مقدمة:

إلى جانب ارتباط مفهوم حوكمة المؤسسات بكل من النواحي الاقتصادية والتشريعية والإدارية، فقد ارتبط مفهوم حوكمة المؤسسات بكل من الإطار الفكري للمحاسبة والمراجعة ارتباط وثيقا نظرا لاحتواء هذه الأطر على أساليب ووسائل وأدوات ونظم هي في واقعها آليات للحوكمة الجيدة، من هنا أصبحت هذه الأخيرة هدفا ووسيلة لهذه الأطر.

إن الشركات تسعى إلى الحصول على مزيد من رؤوس الأموال وتحقيق قدر أكبر من السيولة، ولذا تتطلع إلى اجتذاب مستثمرين ومن هنا يكون على الشركات المسجلة في أسواق المال الكشف عن حساباتها وأنشطتها من أجل جذب استثمارات كافية لتمويل التوسع في أنشطتها المتنوعة واكتساب ثقة المستثمرين وهذا سوى بالشفافية والإفصاح والمراجعة.

وللإلمام أكثر بالموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي ضمن قواعد حوكمة الشركات، حيث سنحاول في هذا المبحث التعرف على مفهوم الإفصاح المحاسبي وتطوره التاريخي، أشكاله، أهميته وأهدافه بالإضافة إلى أثره في دعم حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: المراجعة ضمن قواعد حوكمة الشركات، في هذا المبحث سوف نتطرق إلى الطبيعة الأولية للمراجعة، خصائصها وفروضها، أنواعها بالإضافة إلى مسؤوليات المراجعة في تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وكذا التطرق إلى التطور التاريخي للمراجعة ضمن حوكمة الشركات.

المبحث الثالث: تأثر قواعد الحوكمة بأخلاقيات المحاسبة والمراجعة، من خلال هذا القسم الأخير سندرس الممارسات المحاسبية الخاطئة ودورها في إفلاس الشركات، أخلاقيات المحاسبة والمراجعة من أجل حوكمة جيدة بالإضافة إلى أخلاقيات الأعمال ضمن مبادئ حوكمة الشركات.

المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي ضمن قواعد حوكمة الشركات.

المعلوم أن مهنة المحاسبة والمراجعة تلعب دورا هاما في كفاءة أسواق رأس المال والتأثير على قرارات الاستثمار وذلك من خلال القوائم المالية التي تعدها وتنشرها الشركات سواء عند إصدار أوراقها المالية وطرحها للبيع في اكتتاب عام أوخاص أوعند تداولها بعد ذلك ببورصة الأوراق المالية، حيث يجب أن توفر هذه القوائم والتقارير المالية المعلومات الصحيحة والكافية للمستثمرين في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية على أسس موضوعية بعيدا عن المضاربة والشائعات.

المطلب الأول: نظرة حول الإفصاح المحاسبي:

يعتبر الإفصاح من المواضيع الحيوية والمهمة التي لقيت اهتماما كبيرا ومتزايدا في السنوات الأخيرة، حيث تطورت القوائم من حيث كمية المعلومات التي تحتويها ونوعيتها وطرق عرض البيانات ودرجة الإفصاح المناسبة وتوقيت نشر هذه القوائم، وظهرت الحاجة لدى مستخدمي القوائم المالية للتعرف على المركز المالي للشركات ونتائج أعمالها.

أولا: مفهوم الإفصاح المحاسبي:[1]

تحتاج الشركات في سياق عملها الاعتيادي إلى معلومات دقيقة وسليمة من أجل ضمان إستمراريتها و تعود الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح عن المعلومات المالية للعام 1837 حيث نشرت مجلة Railway Magazine مقالة عن الإفصاح، والتي أشارت " إلى أثر الإبلاغ عن أرباح الشركات على سلوك المستثمرين، حيث ساد في الربع الأخير من القرن التاسع عشرإتجاه يحث على الزيادة في الإفصاحات المحاسبية، من حيث تقديمها معلومات عن الأرباح ورأس المال والإستهلاكات وتقييم الموجودات، ودعم التشريعات التي تزيد من الإفصاح في القوائم المالية والحد من البدائل في المعالجات المحاسبية".

يلعب الإفصاح المناسب دورا هاما ومركزيا سواء في نظرية المحاسبة، أو في الممارسات المحاسبية، وقد تكرست أهمية هذا المفهوم بعدما لقيه من اهتمام كبير من عدة جهات مثل الجمعيات المهنية المحاسبية، وإدارة البورصات العالمية، وكذلك الباحثين وخصوصا المهتمين منهم ببحث الجوانب المختلفة لفرضية السوق المالي الكفء، ودراسة انعكاساته على حركة التداول، وتقلبات أسعار الأوراق المالية". وازدادت أهمية الإفصاح بعد أزمة الكساد الكبير الذي حل بالولايات

---

[1]- أحمد مخلوف، "**المعالجة الإسلامية لتداعيات الأزمة المالية العالمية ،الإفصاح و الحوكمة والشفافية**"، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول متطلبات التنمية في أعقاب إفرازات الأزمة المالية العالمية، جامعة بشار، يومي 29/28 أفريل 2010.

المتحدة عام1929، وكاد أن ينتهي النظام الرأسمالي حيث قامت كثير من شركات المساهمة في تلك الفترة بالتلاعب بالأرقام المحاسبية المنشورة لقيم أصولها وممتلكاتها بهدف اجتذاب رؤوس أموال المستثمرين، مما أدى هذا التلاعب إلى إظهار قوائمها المالية بصورة غير حقيقية، وكذلك إلى ارتفاع قيمة أسهم هذه الشركات بصورة كبيرة، إلا أنه قد تم اكتشاف حقيقة هذه الشركات فهبطت قيمة أسهمها بشكل كبير، مما أدى إلى إفلاس أعداد كبيرة من المستثمرين وانهيار هذه الشركات، الأمر الذي استدعى إنشاء هيئة تداول الأوراق المالية "SEC " لتتولى مراقبة تداول الأوراق المالية، وتم إصدار قانون الأوراق المالية عام 1932، والذي يعتبر قانونا متعلقا بالإفصاح.

ثانيا: تعريف الإفصاح المحاسبي:

يعني الإفصاح إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالشركة، أي يهدف الإفصاح إلى تمييز الظاهرة موضع الدراسة وتوضيح معالمها بشكل يسهل معه فهم المعنى المقصود، كما يفيد في تحديد الاتجاهات الرئيسية التي لها أهمية. ويعد الإفصاح من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية، فهو بمثابة القاعدة الذهبية التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية حيث أن التمثيل الصادق للبيانات والمعلومات المالية في القوائم المالية الختامية هدف تسعى إدارة الشركة إلى تحقيقه، وتستخدم الكثير من الأساليب الفنية للمحاسبة للتأكيد على أمانة عرض وتقديم القوائم المالية الختامية بصورة صحيحة وعادلة، وهذا يعني أن تشتمل القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الإضافية والمرفقة بها كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمشروع لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالشركة.[1]

لقد تعددت وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي فقد عرفه البعض:[2]

* "بأنه الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية.

* كما أن الإفصاح "هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بشكل قوائم وبيانات تختلف باختلاف المنفعة المنشودة والتي تتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة وباختلاف مستواهم الثقافي ومعرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة أخرى".

* كما يعني" إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم، الفئات الخارجية في المشروع بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيد ة".

---

[1]- بولصنام محمد وبن فرج زوينة، "**قراءة محاسبية للأزمة المالية العالمية الراهنة العبرة و الدروس المستفادة**"،مدخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي الثاني حول متطلبات التنمية في أعقاب إفرازات الأزمة المالية العالمية، جامعة بشار ،يومي29/28 أفريل 2010.

[2]- عبد الله خالد أمين، " **الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية**"، المحاسب القانوني العربي، العدد92، أكتوبر1995، ص 39.

* وكذلك يعني" شمول التقارير المالية جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية".[1]

* كما عرف الإفصاح المحاسبي أيضا" بأنه إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم أو التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل، حيث أن الإفصاح يعتبر نقلا هادفا للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها".[2]

مما سبق يتضح أن الإفصاح يركز على موضوع توصيل المعلومات إلى المستفيدين بهدف توضيح حقيقة الوضع المالي للشركة دون تضليل بشكلٍ يسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات. وكذلك الربط بين درجة الإفصاح وتخفيض حالة عدم التأكد لدى المستفيدين من خلال نشر كل المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته.*

للإفصاح أربعة مقومات رئيسية مترابطة ومتسلسلة وكل عنصر يسهل المهمة للعنصر الذي بعده وهي مرتبة كالآتي:[3]

* تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية.

* تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية.

* تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.

* تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

---

[1]- ماجد إسماعيل أبو حمام، " **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية** "، مذكرة تخرج لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، 2009، ص47.

[2]- عبد النبي محمد فرج، "**تقييم مستوى الإفصاح في التقارير المالية المرحلية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء متطلبات الإفصاح المرحلي**"، أطروحة دكتوراه، عمان الأردن، 2005، ص14.

* من المشار إليه ظهور الكثير من التفسيرات المرافقة للإفصاح، حيث نجد أنه من النادر ورود كلمة الإفصاح بمفردها بل غالبا ما تقترن بألفاظ أخرى، يعني الإفصاح هو إعلام متخذي القرارات بالمعلومات المهمة بهدف ترشيد عملية اتخاذ القرارات والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة وفاعلية، ويختص الإفصاح بالمعلومات سواء تلك التي في القوائم ذاتها أو في الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية .ويعد الإفصاح عموماً في إعداد التقارير المالية عن المعلومات الضرورية التي تكفل الأداء الأمثل لأسواق رأس المال الكفء مما يتعين الإفصاح عن المعلومات إذا كان من شأن إغفالها تشويه مغزى ما تقدمه للمستفيدين والمستخدمين للتقارير المالية، كذلك عرض للمعلومات الهامة للطوائف المستفيدة كالمستثمرين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرتها على سداد التزاماتها، ، هذا وقد عكس الفكر المحاسبي والاقتصادي ضرورة وأهمية الإفصاح من خلال توضيح الطريقة التي تتلاءم مع كمية المعلومات وأهميتها حيث تقتضي متطلبات الإفصاح العامة ضرورة اشتمال التقارير المالية لمجموعة من القوائم المالية التي يتم إعدادها في ضوء مبادئ محاسبية متعارف عليها. نقلا عن: ماجد إسماعيل أبو حمام، **مرجع سبق ذكره**، ص48.

[3]- حسين أحمد علي عبد العال، "**الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير في المحاسبة**" ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1994، ص21.

ثالثا: التطور التاريخي للإفصاح المحاسبي:[1]

1- تطور الإفصاح المحاسبي في المملكة المتحدة :

في منتصف القرن التاسع عشر، كان القانون في المملكة المتحدة هو المصدر الوحيد للمعرفة المحاسبية، فقد صدر أول قانون سنة 1844 بشأن تكوين وإدارة الشركات ذات المسؤولية غير المحدودة وقد فرض هذا القانون على الشركات إصدار قوائم مالية ولم يتضمن نصا يتعلق بشكل أو مضمون هذه القوائم لأن المعلومات المحاسبية كانت حينئذ من الأسرار التي لا يجوز الكشف عنها للغير. ولكن تم تعديل هذا القانون في السنة التالية مباشرة 1845 حيث أورد نصا ألزم بمقتضاه مديري الشركات بإعداد ميزانية عمومية والتوقيع عليها بحيث تكون عادلة وشاملة، على أن يتم مراجعتها بواسطة واحد أو أكثر من الملاك.

في سنة 1862 صدر قانون تضمن لأول مرة تفصيلا لمهام المراجع، ووضع نموذج لشهادة المراجع. وفي سنة 1879 صدر قانون يلزم البنوك ذات المسؤولية المحدودة أن تفصح عن قوائمها المالية سنويا على أن يتم اعتمادها من مراجع مستقل ومحايد،وقد جاء هذا القانون كرد فعل لإفلاس أحد البنوك نتيجة لتقديم الأصول بالزيادة، وتخفيض الالتزامات كوسيلة لإخفاء عدم قدرة البنك على سداد التزاماته وحرص الإدارة على توزيع أرباحا سنوية. وفي سنة 1907 صدر قانون يلزم شركات الأموال أن تودع لدى الهيئة الحكومية المختصة صورة من الميزانية العمومية سنويا بعد اعتمادها من مراجع محايد.

في سنتي 1928 و 1929 صدر قانونان تضمنا تغيرات جوهرية، حيث أضافا أبعادا جديدة لعملية الإفصاح المحاسبي وذلك بعدة طرق منها تفسير بعض المعلومات المحاسبية مثل أساليب تقييم الأصول، وإضافة معلومات غير محاسبية مثل برنامج الإصدار الإضافي للأسهم. وأخيرا بطريقة عرض المعلومات بحيث تفصح عن الحقائق الجوهرية وعن العلاقات الهامة التي تعظم المنفعة من المعلومات المحاسبية. وفي سنة 1967 صدر قانون تضمن المزيد من متطلبات الإفصاح المحاسبي منها طريقة تقييم المخزون، وإجمالي الأصول الثابتة التي حصلت عليها الشركة خلال العام، والأصول التي تم التخلص منها، والمصروفات الرأسمالية المصرح بها ولم يتم التعاقد بشأنها، والقيمة الإجمالية للاستثمارات المالية، وإجمالي القروض مع الإفصاح عن شروط السداد ومعدل الفائدة.

[1]- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **مرجع سبق ذكره**، صفحة من 21-32 بتصرف

وقد نتج عن هذا العرض التاريخي لقوانين الشركات الإنجليزية ما يلي:

أ- استمد الإفصاح المحاسبي في المملكة المتحدة مقوماته من قوانين الشركات التي تعددت وتنوعت وتلاحقت منذ منتصف القرن التاسع عشر استجابة للمتغيرات في بيئة الأعمال.

ب- مر الإفصاح المحاسبي بثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: عندما كانت الوحدات الاقتصادية في معظمها شركات فردية وشركات أشخاص، وحينئذ كانت المعلومات المحاسبية من الأسرار الشخصية التي لا يجوز الإفصاح عنها.

المرحلة الثانية: عندما تزايدت شركات الأشخاص وتزايد حجمها وتباينت العلاقات بين الشركات، وحينئذ أصبح الإفصاح المحاسبي اختيارا يستهدف تقنين العلاقة بين المدير المالك من ناحية وباقي الملاك من ناحية أخرى.

المرحلة الثالثة: عندما ظهرت شركات الأموال، وانفصلت الإدارة عن الملكية وتزايد اعتماد الشركات على أموال جمهور المستثمرين، وعندئذ أصبح الإفصاح المحاسبي إجباريا حماية للمواطنين وتحقيقا للمصلحة العامة.

ت- ظهر الإفصاح المحاسبي كقاعدة قانونية بالرغم من عدم وجود رقابة مهنية على الممارسة العملية، وعدم وجود مبادئ محاسبية أو معايير للمراجعة .

ث- ترجع مصطلحات عدالة وشمول وصحة وصدق القوائم المالية إلى النصوص القانونية. وقد ألقى المشرع عبء التحقق من صحتها وصدقها على المراجع الخارجي الذي يقوم بفحصها.

ج- بعد تنظيم مهنة المراجعة في نهاية القرن التاسع عشر، وسع المشرع من مسؤولية المراجع القانوني، وطالب في القانون الذي صدر سنة 1948 بأن يبدي المراجع رأيه في مدى شمول وعدالة القوائم المالية، فبعد أن كانت أهداف المراجعة مقصورة على المراجعة الحسابية والمستندية لكشف الأخطاء والمخالفات استجابة لمصطلحي الصدق والدقة، تحول الهدف إلى الفحص بغرض التمحيص للتحقق من عدالة القوائم المالية.

2- تطور الإفصاح المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية:

على العكس من المملكة المتحدة، لم تكن لقوانين الشركات الأمريكية دورا ملحوظا في التأثير على الممارسات المحاسبية. وبدلا من ذلك استمدت مهنة المراجعة في أمريكا مقوماتها من الجهود المهنية، حيث تم تأسيس المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1896، ولكن لم تصدر عنه أي قواعد أو معايير مهنية إلا بعد ثلاثين عاما. ففي سنة 1917 صدرت أول دراسة بعنوان "المحاسبة الموحدة" مدعمة من الهيئات الفيدرالية وقد صدر تعديلا لهذه الدراسة1929بعنوان

"التحقق من القوائم المالية" وفي سنة 1932صدرت دراسة أخرى بعنوان " فحص القوائم المالية بواسطة المراجعين القانونيين".

ويمكن القول أن بداية الاهتمام بالإفصاح المحاسبي في أمريكا ارتبط بصدور قانون سنة1933، وقد فرض هذا القانون على أي شركة تصدر أسهم لأول مرة أن تودع لدى الهيئة الحكومية قائمة تتضمن كل المعلومات المالية الهامة والجوهرية التي يمكن أن يستفيد منها المستثمرين، وأن يتم الإفصاح عن هذه المعلومات في نشرة الاكتتاب. وقد استلزم هذا القانون أن تتم مراجعة قائمة التسجيل ونشرة الاكتتاب من مراجع قانوني حماية لجمهور المستثمرين. وطبقا لقواعد هذا القانون يتحمل المراجع مسؤولية الإفصاح عن أي معلومات غير صحيحة، أو إخفاء أية معلومات قد يترتب عليها تضليل المستثمرين. وقد كفل هذا القانون للمستثمرين إمكانية مقاضاة المراجع في حالة تعرضهم لخسائر نتيجة لاعتمادهم على معلومات مضللة. أما قانون سنة 1934 فقد فرض على الشركات التي تتداول أسهمها في الأسواق المالية أن تودع صورة من قوائمها المالية لدى الهيئة الحكومية سنويا بعد اعتمادها على المراجع القانوني.

وقد كانت جهود المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ملحوظة ووافرة في مجال الإفصاح المحاسبي، وقد أصدرت لجنة المراجعة أول دراسة سنة1939 بعنوان "تقرير إجراءات المراجعة". ثم أصدرت سنة 1948 معايير المراجعة المتعارف عليها. ولعدم كفاية معايير الإفصاح حينئذ أصدر المجمع الأمريكي سنة 1962 ميثاق تنظيم المهنة، ولكنها ظلت ملتزمة بمفهوم الإفصاح الوقائي.و قد تزايد اتجاه الهيئة الحكومية SEC نحو التوسع في الإفصاح المحاسبي، ولذلك عهدت بهذه المهمة إلى لجنة استشارية تختص بعملية الإفصاح وأعدت اللجنة دراسة في سنة 1977عرضت فيها ملخصا حول مستوى الإفصاح السائد حينئذ،ثم انتهت بعدة توصيات تستهدف الإفصاح عن الموضوعات التالية:

* المكاسب المتوقعة.
* المصروفات الرأسمالية المخططة و كيفية تمويلها.
* خطط و أهداف الإدارة، وسياسة توزيع الأرباح.
* إعداد تقارير قطاعية.
* الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية المتوقع أن تؤثر على إنجاز الشركة في المستقبل.

