كلية التجارة

الاتجاهات الحديثة في المراجعة

دكتور

عبدالناصر عبداللطيف محمد

قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة سوهاج

بسم الله الرحمن الرحيم
﴿...ومَن يَتَوَكَّلْ عَلَى اللَّـهِ فَهُوَ
حَسْبُهُ إِنَّ اللَّـهَ بَالِغُ أَمْرِهِ قَدْ
جَعَلَ اللَّهُ لِكُلِّ شَيْءٍ قَدْراً﴾
صدق الله العظيم

إهداء

إلى والدى ووالدتى

قدوتى الحسنة

و

فيض من العطاء لا ينقطع

إلى

أخوتى الأحباء

إلى

أساتذتى الأجلاء

منارات علم لا تنطفئ

مقدمة:

تعد المراجعة أحد العلوم الاجتماعية، ومن ثم فهي تتطور باستمرار لتواكب التطورات في بيئة الأعمال المعاصرة. ويتناول هذا الكتاب بعض الموضوعات الحديثة في مجال المراجعة، والتي أسأل الله عز وجل أن تساعد القارئ على تفهم العديد من القضايا الحديثة في مجال المراجعة. وتتمثل هذه القضايا والموضوعات في الآتي:

١- مراجعة الجودة كأحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة.

٢- مراجعة الأداء البيئي كأحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة.

٣- مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم.

٤- المراجعة المشتركة.

٥- المراجعة الارتجالية.

٦- لجان المراجعة.

وأسأل الله عز وجل أن أكون قد وفقت في عرض تلك الموضوعات بشكل مبسط وموجز ومفيد للقارئ.

د. عبدالناصر عبداللطيف محمد

سوهاج في يناير ٢٠١٧

الفصل الأول

مراجعة أنظمة الجودة كأحد الاتجاهات الحديثة فى المراجعة

مقدمة:

في الوقت الحاضر يوجد كثير من المجالات الحديثة في المراجعة، ويهدف هذا الفصل إلى التعرف على مراجعة أنظمة الجودة كأحد الاتجاهات الحديثة فى المراجعة، لذا فقد تم تقسيم الدراسة فى هذا الفصل على النحو التالي:

- **مفهوم الجودة.**
- **إدارة الجودة الشاملة.**
- **معايير الجودة الدولية.**
- **مفهوم مراجعة أنظمة الجودة.**
- **أطراف مراجعة أنظمة الجودة.**
- **أسباب مراجعة أنظمة الجودة.**
- **أنواع مراجعة أنظمة الجودة.**
- **مراحل مراجعة الجودة.**

أولاً– مفهوم الجودة:

تسعى كثير من المنشآت في السنوات الأخيرة نحو تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة أو معايير الجودة الدولية، بهدف تحسين جودة أدائها وتوفير السلع والخدمات التي تشبع رغبات وتوقعات عملائها، وتمكنها من الصمود أمام المنافسة في الأسواق المحلية والدولية وخاصة بعد اشتراط كثير من الدول ضرورة حصول موردي السلع والخدمات على شهادة الجودة الدولية.

ويقصد بنظام الجودة الهيكل التنظيمي والمسئوليات والإجراءات والمناهج التي تطبقها المنشأة، بهدف تقديم تأكيد للعملاء بوصول منتجاتها إلى مستوى الجودة المطلوب الذي يلبى احتياجاتهم، ومن الضروري مراجعة هذا النظام لتقييم مدي الالتزام بالإجراءات.

ورغم تعدد المحاولات لوضع تعريف للجودة إلا أن معظم التعريفات تدور حول مقابلة احتياجات وتوقعات العملاء بالنسبة للسلعة أو الخدمة المقدمة، أي أن الجودة تمثل مقياس لمدي صلاحية المنتج النهائي وهو أمر يصعب التوصل إليه في ظل عدم وجود تحديد واضح لمضمون هذه الصلاحية.

لذلك يمكن القول أن الجودة هي مجموعة من الخطط والبرامج والإجراءات والتعليمات التي يترتب على تنفيذها بطريقة سليمة الوصول إلى مستوى الجودة المطلوب الذي يلبى احتياجات وتوقعات العملاء، أي أن جودة أداء هذه الخطط والبرامج والإجراءات والتعليمات سوف يضمن بالتبعية جودة السلعة أو الخدمة التي تنتج عنها.

ثانياً- إدارة الجودة الشاملة :

تعتبر إدارة الجودة الشاملة بمثابة فلسفة إدارية حديثة تقوم على تحقيق التنسيق والتعاون بين جميع الإدارات والوظائف والعاملين بالمنشأة للوصول إلى رضاء العملاء الداخليين والخارجين وتحسين الأداء وتخفيض التكاليف، وقد ظهر مدخل إدارة الجودة الشاملة وتطور بفضل مجهودات مجموعة من العلماء البارزين أمثال ***Taguci, Jouran, Deming***

وتعتمد إدارة الجودة الشاملة على عدة مبادئ يتمثل أهمها فيما يلي:

١- التركيز على العميل:

ويقصد به تحديد احتياجات وتوقعات العملاء الداخليين والخارجيين والعمل على تلبيتها باستمرار، بمعنى أن المنشأة يجب أن تعمل على رضاء عملائها والاتصال المستمر بهم، نظراً لأن كثيراً من المنشآت تقع في خطأ كبير عندما تعتقد أن اسمها وسمعتها تضمن لها البقاء في السوق. هذا الاعتقاد ثبت فشله أمام المنافسة العالمية، والبدائل المتاحة أمام العملاء. كما أن عدم شكوى العملاء لا يعنى أنهم راضون عن منتجات المنشأة أو خدماتها.

٢- التركيز على العمليات والنتائج:

وينبغي ألا يتم التركيز على النتائج النهائية فقط (الأهداف) بل يجب أن يكون للعمليات نصيب كبير من الاهتمام، فالأعمال الجيدة والمنظمة تؤدى إلى نتائج صحيحة. والنتائج غير الصحيحة دليل على العمليات غير الجيدة.

٣- الوقاية من الأخطاء:

ويتطلب ذلك ضرورة استخدام معايير ومقاييس ملائمة لقياس جودة المنتجات والخدمات أثناء التشغيل بدلاً من استخدامها بعد وقوع الخطأ، مما يترتب عليه إهدار جزء من موارد المنشأة. كما يتطلب ضرورة وضع خطط جيدة واستعراض كافة البدائل والاحتمالات الممكنة وتكييف الظروف وأدوات العمل لكل بديل. ويلاحظ أن الوقاية من الأخطاء ترتبط بالاتصال المستمر بالعملاء للتعرف على الأسباب التي تحول دون انضمام عملاء جدد، أو الأسباب التي جعلتهم يفضلون منتجات المنافسين. ومن ثم فأن المنشأة التي تعانى من ضعف الاتصال غالباً ما تكرر أخطاءها.

٤- تحفيز العاملين:

ولا يقتصر التحفيز على التعويض المالى فقط، حيث يحتاج العاملون إلى الشعور بالثناء مقابل المجهود الذي يقومون به ومنح الثقة لهم بدلاً من الشك في قدراتهم، حيث تفترض إدارة الجودة الشاملة أن خبرات وكفاءات الأفراد موجودة بالفعل ولكنها تحتاج إلى من يطورها ويستفيد منها.

٥- اتخاذ القرارات وفقاً للحقائق:

ويتطلب ذلك ضرورة توافر نظام فعال للمعلومات داخل المنشأة لتوفير البيانات والمعلومات التي تحتاج إليها الإدارة في الوقت المناسب وإشراك العاملين والعملاء وكافة الأطراف المهتمة في التوصل إلى القرار السليم.

٦- التغذية العكسية :

ويقصد بها تبادل المعلومات والخبرات بهدف تحقيق النتائج المطلوبة في الوقت المناسب وإعداد سجلات متابعة لما يصدر من أوامر وتعليمات.

ثالثاً- معايير الجودة الدولية:

تعتبر المواصفات القياسية الأساس العام للتجارة العالمية وبدونها يصعب تحقق التجانس بين المنتج واحتياجات العملاء، وتسعى هذه المواصفات نحو تحديد الأسس اللازمة لتحقيق التطابق العالمي بحيث تعمل المنشآت التي تتوقع المنافسة على ضرورة توافق أعمالها ومنتجاتها مع المواصفات القياسية السائدة، ورغم أن لكل دولة مواصفاتها الخاصة بها إلا أن مواصفات الأيزو تعد مواصفات قياسية موحدة تطبق على كل المشاركين في السوق وهي كالتالي:

١- المعايير المرتبطة بنظام إدارة الجودة (الأيزو ٩٠٠٠) :

وهى عبارة عن مجموعة مكتوبة من المواصفات أصدرتها المنظمة العالمية للمعايرة (الأيزو) وهي تحدد العناصر التي ينبغي توافرها في نظام إدارة الجودة ، وقد تأثرت معايير الجودة الدولية بآراء *Deming* الذي وضع سلسة مكتوبة من المواصفات تبدأ من موردي المعدات إلى التصميم وبحوث السوق ثم الإنتاج والتجميع

ويمكن تناول هذه المعايير على النحو التالي:

أ – الأيزو ٩٠٠٠ : ١٩٩٤

تتكون الأيزو ٩٠٠٠ إصدار عام ١٩٩٤ من مجموعتين من المعايير هما:

١- مجموعة من النماذج: وهي تحدد متطلبات نظام إدارة الجودة الذي يمكن أن تستخدمه المنشأة. وتتضمن ثلاثة نماذج هي:

– الأيزو ٩٠٠١: وهو يحدد متطلبات نظام إدارة الجودة في مراحل التصميم والتطوير والإنتاج والتركيب وخدمة ما بعد البيع.

– الأيزو ٩٠٠٢: وهو يحدد متطلبات نظام إدارة الجودة في مراحل الإنتاج والتركيب وخدمة ما بعد البيع.

– الأيزو ٩٠٠٣: وهو يحدد متطلبات نظام إدارة الجودة في مرحلة الفحص والاختبار النهائي للمنتج.

٢- مجموعة من الإرشادات: لتصميم وتطوير نظام إدارة الجودة وتتضمن ما يلي:

– الأيزو ٩٠٠٠: وهو يقدم بعض التعريفات للمفاهيم والعناصر المتعلقة بنظام إدارة الجودة مثل الجودة، إدارة الجودة، مراجعة الجودة. كما يوضح العلاقات والاختلافات بين هذه المفاهيم

– الأيزو ٩٠٠٤: وهو يوفر مجموعة من الإرشادات لتطبيق وتطوير نظام إدارة الجودة.

ب – الأيزو ٩٠٠٠ : ٢٠٠٠

في نهاية عام ٢٠٠٠ تم إدخال بعض التعديلات على معايير الأيزو ٩٠٠٠ لتحقيق رغبات العملاء واستخدام مبادئ إدارة الجودة الشاملة، ويتكون إصدار عام ٢٠٠٠ من ثلاثة معايير هي:

- **الأيزو ٩٠٠٠: ويصف هذا المعيار نظام إدارة الجودة ويقدم بعض التعريفات للمفاهيم والعناصر المرتبطة به، وقد حدد هذا المعيار مبادئ إدارة الجودة التي تم الاعتماد عليها في إعداد هذه المعايير، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:**

– التركيز على العميل: نظراً لأن وجود المنشأة ونجاحها يعتمد على رضاء عملائها، لذلك ينبغي أن تسعى إلى فهم الاحتياجات الحالية والمستقبلية لهؤلاء العملاء ومقابلة متطلباتهم وتوقعاتهم باستمرار.

– القيادة: ينبغي على إدارة المنشأة توفير بيئة عمل مناسبة تساعد العاملين في تحقيق أهداف المنشأة.

– تحفيز الأفراد: مما يساعد على استخدام قدراتهم ومهاراتهم في تحقيق أهداف المنشأة.

– مدخل العمليات: حيث تشير النتائج إلى تحقيق كفاءة أكبر عندما يتم إدارة الأنشطة والموارد المرتبطة بها على أساس مدخل العمليات وبالتالي فإن أى أنشطة تستخدم موارد يجب أن يتم التعامل معها على أساس مدخل العمليات.

- مدخل النظم: نظراً لأن تحديد وفهم وإدارة العمليات المرتبطة ببعضها كنظام يساعد على زيادة قدرة المنشأة علي تحقيق الأهداف المطلوبة.
- التحسين المستمر : يجب أن يكون التحسين المستمر للأداء أحد الأهداف الرئيسية للمنشأة.
- مدخل اتخاذ القرارات وفقاً للحقائق: إذ أن القرار السليم هو الذي يعتمد على تحليل كافي للبيانات والمعلومات.
- العلاقة مع الموردين: حيث إن إقامة علاقات جيدة مع الموردين سوف يساعد في تحقيق قيمة مضافة للطرفين.

- الأيزو ٩٠٠١: ويحدد هذا المعيار متطلبات نظام إدارة الجودة بدءاً من التصميم والتطوير وحتى خدمة ما بعد البيع، حيث تم دمج الأيزو ٩٠٠١، ٩٠٠٢، ٩٠٠٣ إصدار عام ١٩٩٤ في المعيار ٩٠٠١ إصدار عام ٢٠٠٠، ومن ثم ينبغي على المنشآت التي كانت تستخدم الأيزو ٩٠٠٢، ٩٠٠٣ إصدار عام ١٩٩٤ أن تقوم باستخدام متطلبات المعيار الجديد .

ويمكن عرض متطلبات المعيار ٩٠٠١ في خمس مجموعات رئيسية على النحو التالي:

- متطلبات تتعلق بنظام إدارة الجودة : من حيث إنشاء نظام الجودة وتوثيق السجلات والمستندات والرقابة عليها.

- **متطلبات تتعلق بمسئولية الإدارة: وهي تحدد مسئولية الإدارة تجاه نظام الجودة مثل: التأكد من ملاءمة سياسة الجودة لأهداف المنشأة، ومقابلة احتياجات العملاء، وتحديد السلطات والمسئوليات، وفحص الإدارة لنظام إدارة الجودة.**
- **متطلبات تتعلق بإدارة الموارد: وتتناول مسئولية المنشأة تجاه توفير الموارد، وبيئة العمل المناسبة لتحقيق الأهداف المطلوبة والمطابقة مع متطلبات المنتج.**
- **متطلبات تتعلق بالمنتج: وهي توفر إرشادات لتصميم وتطوير المنتج، والشراء والإنتاج والوفاء باحتياجات العملاء، وفحص التصميم أو التطوير، وتسجيل النتائج.**
- **متطلبات تتعلق بالقياس والتحليل والتطوير: وتتضمن مجموعة من الإرشادات لقياس أداء العمليات والمنتجات، والمراجعة الداخلية لنظام الجودة، والتحسين المستمر لفعالية هذا النظام.**

- **الأيزو ٩٠٠٤ وهو يقدم مجموعة من الإرشادات لتطوير نظام الجودة، وقد تم إدخال بعض التعديلات على هذا المعيار لكى يتسق مع المعيار ٩٠٠١ إصدار عام ٢٠٠٠**

وتجدر الإشارة إلى أن الأيزو ٩٠٠٠ إصدار عام ١٩٩٤ يهتم بإجراءات وتعليمات العمل ، أما الأيزو ٩٠٠٠ إصدار عام٢٠٠٠ فإنه يقوم على تحقيق التكامل بين النواحي الفنية والاجتماعية من خلال تركيزه على مبادئ إدارة الجودة

الشاملة، كما أنه يؤكد على ضرورة ارتباط أنشطة المنشأة باحتياجات وتوقعات العملاء.

٢- المعايير المرتبطة بمراجعة نظام الجودة (الأيزو ١٠٠١١، ١٩٠١١):

أصدرت الأيزو المعيار ١٠٠١١ لتوفير مجموعة من الإرشادات لتخطيط وتنفيذ وإدارة عملية المراجعة وتحديد المؤهلات والسمات التي ينبغي أن تتوافر في المراجع، ويتضمن هذا المعيار ثلاثة أجزاء هي:

الجزء الأول: وهو يوفر المنهج العملي لإعداد وتوثيق وتنفيذ المراجعة.

الجزء الثاني: وهو يختص بالمستوى المطلوب كمؤهلات في مراجعي أنظمة الجودة.

الجزء الثالث: وهو يوفر إرشادات لإدارة برنامج مراجعة أنظمة الجودة.

ونظراً لأن كثيراً من المنشآت تسعى نحو تطبيق نظام إدارة الجودة (الأيزو ٩٠٠٠) أو نظام الإدارة البيئية (الأيزو ١٤٠٠٠) مع تأكيد كل منهما على ضرورة وأهمية المراجعة كأداة إدارية تساعد في تحديد مدي تطبيق سياسة المنشأة المتعلقة بالجودة أو الإدارة البيئية، فقد عملت المنظمة العالمية للمعايرة على دمج إرشادات مراجعة أنظمة الجودة (الأيزو ١٠٠١١ بأجزائه الثلاثة) وإرشادات مراجعة الإدارة البيئة (الأيزو ١٤٠١٠، ١٤٠١١، ١٤٠١٢) في المعيار ١٩٠١١

ويتناول هذا المعيار عدة جوانب يمكن إيجازها فيما يلي:

١- المفاهيم والمصطلحات: وتتضمن مجموعة من المفاهيم والتعريفات المرتبطة بالمراجعة مثل المراجعة والملاحظة والوحدة محل المراجعة وأدلة المراجعة.

٢- مبادئ المراجعة: حيث أكد المعيار على ضرورية الاستقلال والبعد عن التحيز وتجميع قدر كافي من الأدلة أثناء عملية المراجعة وبذل العناية المهنية المعقولة.

٣- إدارة برنامج المراجعة: و يتناول تحديد أهداف برنامج المراجعة والمسئوليات والإجراءات المرتبطة به والسجلات اللازمة لتنفيذه، كما أكد المعيار على ضرورة فحص ورقابة تنفيذ برنامج المراجعة لتحديد مدي تحقيق الأهداف المطلوبة وفرص التحسين وتقديم تلك النتائج للإدارة.

٤- أنشطة المراجعة: وهو يوفر مجموعة من الإرشادات لتخطيط وتنفيذ أنشطة المراجعة بداية من تحديد أهداف ونطاق المراجعة واختيار المراجعين حتى إعداد التقرير وتوصيل نتائج المراجعة ومتابعة نشاط التصحيح.

٥- كفاءة وتقييم المراجعين: وهو يحدد السمات والمؤهلات المطلوبة في المراجع من حيث السمات الشخصية والمعرفة والمهارة والخبرة، كما أنه يوفر إرشادات لتقييم أداء المراجعين.

وترتيباً على ما تقدم يتضح ما يلي:

أ- أن معايير أنظمة الجودة (إصدار عام ٢٠٠٠) تركز على مبادئ إدارة الجودة الشاملة.

٢- تختلف إدارة الجودة الشاملة عن معايير الجودة الدولية في أن معايير الجودة الدولية تمثل معايير دولية معترف بها ويترتب على تطبيقها بالطريقة السليمة حصول المنشأة على شهادة الجودة الدولية، في حين تتفق معها في أن كل منهما يمثل نظاماً لإدارة الجودة من منظور شامل.

٣- يعتمد نجاح تطبيق نظام الجودة على عدة ركائز مثل: الإعداد والتخطيط الجيد لتطبيق النظام والاهتمام بالتعليم والتدريب المستمر على أداء العمل والتركيز على العمليات والفحص المستمر للأداء.

٤- يمكن تطبيق الجودة في جميع وظائف وأقسام المنشأة سوء كانت إنتاجية أم خدمية، حيث أفردت الأيزو جزءاً كاملاً من المعيار ٩٠٠٤ لعناصر نظام الجودة في الخدمات.

رابعاً: مفهوم مراجعة أنظمة الجودة:

تعرف مراجعة أنظمة الجودة بأنها أداه إدارية تستخدم في تقييم أنشطة الجودة وقياس فعالية النظام ومطابقة مواصفاته مع المواصفات التي حددها دليل الجودة ، كما عرفتها الأيزو بأنها عملية نظامية مستقلة تهدف إلى الحصول على الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد مدي الوفاء بالسياسات والإجراءات أو المتطلبات.

خامساً: أطراف المراجعة:

تتمثل أطراف المراجعة أنظمة الجودة على ثلاث أطراف وهى (المراجع- العميل - المراجع عليه).

أ- مراجع الجودة :

هو الشخص الذي يتولى القيام بالمراجعة ، ويجب أن يكون لديه التأهيل الكافي لأداء مهام مراجعة الجودة ، كما يجب أن يكون المراجع مرخصاً له بأداء تلك المراجعة على وجه التحديد.

ب- العميل :

هو الشخص أو المنظمة التي تطلب المراجعة

ج- المراجع عليه:

وهي الوحدة التي يطبق عليها برنامج المراجعة.

سادساً: أسباب مراجعة الجودة:

تتم مراجعة الجودة لواحد أو أكثر من الأسباب التالية:

- التقييم المبدئي لمورد نتيجة النية للتعاقد معه.
- للتحقق من أن نظام جودة المنشأ مستمرة في الوفاء بالاحتياجات المحدد وانه تم تنفيذه وذلك في إطار العلاقات التعاقدية.
- للتحقق من استمرارية نظام جودة المورد فى الوفاء بالاحتياجات المحدد وأنه تم تنفيذه وذلك في إطار العلاقات التعاقدية.

سابعاً: أنواع مراجعة أنظمة الجودة:

تنقسم مراجعة أنظمة الجودة إلى عدة أنواع على النحو التالي:

(١) مراجعة الطرف الأول (المراجعة الداخلية للجودة):

تقوم المنشأة بإعداد نظام موثق للمراجعة الداخلية للجودة لتحديد مدى الالتزام بالأنشطة المخططة وتقييم نظام الجودة باستمرار، وتتم هذه المراجعة بكوادر من العاملين بالمنشأة.

(٢) مراجعة الطرف الثاني (المراجعة الخارجية للجودة):

تتضمن هذه المراجعة تقييم مورد أو متعاقد مع المنشأة لتحديد مدى قدرته على الوفاء بالمتطلبات مثل المراجعة التي تجريها منشأة العميل على منشأة المورد لتقييم مدي قدرته على الوفاء بشروط التعاقد، ويمكن أن تتم هذه المراجعة بواسطة كوادر من العاملين بالمنشأة أو بواسطة مكاتب مراجعة خارجية.

(٣) مراجعة الطرف الثالث (المراجعة لأغراض ترخيص نظام جودة المنشأة):

تتم هذه المراجعة في حالة رغبة المنشأة في تسجيل نظام الجودة الخاص بها والحصول على شهادة الجودة الدولية، ويتم أداء هذه المراجعة بواسطة جهات أو مكاتب مراجعة مرخص لها بذلك، وفي ضوء نتائج المراجعة يتقرر منح شهادة الجودة للمنشأة من عدمه.

وقد أشارت معايير الجودة الدولية إلى أن المراجعة الخارجية للجودة يمكن أن تشمل على مراجعة الطرف الثاني ومراجعة الطرف الثالث

ثامناً: مراحل مراجعة الجودة:

تتم مراجعة الجودة من خلال عدة خطوات أو مراحل هى:

(أ) : التخطيط لعملية المراجعة:

- متطلبات ومقومات التخطيط لمراجعة الجودة:

عند تخطيط مراجعة الجودة يجب:

- **تحديد خطة المراجعة وتعيين فريق المراجعة.**
- **إعداد وثائق العمل وخاصة قوائم التحقق.**
- **تجميع المعلومات عن أداء المراجع عليه في المراجعات السابقة حتى يتسنى التخطيط الجيد لعملية المراجعة.**

وتعتمد تفاصيل خطة المراجعة على عدة عوامل أهمها ما يلى:-

- **تحديد ما إذا كانت المراجعة هي مراجعة نظام أم مراجعة تطابق**
- **تحديد أهداف العميل من القيام بالمراجعة.**
- **تحديد ما إذا كان هناك أوجه عدم تطابق متكررة أو إجراءات تصحيحية غير فعالة يجب تقديمها.**

وبغض النظر عن الظروف المحيطة بأي مراجعة جودة يجب أن تشمل خطة المراجعة طبقاً لمعايير الأيزو ما يلي:

١- تحديد المنطقة أو القسم المراجع عليه :

بمعنى تحديد ما إذا كان سوف يتم مراجعة منشأة بأكملها أم مراجعة قسم منها، حيث إن مراجعة شركة أو وحدة بأكملها أو قسم بالكامل تنفذ بطريقة مختلفة عن مراجعة جزء من قسم.

٢- **أهداف ومجال المراجعة:** وهنا يتم تحديد :

- السبب من القيام بالمراجعة
- المنطقة التي تجري عليها المراجعة.
- المعلومات المطلوبة.
- المعلومات التى يتوقع أن تكشف عنها المراجعة

٣- **تحديد الأشخاص الذين لهم مسئوليات مباشرة تتعلق بأهداف ومجال المراجعة:**

حيث يقوم المراجع بتحديد الأشخاص الذين سوف يتم إجراء مقابلات معهم من أجل الحصول على المعلومات وأيضاً الأشخاص البدلاء إذا لم يتوفر البديل الأول.

٤- **تحديد الوثائق المرجعية:**

بمعنى تحديد مواصفات الجودة أو دليل الجودة الخاص بالمراجع عليه، وهى المواصفات أو المتطلبات التي سوف تستخدم من اجل تحديد ما إذا كان هناك تطابق أم لا.

٥- **تحديد المراجع أو أعضاء فريق المراجعة:**

وهنا يتم تحديد عدد المراجعين اللازمين لتنفيذ المراجعة والمهارات أو الخبرات المطلوبة فى كل منهم.

٦- **لغة المراجعة :**

ويقصد بها المصطلحات الفنية التي ستستخدم في المراجعة والمصطلحات الفنية المستخدمة في أقسام معينة وخاصة في الأقسام الفنية، حيث يجب على المراجع أن يفهم اللغة (المصطلحات) التى يتعاملون بها.

٧- **تواريخ وأماكن المراجعات:**

ويقصد بها عدد الأيام اللازمة لتنفيذ المراجعة طبقاً لمجال المراجعة وأهدافها، والأماكن التى تشملها.

٨- **جداول المقابلات التي سوف تعقد مع إدارة المراجع عليه:**

حيث أنه يكون من الضروري تخصيص وقت محدد للمقابلات حتى نتجنب التعارض مع جدول المقابلات ، فإجراء المراجعة يتطلب جلسة افتتاحية وتنفيذ المراجعة ، وجلسة ختامية التي يعرض فيها نتائج المراجعة ومناقشتها والتي يجب أن يحضرها الأشخاص الذين جرت المراجعة عليهم.

٩- **متطلبات السرية:**

ويشمل ذلك الأشخاص الذين لهم حق الاطلاع على نتائج المراجعة، وبعض أشكال التأمين التي تضمن أن العاملين الذي تم سؤالهم لن يتعرضوا للعقاب إذا أجابوا بأمانة قد تكون ضارة بنتائج المراجع عليه.

١٠- **توزيع تقرير المراجعة والموعد المتوقع لإصداره:**

يجب على المراجعين أن يحددوا متى ستنتهي المراجعة ومن الذي سيرسل إليه تقرير المراجعة النهائي.

١١- **إعداد برنامج المراجعة :**

يجب على المراجع أن يقدر الوقت المتوقع الذي يستغرقه كل مراجعة، وتقديرات الوقت يمكن حسابها بتقييم المراجعات الداخلية السابقة أو المراجعات المشابهة بالإضافة إلى مناقشتها مع المراجع عليه.

وبذلك يمكن إعداد ورسم جدول للمراجعة لتقدير الوقت، وتوقيت البدء والانتهاء من كل نشاط للمراجعة من أجل تمام المراجعة كما هو معد لها.

١٢- **إعداد قوائم التحقق:**

تعمل قوائم التحقق كأداة تنظيمية من خلال ما يلى:

- **تنظم المراجعة في حدود المنطقة المراد إجراء المراجعة عليها وتربطها بمواصفات الجودة التي تتم المراجعة بناء عليها.**
- **تعمل كأداة تذكرة للمراجع حيث تجعله ينفق الوقت في ملاحظة المنظمة المراجع عليها بدلاً من أن يضيع معظمه في كتابة الملاحظات التي يجب أن يسجلها المراجع ، والملاحظات التى يجب أن يسجلها المراجع تكون محدودة بملاحظات التطابق أو عدم التطابق.**

وتتضمن قائمة التحقق ما يلى:

- **إشارة إلى المواصفات التي تستخدم كمقاييس لقياس العناصر التي يتم مراجعتها.**
- **موضوع المواصفات (القياسات).**
- **البند من المواصفات الذي يراد فحصه.**
- **البنود الخاصة التي يراد إظهارها داخل كل عنصر.**
- **قسم للتعليق.**

وقد يكون من المفيد أن يعطي المراجع عليه صورة من قائمة التحقق أثناء الجلسة الافتتاحية في بداية المراجعة ، حيث أن ذلك قد يساعد المراجع عليه في جمع المعلومات المطلوبة، كما أنها أيضاً مفيدة بعد المراجعة في مساعدة المراجع عليه في تحديد أهداف القسم من اجل تحقيق التحسين في المراجعات المقبلة.

(ب) تنفيذ عملية المراجعة :

تتضمن عملية تنفيذ المراجعة العناصر التالية:

- **الجلسة الافتتاحية – الفحص**
- **المطابقة (وعدم المطابقة) – الجلسة الختامية**

١ – الجلسة الإفتتاحية:

الجلسة الافتتاحية هي الخطوة الأولى في تنفيذ المراجعة، ويحضر هذه الجلسة فريق المراجعة بقيادة قائد فريق المراجعة وممثلين للمراجع عليه وخاصة من لديهم مسئوليات الإدارة، ويمكن أن يتم إضافة الأتي:

- **يرأس الجلسة قائد فريق المراجعة.**
- **يسجل أسماء ووظائف الحاضرون في الجلسة .**
- **التأكيد على المناطق التي لها درجة سرية معينة.**

<u>ويتمثل الغرض من تلك الجلسة هو ما يلي:</u>

- **تقديم أعضاء الفريق لقيادات الوحدة موضع المراجعة.**
- **مراجعة نطاق وأهداف المراجعة.**
- **تقديم موجز للطرق والإجراءات التي تستخدم في إجراء المراجعة.**
- **وضع وسائل الاتصال الرسمية بين فريق المراجعة والوحدة موضع المراجعة.**
- **تأكيد توافر الموارد والوسائل المطلوبة لفريق المراجعة.**
- **تحديد وتأكيد تاريخ وزمن عقد الجلسة الختامية وأي جلسات أخرى وسيطة بين فريق المراجعة وقيادات الوحدة موضع المراجعة**

٢ – <u>جمع الأدلة والحقائق:</u>

يتم تجميع الأدلة والحقائق من خلال المقابلات وفحص الرسائل والسجلات ، وملاحظة الأنشطة والظروف المحيطة بالمجالات المتصلة بالموضوع المطلوب جمع الأدلة والحقائق عنه، و يتم تسجيل الأدلة والأسانيد الخاصة بعدم

المطابقة إذا بدت جسيمة حتى لو كانت غير واردة في قوائم المضاهاة ويتعين بحثها ، وتختبر المعلومات المستمدة من المقابلات بالسؤال عنها لدى مصادر أخرى مستقلة مثل المشاهدات على الطبيعة والقياسات والسجلات ، ويمكن بموافقة العميل قيام كبير المراجعين بتعديل تكليفات المراجعين وخطة المراجعة إذا رأى أن ذلك ضروري للتأكد من التوصل إلى الأدلة والحقائق لخدمة أهداف المراجعة.

وفي سبيل تجميع الأدلة والحقائق الملموسة يقوم المراجع بعمل المقابلات وتسجيل ملاحظات المراجعة من خلال هذه المقابلات.

أ- المقابلات:

وقد تكون هذه المقابلات رسمية مع المديرين أو مجموعة العاملين أو أسئلة مختصرة للعامل أثناء تأديته عمله ، وعلى الرغم من أن المقابلات تشكل جزء حيوي من المراجعة إلا أن المعلومات التي يتم الحصول عليها يجب أن تؤيد باستخدام مصادر أخرى محايد مثل الملاحظة على الطبيعة ، والرجوع إلى السجلات ،

ويجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار الأمور التالية فى الاعتبار عند إجراء هذه المقابلات:

- **أن يتوجه بالسؤال للأشخاص الذين يقومون بأداء العمل (العمال) وليس الملاحظين.**
- **يجب ألا يستخف بالعاملين بالمنشأة.**
- **يجب أن يتحدث بوضوح وعناية.**

- يجب أن يتحدث بلغة العامل.

ب-الملاحظات :

يجب أن يقوم المراجع بتوثيق جميع ملاحظات المراجعة ، ويقوم فريق المراجعين باستعراض ملاحظاتهم بعد الانتهاء من مراجعة جميع الأنشطة والوظائف لتحديد أيها سيتم تصنيفه كعدم مطابقة ، ويتعين في تلك الحالة التأكد من أنها موثقة بصورة واضحة ودقيقة ، ومصحوبة بالأدلة ، ويجري تحديد عدم المطابقة بالمقارنة بالمتطلبات في المواصفة القياسية (الأيزو مثلاً) أو أية معاير أخرى يتم إجراء المطابقة إزائها.

ويقوم كبير المراجعين بعرض الملاحظات على مسئول المراجعة من جانب الوحدة ويتم إعلان إدارة الوحدة بجميع نقاط عدم المطابقة.

٣-عدم المطابقة:

يوجد نوعين من عدم المطابقة هما :

عدم مطابقة رئيسي ، وعدم مطابقة بسيط .

أ- عدم المطابقة (التطابق) الرئيسي:

وهو الذى يؤثر بدرجة كبيرة على جودة المنتج أو الخدمة، وهو ينتج بسبب:

١- وجود عيب رئيسي واحد في نظام الجودة أو المنتج أو الخدمة.

٢- نقص فى وثائق نظام الجودة المطلوبة.

٣- إذا كانت وثائق نظام الجودة لا يتم العمل بها بانتظام.

٤- مجموعة من أوجه عدم المطابقة البسيطة التي تظهر أوجه القصور في منطقة من الأنشطة والتي يكون لها تأثير لكثرة عددها.

ب-عدم مطابقة البسيط:

وهو الذي ليس له تأثير مباشر على جودة المنتج أو الخدمة أو يمكن إصلاحه بسهولة.

وعدم المطابقة البسيطة يمكن أن تتم متابعته والتأكد من فعالية الإجراءات التصحيحية عند إجراء المراجعة الداخلية التالية.

وينتج عدم المطابقة البسيط بسبب وجود بعض التعارض والانحرافات البسيطة في بعض متطلبات نظام الجودة أو وثائقه .

ويجب أن يكون لدى المراجع نماذج فارغة لتقرير عدم المطابقة كجزء من وثاق عملية المراجعة ، وتقرير عدم المطابقة عادة ما يكون في صفحة واحدة لكل عدم مطابقته وبه بعض البنود القياسية تشمل توثيق عدم المطابقة الذي ظهر وتملأ بواسطة المراجع ويجب على المراجع أن يدون النقاط التالية:

- **رقم المراجعة ومكانها**
- **تاريخ المراجعة**
- **المنطقة التي يراجع عليها**
- **المرجع الذي تتم المراجعة بناءاً عليه (الأيزو....)**
- **تقرير عدم المطابقة**

- **تحديد المراجع المسئول وممثل المراجع عليه.**

بعد استكمال تحديد عدم المطابقة يجب أن يوقع كل من المراجع والمراجع عليه أو من يمثله على التقرير ، ويتم ذلك إما أثناء المراجعة أو أثناء الجلسة الختامية ، وهذا يعني أن المراجع عليه تم تحذيره بأوجه عدم المطابقة الموجودة وانه يوافق على انه يجب اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

٥- الجلسة الختامية:

يتم إجراء مقابلة بين قيادات الوحدة ومسئولي الأنشطة الأساسية المعنية بها وفريق المراجعة في نهاية عملية المراجعة وقبل إعداد التقرير، والغرض الرئيسي من الجلسة الختامية هو تقديم ملاحظات المراجعة إلى قيادات الوحدة بأسلوب يهدف إلى التأكد من استيعابهم لنتائج المراجعة. ويقوم المراجع القائد (كبير المراجعين) بتقديم الملاحظات مع الأخذ في الحسبان مدى أهميتها، ويقوم أيضاً بتقديم نتائج المراجعة حول فاعلية نظام الجودة إزاء تأكيد تغطية لأهداف الجودة ، ويجب أن يحتفظ بتسجيل للجلسة الختامية.

أ- التجهيز للجلسة:

وعند التجهيز للجلسة الختامية فإن المراجع أو فريق المراجعة بقيادة المراجع المشرف يقوم بجمع نتائج المراجعة وتنظيمها في تسلسل منطقي من أجل أن يتم عرضها بطريقة موضوعية مفهومة أثناء الجلسة حيث أن ذلك سوف يساعد المراجع على الإعداد لمرحلة كتابة تقرير المراجعة.

ب- انعقاد الجلسة:

تعقد الجلسة الختامية بعد انتهاء المراجعة من اجل إنهاءها بطريقة مقنعة، ويجب أن يحضرها كل من حضر الجلسة الافتتاحية ، وإذا ما تم تصنيف عدم المطابقة إلى بسيط واكتشف عدم المطابقة انه رئيسي يمكن أن تبدأ الجلسة الختامية فور اكتشافه.

والهدف الرئيسي من الجلسة الختامية هو عرض ملاحظات المراجعة على إدارة الجهة المراجع عليها بطريقة تجعلهم يفهمون نتائج المراجعة بوضوح ، ويجب أن يتفق المراجع والمراجع عليه على ما يلي:

- **تاريخ استكمال الأعمال التصحيحية المطلوبة.**
- **تحديد أعمال المتابعة اللاحقة.**

وأفضل طريق تتم بها الجلسة هي:

١- يجب تقديم الشكر إلى المراجع عليه على المساعدة التي قدمها وتعاونه خلال عملية المراجعة ، ويجب توضيح أن المراجعة تمت بالمعاينة (استخدام العينات) ، وأن المعلومات التي حصل عليها أثناء المراجعة سوف يحافظ على سريتها ، ويجب ألا يقوم المراجع بإبداء أية توصيات.

٢- إعطاء فكرة مختصرة عن ما تم في عملية المراجعة.

٣- توضيح موضوع المراجعة والطريقة المستخدمة من أجل أن يعرفها الذين لم يحضروا الجلسة الافتتاحية.

٤- ذكر المواصفات التي تمت المراجعة بناءاً على ما جاء بها من معايير.

٥- عرض نتيجة المراجعة لكل منطقة (أو قسم) تمت مراجعتها.

٦- إعطاء الفرصة للمراجع عليه لمناقشة بعض الأمور التي تحتاج إلى إيضاح.

٧- الاتفاق على موعد الانتهاء من الإجراءات التصحيحية.

٨- شرح أعمال المتابعة التي سوف تتم.

٩- تسليم صورة من نماذج عدم المطابقة والتقرير النهائي.

١٠- كما يجب الاحتفاظ بسجل لما تم في الجلسة الختامية متضمنة الحاضرون ومذكرة بما تم.

(ج): تقرير المراجعة:

يقوم فريق المراجعة بإعداد تقرير رسمي بنتائج مراجعة الجودة، ويتضمن تقرير المراجعة بعض الأمور الوصفية بغرض مساعدة الذين سوف يقومون بعملية المتابعة والمراجعات التالية ويسلم التقرير إلى المراجع عليه.

ويجب أن يرسل تقرير المراجعة في أسرع وقت بعد الانتهاء من عملية المراجعة.

مسئولية إعداد تقرير مراجعة الجودة:

يعطي المراجع المشرف التوجيهات من أجل إعداد تقرير بمراجعة الجودة ، فهو يحصل على المعلومات من فريق المراجعة وأيضاً على موافقتهم على الخلاصة

والنتائج قبل إعداد النسخة النهائية من التقرير واعتمادها وتوزيعها ، لذلك يعتبر المراجع المشرف هو المسئول عن دقة التقرير واستكماله بالشكل الذي يؤدي الغرض منه، ويجب أن يتأكد من أن التقرير يعكس بأمانة وصدق محتويات التقرير.

ويجب أن يوقع فريق المراجعة على التقرير ويسجل التاريخ قبل إرساله للمراجع عليه ، ويفضل أن يكون الاتصال في الفترة التي تلي الجلسة الختامية وقبل إرسال التقرير يتم مع المراجع المشرف لأن ذلك يقلل من مخاطر إرباك المراجع عليه.

<u>الغرض من التقرير:</u>

الغرض من تقرير مراجعة الجودة هو تلخيص نتائج المراجعة بطريقة تجعل من السهل على الإدارة فهم نتائج المراجعة وآثارها ، ومن أجل اقتراح تخطيط وتنفيذ وإعداد مراجعة فعالة يجب على أعضاء فريق المراجعة أن يكونوا على علم بكيفية استخدام المعلومات التي يقومون بجمعها والأمور التي يجب أن تظهر بوضوح في التقرير

ويتمثل الغرض من تقارير المراجعة فيما يلي:

١- كأساس وطريقة للبحث والبدء في الأعمال المانعة والتصحيحية بواسطة المراجع عليه والإدارة ، ويجب أن توفر نتائج المراجعة أدلة ملموسة وإرشادات لا لبس فيها للتغيرات وأوجه التحسين التي يحتاجها نظام الجودة بالمنشأة ، ويجب أن تكون نتائج المراجعة موضوعية ونزيهة حتى تؤدي إلى اتخاذ قرارات موضوعية وغير متحيزة.

٢-الاستخدام الأمثل لتكاليف الجودة: أي تلك التكاليف الناتجة عن القرارات المالية المتعلقة بتحسن الجودة ، مما يؤدي إلى تعظيم أرباح الجودة حتى تتمكن المنشأة من الاستمرارية والنمو في نفس الوقت، أما بالنسبة للشركات غير الهادفة إلى تحقيق أرباح فإنها يجب أن تكون قادرة على سداد تكاليفها، وهذا يحقق أهداف الإدارة فيما يتعلق باستخدام أموال المنشأة بأكبر كفاءة فيما يتعلق بالجودة لكي تحصل على أفضل جودة بأقل تكلفة للجودة ، لذلك فإن تقرير مراجعة الجودة يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات تحسين الجودة بأفضل الطرق وبأقل تكلفة جودة ممكنة.

٣-التسجيل للحصول على شهادة الجودة: حيث أن التسجيل للحصول على شهادة الأيزو أو أي مواصفات وطنية لنظم الجودة من بين شروطه إجراء مراجعات ناجحة لمنظومة الجودة ويجب أن يعكس ذلك تقارير ناجحة عن مراجعة الجودة.

<u>محتويات التقرير:</u>

حددت الأيزو الإرشادات التالية فيما يتعلق بمحتويات التقرير:

١- مجال وأهداف المراجعة

٢- تفاصيل خطة المراجعة.

٣- تحديد الوثائق المرجعية التي يتم تنفيذ المراجعة بناءاً على ما جاء بها من معايير (مثل الأيزو ٩٠٠٠ ... الخ).

٤- تحديد المراجع أو فريق المراجعة وممثل المراجع عليه.

٥- تاريخ المراجعة ومدتها.

٦- تحديد المناطق التي تجري مراجعتها.

٧- ملاحظة عدم المطابقة.

٨- حكم المراجع على مدى مطابقة المراجع عليه من مواصفات نظام الجودة المطبقة والوثائق المتعلقة بها.

٩- مقدرة منظومة الجودة على تحقيق أهداف الجودة الشاملة المحددة.

وعند تصميم تقرير مراجعة الجودة يجب أن يراعى أن يشتمل تصميم التقرير على ملخص للمدير يشتمل على النقاط التالية:

- مراجعة موجزة لمجال المراجعة (بما فيها المعايير المرجعية) والخطة ووصف للمراجع عليه.
- وثائق نتائج المراجعة والتي لها تأثير رئيسي كبنود عدم المطابقة الرئيسية.

تطبيقات على الفصل الأول

س١- حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية مع التعليل فى حدود ثلاثة أسطر.

١- عند مراجعة الجودة يوجد نوعان من عدم التطابق وهما عدم التطابق الرئيسي وعدم التطابق البسيط .

٢- الهدف من الجلسة الختامية فى مراجعة الجودة هو عرض ملاحظات المراجعة على الجهة التى يتم مراجعتها .

٣- الهدف من تقرير مراجعة الجودة هو تلخيص نتائج المراجعة .

س٢- وضح مفهوم وأهداف ومراحل مراجعة الجودة .

س٣- يقوم فريق المراجعة بإعداد تقرير رسمي بنتائج مراجعة الجودة ،اشرح هذه العبارة موضحاً :

- مسئولية إعداد تقرير مراجعة الجودة .

- الغرض من تقرير مراجعة الجودة .

- محتويات تقرير مراجعة الجودة .

س٤- وضح أنواع مراجعة الجودة.

س٥- اشرح بإيجاز غير مخل مراحل مراجعة أنظمة الجودة.

الفصل الثاني

مراجعة الأداء البيئي
كأحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة

مقدمة:

تتأثر المراجعة، كغيرها من العلوم الاجتماعية بالمتغيرات الاقتصادية والسياسية، والاجتماعية السائدة، وهذا يتطلب منها أن تتطور لكى تواكب تلك المتغيرات.

ويعد من المتغيرات التي لها تأثير على المراجعة تزايد الاهتمام بالمشاكل البيئية الناشئة عن أداء المنشآت ، وما يتبعها من ممارسات متمثلة في تزايد الضغوط على المنشآت بوصفها نتيجة لصدور قوانين بيئية متشددة تهدف لحماية البيئة ، كما اتجهت المنظمات العالمية المهتمة بتحسين الأداء ، نحو وضع المعايير اللازمة لتحسين الأداء وتطويره، من خلال تضمينها للجوانب البيئية للأداء .

ونتيجة لذلك نبعت الحاجة للمراجعة البيئية باعتبارها أداة يمكن بواسطتها التحقق من قيام المنشآت بدورها في مجال حماية البيئة، من خلال تقييم أدائها البيئي.

ولقد حظيت المراجعة البيئية منذ ظهورها باهتمام كبير من قبل الجهات العلمية والمهنية والباحثين لوضع إطار لها. ونظراً للحداثة النسبية لظهورها وتعدد علاقاتها وتشابكها ، فإن هناك مشكلات في هذا المجال اتخذت اتجاهات متعددة كما استخدمت أكثر من مصطلح للإشارة إليها .

وهذا يتطلب دراسة مكونات إطار المراجعة البيئية المتمثلة في الآتي:

١- إطار المراجعة البيئية.

٢- النواحى التخطيطية والتنفيذية للمراجعة البيئية.

أولاً: إطار المراجعة البيئية:

١- مفهوم المراجعة البيئية:

حاولت الجهات العلمية والمهنية وضع مفهوم محدد للمراجعة البيئية بوصفه أساسا لتحديد أهدافها ، ونطاقها والمجالات التي تتضمنها، إلا أن هناك عدم اتفاق على مفهوم محدد لها، حيث يوجد في هذا الشأن اتجاهات معينة تتمثل في الآتي:

الاتجاه الأول:

تعرف المراجعة البيئية على أنها فحص دوري للعمليات الإنتاجية، وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على عناصر البيئة، وذلك بواسطة المنشأة نفسها أو هيئة ذات سلطة قانونية .

ولقد تبنت هذا الاتجاه وكالة حماية البيئة الأمريكية، على أنه يجب على المنشآت عدم الإضرار بالبيئة، وكما يجب على الحكومات التحقق من ذلك، ولقد أيد العديد من الباحثين هذا الاتجاه، وأطلق على عملية المراجعة مصطلح "المراجعة الخضراء" Green Audit.

ويعتمد هذا الاتجاه في تحديد مفهوم المراجعة البيئية على الآتي:

١- وجود جهات حكومية ذات سلطة قانونية للقيام بعملية المراجعة، أو توافر فنين مؤهلين داخل المنشأة .

٢- اقتصار عملية المراجعة على فحص فنى للعمليات الإنتاجية، وما يرتبط بها من أنشطة لتحديد مصادر التلوث والمخلفات التي تصب في البيئة.

٣- انحصار الأطراف المهتمة بنتاج عملية المراجعة في الحكومة والإدارة .

ويؤخذ على هذا الاتجاه ما يأتي:

١- تجاهل احتياجات الأطراف الأخرى -ذات العلاقة بالشركة- من نتائج المراجعة البيئية مثل المستثمرين، والعاملين، والمقرضين، وجماعات الضغط الأخرى.

٢- عدم تضمين النواحي المالية للأداء البيئي، وكذلك النظم البيئية المطبقة بما تتضمنه من سياسات وبرامج.

٣- عدم وضوح المعايير التي تتم بناء عليها عملية المراجعة .

<u>الاتجاه الثاني:</u>

تعرف المراجعة البيئية على أنها "فحص دوري للسياسات والبرامج البيئية، للتحقق مما إذا كانت نظم الإدارة البيئية المطبقة بالمنشأة كافية، وتحقق الالتزام بالمتطلبات القانونية والأهداف الداخلية".

ولقد تبنى هذا الاتجاه معهد المراجعين الداخليين الأمريكي على أن المراجعة البيئية أداة إدارية يمكن بواسطتها التحقق من سلامة نظم الإدارة البيئية المطبقة في المنشأة وأن ذلك يقع على عاتق المراجع الداخلي . وقد أيد العديد من الباحثين هذا الاتجاه وأطلق على عملية المراجعة مصطلح مراجعة نظم الإدارة البيئية.

وتنامي هذا الاتجاه بعد صدور المواصفات العالمية لنظم الإدارة البيئية عن المنظمة العالمية للتوحيد القياسي عام ١٩٩٦ م.

<u>ويعتمد هذا الاتجاه في تحديد مفهوم المراجعة البيئية على الآتي:</u>

١- وجود جهات حكومية ذات سلطة قانونية للقيام بعملية المراجعة، أو توافر فنيين مؤهلين داخل المنشأة.

٢- اقتصار عملية المراجعة على فحص فنى للعمليات الإنتاجية ، وما يرتبط بها من أنشطة لتحديد مصادر التلوث والمخلفات التي تصب في البيئة.

٣- انحصار الأطراف المهتمة بنتائج عملية المراجعة في الحكومة والإدارة.

<u>ويؤخذ على هذا الاتجاه ما يأتي:</u>

١- تجاهل احتياجات الأطراف الأخرى –ذات العلاقة بالشركة من نتائج المراجعة البيئية، مثل المستثمرين والعاملين، والمقرضين، وجماعات الضغط الأخرى.

٢- عدم تضمين النواحي المالية للأداء البيئي، وكذلك النظم البيئية المطبقة بما تتضمنه من سياسات وبرامج .

٣- عدم وضوح المعايير التي تتم بناء عليها عملية المراجعة .

الاتجاه الثالث:

تعرف المراجعة البيئية على أنها "فحص للسجلات والدفاتر المحاسبية للتعرف على أثر الأداء البيئي للمنشأة على القوائم المالية ، للتحقق من سلامة المعالجة المحاسبية للجوانب المالية المرتبطة بهذا الأداء ".

ولقد تبنى هذا الاتجاه معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، على أن هناك عوامل لها تأثير على القوائم المالية – يجب على المراجع الخارجي أخذها في الاعتبار عند مراجعة القوائم المالية – من بينها الجوانب البيئية للأداء .

وقد أيد العديد من الباحثين هذا الاتجاه، على أن المراجع الخارجي مسئول أمام الأطراف الخارجية عن القوائم المالية التي يشهد بصحتها.

ويعتمد هذا الاتجاه في تحديد مفهوم المراجعة البيئية على الآتي:

١- فحص السجلات والدفاتر المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة، للتحقق من سلامة معالجة التكاليف والالتزامات البيئية المحتملة.

٢- كون الأطراف المهتمة بنتائج عملية المراجعة هي الأطراف الخارجية ، التي تعتمد في حصولها على بيانات المنشأة على القوائم المالية .

ويؤخذ على هذا الاتجاه ما يلى:

١- تجاهل النواحي القانونية والسياسات والبرامج البيئية ، والتي قد يكون لها تأثير على قرارات الأطراف الخارجية أكثر من الجوانب المالية للأداء البيئي ، وخاصة عدم التزام المنشآت بقوانين البيئة ، وما يترتب عليها من إجراءات قانونية قد تهدد استمراريتها في النشاط.

٢- كون جانب كبير من البرامج البيئية ومساهمات المنشآت في المجال البيئي غير مثبت في الدفاتر، لعدم القدرة على ترجمة كافة التكاليف البيئية إلى قيم مالية، خاصة فيما يتعلق بالتأثيرات البيئية الخارجية، مثل أضرار التلوث التي تصيب المجتمع المحيط.

الاتجاه الرابع:

تعرف المراجعة البيئية على أنها "فحص فني للعمليات الإنتاجية والسجلات المرتبطة بالقوانين البيئية، للتحقق من مدى التزام المنشآت بمتطلبات قوانين البيئة، وذلك بواسطة الجهات الرقابية".

ولقد تبنى العديد من الباحثين هذا الاتجاه، على أنه يضفى صفة الإلزام على عملية المراجعة ويطلق عليها" مراجعة الالتزام البيئي .

<u>ويعتمد هذا الاتجاه في تحديد مفهوم المراجعة البيئية على الآتي:</u>

١- ود أجهزة رقابية لها سلطة كافية للقيام بعملية المراجعة.

٢- وجود سجلات بيئية تدون بها التأثيرات البيئية.

٣- كون الفئات المهتمة بنتائج عملية المراجعة هي الحكومة.

<u>ويؤخذ على هذا الاتجاه ما يلى:</u>

١- كون تقارير الأجهزة الرقابية في كثير من الدول –مثل مصر– سرية ولا يجوز الاطلاع عليها من قبل الأطراف المهتمة بأداء المنشآت.

٢- تجاهل الجوانب الأخرى للأداء البيئي، خاصة الجانب المالي، بما له من تأثير على القوائم المالية، وكذلك السياسات والبرامج البيئية، بما لها من تأثير على هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة.

<u>وأن الرأي الصواب في هذا الصدد يتمثل في الآتي:</u>

١- هناك عدم اتفاق على مفهوم محدد للمراجعة البيئية، يمكن الاستناد إليه بوصفه أساسا لوضع إطار لها، ويستدل على ذلك من اختلاف المصطلحات التي استخدمتها الجهات العلمية والمهنية والباحثون، للتعبير عن عملية المراجعة مثل المراجعة الخضراء، ومراجعة الالتزام، ومراجعة نظم الإدارة البيئية.

٢- عدم الاتفاق على مفهوم محدد للمراجعة البيئية ترتب عليه ما يأتي:

- **عدم الاتفاق على نطاق عملية المراجعة.**
- **عدم الاتفاق على المجالات التي تغطيها عملية المراجعة .**
- **عدم الاتفاق على الجهة التي تقوم بعملية المراجعة .**

- عدم الاتفاق على الأطراف المهتمة بنتائج عملية المراجعة .

٣- مفهوم المراجعة البيئية يدور حولها عملية فحص للسجلات والدفاتر، أو السياسات والبرامج البيئية، أو العمليات الإنتاجية، وما يرتبط بها من أنشطة. وذلك للتحقق من سلامة جوانب الأداء البيئي للمنشأة، على اختلاف أنواعها سواء المالية أو القانونية أو الداخلية.

٤- مفهوم المراجعة البيئية – طبقاً لأى اتجاه – يرتكز على مقومات أساسية تتمثل في الآتي:

- وجود عملية فحص سواء للعمليات الإنتاجية أو السجلات والدفاتر أو البرامج والسياسات.
- وجود جهة لها حق القيام بعملية المراجعة.
- وجود أطراف مهتمة بنتائج عملية المراجعة.

ويمثل وجود تلك المقومات في مفهوم المراجعة البيئية الأساس لتحديد الهدف من عملية المراجعة، وهو ما سيتك تناوله في الجزء الآتي.

٢- أهداف المراجعة البيئية:

تمثل الأهداف الغايات التي يسعى أي علم لتحقيقها، فمنذ نشأة المراجعة بوصفها علماً وفناً، وهى تهدف إلى تقديم خدماتها إلى جميع الأطراف المهتمة أو المستفيدة من نتائجها، وتستمد المراجعة البيئية – باعتبارها أحد فروع المراجعة – فاعليتها من الأهداف التي تسعى لتحقيقها وما ينتظر منها من فوائد ومزايا للأطراف المستفيدة أو المهتمة بها.

وتعددت الأهداف المرجوة من المراجعة البيئية، لاختلاف النظرة إلى طبيعة المراجعة البيئية، إذا ما كانت أداة إدارية، أو أداة لبث الثقة في المعلومات المنشورة، أو أداة رقابية تمارسها الجهات الحكومية، أو أداة لتوفير المعلومات للجهات الداخلية. ويمكن توضيح الأهداف المرجوة من المراجعة البيئية فيما يأتي:

١- تهدف المراجعة البيئية إلى التحقق من مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية، حيث تسعى إدارة المنشآت من خلال المراجعة البيئية إلى التحقق من تطابق

أداة المنشآت مع متطلبات هذه القوانين، لتجنب المخاطر المترتبة على عدم الالتزام، متمثلة في الجزاءات المالية أو الإجراءات القانونية طبقاً لأحكام هذه القوانين.

٢- وتسعى الجهات الرقابية من خلال المراجعة البيئية إلى منع مخالفة القوانين البيئية، بإجبار المنشآت على اتخاذ الإجراءات التصحيحية خلال فترة معينة أو اتخاذ الإجراءات القانونية ضدها.

٣- تهدف المراجعة البيئية إلى التحقق من سلامة نظم الإدارة البيئية المطبقة في المنشآت طبقاً لمعايير محددة مسبقا، حيث يجب على المراجع الداخلي فحص السياسات والبرامج البيئية، للتحقق من كفاءتها وفاعليتها لمساعدة المنشآت في الحصول على شهادة الجودة بوصف ذلك جزءاً من مسئوليته على ضوء المستجدات التي طرأت على دور الإدارة واهتماماتها.

كما تقوم الجهة المانحة لشهادة الجودة بفحص نظم الإدارة البيئية المطبقة في المنشآت على ضوء معايير نظم الإدارة البيئية وبصفة دورية، لكى تقرر منح الشهادة من عدمه، أو استمرار الشهادة من عدمه.

٤- تهدف المراجعة البيئية إلى التحقق من سلامة المعالجة المحاسبية للجوانب المالية للأداء البيئي، متمثلة في التكاليف والالتزامات البيئية المحتملة وتأثيرها على القوائم المالية المنشورة، حيث يجب على المراجع الداخلي التعرف على المخالفات البيئية وآثارها المالية وتحديد أهميتها. فإذا ثبت له أهميتها فيجب التقرير عنها للإدارة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية. أما المراجع الخارجي بصفته مسئولا عن القوائم المالية التي يشهد بصحتها، فإن إغفال العوامل التي لها تأثير على القوائم المالية يعرضه للمساءلة، مما يتطلب منه الأخذ في الاعتبار أثر الأداء البيئي على القوائم المالية، التي تعتمد عليها الأطراف الخارجية في اتخاذ قراراتها.

٥- تهدف المراجعة البيئية إلى التحقق من سلامة العمليات الإنتاجية، وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لها تأثير على البيئة، حيث يجب على المراجع الداخلي

فحص العمليات الإنتاجية والأنشطة لتحديد مصادر التلوث أو معالجة المخلفات، لتوفير معلومات للإدارة تفيدها في اتخاذ القرارات في هذا الصدد .

