# آليات حوكمة الشركات و دورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية

د. فهيم سلطان محمد الحاج E.mail: fahim2010@hotmail.com

**المستخلص**

تناولت الدراسة مشكلة وجود فجوة التوقعات في المراجعة بين مراجعي الحسابات الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة السودانية. وهدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل مفهوم حوكمة الشركات و مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة وبيان دور آليات حوكمة الشركات في محاولة تضييق تلك الفجوة. تم إتباع كلا من المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والوصفي ولغرض جمع البيانات ميدانيا تم إعداد وتوزيع استبانه للفئة المستهدفة من المراجعين والشركات المساهمة وخضعت للتحليل الإحصائي وفق برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS_). وتوصلت الدراسة إلى أن استقلال وقوة نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة وتأهيل وتدريب العاملين فيها والتزام إدارة الشركة بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة واستقلال مراقب الحسابات في الشركة ساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة. وأوصت الدراسة بنشر الوعي داخل الشركات بمفهوم حوكمة الشركات وأهميته بين كافة العاملين، ومنح الرقابة الداخلية والتفتيش والمراجعة الاستقلال التام في جميع الشركات العامة المساهمة، وأن يتم تعين وعزل مراقب الحسابات الخارجي من قبل الجمعية العمومية للمساهمون والاستعانة بالجهات الإشرافية الخارجية.

**ABSTRACT**

The study examined the problem of a gap between the expectations in the auditing of the external auditors and users of financial statements in Sudanese public shareholding companies. The study aimed to study and analyze the concept of corporate governance and the concept of the expectations gap in the auditing and indicate the role of corporate governance mechanisms in an attempt to narrow the gap. The historical، deductive، inductive and descriptive methods were followed for the purpose of collecting field data. A questionnaire prepared and distributed for the target group of auditors and the shareholding companies. Then the questionnaire was subjected to statistical analysis according to a statistical package for social sciences SPSS. The study found that the independence and strength of the internal control system within the company and the rehabilitation and training of staff and management of the company's commitment to the application of accounting and auditing standards and independence of the auditor of the company helped to narrow the expectations gap in auditing. The study recommended the deployment of awareness within the corporate concept of corporate governance and its importance among all workers، granting the internal control، inspection and auditing full independence in all public joint stock companies and appointing and isolating the external.

**الكلمات المفتاحية:**

تعثر الشركات: فشل الشركة وإدارتها في تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها نتيجة سوء استخدام الموارد.

الشفافية: الإفصاح عن جميع المعلومات الجوهرية المتعلقة بأداء الشركة ومركزها المالي وهيكل الملكية بدقة وفي الوقت المناسب.

تحسين الإفصاحات المالية: جعل الأفعال التنفيذية أكثر شفافية للمساهمون، من خلال الإفصاح عن المعاملات الخارجة عن نطاق الميزانية العمومية والتصويبات في التقارير المكتشفة بواسطة المدققين.

**المقدمة:**

واجهت مهنة المراجعة أزمة المسئولية والمصداقية وفقدان الثقة في السنوات الأخيرة نتيجة تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستويي المحلى والعالمي مما أدى إلى تساؤل العديد من المستثمرين والمساهمين والرأي العام من الذين أصابهم الضرر نتيجة إفلاس وانهيار الكثير من الشركات والبنوك عن سبب عدم أعطاء مراقبي الحسابات إشارات عن حالة تلك الشركات مثال ذلك ما حدث في شركات توظيف الأموال وبنك الاعتماد والتجارة في مصر ، وانهيار شركة انرون للطاقة وما تبعة من انهيار لشركة آرثر أندرسون في أمريكا خلال الأعوام الأولى من القرن الحادي والعشرين. ولقد أثارت الأزمة المالية الراهنة اهتمام رجال الفكر والسياسة والمستثمرين والعامة على حد سواء، وسارع الكل لإبداء رأيه والتعبير عن خشيته من الفشل المؤسسي والذي ينعكس على كل من مستوى المعيشة ونوعية الحياة، وهكذا بدأ في دراسة العوامل التي دفعت إلى وقوع الأزمة والأسباب التي أدت إلى تفاقمها وانتشارها والآثار المترتبة عليها بالنسبة للدول النامية، فالبعض رأى أنها أزمة مالية بحتة بينما رأى آخرون أنها أزمة إدارة تسيير، في حين ردها آخرون إلى أزمة الرقابة بينما ركز فريق رابع على قلة الحوكمة خاصةً بالنسبة للشركات الكبرى وربط فريق خامس بين كل هذه العناصر وأوجزها في الأزمة الفكرية للرأسمالية المفرطة والمنفلتة والتي لا بد أن يكون مآلها أزمات متتابعة وأن هناك حاجة ماسة إلى تأكيد دور الدولة كمنظم للحفاظ على التوازن الحساس بين الأطراف ذات المصالح المرتبطة بالشركة.

المبحث الأول: المقدمة

أولا: مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في وجود فجوة توقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة السودانية. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال طرح السؤال الآتي: ما هي إمكانيات تفعيل آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة السودانية؟

ثانيا: هدف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة وذلك سعيا لتعزيز الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة، من خلال استطلاع آراء مراقبي الحسابات والمستثمرين في مدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات

ومستخدمي التقارير المالية، ويتفرع من هذا الهدف الرئيس الأهداف الفرعية الآتية: دراسة وتحليل مفهوم حوكمة الشركات، ودراسة وتحليل مفهوم فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، وبيان دور آليات حوكمة الشركات في محاولة تضييق تلك الفجوة في ضوء نتائج الدراسة الميدانية وما ورد بالأدب المحاسبي والقواعد المنظمة لمحتوى تقرير مراقب الحسابات.

ثالثا:أهمية الدراسة:

إن وجود فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية يؤثر بصورة رئيسية في حوكمة الشركات وينتج عن ذلك فساد مالي ومحاسبي والذي تعاني منة معظم الشركات المساهمة العامة من جهة ، وقصور الإطار القانوني والرقابي الذي ينظم أعمال تلك الشركات في إرساء المبادئ العامة للحوكمة من جهة أخرى، ونتيجة لذلك جاءت هذه الدراسة كمحاولة لإظهار وإبراز المشكلة وطرح الحلول لها حفاظا على أموال المساهمين وتطبيقا لمبادئ حوكمة الشركات.

رابعا: منهجية الدراسة:

لغرض هذه الدراسة قام الباحث بإتباع بعض المناهج منها التاريخي بإعطاء فكرة عن الإطار النظري والدراسات السابقة للحوكمه وفجوة التوقعات والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور وصياغة فرضيات الدراسة والاستقرائي لاختبار الفرضيات وكذلك المنهج التحليلي لدراسة الحالة.

خامسا: فرضيات الدراسة :

خدمة لأهداف الدراسة يسعى الباحث إلى اختبار الفرضية الرئيسة الآتية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات حوكمة الشركات وبين تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

وتتبثق منها فرضيات فرعية على النحو التالي:

١- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين قوة إدارة المراجعة الداخلية واستقلالها داخل الشركة وبين تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

٢- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة استقلال مراقب الحسابات وبين تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

سادسا: أدوات جمع البيانات:

استخدم الباحث المكتبة في جمع أدبيات الدراسة من المراجع الأساسية والثانوية وميدانيا تم إعداد استبيان لجمع البيانات ميدانيا من عينة الدراسة.

