

أثر الإفصاح عن معلومات الحوكمة على الآراء المعدلة في التقرير محمد عبد المنعم إبراهيم محمد

الملخص

إن قيام المراجع الخارجي بعمله دون المراجعة الداخلية يؤدي إلى كثرة اكتشاف الأخطاء التي يقع فيها المحاسب المسجل للعمليات وعند تقييم نتائج عملية المراجعة تظهر فروق لا يوافق عليها المراجع الخارجي فيما يتعلق بالمبالغ أو التوبيخ أو العرض أو الإفصاح للبنود أو الإجماليات في القوائم المالية.

ولا يستطيع المراجع الخارجي في بعض الأحيان الحصول على أدلة للعمليات ولذلك يتطلب من الإدارة تقديم إقرارات محددة بوجب التأكد أنه لا يوجد أدلة تتعارض مع الإقرارات.

حيث إن الإفصاح عن معلومات الحوكمة يعمل على تحسين سمعة الشركة؛ حيث توجد علاقات إيجابية بين أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والإفصاح عن معلومات الحوكمة، ويوجد تأثير إيجابي أيضاً بين حجم مؤسسة المراجعة والإفصاح عن معلومات الحوكمة، ويستخدم المستثمرون معلومات الحوكمة في تحليل محفظة الاستثمار، وتجنب الاستثمار في بعض الشركات ذات المخاطر العالية.

ومن منطلق أهمية الإفصاح عن معلومات الحوكمة توجد عوامل تؤثر على الإفصاح عن حوكمة الشركات منها: استقلالية مجلس الإدارة – درجة المخاطر التي تواجه الشركة – وسائل الإفصاح.

ومن هذا المنطلق يحاول هذا البحث تقييم فاعلية الإفصاح عن معلومات الحوكمة وأثر ذلك على الرأي المعدل في التقرير ومثل هذا التقييم يتطلب الإجابة على العديد من التساؤلات المرتبطة بالمعلومات التي يجب الإفصاح عنها والمرتبطة بالحوكمة وكيف يتم صياغتها بشكل يساهم في تعظيم مدى الفائدة من استخدامها والاعتماد عليها في إعداد تقرير المراجع الخارجي؟ وما هي أوجه القصور التي تحد

من إمكانية تحقيق هذا المطلب الملح سواء فيما يتعلق بالإفصاح عن معلومات الحوكمة، وتأثير ذلك على الآراء المعدلة في التقرير؟

ABSTRACT

If the external auditor does his work without the internal audit, it leads to frequent discovery of errors in which the accountant who is registered for operations, and when evaluating the results of the audit process, differences appear that the external auditor does not agree with regarding the amounts, classification, presentation or disclosure of items or totals in the financial statements.

In some cases, the external auditor is not able to obtain evidence of the operations and therefore requires management to submit specific declarations, it is necessary to ensure that there is no evidence that contradicts the statements.

Whereas, disclosure of governance information improves the company's reputation; Where there are positive relationships between non-executive board members and the disclosure of governance information, and there is also a positive impact between the size of the audit institution and the disclosure of governance information, and investors use governance information to analyze the investment portfolio, and avoid investing in some high-risk companies.

In terms of the importance of disclosure of governance information, there are factors that affect the disclosure of corporate governance, including: the independence of the board of directors -

the degree of risks facing the company - the means of disclosure.

From this standpoint, this research attempts to evaluate the effectiveness of disclosure of governance information and its impact on the revised opinion in the report, and such evaluation requires answering many questions related to the information that should be disclosed related to governance and how it is formulated in a manner that contributes to maximizing the usefulness of its use and reliance on it in Preparing the external auditor's report? What are the deficiencies that limit the possibility of achieving this urgent requirement, both with regard to disclosure of governance information, and its impact on the revised opinions in the report?

المقدمة

تعتبر مهنة المحاسبة والمراجعة من وجهة نظر المجتمع الشريك الرئيسي مع إدارات الشركات في تطبيق آليات حوكمة الشركات الجيدة، وقد بدأ ظهور مفهوم الحوكمة في السبعينيات من القرن العشرين مع ظهور قضايا انهيار الشركات والغش في التقارير المالية حيث برز هذا المفهوم بشكل أكبر في التسعينيات بعد الأزمة المالية للنمو الآسيوية عام ١٩٩٧ ثم تطور هذا المفهوم وأصبح ضرورة ملحة بعد تتابع سلسلة من انهيار الشركة العالمية

وعلى الرغم من وجود أطراف عديدة تشكل مهنة المحاسبة والمراجعة، إلا أن الاهتمام الرئيسي من وجهة نظر المجتمع انصب على المراجعين الخارجيين لما لرأيهم من تأثير واضح على قرارات المستثمرين مما يعظم من الحجم المالي للمستثمرين ومنه التعظيم الاقتصادي بشكل عام، حيث إن مهنة المراجعة الخارجية من بين أهم المهن المؤثرة في الاقتصاد القومي نظراً لما تقدمه من خدمات هامة للمستثمرين

ومتخذي القرارات وما تحدّثه من دعم للثقة في المعلومات المتدفقة لسوق المال، حيث تتعلق المهمة الرئيسية للمراجع الخارجي في القيام بالعديد من اختبارات المراجعة بهدف تكوين رأي مهني محايد ومستقل عن القوائم المالية التي تعدّها إدارة الشركة.

ومما لا شك فيه أن التطبيق الفعال لركائز الحوكمة خصوصاً الإفصاح عن معلومات الحوكمة هو عامل رئيسي للنجاح في حماية المستثمرين كما أن إبداء الرأي عن التقارير المالية هو عامل رئيسي أيضاً في حماية المستثمرين سواء كان الرأي غير متحفّظ أو متحفّظ أو حتى عكسي.

ويتضح مما سبق وجود علاقة بين تطبيق آليات الحوكمة والإفصاح عنها ورأي المراجع الخارجي تحت مظلة مهنة المحاسبة والمراجعة من حيث إبداء الرأي للمراجعين الخارجيين والتقرير عن القوائم المالية.

مشكلة البحث

نظراً للطبيعة الرقابية لمفهوم حوكمة الشركات وأن المراجعين يتمتعون بنفس الخاصية أو الطبيعة الرقابية فإن المراجعين يؤثرون في الحوكمة ويتأثرون بها، لذا من الضروري المحافظة على مستوى كافٍ وعادل من الإفصاح والشفافية عن معلومات الحوكمة وإتاحتها لجميع أصحاب المصالح للاستفادة منها.

وانطلاقاً من إحدى وظائف المراجع الخارجي؛ وهي التقييم المبدئي لمقومات الرقابة الداخلية، وتحديد أسلوب المراجعة بإجراء الاختبارات اللازمة مثل تحديد السلطات والواجبات والمسئوليات، والتأكد من الفصل بينهما وكذلك المراجعة المستندية وصحة التسجيل في الدفاتر والسجلات والتأكد من مطابقتها لما ورد في المستندات المؤيدة وذلك بهدف تحديد إمكانية الاعتماد عليه أثناء تنفيذ إجراءات المراجعة الدورية وتحقيق عناصر القوائم المالية من خلال الزيارات المتعددة لفريق المراجعة خلال العام المالي محل الفحص مع إجراء الاتصالات المباشرة مع المسؤولين بإدارة الشركة لتلافي أي ضعف أو قصور في نظام الرقابة الداخلية وإعداد تقرير تفصيلي يتضمن جميع الملاحظات ثم إبداء الرأي في القوائم المالية.

