

نحو تحقيق فعالية وكفاية لجان التدقيق لدعم الرقابة الاستراتيجية في الشركات المساهمة العامة في المملكة الأردنية الهاشمية دراسة تحليلية انتقادية

الدكتور أحمد حلمي جمعة

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

جامعة الزيتونة الأردنية

١- مقدمة البحث

١/١ طبيعة المشكلة وأهميتها:

تكتسب سوق الأوراق المالية الأردنية أهمية متزايدة في السنوات الأخيرة ، وذلك لما يشهده هذه السوق من عملية إعادة هيكلة تستهدف إحداث نقلة نوعية للوصول بهذا السوق إلى مستوى متطور ضمن أحدث المعايير الدولية بالإضافة إلى زيادة عدد الشركات المقيدة بالسوق عام ١٩٩٦^(١) إلى ١٩٢ شركة يبلغ رأسمالها المصرح به (١,٤٨٠,٢١٤,٩٢٩) دينار ، وعدد أسهمها (١,٣٧٤,٩٣٧,٤٥٨) سهم ، كما بلغت القيمة السوقية لهذه الأسهم (٣,٤٤٤,٩٦١,٧٢٨) دينار . الخ .

وفي إطار الجهود المبذولة من قبل هيئة الأوراق المالية الأردنية (JSEC) لتطوير بيئة الرقابة في الشركات المساهمة ومهنة المحاسبة والتدقيق فقد أصدرت التعليمات رقم (١) لسنة ١٩٩٨ والتي تقضي بتشكيل لجنة تدقيق في الشركات المصدرة في بداية كل سنة من ثلاثة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة غير العاملين . الخ .

وعلى الرغم من أن مفهوم لجان التدقيق ليس أمراً جديداً إلا أن ذلك حديث الوجود في الوطن العربي عامة وفي الأردن خاصة ، مما أثار العديد من التأويلات والتساؤلات في مجتمع الأعمال وازدادت الآثار حدة نتيجة أن التعليمات تركت

الباب مفتوح بما لا يتلائم مع الهدف الاستراتيجي من (الفجوة- الاغتراب البيئي) تكونها ، ولعل أهم الأسئلة التي طرحت في هذا الصدد ما يلي^(١) :

- هل تتفق المهام التي حددتها التعليمات للجان التدقيق مع الأدب المحاسبي؟

- هل بيئة التدقيق في الأردن في حاجة إلى مثل هذه اللجان؟

- ما هي المسؤولية القانونية لهذه اللجان؟ ... الخ من الأسئلة التي تقضي إلى تناول هذه المشكلة لما لها من تأثيرات عديدة سلبية أو إيجابية على مهنة المحاسبة والتدقيق في الأردن خاصة والوطن العربي عامة ، وذلك في ظل غياب نسق متكامل لمهنتنا على الرغم من تشابه ظروفنا البيئية إلى حد كبير ، والتي ربما تؤثر على استقلال عملية التدقيق الخارجي .

وتتضح جلياً أهمية هذه المشكلة في نقطة اساسية وهي تبني الباحث لوجهة نظر بديلة- تختلف تماماً عن ورد في التعليمات الصادرة عن هيئة مفوضي بورصة الأوراق المالية الأردنية والتي فتحت الباب أمام مهام لجنة التدقيق- تنادى بتحديد الاختصاصات والسلطات والمسئوليات .

وما يزيد من هذه الأهمية أن معايير التدقيق الدولية^(٢) لم تشير إلى لجان التدقيق في معاييرها ، واكتفت فقط بالإشارة إليها في المعيار الدولي رقم ٣١٠ Knowledgeye of The Business ، وبالتحديد في 'ملحق المعيار الفقرة (٢) Existence of Audit Committee and scope of its Activities وذلك حيث أن التعليمات المذكورة قد افادت بأنه على الشركات الأردنية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية (ISAs) .

٢/١ هدف وتنظيم البحث:

يهدف هذا البحث الى تحقيق نقطتين أساسيتين هما :

أ- إبراز القصور الذي يشوب مهام لجان التدقيق وفقاً لتعليمات هيئة الأوراق المالية الأردنية .

ب- إبراز الدور المقترح للجان التدقيق لدعم الرقابة الاستراتيجية في الشركات المساهمة العامة لضمان فعاليتها وكفايتها من خلال التحليلات التي

سيطرحها الباحث اعتماداً على النماذج المطبقة في الدول المتقدمة وبعض الدول العربية .

