

تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق

المتعارف عليها "إطار مقترح"

عمر اقبال توفيق المشهداني

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

جامعة جرش، الأردن

ملخص:

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة، في أعقاب الانهيارات الاقتصادية، والأزمات المالية التي شهدتها العالم، ابتداءً من الأزمة الآسيوية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا، ثم أزمة أمريكا اللاتينية، وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهدته الاقتصاد الأمريكي من تداعيات الانهيارات المالية لعدد من أقطاب الاقتصاد الأمريكية ابتداءً من انهيار شركة ارنون للطاقة عام 2001 وانتهاءً بالأزمة المالية العالمية عام 2008، لذا هدفت الدراسة الى إبراز دور حوكمة المؤسسات، من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة المؤسسات، مع بيان الاتجاهات الحديثة للتدقيق وخاصة ما يتعلق بوضع معايير لتدقيق حوكمة الشركات استناداً الى معايير التدقيق المتعارف عليها، توصلت الدراسة أن الحوكمة تحتل الآن أهمية كبيرة على مستوى العالم ، في ظل ما يشهده العالم اليوم من التحولات والذي تلعب فيه الشركات الخاصة دوراً كبيراً ومؤثراً.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التحكم المؤسسي، معايير التدقيق، الحوكمة.

Abstract :

Growing interest in the concept of corporate governance in many developed economies, in the wake of economic collapse, and financial crises the world has seen, starting from the Asian crisis that occurred in a number of East Asian countries, then the crisis in Latin America, and Russia in the nineties of the twentieth century, as well as witnessed the U.S. economy from the repercussions of financial collapses of a number of poles U.S. economy began to collapse company Arnon Energy in 2001 and the end of the global financial crisis in 2008, so study aimed to highlight the role of corporate governance, through the identification of various principles and rules of good corporate governance, with a statement of recent trends auditing and particularly with regard to the development of standards for auditing corporate governance based on the generally accepted auditing standards, the study finds that governance now occupies a great importance in the world, in a world facing today and shifts as companies play a major role and influential.

Keywords : Auditing, corporate governance, corporate governance.

مقدمة:

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة، في أعقاب الانهيارات الاقتصادية، والأزمات المالية التي شهدتها العالم، ابتداءً من الأزمة الآسيوية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا، ثم أزمة أمريكا اللاتينية، وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهدته الاقتصاد الأمريكي من تداعيات الانهيارات المالية لعدد من أقطاب الاقتصاد الأمريكية ابتداءً من انهيار شركة ارنون للطاقة عام 2001 وانتهاءً بالأزمة المالية العالمية عام 2008، وارجع معظم الباحثين أسباب الأزمات إلى الفساد الإداري في الشركات والممارسات السلبية في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارات. هذه الظروف دفعت العديد من المؤسسات الدولية لوضع قواعد ومبادئ لإدارة المؤسسات منها حوكمة الشركات، حيث أصدر مركز المشروعات الدولية الخاصة تقريراً حول "حوكمة المؤسسات" حدد فيه مختلف قواعد ومبادئ ممارسة الإدارة الرشيدة بالمؤسسات والقطاعات الاقتصادية. وأصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 1999 مبادئ حوكمة الشركات، والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء، وغير الأعضاء بالمنظمة، لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات بكل من الشركات العامة أو الخاصة، سواء متداولة أم غير متداولة بأسواق المال، من خلال تقديم عدد من الخطوط الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات وكفاءة أسواق المال واستقرار الاقتصاد ككل، ويدعم هذا ما أكدت عليه المنظمة العالمية لمشرفي الأوراق المالية في مايو 2002، من أهمية انتهاج مبادئ حوكمة الشركات. ومما لا شك فيه أن الحوكمة الآن تحتل أهمية كبيرة على مستوى العالم، في ظل ما يشهده العالم اليوم من التحول إلى النظام الاقتصادي الرأسمالي، والذي تلعب فيه الشركات الخاصة دوراً كبيراً ومؤثراً.

منهجية الدراسة:

مشكلة الدراسة أن انهيار الكثير من الوحدات الاقتصادية أدى إلى ضياع حقوق أصحاب المصالح وبصفه خاصة المستثمرين الحاليين، و فقدان ثقة المستثمرين المرتقبين في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية لهذه الوحدات . لذا كان الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات هو المخرج السريع والحل المتكامل والفعال لكل هذه السلبيات ، وبذلك حازت على اهتمام مختلف الكتاب والباحثين في مختلف المجالات المحاسبية والاقتصادية والإدارية والقانونية وغيرها وعند النظر إلى حوكمة الشركات من خلال علاقتها بعملية التدقيق أو لجان المراجعة المختلفة يتضح ضرورة وجود معايير لتدقيق الحوكمة، تعد الأساس الذي يسترشد به المدقق عن تدقيق حوكمة الشركات.

أهداف البحث: يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز دور حوكمة المؤسسات، من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة المؤسسات .
- بيان الاتجاهات الحديثة للتدقيق وخاصة ما يتعلق بوضع معايير لتدقيق حوكمة الشركات استناداً الى معايير التدقيق المتعارف عليها.

أهمية البحث: تأتي أهمية البحث في التأكيد على أهمية التوسع في تطبيق عملية التدقيق، من خلال تدقيق حوكمة الشركات والاستفادة منها في تطوير الممارسة المحاسبية وتطوير مهنة التدقيق وبالتالي زيادة جودة عملية التدقيق.

منهج البحث: تحقيقاً لأهداف البحث تم إتباع المنهج الوصفي بالاعتماد على المصادر المحاسبية من الكتب ومجلات والبحوث العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع البحث ، فضلاً عن استخدام شبكة المعلومات الدولية الانترنت.

الدراسات السابقة:

- دراسة دهمش وابو زرر (2003) " الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة " : هدفت الدراسة الى التعريف بمبادئ الحاكمية المؤسسية ومتطلبات نظامها الفعال، وقد الدراسة بضرورة تطوير معايير محاسبية وتدقيقية رفيعة المستوى مراعية التركيز على مصالح المساهمين وتشكيل مقاييس تعكس الكيفية التي تلبى بموجبها مصالح الأطراف المختلفة واخرى تقيس مدى تهيء الشركة لمواجهة تحديات المستقبل من خلال اصولها التنظيمية والبشرية.
- يلاحظ من الدراسات اعلاه والدراسات الاخرى ان توجهها العام هو اعتبار المحاسبة متغير تابع للمتغير المستقل المتمثل بالحاكمية المؤسسية بينما يسعى هذا البحث الى توجه معاكس تماماً، اذ يسعى البحث الى اعتبار المحاسبة المستندة الى الحاكمية المحاسبية متغيراً مستقلاً يؤثر في المتغير التابع المتمثل بالحاكمية المؤسسية لتحقيق اهداف اصحاب المصالح المختلفة في المنشأة.
- دراسة حبوش (2007) "مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة": هدفت الدراسة إلى إبراز مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، وقد خلصت الدراسة إلى أنه هناك التزام من طرف الشركات العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات إلا أنه لا توجد لجان مراجعة في هذه الشركات ماعدا البنوك الخاضعة لسلطة النقد الفلسطينية، وقدم الباحث مجموعة من التوصيات من أهمها الإسراع في إصدار إرشادات حول ضرورة اعتماد لجان المراجعة في هذه الشركات والاختيار المناسب للمراجعين الداخليين والخارجيين.
- بو عرار(2008) " التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات - دراسة حالة " : هدفت هذه الدراسة إبراز الإطار العام لحوكمة الشركات وكذا دور المراجع الخارجي فيها، وقد خلصت الدراسة إلى أنه هناك دور للمراجعة الخارجية كآلية رقابة ضمن علاقة الوكالة وفي التقليل من فجوة التوقعات وكذا مسؤولية التدقيق الخارجي في معرفة مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.
- دراسة " Francis ,et al. (2001) " The Role of Accounting and Auditing in Corporate Governance and The Development of Financial Markets Around The World"
- تناولت هذه الدراسة دور كل من المحاسبة والمراجعة في تطبيق حوكمة الشركات وتطوير أسواق المال في عدد من الدول، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة وجود الإجراءات القانونية اللازمة لحماية حقوق المساهمين، بالإضافة إلى ضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة لأنها تحقق الشفافية في إعداد القوائم والتقارير المالية علاوة على دورها في حماية حقوق أصحاب المصالح في الشركات والذي ينعكس بالإيجاب على حركة أسواق المال .
- ◀ دراسة "Good and Seow (2002): "The Influence Of Corporate Governance Mechanisms On The quality Of Financial Reporting and Auditing Perceptions Of Auditors and Directors in Singapore"
- تناولت الدراسة تأثير آلية حوكمت الشركات على جودة التقارير المالية و دور المديرين والمراجعين في ذلك بالتطبيق على الوحدات الاقتصادية في سنغافورة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى تأكيد دور المراجعة الداخلية ولجان المراجعة في عملية الحوكمة و في تحقيق جودة التقارير المالية، بالإضافة إلى أهمية القواعد الأخلاقية في ذلك .

الجانب النظري للدراسة

أولاً: الأسس النظرية للحوكمة:

I. مفهوم الحوكمة:

عرفت مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: " النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها (Alamgir,2007)

وعرفت بأنها نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تحدد هيكل وإطار توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة، والمديرين، وغيرهم من ذوي المصالح. وتضع القواعد والأحكام لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة. وبهذا الإجراء فإن الحوكمة المؤسسية تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله الشركة وضع أهدافها، والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، والعمل على مراقبة الأداء. ويجب أن تقدم الحوكمة المؤسسية الجيدة الحوافز المعقولة لكل من مجلس الإدارة، والإدارة من أجل متابعة تحقيق الأهداف التي تكون لمصلحة الشركة والمساهمين، وأن تسهل من عملية الرقابة الفعالة، وبالتالي تشجيع الشركات على استخدام مواردها المتاحة بشكل كفاء.

وعرف مجمع المدققين الداخليين الأمريكي الحوكمة بأنها عمليات تتم من خلال استخدام إجراءات بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها، ومراقبة المخاطر، والتأكد من كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، بالشكل الذي يؤدي إلى المساهمة المباشرة في إنجاز أهداف وخطط الشركة مع الأخذ بنظر الاعتبار أن أداء أنشطة الحوكمة تكون مسؤولية أصحاب المصالح في الشركة لتحقيق فعالية الوكالة.

ويرى (سليمان،2006) أن حوكمة المؤسسات هي نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية عن طريقها يتم إدارة المؤسسات والرقابة عليها، فهي مجموعة من الطرق التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم، فهي مجموعة من القواعد والحوافز والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح المرتبطة بالمؤسسة مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين من ناحية أخرى، والتي تهتدي بها إدارة المؤسسات لتعظيم ربحية المؤسسة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين.

ويقصد بحوكمة الشركات توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في الشركة، مثل مجلس الإدارة، والمديرين، والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، كما أنها تبين القواعد والإجراءات لاتخاذ القرارات بخصوص شؤون الشركة، وهي توفر الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة، ووسائل بلوغ تلك الأهداف، ورقابة الأداء.

من التعاريف السابقة نستنتج

- شمول مفهوم حوكمة الشركات للعديد من الأبعاد الاقتصادية والقانونية والإدارية والمحاسبية والاجتماعية والأخلاقية، وذلك نتيجة عدم الاتفاق على تعريف أو مفهوم موحد لمصطلح Corporate Governance
- القاسم المشترك بين المفاهيم المختلفة لمصطلح حوكمة الشركات هو الاهتمام بتطوير الأداء وتحقيق الإفصاح والشفافية والانضباط والعدالة والرقابة على المخاطر لتجنبها بهدف تعظيم ربحية المؤسسة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين.
- الحوكمة مجموعة من الأنظمة والقوانين والقواعد الخاصة بالرقابة على أداء المؤسسات، مع التأكيد على أن المؤسسات يجب أن تدار لفائدة أصحاب المصالح.
- مجموعة من القواعد والحوافز والمعايير التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم.

II. أسباب ظهور حوكمة المؤسسات:

1. نظرية الوكالة:

يعتبر الفصل بين الملكية والإدارة من العوامل الأساسية لظهور نظرية الوكالة، كما أن التوسع الكبير الذي عرفته المؤسسات الاقتصادية خصوصا في ظل العولمة والنمو الاقتصادي العالمي المتزايد، اقتضى أن توكل المؤسسات مسؤولية إدارتها إلى مجلس إدارة منتخب، وهذا ولد تعارض المصالح وظهور مشكلة الوكالة بين الأطراف المتعاقدة في المؤسسة (الوكيل والأصيل). فقد يستغل بعض المديرين السلطات الواسعة الممنوحة لهم في تحقيق عوائد خاصة بهم والقيام بأعمال غير أخلاقية ومتنافية مع الأسس القانونية، مثل استمالة المدققين لإعداد التقارير التي يرغب بها المدراء دون الإطراف الأخرى. هذا أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في المؤسسات، كما باتت الحاجة ماسة لإعادة الثقة والمصادقية لأسواق المال، وتنشيط الاستثمارات، لما تمثله من مطمح أساسي تسعى دول العالم لتحقيقه. لذا زاد بالاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة

2. الفضائح المالية:

أدت الانهيارات المالية والفضائح الإدارية بالمؤسسات العملاقة في العديد من دول العالم - والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك المؤسسات - إلى دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والذي يؤدي بطبيعة الحال إلى حدوث تلك الانهيارات والفضائح.

