حوكمة الشركات
وأخلاقيات مهنة المحاسبة

إعـــــداد

د. ثنـــاء عطيـــة فـــراج
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة القاهرة

د.سيد أحمد عبد العاطـى
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة القاهرة

د. أحمـــد محمـــد جابـــر
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة القاهرة

د.مصطفى محمود جاد المولى
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة القاهرة

د.عمـــــــر يعقـــــوب
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة القاهرة

د.محمـــد سلامـــة عمـــارة
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة القاهرة

المحتويات

الموضوع	الصفحات
تمهيد	٦
القسم الأول : حوكمة الشركات	٨
مقدمة	٩
الفصل الأول : الإطار الفكري والفلسفى لحوكمة الشركات	١٢
١/١ مقدمة	١٣
٢/١ فلسفة حوكمة الشركات	١٣
١/٢/١ أساس حوكمة الشركات	١٣
٢/٢/١ نشأة حوكمة الشركات	١٤
٣/٢/١ مدى احتياج الشركات للحوكمة	١٧
٣/١ مفهوم حوكمة الشركات	٢٠
١/٣/١ مفهوم حوكمة الشركات لدى المنظمات المهنية والجهات المختلفة	٢١
٢/٣/١ مفهوم حوكمة الشركات لدى الكتاب والباحثين	٢٣
الفصل الثانى : الإطار التطبيقى لحوكمة الشركات	٣٠
١/٢ مقدمة	٣١
٢/٢ محددات حوكمة الشركات	٣٢
٣/٢ مبادىء حوكمة الشركات	٣٦
٤/٢ مقومات حوكمة الشركات	٤٤
٥/٢ ركائز حوكمة الشركات	٤٥
٦/٢ متطلبات تطبيق الحوكمة الجيدة فى الدول النامية	٤٦
الفصل الثالث : آليات حوكمة الشركات والمحاسبة	٥٢
١/٣ مقدمة	٥٣
٢/٣ آليات حوكمة الشركات	٥٣

الموضوع	الصفحات
٣/٣ مجالات حوكمة الشركات المحاسبية	٦١
٤/٣ حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية	٦٦
١/٤/٣ مفهوم جودة المعلومات المحاسبية	٦٩
٢/٤/٣ خصائص جودة المعلومات المحاسبية	٧٠
٣/٤/٣ أهمية جودة المعلومات المحاسبية	٧٧
٤/٤/٣ آليات قياس جودة المعلومات المحاسبية	٧٨
٥/٣ الحوكمة والشفافية والإفصاح بسوق الأوراق المالية	٨٠
١/٥/٣ المقصود بالشفافية	٨٠
٢/٥/٣ المقصود بالإفصاح	٨٣
٣/٥/٣ دور الحوكمة فى تدعيم أثر المعلومات المحاسبية على سوق الأوراق المالية	٨٤
الفصل الرابع : حوكمة الشركات فى جمهورية مصر العربية	٩١
١/٤ مقدمة	٩٢
٢/٤ دراسة تحليلية لتقارير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية	٩٣
٣/٤ دليل قواعد حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية	١٠١
٤/٤ دليل مبادىء حوكمة الشركات بقطاع الأعمال فى ج.م.ع	١٠٩
١/٤/٤ المجموعة الأولى : تأكيد وجود إطار تنظيمى قانونى فعال لشركات قطاع الأعمال العام	١١٠
٢/٤/٤ المجموعة الثانية : تصرف الدولة كوصفها مالكاً	١١١
٣/٤/٤ المجموعة الثالثة : المعاملة المتساوية لحصة الأسهم (الملاك)	١١٣
٤/٤/٤ المجموعة الرابعة : العلاقات مع الأطراف ذات المصالح	١١٤
٥/٤/٤ المجموعة الخامسة : الشفافية والإفصاح	١١٥
٦/٤/٤ المجموعة السادسة : مسئولية مجلس إدارة شركات قطاع الأعمال العام	١١٧

الموضوع	الصفحات
القسم الثاني: أخلاقيات المهنة	١٢٢
الفصل الخامس: أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة	١٢٣
المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة	١٢٤
١/١/٥. مقدمة	١٢٤
٢/١/٥.مفهوم أخلاقيات المهنة	١٢٥
٣/١/٥. أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة	١٢٦
٤/١/٥.أهداف أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة	١٢٨
٥/١/٥. العوامل المؤثرة على أخلاقيات المهنة	١٢٨
المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني في مهنة المحاسبة والمراجعة	١٣٠
١/٢/٥. مقدمه	١٣٠
٢/٢/٥.مفهوم قواعد السلوك المهني في مهنة المحاسبة والمراجعة	١٣٠
٣/٢/٥. أنواع قواعد السلوك المهني	١٣١
٤/٢/٥. عناصر ومكونات قواعد السلوك المهني	١٣٢
١/٤/٢/٥. الالتزام بالمصداقية والنزاهة	١٣٢
٢/٤/٢/٥. الالتزام بالموضوعية والاستقلالية	١٣٣
٣/٤/٢/٥. الالتزام بالعناية المهنية الواجبة	١٣٤
٤/٤/٢/٥. الالتزام بالمسئولية والسرية	١٣٤
٥/٢/٥. معايير قواعد السلوك المهني في مهنة المحاسبة والمراجعة	١٣٥
١/٥/٢/٥. دليل قواعد السلوك المهني الذى أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	١٣٦
٢/٥/٢/٥. الدليل العام لقواعد السلوك الأخلاقى للمحاسبين المهنيين الذى أصدره مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين IASBA	١٤٠

الموضوع	الصفحات
٣/٥/٢/٥. الدليل العام لقواعد السلوك الأخلاقى للمحاسبين المهنيين الذى أصدره مجمـــع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW)	١٤٠
٤/٥/٢/٥.الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة	١٤١
المبحث الثالث: تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية وأدوات الحماية من التهديدات	١٤٧
١/٣/٥. مقدمة	١٤٧
٢/٣/٥. أنواع تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية	١٤٨
٣/٣/٥. أدوات الحماية من التهديدات	١٥٠
٤/٣/٥. قواعد السلوك الأخلاقى للمراجعين والتهديدات وأدوات الحماية الممكنة	١٥٤
الفصل السادس: أثر أخلاقيات المهنة وحوكمة الشركات على المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح	١٨٦
المبحث الأول: المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح	١٨٧
١/١/٦. مقدمة	١٨٧
٢/١/٦. مفهوم المحاسبة الابداعية	١٨٧
٣/١/٦. أسباب ظهور المحاسبة الابداعية	١٨٨
٤/١/٦. صور المحاسبة الإبداعية	١٩٠
١/٤/١/٦. إدارة الأرباح	١٩٠
١/١/٤/١/٦. مفهوم إدارة الأرباح	١٩٠
٢/١/٤/١/٦. أهداف ودوافع إدارة الأرباح	١٩١
٣/١/٤/١/٦.الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح	١٩٣
٤/١/٤/١/٦.الإطار العام لممارسات المحاسبة الابداعية	١٩٧

الموضوع	الصفحات
٦/١/٤/١/٥. الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها	٢٠٤
٦/١/٤/١/٦. المخاطر المترتبة على إدارة الأرباح	٢٠٧
٦/١/٤/٢. تمهيد الدخل	٢١٠
٦/١/٤/٢/١. مفهوم تمهيد الدخل	٢١٠
٦/١/٤/٢/٢. دوافع تمهيد الدخل	٢١٠
٦/١/٤/٢/٣. أنواع تمهيد الدخل	٢١١
٦/١/٤/٢/٤. أساليب تمهيد الدخل	٢١١
المبحث الثاني : أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة والحد من أساليب إدارة الأرباح	٢١٣
٦/٢/١. مقدمة	٢١٣
٦/٢/٢. قواعد دليل آداب وسلوك المهنة التى يخضع لها المراجع الخارجي	٢١٣
٦/٢/٣. آليات حوكمة الشركات و تأثيرها على إدارة الأرباح	٢١٦
٦/٢/٣/١. دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	٢١٦
٦/٢/٣/٢. دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	٢١٧
٦/٢/٣/٣. دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	٢١٧
٦/٢/٣/٤. دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	٢١٩
٦/٢/٣/٥. تأثير الإفصاح المحاسبى على إدارة الأرباح	٢٢٠
المراجع	٢٣٥

تمهيد

تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة خاصة بعد انهيار بعض الشركات العالمية الكبرى في مناطق مختلفة من أبرزها إنرون و وورلدكوم في الولايات المتحدة الأمريكية، وما ترتب على ذلك من حدوث أزمة ثقة عالمية في القوائم المالية للشركات بسبب ضعف الشفافية والإفصاح المحاسبي، وقد سارعت كثير من الدول والمنظمات العالمية إلى تبني مفهوم حوكمة الشركات في محاولة منها لإصلاح وضع الشركات وتعزيز الإفصاح والشفافية ومنع وقوع مزيد من الأزمات المالية مستقبلا، والتعرف على أسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة في الدول المتقدمة، لذا كان الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات هو المخرج السريع والحل المتكامل والفعال لكل هذه السلبيات، وبذلك حازت على اهتمام مختلف الكتاب والباحثين في المجالات المختلفة المحاسبية والاقتصادية والإدارية والقانونية وغيرها.

وقد ظهرت حوكمة الشركات كأحد ابرز الموضوعات المحورية التي تنظم العلاقة والمسؤوليات بين كل من الإدارة و الملاك بصفة خاصة و بين جميع الأطراف الأخرى المتصلة بالشركة،و حماية حقوق المساهمين و تحقيق المعاملة المتكافأة لجميع المساهمين وتحقيق الإفصاح و الشفافية بأسلوب يتفق مع متطلبات الجودة المحاسبية.

ولتعظيم دور الحوكمة لابد من التزام الممارسين لمهنة المحاسبة باخلاقيات مهنة المحاسبة وقواعد وسلوكيات مزاولة المهنة ، ولذا سوف يتضمن هذا المؤلف قسمين وهما:

الأول: يتعلق بدراسة تحليليه مختصرة لحوكمة الشركات على كل من المستويين العالمى والمحلى ويتكون من أربعة فصول على النحو التالى :

- الفصل الأول: الإطار الفكري والفلسفي لمفهوم حوكمة الشركات.
- الفصل الثاني: الإطار التطبيقي لمفهوم حوكمة الشركات.
- الفصل الثالث: آليات حوكمة الشركات والمعلومات المحاسبية.
- الفصل الرابع: حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية.

الثاني: ويتعلق بدراسة تحليليه لأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من حيث المفهوم والأهمية والأهداف وقواعد السلوك المهني في مهنة المحاسبة والمراجعة . كما يتناول أثر أخلاقيات المهنة وحوكمة الشركات على المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح . لذا يتكون هذا الجزء من فصلين هما:

- **الفصل الخامس : أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.**
- **الفصل السادس : أثر أخلاقيات المهنة وحوكمة الشركات على المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح.**

القسم الأول:
حوكمة الشركات

مقدمة

ظهر الحديث عن الحوكمة بوضوح مع بداية عام ١٩٩٩ بعد إن أظهرت الدراسات التى تمت حول إخفاق العديد من الشركات إن هذا الإخفاق يرجع الى عدم رشد الجوانب الإدارية والتنظيمية وليس لان هذه الشركات تعانى من نقص في الموارد أو الإمكانيات.

وفي نهاية القرن الماضي ومطلع القرن الحالي حدثت أحداث اقتصاديه تمثلت في انهيار العديد من منشات الأعمال في العالم كما ترتب على ذلك انهيار شركات المراجعة في العالم، من خسائر كبيرة قدرت بالمليارات تحملتها شركات المحاسبة نتيجة لمسئولياتها القانونية عن هذه الانهيارات.

وقد ترتب على ذلك فقد ثقة مستخدمي المعلومات و القوائم المالية فيما تعرضه من نتائج وتأكيدات عن نتائج الأحداث المالية الخاصة بالشركة والتي تعرضها هذه القوائم وكذا فقد الثقة في عمل شركات المحاسبة وما ينتج عنها من تقارير مراجعة عن هذه القوائم أيضا وامتدت آثار عدم الثقة إلى أسواق المال في مختلف دول العالم حيث تراجع الاستثمار واهتزت اقتصاديات الدول المتقدمة والنامية ،مما أدى إلى زيادة الحاجة إلى معلومات وتقارير مالية أكثر شفافية ومصداقية تتميز بجودتها بعيده عن التضليل والغش حتى تكون صالحه للنشر بوسائل الإعلام وحتى يستفيد منها أصحاب المصالح وحتى يتسنى لهم تقييم أداء الإدارة بدقه أكثر.

ولذلك زاد الاهتمام بحكومة الشركات التي أصبحت من أهم المحاور الأساسية لتنظيم العلاقة بين الإدارة والملاك بصفه خاصة وبين جميع الأطراف المتصلة بالشركة ولتعميق دور أسواق راس المال وتشجيع زيادة الاستثمارات من خلال الحفاظ على حقوق ومصالح جميع الأطراف المرتبطة بالشركة ولاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية (أصحاب المصالح) في مدى دقه وسلامة المعلومات المفصح عنها من جانب الإدارة من خلال المعلومات والقوائم المالية المنشورة وبالتالي جودة تلك التقارير المعتمدة من مراجعى الحسابات(المحاسبين القانونين) وذلك من خلال إصدار العديد من دول العالم مبادئ وتشريعات لتعزيز نظم حوكمة الشركات مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(١٩٩٩)، OECD،وهيئة حوكمة الشركات الاسترالية(٢٠٠٣)، ASX Corporate

Councilكما صدر قانون- Sarbanes Act Oxley بالولايات المتحدة الأمريكية والذي ركز على بعض الأمور من بينها ضرورة زيادة الأنشطة الرقابية داخل الشركات المساهمة لضمان نزاهة عملية التقرير المالي للمحافظة على مصالح الأطراف المتعددة من مساهمين ومقرضين وعمال وعملاء وأطراف أخرى .

ويمكن تلخيص مراحل تطور ووضوح مفهوم وأبعاد الحوكمة فيما يلى :

المرحلة الأولى : (المبدئية ١٩٣٢ -١٩٩٥) وتميزت هذه المرحلة بما يلى :

١. بدء الاعتراف بعمق الفجوة بين الإدارة والملاك وتعارض المصالح .
٢. ظهور نظرية الوكالة بشان تنظيم العلاقات بين الملاك والإدارة وضرورة تحديد الواجبات والصلاحيات لكل من الإدارة وأصحاب الأموال بما يقلل احتمالات التعارض بينهما وإزالة أسبابة .
٣. مع بداية التسعينيات اتجهت منظمة التجارة العالمية الى وضع معايير تساعد الشركات من خلال التزاماتها فى تحقيق النمو والاستقرار وتدعيم قدراتها التنافسية.

المرحلة الثانية : (ظهور مصطلح الحوكمة ١٩٩٦-٢٠٠٠) وتميزت هذه المرحلة بما يلى:

١. دفعت مسببات الانهيارات السابق الإشارة إليها للعديد من الشركات منظمة التجارة العالمية الى الاهتمام بصياغة بعض المبادئ العامة للحوكمة والتى يفترض إن تراعيها الشركات فى الدول النامية للحد من سوء استخدام الإمكانيات والموارد وتعظيم قيمة الشركة .
٢. تبعت المنظمة العالمية للتعاون الاقتصادى والتنمية منظمة التجارة العالمية فوضعت مجموعة من المبادئ العامة للحوكمة فى عام ١٩٩٩ وروجعت فى سنة ٢٠٠٤.
٣. على ضوء معايير الحوكمة التى وضعتها منظمة التجارة العالمية وتطويرها من خلال المنظمة العالمية للتعاون الاقتصادى والتنمية اتجهت مؤسسات واتحادات مهنية متعددة اغلبها محاسبيه بوضع مجموعه من المعايير لتحقيق أهداف الحوكمة .

المرحلة الثالثة (التأكيد على حتمية الحوكمة ٢٠٠١ –حتى الآن) وتميزت هذه المرحلة بما يلى:

١. ضرورة توثيق الحوكمة وتأكيد معاييرها من خلال المنظمات العالمية .

٢. اتجه البنك الدولى الى الاهتمام بالحوكمة وقام بمساندة العديد من المؤسسات واللجان والهيئات والمعاهد لتبنى موضوع الحوكمة وإصدار مجموعة من الضوابط والإرشادات لتطبيق الحوكمة ؛مثل تأسيس المعهد الأوربى لتقديم المساعدات اللازمة لتطبيق الحوكمة فى الشركات .

أما على المستوى المحلى فقد أسفرت الجهود المتوصلة فى إصدار بعض التقارير بداية من عام ٢٠٠٠ وحتى عام ٢٠٠٤ تلى ذلك إصدار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات عامى ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ (سيتم تحليلهم فى الفصل الثانى من هذا القسم) .

ونتناول فى هذا القسم تحليلا لحوكمة الشركات من خلال الوحدات التالية :

- الفصل الأول: الإطار الفكري والفلسفي لمفهوم حوكمة الشركات.
- الفصل الثاني: الإطار التطبيقي لمفهوم حوكمة الشركات.
- الفصل الثالث: آليات حوكمة الشركات والمعلومات المحاسبية.
- الفصل الرابع: حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية.

الفصل الأول
الإطار الفكرى والفلسفي لمفهوم حوكمة الشركات

الفصل الأول
الإطار الفكري والفلسفي لمفهوم حوكمة الشركات

١/١. مقدمة:

ساهمت الأزمات المالية العالمية والتي حدثت في العديد من دول العالم الناتجة عن الفساد وسوء الإدارة و عدم القدرة على جذب رؤوس الأموال الكافية الى تفاقم أزمات الشركات العالمية الكبرى و تحقيقها خسائر بمليارات الدولارات و أصبحت تكلفة الفساد المالي و الإدارى وسوء الإدارة عبئًا على الشركات والاقتصاد العالمي بشكل عام كما أن افتقاد الشفافية والوضوح والدقة في الحاسبات الختامية للشركات و المشروعات تجعل المستثمرين غير قادرين على اتخاذ القرار الاستثماري الصحيح. وبالتالي أصبح لزما على المستثمرين البحث عن الشركات التي بها هياكل سليمة لممارسة حوكمة الشركات.

و من هذا المنطلق سيتم تقسيم هذه الوحدة إلي العناصر التالية:

٢/١. فلسفة حوكمة الشركات.

٣/١. مفهوم حوكمة الشركات.

٢/١. فلسفة حوكمة الشركات :

١/٢/١. أساس فكر الحوكمة :

لم تنشأ الحوكمة عشوائية، بل استلزمتها حاجة دفعت إليها رغبة وأصبحت بحكم الضرورة مطلب حياة وأساس لتواجد الشركات في عصر العولمة، و من ثم تفاعلت معها كافة الكيانات الإدارية كنتيجة منطقية للواجب و ثقافة الالتزام،و الرغبة في التفوق والتقدم.

يقوم فكر الحوكمة على عملية (الاحتكام) الى نظام عمل، واستناد الى نظامه، وتتبع الإجراءات والدقة التي تنص عليها لوائح إجراءاته وترتيباته، والتحاكم الى معايير ومقاييس موضوعية عادله وكافيه، و نظام جيد للرقابة و الإشراف لرصد، وتتبع وتحليل المستجدات والمتغيرات في أداء كل من:

١. الشركات وحجم نتائج أعمالها وما تحوزه من أصول و موجودات معبر عنها فى القوائم المالية المنشورة .

٢. الأوراق المالية الصادرة عن الشركات وما عليها من التزامات و تعهدات، وما يحدث لها من تطور في سعرها في الأسواق .

٣. سمعة الشركة والانطباع المتولد عنها في السوق لدى الجمهور والصورة الذهنية عن منتجاتها وعن العاملين فيها، وعن مدراءها .

والحوكمة بذلك نظام علني حاكم قائم على العلانية و الشفافية ونظام ضمني متحكم قائم على المبادئ والمثل والقيم الأخلاقية وهو في الوقت ذاته قائم على وجود كيان إداري داخل كل دولة، وكل مؤسسة، وكل منظمة وكل شركة، هذا الكيان الإداري له مهمة خطيرة حيث يقوم على رصد وقياس المتغيرات والمستجدات وتتبع اتجاهاتها وتحليل هذه الاتجاهات والتعرف على مكوناتها الجزئية وتأثير كل منها على الإطار العام للسوق وللشركة وللمنظمة وللدولة .

أي إن أساس فكر الحوكمة هو أحكام وقوانين وتشريعات تطبق في الشركة لحمايتها من أي ثغرات تعوق أو تفسد عملها والكفيلة بحماية حقوق المساهمين والعملاء وأصحاب المصالح.

٢/٢/١. نشأة حوكمة الشركات:

أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات و بين المساهمين الى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي و الاداري الذي قد يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة و ذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركات. وفي عام ١٩٧٦م قام كل من "Meckling & Jensen" بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة واتبع ذلك مجموعة من الدراسات

العلمية والعملية والتي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس إدارة الشركات، وبالتالي قدرة الدول على جذب مستثمرين جدد سواء محليين أو أجانب وما يترتب على ذلك من تنمية اقتصاديات تلك الدول.

ويمكن إيجاز العوامل التي ارتبطت بالمناخ الاقتصادي العالمي والمحلي أسهمت في خروج مفهوم حوكمة الشركات إلى العلن فى مايلى :

١. انفصال الملكية عن الإدارة : وهى تمثل الحاجة الأساسية التى نبعت منها حوكمة الشركات حيث أدى تعاظم عدد المساهمين الى انفصال الملكية عن الإدارة ومن ثم ظهور مشكلة الوكالة وتعارض المصالح بين المديرين والملاك الأمر الذى دعى للحاجة الى حوكمة الشركات من آجل إحكام الرقابة على سلوك الإدارة والتأكد من إدارة أموال الشركات بكفاءة وفاعلية ومن ثم حماية حقوق الملاك ومصالح الأطراف ذات العلاقة أى تحقيق الموازنة بين كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة .

٢. انفجار الأزمات المالية العالمية : والتي يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين منشآت الأعمال والحكومة. وقد كانت المشاكل العديدة التي برزت إلى المقدمة في أثناء الأزمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين والأقارب والأصدقاء بين منشآت الأعمال والحكومة، وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل في الوقت نفسه الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الأمور وإخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبية "مبتكرة" .

٣. انهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى : فخلال العقدين الماضيين تعرضت العديد من الشركات الكبرى لأزمات مالية ضخمة أدت بالعديد منها الى الإفلاس وذلك على مستوى العديد من الدول الكبرى ، فعلى سبيل المثال نجد أن :

- في الولايات المتحدة حدثت انهيارات في العديد من الشركات الكبرى منها (Enron, WorldCom, Tyco)

- في المملكة المتحدة حدثت انهيارات في العديد من الشركات الكبرى منها (Maxwell , Polly peck) .
- في اليابان حدثت انهيارات في العديد من الشركات الكبرى منها (Mitsubishm motors, Seiburailway).
- وفي العديد من الشركات الأوروبية منها (Swissair).

هذا، ولم تقتصر تلك ألازمات على الشركات فقط بل شملت أيضاً بعض البنوك منها بنك الائتمان و التجارة الدولى BCCI بالمملكة المتحدة وأزمة المدخرات والقروض فى الولايات المتحدة الأمريكية. وارجع الباحثين والمحللين أسباب تلك الانهيارات الى وجود ثغرات فى التشريعات التى تنظم ممارسة الأنشطة التجارية ولكى يتم السيطرة على تلك الانهيارات ومنع حدوثها مستقبليا ولتنشيط الاستثمارات زاد الاهتمام بحوكمة الشركات لأنها تعمل على ضبط وتنظيم ممارسات كل من المديرين ومجلس الإدارة ومراقبى الحسابات والعاملين والمستثمرين وجميع الأطراف ذات العلاقة فى الشركة .

٤. العولمة : زاد من حدة الدعوة إلى حوكمة الشركات تسارع خطى العولمة وسعى المنظمات الدولية نحو توحيد الأطر القانونية والتنظيمية التى تحكم عمل الشركات فى مختلف الأسواق وكذلك تقنين ممارسات الشركات متعددة الجنسية في اقتصاديات العولمة، حيث تقوم بالاستحواذ والاندماج بين الشركات من أجل السيطرة على الأسواق العالمية. فرغم وجود الآلاف من الشركات متعددة الجنسية فإن هناك ١٠٠ شركة فقط هي التي تسيطر على مقدرات التجارة الخارجية على مستوى العالم، من خلال ممارستها الاحتكارية.

٥. التوجه نحو الخصخصة : حيث يستلزم ضرورة وجود معايير تضمن سلامة أوضاع الشركات محل التخصيص وتعد حوكمة الشركات خير معين فى هذا المجال.

٦. ضعف مستوى الالتزام الأخلاقى على مستوى الشركة من ناحية أو على مستوى المهنة ككل : حيث أن عدم الالتزام بقواعد السلوك المهنى وقواعد الأخلاقيات فى التعاملات والعلاقات يعد من أسباب الاهتمام بحوكمة الشركات .

٧. **اكتسب المفهوم أهمية كبرى بالنسبة للديمقراطيات الناشئة في دول العالم الثالث؛ نظرا لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة. كما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدي إلى منع الإشراف والرقابة وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة. مثل الأسواق المالية الجديدة في دول الخليج.**

٣/٢/١. مدى احتياج الشركات إلى الحوكمة:

تحتاج الشركات والمؤسسات والجمعيات الى نظام حمائى ووقائي، نظام يدافع عن صحة وسلامة كل شيء، ويعبر عن الحقيقة، ويعمل عل تحقيق المصداقية، ويزيد من درجة الإفصاح .

لقد جاءت الحوكمة عملا لازما حثت علية ضرورات الاستمرار، سواء في ممارسة الأنشطة أو القيام بعمليات الاستثمار أو في عمليات الإقراض والاقتراض وعمليات الادخار، بل في جميع الأعمال القائمة على المال و التمويل، والتي تعتمد قراراتها على حساب عوامل الثقة والدقة والسلامة للقوائم المالية وتقارير مراقبي الحسابات وفى وقت زادت فيه إحجام المشروعات وتنامت فيه المصالح وازدادت فيه التشابكات بين دائن ومدين، مقرض ومقترض، مستثمر ومنفذ استثمار، علاقات متداخلة ومتشابكة وجميعها تحتاج الى بيانات ومعلومات ومعرفة كاملة وجميعها تعتمد على القوائم المالية والمحاسبية والتقارير التي تصدر عن مجالس الإدارة في الشركات والمشروعات والتي يتعين أن تكون حقيقة صادقة .

ومن ثم جاءت (الحوكمة) لتوفر قدر كبير من الانضباط و التصدي لكافة جوانب الكذب والخداع وعدم إظهار الحقيقة. لقد تم تطبيق هذا المبدأ من اجل تصحيح الأوضاع وزيادة درجة الإفصاح وتحقيق قدر كبير من الشفافية، كل ذلك لتحقيق مصداقية وسلامة القوائم المالية التي تعبر عن أوضاع الشركات. ويرى البعض إن أهداف حوكمة الشركات تتركز فى ثلاث أهداف أساسية تعمل على تحقيقها من خلال الالتزام بمبادئها وهى :

١- السلوك الأخلاقى : حيث تعمل حوكمة الشركات على ضمان الالتزام السلوكى من خلال :"الالتزام بقواعد السلوك المهنى وتحقيق الشفافية والقيام بالمسئولية الاجتماعية وكذلك تحقيق مصالح جميع الأطراف بشكل متوازن " .

٢- الرقابة والمسألة : حيث تعمل الحوكمة على تفعيل ادوار أصحاب المصالح فى عملية الرقابة والمسألة سواء كانت تلك الأطراف أجهزه رقابية عامه كهيئة سوق المال أو أطراف رقابية مباشرة مثل المساهمين ومراقبى الحسابات .

٣- إدارة المخاطر : حيث أن حوكمة الشركات تعمل على تفعيل عمليات إدارة المخاطر من خلال وضع نظام لإدارة المخاطر وكذلك كيفية الإفصاح عنه وتوصيلها لأصحاب المصلحة .

وتمثل الأهداف السابقة أهدافاً إجمالية تعبر عن الإطار العام لأهداف الحوكمة بصفة عامة إلا أن هذه الأهداف بمكن تحقيقها من خلال تحقيق الأهداف الفرعية للمستويات الثلاث المستفيدة منه وهم الشركة والمساهمين والاقتصاد ككل وذلك على النحو التالى :

- بالنسبة للشركات : تحقق الحوكمة له مايلى :

١- تزيد من قدرة الشركة على تدبير التمويل وكذلك قدرتها على توليد الأرباح وتدعيم قدراتها التنافسية .

٢- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديرى الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين وبالتالى تحظى الشركات التى تطيق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لأنها تضمن حقوقهم وبالتالى تحسين العلاقة بين الشركة وأصحاب المصالح .

٣- تعمل على وضع الإطار التنظيمى الذى يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة.

٤- تؤدى الى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب الاستثمارات اللازمة لنمو الشركات التوسعية وتكوين قاعدة عريضة من المستثمرين وذلك نتيجة لتدعيم المركز التنافسى للشركة .

٥- تساعد على تخفيض تكلفة تمويل الشركات من خلال الإفصاح والشفافية التى تحققها وكذلك زيادة جودة الإفصاح والشفافية فى القوائم المالية.

٦- تساهم فى رفع وتحسين أداء الشركات وبالتالى تساعد فى المساهمة فى نمو الشركات وزيادة ربحيتها مما ينعكس على زيادة القيمة السوقية لها.

٧- تحسين درجة الثقة بين الشركة والأطراف التى يتعامل معها.

٨- تقليل مخاطر الأزمات المالية بالنسبة للشركة وللاقتصاد القومى ككل.

٩- تضييق الخناق على الفساد بالشركة وخارجها.

١٠- تحفيز العاملين بالشركة على كافة المستويات على رفع كفاءة أداء أعمالهم وأداءها بكفاءة وفاعلية.

- **بالنسبة للمساهمين : تحقق لهم الحوكمة مايلى :**

١- تساعد فى ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت وحق المشاركة فى القرارات الخاصة المرتبطة بالتغيرات الجوهرية التى قد تؤثر على أداء الشركة مستقبلا.

٢- تساعد المساهمين فى تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار فى الشركات من حلال الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالى والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا.

- **بالنسبة للاقتصاد ككل : تحقق له الحوكمة مايلى :**

١- زيادة حجم الاستثمارات الأجنبية فى الأسواق الناشئة ومن ضمنها السوق المصري.

٢- النشاط المتزايد لبرنامج الخصخصة التى تتبعه الحكومات ومن ثم تلبيه مطالب المساهمين ومن أهمها الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة.

٣- تعتبر من أهم العوامل التى تساهم فى تشجيع تدفق راس المال الأجنبى الى الأسواق الناشئة عن طريق زيادة ثقة المستثمر الأجنبى فى تلك الأسواق وكذلك زيادة فاعلية أسواق المال وزيادة فاعليتها في خدمة الاقتصاد القومي.

٤- تعد واحدة من الآليات والمعايير التى تساهم فى قياس مدى انتظام وكفاءة أسواق راس المال الدولية الصاعدة .

٥- دفع عجلة التنمية الاقتصادية من خلال تحقيق الاستقرار المالى والاقتصادى وتحسين أوضاع ميزان المدفوعات والقضاء على الفساد بأنواعه وتحقيق التخصيص الأمثل للموارد .

٦- إصلاح المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة ومساعدة الشركات على الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة مما يساعد فى الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على سمعتها .

وعلى هذا الأساس يمكن القول بان تأصيل الحوكمة وقواعدها يحقق أهمية كبرى ليس للشركات فقط وإنما للمساهمين أيضاً وعلى المستوى العام .

أى إن الإطار العام لأهداف الحوكمة يتضمن :

- تدعيم عناصر الشفافية في كافة العمليات والمعاملات ذات الصلة .
- تحسين وتطوير إدارة الشركات بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء الاقتصادي .
- تحسين جودة المحتوى الإعلامي للتقارير المالية .

٣/١. مفهوم حوكمة الشركات:

يعد مصطلح الحوكمة الترجمة المختصرة التى شاعت للمصطلح (Corporat Goverance) أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي : " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة ".

وقد أكدت موسوعة Corprrat Governance Encyclopedia انه لا يوجد تعريف موحد ومتفق علية من قبل الاقتصاديين والقانونيين للحوكمة وذلك على المستوى

العالم العام على الرغم من الانتشار السريع لها على المستوى العالمى والأقليمى ويرجع عدم وجود تعريف واحد محدد ومتفق علية بين كافة الهيئات المهنية المهتمة أو الكتاب والباحثين لحوكمة الشركات للأسباب التالية :

١. على الرغم من أن مضمون حوكمة الشركات وكثير من الأمور المرتبطة به يرجع جذورها إلى أوائل القرن الماضى إلا أن هذا المصطلح لم يعرف فى اللغة الإنجليزية ولم يبدأ فى الانتشار إلا منذ قرابة عقدين أو ثلاثة عقود .

٢. يرجع غموضه إلى إنه مازال فى طور التكوين ومازال الكثير من قواعده ومعاييره فى مرحلة المراجعة والتطوير .

٣. ارتباطه بجميع نواحى الشركة فهو يتعلق بالأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركة ويوتر على المجتمع والاقتصاد ككل .

وقد حاولت المنظمات المهنية واللجان المختصة من ناحية والكتاب والباحثين من ناحية أخرى وضع تعريف لحوكمة الشركات يعكس وجهة نظرها فى محاولة لتوضيحه وإزالة غموضه، ونتناول فيما يلى بعض وجهات النظر بغرض محاولة وضع أطر متكامل لمفهوم حوكمة الشركات .

١/٣/١. مفهوم الحوكمة لدى المنظمات المهنية والجهات المختصة :

١- يعرف البنك الدولى الحوكمة بأنها الأسلوب الذى يتم من خلاله إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع بهدف التنمية.

٢- أما برنامج الأمم المتحدة الإنمائى (Undp) فيرى إن الحوكمة هى ممارسة المنظمات الاقتصادية والسياسية والإدارية لإدارة شئون المجتمع .

وهذان التعريفين يركزان على الحوكمة باعتبارها أسلوب يمارسه المجتمع من اجل تحقيق التنمية .

٣- حددت منظمه التعاون الاقتصادي والتنمية OECD عام ١٩٩٥م مفهوم الحوكمة بأنها النظام الذي يوجه ويضبط إعمال الشركات بحيث :

أ- يصف ويوضح الحقوق والواجبات لمختلف أطراف التعامل فى الشركات مثل (مجلس الإدارة، المساهمون، أصحاب المصالح الأخرى).

ب- يضع القواعد والإجراءات اللازمة لإعداد واتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركات .

ج- يضع أهداف الشركة والوسائل المتاحة لتحقيقها وكيفية مراقبة الأداء.

د- يحتكم إلى الإطراف المؤسسية في وضع أنظمة ذاتية للإدارة والتوجيه والرقابة ضمن إطار أخلاقي نابع من الشركة.

٤- وتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: " هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها .

٥- حدد تقرير Cadbury حوكمة الشركات بأنه النظام الذي يتم من خلاله إدارة المنشاة والتحكم فيها بطريقة كفء فمجلس الإدارة مسئول عن حوكمة الشركات ودور حملة الأسهم محدد في الحوكمة من خلال تعيين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي ليضمنوا لأنفسهم وجود إطار حوكمي ملائم".

٦- تعرف جمعية الحوكمة التايوانية حوكمة الشركات بأنها الآلية والعمليات التى تواجه وتراقب بها الشركات والكيفية التى تحسن أداء الشركة لحفظ أية حقوق المساهمين والمحافظة على حقوق الأطراف الأخرى ذات العلاقة.

٧- عرف معهد المراجعين الداخليين IIA الحوكمة بأنها مجموعة من العمليات تتعامل مع الإجراءات المستخدمة من قبل ممثلى أصحاب المصالح وذلك بهدف إبراز عمليات الرقابة والمخاطر التى تدار من قبل الإدارة وكذلك متابعة ومراقبة المخاطر التنظيمية والتأكد من أن نظم الرقابة كافية لتخفيض حدة هذه المخاطر ويسير فى هذا الاتجاه معهد المحاسبين الكندى الذى يوسع من المفهوم ليشمل تقييم كافة المخاطر التى يمكن أن تؤثر على استمرارية الشركة في الآجل الطويل.

٨- ورد فى دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ أن المقصود بمبادئ حوكمة الشركات هو القواعد والنظم والإجراءات التى تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديرى الشركة والمساهمين فيها وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها .

٩- ورد في دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية الصادر في أغسطس ٢٠١٦ (أحدث دليل للحوكمة) أن المقصود بحوكمة الشركات بصورة عامة هو "مجموعة من الأسس والمبادئ والنظم التي تحكم العلاقة بين مجلس الإدارة من ناحية وبين ملاك الشركة والأطراف الأخرى المتعاملة معها من ناحية أخرى، بهدف تحقيق أفضل حماية وتوازن بين مصالح كل تلك الأطراف".

وبتحليل التعريفات السابقة نجد أنها ركزت على اعتبار حوكمة الشركات ما هي إلا نظام يعتمد على مجموعة من القواعد والعمليات اللازمة لتحقيق هدف خاص للشركات وهدف عام للدولة والاقتصاد .

٢/٣/١. مفهوم الحوكمة لدى الكتاب والباحثين:

اتجه الباحثين لتعريف حوكمة الشركات كل من خلال منظوره ورؤيته الخاصة لحوكمة الشركات ونستعرض فيما يلى بعضها والتي يمكن تصنيفها الى الاتجاهات التالية :

الأول :يركز على كون حوكمة الشركات ما هى إلا نظام ومنها :

١- هي "نظام متكامل للرقابة المالية و غير المالية عن طريقه يتم إدارة الشركة و الرقابة عيها".(محمد ،٢٠٠٦،ص١٥).

٢- هى "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة و مراقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق أهدافها و الوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية و النزاهة و الشفافية"(طارق ،٢٠٠٥،ص٣٠) .

٣- هى "مجموعة من الأنظمة و الحوافز التي توجه الإدارة لتعظيم الربحية و القيمة طويلة الآجل للشركة من اجل المساهمين.(shahira،2001،p.3) .

٤- هى عبارة عن أنظمة تستخدم للرقابة على الشركة ومجلس إدارتها وأعضائها .

٥- هى عبارة عن نظام يتكون مثل أى نظام من مدخلات ومراحل تشغيل ومخرجات (محمود عبد النبي، ٢٠٠٣) .

٦- تحدد الحوكمة النظام الأمثل للإدارة الشركات وفق منظومة تحدد مسئوليات مجموعه الإدارة العليا ورسم السياسات لضمان أفضل أداء وفق اللوائح والقوانين والنظم المعمول بها للشركة والموضوعة بواسطة لجنه داخليه وضعت في اعتبارها التقارير المشجعة وغير المشجعة في الشركة". (العثيم، ٢٠٠٦) .

وتركز التعريفات السابقة كلها على اعتبار حوكمة الشركات نظام رقابى للمعلومات من خلاله تراقب الشركة وتوجه أجهزتها المختلفة .

<u>الثانى : يركز على كون حوكمة الشركات ما هى إلا مجموعة من القواعد ومنها:</u>

١- هى منظومة القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة(حملة السندات والعمال والموردين والدائنين والمستهلكين) (د.سميحة فوزي أبريل ٢٠٠٣).

٢- هى مجموعه من القواعد والمبادىء الصادرة عن المنظمات المهنية والحكومات فى محاوله منها لتعزيز ثقة المستثمرين فى أسواق المال والتأكيد على الشفافية واستقلال المديرين وحماية حقوق المساهمين .(Beaufort2004).

٣- هى مجموعة من القواعد التى تحكم وتوجه الإدارة بما يعود بالنفع على مساهميها والمتعاملين معها. (لؤى ٢٠٠٥).

وفى ضوء التعريفات السابقة نجد أن حوكمة الشركات ما هى إلا مجموعة من القواعد التى بموجبها تعمل إدارة الشركة على تحقيق مصالح كافة الأطراف ذات العلاقات بالشركة .

<u>الثالث: وفيه تختلف وجهات النظر عل النحو التالى :</u>

١- عرفت بأنها "مجموعة الإجراءات و الضوابط التي تعزز آلية حسن الأداء و الشفافية و المسألة حول الأداء". (عبيد ،٢٠٠٢) .

٢- هناك من اعتبرها عملية إدارية "تعد حوكمة الشركات بمثابة عملية إدارية تمارسها سلطة الإدارة الإشرافية سواء داخل الشركات أو خارجها، وسواء داخل الشركات والأجهزة الحكومية أو غير الحكومية، وهي عملية متعددة المراحل، وممتدة الأبعاد ومتزايدة المفعول وهي عنصر لازم و متلازم في كافة الأعمال وفى ممارسات كافة المنظمات سواء كانت تهدف الى الربح أو لا تهدف الى الربح من اجل تحقيق توفير عناصر الصحة و السلامة". (محسن،٢٠٠٥) .

٣- وتعريف آخر " أن حوكمة الشركة تركز بصفة أساسية على القضايا التي تنتج من فصل الملكية و الرقابة، كما يتناول على وجه الخصوص العلاقة بين المساهمين والمديرين من جهة والعلاقة بين وكلاء الشركة وأصحاب المصالح من جهة أخرى، ويوجد هناك أطراف أخرى مثل : المقرضين للشركة وشركائها التجاريين(العمال، العملاء، الموردين) بالإضافة الى المنافسين والجمهور العام، إن كل تلك الأطراف لديها مصلحة فى نجاح الشركة". (بدر ،٢٠٠٦ ،ص٣٣) .

٤- بأنها" المسؤولية الإشرافية لمدراء الشركات لمراقبة أهداف و استراتيجيات الشركة لتعزيز تنفيذها ".(Cornelius،2005،p.12) .

٥- "وهناك من يعرف الحوكمة على أنها أسلوب جديد فى إدارة شئون الدولة والمجتمع يقوم على أركان أساسية من أهمها الآتى :

أ- المساءلة Accountability

ب- الشفافية Transparency

ج- التمكين Empowerment

د- المشاركة Participation

ه- محاربة الفساد Corruption

سوء كان الفساد النظامي Systematic corruption أو النمطى النوعي Petty Corruption

٦- الحوكمة ما هى إلا :

أ- مجموعة من النماذج السلوكية والتى تعتبر مقاييس للأداء والكفاءة والنمو والهيكل المالى ومعاملة المساهمين وأصحاب المصالح .

ب- مجموعة من الهياكل المعمارية بمعنى القواعد التى تعمل من خلالها الشركتين والتى تستمد من مصادر عده منها النظام القانونى والنظام القضائى والأسواق المالية وأسواق العمل .

<u>وفى ضوء ما سبق يمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها " نظام رقابى يرتكز على مجموعة من القواعد والمبادئ التى تساعد الشركات على إدارة ومراقبة العمليات والأطراف الداخلية والخارجية من اجل تعظيم أداء وقدرة الشركات وأسواق المال والاقتصاد ككل .أى أن مفهوم حوكمة الشركات مفهوم واسع يتضمن:</u>

١. أن مفهوم حوكمة الشركات هو أحد أهم أركان البنيان المالي العالمي وهو مطلب أساسي لأي سوق حتى تكون لها القدرة علي الاستمرار والمنافسة وحتى تكون سوق جاذبة للاستثمارات وذلك لأن الحوكمة تهدف إلي حماية مختلف الأطراف المتصلة بالشركة.

٢. تمثل حوكمة الشركات مجموعة من القواعد والآليات الداخلية والخارجية التي تؤكد أن المنشأة تعمل من خلال وجود إستراتيجية واضحة ومحددة تعمل على إدارة المنشأة بطريق رشيدة تتسم بالإفصاح والشفافية وتوازن لجميع الأطراف المتعددة وذلك من خلال تحديد واضح للمسئوليات والصلاحيات وبالتالي تحقيق أفضل حماية ممكنة لأصحاب المصالح المختلفة .وتساعد فى تحقيق التوازن بين أصحاب المصالح المختلفة.

٣. تشتمل حوكمة الشركات على مجموعة من الإجراءات اللازمة لتنظيم درجة الشفافية والرقابة على الأداء المالي والإداري في الشركات بما يعزز مصالح المساهمين والوضع المالي للشركة.

٤. إن الحوكمة ما هي إلا تقييم لفاعلية الإدارة من خلال منظومة قانونية يتم من خلالها تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء(مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح)بهدف تحقيق المصداقية والشفافية والجودة المتميزة في الأداء الذي يسهم أو يساعد في اتخاذ القرارات الصائبة.

٥. تعد حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، كما يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، علاوة على تطوير القيم الأساسية لاقتصاد السوق في المجتمع.

٦. تشتمل حوكمة الشركات على نواحى ثلاث وهى :

- ☒ الناحية الاقتصادية باعتبارها الآلية التى تساعد الشركة على الحصول على التمويل وتعظيم قيمة الشركة وضمان استمرارها فى الآجل الطويل.
- ☒ الناحية القانونية باعتبارها المحدد لطبيعة العلاقات التعاقدية التى تحدد حقوق وواجبات المساهمين وأصحاب المصالح من ناحية والإدارة من ناحية أخرى .
- ☒ الناحية الأخلاقية والاجتماعية لأنها الآلية التى تحمى حقوق الأقلية وتعزز الالتزام بقواعد السلوك المهنى على العديد من المستويات وكل ذلك يساعد على تحقيق التنمية ودفع عجلة الاقتصاد القومى .

أسئلة علي الفصل الأول:

☒ **حدد صحة أو خطاء كل عبارة من العبارات التالية:**

١. **ظهر الحديث عن الحوكمة بوضوح مع بداية القرن الحادي والعشرين.**

٢. **يعد من ملامح المرحلة الثانية لتطور مفهوم وابعاد الحوكمة ظهور نظرية الوكالة بشان تنظيم العلاقات بين الملاك والإدارة وضرورة تحديد الواجبات والصلاحيات لكل من الإدارة وأصحاب الأموال بما يقلل احتمالات التعارض بينهما وإزالة أسبابة.**

٣. **يعد من ملامح المرحلة الأولي لتطور مفهوم وابعاد الحوكمة بدء الاعتراف بعمق الفجوة بين الإدارة والملاك وتعارض المصالح .**

٤. **يعد من ملامح المرحلة الأولي لتطور مفهوم وابعاد الحوكمة قيام المنظمة العالمية للتعاون الاقتصادى والتنمية بوضع مجموعة من المبادئ العامة للحوكمة فى عام ١٩٩٩ والتي روجعت فى سنة ٢٠٠٤.**

٥. **يعد انفصال الملكية عن الإدارة العوامل التي أسهمت في ظهور مفهوم حوكمة الشركات.**

٦. **لا يعد ضعف مستوى الالتزام الأخلاقى على مستوى الشركة من ناحية أو على مستوى المهنة ككل من العوامل العوامل التي أسهمت في ظهور مفهوم حوكمة الشركات.**

٧. **تعد الرقابة والمسألة أحد أهداف الإجمالية لحوكمة الشركات.**

٨. **لا تساهم الحوكمة في زيادة قدرة الشركة على تدبير التمويل وكذلك قدرتها على توليد الأرباح وتدعيم قدراتها التنافسية .**

٩. **تساعد الحوكمة على تخفيض تكلفة تمويل الشركات من خلال الإفصاح والشفافية التى تحققها وكذلك زيادة جودة الإفصاح والشفافية فى القوائم المالية.**

١٠. **لا تساهم الحوكمة فى رفع وتحسين أداء الشركات وبالتالى تساعد فى المساهمة فى نمو الشركات وزيادة ربحيتها مما ينعكس على زيادة القيمة السوقية لها.**

١١. تساعد الحوكمة فى ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت وحق المشاركة فى القرارات الخاصة المرتبطة بالتغيرات الجوهرية التى قد تؤثر على أداء الشركة مستقبلا.

١٢. تعتبر من أهم العوامل التى تساهم فى تشجيع تدفق راس المال الأجنبى الى الأسواق الناشئة عن طريق زيادة ثقة المستثمر الأجنبى فى تلك الأسواق وكذلك زيادة فاعلية أسواق المال وزيادة فاعليتها في خدمة الاقتصاد القومي.

☒ حدد الاختيار الصحيح لكل عبارة من العبارات التالية:

١. يعرف ..... الحوكمة بأنها الأسلوب الذى يتم من خلاله إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع بهدف التنمية.

أ. البنك الدولى. ب. برنامج الأمم المتحدة الإنمائى (Undp) ج. منظمه التعاون الاقتصادي والتنمية OECD د. مؤسسة التمويل الدولية IFC

٢. يمكن تلخيص مراحل تطور ووضوح مفهوم وأبعاد الحوكمة في.....

أ. ثلاث مراحل ب. مرحلتين ج. أربع مراحل د. خمس مراحل.

٣. تعد ..... من الأهداف الإجمالية لحوكمة الشركات.

أ. السلوك الأخلاقى ب. الرقابة والمسألة ج. إدارة المخاطر د. كل ما سبق

٤. يعد تحسين درجة الثقة بين الشركة والأطراف التى يتعامل معها من الأهداف الفرعية للحوكمة بالنسبة .....

أ. للمساهمين ب. للشركات ج. للاقتصاد ككل د. لا شي مما سبق

٥. يعد زيادة حجم الاستثمارات الأجنبية فى الأسواق الناشئة ومن ضمنها السوق المصري من الأهداف الفرعية للحوكمة بالنسبة .....

أ. للمساهمين ب. للشركات ج. للاقتصاد ككل د. لا شي مما سبق

الفصل الثاني
الإطار التطبيقى لحوكمة الشركات

الفصل الثاني
الإطار التطبيقى لحوكمة الشركات

١/٢. مقدمة :

يعد نظام الحوكمة من الأنظمة الجيدة المرتبطة بالنظم الديموقراطية وبتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية وتفعيل وإحكام آليات السوق وتوازنات العرض والطلب وفى الوقت ذاته هى إطار حاكم ومتحكم في عناصر الجذب الاستثماري لأى دولة من الدول، فالحوكمة كنظام له ثلاث أجزاء هي ما يوضحه الشكل التالي:

شكل(١)

أجزاء منظومة الحوكمة

فمنظومة الحكومة منظومة تفاعلية استهدافيه مكونة من ثلاثة أجزاء هى :

الجزء الأول : مدخلات النظام :

حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستندات وما يتعين توفيره لها من مطالب سواء كانت ومتطلبات قانونية ، أو إدارية أو اقتصادية، أو إعلامية أو متطلبات مجتمعية.

الجزء الثانى : نظام تشغيل الحوكمة:

يقصد به الجهات المسئولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على التطبيق، وجهات الرقابة، وكل كيان إدارى داخل الشركة أو خارجها، مساهم في تنفيذ الحوكمة، وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير أحكامها، والارتقاء بفاعليتها.

الجزء الثالث :مخرجات نظام الحوكمة:

الحوكمة ليست هدفا في حد ذاته، و لكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج و أهداف يسعى إليها الجميع،فهي مجموعة من المعايير و القواعد و القوانين المنظمة للأداء و السلوك و الممارسات العملية والتنفيذية، سواء للشركات، أو المنظمات، أو المؤسسات، أو الجمعيات، ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح، وتحقيق الإفصاح والشفافية ومسئوليات مجلس الإدارة.

ومن هنا يمكن القول إن جوانب مخرجات الحوكمة الرئيسية هي مدى تحقيق الحوكمة لأهدافها ولمبادئها المختلفة والمتعددة .

وفى ضوء ما سبق يمكن القول بأن الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات يرتكز على مجموعه من المحددات والاختصاصات والمقومات والمبادئ والتى يتم مناقشتها فى النقاط التالية :

٢/٢. محددات حوكمة الشركات .

٣/٢. مبادئ حوكمة الشركات.

٤/٢. مقومات حوكمة الشركات.

٥/٢. مرتكزات حوكمة الشركات.

٦/٢. متطلبات تطبيق حوكمة الشركات فى الدول النامية.