ومن هنا يتضح أنه يوجد اتساق بين الإفصاح عن معلومات الحوكمة والآراء المعدلة في التقرير حيث تتبع أهمية الإفصاح عن معلومات الحوكمة في حماية المستثمرين كما تتبع أهمية إبداء الرأي عن التقرير المالي في حماية المستثمرين. وإن عملية إبداء الرأي وتعديل القوائم المالية ليست ظاهرة جديدة، ويقصد بها تعديل البيانات في القوائم المالية بما يتلاءم مع تطبيق السياسات والمعالجة السليمة للتعبير عن الأداء الذاتي والحقيقي للمنشأة.

ومن هنا نبحث عن إجابة على هذا السؤال؟

- هل الشركات التي لا تفصح إفصاحاً كاملاً أو منظمًا عن الممارسات التطبيقية لمبادئ الحوكمة عرضه لآراء معدلة في التقرير؟
- وهل يعد فشل المراجع في تعديل تقريره أحد مشاكل مهنة المراجعة في الوقت الراهن؟ وهل تتغلب آليات حوكمة الشركات والإفصاح عنها على تلك الفجوة؟

أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث الحالي في محاولة التعرف على أثر الإفصاح عن معلومات الحوكمة على الآراء المعدلة في تقرير المراجع الخارجي وذلك من خلال دراسة وتحليل أبرز جوانب الإفصاح عن معلومات حوكمة الشركات وماهية الآراء المعدلة في تقرير المراجع الخارجي مع التطرق إلى أهم معايير المراجعة التي تطرقت إلى تعديل رأي المراجع الخارجي في التقرير. ويتحقق هذا الهدف الرئيسي من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- (١) التعرف على طبيعة وماهية الإفصاح عن معلومات حوكمة الشركات وأهم العوامل المؤثرة عليه.
- (٢) متطلبات الإفصاح عن معلومات الحوكمة
- (٣) العلاقة بين التقارير المحاسبية والآراء المعدلة في التقرير
- (٤) العلاقة بين تقارير المراجعة الخارجية والآراء المعدلة في التقرير

أهمية البحث

تتخصر أهمية البحث في :

من الناحية العلمية: يمكن أن يسهم البحث بالإضافة إلى الدراسات السابقة في دراسة أثر الإفصاح عن معلومات الحوكمة على الآراء المعدلة في التقرير من خلال محاولة الباحث للتصدي للفجوة البحثية.

أما من الناحية العملية، فيمكن أن يساهم البحث في مساعدة مستخدمي التقرير من المساهمين ومنتخذي القرارات الإدارية نتيجة دراسة أثر الإفصاح عن معلومات الحوكمة على الآراء المعدلة في التقرير، مما يؤدي إلى زيادة جودة الإفصاح عن معلومات الحوكمة، بالإضافة إلى زيادة جودة تقرير المراجع، وقد يساعد ذلك في التأكد من وصول مصر إلى متطلبات بعض الهيئات الدولية مثل البنك الدولي الذي اشترط التطبيق الجيد والفعال لمبادئ الحوكمة من أجل الحصول على القروض الخارجية، ومن ناحية أخرى يسهم تحسين الأداء المصرفي في تجنب الوقوع في أزمات مشابهة للأزمات المالية التي شهدتها العالم في بداية القرن الحالي.

الدراسات السابقة

(١) دراسة (عبدالعظيم، ٢٠١٤):

هدفت الدراسة إلى تحديد دور حوكمة الشركات في تحسين مستوى الإفصاح بالتقارير المالية المنشورة، وتقييم مدى توافق محتوى تلك التقارير مع متطلبات الإفصاح طبقاً للحوكمة، ولتحقيق ذلك فقد تم إعداد مؤشر لقياس مستوى الإفصاح يتكون من ١٢٠ معلومة يجب أن تتضمنها التقارير المالية لكي تتحقق متطلبات الحوكمة، ثم تم تحليل التقارير المالية الصادرة من عام ٢٠٠٦ وحتى عام ٢٠١٠.

وتوصلت الدراسة إلى أن التطبيق الفعال لحوكمة الشركات والتحديد الدقيق

لدور آلياتها يسهم إيجابياً في تحسين مستوى الإفصاح، وأكدت النتائج على انخفاض مستوى الإفصاح في الشركات محل الدراسة حيث بلغ متوسط إفصاح الشركات مجتمعة للسنوات الخمس نسبة ٥٠.٩٥% ويعكس ذلك عدم تلبية الإفصاح الحالي لمتطلبات الحوكمة، وأشارت إلى وجود قصور في الإفصاح الاختياري من جانب الشركات وكذلك عدم التزامها بكافة متطلبات الإفصاح الإلزامي الذي تتطلبه معايير

المحاسبة والقوانين التي تحكم عمل الشركات وقواعد القيد بالبورصة. واستنتجت الدراسة أن الشركات المصرية تلتزم بالحوكمة بشكل صوري، وقد تبين أن طبيعة الملكية تؤثر على مدى الالتزام بالحوكمة وبالتبعية على مستوى الإفصاح، إذ حصلت شركات قطاع الأعمال العام على متوسط إفصاح بلغ ٥٨.٣% بينما حصلت شركات القطاع الخاص على متوسط إفصاح بلغ ٤٩.٣%.

٢) دراسة (حمادة، ٢٠١٤):

هدفت الدراسة إلى قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة اشتملت على مكونات الإفصاح الاختياري ومعلومات الحوكمة وذلك للتعرف على أثر تلك المكونات في جودة التقارير المالية والمتمثلة في قدرة المعلومات المفصح عنها في إحداث فرق في قرارات مستخدمي هذه التقارير.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تأثيرًا كبيرًا لمكونات الإفصاح الاختياري ومعلومات الحوكمة في جودة التقارير المالية، وقد أوصت الدراسة بضرورة تبني الشركات المدرجة في بورصة عمان لمفهوم الإفصاح الاختياري ومعلومات الحوكمة وعرض مكوناته ضمن التقارير المالية.

٣) دراسة (Elbarrad, 2014):

هدفت الدراسة إلى استكشاف العلاقة بين الإفصاح عن حوكمة الشركات في التقارير المالية وفقاً لما تقتضيه القواعد التنظيمية لحوكمة الشركات المفروضة من قبل هيئة السوق المال السعودية وبين أداء الشركات في المملكة العربية السعودية، حيث يتم تصنيف الإفصاح عن حوكمة الشركات إلى أربع مجموعات وهي: هيكل الملكية وحقوق المساهمين، ومعلومات مجلس الإدارة، والمعلومات المالية، والمعلومات التشغيلية، وكل مجموعة من هذه المجموعات الأربع تشتمل على عدد من المتغيرات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير السنوية.