ولعل من أهم هذه الفضائح ما حدث لشركة Enron للطاقة وشركة Worldcom للاتصالات والشركة الأوروبية للأغذية Parmalate، والتي تبين فيما بعد أن العيب ليس بمعايير المحاسبة ولكن في السلوكيات المطبقة. ففي قضية إنرون ظهر أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة ذات أهداف محددة إلا أن إدارة الشركة لم تتقيد بها، كذلك غض مراجعهم الخارجي آرثر أندرسون (الطرف عن عملية التقيد بالمعايير، وعلية وفي كلا الحالتين اتبعت الإدارة ومراجعتها أسلوب غير أخلاق ساهم في انهيار الشركة. وهذا دفع الحكومة الأمريكية إلى إصدار قانون (Sarbanes-Oxley Act of 2002) الذي الزم المؤسسات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده كدعامة لحوكمة المؤسسات والذي أحدث تغيرات جوهرية على بيئة الأعمال بشكل عام وبيئة مهنة المحاسبة والتدقيق بشكل خاص.

لذا أدت هذه الانهيارات والفضائح المالية إلى بزوغ مفاهيم ومصطلحات جديدة، بهدف السيطرة على تلك التأثيرات، وكذلك لنفادى حدوثها في المستقبل، وبرزت هذه المفاهيم مفهوم Corporate Governance والذي أصطلح على تسميته بحوكمة الشركات.

III. خصائص الحوكمة:

- الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث
- الاستقلالية: وتشمل استقلالية مجلس الإدارة واللجان المختلفة
- المساءلة: إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة.
- العدالة: المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة.
- المسؤولية: يجب احترام حقوق مختلف المجموعات صاحبة المصلحة في الشركة.
- المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

IV. أهداف الحوكمة :

- تعظيم أداء الشركات، وتحقيق الكفاءة الاقتصادية.
- وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو على الأقل التقليل من الغش وتضارب المصالح وجميع التصرفات غير المقبولة مادياً وإدارياً وأخلاقياً.
- وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركة وأعضاء مجلس إدارتها.
- تحقيق الفاعلية في الوصول للأهداف المنشودة.
- تعزيز الثقة والمصدقية في الشركة وإدارتها.
- حفظ حقوق الأطراف ذات الصلة بالشركة.

V. مزايا الحوكمة:

- تيسير الحصول على الأموال اللازمة بتكلفة أقل
- زيادة القدرة التنافسية للشركة
- الحد من الفساد وتأثيراته السلبية

VI. الحاجة الى الحاكمية المؤسسية:

- تضافرت عدة عوامل أدت الى ظهور الحاجة الى الحاكمية المؤسسية من أهمها:
- اهتزاز الثقة بكافة الاسواق الاقتصادية وفقدان المستثمرين المتعاملين لأموالهم وتضاعفت الخسائر مع الانهيارات المالية.
 - الشعور بالانخداع والقهر وظهور إحساس غامض بمواجهة مؤامرة كبرى من عدو ماكر ليس له قيم داخل الشركات والمؤسسات والبنوك هو الفساد.
 - الشعور بالاكنتاب والاحباط الاستثماري وعدم القدرة على اتخاذ القرار ومواصلة الاستثمار بسبب انهيار المنشآت نتيجة فضائح مالية ضخمة لا يتصورها عقل.
 - الانسحاب من سوق الاستثمار المحلي والعالمي نتيجة الفضائح المالية وعدم القدرة على العودة اليه مرة ثانية لا سيما بعد ان تحولت البيانات المالية من رمزاً للثقة الى رمزاً للفساد.
 - تقييد المعاملات الآجلة وانكماش السوق الائتماني بحيث واجهت البنوك موقفاً صعباً نتيجة عدم نمو الودائع وتراجع الائتمان فضلاً عن تصاعد الخسائر واحتمالات المستقبل تنذر بخطر جسيم وافلاس متوقع.

VII. مبادئ حوكمة الشركات :

1. حقوق المساهمين Shareholders : المساهمين هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم، مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم، ولهم حقوق التصويت، والمشاركة في قرارات بيع أو تعديل أصول المؤسسة بما في ذلك عمليات الاندماج وإصدار أسهم جديدة.

وإطار حوكمة الشركات يجب أن يكفل حماية مركزه لحقوق المساهمين ، مع بيان كيفية حصول المساهمين على معلومات كافية عن القرارات التي لها ارتباط مباشر بالتغيرات الأساسية في الشركات ، و إعطائهم فرصة للمشاركة الفاعلة في التصويت في الاجتماعات العامة

2. مجلس الإدارة Board of directors : وهو من يمثلون المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة ، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم ، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين. أن عمل مجلس الإدارة يجب ان يكون على أساس توافر معلومات كاملة، فضلاً عن ضرورة توافر النوايا الحسنة حين أداء أعمالهم والالتزام بجميع القواعد المطبقة والمتعلقة بحوكمة الشركات على أعلى المستويات، مما يحقق مصالح الشركة والمساهمين. ويجب أن يعمل إطار الحوكمة الجيد على توضيح الخطوط الإرشادية والاستراتيجيات المطلوبة لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكون هناك متابعة فعالة للإدارة التنفيذية للشركات من قبل مجلس إدارتها

3. الإدارة Management : وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة ، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين .

4. أصحاب المصالح stockholders : وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين ، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان ، فالدائنون على سبيل المثال ، يهتمون بمقدرة الشركة على السداد ، في حين يهتم العمال والموظفين بمقدرة الشركة على الاستمرار. و في إطار الحاكمية الصحيحة للشركات يجب الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسهما القانون، وعلى أن يكون هناك أيضاً تشجيع وتعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة.

5. الإفصاح والشفافية: و يمثلان أحد المؤشرات الهامة للحكم علي تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الوحدات الاقتصادية المختلفة. لذا فان إطار الحوكمة يجب أن يتضمن ضرورة تحقيق الإفصاح الدقيق في الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتعلقة من حيث تأسيس الشركة، موقفها المالي، الأداء، الملكية، وأسلوب ممارسة السلطة وهيكلية الإدارة في الشركات، فضلاً عن ضرورة الإفصاح عن الأمور غير المالية التي قد تكون من متطلبات عملية التدقيق. مع ضرورة تزويد وحصول جميع المساهمين أو مستخدمي المعلومات الخاصة بالشركات بمعلومات كاملة عن الشركات في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة.

6. المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين : وتعنى المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين. تجدر الإشارة إلى أن مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة ، وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم الذين قد يكونون أفراداً أو عائلات أو كتلة متحالفة أو أية شركات أخرى تعمل من خلال شركة قابضة بما يمكن أن يؤثر في سلوك الشركة .

ان الحوكمة تؤدي إلى زيادة الجودة في المعلومات المحاسبية ، ومن خلالها يمكن تحديد ومعالجة الانهيارات المالية التي أصابت بعض الشركات ومنع حدوثها مرة أخرى ومعرفة نقاط الضعف التي تؤدي إلى تقليل كفاءة الإدارة والمحللين الماليين . ومن ناحية أخرى فان غياب الحوكمة قد يعرض الشركة للعديد من المصاعب والمخاطر المالية نتيجة لخطر الغش والتلاعب.