وعليه يرى الباحث تقسيم البحث إلى أقسام بحيث يتناول فيها ما يلي :

القسم الأول : الاعتراف بلجان التدقيق في الأدب المحاسبي .

القسم الثاني : تقييم مدى ملاءمة لجان التدقيق في البيئة الأردنية .

القسم الثالث : إطار استراتيجي مقترح للجان التدقيق لدعم الرقابة في الشركات المساهمة العامة .

القسم الأول

٢- الاعتراف بلجان التدقيق في الأدب المحاسبي

لقد لاقت فكرة لجان التدقيق اهتماماً ملحوظاً في الأدب المحاسبي سواء من الجامع العلمية والمهنية أو من الباحثين ، وفي هذا الصدد قدمت العديد من التقارير والنشرات والدراسات والبحوث والتوصيات والتي بدأت رسمياً منذ عام ١٩٦٥ في كندا وتلتها الولايات المتحدة الأمريكية ، ومن الدول العربية السعودية والأردن ، ومع هذا نجد أنها لم تأخذ الصبغة الرسمية في إنجلترا حتى الآن .

ففي كندا^(٤) أوصت لجنة رويال بحكمة أرنترابو العليا عام ١٩٦٥ ، بعد دراسة ظاهرة فشل الشركات - بضرورة تشكيل لجنة تدقيق لتدقيق التقارير المالية قبل عرضها للتصديق من مجلس الإدارة ، وأكد على ذلك أيضاً تقرير لجنة واطسون المنبثقة عن المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين CICA عام ١٩٦٨ ، وفي النهاية نص قانون الشركات في عام ١٩٧٠ على إلزام الشركات التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام أن تقوم بتشكيل لجنة تدقيق على أن يعاد النظر في تشكيلها سنوياً .

بينما في USA فقد ظهرت الفكرة بسبب اكتشاف الغش ، لذلك فقد كلف مكتب (Ernest & Ernset) كل من Mautz & Neuman عام ١٩٧٠^(٥) بدراسة مسحية عن منافع لجان التدقيق وأوصت هذه الدراسة بضرورة اهتمام الشركات التي تطرح اسهمها بتشكيل هذه اللجان ، ولذلك ففي عام ١٩٧٢^(٦) اصدرت هيئة الأوراق

المالية SEC نشرتها رقم ١٢٣ عن اهمية تكوين لجان تدقيق من الأعضاء غير العاملين ، وتلى ذلك دراسة قام بها مكتب Cooper & Lybrand^(٧) عام ١٩٧٢ وأشارت هذه الدراسة إلى مسؤوليات لجنة التدقيق مع كل من المدقق الخارجي والداخلي ، وفي عام ١٩٧٤^(٨) أصدرت بورصة الأوراق المالية الأمريكية SEC نشرتها رقم ١٦٥ والتي تطلب فيها ضرورة الافصاح عن وجود لجنة تدقيق في الشركة ، واعقب ذلك دراسة قام بها كل من Mautz & Neuman بتكليف من مكتب Er- nest & Ernest عام ١٩٧٦ وقد أكدت هذه الدراسة بعد مقارنتها بالدراسة الأولى (١٩٧٠) على أن لجنة التدقيق تضيف بعداً نافعاً في الرقابة على الشركات ، ولذلك ففي عام ١٩٧٧^(٩) أصدرت كل من هيئة الأوراق المالية في نيويورك ، وبورصة الأوراق المالية الأمريكية نشرتان أكدتا فيها على ضرورة وجود لجنة تدقيق كشرط للتسجيل في الهيئة ، وتبع ذلك تقرير لجنة Cohen المنبثقة عن AICPA عام ١٩٧٨^(١٠) عن مسؤوليات لجنة التدقيق ، وتبع ذلك أيضاً الدراسة الثانية التي قام بها مكتب Coop- er & Lybrand عام ١٩٨١^(١١) مقارنة بالدراسة التي تمت عام ١٩٧٢ وقد أكدت هذه الدراسة على زيادة مهام واهتمام لجنة التدقيق بما يلي :

أولاً: مناقشة المدقق الداخلي في الموضوعات التالية:

- كفاية برنامج التدقيق الداخلي .
- فحص مدى الالتزام بسياسات الشركة .
- مدى كفاية العاملين في التدقيق الداخلي .
- تقصي الحقائق عن بعض الموضوعات (الغش - التلاعب) .

