جامعة تشرين

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا

دراسة ميدانية

The expected influence of corporate governance on the Syrian auditing profession

A field work study

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالب

عهد علي سعيد

إشراف

د. محمد عبد الغني البهلول

2009

﴿ قالوا سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك

أنت العليم الحكيم ﴾

صدق الله العظيم

سورة البقرة الآية 32

شكر وتقدير

الشكر كل الشكر لأستاذي الدكتور محمد البهلول الذي تفضل مشكوراً بالإشراف على هذا البحث،كما أشكر السادة أعضاء لجنة الحكم لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة والحكم عليها.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات.....4
فهرس الجداول.....7
فهرس الأشكال.....8
قائمة بالمصطلحات باللغة الانكليزية.....9
المستخلص.....
10
الفصل الأول: الإطار العام للبحث
1-1-مشكلة البحث وأهميته.....13
1-2-أهداف البحث.....15
1-3-حدود البحث.....16
الفصل الثاني: أسباب ولادة حوكمة الشركات ومفهومها
2-1-أسباب ولادة حوكمة الشركات 17
2-1-1-العوامل غير المباشرة 18
2-1-2-العوامل المباشرة .....
19
2-2-مفهوم حوكمة الشركات 34
2-3-أهداف حوكمة الشركات 39
2-4-محددات حوكمة الشركات 40
2-5-مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.....
41
الفصل الثالث: لجنة المراجعة ودورها في بيئة الحوكمة
3-1-نشأة لجنة المراجعة .....
43
3-2-مفهوم لجنة المراجعة وأهميتها .....
45
3-3-مبررات إنشاء لجنة المراجعة 46
3-4-تعريف لجنة المراجعة .....
47
3-5-النظام الداخلي للجنة المراجعة 48
3-6-معايير اختيار أعضاء لجنة المراجعة.....50

3-7-مهام لجنة المراجعة 55
3-8-دور لجنة المراجعة في عملية المراجعة الداخلية 58
الفصل الرابع: أثر حوكمة الشركات على المراجعة الخارجية
4-1-دور لجنة المراجعة في تعيين المراجع الخارجي 60
4-2-دور لجنة المراجعة في عزل المراجع الخارجي 61
4-3-دور لجنة المراجعة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي 62
4-4-أبعاد استقلال مراجع الحسابات الخارجي 67
4-5-أهمية استقلال مراجع الحسابات.....69
4-6-دور لجنة المراجعة في الإشراف على الخدمات الأخرى بخلاف عملية المراجعة..72
4-7-حوكمة الشركات والتغيير الإلزامي لمراجع الحسابات 75
4-8-تأثيرات الحوكمة ذات الصلة بعملية المراجعة..... 77
4-8-1-التأثيرات ذات الصلة بقبول المراجع للتوكيل.....78
4-8-2-التأثيرات ذات الصلة بتخطيط عملية المراجعة وتقييم بنية الرقابة الداخلية.....79
4-8-3-تأثيرات الحوكمة فيما يتعلق بمسؤوليات المراجعين 84
الفصل الخامس: مهنة المراجعة في سوريا الواقع المهني والقوانين الناظمة
5-1-مراجعة الحسابات كمهنة 86
5-1-1-الواقع المهني للمراجعين السوريين..... 88
5-2-جمعية المحاسبيين القانونيين في سورية 90
5-3-بنية هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.....93
5-4- استعراض لمتطلبات الإفصاح في قانون هيئة الأسواق والأوراق المالية..... 96
5-5-المتطلبات المحاسبية في قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية..... 102
5-5-1-تقييم فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية 104
5-5-2-تقييم مقدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة النشاط..... 106
5-5-3-القوائم المالية المرحلية كأهم وسائل الإفصاح السريع والموثوق 111
الفصل السادس: منهج وطرق البحث
6-1-منهج البحث وطرق جمع البيانات وتحليلها.....116
6-1-1- البحث العلمي.....116
6-1-2-تعريف البحث العلمي.....116
6-1-3- أنواع البحث العلمي.....117

6-2-المنهج العلمي.....118
6-3- مناهج البحث العلمي في العلوم الاجتماعية.....120
6-4- اتجاهات البحث في المحاسبة المالية.....123
6-5- تنظيم المسح.....124
6-6- إجراءات الدراسة الميدانية 125
الفصل السابع: تأثيرات الحوكمة على مهنة المراجعة في سوريا- التحليل الإحصائي
7-1-1-أثر الهيكل الإداري.....128
7-1-2- أثر وظائف الأطراف ذات العلاقة.....130
7-1-3- أثر وجود لجنة مراجعة.....133
7-1-4- أثر فاعلية لجنة المراجعة.....136
7-1-5- أثر قبول عملية المراجعة.....138
7-1-6- أثر نوعية المراجعة.....141
7-1-7-أثر مسؤوليات المراجع.....143
7-1-8- أثر نوعية عملية المراجعة.....146
الفصل الثامن: النتائج والتوصيات
النتائج.....149
التوصيات.....151
المراجع.....154
الملحق.....162

فهرس الجداول

الجدول	الموضوع	الصفحة
1	أثر الهيكل الإداري للشركة محل المراجعة على قرار المراجع	128
2	المتوسطات والانحرافات لدرجة تأثير الهيكل الإداري على قرار المراجع	129
3		130
4	نتائج اختبار تأثير الهيكل الإداري على قرار المراجع	130
5	أثر تقييم الأطراف ذات العلاقة بالشركة محل المراجعة على قرار المراجع	131
6	المتوسطات والانحرافات لدرجة تأثير تقييم الأطراف ذات العلاقة بالشركة على قرار المراجع	132
7		133
8	نتائج اختبار تأثير الأطراف ذات العلاقة بالشركة على قرار المراجع	134
9	أثر وجود لجنة مراجعة على علاقة المراجع بالشركة	135
10	المتوسطات والانحرافات لدرجة تأثير وجود لجنة مراجعة على علاقة المراجع بالشركة	136
11		137
12	نتائج اختبار أثر وجود لجنة مراجعة على علاقة المراجع بالشركة	138
13	أثر فاعلية لجنة المراجعة على نوعية عملية المراجعة	138
14	المتوسطات والانحرافات لدرجة تأثير فاعلية لجنة المراجعة على نوعية عملية المراجعة	139
15		140
16	نتائج اختبار تأثير فاعلية لجنة المراجعة على نوعية عملية المراجعة	141
17	أثر العلاقات الأخرى مع الشركة على قرار قبول عملية المراجعة	142
18	المتوسطات والانحرافات لدرجة تأثير العلاقات الأخرى مع الشركة على قرار قبول عملية المراجعة	143
19		143
20	نتائج اختبار أثر العلاقات الأخرى على قرار قبول عملية المراجعة	145
21	أثر وجود علاقات أخرى على نوعية عملية المراجعة	146
22	المتوسطات والانحرافات لدرجة تأثير وجود علاقات أخرى على نوعية عملية المراجعة	146
23		147
24	نتائج اختبار تأثير وجود علاقات أخرى على نوعية عملية المراجعة	148
	أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على مسؤوليات المراجع	
	المتوسطات والانحرافات لدرجة تأثير حوكمة الشركات على مسؤوليات المراجع	
	نتائج اختبار أثر حوكمة الشركات على مسؤوليات المراجع	

	أثر حوكمة الشركات على نوعية عملية المراجعة	
	المتوسطات والانحرافات لدرجة تأثير حوكمة الشركات على نوعية عملية المراجعة	
	نتائج اختبار تأثير حوكمة الشركات على نوعية عملية المراجعة	

فهرس الأشكال

الشكل	الموضوع	الصفحة
1	النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول درجة تأثير الهيكل الإداري على قرار المراجع	128
2	النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول درجة تأثير تقييم الأطراف ذات العلاقة بالشركة على قرار المراجع	131
3	النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول تأثير وجود لجنة مراجعة على علاقة المراجع بالشركة	134
4	النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول تأثير فاعلية لجنة المراجعة على نوعية عمليةالمراجعة	136
5	النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول تأثير العلاقات الأخرى مع الشركة على قرار قبول عملية المراجعة	139
6	النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول درجة تأثير وجود علاقات أخرى على نوعية عملية المراجعة	141
7	النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول درجة تأثير حوكمة الشركات على مسؤوليات المراجع	144
8	النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول تأثير حوكمة الشركات على نوعية عملية المراجعة	147

قائمة بالمصطلحات باللغة الانكليزية

حوكمة الشركات	Corporate Governance	CG
مركز المشروعات الدولية الخاصة	Center for International Private Enterprise	CIPE
بورصة نيويورك للأوراق المالية	New York Stock Exchange	NYSE
مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Board	FASB
المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً	Generally Accepted Accounting Principles	GAAP
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards	IAS
مؤسسة التمويل الدولية	International Finance Corporation	IFC
منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	Organisation for Economic Co-operation and Development	OECD
بيان معايير المراجعة	Statement of Auditing Standards	SAS
لجنة الأوراق المالية والبورصات	Securities and Exchange Commission	SEC
اتحاد الصناعيين البريطانيين	Consortuim British Industries	CBI

المستخلص

تعتبر حوكمة الشركات قضية أخلاقية بامتياز، فهي تعنى أساساً بالعلاقة بين مختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسة الاقتصادية بما فيهم مراجع الحسابات، وهذا يقود بالضرورة إلى أن تأثيراتها لن تتوقف فقط على طريقة إدارة هذه المؤسسة وتحقيق أهدافها، بل يتعدى ذلك إلى تأثيرها على مجمل أداء الاقتصاد الوطني عموماً، ولما كانت بعض الدراسات ترى في مراجعي الحسابات محدداً هاماً من المحددات الخارجية لحوكمة الشركات (يوسف، 2007) فان أدبيات الحوكمة الأساسية مثل قانون Sarbans & Oxley 2002 وتقرير Cadbury 1992 ولجنة Hample 1998 ولجنة Smith2003 ترى بوجود ترابط عضوي بين حوكمة الشركات ومراجعي الحسابات لما يمثله عامل الأخلاق من ركيزة أساسية، ومعيار مهم جداً في مهنتهم. وقد هدف هذا البحث إلى التعرف على حوكمة الشركات، ومبادئها الرئيسية وعلاقتها بمختلف فروع الاقتصاد، وأثرها على مهنة المراجعة، كما حاول هذا البحث دراسة النقاط التشريعية المعمول بها في سوريا والتي تمثل بيئة مناسبة لحوكمة الشركات، وتطرق البحث إلى تقييم واقع مهنة المراجعة في سوريا، ثم قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية هدفت إلى دراسة تأثيرات الحوكمة على المراجعين السوريين بأسلوب الاستبيان، توصلت هذه الدراسة إلى أن حوكمة الشركات لن تؤثر على أخلاقيات المهنة بشكل مباشر على اعتبار أنها كسائر المهن تكتسب مكانتها من صرامة ميثاقها المهني الأخلاقي، ولكن حوكمة الشركات ستؤثر على أداء المراجعين بالدرجة الأولى ومسؤولياتهم بالدرجة الثانية.

الفصل الأول: الإطار العام للبحث

مقدمة

تسعى دول العالم من أجل تطوير وتوسيع اقتصادياتها وتحسين مستوى معيشتها، وهي في سبيل ذلك تسعى إلى خلق مؤسسات ذات بنية تنظيمية قوية جداً تكون منتجة ومنافسة وقابلة للاستمرار وهذا يتطلب تنظيماً من نوع خاص يقوم أساسه على خلق بيئة توفر مقومات قيام هكذا مؤسسات. إن قيام الشركات بدورها الفعال في دفع عملية التنمية الاقتصادية، يتطلب توافر مجموعة من الشروط الأساسية، منها الشفافية والقابلية للمحاسبة وتعزيز الثقة في عالم الأعمال، بالإضافة إلى حسن توزيع الأرباح وهذا هو جوهر حوكمة الشركات.

لقد جاءت حوكمة الشركات ليس فقط من أجل وضع حلول لمشاكل الشركات وأسواق المال وانعدام الثقة المرتبطة بهما، وإنما يعتقد أنها جاءت أيضاً كوسيلة من أجل تحويل عالم الأسواق المالية من مفهوم المقامرة والمخاطر المرتبطة بها إلى مفهوم الاستثمار الحقيقي وتوفير عامل الثقة الضروري لذلك، ولما كانت مهنة مراجعة الحسابات إحدى المهن المرتبطة بشكل مباشر بعالم الاقتصاد والأعمال لما تمثله من عامل ثقة مطلوبة في المعلومات المالية، فإن هذا البحث سيقوم بدراسة الأثر المتوقع من تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سورية وذلك بعد أن يقوم الباحث باستعراض لمفهوم حوكمة الشركات، حيث دأبت العديد من الدراسات السابقة في هذا الخصوص، وفي طليعتها تقرير Cadbury1992 الذي عرف الحوكمة على أنها المنظومة التي تدار بواسطتها الشركات وتراقب. كما عرفتها إحدى الدراسات(عبدالوهاب،2006) على أنها الكيفية التي تضمن تحفيز الأداء باستخدام ميكانيكية الحوافز. هذا من وجهة نظر اقتصادية، أما بعض الدراسات المحاسبية التي عرفت الحوكمة(حماد،2005، ص9)على أنها الإجراءات المستخدمة من قبل أصحاب المصلحة لتوفير إشراف على المخاطر ورقابة المخاطر. كما يرى آخر(المطيري،2003) أن الحوكمة

تتعلق بشكل أساسي بالضوابط اللازمة لتوفير عنصري المصداقية والشفافية في التقارير المالية المنشورة. ثم يخصص الباحث فصلاً للجنة المراجعة حيث تعتبر بعض الدراسات(المنيف والحميد،1998،الصبان وسليمان،2005) أن لجنة المراجعة هي أداة حوكمة الشركات ويعتبر تقرير Cadbury1992 أن لجان المراجعة هي شرط أساسي من شروط الالتزام بقواعد حوكمة الشركات، كما أكد قانونSarbanes & Oxley 2002 على أهمية إلزام جميع الشركات بتكوين لجان مراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث الانهيارات المالية وذلك عن طريق التأكيد على أهميتها في عملية إعداد القوائم المالية.وترى إحدى الدراسات(كراز،2002) أنه يجب على مجلس الإدارة أن يقوم بجمع قدر هائل من المعلومات ثم معالجتها ثم العمل بمقتضى هذه النتائج حتى يتحقق له الإشراف بدرجة عالية على إدارة الشركة ومن ثم لا يكون ذلك إلا من خلال توكيل هذه المهمة إلى لجنة متخصصة ذات كفاءة عالية.

هذا وتعرف دراسات(المنيف والحميد،1998،Cohen،2002، دهمش،2003،جريجوري وليليين،2003) لجنة المراجعة على أنها مجموعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين تتولى الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية والمحاسبية وتتولى عملية الاتصال المباشر مع المراجع الخارجي، وتتوافر في أعضائها الخبرة والكفاءة والاستقلالية. ويبقى لدى البحث محاولة حل المشكلة الرئيسية وهي اتجاهات تأثير الحوكمة على مهنة المراجعة، وهل ستؤثر الحوكمة على استقلالية المراجع السوري كما طرحتها بعض الدراسات في بعض الدول؟ حيث تنطلق إحدى الدراسات من أن الحوكمة الجيدة هي نقطة البداية لأي مناقشة حول نوعية التقارير المالية(جريجوري وليليين،2003، ص205)، كما تطرح دراسة أخرى أن نوعية التقارير المالية تتعلق بنوعية استقلال مراجع الحسابات(سعود،1995) وتعرف إحدى الدراسات(جربوع،2000) استقلالية المراجع على أنها القدرة على العمل بموضوعية ونزاهة. و تبحث دراسة أخرى في الولايات المتحدة(Zeff,1998) بأن استقلالية المراجع هي إحدى أهم آليات حوكمة الشركات وخصوصاً في ظل بيئة المراجعة الحديثة التي تتصف بميل شديد إلى التقاضي. أم أن الحوكمة ستؤثر على عملية المراجعة عموماً انطلاقاً من قبول المراجع للتوكيل، حيث تستنتج دراسة(Baker & Dwight ,2002) أن اعتبار المراجعة كواحدة من آليات حوكمة الشركات يتوقع له أن يثير علاقة تأثيرية متبادلة بين مهنة المراجعة وحوكمة

الشركات، وهذا يتلاءم مع النتائج التي توصلت إليها دراسة(Cohen,2002) حول أهمية ربط خصائص حوكمة الشركات بعملية المراجعة واعتبارها أحد عوامل قبول أو رفض المراجع لمهام المراجعة الموكلة إليه. كما توصلت دراسة(Cohen,2002) إلى أن الحوكمة تلعب دوراً مفتاحياً عند قبول القيام بعملية المراجعة لدى نصف المراجعين البريطانيين، وهذا يتلاءم مع نتائج دراسة أخرى أجريت في الولايات المتحدة(Cohen& Hanno,2000) تظهر أن قرار المراجع سوف يكون أكثر ايجابية في حال توصل إلى ملامح قوية لحوكمة الشركات، كما أعطت دراسة(Sullivan,2000) أهمية كبيرة لدور حوكمة الشركات في صياغة استيراتيجية المراجعة، وقد أظهرت هذه الدراسة أن تطبيق نظام صارم للحوكمة يؤثر ويرفع من فاعلية وكفاءة عملية المراجعة.

هذا ويناقش الباحث أيضاً النقاط الأساسية الموجودة في التشريعات السورية والتي تمهد لتطبيق فعال لحوكمة الشركات ثم الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها إحصائياً.

1-1- مشكلة البحث وأهميته

تشهد سوريا تطورات كبيرة في المجالين الاقتصادي والاجتماعي، ويرجع السبب في ذلك إلى قيام الحكومة بتحديث التشريعات لغرض مواكبة التطورات العالمية وذلك إما عن طريق سن تشريعات جديدة أو إعادة النظر في تشريعات قائمة وتعديلها لما يتناسب مع السياسة العامة للدولة، ولعل التطور الأبرز تجلى في إحداث سوقاً للأوراق المالية وترافق ذلك مع ازدياد دور القطاع الخاص في عملية التنمية الاقتصادية في مطلع الألفية الثالثة وتطوير المجتمع السوري، هذا أدى إلى ازدياد أهمية مهنة المراجعة باعتبارها إحدى الركائز الأساسية التي يعتمد عليها في منح الثقة لهذا الدور المتزايد.

من جهة أخرى تركت المخالفات المحاسبية التي قامت بها بعض الشركات الكبرى في العالم آثارها على مهنة المراجعة، وفتحت باباً واسعاً من الانتقادات العنيفة على أنها أداة خداع وليست أداة ثقة، مما أثر على سمعة المهنة ومستواها الاجتماعي وتطور الأمر إلى حل أهم وأشهر مكاتب المراجعة في العالم(Arthur & Anderson) وخروجها من عالم الأعمال.

هذا وقد أدت الانهيارات المالية إلى تزايد القلق وإشارات التساؤل حول مهنة المراجعة وأداء المراجعين، وخصوصاً بعد ثبوت تواطؤ وتورط بعض المراجعين أو فشلهم في الكشف عن المخالفات(القشي، 2005)، مما دفع بالعديد من المنظمات والهيئات المهنية العلمية والحكومية

إلى البحث عن مجموعة من الصيغ والتشريعات التي تدفع في تطور جديد يهدف إلى زيادة فعالية وكفاءة عملية المراجعة، وإنما هذه المرة ليس عن طريق عوامل ذاتية مثل تطوير المعايير الخاصة بمهنة المراجعة بل عن طريق عوامل تتعلق بالإدارة السليمة للمؤسسات وبالتالي البيئة والمناخ العام لعالم الأعمال.

وإذا كانت حوكمة الشركات قد جاءت في البلدان المتقدمة لتقدم حلولاً لمشاكل الثقة المتبددة في عالم الأسواق المالية ولتضع حداً للانهيارات المالية ولتحافظ على المستوى المرموق الذي وصلت إليه مهنة لمراجعة، فان اعتماد المشرع السوري لقواعد الممارسات السليمة لإدارة الشركات(حوكمة الشركات) قد جاء نتيجة الاهتمام الشديد بضرورة تطبيق الأنظمة والمعايير الدولية ومواكبتها، نظراً لأهمية مسايرة مهنة المراجعة للتطورات العالمية عموماً والتطورات المحلية خصوصاً.

إن المشكلة الرئيسية التي تلقي بظلالها على العلاقة بين الإدارة وبنيانها من جهة، والمراجعة والمراجعين من جهة أخرى هي إمكانية التقريب لما هو كائن من الناحية النظرية مع ما هو كائن في الواقع العملي، حيث تسعى حوكمة الشركات من هذا المنظور إلى تحسين العلاقة مابين المراجع من جهة وما بين الإدارة واللجان المنبثقة عنها من جهة أخرى، كذلك إمكانية تطوير إسهامات هذه اللجان في تحسين أداء المراجع من خلال توعية المراجع لمسؤوليات جديدة لا تتوقف فقط عند إبداء الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية، وإنما تتعداها إلى كافة النواحي التي تكفل حماية حقوق كافة الأطراف المعنية ومن ضمنهم المراجعين أنفسهم، مما يؤهل مهنة المراجعة في سوريا لمواجهة التحديات المعاصرة.

إن استصدار هيئة مفوضية الأوراق والأسواق المالية السورية لقواعد حوكمة الشركات المساهمة وإلزام الشركات المدرجة في السوق بتطبيقها، وكذلك إصدار شروط اعتماد المراجعين لهذه الشركات قد طرح تساؤلات عديدة حول تأثير تطبيق قواعد حوكمة الشركات على مهنة المراجعة والمراجعين السوريين، ومستوى أدائهم واستقلاليتهم والبعد الاقتصادي المرافق لذلك، وهنا تبرز المشكلة الحقيقية لمراجع الحسابات في سوريا إذ أن المسؤوليات الجديدة عليه تتطلب منه وقبل كل شيء التأكد من استقلاليته الحقيقية بعيداً عن تعارض المصالح القائم في هذه الشركة، وأن يقوم بالاستعانة بمساعدين مؤهلين تأهيلاً عالياً، بالإضافة إلى ذلك ففي ضوء قواعد حوكمة الشركات تقع على المراجع مسؤولية إبلاغ مجلس الإدارة

عن طريق لجنة المراجعة عن أية تعليقات أو ملاحظات عن مدى ملائمة نوعية المعلومات والمعالجات المحاسبية المتبعة، وتأثيراتها على المركز المالي العام ونتائج الأعمال، بالإضافة إلى ذلك الإبلاغ عن أية نقاط ضعف جوهرية في بنية الرقابة الداخلية، كما تتطلب تطبيقات حوكمة الشركات من المراجع الالتزام الشديد بمعايير عالية من المسؤولية والأخلاق.

وتأتي أهمية هذا البحث من كونه يطرح إشكالية تطوير العلاقة بين الشركة من جهة والعديد من المهتمين بأمورها ومن ضمنهم مراجع الحسابات من جهة أخرى، وآثارها المتوقعة عليهم. ويمكن القول بأن الأهمية التي تلقاها حوكمة الشركات على مستوى العالم يعود إلى التحولات الاقتصادية والدور الكبير والمؤثر الذي تلعبه الشركات في ذلك، وما يستتبعه ذلك من ضرورة مراقبة هذا الدور وتقويمه باستمرار، ولعل هذا الموضوع يزداد أهمية في سوريا حيث يزداد دور شركات القطاع الخاص وما يمثله ذلك من ضرورة متابعة أداء تلك الشركات والوصول بأدائها إلى أفضل مستوى ممكن، كما يكتسب البحث أهمية كبيرة من الناحية الأكاديمية بكونه من الأبحاث القليلة في سوريا التي تتناول بشكل مباشر دور حوكمة الشركات وأثرها على مهنة المراجعة، كما يكتسب أهميته من أهمية استطلاع الدور الذي من الممكن أن تلعبه الحوكمة في تطوير المهنة وبالتالي المناخ العام للأعمال.

ويمكن صياغة المشكلة في مجموعة الأسئلة التالية:

1- هل يقوم المراجع بتقييم الهيكل الإداري للشركة محل المراجعة ؟

2- هل يقوم المراجع بتقييم تأثيرات الأطراف ذات العلاقة بالشركة محل المراجعة ؟

3- هل يؤثر وجود لجنة المراجعة في الشركة على علاقتها مع المراجع ؟

4- هل تؤثر فاعلية لجنة المراجعة على نوعية عملية المراجعة ؟

5- هل تتأثر عملية المراجعة بوجود علاقات أخرى بين المراجع والشركة ؟

6- هل يؤثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على عملية المراجعة الخارجية ؟

1-2- أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على الآثار المحتملة لحوكمة الشركات باعتبارها نظاماً جديداً لإدارة المؤسسات الاقتصادية، ويتفرع عن هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

1 – التعرف على الجوانب الأخرى غير الظاهرة والمرتبطة بحوكمة الشركات ومنها القواعد والقوانين التشريعية لبيئة المراجعة في سوريا.

2 – استعراض تجارب بعض الدول في مجال حوكمة الشركات لاسيما المتقدمة منها مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، في محاولة للاستفادة من هذه التجارب لتضييق الفجوة الموجودة بين ما هو متوقع ومرجو من المراجعين السوريين وبين ما هو موجود على أرض الواقع.

3 – التعرف على اتجاهات التأثير المحتملة لتطبيق قواعد حوكمة الشركات على مهنة المراجعة والمراجعين السوريين.

وقد قسم الباحث البحث إلى الفصول التالية:

الفصل الأول: الإطار العام للبحث.

الفصل الثاني: أسباب ولادة حوكمة الشركات ومفهومها.

الفصل الثالث: لجنة المراجعة ودورها في بيئة الحوكمة.

الفصل الرابع: أثر حوكمة الشركات على المراجعة الخارجية.

الفصل الخامس: مهنة المراجعة السورية، الواقع المهني والقوانين الناظمة.

الفصل السادس: منهج وطرق البحث.

الفصل السابع: تأثيرات قواعد الحوكمة على مهنة المراجعة في سوريا- التحليل الإحصائي.

الفصل الثامن: النتائج والتوصيات.

1-3- حدود البحث

واجه البحث مجموعة من الصعاب – وخصوصاً في القسم العملي منه – والمتعلقة بحداثة مفهوم حوكمة الشركات في عالم الأعمال السوري نظراً لحداثة التشريعات الخاصة به، إذ أن قواعد حوكمة الشركات في سوريا قد تم إصدارها في مطلع عام 2008، ومن هذه الصعاب عدم اهتمام بعض المراجعين بالتطورات العالمية للمهنة بسبب انحصار اهتمامهم بالسوق المحلية، كما ينحصر اهتمام البحث على عملية المراجعة الخارجية دون المراجعة الداخلية، وقد جرى المسح الإحصائي في نهاية عام 2008 وبداية عام 2009 كما لم يشمل البحث أي مكتب مراجعة خارج الحدود الجغرافية للجمهورية العربية السورية.

الفصل الثاني: أسباب ولادة حوكمة الشركات ومفهومها

مقدمة

يعتبر استقرار الأسواق المالية مقدمة موضوعية لاستقرار الاقتصاد أولاً ونموه ثانياً(زنبوعة، 1996، ص248)، ولما كانت حوكمة الشركات إحدى الصيغ التي لعبت الهزات المالية المتعاقبة دوراً في ولادتها، بالإضافة إلى مشاكل الوكالة التي بدأت تتزايد مع نمو وتطور طبيعة المؤسسات، فان هنالك مجموعة من الأسباب التي لعبت دوراً مشتركاً في إعادة إحياء وتطوير حوكمة الشركات، والتي بدأت ملامحها تظهر مع تجربة الكساد الكبير، والأزمة الاقتصادية العالمية في مطلع القرن العشرين.

هذا الفصل سوف يتناول التيارات الاقتصادية والمحاسبية والإدارية التي عكفت على دراسة أسباب ولادة حوكمة الشركات المباشرة وغير المباشرة، مع إلقاء الضوء على أدبياتها الأساسية مثل تقريري Cadbury1992 –Hample1998 بالإضافة إلى Sarbanes & Oxley Act الصادر عن الكونغرس الأمريكي عام 2002، ويتعرض أيضاً للانهيارات التي هزت بعض الشركات العملاقة ورأي بعض الباحثين في أسبابها، كما يستعرض مفهوم وتعريف حوكمة الشركات وأهدافها، ومحدداتها الداخلية والخارجية، ومبادئها العامة ودورها في تخفيف حدة الصراع الناجم عن تعارض المصالح القائم في المؤسسة الاقتصادية.

وقد خلص النقاش إلى أن مفهوم الحوكمة يرتبط بالنظام العام لإنتاج المعلومات في الشركة وهو يقوم على مدخلين أساسيين: المدخل الإداري والمدخل المحاسبي، وأن تعارض المصالح القائم في الشركة والذي أدى إلى تعارض في أهداف إنتاج المعلومات وأهداف استخدامها يجعل من الحوكمة إحدى أهم الوسائل التي تهدف إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات، عن طريق تفعيل عمل الرقابة الإدارية والمحاسبية.

2-1- أسباب ولادة حوكمة الشركات

يناقش عدد غير قليل من الباحثين(دهمش،2003 ، المطيري،2003، القشي،2006) على أن السبب الرئيسي لولادة حوكمة الشركات يعود إلى الفضائح التي هزت شركات عملاقة في الاقتصاديات الغربية عموماً والاقتصاد الأمريكي خصوصاً، وما تبعه من حالات إفلاس وانهيار كان لها أثر بالغ على ثقافتي الاقتصاد والأعمال. وفي مطلع القرن الواحد والعشرين انهارت شركات في سابقة خطيرة مثل شركة Enron والتي تبعها حل مكتب Arthur & Anderson لمراجعة الحسابات، ثم اكتشفت اختلاسات كبيرة في شركة World Telecom وشركة Parmalate الأوربية للأغذية وقد أوعز البعض تلك الانهيارات إلى ضعف في السياسات المحاسبية والتي استغلها المتلاعبون الذين تسببوا بالانهيارات وبعواقب ليس من الممكن إصلاح آثارها، الأمر الذي انعكس سلباً على الاقتصاد العالمي(القشي، 2005). لقد جاءت ظاهرة الفضائح المالية لبعض كبريات الشركات العالمية لتؤكد أهمية إيجاد معايير لأفضل الممارسات والإجراءات في الإدارة والتنظيم والمراقبة والإشراف الفعال على الشركات المساهمة، بما يضمن تحقيق الأهداف الموضوعة والالتزام بالأنظمة الداخلية والخارجية المنظمة لشؤون أعمال الشركات أو ما يطلق عليه حوكمة الشركات Corporate Governance (المطيري، 2003).

ويستعرض الباحث مجموعة من العوامل التي يعتقد أنها لعبت دوراً مشتركاً في ولادة حوكمة الشركات، تمَ تقسيمها إلى عوامل غير مباشرة مثل العولمة وانتشار التجارة الالكترونية ورغبة الدول في تحسين وتطوير اقتصادياتها، وعوامل مباشرة تعود إلى ظهور نظرية الوكالة وتعدد الأطراف المرتبطة بالشركة، بالإضافة إلى الانهيارات المالية والمحاسبية واللجان والقوانين التي نتجت عنها.

2-1-1- العوامل غير المباشرة لولادة حوكمة الشركات

2-1-1-1- العامل التاريخي

رغم اعتقاد معظم الباحثين بأن الانهيارات المالية التي أصابت بعض الشركات العملاقة في أمريكا وأوروبا وجنوب شرق آسيا هي التي أدت إلى ولادة حوكمة الشركات، إلا أن الواقع العملي يشير إلى أن الحوكمة هي مفهوم قديم ويعود إلى مرحلة ما قبل الحرب العالمية الثانية ولو بشكل غير مباشر، وقد جاءت دراسة Mens & Berle عام 1932 والتي ركزت بشكل أساسي على تناول فصل الملكية عن الإدارة، بحيث تأتي حوكمة الشركات لسد الفجوة التي

يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء السياسات السلبية التي يمكن أن تضر بالشركة ككل(أبو العطا، 2004) حيث أن تطور البنية التنظيمية للشركات وتعدد الأشكال القانونية لها والذي أخذ أشكالاً متعددة من المتاجرة الفردية إلى شركات التضامن العائلية إلى الشركات المساهمة إلى الشركات العابرة للقارات قد فرض تحولاً في كيفية إدارة الشركة.

2-1-1-2- عولمة أسواق رأس المال

يمتاز القرن الواحد والعشرين بأنه عصر العولمة التي تعني تحويل العالم إلى قرية كونية صغيرة وذلك باستخدام وسائل الاتصال المتطورة، والتي تمكن الفرد عموماً والمستثمر خصوصاً من معرفة أحدث المستجدات العالمية في لحظتها، بالإضافة حالات التكامل والاندماج التي تعيشها قارات كثيرة من العالم وما يرافقها من إجراءات مثل تحرير الاقتصاد وتدويله وتسهيل حركة رؤوس الأموال، بالإضافة إلى الحالة التنافسية التي فرضت على اقتصاديات دول العالم(المهايني، 2007)، هذا قد يتطلب وضع قواعد موحدة تحكم إدارة المؤسسات الاقتصادية تربط بين الشركات الأم والشركات التابعة.

2-1-1-3- العوامل الاقتصادية

تتمثل هذه العوامل فيما تطمح إليه حكومات الدول فيما يخص استقرار أسواق رأس المال لديها وجذب رؤوس الأموال، وتعزيز فرص العمالة وتحقيق أعلى معدلات نمو اقتصادي ممكنه وتنمية استثماراتها البشرية والطبيعية، بالإضافة إلى تحسين وتعزيز الثقة الدولية باقتصادياتها ومؤسساتها بغرض الاستفادة ما أمكن من المؤسسات والصناديق المالية الدولية(كاترين وآخرون، 2005، ص 5).

2-1-2- العوامل المباشرة لولادة حوكمة الشركات

منذ أن بدأ انهيار الشركات الرائدة في العالم يتتابع بشكل متسارع، والعالم يحاول إيجاد الحلول المناسبة لمنع مثل تلك الانهيارات لما لها من أثر سلبي كبير قد يؤدي إلى انهيار اقتصاد تلك الدول بشكل كامل. لقد كان لانهيار شركة Enron للطاقة وما تبعها من حل أكبر مكتب مراجعة في العالم Arthur & Andersen بثبوت تورطه في شركة Enron وقعاً سلبياً على أسواق الولايات المتحدة الأمريكية بشكل أربك الحكومة الأمريكية التي بدأت تبحث عن الأسباب التي أدت إلى تلك الانهيارات غير متوقعة الحدوث.

لقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أسباب الانهيارات التي حدثت وجـود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق، وبناء عليه قامـت الحكومـة الأمريكية بإصدار تشريع جديد اسمه Sarbans & Oxley 2002 حيث تم إلـزام الشـركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده(القشي والخطيب، 2006). ويمكن إجمال العوامل المباشرة لولادة حوكمة الشركات بما يلي :

- انفصال الملكية عن الإدارة وظهور نظرية الوكالة.
- اللجان العلمية المشكلة في بريطانيا وأمريكا Cadbury – Sarbanes & Oxley
- الانهيارات المالية والمحاسبية.

2-1-2-1- انفصال الملكية عن الإدارة وظهور نظرية الوكالة

كان لظهور نظرية الوكالة أثراً كبيراً وعاملاً مؤثراً في مخاض حوكمة الشركات، ليس هـذا وحسب بل تعتبر نظرية الوكالة لب مشكلة حوكمة الشركات ومحور تأثيرها إذ لا يمكن فصل العلاقة التأثيرية المتبادلة بين النظريتين، لقد جاءت نظرية الوكالة استجابة إلى التحولات فـي شكل الملكية والذي أدى إلى تطورات هامة في مجالي الرقابة وتقييم الأداء.

إن انفصال الملكية عن الإدارة أدى إلى ظهور طبقتين رئيسيتين في الشركة المساهمة هما: طبقة المدراء وطبقة المساهمين، وهذا يرادف مصطلح فصل الملكية عـن الإدارة حيـث أن ضخامة عدد المساهمين وتباين ثقافاتهم جعل عليهم من العسير إدارة الشركة مما دفع بهؤلاء إلى السير في انتخاب مجلس إدارة للشركة يقوم على إدارة أمورها والإشراف على نشاطاتها نيابة عن جموع المساهمين.

2-1-2-1/أ- مفهوم نظرية الوكالة

تمثل نظرية الوكالة إشكالية قانونية، فهي ترتبط بالعقد والذي يراه القانونيون على أنه شريعة المتعاقدين، لكنه من الوجهة الاقتصادية يختلف عـن هـذه النظـرة حيـث يطـرح بعـض الباحثين(حماد، 2005، ص67) مفهوم الوكالة على أنه(تصف نظرية الوكالة الشركة بأنهـا مجموعة من العلاقات التعاقدية، وأن وجود الشركة يتحقق من خلال واحد أو أكثر من العقود الاتفاقية، وأن عقود الاستخدام ما هي إلاَّ أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط الشركة، وبالتالي يمكن دراسة سلوك الشركة عن طريق تحليل الخصـائص العامـة لعقـود التوظيف الخاصة بها). فيما تطرح دراسة أخرى(عبد الحميـد، 1990) مفهـوم العلاقـات

الوكالية(من خلالها ينظر إلى الشركة على أنها تتمثل في مجموعة متداخلة من العلاقات التعاقدية بين عوامل الإنتاج المختلفة وأن هنالك علاقة وكالة تنشأ عندما يتم التعاقد بين طرف معين أو أكثر " الأصيل / الموكل Principal " الذي يوظف طرفاً آخر هو " الوكيل " Agent " لأداء بعض الخدمات نيابة عنه، ويتطلب أداء هذه الخدمات تفويض بعض سلطات اتخاذ القرارات للوكيل). وفي إطار هذه العلاقة الوكالية يتم توصيف الشركة على أنها تتمثل في مجموعة متداخلة من العقود بين أطراف ذات مصالح متعارضة وأن كل طرف يسعى إلى تعظيم منفعته.

وفي حقيقة الأمر أنه ومنذ أن قدم الباحثان Jensen & Meckling بحثهما(نظرية الشركة 1976) تجدد التساؤل بشأن مسؤولية الإدارة وتحدد فيما إلى أي حد تمثل إدارة الشركة مصالح الملاك، وخصوصاً في مجالات اتخاذ قرارات الاستثمار وتمويل العمليات من أجل تحقيق أهداف الملاك، أو أن هذه الإدارة سوف تسعى إلى تحقيق مصالحها الخاصة حتى ولو كان ذلك يتعارض مع مصالح الموكلين(الملاك).

يصف(Jensen & Meckling) علاقة الوكالة على أنها(عقد يقوم بموجبه واحد أو أكثر من الأفراد الأصيل أو الموكل بتعيين واحد أو أكثر هو الوكيل لكي يقوم ببعض الأعمال والخدمات نيابةً عنه وفي المقابل يفوض الموكل الوكيل ببعض الصلاحية في اتخاذ القرارات). لقد كان هنالك العديد من المحاولات الهامة لبناء نظرية للمنشأة باستخدام نماذج متعددة للربح أو تعظيم القيمة، إلا أنها اصطدمت بحالة من العجز عن تفسير السلوك الإداري فسلوك المدراء غالباً ما يعتمد على طبيعة عقود حقوق الملكية. هذه الحالة دفعت بالعديد من الباحثين (Jensen & Meckling , 1976) إلى الجدل بأن الاقتصاديات لا تملك نظرية موحدة تحدد الروابط في الشركة حيث أن روابط الشركة ترتبط بحجم التبادلات التي يتم بها لجم نظام السوق والاستعاضة عنها باستكمال توزيع مصادر السلطة من قبل الإدارة.

2-1-2-1/ب- فروض نظرية الوكالة(حماد ، 2005 ، ص67)

- يتميز كل من الأصيل والوكيل بالرشد الاقتصادي ويسعى إلى تعظيم منفعته الذاتية.
- اختلاف أهداف و أ فضليات كل من الأصيل والوكيل: فبينما يسعى الأول إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من جهد وعمل وتصرفات الوكيل مقابل أجر معقول،

فإن الوكيل يسعى إلى تعظيم منفعته الذاتية من خلال الحصول على أكبر قدر ممكن من المكافآت والحوافز والمزايا.

- اختلاف المخاطرة التي يتحملها كل من الأصيل والوكيل.

2-1-2-1/ج- مشكلة الوكالة

ربما تكون انفصال الملكية عن الإدارة هي سبب ظهور نظرية الوكالة ومشكلتها الرئيسية فتعارض المصالح الحاد بين طرفي الوكالة الرئيسيين(الإدارة – المساهمين) هو مصدر هذا التساؤل الذي يبقى حاضراً بالأذهان، وجوابه يجب أن يرتبط أساساً بتحقيق أهداف الشركة عموماً و هو المعيار الذي على أساسه يسترشد في اتخاذ القرارات المالية والإدارية إلا أن تعدد الأطراف المستفيدة سوف يثير جدلاً حول ماهية هذا الهدف، إذ أن كل طرف سوف يتوقع أن تحقق تعاملاته مع الشركة الأهداف الخاصة به. ويعتقد أحد الباحثين(حماد ،2005 ، ص68) بأن تصرف أطراف الوكالة حسب مصالحهم الذاتية سوف يتسبب في وجود صراعات، وتنشأ مشكلة الوكالة من تعرض الأصيل لخسارة نتيجة أخلاق وتصرفات الوكيل وعدم بذله العناية الكافية لتعظيم عائد الأصيل، ومما يزيد من فرص حدوث هذا الأمر هو أن الأصيل ليس لديه وسائل الرقابة المباشرة لقياس مجهودات الوكيل ويطلق على هذه المشكلة بالاختيار العكسي أو المتناقص Adverse selection وتنشأ هذه المشكلة نتيجة الاختلاف في كمية ونوعية المعلومات المتاحة لكل من الأصيل والوكيل، وتظهر في الحالات التي لا يمكن للأصيل فيها ملاحظة أداء الوكيل بصورة مباشرة والتحقق من نتائج قراراته.

2-1-2-1/د- علاقات الوكالة

يميز الباحث بين نوعين من الأطراف هما:

- الأطراف الأساسين متمثلين بالمساهمين والإدارة insider
- الأطراف الآخرون متمثلين بالدائنين والعاملين والمجتمع Outsider

وفي معرض البحث في مشكلة الوكالة فان بعض أدبيات الحوكمة تركز على خصوصية الواقع العملي لكل دولة على حدا ولكل نظام اقتصادي على حدا، لكنها أيضاً تعترف باشتراك هذه الأنظمة بحاجة المستثمرين لديها إلى التأكيدات حول قدرة التشريعات على تخفيض درجة التعارض في المصالح الذي يمكن أن ينشأ، وتعترف هذه الأدبيات أن ذلك لا يمكن أن يكون إلا من خلال نظام حوكمة خاص توجهه الشركات بالفعل(ميللستاين، 2003، ص13).ونظراً

لأهمية أطراف الوكالة في فهم منظومة حوكمة الشركات وقواعدها سيتم التعرض لهذه الأطراف بشيء من التفصيل على الشكل التالي:

أولاً- المساهمين:

إن هؤلاء المساهمون هم في الواقع مجموعة من المستثمرين الذين قرروا استثمار ثرواتهم في نشاطات شركة ما، وبالتالي فإن مصلحتهم المباشرة تتمثل في الحصول على أعلى عوائد نقدية ممكنة على أسهمهم، بالإضافة إلى إمكانية المحافظة على القيمة الحقيقية للأسهم أو مضاعفتها في السوق طبعاً هذا من الناحية النظرية. إلاّ أن الواقع العملي يشير ليس إلى هذا فحسب بل أشارت دراسات سابقة(عبد الحميد،1990) في هذا الخصوص إلى أن رغبات المساهم لا تنحصر في ذلك، بل تقوم أساساً على اهتمامه في الحصول على كافة المعلومات المتعلقة – الصادقة- بنشاطات الشركة بحيث يطمئن على حسن إدارة واستثمار أمواله.

بالإضافة إلى ذلك تتمثل مصلحة المساهمين في اتخاذ الإدارة وذلك بمقتضى التفويض الممنوح لها أفضل القرارات التي تعظم من مصلحتها، والتي منها اختيار الطرق والقواعد المحاسبية والتي تحقق أفضل مقابلة ممكنة بين الإيرادات والمصروفات وليس القرارات التي تحقق دوافع الإدارة الشخصية، وذلك لضمان الحصول على قوائم مالية تحتوي معلومات مالية صادقة يعتمد عليها المساهمون في اتخاذ كافة القرارات المرتبط بالشركة.

وعادة ما يكون حق المساهمين في التأثير على النشاط المعتاد للشركة محدوداً بانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، والذين يقومون بعدئذ بإدارة نشاط الشركة نيابة عن الملاك، ويمكن للمساهمين التصويت لتغيير لوائح الشركة وانتخاب مجلس الإدارة أو إقصائه أو إقرار أو رفض التغييرات حول الاندماج أو البيع، وعدا هذا لا يكون للمساهمين من حقوق تتمثل في اتخاذ قرارات مباشرة بالنسبة لإدارة نشاط الشركة، وعلى وجه الخصوص لا يكون للمساهمين دور مباشر في توزيع الأرباح أو تعيين أو فصل المديرين أو تحديد الاستثمارات الرئيسية للشركة(هيسيل ،2003 ، ص 80). وكما كان آدم سميث ينادي بأن المديرين ليسوا سوى بشر وأنهم سوف يفضلون مصالحهم الذاتية على مصالح المساهمين، وهذا ما يعتبر إخلال بأساس نظرية الوكالة فانه يجب مراقبتهم باستمرار وإلا فان الخطر سيبقى ماثلاً على الدوام(ميللستاين، 2003 ، ص32).

وقد ركزت المبادئ العامة لحوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organisation for Economic Co-operation and Development 1999 (OECD)على المساهمين، إذ جاء في المبدأ الأول أنه ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين، وترتكز حقوق المساهمين في التأثير في الشركة على مجموعة من القضايا الأساسية، مثل اختيار أعضاء مجلس الإدارة أو غيرها من وسائل التأثير في شكل المجلس بالإضافة إلى إدخال التعديلات على الوثائق والمستندات الأساسية للشركة، وإقرار التعاملات المالية غير العادية، وغيرها من المسائل الأساسية، على ما يتحدد في النظام الأساسي وفي اللوائح الداخلية للشركة، ويتسنى النظر إلى هذا القسم باعتباره بياناً بالحقوق الأساسية للمساهمين والتي تقرها القوانين في كافة دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تقريباً، كما يشمل عدد من التشريعات على حقوق ومن أمثلتها اختيار مراجعي الحسابات أو الترشيح المباشر لأعضاء مجلس الإدارة أو القدرة على منح أسهم، أو الموافقة على توزيع الأرباح. أما في سوريا فقد حرص المشرع على مسايرة القوانين الدولية وأعطى أولوية كبيرة لحقوق المساهمين، وهذا ما تؤكده المادة رقم /3/ من القرار رقم /18/ لعام 2008.ويرى الباحث أن التركيز الشديد على المساهم ينبع من أنه مصدر التمويل الأساسي للوحدة الاقتصادية والطرف الأضعف في أطراف الوكالة من حيث تلقيه للمعلومات ومتابعته لنشاطات الإدارة وتقييمه لها.

ثانياً– الإدارة

تعرف بعض الأدبيات الاقتصادية(Jensen & Meckling, 1976) الإدارة على أنها مجموعة من الأفراد المرتبطين فيما بينهم بعلاقة وكالة محددة تتجدد سنوياً من قبل المساهمين، ولمجلس الإدارة بمقتضى عقد الوكالة اتخاذ ما يراه من قرارات تحقق أهداف الشركة.

