

دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها

الدكتورة بشرى عبد الوهاب محمد حسن
جامعة الكوفة / كلية الإدارة والاقتصاد

المستخلص

لا تعد حوكمة الشركات هدفاً في حد ذاتها، وإنما تسعى للوصول الى تحسين أداء الشركات وضمان حصولها على رأس المال بتكلفة معقولة، وإن هناك علاقة بين الحوكمة ودرجة الأداء الاقتصادي للشركة، فالشركات التي تتمتع بحوكمة جيدة تمتلك مديرون جيدون وشفافية جيدة وستوحي للمستثمرين بالثقة .

وتمثل لجنة التدقيق إحدى المحاور التي تركز عليها الحوكمة الجيدة ، إذ إن الافتقار لوجود لجنة تدقيق فاعلة قد يحقق الإصلاح إلا أنه سيكون قاصراً مما يفرض ضرورة السعي لبذل الجهود لتفعيل دور لجنة التدقيق في الشركات المساهمة المحلية بما يساهم في تعزيز ممارسات الحوكمة وآليات تنفيذها ، إن ذلك يتطلب الحاجة لجهود العديد من الأطراف على رأسها هيئة سوق العراق للأوراق المالية ومسجل الشركات لمتابعة التزام الشركات بنصوص التشريعات الصادرة ذات الصلة بلجنة التدقيق وإعادة النظر بها لغرض تفعيلها هذا من جانب، ومن جانب آخر سعي تلك الاطراف إضافة لمجلس ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لإقرار الدليل الإرشادي المقترح لهيكلية لجنة التدقيق وممارساتها في الشركات المساهمة العراقية والذي يعد خطوة مهمة لبيان جوهر لجنة التدقيق وتعزيز دورها في تنفيذ حوكمة الشركات .

المقدمة

حظي موضوع لجنة التدقيق باهتمام العديد من المنظمات المهنية والهيئات التشريعية والهيئات المنظمة لسوق الأوراق المالية في العديد من الدول ، كما شاركت جهود العديد من الباحثين في الفكر المحاسبي بإغناء هذا الجانب لما له من دور مهم في زيادة مصداقية القوائم المالية ومساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها بكفاءة وفاعلية الى جانب دورها في دعم إستقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي والارتقاء بجودة أداء نظام الرقابة الداخلية وما يتبعه من تحسين جودة الأداء المهني.

إذ تعد إحدى الآليات الأساسية لتنفيذ حوكمة الشركات وتعزيزها ، ولا يمكن أن يكون لإجراءات ممارسة الحوكمة تأثيراً له مغزاه الإيجابي على الاقتصاد ما لم تتضافر الجهود لاجاد التفاعل البناء بين أطرافها الداخليين وأطرافها الخارجيين ، إذ يساهم وجود لجنة التدقيق في تعزيز الاتصال والتنسيق

بين تلك الاطراف وحل المشاكل والصعوبات التي قد تنشأ بينهم مما يزيد من فرص احتمال تنفيذ الإدارة للإقتراحات الملاءمة المقدمة من قبل اللجنة والمدقق الخارجي لتحسين جودة الأداء المهني أو تلك المتعلقة بتصميم أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية وفي الوقت المناسب ، كما سيمثل نقطة الارتكاز لتطوير التقارير المالية والارتقاء بها وحماية مصالح المساهمين من خلال إشرافها على إعداد تلك التقارير وأداء الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي وتحسين إستقلاليتهم .

ذلك يفرض أهمية توافر المقومات اللازمة لتفعيل دورها في ممارسة نشاطها من حيث هيكليتها والمؤهلات اللازم توفرها في أعضائها، الى جانب تحديد مسؤولياتها والمهام المكلفة للعمل بها وبرنامج عملها والسلطات والصلاحيات الممنوحة لها وتقويم فاعلية أدائها ، وذلك يتحقق من خلال تفعيل التشريعات المحلية ذات الصلة بلجنة التدقيق وتعزيزها بنصوص تشريعية مكملة مع السعي لإيجاد دليل مقترح إرشادي ليعد خطوة مهمة لتفعيل لجنة التدقيق ودعم حوكمة الشركات وآليات تنفيذها .

منهجية البحث

تتمثل منهجية البحث بما يأتي :

أولاً : مشكلة البحث

تسعى آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية الى حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الاطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال إحكام الرقابة على أداء إدارة الشركة ، وتستلزم توافر المقومات التي تدعم وتعزز تنفيذها ، إلا إن الواقع يشير الى إفتقار البيئة المحلية لإحد أهم تلك المقومات والآليات المتمثلة بلجنة التدقيق الفاعلة نتيجة لضعف إهتمام الأطراف المختصة بمقومات أدائها .

ثانياً : أهداف البحث

يسعى البحث لتحقيق مجموعة من الأهداف تتلخص :

- تحديد طبيعة لجنة التدقيق وأبعاد دورها في تعزيز حوكمة الشركات وآليات تنفيذها .
- دراسة المقومات اللازمة لأداء عمل لجنة التدقيق وهيكليتها في تجارب دول متعددة .
- الوقوف على تحليل وتقييم التشريعات المحلية التي تحكم لجنة التدقيق في الشركات المساهمة المحلية .
- صياغة دليل إسترشادي مقترح لهيكلية لجنة التدقيق وممارساتها في الشركات المساهمة المحلية يركز على توفر سند علمي للاستفادة من تجارب سابقة لدول مختلفة الى جانب معالجته لوجه القصور في التشريعات المحلية ليسهم بالتالي في زيادة فاعلية وموضوعية القوائم المالية المنشورة ويدعم المدقق الداخلي والخارجي في أداء مهامهم مما يرفع من مستوى المحاسبة والتدقيق في

العراق من جانب ، ومن جانب آخر يسهم في قياس وتطوير وتفعيل لجنة التدقيق في الشركات المساهمة المحلية .

ثالثا : أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في توافر المقومات الأساسية لتفعيل لجنة التدقيق في الشركات المساهمة المحلية والتي تعد محددات لدورها الجديد الذي يمكن أن تمارسه في تعزيز ودعم حوكمة الشركات وآليات تنفيذها ، كما إن تحديد مفهوم لجنة التدقيق وأهميتها وهيكلية تشكيلها والمسؤوليات المناطة بها تعد بمثابة أداة هامة تمهد الطريق لبيان جوهر لجنة التدقيق .

رابعا : فرضية البحث

ان التشريعات المحلية التي تحكم لجنة التدقيق عاجزة عن توفير المقومات اللازمة التي يمكن من خلالها تفعيل دورها في تعزيز حوكمة الشركات وآليات تنفيذها .

خامسا : حدود البحث

- أقتصر البحث على إجراء دراسة تحليلية لتجارب سابقة لدول مختلفة في مجال أهتمامها بلجنة التدقيق وتمثلت تلك الدول بكل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وفرنسا والتي تعد الرائدة في هذا المجال، الى جانب دول عربية تمثلت بمصر والمملكة العربية السعودية والأردن بإعتبارها من الدول العربية السبابة في الاهتمام بحوكمة الشركات وتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق.
- ركز البحث على الإهتمام بهيكلية لجنة التدقيق وممارساتها في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية مما يشير ضمناً لعدم تعرضه لتكوين تلك اللجنة في الشركات غير المدرجة في السوق أو تلك التي تكون تابعة للوحدات الحكومية أو المنظمات غير الهادفة للربح .
- أكد البحث على أهمية لجنة التدقيق في دعم وتعزيز تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها ، الا انه تم التركيز بشكل أساسي على كل من آلية مجلس الإدارة وآلياتها الفرعية المتمثلة بالتدقيق الداخلي الى جانب آلية التدقيق الخارجي ،دون الاهتمام بدور لجنة التدقيق في دعم الآليات الأخرى لتنفيذ حوكمة الشركات .

سادسا : منهج وخطة البحث

يعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي ،ويعد هذا المنهج معمول به في كثير من البحوث والدراسات وتحديدًا تلك التي تتناول ظواهر إجتماعية تتعلق بالممارسات اليومية ،حيث تم إجراء مسح مكتبي لكل ذي صلة بموضوع الدراسة في الكتب والنشرات والمجلات العلمية المتخصصة بالإضافة الى الإطلاع على التشريعات والمبادئ والأدلة الصادرة عن الوزارات والمنظمات والهيئات المهنية العالمية والمحلية ذات الصلة والتي تم تحليلها وعرضها بشكل علمي مترابط وبما يخدم أهداف البحث .

المحور الأول

حوكمة الشركات وآلياتها - مدخل مفاهيمي

إن موضوع حوكمة الشركات ورد استمراراً للبحث المتواصل عن تعزيز أداء الشركات ، اذ تعنى حوكمة الشركات أساساً بوضع الآليات والنظم التي من شأنها تنظيم وضبط العلاقة بين حملة أسهم الشركة ومجلس إدارتها الى جانب ضمان حقوق كافة الاطراف المتعاملة مع الشركة والمتأثرة بنشاطها وممارساتها ، ونتيجة لارتباط موضوع حوكمة الشركات بمجالات وأطراف متعددة فإن ذلك كان باعثاً حقيقياً نحو تأصيل وتطبيق الحوكمة للخروج برؤية جديدة لأحكام الرقابة ووضع معايير لضبط العمل بدرجة مناسبة من الشفافية والمصادقية تحقق الثقة لكافة الأطراف ذات المصالح بالشركة ، مما دفع العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية والباحثون للاهتمام بها وإصدار العديد من الدراسات والأبحاث والتقارير في هذا الجانب وتشكيل منظمات متخصصة لإرساء قواعد حوكمة الشركات بذلت جهوداً واضحة وملموسة على المستوى الدولي فيما يتعلق بتفعيل مفهوم حوكمة الشركات وذلك من خلال وضع المبادئ التي تركز عليها عملية الحوكمة وتحديد الآليات التي تشمل الهياكل والمسؤوليات والممارسات التي تعتمد عليها إدارة الشركات في تحقيق أهدافها، ولغرض إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات وأهميتها ومبادئها وآليات تنفيذها فقد خصص هذا المحور ليتناول تلك الفقرات .

(١. ١) مفهوم حوكمة الشركات وأهميتها

وردت تعريفات متعددة لحوكمة الشركات ولا يوجد تعريف قاطع وموحد لهذا المفهوم ، اذ ينظر البعض إليها من الناحية الاقتصادية على إنها الآلية التي تساعد في الحصول على التمويل وتضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمرارها في الأجل الطويل ، وآخرون يجدون إنها من الناحية القانونية تشير الى طبيعة العلاقة التعاقدية من حيث كونها كاملة أم غير كاملة والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح من جانب ومن جانب آخر المديرين، أما الفريق الآخر فينظر لها من الناحية الأخلاقية والاجتماعية بتركيزه على المسؤولية الاجتماعية وتحقيق التنمية الاقتصادية . (حسن ، 2006 : 6)

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تجد "أنها مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة، توفر الإطار الذي من خلاله يتم وضع أهداف المنظمة وأدواتها لتنفيذ تلك الأهداف وتحديد مستوى الأداء المطلوب". (CIPE , 2004:5)

وعليه ترى الباحثة انها تمثل "مجموعة من القواعد يمكن من خلالها إدارة الشركة ورقابتها وتنظيم العلاقات بين الإدارة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم فيها وكافة الأطراف من أصحاب المصلحة