وإن الرأي الصواب في هذا الصداد هو:

أولاً: هناك عدم اتفاق على أهداف محددة للمراجعة البيئية، حيث إنها تحقق أهدافاً عديدة وهذا يرجع إلى الآتي :

١- تعدد المجالات التي تغطيها المراجعة البيئية وتنوعها .

٢- تعدد الجهات التي تقوم بعملية المراجعة .

٣- تعدد الأطراف المستفيدة من نتائج عملية المراجعة، على اختلاف أهدافها واحتياجاتها من المعلومات البيئية.

ثانياً: أهداف المراجعة البيئية تختلف باختلاف الجهة القائمة بعملية المراجعة ، والأطراف المستفيدة منها، وهذا يتضح في الآتي:

١- يهدف المراجع الداخلي من خلال المراجعة البيئية إلى التحقق من سلامة الجوانب المختلفة لأداء للمنشأة، سواء كانت مالية أو قانونية أو سياسات وبرامج بيئية، وذلك باعتبار أن المراجعة البيئية أداة إدارية تسعى الإدارة بواسطتها إلى الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في هذا الشأن.

٢- يهدف المراجع الخارجي من خلال المراجعة البيئية إلى التحقق من سلامة المعالجة المحاسبية للجوانب المالية للأداء البيئي للمنشأة، متمثلة في التكاليف والالتزامات المحتملة، كما يتضمن تحديد مدى تأثير قيم الأصول بالأداء البيئي للمنشأة، بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية لتوفير معلومات موثوق بها للأطراف الخارجية.

٣- تهدف الجهات الرقابية من خلال المراجعة البيئية إلى التحقق من مدى التزام المنشآت بقوانين البيئة، وذلك باعتبار عملية المراجعة أداة رقابية تمارسها الحكومات لحماية البيئة من الآثار السلبية.

٤- تهدف الجهات المانحة لشهادة الجودة، من خلال المراجعة البيئية إلى التحقق من كفاءة نظم الإدارة البيئية المطبقة بالمنشآت وفاعليتها على ضوء معايير محددة ، وذلك لتوفير معلومات لاتخاذ القرار بشأن شهادة الجودة.

٣- معايير المراجعة البيئية:

يجب أن ترتكز المراجعة البيئية كباقي فروع الراجعة الأخرى على معايير محددة وواضحة تمثل أنماطاً يتم على أساسها ممارسة هذا الفرع من المراجعة، ومقارنة ما تم من إجراءات، بما يجب أن يكون.

ويمثل وجود المعايير ركناً أساسياً في إطار المراجعة البيئية، كما يمثل غيابها مشكلة تعوق تطبيقها، حيث يترتب على غيابها ما يأتي:

١- اتخاذ المراجع قراراً بعدم القيام بالمراجعة البيئية، على ضوء صعوبة توفير تأكيد تعتمد عليه الأطراف الأخرى.

٢- أداء المراجع لعملية المراجعة رغم عدم وجود معايير محددة وواضحة للأداء أو لم يكتمل وجودها بشكل كاف، فإنه يواجه مشكلة اقتراح معايير واضحة للأداء تكون ملائمة يمكن بموجبها تنفيذ مراجعة سليمة.

٣- الصعوبة الواقعة على المراجع من حماية نفسه من التعرض للانتقادات العامة، نتيجة للاعتماد على عمل آخرين نابع من أيدلوجية معينة، وذلك في حالة اعتماده على الاستشاريين.

٤- تعرض المراجع لمخاطر إضافية ناتجة عن المسائلة المهنية، في حالة قيامه بأعمال المراجعة البيئية، بالاشتراك مع متخصصين في مجالات عالية المستوى، تقل فيها المعايير المتعارف عليها .

٥- وجود صعوبات تواجه المراجع عند تنفيذ رقابة الجودة العالية أو عند اتخاذ إجراءات العناية الواجبة، في ظل غياب المعايير المتعارف عليها والاعتماد على المشورة الفنية المتخصصة من الاستشاريين.

٦- قيام المراجعة البيئية على معايير غير مكتملة أو غير ملائمة خاضعة للتقدير والاجتهاد يعرض مصداقية نتائج المراجعة للتشكيك.

ويرجع عدم الثقة في نتائج المراجعة البيئية، في ظل غياب معايير متعارف عليها إلى اختلاف توقعات ووجهات نظر الأطراف المهتمة بأداء المنشأة، وذلك لتخوفهم من تحيز المراجع بتبنيه وجهة نظر معينة قد تعتقد هذه الأطراف أنها غير ملائمة.

ونتيجة لعدم وجود معايير متعارف عليها للمراجعة البيئية ، تطلب الأمر التعرف على الآراء والإسهامات التي تمت في هذا المجال، من خلال استقراء الجهود التي تمت في مجال المراجعة البيئية، والتي اتخذت اتجاهين هما كما يأتي:

<u>الاتجاه الأول:</u>

لم تقدم الدراسات التي تمت طبقاً لهذا الاتجاه معايير المراجعة البيئية ، كما أنها لم تتعامل مع المشكلة بمستوى الأهمية نفسه، وإنما تدرجت في هذا الشأن، فهناك دراسات لم تتعرض لمشكلة غياب معايير المراجعة البيئية ولم تشر إليها. بينما أشارت إحدى الدراسات إلى أن معايير المراجعة البيئية تمثل مشكلة يجب أن تغطيها دراسات مستقلة، على أن عملية وضع معايير للمراجعة البيئية ترتبط بجوانب فنية عديدة ، تختلف في صياغتها باختلاف الأنشطة والتأثيرات البيئية التي تمارسها المنشأة.

ولقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن الجهاز المركزي للمحاسبات بوصفه جهة رقابية لديه القدرة على القيام بالمراجعة البيئية، بما يمتلكه من خبرات ومهارات مختلفة، وأنه ليست هناك حاجة لصياغة معايير للمراجعة البيئية، واستندت الدراسة في هذه النتيجة إلى أن الجهاز المركزي للمحاسبات باعتباره جهة رقابية تتوافر الثقة في النتائج التي يتوصل إليها .

واتجهت دراسة أخرى نحو تحديد مجموعة من الخطوات المتتالية، لوضع معايير للمراجعة البيئية متمثلة في الآتي:

١-إجراء الاستقصاءات اللازمة للتعرف على وجهة نظر الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمنشأة في العوامل البيئية، وتأثيرها، والسياسة المناسبة لمواجهتها.

٢-حصر المتطلبات القانونية الواردة في القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٤م الخاص بحماية البيئة بالنسبة للمنشآت وتصنيفها واتخاذها أساساً لمعايير الأداء الصناعي، مثل معدلات دوران المواد، ومعدلات الأعمال الإنتاجية للسلع المعمرة، ومستويات التلوث بسبب الإنتاج وبسبب استخدام المنتجات ومستويات الأمان الواجب توافرها في المنتجات .

٣-إعداد قائمة العوامل البيئية وترتيبها تبعاً للأولويات .

٤-اقتراح سياسات ملائمة لمواجهة العوامل البيئية .

٥-وضع أصص للإفصاح عن تكاليف القرارات البيئية .

<u>الاتجاه الثاني:</u>

حاول أنصاره، تقديم حلول لمشكلة غياب معايير للمراجعة البيئية فقد قدمت إحدى الدراسات إرشادات للمراجعة البيئية، لتحل محل المعايير وتضمنت تلك الإرشادات ما يأتي:

١-<u>إرشادات محاسبية وفنية: وتشمل الآتي:</u>

- الإعفاءات والتسهيلات الضريبة.
- تحقيق المنفعة النسبية.
- الوحدة المحاسبية.
- الأهمية النسبية.
- تعدد أدلة الإثبات.

٢-<u>إرشادات الرقابة وتقييم الأداء: وتشمل الآتي:</u>

- تكاليف التحكم في الآثار السلبية على البيئة.
- درجة الإذعان.
- التطورات الحديثة في مجال معدات الحماية والرقابة.
- التنظيم والتوجيه.

- تحليل الانحرافات للنشاط البيئي.

٣-<u>إرشادات إجرائية وتشريعية: وتشمل الآتي:</u>

- الإعانات الحكومية المالية والعينية .
- حقوق الآثار السلبية القابلة للاتجار والمبادلة .
- المساهمات المالية .

٤-<u>إرشادات اقتصادية: وتشمل الآتي:</u>

- فرض الضرائب على الآثار السلبية.
- الأسلوب الاسترشادي.
- دوال تأثير عناصر الآثار السلبية على البيئة.

٥-<u>إرشادات للمفاضلة بين البدائل البيئية وترشيدها: وتشمل الآتي:</u>

- -التقديرات المالية للآثار البيئية.
- التفاوض.

٦-<u>إرشادات عامة : وتشمل الآتي:</u>

- الإفصاح .
- الملاءمة .
- الشمول .
- الصلاحية .
- الجدوى .
- الكفاءة الاقتصادية والإدارية .
- الفاعلية في تحقيق الأهداف .

<u>الاتجاه الثالث:</u>

تحتاج المراجعة البيئية إلى نوعين من المعايير هما:

١- <u>معايير عامة</u>: وهى التي يمكن بواسطتها تقييم السياسات والبرامج البيئية على أن تتضمن الآتي:

- مدى العدالة في توزيع تكلفة مراقبة التلوث أو الحد منه .

- مدى الوضوح وبساطة الإجراءات والقواعد المتبعة في تطبيق السياسات والبرامج البيئية.
- مدى إمكانية مراقبة الإجراءات المتعلقة بالسياسات البيئية ومتابعتها.
- مدى قدرة الأجهزة البيئية المختصة على عرض عدم الكفاءة والقصور وتوضيحها في تحقيق الأهداف البيئية.
- مدى كفاءة خبراء البيئة في تطبيق إدارة البيئية ،والثغرات التي يجب تجنبها.

٢- معايير فنية: وهى التي تتمثل في المواصفات والمقاييس الفنية التي يجب الالتزام بها، على أن تتضمن الآتي :

أ- معايير بيئية: وتتضمن الحدود المسموح بها للتلوث الجوى، ونسب الضوضاء ومستويات النفايات، والآثار السلبية للمنشآت .

ب- مواصفات المنتجات ونوعيتها.

ج- مواصفات التركيبات الثابتة والتجهيزات التركيبية .

هذا، واتجهت بعض الدراسات إلى الاسترشاد بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، ولجنة معايير المراجعة الدولية، على أن جوهر المراجعة البيئية، ومحور اهتمام المراجع فيها هو الجانب المالي متمثلاً في التكاليف والالتزامات البيئية المحتملة.

والرأي الصواب في هذا الصدد هو:

١-هناك حاجة لمعايير للمراجعة البيئية، تمثل أحد الأركان الأساسية لبناء إطار لها.

٢-عدم وجود معايير متعارف عليها للمراجعة البيئية ، واتضح ذلك من خلال عدم الاتفاق على معايير محددة وواضحة للمراجعة البيئية .

٣-عدم الاتفاق على معايير محددة للمراجعة البيئية، أو عدم التعرض لهذه المشكلة نهائياً، راجع إلى عدم وضوح الطبيعة الفنية للمراجعة البيئية، وكذلك المجالات التي يجب أن تغطيها .

٤- أهمية المراجعة البيئية:

٤/١: المستثمرون:

يتعين على المستثمر طبقا لنظرية العقد الاجتماعى مراعاة البعد البيئى عند اتخاذ القرارات الاستثمارية، كما يتعين على إدارة المنشأة وضع الخطط والسياسات البيئية وتنفيذها لعدم الإضرار بالأطراف الأخرى للمجتمع وقد أكدت اللجنة المنبثقة عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة في تقريرها أن المستثمر عند اتخاذ قرار الاستثمار يفضل المنشآت التي لا تضر بالبيئة .

ويعد المستثمرون أهم الأطراف الخارجية التي تسعى إدارة المنشأة إلى توفير معلومات لهم بهدف التأثير على قراراتهم لصالح المنشأة ، بما فيها معلومات عن تأثير المنشأة على البيئية باعتبار ذلك أحد المتغيرات الداخلة في صنع القرار الاستثمارى .

وتأسيساً على ذلك، اتجهت الجهود إلى الربط بين الإفصاح عن المعلومات البيئية وأسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية، وتوصلت إلى وجود علاقة إيجابية بينهما ، وإن اختلفت الأسباب المفسرة لهذه العلاقة.

فقد يرجع أسباب ذلك إلى دور المعلومات البيئية في التعرف على تأثير الأداء البيئي على أرباح المنشآت، خاصة فيما يتعلق بالتكاليف التي تتحملها المنشآت المخالفة لإزالة المخالفات ومعالجة أسبابها، أو التعويضات التي تتحملها المنشآت نتيجة المطالبات القضائية من قبل المتضررين من نشاطها.

وكذلك ترجع أسباب العلاقة إلى دور المعلومات البيئية في التعرف على المخاطر الملازمة لنشاط المنشآت التي تمارس نشاطاً له تأثير سلبى على البيئة .

ونتيجة لأهمية المعلومات البيئية بوصفها أحد المتغيرات الداخلة في صنع القرار الاستثمارى ، اهتمت الجهات المنظمة للإفصاح في كثير من الدول ، بضرورة

الإفصاح عنها ووضع قواعد لذلك ، منها ضرورة مراجعتها قبل النشر لإضفاء الثقة عليها .

وتأكيداً لما سبق ، فقد ألزمت سوق الأوراق المالية الأمريكية المنشآت المسجلة لديها، والممارسة لنشاط له تأثير على البيئة أن تفصح عن المعلومات البيئية في قوائم مستقلة مرفقة مع القوائم المالية، على أن تتم مراجعتها قبل النشر بينما اشترطت سوق الأوراق المالية في أوروبا على المنشآت الراغبة في التسجيل بها ، أن يكون لديها سياسات بيئية واضحة وتمت مراجعتها باعتبار ذلك أحد الشروط الواجب استيفاؤها قبل التسجيل .

ويتضح مما سبق الآتى :

١- أن المستثمر في البيئات الأجنبية يحتاج إلى المعلومات البيئية ، بوصفها أحد المتغيرات الداخلة في صنع القرار الاستثمارى .

٢- أن المستثمر في البيئات الأجنبية يشترط مراجعة المعلومات البيئية .

٣- أن مراجعة المعلومات البيئية لها تأثير على قرارات المستثمر ، وهذا ما أكدته الدراسات الميدانية التي تمت في تلك البيئات ، وكذلك مطالبة الجهات المنظمة للإفصاح للمنشآت بالإفصاح عنها ومراجعتها .

وإذا كان هذا هو الوضع في البيئات الأجنبية ، فإنه يجب التعرف على الوضع في البيئة المصرية من خلال جهود الباحثين في هذا المجال ، ففى مصر يعد اهتمام المستثمر بالمعلومات البيئية حديثاً نسبياً . ولقد تأتى هذا الاهتمام بعد صدور القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٤م ، بم يتضمنه من إجراءات قانونية ، وجزاءات مالية ، يترتب عليها مخاطر تواجه المنشآت المخالفة ، مما يتطلب من المستثمر التعرف عليها وأخذها في الاعتبار عند صنع القرار الاستثمارى بالتعامل في أسهم هذه المنشآت .

وتجدر الإشارة إلى أن أسهم شركات قطاع الأعمال العام الصناعية ، تعانى نوعا من العزوف عن شرائها لأسباب عديدة ، منها تخوف المستثمرين من المخاطر التي قد تواجه هذه الشركات ، في المستقبل ، مما يتطلب تنشيط التعامل في أسهم هذه

الشركات من خلال التوسع في الإفصاح بنشر تقرير مستقل عن المخاطر الملازمة لهذه الشركات ، على أن يتضمن هذا التقرير الإفصاح عن الأحداث غير المؤكدة المعروفة للإدارة ، والتى يؤثر إغفالها على نتيجة الأعمال والظروف الحالية والمستقبلية كالدعاوى القضائية ضد الشركة واحتمالات وقف النشاط والإفصاح عن العوامل الأساسية التي تجعل الاستثمار في الأوراق المالية يتميز بالمضاربة أو المخاطرة المالية . وعلى ضوء ما سبق يجب أن يتضمن هذا التقرير المعلومات البيئية للتعرف على الدعاوى القضائية ضد الشركات ، التي أحدثت مخالفات بيئية قد يترتب عليها جزاءات مالية أو إجراءات قانونية ، تجعل الاستثمار في أسهم هذه الشركات ينطوى على مخاطر مالية .

وتأكيدا لما سبق ، ركزت الجهود على العلاقة الإيجابية إذا ما تم الإفصاح عن المعلومات البيئية ، وسلوك متخذى القرارات الاستثمارية في سوق الأوراق المالية المصرية . وترجع أسباب العلاقة إلى دور المعلومات البيئية في مساعدة المستثمرين على إعادة توقع عائد الاستثمار وقيمته في الأسهم ، وبلورة اتجاههم نحو سمعة المنشأة ، وكذلك مساعدتهم على تقدير مستوى المخاطر التي تواجه الاستثمار في الأوراق المالية للمنشآت ، التي تمارس نشاطاً له تأثير سلبى على البيئة .

أما عن مدى رغبة المستثمرين في خضوع المعلومات البيئية للمراجعة ، فتشير الجهود التي تمت في هذا المجال إلى أن مستخدمى هذه المعلومات لاسيما المستثمرين يرغبون في مراجعتها قبل النشر ، على أن تقرير المراجعة يمدهم بالمعلومات التي تؤثر على قراراتهم ، لاسيما قرارات الاستثمار في الأوراق المالية .

ويتضح مما سبق الآتى :

١- تتبع أهمية المعلومات البيئية في صنع القرار الاستثمارى ، وكذلك مراجعتها من زاويتين هما :

الأولى : أن المستثمر يحتاج إلى معلومات بيئية موثوق بها لتجنب المخاطر التي قد يتعرض لها نتيجة للاستثمار في الأوراق المالية للمنشآت التي تمارس نشاطاً له

تأثير على البيئة وتخضع لأحكام قوانين البيئة ، وما تتضمنه من إجراءات وجزاءات قد تعوق استمراريتها .

الثانية : أن إدارة المنشأة تهدف بدورها من الإفصاح عن المعلومات البيئية ومراجعتها إلى التأثير على قرارات المستثمرين لصالح المنشآت ، أو الحد من تخوف المستثمرين الحاليين لتقليل القرارات العكسية التي يترتب عليها مردود سلبى على أسعار الأسهم أو منعها .

٢- أن المستثمر يحتاج إلى المعلومات البيئية المالية التي تؤثر على الأرباح أو المركز المالى للمنشأة، وكذلك إلى المعلومات البيئية القانونية التي قد تهدد استمراريتها في النشاط. وإلى معلومات داخلية عن كفاءة نظم الإدارة البيئية بوصفها جزءاً من هيكل الرقابة الداخلية .

٣- أن المستثمر يحتاج إلى مراجعة المعلومات البيئية، من خلال إطار علمى لمراجعة تلك المعلومات وإضفاء المصداقية عليها .

وسوف يتم التحقق من النتائج التي توصل إليها الباحث خلال المرحلة الأولى من الدراسة الميدانية .

٢/٤: المقرضون:

تحتاج فئة المقرضين إلى معلومات كافية عن أداء المنشآت الطالبة للائتمان للتعرف على قدرتها على الوفاء بالتزاماتها في المواعيد المحددة لها، بهدف تجنب المخاطر المترتبة على منح الائتمان.

وتعد المخاطر البيئية الناشئة عن مخالفة المنشآت لقوانين البيئة من أهم المخاطر التي تتعرض لها مؤسسات الإقراض في الآونة الأخيرة، مما أدى إلى زيادة الاهتمام بطلب المعلومات البيئية في مجال منح القروض.

وتركز الاهتمام في بداية الأمر على القروض برهن الأصول، بسبب تأثر الأصول بالأداء البيئى للمنشأة. وفى حالات معينة كانت التكاليف اللازمة لإصلاح الأصول تتعدى قيتها المسجلة بالدفاتر، مما دفع المنشأة إلى إظهار قيم هذه الأصول بقيمة رمزية على سبيل التذكرة

ثم اتسع نطاق الاهتمام نتيجة للضغوط التي تمارسها الأطراف المهتمة بحماية البيئة على مؤسسات الإقراض على أن يكون لها دور أكثر فعالية في هذا المجال، من خلال القروض التي تمنحها للمنشآت التي تمارس نشاطاً له تأثير على البيئة. وتطلب ذلك من مؤسسات الإقراض أن تعدل من سياسات منح القروض وإجراءاتها بهدف تجنب المخاطر الناشئة عن منح القروض لهذه المنشآت ، أو لتجنب الضغوط التي تمارسها الأطراف المهتمة بحماية البيئة .

وتأكيداً لما سبق، توصلت التجارب الميدانية بأمريكا إلى أن ٨٨% من البنوك الأمريكية من عينة الدراسة غيرت من سياسات منح الائتمان بسبب المخاطر البيئية، مما ترتب عليه رفض ٦٣% من طلبات منح القروض ، كما أن ٤٦% من الطلبات التي سبقت الموافقة عليها تم إيقافها . وأوضحت الدراسة أن أهم التعديلات التي أجرتها البنوك هى ضرورة إجراء المراجعة البيئية ، على أن يكون لنتائجها تأثير على قرارات الائتمان وشروطه .

وفي الاتجاه نفسه، توصلت إحدى التجارب الميدانية الإيطالية إلى أن ٧٣% من البنوك الإيطالية تتبنى سياسة الاهتمام الشامل بالبيئة، سواء في قرارات منح الائتمان أو قرارات الاستثمار الخاصة بها، مما ترتب عليه رفض فرص استثمارية كان من المقرر القيام بها، لأن لها تأثيراً سلبياً على البيئة .

ويتضح مما سبق الآتى :

١- أن المعلومات البيئية تمثل أحد المحددات الرئيسية لصنع قرار الائتمان بالبنوك الأجنبية .

٢- أن العديد من البنوك الأجنبية تطالب بضرورة مراجعة المعلومات البيئية .

٣- أن المعلومات البيئية التي تمت مراجعتها ، لها تأثير على قرارات الائتمان أو شروطه في البنوك الأجنبية .

أما في البيئة المصرية، فإن البنوك مقيدة بلائحة محددة عند اتخاذ قرار منح الائتمان، وأن محور اهتمامها هو الأداء المالى للمنشآت الطالبة للائتمان، متمثلاً في مركزها المالى، وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها، ودرجة السيولة التي تتمتع بها، وقدرتها على تحقيق الأرباح . وقد هدفت إحدى الدراسات إلى التعرف على العلاقة

بين الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية – بما فيها المساهمات البيئية – وقرار منح القروض وتوصلت الدراسة إلى أنها علاقة ضعيفة على ضوء اللائحة التي تحكم عملية منح القروض في البيئة المصرية .

ولكن مع صدور قانون البيئة رقم ٤ لسنة ١٩٩٤ م ، بما يتضمنه من إجراءات وجزاءات قد يترتب عليها مخاطر تعوق استمرار المنشآت في نشاطها، فإن إغفال البنوك للمعلومات البيئية يؤثر على مجال منح القروض، بسبب المخاطر المترتبة على عدم الالتزام بالقانون .

هذا، بالإضافة إلى علاقة التأثير التبادلية بين الأداء المالى، والأداء البيئي للمنشآت، حيث أن الأداء المالى الجيد يتبعه تحسن في الأداء البيئي، كما أن المخالفات البيئية تعرقل الأداء المالى للمنشآت .

وهذا يتطلب من البنوك المصرية توسيع نطاق المعلومات المطلوبة لاتخاذ قرار الائتمان، لتشمل معلومات موثوقا بها عن الأداء البيئي، وتتعلق بالمصروفات البيئية السنوية، والأصول المخصصة لحماية البيئة، والالتزامات المحتملة خاصة بعد صدور المعيار المحاسبى رقم (٧) بشأن المحاسبة عن الالتزامات المحتملة ، وذلك بهدف التعرف على أثر الأداء البيئي على أرباح المنشآت الطالبة للائتمان ومركزها المالى ، والمخاطر الناتجة عن عدم الالتزام بقانون البيئة رقم ٤ لسنة ١٩٩٤م .

كما أن البنوك المصرية تهتم بالخطط والسياسات المتعلقة بالالتزام البيئي للمنشآت الطالبة للائتمان من خلال طلب معلومات تمت مراجعتها عن الخطط والسياسات البيئية، وقدرة المنشآت على التعامل مع المشكلات البيئية الحالية والمستقبلية .

ويتضح مما سبق الآتى :

١- البنوك المصرية في حاجة للمعلومات البيئية عن أداء المنشآت الطالبة للائتمان على ضوء المتغيرات الجديدة في البيئة المصرية .

٢- البنوك المصرية تحتاج إلى مراجعة المعلومات البيئية لإضفاء المصداقية عليها
٣- يفترض أن هناك تأثيرا لنتائج مراجعة المعلومات البيئية على قرارات منح الائتمان في البنوك المصرية .

٣/٤: الجهات الحكومية:

تحتاج الحكومة إلى معلومات كافية عن كافة الأنشطة والتأثيرات المختلفة على الاقتصاد القومى، بما يمكنها من وضع خطط التنمية بشقيها الاجتماعى والاقتصادى وإعداد الحسابات القومية .

وتحظى التأثيرات البيئية بأهمية كبيرة عند إعداد الحسابات القومية على ضوء التعديل الصادر عن مكتب الإحصاءات التابع للأمم المتحدة ، وبالتعاون مع البنك الدولى بإضافة ما يسمى بالحسابات التابعة، التي تتضمن التأثيرات البيئية على المستوى القومى، وبالتالى فإن الحكومة في حاجة إلى معلومات عن تأثير المنشآت على البيئة على أن الحسابات القومية ما هى إلا تجميع لبيانات المنشآت.

هذا ومن ناحية أخرى فإن الحكومة يجب أن تراعى عند وضع خطط التنمية حق الأجيال القادمة في الموارد الطبيعية، مما يتطلب منها التعرف على تأثير المنشآت على البيئة لتجنب العديد من المخاطر المترتبة على نشاطها ، مثل تدمير الموارد الطبيعية، أو تعطيل استخدامها، أو الإنفاق لمعالجة المشاكل الصحية الناتجة عن التلوث، أو نقص السلع والخدمات اللازمة لإشباع الحاجات الإنسانية.

وتعتمد الحكومة في وضع خطط التنمية على تقارير الأجهزة الرقابية التابعة لها، ولاسيما الجهاز المركزى للمحاسبات باعتباره الجهة العليا للرقابة في مصر، وبذلك وجد الجهاز نفسه في تحد واضح مع تقييم الأداء البيئى للمنشآت، التي تمارس نشاطاً له تأثير على البيئة بوصفه جزءاً من مسئوليته على ضوء المتغيرات الجديدة في اهتمامات الحكومة .

كما أن عدم قيام الجهاز المركزى للمحاسبات بالمراجعة البيئية بالمنشآت الخاضعة لرقابته والممارسة لنشاط له تأثير على البيئة يؤثر على مصداقية التقارير

التـي يقـدمها. وأن الأسـلوب الأمثـل لتحسـين جـودة هـذه التقـارير، هـو الاضـطلاع بمسئوليته للقيام بعملية المراجعة البيئية وفقا للقوانين السائدة في الدولة.

كما يقوم جهاز شئون البيئة بوصفه أحد الأجهزة الرقابية بالدولة بالمراجعة المانعة، من خلال محاولة منع المنشآت من مخالفة قانون البيئة. على أن يعد سنوياً تقرير شامل عن الوضع في مصر، ويرفع للجهات الإدارية العليا بالدولة لإصدار التعليمات واتخاذ الإجراءات التصحيحية .

ويتضح مما سبق، أن الجهات الرقابية الحكومية تسعى للحصول على المعلومات البيئية ، في إطار عملها لإعداد التقارير للجهات المختصة. كما يمكنها أن تعمل على تحفيز المنشآت على الالتزام البيئي ، خاصة في ظل قانون البيئة رقم ٤ لسنة ١٩٩٤م، الذى منح جهاز شئون البيئة سلطة اقتراح الآليات الاقتصادية التي يراها مناسبة ، لتشجيع المنشآت على تبنى سياسات وإجراءات من شأنها أن تؤدى لتحسين الأداء البيئي، وتوجد أداتان يمكن استخدامها في هذا الصدد هما :

<u>الأداة الأولى :</u>

وتمثل في الإعانات التي يمكن ربطها بالأداء البيئي، على أن تحرم منها المنشآت المخالفة بيئياً، إذا لم تتخذ إجراءات تصحيحية ملائمة أما المنشآت الملتزمة بيئياً فتمنح إعانات لكى تستطيع بواسطتها تخفيض أسعار منتجاتها، ودعم القدرة التنافسية لها .

ويصعب استخدام هذه الأداة في ظل الظروف الاقتصادية السائدة في البيئة المصرية، وتوجهات الحكومة نحو تخفيض الإعانات والدعم الموجه إلى المنشآت إن وجد.

الأداة الثانية :

وتتمثل في الضرائب الإضافية التي يمكن فرضها على المنشآت المخالفة بيئياً، إذا لم تحسن أدائها البيئي خلال فترة معينة .

ويصعب تطبيق هذه الأداء في البيئة المصرية، لأن فرض ضرائب جديدة له مردود سياسى واجتماعى، فضلاً عن ازدواجية العقوبات على المنشآت المخالفة، حيث تفرض عليها إجراءات وجزاءات طبقاً لأحكام قانون البيئة في هذا الصدد.

والرأى الصواب هو استخدام أداة الضرائب، لتحفيز المنشآت على الالتزام البيئى ولكن من خلال منح المنشآت حوافز ضريبية، متمثلة في الإعفاءات أو التسهيلات الضريبية وذلك كما يأتى :

١- إعفاء أجهزة حماية البيئة من الرسوم الجمركية إذا كانت مستوردة .

٢- إعفاء أجهزة حماية البيئة ن ضريبة المبيعات إذا كانت خاضعة لها .

٣- رسملة نفقات حماية البيئة طبقا لظروف كل منشأة .

على أن تقدم المنشآت ما يفيد استخدام هذه الأصول في الغرض المخصص لها ، وكذلك سلامة معالجة النفقات محاسبياً ، ولكن لن يتحقق ذلك إلا من خلال عملية المراجعة .

ويتضح مما سبق الآتى :

١- الجهات الرقابية الحكومية في حاجة للمعلومات البيئية .

٢- وجوب القيام بعملية المراجعة للتحقق من صحة المعلومات البيئية .

٣- المعلومات البيئية لها تأثير على قرارات الجهات الحكومية .

<u>٤/٤: المستهلكون:</u>

ترتب على تزايد الاهتمام بحماية البيئة من قبل الجهات الرسمية وغير الرسمية، زيادة الوعى البيئى للمستهلكين، وتنامى نشاط جمعيات حماية المستهلك في حث المستهلكين على شراء منتجات المنشآت التي لا تضر بالبيئة .

وتعد زيادة الوعى البيئي للمستهلكين أحد العوامل الأساسية التي أدت إلى اهتمام المنشآت بالقضايا البيئية بالطريقة الجدية وذلك بهدف إشباع رغبات المستهلكين .

وتسعى إدارة المنشآت إلى وضع سياسات بيئية واضحة، تراعى فيها رغبات المستهلكين ثم تحديد نقاط الضعف فيها بناء على رد فعل المستهلكين تجاه المنتجات، واتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة، لتلاشى أوجه القصور، والعمل على تطوير هذه السياسات .

ومن ناحية أخرى، يحتاج المستهلكون إلى معلومات موثوق بها للتحقق من أن السياسات المحددة قد وضعت حيز التنفيذ، وأن تكاليف حماية البيئة – إذا تم

الإفصاح عنها – قم تم استخدامها في الغرض المخصص لها ، مما يشير إلى أن المنتجات روعى فيها البعد البيئي، وذلك من خلال المراجعة البيئية التي تمثل الأداة الأساسية لإضفاء الثقة على البيانات المفصح عنها من قبل للمنشآت .

ويجب ألا ينظر إلى تحسين الأداء البيئي نظرة محدودة تقتصر على تجنب مخاطر عدم الالتزام، وإنما يجب أن تكون النظرة شمولية تتمثل في دعم القدرة التنافسية للاقتصاد المصرى، والنهوض بالصناعة المصرية في ظل المتغيرات الدولية الجديدة ولاسيما بعد توقيع اتفاقية تحرير التجارة الدولية .

كما أن تأثر العديد من أنواع الصادرات المصرية المتجهة إلى دول مختلفة مثل الولايات المتحدة، ودول الاتحاد الأوروبي، واليابان، هو بسبب القيود البيئية المفروضة من قبل تلك الدول ، وأوصت الدراسة بتطبيق المحاسبة والمراجعة البيئية جنباً إلى جنب مع الالتزام بالمواصفات العالمية لنظم الإدارة البيئية، لمواجهة القيود المفروضة من قبل تلك الدول .

ويتضح مما سبق الآتى :

١- يجب على المنشآت مراعاة البعد البيئي عند اختيار المنتجات الحالية أو تطويرها وذلك لتلبية رغبات المستهلكين .

٢- يجب على المنشآت تبنى سياسات تسويقية واضحة ، تهدف من خلالها إلى إبراز الجوانب البيئية للمنتجات، وجهود المنشآت في مجال حماية البيئة .

٣- الإفصاح عن السياسات البيئية المطبقة لفئات المجتمع بصفة عامة وللمستهلكين بصفة خاصة، بعد مراجعتها لإضفاء الثقة عليها .

<u>٤/٥: جماعات الضغط الأخرى:</u>

إن تزايد الآثار السلبية للمنشآت على البيئة أدى إلى وجود جماعات تهتم بحماية البيئة والعمل على نشر الوعى البيئي بين فئات المجتمع المختلفة، متمثلة في جماعات حماية البيئة، والأحزاب السياسية، ووسائل الإعلام .

فقد أعلنت جمعيات حماية البيئة في بريطانيا عزمها رفع دعاوى قضائية ضد المنشآت التي تجاوزت الحدود المسموح بها للتلوث، إذا لم تقم باتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة .

وطالبت بعض الأحزاب السياسية في الولايات المتحدة الأمريكية – ضمن برنامجها الانتخابى – وقف نشاط المنشآت التي لها آثار سلبية على البيئة ، كما خصصت وسائل الإعلام برامج دورية لتنمية الوعى البيئي لدى الأفراد وحثهم على اتخاذ مواقف حاسمة تجاه المنشآت، التي تسبب تلوث البيئة، وطالبت وسائل الإعلام المنشآت بضرورة الاضطلاع بمسئوليتها البيئية وتوضيح ذلك لفئات المجتمع وفى مصر، توجد جماعات متعددة تهتم بحماية البيئة ، بوصف ذلك هدفاً أساسياً أو ثانوياً، طبقاً لطبيعتها السياسية أو الاجتماعية، فالأحزاب السياسية تهتم بالبيئة بوصفها جزء من مبادئها التي تقوم عليها، وعلى سبيل المثال يقوم حزب الخضر المصرى على مبادئ بيئية مؤداها أن البيئة كيان اقتصادى متكامل يعد قاعدة للتنمية، وأن أى تلويث لها وأى استنزاف لمواردها ، يؤدى في النهاية إلى ضعف فرص التنمية المستقبلية. وأن حماية البيئة من التلوث ليس فقط أفضل من العمليات اللاحقة لمعالجته وإنما أيضا أقال تكلفة وأفضل كفاءة.

كما تشارك وسائل الإعلام المختلفة في مجال حماية البيئة بوصف ذلك جزءاً من مسئوليتها تجاه المجتمع. ووضح ذلك من خلال الاهتمام بمشكلة التلوث الناتج عن شركات الأسمنت في عام ١٩٩٢م، ثم الاهتمام بالسحابة السوداء فوق القاهرة الكبرى عام ٢٠٠٠م .

هذا ولم يقف الأفراد مكتوفى الأيدى أمام الاهتمام المتزايد من قبل الجهات المختلفة بحماية البيئة، فاتجه الأفراد إلى تكوين جمعيات تهتم بحماية البيئة والمحافظة عليها في مختلف المحافظات، حتى بلغت هذه الجمعيات الخاصة بالبيئة (٢٥) جمعية، هذا بالإضافة إلى العديد من جمعيات حماية المجتمع بشكل عام والتى تقع من ضمنها المسئولية البيئية. ولكن لا تستطيع هذه الجمعيات ممارسة نشاطها ما لم يكن هناك إطار قانونى تستطيع من خلاله ممارسة ضغوط على المنشآت التي تمارس نشاطاً له تأثير سلبى على البيئة . ولقد تحقق ذلك في المادة

رقم ١٠٣ من قانون حماية البيئة رقم ٤ لسنة ١٩٩٤م، والتى تنص على أن لكل مواطن أو جمعية معنية بحماية البيئة الحق في التبليغ عن أية مخالفات لأحكام القانون وبذلك يكون المشرع قد أفسح المجال أمام هذه الجمعيات لممارسة ضغوط على المنشآت المخالفة بيئياً بتقديم بلاغات ضدها إلى الجهات القضائية والإدارية، أو جهاز الشرطة المختص المنشأ خصيصاً لهذا الغرض طبقا للمادة رقم ٦٥ من اللائحة التنفيذية .

٦/٤: الإدارة:

تسعى إدارة المنشآت إلى تحسين الأداء البيئي، والعمل على الإفصاح عنه ومراجعته نتيجة للمتغيرات التي ترتب عليها تطور دور الإدارة واهتماماتها، وحاجتها إلى معلومات تفيد في اتخاذ القرارات . فتغير دور الإدارة له دور مهم في طلب المراجعة البيئية، على أن الإدارة لم يعد هدفها تحقيق الرفاهية الاقتصادية للملاك فقط، وإنما أصبحت اليوم مطالبة بتحقيق الرفاهية الاجتماعية لكافة الأطراف التي لها علاقة بالمنشأة، ومع زيادة الاهتمام بالبيئة أصبحت المحافظة عليها أهم مكونات الرفاهية الاجتماعية .

وتسعى الإدارة إلى تحقيق الرفاهية الاجتماعية، من خلال الاهتمام بالأداء البيئي للمنشآت ، وتضمينه في أولويات اهتماماتها من حيث التنظيم والعمل على تحسينه ، بوضع السياسات والبرامج البيئية والعمل على مراجعتها المستمرة بهدف التحسين والتجويد، بوصف ذلك أحد الأسس المستحدثة لتقييم عمل الإدارة الحديثة وهذا يتطلب من إدارة المنشآت ألا تنظر إلى مجال تحسين الأداء البيئي والإفصاح عنه ومراجعته بنظرة ضيقة مركزة على التكاليف التي تتحملها المنشآت في الأجل القصير، وإنما يجب أن تكون النظرة مستقبلية بما سيحقق من فوائد للمنشآت والمجتمع .

والإدارة تحتاج إلى مراجعة الأداء البيئي لتحقيق أهداف خاصة ، متمثلة في تقديم صورة طيبة أمام المجتمع ، وعليها أن تظهر أن حماية البيئة جزء من

أعمالها وفى أولويات اهتماماتها، فى ظل المتغيرات الحديثة لدور الإدارة، وأنها تدير الأداء البيئي مثل الأداء المالى من حيث التنظيم والمراجعة المستمرة له .

كما تمثل حاجة الإدارة للمعلومات البيئية – بوصفها أحد المتغيرات الداخلة في صنع القرارات الإدارية – أحد المبررات الأساسية لحاجة الإدارة للمراجعة البيئية، على أنها تمثل نظام معلومات يوفر للإدارة معلومات عن الأداء البيئي للمنشأة ، على ضوء متطلبات القوانين البيئية والأهداف والسياسات الداخلية، حيث توجد عوامل عديدة تؤثر على خطر التشغيل بالمنشأة، وتؤدى إلى تدهور المنشأة من الناحية التشغيلية، ومن بينها زيادة القوانين البيئية والتى يترتب عليها تحمل المنشأة لخسائر معينة قد تصل إلى تهديد استمراريتها في حالة مخالفة تلك القوانين .

كما تؤدى الاعتبارات البيئية دوراً مهماً في المفاضلة بين البدائل الاستثمارية، حيث لم يعد صافى التدفقات النقدية هو المعيار النهائى للاختيار بين البدائل المتاحة، ولذلك يتعين إدراج الاعتبارات البيئية لكل بديل عند الاختيار. على أن تلك الاعتبارات قد يترتب عليها مخاطر تؤثر على نشاط المنشأة في المستقبل البعيد أو القريب، على ضوء قوانين البيئة التي تحكم نشاط المنشأة .

ويتضح مما سبق، أن حاجة الإدارة للمراجعة البيئية تتبع من زاويتين هما :

الأولى: الإدارة بوصفها منتجاً للمعلومات البيئية ، حيث تهتم الإدارة بإضفاء الثقة على المعلومات البيئية المنشورة لكى تظهر أمام المجتمع أنها مضطلعة بمسئوليتها تجاه البيئة، وذلك بهدف تجنب الضغوط التي تمارسها الفئات المهتمة بهذا المجال، أو تجنب القرارات العكسية من الفئات ذات العلاقة بالمنشأة .

الثانية : الإدارة باعتبارها مستخدما للمعلومات البيئية، حيث تمثل المراجعة البيئية الأداء التي بواسطتها تستطيع تجنب المخاطر الملازمة لنشاط المنشأة على أنها توفر معلومات تفيد في التعرف على المخاطر والأضرار البيئية ومدى التزام المنشأة بقوانين البيئة.

٤/٧: العاملون:

يمثل العاملون إحدى فئات المجتمع، التي يسعى المشرع إلى حاميتهم من الأضرار المختلفة ، بإصدار القوانين التي تحدد نسب التلوث ودرجة الإضاءة ومستوى الضوضاء. بينما تسعى إدارة المنشآت إلى تحسين أدائهم، بوصفهم أحد عناصر الإنتاج من خلال توفير معلومات تفيد في الاطمئنان على ظروف العمل بما يحفزهم على تحسين الأداء وزيادة الرغبة في العمل .

وتأسيساً على ذلك، تعمل الإدارة على تحسين الأداء البيئى للمنشأة من خلال زيادة الوعى البيئي للعاملين، وإحساسهم بالدور الإيجابى الذى يمكن أن يؤديه كل منهم في هذا المجال ، ويتأتى ذلك بالتدريب المستمر والاستعانة بالخبراء البيئيين لوضع البرامج وتطويرها بشكل دورى. بينما يرغب العاملون في الحصول على معلومات موثوق بها تأثير المنشأة على البيئة، والإجراءات التي اتخذتها الإدارة في مجال حماية البيئة أو الالتزام بالقوانين البيئية.

وينصب اهتمام العاملين بالمنشأة في التعرف على مقدار الأصول الرأسمالية المخصصة لأغراض حماية البيئة، ومقدار ما تنفقه المنشأة سنوياً في هذا المجال ، والمنافع المتوقعة من عملية الإنفاق البيئي ، متمثلة في انخفاض معدلات التلوث الفعلية، ومدى اقترابها من المعدلات القياسية، هذا بالإضافة إلى السياسات والبرامج التي تتبناها الإدارة في سبيل الالتزام بالقوانين البيئية.

وتعد المراجعة البيئية الأداء التي تبث الطمأنينة لدى العاملين في سلامة السياسات والبرامج البيئية التي نفذتها المنشأة. وأن التكاليف المفصح عنها تم استخدامها في الغرض المخصص لها، وكذلك مدى التزام المنشأة بقوانين البيئة .
ويتضح مما سبق، مدى أهمية المعلومات البيئية بالنسبة للعاملين بالمنشآت، وكذلك مدى الحاجة إلى مراجعة تلك المعلومات لإضفاء المصداقية عليها .

٥- سمات المراجعة البيئية:

المراجعة البيئية هى عملية فحص فنى، ودورى، وموثق، ومنظم للسجلات والدفاتر الموجودة بالمنشأة، والسياسات والبرامج البيئية المطبقة بها على ضوء معايير

محددة مسبقاً، للتحقق من سلامة الأداء البيئي للمنشأة على أن يقوم بها مراجع الحسابات .

يتضح من المفهوم المقترح أن المراجعة البيئية تتصف بالآتى:

١- عملية دورية :

يجب أن تتم عملية المراجعة البيئية في نهاية كل سنة مالية، على ضوء متطلبات البيئة المصرية، للتعرف على تأثير الأداء البيئي للمنشأة على القوائم المالية، ومدى التزامها بقانون البيئة ، والتحقق من كفاءة نظام الإدارة البيئية وفعاليتها .

٢- عملية موثقة :

يجب أن تستند المراجعة البيئية إلى الوثائق الموجودة بالمنشأة، والمتمثلة في السجلات والدفاتر، كما يجب كتابة جميع الخطوات والنتائج التي تم التوصل إليها، حتى يسهل الإطلاع عليها وتتبع مسار عملية المراجعة .

٣- عملية منظمة :

يجب أن تتم المراجعة البيئية طبقاً لخطوات متتالية، بدءاً من تحديد الهدف من عملية المراجعة وانتهاء بكتابة التقرير الذى يبدى فيه المراجع رأيه .

٤- عملية هادفة :

يجب أن تحقق عملية المراجعة في مجملها هدفاً أو أهدافاً محددة توضح المزايا أو الفوائد التي تعود على الأطراف المهتمة بنتائجها .

٥- علمية موضوعية :

يجب أن تستند عملية المراجعة البيئية إلى معايير محددة، يمكن بواسطتها الحصول على أدلة الإثبات اللازمة لإبداء الرأى بشأن الأداء البيئي .

٦- عملية خارجية :

يجب أن يقوم بعملية المراجعة البيئية، مراجع الحسابات بوصفه مراجعاً خارجياً مستقلاً ومحايداً متمثلاً في مكاتب المراجعة الخاصة أو الجهاز المركزى للمحاسبات

٦- مبررات الحاجة إلى المراجعة البيئية :

١- مبرر محاسبى :

ويتمثل في تزايد الاهتمام بالمحاسبة عن التكاليف البيئية والالتزامات المحتملة في الآونة الأخيرة ، نتيجة للضغوط التي تمارسها الأطراف المهتمة بأداء المنشآت ، وكذلك تطور دور الإدارة ومسئولياتها .

٢- مبرر قانونى :

ويتمثل في ضرورة التزام المنشأة بقانون البيئية ، لتوضيح اضطلاعها بمسئوليتها في مجال حماية البيئة ، كما يمكن التحقق من مدى فاعلية القوانين البيئية السارية في إلزام المنشآت بحماية البيئة .

٣- مبرر اقتصادى :

ويتمثل في توضيح دور المنشأة في مجال حماية البيئة ، للحفاظ على العلاقة التبادلية بين المنشأة والبيئة . على أن المنشأة تمثل المستهلك والبيئة تمثل المورد، وأن الحفاظ على الموارد المتاحة ، وعدم تلويثها ، وكذلك حسن استغلالها، يضمن حق الأجيال القادمة فيها فيما يعرف بالتنمية المستدامة .

٤- مبرر اجتماعى : ويتمثل في وفاء المنشأة بالعقد الاجتماعى ، الذى يخول لها حق ممارسة نشاطها ، مع عدم الإضرار بالفئات الأخرى للمجتمع ، ويحدث هذا الضرر نتيجة التأثير على توازن البيئة كتلويثها، أو إهدار الموارد المتاحة بها، أو زيادة نفقات البرامج البيئية لعلاج المخلفات .

مستويات أداء المراجعة البيئية

إن المراجعة البيئية بوصفها أداة للتحقق من سلامة الجوانب المختلفة لأداء المنشآت، يجعلها ذات طبيعة خاصة بالنسبة للأطراف المهتمة من خارج المنشآت وداخلها . فهذه الأطراف ترغب في أن تتم عملية المراجعة بواسطة جهة خارجية مستقلة محايدة، وذلك لإضفاء الثقة على نتائج عملية المراجعة .

وعلى ضوء متطلبات البيئة المصرية ، فإنه يمكن القيام بالمراجعة البيئية بواسطة مراجع الحسابات الذى يتمثل في فئتين هما :

أ- مكاتب المراجعة الخاصة

ب- الجهاز المركزى للمحاسبات

ويمكن توضيح ذلك فيما يأتى :

<u>مكاتب المراجعة الخاصة:</u>

إن إغفال مكاتب المراجعة الخاصة للمراجعة البيئية، يقلل من فرص المنافسة للمكاتب المحلية أمام المكاتب الأجنبية، التي من المتوقع أن توسع نطاق عملها في مصر، في ظل اتفاقية تحرير التجارة الدولية، والتطورات الحديثة في مهنة المراجعة

وقد تثار العديد من المشكلات عند قيام المكاتب الخاصة بأداء المراجعة البيئية ففيها ما هو متعارف عليه في المراجعة المالية، والآخر مرتبط بالمراجعة البيئية، لما لها من جوانب عديدة ومتشابكة. وتتمثل تلك المشكلات في الآتى :

١- الكفاءة العلمية والعملية للمراجع .

٢- مسئولية المراجع في حالة تقصيره في أداء عمله .

ويمكن التغلب على المشكلتين السابقتين بما يأتى :

١- الكفاءة العلمية والعملية للمراجع :

تتطلب المراجعة البيئية خبرات فنية وعلمية في مجالات عديدة ، مثل القوانين البيئية والإدارة ، والاقتصاد ، وهذا لا يتوافر في المراجع بوضعه الحالى . كما أن إعادة التأهيل علميا وعمليا في مجالات المراجعة البيئية ، تحتاج إلى وقت ليس بقصير . وتأسيساً على ذلك ، يمكن إعادة تنظيم مكتب المراجعة بالشكل الذى يتلاءم مع متطلبات المراجعة البيئية كما يلى :

المراجع (صاحب المكتب)

أعضاء فنيون **أعضاء إداريون**

ماليون **استشاريون** **يمثلون الجهاز المعاون بالمكتب وهم كما يأتى**

يمثلون الفئات المختلفة **يمثلون خبراء في** **– كتبة**

لمراجعى الحسابات وهم : **المجالات الآتية** **– سكرتارية**

– مراجعى حسابات **– تلوث البيئة** **– الأرشيف**

– مراجع مساعد **– القانون** **– خدمات معاونة**

– مراجع تحت التمرين **– الاقتصاد**

– الإدارة

وفى التنظيم المقترح بمكتب المراجعة، فإن الأعضاء الماليين يقومون بمراجعة الجانب المالى للأداء البيئى، أما الجوانب الفنية فيقوم بها الاستشاريون بالمكتب.

<u>مسئولية المراجع في حالة تقصيره في أدار المراجعة البيئية :</u>

يمكن توضيح مسئولية مراجع الحسابات عن المراجعة البيئية، على ضوء القوانين والقرارات التي تحكم عمل المراجع، وتحدد المجالات المسئول عنها، وذلك كما يأتى:

١- على الرغم من خلو دستور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر من الإشارة مباشرة لمسئولية المراجع عن المراجعة البيئية أو إلزامه للقيام بها – إلا أنه يمكن الاسترشاد بالمواد رقم ٥ ، ٦ ، ١٤ من الدستور فطبقا للمادة السادسة يجب على المراجع أن يراعى سلامة تطبيق نصوص القوانين والأنظمة والعقود – وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمنشأة موضوع مهمته، أو التي تنظم شئونها .

كما تنص المادة رقم ١٤ على أنه: يعتبر المراجع مخلا بالأمانة إذا لم يكشف عن حقيقة مادية تأدية مهمته، ولا تفصح عنها الأوراق التي يشهد بصحتها، إذا

كان إفصاحه عن هذه الحقيقة أمرا ضروريا، وذلك لكيلا تكون هذه الأوراق مضللة، ما إذا لم يذكر في تقريره ما عمله من تحريف أو تمويه في هذه الأوراق .

وعلى ضوء ما سبق ، يجب على المراجع التأكد من التزام المنشأة بقوانين البيئة وأثر المخالفات البيئية – إن وجدت – على القوائم المالية التي يشهد بصحتها .

أما فيما يتعلق بالالتزامات البيئية المحتملة ، فيمكن الرجوع إلى المادة الخامسة من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة، التي تقضى بأن يتحقق المراجع من أن إدارة المنشأة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة، ومن هذه القواعد ما هو متفق عليه ومنها عدم أخذ أى ربح لم يتحقق في الحسبان مع تكوين المخصصات لكل خسارة محتملة .

٢- ورد بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ لشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة ، فى المادة رقم ٣ : إنه يجب على المراجع بصفة خاصة – عند وضع خطة العمل للسنة المالية التي ياشر فيها عمله – أن يراعى مجموعة من الإجراءات من بينها تقييم اثر التعديلات في القوانين واللوائح والتعليمات التي لها علاقة بنشاط الشركة .

وتتضمن القوانين التي لها علاقة بنشاط الشركة ، القوانين البيئية التي تؤثر على نشاط الشركة في جوانبه المختلفة ، مثل العمليات التشغيلية ، أو التأثير على مجمل النشاط بإيقافه .

كما ورد في المادة نفسها أنه يجب على المراجع دراسة النظام المحاسبى الموضوع للقيد وفحصه، وإثبات العمليات بدفاتر الشركة وسجلاتها، وتقييم مدى ملائمة هذا النظام بوصفه أساساً لمجموعة منها تنفيذ اللوائح والتعليمات المتعلقة بنشاط الشركة .

وهذا يتطلب من المراجع التحقق من مدى تضمين النظام المحاسبى للجوانب المالية البيئية، في ظل قوانين البيئة، وما يترتب عليها من مخالفات بيئية، تنشأ عنها تكاليف والتزامات مالية محتملة، وتأثيرها على قيم الأصول المستخدمة في النشاط .

٣- صدور معايير المحاسبة المصرية بقرار وزير الاقتصاد رقم ٣٠٥ لسنة ١٩٩٧م، على أن تعد التقارير المنشورة لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم المقيدة في سوق الأوراق المالية، وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

ومن هذه المعايير المعيار رقم (٧) بشأن الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، والذى يجب تطبيقه على الخسائر البيئية المحتملة والناشئة عن المخالفات البيئية. وهذا ما أكدته إحدى الدراسات الميدانية بأن المنشآت التي تعمل في مجال الكيماويات، والتى قيدت أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية ، تطبق هذا المعيار على الالتزامات البيئية المحتملة ، على أنها تعمل في مجال ذى خطر بيئى مرتفع، ولكنها لا تفصح عنها بشكل مستقل في القوائم المالية، وإنما تدمجها مع الالتزامات المحتملة الأخرى .

٤- صدور قرار وزير الاستثمار لسنة ٢٠٠٨م ، بإصدار معايير المراجعة المصرية والذى تضمن في الفقرة الثانية أن تطبق معايير المراجعة الدولية، بشأن الموضوعات التي لم تتناولها المعايير المصرية المرفقة بهذا القرار، وذلك لحين صدور معايير مصرية لتلك الموضوعات. وتوجد العديد من الموضوعات التي لم تصدر بشأنها معايير مراجعة مصرية، وإنما يجب الرجوع فيها للمعايير الدولية، حيث لم يكتمل إطار معايير المراجعة المصرية .

وتنطوى معايير المراجعة الدولية على مراجعة كافة الجوانب المختلفة للأداء البيئى، وهذا ما أكده كل من Simmeth & Tatum رئيس لجنة المعايير الدولية للمراجعة وعضوها ، بأن المعايير الدولية للمراجعة تتضمن الجوانب البيئية المختلفة لأداء المنشأة على الرغم من صعوبة هذا المجال .

<u>الجهاز المركزى للمحاسبات:</u>

منح الجهاز المركزى للمحاسبات كافة السلطات اللازمة، للقيام بجميع المهام الموكلة إليه، بما فيها المراجعة البيئية للمنشآت الخاضعة لرقابته وفى هذا الصدد تواجه مراقبى الجهاز مشكلتان هما :

١- الكفاءة العلمية والعملية لمراقبى الجهاز المركزى للمحاسبات .

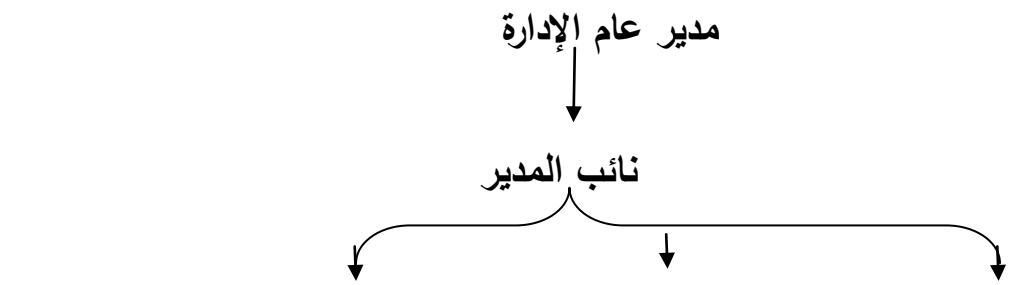
٢- مسئولية مراقبى الجهاز في ظل المراجعة البيئية .

ويمكن التغلب على هذه المشكلات بالآتى :

(أ) الكفاءة العلمية والعملية لمراقبى الجهاز المركزى :

يمكن التغلب على مشكلة الكفاءة العلمية والعملية لمراقبى الجهاز ، فى ظل المراجعة البيئية التي تتطلب خبرات في مجالات عديدة من خلال رأيين هما :

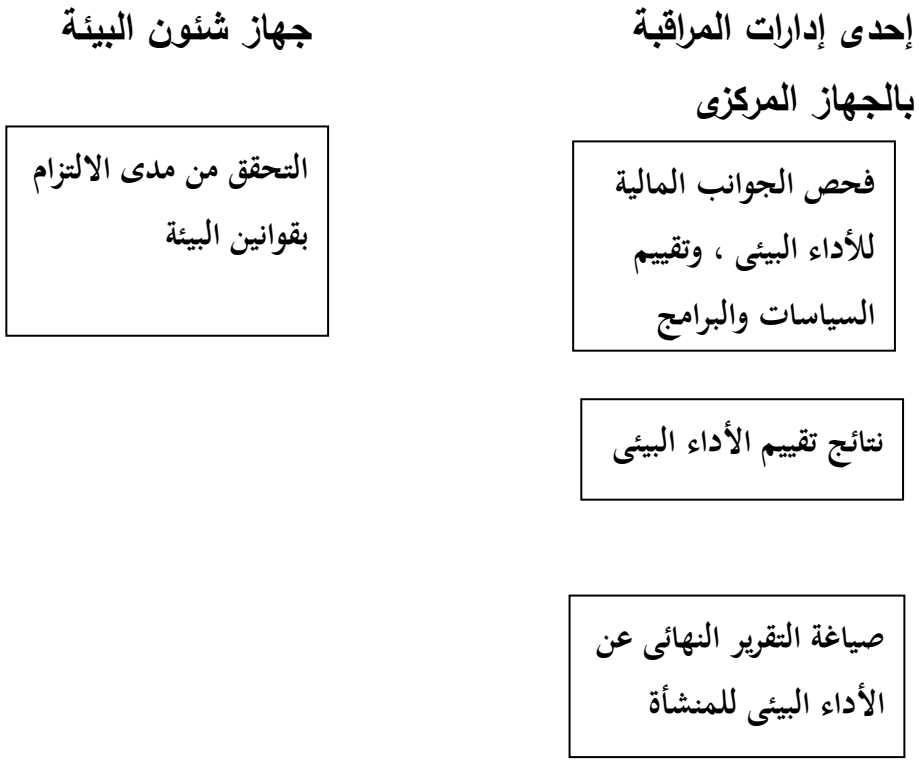
الرأى الأول : ويتمثل في إعادة تنظيم إدارة المراقبة بالجهاز المركزى للمحاسبات على أن يتضمن تخصصات فنية في المجالات التي تخرج عن نطاق تخصص المراقبين الماليين كما يأتى :



مراقبو الحسابات	الاستشاريون	الجهاز الإدارى
يمثلون الفئات المختلفة	ويمثلون خبراء في	ويتمثل في الآتى
للمراقبين وهم :	المجالات الآتية	– الوظائف المكتبية
– مراقب الحسابات	– تلوث البيئة	– الخدمات المعاونة
– مراقب مساعد	– القانون	
– مراقب تحت التمرين	– الاقتصاد	
	– الإدارة	

على أن يختص مراقبو الحسابات بالمجال المالى للأداء البيئي ، أما المجالات الأخرى يقوم بها الاستشاريون .