ثانياً: مناقشة المدقق الخارجي في الموضوعات التالية:

- نطاق التدقيق قبل بدايته .
- فحص القوائم المالية قبل نشرها .
- كفاية نظام الرقابة الداخلية وخطابة للإدارة .

ثالثاً: مناقشة الإدارة في الموضوعات التالية:

- فحص السياسات المحاسبية للشركة والسياسات البديلة .
 - مناقشة نظام الرقابة الداخلية .
 - تنفيذ توصيات المدقق الخارجي .
 - بحث نشرات الهيئات المهنية والجهات الملزمة وتأثيرها على التقارير المالية .
 - تسمية المدقق الخارجي وتحديد اتعابه .
 - الاطلاع على الموازنات التخطيطية وفحص التنبؤات المالية .
- وفي دراسة قام بها Bradbury^(١٢) عام ١٩٨١ على عينة قدرها ١٣٥ شركة مساهمة بنيوزيلندا ، وقد اسفرت هذه الدراسة عن النتائج التالية :
- أ- توجد علاقة بين التكوين الاختياري للجان التدقيق ونسبة ملكية مجلس الإدارة للأسهم (اسهم الجمعية العامة < اسهم مجلس الإدارة) .
- ب- توجد علاقة بين لجان التدقيق ونسبة القروض فقد يتزايد الطلب في حالة ارتفاع نسبة القروض .
- ج- لا توجد علاقة بين لجان التدقيق وحجم الشركة أو حجم مكتب التدقيق .
- د- يوجد مدخلين في تكوين لجان التدقيق احدهما اختياري ، والثاني الزامي ويفضل المدخل الثاني حتى لا تنخفض اعداد الشركات التي تقوم بتكوين لجان للتدقيق .
- هـ- أن الهدف من لجنة التدقيق تحقيق ما يلي :
- * دعم مصداقية التقارير المالية التي تم تدقيقها .
 - * التنسيق مع المدقق الداخلي والخارجي ومجلس الإدارة .
 - * تنسيق العمل بين المدقق الداخلي والخارجي .
 - * مساندة الإدارة للقيام بمسئولياتها .

وفي دراسة قامت بها بورصة الأوراق المالية الأمريكية SEC عام ١٩٨٢^(١٣) فقد اوضحت أن ٨٦٪ من الشركات الأمريكية لديها لجان تدقيق، وفي عام ١٩٨٥ أوصى المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين USIIA^(١٤) بأن تلتزم جميع الشركات المساهمة بتشكيل لجان تدقيق مكونة من أعضاء غير متفرغين، وتكون مسؤولياتهم مساعدة الإدارة في القيام بمهامها، وفي عام ١٩٨٦^(١٥) أكد كل من Thomas & Henke على أن وجود لجان تدقيق يؤدي إلى تقدم الشركة في المدى الطويل وذلك عن طريق نقل صورة واضحة عن المشاكل الرئيسية فضلاً عن وجود الدوافع لدى اللجنة في تحسين السياسات المحاسبية ومستوى الأداء في الشركة؛ وفي عام ١٩٨٧^(١٦) قدمت لجنة Treadway عدد من التوصيات لدعم فعالية لجان التدقيق أهمها التوصيتين ٥-٦ والتي طالبتا بضرورة وجود لائحة أو دليل مكتوب يوضح مهام وأهداف وسلطات ومسؤوليات لجنة التدقيق والتعديلات التي يجب أن تتم عند الضرورة وكذلك ضرورة وجود الموارد الكافية التي تمكن اللجنة من القيام بمسؤولياتها، كما وضعت اللجنة بعض المهام التي يمكن أن تقوم بها لجنة التدقيق نذكر منها:

أ- تسمية المدقق الخارجي وتحديد اتعابه .

ب- التنسيق بين المدقق الخارجي والداخلي وفحص النتائج التي يتم التوصل إليها ومتابعة أي توصيات منها .

ج- دعم استقلال المدقق الداخلي .

د- التأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية وانظمتها الفرعية .

هـ- تقييم أداء الإدارة المالية وفحص خططها وتنبؤاتها المستقبلية .

و- الاشراف على عملية التقرير المالي من حيث :

* السياسات المحاسبية .

* الافصاح المحاسبي .

* تعارض المصالح .

* الإجابة على أسئلة المساهمين في الاجتماع السنوي .