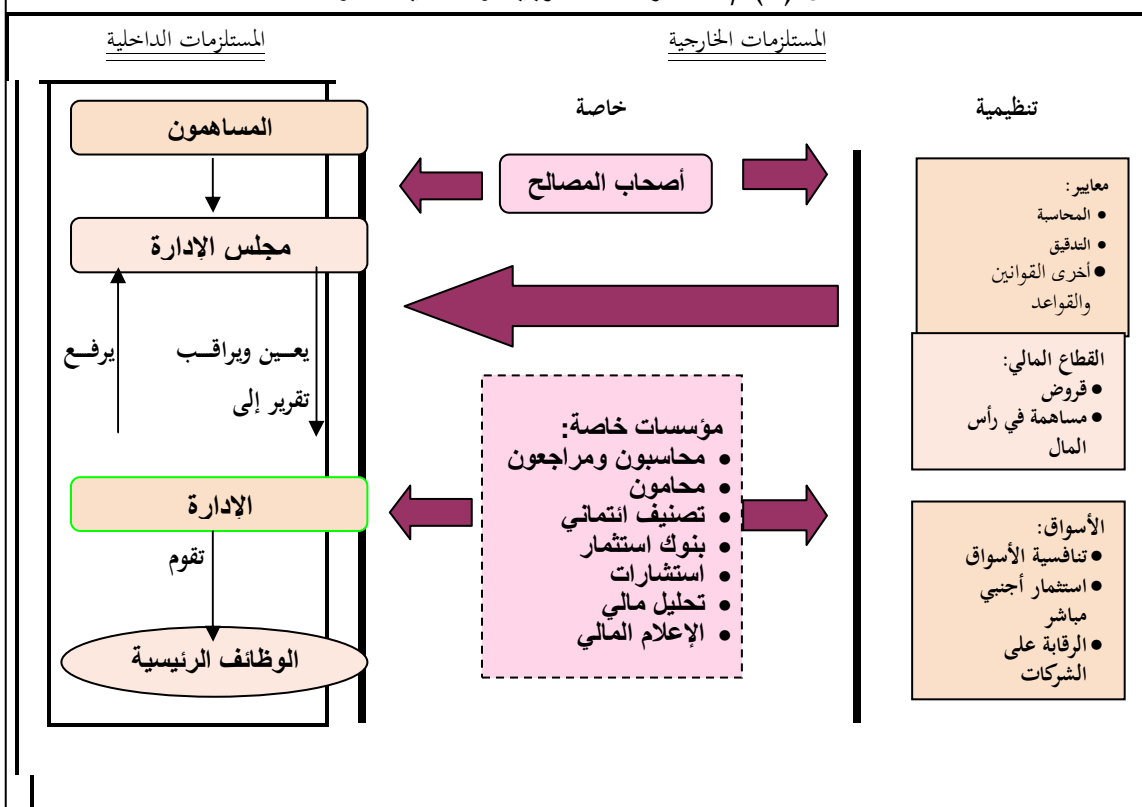
الآخرين، وتحديد الحقوق والواجبات والمسؤوليات لكل طرف من أطرافها بما يمكن من حماية حقوق مساهميها وأصحاب المصلحة الآخرين والمحافظة عليها " .

ويتوقف التطبيق السليم لمفهوم الحوكمة على توافر مجموعة من المستلزمات الخارجية تشمل العناصر التنظيمية المتمثلة بالمناخ العام للاستثمار في الدولة التي تعمل من خلاله الشركات كالقوانين المنظمة للسوق والنشاط الاقتصادي و كفاءة القطاع المالي و الأجهزة والهيئات الرقابية ودور المؤسسات غير الحكومية ذاتية التنظيم في تحقيق أسواق مالية كفوءة ، أضف الى ذلك عناصر أخرى تتمثل بأصحاب المصالح والمؤسسات الخاصة والمهنيين من المحاسبين والمدققين والقانونيين هذا من جانب، من جانب آخر تتطلب ضرورة توافر مجموعة من المستلزمات الداخلية المتمثلة بالقواعد والأسس التي تتضمن وضع هياكل إدارية سلمية تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وحملة الأسهم بما يسهم توفيرها في تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف.

(خليفة، 2005: 377)

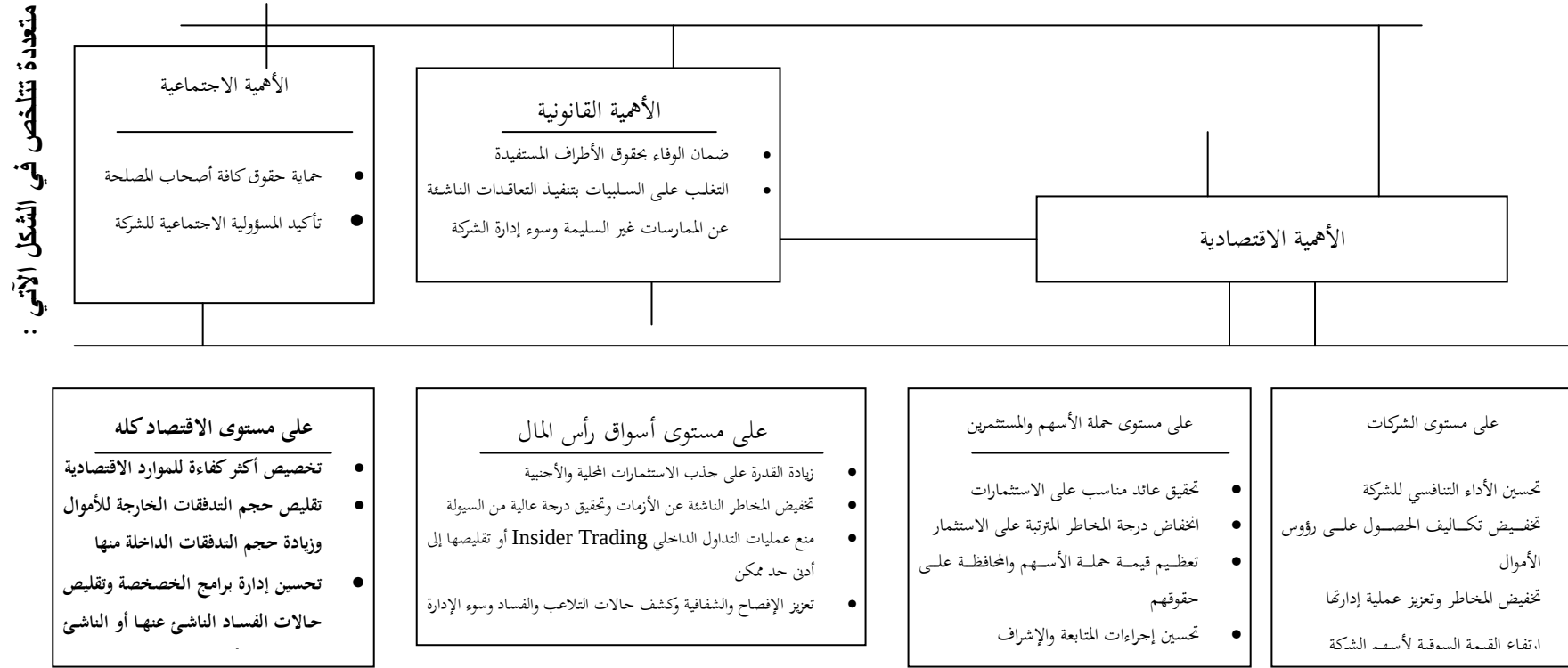
ويعكس الشكل (١) المستلزمات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات كما ادناه : (يوسف 2007، 7)

الشكل (١) /المستلزمات الخارجية والداخلية للحوكمة



كما تبرز أهمية حوكمة الشركات في تخفيضها للمخاطر وتعزيز الأداء وحل المشاكل الناشئة من الفصل بين الملكية والإدارة الى جانب سعيها لتحسين الوصول للأسواق المالية بما يسهم في تحسين

الشكل (٢) * الأهمية الاقتصادية والقانونية والاجتماعية لحوكمة الشركات



* (المشهدان ٥٤:2007)

(٢. ١) مبادئ حوكمة الشركات

أجمعت العديد من المنظمات في مختلف دول العالم على أهمية صياغة وتطوير مجموعة من المبادئ العامة ذات الصلة بحوكمة الشركات باعتبارها تمثل الخطوط العامة التي تهدف إلى تعزيز الإدارة السليمة للشركات وكفاءة الأسواق المالية واستقرار الاقتصاد ككل من خلال مساعدة إدارة الشركة ومجلس الإدارة في إنجاز مهامهم ذات الصلة بتنفيذ أفضل الممارسات في هذا المجال، كما تعد تلك المبادئ إشارات مستقبلية تسهم في الحوار حول تطوير معايير تفصيلية للحوكمة ويحدد في ضوئها الأدوار والمسؤوليات الملقة على عاتق الأطراف المسؤولة لضمان التطبيق الناجح والفعال لتلك المبادئ ،وكانت للمبادئ المعدلة سنة ٢٠٠٤ الصادرة عن (OECD) أهمية كبيرة في توضيح الممارسات التي ينبغي على الحكومة إن تتبعها عند تبني وتأسيس إطار حوكمة الشركات بما فيها آليات تنفيذها ،وتعد تلك المبادئ المعايير الدولية الواقعية لحوكمة الشركات التي تمتلك الدعم الدولي،إلا أن هذا لا يعني بالضرورة بأن مبادئ (OECD) هي الأفضل وإنها كافية بشكل نهائي(Xiaochuan,2004:4) ، وعليه فإن مبادئ (OECD) وأية تغييرات متصلة بها تمتلك تطبيقات واسعة النطاق في البلدان والشركات التي بحاجة لان تتبنى وتعمل وفقاً لتلك المبادئ سواء كانت التغييرات هامشية أو جذرية ويمكن تلخيص تلك المبادئ كما يأتي: (CIPE,2004)

أولاً :- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق وان يكون متوافقاً مع أحكام القانون وان يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

ثانياً :- حقوق حملة الأسهم والمهام الأساسية لأصحاب حقوق الملكية

على إطار حوكمة الشركات أن يوفر الحماية لحملة الأسهم و يسهل لهم ممارسة حقوقهم ،وان يكون المساهمون على معرفة كاملة بما يحدث داخل الشركة ولهم القدرة الكاملة على فهم ومعرفة وإدراك كافي للنواحي الخاصة بالقوائم المالية ذات الصلة بالحفاظ على حقوقهم ومصالحهم الخاصة .

ثالثاً :- المعاملة المتوازنة لحملة الأسهم

أن يضمن إطار حوكمة الشركات معاملة متكافئة لكافة حملة الأسهم بما في ذلك حق اقلية الأسهم وحملة الأسهم الأجانب وعلى أن تتاح الفرصة لكافة حملة الأسهم للحصول على تفويض فعال عن انتهاك حقوقهم ،وعلى ان يعامل كافة حملة الأسهم المنتمون لفئة واحدة معاملة متساوية .

رابعاً :- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون ، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وإن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة ماليا .

خامساً :- الإفصاح والشفافية

أن يضمن إطار حوكمة الشركات القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة والمتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات طبقاً لمعايير المحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي، و ان توفر قنوات بث المعلومات فرصة متساوية لمستخدميها في التوقيت المناسب مع ممارسة التدقيق الخارجي بواسطة مدقق خارجي مستقل، كفء ومؤهل.

سادساً :- مسؤولية مجلس الإدارة

ينبغي ضمان التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة وحملة الأسهم ،على أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس من المعلومات الكاملة وبحسن النية مع العناية الواجبة، و بما يحقق أفضل مصلحة للشركة وحملة الأسهم مع التزامهم بتطبيق معايير أخلاقية عالية تأخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات الآخرين من أصحاب المصالح ، وإن يقوم بوظائف رئيسية تتضمن وضع إستراتيجية الشركة وسياسة المخاطر والإشراف على فعاليات ممارسة حوكمة الشركات ،اختيار وتحديد مكافآت كبار التنفيذيين ،ومراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة وبين مصالح الشركة وحملة الأسهم ،ضمان الشفافية في انتخابات مجلس الإدارة ،ضمان وكفاءة حسابات الشركة مع ضمان وجود نظم سليمة للرقابة والإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال.