الرأى الثانى : ويتمثل فى إحداث تكامل بين الجهاز المركزى للمحاسبات وجهاز شئون البيئة ، باعتبار أن كلا منهما جهاز رقابى له هدف مشترك ، وهو توفير معلومات للحكومة ، ويكون أسلوب العمل المقترح في ظل المراجعة البيئية كما يأتى:



مسئولية مراقبى الجهاز المركزى في ظل المراجعة البيئية :

يعد مراقب الجهاز المركزى مسئولا عن المراجعة البيئية، على ضوء القوانين التي تحكم عمله وهى كما يأتى :

١- ورد في قانون الجهاز المركزى للمحاسبات ، بالمادة رقم ٥ بند أولاً فقرة (٢د): على مراقبى الحسابات إيضاح ما يكون قد وقع أثناء السنة المالية من مخالفات لأحكام القوانين والنظم على وجه يؤثر على نشاط الوحدة محل المراجعة أو مركزها المالى ، أو على أرباحها خلال السنة المالية .

وبذلك يتعين على مراقب الحسابات التحقق من مدى التزام الوحدات بقوانين البيئة، لأن مخالفتها تؤثر على استمرارية الوحدات، أو بحد أدنى تؤثر على أرباحها ومركزها المالى .

كما ورد في المادة نفسها والبند نفسه فقرة (٢جـ) : أن يبدى المراقب ما إذا كانت المخصصات التي كونتها الوحدة كافية ، لتغطية الالتزامات والمسئوليات أو الخسائر الممكنة . وعلى ضوء ذلك يجب على مراقبى الجهاز التحقق من تكوين المخصصات اللازمة والكافية لتغطية الخسائر، أو الالتزامات البيئية المحتملة ، خلال السنة المالية الناشئة عن المخالفات البيئية.

كما ورد في الفقرة نفسها (٢ط) من نفس البند نفسه والمادة نفسها ، أنه يجب على مراقبى الجهاز المركزى الكشف عن الوقائع التي يعلمون بها ، أثناء تأديتهم مهمتهم، والتى لا تفصح عنها الحسابات والأوراق التي يشهدون بصحتها . وذلك متى كان هذا الكشف عن الوقائع أمراً لازما لكى تعبر هذه الحسابات والأوراق المالية عن الواقع، وكذلك الكشف عما علموه من نقص أو تحريف أو تمويه في هذه الحسابات أو من أية موانع من شأنها أن تؤثر على حقيقة المركز المالى أو حقيقة الأرباح، أو الخسائر للوحدة محل المراجعة، وعليهم مراعاة الأوضاع المهنية في الفحص والتقرير عنه، والحصول على الإيضاحات التي من شأنها أن تمكنهم من اكتشاف أى خطأ أو غش في الحسابات .

كما يجب على مراقبى الحسابات، الالتزام بتطبيق هذه الفقرة ، في حالة وجود مخالفة لقانون البيئة، ولم تتضمن السجلات والدفاتر الجوانب المالية الناشئة عنها ، سواء تم ذلك عمدا من الإدارة ، لإخفاء تأثيرها على أرباح الوحدة، أو بدون قصد. وفى الحالتين يتعين على مراقبى الحسابات التعرف على تلك المخالفات البيئية ، وتأثيرها على الأرباح ، والمركز المالى حتى لا يتعرض للمساءلة، طبقا للمادة رقم ٥٥ من قانون الجهاز المركزى للمحاسبات، علما بأن كل مراقب يخالف الواجبات المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية، أو يخرج عن مقتضى الواجب في أعماله وظيفته ، يعاقب تأديبياً، وذلك مع عدم الإخلال بإقامة الدعاوى المدنية والجنائية عند الاقتضاء .

٢- ورد بالقانون رقم ١٠٣ لسنة ١٩٩١م ، بشأن مراجعة شركات قطاع الأعمال العام في اللائحة التنفيذية ، على أن يجب على المراقب أن يبدى ملاحظاته ، بشأن الأخطار والمخالفات والقصور في تطبيق القوانين واللوائح والقرارات .

وبذلك يتعين على مراقب الحسابات التحقق من مدى التزام الشركة بقانون البيئة ، والمخاطر التي قد تتعرض لها نتيجة مخالفته .

ثانياً: النواحى التخطيطية والتنفيذية للمراجعة البيئية:

يجب أن تتم المراجعة البيئية طبقاً لخطوات متتالية ومحددة مسبقا ، بدءا من تحديد الهدف ، حتى الوصول إلى النتائج النهائية التي يبدى على أساسها ، المراجع رأيه حول مدى سلامة الأداء البيئى للمنشأة .

وتتمثل خطوات المراجعة البيئية في تحديد الآتى :

١- الهدف من عملية المراجعة:

يجب تحديد الهدف من عملية المراجعة بوضوح، لأنه يمثل الأساس في تحديد الخطوات التالية لعملية المراجعة . ويتمثل الهدف الرئيسى من عملية المراجعة البيئية في التحقق من سلامة الأداء البيئي بكافة جوانبه. وينبثق عن هذا الهدف مجموعة أهداف فرعية هى :

١- التأكد من صحة البيانات الواردة بالقوائم المالية حول التكاليف البيئية الخاضعة للقياس وكذلك العائد الاقتصادى .

٢- التأكد من التوافق البيئى مع القوانين التي تحكم أداء المنشأة سواء للحماية الداخلية أو الخارجية .

٣- التحقق من كفاءة الأداء البيئي الداخلى وفعاليته، والمتمثل في السياسات والبرامج البيئية .

٢- مجالات عملية المراجعة:

نظراً للطبيعة الخاصة للمراجعة البيئية لتشابك علاقاتها وتداخلها مع مجالات أخرى، فإن عملية المراجعة تتضمن ثلاثة مجالات أساسية هى كما يأتى:

١- المجال المالى: ويتعلق بنظام المعلومات المحاسبية المطبق بالمنشأة، ومعالجته للجوانب المالية البيئية، وتحديد تأثيرها على القوائم المالية للمنشأة .

٢- المجال القانونى: ويتعلق بالقوانين البيئية التي تحكم نشاط المنشأة، ومدى التزام المنشأة باشتراطاتها .

٣- مجال الأداء الداخلى: ويتعلق بالسياسات والبرامج البيئية التي تطبقها المنشأة، ومدى فاعليتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها .

٣- نطاق عملية المراجعة:

تحقيقاً للأهداف المرجوة من المراجعة البيئية، يجب على المراجع فحص الآتى :

١- الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذلك القوائم المالية، والتقارير المنشورة على التكاليف والالتزامات البيئية المحتملة، وكذلك أية عوائد تتعلق بحماية البيئة، مثل المنح أو الإعانات المخصصة لهذا الغرض .

٢- السجلات المرتبطة بقوانين البيئة مثل سجل تأثير النشاط – طبقا للقانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٤ – الذى تدون فيه تأثير المنشأة على البيئة والممارسات الماضية، وكذلك نتائج عمليات الفحص والاختبارات التي أجراها جهاز شئون البيئة على أداء المنشأة .

٣- السياسات والبرامج البيئية التي تتضمنها نظم الإدارة البيئية المطبقة بالمنشأة .

٤- معايير عملية المراجعة:

١- المعيار رقم ٣٤٠ بشأن الغش والخطأ في القوائم المالية

٢- المعيار رقم ٣٥٠ بشأن مراعاة اللوائح والقوانين الحكومية

٣- المعيار رقم ٣١٠ بشأن التعرف على طبيعة نشاط العميل

٤- المعيار رقم ٤٠٠ بشأن هيكل الرقابة الداخلية

٥- المعيار رقم ٥٤٠ بشأن مراجعة التقديرات المحاسبية

٦- المعيار رقم ٥٧٠ بشأن استمرارية المنشأة في نشاطها

٧- المعيار رقم ٦٣٠ بشأن الاستعانة بالخبراء

٥- طرق جمع أدلة الإثبات:

يحتاج المراجع في ظل أى نوع من أنواع المراجعة إلى أساليب عملية ، يمكن بواسطتها الحصول على أدلة إثبات تمكنه من إبداء رأيه ، وتمثل هذه الأساليب أداة الاتصال بين المراجع والسجلات والدفاتر ، أو السياسات والبرامج بالمنشأة .

ويمكن للمراجع استخدام مجموعة الأساليب التي تتلاءم مع ما يتضمنه نطاق المراجعة البيئية من مفردات ، وتتمثل هذه الأساليب فيما يأتى :

١- الجرد الفعلى والمعاينة :

يعد أسلوب الجرد الفعلى من أهم الأساليب التي يتبعها المراجع في ظل المراجعة البيئية . فالمراجع يعد قوائم الجرد الفعلى، طبقا لثلاثة مجالات تتضمنها المراجعة البيئية وهى :

- سجل الأصول الثابتة البيئية .

- قائمة بمتطلبات قوانين البيئة متمثلة في السجلات البيئية .

- قائمة بمستندات نظم الإدارة البيئية ووثائقها ، بما تتضمنه من سياسات وبرامج .

٢- الفحص الفنى المختص :

تتضمن المراجعة البيئية مجالات فنية تخرج عن نطاق تخصص المراجع ، وتتطلب فحص فنيا متخصصا للوصول إلى أدلة إثبات تمكن المراجع من إبداء رأيه بشأن الأداء البيئي .

ويلجأ المراجع إلى هذا الأسلوب بالاعتماد على الاستشاريين المتخصصين في المجالات الخاصة بنسب التلوث ، والقياسات الفنية ، وتأثير التلوث على الأصول وفاعلية السياسات والبرامج البيئية المطبقة بالمنشأة .

٣- المقارنات :

يعد أسلوب المقارنات من الأساليب المهمة ، في ظل المراجعة البيئية حيث يلجأ المراجع إلى هذا الأسلوب للتحقق مما يلى :

(أ) تقييم كفاءة الأداء البيئي للمنشأة : ويمكن ذلك من خلال الآتى :

- معدل تطور البرامج البيئية الاستثمارية .

= عدد البرامج الاستثمارية البيئية خلال العام الحالى ÷ عدد البرامج البيئية للعام السابق .

- معدل تحقيق الأداء البيئي المسهتدف .

= عدد البرامج البيئية المنفذة ÷ عدد البرامج البيئية المستهدفة .

- معدل تطور التكاليف البيئية الجارية .

= إجمالى التكاليف البيئية الجارية خلال العام الحالى ÷ إجمالى التكاليف البيئية الجارية للعام السابق .

(ب) تقييم فعالية الأداء البيئي : ويمكن ذلك من خلال الآتى :

– معدل خفض تلوث بيئة المصنع .

= معدل التلوث الفعلى ÷ المعدل القانونى / المستهدف للتلوث .

– معدل خفض النفايات الإنتاجية ومعالجتها .

= كمية النفايات المعالجة ÷ كمية النفايات المعالجة خلال العام السابق .

أو = تكلفة إعادة تشغيل مخلفات الإنتاج ÷ تكلفة إعادة تشغيل المخلفات للعام السابق.

– معدل تطور التلوث الخارجى .

= نسبة التلوث الخارجى خلال العام ÷ نسبة التلوث البيئى القانونية / المستهدفة

– معدل تطور الشكاوى البيئية .

= عدد الشكاوى والقضايا خلال العام الحالى ÷ عدد الشكاوى والقضايا خلال العام السابق .

– معدل تطور المخاطر الخارجية .

= كمية الانبعاثات الصادرة خلال العام ÷ كمية الانبعاثات القانونية / المستهدفة

– معدل تحقيق الجودة البيئية للمنتجات .

= الإنتاج الفعلى × مستوى الجودة البيئية المقاس

الإنتاج المستهدف × مستوى الجودة البيئية المستهدف

٤ – الفحص المستندى والمحاسبى :

يلجأ المراجع إلى الفحص المستندى للتحقق من سلامة المستندات المؤيدة للعمليات مثل شراء أصول لحماية البيئة ، المصروفات البيئية ، والإعانات أو المنح المخصصة لحماية البيئة . على أن يتوافر في هذه المستندات الشروط الشكلية والموضوعية .

٥ – الشهادات والإقرارات من الغير :

يلجأ المراجع إلى اسلوب الشهادات والإقرارات من الغير في بعض الأمور التي تخرج عن نطاق تخصصه مثل كفاءة تشغيل الأصول البيئية الثابتة ، والمدى الذى وصلت

إليه الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المنشأة من قبل المتضررين من نشاطها ، وفى حالة وجود إعانات أو منح مقدمة للمنشأة في مجال حماية البيئة ، أو قروض مخصصة لهذا المجال .

٦- الاستفسارات :

يلجأ المراجع إلى الاستفسارات الشفوية أو المكتوبة في شكل قائمة استقصاء في المجالات البيئية الآتية :

- قوانين البيئة التي يخضع لها نشاط المنشأة للتعرف على أية تعديلات طرأت عليه ، وما استحدث فيه من جزاءات وإجراءات قانونية ، وتاريخ بدء سريان هذه التعديلات والجهات المنوطة بتطبيقها .

- السياسات والبرامج البيئية من خلال استقصاء العاملين ، والمستويات الإدارية ، للتعرف على الإجراءات البيئية ، وحصر المصادر المؤثرة على البيئة نتيجة لممارسة المنشأة لنشاطها وتقييم هذه المصادر .

ثالثاً: التقرير عن نتائج المراجعة البيئية:

يجب أن تنتهي المراجعة البيئية ، كغيرها من فروع المراجعة ، بتقرير نهائي يوضح فيه المراجع النتائج التي توصل إليها ، كما يوضح فيه وجهة نظره أو رأيه الفني عن الأداء البيئي للمنشأة، ولما كانت المراجعة البيئية من المجالات البحثية الحديثة نسبياً ذات الطبيعة الخاصة، فإن التقرير الذى يتعين على المراجع إعداده، يمثل تقريراً خاصاً يوضح فيه مدى سلامة الجوانب المختلفة للأداء البيئي.

وإذا كان لا يوجد أسلوب ولا منهج محددان للإفصاح عن نتائج المراجعة البيئية، فإنه يجب التعرف على جهود الباحثين في هذا المجال، لتحديد الإسهامات التي تمت ومدى ملاءمتها للتطبيق العملي، ولقد اتخذت الجهود في مجال التقرير عن نتائج المراجعة البيئية ما يأتي:

الاتجاه الأول:

اتجهت الجهود نحو تضمين نتائج المراجعة البيئية في التقرير المالي، بإضافة فقرة توضيحية يبدى فيها المراجع رأيه الفني عن الأداء البيئي للمنشأة على أن يحتفظ التقرير المالي بشكله الحالي.

ويعتمد أنصار هذا الاتجاه على المبررات الآتية:

١- عدم وجود معايير متعارف عليها للمراجعة البيئية ، يمكن الارتكان إليها عند تنفيذ المراجعة البيئية مما يشكك في نتائجها، إذا ما تمت بشكل مستقل ، كما أن الإفصاح عن نتائجها ضمن التقرير المالي يضفى عليها نوعا من الثقة على نتائجها .

٢- كون محور الأداء البيئي هو الجانب المالي المدرج في السجلات والدفاتر المالية، والتي تدخل ضمن نطاق عمل المراجع عند مراجعة القوائم المالية .

ويؤخذ على هذا الاتجاه ما يأتي:

١- كون الدراسات التي تبنت هذا الاتجاه لم تقدم نموذجاً لتقرير مالي ، يتضمن إشارة إلى نتائج المراجعة البيئية .

٢- تركيز دراسات هذا الاتجاه على الجانب المالي فقط من الأداء البيئي للمنشأة، وتجاهلها الجانب القانوني، وجانب السياسات والبرامج البيئية والتي يصعب التعبير عنها مالياً.

الاتجاه الثاني:

اتجهت الجهود نحو الإفصاح عن نتائج المراجعة البيئية في تقرير خاص بوصفها فرعاً مستقلاً بذاته له إجراءات ونتائج وطبيعة خاصة، على أن يتضمن هذا التقرير ما يأتي:

١- مدى التزام المنشأة بالقوانين البيئية التي يخضع لها نشاطها .

٢- مدى وجود نظام معلومات محاسبي يوفر بيانات، يمكن التحقق منها والوثوق بها والإفصاح عنها وإخضاعها للمراجعة .

٣- مدى توافر نظم رقابية سليمة ممثلة في نظم الإدارة البيئية باعتبارها جزءاً من هيكل الرقابة الداخلية، ومدى توافقها مع المعايير المحددة مسبقاً .

٤- مدى توافر أدلة الإثبات اللازمة ، وغيرها من البيانات التي يرى المراجع ضرورة توافرها لإنجاز عملية المراجعة .

وفى الاتجاه نفسه، تم وضع إرشادات شكلية وجوهرية عند إعداد تقرير للمراجعة البيئية ، متمثلة في الآتى :

١- إرشادات تتعلق بمحتوى التقرير : على أن يشتمل على ما يأتى:

أ- وصف كامل ومحدد للأنشطة البيئية، وما يتعلق بها من عمليات تخضع للفحص والتقييم .

ب- معايير تقييم للمراجعة البيئية، وما يرتبط بها من إجراءات والتى رأى المراجع ملاءمتها للقيام بعملية المراجعة .

٢- إرشادات تتعلق بشكل التقرير: وتتضمن ما يأتى :

أ- القسم الأول: ويشمل وصفاً لطبيعة عملية المراجعة وهدفها متضمناً لمجالات المراجعة البيئية والأنشطة التي خضعت لعملية الفحص والتقييم، مع أهمية الإفصاح عن المجالات ذات العلاقة التي لم يتم مراجعتها .

ب- القسم الثانى: ويشمل المعايير التي وجد المراجع أنها ملائمة للقيام بعملية المراجعة ، وهنا يجب على المراجع عدم استخدام عبارة " معايير متعارف عليها " وذلك لأنها معايير يخضع اختيارها لرأى المراجع .

ج- القسم الثالث : ويشمل الحكم الشخصى للمراجع على ضوء ما يتوافر له من قرائن وأدلة إثبات .

د- القسم الرابع: ويشمل النتائج الأساسية لعملية الفحص والتقييم

هـ- القسم الخامس: ويشمل أوجه القصور في نظم الإدارة البيئية، والتى ظهرت خلال عملية الفحص والآثار المترتبة عليها . كما يشمل اقتراحات المراجع لمعالجة أوجه القصور وسبل تلاشيها مستقبلاً.

وقدم أنصار هذا الاتجاه نموذج لتقرير مراجعة بيئية مستقل كما يلى :

إلى السداة مساهمى شركة ..... وكل من يهتم بالأداء البيئي لشركة .....،

لديه نظام للإدارة البيئية كجزء من نظام الرقابة الداخلية المطبق فيها وذلك وفقاً لمعايير .....

وتطبيق هذا النظام هو مسئولية الإدارة، ومسئوليتنا تتمثل في التعبير عن رأى محايد اعتماداً على مراجعتنا.

وقد تمت المراجعة وفقا لتلك المعايير التي تتضمن الحصول على تأكيد معقول عن فعالية الرقابة الداخلية على الأداء البيئى للشركة من خلال نظام الإدارة البيئية، وذلك فيما يتعلق بكل الجوانب الهامة.

وقد تطلبت المراجعة الإلمام الكافى بالرقابة الداخلية على الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية من خلال نظامها للإدارة البيئية، واختبار وتقييم فعاليتها ونعتقد أن ذلك يوفر أساس معقول لرأينا .

وفى رأينا أن الوحدة الاقتصادية لديها رقابة داخلية فعالة على أدائها البيئى من خلال نظم الإدارة البيئية في الفترة من ١/١ ..... إلى ١٢/٣١ ..... وذلك فيما يتعلق بكل الجوانب الهامة .

اسم المراجع

ويؤخذ على هذا الاتجاه ما يأتى :

١- الدراسات التي تمت وفقاً لهذا الاتجاه – خاصة في البيئة المصرية – لم تلمس الجانب التطبيقى، وإنما اعتمدت على الإشارات والنماذج الواردة في الدراسات الأجنبية.

٢- النماذج المقترحة ركزت على الإفصاح عن نتائج مراجعة السياسات والبرامج البيئية المتضمنة في نظام الإدارة البيئية ، وتجاهلت الجانب المالى الذى يمثل محور اهتمام بعض الأطراف المهتمة مثل المستثمرين والمقرضين .

٣- النماذج المقترحة ألقت بمسئولية اختيار معايير المراجعة على المراجع أو الإدارة مما يؤدى إلى التشكيك في نتائج عملية المراجعة من قبل الأطراف المهتمة .

<u>أنواع التقرير عن نتائج المراجعة البيئية:</u>

إن المراجعة البيئية شأنها شأن الأنواع الأخرى للمراجعة يجب أن تنتهى بتقرير يوضح فيه المراجع رأيه حول مدى سلامة الأداء البيئي للمنشأة .

وعلى ضوء متطلبات البيئة المصرية ، فإن التقرير عن نتائج المراجعة البيئية يمكن أن يتم ضمن التقرير المالى بإضافة فقرة توضيحية خاصة بالمراجعة البيئية على أن يحتفظ التقرير بشكله الحالى .

وبذلك تكون هناك الحالات الآتية لتقرير المراجعة المقترح :

١- تقرير بيئى نظيف .

٢- تقرير بيئى متحفظ .

٣- تقرير بيئى عكسى .

٤- امتناع عن إبداء الرأى .

ويمكن توضيح هذه الحالات فيما يأتى :

١- تقرير بيئى نظيف : يتم إضافة الفقرة التالية :

" تم مراجعة الأداء البيئي للمنشأة بجوانبه المالية، والقانونية، والداخلية، وقد تبين سلامة الجوانب المالية للأداء البيئى للمنشأة، والتزامها بمتطلبات قوانين البيئة، كما أن لديها نظام إدارة بيئية فعالاً " .

٢- تقرير بيئى متحفظ : يتم إضافة الفقرة التالية :

" تم مراجعة الأداء البيئي للمنشأة بجوانبه المالية، والقانونية ، والداخلية، وقد تبين وجود دعاوى قضائية ضد المنشأة لمخالفتها البيئية، وقد يترتب عليها التزامات محتملة، ولم تقم المنشأة بتكوين المخصصات اللازمة لمقابلتها " .

٣- تقرير بيئى عكسى : يتم إضافة الفقرة التالية :

" تم مراجعة الأداء البيئي للمنشأة بجوانبه المالية، والقانونية، والداخلية، وقد تبين مخالفة المنشأة لقانون البيئية الذى يخضع له نشاط المنشأة. وأن المنشأة لم تقم بأية جهود لإزالة المخلفات وتحقيق الالتزام، مما قد يهدد استمرارية المنشأة في ممارسة نشاطها على ضوء أحكام قانون البيئة " .

٤- الامتناع عن إبداء الرأى : يتم إضافة الفقرة التالية :

" لم تتمكن من مراجعة الأداء البيئي للمنشأة بجوانبه المالية ، والقانونية ، والداخلية ، وذلك لوجود قيود على عملية المراجعة ، يترتب عليها منع فريق المراجعة من القيام ببعض إجراءات المراجعة ، التي يراها ضرورية " .

الفصل الثالث

مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم

مقدمة:

يكتنف تطبيق خطط وإجراءات المراجعة علي خيارات الأسهم[1] ضمن حزمة المكافآت الإدارية المعتمدة علي أدوات الملكية العديد من الصعوبات التي تؤثر علي مصداقية المعلومات المالية المرتبطة بها، وبخاصة بعد تضارب آراء الأدب المحاسبي حول المعالجات السليمة لهذا النوع من المكافآت وتتجه الانظار إلي المراجع الخارجي للعمل علي إعطاء المصداقية اللازمة لتلك المعلومات.

كما صاحب منح خيارات الأسهم للمديرين والعاملين مجموعة من الصعوبات التي تواجه المراجع الخارجي بشان مراجعة القياس والإفصاح عن خيارات الأسهم، وانبثقت هذه الصعوبات من مصادر متعددة منها ما يرتبط بتعقد وتعدد طرق ونماذج القياس المحاسبية المرتبطة بخيارات الأسهم وفقاً للمعايير المحاسبية المتعلقة بهذا الشان، ومنها ما يتعلق بزيادة مخاطر المراجعة المرتبطة بالقياس والإفصاح لهذا النوع من المكافآت الإدارية المبنية علي أدوات الملكية، ومنها ما يرتبط بحاجة المراجع الخارجي إلي اختبارات وإجراءات مراجعة وأدلة إثبات تتناسب مع طبيعة القياس المحاسبي علي أساس القيمة العادلة، حيث أصبح المراجع الخارجي مطالب بجمع أدلة إثبات عن ملاءمة نماذج القياس المستخدمة لهذا النوع من أنواع المكفآت الإدارية كتحدي جديد له وللمهنة علي المستويين المحلي والدولي.

بالإضافة إلي معايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية المختصة من وجود معيار مباشر لمراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم كأحد أنواع المكافآت الإدارية الممنوحة للمديرين والعاملين في العديد من القطاعات، كما تمثل معايير المراجعة الصادرة بطريقة غير مباشرة والمرتبطة بهذا النوع من المكافآت عبئا ثقيلا علي المراجع الخارجي بدلا من تذليل هذه الصعوبات حيث اقتصرت هذه المعايير علي تقديم إرشادات عامة وتوجيهات دون الدخول في تفاصيل تساعد المراجع الخارجي في أداء مهمته، بالإضافة إلي قصور الدراسات المحاسبية والرقابية في

---

[1]- ننوه إلى أن استخدام ألفاظ في مجملها معني واحد وهي: المكافآت الإدارية المبنية علي أسهم، المكافآت التشجيعية المبنية علي أدوات الملكية، الحوافز الخيارية طويلة الأجل.

مجال تأطير مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم رغم أهميتها التطبيقية في العصر الحديث.

حيث تعتبر القيمة العادلة المستخدمة في نماذج القياس المحاسبي أكثر مناسبة من التكلفة التاريخية، كما أكدت دراسة اللجنة الدولية لمعايير المراجعة والتأكيد (LAASB,2008) المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بهدف مساعدة مراقبي الحسابات علي تحديد الجوانب الهامة في معيار المراجعة الدولي (ISA,545) في حالة عدم التأكد وتشمل علي: ما يجب أن يتضمنه خطاب تمثيل الإدارة في أمور تتعلق بسلامة قياس القيمة العادلة، كيفية تصميم وتنفيذ المراقب لإجراءات المراجعة كاستجابة للمخاطر المقدرة من جانبه والمرتبطة بقياس القيمة العادلة، كيفية فهم المراجع الخارجي لطبيعة نشاط المنشأة وبيئتها، وأثر ذلك علي تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية، كيفية استخدام المراجع الخارجي لعمل الخبير الخاص بتقدير القيمة العادلة كدليل إثبات، أهمية الاتصال بالمسئولين عن الرقابة بشان قياس القيمة العادلة.

هذا وقد قام مجلس المحاسبة والرقابة علي الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB,2006) بطرح عدداً من التساؤلات والإجابات تخص مراجعة القيمة العادلة للأسهم المقدمة للعاملين، وقد تناولت الإجابات بعض الحلول المطروحة لمساعدة المراجع الخارجي علي تنفيذ مهام المراجعة في المنشآت التي تطبق خطط مكافآت العاملين المعتمدة علي الأسهم، حيث وجد المجلس أن هناك ضرورة لوضع إرشادات وقواعد تفسر النقاط الغامضة في المعايير الدولية الصادرة بشان هذا النوع من المكافآت.

كما أن الشركات العاملة في القطاع التكنولوجي أحد أبرز أنواع منشآت الأعمال التي تستخدم خيارات الأسهم ضمن حزمة المكافآت الإدارية، كما يشيع استخدامها في منشآت أعمال أخري تعمل في المجال الصناعي مثل شركة peps costar Backs، وقد أصبحت خيارات الأسهم احد المكونات المتممة لحزمة المكافآت التي يتم منحها للعاملين في منتصف الثمانينات من القرن الماضي في

الولايات المتحدة الأمريكية، وتتضح أهمية هذا الفصل في البيئة المصرية للمبررات التالية:

(١) لا توجد حتى الآن دراسة عربية واحدة تناولت هذا النوع الجديد من أنواع المكافآت.

(٢) تقديم أوجه العلاج المقترحة للصعوبات التي تواجه المراجع الخارجي عند مراجعة خيارات الأسهم ضمن حزمة المكافآت الإدارية في القوائم المالية للشركات التي تتعامل بمثل هذا النوع من الحوافز.

(٣) محاولة جذب الانتباه لوضع إطار موسع لمراجعة نوع جديد من المكافآت بشان هذا النوع الجديد من أنواع المراجعات، والتي قد يحقق مصداقية القوائم المالية.

(٤) محاولة توجيه البحث العلمي المحاسبي والرقابي نحو طرح الحلول العلمية والتطبيقية اللازمة لمشكلات مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن حزمة المكافآت الإدارية في منشآت الأعمال باعتبارها من القضايا والتحديات المعاصرة للمحاسبين والمراجعين والمديرين.

ويتناول هذا الفصل ما يلي:

١- مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن حزمة المكافآت الإدارية (الدراسات والإصدارات السابقة).

٢- الصعوبات التي تواجه المراجع الخارجي عند مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم ومقترحات العلاج.

أولاً: مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن حزمة المكافآت الإدارية (الدراسات والإصدارات السابقة)

يشمل هذا القسم علي ما يلي:

١- إطار مفاهيمي للقيمة العادلة لخيارات الأسهم في منشآت الأعمال.

٢- أهمية مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم في ضوء الدراسات والإصدارات السابقة.

١- إطار مفاهيمي للقيمة العادلة لخيارات الأسهم في منشآت الأعمال:

تعتبر خيارات الأسهم إحدى صور المكافآت المبنية علي أدوات الملكية والموجه بالسوق Market oriented Incentives، فعندما يمنح المدير خيارات أسهم علي سبيل المكافآت فهذا يعني انه بموجب هذه الخيارات يحق للمدير شراء قدر محدد من أهم المنشاة في وقت لاحق وبسعر يتحدد مقدماً يسمي بسعر التنفيذ Exercise price، والذي عادة ما يتساوي مع سعر السهم في السوق في تاريخ المنح، وقد يقل عنه في بعض الأحيان، وتعتمد قيمة خيارات الأسهم الممنوحة علي مدي تذبذب أسعار أسهم المنشاة المانحة، وعلي الرغم من أن الفرق بين سعر التنفيذ وسعر الأسهم بالسوق في تاريخ المنح عادة ما يساوي صفراً، فان وجود التذبذب في أسعار أسهم المنشأة يجعل خيار الأسهم يتضمن قدراً من المخاطر ويعطي له قيمة اقتصادية.

وهذا وقد عرف معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) الصادر ضمن معايير المحاسبة المصرية في ٢٠٠٦ المكافآت المبنية علي الأسهم علي أنها "إعطاء العامل الحق دون إلزامه بشراء عدد معين من أسهم الشركة بسعر محدد خلال فترة محددة (معايير المحاسبة المصرية، ٢٠٠٦).

كما عرفتها الهيئة العامة للرقابة المالية بأنها "منح المستفيد حق اختيار شراء عدد معين من أسهم المنشأة بسعر محدد في نهاية فترة محددة، ويلزم لكي ينعقد الوعد بالبيع صحيحاً الاتفاق علي جميع الأركان والمسائل الجوهرية للبيع محل الوعد من تحديد للمبيع والثمن من الشروط التي تحددها الشركة للمستفيدين من النظام".

ويمكن عرض بعض صور المكافآت الممنوحة بالاعتماد علي أدوات الملكية كالآتي:

ا- خيارات الأسهم stock options :

وفقاً لهذا النوع من المكافآت تمنح المنشأة للعاملين حق شراء عدد محدد من الأسهم بسعر محدد (سعر التنفيذ) خلال فترة مستقبلية محددة أو في نهايتها (تاريخ التنفيذ) مشروطا بتقديم خدمات أو انجاز عمل معين من هؤلاء العاملين، ويطلق علي الفرق بين سعر التنفيذ وسعر السوق مصطلح (spread) وهو يمثل المكافآت التي يحصل عليها العاملين وتعتمد قيمة الخيار بالتبعية، ويحدد طول أو قصر مدة تنفيذ الخيار بناء علي عدة عوامل تحكمها التكاليف التي تتحملها المنشأة حتى تاريخ التنفيذ والمنافع التي ترغب في تحقيقها.

ب- الأسهم المقيدة Restricted share :

تعد الأسهم المقيدة أحد أنواع خطط المكافآت المعتمدة علي أدوات الملكية والتي يكون للمديرين والعاملين فيها حق شراء عدد محدد من أسهم المنشأة بسعر محدد، ويكون غالباً أقل من السعر السائد في السوق، على انه لا يمنح للمديرين أو العاملين الحق في التصرف في الأسهم إلا بعد مرور فترة محددة مسبقاً أو الوفاء بقيود أو شروط محددة مسبقاً.

ج- الأسهم الوهمية phantom Stocks:

في هذا النوع من المكافآت المعتمدة علي أدوات الملكية يحصل العاملين علي عدد محدد من الأسهم تحدد قيمتها علي أساس القيمة السوقية العادلة لأسهم المنشأة، وذلك في تاريخ المنح ويتحدد العائد المستقبلي الذي يحققه العامل علي أساس مقدار الزيادة عن القيمة المبدئية للسهم وذلك بدون الحصول علي الأسهم ذاتها.

د- حقوق ارتفاع قيمة السهم stock Appreciation Rights :

في هذا النوع يتم الاتفاق مع العاملين علي منحهم قيمة الفرق بين سعر عدد محدد من الأسهم أثناء التنفيذ وبين السعر في تاريخ المنح، وقد تمنح قيمة هذا الفرق غما في صورة نقدية أو صورة أسهم أو مزيج منهما.

هذا وهناك دوافع ومبررات لاستخدام الشركات لخيارات الأسهم ضمن حزمة المكافآت الإدارية ترجع إلي: انخفاض معدل دوران العاملين في المنشآت حيث أن الخيارات تمنح بعد مرور فترة زمنية محددة وعادة ما تكون طويلة الأجل، انخفاض التكاليف بين حملة الأسهم والمديرين حيث يؤدي ذلك إلي الربط بين مصلحة المساهمين والعاملين في المنشأة، ارتفاع حجم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة وبخاصة في القطاع التكنولوجي فمع تزايد حجم تلك المخاطر يتزايد حجم خيارات الأسهم، توفير السيولة النقدية حيث إن خيارات الأسهم أحدى صور المكافآت غير النقدية، كما أن أهم دوافع استخدام خيارات الأسهم إنما يرجع إلي دورها في قياس مدي الكفاءة الإدارية للعاملين في المنشأة حيث ترتبط تلك الخيارات بشكل مباشر بين ما يحصل عليه العامل من مكافآت وبين قدرته علي زيادة معدلات الأداء في المنشاة وزيادة قيمتها السوقية.

ويعد خيار الأسهم عقداً غير ملزم وعادة ما تبلغ فترة الصلاحية عشر سنوات، وعليه فان حصول المدير علي خيار أسهم يمكن إن يعطيه الحافز لاتخاذ التصرفات التي من شانها زيادة أسعار أسهم المنشأة، ومن ثم قيمة خيار الأسهم الذي حصل عليه، الأمر الذي يعود بالنفع علي حملة الأسهم، وبالتالي فمن المتوقع إن تعمل خيارات الأسهم علي توفيق أهداف المديرين مع أهداف حملة الأسهم مما يساعد علي التغلب علي بعض المشكلات التي قد تظهر نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة.

كما أن منح مديري الإدارة العليا المكافآت علي أساس خيارات الأسهم تعمل علي توافق الأهداف وتقلل من احتمالات وجود أخطاء في التقارير المالية بشكل كبير، هذا وقد توصلت الدراسة إلي إن هناك علاقة عكسية بين منح هذا النوع من المكافآت وبين وجود أي ممارسات أو تحريف في التقارير المالية، وإنما هناك حالات معينة تتعلق بالنظام الرقابي ونظام الحوكمة المطبق داخل المنشاة هي التي تتسبب في وجود أو عدم وجود الغش في التقارير المالية، كما إن حصول العاملين علي خيارات الأسهم يحفزهم علي زيادة قيمة هذه الخيارات عن طريق اتخاذ قرارات تعمل علي زيادة أسعار الأسهم ككل، الأمر الذي يعود بالنفع علي حملة الأسهم ويعمل

علي التوفيق بين أهداف العاملين في المنشأة وبين حملة الأسهم بالإضافة إلي التغلب علي بعض المشكلات الناتجة عن فصل الملكية والإدارة.

وبالرغم من العديد من المميزات التي تميزت بها الشركات التي تتعامل بخيارات الأسهم إلا إن بعض الباحثين انتقد وجود الخيارات كنوع من أنواع المكافآت الممنوحة للعاملين لما له من أثار سيئة علي المنشأة في الأجل الطويل هي:

١- تعقد المعالجة المحاسبية عند تقدير القيمة العادلة لهذه الخيارات بالأخص في المنشآت غير المسجلة بالبورصة، بالإضافة إلي تعقد عملية معالجة الخيار كمصروف.

٢- ارتفاع احتمالات وجود تلاعب بسبب تحكم العاملين في رقم الأرباح مما ينتج عنه تطويع مصطنع للأرباح.

٣- احتمالات حدوث تخفيض لقيمة الأسهم في السوق بسبب زيادة عدد الأسهم المصدرة مما قد يضر بمصالح حملة الأسهم الأصليين.

كما إن خيارات الأسهم التي تمنح للمديرين التنفيذيين عادة ما تكون غير قابلة للتداول Non- Tradable، بمعني أن المدير لا يمكنه بيع أو تحويل خيارات الأسهم، كما يمنع من التحوط ضد المخاطر المرتبطة بأسعار الأسهم، وذلك مقارنة بالمستثمرين الخارجيين الذين يمكنهم التنويع بشكل جيد ويمكنهم التصرف بحرية في طرح خيارات الأسهم التي حصلوا عليها للتداول، كما يمكنهم إجراء البيع السريع لأسهمهم للتحوط ضد المخاطر المرتبطة بخيارات الأسهم، في حين لا يستطيع المديرين بالمنشأة ممارسة التنويع بسبب ارتباطهم بالمنشأة سواء من خلال رأسمالها المادي أو البشري المستثمر بها، كما أن منح المديرين مكافآت باستخدام خيارات الأسهم لا يترتب عليه الحصول المديرين علي نصيب من التوزيعات ولهذا فان المديرين بالمنشأة عادة ما يقيمون خيارات الأسهم بالمنشأة بأقل مما يقيم به المستثمر الخارجي.

هذا تقسيم خيارات الأسهم يتم علي النحو التالي:

١- من حيث فئات الحصول عليها: وتنقسم إلي:

- **خيارات أسهم يتم منحها للمديرين التنفيذيين (المستويات الإدارية العليا).**
- **وخيارات أسهم يتم منحها للعاملين في جميع المستويات الإدارية (الإدارية العليا والوسطي).**

٢- من حيث درجة الربحية: وتنقسم إلي،

- **خيارا أسهم رابحة (السعر السوقي للسهم في تاريخ الممارسة أكبر من السعر في تاريخ المنح).**
- **خيارات أسهم متعادلة (عندما يتعادل السعرين).**
- **وخيارات أسهم خاسرة (السعر السوقي للسهم في تاريخ الممارسة أقل من السعر في تاريخ المنح).**

٣- من حيث درجة الثبات: وتنقسم إلي،

- **خيارات أسهم ثابتة (تكون البنود الخاصة بتجديد قيمة تكلفة خيارات الأسهم محددة في تاريخ المنح) ويقصد بما سبق أن سعر التنفيذ وعدد الأسهم يكون محدد في تاريخ المنح).**
- **خيارات أسهم متغيرة (تكون بعض البنود المرتبطة بتحديد تكلفة تلك الحوافز غير محددة، وربما تكون كل تلك البنود غير محددة القيمة في تاريخ المنح.**

هذا ويمكن القول أن يتم القياس المحاسبي لخيارات الأسهم في الوقت الحالي باستخدام طريقة القيمة العادلة، وذلك في ضوء ما جاء بالمعايير المحاسبية سواء الدولية أو الأمريكية أو المصرية أما في الماضي فقد كان يتم استخدام طريقة القيمة الذاتية، كما يتم استخدام نماذج التسعير المختلفة لتحديد قيمة خيارات الأسهم، ولكن المعايير المحاسبية المختلفة سواء الدولية أو الأمريكية لم تحدد نموذجاً محدداً يمكن استخدامه.

كما نؤكد علي أن طريقة القيمة العادلة، والتي أشار لها معيار التقرير المالي الدولي (IFDS2)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) ومعيار المحاسبة الأمريكي (123R) هي أفضل الطرق في عملية القياس المحاسبي لخيارات الأسهم، أما طريقة القيمة الذاتية والتي أشارت لها نشره معايير المحاسبة الأمريكية رقم (٢٥) فبالرغم من سهولتها وبساطتها فإنها لا تظهر الحقيقة، نظراً لان معظم منشآت الأعمال تفضل أن تقوم بمنح العاملين بها خيارات الأسهم الثابتة، حيث يكون سعر الممارسة محدداً في تاريخ المنح مساويا للسعر السوقي للسهم، وبالتالي فان مصروف خيارات الأسهم سكون مساويا للصفر، ومن ثم لا تظهر قيمته في القوائم المالية المنشورة بالرغم من وجوده، كما يؤيد الباحث علي أن هذا لا يمنع من وجود بعض أوجه القصور التي شابت عملية القياس المحاسبي لخيارات الأسهم بالاعتماد علي طريقة القيمة العادلة علي ضوء ما ورد بمعيار التقرير المالي الدولي رقم (٢) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) ومعيار المحاسبة الأمريكي المعدل (123R) وذلك نظراً للطبيعة الخاصة للحوافز الخيارية طويلة الأجل المبنية علي الأسهم.

وانطلاقا من أهمية القياس المحاسبي للقيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن حزمة المكافآت الإدارية للمراجع الخارجي تطور الإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة لخيارات الأسهم في ضوء معايير المحاسبة المرتبطة في الجدول التالي:

تطور الإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة لخيارات الأسهم في ضوء معايير المحاسبة المرتبطة

المرحلة الأولي	المرحلة الثانية الإفصاح اختيار	المرحلة الثالثة: الإفصاح إلزامي		
اصدر مجلس معايير المحاسبة الأمريكية نشرة معايير المحاسبة رقم (٢٥) والتي أشارت الي انه يكتفي بالإفصاح عن القيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن المكافآت الإدارية المنشورة وتفاصيل ما جاء بالنشرة ما يلي: ١- يجب الاعتراف بمصروف خيارات الأسهم خلال فترة الاكتساب بالاعتماد علي طريقة القيمة الذاتية والتي تعتمد علي أن قيمة هذا المصروف هي عبارة عن الفرق بين القيمة السوقية للسهم في تاريخ القياس وسعر التنفيذ.	وذلك وفقاً للمعيار المحاسبة الأمريكي (١٢٣) SAFS والذي نص علي أن الإفصاح عن خيارات الأسهم ضمن الحوافز الخيارية اختيارياً، ولم يكتسب صفة الإلزام، وبالتالي أصبح من حق المنشأة أن تفصح عن تكلفة الحوافز الخيارية في متن القوائم المالية أو تكفي بالإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة وقد تضمنت بنود المعيار ما يلي: ١- أن يتم الإفصاح المحاسبي عن القية العادلة لخيارات الأسهم أو الاستمرار في استخدام طريقة	يعد المعيار رقم (٢) من ضمن معايير التقارير المالية الدولية الصادرة في ٢٠٠٤المدفوعات المبنية علي الأسهم ولقد تضمن المعيار ما يلي: ١- إلزام المنشآت التي تمنح العاملين بها خيارات أسهم بالإفصاح عنها وتحملها في صلب القوائم المالية. ٢- إلزام المنشآت	تضمن المعيار الامريكي رقم SFAS(122R) الصادر في ٢٠٠٤ وهو تعديل للمعيار (١٢٣) ما يلي: ١- إلزام منشآت الأعمال بالإفصاح عن القيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن المكافآت الإدارية في صلب القوائم المالية. ٢- ينم إظهار القيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن الأصول بقائمة	يعد هذا المعيار من معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار عام ٢٠٠٦، والذي بدأ العمل به في ٢٠٠٧ وتضمن المعيار ما يلي: ١- ضرورة الإفصاح عن القيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن الحوافز الخيارية في صلب القوائم المالية المنشورة. ٢- يتم الإفصاح عن تكاليف الحوافز الخيارية

٤- ٢- لا يتم الإفصاح عن مصروف خيارات الأسهم في قائمة الدخل في ظل استخدام القيمة الذاتية لانه غالبا ما تمنح المنشآت العاملين حوافز يكون فيها سعر التنفيذ يساوي السعر السوقي أي أن هذا المصروف يساوي ٣- يجب الإفصاح عن المعلومات التالية في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عقود خيارات الأسهم التي تم تنفيذها فعلاً عدد الأسهم الممنوحة التي تم تنفيذها فعلاً، عدد الأسهم الممنوحة كحوافز خيارية	القيمة الذاتية لتقدير قيمتها والاكتفاء بالإفصاح في الإيضاحات المتممة. ٢- في حالة استخدام منشآت الأعمال بطريقة القيمة الذاتية في تقدير قيمة الحوافز الخيارية، تلتزم المنشآت بالإفصاح في الإيضاحات المتممة عن القيمة المقدرة لصافي الدخل، ونصيب السهم من الأرباح في حالة استخدام طريقة القيمة العاملة. ٣- تلتزم المنشآت بالإفصاح في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية المنشورة عن شروط خطط الحوافز الخيارية مثل شروط الاكتساب، عدد الأسهم التي تم منحها للعاملين، عمر العقد	بالإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة خيارات الأسهم، وذلك من خلال الإيضاحات المتممة للقوائم المالية. ٣- الزام المعيار المنشآت التي تتعامل في ظل هذه الخيارات بالإفصاح عن شروط ممارسة الخيارات والحد الاقصي لمدة الخيارات الممنوحة، طريقة السداد وعدد الخيارات الممنوحة للعاملين والمتوسط المرجح	المركز المالي ويتم إظهارها ضمن بنود الالتزامات أو حقوق الملكية في جانب الخصوم. ٣- كل المدفوعات المرتبطة بالحوافز الخيارية يتم معالجتها كمصروف في حساب الأرباح والخسائر أو في قائمة نتائج الأعمال، وذلك بالقيمة العادلة لها في تاريخ المنح. ٤- يجب أن يتم الإفصاح عن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن المعلومات التالية:	في جانب الأصول في قائمة المركز العالي والتزامات خطط الحوافز الخيارية في جانب الخصوم أو حقوق المساهمين مع ضرورة الإفصاح عن نصيب الفترة من مصروف الحوافز الخيارية في قائمة الدخل. ٣- تلتزم المنشآت بالإفصاح في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية المنشورة عن المعلومات التي تمكن المستخدمين من فهم طبيعة ومدة الترتيبات الخاصة

للعاملين أسعار التنفيذ، عقود الحوافز الخيارية القابلة للتنفيذ، طبيعة خطط الحوافز، والشروط الواردة بالعقد الخاص بها.		لأسعار الممارسة، المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم كيفية تحديد القيمة العادلة بالإضافة الي نموذج التسعير المستخدم في تحديد القيمة العادلة ومدخلاته	نوع خطط الحوافز، سعر الممارسة، عدد الخيارات غير المنفذة كل فترة.	بالحوافز الخيارية.

٢- أهمية مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم في ضوء الدراسات والإصدارات السابقة:

أصبح من الأمور الأساسية والمتعارف عليها أن يقوم المراجع الخارجي بوظيفته الأساسية و هي إضفاء الثقة علي القوائم المالية التي تعدها الإدارة، وذلك من خلال إبداء الرأي الفني الانتقادي المحايد لمعلومات القوائم المالية التي تظهر عدالة المركز المالي للمنشاة في تاريخ إعدادها ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في تاريخ إعداد هذه القوائم، وان عدالة العرض تتطلب أن يتوافق العرض المتعارف عليها والملائمة لظروف المنشأة وان تعبر هذه المعلومات عن الأداء الذاتي والحقيقي للمنشأة.

ويتمثل مجال مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن حزمة المكافآت الإدارية في تأكيدات الإدارة بشأنها كما تضمنتها القوائم المالية للمنشأة وإيضاحاتها المتممة ككل، وتشتمل هذه التأكيدات علي وجود المكافآت التشجيعية (بمعني ما إذا كانت المكافآت الظاهرة بالقوائم المالية موجودة في تاريخ الميزانية) واكتمال عرضها (بمعني ما إذا كانت كل المكافآت وما يرتبط بها من أنواع قد تم التقرير عنها بالقوائم المالية)، وسلامة تقييم هذه المكافآت (بعني ما إذا كانت القيم المفصح عنها بالقوائم المالية قد تحددت وفقاً للمبادئ المحاسبية.

وفي ضوء ما سبق تتلخص أهمية مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم في العوامل الآتية:

١- يعد قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم في بعض الأحيان مجالاً خصباً للتطويع المصطنع للأرباح، ومجالا خصباً لتحيز الإدارة سواء بقصد أو بدون قصد، وقد لا تتحقق العدالة والمصداقية في معلومات القوائم المالية ونتائج الأعمال، وقد تحدث تحريفات في الأرباح وحقوق الملكية، وهو ما يتطلب المراجعة الخارجية علي وجه السرعة.

٢- يتطلب تطبيق أساس القيمة العادلة إفصاحا تكميلياً في جوانب متعددة مثل الإفصاح عن الطرق والسياسات والافتراضات الجوهرية السابقة في تحديد القيمة العادلة المستخدمة، وهذا الإفصاح بدورة يتطلب ضرورة المراجعة من جانب المراجع الخارجي للتحقق من كفايته ومناسبته، بما يزيد من ملاءمة وموثوقية واعتمادية المعلومات الواردة في القوائم المالية، ويزيد من قوتها التفسيرية لمستخدميها.

٣- يتطلب القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة لخيارات الأسهم تغيير جوهري في مكونات بيئة النظام المحاسبي، والذي يحتاج غلي تطوير في ظل المعالجات المحاسبية المتعددة، وهو ما

يتطلب إجراء برامج مراجعة متخصصة للتحقق من ملاءمة أساليب القياس المتبعة، ومدي اعتمادية ومعقولية نتائج القياس.

٤- تساهم الإدارة في الحكم الشخصي في قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم مما يقلل من الاعتمادية والموثوقية في أساليب وطرق القياس، وهنا تزداد الحاجة الي المراجعة الخارجية لتعويض هذا النقص وإضفاء مزيد من الثقة علي هذا النقص المنبثق من الإدارة، وذلك من خلال التحقق من ملاءمة ومعقولية الأسس التي يقوم عليها هذا القياس.

٥- يتطلب استخدام طريقة القيمة العادلة في تحديد القيم السليمة لخيارات الأسهم استكمال معالجات محاسبية معقدة سواء في الاعتراف والقياس أو الإفصاح بالقوائم المالية أو حتى الإيضاحات المتممة، وذلك في ظل المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية والمصرية، مما يؤدي الي حدوث تحريفات جوهرية في القوائم المالية تكون ناتجة عن أخطاء في اختيار أساس القياس أو تطبيق الإجراءات المناسبة في حالة اختيار الأساس المناسب مما يتطلب زيادة دور وأهمية المراجعة الخارجية في إضفاء الثقة علي هذه القوائم المالية.

وبالإضافة إلي ما سبق، تتضح أهمية مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم من خلال عرض وتحليل الدراسات والإصدارات السابقة والتي نعرضها فيما يلي:

(١) أكدت الدراسات التي قام بها مجلس الإشراف المحاسبي والرقابي علي الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB,2006) والتي قام بها فريق العمل بطرح مجموعة من التساؤلات والإجابات حول قياس القيمة العادلة للأسهم المقدمة للعاملين في شكل خيارات وأنواع النماذج المستخدمة في قياس تلك القيمة وكيفية تقييم المراجع الخارجي للقيمة العادلة والتأكد من صحتها والتحقق من مصداقية البيانات المعطاة في ظل الأنظمة المحاسبية اليدوية والالكترونية واحتوت الأسئلة علي الصعوبات التي تواجه المراجع الخارجي أثناء قيامه بأعمال المراجعة في المنشآت المطبقة للمكافآت المعتمدة علي أسهم وقد انتهت الدراسة علي ما يلي:

أ – تحتوي عملية قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم علي حجم كبير من المخاطر عن بقية الحسابات الأخرى، وأنها عملية معقدة وتستلزم قدر كبير من الثقة أثناء عملية القياس لتفادي الأخطاء مما يتطلب جهداً كبير من المراجعين.

ب- من أهم الأدوار التي يكلف بها المراجع الخارجي أن يتأكد من النموذج المناسب في قياس القيمة العادلة للأسهم الممنوحة للعاملين، حيث انه من الأساسيات أن يكون النموذج وفقاً للمعايير المحاسبية، وان يحتوي علي جميع السمات المرتبطة بالأسهم المقدمة للعاملين، وعليه التأكد من عدم وجود تضارب في القياس نتيجة استخدام نموذجين للقياس.

ج- علي المراجع الخارجي ضرورة الإلمام بالعوامل المؤثرة علي عملية قياس القيمة العادلة مثل تقلبات السوق ونوع النموذج القياسي المطبق، والتطورات التي ربما تطرأ علي نموذج القياس لتناسب تغيرات السوق ومخاطر تغيير القيم.

د- تمتع المراجع الخارجي بمهارة عالية ومعرفة بالإجراءات المرتبطة بهذا النوع من المكافآت والإلمام بالقوانين والأنظمة الضريبية والعمل واللوائح المطبقة داخل المنشأة بشكل محدد.

هـ- بفضل للمراجع الخارجي الاستعانة بخبير أثناء مراجعته القيمة العادلة لخيارات الأسهم وان يتأكد من مؤهلات ذلك الخبير، ومدى درايته وإلمامه بالمتغيرات المرتبطة بالأسهم المقدمة للعاملين.

(٢) دراسة Bassett ,M et Al. (2007) تتناول تلك الدراسة العلاقة ما بين نظم حوكمة الشركات، وتطبيق منشآت الأعمال لخط المكافآت التشجيعية، والإفصاح عن الآثار المحاسبية لذلك في قوائمها المالية المنشورة وأثر ذلك علي جودة تقرير المراجع الخارجي، واشتملت العينة علي ٢٨٣

شركة اعتمادا علي مؤشر ESX الاسترالي وذلك في عام ٢٠٠٣، وقد اعتمد الباحثون علي استخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات تلك الدراسة.

وقد توصلت تلك الدراسة لعدد من النتائج أهمها ما يلي:

١- تلعب مقاييس حوكمة الشركات دوراً بالغ الأهمية في عملية التقرير المالي عن خيارات الأسهم الممنوحة للعاملين، ومن اهم تلك المقاييس جودة المراجع الخارجي.

٢-تساعد كفاءة المراجع الخارجي في تدعيم وتحسين جودة الإفصاح عن حوافز العاملين في صورة خيارات الأسهم فالمنشآت التي يتم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى في العالم (Big4) تلتزم بمتطلبات القياس والإفصاح التي ينص عليها معيار المحاسبة الاسترالي المرتبط بالقيمة العادلة لخيارات الأسهم.

٣-وجود لجان المراجعة لم يكن له نفس التأثير الايجابي لوجود المراجع الخارجي الممثل في الأربعة الكبار، وذلك فيما يتعلق بالالتزام بمتطلبات المعيار الاسترالي.

(٣) دراسة Balsam, S, et al., (2008): تناولت تلك الدراسة أثر صدور المعيار المحاسبي الأمريكي (123R) علي

قرارات منظمات الأعمال بتعجيل عملية الإعلان في قوائمها وتقاريرها المالية عن المكافآت التشجيعية ومسئوليات المراجع الخارجي عن مراجعة هذا النوع الجديد من المكافآت التشجيعية في شكل أسهم، وقد أجريت تلك الدراسة علي عينة مكونة من ٨٤٨ شركة في الفترة ما بين ١٠يونيو ٢٠٠٤، ٢٨ فبراير ٢٠٠٦، وقد اعتمد الباحثان علي عدد من المصادر في الحصول علي بيانات تلك الدراسة منها (Exec comp, CRSP Compustat) وقد توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها ما يلي:

أ- يوجد نمو في معدل العائد التراكمي من ١% قبل إفصاح الشركات عن خيارات الأسهم إلي ١,٥%، وذلك في حالة تعجيل الإفصاح عنها في متن القوائم الماليةعليضوءالمعيار (123R).

ب- من أهم مسئوليات المراجع الخارجي التأكد من أن قرارات استخدام خيارات الأسهم يرتبط بالأتي: قيمة التكاليف التي يمكن تخفيضها، الطبيعة غير النقدية لمكافآت العاملين في صورة خيارات الأسهم، العائد علي الأصول، حجم المنشأة، وكذلك الإفصاح عن مصروف الحوافز الخيارية الذي يؤدي إلي حدوث وفر في بعض بنود التكاليف، والتي من بينها الوفر الضريبي الممكن تحقيقه.

ج- رد فعل المستثمرين كان إيجابياً فيما يتعلق بقيام الشركات بتعجيل الإعلان في قوائمها وتقاريرها المالية عن خيارات الأسهم الممنوحة كحوافز للعاملين مما يلقي عبئاً ثقيلاً علي المراجع الخارجي.

د- طلبات المساهمين المتعلقة بمنح خيارات الأسهم تأثرت إلي حد كبير بالممارسات المحاسبية السائدة، مثل ظهور معايير محاسبية جديدة واعتمدت بشكل كبير علي شكل ومحتوي تقرير المراجع الخارجي.

هـ- يوجد ارتباط ايجابي بين مقترحات حاملي الأسهم وطرق معالجة خيارات الأسهم كمصروف في قائمة الدخل ليس فقط في المنشآت المستهدفة ولكن أيضا في المنشآت المماثلة في نفس القطاع وبين جودة تقرير المراجع الخارجي.

(٤) كما ناقشت دراسة (Mark, yu- Luen Ma, 2009) بضرورة صدور معيار جديد خاص بمراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة للمديرين أو العاملين يتناول تطور إجراءات مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم، وكذلك خبرة ومهارة المراجعين، فهم ومعرفة بيئة المراجعة من جانب المراجع وتقييم المخاطر المرتبطة بهذا النوع الجديد من المكافآت التشجيعية في شكل أسهم مع ضرورة الاستعانة

بخبير لتقدير القيمة العادلة وتقييم الافتراضات الرئيسية لقياس القيمة العادلة، وكذا نموذج التقييم وقد انتهت الدراسة الي النتائج التالية:

أ- معظم معايير المراجعة بشان القيمة العادلة لا توفر توجهاً تفصيلياً لمراجعة أنواع محددة من تقديرات القيمة العادلة وغنما تكتفي بإعطاء توجها حول فهم العمل الذي تقوم به الإدارة لتطوير القيمة العادلة وما إذا كان القياس يتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.