المطلب الثاني: أشكال الإفصاح المحاسبي:[1]

ارتبط مبدأ الإفصاح بظهور الشركات المساهمة وإلزامها بنشر قوائمها المالية دوريا، لتقدم إدارة تلك الشركات إلى مستثمريها من مساهمين ومقرضين تقريرا عن نتائج أعمالها و مركزها المالي بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة ،حتى يتخذ هؤلاء المستثمرين قراراتهم الاقتصادية بناء على ذلك الإفصاح.

تزداد أهمية الإفصاح بازدياد حاجة الشركات المساهمة إلى التمويل عن طريق أسواق المال وبورصات الأسهم والسندات. فالإفصاح يعد شرطا أساسيا لتأسيس وإدارة أسواق مال كفء، وغالبا ما تشرف على تلك الأسواق هيئات مهنية أو شبه حكومية تلزم الشركات المتعاملة بإتباع القواعد الأساسية التي تحددها المهنة(المبادئ المحاسبية المقبولة عموماGAAP) وإتباع التعليمات الصادرة عن الهيئات الإشرافية، وذلك حتى يكتسب الإفصاح والتقارير المالية المنشورة مصداقية لدى المستخدمين. بالإضافة فإن مدقق الحسابات يجب أن يصادق على عدالة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها لتأكيد موثوقية ذلك الإفصاح.

تعطى للإفصاح صفات عدة لتحديد القدر الملائم من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها، حيث نجده ينقسم إلى:

1- الإفصاح الكامل:

يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على قرارات مستخدم تلك التقارير، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم .[2]

إلا أن تطبيق هذا الإفصاح يواجهه مجموعة من المشاكل تتمثل في :[3]

أ- صعوبة تقدير المنافع التي تعود من تطبيق الإفصاح الكامل مع سهولة تحديد التكاليف المدفوعة،كما جاء في إحدى الجرائد أنه لو تم تطبيق هذا الإفصاح فإن الشركة ستحتاج إلى زيادة

---

[1]- رضوان حلوة حنان، **مرجع سبق ذكره**، ص471.

[2]- نفس المرجع السابق، ص473.

[3]- محمد عبد الله المهندي، وليد زكرياء صيام، "**أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم**" ، مجلة الدراسات للعلوم الإدارية، المجلد34، العدد2، الأردن، 2007، ص260.

عدد المحاسبين 50 بالمائة أي التحول من 300 محاسب إلى 450 محاسب، و المنفعة من وراء ذلك صعب تحديدها.

ب- صعوبة تطوير سياسات الإفصاح للوفاء بتطبيق مبدأ الإفصاح الكامل، خاصة وأن مهنة المحاسبة في مرحلة تطوير لمعاييرها وإرشاداتها لتحدد مدى أهمية وطريقة الإفصاح.

لذا لايعني الإفصاح الكامل عرض كافة التفاصيل من أحداث وعمليات دون تمييز، وذلك لسببين هما:

- أن إنتاج المعلومات يحتاج إلى تكلفة لأن المعلومات سلعة اقتصادية ذات قيمة، وعلى ذلك يحكم إنتاج المعلومات أن تكون منفعتها أكبر من تكلفة إنتاجها.

- أن كثرة التفاصيل غير المهمة تعمل على تخفيض القدرة على الاستيعاب.

2 - الإفصاح العادل:[1]

معنى الإفصاح العادل كما عرفه المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوائم المالية " فقرة رقم 15، هو التطبيق الكامل لكل المتطلبات الجوهرية لمعايير المحاسبة الدولية التي تطبقها الشركة، ويتطلب الإفصاح العادل في هذه الحالة ما يلي:

أ- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والتي توجب على الإدارة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية للشركة بحيث تبين البيانات المالية لكافة المتطلبات الخاصة، وعلى الإدارة تطوير سياستها لضمان توفير البيانات المالية.

ب- تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة تكفل توفير المعلومات المناسبة ذات الثقة التي يسهل فهمها وأن تكون قابلة للمقارنة.

ت- تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم أحداث أو عمليات معينة لها تأثير على المركز المالي والأداء المالي للشركة.

3- الإفصاح الكافي:

يعني اشتمال القوائم المالية والتقارير المالية على جميع البيانات والمعلومات والحقائق ذات الأهمية النسبية اللازمة لإعطاء المطلع عليها صورة واضحة وصريحة عن نتيجة أعمال الوحدة المحاسبية ومركزها المالي.[2]

ويرى البعض أن الإفصاح الكافي يقصد به أن كل الحقائق الجوهرية والملائمة التي تتعلق بالحالة المالية ونتائج العمليات للوحدة الاقتصادية ينبغي أن تصل إلى المستخدمين، ويمكن أن يتم

---

[1]- يحيى محمد أبو طالب، "**التحليل المالي و المحاسبي في المجال الإداري مع مقدمة في نظرية المحاسبة في ضوء معايير المحاسبة التي تحكم إعداد القوائم المالية**"، مكتبة عين شمس، 1998، ص 151.

[2] - حسن محمد حسين أبو زيد، "**دراسات في المراجعة**"، الجزء الثاني، دار الثقافة العربية، 1983، ص 190.

ذلك إما عن طريق القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها، ومثل هذا الإفصاح سوف يجعل القوائم المالية أكثر فائدة وأقل عرضة لسوء الفهم، كما أن الأهداف الهامة والتي قد تحدث بعد نهاية الفترة المالية وقبل نشر القوائم المالية يكون من الضروري الإفصاح عنها.[1]

4- الإفصاح الملائم:[2]

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات ظروف الشركة وطبيعة نشاطها. إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط الشركة وظروفها الداخلية.

5- الإفصاح التثقيفي(الإعلامي):[3]

هو الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثلا: الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية والإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

6- الإفصاح الوقائي:[4]

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن والهدف الأساسي لذلك حماية المجتمع المالي(المستثمر العادي) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات، لذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

7- الإفصاح التام:[5]

يجب أن تتضمن القوائم المالية معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستخدم، أي أنه يتطلب عدم حذف أو كتمان أي معلومة جوهرية يمكن أن يستفيد منها المستخدم في اتخاذ القرار، وبالتالي يجب أن تشتمل القوائم المالية على مذكرات إيضاحية وقوائم إضافية

---

[1] -**Robert F.Meigs, Mary A.Meigs, Mark Bettner and Ray Whittington**,"Accounting, the basis for business decisions", Mc Graw-Hill, Inc .1996, p604.

[2]- بولصنام محمد و بن فرج زوينة، مرجع سبق ذكره .

[3]- سيد عطاء الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص 452.

[4]- نفس المكان.

[5]- نفس المرجع السابق، ص 451.

وكشوف ملحقة بالإضافة لتقرير الإدارة وتقرير مراجع الحسابات حيث تشمل السياسات المحاسبية المستخدمة.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي:

أولا: أهمية الإفصاح المحاسبي:[1]

لما كان قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981 ينظم أعمال شركات الأموال بأنواعها، وهي شركات يفترض فيها فصل الملكية عن الإدارة فإن نصوصه قد احتوت على إطار عام يقنن الفصل بين الملكية والإدارة ويحافظ على حقوق الملاك ويحدد مسؤوليات وواجبات مجلس الإدارة والمديرين تجاه الشركة.

ولتشجيع الاستثمار بهذه الشركات ولأغراض تنشيط سوق التداول وسوق الإصدار ببورصة الأوراق المالية ولأغراض عدالة تقييم الحصص والأسهم شراء وبيعا كان لابد من إصدار معايير محاسبية يمكن عن طريقها تحقيق ذلك.

فعندما يتم إعداد القوائم المالية بشكل موحد على مستوى الشركات وتكون المعالجات المحاسبية للمعلومات المالية واحدة ولها طرق واحدة في عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية تكون الشفافية المحاسبية متحققة أمام كافة مستخدمي هذه القوائم بما يحقق كافة أغراض الاستخدام سواء في الشراء أو البيع أو التقييم والتحليل أو الاستمرار بما يحقق الدخول والخروج من السوق في ظل معلومات يسهل مقارنتها دون تضليل.

تعود زيادة أهمية الإفصاح في البيانات المالية للشركات الصناعية للأسباب الآتية:[2]

1- إصدار تشريعات لضمان حقوق المستثمرين حيث لم يبق هناك مبررات لإدارات الشركات المساهمة الصناعية للتهرب من الإفصاح عن المعلومات بحجة الحرص على حماية مصالح المساهمين.

2- التزام شركات المساهمة الصناعية من حيث شروط وقواعد الإفصاح للوائح التي تصدرها لجنة البورصة الأمريكية بشان الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة للشركات المساهمة الأخرى المدرجة فيها.

---

[1]- إمام حامد آل خليفة، "**التدقيق الداخلي و تفعيل مبادئ الحوكمة في التشريع الضريبي المصري**"، أعمال مؤتمرات المنظمة العربية للتنمية الإدارية" التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات "، الإمارات العربية المتحدة، سبتمبر 2005، ص 333.

[2]- عبد المنعم عطا العلول، "**دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة، فلسطين**"، مذكرة تخرج لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة 2009، ص ص 21-22.

ونظراً لأهمية الإفصاح فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية قامت بإصدار المعـــايير المحاســـبية المتعلقة بالإفصاح في البيانات المالية بالشركات ، واعتماد المعيار المحاسبي الدولي الأول الخـــاص بالإفصاح المحاسبي للبيانات المالية من مجلس لجنة المعايير في1997 وأصبح ساري المفعول على البيانات.

يجب أن يتوافر مستوى كاف من الإفصاح في التقارير المالية يساهم في مساعدة مســـتخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات الرشيدة، ذلك أن مستوى الإفصاح الكافي يؤدي إلى تحقيق المزايا التالية:

* تحقيق العدالة بين المستثمرين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية الأمر الذي يقلل من فـــرص المتاجرة بناء على المعلومات الداخلية، ويكون تحقيق العدالة من خـــلال إضـــاعة الفرصـــة علـــى المستثمرين ذوي المعلومات الداخلية في تحقيق أرباح على حساب باقي المستثمرين.

* الإقبال على شراء أسهم الشركات التي تفصح أكثر من غيرها، لأن المستثمر بطبيعته لا يرغب في المخاطرة الناتجة عن نقص المعلومات مع افتراض تساوي جميع العناصر الأخرى ذات العلاقة بقرار الاستثمار، وتفضيل أسهم هذه الشركات على غيرها يؤدي إلى ارتفاع أسعارها.

* المساهمة في الحفاظ على استقرار أسعار الأسهم حيث أن نقص المعلومات يـــؤدي إلـــى زيـــادة التذبذبات في أسعار الأسهم حيث تفسح المجال لعمليات المضاربة في السوق المالي.

هذا وتظهر أهمية الإفصاح وكذلك من خلال ازدياد حاجة الشركات المساهمة إلى التمويل عن طريق أسواق المال وبورصات الأسهم والسندات، فالإفصاح يعد شرطا أساســـيا لتأســـيس وإدارة أسواق مال كفؤ، وغالبا ما تشرف على تلك الأسواق هيئات مهنية أو شبه حكومية تلـــزم الشـــركات المتعاملة بإتباع القواعد الأساسية التي تحددها المهنة. وإتباع التعليمـــات الصـــادرة عـــن الهيئـــات الإشرافية، وذلك حتى يكتسب الإفصاح والتقارير المالية المنشورة مصداقية لدى المســـتخدمين، وإن مدقق الحسابات يجب أن يصادق على عدالة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تم الإفصـــاح عنها لتأكيد موثوقية ذلك الإفصاح. وقد ازدادت الأهمية بالإفصاح المحاسبي في التقارير المالية فـــي الدول النامية وذلك لما تحتاجه الدول النامية من بيانات مالية دقيقة تمتاز بالمصداقية لتساعدها علـــي مواكبة التقدم الاقتصادي العالمي واقع الحال يشير إلى أن الإفصاح في التقارير المالية فـــي الـــدول المتقدمة يزداد عنه في الدول النامية مما جعل البيانات المالية في الدول المتقدمة أكثر مصداقية الأمر الذي ساعدها على التقدم الاقتصادي.

ثانيا: أهداف الإفصاح المحاسبي:

لا بد وأن لكل شيء هدف، وعليه فإن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية له هدف وغرض هو توجيه سلوك الشركة لوجهة معينة من قبل الجهات التي تملك سلطة فرض الإفصاح عن معلومات معينة.

هناك اتجاهين في الإفصاح:[1]

1-الاتجاه التقليدي في الإفصاح:

هو الذي يهدف ويهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال.

2-الاتجاه المعاصر في الإفصاح:

ويهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وفي ظل هذا الهدف فإن نطاق الإفصاح لم يعد قاصرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي، بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرين الواعين والمحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم. ومن أمثلة ذلك: المعلومات الخاصة بأثر تغيرات مستويات الأسعار والتنبؤات المالية وإعداد تقارير قطاعية على أساس خطوط الإنتاج، أو المناطق الجغرافية، وإعداد التقارير المرحلية والمعلومات المتعلقة بالإنفاق الاستثماري الحالي ومصادر تمويله ونصيب السهم من الربح ومكاسب وخسائر العمليات الأجنبية، وسياسات توزيع الأرباح وخطط وأهداف الإدارة في المستقبل ...الخ

ثالثا: العوامل المؤثرة على درجة الإفصاح:[2]

تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بعدد من العوامل بعضها يتعلق بالمجتمع الذي تعد فيه التقارير المالية (العوامل البيئية)، وبعضها يتعلق بالمعلومات المالية التي يتعين الإفصاح عنها، والبعض الأخر يتعلق بالوحدة الاقتصادية ذاتها، وتتضح العلاقة بين هذه العوامل ودرجة الإفصاح فيما يلي:

---

[1]- عبد المنعم عطا العلول، **مرجع سبق ذكره**، ص ص23-24.

[2]- عادل رزق، "**الحوكمة والإصلاح المالي والإداري مع عرض التجربة المصرية**"،أعمال مؤتمرات المنظمة العربية للتنمية الإدارية "الحوكمة و الإصلاح المالي و الإداري"، جمهورية مصر العربية، سبتمبر 2007، ص ص 189-190.

1- **تؤثر العوامل البيئية على الإفصاح:** حيث تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى، ويبدو ذلك واضحا من المقارنة بين التقارير المالية التي تعد في كل من إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية، حيث يحدد قانون الشركات في انجلترا التقارير التي يجب إعدادها وطرق عرض المعلومات المالية في القوائم المالية، والعلاقة بين هذه المعلومات والمعلومات الأخرى الواردة بتقرير مجلس الإدارة. أما في الولايات المتحدة الأمريكية فتتحدد مثل هذه الأمور في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة حيث لا يوجد قانون للشركات، يرجع الاختلاف إلى اختلاف طبيعة المستثمر في كل من البلدين.

2- **تتأثر درجة الإفصاح بطبيعة المعلومات** التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر المعايير المناسبة للحكم على كفاءة هذه المعلومات، وفي هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية بالولايات المتحدة الأمريكية إلى أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا أداة مثل أية أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

3- **تتأثر درجة الإفصاح بظروف المؤسسة الاقتصادية** ذاتها حيث أثبتت العديد من الدراسات الميدانية أن هناك علاقة كبيرة بين درجة الإفصاح وبعض المتغيرات المرتبطة بالمؤسسة الاقتصادية كحجم أصولها وعدد مساهميها وتسجيلها أو عدم تسجيلها في سوق الأوراق المالية، وصفات الذاتية للمراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات الشركة ودفاترها ومدى التزامه بالقواعد المهنية التي يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها.

المطلب الرابع: التطور التاريخي للإفصاح المحاسبي في ضوء قواعد حوكمة الشركات:

أولا: الممارسات الخاطئة الشائعة في الإفصاح:[1]

يلاحظ أن المسئولين عن بعض الشركات لا يلتزمون ببعض متطلبات الإفصاح إما نتيجة لنقص الوعي بمتطلبات الإفصاح أو لتعمد إخفاء بعض الحقائق عن المستثمرين ويشمل ذلك مايلي:

1- **عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة:** تتطلب قوانين وقواعد قيد الأوراق المالية بالبورصة أن تقدم الشركة علاوة على القوائم المالية المدققة تقريرا من مجلس الإدارة يستعرض فيه الموقف المالي والتشغيلي للشركة وسياستها المستقبلية والمخاطر المحيطة بأنشطتها وحيث الالتزام بمعايير المحاسبة في إعداد وعرض والإفصاح بالقوائم المالية قد لا يكون كافيا في حد ذاته لإعطاء صورة كاملة عن الموقف المالي والتشغيلي للشركة.

[1]- محمد طارق يوسف، "**الإفصاح والشفافية كإحدى مبادئ حوكمة الشركات**"، أعمال المؤتمرات للمنظمة العربية للتنمية الإدارية "حوكمة الشركات وأسواق المال العربية" مصر ماي2007، ص ص17-18.

2- عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة: تتطلب معايير المحاسبة وكذلك القوانين والقواعد المنظمة لأسواق الأوراق المالية أن تفصح الشركة عن معاملاتها مع الأطراف ذوي العلاقة فضلا عن المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين وأقاربهم وكل مساهم مستفيد يملك 5% فأكثر من الأسهم العادية لرأس مال الشركة. وعدم كفاية الإفصاح عن تلك المعاملات قد يكون مؤشرا على وجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية وإجراءات الالتزام بقواعد حوكمة الشركات. وفي بعض الحالات قام المسئولون بالشركات بتنفيذ معاملات تقييم غير عادلة بين الشركة وشركاتهم الخاصة أو شركات أقاربهم واستولوا من خلال تلك المعلومات على أموال الشركة أو حققوا منافع خاصة على حساب الشركة والمساهمين بها ولم يتم الإفصاح عن هذه المعاملات.

3- التلاعب في إعلان نتائج الأعمال بالإصدارات الصحفية قبل نشر القوائم المالية: تقوم بعض الشركات بإصدار بيانات صحفية في نهاية كل فترة محاسبية لإعلان نتائج أعمالها وذلك قبل نشر القوائم المالية وفي هذه البيانات الصحفية يتم الإعلان عن مسميات للربح مختلفة عن المسميات المحددة بمعايير المحاسبة (صافي الربح)مثل: صافي الربح قبل المصروفات غير العادية وصافي الربح قبل خصم مصروف الإهلاك وقد يترتب على ذلك التباس في السوق المالي نظرا لأن الفرق بين قيمة الأرباح المعلنة بهذه المسميات وصافي الربح طبقا لقائمة الدخل قد يكون جوهريا.

مثلاً قد يتعمد مجلس إدارة الشركات إلى إخفاء الديون وتضخيم الأرباح من أجل رفع قيمة أسهم الشركة على مستوى السوق، وكذلك استفادة أصحاب المعلومات الحقيقيين من وضع الشركة وتمكينهم من تحقيق صفقات رابحة وبيع حصصهم بأغلى الأسعار في الوقت الذي كانت الشركة تغرق ببطء. إن وجود نظام جيد لحوكمة الشركة يوفر إطارا حاميا ومانعا لظهور مثل هذه التصرفات والحد من محاولات التضليل هذه وخاصة إمكانية التواطؤ مع مراجعي الحسابات الخارجيين، فالحوكمة تعمل على تحسين الصورة الذهنية للشركات وكذلك مصداقيتها وتدعو إلى إدخال الاعتبارات الأخلاقية وتحسين درجة الوضوح والشفافية.