وتوصلت الدراسة إلى أن كلاً من العائد على حقوق المساهمين والعائد على الأصول يرتبطان ببعض متغيرات الإفصاح عن حوكمة الشركات، وتختلف هذه

المتغيرات من قطاع لآخر، وأكدت النتائج على وجود تأثير ذي دلالة للمعلومات المفصح عنها حول حوكمة الشركات على مقاييس الأداء (العائد على حقوق المساهمين والعائد من الأصول)، وعلاقة إيجابية بين نسبة حضور اجتماعات مجلس الإدارة والعائد على حقوق المساهمين والعائد من الأصول. كما تبين أنه توجد علاقة إيجابية بين عدد المديرين بمجلس الإدارة والعائد على الأصول، وتوجد علاقة سلبية بين عدد المديرين المستقلين في مجلس الإدارة والعائد على حقوق المساهمين والعائد على الأصول، مما يؤكد على أن ممارسات حوكمة الشركات لها تأثير إيجابي على أداء الشركة.

(٤) دراسة (Shehata, 2016):

هدفت الدراسة إلى تقديم وتحليل ممارسات الإفصاح عن حوكمة الشركات بين الشركات غير المالية المدرجة في أسواق الأوراق المالية في دول مجلس التعاون الخليجي والتي تضم البحرين والكويت وعمان وقطر والسعودية والإمارات العربية المتحدة. حيث تستخدم الدراسة المقياس المقارن المطور بواسطة مجموعة العمل الحكومية البنينة من الخبراء حول المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير (ISAR) في مؤتمر الأمم المتحدة حول التجارة والتنمية (UNCTAD). حيث يشتمل هذا المقياس المقارن على ٥٢ بنداً والتي تُقسم إلى خمس مجموعات وهي (١) الشفافية المالية والإفصاح عن المعلومات، و(٢) هيكل الملكية وممارسة حقوق الرقابة، و(٣) مجلس الإدارة وهيكل الإدارة وعملية الإدارة، و(٤) مسئولية وامتثال الشركات، و(٥) المراجعة. ويرتكز هذا المقياس المقارن على توجيهات النشرات الصادرة عن الـ UNCTAD والممارسات الجيدة في الإفصاح عن حوكمة الشركات.

وتوصلت الدراسة إلى وجود مستوى متدني من الإفصاح عن حوكمة الشركات في الشركات غير المالية المدرجة في دول مجلس التعاون الخليجي الستة، وذلك لأن حوكمة الشركات لا تزال حديثة عهد في هذه الدول، حيث وصل متوسط مستوى الإفصاح عن حوكمة الشركات في هذه الشركات إلى ٢٦%، في حين وصل الحد الأقصى للإفصاح عن حوكمة الشركات في هذه الشركات إلى ٦٥%، وأكدت النتائج

على أن المجموعة ذات أعلى مستوى من الإفصاح عن حوكمة الشركات هي مجموعة الشفافية المالية والإفصاح عن المعلومات وهي تعبر عن حالة الأسواق الناشئة الأخرى. كما اوضحت نتائج الدراسة أهمية تقييم الإفصاح عن حوكمة الشركات باستخدام المقياس المقارن ISAR كأداة لإعادة تقييم الإفصاح عن حوكمة الشركات في دول مجلس التعاون الخليجي، وأهمية دعم الوعي بالإفصاح عن حوكمة الشركات في دول مجلس التعاون الخليجي على المستوى الجزئي والكلي.

٥) دراسة (Pedro et al, 2005):

هدفت الدراسة إلى اختبار دور حوكمة الشركات في عمليات المراجعة الخارجية في محيط سوق رأس المال الإسباني، حيث تحاول الدراسة التعرف على العلاقة التأثيرية بين تعديل رأي المراجعة وحوكمة الشركات في الشركات الإسبانية، وقد استخدمت الدراسة البيانات التجريبية الخاصة بعينة من الشركات الإسبانية المدرجة خلال الفترة من عام ١٩٩٩ إلى ٢٠٠٢، حيث يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الإسبانية المدرجة في بورصة مدريد خلال الفترة من ١٩٩٩ إلى ٢٠٠٢. في حين تكونت عينة الدراسة من ٣٢ ملاحظة سنوية للمنشأة.

وتوصلت الدراسة إلى أن الملكية الداخلية المرتفعة تؤدي إلى هيكل حوكمة أفضل والذي يؤدي بدوره إلى زيادة جودة التقارير المالية وانخفاض احتمال تلقي آراء المراجعة المعدلة، وأن وجود أعضاء العائلة في مجلس إدارة الشركة يؤدي إلى زيادة احتمال تلقي تقرير مراجعة معدل، وتؤكد نتائج الدراسة على أن توزيع تعديلات رأي المراجعة ليس عشوائياً، ففي الحقيقة يبدو أن تعديلات رأي المراجعة شائعة بين الشركات ذات خصائص الحوكمة المحددة، حيث يرتبط احتمال تلقي رأي مراجعة نظيف بوجود أعضاء العائلة في مجلس الإدارة والملكية الداخلية. وتؤكد نتائج الدراسة على أن حوكمة الشركات تلعب دوراً محورياً في عملية إعداد التقارير المالية.

٦) دراسة (Rusmin, 2012):

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في اختبار العلاقة تجريبياً بين آليات رقابة الحوكمة واحتمال تلقي رأي مراجعة معدل، حيث يتم قياس أدوات رقابة حوكمة

الشركات باستخدام خمسة محددات وهي: حجم مجلس الإدارة، واستقلالية مجلس الإدارة، وحجم لجنة المراجعة، واستقلالية لجنة المراجعة، وتكرار اجتماعات لجنة المراجعة، باستخدام عينة من ١٢١ شركة صناعية أسترالية مسجلة في البورصة الأسترالية.

وتوصلت الدراسة إلى أهمية دور المجالس الإدارية ولجان المراجعة في رقابة سلوك الإدارة، حيث تشير نتائج الدراسة إلى أنه كلما كان حجم مجلس الإدارة أصغر، كان أكثر فعالية من المجالس الإدارية الضخمة، وبينت النتائج أن استقلالية لجان المراجعة تعمل على تحسين جودة التقارير المالية مما يؤدي إلى تلقي رأي مراجعة نظيف، وأن الرفع المالي والعائد على الاستثمار (ROI) يمثلان متغيران جوهريان في تفسير ميل المراجعين إلى تعديل آرائهم، حيث تبين الدراسة وجود علاقة إيجابية (سلبية) ذات دلالة معنوية مرتفعة بين كلٍ من الرفع المالي (العائد على الاستثمار) واحتمال تلقي رأي مراجعة معدل.

(٧) دراسة (Donglin Pei, Philip A. Hamill, 2013):

هدفت الدراسة إلى اختبار ردود فعل السوق على الأنواع المختلفة من آراء المراجعة المعدلة وآراء المراجعة النظيفية مع الملاحظات التوضيحية، أي شبه التعديل في رأي المراجعة كأحد السمات الفريدة للبيئة المؤسسية الصينية، باستخدام البيانات الخاصة بالشركات المدرجة في بورصة شنغهاي.