ب- وجود مشكلات كبيرة ترتبط بمراجعة القيمة العادلة تواجه المراجع الخارجي عند مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم مثل وجود بعض الافتراضات الجوهرية التي قد لا تتحقق بسبب أما ظروف خارجية أو مشاكل داخلية، وكذلك استخدام نماذج غير مناسبة في حالة توافر سعر السوق.

ج- توصلت الدراسة إلي أن تعجيل الإفصاح في القوائم المالية عن خيارات الأسهم في ضوء الإرشادات الواردة في المعيار (123R) قد أدي إلي زيادة المسئولية الملقاة علي عاتق المراجع الخارجي.

(٥) وقامت دراسة (Grete & Bart, 2010) بدراسة تجريبية لفحص العلاقة بين منح خيارات الأسهم للعاملين بالمنشاة وممارسات إدارة الربحية، وأثر ذلك علي استقلالية مراقب الحسابات، فقد قامت الدراسة بأخذ عينة من منشآت الأعمال

الأمريكية في الفترة من ٢٠٠٠ إلي ٢٠٠٦ وباستخدام أسلوب تحليل الانحدار، أشارت النتائج علي أن هناك علاقة سلبية بين ممارسات إدارة الأرباح ومنح خيارات الأسهم، وهو ما يتماشي مع وجهة النظر التي تري أن منح هذا النوع من المكافآت يعمل علي توفيق المصالح بين المديرين وحملة الأسهم، وافترضت الدراسة أن أداء المراجع الخارجي يتوجه إلي الضعف كلما زاد عدم استقلال المراجع اقتصادياً عن منشاة العميل، ويحدث ذلك كلما ارتفعت أتعاب المراجع بصورة تجعله يعتمد بشكل كبير علي العميل في إيرادات مكتبة، مما يتسبب في ضعف الرقابة علي أداء المديرين من قبل المراقب، وتوصلت الدراسة إلي ما يلي:

١- انه في ظل عد استقرار المراجع الخارجي اقتصادياً عن المنشأة والزيادة في منح خيارات الأسهم فان المديرين يتجهون إلي ممارسات إدارة الربحية بغرض زيادة دخلهم وتحقيق أرباح شخصية.

٢-أن تفعيل آليات الحوكمة بالمنشأة عن طريق تمليك الأسهم للمديرين الأعضاء في مجلس الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة المستقلين والمديرين التنفيذيين وعدم الجمع بين منصب المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة، فان ذلك من شانه أن يعمل علي

تقييد إدارة الربحية كلما زاد منح خيارات الأسهم وزادت تبعية المراجع اقتصادياً للعميل.

(٦) وتوصلت دراسة (Charles et al, 2010) أن مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن حزمة المكافآت الإدارية يعد تحداً كبير للمراجعين وواضعي معايير المراجعة وأنها تمثل اتجاهاً فكرياً معاصراً جديداً، وركزت الدراسة علي العوامل التالية:

أ- المتطلبات الواجب توافرها لدي المراجعين في كيفية التعامل مع النماذج المحاسبية المستخدمة في قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم وفقاً للمعايير المحاسبية المتنوعة.

ب- أهم المشكلات التي يتعرض لها المراجع الخارجي بصدد مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم والتي من أهمها صعوبة قياس الأحداث والظروف المرتبطة بالقيمة العادلة مستقبلياً، ومستوي الكفاءات والمؤهلات الواجب توافرها للقيام بهذا النوع الجديد من أنواع المراجعات يكاد يكون محدود (نقص التعليم والتدريب المستمر للمراجعين الخارجيين).

ج- برنامج المراجعة اللازم لتحقيق اختبارات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة لخيارات الأسهم.

د- كما ركزت الدراسة في قسمها الثاني علي ضرورة استقلال لجان المراجعة وعدم حصولها علي مكافآت في شكل أسهم للقيام بدورها

الإشرافي والرقابي المتميز من اجل الرقابة علي أداء المراجعين الخارجيين وتقييم أدائهم.

(٧) دراسة Arnold Schneider: هدفت هذه الدراسة إلي تحديد ما إذا كان هناك أثر علي إجراءات المراجعة الداخلية من جراء منح المراجعين الداخليين مكافآت تشجيعية في صورة أسهم ملكية، وقد افترضت الدراسة أن أرباح المنشأة ونتائجها تتأثر بما يصدره المراجع الداخلي من تقارير مالية في حالة ما إذا ما تم نحهم مكافآت تشجيعية في صورة أسهم، كما افترضت أيضا وجود تأثير سلبي علي المراجع الداخلي مما يؤثر علي أعمال المراجع الخارجي.

وقامت هذه الدراسة بعمل استبيان اشتمل علي ١٥٧ مراجع داخلي علي خلفية معلومات عن المنشأة المطبقة لهذا النوع من المكافآت وتم اختيار مجموعة من المنشآت كعينة عشوائية للبحث من أجل الحصول علي ردود أفعال من المراجعين الداخليين.

وقد أسفرت نتائج البحث بعد تجميع البيانات علي النقاط التالية:

- يتلقي المراجعين الداخليين مكافآت في صورة أسهم ملكية في كثير من الأحيان في المنشآت التي يعملون بها علي الرغم من المخاوف التي أثيرت من تهديد لأرباح ومصالح المنشأة.

- **في حالة امتلاك المراجعين الداخليين لأسهم داخل المنشأة سيستفيد هؤلاء المراجعين من وجود أرباح لتلك الأسهم مما قد يتسبب في إنتاجهم لأي وسيلة تعمل علي رفع نسبة الأرباح مهما كانت الوسيلة مضرة بالمنشأة نفسها.**
- **ارتفاع حالات الغش والقيود في عملية الإفصاح عن الأرباح الحقيقية من جراء منح أسهم للمراجعين الداخليين باعتبارهم الطرف الأول في تقديم التقارير المالية في المنشأة، مما قد يعرض المنشأة إلي مخاطر كبيرة بسبب ذلك الخلل الحادث في حساب الأرباح والتقارير المالية، والذي قد يمتد أثرة إلي التقرير النهائي لمراقب الحسابات أيضا.**
- **وجود ارتفاع كبير وملحوظ في تخلي المراجعين الداخليين عن قيامهم بأداء أعمالهم بدقة وبطريقة موسعة إذا ما انخفضت أرباح المنشأة وذلك لانخفاض أرباحهم تباعاً.**

(٨)دراسة Yongtae Kim et, al, (2011): هدفت الدراسة الي قياس درجة تأثير منح العاملين والمديرين التنفيذيين مكافآت تشجيعية في صورة أسهم علي أتعاب المراجع الخارجي، كما هدفت الدراسة الي الوصول إلي أفضل أنواع وطرق تقديم المكافآت المعتمدة علي أسهم من أجل رفع كفاءة العمل في المنشأة ككل، وقد جاءت هذه الدراسة بعد أن أعرب الكثير من

المساهمين المستقلين عن قلقهم إزاء انخراط العاملين والمديرين التنفيذيين في الاستثمار داخل المنشأة ومدي تأثير ذلك أيضا علي موضوعية وحياد المراجع الخارجي، وما إذا كان تقريره معبراً عن واقع المنشأة أم لا، وذلك بعد أن لاقت العديد من المنشآت هجوماً في السنوات الأخيرة بسبب فضائح الإدارة لا حصر لها.

وقد اعتمدت الدراسة علي عينة أولية للبيانات المتوفرة لدي مكاتب المراجعة' والتي تخص الشركات المطبقة للمكافآت في صورة أسهم في الفترة ما بين سنة ٢٠٠٠ إلي ٢٠٠٩ وتم الاطلاع علي إحصاءات المراقبين خلال الفترة المذكورة وانتهت الدراسة إلي أن اندماج العاملين والمديرين التنفيذيين في هذا النوع من المكافآت قد يؤدي إلي العديد من النتائج منها:

أ- ارتفاع في رسوم المراجعة بشكل عام يشمل الارتفاع المراجعين الداخليين بالإضافة إلي أتعاب المراجعين الخارجين، وأتضح ذلك من خلال الإحصاءات التي قامت بها الدراسة حيث كانت العينة في عام ٢٠٠٦ معبرة عن هذا الارتفاع بشكل ملحوظ.

ب- كما أوضحت النتائج استخدام تحليل الانحدار في العلاقة بين العاملين والمديرين التنفيذيين بالمنشاة وبين المكافآت المعتمدة علي أسهم بعد ضبط العوامل الأخرى من البيانات، كما أشارت النتائج إلي أن هناك علاقة إيجابية إذا ما تم ضبط القيمة العادلة للمستحقات،

مع التحذير من الزيادة المفرطة في أرباح تلك الأسهم حيث تحتاج إلي مجهود مضاعف من المراجع الخارجي عند أداء عمله، وبالتالي فان أتعاب المراجع الخارجي سوف ترتفع تكلفتها.

ج- أوضحت الإحصاءات أيضاً أن مثل هذا النوع من المكافآت التي تمنح للعاملين أو المديرين قد يعمل علي ارتفاع أسعار الأسهم بطريقة كبيرة مما يؤدي إلي الوصول إلي تضخم في الأسعار، وربما بكون هذا الارتفاع في الأسعار وهمي.

د- كشفت الدراسة أن تطبيق هذا النوع من المكافآت يجب أن يشتمل علي عملية تقييم كاملة لأداء المراجعين الداخليين أولاً بأول قبل أن يبدأ المراجع الخارجي عمله، وذلك لاعتماده علي تقارير هؤلاء المراجعين الداخليين أثناء أداؤه لأعمال المراجعة الخارجية.

ولقد انتهت الدراسة إلي التوصيات الآتية:

أ- وفقاً للجداول والإحصاءات تم التوصل إلي انه يفضل استبعاد كبار مديري المنشآت والمديرين التنفيذيين من امتلاك أسهم داخل المنشأة حيث أن تقديم أسهم يؤدي إلي استخدام سياسات تعسفية علي المراجعين الداخليين مما قد يؤثر علي صدور التقارير المالية بموضوعية، ومنها تقرير المراجع الخارجي.

ب- تكثيف الدراسات حول بحث مدي تأثير عمل المراجع الخارجي بتقارير المراجع الداخلي بشان منح المكافآت المبنية علي الأدوات الملكية.

(٩) دراسة John L. Campbell, et al., (2011) :

قامت هذه الدراسة بفحص تأثيرات المكافأة المعتمدة علي خيارات الأسهم وحقوق الملكية الأخرى علي استقلالية لجنة المراجعة في بيئة ما بعد صدور قانون SOX سنة ٢٠٠٣ الذي كان الهدف منه تحسين استقلال وجوده تقارير وإشراف أعضاء لجنة المراجعة، ولكن هذا القانون والتنظيمات المرتبطة به لم يضع قيوداً علي الطريقة التي بها يتم مكافأة أعضاء لجنة المراجعة، ومن ثم فإننا نقوم باستخدام بيانات مكافآت لجنة المراجعة (نقداً، مكافآت اختيارية، مكافآت معتمدة علي الأسهم) بجودة التقارير المالية.

حيث افترضت الدراسة أن نوع المكافآت التي يحصل عليها أعضاء لجنة المراجعة يؤثر علي جودة التقارير المالية، هذا وقد أشارت النتائج الأولية لهذه الدراسة إلي عدة نقاط وهي:

أ- لا توجد قيود علي هذا النوع من الملكية أو المكافأة بالنسبة لأعضاء لجان المراجعة.

ب- منح المكافآت المعتمدة علي الأسهم يؤدي علي وجود علاقة إيجابية محتملة حول التنبؤ بالإيرادات، وهذا بدورة يوحي بان هذه المكافآت تخلق علاقة اقتصادية بين أعضاء لجنة المراجعة والأداء السوقي للمنشأة، هذا من شانه أن يعمل علي تخفيض الفعالية الرقابية للجنة المراجعة.

ج- يؤدي تلقي أعضاء لجنة المراجعة للمكافآت المرتبطة بخيارات الأسهم إلي خلل في الدور الإشرافي لأعضاء اللجنة، وعلي الجانب الأخر فان تلقيهم للمكافآت في صورة نقدية يؤدي إلي القيام بالدور الإشرافي بشكل أكثر فعالية.

د- لم تتوصل الدراسة إلي أية علاقة بين تلقي المكافآت المعتمدة علي حقوق الملكية غير الاختيارية (الأسهم المقيدة) وأي تقصير في دور أعضاء لجنة المراجعة، وهنا يتلائم مع فكرة أن الإخلال بالدور الإشرافي للجنة المراجعة يرتبط بالحوافز التي يتم خلقها من خلال خيارات الأسهم (بدلاً من ملكية الأسهم).

(١٠) وقدمت دراسة (John L. Campbell, 2012) عرضاً لأهم خطوات المراجعة التي يتطلب من المراجع تنفيذها عند مراجعة القيمة العادلة لحوافز العاملين المقدمة في شكل أسهم، وتضمنت خطوات هذا البرنامج ما يلي:

أ- فهم وتوثيق عمليات ونشاط المنشأة في قياس القيمة العادلة لحوافز العاملين والإفصاح عنها في القوائم المالية.

ب- دراسة وتحليل الافتراضات الجوهرية التي اعتمدت عليها الإدارة في تقدير فحص نموذج التقييم المستخدم من جانب الإدارة في تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم بالإضافة إلي فحص مدي دقة ومناسبة وموثوقية البيانات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة.

ج- مراجعة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، وأثرها علي القياس والإفصاح عن القيمة العادلة لخيارات الأسهم فضلاً عن استخدام

عمل الخبير في تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم، وكيفية التحقق من موضوعيته وكفاءته وضرورة فهم أسلوبة المتبع في تحديد علاقته بالمنشأة.

وركزت الدراسة أيضاً علي ضرورة قيام لجان المراجعة بالدور الرقابي بشرط استقلالها وعدم حصولها علي المكافآت المبنية علي الأسهم من أجل حماية المستثمرين بإجراء متابعات لبرامج المراجعة التي يعدها المراجع الخارجي عند مراجعة هذا النوع من المكافآت.

وتعقيباً علي الأدبيات السابقة، يري الكاتب ما يلي:

١-توجد العديد من الصعوبات التي تواجه المراجع الخارجي تجاه مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن حزمة المكافآت الإدارية وعليه مواجهتها كتحد جديد له وللمهنة.

٢- تركيز معظم الدراسات علي العلاقة بين منح المراجعين الداخليين أو لجان المراجعة المكافآت المبنية علي أدوار الملكية مما يؤثر علي استقلال أعضاء هذه اللجان، ويؤدي علي عدم بذل المراجعين الداخليين العناية المهنية الواجبة، وبالطبع تؤثر علي المراجع الخارجي وتقريره.

٣- أن معظم الدراسات تمت في دول تطبق المكافآت التشجيعية علي أدوات الملكية منذ فترة طويلة لتناسبها مع بيئتها الاقتصادية حيث أن هذه البيئات هي الملاذ الأمن لتطبيق مثل

هذا النوع من الأدوات المالية المستخدمة، علي عكس البيئة الاقتصادية المصرية فهي حديثة العهد، هذا فضلاً عن ضعف أسواق المال فيها، وبالتالي ضعف المؤهلات والمهارات في تنفيذ المراجعين لبرامج المراجعة لهذا النوع الجديد من المكافآت التشجيعية المبنية علي أدوات الملكية.

٤- وبالإضافة إلي عدم وجود أيا من الدراسات السابقة تمت في البيئة المصرية والعربية لمراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم وعدم تناول أيا من هذه الدراسات بعرض المشكلات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة هذا الجديد بشكل مجمع أو حتى تقديم مقترح لعلاج لها فقط ظهرت الحاجة إلي إطار موسع يساعد المراجع الخارجي أثناء أداء دورة والوفاء بمسئوليته إزاء مراجعة هذه الحوافز وذلك لتحسين مصداقية وعدالة القوائم المالية لمنشآت الأعمال، وهو ما تحاول الدراسة الحالية توضيحه من خلال طرح المشكلات التي تواجه المراجع الخارجي بشان مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم ومقترحات الكاتب لعلاجها من خلال تقديم إطار موسع مقترح لمراجعتها تحقيقاً لشفافية الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية كمتطلب أساسي لحوكمة المؤسسات.

ثانياً: الصعوبات التي تواجه المراجع الخارجي عند مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم ومقترحات العلاج.

١- صعوبة تحديد أهداف إدارات المنشآت من منح خيارات الأسهم للعاملين من أهم المشاكل التي تواجه المراجع الخارجي، حيث يمكن تصنيف هذه الأهداف إلي هدفين: أولهما إدراجها ضمن المكافآت التشجيعية للعاملين وثانيهما أنها تعد طريقة من طرق توسيع قاعدة الملكية وزيادة رأسمال المنشأة، ويعتبر الإفصاح عن الهدف من تطبيق هذا النوع من الخيارات أمر بالغ الأهمية بالنسبة لحاملي أسهم المنشأة ولمستخدمي القوائم المالية ككل مما يلقي عبئاً ثقيلاً علي المراجع الخارجي.

ويمكن علاج المشكلة السابقة من خلال أن يتأكد المراجع الخارجي من مدي اتساق المعالجات المحاسبية لأرصدة الحسابات الناتجة في هذا النوع من المكافآت مع هدف الإدارة من التطبيق وذلك لاختلاف المعالجات المحاسبية وطرق العرض والإفصاح تبعاً للهدف المعلن وبإمكانه قياس تأثير منح هذا النوع من المكافآت علي أسعار الأسهم ومعدل المخاطر بالمنشاة وهو بذلك يحمي المنشأة ونفسه من التعرض للمنازعات القضائية مع حاملي الأسهم بدعوي إساءة الموارد المالية في حالة تعرض المنشأة للخسائر.

٢-صعوبة تقييم نظام الرقابة الداخلية في حالة تطبيق المنشآت منح المكافآت المبنية علي أدوات الملكية كأحد المشكلات التي تعترض طريق المراجع الخارجي عند مراجعة القيمة العادلة لها،

وذلك باعتبار انه لكي يقوم المراجع بالتحقيق من تأكيدات الإدارة بشان هذه المكافآت كونها مفردة من مفردات القوائم المالية عليه التحقق من بيئة الرقابة، والتي تمتد لتشمل أولئك المسئولية ومدي كفاءة ونزاهة القائمين علي أمور الحوكمة.

ونقترح علاجاً للمشكلة السابقة وفي ضوء مقتضيات معيار المراجعة المصري رقم (٢٤١٠) من خلال انه ينبغي علي المراجع الخارجي الحصول علي إقرارات مكتوبة من الإدارة بشان اعترافها ومسئوليتها عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية واكتشاف الغش والأخطاء، كما أصدرت لجنة مما سارت المراجعة الدولية معيار المراجعة الدولي رقم (١٠١٢) الذي تناول مجموعة من الإرشادات لتوجيه المراقبين خلال القيام بعمليات المراجعة، وقد أوضح المعيار انه يجب علي المراجع الخارجي أن يقوم بأداء اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة للحصول علي دليل إثبات مراجعة بشان فعالية:

- **تصميم نظم الرقابة الداخلية في منح أو اكتشاف وتصحيح التحريفات.**
- **تشغيل نظام الرقابة من خلال الفترة.**

٣- أن عدم ثبات أسس الاعتراف بالقياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن حزمة المكافآت الإدارية يعد من أهم معوقات عمل المراجع الخارجي عند مراجعة هذا النوع من

المكافآت التي تمنحها الإدارة للعاملين بالرغم من تعدد الإصدارات المهنية الدولية والأمريكية المتعلقة بذلك إلا أن هناك عدم وضوح للمعالجات المحاسبية الخاصة بهذه المكافآت، حيث ظهرت العديد من الاختلافات في المعالجات المحاسبية المطروحة بالإضافة إلي عدم شمول المعالجات المحاسبية علي العديد منم الجوانب التي تناسب الأنواع المتعددة لتلك المكافآت مما يتسبب في قصور وعدم وضوح القيمة الحقيقية لخيارات الأسهم في القوائم المالية، بالإضافة إلي انه ما زال هناك عدد من التساؤلات المطروحة مثل هل يتم الاعتراف بالقيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن بنود الميزانية؟ أم يتم الاعتراف بها خارج الميزانية؟ وما هو الأساس المناسب لقياس قيمة هذه الخيارات؟ وكيف يتم قياسها؟ وما هي نوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها للوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

ولعلاج هذه المشكلة نقترح انه في حالة توافر سوق نشط يتعين علي المراجع الخارجي فحص الطريق التي تم من خلالها الحصول علي الأسعار، وكذلك فحص وتقييم التغيرات الجوهرية التي تطرأ علي الأسعار المعلنة، ومقارنة الأسعار المعلقة بواسطة المنشأة مع الأسعار المعلنة بواسطة أي جهات أخري (سماسرة الأوراق المالية)، وفي حالة عدم وجود سوق نشطة واتجاه المنشأة إلي النماذج التقديرية للقيمة العادلة و أن علي المراجع الخارجي فحص النموذج المستخدم في تقرير القيمة العادلة مقارنة بالقيمة الناتجة من النموذج مع الأسعار الفعلية للبيع وتحديد ما إذا كان هناك نموذج كمي يمكن أن يستخدم لتأكيد القيم التي توصل إليها النموذج

المستخدم هذا بالإضافة علي انه يجب علي المراجع الخارجي تفهم الإجراءات التي قامت بها الإدارة خلال قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم حيث يتوجب عليه دراسة الجوانب التالية:

أ- مدي خبرة الأشخاص القائمين علي تحديد قياسات القيمة العادلة والإفصاح عنها عن طريق الحصول علي تأكيدات معقولة فيما يخص مدي معقولية الافتراضات التي استخدمتها الإدارة والمستندات، وأدلة الإثبات المؤيدة لهذه الافتراضات، والتأكد من مدي مناسبة النموذج المستخدم لقياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم، وان الإدارة استخدمت المعلومات المرتبطة (ذات الصلة) والتي توافرت في تاريخ القياس.

ب- فحص وتحقيق التغيرات التي تطرأ علي القيمة العادلة لخيارات الأسهم منذ تاريخ المنح والتحقق من صحة قياس الأرباح والخسائر الناتجة عنها وصحة معالجتها محاسبياً.

ج- مراعاة ما إذا اعتمدت منشأة العميل علي خبرات في تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم، وهو ما يتطلب من المراجع الخارجي فهم عمل الخبير والتحقق من خبراته ومؤهلاته وتناسبها مع متطلبات قياس القيمة العادلة طبقاً لمعايير المحاسبة المقبولة.

د- يمكن الحصول علي أدلة المراجعة التي تؤيد قياسات القيمة العادلة لخيارات الأسهم مثل تلك التي تتم بواسطة أحد المثمنين المستقلين، وفي تاريخ يتزامن مع التاريخ التي قامت فيه المنشأة بقياس وتسجيل المعلومات الخاصة بالقيمة العادلة لهذه الخيارات.

٤- هناك مجموعة من الأبعاد المتعددة السلبية الناتجة عن عدم كفاية التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي عند مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن حزمة المكافآت الإدارية، ومن هذه الأبعاد ما يلي:

أ- تعقد وتنوع المكافآت المبنية علي أدوات الملكية وزيادة المخاطر المصاحبة لها وعدم وضوح المعالجات المحاسبية والضريبية المتعلقة بها، الأمر الذي يجعل من الصعب علي المراجع الخارجي تفهمها بتأهيله الحالي.

ب- تؤثر عملية مراجعة القياس والإفصاح عن معلومات القيمة العادلة لخيارات الأسهم علي مراحل معينة من عمل المراجع الخارجي بسبب احتياجها إلي أساليب فنية في قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم وتقييم الفروض المستخدمة أثناء القياس بالإضافة إلي تقييم عمل الخبير أن استعانت به الإدارة وهو ما يتطلب تدريب مستمر من جانب المراجعين الخارجيين لاكتساب الخبرات المطلوبة للقيام بأداء عملهم بدقة.

ج- زيادة عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المراجعين الخارجيين بسبب نقص كفاءتهم وتأهيلهم العملي والعلمي.

ونقترح علاجا لهذه المشكلة من خلال ضرورة تطوير تأهيل المراجع الخارجي ورفع كفاءته حتى تتناسب مع المجالات الجديدة، بالإضافة إلي ضرورة الاهتمام من جانب المنظمات المهنية ولجنة معايير المراجعة الدولية بإصدار معيار خاص للتأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي يحدد الضوابط والمعارف المتخصصة التي يجب

توافرها حتى يكون قادر علي مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن حزمة المكافآت الإدارية وفهم طبيعتها وما تنطوي عليه من مخاطر كتحد جدياً للمراجعين.

٥- صعوبات مرتبطة بضرورة تحقيق التنسيق المفقود بين خبرات ومهارات متعددة مثل أعضاء هيكل فريق المراجعة وموظفي منشاة عمل المراجعة والخبراء الفنيين المتخصصين سواء من داخل المنشأة وخارجها، ويقترح الباحث علاجاً لهذه المشكلة ضرورة التلاحم بين الإطراف السابقة، وعقد جلسات عصف ذهني لمواجهة طبيعة قياسات القيمة العادلة علي أساس افتراضات وبيانات ومعلومات تختلف من حيث طبيعتها ودقتها وإتاحتها ونماذج وأساليب تطبيقها وتشغيلها.

٦- صعوبات مرتبطة بحصول كل من المراجع الداخلي وبعض أو كل أعضاء لجان المراجعة علي مكافآت في شكل خيارات أسهم في العديد من المنشآت حيث أن هذه المكافآت تؤثر عليهم بالسلب وتجعلهم أكثر عرضه للقيام بممارسات إدارة الأرباح لتحقيق قدر كبير من الأرباح بعيداً عن مصلحة المساهمين ويقترح الباحث علاجاً لهذه المشكلة وضرورة تطوير أدوات جديد للمراجعة للكشف عن درجة موثوقة والاعتمادية علي نظام الرقابة الداخلية والدور الذي يقوم به لجان المراجعة لتدعيم الاستقلال

وموضوعية المراجع الخارجي عن طريق تطوير أداء المراجع الداخلي وتفعيل الدور الإشرافي والرقابي للجان المراجعة.

٧- صعوبات مرتبطة بعدم كفاية معايير المراجعة المتعلقة بمراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن حزمة المكافآت الإدارية ويقترح الباحث علاجاً لهذه المشكلة ضرورة صياغة معيار دولي لمراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم يساعد المراجع الخارجي في الوفاء بمسئولياته المرتبطة بالتحقق من عدالة عرض القوائم المالية فيما يتعلق بمعلومات القيمة العادلة لخيارات الأسهم.

الفصل الرابع

المراجعة المشتركة

مقدمة:

يمثل انهيار شركات المراجعة العالمية الكبرى خطراً كبيراً لما تلعبه من دورٍ هامٍ في ثبات الأوراق المالية لخبراتها الكبيرة في مجال مراجعة المنشآت وبخاصة التي لها فروع وتعاملات دولية بما يتطلب توفر القواعد المناسبة لتأمين هذه المنشآت ونقل هذه الخبرات لشركات المراجعة الصغيرة تحقيقًا لجودة عملية المراجعة . بالإضافة إلى ظهور مخاوف شديدة لدى الجهات التنظيمية من تمركز سوق المراجعة في أيدي شركات المراجعة BIG 4حيث أن هذا التمركز يخلق المخاطر النظامية Systematic Risk فى سوق المراجعة والمتمثلة فى احتمالية انسحاب إحدى شركات المراجعة الأربع الكبرى تاركة الهيمنة للشركات الثلاث الباقية .

وبالرغم من الاهتمام بالدور المعاصر لمهنة المراجعة الخارجية ، والتي ظهرت من خلال معايير المراجعة والإصدارات الدولية والمحلية إلا أن هناك العديد من التحديات التي تواجه جودة ونزاهة واستقلالية المراجع الخارجي مما ينتج عنها العديد من الأزمات المالية والإضرار بمصالح المستثمرين مما يجعلهم يفقدون الثقة فى القوائم المالية

مما يتطلب إعادة صياغتها بالإضافة إلى عدم حرية المراجعين فى تقدير تقرير مراجعة يعكس الوضع المالي الحالي والمستقبلي بصورة صادقة .

كما لم تلق عمليات إعادة صياغة القوائم المالية ، وكذا كثرة التعديلات فى تقرير مراقب الحسابات الاهتمام الكافي من الجانب الأكاديمي أو التطبيقي على حد سواء ، ومن هنا تنطلق فكرة البحث من إصدار لجنة الاتحاد الأوربي فى عام (٢٠١٠م) مجموعة من الاقتراحات ، والتوصيات والآليات لتنظيم عملية المراجعة وضماناً لاستقلالية المراجع من خلال (Green Paper Audit Policy: Lessons From the Crisis)، والتي تضمنت ضرورة الاستعانة بأكثر من شركة أو مكتب مرجعة خارجي لمرجعة التقارير المالية (Joint Audit)، وقد أثار اقتراح المفوضية الأوروبية (European Countries) للمراجعة المشتركة نقاشًا حادًا حول عدم وجود منهج متكامل لآليات تطبيق المراجعة المشتركة فضلًا عن عدم وضوح علاقتها بتكاليف وجودة عملية المراجعة وتأثيراتها المتنوعة على إعادة صياغة القوائم المالية Restated Financial Statement (RFS) ، والآراء المعدلة لتقرير مراقب الحسابات

Modified Audit Opinion (MAO) وقد انتهى النقاش إلي إمكانية الاستفادة من برامج المراجعة المشتركة والتمتع بمنافعها المحتملة فى ظل مركز سوق خدمات المراجعة.

ويتناول هذا الفصل طبيعة المراجعة المشتركة وعلاقاتها التأثيرية بدرجات التركيز السوقي واستقلالية وتكلفة عملية المراجعة .

١ – طبيعة المراجعة المشتركة :

أكدت دراسات عديدة . (2012)., Cedric, et Al Baldouf &Rudolf (2012) على أن مفهوم المراجعة المشتركة يتركز فى قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة ، بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد وتتميز بإصدار تقرير مراجعة مشتركة يتوقف على تنفيذ برنامج مراجعة واحد يعتمد على تقسيم إجراءات و أعمال المراجعة بناء على التخطيط المشترك .

- و أقرت دراسة (2012)., Nicole Ratzingger et Al) بأنها شكل متقدم للحكم على القوائم المالية و أسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأى والذى يعزز عمليات المراجعة ويدعم استقلال المراجعين وقدرتهم على التصدي للخلافات مع إدارات الشركة محل المراجعة ، كما تسمح المراجعة المشتركة بتوحيد

الفكر والتعاون والانسجام المهني والمناقشة المتبادلة وفرت دراسات عديدة بين المراجعة المشتركة (Joint Audit) والتي تتضمن التخطيط المشترك لعملية المراجعة وتقسيم أعمال و إجراءات المراجعة بين كلا المراجعين بما يضمن عدم تكرار مهام عمليات المراجعة من قبل المراجعين ويتم إصدار تقرير مراجعة مشترك وبين المراجعة المزدوجة (Double Audit) وهي إجراءات عمليات المراجعة مرتين من قبل مراجعين مختلفين وبين المراجعة الثنائية Dual Audit والتي فيها يقوم كل مراجع بمراجعة جزء من المعلومات المالية و إصدار تقريرين مراجعة منفصلين بالإجراءات التي تمت مراجعتها من قبل كل مراجع .

- وعرضت دراسات عديدة Deng. Simunic & Ye.M,(2012) – Jean Bedard, et. al.,(2012) الأشكال المختلفة للمراجعة المشتركة حيث يتم تقديمها أما من قبل شركتين مراجعة Big 4 أو من قبل واحدة من Big 4 والأخرى non – Big 4 حيث تتميز شركات المراجعة الكبيرة بانخفاض تكاليف تجميع الأدلة بالمقارنة بشركات المراجعة

الصغيرة ، كما تتحمل شركات المراجعة الكبيرة تكاليف مخاطر غش القوائم المالية بصورة أكبر من الشركات الصغيرة ، كما أكدت الدراسات على أنه قد تكون تكاليف الأدلة التي تتحملها المراجعة المشتركة معادلة لنفس التكلفة حتى تتحملها شركة واحدة كبيرة ، وخلصت الدراسات على أنه ليس شرطًا أساسيًا أن تتضاعف تكلفة المراجعة المشتركة عن قيام شركة واحدة كبيرة بعملية المراجعة حيث أن تكلفة المراجعة يمكن تقسيمها بين الشركتين نتيجة اشتراكهما فى تخطيط ووضع برامج المراجعة ، وفي ضبط المخاطر وكذلك فى إعداد التقرير المشترك المتعلق بعدالة عرض القوائم المالية وخلوها من التحريفات .

- ولخصت دراسة Sophie Audousset & Coulier, (2012) أهداف وأهمية المراجعة المشتركة فى النقاط التالية :

١- تعميق الحصول على التأكيد المعقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريف المادي سواء بسبب التضليل أو الخطأ ويكون هذا التأكيد أكثر فعالية فى المراجعة المشتركة عنه فى المراجعة العادية .

٢- زيادة فعالية مناطق التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية المراجعة من خلال شركات المراجعة على أن يكون أحدهما Big 4 مما يترتب عليه زيادة فعالية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة و إصدار رأى مراجعة واحد قوى .

٣- استخدام نقاط القوة المحددة وخبرة أعضاء الفريق (خبراء التقييم الاقتصادي أو خبراء الصناعة) من الإدارات المختلفة لزيادة فاعلية المراجعة المشتركة .

٤- تعزيز استقلالية المراجع الخارجي وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة .

٥- تقديم تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك مع تحمل مسئولية مشتركة .

٦- تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة فى الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق.

- أكدت دراسة Faisal .S. Alanezi et.,(2012) على أن هيئات القطاع العام والتي تمتد عبر المناطق الجغرافية ولها العديد من الفروع أو لديها عدد ضخم من الصفقات المالية

تتطلب المراجعة المشتركة للقيام بمراجعتها سنويًا فى الوقت المحدد ونوهت الدراسة إلى أن المراجعة الحكومية أحد فروع علم المراجعة الهامة حيث يعتبر المراجع الحكومي من مراجع داخلي يقوم بمهام المراجعة الداخلية فى التأكد من أن الأموال المخصصة للقطاعات الحكومية قد تم صرفها فى الاتجاهات المخصصة لها فى ظل نظام رقابة داخلية فعال ، وفى بعض الأحيان تلجأ الجهات الحكومية إلى المراجع الخارجي لمراجعة القوائم المالية الخاصة بها للتأكد من خلوها من أى تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش والتلاعب فى ضوء معايير المراجعة الحكومية بما يطلق عليه بالمراجعة المشتركة من منظر حكومي.

- ووضعت دراسة Luc & Jean (2012) مفهومًا للمراجعة الضريبية المشتركة – في إطار أهميتها– بأنها اتفاقية تقوم من خلالها الدول المشتركة بالاتفاق على القيام بمراجعة منظمة فيما بينهم للأشخاص والمنشآت الخاضعة للضريبة في ضوء ممارسة النشاط الاقتصادي لأكثر من دولة يعكس المراجعة التقليدية فإن الدول المشاركة في المراجعة المشتركة يجب أن يضعوا في الاعتبار الإطار القانوني الذي يجب أن يعمل من خلاله المراجع

الضريبي حيث تكون الدول المشاركة مسئولة بصورة مشتركة فى تنظيم و إدارة برامج المراجعة وسوف تطلب البيانات والمعلومات من العميل الذي قام بممارسة نشاط داخل نطاق سلطتها القضائية وتعد آخر مرحلة من مراحل المراجعة الضريبية المشتركة هي أعداد تقرير مراجعة موحد يتضمن المستحقات الخاصة بكل الدول المشاركة .

- كما ذكرت إحدى الدراسات Elima Haapamki et. al., (2012) أن خطوات تطبيق المراجعة المشتركة

تتوقف على محددات اختيار فريق المراجعة المشتركة واختيار الحالة المراد القيام بمراجعتها وعقد اجتماعات لتخطيط أعمال المراجعة المشتركة ونتناول هذه الاجتماعات (خطة المراجعة المشتركة بأهدافها والمعلومات المراد الحصول عليها أثناء عملية المراجعة ، وتوقيت الحصول عليها والأدوار والمسئوليات والمهام المخصصة للطرفين ، والمعلومات المراد تبادلها بينهما والإجراءات المتفق عليها فى حالة مواجهة ظروف غير متوقعة عند مراجعة القوائم المالية)

ونوهت إحدى الدراسات على Nicole et . al., (2013) أن التوثيق فى أعمال المراجعة المشتركة يكون أكثر كفاءة وفاعلية فى تحقيق جودة عملية المراجعة حيث يرجع إلى الكفاءة المهنية و أمور الاستقلالية ؛ واتفاقية تحديد المهام بين المراجعين المشتركين، وتحليل لاحتمالات المخاطر ومكونات القوائم المالية ، ومدى ومحتوى المراجعة التي تمت للعمل المراجعي للمراجع الآخر وتخطيط برنامج المراجعة ، وتقييم مخاطر الغش والاجتماعات والمناقشات مع الإدارة والاتصالات مع أولئك المسئولين عن أمور الحوكمة، وتعرضت الدراسة عن لأهمية وتقييم كفاءة العمل المراجعي عن طريق برامج رقابة الجودة والاطمئنان إلأى أن الإجراءات الإضافية تم توثيقها و أن التقييم التام لحالات التحريفات غير المصححة قد استنفذ وقتً إضافيًا ومستندات أكثر دلالة .

وناقشت دراسة Jeffrey et. al.,(2013) أهمية جوانب الاتصال بين أطراف المراجعة المشتركة و أنها لابد أن تكون فى إطار زمني ملائم و أن تشتمل على:

١ – المتطلبات الأخلاقية ومقتضيات الاستقلالية .

٢- المعلومات عن عدم الامتثال للقوانين والقواعد التنظيمية التي يمكن أن ترفع من مستوى التحريف المادي فى القوائم المالية .

٣- دراسة مؤشرات الإدارة المحتملة مع عرض الثغرات فى هيكل نظم الرقابة الداخلية .

٤- مخاطر التحريف المادي الهامة والتي تم التعرف عليها فى القوائم المالية الناتجة من أحد أطراف عملية المراجعة .

٥-إلمام المراجعين المشتركين المشتركين بالقضايا التي تم مناقشتها مع الإدارة ومسئولي الحوكمة فى إطار برامج المراجعة المشتركة المتعارف عليها .

٦- إن كل الاجتماعات الهامة والجوهرية التي تشتمل على اجتماعات التخطيط أو الاجتماعات لمناقشة المخاطر الرئيسية والمشاكل الجوهرية الهامة يجب أن تكون فى ضوء ممثلين عن شركات المراجعة المشتركة مما يزيد من جودة عملية المراجعة فى ضوء زيادة فاعلية برامج الاتصال بين المراجعين المشتركين

وعن الأدوار والمسئوليات فى عمليات لمراجعة المشتركة يرى الكاتب أن شركات المراجعة مسئولة وبشكل مشترك وبحزم عن عملية المراجعة والرأى فى التقرير النهائي عن أعمالهما مشترك ولا

يمكنها ادعاء الجهل بالعمل الذي قام به أحدهما ، فكلاهما عليه التأكد من أن عملية المراجعة قد تم أداؤها وفقًا لمعايير المراجعة و أن أدلة المراجعة ملائمة وكافية وصالحة وقد تم الحصول عليها وفى ضوئها تم تكوين رأى موحد يتم التوقيع عليه من كلاهما ، كما يؤكد الكاتب على أن كل مراجع منهما عليه أن يتفهم جيدًا حدود عمله والمهام المطلوبة منه والمهام المطلوبة من المراجع الآخر لتجنب أى ازدواجية فى العمل المرجعي ، وفي حالة عدم اقتناع أحد المراجعين بعمل الآخر ورفض المراجع الآخر القيام باختبارات إضافية فيجب على المراجع الأول القيام بالإجراءات الإضافية للوصول إلى رأي مراجعي سليم انطلاقًا من مسئوليتهما المشتركة عن أعمال المراجعة .

وبالإضافة إلى ما سبق انتقدت أدبيات عديدة تطبيق برامج المراجعة المشتركة فى سوق خدمات المراجعة يتناولها الكاتب فيما يلي :

حيث تعرضت دراسة (Bulletin , E(2013 فى القسم الأول منها إلى أن غياب التوزيع المتوازن لمهام عملية المراجعة يُعد من معوقات المراجعة المشتركة حيث انتشر فى السنوات الأولى

من تطبيق المراجعة المشتركة بفرنسا مواقف لعدم استقلال المراجعين الموكلين بعمليات المراجعة المشتركة ، حيث أشار تقرير eportz. i (1993) أن ٢٠ % من عملاء المراجعة تسيطر عليهم شركات المراجعة الكبرى مما دفع الحكومة الفرنسية لإصدار قانون مهني لإلغاء أعمال المراجعة المشتركة الوهمية واتلمطالبة بتوزيع مهام عمليات المراجعة بشكل متوازن بين المراجعين .

ويرى الكاتب أن غياب التقسيم المتوازن لأعمال المراجعة المشتركة وهيمنة أحد المراجعين على عمليات المراجعة فقد عمليات المراجعة المشتركة مزاياها المرجوة فى تحقيق جودة عمليات المراجعة وجعلها غير فعالة ، وقد كشفت دراسة The French Authoritie Marches Financiers (AMF) ـ هيئة فرنسية تراقب أعمال المراجعة . عن عدم التوازن فى توزيع أتعاب المراجع إنما يرجع لغياب التقسيم المتوازن بين شركات المراجعة حيث أكدت على تمتع شركات المراجعة الكبرى BIG4 بالنصيب الأكبر من الأتعاب مثل أتعاب مراجعة شركة Michelin والتي حازت مكتب المراجعة PWC على ٩١ % من أتعاب المراجعة إلى ٩ % فقط للمراجع الآخر

Corevise الأمر الذي يدل على وجود خلل فى تقسيم مهام المراجعة أدى إلى الفارق الكبير فى الأتعاب .

وبالإضافة إلى ما سبق اقترحت المفوضية الأوربية فى الورقة الخضراء (Green Paper 2010) للحد من تمركز أِواق المراجعة فى يد فئة قليلة وزيادة المنافسة فى سوق المراجعة ضرورة تعيين واحدة من شرطات المراجعة الكبرى BOG 4 مع شركة مراجعة صغيرة Non- BIG 4 ويرى الباحث أن هذا الأمر من شأنه زيادة مشكلة غياب التوازن فى توزيع مهام المراجعة بين شركات المراجعة وبخاصة عند القيام بأعمال ومراجعة عميل كبير (شركة متعددة الجنسية) لها عدد من الفروع المنتشرة دوليًا والذي يقوم سنويًا بملايين الأحداث المالية حيث أن شركة المراجعة الصغيرة تكون غير مؤهلة ولا تمتلك الإمكانيات لمراجعة هذا العميل الضخم ومن ثم يلقى بعبء عملية المراجعة على شركة المراجعة الكبرى الأمر الذي يقضي على مزايا المراجعة المشتركة ودورها فى رفع جودة أعمال المراجعة .

وتعرضت دراسة Bulletin , E., (2013) فى الجزء الثاني منها إلى الاختلاف حول توقيتات تدوين المراجعين حيث يُعد تحديد

طول مدة التعاقد بين الشركة والمراجعين القائمين بأعمال المراجعة المشتركة من القضايا الشائكة والحرجة والتي لم تحسم بعد حتى وقتنا الحالي فمثلًا فى جنوب أفريقيا لا يتم تغيير كلا من المراجعين القائمين بأعمال المراجعة المشتركة فى نفس العام وذلك بدافع أن تجديد الاثنين خلال نفس العام من شأنه أن يهدد جودة المراجعة الخارجية . كما يستند القانون الفرنسي على وجوب تغيير كل من المراجعين القائمين بأعمال المراجعة المشتركة كل ست سنوات ، وقد أوصت المفوضية الأوربية بإسناد أعمال المراجعة المشتركة مدة لا تقل عن عامين وتدوير المراجعين بعد ست سنوات مع احتمالية إبقاء المراجعين لمدة أطول قد تصل إلى ٩ سنوات فى حالة وجود أكثر من مراجع ، ويرى الكاتب أن مسألة مدة التعاقد مع شريك المراجعة فى عمليات المراجعة المشتركة تعتبر قضية هامة لم يتم البت فيها بشكل نهائي و أنه من واقع الممارسة العملية فى دول عديدة هناك من يقوم بتغيير شركات المراجعة معًا في وقت واحد ومنها من يعمل على تغيير أحد أطراف المراجعة المشتركة وذلك من ٣-٥ سنوات للحالتين

وتناولت دراسة Rainsberry & Zitron التأثير على ديناميكية سوق المراجعة حيث أنه من أهم الآثار السلبية المحتملة للمراجعة المشتركة هو اتصاف سوق المراجعة بمحدودية الخيارات المتاحة للعميل عند اختيار المراجعين ، وذلك لقلة عدد شركات المراجعة التي يستطيع العميل الاختيار بينها فمن المتعارف عليه فى الممارسة العملية عدم قيام الشركات الكبيرة باختيار نفس شركات المراجعة التي يقوم منافسها الرئيسي بالتعامل معها فإذا كانت الشركة (A) تستهدف تعيين اثنين من شركات المراجعة الكبرى (BIG 4) فى سبيل القيام بالمراجعة المشتركة مع العلم بأن المنافس الرئيسي للشركة (A) يتعامل مع Ernst & young Deloitle فإن الشركة (A)غالبا ما تستخدم Price Water House Coopers KPMG. وقد يزيد الأمر صعوبة إذا كانت قوانين التنظيم المحلى تمنع الشركات من التعاقد مع مراجعي حساباتها القائم بخدمات غير المراجعة Non- Audit Services ومن ثم فإن الشركة (A) قد تضطر لاختيار واحدة فقط من شركات المراجعة الضخمة BIG 4 إما KPMG أو PWC بجانب أخرى Non- BIG 4 ، ولكن لكي تتمكن من استئجار أحد شركات

المراجعة الكبرى لتأدية Non- Audit Services ولهذا السبب قد فرض نظام المراجعة المشتركة قيودًا غير متوقعة على عمليات اختيار مراجعي الحسابات لاسيما فى الصناعات التي تتميز بضآلة عدد مراجعي الحسابات المخصصين بهذه الصناعة .

كما أكدت دراسة Saad. G., (2013) على وجود مخاوف لأصحاب المصالح بالمنشأة من أعمال المراجعة المشتركة حيث توجد آراء متباينة للشركات ومراجعي الحسابات و أصحاب المصالح بالمنشأة حول عمليات المراجعة المشتركة ، حيث دعمت بعض الشركات أعمال المراجعة المشتركة وترفع العديد من الشركات الراغبة فى تطبيق آلية المراجعة المشتركة العبارة التالية : " من أجل ضمان درجة عالية من استقلال المراجعين وتحقيقًا لجودة عملية المراجعة فإن سيتم مراجعة التقرير السنوي للشركة بواسطة اثنين من المراجعين المعتمدين " ، وقد اختلفت آراء شركات المراجعة فيما بينها ، فشركات المراجعة الكبرى BIG 4 تعارض بشدة عمليات المراجعة المشتركة وذلك لأسباب التكلفة بينما تدعم شركات المراجعة المتوسطة والصغيرة الحجم أعمال المراجعة المشتركة لأغراض الجودة وعن وجهة نظر أصحاب المصالح يرى

الباحث أنها غير واضحة من أعمال المراجعة المشتركة ، حيث صرح العديد من المستثمرين عدم تحييد فكرة تطبيق آلية المراجعة المشتركة وذلك لارتفاع مخاوفهم من الزيادة المتصلة فى تكلفة رسوم عمليات المراجعة المدفوعة بالإضافة إلى عدم وجود خطوط واضحة للمسئولية بين مراجعي الحسابات المشتركين .

ويقترح الكاتب علاجاً لما سبق أن تعقد الجلسات عصف ذهني لأعضاء فريق المراجعة المشتركة حيث تساهم في القضاء على أبرز المشكلات التي تواجه أعمال المراجعة المشتركة حيث تعتمد على وجود نوع من التفاعل والتناغم بين المراجعين على تقسيم العمل بين المراجعين بصورة عادلة تتيح لكل مراجع القيام بواجبه على أكمل وجه ، كما تساهم فى وجهات النظر المختلفة لأسباب المصالح من مراجعين ومستخدمين وعملاء والتأكيد على وجود نوع من الفهم المتبادل لواجبات ومسئوليات كل طرف من أطراف عملية المراجعة، كما يؤكد الكاتب على وجود تأثير فعال لجلسات العصف الذهني الالكتروني على جودة المراجعة المشتركة ، حيث تتطلب المراجعة المشتركة وجود نوع من المناقشة الدائمة والاتصال الدائم بين المراجعين فيما يتعلق بنتائج العمل المراجعي وللحصول على أدلة

هامة و ضرورية حول مدى كفاءة وفاعلية العمل الذي قام به المراجع المشترك الآخر من أجل الوصول إلى تأكيد معقول حول عدالة عرض القوائم المالية وخلوها من أى تحريفات هامة ناتجة عن الغش والتلاعب ، والتي يمكن أن تتحقق من خلال جلسات العصف الذهني ، والتي يتم انعقادها بين المراجعين فى المراجعة المشتركة بدءًا من مرحلة تقسيم العمل المرجعي بين المراجعين وتخطيط العمل المراجعي من أجل خفض مخاطر المراجعة وتبادل الخبرات والمعلومات حول حالات التحريف العام فى القوائم المالية إلى مرحلة إعداد التقرير المشترك ، ويقوم المراجعين أثناء عملية المراجعة بعقد جلسات العصف الذهني من أجل تبادل المعلومات عن العمل الذى تم والأدلة المجمعة ، وتعقد جلسة عصف ذهني فى نهاية العمل المراجعي للتأكد من كفاءة العمل الخاص بالمراجع الآخر والوصول إلى رأى مراجعي سليم حول عدالة عرض القوائم المالية وخلوها من التحريفات الهامة قبل إصدار التقرير المراجعي المشترك وبالرغم من المعوقات السابقة يرى الكاتب أن المراجعة المشتركة كآلية تحقق المزايا التالية :

١- يحقق قيام أكثر من مراجع التوازن فى تقسيم العمل بينهم (خطة المراجعة، والعمليات، والتقارير) بشرط أن يكون التقسيم فعلياً .

٢-تنوع خبرات المراجعين والاستفادة منهم لإطلاعهم على الأساليب المتطورة فى المراجعة يعمل على تحقيق جودة المراجعة وبخاصة مهارات المراجعين من دول مناطق جغرافية مختلفة، والتي تعد هامة فى مراجعة عملاء مختلفون .

٣- يساعد عمق المناقشة في الأمور الجوهرية بين المراجعين المشتركين فى التغلب على التحديات والصعوبات لتفادى تحمل المسئولية القانونية المشتركة .

٤- لا يتم مضاعفة مهام المراجعة بشكل تام مما يمكن من تفادى الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة.

٥- خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة من التدوير الإلزامي للمراجعين وخفض تكاليف المراجعة

٦- الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق جودة التقارير المالي مع زيادة دقة تقرير المراجعة وسرعة الاستجابة للآراء المعدلة في التقرير .

٧- زيادة المسئولية القانونية والأخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية المراجعة أمام إدارة المنشأة والمستثمرين والرأي العام المالي والاقتصادي.

٨- تعزيز استقلال المراجعة الخارجية المشتركة الأمر الذي يكسب الشركات القائمة بهذه المراجعة شهرة كبيرة فى سوق العمل المراجعي .

٢- <u>العلاقات التأثيرية لبرامج المراجعة المشتركة:</u>

ترتكز العلاقات التأثيرية لأعمال المراجعة المشتركة على ثلاثة محددات رئيسية هي درجة التركيز السوقي ، والاستقلالية وتكلفة عملية المراجعة ويتناولها الكاتب فيما يلي تفصيليا :

(أ) درجة التركيز السوقي :

حددت دراسة (2013) Abdelhakim Benth مفهوما لدرجة التركيز السوقي بأنها العملية التي يقوم من خلالها عددًا محددًا من شركات المراجعة بالتحكم والحيازة على أعلى نسبة سوقية فى محاولة لتحقيق الاحتكار التام أو شبه التام لسوق خدمات المراجعة ، كما أشارت الدراسة فى تقريرها إلى ضرورة تفعيل استراتيجية التخصص الصناعي باعتبارها المفتاح القائم بين

مستويات المراجعة المختلفة فى العديد من الصناعات حيث يؤدي التخصص الصناعي إلى زيادة الحصة السوقية للمراجع ومع تفعيل متطلبات برامج المراجعة المشتركة بين المراجعين بين المراجعين المتخصصين فى صناعة معينة سوف يؤدي ذلك بالضرورة إلى زيادة الحصة السوقية لشركات المراجعة المتخصصة حيث تؤثر نوع الصناعة التي ينتمي لها العميل على إجراءات المراجعة وخلصت الدراسة إلى أن شركات المراجعة التخصصية المشتركة عندما تكون كلاهما من BIG 4 تكون أكثر استحواذًا وتركيزًا في سوق الخدمات عن لو كانت أحداهما BIG 4 والأخرى Non- BIG 4 .

و انتهت الدراسة إلى أن درجة التركيز السوقي في الولايات المتحدة الأمريكية ٩٠% قبل انهيار مؤسسة آرثر أندرسون ، ٩٦% بعد الانهيار، وفى ألمانيا تستحوذ مؤسسات المراجعة الكبرى على قرابة ٩١ % من السوق المراجعي للبنوك التجارية وفي المملكة المتحدة ٦٥% بسبب عمليات الاندماج وعلى الصعيد الدولي وصلت درجة التركيز السوقي ٦٥ % في كل من (كندا ت هونج كونج . سنغافورة) .

ويلخص مما سبق إلى أنه يفضل أن تزيد درجة التركيز السوقي لشركات المراجعة المشتركة حيث أنه كلما زادت درجة التركيز السوقي لشركات المراجعة المشتركة كلما :

١-كانت قدرتها على تطبيق سياسات زيادة الجودة فائقة .

٢-ارتفعت قدرتها على وضع وتطبيق سياسات و إجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء ...

٣-زادت قدرتها على ضوء إجراءات المراجعة في ضوء المعايير الأخلاقية والمهنية والتنظيمية والقانونية التي تكون محصلتها في النهاية جودة التقرير المقدم للمستثمرين والأطراف المهتمة .

٤- أصبحت قدرتها على التشاور الملائم في الأمور الجوهرية عالية

٥- قلت درجة الشك المهني مع زيادة اختبارات المراجعة المراجعة و الوصول لأدلة ملائمة لتقليل مخاطر المراجعة ، وبالتالى مخاطر التقاضي .

٦-سرعة أداء عملية المراجعة تخطيطاً وتنفيذا وتقريراً وخف تكلفتها ومن ثم خفض أتعاب المراجعة المشتركة بصفة عامة .

(ب) استقلال المراجع الخارجي:

تعيين اثنين من مؤسسات المراجعة المختلفة فى محيط عملية المراجعة المشتركة يمكن تفسيرها بإرسال إشارة بالمستوى المرتفع من استقلالية وجودة المراجعة إلى السوق ، بالإضافة إلى أن هناك تصريحات لعملاء المراجعة بأنه لضمان الدرجة المرتفعة من التأكيد على الاستقلالية وجودة المراجعة المرتفعة فإن التقرير السنوي للشركة يتم مراجعته بواسطة اثنين من المراجعين المعتمدين المستقلين .

وخلصت إحدى الدراسات (2013) Hamida & Nadia أن عمليات المعاينة الذى يقوم بها الشريك الثاني في المراجعة المشتركة لها تأثير إيجابي على جودة عملية المراجع واستقلالية المراجع ويؤدي نظام المراجعة المشتركة إلى خلق جوانب اقتصادية ربما تؤدي إلى الإخلال باستقلالية المراجع لأنها تخلق ما يعرف بالمراجعة المشتركة بالمجان وفيها توفر إحدى شركات المراجعة المشتركة مواردها من خلال الاستثمار بدرجة أقل من عمل مراجعتها الخاص واستغلال العمل المراجعي الفعلي لمؤسسة المراجعة الأخرى، بالإضافة إلى تزايد ظاهرة تسوق رأي المراجع Opinion

Shoping ، وفيها يتوفر لدى الشركة محل المراجعة فرصة لتسوق رأى المراجعة داخلياً بين شركات لمراجعتها لأن الحصول على المزيد من شركات المراجعة فى مجلس الإدارة يشبه إلى حد كبير وجود أكثر من عملية سحب فى لعبة اليانصيب وبالتالي فإن عمليات المراجعة المشتركة يمكن أن تعرض استقلالية المراجع للمخاطر ومن ناحية أخرى ذكرت دراسة Zhan,(2013) أن المراجعين المشتركين الذين يتقاسموا أتعاب المراجعة بشكل متوازن ويتحملوا مسئولية رأى المراجعة بشكل مشترك هم أكثر استقلالية من المراجعة الفردية وهذه الاستقلالية المرتفعة تنبثق من حقيقة أن المراجعين المشتركين يتبع أحدهما عمل الآخر و أنهما معًا لديهم الفاعلية بمقاومة ضغوط العملاء .

ويرى الكاتب إلى أنه من منظور جودة المراجعة فإن نظام المراجعة المشتركة يخلق البيئة المرغوبة لاستقلالية المراجع ،والتي تتطلب متابعتها بحرص للتأكد من أن التقسيم المتوازن لعمل المراجعة يتم تحقيقه والذي يسمح برقابة الجودة الكفء المشتركة على عملية المراجعة ككل وأن تهديد استقلالية المراجع بسبب الارتباط الاقتصادي من المحتمل أن يكون مشكلة أقل أهمية مع مدخل

المراجعة المشتركة مقارنة به فى المراجعة الفردية ، وهذا يرجع إلى أن أتعاب المراجعة والخدمات الاستشارية المرتبطة بعمليات المراجعة المشتركة يتم توزيعها بين شركات المراجعة المشتركة وبالتالي تتخذ شركات المراجعة موقفًا أقوى ضد ضغوط المديرين والملاك ويقومان بإعداد تقرير بآرائهما حول حسابات العملاء بشكل أكثر استقلالية ، كما أنه من غير المحتمل أن كلا الشركتين BIG 4 أو أحدهما BIG 4 والأخرىNon-BIG 4 تخضعان في آن واحد لضغوط العميل ولا يذكران في التقرير التي تم اكتشافها .

كما يؤكد الكاتب على وجود علاقة إيجابية بين تطبيق برامج المراجعة المشتركة والاستقلالية و أنها تحسن من كفاءة وفاعلية استقلال المراجعين لأنه من المكلف جدًا بالنسبة للشركات محل عملية المراجعة الراغبة في الحصول على تقارير مراجعة احتيالية أن تدفع لشركتين معًا في آن واحد وهناك صعوبة أن تقبل الشركتين معا فربما يرفض أحدهم بعكس التأثير على شركة مراجعة واحدة يُعد أمرًا سهلًا .

(ج) تكلفة عملية المراجعة :

يُعد ارتفاع تكلفة عمليات المراجعة المشتركة أحد أبرز الاعتراضات التي تحول دون القيام بعمليات المراجعة المشتركة ، وحيث أن القيام بها يتطلب من شركات المراجعة وقتًا إضافيًا يصل إلى١٠% عن المراجعة الفردية وفقًا لما أكدته دراسة Daul Andre et. Al., (2013) بالرغم من ذلك فقد أظهر تحليل مقارن أجرته دراسة بين أتعاب المراجعة المدفوعة فى ألمانيـــا (مراجعة فرديـــة) وبين أتعاب المراجعة المدفوعة فى فرنسا (مراجعة مشتركة) بأن الأسواق التي تقوم بأعمال المراجعة المشتركة تتسم بكونها منخفضة التكاليف عن تلك التي لا تقوم بها وفسرت الدراسة ذلك بأنه فى الأجل الطويل قد تحقق أعمال المراجعة المشتركة انخفاضًا فى تكاليف المراجعة نتيجة زيادة المنافسة فى السوق مع قيام لجان المراجعة بالمؤسسة التي تخضع لأعمال المراجعة المشتركة بتحليل لمعرفة فعالية أعمال كل مراجع مستقل عن طريق إجراء تحليل يبرز درجة التوازن بين الرسوم التي يتقاضاها كل مراجع وبين كفاءة وحجم العمليات التي قام بها .