ثانيا: التطور التاريخي للإفصاح المحاسبي ضمن نظرية الوكالة:[1]

تقدم هذه النظرية تفسيرا لاهتمام الإدارة نحو تطبيق السياسة المحاسبية الملائمة بطريقة اختيارية دون الحاجة إلى تدخل التنظيمات الرسمية. وفقا لهذه النظرية ينظر للمؤسسة على أنها محصلة لعدد من علاقات الوكالة التي يحكمها عددا من العقود الرسمية وغير الرسمية، مثال ذلك علاقة الإدارة بالمساهمين، علاقة الإدارة بالعاملين، علاقة الإدارة بحملة السندات، وعلاقة

[1]- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **مرجع سبق ذكره**، ص ص96-97.

المساهمين بالمراجع القانوني، بالرغم من وجود احتمالات التوافق في المصالح بين الأطراف المعنية، فهناك احتمالات أكبر للتناقض لأن كل طرف من أطراف العقد يسعى إلى تعظيم مصالحه.

تلعب المعلومات المحاسبية دورا حيويا في إبرام واستمرار هذه العقود، ولذلك فإن الإدارة تتبنى السياسة المحاسبية التي تحقق مصالحها وتضمن لها الاستمرار. تهتم الوكالة بالتكاليف المختلفة لضبط وتنفيذ العلاقات بين الأطراف المختلفة، وينحصر دور المراجعة على أنها أداة تضمن فعالية الرقابة الداخلية وتضمن أن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويشير كل من Watts & Zimmerman أن التطور التاريخي لكل من التقارير المالية وتقارير المراجعة يدعم الجدل حول نظرية الوكالة.لذلك ركزت البحوث المحاسبية التي اعتمدت على نظرية الوكالة على العلاقات التالية:

- **العلاقة بين الإدارة والملاك:** لتفسير سلوك الإدارة وتحديد النموذج الأمثل لعقد الوكالة الذي يحفز الإدارة على تحقيق مصالح الملاك.

- **علاقة الملاك بالدائنين:** هي علاقة غير مباشرة، لكنها تعكس تناقض المصالح بين كلا الطرفين، وتعتبر الإدارة محور العلاقة بما تتخذه من قرارات قد تكون فيها متحيزة لمصلحة الملاك على حساب مصلحة الدائنين ومن أهم الدراسات في هذا الصدد: Smith & Warner (1979)، Leftwich (1980-1983)،Kelly (1983)، Watts & Zimmerman(1986).

- **علاقة المراجع بمستخدمي المعلومات المحاسبية:** حيث يثار الجدل باستمرار حول تحيز المراجع للإدارة على حساب مصلحة الملاك والدائنين، من أهم الدراسات في هذا الصدد: Rriloff (1972-1981)،(1973) Sterling ، ومن المعروف أن معايير مهنة المراجعة تكفلت بوضع معايير تضمن حياد واستقلال المراجع.

يتضح مما تقدم أن الإدارة هي محور العلاقات سواء مع الملاك أو الدائنين أو المراجع الخارجي، إن استخدام نظرية الوكالة في هذه العلاقات لها عدة أبعاد:[1]

- **البعد الاقتصادي:** يركز على المنافع الاقتصادية التي ستؤول لكل طرف من أطراف العلاقة، ويعكس هذا البعد من التنافس أو التناقض بين هذه الأطراف، حيث يفترض أن كل طرف يسعى إلى تحقيق منفعته الذاتية على حساب مصالح الأطراف الأخرى,
- **البعد السلوكي:** يركز على سلوك كل طرف عند إبرام عقد الوكالة، سواء أكان هذا العقد صريحا أو ضمنيا، وعندئذ يحاول كل طرف تأمين مصالحه الذاتية عن طريق الرقابة على الطرف الآخر مما ينعكس بدوره على التكاليف التي يتحملها كل طرف، ويزداد الأمر

[1] -وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **مرجع سبق ذكره**، ص ص161-164 بتصرف.

تعقيدا حينما تتغير الظروف بعد التعاقد مما يؤثر سلبيا على مصالح طرف معين وهو الأمر الذي يدفعه إلى إتباع سلوك قد يؤثر على مصالح الأطراف الأخرى.

- **البعد المحاسبي:** فهو يلعب دورا جوهريا حيث تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها أطراف العلاقة في التقييم واتخاذ القرارات، ومن أهم مظاهر هذا البعد أن أحد أطراف العلاقة هو الذي يصدر هذه القوائم ويمكنه التحكم في كمية ونوعية المعلومات المحاسبية التي ينشرها، وعندئذ تصبح الإدارة خصما وحكما ما لم توضع المعايير المناسبة والأساليب الرقابية التي تحول دون حرية الإدارة في التأثير على هذه المعلومات.

ثالثا: أثر الإفصاح المحاسبي في دعم حوكمة الشركات:[1]

تعد وظيفة الإفصاح المحاسبي أحد الوظائف الرئيسية للمحاسبة التي يتم بموجبها توفير المعلومات المهمة والضرورية التي يحتاجها مختلف المستفيدين من القوائم والتقارير المالية وترجع المتطلبات النظامية للإفصاح المحاسبي إلى أنظمة وقوانين الشركات. كما لقي الإفصاح المحاسبي اهتمامات الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية البحثية عالميا ومحليا، ولازال كتَّاب النظرية المحاسبية يتعرضون إلى ماهية كفاءة وعدالة واكتمال الإفصاح المحاسبي وتعزيز الأداء والشفافية والمساءلة بالشركات.

إن تطبيق قواعد حوكمة الشركات أصبحت مطلبا ضرورياً، من أجل الإسهام في إنجاح ونمو سوق المال بما يعود على تنمية الاستثمار، ولذا فإن دور الجهات الرقابية المسؤولة عن الشركات المساهمة والمؤسسات الاقتصادية بكافة أشكالها يجب أن يتعدى الالتزام بتطبيق مواد أنظمة قوانين الشركات التي تقوم بها مجالس إدارة الشركات إلى تقديم توصيات ومقترحات من شأنها أن تعمل على توفير الآلية التي تضمن سير عمل الشركات على وجه أفضل، ولاشك أن توفير هذه القواعد يجب أن يتم من قبل عدد من الجهات الرسمية وجهات القطاع الخاص كالغرف التجارية والتي من شأنها أن تعمل على تعزيز وتفعيل تطبيق قواعد حوكمة الشركات الذي أصبح مطلباً ضرورياً، وذلك للمساهمة في تدعيم الثقة في الشركات والمؤسسات من خلال تبني المبادئ والقواعد الدولية الخاصة بأفضل الممارسات لضمان الوصول لأفضل الأداء الإداري والمالي في الشركات علاوة على تعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة اللازمين لضمان حماية حقوق المساهمين.

إن قوة حوكمة الشركات تتطلب إيجاد الأنظمة والقوانين ومتطلبات نظام الشركات والمعايير المهنية الصادرة من جهة وبين مجالس إدارات الشركات ولجان المراجعة من جهة أخرى كما يجب

[1]- ماجد إسماعيل أبو حمام، **مرجع سبق ذكره**، ص50.

أن تقوم الشركة بتوفير الشفافية والإفصاح وتزويد المستثمرين والجمهور بكافة المعلومات الضرورية التي يحتاجها المستثمر في اتخاذ قراره الاستثماري.

كذلك وجوب تصميم الإفصاح بما يضمن تحسين نوعية القوائم المالية المعروضة باستخدام معايير المحاسبة الدولية وكذلك متطلبات عملية بخصوص موضوعات معينة مثل: الأحداث الجوهرية وفرضية استمرار الشركة واختيار السياسات المحاسبية عندما لا يكون هناك معيار ثابت، وعرض المعلومات للمقارنة.

ومما سبق يتضح أن الهدف الأساسي من الإفصاح والشفافية هو التأكد من توافر المعلومات المالية وغير المالية. (الإفصاح الفوري عن الأحداث الجوهرية التي تؤثر على المركز المالي للشركة) لكافة المتعاملين في السوق في وقت واحد وبالشكل الذي يساهم في اتخاذ قرارات الاستثمار ويشمل أيضاً الإفصاح بشكل عام عن المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية وأداء الشركة وهيكل الملكية وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية أو المحلية المطبقة.

المبحث الثاني: المراجعة ضمن قواعد حوكمة الشركات.

تمثل المراجعة الوجه المكمل للعمل المالي والمحاسبي بصفة عامة، على أساس أنها المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية، ومن أجل ذلك يعتبر المراجع نوع معين من المحاسبين تتركز مهمته في عملية فحص ومراجعة وتدقيق نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية في إطار مجموعة من القواعد والمعايير التي تحكم طبيعة مهنة المراجعة .

المطلب الأول: الطبيعة الأولية للمراجعة:

أولا: ماهية المراجعة:[1]

إن التطور الذي عرفته الحاجة الإنسانية للمنتجات الاستهلاكية قابله تطور مماثل لسد هذه الحاجات،إذ تتوقف تلبينها على تسويق هذه المنتجات عبر مناطق مختلفة، وفي ظل سياسة التكامل بين المناطق، فقد ما ينتج في منطقة معينة لا ينتج في منطقة أخرى نظرا لاختلاف إقليمهما، ففي ظل تكريس مفهوم المؤسسة الذي يساير التطور الذي عرفته الحاجة الإنسانية بدا من الواضح احتواء هذه الأنشطة المختلفة في شكل مؤسسات تعمل على تحقيق أهداف معينة بالتوليف بين عوامل الإنتاج المختلفة، والواقع أن هذا التطور في شكل المؤسسة وتعدد أصنافها أملى على بعضها فصل الملكية على التسيير من جهة ومن جهة أخرى أعطى صلاحيات التصرف على مستوى مديريات المناطق المنتشرة جغرافيا خاصة في ظل الشركات المتعددة الجنسيات التي تشكل بعض مناطقها أهمية كبيرة من حيث رأس المال والمساهمة في الكتلة الإنتاجية الإجمالية المقدمة، لذا وبغية الحفاظ على أموال الملاك من أشكال السرقة والتلاعب والإشراف والوقوف على صحة السجلات والمستندات المحاسبية ومصداقية المعلومات المقدمة وجب تبني مسايرة المراجعة لهذا التطور الذي عرفته الحاجة الإنسانية والمؤسسة على حد سواء.

ثانيا: لمحة تاريخية عن المراجعة:[2]

ظهرت المراجعة منذ العصور القديمة،حيث تؤكد السجلات والآثار بان المصريين القدماء واليونان والرومان قد استخدموا جميعا وسائل بدائية في مراجعة الأموال العامة للدولة.إلا أن مهنة المراجعة شهدت تطورا كبيرا خلال القرن التاسع عشر والقرن العشرين وذلك بظهور الشركات المساهمة والتي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة، فيقوم المساهمون بتوكيل إدارة الشركة إلى مجلس

---

[1]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "**المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص5

[2]- منصور حامد محمود وآخرون،"**أساسيات المراجعة**" ،مطبعة مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1998، ص6.

إدارة ينتخب لهدا الغرض. ويقوم هذا المجلس بصفة دورية بعرض القوائم المالية للشركة على المساهمين حتى يتمكنوا من معرفة المركز المالي للشركة التي يستثمرون فيها أموالهم وعلى مقدار الأرباح والخسائر التي حققتها الشركة. وقد ترتب على ما سبق ظهور حاجة هؤلاء المساهمين إلى وسيلة للاطمئنان كهيئة إلى الاقتناع بان الحسابات المعروضة عليهم من مجلس الإدارة تعطي صورة صادقة عن المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى المراجعة ونشأت عادة تعيين مراجع الحسابات.

والدارس للتطور التاريخي لمهنة المراجعة يلاحظ انه كان ينظر للمراجعة علي أنها وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود في الدفاتر والسجلات، وان مهنة المراجع كانت قاصرة علي تعقب هذه الأخطاء والغش واكتشافهما، ولكن سرعان ما تغيرت النظرة إلي المراجعة وأهدافها وتطورت مهنة المراجع وأصبح لزاما عليه أن يقوم بمراجعة انتقاديه منظمة، ويصدر رأيه الفني المحايد في تقريره يطمئن الطوائف العديدة التي تعتمد في تعاملها مع الشركة التي يراجع حساباتها علي البيانات المحاسبية، علي صحة ودقة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها، وعلي مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي.

جدول رقم (3-3): التطور التاريخي للمراجعة:

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000قبل المسيح إلى1700ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاقبة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من1700إلى1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من1850إلى1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية.
من1900إلى1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	نجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من1940إلى1970	الحكومة، البنوك و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.

من1970إلى1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
ابتداء من1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

Source: **LIONNE L.C et GERARD.V**, "Audit et control interne; aspects financiers; opération Et stratégiques"; 4eme édition; dalloze; paris1992; p17.

ثالثا: طبيعة المراجعة وأهدافها:

1- مفهوم المراجعة: هناك تعاريف مختلفة للمراجعة، من بين أهمها مايلي:

أ- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية:

"المراجعة هي عملية نظامية ومنهجية 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".[1]

يتضح من التعريف أن المراجعة هي عملية منظمة تهدف إلي:

- التأكد من مدى تطابق القوائم المالية مع معايير محددة.
- جمع وتقييم أدلة الإثبات.
- تكوين رأي عن نتائج الفحص.
- توصيل وإبلاغ هذا الرأي إلي الأطراف المعنية من خلال تقرير المراجعة.

[1]- محمد السيد سرايا، "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**"، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى 2007، ص29.

ب- تعريف منظمة العمل الفرنسي:

"المراجعة هي عبارة عن مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظم والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".[1]

ومن خلال التعريف نستخلص نقطتين أساسيتين:

- عملية المراجعة تنفذ من طرف شخص مهني.
- يقوم هذا الشخص بتقييم مدى صدق وفعالية مختلف الأنظمة والإجراءات التي تنتج المعلومات، باستخدام تقنيات وأدوات مختلفة.

كما عرفت المراجعة كذلك على أنها: "عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بالحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة المطابقة بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بتلك الحقائق".[2]

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن المراجعة تكمن في التأكد من تطابق العمليات والأحداث الاقتصادية محل الدارسة وتقييمها من طرف المراجع مع المعايير الموضوعية، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات التي يقوم بدراستها، وتوصيل نتائج هذا التقييم إلى الأطراف المعنية.

2- أهداف المراجعة:

التطور في أهداف التدقيق صاحب التطور في الشركات نفسها وفي أعمالها،في السابق عندما كانت شركات الأعمال صغيرة الحجم ونشاطها التجاري كان بسيطا كان الهدف في ذلك الوقت من إجراء عمليات المراجعة هو اكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين وكان المراجع يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك وليس لمصلحة الأطراف الأخرى حتى تتعرف على كيفية أداء الإدارة للشركة.[3]

بعد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تطورت الشركات واتسعت أعمالها وزادت الحاجة إلى رؤوس الأموال مما أدى إلى نشوء الشركات المساهمة. هذا التطور أدى إلى زيادة الحاجة إلى شخص يقوم بعملية التحقق من حسن أداء الإدارة للأموال التي تقوم باستثمارها في تلك

---

[1]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص9.
[2]- خالد أمين عبد الله، "**علم تدقيق الحسابات**"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1999-2001، ص13.
[3]- أمين السيد أحمد لطفي، "**مراجعة وتدقيق نظم المعلومات**"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى 2005، ص14.

الشركات، والذي يتم عن طريق مراجع الحسابات والذي يجب أن يكون شخص مهني محايد يقدم تقريره باستقلال وحياد.[1]

بعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدول، فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق مما تطلب من المراجع تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء والغش وغيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية المراجعة من اجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم وبيئة الأعمال الحالية حيث أصبحت أهداف المراجعة اليوم على النحو التالي:[2]

أ- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل الشركة.

ب- تقييم النتائج التي تم التواصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.

ت- العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات الشركة.

ث- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

المطلب الثاني: خصائص وفروض وأنواع المراجعة:

أولا: خصائص المراجعة:

للمراجعة عدة خصائص تميزها عن بقية الأدوات الأخرى للتسيير نذكر منها:[3]

- المراجعة عملية منتظمة، أي أن اختبارات المراجع تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع ومضبوط لعملية المراجعة.

- ضرورة الحصول على قرائن وأدلة إثبات وتقديمها بطريقة موضوعية.

- تشتمل المراجعة على إبداء رأي فني محايد، الأمر الذي يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كأساس للتقييم وإبداء الرأي.

- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية.

ثانيا: فروض المراجعة:

تحتاج المراجعة إلى معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية للتعامل مع المشاكل المرتبطة ببيئة المراجع، وتتمثل فروض المراجعة الأساسية في الآتي:

---

[1]- غسان فلاح المطارنة، "**تدقيق الحسابات المعاصر**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى 2006، ص ص 17-19.

[2]- خالد أمين عبد الله، "**علم تدقيق الحسابات**"، مرجع سبق ذكره، ص15.

[3]- محمد سمير الصبان، "**نظرية المراجعة وآليات التدقيق**"، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص ص7-8.

1- قابلية البيانات للفحص:

يتبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي تعتمد غليها لإيجاد نظام للاتصال بين مُعِدّي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في:[1]

أ- ملائمة المعلومات: وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات لاحتياجات المستخدمين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

ب- القابلية للفحص: وهذا يعني أنه في حالة قيام شخصين بفحص المعلومات نفسها فلا بد أن يصلا إلى نفس النتائج التي يجب التوصل إليها، وتتبع أهمية هذا المعيار من انفصال مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات.

ت- البعد عن التحيز في التسجيل: وهذا يعني تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

ث- القابلية للقياس الكمي: وهي الخاصية التي يجب توفرها في المعلومات المحاسبية، فالقياس الكمي يضيق منفعة تحويل المعلومات من معلومات ذات قيمة إضافية ومن خلال عملية حسابية، ويقودنا هذا الفرض إلى دراسة مختلف الطرق للحصول على المعرفة والبرهان، والالتزام بتطبيقها في مجال المراجعة وكذلك دراسة مسؤوليات المراجع في الحصول على الأدلة الكافية.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة:

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، حيث يقوم المراجع بإمداد الإدارة بمعلومات بغية اتخاذ قرارات صائبة، بينما نجد الإدارة تمد المراجع بمعلومات يستطيع على أساسها أن يبدي رأيه الفني المحايد على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.[2]

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم الفحص من أية أخطاء تواطئية:

ينص هذا الفرض على مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، وذلك عن طريق التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراجع أثناء مزاولته لمهامه حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية بالإضافة إلى عدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.[3]

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:[4]

بني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج للمراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص، ويعني هذا الفرض

---

[1]- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، "**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**"، الدار الجامعية، مصر، 2004-2005، ص ص31-32.

[2]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص13-14.

[3]- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، "**أسس المراجعة**"، الدار الجامعية، مصر ، 2004، ص28.

[4]- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص33.

احتمال وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، مما يجعل من الممكن وجـود خلـل للرقابـة الداخليـة، فالأخطاء يمكن أن تحدث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:[1]

يقوم هذا الفرض على أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي التي تستخدم للحكـم علـى مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، وهذا يعني أن المراجع يسترشـد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كدليل للحكم على مدى عدالة القوائم المالية وتبرير رأيه الفني.