٢/٢. محددات حوكمة الشركات :

هناك اتفاق على إن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر مجموعتين من المحددات الخارجية والداخلية وهي كالتالي :

١. المحددات الخارجية :

وتشير الى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يمكن تقسيمها الى العوامل التنظيمية والعوامل الخاصة وكل منها تشتمل على العديد من المحددات الفرعية نورد أهمها فيما يلى :

اولاً : المحددات التنظيمية والمتمثلة فى :

- **الأنظمة والتشريعات القانونية (مثل قوانين سوق المال و الشركات و تنظيم المنافسة و منع الممارسات الاحتكارية و الإفلاس وهى تساعد فى تعزيز البنية العامة لحوكمة الشركات من خلال قبولها والالتزام بها وفى هذا الصدد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية فى ٢٠٠٢ أن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة الشركات يمكن أن يتم تضمينها بكل من قوانين أسواق المال والشركات .**
- **كفاءة القطاع المالي(البنوك و سوق المال) وتعد من أهم المحددات الخارجية التى تؤثر فى حوكمة الشركات فكفاءة القطاع المالى داخل الدولة يساعد في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ويسهم فى تحسين كفاءة وفاعلية الشركات مما يساعد على تحقيق حوكمة الشركات درجة تنافسية أسواق السلع و عناصر الإنتاج : حيث تعزز هذه المحددات حوكمة الشركات لأنها تحفز الأسواق وتدعم استمرارية النشاط.**
- **كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية لأنها تساعد على إحكام الرقابة على الشركات وتضمن عمل الأسواق بكفاءة ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التى تضع ميثاق شرف العاملين فى السوق مثل المراجعين والمحاسبين .**
- **بالإضافة الى وجود المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المراجعة والمحاماة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية، وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة التى تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.**
- **الإعلام وما يتعلق به من التوفير العادل للبيانات والمعلومات اللازمة لتلبية احتياجات كافة المستفيدين من أصحاب العلاقة، الأمر الذى يساعد على تحقيق حوكمة الشركات .**

ثانيا : المحددات الخاصة والمتمثلة فى أصحاب المصالح.

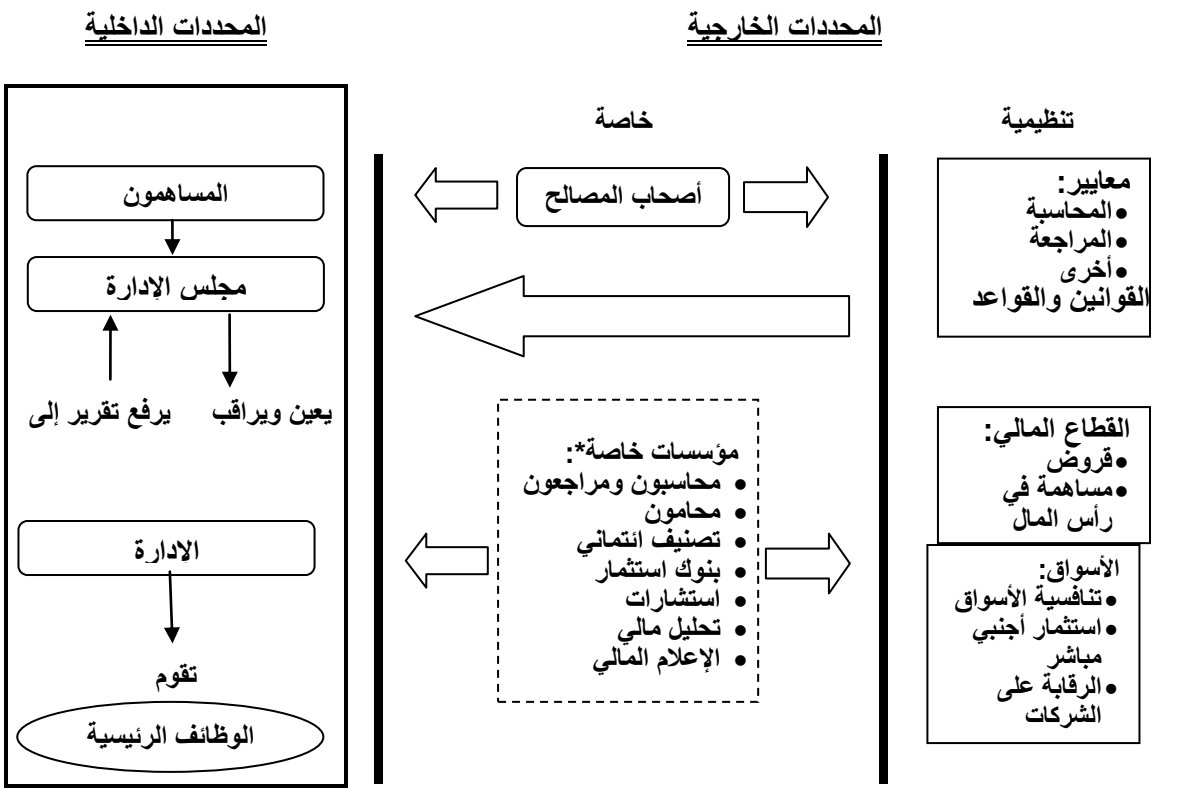
٢. المحددات الداخلية :

وتشير الى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى الى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاث. ومن أهم هذه المحددات الداخلية مايلى :

- **المساهمين**
- **مجلس الإدارة**
- **الإدارة**

ويمكن إيضاح هذه المحددات من خلال الشكل التالى :

شكل (٢) المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة



المؤسسات الخاصة تشير إلى عناصر القطاع الخاص، وكيانات الادارة الذاتية، ووسائل الاعلام، والمجتمع المدني. وتلك الجهات التي تقلل من عدم توافر المعلومات، وترفع من درجة مراقبة الشركات، وتلقي الضوء على السلوك الانتهازي للإدارة.

المصدر : Iskander, M. and N. Chamlou. (2002). Corporate Governance: A Framework for Implementation. P: 122, Fig. 6.1. Published in: Globalization and Firm Competitiveness in the Middle East and North Africa Region, edited by: S. Fawzy. Washington: World Bank.

هذا، وتؤدى الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين. ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيرا خلق فرص عمل .

٣/٢. مبادىء حوكمة الشركات :

تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ والإجراءات الأساسية التى تحقق التفعيل بين الأطراف المعنية وتكون بمثابة معايير يمكن استخدامها فى إعداد الأطر القانونية والتنظيمية لأساليب حوكمة الشركات .

وقد حرصت العديد من المؤسسات وضع معايير محددة لتطبيقه. ومن هذه المؤسسات: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وبنك التسويات الدولية BIS ممثلا في لجنة بازل، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي .

وفى الواقع، نجد أنه كما اختلفت التعريفات المعطاة لمفهوم الحوكمة، اختلفت كذلك المعايير التي تحكم عملية الحوكمة، وذلك من منظور وجهة النظر التي حكمت كل جهة تضع مفهوما لهذه المعايير، وذلك على النحو التالي :

- **مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية :**

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) في عام ١٩٩٩ مجموعة من المبادئ التي تساعد علي تطبيق نظام حوكمة الشركات وذلك لمساعدة الدول الأعضاء بالمنظمة لتطبيق حوكمة الشركات، وقد تم مؤخراً تحديث هذه المبادئ لكي تتواكب مع المتغيرات الحديثة وقد تم إصدارها في ٢٢ أبريل ٢٠٠٤ . وهذه المبادئ هي :

المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لصحاب حقوق الملكية .

المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين .

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح .

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية .

المبدأ السادس: مسئولية مجلس الإدارة.

- **مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية : (Basel Committee)**

وضعت لجنة بازل في عام ١٩٩٩ إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط التالية :

١- قيم الشركة ومواثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير .

٢- إستراتيجية للشركة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك.

٣- التوزيع السليم للمسئوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس.

٤- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققى الحسابات والإدارة العليا .

٥- توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسئوليات (Checks & Balances) .

٦- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا، أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة .

٧- الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى .

٨- تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج.

- **مبادئ مؤسسة التمويل الدولية :**

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام ٢٠٠٣ موجهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستويات أربعة كالتالي:

١- الممارسات المقبولة للحكم الجيد .

٢- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد .

٣- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا .

٤- القيادة .

ومن الملاحظ أن هذه المبادئ دائمة التطور بطبيعتها فى ضوء التغيرات فى الظروف المحيطة وطبيعة الجهة المصدرة لها إلا أن مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تعد أكثر تلك المبادئ شمولا وعمومية وتعتمد عليها معظم الدول فى استنباط المبادئ التى تتفق مع اتجاهاتها التطبيقية لحوكمة الشركات ونستعرض هذه المبادئ بالتفصيل على النحو التالي:

المبدأ الأول : ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات :

ينبغي علي إطار حوكمة الشركات أن يشجع علي شفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوافقاً مع أحكام القانون وإن يحدد بوضوح توزيع المسئوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية ، ولكن يكون هناك ضمان لوجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، وهناك مجموعة من الإرشادات والعوامل يجب أخذها في الاعتبار وهى:

- **وضع إطار لحوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير علي الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق وعلى الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية .**

- أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما متوافقة مع أحكام القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ .
- توزيع المسئوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما محدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة .
- ينبغي أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلاً عن أن أحكامها وقراراتها تكون في الوقت المناسب وتتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها.

المبدأ الثاني : <u>حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية</u> :

ينبغي علي إطار حوكمة الشركات أن يوفر الحماية للمساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم.

هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها :

- **أن يتضمن الحقوق الأساسية للمساهمين وهي :**
  - **طرق مضمونة لتسجيل الملكية .**
  - **الحصول علي المعلومات في الوقت المناسب وبصورة منتظمة .**
  - **انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة .**
  - **إرسال أو تحويل الأسهم .**
  - **المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين .**
  - **نصيب في أرباح الشركة .**
- **أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة وأن يحصلوا علي المعلومات الكافية عن القرارات التي تتعلق بأي تغيرات أساسية في الشركة .**

- ينبغي أن يكون للمساهمين فرصة للمشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين وأيضاً إحاطة المساهمين علماً بالقواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بما في ذلك إجراءات التصويت .
- تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية الخاصة بترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة ومكافآت أعضاء المجلس وكبار المديرين التنفيذيين .
- تسهيل ممارسة كافة المساهمين لحقوق الملكية وبما في ذلك المستثمرين المؤسسين .
- الحصول علي حصص من أرباح الشركة .

المبدأ الثالث : <u>المعاملة المتساوية للمساهمين</u> :

يتعين علي إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب وأن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول علي تعويض في حالة انتهاك حقوقهم، وبصفة عامة هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها :

- معاملة المساهمون حملة نفس طبقة الأسهم معاملة متساوية .
- أن يتم التصويت بواسطة الأمناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع المستثمرين.
- ينبغي أن تكفل الإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين .
- يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات تمس الشركة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

المبدأ الرابع : دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات :

ينبغي علي إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل علي تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركة مالياً.

وبصفة عامة هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها :

- **احترام أصحاب المصالح التي ينشئها القانون وتكون نتيجة لاتفاقات .**
- **عندما يكفل القانون حماية المصالح ، ينبغي أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول علي تعويض في حالة انتهاك حقوقهم .**
- **أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء .**

المبدأ الخامس : الإفصاح والشفافية :

ينبغي علي إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات .

وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها :

- **ينبغي أن يتضمن الإفصاح علي النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة وأهدافها، الملكيات الكبرى للأسهم ، عوامل المخاطرة المتوقعة، سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين .**
- **القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع مستقل كفء مؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي للشركة .**
- **ينبغي في قنوات بث المعلومات أن توفر فرصة متساوية وفي التوقيت المناسب وبالتكلفة المناسبة لمستخدمي المعلومات .**

- يجب التأكيد علي أن يكن المراجعين الخارجين قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين .

المبدأ السادس : مسئوليات مجلس الإدارة :

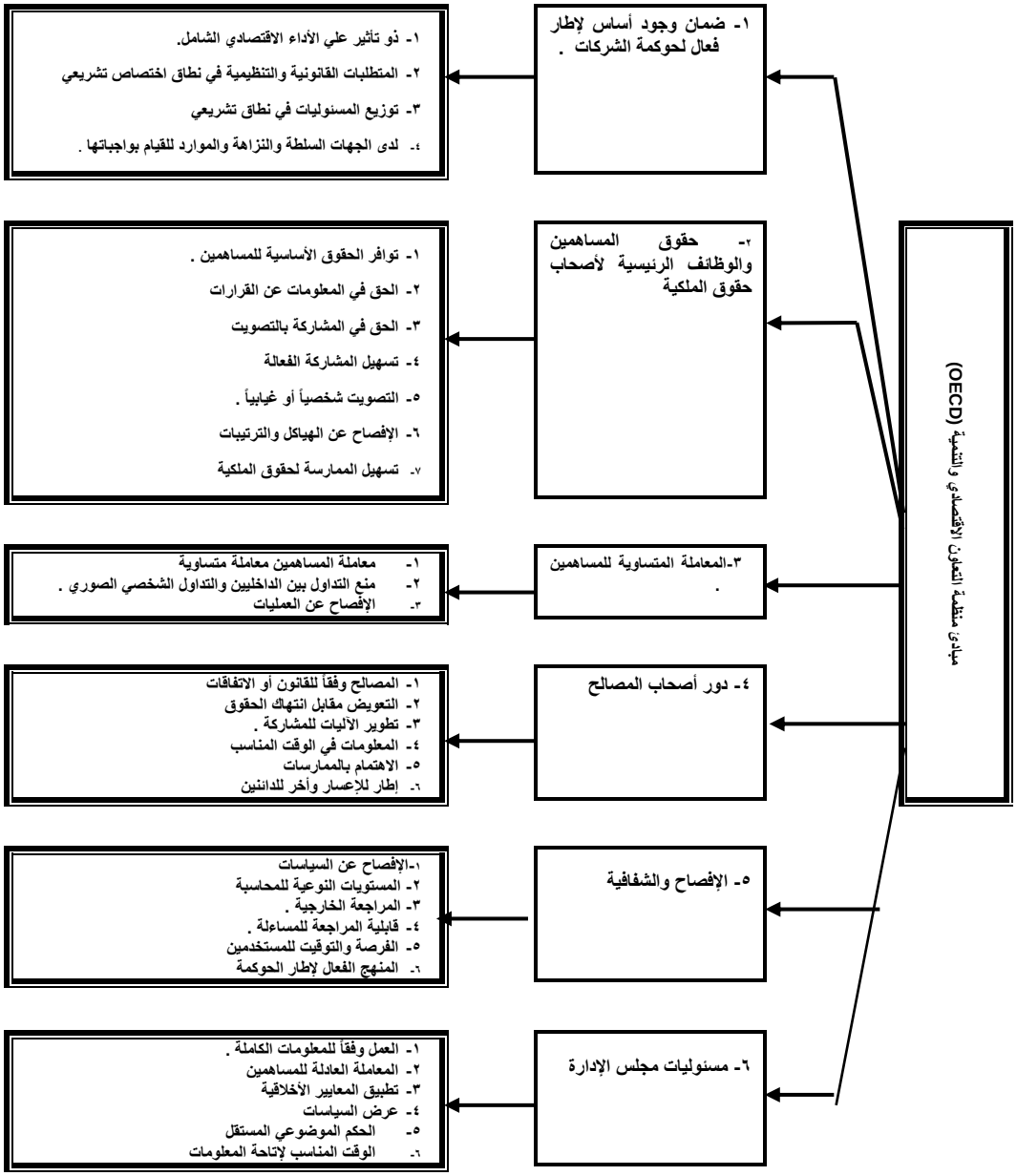
ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسئوليته أمام الشركة والمساهمين .

هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها :

- التأكيد علي أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة علي أساس توافر المعلومات الكاملة وعلي أساس حسن النية بما يحقق مصلحة الشركة والمساهمين .
- إذا كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر تأثيرات متباينة علي فئات المساهمين فإن المجلس ينبغي أن يعمل علي تحقيق المعاملة العادلة لكافة المساهمين .
- يجب علي مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية بحيث يأخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات الأطراف الأخرى .
- ينبغي علي مجلس الإدارة القيام بمجموعة من الوظائف أهمها :
  - مراجعة وتوجيه استراتيجيات الشركة وخطط العمل وسياسة المخاطرة .
  - اختيار وتحديد مكافآت ومرتبات المديرين التنفيذيين .
  - ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة مع وجود المراجعة المستقلة.
  - الأشراف علي عمليات الإفصاح والاتصال .
- يجب علي مجلس الإدارة أن يكون قادراً علي ممارسة الحكم الموضوعي المستقل علي شئون الشركة، وذلك من خلال تكوين لجنة المراجعة التي تضمن نزاهة القوائم والتقارير المالية.

هذا، ولكي يتحقق القيام بالمسئوليات السابقة يجب أن تتاح كافة المعلومات الدقيقة ذات الصلة في الوقت المناسب. ويمكن تلخيص مبادئ حوكمة الشركات في الشكل التالى :

شكل (٣) مبادئ حوكمة الشركات



٤/٢. مقومات حوكمة الشركات :

لكى يتسنى لآليات حوكمة الشركات أداء دورها فى تحقيق مبادىء الحوكمة وما يترتب عليها من حماية حقوق أصحاب المصالح فإن الأمر يتطلب توافر مجموعة من المقومات متمثله فى :

أولاً : المقومات الإدارية :

لنجاح الحوكمة داخل الشركة لا بد لها من وجود نظام إدارى سليم يفى بالأغراض الأساسية لها بالإضافة إلى ضرورة وجود خطة استراتيجية واضحة ومحددة ومتسقة تمكن من التنفيذ وقياس الأداء والمسائلة مع التحديد الواضح لمسئوليات وصلاحيات مستويات التنظيم الإدارى بالشركة .

ثانياً : المقومات المعلوماتية:

حيث يتطلب تطبيق الحوكمة ضرورة :

١. وجود نظام متكامل للمعلومات مرتبط بالخطة الاستراتيجية للشركة ومتفق مع التطورات البيئية والتكنولوجية حتى يفى بالاحتياجات الأساسية اللازمة لتطبيق الحوكمة .

٢. وجود نظم رقابية وخاصةً نظم الرقابة الداخلية لإنتاج معلومات ذات جودة عالية.

ثالثاً : المقومات المالية:

وهى متعلقة بالحوافز المالية والإدارية المناسبة للإدارة التنفيذية وذلك لمساعدتها على التصرف بالشكل السليم والمناسب وفقاً للمصلحة العليا للشركة وللأطراف ذات المصالح .

٥/٢. ركائز حوكمة الشركات :

في ضوء مبادئ حوكمة الشركات ومقوماتها فإنه يمكن القول بوجود مجموعة من الركائز الأساسية التى يجب توافرها فى البيئة الداخلية والخارجية معاً، والتى يمكن تلخيصها فى العناصر التالية :

١. **المسائلة : حيث تلتزم الإدارة التنفيذية بالإجابة على أى استفسار فى حالة تعرضها للمسائلة من قبل مجلس الإدارة فيما يتعلق بتنفيذ الخطط وتطبيق السياسات المقررة بهدف ضمان الحفاظ على موجودات المنظمة ووضعها المالى، من جهةً أخرى فإن على مجلس الإدارة أن يبدى الجاهزية عند التعرض للمسائلة من قبل المساهمين والجهات الأخرى ذات العلاقة .**

٢. **المسئولية : حيث يتم تعريف خطوط الصلاحيات والمسئولية بوضوح ، بحيث توضح على سبيل المثال الأعمال والقرارات التى تتطلب موافقة مجلس الإدارة أو موافقة الجمعية العمومية .**

٣. **الشفافية : حيث يتم الإفصاح للجهات ذات العلاقة عن المعلومات المالية والتنظيمية بشكل يمكن المساهمين والمقرضين من تقييم أداء الشركة .**

٤. **الاستقلالية : حيث يجب أن تمارس إدارة الشركات مهامها بدون وجود ضغوط من أى طرف تدفع بالإدارة لاتخاذ مواقف وقرارات والإقدام على تصرفات فيها نوعاً من التحيز لمصلحة طرف معين فى التنظيم على حساب مصالح أطراف أخرى .**

٥. **العدالة : بحيث يتم معاملة الأقلية من المساهمين والجهات ذات العلاقة بعدالة وأخذ مصالحهم بعين الاعتبار .**

٦. **الانضباط : يجب أن تمارس الإدارة مهامها فى ضوء إطار معين من قواعد السلوك الأخلاقى ، والتى تعنى الالتزام بالأخلاق الحميدة والسلوك المهنى .**

٧. الوعى الاجتماعى : يجب على الشركة أن تدرك كافة الموضوعات الاجتماعية والتمسك بالمعايير الأخلاقية، كما لهذه الجوانب من أثار كبيرة على تحسين سمعة الشركة.

٦/٢. متطلبات تطبيق الحوكمة الجيدة فى الدول النامية :

اقترحت الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية The U.S Agency for International Development (USAID) ومركز المشروعات الدولية الخاصة The Center for International Private Enterprise (CIPE) خمس متطلبات لتطبيق حوكمة شركات جيدة فى الدول النامية وهى :

الأول : رفع مستوى الوعى :

البداية عادةً تتم برفع مستوى الوعى السائد عن مفاهيم حوكمة الشركات فى البلدان النامية ومحاولات تطبيقها فى السياق المحلى حيث تركز الجهود الأولية فى هذا الإطار على ترسيخ الإدراك لدى الحكومات والأوساط التجارية على معنى وفوائد حوكمة الشركات ومحاولة إبراز المنافع التى تعود على الشركة وعلى الدولة ككل من تطبيق حوكمة الشركات ، فإذا ما أدرك المجتمع أن الحوكمة تمثل له خط الدفاع الأول من أى فساد أو إفساد فإنه سوف يدعم تطبيقها وإرساء قواعدها والدفاع عنها، بالإضافة إلى ذلك لا بد من نشر الوعى الفكرى والاقتصادى والاحتماعى وذلك لرفع مستوى الحضارى للمجتمع .

الثانى : وضع مبادىء حوكمة الشركات :

ما إن تنتهى المرحلة الأولى حتى يصبح بالإمكان البدء فى عملية تحديد مبادىء حوكمة الشركات التى يجب الامتثال لها والإنصياع لممارستها، وغالباً ما يبدأ وضع القوانين القومية بالاعتماد على مبادىء منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لحوكمة الشركات كقاعدة ومعيار يتم الانطلاق منها لوضع وتطوير الأطر القانونية والمؤسسية اللازمة لتطبيق حوكمة الشركات فى أى من الشركات العامة أو الخاصة سواء المتداولة أو غير المتداولة بأسواق المال .

وتستطيع الدول النامية من خلال هذه المبادىء تطوير مجموعات مبادئها وقوانينها الخاصة التى تعالج الواقع المحلى فيما يتعلق بالتعامل التجارى والالتزام بالمعايير الدولية من خلال الجمع بين المنظمات غير الحكومية ومعاهد تعليم حوكمة الشركات والقطاع الأكاديمى ووسائل الإعلام ومؤسسات الأعمال.

الثالث : مراقبة ومتابعة عمليات التطبيق :

عندما يتم رسمياً تبنى قانون قومى لحوكمة الشركات يكون من الضرورى توضيح مدى تقيد والتزام الشركات بها، ويمكن لجمعيات الشركات التجارية أن تلعب دوراً حيوياً فى مراقبة وضبط سلوك أعضائها، كما أن لمن هم خارج الوسط التجارى مصلحة وفائدة نتيجة تطبيق حوكمة الشركات ولذا قد يكون من اللازم أن تشترك مجموعات أخرى – كالصحافة – والإعلام مثلاً فى تحمل المسئولية الرقابية .

الرابع : التدريب على المسئوليات الجديدة :

بعد أن يتم وضع الإطار المناسب لحوكمة الشركات تقع مسئوليات جديدة على عاتق المديرين التنفيذيين فى الشركات وأعضاء مجالس الإدارة وأمناء سر الشركات وأمثالهم، حيث يجب أن يقوم قطاع الشركات فى هذا المجال بتعليم جميع الأطراف فى حوكمة الشركات كيفية أداء الأدوار المنسوبة إليهم، ويجب التأكيد هنا على أن الهدف ليس مجرد غرس للمعلومات ولكن غرس للإحساس بالمسئولية تجاه قواعد السلوك المهنى الجديد .

الخامس : إضفاء الطابع المؤسساتى على حوكمة الشركات :

تأتى هذه المرحلة الأخيرة عندما يتقبل الوسط التجارى فى اقتصاد البلد المعنية حوكمة الشركات كجزء طبيعى ومفيد من القيام بالأعمال التجارية وتكون المؤسسات التى تدعم التطبيق والالتزام والامتثال لقواعد حوكمة الشركات قد أصبحت ثابتة فى مكانها، وتشمل هذه المؤسسات مبادرات القطاع الخاص كالمعاهد القومية للمديرين وذلك لتأمين الإثراء المهنى المستمر وكذلك المؤسسات الحكومية كالنظام القضائى الذى يحكم فى النزاعات بشكل عادل ومستقر.

وعند القيام بإرساء المراحل السابقة ومحاولة تأصيلها تقابل الدول النامية العديد من التحديات فى هذا المجال من أهمها:

١. صعوبة وضع نظام لحوكمة الشركات يقوم على أساس القواعد وليس على أساس العلاقات وهذا نابع من صعوبة نشر المفهوم الصحيح لحوكمة الشركات بشكل واسع مما يعوق التطبيق .

٢. صعوبة مكافحة المصالح أو الحقوق المكتسبة .

٣. صعوبة هدم هياكل الملكية الهرمية فهذه الهياكل تسمح للداخليين (مجموعة الأفراد أو المجموعات تسيطر أو تدير الشركة وتؤثر فيها بقوة) بالسيطرة على أصول الشركات وتوجيهها فى الاتجاه الذى يحقق مصالحهم الشخصية .

٤. عدم القدرة على حماية حقوق المساهمين أصحاب الأقلية .

٥. صعوبة تعزيز حوكمة الشركات فى هياكل الملكية الأسرية (الشركات العائلية المغلقة) .

٦. صعوبة تأسيس حوكمة الشركات فى الشركات العامة ، فشركات القطاع العام فى هذه الدول تساهم بشكل كبير فى تحقيق الناتج القومى والتوظيف والدخل واستخدام رأس المال ، كما أنها فى كثير من الأحيان تشكل السياسات العامة للدولة .

٧. صعوبة وضع أنظمة لحقوق الملكية تحدد بشكل واضح الملاك الحقيقيين حتى لو كانت الدولة هى المالك وذلك نتيجة لضعف النظم القانونية .

٨. عدم القدرة على وقف تسيس اتخاذ القرارات نتيجة لضعف النظم السياسية .

٩. عدم القدرة على الوقاية من ضياع الأصول Asset Stripping بعد عملية الخصخصة الشاملة .

١٠. عدم القدرة على تطوير الخبرات الفنية والمهنية .

١١. ضعف مهنتى المحاسبة والمراجعة فى هذه الدول فالمحاسبة هى العمود الفقرى لنظام حوكمة الشركات .

أسئلة علي الفصل الثاني:

☒ **حدد صحة أو خطاء كل عبارة من العبارات التالية:**

١. **يعد نظام الحوكمة من الأنظمة الجيدة المرتبطة بالنظم الديموقراطية وبتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية وتفعيل وإحكام آليات السوق وتوازنات العرض والطلب.**

٢. **منظومة الحكومة منظومة تفاعلية استهدافيه مكونة من جزئين وهما مدخلات النظام ومخرجات النظام.**

٣. **مخرجات الحوكمة الرئيسية هي مدى تحقيق الحوكمة لأهدافها ولمبادئها المختلفة والمتعددة .**

٤. **التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر المحددات الخارجية فقط.**

٥. **تشير المحددات الخارجية لحوكمةالشركات الى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى الى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاث.**

٦. **تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ والإجراءات الأساسية التى تحقق التفعيل بين الأطراف المعنية وتكون بمثابة معايير يمكن استخدامها فى إعداد الأطر القانونية والتنظيمية لأساليب حوكمة الشركات .**

٧. **لكى يتسنى لآليات حوكمة الشركات أداء دورها فى تحقيق مبادىء الحوكمة وما يترتب عليها من حماية حقوق أصحاب المصالح فإن الأمر يتطلب توافر مجموعة من المقومات الإدارية فقط.**

٨. **تعد المسائلة من الركائز الأساسية لحوكمة الشركات.**

☒ حدد الاختيار الصحيح لكل عبارة من العبارات التالية:

١. يمثل ما تحتاج إليه الحوكمة من مستندات وما يتعين توفيره لها من مطالب سواء كانت ومتطلبات قانونية ، أو إدارية أو اقتصادية، أو إعلامية أو متطلبات مجتمعية.....

أ. مدخلات النظام ب. نظام التشغيل ج. مخرجات النظام د. لا شي مما سبق

٢. يقصد ب..... الجهات المسئولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على التطبيق، وجهات الرقابة، وكل كيان إدارى داخل الشركة أو خارجها، مساهم في تنفيذ الحوكمة، وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير أحكامها، والارتقاء بفاعليتها.

أ. مدخلات النظام ب. نظام التشغيل ج.مخرجات النظام د. لا شي مما سبق

٣. تعد الأنظمة والتشريعات القانونية أحد المحددات ..... لحوكمة الشركات.

أ. التنظيمية ب. الخاصة ج. الداخلية د. لا شي مما سبق

٤. تشير المحددات .....لحوكمة الشركات الى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى الى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاث.

أ. التنظيمية ب. الخارجية ج. الداخلية د. لا شي مما سبق

٥. يعد.....من أهم هذه المحددات الداخلية لحوكمة الشركات

أ. المساهمين ب. مجلس الإدارة د. الإدارة د. كل ما سبق

٦. لكى يتسنى لآليات حوكمة الشركات أداء دورها فى تحقيق مبادىء الحوكمة وما يترتب عليها من حماية حقوق أصحاب المصالح فإن الأمر يتطلب توافر مجموعة من المقومات متمثله فى :

أ. المقومات المعلوماتية ب. المقومات الإدارية ج. المقومات المالية د. كل ما سبق

٧. المقومات المتعلقة بالحوافز المالية والإدارية المناسبة للإدارة التنفيذية وذلك لمساعدتها على التصرف بالشكل السليم والمناسب وفقاً للمصلحة العليا للشركة وللأطراف ذات المصالح هي.....

أ. المقومات المعلوماتية ب. المقومات الإدارية ج. المقومات المالية د. كل ما سبق

٨. يعد وجود نظم رقابية وخاصةً نظم الرقابة الداخلية لإنتاج معلومات ذات جودة عالية من المقومات..... لحوكمة الشركات.

أ. المقومات المعلوماتية ب. المقومات الإدارية د. المقومات المالية ج. كل ما سبق

الفصل الثالث
آليات حوكمة
الشركات والمحاسبة

الفصل الثالث

آليات حوكمة الشركات والمحاسبة

١/٣. مقدمة :

تعتمد حوكمة الشركات على مجموعة من الآليات الأساسية التى تساهم فى تفعيل دورها وهذه الآليات بعضها تمثل آليات داخلية والبعض يمثل آليات خارجية، وتؤثر آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير ومراجعتها حيث تؤدى الحوكمة الى دعم وظيفتى الإفصاح والشفافية والى تخفيض الآثار العكسية لتضخم الدخل بالإضافة الى تخفيض احتمالات تحريف القوائم المالية.

ونتناول فى هذه الوحدة أهم تلك الآليات وإثرها على جودة المعلومات المحاسبية فقط تاركين التأثيرات الأخرى إلي دراسات تالية وعلى ذلك تتضمن هذه الوحدة مايلى :

٢/٣. آليات حوكمة الشركات.

٣/٣. مجالات حوكمة الشركات والمحاسبة.

٤/٣. حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية.

٣ /٥. الحوكمة والشفافية والإفصاح بسوق الأوراق المالية.

٢/٣ آليات حوكمة الشركات :

تعتبر آليات حوكمة الشركات العناصر الأساسية المدعمة لتحقيقها والمؤثرة فى فاعلية تأثيره وتحقيق أهدافها المنشودة وخاصة فيما يتعلق بشفافية المعلومات وجودة التقارير المالية؛ وتشتمل هذه الآليات على مجموعتين وهما الآليات الداخلية والآليات الخارجية وفيما يلى توضيح لأهم هذه الآليات .

أ. الآليات الداخلية لحوكمة الشركات :

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة ، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة. ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يأتي :

١. مجلس الإدارة :

يذكر الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة ، إذ انه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا. كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ، ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة. ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك وفى هذا السياق يأتي تأكيد على ضرورة أن يكون لكل شركة من الشركات المملوكة للدولة مجلس إدارة فعال، يمارس القيادة ويوجه الشركة بنزاهة وحكمة ويعمل لمصلحة الشركة بشفافية ومسؤولية.

٢. لجنة المراجعة :

لقد حظيت لجنة التدقيق في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية ، والمحلية المتخصصة والباحثين، وبخاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية التي حصلت في الشركات العالمية. ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة المراجع الداخلي في الشركات، وكذلك دورها في دعم عمل المراجع الخارجي وزيادة استقلاليته، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

لقد ظهر مفهوم هذه اللجنة بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبير كما تم ذكره . ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون Sarbanse Oxley

Act في سنة 2002 ، الذي ألزم جميع الشركات بتشكيل لجنة المراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية في المستقبل ، وذلك من خلال دورها في عملية إعداد القوائم المالية وكذلك في زيادة استقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي .

أما في المملكة المتحدة فقد صدر عددا من التوصيات بتشكيل هذه اللجنة ، من أبرزها تقرير Smith Report في سنة 2003 ، الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجنة المراجعة وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات. وتجدر الإشارة إلى انه هناك العديد من الدول الأخرى مثل كندا، وفرنسا، وألمانيا، وماليزيا، وسنغافورة، قد ظهر فيها مفهوم هذه اللجنة منذ سنوات عديدة، وتطور هذا المفهوم بعد صدور العديد من التوصيات والمقترحات لحل المشكلات التي تواجهها هذه اللجنة في الواقع العملي، وبالشكل الذي أصبحت هذه اللجان في الوقت الحاضر أداة هامة من أدوات حوكمة الشركات(وسنتناول الإطار النظرى والتطبيقى للجان المراجعة وعلاقتها بحوكمة الشركات فى القسم الثانى).

٣. لجنة المكافآت:

توصي اغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة ، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية .

وظائف لجنة المكافآت ووجباتها :

تتركز وظائف لجنة المكافآت ووجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا لذا فان Mintz حدد تلك الواجبات بما يأتي:

- تحديد والمكافآت والمزايا الأخرى للإدارة العليا، و مراجعتها والتوصية لمجلس الإدارة بالمصادقة عليها .
- وضع سياسات لإدارة برامج مكافأة الإدارة العليا و مراجعة هذه السياسات بشكل دوري .
- اتخاذ خطوات لتعديل برامج مكافآت الإدارة العليا التي ينتج عنها دفعات لا ترتبط بشكل معقول بأداء عضو الإدارة العليا .
- وضع سياسات لمزايا الإدارة ومراجعتها باستمرار .

٤. لجنة التعيينات :

يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة. ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين فقد وضعت PSCGT لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات هي :

- أن تقوم لجنة التعيينات في الشركة مع مجلس الإدارة وبمصادقة الوزير المختص بوضع المهارات والخبرات المطلوب توافرها لدى عضو مجلس الإدارة والموظفين المطلوبين .
- يجب على لجنة التعيينات أن تضع آليات شفافة للتعيين، بما يضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين .
- أن تقوم اللجنة مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للشركة باستمرار .
- يجب أن تقوم اللجنة بالإعلان عن الوظيفة المطلوب إشغالها، ودعوة المؤهلين لتقديم طلباتهم للتعيين.

- على اللجنة أن تتوخى الموضوعية ، وذلك بمقارنة مؤهلات ومهارات المتقدم مع المواصفات الموضوعة من الشركة .

٥. المراجعة الداخلية

تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية الحوكمة، وذلك بزيادة قدرة المساهمون على مساءلة الشركة . حيث يقوم المراجعين الداخليين من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. وفي هذا السياق نجد إن كل من المراجع الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير. وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الحوكمة . فقد أكدت لجنة كادبيري Cadbury committee على أهمية مسؤولية المراجع الداخلية في منع واكتشاف الغش والتزوير ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها .

وفي هذا الاتجاه نؤكد على انه يتم تقوية استقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة المراجعه بشكل مباشر وليس إلى الإدارة. يضاف إلى ذلك يمكن أن تزداد فاعلية لجنة المراجعة الداخلية عندما تكون قادرة على الحصول على معلومات مهمة عن قضايا خاصة بالشركة، مثل تقوية نظام الرقابة الداخلية ونوعية السياسات المحاسبية المستخدمة.

ب. <u>الآليات الخارجية لحوكمة الشركات</u> :

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر احد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة. ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي :

١. منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الإداري :

تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) احد الآليات المهمة لحوكمة الشركات. ويؤكد على هذه الأهمية كل من (Hess and Impavido)، وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة)، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة ، وبالتالي تتعرض للإفلاس. إذن إن منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) تهذب سلوك الإدارة، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري Labor Market للإدارة العليا، وهذا يعني إن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة ، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين انه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية

٢. الاندماجات :

مما لاشك فيه إن الاندماجات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم. ويشير الباحثين الى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى إن الاندماجات آلية مهمة من آليات الحوكمة(في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال)، ويدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاندماج .

أما في الشركات المملوكة للدولة فتشير OECD إلى إن الحكومة الصينية على سبيل المثال قد استفادت من هذه الآلية، وذلك بعد إعطاء هذه الشركات قدرا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاندماج، ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات .

٣. المراجعة الخارجية :

يؤدي المراجع الخارجي دورا هاما فى المساعدة على تحسين التقارير المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة المراجعة في ما ورد بها، وليس مقبوليتها فقط. ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة المراجعة في اختيار المراجع الخارجى والاستمرار فى تكليفه حيث إن لجان المراجعة المستقلة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية ، وبالتالي اختيار المراجعين لأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه الشركة.

يمثل المراجع الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات، إذ يساعد المراجعين الخارجيين الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها ، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام . ويؤكد معهد المراجعين الداخليين فى الولايات المتحدة الأمريكية stitute of Internal Auditiors (IIA) على إن دور المراجع الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف Oversight، التبصر Insight والحكمة Foresight. ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات تعمل ما يجب أن تعمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي. أما التبصر فانه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات، العمليات والنتائج. وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة. ولإنجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المراجعين الخارجيين التدقيق المالي ، وتدقيق الأداء، والتحقق والخدمات الاستشارية. وقد أكدت بعض المنظمات المهنية والهيئات التنظيمية على ضرورة اخذ وظيفة المراجع الداخلي بنظر الاعتبار من المراجع الخارجى. فعلى سبيل المثال تطلب معيار المراجعة SAS No. 65 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من المراجع الخارجى ن يأخذ بعين الاعتبار وظيفة المراجع الداخلي عند التخطيط لعملية المراجعة أما المعيار SAS No.78 فقد عرف وظيفة المراجع الداخلي كمصدر للمراقبة يجب على المراجع الخارجى أن يأخذه بعين الاعتبار عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بالشركة.

٤. التشريع والقوانين:

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة . لقد أثرت بعض التشريعات على المشاركون في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم. فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes-Oxly Act متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير المالية ، والطلب من المدير التنفيذي (CEO) ومدير الشؤون المالية (CFO) الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية ، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المراجع الخارجى ولجنة المراجعة وقدرة المسئولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة.

٥. آليات حوكمة خارجية أخرى :

Another Corporate Governance Mechanisms

هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلا عن ما تقدم ذكره ، تؤثر على فاعلية الحوكمة بطرق هامة ومكملة للآليات الأخرى في حماية مصالح أصحاب المصالح في الشركة. ويذكر منها على سبيل المثال المحللين الماليين وبعض المنظمات الدولية. فعلى سبيل المثال تمارس منظمة الشفافية العالمية ضغوطا هائلة على الحكومات والدول، من اجل محاربة الفساد المالي والإداري ، وتضغط منظمة التجارة العالمية (WOT) من اجل تحسين النظم المالية والمحاسبية، وفي قطاع البنوك، تمارس لجنة بازل ضغطا من اجل ممارسة الحوكمة فيها.

ونرى أنه بسبب تنوع آليات الحوكمة وتعدد مصادرها، فان تنفيذها يتطلب وضع إطار شامل لها، يأخذ بنظر الاعتبار جميع أصحاب المصالح في الشركات سواء أكانت خاصة أم مملوكة للدولة. إذ أن كل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا

مهما في عملية الحوكمة ، وإنها تتفاعل فيما بينها ضمن إطار الحوكمة. مثال على ذلك التفاعل فيما بين لجنة المراجعة والمراجع الخارجى والمراجع الداخلى، مجلس الإدارة والإدارة العليا. وان لهذا التفاعل تأثيرا كبيرا في الحد من حالات الفساد المالي والإداري.

و من وجهة النظر المحاسبية نجد إن هذه الآليات ترتبط بأحد المستويات الثلاث التالية :

أ. آليات المعايير المحاسبية وعى المتعلقة بإنتاج المعلومات والإفصاح عنها وفقا لمجموعة المعايير المتعارف عليها، أى آليات إنتاج المعلومات الواردة فى التقارير المالية .

ب. آليات قياس الجودة والتى تتعلق بقنوات النشر للمعلومات بمواصفات جودة وخصائص محددة بحيث تكون المنافع اكبر من التكاليف .

ج. آليات الرقابة على إنتاج المعلومات أى آليات المراجعة للتأكد من صحة المعلومات .

٣/ ٣. مجالات حوكمة الشركات والمحاسبة :

لحوكمة الشركات إطار عام تتكامل فيه كافة جوانبها ، وهو ما يجعل الحوكمة تيار متدفق وقوي الفاعلية في الإقناع به ، وبمفاهيمه ، أن تلقى الدعوة إليها كامل الاستجابة وأن تتضمنها العديد من المؤتمرات والندوات والاجتماعات والنشرات والخطابات والتقارير.

فقد خرجت الحوكمة من بين أوضاع وتناقضات ألازمات المالية التي اجتاحت العالم بكاملة خلال العقد الأخير من القرن العشرين ، والتي بلغت حدا بالغا من الضخامة في التناقض، والذي ظهر جليا وواضحا ما بين انتهاز الفرص الاستثمارية السانحة في الأسواق، ومابين أخلاقيات الممارسات الواجبة التطبيق والذي أظهرته حوادث كثيرة أصابت العديد من الشركات وأظهرت كيف أصابها الفساد ومناخ اللا مسئولية وعدم وجود ثقافة الالتزام، وما أدت إليه أزمات الديون المتعثرة ، وتعثر الشركات والبنوك وعدم قدرتها

على الوفاء بالتزاماتها، وما ظهر من ممارسات خاطئة من جانب أصحاب العلاقة في الشركات والمؤسسات والبنوك، كل هذا وغيره أوجب استخدام كلمة (الحوكمة) كعلاج وأداة ووسيلة معالجة متعددة المجالات ومتعددة الجوانب ، والتي تحتاج الى التعرف عليها و منها :

المجال الأول : مجال تأسيس فكر وثقافة الالتزام :

حيث تقوم فكرة الحوكمة بإثراء وإخصاب فكر وثقافة الالتزام، وهو فكر ارتقائي وبنائي، فكر قائم على التقاليد العتيدة الراسخة والمستمدة من حضارة الشعوب، ومزود بالقيم والمبادئ، والتي تعمل على بناء وتأسيس المضمون القيمى والأخلاقي الواسع المدى ، وتعريف حجم المخاطر بالغة الضخامة الناجمة عن رعونة عدم التصدي للانحرافات مهما كان حجمها يبدو محدودا، ومن ثم إنجاح ممارسات سلطة الإدارة لعمليات الحوكمة أيا كان القائم بهذه السلطة، سواء ما يتصل منها بسلطات الجمعيات العمومية، أو ما كان يتصل أيضا بعمل مجالس الإدارة، وما كان منها يتعلق أيضا بعمليات وإنجاح ممارسات مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين وتحقيق فاعلية نظام المحاسبة وتحويله بالفعل إلى نظام معلومات حقيقة وصادقة، فالحوكمة سلاحها الرئيسي هو تحقيق المعرفة وهي لا تتحقق بدون معلومات ولا تنتج بدون بيانات، وهي تلك التي يتم توفيرها من خلال ما يلي:

- القوائم المالية الدورية .
- التقارير المالية الدورية .
- مبادرات الشركات بالإعلان .

وبالتالي فإن الفكر والثقافة يضعان معا قواعد الوعي الإدارك والفهم ويصغيان معا الإطار العام للترابط بين الأطراف المختلفة.

إن حوكمة الشركات تؤسس فكر وثقافة الالتزام، وتوثق كل شي يجري في الشركات والمؤسسات، فلا شيء لا يمكن رصده خارج القوائم، بل يتعين أن يتم رصد كل شيء في القوائم والحديث عنه في التقارير المالية التي تنشرها الشركات، إن الحوكمة تعمل على إبقاء الرموز صالحة وسليمة وتؤكد على الأخلاق الحميدة وتضع نموذجا للقيم .

المجال الثانى : مجال تحسين الشفافية والوضوح :

تستخدم الحوكمة كأداة تنوير واستنارة ، وإلقاء الضوء على الجوانب المختلفة القائمة في الشركات، وبالتالي لا يوجد أي ما من شأنه أن يقلل من القدرة على الرؤية الشاملة لما يحدث في الشركات، أي أن تحد الحوكمة من :

-الضبابية.

-عدم الوضوح.

-اللبس.

-العتامة.

-الظلمة.

وكلما كانت الحوكمة قوية كلما كانت فاعلة وكلما كانت تحسن من درجة الشفافية ودرجة الوضوح وهي متطلبات أساسية وضرورية لجذب الاستثمارات المحلية والدولية وزيادة تراكمها ومكوناتها.

حيث يحتاج متخذ القرار الاستثماري إلى معرفة الحقائق وتحديد الاتجاهات و حساب دقيق للتوقعات، وهي جميعها تتوقف على مدى توفر بيانات تفصيلية وحديثة وصادقة ومنتظمة، بيانات يمكن تحليلها ومعرفة مكوناتها، وعلاقة كل عنصر من عناصرها بالعناصر الأخرى من جانب، والإجماليات من جانب آخر، وبالتالي تتوفر أمام المحلل المالي فرصة معرف الاتجاهات والمؤشرات، والتي تساعد على إيضاح الصورة لكافة الأطراف.

المجال الثالث : مجال تحقيق المصداقية وزيادة عناصر الثقة:

خاصة في البيانات والمعلومات التي يتم نشرها عن الشركات، وما تتضمنه تقارير مراقبي الحسابات عنها والإيضاحات المتممة لها، ومن ثم تحسين فاعلية وقدرة النظام المحاسبي في الشركات على إيضاح ما يحدث ويتم فيها، والتعبير الحقيقي عن الموجودات بما يساعد على زيادة عناصر الثقة في الشركات وإكسابها المصداقية الواجبة.

ومن هنا يتعين أن تكون المبادئ المحاسبية والأعراف المحاسبية والنظم المحاسبية والقواعد المحاسبية متقدمة ومطبقة بشكل سليم حيث يتعين أن يتم تطبيق واحترام القواعد الأساسية بالنسبة لمراجعي الحسابات سواء كانوا مدققي حسابات ومعدي حسابات داخليين، أو كانوا مراجعي حسابات خارجيين.

المجال الرابع : مجال توفير عناصر الجذب الاستثماري المحلي والدولي:

حيث أن الحوكمة ليست هدفا في حد ذاته ، ولكنها وسيلة وأداة للوصول الاستثماري سواء من جانب المستثمرين الدوليين أو من جانب المستثمرين المحليين الوطنيين، وبما يعمل على توطين كلا النوعين من الاستثمارات في توافر عناصر الشفافية والمصداقية وتأكيد نزاهة المعاملات وارتباطها بهيكل القيم والمبادئ المتعارف عليها بل إن حدوث أي عمليات كذب وخداع وتزييف للحقيقة والواقع يدفع المستثمرين سواء كانوا محليين أو دوليين إلى الخروج من السوق الاستثماري، والبحث عن مكان آخر.

وهو ما دفع الكثير من المستثمرين الأمريكيين الى الخروج من السوق الاستثماري الأمريكي بعد حدوث أزمة أنيرون وشركة وورلد تيلكوم، وهو ما أثبت بما لا يدع مجالا للشك أهمية وجود الحوكمة من أجل :

- زيادة عناصر الثقة والمصداقية في النظام المحاسبي والمالي للشركات .
- زيادة عناصر الشفافية وعدم وجود أي مناطق ضبابية أو غائمة أو غير واضحة تخفي ورائها مخاطر .
- زيادة درجة المصداقية في ما تتضمنه التقارير من معلومات محاسبية .

وهي جميعها تساعد المستثمرين على معرفة أي المجالات أفضل توجيه استثماراتهم إليها ، خاصة وأن البورصة تعمل على تخصيص وتوجيه هذه الاستثمارات وبفاعلية.

المجال الخامس : مجال تحقيق العدالة وتطبيق مبدأ المساواة: وتقوم الحوكمة في هذا المجال على تهيئة الفرص المتاحة للجميع وعلى تطبيق مبدأ على قدم المساواة مما يزيد من الشعور بالعدالة، ومن الإنصاف وبالتالي من الأمان، وبما يقضي على حالات العجز والطمع.

فضلا عن عدم وجود أي ممارسات خاطئة أو حالات تلاعب أو إخفاء خسائر أو وجود إظهار الأوضاع على غير حقيقتها.

ومن ثم تعمل الحوكمة على تحقيق العدالة وإتاحة الفرصة لكافة الأطراف للمعرفة وجعل الجميع يعاملون على قدم المساواة وبالتالي تقضي الحوكمة على :

- أي تحيز أو انحياز إلى فئة من الفئات أو طرف أو مصالح مجموعة معينة.
- أي استجابة لضغوط داخلية أو خارجية لإخفاء أي من البيانات أو المعلومات المحاسبية أو التلاعب بها.
- أي انحراف يحدث في أي من المستويات الإدارية العليا أو الوسطى أو التنفيذية.

المجال السادس : مجال تحسين الأداء :

تعمل الحوكمة على حسن إدارة الشركات ، خاصة فيما يتصل بعمليات التخطيط أو التنظيم أو المتابعة ومن ثم تزداد الكفاءة الإدارية للشركات سواء فيما يتصل بـ :

- تحديد الأهداف الخاصة بكل نشاط.
- تحديد البرامج التنفيذية اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.
- حشد الموارد والإمكانيات الكفيلة بتنفيذ هذه الأهداف.
- القيام بالعمليات التنفيذية المطلوبة لتحقيق الأهداف.
- متابعة ما تم تنفيذه بالفعل من أجل إصلاح وتحسين الأداء والارتقاء به.

ومن خلال عمليات مراعاة مصالح العاملين والمتعاملين وكافة الأطراف تزداد أهمية ودور الحوكمة ويزداد أهمية تعميق فكر وثقافة الالتزام ودور الوعي بأهمية مراعاة الآخر وأهمية تنمية الإنجاز المحقق وزيادة جودته، ليس فقط من أجل العائد والمردود ولكن أيضا للالتزام بالمعايير والمواصفات التنفيذية للأعمال المطلوب إنجازها وهو ما يتطلب أنظمة الإدارة الحديثة.

المجال السابع : مجال زيادة الفاعلية والاهتمام:

تقوم الحوكمة بدور شديد الأهمية في فاعلية الشركات وجعل حاضرها ومستقبلها واعداً، وتعمل الحوكمة على تعميق الإحساس بالواجب وزيادة الشعور بالمسئولية وتنمية روح المشاركة المسئولة بين كافة الأطراف وبالتالي يتحول الجميع إلى شركاء في صناعة النجاح.

إن رصد تيارات الحوكمة التي تحدث اليوم في كثير من دول العالم واتجاهاتها الفكرية والفلسفية وأدواتها العملية والتنفيذية الإدارية والمحاسبية سوف يدفع إلى تطوير الشركة وتوليد دافع قوي نحو الارتقاء والتحسين والتجديد والتطوير ومن ثم فإن تطبيق الحوكمة والسعي إلى زيادة فاعليتها إنجاح برامجها وزيادة ثقلها سوف يساعدنا في تفعيل دورها في منظومة الديمقراطية الإدارية وفي الوقت ذاته زيادة فاعلية الدور الذي تمارسه الإدارة في الرقابة والإشراف على الشركات.