ومن ناحية أخرى قام (Lesage et . al. (2012 باختبار تأثير المراجعة المشتركة على تكلفة المراجعة فى الدنمارك ، وأسفرت نتائج الدراسة لأيا من الفترتين (الفترة الكلية من ٢٠٠٢ . ٢٠١٠ ، والفترة المقيدة من ٢٠٠٥ . ٢٠١٠) أن المراجعة المشتركة ترتبط بالتكلفة المرتفعة ولكنهم لم يعثروا على علاقة ذات دلالة معنوية بالأتعاب الإجمالية التي تحصل من عملية المراجعة والخدمات الأخرى ، وهذا يمكن تفسيره على أنه انتقال بين مجموعات الأتعاب المفصح عنها مع الانخفاض فى أتعاب المراجعة الذى يمكن تعويضه من خلال الزيادة فى أتعاب الخدمات الأخرى .

كذلك ذكر Jean Bedard et. al., (2012) أن النتائج الرئيسية للدراسات التجريبية التي استخدمت البيانات الفرنسية قد ركزت على جانبين هما :

١- الاستخدام الإلزامي للمراجعة المشتركة بواسطة الشركات الفرنسية يربط بقوة بأتعاب المراجعة المرتفعة على الرغم من أن معلومات المراجعة ذات الجودة المرتفعة قد لا يتم توفيرها .

٢- الحل المقترح في التقرير الرسمي للمفوضية الأوربية الهادف إلى تحديد مستويات شركات المراجعة التي يجب أن تقوم بالمراجعة

المشتركة (أحدهم BIG 4 والأخرىNon-BIG 4) لا يبدو مقنعًا لأن أتعاب المراجعة ليست منخفضة بالنسبة للنوع المختلط مقارنة باستخدام شركتين BIG 4 ، فى حين أن جودة الإيرادات وفقًا لقياسها من خلال حسابات الاستحقاق تكون منخفضة و إجمالًا وعند التفكير في نسبة الأتعاب إلى الجودة بالنسبة لنظام المراجعة المشتركة فإن هذه النتائج المرتبطة بالدراسة تقترح أن الفرضية المبدئية للمفوضية الأوربية التي تطالب بالمراجعة المشتركة ربما لا تكون الأمثل بالنسبة للمستثمرين .

ومما سبق يمكن القول أنه لا يوجد استقرار حول العلاقة بين المراجعة المشتركة و أتعاب المراجعة ، فالرأي الأول أن المراجعة المشتركة ترتبط بقوة أتعاب المراجعة المرتفعة ، وقد يرجع ذلك إلى الاستعانة باثنين من المراجعين أحدهما شركة مراجعة BIG 4 ، إلا أنه فى ظل التوزيع المتوازن بين المراجعين فى نظام المراجعة المشتركة فإن ذلك يؤثر على أتعاب المراجعة ، ولكن فى الواقع العملي من الصعب الموازنة في الأعمال خاصة بين شركة مراجعة BIG 4 وشركة Non-BIG 4 ، كما قد يرجع فرق أتعاب المراجعة المرتفعة إلى رغبة العميل في دفع المزيد مقابل أتعاب المراجعة

للتمكين من مستوى أعلى من الثقة فى نتائج عملية المراجعة فى ظل محيط المراجعة المشتركة، فى حين أن الرأى الثاني أنه فى ظل المراجعة المشتركة تبقى أتعاب المراجعة كما هي وربما تنخفض ، حيث أنه فى ظل نظام المراجعة المشتركة لا يتم مضاعفة مهام المراجعة بشكل تام فلا يتم دفع قسط مضاعف لشركتين المراجعة و إنما يتم توزيع قسط المراجعة بينهما بشكل متوازن وفقًا لتوزيع المهام ، كما تنخفض أتعاب المراجعة عندما يكون الفرق التكنولوجي بين شركتي المراجعة صغير وعندما تتحمل مؤسسة المراجعة الضخمة نسبة كبيرة من تكاليف عملية المراجعة ، كما يعد اختيار شركتين من BIG 4 لأداء المراجعة المشتركة اختيار اقتصادي سليم بالنسبة للشركات الضخمة حيث يتم توزيع قسط أتعاب المراجعة بينهم بشكل متوازن حيث يتوافق مع احتياجاتها المحددة .

ومن ثم يتفق الكاتب مع الرأي الثاني الذي يقضي بإمكانية انخفاض أتعاب المراجعة المشتركة نتيجة انخفاض تكلفة المراجعة المشتركة خاصة فى المجالات الاقتصادية المتخصصة وزيادة المنافسة بين شركات المراجعة فى سوق المراجعة . الأمر الذي يؤدي إلى زيادة

الطلب على المراجعة المشتركة ومن ثم زيادة ربحية شركات المراجعة المشتركة على المدى الطويل .

ثالثاً : تحليل العلاقة بين برامج المراجعة المشتركة و أسعار الأسهم:

ترتبط أهمية وضرورة تفعيل سوق خدمات المراجعة القصوى بآلية للمراجعة المشتركة لما لها من تأثير على أسعار الأسهم ، وهنا يتضح دور المراجعة المشتركة فى الحد من إعادة صياغة القوائم المالية ، ومدى مساهمتها فى تحقيق دقة تقرير مراقب الحسابات مما يؤثر بشكل مباشر على أسعار الأسهم للشركات محل المراجعة المقيدة فى البورصة المصرية. ويتناول الكاتب فى هذا القسم ما يلي :

١- دور المراجعة المشتركة في الحد من إعادة صياغة القوائم المالية :

بينت دراسة Lobo, G. et .al., (2013) أن شركات المراجعة الكبرى BIG 4مقارنة بشركات المراجعة non- BIG 4 تعمل على زيادة حوافز المراجعين لإجبار الشركات على تقديم مستوى مرتفع من الإفصاح حيث تتحمل شركات BIG 4 تكاليف السمعة، وقدمت الدراسة دليلًا على أداء المراجعة المشتركة عن طريق

شرطتين إحداهما BIG 4 والأخرى Non-BIG 4 إنما يحقق مستويات إفصاح عالية فيما يتعلق بخفض قيمة الأصول عن أدائها بواسطة شركتين من BIG 4 أو شركتين Non-BIG 4 وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعين المشتركين يكون لديهم البدائل التالية :

الأول : اتخاذ الإجراءات التصحيحية (إعادة صياغة القوائم المالية أو إعادة تبويبها أو تعديلها) لزيادة مستوى الإفصاح وهذا يولد تكاليف إفصاح مرتفعة تحصل عليها شركات المراجعة

الثاني : عدم اتخاذ الإجراءات التصحيحية والذى من شأنه أن يخفض مستوى الإفصاح الاختياري، لكن لو أن أحد المراجعين المشتركين رغب فى اتخاذ الإجراءات التصحيحية دون الآخر فسوق يكون ذلك كافيا لتوليد المستوى المرتفع الأمثل اجتماعيًا من الإفصاح .

وعن عملية إعادة صياغة القوائم المالية أو تعديلها ، يؤكد الكاتب على أنها ظاهرة ليست جديدة فقد حظيت بقدر كبير من الأهمية لدى أطراف عديدة حيث يقصد بها تعديل البيانات فى القوائم المالية بما يتلاءم مع تطبيق السياسات والمعالجات المحاسبية السليمة للتعبير عن الأداء الذاتي والحقيقي للمنشأة و أن إعادة

صياغة القوائم المالية هي نتاج المحاسبة الخلاقة والتي تنعكس نتائجها على طبيعة الحركة الاقتصادية للأسواق المالية حيث تمثل المعلومات المُعاد صياغتها أهمية بالغة للمستثمرين فى اتخاذ القرارات الاقتصادية ، والتمويلية ، والاستثمارية .

كما ركزت دراسة (Chaney. Et. al.,2002) على أن عملية صياغة القوائم المالية قد تزايدت بعد حدوث سلسلة من الفضائح والمشاكل المالية بالتقارير المالية للشركات وضعف ثقة المساهمين فى سوق الأوراق المالية وعدم فاعلية نظم حوكمة الشركات وتوفير بيانات مالية تتسم بالدقة والموضوعية ..وقد ترتب على ما سبق الاتجاه وبصفة متزايدة إلى الاهتمام بعمليات المراجعة المشتركة بهدف الوصول إلى تصحيح وتعديل القوائم المالية التي قد تشوبها أخطاء فى تطبيق المعالجات المحاسبية وارتكزت الدراسة على بيان أثر تطبيق المرجعة المشتركة على فاعلية ومصداقية التقارير المالية اعتمادًا على قدرتها الفائقة نتيجة توافر الخبرات والكوادر الفنية فى اكتشاف مسببات إعادة صياغة القوائم المالية والتي من الممكن أن تتمثل فى : التغيرات فى تطبيق السياسات المحاسبية ، عمليات تقسيم الأسهم ، القرارات الخاصة بتوزيع

الأرباح وعمليات الدمج والاستحواذ والتغييرات فى مسئولي وموظفي الشركات .

وساهمت دراسة Hebert, et. al.,(2013) عرض مزايا تطبيق آلية المراجعة المشتركة و إبراز دورها فى الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتوصلت إلى ما يلي :

١- تكليف دقيق لإحدى شركات المراجعة الأعضاء فى المراجعة المشتركة بفحص أنظمة الرقابة الداخلية ومتابعة أعمال المراجعة الداخلية يساهم فى سد ثغرات الرقابة الداخلية ومنع اكتشاف الأخطاء المادية .

٢- التنسيق والتعاون بين المراجعين المشتركين يحقق الفهم الكافي للأمور الجوهرية المرتبطة بمخاطر المراجعة والتحسين من إجراءات المراجعة .

٣- كثرة المشاورات بين المراجعين المشتركين تقلل من احتمال حدوث الأخطاء التي قد تحدث فى القوائم المالية (المخاطر الحتمية للصيقة ببعض البنود)

وأكدت دراسة (Benali. A.,(2013 على وجود علاقة بين برامج المراجعة المشتركة وتأثيرها على أسعار الأسهم فى ضوء محددات إعادة صياغة القوائم المالية وتوصلت الدراسة إلى ما يلي :

١- الاجتماعات الدورية بين المراجعين المشتركين فى وجود المراجع الداخلي ولجان المراجعة يزيد من التعامل وبشكل مباشر وسريع مع المشاكل المحاسبية الرقابية مما يقلل من إعادة صياغة القوائم المالية ويزيد من سعر السهم .

٢-برنامج المراجعة المشترك يساعد على توجيه النظر نحو المناطق التي تحتاج اهتمام متزايد أثناء عملية المراجعة وهو ما يساعد على تدنيه حجم الضغوط وموازنة الوقت مما يحد من إعادة صياغة القوائم المالية ويرفع من قيمة السهم .

٣-تمثل سمعة المراجعين المشتركين أو أحدهما أحد الأركان الجوهرية التي تقلل من تعديل القوائم وزيادة أسعار الأسهم .

٤- توزيع المهام والمسئوليات يساهم في زيادة الدور الإشرافي والرقابي على التقارير المالية مما يقلل من إعادة صياغة القوائم المالية.

٥- توجد علاقة عكسية بين موازنة الوقت التي تخصص للقيام بالمراجعة المشتركة حيث بزيادة الوقت تنخفض التعديلات في القوائم المالية مما يرفع من كفاءة قرارات المستثمرين .

٦-العلاقات المتشابكة بين استقلال المراجعين المشتركين وجودة و أتعاب عملية المراجعة و إعادة صياغة القوائم المالية تساهم بشكل إيجابي في رفع أسهم الشركات

ولقد توصلت إحدى الدراسات Lobo, G. et .al., (2013) إلى وجود علاقة سلبية بين إعادة صياغة القوائم المالية و أسعار الأسهم حيث أوضحت الدراسة أن الشركات التي أعلنت عن عمليات إعادة صياغة قوائمها المالية قد انخفضت أسهمها في السوق بنسبة١٠% وقد طالبت الدراسة بتطبيق برامج المراجعة المشتركة على هذه الظاهرة ،وتفسير هذه العلاقة السلبية إنما يرجع وبشكل أساسي إلى سلوك المستثمرين المتعاملين في السوق واعتقادهم بأن هذه العمليات سوف تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية للشركة نتيجة انخفاض الربحية ويتوقع المستثمرين وجود مصالح شخصية للإدارة في زيادة العوائد عن وضعها الطبيعي والإفراط في التدفقات النقدية السنوية المستقبلية المعيارية ، كما أكدت الدراسة على أن

سرعة استجابة برامج المراجعة المشتركة للقوائم المالية المعًاد صياغتها إنما هو من الأمور الجوهرية المرغوبة تحقيقا للمصداقية والاعتماد عليها بعد إعادة صياغتها بشكل أساسي في اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية المختلفة إيمانًا منهم بأن إعادة الصياغة إنما حرص زائد والتزام واجب على الإدارة والمراجعين وتحقيقًا للشفافية والنزاهة نحو معلومات دقيقة تساهم فى إفصاح شامل عن المستحقات .

٢- انعكاسات برامج المراجعة المشتركة على دقة تقرير مراقب الحسابات و أسعار الأسهم :

أوضحت دراسة Geiger , et . al (2002) مدى دقة وكفاية المعلومات الواردة بتقرير مراقب الحسابات فى ظل المراجعة المشتركة فى التنبؤ بإفلاس الشركات ، من خلال إجراء مقارنة بين تقرير المراجعة المشترك ونماذج التنبؤ بالإفلاس ، وقد خلصت الدراسة إلى أن نماذج التنبؤ بالإفلاس تقدم معلومات أكثر دقة مقارنة بتقارير المراجعة المشتركة ، كما أن تقارير المراجعة المشتركة لم تقدم أية معلومات مفيدة بخصوص ذلك ، حيث يلاحظ أن معظم الشركات

التي أفلست لم يتضمن تقرير المراجعة المشترك الخاص بها أية إشارات تفيد ذلك قبل وقوع الحدث ، كما أوضحت الدراسة أن عدم كفاية تقرير المراجعة على الرغم من وجود أكثر من مكتب مراجعة مشترك فى إعداده يرجع إلى عدة أسباب تتمثل فى : أن المعلومات الواردة بالتقرير لا تتضمن أية معلومات يمكن استخدامها فى التنبؤ بالإفلاس ، وتأخير تقرير المراجعة ، و إصرار المراجعين على تقديم التقرير النظيف (بدون تحفظ) والثبات عليه خوفاً من التعرض للخسائر ممثلة فى فقدان العميل أو التقاضي .

كما بينت دراسة Ghosh.et .al.,(2005) مدى استجابة مستخدمي المعلومات إلى تقرير المراجعة المشتركة الذى يحتوى على معلومات تفيد الشك فى استمرارية المنشأة ، وذلك من خلال إجراء دراسة تجريبية على مؤسسات الإقراض والتمويل ، لمعرفة مدى أهمية المحتوى الإعلامي لتقرير المراجعة المشتركة بسبب الشك فى استمرارية على إدراك هذه المؤسسات للمخاطر الناتجة عن ذلك ، ومدى تأثيرها على قراراتهم ، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن تقرير المراجعة المشترك أيا كانت صياغته بشأن الإبلاغ عن الشك فى الاستمرارية – سواء وجود فقرة توضيحية بعدم فقرة الرأي للتأكيد

على الملاحظات التي وردت بالقوائم المالية وتشير إلى هذا الأمر ، وسواء تم التعبير عن ذلك في فقرة ما عدا التي يشملها التقرير ذو الرأي المتحفظ . لم يكن له رد فعل ولم يقدم أية معلومات إضافية للقارئ ، كما يلاحظ أنه على الرغم من أن الحالة العملية التي تضمنتها الدراسة التجريبية تمثلت في القوائم المالية إحدى الشركات التي تعاني عسرًا ماليًا ، إلا أن تقرير المراجعة المشترك والذي يحتوي على رأي متحفظ لم يكن له تأثير معنوي على قرارات المستقصي منهم .

و أوضحت إحدى الدراسات Gram ling. Et . al.,(2010) العلاقة بين برامج المراجعة المشتركة وتعدد عملاء المراجعة (بمعنى قيام مكاتب المراجعة المشتركة بأداء خدمات المراجعة لأكثر من عميل في وقت واحد) على الحكم المهني للمراجع وسلوكه عند إبداء الرأي ، وكذلك على أِعار العملاء في سوق المال ، كما تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى استجابة برامج المراجعة المشتركة إلى آليات الإشراف والرقابة ، <u>وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :</u>

١- يترتب على قيام المراجعين المشتركين فى أداء خدمات المراجعة لأكثر من عميل فى وقت واحد إلى أن قيمة منشأة

العميل (أسعار أسهمه) لا تتوقف فقط على نوعية التقرير الصادر عن المراجع لذات العميل ، ولكن أيضاً تتوقف على تقرير المراجعة الأخرى الصادرة من ذات المكتب (مراجعة مشتركة) لعملائه الآخرين ، ويرجع ذلك إلى أن سمعة المراجع تؤثر على كافة التقارير الصادرة منه (X21) ولقد توصلت الدراسة إلى أن أسعار أسهم منشأة العميل قد ترتفع نتيجة للتقارير المقيدة الصادرة من المراجع للعملاء الآخرين.

٢- يؤدى قيام مكاتب المراجعة المشتركة وكلاهما من Non-BIG 4 بقبول عميل ثاني وهي ذات إمكانيات محدودة إلى التأثير السلبى على قيمة على قيمة أسهم منشآت العملاء التي تراجع فى الوقت ذاته وبخاصة أسهم العميل الأول .

٣- يترتب على تعدد آليات الإشراف والرقابة (مثل لجنة المراجعة المشكلة من قبل العميل ومراجعة النظراء) إلى نتائج سلبية غير متوقعة ، ممثلة ى زيادة احتمال فشل عمليات المراجعة المشتركة .

واستكمالًا لما سبق فقد قام Baldauf & Rudolf, (2012) بدراسة تجريبية تهدف إلى تحليل أثر المراجعة المشتركة على جودة تقرير مراجع الحسابات وقد اهتمت هذه الدراسة بما يلي :

١-قياس درجة توافق الآراء بين المراجعين المشتركين .

٢-مدى انحراف الرأى المعلن عنه عن الرأى المتوقع إبدائه فى حالة قيام مراجع واحد بالقيام بأعمال المراجعة .

ويمكن تلخيص أهم نتائج هذه الدراسة التجريبية فيما يلي :

١-أن للمراجعة المشتركة تأثير إيجابي على دقة تقرير المراجع بسبب ارتفاع مستوى التواصل والمناقشة بين المراجعين، وخبرات التخصص المتنوعة فى المراجعين وتقسيم أعمال المراجعة بين المراجعين والمهام المسندة لهم وتبادل تقارير موجزة عن أعمال المراجعة، ومراجعة القضايا الحرجة من قبل المراجعين الموكل إليهم أعمال المراجعة المتخصصة.

٢- أن آراء المراجعة تتسم بكونها أكثر تحفظًا، حيث اتضح ذلك الأمر بدقة عند مقارنة الآراء المعلن عنها بتقرير المراجع مع الآراء الشخصية لشركاء المراجعة والرأي المتوقع الإفصاح عنه، كما أرجعت

الدراسة أثر السبب في ذلك إلى مسئولية المراجعين المشتركين الأمر الذي يدفع بهم إلى اتجاه قرار أكثر أمانًا في حالة اختلافهم .

وتعقيبًا على ذلك ، يرى الكاتب أن الدرجة العالية من الاتصال والتواصل بين المراجعين المشتركين والمناقشة الشاملة لنتائج المراجعة ربما تكون ضرورية في عملية المراجعة المشتركة بسبب التبادل الشامل لنتائج المراجعة وارتفاع مستوى المناقشات بين المراجعين ولهذا تكون عملية المراجعة وتقرير المراجع الصادر ذو مستوى جودة مرتفعة ، كما توصل الكاتب إلى وجود تأثير إيجابي لبرامج المراجعة المشتركة على دقة تقرير المراجعة وسعر السهم حيث تقدم المراجعة المشتركة تقارير أكثر تحفظًا و إشارة إلى الجودة المرتفعة وبالإضافة إلى ذلك فإن العقوبات المتوقعة حال العثور على التقارير الأدنى من المثلى أو المعيارية من المتوقع أن تتخطى منافعها المتوقعة بالنسبة على الأقل لواحد من المراجعين في بيئة المراجعة المشتركة مقارنة بالمراجعين في ارتباطات المراجعة الفردية، وبالتالي زيادة احتمال التقارير الصادقة الحقيقية وزيادة ربحية السهم .

وحول علاقة المراجعة المشتركة بالآراء المعدلة لتقرير مراقب الحسابات فقد أظهرت إحدى الدراسات عدم وجود ارتباط بين التعديلات في تقرير المراجعة بناء على رغبة أحد طرفي المراجعة المشتركة أو كلاهما وأسعار الأسهم للشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية الإسبانية بل وأن المعلومات التي تم تعديلها بناء على أدلة دامغة والتي احتواها تقرير المراجعة المعدل لم تؤثر على أحكام وقرارات المستثمرين برغم من أنها تعديلات جوهرية ومؤثرة .

وفى تايوان توصلت إحدى الدراسات (2010) , Dennis في تعميق طبيعة نظرة المستثمرين إلى آراء المراجعة المقيدة ومدى تأثير هذه الآراء في تقييمهم لأسهم الشركات التي تلقت هذه الآراء حيث وجدت الدراسة سرعة استجابة المراجعة المشتركة لتعديل التقرير ، و أن الآراء المقيدة والمرتبطة بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار تؤثر وعلى نحو مهم إحصائيًا في قرارات المستثمرين والمحليين الماليين في السوق المالي ، وذلك لانخفاض أسعار أسهم الشركات التي تلقت هذه التقارير وخصوصًا عندما تكون هذه التقارير غير متوقعة في السوق .

ويرى الكاتب أن المستثمرين يعتبرون تطبيق برامج المراجعة المشتركة بمثابة المصدر الرئيسي للاستشفاء المالي من خسائر الاستثمار، والتي قد تحدث فيما بعد نتيجة لأحد الأخطاء أو نتيجة لتقارير مالية مشتملة على أخطاء و إن إصدار برامج المراجعة المشتركة لتقرير معدل يعتبر مؤثراً لمستخدمي القوائم المالية على وجود تجاوزات فى هذه المنشأة . و أن إصدار هذه التقارير لأكثر من فترة مالية من شأنه أن ينمي الشكوك والتساؤلات لدى المستخدمين عن ضعف القدرة المالية وعدم الاستمرار للمنشآت محل المراجعة وذلك متبعاً للتعديل الذي يضمن تقرير المراجعة ، كما يؤكد الباحث على أن برامج المراجعة المشتركة تساهم فى إصدار تقرير معدل بشكل سريع مما يلزم المنشآت بتحسن أدائها إلا أن إصدار التقرير المعدل يؤثر سلبيًا على المنشأة ويرتبط بانخفاض أسعار أسهمها فى السوق ، ناهيك عن سوء العلاقة بين أعضاء فريق المراجعة والعميل لأنه يدفع أتعاب أكثر فى حالة المراجعة المشتركة للحصول على جودة أعلى ومحاولة سد فجوة المعلومات والتوقعات

مما سبق يمكن القول بأن تقرير المراجع المشترك الذى يحتوي على رأى متحفظ نظرًا للأخطاء الجوهرية فى البيانات المالية يخفض

من قيمة أسهم الشركات بدرجة أقل من تقرير المراجع المشترك الذى يحتوي على رأي سلبي نظرًا للأخطاء الجوهرية فى البيانات المالية ، وكذلك فإن تقرير المراجع المشترك الذى يحتوي على حجب الرأى نظرًا لعدم تمكن المراجع من الحصول على معلومات مراجعة كافية ومناسبة حول مكون منفرد فى البيانات المالية يخفض من أسهم الشركات بدرجة أقل من تقرير المراجع من الحصول على أدلة مراجعة كافية حول المكونات المتعددة فى البيانات المالية ناهيك عن تقرير المراجع المشترك الذي يحتوي على رأي سلبي نظرًا لعدم تمكنم المراجع من الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة يخفض من أسهم الشركات بدرجة متوسطة من الحالات الأربع المذكورة سابقًا .

وعن مدى تأثير برامج المراجعة المشتركة فى تفعيل متطلبات جودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها فقد تناولت دراسة Paugam &Francois Casta, (2012) منطقية تحسن جودة المراجعة الخارجية فى ظل القيام بأعمال المراجعة المشتركة وذلك عن طريق تعزيز دقة أدلة المراجعة ونادت الدراسة بمزايا تطبيق المراجعة المشتركة عن القيام بها عن طريق شركة مراجعة واحدة

وقامت الدراسة أيضًا بفحص آثار تطبيق المراجعة المشتركة على جانبين من جوانب جودة المراجعة هما :

١- استقلال المراجع مقاسًا بدرجة التفاوض بين المراجعين المشتركين والعملاء على الأتعاب ومحتوى تقرير المراجع .

٢- دقة الأدلة مقاسة بمقدار العمل الذي قام به المراجعين المشتركين .

وعرضت هذه الدراسة نموذج تحليلي المقارنة ثلاثة سيناريوهات بديلة :

الأول .. قيام شركة مراجعة واحدة من BIG 4 بأعمال المراجعة .

الثانى.. قيام شركتين مراجعة من BIG 4 بأعمال المراجعة .

الثالث .. قيام شركة مراجعة كبرى BIG 4 وأخرى Non-BIG 4 بأعمال المراجعة .

<u>ولقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :</u>

١- وجود تأثير للمراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية واستقلال المراجع الخارجي وظهور حالة تسوق الرأي الناتجة عن حدة المنافسة بين المراجعين المشتركين ورغبة أحدهم في إرضاء العميل .

٢-القيام بأعمال المراجعة المشتركة عن طريق شركة BIG 4 وأخرى Non-BIG 4 من شأنه أن يضعف من جودة المراجعة لتفاوت النواحي الفنية والتكنولوجية بين الشركتين مسببًا Free Rider Problem (اعتماد المراجع الأصغر حجمًا على أعمال المراجع الآخر) الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض دقة أدلة المراجعة .

ويجب توافر اعتبارات رقابة الجودة بالنسبة لعمليات المراجعة المشتركة والتي تتمثل فى الآتي :

١-متطلبات الاستقلالية والجوانب الأخلاقية ، حيث أن المراجعين المشتركين يمتثلون للمتطلبات الأخلاقية وثيقة الصلة بالاستقلالية والاستشارة حول الأمور الفنية المرتبطة بالجوانب الأخلاقية ومتطلبات الاستقلالية و أن يتم مناقشتها بين المراجعين المشتركين والإدارة والمسئولين عن الحوكمة وفقًا لما هو ملائم .

٢-تدنية اختلافات الرأي بين المراجعين المشتركين حيث يجب تأسيس السياسات والإجراءات بالنسبة للتعامل عند وجود خلافات فى الرأى فيما بينهما مع تقديم الإرشادات والتوجيهات الواضحة

فيما يتعلق بالإجراءات المتتالية التى يجب اتخاذها فيما بعد وفى حالة تفاقم الخلاف بين المراجعين ضرورة إبلاغ الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة قبل إنهاء تقرير المراجعة .

٣- المعاينة المزدوجة لعمل المراجعين المشتركين كأحد آليات رقابة الجودة على عمليات المراجعة المشتركة حيث يقوم كل مراجع من المراجعين المشتركين بتحليل مناطق الخطر الهامة بالقوائم المالية ويحدد نطاق ومدى المعاينة المزدوجة التي يجب القيام بها حول عمل المراجعة التي قام بها المراجع المشترك الآخر ويرى الباحث بأن عملية المعاينة المزدوجة يجب إتمامها فى أو قبل تاريخ إصدار تقرير المراجعة المشتركة و أن تشمل على تقييم :

أ- ما إذا كانت أدلة المراجعة . وفقا لما تم تحديده والاتفاق عليه أثناء مرحلة تخطيط عملية المراجعة فيما يتعلق بما يجب على المراجع الآخر القيام به . قد تم الاتفاق بها .

ب-ما إذا كانت أدلة المراجعة الكافية والملائمة قد تم الحصول عليها من إجراءات عملية المراجعة التى تم أداؤها والتى بناء عليها يرتكز رأي المراجعة .

ج- ما إذا كانت استنتاجات المراجعين ملائمة ومناسبة بصفة عامة .

د- إذا قام المراجع المشترك بتقييم واستنتاج أن عمل المراجع المشترك الآخر غير كافيًا ، فلابد على المراجع أن يبرز ذلك المراجع الآخر و أن يتفق معه على أداء اختبارات إضافية وفقًا لما هو ملائم .

كما أن توافر اعتبارات رقابة الجودة فى المراجعة المشتركة إنما يساهم فى إضفاء الثقة فى تقارير المراجعة المشتركة الأمر الذي يؤثر إيجابيًا فى اتجاهات المستثمرين نحو الإقبال على شراء أسهم الشركات المقيدة فى بورصة الأوراق المالية ، ومن ثم يساهم فى تنشيط سوق الأوراق المالية على مستوى الاقتصاد القومي للدولة.

الفصل الخامس

المراجعه الارتجالية

مقدمه:

تناول العديد من الكتاب هذا المفهوم من خلال عدة معاني منها:المراجعه الارتجالية Irregular Auditing،او الانهاء المبتسر لاجراءات عمليه المراجعه Premature Sing Off (PSO ، سلوك الخلل الوظيفي للمراجع Dysfunctional Behavior، ضغوط موازنه الوقت Time Budget Pressure،او تغيير برنامج المراجعه عدة مرات اثناء عملية المراجعة Changing Audit Program.

ويتناول الكتاب تاثير ضغط موازنه الوقت علي حدوث سلوكيت الخلل الوظيفي للمراجع وذلك في ضوء نموذج الضغط الوظيفي من خلال تحدي امشكلات المتعلقة بضغط موازنة الوقت في ضوء نموذج الضغط الوظيفي، وبالتالي فانها تركز علي الطرق التي تمكن المراجعين من التوافق مع ضغط موازنة الوقت، وتقدم تلحيلات اعمق لنتائج تطبيق اليات التوافق هذه علي مستوى فريق المراجعة او شركات المراجغة كما انها تفحص رؤيه المستويات الاربع لمراجين سوا كانوا مبتدئين او مشرفين او مديرين او شركاء في نوعين من انواع شركات المراجعة وهي تلك التي تنتمي الي المنشات الاربعه الكبري او التي لا تنتمي اليها .

وقد وجد انه في حاله المراجعين المديرين فانه توجد علاه عكسيه عي شكل حرف U بين ضغط موازنه الوقت والممارسات التي تخفض جوده المراجعه ،اما بالنسبهللردود التي تم احصول عليها بالنسبه للمستويات الاربع للمراجعين فانه وجد ان توجد علاقه خطيه بين ضغط موازنة الوقت وسلوك الخل الوظيفي للمراجعين، وهذه النتائج تعتبر مفيدة جدت للعديد من الاسباب:

اولاً: لأنها توضح انه سيختلف التكيف مع ضغط موازنة الوقت باختلاف مستوي المراجع.

ثانياً: فإنه توضح أنه من الاصعب اكتشاف سلوكيات الخلل الوظيفي لدي المديرين وسيكون لذلك اثارسلبيه جدًا علي جودة المراجعة.

ثالثاً: فإن النتائج تشير الي ان حدوث سلوكيات الخلل الوظيفي كرد فعل لضغط موازنه الوقت تعتبر اكثر انتشارا عما تم التقرير عنه في الدراسات السابقة .

واخيرًا فإنه يوجد ارتباط جوهري بين نوع شركه المراجعة (تنتمي للمنشأت الاربعة الكبري ام لا تنتمي اليها)، والقدرة علي تحقيق الموازنه، وبالتالي فان لخصائص الشركة دورا جوهريا في تحديد مستوي ضغط موازنه الوقت وتم اختيار ممارسه المراجعه الارتجاليه في سياق مسئوليات المراجعة ،واشارات النتائج الي وجود ارتباط بين

الاهتمامات التجارية وضغوط الوقت والمراجعة غير المنظمة للمراجعبن المبتدئين والذي ينتج عنه فل عملية المراجعه ،واظهر الدليل التطبيقي من المثابلات المتعمقه ان المتدربين لا يركزون علي العمل في المجلات التي قد تتضمن حدوث تحرفات مادية، فالافعال التي تخفض من جودة المراجعة تحدث في المجالات لاخري و لما يراه رئيس الفريق الذي قد يعاقب بوت اضافي إذا كان ضرورياً.

وكما تبين أن ارتكاب ممارسة مراجعة غير منظمة في بعض مكاتب المراجعة قد يترتب عليها تسريح لأعضاء فريق العمل من المرتكبين لهذه الممارسات، وتجدر الإشارة إلي أن هذا الأمر يكون اكثر بساطة بالنسبه للعاملين في مكاتب المراجعة الكبية حيث لا يخشون تسريحهم من العمل عند ارتكاب ممارسات مراجعه غير منظمة لوجود بدل لديهم يتمثل في امكانية حصولهم علي فرصة عمل بمكاتب اخري، علي عكس الوضع بالنسبه للعاملين في المكاتب المتوسطه أو الصغيرة الحجم، وهذا يتطلب بالضرورة إحكام عمليات الرقابة والإشراف وفتح قنوات اتصال جيدة بين المستويات المختلفة داخل مكاتب المرجعة بمختلف أحجامها.

ونتناول في هذا الفصل مايلي:

أولاً: المراجعة الارتجالية(المفهوم والدوافع).

ثانياً: ضوابط المراجعة الارتجالية.

ثالثاً: المراجعة الارتجالية ومخاطر التقاضي.

أولا: المراجعة الارتجالية(المفهوم والدوافع):

١- مفهوم المراجعة الارتجالية:-

تعتبر ممارسة المراجعة الارتجالية سلوكاً غير مرغوب فيه،ولقد واجهت مكاتب المراجعة ضغوطاًمتزايدة ناتجة عن زيادة حدة المناسه علي الأتعاب، واجتهدت مكاتب المراجعة وتخفيض وقت ادائها لتخفيض التكلفه وهو ماترتب عليه ضغط متزايد علي فريق العمل يؤذي إلي ممارسة مراجعة غير منظمة.

وتتمثل ممارسة المراجعة الارتجالية في سلوك أوتصرف من فريق العمل باستعمال طرق مختصرة غير مرغوب فيها يترتب عليها تسريع اختبارات عملية المراجعة، وهذه التصرفات سببهاعوامل كثيرة تدفع العمل لارتكاب هذه التصرفات والتي من الممكن ان تحمل مكاتب المراجعة مخاطر كبيرة نتيجة الأثار السلبيه لهذه التصرفات علي المهني لمراجع الحسابات.

ويتضن المفهوم السابق مايلي:

- **ممارسة المراجعة الارتجالية تحدث نيجة استخدام اعضاء فريق المرجعة لطرق مختصرة غير مرغوب فيها.**
- **الهدف من ممارسة المراجعة الارتجالية هو تسريع اختبارات عملية المراجعة.**
- **هناك عوامل تدفع اعضاء فريق العمل لاتخاذ الطرق المختصرة عند إجراء اختبارات عملية المراجعة مما يترتب علية ممارسة مراجعة غير منظمة، حيث ان عملية المراجعة في الأصل تكون عملية مهيكلة ومنظمة.**

هذا وتجدر الإشارة إلي أن وجود محاسب مسئول في تعاقدات المراجعة يؤكد علي نزاهه أوراق عمل فريق المراجعةالمبتدئين لا يزال سؤالا بدون إجابة، ولا يوجد اية حالات او يوجد سوى احتملات قلية قد لاحظها العامة علي حدوث المراجعة غير المنظمة، وحتي لو انه تم اكتشافها فمن المحتمل ان تتعامل معها الشركات داخلياً بدلاً من مواجهة المجتمع عامة، كما أنه لا توجد أي حالة قام فيها المراجع بالتقرير عن حدوث مراجعة غير منظمة لهيئات السلوك المهنية، ولكن هناك بعض الحلات التي تم فيها فصل الموظفين عندما كان يكتشف وجود المراجعة الارتجالية ولكن لم يكن ذلك متكرراً.

ولقد واجهت شركات المراجعة في انجلترا لسنوات عديدة ضغوطاً مستمرة من اتعاب المراجعة، كما أن تزايد المنافسة والقضايا اصبحت اكثر انتشاراً، بالتالي فإن نصيب كل شركة من المراجعات قد اصبح اقل، بالاضافة إلي أن المراجعة تعتبر اساساً ذات سوق محدودة ولا ينتج عن انخفاض الأسعار ليس فقط اعمال إضافية ولكن أيضاً إعادة توزيع الأعمال وبإجمالي إيراد أقل.

وفي نفس الوقت فإن تنظيمات المراجعه اصبحت أكثر إلزاماً خاصة بالنسبة للشركات الصغيرة، كما أن التكاليف الأخري مثل التأمين قد ارتفعت خاصة بالنسبة للشركات الكبري لدرجة انة قد لا يكون القيام بالمراجعة مقبولاً إذا ما أخذنا الجانب المالي في الإعتبار.

وقد استجابت الشركات من خال عدد الطرق فقد تم تطوير طرق مراجعة، والتي تسمح بخفض الوقت المنقضي، وخفض مستويات فريق المراجعة ففي الماضي كان يتم التوسع في الأنشطه الأكثر ربحية من المراجعة، ولكن في ضوء الكساد الحالي فإنه نم تخفيض حجم العمل الخاص بالاستشارات، وفي نفس الوقت فإن مشكلة أتعاب المراجعة عندما يكون هناك كساد تؤثر علي العملاء بدرجة أعلي.

وتوضح إحدي الدراسات لضغط الموازنة الزائد، والذي لم يتم إدارته بشكل ملائم في إحدي الشركات نتائج الخلل الوظيفي التي يمكن أن تحدث ، وفي الوقت الحالي فإن القدرة علي مقابلة موازانات الوقت قد تكون معياراً للتطور أو حتى الاستمرار في الوظيفة داخل الشركه.

ونظراً للالتزام بميعاد معين كتاريخ إعداد التقرير فإنه يمكن للمراجع – في حدود معينه – أن يسمح له بساعات إضافية، ولكنه يكون هناك ضغوط موازنة وقت فإنه إما أن يقوم المراجع باختيار العمل من خلال وقت إضافي بدون تسجيله، أو القيام بالاختصارات غير الموثقة، أو أن يحدثالاثنان معاً.

وتوجد عوامل أخرى قد تؤدي إلي حدوث المراجعة الارتجالية، فعندما تستخدم الشركات نظام العينه المتتابعه فإن اكتشاف الأخطاء يؤدي إلي أعمال إضافية تكون هامه وبالتالي إلي ضغط موازنة الوقت.

وإذا ما اكتشفت الأخطاء في مرحلة اختبارات الالتزام فإنه سيكون هناك ثقة اقل من الرقابه الداخلية، وقد تنشأ الحاجة الي اختصارات تفصيليه إضافية، ومرة ثانية مزيد من ضغط موازية الوقت، وعندما يكون الفريق رأيا بأن العمل غير مؤثر بالنسبة لرأي

المراجعة النهائي فإنهم سيكونون أكثر احتمالاً لان يتخذوا اختصارات غير منظمة، وقد يكون الكسل والملل سببين يؤديان إلي حدوث المراجعة الارتجالية.

كما توضح الأبحاث السابقة أن الانهاءات المبتسرة تحدث في الولايات المتحدة ونيوزيلندا أيضاً، ولا يوجد دليل علي حدوث ذلك في المملكة المتحدة، رغم أن بيئة المراجعة متشابة وعلاوة علي ذلك فإن التطويرات الحديثة في المملكة المتحدة فيما يتعلق بتنظيمات المراجعة وتأثير المنافسة المتزايدة بين الشركات علي الأتعاب تجعلنا نستنتج أن المراجعين سيعانون من ضغوط متزايدة لموازنة الوقت، ومن المتوقع حدوث بعض ممارسات المراجعة غير المنظمة.

وقد ناقشت دراسات عديدة اسباب لجوء المراجعين لممارسات المراجعة الارتجالية أخذه في الاعتبار التغيرات التي حدثت في بيئة المراجعة الارتجالية أخذه في الاعتبار التغيرات التي حدثت في بيئة المراجعة فإن ضغط الوقت يعتبر قوة دافعة خفية وراء حدوث المراجعة غيرالمنظمة، ولذلك فإننا نرغب في إثبات:

اولاً:ما إذا كانت موزنات الوقت يلاحظ أنها قد أصبحت أضيق.

ثانياً: ما إذا كان المراجعون يعزون المراجعة الارتجالية إلي مثل هذه الضغوط.

وقد وجد أن السبب الممكن لحدوث المراجعة غير المعيارة Substandard Auditهو ضغط الوقت، وقد تم التوصل الي أن ضغط الوقت يعتبر هاماً بالنسبه للمراجعين الخبراء فقد، وإن احتملات أن يتم اعتبار العمل غير هام أو مملاً جداً يتساوي مع استكمالها بشكل صحيح، وإن قيام المراجعين بالاختصار في الاختبارات التي يرون أنها لن تغطي الاخطاء الجوهرية كان هو الاحتمال الاكثر حدوثاً من جهة نظرهم.

لقد وجد أن الاختبارات التي تتضمن فقط عمل مسودة برنامج مراجعة تعتبر أكثر احتملاً للتعرض للانهاءات المبتسرة مقارنة بتلك التي تتطلب تجميع لأدلة الاثبات، كما أن اختبارات الرقابة الداخلية يكون أكثر عرضة للخطر، ولذلك فإنه يمكن استنتاج أن اختبارات الالتزام هي أكثر نواحي المراجعة التي تتعرض للمراجعة غير المنظمة حيث أن هذه الاختبارات ينظر إليها المراجعين علي أنها لاتتطلب غالباً تسجيلا مفصلاً لأدلة الإثبات وقد تعتبر قليلة القيمة وغير واضحة تماماً.

وحتي الان لايوجد مفهوم محدد وواضح للمراجعة غير المنظمة، ولا يمكن تحديد مفهوم من خلال العديد من خلال العديد

من السلوكيات والتصرفات ولكن يمكن استنتاجها من تحليل طرق و اساليب عملية المراجعة.

وتصف الكاتبات الأمريكية الظاهرة بعدة مفاهيم منها الانهاء المبتسر Premature Sing Off(PSO) بأن يقوم فريق المراجع بالتوقيع علي خطوات برنامج المراجعة قبل استكمال/ إجراء أو أكثر من إجراءات المراجعة المطلوبة.

ويتضمن الإنهاء المبتسر كلا من استكمال إجراءات المراجعه فيما بعد أو –لا يتم استكمالها نهائباً، وذلك بافتراض انه سيتم استكمال اجراءات المراجعة فيما بعد، وهذا بالطبع نادراً ما يحدث، كما يوجد مدي للسلوكيات والتي تتراوح مابين التحليل إلي عدم الامانة في تسجيل العمل المؤدي والذي طلق علية المراجعة الارتجالة.

ويتوقف دليل حدوث المراجعة غير المنتظمة علي إمكانية اعادة اداء اختبارات المراجعه وذلك علي الرغم من ان الشكوك قد تنشا بغياب الاخطاء المكتشفة او الاوقات القصيرة غير الملازمة في اداء اختبارات المراجعة، ود يعتمد بعض المراجعين علي رفض اعادة اداء اعمل حتي لو كان سيتم اكتشافها ووضعها تحت مظلة المراجعين علي رفض اعادة اداء العمل حتي لو كان سيتم اكتشافها

ووضعها تحت مظلة المراجعة غير المنظمه، وتشير المناقشات مع المتخصصين في شركات المراجعة الاربعة الكبري الي ان اعادة العمل واكتشاف المراجعه غير المنظمة يكون نادراً.

٢- دوافع المراجعه الارتجالية :

تنسم هذة الدوافع الي دوافع اثناء عملية المراجعه ، ودوافع تالية لعملية المراجعه.

- **دوافع أثناء عملية المراجعة :**

أ- ضغط الوقت :

يعتبر ضغط الوقت وة دافعة وراء ارتكاب فريق العمل لمراجعة غير منظمة ، حث تعد مكاتب المراجعه موازن الوقت بتجنب السلبية في اداء مهام عملية المراجعه من جانب فريق العمل ولتحيق اهداف عديدة منها:

١. تكليف فريق العمل بمهام عملية لمراجعة.

٢. تسعير الخدمات. الخاصة بعملية المراجعة.

٣. أن عملية المراجعة قد تم تخطيطها بأسلوب جيد وأن هناك إحكام لعلية الرابة علي أداء مهام عملية المراجعة.

٤. تحديد تكاليف عملية المراجعة.

٥. تقرير وتحديد أتعاب المراجعة الخارجية.

٦. مراقبه تنفيذ الاعمال الموكلة لفريق العمل.

ويتضمن اهداف موازنة الوقت في مكاتب المراجعة أنها ترتكز علي قاعدتين هاتين هما:

١. ان اتعاب عملية المراجعه تعتبر دالة الوقت المستنفذ بواسطة فريق العمل في مكتب المراجعه .

٢. لان موازنة الوقت يتم اعدادها بحيث تكون انشطة ومهام المراجعه هي اهداف ريق العمل بما يمكن من الانتهاء من اعدد التقرير النهائي لعملية المراجعه في الميعاد المحدد له، ومن هنا تمكن خطورة وجود ضغوط في الوقت المخصص لاداء المهام المطلوبة المهام المطلوبه من فريق العمل مما قد يضطر هذا الفريق تخفيض الوتالمستنفذ في اداء الانشطة باتخاذ طرق مختصرة غير مرغوب فيها.

ب- حدود العمل الذي يعتبر غير هام عند اجراء اختبارات المراجعة:

قد يكون فريق العمل رأيا في احد البنود اعتبر فحصها غير هام يتعلق بإداء الرأي النهاي لعمليه المراجعه، وذلك بقصد تسريع وقت اختبارات عملية المراجعه، ويعتبر المراجعون تحت التمرين هم الاكثر عرضة لاتخاذ طرق مختصرة أثناء تنفيذ مهام المراجعه.

ج- عوامل خاصة بأدوات عملية المراجعة :

تتمثل العومل الخاصة بأدوات عمليه الراجعة في عدم استخدام أسلوب إحصائي لاختيار العينه وما يترتب علي ذلك من مخاطر ، ويتمثل في:

- **خفض المستوي المطلوب من الاختبارت الاساسية.**
- **خفض حجم العينة.**
- **استخدام اساليب عينات شخصية.**
- **بول دلي المراجعة المشكوك فيه لو كان قليل الاهمية.**

د- اداب وقواعد مكاتب المراجعة فيما يتعلق بالمراجعة الارتجالية:

يرتبط هذا البند اساسا بعملية الاتصال بين المستويات المختلف داخل مكتب المراجعه ومدي قدرتها علي الحد من ارتكاب أعضاء فريق المراجعه أعضاء فريق المراجعة- خاصة المراجعين تحت التمرين- لممارسات المراجعه الارتجاليه، وقد تبدي مكاتب المراجعة قبولاً بأسلوب تكتيكي لانتتهاج المراجعين لديها لطرق مختصرة ، ولكن لا تبدي أي تساؤل أو اعتراض علي هذ التصرفات، بل قد يشجعونهم علي اتاذ طرق مختصرة أثناء اداء مهام المراجعة.

- **دوافع لارتكاب ممارسات اراجعه الارتجالية اللاحقة لعلية المراجعة العادية:**

أ- اكتشاف الاخطاء في مرحلة الاختبارات الاساسية :

اكتشاف الاخطاء في مرحله الاختبارات الاساسية تتطلب الحاجة إلي ضرورة إجراء احتبارات جوهريه إضافيه وهذا يترتب علية ضغوط الوقت علي فريق العمل نتيجة زيادة عبء المهام المطلوب أداؤها بما قد يدفعهم لاتحاذ طرق مختصرة يترتب عليها مراجعة غير منظمة.

ب- وضع برامج وخطط لعينات لاحقة:

في بعض الاحيان تضطر مكاتب المراجعة الاصلي وذلك في حالة وجود اسباب لذلك يتم اكتشافها أثناء تنفيذ اختبارات المراجعه، ويترتب علي إعدد خطط لاحقه ببرنامج المراجعه الاصلي اداء اعمال اضافيه تزيد ضغط الوقت لدي فريق الراجعه وربما يؤدي هذا الي مراجعه غير منظمة، بالاضافه الي الاشاره الي ضعف الرقابه الداخليه للعميل .

ج- عدم بذل العناية المهنية من فرق العمل :

قديكون التاخير والاهمال في اداء الوظائف الذي يرتكبة بعض الاعضاء فريق العمل باعثاً علي تريع اختبارات عملية لمراجعة وما يترتب علية من مراجعه غير منظمة.

د- عدم الاعتعماد علي انظمة المراقبة الداخلية:

كلما كان هيكل الرقابة الداخلية ضعيفاً كلما ادي ذللك الي ضعف الثقه فية من قيل فريق امراجعه وبالتالي كان لاجراء اختبارات جوهرية اضافية مما يزيد من اعياء العمل وضغوط الوقت علي فريق العمل ويكون سبباً في ممارسة مراجعة غير منظمة.

ثانياً: المراجعة الارتجالية ومخاطر التقاضي:

تتوقف مخاطر الاعمال علي مدي تفهم مستخدمي تقرير المراجع لهذا التقرير، فإذا أدرك المستخدمون ان للمراجع رأياً غير صحيح حتي لو كان الرأي في الواقع سليماً فقد يترتب علي هذا الوضع تصرف قانوني ضد المراجع أو إض١رار بسمعته أو أي تصرف من جهة تنظيمية، وان مخاطر الأعمال لا تعكس دائماً رأي غير سليم، ولكن تعكس مخاطر نظرة المستخدمين إلي إصدار رأي غير سليم، ويأخذ المراجع في اعتباره مخاطر الاعمال عندما يقرر

إذا كان يقبل عميل جديد ام لا، وعندما يقوم بالتخطيط لعملية المراجعة للعملاء الحاليين.

وانطلاقاً مما سبق، يري الكاتب أن مخاطر الاعمال لا تدخل بصورة صريحة في نموذج قياس مخاطر المراجعة، ولكن تؤخذ في الاعتبار من خلال تأثيرها علي مخاطر المراجعة، حيث ياخذ المراجع في اعتباره مخاطر الأعمال المرتبطة بالعميل عندما يحدد مخاطر المراجعة وكذلك فإن تقدير مخاطر الاعمال يعتقد بوجود مخاطر أعمال مرتفعة لعميل معين، فإن مخاطر المراجعة يمكن ان تتزايد ويمكن تعديل اعمال المراجعة إلي حد ما.

١- مفهوم مخاطر الأعمال:

حيث يري المؤلف أن المراجع يمكن ان يتعرض لخطر الأعمال رغم سلامة تقرير المراجعة الذي أعده نتيجة العلاقة التي تربطه بعملية. وان أحد صور تعرض المراجع لمخاطر الاعمال هو مواجهته لدعاوي قضائية نتيجة للمشاكل المالية التي تواجهها الشركات المكلف بمراجعتها.

وفي ضوء ما سبق يخلص المؤلف إلي أن مخاطر الاعمال تشير إلي احتمال تعرض العمل المهني للمراجع ولخسائر او اضرار مادية، فضلاُ عن تعرضه لفقدان سمعته المهنية، نتيجة لمواجهته

لدعاوي قضائية من قبل[٢]، عملاء المكتب أو من قبل الغير، أو لتوقيع بعض العقوبات أو الجزاءات التأديبية عليه من قبل المنظمة المهنية التي يتبعها، أو من قبل أحد الأجهزة التنظيمية بالدولة.

ومما سبق، يري المؤلف ان المراجع يبدأ من أقصي مستوي مخاطر مراجعة مسموح بها طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ثم يقوم تأسيساً علي حكمة المهني بتدنية هذا المستوي من مخاطر المراجعة إلي مستوي يعتقد عنده أنه قد تم حصر وتقييد مخاطر الاعمال الملازمة لعملية المراجعة المتعاقد عيها بشكل ملائم حيث أن هذه المخاطر يمكن أن تحتوي علي العناصر الاتية:

- **المنازعات القضائية.**
- **الجزاءات التأديبية التي توقعها الجهات المهنية.**
- **الاضرارالتي يأخذ المراجعين مخاطر الاعمال في الاعتبار عند تخطيط حجم أدلة الاثبات فان ذلك يتم عن طريق رقابة مخاطر المقبولة، المنخفضة دائماً تكون مرغوبة، ولكن في بعض الظروف يكون الخطر الاقل مطلوباً نظراص لعوامل**

- دعاوي قضائية يرفعها المراجع علي العميل، والتي تنشأ عن الاخلال بالالتزامات التعاقدية مثل الاتعاب وغيرها من بنود عقد المراجعة.
- دعاوي قضائية يرفعها العميل علي المراجع، والتي تنشأ نتيجة الاخلال بالالتزامات التعاقدية مثل افشاء معلومات العميل.
- دعاوي قضائية يرفعها الطرف الثالث علي العميل، والتي تنشأ نتيجة تضليل الادارة للطرف الثالث واخفاء معلومات عنه.
- دعاوي قضائية يرفعها الطرف الثالث علي المراجع، والتي تنشأ نتيجة اعتماده صحة قوائم مالية مضللة مما احدث ضرراً بالطرف الثالث المستخدم للقوائم المالية وهذا النوع الاكثر شيوعاً.

مخاطر الاعمال، وهناك العديد من العوامل المؤثرة علي مخاطر الاعمال وبالتالي علي مخاطر الراجعه المقبولة، غير انة يمكن التركيزهنا علي عاملين اساسين هما:

أ- درجة اعتماد المستخدمين الخارجين علي القوائم المالية.

ب- احتمال مواجهة العميل مصاعب ملية عد اصدار تقرير المراجع.

٢- الاثار السلبية للمراجعة الارتجالية:

برهنت نتائج دراسات عديدة علي أنة بالرغم من تداخل مخاطر الاعمال ومخاطر المراجعه في بعض المواقف، إلا ان هناك بعض المواقف الاخري التي لا يكون فيها تداخل. في الموافق التي تفشل فيها المنشأة محل المراجعة، لاسباب أخري لادخل للمراجع فيها قد يتعرض لمخاطر التقاضي من حملة الاسهم والدائنين، وسواء نجح القاضي أم لا فإنه سوف يؤثر علي المراجع جزئياً او كلياً، نتيجة لتحملة التاكاليف القانونية للتقاضي، وكذلك تكاليف التأثير السلبي علي شهرتة، ولهذا سوف يسعي المراجع دائماً لتعويض تلك التكاليف وغيرها من عناصر التكاليف الاخري عن طريق أتعاب المراجعة، ويوضح المؤلف الابعاد المتعددة لمخاطر الاعمال وتأثيرها علي تحديد اتعاب المراجعة، وذلك اثناء تنفيذ عملية المراجعة وما بعد اعداد تقرير المراجعة.

١- مرحلة ما قبل قبول التكليف بعملية المراجعة:

من المتوقع أن يتجنب المراجع التعامل مع العملاء مرتفعي المخاطر مهما كان مستوي اتعابهم، حيث ان مجرد الموافقة علي مراجعة القوائم المالية لهؤلاء العملاء يعرضة للمساءلة القاونية في الاجل القصير أو البعيد، وبالتالي يجب علي المراجع الحصول علي المعلومات الكافية التي تمكنة من تقييم مخاطر منشأة العميل حيث يري احد الكتاب ان هذه المخاطر ما هي الا تلك المخاطر الكامنةفي نشأت الاعمال والناتجة عن خسائر المادية او المعنوية المحتملة التي قد تتعرض لها تلك المنشات عند تحقق حدث أو احداث معينة مما يؤثر علي استراريتها. عند تقييم مكتب المراجعة للعملاء المرتقين، يواجه المراجع ثلاثة مستويات من مخاطر الاعمال ، قد يتعرض لها مكتبة بسبب قبولة لهؤلاء العملاء.

أ- عملاء قد يترتب علي قبولهم مستويات منخفضة من مخاطر الاعمال: وهؤلاء يمكن قبولهم ومراجعة أعمالهم في ضوء ماتتطلبة معايير المراجعة المتعارف عليها.

ب- عملاء قد يترتب علي قبولهم مستويات مرتفعة من مخاطر الأعمال: وهؤلاء يمكن رفضهم أو قبولهم، واذا تم قبولهم فان القدر اللازم من أعمال المراجعة الذي سيتم تنفيذه،

يمكن زيادته بما يتفق مع المستويات المرتفعة من مخاطرالاعمال.

ج- عملاء قد يترتب علي قولهم مستويات مرتفعة لغاية من مخاطر الاعمال: وهؤلاء يجب علي المراجع أن يتعذر عن قبو المهام الخاصة بهم، حيث قد تسبب له اضرار مهنية بالغة.

٢-مرحلة قبول التكلي بعملية المراجعة:

تؤخذ مخاطر الاعمال في الاعتبار عند التقدير ل من معدلاتع الاتعاب التي سوف تستخدم عند اعداد المطالبات بأتعاب مكتب المراجعة، وقدر الغطية التأمينية لمناسبة لمواجهة الالتزامات المحتملة، نتيجة قبول عميل ما ذي مستوي معين من مخاطر الاعمال.

في هذه المرحلة، اذا ما قام احد المكاتب بعمل نوع م من التقدير لمستوي أو حجم مخاطر من الاعمال علي مستوي كل عميل (أو علي مستوي مجموعة من العملاء) فإنة يمكن تعديل معدلات الاتعاب التي سوف تستخدم عند اصدار المطالبات الخاصة بالعملاء، بما يتناسب والمستوي المقدر من مخاطر الاعمال، علي أن يتم استخدام المعدلات الاكبر للعملاء ذو مخاطر الاعمال ذات المستوي اعلي، مما يؤدي الي زيادة درجة مخاطر الاعمال.

هذا من جهة، ومن جهة اخري يمكن الاعتماد علي هذه التقديرات لتقييم حجم مخاطر الاعمال للعمليات المهنية التي يقوم بها المكتب بصورة اجمالية، ومن ثم تحديد قدر التغطية التامينية المناسبة للوفاء بمتطلبات الالتزامات التي يحتمل أن تنشأعن قبول عملاء المكتب ذو المستويات المتفاوتة من مخاطر الاعمال.

٣-مرحلة تخطيط عملية المراجعة:

هناك خلاف في الرأي بين المراجعيين، بخصوص ما إذا كان من الضروري أخذ مخاطر الاعمال في الاعتبار عند تخطيط عملية المراجعة.

فالمعارضون لأخذ مخاطر الأعمال في الأعتبار عند تخطيط عملية المراجعة، يرون أن المراجعين لايوفرون مستويات متفاوتة من التأكيد او الثقة من خلال رايهم المهني متعلق بعملية المراجعة، وبناء علي ذلك، فلا يجب أن يتأثر مستوي الثقة الذي يوفرونة في ضوء مخاطر الاعمال.