6- العناصر التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

وهذا يعني أنه إذا اتضح للمراجع أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن الوضع سيستمر كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل على عكس ذلـك، وإن اتضح له أن إدارة المؤسسة تميل إلى التلاعب في الحسابات وأن الرقابة الداخلية ضعيفة، فإنـه إذا وجد دليل على ذلك يتعين عليه أخذه بعين الاعتبار ويكون في حرص منه في المرات القادمة.[2]

7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:[3]

يشير هذا الفرض إلى أن المراجع يقوم بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفقا لما يوضحه العقد المبرم مع المؤسسة وأن يقتصر عمله على المهنة الموكلة إليه، كما يشير هذا الفرض إلى استقلالية المراجع في أداء عمله والتي نمثل له سندا في أداء عمله.

8- يفرض المركز المهني للمراجع التزامات تتناسب مع هذا المركز:

بناء على هذا الفرض يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من المراجع عند مزاولتـه لعمله، ويكون هذا الفرض مع الفروض السابقة أساسا قويا لتحديد مسؤولية المراجع تجـاه عملـه، وتجاه الزبائن وتجاه زملائه.[4]

ثالثا: أنواع المراجعة:

للمراجعة العديد من الأنواع وهذا حسب المعيار المعتمد في التقسيم، إلا أننا سنحاول التطرق إلى أهم أنواع المراجعة وهذا مراعاة للتطورات الحديثة التي شهدتها.

---

[1]- عمر علي عبد الصمد، "**دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات-دراسة ميدانية-**"، مرجع سبق ذكره، ص45.
[2]- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، **مرجع سبق ذكره**، ص ص30-31.
[3]- عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص45.
[4]- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، **مرجع سبق ذكره**، ص ص30-31.

1- المراجعة المالية:[1]

انطلاقا من القوائم المالية يقوم المراجع بالاعتماد على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه حول مصادقة القوائم المالية، هنا جاء هذا النوع من المراجعة، إذ يقتصر عمل المراجع على فحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها، إذ يضطلع المراجع في عمله هذا على جل المستندات المبررة. كما ينبغي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع الدراسة الذي هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة وأنه بتطبيقه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سلامته وبالتالي سلامة النظام المحاسبي والحكم على مجموعة العمليات المسجلة رغم أنه اكتفى بدراسة مقررات العينة فقط.

2- مراجعة العمليات:

هذا النوع من المراجعة والذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحاليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة، وبتعبير آخر فإن مراجع العمليات تتعدى النواحي المالية لتشمل جميع العمليات التي هو بصدد دراستها.[2]

فمراجعة العمليات تركز على مراجعة الكفاءة والفعالية ويشمل نطاقها على النقاط التالية:[3]

- تقييم الهيكل التنظيمي للمؤسسة ككل أو أحد أقسامها.
- اختبار الخطط والسياسات المنتهجة.
- تقييم مدى كفاءة الموارد البشرية والمادية المستخدمة في تنفيذ العمليات.

3- المراجعة الجبائية:

في هذا النوع من المراجعة نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة الجبائية:[4]

مراجعة تقوم بها مصلحة الضرائب إذ أنها تعمل على مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة وما يظهر عليها من معلومات وتستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة.

أما النوع الثاني من المراجعة الجبائية فهو المراجعة التي تقوم بها المؤسسة بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، فهي عبارة عن عملية فحص انتقادي للمؤسسة إذ تعمل على تكليف إما جهة خارجية أو جهة داخلية (خلية المراجعة الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه)،

---

[1]- محمد بوتين، "**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية على التطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية2005، ص11.

[2]- **نفس المرجع السابق**، ص16.

[3]- بوعرار أحمد شمس الدين، "**مدى فعالية مراجعة العمليات في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية مع دراسة حالة مديرية التموين بفرع انتبيوتيكال التابع لمجمع صيدال**"، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009، ص ص22-23.

[4]- محمد عباس الحجازي، "**المراجعة الأصول العلمية والممارسة الميدانية**"، مكتبة عين شمس، مصر، 1981، ص75.

وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة إذ يكتفي هنا المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية.

4- المراجعة الاجتماعية:

هي عبارة عن فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمشروعات، وذلك بغرض التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم والتقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المشروع للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه، ومدى مساهمته في الرفاهية العامة للمجتمع، ذلك مراعاة أن يتم هذا في ضوء مجموعة من المعايير المتعارف عليها لضمان جدية وسلامة الأداء من جانب القائمين على هذا النوع من أنواع المراجعة.[1]

5- مراجعة الإعلام الآلي:

وهي المراجعة التي تهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ونخص بالذكر هنا هو مراجعة الإعلام الآلي ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة، تقييم مراجعة البرامج التسييرية المستخدمة والبرامج الخبيرة وبرامج دعم القرار.[2]

6- مراجعة الإستراتيجية:

ويدرس هذا النوع مراجعة الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغييرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض، رغبة في التطور أو البقاء على الأقل.[3]

7- مراجعة الجودة:

هي عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء الرأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات قد تم انجازها بفعالية.

أما مراجع الجودة هو شخص مؤهل يعمل على مراجعة نظام الجودة في المؤسسة وهذا وفقا لمعيار(ISO 10011 مراجعة الجودة)، ويعمل على مراجعة إدارة الجودة وضمان الجودة وهذا وفقا لمعيار (ISO 9000 تسيير الجودة)، إن الهدف من هذا الفحص هو التحقق من أن العمليات المنجزة داخل المؤسسة تمت وفقا لمعايير معينة من الجودة أم لا.[4]

---

[1]- محمد سمير الصبان، " **دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية**"، الدار الجامعية، مصر، 1997، ص262.

[2]- نقاز أحمد، " **دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار-دراسة حالة مجمع صيدال-**"، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الأغواط، 2007، ص16.

[3]- **نفس المرجع السابق**، ص16.

[4]- **نفس المرجع السابق**، ص17.

8- المراجعة البيئية:

قام معهد المراجعين الداخليين بتعريف المراجعة البيئية على أنها جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية من خلالها وبواسطتها تحدد إدارة المؤسسة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بها كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية.[1]

المطلب الثالث: مسؤوليات و دور المراجعة في تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

تمثل المراجعة الوجه المكمل للعمل المحاسبي بصفة عامة، على أساس أنها المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية، ومن أجل ذلك يعتبر المراجع نوع معين من المحاسبين تتركز مهمته في عملية فحص ومراجعة وتدقيق نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية في إطار مجموعة من القواعد والمعايير التي تحكم طبيعة مهنة المراجعة.

أولا: علاقة المراجعة الخارجية بالمحاسبة:

يبدأ عمل المراجع من حيث ينتهي عمل المحاسب، أي أن على المحاسب أن يطبق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لاستخراج نتيجة أعمال الشركة وتصوير مركزها المالي، وبعد ذلك يأتي دور المراجع الذي يقوم بالتحقق والتأكد من تطبيق المحاسب للقواعد العلمية الصحيحة. هذا بالإضافة إلى استعماله لخبرته العلمية في اكتشاف أي خطأ، والعمل على إظهاره واقتراح الوسائل الكفيلة بعلاجه ومنع تكراره.[2]

لكن بالرغم من هذه العلاقة الوثيقة بين المحاسبة والمراجعة، فإن هناك فروقا أساسية في مجال عمل كل منهما أهمها:[3]

1- طبيعة العمل: تقوم المحاسبة بعملية إنشائية، وذلك بتجميع وتحليل وتلخيص المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية لمؤسسات الأعمال، وتوصيل النتائج للأطراف المستفيدة منها. أما المراجعة فهي عملية تحليلية تبدأ من حيث انتهت المحاسبة، فالمراجع يبدأ عمله بالتحقق من سلامة القوائم المالية التي أعدها المحاسب في المراحل الأخيرة من عمله، والتأكد من صحة ما تشتمل عليه من بيانات ومعلومات.

2- الاستقلال والحياد: يعتبر المحاسب موظفا لدى الشركة ويخضع بالتبعية لإدارتها، ويقوم بالأعمال وفق إرادة القائمين في الشركة. أما المراجع فلا تربطه بالشركة رابطة التبعية، ولا يخضع

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص134-135.

[2]- منصور حامد محمود وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص9 .

[3]- حازم هاشم الآلوسي، " **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، المراجعة نظريا**"، دار الكتب الوطنية ليبيا، الجزء الأول، الطبعة الأولى2003، ص48.

لسلطان الإدارة، وإنما يقوم بعمله وفق برنامج المراجعة الموضوع من قبله. لذا يمكن القول أن استقلالية المراجع وحياده أشمل وأعمق من استقلالية وحياد المحاسب.

3- المدخلات والمخرجات: المحاسبة مدخلاتها المستندات والبيانات الأولية المؤيدة للعمليات، بينما المراجعة مدخلاتها القوائم المالية التي أعدتها المحاسبة. ومخرجات المحاسبة هي القوائم المالية، بينما مخرجات المراجعة هي تقرير المراجع الذي يحتوي على رأيه المهني المحايد فيما تضمنته القوائم المالية.

تعتبر المراجعة الخارجية فرع من فرعي المراجعة الرئيسية الداخلية والخارجية بأنها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في الشركة، ومن ناحية أخرى بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هو إلا نظام يهدف إلى أعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الشركة موضوع المراجعة، وتهدف أيضا إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات الشركة، كما تهدف إلى تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة موضوعية منطقية هادفة بنتائج المراجعة. وبصفة عامة يمكن القول أن المراجعة الخارجية تتضمن الجوانب التالية:[1]

أ- ضرورة تفهم طبيعة وقواعد المحاسبة ومبادئها وأهدافها الرئيسية.

ب- التعرف على أساليب وأدوات التحقق الرئيسية التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية المراجعة وتدقيق عناصر النشاط المختلفة في الشركة.

ت- الإمكانيات المادية والبشرية التي يمتلكها المراجع الخارجي ومدى ما يتمتع به من قدرات شخصية وفكر سليم في مجال أداء عمله.

ث- مستوى المسؤوليات التي يقبلها المراجع الخارجي للتعبير عن آرائه المهنية.

ج- تحديد مستوى العلاقة بين المراجع الخارجي وإدارة المراجعة الداخلية في الشركة لتحديد مستوى التعاون بينهما في مجال إنجاز عملية المراجعة.

ثانيا: مسؤوليات المراجع الخارجي:

تحتل المسؤولية القانونية وما يترتب عليها من آثار مركز الصدارة في اهتمامات المهنة، ومن المعلوم أنه يجب على المهنيين دائما أداء عملهم وفق مستوى مناسب من العناية عند تقديم الخدمات للآخرين، ويتحمل المراجعون المسؤولية المنصوص عليها في القانون فيما يتعلق بعقودهم مع العملاء. ومن المتعارف عليه بوجه عام أن يبذل المراجع العناية المهنية المعتادة حتى يؤدي واجبه قبل جميع الأطراف (حملة الأسهم الحاليين والمحتملين، الزبائن، الموردون، البنوك

[1]- محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص ص39-40.

والمستهلكين) التي تعتمد على القوائم المالية وما تحتوي عليه من معلومات محاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.

تعددت الآراء بصدد تبويب مسؤوليات المراجع الخارجي والأطراف التي يكون مسؤولا أمامها في كل نوع من أنواع هذه المسؤولية. ومن ثم فإن الآراء التي تناولت مسؤولية المراجع الخارجي أظهرت بأنه يمكن التمييز بين الأنواع الأربعة التالية:[1]

1-المسؤولية القانونية للمراجع اتجاه العميل:

تتمثل مسؤولية المراجع اتجاه العميل في النواحي التالية:

- ضرورة الالتزام بنصوص العقد المبرم بين المراجع والعميل وتنفيذ جميع بنوده بالكامل، فمن الملاحظ أن العقد الموقع بين المراجع والعميل يعتبر حجر الزاوية في أي مسؤولية اتجاه العميل.
- ضرورة بذل العناية المهنية المطلوبة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وأن عدم بذل هذه العناية يعرض المراجع للمساءلة نتيجة الإهمال العادي في أداء المهام المطلوبة.
- اكتشاف التلاعب وعدم الإدلاء بأية معلومات وأراء يعلم أنها غير حقيقية بدون الاعتماد على أسس مقبولة، أو الإهمال في ذكر حقائق جوهرية تؤثر على الإفصاح عن الحقيقة.
- المسؤولية عن الإهمال الجسيم والذي قد يصل إلى حد التلاعب، وفي هذه الحالة يزاول المراجع واجباته دون بذل العناية المهنية الكافية.

2-المسؤولية المدنية للمراجع اتجاه الغير:[2]

أ- في ظل قواعد القانون العام:

تتمثل قواعد القانون العام في مجموع الأحكام القضائية التي صدرت على مر الأيام في مجال المساءلة القانونية لمراقبي الحسابات من جانب الأطراف المتضررة من الاعتماد على رأي المراجع عن القوائم المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية، وتنشأ مسؤولية المراجع تجاه الغير نتيجة لاعتمادهم على رأي المراجع الذي يقدم به القوائم المالية ويحدد فيه رأيه عن مدى الاعتماد على تلك القوائم ومدى صدق تمثيلها لنتائج النشاط والمركز المالي للشركة.

---

[1]- مصطفى حسن بسيوني السعدني، "**المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات وبذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والأمريكية والدولية**"، بحوث وأوراق عمل، المنظمة العربية للتنمية الإدارية"حوكمة الشركات وأسواق المال العربية"، شرم الشيخ، مصر، ماي 2007، ص 53.

[2]- محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، "**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**"، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص ص134-137 بتصرف.

ب-في ظل التشريعات القائمة:

لقد تحول المستخدم الأخير للقوائم المالية التي يتم مراجعتها خلال الأعوام الأخيرة من مالك الشركة، إلى مستخدمي القوائم المالية الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والعملاء والحكومات ثم أخيرا جمهور المستثمرين. مع العلم بأنه بينما لا يمكن للقوائم المالية أن تغطي احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات فإن هناك حاجات عامة لهم جميعا، وحيث أن توفير قوائم مالية تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال، فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تغطيها القوائم المالية.

3- المسؤولية الجنائية للمراجع:[1]

سبق وأن تم التوضيح بأن مسؤولية المراجع اتجاه عميله واتجاه الغير تمثل المسؤولية المدنية في هذا الصدد والتي تعطى للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع قدر ما أصابه من ضرر، أما المسؤولية الجنائية فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل. ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية لمراقب الحسابات، والتي تنص عليها التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات.

تعتبر المسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية، فكل من يقترف أحد الأفعال التي يعاقب عليها القانون يتحمل هو شخصيا العقوبة حتى ولو كان من بين موظفي مكتب المراجعة أو أحد معاوني المراجع.

4- المسؤولية المهنية للمراجع:[2]

تعد المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي الحد الأدنى لمسؤولية المراجع والتي تحددها التشريعات التي تنظم المهنة حماية لقراء ومستخدمي القوائم المالية وما تحوي عليه من معلومات، ولذلك تحاول الهيئات المهنية التي تشرف على المهنة وتحافظ على مستوى جودة خدماتها، إضافة عددا آخر من المسؤوليات لخدمة المجتمع ككل، وتزيد الثقة في أعضاء المهنة ككل وما يؤدونه من خدمات، وعادة ما يطلق على هذه المسؤولية الإضافية "المسؤولية المهنية".

لا شك أن تلك المسؤولية ستكون أقوى من أية مساءلة أخرى، لأن التزام المراجع بالمسؤولية المهنية سيكون بعيدا عن أية مساءلة قانونية أخرى، كذلك فإن الإخلال بالمسؤولية المهنية وعدم تحملها يعرض المراجع إلى الخروج من المهنة تماما. وتسعى الهيئات المهنية المختلفة إلى وضع التشريعات واللوائح التي تحدد هذه المسؤولية من خلال وضع قواعد آداب وسلوك المهنة.

---

[1] - مصطفى حسن بسيوني السعدني، **مرجع سبق ذكره**، ص ص58-59 .

[2] - محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، مرجع سبق ذكره، ص 140.

ثالثا: أهمية التزام المحاسب والمراجع بالمعايير المحاسبية الدولية:[1]

تظهر أهمية التزام المحاسب والمراجع بمعايير المحاسبة عند الأخذ في الحسبان اتجاه الاقتصاد الوطني في الآونة الأخيرة إلى تأسيس الشركات المساهمة ذات رؤوس الأموال الضخمة واتجاه المواطنين إلى الاستثمار في هذه الشركات، لذا أصبح من الضروري أن يتسع نطاق استخدام معايير المحاسبة وخاصة فيما يتعلق بإبلاغ أو توصيل المعلومات المحاسبية إلى المساهمين للوفاء باحتياجاتهم لمعلومات دورية تمكنهم من تقويم أداء الشركة كي يتسنى لهم اتخاذ القرارات فيما يتعلق باستثماراتهم وفيما يتعلق بمدى وفاء الإدارة بمسؤولية الوكالة عنهم.

وقد أدى هذا التطور إلى زيادة الحاجة إلى معايير المحاسبة إذ أن المالك الذي لا يباشر الإدارة ولا يستطع أن يربط بين المعلومات التي تصل إليه وبين معلومات مباشرة عن ظروف الشركة وأنظمتها كما أن نوعية القرارات التي يتخذها وتقويمه للإدارة يتوقف إلى حد كبير على مدى ثقته في المعلومات التي تتخذ تلك القرارات على أساسها.

ولا تنحصر الحاجة إلى المعلومات المحاسبية ولا أهمية الالتزام بمعايير المحاسبة على المساهمين فقط، فلا يمثل المالكون الحاليون الفئة الوحيدة التي تعنيها هذه المعلومات، فالشركات المعاصرة تجتذب أموالا جديدة من مصادر متعددة إما في شكل مساهمات جديدة في رؤوس الأموال أوفي شكل قروض، ومن المعلوم أن الشركات التي تحتاج إلى رؤوس الأموال تعمل في ظروف تتفاوت فيها احتمالات النجاح أو الفشل.

في ظل الظروف الحالية يخضع المستثمرون والمقرضون(الحاليون والمرتقبون وغيرهم) لتقدير الإدارة فيما يتعلق بالمعلومات المتوافرة عن الشركات موضوع اهتمامهم، ولا جدل أن جانبا كبيرا من العبء المتعلق بكفاية ونوعية المعلومات المتوفرة عن الشركات موضوع اهتمام المستثمرين والمقرضين يقع على عاتق المراجعين، حتى يتمكن المراجع الوفاء بهذه المسؤولية تجاه من يستخدمون القوائم المالية يجب أن يكون واسع الأفق، قادرا على تفهم احتياجات الغير إلى المعلومات، وأن يكون موهوبا وبدرجة عالية من الموضوعية في عمله، وفضلا عن ذلك يجب أن يستند إلى مجموعة من المعايير المحاسبية بحيث يمكن الرجوع إليها فيما يتعلق بالموضوعات أو المشاكل التي تعترض سبيله.

يقع على عاتق المراجعين الخارجيين باعتبارهم ركنا هاما من أركان الحوكمة توفير تأكيد مستقل عن مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية ومراجعة المعلومات المقدمة إلى المجلس والمساهمين

---

[1]- أحمد محمد زينل خوري، "**دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية موارد المنشأة**"، ورشة عمل، المنظمة العربية للتنمية الإدارية " أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد"، الشارقة الإمارات العربية المتحدة2006، ص ص45-46.