هذا التعريف يطرح نقطتين هما:

- الإدارة يتم تعينها من قبل المساهمين
- رضا المساهم هو أساس بقاء الإدارة واستمرارها في العمل

إن مجلس الإدارة الجيد يضمن للمستثمرين في الشركة بأن الأصول التي قاموا بتوفيرها يجري استخدامها من جانب مديري الشركة ووكلائهم لزيادة تصرفات الشركة التي تهدف إلى تحقيق أغراض الشركة التي وافقوا عليها، ومن ثم تحقيق قيمة أفضل للمستثمرين، كما يضمن لهم عدم ضياع أو إساءة استخدام رأس المال بل أن رأس مالهم يستخدم لتحسين الأداء

الاقتصادي للشركة، وهو ما يؤدي إلى تحسين الرفاه الاجتماعي وزيادة قيمة الشركة بصفة عامة، ومنه يمكن الاستنتاج بأن استقلالية مجلس الإدارة تخفض الخسائر التي تنشأ من مشكلة الوكالة(ميللستاين، 2003 ، ص33). وعادة ما تتكون مجالس الإدارة من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين وتختلف نسبتهم في ضوء التشريعات والقوانين المحلية، ففي الولايات المتحدة الأمريكية لا يفرق القانون بين وظائف التنفيذيين وغير التنفيذيين داخل المجلس، كما ترك أمر العضوية لتقدير المساهمين من ناحية العدد، لكن السائد بعد صدور قانون Sarbans&oxley2002 هو أنه يوجد تسعة أعضاء غير تنفيذيين من بين إجمالي 12 عضواً، وعادة ما يتم تعيين مسؤول تنفيذي رئيسي للشركة ويكون في نفس الوقت هو رئيس مجلس الإدارة(هيسيل ،2003، ص83).

وتتحدد مصالح الإدارة بمجموعة من النقاط التالية(هندي، 2004 ، ص18):

أ- الرغبة في استمرار الشركة

عادةً ما تميل إدارة الشركة إلى اتخاذ القرارات التي تنطوي على مخاطر أقل خشية الفشل (بهدف ضمان استمرار الشركة) وذلك على الرغم من أن تلك القرارات قد لا تكون هي الأفضل من وجهة نظر تأثيرها على ثروة الملاك، هذا يفسر اتجاه إدارة الشركة إلى تنويع عملياتها رغبة في تخفيض المخاطر التي تتعرض لها، رغم أن ذلك ليس من شأنه أن يقدم خدمة للملاك الذين عادة ما يقومون بذلك بأنفسهم دون مساعدة إدارة الشركة، كما أن رغبة الإدارة في استمرار الشركة تفسر شيوع استخدام أسلوب فترة الاسترداد كأساس للمفاضلة بين القرارات الاستثمارية، مثل الاتجاه نحو طريقة القسط المتناقص في احتساب الإهلاك رغم أن هذا الأسلوب يتعارض مع هدف تعظيم ثروة الملاك لكنه يحقق هدف الإدارة في سرعة تحقيق التدفقات النقدية، إلا أنه يعاب على طريقة القسط المتناقص قيام الشركة بسداد الضريبة في السنوات الأولى للعمر الافتراضي للأصل وهذا يعني انخفاض حجم التوزيعات عما ينبغي أن تكون عليه.

ب- الرغبة في تعظيم المكافآت والحوافز

من المتوقع بالنسبة للإدارة أن تقوم بتعظيم منافعها الذاتية خلال سلوكها الإداري وذلك من خلال محاولة الحصول على أعلى عوائد مالية ممكنة، كالمكافآت والحوافز والأعمال الإضافية بالإضافة إلى بعض العمليات غير الشرعية والصفقات المخفية، يضاف إلى ذلك بعض المزايا

اليومية التي يحصل عليها بعض المستويات الإدارية العليا كاستخدام مفرط للأصـــول مثـــل السيارات والأثاث واختيار بعض السكرتيرات برواتب مغرية جداً(هندي، 2004 ، ص18). ليس هذا وحسب إنما قد تلجأ الإدارة إلى اختيار بعض القرارات الاستثمارية على أساس العمر الافتراضي القصير حتى تتحقق المكاسب بسرعة وخلال ولايتها حتى ولو كان ذلـــك علـــى حساب أهداف الشركة و استمراريتها على المدى الطويل.

ج- الرغبة في تحقيق سمعة جيدة

وهذا من الأمور الطبيعية التي تسعى إليها الإدارة وذلك بهدف ضمان استمراريتها فـــي إدارة الشركة أو حتى في سرعة حصولها على وظائف في منشآت أخرى.

د- الرغبة في السيطرة

قد تسعى الإدارة بمشاركة مستثمرين آخرين للاقتراض رغبة في السيطرة على الشركة وذلك بالاتفاق مع مصدر تمويل للحصول على القروض، ويتبع ذلك الاتصال بالمســـاهمين بهـــدف شراء ما يمتلكونه من أسهم وتمويل العملية من حصيلة تلك القروض وبذلك يختفي الملاك من غير المديرين ليبقى الملاك المديرين وحدهم، و بذلك تتحول الشركة من شركة تتداول أسهمها في السوق تداولاً عاماً إلى شركة مملوكة من قبل عدد محدد من المساهمين.

أما المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة في ضوء تطبيق حوكمة الشركات والصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD1999) ينص أنه يجـــب أن تتـــيح ممارســـات حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات، كمـــا يجـــب أن تكفـــل المتابعة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبـــل الشركة والمساهمين. ويعتقد الباحث أن رغبات الإدارة وسلوكياتها هي أساس مشكلة الوكالـــة وأن حوكمة الشركات ربما جاءت لتلجم هذه الرغبات أو لتأطرها بما يتناسب مع أهداف باقي الأطراف.

<u>ثالثاً- الدائنين</u>

درجت الأدبيات الاقتصادية على تعريف الدائنين بأنهم حملة الأسهم، بالإضافة إلى المقرضين وعادةً ما يتبنى الدائنون قاعدةً أنا أولاً Me – First Rule (هندي، 2004 ، ص18) والتـــي

تتمثل في وضع كل طرف لشروط تحقق له الحماية في مواجهة الطرف الآخر، فمثلاً يمكن لحملة السندات الحاليين أن يصروا على أن تأتي الإصدارات الجديدة من السندات في المرتبة الثانية بعد السندات القديمة وهذا يعني أن يحصل أصحاب السندات القديمة على مستحقاتهم أولاً في حال تعرض الشركة للإفلاس.

رابعاً– العاملين : يمثل العاملون أحد عوامل الإنتاج الرئيسية(رأس المال – أدوات الإنتاج – الموارد البشرية) فإذا ما كان الملاك يقدمون رأس المال فالعمال يقدمون العمل بالمقابل وهذا يعني أن لهم مصلحة مباشرة بتعظيم ثرواتهم والحصول على أعلى عوائد ممكنة مقابل الجهد الذي يبذلونه. وقد نص المبدأ الثالث من المبادئ الصادرة عن OECD حول دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات على أنه يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يرسيها القانون، وأن يعمل أيضاً على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة، ويشمل ما يلي:

- يجب أن يؤكد إطار ممارسات حوكمة الشركات على احترام حقوق أصحاب المصلحة والتي يحميها القانون.
- حينما يقدم القانون الحماية لحقوق أصحاب المصلحة فإنه يجب أن تتاح لهم الفرصة للحصول على تعويضات فعلية نتيجة انتهاك أي من حقوقهم.
- يجب أن يتيح إطار ممارسات حوكمة الشركات الآليات التي تعمل على رفع الأداء من خلال مشاركة الأطراف ذات المصلحة.
- حينما يشارك أصحاب المصالح في ممارسات حوكمة الشركات ، ينبغي أن تكفل لهم الحصول على المعلومات اللازمة لذلك.

ويلحظ مسايرة المادة رقم /6/ من نظام حوكمة الشركات في سوريا للمبادئ الدولية لجهة حماية حقوق أصحاب المصالح.

وهكذا وبعد الاستعراض لأطراف الوكالة من مساهمين، وإدارة ودائنين وعاملين وأطراف أخرى وعلاقاتهم، والفرضيات التي قامت عليه نظرية الوكالة فإن الباحث يعتقد أن علاقات الوكالة ترتبط أساساً بالشكل القانوني للمشروع، وهي تتوقف في حدة تعارضها على مدى انفصال الملكية عن الإدارة، حيث تلحظ بعض الدراسات التي أجريت في هذا المجال

(Ching,2008) أن هنالك علاقة طردية بين تعارض المصالح وانفصال الملكية عن الإدارة فكلما زاد انفصال الملكية عن الإدارة كلما زادت حدة التعارض في المصالح بين أطراف الوكالة. لقد تناولت دراسات عديدة مثل دراسة(Smith,1976) تأثيرات فصل الملكية عن الإدارة على السياسات المحاسبية المتبعة في المشروع حيث أخذت عينة من طبقتين عشوائيتين:

الأولى: تمثل شركات عائلية

الثانية: تمثل شركات مساهمة كبيرة يديرها مدراء حرفيون

ثم بينت نتائج هذه الدراسة أن الإدارة المهنية تلجأ إلى اختيار البدائل المحاسبية، والتي تمكن من تصوير النتائج بصورة جيدة وبما يتفق مع المعايير المحاسبية دون إغفال مصالحها الذاتية في الحفاظ على سمعتها ومراكزها الوظيفية، لكن الباحث يعتقد أن نتائج هذه الدراسة لم تأخذ بعين الاعتبار البيئة التشريعية والقانونية ومدى تأكيدها على التزام الشركات سواء العائلية أو المساهمة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وكذلك اعتمادها من الجهات الضريبية.

وتطرح أدبيات محاسبية(حماد ، 2005، ص73) أخرى تعارضاً من نوع آخر بين حملة الأسهم وحملة السندات والتي قد تنشأ من الأسباب التالية:

1 – تحول الملاك من استخدام أموال الدائنين في مشروعات أكثر مخاطرة غير متفق عليه مما يترتب عليه ازدياد في القيمة السوقية للملكية وانخفاضها للديون.

2 – حصول الملاك على قروض جديدة إضافية مما يزيد من احتمالات حدوث إفلاس وتقل القيمة السوقية للديون القديمة وتزيد القيمة السوقية للملكية.

3 – يتوقع أن يطلب الدائنون عائداً أكبر لأخذهم المخاطر السابقة في الحسبان وذلك قبل عقد القرض أو يضعون قيوداً في عقود الدين والتي تحد من تصرفات الملاك.

ويناقش هيسيل بأن النموذج الأمريكي بالنسبة لهيكل ملكية الشركات يعتبر نموذجياً إذ أن السمة البارزة لملكية الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية هي غياب المساهمين المهيمنين، وأسهم الشركات الأمريكية يمتلكها عدد كبير من المساهمين حيث يوجد عدد كبير من الشركات لا يملك أي من المساهمين فيها أكثر من 1% من أسهمها، وقد اتضح عام 1988 أن 8 شركات فقط من بين أكبر 50 شركة أمريكية هي التي يوجد من مساهميها من يمتلك 5 % أو أكثر من إجمالي الأسهم، وخلافاً لذلك فان الجانب الأكبر من حقوق ملكية الشركات

بألمانيا مملوك لشركات أخرى، كما أن الملكية في ألمانيا تتصف بالتركيز الشديد ففي عام 1988 تبين أنه من بين أكبر 40 شركة ألمانية يوجد مساهم واحد على الأقل يملك أكثر من 10% من الأسهم، كما أن الأفراد المستثمرين الذين يملكون ما يقل عن 20% من إجمالي حقوق الشركات يمثلون الفئة الثانية من المساهمين من حيث الحجم في ألمانيا(هيسيل ،2003، ص85). وأظهرت دراسة أخرى جرت في أسواق أمريكا اللاتينية(Brown& Castro, 2007) أن هنالك سيناريوهات مختلفة أخرى للتعارض في المصالح، إذ أظهرت تعارضاً من نوع آخر بين مصالح الأقلية والأغلبية من المساهمين وهو أصل مشاكل الوكالة وليس التعارض بين الإدارة والمساهمين، تناولت هذه الدراسة عينة مؤلفة من 97 شركة مساهمة في البرازيل وتشيلي وذلك خلال الفترة الممتدة بين عامي 2000–2002 وتوصلت إلى النتائج التالية:

1 – أن مصدر مشاكل الوكالة في أمريكا اللاتينية هو التعارض في المصالح بين الأقلية والأكثرية من المساهمين.

2 – أن مجالس الإدارة في أمريكا اللاتينية خاضعة لتأثير حاملي الأسهم المسيطرين مما يجعلها عاجزة عن انجاز وظيفتها التي ائتمنت عليها في حماية مصالح الأقلية من المساهمين، أي تمكنت هذه الدراسة من تعزيز الاعتقاد القائل بوجود علاقة ايجابية بين الملكية العائلية ومصادرة حقوق الأقلية من المساهمين، أي أن معظم الشركات في أمريكا اللاتينية تبدأ شركات مساهمة وتنتهي إلى شركات عائلية وهذا من أخطر النتائج السلبية لتعارض المصالح في نظرية الوكالة.

ويعتقد الباحث أن هذه الدراسة افتقرت إلى إدخال عامل مهم في مجال نظرية الوكالة وهو دور الدولة في حماية حقوق الأقليات من المساهمين كما يحدث في معظم دول أوربا الغربية وأمريكا، كما يعتقد الباحث أن مشاكل الوكالة قد مهدت لولادة حوكمة الشركات على المدى الطويل إلا أنها لم تر النور إلا على إثر تشكيل اللجان العلمية والمهنية في بريطانيا والولايات المتحدة.

2-1-2-2- اللجان العلمية المشكلة في بريطانيا وأمريكا

تعتبر هذه اللجان بمثابة الفجر الذي أشرقت منه شمس الحوكمة، والذي جاء بمثابة خطوات أولى نحو إيجاد آليات سريعة للحد من النمو السريع في تعويضات المدراء وكبار الموظفين في الشركات البريطانية، والذي طرح تساؤلات كثيرة عن جدوى هذه التعويضات وأهمية

الإفصاح الملائم عنها ومدى تناسبها مع حجم العائد المتحقق منها لمصلحة الشركة، وأهم هذه اللجان والتي تعتبر أول من طرح تعريفاً محدداً للحوكمة هي لجنة Cadbury 1992

2-1-2-2-1- لجنة Cadbury 1992

تم تشكيل اللجنة عام 1991من قبل مجلس التقارير المالية وبورصة لندن وبعض المحاسبين لتحديد الملامح المالية لحوكمة الشركات وذلك برئاسة السيد Adrian Cadbury ، وكان من الأسباب الرئيسية لتكوين اللجنة بالنسبة للممولين هو المستوى المتدني والملحوظ للثقة في معايير التقرير المالي ومسؤوليات المراجعين عن ذلك(Cadbury,1992).

إن غياب الإطار العام الذي يؤكد على أن المدراء يجب أن يبقوا تحت الرقابة في منشآتهم بالإضافة إلى ضغط المنافسة بين مكاتب المراجعة لتقديم خدماتهم إلى الشركات وتعرضهم لضغوطات مجلس الإدارة، كان من أهم الأسباب التي دعت إلى تكوين لجنةCadbury1992، كما أكد التقرير على الطريقة التي يعد مجلس الإدارة بها السياسة المالية والرقابة عليها وذلك باستخدام أدوات الرقابة المالية، كذلك ركز بصورة أساسية على أدوات الاتصال مع حملة الأسهم وأصحاب المصلحة(Cadbury,1992).

إن الغاية التي سعت اللجنة إلى تحقيقها هي المساعدة على رفع معايير الحوكمة ومستوى الثقة بالتقرير المالي والمراجعة المالية، وذلك عن طريق الطرح الواضح لما ترى فيه من مسؤوليات خاصة، حيث يبدأ التقرير بعرض بنية مجالس الإدارة ومسؤولياته ويلخص توصياته في هذا المجال فيما يعرف(Code Of Best Practice) والذي تخضع له جميع الشركات المدرجة في السوق البريطانية، ويركز هذا الدليل على مجموعة من النقاط الرئيسية هي الشفافية والنزاهة والمسؤولية(Cadbury,1992) كما يلي:

الشفافية Openness: تسهم الشفافية في كشف المعلومات وضمن الحدود التنافسية بالنسبة لمالكي الأسهم وتساعد على العمل الكفء في اقتصاد السوق.

النزاهة Integrity: تعني المعاملة المتساوية للمساهمين والمنافسة الحرة وذلك بحيث يكون التقرير المالي نزيهاً ويظهر أعمال الشركة بصورة عادلة.

المسؤولية أو المساءلة Accountable: أي مسؤولية الإدارة أمام حملة الأسهم وخصوصاً فيما يتعلق بنوعية المعلومات وكذلك ممارسة الإدارة لكامل الصلاحيات فيما يتعلق باتخاذ القرارات.

وكان من أهم النتائج العملية المترتبة على تقرير Cadbury1992 هو ما عرف ببيانات الالتزام، أي يجب على جميع الشركات المدرجة في بورصة لندن تقديم بيان بحالة الامتثال لأحكام الدليل، مع الإفصاح عن الأسباب الداعية لوجود أي مجال من مجالات أللامتثال لأحكام هذا الدليل، وتنوي سوق المال البريطاني طلب تصريحات مماثلة كإحدى الوثائق الضرورية واللازمة للاستمرار في الإدراج، واللافت في التقرير هو عدم تحديد واجبات خاصة ومحددة بالنسبة لمراجعي الحسابات وخصوصاً ذكر مدى الامتثال لإحكام الدليل في تقريرهم عن بيانات الشركة(Cadbury,1992).

لقد تطرق التقرير إلى نواحي عديدة في مجال هيكلية مجالس الإدارة، ولجان المراجعة، ولجان المراجعة الداخلية، ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة، وتوصيات أخرى في مجال تعاقب لجان المراجعة ودورها في الحد من فجوة التوقعات وسيتم ذكر ذلك في فصول لاحقة.

وينظر إلى تجربة بريطانيا في مجال حوكمة الشركات كتجربة رائدة من حيث تطورها ببطء وبشكل يتلاءم مع بيئة الأعمال ومتطلبات أسواق رأس المال، فإذا ما كانت لجنة Cadbury1992 هي بداية تسليط الضوء بشكل مباشر على موضوع حوكمة الشركات فإن الأمر لم يتوقف عند ذلك، بل استتبعه تشكيل سلسلة من اللجان منها Rutteman 1993 لدراسة إمكانية تطبيق توصيات لجنة Cadbury1992 وخصوصاً فيما يتعلق بالرقابة المالية الداخلية. كذلك جاءت لجنة Greenbury 1995 لتطرح مجموعة من التوصيات في مجال مكافآت المدراء، وكذلك الرشاوى والإكراميات التي تدفع إلى مجموعات الضغط والوزراء الحكوميين.

2-1-2-2-2- لجنة Hample1998

تمّ تشكيل هذه اللجنة عام 1995 برئاسة Ronnie Hample وبتوجيهات من بورصة لندن للأوراق المالية وبتمويل من اتحاد الصناعيين البريطانيين Consortuim British Industries(CBI) وقد جاء التقرير في سبعين صفحة(Hample,1998) متضمنة الفصول التالية : حوكمة الشركات – مبادئ حوكمة الشركات – دور المدراء في حوكمة الشركات – مكافآت المدراء – دور حملة الأسهم – المحاسبة والمراجعة – ملخص وتوصيات.

لقد أوكل إلى اللجنة دراسة ومراجعة مجموعة التوصيات الصادرة عن تقرير Cadbury1992 وتطبيقاتها وذلك للتأكد من أن الغرض الأساسي لها قد تحقق بالإضافة إلى ملاحقة المسائل

ذات الصلة بتقرير Green bury ، ولم تتوقف اللجنة عند ذلك فحسب بل ذهبت إلى مراجعة أدوار المدراء وأصحاب الأسهم ودور مراجعي الحسابات في حوكمة الشركات.

لقد دعمت اللجنة بتقريرها كل توصيات اللجان السابقة(Green bury–Cadbury1992) ولكنها خالفتها في مجموعة من النقاط خصوصاً فيما يتعلق بمكافآت مجلس الإدارة حيث تقترح لجنة Green bury تحديد سقف لها أما لجنة (Hample,1998) فتعتقد أن ذلك من المستحيل وخصوصاً في ظل اقتصاد السوق الحر، وكذلك تنتقد لجنة Hample التوصيات المتعلقة بالإفصاح الكامل عن مكافآت المدراء وبتقرير لجنة عن التعويضات، وهذا سيؤدي برأي لجنة Hample إلى أن يخصص جزء غير متكافئ من التقارير السنوية لهذه المواضيع، وخلص التقرير إلى أن أي تمييز في حجم الشركات بالنسبة لتطبيق بنود الحوكمة هو تمييز خاطئ حيث أكد التقرير على أن سويات مرتفعة من الحوكمة هي هامة بالنسبة للشركات الأصغر المدرجة كما هي بالنسبة للشركات الكبيرة(Hample,1998).

كما أكد التقرير على أن حوكمة الشركات الجيدة ليست مسألة توصيف بنى محددة للشركات والامتثال إلى عدد من القوانين القاسية والسريعة، بل أشار إلى الحاجة لمبادئ عامة لحوكمة الشركات وينبغي على كل المعنيين أن يطبقوا هذه المبادئ بمرونة وبحسن تقدير للظروف المتفاوتة للشركات كل على حدا، وهذا يعني ضمناً أنه ينبغي على الشركات أن تكون جاهزة لمراجعة وشرح سياساتها المتعلقة بالحوكمة متضمنةً أية ظروف خاصة تبرر برأيهم الابتعاد عن الممارسة المقبولة عموماً، وأكدّ التقرير أنه ينبغي على حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين أن يبدوا مرونة في تفسير مجموعة بنود حوكمة الشركات، وأن يصغوا إلى شروح المدراء ويحكموا عليهم بناءً على جدارتهم، ومن جانب حملة الأسهم قد ركز التقرير على ضرورة اعتناء المدراء ليس فقط بمصالح المساهمين الحاليين وإنما المساهمين المستقبليين، كما تطرق إلى مسؤوليات الإدارة عن العلاقة بأصحاب المصلحة الآخرين مثل : الزبائن – الموردين – الحكومة – الصحافة، كذلك أوصى التقرير بضرورة التأكيد على مسؤوليات مجلس الإدارة عن نظام الرقابة المالية الداخلية وضرورة قيام المجلس بمراجعة فاعلية هذا النظام رغم صعوبة تحديد معنى الفاعلية(Hample,1998).

الدليل الموحد Combined Code

هو مجموعة التوصيات للتقارير السابقة Greenbury-Cadbury1992 وقد تمّ وضعه مباشرةً بعد نشر تقرير Hample عام 1998 واعتبر التقيد به شرطاً للقيد في بورصة لندن للأوراق المالية(حماد ، 2005، ص78).

2-1-2-3- الانهيارات المالية والمحاسبية

هي قوة الضغط المباشرة التي أدت إلى ولادة حوكمة الشركات، ويمكن تعريف الانهيار بأنه حالة من الفوضى التي تصيب الأسواق المالية والبورصات نتيجة خلل في المعلومات التي يتم تداولها قبل وأثناء الانهيار. و يقول البعض بأن الانهيارات المالية والمحاسبية ليست حالة معاصرة بل في الواقع هي تعود إلى فترة مابين الحربين العالميتين الأولى و الثانية إذ أن انهيار بورصة نيويورك عام 1929 كان باكورة الانهيارات المالية والتي أدت إلى سقوط الكثير من النظريات الاقتصادية وخصوصاً تلك المتعلقة بالأسواق الحرة وتحرير الأسعار (القشي، 2006). ويكون الانهيار عادةً على مستويين:

المستوى الكلي : ويشمل الاقتصاد الوطني ككل بما فيه البورصات، ومن مؤشراته الرئيسية ارتفاع المستوى العام للأسعار وانخفاض مستوى المعيشة وتدهور قيمة العملة الوطنية ولجوء الدولة للاقتراض من العالم الخارجي، ومن أمثلة ذلك أزمة النمور الآسيوية وأزمة الأرجنتين.

المستوى الجزئي: يشمل قطاع اقتصادي معين أو شركة معينة ويمثل انهيار شركة Enron للطاقة أحد أهم الأمثلة لذلك، وما تبعه من حالات انهيار وإفلاس لمكتب Andersen لمراجعة الحسابات لذلك سيتم التركيز على هذه المشكلة كنموذج للانهيارات في العالم، يعد انهيار شركة Enron أحد قضايا العصر المثيرة للجدل وذلك لما لها من تأثير ليس فقط في أمريكا وإنما في مختلف أنحاء العالم، فالشركة لها فروع في مختلف دول العالم وهي تحتفظ لنفسها بعدد هائل من الموظفين يقدر بمئات الآلاف، حيث شكل انهيار شركة Enron صدمة كبيرة في عالم الأعمال وحقل أبحاث للعديد من الجهات الحكومية والباحثين حول العالم، وطرح أسئلة كثيرة خصوصاً فيما يتعلق بمسؤوليات المراجعين المهنية والأخلاقية، وبالمعايير المحاسبية، بالإضافة إلى التشريعات المتعلقة بالشركات.

انهيار شركة Enron

لقد قام مجلس إدارة الشركة بتشكيل لجنة تحقيق للوقوف على حقيقة ما حدث بالضبط (القشي،2005) وقد قدمت اللجنة تقريرها الذي ألقى الضوء على الأسباب الرئيسية لما حدث

متمثلاً بالعمليات التي تمت بين شركة Enron وبين شركات الاستثمار التي كانت مدارة من قبل موظف يعمل في منصب مساعد رئيس مجلس الإدارة ورئيس القسم المالي، ويشير التقرير إلى أن الأمر بدأ مع إعلان شركة Enron تخفيض أرباحها مبلغ 544 مليون دولار والناتجة عن تعاملاتها مع شركتي الاستثمار (LJM1 –LJM2) مع العلم أن تلك الشركات تعد شركات شراكه مع Enron والتي تم إنشائها وإدارتها من قبل معاون رئيس مجلس الإدارة Fastow ، وكذلك أعلنت عن تخفيض حقوق الملكية للمساهمين مبلغا 1.2 بليون دولار والمرتبطة بنفس العمليات السابقة، ولكن المشكلة الحقيقية بدأت بعد بضعة أشهر حيث أعلنت شركة Enron عن إعادة هيكلة قوائمها المالية للفترة الواقعة بين 1997–2000 معللة ذلك بأخطاء محاسبية متعلقة بالشركات الاستثمارية السابقة(Stuart & john ,2007)

لقد أكد تقرير اللجنة(دهمش، 2003) أن إدارة شركة Enron استخدمت تلك الشركات الاستثمارية في عمليات عديدة لم يكن من الواجب أو الضرورة الدخول فيها أصلاً، إذ أن أغلب تلك العمليات قد صمم بشكل متقن وبهدف التلاعب وإظهار القوائم المالية بشكل جيد ويخدم المصالح الخاصة، وابتعدت عن العمليات ذات المنفعة الاقتصادية أو التحوط لمخاطر مستقبلية، كما أن هذه العمليات لم يتم إثباتها بشكل يتلاءم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً عن طريق عدم إظهار الشركات الاستثمارية ضمن القوائم المالية لشركة Enron كأصول أو التزامات، ولكن العملية الأخطر التي أدت إلى الانهيار هي القيام بإطفاء بعض الخسائر الناتجة عن عمليات تحوط وهمية مع العلم أن ذلك لو حدث لكان يجب أن ينتج عنه أرباح لشركة Enron باعتبارها هي المتحوط(Stuart & john ,2007).

إن أهم الملاحظات التي أظهرها التحقيق(القشي والخطيب، 2006) هي أن مكتب المراجعة Andersen كانت تمارس أعمالاً مزدوجة فهي من جهة تمارس أعمال المراجعة، ومن جهة أخرى تقدم خدمات الاستشارة المالية، وهذا طرح عدة تساؤلات عن استقلالية المراجعين، كما طرحت عدة تساؤلات حول مدى واقعية المعايير المحاسبية وتوصلت دراسات في هذا المجال إلى أن المشكلة ليست في المعايير بل في أخلاقيات القائمين عليها، كذلك تم وضع إشارات استفهام عن جدوى الرقابة على الأسواق المالية وتوصلت دراسات إلى قصور شديد لأجهزة الرقابة الأمريكية في هذا المجال(القشي،2005).

2-2- مفهوم حوكمة الشركات

يشير واقع البحث الأكاديمي إلى اختلافات جوهرية في بعضها وشكلية في بعضها الآخر حول مفهوم حوكمة الشركات، ولابدّ في البداية من الإشارة إلى عدم وجود رؤيا موحدة في ترجمة هذا المصطلح حديث العهد Corporate Governance في اللغة العربية إلا أن الترجمة العلمية له هي " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة " (يوسف، 2007).

لقد تعددت وتنوعت التعاريف المطروحة لمفهوم حوكمة الشركات وجاء هذا التعدد نتيجة لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين وتعدد أغراضهم البحثية، وساعد في ذلك إمكانية ربط حوكمة الشركات وعلاقتها القوية بمختلف فروع الاقتصاد، من هذا المنطلق سيحاول الباحث تصنيف هذه التعاريف في ثلاث مجموعات حسب نوع البحث العلمي المعرف لهذا المفهوم.

أ- وجهة نظر الاقتصاديين

تعرف مؤسسة التمويل الدولية(International Finance Corporation (IFC(يوسف، 2007) حوكمة الشركات كما يلي:

"هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركة والتحكم في أعمالها "

يعرف تقرير Cadbury1992 الحوكمة:

" هي المنظومة التي تدار بواسطتها الشركات وتراقب، وإن كفاءة مجالس الإدارة في القيام بمسؤولياتها تحدد الوضع التنافسي العام للدولة، وهذا هو جوهر أي نظام للحوكمة ".

ويعرفها باحث آخر(عبدالوهاب، 2006): " هي حقل من حقول الاقتصاد يبحث في كيفية ضمان أو تحفيز الإدارة الكفوءة في الشركات المساهمة باستخدام ميكانيكية الحوافز مثل العقود والتشريعات وتكوين الهياكل التنظيمية والذي يكون محصوراً في الإجابة عن السؤال التالي: كيف يتم تحسين الأداء المالي؟ "

ولا يعدو أسلوب حوكمة الشركات أن يكون واحداً من مكونات الإطار الاقتصادي الذي تعمل فيه الشركات، والذي يتضمن على سبيل المثال السياسات الاقتصادية على المستوى الكلي، ودرجة المنافسة في أسواق المنتجات وأسواق عناصر الإنتاج، كما يعتمد إطار حوكمة الشركات على البيئة القانونية والتنظيمية والمؤسسية.

ويعتقد الباحث أن تركيز الاقتصاديين على مفهوم حوكمة الشركات وتطبيقاتها ينطلق من دورها في تعزيز كفاءة الأداء للشركات الوطنية كمقدمة وأداة لتعزيز الأداء الاقتصادي العام، من خلال منح الثقة في الاقتصاد الوطني بهدف تقوية فرص الاستثمار، وتسهيل عبور رؤوس الأموال،

وتخفيض تكلفة رأس المال، والحصول ما أمكن على القروض الدولية بما يدعم مستوى المعيشة وتحقيق الرفاهية من أعلى المستويات.

ب-وجهة نظر الإداريين

تعرف المنظمة الدولية للتعاون الاقتصادي والتنمية الحوكمة على أنها " معنية بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركات بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصلحة وغيرهم، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم، باستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة " (OECD1999)

" هي مجموعة العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصلحة "(OECD1999).

ويعرفها بعض الإداريين على أنها " مجموعة العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركة ومساهميها وأصحاب المصلحة وذلك من خلال إيجاد الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة وتعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة(Demirag & Wright ,2000)

كما يعرفها البعض الآخر" هي العلاقة بين جميع المشاركين في تحديد الاتجاه العام للمنظمة وبين أداء هذه المنظمة. أما المشاركين في تحديد الاتجاه العام فهم : المساهمين – الإدارة – أصحاب المصلحة الآخرين "(Monks &Minow, 2004 ,p8). ويعتقد الباحث أن آراء الإداريين حول حوكمة الشركات تنطلق في معظمها من الأسس التي ارتكزت عليها نظرية الوكالة، وهي تلجا أحياناً إلى الاستعانة بالعلوم السلوكية لدراسة وتفسير سلوك المدراء أثناء ممارسة مهامهم الوظيفية، وخصوصاً فيما يتعلق بالمواءمة مابين الممارسات الواقعية للمدراء والصلاحيات الممنوحة لهم بالتفويض، لذلك يلحظ التركيز الشديد والربط الدائم مابين الحوكمة وبنية مجلس الإدارة، بين الحوكمة وطريقة اختيار المدراء، بين الحوكمة وضوابط الأداء العام للإدارة. ويرى الباحث أن الفقه الإداري في طرحه للحوكمة قد انطلق من النقاط الارتكازية التالية:

المساهمين: كطرف أساسي في علاقة الوكالة من الناحية العقدية، ومن تحقيق أهدافهم المرحلية متمثلة في تعظيم العائد على السهم والمستقبلية بتعظيم قيمة السهم.

الإدارة: كطرف ثاني في علاقة الوكالة، وكجهة إشرافية وتنفيذية لنشاطات الشركة وما يستلزم من ضوابط لهذا الإشراف والتنفيذ.

أصحاب المصلحة والأطراف المستفيدة: وهي الطرف الثانوي غير الملحوظ مباشرة في عقد الوكالة.

ج- وجهة نظر المحاسبين

يعرف بعض الأكاديميين الحوكمة على أنها " الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة لتوفير إشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة " (حماد، 2005، ص9).

ويعرفها البعض الآخر على أنها " تعني الحوكمة المزيد من التدخل والإشراف من جانب المساهمين والجمعيات العمومية على مجالس الإدارة وأجهزتها التنفيذية من أجل الحد من الفساد المالي والانحراف الإداري "(فاتح و بشير، 2008).

ويرى آخرون أن الحوكمة " نظام يقوم على ركيزتين أساسيتين: الأولى هي تحقيق التوازن بين مصالح الملاك ومصالح الأطراف الأخرى المستفيدة، الركيزة الثانية تتعلق بالضوابط اللازمة لتوفير عنصري المصداقية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة التي تصدرها الشركة "(مطر، 2006).

ويلحظ تركيز آراء المحاسبين فيما يتعلق بالحوكمة على محور هام جداً وهو الإفصاح والشفافية، والتي تمثل أهم ركائز حوكمة الشركات وذلك لأهميته القصوى في تمكين إدارة الشركة والأطراف الأخرى ذات العلاقة في تحقيق التوازن المستهدف فيما بين مصالحها أولاً، وكذلك من تحقيق الفائدة القصوى من البيانات المالية المنشورة وذلك في اتخاذ القرارات.

كما أكدت دراسات محاسبية في هذا الخصوص بأن حرص الشركة على توفير إفصاح طوعي أو اختياري وذلك بالإضافة إلى الإفصاح الإلزامي يعزز من نظام الحوكمة، كما يعزز من ثقة الجمهور بالشركة وينعكس بالإيجاب على سمعتها وقيمتها السوقية، ومن ثمَ على أسعار أسهمها في أسواق المال.

وخلص الباحث إلى النقاط التالية:

أولاً : أن مفهوم الحوكمة يرتبط أساساً بالنظام الإداري العام و بنظام المعلومات للشركة، والذي يمثل النظام المحاسبي منطلقه ومركز إنتاج هذه المعلومات، أي أن مفهوم حوكمة الشركات يقوم على مدخلين أساسيين هما:

- **المدخل الإداري:** يصف هياكل الإدارة وبنيانها وتأثيراتها، ومسؤوليات وصلاحيات مجالس الإدارة، وتشكيلات اللجان، علاقة الإدارة بالجمعية العمومية وطريقة انتقاء المدراء ووسائل الرقابة عليهم.
- **المدخل المحاسبي:** يتناول دور المحاسبة والمراجعة في توفير وسائل إنتاج المعلومات والتأكد من مصداقيتها، وكذلك طرائق نقل هذه المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها بالشكل المناسب وبالتوقيت الملائم، بالإضافة إلى تدعيم الثقة المطلوبة في هذه المعلومات من خلال ربط عملية إنتاجها بالالتزام بالمعايير المحاسبية الخاصة في هذا المجال، وكذلك الالتزام بالشفافية المطلقة عند إعداد وسائل عرض هذه المعلومات.

ويجب الإشارة إلى أن الحوكمة في وجهيها المحاسبي والإداري تكون داخلية وخارجية، بمعنى أنها تهدف بالدرجة الأولى إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات وذلك عن طريق تفعيل الرقابة الإدارية والمحاسبية.

فالحوكمة هي نتاج تعارض المصالح بين المساهمين والإدارة شكلاً، أما مضموناً فهي تعتبر تعارضاً بين معدي المعلومات ومستخدمي هذه المعلومات، فبالنسبة لمعدي المعلومات **(الإدارة):** فإنها تسعى إلى الإفصاح عن كل ما يحسن صورتها فقط(المعلومات الايجابية)، وإخفاء كل ما يسئ إلى سمعتها(المعلومات السلبية)، بالإضافة إلى محاولاتها بالتعتيم على العوائد المادية والتي غالباً لا تتناسب مع انجازاتها.

أما بالنسبة إلى مستخدمي المعلومات(**المساهمين**)**:** وهنا يتم التمييز بين نوعين من المساهمين:

أ – المساهمين الحاليين: الذين يهمهم التعرف على مدى قيام الإدارة بواجباتها تجاه تعظيم القيمة السوقية للسهم وكذلك تعظيم العائد على هذا السهم، وهم في سبيل ذلك سيسعون للحصول على هذه المعلومات والتي تخفف من محاولات إغفالهم عن طريقة إدارة أموالهم.

ب – المساهمين المحتملين: ويرغب الباحث في تسميتهم بالمساهمين المتربصين، وهم هؤلاء المستثمرين الذين يراقبون أسواق المال بانتظار الفرصة الملائمة لاتخاذ قرار استثماري

مرتبط بأداء أسهم تتميز بتذبذبات ايجابية في محاولة لتحقيق مكاسب سريعة وآنية وهؤلاء غالباً ما يعتمدون على المعلومات الواردة في القوائم المالية المنشورة.

ثانياً : أن حوكمة الشركات تعتبر الوظيفة الأهم في النظام العام للوحدة الاقتصادية، فهي النظام الذي يشير إلى كيفية قيام الشركة بإدارة شؤونها وكيفية الرقابة على هذه الإدارة.

ثالثاً: أن أطراف الحوكمة ذات العلاقة تتعدى أطراف الوكالة العادية المتمثلة بالمساهم والإدارة إذ يضاف أطراف أخرى مثل المراجعين، هيئات أسواق المال ، البنوك.

رابعاً: أن مفهوم الحوكمة وإن مرَ بمراحل متعددة إلا أنه ارتبط ارتباطاً وثيقاً بمفهوم العولمة وتحرير أسواق المال، أي أنه يلازم اقتصاديات السوق وينظر إليه من منظور التوافق الدولي حول التشريعات الخاصة بالشركات وأسواق المال والمصارف رغم ربط العديد من الآراء لمفهوم الحوكمة بمفهوم الطبيعة الخاصة لكل دولة من دول العالم وضرورة ملائمتها مع نظام الحوكمة الخاص بها.

2-3- أهداف حوكمة الشركات

يساعد الأسلوب الجيد لحوكمة الشركات في دعم الأداء الاقتصادي، والقدرات التنافسية، وجذب الاستثمارات للشركات والاقتصاد بشكل عام من خلال الوسائل التالية(Maureen, 2004):

1 – تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية على النحو الذي يمكن من ضبط عنصر الفساد في أية مرحلة.

2 – تحسين وتطوير إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء استيراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الربح أو السيطرة بناءً على أسس سليمة بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.

3 – تجنب حدوث أزمات مصرفية حتى في الدول التي لا يوجد فيها تعامل نشط.

4 – تقوية ثقة الجمهور في نجاح عمليات الخصخصة، وضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها وبالتالي إتاحة المزيد من فرص العمل ، وزيادة التنمية الاقتصادية.

ويطرح باحث آخر(المليجي، 2008) حزمةً أخرى لأهداف الحوكمة تتمثل في:

1 – الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.

2 – تحسين الكفاءة الاقتصادية لشركات.

3 – إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء.

4 – المراجعة والتعديل للقوانين الناظمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين(مجلس الإدارة – المساهمين).

5 – عدم الخلط بين المسؤوليات والمهام الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضاؤه.

6 – تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.

7 – تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب أكبر عدد ممكن من المستثمرين المحليين والأجانب.

8 – إمكانية مشاركة الموظفين والمساهمين والدائنين والمقرضين بالاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.

9 – تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد وعدم حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

ويضيف كاتب آخر(خليل، 2005) مجموعة من الأهداف إلى الأهداف السابقة منها:

- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ المتفق عليها.
- منع المتاجرة بالسلطة وبالمعلومات الداخلية للوحدة الاقتصادية.

أما المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين فيرى أن الحوكمة الجيدة تعمل على(كاترين وآخرون ،2003 ، ص4):

- تخفيض المخاطر.
- تعزيز الأداء.
- تحسين الوصول إلى الأسواق المالية.
- زيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات.
- تحسين القيادة.
- إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

2-4- محددات حوكمة الشركات:

هنالك شبه اتفاق على وجود مجموعتين من المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات، وبالنظرة السطحية إلى هذه المحددات قد تفهم على أنها قيود على الحوكمة، ولكنها في الواقع تمثل ضوابط لضمان فعالية تطبيق الحوكمة(خليل، 2005).

2-4-1 – المحددات الخارجية(المهايني، 2007):

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي(مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي(البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلاً عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة(منها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها) بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية، وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض الاجتماعي والعائد الخاص.

2-4-2 – المحددات الداخلية(المهايني، 2007):

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية تطبيقها إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.

2-5- مبادئ حوكمة الشركات(OECD1999):

إن أشهر هذه المبادئ تلك التي حددتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، حيث تستند إلى تجارب تستند بدورها إلى المبادرات الوطنية للدول الأعضاء وأيضاً إلى أعمال سابقة تم الاضطلاع بها داخل المنظمة، ومن بينها ما قامت به المجموعة الاستشارية لقطاع الأعمال المعنية بحوكمة الشركات والتابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وقد شارك في عملية الإعداد أيضاً عدد من اللجان التابعة للمنظمة، ومن بينها لجنة الأسواق المالية ولجنة الاستثمار الدولي والشركات متعددة الجنسيات ولجنة سياسة البيئة. كما تمت الاستفادة من إسهامات

بعض الدول من غير الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالإضافة إلى إسهامات البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وقطاع الأعمال والمستثمرين والاتحادات المهنية وغيرها من الأطراف المعنية بالموضوع.

وتستهدف هذه المبادئ إلى مساعدة حكومات الدول الأعضاء وحكومات الدول غير الأعضاء في غمار جهودها لتقييم وتحسين الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية لموضوع حوكمة الشركات في تلك الدول بالإضافة إلى توفير الخطوط الإرشادية والمقترحات بالنسبة لأسواق المال، والمستثمرين، والشركات، وغيرها من الأطراف التي تلعب دوراً في عملية وضع أساليب سليمة لحوكمة الشركات الأخرى التي لا تتداول أسهمها في البورصات، ومن بينها الشركات الخاصة المغلقة والشركات المملوكة للدولة.

وتتلخص هذه المبادئ كما يلي:

1- حماية حقوق المساهمين.

2- المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.

3- دور أصحاب المصالح.

4- الشفافية والإفصاح.

5- مسؤوليات مجلس الإدارة.

خاتمة

يرى الباحث أن قضية حوكمة الشركات تعتبر مسألة أخلاقية بامتياز، وترتبط أساساً بأخلاق القائمين على إدارة المؤسسات الاقتصادية أولاً، وبالتشريعات التي تحكم سلوكياتهم سواء أكانت لوائح داخلية أم البيئة التشريعية العامة، وأن الحوكمة تهدف فيما تهدف إلى التقليل من محاولات إغفال المساهمين عن طريق التدخل في طريقة إدارة أموالهم، أو عن طريق إيصال معلومات ذات مصداقية عالية تفيد بعضهم الآخر في عملية اتخاذ القرار الاستثماري، كما تهدف الحوكمة إلى حماية كافة الأطراف المرتبطة بالشركة. أما على المستوى الكلي فان الحوكمة تهدف إلى تجنب حدوث أزمات، وبالتالي تدعيم الثقة الدولية وجذب الاستثمارات، و لدراسة اتجاهات التأثير المحتملة لتطبيق قواعد حوكمة الشركات على المراجعين السوريين لابدَ من دراسة لجنة المراجعة والتي تعتبر أداة التأثير المباشر وصلة الوصل بين الحوكمة والمراجعة.

الفصل الثالث: لجنة المراجعة ودورها في بيئة الحوكمة

مقدمة

يمكن القول بأنه لمخرجات المحاسبة المالية للوحدة الاقتصادية دور مهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية سواء على المستوى الجزئي أو الكلي، فهي على سبيل المثال تساعد مستخدميها في الحكم على مدى كفاءة الشركة، وبتصنيفها وتوحيدها يمكن تحديد مدى المساهمة في الاقتصاد الكلي، ولقد أدركت الدول المتقدمة هذه الأهمية لمنتجات المحاسبة المالية فسارعت إلى إيجاد الوسائل التي تكفل جودة هذه المنتجات من خلال هيئات متخصصة تتابع إيجاد هذه الوسائل وتحديثها والرقابة على تنفيذها، فأصدرت المعايير التي تحكم قياس الأحداث المالية وإعداد القوائم المالية وأسلوب عرضها، والإفصاح عن معلوماتها وتضمنت مهنة المراجعة للتأكد من إضفاء الثقة على منتجات المحاسبة المالية، ومن ضمن الوسائل الحديثة لزيادة الثقة في مخرجات نظام المحاسبة المالية، والتي نوقشت كثيراً في أدبيات المحاسبة والمراجعة ومن ثمّ تثبيتها من قبل الجهات الرسمية وأسواق المال، أهمية إيجاد لجنة المراجعة المالية في كل وحدة اقتصادية(المنيف والحميد ،1998).

ومن أجل التعرف على دور لجنة المراجعة في زيادة فاعلية عملية المراجعة الخارجية وعلاقة المراجع مع الإدارة، فإن هذا الفصل سوف يتناول نشأة لجنة المراجعة في الولايات المتحدة وبريطانيا، ومفهومها وأهميتها، ودواعي إنشائها، بالإضافة إلى النظام الداخلي لها ومعايير اختيار أعضائها، ومهام هذه اللجنة سواء في عملية إعداد التقارير المالية أو في الرقابة الداخلية.ويمكن القول بأن ظهور لجنة المراجعة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بنظرية الوكالة، وأن لجنة المراجعة زادت أهميتها في عالم حوكمة الشركات بعد تركيز معظم القوانين المحلية والعالمية عليها، لما لها من تأثير واضح على تطبيق مبادئ الحوكمة، وخصوصاً لجهة مبدأ الإفصاح والشفافية، ومراقبة وتقييم منتجات عملية المراجعة الداخلية والخارجية.

3-1- نشأة لجنة المراجعة

3-1-1- في الولايات المتحدة الأمريكية

يصعب تتبع نشأة لجنة المراجعة من الناحية التاريخية، ولكن ما هو ثابت هو أن بعض الشركات الأمريكية لديها لجنة مراجعة في مجلس إدارتها منذ مطلع القرن الماضي كشركة the prudential insurance company of America والتي أوجدت لجنة مراجعة منذ عام

1905، كما أن البنوك والمؤسسات المالية الأمريكية كان لديها لجان مراجعة في مجلس إدارتها منذ وقت مبكر من القرن الماضي، ولكن من المؤكد أن فكرة وجود لجنة مراجعة في مجالس إدارات الشركات المساهمة الأمريكية قد حظيت باهتمام كبير منذ عام 1939 عندما أوصت بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE في تقرير لها عن قضية شركة Robbin &Meckesson الأمريكية بأنه "عندما يكون من الممكن عملياً فإن اختيار مراجعي الحسابات بواسطة لجنة خاصة من مجلس الإدارة مكون من أعضاء المجلس غير المتفرغين يبدو الأمر مطلوباً" وهذا ما عبرت عنه هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC عام 1940 (متولي، 1992).

وفي عام 1967 أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA جميع الشركات العامة بضرورة إنشاء لجنة المراجعة بحيث تتضمن مسؤولياتها ضرورة حل المشاكل التي قد تنشأ بين المراجع وإدارة الشركة والخاصة وبالنواحي المحاسبية وطريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم، وقد حظيت لجنة المراجعة باهتمام شديد عام 1972 عندما أصدرت لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC توصيات بإنشاء لجنة للمراجعة تكون عضويتها قاصرة على الأعضاء غير التنفيذيين من مجلس الإدارة وطالبت الشركات بضرورة الإفصاح عن ما إذا كانت قد قامت بإنشاء لجنة للمراجعة أولاً(الصبان وسليمان، 2005، ص316).