سابعا: حدود الدراسة:

الحدود الزمانية عام٢٠١١م أما الحدود المكانية دراسة حالة السودان.

ثامنا: الدراسات السابقة:

تناول الباحث بعض الدراسات التي ناقشت الحوكمة بالتحليل والاستنتاجات ومنها:

دراسة سعيد في عام ٢٠٠٢م توصلت إلى أنة لم يتم رفع أي دعوى قضائية ضد المراجعين و لم تطالب أي منشأة بتعويض مالي من المراجعين نتيجة الخسائر التي لحقت بها نتيجة اعتمادها على تقرير المراجع، ودراسة الرحيلي في عام ٢٠٠٥م والتي توصلت إلى أن تبني مفهوم حوكمة الشركات يعزز الإفصاح والشفافية الأمر الذي يساعد على توفير بيئة جيدة لجلب الاستثمارات والمساعدة في محاربة الفساد ومنع الأزمات والانهيارات المالية، أما دراسة الوردات في عام ٢٠٠٥م فقد توصلت إلى أن لجنة التدقيق المنبثقة من مجلس الإدارة تمثل أهم ملامح التحكم المؤسسي (الحوكمة) وأنها تمثل عنصراً من عناصر هيكل الرقابة الداخلية طبقاً للمفهوم الواسع الصادر عن منظمات مهنية عام ١٩٩٢م و أن من أهم أسباب التعثر المالي والفساد وانهيار الشركات هو ضعف التحكم المؤسسي (الحوكمة) فيها. ودراسة فضل في عام ٢٠٠٦م توصلت إلى أن هناك اعتقاداً لدى مستخدمي تقارير المراجعة بأن المراجع مسئول عن اكتشاف الأخطاء والاختلاسات والتصرفات غير القانونية بالمنشأة محل المراجعة، وهناك قصور من قبل المنظمات المهنية نحو توعية مستخدمي تقارير المراجعة، و قصور في فهم واجبات ومسئوليات المراجع مما أدى البعض إلى تحميلهم مسئوليات ليست من اختصاصاتهم حسب الأعراف المحاسبية. ودراسة ياسين في عام ٢٠٠٦م خلص الباحث من دراسته إلى مجموعة من التوصيات منها: تفعيل دور لجان المراجعة ومنحها الاستقلال اللازم لأداء مسؤولياتها ونشر الوعي الثقافي بأهمية مبادئ حوكمة الشركات ولجان المراجعة والمراجعة الداخلية، ودراسة إدريس في عام ٢٠١٠م توصلت إلى أن وجود لجان بداخل الشركات يؤدي إلى التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات والالتزام بمعايير حوكمة الشركات وإصدار قوائم وتقارير أكثر مصداقية وعدالة وتخفيض مخاطر الأداء المالي والإداري. بينما دراسة كوكو في عام ٢٠١٠م فقد توصلت إلى أن تطبيق حوكمة الشركات أدى إلى تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ويساعد على تفعيل الرقابة التلقائية والذاتية لمهنة المراجعة ويؤدي إلى اطمئنان الأطراف الخارجية عن صدق وعدالة القوائم المالية فيها.

اختلاف الدراسة عن الدراسات السابقة: لاحظ الباحث تركيز الدراسات السابقة على عامل واحد من عوامل التأثير في فجوة التوقعات مثل مسئولية المراجع الخارجي فقط أو التركيز فقط على دراسة حالة بعينها لمؤسسة أو شركة بذاتها، وهذا لا يكفي لتعميم النتائج لذلك فقد عمد الباحث لدراسة أكثر من آلية من آليات حوكمة الشركات، وركز على دراسة حالة عينة عشوائية من الشركات المساهمة العامة السودانية في ولاية الخرطوم حتى تكون النتائج أكثر موضوعية وقابلة للتعميم.

تاسعا: هيكل الدراسة:

تتكون الدراسة من ثلاثة مباحث تناول المبحث الأول المقدمةوتعرض المبحث الثاني للإطار النظري للدراسة والذي شمل على مفهوم وأهمية حوكمة الشركات، أطر ونماذج الحوكمة، وفجوة التوقعات في المراجعة، أما المبحث الثالث فقد تناول الجانب العملي والذي تمثل بتحليل أثر آليات الحوكمة في تضييق فجوة التوقعات بالمؤسسات السودانية وإمكانية توظيف آليات الحوكمة في تضييق فجوة التوقعات وأخيرا النتائج والتوصيات.

المبحث الثاني: الاطار النظري

أولا: مفهوم وأهمية حوكمة الشركات

أدى ظهور نظرية الوكالة وفصل الملكية عن الإدارة والمشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين إدارة الشركة والمساهمين والأطراف الأخرى إلى التفكير بضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح والقواعد والإجراءات التي تعمل على حماية أصحاب المصالح.

لقد ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية مصطلح CORPORATE GOVERNANCE والذي يعني الإدارة الرشيدة للشركات،وفي عام ١٩٧٦م قام كلا من Gensen and Meckling بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد والتقليل من المشاكل التي قد تنشأ نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة وتزايدت بعد ذلك الدراسات العلمية والعملية والتي أكدت أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها في تضييق فجوة التوقعات وزيادة ثقة المستخدمين للمعلومات المحاسبية.( زروق، إبتسام ،٢٠٠٩م، دور الحوكمة في الحفاظ على حقوق المساهمين– الخرطوم. بحث ماجستير جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا. ص ١١) وان الحوكمة مطلوبة في جميع المنظمات التي تفصل فيها الملكية عن الإدارة ويتعدد فيها أصحاب المصالح وهو ما يعني أن الحوكمة مطلوبة بالنسبة للشركات المساهمة وشركات القطاع العام والمختلط والمنظمات الحكومية وغير الحكومية.[١] ولقد نال موضوع حوكمة الشركات اهتمامات الكثير من الباحثين في الفكر المحاسبي بعد أن استقرت مجموعة المبادئ التي أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتحديد نطاقه وإرساء قواعده وكغيره من المفاهيم المتداولة في العلوم الاجتماعية فإنه يصعب تحديد مفهوم قاطع لحوكمة الشركات في ذات الوقت الذي يسهل وضعه بعدة خصائص أهمها تعزيز أداء الشركات وتعظيم قيمتها السوقية والمساءلة المحاسبية لأداء الشركة والاستغلال الأمثل للموارد وتأكيد التفاعل بين الأنظمة الداخلية والخارجية لمنظمة الأعمال بالشركات وتوفير الضمانات التي تحد من الفساد المالي والإداري وحماية أموال المستثمرين والمقرضين من المخاطر التشغيلية والمالية وتفعيل مسئولية كل من مجلس الإدارة الإشرافي ومجلس الإدارة التنفيذي وتغيير الدور التقليدي للمراجعة الداخلية وإحداث ثقة في أنشطتها من مجرد الحماية والثقة والكفاءة والالتزام إلى المشاركة في التنبؤ بسلوك الأداء المستقبلي المتبقي للشركات وتوزيع الحقوق والمسئوليات على مختلف الأطراف المشاركة في المنظمة بما في ذلك مجلس الإدارة الإشرافي ومجلس الإدارة التنفيذي والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى.[٢]