والجهات الأخرى. كما تشارك المنظمات المهنية المتعلقة بالمراجعة الخارجية أو المراجعة الداخلية في إبداء الرأي في شأن إجراء تعديلات في معايير المحاسبة الدولية وذلك في ضوء ممارستها الفعلية للرقابة على الشركات وما توافر لديها من ملاحظات عن أوجه القصور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ولن يتأتى ذلك إلا إذا كان المراجع الخارجي ذو كفاءة مهنية عالية ومستقلا عن إدارة الشركة، حيث يتيح له ذلك معرفة ما إذا كانت الشركة تطبق المعايير المحاسبية الدولية أم لا وفي الحالة الثانية فمن واجباته إخطار لجنة المراجعة لتعديل الأوضاع.

المطلب الرابع: التطور التاريخي لدور المراجعة في حوكمة المؤسسات:

أولا: الممارسات الخاطئة الشائعة في المراجعة:[1]

المراجعة هي إبداء رأي مهني محايد حول عدالة القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المطبقة، ويتطلب ذلك تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وفقا لمعايير فنية محددة(معايير المراجعة)، ويشمل ذلك تنفيذ اختبارات المراجعة للحصول على أدلة إثبات كافية لتأييد القيم المعروضة بالقوائم المالية والإيضاحات المتممة لها ولتقييم السياسات المحاسبية المطبقة والتقديرات التي أجرتها الإدارة عند إعداد القوائم المالية، وبحيث توفر هذه الاختبارات الأساس الكاف لتكوين رأي المراجع حول القوائم المالية، ويقوم بتخطيط وتنفيذ المراجعة مراجعون يتمتعون بحد أدنى من التأهيل العلمي والمهني ويتمتعون بالاستقلالية عن الشركة محل المراجعة.

وهناك عدد من الممارسات الخاطئة التي قام بها المراجعون، إما لخطأ في تطبيق معايير المراجعة أو لتواطئهم مع المسؤولين بالشركات في إخفاء ممارسات محاسبية خاطئة ذات تأثير جوهري على القوائم المالية للشركة، ومن أمثلة تلك الممارسات مايلي:

1- إبداء رأي غير متحفظ عن القوائم المالية على الرغم من علم المراجع بممارسات الإدارة الخاطئة في المحاسبة والإفصاح.

2- عدم بذل العناية المهنية الواجبة في تخطيط عملية المراجعة وتقييم المخاطر وإعداد برامج المراجعة.

3- عدم بذل العناية المهنية الواجبة في الحصول على أدلة الإثبات المناسبة والكافية لتأييد رأي المراجع حول القوائم المالية، بما في ذلك عدم الحصول على أو التحقق من إقرارات الإدارة الكتابية أو الشفهية.

4- عدم بذل العناية المهنية الواجبة في مراجعة المعاملات غير العادية والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

[1]- مصطفى حسن بسيوني السعدني، **مرجع سبق ذكره**، ص ص80-81.

5- عدم تعديل نطاق المراجعة للاستجابة للمؤشرات التي تشير إلى وجود مخالفات أو ممارسات محاسبية خاطئة.

6- عدم الحفاظ على استقلالية المراجع وتعامله مع أسهم الشركة محل المراجعة.

7- عدم كفاية إجراءات المراجعة المتعلقة بنقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

8- عدم كفاية إجراءات الإشراف على الجرد.

9- عدم كفاية إجراءات مصادقة حسابات المدينين.

10- عدم كفاية الاتصال مع المرجع السابق وفقا لمعايير المراجعة.

11- عدم كفاية الإشراف على مساعدي المراجع.

وطبقا لما حددته الدراسة التي أعدتها هيئة سوق المال الأمريكية هناك ثلاثة مجالات تحتاج إلى التطوير لمواجهة الممارسات الخاطئة في المحاسبة والمراجعة والإفصاح وهي:

* تطوير الرقابة على مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إنشاء مجلس مستقل لهذا الغرض، يتولى الرقابة على أداء مراجعي الحسابات وتوقيع الجزاءات المناسبة على المخالفين منهم للمعايير المهنية والقوانين والقواعد السارية.

* تطوير معايير المحاسبة للتواكب مع التطورات والأدوات المستحدثة في أنشطة منظمات الأعمال، مثل العقود التي ينشأ عنها التزامات عرضية ذات الغرض الخاص.

* دعم قدرة الهيئة على فرض الالتزام وتوقيع الجزاءات الرادعة في حالات الغش بالقوائم والتقارير المالية.

ثانيا: المراجعة ودورها في حوكمة المؤسسات:[1]

لعل أبرز أخفقات المراجعة في السنوات الأخيرة تتمثل في مراجعة شركتي world com. Enron باعتبارهما من عملاء Arthur Anderson أحد أبرز شركات المحاسبة العامة في الولايات المتحدة (أحد شركات المحاسبة العامة الخمس الكبار سابقا) بل وفي العالم عموما، ولاشك أن هناك عديد من الإخفاقات الأخرى للمحاسبة والمراجعة قد ارتبطت بشركات أخرى أبرزها Qwest, Tyco, Micro startegy, Waste Management Adelphi بالإضافة إلى شركة Xerox أن كافة أحداث الفشل والإخفاق لم تحدث عن طريق الشركات فحسب بل أنها تمثل إخفاقات ملموسة وفعلية في حوكمة الشركات، ومن هنا يتعين فهم العلاقات المتداخلة لتلك الأطراف المكونة لهيكل الحوكمة، وكيف فشل كل طرف منها في هذا الخصوص، حيث أنها كانت منتشرة

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، " **المراجعة وخدمات التأكد بعد قانونSarbanes-Oxley**"، دار النشر والثقافة، مصر، الطبعة الأولى 2007، ص ص96-99 بتصرف.

في كافة الهياكل وقد تباينت مشاكلها من الأخطاء الصغيرة إلى المخالفات الجسيمة، يلخص الجدول رقم (3-4) أمثلة علي إخفاقات ومسئوليات حملة الأسهم ومجلس الإدارة ولجان المراجعة ذاتية التنظيم والمؤسسات والمراجعين الخارجين والداخليين، أن تلك الإخفاقات قد تأثرت بكافة شركات المحاسبة العامة الخمسة الكبيرة Accounting firms big 5 public، ولذلك عندما تكون هناك مشاكل فريدة مع Arthur Anderson فإن الكثيرين في الكونجرس وفي المهنة وبالتأكيد جمهور المستثمرين قد أدركوا أن المشاكل في المهنة قد تغلغلت وانتشرت من فضائح كل من شركتي Enron and World Com بالإضافة إلى قصور وتواطؤ Arthur Anderson أحد الخمس الكبار سابقا في مجال المحاسبة والمراجعة.

جدول رقم (3-4): مسؤوليات وإخفاقات حوكمة الشركات.

الطرف	المسؤوليات	إخفاقات حوكمة الشركات
1- حملة الأسهم	الدور الواسع: - توفير إشراف فعال من خلال عملية انتخاب المجلس، والموافقة على المبادرات الرئيسية واتفاقيات بيع أو شراء الأسهم.	- التركيز على الأسعار قصيرة الأجل. - الفشل في أداء تحليل النمو طويل الأجل. - تسليم مسئولياتها إلى الإدارة طالما تزايد سعر السهم.
2- مجلس الإدارة	الدور الواسع: - التمثيل الرئيسي لحملة الأسهم في التأكد من أن المنظمة تقوم بالإدارة وفقا لدستور المنظمة وللتأكيد من وجود نظام مساءلة محاسبية ملائم. الأنشطة الخاصة: - اختيار الإدارة. - فحص أداء الإدارة وتحديد المكافآت. - إعلان توزيعات الأرباح. - الموافقة على التغيرات الجوهرية مثل الاندماج. - الإشراف على أنشطة المساءلة	- إشراف غير كاف على الإدارة. الموافقة على خطط مكافآت الإدارة ولا سيما خيارات الأسهم التي تقدم حوافز معاكسة متضمنة حوافز لإدارة الأرباح. - اختيار مديرين غير مستقلين غالبا ما يتم الرقابة عليهم عن طريق الإدارة. - عدم إنفاق وقت كاف أو عدم وجود خبره كافية لأداء

	المحاسبية.	الواجبات. – إعادة تسعير خيارات الأسهم بشكل مستمر عندما ينخفض سعر السوق.
3- الإدارة	الدور الواسع: – الأعمال والمساءلة المحاسبية. – إدارة المنظمة بفعالية وتوفير مساءلة محاسبية دقيقة وزمنية لحملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين. الأنشطة الخاصة: – وضع الإستراتيجية والميل النظري للمخاطر. – تطبيق ضوابط رقابة داخلية فعالة. – تطوير التقارير المالية. – تطوير تقارير أخرى للوفاء بالمتطلبات العامة للجمهور وأصحاب المصلحة والمتطلبات التنظيمية الرقابية.	– إدارة الأرباح للوفاء بتوقعات المحللين. – التقرير المالي الاحتيالي. – الترويج لمفاهيم محاسبية لتحقيق هدف معين للتقرير. – النظر إلى المحاسبة كأداة وليس كإطار للتقرير الدقيق.
4- لجان المراجعة(مجلس الإدارة)	الدور الواسع: – توفير إشراف على وظيفة المراجعة الخارجية والداخلية وعملية إعداد القوائم المالية السنوية والتقارير العامة على الرقابة الداخلية. الأنشطة الخاصة: – اختيار مكتب المراجعة الخارجي. – اختيار والموافقة على تعيين المراجع الداخلي. – فحص الموافقة على نطاق وموازنة وظيفة المراجعة الداخلية.	– عدم وجود خبرة متخصصة أو وقت كاف لتوفير أشراف فعال على وظائف المراجعة. – عدم النظر إليهم عن طريق المديرين كعميل مراجعة، وبالأحرى فإن سلطة تعيين وعزل المراجعين غالبا ما تظل في يد الإدارة.

	– مناقشة نتائج المراجعة مع المراجع الداخلي. – فحص الموافقة على نطاق وموازنة وظيفة المراجعة الداخلية. مناقشة نتائج المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وتقديم النص للمجلس.	
5-التنظيمات ذاتية التنظيم مثل AICPA بالإضافة إلى FASB.	الدور الواسع: – وضع معايير المحاسبة والمراجعة التي من شأنها أحكام المفاهيم الأئمة للتقرير المالي والمراجعة، ومقابلة توقيعات جودة المراجعة والمحاسبة. الأدوار الخاصة: – تحديد المبادئ المحاسبية. – تحديد معايير المراجعة. – تفسير المعايير الصادرة سابقا. – تطبيق عمليا ت الرقابة على الجودة للتأكد من جودة المراجعة. – تعليم الأعضاء المتطلبات الخاصة بالمراجعة والمحاسبة.	– أن عمليات فحص النظر الخاصة بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين لم تأخذ في الحسبان منظور الجمهور، بالأحرى فقد ركزت على المعايير التي تم تطويرها والالتزام بها داخليا. – عدم ارتباط المجمع بشكل نشط بالطرف الثالث عند وضع المعايير. – أصبح مجلس معايير المحاسبة المالية موجها اتجاه القاعدة بالاستجابة إلى: – المعاملات الاقتصادية المعقدة. – مهمة المراجعة التي تعتبر غير موجهة نحو وضع القواعد بدلا من الالتزام بالمفاهيم. – ضغوط من الكونجرس لتطوير القواعد التي تعزز النمو الاقتصادي.

6- تنظيمات أخرى ذاتية التنظيم على سبيل المثال سوق أسهم نيويورك.	الدور الواسع: - التأكد من كفاءة الأسواق المالية متضمنة الإشراف على التداول والإشراف على الشركات المسموح لها بالتداول في السوق. الأنشطة الخاصة: - وضع متطلبات التسجيل متضمنا متطلبات المحاسبة والحوكمة. - الإشراف على أنشطة التداول	- وضع تحسينات لإجراء حوكمة الشركة الجيدة عن طريق أعضائها إلا أنها فشلت في تنفيذ بعض من تلك الإجراءات الخاصة بحوكمة المجلس والإدارة.
7- الهيئات التنظيمية مثل البورصة الأمريكية.	الدور الواسع: - التأكد من دقة وزمنية وعدالة التقرير العام عن المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى الخاصة بالشركات العامة. الأنشطة الخاصة: - فحص كافة النماذج الإلزامية المقدمة للبورصة. - التفاعل مع مجلس معايير المحاسبة المالية عند وضع المعايير المحاسبية. - تحديد معايير الاستقلال المطلوبة للمراجعين الذين يعدون تقاريرهم عن القوائم المالية العامة. - تحديد غش الشركة والتحقق من الأسباب واقتراح التصرفات العلاجية.	تم تحديد المشاكل إلا أنه لم يتم تقديم موارد كافية عن طريق الكونجرس أو المصالح الإدارية للتعامل مع تلك المشاكل والقضايا
8- المراجعون الخارجيون	الدور الواسع: أداء عمليات مراجعة القوائم المالية للتأكد من أنها خالية من أي تحريفات جوهرية متضمنة التحريفات التي قد ترجع إلى الغش. الأنشطة الخاصة:	- وضع المفاهيم المحاسبية التي تساعد الشركة على تحقيق أهداف الأرباح. - ترقية العاملين تأسيسا على مقدرتهم على تسويق خدمات

	– مراجعة القوائم المالية للشركات العامة. – مراجعة القوائم المالية للشركات غير العامة. – أداء أعمال محاسبية أخرى مثل الضرائب والاستشارات.	بخلاف المراجعة. – استبدال الاختبارات المباشرة على الأرصدة المحاسبية بالاستفسارات وتحليل المخاطر والإجراءات التحليلية. – الفشل في كشف الغش في العديد من الحالات على سبيل المثال شركات أنرون وورلدكوم سبب عدم تأدية بعض من إجراءات المراجعة الأساسية.
9- المراجعون الداخليون.	الدور الواسع: أداء مراجعات للشركات بهدف التحقق من التزاماتها بسياسات الشركة والقوانين، فضلا عن القيام بالمراجعة لتحديد كفاءة العمليات بالإضافة إلى المراجعة لتحديد دقة عمليات التقرير المالي. الأنشطة الخاصة: – التقرير عن نتائج وتحليلات الإدارة ولجان المراجعة. – تقييم ضوابط الرقابة الداخلية.	– تركيز المجهودات على المراجعات التشغيلية وافتراض أن المراجعة المالية قد تم إجراءها بشكل كاف عن طريق وظيفة المراجعة الخارجية. – التقرير عن النتائج للإدارة مع التقرير إلى لجنة المراجعة. – في بعض الحالات (ورلدكوم) لم يكن هناك أي وصول إلى الحسابات المالية للشركة.

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، " **المراجعة وخدمات التأكد بعد قانونSarbanes-Oxley**"، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 100 – 103.

ثالثا: أثر المراجعة في دعم حوكمة الشركات:

إن التوسع الذي حدث في مجال المراجعة حمل في طياته توسعا في أدوارها، فبعدما كانت تقتصر على أدوار اقتصادية واجتماعية، أصبحت المراجعة اليوم كأداة لحل مختلف التعارضات وخدمة مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة، حيث سيتم توضيح الأدوار التي من الممكن أن تلعبها المراجعة في إطار حوكمة جيدة للمؤسسات.

1- علاقة الوكالة كمبرر لخلق المراجعة القانونية:

إن المشكلة الأساسية لعلاقة الوكالة تتمثل في تخوف الموكل من قيام الوكيل باستبدال الهدف أو شروط الاتفاق الواردة في بنود العقد، وذلك بسعي الوكيل نحو تعظيم ثروتها وأهدافها الشخصية المرتبطة بتعظيم منفعتها الذاتية وهو ما سيؤدي إلى ظهور تكاليف الوكالة، فالمصلحة الوحيدة التي كان يعترف بتأييد مصالحها هي مصلحة المساهمين، و من أجل حماية هذه المصلحة كان لابد من وجود أداة تعمل على تخفيض تكلفة الوكالة من أجل حماية هذه المصلحة، وهنا ظهرت المراجعة أولا و قبل كل شيء من أجل حقائق اقتصادية، أي منع المستثمرين من تحويل ثروات المؤسسة لمصلحتهم الذاتية، عن طريق الرقابة التي يمارسها المراجع بهدف حماية مصالح المساهمين من احتمالات الغش والتزوير، وبالتالي اعتبر هذا الدور من الأدوار الأولى التي تكفل بهذا المراجعون.[1]

2- الدور الاقتصادي للمراجعة في إطار نظرية تكلفة الصفقة:

نتيجة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية وتوسع المحيط التنافسي للمؤسسة ظهرت نظرية تكلفة الصفقة، حيث أدركت المؤسسة أن وجودها في السوق مرهون بقدرتها على تخفيض تكاليف بعض الصفقات التي تستطيع تحقيقها من خلال السوق، وفي خضم هذا التطور أصبحت أعمال التفتيش و الرقابة التي يقوم بها المراجع القانوني على درجة كبيرة من الأهمية، مما زاد من عبئ المسؤوليات الملقاة على عاتقه إضافة إلى الأتعاب الكبيرة التي أصبح يطالب بها نتيجة هذا التوسع .[2]

3- المراجعة و دورها في خدمة مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة:

إن المراجعة حسب نظرية الوكالة لا تعتبر أكثر من أداة لمراقبة نزاهة أداء المستثمرين أو أداة لتخفيض تكاليف الصفقة حسب نظرية تكلفة الصفقة، إلا أن هذا المفهوم للمراجعة تطور نتيجة أن الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة هي كثيرة و عديدة، سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية.

فيما يلي سيتم عرض بعض أهم الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة، مع توضيح كيفية استفادة هذه الأطراف من خدماتها:[3]

---

[1] -**Ebondo. Eustache, Mandzila .Wa**, "La gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne", Harmattan, Paris, 2005, pp105-106.

[2]-Ibid, p107.

[3]- عبد الرزاق خليل، عبدي نعيمة، " **دور المراجعة كآلية لحوكمة المؤسسات الجزائرية**"، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، أيام 18-19 نوفمبر2009.