المجال الثامن : مجال إدارة الأرباح:

تمارس إدارة بعض الوحدات الاقتصادية سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف مثل الوصول إلى مستوى التنبؤات التي سبق الإعلان عنها أو تجنب الإعلان عن الأرباح أو الخسائر أو للحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكافآت والعمولات، وبالتالي فإن عملية إدارة الربح تعني قيام الإدارة بالتأثير على أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية، ولكن في ظل تطبيق حوكمة الشركات والحد من سلطة الإدارة وإتاحة الفرصة للأطراف الأخرى لحماية حقوقها مع وجود الضوابط المختلفة، فإن إدارة الأرباح تصبح لا وجود لها، وبذلك يمكن القول أن دور حوكمة الشركات في الحد من سلطة الإدارة في عملية حوكمة الشركات وكفاءة سوق الأوراق المالية.

٤/٣ حوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية.

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسئولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسئولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية

بديلة، وفي التمييز بين ما يعتبر إيضاحا ضروريا ومالا يعتبر كذلك. ويجب تقييم فائدة المعلومات المحاسبية على أساس أهداف القوائم المالية التي يرتكز فيها الاهتمام على مساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالمنشآت. ويجب أن يوجه المحاسبون اهتمامهم إلى هؤلاء المستفيدين كما يجب أن تتجه عنايتهم إلى إعداد القوائم المالية التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم.

إن المعلومات المحاسبية هي أساس عملية المحاسبة وهي المفتاح الذي من خلاله يستطيع المستثمر تحديد نجاح الشركة أو تحديد فشلها فعندما يتم فقدان الثقة بالسوق ووجود ضبابية في معلوماته(ظروف عدم التأكد) فان المستثمر يكون في حالة من القلق والخوف وهذه المعلومات المضللة تعتبر جريمة في حق المستثمر أولا وحق السوق ثانيا. وهناك عدة مجالات تؤدى الى تخفيض جودة التأثير المحاسبى الجيد للمعلومات ومن أهمها:

أولاً : تسريب المعلومات من داخل السوق واستغلالها أو ما يسمى بالإفصاح حيث أن جريمة الإفصاح عن المعلومات الداخلية من الجرائم الشائعة في السوق المالية والتي يتولد عنها الكثير من جرائم السوق. وقد اهتم نظام السوق المالية بهذه الجريمة وحدد خصائصها بكل دقة وفرض التزامات على المصدرين وأعضاء مجلس إدارتهم والأشخاص التنفيذيين فيه وفرض التزامات على الأشخاص المرخصين بما يضمن عدم الإفصاح عن هذه المعلومات والزم الجهات الخاضعة للنظام بضرورة تحديد الشخص المسئول عن هذه المعلومات حتى يمكن محاسبته.

ثانيا: الإعلانات والبيانات الكاذبة أو المضللة حيث تعاني السوق المالية من مشكلة وجود العديد من الجرائم المتعلقة بالإعلانات أو البيانات الكاذبة أو المضللة التي تصدر من الشركات المدرجة أو الخاضعة لنظام السوق والتي أرى من وجهة نظري انه لم يتم استيعاب تجريمها من قبل الهيئة بشكل صحيح .

ثالثا : الإشاعة حيث تمارس الإشاعة في السوق المالية بأدوات عديدة منها وسائل الإعلام التقليدية وحالات التداول ومنتديات الانترنت الاقتصادية وغرف البال توك والبريد الاليكتروني ورسائل الجوال، فجميع هذه الأدوات مجرمة في نظام السوق المالي وقد

أوضحت الدراسة أهم الوسائل ما يمكن أن يحد من الإشاعات وتأثيرها في السوق بل كيف يمكن أن نجعل من يسوق لهذه الإشاعات مصدر مكافحة لها .

رابعا : جريمة المضاربة غير المشروعة وهي من الجرائم الشائعة في أسواق المال وهي ذات أثر خطير وكبير جداً لأنه لا يمكن السيطرة على الأثر الناتج عنها فيمن يريد أن يثير هلعاً في السوق فإن وسيلته هي المضاربة غير المشروعة مثال ذلك البيع بين المحافظة المتقابلة التي لا ينتج عنها انتقال حقيقي في الملكية.

ومما لاشك فيه أن القصور فى متطلبات الشفافية والإفصاح يجعل البيانات والمعلومات الواردة فى القوائم المالية مضللة، وهذا ينعكس على اتخاذ القرار من جانب المساهم أو المستثمر المهتم بهذه المعلومات والبيانات.

ولذا فإن الهدف الأساسي من أنظمة حوكمة الشركات هو الحفاظ علي مصالح المساهمين وكذا الأطراف الأخرى، و كل شركة ملزمة قانونا بإعطاء معلومات ضرورية، صادقة وكافية لكل المتعاملين. إلا انه عمليا هناك عدة طرق و وسائل يلجأ إليها معدى وعارضى التقارير والنشرات المالية والمحاسبية التي تسمح بالتلاعب بالبيانات وتغيير الحقائق بهدف التأثير علي اتجاه السوق وقرارات المستثمرين، كما انه لكل شركة أسلوبها الخاص، من بين تلك الطرق إن زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات من الناحية المحاسبية يرجع إلى محاولة إعادة الثقة لدى مستخدمي المعلومات من داخل وخارج الوحدة الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية والمفصح عنها من قبل إدارة هذه الوحدة وبالتالي السعي نحو تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير والقوائم المالية والتي تم مراجعتها من قبل المراجع الخارجي.

ولذا فإن الالتزام بتحقيق الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات سوف ينعكس بشكل أو بآخر على جودة المعلومات المحاسبية.

ومن هذا المنطلق سيتم تناول النقاط التالية :

٣/٤/ ١. مفهوم جودة المعلومات المحاسبية.

٣/٤/٢. خصائص جودة المعلومات المحاسبية.

٣/٤/٣. أهمية جودة المعلومات المحاسبية.

٤/٤/٣. آليات قياس جودة المعلومات المحاسبية.

٤/٣ /٥. الإطار المقترح للربط بين جودة المعلومات المحاسبية وحوكمة الشركات.

١/٤/٣. مفهوم جودة المعلومات المحاسبية:

الجودة : هي أداء الشيء الصحيح بطريقة صحيحة منذ المرة الأولى مع إيجاد فرصة للتحسين كل مرة.

الجودة : هي التطابق مع احتياجات المنتفع بصورة تفوق توقعاته .

وتعرف الجودة على أنها : فعل الشئ الصحيح بطريقة صحيحة من المرة الأولى .

كما تعرف على أنها مجموعة الصفات والخصائص الضرورية الواجب توافرها في الخدمة/ المنتج والتي تلبي المتطلبات الوظيفية.

أما جودة المعلومات فتعرف على أنها : ضبط لكافة إجراءات ومختلف أنواع العمليات التي تجري على تسجيل المستندات من حيث الطرق المتبعة أو المعايير الواجب إتباعها بهدف تأمين كل ما يلزم لضبط وتنفيذ هذه العمليات من تسجيل ومراقبة وقياس وتحليل بما يضمن الوصول الى المخرجات المخططة والتحسين المستمر لهذه العمليات وذلك من خلال وضع أهداف محددة مزودة ببرامج مرحلية وزمنية لتحقيق كل هدف منها يعتمد على أعلى المستويات ويرتكز على مبدأ رضا المستثمر.

كما تعرف جودة المعلومات على أنها ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية ومنفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وتعد في ضوء المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.

ويمكن تعريف جودة المعلومات المحاسبية كما يلي :

المعلومات المحاسبية المعدة في ضوء مجموعة من المعايير والأسس الرقابية والمهنية حتى يتم الإفصاح عنها لجميع الأطراف المستخدمة والمستفيدة منها في صورة تتسم بالشفافية والمصداقية التامة تقودهم إلى ترشيد قراراتهم المختلفة.

٢/٤/٣. خصائص جودة المعلومات المحاسبية:

بالرغم من تعدد الدراسات الخاصة بهذا الجانب ، إلا إنه سوف تقتصر على بعض الدراسات الأجنبية والعربية الصادرة عن هيئات أو منظمات علمية أو مهنية رسمية لما تتمتع به من عمق ومصداقية أكثر وسعة انتشار- خاصة وأن الاهتمام بخصائص جودة المعلومات المحاسبية قد جذب اهتمام بعض هذه الجمعيات منذ العقد السابع من القرن الماضي مثل جمعية المحاسبة الأمريكية(A.A.A.) - ، وذلك كما يأتي :-

- **دراسة جمعية المحاسبة الأمريكية(A.A.A.) :**

نظراً لأهمية المعلومات المحاسبية ودورها الفعال في اتخاذ القرارات المختلفة وخاصة القرارات الاستثمارية، فقد اهتمت هذه الجمعية في أول دراسة قامت بها وهي(ASOBAT) بتحديد خصائص المعلومات المحاسبية، والتي تمثلت في :

١. الملائمة .

٢. القابلية للتحقق .

٣. التحرر من التحيز .

٤. القابلية للقياس الكمي .

- **دراسة لجنة وضع المعايير المحاسبية (ASSC)**

وتتبع هذه اللجنة معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز،وقد أشارت في دراستها بأن خصائص المعلومات المحاسبية تتمثل في :-

١. الملائمة .

٢. القابلية للفهم .

٣. الثقة(إمكانية الاعتماد عليها) .

٤. الإكتمال .

٥. الموضوعية .

٦. التوقيت المناسب .

٧. القابلية للمقارنة .

- دراسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

حيث أشارت بأن خصائص جودة المعلومات المحاسبية تتمثل في خاصيتين أساسيتين وهما :

١. الملائمة .

٢. الثقة .

ويرتبط بهما خاصيتين ثانويتين وهما:

١. القابلية للمقارنة .

٢. الأهمية النسبية .

- دراسة مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)

حيث قامت الدراسة بتقسيم خصائص جودة المعلومات المحاسبية إلى قسمين وهما :

القسم الأول : الخصائص الأساسية وتشمل :

أ. الملائمة والتي تتحقق في المعلومات المحاسبية من خلال الخصائص التالية :

١. التوقيت المناسب .

٢. القيمة التصحيحية .

٣. القيمة التنبؤية .

ب. الثقة والتي تتحقق في المعلومات المحاسبية من خلال الخصائص التالية:-

١. القابلية للتحقق .

٢. الحياد .

٣. صدق التعبير.

القسم الثاني : الخصائص الثانوية وتشمل :

أ. الثبات.

ب. القابلية للمقارنة.

ويمكن القول أن جودة المعلومات المحاسبية تتحقق عندما تتوفر فيها الخصائص التالية:
خاصية الملائمة :Relevance أى أن تكون وثيقة الصلة باحتياجات مستخدمي المعلومات بمعنى أن تكون المعلومات مفيدة لمتخذ القرار وتكون قادرة على إحداث تأثير على القرار المتخذ وتؤدى إلى تأكيد لدى متخذ القرار في قدرته على التنبؤ بالأحداث أو التأكيد أو تصحيح التوقعات ولكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تكون متاحة في الوقت المناسب بحيث لا تفقد قدرتها على التأثير في متخذ القرار أى إذا كان القرار المتخذ على أساسها مختلف عن القرار المتخذ بدونها.

بمعنى آخر إذا كان القرار الذي تم اتخاذه قبل معرفة المعلومات يختلف عن القرار الذي تم اتخاذه بعد معرفة ذات المعلومات فإن ذلك يعني أن تلك المعلومات ملائمة القرار وبما يفيد أنه إذا كانت هناك معلومات معينة ليس لها أي صلة أو تأثير على القرار فإنها تكون غير ملائمة لذلك القرار.

ولابد أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلي حتى تتوافر فيها خاصية الملائمة :

أ. توقيت المعلومات :

يقصد بتوقيت المعلومات أن يحصل متخذ القرار على المعلومات عند حاجته إليها في الوقت المناسب. أو بمعنى آخر أن تكون متاحة عند الطلب وقبل أن تفقد قيمتها أو قدرتها على اتخاذ القرار أو تغييره.

وهذا يتطلب ضرورة تزويد متخذي القرارات أو المستخدمين للمعلومات فور الانتهاء من إعدادها حتى تبقى مفيدة وملائمة لاتخاذ القرار وفي الوقت المناسب وهو ما يطلق عليه مبدأ زمنية المعلومات. ومن الجدير بالذكر أن استخدام الحاسب في المحاسبة أدى إلى الحصول على المعلومات عند الطلب.

ب. التغذية العكسية :

ويقصد بها قدرة المعلومات على تقويم وتصحيح التوقعات السابقة.

أى أن تكون المعلومات المحاسبية صالحة للاستخدام في مختلف الظروف وفي جميع الحالات بحيث يمكن استخدامها في تقييم الأعمال الماضية وتصحيح التوقعات السابقة الخاصة بتلك المعلومات .

ج. القدرة على التنبؤ :

ويقصد بذلك أن تكون للمعلومات المحاسبية المستخدمة في اتخاذ القرارات قدرة تنبؤه بالمستقبل .

أي أن تكون صالحة ومفيدة عند استخدامها في تصميم نماذج التنبؤ بالأحداث الاقتصادية قصيرة الأجل.

٢. خاصية المصداقية Reliability أي انه يمكن الاعتماد عليها:

ويقصد بذلك ضرورة أن تكون المعلومات المحاسبية المستخدمة في اتخاذ القرارات مأمونة بحيث يمكن الوثوق بها في استخدام القرارات .

وتكون المعلومات موثوق بها إذا كانت خالية من الأخطاء الجوهرية، وغير متحيزة في عرض الحقائق ووصف الظواهر والأنشطة الاقتصادية .

وحتى يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية لابد أن يتوافر بها ما يلي :

أ. صدق التعبير عن النشاط :

أي أن صادقة التعبير بأمانة عن الحدث أو الموضوع الذي يتم عرضه وكذلك أن تكون هذه المعلومات مستمدة من بيانات صادقة.

وكقاعدة عامة فان البيانات الصادقة تؤدي إلى معلومات صادقة والمعلومات الصادقة تؤدي إلى قرارات سليمة.

ب. عدم التحيز :

يقصد بعد التحيز عدم وجود أي تعديل أو تحريف متعمد ومقصود في المعلومات للتأثير على المستخدمين بحيث يصل من يعتمد عليها إلى نتيجة معينة لتؤثر على مسار صاحب القرار ويفضل بسببها بديل على آخر. وبذلك فيجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعروضة واقعية وحقيقة وغير معدة لتخدم فئة معينة.

ج. القابلية للتحقق والإثبات:

ويعني هذا أن المفهوم ضرورة إجماع كافة القائمين بعملية القياس المحاسبي على استخدام نفس الطرق والأساليب لقياس العائد أو الأرباح ذلك لان تعدد الاختبارات سوف يؤدي إلى تعدد التقديرات وبالتالي إلى اختلاف وجهات النظر. ومن ناحية أخرى فان الإجماع على طريقة معينة سيؤدي إلى توحيد النتائج وإيجاد ثقة مشتركة للمستفيدين من تلك المعلومات. ومن الجدير بالذكر أن هذا المفهوم يأخذ باعتباره الشيء محل القياس والقواعد المتبعة في القياس والقائمين بالقياس حيث تعتبر العناصر الثلاثة وجوده متعددة لشيء واحد ويؤثر كل منها على الأخر ويتأثر به.

وتعني القابلية للتحقق طبقا لهذا المفهوم درجة الاتفاق بين المقاييس نتيجة إتباع قاعدة معينة في القياس في حالة تعدد القائمين به.

٣. خاصية المقارنة: Comparability

ويقصد بالمقارنة هنا قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة بمعلومات مماثلة عن نفس المنشأة عن فترات زمنية مختلفة أو قابلية المعلومات للمقارنة بمعلومات مماثلة عن منشآت أخرى. مما يستلزم التوحيد فى القياس والإفصاح وكذلك الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية والإفصاح عن أى تغييرات استدعتها الضرورة وبيان آثار هذه التغييرات على التقارير المحاسبة.

ولكي تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة فانه يجب أن تتوافر فيها الشروط التالية :

أ. سهولة العرض واستخدام أسلوب واحد في القياس بحيث يسهل إجراء تقسيم تلك المعلومات إلى مجموعات متجانسة وإجراء عملية التحليل عليها.

وبما يفيد أن الالتزام بسياسة محاسبية واحدة من فترة مالية إلى أخرى سوف يزيد من الثقة في المعلومات المحاسبية الأمر الذي يزيد حتما من مدى إدراك وتفهم مستخدمي هذه المعلومات وبالتالي تتحقق أهدافهم منها .

ب. الثبات في قياس وعرض المعلومات من فترة زمنية إلى أخرى حتى يمكن القول أن عملية المقارنة تتم بكفاءة وفاعلية.

وبما يفيد إضفاء قيمة عالية إلى المعلومات المحاسبية ولتفادى أخطاء القياس فان الأمر يتطلب الالتزام بسياسة ثابتة من فترة مالية إلى أخرى .

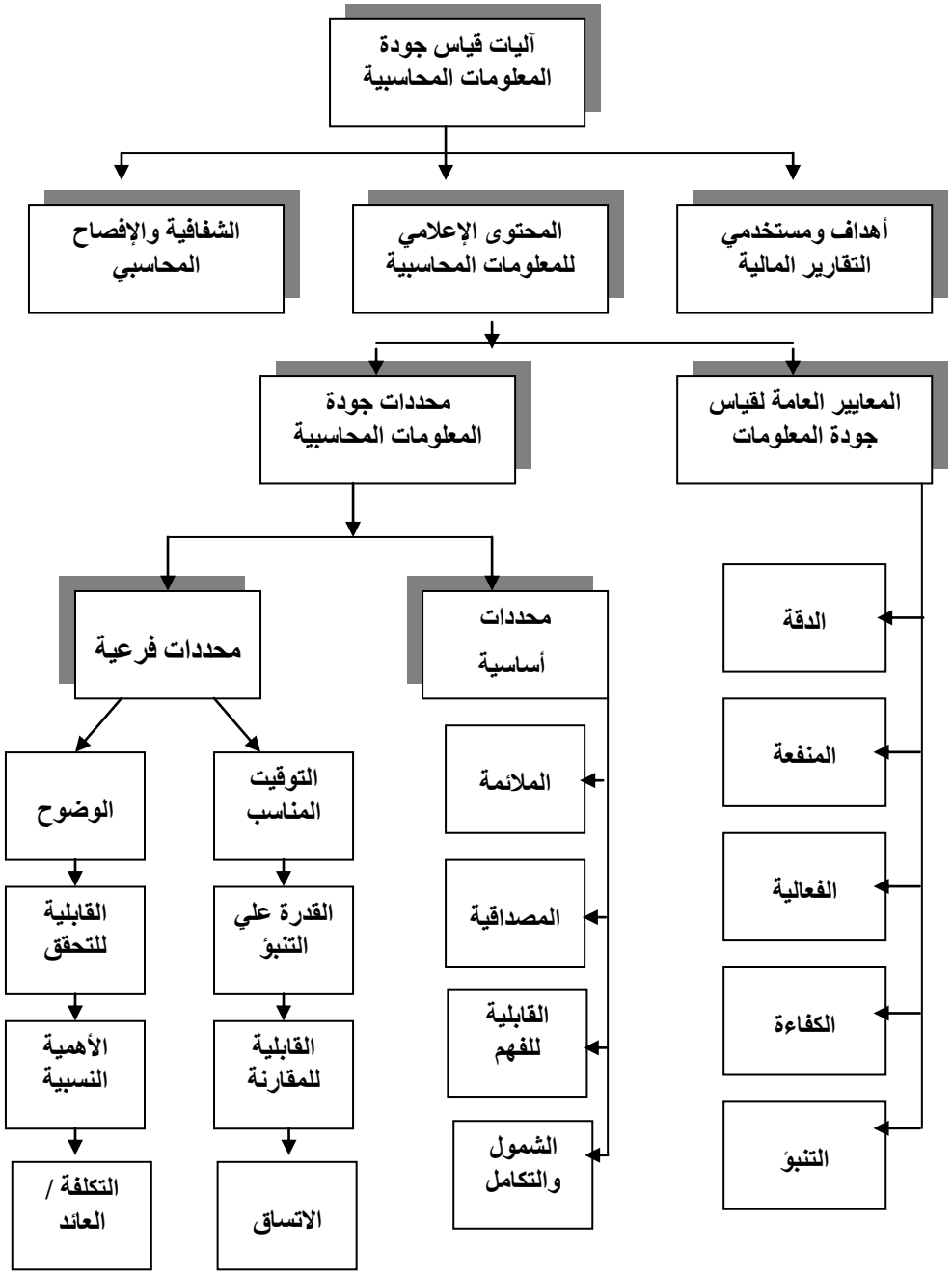
ولا يعني الثبات فقط إتباع طريقة معينة فقط بل يعني أيضا الثبات في تفسير الطريقة المتبعة.

٤. خاصية القابلية للفهم : Understandability

لكي تكون المعلومات مفيدة لمستخدمى المعلومات فى اتخاذ القرارات لا بد أن تكون قابلة للفهم ويتوقف ذلك على طبيعة المعلومات التي تتضمنها التقارير المحاسبية وطريقة عرضها كذلك مقدرة مستخدمى المعلومات من خارج المنشأة أو من غير المتخصصين في المحاسبة والمراجعة في فهم محتوياتها.

ويمكن توضيح خصائص جودة المعلومات المحاسبية من الشكل التالي :

خصائص جودة المعلومات المحاسبية



٣/٤/٣. أهمية جودة المعلومات المحاسبية :

يشكل توفير معلومات محاسبية ذات شفافية ومصداقية ومفيدة للمشاركين في السوق جزءا جوهريا وأساسيا من السوق المنظمة والكفء وكذلك شرطا أساسيا بفرض نظام السوق.

ويجب توفير معلومات مفيدة لكل من : المشرفين، حملة الأسهم والسندات الحاليين والمرتقبين والمودعين والدائنين الآخرين وبنوك المراسلة والجمهور.

وتوازن قوى السوق عادة مابين المنافع والعوائد الحدية مع تكاليف الإفصاح عن معلومات إضافية ، وبذلك تكون النتيجة النهائية ما لا يحتاجه أصحاب المصلحة حقا. وتعتبر أن الشركات تسعى إلي الحصول على مزيد من رؤوس الأموال وتحقيق قدر أكبر من السيولة، ولذلك تتطلع إلي اجتذاب مستثمرين في اغلب الأحيان لا يعلمون عن عملياتها اليومية شيئا. ومن هنا يكون على الشركات المسجلة في أسواق المال الكشف عن حساباتها وأنشطتها من أجل اجتذاب استثمارات كافية لتمويل التوسع في أنشطتها المتنوعة واكتساب ثقة المستثمرين وتخلق هذه المكاشفة بالطبيعة ضررا بالنسبة للشركة بسبب التكلفة الإضافية اللازمة لإصدار المعلومات بالإضافة إلى وضع عملياتها ونشاطها تحت المجهر من قبل العامة بما في ذلك المنافسين. وعلى النقيض من ذلك، نجد أن الشركات المغلقة التى يسيطر عليها عدد قليل نسبيا من المساهمين أو أفراد العائلة لا تواجه نفس متطلبات الشفافية. فمعظم الشركات المغلقة وهى النمط الأكثر شيوعا في مجتمعاتنا تتعامل وتتفاعل مع دائرة صغيرة من المستثمرين والشركاء وتعمل في ظل ادني مستوى من الإفصاح. ولذلك تجد هذه النوعية من الشركات صعوبات في التنافس مع كيانات أخرى محلية ودولية للحصول على الموارد المالية الدولية القليلة وعلى اهتمام المستثمرين والأطراف الأخرى ذات المصلحة يكون أمرا صعبا بسبب انعدام الشفافية في أعمالها.

وتعتبر المعلومات المحاسبية من أهم مقومات اتخاذ القرار وبالذات عندما تتوافر فيها معايير جودة المعلومات، ومنها الملائمة والوقتية، والإفصاح الكافي أو الأمثل والأهمية

النسبية، وقابلية المعلومات للمقارنة، وحيدة المعلومات وأمانتها، وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها.

٤/٤/٣ آليات قياس جودة المعلومات المحاسبية :

أ. أهداف و مستخدمي التقارير المالية:

أشارت لجنة المبادئ الأمريكية إلي أن أهداف التقارير والقوائم المالية كوسيلة اتصال تتمثل في هدف رئيسي وهو إظهار تلك التقارير والقوائم المالية لنتيجة نشاط المشروع والمركز المالي والتغيرات في ذلك المركز بكل عدالة ووضوح وفي ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وأشارت لجنة معايير المحاسبة المالية FASB الى أن أهداف التقارير المالية هي إمداد كل من المستثمرين الحاليين والمتوقعين والدائنين بالمعلومات المفيدة التي تساعدهم علي اتخاذ القرارات الرشيدة، وكذلك إمداد الدائنين والمستثمرين وغيرهم بمعلومات عن التدفق النقدي والعائد المتوقع الحصول عليه نتيجة استثماراتهم. ويمكن توضيح أهم هذه الأهداف فيما يلى:

١. تقديم المعلومات المفيدة في اتخاذ قرارات الأعمال والقرارات الاقتصادية.
٢. تقديم المعلومات التي تساعد في الاستخدام الكفء للموارد والمساعدة في تقييم العوائد والمخاطر المتعلقة بالاستثمار والفرص المتاحة.
٣. تساعد في الارتقاء بالأداء الكفء لرأس المال والمصادر الأخرى.
٤. تساعد في خلق بيئة مناسبة لقرارات تكوين رأس المال.

ولذلك فإن دور التقارير المالية يتطلب تقديم معلومات عادلة ومحايدة وغير متحيزة (الإفصاح والشفافية).

وتعد التقارير المالية بغرض تقديم معلومات مالية للأطراف الخارجية حيث يعتمد المستثمرون إلي حد كبير علي ما تتضمنه هذه التقارير من معلومات وذلك لإمكان تقييم فرص الاستثمار المتاحة والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية واتخاذ القرارات المتعلقة

بتوظيف أموالهم بصورة ناجحة ومتابعة استثماراتهم بصورة مستمدة وتقدير الاحتمالات المستقبلية ولتحديد ما إذا كانوا يزيدون من استثماراتهم أو يخفضوا أو يتجهوا إلي مشروع استثماري أخر ولا يقتصر الأمر فقط على المستثمرون ولكن التقارير المالية يعتمد عليها أيضاً العديد من الأطراف الأخرى مثل الدائنون، البنوك ،الجهات الحكومية والمحللون الماليون وغيرهم.

ويعتمد الكثيرون عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقاتهم بالمنشآت ومعرفتهم بها ومن ثم فإنهم يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية ويستخدم معلومات التقارير المالية أطراف عديدة تشمل كل من الملاك والمقرضين والموردين والمستثمرين والعملاء والمحللين الاقتصاديين والسماسرة والضرائب والهيئات التنظيمية والمشرعين والصحافة المالية ووكالات التقارير والنقابات والتجمعات التجارية.

ويلاحظ انه من الصعوبة حصر و تحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية حيث أن احتياجاتهم متعددة و متباينة،و في ضل تطبيق حوكمة الشركات لابد أن يوفر النظام المحاسبي المطبق بالشركات معلومات لجميع الأطراف المتعددة والمتنوعة.

ب. المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية :

المحتوى الإعلامي للتقرير ذو أهمية خاصة في مجالات تطوير القياس المحاسبي ذلك لأن وظيفة الاتصال في المحاسبة وأداتها التقارير المالية تقف جنبا الى جنب مع وظيفة القياس لتشكلان معا الأساس الذي يقوم علية نظام المعلومات المحاسبي و بذلك تلقي أغراض الوظيفتين عند هدف واحد مشترك هو الحرص على توفير اكبر قدر من المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات الاقتصادية.

وتمثل التقارير المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي، وطبقًا لخاصية الملاءمة خصائص جودة المعلومات المحاسبية يجب أن تحقق المعلومات المحاسبية المنشورة الهدف منها، وهو تو فير معلومات مفيدة فى اتخاذ القرارات بواسطة مستخدمى المعلومات المحاسبية. ولكى تتسم المعلومات المحاسبية بالملاءمة يجب أن يتم توفير التقارير المالية المنشورة فى توقيت ملائم وبصورة حديثة وسريعة.

وعلى ذلك فإن احد أهم محددات منفعة القوائم المالية هو توقيت الإعلان عن المعلومات التي تحتويها تلك القوائم، ومن أهم مقاييس المحتوى الإعلامي توقيت الإعلان عن المعلومات المالية في التوقيت الملائم، ان إعلان المعلومات المالية في التوقيت الملائم يساعد في زيادة الفائدة المرجوة من استخدام القوائم المالية في اتخاذ القرارات الضرورية وزيادة كفاءة الأسواق المالية، مما يسهم في تقليل العمليات القائمة على الاتجار الداخلي والتسريبات والإشاعات في السوق. ولذلك فكلما قلت المدة الزمنية المنقضية بين نهاية الفترة التي تعد عنها القوائم المالية وبين تاريخ نشر المعلومات التي تحتويها تلك القوائم، كلما أدى ذلك الى زيادة الفائدة المرجوة من استخدام تلك المعلومات المالية.

٣/٥. الحوكمة والشفافية والإفصاح بسوق الأوراق المالية :

" تعد القدرة العملية على إعداد وتكوين وتخزين ونقل ونشر البيانات والمعلومات والتقارير والقوائم المالية وتوصيلها أيضا من أهم الأمور فى العصر الحالي، حيث يعتبر مبدأ الشفافية والإفصاح من أهم أعمدة الاقتصاد الحر في العصر الحديث، نظرا لأننا نعيش عصر المعلومات.

وقد جرى العرف الاعتراف بقوة بالدور الذي تلعبه هذه البيانات والمعلومات والتقارير في جوانب الحياة التجارية والاقتصادية وتعد المعلومات والبيانات أحد أكثر موارد المستثمر أهمية وخطرا في ذات الوقت واستخدامها يمثل أهمية إستراتيجية في عصر السوق الحر والمعلومات.

فالمعلومات والبيانات هي شريان الحياة الذي تعتمد علية الحياة الاقتصادية والتجارية خاصة أنشطة الأعمال داخل سوق الأوراق المالية ويمكن القول أن النظام المالي لأى دولة ما هو إلا شبكة من البيانات والمعلومات.

٣ /٥/ ١ المقصود بالشفافية :

يقصد بالشفافية قيام الشركة أو الجهة بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين وأصحاب الحصص والمتعاملين في السوق وإتاحة الفرصة لمن يريد الإطلاع عليها وعدم حجب المعلومات في ماعدا تلك التى يكون من شأنها

الأضرار بمصالح الشركة أو الجهة فيجوز لها الاحتفاظ بسريتها على إن تكون هذه المعلومات والبيانات معبرة عن المركز الحقيقي والواقعي للشركة.

"وبعيدا عن التعريف العلمي للشفافية ، فإن للكلمة تعريفا اقتصاديا وسياسيا له دلائل كثيرة وهو " توفر المناخ الذي يتيح لكافة المعلومات أو البيانات أو أساليب اتخاذ القرار المتعلقة بالأفراد أو الشركات ذوى الصفة العامة ". وفي هذا المجال يجب التفرقة بين مبدئي الإفصاح والشفافية حيث أن الأخير أكثر عمومية من حيث انسحابه إلى مختلف جوانب الحياة السياسية والاجتماعية والاقتصادية في مجتمع ما .

شروط الشفافية :

هناك عدة شروط يجب توفرها في أي معلومة أو إجراء يتصف بالشفافية منها:

- أن تكون الشفافية في الوقت المناسب، حيث أن الشفافية المتأخرة تكون عادة لا قيمة لها ويعلن عنها أحيانا فقط لاستيفاء الشكل ونستشهد على ذلك بميزانيات الشركات التي تنشر بعد شهور أو سنوات من صدورها.
- أن تتاح الشفافية لكافة الجهات في ذات الوقت. فهل هناك فائدة من نشر إعلانات التوظيف التي تصدر بعد تعيين الأقارب والمعارف.
- أن تكون شارحة نفسها بنفسها فما قيمة شفافية غامضة أو غير شفافة؟

فقد تقوم بعض الشركات بنشر قوائمها المالية بالصحف استيفاء للشكل القانوني بدون مرفقاتها أو بدون مراقب الحسابات أو تفصيل البنود. على انه يجب ملاحظة ألا تخل الشفافية بالمبادئ العامة للحفاظ على بعض المعلومات ذات الصلة بسرية العمل.

- أن يعقب الشفافية مساءلة، فالشفافية في حد ذاتها ليست غاية، بل وسيلة لإظهار الأخطاء والاقتصاص من مرتكبيها، وذلك بالطبع في إطار الوسائل القانونية المنظمة لذلك.

معوقات الشفافية:

هناك العديد من العوامل التى تعوق سريان مبدأ الشفافية وهى تنتشر بصفة خاصة فى الدول النامية، ويمكن تصنيف هذه المعوقات تحت واحد أو أكثر من العوامل التالية :

أ. **الفساد : حيث تتسم الدول الناشئة والتي خرجت مؤخرا من مرحلة الحزب الواحد والتخطيط المركزي وهيمنة المؤسسات الحكومية على وسائل الإنتاج ، بصفات متعددة لا تدرى إن كان بعضها سببا للفساد أم نتاجاً له، مثل الفقر الشديد وعدم احترام القانون وما يستتبعه من مظاهر البلطجة والإرهاب النفسي والخوف من " الحكومة " والتهديد بالعزل أو الحبس وانتشار الشائعات ذات الأثر السلبي على الروح المعنوية والرشوة والمحسوبية وسيطرة رأس المال الخاص على معظم السياسيين أو على اقل تقدير وجود شبكة من المصالح بين رأس المال والسياسة تعوق إلى حد كبير تطبيق الشفافية الدولية بدراسة العلاقة بين الفساد والعولمة لتكون مقياسا للشفافية في بعض دول العالم. ووضحت الدراسة علاقة أكيدة طرديه بين العولمة والحرية وعلاقة عكسية بين العولمة والفساد .**

ب. **الجهل : حيث أن العديد من القائمين على الإنتاج أو تقديم الخدمات سواء على المستوى الخاص أو العام هم نتاج مرحلة الحكم الشمولي في المجتمعات الناشئة في الستينات والسبعينيات، وان أفراد الشعب كمنتجين أو كمستهلكين لهذه السلع والخدمات كان يهمهم فقط أثناء تلك المرحلة الحصول على المنتج أو الخدمة بأفضل نوعية واقل سعر دون الإلمام بالحد الأدنى من المعلومات اللازم توفيرها للمستهلكين (بلد المنشأ – الصلاحية .... الخ) وهى الحقبة التي كانت لا تقيم وزنا للمواطن ولا لحقه في الحصول على الحد الأدنى من الشفافية المطلوبة ليس فقط بخصوص ما يستهلكه، وإنما أيضاً بشان أحوال الدولة بصفة عامة. ولا يقف هذا المعوق عند حدود الجهل بأهمية الشفافية، وإنما يتعداه أيضاً إلى معناه الأوسع والأشمل، والذي يتضمن عدم الإلمام المنوط أليهم تطبيق الشفافية بالمؤشرات التي يجب تطبيق مبدأ الشفافية فيها، ولا بأساليب احتساب هذه المؤشرات .**

ج. ضعف أو غياب الإطار القانوني اللازم لحماية المواطن من غياب الشفافية : أو على الأقل ضعف الآليات اللازمة لتطبيق القانون مما يزيد من تفاقم المشكلة وصعوبة التعامل معها، بل ويرسخ إلى حد كبير السببين السابقين لدرجة لا ندري معها أيضا أيهم السبب وأيهم النتيجة! ولعل من المفيد الإشارة هنا إلى أن القوانين الحالية على سبيل المثال لا تجرم جنائيا استغلال المعلومات الداخلية في الشركات المتداولة بالبورصة أو الممارسات الاحتكارية أو غيرها من الممارسات السلبية السائدة والمتعلقة بغياب الشفافية أو سوء استخدام هذا الغياب.

د. معوقات سياسية واجتماعية أخرى : تتمثل في الحياة النيابية السليمة وغياب الدور الفعال لمؤسسات المجتمع المدني التي ترمي إلى حماية حقوق المساهمين.

٢/٥/٣. المقصود بالإفصاح:

"تعددت التعريفات الخاصة بالإفصاح ، حيث ذهب البعض الى أن المقصود بالإفصاح عرض المعلومات الهامة للمستثمرين والمساهمين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على تحقيق الأرباح فى المستقبل ومقدرتها على سداد التزاماتها.

بينما ينظر جانب أخر الإفصاح على انه إجراء يتم من خلاله اتصال الشركة بالعالم الخارجى وأن المحصلة النهائية للإفصاح إنما تتمثل فى القوائم المالية والبيانات والمعلومات التى تظهر من خلالها. فهو يعنى أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها، وأن تظهر القوائم المالية للشركة كافة المعلومات الرئيسية التى تهتم الفئات الخارجية عن الشركة والتى تساعدها على اتخاذ قراراتها الاقتصادية تجاه الشركة بصورة واقعية وحقيقية، وان تتعهد الشركة بتقديم تلك المعلومات بصفة دورية.

ولابد أن تحصر الشركة المعلومات المالية والغير مالية عن الشركة ونشرها متضمنة مواعيد المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للجمهور على أساس دوري والجهات المنظمة للقطاع المالي والجهات المنظمة للأوراق المالية والبورصات التي يتم تداول أوراق الشركة المالية فيها إلى أي مدى تتجاوز سياسات الشركة في هذا الصدد للحد الأدنى من شروط الأوراق المالية بالبورصة وغير ذلك كذلك من الشخص المسئول في الشركة عن تحضير

هذه المعلومات والحصول على موافقة عليها هل توفر الشركة المعلومات التي تفصح عنها على شبكة الانترنت بشكل منتظم.

٣ /٥/٣. دور الحوكمة فى تدعيم اثر المعلومات المحاسبية على سوق الأوراق المالية :

أن أثر المعلومات المحاسبية على سوق الأوراق المالية يتمثل فى دوريين:

الأول : الدور التيسيري Facilitating Role وذلك عن طريق إمداد المستثمرين بالمعلومات عن الشركات التي تطرح أسهمها في البورصة قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع بهدف دعم وترشيد ذلك القرار.

الثاني : الدور التأثيرى Influencing Role على وظيفة إدارة محفظة الأوراق المالية بشكل يحقق التوازن المطلوب بين الخواطر والعوائد ، بما يحقق للمستثمرين الربحية المستهدفة ويحفظ لسوق الأوراق المالية التوازن بقدر الإمكان .

ومما لا شك فيه إن معيار السوق الكفء والجيد هو أداء سعر السهم الجيد الذي يثبت كافة المعلومات فبالتالي فأن القيمة السوقية للسهم في هذه الحالة عادلة لأنها تعكس قيمته الأساسية والحقيقة فتحقق الأسعار أعلي الدرجات أي الكفاءة العالية لأداء السهم فكم للأسهم قيمة مادية فان للمعلومات قيمة معنوية مهمة جدا تؤثر في أداء الأسهم حيث أنه فى السوق الكفء يتم تسعير الأسهم في ضوء المعلومات المتاحة ومن المعروف أن كفاءة سوق المال تتوقف علي مدى توافر المعلومات الخاصة الداخلية لجموع المستثمرين في توقيت واحد وان الحكومة لديها من الآليات للوصول إلي الإفصاح عن تلك المعلومات الذي بدوره يعمل على زيادة كفاءة السوق حيث انه:

- مع زيادة الإفصاح عن المعلومات الداخلية يقل مستوي عدم تماثل المعلومات.
- مع زيادة الإفصاح عن المعلومات الداخلية يقل دور صانعي السوق بما يضمن تحسين السيولة في سوق الأوراق المالية.
- مع زيادة الإفصاح عن المعلومات الداخلية تقل التقلبات في أسعار الأسهم .

ويرجع الباحثون اثر الحوكمة علي سوق المال إلى الأسباب التالية :

السبب الأول نوعية المعلومات المتاحة للمستثمرين :

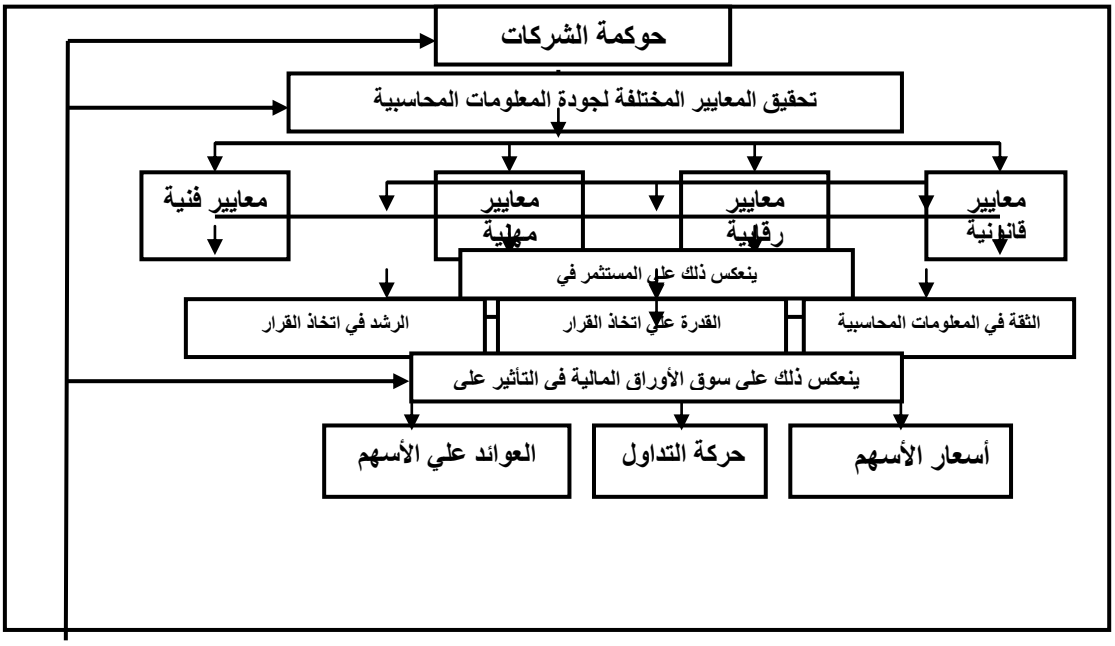
- **الإفصاح عن الأهداف المالية وبيان نسبة العائد علي حقوق الملكية ونسب القيمة الاقتصادية المضافة لمدة ثلاث أو خمس سنوات .**
- **نشر التقرير السنوي في وقت مناسب وفي موعده .**
- **نشر القوائم الربع سنوية في موعدها .**
- **الإفصاح الفوري عن النتائج بدون تسريب أي نتائج قبل الإعلان.**
- **الإفصاح بوضوح عن النتائج والمعلومات المتعلقة بها.**

السبب الثاني : تقديم الحسابات طبقا لمبادئ المحاسبة العامة المقبولة دوليا:

فكلما طبقت معايير الحوكمة واتبعت الشركات لائحتها كلما كان الإفصاح أكثر في معلوماتها وكان ملائما وأفسح المجال للجميع للإطلاع على تلك المعلومات فالعلاقة بينهما طرديه والعكس صحيح.

ويتضح مما سبق الأثر الواضح للمعلومات المحاسبية على سوق الأوراق المالية ، كما أتضح أن توفر جودة المعلومات المحاسبية يساعد في القضاء على سلبية هذه المعلومات في القيام بدورها تجاه تنشيط حركة سوق الأوراق المالية ، كما أن جودة المعلومات المحاسبية تتحقق بصورة أعمق فى ظل تطبيق الحوكمة حيث أن الالتزام بتطبيق الحوكمة أدى إلى شمول مفهوم جودة هذه المعلومات بحيث أصبحت تتضمن مجموعة من المعايير المتعددة التي تسعى الحوكمة إلى توفيرها في هذه المعلومات ، لذا فإن تحقيق جودة المعلومات المحاسبية بمفهومها الشامل في ظل الحوكمة سوف ينعكس على الجوانب المختلفة لسوق الأوراق المالية وذلك كما يظهر بالشكل التالية:

شكل (٦)
انعكاس الحوكمة على سوق الأوراق المالية



لذا يجب تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وإعادة الثقة فيها والاستفادة منها فى تحقيق منفعة المستخدمين وبصفة خاصة المساهمين، وذلك من خلال التأكيد على مايلى :

١. **إن نجاح سوق الأعمال والاستثمار وكذلك أسواق المال في إدارة وظائفها يتوقف على مدى الإلمام الجيد بمفهوم وأهمية حوكمة الشركات وبالتالي يتسنى تطبيقها بالشكل الأمثل، وان المعلومات المحاسبية باعتبارها المحتوى الأساسى والمتمثلة في مجموعة التقارير والقوائم المالية والمحاسبية تلعب دورًا هامًا في تنشيط السوق وتحقيق كفاءته من خلال توفير المعلومات المتعلقة بحقيقة ما تعرضه القوائم والتقارير المالية للشركات.**

٢. **إن توفير المعلومات المحاسبية ليس هدفًا في حد ذاته وإنما ضرورة أن تكون هذه المعلومات متحوكمة وخاضعة للأسس والقوانين والتى تتيح للمستثمر اتخاذ قراراته الاستثمارية.**

٣. التطبيق الجيد للمفهوم الأساسي لحوكمة الشركات يساعد الشركات في تأكيد صورة مصداقيتها وفاعليتها ونجاحها لدى المستثمرين وتكون سببا لإنتاج قيمة اقتصادية تضاف للشركة، وتكون مصدرا لقوتها واستمراريتها وبالتالي يقبل المستثمر على المساهمة في هذا النوع من الشركات مما يؤكد العلاقة التبادلية بين جودة المعلومات وحوكمة الشركات من ناحية واثر هذه المعلومات على سوق الأوراق المالية من ناحية أخرى، وبالتالي لا يمكن فصل حوكمة الشركات عن جودة المعلومات المحاسبية اللذان يعتبران وجهان لعملة واحدة.

أسئلة علي الفصل الثالث:

☒ حدد صحة أو خطاء كل عبارة من العبارات التالية:

١. تعتمد حوكمة الشركات على مجموعة من الآليات الأساسية التى تساهم فى تفعيل دورها وهذه الآليات بعضها تمثل آليات داخلية والبعض يمثل آليات خارجية.

٢. تؤثر آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير ومراجعتها حيث تؤدى الحوكمة الى دعم وظيفتى الإفصاح والشفافية والى تخفيض الآثار العكسية لتضخم الدخل بالإضافة الى تخفيض احتمالات تحريف القوائم المالية.

٣. تنصب آليات حوكمة الشركات الخارجية على أنشطة وفعاليات الشركة ، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة.

٤. يعد مجلس الإدارة أحد أليات حوكمة الشركات الخارجية.

٥. تعد لجنة المراجعة أحد أليات حوكمة الشركات الخارجية.

٦. تعد لجنة المكافآت أحد أليات حوكمة الشركات الخارجية.

٧. تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر احد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة.

٨. تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) احد الآليات المهمة لحوكمة الشركات.

٩. يمثل المراجع الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات.

١٠. تستخدم الحوكمة كأداة تنوير واستنارة ، وإلقاء الضوء على الجوانب المختلفة القائمة في الشركات.

١١. الحوكمة ليست هدفا في حد ذاته ، ولكنها وسيلة وأداة للوصول الاستثماري سواء من جانب المستثمرين الدوليين أو من جانب المستثمرين المحليين الوطنيين.

يشكل توفير معلومات محاسبية ذات شفافية ومصداقية ومفيدة للمشاركين في السوق جزء جوهريا وأساسيا من السوق المنظمة والكفء وكذلك شرطا أساسيا بفرض نظام السوق.

١٢. تعتبر المعلومات المحاسبية من أهم مقومات اتخاذ القرار وبالذات عندما تتوافر فيها معايير جودة المعلومات.

١٣. تمثل التقارير المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي.

☒ حدد الاختيار الصحيح لكل عبارة من العبارات التالية:

١. يعد مجلس الإدارة أحد أليات حوكمة الشركات.....

أ. الداخلية ب.الخارجية ج. الداخلية والخارجية د. لا شي مما سبق.

٢. تعد لجنة المراجعة أحد أليات حوكمة الشركات .....

أ. الداخلية ب. الخارجية ج. الداخلية والخارجية د. لا شي مما سبق.

٣.تعد لجنة المكافآت أحد أليات حوكمة الشركات.....

أ. الداخلية ب. الخارجية ج. الداخلية والخارجية د. لا شي مما سبق.

٤. تعرف..... بأنها أداء الشيء الصحيح بطريقة صحيحة منذ المرة الأولى مع إيجاد فرصة للتحسين كل مرة.

أ. الحوكمة ب. الرقابة الداخلية ج. الجودة د. لا شيء مما سبق

٥. تعد..... أحد الخصائص الأساسية جودة المعلومات المحاسبية.

أ. التوقيت المناسب ب. الثبات. ج. القابلية للمقارنة. د. لا شيء مما سبق

٦. تعد..... أحد الخصائص الأساسية جودة المعلومات المحاسبية.

أ. القيمة التنبؤية ب. الثبات. ج. القابلية للمقارنة. د. لا شيء مما سبق

٧. تعد..... أحد الخصائص الأساسية جودة المعلومات المحاسبية.

أ. القابلية للتحقق ب. الثبات. ج. القابلية للمقارنة. د. لا شيء مما سبق

٨. تعد..... أحد الخصائص الأساسية جودة المعلومات المحاسبية.

أ. الحياد . ب. الثبات. د. القابلية للمقارنة. د. لا شيء مما سبق

٩. تعد..... أحد الخصائص الثانوية جودة المعلومات المحاسبية.

أ. التوقيت المناسب ب. القابلية للتحقق ج. القيمة التنبؤية د. الثبات.

١٠. تعد..... أحد الخصائص الثانوية جودة المعلومات المحاسبية.

أ. القابلية للمقارنة. ب. القابلية للتحقق ج. القيمة التنبؤية د. الثبات.

الفصل الرابع
حوكمة الشركات
فى جمهورية مصر العربية

الفصل الرابع
حوكمة الشركات فى جمهورية مصر العربية

١/٤. مقدمة :

تعد مصر من أولى دول الشرق الأوسط تطبيقاً لحوكمة الشركات وذلك كنتيجة مباشرة لانتشار الحوكمة من ناحية وتطبيق سياسة الخصخصة واقتصاديات السوق من ناحية أخرى، إضافةً إلى ذلك رغبتها فى الإصلاح الاقتصادى السياسى.

وقد تزايد الاهتمام بقواعد حوكمة الشركات فى مصر منذ عام ٢٠٠١ حيث قام البنك الدولى بالتعاون مع صندوق النقد الدولى ووزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية بالإضافة إلى مشاركة عدد من المراكز البحثية وشركات المحاسبة والمراجعة بدراسة وتقييم مدى التزام مصر بالقواعد والمعايير الدولية لحوكمة الشركات .

قد تم إصدار أربعة تقارير فى هذا الشأن ثم تلى ذلك صدور دليل قواعد حوكمة الشركات فى أكتوبر ٢٠٠٥ ودليل مبادىء حوكمة شركات قطاع الأعمال العام بجمهورية مصر العربية فى يوليو ٢٠٠٦ ونتناول فى هذه الوحدة دراسة تحليلية مبسطة لجهود مصر فى مجال الحوكمة من خلال النقاط التالية :

٢/٤ دراسة تحليلية لتقارير تقييم حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية .

٣/٤ دراسة تحليلية لدليل قواعد حوكمة الشركات .

٤/٤ دراسة تحليلية لدليل مبادىء حوكمة الشركات بقطاع الأعمال العام .

٢/٤ دراسة تحليلية لتقارير تقييم حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية .

١/٢/٤ التقرير الأول سبتمبر (٢٠٠١) :

تم إعداد هذا التقرير لتقييم حوكمة الشركات كجزء من برنامج مشترك بين البنك الدولى وصندوق النقد الدولى لبيان مدى مراعاة معايير الحوكمة بمصر فى ضوء مبادىء منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية وقد خلص هذا التقرير إلى ما يلى :

١. هناك نواحى ضعفت من مناخ حوكمة الشركات فى كل من قطاع المال والشركات بالرغم من أن مفهوم ومبادىء حوكمة الشركات متضمنة فى نسيج عدد من القوانين المنظمة وهى :

- القوانين المنظمة لسوق المال (قانون سوق المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٢٢ ، قانون الإيداع والحفظ المركزى رقم ٩٣ لسنة ٢٠٠٠) .
- القوانين المنظمة لعمل الشركات (قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، قانون الاستثمارات رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ، وقانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١) .

٢. أشارت نتائج التقرير إلى وجود مجموعة من الممارسات الإيجابية والسلبية فى هذا المجال وذلك على النحو التالى :

أ. <u>الممارسات الإيجابية وتتمثل فى أن</u> :

- هناك مراعاة لمبدأ الحقوق الأساسية للمساهمين .
- القانون المصرى يحمى حقوق أصحاب المصالح من حملة السندات والمقرضين ويكفل الحقوق الأساسية لحملة الأسهم .
- معايير المحاسبة والمراجعة المصرية تتسق مع المعايير الدولية .

ب. <u>الممارسات السلبية وتتمثل فى أن</u> :

- ضعف مستويات الشفافية والإفصاح .

- ضعف مستوى ممارسات المحاسبة والمراجعة السليمة .
- قصور ممارسات مجلس الإدارة .
- ضعف ممارسات حملة الأسهم لحقوقهم المكفولة .

٣. كان لهذا التقرير مجموعة من التوصيات وهى :

أ. يجب منع التداول الداخلى والتداول الصورى والشخصى وذلك من خلال وضع برامج تدريبية للعاملين فى الهيئة العامة لسوق المال والهيئة العامة للاستثمار .

ب. يجب استخدام قواعد القيد فى البورصات المالية لتشجيع الشركات على الإفصاح الدقيق عن المعلومات المختلفة فى الوقت المناسب وبالتكلفة المناسبة .

ج. ضرورة الإفصاح عن هياكل الملكية التى تزيد عن ٥ % من أسهم الشركة .

د. يجب الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية (عوامل الحظر المرتبطة بالتغيرات فى الأسعار ومعدلات الفائدة والمشتقات المالية والعمليات خارج الميزانية) .

ه. عقد حلقات نقاش تدريبية وتعليمية لمديرى الشركات المقيدة حول الحوكمة .

و. ضرورة وضع دليل يتضمن أفضل الممارسات فى مجال حوكمة الشركات فى مصر مع ضرورة الإفصاح عن مدى الالتزام بمتطلبات هذا الدليل .

ز. ضرورة تفعيل دور المهنة فى تحقيق التأهيل المناسب للمراجعين وتحقيق الالتزام بالقيم الأخلاقية .

٢/٢/٤ التقرير الثانى أغسطس (٢٠٠٢) :

تم إعداد هذا التقرير لتقييم حوكمة الشركات كجزء من برنامج مشترك بين البنك الدولى وصندوق النقد الدولى لبيان مدى مراعاة معايير الحوكمة بمصر فى ضوء

مبادىء منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية ولكن فيما يتعلق بمجال المحاسبة والمراجعة على وجه التحديد.

وقد استخدم مجموعة من أدوات التقييم تمركزت حول المحاور الآتية :

١. تقييم الظروف البيئية بممارسات المحاسبة والمراجعة مثل الإطار القانونى والتطور فى مستوى المهنة والتعليم والتدريب فى مجال المحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى توافر معايير للمحاسبة والمراجعة ومجموعة الآليات لضمان الالتزام بإتباع هذه المعايير .

٢. تحديد مدى التوافق بين معايير المحاسبة والمراجعة المصرية ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية مع تقييم الممارسات العلمية للمعايير المطبقة لبيان مدى الالتزام بإتباع هذه المعايير .

٣. تحديد مستوى جودة نظام إعداد وعرض التقارير المالية .

وكشفت نتائج هذا التقييم عن الآتى :

١. إن هناك حاجة إلى تحسين الظروف البيئية المحيطة بمهنة المحاسبة والمراجعة من خلال التعجيل بإصدار بعض القوانين التى استغرق الإعداد لها فترات طويلة مثل قانون تنظيم مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة والذى تضمن فى أحد بنوده إنشاء مجلس أعلى للإشراف والرقابة على مهنة المحاسبة والمراجعة .

٢. على الرغم من صدور معايير المحاسبة والمراجعة المصرية بموجب قرارات وزارية إلا أن هناك حالات متعددة لشركات لم تلتزم بإتباع هذه المعايير نتيجة لعوامل مختلفة مثل عدم توافر الكوادر المدربة أو ضعف الآليات المستخدمة لتفعيل عملية الالتزام بهده المعايير .

٣. على الرغم من صدور معايير المحاسبة والمراجعة المصرية بما يتوافق مع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية إلا أن هناك فجوة بين المعايير المصرية والدولية فى مجالات متعددة لعدم وجود خطوط إرشادية واضحة لتحديد معالم التطبيق العملى لهذه المعايير .

٤. أن هناك حاجة إلى تحسين مستوى جودة التقارير المالية خصوصاً فيما يتعلق بتوقيت إعداد التقارير أو مستوى جودة عمليات المراجعة أو ضعف آليات الإلزام بإتباع المعايير المختلفة .

وكان لهذا التقرير مجموعة من التوصيات وهى :

أ. ضرورة اتخاذ خطوات عاجلة لإصدار بعض القوانين اللازمة لتحسين الإطار القانونى للمحاسبة والمراجعة مثل قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة .

ب. تفعيل آليات الإلزام بمعايير المحاسبة والمراجعة حيث إن إصدار مجموعة من المعايير لا يضمن بالضرورة تحسين جودة التقارير المالية ولكن الالتزام بتطبيق هذه المعايير ومتابعة هذا التطبيق من الممكن أن يحقق مستوى الجودة المطلوب ، وقدم التقرير ثلاث حلقات متصلة لتفعيل آليات الإلزام بالمعايير المختلفة تتمثل فى توفير الكوادر المؤهلة لإعداد التقارير المالية وفقاً لهذه المعايير وتفعيل دور المراجعين للتأكد من عملية الالتزام وتفعيل دور الأجهزة الرقابية لتحقيق عملية الالتزام بالمعايير .

ج. تفعيل دور الهيئة العامة لسوق المال فى مراجعة التقارير المالية للشركات المسجلة فى البورصات المالية للتأكد من الالتزام بإتباع المعايير المختلفة مع توفير كافة الأدوات التى تمكن الهيئة من القيام بهذا الدور من خلال عمليات التطوير المستمرة لقواعد القيد بالبورصات ومتابعة الالتزام بهذه القواعد .

د. ضرورة تحسين مستوى جودة التقارير المالية من خلال تفعيل الرقابة على إنتاج المعلومات بتحقيق التأهيل المناسب للمراجعين وتحقيق الالتزام بالقيم الأخلاقية .

ه. لا بد من تضيق الفجوة بين معايير المحاسبة المصرية والدولية .

و. تطوير أداء القائمين على إدارة الشركات بإنشاء " مركز المديرين " Institute of Directors من أجل الارتقاء بأداء مجلس الإدارة وهو عصب فعاليات حوكمة الشركات ، وذلك من خلال التأكيد على أهمية وجود مديرين مستقلين ، ووفاء حقوق المساهمين .

٣/٢/٤ التقرير الثالث أبريل (٢٠٠٣) :

تم تنفيذ هذا التقييم بواسطة المركز المصرى للدراسات الاقتصادية بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية والهيئة العامة لسوق المال وبورصتى القاهرة والإسكندرية، واستهدف التقرير تقييم مبادىء حوكمة الشركات فى جمهورية مصر العربية فى ضوء المبادىء التى وضعتها منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية من آجل متابعة التطور الذى حدث خلال الفترة من سبتمبر ٢٠٠١ (تاريخ التقييم وفقاً للتقرير الأول) وحتى مارس ٢٠٠٣ وذلك فى مجال استكمال القواعد والمحددات التى تضمن التطبيق السليم لحوكمة الشركات فى جمهورية مصر العربية .

وكشفت نتائج هذا التقييم عن ما يلى :

١. **الفترة المذكورة قد شهدت تطوراً ملحوظاً فى مجال إرساء قواعد حوكمة الشركات مما ترتب عليه بشكل عام تحسن فى التقييم الإجمالى لمستوى هذه القواعد .**

٢. **أوضح التقييم أن هذا التحسن قد شمل المبادىء الخمسة للحوكمة وإن كانت درجة التحسن قد اختلفت فيما بينها وتم ترتيبها تنازلياً وفقاً لدرجة اتساقها والمعايير الدولية لمبادىء الحوكمة كالتالى :**

- **دور أصحاب المصالح فى حوكمة الشركات .**
- **المساواة فى معاملة العاملين .**
- **حقوق المساهمين .**
- **الإفصاح والشفافية .**
- **مسئوليات مجلس الإدارة .**

٣. **هناك بعض الإجراءات التى دفعت إلى التحسن الإجمالى فى مجال إرساء قواعد الحوكمة مثل إصدار قواعد القيد والإفصاح الجديدة التى تم العمل بها اعتباراً من**

أول أغسطس ٢٠٠٢ والتى استحدثت معايير جديدة للقيد تتفق مع المعايير الدولية وألزمت الشركات بتكوين لجان للمراجعة .

٤. هناك حاجةً إلى تفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات لتحسين مستوى الإفصاح والشفافية .

ومن أهم التوصيات التى قدمها التقرير لتفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات ما يلى:

أ. استكمال الإطار القانونى الذى يضمن التطبيق السليم لحوكمة الشركات من خلال إصدار القوانين المختلفة مثل قانون تنظيم مزاولة المهنة .

ب. ضمان وشمولية ودقة الإفصاح عن المعلومات المختلفة (آليات قياس الجودة) .

ج. وضع قواعد تساعد على قيام مجلس الإدارة بمسئولياته من خلال إلزام الشركات بتعيين أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين أو المستقلين وتفعيل دور لجان المراجعة وتعيين مراقب حسابات مستقل بالإضافة إلى قيام الشركات بنشر ممارساتها لمبادىء الحوكمة بعد تصديق الهيئة العامة لسوق المال والبورصة عليها (آليات الرقابة على إنتاج المعلومات المحاسبية) .

٤/٢/٤ التقرير الرابع مارس (٢٠٠٤) :

تم إعداد هذا التقييم لحوكمة الشركات كجزء من برنامج مشترك بين البنك الدولى وصندوق النقد الدولى لبيان مدى مراعاة معايير الحوكمة بمصر فى ضوء مبادىء منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية وقد تم تنفيذ هذا التقييم لتحديث نتائج التقييم التى كشف عنها التقرير الأول (سبتمبر ٢٠٠١) وقد تم استخدام نفس رتب ومستويات التقييم التى تم استخدامها فى التقرير الأول بالإضافة إلى استحداث مستوى جديد للتقييم وهو المستوى الثالث .

وكشفت نتائج هذا التقييم عن أن :

١. لم يتم الوفاء بمتطلبات حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية سواء فى مجال آليات قياس الجودة أو فى مجال الرقابة على إنتاج المعلومات المحاسبية وهذه النتيجة تتطابق مع التقرير الأول (سبتمبر ٢٠٠١) وهذا يعنى أن هناك حاجة

ضرورية إلى تفعيل هذه الآليات حتى تصل إلى مستوى المراعاة الكاملة بمعايير الحوكمة .

٢. أسفرت النتائج عن اختلاف بعض الممارسات العملية عن إطار مبادىء الحوكمة مما يتطلب ضرورة تفعيل هذه الآليات .

٣. تم مراعاة المبدأ الثالث (دور أصحاب المصالح) مراعاة كاملة .

وكان من نتائج هذا التقرير التوصيات التالية :

أ. ضرورة توحيد أساليب وعرض القوائم المالية لتعظيم فرص المقارنة بين القوائم المالية للشركات وتوفير المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين المختلفين وتفعيل دور الهيئة العامة لسوق المال والبورصة فى تحقيق الالتزام بتوقيت تقديم التقارير المالية المختلفة فى المواعيد المحددة من خلال توفير كافة الأدوات التى تمكنهم من تحقيق هذا الالتزام .

ب. تفعيل دور الهيئة العامة لسوق المال فى مراجعة المعلومات التى تقدمها الشركات المسجلة وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة المختلفة وبيان مدى الالتزام بهذه المعايير فى الممارسات العملية .

ج. تفعيل دور لجان المراجعة بالشركات وخصوصاً فيما يتعلق بالتأكد من توافر عناصر الجودة لعمليات المراجعة الخارجية، وضرورة إنشاء مجلس أعلى للإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة .

د. تفعيل قنوات نشر المعلومات حتى يتمكن المستخدمون من الحصول عليها فى الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة من خلال التوسع فى عمليات الإفصاح الإلكترونى للمعلومات عبر شبكة الإنترنت مع توفير كافة الضمانات لتأمين المعلومات التى يتم الإفصاح عنها .

وفى ضوء نتائج التقارير السابقة يمكن بأن أهم إمكانيات تفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات فى جمهورية مصر العربية تشتمل على :

١. **ضرورة تطوير الإطار المحيط بممارسات المحاسبة والمراجعة سواءً كان هذا الإطار قانونى أو إطارً رقابياً أو إطارً مهنياً .**
٢. **تفعيل آليات الإلزام بالمعايير المختلفة للمحاسبة والمراجعة .**
٣. **ضرورة تحسين مستوى جودة التقارير المالية .**
٤. **تفعيل آليات الرقابة على إنتاج المعلومات .**

وقد حرصت هيئة سوق المال على تفعيل توصيات التقارير السابقة ورفع مستويات الشفافية كأحد أهم مبادىء الحوكمة من خلال مطالبة الشركات بمزيداً من الإفصاح والشفافية بما يتمشى مع ما هو معمول به في الدول المتقدمة، وسعت الهيئة نحو تحقيق هذا الهدف من خلال إضافة بعض البنود الهامة لمتطلبات الإفصاح فى نهاية عام ٢٠٠٢ وطالبت الشركات بالإلتزام بها مع نهاية عام ٢٠٠٣ وتتمثل هذه البنود فى :

١. **حظر الإفصاح عن المعلومات لأى طرف خارجى قبل الإفصاح عنها لكافة المتعاملين بالسوق .**
٢. **موافاة البورصة بمحاضر الجمعيات العمومية العادية وغير العادية .**
٣. **إخطار البورصة بأى قرارات أو تعديلات فى الشركة بدون تأخير .**
٤. **ضرورة أن يتضمن تقرير مجلس الإدارة المعلومات الإضافية التالية :**
   - **السيرة الذاتية لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين .**
   - **مساهمة أعضاء المجلس والمساهمين فى أى شركة مقيدة بالبورصة بنسبة ٥٠ % فأكثر .**
   - **أسماء ومساهمات وحصص أعضاء مجلس الإدارة والمديرين وأقاربهم حتى الدرجة الثانية .**
   - **ملخص العقود والمبالغ الهامة المدفوعة من أو إلى أى شركة .**

٣/٤ دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية:

١/٣/٤. دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية (أكتوبر ٢٠٠٥) :

ومع تزايد الجهود المبذولة لنشر مفهوم حوكمة الشركات فى مصر أصدر وزير الاستثمار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية فى أكتوبر ٢٠٠٥ حيث تتناول هذه القواعد مبادىء حوكمة الشركات فى مصر ، وتعتبر هذه القواعد مكملة للنصوص الواردة بشأن الشركات فى القوانين المختلفة إلا أنها ليست ملزمة مثل هذه القوانين ، بل تعتبر بمثابة خطوط إرشادية تساعد على تنظيم وبيان للسلوك الجيد فى إدارة الشركات وفقاً للمعايير والأساليب العالمية التى تحقق توازناً بين مصالح الأطراف المختلفة (مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE ٢٠٠٥) ، وفيما يلى أهم ما أشتمل عليه الدليل:

أ. نطاق تطبيق هذه القواعد :

- تطبق فى المقام الأول على الشركات المساهمة المقيدة فى بورصة الأوراق المالية وكذلك المؤسسات المالية التى تتخذ شكل الشركات المساهمة ولو لم تكن مقيدة ببورصة الأوراق المالية ، كذلك تطبق على الشركات التى يكون تحولها الرئيسى من الجهاز المصرفى لضمان حقوق الدائنين .
- تناولت بشكل موجز ما يمكن تطبيقه على الشركات المساهمة المغلقة ثم على الشركات ذات المسئولية المحدودة وأخيراً على شركات الأشخاص خروجاً على نطاق قواعد الحوكمة فى بلدان أخرى .

ب. اشتملت قواعد حوكمة الشركات الواردة بالدليل على :

١. الجمعية العامة :

من أهم ما وضحه دليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ أنه يجب أن يتم إدارة الجمعية العامة على النحو الذى يسمح للمساهمين بالتعبير عن أرائهم وعلى إدارة الشركة الإفصاح التام والكافى عن كل ما يتضمنه جدول أعمال

الجمعية من موضوعات، ويجب مراعاة الدقة فى قيد التصويت على قرارات الجمعية العمومية .

٢. مجلس الإدارة :

من أهم ما أوضحه دليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ فيما يتعلق بمجلس الإدارة ما يلى :

- يجب أن يكون تشكيل اللجان التابعة لمجلس الإدارة وفقاً لإجراءات عامة يضعها مجلس الإدارة تتضمن تحديد اللجنة ومدة عملها والصلاحيات الممنوحة لها خلال هذه المدة وكيفية رقابة المجلس عليها وعلى اللجنة أن تخطر المجلس علماً بما تقوم به أو ما تتوصل إليه من نتائج أو تتخذه من قرارات بشفافية مطلقة .
- يجب أن يتضمن مجلس الإدارة أغلبية من الأعضاء غير التنفيذيين فى الشركة ، ويجب أن يكون لدى الأعضاء غير التنفيذيين خبرات أو مهارات فنية أو تحليلية مما يجلب نفعاً للمجلس والشركة .
- تتمثل مسئولية مجلس الإدارة فى الاهتمام بمصالح المساهمين ، ويجب أن يعكس هيكل مجلس الإدارة ذلك .

وقد أورد دليل حوكمة الشركات فى مصر بمسئوليات مجلس الإدارة فيما يلى :

أ. يتولى المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب، ويفضل فصل دور رئيس مجلس الإدارة عن دور المدير التنفيذي للشركة، فإذا كان الجمع بين المنصبين ضرورياً وجب أن يتم توضيح أسباب ذلك فى التقرير السنوى للشركة وأن يتم تعيين نائب رئيس مجلس الإدارة غير تنفيذى .

ب. على المجلس وضع الآليات والنظم التى تضمن احترام الشركة للقوانين واللوائح السارية، والتزامها بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين والدائنين وأصحاب المصالح الأخرى .

ج. على المجلس مراجعة نظم وإجراءات الشركة الداخلية بشكل مستمر للتحقق من ملاءمتها ومن كفاءتها وللمجلس الحصول على كافة المعلومات والتقارير المالية وغير المالية عن أداء الشركة .

د. مجلس إدارة الشركة مسئول عن إدارة المخاطر بها بما يتفق وطبيعة نشاطها وحجمها والسوق التي تعمل بها، وتقع عليه مسئولية وضع استراتيجية لتحديد المخاطر التى تواجه الشركة، وكيفية التعامل معها ومستوى المخاطرة التى تتعامل بها الشركة وعرض ذلك على كله على المساهمين بشكل واضح .

ه. يجب أن يعد مجلس الإدارة تقريراً سنوياً للعرض على المساهمين يشمل نظرة شاملة عن أعمال الشركة ومركزها المالي، النظرة المستقبلية لنشاط الشركة خلال العام القادم، أنشطة ونتائج أعمال الشركات التابعة إن وجدت، نبذه عن التغيرات فى الهيكل الرئيسى لرأس مال الشركة ومدى الالتزام بمتابعة وتطبيق قواعد حوكمة الشركات .

و. على المجلس أن يتابع عمل اللجان التابعة له بشكل دورى ومستمر للتحقق من قيامها بالأعمال الموكلة إليها .

ز. يصدر قرار بتحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة المراجعة الداخلية وأسماء مديرها ومن يعاونونه .

ج. <u>إدارة المراجعة الداخلية :</u>

من أهم ما وضحه دليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ فى هذا الشأن ما يلى :

- يجب أن يكون لدى الشركة نظام محكم للرقابة الداخلية يتولى تنفيذه إدارة مختصة بالمراجعة الداخلية .
- يتولى إدارة المراجعة الداخلية مسئول متفرغ لذلك بالشركة ويكون من القيادات الإدارية بها ويتبع مباشرةً العضو المنتدب الذى يعتبر مسئولاً عن

التعيين والعزل والتجديد لمدير إدارة المراجعة الداخلية وتحديد معاملته المالية بشرط موافقة لجنة المراجعة .

- يقدم مدير إدارة المراجعة الداخلية تقريراً ربع سنوى إلى مجلس الإدارة وإلى لجنة المراجعة عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها وكذلك عن مدى التزامها بقواعد الحوكمة .

د. مراقب الحسابات :

من أهم ما وضحه دليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ بشأن مراقب الحسابات ما يلى :

- يكون للشركة مراقب حسابات لا تربطه بها علاقة عمل ويكون مستقل عن إدارتها الداخلية وألا يكون مساهماً فيها أو عضواً فى مجلس إدارتها .
- يحضر مراقب الحسابات الجمعية العامة السنوية للشركة وعليه الالتزام بمبادىء وقواعد المحاسبة المصرية من حيث المضمون لا الشكل .
- لا يجوز التعاقد مع مراقب حسابات الشركة لأداء أعمال إضافية للشركة إلا بعد موافقة لجنة المراجعة وبما لا يؤثر على استقلاله وفى ذلك يكون متوافقاً مع نص المادة ١٠٤ من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، والتي تنص على عدم جواز الجمع بين عمل المراجع الخارجى والاشتغال بصفة دائمة بأى عمل فنى أو إدارى أو استشارى فى الشركة .

٣. لجان المراجعة :

من أهم ما وضحه دليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ بشأن تشكيل لجان المراجعة بما لا يقل عن ثلاثة أعضاء أحدهم خبيراً فى الشئون المالية وذلك من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، كما أوضح الدليل مسئوليات ومهام لجان المراجعة ومنها :

- تقييم كفاءة المدير المالى وباقى الإدارة المالية الرئيسية .

- دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير مكتوب عن رأيها وتوصياتها بشأنه .
- دراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة والإدلاء برأيها وتوصياتها .
- دراسة السياسات المحاسبية المستخدمة والإدلاء برأيها وتوصياتها .
- تقييم مؤهلات وكفاءة أداء استقلالية المراجع الخارجى واقتراح تعيينه وتحديد أتعابه ودراسة ملاحظاته على القوائم المالية ومتابعة ما تم بشأنها .

٤. **الإفصاح عن السياسات الاجتماعية :**

وفى هذا المجال أشتمل الدليل على ما يلى :

- ضرورة أن تفصح الشركة للمساهمين والمتعاملين بها عن سياستها الاجتماعية والبيئية مرة كل سنة على الأقل .
- يجب أن تكون السياسات المعلن عنها واضحة وغير مضلله متفقه مع القوانين المعمول بها فى مصر بما يخدم العاملين والمجتمع ككل .
- يجب أن تكون العلاقة بين الشركة والمجتمع متميزة بالمصداقية والحرص على تحقيق المصالح المشتركة .

٥. **قواعد تجنب المصالح :**

فى هذا المجال أشتمل الدليل على ما يلى :

- توثيق أنظمة الشركة .
- وضع قواعد لسلوك الشركة المهنى وكيفية تطبيقه ورقابته .
- الالتزام المهنى والأخلاقى فى المعاملات .

- يحظر على أعضاء مجلس الإدارة التعامل فى أسهم الشركة لمدة محددة قبل وبعد الإعلان عن نتائجها المالية منعاً للتضليل والتربح بناء على المعلومات المتاحة لهم .

٦. **قواعد الحوكمة بالنسبة للشركات الأخرى :**

أوضح الدليل أن هذه القواعد موجهه على وجه الخصوص إلى الشركات المقيدة فى بورصة الأوراق المالية وإلى المؤسسات المالية والشركات التى يكون تمويلها الرئيسى من الجهاز المصرفى ولكنه أوضح أيضاً أن :

- حوكمة الشركات تخص كافة أنواع الشركات لما تحققه من توازن من المصالح.
- كلما التزم المزيد من الشركات بهذه القواعد كلما كان ذلك فى صالح المجتمع والمساهمين فى الشركات على السواء .
- على شركات المساهمة والشركات ذات المسئولية المحدودة مراعاة القواعد السابقة قدر الإمكان .
- على شركات الأشخاص مراعاة ما يتعلق منها بتجنب تعارض المصالح وضرورة وجود نظام الرقابة الداخلية وتحقيق استقلال مراقبى الحسابات والإفصاح عن السياسات الاجتماعية .
- فى حالة عدم إمكان الالتزام بقواعد الحوكمة بالنسبة للشركات السابق ذكرها فى البندين السابقين فيكون عليها تطبيق بدائل أقل تكلفة وأكثر تناسباً لقدراتها المالية والإدارية بما يحقق ذات النتائج المرجوة من تطبيق القواعد السابقة .

إذن فالدليل السابق يمثل الإطار العام لمبادىء حوكمة الشركات المصرية والتى من شأنها زيادة فعالية مجالس إدارة الشركات وضمان حقوق المساهمين والمتعاملين مع الشركات .

٢/٣/٤. دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية (أغسطس ٢٠١٦) :

يقوم مركز المديرين المصري منذ إنشاءه عام ٢٠٠٣، بإصدار الأدلة الاسترشادية لتطبيقات حوكمة الشركات طبقًا لأفضل الممارسات الدولية وبما يتماشى مع كافة القوانين المنظمة لعمل الشركات داخل جمهورية مصر العربية.

أصدر المركز عام ٢٠٠٥ أول دليل لحوكمة الشركات يتناول بصفة أساسية الشركات المقيدة لها أوراق مالية بالبورصة لمساعدتها على الالتزام بمتطلبات الحوكمة والإفصاح، بما يعود عليها وعلى كافة مساهميها والمتعاملين معها بالنفع، وبما يساهم أيضًا في تحقيق أعلى معدلات الكفاءة والاستدامة المرجوة لها.

ثم في عام ٢٠٠٦ أصدر المركز دليل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام، نظرًا لما لهذا القطاع العريض من أهمية كبرى في الاقتصاد القومي المصري، حيث يحتوي على مجموعة شركات كبيرة تعمل في كافة الصناعات الاستراتيجية بالدولة. وجاء هذا الدليل ليعزز من دور الدولة كمالك لهذا القطاع ويدعم نظم رقابته ويضمن كفاءة تشغيله.

وفي عام ٢٠١١ قام المركز بتحديث دليل حوكمة الشركات المقيدة لها أوراق مالية بالبورصة بما يتماشى مع معدلات تطبيق الحوكمة في ذلك الوقت حرصًا منه على مواكبة أفضل ممارسات الحوكمة على المستويين الدولي والإقليمي فيما يخص دور مجالس الإدارة. كما أوصى بتفعيل نظم الرقابة المختلفة بالشركات وتطرق لدور الشركات في مجال المسئولية الاجتماعية وحماية البيئة فضلاً عن التوصية بإتباع قاعدة الالتزام أو التفسير.

أ. الجديد في هذا الإصدار من الدليل المصري لحوكمة الشركات:

عمل مركز المديرين المصري على تطوير وتحديث الأدلة السابقة ودمجها جميعًا في هذا الدليل تحت عنوان" الدليل المصري لحوكمة الشركات "وذلك على النحو التالي:

أولاً: أضفى صفة العمومية والشمولية على النسخة الأخيرة من الدليل مستوعبًا في ذلك أحدث ما توصل إليه العالم على المستويين الدولي والإقليمي في مجال الحوكمة، ومخاطبًا كافة أنواع الشركات في مصر كل منها بحسب طبيعتها وحجمها وبطريقة تسمح لها جميعًا

بتطبيق ما يتناسب معها من قواعد الحوكمة وكذلك بشكل يمكنها من وضع خطط مستقبلية لاستيعاب ما ينقصها من القواعد على المدى المتوسط والطويل لاستكمال تطبيقها مع معدلات نمو حجمها.

ثانيًا :قدمه كدليل استرشادي لكافة الجهات التشريعية والرقابية لأخذه في الاعتبار عند سن وتحديث التشريعات والتعليمات الرقابية ذات الصلة بحوكمة الشركات داخل جمهورية مصر العربية.

وفيما يلي عرض سريع لما تم تحديثه وتطويره بهذا الإصدار من الدليل المصري لحوكمة الشركات:

أ. إرساء منهجية عامة في تقديم دليل الحوكمة، توضح ضرورة وجود دليل متطور لحوكمة الشركات في مصر وأهمية دور الدولة وحكومتها ومؤسساتها في دعم فكر وتطبيقات الحوكمة.

ب. إيضاح أهمية الحوكمة بشكل متفرد وتأكيد المزايا التي تعود على الشركات من تطبيقها.

ج. التحديد بشكل واضح لنطاق تطبيق تلك القواعد ودرجة تماشيها مع طبيعة وحجم كل شركة.

د. إيلاء أهمية خاصة لقاعدة" الالتزام أو التفسير "كقاعدة جوهرية تمهد لفرض القواعد بشكل إلزامي.

ه. التوسع في التعريف بالمفاهيم والمصطلحات المستخدمة في الدليل بما يعزز من زيادة استيعاب وفهم المستخدمين لمحتوياته.

و. التأكيد على دور الجمعية العامة للمساهمين في اختيار مجلس إدارة كفء لتحقيق أهداف الشركة.

ز. إفراد أهمية أكبر لدور مجلس الإدارة باعتباره أهم عنصر من عناصر إدارة وتوجيه الشركة، فضلاً عن مسئوليته الرئيسية في تطبيق الحكومة، فتعرض الدليل

إلى المزيج الأمثل لأعضاء مجلس الإدارة من حيث نوعية الأعضاء ومسئولياتهم، وكذلك استعرض مختلف أنواع اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة لمعاونته في أداء عمله.

ب. نطاق التطبيق

مع عدم الإخلال بكافة التشريعات والتعليمات الرقابية المنظمة لعمل جميع الشركات داخل جمهورية مصر العربية، تنطبق هذه القواعد على الشركات المقيدة وغير المقيدة لها أوراق مالية في البورصة، والمؤسسات المالية المصرفية وغير المصرفية، والشركات الصناعية والتجارية والخدمية بغض النظر عن حجمها وطبيعة نشاطها سواء كانت شركات عائلية أو مملوكة ملكية عامة.

ويرتبط بما سبق أيضًا أن حوكمة الشركات على النحو السليم لا تعنى فقط مجرد الالتزام بمجموعة من القواعد وتفسيرها تفسيرًا ضيقًا وحرفيًا، وإنما هي ثقافة وأسلوب في ضبط العلاقة بين ملاك الشركة ومجلس إدارتها والمتعاملين معها، ولذلك فكلما اتسع نطاق من يأخذون بتطبيقات الحوكمة كلما كانت المصلحة أكبر للمجتمع بأسره.

ج. المحاور الرئيسية لحوكمة الشركات:

يتضمن هذا الدليل اربعة محاور رئيسة لحوكمة الشركات وهى:

المحور الأول :الجمعية العامة للمساهمين.

المحور الثاني :مجلس الإدارة.

المحور الثالث :لجان مجلس الإدارة.

المحور الرابع :البيئة الرقابية.

٤/٤ دليل مبادئ حوكمة شركات قطاع الأعمال العام بجمهورية مصر العربية :

فى يوليو عام ٢٠٠٦ أصدر مركز المديرين التابع لوزارة الاستثمار دليل مبادىء حوكمة شركات قطاع الأعمال العام كإطار مكمل لدليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات السابق صدوره فى أكتوبر عام ٢٠٠٥، وقد تم إعداده فى ضوء مبادىء حوكمة شركات

قطاع الأعمال العام التى أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD فى يناير عام ٢٠٠٥ بعنوان :

" OECD Working Group On Privatization and Corporate Governance of State – Owned Assets "

وقد روعى فى إعداد هذا الدليل مراعاة الطبيعة الخاصة للشركات المصرية، وتعتبر القواعد المنصوص عليها فى هذا الدليل قواعد استرشادية فى إطار النصوص الواردة فى قانون شركات قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ وتتفق معاً فى الهدف وهو تحرير قطاع الأعمال العام من أى قيود قد تفوق قدرته على المنافسة مع القطاع الخاص.

وقد أشتمل هذا الدليل على ستة مجموعات (وزارة الاستثمار ٢٠٠٦) نتناول أهم ما تحتويه هذه المجموعات فيما يلى :

١/٤/٤ المجموعة الأولى :تأكيد وجود إطار تنظيمى وقانونى فعال لشركات قطاع الأعمال العام:

تركز هذه المجموعة من المبادىء على أهمية إيجاد البيئة القانونية والإطار التنظيمى اللذين يساعدان شركات قطاع الأعمال العام على القيام بأنشطتها الاقتصادية بصورة تماثل شركات القطاع الخاص وتؤهلها للتنافس معها، ومن أهم مبادئ هذه المجموعة ما يلى :

١. تطوير الإطار التنظيمى والقانونى لشركات قطاع الأعمال العام بما يدعم المنافسة العادلة بينها وبين الشركات الخاصة .
٢. مراعاة الفصل بين وظيفة الملكية ووظائف الدولة الأخرى .
٣. عدم السماح بأى نوع من التعارض بين وظيفة الملكية وسياسة الإنتاج .
٤. يجب أن يكون هناك فصل واضح بين دور الدولة كمنظم ودورها كمالك لتحقيق شروط المنافسة العادلة .

٥. تتولى الشركات القابضة وضع الإجراءات والقواعد التى تحكم عمل شركات قطاع الأعمال العام بما يتناسب مع ما تخضع له الشركات الخاصة .

٦. يجب أن يتوافر للأطراف ذات المصالح الآليات المناسبة للمطالبة بحقوقها .

٧. مراعاة خضوع شركات قطاع الأعمال العام لنفس المعاملة التى تخضع لها الشركات الخاصة فى حالة النزاع مع الموردين أو الدائنين .

٨. مراعاة أن تحدد القوانين واللوائح التى تنظم عمل شركات قطاع الأعمال العام مسئولية الشركات الاجتماعية الملقاة عليها وما يتبع ذلك من ضرورة الإفصاح عن الأعباء المالية المترتبة على ذلك .

٢/٤/٤ المجموعة الثانية :تصرف الدولة بوصفها مالكاً:

أى أن الدولة بما أنها مالكه لهذا القطاع فيجب أن تتصرف كمالك شأنها فى ذلك شأن القطاع الخاص فيجب :

- أن يكون لها رؤية متكاملة وواضحة فيما يتعلق بهذه الملكية .
- أن تتأكد من تطبيق الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات بطريقة تعتمد على الشفافية والمحاسبة والمسئولية .

ونظراً لأن هناك تداخل فى بعض الأحيان بين تصرف الدولة كمالك وبين تصرفها كجهة إدارية تنظيمية فقد تناولت هذه المجموعة من مبادىء قواعد هذا الفصل فيما يلى:

الدولة كمالك :

١. يجب عليها أن تحدد أهدافها والوياتها بوضوح من الناحية الاقتصادية مع الأخذ فى الاعتبار النواحى الاجتماعية .

٢. لا بد أن تتبنى الدولة رؤية سياسة متوازنة ومستقرة .

٣. عدم التدخل فى الإدارة اليومية للشركات بما يسمح لها بالاستقلال فى إدارة أنشطتها لتحقيق أهدافها الموضوعة .

وحدة الملكية – الشركات القابضة :

١. **يجب توضيح مفهوم حقوق الملكية بشكل محدد .**

٢. **يجب أن تكون للشركات القابضة علاقات محددة بوضوح مع الأجهزة الحكومية الأخرى .**

٣. **تعمل الشركة القابضة على توحيد وتنسيق المواقف والسياسات .**

٤. **يجب أن تتمتع الشركة القابضة بدرجة كبيرة من المرونة والاستقلالية .**

٥. **يمكن للشركة القابضة الاستعانة ببعض الخبراء والاستشاريين لمساعدتها فى أداء بعض مهامها المتعلقة بالشركات التابعة .**

٦. **يجب أن يكون لدى الشركة القابضة درجة من المرونة فى إدارة الهياكل المالية لشركات قطاع الأعمال العام .**

٧. **يجب أن تكون توجيهات الشركة القابضة لمجلس إدارة الشركات التابعة فى حدوده الدنيا وفيما يقتصر على القرارات الاستراتيجية .**

تشكيل مجلس الإدارة :

١. **يجب أن يكون لدى الشركة القابضة نظام يتسم بالوضوح والشفافية لترشيح أعضاء مجلس إدارة شركات قطاع الأعمال العام .**

٢. **يجب أن تتولى الجمعية العمومية للشركة القابضة تقييم المرشحين طبقاً لمعايير محدده وموضوعية .**

٣. **يجب الإفصاح عن الأسماء المرشحين قبل خمسة عشر يوماً على الأقل من التاريخ المحدد لاجتماع الجمعية العمومية والسيرة الذاتية لكل منهم.**

٤. **يمكن للشركة القابضة أن ترشح أياً من أعضائها لعضوية مجالس إدارة الشركات التابعة بشرط قيامهم بنفس المهام .**

٥. على الدولة أن تقلص دورها فى الإدارة وأن يسمح هيكل الأجور والحوافز للشركات بجذب الكفاءات البشرية المتميزة والحفاظ عليها .

الرقابة ومتابعة الأداء :

١. لا تتدخل الشركة القابضة فى أعمال مجلس الإدارة بل تمارس حقوقها فى حماية مصالحها .

٢. تحدد الشركة القابضة معايير محدده يتم بناءً عليها محاسبة مجلس الإدارة .

٣. على الشركة القابضة التأكد من وضع نظام جيد للتقارير لتحقيق الرقابة الفعالة .

٤. يتولى الجهاز المركزى للمحاسبات مهام مراجعة القوائم المالية للشركات وأعمال مراقب الحسابات الخارجى .

٥. يجب أن تسعى الشركات القابضة للحصول على المعلومات الكافية عن أداء الشركات التابعة وبشكل منتظم .

٦. يجب وضع نظام فعال للرقابة على أداء شركات قطاع الأعمال العام القابضة والتابعة .

٣/٤/٤ المجموعة الثالثة :المعاملة المتساوية لحملة الأسهم (الملاك):

تتعلق هذه المجموعة من المبادىء بحقوق الأقلية الناشئة عن طرح جزء من أسهم شركات قطاع الأعمال العام للقطاع الخاص والذى يترتب عليه وجود ملكية مشتركة بين الدولة ممثلة فى الشركة القابضة كأغلبية وبين الأقلية ممثلة فى أفراد أو مؤسسة، وفى هذه الحالة يجب مراعاة المبادىء التالية :

١. احترام حقوق المساهمين الجدد ومراعاة التساوى فى المعاملة بين جميع المساهمين.

٢. يجب على الشركة القابضة أن تعدل النظام الأساسى والنظم الداخلية بمجرد بيع أى حصة من الشركات سواء للأفراد أو المؤسسات .

٣. يجب على الدولة ممثلة فى الشركات القابضة أن تعمل على :

أ. المحافظة على مصالحها فى الشركات التى بها أقلية من القطاع الخاص ومراعاة حقوقهم بشكل عادل .

ب. وضع ضوابط لمنع الأغلبية من إساءة استخدام وضعهم على حساب حقوق الأقلية .

ج. يجب وضع المبادىء التى تحكم علاقة الأغلبية بالأقلية .

د. تسهيل مساهمة الأقلية فى عملية اتخاذ القرارات .

٤. يجب ألا يستخدم ملاك الأغلبية بما فى ذلك الشركات القابضة أية معلومات داخلية لتحقيق مصالحهم دون النظر إلى مصالح الآخرين .

٥. لا بد أن تضع وتطور شركات قطاع الأعمال العام نظم اتصال فعالة ونشطة للتشاور بين جميع المساهمين .

٤/٤/٤ المجموعة الرابعة :العلاقات مع الأطراف ذات المصالح:

يتمثل الأطراف ذات المصالح الأخرى بالنسبة للشركة فى العاملون الدائنون والبنوك ٠٠٠ الخ أو يجب على الشركة القابضة بصفتها المالكة للدولة كمالك أن تعمل على تشجيع التعاون النشط بينها وبين الأطراف الأخرى وذلك من آجل تدعيم قيمة الشركة والحفاظ على هيكلها التمويلى ، ومن أهم مبادىء الحوكمة التى تحقق لها ذلك ما يلى :

١. يجب عليها إدراك أهمية وجود العلاقات الطبيعية مع الأطراف ذات المصالح وتبنى السياسات النشطة فى التعامل والسياسات الواضحة فى هذا المجال.

٢. يجب أن تكون الحقوق الممنوحة للأطراف ذات المصالح واضحة بشكل تام ومحدد وبما لا يؤثر على عملية اتخاذ القرارات .

٣. يجب على الشركات القابضة والتابعة احترام حقوق الأطراف ذات المصالح المرسومة لهم بحكم القانون .

٤. بالنسبة للعاملين اعتبارهم أهم الأطراف ذات المصالح ، فإنه يجب :

أ. أن يتوافر لهم الحرية فى الاتصال بمجلس الإدارة .

ب. أن يكون هناك آلية لتحفيزهم على تحسين الأداء .

ج. أن يكون لهم صوت داخل اجتماعات الجمعية العمومية .

٥. يجب أن تقدم شركات قطاع الأعمال العام تقريراً عن سياستها فى التعامل مع الأطراف ذات المصالح ويفضل أن تطالب الشركة القابضة هذه الأطراف بتقديم تقارير مستقلة عن علاقاتهم مع الشركات التابعة لتعزيز مصداقية تقارير الشركات .

٦. تعمل الشركات على وضع ميثاق شرف يشتمل على المبادىء والقواعد والقيم المهنية التى تلتزم بها مع الأطراف ذات المصالح وأن توضع هذه القواعد بالتشاور مع هذه الأطراف، كما يجب عليها الالتزام بها وممارستها بأقصى درجة من الدقة .

٧. يجب على الشركة القابضة أن :

أ. تتأكد من وجود نظام واضح لدى الشركات التابعة لها لتلقى شكاوى الأطراف ذات المصالح .

ب. تشجع الشركات التابعة على اللجوء لسوق رأس المال للحصول على التمويل اللازم لمشروعاتها، وبالتالى يقل التضارب بين دور الدولة بوصفها مالكاً لهذه الشركات وبين دورها بوصفها ممولاً.

٥/٤/٤ المجموعة الخامسة :الشفافية والإفصاح:

نظراً لأهمية المعلومات في اتخاذ القرارات والتعرف على أوضاع الشركات والتأكيد على مصداقيتها فقد أولت الحوكمة مبادىء الشفافية والإفصاح اهتماماً كبيراً على جميع المستويات ومن أهم مبادىء الحوكمة ذات الارتباط بهذه الشفافية والإفصاح ما يلى :

أولاً : مكونات الإفصاح :

١. الإفصاح عن الأهداف التى تسعى لتحقيقها ومدى ما تم تحقيقه منها .

٢. على شركات قطاع الأعمال العام ما يلى :

أ. تقديم قوائم مالية ربع سنوية تشتمل على قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المتممة لهذه القوائم مرفقاً بها تقرير فحص محدد من مراقب الحسابات .

ب. تقدير تقرير للأداء يشتمل على المؤشرات المالية التى توضح وضع الشركة.

ج. نشر قوائمها السنوية مرفقاً بها تقرير مراقب الحسابات وتقرير مجلس الإدارة بما يمكن لأى فرد من متابعتها وعلى الشركة القابضة التأكد من ذلك.

٣. يجب على الشركات الإفصاح بشكل سليم وصحيح عن :

أ. الظروف التى تواجهها وتؤثر فى نشاطها .

ب. عن المخاطر التى تواجهها وذلك فى الإيضاحات المتممة وطرق التعامل معها ومدى تأثيرها على الأداء المالى والاقتصادى لها .

ج. أية مساعدات مالية تحصل عليها الشركات بما فى ذلك المنح التى يتم الحصول عليها من الدولة أو أى أطراف أخرى .

د. قيمة الحوافز والمرتبات والمكافآت التى يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين .

٤. يجب أن تخضع عملية التصويت فى الجمعية العمومية للإفصاح العام .

<u>طريقة الإفصاح</u> :

١. يجب أن يتم الإفصاح عن البيانات المالية وغير المالية وبنفس الطريقة المتبعة فى القطاع الخاص .

٢. يجب الالتزام بمعايير المحاسبة المقبولة دولياً وقيام مراقبى الحسابات بأداء مهمتهم وفقاً لمعايير المراجعة الدولية .

٣. من المفيد أن تقوم الشركات بإنشاء مواقع إليكترونية لها تنشر عليها كافة المعلومات والتقارير مما يسهل من الإطلاع عليها .

الرقابة على الشركات :

١. المراجعة الداخلية :

- **يجب على الشركة القابضة التأكد من وجود إدارة للمراجعة الداخلية داخل كل شركة من شركاتها تكون تابعة مباشرةً لمجلس الإدارة وذلك لزيادة استقلالها.**
- **يجب أن تتمتع إدارة المراجعة الداخلية بكافة الصلاحيات التى تخول لها للحصول على البيانات التى تحتاجها .**
- **من المفضل وجود اتصال وثيق بين المراجعين الداخليين والخارجيين .**

٢. المراجعة الخارجية :

- **تخضع شركات قطاع الأعمال العام لرقابة الجهاز المركزى للمحاسبات وفقاً لأحكام القانون .**
- **لا يمنع ذلك من استعانة الشركات بمراقب حسابات خارجى إلى جانب مراقبى الجهاز وخاصةً إذا كان جزء من أسهم الشركة مطروحاً فى البورصة وذلك بما لا يخل باختصاصات الجهاز المركزى للمحاسبات .**

٦/٤/٤ المجموعة السادسة :مسئولية مجلس إدارة شركات قطاع الأعمال العام:

إن مجلس إدارة أي شركة من الشركات يلعب دوراً محورياً فى تحديد أهداف الشركة ووضع الاستراتيجيات التى تحكم العمل بها ، وتتوقف فعالية الأداء المالى والاقتصادى للشركة على القرارات التى يتخذها مجلس الإدارة ، ونظراً لهذه الأهمية فقد أولت مبادىء حوكمة الشركات بالقضايا المختلفة لمجلس الإدارة من اهتماماً كبيراً ونعرض فيما يلى بعض مبادىء حوكمة الشركات فى هذا المجال :

١. تكوين المجلس :

- **يجب أن يتكون المجلس بالطريقة التى تمكن من أداء مهامه بشكل فعال .**
- **يجب ألا يكون حجم المجلس كبيراً بالصورة التى تؤثر سلبياً على كفاءة الأداء .**

- يجب أن تكون عملية الترشيح والانتخاب لعضوية مجلس الإدارة مبنية على أسس واضحة وشفافية كاملة .
- يجب ألا يضم مجلس الإدارة الأعداد محدوداً من المديرين التنفيذيين .
- فى حالة تمثيل العاملين داخل مجلس الإدارة يجب وضع الآليات التى تضمن أن تكون أصواتهم مسموعة ومؤثرة ، ويجب عليهم الحرص على أداء واجباتهم وتحمل مسئولياتهم .
- فى حالة وجود بعض أعضاء مجلس الشعب والشورى بالمجلس فيجب أن يتم ذلك وفقاً لأحكام القانون .

٢. رئيس المجلس :

- يفضل ألا يكون رئيس مجلس الإدارة من الشركة نفسها أو من المديرين التنفيذيين بل يفضل أن يكون من الخبراء الماليين من القطاع الخاص .
- يجب أن يتمتع بالقدرات المطلوبة لتمكينه من أداء المهام المكلف بها .
- يجب الفصل بين وظيفتى رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب .
- تقع مسئولية تقييم أداء أعضاء مجلس الإدارة على رئيس المجلس وفقاً لأفضل الممارسات المتعارف عليها .

٣. مسئوليات المجلس :

- يجب إعطاءه السلطة فى تعيين ومحاسبة المديرين التنفيذيين .
- أعضاء المجلس لديهم نفس المسئولية تجاه المساهمين .
- يجب عليه وضع استراتيجيات العمل بالشركة ومراقبة المديرين التنفيذيين ومتابعة أدائهم .
- يجوز له تشكيل لجان متخصصة من بين أعضائه لمساعدته فى أداء المهام الرئيسية .

- يمكن له الاستعانة بالخبراء من خارج المجلس .
- يجب عليه أن يقوم بإعداد تقييم سنوى لتحديد حجم إنجازاته .

٤. <u>حقوق المجلس</u> :

- يجب وضع الآليات المناسبة لتقييم أداء مجلس الإدارة للحفاظ على استقلاليته .
- يجب أن يتمتع بسلطة كامنة تخوله اتخاذ القرارات الاستراتيجية ووضع السياسات اللازمة لإدارة الشركة .

وخلاصة القول أن تطبيق مبادىء الحوكمة السابقة على شركات قطاع الأعمال العام وهى تمثل أحد العناصر الأساسية لإدارة أصول الدولة بما يحقق تميز فى الأداء وزيادة قدرتها على المنافسة مع القطاع الخاص ، كما أنه يسهم فى تعزيز فرص النمو وتحسين الأداء الاقتصادى .

وفى نوفمبر عام ٢٠٠٦ أصدرت الهيئة العامة لسوق المال مشروع القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة ببورصتى القاهرة والإسكندرية (الهيئة العامة لسوق المال ٢٠٠٦) .

واستمراراً للجهود أصدرت الهيئة العامة لسوق المال قراراً رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧ بتاريخ ٢٠٠٧/٣/١١ بشأن القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة (الهيئة العامة لسوق المال ٢٠٠٧ أ) ، وكذلك أصدرت القرار رقم ٦٢ لسنة ٢٠٠٧ بتاريخ ٢٠٠٧/٤/١٧ بشأن إصدار دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة (الهيئة العامة لسوق المال ٢٠٠٧ ب) .

أسئلة علي الفصل الرابع:

☒ حدد صحة أو خطاء كل عبارة من العبارات التالية:

١. تعد مصر من أولى دول الشرق الأوسط تطبيقاً لحوكمة الشركات.

٢. وفقا لدليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ يجب أن يتضمن مجلس الإدارة أغلبية من الأعضاء غير التنفيذيين فى الشركة.

٣. وفقا لدليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ ويجب أن يكون لدى الأعضاء غير التنفيذيين خبرات أو مهارات فنية أو تحليلية مما يجلب نفعاً للمجلس والشركة .

٤. وفقا لدليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ تتمثل مسئولية مجلس الإدارة فى الاهتمام بمصالح المساهمين ، ويجب أن يعكس هيكل مجلس الإدارة ذلك .

٥. وفقا لدليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر يتولى المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب.

٦. لا يقع علي مجلس الإدارة مسئولية وفقاأ لدليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر مراجعة نظم وإجراءات الشركة الداخلية بشكل مستمر للتحقق من ملاءمتها ومن كفاءتها وللمجلس الحصول على كافة المعلومات والتقارير المالية وغير المالية عن أداء الشركة .

٧. وفقا لدليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ لجنة المراجعة مسئولة عن إدارة المخاطر بها بما يتفق وطبيعة نشاطها وحجمها والسوق التي تعمل بها، وتقع عليه مسئولية وضع استراتيجية لتحديد المخاطر التى تواجه الشركة، وكيفية التعامل معها ومستوى المخاطرة التى تتعامل بها الشركة وعرض ذلك على كله على المساهمين بشكل واضح .

٨. وفقا لدليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ يجب أن يكون لدى الشركة نظام محكم للرقابة الداخلية يتولى تنفيذه إدارة مختصة بالمراجعة الداخلية.

٩. وفقا لدليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ يتولى إدارة المراجعة الداخلية مسئول غير متفرغ لذلك بالشركة ويكون من القيادات الإدارية بها ويتبع مباشرةً العضو المنتدب الذى يعتبر مسئولاً عن التعيين والعزل والتجديد لمدير إدارة المراجعة الداخلية وتحديد معاملته المالية بشرط موافقة لجنة المراجعة.