حتى عام ٢٠٠٣م تعددت التعريفات التي استعملت في ترجمة عبارة CORPORATE GOVERNANCE ومن ذلك الإدارة الرشيدة ،الإدارة الحكيمة، حوكمة الإدارة أو الحوكمة وجاء مجمع اللغة العربية في بيانه المؤرخ في ٢٠٠٥/٥/٢٠م ليحسم الأمر باعتماد لفظ الحوكمة للمصطلح الانجليزي CORPORATE GOVERNANCE. [٣] وحوكمة الشركات هي الوسيلة التي تؤكد الثقة بأن إدارة الشركة تهتم بمصالح الأطراف المعنية جميعا وان الحوكمة بذلك مجموعة من الآليات والمبادئ التي تستخدم لسد فجوة التوقعات.( الهادي، الرشيد ،٢٠٠٩م، دور حوكمة الشركات في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية– الخرطوم. بحث ماجستير جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا. ص ١٢) وعرفت الحوكمة من قبل العديد من الباحثين منها تعريف الخبيرة ( إرا

ميلستين ) أن حوكمة الشركات هي "توليفة من القانون ، والتنظيم ، والممارسات الإدارية السليمة في القطاع الخاص مما يشكل البيئة الملائمة لجذب الاستثمارات ،رؤوس الأموال والعناصر البشرية التي لها المقدرة على السعي للاستخدام الأمثل من أجل تحقيق إنتاج عوائد اقتصادية لمدى طويل لمصلحة المساهمين مع المحافظة على احترام مصالح الجهات ذات العلاقة المباشرة والمجتمع في مجملة". وحسب قول ( السير أدريان كاد بري ) "حوكمة الشركات هي الأسلوب الذي يحقق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية من جهة وبين الأهداف الفردية والمشتركة من جهة أخرى ،وبعبارة أخرى،إن إطار حوكمة الشركات يشجع على الاستخدام الفعال للموارد ويحث أيضا على توفير نظم المحاسبة والمساءلة عن إدارة هذه الموارد والهدف من ذلك هو التقريب قدر الإمكان بين مصالح الإفراد والشركات والمجتمع". وعرفها (Demirag et al.،(2000 بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات ومساهميها وأصحاب المصالح فيها، وذلك من خلال إيجاد الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شئون الشركة، وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة، وتعظيم الفائدة للمساهمون على المدى الطويل، مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة .[٤]

من خلال التعريفات السابقة للحكومة قام الباحث بتعريف إجرائي للحوكمة بالآتي: هي أسلوب منظم بمجموعة من القوانين والقواعد والإجراءات تساعد الإدارة في حسن استقلال الموارد المتاحة للشركة والحفاظ على أصولها وحقوق المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين.

أهمية حوكمة الشركات: تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن سير عمل الشركات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات أهدافها وبشكل قانوني واقتصادي سليم خاصة ما يتصل بتفعيل دور الجمعيات العمومية لحملة الأسهم للاضطلاع بمسئولياتهم وممارسة دورهم في الرقابة والإشراف على أداء الشركات وعلى أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في هذه الشركات وبما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف وهو ما يوضح أهمية الحوكمة في الشركات. كما حظيت حوكمة الشركات بالعديد من الاهتمام في الآونة الأخيرة نتيجة لعدد من حالات الفشل المالي والإداري التي منيت بها العديد من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة ودول شرق آسيا على سبيل المثال ومن خلال دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذا الفشل الإداري والمالي تبين أن انعدام أسلوب حوكمة الشركات يمكن للقائمين على الشركة من الداخل سواء كان مجلس الإدارة أو المديرين أو الموظفين العموميين من تفضيل مصلحتهم الشخصية على حساب مصلحة المساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين مثل العملاء وعموم الجمهور.[٥] وتبرز أهمية الحوكمة كونها تعمل على زيادة كفاءة استقلال الموارد المتاحة للمنشأة وتعظم قيمتها وتدعم مقدرتها التنافسية بما يجذب مصادر التمويل والتي تجعلها قادرة على خلق فرص جديدة ما يزيد من الكفاءة والتنمية الاقتصادية.( محمد، عمر ،٢٠٠٩ م ، أثر تطبيق حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي– الخرطوم . بحث ماجستير جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا . ص ٢٥ ).

وبناء عليه يتضح للباحث أن حوكمة الشركات تمثل وقاية مسبقة للشركات من احتمال الغش والتلاعب المالي والفساد الإداري والاختلاس كما أنها تزيد وتعظم من ثروة وقيمة الشركات وتعمل على تضييق وسد فجوة التوقعات لمستخدمي القوائم المالية.

أهداف حوكمة الشركات: طبقا لما أصدرته منظمة التعاون الدولي فان أهداف مبادئ حوكمة الشركات تتلخص في: تحسين أداء الشركات وزيادة ربحيتها ومساعدتها على النمو وزيادة قدرتها التنافسية في الأسواق المحلية والدولية وإلزام الشركات بقواعد وإجراءات العمل وفقا لمجال كلا منها وتعظيم دور الشركات ومساهمتها في عملية التنمية الاقتصادية على مستوى الاقتصاد الكلي للدولة وقدرتها على خلق الثروة للمجتمع وخلق فرص للتوظيف وأخيرا تحسين العلاقات بين الشركة وكافة الأطراف ذات المصالح المرتبطة بالشركة من مساهمون وعملاء ومقرضين ومديرين وموظفين وموردين والمجتمع المحيط بها.(٦)

مبادئ حوكمة الشركات: تتواجد مبادئ حوكمة الشركات في القوانين والتشريعات واللوائح التي تطبقها الدول لذلك تختلف هذه المبادئ من دولة لأخرى حسب القوانين المتبعة ،ويعني ذلك أنه ليس هناك نظام موحد لمبادئ حوكمة الشركات يمكن أن يطبق في جميع الدول ويؤدي تطبيقه إلى الحصول على نفس النتائج، بل هناك مبادئ عامة لحوكمة الشركات تصدرها هيئات دولية متخصصة مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي وغيرهم تسهم هذه المبادئ في دعم الدول في جهودها من أجل تقييم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتنظيمي الخاص بحوكمة الشركات في بلدانهم وبصوره عامة يجب أن تقوم حوكمة الشركات على المبادئ الآتي: المساءلة وتعني مساءلة إدارة الشركة أمام المساهمين وتقديم إرشادات لمجلس الإدارة في كيفية وضع إستراتيجية الشركة ومراقبة الإدارة ، والعدالة ويعني حماية مصالح جميع المساهمين بما فيها حقوق الأقلية، والشفافية وتعني الإفصاح عن جميع المعلومات الجوهرية المتعلقة بأداء الشركة ومركزها المالي وهيكل الملكية بدقة وفي الوقت المناسب،وذلك من خلال قنوات اتصال سهله لجميع الأطراف المهتمة بالشركة وأخيرا المسئولية وتعني أن الشركة تدرك حقوق جميع الأطراف المهتمة بالشركة والتي تتضمنها اللوائح والقوانين وتشجع على التعاون المشترك بينها وبين تلك الأطراف.(٧) و قد أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مبادئ لحوكمة الشركات تشمل الجوانب الستة الآتية:

إطار عمل حوكمة الشركات: يجب توافر إطار عمل فعال لحوكمة الشركات يسعى لترويج الأسواق يتمتع بالشفافية والكفاءة وتتفق وسيادة القانون ويوضح تقسيم المسئولية بصوره تامة بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.(٨)

حماية حقوق المساهمين: التأكيد على حماية حقوق المساهمين وتسهيل ممارستهم لحقوقهم وتفعيل الوظائف الأساسية للملكية، وينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين والمتمثلة بتأمين أساليب تسجيل الملكية ونقل أو تحويل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة والمشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمون وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصص من أرباح الشركة، كما أقر الحق للمساهمون في المشاركة والحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة ومن بينها التعديلات في النظام الأساسي أو في