أما المؤديدون، فيرون أن تغيير حجم إجراءات المراجعة في داخل الحدود الدنيا التي تتطلبها معايير المراجع المتعارف عليها كرد فعل لمخاطر الاعمال يكون مسموحاً به، بل ايضاً مرغوباً فيه. ولذلك يؤكدون علي أنه من الملائم للمراجعين في حالة ارتفاع مستوي مخاطر الاعمال التي قد يواجهونها، أن يقوموا بتجميع أدلة اضافية،

وان يخصصوا افراد علي دراجة عالية من الخبرة، وان يقوموا بفحص اعمال المراجعة التي تتم بصورة مباشرة وشاملة، وذلك بالاخص في العمليات التي تتصف بارتفاع درجة التعرض للمشاكل القانونية.وهذا بالتالي له تاثير علي تحديد اتعاب المراجع بالزيادة ولارتفاع عن معدلها الطبيعي.

ولكن رغم ذلك، يلاحظ ان استخدام الاعتبارات الخاصة بمخاطر الاعمال لتجديد تنفيذ اعمال مراجعة اقل من القدر الذي يكون مناسباً، والذي يؤدي الي اهدار المعايير المهنية بلاضافة الي نتائج ضارة الي ابعد الحدود لكل من المراجع بصفه خاصة، والمهنة بصفه عامة.

وعلي الرغم من ان المستوي المنخفض بدرجة مقبولة منطقياً من مخاطر المراجعه المقبولة، حيث بعد ذلك امراً مرغوباً فية دائماً، إلا ان الملاحظ أنه عند قيام المراجعين بإجراء تعديل علي قدر أدلة وقرائن الاثبات نتيجة لمخاطر الاعمال، فإن ذلك إنما يتم عن طريق تعديل مخاطر المراجعة المقبولة.

وعندما يقرر المراجعون عند تخطيط عملية مراجعة معينة بلوغ مستوي أكثر أنخفاضاً من مخاطر المقبولة، حيث ذلك سوف ينعكس علي جانبين أساسيين، هما:

الاول: التخطيط من اجل الحصول علي مزيد من أدلة الاثبات، لزيادة درجة الثقة التي تتحقق من عملية المراجعة، بشأن عدم وجود أخطاء هامة أو مخالفات جوهرية. ومن الناحية العملية، فإن هذا الاجراء الخاص بزيادة تجميع أدلة وقرائن االثبات علي مستوي جميع جوانب عملية المراجعة يبدو صعباً ومقلقاً ومن غير عملي.

الثاني: إعطاء عناية شديدة لاختيار فريق لمراجعة المكلف بالعملية. فرغم أن جميع التعاقدات يتطلب تنفيذها أفراداً علي مستوي عالي من الخبرة، حيث يتطلب المعيار الاول من المعايير العامة للمراجعة، أن تسند مكاتب المراجعة التعاقدات المكلفة بها إلي افراد مؤهلين بدرجة كافية، ولديهم خبرة مناسبة، إلا أنه بالنسبة للعملاء الذين يكون مستوي مخاطر المراجعة المقبولة بلنسبة لهم منخفضاً للغاية، فيجب إعطاء المزيد من الاهتمام لهذا الجانب من جوانب تخطيط عملية المراجعة.

٤- مرحلة تنفيذ عملية المراجعة:

تؤخذ مخاطر االعمال في الاعتبار كذلك عند تحديد حجم إجراءات المراجعة الواجب تنفيذها لإتمام عملية المراجعة بالمستوي المقبول مهنياً، والذي يتفق ومعايير المراجعة المتعارف عليها.

ففي حالة توقع المراجع لارتفاع مستوي مخاطر الاعمال لدي عميل معين فإن ذلك قد يرجع نحو تنفيذ قدر من أعمال المراجعة

أكبر مما يبدو ضرورياً في الحلات العادية، وذلك لوفاء بمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها. الامرالذي يمكن معه القول بأن ارتفاع مستوي مخاطر الاعمال يتوع أن يصاحية زيادة حجم العمل المطلوب لاتمام إجراءات المراجعة، وهذا ما يستتعبه زيادة في اتعاب عملية المراجعة.

ويضاف إلي ذلك أن مثل هذه التعاقدات يجب فحصها ومراجعتها بدرجة أكثر حرصاً من المعتاد، وذلك عن طريق الفحص الدقيق والمناسب لأوراق العمل وجيمع الجوانب المتصلة بتنفيذ عملية لمراجعة.

اما في حالة تقدير المراجع لانخفاض مستوي مخاطر الاعمال لدي عميل معين فإن هذا لايعني القيام بعمل إجراءات أقل مما هو مقترح كحد أدني في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها، والارشادات المهنية للمراجعة. حيث لايجب تحت أي ظروف أن يؤدي تقدير مخاطر الاعمال بدرجة منخفضة إلي قيام المراجع بعمل أقل مما تستلزمه الحدود الدنيا التي تتطلبها معايير المراجعة المتعارف عليها.

٥-مرحلة تقيم عملية المراجعة:

أو مرحلة ما بعد إعداد التقرير ويواجه المراجع الابعاد المتعددة الحقيقة المباشرة لمخاطر الاعمال في هذه لمرحلة حيث يتعرض لنوعين من الصعوبات هما (الخسائر المادية- الاضرار الأدبية).

أ- الخسائر المادية .. وتنشأ عن مصدرين رئيسين هما:

- **الدعاوي القضائية التي يواجهها المراجع من قبل العملاء أو الغير وهذه يمكن أن يترتب عليها إلحاق أضرار مادية بالمراجع نتيجة التكاليف التي يتحملها لمواجهة هذه الدعاوى، كأتعاب المحامين ، ولتعويضات التي قد يحكم بها علية قضائياً، وذلك بالاضافة إلي ماقد يتحملة من خسائر نتيجة فقده من إراداته المتوقعة بسبب ضياع جزء من وقتة في متابعة هذه الدعاوي.**
- **الجزاءات التأديبية التي قد يتعرض لها المراجع، وهذه يمكن أن يترتب عليها انخفاض حجم العمل المهني للمراجع، فضلاً عما يستتبع ذلك من صدور مثل هذه الجزاءات من زيادة في التكاليف الخاصة بالمكتب، ولتي تنشأ عن تطوير أعمال المراجعة الداخلية علي اعمال المكتب لزياردة كفاءتها من جهة، وعن احتمال مراجعة**

اعمال المكتب من قبل المكاتب المناظرة peer Reviews من جهة أخري.

ويمكن أن تؤدي الجزاءلت التأديبية إلي توقف النشاط المهني، ومثال ذلك أن بورصة الاوراق المالية قد تمنع المراجع من قبول عملاء جدد من اصحاب الاوراق المالية المسجلة لديها خال فترة زمنية معينة.

ب- الأضرار الأدبية..

فقد تنشأ عن احنمال فقدان المراجع لسمعته المهنية نتيجة تعرضه لاحد الموقفين السابقين، أي الدعاوي القضائية والجزاءات التأديبية، وما ترتب عليهما من انخفاض في حجم العمل المهني للمراجع، واحتمال فقد المكتب لبعض عملائه، وما يترتب علي ذلك من انخفاض في الروح الموية لدي العاملين في المكتب.

١- تتمثل الابعاد المتعددة للمنازعات القضائية في:

أ- زيادة عناصر المصروفات التي يتحملها المراجع مثل أتعاب المحامين، المصروفات النثرية وما يترتب علي حكم المحكمة في مغالاة تسوية المنازعات.

ب- الإرادات الضائعة نتيجة الساعات المفقودة في لمنازعات القضائية.

٢- تتمثل الابعاد المتعددة لاجراءات التأديبية في:

أ-توقف النشاط المهني .

ب- ارتفاع التكاليف الناشئه عن القيام بإجراءات فحص إضافية.

٣- تتمثل الأبعاد المتعددة للاضرار لتي تلحق بالسمعة المهنية في :

أ- التاثيرات بالسلب في مجهودات الممارسة والعمل.

ب- فقد العملاء.

ج-ضياع الجهد الاضافي.

د- انخفاض الروح المعنوية لافراد منشأش المراجعة.

ويتناول الكاتب بالتحليل انعكاسات المراجعة الارتجالية كأحد أسباب مخاطر التقاضي.

١-<u>انعكاسات لمراجعة الارتجالية كأحد مسببات مخاطر التقاضي:</u>

ظلت وسائل الرقابة علي مهنة المراجعة كافية لوقاية المهنة وحمايتها من الانزلاق إلي الفشل في تأدية مهمتها علي افضل وجه ممكن فلم يسمع علي هذه المهنة شئ غير عادي حتي كانت النكسة المفاجئة في منتصف السبعينات حينما أذيعت أنباء مؤكدة عن افلاس بعض الشركات العامة، وقد أحاطت وسائل الاعلام تلك الأنباء بدعاية واسعة النطاق ونجحت ف إعطاء الانطباع لدي

اجماهير بأن مهنه مراقبة الحسابت قد فشلت في تأدية الواجبات الملقاة عي عاتقها. وقد تكررهذا الجدل مرة اخري في منتصف الثمانينا. وكان االنتقاد السائد في لمرة الاولي(٢٨) من بين (٣٠) شركة من شركات الادخار والاقراض العاملة في كاليفورنيا قد فشلت في السنة التالية مباشرة لحصولها علي تقارير نظيفة من مراقبي الحسابات.

وكانت الانتقادات موجهه توجيهاً صريحاً ضدد مكاتب (BIG 4)المعروفة بالولايات المتحدة ولكل مشتغل بهذه المهنة في جميع أنحاء العالم وفيما يلي يعرض الكاتب بعض الانتقدات التي وجهت الي هذه المكاتب:

جدول يوضح أسماء مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة والانتقدات الموجهة إليها

اسم الكاتب	مضمون الانتقاد
Arthur Young	١- إصدار تريير نظيف لشركة Venon & Co. Savings في حين أن ٩٠% من جملة القروض التي منحتها هذه الشركة لعملائها كانت تعتبر في الحقيقة (ديون معدومة). أ- السماح لشركة Charles Keating Co. وهي حافة الافلاس في واقع الامر بأن تستمر في سحب القروض من شركات أخري.
Deloitte & Haskins and sells	اعتماد الدفاتر التي يمسكها بنك Trust& Saving Bank Of Main بينما كان رئيس مجلس إدارته ينفق ملايين الدولارات من اموال البنك علي كماليات متعددة.
Towche Rose	اعتماد دفاتر شركة Wed Tech Corporation التي أعدها لرئيس التنفيذي للشركة مع علم مكتب المراجعة بأن ذلك لموظف كان شخصياً جاهلاً متقلب المزاج.

Ernst & Whir	إصدار تقرير مراجعة نظيف لشركة Z. Best corporation التي تعمل بولاية كاليفورنيا أن رئيس تلك الشركة كأن صبياً في العشرين من عمرة، كما تبين بعد ذلك أن معظم التعدات المثبتة بدفاتر الشركة كانت مجرد عقود وهيمة لا وجود لها في الحقيقة.
Coopers & lybrand	تجاهل الانشطة الطائشة الت كانت تزوالها شركة insurance Mission & التي كانت تعمل في .Los Angles
Price water house	السكوت مدة طويلة علي الممارسات الاحتمالية لتي ظل بنك الاعتمد والتجارة يقوم بها بينما كانت هذه الممارسات معروفة وشائعة عائمياً.

ولعل من مظاهر الفشل الاخري أن هيئة الرقابة علي البنوك الفيدرالية وحدها قد سجلت (٣٢) دعوة قضائية تطلب فيها مكاتب المحاسبة والمراجعة بتعويضات بلغت جملتها٢,٥ مليون دولار ترتبيت علي اهمال تلك المكاتب فيما يتعلق بأموال التأمينات لحكومية.

وقد أعقبت تلك الدعاوي القضائية قضايا فرعية سجلها أفراد أخرون بلغت قيمتها عدة بلايين من الدولارات. وقد قدرت عدد القضايا التي

سجلت ضدد مراقبي الحسابات في فترة من عام ١٩٩٠ حتي عام ٢٠٠٣ قد زاد عن اجمالي لقضايا التي سجلت ضدهم منذ أن نشأت هذه المهنة في الولايات المتحدة الامريكية.

ولا شك أن بعض تلك الدعاوي كنت غير جادة كما أن بعضها لاخر يمكن تغطية تعويضاتها من شركات التأمين علي مكاتب المراجعة، ولكن الامر المؤكد أن المنازعات القضائية والادعاءات المتوالية عن فشل مراقبي الحسابات قد عصفت بالمهنة التي كانت فيما مضي مثالاً للأرستقراطية الاخلاقية، ومما زاد الامر سوءاً أن مؤسسة Laventhol & Haworth ، والتي تعتبر الثانية في الترتيب لمكاتب الست الكبار قد انهارت في مواجهة دعاوي لاهمال التي سجلت ضدها ثبت أن كثيراً من المعاملات التي أجرتها الشركات التي أصابها الافلاس كانت تنطوي علي كثير من عمليات لغش والاحتيال ويعتقد المؤلف أن مراقبي الحسابات لم يتمكنوا من اكتشاف تلك العميات بينما يري البعض الاخر انهم قد اكتشوها فعلاً ولكنهم لم يفصحوا عنها في تقارير المراجعة.

ومما سبق يتناول الوُلف بشئ من التفصيل تأثير المراجعة الارتجالية عي كفاءة عملية المراجعة، والتي تتمثل في:

تحديد مسئولية افصاح عن معاملات العميل موضع الشك، وذلك اذا ما كان هناك مايؤيد هذا، وكذلك تحديد مجموعة من الصفات مع الاطراف ذات العلاقة بالمنشأة، حيث تتوف أتعاب المراجع علي مسئوليتة عن فصاح.

٢-إعادة صياغة بعض القواعد والفروض الاساسية لمهنة المراجعة ومن هذا لتطوير ضرورة إعادة فحص افتراض أمانه وصد رجال الادارة العليا، وكذلك إصدار النشرات المتعلقة بالمعايير الرقاة علي جودة أداء المراجعين مع إعادة صياغة سياسات واجراءت جديدة لتحسين الاداء المهني، وبالتالي زيادة أتعاب المراجعة الخارجية.

٣-أدي ظهور مخاطر التقاضي الي ضرورة لمحافظة علي أتعاب لمراجع حيث فرضت هذه المخاطر بنود جديدة يجب أن تتضمنها أصول مهنة المراجعة، وذلكفي العقود بين المخاطر بنود جديدة يجب أن هناك ضرورة لتحديد مسئولية المراجع القانونية تجاه الطرف الثالث امذكور اسمه بالعقد كمستفيد رئيسي من مهمة المراجعة، تجاه الطرف الثالث (مستخدمي التقارير المالية).

٤-أدي تصاعد لدعاوي الضائية في االونة الاخيرة الي ضرورة اتفصيل لحقائ هامة يجب تغيي مفاهيمها لدي المراجعين ومنها

أن مجرد إثبات االهمال يس دليلاً كافياً لاثات نية الغش والتلاعب، والتي تضمنها قوانين بورصةالاوراق المالية (SEC) حيث يستطيع المستثمرون استرداد قيمة الخسائر الناتجة عن الغش والتلاعب.

٥- تحديد مسئولية المراجع القانونية نحو عملئه في حالة عدم اكتشاف الاخطاء والمخالفات في ايراد القوائم المالية، ويترتب علي هذا البند ضرورة توضيح واجبات المراجع بشكل أكثر دقة في خطب التعاقد علي اعداد القوائم المالية، مع النص علي مسئوليته عن إبداء الرأي في هذه قوائم وإلزام المراجع بضرورة إتباع العناية والوعي المهني المعتاد لمهنة المراجعة.

ويخلص الكاتب أنه مع هذه التأثيرات للمراجعة االرتجالية فإن وظيفة المراجعة قد تعقدت إلي حد كبير واعتمدت علي الافتراض الذي يقضي بأن كل ظروف من أطراف المعاملة الاقتصادية يحاول بقجر استطاعتة تعظيم المنافع المتوقع تحقيقها من المعاملات، ويمكن الوصول لهذا الهدف عندما تتعارض مصالح أطراف المعاملة بينما يتحقق العكس عندما تتوطد العلاقة بين االطرف المعينة نظراً لاحتمال التواطؤ وتحوير قيمة المعاملات في السجلات المحاسبية.

ثالثاً: ضوابط المراجعة الارتجالية:

يعرض فيما يلي مجموعة من الضوابط للمراجعة الارتجالية تتركز في:

١- تكنولوجيا المراجعة المطبقة في المؤسسات.

٢- الكيان القانوني وحجم وسمعة مؤسسه المراجعة.

٣- تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة.

٤- تطوير المتغيرات البيئية العامة.

٥- تفعيل دور لجان المراجعة في إدارة الشركات.

٦- تشجيع مؤسسات المراجعة للاهتمام بالجوانب السلوكية.

٧- تفعيل دور نظم دعم مجموعات العمل في المراجعة.

١- تكنولولجيا المراجعة لمطبقة في المؤسسات:

ويحكم تكنولوجيا المراجعة لمطبقة في مؤسسة المراجعة مجموعة من المقومات تتمثل في:

١-تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسئولية في مؤسسة المراجعة.

٢-تطبيق برامج المراجعة المهيكلة.

٣-استخدام اساليب المراجعة الالكترونية.

٤-تطوير الاساليب الاحصائية والكمية لاداء عملية المراجعة.

٥-تطبيق المفاهيم المتطورة في المراجعة.

ويناقش الكاتب المقومات السابقة:

١-تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسئولية في مؤسسة المراجعة

تعتبر السياسات في مؤسسة المراجعة كمرشد للافراد في ادائهم للاعمال الموكلة اليهم، كما تساعد في زيارة درجة التخصص الصناعي لدي مؤسسة المراجعة من خلال:

- **وجود صيغة رسمية لقواعد العمل يجعل اداء المراجع يتسم بالجدية وبخطوات معينه أثناء القيام بالمهام المسند إلية.**
- **القيام بالفحص الكافي والتمسك بمعايير المراجعه المقبولة قبولاً عاماً، وكذلك تقديم التقرير عن الامور الفنية الهامة.**

كما يؤدي تحديد نطاق السلطة والمسئولية في الهيكل التنظيمي إلي تخصص مؤسسة المراجعة، عند اتباع الجوانب التالية:

- **وضع حدود للعمل بين الافراد وبالتالي القيام بأعمالهم بكفاءة.**

- تحقيق التنسيق بين الاعمال التي تقوم بها ممؤسسة المراجعة، حيث يتولي تخطيط عملية المراجعة القيام بالمهام المعقدة مراجعون متخصصون بدرجة كبيرة، أما المهام البسيطة فيتم تخصيصها لمراجعين اقل تخصصاً.

وبالاضافة الي ماسبق يقترح المؤلف ضرورة تشكيل وتخصيص فريق العمل المسئول عن القيام بمهام المراجعة عند تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة.

٢-تطبيق برامج المراجعة المهيكلة

تستخدم كثير من مؤسسات المراجعة في الوقت الحالي برامج المراجعة المهيكلة(البرامج سابقة الاعداد والتجهيز) بهدف تخفيض التكلفة والوقت، المستخدم في عملية المراجعة، وتعتمد استراتيجية التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة في استخدام برامج المراجعة الهيكلية علي تحقيق مايلي:

- خفض احتمالات حدوث الاخطاء والمخالفات.
- عدم وجود انحرافات في قرارات المراجعين.

٣-استخدام اساليب المراجعة الالكترونية:

تؤدي اساليب المراجعة الالكترونية الي تطوير أداء المراجع فهي تمكنة من زيادة فاعلية وكفاءة إجراءات المراجعة في الحصول علي

أدلة الاثبات وتقييمها ومن المؤشرات الفرعية التي يمكن اتباعها لقياس أثر تطبيق المراجعةالالكترونية في مؤسسات المراجعة المتخصصة مايلي:

- تجعل اساليب المراجعة الالكترونية اجراءات التحقق الاضافية اكثر كفاءة من الاعتماد علي نظم الرقابة وإجراءات مدي الالتزام المتعلقة بها.
- تطوير اساليب المراجعة، وذلك كحلقة وصل بين مراجعة التشغيل الالكتروني للبيانات وبين التطوير اساليب المراجعة باتجاه المراجعة المباشرة المستمرة.
- وبشكل موازي مع تطوير المراجعة المباشرة المستمرة online system تتخذ المنشآت توجهات باتجاه التقرير المالي الالكتروني المباشر في توقيت حقيقي Time-Real علي المواقع الالكترونية علي شبكة الانترنت.

٤-تطويع الاساليب الاحصائية والكمية لاداء عملية المراجعة

أكدت العديد من الدراسات علي ضرورة استخدام الاساليب الاحصائية والكمية في عملية المراجعة لماتقدمة من دعم كبير للمراجع في مراحل الاستدلال والقرار، وذلك يمكن المراجع من التوصل الي متعقدات جزئية مؤسسة علي المزج بين الاحتمالات

الذاتية الاولية والمشروطة لانتاج التكاليف من أجل اتخاذ القرار المهني للمراجع عند تصدية لوظيفة الشهادة.

٥-تطبيق المفاهيم المتطورة في المراجعة

تساهم المفاهيم المتطورة في المراجعة والمتمثلة في مفهومي إعادة هندسة الاعمال وإدارة الجودة الشاملة علي حل المشاكل الخاصة بأعمال المراجعة وصولاً إلي حلول ملائمة لهذه المشاكل في ضوء المتغيرات البيئية المحيطة سواء كانت هذه المتغيرات اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية.

وعليه يقترح الكاتب ضرورة تطبيق مؤسسات المراجعة المتخصصة لمفهوم إعادة الهندسة باعتبار أحد فروع هندسة النظم تمثل أسلوباً علمياً يهدف إلي إعادة صياغة هيكل أساليب المراجعة علي أسس جديدة مبتكرة تحقق الاهداف الاقتصادية القومية بأقل قدر من التكاليف، ومع ضرورة تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة، وذلك من خلال الالتزام بالمواصفات القياسية العالمية للجودة.

٢- الكيان القانوني وحجم وسمعه مؤسسة المراجعة:

يعتبر الكيان القانوني وحجم وسمعة مؤسسة المراجعة أحد المتغيرات البيئيةالهامة التي تؤثر علي التخصص الصناعي، نظراًلاختلاف طبيعة مؤسسات المراجعة صغيرة الحجم عن المؤسسات كبيرة الحجم، وذلك من خلال:

- **تعتمد مؤسسات المراجعة صغيرة الحجم علي عملاء جدد خلال العلاقات الشخصية.**
- **تتسم المراجعة كبيرة الحجم عادة بتفوقها المادي.**

ومن المؤشرات الفرعية التي يمكن إتباعها لقياس اثر الكيان القانوني وحجم مؤسسة المراجعة علي اتباع استراتيجية التخصص الصناعي مايلي: مؤسسة المراجعة في صورة مؤسسة فردية أو شركة- زيادة عدد المراجعين أو العملاءفي مؤسسة المراجعة- تعدد الشركاء أو الفروع المحلية او الخارجية لمؤسسة المراجعة.

هذا وتتحدد سمعة المراجع من خلال تجارب السوق مع مؤسسة المراجعة،ويفترض باحثو المراجعة هنا أن سمعه مؤسسة المراجعة سوف تؤثر في نصيب مؤسسة المراجعة من السوق وبالتالي ف اتعابها.

٣- تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة:

يمكن تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة بهدف زيادة كفاءة أحكام وقرارت المراجعين وبالتالي زيادة كفءة وفعالية عملية المراجعة، ويقترح الكاتب الاعتبارات الاتية:

١-تحديد المعرفة المهنية للمراجعين.

٢-التدريب والتعليم المهني المستمر.

٣-رقابة الجودة علي مؤسسات المراجعة.

٤-استخدام مساعدات القرار.

٥-الاستشارة والاستعانة بأهل الخبرة.

١- تحديد المعرفة المهنية للمراجعين

يعد هدف المعرفة المهنية للمراجعين أحد الأهداف الأساسية التي تعمل مؤسسات المراجعة علي تحقيقها حيث تتطلب المنافسة بين المؤسسات الكبيرة البحث الدائم عن كل ما هو جديد ومفيد ف مجالات المعرفة المهنية، ويتحدد معيار هدف تحديث المعرفة المهنية من خلال زيادة قدرة مؤسسة المراجعه علي التعامل مع بيئات المراجعة المستخدثة والتي تتطور باستمرار كسمة من سمات هذا العصر مع توافر الاستقلالية القادمة لهذه المؤسسات.

٢-التدريب والتعليم المهني المستمر

إحدي وسائل زيادة الكفاءة المهنية لاعضاء مهنة المراجعة هي التدريب والتعليم المهني المستمر continuing professional Education(CPE).

ففي الولايات الامريكية اصدر General Accounting Office(GAO) في عام ١٩٨٨ تعديلاً لمعايير المراجعة الحكومية المقبولة قبولاً عاماً Geneality Accepted Government Auditing Standreds(GAGAS) وبمواجبها إضافة معيار

التعليم المهني المستمر(GPE) الي المعايير العامة.وقد نص هذا المعيار علي انه يجب علي المراجعين الشركاء والمديرين والمراجعين الاوائل والمساعدين المسئولين عن تخطيط أو أدارة أو تنفيذ أو التقرير عن المراجعة الحكومية أن يقضوا علي الاقل ٨٠ ساعة من التعليم المهني المستمر والتدريب سنتين علي الا يقل ما يقضوه من خلال سنة واحدة من السنتين عن عشرين ساعة.

٣- رقابة الجودة علي مؤسسات المراجعة

إن الرقابة علي جودة الأداء المهني للمراجع تعني تأكيد الحصول علي أحسن أداء للخدمة، وترتبط جودة الاداء المهني للمراجعة بوجود نظام للرقابة علي الاداء يؤكد كفاية وفعالية السياسات التي يقرها المكتب للرقابة علي الاداء.

كما وضح المعيار رقم (٧) أيضاً الصادر عن المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين العناصر الاساسية التي تشمل عليها معايير الرقابة علي جودة أداء مكاتب المراجعة وهي : الصفات الشخصية ، المهارة والكفاءة، التكليف بالمهام،التوجيه والاشراف، قبول واستمرارية العملاء، الرقابة.

٤-استخدام مساعدات القرار

لتخفيض أو تلاقي أثر التحيز الناتج عن المعرفة الاحقة للنتائج، فإن النتائج المرغوبة هي جعل الحكم أساس المعرفة الاحقة للنتائج أكثر تماثلاً مع الاحكام المسبقة بدون معرفة بالنتائج في مجال الراجعة.

ولقد كشفت دراسة نوعين من مساعدات القرار اللذين يستهدفا معالجة عدم التوافق بين تنظيم مهمة المراجعة وتنظيم معرفة المراجع وهما:

أ- مساعدة القائمة List Aid والذي يوفر للمراجعين أدلة استرجاعية يستطيعون بها تذكر المعرفة الضرورية، ويترك تجميع المعرفة للمراجع.

ب- مساعدة التجمع الالي Mechanical Aggreation Aid وهو يساعد المراجعين مباشرة في استرجاع وأداء عملية التجمع ألياً للمعرفة.

وبالمقارنه فإن مساعد التجمع الالي يكون أكثر فاعلية من مساعد القئمة لانه يتغلب علي صعوبات استرجاع المعرفة وتجميعها، وبالتالي معالجة عند التوافق بين تنظيم مهنة المراجعة وتنظيم معرفة المراجع.

٥-الاستشارة والاستعانة بأهل الخبرة

يواجه المراجع خلال ممارسته لعملية المراجعة العديد من المواقف التي تستلزم التشاور مع أفراد آخرين ذوي معرفة وخبرة مماقد يساعد في توضيح المواقف والحصول علي معلومات قد تساعد في اتخاذ القرارات، وخاصة فيما يتعلق بالمهام المعقدة أو شبة المعقدة.

وتتمثل الاسباب التي تدعو إلي الاستعانة بالمراجعين ذوي الخبرة والمعرفة في:

- **جلب ثراء المعرفة المرتبطة بالمهمة إلي المراجعة من خلال سنوات من التدريب والخبرة، وبالمقارنة فإن المراجعيين المبتدئين يتوقع أن يملكون خطة اقل جودة في التطوير Less Well Developed Schema.**
- **امتلاك قدر كبير من المعلومات وأفضل تنظيماً مما يمتلكة المبتدئين، فالمراجع الماهر يمكنة بناء معرفتة أكثر لمستويات التصنيف الاقل أهمية وتعميم أكثر دقة لمستويات التصنيف الاكثر أهمية.Subordinate**

رابعاً: تطوير المتغيرات البيئية العامة:

وتتمثل متغيرات البيئة العامة في النقاط التالية:

١-التأهل العلمي والمهني.

٢-قواعد آداب وسلوك المهنة ومواثيق المعاهد والمنظمات المهنية.

٣-تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والمصرية.

٤-الألتزام بالتشريعات القانونية.

٥-تطوير المسئوليات التي تتعرض لها مؤسسات المراجعة.

١- التأهل العملي والمهني

تتطلب الممارسة المهنية للمراجعة أن يقوم بها من أعد إعداداً جيداً من الناحيتين العلمية والمهنية. هذا ولم تفرد معايير المراجعة الدولية معياراً خاصاً للتأهل العلمي والمهني للمراجع في فقرات متعددة في عدة معايير.

ومن المؤشرات الفرعية لقياس اثر التأهيل العلمي والمهني علي تخصص مؤسسات المراجع في صناعات معينة ما يلي:

- **الحصول علي مؤهلات علمية عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة- زيادة عدد سنوات الخبرة- تلقي دورات تدريبية مكثفة في مجالات المراجعة المختلفة- التعليم المهني المستمر- زيادة عدد**

سنوات الخيرة في مراجعة نشاط معين- المعرفة الكافية بمبادئ وأصول المحاسبة المتعارف عليها.

٢-قواعد آداب وسلوك المهنه ومواثيق المعاهد والمنظمات المهنية

تعتبر هذه القواعد من المتغيرات البيئية التي يتوقع المؤلف أنها تؤثر في نهج استراتيجية تخصص مؤسسات المراجعة، فدرجة امهان الفرد تتوقف علي مدي التزامه بمجموعة من القواعد الاخلاقية التي تتميز بها المهنة ولقياس مدي تخصص مؤسسة المراجعة هو إلتزامها بهذه القواعد والتي تتوافر في:

- دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة التجاريين.
- إرشادات المراجعة الصادرة من المعهد المصري للمحاسبين والمراجعيين.
- وجود القيم والأعراف العامة في المحيط المهني.
- تعدد المنظمات والجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة.

٣-تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والمصرية

بذلت عدة جهود في المنظمات المهنية في الدول المختلفة بهدف تحقيق التوافق بين المعايير والممارسات المهنية بين الدول وإيجاد لغة مهنية واحدة تستخدم في قراءة وتفسير القوائم المالية خاصة عندما ينتقل المستثمرون من مجال الأستثمار المحلي إلي

مجال الاستثمار الدولي واللغة المهنية الواحدة التي تتطلبها التغيرات السياسية هي المحاسبة الدولية ولذلك يعد تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والمصرية أحد متطلبات إرساء استراتيجية التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة.

٤-الالتزام بالتشريعات القانونية

تعتبر التشريعات القانونية التي تخضع لها الوحدات محل المراجعة أحد المتغيرات البيئية العامة التي يتوقع أن تؤثر تأثيراً بالغاً. علي تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة عند مراقبتها لمثل هذه الوحدات.

ومن هذه التشريعات المتطلبات الخاصة مايلي:

- القانون رقم (١٨٧)لعام ١٩٩٣ بشأن الضريبة الموحدة وفقاَ لاخرتعديل بالقانون ٩١ لعام ٢٠٠٥.
- القانون (١٥٩) لعام ١٩٨١ بإصدارقانون شركات المساهمة والتوصيةبالاسهم والشركات ذات المسئولية المحددة.
- القانون رقم(٩٥) لعام ١٩٩٢ بإصدارقاون سوق رأس المال.

٥-تطوير المسئوليات المختلفة التي تتعرض لها مؤسسات المراجعة

يجب توسيع المسئوليات المختلفة التي تتعرض لها مؤسسات المراجعة والمتمثلة في المسئولية المدنية والجنائية والتأديبية لتشمل أيضاً المسئولية الاجتماعية مع ضرورة إعادة النظرمع تشديد

العقوبات القانونية المختلفة عند التحقق من أداء مؤسسات المراجعة لاعمال منافية لقواعد المهنة ويؤدي التطويرفي المسئوليات إلي تلبية احتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين- احتياجات البنوك وحملة الاسهم والسندات- والجهات الحكومية- احتياجات العاملين والوحدة محل المراجعة.

<u>خامساً.. تفعيل دورلجان المراجعة في إدارة الشركات:</u>

تنحصر مسئولية لجنة المراجعة تجاه تحقيق " التحكم في ادارة الشركات" Corporate Governance "الحكومة الشركاتية" في توفير تأكيد معقول يتضمن التزام الشركة بالقوانين والتشريعات الحالية وقوعد السلوك الاخلاقي وكذلك التزام الشركة بتصميم وتنفيذ الرقابات الفعالة التي تؤدي الي منع الغش للتقارير المالية، يتعين علي لجنة المراجعة اتباع مايلي:

- **تقييم سياسات الشركة المرتبطة بالالتزام بالقوانين والسلوك الاخلاقي.**
- **تقييم الدعاوي الحالية والمعلقة التي تعتبر الشركة طرف فيها.**
- **تقييم حالات تعارض المصالح بين العاملين وكذلك تقييم حالات الغش.**
- **التقييم والتصديق علي ميثاق المراجعة الداخلية.**

- **تحديد مدي الاعتماد علي النطاق المخطط لكل من المراجعة الداخلية والخارجية في اكتشاف الغش ونواحي الضعف في الرقابة الداخلية.**
- **الاجتماع علي نحو تنظيم مع المستشار القانوني للشركة.**

ويقدم المؤلف رؤية أكثرشمولاً لحوكمة الشركات عن تلك الموجود حالياً فيالدراسات الخاصة بالوكالة وذلك فيمجالي المحاسبة والمراجعة، وعلي وجة التحديد ستقوم بدراسة ثلاث مداخل رئسيسية نظرية إضافية وهي: تبعية الموارد وسيطرة الادارة ونظرية المنشأة، ونظرية تبعية الموارد تم تطويرها في درسات الادارة الاستراتيجية وهي تركز علي مساهمة آليات الحكومة كأداة لمساعدة الشركات في تحقيق أو دعم أهدافها الاستراتيجية، أما بالنسبة لسيطرة الادارة فإنها تعتمد علي دراسات الاستراتيجيات والتي تنظر لمجلس الادارة واللجان التابعة له علي انها تحت رقابة الادارة وتوجد فقط لتحقيق المتطلبات التنظيمية. أما المصدرالثالث للنظرية فهو نظرية المنشأة والذي تم تناولة في الدراسات الخاصة بالمنظمات والسلوك التنظيمي، وتفترض نظرية المنشأة أنه من الضروري فهم جوهر العلاقات بين أطراف الحكومة المختلفة وكيف أن هذه الاطراف تستخدم في بعض الاوقات والايماءات الرمزية للحفاظ علي الشكل أمام كل الظروف المعينة.

كما يري المؤلف ضرورة تطبيق الحكومة الشركاتية في ضوء متطلبات قانون2002Oxley –Sarbnces

حكومة الشركات وعملية المراجعة قبل وبعد قانون SOX عام ٢٠٠٢

تعريف حكومة الشركة	التركيز الرئيسي عليالادارة العليا وجلس الادارة وبيئة الرقابة/ ثقافة الشركة، ثم علي لجنه المراجعة.	التركيز الرئيسي علي مجلس الادارة وبيئة الرقابة، ثقافة الشركة، تركيز أقل علي لجنة المراجعة في ضوءقانون SOX
تعيين وفصل المراجعين الخارجيين	الحكومة تعتبر هامه عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالعميل	الإدارة لها التأثير الأكبر علي القرارات التي تتعلق بتعيين/ وفصل الالمراجعين والذي يزيد علي تأثير لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة.
استخدام معلومات حكومة الشركات في عملية المراجعة	بدرجة كبيرة في مرحلة تخطيط المراجعة، ودرجة توسطة في مرحلة أداءاختبارات المراجعة، ودرجة منخفضة في مرحلة مراجعة المدير/ الشريك.	بدرجة كبيرة فيمرحلة تحطيط المراجعة، ودرجة متوسطة في مرحلة اداءاختبارات المراجعة وفي مرحلة مراجعة المدير/ الشريك.

أهمية حوكمة الشركات علي اساس نوع خطر العميل والصناعة	كل المراجعين تقريباً يأخذون في الاعتبار نوع Profile خطر الصناعة	قلة المراجعين هم الذين أخذو في الاعتبار نوع profile خطر الصناعة.
تكرارالمقابلات مع لجنة المراجعة	٢-٣ مرات تقريباً	أكثر من ست مرات سنوياً
المسائل الرئيسية التي تناقش فيلجان المراجعة	تخطيط المراجعه ونتائج المراجعة	تخطيط المراجعة، ونتائج المراجعة، والمسائل التيتتعلق بالمحاسبة/ المراجعة ومعيار 61 SAS والمسائل المتعلقة بالالتزام بالقوانين.
أثر المناقشات مع لجنة المراجعة بخصوص مراحل عملية المراجعة	لم يتم التساؤل Not Aksed	للجنة المراجعة دور جوهري
بخصوص بناء والحفاظ علي الرقابات	لم يتم التساؤل Not Aksed	تعتبر لجنة المراجعة فعالة فيما يتعلق بالتعامل مع سلوكيات الخلل الوظيفي والاحتيال

سادساً: تدعيم مؤسسات المراجعة لاهتمام بالابعاد السلوكية والتكنولوجية:

إن العديد من القرارات والاحكام تتخذ كمجموعة عمل، إذ يقضي المراجعون وقتاً مهماً في اللقاءات والاجتماعات لمجموعة عمل فريق المراجعة وذلك لمناقشة القضايا ومهام المراجعة المطلوب القيام بها، والتييمكن تصنيفها إليقضايا تتعلق بقبول العملاء والاستمرارية معهم إلي قضايا متعلقة بتخطيط عملية المراجعة وتحديد نتائج وتقرير المراجعه.

وعلي الرغم من اهمية وضرورة العمل الجماعي في المراجعة، فإن دراسات قليلة تناولت موضوع نظم داعم مجموعات العمل في المراجعة، واثراستخدام تكنولوجيا نظم دعم فريق المراجعة في تطوير أداءعملية المراجعة، وكذلك أثر تدعيم الابعاد السلوكية بين أعضاء فريق المراجعة علي جودة عملية المراجعة وزيادة فعاليتها.

أ- إهتمام فريق المراجعة بالجوانب السوليكة:

إن مسألة براعة المراجع في إصدار الاحكام وما يتبعها من نجاح عملية اتخاذ القرارات تعتبر موضوعاً هاماً في مجال المراجعة السلوكية عليمدار العديد من السنوات وتوجد العديدمن الدراسات التي تتعلق بها، ولكن لا يوجد سوي دراسات قليلة جداً تتناول العوامل

التي تؤثرعلي اتخاذ قرارات المجموعات في المراجعة، وهذه المسألة تعتبر هامة نظراً لان العديد من القرارت الخاصة بشركة المراجعة ترجع اصولها الي التداول بين أعضاء مجموعة المراجعة، وبالتالي فإن فهم الظروف التي تؤدي إما الي إحداث خلل أكثر(خسائر العملية) أو افضل (مكاسب العملية) فإن نتائج اتخاذ القرارات من قبل المجموعة تعتبر هامة حتي ولو لم تتناول الدراسات او تلاحظ تميز اتخاذ القرارات من قبل المجموعة عنه بواسطة الافراد.

وكلما كانت إمكانية لتطوير الاطار النظري والعمليلفهم العوامل الادراكية التيتؤثر سلبياً أو ايجابياً عليعملية المجموعة يكون من الاكثر احتمالاً أن عمليات مجموعة المراجعة يمكن أن يتم الاهتمام حتي اليوم بأبحاث مجموعة عمل المراجعة والعوامل العديدة التي تؤثر عليها، وبالتالي فان الاهتمام بهذه العوامل سيدعم ويعزز من فعالية دراسة اتخاذ القرارات بواسطة فريق المراجعة ومن فعالية القرارات التي يتخذها هذا الفريق، وبالطبع فإن التحسينات في عملية اتخاذ القرارات هذه تعتبر هامة جداً أخذاً فيالاعتبار أهمية عملية المراجعة في دعم كفاءة سوق المال، في ضوء نظرية تعرف بنظرية التأمل أو التخمين والتي تصف كيف أن القدرات والقابلية لاخطاء الادراكية للمسائل المتعلقة تؤدي إلي إصدار احكام المراجعين ، إن

الاهتمام بمثل هذه العلاقات والتفاعلات سيساعد الباحثين والمراجعين في التعامل مع التأثير السلبي لهذه الامور في اتخاذ قرارات مجموعة عمل المراجعة، ويجب أن تكون النتيجة بالنسبة للممارسينهي تطوير حالة افضل من فن إدارة مجموعة المراجعة، وستكون النتيجة والعائد مستوي منخفضاً من فشل عمليات المراجعة والمسئولية القانونية.

ب- مدي تأثير قرارات المراجعين بالعوامل السلوكية:

يوجد العديد من العوامل السلوكية التي تؤثر علي قرارات المراجعين مثل- القدرة – الخبرة – المعرفة – توافق الذاكرة – الحاجة الي الادراك – المزاج التحليلي الاستدلال الادراكي- الوضوح الادراكي – التوجية الادراكي – الهدف النهائي المرغوب – التأثير علي الادراك – الاداء، يعرضه الكاتب من خلال عرض التعريف والتأثيرعليعملية اتخاذ القرارات فيالمراجعة علي النحو التالي:

- **القدرة: تعرف بإمكانية التعليم إما بشكل عام أو في مجال محدد، ومن حيث التأثيرعلي عملية اتخاذ القرارات في المراجعة فالقدرة الاعلي تعني القدرة علي فهم المواقف، سواء كانت محاسبية أو شخصية أو ان تكون ردود افعال للفرد اتجاه الموقف**

- **الخبرة: تعرف بالنشاط العقلي او الجسمانيتجاه مجال محدد، ومن حيث التأثيرعلي عملية اتخاذ القرارات في المراجعة فقد يتعرض أفراد المراجعة لمستويات أعلي (أقل) من المشكلات التيتتعلق بالعميل والصناعة و GAAS/GAAP.**
- **المعرفة: تعرفبالمعلومات المتحفظ بها عن مجال محدد، ومن حيث التأثيرعلي عملية اتخاذ القرارات في المراجعة فمن خلال مستوي خبرة المراجعة ولبقدرة عليالوصول إلي النتائج والافكار الرائعة/ التبصر من الخبرة فإن الفرد يراكم المعرفة الملائمة للمشكلة التي يواجههافيمجال المراجعة.**
- **توافق الذاكرة: تعرف بربط الخبرة او الادراك الجديد بالخبرات او الادراكات السابقة، ومن حيث التأثير علي عملية اتخاذ القرارات في المراجعة فإن المراجع الذييواجة الموقف الجديد سيبحث في ذاكرتة عن أمثلة للمواقف الاولية والتي يري أنها متشابهه، ان ايجاد خبرة سابقة ملائمة تشيراليان الموقف الحاليتم التلاؤم معه.**
- **الحاجة الي الادراك:يعرف بارتباطه بالشخصية والذي يعكس نزعات الافراد ناحية بذل الجهد لتحقيق بعض الغايات مثل الميل إلي المواقف بشمولية، ومن حيث التأثير علي عملية اتخاذ القرارات في المراجعة ففي الممارسة العملية والمليئة بالمشكلات**

التي تحتاج اهتمام نفسي يفكر المراجعين الذين بحاجة للمعلومات في المواقف بشكل عن الاخرين.

- المزاج التحليلي: يعرف بمدي استعداد الفرد/ المراجع لقبول وجهات نظر الاخرين، ومن حيث التأثير علي عملية اتخاذ القرارات في المراجعة فالمراجع الذي يعارض بعنف قبول الافكار الجديدة والتي تتعارض معه افكاره الحالية قد تتسبب في حدوث الخلاف داخل مجموعة، وفي هذه الحالة فإنة سيطلق علي المراجع أنة قليل القبول.
- الاستدلال الادراكي: يعرف بالتأثيرات غيرالمعيارية/ الحقيقية والتي قد تؤثر علي دقة اتخاذ القرارات مقارنة بالنتائج الواقعية المرغوبة، ومن حيث التأثير علي عملية اتخاذ القرارات في المراجعة فهناك العديد من الدراسات التي درست مدي حساسية/ استجابة المراجع للاستدلالات الادراكية، إن وجود هذه العوامل غير المعيارية والتي تؤثر علي القرارات سينتج عنها بشكل عام قرارات مراجعة ذات جودة اقل.
- الوضوح الادراكي: يعرف بدرجة التوافق بين الواقع الموضوعي للموقف، وإدراكات الملاحظ لهذا الموقف، ومن حيث التأثير علي عملية اتخاذ القرارات في المراجعة فإذا ما كان لدي المراجع وضوح إدراكي فإن احتمال رؤيته للموقف كما هو تكون

اكبر، ثم إن قدرات المراجع ستساعد في تحليل الموقف كما هو، وينقص الجودة الادراكية أن النتيجة ستكون قرارات أسوأ.

سابعاً: تفعيل دور نظم مجموعات العمل في المراجعة:

نعرضها في النقاط التالية:

١- توفير عده بدائل لحل المشاكل التي تواجه المراجعين، وهذا ما يساهم في اختيار أفضل القرارات والاحكام التي يجب علي المراجعين اختيارها لمواجهه المشاكل العالقة.

٢- اظهرت الدراسات الحديثة في المراجعة أن أداء مجموعات المراجعين هو أفضل من اداء المراجعين كأفراد مستقلين.

٣-تحقيق متطلبا المراجعة المباشرة المستمرة، ويعتبر هذا من الاستخدامات التني يجب ان تلقي اهتمام الباحثين، فالتنكنولوجيا التي تقدمها نظم دعم مجموعات العمل إضافة إلي أنها تمكن المراجعين من تبادل الخبرات فانها تساهم في سرعه الوصول إلي الاحكام والقرارات لاي قضية او مشكلة أو موضع يكون خاضعاً لمهلم الراجعة، وتعمل علي تقديم نتائج الم راجعة بشكل سريع اعتماداً علي وسائل الاتصالات الحديثة.

٤- تبال الخبرات والاراء بين المراجعين فهذة التكنولوجيا تمكن المراجعين من الاستفادة من معارف وخبرات بعضهم البعض

في اكثر من مجال ، فقد يكون الموضوع الخاضع للمراجعة جديداً علي المراجع، وهنا تمكن نظم دعم مجموعات من الاستفادة من تجارب المراجعين او من فريق مراجعة اخر لدية خبرات ومعارف في هذا المجال.

٥- تفعيل قرارات واحكام في ظل انفتاح بيئة الاعمال المعاصرة فالمراجعون او مكاتب المراجعة يمكن أن تؤدي مهاماً لشركات دولية تعلم في دول متعددة، وهذا مايبرز أهمية تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تسهيل اتصلات المراجعين عن بعد وتسهيل المهام التي يؤديها فريق المراجعة من مناطق جغرافية متعددة في العالم.

٦- تظهر ايضاً اهمية دعم مجموعات العمل في المراجعة في ظل متطلبات البيئة المعاصرة وتعدد وتنوع الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة، وهذه الخدمات تتمثل في خدمات الثقة في المواقع الإلكترونية علي الانترنت، والثقة، وبالنظم وتقديم النصح والاستشارة إلي الإدارة، وخدمات الضمان المستمر، وهذا ما

يتطلب استخدام نظم دعم مجموعات العمل لتسير وتسهيل وتسريع تقديم الخدمات المتنوعه والقرارت والاحكام المطلوب اتخاذها من قبل المراجعين.

٧- ايجاد وخلق معلومات ملائمة، فالنتائج السابقة أظهرت ان فشل نظ دعم العمل الجماعي في السابق لايعود الي عدم القدرة علي تحديد الحل الملائم وانما المشكلة هي في اختيالا الحل الجيد والملاءمة.

الفصل السادس

لجان المراجع

مقدمة:

تعتبر لجان المراجعة إحدى الآليات الأساسية لحوكمة الشركات، ولعل تزايد الاهتمام بها في السنوات القريبة الماضية يرجع إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، والخلل وضعف الثقة في النظام الرقابي، وتزايد حالات الغش والتلاعب، وانخفاض درجة الثقة في القوائم المالية للشركات، والحاجة إلى حماية مصالح المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح.

ويبدو أن الدور المحوري الذي تقوم به لجان المراجعة في الإشراف على عملية التقرير المالي كان دافعاً لاهتمام الهيئات المهنية وبورصات الأوراق المالية في العديد من بلدان العالم، وتبلور هذا الاهتمام في تحديد القواعد المنظمة لتكوين تلك اللجان ومسئولياتها، وغير ذلك من الجوانب المرتبطة بها؛ بما يكفل تحقيق جانب الفعالية لها في الوفاء بالدور المنوط بها.

ولعل من أبرز المساهمات في هذا الصدد ما تضمنه قانون Sarbanes-Oxley الذي تضمن قسماً خاصاً عن تشكيل لجان المراجعة ومهامها من أجل ضمان سلامة وموثوقية التقارير المالية، وحماية المراجع من تعرضه لضغط الإدارة.

وسوف يتناول هذا الفصل النقاط التالية:

١-طبيعة لجان المراجعة.

٢- الخصائص الأساسية للجان المراجعة.

أولاً: طبيعة لجان المراجعة

على الرغم من أهمية الدور الذي تقوم به لجان المراجعة في مراقبة عملية التقرير المالي إلا أنه مازال هناك جدل حول مفهومها ومدى أهميتها ومسئولياتها؛ ولذلك تعرض الدراسة لطبيعة لجان المراجعة من خلال النقاط التالية:

١/١ مفهوم لجان المراجعة.

٢/١ أسباب تكوين لجان المراجعة.

٣/١ أهمية لجان المراجعة.

٤/١ مسئوليات لجان المراجعة.

١/١ مفهوم لجان المراجعة:

بمراجعة الدراسات ذات الصلة يمكن ملاحظة أن الباحثين قد انقسموا إلى ثلاث اتجاهات بشأن المقصود بلجان المراجعة، تعرض الدراسة لهذه الاتجاهات فيما يلي:

الاتجاه الأول: ركز على موقعها الإداري:

يرى أنصار هذا الاتجاه أن لجنة المراجعة هي لجنة فرعية منبثقة عن مجلس الإدارة؛ حيث يقوم مجلس الإدارة بتفويض مسئولية الإشراف على عملية التقرير المالي إلى لجنة المراجعة، كما أن وجودها سوف يُمكن مجلس الإدارة من إحالة الموضوعات المحاسبية والمالية إليها لدراستها وتقييمها؛ مما يساعد على ترشيد

وقت المجلس وتفرغه للمهام الأخرى، وتقوم اللجنة بعرض نتائج أعمالها على مجلس الإدارة على فترات منتظمة .

الاتجاه الثاني: ركز على الهدف من تكوينها:

يرى أنصار هذا الاتجاه أن لجنة المراجعة تهدف إلى تدعيم جودة التقارير المالية، وذلك من خلال مراقبة عملية المراجعة الداخلية والخارجية والتأكد من جودتها، وتقييم خطة ونطاق المراجعة والنتائج التي تم التوصل إليها، وتدعيم استقلال المراجعين الداخليين والخارجيين، والعمل كحلقة وصل بينهم وبين الإدارة، وحل الخلافات التي تنشأ بينهم، وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

وطبقاً لهذا الاتجاه يُنظر إلى لجنة المراجعة أنها تُمثل آلية رقابية مهمة تهدف إلى فحص وتقييم التقارير المالية السنوية والفترية، وتقييم الممارسات والتقديرات المحاسبية وأحكام الإدارة والتأكد من خلوها من الاحتيال والغش، والتحقق من الالتزام بالمعايير المحاسبية والمتطلبات القانونية الأخرى.

الاتجاه الثالث: ركز على خصائص اللجنة:

طبقاً لهذا الاتجاه يُنظر إلى لجنة المراجعة من منظور الخصائص الواجب توافرها في لجنة المراجعة، وذلك بأنها عبارة عن لجنة تتكون من ثلاث أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، ويمتلك أحد أعضائها على الأقل خبرة مالية، وأن تعقد اللجنة اجتماعات دورية وبما لا يقل عن أربع اجتماعات خلال العام.

ويرى أنصار هذا الاتجاه أن فعالية وجودة لجان المراجعة في القيام بتنفيذ مسئولياتها الرقابية في عملية التقرير المالي تتوقف على توافر بعض الخصائص، من أهمها الاستقلال والخبرة المالية وتكرار الاجتماعات وحجم اللجنة.

وبناءً على الاتجاهات السابقة يمكن استخلاص ما يلي:

- أن لجنة المراجعة هي لجنة فرعية تابعة لمجلس الإدارة يتمثل دورها في مساعدة المجلس على الوفاء بأحد مسئولياته المتمثلة في الإشراف على عملية التقرير المالي.
- أن لجنة المراجعة تُمثل آلية رقابية تعمل على تحقيق أهداف معينة مرتبطة باحتياجات مستخدمي التقارير المالية.
- أن توافر الخصائص في لجنة المراجعة يُمثل شرطاً أساسياً لتمكين اللجنة من ممارسة دورها بفعالية في عملية التقرير المالي.

وفى ضوء ما سبق يخلص الباحث إلى أن لجنة المراجعة هي لجنة فرعية منبثقة عن مجلس الإدارة، وتهدف إلى زيادة جودة التقارير المالية، وتتكون هذه اللجنة من ثلاث أعضاء على الأقل من الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين والذين يتوافر لديهم قدر معقول من الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، وأن تعقد اللجنة اجتماعات منتظمة بما يتناسب مع مسئولياتها، وبحيث لا تقل عن أربع اجتماعات خلال العام.

٢/١ أسباب تكوين لجان المراجعة[٣]:

المتابع للأدب المحاسبي الخاص بنشأة وتكوين لجان المراجعة يمكنه ملاحظة العديد من الأسباب التي كانت وراء ذلك، لعل من أهمها ما يلي:

١/٢/١ زيادة حالات الغش والتلاعب في التقارير المالية:

أشارت بعض الدراسات إلى أن نشأة لجان المراجعة ترجع إلى أواخر الثلاثينات من القرن الماضي، وذلك عندما اقترحت بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC تكوين لجان المراجعة، وذلك عقب حدوث أشهر قضايا الغش الإداري في وقتها في شركة Mckesson and Robbins، وذلك من أجل زيادة مصداقية وموضوعية التقارير المالية واستعادة الثقة في المعلومات المحاسبية.

فنتيجة لتزايد حالات الغش والتلاعب بعديد من الشركات والبنوك في الخارج زاد الاهتمام بتكوين لجان المراجعة بهدف منع حدوث الغش والتلاعب في التقارير المالية، والتأكد من خلوها من الأخطاء الجوهرية والمخالفات.

---

[٣] تجدر الإشارة إلى أن بداية نشأة لجان المراجعة في مصر كانت في عام ٢٠٠٢م، وذلك عندما قامت الهيئة العامة لسوق المال (حلت محلها الهيئة العامة للرقابة المالية بموجب القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩م) ضمن قواعد القيد بإلزام الشركات المقيدة بالبورصة بتكوين لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.

فلجنة المراجعة يكون لديها اتصال مستمر بفريق المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي والأطراف الأخرى المرتبطة بحوكمة الشركات، وبالتالي يكون لديها قدرة أكبر على اكتشاف المخالفات المحتملة في عملية التقرير المالي والحد من صور الغش والتلاعب.

وفي هذا الصدد تقوم لجنة المراجعة بدراسة القوائم المالية السنوية والفترية قبل اعتمادها ونشرها بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن أي بيانات أو معلومات غير صحيحة، وأنه لم يتم حذف أي بيانات أو مبالغ ذات أهمية نسبية من هذه القوائم ينتج عن حذفها أن تكون مضللة.

وتدعيماً لما سبق فقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA تقريراً تناول فيه دور لجنة المراجعة في منع الغش والتلاعب، وقد أكد فيه على أن لجنة المراجعة يمكن أن تقوم بدور فعال في منع الغش واكتشافه فور وقوعه، وأن تعمل اللجنة على ضمان أن الشركة لديها رقابة داخلية فعالة وبرامج لمنع الغش.

وبناءً على ما سبق يخلص الباحث إلى أن أحد الأسباب الرئيسية للمطالبة بتكوين لجان المراجعة كان يتمثل في حدوث حالات الغش والتلاعب في التقارير المالية لبعض الشركات، ورغبة الجهات المهتمة بأمور المحاسبة في ذلك الوقت في مواجهة مثل هذه المشاكل من خلال إنشاء لجان المراجعة وتوليها مسئولية مراقبة عملية التقرير المالي.

٢/٢/١ فجوة التوقعات وضعف الثقة في المعلومات:

تتمثل فجوة التوقعات في التباين بين توقعات مستخدمي التقارير المالية لأداء ومسئولية المراجع من ناحية، وبين الأداء الفعلي لهؤلاء المراجعين من ناحية أخرى.

وفي هذا الصدد أشارت بعض الدراسات إلى أن أحد الأسباب الرئيسية للمطالبة بتكوين لجان المراجعة هو وجود فجوة التوقعات، والرغبة في الحد من تلك الفجوة، وذلك من خلال مساندة المراجع في العديد من الجوانب المرتبطة بها، وخاصة الوقوف إلى جانب المراجع عند إصداره رأى سلبي عن قدرة الشركة على الاستمرار، واكتشاف الغش والتلاعب في التقارير المالية.

ووجود لجنة مراجعة مستقلة تعمل على دعم ومساندة المراجع والتخفيف من ضغوط الإدارة عليه سيؤدي إلى زيادة قدرة المراجع على إصدار رأيه بحرية، وخاصة في حالة وجود غش وتلاعب بالتقارير المالية.

كما أضافت دراسات أخرى أن ضعف ثقة مستخدمي التقارير المالية في المعلومات المحاسبية كنتيجة لفجوة التوقعات كان دافعاً لنشأة لجان المراجعة، وذلك من أجل استعادة ثقة المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح في المعلومات المحاسبية .

وفي ضوء ما سبق يخلص الباحث إلى أن وجود فجوة التوقعات وضعف الثقة في المعلومات كان دافعاً آخر للمطالبة

بتكوين لجان المراجعة بهدف تقليل تلك الفجوة، ودعم المراجع في العديد من الجوانب المرتبطة بها مثل التقرير عن قدرة الشركة على الاستمرار وكشف الغش والتلاعب في التقارير المالية.

٣/٢/١ الحاجة إلى دعم استقلال المراجع الخارجي:

أشارت العديد من الدراسات إلى أن تكوين لجان المراجعة استهدف بشكل أساسي حماية استقلال المراجع، وذلك من خلال حسم الخلافات بينه وبين الإدارة بشأن القواعد والسياسات المحاسبية، والوقوف إلى جانب المراجع في هذه الخلافات، وحمايته في حالة كتابة تقرير في غير صالح الشركة، وحمايته من ضغوط الإدارة.