وتوصلت الدراسة إلى أن شبه التعديل في رأي المراجعة يشتمل على معلومات سلبية ذات دلالة أكثر من آراء المراجعة النظيفية ولكن أقل من الأنواع الأخرى من آراء المراجعة المعدلة، وأن آراء المراجعة تتميز بتباين ذي دلالة معنوية في المعلومات المقدمة في سوق الأوراق المالية بشنغهاي، كما تؤكد الدراسة على القيمة الملائمة لآراء المراجعة المعدلة بالنسبة للشركات الصينية المدرجة، ولكن في المتوسط، إصدار آراء المراجعة المعدلة في بورصة شنغهاي يؤدي إلى تقريباً ١٢% انخفاض في العوائد مقارنة بعوائد المنشآت التي تلقت رأي مراجعة نظيف، وآراء المراجعة المعدلة مع الملاحظات التوضيحية تشتمل على معلومات سلبية ذات دلالة

تؤثر على قرارات التسعير لدى المستثمرين، وبالتالي يجب أن ينظر إليه على أنه شبه تعديل على رأي المراجعة.

٨) دراسة (Habib, 2013):

هدفت الدراسة إلى تقديم تحليل تجميعي لتأثير المتغيرات المرتبطة بالمراجعة وبعملية المراجعة والمتغيرات المرتبطة بالمنشآت المحددة على ميل المراجعين إلى إصدار آراء المراجعة المعدلة، حيث إن المتغيرات المرتبطة بالمراجع وبعملية المراجعة تشتمل على الانتساب إلى مؤسسات المراجعة الكبرى (Big N) والتخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة، ومدة خدمة مؤسسة المراجعة، وشريك المراجعة، وتقديم خدمات غير المراجعة، وتأخر تقرير المراجعة، وبعض المتغيرات الهامة المرتبطة بالمنشآت المحددة تضم حجم المنشأة والرفع المالي والربحية، باستخدام عينة من ٧٣ دراسة تم نشرها خلال الفترة من ١٩٨٢ إلى ٢٠١١.

وتوصلت الدراسة إلى أن تأثير المتغيرات المرتبطة بالمراجع وبعملية المراجعة على آراء المراجعة ليس حاسماً أو قطعياً، حيث إن المتغيرات المتعلقة بالانتساب لمؤسسات المراجعة الكبرى وتأخر عملية المراجعة ترتبط إيجابياً برأي المراجعة، وتشير النتائج إلى أنه توجد علاقة سلبية بين أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة ورأي المراجعة المعدل، وأن التأثير ذا الدلالة المعنوية لمتغير أتعاب المراجعة موجود فقط في الدراسات خارج الولايات المتحدة الأمريكية، بالإضافة إلى أن الأدلة حول تأثير المتغيرات المرتبطة بالمنشآت المحددة على ميل المراجعين إلى إصدار رأي المراجعة المعدل.

الإطار النظري للبحث:

أولاً: ماهية الحوكمة:

أصبحت الحوكمة من الموضوعات الهامة في كافة الإدارات والمؤسسات والمنظمات المحلية والإقليمية والدولية العامة والخاصة، خصوصاً بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي وقعت في الكثير من الشركات والمؤسسات العالمية، وترجع هذه الانهيارات في معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة

والفساد المالي بصفة خاصة، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يعود في أحد جوانبه الهامة إلى المراجعين الخارجيين وتأكيدهم على صحة البيانات المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية مختلفة عن الواقع والحقيقة، وقد نتج عن هذه الانهيارات افتقاد الثقة في الأسواق المالية المختلفة وانصراف المستثمرين عنها، وكذلك افتقاد الثقة في مكاتب المحاسبة والمراجعة نتيجة عدم صحة المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية للشركات المختلفة والمصادق عليها من المراجعين الخارجيين.

لا يوجد تعريف موحد للحوكمة متفق عليه وكاف بذاته على المستوى العالمي، على الرغم من الاتفاق على المبادئ المكونة له، ويقوم المفهوم الأساسي للحوكمة على أساس تغير الأوضاع نتيجة للتوسع الكبير في حجم المجتمعات، إضافة إلى التنوع الكبير في احتياجات الأفراد والمنظمات، ويمكن إرجاع سبب عدم وجود تعريف موحد ومتفق عليه لمصطلح حوكمة الشركات أيضاً إلى أن البعض ينظر إليه من الناحية الاقتصادية على أنه: الآلية التي تساعد في الحصول على التمويل اللازم وتعظيم قيمة الأسهم، والبعض الآخر ينظر إليه من الناحية القانونية على أنه يشير إلى العلاقات التعاقدية التي تحدد الحقوق والواجبات لحملة الأسهم وأصحاب المصالح، وأطراف ثالثة تنظر إلى هذا المصطلح من الناحية الاجتماعية والأخلاقية مركزين على المسؤولية الاجتماعية للشركة في حماية حقوق الأقلية وصغار المساهمين وتحقيق العدالة بينهم.

نظراً لتزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حرصت العديد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة، ومن بين هذه المؤسسات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) التي عرّفت حوكمة الشركات على أنها: " مجموعة من القواعد والعلاقات بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة والملاك وجميع الأطراف التي لها علاقة مع الشركة، وهو الأسلوب الذي يقدم الهيكل أو الإطار المنظم الذي يتم من خلاله تحديد الأهداف وتحقيقها ومراقبة الأداء والنتائج والأسلوب الناجح لممارسة السلطة، الذي يجب أن يقدم الحوافز اللازمة لمجلس الإدارة والإدارة العليا في السعي لتحقيق الأهداف الموضوعة لخدمة مصالح الشركة ومساهمتها

وتسهيل المراقبة الجيدة لاستخدام موارد وأصول الشركات والمؤسسات بكفاءة وفاعلية".

وقد قامت هذه المنظمة بمراجعة وتعديل مبادئها الخاصة بحوكمة الشركات، حيث أصبحت تتضمن المبادئ الستة التالية:

١. وضع أسس نظام فعال لحوكمة المؤسسة: ينبغي على نظام حوكمة المؤسسة أن يساهم في تحقيق الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقاً مع دولة القانون، ويحدد بشكل واضح توزيع المسؤوليات بين الهيئات المتخصصة في مجال الرقابة، والتنظيم، وتطبيق النصوص.

٢. حقوق المساهمين وأهم وظائف أصحاب رأس المال: ينبغي لنظام حوكمة المؤسسة أن يحمي ويسهل ممارسة المساهمين لحقوقهم.

٣. معاملة عادلة للمساهمين: ينبغي أن يضمن نظام حوكمة المؤسسة معاملة عادلة لكل المساهمين، بما فيهم الأقلية والأجانب، وكل المساهمين يجب أن يحصلوا على تعويض فعلي عند التعدي على حقوقهم.

٤. الشفافية ونشر المعلومات: ينبغي على نظام حوكمة المؤسسة أن يضمن نشر المعلومات الصحيحة في الوقت المناسب، عن كل المواضيع الهامة المتعلقة بالمؤسسة، لاسيما الوضع المالي، والنتائج، والمساهمون، وحوكمة المؤسسة.

٥. مسئولية مجلس الإدارة: ينبغي على حوكمة المؤسسة أن تؤمن قيادة استراتيجية للمؤسسة ورقابة فعلية للتسيير من قِبَل مجلس الإدارة، وكذلك مسئولية وأمانة مجلس الإدارة تجاه الشركات ومساهميها.