(١. ٣) آليات تنفيذ حوكمة الشركات

تعرف آليات حوكمة الشركات على أنها "مجموعة الممارسات التي تسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات التي تحدد طبيعة العلاقة بين حملة الأسهم وأصحاب المصالح كافة، والتي تضمن للشركة إدارة سليمة ومستقرة وبقاءها في بيئة الأعمال" . (الطائي، 2009: 110)

وهناك تصنيفات متعددة لآليات حوكمة الشركات ،الا انه سيتم اعتماد التصنيف الذي يستند على حل التعارض بين المدراء والمالكين وبين حملة الاسهم الكبار والأقلية وكالاتي: (الطائي ، 2009 : 111)

أولاً . الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

يركز هذا النوع من الآليات على أنشطة وفعاليات الشركة ، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتحقيق أهداف الشركة ، وعلى الرغم من اختلاف الباحثين على أنواعها ، إلا أن هناك تأكيد فيما بينهم على وجود ثلاث آليات داخلية تعدّ الأهم لاعتمادها متمثلة بكل من :

أ . آلية مجلس الإدارة . يتكون مجلس الإدارة من ممثلين يتم اختيارهم من مجموعة من المساهمين لتولي إدارة أمور الشركة بناءً على تفويض الجمعية العمومية ، لذا فإن المسؤولية النهائية عن الشركة تبقى لدى المجلس حتى وإن قام بتشكيل لجان أو تفويض جهات أو أفراد آخرين للقيام ببعض أعماله ، وذلك يفرض أهمية وضعه الآليات والنظم التي تضمن احترام الشركة للقوانين واللوائح السارية والتزامها بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين مستنداً في ذلك إلى معايير موضوعية لا شكلية فقط ، كما أنه عليه القيام بمجموعة من المهام منها مراجعته لنظم وإجراءات الشركة الداخلية للتحقق من ملاءمتها وكفاءتها إلى جانب مسؤوليته عن إدارة المخاطر في الشركة وعلى النحو الذي يتفق وطبيعة نشاطها وحجمها والسوق التي تعمل فيه مع وضع إستراتيجية لتحديد المخاطر التي تواجه الشركة وكيفية التعامل معها ومستوى المخاطر التي تتعامل بها الشركة ، لذا نجد أن المجلس يلجأ إلى تكوين لجان من أعضائه للقيام بمساعدته بأداء عمله والتي لا تعد وسيلة للتنصل من مسؤوليته أو نقلها للغير ، ومنها كل من لجنة التدقيق ، لجنة الترشيحات ، لجنة الأجور . (CIPE ، 2005 : 7 - 11)

ولكل لجنة من هذه اللجان ميزة إضافية تتمثل في منح أعضاء المجلس رؤية أوضح تتعلق بالشركة لن يتمكنوا من الحصول عليها بدون تشكيل هذه اللجان إلى جانب ذلك تكمن أهمية هذه اللجان في ثلاثة مجالات هي : (سليمان ، 2008 : 87-88)

- طمأنة حملة الأسهم خارج الشركة بخصوص شمولية وموضوعية عمليات مجلس الإدارة وينطبق هذا على عمل لجنة التدقيق ولاسيما ما يتصل بالتقارير المالية ، وعلى لجنة الأجور فيما يتصل بأجور المدراء التنفيذيين ، وعلى لجنة الترشيح في البحث عن مرشحين مناسبين لمجلس الإدارة .

- تحسين جودة المهام التي يتولى مجلس الإدارة القيام بها ، إذ تضيف اللجان الجيدة قيمة ملحوظة للعمليات التي يقومون بها وتساعد على زيادة درجة ثقة حملة الأسهم في صحة تلك العمليات .

- حل النزاعات التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين المدراء التنفيذيين وحملة الأسهم أو التي تنشأ بين هؤلاء التنفيذيين والمدققين الداخليين أو المدققين الخارجيين وهو الدور الذي تلعبه لجنة التدقيق ، ويمكن للجان المجلس وضع هذه النزاعات داخل المنظور المناسب لها وتيسير التعامل معها .

ب . آلية تركيز الملكية : تعد هوية مالكي الشركة على جانب كبير من الأهمية وفي مجالين أساسيين هما حجم ملكيتهم وطبيعة المنافع التي تؤول اليهم نتيجة لهذه الملكية ، إذ تصنف هياكل ملكية الشركات إلى نوعين يتمثل النوع الأول بالملكية المركزة التي تتركز فيها الملكية أو السيطرة المركزة في عدد صغير من الأفراد أو العائلات والمدراء والبنوك وغيرها من المؤسسات غير المالية ، إذ تدير

تلك المجموعات المحدودة في الغالب الشركة أو تسيطر عليها مما يعني إنها ستتأثر فيها بقوة نتيجة لامتلاكها معظم اسهم الشركة وبالتالي معظم حقوق التصويت ، أما النوع الثاني فيتمثل بالملكية المشتتة والتي يوضحها العدد الكبير من المالكين الذين يمتلك كل منهم عددا صغيرا من اسهم الشركة و لا يملكون الحق في الاشتراك بقرارات أو سياسات الإدارة كما لا يمارسون مراقبة أنشطة الشركة عن قرب . (لطفي ، 2005 ، 714 - 715)

وان لكل هيكل منها مزاياه وعيوبه ومن ثم له تحديات لنظام حوكمة الشركات الخاص به ، فهيكمل الملكية المركزة (نظام الداخليين) يتمتع بان لمالكيه السلطة والحافز لمراقبة الإدارة عن كثب مما يؤدي الى تقليل احتمالات سوء الإدارة والغش الى جانب إنهم سيميلون إلى تأييد القرارات التي تعزز أداء الشركة في الأجل الطويل مقابل القرارات التي تهدف الى تعظيم المكاسب في الأجل القصير على حساب المكاسب الطويلة الأجل ، الا انه في الوقت ذاته قد يعرض موارد الشركة للضياع ويخفض من مستويات الانتاجية متى ما كان مالكيه يستخدمون سلطاتهم بطريقة غير مسؤولة ويتواطؤا مع إدارة الشركة للاستيلاء على أصولها على حساب مساهمي الأقلية ، على النقيض من ذلك فان هيكل الملكية المشتت (نظام الخارجيين) سيدفع الشركات للاعتماد على الأعضاء المستقلين في مجالس الإدارة لمراقبة السلوك الإداري والإشراف على بقائه تحت السيطرة، ويميل أعضاء مجلس الإدارة المستقلين الى الإفصاح بشكل واضح وبدرجة متساوية عن المعلومات وحقوق المساهمين بقوة ، الا انه في الوقت ذاته يعاني من نقاط ضعف تتمثل بسعي المالكين للاهتمام بتعظيم الأرباح في الأجل القصير والذي قد لا يعمل بالضرورة على تشجيع الأداء طويل الأجل للشركة ، الى جانب إنهم يفتقرون إلى الالتزام بممارسة الرقابة الفعالة على قرارات مجلس الإدارة التي تتطلب عملا جماعيا ، إذ إن الملكية مشتتة على عدد كبير من صغار المساهمين .

ذلك يشير إلى ان كل هيكل يحمل في طياته مخاطر ويؤدي الإخفاق في إنشاء الآليات الملائمة لتخفيض تلك المخاطر الى تهديد استمرارية الشركات مما يفرض أهمية تعزيز حوكمة الشركات بالاستناد لمجموعة من الضوابط الداخلية والخارجية . (هبلينج وسوليفان ، 2003 : 8 : 10)

ج . آلية التعويضات المالية للمديرين: تسعى هذه الآلية الى تحقيق التوافق والتوحيد بين مصالح المالكين والمدراء من خلال الرواتب والعلاوات والحوافز الطويلة الأجل ، وينظر لها بأنها من آليات الحوكمة المعقدة بسبب : (Hitt & Others , 2003 : 222 - 224)

- ١ . إن القرارات الإستراتيجية التي يتخذها المدراء التنفيذيين تعد معقدة وغير روتينية، لذلك فان الإشراف المباشر على أولئك المدراء يكون غير ملائم للحكم على نوعية قراراتهم، وهناك ميل لربط تعويضات المدراء بالنتائج القابلة للقياس مثل الأداء المالي للشركة .
- ٢ . إن قرارات المدراء التنفيذيين عادة ما تؤثر في نتائج الشركة المالية لمدة طويلة الأجل مما يجعل من الصعب تقييم تأثير القرارات الحالية على أداء الشركة .

٣. هناك عوامل أخرى تؤثر في أداء الشركة مثل التغيرات الاقتصادية والقانونية غير المتوقعة والتي تجعل من الصعب تمييز أثر القرارات الإستراتيجية .

ثانيا . الآليات الخارجية لحوكمة الشركات: تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغط التي تمارسها المنظمات الدولية المهمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر احد المصادر الكبرى المولدة لضغط واسع لتطبيق قواعد الحوكمة، وتشمل ما يأتي: (Wikipedia, 2007: 7) .

أ . آلية السوق لإغراض السيطرة . وهي التي تنشط كآلية لضبط أداء الإدارة والمديرين التنفيذيين عندما تفشل الآليات الداخلية للشركة، وذلك عن طريق شراء مراكز ملكية الشركات الخاسرة أو الاستحواذ (takeover) على الشركات ذات الأداء المنخفض بالمقارنة مع منافسيها ومحاولة تطوير ميزتها التنافسية، وتتألف آلية السوق لرقابة الشركات من مجموعة المالكين المحتملين الذين يسعون لشراء مراكز الملكية أو الاستحواذ بقوة على الشركات ذات القيمة المنخفضة أو ذات الأداء الضعيف، وتحقيق العوائد المالية على استثماراتهم من خلال استبدال فريق الإدارة العليا المسؤول عن صياغة وتنفيذ الاستراتيجية التي قادت الى مثل هذا الأداء الضعيف . (الطائي، 2009: 130)

ب . آلية التشريعات والقوانين: غالباً ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة . لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم . (التميمي ، 2008 : 115)

ج . آلية التدقيق الخارجي: يمثل التدقيق الخارجي احد الأركان المهمة المؤثرة في حوكمة الشركات نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة والمصادقية على المعلومات المحاسبية وذلك بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ومرفق بالقوائم المالية، لذا فإن دور التدقيق الخارجي يعد جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين المساهمين وإدارة الشركة، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات، لذا تركز الاهتمام على كل من استقلاليته ومدى التزامه بمعايير التدقيق المحلية والدولية وبقواعد السلوك الأخلاقي ومعايير رقابة الجودة، وضوابط تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية للشركة الخاضعة للتدقيق، والالتزام بالتغيير الإلزامي للعمل لدى الشركة الخاضعة للتدقيق بمدة لا تتجاوز (٣ - ٥ سنوات) . (شحاتة ، 2008 : 33)

المحور الثاني

لجنة التدقيق - مدخل تعريفي

تعد لجنة التدقيق إحدى اللجان الفرعية التابعة لمجلس إدارة الشركات المساهمة وأداة رقابية لآقت اهتماماً متزايداً في دول متعددة وأوصت المنظمات المهنية والهيئات المنظمة للأسواق المالية

بتشكيلها في الشركات المساهمة نظراً لدورها المؤثر في جوانب متعددة، ذلك يفرض أهمية الوقوف على هيكلتها والمؤهلات التي يستلزم توافرها في أعضائها مع تحديد المسؤوليات المناطة بهم للقيام بواجباتهم، الى جانب علاقتها بحوكمة الشركات وآليات تنفيذها، وهذا ما سيتناوله هذا المحور .

(٢ . ١) مفهوم لجنة التدقيق وأهميتها

انتشرت فكرة تكوين لجنة التدقيق من أعضاء مجلس إدارة الشركة غير المتفرغين المعينين من خارج الشركة لزيادة فاعلية المجلس ودعم وتطوير النظم المحاسبية والرقابية ومناقشة الموضوعات والمشاكل بموضوعية، فهي " لجنة مشكلة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين بغرض زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين ولمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها بكفاءة وفاعلية ولدعم استقلالية المدقق الداخلي والخارجي فضلاً عن تحسين جودة اداء نظام الرقابة الداخلية وما يستتبعه من رفع كفاءة اداء عملية التدقيق " . (سامي، 2009، 19):

ذلك يشير إلى انها تمثل خط الدفاع الأول لمنع وقوع مخالفات بالسلطة ومواجهة احتمالات الخلل أو ضعف الثقة في النظام الرقابي للشركة من خلال قيامها بالإشراف والمتابعة على كافة أنشطة الشركة بشكل مستقل واستخلاص النتائج وتقديم توصياتها الى مجلس الإدارة الى جانب سعيها لدعم استقلالية المدقق الداخلي والخارجي وزيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية

ان المتتبع لمفهوم لجنة التدقيق يجد انه حظي بأهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية والمهنية الدولية المتخصصة والباحثين ومر بتطور كبير منذ ظهوره قبل أكثر من نصف قرن ولغاية الوقت الحالي ، ويعود السبب في ذلك إلى : (رأفت ، 2007 : 361)

١ . ضخامة مجلس الإدارة وعدم التجانس بين مجموعة الأعضاء بما لا يتناسب مع تناول العملية الشاقة المليئة بالتفاصيل ذات الصلة بتدقيق القوائم المالية للشركة .