أ - دور المراجعة في التقليل من حدة الصراع القائم بين المساهمين و المسيرين:

إن الدور الذي من الممكن أن يلعبه المراجع الخارجي في هذا المجال يكون من خلال إفصاحه عن كل الممارسات التي تؤثر سلبا على تمثيل القوائم المالية للمؤسسة للواقع الفعلي لها، و من ثم تقليل حدة الصراع الدائر بين حملة الأسهم والمسيرين وذلك بإجبار الإدارة على التقيد بما تنص عليه التشريعات المختلفة وبما هو مرسوم في الخطة العامة للمؤسسة، مما يساهم في المحافظة على حقوق حملة الأسهم وذلك بالتحديد الجيد لسلطات هؤلاء المسيرين أثناء ممارسة نشاطهم.[1]

ب- المراجعة الخارجية كأداة لتقليل آثار الاختيار العكسي :

و الاختيار العكسي يعني أنه: عندما تريد المؤسسة رفع رأس مالها فإن المسيرين يملكون معلومات داخلية عن نوعية أدائهم والتي لا تكون في متناول المستثمرين المحتملين (الجدد)، فهذا النقص في المعلومات يؤدي إلى عدم إمكانية التمييز بين المسيرين الجيدين من غيرهم مما يؤدي إلى إخفاق سوق المكتتبين الجدد، وهنا تظهر الحاجة إلى خدمات المراجع الخارجي لتخفيض عدم تماثل المعلومات بين المسيرين والمستثمرين المحتملين، وذلك بتقديم معلومات عن أداء المؤسسة وبالتالي عن أداء التسيير والمسيرين، هذا من وجهة نظر المستثمرين الجدد، أما من وجهة نظر المسير فتكمن أهمية المراجع الخارجي باعتباره وسيلة في أيدي المسيرين الأكفاء لإرسال إشارة إلى المستثمرين واجتذاب أكبر عدد منهم.[2]

ت- المراجعة و دورها في تأمين نوعية المعلومة المالية التي يتم نشرها في القوائم المالية:

هناك العديد من المقاربات النظرية التي تدرس دور المراجعة الخارجية في تأمين نوعية المعلومة المالية المنشورة في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة، حيث أن مستعملي هذه المعلومة- خاصة الخارجيين منهم – لا يمكنهم تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات صادقة و يمكن الاعتماد عليها أم لا، نتيجة أن هؤلاء المستعملين ليست لهم الخبرة الكافية للحكم على مصداقية هذه المعلومة، بالإضافة إلى صعوبة الوصول إليها، فهذا الخطر المرتبط بالمعلومة المالية سيضر بعدد كبير من الأطراف المستعملة لها، هذا ما يتطلب وجود ضمان يخص نوعية المعلومة المالية يتحقق عن طريق المراجعة الخارجية.[3]

---

[1]- حمادي نبيل، براهيمية براهيم، كتوش عاشور ديون، " التدقيق القانوني كأداة لتسيير علاقة الوكالة في الشركة"،مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول حوكمة المؤسسات أخلاقيات العمل و المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، جامعة تلمسان ، يومي5-6 ديسمبر2007.

[2]- **David .Carassus, Nathalie. Gardes**, "Audit légal et une lecture théorique de leurs relations: gouvernance d'entreprise", conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, brodeaux, 29-30-Septembre, 2005.voir: http://web.Univ-pau.fr/-carassus/Publication/AuditGouvernance.pdf, date de consultation: 5/2/2008, p7.

[3]- نبيل حمادي، إبراهيم براهيمية، عاشور كتوش، **مرجع سبق ذكره**.

المبحث الثالث: تأثر قواعد الحوكمة بأخلاقيات المحاسبة والمراجعة.

تعتبر أخلاقيات الأعمال المرآة العاكسة لاقتصاد السوق، فهو أحد المؤشرات المهمة والتي تعكس صحة وعافية الاقتصاد بصفة عامة. إن الذي يميز العالم في العصر الحالي هو أن بعض منظمات الأعمال تتمتع بقوة ونفوذ يوازي ذلك النفوذ الذي تحوز عليه الدول والحكومات حيث أصبح بإمكان قلة قليلة من البنوك تجمد نشاط الاقتصاد العالمي وأن ممارساتها تؤثر فيه تأثيرا بالغا. ولعل ما ألحقته الأزمة الاقتصادية الراهنة بالعالم أكبر دليل على ذلك. لقد ألحقت هذه الأزمة بكل المجموعة الدولية خسائر وخيمة تقدر بملايين الدولارات كما خلفت فقدان الملايين من مناصب الشغل. وكان أيضا من مخلفاتها فقدان الثقة في الأسواق المالية. إن هذه الأزمة هي ترابط الكثير من الإخفاقات وأهمها عدم احترام مبادئ حوكمة الشركات ومن بينها التخلي عن أخلاقيات الأعمال التي تعتبر لب هذه الأزمة الاقتصادية، حيث أن تراجع الاهتمام بحوكمة الشركات قاد إلى انفجار الأزمات المالية والاقتصادية التي عرفتها معظم الدول المتطورة والتي تسببت في إفلاس الكثير من الشركات وفقدان بعضا من الأطراف ذات المصلحة لحقوقهم.

المطلب الأول: الممارسات المحاسبية الخاطئة ودورها في إفلاس الشركات:

يواجه المحاسبون في كثير من الأحيان أكثر من سياسة محاسبية مقبولة ومتاحة وقابلة للتطبيق، وكلها تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فينتج عن اختيار سياسة محاسبية دون أخرى آثارا مختلفة على النتائج والمركز المالي للشركة، إذ أن الاختلاف بين هذه السياسات المحاسبية يتضمن مرونة كبيرة في تعدد وسائل القياس والتقييم المحاسبي وإعداد القوائم المالية ويعطي للمديرين الماليين بعض الحرية في الاختيار بين السياسات المحاسبية المختلفة الأمر الذي يفتح المجال أمام استخدام بعض الممارسات المحاسبية الخاطئة التي من شأنها التأثير على النتائج وبالتالي تضليل الأطراف ذوي العلاقة بالشركة.

أولا: مفهوم ودوافع الممارسات المحاسبية الخاطئة:

1- مفهوم الممارسات المحاسبية الخاطئة:

يقصد بها كل تدخل متعمد من جانب الإدارة لإظهار القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية بشكل معين يختلف عن الواقع بغرض توجيه قرارات مستخدمي القوائم المالية نحو اتجاه معين غير الاتجاه الذي كانوا سيسلكونه لو سارت الأمور في اتجاهها الطبيعي.[1]

[1]-طارق عبد العال حماد، "**حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية**"، الدار الجامعية، مصر، طبعة 2009، ص105.

2- دوافع وأسباب الممارسات المحاسبية الخاطئة:[1]

تتعدد دوافع الممارسات المحاسبية الخاطئة وتتنوع حسب الهدف المقصود تحقيقه وفيما يلي أهم الدوافع والأسباب التي قد تكون سببا في مثل هذه الممارسات:

أ- التوافق مع توقعات المحللين الماليين:

تقوم الشركات عادة بتقديم تقديرات الأرباح للمحليين الماليين والمستثمرين وتقع بعد ذلك تحت ضغط تلبية هذه التوقعات، ولذلك تقوم بعمل ممارسات محاسبية خاطئة نحو التوصل إلى أرباح قريبة من التنبؤات المستهدفة.

ب- تفادي انتهاك اتفاقيات الدين:

يفرض الدائنون والمقرضون في حالات كثيرة على الشركات المقترضة شروطا وقيود معينة مثل عدم إجراء توزيعات أرباح في حالة انخفاض الربح عن حد معين أو عدم الدخول في صفقات معينة، وغالبا ما تعتمد هذه الشروط على الأرقام المحاسبية، لذلك قد تلجأ الإدارة إلى المرونة المتاحة لها في اختبار الطرق والسياسات المحاسبية ووضع التقديرات للقيام بتصرفات من شأنها استيفاء الشروط الموجودة في عقود الدين، وفي نفس الوقت تحقيق أغراضها، وهذه المعادلة ما كانت تحدث لولا الممارسات المحاسبية الخاطئة.

ت- العمل على زيادة حوافز الإدارة: عندما ترتبط خطة حوافز الإدارة بأرقام الربح المحاسبي، فإن الإدارة تعمل من خلال الممارسات المحاسبية الخاطئة على تعظيم نصيبها من الحوافز، وقد أوضحت دراسة (Healy1985) مثالا لذلك من خلال خطة حوافز لها حد أدنى وحد أعلى حسب أرقام الربح ووضع لذلك احتمالات:

- **الاحتمال الأول:** رقم الربح لم يصل إلى الحد الأدنى الذي تستحق عليه الإدارة حوافز، تقوم الإدارة في هذه الحالة بممارسات إدارة الأرباح للوصول إلى رقم الربح الذي تحصل من خلاله على حوافز.

- **الاحتمال الثاني:** رقم الربح يقع بين الحدين الأعلى والأدنى، تقوم الإدارة بالممارسات المحاسبية اللازمة للوصول برقم الربح إلى أعلى حد بما يحقق أعلى حوافز للإدارة.

- **الاحتمال الثالث:** رقم الربح أعلى بكثير من الحد الأعلى الذي تستحق عليه حوافز، في هذه الحالة تعمل الإدارة على تخفيض الربح ليصل إلى النقطة التي تحقق أعلى الحوافز لها لأن هذه الأرباح الزائدة لن تحقق لها حافز إضافي، وبالتالي من الأفضل تخزين هذه الأرباح للمستقبل.

[1] - طارق عبد العال حماد، "**حوكمة الشركات والأزمة المالية العلمية**"، **مرجع سبق ذكره**، ص ص110-111.

ث- تخفيض الضرائب: تعمل بعض الشركات خاصة العائلية على إتباع الممارسات المحاسبية الخاطئة بغرض تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، وعادة ما تستخدم عمليات الاندماج والشركات القابضة والتابعة لتحويل الأرباح وإعادة التقييم.

ج- إخفاء مشاكل الأداء الضعيف: تلجأ بعض الشركات الفاشلة إلى استخدام الممارسات المحاسبية الخاطئة كقناع لمشاكل الأداء الضعيف، وليس ببعيد ما قامت به شركة "إنرون" العالمية من معاملات مع أطراف ذوي علاقة وكيانات ذات غرض خاص لتخزين الخسائر الضخمة التي حققتها.

ح- تحميل الإدارة السابقة بأكبر قدر من الخسائر عند تغيير الإدارة: تحدث عمليات إدارة الأرباح عادة خلال أوقات تغير الإدارة، فالإدارة القديمة ذات مؤشرات الأداء الضعيفة تحاول زيادة الأرباح في التقارير لمنع أو تأجيل عزل الإدارة أو تغييرها، أما الإدارة الجديدة فإنها تحاول تحميل الإدارة القديمة بأكبر قدر من الخسائر المحتملة وتخزين أي أرباح ممكنة للوقت الذي تتسلم فيه مهامها.

ثانيا: أساليب الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة:

تعكف الأطراف المهتمة بضمان جودة المعلومات لمحاسبية على تحسين الأساليب والطرق المحاسبية من أجل الحد من الممارسات الخاطئة والمضللة وذلك عبر عدة أساليب وآليات نورد أهمها فيما يلي:[1]

1- الالتزام بمعايير محاسبية عالية الجودة: أوضح تقرير عن لجنة بازل للإشراف المصرفي مقدم إلى وزراء مالية الدول الصناعية السبع ومحافظي البنوك المركزية بها حول معايير المحاسبة الدولية في أفريل سنة 2000 أن معايير المحاسبة الفعالة يجب أن تستوفي ثلاثة أمور هامة:

* ينبغي أن تسهم في إدارة المخاطر والممارسات الرقابية السليمة في البنوك، كما ينبغي أن توفر إطارا رشيدا موثوقا لتوليد معلومات محاسبية عالية الجودة.
* ينبغي أن تساهم في شفافية إثبات المركز المالي وأدائه.
* ينبغي أن تسهل الإشراف الفعال على البنوك.

بينما ترتبط المعايير عالية الجودة بشكل عام بالشروط الآتية:

- ألا يكون لمعايير المحاسبة أساس نظري سليم فقط، ولكن أيضا أن يكون قابلا للتطبيق عمليا.
- يجب أن لا تكون معايير المحاسبة معقدة بصورة مغالى فيها فيما يتصل بالبند محل الدراسة.
- يجب أن تكون معايير المحاسبة دقيقة بدرجة تكفي لضمان اتساق وثبات التطبيق.

[1] - بن زاير مبارك، مازري عبد الحفيظ،"**دور الممارسات المحاسبية الخاطئة في الأزمات المالية**"،مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي الثاني حول متطلبات التنمية في أعقاب الأزمة المالية العالمية، جامعة بشار، يومي 28-29 أفريل2010.

- ينبغي أن لا تسمح معايير المحاسبة بمعالجة بديلة، وعند الضرورة ينبغي اشتراط تقديم إفصاحات مفصلة عن ذلك.

2- الالتزام بمعايير مراجعة عالية الجودة: يجب أن يحرص المراجعون على العمل مع عملاء جديرين بالثقة وعلى تجميع أدلة الإثبات عن المعلومات الواردة في القوائم المالية، وعلى اتخاذ الخطوات التي تؤكد أن جهة المراجعة تقدم تقارير صحيحة عن القوائم المالية.

3- تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية: لا شك أن تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية مثل جهات وضع المعايير والإلزام بها والهيئة العامة لسوق المال وإدارة البورصة والبنك المركزي وإدارة الضرائب وغيرها من الجهات المسؤولة، سوف يسهم في تخفيض الممارسات المحاسبية الخاطئة، ويتم ذلك من خلال تطوير نشر المعلومات وفحصها والتدقيق في محتواها مما يخدم خاصة الجهات المسؤولة عن التمويل.

4- إلزام الشركات بتطبيق أفضل ممارسات الحوكمة: ترتكز الحوكمة على ثلاث ركائز أساسية يمكن تلخيصها في:

- السلوك الأخلاقي للمحاسبين والمراجعين والإدارة.
- تفعيل دور أصحاب المصالح في الرقابة على أعمال الشركات.
- إدارة المخاطر.

وقد تناولت عدة دراسات الممارسة المحاسبية الأفضل لحوكمة الشركات ودورها في الحد من الممارسات الخاطئة واكتشاف الأخطاء والغش، ويمكن تلخيص أفضل الممارسات لحوكمة الشركات فيما يلي:

* تكوين مجلس إدارة من أغلبية الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين.
* وجود لجنة مراجعة فعالة.
* وجود فصل بين رئيس مجلس الإدارة والعمل التنفيذي.
* وجود وإشراف فعال من الجهات المسؤولة مثل هيئة سوق المال وإدارة البورصة.
* وجود قنوات اتصال جيدة بين لجنة المراجعة الداخلية والخارجية من جهة والجهات الحكومية والإشرافية من جهة أخرى.

ثالثا: المعايير المحاسبية الدولية والممارسات المحاسبية:[1]

إن الإلحاح على التوحيد المحاسبي لا يمكن اعتباره هدفا في حد ذاته إذا ما أريد للمحاسبة أن تكتسب الثقة المفقودة، وخاصة على الأمد الطويل لأنه بالعكس قد يجعلها تتصف بالجمود والقصور في تلبية الاحتياجات المتجددة، وأن المعيار الذي يجب أن تقيم على ضوئه الممارسات المحاسبية هو درجة الاستفادة منها أي المنفعة التي يتحصل عليها متخذ القرار من ممارسة معينة لأغراض محددة.

وعلى الرغم من المجهودات التي بذلتها مختلف المنظمات المحاسبية من أجل تطوير الأدوات التنظيمية والإجرائية والقانونية التي من شأنها أن تضمن للمحاسبة توفير قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها في التنبؤ بقدرة الشركات على توليد التدفقات النقدية، وكذا التنبؤ المسبق باحتمالات الإفلاس، فإن الواقع حسب(J.Edward Ketz.2003) يكشف على أن الأحداث التي ميزت بداية العشرية الأولى من القرن الحالي تثير العديد من التساؤلات حول الدور الذي أصبح يؤديه المسير الحديث. فإذا كان من المفترض أنه عين وكيلا يعمل على حماية وصيانة حقوق موكليه الذين عهدوا أموالهم إليه، فإن الواقع أصبح يدل على غير ذلك وما الفضائح المالية التي تتكاثر يوما بعد يوم في الولايات المتحدة وفي غيرها من الدول إلا دليل على أن هناك خلل ما يكون قد تسبب فيه إما "المحاسب (الإدارة) أو/والمرجع".

وفي هذا السياق يضيف الكاتب بأن الأمريكيين أصبحوا ينظرون إلى المستشارين المهنيين بعين الريبة، ويقارن سمعة المحاسبين قديما حيث ينعتهم بصفات: البراءة، الإخلاص، المنفعة للمجتمع. أما حديثا فإن المجتمع يعتبر المسيرين أنانيين لا يعملون ألا لتحقيق مصالحهم باللجوء إلى التأثير على المحاسبين لمحو أثر أخطائهم، أو اختلاسهم لأموال الملاك والدائنين عن طريق الحيل المحاسبية.

لقد صدرت الكثير من الدراسات والمقالات (Frederick D.S.Choi2003) ، (J.Edward Ketz.2003) ، (Abraham Briloff.1981) ، (Eli Mason.19998) تتناول القضايا المحاسبية التي لها صلة بالتقرير عن حالات كثيرة في القوائم المالية بشكل يتنافى مع القواعد والقوانين المحاسبية المعتمدة، خصوصا الشركات الموضحة في الجدول التالي:

[1] - عقاري مصطفى، "**هل أخفقت المحاسبة في تلبية احتياجات مستخدميها؟**" مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.

جدول رقم (3-5): الشركات التي خصتها الفضائح المحاسبية حديثا:

Adelphia	Delta Financial Corp
Amazon	Duke Energy
AOL Time Warner	Dtnegy
Arizona Baptist Foundation	El Paso
Aurora Foods	Enron
Boston Chicken	Global Crossing
Bristol-Mayers Squibb	Homestore
Cendant	Informix
Cerner JDS	JDS Uniphase
CMS Energy	Kmart
Commercial Financial Services	Lernout & Hquspie
Conseco	Livenet
Medaphis	Lucent
Merck	Creditrust
Mercury	Phar Mor
MicroStrategy	Qualcomm
MiniScribe	Finance Qwest
Mirant	Reliant Energy
Nicor Energy	Rite Aid
Omnicom	Sapiant
ORBITAL sciences	Sunbeam
Oxford Health Plan	Tyco
Pediatrix	W.R.Grace
Peregrine Systems	Waste Management
	WorldCom
	Xerox

Source: J. Edward Kets;" Hidden financial risk: understanding off-balance sheet accounting". John Wiley & Sons, Inc2003, pp5-6.

المطلب الثاني: أسباب الاهتمام بأخلاقيات الأعمال ومفهومها:

أولا: أسباب الاهتمام بأخلاقيات الأعمال:[1]

في عالم اليوم الذي يتغير فيه كل شيء حيث أن الأسواق تتحول والتكنولوجيا تتطور والمنافسين يتضاعفون والمنتجات تصبح متقاعدة بين ليلة وضحاها، يكثر الحديث عن أخلاقيات الإدارة في الأعمال، وتتعالى الأصوات من أجل أخلاقيات الأعمال رغم أنها قبل عقود قليلة فقط لم تكن موضع اهتمام كما لم تكن موضوعا نمطيا في أدبيات الإدارة. ولكن مع تزايد الفضائح الأخلاقية واتساع الانتقادات للأعمال ومعاييرها المتمثلة بالربح والكفاءة إلى حد إهمال مسؤوليتها الاجتماعية والأخلاقية، لم يعد بالإمكان الصمت إزاء ذلك. وأصبح الحديث عن ما يشبه (تفاحة آدم الجديدة) في الأعمال، وصار من الحكمة أن تقابل رؤية الأعمال القائمة على الربح والكفاءة المادية في النموذج الاقتصادي، برؤية أخرى هي الرؤية القائمة على أخلاقيات الإدارة ومعاييرها الخاصة التي لا تقل أهمية عن معايير الربح والكفاءة في نموذج جديد هو النموذج –الاجتماعي–الأخلاقي. وإن مسؤولية الأعمال يجب أن لا تقتصر على تعظيم الربح بمعناه الضيق في المدى القصير وبمعايير أحادية الجانب، بل لابد من توسيع هذه المسؤولية لتشمل مصلحة الأطراف الأخرى من ذو العلاقة ومصلحة المجتمع في المدى البعيد وفي إطار معايير متعددة ومتكاملة تجد في أخلاقيات الإدارة وقيمتها قواعدها ما يحقق التوازن والتكامل والتطور المتبادل الأعمال والأخلاقيات على حد سواء.