مواد تأسيس الشركة أو في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة وطرح أسهم إضافية وأية تعاملات مالية غير عادية قد تسفر عن بيع الشركة. وأوضح هذا المبدأ أنه ينبغي أن تتاح للمساهمون فرصة للمشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمون كما ينبغي إحاطتهم علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين ومن بينها قواعد التصويت ويتعين الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن أعداد معينة من المساهمين ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق الملكية التي يحوزونها وينبغي السماح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية ويجب ضمان الصياغة الواضحة والإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تحكم الرقابة على الشركات في أسواق رأس المال ويصدق ذلك أيضا على التعديلات غير العادية مثل عمليات الاندماج وبيع نسب كبيرة من أصول الشركة بحيث يتسنى للمستثمرين فهم حقوقهم والتعرف على المسارات المتاحة لهم كما أن التعاملات المالية ينبغي أن تجري بأسعار مفصح عنها وأن تتم في ظل ظروف عادلة يكون من شأنها حماية حقوق كافة المساهمين وفقا لفئاتهم المختلفة ويجب استخدام الآليات المضادة للاستحواذ لتحصين الإدارة التنفيذية ضد المساءلة وأخيرا ينبغي أن يأخذ المساهمين – ومن بينهم المستثمرون المؤسسون– في الحسبان التكاليف والنافع المقترنة بممارستهم لحقوقهم في التصويت.

المعاملة المتساوية للمساهمون: التأكيد على المعاملة المتساوية للمساهمون ومنهم المساهمين الأقلية والمساهمين الأجانب حيث يجب أن يتمتع كافة المساهمين بفرص متساوية لدرء إهدار أو استغلال حقوقهم ، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة للحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم. وان يتم محاسبة كل من قام بانتهاك هذه الحقوق،أو التلاعب بها، أو الحيلولة دون ممارستها، وخداع المساهمين، وبذلك يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية وينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو مسائل تمس الشركة.(٩)

دور أصحاب المصالح المرتبطة بالشركة: التأكيد على دور أصحاب المصالح المرتبطة بالشركة والمثبت بالقوانين السائدة والاتفاقيات المبرمة وتشجيع التعاون بين الشركات وأصحاب المصالح المرتبطة بها لخلق الثروة وخلق الوظائف وتدعيم الموقف المالي للشركات والمحافظة على استقرارها. ويجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يرسيها القانون وان يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح من حيث تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون وأن يحصلوا على تعويضات عندما تنتهك حقوقهم وإيجاد آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.

الإفصاح والشفافية: التأكيد على ضرورة الإفصاح الدقيق في التوقيت المناسب عن كافة الأمور المادية المتعلقة بالشركة وتشمل موقفها المالي ونتائج الأعمال وهيكل الملكية ومدى تطبيق مبادئ الحوكمة بها. وينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم، ويتعين أن يتضمن بذلك العديد من العناصر أهمها: النتائج المالية والتشغيلية للشركة وأهداف الشركة وحق الأغلبية من حيث المساهمين وحقوق التصويت وأعضاء مجلس الإدارة والمديرون التنفيذيون الرئيسيون والمرتبات والمزايا

الممنوحة لهم وعوامل المخاطرة المنظورة والمسائل المادية المتصلة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح وهياكل وسياسات حوكمة الشركات.(١٠)

ثانيا:أطر ونماذج الحوكمة

في يوليو ٢٠٠٢م أصدرت الولايات المتحدة قانون ساربينز – أوكسلى، المعروف خلافاً لذلك باسم قانون الإصلاح المحاسبي للشركات العامة وحماية المستثمر لسنة ٢٠٠٢م. ومما لا شك فيه هو أن قانون (Sarbanes – Oxley ) ساربينز – أوكسلى القانون الفيدرالي الأكثر درامية الوثيق الصلة بحوكمة الشركات منذ صدور قوانين الأوراق المالية الأولى في الثلاثينيات . وبالإضافة إلى النظام الضخم للقانون فإن السرعة التي تم بها تمرير القانون خلال العملية التشريعية يمكن اعتبارها مثيرة للإعجاب بدرجة مساوية. وقد أشار علماء الاقتصاد السياسي إلى أن الولايات المتحدة غالباً ما تستجيب بقوانين جديدة عندما تهبط أسواق الأوراق المالية وبالتالي الرأي العام للشركات. وفي هذه الحالة ربما شعر المشرعون بضغط سياسي لكي يستجيبوا بسرعة لأزمة ثقة المستثمرين حيث إن ٢٠٠٢م كانت سنة انتخابات، ومع ذلك فالتصرف بسرعة يمكن أن يكون في أحيان كثيرة على حساب التصرف بتأني وتعقل.

قانون ساربينز – أوكسلى لسنة ٢٠٠٢م: أنشأ القانون هيئة رقابية جديدة لتنظيم المدققين وإنشاء قوانين وثيقة الصلة بمسؤولية الشركات وزاد من عقوبات جرائم موظفي الشركات، وتصف الأقسام التالية كل جانب في القانون:

مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة: ينشأ القانون مؤسسة لا تعمل بهدف الربح تسمى مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة للرقابة والإشراف على الشركات العامة من أجل تحسين دقة تقارير التدقيق. ويعمل المجلس تحت إشراف (Securities and Exchange Commission ( sec وتمثل واجبات المجلس بالآتي: تسجيل الشركات المحاسبية العامة وإرساء أو تبني معايير رقابة الجودة، والأخلاقيات، والاستقلال وغيرها من المعايير وإجراء عمليات تفتيش على شركات المحاسبة العامة وإجراء تحقيقات وتطبيق إجراءات تأديبية وفرض عقوبات على شركات المحاسبة حينما يكون هنالك مبرر لذلك وفرض الالتزام بقواعد المجلس والمعايير المهنية وقوانين الأوراق المالية فيما يتعلق بالتدقيق والإشراف على الموازنة وإدارة عمليات المجلس.

استقلال المدققين: يحاول قانون ساربينز – أوكسلى ضمان استقلال المدققين، ويحاول هذا الجانب من القانون التصدي لواحدة من المشكلات الأساسية المرتبطة بكون المدققين مراقبين للشركة، ولتحقيق هذا الهدف الزم القانون بالآتي: يحظر على شركات المحاسبة أداء أنشطة تدقيقية واستشارية معاً للشركة الواحدة ويعطى لجنة التدقيق في مجلس إدارة الشركة المزيد من السلطة على أنشطة التدقيق ويجبر شريك التدقيق الرئيسي في فريق التدقيق على التغيير كل ٥ سنوات على الأقل ويحظر إجراء تدقيق بواسطة شركة محاسبة إذا كان أي من الموظفين التنفيذيين الكبار في الشركة العامة موظفاً لدى شركة المحاسبة خلال العام الماضي ويطلب إجراء دراسة حول النتائج المحتملة لتناوب شركات المحاسبة إلزامياً في إجراء عمليات التدقيق.