٢ . موعد تقديم التقارير المالية، اذ تتطلب بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية فصلية الى جانب التقارير السنوية مما يستلزم المزيد من الوقت والجهد لانجاز ذلك ،وقد يكون إشراك كافة أعضاء مجلس الإدارة في هذه المهمة التي تستغرق وقتاً طويلاً أمراً لا يتسم بالكفاءة في تخصيص موارد مجلس الإدارة .

٣ . طبيعة الخلافات المحتملة التي قد تثار بين مصالح الإدارة ومصلحة جودة التقارير المالية والتي قد تجعل من غير الملائم تدخل أعضاء مجلس الإدارة من المديرين التنفيذيين في إعداد التقارير وبدلاً من ذلك الاستعانة بأعضاء مجلس الإدارة المستقلين والمؤهلين للعمل في هذا المجال

٤ . الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير وتحديدًا في الشركات العامة الكبيرة والتي تتطلب خبرة وممارسة واسعة في المحاسبة والإدارة المالية، مما يشير إلى أهمية وجود أعضاء مجلس إدارة مستقلين يتمتعون بتلك المؤهلات لأن يعملوا بتلك المجالات .

(٢ . ٢) هيكلية لجنة التدقيق ومؤهلات أعضائها

تتكون لجنة التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة وعلى أن لا يقل عن ثلاثة ممن يتمتعون بالمؤهلات الآتية : (جريجوري ، ليلين ، 2003 : 208 - 212)

أولاً : الاستقلالية: يكاد يكون الاستقلال مبدأً عالمياً، ويقضي بأن تضم اللجنة أغلبية من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ذوي القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل عن الإدارة ، وابتعد من ذلك ترى بعض الدول ضرورة أن يكونوا من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين فعلاً مَن لا تربطه بالشركة أو إدارتها أية روابط أو مصالح لضمان موضوعيته عند تحليل النتائج المالية وتقويم الأداء الإداري وأداء الشركة .

ثانياً : المعرفة المالية والخبرة . أن تعقد الأدوات المالية وهياكل رأس مال الشركات والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية تدفع لضرورة تمتع أعضاء لجنة التدقيق بالمعرفة والخبرة المالية والمحاسبية ، وقد تنشأ هذه الخبرة من ممارسة وظائف سابقة في المجالات المالية والمحاسبية أو تكون نتيجة الحصول على شهادة مهنية في المحاسبة أو أي ممارسة أخرى ينتج عنها المعرفة المالية.

ثالثاً : الخبرات المتراكمة . ينبغي الاهتمام بالخبرات المتراكمة لدى أعضاء اللجنة مَن يتوافر لديهم الفهم الجيد لمخاطر العمل والعمليات ، وإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية والتدقيقية والقوانين ، وضوابط الرقابة والقيادة الإدارية ، ومواصلتهم لتلك الخبرات من خلال التدريب والتعليم المستمر .

رابعاً : الفحص النافي للجهالة . نظراً للمسؤوليات الملقة على عاتق لجنة التدقيق والطبيعة المعقدة للمحاسبة والشؤون المالية التي يكلفون بالإشراف عليها وممارستها فإن اللجنة تستحق قدراً مناسباً من مورد أعضاء مجلس الإدارة سواءً من حيث عدد الأعضاء المخصصين لها أو من حيث الوقت الذي يخصصه العضو لشؤونها .

(٣ . ٢) مسؤوليات لجنة التدقيق

على الرغم من أن المسؤوليات المحددة للجنة التدقيق قد تختلف من دولة لأخرى وقد تتنوع على أساس نوع ودرجة تعقد حجم الأعمال ، إلا أن المسؤولية الملقة على عاتق أعضاء لجنة التدقيق تكون كبيرة بسبب أنها تمثل جزءاً مهماً من عملية الإشراف والرقابة ولها دور حقيقي في المساعدة على الاحتفاظ بثقة المستثمر في البيانات المالية التي يفصح عنها ، إذ تكلف لجنة التدقيق بشكل عام بالإشراف على ثلاث مجالات أساسية هي :

أولاً : إعداد التقارير المالية

١ . تعد مسؤولية إعداد التقارير المالية من مسؤولية الإدارة المالية وتحديد المحاسبين ، إلا إن دور لجنة التدقيق في هذا الجانب يتمثل بالدور الإشرافي والرقابي المتمثل بفحص كافة القوائم المالية السنوية أو المرحلية قبل مصادقة مجلس الإدارة عليها وقبل نشرها للتأكد من موضوعيتها ومصداقيتها وملاءمتها وتقديمها في الوقت المناسب .

٢ . إستعرض نتائج التدقيق الداخلي والخارجي والملاحظات الواردة في تقرير المدقق الخارجي أو توصياته المقدمة لتحسين الاداء والعمليات ونظام الرقابة الداخلية .

٣ . فحص كافة السياسات المحاسبية المعتمدة مع التركيز على بيان إنعكاسات التغير فيها على القوائم المالية وتقييم سياسات الإدارة في التقديرات والتي تعد مؤثرة وجوهرية على القوائم المالية ، إلى جانب التركيز على العمليات الجوهرية ولاسيما تلك التي تعد غير روتينية أو محل مسائلة أو غير أخلاقية .

٤ . التشاور مع الإدارة والمدقق الخارجي حول القوائم المالية وحل أية خلافات ملموسة قد تنشأ بينهما عند إعدادها. (لطفى ، 2005 : 827 - 828)

ثانياً : الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر

١ . تقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية والتأكد من درجة الالتزام به وفي القوانين والتعليمات النافذة .

٢ . التأكد من وجود عملية رسمية لتحديد وتقدير وإدارة المخاطر في كافة المستويات الإدارية والتحقق من وجود نظام مناسب لإدارتها .

٣ . مساعدة مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياته الرقابية وتحديد في مجال عملية إدارة المخاطر الرئيسية التي يمكن أن تؤثر على إعداد التقارير المالية وغير المالية للشركة والسعي لفهم بيئة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة وتحديد الكيفية التي يمكن أن يتم التعامل بها مع تلك المخاطر . (Cohen & Others ,2004 : 16)

الركنورة بنري عبد الوهاب محمد حسن

ثالثاً : عمليات التدقيق الداخلي والخارجي

- ١ . متابعة فاعلية التدقيق الداخلي وإجراءاته وتقييمها ، وتحديد المؤهلات المطلوبة في هذا المجال .
- ٢ . بيان أثر التغيرات الهامة في المبادئ والسياسات المحاسبية على نطاق عملية التدقيق .
- ٣ . حل المشاكل والصعوبات والخلافات التي تنشأ أثناء ممارسة عملية التدقيق مع توفير المعلومات المطلوبة وفي الوقت الملائم والتنسيق بين المدقق الخارجي والداخلي والإدارة .
- ٤ . التوصية بتعيين المدقق الخارجي أو عزله لمجلس الإدارة وتحديد أجوره والإسهام بوضع ضوابط حول مشاركته في تقديم خدمات غير تدقيقية .

- ٥ . إستعراض القوائم المالية والموافقة عليها بعد إتمام عملية التدقيق وقبل رفعها لمجلس الإدارة
- ٦ . متابعة ملاحظات المدقق الخارجي وتوصياته والتأكد من أخذها بنظر الاعتبار ومعالجتها .
- ٧ . إستعراض نطاق التدقيق التي سيمارسها المدقق الخارجي والوقت اللازم لها والإجراءات التي سيتم إستخدامها وتقديم التوصيات الى مجلس الإدارة بهذا المجال . (المعتاز ، 2007:5)

(٢ . ٤) علاقة لجنة التدقيق بحوكمة الشركات وآليات تنفيذها

إن المسؤوليات والمهام الملقاة على عاتق لجنة التدقيق والمهام المكلفة بها تشير الى وجود علاقة قوية بين لجنة التدقيق ومفهوم حوكمة الشركات وآليات تنفيذها بصفة عامة ، فمما لا شك فيه إن مفهوم حوكمة الشركات يركز بالدرجة الأساس على الجانب الرقابي في الشركات ، وتعد لجنة التدقيق أحد أهم آليات الرقابة في الشركات ، وسيتم تناول علاقتها مع بعض آليات الحوكمة الأخرى والأطراف ذات الصلة ، إذ تحدد تلك العلاقة من خلال ما يأتي :

(٢ . ٤ . ١) علاقة لجنة التدقيق بمجلس الإدارة

إن من الأسباب التي تدعو الى تبني تطبيق الحوكمة في الشركات تنبع من أهميتها كأداة كفيلة للحد من المخاطر ومن أضرار ظاهرة توافق المصالح بين إدارة الشركة ومدراءها التنفيذيين من جهة والمدققين والأطراف الأخرى من جهة أخرى ، لذا فإن وجود لجنة تدقيق فاعلة يمكن أن يسهم في تعزيز ذلك ، إذ تعد مخرجا لبناء الثقة بين الأطراف ، من جانب آخر فإن للجنة التدقيق دورا محوريا في تفعيل حوكمة الشركات ومواجهة المخاطر التي تعترضها وتسهم في مساعدة الإدارة لحل المشاكل التي تواجهها نظرا لما يتمتع اعضاءها من الحيادية والاستقلالية والخبرة وعدم قدرة مجلس الإدارة على تحقيق ذلك بمعزل عن وجود لجنة التدقيق بسبب ضخامة حجمه والأعمال المنوطة به وعدم التجانس بين اعضاءه الذي دفعه لتشكيل لجنة فرعية متخصصة بهذا المجال تسعى الى تفعيل دور مجلس الإدارة للاضطلاع بمسؤولياته وممارسة المهام المنوط القيام بها بكفاءة وفاعلية من خلال قيام لجنة التدقيق بالتحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية وتقديم توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة ، الى جانب دورها في دراسة السياسات التي تتبناها الشركة قبل اعتمادها وأي تغيير فيها وتقديم ما تراه اللجنة من مقترحات بشأنها آخذة بنظر الاعتبار ملاءمتها لطبيعة أعمال الشركة وأثرها على نتيجة أعمالها ومركزها المالي ودراسة القوائم المالية المرحلية والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء الرأي والتوصية في شأنها مع تعزيز الاتصال بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة وحل النزاعات التي قد تنشأ بينهما والتأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين . (الرحيلي ، 2008 : 195 - 210)

(٢ . ٤ . ٢) علاقة لجنة التدقيق بالتدقيق الداخلي

تاريخياً كانت لجنة التدقيق مسؤولة عن الإشراف على التقارير المالية السنوية التي تعدها الإدارة ، واليوم امتد هذا الدور ليشمل ايضا ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على

أنشطة التدقيق الخارجي، ولغرض تحمل مسؤولياتها الاشرافية بشكل أفضل فإنها تعتمد على التدقيق الداخلي كأحد الدعائم الأساسية التي تساعد في تحقيق حوكمة أفضل للشركات مما يفرض أهمية قيام التدقيق الداخلي بالتعاون مع لجنة التدقيق خصوصاً عند تحديد وإدارة المخاطر وعند فحص نظام الرقابة الداخلية من خلال تقديم التقديرات المستمرة للمخاطر التي تتعرض لها الشركة وإجراءات الرقابة الداخلية للتغلب على تلك المخاطر ليسهم ذلك في زيادة فاعلية وجودة الإدارة وتقوية البنى التحتية للشركة وتحسين فاعلية لجنة التدقيق هذا من جانب، من جانب آخر فإن وظيفة التدقيق الداخلي تزود لجنة التدقيق بالمعلومات الملائمة المتمثلة بالأعمال غير القانونية، الأخطاء، عدم الكفاءة والفاعلية، ضعف الرقابة وتعارض المصالح وغيرها من المعلومات التي ترد في تقرير المدقق الداخلي، لذا نجد ان لجنة التدقيق تهتم بعقد اجتماعات خاصة مع المدققين الداخليين للتأكد من سلامة وكفاية وسائل المتابعة التي وضعتها الإدارة لمواجهة المخاطر التي تكتنف عملية اعداد التقارير المالية، والتأكد من وجود تنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي باعتبارها حلقة إتصال فعالة بينهما.