VIII. اثر الحوكمة على مهنة المحاسبة والتدقيق:

أن سلسلة الانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات العملاقة في بداية الألفية الثالثة مثل شركة Enron، WorldCom، وغيرها وحدوث الفضائح المالية المرتبطة بها أدت الى فقدان الثقة في الأسواق المالية وانصراف المستثمرين عنها، وكذلك افتقاد الثقة في المحاسبة وخدمات المحاسبة والتدقيق على أساس أن من الأسباب الهامة لحدوث الانهيارات عدم تطبيق الشركات المبادئ المحاسبية، ونقص الإفصاح والشفافية، وعدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية، التي تعبر عن الأوضاع المالية لهذه الوحدات الاقتصادية، وقد انعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية على مهنة المحاسبة من أهمها فقد الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقدت المعلومات المحاسبية أهم عناصر تميزها ألا وهو جودتها.

لذا مثلت هذه الأزمات نقطة تحول على المستوى التنظيمي والمهني لمهنة المحاسبة، فعلى المستوى المهني أثرت هذه الانهيارات بشكل سلبي على سمعة مهنة المحاسبة والتدقيق إلى المطالبة بوجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية تعزز الثقة والمصدقية في المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية والتي يحتاج إليها العديد من مستخدمي التقارير المالية وخاصة المستثمرين المتعاملين في أسواق الأوراق المالية. هذا دفع الجهات المهنية إلى ودراسة أسباب ونتائج فقدان المصدقية في التقارير المالية و بذل جهود أكبر لإعادة الثقة في المهنة.

نتيجة لكل ذلك زاد الاهتمام المهنة بمفهوم حوكمة الشركات وأصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها الوحدات الاقتصادية، لذا اصدر المشرع الأمريكي عدد من القوانين التي ركزت واهتمت غالبيتها بالحوكمة المؤسسية، حيث قامت الحكومة الأمريكية في عام 2002 بتطوير تشريع جديد أسمته Sarbanes-Oxley Act والذي يهدف إلى تحسين أنظمة التقارير المالية للشركات، وتم بموجبه إلزام الشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية تطبيق جميع بنوده. ووافق مجلس إدارة سوق نيويورك للأوراق المالية على تعديلات مقترحة لمعايير إدراج الشركات بإصدار معيار 99 (SAS no. 99)، وتمت مناقشة تلك التعديلات المقترحة مع لجنة الأوراق المالية، وركزت التعديلات المقترحة بشكل رئيسي على جعل لجان التدقيق في الشركة مسؤولة بشكل كامل على مراقبة المدقق الخارجي وإعطائها السلطة الكاملة في تحديد شروط أعمال التدقيق والأعمال الأخرى التي يقوم بها والاتفاق على إتاعبه، بالإضافة الى التركيز على استقلالية المدقق الخارجي، كما ألزم المعيار الشركات المدرجة في بورصة نيويورك للأوراق المالية بتبليغ بئدين مهمين، الأول، تعيين ثلاثة أعضاء في مجلس إدارة الشركة ذات صفة مستقلة يتم تحديدهم من قبل لجنة التدقيق، والثاني، تحديد أتعاب أعضاء لجنة التدقيق (Sarbanes-Oxley Act, 2002).

وكجزء من تأثير الأزمات المالية العالمية طور المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين دور التدقيق الداخلي و الوظائف التي يؤديها لغرض تقديم صورة جديدة للمهنة وبيان أثرها على تفعيل ودعم الحوكمة، وذلك من خلال تطور الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي والتي أصبحت عاملاً أساسياً في دعم حوكمة الشركات، وأصبحت وظيفة التدقيق الداخلي بعد تطورها تخدم أطرافاً يمارسون دوراً هاماً في حوكمة الشركات وكذلك تضيف قيمة لهم عن طريق التأكد من رسم الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية بطريقة تحقيق مصالح جميع الأطراف بأساليب نزيهة، بالإضافة الى ذلك طور المعهد معايير التدقيق الداخلي في ضوء متطلبات حوكمة الشركات، حيث اصدر المعهد معايير حديثة لمواكبة المستجدات الاقتصادية. وفيها اتسع الدور التقليدي للتدقيق الداخلي إلى التدقيق الإدارية التي تركز على إضافة قيمة للمنشأة متمثلة في إدارة المخاطر وتطبيق مدخل التدقيق على أساس الخطر ومراجعة الالتزام بمبادئ الحوكمة. وفي أواخر عام 2003 أقرت لجنة تبادل الأوراق المالية SEC لائحة بضوابط حوكمة الشركات تضمنت طلباً بأجراء تدقيقاً داخلياً للوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة نيويورك وذلك لتحسين مستوى تطبيق حوكمة الشركات في تلك الشركات .

ولم يقتصر الأمر على مهنة المحاسبة بل قامت العديد من المنظمات والهيئات بالبحث وسائل لتطبيق الحوكمة في الوحدات الاقتصادية المختلفة، مثل : لجنة كادبوري والتي تم تشكيلها لوضع إطار الحوكمة الشركات باسم Cadbury Best Practice عام 1992 في المملكة المتحدة، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) والتي قامت بوضع مبادئ حوكمة الشركات (OECD,2004).

مما تقدم يتضح أن الدور الإشرافي والرقابي لآليات الحوكمة تحسن جودة التقارير المالية وتعزيز مصداقية المعلومات المالية وسلامة عملية التقرير المالي، حيث أن الأرباح المحاسبية تكون أكثر موثوقية عندما يتم السيطرة على السلوك النفعي أو الانتهازي للإدارة، وتساعد الحوكمة المستثمرين من خلال محاولة التوفيق بين مصالح الإدارة ومصالح الأطراف الأخرى التي لها مصلحة في المنشأة،

ثانيا: الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات:

يمكن تحديد الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات في النقاط التالية:

1. **المساءلة والرقابة المحاسبية :** أشار تقرير لجنة Cadbury الصادر عام 1992م في البند الثاني منه، بأن يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المسألة ، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسؤوليتهم كملاك. وأشار تقرير بنك كريدي ليونيه في القسم الذي يحمل عنوان المحاسبة عن المسؤولية، بأن دور مجلس الإدارة إشرافي أكثر منه تنفيذي، وإلى قدرة أعضاء مجلس الإدارة علي القيام بتدقيق فعال ، كما أشار في القسم الخامس منه والذي يحمل عنوان المسؤولية ،إلى ضرورة وضع آليات تسمح بتوقيع عقاب علي الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ذلك . كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، أشار في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة، إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين .
2. **دور التدقيق الداخلي :** تساعد التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية، على اعتباران التدقيق الداخلي نشاطاً مستقلاً عن الإدارة التنفيذية نتيجة تبعيتها إلى لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة، كما أنها تقوم بعرض تقاريرها إلى مجلس الإدارة وإلى المساهمين عند الضرورة.
3. **دور المدقق الخارجي :** يقوم المدقق الخارجي من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده حول القوائم المالية، في إضفاء الثقة والمصداقية علي المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية ، وعلى ذلك فإن المدقق يلعب دور حوكمي – قانوني وتنظيمي – في أنشطة التقرير المالي للإدارة، من خلال إبلاغهم لمستخدمي التقارير المالية أن هذه التقارير عرضت بشكل عادل وصادق . فالمدقق يعمل مع العوامل والجهات التي تشترك في عمليات الحوكمة لضمان أن أصحاب المصلحة يحصلون على أعلى جودة للتقارير المالية ، بالإضافة إلى المساعدة في حماية المصالح الحالية والمستقبلية لحملة الأسهم والمستثمرين الآخرين وغيرهم من أصحاب المصلحة.
4. **دور لجان التدقيق:** تعتبر لجان التدقيق من المفاهيم التي توصى العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظراً للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها، وكذلك في تدعيم إستقلال عملية التدقيق، الأمر الذي حدا ببعض الدول إلى إصدار التشريعات الملزمة لوجودها داخل شركات المساهمة العامة. لقد طرحت فكرة إنشاء وتكوين لجان التدقيق بغرض زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين وكذلك لمساندة

الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفعالية، ولتدعيم إستقلالية المدقق الداخلي، وحماية حيادية المدقق الخارجي، فضلاً عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية، وما يستتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق.