كما أكد تقرير لجنة Treadway 1987 على قدرة إنشاء لجنة المراجعة داخل الشركات المسجلة أسهمها في بورصات الأوراق المالية الأمريكية وحدد مسؤولياتها في اكتشاف التلاعب ومنعها في القوائم المالية وجدير بالذكر أن مفهوم لجنة المراجعة لقي الكثير من الاهتمام في الولايات المتحدة الأمريكية بعد نشر توصيات هذا التقرير بالشكل الذي أدى إلى زيادة اختصاصات ومسؤوليات لجنة المراجعة تجاه إعداد القوائم المالية ووظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية. وفي عام 1999 تمّ تكوين لجنة Blue Ribbon committee حيث قامت هذه اللجنة بإصدار مجموعة من التوصيات بهدف زيادة فاعلية أداء هذه اللجان بالشكل الذي يساعد على زيادة جودة القوائم المالية كما أكد قانون Sarbanes & Oxley Act 2002 على إلزام جميع الشركات بتكوين لجنة المراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث الانهيارات المالية في المستقبل، وذلك عن طريق التأكيد على أهمية دورها في عملية إعداد القوائم المالية وأيضاً في زيادة استقلالية المراجع(الصبان و سليمان، 2005، ص316).

3-1-2- في بريطانيا

يعتبر تقرير Cadbury 1992 باكورة التوصيات بتشكيل لجنة مراجعة للشركات البريطانية والذي اعتبر فيه لجنة المراجعة إحدى أدوات حوكمة الشركات(Cadbury,1992) وهي إحدى شروط الالتزام بقواعد حوكمة الشركات.

ويرى الباحث أن هنالك تركيزاً واضحاً على لجنة المراجعة وخصوصاً في توصيات التقارير الصادرة في بريطانيا، كما في قانونSarbanes & Oxley Act 2002 مما يسمح بالاستنتاج بأن لجنة المراجعة يمكن أن تعتبر أداة الربط المباشر بين الحوكمة وعملية المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية، وخصوصاً اذا ماتبين أن تقرير(Cadbury,1992) بمثابة بيئة حوكمة الشركات البريطانية، وأن قانونSarbanes & Oxley Act 2002 هو التشريع الذي ألزم الشركات الأمريكية بضوابط الحوكمة.

3-2- مفهوم لجنة المراجعة وأهميتها

لمساعدة المجالس الإدارية على الوفاء بمسؤولياتها الإشرافية، فإن الاتجاه يتزايد للاعتماد على لجنة المراجعة(جريجوري وليليين، 2003، ص206). ومنذ عام 1978 وبورصة نيويورك تلزم الشركات المسجلة جميعها بتشكيل لجنة مراجعة مكونة من مدراء مستقلين فقط وتخلص المفوضية العليا للتجارة الأمريكية إلى الأهمية الكبيرة للجنة المراجعة ودورها الأساسي الذي تلعبه لضمان نزاهة التقارير المالية للشركات الأمريكية، وتثبت الإحصائيات أن ثلثي أكبر الشركات البريطانية المسجلة في البورصة عام 1992 تقوم بتطبيق هذا الأمر (Cadbury,1992) وقد أظهرت التجربة في الولايات المتحدة الأمريكية فعالية لجنة المراجعة، حتى في حالة تشكيل لجنة المراجعة كمجرد تطبيق لشروط التسجيل وتطورت إلى لجان أساسية في مجلس الإدارة، ويخلص بحث صادر في بريطانيا إلى حماسة أغلبية الشركات والتي تحوي لجنة مراجعة لقيمتها وفاعليتها في الأعمال والتجارة(كراز،2002) حيث أن الإفصاح عن وجود لجنة مراجعة يقدم تأكيداً مضاعفاً لحاملي الأسهم بأن مراجعي الحسابات والذين يتصرفون نيابة عنهم، هم في موقع الحامي لصالح مالكي الأسهم(Cadbury,1992) أمّا في أوروبا فإن مفهوم وفكرة لجنة المراجعة لم تلقَ رواجاً كبيراً كما هي في البلاد الأنكلوسكسونية حيث أن الشركات المساهمة هناك يوجد فيها مجلسين أحدهما إشرافي يشرف على المجلس الآخر وهو التنفيذي، وبالتالي لا حاجة لتكوين لجنة مراجعة تعمل إلى جانب

مجلسين للإدارة لأن عملها سيكون تكراراً لعمل المجلس الإشرافي الذي يراقب الخطط والسياسات الموضوعة بواسطة المجلس الآخر التنفيذي(كراز،2002).

وتأتي أهمية لجنة المراجعة من أنه يجب على مجلس الإدارة أن يقوم بجمع قدر هائل من المعلومات التي يقوم بهضمها ثم العمل بمقتضاها حتى يتحقق له الإشراف بدرجة كما فيه على إدارة الشركة، ومن ثمً فإن تفويض المهام المعقدة إلى لجنة متخصصة يمكن مجلس الإدارة من التركيز بكفاءة على النواحي المتفرقة من العمل، وبصفة خاصة فإن الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير المالية يتطلب وجود أعضاء بمجلس الإدارة لديهم قدر كبير من الدراية والمعرفة بالأمور المحاسبية والمالية، كما يتطلب توافر قدر كبير من الوقت بالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة للتركيز على عملية ترتكز بطبيعتها على النظر في تفاصيل القوائم المالية للشركة، كما أنها تتطلب أعضاء مجلس إدارة مستقلين يحتمل أن يكونوا أكثر موضوعية عند تقييم مدى كفاية الإفصاح المالي، ولجنة المراجعة التي تتكون من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين والذين يمتلكون المهارات المالية والمحاسبية، ولديهم الرغبة في تخصيص الوقت اللازم تعتبر في مكان ما أفضل وأهم من مجلس الإدارة بكامل هيئته من ناحية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية(جريجوري وليليين ، 2003، ص207).

3-3- مبررات إنشاء لجنة المراجعة(جريجوري وليليين، 2003، ص207):

- ضخامة مجلس الإدارة وعدم التجانس بين الأعضاء بما لا يتناسب مع تناول العملية الشاقة المليئة بالتفاصيل والخاصة باستعراض مراجعة القوائم المالية للشركة.
- مواعيد تقديم التقارير المالية، والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفصلي لتقارير مالية ربع سنوية إلى جانب التقارير السنوية، وهو ما يستلزم قدراً كبيراً من الوقت والجهد ممن يعملون في هذه العملية، وقد يكون إشراك كافة أعضاء مجلس الإدارة في هذه العملية التي تحتاج وقت طويل أمراً لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة.
- طبيعة الخلافات المحتملة والتي قد تثور بين مصالح الإدارة ومصلحة جودة التقارير المالية والتي قد لا تجعل من الملائم تدخل أعضاء مجلس الإدارة من المديرين الموظفين في عملية إعداد التقارير وبدلاً من ذلك يقصر الأمر على أعضاء مجلس الإدارة المستقلين والمؤهلين في ذات الوقت للعمل في هذا المجال.

- الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير وبخاصة في الشركات الضخمة والذي يتطلب قدراً كبيراً من الخبرة والممارسة في المحاسبة والإدارة المالية، ولا يمكن لغير أولئك الأعضاء من مجلس الإدارة الذين يلمون إلماماً جيداً بتلك النواحي أن يعملوا في هذا المجال.

ويمكن القول بأن مبررات إنشاء لجنة المراجعة ترتبط بشكل واضح مع بيئة حوكمة الشركات، التي تفرض على إدارة الشركة اعتماد أعلى معايير الإفصاح والشفافية، خصوصاً لجهة عملية إعداد القوائم والتقارير المالية خدمةً للأطراف المستفيدة منها.

3-4- تعريف لجنة المراجعة

يتفق معظم الكتاب على أن لا تعريف موحد للجنة المراجعة وما يلي أهم هذه التعاريف:

1- هي لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة تكون مسؤولة عن متابعة المسائل المالية في الشركة وذلك لمساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات المالية والتي قد لا يكون لديه الوقت والخبرة الكافية لمعرفة تفاصيلها(cohen , 2002).

2- هي الأداة التي من خلالها يتم كبح جماح التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارة العليا للشركات(المنيف و الحميد، 1998).

3- هي لجنة يتم تعيين أعضاؤها من المديرين على أن يتميز أعضائها بالكفاءة العالية لناحية الإلمام بالمبادئ المحاسبية وفهم لطبيعة عمليات المؤسسة والمخاطر المحيطة بالإضافة إلى الاستقلالية التامة(دهمش،2003).

4- هي مجوعة فرعية من أعضاء مجلس الإدارة تتولى القيام باستعراض وإشراف مستقل للعمليات التي تقوم بها الشركة لتوفير البيانات المالية، ونظم الرقابة الداخلية، وتعيين المراجعين الخارجيين المستقلين للشركة(جريجوري وليليين، 2003، ص207).

5- هي لجنة يتم تكوينها عن طريق مجلس إدارة الشركة بغرض مراجعة عملية إعداد التقارير المحاسبية والمالية وأيضاً مراجعة الإفصاح في التقارير والقوائم المحاسبية التي تنشرها الشركة(Sarbanes & Oxley, 2002).

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن لجنة المراجع قد تم تعريفها في ضوء كلاً من المسؤولية والعضوية، إلا أنه من الواضح أنه من خلال هذه التعاريف هنالك خصائص مميزة للجنة المراجعة(الصبان وسليمان، 2005، ص319):

1- لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة.

2- عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء وغير التنفيذيين والذين يتوافر لديهم درجة عالية من الاستقلال والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة.

ويلحظ في هذا الاتجاه أن مفهوم لجنة المراجعة وتعريفها وحتى أهداف تكوينها ترتبط بممارستها لسلطة الرقابة على الإدارة التنفيذية، وتعزيز هذه الرقابة من خلال التأكيد على استقلالية اللجنة وكفاءتها، وهذا يمثل واحدة من أهم الشروط الموضوعية لتطبيق حوكمة الشركات.

3-5- النظام الداخلي للجنة المراجعة

3-5-1- العضوية

في الولايات المتحدة الأمريكية تتكون اللجنة من ثلاثة أعضاء من مجلس الإدارة على الأقل، على أن تكون تكون اللجنة مستوفيه لشروط بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE (جريجوري وليليين، 2003، ص220).

ويوجد باحثين يقترحون أن يكون عدد أعضاء اللجنة مؤلف من ثلاثة إلى خمسة أعضاء يهدف دعم هذه اللجنة بمعرفة وخبرة متجددة وأفكار متنوعة وبنَاءه(كراز،2002)، أمّا تقرير Cadbury1992 فيوصي بأن تكون اللجنة مؤلفة من ثلاثة أعضاء على الأقل دون تحديد سقف عددي لها(Cadbury, 1992).

ويمكن القول بأن حجم لجنة المراجعة يمكن أن يختلف من شركة إلى أخرى وذلك وفقاً لحجم مجلس الإدارة وحجم الشركة، وفي جميع الشركات يجب أن يكون حجم لجنة المراجعة متفق مع المسؤوليات الواجب القيام بها وطبيعة ظروف الشركة، وجدير بالذكر أن حجم اللجنة يجب أن يكون كبير لكي يشمل بعديد من الخبرات ووجهات النظر المتمثلة في أعضاؤه ولكن بشرط أن لا يؤثر هذا الحجم على أداء اللجنة(الصبان وسليمان، 2005، ص329).

ويعتقد باحث آخر(كراز، 2002) أن عضوية لجنة المراجعة يجب أن تقتصر على أعضاء مجلس الإدارة ومديرون سابقون في شركات أخرى أو من كبار رجال الخدمة المحالين إلى التقاعد أو محاسبين قانونيين من المزاولين للمهنة، أو من أساتذة الجامعات في المحاسبة، أو من سياسيين سابقين ممن لهم خلفية علمية وعملية في مجالات المحاسبة وإدارات الأعمال ويتمتعون بعقلية تحليلية ومقدرة على تقصي الحقائق.

ويوصي تقرير Cadbury 1992 بأن تنحصر عضوية اللجنة بالمدراء غير التنفيذيين في الشركة، أمّا في الولايات المتحدة الأمريكية فلا زال الجدل قائماً حول إمكانية أن تضم لجنة المراجعة في عضويتها مديرين تنفيذيين بالشركة نفسها أو شركاتها التابعة أو الشقيقة أو أنه يجب أن تقتصر عضويتها على الأعضاء غير المتفرغين المعينين من خارج الشركة وفي هذا الصدد هنالك وجهتي نظر حول هذا الأمر(متولي، 1992).

أ-**وجهة النظر المتشددة:** يرى مؤيدو وجهة النظر هذه أن جميع أعضاء لجنة المراجعة يجب أن يكونوا متحررين من أية علاقة مع مجلس إدارة الشركة ومديروها وشركاتها التابعة، أي يجب أن يكون جميع أعضاء اللجنة من خارج الشركة ومستقلين عنها ومحايدين تماماً، ويتبنى وجهة النظر هذه بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

ب- **وجهة النظر المتساهلة:** يرى مؤيدو وجهة النظر هذه أنه بإمكان المديرون التنفيذيون في الشركة أن يكونوا أعضاء في لجنة المراجعة، وذلك انطلاقاً من الأخذ بوجهة النظر المتشددة ستشكل عقبة في وجه الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم من خلال تحميلها أعباء إضافية كما أنه قد لا تتوفر دائماً الخبرات المطلوبة لعضوية اللجنة، ولعل أبرز من يتبنى من وجهة النظر هذه هي البورصة الأمريكية للأوراق المالية AMEX .

3-5-2- الاجتماعات

يجب على كل لجنة مراجعة أن تقرر بنفسها عدد اجتماعاتها والزمن الذي يستغرقه كل اجتماع ووفقاً لما أنه ضروري للوفاء بشكل ملائم بمسؤولياتها في المواعيد المطلوبة، وكثيراً ما يتم وضع مواعيد اجتماعات لجنة المراجعة لتتوافق مع الانتهاء من إعداد القوائم المالية المرحلية والسنوية، مع إعطاء كل عضو وقتاً كافياً قبل الاجتماع لاستعراض المعلومات التي تضمنتها القوائم المالية، ويقوم رئيس اللجنة بوضع جدول الأعمال ورئاسة اجتماعات اللجنة، كما يكون مسؤولاً عن التأكد من توفير المعلومات اللازمة لكل عضو بحيث يشارك بفاعلية في الاجتماع(جريجوري وليليين، 2003، ص221).

ويمكن القول بأن عدد المرات التي تجتمع فيها اللجنة خلال العام يعتبر مقياس هام على مقدرة اللجنة في الوفاء بمسؤولياتها، ويلحظ هنا أن عدد المرات التي تجتمع فيها اللجنة يتوقف على حجم مسؤولياتها وطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة (الصبان وسليمان، 2005، ص329)

ويتوقف أيضاً عدد اجتماعات اللجنة على رغبة ممثلي الإدارة في المشاركة في بعض اجتماعات اللجنة، كما ينبغي أيضاً إتاحة الفرصة في هذه الاجتماعات لكي تتمكن اللجنة والمراجعين الخارجيين من الاجتماع دون حضور ممثلي الإدارة في حالة الرغبة بتقييم أداء العاملين في الإدارات المالية والمحاسبية والمراجعة(جريجوري وليليين، 2003).

هذا وقد أوصى تقرير صادر في بريطانية(Smith , 2003) بأن لا يقل عدد مرات الاجتماع عن ثلاثة مرات في العام هذا وقد أوصى تقرير TreadWay في أمريكا بأن يكون عدد مرات الاجتماع يعد إصدار كل تقرير مالي ربعي.

3-6- معايير اختيار أعضاء لجنة المراجعة

لا يوجد معايير مثالية لاختيار أعضاء لجنة المراجعة، ويعتمد ذلك بالدرجة الأولى على حجم الشركة وتعقد عملياتها، كما أن تلك المعايير تختلف من بلد لآخر ومن بيئة اقتصادية إلى أخرى، فهناك علاقة مباشرة بين مهام لجنة المراجعة ومعايير اختيار أعضائها، فكلما تعقدت وظائف لجنة المراجعة كلما تطلب وجود أعضاء أكثر تأهيلاً وخبرة(المنيف و الحميد، 1998). ويعتبر معيار الاستقلال ومعيار الخبرة من أهم معايير اختيار أعضاء لجنة المراجعة.

3-6-1- الاستقلال

يعتبر معيار الاستقلال من أهم المعايير التي تركز عليها أغلب اللوائح المنظمة لعمل لجنة المراجعة، ويمثل هذا المعيار أحد شروط اختيار أعضاء لجنة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث أن هيئة بورصة الأوراق المالية تشير إلى ضرورة أن يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين ذهنياً وظاهرياً عن إدارة الشركة بحيث لا يظهر لمجلس إدارة الشركة وجود علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين أعضاء اللجنة ومدراء الشركة التنفيذيين(المنيف و الحميد، 1998). وفي الواقع العملي يوجد هناك شبه اتفاق على ضرورة أن تقتصر عضوية لجنة المراجعة على الأعضاء غير التنفيذيين، وذلك لما لهم من استقلالية عن إدارة الشركة، إذ تظهر دراسات أن قدرة أعضاء مجلس الإدارة على الرقابة على إدارة الشركة تتأثر بدرجة كبيره على درجة الاستقلالية المتوافرة في هؤلاء الأعضاء(الصبان وسليمان ،2005، ص325).

ومن الناحية النظرية فإن لجنة المراجعة المكونة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين تكون في وضع أفضل لتقييم نوعية الإفصاح المالي، ومدى كفاية الرقابة الداخلية على مجلس الإدارة، ويؤدي الاستقلال إلى تجنب كثير من الإغراءات التي يواجهها المديرون الموظفون في ممارستهم المشكوك فيها عند إعداد التقارير المالية التي تفي بتوقعات السوق أو لتبرير القرارات التي يتخذونها، ومن ثم فإن أعضاء مجلس الإدارة المستقلين قد يكونون أقرب إلى الموضوعية عند تحليل النتائج المالية وتقييم الأداء الإداري لإدارة الشركة(جريجوري وليليين،2003، ص208).

ويكاد يكون الاستقلال مبدأً عالمياً ويقضي بأن يكون أغلبية أعضاء اللجنة من أعضاء مجلس الإدارة غير الموظفين من ذوي القدرة على ممارسة التقدير والحكم الشخصي بشكل مستقل عن الإدارة ولهذا سيتم استعراض أهم الآراء الدولية حول استقلالية أعضاء لجنة المراجعة (جريجوري وليليين ، 2003، ص208) حيث أظهرت دراسة أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية (.Klein,2002) أن هنالك علاقة عكسية ما بين استقلالية أعضاء لجنة المراجعة والممارسات الشاذة التي تقوم بها الإدارة في المجالات المالية، وأظهرت نفس الدراسة أن التأثير الإيجابي لنشاطات لجنة المراجعة تبدو أكبر في حالة تشكيل هذه اللجنة من الأقلية من خارج مجلس الإدارة وأن هكذا بنية للجنة المراجعة سوف تجعل بالإمكان الرقابة بشكل أكبر على الأمور المالية والمحاسبية في الشركات.

3-6-1-1- في الولايات المتحدة الأمريكية

تقتضي متطلبات القيد في بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE والاتحاد القومي للعاملين في الأوراق المالية NASD أن تضم لجنة المراجعة ثلاثة أعضاء في مجلس الإدارة المستقلين على الأقل، ويعرف الاتحاد القومي للمتعاملين في الأوراق المالية عضو مجلس الإدارة المستقل بأنه شخص بخلاف أي موظف إداري مسؤول أو أي فرد آخر له علاقة قد تتدخل في ممارستها للتقدير والحكم المستقل.

ويستبعد الاتحاد القومي الأعضاء التاليين في صفة الاستقلال:

- عضو مجلس الإدارة الذي تعينه الإدارة أو أي من المنشآت التابعة في السنة الجارية أو في أي من السنوات الثلاث الماضية.

- عضو مجلس الإدارة الذي يكون عضواً مباشراً في عائلة أي فرد كان في السنوات الثلاث الماضية معيناً في الشركات التابعة وفي الشركة كمسؤول تنفيذي.
- أي عضو مجلس إدارة قد يكون قد قبل أتعاباً من الشركة تتعدى 60000 دولار خلال السنة السابقة بخلاف مكافآته من عضوية مجلس الإدارة أو ما يتقاضاه كمعاش في ظل خطة معتمدة من جهاز الضرائب، أو كتعويض غير اختياري.
- أي عضو مجلس إدارة له علاقة محدودة خاصة(شريك- مساهم – ذو نسبة حاكمة – مسؤول تنفيذي) مع منشأة أعمال دفعت إليها الشركة أو تلقت منها مبالغ تزيد عن (50%) من مجموع الإيرادات الموحدة أو تزيد عن 200000 دولار في السنوات الثلاث الماضية.
- أي عضو مجلس إدارة يكون قد تم تعيينه كمسؤول تنفيذي في جانب منشأة أخرى يعمل في مجلس تحديد الأجور بها كأحد المسؤولين التنفيذيين في الشركة.

أما طبقاً بصفة بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE فإن أعضاء مجلس الإدارة المستقلين هم أعضاء مجلس الإدارة الذين ليس لهم أي علاقة مع الشركة قد تتدخل في ممارساتهم لاستقلالهم عن إدارة الشركة، بدون تقديم أي إشارة محددة إلى مجلس الإدارة أو الأساس الذي يبنى عليه تقرير ذلك.

3-6-1-2- في بريطانيا

أشار تقرير Cadbury 1992 إلى أهمية أن يتوفر في عضو لجنة المراجعة معيار الاستقلال من إدارة الشركة واشترط أن يكون عضواً غير تنفيذياً(Cadbury, 1992) كما أشار بنك بريطانيا في توجيهاته حول معايير اختيار أعضاء لجنة المراجعة إلى ضرورة توافر خبرات كافية يقتنع بها مجلس إدارة الشركة مع ضرورة التأكد من استقلال عضو اللجنة عن إدارة الشركة سواء ما يتعلق بعملياتها أو ماليتها أو نظامها(المنيف و الحميد، 1998).

كما حدد تقرير Blue Ribbon committee تعريف الاستقلال بالنسبة للأعضاء الذين ينضمون إلى لجنة المراجعة إذ اعتبر أن عضو لجنة المراجعة يكون مستقلاً إذا لم يكن له أي علاقة مع إدارة الشركة بحيث تؤثر على أداء واجباته، كأن لا يكون موظفاً في الشركة أو الشركات التابعة لها أو أن يتقاضى تعويضات من الشركة أو الشركات التابعة لها أو أن يكون أحد أقاربه موظف تنفيذي داخل هذه الشركة أو شركاتها التابعة.

ويعتقد الباحث أن معظم التوصيات السابقة قد ركزت على تفاصيل جزئية في مكان ما وأهملت جوهر اختيار أعضاء لجنة المراجعة والذي يدعم استقلاليتها وهو عدم تقاطع مصالح عضو اللجنة مع مصالح الشركة، ويترك الباب مفتوحاً لمجلس إدارة الشركات لتقييم ذلك.

3-6-2- المؤهلات والخبرات

بالإضافة إلى معيار الاستقلال التام عن إدارة الشركة، تتطلب بعض الشركات ضرورة توفر المؤهلات والخبرات المالية لجميع الأعضاء، وإنما يكتفي بضرورة توفرها في عدد معين من الأعضاء(المنيف و الحميد، 1998).

إلا أن تعدد الأدوات المالية الحالية، وتعقد هياكل رأس مال الشركة وظهور صناعات جديدة، والتطبيق الشديد للمعايير المحاسبية الدولية، كلها معاً توضح أهمية وجود أعضاء مجلس إدارة مؤهلين للعمل في لجنة المراجعة وخصوصاً فيما يتعلق بعملية فهم وإدراك طريقة إعداد القوائم المالية، وفي الولايات المتحدة الأمريكية تتطلب بورصة نيويورك للأوراق المالية بشكل حازم ضرورة توافر المواصفات المحاسبية و المالية في عضو لجنة المراجعة(جريجوري وليليين، 2003، ص210).

ويرى آخرون أن الخبرة في عضو لجنة المراجعة تعتبر أحد الأركان الهامة نظراً لأن العديد من المشاكل المحاسبية التي تتطلب من لجنة المراجعة القيام بحلها تعتمد على الحكم الشخصي والذي لا شك أنها تتأثر بمستوى الخبرة المتوافرة لدى العضو في مجال المحاسبة والمراجعة(الصبان وسليمان، 2005، ص327). وقد حدد قانون Sarbanes& Oxley 2002 مجموعة المتطلبات التي يجب توافرها في عضو لجنة المراجعة وهي:

- أن يكون مراجع خارجي أو محاسب سابق أو حاصل على شهادة علمية في مجال المحاسبة والمراجعة.
- أن يكون له معرفة كاملة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP.
- لديه الخبرة الجيدة في إجراءات المراجعة.
- أن يكون على معرفة وإلمام بمهام لجنة المراجعة ومسؤولياتها.

كما جاء في تقرير Cadbury 1992 أن اللجنة ترى في تعيين لجنة مراجعة كفوءة خطوة مهمة في رفع معايير حوكمة الشركات، وتعتمد كفاءتها على امتلاك رئيساً قوياً حائزاً على ثقة كل من مجلس الإدارة وأعضاء لجنة المراجعة كما وتعتمد كفاءة اللجنة على نوعية

المدراء غير التنفيذيين، وتتطلب العضوية في لجنة المراجعة الالتزام التام والتدريب والمهارة، ويحتاج الأعضاء قديمي الاختصاص إلى امتلاكهم الوعي الكافي للمواضيع والمسائل التي هم مقبلون على التعامل معها كأعضاء في اللجنة لكي يكونوا فاعلين في أعمالها وقراراتها، ولذلك فإنه على اللجنة لكي تكون قادرة، أن تدعو أشخاص من خارج البنية المؤسساتية ممن تتوافر فيهم الخبرة وذلك لحضور اجتماعات اللجنة(Cadbury, 1992).

أما في سوريا **يقوم** مجلس الإدارة بإصدار قراراً بتشكيل لجنة تدقيق وفق الضوابط التالية(المادة-12- القرار-18- هيئة مفوضية الأوراق والأسواق المالية السورية):

أ- أن تتكون اللجنة من ثلاثة من أعضائه غير التنفيذيين على الأقل وأن يكونوا جميعاً أعضاء مستقلين.

ب- أن تتوافر لدى أحد أعضاء اللجنة على الأقل الخبرة المالية والمحاسبية.

ت- أن تعقد اللجنة أربعة اجتماعات على الأقل في السنة، وأن تدوّن محاضر هذه الاجتماعات بشكل أصولي.

ث- أن يعتمد مجلس الإدارة نظام عمل اللجنة الذي يتم إعداده من قبلها بشكل واضح يحدد فيه أهدافها وشروط تعيين أعضائها وصلاحياتهم وواجباتهم ومسؤولياتهم ومواعيد اجتماعاتهم ومكافآتهم.

ج- أن تجتمع مع مفتشي حسابات الشركة مرة واحدة على الأقل في السنة.

ويعتقد الباحث أن الشروط السابقة والمتعلقة بالمؤهلات والخبرات التي يفترض توافرها في عضو لجنة المراجعة تختلف من بيئة إلى أخرى ومن شركة إلى أخرى، وأن توافر أعضاء لجنة مراجعة على هذا المستوى العالي من التأهيل والتاريخ المهني قد يحمل بعض الشركات الصغيرة أعباء لا طاقة لها لذلك فإنه من الأفضل لو كانت الشروط السابقة تميز بين الشركات على أساس حجم نشاطاتها أو مقدار رأسمالها، فإذا ما كانت الشركة كبيرة جداً وذات فروع متعددة ولها شركات تابعة يجب الالتزام الشديد بالتوصيات السابقة، أما إذا كانت صغيرة أو متوسطة فإنه يكتفي بالشروط السابقة في رئيس اللجنة على أن يختار باقي الأعضاء وفق مواصفات أقل.

3-7- مهام لجنة المراجعة

في الواقع لا يوجد من الناحيتين النظرية والعملية تحديد دقيق لوظائف لجنة المراجعة، فقد تنحصر في مهمة اختيار مراجع الحسابات وتحديد نطاق عمله في حدود وظائفها الدنيا، وقد تمتد لتشمل التدخل في جميع المسائل المالية للشركة ابتدءا من الحدث المالي إلى إصدار القوائم المالية، وقد تتعداها إلى مراجعة أداء إدارة الشركة وكذلك الإشراف على عمل المراجعة الداخلية، وبعد استعراض مجموعة من الدراسات يلحظ عدم اتفاق الباحثين على مجموعة محددة من المهام حتى في الولايات المتحدة الأمريكية لذلك سيقوم الباحث بتحليل أهم هذه المهام التي جاءت في أدبيات المراجعة ومن ثم توجيهات بعض الدول في هذه المجال.

3-7-1- دور لجنة المراجعة في إعداد التقارير المالية

في أعقاب الانهيارات المالية للشركات في العديد من دول العالم ازداد الاهتمام بعملية إعداد القوائم المالية وكيفية التأكد من التزام الشركات بتطبيق القواعد والسياسات المحاسبية السلمية في عملية الإعداد، وفي هذا الصدد زاد الاهتمام بالدور الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة في إعداد هذه التقارير لما لها من خبرة واستقلالية في أعضائها(الصبان وسليمان، 2005، ص335)، ويمكن القول بأن وظيفة لجنة المرجعة بالنسبة لإعداد التقارير المالية هي وظيفة إشرافية ورقابية، ولا يدخل في دور لجنة المراجعة قيامها بإعداد القوائم المالية أو الاضطلاع باتخاذ القرارات الفعلية فيما يخص إعداد هذه القوائم إذ أن تلك هي مسؤولية الإدارة المالية وجهاز المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجيين(جريجوري وليليين، 2003، ص213).

وقد حددت لجنة Blue Ribbon committee مجموعة من المهام الإشرافية والرقابية للجنة المراجعة كما يلي:

3-7-1-1- المهام الإشرافية

- تقوم اللجنة بدراسة نتائج عملية المراجعة الداخلية والخارجية بما في ذلك أية ملاحظات يتضمنها رأي المراجع الخارجي وكذلك إجابات الإدارة عن هذه الملاحظات وكذلك توصيات المراجع الخارجي.
- استعراض كافة التقارير التي يقدمها المراجع الخارجي والبحث في الخلافات بين الإدارة والمراجع الخارجي في حال وجودها.

- النظر في أية تغيرات في الممارسات المحاسبية المستخدمة عند إعداد القوائم والتقارير المالية أو أية ممارسات أخرى تثير الشك.

3-7-1-2- المهام الرقابية

- أن تقوم بتقييم أهداف الشركة من إعداد التقارير المالية ومدى الوفاء بتلك الأهداف ويجب أن تحصل لجنة المراجعة على تأكيدات حول سلامة البيانات الواردة في هذه التقارير.
- أن تفهم وتقيم نوعية الإيرادات وأن تناقش الإدارة حولها.
- أن توجه اللجنة أسئلة قاسية إلى الإدارة وخصوصاً فيما يتعلق بالمخاطر.
- أن تقوم باستعراض القوائم المالية السنوية في الوقت المناسب وقبل نشرها.
- أن تضمن أن النظام الأساسي للشركة يمكن هؤلاء الذين داخل الشركة وخارجها من تكوين صور واضحة من الأداء وصحة البيانات.
- أن تعمل على تقييم المخاطر التي قد تنشأ من الضغوط المفرطة على الإدارة لإعداد التقارير التي يكون غالياً مصدرها المحللين الماليين أو سبب الظروف التنظيمية أو سبب خطط توزيع المكافآت.

ويرى البعض أنه لكي تكون لجنة المراجعة فعالة في إشرافها على عميلة التقارير المالية فأنه لا يمكن أن تعمل في فراغ، ونظراً لأن لجنة المراجعة تعتمد على المعلومات التي تقدم إليها من الإدارة المالية العليا وموظفي المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجين للقيام بمسؤوليتها فإنه من المهم أن تقوم اللجنة بخلق حوار مفتوح وحر وصريح ومنتظم مع كل أولئك المشاركين في العمل ذلك أن الواقع يشير أن عميلة إعداد التقارير المالية ذات الجودة العالية يمكن أن تنتج من الاتصالات الفعالة بين أولئك المشاركين فيها(جريجوري وليليين، 2003، ص213).

وقد حددت لجنة Blue Ribbon committee مجموعة من الاستفسارات التي على لجنة المراجعة القيام بها أثناء الحوار مع المراجعين الداخليين والخارجيين مثل:

- الآثار المحاسبية للعمليات الكبيرة
- التغيرات في المبادئ المحاسبية
- طرق تطبيق هذه المبادئ

- استخدام الاحتياطيات
- التقديرات والاجتهادات ذات المبالغ الكبيرة المستخدمة عند إعداد القوائم المالية

أما هيئة مفوضية الأوراق والأسواق المالية السورية فقد أعطت لجنة المراجعة المهام التالية(القرار رقم/18/ لعام 2008):

أ. مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مفتش الحسابات والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليته ومدى تأثير أي أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة على هذه الاستقلالية.

ب. بحث كل ما يتعلق بعمل مفتش الحسابات بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.

ج. مراجعة مراسلات الشركة مع مفتشي الحسابات وتقييم ما يرد فيها وإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها.

د. متابعة مدى تقيد الشركة بأنظمة وتعليمات الهيئة وبقانون سوق الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.

ه. دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على ما يلي:

- أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة
- أي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات التدقيق أو نتيجة لمقترحات مفتش الحسابات

و. دراسة خطة عمل مفتش الحسابات والتأكد من أن الشركة توفر له جميع التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.

ز. دراسة وتقييم إجراءات التدقيق الداخلي والإطلاع على تقييم مفتش الحسابات لهذه الإجراءات والإطلاع على تقارير المدقق الداخلي ولاسيما تلك المتعلقة بأي مخالفات تظهر نتيجة لعمل المدقق المذكور.

ح. التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات التدقيق الداخلي وعمل المدقق الداخلي.

ط. التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينتج عن قيام الشركة بعقد الصفقات أو إبرام العقود في المشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة.

ي. أي أمور أخرى يقررها مجلس الإدارة.

3-8- دور لجنة المراجعة في عملية المراجعة الداخلية

يرجع أهمية الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة في زيادة فاعلية المراجعة الداخلية إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر من أهم أجزاء نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل الشركة، حيث أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً هاماً في منع التلاعب واكتشاف الأخطاء داخل الشركة نظراً لأن المراجعين الداخليين يعتبرون موظفين من داخل الشركة وبالتالي لديهم الدراية الكاملة بجميع ظروف الشركة وطبيعة عملياتها ومدى ملائمة السياسات المحاسبية الطبقة بإمكانية التعديل عليها(الصبان و سليمان، 2005، ص244).

وفي هذا المجال يحدد عدد من الباحثين مجموعة من الإجراءات التي يجب على لجنة المراجعة القيام بها(جريجوري وليليين، 2003، ص96):

- أن تقوم بالتشاور مع إدارة الشركة والمراجعين الداخليين والخارجيين، و باستعراض ضوابط المراجعة والضوابط المحاسبية والمالية للشركة بما في ذلك ضوابط نظام المعلومات والأمن، وأن تستنبط أية توصيات قد يرى أنها قد تؤدي إلى تحسين تلك الضوابط.
- أن تشرف على سياسات وبرامج الشركة المصممة لضمان التزامها بالسلوك والدستور الأخلاقي للشركة بما في ذلك تعارض المصالح، وفرص الشركة، وإساءة استخدام المعلومات السرية والمساهمات السياسية والمدفوعات المماثلة.
- أن تقوم باستعراض الممارسات والإجراءات التي تتبعها الشركة لضمان الالتزام بالقوانين واللوائح السارية.
- أن تستعرض مع المراجعين الداخليين والخارجيين وإدارة الشركة أية مسائل قانونية أو تنظيمية أو غيرها قد يكون لها تأثير مادي على مركز الشركة المالي.
- أن تشرف على اتخاذ الإجراء الملائم لتصحيح أية اختلالات محاسبية وأن تقوم بتنفيذ توصيات المراجعة.
- أن تقدم تقريراً عن سياسات المحاسبة والرقابة الداخلية التي ينبغي وفقاً لرأيها أن تلقى اهتماماً من جانب مجلس الإدارة بكامل هيئته.

أما في انكلترا ، أوصى Smith Report 2003 لجنة المراجعة على ما يلي:

- مراجعة أنشطة المراجعة الداخلية
- التأكد من أن المراجعة الداخلية لديها الموارد الكافية لكي تباشر عملياتها
- تعيين رئيس قسم المراجعة الداخلية.

خاتمة

نتيجة لاستعراض الدراسات السابقة يمكن القول بان لجنة المراجعة قد حظيت باهتمام بـــالغ تجلى في إصدار تقرير خاص في انكلترا بعنوان لجنة المراجعة(Smith Report 2003) وينبع من أهمية الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة في تفعيل دور المراجع سواء من خـــلال صـــيانة استقلاله التام، أو من خلال تعزيز ثقته بأدائه بالدور الذي تلعبه لجنة المراجعة فـــي التقـــويم المستمر لفاعلية الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة، وتحسين نمط العلاقة بين المراجع وإدارة الشركة، أو بدورها في تعيين وتقييم أداء المراجع وتحديد أتعابه وربما عزله وقد ترافقت هذه الأهمية مع اعتبارات كثيرة ركزت على ضرورة تكوين لجنة المراجعة من أعضـــاء مجلـــس إدارة غير تنفيذيين، ولديهم خبرات كافية في مجال المحاسبة والمراجعة، ويتمتعـــون بدرجـــة عالية من الاستقلالية، ولديهم دستوراً خاصاً سواء بعـــدد مـــرات اجتمـــاعهم، أو بمهمـــاتهم الإشرافية أو الرقابية، وبالتالي يتعزز الاعتقاد القائل بأن لجنة المراجعة تمثل الأداة الرئيســـية التي من خلالها يبرز دور حوكمة الشركات في تفعيل دور المراجعة والمراجعين.

الفصل الرابع: أثر حوكمة الشركات على المراجعة الخارجية

مقدمة

تعتبر لجان المراجعة إحدى أدوات حوكمة الشركات وخصوصاً فيما يتعلق بعملية المراجعة الخارجية، وأن التأثيرات المباشرة للحوكمة في هذا الصدد تتركز في طبيعة وفاعلية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة في إضفاء الثقة على هذه العملية والتي تعتبر في حد ذاتها تصديقية هدفها إضفاء الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية.

يعني هذا أن الحوكمة الجيدة هي نقطة البداية لأي مناقشة حول نوعية التقارير المالية، إذ أن الشفافية المالية، والمحاسبة والمراجعة ما هي إلا جزء من الإطار الأكبر لحوكمة الشركات، وتعمل المراجعة كآلية لإمكان المحاسبة عن المسؤولية، وهي طريقة لقياس ورقابة الإدارة لضمان قيام المديرين بتوظيف أصول الشركة في أفضل استخدامات تحقق مصلحة الشركة ومساهميها، والإشراف الفعال من جانب مجلس الإدارة ضروري لضمان تشجيع طرق العمل التي تتبعها الإدارة والمراجعون الداخليين والخارجيين لجودة التقارير المالية(جريجوري وليليين، 2003، ص205) وانطلاقاً من هذه الأهمية فإن الباحث سيفرد فصلاً خاصاً يستعرض فيه أهم ما ورد في أدبيات المراجعة حول التأثير والدور المنوط بلجنة المراجعة وبالتالي حوكمة الشركات على المراجعة الخارجية.

4-1- دور لجنة المراجعة في تعيين المراجع الخارجي

نظرياً فإن عملية اختيار وتعيين وتحديد أتعاب المراجع الخارجي تكون مسؤولية أصحاب المصالح وذلك عند انعقاد الجمعية العمومية السنوية لهم، ولكن في الواقع العملي نجد أن إدارة الشركات هي التي تقوم بهذه المهام وبالشكل الذي قد يثير جدلاً حول قدرة المراجع الخارجي في القيام بمهامه، نظراً لأُن إدارة الشركة لها الحق في تعيينه وعزله وتحديد أتعابه أو تحديد تعيينه في المرة القادمة، ومما لاشك فيه أن إدارة الشركة في هذه الحالة تكون قادرة على فرض مجموعة من السياسات المحاسبية على المراجع الخارجي وبالشكل الذي يحقق أهدافها، ويكون المراجع في هذه الحالة غير قادر على مناقشة الإدارة في مدى ملائمة السياسات بالشكل الذي قد يؤثر على الأهداف المرجوة من المراجعة الخارجية، ولتجنب الوقوع في مثل

هكذا وضع اقترحت العديد من الدراسات قيام لجنة المراجعة بهذا الدور وذلك بهدف حماية استقلالية المراجع الخارجي من تدخل الإدارة(الصبان وسليمان، 2005، ص339).

ويشير تقرير(Smith, 2003) إلى أن المسؤولية الرئيسية للجنة المراجعة هي تقديم التوصية في تعيين وإعادة تعيين وعزل المراجع الخارجي، هذه التوصية تقدم إلى مجلس الإدارة ومن خلالها إلى المساهمين في اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين، وإذا لم يقبل مجلس الإدارة بتوصية لجنة المراجعة حول تعيين المراجع الخارجي فإنه على هذا المجلس أن يرفق بالقوائم المالية السنوية تقريراً خاصاً يبين فيه أسباب هذا الرفض. كما حدد هذا التقرير مجموعة من المؤشرات التي على لجنة المراجعة تضمينها في هذه التوصية مثل المؤهلات والخبرة والإمكانيات التي يمتلكها المراجع، بالإضافة إلى الكفاءة والاستقلالية كما أكد على ضرورة أن تأخذ هذه التوصية بكافة ملامح عملية المراجعة وخصوصاً تلك المتعلقة بنوعية المراجعة الداخلية(Smith, 2003).

ويعتقد الباحث بأن تقاعس المساهمين عن القيام بأدوارهم في تعيين المراجع الخارجي كان من أهم الأسباب التي أدت إلى قيام لجنة المراجعة بهذا الدور بالإضافة إلى عدم امتلاك المساهمين للخبرات والإمكانيات والمعارف اللازمة حول عمليات المراجعة الخارجية وطبيعتها وأهدافها.

4-2- دور لجنة المراجعة في عزل المراجع الخارجي

إن العزل كحق التعيين له نفس الخطورة على أداء المراجع واستقلاليته فإن منح هذا الحق للإدارة سوف يعزز من إمكانياتها في الضغط على المراجع لما يعني ذلك من حرمانه من رزقه، الأمر الذي يجعل البعض من المراجعين يتنازل عن قناعاته وملاحظاته في سبيل الحفاظ على موارد رزقه. ومن الشائع أن تكون عملية المراجعة تغطي دورة مالية واحدة أي سنة أي أن التعيين يكون لمدة سنة وينتهي عمله بانتهاء السنة المالية إلا في حال عزله من قبل الجهة المخولة بذلك، ويكون العزل بطريقتين(كراز ، 2002):

1- عزل من قبل الهيئة العامة للمساهمين: فمن حقها وصلاحياتها وحدها سواء هي التي عينته أم سواها، كونه يعتبر وكيلاً عنها في حدود المهمة الموكلة إليه.

2- عزله قانونياً: ويكون العزل بموجب الأسباب التالية:

- فقدان الأهلية المدنية أو الحكم عليه بجناية أو جريمة أخلاقية مخلة بشرف المهنة

- مخالفته لأحكام ومواد القانون الناظم لعمله والقيام بتصرف سيء إلى كرامة المهنة
- القيام بتصرف مخل بقواعد وآداب السلوك المهني كإذاعة أسرار الشركة

ويعتقد الباحث أن قيام الجمعية العمومية للمساهمين بعزل مراجع الحسابات بناءً على اقتراح من لجنة المراجعة سوف يعزز من استقلالية المراجع ومن كفاءة الدور الذي يقوم به تجاه موكليه(المساهمين)، وبالتالي يرفع من مستوى كرامة المهنة ودورها الاجتماعي.

و في سوريا فإن تعيين مفتش الحسابات يكون من قبل الهيئة العامة بناء على اقتراح من مجلس الإدارة على أن يراعى في التعيين أن يكون بناءً على توصية من لجنة المراجعة التي يتعين على مجلس الإدارة تشكيلها. ويعتقد الباحث أن السبيل الأمثل للحد من دور مجلس الإدارة في اختيار المراجع الخارجي يكون من خلال استبعاد دور مجلس الإدارة وقيام لجنة المراجعة بطرح أسماء ثلاثة جهات للقيام بهذه المهمة مباشرة على الجمعية العمومية لتقوم بانتخاب جهة لذلك مباشرة.

4-3- دور لجنة المراجعة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي:

كانت ولازالت عملية تحديد أتعاب المراجع الخارجي محل ومثار جدل في الواقع المحاسبي عموماً وفي الواقع القانوني خصوصاً، وزاد هذا الاهتمام مع تقدم الحياة الاقتصادية ونمو وتطور الشركات وما رافقها من تطور وتعقد عمليات المراجعة وازدياد المسؤوليات المهنية والقانونية على المراجعين.

وقد تخضع في بعض الأحيان عملية تحديد أتعاب المراجعة إلى العديد من المناقشات في الشركة، وذلك نظراً لطبيعة المراجعة باعتبارها عملية غير ملموسة، وفي هذه الحالة فإن نتيجة هذه المناقشات سوف تكون دائماً في اتجاه الطرف الأقوى في التعامل وهو إدارة الشركة، وهنا تظهر أهمية أن تقوم لجنة المراجعة بهذه المهمة نظراً لاستقلالية أعضاءها عن الشركة(الصبان و سليمان، 2005، ص340). وهنالك نوعان من القيود التي تضغط على المراجع وهو بصدد تنفيذ عملية المراجعة يتمثل النوع الأول في القيود الخاصة بالوقت والتكلفة، ويتمثل النوع الثاني في ما ينتظره المجتمع من مستوى جودة خدمات المراجعة، وما ارتبط ذلك من تعرض المراجع للمساءلة القانونية في بعض الحالات، ولا شك أن هنالك تساؤلات تظهر حول تأثير هذه القيود على عملية تحديد أتعاب المراجعة(قطب و الخاطر،

2004). ويمكن حصر العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجع في ثلاث مجموعات(قطب والخاطر، 2004):

4-3-1- العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة

تتمثل العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة في بعض المؤشرات المستخرجة من القوائم المالية وبعض العوامل الأخرى التي لا تعتمد على القوائم المالية والتي قد يأخذها المراجع في اعتباره وهو بصدد تقدير أتعابه عند التعاقد على مراجعة إحدى الشركات وتتضمن تلك العوامل ما يلي:

- حجم الشركة ويمكن التعبير عنه بإجمالي الأصول أو إجمالي المبيعات أو الإيرادات
- حجم المديونية(المدينون)
- نسبة المديونية(نسبة المدينون إلى إجمالي الأصول)
- قيمة المخزون
- نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول
- صافي رأس المال العامل
- معدل العائد على الأصول
- صافي التدفقات النقدية التشغيلية
- عدد أنشطة أو فروع أو أقسام الشركة
- مدى وجود فروع خارجية للمنشأة
- مدى قوة نظام المراقبة الداخلية
- مدى اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية للمنشأة
- الشكل القانوني وطبيعة هيكل الملكية
- طبيعة القطاع(بنوك – شركات صناعية – .... إلخ)
- القيمة السوقية لأسهم الشركة
- تاريخ انتهاء السنة المالية للمنشأة وما إذا كان ينتهي في وقت الذروة أو في وقت آخر

4-3-2- العوامل المرتبطة بالمراجع وبمكتب المراجعة

وتتمثل تلك العوامل في كل ما يتعلق بالمراجع أو بمكتب المراجعة ويمكن أن يكون ذا تأثير على عملية تحديد أتعاب المراجعة وتشتمل تلك العوامل على:

- تبعية مكتب المراجعة(مكتب كبير أو مكتب صغير).
- حجم مكتب المراجعة ويمكن قياسه عن طريق عدد المدققين بالمكتب أو حجم الإيرادات السنوية للمكتب أو عدد عمليات المراجعة التي يقوم بها المكتب أو إجمالي عدد عمليات المراجعة سواء عمليات مراجعة أو خدمات استشارية أخرى.
- مدى تقديم المكتب لخدمات استشارية لنفس العميل الذي يقوم بمراجعة حساباته.
- تخصص مكتب المراجعة في صناعة معينة.
- طول فترة التعاقد بين مكتب المراجعة والشركة محل المراجعة.
- مدى وجود تحفظات في التقرير السابق لمراجعة حسابات الشركة.
- سمعة مكتب المراجعة.
- خبرة المراجع والخبرة المتراكمة لدى مكتب المراجعة ويمكن قياسها بعمر مكتب المراجعة.