مسؤولية الشركات: يحاول قانون ساربينز – أوكسلى أيضاً زيادة المقدرة الرقابية لمجالس الإدارة ومسؤولياتها وتحسين مصداقيتها، ويقوم المجلس بما يلي: يجعل لجنة التدقيق في مجلس الإدارة أكثر استقلالاً عن الإدارة وأكثر مسؤولية عن الاستخدام والإشراف على خدمات التدقيق وعملية الشكاوي المحاسبية ويجبر الرؤساء التنفيذيين وشركاء الشؤون المالية على التصديق على ملائمة القوائم المالية المودعة لدى sec ويحرِّم تضليل أو إكراه أو ممارسة تأثير احتيالي على محاسب مشترك في أنشطة التدقيق ويجبر المدراء التنفيذيون في الشركة على التخلي عن أي ربح من علاوة أو مبيعات أسهم نتجت عنها إيرادات لزم إعادة بيانها بسبب سوء سلوك أو تصرف ويحظر على المدراء التنفيذيين إبرام معاملات أسهم خلال الفترة التي تعتم فيها خطة معاشات الموظفين على معاملات أسهم الموظفين.

تحسين الإفصاحات المالية: يحاول القانون الجديد جعل الأفعال التنفيذية أكثر شفافية للمساهمون، من خلال: الإفصاح عن المعاملات الخارجية عن نطاق الميزانية العمومية والتصويبات في التقارير المكتشفة بواسطة المدققين ويقلل الوقت المعطى للمدراء التنفيذيين لكي يقدموا لـ sec تقارير عن تعاملات الشركة الخاصة بالأسهم ( وحقوق الملكية الأخرى ) إلى يومين ويحظر قيام شركات المحاسبة بإقراض المال للمدراء التنفيذيين باستثناء استخدام القروض الداخلية ويشترط زيادة الضوابط المالية الداخلية والمراجعة من جانب مجلس الإدارة ويشجع على إتباع كبار المسئولين في الشركات قواعد للسلوك المهني وإبلاغ sec بالتغيرات والإعفاءات ( الاستثناءات) ويشترط وجود خبير مالي في لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.( ١١)

الجهود الدولية في وضع إطار فكري لحوكمة الشركات:

تجربة المملكة المتحدة في تطبيق نظام حوكمة الشركات: في مارس ١٩٩٨م تم تشكيل لجنة لمراجعة قانون الشركات وانتهت اللجنة من أعمالها في يوليو ٢٠٠١م وخرجت بالآتي: تبسيط القواعد الخاصة بالشركات الصغيرة الخاصة وتحديد واجبات مديري الشركات ومسئولياتهم وتحديد مدة تعيين المديرين بفترة معينة وتحديد متطلبات الإفصاح عن مؤهلات المديرين وزيادة متطلبات الشفافية لصالح المستثمرين وتوضيح حقوق الأقلية وتحسين جودة التقارير.

تقرير لجنة Cadbury : في ديسمبر ١٩٩٢ صدر عن لجنة الجوانب المالية لحوكمة الشركات التي تم تكوينها من قبل مجلس التقارير المالية المشكل عام ١٩٩٠م وسوق لندن للأوراق المالية تضمن التقرير دليل أفضل الممارسات code of best practice الذي أدخل ضمن متطلبات إدراج الشركات في بورصة لندن وكانت عناصر التقرير: دور مجلس الإدارة ودور الهيئة الإدارية: والذي يتمثل في وضع الاستراتيجيات ومراقبة إدارة الشركات وإعداد التقارير للمساهمين حول إدارتهم للشركة وبيان مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية. وفصل دور رئيس مجلس الإدارة عن دور العضو المنتدب ومساءلة مجلس الإدارة: للمساهمون الحق في مساءلة مجلس الإدارة وكل منهما يلعب دوره في تفعيل تلك المساءلة ، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في تقديم معلومات جيدة للمساهمون والمساهمين يبدون رأيهم في الرغبة بممارسة مسئولياتهم كملاك وحجم وتشكيل واستقلالية مجلس الإدارة وإجراءات الرقابة: يجب أن يتضمن مجلس الإدارة عدداً كافياً من المدراء

غير التنفيذيين الأكفاء بالإضافة إلى التنفيذيين حتى يكون لهم وزن عند اتخاذ المجلس لقراراته ، ويتمثل دور المدراء غير التنفيذيين في إبداء رأي مستقل.

آلية عمل مجلس الإدارة والهيئة الإدارية يتمثل في: عقد الاجتماعات الدورية ووجود جدول أعمال للمجلس وضمان وصول المعلومات بصورة كافية تلبي احتياجات المدراء غير التنفيذيين وإخطارهم بما يخص الشركة بشكل كامل وللمدراء غير التنفيذيين الحق في الإطلاع على كل ما يرغبون من معلومات. وتشكيل لجان مجلس الإدارة: وتشمل لجنة الترشيح لعضوية المجلس بحيث يكون معظم أعضائها مدراء غير تنفيذيين وبرئاسة رئيس غير تنفيذي خدمة لعنصر الشفافية في التعيينات ،ولجنة المراجعة لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة وفق معايير (أفضل الممارسات) وتقوم بالمهام التالية: تقديم التوصيات حول تعيين مراقب الحسابات ومراجعة القوائم المالية قبل تقديمها لمجلس الإدارة، ومناقشة طبيعة ومجال عملية المراجعة مع مراقب الحسابات، ومراجعة رسالة مراقب الحسابات الموجهة لإدارة الشركة، ومراجعة إقرار الشركة حول أنظمة الرقابة الداخلية، ومراجعة أي أمور هامة تم الكشف عنها من خلال تحقيقات داخلية، والتأكد من توافر المصادر اللازمة لجهاز المراجعة الداخلية في الشركة إن وجد. ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة: تشكل لجنة لتحديد مكافآت المديرين التنفيذيين ويكون أعضاؤها غير تنفيذيين ويكون هناك إفصاح كامل عن مكافآت ورواتب رئيس مجلس الإدارة وتوضيح كامل حول المزايا التي يحصل عليها المدراء التنفيذيون حاليا والمتوقع الحصول عليها مستقبلا. وهيكل أنظمة الرقابة الداخلية: على مجلس الإدارة تقديم تقرير حول مركز الشركة المالي وحول فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية والإفصاح عن أتعاب مراقب الحسابات عن عملية المراجعة وخدماته الأخرى. وحقوق المساهمين: للمساهمون الحق في الاتصال المباشر بمجلس الإدارة لتقديم أرائهم أو تقديمها عبر الجمعية العامة ووجوب حق التصويت باعتباره حق رئيسي للمساهمون.( التوم، خالد ،٢٠١٠م، نموذج محاسبي مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات بسوق الأوراق المالية– الخرطوم. رسالة دكتوراه جامعة النيلين . ص ١٤٤)

تجربة الولايات المتحدة الأمريكية: تطور تطبيق مفهوم حوكمة الشركات بتطور سوق المال ووجود هيئة فاعلة تراقب سوق الأوراق المالية وتشرف على شفافيته وهي (sec) Securities and Exchange Commission علاوة على التطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة الأمريكية. وفي الآونة الأخيرة زاد الاهتمام بتطبيق قواعد الحوكمة من خلال صندوق المعاشات العامة والذي أسهم في تدعيم تطبيق قواعد حوكمة الشركات فقد أصدرت عدداً من القواعد بغرض تفعيل إجراءات تطبيق الحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية وأهم هذه القواعد الصادرة عن صندوق المعاشات العامة:

مجلس الإدارة وتشكيلة: يتكون مجلس الإدارة بأغلبية المدراء المستقلين لدعم فاعلية الإشراف