ثانياً: متطلبات الإفصاح عن معلومات الحوكمة:

إن التطبيق الفعال لركائز الحوكمة خصوصاً الإفصاح عن معلومات الحوكمة هو عامل رئيسي للنجاح في حماية المستثمرين، كما أن إبداء الرأي عن التقارير المالية هو عامل رئيسي أيضاً في حماية المستثمرين سواء كان الرأي غير متحفظ أو متحفظ أو حتى عكسي، وفيما يلي عرض لأهم بنود قائمة الإفصاح عن معلومات الحوكمة.

١ - ضمان وجود أساس فعال لحوكمة الشركات: ولتحقيق ذلك يجب الإفصاح عن كل

من:

- أ- مدى تطبيق الشركات لمتطلبات القوانين واللوائح.
- ب- التناسق فيما يتعلق بتوزيع المسؤوليات بين الهيئات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.
- ج- مدى الالتزام بمتابعة وتطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة أو أسباب عدم الالتزام.
- د- آليات إدارة ومراقبة المخاطر التي تواجهها الشركة.
- هـ- سياسات الشركة ومشاركتها في برامج التنمية الاجتماعية والبيئية.
- و- الجزاءات المفروضة على الشركة من قبل الهيئة العامة لسوق المال.
- ز- خطط ومقاييس تحسين حوكمة الشركات.

٢ - حقوق المساهمين والوظائف الأساسية لحقوق الملكية: ولحماية حقوق

المساهمين ذلك يجب الالتزام بكل من:

- أ- تسهيل وحماية ممارسة حقوق المساهمين وتأمين وسائل تسجيل ونقل الملكية للأسهم.
- ب- الحصول على عائد من الأرباح والمساهمة في اختيار مجلس الإدارة.
- ج- مراجعة القوائم المالية مع وجود مؤشرات على رعاية حقوق المساهمين.
- د- الحصول على المعلومات في الوقت المناسب والمشاركة في اجتماع الجمعية العمومية.

٣ - المساواة في المعاملة بين كافة المساهمين: ولتحقيق ذلك يجب اتباع كل من:

- أ- عدم الاتجار في المعلومات الداخلية بين المساهمين أنفسهم.
 - ب- عدم الاتجار في المعلومات بين المديرين والمساهمين.
 - ج- الإفصاح عن استراتيجية الشركة لتحقيق الاتصال الفعال والبناء بالمساهمين.
 - د- الاطلاع من قبل المساهمين على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة.
- ٤- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: ولتحقيق ذلك يجب الالتزام بكل من:

- أ- الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها في القوانين والاتفاقيات.
- ب- وجود تعاون فعال بين الشركات وأصحاب المصالح فيما يتعلق بتحقيق الزيادة في الثروة وفرص العمل والتمويل السليم للشركات.
- ج- سياسات الشركة في التعامل مع الأطراف ذوي المصالح.
- د- تبني الشركة لدليل الآداب والسلوكيات لضمان وفاء الشركة بالتزاماتها تجاه باقي أصحاب المصلحة.
- ٥- الإفصاح والشفافية: ولتحقيق ذلك يجب اتباع كلٍ من:
- أ- التوقيت المناسب للإفصاح.
- ب- الإفصاح عن الأمور الجوهرية المتعلقة بالشركة.
- ج- الإفصاح عن المبالغ التي يتقاضاها أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين جملة وتفصيلاً.
- د- الإفصاح عن المبالغ المدفوعة للمراجع عن أعمال المراجعة ومقابل الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة.
- هـ- الإفصاح عن أسباب عدم وجود وظيفة للمراجعة الداخلية بالشركة.
- و- الإفصاح عن وجود اختلافات في وجهات النظر بين لجنة المراجعة والمراجع.
- ٦- مسئوليات مجلس الإدارة: ولتحقيق ذلك يجب الالتزام بكلٍ من:
- أ- التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة.
- ب- محددات اختيار هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضاءه.
- ج- طرق محاسبة مجلس الإدارة عن مسئوليته أما الشركة والمساهمين.
- د- نسبة حضور اجتماعات مجلس الإدارة وعدد اجتماعات لجانه.
- هـ- دوافع تولي نفس الشخص لمنصب رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب.

و- تحديد ووضوح المهام والاختصاصات المنبثقة عن مجلس الإدارة وهي لجان مراجعة، ولجان انتخاب، ولجان مكافآت، ولجان إدارة المخاطر.

ثالثاً: العلاقة بين التقارير المحاسبية والآراء المعدلة في التقرير

تعتبر القوائم والتقارير المالية من أهم مخرجات النظام المحاسبي، وهذا يعني أهمية الأرقام التي تحويها هذه القوائم باعتبارها تلخيص لكم هائل من الأحداث والعمليات المالية التي تمت خلال فترة معينة، والتي تصبح فيما بعد الأساس الذي يُعتمد عليه في اتخاذ القرار، ونظراً لتعدد الفئات المستخدمة لها؛ فقد صممت من حيث الشكل والمحتوي لتخدم الأغراض العامة لجميع الفئات مع ضرورة أن تتوافر في المعلومات المدرجة في هذه القوائم مجموعة من الخصائص حتى تكون أكثر فائدة.

ويتم إعداد القوائم والتقارير المالية بشكل سنوي لتلبية الاحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين، لذا جاء هذا المطلب لتوضيح الفرق بين القوائم والتقارير المالية، ومعرفة أهدافهما، مع تحديد الجهة المستخدمة لهما، وسيتم تناول القوائم المالية من خلال النقاط التالية:

أ- أهمية التقارير المالية وجودتها:

تتبع أهمية القوائم والتقارير المالية من خلال ما يلي:

- 1- تقديم المعلومات اللازمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين التي تساعدهم على تقويم قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية.
- 2- القياس الدوري لدخل المنشأة.
- 3- تقديم معلومات تساعد على تقويم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي حيث إن المنشأة مستمرة في نشاطها وتقسّم حياتها إلى فترات دورية لإعداد القوائم المالية.
- 4- تقديم معلومات عن مصادر الأموال المتاحة للمنشأة وكيفية استخدام هذه الأموال.
- 5- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية.

ب- المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية:

لعبت المحاسبة دوراً هاماً في الحفاظ على أموال المستثمرين وأصول مشروعاتهم حيث أصبحت أداة فعالة في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات التي

تقدمها، بعد معالجتها وفق نظام محاسبي يُصمَّم بشكل يلائم طبيعة عمل المشروع وأهدافه بحيث تكون مدخلاته والعمليات الاقتصادية ومخرجات المعلومات ضمن القوائم المالية الخاصة بالمشروع (الإفصاح المحاسبي)، أي أنه إلى جانب اعتبار المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المشروع أصبحت تسعى إلى حماية ذوي المصالح في المشروع كالمساهمين والمصارف والموردين والمؤسسات الحكومية، فأضيفت بذلك وظيفة جديدة هي (خدمة المجتمع)، سواء المجتمع المالي الاستثماري أو المجتمع ككل الذي ترعى الدولة مصالحه بالرقابة والإشراف والتوجيه.