4-3-3- عوامل أخرى متنوعة:

تشتمل هذه العوامل على العوامل التي قد يكون لها تأثير على أتعاب المراجعة ولكنها لم ترد ضمن المجموعتين السابقتين وهي:

- وجود تشريعات ومعايير محاسبية ومراجعة ملزمة للشركات ولمكاتب المراجعة.
- الفترة بين تاريخ التعاقد وتاريخ تقديم تقرير المراجعة.
- وجود قواعد سلوك مهني ملزمة.
- الفترة بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ تقديم تقرير المراجعة.
- انتهاء السنة المالية للعميل في وقت انتهاء السنة المالية لغالبية الشركات.
- المنافسة بين مكاتب المراجعة.
- مدى تطور المحاسبة والمراجعة في الدولة.

وتشير دراسة أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية حول اتجاه أتعاب المراجعة فيما إذا كان للزيادة أو للنقصان إلى أن أتعاب المراجعة كانت غير قابلة للتفاوض تقريباً، حيث تصر الشركات على أن تكون منخفضة قدر الإمكان ولكن بعد فضائح الشركات الأمريكية وصدور قانون Sarbanes & Oxley 2002 فإن كل هذا قد تغير وأن عقد أتعاب المراجعة المنخفضة قد انقضى وهنالك تقبل زيادة الأتعاب من قبل كل من مديري الشركات وحملة الأسهم وذلك

لتأكد من أن ما حدث من ضعف في المراجعة في بعض الشركات الأمريكية مثل شركة Enron ومكتب Arthur & Anderson لن يتكرر وهذا سبب زيادة أتعاب المراجعة في الولايات المتحدة بنسبة 20% (Bruce ,2002).

ويرى آخرون أن لجنة المراجعة يجب أن تضع تحت ملاحظاتها جميع العمليات المالية التي تتم بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي بهدف التأكد من أن هناك توافق بين إجراءات وبرنامج المراجعة وبين الأتعاب التي سوف تقوم الشركة بدفعها للمراجع مقابل عملية المراجعة، بحيث يجب أن لا تتنازل عن مستوى معين لجودة عملية المراجعة، حيث أن جودة عملية المراجعة تتأثر بما لا شك فيه بمقدار الأتعاب التي تقوم الشركة بدفعها للمراجع الخارجي(الصبان وسليمان، 2005، ص340).

وفي هذا الشأن فقد أوكل تقرير(Smith, 2003) في المملكة المتحدة لجنة المراجعة القيام في مجموعة من المهام المتعلقة بتقدير أتعاب المراجع الخارجي فنص على ما يلي:

– يجب أن توافق لجنة المراجعة على بنود خطاب الارتباط الذي يقدمه المراجع للشركة وبما يتناسب مع الخدمات التي يقدمها.

– يجب على لجنة المراجعة أن تطلع على رسالة خطاب الارتباط التي يصدرها المراجع في بداية كل عملية مراجعة وذلك للتأكد من احتواءها على أحدث البيانات وبما يعكس التغيرات في الظروف التي ظهرت مؤخراً في السنوات الماضية.

– في حال لم تكن لجنة المراجعة راضية عن مستوى كفاءة المراجع الخارجي وتلاؤمها مع الأتعاب فلها الحق في أن تطلب زيادة أنشطة وعمليات المراجعة.

– يجب على لجنة المراجعة أن تتأكد من وجود تناسب مقبول بين مستوى الأتعاب المدفوعة وجودة عمليات المراجعة.

ويضيف أحد الباحثين(كراز، 2002) ثلاثة أنواع من الأتعاب:

1- أتعاب ثابتة أو محددة سلفاً:

وهي الأتعاب التي يجب تحديدها سلفاً قبل البدء بعملية المراجعة.

2- أتعاب متغيرة:

لا يمكن تحديدها سلفاً وإنما ترتبط بحجم عملية المراجعة وزمنها وتوقيتها.

3- الأتعاب الشرطية:

هي أتعاب مرفوضة ومخالفة للقانون إذ لا يجوز ربط الأتعاب بالنتائج الإيجابية أو السلبية التي ستعود على الشركة بعد عملية المراجعة، أما الأتعاب التي تحددها الجهات القضائية فلا تعتبر شرطية ولا تؤثر على استقلالية المراجع.

وفي مقارنة أجراها الباحث(كراز، 2002) السابق بين تشريعات بعض الدول تبين أن **القانون البريطاني** قد أكد على أن سلطة تحديد الأتعاب تعود إلى نفس الجهة التي لها صلاحية تعيين وعزل المراجع، **أما في الأردن** فقد ترك المشرع تحديد أتعاب المراجع إلى الجمعية العمومية للمساهمين أو مجلس الإدارة وهذا ما يطرح أسئلة كثيرة حول دور الجمعية العمومية للمساهمين وعلاقتها بمجلس الإدارة.

أما في مصر:

فقد وضع المشرع حداً أقصى لأتعاب المراجع إذا ما تركت الجمعية العمومية للمساهمين حق تحديد الأتعاب إلى مجلس الإدارة وفي هذه الحالة لا يستطيع مجلس الإدارة التأثير على المراجع إلا في حالة واحدة وهي تخفيض مقدار الأتعاب(كراز، 2002).

في سوريا:

فقد نص قانون الشركات في المادة رقم /185/ على أن تقوم الهيئة العامة للمساهمين بإقرار الأتعاب بعد تحديدها من قبل مجلس الإدارة، ويعتقد الباحث أن هذا التشريع قد جاء قاصراً عن تلبية الطموحات في تعزيز استقلالية المراجع فإذا ما كانت معظم التشريعات الحديثة توكل إلى الجهة ذاتها التي تقوم بتعيين مفتش الحسابات صلاحية تحديد أتعابه وهي في الغالب تكون الهيئة العامة للمساهمين فإن التشريع السوري قد ألحق الحق في التعيين للجمعية العمومية وحق تحديد الأتعاب إلى مجلس الإدارة، وهذا سيؤثر سلباً على استقلالية المراجع ونوعية خدماته.

كما يلحظ على التشريع السوري عدم مسايرته- فيما يتعلق بتحديد الأتعاب - للتوجيهات والتشريعات في الدول المتقدمة وخصوصاً نظام حوكمة الشركات المساهمة السورية، مما يعني ضرورة تعديل المادة /16/ من نظام الإفصاح للجهات الخاضعة لهيئة الأوراق والأسواق المالية أو إضافة مهمة جديدة إلى مهام لجنة المراجعة والواردة في القرار رقم

/18/ لعام 2008 الصادر عن هيئة مفوضية الأوراق والأسواق المالية الخاص بالممارسات السليمة للشركات المساهمة السورية.

4-4- أبعاد استقلال مراجع الحسابات الخارجي

لقد تناولت العديد من المراجع المحاسبية استقلال مراجع الحسابات لما له من أهمية بالغة، ومن هذه الدراسات ما قامت بتحديد ما يسمى بأبعاد استقلالية مراجع الحسابات، حيث يقول الباحثان وليم توماس وأمرسون هنكي:

المراجع يجب أن يكون في سلوكه ومظهره ذلك الشخص الذي يمارس بكل مسؤولية المراجعة بشكل مستقل بحسب الخطوات التالية:

- إعداد برنامج المراجعة.
- جمع أدلة المراجعة.
- كتابة تقرير المراجعة.

4-4-1- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة:

أي أن يكون لمراجع الحسابات الحرية الكاملة في إعداد برنامج المراجعة الذي يراه مناسباً، والإشراف على مساعديه دون أي تدخل من أي جهة خارجية وبالأخص إدارة الشركة ويشتمل برنامج المراجعة على تحديد خطوات العمل التي سيقوم بها وحجم العمل المطلوب أداءه وذلك دون حدود أو تعديل ولو بجزء من برنامج المراجعة(كراز، 2002).

4-4-2- الاستقلال في مجال جمع أدلة المراجعة

يجب على المراجع الابتعاد عن أية ضغوط أو تدخل من أياً كان أثناء القيام بأنشطة الفحص، وللمراجع الحرية التامة في اختيار إجراءات وطرق الفحص التي يرتئي أن يقوم بها، وفي استطاعته زيادة أو تقليص الاختبارات تبعاً لرغباته وحاجته بالاعتماد على تقديراته الأولية عند تقييمه لبنية الرقابة الداخلية(كراز، 2002).

4-4-3-الاستقلال في مجال إعداد التقرير:

أي أن للمراجع مطلق الحرية في كتابة ما يشاء في تقريره من ملاحظات وتحفظات دون أن يكون هنالك أي تدخل أو ضغوط تمارس عليه من أي جهة وبالأخص إدارة الشركة أو الإدارة التنفيذية ومديري الأقسام، كما للمراجع الامتناع عن تقديم تقرير يوضح نتيجة تدقيقه لحسابات

الشركة محل المراجعة وذلك إذا ما أحس بأن استقلاله مهدد وذلك دون خوف من إجراءات انتقامية من إدارة الشركة محل المراجعة(كراز، 2002).

4-4-4- أثر لجنة المراجعة على استقلالية المراجع:

تعددت مفاهيم استقلالية المراجع في الأدبيات المهنية، وترافق ذلك مع تطور مسؤوليات المراجع والخدمات التي يمكن أن يقدمها بالإضافة إلى تطور نظرة المجتمع المهنية، وأهم ما ذكرته بعض هذه الأدبيات:

1- الاستقلالية: يحمل هذا المفهوم نفس مد لولية استقلال المحاسب القانوني الفرد، ويهدف شموله ضمن معايير الرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة و إلزامها بوضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلالية الواردة في آداب وسلوك المهنة وقد تتضمن هذه السياسات والإجراءات:

- مراقبة مدى التزام مكاتب المحاسبة والمراجعة بسياسات وإجراءات الاستقلالية
- تأكيد استقلالية مكتب المحاسبة في أداء مهمة المراجعة
- مطالبة كافة العاملين في مكتب المحاسبة بالالتزام بقواعد أحكام الاستقلالية الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين والجمعيات المهنية في الولايات المتحدة(توماس وهنكي ،1986، ص190).

2- الاستقلالية: هي القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية فالاستقلال والحياد لمراجع الحسابات الخارجي هو التزامه بالعدالة تجاه الشركة التي يراجع حساباتها وملاك المشروع من المساهمين ومستخدمي القوائم المالية مثل المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية(جربوع ،2000).

3- الاستقلالية: هو أن يكون المراقب مستقلاً في رأيه تمام الاستقلال عن الأشخاص الخاضعين لرقابته، ويجب عليه ألا يغير رأيه تبعاً لأهواء المؤسسة الخاضعة للرقابة مهما كانت الأسباب ، كما يجب على المراقب أن يكون مستقلاً وأن لا يكون له مصالح شخصية في المؤسسة الخاضعة للرقابة(سعود، 1995).

4- الاستقلالية: هي أن يحافظ مراجع الحسابات الخارجي منذ إبرامه لرسالة الارتباط مع الشركة التي سيراجع حساباتها وحتى تقديمه لتقريره النهائي على موضوعيته واستقلاليته وحياده تجاه كافة الأطراف المستفيدة من تقريره النهائي سواء الإدارة أو العاملين أو الدائنين

أو المقرضين أو الجهات الحكومية، وأن يحافظ بينه وبين هذه الأطراف جميعها على مسافة واحدة فلا يكون لهل عدواً ولا صديقاً وإنما قاض عادل(كراز،2002).

4-5- أهمية استقلال مراجع الحسابات

تنبع أهمية استقلال مراجع الحسابات من طبيعة مهمته التي تضعه في موقع حساس بين الأطراف المستفيدة من خدماته، فمن جهة يتقاضى المراجع أتعاب من إدارة الشركة التي يقوم بتقديم خدماته لها والتي غالباً ما تلعب دوراً أساسياً في تعيينه وعزله وتحديد أتعابه وذلك على حساب دور الهيئة العامة للمساهمين صاحبة الحق الأساسي في تعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع، ومن جهة أخرى فأن المستفيد الأكبر من خدمات المراجع غالباً ما يكون طرفاً ثالثاً والذي يستخدم البيانات المالية المدققة في اتخاذ قراراته الاستثمارية.

ومما يزيد من حساسية موقف المراجع وبالتالي يزيد من ضرورة تمسكه باستقلاله هو أن الأطراف المستفيدة من خدماته غالباً ما تكون متعارضة المصالح، حيث يمثل استقلال المراجع أهمية بالغة لكل هذه الأطراف وهذه الأطراف يمكن أن تكون صاحبة الشركة أو إدارتها أو الأطراف الخارجية الأخرى أو مهنة المراجعة ككل أو المراجع في حد ذاته، حيث أن الشركة تستفيد من التقرير السليم والموضوعي في اتخاذ قراراتها ومفاوضاتها مع نقابات العمال في حل مشاكل الأجور، كما أن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي سيدققها و يراجعها والتي قد تقضي مصالحها الشخصية بإخفاء بعض البيانات أو المشاكل وهنا يحدث تعارض المصالح بين الإدارة والمستثمر في أسهم وسندات أو لمالكي أصحاب هذه الشركة أو المقرض الخارجي وكل هؤلاء تقتضي مصالحهم الخاصة بأن تظهر البيانات المالية بصورة صادقة وعادلة لحقيقة الوضع المالي العام، ويعتمد أصحاب الشركة على القوائم المالية المدققة كأساس لتقييم أعمال الإدارة وإظهار مدى اتجاهها في تحقيق السياسات والأهداف المرسومة لها، وكذلك تستفيد الأطراف الخارجية مثل المقرضين سواء كانوا أفرداً أم مصارف في معرفة مدى قوة المركز المالي للشركة وبالتالي مدى قدرتها على الوفاء بالقروض التي تحصل عليها. وهكذا يصبح استقلال المراجع في هذه الظروف عنصراً حاسماً باعتباره الضمان الوحيد عندما يتضمن تقريره رأياً محايداً يوضح فيه حقيقة المشاكل المالية التي تعاني منها الشركة محل المراجعة في حال وجودها، كما أن فقدان المراجع لاستقلاليته وتقديمه تقريراً متحيزاً سيؤثر على المراجع ومهنة المراجعة على السواء فلا يعود هنالك ثقة

من المجتمع المالي بمهنة المراجعة والمراجعين وبالتالي تفقد مهنة المراجعة ضروراتها(كراز، 2002).

4-5-1- الاستقلال الضمني والظاهري

يعتبر استقلال وحياد مراجع الحسابات من المفاهيم الأساسية في عملية المراجعة ويقصد بالاستقلال و الحياد: أن يلتزم مراجع الحسابات بالعدالة تجاه الشركة التي يراجع حساباتها(العميل)، وملاك المشروع من المساهمين والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية المنشورة مثل(المستثمرين والدائنين والبنوك ومانحي الائتمان والدوائر الحكومية المعنية وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة) أي أن استقلال المراجع يتضمن عدم التحيز عند:

- وضع برنامج المراجعة
- جمع أدلة الإثبات وتقييمها وإقرار مدى الاعتماد عليها
- عند كتابة تقرير المراجعة

واستقلال المراجع يجب أن يكون استقلالاً بالحقيقة والمظهر أي يجب أن يكون مستقلاً شكلاً وموضوعاً لذلك نفرق بين :

الاستقلال الحقيقي: هو القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية أي قدرة المراجع على اتخاذ وجهة نظر محايدة عند قيامه بمهام المراجع من تخطيط وتنفيذ وإبداء الرأي ويمكن أن نسمي الاستقلال الحقيقي بالاستقلال الذهني أو الفكري ولا يمكن لصاحب هذا الاتجاه الذهني أن يتأثر بمصالح أو ضغوط الإدارة، ولكن الحكم على مدى توفر هذا الاتجاه لدى المراجع يعتبر من الأمور الصعبة. إذاً حتى يتحقق الاستقلال الضمني لا يجب أن يوجد أي نوع من التأثير على رأي المراجع(من الإدارة أو المساهمين).

الاستقلال الظاهري(الشكلي): يعني اقتناع الأطراف المختلفة ذات المصالح المتعارضة في الشركة بتوافر الاستقلال والحياد لدى المراجع المكلف بأعمال المراجعة في الشركة، وهذا الاقتناع مطلوب لأن الوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع فإذا شك مستخدموا القوائم المالية في استقلال المراجع فإن آراءه لا قيمة لها ولهذا حتى يظهر مراجع الحسابات بمظهر الاستقلال يجب أن يكون متحرراً من أي التزام أو مصالح مع العميل أو إدارته، ولهذا الأمر نصت معظم القوانين في مختلف دول العالم على ضرورة عدم وجود

مصالح مشتركة بين مراجع الحسابات وإدارة الشركة التي يراجع حساباتها كامتلاك أسهم أو عمل كموظف أو الحصول على قرض منها مثلاً.

الاستقلال الكامل: يعني استقلال المراجع استقلالاً ذهنياً وظاهرياً فإن تمتع المراجع بالاستقلال الظاهري إلى جانب الاستقلال الفكري أو الذهني يمكنه من التمتع بالاستقلال التام الذي يعزز ثقة الجمهور بخدماته، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماماً من الجمهور أكثر من الحالة العقلية أو الذهنية لدى المراجع. فمثلاً قد نجد أنه على الرغم من أن المراجع غير متحيز فكرياً أو ذهنياً في علاقته مع العميل إلا أن الطرف الثالث قد يعتقد عكس ذلك إذا ما كان للمراجع أسهم بشركة العميل مثلاً أو أن له بالشركة أي مصالح أخرى.

ويعتبر معيار الاستقلال أحد أهم المعايير الواردة في معايير لمراجعة المقبولة عموماً وهي:

- التعليم والتدريب والخبرة
- الاستقلالية في ممارسة المهنة
- بذل العناية المهنية اللازمة

وتأتي أهمية هذا المعيار من أن فقدان المراجع لاستقلاليته لن يكون معه مفيداً بذل العناية المهنية أو مستوى الخبرة الذي يتمتع به.

أما في سوريا فقد ألزمت جمعية المحاسبين القانونيين المراجعين أن يأخذوا بعين الاعتبار عدداً من المبادئ الأساسية أثناء تأديتهم لمهامهم وهذه المبادئ

- الأمانة
- الموضوعية والاستقلال
- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة
- السرية
- السلوك المهني
- المعايير الفنية

لقد نال موضوع تأثير لجنة المراجعة كأداة لحوكمة الشركات أهمية بالغة وخصوصاً في المنظمات المهنية ومن قبل المشرعين، وجاء هذا الاهتمام في أعقاب التوترات التي حصلت بين المتعاملين في الأسواق المالية وبين هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC إثر الانهيارات والهزات التي تعرضت لها بعض الشركات، والتي نجم عنها تشكيل بعض اللجان

في الفترة الممتدة مابين 1992 حتى عام 1997 وذلك بهدف تدعيم استقلالية المراجع وإصلاح دوره كأحد أهم آليات حوكمة الشركات(Zeff,1998). وقد نصت المادة رقم/14/ من نظام حوكمة الشركات المساهمة السورية على ضرورة استقلالية المراجع الخارجي من خلال قيام مجلس الإدارة بالتأكد من ما يلي:

- أن المفتش لا يقوم بأية أعمال إضافية لصالح الشركة لا تدخل ضمن أعمال التدقيق والتي قد تؤثر على حياديته واستقلاليته.
- أن المفتش يتمتع بالاستقلالية وأنه محصّن من تدخل مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية في أدائه لعمله.

4-6- دور لجنة المراجعة في الإشراف على الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع بخلاف عملية المراجعة

نجاح أي عمل تسويقي يعتمد بشكل أساسي على إشباع رغبات العملاء، هذه الفرضية تبرر قدراً كبيراً من التحولات التي شهدتها مكاتب المراجعة في مراحل تطورها التاريخي، وقد شهدت أدوار ووظائف مكاتب المراجعة تطوراً ملحوظاً خاصة بعد تبني هذه المكاتب مفهوماً يقتضي أن تكون خدمات المحاسبة والمراجعة أكثر ارتباطاً بمخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العملاء، مما يتيح قيام المكاتب بتقديم الخدمات والاستشارات والتي تساهم في الارتقاء بمستوى أداء عملائها في المستقبل، ثم أن تبني هذا المفهوم الحديث أتاح لمكاتب المراجعة فرص تسويق خدمات استشارية بخلاف خدمات المحاسبة و المراجعة(العنقري،2004). وقد كثر الجدل في الآونة الأخيرة – نهاية فترة التسعينات من القرن العشرين – حول قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات تسمى خدمات غير المراجعة Non – Audit service وهي تشمل على الخدمات التي يقوم بها المراجع بالنيابة عن إدارة الشركة، مثل القيام باختيار وتعيين الموظفين الجدد وقيامه بتقديم برامج تدريبية للعاملين، وأيضاً تشمل قيامه بدور استشاري لإدارة الشركة(الصبان و سليمان ،2005، ص342).وتقدم مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة خدمات مختلفة بالإضافة إلى خدمات المراجعة ومن هذه الخدمات:

4-6-1- خدمات ضريبية

تتراوح هذه الخدمات مابين إعداد الإقرارات الضريبية بكافة أنواعها إلى خدمات التخطيط والفحص الضريبي Tax advice وهناك بعض المراجعين ممن تخصصوا في هذه الخدمة لدرجة أنها تمثل الجزء الأكبر مما يقومون به من خدمات. ونظراً لأهمية هذا النوع من الخدمات فقد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لجنة خاصة بممارسات ومسؤوليات الخدمات الضريبية Committee on Responsibilities & Tax practice وقد صدر عنها عدة نشرات تعرف وتحدد مسؤوليات المحاسب القانوني عند ممارسة هذا النوع من الخدمات(توماس و هنكي ، 1986، ص1041).

4-6-2- خدمات الاستشارات الإدارية

تشمل هذه الخدمات تحليل النظم وتحسين وتطوير النظم الموجودة، وتصميم النظم المحاسبية، وفي بعض الأحيان مساعدة عملائه في الحصول على بعض المهارات والكوادر الإدارية المؤهلة تأهيلا عالمياً، ويشجع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي هذا النوع من الخدمات طالما أنها تتسق مع قدرة المراجع ومسؤولياته وآداب وسلوك المهنة، وعادة ما توجد الكفاءات اللازمة لهذا النوع من الخدمات في مكاتب المراجعة الكبيرة. وقد أنشأ المجمع لجنة أسماها لجنة الخدمات الاستشارية الإدارية Committee Management Advisory service Executive (توماس وهنكي ، 1986، ص1046).

4-6-3- خدمات المحاسبة الأخرى بخلاف المراجعة في المنشآت الصغيرة Small business Non audit Accounting service :

وتقدم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة المقدمة للمنشآت الصغيرة، كما أن بعض منشآت المراجعة الكبيرة قد أنشأت أقساماً لها لتأدية هذه الخدمة لعملائها، تلك الخدمات تتراوح مابين استيفاء وإعداد الإقرارات الضريبية ومن ثم تكون وظيفة المحاسب كمستشار مالي وضريبي. هذا وقد أنشأ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1977 لجنة شؤون المحاسبة والفحص التحليلي Accounting Review service Committee لمراقبة وتنظيم الخدمات الأخرى وكان إنشاء هذه اللجنة استجابة للانتقادات التي كانت تثار بخصوص عدم الاهتمام بوضع المعايير اللازمة في مجال الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة(توماس وهنكي، 1986).

كما أن المنظمات المهنية واللجان المشكلة في المملكة المتحدة قد ركزت في مرحلة ما بعد الانهيارات المالية على الخدمات الأخرى غير المراجعة التي يقوم بها المراجع حيث أكد تقرير(Smith, 2003) على ضرورة قيام لجنة المراجعة بوضع توصيات حول الخدمات الأخرى التي يقوم بها المراجع، كما أوجب على لجنة المراجعة التأكد من أن تقديم المراجع لهكذا خدمات لن يؤثر أو يفسد من نوعية المراجعة وفي هذا السياق يجب على لجنة المراجعة أن تأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

1 – مهارات متوافقة مع طبيعة الخدمات التي يقدمها.

2 – التأكد من أن تقديم هذا النوع من الخدمات لن يؤثر على استقلالية المراجع وخصوصاً من قبل إدارة الشركة.

3 – التأكد من ملائمة مستوى الأتعاب المدفوعة لمستوى هذه الخدمات وطبيعتها.

كما أن التقرير ألزم إدارة الشركة بتحديد سياسية واضحة المعالم بشأن التعاقد مع مراجعين لتقديم هكذا خدمات، وأنه على لجنة المراجعة مراقبة مدى التزام هذا النوع من العلاقات التعاقدية مع الإرشادات الأخلاقية والمهنية. وعلى سبيل المثال لا الحصر حدد عدة نقاط تمثل حالات على لجنة المراجعة أخذها بعين الاعتبار:

- إذا كان المراجع الخارجي هو نفسه مالك الشركة التي سيقوم بتقديم خدماته إليها.
- إذا كان المراجع يقوم باتخاذ قرارات إدارية نيابة عن إدارة الشركة.
- إذا كان هنالك مصالح متبادلة بين الطرفين.

ويشير الواقع العملي أن حجم الخدمات التي يقدمها المراجع هائل جداً، ففي الولايات المتحدة الأمريكية يوجد حوالي عشرين ألف شركة أو مكتب مراجعة ومن بينها يوجد ما يعرف بالثمانية الكبار Big eight والتي أصبحت فيما بعد أربعة فقط تنتشر فروعها في كل المدن الكبرى فضلاً عن بعض الدول الأجنبية الأخرى، وعادة ما يتراوح حجم العاملين في مكتب المراجعة مابين 20–1000 محاسب مهني كما أن هناك بعض الشركات والمكاتب المحلية أو الإقليمية الكبيرة التي تمارس المهنة من خلال عدد من المحاسبين القانونيين يزيد عن الخمسين، أما المكاتب الباقية والتي يزيد مجموعها عن 95% من مجموع المكاتب والشركات تقريباً فإنها تعد مكاتب فردية صغيرة، وتؤدي كافة المكاتب في أمريكا خدمات متنوعة بالإضافة إلى خدمات المراجعة(توماس و هنكي، 1986، ص1046).

والجدير بالذكر أن بعض الأبحاث و الحقائق المثبتة قد أكدت على تأثير الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع على استقلاليته وخصوصاً ما حدث في شركة Enron للطاقة والتي أحدث انهيارها هزة في الاقتصاد الأمريكي عام 2002 عندما تم اكتشاف تلاعب مالي بها، حيث أظهرت الدراسات أن إدارة الشركة قد قامت بدفع مبلغ 25 مليون دولار مقابل خدمات المراجعة العادية للمراجع الخارجي، ومبلغ 27 مليون دولار لنفس المراجع مقابل خدمات أخرى غير المراجعة وهذا ما أثار زوبعة من الشكوك والجدل حول طبيعة هذه الخدمات وعلى أهمية الدور الذي من المفترض أن تلعبه حوكمة الشركات من خلال لجنة المراجعة في ذلك. وقد أظهرت دراسة أن نسبة الأتعاب التي تحصل عليها شركات المراجعة في الولايات المتحدة عند تقديمها لهكذا خدمات تمثل نسبة 90% من إجمالي دخل الشركة مقابل ما نسبته 67% من مالكي دخل الشركات في المملكة المتحدة(Basioudis & Ellwood,2005) وعلى النقيض من ذلك فقد أشارت دراسة(Simunic , 1984) أن قيام المراجع بتقديم خدمات أخرى غير المراجعة لنفس الشركة محل المراجعة لا يعني ارتفاع أتعابه قياساً بأتعاب المراجعة العادية .

4-7- حوكمة الشركات والتغيير الإلزامي لمراجع الحسابات

إن خطورة بعض عمليات الغش والتلاعب، والكشف أن بعض مراجعي الحسابات قد شاركوا بها ، أو قد سكتوا عليها عن معرفة وليس عن جهل، أدت إلى ارتفاع الأصوات في المجتمع المالي التي تطالب بوضع مزيد من الضوابط على العلاقة بين الإدارة ومراجع الحسابات، وأول هذه الضوابط التي تجري المطالبة بها هو وضع مدة زمنية لاستمرار المراجع في مراجعة حسابات المشروع نفسه، والهدف من ذلك هو التأكد من عدم نشوء علاقة شخصية بينه وبين أعضاء مجلس الإدارة على حساب مصلحة المساهمين والجمهور، والجدير بالذكر أن لتبديل المراجع مزايا وعيوب(القاضي و دحدوح، 1998، ص124).

المزايا :

- أن التغيير الدوري للمراجع يوفر رؤيا جديدة من قبل المراجع يلقيها على النظام المحاسبي القائم ليكتشف ما به من أخطاء ومخالفات لم يستطع المراجع السابق اكتشافها.

- أن المنافسة التي تحدث للحصول على المراجعين بما تتطلبه من شهرة وأتعاب أكبر ستشجع على المحافظة على أرفع المعايير والالتزام بها.

العيوب :

- أن هذا غير مألوف بالنسبة إلى المهنة وبخاصة أن المهنة تنادي باستمرارية المراجع من سنة إلى أخرى، وأن أية مخاطرة لفقدان استقلالية المراجع يبدو مبالغاً في تقويمها بالقياس إلى العلاقة الحسنة التي ستنشأ بين المراجع والعميل بسبب استمرارية المراجع وكذلك بالقياس إلى النصائح التي سيحصل عليها العميل من المراجع.
- أن تغيير المراجع بصفة دورية سيؤدي إلى زيادة في تكاليف المراجعة.
- لكي نحافظ على الاستقلال فإنه يمكن الاكتفاء بالتغيير الدوري للكادر الذي يقوم بالعمل الميداني في عملية المراجعة مع الحفاظ في الوقت نفسه على أولئك الذين يتولون مهمة الإشراف.

ويناقش باحث آخر(جربوع، 2008) أن طول الفترة التعاقدية بين المراجع والعميل قد يصاحبها مجموعة من الأسباب التي تفقد المراجع موضوعيته واستقلاليته وأهمها:

أن المراجع يصبح أكثر قبولاً لما تتخذه الإدارة من سياسات وممارسات محاسبية وبالتالي يفقد شكوكه المهنية، وأن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجع والعميل يصبح معها المراجع ذو نظرة غير متجددة وقد يفشل في التوصل إلى أدلة جديدة بخلاف ما توصل إليه في السابق، كما أن عدم تحديد مدة التعاقد بين العميل والمراجع يزيد من الحافز لدى المراجع للاحتفاظ بعميل المراجعة عن طريق التوافق مع إدارة هذا العميل لإن العمل على خلاف ذلك سيؤدي إلى فقد العميل وبالتالي يفقد العائد الاقتصادي من العلاقة معه. إلا أن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA قد عارض بشدة مبدأ إلزامية تغيير المراجع في بيان صادر عنه عام 1992 وذلك لأسباب أهمها:

أن ضعف المعلومات التي تكون متوفرة عن عميل المراجعة لدى المراجع البديل قد تؤدي إلى فشل عملية المراجعة، فمعرفة المحاسب كيفية تطبيق النظام المحاسبي ونظام لرقابة الداخلية وبعمليات التشغيل تشكل أموراً حاسمة لاكتشاف الأخطاء والغش الذي تحويه القوائم المالية(AICPA،1992). ولكن مع حدوث الانهيارات المالية وخصوصاً شركة Enron للطاقة ومار افقها من حل أكبر مكتب مراجعة في العالم Arthur& Anderson وما تعرضت له

المهنة من شكوك في مصداقيتها تزايدت الأصوات بضرورة إعادة النظر في كثير من القضايا المهنية، ومنها تحديد مدة العلاقة التعاقدية بين المراجع والعميل وقد ترجم ذلك عملياً من خلال قانون Sarbanes & Oxley 2002 والذي حددت فيه مدة هذه العلاقة بسقف خمسة سنوات، هذا في الولايات المتحدة، أما في بريطانيا فإن تقرير(Smith, 2003) لم يحدد مدة زمنية لهذه العلاقة التعاقدية بل أناط هذه المهمة بلجنة المراجعة والتي يجب عليها حسب ما ورد في هذا التقرير أن تتأكد من استقلالية المراجع الخارجي وعدم وجود أية روابط أو علاقات شخصية بينه وبين إدارة الشركة.

أما في سوريا فقد نص القرار رقم /18/ لعام 2008 الصادر عن هيئة مفوضية الأوراق والأسواق المالية السورية الخاص بحوكمة الشركات المساهمة على أن يُعيَّن مفتش الحسابات لسنة مالية واحدة، ولا يتم تعيين ذات المفتش لأكثر من أربع سنوات مالية متتالية، ولا يجوز إعادة تعيينه بعد ذلك إلاّ بعد مضي سنتين.

ويعتقد الباحث أن مبدأ إلزامية تغيير المراجع سيف ذو حدين وأنه لا يمكن النظر إليه بعين واحدة بل يحتاج الأمر إلى مفاضلة بين المساوئ والايجابيات، ففي حين يمثل استمرار المراجع فترة طويلة من السنوات في التعاقد مع نفس العميل مصدراً للشك والريبة وعاملاً من عوامل انخفاض ثقة الجمهور والمجتمع المالي في رأيه لأسباب تتعلق بانخفاض عامل الشك الذي يجب أن يفترضه المراجع قبل وخلال عملية المراجعة، فان وجهة النظر الأخرى التي ترى أن تبديل المراجع سوف يخفف من حدة المنافسة في سوق المهنة وهذا ما قد يؤثر على نوعية وجودة عملية المراجعة، فان وجهة النظر الأخرى التي ترى أن تبديل المراجع سوف يخفف من حدة المنافسة في سوق المهنة وهذا ما قد يؤثر على نوعية وجودة عملية المراجعة، وهذا برأي الباحث ما يفسر ترك المشرعين في بريطانيا مهمة تقدير ذلك إلى لجنة المراجعة دون تحديد مدة زمنية لها بخلاف الولايات المتحدة الأمريكية وبعض الدول الأخرى.

4-8- تأثيرات الحوكمة ذات الصلة بعملية المراجعة

تتصف بيئة المراجعة في الوقت الحاضر بالميل الشديد إلى المقاضاة، وهذا ما شغل بال المهنة بالعديد من الإجراءات التأديبية المفروضة على المحاسب والمراجع معاً، ولا شك أن المراجع الآن يواجه مخاطر مسؤوليات قانونية غير مسبوقة ناجمة عن صرامة الأحكام القضائية الصادرة ضده، بالإضافة إلى أن هذه الأحكام تشير إلى عدم تقيده بمفهوم صدق القوائم المالية

الذي أقرته معايير المراجعة والمبادئ الدولية، وترجع كثرة الدعاوي المرفوعة ضد المراجعين إلى الزيادة المضطردة في إفلاس الشركات(توماس و هنكي،1986، ص 219). ويمكن القول بأن الظروف التي تتصف بها بيئة الأعمال، والتي تمثل عوامل ضغط على المراجعين ومهنتهم هي ذاتها الظروف التي ساعدت على ولادة حوكمة الشركات وتأتي في مقدمة هذه الظروف الانهيارات المالية المتكررة والصعوبات التي تواجه مهن الإدارة والسمسرة والصيارفة والناجمة عن ضعف الثقة الذي يتمتع به عالم الأسواق المالية.

وتتفق بعض الأدبيات الاقتصادية(Cadbury1992 – Hample 1998) على اعتبار المراجعة الخارجية كواحدة من أهم آليات حوكمة الشركات نظراً لما تتمتع به هذه الآلية من توافق هدفها المعلن، وهو إضفاء الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية لاعتبارات المستخدمين مع هدف الحوكمة الأساسي وهو الرقابة على معدي المعلومات في المنشآت الاقتصادية.

إن اعتبار المراجعة كواحدة من آليات حوكمة الشركات يتوقع له أن يثير علاقة تأثيرية متبادلة بين مهنة المراجعة من جهة و حوكمة الشركات من جهة أخرى، وبالرغم أن دراسات حوكمة الشركات لم تناقش دور المراجعة في حوكمة الشركات إلا أنه يتوقع أن تؤثر الحوكمة بشكل كبير على عملية المراجعة وخصوصاً من الناحية المهنية(Baker & Dwight, 2002).

إن العلاقة التأثيرية بين الحوكمة والمراجعة تقوم على افتراض أن الحوكمة تسعى إلى تحسين نوعية خدمة المراجعة التي يقدمها المراجعين وبالتالي تحسين منافع أصحاب المصلحة وعموم المجتمع(Baker & Dwight , 2002).

4-8-1 –التأثيرات ذات الصلة بقبول المراجع للتوكيل

يشير مفهوم حوكمة الشركات إلى أن الشركات تدار وتراقب بشكل جيد ويتلاءم مع العلاقات العقدية التي قامت عليها، أي أن الحوكمة ترتبط بنظام الرقابة القائم لدى الشركة وبالتالي فإنه يتوقع من المراجع أن يقوم بتخمين نوعية الحوكمة المطبقة لدى الشركة عند تكليفه بعملية المراجعة(Baker & Dwight . 2002).وهذا يتلاءم مع نتائج دراسة(Bernardi , 1994) حول ربط خصائص حوكمة الشركات واعتبارها أحد عوامل قبول أو رفض المراجع لمهام المراجعة الموكلة إليه. وتشير دراسة أخرى(Basley , 1996) إلى أن فهم المراجع لخصائص حوكمة الشركات وحصوله على معلومات خصوصاً تلك المتعلقة ببيئة الرقابة وبنية مجلس

الإدارة، وطريقة إشراكه لها في صياغة قراراته في قبول الوكالة أو رفضها يمكن أن تساعد منشآت المراجعة على تحسين وتطوير آليات القبول أو الرفض بتقديم خدمات المراجعة لعملائها، وبالتالي تخفيض خطر الوكالة دون الخروج عن الآداب و الإرشادات المهنية. وقد أظهرت دراسات(Cohen, 2002) أن نصف المراجعين في بريطانيا يعتبرون أن الحوكمة تلعب دوراً مفتاحياً عند قبولهم لمهام المراجعة لدى العميل، وتوصلت دراسة(&Cohen Hanno, 2000) إلى أن قرار المراجع بقبول الوكالة سوف يكون أكثر ايجابية في حالة توصل إلى ملامح قوية لحوكمة الشركات، وأن قراره بقبول الوكالة سوف يكون أكثر سلبية في حال توصل إلى ملامح ضعيفة لحوكمة الشركات.

ويناقش الباحث قيام المراجع بتخمين نوعية الحوكمة المطبقة في الشركة عند إعداده لرسالة الارتباط من وجهتي نظر:

الأولى: ومنها يرى الباحث أن قيام المراجع بتخمين نوعية الحوكمة هو أمر نسبي ويرتبط بعاملي المصداقية والالتزام الشديد بقواعد المهنة من جهة ومن جهة أخرى يرتبط بمستوى الأتعاب المدفوعة للمراجع، أي أن ذلك يرتبط بالضوابط القانونية والالتزام الضمني من قبل المراجع.

الثانية: ومنها يرى الباحث أن وجود لجنة المراجعة يعتبر من أهم أوراق القوة التي خلقتها حوكمة الشركات لصالح المراجع وبالتالي فإنه لا حاجة لقيام المراجع بتخمين نوعية الحوكمة القائمة، ذلك أن لجنة المراجعة تقوم أساساً على تقييم منظومة المحاسبة لدى الشركة.

4-8-2-التأثيرات ذات الصلة بتخطيط عملية المراجعة وتقييم بنية الرقابة الداخلية

يتطلب المعيار الأول من معايير المراجعة المتعارف عليها أن يتم التخطيط على نحو مناسب، وأن يتم الإشراف على المساعدين إن وجدوا على نحو ملائم، وتوجد ثلاثة أسباب رئيسية تحدد لماذا يجب على المراجع أن يخطط عملية المراجعة(أرينز و لوبك، 2005، ص286):

1 – تمكين المراجع من الحصول على أدلة مراجعة كافية حيث يعد الحصول على الأدلة أمراً حيوياً لمنشأة المراجعة حتى تتجنب التعرض للمساءلة القانونية والحفاظ على سمعة طيبة في مجتمع الأعمال.

2 – مساعدة المراجع على التحكم بالتكاليف وذلك من أجل العمل بشكل تنافسي وبالتالي تمكين المراجع من الاحتفاظ بقاعدة من العملاء أو زيادتها على افتراض أن مكتب المراجعة يقدم خدماته على نحو جيد.

3 – تجنب سوء الفهم مع العميل وهذا يعد أمراً هاماً من أجل تنفيذ العمل على نحو جيد وبتكلفة ملائمة.

كما يتطلب المعيار الثاني دراسة الرقابة الداخلية بشكل مفصل حتى يتمكن من تقرير إمكانية الاعتماد عليها وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة وهذا يقود إلى المعيار الثالث المتضمن الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة بهدف إبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة(القاضي و دحدوح، 1998، ص27).

وهذا يقود إلى التأثير الواضح لبيئة الرقابة المطبقة على أحكام التخطيط الذي يجب أن يقوم به المراجع وعلى ضرورة تطوير نموذج تخمينات خطر الرقابة(Cohen& Hanno, 2000) وبعد صدور تقرير لجنة Treadway 1987 تزايد الاهتمام بضرورة استصدار معايير مهنية تحكم عملية تقييم الرقابة الداخلية نجم عنها صدور معايير المراجعة 78-82 :SAS.NO هذه المعايير أدت إلى تزايد مسؤولية المراجعين حول ضرورة أخذ حوكمة الشركات وفلسفة الرقابة على الإدارة بعين الاعتبار في عملية المراجعة(Cohen& Hanno, 2000) كما أشارت الإرشادات الخاصة بشركات المراجعة الكبرى إلى ضرورة أخذ المراجع لاعتبارات الحوكمة وفلسفة الرقابة على الإدارة بعين الاعتبار عند القيام بتخطيط عملية المراجعة(Cohen,2002).

كما أن معيار المراجعة 78. SAS.NO قد أشار إلى أن فلسفة الرقابة على الإدارة تتضمن خصائص مثل مواقف الإدارة والنشاطات الخاصة بالتقارير المالية ووظيفة المحاسبة، بالإضافة إلى خصائص حوكمة الشركات والتي سوف تقدم للمراجع الإرشادات المهنية لتلبية احتياجاته أثناء القيام بعملية التقييم والتخطيط لعملية المراجعة(Cohen& Hanno, 2000)

وتعتقد دراسة حول معيار المراجعة 78. SAS.NO أن خصائص حوكمة الشركات المأخوذة بعين الاعتبار من قبل المراجعين تمثل أهم العوامل في تقييم بيئة الرقابة، وهذا يتطلب من المراجع الحصول على معلومات محددة حول بيئة الرقابة لفهم الإدارة وآلياتها وبنية مجلس الإدارة بالإضافة إلى النشاطات المؤسساتية الخاصة بالرقابة(Sullivan , 2000)

وبافتراض أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمراجع فإن هنالك القليل من الإرشادات المهنية حول كيفية وماهية العوامل التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تخمين قوة الحوكمة لغرض تطوير وتعديل لاستيراتيجية المراجعة، وأبعد من ذلك فإن هيكلية الحوكمة لدى العميل تعتبر أداة فعالة وقوية جداً في نظام الرقابة الداخلية القائم لديه، بالإضافة إلى أنها تعطي القوة والثقة لاستيراتيجية المراجع، والموضوعة من قبل المراجع وخصوصاً فيما يتعلق بنطاق وحجم العينة، والاختبارات المتوقعة، والتي من خلالها سيتم اختبار سلامة ونزاهة القوائم المالية(Cohen,2000) وإذا كانت الدراسة السابقة قد أعطت أهمية بالغة لقيام المراجع بتخمين نوعية الحوكمة أثناء صياغة لإستراتيجية المراجعة فإن هناك دراسة أخرى(Sullivan,2000) قد أظهرت أن تطبيق نظام صارم لحوكمة الشركات يؤثر ويرفع من فعالية عملية المراجعة وخصوصاً فيما يتعلق بتأثيرات بنية مجلس الإدارة ونسبة الأعضاء غير التنفيذيين، حيث أخذت عينة مؤلفة من 400 شركة بريطانية أظهرت استطلاعات الرأي فيها أن المدراء غير التنفيذيين يشجعون بشكل أو بآخر ويدعمون مراجعة ذات نوعية عالية باعتبارها تتقاطع مع أهدافهم ومصالحهم في تخفيض خطر الوكالة القائم في الشركة.

وإذا كان السواد الأعظم من المراجعين يعرف الحوكمة على أنها الرقابة على الوكالة الموجودة في الشركة، والتي تتفق مع اعتبار المراجعين كأحد أهم آليات حوكمة الشركات، فإن اعتبار الإدارة كجزء من الحوكمة وبرأي المراجعين سوف يعوق الرقابة على توكيل هذه الإدارة، وفي هذا السياق يلحظ سعي المراجعين إلى تركيز الانتباه على أن هدف الحوكمة الأساسي هو الرقابة على الإدارة ومن ثم تحسين وتحصين مصالح أصحاب المصلحة في الشركة، وبالتالي يرى المراجعون أن دور الإدارة في خلق بيئة ملائمة وجيدة لحوكمة الشركات هو دور يجب أن لا يستخف به، ولكي تأخذ هذه الرؤيا دور أكبر وطريقاً إلى الممارسة فان الثقة الحالية في حوكمة الشركات يجب أن تتسق بشكل كامل مع الافتراض القائل بوجود نفوذ وتأثير قوي مسبق للإدارة في أي نظام مفترض أو قائم، وكما هو متوقع فان استخدام مختلف أنواع المعلومات عن حوكمة الشركات مبني بشكل رئيسي على المشاركين في إعداد هذه المعلومات سواء الإدارة الوسطى أو العليا، وأن دور الإدارة الوسطى في الشكل العام بالنسبة للمراجعين يتركز باتجاه الحصول على المعلومات عن الحوكمة وذلك من خلال التخمينات ومحاضر الاجتماعات لكل من مجلس الإدارة ولجنة

المراجعة، ولكن على النقيض من ذلك بالنسبة للإدارة العليا حيث يسعى المراجع للاستفادة من المعلومات التي تعدها وذلك فقط عند قيامه بإعداد خطاب الارتباط ومن ثم التخطيط لعملية المراجعة(Cohen,2002). وهذا ما أخذه المشرع البريطاني بعين الاعتبار إذ أن تقرير(Cadbury, 1992) قد ركز بشكل محدد على الحاجة إلى اكتشاف وجود علاقة يمكن أن تنشأ بين المراجع والإدارة، ويكون هنا الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تقليص احتمال هكذا حالة من خلال زيادة نسبة الأعضاء غير التنفيذيين وتدعيم مواقعهم في الشركة ومنحهم صلاحيات تشابه صلاحيات المدراء التنفيذيين، وإذا كانت نوعية المراجعة تتوقف على مدى قدرة المراجع على اكتشاف الخروق في النظام المحاسبي لدى العميل والمستخدم في إعداد المعلومات والقوائم المالية ومن ثم التقرير عن هذه الخروق فإن احتمال اكتشاف هذه الأخطاء والخروق يعتمد على نطاق عملية المراجعة ومدى استقلالية المراجع عن إدارة الشركة(Sullivan, 2000).