وتشمل لجان مجلس الإدارة لجنة الترشيح لعضوية مجلس الإدارة: يجب أن يكون للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية لجنة ترشيح مكونة بالكامل من مدراء مستقلين ولديها دستور مكتوب، ولجنة تحديد مكافآت مجلس الإدارة: تقوم بتحديد أتعاب أعضاء مجلس الإدارة وتكون مكونة بالكامل من مدراء مستقلين وتقوم بمراجعة واعتماد أهداف الشركة وتقييم أداء المدير العام التنفيذي للشركة وتقديم التوصيات لمجلس الإدارة

فيما يتعلق بخطط المكافآت التحضيرية، ولجنة المراجعة: لها سلطة تعيين وعزل مراقب الحسابات وبالنسبة للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية يجب أن يكون لها لجنة مراجعة لديها نظام ودستور مكتوب وتهتم بمتابعة مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات وتقييم كفاءة وأداء مراقب الحسابات وحياده وتقييم الإجراءات الداخلية للرقابة على الجودة ومناقشة البيانات المالية السنوية والربع سنوية على الإدارة ومراقب الحسابات.(١٢)

تجربة بعض الدول العربية:

تجربة السعودية: أوضحت تفاصيل لائحة حوكمة الشركات التي أصدرتها هيئة السوق المالية السعودية تنظيمات جيدة لتكوين مجلس الإدارة كما يلي: أن تكون غالبية أعضاء المجلس من غير التنفيذيين ويحظر الجمع بين منصب رئيس مجلس الإدارة وأي منصب تنفيذي آخر وأن لا يقل عدد الأعضاء المستقلين عن عضوين أو ثلث أعضاء المجلس، كما أجازت للجمعية العامة في أي وقت عزل جميع أعضاء مجلس الإدارة أو بعضهم ولو نص نظام الشركة على خلاف ذلك.( ياسر، عثمان،٢٠٠٦م، دور المنظمات المهنية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة– الخرطوم . بحث ماجستير جامعة النيلين. ص ٤٨)

تجربة مصر: أصدرت العديد من التقارير في مجال الحوكمة منها التقرير الأول في سبتمبر ٢٠٠١م والذي نادى بالوفاء بكافة متطلبات معايير الحوكمة بدون أي نواحي قصور جوهرية.والتقرير الثاني في أغسطس ٢٠٠٢م والذي نادى بالوفاء بكافة متطلبات معايير الحوكمة بحيث إن وجد أي قصور لا يكون ذا دعوى ومساءلة لعدم قدرة السلطات المسئولة على تحقيق كافة المتطلبات دون قصور. والتقرير الثالث في ابريل ٢٠٠٣م نادى بتقويم مبادئ الحوكمة في مصر في ضوء المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام ١٩٩٩م. التقرير الرابع في مارس ٢٠٠٤م نادى بتقويم مبادئ الحوكمة في مصر في ضوء المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بعد تعديلها عام٢٠٠٤م. واتضح من كل ذلك أنه لم تصل الشركات المساهمة في مصر إلى تحقيق متطلبات حوكمة الشركات بمراعاة كاملة لمعايير الحوكمة الصادرة من المنظمات الدولية.(١٣)

تجربة السودان: في أواسط التسعينات من القرن الماضي وبعد تفشي ظاهرة الفساد وغسيل الأموال وسوء الإدارة في المؤسسات العامة وخاصة قضايا الفساد الكبرى التي حدثت لدى البنوك السودانية مما أدى إلى انهيار بعضها ووصول الأخرى إلى حافة الانهيار بالإضافة إلى حالات الاختلاس المتكررة في مؤسسات الدولة والشراء الوهمي والتزوير في المستندات والذي تبين فيه ضعف نظام الرقابة الداخلية وعدم استقلالية المراجع الداخلي وعدم التحديد الواضح للسلطات والصلاحيات وغياب القوانين واللوائح التي تحدد اختصاصات كل وظيفة، ومن أمثلة ذلك قضية بنك تنمية الصادرات والتي أوشك على أثرها البنك على الانهيار ،وقضايا أخرى مختلفة تتعلق بالفساد والتي تشمل التزوير وخيانة الأمانة والتضليل واستغلال السلطات. ونظرا لتنامي الفساد في المؤسسات العامة السودانية فقد أصدرت حكومة السودان متمثلة بوزارة المالية عدة مناشير لتحسين الأداء والحد من الفساد في المؤسسات العامة والمصارف أخرها منشور بنك السودان رقم (١٥) لعام ٢٠٠٧م والذي نص على : – تقوية وتفعيل أنظمة الضبط والرقابة الداخلية للمصرف

وفروعه. وتنظيم إجراءات توريدات العملاء في حساباتهم مع وضع كافة التدابير والإجراءات الأخرى لضمان توريد المبلغ في حساب العميل في نفس الوقت. والعمل على توعية العملاء بأهمية استلام إيصالات التوريد ومراجعة أرصدة حساباتهم. اتخاذ الإجراءات الفورية ضد المتسببين في عمليات الاختلاس والتزوير. تفعيل المراجعة الفجائية للنقدية والمخازن والضبط الدوري للحسابات والأصول الخطرة بصورة منتظمة والرقابة المزدوجة على العمليات المصرفية الهامة.وضع ضوابط لمراقبة حسابات الموظفين. استخدام الحاسوب في حدود الصلاحيات وعدم تداول كلمة المرور بين العاملين. التدقيق عند اختيار تعيين مديري الفروع. ضرورة إجراء التنقلات بين العاملين بصورة دورية بين الفروع. ضرورة منح العاملين إجازاتهم السنوية. توجيه العاملين بعدم تنفيذ أي توجيهات مخالفة لضوابط بنك السودان أو مرشد المصرف.(١٤)

ثالثا: فجوة التوقعات في المراجعة

هي الفرق بين توقعات المستخدمين للقوائم المالية وبين الأداء الفعلي لمراقبي الحسابات. وأول من استخدم مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة هو Liggio في مقالة بعنوان فجوة التوقع هزيمة قانونية للمراجع وذلك في عام ١٩٧٤م. ويعرفها آخرون أنها الفرق والتباين بين واجبات المراجع التي تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية وتلك التوقعات التي يتصورها مستخدمو القوائم والتقارير المالية.(١٥) ويرى تقرير بورتر أن فجوة التوقعات في المراجعة هي الفرق بين توقعات مستخدمي التقارير المالية من مراجعي الحسابات وبين الأداء الفعلي للمراجعين.(١٦)

وباختصار فإن العوامل التي أدت إلى اتساع فجوة التوقعات تتمثل بالشك في حياد واستقلال المراجعين المحايدين والنقص الواضح في الكفاءة المهنية لمراجعي الحسابات وعدم الالتزام بآداب السلوك المهني وقصور الرقابة التلقائية.(١٧)

سمات فجوة التوقعات: تمتاز أنها تعبر عن فائض طلب أصحاب المصالح في المشروع على خدمات ومسئوليات مراقب الحسابات وهي ديناميكية وغير ساكنة لأنها محددة بمتغيرين خدمات مراقب الحسابات وتوقعات المستخدمين وهي كمية ونوعية بمعنى أنها فائض في التشكيلة المهنية لخدمات مراقب الحسابات ومسئولياته وفائض في جودة أدائه المهني من جهة أخرى.(١٨)

أسباب فجوة التوقعات المحتملة: قد تكون فجوة التوقعات مرتبطة بمراجعي الحسابات أو بالبيئة الخارجية للمراجعة وهي كالآتي:

فجوة التوقعات مرتبطة بمراجعي الحسابات: هي تلك الفجوة التي يرجع أسبابها لأمور متعلقة بمراجع الحسابات ومنها: فجوة الأداء للمراجع: والتي تنتج عن تقصير أو قصور ويمكن تقسيم هذه الفجوة إلى قسمين قصور معايير المراجعة وعدم كفايتها وهذا يرتبط بالمعايير أما ما يخص المراجع هو تقصير وعدم كفاية منه في أداء مهنته.(١٩) وفجوة استقلال المراجع: عند حدوث انحراف من قبل المراجع عن قواعد السلوك المهني ما يولد الشك لدى مستخدمي التقارير المالية في استقلال المراجع في إحدى أو كل مراحل المراجعة وقد يكون سبب هذه الفجوة المنافسة بين المراجعين ما يجبر المراجع على الخضوع والمجاملة

لإدارة الشركة. وفجوة تقرير المراجع: وينتج ذلك بسبب الخلط والفهم المغلوط لأهداف وأغراض ومسئولية المراجع من ناحية وفشل المهنة في مقابلة متطلبات الجمهور من حيث التأكيد المطلق بدقة القوائم المالية وشكهم في تقرير المراجعة خصوصا عند تعثر أو فشل الشركة دون إنذار مبكر بذلك وأسلوب صياغة التقرير في توصيل نتائج المراجعة للمستخدمين. بحث ماجستير جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا. ص ص ٩١-٩٢). فجوة التوقعات المرتبطة بالبيئة الخارجية: يرجع السبب هنا إلى عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية منها: فجوة المعقولية: وتعني الاختلاف بين التوقعات الكلية لمستخدمي التقارير المالية والتوقعات المعقولة لهم من مراجعي الحسابات مثل ضمان الدقة المطلقة للقوائم المالية وإعطاء إنذار مبكر بفشل الشركة أو عدم قدرتها على الاستمرار واكتشاف كافة حالات الغش والتصرفات غير القانونية وإبلاغ السلطات التشريعية بحالات الغش. وفجوة معايير المراجعة: ويكون سببها عجز المعايير عن تلبية كافة توقعات المستخدمين للتقارير المالية. وفجوة المسئولية القانونية: ومنها جاء الخلط بين خصوصية عقد المراجع بمسئوليته أمام عملية ما وبين عمومية العقد بمسئوليته أمام الطرف الثالث وتضارب القوانين ومعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني.( سعيد، هويدا ،٢٠٠٢م، فجوة التوقعات في المراجعة ومدى مسئولية المراجع عنها- الخرطوم. بحث ماجستير جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا. ص ص ٢٩-٣٣)

المبحث الثالث: الجانب العملي : تحليل الاستبيان واختبار الفرضيات

الترميز : تم ترميز إجابات المبحوثين حتى يسهل إدخالها في جهاز الحاسب الآلي للتحليل الإحصائي حسب الأوزان الآتية:

| | | |
|---|---|---|
| أوافق بشدة | وزنها | ٥ |
| أوافق | وزنها | ٤ |
| محايد | وزنها | ٣ |
| لا أوافق | وزنها | ٢ |
| لا أوافق بشدة | وزنها | ١ |

الوسط الفرضي = مجموع الأوزان = ١ +٢ + ٣ + ٤+ ٥ = ٣

عددها ٥

الغرض من حساب الوسط الفرضي هو مقارنته بالوسط الحسابي الفعلي للعبارة حيث إذا قل الوسط الفعلي للعبارة عن الوسط الفرضي دل ذلك على عدم موافقة المبحوثين على العبارة أما إذا زاد الوسط الحسابي الفعلي عن الوسط الفرضي دل ذلك على موافقة المبحوثين على العبارة .

الأسلوب الإحصائي : تم استخدم برنامج ألـ (SPSS) لمعالجة البيانات إحصائيا SPSS مختصر لـ statistical package for social sciences والتي تعنى بالعربية الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والأسلوب الإحصائي

المستخدم في تحليل هذه البيانات هو التكرارات والنسب المئوية لإجابات المبحوثين بالإضافة إلى الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأوزان إجابات المبحوثين.

الوسط الحسابي يستخدم لوصف البيانات أي لوصف اتجاه المبحوثين نحو العبارة أهو سلبي أم إيجابي للعبارة فإذا زاد الوسط الحسابي الفعلي عن الوسط الحسابي الفرضي (٣) فهذا يعنى أن اتجاه إجابات المبحوثين إيجابي للعبارة أي يعني الموافقة على العبارة.

ولاختبار تكرارات إجابات المبحوثين أهي في الاتجاه السلبي أم في الاتجاه الإيجابي أستخدم اختبار مربع كأي لجودة التطابق .

أي لاختبار الفرض الآتي إلى أي مدى التكرارات المتحصل عليها من إجابات المبحوثين تتوزع بنسب متساوية (منتظمة) للعبارات : (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد، لا أوافق ، لا أوافق بشدة )، فإذا كان حجم العينة ٤٦ يتوزعون بنسب متساوية للإجابات الخمس (٩.٢ لكل إجابة ) فإذا كان هنالك فرق ذو دلالة إحصائية بين المتوقع (٩.٢ لكل أجابه) وبين التكرارات المتحصل عليها هذا يعنى أن إجابات المبحوثين تميل نحو الإيجابية أو السلبية حيث يمكن تحديد ذلك من خلال الوسط الحسابي الفعلي أهو اكبر من الوسط الحسابي الفرضي أم اقل من الوسط الفرضي .

اختبار مربع كأي نحصل فيه على قيمة مربع كآي

$$X^2 = \sum_{i=1}^{n} \frac{(O_i - E)^2}{Ei}$$

حيث أن:

$Oi$ : هي التكرارات المشاهدة ( المتحصل عليها من العينة )

$Ei$ : هي التكرارات المتوقعة ( ٩.٢ في هذه الدراسة )

$\sum_{i=1}^{n}$ : المجموع

n : عدد أفراد العينة

i : ١ . ٢ . ٣

كما أن القيمة الاحتمالية فهي التي تحدد ما إذا كان هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة وذلك بمقارنة القيمة الاحتمالية بمستوى معنوية(٠.٠٥) فإذا كانت اقل من ٠.٠٥ فهذا يدل على أنه توجد فروق بين التكرارات والمشاهدة والتكرارات المتوقعة . وفى هذه الحالة نقارن الوسط الحسابي الفعلي للعبارة بالوسط الفرضي فإن كان أقل من الوسط الفرضي دليل كافي على عدم موافقة المبحوثين على العبارة أما إذا كان أكبر من الوسط الفرضي فهذا دليل على موافقة المبحوثين على العبارة .

شمل مجتمع الدراسة الشركات المساهمة العامة في ولاية الخرطوم وكانت عينة الدراسة المصارف التجارية في ولاية الخرطوم والتي تمثل ٤٠% من مجتمع الدراسة وحددت العينة بصورة عشوائية وتم توزيع ٥٠استمارة على العينة استرد منها ٤٥ استمارة وخضعت للتحليل.

تحليل البيانات الشخصية

العمر: تبين أن ٨.٧% من أفراد العينة أعمارهم من ٣٠ سنة فأقل ، و ٥٤.٣% منهم تتراوح أعمارهم ما بين ٣١ – ٤٠ سنة، بينما ٣٧% تتراوح أعمارهم ما بين ٤١ – ٥٠ سنة.