كما أكدت اللجنة على أن وجود لجان التدقيق يعتبر ركناً هاماً مكملاً لهيكل الرقابة الداخلية ، ولذلك ففي عام ١٩٨٨^(١٧) صدر بيان معايير التدقيق رقم ٦١ من المعهد الأمريكي للمحاسبين (AICPA) Statments on Auditing Standards No. 61, Communication With Audit Committee .

كما أصدر المعهد الأمريكي للتدقيق الداخلي USIIA في عام ١٩٨٩^(١٨) التوصية رقم ٧ والتي تتضمن مشاركة لجنة التدقيق في تعيين وعزل مدير إدارة التدقيق الداخلي ، فضلاً عن تقديم تقريره إلى اللجنة .

وفي عام ١٩٩١ قام Collier^(١٩) بدراسة فعالية لجان التدقيق في الشركات الانجليزية وقد توصل فيها إلى أن هناك زيادة مستمرة في عدد الشركات التي تشكل لجان تدقيق وأن هناك ثبات معقول في مسئوليات هذه اللجان والتي يمكن تجميعها في ما يلي :

أولاً: بالنسبة للمدقق الخارجي:

- أ- دعوة المدققين لمناقشتهم في المشاكل التي صادفتهم اثناء عملية التدقيق .
- ب- مناقشة ملاحظاتهم وتعليقاتهم وتوصياتهم .
- ج- مناقشة آرائهم بشأن نظام الرقابة الداخلية ، والتوصيات التي قدمت للإدارة (خطاب التقييم) وما اتخذ من جانب الادارة من حل .
- د- البحث عن العوامل التي قد تضعف من استقلالهم .

ثانياً: بالنسبة للمدقق الداخلي:

- أ- مناقشة مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية .
- ب- فحص خطط وأهداف ادارة التدقيق الداخلي .
- ج- مناقشة المدققين الداخليين في التقارير المالية ، وما تم اكتشافه من مخالفات اثناء عملية التدقيق الخارجي .
- د- تقييم مدى كفاية الموارد المخصصة للتدقيق الداخلي .

هـ- التأكد من اتخاذ الاجراءات المناسبة لتنفيذ توصياتهم .

و- فحص تنظيم واستقلال ادارة التدقيق الداخلي .

ثالثاً: بالنسبة للتقارير المالية السنوية:

أ- فحص المبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة والتغيرات الهامة التي حدثت فيها خلال السنة المالية .

ب- فحص التقارير المالية السنوية والمؤقتة .

ولقيام اللجنة بالمهام السابقة فقد حدد Collier^(٢٠) الاجراءات التي تساعد في فعاليتها وهي :

أ- توافر المعلومات الملائمة .

ب- الإعداد الجيد قبل الاجتماعات .

ج- الاتصال مع المدققين الداخليين والخارجيين .

د- اعداد دليل بالأهداف والمسؤوليات والاختصاصات .

هـ- اختيار اعضاء اللجنة بعناية مع ضرورة مراعاة استمراريتهم واستقلاليتهم .

ويضيف Collier أن الخصائص الذاتية لرئيس اللجنة والأعضاء والتي تعد اداة ذات فعالية في النجاح وهي : التقرير السليم ، والاستقلال والاستيعاب الكامل للأهداف والمسؤوليات ، واختلاف الخلفيات ، وأخيراً القدرة على اتخاذ القرارات الرشيدة في الوقت الملائم تعد هامة في هذا الصدد .

وتشابه هذه الخصائص أو الصفات مع الصفات التي حددها كل من Bull & Sharp عام ١٩٨٩^(٢١) ، ويضاف إليها ما يلي :

أ- الفهم المتعمق للقوائم المالية .

ب- القدرة على التنبؤ بالمشاكل التي قد تحدث مستقبلاً .

ج- الاتصال بالمديرين ومعدّي القوائم (المحاسبين) والمدققين الداخليين والخارجيين .

وما هو جدير بالذكر أن أهم النتائج التي توصلت إليها دراسة Collier^(٢٣) هي أن حوالي ٧٥٪ من إجابات المستقصى منهم أكدت على أن أهم المهام الرئيسية للجنة التدقيق هي :

أ- دراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية .

ب- فحص أهداف وخطط التدقيق الداخلي .

ج- مناقشة المدققين الداخليين فيما يكتشفونه من مشاكل اثناء عملهم .