وتوصلت دراسة Memullen والتي تناولت دور لجان التدقيق في زيادة الثقة في المعلومات المنشورة بالقوائم المالية ، إلى أن الوحدات الاقتصادية التي لديها لجان مراجعة قد انخفض بها معدل حدوث التصرفات المالية غير القانونية ، بجانب زيادة درجة الثقة في معلومات القوائم المالية وخاصة الوحدات الاقتصادية المقيدة أسهمها في سوق الأوراق المالية.

5. **تحقيق الإفصاح والشفافية :** يعد وجود نظام إفصاح قوي يشجع على الشفافية الحقيقية أحد الملامح المحورية والرئيسية والتي تساعد المساهمين على ممارسة حقوقهم على أسس مدروسة .وأظهرت التجارب في الدول ذات أسواق الأسهم الضخمة والنشطة أن الإفصاح يمكن أن يكون أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين . فنظام الإفصاح القوي ويمكن أن يساعد على اجتذاب رأس المال والمحافظة على الثقة في أسواق رأس المال .وعلى النقيض فإن ضعف الإفصاح والممارسات غير الشفافة يمكن أن يسهم في السلوك غير الأخلاقي وفي ضياع نزاهة السوق وبتكلفة ضخمة للشركات وللإقتصاد في مجموعه، لذا فإن مبادئ حوكمة الشركات يجب أن تضمن وجود إفصاح دقيق وشفاف وفي التوقيت السليم عن كافة الأمور الهامة المتصلة بالوحدات الاقتصادية فيما يتعلق بمركزها المالي والأداء المالي والتشغيلي والنقدي والجوانب الأخرى المتصلة بأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العالية .

ثالثاً: معايير التدقيق والحوكمة :

I. **معايير التدقيق المتعارف عليها :** إن مدقق الحسابات يلعب دور حوكمي – قانوني وتنظيمي – فهو يشهد ويصادق مستخدمي التقارير المالية أن التقارير عرضت بشكل عادل نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي حسب المعايير المحاسبية .وان التدقيق تم استنادا الى معايير التدقيق المتفق عليها.

لذا تعتبر معايير التدقيق هي المقاييس التي يقاس بها العمل من حيث الجودة ومن حيث الأهداف التي يبتغى الوصول إليها، وقد اصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين لقانونيين عدد من معايير التدقيق المتعارف عليها باعتبارها أداة لقياس الأداء في مهنة التدقيق، أطلق عليها " معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً " وتعد تلك المعايير المصدر الأساس الذي يعتمد عليه في مهنة التدقيق في جميع أنحاء العالم، وقد اعتبرت هذه المعايير: عامة أو مقبولة قبولاً عاماً أو متعارفاً عليها، ويجب أن ينظر الممارسين إلى معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ونشرتها معايير التدقيق على أنها المعايير الدنيا للأداء وليست المعايير القصوى أو المثالية للأداء، والمدقق الذي يمارس المهنة ويعمل على تخفيض مجال التدقيق بالاعتماد على المعايير فقط بدلاً من تقييم جوهر وطبيعة الموقف الذي يتعامل معه، فإنه سوف يفشل في تنفيذ مقتضيات هذه المعايير. فإذا رأى المدقق أن متطلبات معيار ما غير عملية أو مستحيل القيام بها، فعليه إتباع تصرفات بديلة، وبالمقابل مع وجود أمراً قيمته النسبية قليلة فإنه لن يكون من الضروري إتباع المعيار، ومع هذا فإن عبء تفسير الانحراف عن المعايير إنما يقع على عاتق المدقق.

ويمكن تعريف معايير التدقيق على أنها " هي المقاييس التي يقاس بها عمل المدقق من حيث الجودة ومن حيث الأهداف التي يبتغى الوصول إليها، وتم استنتاج هذه المعايير منطقياً من فروض ومفاهيم التدقيق"، لذا فإن المعيار في مجال التدقيق يمكن أن يمثل قاعدة عامة تسترشد بها المدقق في سلوكه المهني حتى يمكنه إنجاز عملية التدقيق بالجودة الملائمة.

II. أسباب وجود معايير التدقيق: هنالك عدة أسباب لوجود معايير التدقيق منها:

1. الحاجة للحكم على عمل المدقق وجودته .
2. تحديد الإطار العام لعملية التدقيق أثناء تأدية المهمة.
3. الحاجة إلى أن يكون هناك نظرية للتدقيق تضم إطارها مجموعة من المعايير المشتقة من فروض ومفاهيم التدقيق وتحدد في ضوئها الأهداف والإجراءات الخاصة بعملية التدقيق.
4. رغبة المنظمات المهنية لتقليل التفاوت في الأحكام الشخصية لكل مدقق والتي تعد جزءا كبيرا من إجراءات التدقيق, حيث أن سبب تفاوت تلك الأحكام يرجع إلى التباين في القدرات العلمية والتدريبية والمعرفية والمنطلقات الأخلاقية. وعليه فإن تبني عدد من المعايير ستكون الأساس الذي يعتمد عليه المدققين عند أداء مهامهم .
5. تعدد معايير التدقيق وسيلة لتقييم الأداء المهني للمدققين كونها الإطار المحدد لبعض المسؤوليات التي يتحملها المدقق وعليه يمكن القول أن درجة الالتزام بتلك المعايير تتناسب طرديا مع جودة الأداء ، فكلما زاد إلتزام المدقق بهذه المعايير زادت جودة تدقيقه والعكس صحيح.

وتتضمن معايير التدقيق المتعارف عليها عشرة معايير تم تقسيمها الى ثلاثة مستويات، وفيما يلي ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها :

المستوى الأول: معايير عامة

- أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم خبرة فنية كافية والكفاية الفنية.
- أن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني ومظهري في جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق.
- أن يبذل المدقق العناية المهنية الواجبة عند القيام بعملية الفحص وإعداد التقرير.