ولعل مما يزيد من أهمية التأكيد على هذا التوازن هو أن عالمنا المعاصر الذي يتسم بالتغيير الكبير أصبحت فيه شركات الأعمال تحت تأثير عوامل عديدة أكثر عرضة للمآزق الأخلاقية والعمل وفق قواعد تتجاوز فيها مسؤولياتها الاجتماعية والتزاماتها الأخلاقية. وفي مقدمة هذه العوامل:

* **المنافسة الشديدة:** حيث أن المنافسة في قطاع الأعمال اليوم هي بحق أكبر حرب بدون سلاح نعرفها. فالمنافسة بين الشركات اليوم بقدر ما تتم في مجال الإستراتيجية والأنظمة والهياكل فإنها تتم في مجال الثقافة والقيم والمعايير. كما تجري في مجال المعلومات والاتصالات عن بعد والمعرفة والمادة الرمادية ونتائجها: الابتكار. والأهم من كل هذا يمكن أنها تتم بطريقة تتجاوز كل القواعد في ظل قاعدة واحدة: أن الأعمال هي الأعمال.

[1] -نجم عبود نجم، "**أخلاقيات الإدارة و مسؤولية الأعمال في شركات الأعمال**"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2006، ص ص 5-6.

* **تزايد الاتجاه نحو العولمة** الذي أتاح للشركات أن تنقل منتجاتها وممارساتها عبر الحدود بطريقة يمكن ببساطة أن تحقق مصالح شركات الأعمال العالمية على حساب مسؤولياتها الاجتماعية والأخلاقية إزاء البيئات والمجتمعات التي تعمل فيها.

* **الفساد الإداري وتطوره:** إن الفساد الإداري في القطاع الحكومي أصبح ظاهرة معقدة وواسعة متنوعة إلى الحد الذي جعل الكثير من الباحثين يعتقدون أن لا مناعة كاملة من الفساد الإداري خاصة وأنه يأتي بأشكال جديدة كما هو الحال في غسل الأموال ولا يتردد البعض الآخر بالدعوة إلى التخلص من المؤسسات الحكومية الفاسدة عن طريق الخصخصة.

* **الممارسات المهنية:** إن تزايد الأنشطة والأعمال القائمة على المعرفة أدى ويؤدي إلى مزيد من التخصص المهني الاحترافي والحاجة إلى المهنيين المحترفين.ومع هذا التطور ظهرت ممارسات مهنية كثيرة ومتنوعة تضر بالمهنة ولا ترتقي بها لأنها لا تتوخى المنفعة وتتعمد الضرر بعملائها مما أوجد الحاجة إلى أخلاقيات المهنة لمواجهة هذه الممارسات كما هو الحال في أخلاقيات التسويق، أخلاقيات السياحة، أخلاقيات المحاسبة، أخلاقيات الإدارة العامة...إلخ.

إن هذه العوامل وغيرها أدت إلى تزايد الاهتمام بأخلاقيات الإدارة وما يرتبط بها من سياسات وبرامج للارتقاء بها والتدريب عليها وإصدار مدونات أخلاقية في شركات الأعمال في محاولة الارتقاء بمسؤولياتها الاجتماعية والتزاماتها الأخلاقية.

ثانيا: مفهوم أخلاقيات الأعمال:

أعطيت لأخلاقيات الأعمال العديد من التعاريف ومع ذلك يبقى هناك اختلاف حول مفهوم الأخلاقيات لدى العديد من المفكرين والكتاب.

فعرفت أخلاقيات الأعمال على أنها: " مجموع القواعد والمبادئ التي تحدد ماهو السلوك الصحيح وماهو السلوك الخاطئ."[1]

وتشير أخلاقيات الأعمال إلى: "القيم والمعايير الأخلاقية التي تستند لها منظمات الأعمال لغرض التمييز بين ما هو صحيح وما هو خطأ."[2]

وعرفت أيضا على أنها: " مجموعة قواعد النشاط التي تباشر المؤسسة باحترامها اتجاه عملائها وكذلك بالنسبة للمجتمع."[3]

---

[1]- نجم عبود نجم، **مرجع سبق ذكره**، ص17.

[2]- وائل محمد صبحي إدريس، ظاهر محسن منصور الغالبي، "**الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل**"، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى2007، ص530.

[3]-**Grilles Bressy, Christian Konkuyt**, "Economie d'entreprise", 7ème édition 2004, p345.

ومن بين التعاريف أنها: "معايير السلوك التي سيسترشد بها المديرون عند اتخاذ قراراتهم أو ممارسة تصرفاتهم التنظيمية، والغرض منها يتمثل في تمكين الأفراد من المفاضلة والاختيار بين بدائل السلوك المختلفة."[1]

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أن:

– أخلاقيات الأعمال هي مجموعة القواعد والسلوكيات والمدونات التي يفرضها مسيرو المؤسسة من خلال نظامهم الإداري.

– من الضروري أن يتبنى أفراد المؤسسة تلك الأخلاقيات.

– يجب أن تتجلى أخلاقيات الأعمال في تصرفات وسلوكيات كل فرد سواء اتجاه المؤسسة أو اتجاه الأطراف المتعاملة معها.

ثالثا: أهمية أخلاقيات الأعمال:

تكمن أهمية أخلاقيات الأعمال سواء بالنسبة للمؤسسة أو الأفراد الذين ينتمون إليها أو للأطراف ذات المصلحة في أنها تعد أمرا مهما في تقوية مدى الالتزام بمبادئ العمل الصحيح والصائب، الذي بإمكانه توجيه المؤسسة نحو مفهوم أوسع يبرر وجودها. وإذا أردنا الإشارة إلى أهمية أخلاقيات الأعمال فإننا سنحاول إيرادها في شكل نقاط على النحو التالي:[2]

* تساعد مختلف الشرائح المكونة للموارد البشرية للمؤسسة بالالتزام بالأهداف المرسومة لهم بالاستناد إلى قيم المؤسسة التي تؤثر فيهم.

* تسهل عملية صنع القرار، وتحقق احترام كل الأطراف سواء من داخل أو من خارج المؤسسة.

* تولد لدى العاملين الشعور بالثقة والفخر بالانتماء للمؤسسة.

* تقليديا كان الالتزام بالمعايير الأخلاقية يعد عائقا أمام تحقيق الربح المادي، أما حديثا فإنه يوجد ارتباط إيجابي بين الاثنين، والذي يعود بالمنفعة على المؤسسة في المدى البعيد.

* إن تركيز المؤسسة على مبدأ الرشد والنموذج الاقتصادي بعيدا عن التوجه الاقتصادي الاجتماعي الأخلاقي من شأنه أن يكفلها الكثير من الدعاوي القضائية أو الجريمة الأخلاقية في بعض الأحيان.

* تعزيز سمعة المؤسسة على صعيد البيئة المحلية والإقليمية والدولية، وهذا أيضا له مردود إيجابي على المؤسسة.

* إن التوجهات الحديثة ترى أن تجاهل الأخلاقيات في العمل هو نزوح نحو المصلحة الذاتية الضيقة في حين أن الالتزام بالمعايير الأخلاقية للعمل يضعها في إطار المصلحة الذاتية المستنيرة،

---

[1]– طاهر محسن الغالبي، صالح محسن مهدي العامري، "**الإدارة والأعمال**"، دار وائل للنشر، الأردن الطبعة الأولى2007، ص78.

[2]- وائل محمد صبحي إدريس و آخرون،مرجع سبق ذكره، ص531 .

ومن المعلوم أن ردود الفعل السلبية على التصرف الأخلاقي قد تنشأ من قبل كل الأطراف ذات المصلحة، وهذا يؤدي إلى الإضرار بسمعة المؤسسة على المدى البعيد.

* إن الحصول على شهادات عالمية كشهادات الإيزو أو جوائز الجودة الشاملة يقترن بالالتزام من قبل المؤسسة بالعديد من المعايير الأخلاقية في إطار الإنتاج والتوزيع والاستهلاك والاستخدام والاعتراف بالخصوصيات والعمل الصادق والثقة المتبادلة ودقة وصحة المعلومات، بعبارة أخرى فإن الشهادة الدولية بالالتزام بالمعايير الفنية في إنتاج السلع والخدمات تحمل في طياتها اعترافا بمضمون أخلاقي واجتماعي مهم أظهرته منظمة الأعمال.

المطلب الثالث: أخلاقيات المحاسبة والمراجعة من أجل حوكمة جيدة:

تعد بيانات القوائم المالية المنشورة من أهم مصادر المعلومات لمستخدميها والتي تساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، وذلك في مجال الاستثمار أو التمويل والإقراض وغيرها، ومن ثم فإن سلامة هذه البيانات ودقتها تعد من أهم المدخلات في عملية اتخاذ القرار، لذا وجب على المؤسسات التمويلية إضافة إلى المقرضين وغيرهم القيام بتدقيق القوائم المالية للشركات، وذلك لتقليل مخاوف مستخدميها من الاعتماد على قوائم غير دقيقة، مع العلم بأنه لا يكف إصدارها مدققة بل لابد من اقتناع المستخدمين من دقتها ومصداقيتها.

وقد كوَن المجتمع فكرة خاصة عن المهنيين وإيمانهم بضرورة الالتزام بالسلوك المهني، وأن مسؤولية المهنيين تتعدى المسؤولية الشخصية والالتزام بمتطلبات التشريعات والقوانين لتصل إلى المسؤولية تجاه العملاء والزملاء الممارسين للمهنة والمجتمع، مع التمسك بأخلاقيات الأعمال وحتى لو كان ذلك على حساب مصلحتهم الشخصية.

ومن الملاحظ في الآونة الأخيرة ازدياد عدد القضايا القانونية المقامة على مكاتب تدقيق عالمية، نتيجة لتورطها في قضايا أخلاقية مهنية ولعدة سنوات متتالية تسببت في انهيار شركات عالمية، ونتيجة لتلك الانهيارات الضخمة، ونظرا لاقتناع مستخدمي القوائم المالية بضعف الدور الذي يؤديه مدقق الحسابات الخارجي في تخفيض المخاطر الناتجة عن إصدار قوائم مالية غير دقيقة، فقد ظهرت الحاجة إلى تدعيم ثقة المجتمع في نوعية التدقيق، وأصبح من المحتم على المدقق إثبات استقلاليته وحياديته التامة من خلال تطبيق روح القوانين وعدم الاكتفاء بنصها.

أولا: أخلاقيات المحاسبة:[1]

إن أخلاقيات المحاسبة تنطبق على جميع العاملين في أعمال المحاسبة والمراجعة. ويعود هذا الجمع للمحاسبين والمراجعين إلى أن الأساس العلمي والمهني في إعدادهم ومعاملتهم هو واحد، وإلى أن عددا كبيرا من الدول ينظم فيها المحاسبون والمراجعون في جمعية مهنية واحدة هي جمعية المحاسبين والمراجعين. وتعتبر أخلاقيات المحاسبة مسؤولية جميع العاملين في المحاسبة سواء عملوا في شركة استشارية خاصة لأعمال المحاسبة والمراجعة أو في شركات خاصة أو حكومية كمرؤوسين تابعين لغيرهم. وإذا كان المحاسبون الذين يعملون في شركات الأعمال والمؤسسات الحكومية لا يتحملون مسؤولية مباشرة حيال المجتمع لأنهم يعملون في ظل المسؤولية للآخرين فإن عليهم مسؤولية أخلاقية مهنية تتعلق بالقدرة المهنية، وعدم الإفشاء وحماية سرية المعلومات المتعلقة بأعمال شركاتهم، والتصرف باستقامة، وتقديم المعلومات الكاملة والموضوعية المعول عليها في عملهم المحاسبي بعيدا عن تحريف أو تزييف المعلومات والكشوف المالية أو فضح معلومات تضر بأي طرف من أطراف الأعمال أو يكون ذا عواقب شخصية سلبية على المحاسب. ولعل ما يميز المحاسبون الذين يعملون كموظفين في الشركات هو خضوعهم لضغوط تنظيمية لا تنبع من طبيعة مهنتهم وإنما من وظائفهم ومراكزهم الإدارية وعلاقاتهم التنظيمية بالأعلى. مما يجعلهم أقل استقلالية من نظرائهم الذين يعملون في مكاتب مهنية خاصة مستقلة عن الشركات التي يقيموا حساباتها وكشوفاتها المالية كمحاسبين مرخصين قانونا، وذلك لأنهم موظفون بالدرجة الأولى. لهذا فإن تقاريرهم تستخدم لأغراض إدارية داخل شركاتهم دون أن يعتد بها أمام الجهات الخارجية كما هو الحال بالنسبة للمحاسبين القانونيين الذين يعملون في مكاتب مستقلة. ومع ذلك فإن المحاسبين العاملين في الشركات رغم الضغوط التنظيمية يخضعون لنفس معايير ومبادئ أخلاقيات المحاسبة التي يخضع لها زملاؤهم في المكاتب الخاصة وبشكل خاص ما يتعلق بمسؤولية التمثيل للمهنة والارتقاء بها شأنهم شأن زملائهم.

ويخضع جميع المحاسبين لأخلاقيات المحاسبة أو ما يسمى بآداب وقواعد المحاسبين أو ما يسميه معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين قانون شرف المهنة. وتشير أخلاقيات المحاسبة إلى مجموعة المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وغير صحيح في عمل المحاسبين أي أنها تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله من قبل المحاسبين. وأن "سكوت" في دراسة مبكرة أشار إلى المدخل الأخلاقي للمحاسبة يقوم على مايلي:

– أن إجراءات المحاسبة يجب أن تقدم معالجة عادلة لكل الأطراف ذات العلاقة.

[1] - نجم عبود نجم، **مرجع سبق ذكره**، ص ص394-397 بتصرف.

– أن التقارير المالية يجب أن تقدم الحقيقة والكشف الدقيق بدون تضليل.

– أن البيانات المحاسبية يجب أن تكون سليمة، غير متحيزة، ونزيهة بدون خدمة خاصة.

ثانيا: أخلاقيات مهنة المراجعة:[1]

تعد النزاهة من أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها المراجعون، إذ تعد نقطة الارتكاز الأساسية التي يعتمد عليها العميل في إضافة المنفعة له، فالعملاء يعتمدون على المحاسبين في تقديم الخدمات لهم وبدرجة عالية من الدقة والمعايير الأخلاقية، ويمكن القول بشكل أوسع بأن نظم الأسواق الحرة وبما فيها الأسواق المالية تعتمد بشكل كبير على ثقة المستثمرين والمجتمع، وهؤلاء بدورهم يبنون ثقتهم بشكل عام على دقة وعدالة القوائم المالية، والتي تتحقق من خلال استقلالية المراجع وسلوكه المهني والأخلاقي السوي.

وعندما شهد العالم في الآونة الأخيرة عدة أزمات مالية نتيجة لانهيار كبرى الشركات، وتورط كبرى مكاتب المراجعة في هذه القضايا، كثر الحديث عن "الأخلاقيات"، إذ تعبر الأخلاقيات عن مجموعة من القيم والمبادئ الأخلاقية التي تحكم تصرفات الأفراد، ولذا فكل فرد لديه مثل هذه القيم حتى لو أنها لم تكن محددة بشكل واضح، أما الأخلاقيات المهنية فيجب أن تتعدى المبادئ والقواعد الأخلاقية للفرد العادي، بحيث تصمم مجموعة القواعد لتصبح قواعد مهنية تحث على تشجيع السلوك السوي للشخص المهني، وتكون واقعية وقابلة للتطبيق في آن واحد.

ويترتب على المهنيين الالتزام بالسلوك الأخلاقي الذي يحقق المنفعة للمجتمع، انطلاقا من حقيقة أن قواعد السلوك المهني تؤثر بشكل مباشر على المهنة ودرجة الوثوق بها، فإن تلك القواعد تجعل أعضاء المهنة يتقبلون معايير السلوك الأخلاقي بشكل أكثر فاعلية من تلك القوانين الإلزامية.

وتهتم الأخلاق المهنية بشكل أساسي بمبادئ السلوك المناسبة للشخص المهني في سلوكه وعلاقاته مع الجمهور وزملائه المهنيين، وتهتم بقواعد محددة يمكن الاسترشاد بها في الحالات العملية، وهذه القواعد مصممة أصلا للحفاظ على المهنة بالمستوى المهني الرفيع، وللتأكد بأن المهنة تقدم خدماتها بمستوى عال من الأداء، وتعتمد في ذلك البناء الأخلاقي الذي يشتق من القيم الأساسية كالعدالة التي تمثل قمة عالم الأخلاق. لذلك فإن علماء النفس والسلوك اهتموا بدراسة القيم جنبا إلى جنب مع دراسة الأدوار والأعراف المحددة للسلوك التي تعبر عن مسائل متوقعة بصدد أداء المهمة ومستوى القيم التي ترتبط بتحقيق أعلى المتطلبات الأخلاقية، كما أنها ترتبط بحالة الارتقاء إلى مستوى أخلاقي رفيع يبرر حاجة المهن لهذا المستوى الأخلاقي الذي يعبر عن أهم ركائزها، والتي تشكل مسؤولية المهنة بشكل أساسي. وتتشكل القيم على شكل قواعد منظمة للسلوك المهني مشتق

[1]- سليمة طبايبية، سعيدة بورديمة، "**مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد أخلاقيات الأعمال والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها**"، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، يومي18–19 نوفمبر2009.

من الفكرة العامة للسلوك الأخلاقي، فعند حاجة أي إنسان لإنسان آخر في تأدية خدمة معينة، فإنه يبحث عن شخص يثق به في تأدية عمله للناس، وهم يثقون به عندما لا يستطيعون التشكيك بنوعية خدماته.

وتعد النزاهة والاستقلالية والموضوعية أركان أساسية للمفهوم الأخلاقي للمهنة ولمفهوم العدالة بشكل أساسي، وهي بمثابة القيم التي تعطي المعنى الحقيقي لوظيفة المراجعة التي يصفها البعض: بأنها "ما ينجز طبقا لنظام نزيه وشريف يضع السلوك الأخلاقي في الطليعة، وذلك من خلال مراعاة قواعد السلوك المهني للمراجعة باعتبارها الأساس لتصحيح التجاوزات التي تحدث أثناء ممارسة النشاط والتي قد تحدث بسبب المصالح المتعارضة للأطراف ذات العلاقة بمهنة المراجعة."

ثالثا: الوسائل التي تشجع المراجعين الخارجيين على الالتزام بقواعد السلوك المهني:[1]

نتيجة للانهيارات الضخمة لبعض الشركات ونظرا لاقتناع مستخدمي القوائم المالية بضعف الدور الذي يؤديه المراجع الخارجي في تخفيض المخاطر الناتجة عن إصدار قوائم مالية غير دقيقة، فقد ظهرت الحاجة إلى تدعيم ثقة المجتمع بنوعية المراجعة، ومن أهم القوانين التي تحث على التمسك بأخلاقيات المهنة هي قواعد السلوك المهني، حيث تشير قواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن العلامة المميزة للمهنة هي قبول مسؤولياتها اتجاه الجمهور وقد حصلت مهنة المراجعة على سمعة تتمتع بالنزاهة والموضوعية والكفاءة من خلال سنواتها العديدة في خدمة العملاء وأصحاب العمل والجمهور، وكل مراجع يخفق أو يلاحظ أنه يخفق في الامتثال للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية يجعل من الصعب المحافظة على سمعة المهنة التي ينتمي إليها.