وبناءً عليه فمن الطبيعي أن تحاول المحاسبة أن تتلاءم مع الحاجات المختلفة لمتخذي القرارات المتعددين في المجتمع، بحيث لا يمكن الفصل بين المحاسبة وأهداف مستخدمي البيانات المحاسبية مما أدى إلى التركيز على عدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية ذات منفعة لهذا المستثمر.

ولابد أن تشتمل القوائم المالية على كافة المعلومات الضرورية لمستخدميه كونها أساس اتخاذ القرارات المالية، ويجب أن تُقدَّم هذه المعلومات كمعلومات إضافية أو في جداول ملحقة، ويجب أن توفر القوائم المالية أية إيضاحات متممة لها معلومات تمثل الأساس للفهم الصحيح للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتدققاتها النقدية مع استبعاد أي إفصاح يخالف مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها.

كما لا بد وأن توضح القوائم المالية نتائج العمليات لمجموعة من المؤسسات وحتى يمكن لمستخدمي القوائم المالية أن يحصلوا على فهم واضح للبيانات المالية الموجودة بالقوائم المالية حيث يشير معيار المحاسبة الدولي رقم (٠١)؛ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB عن السياسات المحاسبية الهامة التي يجب أن يفصح عنها عند نشر القوائم المالية.

وتعتبر القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة وما حققته من نتائج، وتمثل القوائم المالية

النتائج النهائي للعملية المحاسبية، والتي تصف العمليات المالية للمنشأة، وإن التوسع في النطاق ومضمون الإفصاح اعتمادا على معايير خاصة جعله معتمدا على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فضلا عن ذلك أصبح الإفصاح المحاسبي يشكل أحد المحاور الأساسية التي تحكم الاتجاهات المعاصرة للتنظيم المحاسبي.

ويجب أن تحتوي القوائم المالية بما يفيد بأنها معروضة بطريقة عادلة للمركز المالي والتدفق النقدي للمؤسسة والتطبيق المناسب لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وفي الحالات النادرة عندما تصل إدارة الشركة إلى قرار بأن الاستجابة لمتطلبات المعايير سوف تؤدي إلى التضليل فإن الخروج عن هذه المتطلبات يعتبر أمرا ضروريا للوصول إلى العرض العادل والصادق للقوائم المالية.

ج- الانتقادات الموجهة للقوائم المالية:

رغم الفوائد التي تقدمها القوائم المالية، إلا أن هناك جملة من الانتقادات الموجهة إليها تتمثل فيما يلي:

أ. التقديرات والحكم الشخصي: تتضمن قائمة المركز المالي العديد من البنود المعبر عنها من خلال التقدير والحكم الشخصي، ومن أمثلة ذلك، تقدير الديون المشكوك في تحصيلها، وقيمة المخزون والعمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل، فالعمر الإنتاجي للأصول له تأثير على قسط الإهلاك، وبالتالي يقع الأثر على الدخل.

ب. التكلفة التاريخية: إن التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية، وإهمال التقلبات التي تحدث في الأسعار يجعل القوائم المالية ذات موثوقية مرتفعة، ولكنها موضع انتقاد كونها لا تعتبر ملائمة، لعدم إدراجها للقيمة العادلة، وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها، الأمر الذي قد يولد احتياطات سرية غير ظاهرة.

ج. استخدام بدائل محاسبية متعددة مقبولة عموما: يؤدي تطبيقها إلى نتائج مختلفة لأنها لا تتعلق بعرض المعلومات فحسب بل معالجة البيانات للوصول إلى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وبذلك يكون متخذ القرار أمام معلومات تقود إلى اختلاف نتيجة الأعمال، وإلى تحقيق صراع في القرارات المتخذة، كما

أن اختلاف اختيار طريقة الامتلاك للأصول الثابتة من مؤسسة لأخرى يجعل من الصعوبة إجراء المقارنة المباشرة بين نتائج أعمال المؤسسات.

د. عدم شمول الميزانية للعديد من البنود: هذه البنود ذات قيمة مالية للمؤسسة، والتي يصعب قياسها بموضوعية، ومن أمثلة ذلك قياس الموارد البشرية والعديد من الأصول غير الملموسة كالشهرة والمولدة داخليا، الاعتراف بالزيادة في القيمة الناتجة عن زيادة جودة المنتج أو تحسين الخدمة المقدمة للعملاء.

رابعاً: العلاقة بين تقارير المراجعة الخارجية والآراء المعدلة في التقرير:

تبرز أهمية تقارير المراجعة الخارجية من كونها وسيلة تخدم الفئات التي تستخدم القوائم المالية للمراجعة، إذ تولى هذه الفئات تقرير مراجع الحسابات عناية فائقة، وذلك بسبب اعتمادها عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها وخطتها الحالية والمستقبلية، كما تتبع أهمية تقرير مراجع الحسابات من كونه الوسيلة التي يستطيع المراجع من خلالها التعبير عن رأيه حول عدالة القوائم المالية، كما يعد أحد المراجع الرئيسية التي يعتمد عليها لتحديد مسؤوليات المراجع المدنية والجنائية. حيث إنه بإصدار هذا التقرير ينهي المراجع عمله، ولكن إصدار التقرير ولا يعني إعفاء المراجع من مسؤولية هذا التقرير مستقبلاً في حين ثبت إهماله في أداء واجباته المهنية، وبالرغم من أن تقرير المراجعة لا يتجاوز بضع وريقات، إلا أنه بالغ الأهمية، ويسبب صغر حجمه ينظر إليه القراء من غير ذوي المعرفة بالمراجعة على أنه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية شكلية قانونية ضرورية، مما قد يفقد التقرير جوهره وأهميته البالغة، ولا شك أن ذلك يعتبر مسألة تتناقض مع واقع الأمر، وبالرغم من أن تقرير المراجعة الخارجي لا يتجاوز عدة أسطر إلا أنه يتطلب عناية عظيمة، كما أنه يعتبر ثمرة عملية مراجعة مهنية ودقيقة. ولذلك يجب على مراجع الحسابات أن يحدد الشكل الذي سيقدم فيه نتيجة عمله للمهتمين بأعمال المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وعادة يتم تقديم هذه النتيجة في شكل تقرير يرفق بالقوائم المالية المنشورة ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منها، ويجدر بنا الآن الإشارة إلى مفهوم تقارير المراجعة الخارجية.

وقد تضمنت أدبيات المراجعة العديد من التعريفات للمراجعة الخارجية، حيث يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها: "مجموعة من النظريات والمبادئ والإجراءات التي تنظم فحص البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي"، كما يمكن تعريفها أيضا بأنها: "عملية فحص واختبار البنود الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى الحسابات والسجلات المنشأة لها، وكذلك المستندات المؤيدة لها، وذلك لغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية موضوع المراجعة".

وهناك من يرى أن تقرير المراجعة الخارجية عبارة عن خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة الأخرى المؤيدة التي يراها ضرورية.