لقد بينت دراسة أجريت في الولايات المتحدة أن فعالية استقلال المراجع سوف تساعده على التخطيط لعملية المراجعة بمستوى عالي جداً وأن التأثير على استقلالية المراجع سيؤثر على نوعية عملية المراجعة(Elitzur&Falk,1996)، كما أظهرت دراسة(Johnson , 2006) أن هنالك ارتباط وثيقاً ما بين المراجع أو رفضه للتعاقد مع العميل وما بين قدرته على تخمين حجم ونطاق عملية المراجعة التي سوف يقوم بها، ومن أجل أن تؤثر حوكمة الشركات في خطة المراجعة يجب على المراجع أولاً أن يقوم بتخمين قوة حوكمة الشركات ثم تقدير الأهمية النسبية التي تلعبها ودورها في تطوير خطة المراجعة وإذا ما توصل المراجع إلى الشركة تطبق نظام فعال وقوي لحوكمة الشركات فإنه يستطيع أن يخفض حجم وعدد الاختبارات التي يمكن أن يقوم بها وخصوصاً تلك المتعلقة بعمليات الجرد وتقييم التكاليف للمخزون والمبيعات ذات التكلفة العالية، وبشكل مشابه فإن الحوكمة الفعالة سوف تؤثر على برنامج المراجعة وترتيبها وبالتالي ستؤثر على نوعية وقرارات المراجع وبالتالي نوع التقرير(Cohen,2002). وفي دراسة(Cohen& Hanno, 2000) حول تأثيرات حوكمة الشركات على عملية التخطيط والتخطيط المسبق الذي يقوم به المراجع توصلت إلى وجود تأثير ملموس ومحدد من قبل الحوكمة على ممارسات المراجعة وعلى مستويين:

الأول: أن المراجعين شديدي التأثر بحوكمة الشركات وخصوصاً عند قيامهم بتخطيط عملية المراجعة.

الثاني: بينما يتفق المراجعون حول نطاق الاختبارات كأداة تتفق مع خطر التخمينات التي يقومون بها فإن هناك عدم إجماع بين المراجعين حول تأثيرات الحوكمة على توقيت هذه الاختبارات.

ألا أن دراسة أخرى(Cohen , 2002) تبين أن عوامل حوكمة الشركات تؤخذ من قبل المراجعين بعين الاعتبار في المراحل الأولى من ارتباط المراجع بالعميل على نحو أكثر أهمية منها في باقي المراحل وخصوصاً أثناء القيام بعملية المراجعة الميدانية، وتقل أهمية المعلومات حول ملامح حوكمة الشركات مع توفر خبرات سابقة لدى المراجع عن العميل كأن يكون قد مارس مهمة المراجعة لسنوات طويلة سابقة. وفي هذا الصدد تظهر دراسة(Cohen& Hanno, 2000) أن 67% من المراجعين يأخذون هيكلية الحوكمة بعين الاعتبار عند اتخاذهم لقرارات قبول العملاء، لأنها تعطي الثقة الضمنية بضعف احتمالات الغش والاحتيال في القوائم المالية وبالتالي فهي توفر للمراجع بيئة أكثر ضماناً وأماناً فيما يتعلق بمقاضاته.

وتعتبر المراجعة الداخلية جزءً هاماً من أجزاء نظام الرقابة المطبق داخل الشركة ولها دور هام في منع التلاعب واكتشاف الأخطاء داخل الشركة، لان المراجعون الداخليين يعتبرون موظفين من داخل الشركة وبالتالي لديهم الدراية الكافية بجميع ظروف الشركة وطبيعتها وطبيعة عملياتها وبمدى ملائمة السياسات المحاسبية المطبقة وبإمكانية التعديل عليها(الصبان وسليمان، 2005، ص344).

وتعتبر تأثيرات الحوكمة على عملية المراجعة الداخلية هامة جداً نظراً للعلاقة الوثيقة بين سلطات لجنة المراجعة ومهام المراجعة الداخلية وفي هذا الاتجاه يوصي تقرير(Smith, 2003) لجنة المراجعة بالقيام بالمهام التالية:

- مراجعة أنشطة المراجعة الداخلية
- التأكد من موارد قسم المراجعة الداخلية ومدى كفايتها
- تعيين رئيس قسم المراجعة الداخلية

وتشير دراسة(Basely, 2000) أن وظيفة المراجعة الداخلية هي أقل قدرة على تخفيض احتمال وجود الغش في القوائم المالية وبالتالي فإن تأثيراتها الضمنية على قوة حوكمة الشركات تبقى

ضعيفة، ويتفق مع هذه النتيجة نتائج دراسات أخرى(Cohen, 2002) والتي ترى أن المظهر العام يظهر أن قسم المراجعة الداخلية يقيم في حوكمة الشركات كعامل مهم، ولكن هذا التقييم يؤخذ عليه انتقادات هامه باعتباره وضع ليقوم بمراقبة أعمال المستويات الإدارية الدنيا وإغفال المستويات الإدارية العليا والتي غالباً ما يرغب المراجعون بالتركيز عليها.

4-9- تأثيرات الحوكمة فيما يتعلق بمسؤوليات المراجعين

ليس خفياً على أحد الهجوم الذي تتعرض له مهنة المراجعة في حال حدوث أي خطأ أو احتيال في عالم الأعمال من قبل عموم المجتمع المالي والذي يعتقد أن المراجع يتحمل مسؤوليات أوسع من عملية إبداء الرأي في سلامة المعلومات الواردة في القوائم المالية، وبينما المراجعون مستاءون جداً لجهة التقاضي الذي تتسم به بيئة المراجعة فإنهم يجب أن لا يعرضوا مركزهم الاجتماعي العام لسوء التقدير، والمراجعة الديناميكية يجب أن تتضمن منح الثقة الاجتماعية باتجاهات متعددة، فالتقارير المالية يجب أن تمنح الثقة التامة في مضمونها لكافة الذين لهم مصلحة في الشركة، وبينما التوقعات تتزايد فان الاعتقاد العام يتزايد بمسؤوليات المراجع حول سلامة ونزاهة القوائم والتقارير المالية(Percy,1997).

وقد عملت جمعيات مهنية كثيرة حول العالم على دراسة تأثيرات حوكمة الشركات على مسؤوليات المراجعين وأشهرها ورقة العمل التي أعدتها جمعية المحاسبين في اسكتلندا(ICAS 1993) والتي تفترض بان التقارير المالية المدققة يجب أن تقدم تأمينات بخصوص المسائل التالية:

1 – القوائم المالية تعرض وجهة النظر الدقيقة للكيان المالي العام

2 – الشركة لن تفلس

3 – ليس هنالك احتيال

4 – الشركة تصرفت ضمن القانون العام

5 – الشركة تدار بشكل جيد

6 – الشركة تتبنى مسؤولياتها تجاه البيئة والمجتمع

بالإضافة إلى ذلك تفترض الوثيقة أن الإدارة يجب أن تعطي التأكيدات حول قيامها بمسؤولياتها السابقة وهنا يأتي دور المراجعين الذين يجب أن يقوموا بتقديم تأكيدات بأن الإدارة قد أنجزت مسؤولياتها، ومن الواضح بأن تبني هذه التوصية قد ألقى الضوء على مهام

جديدة للمراجعين وخصوصاً عن دور المراجعة في حوكمة الشركات وعليه أصبح هذا الدور متصلاً بشكل أساسي ومباشر بقرارات المستثمرين(Baker &Dwight, 2002).

خاتمة

يرى الباحث أن هذه الدراسات تتفق في مجملها على أنه للحوكمة تأثير واضح في مختلف مراحل عملية المراجعة ابتداءً من إعداد المراجع لخطاب الارتباط، ومن ثم تقييمه لبنية الرقابة الداخلية وتخمين نوعية الحوكمة المتبعة في الشركة وانتهاءً بإعداد التقرير، كما أن الحوكمة تعزز من مسؤوليات المراجعين القائمة على التمتع بالاستقلالية التامة والاستعانة ما أمكن بمساعدين على درجة عالية من التدريب والتأهيل، كذلك التقييم المستمر لبنية الرقابة الداخلية ومدى إمكانية الحد من الأخطاء في الممارسات المحاسبية، كما يرى الباحث أن المراجع وبمقابل هذه المسؤوليات سوف يتمتع بدرجة عالية من القدرة على الحصول على العائد المناسب مع الجهد الذي سوف يبذله في عملية المراجعة، وهذا ما يطرح السؤال حول مدى تأثر المراجع السوري بالمتغيرات الجديدة في ظل بيئة حوكمة الشركات؟

الفصل الخامس: مهنة المراجعة في سوريا- الواقع المهني والقوانين الناظمة

مقدمة

تعتبر البيئة التشريعية هي الإطار التنظيمي الأساسي لممارسات حوكمة الشركات، إذ أن القوانين والتشريعات تمثل في مجموعها قوة الإجبار الحقيقية التي ترغم الشركات والمنظمات الاقتصادية على سلوكيات معينة تمثل هاجساً في عالم الاقتصاد الأعمال، وتأتي أهمية التركيز على التشريعات المحلية لكل دولة من خصوصية الواقع الاقتصادي، واختلاف درجات التطور العلمي والتقني وتنوع المجالات الاستثمارية لكل دولة، فالواقع الاقتصادي في سوريا مثلاً يفرض وجود تشريعات خاصة تختلف عن تلك التي تنظم نشاط سوق أية دولة أخرى في أوربا مثلاً.

وكان الباحث قد أشار في البداية إلى أن الحوكمة في بداياتها كانت تمثل مجموعة من الأعراف التي تأخذ بها الشركات كوسيلة من أجل تحسين سمعتها المالية والتجارية وخصوصاً تلك المتعلقة بعمليات الإفصاح غير المالي ، إلا أن الهزات المالية التي ضربت شركات كبرى لها وزنها على المستوى الدولي والتوصيات التي انبثقت عن اللجان المرافقة لتلك الأحداث أدت إلى سعي معظم الحكومات في دول العالم إلى تحويل هذه الأعراف إلى قوانين ولوائح إجبارية تلتزم بها الشركات كمقدمة لإدراج أسهمها في أسواق التداول.

ورغم حداثة التشريعات السورية في مجال السوق المالي إلا أن مفوضية هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية قد سارعت إلى مواكبة القوانين الدولية في هذا المجال وجاء ذلك من خلال استصدار القرار رقم/ 18/ م . تاريخ 2008/1/9 تحت عنوان:

" نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات "

" قواعد حوكمة الشركات المساهمة "

وفي هذا الصدد سيقوم الباحث باستعراض قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السوري لما يتضمنه من بنود تتعلق بالمحاسبة والمراجعة.

5-1-مراجعة الحسابات كمهنة

تعرف المهنة Profession بصفة عامة على أنها عمل يتطلب نوعاً من التدريب والتعليم الرسمي والمهني، والتي تتضمن أو تتطلب قدراً من الثقة العامة Public Trust، هذا وقد تم

الاعتراف ومنذ زمن بعيد بأن المحاسبة تحقق وتستوفي مثل هذا المعيار، فالمحاسبون يقدمون خدمات مختلفة للمجتمع كالتقرير عن الأنشطة الاقتصادية وفحص وتدقيق نتائج هذه الأنشطة(توماس وهنكي، 1986، ص25).

وقد مورست المراجعة في العصور الوسطى عن طريق السماع حيث كان وكلاء الملاك الإقطاعيين يراجعون أعمال الفلاحين وقد استخدم لفظ Audite اللاتيني للدلالة على المراجعة ومن هذا اللفظ تم اشتقاق كلمة Audit لتعني المراجعة أو التدقيق أو الرقابة على الحسابات منذ عصر النهضة، إذ أن عصر النهضة أدى إلى مزيد من الاكتشافات العلمية التي وجدت تطبيقها في آلات ومعدات متقدمة ذات إنتاجية عالية وتكلفة قليلة وصارت حيازة هذه الآلات صعبة على المشروع الفردي أو شركة التضامن مما أدى إلى نشوء شركات الأموال وأهمها الشركات المساهمة وما تعنيه هذه الشركات من انفصال الملكية عن الإدارة حيث ينتخب الملاك – لا يعرف بعضهم بعضاً – مجلس إدارة الشركة ويفوضون له الصلاحيات ثم يتطلعون على نتائج أعماله بعد مرور دورة مالية من خلال القوائم المالية التي لا يمكن الاعتماد عليها من دون مراجعتها من قبل مراجع حسابات مهني ومستقل، ويعود السبق إلى قانون الشركات البريطاني الذي أوجب على الشركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مراجع حسابات مستقل منذ عام 1844 وقد تبعته الشرائع التجارية في ذلك في جميع أنحاء العالم(القاضي ودحدوح، 1998، ص6).

وهنالك مجموعة من المفاهيم عن المراجعة، أشهرها التعريف الصادر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة **AAA** التي تعرف المراجعة كما يلي(توماس وهنكي، 1986، ص25):

" المراجعة عملية منظمة ومنهجية Systematic لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة ".

هذا التعريف يتضمن عدة نقاط رئيسية(القاضي ودحدوح،1998، ص6):

1 – المراجعة عملية منظمة ومنهجية: تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة ويقوم بها المراجع استناداً إلى الأهداف والمعايير المتفق عليها.

2 – ضرورة الحصول على أدلة وبراهين بطرقة موضوعية: والتي يجب أن لا تتأثر أو تخضع لأهواء جامعيها أو تكون عرضة لتحيزهم.

3 – أن المراجعة لا تقتصر على فحص المعلومات المقدمة بالقوائم المالية فحسب وإنما أيضاً فحص النظام المحاسبي الذي ينتج عنه مثل هذه المعلومات المالية.

4 – توصيل نتائج الفحص من خلال تقرير إلى الأطراف المعنية.

هذا وقد أدى الدور الاقتصادي والاجتماعي الهام الذي يضطلع به مراجع الحسابات واختلاف الفئات المستفيدة من تقاريرهم وتعارض مصالح تلك الفئات إلى مساءلة مراجع الحسابات من قبل بعض هذه الفئات لتعويضهم عما أصابهم من خسارة بسبب اعتمادهم على قوائم مالية مضللة وفشل المراجع في الإفصاح عما أخفي منها، أو عدم قدرته على التنبؤ في مستقبل مشروع قد يفلس في العام المقبل، وأن مثل هذه المساءلة قد تعرض مراجع الحسابات إلى دفع تعويضات وغرامات قد تفوق الأتعاب الذي حصل عليها كما تؤدي إلى اهتزاز سمعته في السوق المالي، وما يتضمنه ذلك من عزوف الممولين عن تكليفه بعمليات المراجعة التي يزاولها في المستقبل مما أدى بمراجعي الحسابات إلى تشكيل منظمات مهنية للدفاع عن حقوقهم ورفع وعيهم المهني(القاضي و دحدوح،1998، ص20) وقد تطورت هذه المنظمات لتصبح بمثابة مرجعيات دولية لتشريع المبادئ المحاسبية، ومعايير المراجعة، ولعل أهم المنظمات المهنية حول العالم هي:

الاتحاد الدولي للمحاسبين IFA

لجنة القواعد المحاسبية الدولية IASc

المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

جمعية المحاسبين الأمريكية AAA

لجنة بورصة الأوراق المالية SEC

5-1-1- الواقع المهني للمراجعين السوريين

تعد مهنة مراجعة الحسابات في سورية من المهن الفتية الناشئة، بالرغم من أن الشركات المساهمة في سورية والتي تحتاج إلى تعيين مراجع حسابات خارجي مستقل كانت قد نشأت قبل الحرب العالمية الثانية، ونمت عدداً وحجماً خلال الحرب وبعد الاستقلال مما انعكس بالإيجاب على نمو مهنة المراجعة، إلا أن الدولة عمدت إلى تأميم كافة الشركات المساهمة، فضلاً عن شركات أخرى تضامنية أو محدودة المسؤولية، كما أحدثت جهازاً خاصاً لمراجعة

حسابات الشركات الحكومية هو الجهاز لمركزي للرقابة المالية وذلك في عام 1967 مما أدى بالمهنة إلى تراجعها(البهلول، 1998).

وتشير دراسة أجريت في سورية إلى أن المهنة كانت وإلى عهد قريب تفتقد المقومات الأساسية من الناحيتين القانونية و المهنية العلمية(البهلول، 1998)، وهي لا تواكب التطورات الحديثة، و نصوصها غير قادرة على الوفاء بالمتطلبات المعاصرة للمهنة والتي ترسخت في أدبياتها وأصبحت معها عاجزة عن مسايرة التطور الحاصل حتى في دول مجاورة مثل الأردن و لبنان، كما توصلت هذه الدراسة إلى أن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية لم تقم بأي دور فعال منذ تأسيسها وخصوصاً فيما يتعلق بوضع المعايير المهنية المستندة إلى الفروض المنطقية لمراجعة الحسابات.

ويشار إلى أن مهنة المراجعة في سورية كانت قد خضعت لأحكام القانون التجاري السوري في السابق ثم أخضعت إلى قانون الشركات الصادر بالقانون التشريعي رقم /3/ تاريخ 2008/3/4/، كما أكدت القوانين و التشريعات الضريبية الصادرة في سورية وعلى رأسها القانون /20/ لعام 1991 الخاص باعتماد البيان الضريبي في المادة رقم /11/ الفقرة /أ/ على قيام المكلفين بتقديم أرباحهم السنوية معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية، كما أكدت قوانين الدخل المعدلة رقم /24/ لعام 2003 و القانون رقم /51/ لعام 2006 على دور مراجعة الحسابات وضمن اشتراطات محددة مع إمكانية إحالة المراجع إلى القضاء في حال وجود أي خلل في أداء دوره، كما نصت قوانين و تشريعات أخرى على ضرورة اعتماد محاسب قانوني لتدقيق حسابات تلك الجهات الخاضعة لها مثل قانون التعاون السكني وقانون الاستثمار رقم /8/ لعام 2006 وغيرها.

أما في قانون الشركات رقم /3/ لعام 2008 فقد جاء في الباب الخامس والخاص بالشركات محدودة المسؤولية في المادة رقم /71/ الفقرة /3/ على قيام الهيئة العامة بانتخاب مفتش حسابات وتحديد أتعابه كما أجازت الفقرة /4/ لمفتش الحسابات في حالة تقاعس الإدارة الدعوة إلى اجتماع الهيئة العامة، كما نصت المادة /79/ على أن ينص نظام الشركة محدودة المسؤولية على انتخاب مفتش للحسابات أو أكثر يختارهم الشركاء في الهيئة العامة من جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه الوزارة ، ويخضع مفتشو الحسابات في سلتطهم ومسؤوليتهم وواجباتهم المقررة لمفتشي حسابات الشركات المساهمة.

أما في الباب السادس من قانون الشركات والخاص بالشركات المساهمة فقد جاء في المادة /98/ الخاصة بتأسيس الشركة المساهمة الفقرة /4/ البند /و/على أن يتضمن طلب المؤسسين اسم مفتش الحسابات المعتمد خلال فترة التأسيس كشرط للتصديق على النظام الداخلي للشركة، كما تناولت المادة رقم /105/ الخاصة بتخفيض رأس مال الشركة ضرورة تقديم مفتش الحسابات لائحة تتضمن أسماء دائني الشركة ومقدار ديونهم وشهادة منه تفيد بأن عملية تخفيض رأس المال لا تمس حقوق الدائنين.

5-2- جمعية المحاسبين القانونيين في سورية

يعتبر التنظيم المهني في كل الدول ولا سيما المتقدمة، الأساس في العمل على تطوير مهنة المحاسبة و المراجعة من خلال القيام بالأبحاث و الدراسات التي تكفل رفع سوية أعضائها علمياً و مهنياً، و الحفاظ على كرامة المهنة من خلال الآداب المهنية التي تحددها والتي يتقيد بها أعضاء المهنة طوعياً(البهلول، 1998).

تأسست جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا عام 1958 إثر صدور قرار نظام المحاسبين القانونيين في سورية، واعتمد إحداثها بموجب كتاب وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل رقم خ/8003/3 تاريخ 1961/6/12 كما نشرت خلاصة نظامها الداخلي رقم /601/ في 1961/5/17 في العدد /22/ من الجريدة الرسمية بتاريخ 1961/6/8 على الشكل التالي:

أغراض الجمعية	المادة /2/
العضوية	المادة /6/
العضو العامل	المادة /7/
العقوبات	المادة /12/

أما فيما يتعلق بالميثاق المهني وقواعد آداب السلوك المهني الصادر بموجب كتاب وزير التموين و التجارة الداخلية تحت رقم /10136/ لعام 1990 والذي حدد قواعد السلوك المهني وآداب ممارسة المهنة إضافة إلى تحديد المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

جاء في مقدمة الميثاق المهني أنه يجدر على المحاسب القانوني الالتزام بقواعد السلوك المهني و المعايير المهنية ليستند إليها في عمله، على أن تكون الأمانة المهنية هي المسؤولية

الاقتصادية و الاجتماعية وبالتالي الوطنية التي تقع على عاتقه تجاه أمته. ولا تختلف المعايير المهنية في هذا الميثاق عنها في المعايير الدولية من حيث تكوينها من ثلاثة معايير:

- المعايير العامة
- معايير العمل الميداني
- معايير التقرير

5-2-1- المعايير العامة

تناولت المادة رقم /4/ من الميثاق المهني حيث يفترض في المحاسب القانوني أن يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً وعملياً كافياً يمكنه من إنجاز الأعمال التي يقبل التكليف بها، كما جاء في المادة رقم /6/ بضرورة أن يتمتع المحاسب القانوني بالاستقلال التام والذي يمكنه من اتخاذ كافة الإجراءات التي يراها ضرورية لإنجاز مهمته وجمع أدلة الإثبات للازمة لإقناعه بمدى عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمشروع ونتائج عملياته المستقلة، وفي حال تعرض المحاسب القانوني إلى ضغوط من شأنها التأثير على هذا الاستقلال أو المساس به فعليه أن يشير إلى ذلك صراحة في التقرير.

وتطلبت المادة رقم /7/ في الميثاق من المحاسب القانوني بذل العناية المهنية اللازمة في سبيل إنجاح مهمته و أن جهله لأصول المهنة ومعاييرها لا يعفيه من المسؤولية تجاه عميله أو تجاه الأطراف الأخرى، كما حددت المادة رقم /8/ الحالات التي يعتبر بها المحاسب القانوني فيها مقصراً وهي:

– عدم كشفه حقيقة مادية علمها أثناء تأديته مهمته، ولا تفصح عنه القوائم المالية التي راجعها، إذا كان إفصاحه عن هذه الحقيقة أمر ضروري وحتى لا تكون هذه القوائم المالية مضللة.

– إذا لم يذكر في تقريره ما علمه من تحريف أو تمويه في هذه الوثائق أو المستندات.

– إذا أهمل في خطوات فحصه أو إعداد تقريره.

– إذا أبدى رأيه على الرغم من عدم حصوله على أدلة كافية.

ويبقى أن يشار إلى أن هذا الميثاق قد أكد في المادة رقم /5/ منه على مسؤولية الإدارة في إعداد القوائم و التقارير المالية وهي ليست من واجبات المحاسب القانوني.

5-2-2- معايير العمل الميداني

يتناول الميثاق المهني في المادة رقم /9/ أنه على المحاسب القانوني أن يضع برنامج عمل لعملية المراجعة المكلف بها وتقسيم العمل بين مساعديه والإشراف عليهم، كما جاء في المادة رقم /10/ أنه يجب على المحاسب القانوني أن يقوم بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والضبط الداخلي قبل تصميم برنامج المراجعة وتحديد طبيعة وحجم العينات التي يقوم باختيارها. أما فيما يتعلق بالتوثيق فقد ورد في المادة رقم /11/ أنه يجب على المحاسب القانوني أن يحتفظ بأوراق العمل التي تبين أعمال المراجعة التي قام بها مع احتفاظه بنسخ عن المستندات أو الوثائق التي يرى ضرورة الاحتفاظ بها.

5-2-3- معايير التقرير

تناولتها المادة رقم /12/ من الميثاق على الشكل التالي:

نظراً لأهمية التقرير من وجهة نظر الأطراف المختلفة المستفيدة من القوائم المالية ومن وجهة نظر مسؤولية المحاسب القانوني فيجب أن يصاغ بلغة واضحة ومفهومة بعيدة عن أي لبس أو غموض ويجب أن يتضمن الإشارة إلى:

- مدى اعتماد الإدارة على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في إعداد القوائم المالية وفي حال عدم تحقق ذلك على المحاسب القانوني أن يطلب إلى الإدارة العامة إعادة عرض القوائم لمالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وإلا تحفظ في تقريره.
- مدى الاستمرار في تطبيق نفس المبادئ المحاسبية خلال الأعوام التالية.

يعتبر الإفصاح المبين في القوائم المالية كافياً ما لم يبين المحاسب القانوني في تقريره خلاف ذلك. ويجب أن يتضمن تقرير المحاسب القانوني بياناً بالرأي عن القوائم المالية وعليه أن يبين مجالات تحفظاته بدقة، وفي حال رفضه للقوائم المالية عليه أن يبين أسباب ذلك في تقريره

إلا أن هذا الميثاق قد تعرض لبعض الانتقادات المتعلقة بموقف مهنة مراجعة الحسابات في سوريا من المعايير الدولية(البهلول، 1998) مثل:

1 – على الرغم من أن المعايير العامة الواردة في الميثاق المهني تتفق من حيث النهج مع معايير المراجعة الدولية المقبولة عموماً وأضافت عليها معياراً خاصاً يوضح مهمة الإدارة، إلا أنه كان يجب أن تحدد تلك المعايير الهدف من مراجعة البيانات المالية طالما أفردت معياراً خاصاً لتبيان مهمة الإدارة في إعداد البيانات المالية ومسؤولياتها، وضرورة ذلك يعود إلى أن

بعض أعضاء المهنة في سوريا يعتقدون بمسؤولياتهم عن إعداد البيانات المالية، فضلاً من أن الغالبية منهم تعتقد أن مهمتهم لا تتعلق بإبداء الرأي حول البيانات المالية، فقط بل تتعدى ذلك للتأكد من صحة البيانات المالية، وأن الهدف من عملية المراجعة هو اكتشاف الغش والخطأ وتحديد المسؤول عن ذلك.

2 – إن معايير العمل الميداني لم تشر صراحة إلى ضرورة القيام بالتخطيط المناسب والكافي لعملية المراجعة عبر الحصول على معرفة بأعمال العميل ووضع خطة المراجع التي تترجم إلى برنامج مراجعة، فضلاً عن عدم الإشارة أيضا إلى القيام بجمع أدلة الإثبات ضمن معيار مهني خاص بل ركزت على توثيق العمل المنجز، ووردت ضمن المعيار السادس عبارة جمع أدلة الإثبات في حين كان من الأفضل التركيز على وجوب جمع أدلة الإثبات ضمن معيار خاص نظراً لأهميتها ولأنها تشكل إحدى المقومات الرئيسية لعملية المراجعة.

ويعتقد الباحث أن الميثاق المهني لم يعد يكتسب أهمية كبيرة إذ أن المتعارف عليه هو أن الأخلاق هي التي تحكم القوانين وليس العكس، وأن المشكلة ليست في وضع ميثاق مهني أو معيار بل بالقائمين على هذا الميثاق أو المعيار وأنه لا فائدة من تطوير أي ميثاق مهني أو معيار إذا لم يرافقه التزام شديد مصدره ذاتي، ولو كان الأمر يتعلق بالقوانين لما شهدت الولايات المتحدة الأمريكية – المعروفة بصرامة قوانينها – الانهيارات المفاجئة والتي أحدثت زلزالاً في حقل المحاسبة والمراجعة.

أما في سوريا خصوصاً فيعتقد الباحث أن الأهمية النسبية لميثاق مهني ومعايير محاسبية وطنية تحكم عمل المحاسب القانوني سوف يتضاءل في ظل اعتماد معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، بالإضافة فان فاعلية أي نظام لحوكمة الشركات السورية يستلزم توافقاً ذو طابع دولي كي يحقق هذا النظام أهدافه.

5-3- بنية هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية

يعتبر قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم /22/ لعام 2005 نقلة نوعية في سلسلة التشريعات والقوانين التي صدرت ضمن إطار التوجهات الاقتصادية للخطة الخمسية العاشرة في سوريا والتي ركزت بشكل رئيسي على توفير كافة المتطلبات اللازمة – التشريعية منها – للتحول إلى اقتصاد السوق الاجتماعي المعتمد تخطيطياً من قبل الحكومة السورية، هذا التحول والذي من المفترض أن يرافقه تحرير تدريجي للاقتصاد يعني عدم قدرة

القطاع العام وحده على النهوض بالواقع الاقتصادي وضرورة إشراك القطاع الخاص في سوريا بعملية التنمية، وفي سبيل ذلك تمُ وضع التشريعات اللازمة لاستقطاب رؤوس الأموال الخارجية، وتشجيع الاستثمار عن طريق إحداث شركات مساهمة، أو تحويل الشركات العائلية إلى شركات مساهمة.

ويعتبر قانون الضريبة على الدخل رقم /24/ لعام 2003 وتعديلاته ولاسيما المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 المتضمن تبسيط إجراءات التكليف وتخفيض معدلات الضريبة على الشركات المساهمة التي طرحت نسبة 50% من أسهمها للاكتتاب العام إذ بلغت هذه النسبة مقدار 14% من صافي الدخل من أهم الحوافز في هذا المجال. كما جاء المرسوم /61/ لعام 2007 المتعلق بإعادة تقويم الأصول الثابتة للشركات بهدف التشجيع على تحويل الشركات العائلية إلى شركات مساهمة، وفي عام 2006 صدرت مجموعة القرارات عن رئاسة مجلس الوزراء والتي تدعم تنفيذ القانون رقم /22/ لعام 2005 وتشمل ما يلي:

- نظام الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق المالية
- نظام اعتماد مفتشي الحسابات
- نظام إصدار وطرح الأوراق المالية
- نظام الترخيص لشركات الخدمات والوساطة المالية
- نظام بدلات هيئة الأوراق والأسواق المالية

وفي هذا البحث سيتم التركيز على محورين رئيسيين هما نظام الإفصاح ونظام اعتماد مفتشي الحسابات.

يعرف القانون رقم /22/ لعام 2005 هيئة الأوراق والأسواق المالية على أنها " جهة ناظمة تتمتع بالشخصية الاعتبارية وبالاستقلال المالي والإداري ويكون مقرها دمشق وترتبط برئيس مجلس الوزراء ويكون لهذه الهيئة جميع الصلاحيات اللازمة للقيام بمهامها والوظائف المنوطة بها وبما يحقق أهدافها "(المادة رقم 2).

وقد حددت المادة رقم /4/ الفقرة/ آ / بنية مجلس المفوضين على الشكل التالي:

- رئيس مجلس المفوضين – الرئيس التنفيذي رئيساً
- أحد المفوضين نائباً للرئيس

- معاون وزير المالية عضواً
- معاون وزير الاقتصاد والتجارة عضواً
- نائب حاكم مصرف سوريا المركزي عضواً
- مفوضين آخرين عضوين

5-3-1- أهداف الهيئة(المادة رقم/ 3 / الفقرة / آ /):

- تنظيم وتطوير الأسواق المالية والأنظمة والأنشطة والفعاليات الملحقة بها بما يضمن تحقيق العدالة والكفاءة والشفافية ويساهم في الحد من المخاطر المرتبطة بمعاملات الأوراق المالية.
- حماية المواطنين والمستثمرين في الأوراق المالية من الممارسات غير العادلة أو غير السليمة والتي تنطوي على احتيال أو غش أو تدليس أو تلاعب.
- تشجيع النشاط الادخاري أو الاستثماري بما يخدم مصلحة الاقتصاد الوطني.

ويلحظ تركيز القانون على حماية حقوق المساهمين والإفصاح والشفافية المتعلقة بكافة المعاملات المالية ضمن إطار أنشطة وفعاليات السوق والتي تمثل أهم مبادئ حوكمة الشركات.

5-3-2- وظائف الهيئة(المادة رقم / 3 / الفقرة / ب/):

- تنظيم ومراقبة الإفصاح الكامل عن المعلومات المتعلقة بالأوراق المالية.
- تنظيم ومراقبة إصدار الأوراق المالية والتعامل بها.
- مراقبة الأسواق المالية.
- تنظيم ومراقبة أعمال ونشاطات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وإشرافها.

وتجدر الإشارة إلى أن تحديد الجهة التي تتبع إليها هيئة المفوضين تعتبر من أكثر الأمور إثارة للجدل، وإذ كان المشرع السوري قد ألحق هيئة المفوضين برئيس مجلس الوزراء، فإن المشرع المصري قد ألحقها بوزير الاقتصاد والتجارة الخارجية، كما يمتاز هذا القانون بأنه حدد فترة التجديد لكل من رئيس الهيئة ونائبه في حين أن التشريع المصري لم يلزم بفترة معينه وترك الباب مفتوحاً للتمديد(القانون رقم / 95 / لعام 1992 في جمهورية مصر

العربية). أما في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أحدثت هيئة الأوراق والأسواق المالية عام 1934 ويرمز لها اختصاراً SEC (Securities and Exchange Commission) وتشرف الهيئة على البورصات الأمريكية وعلى الوسطاء والوكلاء وعلى خبراء وناصحي الاستثمار، وعلى صناديق الاستثمار، وتتألف الهيئة SEC من خمسة مفوضين Commissioners وأربعة أقسام رئيسية، وثمانية عشر مكتب وحوالي 2900 موظف ويعين رئيس الولايات المتحدة الأمريكية المفوضين لمدة خمس سنوات، ويسمى أحدهم رئيساً للهيئة(Securities and Exchange Act of 1934). وفي سياق مهام هيئة الأوراق المالية السورية فإن الباحث سيركز على الإفصاح لما يمثله من أهمية بالغة في عالم الاستثمار والمحاسبة.

5-4- استعراض لمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قانون هيئة الأسواق والأوراق المالية

5-4-1- الإفصاح في المحاسبة

ظهرت أهمية مبدأ الإفصاح الشامل نتيجة لظهور شركات الأموال، وتأكيد القوانين على ضرورة قيام هذه الشركات بنشر قوائمها المالية قبل الاجتماع السنوي للجمعيات العمومية، كما نصت هذه القوانين على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، وأرفقت في كثير من الأحيان نماذج يلزم إتباعها في عرض هذه المعلومات تكون على شكل تعليمات ونصوص رسمية من قبل الأجهزة الحكومية المعنية والمنظمات المهنية، وذلك لان الأطراف الخارجية غالباً مالا يملكون السلطة لإلزام الشركة بتقديم ما يحتاجونه.

ويعتمد مبدأ الإفصاح الشامل على أربعة فروض رئيسية(الشيرازي، 1990، ص323):

1 – إن احتياجات المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية يمكن مقابلتها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام.

2 – أن هنالك احتياجات مشتركة للأطراف الخارجية يمكن مقابلتها إذا ما اشتملت التقارير المالية ذات الغرض العام على معلومات ملائمة عن الدخل والثروة.

3 – إن دور المحاسب في الإفصاح عن المعلومات الملائمة للاحتياجات الخارجية يتحدد في عرض وإعداد القوائم المالية.

4 – إن أسلوب القوائم المالية ذات الغرض العام يعتبر أنسب وسائل الإفصاح وذلك من وجهة نظر مقارنة التكلفة بالعائد مقارنةً بأساليب الإفصاح الأخرى.

وانطلاقاً من أهمية القوائم المالية كمخرجات للنظام المحاسبي القائم في الشركة يتوجب إعداد هذه القوائم المالية على أسس تتفق مع متطلبات الإفصاح عن الأمور الغامضة ذات التأثير النسبي الهام في عملية اتخاذ القرار إذ أن أي تضليل في المعلومات المتضمنة في هذه القوائم من شأنه أن يفقدها أهميتها وبالتالي التأثير على قرار الاستثمار الذي يعتبر من القرارات الهامة والخطيرة مما يستلزم توفير معلومات على درجة كبيرة من الدقة والموضوعية(زيود وآخرون، 2007).

وتجدر الإشارة إلى أن المعلومات التي يمكن إثباتها في صلب القوائم المالية يجب أن تخضع للمعايير التالية(الشيرازي ، 1990، ص320):

- التعريف
- القابلية للقياس
- الملائمة
- الثقة

ويمكن تعريف المعلومة الجوهرية بأنها " أية واقعة أو معلومة قد تؤثر في قرار الشخص لشراء ورقة مالية أو الاحتفاظ بها أو بيعها أو التصرف بها "(القرار3943 – هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية 2006).

5-4-2- تعريف الإفصاح

يمكن تعريف الإفصاح بأنه الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية، وهذا يعني أن مفهوم الإفصاح هو مفهوم نسبي فهو ينطلق من التعبير الصادق عن الحقيقة(زيود وآخرون، 2007) كما تطرح دراسات أخرى تعريفاً للإفصاح: يقصد بالإفصاح عرض المعلومات الهامة للمستثمرين والمساهمين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على تحقيق الأرباح في المستقبل ومقدرتها على سداد التزاماتها(السعدني، 2007).

فيما عرفت التعليمات التنفيذية لقانون هيئة الأوراق والأسواق المالية رقم / 22 / لعام 2005 في المادة رقم /1/ الإفصاح على أنه الكشف عن المعلومات التي تهم المستثمرين وتتضمنها البيانات المالية وتقارير مفتشي الحسابات والتي تؤثر في سعر الورقة المالية، ويجب أن يكون الكشف عاماً وللجمهور وليس فقط لحملة الأوراق المالية والمستثمرين وذلك من خلال

الصحف اليومية وبصورة دورية مرتبطة بالسنة المالية للجهات ذات العلاقة أو بصورة فورية عند الحاجة أو عند حدوث معلومات جديدة.

أما في القانون السوري فقد تناولت المادتين /6 – 7/من القرار/3943/ كافة المتطلبات الواجب الإفصاح عنها من قبل الشركات المدرجة في السوق المالية السورية. فقد جاء في الفقرة /ب/من المادة /6/ أنه يجب أن تتضمن النتائج الأولية والمنشورة من قبل الشركة المصدرة وبعد قيام مفتش الحسابات بإجراء عملية المراجعة الأولية لما يلي:

- صافي الإيرادات
- صافي الربح المتوقع
- مخصص ضريبة الدخل على الأرباح المتوقعة
- حقوق الأقلية في الأرباح
- صافي الربح العائد لمساهمي الشركة بعد اقتطاع مخصص الضريبة وحقوق الأقلية
- أرقام مقارنة للبنود الواردة أعلاه مع السنة المالية السابقة
- خلاصة عن أعمال الشركة خلال السنة المالية المنتهية

أما في المادة رقم /7/ فقد ركزت كلاً من الفقرات(آ ، ب) والتي توجب على مجلس الإدارة إعداد وتزويد هيئة الأوراق والأسواق المالية بالتقرير السنوي للشركة خلال مدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر من انتهاء سنتها المالية والذي يجب أن يتضمن ما يلي:

آ– كلمة رئيس مجلس الإدارة.

ب– تقرير مجلس الإدارة والذي يجب أن يتضمن مجموعة من المعلومات المتعلقة بما يلي:

- وصف أنشطة الشركة وحجم استثماراتها وعدد موظفيها
- بيان بأسماء أعضاء مجلس الإدارة ورواتب أعضاءها
- بيان بأسماء كبار الملاك في الشركة
- الوضع التنافسي للشركة
- درجة الاعتماد على موردين أو عملاء رئيسيين
- وصف لأي حماية حكومية أو امتياز إن وجد
- ملخص عن القرارات الحكومية أو الدولية وآثارها على القدرة التنافسية للشركة .

- وصف المخاطر التي تواجهها الشركة .
- الهيكل التنظيمي للشركة ومؤهلاتهم .
- الإفصاح عن تطبيق الشركة لمعايير الجودة العالمية
- الانجازات التي حققتها الشركة
- الأثر المالي للعمليات الطارئة وغير المتكررة
- السلسلة الزمنية للأرباح والخسائر الموزعة والمحققة
- تحليل المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها خلال السنة المالية
- التطورات المستقبلية العامة وتوقعات مجلس الإدارة حولها
- مقدار أتعاب التدقيق للشركة والأتعاب الأخرى مقابل خدمات أخرى
- بيان بعدد الأوراق المالية المصدرة
- المزايا والمكافآت التي يتمتع بها أعضاء مجلس الإدارة وذوي المناصب وكافة تعويضات السفر والرواتب والأجور
- بيان بالمنح والتبرعات التي قامت بها الشركة خلال السنة المالية
- بيان بالعقود والمشاريع والارتباطات التي عقدتها الشركة مع شركات أخرى

ج – البيانات المالية السنوية للشركة مدققة من مفتشي حساباتها مقارنة مع السنة المالية السابقة والتي تشمل ما يلي:

- الميزانية العامة
- حساب الأرباح والخسائر
- قائمة التدفق النقدي
- بيان التغيرات في حقوق المساهمين
- الإيضاحات حول البيانات المالية

د– تقرير مفتشي حسابات الشركة حول البيانات المالية السنوية للشركة والمتضمن بأن إجراءات التدقيق قد تمت وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة بموجب هذا النظام.

ويعتقد الباحث أن المشرع السوري قد فرض نوعين من الإفصاح على الشركات المصدرة للأوراق المالية، ففي حين تضمنت الفقرة /ج/ إفصاحا مالياً واضحاً عن نتائج أعمال الشركة وبياناتها المالية، قد يلحظ تركيز الفقرة /ب/ على افصاحات عن معلومات ذات طبيعة غير

مالية، مثل وصف لنشاطات الشركة، وبيانات عن أعضاء مجلس الإدارة ومؤهلاتهم، وبيانات عن عدد الأسهم وكبار الملاك، ونسب الملكية والخطط الإنتاجية والتسويقية.

ويشار إلى أن الأدبيات المهنية في مجال المراجعة قد ركزت في مراحل متقدمة على أهمية مراجعة المعلومات غير المالية، فقد أكدت دراسات أسواق المال على أهمية المعلومات غير المالية عند تقييم الأوراق المالية، وعلى سبيل المثال توصلت إحدى الدراسات عام 1995 إلى استجابات سوق جوهرية للمعلومات البيئية، وعلاوة على ذلك ركزت دراسة سوقية في مجال صناعة الهاتف المحمول أن المعلومات غير المالية مثل الحصة السوقية، والاشتراكات حسب موقع المكالمة، وحسب الموظف ذات قوة تفسيرية أكبر بدرجة جوهرية من المؤشرات المالية التقليدية كالمكاسب والقيم الدفترية عند تقييم منشأة معينة(مصطفى، 2004).

وقد أدركت مكاتب المراجعة مؤخراً الحاجة إلى الأخذ بعين الاعتبار المعلومات غير المالية عند أداء عمليات المراجعة، ولذلك فقد تم تنظيم المكاتب حسب التخصص في صناعة العميل اعتقاداً بأن ذلك يشجع على معرفة أكبر بظروف العميل وبالتالي تعزيز كفاءة عملية المراجعة، وقد ترتب على الأهمية المتزايدة للمعلومات غير المالية تبني مكاتب المراجعة الدولية رؤية استيراتيجية تؤكد على أهمية هذه المعلومات عند أداء عملية المراجعة(مصطفى، 2004).

ويذكر أن التعليمات التنفيذية للقانون /22/ قد ألزمت في المادة /12/ مجلس الإدارة للشركة المصدرة بممارسات سليمة للإفصاح بوجه عام وتحديداً تلك المتعلقة بالمعلومات الجوهرية والتي لها أثر مباشر على عمليات اتخاذ القرار بشراء ورقة مالية أو بيعها أو الاحتفاظ بها وأن الهيكل الإداري لهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية يتضمن مديرية خاصة هي مديرية الإصدار والترخيص والإفصاح والتي بدورها تتألف من دائرتين فرعيتين هما:

آ – دائرة الإصدار والإفصاح للشركات المساهمة

- من مهامها الرئيسية متابعة قيام الجهات المصدرة للأوراق المالية بالإفصاح الفوري أو الدوري طبقاً لقواعد وشروط الإفصاح الصادرة عن المجلس.

- دراسة ومتابعة أوضاع الشركات المساهمة التي تواجه ظروفاً جوهرية طارئة أو تغيرات هيكلية تؤثر في نشاطها أو مركزها المالي بما في ذلك عمليات إعادة هيكلة رأس المال والاندماج والتصفية وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها.
- اعتماد مفتشي حسابات الشركات الخاضعة لرقابة الهيئة حسب الضوابط المعتمدة من قبلها في هذا الشأن.

كما تتولى هذه الدائرة إعداد قائمة فحص الالتزام بمتطلبات العرض والإفصاح والنشر للقوائم المالية لكل شركة مساهمة.

ب – دائرة الترخيص والإفصاح لشركات الخدمات والوساطة المالية

من أهم مهامها ذات الصلة هي متابعة قيام شركات الوساطة المالية والخدمات وصناديق الاستثمار بالإفصاح طبقاً لشروط الإفصاح الصادرة عن الهيئة.

ويعتبر المبدأ الرابع من مبادئ حوكمة الشركات والخاص بالإفصاح والشفافية ذو أهمية خاصة، حيث ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، ومن بينها الموقف المالي، والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة. ويجب أن يشمل الإفصاح ولكن دون أن يقتصر على المعلومات التالية:

- النتائج المالية والتشغيلية للشركة.
- أهداف الشركة.
- حق الأغلبية من حيث المساهمة وحقوق التصويب.
- أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمرتبات والمزايا الممنوحة لهم.
- عوامل المخاطرة المنظورة.
- المسائل المادية المتصلة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصلحة.
- هياكل وسياسات حوكمة الشركات .

ويبقى أن يشار في هذا المجال إلى أن التشريع السوري قد أكد على ضرورة التزام الشركات المساهمة المدرجة في السوق السورية بمعايير المحاسبة الدولية، وخصوصاً تلك المتعلقة بالإفصاح وهي:

المعيار 1 : عرض البيانات المالية.

المعيار 8 : السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

المعيار 10: الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

المعيار 14 : تقديم التقارير حول القطاعات.

المعيار 21 : آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

المعيار 27 : البيانات المالية الموحدة والمنفصلة.

المعيار 31 : الحصص في المشاريع المشاركة.

المعيار 32 : الأدوات المالية : الإفصاح والعرض.

ويبقى السؤال ما هي الأمور التي ترتبط بالإفصاح وألزم القانون مراجع الحسابات بمراجعتها أو تقييمها ؟

5-5- المتطلبات المحاسبية في قانون هيئة الأسواق والأوراق المالية

تشهد سوريا ومنذ مطلع القرن الحادي والعشرين نهضة اقتصادية سببها تبني الحكومة سياسات الانفتاح الاقتصادي، واعتمادها على التخطيط طويل الأجل في تحقيق الأهداف المرسومة والمتمثلة في زيادة الدخل القومي، وتحسين الكفاءة الإنتاجية، وتنويع مصادر التمويل سواء الذاتي أو الخارجي، وإعطاء الثقة في الاقتصاد السوري بهدف جذب رؤوس الأموال الأجنبية، وهي ذهبت في سبيل ذلك إلى إعادة النظر في الكثير من التشريعات والقوانين السابقة أو استصدار قوانين وتشريعات توصف بأنها عصرية وتتسق بشكل كبير مع تشريعات الدول المجاورة.

طبعاً هذه التشريعات ركزت بصورة أساسية على إعطاء دور أكبر للقطاع الخاص في الحياة الاقتصادية، هذا وتنال مراجعة الحسابات اهتماماً متزايداً في الأوساط الاقتصادية والمالية والقانونية المعاصرة نظراً لما لرأي مراجع الحسابات من أهمية أساسية عند اتخاذ القرارات من الأطراف المختلفة المستفيدة من القوائم المالية المنشورة والخاصة بشركات الأموال.

ويرى أحد الباحثين أن ما ترتب على التقدم التقني والصناعي ومن خلفه الاقتصادي من متغيرات كان من الحتمي أن يواكبها تطور في الفكر الإداري وفي نوعية المعلومات الواجب توافرها، ففي ظل التغيرات والتطورات الاقتصادية العالمية المعقدة والمتغيرة باستمرار كان من الضروري أن يقابلها تجاوب وتفاعل مع المحاسبين والمراجعين لمواجهة احتياجات

السوق، حيث أصبحت الحاجة ماسة إلى أن تتطور علوم المحاسبة والمراجعة في إطار العلوم التي تخدم المعاملات الاقتصادية والمالية بصفة عامة(المحمود، 2004).

ويفترض أن يكون صدور القانون رقم /22/ لعام 2005 قد وضع مهنة المحاسبة والمراجعة تحت دائرة الضوء، وخصوصاً تركيزه الشديد على تبني المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية لقبول حسابات الشركات المدرجة في السوق المالية السورية وكذلك تنظيم المهنة وتأطيرها لتتلاءم مع متطلبات الواقع الاقتصادي الجديد وروحية حوكمة الشركات.