المستوى الثاني: معايير العمل الميداني

- أن يتم تخطيط العمل تخطيطا كافيا ويجب الإشراف السليم على المساعدين .
- القيام بدراسة كافية وتقويم نظام الرقابة الداخلية كأساس للاعتماد عليه ، ولتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتي ستقتصر عليها التدقيق.
- الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات بحيث تكون أساسا معقولا لرأي المدقق فيما يختص بالقوائم المالية محل الفحص.

المستوى الثالث: معايير خاصة بالتقرير

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن يبين التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق هذه المبادئ بثبات في المدة الحالية بالمقارنة بالسنوات السابقة.
- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية كافية بطريقة معقولة (للإفصاح عن المركز المالي ونتيجة الأعمال) إلا إن ذكر خلاف ذلك في التقرير.
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة، أو على المدقق توضيح بأنه لا يستطيع إبداء الرأي في القوائم المالية. وفي حالة عدم إبداء في القوائم المالية ككل يجب ذكر أسباب ذلك، وفي جميع الحالات عندما يرتبط اسم المدقق بالقوائم المالية.

III. معايير تدقيق الحوكمة في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها (إطار مقترح):

لا توجد معايير محددة يعتمد عليها المدقق عن تدقيق الحوكمة، لكن يمكن الاعتماد على معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً في اشتقاق معايير لتدقيق الحوكمة، من حيث الصفات التي يجب إن تتوفر في المدقق الذي يتولى عملية التدقيق والإجراءات التي يجب عليه القيام بها، بما يتناسب مع مبادئ الحوكمة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، لذا فإن معايير تدقيق الحوكمة يمكن أن تشمل مايلي:

1. المستوى الأول للمعايير العامة"

التأهيل العلمي والعملية: يمثل هذا المعيار، معياراً أساسياً لا يمكن قيام المدقق بعملية التدقيق بدونه، ويعني أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم خبرة علمية فنية كافية. وفي مجال تدقيق حوكمة الشركات فإن ذلك يتطلب:

- الحصول على شهادة جامعة أولية في تخصص المحاسبة (بكالوريوس) بالإضافة إلى الإلمام بالمدقق بمبادئ وأهداف الحوكمة، وهنا يجب الإشارة إلى ضرورة تطوير التعليم الأكاديمي لطلبة المحاسبة بحيث يتم إدخال مادة حوكمة الشركات ضمن المنهاج الدراسي لطلبة المحاسبة، لكي يكون الخريج على معرفة بمتطلبات تدقيق الحوكمة ومهياً لتدقيق مثل هذه العمليات فيما لو طلب منه ذلك.

- التأهيل المهني والذي يتطلب الحصول على شهادة مهنية من المنظمات المهنية التي تنظم أعمال التدقيق في البلد، أو الحصول على شهادة مهنية عالمية (CPA) أو (ACCA) بالإضافة إلى ممارسة المهنة عملية مدة تتراوح من 3-5 سنوات في احد مكاتب التدقيق.

- أن يكون المدقق على معرفة كافية بمبادئ ومعايير وأهداف الحوكمة من خلال الدراسة الأكاديمية أو من خلال الاشتراك في دورات تدريبية خاصة بحوكمة الشركات، خاصة وأن الكثير من مبادئ الحوكمة تتطلب من تدقيق عمليات غير محاسبية مثل التأكد من التزام الشركات بتطبيق دليل الحوكمة والذي يتضمن العديد من الإجراءات القانونية.

- ضرورة مواصلة التدريب والتعليم المستمر في مجال المحاسبة والتدقيق باعتبار أن التعليم المستمر يمثل جانباً مهماً في التأهيل العلمي والعملية للمدقق لمواجهة تحديات الحوكمة ومعرفة كل ما يستجد من معايير حول حوكمة الشركات وإجراءات تدقيقها، لتفعيل دور المهنة في حوكمة الشركات (خاصة أن معايير الحوكمة حدثت عليها تعديلات كثيرة من تاريخ صدور أول مرة لحد الآن).

معياري الاستقلالية: يتطلب هذا المعيار أن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني ومظهري في جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق،

فالاستقلال مطلب أساسي لأداء مهنة التدقيق. فاحتفاظ المدقق باستقلال المظهري ليس كافياً بل يجب إن يثق مستخدمو القوائم المالية بهذا الاستقلال، وتدعم معايير الحوكمة استقلال المدقق بشكل كبير من خلال التأكيد على إن تعيين المدقق وتغييره يكون من اختصاص لجنة التدقيق في الشركة، ودعمت العديد من القوانين التي صدرت بعد الانهيارات المالية والافلاسات والفضائح المالية معيار الاستقلال مع التأكيد على مبادئ الحوكمة مثل قانون Sarbanes Oxely حيث هدف القانون دعم مبادئ الحوكمة وتقوية ودعم استقلال المدقق الخارجي من خلال فرض عقوبات صارمة على المدققين في حالة مخالفة قواعد السلوك المهني ومبادئ الحوكمة. ويمكن أن تؤثر تدقيق الحوكمة على استقلال المدقق سلباً إذا كان المدقق غير ملم بمعايير وأهداف الحوكمة وإجراءات تدقيقها. فالمدقق في هذه الحالة يكون عرضة للتأثيرات من أطراف خارجية أو عرضة لتأثير الخبراء التدقيق وأرائهم.

بذل العناية المهنية: ويتطلب هذا المعيار ان يقوم المدقق بواجباته على أكمل وجه في سبيل الوصول الى أهداف عملية التدقيق والتي يعبر عنها في تقريره. وبصفة عامة فان التزام المدقق بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني يمثل وقاية لع في حالة اتهامه باي تقصير.

وفي ظل حوكمة الشركات فان المطلوب من المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق، اختيار المساعدين الذين لديهم الخبرة والمعرفة الكافية لتدقيق الحوكمة، بالإضافة للجوء الى الخبراء الذين تتوفر فيهم الكافية العالية في مجال تدقيق الحوكمة عند مواجهة أي مشكلة. وان لا يتم الاعتماد فقط على المدققين في عملية التدقيق وإنما إدخال تخصصات أخرى في فريق العمل لها علاقة بالموضوع، حيث يجب إن يتضمن فريق العمل خبير قانوني للتأكد من مدى الالتزام الشركة موضع التدقيق بالقوانين الخاصة بحوكمة الشركات. خاصة وان دليل قواعد الحوكمة في اغلب البلدان يضع مدقق الحسابات الخارجي تحت طائلة المسؤولية التقصيرية إذا لم يبلغ عن أي أمور ذات اثر سلبي على أوضاع الشركة الى الجهات المختصة.

2. المستوى الثاني: معايير العمل الميداني

التخطيط للعمل والإشراف على المساعدين: يجب أن يتم تخطيط العمل تخطيطا كافيا للإشراف السليم على المساعدين، في سبيل تنفيذ عملية التدقيق بطريقة فعالة، وفي مجال تدقيق حوكمة الشركات هذا يتطلب الآتي:

- التأكد من إن قرار تعيينه صدر من لجنة التدقيق .
- اختيار المساعدين الذين تتوفر فيهم الخبرة والكفاءة لتدقيق حوكمة ومتابعتهم والإشراف عليهم.
- التأكد ان مجلس إدارة شكلت لجنة التدقيق من ثلاثة مدراء غير تنفيذيين.
- قيام المدقق بالاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة وإبلاغهم بالتطورات الجديدة في الحوكمة.

تقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب على المدقق القيام بدراسة كافية وتقييم لنظام الرقابة الداخلية كأساس للاعتماد عليه، لتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتي ستقتصر عليها التدقيق. وهذا ما يحتم على المؤسسات تصميم نظام للرقابة الداخلية فعال وكفء بما يسمح بتعزيز ثقة المساهمين وأصحاب المصالح وتوفير تأكيد معقول لهم بأن إدارة المؤسسة تقوم بمراقبة البرامج والأنشطة والمشروعات المختلفة بصورة مناسبة، وهذا ما يؤدي إلى تطبيق حوكمة المؤسسات بشكل سليم. وعند تدقيق الحوكمة يتطلب من المدقق:

- التأكد من وجود نظام رقابة داخلية يلي احتياجات المساهمين ويعزز ثقتهم بإعمال الشركة، والتأكد من ملاءمته لحسن سير إعمال الشركة والمحافظة على أموالها.
- التأكد من وجود جهاز للتدقيق الداخلي يتمتع بالاستقلالية والموضوعية واللذان يعتبران أحد المعايير الهامة للمراجعة الداخلية، واللذان لا يتحققان إلا إذا كانت إدارة التدقيق الداخلي ترتبط بأعلى مستوى إداري داخل المؤسسة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي القيام بمسؤولياته.
- التأكد إن نشاط التدقيق الداخلي يساهم في تطوير عمليات الحوكمة من خلال:
 - وضع القيم والأهداف والإعلان عنها.
 - ضمان فعالية إدارة أداء المؤسسة والتأكد من المساءلة.
 - إيصال المعلومات حول الرقابة والخطر للجهات المعنية في المؤسسة.
 - ربط النشاطات وضمن إيصال المعلومات فيما بين أطراف حوكمة المؤسسات والمتمثلة في مجلس الإدارة(الجنة التدقيق)، التدقيق الداخلي والخارجي والإدارة العامة.

الحصول على أدلة الإثبات: يجب على المدقق الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات بحيث تكون أساسا معقولا لرأي المدقق فيما يختص بالقوائم المالية محل الفحص. وفي ظل الحوكمة يتطلب من المدقق القيام بالإجراءات الآتية:

- تدقيق محضر انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، والتأكد إن الانتخاب تم من قبل الهيئة العامة للمساهمين وبالاقتراع السري، وإن هنالك أعضاء ضمن المجلس من المستقلين.
- فحص محاضر اجتماع مجلس الإدارة والخاصة بتشكيل لجان التدقيق، المكافئات، وغيرها.
- حضور اجتماع لجان التدقيق.
- الحصول على كتاب تمثيل من الإدارة، تؤيد وجود قواعد وأسس للحوكمة وإن الشركة ملتزمة بتطبيق هذه القواعد والأسس.

3. المستوى الثالث: معايير إعداد التقرير:

إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا: إن هذا المعيار يعد معيارا ثابتا ولم يتأثر العمل به في جميع الأحوال، على مدقق الحسابات أن يذكر في تقريره أن المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات الختامية موضوع تقريره متفقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وفي ظل الحوكمة يجب إن يوضح المدقق مدى التزام الشركة بتطبيق معايير ومبادئ الحوكمة. وبما أنه لا توجد معايير محددة لحوكمة الشركات لذا يلجئ المدقق غالبا للاعتماد على المعايير الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) كأساس لمعايير الحوكمة.

الثبات والاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية: ويتعلق هذا المعيار بمدى استمرارية الشركة في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى، وإذا لم يتم استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما لسنة عما كان مستخدما في السنة السابقة يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك في تقريره ومدى تأثير ذلك على المركز المالي ونتائج أعمال الشركة، وفي ظل تدقيق الحوكمة على المدقق الإشارة إلى مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ ومعايير الحوكمة المتعارف عليها أو الواردة في دليل الحوكمة، ومدى الاستمرار بتطبيق هذه المعايير من فترة لأخرى، مع الإشارة إلى التطورات التي تحدث في المعايير ومدى التزام الشركة بتطبيق المعايير الجديدة.

الإفصاح عن المعلومات المناسبة في القوائم المالية: إن الإفصاح يتطلب شمول القوائم المالية على جميع المعلومات الضرورية للمستخدمين لإعطائهم صورة واضحة عن الوحدة المحاسبية، لذا يجب على مدقق الحسابات أن يتأكد من كفاية الإفصاح المتعلقة بالبيانات الختامية موضوع فحصه، وفيما عدا ذلك يجب أن يشير في تقريره إلى الجوانب التي يرى أن الإفصاح حولها غير كافي، وفي ظل الحوكمة يجب على المدقق قياس مدى الالتزام بتطبيق القواعد التنفيذية للإفصاح والشفافية في ظل مبادئ الإفصاح والشفافية، حيث يمكن اعتبار الإفصاح أساس لأي نظلم لحوكمة الشركات وفي المقابل تحتاج الحوكمة إلى مستوى جيد من الإفصاح ومعلومات ملائمة لكافة الأطراف من أجل تحقيق توازن للقوى داخل الشركة، وهذا يتطلب من المدقق التأكد إن الشركة تفصح عن المعلومات الآتية:

- النتائج المالية والتشغيلية للشركة.
- الأغلبية التي تمتلك الأسهم وحق التصويت
- مكافئات أعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين.
- كبنية اختيار المدراء ومدى استقلاليتهم.
- الأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح.
- سياسات وقواعد الحوكمة، ومضمون قانون(دليل) الحوكمة وكيفية تنفيذه.

- توفير قنوات لنشر المعلومات المالية بطريقة تمكن المساهمين من الحصول على المعلومات في التوقيت الملائم وبتكلفة ملائمة وبشكل عادل.

معيار إبداء الرأي: يمثل تقرير المدقق المرحلة الاخيرة في عمل المدقق، وفيه يجب يقدم المدقق الحسابات رأيه المهني المحايد في البيانات الختامية للشركة كوحدة واحدة وذلك استنادا إلى أعمال التدقيق الذي قام بها، كما يجب على مدقق الحسابات أن يذكر في تقريره مدى القناعة التي توصل إليها في البيانات المالية موضوع الفحص وحدود مسؤوليته وحدود ما يتحمله من مسؤولية حيال البيانات المالية، في ظل تدقيق الحوكمة يجب على المدقق ان يذكر في تقريره راية فيما يتعلق بالتزام الشركة بمعايير ومبادئ الحوكمة كوحدة واحدة، واعتقد انه من الصعب إيجاد تقرير موحد لحوكمة الشركات، وإشارات العديد من الدراسات الى تغير محتوى تقرير الحوكمة مع مرور الزمن وفقا للتغير في الهيكل التنظيمي، أنشطة الشركة، المركز المالي للشركة، لذا على المدقق أولا معرفة النظام الحوكمي المطبق، وثانيا قياس اثر تطبيق كل معيار على حدا، وذلك من خلال الاستبيان والأسئلة المباشرة للمساهمين لتحديد مدى التزام الشركة بمعايير الإفصاح والشفافية والمساواة في الحقوق وغيرها من مبادئ الحوكمة وأخيرا كتابة تقريره، ويمكن ان يصدر المدقق تقرير متحفظ اذا لم تلتزم الشركة ببعض معايير الحوكمة، او يمتنع عن إبداء الرأي إذا كان هنالك عدم التزام بمعايير الحوكمة بشكل يؤثر سلبيا على نشاط الشركة.