كما تدعم لجنة التدقيق في الوقت ذاته التدقيق الداخلي من خلال توفيرها البيئة الملائمة لأداء أنشطتها ذات الصلة بالحوكمة ومن ثم تعزز وظيفة التدقيق الداخلي لتضمن جودة التقارير المالية التي تعدها الإدارة، كما ان وجود لجنة التدقيق سيدعم استقلالية المدقق الداخلي ويتسبب في زيادة كفاءة وفاعلية إدارة التدقيق الداخلي والاعتماد على ضوابط وقائية تمنع حدوث الأخطاء أو تقليلها أو إتخاذ الإجراءات التصحيحية السريعة وتقويم أعمال التدقيق الداخلي وإجراءات الرقابة الداخلية، إذ إن لجنة التدقيق دور في تعيين المدقق الداخلي وترقيته ومكافئته أو الاستغناء عنه والمساعدة في تحديد مؤهلاته ومهامه والسعي لتوافر الموارد الكافية لاداء مهامه .

ذلك يشير الى ان جودة العلاقة التكاملية بين الطرفين ستعكس إيجابيا على جودة حوكمة الشركات.

(عيسى، 2008: 76 - 79)

الركنورة بنري عبد الوهاب محمد حسن

(٢. ٤. ٣) علاقة لجنة التدقيق بالتدقيق الخارجي

إن الهدف الأساس من تكوين لجنة التدقيق هو تأكيد وزيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية، وفي سبيل تحقيق ذلك فإن لجنة التدقيق تسعى نحو دعم إستقلالية التدقيق ومساعدة المدقق الخارجي على أداء عملية التدقيق بدون أية ضغوط تؤثر سلباً على مصداقية نتائجها أو كفاءتها وبالتالي التشكيك في صحة تقريره المقدم ويتم ذلك من خلال اضطلاع اللجنة بمهمة ترشيح المدقق الخارجي الذي سيتم تعيينه أو عزله أو تغييره والإسهام في تحديد أجوره وتقييم عمله مع تحديد الأساس المعتمد في ذلك، وحل النزاعات التي قد تنشأ بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي أو الإدارة فهي أداة إتصال فاعلة تسهم في توافر أو زيادة فرص إحتمال تنفيذ الإدارة للاقتراحات

الملاءمة التي يقدمها المدقق الخارجي وما يتبعه ذلك من تحسين جودة الأداء المهني والوقوف على نقاط الضعف الجوهرية في تصميم أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية وفي الوقت المناسب، إذ إن تحقيق التنسيق بين أعضاء اللجنة وبين المدقق الخارجي من خلال تحديد مجال التدقيق ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر سواء تلك المتعلقة بالسياسات المحاسبية المعتمدة والتغييرات المقترحة بصدها أو تلك الخاصة بالصعوبات والمشاكل التي تكتنف أداء عمله يمكن أن يعزز مهام التدقيق بشكل أفضل ويدعم بالتالي آليات تنفيذ حوكمة الشركات . (يعقوب ، 2006 : 72)

(٢. ٤. ٤) علاقة لجنة التدقيق بالأطراف ذات المصالح

مما لا شك فيه أن مفهوم حوكمة الشركات يركز بالدرجة الأولى على الجانب الرقابي في الشركات ، وبالتالي لابد من البحث عن آلية تحقق هذا الهدف، وهنا تبرز أهمية لجنة التدقيق كونها تمثل أحد أهم آليات الرقابة في الشركات وتمثل نقطة الارتكاز لتطوير التقارير المالية وحماية مصالح المساهمين من خلال إشرافها على إعداد التقارير المالية وأداء الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي ومد خط اتصال بين تلك الأطراف والتخفيف من مشكلة المعلومات غير المتماثلة بين الإدارة ومجلس الإدارة وغلق فجوة التوقعات من خلال مراقبة الإدارة وتحسين استقلالية المدقق الخارجي إلى جانب أن وجودها قد يحقق انخفاض نسبي في معدل حدوث التصرفات المالية غير القانونية مع توافر الثقة والمصادقية في البيانات والمعلومات المالية المقدمة للإطراف المستفيدة، إذ إن وجودها يمكن أن يسهم في الحد من التلاعب في الأرباح فتسعى اللجنة إلى التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينجم عن قيام الشركة بعقد صفقات أو إبرام العقود أو الدخول في المشروعات مع الاطراف ذوي العلاقة وذلك سيسهم في زيادة ثقة المتعاملين بالأسواق المالية مما ينعكس على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم، ذلك يؤكد إن للجنة التدقيق باعتبارها آلية من آليات الحوكمة دور محوري في الارتقاء بجودة التقارير المالية . (سامي ، 2009 : 23 - 29)

الجنة الثانية
العمود الثاني والعشرون

المحور الثالث

فاعلية لجنة التدقيق في دعم حوكمة الشركات وآلياتها - مدخل مقترح

بعد أن تم التعرف في المحور السابق على مفهوم لجنة التدقيق وعلاقتها بحوكمة الشركات وآليات تنفيذها فإنه من الضروري تحليل الإطار التشريعي الذي يحكم تشكيلها في البيئة المحلية في ضوء الاستفادة من تجارب سابقة لبعض الدول بهذا الجانب ولتيسر اقتراح دليل إرشادي يسهم في تفعيل دورها بدعم وتعزيز حوكمة الشركات واليات تنفيذها ، وهذا ما سيتناوله هذا المحور .

(٣. ١) مدخل مقارن للإطار التشريعي الذي يحكم لجنة التدقيق من تجارب دول متعددة

قبل إجراء مراجعة تحليلية للإطار التشريعي الذي يحكم تشكيل لجنة التدقيق في البيئة المحلية ومدى إسهامه في تفعيل دورها لدعم حوكمة الشركات من الضروري إجراء دراسة تحليلية مقارنة

لتجارب دول عربية وأجنبية ذات صلة بهذا الجانب ، وستتركز الدراسة على الإصدارات التشريعية والمهنية في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وفرنسا ، كما سيتم اعتماد تجارب كل من مصر والسعودية والأردن باعتبارها من الدول العربية السبابة في الاهتمام بحوكمة الشركات وتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق .

(٣ . ١ . ١) الأطار التشريعي الذي يحكم هيكلية لجنة التدقيق ومؤهلات أعضائها

أكدت التشريعات في كل من أمريكا، بريطانيا، فرنسا، مصر، السعودية، الأردن على ضرورة ان تشكل لجنة التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين المستقلين ممن لا تربطهم مصلحة او علاقة من اي نوع مع الشركة ممكن ان تهدد ممارستهم للاستقلالية وعلى أن لا يكون رئيس الشركة من بين اعضاءها، وان تتراوح نسبة اعضاءها ما لا يقل عن ثلاثة أعضاء (لا يقل عن أربعة أعضاء في السعودية بموجب التعديل الجديد للقواعد المنظمة لعمل اللجنة عام ٢٠٠٤) .

من جانب اخر أكدت التشريعات في تلك الدول على أهمية امتلاك الأعضاء الإلمام والمعرفة بالمجالات المالية والمحاسبية ، وعلى ان يمتلك ما لا يقل عن عضو فيها لتأهيل علمي أو شهادة مهنية او خبرة عمل سابقة في هذا المجال او المجالات الأخرى ذات الصلة الى جانب ذلك أكد تقرير Vienot في فرنسا على ضرورة أن يتعرف الاعضاء الذين لا يزالون تحت التعيين على الخصائص التشغيلية والمالية والمحاسبية المحددة في الشركات التي ينتسبون الى لجان تدقيق فيها

(٣ . ١ . ٢) الأطار التشريعي الذي يحكم مسؤولية لجنة التدقيق

إن الأطار التشريعي الذي يحكم مسؤولية أعضاء لجنة التدقيق والمهام الملقاة على عاتقهم تؤكد جميعها وعلى مستوى تلك الدول على ضرورة تحديدها في ضوء إحتياجات الشركة، إلا أنها في الوقت ذاته تشترك بصفة عامة على تحديد ثلاثة مهام أساسية على لجنة التدقيق القيام بها والتي كما سبق الإشارة لها منها ما يرتبط بإعداد التقارير المالية، ومنها ما يتصل بإدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية ، وتلك التي لها صلة بعمليات التدقيق الداخلي والخارجي ، إذ تؤكد على أهمية قيام اللجنة بدراسة القوائم المالية المرحلية والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة ودراسة السياسات المحاسبية المستخدمة والإدلاء برأيها وتوصياتها بهذا الجانب وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم كفاءته ورفع تقرير عن توصياتها بشأنه ، الى جانب التأكد من مدى التزام الشركة بتطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية والتشريعات النافذة مع تقييم المخاطر التي قد تنشأ عند إعداد التقارير المالية ، هذا وتسعى اللجنة أيضا الى فحص وتقييم إجراءات وخطة عمل التدقيق الداخلي والاطلاع على التقارير المرفوعة والتوصية لمجلس الإدارة بهذا الجانب ، مع الاهتمام بمشاركة المدقق الخارجي في مناقشة ومراجعة أية صعوبات قد يواجهها عند ممارسة عملية التدقيق بما فيها القيود المفروضة على أنشطة التدقيق المستقلة وسبل الحصول على المعلومات المطلوبة وأية خلافات مهمة مع الإدارة والاضطلاع بالدور المسؤول عن ترشيح المدقق الخارجي للتعين أو العزل وتحديد أجوره . (NYSE

(Final Rules 2003,303A.2-7) ، (Smith Report,2003,3)

الغرض من العلم
الالتزامات والواجبات

(Bouton Report, 2002, 12-19)، (دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر ، ٢٠٠٥ : ١٥)، (وزارة التجارة ، القرار الوزاري رقم ٩٠٣ ، ١٢ / ٨ / ١٤١٤ - الرياض - السعودية)، (دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان: الباب ٥ ف ١-٢ : ١٣-١٤)

٢. ٣) الأطار التشريعي الذي يحكم لجنة تدقيق الشركات المساهمة في البيئة المحلية

من الضروري التعرف على مدى إسهام التشريعات المحلية في تحديد وتكوين تشكيلة ومهام لجنة التدقيق في الشركات المساهمة المدرجة اسهمها في سوق العراق للأوراق المالية ويتم ذلك من خلال المراجعة التحليلية للتشريعات التي تحكم تنظيم عمل الشركات (المتتمثلة بقانون الشركات رقم ٢١ لعام ١٩٩٧ المعدل والقانون المؤقت لأسواق الأوراق المالية رقم ٧٤ لعام ٢٠٠٤) والقواعد المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي ذات الصلة بمتطلبات الإفصاح . اذ نجد ان (المادة ١١٧. ثامنا. أ) من قانون الشركات رقم ٢١ لعام ١٩٩٧ المعدل أكدت على ان تشكيل لجنة الرقابة والتدقيق المالي تقع ضمن صلاحيات مجلس إدارة الشركة والتي يكون اعضاءها من المدققين الماليين المستقلين من غير العاملين في الشركة أو مساهمين ممن تتجاوز مساهمتهم الـ (١٠ %) من اسهمها ، وان لا يكون أي منهم مرتبطا بصلة قرابة أو عن طريق الزواج أو من خلال مصلحة شخصية أو اقتصادية لدرجة قد تؤدي الى التأثير على حيادية قراراتهم ، وان يعلن عن أي تصرف أو إجراء يُتخذ يخالف توصيات اللجنة من قبل مجلس الإدارة مع ضرورة بيان أسبابه في اجتماع الجمعية العمومية ويسجل في محضر الاجتماع ، كما حددت الفقرة مسؤولية اللجنة كونها تتحمل مسؤولية ضمان دقة عمليات التدقيق المالي وإمكانية الاعتماد عليها الى جانب ضرورة عقد اجتماعات مغلقة معهم والاحتفاظ بسجل عن كافة المعاملات المالية ذات الصلة والتي تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية المتعارف عليها لمناقشتها مع أعضاء اللجنة .