فالاستقلال يعتبر محدداً أساسياً لحياد المراجع في عمله وثقة الجمهور في رأيه، وبالرغم من ذلك قد يواجه المراجع صعوبات في المحافظة على استقلاله عن العميل؛ فقد يقوم المراجع بتقديم خدمات أخرى بجانب مهمة المراجعة الأساسية التي قد يترتب عليها وجود مصالح مالية بالشركة، كما أن الإدارة تؤدى دوراً كبيراً في عملية تعيينه وعزله وتحديد أتعابه، وقد تستغل ذلك في الضغط على المراجع من أجل تحقيق مصالحها الخاصة؛ مما قد يضعف من موقف المراجع، ويؤثر سلبياً على استقلاله، ومن هنا ظهرت الحاجة لتكوين لجان المراجعة والدور الذي يمكن أن تقوم به في دعم استقلال المراجع.

وتأكيداً لما سبق، أشارت بعض الدراسات إلى أن لجان المراجعة جاءت لتمثل أحد آليات الحوكمة التي تدعم استقلال المراجع الخارجي، وذلك من خلال عمل اللجنة كحلقة وصل بين المراجع والإدارة في العديد من القضايا المؤثرة على استقلاله، مثل تعيين وعزل المراجع وتحديد أتعابه والموافقة على تقديم الخدمات الاستشارية.

وبناءً على ما سبق يخلص الباحث إلى أن دعم استقلال المراجع الخارجي والتخفيف من ضغوط الإدارة عليه أثناء قيامه بتأدية مهامه يُمثل دافعاً إضافياً للمطالبة بتكوين لجان المراجعة، وذلك من خلال تولي لجنة المراجعة مسئولية العديد من الأمور المؤثرة على استقلاله.

٤/٢/١ ضعف أنظمة الرقابة الداخلية:

يُعد من الأسباب الرئيسية للمطالبة بتكوين لجان المراجعة معالجة جوانب القصور في أنظمة الرقابة الداخلية؛ لاسيما في ظل الاهتمام بزيادة فعالية هذه النظم التي من شأنها تأمين عدالة عرض القوائم المالية ومنع الغش والأخطاء.

وفي هذا الصدد يرى بعض الباحثين أن قيام لجنة المراجعة بتقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة يمكنها من تحديد نقاط القوة والضعف به مع اقتراح وسائل التطوير الممكنة، ومعالجة جوانب

القصور في نظام الرقابة الداخلية في التوقيت المناسب، وبما يضمن الوصول بمستوى أداء ذلك النظام إلى درجة الكفاءة المناسبة.

وفي ضوء ما سبق يمكن القول أن التغلب على ضعف أنظمة الرقابة الداخلية كان أحد أسباب المطالبة بتكوين لجان المراجعة، وذلك من خلال تولي اللجنة مسئولية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتحقق من فعاليته، والتأكد من أن هذا النظام يوفر الضمانات الكفيلة بمنع حدوث الأخطاء والمخالفات.

٥/٢/١ تعارض المصالح:

لعل أحد الأسباب الجوهرية للمطالبة بتكوين لجان المراجعة هو تعارض المصالح بين الأطراف الداخلية والخارجية وما ترتب على ذلك من مشاكل الوكالة، ورغبة أصحاب المصالح في توفير أداة رقابية تعمل على حماية مصالحهم من خلال مراقبة سلوك وتصرفات الإدارة فيما يتعلق بعملية التقرير المالي والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، والعمل على تدعيم جودة ومصداقية التقارير المالية .

فلقد أدي انفصال الملكية عن الإدارة وتعارض المصالح بين حملة الأسهم والإدارة، وخوف حملة الأسهم من توجيه النشاط لتعظيم ثروة الإدارة على حسابهم إلى تزايد المطالبة بتكوين لجان المراجعة للحد من تعارض المصالح، وتوفير تأكيدات إضافية بأن الإدارة تؤدي مسئولياتها بكفاءة وفعالية.

فالإدارة قد لا تعمل دائماً على تحقيق مصالح حملة الأسهم؛ فقد تتلاعب في الأرباح المحاسبية، وتقوم بممارسة الغش من أجل تحقيق مصالحها الخاصة؛ مما يضر حملة الأسهم، ولذلك يسعي حملة الأسهم إلى أن يكون هناك لجنة مراجعة فعالة للتأكد من جودة التقارير المالية وحماية مصالحهم.

وفي ضوء ما سبق يُستنتج أن المطالبة بتكوين لجان المراجعة لاقت دعماً قوياً نتيجة لتعارض المصالح بين الأطراف الداخلية والخارجية، ورغبة الأطراف الخارجية في توفير أداة تعمل على حماية مصالحهم.

٣/١ أهمية لجان المراجعة:

تقوم لجان المراجعة بدور مهم في ضمان جودة ونزاهة عملية التقرير المالي، والحد من الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية، وتوضيحاً لأهمية دور لجان المراجعة في عملية التقرير المالي تعرض الدراسة لأهمية اللجنة للأطراف التالية:

- بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية.
- بالنسبة للمراجع الخارجي.
- بالنسبة للمراجع الداخلي.
- بالنسبة لمجلس الإدارة.
- بالنسبة للأسواق المالية.

١/٣/١ بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية:

هناك اهتمام كبير بالدور الذي تقوم به لجان المراجعة كآلية أساسية من آليات الحوكمة بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية، ويرجع ذلك للأسباب التالية:

- **تُمثل لجنة المراجعة آلية حماية لمستخدمي التقارير المالية من السلوك الانتهازي للإدارة وحدوث الغش والتلاعب بالتقارير المالية.**
- **يحتاج مستخدمي التقارير المالية إلى تأكيد إضافي من جانب لجنة المراجعة عن جودة الرقابة الداخلية وعمليات المراجعة الداخلية والخارجية.**
- **الحاجة إلى تحسين جودة التقارير المالية واستعادة الثقة في المعلومات المحاسبية، وذلك بهدف زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.**

ولقد أشار تقرير معهد المراجعين الداخليين IIA الصادر عام ١٩٩٣م إلى أهمية لجان المراجعة ودورها في تدعيم جودة التقارير المالية، كما أكد تقرير المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الصادر عام ١٩٩٣م على أهمية دور لجان المراجعة في زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية للشركات.

كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA تقريراً في عام ٢٠٠٥م تناول فيه دور لجنة المراجعة في منع الغش، وأكد فيه على أن لجنة المراجعة يمكن أن تقوم بدور فعال في

منـع الغش واكتشـافه فـور وقوعـه وضـمان أن الشـركة لـديها رقابـة فعالة وبرامج لمنع الغش.

ولعل ما سبق يؤكد علـي أن الاهتمـام بتكوين لجـان المراجعـة قـد جـاء لخدمـة مسـتخدمي التقـارير الماليـة فـي المقـام الأول، وكاستجابة للمطالب المتزايدة بمساءلة الشركات، وذلك لأن مجلس الإدارة عندما يكون لديه لجنة مراجعة فعالة يمكن أن يؤدي واجباته بكفاءة وفعالية كوكيل عن أصحاب المصالح.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن مستخدمي التقارير المالية ينظرون إلى لجنة المراجعة على أنها تُمثل صمام أمان وآلية حماية لهم من السلوك الانتهازي للإدارة، وذلك لدورها في ضمان شفافية وجودة التقارير المالية؛ مما يدعم ثقتهم في المعلومات المحاسبية.

٢/٣/١ بالنسبة للمراجع الخارجي:

تعمل لجنة المراجعة على تدعيم استقلال المراجع الخارجي وتحسين جودة المراجعة، وأن ذلك يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية في تقرير المراجع الخارجي وفي مهنة المراجعة بوجه عام.

وقد أكد المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين CICA علي أهمية دور لجنة المراجعة في تدعيم استقلال المراجع الخارجي، وتطلب أن تقوم اللجنة بتقديم تقرير إلى مجلس الإدارة بأن المراجع الخارجي يعمل بشكل مستقل عن الإدارة، ولتحقيق هذه المسئولية

فإن لجنة المراجعة يجب أن تكون على دراية بالخدمات التي يقدمها المراجع للشركة، وكذلك العلاقات بين المراجع والإدارة، والتأكد من أن المراجع الخارجي ليس لديه علاقات مادية أو عائلية أو علاقات عمل بالشركة.

كما أشار قانون Sarbanes-Oxley إلى أهمية وجود لجان المراجعة من أجل ضمان سلامة وموثوقية تقرير المراجعة الخارجية، وحماية المراجع من احتمال تعرضه لضغط الإدارة، ولذلك أسند القانون سلطة تعيين ومكافأة وعزل المراجع الخارجي إلى لجنة المراجعة.

ويؤكد مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة PCAOB على أهمية دور لجنة المراجعة في متابعة عملية المراجعة الخارجية، وأهمية الاتصال بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة حول الجوانب المختلفة المرتبطة بعملية المراجعة.

وفي ضوء ما سبق يخلص الباحث إلى أن لجنة المراجعة تحقق العديد من المنافع للمراجع الخارجي، حيث تعمل على زيادة استقلاله ودعمه في حالة الخلاف مع الإدارة وحل المشاكل التي تواجهه، وأن ذلك سوف يعمل على زيادة جودة المراجعة.

٣/٣/١ بالنسبة للمراجع الداخلي:

تؤدى لجنة المراجعة دوراً مهماً في زيادة فعالية المراجعة الداخلية والعمل على تحسينها وتطويرها، وفي هذا الصدد تقوم لجنة

المراجعة بمتابعة وتقييم خطة المراجعة الداخلية واختيار الجهة المناسبة للقيام بالمراجعة الداخلية والاجتماع مع المراجع الداخلي للوقوف على الأخطاء التي تم اكتشافها والعمل على معالجتها، كما أن وجود لجنة المراجعة من شأنه تعزيز استقلال المراجع الداخلي، وذلك من خلال تولي اللجنة مهمة ترشيح المراجع الداخلي وتحديد أتعابه ومكافأته وعزله، وكذلك توفير الموارد اللازمة للمراجع الداخلي وحل المشاكل بينه وبين الإدارة.

وقد أكد معهد المراجعين الداخليين IIA على أهمية التفاعل بين لجنة المراجعة والمراجع الداخلي، لما لذلك من تأثير إيجابي على فعالية المراجعة الداخلية.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن لجنة المراجعة تعمل على زيادة فعالية المراجعة الداخلية وتدعيم استقلال المراجع الداخلي، لاسيما في ظل وجود علاقات عمل وتعاون مع المراجع الداخلي في جوانب عديدة، والعمل كحلقة وصل بين المراجع الداخلي والخارجي ومجلس الإدارة.

٤/٣/١ بالنسبة لمجلس الإدارة:

نظراً لضخامة الأعباء الموكلة إلى مجلس الإدارة، وعدم إتاحة الوقت الكاف لأعضاء المجلس للقيام بجميع واجباتهم، فإن المجلس يقوم بتكوين بعض اللجان الفرعية التي تعمل على مساعدته في الوفاء بمسئولياته، ولعل من أبرزها لجنة المراجعة.

فوجود لجنة المراجعة يحقق العديد من المنافع لمجلس الإدارة، حيث تقوم اللجنة بمساعدة المجلس على الوفاء بمسئولياته المتعلقة بمراقبة عملية التقرير المالي، والتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية، والالتزام بالقواعد والمعايير الموضوعة، كما أنها تُمثل حلقة الوصل بين مجلس الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي.

فلجنة المراجعة تعمل على زيادة كفاءة وفعالية مجلس الإدارة في الوفاء بمسئولياته فيما يتعلق بضمان مصداقية وموضوعية التقارير المالية، والتحقق من تنفيذ السياسات الموضوعة وتحقيق الأهداف المرجوة، والقيام بأي أعمال قد يكلفها بها مجلس الإدارة لمساعدته على أداء واجباته.

كما أن متابعة عملية التقرير المالي تتطلب قدراً كبيراً من الوقت والجهد، وقد يكون اشتراك كافة أعضاء مجلس الإدارة في هذه العملية أمراً لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة، وأن وجود هذه اللجنة سوف يُحسن من قدرة المجلس على مراقبة سلوك وتصرفات الإدارة.

وفي ضوء ما سبق يخلص الباحث إلى أهمية لجنة المراجعة بالنسبة لمجلس الإدارة، حيث تعمل هذه اللجنة على مساعدة مجلس الإدارة في الوفاء بمسئولياته المتعلقة بمراقبة عملية التقرير المالي، وضمان جودة التقارير المالية.

١/٣/٥ بالنسبة للأسواق المالية:

يمكن أن تقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية التي تُعد أحد المصادر المهمة للحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في سوق الأوراق المالية؛ مما يُسهم في استعادة الثقة في التقارير المالية وتنشيط سوق الأوراق المالية، وبشكل خاص في أعقاب الفضائح المالية التي تعرضت لها بعض الشركات والبنوك الكبرى كنتيجة للغش والتلاعب.

وفي هذا الصدد أشارت إحدى الدراسات إلى أن لجان المراجعة تساعد على زيادة شفافية المعلومات في سوق الأوراق المالية، وذلك من خلال تدعيم جودة الإفصاح وزيادة كمية المعلومات المفصح عنها.

ووجود لجنة مراجعة فعالة تقوم بمراقبة عملية إعداد التقارير المالية وتدعيم استقلال ودور كلً من المراجع الداخلي والخارجي والتأكيد على الالتزام بقواعد الحوكمة سوف يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى المتعاملة بالسوق في المعلومات المحاسبية؛ مما يُسهم في تنشيط سوق الأوراق المالية.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن استعادة الثقة في المعلومات المحاسبية وتنشيط سوق الأوراق المالية يتطلب توافر معلومات محاسبية ذات جودة عالية وإتاحتها لكافة المتعاملين

بالسوق، وهذا ما سوف تعمل لجنة المراجعة الفعالة على تحقيقه بفضل موقعها في عملية التقرير المالي.

١/٤ مسئوليات لجان المراجعة:

في ظل الاهتمام المتزايد بالدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في مراقبة عملية التقرير المالي؛ فإن اللجنة يُسند إليها العديد من المسئوليات البعض منها يرتبط بالتقارير المالية بشكل مباشر، والبعض الآخر يرتبط بالتقارير المالية بشكل غير مباشر، وذلك علي النحو التالي:

١/٤/١ مسئوليات مرتبطة بالتقارير المالية بشكل مباشر:

وتتمثل هذه المسئوليات فيما يلي:

١/١/٤/١ التأكد من سلامة وجودة التقارير المالية:

تتمثل المسئولية الأساسية للجنة المراجعة في مراقبة عملية التقرير المالي لضمان سلامة وجودة التقارير المالية، وفي سبيل تحقيق ذلك فإن لجنة المراجعة تُعد مسئولة عن القيام بالمهام التالية:

- فحص وتقييم التقارير المالية السنوية والفترية قبل نشرها.
- مناقشة التقديرات والأحكام المحاسبية للإدارة، والأسس التي تم على أساسها إعداد تلك التقديرات.
- دراسة السياسات المحاسبية المستخدمة وأي تغيرات فيها، والإدلاء برأيها وتوصياتها بخصوصها.

- دراسة الطرق المستخدمة في معالجة البنود غير العادية الهامة.
- التحقق من وضوح وكفاية الإفصاح بالتقارير المالية.
- التحقق مما إذا كان هناك غش وتلاعب في التقارير المالية، وضمان وجود برامج فعالة لمنع الغش والتلاعب.
- دراسة أسباب التغيرات الهامة في الأرقام والنسب المالية.
- دراسة تأثير وأسباب التسويات الهامة.

٢/١/٤/١ الإفصاح عن تقرير اللجنة:

إن مسئوليات لجنة المراجعة تتضمن بالإضافة إلى إعداد تقارير عن أدائها لمجلس الإدارة الإفصاح عن تقريرها ضمن التقارير المالية للشركة؛ حيث تتطلب هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC أن تقوم لجنة المراجعة بتقديم تقريرها ضمن التقارير المالية للشركة، وذلك لإعلام حملة الأسهم وغيرهم عن الدور الذي تمارسه لجنة المراجعة في عملية التقرير المالي. كما أوصت لجنة Treadway والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA أن تقوم لجنة المراجعة بالإفصاح عن تقرير لها ضمن التقارير السنوية للشركة يصف أنشطة اللجنة، وأن ذلك سوف يساعد على توفير تأكيد إضافي عن مدى تطبيق ممارسات الحوكمة بالشركة، ويؤدي إلى زيادة الثقة في التقارير المالية.

ويتضمن ذلك التقرير بعض البنود من أهمها أسماء ومؤهلات أعضاء اللجنة، وعدد الاجتماعات ونسبة الحضور، وملخص لمسئوليات ومهام اللجنة والأعمال التي قامت بها، وتوصيات اللجنة.

ورغم أن قواعد القيد بالبورصة المصرية تضمنت في المادة (٣٧) أن تقوم لجنة المراجعة بتقديم تقارير ربع سنوية على الأقل إلى مجلس إدارة الشركة مباشرة، إلا أن هذه القواعد لم تتطلب الإفصاح عن تقرير اللجنة ضمن تقارير الشركة، مما قد يؤثر على قدرة الأطراف الخارجية على تقييم عمل اللجنة.

وعلى عكس موقف قواعد القيد نجد أن دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في إصداره الجديد عام ٢٠١١م[٤] تطلب أن يتضمن التقرير السنوي للشركة عرضاً مختصراً عن تشكيل كل لجنة من لجان مجلس الإدارة (من ضمنها لجنة المراجعة)، وعدد اجتماعاتها، وما كلفت به وما قامت به من أعمال، وأن يحضر اجتماع الجمعية العامة للشركة رؤساء اللجان، وأن يقوم رئيس لجنة المراجعة بتقديم تقرير مستقل وقراءته في اجتماع الجمعية العامة السنوية للشركة.

٢/٤/١ مسئوليات مرتبطة بالتقارير المالية بشكل غير مباشر:

وتتمثل هذه المسئوليات فيما يلي:

١/٢/٤/١ دعم استقلال المراجع الخارجي وزيادة جودة المراجعة الخارجية:

لتدعيم استقلال المراجع الخارجي وزيادة جودة المراجعة تتولى لجنة المراجعة المهام التالية:

٢- إن الإصدار الأول لدليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في مصر صدر في عام ٢٠٠٥م عن طريق مركز المديرين المصري التابع لوزارة الاستثمار، وتم تعديله في عام ٢٠١١م.

أ- التوصية بتعيين أو عزل المراجع الخارجي:

يجب أن تقوم لجنة المراجعة بالتوصية بتعيين أو عزل المراجع الخارجي، وذلك بهدف دعم استقلال المراجع وحمايته من أي إجراء تعسفي قد تقوم به الإدارة في حالة الخلاف مع المراجع، وعند قيام اللجنة بذلك يجب أن تأخذ في الاعتبار مدى خبرة المراجع وإلمامه بطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها الشركة، ومؤهلات أعضاء فريق المراجعة.

ب- تحديد أتعاب المراجع:

عند تحديد أتعاب المراجعة يجب أن تتحقق اللجنة من تناسب أجور المراجعة مع خدمات المراجعة المقدمة، وأن مقدار الأتعاب التي تدفعها الشركة للمراجع يضمن تحقيق مستوى مقبول من الجودة لعملية المراجعة، وذلك على اعتبار أن جودة عملية المراجعة تتأثر بمقدار الأتعاب المدفوعة، وهذا يتطلب إلمام اللجنة بمستوى أتعاب المراجعة الذي تتحمله الشركات المماثلة.

ج-دراسة وتقييم خطة المراجعة الخارجية:

يجب أن تقوم لجنة المراجعة بدراسة خطة المراجعة مع المراجع الخارجي وتقييمها والتأكد من كفايتها والإدلاء بملاحظاتها عليها، وتقييم مدى كفاية الوقت المخصص لأداء عملية المراجعة ومدى الاعتماد على نتائج المراجعة الداخلية؛ مما يساعد على تحسين جودة المراجعة.

د- حل الخلافات بين الإدارة والمراجع الخارجي:

يجب أن تقوم لجنة المراجعة بحل الخلافات التي قد تنشأ بين المراجع والإدارة حول الأمور المالية والمحاسبية، والوقوف إلى جانب المراجع والعمل على التقريب في وجهات النظر، وتقليل نواحي الخلاف إلى أدنى حد ممكن، والتخفيف من ضغوط الإدارة على المراجع بما يدعم استقلاله، كما يجب أن توفر اللجنة للمراجع حرية الاتصال المباشر بها لمناقشة أي موضوعات يرى ضرورة عرضها على اللجنة.

هـ- تقييم علاقة المراجع الخارجي بالشركة وإدارتها:

يجب أن تقوم اللجنة بتقييم كافة العلاقات بين المراجع والشركة، وأن تتأكد من أن المراجع أو فريق المراجعة الخارجية ليس لديهم أي علاقات مادية أو عائلية أو علاقة عمل بالشركة وإدارتها قد تؤثر سلبياً على استقلال المراجع.

و- الموافقة على تقديم الخدمات بخلاف المراجعة:

عند الموافقة على تقديم الخدمات بخلاف المراجعة يجب أن تتأكد اللجنة من عدم تأثير ذلك على استقلال المراجع، وفي هذا الصدد يجب على اللجنة مراعاة ما يلي:

- **مدى توافر الخبرات لدى المراجع بما يسمح بتقديم هذا النوع من الخدمات.**
- **التأكد من وجود وسائل الحماية للتقليل من الأثر السلبي على استقلال المراجع عند أداء عملية المراجعة.**

- مدى تناسب الأتعاب مع طبيعة وحجم الخدمات المقدمة.
- مراجعة اللوائح التي تحكم تحديد أتعاب من يقوم بتقديم هذا النوع من الخدمات.

كما يجب على لجنة المراجعة عدم الموافقة على قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات بخلاف المراجعة في الحالات التالية:

- أن المراجع سوف يقوم بمراجعة العمل الذي قام به.
- أن المراجع سوف يقوم باتخاذ قرارات إدارية.
- وجود مصالح مشتركة بين المراجع والشركة.
- أن المراجع سوف يقوم بدور المدافع عن الشركة.

ز- تقييم فعالية المراجعة الخارجية:

عند قيام اللجنة بتقييم فعالية المراجعة الخارجية، فإنها يجب أن تركز على بعض الأمور من أهمها :

- التحقق مما إذا كان المراجع قد التزم بخطة المراجعة، ومعرفة أسباب الاختلاف في حالة وجودها.
- مدى تركيز أعضاء فريق المراجعة على القضايا الرئيسية، ومدى قدرتهم على التعامل معها بشكل مناسب.
- مدى تأثر المراجع بآراء الإدارة خلال عملية المراجعة.
- مدى استجابة المراجع لأسئلة واستفسارات اللجنة.
- مدى استخدام المراجع أساليب حديثة في عملية المراجعة.
- مدى ملاءمة فريق المراجعة من حيث العدد والخبرة.

- مدى الاعتماد على خبراء متخصصين في مراجعة العناصر الفنية.
- هل تم استخدام عمل المراجعة الداخلية بشكل مناسب.
- فحص وتقييم محتوى تقرير المراجع الخارجي والتوصيات المقترحة.

٢/٢/٤/١ الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ودعم استقلال المراجع الداخلي:

من أجل تدعيم ورفع كفاءة عملية المراجعة الداخلية ودعم استقلال المراجع الداخلي تُعد لجنة المراجعة مسئولة عن القيام بالمهام التالية:

- المشاركة في اختيار وتغيير المراجع الداخلي.
- تقييم خبرة ومعرفة المراجع الداخلي ومدى كفايتها.
- تقييم خطة عمل المراجعة الداخلية.
- التحقق من توافر الموارد الكافية لإدارة المراجعة الداخلية، وحرية الوصول للمعلومات.
- التأكد من عدم وجود أي قيود على المراجع الداخلي عند تنفيذه مسئولياته.
- الاجتماع مع المراجع الداخلي بدون حضور الإدارة لمعرفة المشاكل التي تواجهه والعمل على حلها.
- توجيه أنشطة المراجعة الداخلية نحو المناطق التي تكون أكثر عرضة للتلاعب.

- التحقق من التكامل في الأدوار بين المراجعة الداخلية والخارجية.
- الحصول على تقرير بنتائج عمل المراجع الداخلي بشكل دوري، ومتابعة مدى استجابة الإدارة لتوصيات المراجع.
- تقييم مدى فعالية المراجعة الداخلية وتحقيقها لأهدافها.
- التحقق مما إذا كانت المراجعة الداخلية تتم وفقاً للمعايير المهنية.

٣/٢/٤/١ زيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر:

هناك اهتمام متزايد في الوقت الراهن بزيادة فعالية الرقابة الداخلية التي من شأنها تأمين عدالة عرض القوائم المالية ومنع الغش والأخطاء، وهو ما يُمثل أحد الأدوار الأساسية للمراجعة الداخلية، الذي يتم تفعيله من خلال لجنة المراجعة، ولتحقيق ذلك تتولى لجنة المراجعة ما يلي:

- فحص نظام الرقابة الداخلية والتحقق من أنه يوفر الضمانات الكفيلة بمنع وقوع الأخطاء والمخالفات، وتقديم التوصيات التي من شأنها معالجة جوانب القصور.
- مراجعة النتائج التي توصل إليها المراجع الداخلي والخارجي بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- الاجتماع مع المراجع الداخلي والخارجي بدون حضور الإدارة بهدف مناقشة الحلول البديلة التي يجب الأخذ بها لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- تقييم الإجراءات التي تتبعها الشركة لضمان الالتزام بالقوانين واللوائح السارية.
- ضمان وجود الإجراءات الملائمة لإبلاغ اللجنة عن أي نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- تقييم خطط الإدارة لمعالجة نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية، ومدى كفاية الجداول الزمنية لتلك الخطط ومتابعة تنفيذها.

كما أكد دليل عمل لجان المراجعة الصادر عن وزارة الاستثمار على أن لجنة المراجعة مسئولة عن مراقبة عملية إدارة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، وفي سبيل تحقيق ذلك تتمثل مهام لجنة المراجعة فيما يلي :

- تقييم نظام إدارة المخاطر وتحديد نقاط القوة والضعف به، وتقديم التوصيات التي من شأنها معالجة جوانب القصور.
- مناقشة المخاطر المحتمل أن تواجهها الشركة، والخطوات التي تتخذها الإدارة لمواجهة هذه المخاطر.
- التأكد من أن كافة العاملين بالشركة يتفهمون أدوارهم في عملية إدارة المخاطر، وأنهم يقومون بتنفيذ مسئولياتهم بطريقة سليمة.
- التحديث المستمر لنظام إدارة المخاطر ليعكس الوضع الحالي والتطورات الجارية.

- التعاون مع المراجع الداخلي باعتباره عنصراً جوهرياً في نظام إدارة المخاطر.

وبعد التعرض لمسئوليات لجنة المراجعة تجدر الإشارة إلى أن التحديد الواضح لمسئوليات اللجنة في شكل كتابي من خلال ميثاق عمل اللجنة يؤثر بشكل كبير على فعاليتها، حيث إن تكوين لجنة المراجعة يجب أن يقترن بوجود صلاحيات مكتوبة لضمان فعالية هذه الأداة الرقابية، ولمساعدة أعضائها على فهم المسئوليات الملقاة على عاتقهم، والإسهام في تقييم أداء اللجنة من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمسئوليات الموكلة إليها. كما يجب تحديث هذا الميثاق من فترة لأخرى لكي يعكس التغيرات في الظروف والمستجدات المحيطة بالشركة وبمهنة المحاسبة.

وفى هذا الصدد أشار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في مصر إلى أن تشكيل اللجان التابعة لمجلس الإدارة يجب أن يكون وفقاً لإجراءات عامة يضعها المجلس، تتضمن تحديد مهام اللجنة ومدة عملها والصلاحيات الممنوحة إليها وكيفية رقابة المجلس عليها. كما أشار دليل عمل لجان المراجعة الصادر عن وزارة الاستثمار إلى أن ميثاق لجنة المراجعة يحدد نطاق مسئوليات اللجنة وكيفية قيامها بتنفيذ مسئولياتها، وأن إعداد ميثاق للجنة المراجعة يعد من أفضل الممارسات، كما تضمن الدليل نموذجاً استرشادياً لميثاق عمل اللجنة.

ثانياً: الخصائص الأساسية للجان المراجعة

إن لجنة المراجعة كإحدى الآليات الهامة لحوكمة الشركات يُمكن أن تقوم بدور هام في ضمان جودة التقارير المالية وخلوها من الاحتيال والتلاعب، وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية، ودعم استقلال المراجعين وضمان وجود قنوات اتصال مباشرة بين المراجعين ومجلس الإدارة.

ومجرد وجود لجنة المراجعة لا يُعد كافياً لضمان قيام اللجنة بالوفاء بهذا الدور، وإنما يتطلب الأمر ضرورة توافر بعض الخصائص في لجنة المراجعة؛ وذلك لما لها من دور في توفير المتطلبات والمهارات الواجب توافرها لزيادة فعالية اللجنة في القيام بدورها المرتقب في عملية التقرير المالي.

وبمراجعة الدراسات ذات الصلة لاحظ الباحث عدم الاتفاق بين الباحثين حول الخصائص الواجب توافرها في لجنة المراجعة وتباينت وتنوعت الآراء حول هذه الخصائص، إلا أن غالبية تلك الدراسات تطلبت توافر أربع خصائص أساسية في لجنة المراجعة، وهى الاستقلال والخبرة المالية وتكرار الاجتماعات وحجم اللجنة.

وفي ظل أهمية توافر الخصائص في لجنة المراجعة تعرض الدراسة لها لتحديد ماهيتها والجوانب المرتبطة بها وأهميتها لتحسين فعالية اللجنة، وذلك على النحو التالي:

١/٢ الاستقلال.

٢/٢ الخبرة المالية.

٣/٢ تكرار الاجتماعات.

٤/٢ حجم اللجنة.

١/٢ الاستقلال:

يُمثل الاستقلال أحد الأركان الأساسية المحددة لكفاءة وقوة لجان المراجعة؛ لاسيما أن فقدان اللجنة للاستقلال قد يفقدها المعنى والهدف من وجودها؛ حيث يترتب على ذلك تحويلها إلى مجرد لجنة لحماية مصالح الإدارة على حساب باقي أصحاب المصالح والأطراف ذوى الصلة بمجال عملها .

فلجنة المراجعة يجب أن تكون مستقلة عن الإدارة حتى يُمكنها القيام برقابة فعالة على عملية التقرير المالي، كما يُمثل الاستقلال أحد العوامل الأساسية لتحسين قدرتها على الحد من الاحتيال والغش في القوائم المالية.

وتأكيداً على أهمية الاستقلال وضعت بورصات الأوراق المالية قواعد تتعلق باستقلال لجنة المراجعة، واعتبرتها شرطاً أساسياً من شروط التسجيل بالبورصة.

ولما كان الاستقلال يُمثل أحد الخصائص الأساسية اللازم توافرها في لجان المراجعة؛ لذلك تتناول الدراسة النقاط التالية:

- **ماهية الاستقلال.**
- **أهمية الاستقلال.**

- الموقف المهني والتنظيمي من استقلال لجنة المراجعة.

١/١/٢ ماهية الاستقلال:

إن فعالية لجنة المراجعة في ممارسة عملها تتطلب توافر الاستقلال لأعضائها، وذلك لأن الأعضاء المستقلين يكونون أكثر قدرة على التقييم الموضوعي لمدى سلامة الممارسات المحاسبية للإدارة وفعالية الرقابة الداخلية. ومن ناحية أخرى فإن لجنة المراجعة التي تفتقد إلى الاستقلال تكون صورية ورمزية، ولا تحقق الدور المرتقب منها.

وللتعرف على ماهية استقلال لجنة المراجعة سوف يتم تناول النقاط التالية:

- مفهوم الاستقلال.
- المؤشرات الدالة على الاستقلال.

١/١/١/٢ مفهوم الاستقلال:

رغم تعدد آراء الباحثين بشأن مفهوم الاستقلال، إلا أنه يمكن تبويبها في اتجاهين هما:

الاتجاه الأول: يركز على عدم ارتباط أعضاء اللجنة بعلاقات مع الشركة

يرى أنصار هذا الاتجاه أن استقلال لجنة المراجعة يتطلب أن يكون أعضائها متحررين من أي علاقة مادية أو عائلية أو علاقة

عمل بالشركة وإدارتها، والتي قد تؤثر على ممارسة عملهم في لجنة المراجعة.

وقدم أنصار هذا الاتجاه بعض الأمثلة على العلاقات المؤثرة على الاستقلال؛ من أهمها:

- إذا كان العضو يعمل لدى الشركة أو الشركات التابعة لها خلال السنوات الخمس السابقة.
- إذا حصل العضو على مكافآت من الشركة أو الشركات التابعة لها بخلاف مقابل عضوية مجلس الإدارة.
- إذا كان العضو شريكاً أو أحد كبار المساهمين أو مديراً تنفيذياً في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية قوية مع الشركة.
- إذا كان العضو لديه علاقة قرابة مع أحد المديرين التنفيذيين بالشركة أو الشركات التابعة لها خلال السنوات الخمس السابقة.

ويلاحظ على هذا الاتجاه أنه ركز على الاستقلال الشكلي للجنة المراجعة، الذي يقصد به أن يتجنب عضو لجنة المراجعة أي علاقات أو معاملات تحقق مصلحة أو منفعة شخصية له من شأنها أن تؤثر على ممارسة عمله باللجنة.

الاتجاه الثاني: يركز على قدرة أعضاء اللجنة على اتخاذ القرارات بموضوعية

يرى أنصار هذا الاتجاه أن الاستقلال يتمثل في قدرة أعضاء اللجنة على اتخاذ القرارات بموضوعية وواقعية دون أن يتأثروا بالآخرين، حتى لو كان هناك تعارض مع مصالح الإدارة العليا .

وقدم أنصار هذا الاتجاه بعض الأمثلة للاستقلال التي تدعم وجهة نظرهم من أهمها:

- تمتع أعضاء لجنة المراجعة بالنزاهة والأمانة.
- تمتع أعضاء لجنة المراجعة بالعدالة والشعور بالمسئولية تجاه حماية الملاك.

ويلاحظ على هذا الاتجاه أنه ركز عند تعريفه للاستقلال على الاستقلال الحقيقي للجنة المراجعة، الذي يُقصد به التعبير عن الرأي بنزاهة وأمانة وموضوعية، وعدم السماح لأي اعتبارات أخرى أن تؤثر على رأى اللجنة، وأن تكون الآراء والأحكام الشخصية لعضو اللجنة غير متحيزة تجاه اهتمامات الإدارة أو المراجع أو أي شخص آخر بالشركة.

ويبدو للباحث أنه بالرغم من تركيز كل اتجاه على نوع من أنواع الاستقلال، إلا أننا نرى أن الاستقلال يتطلب التركيز على البعدين معاً من خلال التحرر من العلاقات المادية أو العائلية أو علاقات العمل بالشركة، هذا بالإضافة إلى التمتع بالنزاهة والأمانة والعدالة وتحمل المسئولية.

٢/١/١/٢ المؤشرات الدالة على الاستقلال:

هناك بعض المؤشرات التي يمكن من خلالها الاستدلال على مدى استقلال لجنة المراجعة؛ من أهمها:

- **المكافآت الاستشارية للجنة.**
- **ملكية أعضاء اللجنة للأوراق المالية للشركة.**
- **وجود علاقات بين أعضاء اللجنة والشركة.**
- **وجود المديرين التنفيذيين باللجنة.**
- **نسبة المديرين الخارجيين باللجنة.**
- **سمعة أعضاء اللجنة.**

ونظراً لأهمية هذه المؤشرات، تعرض الدراسة لها باختصار فيما يلي:

أ- المكافآت الاستشارية للجنة:

إن تحقيق الاستقلال يتطلب ألا يحصل عضو لجنة المراجعة على أي مكافآت أو أجور إشرافية من الشركة بخلاف مقابل عضويته في مجلس الإدارة، وأن حصول عضو اللجنة على هذه المكافآت مقابل خدمات استشارية يترتب عليه وجود علاقات مادية مع الشركة؛ مما قد يؤثر سلبياً على استقلاله.

وفي هذا الصدد توصلت بعض الدراسات إلى أن ارتفاع المبالغ التي يحصل عليها أعضاء لجنة المراجعة من هذه الأعمال الاستشارية قد يؤدى إلى وجود روابط اقتصادية بين أعضاء اللجنة والإدارة، وبالتالي يكونون غير قادرين على التصريح بحقيقة تقييمهم

لأداء الإدارة خوفاً من فقد مناصبهم وبالتالي التأثير على أوضاعهم الاقتصادية؛ مما يدل على انخفاض استقلالهم.

ولعل خير مثال على ذلك ما حدث في شركة Enron، حيث حصل أحد أعضاء لجنة المراجعة على مكافآت مقابل خدمات استشارية علاوة على ما حصل عليه مقابل عضوية اللجنة، ولذلك تطلب قانون Sarbanes-Oxley أن يُدفع لأعضاء لجنة المراجعة مكافآت عن عملهم في لجنة المراجعة فقط، وليس عن أي أعمال أخرى كالاستشارات المالية.

ب- ملكية أعضاء اللجنة للأوراق المالية للشركة:

أشارت بعض الدراسات إلى أن ملكية أعضاء لجنة المراجعة للأوراق المالية للشركة أمر غير مرغوب فيه؛ لأنه قد يؤثر سلبياً على موضوعية واستقلال اللجنة في القيام بدورها الرقابي، ويرجع السبب في ذلك إلى أن اللجنة قد تتواطأ مع الإدارة لحماية استثماراتها، وتتجاهل الممارسات المحاسبية غير الملائمة، وذلك في حالة اعتقادها أن هذه الممارسات سوف تزيد من ثروته.

وتجدر الإشارة إلى أن تقرير Higgs في المملكة المتحدة الصادر عام ٢٠٠٣م أشار إلى أن الاستقلال يتأثر سلبياً عندما يحصل العضو على خيارات أسهم كجزء من. وفي ذات السياق توصلت بعض الدراسات إلى أن مكافأة لجنة المراجعة بخيارات

الأسهم تقلل من استقلال اللجنة وفعاليتها في القيام بدورها في عملية التقرير المالي.

ج- وجود علاقات بين أعضاء اللجنة والشركة:

يمكن تصنيف العلاقات بين أعضاء لجنة المراجعة والشركة إلى ثلاث أنواع هي:

- العلاقات المادية: تتمثل في الأعضاء الذين لديهم تعاملات تجارية كبيرة مع الشركة.
- العلاقات الشخصية: تتمثل في العلاقات العائلية أو علاقات الصداقة مع الإدارة العليا.
- علاقات العمل: تتمثل في أعضاء اللجنة الذين يعملون حالياً في الشركة أو خلال السنوات الثلاث السابقة.

ويتطلب الاستقلال عدم ارتباط عضو لجنة المراجعة بالشركة أو الشركات التابعة لها بعلاقة مادية أو عائلية أو علاقة عمل قد تؤثر على استقلاله. فالعلاقات والروابط المادية والشخصية وعلاقات العمل بين أعضاء لجنة المراجعة والشركة أو الشركات التابعة لها يكون لها تأثير سلبي على استقلال اللجنة وفعاليتها في تنفيذ مهامها. وفي هذا الصدد توصلت بعض الدراسات إلى أن العلاقات الشخصية والمادية بين أعضاء لجنة المراجعة والإدارة التنفيذية تقلل من استقلال اللجنة وقدرتها على تحسين جودة الأرباح.

د- وجود مديرين تنفيذيين باللجنة:

إن وجود مديرين تنفيذيين في لجنة المراجعة يؤثر سلبياً على درجة استقلالها، وذلك نتيجة لعلاقة العمل والتبعية التي تربط هؤلاء المديرين بالشركة وإدارتها. وتأكيداً على ذلك توصلت إحدى الدراسات إلى أن هناك علاقة عكسية بين جودة التقارير المالية ونسبة المديرين التنفيذيين في لجنة المراجعة.

وفي هذا الصدد أكدت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC على أن وجود المديرين التنفيذيين في لجنة المراجعة يُعد أسوأ من عدم وجود لجنة مراجعة بالشركة، حيث إن لجنة المراجعة في هذه الحالة سوف تضلل حملة الأسهم من خلال محاولة إقناعهم بوجود رقابة فعالة، ولذلك تتطلب الهيئة تكوين لجنة المراجعة بالكامل من المديرين غير التنفيذيين، وذلك للمحافظة على استقلالها.

بالإضافة إلى ما سبق، فقد توصلت بعض الدراسات إلى أن وجود المديرين التنفيذيين بلجنة المراجعة يعرقل وجود نظام جيد لحوكمة الشركات، ويحول لجنة المراجعة إلى مجرد أداة في يد الإدارة لتقديم رقابة ظاهرية وشكلية، ولذلك يجب استبعاد المديرين التنفيذيين من عضوية اللجنة من أجل المحافظة استقلالها.

هـ- نسبة المديرين الخارجيين باللجنة:

إن وجود المديرين الخارجيين في لجنة المراجعة يزيد من درجة استقلالها، ويرجع ذلك إلى أنه قد لا يوجد أي علاقات مادية أو عائلية بين المدير الخارجي وإدارة الشركة، كما أن سوق العمل الإداري يعاقب المديرين الذين يفشلون في حماية مصالح المساهمين، ولذلك فإن هؤلاء المديرين يكون لديهم دافع للمحافظة على سمعتهم واستقلالهم.

وقد أكدت لجنة Cohen المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين AICPA أن وجود لجنة مراجعة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين من خارج الشركة يدعم استقلال هذه اللجنة، ويحقق الهدف منها، ويحافظ على توازن العلاقة بين المراجعين والإدارة.

وتدعيماً لما سبق توصلت بعض الدراسات إلى أن وجود المديرين الخارجيين في لجنة المراجعة يتيح لها الفرصة لممارسة عملها بعيداً عن تدخلات الإدارة، ويزيد من قدرتها على مراقبة سلوك الإدارة وكشف ممارسات إدارة الأرباح، وذلك يعكس استقلال المديرين الخارجيين، ورغبتهم في المحافظة على سمعتهم وخبرتهم في التعامل مع قضايا التقرير المالي.

و- سمعة أعضاء اللجنة:

تتصل السمعة الطيبة لعضو لجنة المراجعة بعدد اللجان ومجالس الإدارة التي يشارك فيها، والتي تكسبه مجموعة من الخبرات تنعكس بالإيجاب على مستوى أدائه، ونتيجة لذلك فإن مثل هذا العضو يكون مدفوعاً داخلياً للحفاظ على استقلاله وسمعته الجيدة والبعد عن المشاكل التي قد تسئ بسمعته وتعرضه لمخاطر الدعاوي القانونية التي تؤثر بالسلب على إعادة ترشيحه للاستمرار في عضوية المجالس التي يعمل بها، وبالتالي سوف يكون مدفوعاً لأداء واجباته بأمانة وكفاءة.

وفي هذا الصدد توصلت إحدى الدراسات إلى أن عدد اللجان ومجالس الإدارات التي يعمل بها أعضاء لجنة المراجعة يرتبط عكسياً بمستوي إدارة الأرباح الفترية، وأن ذلك يعكس استقلال هؤلاء الأعضاء ورغبتهم في المحافظة على سمعتهم أو خبرتهم في التعامل مع قضايا التقرير المالي.

٢/١/٢ أهمية الاستقلال:

هناك اهتمام من جانب الهيئات المهنية والجهات الرقابية بأهمية توافر الاستقلال للجنة المراجعة لتدعيم فعاليتها وزيادة قدرتها على الوفاء بمسئولياتها؛ حيث نجد بعض الهيئات المهنية مثل معهد المراجعين الداخليين IIA، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين CICA أكدوا على ضرورة أن يكون أعضاء اللجنة مستقلين ومحايدين لدعم فعاليتها. ومن جانب الجهات الرقابية نجد أن هيئة تداول الأوراق

المالية الأمريكية SEC تتطلب استبعاد الأعضاء غير المستقلين من عضوية اللجنة لزيادة قدرتها على تحسين جودة التقارير المالية.

وهذا الاهتمام من جانب الهيئات المهنية والجهات الرقابية إنما يرجع إلى الدور الذي يمكن أن تقوم به لجنة المراجعة المستقلة في الأمور التالية:

- دعم استقلال المراجعين وتحسين جودة المراجعة.
- حماية أصحاب المصالح.
- تحسين جودة التقارير المالية.

وفيما يلي تعرض الدراسة لهذه العناصر بشيء من التفصيل:

١/٢/١/٢ دعم استقلال المراجعين وتحسين جودة المراجعة:

لكي يتمكن أعضاء لجنة المراجعة من دعم استقلال المراجع الداخلي والخارجي في مواجهة الإدارة، فإنهم لابد أن يكونوا مستقلين عن الإدارة. ولذلك أكد معهد القانون الأمريكي على أن لجنة المراجعة المستقلة سوف تدعم من استقلال المراجع الخارجي، وتدعم موضوعية المراجع الداخلي.

وتأكيداً لما سبق أشارت بعض الدراسات إلى أن لجنة المراجعة المستقلة تكون أكثر فعالية في دعم استقلال المراجع الخارجي وحمايته من العزل بعد إصداره تقريراً حول الشك في قدرة الشركة على الاستمرار، كما تدعم المراجع في حالة الخلاف مع الإدارة، وتقلل من تأثير الإدارة على قرارات المراجع.

فلجنة المراجعة تشارك في اختيار وتعيين وعزل المراجع الخارجي، ولذلك عندما لا تكون اللجنة مستقلة عن الإدارة فإنها تختار المراجع الذي يعمل على تحقيق رغبات ومصالح الإدارة؛ مما قد يؤثر سلبياً على استقلال المراجع وجودة المراجعة.

كما أشارت دراسات أخرى إلى أن لجنة المراجعة المستقلة يُمكن أن تقلل من ضغوط الإدارة على المراجع الداخلي من خلال العمل كحلقة وصل بينه وبين الإدارة ودعم المراجع الداخلي، والعمل على وضع قنوات اتصال مباشرة مع المراجع الداخلي وعقد اجتماعات خاصة معه بدون حضور الإدارة؛ مما يساعد على دعم استقلاله.

وفي ذات السياق أشارت بعض الدراسات إلى أن زيادة درجة استقلال لجنة المراجعة بعد صدور قانون Sarbanes-Oxley أسهم في تدعيم استقلال المراجعين وزيادة جودة المراجعة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن لجنة المراجعة عندما تكون مستقلة عن الإدارة فإنها تكون أكثر قدرة على مقاومة ضغوط الإدارة على المراجعين، والوقوف إلى جانبهم في الخلافات مع الإدارة؛ مما يدعم استقلالهم ويحسن من جودة المراجعة.

٢/٢/١/٢ حماية أصحاب المصالح:

إن الإدارة قد لا تعمل دائماً على تحقيق مصالح المُلاك، فقد تقوم الإدارة بالتلاعب في الأرباح أو ممارسة الغش في سبيل تحقيق

مصالحها الخاصة؛ مما يضر بحملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح، ولذلك يفضل حملة الأسهم أن يكون هناك لجنة مراجعة مستقلة وفعالة تقوم بمراقبة سلوك وتصرفات الإدارة، وتعمل على ضمان جودة التقارير المالية.

ولذلك فإن منظمي المهنة وواضعي المعايير يرون أن لجنة المراجعة المستقلة تعتبر آلية مهمة لحوكمة الشركات لدورها في حماية حملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح، وذلك من خلال مراقبتها لتصرفات الإدارة فيما يتعلق بعملية التقرير المالي والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

وتبرز أهمية الاستقلال في أن الأعضاء المستقلين في لجنة المراجعة لا يكون لديهم أي علاقات مادية أو عائلية مع الإدارة؛ وبالتالي يكون لديهم قدرة أكبر على مساءلة الإدارة، والتقييم الموضوعي للممارسات المحاسبية للإدارة، واتخاذ القرارات التي تكون في صالح ملاك الشركة.

وتدعيماً لما سبق أشارت بعض الدراسات إلى أن الاستقلال يزيد من قدرة اللجنة على توجيه التساؤلات للإدارة حول تصرفاتها وأحكامها، ويمثل عاملاً مهماً في تحسين قدرة اللجنة على منع التضليل والاحتيال في القوائم المالية.

كما توصلت بعض الدراسات إلى أن وجود الأعضاء المستقلين في لجنة المراجعة سوف يزيد من ممارسات الحوكمة الجيدة بالشركة، ويزيد من قدرة اللجنة على الحد من إدارة الأرباح،

ويقلل من عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية والخارجية، وذلك من خلال تقليل قدرة الإدارة على الاحتفاظ بالمعلومات الداخلية أو التلاعب في المعلومات العامة، وإتاحة المعلومات للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية.

ومما سبق يخلص الباحث إلى أن وجود لجنة مراجعة مستقلة تقوم بالإشراف على عملية التقرير المالي ومراقبة تصرفات الإدارة، والتأكد من الالتزام بقواعد الحوكمة، كل ذلك سوف يؤدى إلى حماية الملاك وغيرهم من أصحاب المصالح من الغش والتلاعب.

٣/٢/١/٢ تحسين جودة التقارير المالية:

تقوم لجنة المراجعة المستقلة بدور مهم في تدعيم جودة التقارير المالية؛ فالأعضاء المستقلين في لجنة المراجعة يكونون أكثر قدرة على التقييم الموضوعي لمدى ملاءمة الاختيارات المحاسبية للإدارة والرقابة الداخلية، ويكونون أقل تردداً في توجيه التساؤلات للإدارة؛ مما يؤدي إلى تخفيض احتمالات حدوث الغش أو التلاعب بالتقارير المالية، واستعادة ثقة المستثمرين في المعلومات المحاسبية.

كما توصلت بعض الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بين استقلال لجنة المراجعة وجودة التقارير المالية من خلال الربط بين الاستقلال وكلً من تعيين المراجعين المتخصصين بالصناعة، والحد

من إدارة الأرباح، وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية، وتدعيم جودة المراجعة.

وهناك سببان رئيسيان للتأثير الإيجابي لاستقلال لجنة المراجعة على جودة التقارير المالية وهما:-

- أن الأعضاء المستقلين ليس لديهم أي علاقات مادية أو عائلية مع الإدارة، والتي قد تضعف من قدرتهم على مساءلة الإدارة.
- رغبة الأعضاء المستقلين في المحافظة على وتحسين سمعتهم في سوق العمل تدفعهم إلى فرض رقابة أكبر على ممارسات الإدارة.

وتعمل لجان المراجعة المستقلة أيضاً على تدعيم جودة التقارير الفترية؛ فقد توصلت إحدى الدراسات إلى أن تكليف المراجع الخارجي بفحص التقارير الفترية بشكل اختياري بالمملكة المتحدة يزيد في حالة تمتع لجنة المراجعة بالاستقلال؛ مما يُسهم في تدعيم جودة التقرير الفتري.

وهناك علاقة إيجابية بين ملكية لجنة المراجعة للأسهم كمؤشر على انخفاض استقلالها وممارسة إدارة الأرباح بالتقارير المالية الفترية. كما توصلت بعض الدراسات إلى أن لجان المراجعة المستقلة تعمل على زيادة درجة الالتزام بتعليمات ومتطلبات الإفصاح الفتري الواردة بمعايير التقرير المالي الفتري؛ مما يؤدي إلى تدعيم جودة تلك التقارير.

ويمكن القول أن الأعضاء المستقلين في لجنة المراجعة يوفرون رقابة أفضل على عملية التقرير المالي؛ حيث لا يوجد لديهم علاقات مع الشركة وإدارتها وهم غير تابعين لها، وبالتالي لا يكون لديهم دوافع لقبول المخالفات التي تؤثر على نتائج أعمال الشركة.

٣/١/٢ الموقف المهني والتنظيمي من الاستقلال:

هناك اهتمام مهني وتنظيمي كبير بضرورة توافر الاستقلال للجنة المراجعة؛ وذلك من أجل تدعيم فعاليتها في تحقيق الدور المرتقب منها، ولزيادة قدرتها على مراقبة سلوك وتصرفات الإدارة. فقد أكدت لجنة Cohen التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA أن لجنة المراجعة يجب أن تكون مستقلة حتى تصبح آلية رقابية داخلية فعالة في حوكمة الشركات. كما أن المنظمين وواضعي السياسات في كثير من دول العالم ركزوا على تكوين لجان المراجعة المستقلة من أجل استعادة ثقة المستثمرين في المعلومات المحاسبية.

ولقد أصدرت اللجنة القومية للمتعاملين في الأوراق المالية NASD عام ١٩٩٩م قواعد طالبت فيها الشركات بتكوين لجان المراجعة من الأعضاء المستقلين الذين ليس لهم علاقة بالشركة وإدارتها، كما بينت هذه القواعد أن الموظفين بالشركة والأشخاص الذين لديهم علاقة عائلية بالمديرين التنفيذيين يعتبرون غير مستقلين، إلا أن هذه القواعد تضمنت بعض الاستثناءات؛ حيث سمحت بتعيين بعض الأعضاء الذين لديهم علاقات مع الشركة في

لجنة المراجعة إذا رأى مجلس الإدارة أن وجود هؤلاء الأعضاء سوف يكون في مصلحة الشركة؛ مما قد يهدد استقلال اللجنة.

هذا وقد أكدت لجنة Blue Ribbon على أهمية الاستقلال، ففي تقريرها الخاص بتحسين فعالية لجان المراجعة طالبت بضرورة أن يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين، وأشارت إلى أن توافر الاستقلال يؤدي إلى زيادة فعالية الدور الإشرافي للجنة المراجعة ومنع حدوث الغش والاحتيال بالتقارير المالية.

ولقد شدد تقرير Ramsay الذي صدر في استراليا بعد انهيار بعض الشركات على أهمية تكوين لجنة المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين، وهو ما طالبت به أيضاً البورصة الاسترالية من أجل زيادة فعالية اللجنة في القيام بدورها الرقابي، على أن يكون غالبية هؤلاء الأعضاء مستقلين بما في ذلك رئيس اللجنة. وتتطلب قواعد التسجيل بالبورصة في ماليزيا أن يكون غالبية أعضاء لجنة المراجعة مستقلين.

وفى المملكة المتحدة أوصت لجنة مراجعة الشئون المالية للشركات والمعروفة بلجنة Cadbury في تقريرها عام ١٩٩٢م بتشكيل لجنة المراجعة من ثلاث مديرين غير تنفيذيين، وأن تتمتع اللجنة بالاستقلال، وأن يتم الإفصاح عن عضوية اللجنة في التقارير السنوية للشركة. كما أوصى تقرير لجنة Smith الصادر عام ٢٠٠٣م أن تشكل لجنة المراجعة من ثلاث مديرين غير تنفيذيين على الأقل، وأن يكونوا مستقلين.

أيضاً أوصى المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين CICA الشركات المساهمة الكندية بتكوين لجان المراجعة من المديرين غير التنفيذيين المستقلين؛ وذلك إيماناً منه بأهمية توافر الاستقلال للجنة المراجعة.

وترى هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC ضرورة تكوين لجنة المراجعة من المديرين المستقلين والإفصاح عن استقلال اللجنة في التقارير المالية، وفى حالة كون أحد الأعضاء غير مستقل يجب أن يتم الإفصاح عن طبيعة العلاقة التي تؤثر على استقلاله، والسبب الذي جعل مجلس الإدارة يقبل عضويته في لجنة المراجعة.

ولقد أكد قانون Sarbanes-Oxley أن لجنة المراجعة يجب أن تكون مستقلة عن الإدارة من أجل أن تقوم برقابة فعالة، وتحسن من مصداقية وجودة عملية التقرير المالي، كما أكد القانون على أنه يعتبر عضو لجنة المراجعة مستقلاً إذا لم يكن مرتبطاً بالشركة أو بالشركات التابعة لها، ولم يحصل على أي مكافآت عن أعمال استشارية.

وبالنسبة للوضع في مصر فإن دليل عمل لجان المراجعة الصادر عن وزارة الاستثمار في عام ٢٠٠٨م قد أكد على أن استقلال الأعضاء يعتبر حجر الزاوية لتحقيق فعالية اللجنة، وبصفة خاصة عند مراقبة سلامة ومصداقية عملية التقرير المالي، وعند تقييم المجالات التي يتم فيها إصدار أحكام أو اتخاذ قرارات هامة،

وعرف العضو المستقل بأن يكون مستقلاً عن الإدارة، ويكون ارتباطه الوحيد بالشركة من خلال عضويته في مجلس الإدارة، بحيث لا يكون من كبار المساهمين بالشركة أو من كبار العملاء أو الموردين بالشركة. ويبدو للباحث أن القصور الذي يمكن أن يوجه إلى هذا الدليل أنه استرشادي وغير ملزم للشركات.

وتجدر الإشارة إلى أن دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في إصداره الجديد عام ٢٠١١م على الرغم من تأكيده على ضرورة تكوين لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، إلا أنه أجاز أن تضم اللجنة أعضاء غير تنفيذيين في حالة عدم توافر العدد الكافي من الأعضاء المستقلين ، الأمر الذي يتطلب تعديل هذه القواعد لكي تتضمن ضرورة توافر الاستقلال الكامل لزيادة فعالية اللجنة مع تحديد العلاقات والعوامل المؤثرة على الاستقلال كما هو الحال في الدول المتقدمة.

كما أن قواعد القيد الصادرة عام ٢٠١٤م عن الهيئة العامة للرقابة المالية تطلبت من الشركات تكوين لجنة المراجعة من ثلاثة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، على أن يكون من بينهم عضو مستقل على الأقل.

ويلاحظ على هذه القواعد أنها اكتفت بأن يكون أحد الأعضاء على الأقل مستقلاً ولم تشترط توافر الاستقلال الكامل للجنة المراجعة، كما أنها أغفلت تحذير أو منع أعضاء لجنة المراجعة من القيام بأي أعمال أخرى بالشركة واقتصار المكافآت على العمل في

لجنة المراجعة، كما أنها لم تحدد أي علاقات قد تكون مؤثرة على استقلال اللجنة وتؤدى إلى التضارب في المصالح، الأمر الذي يتطلب تعديل هذه القواعد.

وفى ضوء العرض السابق لخاصية استقلال لجنة المراجعة يخلص الباحث إلى بعض النتائج من أهمها:

- يعتبر توافر الاستقلال أمراً حتمياً لفعالية اللجنة، وبدونه تكون اللجنة صورية وتفقد موضوعيتها، وهو الأمر الذي أجمعت عليه مختلف الجهات المهنية والتنظيمية والباحثين.
- هناك جانبان للاستقلال يجب توافرهما معاً في لجنة المراجعة، وهما الاستقلال الشكلي من خلال تجنب العلاقات المادية والعائلية وعلاقات العمل بالشركة التي قد تؤثر على الاستقلال، والاستقلال الحقيقي المتمثل في القدرة على اتخاذ القرارات بموضوعية وبدون تحيز.
- هناك بعض المؤشرات التي يمكن من خلالها التعرف على درجة الاستقلال من أهمها المكافآت الاستشارية للجنة، وملكية أعضاء اللجنة للأوراق المالية للشركة، ووجود علاقات بين أعضاء اللجنة والشركة، ووجود مديرين تنفيذيين باللجنة، ونسبة الأعضاء الخارجيين باللجنة، وسمعة أعضاء اللجنة.
- أهمية الاستقلال تنبع من تأكيد الجهات المهنية والرقابية على ضرورة توافره لزيادة فعالية اللجنة؛ وذلك لدوره في دعم استقلال

المراجعين وتحسين جودة المراجعة، وحماية أصحاب المصالح، وتدعيم جودة التقارير المالية.

- القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة في مصر غير كافية، وتحتاج إلى التأكيد على ضرورة توافر الاستقلال الكامل للجنة المراجعة، وتحديد العلاقات والعوامل المؤثرة عليه والتي يجب تجنبها، مثل ملكية أعضاء لجنة المراجعة لأسهم الشركة ووجود علاقات مادية وعائلية بالشركة وإدارتها.