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

- تمثل حوكمة المؤسسات، الكيفية التي تدار بها المؤسسات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة. بالإضافة الى إن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات سيساعدها على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل.
- بالرغم من تعدد الدراسات التي تناولت الجوانب المحاسبية والتدقيقية لحوكمة الشركات، إلا أنه لا توجد دراسة تناولت معايير تدقيق الحوكمة.
- أن الحوكمة الآن تحتل أهمية كبيرة على مستوى العالم، في ظل ما يشهده العالم اليوم من التحولات والذي تلعب فيه الشركات الخاصة دورا كبيرا ومؤثرا.
- أن تحمل المسؤولية وقبول المحاسبة والشفافية تجاه المساهمين وأصحاب المصلحة لا يقتصر على تحسين سمعة الشركة وجذب الاستثمارات فقط، بل يعطيها ميزة تنافسية، وبالتالي لابد من إقامة علاقات جيدة بين أصحاب المصالح لتحقيق أهداف الشركة، وجعلهم جزءاً من إستراتيجيتها طويلة المدى.

التوصيات:

- يجب أن يضمن مجلس الإدارة قيام الإدارة العليا بتنفيذ سياسات من شأنها منع أو تقييد الممارسات والعلاقات التي تضعف من كفاءة تطبيق الحوكمة.
- ضرورة ان تلعب مهنة المحاسبة والتدقيق دورا بارزا في دراسة حوكمة الشركات، وإدخال مادة حوكمة الشركات ضمن المناهج الدراسية لطلبة المحاسبة.
- الاستفادة من معايير التدقيق ومعايير الحوكمة في وضع مجموعة من المعايير خاصة بتدقيق حوكمة الشركات، ووضع نموذج محدد لتقرير لتدقيق حوكمة الشركات.
- التأكيد على الشفافية في نظم المحاسبة والتدقيق من اجل الحصول على تقارير مالية تتمتع بمصداقية ودرجة ثقة عالية.

- استخدام حوكمة الشركات في قطاع الأعمال العام بجانب القطاع الخاص للاستفادة من الممارسات الأفضل مع التركيز على القيم لتحقيق الأرباح المالية وترسيخ المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية في المجتمع.

المصادر والمراجع المستخدمة:

المصادر العربية

1. الخضري، محسن(2005)، "حوكمة الشركات"، مجموعة النيل العربية، القاهرة.
2. العايب، عبد الرحمن (2009) " تحفيز الميسرين كاحد محددات حوكمة الشركات وتأثيرها في الازمة الاقتصادية العالمية" الملتقى العلمي الدولي، الازمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات، جامعة فرحات عباس / سطيف الجزائر. بوعرار، أحمد شمس الدين (2008) ، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات- دراسة حالة "رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة شلف.
3. الصحن ، عبد الفتاح والصبان ، محمد سمير والفيومي ، محمد محمد ، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي ، الاسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 1986.
4. القشي ،ظاهر شاهر (2005) "انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة"، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25 ، العدد 2 .
5. توفيق، محمد شريف (2005) " مقترح قياس مدى التزام بتطبيق القواعد التنفيذية للإفصاح والشفافية في مبادئ حوكمة الشركات" موقع محاسبة نت.
6. توماس ، وليم وهنكي ، امرسون ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، ترجمة وتعريب احمد حامد حجاج ، وكمال حسين سعيد ، الرياض : دار المريخ للطباعة والنشر والتوزيع ، 1989.
7. خلف عبد الله الوردات ،«(2005)" الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي» " المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات) تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات الماليه - تدقيق الشركات الصناعيه (، القاهرة 26 .: سبتمبر 2005 ،
8. حازم حسن (2002)" ، دروس مستفادة من انهيار شركة إنرون ، مجلة المحاسب ، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، العدد الثالث عشر ، يناير - مارس .
9. خليل، محمد احمد " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية - دراسة نظرية تطبيقية " http://www.jps-dir.net/forum/forum_posts.asp?TID=4665
10. حبوش، محمد جميل (2007) "مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة » ، الشركات- دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة" رسالة ماجستير محاسبة وتمويل، غير منشورة، جامعة غزة الإسلامية، 2007
11. دهمش، نعيم وابو زر، عفاف (2003) " الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة" ، المؤتمر العلمي المهني الخامس بعنوان التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، 24-25، 2003.
12. دهمش، نعيم ، والقشي وظاهر شاهر (2004)، الحاكمية المؤسسية بعد مرور عامين على تحديثها، المجلة العربية للإدارة، أيار 2004 ، المجلد 23 ، العدد 4 .
13. سلمان، محمد مصطفى ، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، لإسكندرية: الدار الجامعية، 2006.
14. سميحة فوزي، " حوكمة الشركات في مصر مقارنة بالأسواق الناشئة الأخرى ، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين ، مركز المشروعات الدولية الخاصة ، غرفة التجارة الأمريكية
15. طارق عبد العال حماد (2005) " حوكمة الشركات المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف " مصر : الدر الجامعية.
61. عمر ،محمد عبد الحليم (2008) "الجوانب المحاسبية للحوكمة، دورة حوكمة الشركات" ، جامعة الأزهر، مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، 25_29/ص3.

17. محمد، أمال إبراهيم،(2005) "دور المراجعة الداخلية في دعم فاعلية حوكمة الشركات"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، جامعة بنها.
18. نسمان، إبراهيم اسحق(2009) " دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة" بحث ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية – غزة

المصادر الأجنبية

1. Alamgir, M. (2007). Corporate Governance: A Risk Perspective, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8
2. Francis , Jere R.,& et al.,(2003) The Role of Accounting and Auditing in Corporate Governance and The Development of Financial Markets Around The World , Asia- Pacific Journal of Accounting and Economics , Vol.7 , June .
3. Freeland, C. (2007). Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May.
4. Good Win , Jenny and Jeanl . Seow ,(2002) "The Influence Of Corporate Governance Mechanisms On The quality Of Financial Reporting and Auditing Perceptions Of Auditors and Directors in Singapore , Accounting and Finance , vol. 42 .
5. IIA,(2004)"New Governance Rules Require Internal Auditing", Ton at the Top, Issue 21, February,.
6. OECD (2004)"OECD Principles of Corporate Governance" ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT.
7. The Institute Of Internal Auditors,(2002) "The Lessons that Lie Beneath" Tone at the Top, USA:February,.