جاء في الفقرة /12/ من المادة رقم /7/ أنه من مهام مجلس مفوضي هيئة الأوراق والأسواق المالية اعتماد المعاير المحاسبية ومعايير التدقيق ومعايير تقويم الأداء التي يجب التقيد بها من قبل الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة، وتحديد المعايير والشروط الواجب توافرها في مدققي الحسابات المؤهلين لتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة، كما جاء في المادة رقم /2/ من القرار رقم /3943/ الخاص بتعليمات ونظام الإفصاح للجهات الخاضعة لرقابة الهيئة أن تعتمد معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASC ، ويتعين على جميع الجهات الخاضعة لمراقبة وإشراف الهيئة إعداد بياناتها وقوائمها المالية وفقاً لهذه المعايير. و جاء في المادة رقم /3/ من القرار/3943/ أن تعتمد معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC لغايات تدقيق حسابات وبيانات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة المفوضين، ويتعين على مفتشي الحسابات الالتزام بهذه المعايير عند قيامهم بتدقيق حسابات الجهات المذكورة.

ويعتقد الباحث أن اعتماد المشرع السوري على معايير المراجعة والمحاسبة الدولية يعود أصلا إلى سببين جوهريين:

الأول: عدم وجود معايير محاسبة أو مراجعة محلية يمكن الأخذ بها.

الثاني: محاولة هيئة المفوضين إعطاء ثقة أكبر فيما يتعلق بمعايير الإفصاح والشفافية التي تمثلها المعايير الدولية كقاعدة رئيسية لمنح الثقة في الاستثمار في هذه السوق الناشئة، بالإضافة إلى ما تمثله هذه المعايير من توافق دولي كمقدمة لتطبيق حوكمة الشركات في سوريا، ويدعم هذا الرأي قيام وزارة المالية بتعديل النظام المحاسبي الموحد المطبق في القطاع العام ليتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية من خلال استصدار المرسوم التشريعي رقم /490/ تاريخ /2007/12/26.

وبحسب القرار/3943/ فإنه يجب على مجلس إدارة الشركة المصدرة إعداد وتزويد الهيئة بالتقرير السنوي للشركة خلال مدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية والذي يجب أن يتضمن ما يلي:

أ – كلمة رئيس مجلس الإدارة.

ب– تقرير مجلس الإدارة.

ج – البيانات المالية السنوية للشركة مدققة من مفتش حساباتها مقارنة مع السنة المالية السابقة.

د – تقرير مفتشي حسابات الشركة حول البيانات المالية السنوية للشركة والمتضمنة بأن إجراءات التدقيق قد تمت وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة بموجب هذا النظام.

كما نص هذا القرار في الفقرة /ب/ منه من المادة رقم /8/ على ضرورة أن يتضمن تقرير مفتش الحسابات كجزء من إجراءات المراجعة الإشارة إلى أية أمور ذات أهمية مثل:

- مدى ملائمة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها بالشركة.
- مدى مقدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة أعمالها ، ويتم ذلك بشكل مستقل عما أبداه مجلس الإدارة.
- مدى التزام الشركة بوضع الأنظمة الداخلية بجميع أنواعها ومدى ملائمتها لوضع الشركة ومدى الالتزام بتطبيقها.

5-5-1- تقييم فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية

1 – مفهوم الرقابة الداخلية

وضع مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1936 التعريف التالي، الضبط الداخلي والرقابة هو مجموعة المقاييس والطرق التي تتبناها المؤسسة أو الشركة نفسها بقصد حماية أصولها، النقدية وغيرها، وكذلك بقصد ضبط الدقة المحاسبية لما هو مقيد بالدفاتر، ويتضح من هذا التعريف أن مصطلح الضبط الداخلي قد استخدم كمرادف للرقابة الداخلية(القاضي و دحدوح، 1998، ص145). فيما تعرف نشرة معايير المراجعة رقم/1/ الرقابة الداخلية على أنها خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها، والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها الحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية(توماس و هنكي،1986، ص365)، كما صدر تعريف عن معهد المحاسبين

القانونيين في انكلترا: تشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات مختلفة، مالية وتنظيمية ومحاسبية، وضعتها الإدارة لحسن سير العمل في المؤسسة.

ويلاحظ أن هذا التعريف مختصر وشامل، ولكن لم يحدد الأهداف فجاء عاماً وكانت عموميته على حساب وضوحه، فعلى الرغم من أنه أورد عبارة حسن سير العمل في المؤسسة وهو الأمر المرغوب فيه فعلاً إلا أنه غامض إذ ينبغي أن يكون واضحاً ومفصلاً إلى أهداف جزئية(لقاضي ودحدوح، 1998، ص246)، كما يقضي المعيار الثاني من معايير المراجعة المقبولة عموماً GAAS بضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكن تحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه ونطاق وأنواع الاختبارات الرئيسية للمراجعة. ويهتم المراجع –بصفة خاصة– بمدى فعالية الرقابة الداخلية في حماية أصول الشركة وتوفير بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها، كما يود أن يعرف إذا ما كان باستطاعته التأكد بدرجة معقولة من إمكانية أساليب الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف حدوث أخطاء جوهرية أو تلاعب في القوائم المالية، ويعتمد المراجع على مبدأ التأكد بدرجة معقولة اعترافاً منه بعدم معقولية زيادة تكلفة نظام الرقابة الداخلية عن قيمة المنافع التي يتوقع أن يحققها هذا النظام(توماس وهنكي، 1986، ص366). وكان مفهوم الرقابة الداخلية قد حظي باهتمام شديد من قبل المنظمات المهنية وخصوصاً المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي شكل عام 1974 لجنة لدراسة مسؤوليات المراجعين عرفت بلجنة Cohen والتي أوصت في تقريرها عام 1978 بضرورة أن يتضمن تقرير الإدارة تقييماً لنظام الرقابة الداخلية، وتحليل نقاط الضعف التي حددها المراجع الخارجي (Cohen commission , 1978). وفي عام 1993 أصدر المجمع تقريراً أوصى فيه هيئة تداول الأوراق المالية SEC بأن يتضمن التقرير السنوي لكل شركة مسجلة تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقرير المراجع الخارجي عن رأيه بخصوص ذلك(القاضي وآخرون، 2006). أما في مصر فقد أصدر مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال القرار /30/ والذي ألزم به أعضاء لجنة المراجعة بتقديم تقارير شهرية إلى مجلس إدارة الشركة عن أعمالها المتعلقة بفحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة(الصبان وسليمان، 2005، ص348). وأظهرت دراسة أجريت في سوريا(القاضي وآخرون، 2006) أن اهتمام معظم المنشآت بالرقابة الداخلية ضعيف جداً ولا ينسجم مع التطورات الاقتصادية والإخفاقات المالية التي شهدتها العديد من الشركات في الآونة الأخيرة،

وأن معظم الشركات السورية لم تعتد الإفصاح عن فعالية الرقابة الداخلية من خلال كتابة تقرير عن ذلك تظهر فيه نقاط الضعف التي يساعد الحد منها على تحسين واقع هذه الشركات وإظهارها بالمظهر الجيد، كما أظهرت هذه الدراسة اعتقاد معظم المراجعين في سوريا بأن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به لدى الشركات محل المراجعة ليس من مسؤولياتهم. ويعتقد الباحث أن السبب الرئيسي في عدم تحمل المراجعين السوريين مسؤولياتهم في تقييم بنية الرقابة الداخلية يعود إلى الضعف الموجود في القوانين الناظمة لعمل الشركات السورية وضعف قانون التجارة وعدم إلمام المراجعين السوريين بالمعايير الدولية للمراجعة والتزامهم بها، إلا أنه وبعد صدور القانون /22/ لعام 2005 الخاص بإدراج الشركات السورية في سوق المال وإخضاعها لرقابة هيئة المفوضين في هذه السوق وكذلك إصدار قانون الممارسات السليمة لإدارة الشركات باعتبار أن الإفصاح والشفافية بمفهومها الشامل سواء للأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية أم بالنسبة للإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والذي يمثل أحد أهم ركائز حوكمة الشركات بالإضافة إلى التزام المراجعين بالمعايير الدولية للمراجعة فُإنه من المتوقع أن يحدث تطوراً هائلاً في هذا المجال.

5-5-2- تقييم مقدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة النشاط بشكل مستقل عما تبديه الإدارة:

5-5-2-1- مفهوم استمرارية الشركة Going Concern

من الفروض الأساسية المتعلقة بالوحدة المحاسبية فرض استمرار الشركة، وطبقاً لهذا الفرض تعتبر الشركة وحدة محاسبية مستمرة بمعنى أن الوحدة المحاسبية مستمرة في نشاطها الطبيعي وأنه ليس هنالك نية في الوقت الحاضر أو اتجاه لتصفيتها، أو تقليص نشاطها بشكل ملحوظ، ويترتب على ذلك أنه طالما ليس هنالك دليل عكسي فإن القوائم المالية يتم إعدادها بافتراض أن الشركة سوف تستمر في نشاطها في المستقبل كالمعتاد(الشيرازي، 1990 ، ص262).

ويرتبط فرض استمرار المشروع بافتراض وجود شخصية معنوية مستقلة لحياة المشروع ليست مرتبطة بالحياة الطبيعية لملاكه، ووفق هذا الفرض يفترض المحاسب عند إعداد قوائم الدخل وقائمة المركز المالي أن المشروع سوف يستمر في ممارسة نشاطه لفترة طويلة من الزمن بهدف تحقيق خططه وتحصيل حقوقه وسداد التزاماته، وهذا يعني أن أسلوب التقويم المعتمد في القوائم المالية يتم اختياره استناداً إلى فرض الاستمرارية، ويفسر فرض استمرارية

المشروع اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للتقويم بدلاً من أساس التصفية أو القيم الجارية(حنان، 1998، ص292). والسؤال الذي يثار دائماً هو إلى متى يتم افتراض الاستمرار ؟ وهل الاستمرار إلى مالا نهاية؟ .

من الواضح أنه ليس هناك مشروعات مستمرة إلى مالا نهاية وأن كثير من المنشآت تختفي ويأتي محلها منشآت جديدة، وهنا يلاحظ أن فرض الاستمرار ليس فرضاً يتعلق بالمستقبل وإنما يتعلق بالحاضر والتفسير المنطقي له هو أنه في أي نقطة معينة من الزمن من المتوقع أن تستمر الشركة في أعمالها بصورة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها القائمة والاستفادة من أصولها الحاضرة، وترتب على ذلك أنه كحد أدنى يفترض أن الشركة سوف تستمر لفترة أطول من عمر أي أصل تمتلكه وبما يكفي للوفاء بأي التزام من التزاماتها ولتنفيذ العقود والتعهدات القائمة، فالفرض يتعلق بالنشاط الذي تم في الماضي ولا يتعرض للنشاط المتعلق بالفترات المقبلة(الشيرازي، 1990، ص262). ويعتقد الباحث أن فرض الاستمرار كان الأساس في ظهور مبادئ وفروض محاسبية أخرى مثل:

- فرض الدورة المحاسبية.
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.
- مبدأ تحقق الإيراد.

5-5-2-2- مسؤولية المراجع حول استمرارية الشركة

كانت ولازالت مسؤولية المراجع بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة المنشآت على الاستمرار في النشاط محل جدل ونقاش بواسطة المنظمات المهنية وأعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة ومستخدمي القوائم المالية، وقد بدأ الاهتمام بتلك المسؤوليات عام 1962 بواسطة هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC والتي أوضحت أن التحفظ هو التقرير الملائم الذي يجب إصداره في حال وجود عدم تأكد بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وقبل عام 1962 كان التقرير عن الاستمرار قد ترك لاختيار المراجع، كما صدرت نشرة معايير المراجعة رقم /5/ عام 1981 والتي حددت الإجراءات التي يجب أن تتبع بواسطة المراجعين في حالة وجود مشكلات تتعلق بقدرة الشركة على الاستمرار، وفي عام 1986 تم إصدار معيار المراجعة الدولي رقم /23/ المتعلق بالاستمرار بواسطة لجنة ممارسات المراجعة المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والذي ترتب عليه زيادة

مسؤوليات المراجع بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة المنشآت على الاستمرار في النشاط، وفي عام 1988 استجاب مجلس معايير المراجعة للقلق المتزايد بخصوص دور المراجع المحدود فيما يتعلق بالتحذير المبكر لاحتمال فشل المشروعات وأصدر نشرة معايير المراجعة رقم /59/ بخصوص دراسة المراجع لمقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط والتي فرضت التزام ايجابي جديد على المراجع بضرورة قيامه بتقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وتوفير تحذير كافي من الفشل الوشيك الحدوث(غالي، 2003، ص153).

أ- معيار المراجعة الدولي رقم 23

صدر هذا المعيار عام 1986 بواسطة لجنة ممارسات المراجعة المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، ووفقاً لهذا المعيار المتعلق باستمرار المنشآت في مزاولة نشاطها فإنه يجب على المراجع عند تخطيط المراجعة وتنفيذ إجراءاتها وتقييم نتائجها أن يكون حذراً لاحتمال الشك في فرض الاستمرار الذي أعدت على أساسه القوائم المالية للمنشأة، وعندما يثار هذا الاحتمال فإنه يجب على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لتأكيد أو نفي هذا الشك المتعلق بقدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب الذي لا يزيد عن سنة من تاريخ إعداد الميزانية(غالي، 2003، ص163). وبعد قيام المراجع بالإجراءات الإضافية التي يراها ضرورية وحصوله على البيانات التي طلبها وأخذه بعين الاعتبار أثر خطط الإدارة وغيرها من العوامل المخففة Mitigating Factors فإنه يجب عليه أن يحدد ما إذا تم الإجابة عن التساؤلات المتعلقة بفرض الاستمرار بطريقة مقنعة، وإذا اقتنع المراجع بأنه قد حصل على تأكيد معقول بخصوص ملائمة فرض الاستمرار في إعداد القوائم المالية فإنه يبدي رأي غير متحفظ في تقريره عن القوائم المالية للمنشأة(غالي، 2003 ، ص165)، أما إذا اقتنع المراجع بأن الشركة لن تتمكن من الاستمرار في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب، ووفقاً للإجراءات الإضافية التي قام بها والمعلومات التي حصل عليها بما في ذلك العوامل المخففة فإنه في هذه الحالة يجب أن يقرر عدم صلاحية فرض الاستمرار المستخدم في إعداد القوائم المالية، وإذا كانت النتيجة المترتبة على ذلك غاية في الأهمية So material بحيث تجعل القوائم المالية مضللة فإنه يجب عليه إبداء رأي عكسي(غالي، 2003، ص166).

ب- نشرة معايير المراجعة رقم /34/ لعام 1981

أصدر مجلس معايير المراجعة المنبثق عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA نشرة معايير المراجعة رقم /34/ عام 1981، وقد حددت هذه النشرة الإجراءات التي يتعين على مراجع الحسابات إتباعها عندما تنشأ مشاكل بخصوص استمرارية الشركة ، حيث تستلزم النشرة قيام مراجع الحسابات بدراسة كل العوامل المضادة التي تعوق استمرار الشركة، وتقييم خطط الإدارة للتخفيف من هذه العوامل وآثار ذلك على القوائم المالية وتقرير المراجع(المليجي، 2008) وبما هو جدير بالذكر أنه ووفقاً لهذه النشرة فإن المراجع لا يعتبر مسؤولاً عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط إلا في حالة واحدة وهو حصوله على معلومات تشير إلى عدم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط(غالي، 2003، ص171).

ج- نشرة معايير المراجعة رقم /59/ لعام 1988

ترتب على إصدار نشرة معايير المراجعة /59/ اتساع نطاق مسؤولية المراجع بخصوص تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط حيث أنها تتطلب من المراجع القيام في كل عملية مراجعة تقييم ما إذا كان يوجد شك جوهري Substantial doubt بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط لفترة معقولة من الوقت لا تزيد عن سنة من تاريخ القوائم المالية محل المراجعة، كما أنه ليس من الضروري أن يقوم المراجع بإجراءات تصمم خصيصاً لتحديد الظروف والأحداث التي تشير إلى وجدود مشكلة تعلق بالاستمرار، ويتضح من ذلك أن المراجع قد أصبح عليه التزام ايجابي في هذا الصدد، ووفقاً لرأي مجلس معايير المراجعة فإن السبب الرئيسي لإصدار نشرة معايير المراجعة رقم /59/ هو أن المراجعة يجب أن توفر تحذير كافي Adequate warning بخصوص الفشل الوشيك الحدوث للمنشاة(غالي، 2003، ص171).

د- مقارنة بين معيار المراجعة الدولي رقم /23/ ونشرة معايير المراجعة رقم /59/(غالي، 2003 ، ص181)

- فترة المستقبل القريب: وفقاً لكل من المعيار /23/ ونشرة المعايير المراجعة/59/ فإن هذه الفترة لا تزيد عن سنة من تاريخ الميزانية أو القوائم المالية محل المراجعة.

- درجة الشك بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط: وفقاً لمعيار المراجعة /23/ فإنه يجب أن يكون المراجع حذراً لاحتمال الشك في فرض الاستمرار الذي تبنى على أساسه القوائم المالية، بينما نشرة معايير المراجعة /59/ تتطلب من المراجع تقييم إذا كان يوجد شك جوهري بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.
- مدى الحاجة إلى إجراءات مراجعة إضافية: وفقاً للمعيار /23/ يجب على المراجع تصميم إجراءات للحصول على أدلة إثبات تساعد في تكوين رأيه عن القوائم المالية للمنشأة وهذه الإجراءات تأخذ أهمية أكبر في حالة إثارة الشك في فرض الاستمرار أو القيام بإجراءات مراجعة إضافية، بينما لا تتطلب نشرة معايير المراجعة /59/ من المراجع القيام بإجراءات مراجعة تصمم خصيصاً لتحديد الظروف والأحداث التي تشير إلى وجود مشكلات تتعلق بالاستمرار.
- مقاييس تقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية: تضمنت الفقرة /14/ من المعيار /23/ ثلاثة مقاييس لتقييم كفاية الإفصاح في القوائم المالية، بينما لم تتضمن نشرة معايير المراجعة /59/ أية مقاييس لذلك.

هـ- معيار المراجعة الدولي رقم /570/ لسنة 2003

يشير هذا المعيار إلى أن الغرض منه هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية مراقب الحسابات عند مراجعته للبيانات المتعلقة بملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، وبالتالي عليه مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية الذي على أساسه يتم إعداد البيانات المالية عند التخطيط لعملية المراجعة وانجاز إجراءات المراجعة وعند تقييم نتائجه، وقد حدد الاتحاد الدولي للمراجعة IFAC بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف استمرارية الشركة وقام بتصنيفها إلى مؤشرات تشغيلية، مؤشرات مالية، مؤشرات أخرى(المليجي، 2008). وقد ألزم قانون الشركات في سوريا مفتش الحسابات بأن يظهر في تقريره بيان مقدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة أعمالها ويتم ذلك بشكل مستقل عما أبداه مجلس الإدارة بهذا الخصوص (القانون رقم /3/-المادة /188/-الفقرة/5/). ويرى الباحث أن تأكيد القوانين السورية على اعتماد المراجعين السوريين على المعايير الدولية يستلزم منهم الالتزام الشديد بكافة إجراءات الفحص الضرورية لتقييم إمكانية استمرار الشركة في نشاطها لفترة لا تزيد عن سنة من تاريخ القوائم المالية، سواء باعتماد المؤشرات المالية أو التشغيلية أو

بالحصول على أية معومات عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية. وقد أظهرت دراسة أجريت في مصر التزام المراجعين المصريين باستخدام المؤشرات المالية كوسيلة لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وعدم التزامهم بباقي المؤشرات التي وردت في المعيار /570/(المليجي،2008) بالإضافة إلى أن هذه الدراسة توصلت إلى أن هنالك شبه اتفاق بين المحللين الماليين على استخدام المراجع المصري لإجراءات الفحص الجوهري المتعلق بفرض الاستمرارية، وهذا يدل برأي الباحث على محاولات المراجعين المصريين التهرب من مسؤولياتهم عن طريق الاعتماد على المعلومات والمؤشرات المالية فقط.

5-5-3- القوائم المالية المرحلية كأهم وسائل الإفصاح السريع والموثوق

ظهرت الحاجة إلى إعداد قوائم مالية على فترات زمنية تقل عن السنة المالية بهدف توفير معلومات محاسبية فورية وفي الوقت المناسب وبصورة مستمرة وعلى مدار السنة لمستخدمي القوائم المالية خاصة المتعاملين في بورصة الأوراق المالية، وذلك حتى يتمكن مستخدمي القوائم المالية من الوقوف على مدى تقدم المشروع باستمرار وتقييم أداء إدارة الشركة بصفة مستمرة(السيد و شحاته، 2007، ص251).

5-5-3-1- مفهوم القوائم المالية المرحلية وأسس إعدادها

تعرف القوائم المالية المرحلية على أنها قوائم وتقارير مالية يتم إعدادها على فترات زمنية تقل عن سنة مالية، وقد تكون هذه الفترة شهر أو ثلاثة شهور أو ستة شهور(السيد و شحاته،2007، ص252)، وقد ألزم القانون السوري مجلس إدارة الشركة بإعداد تقرير نصف سنوي مقارن، ونشر هذا التقرير خلال فترة لا تتجاوز الشهر من تاريخ انتهاء تلك الفترة، على أن يكون لهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية الطلب من أي شركة تقديم تقرير ربع سنوي (القرار 3943). والقانون المصري مثلاً قد ألزم الشركات بتقديم تقارير ربع سنوية إلى الهيئة العامة لسوق المال تتضمن نتائج أعمالها، ومركزها المالي مرفقاً بها تقرير مراجع الحسابات عن فحص تلك القوائم، وقد أكد معيار المحاسبة الدولي رقم /34/ على ضرورة أن تستخدم الشركة نفس السياسات المحاسبية المطبقة عند إعداد القوائم المالية السنوية في إعدادها للقوائم المالية المرحلية، فيما عدا التغيرات في السياسات المحاسبية التي تمت بعد تاريخ أحداث البيانات المالية التي يجب أن تظهر في البيانات المالية السنوية، ويجب أن لا يؤثر عدد مرات تقديم الشركة لتقارير سنوية أو نصف سنوية أو فصلية على قياس

نتائجها السنوية، ولتحقيق هذا الهدف تتم القياسات لأغراض التقارير المرحلية على أساس السنة حتى تاريخه(معايير المحاسبة الدولية ، المعيار34).

5-5-3-2- مزايا القوائم المالية المرحلية

إن توفير معلومات على فترات متقاربة يساعد المستثمرين على تخفيض درجة عدم التأكد عند التنبؤ بالأرباح المتوقعة وعائد السهم، بالإضافة إلى إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان، ولا شك أن توفير معلومات ملائمة وبصفة دورية وعلى فترات متقاربة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية خاصة المتعاملين في البورصة لأغراض اتخاذ القرارات، يتطلب مراجعتها من قبل مراجع حسابات مستقل وخارجي فيصبح بالإمكان الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وتزيد درجة الثقة بها خاصة بالنسبة للشركات المقيدة في البورصة(السيد و شحاته ،2007، ص252).

5-5-3-3- أسس القياس والإفصاح في القوائم المالية المرحلية

حدد مجلس مبادئ المحاسبة المالية APB في الولايات المتحدة الأمريكية أسس القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المرحلية، ويتطلب ذلك ضرورة دراسة النقاط التالية:

- علاقة الفترة المرحلية بالسنة المالية.
- الاعتراف بالإيراد.
- التكاليف المباشرة المرتبطة بالإيراد.
- المصروفات والأعباء الأخرى.
- الالتزامات الشرطية.
- مخصص الضرائب.
- التغيرات الموسمية.
- الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المرحلية.

ويلحظ في هذا الصدد شبه تطابق بين أسس القياس والإفصاح المحاسبي في المعيار/38/ وبين الرأي /28/ الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة الماليةAPB، وخصوصاً من حيث اعتماد مبدأ الاعتراف بالإيراد عند التحقق باستثناء تلك الإيرادات ذات الطبيعة الموسمية، كما أن عملية تقييم بضاعة آخر المدة لا تختلف عنها في آخر السنة المالية، مع تأكيد مجلس مبادئ المحاسبة المالية والمعيار/38/ على ضرورة الإفصاح عن أية فروق متوقعة في قيمة

مخزون آخر المدة الفعلي، بالإضافة إلى تحميل الفترة المرحلية وحدها بالمصروفات التي حدثت أثناءها إذا لم تستفد منها الفترات اللاحقة، أما إذا استفادت فيتم تحديد نصيب الفترة باستخدام أساس المنفعة، أما بالنسبة لقيود التسوية فإنها تتم في نهاية الفترة المرحلية لأن لها نفس الأثر فيما لو تمت في نهاية السنة المالية، كما يجب الإفصاح عن الالتزامات الشرطية في نهاية كل فترة مرحلية بنفس الأسس والأساليب المحاسبية عند إعداد القوائم المالية السنوية(السيد و شحاته ، 2007، ص255).

5-5-3-4- مسؤولية مراجع الحسابات عن القوائم المالية المرحلية في القانون السوري

جاء في المادة رقم /12/ الفقرة /ب/ أنه يجب أن يتضمن التقرير نصف السنوي الذي تقدمه الإدارة إلى هيئة الأوراق والأسواق المالية بالإضافة إلى القوائم المالية المرحلية تقرير مفتش حسابات الشركة والذي يتضمن أنه قام بإجراء مراجعة للقيود والبيانات المالية وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة، وفي رأي الباحث أن هذا البند يخالف المفاهيم المتعلقة بمهام المراجع التقليدية وغير التقليدية، بالإضافة إلى عدم مسايرته لمعايير المراجعة الدولية والتي نص قانون الشركات السوري رقم /3/ لعام 2008 وقانون إحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم /22/ لعام 2005 وملحقاته من القرارات على الالتزام بها، إذ أن هنالك اختلاف بين مراجعة القوائم المالية السنوية وفحص القوائم المالية المرحلية.

5-5-3-5- مقارنة بين فحص القوائم المالية المرحلية ومراجعة القوائم المالية السنوية

هنالك اختلاف بين فحص القوائم المالية المرحلية ومراجعة القوائم المالية السنوية(السيد، شحاته ،2007، ص282)، فالمراجعة تنتهي بالضرورة بإبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية بناءً على الأدلة والقرائن التي يجمعها مراجع الحسابات ويقوم بتقييمها للحكم على مدى كفايتها و ملائمتها، في حين أن كلمة فحص تعني أداء بعض الإجراءات وليس كلها كإجراء بعض الاستفسارات، والمطابقات، أو الفحص التحليلي على بعض وأهم مفردات القوائم المالية، أو الحصول على معلومات ذات طبيعة خاصة، ولذلك لا ينتهي الفحص بإبداء رأي فني محايد كما هو الحال في فحص القوائم المالية المرحلية.

ويعتقد بعض الكتاب(توماس وهنكي، 1986، ص1002) أن علاقة المراجع بالتقارير الدورية هي بين مجرد عرض النصيحة والرد على استفسارات العميل بخصوص بيانات هذه التقارير، ومراجعة القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وغالباً ما تتمثل

هذه العلاقة في قيام المراجع بفحص القوائم المالية المرحلية على نطاق محدود Limited Review وذلك كما جاء في نشرة معايير المراجعة رقم/36/ الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، حيث تنص النشرة على ما يلي " يهدف فحص المراجع للمعلومات المالية المرحلية على نطاق محدود إلى الحصول على أدلة إثبات يعتمد عليه المراجع في تقريره ما إذا كان من الضروري عمل تعديلات جوهرية في المعلومات المالية حتى تطابق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ".

هذا وقد بينت المعايير الدولية للمراجعة(المعيار 120) الاختلاف بين مراجعة القوائم المالية السنوية وفحص القوائم المالية المرحلية، حيث أن عملية مراجعة القوائم المالية السنوية توفر درجة عالية من التأكد ولكن ليس تأكيداً مطلقاً – تأكيد معقول أو مناسب – بأن القوائم المالية محل المراجعة خالية من التحريفات الجوهرية، ويتم التعبير عن هذا ايجابياً في فقرة الرأي في تقرير مراجع الحسابات بأن القوائم المالية تعبر بعدالة في كافة جوانبها الهامة عن نتيجة النشاط عن السنة المالية المنتهية. أما في مجال فحص القوائم المالية المرحلية فإن مراجع الحسابات يعطي تأكيد متوسط بأن القوائم المالية المرحلية محل الفحص خالية من التحريفات الجوهرية، ويتم التعبير عن ذلك في صورة تأكيد سلبي، وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت القوائم المالية المرحلية تحتاج إلى عمل تعديلات هامة، أو مؤثرة لكي تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

ويلاحظ هنا أن مجرد فحص المعلومات المالية الدورية على نطاق محدود لا يكفي بحد ذاته لقيام المراجع بإبداء رأيه، نظراً لأن هذا النوع من الفحص لا يتضمن دراسة وتقييم وفحص كل من نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية، أو إجراء اختبارات المراجعة الأخرى طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها(توماس وهنكي، 1986، ص1003).

وتقترح أدبيات المراجعة ضرورة قيام وسائل الإعلام الاقتصادية بتوعية مستخدم هذه المعلومات حول نوعية هذه المعلومات، وتقرير مراجع الحسابات عنها، بالإضافة إلى توعيتهم بطبيعة الاختلاف بين الفحص والمراجعة نظراً لاختلاف القرارات المترتبة على كل من القوائم المالية المرحلية والسنوية(السيد و شحاته، 2007، ص283). ويذكر أن معايير المراجعة المصرية(المعيار240) قد أكدت على أن الهدف من أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية هو تمكين المراجع من تحديد ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد بأن

القوائم المالية غير معدة – في كافة جوانبها الهامة – وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية(تأكيد سلبي)، حيث أن ما يقوم به المراجع من إجراءات لا توفر له الأدلة التي تستلزمها أعمال المراجعة بغرض إبداء رأي على القوائم المالية، والحصول على تأكيد مقبول بعدم وجود أخطاء مؤثرة أو جوهرية على القوائم المالية.

وتجدر الإشارة إلى أن أعمال فحص القوائم المالية المرحلية في معايير المراجعة المصرية تسمى بأعمال الفحص المحدود للتأكيد على فحص القوائم المالية المرحلية وليس مراجعتها بغرض إبداء الرأي. ويبقى أن يشار إلى أن مسؤولية مراجع الحسابات من الناحية القانونية والمهنية هي أقل منها عند فحص القوائم المالية المرحلية، على اعتبار أنه لن ينتهي إلى إبداء رأي فني محايد كما في حالة القوائم المالية السنوية(السيد و شحاته ، 2007، ص287).

خاتمة

يتفق الباحث مع الدراسات السابقة بأن مهنة المراجعة السورية تعاني من مشاكل عديدة يأتي في طليعتها عدم مواكبتها للتطورات العالمية الحديثة، وعدم اهتمام المراجعين بالمعايير الدولية نظراً لانحسار اهتمامهم بالسوق المحلية، وضعف المنافسة، وأن المهنة تواجه تحدياً صعباً لتطوير نفسها وربما هذا ما فعله المشرع السوري الذي حاول تحديث القوانين والأنظمة و خصوصاً تلك التي تتعلق ببيئة الأعمال لتواكب التطورات العالمية في هذا المجال، كما لاحظ الباحث عند دراسة التشريعات الحديثة وجود اهتمام بكافة الأمور المتعلقة بمراجع الحسابات ومحاولة إعطاءه أهمية كبيرة في بيئة الحوكمة، نظراً لأهمية الدور الذي يلعبه في توطيد الثقة والتأكيد على مصداقية المعلومات التي تمثل العصب الرئيسي في اتخاذ القرارات الاستثمارية، وبالتالي توفير مصادر التمويل اللازمة لتمويل المشروعات والتي يمثل إحداث سوق للأوراق المالية أحد أهم أهدافها. وفي هذا المجال قام المشرع بالتركيز على النواحي التي تعزز من أداء المراجع وترفع من سوية الثقة المطلوبة في تقريره، وتأتي لجنة المراجعة كإحدى أهم الأدوات التي تم إيجادها لتعزيز استقلالية المراجع ومستوى أدائه.

الفصل السادس: منهج وطرق البحث

6-1- منهج البحث وطرق جمع البيانات وتحليلها

يهدف هذا الفصل لتوضيح منهجية البحث، وطرق جمع البيانات، ولتحديد الأسباب المنطقية الكامنة وراء اختيار منهج معين للبحث من بين مناهج البحث الأخرى، حيث تعتمد إستراتيجية البحث بشكل أساسي على إجراء مسح إحصائي لمجموعة من المحاسبين القانونيين، وذلك لأن المسح يمكن الباحث من جمع معلومات ميدانية عن واقع الظاهرة المدروسة، كما يمكنه من التعمق في دراسة الظاهرة والإلمام بجميع العوامل المؤثرة فيها والتركيز على جوهرها، وتبعاً لهذه الإستراتيجية تم جمع البيانات باستخدام أداة الاستبيان الذي تم إعداده وفقاً لدلالات الدراسات السابقة والمعلومات التي تم الحصول عليها.

وسيقوم الباحث بعرض لمحة موجزة عن مناهج البحث العلمي المتبعة في البحوث المحاسبية، وصولاً لاختيار المنهج البحثي الملائم.

6 -1 -1 - البحث العلمـــي

لا يكون البحثُ علميّاً بالمعنى الصحيح إلاَّ إذا كانت الدراسة موضوعه مجرَّدة بعيدة عن المبالغة والتحيُّز، أنجزت وفق أسسٍ ومناهج وأصول وقواعد، ومرَّت بخطوات ومراحل، بدأت بمشكلةٍ وانتهت بحلِّها، وهي قبل هذا وبعده إنجاز لعقلٍ اتَّصف بالمرونة وبالأفق الواسع.

6-1-2 - تعريف البحث العلمي

وردت لدى الباحثين في أصول البحث العلمي ومناهجه تعريفات تتشابه فيما بينها برغم اختلاف المشارب الثقافيَّة لأصحابها، فمنها مفهوم(Whitney,1946) الذي عرف البحث العلمي أنه استقصاءٌ دقيقٌ يهدف إلى اكتشاف حقائقَ وقواعدَ عامَّة يمكن التحقُّق منها مستقبلاً، وقال(Hillway,1964) يعدُّ البحثُ العلميُّ وسيلةً للدراسة يمكن بواسطتها الوصولُ إلى حلٍّ مشكلة محدَّدة وذلك عن طريـــق التقصِّي الشامل والدقيق لجميع الشواهد والأدلَّة التي يمكن التحقُّق منها والتي تتَّصل بها المشكلةُ المحدَّدة. في حين عَرَّفَتْ(1960، ملحس) البحثَ العلميَّ بأنَّه محاولة لاكتشاف المعرفة والتنقيب عنها وتطويـــرها وفحصـــها وتحقيقها بتقصٍّ دقيق ونقدٍ عميق ثمَّ عرضها عرضاً مكتملاً بذكاءٍ وإدراكٍ لتسيرَ في ركب الحضارة العالميَّة، وتسهم فيها إسهاماً حيّاً شاملاً. وفي ضوء تلك التعريفات والمفاهيم السابقة يمكن الخروج بتعريفٍ ومفهومٍ عن البحث العلميِّ بأنَّه وسيلة يحاول بواسطتها الباحث دراسة ظاهرة أو

مشكلةٍ ما والتعرُّف على عواملها المؤثِّرة في ظهورها أو في حدوثها للتوصُّل إلى نتائج تفسِّر ذلك، أو للوصول إلى حلٍّ أو علاج لذلك الإشكال.

6-1-3- أنواع البحث العلميِّ

تندرج البحوث العلمية في قسمين رئيسين: بحوث نظريَّة بحتـــة، وبحوث تطبيقيَّة عمليَّـــة.

و لا يقف تصنيفُ البحوثِ العلميَّة عند ذلك الحدِّ من التنوُّع بل إنَّها تصنَّف من حيث أساليبها في ثلاثة أنواعٍ رئيسة، (بدر، 1989م، ص23) هي:

1- بحث التنقيب عن الحقائق:

يتضمَّن هذا النوع من البحوث التنقيب عن حقائق معيَّنة دون محاولة التعميم أو استخدام هذه الحقائق في حلِّ مشكلة معيَّنة، فإذا لم يكن هذا الباحث ساعياً لإثبات تعميم معيَّن فإنَّ عمله بذلك يتضمَّن بصفةٍ أساسيَّة التنقيبَ عن الحقائق والحصول عليها.

2- بحث التفسير النقديِّ:

يعتمد هذا النوع من البحوث إلى حدٍّ كبير على التدليل المنطقيِّ وذلك للوصول إلى حلولِ المشكلات، ويستخدم هذا النوعُ عندما تتعلَّق المشكلة بالأفكار أكثر من تعلُّقها بالحقائق ففي بعض المجالات كالفلسفة والأدب يتناول الباحث الأفكار أكثر ممَّا يتناول الحقائق؛ وبالتالي فإنَّ البحثَ في ذلك يمكن أن يحتوي بدرجةٍ كبيرة على التفسير النقديِّ لهذه الأفكار، ولحدَّة النظر والفطنة وللخبرة تأثير في هذا النوع من البحوث؛ لاعتمادها على المنطق والرأي الراجح، وهذا النوع خطوةٌ متقدِّمة عن مجرَّد الحصول على الحقائق، وبدون هذا النوع لا يمكن الوصول إلى نتائج ملائمة بالنسبة للمشكلات التي لا تحتوي إلاَّ على قدرٍ ضئيلٍ من الحقائق المحدَّدة.

3- البحث الكامل:

هذا النوع من البحوثِ هو الذي يهدفُ إلى حلِّ المشكلات ووضع التعميماتِ بعد التنقيب الدقيق عن جميع الحقائق المتعلِّقة بموضوع البحث (مشكلة البحث) إضافةً إلى تحليل جميع الأدلَّة التي يتمُّ الحصولُ عليها وتصنيفها تصنيفاً منطقيّاً فضلاً عن وضع الإطار المناسب اللازم لتأييد النتائج التي يتمُّ التوصُّلُ إليها، ويلاحظ أنَّ هذا النوع من البحوث يستخدم النوعين السابقين بالتنقيب عن الحقائق وبالتدليل المنطقيِّ ولكنَّه يعدُّ خطوة أبعد من سابقتيها.

وحتى يمكن أن تعدَّ دراسةٌ معيَّنة بحثاً كاملاً يجب أن تتوفَّر في تلك الدراسة ما يأتي:

1) أن تكون هناك مشكلة تتطلَّبُ حلاً.

2) أن يوجد الدليلُ الذي يحتوي عادةً على الحقائق التي تمَّ إثباتها وقد يحتوي هذا الدليلُ أحياناً على رأي الخبراء (الدراسات السابقة).

3) أن يُحَلَّل الدليلُ تحليلاً دقيقاً وأن يصنَّفَ بحيث يُرَتَّب الدليلُ في إطارٍ منطقيٍّ وذلك لاختباره وتطبيقه على المشكلة.

4) أن يُستَخْدَمَ العقلُ والمنطقُ لترتيب الدليل في حججٍ أو إثباتاتٍ حقيقيَّة يمكن أن تؤدِّيَ إلى حلِّ المشكلة.

5) أن يُحَدَّدَ الحلُّ وهو الإجابةُ على السؤال أو المشكلة التي تواجه الباحث.

6-2-المنهج العلميُّ

يرى أينشتاين أنَّ المنهج العلميَّ هو مجرد تهذيب للتفكير اليوميِّ(عودة، ملكاوي، 1992، ص13)، ويُعَرَّفُ المنهجُ العلميُّ بأنَّه الوسيلة التي يمكن عن طريقها الوصول إلى الحقيقة أو إلى مجموعة الحقائق في أيِّ موقفٍ من المواقف ومحاولة اختبارها للتأكُّد من صلاحيَّتها في مواقفَ أخرى وتعميمها للوصول بها إلى ما يطلق عليه اصطلاح النظريَّة، وهي هدفُ كلِّ بحثٍ علميٍّ، كما يُعَرَّفُ بأنَّه الطريق المؤدِّي إلى الكشف عن الحقيقة في العلوم بواسطة طائفة من القواعد العامَّة المهيمنة على سير العقل وتحديد عمليَّاته حتى يصلَ إلى نتيجةٍ معلومة، (بدوي، 1977م، ص5).ويرى البعض بأن المنهج هو أسلوب للتفكير والعمل يعتمده الباحث لتنظيم أفكاره وتحليلها وعرضها وبالتالي الوصول إلى نتائج وحقائق معقولة حول الظاهرة موضوع الدراسة(عليان، غنيم،2008،ص41).

6-2-1 - ميزاتُ المنهج العلميِّ

يمتاز المنهجُ العلميُّ كما ورد في تعريفاته السابقة وكما أشار إليها إحدى المراجع العلمية (الواصل،1999، ص16) بالميزات الآتيـــة:

1) بالموضوعيَّة والبعد عن التحيُّز الشخصيِّ، وبعبارةٍ أخرى فإنَّ جميع الباحثين يتوصَّلون إلى نفس النتائج باتِّباع نفس المنهج عند دراسة الظاهرة موضوع البحث.

2) برفضه الاعتمادَ لدرجةٍ كبيرة وبدون تروٍ على العادات والتقاليد والخبرة الشخصيَّة وحكمةِ الأوائل وتفسيراتِهم للظواهر كوسيلة من وسائل الوصول إلى الحقيقة، ولكنَّ الاسترشادَ بالتراث الذي تراكم عبر القرون له قيمته، والاعتمادُ عليه فقط سيؤدِّي إلى الركودِ الاجتماعيِّ.

3) بإمكانيَّة التــثبُّت من نتائج البحث العلميِّ في أيِّ وقتٍ من الأوقات وهذا يعني أن تكون الظاهرةُ قابلةً للملاحظة.

4) بتعميم نتائج البحث العلميِّ، ويقصد بذلك تعميم نتائج العيِّنة موضوع البحث على مفردات مجتمعها الذي أُخِذَتْ منه والخروج بقواعد عامَّة يستفاد منها في تفسير ظواهر أخرى مشابهة، والتعميم في العلوم الطبيعيَّة سهلٌ، لكنَّه صعبٌ في العلوم الاجتماعيَّة والإنسانيَّة؛ ومردُّ ذلك إلى وجود تجانس في الصفات الأساسيَّة للظواهر الطبيعيَّة، ولكنَّ هذا يختلف بالنسبة للعلوم الاجتماعيَّة فالبشرُ يختلفون في شخصيَّاتهم وعواطفهم ومدى استجاباتهم للمؤثِّرات المختلفة ممَّا يصعبُ معه الحصول على نتائج صادقة قابلة للتعميم.

5) بجمعه بين الاستنباط والاستقراء، أي بين الفكر والملاحظة وهما عنصرا ما يعرف بالتفكير التأمُّليِّ، فالاستقراء يعني ملاحظة الظواهر وتجميع البيانات عنها بهدف التوصُّل إلى تعميماتٍ حولها، أمَّا الاستنباطُ فيبدأ بالنظريَّات التي تستنبط منها الفرضيَّات ثمَّ ينتقل بها الباحث إلى عالم الواقع بحثاً عن البيانات لاختبار صحَّة هذه الفرضيَّات، وفي الاستنباط فإنَّ ما يصدق على الكلِّ يصدق على الجزء؛ ولذا فالباحثُ يحاول أن يبرهنَ على أنَّ ذلك الجزء يقع منطقيّاً في إطار الكلِّ وتستخدم لهذا الغرض وسيلةٌ تعرف بالقياس، ويستخدم القياس لإثبات صدق نتيجة أو حقيقة معيَّنة، وإذا توصَّل الباحث إلى نتيجة عامَّة عن طريق الاستقراء فمن الممكن أن تستخدم كقضيَّة كبرى في استدلالٍ استنباطيّ.

6) بمرونته وقابليَّته للتعدُّد والتنوُّع ليتلاءمَ وتنوُّع العلوم والمشكلات البحثيَّة.

6-2-2- خصائصُ المنهج العلميِّ

وكما أنَّ للمنهج العلميِّ ميزاتِــه فله خصائصُه،(الواصل،1999، ص20) التي من أبرزها الآتــي:

1) يعتمد المنهجُ العلميُّ على اعتقادٍ بأنَّ هناك تفسيراً طبيعيّاً لكلِّ الظواهر الملاحظة.

2) يفترض المنهجُ العلميُّ أنَّ العالمَ كونٌ منظَّم لا توجد فيه نتيجةٌ بلا سبب.

3) يرفض المنهجُ العلميُّ الاعتماد على مصدر الثقة، ولكنَّه يعتمد على الفكرة القائلة بأنَّ النتائج لا تعدُّ صحيحةً إلاَّ إذا دعَّمها الدليل.

6-2-3- خطواتُ البحث العلميِّ

يمرَّ البحثُ العلميُّ الكامل الناجح بخطواتٍ أساسيَّة وجوهريَّة، وهذه الخطوات يعالجها الباحثون تقريباً بالتسلسل المتعارف عليه، ويختلف الزمن والجهد المبذولان لكلِّ خطوة من تلك الخطوات، كما يختلفان للخطوة الواحدة من بحثٍ إلى آخر وتتداخل وتتشابك خطواتُ البحث العلميِّ الكامل بحيث لا يمكن تقسيم البحث إلى مراحل زمنيَّة منفصلة تنتهي مرحلةٌ لتبدأَ مرحلةٌ تالية، وعلى أيَّة حال فخطواتُ البحث العلميِّ ومراحله غالباً ما تتَّبع الترتيبَ الآتـــي(الواصل،1999، ص20):

1- الشعور بمشكلة البحث.

2- تحديد مشكلة البحث.

3- تحديد أبعاد البحث وأهدافه.

4- استطلاع الدراسات السابقة.

5- صياغة فرضيَّات البحث.

6- تصميم البحث.

7- جمع البيانات والمعلومات.

8- تجهيز البيانات والمعلومات وتصنيفها.

9- تحليل البيانات والمعلومات واختبار الفرضيَّات والتوصُّل إلى النتائج.

10- كتابة البحث والإجابة عن أسئلة الدراسة وتحقيق أهدافها.

6-3- مناهج البحث العلمي في العلوم الاجتماعية

أوضح(yin, 1994) أن التصميم المنطقي لأي بحث يجب أن يعتمد على وجود ترابط منطقي بين كل من أسئلة البحث و جمع البيانات المتعلقة بالبحث و النتيجة النهائية للبحث، وبالتالي يمكن اعتبار تصميم البحث بمثابة خريطة تفصيلية تتعامل مع أربع مشاكل، ما هي أسئلة البحث المحددة؟ ما هي البيانات المناسبة لتلك الأسئلة؟ ما هي البيانات التي يجب جمعها؟ كيف سيتم إجراء التحليل اللازم للتوصل إلى النتائج، لذا فإن أولى المشاكل التي يتوجب على الباحث الاجتماعي مواجهتها هي اختياره لمنهجية تحقق ما سبق وتضفي مصداقية وموثوقية على نتيجة البحث. بين(Burrell&Morgan, 1979) أنه توجد العديد من مناهج البحث في المحاسبة وغيرها من العلوم الاجتماعية، وكل من هذه المناهج تقدم افتراضاً مختلفاً وتتبنى

وجهات نظر تختلف باختلاف مفهومها لكل من علم الوجود ونظرية المعرفة، وتقول هذه الافتراضات أن أي جزء من البحث وسواءً كان ظاهراً أو ضمنياً لا بد أن يجسد منهج البحث، لذا أشار(Burrell&Morgan, 1979) أن الباحث في العلوم الاجتماعية لابد أن يبني افتراضات فلسفية سواءً كانت ظاهرة أو ضمنية حول طبيعة العلوم الاجتماعية والمجتمع، وافترضا أن العلوم الاجتماعية والمجتمع هما البعدان اللذان سيبني عليهما الباحث افتراضاته ومن خلالهما سيتم بناء المصفوفة التي تفرز بدورها أربع نماذج رئيسية لابد للباحث من استخدامها في العلوم الاجتماعية، وهذه الافتراضات هي:

أولاً : افتراضات العلوم الاجتماعية

1. يقوم الافتراض الأول على علم الوجود، ويطرح تساؤل حول ما إذا كانت الحقيقة خارجة عن إدراك الأفراد أم هي نتائج إدراك الأفراد لها، أي هل الحقيقة شيء مفترض أم هي نتاج العقل؟
2. يقوم الافتراض الثاني على علم المعرفة، ويطرح تساؤلات حول ماهية المعرفة، شكل المعرفة الذي يمكن الحصول عليه، كيفية فرز الصادق منها عن الكاذب، هل المعرفة موجودة في البيئة ويمكن حيازتها بالملاحظة أم أن الخبرة هي الطريق الوحيد للوصول إليها؟
3. يقوم الافتراض الثالث على الطبيعة البشرية، ويطرح تساؤل حول امتلاك الناس للإرادة الحرة وتشكيلهم لبيئتهم أم إنهم لا يمتلكون هذه الإرادة ويحكمون من خلال البيئة والتشكيلات الاجتماعية الأخرى المحيطة بهم؟

يرتبط كل من الافتراضات السابقة بمعسكرين رئيسيين هما:

1. الموضوعيون: يهتم الموضوعيون بفحص العلاقات والقوانين بين العناصر ويبحثون عن المفاهيم والقوانين الكونية بهدف شرح الحقيقة.
2. الذاتيون: يهتم الذاتيون بكيفية قيام الأفراد بخلق، تعديل، وشرح العالم المحيط بهم، وينظرون إلى الأشياء بمنظار النسبية.