ينبع التزام المراجع بالسلوك الأخلاقي من حاجتهم لكسب ثقة المجتمع بنوعية الخدمات التي يقدمونها، لأنه إذا لم تتوفر الثقة بنوعية الخدمات التي يقدمها المراجع، فإن قدرته على خدمة المجتمع ستتضاءل ومن ثم ستتدنى مكانة المهنة في أعين المجتمع، وفيما يلي أهم الوسائل الأخرى التي تشجع المراجعين الخارجين على الالتزام بهذه القواعد منها:[2]

- معايير التدقيق الدولية.
- القواعد الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين.

---

[1]-**Donald. Kieso, Jerry. Weygand et Terry, Warfield**, "Intermediate Accounting", Tenth edition, 2001.

[2]- أشرف عبد الحليم محمود كراجه، "**مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها**"، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004، ص27.

1- معايير التدقيق الدولية:

إن مهمة الإتحاد الدولي للمحاسبين، كما نص عليها نظامها الأساسي هو "تحسين وتطوير مهنة المحاسبة بالشكل الذي يجعلها قادرة على توفير خدمات مستمرة وبنوعية رفيعة لصالح الجمهور ". ولسعيه لتحقيق هذه المهمة، قام مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين بتشكيل اللجنة الدولية لممارسة المراجعة، وذلك لإصدار وتطوير المعايير والبيانات حول المراجعة والخدمات ذات العلاقة نيابة عن المجلس، ولغرض مساعدة الهيئات الأعضاء في تطبيق المعايير الدولية للمراجعة، فإن اللجنة وبدعم من مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين سوف تسعى إلى ترويج قبولها بشكل طوعي.

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية الأخرى، كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة عند تدقيق المعلومات والخدمات ذات العلاقة. وتحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية وعلى الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى، كما أن المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية يجب أن تفسر وتؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها.

في الظروف الاستثنائية قد يرتئي المراجع بأنه من الضروري أن يتخلى عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من التدقيق بشكل أكثر فعالية، وفي مثل هذه الحالات فإن على المراجع أن يكون مستعدا لتبرير هذا التخلي، ويفضل أن يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الأمور الهامة والأساسية فقط.

كما أن المعايير الدولية للتدقيق لا تلغ التعليمات المحلية، والتي تتحكم بتدقيق المعلومات المالية الأخرى في بلد معين، وفي حالة مطابقة المعايير الدولية للتدقيق مع التعليمات المحلية في موضوع معين، فإن تدقيق المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى في ذلك القطر وفقا للتعليمات المحلية سوف يتطابق تلقائيا مع المعايير الدولية للتدقيق بما يتعلق بذلك الموضوع. أما في حالة اختلاف التعليمات المحلية، أو تعارضها مع المعايير الدولية للتدقيق في موضوع معين، فإن على الهيئات الأعضاء الالتزام بمسؤوليات العضوية المبنية في النظام الأساسي للإتحاد الدولي للمحاسبين المتعلق بتلك المعايير الدولية للتدقيق.

2- القواعد الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين:

تهدف هذه القواعد الدولية لأن تكون نموذجا لدليل أخلاقي وطني، وهي تضع معايير للمحاسبين المهنيين، كما تضع المبادئ الأساسية التي يجب على المحاسبين مراعاتها لتحقيق

الأهداف المشتركة. وتعمل مهنة المحاسبة عبر العالم في بيئات مختلفة الثقافات والمتطلبات التنظيمية، كما يجب احترام الهدف الأساسي لقواعد السلوك الأخلاقي.

ومن المعروف أيضا أنه في حالة تعارض المتطلبات الوطنية مع أحكام هذه القواعد، ستكون المتطلبات الوطنية هي السائدة، أما بالنسبة للبلاد التي ترغب في تبني هذه القواعد كقواعد وطنية، فقد طور الإتحاد الدولي صيغة يمكن استعمالها كمؤشر لسلطة تلك الدولة وإمكانية التطبيق فيها.

ولتحقيق أهداف مهنة المحاسبة، فإنه على المحاسبين المهنيين أن يأخذوا في الاعتبار عددا من المتطلبات الضرورية أو المبادئ الأساسية وهي:

- **النزاهة:** يجب أن يكون المحاسب المهني أمينا في أداء خدماته المهنية.
- **الموضوعية:** يجب أن يكون المحاسب المهني عادلا لا يسمح بالتحيز والإجحاف وتعارض المصالح أو تأثير آخرين لتجاوز الموضوعية.
- **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:** يجب أن يؤدي المحاسب المهني الخدمات المهنية بكل عناية وكفاءة واجتهاد، ومن واجبه الاستمرار في المحافظة على معرفته المهنية ومهارته بمستوى يثبت أن العميل أو صاحب العمل يستفيد من خدماته المهنية الكفؤة القائمة على أحدث تطورات هذه الممارسة وتشريعاتها وأساليبها.
- **السرية:** يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي تصله أثناء أداءه لواجباته المهنية، وأن لا يفصح عن هذه المعلومات بدون تفويض صحيح ومحدد أو يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها.
- **السلوك المهني:** يجب أن يتصرف المراجع بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة، ويمتنع عن أي سلوك يسيء إلى سمعة المهنة، حيث يتطلب الالتزام بالامتناع عن أي سلوك يسيء إلى سمعة المهنة الرجوع إلى هيئات الإتحاد الدولي للمحاسبين عند تطوير المتطلبات الأخلاقية، ومسؤولية المراجع تجاه العملاء أو الأطراف الأخرى، أو أي عضو من أعضاء مهنة المحاسبة، والهيئات وأصحاب العمل والجمهور.
- **المعايير الفنية:** يجب أن ينفذ المحاسب المهني خدماته المهنية حسب المعايير الفنية والمهنية ذات العلاقة، وأن يحرص على تنفيذ تعليمات العميل بما يتفق مع متطلبات النزاهة والموضوعية.

المطلب الرابع: أخلاقيات الأعمال ضمن مبادئ حوكمة الشركات:

أولا: شروط النهوض بأخلاقيات السلوك المهني:[1]

يجب أن يتصرف المراجع الخارجي بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة، ويمتنع عن أي سلوك يسيء إلى سمعة المهنة،حيث يتطلب ذلك الرجوع إلى هيئات الإتحاد الدولي للمحاسبين عند تطوير المتطلبات الأخلاقية، ومسؤولية المراجع تجاه العملاء أو الأطراف الأخرى أو أي عضو من أعضاء مهنة المحاسبة، الهيئات وأصحاب العمل والجمهور، لدا كان من الإلزام أن تتوفر الشروط التالية للنهوض بأخلاقيات الأعمال وتقيد المراجعين بها:

* توعية المراجعين بقواعد السلوك لمهني وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية وورش العمل التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد وبعواقب عدم الالتزام بها.

* حث مكاتب التدقيق على توفير الفرص لتنمية وتطوير مهارات ومعارف المراجعين من خلال برامج التعليم المهني المستمر.

* تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق المراجعين مع التشدد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها سواء من قبل المراجعين أو من إدارات الشركات.

* حماية المراجعين وذلك من خلال إيجاد آلية معينة تمنع مستخدميهم عن الاستغناء عنهم دون إبداء أسباب ذلك.

* وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر وأن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات التدقيق، فعلى سبيل المثال: التغيير في معايير مسؤولية المراجع في اكتشاف الغش والتضليل ومراجعة متطلبات استقلالية المراجع في تفسيرات قواعد السلوك المهني التي تم إصدارها لمقابلة احتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية لأداء المراجعين.

* العمل على إنشاء لجان مراجعة في الشركات بأعضاء مستقلين.

* تفعيل عملية الفحص الدوري لممارسات مكاتب التدقيق للوقوف على المخالفين لقواعد السلوك المهني ومعاقبتهم.

* تثقيف وتعريف المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية حول معنى تقرير المراجع وطبيعة عمله، وإفهام المستخدمين بأن المحاسبة عبارة عن فن وليس علوم طبيعية، أي أنها لا تمتلك الدقة والكمالية العالية.

[1]- سليمة طبايبية، سعيدة بورديمة، **مرجع سبق ذكره.**

* العمل على تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين بشكل أكبر وإعطائها صلاحيات أكبر مما هي عليه، نظرا لاتصالها المباشر بالمراجعين.

* تحفيز ودعم الأبحاث حول إيجاد طرق أفضل لكشف التقارير المالية المضللة غير المقصودة وذات الأهمية المادية أو الغش وإيصال نتائج التقارير إلى مستخدمي القوائم المالية والتأكد من استقلالية المراجع.

* حث إدارات الشركات بالاستعانة بالمراجعين الخارجيين الذين يتمتعون بسمعة جيدة، انطلاقا من حقيقة أن القوائم المالية المدققة بشكل جيد ونزيه تنال ثقة المستثمرين، ومن ثم تأهيل الشركة لتحقيق مزايا وأرباح جيدة.

ثانيا: أخلاقيات الأعمال ضمن مبادئ الفكر الإداري لحوكمة الشركات:

لقد أصاب العالم الفزع من حالات التسيب الذي أصيبت به بعض الشركات والتي أدت إلى اتساع نطاق عدم الثقة في الشركات وكل ما تصدره من بيانات سواء كانت مالية على شكل قوائم مالية وكذلك عدم الوثوق في قدرة المحللين الماليين على الحكم على الشركات أو تصنيفها أو ترتيبها، وبالتالي تحديد شكل ونوع التعامل الواجب معها. في مثل هذا الوضع أصبحت الحوكمة ضرورية وكان الوعي بقيمها والالتزام بأحكامها ومبادئها عامل بالغ الأهمية للشركات والمشروعات. إن بعض الأطراف الفاعلة داخل المؤسسات ستعمل على عدم الالتزام بتطبيق الحوكمة بل وعلى استخدام الخداع والتزييف بل واتساع مناخ عام من اللامسؤولية ومن الفوضى ومن العشوائية الارتجالية الجاهلة وهو ما يؤدي إلى اتساع نطاق الخداع ونطاق التضليل ونطاق الخسائر.[1] كل هذه الأمور هي في الحقيقة متنافية مع أخلاقيات الأعمال. وأهم ما يدل على أن المؤسسات لا تحترم أخلاقيات الأعمال هو عدم توفر عنصر الثقة بها من طرف كل الأطراف ذات المصلحة. لقد ولدت فضيحة أنرون Enron وما تلاها من أزمات الشعور باللاثقة في مسيري المؤسسات. عن أهم ما يميز السوق المالية منذ سنة 2001 هو أنها عندما تصرح إحدى المؤسسات بتحقيقها لأرباح، فإن رد فعل كل الأطراف يتجه نحو الشك في مقدرا الثقة التي تمنح للقوائم المالية المصرح بها، حيث أن الجميع ينتابه شعور بأن هناك عمليات غش قام بها المسيرون في إعدادهم للقوائم المالية وأن من تقع عليهم مسؤولية مراجعة أو تدقيق تلك القوائم إما أنهم تواطؤا مع المسيرين

[1] - محمد محسن الخضيري، "**حوكمة الشركات**"، مجموعة النيل العربية، 2005 ، ص ص 115-116.

في التستر على الغش الذي قاموا به أو أنهم لم يقوموا بعملهم على أحسن وجه.[1] نتيجة لذلك، تزداد الحاجة إلى التأكيد على أهمية وضرورة الالتزام وتنفيذ مبادئ حوكمة الشركات

لقد كان أول من اهتم بحوكمة الشركات الباحثان الأمريكيان" بيرل ومينس"(Berle & Means) وكان ذلك سنة 1932 حيث قاما بدراسة تركيبة رأسمال كبريات الشركات الأمريكية. ومن خلال دراستهما توصلا إلى " ضرورة فصل الملكية عن الإدارة وإلى إلزامية فرض رقابة على تصرفات المسيرين حماية لحقوق صغار المساهمين." [2]

تستند حوكمة الشركات في الفكر التنظيمي إلى مجموعة من النظريات وأهمها نظرية الوكالة التي يعود الفضل في تطويرها إلى الأمريكيين أصحاب جائزة نوبل للاقتصاد(Jensen & Meckling) سنة 1976 حين قدما تعريفا لهذه النظرية وكان على الشكل التالي "نحن نعرف نظرية الوكالة كعلاقة بموجبها يلجأ شخص صاحب الرأسمال لخدمات شخص آخر لكي يقوم بدله ببعض المهام، هذه المهمة تستوجب نيابته في السلطة."[3]

فمع ظهور المفهوم لأول مرة على يد "بيرل ومينس" (Berle & Means)، كانت إشكالية الحوكمة تدور حول الكيفية التي بها يتم ضبط سلوك الإدارة العليا بالشكل الذي يسمح لها بالقيام بالمهام المنط بها وتوجيهها في الاتجاه الذي يخدم مصلحة المساهمين. فالتركيز كان فقط على إشباع رغبات المساهمين. لكن في الثمانينات من نفس القرن، تم تطوير أفكار إدارية جديدة الذي صاحبه موجة من الأزمات المالية والاقتصادية مست أكبر الشركات العالمية والتي نجم عنها بيع أصول شركات إلى منافسيها وحدوث تكتلات بين المنافسين وكذلك إفلاس العديد من الشركات. فانتقلت إشكالية حوكمة الشركات من العلاقة القائمة بين المساهمين والمسيرين إلى العلاقة بين الشركة وكل الأطراف ذات المصلحة.

[1] -**Le Cercle des Economistes**, "Le Gouvernement d'entreprise n'est pas seulement du ressort du conceil d'administration", cahier n°2, mai 2003, p48.

[2]- **Gérard.Charreaux**," vers une théorie du gouvernement des entreprises", mai 1996, IAE DIJON- CREGO/ LATEC, p3.

[3]- نجاتي إبراهيم عبد العليم، " **نظرية الوكالة ودورها في تطوير نماذج الرقابة على الأداء**"، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، سنة 1991 ،ص 89 .

في هذا المجال، كان(Freeman) هو أول من طرح هذه العلاقة مطالبا:[1]

- الشركات بتشخيص كل صاحب مصلحة من ذوي العلاقة.

- توضيح وتحديد كيفية التعامل من خلالها معهم.

- العمل على إشباع رغباتهم.

وانتقلت بذلك إشكالية حوكمة الشركات، حيث انتقلت من وضع الآليات التي تسمح بالتحكم في تصرفات مسيري شركات المساهمة حتى تكون قراراتهم وتصرفاتهم تسير في نفس الوجهة التي يرغب بها كل المساهمين إلى وضع الآليات التي تسمح بالتحكم في تصرفات مسيري شركات المساهمة حتى تكون قراراتهم وتصرفاتهم تسير في نفس الوجهة التي يرغب بها كل أصحاب المصالح.

نتيجة لذلك تم تطوير نماذج لحوكمة الشركات وأشهرهما النموذجان التاليان:

* **النموذج الأول:** يسمى بالحوكمة القائمة على المساهمين، فهو يسعى إلى تعظيم المنفعة لأصحاب رؤوس الأموال الذين يمتلكون أسهما في المؤسسة فقط.

* **النموذج الثاني:** ويسمى بالحوكمة القائمة على الأطراف ذات المصلحة، فهو النموذج الذي يسعى إلى تعظيم المنفعة لكل الأطراف التي تربطها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمؤسسة ويطلق عليهم تسمية الأطراف ذات المصلحة.

تنص بعض الدراسات على أن النموذج الذي يقوم على تعظيم المنفعة لكل الأطراف ذات المصلحة هو أفضل من النموذج الذي يقوم على تعظيم المنفعة للمساهمين فقط. في هذا المجال، تم تصنيف هذه الدراسات إلى ثلاثة فئات:[2]

- **الفئة الأولى:** ترى أن النموذج الثاني أفضل من النموذج الأول لأنه يصف السير الحقيقي للمؤسسة.

- **الفئة الثانية:** فهي ترى أن النموذج الأول أفضل من الثاني لأنه أخلاقي ذلك أنه يراعي المتطلبات المشروعة لكل الأطراف ذات المصلحة و يسهر على إشباعها.

---

[1]- بكر تركي عبد الأمير، " **نظرية أصحاب المصالح وأبعادها الفلسفية**"، مجلة الإدارة العامة، دورية علمية متخصصة ومحكمة يصدرها معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد 46، العدد4، نوفمبر 2006، ص628.

[2] - **Marianne Rubinstein**, " Le débat sur le gouvernement d'entreprise en France: Etat des lieux", p5.

– **الفئة الثالثة:** هي التي ترى أن النموذج الثاني أفضل من النموذج الأول، ذلك أنه يندمج مع الغاية التي أنشأت من أجلها المؤسسة، وهي تحسين أداءها الاقتصادي من أجل البلوغ إلى تحقيق هدف تعظيم الأرباح.

إلا أن دراسات أخرى ترى أنه من الناحية الأخلاقية لا يوجد تناقض بين إشباع رغبات المساهمين وحدهم وإشباع رغبات الأطراف ذات المصلحة. لقد لوحظ من خلال الدراسات التي أجريت على المؤسسات التي تتبنى نظرية تعظيم المنفعة لكل الأطراف ذات المصلحة وليس فقط المساهمين هي التي تحقق أفضل أداء مالي واقتصادي، لذا لا توجد جدوى من إثارة فكرة أن هناك تناقض بين مصالح المساهمين ومصالح الأطراف الأخرى، ومثل هذا التوجه يعتبر غير أخلاقيا.[1]

[1]- **Le Cercle des Economistes**, op-cit, p9.

الخاتمة:

إن من أخطر الأسلحة المدمرة في أي منظمة هو سوء إدارتها، ولقد أبرزت الفضائح المالية والمحاسبية الحديثة لشركات عملاقة في الولايات المتحدة تساؤلات كبيرة حول مصداقية حوكمة الشركات وعلاقتها بمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات. إن التلاعب والاحتيال الذي حصل في هذه الشركات قد أثر سلبا على كل من المستثمرين والموظفين والبنوك والدائنين وقطاع الاتصالات والتكنولوجيا وبورصة الأوراق المالية، والحكومة والمدققين والاقتصاد العالمي بشكل عام، وسوف يحتاج المستثمرون لوقت طويل لاستعادت الثقة بالمؤسسات العالمية، وشركات تدقيق الحسابات. الأمر الذي يتطلب إعادة فحص جوهري للعلاقات بين المدققين وإدارة الشركات خاصة مجلس الإدارة.

يعتبر الإفصاح والشفافية من أهم المبادئ التي ترتكز عليها حوكمة الشركات فهو تأكيد على ضرورة العرض الدقيق وفي الوقت المناسب عن كافة الأمور المالية والمادية المتعلقة بالمؤسسة وعرضها بشكل عادل لجميع المتعاملين مع المؤسسة.

كما أن نجد أن أخلاقيات الأعمال سواء بالنسبة للمؤسسة أو الأفراد الذين ينتمون إليها أو للأطراف ذات المصلحة، تعتبر أمرا مهما في تقوية مدى الالتزام بمبادئ العمل الصحيح والصائب والذي بإمكانه توجيه المؤسسة نحو مفهوم أوسع يبرر وجودها.