١٠. وفقا لدليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ يكون للشركة مراقب حسابات لا تربطه بها علاقة عمل ويكون مستقل عن إدارتها الداخلية وألا يكون مساهماً فيها أو عضواً فى مجلس إدارتها .

١١. وفقا لدليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ يجوز التعاقد مع مراقب حسابات الشركة لأداء أعمال إضافية للشركة إلا بعد موافقة لجنة المراجعة وبما لا يؤثر على استقلاله وفى ذلك يكون متوافقاً مع نص المادة ١٠٤ من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، والتي تنص على عدم جواز الجمع بين عمل المراجع الخارجى والاشتغال بصفة دائمة بأى عمل فنى أو إدارى أو استشارى فى الشركة .

١٢. وفقا لدليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ تقييم كفاءة المدير المالى وباقى الإدارة المالية الرئيسية من مهام ادارة المراجعة الداخلية.

١٣. وفقا لدليل حوكمة الشركات فى مصر الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ تقييم مؤهلات وكفاءة أداء استقلالية المراجع الخارجى واقتراح تعيينه وتحديد أتعابه ودراسة ملاحظاته على القوائم المالية ومتابعة ما تم بشأنها من مهام لجان المراجعة.

القسم الثاني:
أخلاقيات مهنة المحاسبة

الفصل الخامس
أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة

المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة:

١/١/٥ مقدمة:

نظراً للتطور والتوسع الاقتصادي السريع والنمو الكبير في عالم الأعمال وتعقيداتها، أصبحت مهنة المحاسبة والمراجعة تلعب دوراً مهماً لما تُوفره من معلومات مهمة وقيمة لمستخدميها وبالأخص متخذي القرارات، ويجب أن تكون المعلومات ذات مصداقية وتخدم قطاعات مختلفة من المجتمع مثل المستثمرين الحاليين والمرتقبين والموردين والعملاء والإدارات الحكومية والمؤسسات التجارية والخدمية والمالية الأخرى والموظفين والجمهور بشكل عام.

يُستخدم مصطلح " المهنة" لوصف مجموعة من الأفراد يُزاولون عملاً فنياً بهدف خدمة مصالح الجمهور في الوقت الذي يسعون فيه كذلك إلى تحقيق مصالحهم الخاصة، وهي كسب احتياجاتهم المعيشية، وعلى ضوء ذلك التعريف يكون مزاولو عمل المحاسبة والمراجعة القانونيين بالمكاتب الخاصة وكذلك المراجعون الداخليون بالوحدات الاقتصادية مهنيين، وغالباً ما يكون هؤلاء المهنيون فخورين بانتمائهم لمهنتهم وبذلك يسعوا دائماً إلى التحكم في أمورهم الخاصة من خلال وضع والالتزام بالقيود التي تُحدد واجباتهم ومسئولياتهم ،وتُعتبر معايير سلوك المهنة هى معايير تعمل على تنظيم سلوك أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة.

وعلى الرغم من أن مهنة المحاسبة والمراجعة تحكمها معايير متعارف عليها لكن نجد النواحي الأخلاقية ذات أهمية كبرى في مهنة المحاسبة والمراجعة ، كما نجد دور الأخلاقيات في مهنة المحاسبة والمراجعة يُمكن أن يُحد من تلك الممارسات والاستخدام للسياسات المحاسبة بطريقة تحايليه من قبل إدارات الوحدات الاقتصادية.

تُعد الأخلاق المهنية مبدءاً مهماً للمهن التي تنشد النجاح والاستمرار وخدمة المجتمع، وهذا بالتأكيد ينطبق على أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، إذ تُعتبر ثقة الجمهور في نوعية الخدمات التي تُقدمها مهنة المحاسبة والمراجعة عاملاً مهماً في نجاحها، كما أن ثقة

الجمهور بمراجع الحسابات حول عدالة القوائم المالية تكون كبيرة عند إعدادها وفقاً لمعايير وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة .

٢/١/٥ .مفهوم أخلاقيات المهنة :

الأخلاقيات المهنية لا تقتصر على المبادئ والقواعد الأخلاقية للفرد العادي، بل تتجاوز ذلك لتشكل مجموعة من القواعد بحيث تُصبح قواعد مهنية واقعية وقابلة للتطبيق تُوجه أصحاب المهنة نحو السلوك المهني الرشيد ، وذلك يتطلب أن يلتزم المهنيون بالسلوك الأخلاقي الذي يعود بالنفع فيما بعد على المجتمع .

كذلك لا يقتصر السلوك الأخلاقي على مراجعي الحسابات أثناء مزاولتهم لمهنتهم، بل يسري ذلك على سلوكهم خارج المهنة ،كما يسري على غيرهم من الناس ،حيث أن مسألة الأخلاق لا يُمكن تجزئتها ولا تطبيقها في مكان دون الآخر.

إن لكل مهنة معاييرها ومبادئها وأخلاقياتها المتعارف عليها دولياً والتي تخضع لرؤى فلسفية متعددة بحيث يُعبر كل منها عن وجهة نظر معينة، بحيث تُبنى الالتزامات الأخلاقية على أساس أهداف المهنة والتي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، إضافة إلى ذلك هناك الكثير من الالتزامات الأخلاقية يكون لها أساس خلقي عام.

هناك العديد من المفاهيم التي تناولت أخلاقيات المهنة والتي سنتطرق إلى أهمها:

١- أخلاقيات المهنة هى "دلالة عن معايير مقبولة بالإجماع تخص السلوكيات الخاصة بالتعامل أو المهنة...".

٢- أخلاقيات المهنة هى "مجموعة من القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيئ وبين ما هو صواب وما هو خطأ".

٣- أخلاقيات المهنة هى مجموعة من المبادئ التي تدور حول أربعة محاور رئيسية هي :

- القيام بالأعمال الهادفة.
- عدم إلحاق الضرر بالآخرين .

- الإخلاص في التعامل.
- عدم التحيز في القيام بأي ممارسات لصالح طرف دون الآخر.

٤- أخلاقيات المهنة هى "وثيقة تُحدد المعايير الأخلاقية والسلوكية المهنية المطلوب أن يتبعها أفراد جمعية معينة ،وبأنها بيان بالمعايير المثالية لمهنة ما، تتبناه جماعة مهنية أو مؤسسة لتوجيه أعضائها لتحمل مسؤولياتهم المهنية".

٥- مجموعة القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة التي تستلزم من الموظف سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، حيث يتعين مراعاتها للمحافظة على المهنة وشرفها، ويُعد الإخلال بها خروجاً عليها وعلى شرفها .

يتضح مما سبق أن أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة هي "مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة والمراجعة، التي تستلزم من المحاسب سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، وذلك للمحافظة على المهنة، لأن الإخلال بها هو خروج على المهنة وشرفها".

٣/١/٥. أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة:

تظهر أهمية الأخلاق في ترشيد السلوك الإنساني في أن هذا السلوك يرتبط بالضرورة بعلاقات مع آخرين ، وأن كل طرف من أطراف هذه العلاقات يسعى نحو تعظيم منفعته مما يُحدث تعارضاً بين هذه المنافع، وعدم وجود ضوابط أخلاقية يُؤدي الي الإضرار بالعلاقات مع الآخرين مما يلزم معه وجود موازين تعمل على تحقيق التوازن بين المصالح المتعارضة من أجل خير الجميع وسعادته ، وهذه الموازين هي القيم الأخلاقية.

تتمثل أهمية السلوك الأخلاقى المهني رفيع المستوى في توفير ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المؤداة من خلال المهنة ،بغض النظر عن الفرد الذي يُقدم الخدمة، وفيما يتعلق بالمحاسب القانوني من الضروري أن يثق كل من العميل ومستخدمي القوائم المالية في الخدمات التي يُؤديها بما فيها خدمة المراجعة، فإذا لم يثق مستخدمو الخدمة في المحاسب القانوني ستضعف قدرة هذه المهنة على خدمة العملاء والمجتمع بفعالية.

هذا ، وتتمثل أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة فى النواحى التالية:

١- تمكين مهنة المحاسبة والمراجعة من إعطائها قيمة اجتماعية خصوصاً في حالة وجود التزامات أخلاقية لدى المهنيين.

٢- الإخلاص في أداء الواجب الملقى على عاتق المحاسبين المهنيين بما يزيد ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والمراجعة.

٣- تعزيز الثقة في أداء المحاسبين المهنيين في حالة تقديمهم للخدمات في إطار المسئولية الأخلاقية أو المسائلة العامة.

٤- الحفاظ على كفاءة ونزاهة وفعالية البيانات المالية المعروضة على مراجع الحسابات والمقدمة من قبل الوحدات الاقتصادية المختلفة.

٥- إمكانية تحديد مسئولية المحاسب المهني في تلبية احتياجات العميل وصاحب العمل وتفعيل المصلحة العامة.

٦- تخفيض مستوى المخاطر التى تتعرض لها مهنة المحاسبة والمراجعة.

وتنبع أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من الأمور التالية:

أ - أن مهنة المحاسبة والمراجعة تُشبه غيرها من المهن الأخرى كالطب والهندسة من حيث أهمية الدور الذى تقوم به في المجتمع ، فهي تقوم بتقديم بيانات ومعلومات مالية للمستخدمين ، وحتى تكون تلك المعلومات ذات فائدة اجتماعية لابد من أن يُراعى فيها النواحي الأخلاقية.

ب - أصبح لعلم المحاسبة والمراجعة قواعد ومعايير دولية متعارف عليها وأخلاقيات لابد من الالتزام بها والرجوع إليها عند ممارسة المهنة.

ج- أن هناك تحديات تُواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة حيث يُعد هذا الموضوع من الموضوعات الحيوية والتي لاتزال بحاجة للاهتمام سواء على مستوى البحث العلمي والتعليم المنهجي أو الممارسة العملية في الوحدات الاقتصادية .

د - أهمية الجانب الأخلاقى عند ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وتفعيل المصلحة العامة علي المصلحة الشخصية.

هـ - الاستخدام المتزايد لتكنولوجيا المعلومات سواء علي نطاق نظام المعلومات المحاسبي أو على نطاق الوحدة الاقتصادية ككل.

٤/١/٥ .أهداف أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة:

تهدف أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة إلي تحقيق الآتي:

١- رفع مستوي مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة علي كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة .

٢- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية .

٣- تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التى يقوم المشرع بوضعها لتوفير مبدأ الكفاءة في التأهيل العلمي والعملي للمراجع وحياده واستقلاله في عمله والشروط التي سنها للاشتغال بالمهنة.

٤- وجود أخلاقيات لمهنة المحاسبة والمراجعة والتقيد بها يُساعد على تقديم معلومات ذات مصداقية لمستخدمي المعلومات المالية من مستثمرين ومقرضين وعملاء وموردين وأجهزة حكومية يُمكنهم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

٥- وجود أخلاقيات لمهنة المحاسبة والمراجعة والتقيد بها يعمل على وقف التدهور الذى صاحب المهنة مؤخراً من حالات إفلاس وانهيارات لشركات كبرى مثل شركة أنرون وشركة وورلد كوم في الولايات المتحدة بداية القرن الحالي.

٦- الحرص و الالتزام بالنواحي الأخلاقية يعمل على عدم تدخل الجهات السياسية في شئون مهنة المحاسبة والمراجعة .

٧- وضع دليل لمهنة المحاسبة والمراجعة يُوضح الآداب والأخلاقيات التى يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة .

٥/١/٥. العوامل المؤثرة على أخلاقيات المهنة:

هناك الكثير من العوامل المؤثرة على أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، ومن أهم هذه العوامل:

١. عدم قدرة المحاسبة على تمثيل أو ترجمة نشاط المؤسسات بصورة دقيقة.

٢. عدم تطابق المعايير المحاسبية مع متطلبات الأسواق مما يُؤدي إلى التلاعب في المعلومات المحاسبية.

٣. ضعف الأداء في مهنة المراجعة والذي بدوره يُؤثر بطريقة مباشرة على مهنة المحاسبة انطلاقاً من أن مخرجات مهنة المحاسبة هي مدخلات لمهنة المراجعة، ومن أهم صور ضعف الأداء هو الغياب المتزايد لمعيار الاستقلالية.

ولقد دفعت هذه العوامل أغلب المنظمات والجمعيات والمعاهد المهنية إلى وضع نموذج معياري لما يجب أن تكون عليه أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة؛ وذلك للأسباب التالية :

١. التغير والتطور المستمر في معايير المحاسبة والمراجعة لمواكبة العولمة والبيئة التنافسية.

٢. تعارض خصائص المعلومات المحاسبية.

٣. التغير والتطور المستمر في قوانين الشركات.

٤. ضعف قدرات التحقق لمستخدمى المعلومات المحاسبية.

٥. تعارض المصالح المالية بين الأطراف ذات الصلة.

المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني في مهنة المحاسبة والمراجعة:

١/٢/٥. مقدمة:

إن الهدف الرئيس للسلوك المهني في أي مهنة هو توفير الثقة في الخدمات المقدمة من المهنة، ويأخذ هذا الموضوع بعداً أكبر في المحاسبة والمراجعة وذلك لارتباطهما بعلاقات مختلفة عن المهن الأخرى لأنهما يُقدمان خدماتهما إلى أطراف عديدة بخلاف المهن الأخرى، وحيث أن مصالح هذه الفئات تكون متضاربة فإن على المحاسب والمراجع يجب أن يتحليا بسلوك أخلاقي يُمكنهما من إنجاز المهمة التي ألقاها المجتمع على عاتقهما.

٢/٢/٥. مفهوم قواعد السلوك المهني في مهنة المحاسبة والمراجعة:

تناول العديد من الكتاب عدة تعريفات لقواعد السلوك المهني، حيث عُرفت على أنها:

- مجموعة من المبادئ والقواعد التنظيمية ومواثيق العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين والمراجعين ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة.
- مجموعة من القواعد التى يجب أن يلتزم بها المحاسبون القانونيون عند أداء مهامهم المهنية ·
- مجموعة من المبادئ تتمثل في القيم الأخلاقية تُعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك الإنساني ، ومجموعة قواعد تُمثل الصفات السلوكية التى يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسته للمهنة والتعامل مع زملائه وعملائه ·
- مجموعة من المبادئ والقيم الأخلاقية التى يلتزم بها جميع الفئات والأفراد الذين يتفاعلون في المجتمع خلال أدائهم لواجباتهم ومسئولياتهم .
- مجموعة من الإرشادات التفصيلية التى يسير عليها المحاسب في عمله حتى يكون ملتزم بالمعايير الأخلاقية العامة.
- مجموعة القيود الذاتية التى تفرضها المهنة على نفسها حيث يتوقع الجمهور اتباعها من قبل أعضاء المهنة.

نستنتج مما سبق أن قواعد السلوك المهني هى مجموعة القواعد والمبادئ والمعايير، التى تُوضع من قبل المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة، والتي يتعين على المحاسب والمراجع التمسك بها عند مزاولة المهنة والعمل بمقتضاها ليكون مصدر ثقة من الأطراف ذات المصلحة من مستثمرين ومقرضين وموردين وعملاء وأجهزة حكومية وغيرهم ، بالإضافة إلى زملاء المهنة وأفراد المجتمع بشكل عام.

٣/٢/٥. أنواع قواعد السلوك المهنى:

أولاً: تنقسم قواعد السلوك المهني من حيث السلطة أو الجهة التي وضعتها إلى نوعين هما:

قواعد قانونية:

يُقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع والتي تتضمنها القوانين المنظمة للمهنة أو التي تُحكم الرقابة على حسابات الوحدات الاقتصادية ، ومن الأمثلة على هذه القواعد لا يجوز للمراجع أن يُحاول الحصول على عمل من الأعمال المتعلقة بمهنته عن طريق الإعلان أو بأي طريق يُعتبر مخلاً بكرامة المهنة.

قواعد تنظيمية:

يُقصد بها تلك القواعد التي تصدر من المنظمات المهنية لحث المحاسبين والمراجعين على الالتزام بآداب المهنة وسلوكها مثل القواعد التي وضعتها نقابة المحاسبين والمراجعين في مصر.

ثانياً: تنقسم قواعد السلوك المهني من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها إلى نوعين هما:

قواعد مكتوبة:

هي التي دونت كتابة في وثيقة مكتوبة سواء قانون يصدر من سلطة تشريعية أو قرار من السلطة التنفيذية أو توصيات من منظمات مهنية.

قواعد عرفية:

هى تلك القواعد والمبادئ التي لا تتضمنها وثيقة مكتوبة وإنما يتعارف المراجعون على إتباعها، وينظرون إليها على أنها دستور جامع ومجموعة من الآداب والتقاليد التي يعمل على توفيرها الوعي المهني بين المزاولين للمهنة.

٤/٢/٥. عناصر ومكونات قواعد السلوك المهني:

نشطت المنظمات المهنية المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة لوضع مواثيق أخلاقية لأعضاء المهنة وذلك إيماناً منها بأهمية القواعد الاخلاقية، حيث تمت عدة مجهودات في هذا المجال وكلها تربط بين الأخلاق وممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة . ولقد ظهرت هذه القواعد في صور ومسميات عديده كتسميتها بدستور أخلاقيات المهنة ، معايير السلوك الأخلاقى ،آداب وسلوك المهنة ،قواعد السلوك المهني، وهى تُمثل الإرشادات التفصيلية التى يجب أن يسير عليها المحاسب أو المراجع في عملة. ولقد تضمنت إصدارات السلوك المهني أربع قواعد رئيسية مهمة هي :

١/٤/٢/٥. الالتزام بالمصداقية والنزاهة:

يجب على المراجع أو المحاسب أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية ،ولذا يتعين على المحاسب أو المراجع عند إعداد أو مراجعة القوائم المالية أن يكون حريصاً على ألا تحتوى التقارير أو القوائم أو المعلومات التى تتضمنها أية عبارات خطأ أو مضللة بشكل كبير، أو تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة، أو حذف لأى معلومات يجب أن تتضمنها هذه التقارير أو القوائم إذا كان من شأن هذا الحذف أو الإخفاء أن يجعل هذه القوائم مضللة. ويتعين على المحاسب أو المراجع الإفصاح عن أية معلومات في التقارير المالية بدرجة عالية من الشفافية لحماية مستخدمي هذه التقارير.

٢/٤/٢/٥. الالتزام بالموضوعية والاستقلالية:

يُعتبر الاستقلال من المفاهيم التي تُميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الحرة الأخرى، فالمراجع مطالب بتقديم تقرير يُعبر فيه عن رأيه في مدى صدق وعدالة القوائم المالية. وعند تقديم المراجع لهذا التقرير يقوم بذلك ليس بغرض إرضاء عميله، ولكن بهدف تقديم معلومات يُمكن الاعتماد عليها بواسطة أطراف أخرى مثل المستثمرين، الجهات الحكومية، المؤسسات المالية، المحللين الماليين، والتي قد تتعارض مصالحها مع مصلحة الإدارة، ومن ثم يجب على المراجع أن يكون مستقلاً حتى لا يفقد ثقة هذه الأطراف ودرجة اعتمادها على الرأي الذي يُقدمه.

هذا ، ويُمكن التمييز بين مفهومين للاستقلال في المراجعة هما :

أ- الاستقلال الذهني (الحقيقي):

يعني الاستقلال الذهني، أن يتجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث إن ذلك، ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية التي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يُمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة، لأن هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث أنه يجب على المراجع أن يكون أميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

ب- الاستقلال الظاهري:

يعنى الاستقلال الظاهري أن تكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المراجع وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة التى يُراجعها، وهذا ما تنظر إليه النظرية الموضوعية على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المراجع وتفكيره ولا يجب أن يُنظر إلى استقلال المراجع نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمراجع نفسه، وإنما يجب النظر لها على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة.

وعلى ذلك، يُمكن اعتبار مفهوم الاستقلال يتكون من شقين هما:

- **الاستقلال يعنى الالتزام باتباع معايير وقواعد موضوعية تمنع المراجع من الجمع بين عمله والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس الإدارة أو أن يكون موظفاً فيها، أو أن يكون له أو لأحد أقربائه مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها.**
- **الاستقلال مسألة ذهنية مرتبطة بشخصية المراجع واستقلاله وأمانته وأن يكون نزيها وموضوعيا، بمعنى القدرة على اتخاذ القرارات الأخلاقية الصعبة حول الخطأ أو الصواب عن طريق تطبيق قواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة على الحالات المختلفة، كذلك القدرة على وزن الأمور بدون تحيز من وجهة نظر جميع الأطراف التي تتأثر بهذه القرارات.**

٣/٤/٢/٥. الالتزام بالعناية المهنية الواجبة:

تعنى قبول المراجع للخدمات المهنية التي يستطيع أدائها بكفاءة وأن يبذل في أداء خدماته المهنية العناية المهنية الواجبة ،كما تعنى أن يُؤدى المحاسب مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية وتتضمن:

- **المحافظة على المهارات والمعرفة الفنية بالمستوى المطلوب.**
- **تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.**

٤/٤/٢/٥. الالتزام بالمسئولية والسرية :

الالتزام بالمسئولية والسرية تُلزم المحاسبين والمراجعين بالامتناع عن كشف المعلومات السرية خارج الشركة، والتي يُمكن الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية، أو استعمال المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية لمصلحتهم الشخصية أو لأطراف أخرى. وأيضاً التزام المراجعين و المحاسبين بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يُسيء إلى سمعة المهنة . وعلى المراجعين و المحاسبين أن لا يسيئوا إلى المهنة بل يكونوا أمناء وصادقين وعدم إبداء ادعاءات مبالغ فيها حول

الخدمات التي يُمكن تقديمها، أو إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير حقيقية مع أعمال الآخرين. وهناك بعض الاشياء يحظر على المراجع القيام بها لأنها تضر بسمعة المهنة وتُعتبر مخلة بأخلاقياتها، وعليه الالتزام بمسؤولياتها المحددة له.

نستنتج مما سبق أن عناصر ومكونات السلوك المهني تتمثل في الآتي:

- الاستقلالية وتُشير إلى حالة تحرر المراجع من القيود والمؤثرات عند مزاولة المهنة.
- المصداقية والشفافية وهى أن تُفصح التقارير المالية عن كل المعلومات بكل مصداقية وشفافية.
- العناية المهنية وتعنى بذل المجهود الكافي عند أداء المهنة والمحافظة على مستوى أداء عالي.
- المسئولية والسرية وهى مسئولية المراجع في وضع برنامج للمراجعة والإشراف على تنفيذه وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وحفظ أسرار العملاء وعدم المتاجرة بها.

٥/٢/٥. معايير قواعد السلوك المهني في مهنة المحاسبة والمراجعة:

قامت الهيئات والمنظمات المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة بإصدار عدة إصدارات تتضمن مجموعة من المبادئ أو المعايير والتي تُعد دستوراً يحكم سلوك الأعضاء عند أداء الخدمات المهنية وتُقدم إرشادات وقواعد يجب أن يلتزم بها الأعضاء جمعياً عند أداء مسئولياتهم المهنية سواء كانوا يعملون في مجال الممارسة العامة أو في المجالات الأخرى، والالتزام بهذا الدستور يعتمد على تفهم الأعضاء له والتزامهم طواعية بقواعده، كما يعتمد على فرض الالتزام به عن طريق الزملاء والرأي العام والإجراءات التأديبية التي تُتخذ إذا اقتضى الأمر ضد العضو الذي لا يلتزم بقواعد الدستور.

هذا، وتتصف القواعد والإرشادات التى أصدرتها المنظمات المهنية بأنها:

- تُعتبر إرشادات تفصيلية لمزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.

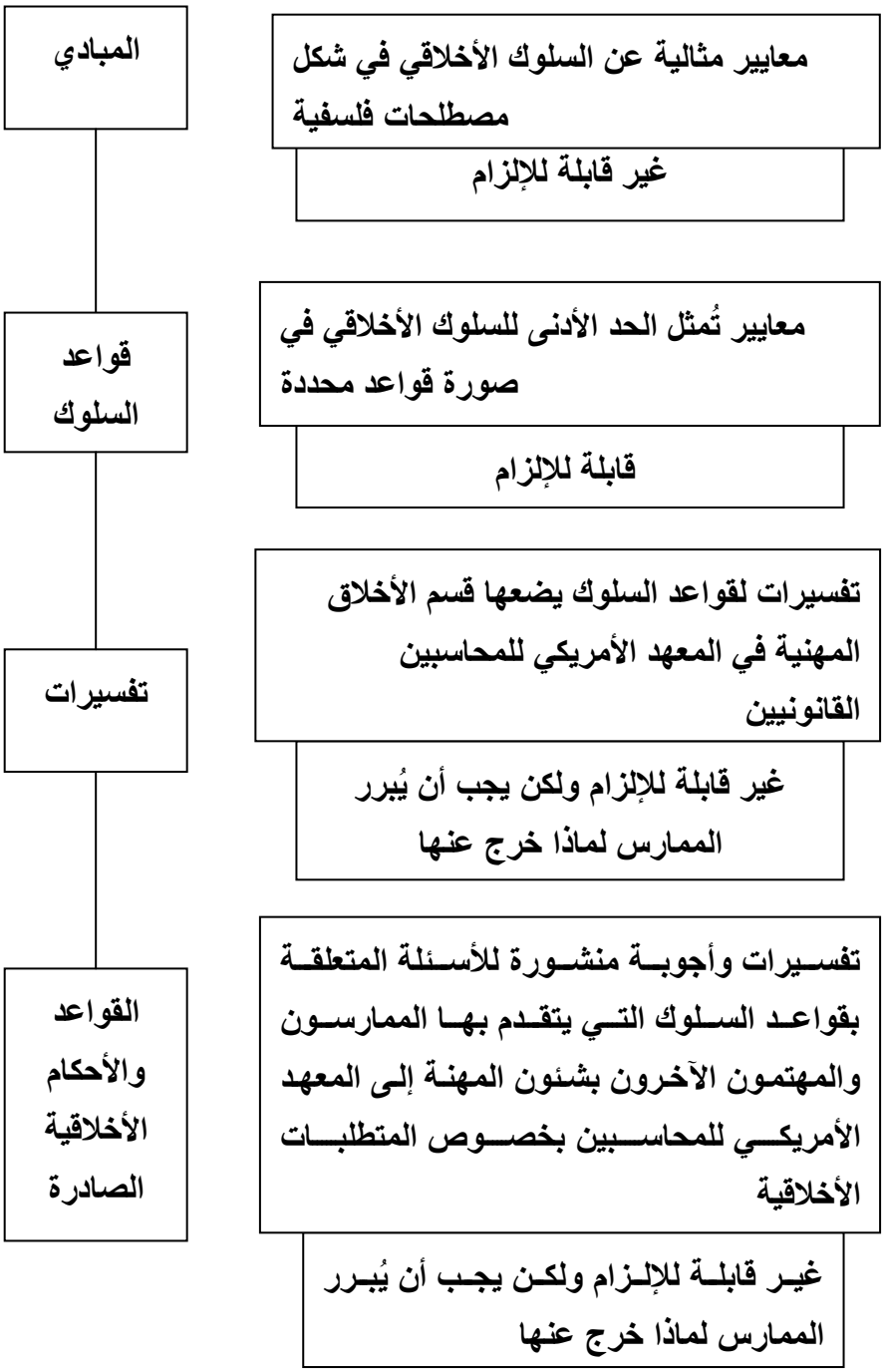
- تُعتبر إلزام للمحاسبين عند مزاولة المهنة .
- تشرح سلوك المحاسب أو المراجع عند مزاولة المهنة.
- تعكس الواقع بكل صدق وأمانة ونزاهة وشفافية في التقارير المالية.

١/٥/٢/٥. دليل قواعد السلوك المهني الذى أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الالتزامات الأخلاقية بأنها مجموعة المبادئ والقواعد والتفسيرات والأحكام التي تُمثل نصوصاً تُعبر عن المسئولية التي تُشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك بشكل دقيق ومحدد للمسئوليات المذكورة ضمن المبادئ والقواعد والتفسيرات والتي تُعد توجيهات حول نطاق تطبيق القواعد من دون أن تُحد منها.

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد دليل(ميثاق) لقواعد السلوك المهني لكي يكون مرشداً لمزاولي المهنة في أداء مهامهم، ويّوضح الشكل التالي مكونات أو عناصر هذا الدليل (الميثاق):

ميثاق السلوك المهني



يتضمن هذا الميثاق كما هو واضح في الشكل أعلاه ما يلي :

١- المبادئ : هي المبادي المتعلقة بالسلوك المهني والتي يجب على أعضاء المهنة الالتزام بها بغض النظر عن كونهم يعملون في إحدى مؤسسات المراجعة أو يعملون كمحاسبين في إحدى الوحدات الاقتصادية أو الحكومية أو أي قطاع آخر وهي:

أ. المسئوليات : يجب على المراجع عند تحمل مسؤولياته المهنية أن يُمارس الحكم الأخلاقي وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يُؤديها .

ب. الصالح العام : يجب على المراجع أن يقبل الالتزام بالعمل بما يتفق مع الصالح العام وشرف المهنة والثقة العامة وأن يثبت التزامه وولاءه للمهنة .

ج. الاستقامة : يجب على المراجع ومن أجل المحافظة على ثقة الجمهور فيه أن يُؤدي كافة المسئوليات بأعلى قدر من الاستقامة.

د. الموضوعية والحياد : يجب أن يبقى المراجع موضوعياً ومتجرداً من صراعات المصالح عند تنفيذ المسئوليات المهنية ، وينبغي أن يتمتع بالحياد والاستقلال في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة المراجعة وخدمات إبداء الرأي الأخرى .

هـ. العناية المهنية : يجب على المراجع أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ، ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة المقدمة من قبله مع تنفيذ المسئوليات المهنية بأقصى قدر ممكن .

و. مجال وطبيعة الخدمة : يجب أن يُتابع المراجع مبادي ميثاق السلوك المهني عند تحديد مجال الخدمات التي يُؤديها وطبيعتها.

٢- قواعد السلوك : تُطبق قواعد السلوك المهني على كافة الأعضاء عند تقديم كافة خدمات المحاسبة والمراجعة وتتضمن :

أ. الالتزام بالاستقلال والنزاهة والموضوعية.

ب. المقدرة الفنية والمعايير الفنية.

ج. المسؤولية تجاه العميل.

د. المسؤولية تجاه الزملاء.

ه. المسؤولية والممارسات الأخرى.

وتنطبق قواعد السلوك المهني على المحاسبين والمراجعين كافة ويتعرض لمحاكمة تأديبية قد تُؤدي إلى إنذاره أو إيقاف عضويته أو فصله إذا خالف هذه القواعد، ويُعتبر العضو مسئولاً عن تطبيق هذه القواعد عن نفسه وعن جميع العاملين في مكتبه أو مؤسسته.

٣- تفسيرات قواعد السلوك: شُكلت لجنة في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين للإجابة على التساؤلات المتكررة حول قواعد السلوك المهني، وتم تحويل هذه الإجابات إلى تفسيرات بعد أن أُرسلت إلى أطراف خارجية تتأثر بمهنة المحاسبة والمراجعة.

٤- القواعد والأحكام الاخلاقية الصادرة: تُمثل شرحاً صادر عن اللجنة التنفيذية لقسم السلوك المهني في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين للحالات الواقعية المحددة .

يتضح من خلال العرض السابق أن السلوك الأخلاقي يسري على المحاسبين والمراجعين خارج المهنة كما يسري على غيرهم من الناس لأن حالة الأخلاق كل لا يتجزأ فضلاً على أنها تسري عليهم من خلال المبادي الأخلاقية وقواعد السلوك المهني التي لابد لهم من الالتزام بها إذا أرادو ممارسة عملهم المهني بكفاءة وفاعلية.

إن قواعد وأخلاقيات السلوك المهني تمنع المحاسب من القيام بأي إجراء من شأنه الخروج عن هذه القواعد، وأن يقوم بأداء عمله المهني بكل نزاهة وموضوعية، وأن يكون حيادياً مراعياً لمصلحة جميع الجهات المستفيدة من القوائم المالية، بل إن هذه القواعد حصرت ولاء المحاسبين لصاحب العمل إلا في حالات التعارض مع مهنتهم فإن الأولوية تكون لدعم الأهداف الأخلاقية المشروعة للشركة التي يعمل بها والقواعد والإجراءات التي تدعم هذه الأهداف، ولا يُمكن بأي حال من الأحوال مطالبة المحاسب بما يأتي:

١. مخالفة القانون أو مخالفة قواعد ومعايير المهنة.

٢. تضليل مراجع الحسابات الداخلي أو الخارجي.

٣. التوقيع باسمه على معالجات بعيدة عن الصحة بشكل جوهري.

٢/٥/٢/٥. الدليل العام لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الذى أصدره مجلس معايير السلوك الأخلاقى الدولى للمحاسبين IASBA :

شكل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين IASBA ، والذى قام بوضع معايير عالية المستوى فيما يخص السلوك الأخلاقي، ومعايير أخلاقية عالية الجودة لاستخدامها في مختلف أرجاء العالم.

قام مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين IASBA بإعداد ميثاق لقواعد السلوك المهني لكي يكون مرشداً لمزاولي المهنة في أداء مهامهم، ونستعرض فيما يلى باختصار مكونات أو عناصر هذا الميثاق:

١- المبادئ الأساسية: (الأمانة والنزاهة، الموضوعية والاستقلال، السرية والحفاظ علي أسرار العميل، السلوك المهني، مراعاة المعايير الفنية).
٢- القواعد والإرشادات التفصيلية: (كيفية تحقيق الموضوعية والاستقلال، كيفية تحقيق الكفاءة المهنية، كيفية مواجهة التعارضات الأخلاقية المهنية، مراعاة السرية، كرامة المهنة، الإعلان والدعاية وكيفية الحصول على العملاء، الأتعاب والعمولات، الأمانة عند الاحتفاظ بأموال العميل، الأمانة والموضوعية عند مزاولة الخدمات الضريبية).

٣/٥/٢/٥. الدليل العام لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الذى أصدره مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW) :

قام المجمع بإعداد دليل(ميثاق) لقواعد السلوك المهني لكي يكون مرشداً لمزاولي المهنة في أداء مهامهم، ونستعرض فيما يلى بإيجاز مكونات أو عناصر هذا الدليل (الميثاق):

١- المبادئ أو المعايير العامة: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، بذل العناية الواجبة بمهارة، الكياسة واللياقة في التعامل مع الآخرين).
٢- القواعد الإرشادية: (النزاهة والموضوعية والاستقلال، السرية وحفظ أسرار العميل، الإجراءات الوقائية لتعارض المصالح بين المراجع وعملائه، ما يجب على المراجع عمله عند استبداله بزميل آخر له في مراجعة إحدى الشركات،

الاستشارات وما يجب عليه عند أدائها، ما يجب على العضو عند قيامه بأعمال الوكالة والوساطة، الارتباط مع غير الأعضاء في المجمع في مجال الخدمات المهنية كالمتخصصين في مجال الكمبيوتر أو الطب أو الهندسة، طرق تقدير الأتعاب والحالات التي يُمتنع فيها تحديد الأتعاب مثل الأتعاب المشروطة، مراعاة كرامة المهنة خاصة في مجال كيفية الحصول على عملاء جدد، مراعاة كرامة المهنة عند اختيار اسم المكتب والمطبوعات المهنية، المسئوليات الأخلاقية للأعضاء الذين يُمارسون المحاسبة بصفتهم موظفين في المنشآت، ومراعاة زملاء المهنة).

٤/٥/٢/٥. الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة:

أصدرت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة- والذي يُعتبر ترجمة حرفية للميثاق الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC - ليتم تطبيقه على جميع أعضاء الجمعية من تاريخ صدوره ، ويتفق هذا الميثاق مع قواعد وآداب وسلوكيات مزاولي المهنة والصادر من الهيئة العامة لسوق المال ليطبق على مراقبي الحسابات المسجلين لدى الهيئة، وقامت الجمعية بالتنسيق مع الجهاز المركزي للمحاسبات ووزارة المالية ليتم إصدار هذا الميثاق بمعرفة كلاً من الجهاز المركزي للمحاسبات ووزارة المالية ليلتزم به جميع المراجعون في مصر ، وهو ما حدث بالفعل. ونعرض فيما يلى بإيجاز عناصر أو مكونات هذا الميثاق:

❖ المبادئ الأساسية:

يجب على أعضاء المهنة أن يتقيدوا بعدد من المبادئ الأساسية من أجل تحقيق أهداف مهنة المحاسبة والمراجعة، وهذه المبادئ هى :

أولاً: الأمانة والنزاهة:

يتعين على المحاسب المهني أن يكون مستقيماً وأميناً في كافة علاقاته المهنية أو العملية، من خلال التزامه بالآتي:

١- الاستقامة والأمانة في كافة علاقاته المهنية، وأن ترتكز ممارسته لعمله على أساس يتسم بالعدل و الإنصاف والمصداقية.

٢- عدم الاشتراك في أي تقارير أو إقرارات أو مكاتبات أو غيرها من المعلومات إذا كانت هذه المعلومات :

(أ) تتضمن بيانات كاذبة أو مضللة بصورة جوهرية ،

أو (ب) تتضمن بيانات تم تقديمها بصورة تتسم بالإهمال وعدم اللامبالاة.

أو (ج) محذوف منها معلومات يتعين إدراجها إذا كان هذا الحذف يُؤدى إلى التضليل.

٣- لا يُعتبر المحاسب المهني مخالفاً لما جاء في النقطة السابقة إذا قدم تقريراً معدلاً بشأن أي موضوع ورد فيها.

ثانياً: الموضوعيــة:

يجب أن يتصف المحاسب المهني بالعدل وألا يسمح بالتحايل أو التحيز أو التأثير على الآخرين أو تعارض المصالح أو أي أمر آخر أن يطغى على موضوعيته أو أحكامه الشخصية المهنية أو العملية.

يفرض مبدأ الموضوعية التزاماً على جميع المحاسبين المهنيين بعدم التخلى عن الحكم المهني السليم بسبب أي تحيز أو تعارض مصالح أو تأثير من الغير لا مبرر له . وقد يتعرض المحاسب المهني لمواقف تُؤثر سلباً على مبدأ الموضوعية. وعلى الرغم من عدم إمكانية تحديد جميع هذه المواقف ، إلا أنه يتعين عليه تجنب العلاقات التى تُؤدى إلى تحيز الأحكام الشخصية المهنية أو التأثير عليها بصورة غير مبررة .

ثالثاً: الكفاءة المهنية والعناية الواجبة:

يتعين على المحاسب المهني أن يقوم بالخدمات المهنية بالعناية الواجبة والكفاءة والدقة والمثابرة ، كما يتعين عليه أن يلتزم بالاستمرار في اكتساب المعلومات والمهارات المهنية والمحافظة عليها على المستوى المطلوب للتأكد من أن العميل يتلقى خدمات مهنية بكفاءة متميزة تُواكب أحدث التطورات والتشريعات و أساليب الممارسة المهنية. ويتعين على المحاسب التصرف بالعناية الواجبة وفقاً للمعايير المهنية والفنية المعمول بها

عند تقديم الخدمات المهنية. وتعنى العناية تحمل المحاسب المهني مسئولية العمل وفقاً لشروط العملية وكذلك العمل بعناية ودقة مع الالتزام بالإطار الزمنى المحدد.

يفرض مبدأ الكفاءة المهنية والعناية الواجبة الالتزامات التالية على المحاسبين المهنيين :

(أ) المحافظة على المعرفة و المهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العميل على الخدمة المهنية المطلوبة .

(ب) العمل بمثابرة وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

هذا، وتتطلب الخدمات المهنية التى تتسم بالكفاءة إصدار أحكام سليمة عند تطبيق المعرفة و المهارات المهنية أثناء أداء هذه الخدمات . و هو ما يتطلب أن يتصف المحاسب المهني بالكفاءة المهنية التى يكتسبها على مرحلتين مستقلتين هما:

(أ) اكتساب الكفاءة المهنية وهو ما يتطلب اكتساب المعلومات والمهارات المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة والمجالات الأخرى المرتبطة بهما.

(ب) المحافظة على الكفاءة المهنية وهو ما يتطلب من المحاسب المهني وعى ودراية مستمرة بالتطورات في مجال المحاسبة والمراجعة وأنشطة الأعمال حيث أن التطور المهني المستمر يُساعد على تطوير القرارات و الحفاظ عليها مما يُمكن المحاسب المهني من الأداء بكفاءة في إطار البيئة المهنية .

بالإضافة لما تقدم يتعين على المحاسب المهني اتخاذ خطوات لضمان أن من يعملون تحت إشرافه بصفة مهنية لديهم التدريب المناسب و الإشراف المناسب، وإذا كان مناسباً يتعين عليه إحاطة العملاء أو غيرهم من مستخدمي الخدمات المهنية بالقيود المصاحبة للمهنة لتجنب سوء تفسير أي رأى أو تأكيد لأى حقيقة.

رابعاً : السرية:

يجب على المراجع أن يُحافظ علي سرية المعلومات التى يحصل عليها من خلال أدائه لعمله المهني ، كما يجب عليه ألا يستخدم أو يكشف عن أي من هذه المعلومات دون ترخيص صريح ومحدد أو عندما يكون هناك حق قانوني أو مهني أو واجب يُعطيه الحق

بالكشف عنها. ويجب عدم استخدام المعلومات السرية التى تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية أو علاقات عمل لتحقيق مزايا شخصية له أو الغير.

الالتزامات التى فرضها مبدأ السرية على المراجع:

١. عدم الإفصاح عن أي معلومات سرية خارج مكتب المراجعة والتي يكون قد تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية وذلك دون تفويض محدد للقيام بذلك أو دون وجود حق قانوني أو مهني أو التزام قانوني أو مهني للقيام بالإفصاح عن تلك المعلومات .

٢. عدم استخدام المعلومات السرية التى تم الحصول عليها نتيجة علاقات مهنية لتحقيق مصلحة شخصية أو مصلحة للغير .

٣. تجنب الإفصاح غير المتعمد و خاصة في الأحوال التى تنطوى على ارتباط لمدة طويلة مع زميل عمل أو أحد الأقارب أو أحد أفراد الأسرة .

٤. الحفاظ على سرية المعلومات التى أفصح عنها أحد العملاء المرتقبين.

٥. دراسة الحاجة إلى الحفاظ على سرية المعلومات داخل مكتب المراجعة.

٦. اتخاذ كافة الخطوات المعقولة لضمان أن فريق العمل التابع له والأشخاص الذين يحصل منهم على المشورة والمساعدة يحترمون الواجب المنوط بالمراجع بشأن الحفاظ على السرية.

٧. مراعاة استمرار المحافظة على مبدأ السرية حتى بعد انتهاء علاقة المراجع بالعميل. وعندما يحصل المراجع على عميل جديد فله الحق في استخدام الخبرة السابقة إلا أنه لا يجب استخدام أو الإفصاح عن المعلومات السرية التى تم الحصول عليها نتيجة لعلاقة مهنية سابقة.

❖ الحالات التى قد يُسمح فيها للمراجع بالإفصاح عن المعلومات السرية:

يُسمح للمراجع الإفصاح عن المعلومات السرية في الأحوال التالية :

١- أن يسمح القانون أو العميل بالإفصاح عن المعلومات السرية.

٢- أن يكون الإفصاح عن المعلومات السرية مطلباً قانونياً ،على سبيل المثال:

(أ) تقديم مستندات أو أدلة في سياق دعاوى قانونية.

أو (ب) الإفصاح لجهات عامة مختصة عن انتهاكات معلنة للقوانين ، كتقديم معلومات لمصلحة الضرائب في حالة تهرب العميل من الضريبة.

٣- وجود واجب أو حق مهني للإفصاح عن المعلومات مع عدم حظر القانون لذلك، وذلك في الأمور التالية:

(أ) الالتزام بفحص الجودة الخاصة بأى جهة مهنية.

أو (ب) الاستجابة إلى استفسار أو تحقيق تجريه جهة زميلة أو جهة رقابية.

أو (ج) لحماية المصالح المهنية للمحاسب في الدعاوى القانونية.

أو (د) بغرض الالتزام بالمعايير الفنية والمتطلبات الأخلاقية.

وفى ضوء ما سبق ، إذا قرر المراجع الإفصاح عن معلومات سرية عليه دراسة الأمور التالية:

(أ) هل سيتم الإضرار بمصالح أي من الأطراف بما فيهم الغير الذى قد تتأثر مصالحه إذا وافق العميل على قيام المراجع بالإفصاح عن تلك المعلومات .

و(ب) هل المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها معترف بها ومؤيدة بمستندات إلى المدى الذى يُمكن للمراجع من الإفصاح عنها . وعندما يكون الإفصاح غير مؤيد بحقائق ومستندات، يتعين على المراجع استخدام الحكم الشخصي لتحديد نوعية الإفصاح الذى سيقوم به إن وجد.

و(ج) نوعية الاتصالات المتوقعة والأطراف المتلقية للمعلومات، خاصة وأنه يجب على المراجع أن يكون لديه قناعة تامة أن الأطراف المتلقية هم الأطراف المعنية.

خامساً: السلوك المهنى:

يفرض مبدأ السلوك المهني واجباً على المراجع للالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة وتجنب أي عمل يسئ للمهنة بما في ذلك ما قد يستخلصه طرف ثالث معقول وعلى دراية بكل المعلومات ذات العلاقة أن هذا العمل يُؤثر بالسلب على السمعة الطيبة للمهنة .

عند قيام المراجع بالتسويق و الترويج لأعماله عليه ألا يُسئ لسمعة المهنة، وعليه أن يتحلى بالأمانة و الصدق ، مع تجنب ما يلى:

(أ) المبالغة في الخدمات التى يُمكن أن يُقدمها للعميل والمبالغة في مؤهلاته أو خبراته.

(ب) التقليل من شأن أعمال الغير أو عمل مقارنات غير مؤيدة مستندياً.

نخلص مما تقدم إلى أنه يجب على المحاسب المهني المزاول عدم الارتباط بأى نشاط أو عمل أو مهنة تُؤثر بالسلب على مبدأ النزاهة أو الموضوعية أو السمعة الطيبة للمهنة مما ينتج عنه عدم أهليته لتقديم الخدمات المهنية .

المبحث الثالث: تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية وأدوات الحماية من التهديدات:

١/٣/٥ . مقدمة:

قد ينتج عن الظروف التى يعمل في ظلها المراجع تهديدات محددة لنهج الالتزام بالمبادئ الأساسية. ومن الصعب تحديد كل هذه المواقف التى تُمثل تهديدات ، كذلك يصعب تحديد أي إجراء أو عمل من شأنه التخفيف من هذه التهديدات . فضلاً عن هذا تختلف طبيعة العمليات والمهام من عملية إلى أخرى، و بالتالى تختلف التهديدات تبعاً لذلك، الأمر الذى يستلزم تطبيق أدوات حماية مختلفة.

وبناء على ذلك فإن هذا الميثاق يتطلب من المراجع تحديد وتقييم ومواجهة التهديدات التى تُؤثر على نهج الالتزام بالمبادئ الأساسية بدلاً من مجرد الالتزام بمجموعة من القواعد المحددة التى قد تكون إلزامية من أجل تحقيق الصالح العام.

ويُقدم الميثاق إطاراً لمساعدة المراجع على تحديد و تقييم التهديدات التى تُؤثر على مبدأ الالتزام بالمبادئ الأساسية وكذلك لمساعدته على مواجهة هذه التهديدات . وعندما تكون هذه التهديدات على درجة واضحة من الأهمية و الجوهرية عندئذ يتعين على المراجع تطبيق أدوات حماية للتخلص من هذه التهديدات أو تقليلها إلى مستوى معقول عندما يكون هذا الأمر مناسباً، وفى هذه الحالة لا يجوز التخلى عن نهج الالتزام بالمبادئ الأساسية.

هذا، ويتعين على المراجع تقييم أية تهديدات تُؤثر على الالتزام بالمبادئ الأساسية عندما يُدرك أو يتوقع أي ظروف أو علاقات من شأنها أن تُثنيه عن الالتزام بالمبادئ الأساسية ،وعليه أيضاً أن يدرس العوامل النوعية و الكمية عند تقدير مدى أهمية أي تهديد. و في حالة عدم استطاعة المراجع تطبيق أدوات الحماية المناسبة ، عندئذ عليه عدم الاستمرار و الاعتذار عن تقديم الخدمة.

من ناحية أخرى، إذا خالف المراجع أحد أحكام هذا الميثاق ولكن دون قصد ، فإن هذه المخالفة وفقاً لطبيعة وأهمية الموضوع يجب ألا تُؤثر على الالتزام بالمبادئ

الأساسية. وبمجرد اكتشافها يتعين عليه تصحيحها على الفور وتطبيق أدوات الحماية الضرورية .

٢/٣/٥. أنواع تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية:

يُمكن تصنيف تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية على النحو التالي :

١- المصلحة الشخصية للمراجع:

أن وجود مصلحة شخصية للمراجع أو لأحد أفراد عائلته المقربين سواء كانت مصالح مالية أو غيرها من المصالح قد تُمثل تهديداً يُؤثر على الحكم المهني للمراجع.

ونتناول فيما يلى بعض الأمثلة على الحالات التى قد تنشأ عنها تهديدات بسبب المصلحة الشخصية للمراجع وذلك على سبيل المثال وليس الحصر:

- وجود مصلحة مالية مباشرة لدى العميل أو الاشتراك مع العميل في مصلحة.
- الاعتماد بصورة غير مناسبة على إجمالى الأتعاب من عميل واحد.
- وجود علاقة عمل وثيقة مع العميل.
- القلق الناتج عن إمكانية فقدان العميل .
- احتمال وجود فرصة عمل مستقبلية لدى العميل.
- ربط الأتعاب بتحقيق شروط معينة (الأتعاب المشروطة).

٢- المراجعة الذاتية:

تعنى المراجعة الذاتية قيام المراجع بمراجعة ما تم إعداده بمعرفته، وقد يحدث هذا في حالة الحاجة إلى إعادة تقييم أحكام سابقة صدرت عن المراجع المسئول عن هذه الأحكام.

ونتناول فيما يلى بعض الأمثلة على الحالات التى قد تنشأ عنها تهديدات ناتجة عن مراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع وذلك على سبيل المثال وليس الحصر:

- اكتشاف خطأ هام أثناء إعادة تقييم أعمال المراجع المزاول للعمل.
- إعداد تقارير عن تشغيل النظم المالية بعد المشاركة في تصميمها أو تنفيذها.

- إعداد البيانات الأساسية التى تُستخدم في إعداد القوائم المالية أو إعداد سجلات أخرى تكون هى نفسها موضوع عملية المراجعة التى يقوم بها المراجع .
- أن يكون أحد أعضاء فريق خدمة التأكد(المراجعة) قد التحق حالياً أو خلال فترة وجيزة سابقة كمدير أو كمسئول لدى عميل خدمة التأكد.
- أن يكون أحد أعضاء فريق خدمة التأكد(المراجعة) قد التحق حالياً أو خلال فترة وجيزة سابقة كموظف لدى عميل خدمة التأكد في موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر وجوهري على موضوع عملية خدمة التأكد.
- القيام بخدمات أخرى للعميل تُؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية خدمة التأكد.

٣- <u>الدفاع عن مصالح العميل (التأييد):</u>

التأييد يعنى الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير، و يحدث هذا عندما يُساند المراجع العميل في موقفه أو رأيه إلى الدرجة التى تُؤثر على موضوعية المراجع .

ونتناول فيما يلى بعض الأمثلة على الحالات التى قد تنشأ عنها التهديدات الناتجة عن الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير وذلك على سبيل المثال وليس الحصر:

- الترويج للأسهم أو الأوراق المالية الخاصة بشركة مقيدة بالبورصة عندما تكون هذه الشركة عميل للمراجع .
- القيام بدور المحامي نيابة عن العميل في القضايا و حل المنازعات مع الغير.

٤- <u>التآلف غير المهنى مع العميل :</u>

يحدث هذا في حالة وجود علاقة وثيقة مع العميل بحيث يتعاطف المراجع بشدة مع مصالح العميل.