ويعتبر مفهوم جودة تقارير المراجعة الخارجية حتى الآن من المفاهيم المثيرة للجدل، والتي حتى الآن لم يستقر عليها الفكر المحاسبي، ويعود ذلك إلى عدد من الأسباب من أهمها نسبية الجودة - أي الاختلاف في تقدير نسبة الجودة ومعاييرها وتؤدي مراجعة الحسابات من خلال علاقة ثلاثية الأطراف، يمثل فيها مراجع الحسابات الطرف الثاني، والإدارة تمثل الطرف الأول، بينما أصحاب المصلحة في المؤسسة يمثلون الطرف الثالث، هذا ويتعدد ممثلو الطرف الثالث، ولكن تجمعهم مصلحة مشتركة في مراجعة الحسابات، وهي أن هذه المراجعة تمدهم بقيمة مضافة من المعلومات، وذلك من خلال زيادة اعتمادهم على المعلومات المالية التي تقدمها لهم القوائم المالية للمؤسسة التي هم أصحاب مصلحة فيها بناءً على تقرير مراجع الحسابات، وتظهر أهمية التقرير للمراجع على أنه المنتج النهائي لعملية المراجعة والمؤشر على إنجازه لعمله وفق معايير المراجعة المتعارف عليها وأداة المراجع لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية، وبالتالي

الاستفادة من ردود أفعالهم والتي تعكس احتياجاتهم مما يؤثر على جودة تقارير المراجعة الخارجية، لذلك تختلف أهمية استخدام هذه التقارير باختلاف وتعدد مستخدميها، وأهمهم المساهمون والمستثمرون المحتملون واتحاد ونقابات العمال والمؤسسات التمويلية والاستثمارية وهيئة سوق المال والإدارة والمنظمات المهنية والمصالح الحكومية والمجتمع.

وتستهدف المراجعة إعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناء على ما يقوم به مراجع الحسابات من فحوص واختبارات، ويقوم مراجع الحسابات بتخطيط أعمال المراجعة للوصول إلى هذا التقرير في نهاية عملية المراجعة، هذا بالإضافة إلى اعتبار أن التقرير هو ختام عملية المراجعة والذي يقصد به بلورة لرأي مراجع الحسابات في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية، فالتقرير الذي يعده المراجع يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة الذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة، حيث يقوم المراجع من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصه لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المنشأة عن فترة مالية معينة، ولعل أهم ما يوفره هذا التقرير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والاعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كالمراجع.

تتضمن أعمال المراجعة القيام بإجراءات للحصول على أدلة مراجعة ثبوتية للمبالغ والإفصاحات في القوائم المالية الموحدة تستند الإجراءات المختارة إلى تقدير مراجع الحسابات بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية الموحدة الناشئة والمتعلقة بالإعداد والعرض العادل للقوائم المالية الموحدة، وذلك لغرض تصميم إجراءات المراجعة المناسبة حسب الظروف، وليس لغرض إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية لدى الشركة، وتتضمن المراجعة كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولية التقديرات المحاسبية المعدة من قبل الإدارة، وكذلك تقييم العرض الإجمالي للقوائم المالية الموحدة.

تعرضت الدراسات إلى العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية والحد من ظاهرة تعديل القوائم المالية، ودور المراجعة الداخلية في الإفصاح

عن التحريفات الجوهرية في آليات هيكلها، وأثر ذلك على جودة التقارير المالية، وأوضحت أن الشركات التي تتمتع بمستوى عالٍ من جودة الحوكمة ترتبط بمستوى منخفض من عمليات تعديل القوائم المالية، ومدى الحاجة إلى المراجعة الداخلية لتحقيق التكامل بين آليات ومبادئ الحوكمة لزيادة شفافية القوائم والتقارير المالية، ويتمثل السبب الرئيسي في قيام الشركات بتعديل قوائمها المالية في أن هناك ضعفاً في هيكل الرقابة الداخلية بسبب الأخطاء التي تشتمل عليها السجلات المحاسبية والتطبيق الخاطئ غير المتعمد للمبادئ المحاسبية، وأن هناك ضعفاً وقصوراً في تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية، وأكدت هذه الدراسة على أهمية الدور الإيجابي للمراجعة الداخلية في التقرير عن التحريفات الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية والتركيز على الخصائص المرتبطة بها والاستقلال والموضوعية والكفاءة والقدرة المهنية لها في الحد من ظاهرة تعديل القوائم المالية.

وتبين الدراسات أن ظاهرة تعديل القوائم المالية هي دليل على ضعف وقصور هيكل الرقابة الداخلية وعدم نزاهة الإدارة، ويعمل الهيكل الفعال للرقابة الداخلية على تحقيق سلامة المعاملات المالية المسجلة وإعداد التقارير المالية الدقيقة والموثوق في جودتها وأنها تمت وفقاً لضوابط جودة المعايير المحاسبية، وتبين أن القصور في جودة المعلومات يسبب تحريفات جوهرية في التقارير المالية؛ ولذلك لأنه لم يتم تقيدها في التوقيت المناسب، مما يتسبب في زيادة احتمالات عمليات تعديل القوائم.

وناقشت الدراسات مجموعة من الحالات التي تؤدي إلى تعديل التقارير المالية، والأخطاء التي تحدث في التقارير المالية نتيجة لنوع من المخاطر المرتبطة ببعض البنود المتعلقة بالخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، الأخطاء التي يفشل المراجع الخارجي في الكشف عنها عند إصدار التقارير المالية، بالإضافة إلى الأخطاء التي يتم اكتشافها بصورة لاحقة لعمليات إصدار التقارير المالية، ويتضح أن هذه الحالات السابقة يمكن منعها من خلال تفعيل آليات الحوكمة الجيدة، وتوافر المراجعة التي تعمل على توفير قنوات الاتصال بين إدارة المراجعة الداخلية ومراقبي الحسابات ومجلس الإدارة والتنسيق بين مهام المراجعة الداخلية والخارجية لتحقيق التكامل، دراسة مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية. حيث اعتمدت الدراسات على

ضرورة توافر خبراء ماليين في لجنة المراجعة لديهم القدرة على فهم المبادئ والسياسات المحاسبية والخبرة في إعداد ومراجعة القوائم المالية، وتصميم وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية والتفهم الواضح لمهام لجان المراجعة، وكيفية التعامل بين أعضاء لجنة المراجعة؛ يجعل لديهم الخبرة في اتباع الطرق والأساليب المختلفة التي تحد من حدوث تعديل التقارير المالية

نتائج الدراسة

١. تؤدي التعديلات في تقرير مراقب الحسابات إلى تحسين وتطوير جودة التقرير المالي وتكلفة عملية المراجعة.
٢. تنخفض الدعاوى القضائية بالتطوير في محتويات تقرير مراقب الحسابات، حيث تحقق هذه التعديلات في التقرير متطلبات واحتياجات المستخدمين.
٣. يؤدي الإعلام عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع إلى زيادة مستوى الإفصاح والشفافية لدى المراجعين حول جودة عملية المراجعة.
٤. تشير نتائج الدراسة إلى أهمية الإفصاح عن معلومات حوكمة الشركات ودوره في رفع جودة ممارسة حوكمة الشركات وتنفيذ وتطبيق آليات حوكمة الشركات.
٥. يؤدي الإفصاح عن معلومات الحوكمة إلى رفع جودة عملية المراجعة، حيث يرتبط الإفصاح عن معلومات حوكمة الشركات إيجابيا بجودة عملية المراجعة في الشركات.
٦. تؤثر التعديلات في تقرير مراجع الحسابات إيجابيا جودة عملية المراجعة، وذلك نظرا لدور هذه التعديلات في رفع وتعزيز جودة عملية المراجعة.