فعلى الرغم مما تضمنته الفقرة من نصوص وأحكام الا إننا نجد ما يأتي :

اولا - ان الواقع الحقيقي يعكس خلو معظم الشركات العراقية من تشكيلة مثل تلك اللجان ، وان وجد لدى البعض القليل جدا منها فان تشكيل تلك اللجان يكون صوري ومؤقت لدراسة حالة أو شكوى معينة وتنتهي صلاحياتها بانتهاء تدقيق تلك الحالات ، كما انها تفتقر حتى في تلك الحالات الى المواصفات السليمة للتشكيل بسبب ان مدير الحسابات او مدير التدقيق سيمثل احد أعضاء اللجنة مما سيتنافى مع متطلبات الاستقلالية والحيادية التي يجب ان يتمتع بها العضو كما منصوص عليه في الفقرة أعلاه ، ذلك سيثير ضمنا الى ضعف الالتزام بتنفيذ أحكام هذه الفقرة في المادة ١٧ من القانون.

ثانيا - ان القانون اهمل الكثير من الجوانب الأساسية لعمل وتشكيلة لجنة التدقيق ، كما ان متطلبات الإفصاح الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي هو الآخر افتقرت هي الأخرى لمثل تلك الجوانب المهمة والتي يمكن تلخيصها بالآتي :

- ١ . لم تحدد عدد اعضاء اللجنة ومؤهلاتهم المطلوبة وخبراتهم ولاسيما في المجالات المالية والمحاسبية ، كما لم تحدد مواصفات ومؤهلات رئيس اللجنة .
 - ٢ . الافتقار لبرنامج عمل يمكن من خلاله متابعة فاعلية اداء اللجنة وتقويمه وتقويم اداء كل عضو فيها لمعرفة اوجه الخلل لمعالجتها .
 - ٣ . ان تحديد مهام ومسؤولية اللجنة كانت ضيقة وغير شاملة بسبب تأكيدها فقط على ضمان دقة عمليات التدقيق المالي وإمكانية الاعتماد عليها ، دون ان تحدد الآلية المتبعة لتحقيق ذلك أو المهام الأخرى كالإشراف على إعداد التقارير المالية ودراسة مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية ولاسيما إدارة المخاطر والرقابة المالية والتشغيلية مع الأنظمة والمعايير ذات الصلة ومتابعة أداء المدققين الداخليين وغيرها ، مع ضعف الاهتمام بعلاقة اللجنة بالأطراف الأخرى (مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي بشكل تفصيلي) .
 - ٤ . لم تشر إلى اجتماعات اللجنة وجدول أعمالها ومحاضر وسجلات الاجتماعات وطبيعة التقارير المطلوبة ، من جانب آخر لم تحدد سلطاتها وحققها في إجراء التحقيقات أو الاستعانة بالخبراء لأداء مهامها ، كما لم تحدد امر التكليف الواجب تنظيمه ومصادقة مجلس الإدارة عليه .
- ذلك يثبت فرضية البحث التي تنص على " ان التشريعات المحلية التي تحكم لجنة التدقيق عاجزة عن توفير المقومات اللازمة التي يمكن من خلالها تفعيل دورها في تعزيز حوكمة الشركات وآليات تنفيذها " ، ويفرض ذلك ضرورة السعي لإلزام الشركات المدرجة في سوق العراق بتطبيق تلك الفقرة من جانب ، ومن جانب آخر السعي لاقتراح دليل إرشادي لهيكلية لجنة التدقيق وممارساتها في الشركات المساهمة يمكن ان يحدد من خلاله الكثير من الجوانب لمعالجة اوجه القصور في الفقرة اعلاه من القانون ويسهم في تفعيل لجنة التدقيق ودورها في تعزيز ودعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها .

(٣.٣) الدليل المقترح لهيكلية لجنة التدقيق وممارساتها في الشركات المساهمة العراقية

(٣ . ٣ . ١) الملامح الاساسية للدليل المقترح

تتناول هذه الفقرة ابرز الملامح التي يتسم بها الدليل المقترح لهيكلية لجنة التدقيق وممارساتها في الشركات المساهمة العراقية ، من حيث الاهداف التي يسعى الدليل لتحقيقها ، والمفاهيم والمستلزمات التي يستند اليها .

اولا . أهداف الدليل المقترح ونطاق سريانه

يهدف هذا الدليل الى تفعيل ممارسات لجنة التدقيق في البيئة المحلية للرقابة على اداء الشركات ومساعدة الشركات الراغبة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات بشكل صحيح على تشكيل لجنة تدقيق قادرة على ممارسة مهامها بشكل فاعل لضمان نزاهة ومصداقية عمليات الرقابة الداخلية وإعداد التقارير المالية ، وبناء الثقة بأداء كل من المدقق الداخلي والخارجي لضمان استقلاليتهم وتقويم مدى التزامهم بالمعايير والتشريعات النافذة بما يدعم حماية حقوق المساهمين وكافة الأطراف

ذات المصلحة وحماية الشركة ذاتها في الأمد الطويل من جانب ، ومن جانب آخر يسهم بمعالجة أوجه القصور في التشريعات النافذة بهذا المجال .

يسري هذا الدليل على كافة الشركات المساهمة المدرجة اسهمها في سوق العراق للأوراق المالية.

ثانيا . المفاهيم التي يستند اليها الدليل المقترح

يستند الدليل المقترح لهيكلية لجنة التدقيق وممارساتها في الشركات المساهمة العراقية الى مجموعة من المفاهيم الأساسية تتمثل بالآتي :

• لجنة التدقيق : مجموعة فرعية من اعضاء مجلس الإدارة المستقلين ذوي المعرفة والخبرة المالية والمحاسبية تتولى القيام بمهام الإشراف والتوجيه المستقل للعمليات التي تقوم بها الشركة لتوفير البيانات المالية ، و الرقابة على عمليات نظم الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي وضمان استقلالية المدققين الخارجيين من خلال التوصية بتعيينهم .

• العضو المستقل : يمثل العضو الذي لا تربطه بالشركة ، أو بأي من موظفي الإدارة التنفيذية العليا ، أو بشركة أخرى لها مصالح مع الشركة التي يكون عضوا فيها ، أو بالمدقق الداخلي أو الخارجي للشركة أي مصالح مادية أو معنوية مباشرة أم غير مباشرة هو أو أحد أقاربه مع الشركة قد تؤدي الى التأثير على قراراته أو استغلاله لمنصبه في الشركة .

• المعرفة المالية : القدرة على قراءة القوائم المالية وأستيعابها وفهمها .

• الخبرة المالية والمحاسبية : الخبرة الوظيفية السابقة في العمل كمسؤول مالي أو خبير أو مدقق أو ممن يمتلك مؤهل علمي (شهادة اكااديمية متخصصة في مجال المحاسبة او التخصصات ذات الصلة).

• مجلس الإدارة : هو الذي يتولى إدارة شؤون الشركة بناءً على تفويض من الجمعية العمومية ، وتبقى المسؤولية النهائية عن الشركة على عاتق المجلس حتى وان قام بتشكيل لجان وتفويض جهات للقيام ببعض أعماله ، ويتكون من مجموعة من الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين .

• نظام الرقابة الداخلية : يمثل كافة السياسات والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة التي تكفل تحقيق أهداف الشركة وتضمن التنفيذ المنظم والعمل للعمليات بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية والمحافظة على الموجودات واكتشاف ومنع الأخطاء ودقة القيد واكتمال السجلات وتهيئة البيانات المالية المطلوبة والمعمول عليها في الوقت المناسب .

• إدارة المخاطر : نظام رقابة داخلي يعمل الى إدارة المخاطرة بصورة منظمة وتزويد الإدارة والمجلس بتوقعات المخاطرة والتأكيد على كفاية أنظمة الرقابة لتقليل المخاطر ، فهي تشمل اية وسائل تُستخدم لإدارة وتقليل هذه المخاطر ، لذا فان مجلس الإدارة يملك عدداً من المسؤوليات الاشرافية

فيما يتعلق بإدارة المخاطر ومنها مخاطر العمليات ، ومخاطر السوق ، ومخاطر الائتمان ، مخاطر التكنولوجيا ، مخاطر مخالفة القوانين ومخاطر الكوارث وغيرها .

• المدقق الداخلي : وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل الشركة لفحص وتقويم الأنشطة بهدف مساعدة ادارة الشركة على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية من خلال تزويد هم بالتحليلات والتقويمات والتوصيات والمشورة والمعلومات المختصة بفحص الأنشطة والتحقق من إتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم بما يسهم في التأكد من حماية أصول وأموال الشركة وتوفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة .

• المدقق الخارجي : يمثل طرف خارجي مستقل عن إدارة الشركة يسعى لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي ذي الصلة بنتائج أعمال الشركة للتحقق من مدى مطابقة نتائج تلك الأنشطة مع المعايير والمقاييس الموضوعية وإبلاغ الاطراف المعنية بنتائج عملية التدقيق .

• امر تكليف اللجنة : برنامج عمل مكتوب يقره كافة اعضاء مجلس الإدارة ليحدد نطاق عمل لجنة التدقيق ومسؤولياتها واختصاصاتها .

• رئيس اللجنة : يمثل الطرف المسؤول أمام مجلس الإدارة ككل عن تنفيذ أنشطة اللجنة بشكل سلس ، وهو المختص بمهام إعداد جدول اجتماعات اللجنة وأعمالها وينوب عن الأعضاء في طلب المعلومات التي تحتاجها اللجنة ويضمن إيصال قرارات اللجنة لمجلس الإدارة وتوصياتها في الوقت المناسب ، مع اشرافه على التقييم السنوي ذات الصلة بفاعلية أداء لجنة التدقيق .

الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

ثالثاً - مستلزمات صياغة الدليل المقترح

لغرض صياغة الدليل المقترح لهيكلية لجنة التدقيق وممارساتها في الشركات المساهمة العراقية هناك مجموعة من المستلزمات الضرورية التي يجب توافرها في هذا الجانب تتلخص بما يأتي :

١ . ان يستند الدليل المقترح على معيار الاستفادة من تجارب سابقة لبعض الدول في هذا الجانب ، زيادةً على قدرته في معالجة مجالات القصور في الأطار التشريعي المحلي الذي يحكم هيكلية لجنة التدقيق والمسؤوليات المناطة بأعضاءها .

٢ . موافقة مجلس الإدارة على تشكيل لجنة التدقيق من اعضاءها غير التنفيذيين وتخويلهم كافة السلطات والصلاحيات التي تمكنهم من اداء عملهم بشكل سلس وفعال ، وعلى ان تحدد مسؤولياتهم بشكل واضح .

٣ . تعد الوظيفة الرئيسية للجنة التدقيق دعم مجلس الإدارة بكامل تشكيلته من خلال مساعدته في الرقابة والإشراف على عمليات الرقابة المالية الخاصة بالشركة وإمداد المجلس بالمعلومات ورفع التوصيات مع عدم اتخاذ القرارات نيابة عنه .

٤ . وجود قناعة من مجلس الإدارة بأهمية لجنة التدقيق ، إذ ان الافتقار لتلك القناعة سينعكس على نجاح وفاعلية اللجنة في تحقيق أهدافها ، مع التأكيد على إن اللجنة تعد أحد أركان عملية التدقيق

ولا تمثل عملية التدقيق ككل، مما يستلزم أهمية الاعتماد على نظام شامل للرقابة والتدقيق يبدأ بوضع نظام داخلي للرقابة وتقييم الأداء وإدارة المخاطر ثم تشكيل تدقيق داخلي ليلتبعه دور لجنة التدقيق الى جانب دور المدقق الخارجي ، وذلك يفرض أهمية وجود تواصل فعال بين لجنة التدقيق وكل طرف من تلك الأطراف .