ونتناول فيما يلى بعض الأمثلة على الحالات التى قد تنشأ عنها التهديدات الناتجة عن التآلف غير المهني مع العميل ، وذلك على سبيل المثال وليس الحصر:

- عندما يكون لأحد أعضاء فريق خدمة التأكد (المراجعة)واحداً من أفراد عائلته المقربين يعمل كمدير أو كمسئول لدى العميل.

- عندما يكون لأحد أعضاء فريق العمل قريباً من أفراد أسرته أو أحد أفراد عائلته المقربين يعمل كموظف لدى العميل في موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر وجوهري بشأن موضوع مهمة المراجعة.
- وجود شريك سابق بمكتب المراجعة يعمل كمدير أو كمسئول لدى العميل أو يعمل موظف لديه في موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر وجوهري على موضوع مهمة المراجعة .
- قبول هدايا أو مجاملات من العميل ما لم تكن قيمة الهدية ضئيلة للغاية.
- ارتباط المسئولين عن فريق عمل المراجعة لفترة طويلة بالعميل.

٥- الضغوط التى يفرضها العميل على المراجع :

تحدث هذه الضغوط عندما يُمنع المراجع من التصرف بموضوعية بسبب التهديدات الفعلية أو المتوقعة .

ونتناول فيما يلى بعض الأمثلة على الحالات التى قد تنشأ عنها التهديدات الناتجة عن الضغوط التى يفرضها العميل على المراجع ، وذلك على سبيل المثال وليس الحصر:

- تهديد المراجع باستبداله أو الاستغناء عنه.
- تهديد المراجع بالمقاضاة.
- ممارسة ضغوط علي المراجع لتقليل نطاق العمل بغرض خفض الأتعاب.

٣/٣/٥. أدوات الحماية من التهديدات:

تعمل أدوات الحماية على التخلص من التهديدات أو تخفيضها إلى مستوى معقول .

وتصنف أدوات الحماية على النحو التالي :

١- أدوات حماية تفرضها المهنة أو التشريعات أو اللوائح :

تتضمن أدوات الحماية التى تنشأ عن المهنة أو التشريعات أو اللوائح ما يلى على سبيل المثال و ليس الحصر:

- متطلبات الخبرة والتدريب و الدراسة المطلوب توافرها لممارسة المهنة.
- متطلبات التطوير المهني المستمر.

- آليات حوكمة الشركات.
- المعايير المهنية.
- الرقابة المهنية أو التنظيمية و الإجراءات التأديبية.
- الفحص الخارجي من جانب أطراف خارجية لها حيثية قانونية وذلك للتقارير أو الإقرارات أو المكاتبات أو المعلومات التى يُدلى بها المراجع .

هذا، وتُوجد بعض أدوات الحماية التى قد تزيد من إجراءات تحديد و/أو ردع السلوكيات غير الأخلاقية. و تتضمن هذه الأدوات على سبيل المثال و ليس الحصر:

- وجود نظام فعال و معروف للكافة بشأن رفع الشكاوى صادر من المنظمات المهنية أو الجهات الرقابية مما يُمكن الزملاء و العملاء والجمهور من الانتباه للسلوكيات غير المهنية أو غير الأخلاقية.
- وجود نص صريح يلزم بالإبلاغ عن أي مخالفات للمتطلبات الأخلاقية.

٢- أدوات حماية تفرضها بيئة العمل:

تختلف أدوات الحماية في بيئة العمل حسب الظروف والأحوال، حيث تتضمن أدوات الحماية المتاحة في بيئة العمل أدوات حماية عامة على مستوى مكتب المراجعة، وأدوات حماية خاصة بالعملية . و يتعين على المحاسب المهني المزاول اللجوء إلى الحكم المهني لتحديد كيفية التعامل بأفضل صورة مع كل تهديد على حدة.

أولاً: أدوات الحماية العامة التى تفرضها بيئة العمل في مكتب المراجعة :

تتضمن هذه الأدوات ما يلى على سبيل المثال وليس الحصر:

- تركيز المسئولون في مكتب المراجعة على أهمية الاستقلال في ممارسة العمل وأنه من المتوقع أن يقوم أعضاء فريق خدمات التأكد(المراجعة) بالعمل بما يُحقق الصالح العام .
- قيام المسئولون في مكتب المراجعة بحث فرق عمل المراجعة على التصرف وفقاً للصالح العام.
- وجود سياسات و إجراءات لتنفيذ رقابة الجودة على مهمة المراجعة والإشراف عليها .

- وجود سياسات موثقة خاصة بتحديد التهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية و تقييم جوهرية الآثار المترتبة على هذه التهديدات، وتطبيق أدوات الحماية لإزالة أو لتخفيض أثر التهديدات إلى مستوى مقبول.
- وجود سياسات و إجراءات داخلية موثقة للتحقق من الالتزام بسياسات وإجراءات مكتب المراجعة .
- وجود سياسات و إجراءات فعالة تُمكن من تحديد المصالح أو العلاقات بين مكتب المراجعة أو أعضاء فريق العمل والعملاء .
- وجود سياسات و إجراءات لرقابة مدى اعتماد مكتب المراجعة على عميل واحد في الحصول على إيراداته ، وكيفية مواجهة ذلك.
- استخدام شركاء مختلفين وفرق عمل مختلفة لتقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمات التأكد(المراجعة) للعميل.
- وجود سياسات و إجراءات لمنع الأفراد بخلاف أعضاء فريق العمل من التأثير على نتيجة مهمة المراجعة .
- إخطار جميع الشركاء والمراجعين المهنيين بمكتب المراجعة بأية تغييرات تطرأ على سياسات وإجراءات المكتب أولاً بأول ، بما في ذلك تقديم التدريب اللازم والتعليم المناسب.
- تحديد عضو من الأعضاء القائمين على إدارة المكتب ليكون مسئولاً عن مراقبة فعالية و كفاءة أدوات الحماية .
- وجود وسائل فعالة لإخطار الشركاء والمراجعين بأسماء عملاء خدمات التأكد (المراجعة)والمنشآت ذات العلاقة بهم والتي ينبغي أن يكونوا مستقلين عنها .
- وجود آليات لفرض العقوبات بما يضمن الالتزام بالسياسات والإجراءات .
- وجود سياسات و إجراءات من شأنها منح المراجعين صلاحية الاتصال بالرؤساء والمستويات العليا داخل مكتب المراجعة بشأن أي موضوع يُثير اهتمامهم فيما يتعلق بالاستقلالية والموضوعية، بما في ذلك إحاطة المراجعين علماً بالإجراءات المتاحة لهم .

ثانياً: أدوات الحماية العامة التى تفرضها بيئة العمل الخاصة بمهمة تأكد (مراجعة) معينة:

تتضمن هذه الأدوات ما يلى على سبيل المثال وليس الحصر:

- **إشراك مراجع آخر لفحص الأعمال التى تمت أو تقديم المشورة عند الضرورة.**
- **التشاور مع الغير، مثل لجنة من مديري المراجعة المستقلين أو جهة تنظيمية مهنية أو مراجع آخر.**
- **مناقشة القضايا الأخلاقية مع المسئولين عن الحوكمة لدى العميل.**
- **الإفصاح للمسئولين عن الحوكمة لدى العميل عن طبيعة الخدمات المقدمة ومقدار الأتعاب المطلوبة.**
- **إشراك مكتب مراجعة آخر لأداء أو إعادة أداء جزء من مهمة المراجعة.**
- **تغيير كبار المسئولين عن فريق العمل القائم بأداء مهمة المراجعة.**

ثالثاً: أدوات الحماية المتاحة من خلال النظم و الإجراءات المطبقة لدى العميل:

يستطيع المراجع بناء على طبيعة العمل الاعتماد على أدوات الحماية المنفذة لدى العميل، إلا أنه من غير الممكن الاعتماد على هذه الأدوات فقط لتقليل التهديدات إلى حد مقبول . ومن الأمثلة على هذه الأدوات:

- **عند قيام العميل بتعيين مراجع يتعين قيام أشخاص آخرين بخلاف الإدارة بإقرار واعتماد هذا التعيين.**
- **وجود موظفين ذوى خبرة وأقدمية لدى العميل لاتخاذ القرارات الإدارية.**
- **قيام العميل بتنفيذ إجراءات داخلية تضمن الخيارات الموضوعية عند التكليف بمهام خلاف مهام المراجعة.**
- **وجود هيكل تنظيمي لحوكمة الشركات لدى العميل يُقدم الآراء السليمة ويُساعد على عمل اتصالات فعالة بشأن الخدمات التى يُقدمها مكتب المراجعة.**

ومما يجدر الإشارة إليه أن طبيعة أدوات الحماية المطلوب تطبيقها تختلف تبعاً للظروف المختلفة. وعند ممارسة الأحكام الشخصية المهنية ، يتعين على المراجع النظر بعين الاعتبار إلى ما قد يستخلصه طرف ثالث معقول وعلى دراية بكل المعلومات ذات

العلاقة بما في ذلك أهمية التهديدات وأدوات الحماية المطبقة بأن ما أصدره المراجع من أحكام يُعد غير مقبول.

٤/٣/٥. قواعد السلوك الأخلاقي للمراجعين والتهديدات وأدوات الحماية الممكنة:

أولاً: تعيين المراجع:

قبول العميل:

يتعين على المراجع قبل التعاقد مع العميل أن يبحث ما إذا كان قبول العميل سينتج عنه تهديدات لنهج الالتزام بالمبادئ الأساسية. وتنشأ التهديدات المستقبلية التى تُواجه النزاهة والسلوك المهني على سبيل المثال من القضايا القانونية الشائكة المرتبطة بالعميل (أو أصحاب حقوق الملكية أو الإدارة أو الأنشطة التى يُمارسها العميل).ومن القضايا المرتبطة بالعميل التى إذا ما عرفت قد تُهدد نهج الالتزام بالمبادئ الأساسية تورط العميل في أعمال غير قانونية مثل غسيل الأموال أو عدم الأمانة أو إعداد تقارير مالية مشبوهة .

وعلى ذلك ، يتعين على المراجع تقييم مدى أهمية أية تهديدات تتعلق بالعميل، فإذا كانت هذه التهديدات ذات أهمية كبيرة يتعين التدبر في أدوات الحماية و تطبيقها عند الضرورة للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول .

ومن الممكن أن تتضمن أدوات الحماية المناسبة الحصول على معلومات عن العميل وتفهم طبيعة نشاطه والحصول على معلومات عن أصحاب حقوق الملكية والإدارة والمسئولين عن الحوكمة لدى العميل ،كما أنها قد تتضمن سعى المراجع نحو التزام العميل بتحسين ممارسات الحوكمة و الرقابة الداخلية لديه .

في حالة عدم إمكانية تخفيض التهديدات إلى حد مقبول يتعين على المراجع التراجع عن قبول العميل. وإذا استطاع المراجع تخفيض التهديدات إلى الحد المقبول يتعين عليه مراجعة قرارات قبول العميل بصفة دورية بالنسبة للأعمال و المهام المتكررة التى تُقدم للعميل.

قبول العملية:

يجب ألا يقبل المراجع سوى الخدمات التى يستطيع تنفيذها بكفاءة ، وقبل قبول أي عملية محددة يتعين عليه أن يتدبر ما إذا كانت هذه العملية سينشأ عنها ما يُهدد التزامه بالمبادئ الأساسية. فعلى سبيل المثال ينشأ التهديد الخاص بالمصلحة الشخصية والذى يُؤثر على الكفاءة المهنية و العناية الواجبة إذا كان فريق العمل ليس لديه - ولن يستطع اكتساب- الكفاءات الضرورية لتنفيذ العملية على نحو سليم.

يتعين على المراجع تقييم مدى أهمية المخاطر المحددة ، فإذا كانت المخاطر هامة يتعين تطبيق أدوات الحماية الضرورية للتخلص منها أو تخفيضها إلى حد مقبول ، وتتضمن أدوات الحماية ما يلى :

- الفهم السليم لطبيعة نشاط العميل ودرجة تعقد عملياته و المتطلبات المحددة للعملية وغرض وطبيعة و نطاق الأعمال التى سيتم أداؤها.
- الحصول على معلومات عن الأنشطة المماثلة أو الموضوعات ذات الصلة.
- الحصول على أو اكتساب خبرات تتعلق بالمتطلبات التنظيمية أو شروط إعداد التقارير .
- تعيين عدد كاف من المراجعين الذين يملكون الكفاءات المطلوبة.
- اللجوء إلى الخبراء عند الضرورة.
- الاتفاق على إطار زمنى واقعى لأداء المهمة.
- الالتزام بسياسات و إجراءات رقابة الجودة المصممة لتقديم تأكيد معقول بعدم قبول عمليات محددة إلا إذا كانت هناك القدرة على تنفيذها بكفاءة .

التعيين الجديد:

يتعين على المراجع الذى يُطلب منه أن يحل محل مراجع آخر أن يُحدد ما إذا كانت هناك أسباب مهنية أو غير مهنية قد تُؤدى لعدم قبول المهمة مثل الظروف والأحوال التى تُهدد نهج الالتزام بالمبادئ الأساسية . فقد يكون هناك مثلاً تهديداً يُؤثر على الكفاءة

المهنية والعناية الواجبة إذا وافق المراجع على المهمة قبل العلم بكافة الحقائق المرتبطة بها .

يتعين على المراجع تقييم مدى أهمية التهديدات. وبناء على طبيعة المهمة فإن الأمر قد يتطلب الاتصال المراجع القائم بالعملية حالياً لتحديد الحقائق والملابسات التى تقف وراء هذا التغيير المقترح، و بالتالى يتسنى للمراجع الجديد أن يُقرر قبول العملية من عدمه. فمثلاً قد لا تعكس الأسباب الظاهرة لتغيير المراجع واستبداله بآخر على نحو كامل كافة الحقائق وقد تُبين وجود خلافات مع المراجع الحالي القائم بالمهمة مما قد يُؤثر على قرار قبول التعيين من عدمه .

يلتزم المراجع الحالي بمبدأ الحفاظ على السرية، وإذا أراد مناقشة الأمور المتعلقة بالعميل مع المراجع الجديد فإن الأمر يتوقف على:

(أ) الحصول على إذن من العميل، وفي حالة عدم وجود تعليمات محددة من العميل، يتعين على المراجع الحالي عدم التطوع بتقديم معلومات عن العميل.

أو(ب) المتطلبات القانونية والأخلاقية المتعلقة بالإفصاح عن أي معلومات.

إذا اكتشف المراجع الجديد أي تهديدات، وكانت هذه التهديدات هامة وجوهرية، عندئذ يتعين عليه النظر بعين الاعتبار إلى أدوات الحماية و تطبيقها عند الضرورة للتخلص من هذه التهديدات أو التقليل منها إلى حد مقبول. وقد تتضمن أدوات الحماية ما يلى :

- مناقشة أمور العميل بشكل تام وبحرية تامة مع المراجع الحالي.
- مطالبة المراجع الحالي بتقديم معلومات عن أي حقائق أو ظروف يرى أنه يتعين على المراجع الجديد الإحاطة بها قبل أن يُقرر قبول أو عدم قبول العملية.
- يجب على المراجع الجديد أن يتصل بالمراجع الحالي قبل قبول العملية للتعرف منه على أي أسباب مهنية أو غير مهنية تستدعى رفض العملية.

في حالة عدم التخلص من التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول من خلال تطبيق أدوات الحماية يتعين على المراجع الاعتذار عن العملية، ما لم يكن هناك قناعة بوجود حقائق وملابسات ضرورية يُمكن الحصول عليها بوسائل أخرى.

ثانياً: تعارض المصالح:

يتعين على المراجع اتخاذ الخطوات المعقولة لتحديد الظروف التى تفرض تعارض في المصالح ، إذ أن هذه الظروف قد ينتج عنها تهديدات تُؤثر على الالتزام بالمبادئ الأساسية ، فعلى سبيل المثال قد ينشأ تهديد يُؤثر على مبدأ الموضوعية عند قيام المراجع بمنافسة العميل بشكل مباشر أو مشاركة منافس العميل في مشروع . وقد ينشأ تهديد يُؤثر على الموضوعية و مبدأ السرية عند قيام المراجع بأداء خدمات لعملاء هناك تعارض بشأن مصالحهم أو لعملاء بينهم نزاعات بشأن الموضوع أو المعاملة المطروحة.

يتعين على المراجع تقييم مدى أهمية أية تهديدات. و يشمل هذا التقييم النظر بعين الاعتبار قبل التعاقد مع العميل أو استمراره معه فيما إذا كان للمراجع أية مصالح أو علاقات مع العميل أو الغير ينشأ عنها تهديدات. وإذا كانت هذه التهديدات هامة يتعين أن تُؤخذ أدوات الحماية في الاعتبار وتُطبق عند الضرورة للتخلص من هذه التهديدات أو لتخفيضها إلى حد مقبول ، وتتضمن أدوات الحماية ما يلى بناء على الظروف التى ينشأ عنها تعارض المصالح :

(أ) إحاطة العميل بكل ما من شأنه أن يُؤدى إلى تعارض المصالح والحصول على الموافقة للعمل في ظل هذه الظروف .

أو(ب) إحاطة كافة الأطراف المعنية بأن المراجع يعمل لأكثر من طرف مرتبطين بمعاملات أو موضوعات بها تعارض مصالح والحصول على الموافقة في هذا الشأن .

أو(ج) إحاطة العميل بأن المراجع لا يُقدم خدمات حصرية لعميل بعينه، وضرورة الحصول على موافقته في هذا الشأن.

<u>بالإضافة إلى ذلك، يتعين أن تُؤخذ أدوات الحماية التالية أيضاً في الاعتبار :</u>

(أ) استخدام فرق عمل مختلفة من المراجعين لأداء المهام المتعارضة.

و(ب) التأكيد على عدم تداول المعلومات بين فرق العمل و خاصة ما يتعلق بالمعلومات السرية.

و(ج) وجود إرشادات واضحة لفرق العمل بشأن ما يتعلق بقضايا الأمن والسرية وسلامة المعلومات .

و(د) استخدام تعهدات الحفاظ على السرية التى يُوقع عليها المراجعون والشركاء في مكتب المراجعة.

و(هـ) الفحص الدوري لاستخدام أدوات الحماية ، وذلك بمعرفة أحد أفراد الإدارة العليا بمكتب المراجعة من غير المشتركين في مهام مع العميل .

إذا كان تعارض المصالح يفرض تهديداً يُؤثر على مبدأ أو أكثر من المبادئ الأساسية و منها الموضوعية أو الحفاظ على السرية أو السلوك المهني بحيث لا يُمكن التخلص من هذا التهديد أو الحد منه عند مستوى مقبول من خلال تطبيق أدوات الحماية، عندئذ يتعين على المراجع أن يخلص إلى الاعتذار عن العملية وعدم قبولها أو الانسحاب من العمليات التى تنطوى على تعارض مصالح .

إذا تقدم المراجع بطلب موافقة العميل للعمل لحساب عميل آخر، وكان هناك تعارض مصالح بين العميلين ورفض هذا العميل الموافقة على ذلك ، عندئذ يتعين على المراجع عدم الاستمرار في العمل لصالح أحد الأطراف بشأن الموضوع الذى ينطوي على تعارض المصالح .

ثالثاً : الآراء الثانية:

هناك بعض المواقف التى يُطلب فيها من المراجع إعطاء رأى ثان بشأن تطبيق معايير المحاسبة أو المراجعة أو إعداد التقارير أو غيرها من المعايير أو المبادئ الأخرى المطبقة على ظروف أو معاملات محددة تمت بواسطة منشأة ليست عميل حال ، فإن هذه الحالات قد ينشأ عنها تهديدات تُؤثر على الالتزام بالمبادئ الأساسية . فعلى سبيل المثال قد يكون هناك تهديد يُؤثر على الكفاءة المهنية والعناية الواجبة إذا كان الرأي الثاني لا يستند إلى نفس الحقائق التى توافرت للمراجع أو إذا كان الرأي الثاني مستنداً إلى أدلة غير كاملة. ويعتمد مدى أهمية التهديد على الظروف المحيطة بهذا الطلب والحقائق والافتراضات المتاحة المرتبطة بإبداء الحكم الشخصي المهني.

وعلى ذلك، يتعين على مراجع الرأي الثاني تقييم أهمية التهديدات، فإذا ما كانت تُمثل أهمية، يتعين عليه أن يأخذ أدوات الحماية في الاعتبار و يُطبقها عند الضرورة للتخلص من التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول. وقد تتضمن أدوات الحماية الحصول على إذن من العميل للاتصال بالمراجع الحالي لدى العميل، وإذا لم تسمح إدارة المنشأة لمراجع الرأي الثاني بالاتصال بالمراجع الحالي عندئذ يتعين على مراجع الرأي الثاني أن يدرس ما إذا كان من المناسب تقديم هذا الرأي أم لا مع أخذه في الاعتبار كافة الظروف والملابسات المحيطة بالموضوع.

رابعاً: الأتعاب أو مقابل الخدمات:

يجوز للمراجع أن يطلب الأتعاب التى يراها مناسبة عند التفاوض بشأن الخدمات المهنية ، ولا يُعد قيام مراجع آخر بعرض أتعاب أقل من نظيره عملاً لا أخلاقياً في حد ذاته. وعلى الرغم من ذلك هناك تهديد يُمكن أن يُؤثر على الالتزام بالمبادئ الأساسية بسبب عرض الأتعاب ، على سبيل المثال قد يظهر تهديد متعلق بالمصلحة الشخصية يُؤثر على الكفاءة المهنية والعناية الواجبة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية مما يجعل من الصعب القيام بالعملية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها في ظل هذه الأتعاب المتدنية.

هذا ، وتعتمد أهمية هذه التهديدات على بعض العوامل منها مستوى الأتعاب المعروضة والخدمات الخاصة بها. وبناءاً على هذه التهديدات المحتملة، يتعين النظر بعين الاعتبار إلى أدوات الحماية وتطبيقها عند الضرورة للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول. ومن أدوات الحماية التى يُمكن استخدامها :

- إحاطة العميل بشروط العملية ، وخاصة ، أسس تحديد الأتعاب والخدمات التى تغطيها الأتعاب .
- تخصيص الوقت المناسب و فريق العمل المؤهل للعملية .

الأتعاب المشروطة:

الأتعاب المشروطة هى الأتعاب التى تُحتسب على أساس محدد مسبقاً فيما يتعلق بنتيجة الخدمات المؤداة. وتُستخدم الأتعاب المشروطة مقابل عمليات محددة خلاف عمليات التأكد، وهذه الأتعاب المشروطة قد ينتج عنها تهديد يُؤثر على مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية ، وقد ينشأ عنها تهديد يرتبط بالمصلحة الشخصية يُؤثر على مبدأ الموضوعية ، وتعتمد أهمية هذه التهديدات على عدة عوامل تتضمن:

- طبيعة المهمة.
- نطاق قيم الأتعاب الممكنة.
- أسس تحديد الأتعاب.
- ما إذا كان سيتم مراجعة نتائج المهمة من قبل طرف آخر مستقل.

هذا ، ويتعين على المراجع تقييم أهمية هذه التهديدات ، فإذا كانت هامة ، يتعين النظر بعين الاعتبار لأدوات الحماية و تطبيقها عند الضرورة للتخلص من التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول . وتتضمن أدوات الحماية ما يلى :

- اتفاق كتابي مسبق مع العميل بشأن أسس تحديد الأتعاب .
- سياسات وإجراءات مراقبة الجودة.
- الإفصاح للمستخدمين المعنيين عن العمل الذى يقوم به المراجع وأسس تحديد الأتعاب.
- قيام طرف آخر يتحلى بالموضوعية بمراجعة الأعمال التى قام بها المراجع.

العمولة التى يحصل عليها المراجع من طرف آخر:

يُحظر على المراجع تقديم عمولة أو أتعاب خاصة بجلب عملاء أو الحصول على هذه النوعية من الأتعاب أو العمولات، لأن من شأن ذلك إحداث تهديد ناتج عن المصلحة الشخصية يُؤثر على مبدأ الموضوعية والكفاءة المهنية و العناية الواجبة ما لم يكن هذا المراجع قد استخدم أدوات حماية للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول . وتتضمن أدوات الحماية على سبيل المثال وليس الحصر:

- الإفصاح للعميل عن أي ترتيبات خاصة بدفع عمولة إلى مراجع آخر نظير الأعمال المحالة منه .
- الإفصاح للعميل عن أي ترتيبات خاصة بالحصول على عمولة نظير إحالة العميل لمراجع آخر.
- الحصول على اتفاق مسبق من العميل بشأن الترتيبات الخاصة بالعمولات التى يحصل عليها من الغير نظير بيع سلع أو خدمات العميل.

خامساً : تسويق الخدمات المهنية:

إن قيام المراجع بالبحث عن أعمال جديدة عن طريق الإعلان أو غيره من أشكال التسويق الأخرى يخلق تهديداً يُؤثر على التزامه بالمبادئ الأساسية . فعلى سبيل المثال ينشأ تهديد ناتج عن المصلحة الشخصية يُؤثر على التزام المراجع بمبدأ السلوك المهني إذا تم التسويق والترويج للخدمات أو الأعمال أو المنجزات بطريقة لا تتفق مع هذا المبدأ .

يتعين على المراجع عدم الإضرار بسمعة المهنة عند الترويج للخدمات المهنية، وعليه أن يتحلى بالاستقامة و الأمانة، وعليه تجنب:

- المبالغة في قيمة الخدمات المقدمة أو في مؤهلاته أو خبراته.
- الإشارة بصورة مخلة أو عقد مقارنات غير حقيقية مع أعمال الغير.

سادساً : الهدايا والضيافة:

إن تقديم الهدايا أو بعض أشكال الضيافة إلى المراجع أو أفراد أسرته المقربين ، يخلق عادة تهديدات تُؤثر على التزام المراجع بالمبادئ الأساسية ،وكذلك تهديدات خاصة بالمصلحة الشخصية تُؤثر على مبدأ الموضوعية وذلك في حالة قبول الهدية من العميل ، وقد تنشأ أيضاً تهديدات تتعلق بقيام العميل بممارسة ضغوط على المراجع، الأمر الذى ينشأ عنه التأثير على مبدأ الموضوعية خاصة في حالة الإعلان للعامة عن هذه الهدايا .

تعتمد أهمية هذه التهديدات على طبيعة وقيمة الهدايا المقدمة والغرض من ورائها. وإذا رأى المراجع أن الهدايا المقدمة هى في السياق المعتاد للعمل دون أي قصد للتأثير عليه أو للحصول على معلومات منه ، وإذا استخلص الغير الذى على دراية بكل المعلومات ذات الصلة وعلى قدر من الموضوعية أن هذه الهدايا تكاد تكون ضئيلة القيمة ، عندئذ قد يُقرر المراجع عدم وجود تهديد هام يُؤثر على التزامه بالمبادئ الأساسية .

من ناحية أخرى، إذا قُيمت التهديدات على أنها هامة بشكل واضح ، يتعين على المراجع أن يأخذ أدوات الحماية في الاعتبار وتطبيقها للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول . وفي حالة عدم إمكانية التخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول من خلال أدوات الحماية يتعين على المراجع رفض الهدايا المقدمة إليه.

سابعاً: حيازة أصول العملاء:

يتعين على المراجع ألا يتحمل المسئولية عن أموال أو أصول العميل ما لم يُقرر القانون ذلك، وفي هذه الحالة فإن الالتزام يكون قانوني على المراجع الحائز للأصول.

تخلق حيازة أصول العميل تهديدات تُؤثر على الالتزام بالمبادئ الأساسية ، على سبيل المثال ، يكون هناك تهديد ناتج عن المصلحة الشخصية يُؤثر على السلوك المهني والموضوعية. وفى هذه الحالة ، يتعين على المراجع المعهود إليه بأموال أو أصول الغير توفير الحماية مقابل هذه التهديدات ، ومن أدوات الحماية التى يٌمكن استخدامها ما يلى:

(أ) حفظ هذه الأموال منفصلة عن أمواله الشخصية أو أموال مكتب المراجعة.

و(ب) استخدام هذه الأموال في الأغراض التى حصل عليها من أجلها فقط.

و (ج) الاستعداد في جميع الأوقات لتقديم حساب لأى أشخاص مخول لهم الاطلاع على هذه الحسابات.

و(د) الالتزام بكافة القوانين واللوائح الخاصة بحيازة هذه الأصول والمحاسبة عنها.

بالإضافة إلى ما تقدم يتعين على المراجع التنبه إلى التهديدات الناتجة عن حيازة هذه الأصول والتي قد تُؤثر على التزامه بالمبادئ الأساسية خاصة إذا ما وجد أن هذه الأصول ناشئة عن أنشطة غير مشروعة مثل غسيل الأموال . وفى إطار إجراءات قبول المهمة بشأن هذه الخدمات ، يتعين على المراجع الاستفسار بصورة مناسبة عن مصدر هذه الأصول وكذلك دراسة ما عليها من التزامات قانونية وتنظيمية مع جواز الحصول على استشارة قانونية في هذا الشأن.

ثامناً : الموضوعية – كافة الخدمات المهنية :

يُشترط لتحقيق الموضوعية أن يتمتع المراجع الذى يُقدم خدمة التأكد(المراجعة) بالاستقلالية عن العميل حيث يُعد استقلال المراجع شكلاً وموضوعاً أمراً ضرورياً لتمكينه من التوصل للنتائج أو التعبير عن النتائج دون تحيز أو تعارض مصالح أو تأثير غير مبرر من الغير .

وعند قيام المراجع بتقديم الخدمات المهنية ، عليه أن يأخذ في الاعتبار التهديدات التى تُؤثر على الموضوعية نتيجة وجود مصالح أو علاقات مع العميل أو مديريه أو مسئوليه أو موظفيه. على سبيل المثال قد تنشأ تهديدات بسبب التآلف غير المهني مع العميل تُؤثر على الموضوعية بسبب علاقات أسرية أو شخصية أو علاقات عمل مع العميل.

يعتمد وجود تهديدات تُؤثر على الموضوعية عند قيام المراجع بتقديم خدمات مهنية على ظروف محددة خاصة بالمهمة وعلى طبيعة العمل الذى يقوم به المراجع. ويتعين على المراجع تقييم أهمية التهديدات المحددة، فإذا كانت هامة بشكل واضح يتعين دراسة أدوات الحماية اللازمة واستخدامها عند الضرورة للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول، وتتضمن أدوات الحماية على سبيل المثال وليس الحصر:

- الانسحاب من فريق العمل .
- تطبيق إجراءات إشرافية ورقابية.
- إنهاء العلاقة المالية أو علاقة العمل التى ينشأ منها التهديد.

- مناقشة الأمر مع المستويات الإدارية العليا داخل مكتب المراجعة .
- مناقشة الأمر مع المسئولين عن الحوكمة لدى العميل.

تاسعاً : استقلال المراجع :

تناولنا فيما سبق مفهوم استقلال المراجع بنوعيه، الاستقلال الذهني (الحقيقي)، والاستقلال الظاهري. وسوف نتناول فيما يلى الحالات التى تُهدد استقلال المراجع، والإجراءات الوقائية لتجنب هذه التهديدات.

❖ الحالات التى تُهدد استقلال المراجع:

هناك العديد من الظروف و الحالات المختلفة - مجتمعة أو منفصلة – التى قد يكون لها تأثير عند دراسة درجة الاستقلالية ، لذلك فإنه لا يُمكن حصر وتحديد جميع الحالات والظروف التى يُمكن أن تُشكل تهديداً للاستقلالية وتحديد الأسلوب المناسب لمواجهتها والحد من آثارها.

علاوة على ذلك قد تختلف طبيعة عمليات التأكد(المراجعة) من عملية لأخرى، وعليه تختلف التهديدات المصاحبة لكل منها مما يتطلب استخدام أدوات حماية مختلفة لكل حالة على حدة. كما قد تختلف طبيعة التهديدات التى تُؤثر على الاستقلالية وأدوات الحماية المطبقة للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول بناء على خصائص عملية التأكد سواء كانت مراجعة أو غيرها من عمليات التأكد .

ويجب أن يقوم مكتب المراجعة بمراعاة مثل تلك الظروف السابق الإشارة إليها عند قيامه بتقييم تهديدات الاستقلالية وتحديد أدوات الحماية اللازمة لإزالة هذه التهديدات أو تخفيضها للمستوى المقبول.

ونتناول فيما يلى الحالات التى تُهدد استقلال المراجع :

١- وجود مصلحة مالية مع العميل.
٢- وجود علاقات تجارية مشتركة مع العميل.

٣- وجود علاقات عائلية مع أحد المديرين أو المسئولين العاملين لدى العميل.

٤- الانضمام اللاحق للمراجع للعمل كموظف هام لدى العميل.

٥- الارتباط طويل الأجل بين كبار المراجعين في مكتب المراجعة والعميل.

٦- قيام المراجع بتقديم خدمات أخرى للعميل بخلاف خدمات التأكيد.

أما فيما يتعلق بالإجراءات الوقائية لتجنب أي تهديد للاستقلالية فتتمثل في الآتي:

١- التجرد من المصالح المالية أو أية حقوق ملكية.

٢- إنهاء أو تغيير طبيعة العلاقة الشخصية أو المهنية مع العميل.

٣- تقديم العمل لشركاء أو مراجعين آخرين لإجراء فحص إضافي.

٤- منع أعضاء فريق المراجعة من المشاركة في صنع قرار مهم يتعلق بالارتباط مع العميل.

٥- إنهاء أو تعديل بعض أنواع محددة من الخدمات المنفذة والتي تضمنها الارتباط مع العميل.

٦- سحب عضو فريق عمل المراجعة الذى يثبت أن له مصلحة شخصية مع العميل.

أسئلة على الفصل الخامس

السؤال الأول: حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:

١	يُستخدم مصطلح " المهنة" لوصف مجموعة من الأفراد يُزاولون عملاً فنياً بهدف خدمة مصالح الجمهور بغض النظر عن كسب احتياجاتهم المعيشية.	
٢	تعتمد مهنة المحاسبة والمراجعة على معايير متعارف عليها تحكمها دون أى اعتبار للنواحى الاخلاقية.	
٣	تقتصر الأخلاقيات المهنية على المبادئ والقواعد الأخلاقية للفرد العادي.	
٤	تتمثل أهمية السلوك الأخلاقى المهني رفيع المستوى في توفير ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المؤداة من خلال المهنة، بغض النظر عن الفرد الذي يُقدم الخدمة.	
٥	الحرص والالتزام بالنواحي الأخلاقية يعمل على عدم تدخل الجهات السياسية في شئون مهنة المحاسبة والمراجعة.	
٦	قواعد السلوك المهني هى مجموعة القواعد والمبادئ والمعايير التى تُوضع من قبل مكتب المراجعة.	
٧	تنقسم قواعد السلوك المهني من حيث السلطة أو الجهة التي وضعتها إلى نوعين هما: قواعد مكتوبة وقواعد عرفية.	
٨	تنقسم قواعد السلوك المهني من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها إلى نوعين هما: قواعد قانونية وقواعد تنظيمية.	
٩	يُقصد بالقواعد التنظيمية تلك القواعد التي يضعها المشرع والتي تتضمنها القوانين المنظمة للمهنة أو التي تُحكم الرقابة على حسابات الوحدات الاقتصادية.	
١٠	يُقصد بالقواعد القانونية تلك القواعد التي تصدر من المنظمات المهنية لحث المحاسبين والمراجعين على الالتزام بآداب المهنة وسلوكها.	
١١	يُقصد بقاعدة الالتزام بالمصداقية والنزاهة أن يكون المراجع مستقلاً حتى لا يفقد ثقة الأطراف الأخرى ودرجة اعتمادها على الرأي الذي يُقدمه.	

١٢	يعني الاستقلال الظاهرى أن يتجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد.	
١٣	يعنى الاستقلال الذهنى أن تكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المراجع وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة التى يُراجعها.	
١٤	تعنى قاعدة الالتزام بالمسئولية والسرية وجوب قبول المراجع للخدمات المهنية التي يستطيع أدائها بكفاءة وأن يبذل في أداء خدماته المهنية العناية المهنية الواجبة.	
١٥	الجهة التى أصدرت الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجع هى نقابة التجاريين.	
١٦	تُشير الموضوعية إلى وجوب اتصاف المحاسب المهني بالعدل وألا يسمح بالتحايل أو التحيز أو التأثير على الآخرين أو تعارض المصالح.	
١٧	يتطلب أن يتصف المحاسب المهني بالكفاءة المهنية التى يكتسبها على مرحلتين مستقلتين هما: اكتساب الكفاءة المهنية والمحافظة على الكفاءة المهنية.	
١٨	يُسمح للمراجع بالإفصاح عن المعلومات السرية في بعض الأحوال.	
١٩	لا يُسمح للمحاسب المهني بالتسويق والترويج لأعماله.	
٢٠	تُعتبر آليات حوكمة الشركات من أدوات حماية المراجع التي تفرضها المهنة أو التشريعات أو اللوائح.	
٢١	تُعتبر الرقابة المهنية أو التنظيمية والإجراءات التأديبية من أدوات حماية المراجع التي تفرضها المهنة أو التشريعات أو اللوائح.	
٢٢	تُعتبر المعايير المهنية من أدوات حماية المراجع التي تفرضها بيئة العمل.	
٢٣	يُعتبر وجود سياسات وإجراءات داخلية موثقة للتحقق من الالتزام بسياسات وإجراءات مكتب المراجعة من أدوات حماية المراجع التي تفرضها بيئة العمل.	
٢٤	يُعتبر وجود سياسات وإجراءات لمنع الأفراد بخلاف أعضاء فريق العمل من التأثير على نتيجة مهمة المراجعة من أدوات حماية المراجع التي تفرضها بيئة العمل.	

٢٥	وجود وسائل فعالة لإخطار الشركاء والمراجعين بأسماء عملاء خدمات التأكد (المراجعة)والمنشآت ذات العلاقة بهم من أدوات حماية المراجع التي تفرضها بيئة العمل.	
٢٦	يُعتبر وجود سياسات وإجراءات من شأنها منح المراجعين صلاحية الاتصال بالرؤساء والمستويات العليا داخل مكتب المراجعة بشأن أي موضوع من أدوات حماية المراجع التي تفرضها بيئة العمل.	
٢٧	تختص قواعد السلوك الأخلاقي للمراجعين والتهديدات وأدوات الحماية الممكنة بتعيين المراجع وتحديد أتعابه.	
٢٨	تختص قواعد السلوك الأخلاقي للمراجعين والتهديدات وأدوات الحماية الممكنة بحيازة أصول العملاء واستقلال المراجع.	
٢٩	تختلف طبيعة أدوات الحماية المطلوب تطبيقها تبعاً للظروف المختلفة.	
٣٠	يتعين على المراجع قبل التعاقد مع العميل أن يبحث ما إذا كان قبول العميل سينتج عنه تهديدات لنهج الالتزام بالمبادئ الأساسية.	
٣١	تنشأ التهديدات المستقبلية التي تُواجه النزاهة والسلوك المهني من القضايا القانونية الشائكة المرتبطة بالعميل.	
٣٢	يتعين على المراجع تقييم مدى أهمية أية تهديدات تتعلق بالعميل، فإذا كانت هذه التهديدات ذات أهمية كبيرة يتعين التدبر في أدوات الحماية وتطبيقها عند الضرورة للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول.	
٣٣	في حالة عدم إمكانية تخفيض التهديدات المتعلقة بقبول العميل إلى حد مقبول يتعين على المراجع التراجع عن قبول العميل.	
٣٤	إذا استطاع المراجع تخفيض التهديدات إلى الحد المقبول يتعين عليه مراجعة قرارات قبول العميل بصفة دورية بالنسبة للأعمال والمهام المتكررة التي تُقدم للعميل.	
٣٥	يجب ألا يقبل المراجع سوى الخدمات التي يستطيع تنفيذها بكفاءة، وقبل قبول أي عملية محددة يتعين عليه أن يتدبر ما إذا كانت هذه العملية سينشأ عنها ما يُهدد التزامه بالمبادئ الأساسية.	
٣٦	يتعين على المراجع تقييم مدى أهمية المخاطر المحددة، فإذا كانت المخاطر هامة يتعين تطبيق أدوات الحماية الضرورية للتخلص منها أو	

	تخفيضها إلى حد مقبول.	
٣٧	يتعين على المراجع الذي يُطلب منه أن يحل محل مراجع آخر أن يُحدد ما إذا كانت هناك أسباب مهنية أو غير مهنية قد تُؤدى لعدم قبول المهمة.	
٣٨	يجب على المراجع الجديد أن يتصل بالمراجع الحالي قبل قبول العملية للتعرف منه على أي أسباب مهنية أو غير مهنية تستدعى رفض العملية.	
٣٩	في حالة عدم التخلص من التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول من خلال تطبيق أدوات الحماية يتعين على المراجع الاعتذار عن العملية، ما لم يكن هناك قناعة بوجود حقائق وملابسات ضرورية يُمكن الحصول عليها بوسائل أخرى.	
٤٠	لا يتعين على المراجع اتخاذ الخطوات المعقولة لتحديد الظروف التي تفرض تعارض في المصالح.	
٤١	إذا كان تعارض المصالح يفرض تهديداً يُؤثر على مبدأ أو أكثر من المبادئ الأساسية، عندئذ يتعين على المراجع أن يخلص إلى الاعتذار عن العملية وعدم قبولها أو الانسحاب من العمليات التي تنطوي على تعارض مصالح.	
٤٢	إذا تقدم المراجع بطلب موافقة العميل للعمل لحساب عميل آخر، وكان هناك تعارض مصالح بين العميلين ورفض هذا العميل الموافقة على ذلك، عندئذ يتعين على المراجع عدم الاستمرار في العمل لصالح أحد الأطراف بشأن الموضوع الذي ينطوي على تعارض المصالح.	
٤٣	يتعين على مراجع الرأي الثاني تقييم أهمية التهديدات، فإذا ما كانت تُمثل أهمية، يتعين عليه أن يأخذ أدوات الحماية في الاعتبار ويُطبقها عند الضرورة للتخلص من التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول.	
٤٤	يجوز للمراجع أن يطلب الأتعاب التي يراها مناسبة عند التفاوض بشأن الخدمات المهنية.	
٤٥	لا يُعد قيام مراجع آخر بعرض أتعاب أقل من نظيره عملاً لا أخلاقياً في حد ذاته.	
٤٦	الأتعاب المشروطة هي الأتعاب التي تُحتسب على أساس محدد مسبقاً فيما يتعلق بنتيجة الخدمات المؤداة.	
٤٧	تُستخدم الأتعاب المشروطة مقابل عمليات محددة خلاف عمليات التأكد.	

٤٨	الأتعاب المشروطة قد ينتج عنها تهديد يُؤثر على مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية، وقد ينشأ عنها تهديد يرتبط بالمصلحة الشخصية يُؤثر على مبدأ الموضوعية.	
٤٩	يُحظر على المراجع تقديم عمولة أو أتعاب خاصة بجلب عملاء أو الحصول على هذه النوعية من الأتعاب أو العمولات، لأن من شأن ذلك إحداث تهديد ناتج عن المصلحة الشخصية يُؤثر على مبدأ الموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة ما لم يكن هذا المراجع قد استخدم أدوات حماية للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول.	
٥٠	قيام المراجع بالبحث عن أعمال جديدة عن طريق الإعلان أو غيره من أشكال التسويق الأخرى يخلق تهديداً يُؤثر على التزامه بالمبادئ الأساسية.	
٥١	يتعين على المراجع عدم الإضرار بسمعة المهنة عند الترويج للخدمات المهنية، وعليه أن يتحلى بالاستقامة والأمانة.	
٥٢	يتعين على المراجع عدم المبالغة في قيمة الخدمات المقدمة أو في مؤهلاته أو خبراته.	
٥٣	يتعين على المراجع عدم الإشارة بصورة مخلة أو عقد مقارنات غير حقيقية مع أعمال الغير.	
٥٤	تقديم الهدايا أو بعض أشكال الضيافة إلى المراجع أو أفراد أسرته المقربين، يخلق عادة تهديدات تُؤثر على التزام المراجع بالمبادئ الأساسية وذلك في حالة قبول الهدية من العميل.	
٥٥	تقديم الهدايا أو بعض أشكال الضيافة إلى المراجع أو أفراد أسرته المقربين، يخلق عادة تهديدات خاصة بالمصلحة الشخصية تُؤثر على مبدأ الموضوعية وذلك في حالة قبول الهدية من العميل.	
٥٦	تقديم الهدايا أو بعض أشكال الضيافة إلى المراجع أو أفراد أسرته المقربين، يخلق عادة تهديدات تتعلق بقيام العميل بممارسة ضغوط على المراجع، الأمر الذى ينشأ عنه التأثير على مبدأ الموضوعية خاصة في حالة الإعلان للعامة عن هذه الهدايا.	
٥٧	إذا رأى المراجع أن الهدايا المقدمة هي في السياق المعتاد للعمل دون أي قصد للتأثير عليه أو للحصول على معلومات منه، عندئذ قد يُقرر	

	المراجع عدم وجود تهديد هام يُؤثر على التزامه بالمبادئ الأساسية.	
٥٨	يتعين على المراجع ألا يتحمل المسئولية عن أموال أو أصول العميل ما لم يُقرر القانون ذلك، وفي هذه الحالة فإن الالتزام يكون قانوني على المراجع الحائز للأصول.	
٥٩	تخلق حيازة أصول العميل تهديدات تُؤثر على الالتزام بالمبادئ الأساسية، فيكون هناك تهديد ناتج عن المصلحة الشخصية يُؤثر على السلوك المهني والموضوعية.	
٦٠	يتعين على المراجع المعهود إليه بأموال أو أصول الغير توفير الحماية مقابل هذه التهديدات.	
٦١	يُشترط لتحقيق الموضوعية أن يتمتع المراجع الذي يُقدم خدمة التأكد(المراجعة) بالاستقلالية عن العميل.	
٦٢	يُعد استقلال المراجع شكلاً وموضوعاً أمراً ضرورياً لتمكينه من التوصل للنتائج أو التعبير عن النتائج دون تحيز أو تعارض مصالح أو تأثير غير مبرر من الغير.	
٦٣	عند قيام المراجع بتقديم الخدمات المهنية، عليه أن يأخذ في الاعتبار التهديدات التي تُؤثر على الموضوعية نتيجة وجود مصالح أو علاقات مع العميل أو مديريه أو مسئوليه أو موظفيه.	
٦٤	قد تنشأ تهديدات بسبب التآلف غير المهني مع العميل تُؤثر على الموضوعية بسبب علاقات أسرية أو شخصية أو علاقات عمل مع العميل.	

نموذج الإجابة:

١	خطأ	٢	خطأ	٣	خطأ	٤	صح	٥	صح
٦	خطأ	٧	خطأ	٨		٩	خطأ	١٠	خطأ
١١	خطأ	١٢	خطأ	١٣	خطأ	١٤	خطأ	١٥	صح
١٦	صح	١٧	صح	١٨	صح	١٩	خطأ	٢٠	صح
٢١	صح	٢٢	خطأ	٢٣	صح	٢٤	صح	٢٥	صح
٢٦	صح	٢٧	صح	٢٨	صح	٢٩	صح	٣٠	صح
٣١	صح	٣٢	صح	٣٣	صح	٣٤	صح	٣٥	صح
٣٦	صح	٣٧	صح	٣٨	صح	٣٩	صح	٤٠	خطأ
٤١	صح	٤٢	صح	٤٣	صح	٤٤	صح	٤٥	صح
٤٦	صح	٤٧	صح	٤٨	صح	٤٩	صح	٥٠	صح
٥١	صح	٥٢	صح	٥٣	صح	٥٤	صح	٥٥	صح
٥٦	صح	٥٧	صح	٥٨	صح	٥٩	صح	٦٠	صح
٦١	صح	٦٢	صح	٦٣	صح	٦٤	صح		

السؤال الثانى: اختر الاجابة الصحيحة لكل مما يلى:

١- تتمثل أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في النواحي التالية:
أ. تمكين مهنة المحاسبة والمراجعة من إعطائها قيمة اجتماعية.
ب. الحفاظ على كفاءة ونزاهة وفعالية البيانات المالية المعروضة.
ج. تعزيز الثقة في أداء المحاسبين المهنيين.
د.كل ما سبق.

٢- تهدف أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة إلي تحقيق الآتي:
أ. رفع مستوي مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة علي كرامتها.
ب. تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم.
ج. عدم تدخل الجهات السياسية في شئون مهنة المحاسبة والمراجعة.
د.كل ما سبق.

٣- من الأسباب التى دفعت العديد من المنظمات المهنية إلى وضع نموذج معياري لأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة:
أ. تعارض خصائص المعلومات المحاسبية.
ب. التغير والتطور المستمر في قوانين الشركات.
ج. تعارض المصالح المالية بين الأطراف ذات الصلة.
د. كل ما سبق.

٤- تنقسم قواعد السلوك المهني من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها إلى نوعين هما:
أ. قواعد قانونية وقواعد تنظيمية.
ب. قواعد مكتوبة وقواعد عرفية.
ج. قواعد إلزامية وقواعد إختيارية.
د.لا شئ مما سبق.

٥- تنقسم قواعد السلوك المهني من حيث السلطة أو الجهة التي وضعتها إلى نوعين هما:
أ. قواعد قانونية وقواعد تنظيمية.

ب.قواعد مكتوبة وقواعد عرفية.

ج. قواعد إلزامية وقواعد إختيارية.

د.لا شئ مما سبق.

٦- ظهرت قواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة في صور ومسميات عديدة مثل:

أ. معايير السلوك الأخلاقى.

ب. آداب وسلوك المهنة.

ج. قواعد السلوك المهني.

د.كل ما سبق.

٧- يجب على المراجع أو المحاسب أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية . هذه القاعدة تعرف بـ:

أ. الالتزام بالمصداقية والنزاهة.

ب.الالتزام بالموضوعية والاستقلالية.

ج. الالتزام بالعناية المهنية الواجبة.

د.الالتزام بالمسئولية والسرية.

٨- يعنى أن يُؤدى المحاسب مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية:

أ. الالتزام بالمصداقية والنزاهة.

ب.الالتزام بالموضوعية والاستقلالية.

ج. الالتزام بالعناية المهنية الواجبة.

د.الالتزام بالمسئولية والسرية.

٩- يعنى امتناع المراجعون عن كشف المعلومات السرية خارج الشركة، والتي يُمكن الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية:

أ. الالتزام بالمصداقية والنزاهة.

ب.الالتزام بالموضوعية والاستقلالية.

ج. الالتزام بالعناية المهنية الواجبة.

د. الالتزام بالمسئولية والسرية.

١٠-يُشير إلى ضرورة أن يتجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد:

أ. الاستقلال الذهنى.

ب.الاستقلال الظاهرى.

ج.الأمانة والنزاهة.

د. لا شئ مما سبق.

١١-يعنى أن تكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المراجع وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة التى يُراجعها:

أ.الاستقلال الذهنى.

ب.الاستقلال الظاهرى.

ج.الأمانة والنزاهة.

د.لا شئ مما سبق.

١٢-تتصف القواعد والإرشادات التى أصدرتها المنظمات المهنية بأنها:

أ.تُعتبر إرشادات تفصيلية لمزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.

ب.تُعتبر إلزام للمحاسبين عند مزاولة المهنة .

ج.تشرح سلوك المحاسب أو المراجع عند مزاولة المهنة.

د.كل ما سبق.

١٣-الجهة التى أعدت الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة هى:

أ. نقابة التجاريين.

ب.وزارة المالية.

ج.جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

د. كليات التجارة.

١٤-يفرض مبدأ ..... التزاماً على جميع المحاسبين المهنيين بعدم التخلى عن الحكم المهني السليم بسبب أي تحيز أو تعارض مصالح أو تأثير من الغير لا مبرر له.

أ. الموضوعية.

ب. الأمانة والنزاهة.

ج. الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

د. لا شئ مما سبق.

١٥-يُسمح للمراجع الإفصاح عن المعلومات السرية في عدة أحوال منها:

أ. أن يسمح القانون أو العميل بالإفصاح عن المعلومات السرية.

ب. أن يكون الإفصاح عن المعلومات السرية مطلباً قانونياً.

ج. وجود واجب أو حق مهني للإفصاح عن المعلومات مع عدم حظر القانون لذلك.

د. كل ما سبق.