توصيات البحث:

- (١) ضرورة الالتزام بتطبيق اقتراحات IAASB فيما يتعلق بتطوير تقرير مراجع الحسابات في ظل ملائمة تطبيق بيئة الأعمال المصرية للمستجدات في تعديلات تقرير مراجع الحسابات.

- ٢) ضرورة الإفصاح الإلزامي عن شريك المراجعة لتحقيق جودة التقرير المالي وتقرير مراجع الحسابات.
- ٣) ضرورة تطوير نظم الرقابة الداخلية وتطبيق آليات ونظم الحوكمة الفعالة لضبط مخاطر تعديل القوائم المالية مع الإفصاح والإعلام الجيد عن الأمور الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات.
- ٤) ضرورة توفير مجموعة متطلبات الإفصاح الكافي عن معلومات الحوكمة بما يؤدي إلى حماية المستثمرين، وزيادة جودة عملية المراجعة.
- ٥) ضرورة اهتمام الشركات بجودة ممارسة حوكمة الشركات والإفصاح عنها والتنفيذ الجيد لآليات حوكمة الشركات والإفصاح عن كافة المعلومات المرتبطة بها.

المراجع

١. عبداللطيف، شادو (٢٠١٤)، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية LAS/IFRS: دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية لمدينة ورقلة، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، ص ١١.
٢. أحمد، الطيب سراج النور (٢٠١٦)، الاتجاهات الحديثة في المراجعة ودورها في تحقيق جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، السودان، ص ٥٧ – ٦٣.
٣. مزوار، هاجر (٢٠١٤)، تقييم التزامات المؤسسات الجزائرية بقواعد الإفصاح في النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير، جامعة محمد بو ضياف – المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، ص ٣٠ – ٤٠.
٤. محمد، سليمان (٢٠١٢)، أثر لجان المراجعة على كفاءة وفعالية المراجعة وجودة المعلومات بالتقارير المالية، ليبيا، ص ٣٧.
٥. أبو هية، حامد طلبة محمد (٢٠١٢)، أصول المراجعة، دار نشر ومزم، الأردن، ص ١٥٢.
٦. محمد، سارة محمد (٢٠١٦)، دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي بالسودان، جامعة النيلين، السودان، ٢٠١٦، ص ٧٨.
٧. البيطي، سليمان بن محمد (٢٠١٥)، الحوكمة والهدف منها ومحدداتها الداخلية والخارجية ومعايير تطبيقها، متوافر على الرابط التالي: <http://albuthi.com/blog/968>.

٨. البسام، بسام بن عبد الله (٢٠١٤)، الحوكمة الرشيدة: دراسة حالة المملكة العربية السعودية، مجلة البحوث الاقتصادية العربية، مصر، المجلد ٢١، العدد ٦٧، ٦٨، ٢٠١٤، ص ١٧٨.
٩. السويدي، عبده محمد (٢٠١٦)، النظام القانوني لحوكمة الشركات وأثر الإفصاح والشفافية عليها، مجلة الدراسات الاجتماعية، اليمن، العدد ٥٠، ص ١٥١.
١٠. خليل، عبد الرزاق و داودي، الطيب، الحوكمة المؤسسية للبنوك، دون بيانات نشر، ص ١ - ٤.
١١. الشريف، احمد زكي حسين متولي (٢٠١٥)، الاتجاهات الحديثة للمراجعة في ظل عالم متغير، جامعة قناة السويس، دار الكتاب الحديث، الطبعة الأولى، ٢٠١٥، ص ١٣، ١٤.
١٢. وردية، عون ورياض، زلاسي (٢٠١٥)، دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في الفصاح عن المعلومات المالية، رسالة ماجستير، جامعة أكلي محند ولحاج، الجزائر.
١٣. السامرائي، محمد حامد مجيد (٢٠١٦)، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، جامعة الشارقة الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، الأردن، ٢٠١٦، ص ٣٠ - ٤٠.
١٤. عبد العظيم، محمد مصطفى قايد (٢٠١٤)، دور حوكمة الشركات في تحسين مستوى الإفصاح بالتقارير المالية المنشورة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط.
١٥. حمادة، رشا (٢٠١٤)، قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجزء الرابع، العدد العاشر، ٢٠١٤.

16. Jovanović, J., & Grujić, B. (2016). Historical development of corporate governance as the basis for current corporate trends. *Ekonomika*, Vol. 62, No. (1), PP. 187-198.
17. Dobija, D. (2019). Institutionalizing Corporate Governance Reforms in Poland: External Auditors' Perspective. *Central European Management Journal*, Vol. 27, No. (3), PP. 28-54.
18. Aldaas, A. A., Mohammad, S. J., & Abuhashesh, M. Y. (2019). Successful implementation of corporate governance mechanisms in banks. *Journal of Social Sciences (COES&RJ-JSS)*, Vol. 8, No. (4), PP. 692-710.
19. Elbarrad, S. S. (2014). Corporate Governance Disclosure in Annual Financial Reports and Company Performance-Evidence from Saudi Arabia. *International Business Research*, Vol. 7, No. (11), P. 51..

20. Shehata, N. F. (2016). Assessment of corporate governance disclosure in the GCC countries using the UNCTAD ISAR benchmark. **The Journal of Developing Areas**, Vol. 50, No. (2), PP.453-460..
21. Ballesta, J. P. S., & García-Meca, E. (2005). Audit qualifications and corporate governance in Spanish listed firms. **Managerial Auditing Journal.**, Vol. 20 Iss 7, pp. 725 – 738.
22. Rusmin, R. (2012). Audit Qualifications and Governance Characteristics: Australian Evidence. **Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia**, Vol. 16, No. (1).
23. Pei, D., & Hamill, P. A. (2013). Do modified audit opinions for Shanghai listed firms convey heterogeneous information?. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 22, No. (1), PP. 1-11.
24. Habib, A. (2013). A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. **Managerial Auditing Journal.**, Vol. 28 No. 3, 2013, pp. 184-216.
25. Andjelic, S., & Vesic, T. (2017). The importance of financial analysis for business decision making. **In Book of proceedings from Sixth International Scientific Conference Employment, Education and Entrepreneurship** (pp. 9-25).
26. Amoush, A. H. (2017). The Internal Auditing Procedures Effectiveness in the Jordanian Commercial Banks. **International Business Research**, Vol. 10, No. (3), PP. 203-214.
27. Mahmoudi, M., & Heidari, I. (2016). The effect of the restated financial statements on the company's growth in companies listed in Tehran Stock Exchange. **International Journal of Humanities and Cultural Studies**, No. 2016, PP. 2583-2590.