٥ . توافر الإمكانيات الكافية تحت تصرف اللجنة بما يساهم في الارتقاء بأدائها بما في ذلك التصريح لها بالاستعانة بالخبراء متى ماكان ذلك ضروريا .

٦ . متابعة فاعلية أداء اللجنة بشكل دوري من خلال تقويم أدائها وأداء كل عضو فيها .

(٣ . ٣) الصياغة التفصيلية للدليل المقترح

هناك حاجة ماسة للبناء المنطقي الشامل للصياغة التفصيلية للدليل المقترح والذي يتطلب ضرورة ان يتناول هيكلية لجنة التدقيق ،مسؤولياتها ،اجتماعاتها ،السلطات التي تتمتع بها ،مكافآت أعضائها ،وتقييم فاعلية أدائها ووفقا لما يأتي :

١ . هيكلية لجنة التدقيق . تتضمن كل من :

أ . أمر تكليف اللجنة :على لجنة التدقيق وضع برنامج عمل مكتوب وفقا لاحتياجات الشركة يقره كافة اعضاء مجلس الإدارة يحدد نطاق مسؤوليات اللجنة واختصاصاتها ويجب الإفصاح عن هذه الاختصاصات للمساهمين بما فيها هيكلها التنظيمي وشروط عضويتها ،الى جانب إعداد تقرير دوري عن إنجازاتها ويرفع هذا التقرير لمجلس الإدارة .

ب . تشكيلة اللجنة ومؤهلات أعضائها : تتكون تشكيلة اللجنة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وعلى ان لا يقل عن ثلاثة أعضاء(يحدد العدد استنادا لاحتياجات الشركة وحجم المسؤولية المسندة للجنة) ويعين احدهم رئيسا لها من قبل مجلس الإدارة ،وأن تتوافر فيهم المواصفات الآتية :

- الاستقلالية والتي تعد حجر الاساس لضمان تفعيل لجنة التدقيق وزيادة كفاءتها .
- المعرفة المالية وفي مجال العمل الخاص بالشركة ،والخبرة المالية والمحاسبية والتدقيقية .
- ممن يمتلكوا المهارات المهنية والسمات الشخصية اللازمة لتنفيذ مهامهم كأعضاء لجنة .
- القدرة على تخصيص وقت وجهد كافيين للعمل .
- التواكب مع التقنيات المتطورة .

٢ . مسؤولية ومهام اللجنة . تتحدد بكل مما يأتي :

• التعامل والتنسيق مع المدقق الخارجي ،الى جانب ترشيحه لمجلس الإدارة للتعين مع تقييم عمله ورفع تقرير لمجلس الإدارة والجمعية العمومية بشأن ذلك والتوصية بتجديد التعامل معه أو إنهائه وترشيح مدقق بديل عنه ،ومدى ملائمة أجوره لحجم العمل المكلف به ،وابداء الرأي في إمكانية تكليف المدقق الخارجي بإداء خدمات أخرى لا تتعلق بعملية التدقيق وتقييمها في ضوء سياسات الشركة والحفاظ على استقلالية المدقق ،مع حل المشاكل والخلافات التي قد تواجه المدقق الخارجي

مع الإدارة أو التدقيق الداخلي، والسعي للاستفادة من خبرة المدقق الخارجي في أداء أعمالها ومناقشة ملاحظاته وتوصياته الواردة في خطابه المعد للإدارة أو تقريره المعد عن القوائم المالية للشركة .

- دراسة وتقييم كفاءة وملاءمة نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي ومسؤولياتهم والكوادر العاملة فيها ورفع تقرير لمجلس الإدارة بشأن ذلك ، وفحص خطط وبرامج العمل السنوي للتدقيق الداخلي وتقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح النافذة .

- مدى كفاية وسلامة الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات ذات الصلة ، ومدى ملاءمة الأساليب المحاسبية المتبعة ، مع مراقبة الوضع المالي للشركة والتحقق من سلامة ومصداقية القوائم المالية .

- تحديد مدى قابلية الشركة للتعرض للمخاطر مع التعرف على المجالات الحالية للمخاطر المالية التي تواجه الشركة وكيفية التعامل معها ومواجهة إدارة الشركة لتلك المخاطر .

٣. إجتماعات اللجنة وإعداد التقارير . تتضمن كل من :

أ . معدل تكرار الاجتماعات : على اللجنة ان تجتمع بمعدل لا يقل عن أربع مرات سنويا ويتكرر ذلك عند الضرورة ، وان يعطى وقت كاف اثناء الاجتماع لعرض وتغطية جدول أعماله ، الى جانب أهمية عقد اجتماعات دورية مع المدقق الخارجي لمناقشة مدى ملاءمة السياسات المتبعة وأية أمور عالقة ، وعلى ان لا ينحصر ذلك على المدقق الخارجي بل يتعداه الى المدقق الداخلي لمناقشة نطاق واستراتيجيات وخطة العمل ولمناقشة ملاحظاتهم عن القوائم المالية .

ب . جدول أعمالها : يعد جدول الأعمال المفصل ركنا مهماً للحفاظ على قدرة اللجنة في التركيز على أولوياتها أثناء الاجتماعات ، إذ يعد رئيس اللجنة الجدول بعد عقد مشاورات مع مجلس الإدارة وبقية الأعضاء بشأن ذلك والحصول على موافقتهم وعلى ان يحدد بناءً على خطة عمل مفصلة تفي بأحتياجاتها لأداء مهامها .

ج . محاضر الاجتماعات والسجلات : يتم إعداد محضر اجتماع رسمي يدون كافة الأنشطة والقرارات التي تم اتخاذها من قبل اللجنة وتوصياتها وإخطار مجلس الإدارة بها مع إرفاق كافة المستندات الهامة الخاصة بالاجتماع مع المحضر وأن يذيل بتوقيع رئيس اللجنة وأعضاءها بعد ان يكون كل عضو فيها قد تسلم نسخة من المحضر وجدول الأعمال قبل مدة مناسبة من موعد انعقاده .

د . التصويت على أعمالها من قبل رئيس وأعضاء اللجنة : لكل عضو من أعضاء لجنة التدقيق صوت واحد للتصويت على كافة الأمور والقرارات التي تتخذها اللجنة ، وفي حالة تعادل أصوات الأعضاء عند التصويت على موضوع معين فإنه يرجح الجانب الذي فيه رئيس اللجنة (إذا ما كان عدد أعضاء اللجنة غير مفردا) كما يمكن لأحد الأعضاء تفويض عضو آخر للتصويت نيابة عنه عند عدم التمكن من الحضور شخصيا للاجتماع .

هـ . إعداد التقارير : تزود لجنة التدقيق مجلس الإدارة بتقرير سنوي عن أنشطتها الى جانب اية تقارير إضافية تعدها وتجد من الضرورة اطلاع مجلس الإدارة عليها .

٤ . السلطات التي تتمتع بها اللجنة : تتمتع لجنة التدقيق بكافة الصلاحيات التي تمكنها من إجراء التحقيقات الضرورية لأداء مهامها وطلب أية معلومات تراها مناسبة لإنجاز ذلك ، كما ان لها الحق في الاستعانة بأطراف خارجية متخصصة للحصول على استشارات في مجالات مهنية وفنية متخصصة .

٥ . مكافآت أعضائها : يتم اقتراح مبلغ مكافأة اعضاء لجنة التدقيق من قبل لجنة المكافآت التابعة لمجلس ادارة الشركة ليتم عرضها على الجمعية العمومية للمصادقة عليها وعلى ان تتناسب تلك المكافأة مع الجهد المبذول من قبل لجنة التدقيق في إنجاز مهامهم لضمان المحافظة على استقلاليتهم من جانب ، ومن جانب آخر لجذب الكوادر الكفوة والمؤهلة للعمل .

٦ . تقييم فاعلية أداؤها : من الضروري اجراء عملية تقييم ذاتي رسمي لأداء اللجنة بشكل دوري وعلى ان يكون شاملا لفاعلية اداء اللجنة ككل وتقييم اداء اعضاءها ورئيس لجنتها من خلال مقارنة أنشطتها مع تلك المنصوص عليها من قبل مجلس الإدارة أو المدونة في الدليل الارشادي المقترح ليتسنى الوقوف على أوجه القصور ومعالجته .

(٣ . ٣ . ٣) أهمية الدليل المقترح وأسهمه في تفعيل لجنة التدقيق لدعم حوكمة الشركات والياتها
تبرز أهمية الدليل المقترح في إسهامه بتفعيل لجنة التدقيق بما يعزز حوكمة الشركات وتنفيذ آلياتها والتي يمكن تلخيصها بالآتي:

١. فحص كافة القوائم المالية السنوية قبل مصادقة مجلس الإدارة عليها وقبل نشرها للتأكد من موضوعيتها ومصادقيتها وملاءمتها وتقديمها في الوقت المناسب ، وفحص كافة السياسات المحاسبية المعتمدة مع التركيز على بيان إنعكاسات التغير فيها على القوائم المالية وتقييم سياسات الإدارة في التقديرات والتي تعد مؤثرة وجوهرية على تلك القوائم .

٢ . إستعراض نتائج التدقيق الداخلي والخارجي والملاحظات الواردة في تقرير المدقق الخارجي أو توصياته المقدمة لتحسين الأداء والعمليات و تقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية والتأكد من درجة الالتزام به وتقديم توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة .

٣ . مساعدة مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياته الرقابية وتحديدًا في مجال عملية إدارة المخاطر الرئيسية التي يمكن أن تؤثر على إعداد التقارير المالية وغير المالية للشركة والسعي لفهم بيئة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة وتحديد الكيفية التي يمكن أن يتم التعامل بها مع تلك المخاطر بعد التحقق من وجود نظام مناسب لإدارتها ، إذ إن وجود لجنة تدقيق فاعلة يمكن أن يساهم في الحد من المخاطر ومن أضرار ظاهرة توافق المصالح بين إدارة الشركة ومدراءها التنفيذيين من

جهة والمدققين والأطراف الأخرى من جهة أخرى وتعد مخرجا لبناء الثقة بين الأطراف ،كما إن لها دورا محوريا في تفعيل حوكمة الشركات ومواجهة المخاطر التي تعترها وتسهم في مساعدة الإدارة لحل المشاكل التي تواجهها نظرا لما يتمتع أعضاؤها من الحيادية والاستقلالية والخبرة.

٤ . تعزيز التدقيق الداخلي وزيادة كفاءته وفاعليته من خلال توفير البيئة الملائمة لاداء أنشطته ودعم استقلالية المدقق الداخلي والاعتماد على ضوابط وقائية تمنع حدوث الأخطاء أو تقليلها أو إتخاذ الإجراءات التصحيحية السريعة وتقويم أعماله والسعي لتوافر الموارد الكافية لأداء مهامه .

٥ . التشاور مع الإدارة والمدقق الخارجي حول القوائم المالية وحل أية خلافات ملموسة قد تنشأ عند إعدادها مع تعزيز الاتصال بينهما والتأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين والتعليمات النافذة.

٦ . تأكيد موثوقية ومصداقية القوائم المالية من خلال سعيها نحو دعم إستقلالية التدقيق ومساعدة المدقق الخارجي على أداء عملية التدقيق بدون أية ضغوط تؤثر سلبا على مصداقية نتائجها أو كفاءتها وبالتالي التشكيك في صحة تقريره المقدم ويتم ذلك من خلال اضطلاع اللجنة بمهمة ترشيح المدقق الخارجي الذي سيتم تعيينه أو عزله أو تغييره والإسهام في تحديد أجوره وتقييم عمله مع تحديد الأساس المعتمد في ذلك .