١٦-من أمثلة تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية والتى تتعلق بالمصلحة الشخصية للمراجع:

أ. القيام بخدمات أخرى للعميل تُؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية خدمة التأكد.

ب. القيام بدور المحامي نيابة عن العميل في القضايا و حل المنازعات مع الغير.

ج. ارتباط المسئولين عن فريق عمل المراجعة لفترة طويلة بالعميل.

د. الاعتماد بصورة غير مناسبة على إجمالى الأتعاب من عميل واحد.

١٧-من أمثلة تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية والتى تتعلق بالتآلف غير المهنى مع العميل:

أ. القيام بخدمات أخرى للعميل تُؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية خدمة التأكد.

ب. القيام بدور المحامي نيابة عن العميل في القضايا و حل المنازعات مع الغير.

ج. ارتباط المسئولون عن فريق عمل المراجعة لفترة طويلة بالعميل.

د. الاعتماد بصورة غير مناسبة على إجمالى الأتعاب من عميل واحد.

١٨-من أمثلة تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية والتى تتعلق بالمراجعة الذاتية:

أ. القيام بخدمات أخرى للعميل تُؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية خدمة التأكد.

ب.القيام بدور المحامي نيابة عن العميل في القضايا و حل المنازعات مع الغير.
ج. ارتباط المسئولون عن فريق عمل المراجعة لفترة طويلة بالعميل.
د.الاعتماد بصورة غير مناسبة على إجمالى الأتعاب من عميل واحد.

١٩-من أمثلة تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية والتى تتعلق بالدفاع عن مصلحة العميل (التأييد):
أ. القيام بخدمات أخرى للعميل تُؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية خدمة التأكد.
ب.القيام بدور المحامي نيابة عن العميل في القضايا و حل المنازعات مع الغير.
ج. ارتباط المسئولون عن فريق عمل المراجعة لفترة طويلة بالعميل.
د.الاعتماد بصورة غير مناسبة على إجمالى الأتعاب من عميل واحد.

٢٠-يُعتبر ربط الأتعاب بتحقيق شروط معينة (الأتعاب المشروطة) أحد صور تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية المرتبطة بـــ .....
أ. الدفاع عن مصلحة العميل (التأييد).
ب.التآلف غير المهنى مع العميل.
ج. المراجعة الذاتية.
د.المصلحة الشخصية للمراجع.

٢١-يُعتبر إعداد تقارير عن تشغيل النظم المالية بعد المشاركة في تصميمها أو تنفيذها أحد صور تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية المرتبطة بـــ .....
أ. الدفاع عن مصلحة العميل (التأييد).
ب.التآلف غير المهنى مع العميل.
ج. المراجعة الذاتية.
د.المصلحة الشخصية للمراجع.

٢٢-يُعتبر الترويج للأسهم أو الأوراق المالية الخاصة بشركة مقيدة بالبورصة عندما تكون هذه الشركة عميل للمراجع أحد صور تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية المرتبطة بـــ .....
أ. الدفاع عن مصلحة العميل (التأييد).
ب.التآلف غير المهنى مع العميل.

ج. المراجعة الذاتية.

د.المصلحة الشخصية للمراجع.

٢٣-يُعتبر قبول هدايا أو مجاملات من العميل ما لم تكن قيمة الهدية ضئيلة للغاية أحد صور تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية المرتبطة بـــ .....

أ.الدفاع عن مصلحة العميل (التأييد).

ب.التآلف غير المهنى مع العميل.

ج. المراجعة الذاتية.

د. المصلحة الشخصية للمراجع.

٢٤-من أمثلة الضغوط التى يفرضها العميل على المراجع:

أ. تهديد المراجع باستبداله أو الاستغناء عنه.

ب.تهديد المراجع بالمقاضاة.

ج. ممارسة ضغوط علي المراجع لتقليل نطاق العمل بغرض خفض الأتعاب.

د.كل ما سبق.

٢٥-تعمل أدوات حماية المراجع من التهديدات على:

أ. التخلص من هذه التهديدات.

ب.تخفيض هذه التهديدات إلى مستوى معقول.

ج. التخلص من هذه التهديدات أو تخفضها إلى مستوى معقول.

د.لا شيء مما سبق.

٢٦-تُصنف أدوات حماية المراجع من التهديدات إلى:

أ. أدوات حماية تفرضها المهنة أو التشريعات أو اللوائح.

ب.أدوات حماية تفرضها بيئة العمل.

ج. أ & ب صحيحتان.

د.لا شيء مما سبق.

٢٧-من أدوات الحماية التي تفرضها المهنة أو التشريعات أو اللوائح:

أ. تركيز المسئولون في مكتب المراجعة على أهمية الاستقلال في ممارسة العمل.

ب.آليات حوكمة الشركات.

ج. وجود سياسات وإجراءات لتنفيذ رقابة الجودة على مهمة المراجعة والإشراف عليها.

د.لا شيء مما سبق.

٢٨-من أدوات الحماية التي تفرضها بيئة العمل:

أ. المعايير المهنية.

ب. آليات حوكمة الشركات.

ج. وجود سياسات وإجراءات لتنفيذ رقابة الجودة على مهمة المراجعة والإشراف عليها.

د.لا شيء مما سبق.

٢٩-من أدوات الحماية العامة التي تفرضها بيئة العمل في مكتب المراجعة:

أ. تركيز المسئولون في مكتب المراجعة على أهمية الاستقلال في ممارسة العمل.

ب.قيام المسئولون في مكتب المراجعة بحث فرق عمل المراجعة على التصرف وفقاً للصالح العام.

ج. وجود سياسات وإجراءات لتنفيذ رقابة الجودة على مهمة المراجعة والإشراف عليها.

د.كل ما سبق.

٣٠-من أدوات الحماية العامة التي تفرضها بيئة العمل الخاصة بمهمة تأكد (مراجعة) معينة:

أ. إشراك مراجع آخر لفحص الأعمال التي تمت أو تقديم المشورة عند الضرورة.

ب.قيام المسئولون في مكتب المراجعة بحث فرق عمل المراجعة على التصرف وفقاً للصالح العام.

ج. وجود سياسات وإجراءات لتنفيذ رقابة الجودة على مهمة المراجعة والإشراف عليها.

د.لا شيء مما سبق.

٣١-من أدوات الحماية المتاحة من خلال النظم والإجراءات المطبقة لدى العميل:

أ. وجود موظفين ذوي خبرة وأقدمية لدى العميل لاتخاذ القرارات الإدارية.

ب. قيام العميل بتنفيذ إجراءات داخلية تضمن الخيارات الموضوعية عند التكليف بمهام خلاف مهام المراجعة.

ج. وجود هيكل تنظيمي لحوكمة الشركات لدى العميل.

د. كل ما سبق.

٣٢-تختص قواعد السلوك الأخلاقي للمراجعين والتهديدات وأدوات الحماية الممكنة بـــ:

أ. تعيين المراجع.

ب. تعارض المصالح.

ج. الآراء الثانية.

د. كل ما سبق.

٣٣-تختص قواعد السلوك الأخلاقي للمراجعين والتهديدات وأدوات الحماية الممكنة بـــ:

أ. الأتعاب أو مقابل الخدمات.

ب. تسويق الخدمات المهنية.

ج. الهدايا والضيافة.

د. كل ما سبق.

٣٤-تختص قواعد السلوك الأخلاقي للمراجعين والتهديدات وأدوات الحماية الممكنة بـــ:

أ. حيازة أصول العملاء.

ب. الموضوعية – كافة الخدماتالمهنية.

ج. استقلال المراجع.

د. كل ما سبق.

٣٥-من أدوات الحماية الضرورية للتخلص من المخاطر أو تخفيضها إلى حد مقبول:

أ. الفهم السليم لطبيعة نشاط العميل ودرجة تعقد عملياته.

ب. اكتساب خبرات تتعلق بالمتطلبات التنظيمية أو شروط إعداد التقارير.

ج. أ & ب صحيحتان.

د. لا شيء ما سبق.

٣٦-من أدوات الحماية الضرورية للتخلص من المخاطر أو تخفيضها إلى حد مقبول:

أ. تعيين عدد كاف من المراجعين الذين يملكون الكفاءات المطلوبة.

ب. اللجوء إلى الخبراء عند الضرورة.

ج. أ & ب صحيحتان.

د. لا شيء ما سبق.

٣٧-من أدوات الحماية الضرورية للتخلص من المخاطر أو تخفيضها إلى حد مقبول:

أ. الاتفاق على إطار زمني واقعي لأداء المهمة.

ب. الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة المصممة لتقديم تأكيد معقول بعدم قبول عمليات محددة إلا إذا كانت هناك القدرة على تنفيذها بكفاءة.

ج. أ & ب صحيحتان.

د. لا شيء ما سبق.

٣٨-يلتزم المراجع الحالي بمبدأ الحفاظ على السرية، وإذا أراد مناقشة الأمور المتعلقة بالعميل مع المراجع الجديد فإن الأمر يتوقف على:

أ. الحصول على إذن من العميل.

ب. المتطلبات القانونية والأخلاقية المتعلقة بالإفصاح عن أي معلومات.

ج. أ & ب صحيحتان.

د. لا شيء ما سبق.

٣٩-تتضمن أدوات الحماية بناء على الظروف التي ينشأ عنها تعارض المصالح:

أ. إحاطة العميل بكل ما من شأنه أن يُؤدى إلى تعارض المصالح.

ب. إحاطة كافة الأطراف المعنية بأن المراجع يعمل لأكثر من طرف مرتبطين بمعاملات أو موضوعات بها تعارض مصالح.

ج. إحاطة العميل بأن المراجع لا يُقدم خدمات حصرية لعميل بعينه.

د. كل ما سبق.

٤٠-تتضمن أدوات الحماية بناء على الظروف التي ينشأ عنها تعارض المصالح:

أ. استخدام فرق عمل مختلفة من المراجعين لأداء المهام المتعارضة.

ب. التأكيد على عدم تداول المعلومات بين فرق العمل وخاصة ما يتعلق بالمعلومات السرية.

ج. وجود إرشادات واضحة لفرق العمل بشأن ما يتعلق بقضايا الأمن والسرية وسلامة المعلومات.

د.كل ما سبق.

٤١-تتضمن أدوات الحماية بناء على الظروف التي ينشأ عنها تعارض المصالح:

أ. استخدام تعهدات الحفاظ على السرية التي يُوقع عليها المراجعون والشركاء في مكتب المراجعة.

ب. الفحص الدوري لاستخدام أدوات الحماية، وذلك بمعرفة أحد أفراد الإدارة العليا بمكتب المراجعة من غير المشتركين في مهام مع العميل.

ج. أ & ب صحيحتان.

د. لا شيء ما سبق.

٤٢-تتضمن أدوات الحماية المتعلقة بتحديد الأتعاب أو مقابل الخدمات:

أ. إحاطة العميل بشروط العملية، وخاصة، أسس تحديد الأتعاب والخدمات التي تُغطيها الأتعاب.

ب. تخصيص الوقت المناسب وفريق العمل المؤهل للعملية.

ج. أ & ب صحيحتان.

د. لا شيء ما سبق.

٤٣-تتضمن أدوات الحماية المتعلقة بالعمولة التي يحصل عليها المراجع من طرف آخر:

أ. الإفصاح للعميل عن أي ترتيبات خاصة بدفع عمولة إلى مراجع آخر نظير الأعمال المحالة منه.

ب. الإفصاح للعميل عن أي ترتيبات خاصة بالحصول على عمولة نظير إحالة العميل لمراجع آخر.

ج. الحصول على اتفاق مسبق من العميل بشأن الترتيبات الخاصة بالعمولات التي يحصل عليها من الغير نظير بيع سلع أو خدمات العميل.

د. كل ما سبق.

٤٤-تتضمن أدوات الحماية المتعلقة بحيازة أصول العملاء:

أ. حفظ هذه الأموال منفصلة عن أمواله الشخصية أو أموال مكتب المراجعة.

ب. استخدام هذه الأموال في الأغراض التي حصل عليها من أجلها فقط.

ج. أ & ب صحيحتان.

د. لا شيء ما سبق.

٤٥-تتضمن أدوات الحماية المتعلقة بحيازة أصول العملاء:

أ. الاستعداد في جميع الأوقات لتقديم حساب لأي أشخاص مخول لهم الاطلاع على هذه الحسابات.

ب. الالتزام بكافة القوانين واللوائح الخاصة بحيازة هذه الأصول والمحاسبة عنها.

ج. أ & ب صحيحتان.

د. لا شيء ما سبق.

٤٦-تتضمن أدوات الحماية المتعلقة الموضوعية – كافة الخدمات:

أ. الانسحاب من فريق العمل.

ب. تطبيق إجراءات إشرافية ورقابية.

ج. مناقشة الأمر مع المسئولين عن الحوكمة لدى العميل.

د. كل ما سبق.

٤٧-تتضمن أدوات الحماية المتعلقة الموضوعية – كافة الخدمات:

أ. إنهاء العلاقة المالية أو علاقة العمل التي ينشأ منها التهديد.

ب. مناقشة الأمر مع المستويات الإدارية العليا داخل مكتب المراجعة.

ج. أ & ب صحيحتان.

د. لا شيء ما سبق.

٤٨-تتضمن الحالات التي تُهدد استقلال المراجع:

أ. قيام المراجع بتقديم خدمات أخرى للعميل بخلاف خدمات التأكيد.

ب. وجود علاقات تجارية مشتركة مع العميل.

ج. وجود علاقات عائلية مع أحد المديرين أو المسئولين العاملين لدى العميل.

د. كل ما سبق.

٤٩-من الحالات التي تُهدد استقلال المراجع:

أ. الانضمام اللاحق للمراجع للعمل كموظف هام لدى العميل.

ب.وجود مصلحة مالية مع العميل.

ج. الارتباط طويل الأجل بين كبار المراجعين في مكتب المراجعة والعميل.

د. كل ما سبق.

٥٠-من الإجراءات الوقائية لتجنب أي تهديد لاستقلالية المراجع:

أ. التجرد من المصالح المالية أو أية حقوق ملكية.

ب. إنهاء أو تغيير طبيعة العلاقة الشخصية أو المهنية مع العميل.

ج. تقديم العمل لشركاء أو مراجعين آخرين لإجراء فحص إضافي.

د. كل ما سبق.

٥١-من الإجراءات الوقائية لتجنب أي تهديد لاستقلالية المراجع:

أ. منع أعضاء فريق المراجعة من المشاركة في صنع قرار مهم يتعلق بالارتباط مع العميل.

ب. إنهاء أو تعديل بعض أنواع محددة من الخدمات المنفذة والتي تضمنها الارتباط مع العميل.

ج. سحب عضو فريق عمل المراجعة الذي يثبت أن له مصلحة شخصية مع العميل.

د. كل ما سبق.

نموذج الإجابة

١	د	٢	د	٣	د	٤	ب	٥	أ
٦	د	٧	أ	٨	ج	٩	د	١٠	أ
١١	ب	١٢	د	١٣	ج	١٤	أ	١٥	د
١٦	د	١٧	ج	١٨	أ	١٩	ب	٢٠	د
٢١	ج	٢٢	أ	٢٣	ب	٢٤	د		
٢٥	ج	٢٦	ج	٢٧	ب	٢٨	ج	٢٩	د
٣٠	أ	٣١	د	٣٢	د	٣٣	د	٣٤	د
٣٥	ج	٣٦	ج	٣٧	ج	٣٨	ج	٣٩	د
٤٠	د	٤١	ج	٤٢	ج	٤٣	د	٤٤	ج
٤٥	ج	٤٦	د	٤٧	ج	٤٨	د	٤٩	د
٥٠	د	٥١	د						

الفصل السادس:
أثر أخلاقيات المهنة وحوكمة الشركات على المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح

المبحث الأول
المحاسبة الإبداعية وإدارةالأرباح

١/١/٦. مقدمة:

يتمثل الهدف الرئيس للمحاسبة كعلم اجتماعي في خدمة مستخدمي القوائم المالية عن طريق تقديم معلومات تتميز بالمصداقية والنزاهة بحيث يُمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فمن المتعارف عليه أن كل المداخل النظرية للمحاسبة لها جانب أخلاقي يرتكز على ثلاثة مبادئ أخلاقية هي:

١- العدالة: وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة.

٢- الصدق: ويعني المطابقة للحقيقة.

٣- عدم التحيز: ويعني القيام بإعداد القوائم والتقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين، دون تغليب مصالح فئة على حساب مصالح الفئات الأخرى.

هذا، وقد تلجأ الإدارة إلى التغيير في القواعد المحاسبية المطبقة بهدف تحقيق معلومات أكثر ملائمة أو تحقيق نمو واستقرار للوحدة الاقتصادية ، وبذلك يُعتبر سلوكاً كفء ، وقد تستهدف الإدارة تحقيق أهداف أو مصالح ذاتية فيعد سلوكاً انتهازياُ لا أخلاقياً .

٢/١/٦. مفهوم المحاسبة الابداعية:

يُقصد بالمحاسبة الإبداعية أو الخلاقة اتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل حسابات الشركة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي أو حجم أرباحها الصافية أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي.

يُشير البعض إلى أن مصطلح المحاسبة الإبداعية يُطلق على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات الشركات في بعض الأحيان سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) إما في ربحيتها أو في مركزها المالي وذلك عن طريق استغلال

الثغرات المتواجدة في أساليب المراجعة الخارجية أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تُتيح المعايير المحاسبية للمنشأة إتباعها في مجالات القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية، مما يُؤثر سلباً على نوعية الأرقام التي تُظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي ومن ثم تُوثر على مصداقية النسب المالية.

ويرى البعض أن المحاسبة الإبداعية ما هي إلا عملية تلاعب وغش بطرق مشروعة لا يُحاسب عليها القانون وأخرى غير مشروعة ، تلجأ إليها الشركات عندما تسوء أوضاعها المالية ولا ترغب إدارتها في الاعتراف بالواقع بحيث تظل تتلقى الاعجاب بالإنجاز المزعوم بدل العقاب على التراجع وسوء التصرف .

ويُطلق على المحاسبة الإبداعية أو الابتكارية بهذه الصفة لأنها تتبع أساليب مبتدعة في إخفاء أو إظهار أشياء غير موجودة، أي تخلق أحداث غير واقعية وبالتالي تخلق وضع غير صحيح وغير حقيقي للشركة.

تتضمن المحاسبة الإبداعية الأمور التالية:

١- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
٢- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.
٣- أن ممارسي المحاسبة الإبداعية، غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تُمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

٣/١/٦. أسباب ظهور المحاسبة الابداعية :

يُعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيس لظهور المحاسبة الإبداعية. فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزّعة ، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصلحة الموظّفين

في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة ، ومصلحة المسئولين في مصلحة الضرائب تحصيل ضرائب أكثر. وتعدد المصالح وتعارضها هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية.

تلجا إدارة الشركة إلى أساليب المحاسبة الابداعية لتحقيق عدة أهداف لعل أبرزها ما يلي :

١. تضخيم الأرباح بهدف:

- أن يتمكن المديرون وأعضاء مجلس الإدارة من التصرف في أسهمهم بأسعار مرتفعة.
- زيادة نصيب المديرين من الأرباح .
- ترغيب منشأة أخرى في شراء الشركة.

٢. تخفيض الأرباح بهدف:

- شراء أسهم الشركة في البورصة.
- تكوين احتياطيات سرية .
- التهرب من الضرائب .

٣. تدعيم وتقوية المركز المالي على خلاف الحقيقة بهدف:

- سهولة الحصول على قروض .
- ترغيب المستثمرين الجدد في الاستثمار في الشركة .
- بيع الشركة بقيمة مرتفعة إذا ما تم البيع على أساس صافي قيمة الأصول التي تُظهرها الميزانية.

٦/١/٤. صور المحاسبة الإبداعية:

٦/١/٤/١. إدارة الأرباح:

٦/١/٤/١/١. مفهوم إدارة الأرباح:

تُعد إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تمت مناقشتها في أدبيات المحاسبة. وهناك عدة مفاهيم لإدارة الأرباح نذكر منها ما يلى:

عُرفت إدارة الأرباح بأنها مجموعة من الممارسات التى تقوم بها الادارة للتأثير على الأرباح المنشورة في التقارير المالية باستخدام الأحكام والتقديرات الشخصية واستغلال المرونة التى تُتيحها مبادئ ومعايير المحاسبة لتحقيق مصالح ذاتية، قد تكون تنظيمية أو تعاقدية أو لها علاقة بسوق رأس المال.

كما عُرفت بأنها الاختيار المتعمد من بين السياسات والطرق المحاسبية للمرونة التى أتاحتها المعايير المحاسبية، وبما لا يتعارض مع تلك المعايير ظاهرياً، وذلك للتقرير عن أرباح غير حقيقية، إما لخداع بعض أصحاب المصالح، بشأن الأداء الاقتصادي الحقيقي للمنشأة، أو للتأثير على الاتفاقيات التعاقدية التى تعتمد على الأرقام المحاسبية لخدمة أغراض خاصة بالمديرين التنفيذيين والمتمثلة في تعظيم مكافآتهم، أو أغراض خاصة بالشركة منها رفع قيمة السهم في السوق.

وكذلك عرفت إدارة الأرباح بأنها سلوك تقوم به الإدارة ويُؤثر على الدخل الذي تُظهره القوائم المالية ولا يُحقق مزايا اقتصادية حقيقية ،وقد يُؤدي إلى أضرار في الأجل الطويل ، وتتحقق إدارة الأرباح عندما يقوم المديرون باستخدام الحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل التقارير المالية إما بتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة أو لإبرام تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية الخاصة، وتُؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للشركة .

٦/١/٤/١/٢. أهداف ودوافع إدارة الأرباح:

ترتبط إدارة الأرباح بإدارة الشركة على أساس أنها صاحبة الامتياز في هذا العمل ولها المصلحة الكبرى في انتهاج هذا الأسلوب ولأسباب متعددة، لذا يُمكن تصنيف دوافع الإدارة لإدارة الأرباح كالآتي:

١- دوافع تتعلق بالمتطلبات الرقابية والتنظيمية :

قد يتولد دافع لدي إدارة الشركة نحو القيام بممارسات إدارة الأرباح بنية تخفيض احتمال تعرض الشركة لبعض القيود التي تفرضها الجهات الرقابية وما يترتب عليها من تكاليف تسمى بالتكاليف السياسية، وقد تميل إدارة الشركة خصوصاً الشركات كبيرة الحجم إلي تخفيض الربح المعلن بنية تخفيض الضرائب التي يُمكن أن تتحملها الشركة أو تخفيض احتمال تعرض الشركة للوقوع تحت طائلة قانون منع الاحتكار أوتحت طائلة قوانين البيئة .

كما قد يتولد الدافع لدي إدارة الشركة نحو القيام بممارسات إدارة الأرباح للوفاء ببعض المتطلبات الرقابية أو التنظيمية، فعلي سبيل المثال تتطلب هيئة الأوراق المالية والمبادلات في الولايات المتحدة تحقيق الشركة حد أدني من الربح لاستمرار قيد أسهمها في البورصة وهنا تميل إدارة الشركة نحو القيام بممارسات إدارة الأرباح بنية زيادة الربح المحاسبي بهدف تجنب تعرض الشركة للشطب من القيد في البورصة.

٢- الدوافع التعاقدية :

تُستخدم البيانات المحاسبية عادة للمساعدة في تنظيم ورقابة العقود بين الشركة والعديد من أصحاب المصالح بها ، فعلي سبيل المثال تُستخدم عقود مكافأة الإدارة الصريحة والضمنية لربط مصالح الإدارة بمصالح حملة الأسهم، ويتم كتابة عقود القروض لتقييد تصرفات المديرين حتي لا يعملون ضد مصالح الدائنين، وتخلق مثل هذه العقود دوافع لإدارة الأرباح ، ومن أهم الدوافع التعاقدية لإدارة الأرباح:

- عقود مكافآت الإدارة.
- عقود القروض مع المقرضين.

- مفاوضات اتحاد العمال.
- عقود تعيين الإدارة العليا .

٣- خطط الحوافز والمكافآت:

تُعد من أهم دوافع إدارة الأرباح ، وتأخذ هذه الخطط أحد شكلين هما الحوافز النقدية أو خطط المكافآت في صورة أسهم ، وتتمثل في حصول الإدارة علي نسبة معينة من صافي الربح في صورة أسهم.

٤- مقابلة توقعات المحللين الماليين:

يُحاول المديرون تحقيق الأرباح المتوقعة من قبل محللي القوائم المالية نتيجة لتعرض إدارة الشركة لضغوط من قبل المستثمرين المهتمين بتوقعات المحللين الماليين، فغالباً ما لا يرضي المستثمرون عن الشركات التي تفشل في مقابلة هذه التوقعات ، وبناءً عليه يُوجد حافز لدى المديرين لتحقيق الأرباح المخططة لتفادي العقوبات التي من الممكن أن تتعرض لها إدارة الشركة إذا ما فشلت في مقابلة توقعات المحللين الماليين .

٥- تحقيق متطلبات نسبة المديونية أو الاقتراض:

تُعد نسبة المديونية إلى إجمالى الأصول من العوامل الهامة لقياس مؤشر الخطر لأى شركة لأن زيادتها تعني احتمال عدم قدرة الشركة علي سداد القروض وما عليها من التزامات للغير والاقتراب من العسر المالي وعدم استمرار الشركة ويجب أن تكون هذه النسبة أقل من الواحد الصحيح.

٦- تأجيل أو وقف قرار عزل الادارة:

أثبتت الدراسات أن رغبة القائمين علي الإدارة في الحفاظ علي مراكزهم الوظيفية تدفعهم إلي تحقيق مستوي مرضى من الربح باعتباره المقياس التقليدي لأداء الإدارة، بالتالي تأجيل أو وقف قرار عزل الإدارة.

٧- تحقيق متطلبات تغيير كيان الشركة أو الاقتناء أو الخصخصة:

أثبتت الدارسات أنه عند تحول الشركة من شركة مغلفة إلي شركة ذات اكتتاب عام أو عند الاندماج مع شركة أخرى سوف تلجأ الإدارة لزيادة الأرباح ، وبالتالي زيادة سعر السوق لسهم الشركة (زيادة قيمة الشركة).

٨- متطلبات زيادة أو تخفيض رأس المال:

تلجأ الإدارة لأساليب زيادة الأرباح في الفترات المالية السابقة لطرح أسهم زيادة رأس مال الشركة للاكتتاب العام حيث يُحدد سعر السهم علي أساس الأرباح ، بينما تلجأ الادارة للعكس عند تخفيض رأس المال .

هذا ، وتُوجد هناك عدة أسباب تدفع المديرين والمحاسبين في الشركات لابتداع طرق وأساليب محاسبية مشروعة وغير مشروعة للتلاعب بالحسابات المالية تتمثل في الآتي :

- **التأثير علي سمعة الشركة إيجابياً في السوق المالي.**
- **الحصول علي التمويل من البنوك والمؤسسات المالية .**
- **تحسين القوائم المالية باستخدام أساليب إدارة الأرباح للحصول علي تصنيف متقدم .**
- **حصول المديرون علي مكافآت كبيرة.**
- **تخفيض احتمال مخالفة شروط عقد الدين.**

٦/١/٤/١/٣.الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح:

لقد تناولت العديد من الدراسات تقسيم أساليب إدارة الأرباح والتي تُؤثر على القوائم المالية من عدة زوايا ، يُمكن أن نستخلص منها ما يلي :

١- من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية:

تُقسم أساليب إدارة الأرباح إلى أساليب تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP ومع معايير المحاسبة، وفي الغالب يتم تطبيق تلك المبادئ والمعايير من

حيث الشكل فقط دون الجوهر ، وقد يكون ذلك عمداً بهدف التضليل والتلاعب أو نتيجة سوء فهم للمعايير .

كما تشتمل أساليب إدارة الأرباح على أساليب مصطنعة ليس لها علاقة بالمبادئ أو المعاير المحاسبية مثل " أسلوب التلاعب الناتج عن التعاملات مع الشركات الشقيقة والأطراف ذوى العلاقة".

٢- من حيث نوع التأثير على القوائم المالية:

تنقسم أساليب إدارة الأرباح إلى أساليب مؤثرة على المضمون ، والمتمثل في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والتي تُعبر عن ملخص العمليات المالية وتدفق الموارد داخل الشركة وخارجها ، ويرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ والمعايير والقواعد التي يتم إعداد القوائم المالية وفقاً لها ، فقد تختار الإدارة من بين القواعد المحاسبية تلك القواعد التي تُؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها وذلك تبعاً لاستراتيجيتها دون النظر للبديل الأكفأ أو المناسب .

كما تشتمل المحاسبة الابداعية على أساليب مؤثرة على الشكل ، والذي يكمل المضمون ، ولكي يُحقق مضمون القوائم المالية الغرض منه فلابد أن يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها ، فمن خلال إعادة التبويب الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة يُمكن التأثير على الأداء الحقيقي للشركة ، مع أن التغيير في موقع بعض البنود لا يُؤثر على النتيجة النهائية ، إلا أنه يترك تأثير على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للشركة.

٣- من حيث طبيعة الأساليب :

تستخدم المحاسبة الإبداعية في تأثيرها على القوائم المالية نوعين من الأساليب هما:

أ- أساليب حقيقية :

أشارت بعض الدراسات إلى أنه يُمكن للإدارة التلاعب في رقم الربح من خلال القرارات الخاصة بالأمور التالية :

* مصروفات التشغيل. * المبيعات.
* بيع بعض الأصول الثابتة.
* تخفيض بعض المصروفات الاختيارية مثل " مصروفات البحوث والتطوير، مصاريف الإعلان ، مصروفات البيع والتوزيع ، المصروفات الإدارية والعمومية ".

هذا، ويتوافر في الأساليب الحقيقية المستخدمة في المحاسبة الإبداعية عنصرين مهمين: العنصر الأول التأثير على أرقام القوائم المالية سواء بالزيادة أو النقصان ، والعنصر الثاني توافر عنصر التعمد حيث تقوم الإدارة باللجوء إلى تلك الأساليب الحقيقية بشكل متعمد لتحقيق أهداف محددة.

ب- الأساليب الصورية أو الوهمية:

قد تستخدم المحاسبة الابداعية إلى جانب الأساليب الحقيقية الأساليب الصورية أو الوهمية والتي أطلق عليها البعض "الأساليب المحاسبية" لاعتمادها على مجموعة من الأساليب والمتغيرات المحاسبية في التأثير على أرقام القوائم المالية ، بينما أطلق عليها البعض الآخر "الاتجاه الدفتري" حيث تترجم هذه الأساليب في معالجات وتسويات محاسبية تنعكس على مكونات ومفردات ما هو مسجل بالدفاتر حيث يُعاد تخصيصها وتبويبها وفقاً لمفاهيم مختلفة ، وتشتمل هذه الأساليب الوهمية على مجموعة من الوسائل أهمها : التقديرات المحاسبية ، إدارة الاستحقاقات المحاسبية ،الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة، إدارة الإفصاح.

<u>هناك أسلوبان أساسيان للتلاعب في العمليات المحاسبية هما:</u>

١. تضخيم الأرباح عن طريق تضخيم إيرادات الفترة أو تخفيض مصروفات الفترة ، ويعمل هذا الأسلوب على تحسين صافي الأرباح وذلك بتضمين إيرادات العام الحالي بعض الأرباح التي يجب أن يتم إثباتها في فترات لاحقة مما يُؤدي إلى تخفيض إيرادات وأرباح الفترات المستقبلية ، والشركات التي تقوم باتباع ذلك الأسلوب عادة ما تُراهن على إمكانية تحسين أرباح الفترات المستقبلية، وفي حالة

عدم حدوث هذا التحسن سيستمر دائماً الحافز لإدارة تلك الشركات على التلاعب في الأرباح خلال الفترات المختلفة لحين تحسين الأرباح بصورة طبيعية في المستقبل .

٢. تخفيض أرباح العام الحالي عن طريق تخفيض إيرادات العام أو تضخيم مصروفات العام. ويُؤدي هذا الأسلوب إلى ترحيل الأرباح إلى فترات مستقبلية على حساب الفترة الحالية ، فأحياناً تقوم الشركات بالإسراع في إظهار مصروفاتها غير المستحقة خلال العام الحالي مما يُؤدى إلى تخفيض الأرباح، وذلك بغرض التهرب من الضرائب أو حصول الإدارة على الفرصة لإظهار أرباح أكثر في المستقبل مما يُعطي الانطباع أن إدارة الشركة قامت بعمل جيد في تحويل النتائج السلبية الحالية إلى أرباح إيجابية في المستقبل.

وهناك سبع آليات تم كشفها وتحديدها من قبل مركز الابحاث والدراسات المالية والتحليل في الولايات المتحدة الأمريكية يُمكن استخدامها للتلاعب في القوائم المالية للشركات، وهذه الآليات السبع تندرج تحت الأسلوبين السابقين،وهى كالتالى.

١. تسجيل الإيرادات المستحقة لسنوات مالية أخرى في السنة الحالية، وبالتالي يجب التأكد أن الشركات تتبع القواعد المحاسبية المتعارف عليها بتسجيل الإيرادات في كل فترة بما يخصها ،حيث أن الإيراد يجب أن يتم تسجيله عند الانتهاء من العملية التي أدت إلى استحقاقه، مما يعني أن تكون الشركة قد التزمت بكافة مسؤولياتها تجاه العميل.

٢. تسجيل إيرادات وهمية: هناك بعض الشركات التي تفشل تماماً في تحقيق أية إيرادات، فتقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية في دفاترها وذلك لتضخيم الإيرادات، وعادة ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بأموال تم استلامها ولكن لا يُمكن اعتبارها كإيراد ناتج عن النشاط التشغيلي للشركة مثل إيرادات الاستثمارات المالية .

٣. تضخيم الإيرادات بالأرباح الرأسمالية والتي لا تكون متكررة وغير ناتجة عن النشاط الحقيقي للشركة مثل إيرادات بيع أصول ثابتة أو إعادة تقييم بعض أرصدة الميزانية لخلق إيرادات وهمية.

٤. ترحيل مصروفات تخص العام الحالي لأعوام تالية، وأكبر مثال على ذلك عندما تقوم الشركة برسملة بعض المصروفات التشغيلية وعدم تحميلها لقائمة الدخل للعام الحالي وذلك لاستهلاكها خلال سنوات مقبلة مما ينتج عنه زيادة صافي الأرباح خلال العام الحالي ، وأيضاً قد يتم ذلك عن طريق تغيير بعض السياسات المحاسبية المستخدمة لترحيل المصروفات لأعوام تالية أي عن طريق تقليل الاحتياطيات والمخصصات.

٥. عدم تسجيل أو تعمد تخفيض الالتزامات بغير وجه حق .

٦. ترحيل الإيرادات الحالية إلى فترات تالية، فبعض الشركات قد لا تقوم بتسجيل إيراداتها الحالية في هذه الفترة ليتم تسجيلها في أعوام تالية ، وأن ذلك الأسلوب يخلق انطباع أن الشركة دائماً ما تُحافظ على ثبات مستوى إيراداتها المحققة على مدار عدة سنوات(تمهيد الدخل).

٧. تسجيل بعض المصروفات التي تخص فترات مستقبلية خلال الفترة الحالية وذلك لإظهار البيانات المالية لفترات مستقبلية بصورة أفضل مما يُؤدي إلى تحسين صورة القوائم المالية عن الفترات المستقبلية ويُعطي انطباعاً أن الشركة قامت بالمجهود اللازم لتحسين الوضع المالي.

٦/١/٤/١/٤.الإطار العام لممارسات المحاسبة الابداعية :

أولاً. الممارسات الخاصة بالإيرادات:

١- التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد:

طبقاً لمبادئ ومعايير المحاسبة يتم الاعتراف بالإيراد أي إثباته وتسجيله بالدفاتر المحاسبية والقوائم المالية إذا ما تم اكتسابه وتحققه ، ويكتسب الإيراد بصفة عامة بتسليم السلعة أو تقديم الخدمة محل البيع للعميل ، ويتحقق الإيراد بتحصيله أو التأكد من

تحصيله بدرجات كافية ، وقد تُؤدي بعض الممارسات المحاسبية الخطأ إلى الاعتراف بالإيراد في فترة محاسبية معينة على الرغم من عدم توافر شروط الاعتراف به ، ومن بين تلك الممارسات ما يلي :

أ- تسجيل إيرادات بالفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع ستتم في الفترة التالية:

تقوم الشركة بذلك بهدف تضخيم إيرادات الفترة وأرباحها كي تتفق مع ما قد أعلنته الشركة من توقعات في هذا الشأن ، ويتم ذلك بالتلاعب في تواريخ مستندات وسجلات شحن البضاعة المباعة خلال الفترة المحاسبية التالية كي تظهر على أنه قد تم شحنها إلى العملاء خلال الفترة المنتهية وبالتالي تسجيلها كإيرادات عن هذه الفترة ، وقد يتضمن ذلك التلاعب في الساعة الداخلية لأجهزة الحاسب بتأخيرها إلى تاريخ سابق كي يتم إصدار مستندات الشحن وفواتير البيع سابقة لتواريخ الشحن الفعلي .

ب- تسجيل إيرادات عن عمليات البيع غير التامة وبضاعة الأمانة:

- عمليات البيع غير التامة : تقوم الشركة بالاتفاق مع بعض العملاء على قيامهم بإرسال أوامر شراء بكميات كبيرة دون التزامهم باستلام تلك البضاعة أو تحملهم المسؤولية عنها ، وتقوم الشركات بتسجيل تلك البضاعة كمبيعات على الرغم من عدم تسليمها للعملاء وأحياناً تقوم بشحنها لمخازن سرية وتُسجل بمستندات الشحن أنه قد تم شحن وتسليم البضاعة للعملاء .

- بضاعة الأمانة لدى وكلاء البيع: قد تقوم الشركة بشحن كميات كبيرة من البضائع قبل نهاية الفترة المحاسبية إلى وكلاء البيع وتسجيل تلك البضاعة كمبيعات على الرغم من أنها مازالت طرف الوكلاء على سبيل الأمانة ويحق للوكلاء إعادتها للشركة في وقت لاحق إذا لم يتم بيعها وبالتالي فإنها مازالت مملوكة للشركة ولا يجب تسجيلها كمبيعات .

- تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية : تقوم الشركات بإبرام عقود بيع مع بعض العملاء وتسليمهم البضاعة وتسجيلها كمبيعات، وفي الوقت ذاته يتم الاتفاق مع هؤلاء العملاء سراً على إعطائهم الحق في رد البضاعة المستلمة أو

جزء منها في وقت لاحق أو المفاوضة على تخفيض أسعار البيع المثبتة بالعقود الأصلية .

ج - تضخيم المبيعات بإيرادات خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل :

تقوم بعض الشركات المنتجة للسلع الرأسمالية أو برامج الحاسب بإبرام عقود بيع شاملة مع عملائها تشمل بيع السلعة الرأسمالية وتقديم خدمات الصيانة لفترات قادمة فضلاً عن تقسيط ثمن البيع مقابل فوائد.

ووفقاً لمعايير المحاسبة فإنه في الفترة المحاسبية التي تم خلالها البيع يجب على الشركة أن تعترف وتسجل في دفاترها كإيرادات فقط جزء من إجمالي قيمة العقد يُمثل ثمن البيع على أساس نقدي بينما يجب توزيع الإيرادات المرتبطة بخدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل على الفترات المحاسبية اللاحقة التي يتم فيها تقديم هذه الخدمات وتُستحق فيها الأقساط ، وقد تقوم بعض الشركات بتسجيل إجمالي قيمة العقد كمبيعات في الفترة التي تم البيع خلالها دون فصل وتأجيل إيرادات الخدمات وفوائد التمويل للفترات اللاحقة .

أن التلاعب في تلك العقود يُؤدى إلى تضخيم ثمن البيع الحالي على حساب تخفيض قيمة إيرادات خدمات ما بعد البيع وبالتالي الاعتراف بأكبر قدر من إجمالي إيرادات العقد في الفترة المحاسبية التي تم البيع فيها وذلك على حساب تخفيض إيرادات الفترات المحاسبية التالية .

٢- تسجيل الإيرادات بأكثر من قيمتها عن طريق تخفيض أو عدم احتساب مخصص للمردودات والمرتجعات المتوقعة من مبيعات الفترة المنتهية. حيث تُعطي بعض الشركات عادة لكبار العملاء الحق في رد البضاعة المباعة أو استبدالها خلال فترة معينة ، وتقوم الشركة في نهاية كل فترة محاسبية بتكوين مخصص لقيمة هذه المردودات المتوقعة ، و أحياناً تتعمد بعض الشركات التلاعب في تقدير قيمة المخصص اللازم .

ثانياً. الممارسات الخاصة بالمصروفات :

تتكبد الشركة في كل فترة محاسبية نفقات للحصول على سلع وخدمات من الغير، فإذا ما استنفدت هذه السلع والخدمات في أنشطة وعمليات الشركة خلال ذات الفترة فإنه يتم تسجيلها كمصروفات ، أما إذا لم تستنفد خلال الفترة فيتم ترحيلها إلى الميزانية كأصول حتى يتم استنفادها في الفترات اللاحقة .

وتتبع الشركات أحياناً ممارسات محاسبية خطأ للتلاعب بالمصروفات بغرض تخفيضها أو تضخيمها ، ومن هذه الممارسات :

أ- رسملة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة :

تقوم بعض الشركات بالتلاعب في مصروفات الفترة بتسجيلها كأصول فيما يُعرف برسملة المصروفات ويترتب على ذلك تضخيم أرباح الفترة الحالية على حساب تخفيض أرباح الفترات اللاحقة التي يتم خلالها استنفاد هذه المصروفات، ومن هذه الممارسات :

- تسجيل بعض مصروفات التشغيل الجارية كمصروفات رأسمالية .
- إخفاء مستندات بعض المصروفات لتسجيلها في فترة لاحقة.
- رسملة تكلفة تمويل بعض الأصول الثابتة على الرغم من عدم توفر شروط الرسملة .
- التلاعب في تسجيل استحقاق بعض المصروفات عن الفترة كمصروف الضرائب والتأمين.
- تحميل بعض المصروفات الخاصة بعقود أعمال منتهية خلال الفترة على عقود أخرى مازالت تحت التنفيذ ومسجلة كمخزون أعمال تحت التنفيذ.

ب- المبالغة في تقييم مخزون آخر الفترة :

قد تقوم الشركة بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم المخزون آخر الفترة بغرض تضخيم قيمة المخزون ، وتخفيض تكلفة البضاعة المباعة ،وبالتالي تضخيم الأرباح على غير الحقيقة ، ويشمل ذلك ما يلي :

- عدم تخفيض كمية وقيمة المخزون بكمية وقيمة الفاقد والتالف من البضاعة.

- استلام بضاعة من الموردين في نهاية الفترة وجردها وتقييمها وإدراجها ضمن المخزون، على الرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر كمشتريات وعدم تسجيل الدائنية المستحقة للموردين مقابلها .
- إجراء تحويلات وهمية بين المخازن لتغطية العجز في كمية المخزون .

ج- التلاعب في تكوين واستخدام المخصصات:

قد تقوم الشركة في نهاية كل فترة محاسبية بتكوين مخصصات لمواجهة التزامات متوقعة، ونظراً لأن هذه الالتزامات تكون غير محددة القيمة بصورة نهائية فإنه يتم تكوين هذه المخصصات بقيمة تقديرية ومن أمثلتها مخصص القضايا المتنازع عليها، وإذا تم تكوين هذه المخصصات فإن أي مبالغ يتم إنفاقها في الفترات التالية لسداد هذه الالتزامات يجب عدم تسجيلها كمصروفات وإنما تسجل خصماً من أرصدة هذه المخصصات.

وتقوم الشركات أحياناً بالتلاعب في تكوين واستخدام هذه المخصصات بغرض التحكم في مستوى الأرباح المحققة في كل فترة محاسبية بما يتناسب مع ما قد تُعلنه من توقعات في هذا الشأن ، وذلك عن طريق المغالاة في تقدير قيمة المخصصات في الفترات المحاسبية التي تُحقق أرباحاً مرتفعة وبالتالي تخفيض أرباح الفترة على غير الحقيقة ثم تقوم الشركة بتخفيض قيمة هذه المخصصات في الفترات التي تُحقق فيها أرباح أقل وتُسجل هذا الانخفاض كأرباح وبالتالي ترفع مستوى الأرباح في هذه الفترة على غير الحقيقة .

كما قد تقوم الشركة باستخدام المخصصات المكونة في غير الغرض الذي تم تكوينها من أجله وذلك باستخدامها لمواجهة التزامات محددة في تغطية مصروفات تشغيلية تخص الفترة الحالية وبالتالي تخفيض مصروفات الفترة الحالية وزيادة أرباحها على غير الحقيقة .

د- التلاعب في مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها :

قد يتم التلاعب في هذه المخصصات بتخفيضها بغرض تخفيض المصروفات المرتبطة بها وبالتالي زيادة أرباح الفترة على غير الحقيقة.

هـ - عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الأصول الثابتة وغير الملموسة:

يتم تسجيل الأصول الثابتة والأصول الغير ملموسة بالتكلفة التاريخية، فإذا ما حدث انخفاض في قيمة هذه الأصول نتيجة التقادم التكنولوجي أو الانخفاض الكبير في قيمتها الإنتاجية فإنه يجب تخفيض قيمة هذه الأصول مقابل تسجيل خسارة بقيمة هذا الانخفاض وقد لا تقوم الشركات بذلك .

ثالثاً: الممارسات الخاصة بالمعاملات الغير نقدية والمعاملات بشروط خاصة:

أ- المعاملات الغير نقدية : مثال المقايضة:

تقوم الشركات أحياناً بعمليات تبادل غير نقدية تُقدم فيها سلع وخدمات مقابل الحصول على سلع وخدمات أخرى ، دون أن يتم سداد أو تحصيل نقدية بإجمالي قيمة السلع والخدمات محل التبادل ، وتتطلب معايير المحاسبة أن يتم تسجيل هذه المعاملات بالقيمة العادلة للسلع والخدمات محل التبادل فإذا لم تكن هذه السلع والخدمات متداولة في سوق معروف ومستقر فإنه يكون من الصعب تحديد القيمة العادلة لهذه السلع والخدمات وهو ما قد يكون مجالاً للتلاعب وذلك بالمغالاة في تقدير القيمة العادلة بغرض إظهار أرباحاً عالية من عمليات التبادل على غير الحقيقة أو لتخفيض الأرباح تهرباً من الضرائب.

ب- المعاملات بشروط خاصة :

تقوم بعض الشركات أحياناً ببيع منتجاتها لبعض العملاء مقابل تعهدها بشراء سلع من هؤلاء العملاء بذات القيمة أو قيمة أكبر، وعند البيع يتم الاعتراف بالإيراد فوراً على الرغم من أن البيع كان معلقاً على شرط قيام الشركة بالشراء من العميل وبالتالي لم يكن الإيراد قد تحقق وقت البيع ، ومن ثم فقد تم تضخيم الإيرادات على غير الحقيقة.

رابعاً: الممارسات الخاصة بالمدفوعات للحصول على أعمال :

يُلاحظ قيام المسئولون ببعض الشركات بدفع رشاوي لبعض الجهات لتسهيل حصولها على عقود توريد أو أعمال أو امتيازات ، ويتم تسجيل تلك المدفوعات تحت

مسميات مختلفة مثل الخدمات الاستشارية ، خدمات مقاولي الباطن ، ويتضمن ذلك أيضاً تزوير مستندات لإثبات الحصول على هذه الخدمات الوهمية .

خامساً: ممارسات وتلاعبات من خلال تكوين شركات ذات غرض خاص، ومن الأمثلة على ذلك:

أ- تحويل الأصول المالية غير الجيدة إلى الشركات ذات الغرض الخاص :

قد تقوم الشركات بتحويل جزء من محفظة القروض والسلفيات لديها والتي قد تُمثل ديون غير جيدة إلى هذه الشركات مقابل مبالغ نقدية ، وحيث أن هذه الشركات لم تكن مملوكة للشركة الأم فعندها لن تدمجها في ميزانيتها المجمعة ، كما أن ميزانية الشركة لن تُظهر أية التزامات عرضية مرتبطة بالأصول المحولة وذلك على الرغم من أن الاتفاق قد يقضي بالتزامها بتحمل خسائر القروض التي لا يتم تحصيلها بصفة نهائية .

ب- تحويل بعض الالتزامات إلى الشركة ذات الغرض الخاص لإخفائها من ميزانية الشركة الأم ، أو لتحسين التدفقات النقدية .

ج- استخدام الشركات ذات الغرض الخاص في تقاضي عمولات وتحقيق أرباح غير مشروعة.

سادساً: الممارسات الخاصة بالإفصاح :

يُعتبر الافصاح متمماً للقوائم المالية ، حيث يعرض السياسات المحاسبية التي اتبعتها الشركة في إعداد القوائم المالية ، مع الإيضاح عن الأرقام الاجمالية والمعاملات ذات الطبيعة الخاصة وغيرها من الأحداث التي تُؤثر على القوائم المالية للشركة ، ولذا تهتم المعايير المحاسبية وقوانين سوق المال بوضع حداً أدنى لمتطلبات الافصاح بالقوائم المالية .

ويُلاحظ أن بعض الشركات لا تلتزم بمتطلبات الإفصاح إما نتيجة لنقص الوعي أو لتعمد إخفاء بعض الحقائق عن المستثمرين والدائنين، ويشمل ذلك ما يلي :

أ- عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة :

تتطلب قوانين وقواعد التداول في البورصة أن تُقدم الشركة تقريراً من مجلس الإدارة يستعرض فيه الموقف المالي والتشغيلي للشركة وسياساتها المستقبلية والمخاطر المحيطة بأنشطتها.

ب- كيفية الافصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة :

تتطلب المعايير أن تُفصح الشركة عن معاملاتها مع جميع الأطراف سواء من مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين أو غيرهم ، وأن عدم كفاية الافصاح عن تلك المعاملات قد يكون مؤشراً على وجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية .

ففي بعض الأحيان تقوم إدارة الشركة بتنفيذ معاملات بقيم غير عادلة بين الشركة وشركات خاصة بالمديرين أو شركات أقاربهم وتحقيق منافع خاصة من خلال تلك المعاملات على حساب الشركة والمساهمين بها .

٥/١/٤/١/٦. الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها:

تُعتبر مواجهة ممارسات إدارة الأرباح من الأمور الصعبة والمعقدة ، ولهذا يتعين على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بإدارة الأرباح وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، ونستعرض فيما يلى أهم الوسائل والأساليب المستخدمة للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها:

(١) لجان المراجعة: ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية ، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تُصدرها الشركات ، ولهذا الغرض فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة ، وفي عام 1972م أصدرت هيئة

سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة ، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة .

(٢)آليات حوكمة الشركات: بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم ، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هناك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أُطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يُعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات وذلك للحد من ظاهرة المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها بسبب عدم وجود الشفافية اللازمة .

(٣) خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يُمكن أن تُستخدم فيها كل معالجة ، ولهذا الأمر فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاته الأخيرة ألغى المعالجات البديلة في المعايير التى أصدرها ، ووضع معالجة قياسية في أغلب المعايير التى أصدرها.

وعن طريق تخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تصل من خلالها إلى النتيجة المرغوب فيها في عام ما ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة والتي قد تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

(٤) الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي :

أ - سن قواعد تُقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية (على سبيل المثال التقليل من استخدام الاحتياطيات أو حتى إلغاؤها حتى لا يُساء استخدامها) .

ب – تطبيق فرض " الثبات " ، ويُقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى اختارت شركة ما سياسة محاسبية تُناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تُناسبها تلك السياسات كما كانت ، وهنا تجدر الإشارة إلى أن هذا لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن الآثار المالية الناتجة عن تغيير تلك السياسات .

(٥) يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتبعها بعض الشركات، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب المراجعة ذات الكفاءة والمصداقية العالية ، حيث أن المراجع الكفء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها،والتي تُعتبر جوهرية بالنسبة للقوائم المالية .

(٦)تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم ، ويتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرون أو مستخدمو المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص ، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تُمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة .

(٧) تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد .

٦/١/٤/١/٦. المخاطر المترتبة على إدارة الأرباح :

من المعلوم أن اهتمام مستخدمي ومحللي القوائم المالية ينصب على صافي الدخل باعتباره المؤشر الدال على المقدرة الكسبية للشركة والذي يُؤدي ارتفاعه إلى زيادة مقدرتها الكسبية وزيادة أسعار أسهمها ، لذلك تهتم الإدارة بتعظيم صافي الدخل الذي ينعكس على شكل توزيعات الأرباح على المساهمين مما يجذب مساهمين جدد ويُؤدي إلى زيادة سعر سهم الشركة ، لذلك تلجأ الإدارة إلى العديد من الممارسات التي تُؤدي إلى زيادة صافي الدخل الموجود في قائمة الدخل إلا أن هذه الممارسات لا ينتج عنها أية تدفقات نقدية تشغيلية داخلة أو خارجة .

وعلى الرغم من توجهات الإدارة في ممارسة إدارة الأرباح وتحقيق منافع للمنشأة في الأجل القصير إلا أن الأساليب المستخدمة فيها مثل (الاستحقاقات الاختيارية ، التقديرات المحاسبية ، والتغيرات المحاسبية الاختيارية البديلة) وذلك لأغراض التأثير على أرقام القوائم المالية زيادة أو نقصاً إلى جانب توفر عنصر التعمد يجعل من تلك الممارسات أمراً غير مقبول أخلاقياً ويُؤدي إلى تضليل مستخدمي تلك القوائم، ويُؤدي في الأجل الطويل إلى حدوث مشاكل خطيرة أهمها ما يلي:

أ- الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمنشأة مما يُؤدي إلى تخفيض قيمة المنشأة حيث أن تأجيل الاعتراف بالنفقات أو تأخير إجراؤها كنفقات البحوث والتطوير أو تأجيل إجراء الصيانة يُؤدي إلى فشل الأداء الإنتاجي وخسارة حصة المنشأة في السوق ، كما أن تعجيل الإيرادات قد يفقد المنشأة تحقيق شروط تصريف منتجاتها بصورة أفضل .

ب- إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية ، حيث أن لجوء الإدارة إلى ممارسة إدارة الأرباح بغرض الحصول على مزايا إضافية والفوز بالترقيات وتجنب الانتقاد يُؤدي إلى إبقاء الأخطاء كما هي بدون تصحيح وترحيل المشكلات لفترات زمنية طويلة .

ج- التعرض لعقوبات اقتصادية شديدة ومن الأمثلة على ذلك ما قامت به بورصة الأوراق المالية الأمريكية من فرض عقوبات صارمة على الشركات التي مارست إدارة الأرباح.

د- تلاشي المعايير الأخلاقية:

إن الوضع الأخلاقي لإدارة الأرباح هو موضع خلاف ويعتمد على إذا ما كانت ممارستها مبررة أخلاقياً من عدمه ، وما إذا كانت الإدارة تقصد من وراء ذلك تحسيناً جوهرياً لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجيتها المستقبلية أم لغرض التضليل المتعمد للجهات ذات العلاقة ، وفي هذه الحالة فإن عنصر التعمد الذي تلجا إليه الإدارة من خلال استخدام بعض الأساليب والمتغيرات المحاسبية يهدف بالدرجة الأولى إلى التأثير على اتجاه مستخدم القوائم المالية .

إن ممارسة إدارة الأرباح عادة ما تكون ممارسة مشكوكاً فيها وتتعارض مع المعايير الأخلاقية للأداء ، حيث أنها تُرسل رسالة للعاملين بأنها تخفي الحقيقة وتُضلل الغير مما يُولد مناخاً غير أخلاقي لدى العاملين ويُتيح لهم ممارسة أنشطة غير مقبولة قد تُؤدي في النهاية إلى مخالفات جوهرية في القوائم المالية.

هـ - جودة الأرباح وتأثيراتها على المنشأة :

يُعتبر الربح من أهم الأهداف الأساسية التى تسعى المنشأة إلى تحقيقها والذي يُمكن استخدامه في إجراء التوزيعات على المساهمين أو القيام بإجراءات التوسعات الاستثمارية اللازمة لها لإحداث النمو المستمر ، كما أنه يُعطى مؤشراً هاماً يعكس مدى كفاءة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة .

ووفقاً لأساس الاستحقاق الذي تعتمد عليه المنشآت في إجراء وقيد معاملاتها المالية يُمكن النظر إلى صافي الربح على أنه عبارة عن التدفقات النقدية التشغيلية والاستحقاقات الجارية وغير الجارية ، ويُقصد بالاستحقاقات الجارية التغير في كل من حسابات صافي رأس المال العامل دون التغيرات في النقدية والاستثمارات أو الديون قصيرة الأجل ، وبالتالي فهي تتمثل في التغيرات في رصيد المخزون وفي الحسابات

المدينة والحسابات الدائنة ، أما الاستحقاقات غير الجارية فتتمثل في أقساط الإهلاك للأصول الثابتة والتغيرات في رصيد الضرائب المؤجلة ، وبالتالي فإنه للوصول إلى دقة وصحة الأرباح المحاسبية لا بد من مراعاة العديد من القضايا المحاسبية الأساسية التي تُؤدي إلى تعزيز ما يُعرف بتحقيق هدف جودة الأرباح وذلك من خلال الآتي :

- مراعاة دقة وصحة التنبؤات لمستويات الربح المتوقعة لفترات قادمة ، حيث أنه كلما زادت درجة جودة الربح فإن ذلك يُؤدي إلى تعزيز دقة التنبؤات المستقبلية ويُقدم معلومات مفيدة وملائمة للمستثمرين .

- مراعاة زيادة درجة الاعتماد على المؤشرات والنسب المالية التي تعتمد على مخرجات الربح المحاسبي عند إجراء التحليلات المالية وقياس مؤشرات الأداء الفعلي للمنشأة.

- إظهار صحة ودقة العلاقة التي تقيس ربحية السهم والعائد المتوقع منه باعتبار أن هذا الربح يعكس علاقة الارتباط الموجبة التي يتوقعها المستثمرون بين هدف الربحية والعائد المتوقع تحقيقه في السوق المالي، وفي هذا الصدد أكدت معايير المحاسبة الدولية على أهمية تحديد ربحية السهم والإفصاح عنه مما يُحسن من إمكانية مقارنة الأداء بين المنشآت المختلفة والمنشأة نفسها عبر الفترات المالية.

- تزويد المستثمرين بمؤشر حول المكاسب المتاحة للملاك عن كل سهم عادي من خلال إظهار نصيب هذا السهم من الربح الموزع ، الأمر الذي يعكس الأرباح الرأسمالية للسهم والمتمثلة في الفرق بين سعر الشراء وسعر البيع ، مما يُؤثر بالتالي على أسعار الأسهم في السوق المالي .

- إن غياب دقة وجودة الربح يُشكل خطورة بالغة على رقم الأرباح الموزعة حيث أنه في حالة عدم دقة هذه الأرباح كما لو تم تضمينها المكاسب المتحققة من إعادة تقدير الأصول الرأسمالية أو استخدام ممارسات إدارة الأرباح التي

تُؤدي إلى زيادة رقم الأرباح دون زيادة حقيقية فيه ، فإن الأرباح الموزعة في هذه الحالة تكون توزيعاً من رأس مال المنشأة .

٦/١/٤/٢. تمهيد الدخل:

٦/١/٤/٢/١. مفهوم تمهيد الدخل:

يُقصد بتمهيد الدخل تخفيض متعمد في التقلبات عن مستوى معين من الأرباح والذي يُعتبر المستوى العادي للمنشأة بشكل عام .

كما يعرف تمهيد الدخل على أنه : " أحد أشكال إدارة الأرباح". ويحصل الدخل الممهد إما بطريقة طبيعية ناتجة عن الأعمال التشغيلية للشركة ، أو بطريقة متعمدة ناتجة عن تدخل الإدارة بهدف تحقيق الاستقرار في نمو الدخل.

وهكذا يتضح أن تمهيد الدخل يُمثل سلوك من قبل الإدارة لتقليل التقلبات في الدخل حول رقم دخل يُعتبر مستهدفاً ومحدداً مسبقاً والذي تعتبره دخلاً عادياً للشركة وذلك من خلال التحكم في التغيرات المحاسبية والعمليات الحقيقية الخاصة بقرارات الإنتاج والاستثمار وذلك لأن الإدارة في موقف يجعلها أكفأ وأقدر من غيرها على التنبؤ بالأرباح المستقبلية وكذلك الخطط والقرارات التي يُمكن أن تُؤثر فيها لما يتوافر لديها من معلومات داخلية وكذلك القوائم المالية التفصيلية .

٦/١/٤/٢/٢. دوافع تمهيد الدخل:

هناك العديد من الدوافع التي تدعو الإدارة إلى انتهاج سياسة تمهيد الدخل أهمها ما يلي:

١- تعظيم المنفعة الذاتية للإدارة وزيادة ثروتها الحالية والمستقبلية المتمثلة في الحفاظ على مركزها الوظيفي والحصول على المزيد من المكافآت .

٢- اكتساب ثقة المقرضين للحصول على التمويل .

٣- التأثير على مقدار الضرائب المستحقة على الشركة .

٦/١/٤/٢/٣. أنواع تمهيد الدخل:

يكون التمهيد إما طبيعياً أو متعمداً من قبل الإدارة:

أ- التمهيد الطبيعي هو الناتج من العمليات الطبيعية للشركة في توليد الأرباح دون تدخل الإدارة للتأثير على أرقام الدخل.

ب- التمهيد المتعمد الذي يتم بتدخل من الإدارة وينقسم إلى نوعين هما :

النوع الأول: التمهيد الحقيقي ويقوم على استخدام قرارات تتعلق بأنشطة إنتاجية أو أنشطة استثمارية أو كليهما معاً وذلك لزيادة أو تخفيض الإيرادات أو المصروفات المتوقعة ، ومن أمثلته قيام إدارة الشركة بالتراخي في شروط البيع بالأجل أو منح خصم كبير بغرض زيادة المبيعات أو قيام الشركة بتأجيل شراء بعض الأصول .

النوع الثاني: التمهيد المحاسبي ويتم عن طريق أساليب وإجراءات محاسبية تُنتج دخلاً أقل تقلباً ، ويُطلق عليه التمهيد الاصطناعي وذلك على اعتبار أنه ناتج عن إجراءات محاسبية وليس قرارات اقتصادية .

٦/١/٤/٢/٤. أساليب تمهيد الدخل:

تتمثل هذه الأساليب في الآتي :

١- التوقيت : حيث تقوم الإدارة بتغيير توقيت حدوث أو تحقق عمليات أو أحداث معينة إلى المدى الزمني المرغوب فيه وذلك لتقليل التقلبات في الدخل المعلن ومن الأمثلة على ذلك تكاليف البحوث والتطوير .

٢- التخصيص: يعنى توزيع بعض البنود على فترات محاسبية معينة ، فبافتراض وقوع حدث معين أو الاعتراف به فإن الإدارة تملك حرية التحكم فيه وتوزيعه على الفترات المختلفة ، ومثال ذلك وجود عدة طرق للاستهلاك وتوزيع تكلفة الأصل على سنوات عمره الإنتاجي ، وكذلك معالجة بعض المصروفات على أنها مصروفات إيرادية تخص السنة أو على أنها مصروفات رأسمالية توزع على عدد من السنوات.

٣- التصنيف: أي تصنيف بعض البنود إلى مجموعات معينة، فالإدارة يُمكنها التحكم في تصنيف بعض بنود الإيرادات والمصروفات غير المتكررة عند قياس الدخل كبنود جارية أو رأسمالية.

المبحث الثاني : أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة والحد من أساليب إدارة الأرباح.

١/٢/٦ . مقدمة:

تُعتبر أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة وسلوكيات وآداب المهنة التى تُصدرها عدد من الجهات المشرفة على المهنة في شكل معايير ملزمة أو غير ملزمة لأعضاء المهنة وسيلة للحد من استخدام الإدارة لأساليب إدارة الأرباح .

٢/٢/٦ . قواعد دليل آداب وسلوك المهنة التى يخضع لها المراجع الخارجي:

١- الالتزام بالاستقلالية والحد من الطرق الاحتيالية التى قد تتبعها الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية:

يُعتبر استقلال وحياد المراجع الخارجي من أهم العوامل التى تُحد من التطبيق التحايلى للسياسات المحاسبية من قبل إدارات الوحدات الاقتصادية. وتعنى الاستقلالية عدم التأثير الخارجي على عمل المراجع خاصة من إدارات المنشآت التى تعمل على استخدام السياسات المحاسبية حسب مصلحتها ، وبالتالي كلما كان المراجع مستقلاً كلما كان في استطاعته إيقاف أشكال التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية ، وبالتالي تقديم تقارير وقوائم مالية ذات مصداقية تتضمن البيانات والمعلومات المحاسبية التى يعتمد عليها مستخدموها.

يُقصد بالاستقلالية أن يكون المراجع بعيد عن أي مؤثرات أخرى فيما يرتبط بالعمل الموكل إليه وحتى يُمكن الاعتماد على تقريره من قبل المستخدمين، وترتكز مقومات الاستقلالية على النواحي الآتية:

أ- المقومات الذاتية التى تتعلق بشخص المراجع وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية كالصدق والأمانة أي الاستقلال المهني ، ويعنى أن يعتمد المراجع على نفسه وأن لا يكون تابع ولا يخضع إلى أي جهة أو رقابة من العميل وبالتالي يُمكن للمراجع إيقاف كافة التصرفات والتلاعب بالسياسات المحاسبية، مما يُحد من إدارة الأرباح.

ب - المقومات الموضوعية والمتعلقة بجانب الأحكام والقواعد والضمانات والمعايير المحددة بالتشريعات والقوانين الصادرة عن المنظمات المهنية فهي خاصة بوظيفة إبداء الرأي أي عدم التحيز عند إبداء الرأي في التقارير المالية . وكلما كان المراجع موضوعي ومستقل يستطيع إيقاف أشكال التطبيق التحايلى للسياسات المحاسبية من قبل إدارات الوحدات الاقتصادية .

٢- الالتزام بالعناية المهنية والحد من التطبيق التحايلى للسياسات المحاسبية:

إن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة يفرض بالضرورة مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه، وهذا المستوى يدخل في نطاق ما يُعرف بالمسؤولية المهنية، وتتمثل هذه المسؤولية في المبادئ الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها مراجع الحسابات والتي تعمل على زيادة الثقة بصفة عامة فيما يقوم به من عمل وما يُبديه من آراء وما يُعده من تقارير، ولذلك كلما كان هناك التزام بالعناية المهنية من قبل المراجعين الخارجيين فإن ذلك يُحد من التطبيق التحايلى والاستخدام غير السليم للسياسات المحاسبية.

ينص معيار بذل العناية المهنية على ضرورة قيام المراجع بعملة بعناية معقولة ويكون على قدر كاف من التأهيل العلمي والعملي ويكون مسئول أمام كلاً من إدارة الشركة والملاك ، وعليه ينطوي مفهوم العناية المهنية على جانبين:

- الجانب الأول تحديد مضمون المراجع الحذر الذي يأخذ في الحسبان الظروف الطارئة التى يُمكن أن تحدث أثناء تخطيط عملية المراجعة أو مرحلة تنفذ عملية المراجعة.
- الجانب الثاني الإفصاح عن العناية المهنية التى بواسطتها تُؤدى المهام المطلوبة من المراجع من خلال إزالة الشكوك لديه حول المفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي، كما أن بذل العناية المهنية في العمل يعمل على إيقاف أشكال وممارسات التطبيق التحايلى للسياسات المحاسبية.

٣- الالتزام بالمسئولية والسرية والحد من التطبيق التحايلى للسياسات المحاسبية:

يُمكن تلخيص مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بهذا المبدأ في الآتي:

- أن يقوم بتصميم إجراءات المراجعة وتقويمها في إطار ما يكفي لاكتشاف المخالفات والأخطاء التي يُمكن أن تُفسد الصورة الصادقة والعادلة للقوائم المالية.
- الحصول على تأكيد كاف (بتطبيق الإجراءات التي تتفق مع معايير المراجعة) بأن الأخطاء والمخالفات التي يُمكن أن تترك آثاراً جوهرية على القوائم المالية قد تم اكتشافها وتصحيحها .
- أن يبذل العناية والمهارة الواجبة في تقريره عن القوائم المالية وتقويم مثل هذه العناية هو مستوى العناية المبذول من قبل المراجع على قدر معقول من الكفاءة بما يتماشى مع معايير المحاسبة والمراجعة السارية المفعول.
- أن مسؤولية المراجع عن الإخفاق في اكتشاف الغش تنشأ فقط عندما يكون واضحاً أن هذا الإخفاق نتج عن الإخفاق في الالتزام بمعايير المراجعة التي تلقى قبولاً عاماً.
- الالتزام والحفاظ على سرية المعلومات التى تحصل عليها المراجع عند أداء عملة.
- التأكيد على صحة القوائم المالية من ناحية الأخطاء واتباعها للمعايير المحاسبية.
- الغش الذي يُرتكب خلال الفترة التي غطتها عملية المراجعة ويكتشف في وقت لاحق لا يُعد قرينة على إهمال المراجع، طالما أن عملية الفحص التى قام بها المراجع قد تمت بمهارة وحرص مهني وفقاً لمعايير المراجعة التي تلقى قبولاً عاماً، وبالتالي فقد أوفى بالتزاماته التي تنطوي عليها المهنة ، وكلما كان المراجع ملتزم بالمسؤولية والسرية فإن هذا من شأنه أن يعمل على إيقاف والحد من التطبيق التحايلى للسياسات المحاسبية.

٤- الالتزام بالمصداقية والشفافية والحد من التطبيق التحايلى للسياسات المحاسبية وذلك عن طريق:

- المساهمة في تحقيق حاجة مستخدمي التقارير المالية من خلال التأكد من مصداقية المعلومات في القوائم المالية.

- المستوى التعليمي العالي للمراجع يُمكنه من كسب أخلاق مهنية عالية تُساعده على جلب ثقة ومصداقية مستخدمي التقارير المالية.
- الاحتفاظ بسرية المعلومات الخاصة بعميل المراجعة.
- الافصاح عن المعلومات والبيانات المالية الخاصة بعميل المراجعة بكل شفافية ومصداقية والتزام المراجع بالشفافية والمصداقية يُؤدى إلى الحد من التطبيق التحايلى والاستخدام غير السليم للسياسات المحاسب.

٣/٢/٦. آليات حوكمة الشركات و تأثيرها على إدارة الأرباح :

نتناول فيما يلى تحليل ودراسة كل آلية وأثرها على إدارة الأرباح :

١/٣/٢/٦. دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

إن من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو زيادة الثقة في التقارير المالية بما يخدم جميع الأطراف المهتمة بمصالح الشركة وذلك لما يتضمنه النظام من إجراءات وعمليات ووسائل وسياسات الغرض منها هو تحقيق الرقابة. ولقد أصبح نظام الرقابة الداخلية يُشكل حجر الأساس في نجاح الشركات باعتباره نظام متكامل الأجزاء والبنيان وشامل لجميع أوجه النشاط في الشركة من أمور مالية وتشغيلية وإدارية حيث أنه يُحقق الرقابة على أنشطة وعمليات الشركة.

ونتيجة للأهمية المتزايدة لدور أنظمة الرقابة الداخلية في منظمات الأعمال في تحقيق أهداف جميع الأطراف ذوى المصلحة فقد دعت الهيئات والمنظمات المهنية والأكاديمية المعنية بالأمور المحاسبية للإفصاح عن فعالية نظام الرقابة في منظمات الأعمال والإفصاح عن النقص الجوهرى في نظام الرقابة الداخلية ومناطق الضعف الهامة نسبياً في تصميم النظام أو تطبيقه.

أن إفصاح الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية سوف يُشجع الإدارة على الالتزام بتصميم نظام رقابة داخلية قوى تتوافر فيه جميع المقومات التى من شأنها أن تعمل على أن يُحقق النظام الأهداف المنشودة منه.

٦/٢/٣/٢. دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

تهدف إدارة المراجعة الداخلية إلى تحسين أداء الشركات وتفعيل مفهوم المساءلة وبالتالى الحد من أي تأثير للإدارة على مصالح الأطراف الأخرى المهتمة باقتصاديات الشركة،ويتم ذلك من خلال إعادة هندسة عملية المراجعة الداخلية بما يُوفر الضمان الكافى لزيادة فاعليتها حيث يتم النظر إلى وظيفة المراجعة الداخلية من منظور شامل للنواحى المالية والإدارية في الشركة والتى تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ فالإتصال وإعداد التقارير وتنتهي بالمتابعة ،ثم إخضاع كل نشاط للتحليل الوظيفى لدعم الوظائف والمهام التى تُحقق قيمة مضافة بما يكفل ليس فقط جودة وسرعة الأداء بل أيضاً فاعليته ، ولزيادة فعالية المراجعة الداخلية في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح لا بد من الأخذ بعين الاعتبار الأمور التالية:

أ - كفاءة المراجع الداخلى.

ب - الإلتزام بمعايير وقواعد السلوك المهنى.

لقد تناولت معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية آلية تفعيل عمل المراجع الداخلى ، بالإضافة إلى ذلك فقد أصدرت قواعد للسلوك الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية وتشمل تلك المبادئ(النزاهة ،الموضوعية، السرية ، الكفاءة المهنية).

ج - التشاور مع أعضاء مجلس الإدارة و لجان المراجعة والإدارة التنفيذية حول المسائل الهامة.

د - تحقيق أكبر قدر ملائم من الاستقلالية للمراجع الداخلى.

٦/٢/٣/٣. دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

تُعتبر لجنة المراجعة بشكل متزايد من ركائز الحوكمة، ونظراً لطبيعة دور لجنة المراجعة المتميز فإن تفعيلها سوف يُسهم في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح نظراً لأن نطاق عملها يشمل ما يلي:

- إشراف لجنة المراجعة على المراجعة الخارجية.

- إشراف لجنة المراجعة على التقارير المالية: وذلك من خلال مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا وتقديم النصح للإدارة في حالة تعدد وجهات النظر بخصوص القضايا المحاسبية الهامة كما في حالة الاختيار من بين السياسات المحاسبية والنظر في السياسات المحاسبية المستخدمة.
- إشراف لجنة المراجعة على نظام الرقابة الداخلية.
- إشراف لجنة المراجعة على المراجعة الداخلية.

مما سبق نستنتج أن تنفيذ تلك الأنشطة من خلال لجنة المراجعة سوف يُؤدي إلى تخفيض حالات القياس المحاسبى غير الملائمة وتخفيض حالات عدم كفاية الإفصاح المحاسبى. ولكى تستطيع لجان المراجعة تحقيق دورها بفعالية لا بد من توافر مجموعة من الصفات الأساسية تتمثل فيما يلي :

١- الاستقلالية وتوفير الوقت اللازم للقيام بوظائف لجنة المراجعة.

٢- توافر خلفية مناسبة عن أنشطة الشركة سواء المالية أو غير المالية والخبرة الكافية بمجالات المحاسبة والمراجعة والتمويل.

هذا،ويتعين على لجنة المراجعة أن تضع إستراتيجية واضحة للحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح التى تهدف في الأغلب إلى تحقيق الدوافع الانتهازية للإدارة وذلك من خلال الاهتمام بالأمور التالية:

١-أن لا تُؤدى أساليب إدارة الأرباح إلى الزج بالشركة في أعمال غير مرغوبة.
٢-ألا تضر أساليب إدارة الأرباح بمصالح الشركة على المدى الطويل.
٣-التأكد من أن الأسلوب المستخدم يبتعد عن ارتفاع مخاطر السمعة الناتج عن وجود انطباع سلبي عن الشركة نتيجة انخفاض جودة التقارير المالية والذى قد يُؤدي إلى حدوث خسائر في مصادر التمويل أوقد يُؤدي إلى تحول العملاء إلى الشركات المنافسة .

٤- التأكد من أن الأسلوب المستخدم يبتعد عن ارتفاع المخاطر القانونية الناتجة عن عدم إتباع الإدارة للقوانين والتشريعات والمعايير المعتمدة من قبل الجهات الرقابية الصادرة بشأن أسس إعداد والإفصاح في التقارير المالية.

٥- التأكد من أن الأسلوب المستخدم يبتعد عن الخداع والغش ويُحقق العدالة لجميع الأطراف ذات المصلحة باقتصاديات الشركة.

٦- أن يبتعد الأسلوب المستخدم عن التحريف والتزوير بالشكل الذى يخدم في النهاية مصلحة الإدارة.

٧- ألا ينطوى الأسلوب المستخدم على القيام بعمليات وهمية مع أطراف خارجية أخرى.

٨- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٩- أن تستمر الشركة في استخدام السياسات المحاسبية خلال مجموعة من الفترات المتتابعة(مبدأ الثبات).

١٠- التأكد من الإفصاح عن أسباب أى تغيير فى السياسات المحاسبية المتبعة وأثر هذا التغيير وذلك للتأكد من عدالة الإفصاح والأخذ بعين الاعتبار مصالح الأطراف المتعارضة.

٤/٣/٢/٦. دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

تلعب المراجعة الخارجية دوراً مهما فيما يتعلق بالحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، ولزيادة فعالية المراجعة الخارجية في الحد من تلك الممارسات السلبية لابد من الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

أ. الالتزام بمعايير المراجعة المصرية.

ب. الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي التى يتضمنها الميثاق العام المصرى لآداب وسلوكيات المهنة والتى أشرنا إليها سابقاً.

ج. وجود نظام للرقابة على جودة أداء المراجعة الخارجية كأن تتم عملية الرقابة من داخل مكتب المراجعة(مراجعة النظير) أو أن تتم بواسطة أعضاء من مستوى تنظيمي أعلى،أوبواسطة مكاتب أخرى تعمل فى نفس المجال.

د. الارتقاء بمفهوم الإفصاح في تقرير المراجعة وذلك بزيادة تأكيد الصدق المحاسبى به وتوسيع نطاقه ليتضمن معلومات تفي بالاحتياجات المتعددة لمستخدميه ومواكبة التطورات المستمرة في بيئة الأعمال.

ه. إن اعتقاد المراجع بأن الإدارة لديها دوافع لإدارة الأرباح يُؤدي إلى تقدير احتمال مرتفع أن تتضمن التقارير المالية أخطاء جوهرية سواء كانت إدارة الأرباح بالتخفيض أو بالزيادة.

و. تقدير المراجع لمسئوليته القانونية مما يدفعه لتحقيق مستوى جودة عالية لعملية المراجعة وبالتالى تنخفض احتمالات التلاعب في رقم الأرباح ونسب توزيعه بما يُحقق مصالح الشركة.

٥/٣/٢/٦. تأثير الإفصاح المحاسبى على إدارة الأرباح :

يشمل الإفصاح المحاسبى كلاً من المعلومات المحاسبية ومجموعة من المتغيرات المتعلقة بالمعلومات عن خصائص الشركة والمتمثلة في حجمها وحصتها في السوق وكفاءة مجلس الإدارة ،وثبات واستقرار نشاط الشركة وعملائها والتنوع في أنشطتها وغير ذلك من المتغيرات التى لها تأثير على قرارات مستخدمي التقارير المالية ، حيث تُؤثر كفاءة مجلس الإدارة على قدرة الشركة على النجاح وتحقيقالأرباح في المستقبل.

ويتمثل الدور الذى يلعبه الإفصاح المحاسبى كركيزة أساسية في الحوكمة فى تفعيل الشفافية وضمان جودة المعلومات المحاسبية وتجنب الفشل في اختيار القرارات من قبل مستخدميها،وتخفيض حالة عدم التأكد.

وبما أن الإدارة عندما تلجأ إلى التلاعب بالتقارير المالية للتأثير على مؤشر الأرباح ونسب توزيعها تستخدم التلاعب في عرض التقارير المالية كإحدى الوسائل الأساسية لتحقيق أهدافها بهدف إيصال رسائل خطأ أومخالفة للواقع عن قصد لمستخدمى التقارير المالية فلابد من تنظيم عملية الإفصاح المحاسبى من خلال تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أسئلة على الفصل السادس

السؤال الأول : حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية :

١	يتمثل الهدف الرئيس للمحاسبة كعلم اجتماعي في خدمة مستخدمي القوائم المالية عن طريق تقديم معلومات تتميز بالمصداقية والنزاهة بحيث يُمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.	
٢	تلجأ الإدارة إلى التغيير في القواعد المحاسبية المطبقة بهدف تحقيق معلومات أكثر ملائمة أو تحقيق نمو واستقرار للوحدة الاقتصادية، وذلك يُعتبر سلوكاً كفء.	
٣	تستهدف الإدارة تحقيق أهداف أو مصالح ذاتية فيعد ذلك سلوكاً انتهازياً لا أخلاقياً.	
٤	يُقصد بالمحاسبة الإبداعية أو الخلاقة اتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل حسابات الشركة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي أو حجم أرباحها الصافية أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي.	
٥	يُطلق مصطلح المحاسبة الإبداعية على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات الشركات في بعض الأحيان سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) إما في ربحيها أو في مركزها المالي عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب المراجعة الخارجية.	
٦	يُطلق على المحاسبة الإبداعية أو الابتكارية هذه الصفة لأنها تتبع أساليب مبتدعة في إخفاء أو إظهار أشياء غير موجودة، أي تخلق أحداث غير واقعية وبالتالي تخلق وضع غير صحيح وغير حقيقي للشركة.	
٧	يرى البعض أن المحاسبة الإبداعية ما هي إلا عملية تلاعب وغش بطرق مشروعة لا يُحاسب عليها القانون وأخرى غير مشروعة، تلجأ إليها الشركات عندما تسوء أوضاعها المالية ولا ترغب إدارتها في الاعتراف بالواقع بحيث تظل تتلقى الاعجاب بالإنجاز المزعوم بدلاً من العقاب على التراجع وسوء التصرف.	
٨	يُعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيس لظهور المحاسبة الإبداعية.	

٩	تُعد إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تمت مناقشتها في أدبيات المحاسبة.	
١٠	تُعرف إدارة الأرباح بأنها مجموعة من الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتأثير على الأرباح المنشورة في التقارير المالية باستخدام الأحكام والتقديرات الشخصية واستغلال المرونة التي تُتيحها مبادئ ومعايير المحاسبة لتحقيق مصالح ذاتية.	
١١	تُعرف إدارة الأرباح بأنها الاختيار المتعمد من بين السياسات والطرق المحاسبية للمرونة التي أتاحتها المعايير المحاسبية، وبما لا يتعارض مع تلك المعايير ظاهرياً، وذلك للتقرير عن أرباح غير حقيقية.	
١٢	تُعرف إدارة الأرباح بأنها سلوك تقوم به الإدارة ويُؤثر على الدخل الذي تُظهره القوائم المالية ولا يُحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يُؤدي إلى أضرار في الأجل الطويل.	
١٣	تتحقق إدارة الأرباح عندما يقوم المديرون باستخدام الحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل التقارير المالية إما بتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة أو لإبرام تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية الخاصة، وتُؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للشركة.	
١٤	عندما تقوم الشركة بشحن كميات من البضائع إلى وكلاء البيع على سبيل الأمانة فإنه يحق للشركة في هذه الحالة تسجيل تلك البضاعة كمبيعات والإعتراف بالإيراد المحقق منها.	
١٥	إذا قامت الشركة بإبرام عقد لبيع سلعة رأسمالية (آلة إنتاج) مع أحد عملائها وكان هذا العقد يشمل ثمن السلعة وقيمة خدمات الصيانة عن فترات قادمة وفوائد عن البيع بالتقسيط، فإنه يتم تسجيل إجمالي قيمة العقد كمبيعات في الفترة التي تم البيع خلالها.	
١٦	عندما تقوم الشركة بالتلاعب في مصروفات الفترة ورسملتها فإن ذلك التصرف يترتب عليه تضخيم أرباح الفترة الحالية على حساب تخفيض أرباح الفترات اللاحقة.	

١٧	عندما تقوم الشركة بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم مخزون آخر الفترة بغرض تضخيم قيمة المخزون ، وتخفيض تكلفة البضاعة المباعة، فإن هذه الممارسة يترتب عليها إظهار أرباح الشركة بأقل من قيمتها الحقيقية.	
١٨	إن تخفيض كمية وقيمة المخزون بكمية وقيمة الفاقد والتالف الطبيعى من البضاعة يُعد من أساليب المحاسبة الإبداعية.	
١٩	إن قيام المسؤولون ببعض الشركات بدفع رشاوي لتسهيل الحصول على عقود توريد أو امتيازات مع تسجيل تلك المدفوعات تحت مسمي "الخدمات الاستشارية" لا يُعد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	
٢٠	قيام الشركة بالإفصاح عن كل معاملاتها مع جميع الأطراف بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وغيرهم لا يُعد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	
٢١	تُعتبر توسعة مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية أمام معدي التقارير المالية من الاتجاهات الحديثة التي تعتمد عليها المنظمات المهنية للمحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	
٢٢	تُعد يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة من الأساليب الفعالة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	
٢٣	تُعد تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم وتوعيتهم بمخاطر الممارسات الإبداعية التي تُمارسها بعض الشركات من الأساليب الفعالة في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.	
٢٤	إن تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية ووضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع لمن شأنه أن يُساهم بفعالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	
٢٥	إن توجه الإدارة لتحقيق منافع للمنشأة وتضخيم الأرباح في الأجل القصير وبغض النظر عن الأساليب المستخدمة في ذلك يُعد أمر مقبول أخلاقياً لأنه ينعكس إيجاباً في نهاية الأمر على أداء الشركة في الأجل الطويل.	

٢٦	إن توجه الإدارة لتحقيق منافع للمنشأة وتضخيم الأرباح في الأجل القصير وبغض النظر عن الأساليب المستخدمة في ذلك قد يُؤدي إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمنشأة مما يُؤدي إلى تخفيض قيمة المنشأة.	
٢٧	أن لجوء الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلى رأسها ممارسات إدارة الأرباح قد يُؤدي إلى تعرض الشركة لعقوبات اقتصادية.	
٢٨	عادة ما تُساهم ممارسات إدارة الأرباح في تحسين جودة الأرباح.	
٢٩	تمهيد الدخل يُمثل سلوك من قبل الإدارة لتقليل التقلبات في الدخل حول رقم دخل يُعتبر مستهدفاً ومحدداً مسبقاً والذي تعتبره الإدارة دخلاً عادياً للشركة.	
٣٠	يتحقق تمهيد الدخل دائماً بطريقة متعمدة ناتجة عن تدخل الإدارة من خلال التحكم في التغيرات المحاسبية.	
٣١	لا يُعد التحكم الذي تُمارسة الإدارة في التغيرات المحاسبية والعمليات الحقيقية الخاصة بقرارات الإنتاج والاستثمار من ضمن ممارسات تمهيد الدخل.	
٣٢	التمهيد المحاسبي هو التمهيد الناتج من العمليات الطبيعية للشركة في توليد الأرباح دون تدخل الإدارة للتأثير على أرقام الدخل.	
٣٣	التمهيد المحاسبي هو التمهيد الذي يتم بتدخل من الإدارة وينقسم إلى نوعين هما حقيقي وإصطناعي.	
٣٤	التمهيد الطبيعي هو التمهيد الذي يقوم على اتخاذ الإدارة قرارات تتعلق بأنشطة إنتاجية أو أنشطة استثمارية أو كليهما معاً وذلك لزيادة أو تخفيض الإيرادات أو المصروفات المتوقعة، ومن أمثلته قيام الإدارة بمنح خصم كبير بغرض زيادة المبيعات.	
٣٥	التمهيد المحاسبي هو التمهيد الذي يتم عن طريق استخدام أساليب وإجراءات محاسبية تُنتج دخلاً أقل تقلباً.	
٣٦	يُعتبر استقلال وحياد المراجع الخارجي من أهم العوامل التى تُحد من التطبيق التحايلى للسياسات المحاسبية من قبل إدارات الوحدات الاقتصادية.	

٣٧	إن التزام المراجعين الخارجيين بالعناية المهنية الواجبة عند تنفيذ عملية المراجعة يُساهم في الحد من التطبيق التحايلى والاستخدام غير السليم للسياسات المحاسبية.	
٣٨	أن إلزام الإدارة بالإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية سوف يُشجع الإدارة على الالتزام بتصميم نظام رقابة داخلية قوى تتوافر فيه جميع المقومات التى من شأنها أن تعمل على أن يُحقق النظام الأهداف المنشودة منه والتي منها الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	

نموذج الاجابة

١	صح	٢	صح	٣	صح	٤	صح	٥	صح
٦	صح	٧	صح	٨	صح	٩	صح	١٠	صح
١١	صح	١٢	صح	١٣	صح	١٤	خطأ	١٥	خطأ
١٦	صح	١٧	خطأ	١٨	خطأ	١٩	خطأ	٢٠	صح
٢١	خطأ	٢٢	صح	٢٣	صح	٢٤	صح	٢٥	خطأ
٢٦	صح	٢٧	صح	٢٨	خطأ	٢٩	صح	٣٠	خطأ
٣١	خطأ	٣٢	خطأ	٣٣	خطأ	٣٤	خطأ	٣٥	صح
٣٦	صح	٣٧	صح	٣٨	صح				

السؤال الثانى: اختر الاجابة الصحيحة لكل مما يلى

١- من المبادئ الأخلاقية للمداخل النظرية للمحاسبة:

أ. العدالة.

ب. الصدق.

ج. عدم التحيز.

د. كل ما سبق.

٢- المحاسبة الإبداعية:

أ. شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.

ب. تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.

ج. ممارسوها غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تُمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

د. كل ما سبق.

٣- تهدف إدارة الشركة من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية إلى:

أ. تضخيم الأرباح.

ب. تخفيض الأرباح.

ج. تدعيم وتقوية المركز المالي على خلاف الحقيقة.

د. كل ما سبق.

٤- تلجا إدارة الشركة إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتضخيم الأرباح بهدف:

أ. أن يتمكن المديرون وأعضاء مجلس الإدارة من التصرف في أسهمهم بأسعار مرتفعة.

ب. زيادة نصيب المديرين من الأرباح.

ج. ترغيب منشأة أخرى في شراء الشركة.

د. كل ما سبق.

٥- تلجا إدارة الشركة إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتخفيض الأرباح بهدف:

أ. شراء أسهم الشركة في البورصة.

ب. تكوين احتياطيات سرية.

ج. التهرب من الضرائب.

د. كل ما سبق.

٦-تلجا إدارة الشركة إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتدعيم وتقوية المركز المالي على خلاف الحقيقة بهدف:

أ. سهولة الحصول على قروض.

ب.ترغيب المستثمرين الجدد في الاستثمار في الشركة.

ج. بيع الشركة بقيمة مرتفعة إذا ما تم البيع على أساس صافي قيمة الأصول التي تُظهرها الميزانية.

د. كل ما سبق.

٧-من دوافع الإدارة لإدارة الأرباح:

أ. دوافع تتعلق بالمتطلبات الرقابية والتنظيمية.

ب.الدوافع التعاقدية.

ج.خطط الحوافز والمكافآت.

د. كل ما سبق.

٨-من دوافع الإدارة لإدارة الأرباح:

أ. مقابلة توقعات المحللين الماليين.

ب.تحقيق متطلبات نسبة المديونية أو الاقتراض.

ج.تأجيل أو وقف قرار عزل الادارة.

د. كل ما سبق.

٩-من دوافع الإدارة لإدارة الأرباح:

أ. تحقيق متطلبات تغيير كيان الشركة أو الاقتناء أو الخصخصة.

ب.تحقيق متطلبات نسبة المديونية أو الاقتراض.

ج.متطلبات زيادة أو تخفيض رأس المال.

د. كل ما سبق.

١٠-من الأسباب التي تدفع المديرين والمحاسبين في الشركات لابتداع طرق وأساليب محاسبية مشروعة وغير مشروعة للتلاعب بالحسابات المالية:

أ. التأثير علي سمعة الشركة إيجابياً في السوق المالي.

ب.الحصول علي التمويل من البنوك والمؤسسات المالية.

ج.حصول المديرون علي مكافآت كبيرة.

د. كل ما سبق.

١١-من الأسباب التي تدفع المديرين والمحاسبين في الشركات لابتداع طرق وأساليب محاسبية مشروعة وغير مشروعة للتلاعب بالحسابات المالية:

أ. تحسين القوائم المالية باستخدام أساليب إدارة الأرباح للحصول علي تصنيف متقدم.

ب.الحصول علي التمويل من البنوك والمؤسسات المالية.

ج.تخفيض احتمال مخالفة شروط عقد الدين.

د. كل ما سبق.

١٢-يُمكن تقسيم الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح من حيث:

أ. اتفاقها مع المبادئ المحاسبية.

ب.نوع التأثير على القوائم المالية.

ج.طبيعة الأساليب.

د. كل ما سبق.

١٣-يُمكن تقسيم الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية إلى:

أ. أساليب تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP.

ب.أساليب مصطنعة ليس لها علاقة بالمبادئ أو المعايير المحاسبية.

ج.أ & ب صحيحتان.

د. لا شيء ما سبق.

١٤-يُمكن تقسيم الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح من حيث نوع التأثير على القوائم المالية إلى:

أ. أساليب مؤثرة على المضمون.

ب.أساليب مؤثرة على الشكل.

ج.أ & ب صحيحتان.

د. لا شيء ما سبق.

١٥-يُمكن تقسيم الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح من حيث طبيعة الأساليب إلى:

أ. أساليب حقيقية.

ب.أساليب صورية أو وهمية.

ج.أ & ب صحيحتان.

د. لا شيء ما سبق.

١٦-من ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإيرادات:

أ. تسجيل ايرادات بالفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع خاصة بالفترة المحاسبية التالية.
ب. تسجيل إيرادات عن عمليات البيع غير التامة وبضاعة الأمانة لدى وكلاء البيع.
ج. تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية تُعطي العملاء الحق في رد البضاعة المستلمة في وقت لاحق.
د. جميع ما سبق.
هـ . أ & ب صحيحتان.

١٧-من ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصروفات:
أ. رسملة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة.
ب. تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية تُعطي العملاء الحق في رد البضاعة المستلمة في وقت لاحق.
ج. المبالغة في تقييم مخزون آخر الفترة.
د. جميع ما سبق.
هـ. أ & ج صحيحتان.

١٨-عندما تقوم الشركة بالمغالاة في تقدير قيمة المخصصات في إحدى الفترات المالية، فإن هذه الممارسة سوف تُؤدي إلى:
أ. ارتفاع أرباح الفترة على غير الحقيقة.
ب. تخفيض أرباح الفترة على غير الحقيقة.
ج. عدم تأثر أرباح الفترة.
د. لا شئ ما سبق.

١٩-عندما تقوم الشركة بالتلاعب بتخفيض قيمة المخصصات في إحدى الفترات المالية على غير الحقيقة، فإن هذه الممارسة سوف تُؤدي إلى:
أ. ارتفاع أرباح الفترة على غير الحقيقة.
ب. تخفيض أرباح الفترة على غير الحقيقة.
ج. عدم تأثر أرباح الفترة.
د. لا شئ ما سبق.

٢٠-من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتم عن طريق تكوين شركات ذات غرض خاص:
أ. تحويل الأصول المالية غير الجيدة إلى الشركات ذات الغرض الخاص.

ب. تحويل بعض الالتزامات إلى الشركة ذات الغرض الخاص لإخفائها من ميزانية الشركة الأم

ج. استخدام الشركات ذات الغرض الخاص في تقاضي عمولات وتحقيق أرباح غير مشروعة.

د. جميع ما سبق.

٢١-من الاتجاهات والأساليب الحديثة للحد من واكتشاف ممارسات إدارة الأرباح:

أ. التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أما معدي التقارير المالية.

ب. يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة.

ج. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم.

د. جميع ما سبق.

٢٢-من الأساليب الفعالة في الحد من واكتشاف ممارسات إدارة الأرباح:

أ. تحويل بعض الالتزامات إلى الشركة ذات الغرض الخاص لإخفائها من ميزانية الشركة الأم.

ب. عدم الإفصاح عن المعاملات مع بعض الأطراف مثل أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

ج. التطبيق الفعال لمبادئ وأليات حوكمة الشركات.

د. جميع ما سبق.

٢٣-أيا مما يلي يُعد من المخاطر المترتبة على ممارسات إدارة الأرباح:

أ. الإضرار بالكفاءة الإقتصادية للمنشأة.

ب. اخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية.

ج. التعرض لعقوبات اقتصادية شديدة.

د. جميع ما سبق.

٢٤- ..... عبارة عن تخفيض متعمد في التقلبات عن مستوى معين من الأرباح والذي يُعتبر المستوى العادي للمنشأة بشكل عام.

أ. تخفيض الأرباح.

ب. تمهيد الدخل.

ج. جودة الأرباح.

د. إدارة الأرباح.

٢٥-يتحقق الدخل الممهد .....:

أ. بطريقة طبيعية ناتجة عن الأعمال التشغيلية للشركة.

ب. بطريقة متعمدة ناتجة عن تدخل الإدارة بهدف تحقيق الاستقرار في نمو الدخل.

ج. لا شئ مما سبق.

د. أ & ب صحيحتان.

٢٦-من الدوافع التي تدعو الإدارة إلى انتهاج سياسة تمهيد الدخل:

أ. اكتساب ثقة المقرضين للحصول على التمويل .

ب.الإضرار بالكفاءة الإقتصادية للمنشأة.

ج. إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية.

د. لا شئ مما سبق.

٢٧-..... هو التمهيد الناتج من العمليات الطبيعية للشركة في توليد الأرباح دون تدخل الإدارة للتأثير على أرقام الدخل.

أ. التمهيد المحاسبي.

ب. التمهيد الطبيعي.

ج. التمهيد المتعمد.

د. لا شئ مما سبق.

٢٨-..... هو التمهيد الذي يتم بتدخل من الإدارة وينقسم إلى نوعين هما حقيقي وإصطناعي:

أ. التمهيد المحاسبي.

ب.التمهيد الطبيعي.

ج.التمهيد المتعمد.

د. لا شئ مما سبق.

٢٩-..... هو التمهيد الذي يقوم على استخدام قرارات تتعلق بأنشطة إنتاجية أو أنشطة استثمارية أو كليهما معاً وذلك لزيادة أو تخفيض الإيرادات أو المصروفات المتوقعة، ومن أمثلته قيام الإدارة بمنح خصم كبير بغرض زيادة المبيعات:

أ. التمهيد المحاسبي.

ب.التمهيد الطبيعي.

ج.التمهيد الحقيقي.

د. لا شئ مما سبق.

٣٠- ..... هو التمهيد الذي يتم عن طريق استخدام أساليب وإجراءات محاسبية تُنتج دخلاً أقل تقلباً:

أ. التمهيد المحاسبي.

ب. التمهيد الطبيعي.

ج. التمهيد الحقيقي.

د. لا شئ مما سبق.

٣١- ..... هو أحد أساليب تمهيد الدخل والذي يعني قيام الادارة بتغيير توقيت حدوث أو تحقق عمليات أو أحداث معينة إلى المدى الزمني المرغوب فيه وذلك لتقليل التقلبات في الدخل المعلن:

أ. التخصيص.

ب. التصنيف.

ج. التوقيت.

د. لا شئ مما سبق.

٣٢- ..... هو أحد أساليب تمهيد الدخل والذي يعني القيام بتوزيع بعض البنود على فترات محاسبية معينة، كما هو الحال عند معالجة بعض المصروفات على أنها مصروفات إيرادية تخص السنة أو على أنها مصروفات رأسمالية تُوزع على عدد من السنوات:

أ. التخصيص.

ب. التصنيف.

ج. التوقيت.

د. لا شئ مما سبق.

٣٣- ..... هو أحد أساليب تمهيد الدخل والذي يعني القيام بتصنيف بعض البنود إلى مجموعات معينة، كما هو الحال عند تصنيف بعض بنود المصروفات غير المتكررة كبنود جارية أو رأسمالية:

أ. التخصيص.

ب. التصنيف.

ج. التوقيت.

د. لا شئ مما سبق.

٣٤-من القواعد التي تُساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والتي تنتمي إلى قواعد دليل آداب وسلوك المهنة التى يخضع لها المراجع الخارجي:

أ. الالتزام بالاستقلالية والحياد والعناية المهنية الواجبة خلال مختلف مراحل عملية المراجعة.

ب. تنمية الثقافة المحاسبية لدى المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم.

ج. التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أمام معدي التقارير المالية.

د. جميع ما سبق.

٣٥-لزيادة فعالية المراجعة الداخلية في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح فإنه يجب مراعاة مجموعة من الإعتبارات منها.

أ. كفاءة المراجع الداخلى والتزامه بمعايير وقواعد السلوك المهنى.

ب. تحقيق أكبر قدر ملائم من الاستقلالية للمراجع الداخلى.

ج. التشاور مع أعضاء مجلس الإدارة و لجان المراجعة و الإدارة التنفيذية حول المسائل الهامة.

د. جميع ما سبق.

هـ. أ & ب صحيحتان.

٣٦-لزيادة فعالية لجنة المراجعة في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح فإنه يجب مراعاة مجموعة من الإعتبارات منها:

أ. الاستقلالية وتوفير الوقت اللازم للقيام بوظائف لجنة المراجعة.

ب. توافر خلفية مناسبة عن أنشطة الشركة وكذلك الخبرة الكافية بمجالات المحاسبة والمراجعة والتمويل.

ج. وضع إستراتيجية واضحة للحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.

د. جميع ما سبق.

هـ . أ & ب صحيحتان.

نموذج الإجابة

١	د	٢	د	٣	د	٤	د	٥	د
٦	د	٧	د	٨	د	٩	د	١٠	د
١١	د	١٢	د	١٣	ج	١٤	ج	١٥	ج
١٦	د	١٧	هـ	١٨	ب	١٩	أ	٢٠	د
٢١	د	٢٢	ج	٢٣	د	٢٤	ب	٢٥	د
٢٦	أ	٢٧	ب	٢٨	ج	٢٩	ج	٣٠	أ
٣١	ج	٣٢	أ	٣٣	ب	٣٤	أ	٣٥	د
٣٦	د								

المراجع

١- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، سلوك وآداب المهنة (الرياض: ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين) ،الطبعة 2، 2007م .

٢- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ،2002،دليل المحاسبين المهنيين، القواعد الأخلاقية، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونية الفلسطينية).

٣- الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة بجمهورية مصر العربية.

٤- الهادي آدم وآخرون ،أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، مجلة كلية العلوم الإدارية ،العدد(1) يونيو 2017 .

٥- بن عبد العزيز سفيان ،منصوري هواري ، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق معايير المحاسبة الدولية ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن ،ديسمبر 2017 .

٦- حمدي زغرب ،محمود عبد ، مدى التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني ،(غزة ،الجامعة الاسلامية ،كلية التجارة،دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بقطاع غزة، 2015) .

٧- خالد عثمان ، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح، في الشركات المساهمة العامة السودانية ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ،2016م).

٨- -دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية عام ١٩٥٨.

٩- رشا حمادة ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26 ،العدد الثاني2010.

١٠-شيماء محمد سمير الراوي ، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي ،دراسة استطلاعية لآراء عينة مختارة من ممارسي المهنة بمحافظة نينوى ،رسالة ماجستير في المحاسبة ،كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة الموصل ،2007 م .

١١-صالح بن عبد الله السعد، العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية، الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 48 ، العدد 1 ، (2010م).

١٢-طارق عبد العال حماد ،المحاسبة الابتكارية دوافعها وأساليبها وآثارها ،(القاهرة : جامعة عين شمس ،كلية التجارة ،الدر الجامعية للنشر ،2011 م).

١٣- عبد الرحمن مخلد سلطان، عريج المطيري ،قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية ،رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة الشرق الأوسط ،عمان ،الأردن 2012.

١٤- عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية ،رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة الأزهر، غزة ،2011.

١٥-محمد أحمد الصوري ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ،رسالة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الإسلامية ،غزة ،فلسطين ،2013 .

١٦- هيثم عابدين ،عباس محمد، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية، دراسة ميدانية على المراجعين بديوان المراجعة القومي بالسودان، جامعة النيلين، رسالة ماجستير في المحاسبة ،كلية الدراسات العليا، كلية التجارة ،2017م.