وذلك بالإضافة إلى فعالية وكفاية أداء إدارة التدقيق الداخلي في المؤسسات المالية (البنوك) ، وتبع هذه الدراسة توصيات لجنة تدقيق الشؤون المالية للشركات الانجليزية عام ١٩٩٢ ، نتيجة فشل بعض الشركات بسبب التدقيق الداخلي ، والرغبة في التحكم في الشركات^(٢٤) ؛ والتي اشتهرت باسم رئيسها Cadbury وهذه التوصيات هي :

أ- يجب على كل شركة مسجلة في البورصة تكوين لجنة تدقيق خلال السنتين المقبلتين .

ب- يجب أن تشكل هذه اللجنة رسمياً ، وأن تحدد أهدافها كتابة .

ج- يجب أن يكون عدد اعضاء اللجنة ثلاثة على الأقل وأن تكون العضوية لأعضاء مجلس الإدارة غير العاملين بالشركة .

د- يجب أن يحضر المدير المالي والمدقق الخارجي ورئيس التدقيق الداخلي اجتماعات اللجنة (ليس كأعضاء) ، كما يجب أن تتباحث اللجنة مع المدقق الخارجي مرة سنوياً على الأقل بدون حضور المديرين التنفيذيين .

هـ- يجب أن يكون للجنة التدقيق سلطات لفحص أي موضوع يدخل في نطاق أهدافها ؛ وأن يتوافر لها الموارد اللازمة لذلك ، وأيضاً لها الحق في الحصول على المشورة الخارجية .

و- على اللجنة أن تقوم بالواجبات التالية :

- * التوصية بتعين المدقق الخارجي وتحديد اتعابه .
- * فحص الحسابات قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة .
- * مناقشة المدقق الخارجي في طبيعة ونطاق التدقيق .
- * فحص برنامج التدقيق الداخلي وتوصيات المدقق الداخلي .
- * فحص تقارير كل من المدقق الخارجي للإدارة ، والإدارة عن نظام الرقابة الداخلية .
- * الإجابة على الأسئلة التي توجه إلى رئيس اللجنة في اجتماعات الجمعية العامة .

ولقد أكد أيضاً على ما سبق الباحثان Kalbers & Fogarty^(٢٤) عام ١٩٩٣ على أن فعالية لجان التدقيق ترتبط بثلاث مجالات من الاشراف ، الأول التقرير المالي ، والثاني التدقيق الداخلي ، والأخير الرقابة الخارجية ، كما قررا أن قوة اللجنة لها ستة أبعاد ، الثلاثة الأولى شخصية (الأخلاق- والعلم- والخبرة) أما الثلاثة الأخيرة تنظيمية (السلطة الشرعية ، والاستقلال ، والاستمرار) .

ولذلك فقد قررت المملكة العربية السعودية عام ١٩٩٤^(٢٥) الزام الشركات بتكوين لجان التدقيق بالقرار الوزاري رقم ٩٠٣ وقد تضمن هذا القرار ما يلي :

أ- تشكل لجنة للتدقيق في الشركات المساهمة من غير اعضاء مجلس الإدارة العاملين .

ب- يصدر بقواعد اختيار الأعضاء ومدة عضويتهم وأسلوب عملهم قرار من الجمعية العامة للشركات بناء على اقتراح مجلس الإدارة ، وتحدد الجمعية العامة مهام اللجنة على أن يكون من بينها ترشيح مدقق الحسابات وفقاً للضوابط الاستشارية المرفقة بالقرار ، فضلاً عن دراسة الملاحظات والتقارير التي يقدمها مدقق الحسابات ، وتحديد نطاق التدقيق .

كما وضعت وزارة التجارة نموذجاً استرشادياً بشأن ضوابط اختيار اعضاء اللجنة ، ومدة عضويتهم واسلوب علمهم ، ومن هذه الضوابط ما يلي :

أ- أن يكون من مساهمي الشركة المالكين لعدد من الأسهم لا يقل عن (٢٠) سهم ، وأن لا يقوم بأي عمل في الشركة ولو على سبيل الاستشارة .
ب- أن يكون ملماً بالامام معقول بالقواعد المالية والمحاسبية ، ويفضل من له تأهيل علمي مناسب في هذا المجال . . الخ .