وبين(Burrell&Morgan, 1979) أن الارتباط الضمني لافتراضات العلوم الاجتماعية مع المعسكرين السابقي الذكر ينتج الجدليات الاجتماعية الفلسفية التالية:

1. جدليات علم الوجود: يفرز الارتباط علم الوجود الضمني بمعسكري الموضوعية والذاتية وجهتي نظر حول كيفية الوصول إلى الحقيقة أولهما الواقعية، حيث يفترض الواقعيون أن للعالم تركيبة صلبة وملموسة بغض النظر عن تصنيفنا له، أي أن العالم الاجتماعي موجود بشكل منفصل عن مفاهيم الأفراد له وبنفس قوة وجود العالم المادي الفيزيائي، ثانيهما الاسمانية حيث يفترض الاسمانيون أن الحقيقة الاجتماعية هي حقيقة نسبية وأن العالم الاجتماعي هو عبارة عن أسماء ومفاهيم وتصانيف تساعد الأفراد في تركيبهم للحقيقة.
2. جدلية علم المعرفة: يفرز ارتباط علم المعرفة الضمني بمعسكري الموضوعية والذاتية وجهتي نظر حول كيفية الوصول إلى المعرفة أولهما الوضعية، التي يقول دعاتها أنه يمكن للباحث الاجتماعي أن يتنبأ ويشرح ما يحدث في العالم الاجتماعي من خلال البحث عن النماذج والعلاقات القائمة بين الأفراد، ويفترضون أنه يمكن للباحث أن يطور فرضيات ويختبرها وأن المعرفة هي عملية تجميعية، ثانيهما اللاوضعية يرفض دعاة هذا المذهب فكرة فهم السلوك من خلال اعتماد أداة الملاحظة، ويقولون بوجوب اختبار الباحث للسلوك بشكل مباشر، ويرفضون فكرة أن العلوم الاجتماعية يمكن أن تشكل معرفة موضوعية حتمية من أي نوع كان.
3. جدلية الطبيعة الإنسانية: يفرز ارتباط الطبيعة الإنسانية بمعسكري الموضوعية والذاتية مذهبين أولهما مذهب الحتمية، الذي يقول بأن كينونة وأفعال المرء هي ثمرة عوامل لا يستطيع اختيارها بل تحدد من خلال البيئة والتركيبات الاجتماعية الأخرى المحيطة، ثانيهما مذهب الإرادة الحرة الذي يقول دعاته بأن الإنسان يمتلك الإرادة الحرة.

ثانياً: افتراضات طبيعة المجتمع

تقوم افتراضات طبيعة المجتمع على ما إذا كان الباحث يريد المحافظة على الترتيب الاجتماعي أو تغييره، ويوجد نظريتان: الأولى تسمى نظرية التنظيم وتستكشف هذه النظرية وحدة وتماسك المجتمعات. الثانية تسمى نظرية التغيير الجذري وتركز هذه النظرية على مفاهيم النزاعات الهيكلية، الهيمنة، التناقض الهيكلي وتركز في أغلب الأحيان على حرمان الناس والتغييرات المحتملة نتيجة لذلك.

4-6- اتجاهات البحث في المحاسبة المالية

ناقش(الشيرازي، 1990) تنوع مناهج البحث المتبعة في المحاسبة بدءاً من المنهج العملي وصولاً إلى المنهج العلمي ومن ثم إلى إتباع نماذج البحوث الاجتماعية الحديثة التي نوقشت سابقاً، حيث بين الشيرازي أن مناهج البحث المستخدمة في بحوث المحاسبة قد تباينت بتباين مراحل تطور المهنة، والجدير بالذكر أن الكثير من المبادئ والممارسات المحاسبية المعمول بها حالياً قد تم التوصل إليها بواسطة أبحاث اعتمدت ما يعرف بالمنهج العملي، وذلك بسبب اعتبارات بيئية كثيرة.

اعتمدت المحاسبة في أول مراحل تطورها على المنهج العملي، والذي يعتمد بدوره على الملاحظة والاختبار في التطبيق العملي، كما يعتمد على أساس الفائدة أو المنفعة بالنسبة لمجموعة المبادئ والممارسات التي يتم اختيارها لتطبيقها في المحاسبة المالية، لذا نجد أن غالبية الأبحاث التي اعتمدت هذا المنهج سعت لاكتشاف الممارسات التي تلقى قبولاً عاماً والتي تأكدت فائدتها بالنسبة لاحتياجات المحاسبة واحتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية.

ووجهت العديد من الانتقادات للمنهج العملي نتيجة عدم اعتماده على الاستدلال المنطقي، الأمر الذي يترتب عليه استمرار المشاكل المحاسبية المزمنة دون حل علمي، وهذا ما أدى بدوره إلى اعتماد المنهج العلمي بشكل رئيسي كمنهج للبحث في المحاسبة، ويعتمد المنهج العلمي على الاستدلال المنطقي في التوصل لنتائج اختبارات أبحاثه، ووفقاً للمنهج العلمي قد يكون الاستدلال المنطقي استنباطياً أو استقرائياً، وبالتالي يتم البحث عن المعرفة باستخدام كل من المنطقين الاستنباطي والاستقرائي مع التركيز عادة على النوع الأخير، لذلك يمكن القول أن المنهج العلمي هو مزيج من الاستنباط والاستقراء وأن الاهتمام بالجانب الاستقرائي يتطلب الاعتماد على الأسلوب التجريبي، كما أن الأهمية النسبية للعناصر السابقة ومدى الاعتماد على أي منها يختلف من باحث لآخر تبعاً لاختلاف هدف البحث ومجال الدراسة.

يتبين من خلال استعراض المنهج العلمي السائد في معظم أبحاث المحاسبة اتفاق هذا المنهج مع النموذج الإنتفاعي الذي تم التطرق إليه سابقاً، وهذا يتفق مع ما ذكره(Bahlol,2004) بأن النموذج الإنتفاعي هو النموذج السائد في المحاسبة، وأوضح(Bahlol,2004) بناء على ما توصل إليه(Ryan et al, 2002) أنه ومن وجهة نظر منهجية يوجد مدخلان تقليديان للبحث في المحاسبة يوائمان بين التجريبية المعتمدة على الواقعية والوضعية مع الاعتراف بالنظام

الاجتماعي القائم، ويتبع المدخل الأول مذهب الوضعية بقوة مع إتباعه بشكل ضعيف للواقعية، ويدعي هذا المدخل أن النظريات لها قيمة فقط إذا ولدت تعميمات تجريبية، والتي يمكن إخضاعها لاختبارات تجريبية حقيقية أو وهمية، ويسمى المدخل الثاني بالمدخل التفسيري الذي يهتم بتفسير الواقعة العملية كما يدركها المحاسبون وهو مدخل نسبي لأن الباحث وفقاً لهذا المنهج ينظر إلى الحقائق الموضوعية على أنها مشكلة اجتماعيه في الأساس.

6-5- تنظيم المسح

أول خطوة في تنظيم المسح هي اختيار عينة البحث، ومن خلال الاسترشاد بمجموعة من الأهداف المحددة مسبقاً للبحث تم اختيار عينة تشمل المراجعين، والجدير بالذكر أن جميع أفراد العينة يزاولون عملهم حالياً في الجمهورية العربية السورية.

تم اعتماد المبدأ وحيد الأسلوب في تجميع البيانات الخاصة بالبحث، حيث تم اعتماد أسلوب الاستبيان في تجميع البيانات الخاصة بالمسح والتي ستخضع للتحليل بدورها، كما تم اعتماد أسلوب مراجعة الأدبيات السابقة الخاصة بحوكمة الشركات ودورها في المراجعة وهو ما تم الاعتماد عليه في بناء الفصول النظرية للبحث وبالتالي لن يتم إخضاعها لعملية التحليل.

تم تصم الاستبيان بأسئلة مغلقة سهلة المعالجة على الكمبيوتر والتحليل، وأوضح(الدهراوي، 2006) أن هذا النوع من الأسئلة يفيد المستقصي بعدم التفكير طويلاً ويمكنه من اتخاذ قرار سريع بالإجابة،وقد عمل الباحث على أن تكون الأسئلة واضحة ومتسلسلة منطقياً ولا تحتاج إلى وقت طويل للإجابة عنها، كما تم اعتماد وحدة القياس ليكرت ذي السبع نقاط في الاستبيان، حيث طلب من المشاركين أن يبدو رأيهم كما يلي : مؤثر جداً، مؤثر، مؤثر إلى حد ما، محايد، قليل التأثير ، لا يؤثر، لا يؤثر أبداً، وقد أوضح(Tull & Hawkins, 1996) أن مقياس ليكرت سهل التركيب ويسهل على المشاركين فهمه ويعطي نتائج عالية الدقة.

تم اعتماد قوائم الاستبيان البريدية، والتي أوضح (الدهراوي، 2006) أنها تستخدم في حال تغطية البحث لمنطقة جغرافية واسعة، أي كما في حالة هذا البحث الذي يغطي الجمهورية العربية السورية، ويقول(Wilcox et al, 2006) أن هذا النموذج من القوائم يمكن البحث في التحكم بمن يجب أن يحصل على الاستبيان، كما يمكنه من تغطية منطقة جغرافية واسعة بشكل اقتصادي، ويعتبر هذا النموذج أقل كلفة للباحث من المقابلات في الوصول إلى أعداد كبيرة من المشاركين، إلا أن(الدهراوي، 2006) يذكر أن عيوب هذه الطريقة تتمثل بانخفاض

نسبة الردود، حيث قد لا يتوفر للشخص موضع البحث فهم جيد للأسئلة مما يجعله يجيب على الأسئلة بشكل غير سليم، وقد تؤثر قلة الردود على معنوية النتائج المتوصل إليها. لذا وبهدف تعزيز نسبة الإجابة تم اتخاذ العديد من الإجراءات التي تشمل: مغلفات إعادة مدفوعة الثمن مسبقاً، مكالمات هاتفية مع المشاركين، زيارات ميدانية للمشاركين قدر الإمكان، رسالة دعم من المشرفين، ضمان سرية المعلومات من خلال خلو الاستبيان من اسم المستجيب في قسم المعلومات الشخصية.

وقد خلص الباحث وبعد دراسة لمجموعة من المناهج البحثية المستخدمة في العلوم المحاسبية، مثل المنهج الوصفي، والتحليلي، و الإستنتاجي، والإستقرائي، والوصفي، والمكتبي، والنقدي، والتفسيري، إلى أن المنهج الملائم لهذا البحث هو المنهج الايجابي Positive Mythology حيث يلقى هذا المنهج استخداماً واسعاً في البحث إذ يقوم على مرحلتين:

آ – التفسير: حيث استخدم في تفسير ظاهرة حوكمة الشركات والجذور التاريخية لها وتناول مختلف الأسباب التي أدت إلى ولادتها، من خلال وصف ظاهرة الحوكمة وكذلك تقييم واقع مهنة مراجعة الحسابات في سوريا ومقارنة أداء المراجعين ومدى التزامهم بمعايير المراجعة المتعارف عليها مع ما يجب أن يكون عليه.

ب – التنبؤ: حيث استخدم في الكشف عن اتجاهات التأثير المحتملة على أداء المراجعين في المستقبل والتنبؤ بالمتغيرات التي قد تطرأ على سلوكهم وموقعهم وعلاقتهم بالشركات .

6-6- إجراءات الدراسة الميدانية

تتناول مجمل الأسئلة التي تم طرحها خلال العرض النظري لمشكلة البحث حيث قام الباحث بتصميم استمارة الاستبيان وذلك بهدف إجراء مسح إحصائي لأراء العينة المستهدفة، وقام في سبيل ذلك بزيارات إلى معظم مكاتب المراجعة في سوريا وخصوصاً أولئك المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية، حيث قام الباحث بتوزيع 200 استمارة كما حاول الباحث ومن خلال هذا الاستبيان استقصاء كافة المشاكل والأسئلة التي ظهرت ضمن العرض النظري لمشكلة البحث. وقد بلغت الردود ما يبلغ على 75 استمارة أي بنسبة 37.5% من عدد المكاتب المنتشرة في أنحاء القطر وهي نسبة معقولة تسمح بتكوين رأي حول المراجعين في سوريا. وقد تكونت الاستمارة من ثمانية محاور ضمن خمسة أقسام، ضمَّ كلٌّ محور العديد من الأسئلة التي تدور حوله، وتم تحويل إجابات أفراد عينة البحث على مقياس ليكرت السباعي

لبيان درجة التأثير من (1) إلى (7)، بحيث تكون الدرجة (1) دالة على مؤثر جدًا، والدرجة (7) دالة على لا يؤثر أبدًا.

ويمكن تصنيف الإجابات في ثلاثة مستويات: عالٍ ومتوسط ومنخفض، وعلى أساس أن درجة المحايد هي درجة متوســطة من التأثير، وبذلك يكون المدى(من 1 إلى 3) للوسط الحسابي دالاً على مستوى تأثير عالٍ، والمدى(أكبر من 3 وأصغر من 5) للوسط الحسابي دالاً على مستوى تأثير متوسط، والمدى(من 5 إلى 7) للوسط الحسابي دالاً على مستوى تأثير منخفض.

وقد تمت معالجة البيانات التي تم جمعها من خلال قائمة الاستقصاء باستخدام برنامج SPSS for Windows 10.0 الإحصائي، حيث استخدم الباحث المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ومن ثم تم اختبار معنوية قيمة المتوسطات الحسابية عند الدرجة (7) باستخدام اختبار ستيودنت على اعتبار أن حجم العينة يبلغ مانسبته 37.5% من حجم المجتمع وبالتالي فإن التوزيع طبيعي من خلال استخدام اختبارات Kolmogorove-Smirnov و Shapiro-Wilk لقياس ما إذا كانت البيانات خاضعة للتوزيع الطبيعي، حيث تقارن هذه الاختبارات العلامات في العينة مع مجموعة من العلامات الموزعة طبيعياً بنفس قيمة المتوسط والانحراف المعياري، فإذا كانت قيمة الدلالة لكل من الاختبارين أكبر من 5% يكون توزيع العينة لا يختلف بشكل كبير عن التوزيع الطبيعي، أما إذا كانت قيمة الدلالة للاختبارين أصغر من 5% يكون توزيع العينة مختلفاً بشكل معتبر عن التوزيع الطبيعي ومن خلال تطبيق الاختبارين السابقين على كل من الأسئلة تبين أن قيمة الدلالة (sig) لكل من الاختبارين ولجميع الأسئلة أكبر من 5%، لذا فإن البيانات المدروسة تخضع للتوزيع الطبيعي، وبالتالي فإن الاختبار ستيودنت هو الاختبار المناسب لمعرفة ما إذا كان الاختلاف مهماً.

خصائص العينة الإحصائية

تم اختيار عينة المراجعين بشكل عشوائي من دليل مكاتب التدقيق المنشور على موقع جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا، ويستخدم الاستبيان الموزع نوعين من المقاييس الأول اسمي والثاني رتبي، حيث يستخدم القسم الأول من الاستبيان مقياس اسمي، ويهدف هذا القسم إلى جمع بيانات المشاركين الفردية، مثل المؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة، بالاضافة إلى اعتمادهم من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. كما ويستخدم القسم الثاني من الاستبيان مقياس رتبي، حيث يستجوب المشاركين ليصنفوا إجاباتهم باستخدام مقياس ليكرت

ذو النقاط السبع على مجموعة من الأسئلة المصنفة بمحاور تشمل الهياكل الإدارية، لجنة المراجعة، العلاقات الأخرى بخلاف عملية المراجعة، قواعد حوكمة الشركات، وفق النموذج التالي:

	البيان	مؤثر جداً	مؤثر	مؤثر إلى حد ما	محايد	قليل التأثير	لا يؤثر	لا يؤثر أبداً
1	السؤال(.....؟)	1	2	3	4	5	6	7

الفصل السابع: تأثيرات قواعد الحوكمة على مهنة المراجعة في سوريا- التحليل الإحصائي

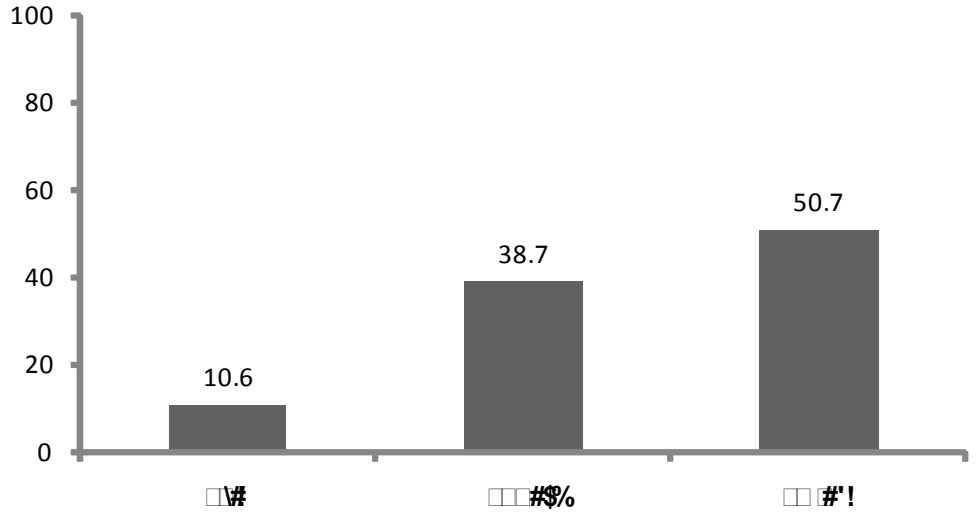
7-1- تحليل النتائج:

7-1-1- الهيكل الإداري:(هل يقوم المراجع بتقييم الهيكل الإداري للشركة محل المراجعة)

جدول رقم (1)

أثر الهيكل الإداري للشركة محل المراجعة على قرار المراجع		
درجة التأثير	**التكرار المطلق**	**التكرار النسبي %**
عالية	8	10.6
متوسطة	29	38.7
منخفضة	38	50.7
المجموع	75	100.0

نلاحظ أن 50.7% من المستجوبين كانوا بدرجة تأثير منخفضة، و38.7% منهم كانوا بدرجة تأثير متوسطة(على الحياد)، و10.6% كانوا بدرجة تأثير عالية كما هو موضح في الشكل البياني التالي:



شكل رقم (1)

النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول درجة تأثير الهيكل الإداري على قرار المراجع

وقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدة، ثم للمحور العام، من أجل تحديد درجة التأثير بدقة، فكانت النتائج على الشكل التالي :

جدول رقم (2)

المتوسطات والانحرافات لدرجة تأثير الهيكل الإداري على قرار المراجع			
البيان	**الوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**التأثير**
هل يؤثر نوع الشركة محل المراجعة فيما لو كانت شركة مساهمة على قرارك بقبول عملية المراجعة؟	4.41	2.18	متوسطة
هل يؤثر نوع الشركة محل المراجعة فيما لو كانت شركة تضامن على قرارك بقبول عملية المراجعة؟	4.91	1.84	متوسطة
هل يؤثر نوع الشركة محل المراجعة فيما لو كانت شركة فردية على قرارك بقبول عملية المراجعة؟	4.60	1.88	متوسطة
هل تؤثر نسب الملكية القائمة في الشركة محل المراجعة (في حال سيطرة أحد المساهمين على أكثر من 51% من الأسهم) على قرارك بقبول القيام بمهام المراجعة؟	4.31	1.78	متوسطة
هل يؤثر عدد أعضاء مجلس الإدارة على حجم الاختبارات التي تقوم بها ونوعيتها؟	4.84	1.85	متوسطة
هل تؤثر غلبة الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة على أسلوب تخطيطك لعملية المراجعة؟	5.08	1.50	منخفضة
هل تؤثر غلبة الأعضاء التنفيذيين في مجلس الإدارة على أسلوب تخطيطك لعملية المراجعة؟	4.75	1.62	متوسطة
هل يؤثر إدراك المساهمين لحقوقهم في تعيينك على استقلاليتك؟	4.92	1.88	متوسطة
هل يؤثر إدراك المساهمين لحقوقهم في عزلك على استقلاليتك ؟	4.92	1.86	متوسطة
هل يؤثر إدراك المساهمين لحقوقهم في الاطلاع على تاريخك المهني على استقلاليتك ؟	5.29	1.73	منخفضة
العلاقة بين قرار المراجع والهيكل الإداري للشركة	**4.80**	**1.28**	**متوسطة**

ولدى دراسة الفرضية العدم التي تقول بعدم وجود علاقة بين قرار المراجع والهيكل الإداري للشركة:

الفرضية العدم: $H_0: X = 7$ الفرضية البديلة: $H_1: X \neq 7$

تم اختبار قيمة المتوسط الحسابي إذا كانت معنوية أم لا باستخدام توزيع ستيودنت، فكانت نتائج الاختبار على الشكل التالي :

جدول رقم (3)

نتائج اختبار تأثير الهيكل الإداري على قرار المراجع

درجة الحرية df	قيمة t المحسوبة	قيمة احتمال الدلالة P	نتيجة الاختبار
74	14.92−	0.05 > 0.000	نرفض H_0

وهذا يعني وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين قرار المراجع والهيكل الإداري للشركة، حيث أن متوسط درجة التأثير $X = 4.80$ ذو دلالة إحصائية، أي أن مستوى التأثير متوسط.

ويفسر ذلك بأن معظم المراجعين السوريين يعتقدون بأن نوع الشركة محل المراجعة ذو تأثير متوسط على قرارهم بقبول المراجعة، ويعتقد الباحث أن ذلك يعود إلى قلة الشركات المساهمة واعتماد المراجعين بشكل رئيسي على مراجعة الشركات ذات الطابع العائلي .

كما أن هؤلاء المرجعين لا يتأثرون أثناء تخطيطهم لعملية المراجعة بنسبة الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة من جهة ولا يتأثرون أيضاً بتاريخهم المهني سواء من الناحية السلبية أو الإيجابية وهذا ما يدعم ما ورد في الدراسة النظرية من حيث أن بيئة المراجعة في سوريا غير ناضجة بعد ولم تبلغ مرحلة الرشد.

كما أظهرت النتائج اختلافات بسيطة في آراء المراجعين فيما يتعلق بدرجة تأثير الهيكل الإداري على قرارهم بقبول عملية المراجعة إلا فيما يتعلق بنوع الشركة فيما لو كانت مساهمة، إذ تبين وجود تشتت في الإجابات وهذا ما يدعم ما ذكر آنفاً .

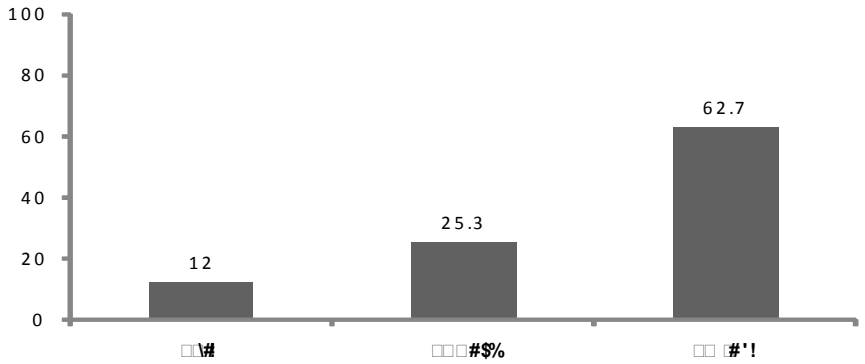
7-1-2- وظائف الأطراف ذات العلاقة(هل يقوم المراجع بتقييم تأثيرات الأطراف ذات العلاقة بالشركة محل المراجعة ؟)

جدول رقم (4)

أثر تقييم الأطراف ذات العلاقة بالشركة محل المراجعة على قرار المراجع		
درجة التأثير	**التكرار المطلق**	**التكرار النسبي %**
عالية	9	12
متوسطة	19	25.3
منخفضة	47	62.7

المجموع	75	100.0

يلاحظ أن 62.7% من المستجوبين كانوا بدرجة تأثير منخفضة، و25.3% منهم كانوا بدرجة تأثير متوسطة (على الحياد)، و12% كانوا بدرجة تأثير عالية كما هو موضح في الشكل البياني رقم (2):



شكل رقم (2)

النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول درجة تأثير تقييم الأطراف ذات العلاقة بالشركة على قرار المراجع

وقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدة، ثم للمحور العام، من أجل تحديد درجة التأثير بدقة، فكانت النتائج على الشكل التالي :

المتوسطات والانحرافات لدرجة تأثير تقييم الأطراف ذات العلاقة بالشركة على قرار المراجع			
البيان	**الوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**التأثير**
هل يؤثر قيام مجلس الإدارة باقتراح تعيينك على استقلاليتك ؟	4.83	1.79	متوسطة
هل يؤثر امتلاك مجلس الإدارة باقتراح عزلك على استقلاليتك ؟	4.92	1.69	متوسطة
هل يؤثر قيام الجمعية العمومية للمساهمين بتحديد أتعابك على حجم الاختبارات التي تقوم بها ونوعيتها ؟	5.04	1.82	منخفضة
هل يؤثر قيام مجلس الإدارة بتحديد أتعابك على حجم الاختبارات التي تقوم بها ونوعيته ؟	5.27	1.52	منخفضة
هل يؤثر قيام الجمعية العمومية للمساهمين بتحديد أتعابك على استقلاليتك ؟	5.04	1.70	منخفضة

هل يؤثر قيام مجلس الإدارة بتحديد أتعابك على استقلاليتك ؟	4.84	1.96	متوسطة
هل يؤثر قيام مجلس الإدارة بتحديد أتعابك على درجة تقيدك بالمعايير العامة لعملية المراجعة؟	5.39	1.68	منخفضة
هل يؤثر قيام الجمعية العمومية للمساهمين بتحديد أتعابك على نوعية وجودة عملية المراجعة ؟	5.21	1.73	منخفضة
هل يؤثر قيام مجلس الإدارة بتحديد أتعابك على درجة تقيدك بمعايير العمل الميداني لعملية المراجعة؟	5.35	1.71	منخفضة
هل يؤثر قيام مجلس الإدارة بتحديد أتعابك على درجة تقيدك بمعايير إبداء الرأي لعملية المراجعة؟	5.64	1.78	منخفضة
العلاقة بين قرار المراجع وتقييم وظائف الأطراف ذات العلاقة بالشركة محل المراجعة	**5.15**	**1.36**	**منخفضة**

جدول رقم (5)

ولدى دراسة الفرضية العدم التي تقول بعدم وجود علاقة بين قرار المراجع وتقييم وظائف الأطراف ذات العلاقة بالشركة محل المراجعة:

الفرضية الابتدائية: $H_0: X = 7$ الفرضية البديلة : $H_1: X \neq 7$

تم اختبار قيمة المتوسط الحسابي إذا كانت معنوية أم لا باستخدام توزيع ستودينت، فكانت نتائج الاختبار على الشكل التالي :

جدول رقم (6)

نتائج اختبار تأثير الأطراف ذات العلاقة بالشركة على قرار المراجع

درجة الحرية df	قيمة t المحسوبة	قيمة احتمال الدلالة P	نتيجة الاختبار
74	11.79-	0.05 > 0.000	نرفض H_0

وهذا يعني وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين قرار المراجع وتقييم وظائف الأطراف ذات العلاقة بالشركة محل المراجعة، حيث أن متوسط درجة التأثير X = 5.15 ذو دلالة إحصائية، أي أن مستوى التأثير منخفض . ويفسر ذلك بعدم قيام المساهمين –وهم الطرف الثاني والمعني الأكثر بوضع الشركة– بدورهم على أكمل وجه وذلك لأسباب عديدة تعود إلى سيطرة الإدارة في الغالب وضعف ثقافة المساهمين بالقوانين والأنظمة وعدم إلمامهم بالحد

الأدنى من حقوقهم وخصوصاً لجهة قيامهم بالتأكد من استقلالية مراجع الحسابات سواء من ناحية العزل والتعين وتحديد الأتعاب والتقيد بمعايير عملية المراجعة، وهذا يتفق أيضاً مع ما ورد في القسم النظري والدراسات السابقة حول عدم مواكبة المراجعين السوريين للتطورات الحديثة في بيئة المراجعة، ليس هذا وحسب بل عدم التزامهم بمعايير المراجعة الدولية والتي تقضي بضرورة قيام المراجع بتقييم بنية الرقابة الداخلية المطبقة سواء من الناحية المحاسبية أو الإدارية مع الأخذ بعين الاعتبار تقييم سمعة الإدارة ونتائجها السابقة والرجوع إلى المراجع السابق في حال وجوده للاستفسار ما أمكن عن بعض القضايا.

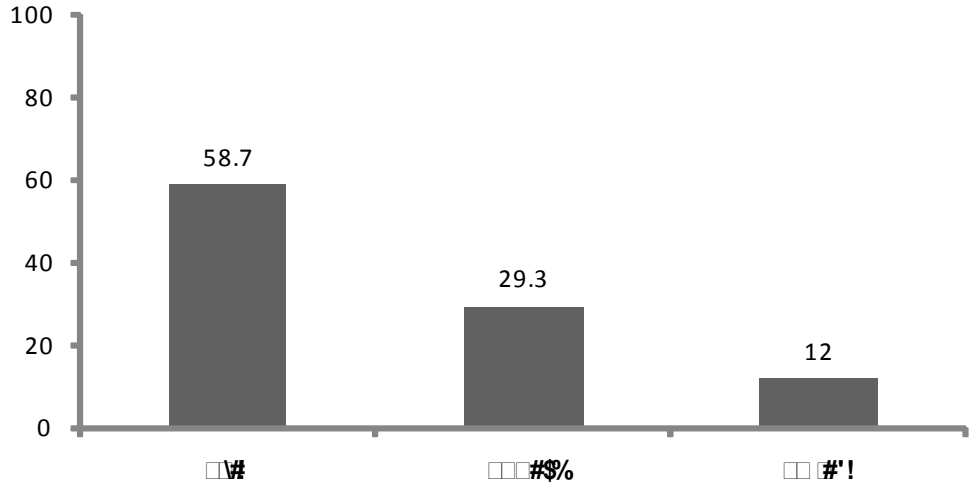
ويمكن تأكيد ذلك من خلال ملاحظة عدم وجود تباين كبير في آراء المراجعين المستطلعين إذ أن الانحراف المعياري عن الوسط الحسابي يبلغ 1.36 وهي نسبة ضئيلة .

7-1-3- وجود لجنة مراجعة(هل يؤثر وجود لجنة المراجعة في الشركة على علاقتها مع المراجع؟).

جدول رقم (7)

تأثير وجود لجنة مراجعة على علاقة المراجع بالشركة		
درجة التأثير	**التكرار المطلق**	**التكرار النسبي %**
عالية	44	58.7
متوسطة	22	29.3
منخفضة	9	12
المجموع	75	100.0

يلاحظ أن 12% من المستجوبين كانوا بدرجة تأثير منخفضة، و29.3% منهم كانوا بدرجة تأثير متوسطة (على الحياد)، و58.7% كانوا بدرجة تأثير عالية كما هو موضح في الشكل البياني التالي :



شكل رقم (3)

النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول تأثير وجود لجنة مراجعة على علاقة المراجع بالشركة

وقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدة، ثم للمحور العام،من أجل تحديد درجة التأثير بدقة، فكانت النتائج على الشكل التالي :

جدول رقم (8)

المتوسطات والانحرافات لدرجة تأثير وجود لجنة مراجعة على علاقة المراجع بالشركة			
البيان	**الوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**التأثير**
هل تعتقد أن وجود لجنة مراجعة يؤثر بشكل ايجابي على علاقتك بمجلس الإدارة ؟	2.95	1.51	عالية
هل يؤثر وجود لجنة مراجعة على علاقتك بالإدارة التنفيذية ؟	3.73	1.80	متوسطة
هل تعتقد أن وجود لجنة مراجعة يؤثر بشكل ايجابي على علاقتك بالمراجعين الداخليين؟	3.05	1.64	متوسطة
العلاقة بين وجود لجنة مراجعة وطبيعة علاقة المراجع مع الشركة	**3.24**	**1.39**	**متوسطة**

ولدى دراسة الفرضية العدم التي تقول بعدم وجود علاقة بين وجود لجنة مراجعة وطبيعة علاقة المراجع مع الشركة:

الفرضية العدم: $H_0: X = 7$ الفرضية البديلة: $H_1: X \neq 7$

تم اختبار قيمة المتوسط الحسابي إذا كانت معنوية أم لا باستخدام توزيع ستودينت، فكانت نتائج الاختبار على الشكل التالي :

جدول رقم (9)

نتائج اختبار أثر وجود لجنة مراجعة على علاقة المراجع بالشركة

درجة الحرية df	قيمة t المحسوبة	قيمة احتمال الدلالة P	نتيجة الاختبار
74	23.47−	0.05 > 0.000	نرفض H_0

وهذا يعني وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين وجود لجنة مراجعة وطبيعة علاقة المراجع مع الشركة، حيث أن متوسط درجة التأثير X = 3.24 ذو دلالة إحصائية، أي أن مستوى التأثير متوسط .

ويمكن تفسير ذلك بأن معظم المراجعين في سوريا ينظرون بإيجابية إلى لجنة المراجعة وخصوصاً لجهة تنظيم علاقتهم بمجلس الإدارة وهذا يدل على عدم وجود ثقة بين المراجع السوري ومجلس الإدارة، ولعل إجابات الأسئلة السابقة تحمل بعض التناقض، ففي الوقت الذي يفترض فيه أن تلعب لجنة المراجعة دوراً هاماً بين المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين، يرى المستجوبين أن وجود اللجنة يؤثر بشكل عالي أكثر على علاقتهم بمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، وبالتالي يعتقد الباحث أن ذلك يعود إلى تركيز المراجع السوري على أهمية علاقته مع الإدارة باعتبار أن رضاها يعتبر أكثر أهمية لديه من التواصل مع المراجع الداخلي.

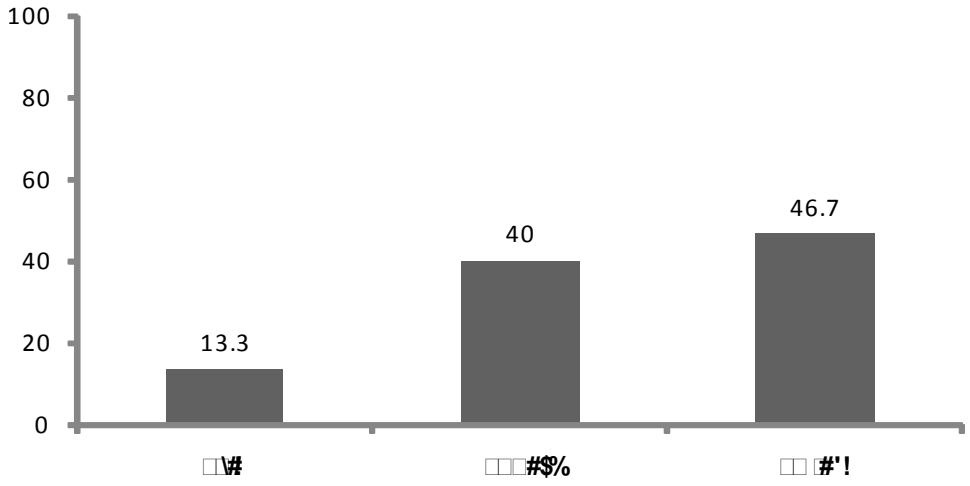
وإذا كانت الدراسة النظرية أكدت على أهمية وجود لجنة المراجعة في الشركة لجهة تنظيم العلاقة بين المراجع الخارجي والإدارة والمراجعين الداخليين بما يتفق مع القوانين والتشريعات، فإن النتائج عموماً تظهر وجود ثقة من قبل المراجع السوري بضرورة وجود لجنة مراجعة .

7-1-4- فاعلية لجنة المراجعة (هل تؤثر فاعلية لجنة المراجعة على نوعية عملية المراجعة؟)

جدول رقم (10)

تأثير فاعلية لجنة المراجعة على نوعية عملية المراجعة		
درجة التأثير	**التكرار المطلق**	**التكرار النسبي %**
عالية	10	13.3
متوسطة	30	40
منخفضة	35	46.7
المجموع	75	100.0

يلاحظ أن 46.7% من المستجوبين كانوا بدرجة تأثير منخفضة، و40% منهم كانوا بدرجة تأثير متوسطة (على الحياد)، و13.3% كانوا بدرجة تأثير عالية كما هو موضح في الشكل البياني التالي:



شكل رقم (4)

النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول تأثير فاعلية لجنة المراجعة على نوعية عملية المراجعة

وقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدة، ثم للمحور العام، من أجل تحديد درجة التأثير بدقة، فكانت النتائج على الشكل التالي :

جدول رقم (11)

المتوسطات والانحرافات لدرجة تأثير فاعلية لجنة المراجعة على نوعية عملية المراجعة			
البيان	**الوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**التأثير**
هل يؤثر بشكل ايجابي قيام لجنة المراجعة باقتراح تعيينك على استقلاليتك ؟	4.19	2.19	متوسطة
هل يؤثر بشكل ايجابي امتلاك لجنة المراجعة لاقتراح عزلك على استقلاليتك؟	4.65	2.10	متوسطة
هل يؤثر بشكل ايجابي قيام لجنة المراجعة باقتراح مقدار أتعابك على حجم الاختبارات التي تقوم بها ونوعيتها؟	4.93	1.72	متوسطة
هل يؤثر بشكل ايجابي قيام لجنة المراجعة بتحديد أتعابك على استقلاليتك ؟	4.85	1.81	متوسطة
هل يؤثر بشكل ايجابي قيام لجنة المراجعة بتحديد أتعابك على نوعية عملية المراجعة ؟	5.09	1.73	منخفضة
هل يؤثر بشكل ايجابي عدد أعضاء لجنة المراجعة على نوعية أداءك لمهام المراجعة؟	5.03	1.71	منخفضة
هل تؤثر بشكل ايجابي كفاءة ومهارة أعضاء لجنة المراجعة على نوعية أداءك لمهام المراجعة؟	4.64	1.85	متوسطة
هل يؤثر بشكل ايجابي وجود لجنة المراجعة على مدى التزامك بمعايير المراجعة الدولية أو المحلية؟	4.75	2.03	متوسطة
العلاقة بين عملية المراجعة وفاعلية لجنة المراجعة	**4.77**	**1.44**	**متوسطة**

ولدى دراسة الفرضية العدم التي تقول بعدم وجود علاقة بين عملية المراجعة وفاعلية لجنة المراجعة :

الفرضية العدم: $H_0: X = 7$ الفرضية البديلة: $H_1: X \neq 7$

تم اختبار قيمة المتوسط الحسابي إذا كانت معنوية أم لا باستخدام توزيع ستودينت، فكانت نتائج الاختبار على الشكل التالي :

جدول رقم (12)

نتائج اختبار تأثير فاعلية لجنة المراجعة على نوعية عملية المراجعة

درجة الحرية df	قيمة t المحسوبة	قيمة احتمال الدلالة P	نتيجة الاختبار
74	13.44-	0.05 > 0.000	نرفض H_0

وهذا يعني وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين عملية المراجعة وفاعلية لجنة المراجعة، حيث أن متوسط درجة التأثير X = 4.77 ذو دلالة إحصائية، أي أن مستوى التأثير متوسط.

إن هذه النتيجة تدعم وبشكل كبير الأهداف الأساسية والغايات من وراء تشكيل لجنة المراجعة والتي وردت في القسم النظري، إلا أن اعتقاد معظم المراجعين السوريين بأن قيام لجنة المراجعة بتحديد أتعابهم يؤثر بشكل ضعيف على نوعية عملية المراجعة يثير تساؤلات عن مدى فهم المراجع السوري لوظيفة لجنة المراجعة وأهدافها ومن يقوم حقيقةً بتحديد تلك الأتعاب والأسس المتبعة في ذلك .

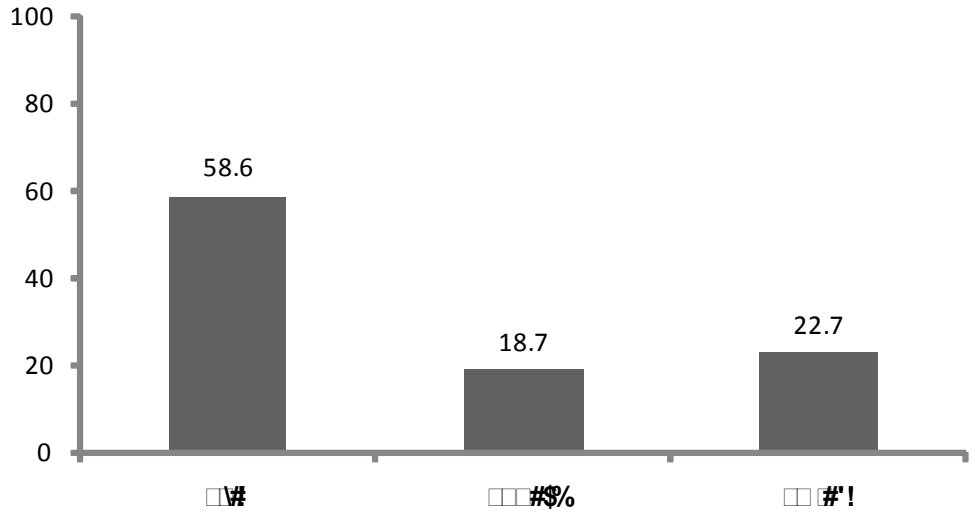
كما أن النتائج تظهر تشتتاً كبيراً في آراء المراجعين وخصوصاً لجهة دور لجنة المراجعة في تعيين وعزل المراجع وأثر ذلك على استقلاليته والتزامه بمعايير المراجعة المحلية والدولية ، ويعود ذلك برأي الباحث إلى عدم إطلاع بعض المراجعين على التشريعات الحديثة ويفسر عدم اعتمادهم من قبل هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية .

7-1-5- قبول عملية المراجعة

جدول رقم (13)

تأثير العلاقات الأخرى مع الشركة على قرار قبول عملية المراجعة		
درجة التأثير	**التكرار المطلق**	**التكرار النسبي %**
عالية	44	58.6
متوسطة	14	18.7
منخفضة	17	22.7
المجموع	75	100

يلاحظ أن 22.7% من المستجوبين كانوا بدرجة تأثير منخفضة، و18.7% منهم كانوا بدرجة تأثير متوسطة (على الحياد)، و58.6% كانوا بدرجة تأثير عالية كما هو موضح في الشكل البياني التالي:



شكل رقم (5)

النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول تأثير العلاقات الأخرى مع الشركة على قرار قبول عملية المراجعة

وقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدة، ثم للمحور العام، من أجل تحديد درجة التأثير بدقة، فكانت النتائج على الشكل التالي :

جدول رقم (14)

المتوسطات والانحرافات لدرجة تأثير العلاقات الأخرى مع الشركة على قرار قبول عملية المراجعة			
البيان	**الوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**التأثير**
لو كنت موظفاً سابقاً لدى الشركة ، هل سيؤثر ذلك على قرارك بقبول تقديم خدمات المراجعة لنفس الشركة؟	3.09	1.78	متوسطة
هل تؤثر ملكيتك لأسهم في الشركة على قرارك بقبول تقديم خدمات المراجعة لنفس الشركة؟	3.11	1.96	متوسطة

هل يؤثر وجود علاقة قرابة مع أحد أعضاء مجلس الإدارة على قرارك بقبول تقديم خدمات المراجعة لنفس الشركة؟	3.43	1.92	متوسطة
هل عملك كمستشار إداري يؤثر على قرارك بقبول تقديم خدمات المراجعة لنفس الشركة؟	3.09	1.86	متوسطة
العلاقة بين قرار المراجع وطبيعة العلاقات الأخرى مع الشركة	**3.17**	**1.61**	**متوسطة**

ولدى دراسة الفرضية العدم التي تقول بعدم وجود علاقة بين قرار المراجع وطبيعة العلاقات الأخرى مع الشركة:

الفرضية العدم: $H_0: X = 7$ الفرضية البديلة: $H_1: X \neq 7$

تم اختبار قيمة المتوسط الحسابي إذا كانت معنوية أم لا باستخدام توزيع ستودينت، فكانت نتائج الاختبار على الشكل التالي :

جدول رقم (15)

نتائج اختبار أثر العلاقات الأخرى على قرار قبول عملية المراجعة

درجة الحرية df	قيمة t المحسوبة	قيمة احتمال الدلالة P	نتيجة الاختبار
74	20.54−	0.05 > 0.000	نرفض H_0

وهذا يعني وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين قرار المراجع وطبيعة العلاقات الأخرى مع الشركة، حيث أن متوسط درجة التأثير $X = 3.17$ ذو دلالة إحصائية، أي أن مستوى التأثير متوسط.

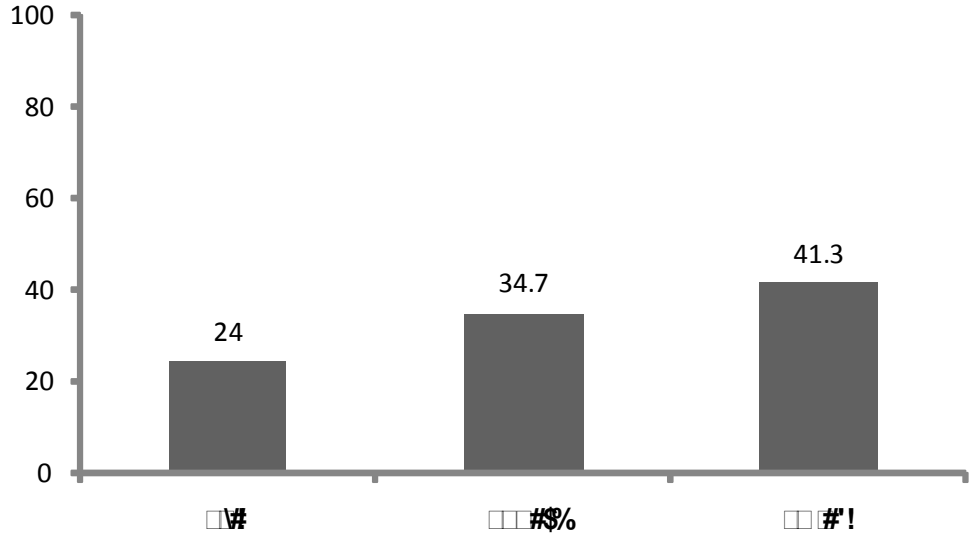
تظهر هذه النتائج ضعف إلمام المراجعين بالقوانين حتى القوانين (ذاتية التنظيم) حيث أن القوانين في دول العالم كافة بما فيها القوانين السورية تحظر على المراجع الذي يمتلك أسهماً في شركة ما القيام بعملية مراجعة لها حفاظاً على استقلاليته ويسري ذلك على علاقات القرابة أيضاً مع مجلس الإدارة، وهذا يعني أن المراجع من الناحية العملية لا يهتم كثيراً بأمور استقلاليته بقدر ما يهتم بالحصول على أكبر قدر ممكن من العملاء حتى لو كان ذلك على حساب نوعية الخدمة المقدمة ويؤكد ذلك من خلال ملاحظة عدم وجود تشتت كبير في إجابات المراجعين حول هذه النقطة.