٧ . التخفيف من مشكلة المعلومات غير المتماثلة بين الإدارة ومجلس الإدارة وغلق فجوة التوقعات من خلال مراقبة الإدارة وتحسين استقلالية المدقق الخارجي الى جانب ان وجودها قد يحقق انخفاض نسبي في معدل حدوث التصرفات المالية غير القانونية مع توافر الثقة والمصداقية في البيانات والمعلومات المالية المقدمة للإطراف المستفيدة ،إذ إن وجودها يمكن أن يسهم في الحد من التلاعب بالأرباح ،ذلك يؤكد إن للجنة التدقيق دوراً محورياً في الارتقاء بجودة التقارير المالية.

المحور الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

(٤ . ١) الاستنتاجات

يمكن تلخيص أهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها بما يأتي :

أولا : تعد لجنة التدقيق إحدى آليات تنفيذ حوكمة الشركات الهامة ولها دور فاعل ومنسق مع أطراف الحوكمة ذات الصلة من (مجلس الإدارة ،المدقق الداخلي ،المدقق الخارجي ،المساهمين والإطراف الأخرى ذات المصالح) الا إنها لا تستطيع بمفردها من ضبط أداء الشركة وتفعيل دورها ما لم تكن هناك قناعة من مجلس الإدارة بأهميتها ،كما إنها تمثل ركناً أساسياً من عملية الإشراف والتدقيق ولا تمثل عملية التدقيق ككل .

ثانيا : كشفت الدراسة التحليلية المقارنة لتجارب دول متعددة في مجال لجنة التدقيق إتفاقها على جوانب متعددة من هيكليتها والمهام المكلفة للقيام بها منها :

١ . تشكل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين المستقلين ممن لا تربطهم مصلحة أو علاقة من أي نوع مع الشركة ممكن أن تهدد ممارستهم للاستقلالية وأن لا يقل عدد أعضائها عن ثلاث كما يتطلب ضرورة إلمامهم بالمعرفة المالية والمحاسبية وإملاكهم ما لا يقل عن عضو فيها للخبرة أو المؤهل العلمي في هذا المجال

٢ . تتحدد المهام الأساسية للجنة بشكل عام بكل من الإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية ، الى جانب متابعة عمليات التدقيق الداخلي والخارجي .

ثالثا : على الرغم من أهمية دور لجنة التدقيق في حوكمة الشركات وآليات تنفيذها ، الا إن هناك قصورا واضحة واكبت التطبيق الحالي للجنة التدقيق في البيئة المحلية ، إذ كشفت المراجعة التحليلية للتشريعات المحلية عن فقرة واحدة تناولت لجنة التدقيق (الفقرة ثامنا- أ من المادة ١١٧) من قانون الشركات رقم ٢١ لعام ١٩٩٧ المعدل وكانت تعاني من نقاط ضعف متعددة منها :

١ . إنها أهملت جوانب متعددة سواء مايتصل بتشكيلتها أو مسؤولياتها أو برنامج عملها أو إجتماعاتها وصلاحياتها .

٢ . لم يكن هناك متابعة لمدى التزام الشركات بتنفيذ هذه الفقرة ،مما ولد عدم الالتزام أو التزاماً صوريا وليس حقيقيا من قبل البعض الاخر منها ،فكانت معظم الشركات المساهمة تخلو من تشكيل تلك اللجان أو تفتقر للمواصفات السليمة للتشكيل .

رابعا : الافتقار لبرنامج عمل واضح ومحدد للجنة التدقيق في الشركات المساهمة المحلية يمكن إعتماده كأساس في تقويم أداؤها وأداء كل عضو فيها ،ويسهم في جانب آخر في الحد من النزاع الذي قد ينشأ بين الإدارة واللجنة عند ممارستها الإشراف المالي ويسهم في تفعيل أداؤها .

(٤ . ٢) التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل اليها أعلاه توصي الباحثة بالآتي :

أولا : توعية أعضاء مجلس الإدارة بأهمية لجنة التدقيق ودورها الفاعل في دعم حوكمة الشركات وآليات تنفيذها ومساندتهم بأداء المهام المكلفين بها والإشراف على عمليات الرقابة المالية وحصولهم على المعلومات الملائمة في الوقت المناسب ودعم دورهم الرقابي، مع ضرورة التأكيد في الاعتماد على نظام متكامل للرقابة والتدقيق يبدأ بوضع نظام داخلي للرقابة وتقييم الأداء وإدارة المخاطر ثم تشكيل قسم مستقل للتدقيق الداخلي ويدعم بوجود لجنة تدقيق فاعلة لمتابعة دور المدقق الخارجي ، الى جانب الاهتمام بتحقيق تواصل فعال بين لجنة التدقيق وكل طرف من تلك الأطراف .

ثانيا : تفعيل المادة (١١٧ - ثامنا - أ) من قانون الشركات رقم ٢١ لعام ١٩٩٧ المعدل لتعكس وجود حقيقي وليس صوري للجنة التدقيق ،مع دعمها بفقرة إضافية تحدد فيها ما يلي :

١ . عدد أعضاء اللجنة والمؤهلات والخبرات المطلوبة فيها .

٢ . مهام ومسؤولية اللجنة والآلية المتبعة لتحقيق ذلك .

- ٣ . التأكيد على أهمية تحقيق التنسيق والاتصال الفاعل بين اللجنة وكل من مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي .
 - ٤ . عدد إجتماعات اللجنة خلال العام والإفصاح عنها في التقرير السنوي ،مع تحديد طبيعة التقارير المطلوبة والسلطات الممنوحة .
 - ٥ . إلزام الشركة بإصدار أمر تكليف اللجنة وجدول أعمالها ومصادقة مجلس الإدارة عليه .
- ثالثاً : تظافر جهود الأطراف المختلفة من هيئة سوق العراق للأوراق المالية ومجلس ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ومسجل الشركات لإقرار الدليل الإسترشادي المقترح لهيكلية لجنة التدقيق وممارستها في الشركات المساهمة العراقية لما يحقق هذا الدليل من أهداف منها
- ١ . تفعيل ممارسات لجنة التدقيق للرقابة على أداء الشركات ومساندتها في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بشكل سليم وتعزيز آليات تنفيذها .
 - ٢ . يعد بمثابة برنامج عمل يمكن من خلاله متابعة أداء اللجنة وتقويمه وتقويم أداء كل عضو فيها لمعرفة أوجه الخلل ومعالجتها .
 - ٣ . يساهم في تخفيض مخاطر النزاع مع الإدارة حول دور لجنة التدقيق في الاشراف المالي ،كما يوفر قاعدة يتم ضمان استمرار العمل بها مع تغير مجلس الإدارة وأعضاء لجنة التدقيق
 - ٤ . يعد بمثابة أداة هامة تمهد الطريق لبيان جوهر لجنة التدقيق .

المصادر

١ - ١ المصادر العربية

أولاً: الوثائق والأدلة الرسمية

- ١ - وزارة التجارة ،قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.
 - ٢ - القانون المؤقت لأسواق الأوراق المالية رقم (٧٤) لسنة ٢٠٠٤.
 - ٣ - وزارة التجارة ، القرار الوزاري رقم ٩٠٣ ، ١٢ / ٨ / ، الرياض ، السعودية .
 - ٤ - مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) ، دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية - أكتوبر ٢٠٠٥ .
 - ٥ - مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) ، "مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات " - ٢٠٠٤ .
 - ٦ - هيئة الأوراق المالية ، دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان .
- ثانياً: الكتب
- ١ . جريجوري ،هولي و ليليان ،جيسون " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات " من كتاب حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين ، مركز المشروعات الدولية الخاصة، الطبعة الثالثة ، واشنطن ، 2003 .
 - ٢ . سليمان ، محمد مصطفى ، " حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين " ، الدار الجامعية ، مصر ، ٢٠٠٨ .
 - ٣ . لطفي، أمين السيد أحمد ، "المراجعة الدولية وعولمة اسواق رأس المال "،الدار الجامعية ، مصر ، ٢٠٠٥ .

٤ . هلبينج ، كاترين كوشتا وسوليفان، جون، "غرس حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والانتقالية"، من كتاب حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين ، اصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، الطبعة الثالثة، 2003.

ثالثا : الرسائل الجامعية وبحوث المؤتمرات

١ . التميمي، عباس حميد ، " اثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية " أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، غير منشورة ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٨.

٢ . السعدي، مصطفى حسن بسبوني ، "مدى ارتباط الشفافية والافصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات" - المؤتمر الدولي (مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة) - الامارات العربية - للفترة من ٤-٥ ديسمبر ٢٠٠٧ .

٣ . الطائي، بشري فاضل ، " الافصاح عن المعلومات المحاسبية ودورها في حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية " ، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، غير منشورة ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٩.

٤ . المشهداني، بشري نجم عبد الله ، " الإطار المقترح لحوكمة الشركات المساهمة - دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية " ، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، غير منشورة، جامعة بغداد ، ٢٠٠٧.

٥ . حسن ، محمد نجيب صادق ، "دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد من وجهة نظر محاسبية"، لمؤتمر الدولي السنوي السادس - جامعة الزيتونة الاردنية - كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، للفترة ١٧ - ١٩ نيسان / ٢٠٠٦ - عمان - الاردن .

٦ . خليفة، محمد ناجي حسن، الإشراف والحوكمة في البنوك، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق في إطار حوكمة الشركات، مصر، ٢٠٠٥.

٧ . يعقوب ، فيحاء عبد الله ، " التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي - دراسة تطبيقية على المصارف العراقية الخاصة " أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، غير منشورة، الجامعة ، المستنصرية، ٢٠٠٦
رابعاً : الدوريات والمقالات

١ . الرحيلي، عوض سلامة ، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات :حالة السعودية" - مجلة جامعة الملك عبد العزيز :الاقتصاد والإدارة، ٢٢، ١٤ ، ٢٠٠٨ : ١٧٩ - ٢١٨ .

٢ . المعتاز، د. أحسان بن صالح، "مدى التزام الشركات المساهمة السعودية بالإفصاح عن بعض متطلبات لائحة حوكمة الشركات"، جامعة الملك خالد، كلية العلوم الاجتماعية والإدارية، ٢٠٠٧.

٣ . رأفت، صفاء ، "دراسة تحليلية لفعالية تطبيق حوكمة الشركات بالتطبيق على بعض الشركات المصرية - دراسة مقارنة " - مجلة الدراسات المالية والتجارية ، ٢٤ ، ٢٠٠٧ : ٣٤٧ - ٣٩٣.

٤ . سامي ، مجدي محمد ، "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الاعمال المصرية" - مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الاسكندرية - م ٤٦ ، ٢٤ ، يوليو ٢٠٠٩ : ١ - ٤٢ .

٥ . شحاتة، إبراهيم السيد المليجي ، "دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في مصر"، جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٦.

٦ . عيسى ،سمير كامل محمد ، "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية" - مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الاسكندرية - م ٤٥ ، ١٤ ، يناير ٢٠٠٨ : ٤٩ - ٩٠ .

٧ . يوسف، محمد حسن، "محددات الحوكمة ومعاييرها - مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر"، بنك الاستثمار القومي، يوليو ٢٠٠٧.

٢-١ المصادر الأجنبية

First : Books

1- Hitt, A. & Others , strategic Management :Competitiveness llobalization , south-Western College publishing , 5th ed . , 2003.

Second: Articles & Publications

1. Bouton ,Report , "Promoting Better Corporate Governance in listed Companies " , Press Conference , Sep., 2002 .

2 . Cohen , Jeffrey & Others , " The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality , Journal of Accounting Literature , 2004 . <http://ssrn.com/abstract=1086743>.

3. New York Stock Exchange (NYSE) , "Final Corporate Governance Rules" , 2003 .

4. Smith Report, Financial Reporting Council (FRC), "Audit Committee-Combined Code Guidance", Smith Report, London, 2003.

5. Wikipedia, the free encyclopedia, "Principal-agent problem", 2007.

http://en.wikipedia.org/wiki/Principal-agent_Problem

6. Xiaochuan, Zhou, Improve corporate Governance & Develop capital market, at the Euro money china forum, Beijing, china, Dec. 2004.

الغري للعلوم والاقتصاد والادارة