كما تضمن القرار ايضاً اسلوب تعيين مدقق الحسابات وتحديد اتعابه وذلك بعد ترشيح خمسة مكاتب تدقيق ومجلس الإدارة ابداء الرأي فيهم وبعد الاستقرار على أحدهم يعرض مجلس الإدارة على الجمعية العامة التوصية المرفوعة اليه من لجنة التدقيق والأسس التي استند اليها في التوصية وبيان الاتعاب ؛ وللجمعية العامة اختيار وتعيين مدقق أو أكثر مع تحديد مكافأتهم ومدة عملهم ، والتي أشارت إليها الضوابط بـ ثلاث سنوات للمدقق المنفرد ، وخمس سنوات للشركة التي لديها أكثر من مدقق ، وللجمعية العمومية عند الضرورة الاحتفاظ بأحد المدققين أو المدقق المنفرد مدة أطول ، وفي جميع الأحوال لا بد من تغيير احد المدققين بعد مضي خمس سنوات متصلة .

ولذلك فقد قام أحد الباحثين عام ١٩٩٤^(٣٦) بإعداد دراسة حول اسلوب استخدام لجان التدقيق في الشركات المصرية وقد تضمن اقتراح الباحث ما يلي :

أ- إضافة مادة إلى قانون الشركات يتضمن تشكيل لجنة تدقيق وتحديد أهدافها .
ب- اضافة اشتراط هيئة سوق المال عند طلب تسجيل اسهم الشركة بالسوق بأن تشكل الشركات التي ترغب في تسجيل اسهمها بالسوق لجنة تدقيق ، وتذكر بالتقرير السنوي عدد اجتماعاتها خلال السنة .

ج- أن تشكل اللجنة من ثلاث أعضاء على الأقل من اعضاء مجلس الإدارة من غير العاملين ، وطالب بأن تكون مدة اللجنة سنة مالية واحدة قابلة للتجديد لسنوات أخرى ، وأن يكون سكرتير مجلس الإدارة سكرتير اللجنة .

د- أن تعقد اللجنة على الأقل ستة اجتماعات سنوية ، الاجتماع الأول لتسمية المدقق وتحديد اتعابه ، وآخر لدراسة خطة التدقيق ، واربعة لدراسة التقارير المؤقتة .

هـ- قدم الباحث اطار للعلاقات بين لجنة التدقيق ومجلس الإدارة ، والمدقق الخارجي ، وديوان المحاسبة الحكومي ، والمدقق الداخلي ، والإدارة ، وأخيراً الجمهور .

ومن أجل تطبيق الفكرة في مصر أيضاً قام أحد الباحثين^(٢٧) بدراسة ميدانية عام ١٩٩٦ لعينة مكونة من ٤٥ شركة من اجمالي عدد الشركات والبالغ ٢٧٩٤ وشملت الدراسة شركات القطاع الصناعي- الزراعي- التجاري- والمقاولات- الخدمات- والسياحة ، كما تضمنت العينة ١٤٥ من اعضاء الإدارة العليا ، و ١٤٥ من المدققين الداخليين ، وقد انتهت الدراسة الميدانية بالنتائج التالية :

أ-أجمعت آراء اعضاء الإدارة العليا على ضرورة لجان تدقيق وذلك لزيادة مصداقية القوائم والتقارير المالية المنشورة ، وتحسين المركز المالي للشركة .

ب- يوجد شبه اجماع لآراء المدققين الداخليين على أن فكرة تشكيل لجان تدقيق سوف يدعم استقلاليتهم وزيادة كفاءة وفعالية اداراتهم .

كما قدم الباحث التوصيات التالية ولعل أهمها :

أ- ضرورة وجود الزام تشريعي بتشكيل لجان التدقيق داخل الشركات المساهمة الكبيرة والتي يزيد رأسمالها عن ٥٠ مليون جنيه .

ب- أن تقوم بورصة الأوراق المالية المصرية ، بالزام الشركات التي ترغب في قيد أوراقها ، بأن يكون لها لجان تدقيق .

ج- تبعية ادارة التدقيق الداخلي للجنة التدقيق .

وفي دراسة ميدانية أخرى تمت عام ١٩٩٦ أيضاً في المملكة العربية السعودية شملت اعضاء في لجنة التدقيق ، والمدققين الخارجيين ، والمدققين الداخليين ، وقد بلغت عينة البحث ٢٠ شركة وفقاً للثلاث مجموعات وقد انتهت الدراسة إلى أن محددات فعالية^(٢٨) لجان التدقيق في المملكة العربية السعودية يمكن تجميعها في المجموعات الأربع التالية :

المحدد الأول : عضوية واجتماعات لجنة التدقيق .