7-1-6- نوعية المراجعة(هل تتأثر عملية المراجعة بوجود علاقات أخرى بين المراجع والشركة؟)

جدول رقم (16)

تأثير وجود علاقات أخرى على نوعية عملية المراجعة		
درجة التأثير	**التكرار المطلق**	**التكرار النسبي %**
عالية	18	24
متوسطة	26	34.7
منخفضة	31	41.3
المجموع	75	100

يلاحظ أن 41.3% من المستجوبين كانوا بدرجة تأثير منخفضة، و34.7% منهم كانوا بدرجة تأثير متوسطة (على الحياد)، و24% كانوا بدرجة تأثير عالية كما هو موضح في الشكل البياني التالي:



شكل رقم (6)

النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول درجة تأثير وجود علاقات أخرى على نوعية عملية المراجعة

وقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدة، ثم للمحور العام، من أجل تحديد درجة التأثير بدقة، فكانت النتائج على الشكل التالي:

جدول رقم (17)

المتوسطات والانحرافات لدرجة تأثير وجود علاقات أخرى على نوعية عملية المراجعة			
البيان	**الوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**التأثير**
هل يؤثر قيامك بتقديم خدمات أخرى غير المراجعة (ضريبية- استشارية- توظيف) على حجم ونوعية اختبارات المراجعة العادية ؟	4.04	1.79	متوسطة
هل يؤثر قيامك بتقديم خدمات أخرى غير المراجعة (ضريبية- استشارية- توظيف) على مستوى أتعابك مقابل خدمات المراجعة العادية ؟	4.17	1.80	متوسطة
هل يؤثر قيامك بتقديم خدمات أخرى غير المراجعة(ضريبية- استشارية- توظيف) على استقلاليتك أثناء القيام بخدمات المراجعة العادية ؟	4.51	1.91	متوسطة
هل يؤثر وجود لجنة المراجعة على طبيعة الخدمات الأخرى التي تقدمها بخلاف عملية المراجعة ؟	4.43	1.70	متوسطة
هل استبدالك بمراجع آخر(بعد مضي خمس سنوات على الأكثر) يؤثر على عملية المراجعة ؟	5.01	1.68	منخفضة
العلاقة بين نوعية المراجعة وطبيعة العلاقات الأخرى مع الشركة	**4.43**	**1.37**	**متوسطة**

ولدى دراسة الفرضية العدم التي تقول بعدم وجود علاقة بين نوعية المراجعة وطبيعة العلاقات الأخرى مع الشركة:

الفرضية العدم: $H_0: X = 7$ الفرضية البديلة: $H_1: X \neq 7$

تم اختبار قيمة المتوسط الحسابي إذا كانت معنوية أم لا باستخدام توزيع ستودينت، فكانت نتائج الاختبار على الشكل التالي :

جدول رقم (18)

نتائج اختبار تأثير وجود علاقات أخرى على نوعية عملية المراجعة

درجة الحرية df	قيمة t المحسوبة	قيمة احتمال الدلالة P	نتيجة الاختبار
74	16.22-	0.05 > 0.000	نرفض H_0

وهذا يعني وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين نوعية المراجعة وطبيعة العلاقات الأخرى مع الشركة، حيث أن متوسط درجة التأثير X = 4.43 ذو دلالة إحصائية، أي أن مستوى التأثير متوسط .

تظهر هذه النتائج اعتقاد معظم المراجعين السوريين أن قيامهم بتقديم خدمات أخرى غير المراجعة سواء كانت خدمات ضريبية أو استشارية يزيد من فاعلية عملية المراجعة.

كما تظهر النتائج أن تأثير استبدال المراجع السوري بعد مضي عدد من السنوات على نوعية المراجعة ضعيف وهذا يتعارض مع الأدبيات الحديثة في المراجعة والتي أكدت عليها معظم التشريعات الغربية،وبرأي الباحث أن ذلك يعود إلى أن معظم عمليات التوكيل للشركات غير المساهمة وغير المقيدة في بورصة دمشق تكون في الغالب مبنية على العلاقات الشخصية ومدى قدرة المراجع على إقناع إدارة الشركة بتحقيق مكاسب ضريبية.

ويلحظ في هذا المحور أن تشتت الإجابات محدود جداً ويفسر ذلك باتفاق معظم المراجعين على أهمية تقديمهم لخدمات أخرى غير المراجعة، ويعتقد الباحث أن ذلك يعود إلى العوائد المادية التي تجنيها مكاتب المراجعة دون تحمل أي مسؤولية مقارنة بخدمة المراجعة، بالإضافة إلى اعتماد قسم من المراجعين على هذه الخدمات كمورد رئيسي لدخلهم وخصوصاً أولئك غير المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

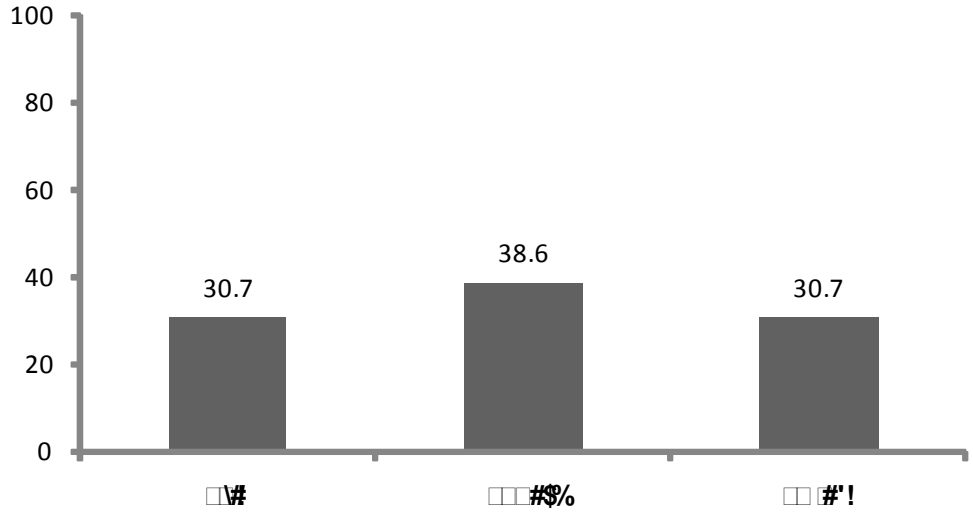
7-1-7- مسؤوليات المراجع(هل يؤثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على عملية المراجعة الخارجية؟)

جدول رقم (19)

تأثير تطبيق قواعد حوكمة الشركات على مسؤوليات المراجع		
درجة التأثير	**التكرار المطلق**	**التكرار النسبي %**
عالية	23	30.7
متوسطة	29	38.6

منخفضة	23	30.7
المجموع	75	100

يلاحظ أن 30.7% من المستجوبين كانوا بدرجة تأثير منخفضة، و38.6% منهم كانوا بدرجة تأثير متوسطة (على الحياد)، و30.7% كانوا بدرجة تأثير عالية كما هو موضح في الشكل البياني التالي :



شكل رقم (7)

النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول درجة تأثير حوكمة الشركات على مسؤوليات المراجع

وقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدة، ثم للمحور العام، من أجل تحديد درجة التأثير بدقة، فكانت النتائج على الشكل التالي :

جدول رقم (20)

المتوسطات والانحرافات لدرجة تأثير حوكمة الشركات على مسؤوليات المراجع			
البيان	**الوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**التأثير**
هل يؤثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على مسؤولياتك فيما يتعلق بالتقرير عن أن الشركة تدار بشكل جيد ؟	3.84	1.76	متوسطة
هل يؤثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على مسؤولياتك فيما يتعلق بالتقرير عن أن القوائم المالية تشمل جميع العمليات المالية للشركة ؟	3.76	1.71	متوسطة
هل يؤثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على مسؤولياتك فيما يتعلق بالتقرير عن أن الشركة سوف تستمر بالنشاط لمدة لا تقل عن عام ؟	3.93	1.61	متوسطة
هل يؤثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على مسؤولياتك فيما يتعلق بالتقرير عن أن الشركة تتبنى مسؤولياتها تجاه البيئة والمجتمع ؟	3.92	1.53	متوسطة
العلاقة بين مسؤوليات المراجع وقواعد حوكمة الشركات	**3.86**	**1.38**	**متوسطة**

ولدى دراسة الفرضية العدم التي تقول بعدم وجود علاقة بين مسؤوليات المراجع وقواعد حوكمة الشركات :

الفرضية العدم: $H_0: X = 7$ الفرضية البديلة: $H_1: X \neq 7$

تم اختبار قيمة المتوسط الحسابي إذا كانت معنوية أم لا باستخدام توزيع ستودينت ، فكانت نتائج الاختبار على الشكل التالي :

جدول رقم (21)

نتائج اختبار أثر حوكمة الشركات على مسؤوليات المراجع

درجة الحرية df	قيمة t المحسوبة	قيمة احتمال الدلالة P	نتيجة الاختبار
74	19.67−	0.05 > 0.000	نرفض H_0

وهذا يعني وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين مسؤوليات المراجع وقواعد حوكمة الشركات، حيث أن متوسط درجة التأثير X = 3.86 ذو دلالة إحصائية، أي أن مستوى التأثير متوسط.

إن هذه النتائج تؤكد الاتجاهات النظرية حول تأثيرات تطبيق قواعد حوكمة الشركات على مسؤوليات المراجعين بالدرجة الأولى وخصوصاً لجهة التأكيد على المسؤوليات الجديدة والمتعلقة بالبيئة والمجتمع . إن اعتقاد المراجعين السوريين بأن تطبيق قواعد حوكمة الشركة يؤثر على مسؤولياتهم المتعلقة بتقييم الإدارة الجيدة وشمولية القوائم المالية واستمرارية الشركة وتبنيها لمسؤولياتها تجاه المجتمع والبيئة يتفق مع النقاش المطروح في القسم النظري حول آليات حوكمة الشركات والجدوى المرجوة منها .

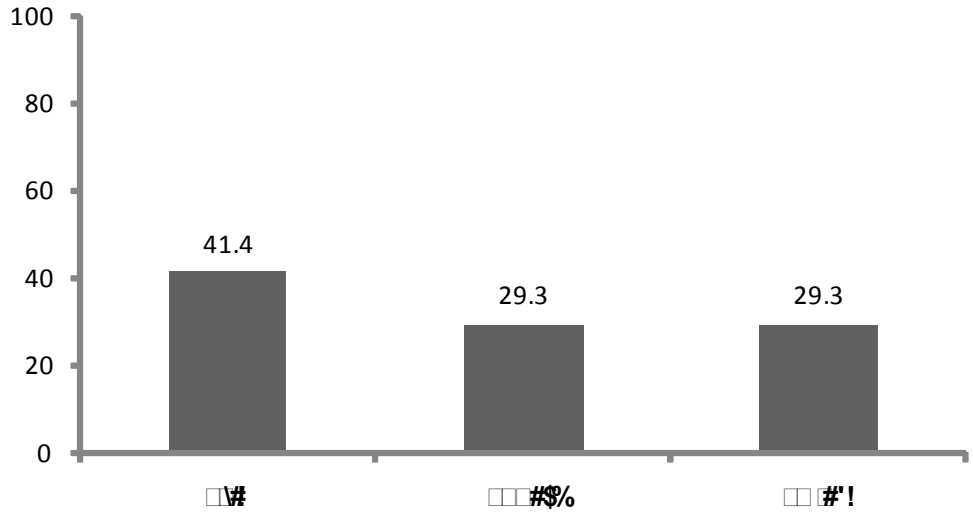
ويلحظ هنا أن تشتت الإجابات ضعيف مقارنة بالأجوبة السابقة .

7-1-8- نوعية عملية المراجعة

جدول رقم (22)

أثر حوكمة الشركات على نوعية عملية المراجعة		
درجة التأثير	**التكرار المطلق**	**التكرار النسبي %**
عالية	31	41.4
متوسطة	22	29.3
منخفضة	22	29.3
المجموع	75	100

يلاحظ أن 29.3% من المستجوبين كانوا بدرجة تأثير منخفضة، و29.3% منهم كانوا بدرجة تأثير متوسطة (على الحياد)، و41.4% كانوا بدرجة تأثير عالية كما هو موضح في الشكل البياني التالي :



شكل رقم (8)

النسب المئوية لإجابات المستجوبين حول تأثير حوكمة الشركات على نوعية عملية المراجعة وقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدة، ثم للمحور العام، من أجل تحديد درجة التأثير بدقة، فكانت النتائج على الشكل التالي :

جدول رقم (23)

المتوسطات والانحرافات لدرجة تأثير حوكمة الشركات على نوعية عملية المراجعة			
البيان	**الوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**التأثير**
هل يؤثر بشكل ايجابي تطبيق قواعد حوكمة الشركات على استقلاليتك ؟	3.92	1.84	متوسطة
هل يؤثر بشكل ايجابي تطبيق قواعد حوكمة الشركات على التزامك بمعايير المراجعة الدولية ؟	4.04	1.99	متوسطة
هل يؤثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على طبيعة ونوعية الخدمات الأخرى التي تقدمها بخلاف عملية المراجعة ؟	4.05	1.81	متوسطة
هل تعتقد أن تطبيق قواعد حوكمة الشركات يؤثر على توقعات الأطراف الأخرى لنتائج عملية المراجعة ؟	3.47	1.63	متوسطة
العلاقة بين نوعية عملية المراجعة وقواعد حوكمة الشركات	**3.87**	**1.39**	**متوسطة**

ولدى دراسة الفرضية العدم التي تقول بعدم وجود علاقة بين نوعية عملية المراجعة وقواعد حوكمة الشركات:

الفرضية العدم: $H_0: X = 7$ الفرضية البديلة: $H_1: X \neq 7$

تم اختبار قيمة المتوسط الحسابي إذا كانت معنوية أم لا باستخدام توزيع ستودينت، فكانت نتائج الاختبار على الشكل التالي :

جدول رقم (24)

نتائج اختبار تأثير حوكمة الشركات على نوعية عملية المراجعة

درجة الحرية df	قيمة t المحسوبة	قيمة احتمال الدلالة P	نتيجة الاختبار
74	19.48−	0.05 > 0.000	نرفض H_0

وهذا يعني وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين نوعية عملية المراجعة وقواعد حوكمة الشركات، حيث أن متوسط درجة التأثير X = 3.87 ذو دلالة إحصائية، أي أن مستوى التأثير متوسط . إن هذه النتائج تؤكد الاتجاهات النظرية حول تأثيرات تطبيق قواعد حوكمة الشركات على استقلالية المراجعين والتزامهم بمعايير المراجعة الدولية بما يؤسس لتوافق دولي حولها، كما أن النتائج تظهر أهمية تطبيق قواعد حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات .

الفصل الثامن: النتائج والتوصيات

أولاً- النتائج

لقد حاول الباحث في هذا البحث دراسة الآثار المتوقعة لتطبيق قواعد حوكمة الشركات على مهنة مراجعة الحسابات في سوريا والمراجعين، ومستوى أدائهم وجودة الخدمات التي سوف يقدمونها وهل ستزيد هذه القواعد من مسؤوليات المراجعين أم سوف تؤكد على المسؤوليات الحالية المتمثلة في تأكد مراجع الحسابات من ممارسة مهامه باستقلالية تامة والاستعانة بمساعدين مؤهلين والإبلاغ عن أية نقاط ضعف جوهرية في بنية نظام الرقابة المطبق، كما ناقش البحث موضوع دور الحوكمة في تحسين العلاقة بين المراجع ومختلف الأطراف المرتبطة مع الشركة سواء مجلس الإدارة أو المساهمين عن طريق لجنة المراجعة، وتطرق البحث إلى البيئة التشريعية لمهنة المراجعة حيث تتسم البيئة السورية بحداثة تشريعاتها من جهة وعدم تجاوب القسم الأعظم من المراجعين مع التطورات العالمية وخصوصاً لجهة الالتزام بمعايير المراجعة الدولية، و لما كانت المراجعة إحدى أهم آليات حوكمة الشركات فإن هذه الأهمية تعود إلى ما تقدمه هذه العملية من إضفاء للثقة في القوائم لمالية المنشورة وهذا ما يهم الغرض من نشرها أي خدمة الأطراف المستفيدة والمعنية بها.

وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1- أن انفصال الملكية عن الإدارة كان ومازال السبب الرئيسي وراء ظهور مفهوم حوكمة الشركات، حيث يسعى كل من الوكيل والأصيل إلى تعزيز منفعته الشخصية على حساب الآخر .

2- أن حوكمة الشركات تمثل مجموعة من القواعد والقوانين الصارمة التي تضبط عمل الإدارة أولاً وتوجه أدائها بما يحافظ على حقوق جميع الأطراف المرتبطة بالشركة وخصوصاً المساهمين وأصحاب الدين.

3- أن الحفاظ على حقوق الأطراف كافة يستلزم إعداد قوائم مالية معدة وفقاً لمعايير محاسبية سليمة، وتعرض وبشكل عادل حقيقة المركز المالي للمنشأة، وتلبي متطلبات أسواق المال.

4- أن مراجعة هذه القوائم المعدة من قبل الإدارة بهدف إضفاء الثقة عليها يطرح عملية المراجعة كأهم آلية من آليات الحوكمة الجيدة.

5- أن المراجع السوري يأخذ بعين الاعتبار طبيعة الهيكل الإداري القائم في الشركة عند قيامه بقبول تقديم خدمة المراجعة، كما أنه يأخذ بعين الاعتبار نسب الملكية.

6- أن المراجع السوري يتأثر بشكل كبير بأطراف النفوذ في الشركة وخصوصاً لجهة قيام مجلس الإدارة بتعيينه و تحديد أتعابه وبالتالي درجة تقيده بمعايير عملية المراجعة واستقلاليتها.

7- أن علاقة المراجع السوري مع مجلس الإدارة تتأثر بشكل عالي بوجود لجنة المراجعة، كما أنها تتأثر بشكل متوسط مع الإدارة التنفيذية والمراجعين الداخليين.

8- أن وجود لجنة المراجعة وقيامها بواجباتها يؤثر على عمل المراجع لجهة الحفاظ على استقلاليته والتزامه بمعايير المراجعة وبالتالي يرفع من جودة عملية المراجعة.

9- أن وجود علاقات قرابة أو تقديم خدمات أخرى بخلاف عملية المراجعة مثل الخدمات الاستشارية أو خدمات التوظيف مع الشركة يؤثر بشكل متوسط على قرار المراجع بقبول تقديم خدمة المراجعة.

10- أن حجم الاختبارات التي يقوم بها المراجع ونوعيتها واستقلاليته وكذلك مستوى أتعابه يتأثر بشكل متوسط مع قيامه بتقديم خدمات أخرى غير المراجعة.

11- أن استبدال المراجع بعد مضي خمس سنوات يؤثر بشكل منخفض على عملية المراجعة.

12- أن تطبيق قواعد حوكمة الشركات سوف تؤثر بشكل متوسط على مسؤوليات المراجعين البيئية، وكذلك مسؤولياتهم بالإقرار عن أن الشركة تدار بشكل جيد، وأن القوائم المالية تشمل جميع العمليات، كما أن الشركة سوف تستمر بالنشاط لفترة لا تقل عن عام.

13- أن تطبيق قواعد حوكمة الشركات سوف يزيد من التزام المراجعين السوريين بمعايير المراجعة الدولية كما يزيد من استقلاليتهم، كما أن حوكمة الشركات سوف تساهم في تضييق فجوة توقعات الأطراف لنتائج عملية المراجعة.

ثانياً- التوصيات

بناءً على نتائج هذه الدراسة والدراسات السابقة التي تم استعراضها فان الباحث يوصي بالنقاط التالية:

1- أن يتم اعتماد حوكمة الشركات كمنظومة عامة و إطاراً شاملاً للاقتصاد الوطني، وذلك من خلال مسايرة القوانين الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، واتخاذها كخيار استراتيجي لتطوير الاقتصاد السوري من خلال تعميم ثقافة الحوكمة على مجمل القطاعات وذلك كوسيلة لتدعيم الثقة الدولية وبالتالي تدفق رؤوس الأموال وجذب الاستثمارات، وهذا ما تؤكده معظم الدراسات السابقة في هذا المجال وكذلك التقارير.

2- أن يتم وضع لائحة التزام من قبل الشركات المساهمة بقواعد حوكمة الشركات على أن يتم تقييمها من قبل هيئة خاصة بمفوضية هيئة الأوراق و الأسواق المالية السورية، و أن تتضمن هذه اللائحة وبشكل خاص ضرورة وجود لجان المراجعة والتعويضات والترشيحات، وخصوصاً بعد أن تبين أن عمل المراجع يتأثر بنسبة كبيرة في ظل وجود لجنة مراجعة، كما يؤثر وجود لجنة المراجعة على استقلالية المراجع والتزامه بمعايير المراجعة الدولية، وهذا ما يمكن أن تتضمنه اللائحة الداخلية للالتزام بقواعد حوكمة الشركات.

3- العمل على تطوير مهنة المراجعة في سوريا آخذين بعين الاعتبار متطلبات حوكمة الشركات أولاً وتأثيراتها ثانياً، وذلك من خلال إعادة النظر في هيكلية جمعية المحاسبين القانونيين والعمل على تحويلها إلى نقابة ذاتية التنظيم، كما أن يتم إعادة النظر في شروط الحصول على رخصة مزاولة المهنة بشكل يتناسب مع الواقع السوري،وخصوصاً لجهة حصر المهنة بالأخصائيين في المحاسبة والمراجعة دون سواهم من باقي الاختصاصات.

4- إقامة الدورات التدريبية والمؤتمرات المهنية والعلمية بغرض التعريف بمفهوم وآليات حوكمة الشركات وبيئتها الجديدة وما تفرضه على سوق المراجعة من تحديات جديدة تتعلق بضرورة تدعيم استقلالية المراجع، والحد من المنافسة غير الشريفة والتي تؤثر على سمعة المهنة وكرامتها وبالتالي مكانتها المرموقة بين سائر المهن، وتوعية المراجع للمسؤوليات الملقاة على عاتقه – وخصوصاً المسؤوليات القانونية في ظل بيئة التقاضي – تجاه الاقتصاد الوطني والمجتمع عموماً.

المراجع

مراجع البحث

أولاً- الكتب

1 - السيد، عبيد، شحاته، حسين، *المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة*، القاهرة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، 2007 .

2 - الشيرازي، عباس مهدي، *نظرية المحاسبة*، منشورات جامعة الكويت، الطبعة الأولى، 1990.

3- أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، *المراجعة مدخل متكامل*، ترجمة ومراجعة محمد الديسطي، أحمد حجاج، الرياض، دار المريخ ، 2005 .

4- الصبان، محمد سمير، محمد مصطفى، سليمان، *الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات*، القاهرة، الدار الجامعية، 2005.

5- القاضي، حسين، دحدوح، حسين، *مراجعة الحسابات – الأساسيات* ، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الأولى، 1998..

6 - الدهراوي، كمال الدين، *منهجية البحث العلمي في المحاسبة والإدارة*، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2006.

7- إدريس، عبد السلام، *المراجعة معايير وإجراءات*، دار النهضة العربية، بيروت، 1996.

8- الواصل، عبد الرحمن بن عبدالله، *البحث العلمي*، منشورات وزارة المعارف، المملكة العربية السعودية،الطبعة الأولى، 1999.

9- توماس، وليم، هنكي، أمرسون، *المراجعة بين النظرية والتطبيق*، تعريب ومراجعة أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، 1989 .

10- حماد، طارق عبد العال، *حوكمة الشركات –تطبيقات على المصارف–*، الدار الجامعية، 2005 الطبعة الأولى.

11 -حنان، محمد رضوان، *نظرية المحاسبة*، منشورات جامعة حلب، كلية الاقتصاد، الطبعة الأولى ، 1998 .

12- عليان، ربحي، غنيم، عثمان، البحث *العلمي الأسس النظرية والتطبيق العملي*، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،2008، الطبعة الثانية.

13 -غالي، جورج دانيال، تطوير *مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة*، القاهرة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، 2003 .

14-زنبوعة، محمود قاسم، التنمية الاقتصادية، منشورات جامعة تشرين، كلية الاقتصاد،مطبعة المدينة، دمشق،1996.

15- مجموعة من الكتاب، *حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين*، ترجمة سمير كرم، مركز المشروعات الدولية الخاصة، الطبعة الثالثة ، واشنطن 2003.

16- هندي، منير إبراهيم، *الفكر الحديث في هيكل تمويل الشركات*، كلية التجارة، جامعة طنطا ، 2004 .

17- نور، أحمد، الصحن، عبد الفتاح، *مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية*، الدار الجامعية، بيروت، 1986 .

ثانياً- الدوريات العلمية

1- المطيري، عبيد بن سعد، تطبيق الإجراءات الحاكمة في السعودية، *المجلة العربية للعلوم الإدارية*، المجلد العاشر، العدد الثالث، جامعة الكويت، 2003 ، ص ص 281- 305 .

2- القاضي، حسين، الأمين، ماهر، صوفي، سامي، دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية، *مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية*، المجلد28، العدد2، 2006 ، ص ص 175 – 197

3- الوهاب، علاء عبد، التحكم المؤسسي وأثره في الرقابة والتوجيه على الشركات المساهمة العمانية، *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*، المجلد22، العدد 1، 2006 ، ص ص 249 – 275 .

4- القشي، ظاهر، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، *مجلة اربد للبحوث العلمية*، المجلد9، العدد2 ، 2005 ، ص ص 1- 27 .

5- القشي، ظاهر، الخطيب، حازم، الحاكمية المؤسساتية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، *مجلة إربد للبحوث العلمية*، المجلد10 ، العدد 1 ، 2006 .

6- المحمود، صالح عبد الرحمن، انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة*، جدة ، المجلد18، العدد2، 2004 ، ص ص 193-233 .

7- المنيف، عبد الله علي، الحميد، عبد الرحمن إبراهيم، مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضاءها – دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة*، جدة ، المجلد11، العدد2، 1998، ص ص 37-68.

8- العنقري، حسام بن عبد المحسن، آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة* ، جدة ، المجلد18، العدد 1 ، 2004 ، ص ص 135-203 .

9- العنقري، حسام بن عبد المحسن، توسيع نطاق الخدمات المهنية وآثاره على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة* ، جدة ، المجلد 17، العدد 2 ، 2003، ص ص 113-149 .

10- العربيد، عصام فهد، معايير الإفصاح بالقوائم المالية الخاصة بالمصارف التجارية بين التحكم المؤسسي ورقابة المصرف المركزي، *مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية*، المجلد 26، العدد1، 2007، ص ص 71- 92 .

11- جربوع، يوسف محمود، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله – دراسة تطبيقية ، *مجلة الجامعة الإسلامية* ، المجلد16، العدد1 ، 2008، ص ص 757-794 .

12- جربوع، يوسف محمود، مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع – دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات في قطاع غزة ، *مجلة الجامعة الإسلامية* ، فلسطين، المجلد13، العدد1 ، 2005 ، ص ص 263-295 .

13- خليل، محمد أحمد إبراهيم، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، المجلد 28 ، العدد 2 ، 2007 . ص ص 212-246

14- قطب، أحمد سباعي، الخاطر، خالد ناصر، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات، دراسة ميدانية في دولة قطر، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة*، جدة ، المجلد 18، العدد2 ، 2004 ، ص ص 155-192 .

15- دهمش، نعيم، القشي، ظاهر شاهر، الحاكمية المؤسسية بعد مرور عامين على تحديثها ، *مجلة البنوك* ، الأردن، المجلد 23، العدد 4 ، 2004 .

16- زيود، لطيف، قيطيم، حسان، مكية، نغم، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، *مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية*، المجلد29، العدد1، 2007، ص ص 171-188 .

17- عبد الحميد، علي عبد العليم، إطار فكري لتطوير التقارير المالية المنشورة لوحدات القطاع العام الصناعي في ظل سياسة التخصيص ، *آفاق جديدة* ، جامعة المنوفية، المجلد 2، العدد 2، 1990 ، ص ص 13- 53 .

18- مصطفى، صادق حامد، قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة*، جدة ، المجلد18 ، العدد 2 ، 2004، ص ص 81- 116.

19- متولي، سامي وهبة، لجنة المراجعة ودورها في زيادة فاعلية عمل المراجعين ودعم استقلالهم ، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، المجلد ، العدد 2 ،

20- يوسف، محمد حسن، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة إلى نمط تطبيقها في مصر، *مجلة بنك الاستثمار القومي*، القاهرة ، 2007 ، ص ص 1 – 18 .

رابعاً- المؤتمرات العلمية

1- السعدني، مصطفى بسيوني، *المؤتمر الدولي حول مهنة المحاسبة و المراجعة و التحديات المعاصرة*، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، الإمارات العربية، 2007 .

2- المعتاز، احسان، *السوق المالية السعودية – نظرة مستقبلية*، مدى التزام الشركات المساهمة السعودية بالإفصاح عن بعض متطلبات لائحة حوكمة الشركات، مكة المكرمة، جامعة أم القرى ، 2007 .

3- المهايني، محمد خالد، *حوكمة الشركات*، حوكمة الشركات وأهميتها في جذب الاستثمارات وتنمية الموارد البشرية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد ، 2007

4- دهمش، نعيم، *المؤتمر العلمي المهني الخامس*، الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالمدقق ومهنة المحاسبة، عمان، الأردن ، 2003 .

خامساً- المواقع الالكترونية

1- المليجي، إبراهيم السيد، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسات المهنية في مصر، *http://faculty.ksu.edu.sa* ، 2008/6/21 ، الساعة التاسعة صباحاً.

2- المليجي ، إبراهيم السيد، دراسة ميدانية لآراء المستثمرين والمحللين الماليين في مسؤولية مراقب الحسابات في مصر عن الحكم على مقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، *http://faculty.ksu.edu.sa*، 2008/6/21، الساعة التاسعة صباحاً.

3- أبو العطا، نيرمين، حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، *http:/www.oecd.org ، 2008/2/15*، الساعة الواحدة ظهراً

4- فاتح، بشير، دبلة، بن عيشي، حوكمة الشركات كأداة لضمن صدق المعلومة المالية والأنظمة المحاسبية وأثرها على مستوى أداء الأسواق،

http://kku.edu.sa/Conferences/SSEFP/Researches/، 2008/3/5، الساعة الواحدة ظهراً.

سادساً- الرسائل

1- البهلول، محمد عبد الغني، *موقف مهنة مراجعة الحسابات في سوريا من معايير المراجعة الدولية*، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 1998.

2- كراز، إياد عبد المسيح، *أثر البنية التنظيمية للشركات الخاضعة للمراجعة على استقلال المراجع*، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2002 .

سابعاً- القوانين والمراسيم

1- قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم /22/ لعام 2005 .

2- قانون سوق الأوراق المالية رقم /55/ لعام 2006 .

3- نظام الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق المالية رقم /3943/ لعام 2006.

4- نظام اعتماد مفتشي الحسابات رقم /3944/ لعام 2006 .

5- قانون الشركات رقم /3 / لعام 2008 .

6- قواعد حوكمة الشركات السورية رقم /18/م/ تاريخ 2008.

ثامناً- المراجع الإنكليزية

1 - Ashbaugh , H., and T. Warfield., Audit as a Corporate Governance Mechanism: Evidence from the German Market, *Journal of International Accounting Research*, Vol. 2, 2003, pp 1-21.

2 - Bahlol .M ., An internationalization of Auditing standards and profession, PhD Thesis , Manchester school of Accounting and finance , UK, 2004

3 - Baker, R., and M. Dwight., increasing the Role of Auditing in Corporate Governance, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 13, 2002, pp 783-795.

4 - Basioudis, I., and S. Ellwood., External Audit in the national health service in England and Wales, *Journal of Accounting and public policy*, Vol. 24, 2005, pp 207-241.

5 - Brown, C., and M. Castro., Ownership Structure and Minority Rights, *Journal of Economics business*, Vol. 59, 2007, pp 430-442.

6 - Bruce, P., All Change for the Audit Following Scandals and the Sarbanes & Oxley Act, *Journal of Business finance and Accounting*, 2002.

7- Burll, G., Morgan, G. Sociological Paradigms and Organizational Analysis, London, 1979.

8 - Ching, S., Board Size and the Variability of Corporate performance, *journal of financial Economics*, Vol. 87, 2008 , pp 157-186.

9 - Cohen, J., and D. Hanno., Auditors consideration of Corporate Governance and management control philosophy in preplanning and planning judgments, *journal of Practice*, vol. 19, No. 2, 2000, pp 133-146.

10 - Cohen , J. , Corporate Governance and the Audit Process, *Contemporary Accounting Research* , Vol. 19 , No. 4, 2002 , pp 573-594.

11 - Demirag, I., and M. Wright., Corporate Governance Overview and Research Agenda, *British Accountings review*, Vol. 32, 2000, pp 341-354.

12 - Elitzur, R., and H. Falk., planned auditing quality, *journal of Accounting and public policy* , Vol. 15 , 1996, pp 247-269.

13- Gillan , S., and Martine, J., Corporate Governance post Enron: Effective reforms , or closing the stable door , *Journal of corporate finance* , Vol. 13 , 2007, pp 929-958.

14 - Jensen, M., and W. Meckling , Theory of the firm managerial behavior, *Journal of financial Economics*, Vol.3, 1976 , pp 305-360.

15 - Johnson, L., The effect of audit scope and auditor tenure on resource allocation decisions in local government audit engagement, *journal of Accounting forum* , Vol. 30, 2006, pp 105-119.

16 - Klien, A., Audit committee Board of director characteristics and earnings management, *journal of Accounting and economics*, Vol. 33, 2002, pp 375-400.
17 - Maureen, N., Corporate Governance and client investing, *Journal of Accounting ,* Vol. 33, 2004, pp 351-380.
18 - Monks, R., and N. Minow., *Corporate Governance*, Blackwell Publishing , Third edition , 2004.
19 - Percy, J., Auditing and Corporate Governance look forward into 21 century, *International journal of Auditing* , Vol. 1, No.1, 1997, pp 3-12.
20. Ryan, B, Scapens , R., Theopold, M. Research Method and Methodology in Finance and Accounting, 2nd Ed., Thomson, UK, 2002
21 - Smith, E., Effect of separation of ownership from control on accounting policy decisions 1976.
22 - Sullivan, N., The impact of board composition and Ownership on Audit quality, *British Accounting review* , Vol. 32, 2000, pp 397-414.
23 – Tull , D. ,S ,Hawkins , D,I, Marketing Research , Measurement and method ,six edition , Mcmillan publishing company , USA,1996
24- Wilcox, L., Cameron, G.T; Ault, P; Agee, W.K. Public Relation – Strategies and Tactics, Eighth Edition, Pearson Education, Inc, United States of America, 2006
25 – Yin ,R ,K., Case study research , Designed method , 2nd edition 18 , Saje publication ,1994
26 - Zeff, S., Independence and Standard setting , *Critical perspectives on Accounting* , Vol. 9, 1998, pp 535-543.

Reports

1 – Cadbury Committee1992,Financial Aspects Of corporate governance, Financial reporting council ,London stock exchange London.
www.oslobors.no/.../eierstyring_og_selskapsledelse_definisjoner.pdf
2- Hample, http://www.iisonline.org/pdf/Sharman%20%20IIS%20conf%20NY.pdf

3 - Smith report, Audit Committees Combined Code Guidance: http://www.iisonline.org/pdf/Sharman%20-%20IIS%20conf%20NY.pdf
4 – Sarbans ,P. Oxley, M , *Act of 2002, http:/www.oecd.org.*

الملحق

(الاستبيان)

جامعة تشرين

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

استبيان

الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا

The expected influence of corporate governance on the Syrian auditing profession

السيد .....

تحية عربية وبعد

الاستبيان المرفق هو جزء من بحث أقوم به للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، بإشراف الدكتور محمد البهلول الذي أرفق رسالة توصية لهذا البحث.

يهدف هذا البحث إلى دراسة الآثار المتوقعة لتطبيق قواعد حوكمة الشركات المساهمة على مهنة مراجعة الحسابات (المحاسبة القانونية) في الجمهورية العربية السورية حيث يرجى لنتائج هذا البحث أن تكون خطوة إضافية في استشراف دور حوكمة الشركات في تطوير الممارسات المهنية للمراجعين السوريين، حيث تعني الحوكمة المزيد من التدخل والإشراف من جانب المساهمين والجمعيات العمومية على مجالس الإدارة وأجهزتها التنفيذية من أجل الحد من الفساد المالي والانحراف الإداري،كما تلعب المراجعة في ظل حوكمة الشركات دوراً في توفير وسائل إنتاج المعلومات وكذلك تحسين وسائل نقل هذه المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها بالشكل المناسب وبالتوقيت الملائم.

بصفتك محاسب قانوني فقد تم اختيارك لتكون مشاركاً في هذا البحث ، علماً أنني أؤكد لكم أن المعلومات التي يتم الإدلاء بها سوف تعامل بالسرية التامة ولأغراض البحث العلمي فقط، أما في حال النشر في الدوريات العلمية فان ذلك يتم فقط بالنسبة للنتائج المجمعة من هذا الاستبيان فقط ولن يتم الإفصاح عن أية نتائج متعلقة بالأفراد.

ونشكر لكم حسن تعاونكم مع فائق الاحترام

عهد علي سعيد

القسم الأول

معلومات عامة

1 – يرجى وضع إشارة على رمز الإجابة التي تدل على عمرك

- دون 30 سنة
- من 30 – 40 سنة
- من 40 – 50 سنة
- 50 فما فوق

2 – يرجى وضع إشارة على مؤهلك العلمي

- دكتوراه
- ماجستير
- دبلوم دراسات عليا
- إجازة في الاقتصاد
- إجازة في الحقوق
- معهد متوسط تجاري

3 – يرجى وضع إشارة على عدد سنوات خبرتك كمحاسب قانوني

- أقل من سنتين
- من سنتين إلى خمس سنوات
- من خمس سنوات إلى عشر سنوات
- أكثر من عشر سنوات

4- يرجى وضع إشارة على رمز الإجابة الصحيحة

- معتمد من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية
- غير معتمد

القسم الثاني : تأثيرات الهياكل الإدارية على قرارات المراجع:

2-1 يرجى تحديد مدى تأثير تقييمك للهيكل الإداري للشركة محل المراجعة (يرجى وضع دائرة حول إجابة واحدة فقط لكل عبارة):

	البيان	مؤثر جداً	مؤثر	مؤثر إلى حد ما	محايد	قليل التأثير	لا يؤثر	لا يؤثر أبداً
1	هل يؤثر نوع الشركة محل المراجعة فيما لو كانت شركة مساهمة على قرارك بقبول عملية المراجعة.	1	2	3	4	5	6	7
2	هل يؤثر نوع الشركة محل المراجعة فيما لو كانت شركة تضامن على قرارك بقبول عملية المراجعة.	1	2	3	4	5	6	7
3	هل يؤثر نوع الشركة محل المراجعة فيما لو كانت شركة فردية على قرارك بقبول عملية المراجعة.	1	2	3	4	5	6	7
4	هل تؤثر نسب الملكية القائمة في الشركة محل المراجعة(في حال سيطرة أحد المساهمين على أكثر من 51% من الأسهم) على قرارك بقبول القيام بمهام المراجعة.	1	2	3	4	5	6	7
5	هل يؤثر عدد أعضاء مجلس الإدارة على حجم الاختبارات التي تقوم بها ونوعيتها	1	2	3	4	5	6	7
6	هل تؤثر غلبة الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة على أسلوب تخطيطك لعملية المراجعة .	1	2	3	4	5	6	7
7	هل تؤثر غلبة الأعضاء التنفيذيين في مجلس الإدارة على أسلوب تخطيطك لعملية المراجعة .	1	2	3	4	5	6	7
8	هل يؤثر إدراك المساهمين لحقوقهم في تعيينك على استقلاليتك .	1	2	3	4	5	6	7
9	هل يؤثر إدراك المساهمين لحقوقهم في عزلك على استقلاليتك .	1	2	3	4	5	6	7
10	هل يؤثر إدراك المساهمين لحقوقهم في الاطلاع على تاريخك المهني على استقلاليتك .	1	2	3	4	5	6	7

2-2 يرجى تحديد مدى تأثير تقييمك لوظائف الأطراف ذات العلاقة بالشركة محل المراجعة (يرجى وضع دائرة حول إجابة واحدة فقط لكل عبارة) :

	البيان	مؤثر جداً	مؤثر	مؤثر إلى حد ما	محايد	قليل التأثير	لا يؤثر	لا يؤثر أبداً

1	هل يؤثر قيام مجلس الإدارة باقتراح تعيينك على استقلاليتك .	1	2	3	4	5	6	7
2	هل يؤثر امتلاك مجلس الإدارة باقتراح عزلك على استقلاليتك .	1	2	3	4	5	6	7
3	هل يؤثر قيام الجمعية العمومية للمساهمين بتحديد أتعابك على حجم الاختبارات التي تقوم بها ونوعيتها .	1	2	3	4	5	6	7
4	هل يؤثر قيام مجلس الإدارة بتحديد أتعابك على حجم الاختبارات التي تقوم بها ونوعيتها .	1	2	3	4	5	6	7
5	هل يؤثر قيام الجمعية العمومية للمساهمين بتحديد أتعابك على استقلاليتك .	1	2	3	4	5	6	7
6	هل يؤثر قيام مجلس الإدارة بتحديد أتعابك على استقلاليتك .	1	2	3	4	5	6	7
7	هل يؤثر قيام مجلس الإدارة بتحديد أتعابك على درجة تقيدك بالمعايير العامة لعملية المراجعة	1	2	3	4	5	6	7
8	هل يؤثر قيام الجمعية العمومية للمساهمين بتحديد أتعابك على نوعية وجودة عملية المراجعة .	1	2	3	4	5	6	7
9	هل يؤثر قيام مجلس الإدارة بتحديد أتعابك على درجة تقيدك بمعايير العمل الميداني لعملية المراجعة	1	2	3	4	5	6	7
10	هل يؤثر قيام مجلس الإدارة بتحديد أتعابك على درجة تقيدك بمعايير إبداء الرأي لعملية المراجعة	1	2	3	4	5	6	7

القسم الثالث : تأثيرات لجنة المراجعة على عملية المراجعة الخارجية:

3-1 يرجى تحديد مدى تأثير وجود لجنة مراجعة (ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين) في الشركة محل المراجعة (يرجى وضع دائرة حول إجابة واحدة فقط لكل عبارة):

	البيان	مؤثر جداً	مؤثر	مؤثر إلى حد ما	محايد	قليل التأثير	لا يؤثر	لا يؤثر أبداً
1	هل تعتقد أن وجود لجنة مراجعة يؤثر بشكل ايجابي على علاقتك بمجلس الإدارة .	1	2	3	4	5	6	7
2	هل يؤثر وجود لجنة مراجعة على علاقتك بالإدارة التنفيذية .	1	2	3	4	5	6	7
3	هل تعتقد أن وجود لجنة مراجعة يؤثر بشكل ايجابي على علاقتك بالمراجعين الداخليين .	1	2	3	4	5	6	7

3-2 يرجى تحديد مدى تأثير فاعلية لجنة مراجعة في الشركة محل المراجعة (يرجى وضع دائرة حول إجابة واحدة فقط لكل عبارة) :

	البيان	مؤثر جداً	مؤثر	مؤثر إلى حد ما	محايد	قليل التأثير	لا يؤثر	لا يؤثر أبداً
1	هل يؤثر بشكل ايجابي قيام لجنة المراجعة باقتراح تعيينك على استقلاليتك .	1	2	3	4	5	6	7
2	هل يؤثر بشكل ايجابي امتلاك لجنة المراجعة لاقتراح عزلك على استقلاليتك .	1	2	3	4	5	6	7
3	هل يؤثر بشكل ايجابي قيام لجنة المراجعة باقتراح مقدار أتعابك على حجم الاختبارات التي تقوم بها ونوعيتها.	1	2	3	4	5	6	7
4	هل يؤثر بشكل ايجابي قيام لجنة المراجعة بتحديد أتعابك على استقلاليتك .	1	2	3	4	5	6	7
5	هل يؤثر بشكل ايجابي قيام لجنة المراجعة بتحديد أتعابك على نوعية عملية المراجعة .	1	2	3	4	5	6	7
6	هل يؤثر بشكل ايجابي عدد أعضاء لجنة المراجعة على نوعية أداءك لمهام المراجعة	1	2	3	4	5	6	7
7	هل تؤثر بشكل ايجابي كفاءة ومهارة أعضاء لجنة المراجعة على نوعية أداءك لمهام المراجعة	1	2	3	4	5	6	7
8	هل يؤثر بشكل ايجابي وجود لجنة المراجعة على مدى التزامك بمعايير المراجعة الدولية أو المحلية	1	2	3	4	5	6	7

القسم الرابع: تأثيرات العلاقات الأخرى مع الشركة بخلاف عملية المراجعة التقليدية:

4-2 يرجى تحديد مدى تأثير وجود علاقات أخرى بخلاف عملية المراجعة مع الشركة محل المراجعة على عملية المراجعة (يرجى وضع دائرة حول إجابة واحدة فقط لكل عبارة):

	البيان	مؤثر جداً	مؤثر	مؤثر إلى حد ما	محايد	قليل التأثير	لا يؤثر	لا يؤثر أبداً
1	لو كنت موظفاً سابقاً لدى الشركة ، هل سيؤثر ذلك على قرارك بقبول تقديم خدمات المراجعة لنفس الشركة .	1	2	3	4	5	6	7
2	هل تؤثر ملكيتك لأسهم في الشركة على قرارك بقبول تقديم خدمات المراجعة لنفس الشركة	1	2	3	4	5	6	7
3	هل يؤثر وجود علاقة قرابة مع أحد أعضاء مجلس الإدارة على قرارك بقبول تقديم خدمات المراجعة لنفس الشركة	1	2	3	4	5	6	7
4	هل عملك كمستشار إداري يؤثر على قرارك بقبول تقديم خدمت المراجعة لنفس الشركة	1	2	3	4	5	6	7
5	هل يؤثر قيامك بتقديم خدمات أخرى غير المراجعة(ضريبية- استشارية- توظيف) على حجم ونوعية اختبارات المراجعة العادية .	1	2	3	4	5	6	7
6	هل يؤثر قيامك بتقديم خدمات أخرى غير المراجعة(ضريبية- استشارية- توظيف) على مستوى أتعابك مقابل خدمات المراجعة العادية .	1	2	3	4	5	6	7
7	هل يؤثر قيامك بتقديم خدمات أخرى غير المراجعة(ضريبية- استشارية- توظيف) على استقلاليتك أثناء القيام بخدمات المراجعة العادية .	1	2	3	4	5	6	7
8	هل يؤثر وجود لجنة المراجعة على طبيعة الخدمات الأخرى التي تقدمها بخلاف عملية المراجعة .	1	2	3	4	5	6	7
9	هل استبدالك بمراجع آخر(بعد مضي خمس سنوات على الأكثر) يؤثر على عملية المراجعة .	1	2	3	4	5	6	7

القسم الخامس : تأثيرات قواعد حوكمة الشركات على المراجعة الخارجية:

	البيان	مؤثر جداً	مؤثر	مؤثر إلى حد ما	محايد	قليل التأثير	لا يؤثر	لا يؤثر أبداً
1	هل يؤثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على مسؤولياتك فيما يتعلق بالتقرير عن أن الشركة تدار بشكل جيد .	1	2	3	4	5	6	7
2	هل يؤثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على مسؤولياتك فيما يتعلق بالتقرير عن أن القوائم المالية تشمل جميع العمليات المالية للشركة .	1	2	3	4	5	6	7

3	هل يؤثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على مسؤولياتك فيما يتعلق بالتقرير عن أن الشركة سوف تستمر بالنشاط لمدة لا تقل عن عام .	1	2	3	4	5	6	7
4	هل يؤثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على مسؤولياتك فيما يتعلق بالتقرير عن أن الشركة تتبنى مسؤولياتها تجاه البيئة والمجتمع .	1	2	3	4	5	6	7
5	هل يؤثر بشكل ايجابي تطبيق قواعد حوكمة الشركات على استقلاليتك .	1	2	3	4	5	6	7
6	هل يؤثر بشكل ايجابي تطبيق قواعد حوكمة الشركات على التزامك بمعايير المراجعة الدولية .	1	2	3	4	5	6	7
7	هل يؤثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على طبيعة ونوعية الخدمات الأخرى التي تقدمها بخلاف عملية المراجعة .	1	2	3	4	5	6	7
8	هل تعتقد أن تطبيق قواعد حوكمة الشركات يؤثر على توقعات الأطراف الأخرى لنتائج عملية المراجعة .	1	2	3	4	5	6	7