يُستنتج أن غالبية أفراد العينة تتراوح أعمارهم ما بين ٣١–٤٠ سنة وهذه الفئة العمرية تتميز بالنشاط والحيوية والوعي والإدراك بما ينعكس إيجاباً على الدراسة وإكسابه صفات المواكبة والحداثة والتطور، كما أن ٩٣.٣% تتجاوز أعمارهم الثلاثين عام وهذه الفئة العمرية غالبا ما تتمتع بخبرة كبيرة وإدراك ووعي وهذا ينعكس إيجابا على الدراسة من حيث مصداقية البيانات المقدمةمن المبحوثين.

المستوى التعليمي: أتضح أن ١٣% من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم الأكاديمي بكالوريوس ، و ٧٤% منهم مؤهلهم العلمي ماجستير ، و ١٣% مؤهلهم العلمي دكتوراه.

يستنتج أن غالبية أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير مما يدل على الدراية الكافية والإلمام والتأهيل وذلك يكسب البحث القوة في الحجة والاعتماد على المنهج العلمي والتخصص الدقيق.

الوظيفة: أتضح أن ٢١.٨% من أفراد العينة مدراء إدارة ، و ١٣% رؤساء أقسام ، و ١٣% يشغلون منصب نائب مدير، بينما ٨.٧% أعضاء مجلس إدارة ، و ٣٩.١% من أفراد العينة مراجعون ، و ٤.٤% مستشارون. ويُستنتج أن غالبية أفراد العينة مراجعين وهذه الفئة هي الأقدر على الإفتاء والإفادة والبحث.

اختبار الفرضيات

اختبار الفرضية الأولى

نص الفرضية الأولى: (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين قوة إدارة المراجعة الداخلية واستقلالها داخل الشركة وبين تضييق فجوة التوقعات في المراجعة)

تم احتساب كلا من الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع كآي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات الفرضية الأولى

وتبين للباحث من خلال التحليل الإحصائي أن الوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (٣) وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي موافقتهم عليها. أما الانحراف المعياري لهذه العبارات يتراوح ما بين (٠.٢ – ١.١) وهذا يشير إلى تجانس إجابات المبحوثين، وبالنظر إلى القيمة الاحتمالية لجميع العبارات فإن قيمها الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية ٠.٠٥ وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن إجابات المبحوثين تتحيز لإجابة دون غيرها.

بناءً على هذا تتأكد صحة الفرضية الأولى التي نصها : (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين قوة إدارة المراجعة الداخلية واستقلالها داخل الشركة وبين تضييق فجوة التوقعات في المراجعة)

اختبار الفرضية الثانية :

نص الفرضية الثانية : ( هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة استقلال مراقب الحسابات وبين تضييق فجوة التوقعات في المراجعة)

تم احتساب كلا من الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع كآي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات الفرضية الثالثة.

وتبين للباحث من خلال التحليل الإحصائي أن الوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (٣) وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي موافقتهم عليها.أما الانحراف المعياري لهذه العبارات فيتراوح ما بين (٠.٩ – ١.٢) وهذا يشير إلى تجانس إجابات المبحوثين، وبالنظر إلى القيمة الاحتمالية لهذه العبارات فإنها أقل من مستوى المعنوية ٠.٠٥ وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن إجابات المبحوثين تتحيز لإجابة دون غيرها.

مما سبق تتأكد صحة الفرضية الثانية التي نصها: (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة استقلال مراقب الحسابات وبين تضييق فجوة التوقعات في المراجعة).

**النتائج:**

توصلت الدراسة من خلال تحليل آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة لأهم النتائج التالية:

- استقلال وقوة نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة يساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.
- استقلال مراقب الحسابات وعدم سعيه للاستمرار في منصبة في الشركة يساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.
- التأهيل والتدريب المستمر لمراقب الحسابات والعاملين في الرقابة الداخلية يساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.
- وجود اللوائح والتشريعات داخل الشركة ووضوحها وتطبيقها ومطابقتها للمعايير يساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.
- وجود هيئات خارجية رقابية وتنظيمية وإشرافية على أعمال شركات المساهمة يساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

**التوصيات:**

من خلال تقييم النتائج السابقة توصي الدراسة بالآتي:-

ضرورة نشر الوعي داخل الشركات بمفهوم حوكمة الشركات وأهميته بين كافة العاملين.

ضرورة منح الرقابة الداخلية والتفتيش والمراجعة الاستقلال التام في جميع الشركات العامة المساهمة.

الالتزام التام باللوائح والتشريعات وتطبيقها وفقا للمعايير المتعارف عليها ومبادئ الحوكمة.

ضرورة أن يتم تعيين وعزل مراقب الحسابات من قبل الجمعية العامة للمساهمون والاستعانة بالجهات الإشرافية الخارجية في ذلك.

ضرورة تعديل وتحديث القوانين والتشريعات المحلية لتلبية متطلبات مبادئ ومعايير الحوكمة.

تشجيع وتحفيز العاملين على التأهيل والتدريب المستمر من قبل إدارة الشركة.

**المصادر والمراجع:**


١- عبد الحليم، عمر (٢٠٠٣م) حوكمة الشركات -تعريف مع إطلالة إسلامية ،القاهرة – جامعة الأزهر، ص ص ٦-٧

٢- العشماوي، محمد(٢٠٠٦ م)التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات-أعمال المؤتمرات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص ٣٢٩

٣- الصلاح، محمد (٢٠٠٥م) الاستفادة من أدوات الرقابة وإدارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات – أعمال المؤتمرات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص ٦٦

٤- الصلاح، المرجع السابق. ص ٦٦

٥- السعدني، مصطفى(٢٠٠٦م) الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات -أعمال المؤتمرات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، ص ١٤٧

٦- يس، عمرو (٢٠٠٦ م ) دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات -أعمال المؤتمرات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، ص١٨٨

٧- سليمان، محمد (٢٠٠٨م ) حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية – الإسكندرية مصر، ص ٢٤

٨- يس، المرجع السابق. ص ١٨٣

٩- السعدني ، مرجع السابق. ص ١٦١

١٠- السعدني، المرجع السابق. ص ١٦٢

١١- حماد، طارق (٢٠٠٩م ) حوكمة الشركات، الدار الجامعية – الإسكندرية مصر، ص ٤٧٥

١٢- محمد، عبد الوهاب (٢٠١٠م) أثر حوكمة الشركات على درجة الإفصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية- الخرطوم. رسالة دكتوراه جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.ص ص ٤٧-٥١

١٣- إبراهيم، الهادي (٢٠٠٨م) إمكانية تطبيق حوكمة الشركات في تقويم أداء سوق الخرطوم للأوراق المالية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، ملحق العدد الرابع. جامعة حلوان ، ص ١٢٢.

١٤- البشاري، مصطفى( ٢٠٠٨م)أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة السودانية- الخرطوم.مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان. ص٢٧.

١٥- الصحابي، الهام (٢٠٠٨م) دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، المؤتمر العلمي للاتجاهات الحديثة للفكر المحاسبي في ضوء مشكلات التطبيق، من ٣-٤ مايو، كلية التجارة والمحاسبة والمراجعة ،جامعة عين شمس، ص ١١

١٦- السقا أحمد و أبو الخير مدثر، مشاكل معاصرة في المراجعة، ص ص ٣٢٩_٣٣٠.

١٧- لطفي، أمين (١٩٩٧م) الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة مصر ، ص ص ١٣٤-١٣٥.

١٨- عيد حسن و السيد شحاتة (٢٠٠٧م) المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة_ الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية مصر، ص ص ٨-٩.

١٩- غالي، جورج (٢٠٠١م) تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة مصر، ص ٨.