٢/٢ الخبرة المالية:

تعتبر الخبرة المالية من إحدى الخصائص المهمة التي يجب توافرها للجنة المراجعة لتدعيم فعاليتها في الإشراف على عملية التقرير المالي؛ وذلك نظراً للطبيعة الفنية والمعقدة لبعض الموضوعات التي تتعامل معها اللجنة، كما أن توافر هذه الخبرة يساعد اللجنة على اكتشاف المخالفات والأخطاء وتصحيحها في التوقيت المناسب.

ولذلك أوصت لجنة Blue Ribbon أن تحسين فعالية لجنة المراجعة يتطلب أن يكون كل أعضاء لجنة المراجعة لديهم حد أدنى من المعرفة التي تُمكنهم من فهم المعلومات المحاسبية، وأن يكون أحد الأعضاء على الأقل لديه خبرة مالية. كما يجب أن يحصل أعضاء لجنة المراجعة على تدريب مهني من فترة إلى أخرى لكي يكونوا على دراية بالتطورات الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة.

وتوضيحاً لطبيعة الخبرة المالية كإحدى الخصائص الأساسية الواجب توافرها في لجنة المراجعة تتناول الدراسة ما يلي:

- ماهية الخبرة المالية.
- أهمية الخبرة المالية.
- الموقف المهني والتنظيمي من الخبرة المالية.

١/٢/٢ ماهية الخبرة المالية:

يواجه لجنة المراجعة أثناء تأدية عملها كثير من أمور المحاسبة والمراجعة التي تحتاج إلى رأي مهني، ومن ثم تحتاج اللجنة إلى توافر الخبرة الكافية بالأمور المالية والمحاسبية؛ وذلك لتمكينها من ممارسة دورها بشكل فعال في عملية التقرير المالي.

ومن خلال تحليل وجهات النظر المختلفة حول مفهوم الخبرة المالية يمكن تقسيمها إلى ثلاث اتجاهات على النحو التالي:

الاتجاه الأول: يركز على الخبرة المالية من العمل السابق

يرى أنصار هذا الاتجاه أن الخبرة المالية هي خبرة العمل السابقة في مجال المحاسبة والمراجعة أو التمويل، أو الحصول على مؤهل في هذه المجالات، أو أي خبرة أخرى تزيد من الدراية المالية للشخص.

الاتجاه الثاني: يركز على الصفات الواجب توافرها في الخبير المالي

تتبني هذا الرأي هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC، التي ترى أن الخبير المالي هو الشخص الذي تتوافر فيه الصفات التالية:

- القدرة على فهم المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والقوائم المالية.
- الخبرة بتطبيق هذه المبادئ فيما يتعلق بالتقديرات والاستحقاقات والاحتياطيات.
- الخبرة بإعداد أو مراجعة أو تحليل وتقييم القوائم المالية، أو الإشراف على أشخاص يؤدون هذه الأنشطة.
- الخبرة بنظام الرقابة الداخلية وإجراءات عملية التقرير المالي.
- فهم وظائف لجنة المراجعة.

الاتجاه الثالث: يركز على الوظائف التي تؤدي إلى اكتساب الخبرة

يرى أنصار هذا الاتجاه أن الخبير المالي هو الشخص الذي يعمل كمحاسب أو مراجع أو مدير مالي أو مدير حسابات أو محلل مالي أو مستشار مالي أو موظف بنك أو مراقب مالي أو أي وظيفة أخرى تتطلب القيام بمهام مشابهة.

ومن تحليل الاتجاهات السابقة يخلص الباحث إلى النقاط التالية:

- أن الاتجاه الثاني أعم وأشمل من باقي الاتجاهات؛ حيث إنه يركز على المواصفات الواجب توافرها في الخبير المالي، وليس المنصب الوظيفي الذي يشغله.

- أن الخبرة المالية تتطلب إلمام العضو بالجوانب المختلفة لعملية التقرير المالي، بالإضافة إلى الدراية بطبيعة مسئوليات اللجنة.

ولقد قسمت الدراسات المهتمة الخبرة المالية إلى ثلاث أنواع رئيسية وهى:

- الخبرة المالية المحاسبية: وتشمل الأشخاص الذين لديهم خبرة كمحاسب أو مراجع أو مدير مالي أو مراقب أو مدير حسابات.
- الخبرة المالية غير المحاسبية: وتشمل الأشخاص الذين لديهم خبرة كمدير تمويل أو رئيس بنك استثماري أو محلل مالي أو مستشار مالي أو موظف بنك.
- الخبرة بالجوانب الإشرافية: مثل الخبرة كمدير تنفيذي أو رئيس شركة.

ولقد أكدت بعض الدراسات على أن الخبرة المحاسبية تُمثل أهم أنواع الخبرة المالية، وذلك نظراً لطبيعة مشاكل المحاسبة والمراجعة التي قد تواجه اللجنة عند ممارسة عملها والتي تحتاج منها إلى رأى مهني، كما أن الخبراء المحاسبين يكون لديهم القدرة على تقييم المعالجات المحاسبية ومناقشة أحكام الإدارة والتقديرات والافتراضات المتعلقة بتطبيق سياسات محاسبية جديدة.

ورغم ما سبق فإن الباحث يتفق مع الرأي القائل أن الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة يجب أن تشتمل على الخبرة بالمحاسبة والمراجعة، والخبرة بحوكمة الشركات، والخبرة بنشاط الشركة.

وتجدر الإشارة إلى أنه يتم تحديد مدى توافر الخبرة المالية في عضو لجنة المراجعة من خلال تقييم الخلفية المالية لعضو اللجنة والتحقق من مدى توافر أحد المؤشرين التاليين:

- الخبرة الوظيفية السابقة في مجال المحاسبة أو التمويل: مثل العمل كمحاسب، أو مراجع، أو مدير مالي، أو مراقب، أو مدير حسابات، أو محلل مالي، أو موظف بنك، أو رئيس مجلس إدارة.
- الحصول على شهادة أكاديمية مناسبة: مثل الحصول على درجة الدكتوراه، أو الماجستير، أو البكالوريوس، وذلك في مجال المحاسبة والمراجعة، أو التمويل، أو أي تخصصات مشابهة لذلك.

وجدير بالذكر أن أعضاء لجنة المراجعة يجب أن يحصلوا على تدريب مهني من فترة إلى أخرى لكي يكونوا على دراية بالتطورات الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة.

٢/٢/٢ أهمية الخبرة المالية:

هناك اهتمام كبير من جانب الهيئات المهنية مثل مجلس معايير المراجعة ASB ومجلس الإشراف العام POB، والجهات الرقابية مثل هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC بأهمية توافر الخبرة المالية لدى لجنة المراجعة لتدعيم فعاليتها في القيام بدورها الرقابي، وتعزيز دورها في عملية التقرير المالي، وذلك في

ضوء ما قد تواجهه اللجنة من قضايا محاسبية معقدة تتطلب وجود مثل هذه الخبرة.

ويرجع هذا الاهتمام من جانب الهيئات المهنية والجهات الرقابية إلى الدور الذي تلعبه الخبرة المالية للجنة المراجعة في الأمور التالية:

- دعم استقلال المراجعين وتحسين جودة المراجعة.
- حماية أصحاب المصالح.
- تحسين جودة التقارير المالية.

وفيما يلي تعرض الدراسة لهذه العناصر بشيء من التفصيل:

١/٢/٢/٢ دعم استقلال المراجعين وتحسين جودة المراجعة:

إن لجنة المراجعة التي لديها خبرة مالية تكون أكثر قدرة على فهم وجهة نظر وآراء المراجع الخارجي ودعماً له في حالة الخلاف مع الإدارة حول الأمور المالية والمحاسبية، كما يرى المراجعين أن غياب الخبرة المالية لدى لجنة المراجعة يُمثل معوقاً للتفاعل بينهم وبين لجنة المراجعة.

فلجنة المراجعة مسئولة عن العديد من الواجبات التي تتطلب درجة عالية من الخبرة المالية مثل فهم قضايا المحاسبة والمراجعة وإجراءات المراجعة، وفهم جوهر الخلافات بين المراجع والإدارة وتقييم الأمور محل الخلاف؛ لذلك فإن توافر مثل هذه الخبرة سوف يساعد على تحسين جودة المراجعة.

ومن ناحية أخرى فإن الخبرة المالية لها تأثير إيجابي على تفاعل لجنة المراجعة مع المراجعة الداخلية وتفهم اللجنة لأنشطة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وأن توافر الخبرة المالية يُحسن من تفهم اللجنة للعديد من الأمور المتعلقة بمخاطر المراجعة وإجراءات المراجعة المقترحة للتصدي لهذه المخاطر؛ مما يساعد على تحسين جودة المراجعة.

ولقد أشارت بعض الدراسات إلى أن توافر الخبرة المالية للجنة المراجعة يُمثل مصدر دعم لاستقلال المراجعين، وذلك من خلال ما يلي:

- تكون اللجنة أكثر قدرة على تفهم آراء المراجعين ودعماً لهم في مواجهة الإدارة.
- تُمثل اللجنة مصدر حماية للمراجع من العزل ومن ضغوط الإدارة.
- تعمل اللجنة على توفير قنوات اتصال مباشرة مع المراجعين.

وفي ضوء ما سبق يمكن القول أن طبيعة عمل لجنة المراجعة وما يتطلبه ذلك من مناقشة خطة ونطاق المراجعة الداخلية والخارجية ونتائجها مع المراجعين، وحل الخلافات بين الإدارة والمراجعين، والتحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، فإن مثل هذه الأمور تتطلب ضرورة توافر الخبرة المالية لدعم فعالية لجنة المراجعة في تنفيذ مهامها وتحسين جودة المراجعة.

٢/٢/٢/٢ حماية أصحاب المصالح:

أكد منظمو المهنة على دور لجنة لمراجعة ذات الخبرة المالية في حماية المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح؛ حيث تزيد هذه الخبرة من قدرة أعضاء اللجنة على التقصي وطرح التساؤلات والاستفسارات التي تجعل الإدارة تفكر كثيراً قبل الشروع في استغلال المعلومات المتاحة لديها وتضليل حملة الأسهم.

ولعل مطالبة قانون Sarbanes-Oxley الشركات بالإفصاح عن توافر الخبرة المالية بلجنة المراجعة إنما يعكس الاعتقاد أن هذه الخبرة ضرورية لضمان تنفيذ مسئوليات اللجنة الأساسية المتعلقة بالإشراف على عملية التقرير المالي وضمان جودة التقارير المالية، وتقوية حوكمة الشركات من أجل حماية مصالح حملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح، وضمان الإفصاح الكامل عن المعلومات.

وتدعيماً لما سبق أشارت إحدى الدراسات إلى أن توافر الخبرة المالية للجنة المراجعة سوف يقدم تأكيداً لحملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح أن نظام الرقابة الداخلية يعمل بشكل سليم، وأن القوائم المالية تعرض بشكل عادل الأداء الاقتصادي للشركة.

كما أن لجنة المراجعة تُمثل الحارس لمصالح العامة من السلوك الانتهازي للإدارة وممارسات إدارة الأرباح، وأنه في سبيل تحقيق ذلك يستلزم توافر الخبرة المالية التي تساعدها على القيام بهذا الدور. وصلت إحدى الدراسات إلى أن توافر الخبرة المالية

للجنة المراجعة يساعد على تقليل عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين المطلعين والمستثمرين غير المطلعين، وذلك من خلال زيادة كمية المعلومات المفصح عنها للعامة.

وفي ضوء ما سبق يخلص الباحث إلى أن توافر الخبرة المالية لدى لجنة المراجعة سوف يقدم تأكيداً لأصحاب المصالح على قدرة اللجنة على ممارسة عملها بفعالية في التحقق من سلامة التقارير المالية وخلوها من التلاعب، وأنها تعرض الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة.

٣/٢/٢/٢ تحسين جودة التقارير المالية:

إن الخبرة المالية تساعد أعضاء اللجنة على أن يكون لديهم فهم أفضل للقوائم المالية ومخاطر المراجعة والتواصل مع المراجعين؛ ولذلك فإن توافر الخبرة المالية له تأثير مباشر على جودة وسلامة الإفصاح بالتقارير المالية.كما أن توافر الخبرة المالية يساعد اللجنة على اكتشاف صور الاحتيال والغش، وتخفيض احتمالات رفع الدعاوي على الشركة

ومن ناحية أخرى فإن أعضاء اللجنة يجب أن يتوافر لديهم الخبرة المالية بالقدر الذي يمكنهم من متابعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وزيادة فعاليتها. وفي هذا الصدد أشارت بعض الدراسات إلى أن توافر الخبرة المالية للجنة المراجعة يجعلها أكثر قدرة على تحسين بيئة الرقابة الداخلية بالشركة، وذلك من خلال تقييم نظام

الرقابة الداخلية والتحقق من فعاليته ومعالجة جوانب القصور به؛ مما يُسهم في زيادة ملاءمة وموثوقية التقارير المالية.

كما توصلت إحدى الدراسات إلى أن إدارة الأرباح الفترية تكون أقل في الشركات التي لديها أعضاء لجنة مراجعة ذوى خبرة أكبر بالحوكمة.أن تكليف المراجع الخارجي بمراجعة التقارير الفترية بشكل اختياري يزيد مع تمتع لجنة المراجعة بالخبرة المالية؛ مما يُسهم في تدعيم جودة التقرير الفتري. كما أن الخبرة المالية للجنة المراجعة ترتبط بزيادة كمية الإفصاح الفتري.

كما أشارت دراسة أخرى إلى أن الشركات التي عدلت تقاريرها الفترية بسبب وجود أخطاء ومخالفات بها يقل فيها احتمال وجود خبير مالي في لجنة المراجعة.وأن خبرة أعضاء اللجنة بحوكمة الشركات ترتبط بزيادة قابلية التقارير الفترية للمقارنة. إضافة إلى ذلك فقد توصلت إحدى الدراسات إلى أن الخبرة المالية للجنة ترتبط إيجابياً بدرجة التزام الشركات بمتطلبات الإفصاح الفتري الواردة بمعايير التقارير الفترية.

ولعل ما سبق يؤكد على أن توافر الخبرة المالية يعتبر ضرورة أساسية لتحسين فعالية اللجنة في القيام بمهامها في عملية التقرير المالي؛ مما يُسهم في الحد من صور الاحتيال والتلاعب، وما يترتب على ذلك من تدعيم جودة تلك التقارير.

٣/٢/٢ الموقف المهني والتنظيمي من الخبرة المالية

هناك اهتمام مهني وتنظيمي ملحوظ تجاه خاصية الخبرة المالية للجنة المراجعة، ويرجع السبب في ذلك إلى أن الأعضاء الذين ليس لديهم خبرة مالية تقل قدرتهم على اكتشاف صور الاحتيال والتلاعب في التقارير المالية.

فعلى المستوي التنظيمي هناك اهتمام كبير بدور لجان المراجعة ذات الخبرة المالية في حماية المستثمرين؛ حيث تساعد هذه الخبرة أعضاء اللجنة على القيام بعمليات التقصي ومساءلة الإدارة حول تصرفاتها؛ مما يجعل الإدارة تفكر كثيراً قبل الشروع في استغلال المعلومات المتاحة لديها وتضليل حملة الأسهم.

وقد أكدت لجنة Blue Ribbon في تقريرها الخاص بتحسين فعالية لجان المراجعة على ضرورة توافر الخبرة المالية للجنة المراجعة؛ وذلك لتمكين اللجنة من تنفيذ مسئولياتها الرقابية بشكلٍ فعال؛ ولذلك أوصت بتكوين لجنة المراجعة من ثلاث مديرين على الأقل، وأن يكون لديهم معرفة مالية، وأن يكون أحد الأعضاء على الأقل لديه خبرة مرتبطة بالمحاسبة أو الإدارة المالية.

ولقد تبنت بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE والجمعية الوطنية للمتعاملين في الأوراق المالية NASD توصيات لجنة Blue Ribbon، وألزمت الشركات المسجلة بها أن يكون أحد الأعضاء على الأقل بلجنة المراجعة لديه خبرة مالية.

وتأكيداً على أهمية الخبرة المالية ترى هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC أن الخبرة المالية تحسن من فعالية اللجنة في تنفيذ مسئولياتها الإشرافية في عملية التقرير المالي، كما ترى أن وجود خبير مالي سوف يُحسن من جودة المعلومات المتاحة للمستثمرين، وذلك من خلال توافر المهارات التي تُمكن اللجنة من الوصول إلى تقييم مهني وموضوعي للموضوعات التي تعرض عليها.ولذلك أصدرت الهيئة قواعد ألزمت فيها الشركات بالإفصاح عما إذا كان أحد الأعضاء على الأقل بلجنة المراجعة لديه خبرة مالية، وهل هذا الخبير مستقل عن الإدارة، وإذا لم يكن هناك خبير مالي يجب أن تفصح الشركة عن أسباب ذلك.

وفي المملكة المتحدة أوصي تقرير لجنة Smith بضرورة أن يكون أحد الأعضاء على الأقل في لجنة المراجعة لديه خبرة مالية؛ وذلك لمساعدة اللجنة على القيام بمهامها. كما أوصي دليل مبادئ حوكمة الشركات الصادر عن البورصة الأسترالية أن يكون كل أعضاء لجنة المراجعة لديهم خلفية مالية، وأن يكون أحد الأعضاء على الأقل خبيراً مالياً.

ولا شك أن التأكيد على ضرورة أن يكون أحد الأعضاء على الأقل بلجنة المراجعة لديه خبرة مالية إنما يعكس الاعتقاد أن فعالية لجنة المراجعة في القيام بدورها الرقابي يستلزم توافر هذه الخبرة، وهذا ما أكده أيضاً قانون Sarbanes–Oxley.

وبالنسبة للوضع في مصر نجد أن دليل عمل لجان المراجعة الصادر عن وزارة الاستثمار في عام ٢٠٠٨م أشار إلى أن يكون كل أعضاء اللجنة لديهم معرفة بالأمور المالية، وأن يكون أحد الأعضاء على الأقل لديه خبرة مالية. كما أن دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات اهتم بالخبرة المالية للجنة المراجعة، وأكد على ضرورة أن يكون ضمن تشكيل اللجنة أحد الخبراء في الشئون المالية والمحاسبية.

أما فيما يتعلق بقواعد القيد بالبورصة الصادرة عن الهيئة العامة للرقابة المالية لم تتطلب من الشركات أن يتضمن تشكيل لجان المراجعة بها أحد الأعضاء لديه خبرة مالية، وإنما تم الاكتفاء فقط بالإشارة إلى ضرورة أن يتوافر في أعضاء اللجنة الكفاءة والخبرة في مجال عمل الشركة.

ويمكن القول أنه في ظل التأكيد المهني والتنظيمي على أهمية توافر الخبرة المالية للجنة المراجعة لدعم قدرتها على تحسين جودة التقارير المالية، فإنه يجب تعديل قواعد القيد بالبورصة بحيث تتطلب ضرورة أن يكون أحد الأعضاء على الأقل باللجنة لديه خبرة مالية.

وفي ضوء العرض السابق لخاصية الخبرة المالية يخلص الباحث إلى النقاط التالية:

- أن توافر الخبرة المالية للجنة المراجعة له تأثير مباشر على فعالية اللجنة وقدرتها على تحسين جودة التقارير المالية، وأن

هذه الخبرة يجب أن تشتمل على الخبرة بالمحاسبة والمراجعة والخبرة بحوكمة الشركات والإلمام بطبيعة نشاط الشركة.

- هناك اهتمام مهني وتنظيمي متزايد بالخبرة المالية للجنة المراجعة؛ وذلك لأن لجنة المراجعة التي تفتقد الخبرة المالية تقل قدرتها على اكتشاف الغش والتحايل في التقارير المالية.
- يتم تحديد مدى توافر الخبرة المالية من خلال بعض المؤشرات مثل الخبرة الوظيفية السابقة في مجال المحاسبة أو التمويل، أو الحصول على شهادة أكاديمية في هذه المجالات أو مجالات مشابهة لذلك.
- إن أهمية الخبرة المالية تنبع من دورها في دعم استقلال المراجعين وتحسين جودة المراجعة، وحماية أصحاب المصالح، وتحسين جودة التقارير المالية.
- أن قواعد القيد بالبورصة في مصر تحتاج إلى تعديل بحيث تنص على ضرورة توافر الخبرة المالية للجنة المراجعة؛ حيث أهملت هذه القواعد شرط توافر الخبرة المالية لدى أحد الأعضاء على الأقل بلجنة المراجعة.
- من أجل الارتقاء بالخبرة المالية لأعضاء اللجنة يجب أن يحصلوا على تدريب من فترة لأخرى حتى يكونوا على دراية بالتطورات الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة.

٣/٢ تكرار الاجتماعات:

يعتبر تكرار اجتماعات لجنة المراجعة وسيلة مهمة لفرض مزيد من الرقابة على عملية التقرير المالي ومحدد لدرجة الجهد الذي تبذله اللجنة؛ حيث تتطلب الرقابة الفعالة تكرار الاجتماعات لكي يكون هناك فرصة لمناقشة ومتابعة الموضوعات المستجدة.

وتتأثر فعالية لجنة المراجعة بعدد الاجتماعات ومدى تكرارها وانتظامها، وكذلك الوقت المتاح لكل اجتماع، ومقدار الجهد الذي يبذله الأعضاء في الاجتماعات، بالإضافة إلى الإعداد المسبق لهذه الاجتماعات.

ولتوضيح طبيعة خاصية تكرار الاجتماعات والجوانب المرتبطة بها وتأثيرها على فعالية اللجنة سوف تتناول الدراسة النقاط التالية:

- **ماهية تكرار الاجتماعات.**
- **أهمية تكرار الاجتماعات.**
- **الموقف المهني والتنظيمي من تكرار الاجتماعات.**

١/٣/٢ ماهية تكرار الاجتماعات:

إن تكرار الاجتماعات يُمثل إشارة على الجهد المبذول من جانب لجنة المراجعة في الإشراف على عملية التقرير المالي؛ فلجنة المراجعة لكي تتمكن من أداء مهامها فإنها يجب أن تجتمع بشكل منتظم من أجل مناقشة ومتابعة أنشطة المراجعة ومشاكل التقرير المالي.

وللتعرف على المقصود بتكرار الاجتماعات كخاصية للجنة المراجعة تعرض الدراسة لما يلي:

- مفهوم تكرار الاجتماعات.
- مؤشر تكرار الاجتماعات.

١/١/٣/٢ مفهوم تكرار الاجتماعات:

تعددت وجهات النظر حول مفهوم تكرار الاجتماعات، يمكن تصنيفها إلى الاتجاهات التالية:

الاتجاه الأول: يركز على توقيت اجتماعات اللجنة

يرى أنصار هذا الاتجاه ضرورة أن يتماشي توقيت اجتماعات لجنة المراجعة مع المراحل المختلفة لإعداد التقارير المالية، كما يجب أن يكون موعد تلك الاجتماعات قبل اجتماعات مجلس الإدارة بوقت كافٍ حتى يمكن توصيل نتائج اجتماعات اللجنة إلى مجلس الإدارة في التوقيت المناسب.

الاتجاه الثاني: يركز على الدورية في عقد الاجتماعات

يرى أنصار هذا الاتجاه أن الدور الرقابي للجنة المراجعة يتطلب توافر قدر كافٍ من الوقت والجهد والاهتمام من جانب أعضائها، وأن يكون أعضاء اللجنة ذوى جدية عالية في أداء وظائفهم الرقابية، وضرورة قيام لجنة المراجعة بعقد اجتماعات دورية لمناقشة الموضوعات المعروضة عليها ومتابعة عملية التقرير المالي.

الاتجاه الثالث: يركز على الإعداد لاجتماعات اللجنة

يرى أنصار هذا الاتجاه ضرورة الإعداد الجيد لاجتماعات لجنة المراجعة، وأن يتم إعداد جدول الأعمال بالموضوعات التي سوف تناقش في الاجتماعات، وذلك بغرض التركيز على الأولويات أثناء الاجتماع، وبعد الانتهاء من أعمال الاجتماع يجب إعداد محضر يتضمن الأمور التي تم مناقشتها والنتائج والتوصيات، وذلك ليتم رفعها لمجلس الإدارة.

وفي ضوء تحليل الاتجاهات السابقة يبدو للباحث أن وجهات النظر مكملة لبعضها البعض؛ حيث إن اجتماعات لجنة المراجعة يجب أن تكون متزامنة مع المراحل المختلفة لإعداد التقارير المالية، وأن تعقد اللجنة اجتماعات دورية بما يتناسب مع حجم مسئولياتها وطبيعة المهام المكلفة بها، مع ضرورة الإعداد المسبق لتلك الاجتماعات.

وتجدر الإشارة إلى أن عدم الإعداد الجيد لاجتماعات لجنة المراجعة سواء من ناحية الإعداد المسبق لجدول الأعمال أو من ناحية الحضور سوف يؤثر ذلك سلبياً على فعالية اجتماعات اللجنة ودورها الرقابي في عملية التقرير المالي؛ ولذلك هناك بعض الضوابط التي يجب مراعاتها من أهمها :

- لرئيس اللجنة- بالتشاور مع سكرتير الشركة- أن يقرر تكرار وتوقيت اجتماعات اللجنة، وبحيث تتلاءم مع مسئوليات

اللجنة، وأن تتزامن مع تواريخ إعداد التقارير المالية وتقارير المراجعين.

- تكون اجتماعات اللجنة قاصرة على أعضائها، إلا أنه يحق للجنة أن تقرر حضور غير أعضائها لاجتماع معين ولجدول أعمال معين.
- يجب أن يتاح الوقت الكافي للجنة المراجعة حتى تتمكن من الوفاء بتعهداتها، وأن يكون هناك فترة كافية فاصلة بين اجتماعات اللجنة واجتماعات مجلس الإدارة؛ لكي تتمكن من توصيل نتائج اجتماعاتها إلى مجلس الإدارة في الوقت المناسب.
- يجب أن تجتمع اللجنة مع المراجع الداخلي والخارجي بدون حضور الإدارة لمناقشة القضايا والمشاكل التي تنشأ عن المراجعة.
- يجب الإعداد المسبق لجدول أعمال اللجنة، وبعد الانتهاء من الاجتماع يتم إعداد محضر يتضمن الأمور التي تم مناقشتها والنتائج والتوصيات.

٢/١/٣/٢ مؤشر تكرار الاجتماعات:

إن تحديد عدد اجتماعات لجنة المراجعة يختلف من شركة إلى أخرى؛ حيث يتوقف على كمية ودرجة تعقيد الموضوعات والقضايا الواجب على اللجنة دراستها وتقييمها والنظر فيها؛ ولذلك

اختلفت وجهات النظر حول مؤشر الحد الأدنى لتكرار الاجتماعات، التي يمكن تبويبها إلى الاتجاهات التالية:

الاتجاه الأول:

يرى أنصاره ألا يقل عدد اجتماعات لجنة المراجعة عن ست اجتماعات في السنة؛ وذلك حتى تكون هناك متابعة من جانب اللجنة للأحداث والأنشطة المختلفة؛ فكلما زاد عدد الاجتماعات زادت فعالية اللجنة في القيام بدورها الرقابي، وكلما قل عدد الاجتماعات كانت مناقشة الموضوعات المدرجة في جدول الأعمال سطحية، وتفتقر الاهتمام بالتحليلات والتفاصيل؛ مما قد يؤثر على جودة الحكم الشخصي لأعضاء اللجنة.

الاتجاه الثاني:

يرى أنصاره ضرورة أن تجتمع لجنة المراجعة أربع مرات على الأقل في السنة لضمان الرقابة الكافية من جانب لجنة المراجعة ومتابعتها لعملية التقرير المالي الفتري؛ مما يساعد على تدعيم جودة التقارير المالية الفترية:

الاتجاه الثالث:

يرى أنصاره أن تجتمع لجنة المراجعة طبقاً لبرنامج اجتماعات محدد، وبما لا يقل عن ثلاث مرات على الأقل خلال العام.

ويتفق الباحث مع الاتجاه الثاني الذي يرى ضرورة أن لا يقل عدد اجتماعات لجنة المراجعة عن أربع اجتماعات سنوياً، وذلك للأسباب التالية:

- فرض مزيد من الرقابة على عملية التقرير المالي الفتري.
- معرفة المشاكل التي تواجه عملية إعداد التقارير المالية الفترية والعمل على حلها في أسرع وقت ممكن.
- التأكد من تنفيذ الإدارة لتوصيات وملاحظات المراجع بخصوص التقارير الفترية.

٢/٣/٢ أهمية تكرار الاجتماعات:

يُعد تكرار اجتماعات لجنة المراجعة دليلاً على عناية واجتهاد اللجنة، فكلما زاد عدد الاجتماعات كان هناك وقت أكبر يخصص لدراسة ومناقشة الموضوعات المعروضة على اللجنة، وكان أعضاء اللجنة أكثر قدرة على تنفيذ دورهم الرقابي.

وهناك اهتمام واضح من جانب الهيئات المهنية مثل معهد المراجعين الداخليين IIA والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، والجهات الرقابية مثل هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC بأهمية عقد لجنة المراجعة اجتماعات متكررة، وأن تقوم اللجنة بعقد اجتماعات خاصة مع المراجعين، وأن ذلك يُمكن اللجنة من إنجاز المهام الموكلة إليها ويدعم موقف المراجعين عند إثارة الموضوعات المؤثرة على الإدارة.

ويمكن القول أن هذا الاهتمام من جانب الهيئات المهنية والجهات الرقابية إنما يرجع إلى الدور الذي يؤديه تكرار اجتماعات لجنة المراجعة في الأمور التالية:

- دعم استقلال المراجعين وتحسين جودة المراجعة.
- حماية أصحاب المصالح.
- تحسين جودة التقارير المالية.

وفيما يلي تعرض الدراسة لهذه العناصر بشيء من التفصيل:

١/٢/٣/٢ دعم استقلال المراجعين وتحسين جودة المراجعة:

إن لجنة المراجعة التي تجتمع بشكل متكرر وتعقد اجتماعات خاصة مع الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي يُمكنها ذلك من مناقشة وفهم أنشطة المراجعة والرقابة الداخلية، وحل المشاكل التي تواجه المراجعين وتدعيم جودة المراجعة، وكذلك عمل قنوات اتصال مباشرة بين مجلس الإدارة والإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين من خلال الاجتماعات المنتظمة معهم.

كما أن تكرار الاجتماعات بين لجنة المراجعة والمراجع الداخلي والخارجي يساعد على تبادل المعلومات الملائمة والهامة في التوقيت المناسب، كما يُمكن ذلك اللجنة من الوقوف إلى جانب المراجعين في حالة الخلاف مع الإدارة؛ مما يساعد على دعم استقلالهم وتحسين جودة المراجعة.

ولقد توصلت إحدى الدراسات إلى أن وجود لجنة المراجعة وتكرار اجتماعاتها وحضور المراجع لهذه الاجتماعات يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة وتحسين جودة المراجعة بوجه عام، وذلك كنتيجة لقيام اللجنة خلال الاجتماعات بتقييم مدى كفاية خطة

المراجعة ومتابعة عمل المراجع أولاً بأول، والنتائج التي توصل إليها ومدى استجابة الإدارة لتوصياته، وتوجيه المراجع إلى المناطق التي تكون أكثر عرضة للتلاعب.كما أن لجنة المراجعة المستقلة التي تجتمع بشكل متكرر تفضل تعيين مراجع حسابات متخصص بالصناعة، وذلك من أجل زيادة جودة وفعالية عملية المراجعة.

ومما سبق يمكن القول أن أهمية تكرار الاجتماعات تنبع من أن ذلك يُمكن اللجنة من تخصيص وقت أكبر لدراسة المشاكل التي تواجه عملية المراجعة وحل الخلافات بين الإدارة والمراجعين، ودراسة وتقييم خطة المراجعة ومدى تحقيقها لأهدافها، وتقييم مدى فعالية عملية المراجعة والنتائج التي تم التوصل إليها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية في التوقيت المناسب.

٢/٢/٣/٢ حماية أصحاب المصالح:

إن لجنة المراجعة التي تجتمع بشكل متكرر تستطيع فرض رقابة أفضل على تصرفات الإدارة وتقييم عمل المراجع الداخلي والخارجي من أجل تحقيق توقعات حملة الأسهم، وحماية أصحاب المصالح من السلوك الانتهازي للإدارة، وتقليل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف الخارجية وذلك من خلال إتاحة المعلومات للعامة ومنع استغلال المعلومات الداخلية.

وتدعيماً لما سبق أشارت بعض الدراسات إلى أن فعالية لجنة المراجعة في اكتشاف عمليات الاحتيال والتلاعب بالتقارير المالية

تتأثر بصورة كبيرة بعدد الاجتماعات التي تعقدها اللجنة سنوياً.كما أن تكرار اجتماعات اللجنة يرتبط عكسياً بإدارة الأرباح؛ فلجنة المراجعة النشيطة التي تعقد اجتماعات متكررة يُمكنها مراقبة تصرفات الإدارة وتقييد قدرتها على ممارسة إدارة الأرباح.

وفي ضوء ما سبق يخلص الباحث إلى أن أهمية تكرار اجتماعات لجنة المراجعة تنبع من أنه يساعد على زيادة فعالية اللجنة في القيام بتنفيذ دورها الرقابي في عملية التقرير المالي، وحماية أصحاب المصالح من الغش والاحتيال بالتقارير المالية والحد من عدم تماثل المعلومات وممارسات إدارة الأرباح.

٣/٢/٣/٢ تحسين جودة التقارير المالية:

إن مجرد وجود لجنة المراجعة لا يُعد ضماناً كافياً على فعالية اللجنة، وإنما يتطلب الأمر أن تكون اللجنة نشيطة للوفاء بمسئولياتها؛ حيث يعتبر تكرار الاجتماعات محدداً لدرجة الجهد الذي تبذله اللجنة في الإشراف على عملية التقرير المالي، وأن تكرار الاجتماعات يساعد اللجنة على حل المشاكل المتعلقة بعملية التقرير المالي ومتابعة أعمال المراجعين، مما يُسهم في تدعيم جودة التقارير المالية.

ولقد أشارت بعض الدراسات إلى أن لجنة المراجعة التي تجتمع بشكل متكرر مع المراجع الداخلي والخارجي تقلل من احتمال

حدوث الأخطاء المالية والمخالفات التي تستدعي تعديل التقارير المالية، وذلك من خلال الآتي:

- أن الاجتماع المتكرر مع المراجع الداخلي والخارجي يجعل اللجنة مطلعة، وعلى دراية بكافة مشاكل المحاسبة والمراجعة، ويزيد من قدرة اللجنة على التعامل الفوري مع هذه المشاكل بمجرد حدوثها.
- أن لقاء لجنة المراجعة المتكرر مع المراجع الخارجي يساعد على توجيه المراجع إلى التركيز على الأمور التي تحتاج إلى اهتمام خاص أثناء عملية المراجعة؛ مما يساعد على اكتشاف وتصحيح الأخطاء والمخالفات قبل إصدار التقارير المالية.

ولقد قارنت بعض الدراسات بين الشركات التي مارست الغش وتلك التي لم تمارس الغش، وتوصلت إلى أن الشركات التي ارتكبت الغش كانت لجان المراجعة بها غير نشيطة، وعقدت اجتماعات أقل مقارنة بلجان المراجعة في الشركات التي لم تمارس الغش.

فلجنة المراجعة النشيطة التي تجتمع بشكل متكرر تقلل من مخاطر الغش، وذلك من خلال مناقشة تلك المخاطر مع المراجع وخطته في تقليل مسببات هذه المخاطر، وذلك من خلال عمل اختبارات إضافية وتقييم النتائج النهائية لهذه الاختبارات.

ولقد توصلت إحدى الدراسات إلى أن لجنة المراجعة المستقلة التي تعقد اجتماعات متكررة تزيد فيها درجة الالتزام بمعايير التقرير الفتري، وأن تكرار اجتماعات اللجنة يرتبط إيجابياً بدرجة التزام

الشركات بمتطلبات البورصة المرتبطة بالإفصاح الفتري؛ مما يُسهم في تدعيم جودة التقارير المالية الفترية.

وفي ضوء ما سبق يخلص الباحث إلى أن أهمية تكرار الاجتماعات نابعة من أن ذلك يسمح للجنة المراجعة بوقت أكبر لتقييم جودة السياسات المحاسبية المطبقة وتصرفات وأحكام الإدارة، ومتابعة عملية المراجعة الداخلية والخارجية والتحقق من فعاليتها؛ مما يساعد على تدعيم جودة التقارير المالية وزيادة ثقة المجتمع المالي بها.

٣/٣/٢ الموقف المهني والتنظيمي من تكرار الاجتماعات

هناك اهتمام متزايد بتكرار اجتماعات لجنة المراجعة؛ فقد أشارت لجنة Blue Ribbon إلى أن الطبيعة المعقدة للأمور المالية والمحاسبية تستحق وقتاً أطول ودراسة وتحليلاً من جانب لجنة المراجعة، وأن تكرار الاجتماعات يجعل لجنة المراجعة أكثر دراية وقدرة على أداء مهامها بفعالية.كما ترى اللجنة أيضاً أن التزام لجنة المراجعة بمسئولياتها يكون دالة في قدرة أعضائها على توفير الوقت الكافي للإعداد للاجتماعات، والمشاركة الفعالة خلال تلك الاجتماعات.

كما أوصي معهد المراجعين الداخليين IIA أن تقوم لجنة المراجعة بعقد اجتماعات خاصة مع المراجع الداخلي بدون حضور الإدارة، وذلك لمناقشة الموضوعات الهامة وعرض نتائج عملية

المراجعة على اللجنة، وتزويد لجنة المراجعة بالمعلومات الهامة التي تساعدها على أداء مسئولياتها.

وترى هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC أن لجنة المراجعة يجب أن تأخذ الوقت الكافي في التفاعل مع الإدارة والمراجع الخارجي، وأن لجنة المراجعة النشيطة تُحسن من عملية الرقابة، وتُدعم جودة التقارير المالية.ولذلك تطلبت الهيئة ضرورة الإفصاح عن عدد اجتماعات لجنة المراجعة، وذلك لكي يستطيع حملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح مراقبة مدى نشاط لجنة المراجعة.

كما أكدت اللجنة القومية للحد من الغش في التقارير المالية (المعروفة باسم لجنة Treadway) على ضرورة وأهمية وجود اتصال مباشر بين لجنة المراجعة والمراجع الخارجي، وذلك عن طريق الاجتماعات المتكررة لمناقشة ومتابعة القضايا الخاصة بمهام المراجعة والقيود التي تفرضها الإدارة على نطاق المراجعة، كما تُعد هذه الاجتماعات وسيلة لحصول لجنة المراجعة على المعلومات عن الموضوعات التي تكون محل خلاف بين الإدارة والمراجع.

ولقد أوصت لجنة Treadway أيضاً أن تقوم لجنة المراجعة بتقييم آليات الرقابة التي وضعتها الإدارة لحماية نزاهة عملية التقرير المالي الفتري، وأن هذا التقييم يجب أن يكون بشكل مستمر، كما يجب أن يكون هناك اتصالات مستمرة بين لجنة المراجعة والإدارة العليا والمراجع الداخلي والخارجي، ولا شك أن هذه الاتصالات

والمناقشات تتم من خلال عقد لجنة المراجعة لاجتماعات منتظمة ومتكررة مع هذه الأطراف.

كما أوصت لجنة Cadbury ولجنة Smith في المملكة المتحدة أن تجتمع لجنة المراجعة طبقاً لبرنامج اجتماعات محدد وبما لا يقل عن ثلاث اجتماعات خلال العام، وذلك من أجل زيادة فعاليتها في الرقابة على عملية التقرير المالي.

ورغم ما سبق، فقد لاحظ الباحث أن قانون Sarbanes–Oxley لم يتعرض لموضوع اجتماعات لجنة المراجعة، ولم يضع أي قواعد خاصة بتكرار اجتماعات اللجنة، إلا أن بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE أصدرت قواعد تضمنت واجبات لجنة المراجعة بها ضرورة عقد اللجنة لاجتماعات دورية وبشكل خاص مع المراجع الداخلي والخارجي.

وبالنسبة للوضع في مصر نجد أن دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات تطلب أن تجتمع لجنة المراجعة دورياً وطبقاً لبرنامج اجتماعات محدد، وبما لا يقل عن مرة كل ثلاثة أشهر.ولكن يلاحظ على هذا الدليل أنه تناول اجتماعات لجنة المراجعة بشكل عام دون التطرق إلى تفاصيل؛ حيث لم يتناول هذا الدليل بنود عديدة مثل:

- تحديد الأشخاص الذين يحق لهم حضور الاجتماعات بخلاف أعضاء اللجنة.
- الترتيبات الخاصة بعقد الاجتماعات وجداول أعمالها.

- هل يجب أن تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع الداخلي والخارجي بدون حضور الإدارة؟

ومن جانب آخر نجد أن دليل عمل لجان المراجعة الصادر عن وزارة الاستثمار تناول الإجابة على بعض التساؤلات التي لم يتطرق إليها دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات؛ حيث تطلب أن تجتمع لجنة المراجعة أربع مرات سنوياً على الأقل، كما يجب عقد اجتماعات دورية مع المراجع الخارجي لمناقشة مدى ملاءمة الأساليب المحاسبية المتبعة بما في ذلك البدائل المحاسبية والخيارات التي قامت بها الإدارة، كما يجب أن يكون هناك وقت كافٍ أثناء الاجتماعات لعرض وتغطية كافة بنود جدول الأعمال، ويجب أن تحضر الإدارة أو المراجع الداخلي تلك الاجتماعات فقط بناءً على دعوة مرسلة لهم من اللجنة لمناقشة التقديرات المحاسبية الأساسية والتعديلات الخاصة بكل فترة فترية.

كما أن قواعد القيد بالبورصة الصادرة عن الهيئة العامة للرقابة المالية لم تتطلب من الشركات أن تقوم لجان المراجعة بها بعقد اجتماعات متكررة بشكل صريح، إلا أنها طالبت لجان المراجعة أن تقوم بتقديم تقارير ربع سنوية على الأقل إلى مجلس إدارة الشركة مباشرة، وأن تقوم بفحص الإجراءات التي تتبع في إعداد ومراجعة القوائم المالية الفترية والسنوية، وهو ما يفهم منه ضمنياً بضرورة تكرار اجتماعات اللجنة.

ومن خلال العرض السابق لخاصية تكرار اجتماعات لجنة المراجعة يخلص الباحث إلى النقاط التالية:

- أن تكرار الاجتماعات يُمثل خاصية أساسية لفرض مزيد من الرقابة على عملية التقرير المالي، وأن لجنة المراجعة غير النشيطة لا تستطيع مراقبة تصرفات الإدارة بشكل فعال.
- أن عدم الإعداد الجيد لاجتماعات اللجنة سواء من ناحية الإعداد المسبق لجدول الأعمال، أو من ناحية الحضور يؤثر سلبياً على فعالية اجتماعات اللجنة.
- يجب ألا يقل عدد اجتماعات لجنة المراجعة عن أربع اجتماعات، وذلك لفرض مزيد من الرقابة على عملية التقرير المالي الفتري وحل المشاكل المرتبطة به.
- تنبع أهمية تكرار اجتماعات لجنة المراجعة من دوره في دعم استقلال المراجعين وتحسين جودة المراجعة وحماية أصحاب المصالح وتحسين جودة التقارير المالية.
- هناك اهتمام مهني وتنظيمي متزايد بتكرار اجتماعات لجنة المراجعة، وذلك نظراً للطبيعة المعقدة لبعض الأمور المالية والمحاسبية التي تستحق وقتاً أطول ودراسة وتحليلاً من جانب لجنة المراجعة.
- يجب تعديل قواعد القيد بالبورصة بحيث تتطلب بشكل صريح تكرار اجتماعات لجنة المراجعة، وتحديد من يحق لهم حضور الاجتماعات، ومطالبة اللجنة بالاجتماع مع المراجعين بدون

حضور الإدارة لمناقشتهم في مدى جودة وسلامة التقارير المالية والمشاكل التي تواجههم والعمل على حلها.

٤/٢ حجم اللجنة:

يعتبر تحقيق التوازن بين عدد الأعضاء في لجنة المراجعة وكمية ونوعية المهام التي تقوم بها اللجنة أمراً ضرورياً؛ حيث يختلف حجم لجنة المراجعة من شركة إلى أخرى حسب طبيعة عمل الشركة، والظروف التي تعمل فيها، وكمية ونوعية الأعمال التي تقوم بها اللجنة.

وتوضيحاً لطبيعة حجم لجنة المراجعة كإحدى الخصائص المطلوب توافرها لدعم فعالية لجنة المراجعة سوف تتناول الدراسة النقاط التالية:

- ماهية حجم لجنة المراجعة.
- أهمية توافر الحجم المناسب للجنة المراجعة.
- الموقف المهني والتنظيمي من حجم لجنة المراجعة.

١/٤/٢ ماهية حجم لجنة المراجعة:

لكي تتمكن لجنة المراجعة من ممارسة دورها الرقابي في عملية التقرير المالي بفعالية، فإنها تحتاج إلى توافر عدد كافٍ من الأعضاء بما يتناسب مع حجم المهام المكلفة بها؛ فعندما يكون العدد أقل من المطلوب فإن ذلك يؤدي إلى تعطيل العمل وصعوبة إنجاز المهام، كما أن زيادة العدد عن اللازم قد يُمثل إهداراً للموارد.

ويقصد بحجم لجنة المراجعة عدد الأعضاء الذين يتم تخصيصهم للعمل في اللجنة، وترى لجنة Blue Ribbon أنه في ظل الطبيعة الهامة والمعقدة لمسئوليات لجنة المراجعة فإن اللجنة تستحق اهتماماً خاصاً، سواء من حيث عدد الأعضاء المخصصين للعمل باللجنة أو من حيث الوقت الذي يخصصه كل عضو لدراسة موضوعات اللجنة.

ويتأثر حجم لجنة المراجعة داخل الشركات المختلفة بعدة عوامل مثل حجم الشركة، وحجم مجلس الإدارة، والمهام المكلفة بها اللجنة، وطبيعة ظروف الشركة.

وبمراجعة الدراسات ذات الصلة وجد الباحث أن معظم الآراء ومتطلبات بورصات الأوراق المالية واللجان المهنية المُشكلة لتدعيم فعالية لجان المراجعة اتفقت على أن يتم تكوين لجنة المراجعة من ثلاث أعضاء على الأقل، ولكن لم تحدد الحد الأقصى، وتركت ذلك وفقاً لظروف كل شركة.

فقد تطلبت بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE والجمعية القومية للمتعاملين في الأوراق المالية NASD ولجنة Smith ولجنة Cadbury ولجنة Blue Ribbon وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC أن يتم تكوين لجنة المراجعة من ثلاث أعضاء كحد أدنى.

وفي مصر تطلب دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات وقواعد القيد بالبورصة ألا يقل عدد أعضاء لجنة المراجعة عن ثلاث أعضاء.

ومن ناحية أخرى نجد أن بعض الدراسات وضعت حداً أدنى وحداً أقصي لحجم اللجنة، بحيث تُشكل اللجنة من ثلاث إلى خمس أعضاء من المديرين غير التنفيذيين. ويبدو للباحث أن تحديد الحجم المناسب للجنة المراجعة يجب أن يرتبط بظروف كل شركة واحتياجاتها، وبحيث لا يقل عن ثلاث أعضاء، وذلك لضمان تعدد الخبرات داخل اللجنة.

ولقد تناولت كثير من الدراسات قياس مدى توافر حجم اللجنة من خلال مقارنة العدد الفعلي لأعضاء لجنة المراجعة مع الحد الأدنى الذي تتطلبه الهيئات المهنية وبورصات الأوراق المالية لعضوية لجنة المراجعة المتمثل في ثلاث أعضاء على الأقل، وتوصلت إلى أن متوسط هذا الحجم يتراوح في المدى من ثلاث إلى خمس أعضاء، وهو ما يتوافق مع الحد الأدنى.

٢/٤/٢ أهمية توافر الحجم المناسب للجنة المراجعة:

هناك اهتمام من جانب الهيئات المهنية مثل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومجلس التقرير المالي في المملكة المتحدة FRC، ومن جانب الجهات الرقابية مثل هيئة تداول الأوراق المالية

الأمريكية SEC بأهمية توفير الحجم المناسب للجنة المراجعة لزيادة فعاليتها في الوفاء بمسئولياتها .

ويرجع الاهتمام من جانب الهيئات المهنية والجهات الرقابية بأهمية توفير الحجم المناسب للجنة المراجعة إلى الدور الذي يؤديه حجم اللجنة في الأمور التالية:

- دعم استقلال المراجعين وتحسين جودة المراجعة.
- حماية أصحاب المصالح.
- تحسين جودة التقارير المالية.

وفيما يلي تعرض الدراسة لهذه العناصر بشيء من التفصيل:

١/٢/٤/٢ دعم استقلال المراجعين وتحسين جودة المراجعة:

توصلت إحدى الدراسات إلى أن حجم لجنة المراجعة يرتبط إيجابياً بتحسين جودة المراجعة، فلجنة المراجعة الكبيرة التي تمتلك تنوعاً في الخبرات والتخصصات تكون أكثر فعالية في الإشراف على عملية المراجعة، وقدرة على حل الخلافات بين المراجع والإدارة حول الأمور المالية والمحاسبية، وتدعم استقلال المراجعين.

وفي السياق ذاته أشارت دراسة أخرى إلى أن الشركات التي لديها لجان مراجعة كبيرة يقل فيها احتمال تغيير المراجع بشكل تعسفي، وذلك نظراً لوقوف لجنة المراجعة إلى جانب المراجع في حالة الخلاف مع الإدارة.

وفي ضوء ما سبق، يمكن القول أن لجنة المراجعة الكبيرة قد تكون أكثر قدرة على مقاومة ضغوط الإدارة على المراجعين، ودعم استقلالهم والوقوف إلى جانبهم في حالة الخلاف مع الإدارة، وحل المشاكل التي تواجههم، والتأكد من تنفيذ توصياتهم؛ مما يُسهم في دعم استقلال المراجعين وتحسين جودة المراجعة.

٢/٢/٤/٢ حماية أصحاب المصالح:

إن الإدارة قد تعمل على تضليل مستخدمي التقارير المالية من خلال تقديم معلومات غير صحيحة عن الوضع المالي الحقيقي للشركة، وفي هذه الحالة فإن لجنة المراجعة كبيرة الحجم قد تقوم بدور أساسي في مقاومة التصرفات الانتهازية للإدارة وحماية أصحاب المصالح من حالات التلاعب في الأرباح. كما تمنح لجنة المراجعة الكبيرة الفرصة لأعضائها استخدام خبراتهم ومهاراتهم في تحقيق مصالح حملة الأسهم.

كما أشارت بعض الدراسات إلى أنه كلما زاد حجم لجنة المراجعة زادت قدرتها على فرض مزيد من الرقابة على السلوك الانتهازي للإدارة وتخفيض درجة عدم تماثل المعلومات، وذلك من خلال إتاحة المعلومات للجمهور والحد من استغلال المعلومات الداخلية.

ومما سبق يخلص الباحث إلى أن توافر العدد المناسب من الأعضاء بما يكفل تحقيق مزيج من الخبرات والمهارات داخل اللجنة

يُمكنها من القيام بدورها في حماية أصحاب المصالح من السلوك الانتهازي للإدارة.

٣/٢/٤/٢ تدعيم جودة التقارير المالية:

إن عدد الأعضاء في لجنة المراجعة يُعد مؤشراً على كمية الموارد المتاحة لهذه اللجنة، فكلما كان حجم اللجنة أكبر زاد ذلك من قدرتها على اكتشاف وحل المشاكل المتعلقة بعملية التقرير المالي، ويقلل من درجة تأثير الإدارة على اللجنة، كما أن ذلك يتيح للجنة المراجعة التنوع في وجهات النظر والخبرات التي تُمكنها من مراقبة عملية التقرير المالي بشكل فعال؛ مما يساعد على تدعيم جودة التقارير المالية.

وفي هذا الصدد توصلت بعض الدراسات إلى أن هناك علاقة عكسية بين حجم لجنة المراجعة وحدوث الأخطاء والمخالفات التي تستدعي تعديل التقارير المالية.

فحجم لجنة المراجعة الكبير الذي يسمح بتنوع الخبرات والمهارات يمكن أن يؤثر إيجابياً على جودة التقارير المالية من خلال عدة زوايا من أهمها:

- تقليل الأخطاء والمخالفات الجوهرية.
- تحسين جودة الرقابة الداخلية ومعالجة أوجه القصور بها في التوقيت المناسب.
- الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وكلما زاد حجم لجنة المراجعة زادت جودة أدائها، وذلك نتيجة لوجود وجهات نظر وأراء متعددة تعزز من المناقشة والحوار داخل اللجنة للوصول إلى أفضل الحلول والمقترحات للموضوعات والمشاكل التي تعرض عليها، وتزيد قدرة اللجنة على متابعة عملية التقرير المالي والتحقق من جودة التقارير المالية.

ويتضح مما سبق أن حجم لجنة المراجعة يؤدى دوراً أساسياً في تحسين الدور الرقابي للجنة المراجعة وتدعيم جودة التقارير المالية، ويرجع ذلك إلى أن الحجم الكبير يسمح بتنوع الخبرات والمهارات داخل اللجنة بما يُدعم من قدرتها على إنجاز المهام المكلفة بها.

٣/٤/٢ الموقف المهني والتنظيمي من حجم لجنة المراجعة:

هناك اهتمام متزايد بحجم لجنة المراجعة؛ فقد أوصت لجنة Blue Ribbon بتكوين لجنة المراجعة من ثلاث أعضاء على الأقل، وأن يكون لديهم معرفة مالية، وأن يكون أحد الأعضاء على الأقل لديه خبرة مرتبطة بالمحاسبة أو الإدارة المالية.

وجدير بالذكر أن قواعد التسجيل ببورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE والجمعية القومية للمتعاملين في الأوراق المالية NASD والبورصة الأمريكية AMEX تُلزم الشركات المسجلة بها بتكوين لجنة المراجعة من ثلاث أعضاء على الأقل؛ وذلك من أجل تحسين فعالية اللجنة في منع التلاعب بالتقارير المالية. وتتطلب

هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC تكوين لجنة المراجعة كحد أدنى من ثلاث مديرين غير تنفيذيين، وذلك من أجل زيادة فعالية اللجنة في الإشراف على عملية التقرير المالي.

كما أن قواعد الحوكمة التي وضعتها البورصة الكندية تتضمن التأكيد على ضرورة قيام الشركات المسجلة لديها بتكوين لجنة المراجعة من ثلاثة على الأقل من المديرين المستقلين ممن لديهم خلفية مالية. كما أوصي تقرير لجنة Smith بالمملكة المتحدة بتكوين لجنة المراجعة من ثلاث مديرين غير تنفيذيين على الأقل، وأن يكونوا مستقلين، وأن يكون أحد الأعضاء في اللجنة لديه خبرة مالية، وذلك لضمان فعالية اللجنة في إنجاز مسئوليتها.

وتجدر الإشارة إلى أنه يفضل أن يكون عدد الأعضاء في لجنة المراجعة عدداً فردياً؛ وذلك لاعتبارات التصويت على قرارات اللجنة، وفي هذا السياق أوصي المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بتكوين لجنة المراجعة من عدد فردي؛ وذلك حتى يكون هناك معالجة أفضل للقضايا والقرارات التي تحتاج إلى التصويت من جانب اللجنة.

وبالنسبة للوضع في مصر فإن دليل عمل لجان المراجعة أوصي ألا يقل عدد أعضاء لجنة المراجعة عن ثلاث أعضاء غير تنفيذيين من أعضاء مجلس الإدارة، وأن هذا العدد قد يختلف وفقاً لاحتياجات الشركة وحجم المسئوليات المُسندة إلى اللجنة.

كما أن دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات تطلب تشكيل لجنة المراجعة من ثلاث أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة، وأن يكون ضمن أعضاء اللجنة أحد الخبراء في الشئون المالية والمحاسبية، كما يجوز تعيين عضو أو أكثر من خارج الشركة.

كما أن قواعد القيد بالبورصة الصادرة عن الهيئة العامة للرقابة المالية تتطلب من الشركات تكوين لجنة المراجعة من عدد لا يقل عن ثلاثة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين،وهذا يتوافق مع ما تتطلبه الجهات المهنية والتنظيمية في كثير من دول العالم.

ويتضح مما سبق أن الاهتمام المهني والتنظيمي بحجم لجنة المراجعة قد توجه نحو تحديد الحد الأدنى لحجم لجنة المراجعة، وترك تحديد الحجم المناسب لكل شركة وفقاً لظروفها وحجم المسئوليات المُسندة إلى اللجنة، وذلك في ضوء ما يقرره مجلس الإدارة.

وفي ضوء العرض السابق لخاصية حجم لجنة المراجعة نخلص إلى ما يلي:

- أن توافر الحجم المناسب للجنة المراجعة يزيد من فعاليتها في اكتشاف وحل المشاكل المرتبطة بعملية التقرير المالي وتدعيم جودة التقارير المالية.

- يتأثر حجم لجنة المراجعة بعدة عوامل من أهمها حجم الشركة، وحجم مجلس الإدارة، وطبيعة ظروف الشركة، والمهام المكلفة بها اللجنة.
- تتطلب الجهات المهنية وبورصات الأوراق المالية ألا يقل حجم لجنة المراجعة عن ثلاث أعضاء، وتركت تحديد الحجم المناسب لكل شركة وفقاً لظروفها.
- ترجع أهمية تحديد الحجم المناسب للجنة المراجعة من دوره في دعم استقلال المراجعين وتحسين جودة المراجعة، وحماية أصحاب المصالح، وتحسين جودة التقارير المالية.
- إن القواعد التي تنظم عمل لجنة المراجعة في مصر تتطلب تشكيل لجنة المراجعة من ثلاث أعضاء على الأقل، وهذا يتوافق مع ما تتطلبه الجهات المهنية والتنظيمية في كثير من دول العالم، وبالتالي ليس هناك حاجة إلى تعديل هذه القواعد فيما يتعلق بخاصية حجم لجنة المراجعة.

المراجع:

١- د.أحمد زكي حسين متولي، الاتجاهات الحديثة في المراجعة (٢)، في ظل عالم متغير، كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، بدون ناشر، ٢٠١٥.

٢- رشا الغول، دراسات متقدمة في المراجعة- متطلبات الرقابة الداخلية في ضوء قانون SOX وأثرها على أمن المعلومات، مكتبة الوفاء، الاسكندرية، ٢٠١٣.

٣- د. سيد عبد القادر، " الدليل الشامل للجودة الكلية فى تطبيق المواصفات الدولية لنظم الجودة ٩٠٠٠ والمواصفات الدولية لمراجعة نظم الجودة ١٠٠١١"، بدون ناشر، ١٩٩٤.

٤- د. محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، الاسكندرية، ٢٠١١.

فهرس الكتاب:

الموضوع	رقمك الصفحة
الفصل الأول: مراجعة أنظمة الجودة	١١-٤٠
الفصل الثاني: مراجعة الأداء البيئي	٤١- ٨٨
الفصل الثالث: مراجعة القيمة العادلة لخيارات الأسهم	٨٩- ١٢٨
الفصل الرابع: المراجعة المشتركة	١٢٩- ١٧٨
الفصل الخامس: المراجعة الارتجالية	١٧٩- ٢٣٨
الفصل السادس: لجان المراجعة	٢٣٩- ٣٢٧