المحدد الثاني : مهام ومسؤوليات لجنة التدقيق .

المحدد الثالث : تأهيل ومعرفة وخلفيات اعضاء لجنة التدقيق .

المحدد الرابع : عناية واجتهاد اعضاء لجنة التدقيق .

ولذلك فقد أوصت الدراسة^(٢٩) بضرورة إعادة النظر في القرار ٩٠٣ والضوابط الاسترشادية الخاصة به على ضوء الممارسة الفعلية للجان خلال العامين الماضيين .

هذا وتجدر الإشارة إلى أن العشر سنوات الحالية قد شهدت زيادة في لجان التدقيق في الشركات الأمريكية وذلك لأنها أدت إلى تقوية استقلال المدقق الخارجي وذلك من خلال تحديث وظيفة لجنة التدقيق حيث أنها الآن تقوم بالمهام التالية^(٣٠) .

أ- تسمية المدقق الخارجي .

ب- مناقشة نطاق التدقيق مع المدقق الخارجي .

ج- دعوة المدقق الخارجي لمناقشة المشاكل المهمة والبارزة والتي صادفته اثناء مراحل التدقيق .

د- مراجعة القوائم المالية وتقرير المدقق قبل موعد اجتماع الجمعية العامة .

ومن العرض المتقدم نخلص إلى أن هناك اعتراف عالمي Globe ودولي Interna- tional ، وقومي National ، ومحلي Local لفكرة لجان التدقيق ، نظراً لما تحققه من منافع لكل من مجلس الإدارة- الإدارة- المدقق الداخلي- المدقق الخارجي- المساهمين- المستثمرين- المقترضين- الدائنين- والحكومة . . الخ .

وعلى الرغم من اهتمام الأدب المحاسبي بنشراته وتقاريره وبحوثه ودراساته التجريبية والميدانية والاستطلاعية . . الخ وتوصيات الهيئات المهنية أهمها GAO- SEC- AICPA- IIA والباحثين في مختلف قارات العالم إلا أن هذا الموضوع لم يلق الاهتمام الكافي من الدراسة والتقنين في الدول العربية عامة ، وفي الأردن بصفة خاصة ؛ والتي ألزمت شركاتها بتكوين هذه اللجان عام ١٩٩٨ .

القسم الثاني

٣- تقييم مدى ملاءمة لجان التدقيق في البيئة الأردنية

تتميز الدول العربية بتشابه ظروفها البيئية فيما بينها إلى حد كبير ، واختلافها عن الظروف البيئية للدول المتقدمة ، بالإضافة إلى تقلب مثل هذه الظروف على مدار الزمن بصورة واضحة وسريعة ، ورغم ذلك فإن غالبية الدول العربية عادة ما تطبق معايير المحاسبة لدى دولة متقدمة دون مراعاة لأثر الاختلافات في الظروف البيئية ، ويعني ذلك أن اتباع أنماط معينة يجب أن يسبقها دراسة جيدة للبيئة القانونية والسياسية والاقتصادية والثقافية والتعليمية والدينية .

ويؤكد Scott^(٣١) على ما تقدم بقوله : أن الكثير من الدول التي ترغب في تحقيق تقدم اقتصادي سريع تجد أن جهودها التنموية مقيدة في ظل غياب البيئة المحاسبية الملائمة لها ، إذا تتميز هذه الدول بأنظمة محاسبية غير ملائمة وغير متسقة مع احتياجاتها ، ويعزى ذلك إلى نظام التقارير الخارجية غير الجيد والذي ليس له محتوى إعلامي ، فمثل هذا النظام يوفر القليل من المعلومات الملائمة لقرارات الاستثمار ، بالإضافة إلى عدم تأكد المستثمرين من مدى امكانية الاعتماد على مثل هذه المعلومات في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية مما قد يؤدي إلى ميلهم للإحجام عن المساهمة برؤوس أموالهم في الدول الراجعة في تحقيق التوسع والتقدم الاقتصادي .

كما يوجد الكثير من الكتابات^(٣٢) التي تعرضت لعلاقة المحاسبة بالمتغيرات البيئية وبصفة خاصة أثر الثقافة على وظائف المحاسبة (قياس- تقرير) وعلى النظم المحاسبية ، وقد أكدت هذه الكتابات على أن الممارسات المحاسبية لا تكون متماثلة بين أي دولتين ، نتيجة لاختلاف الظروف أو العوامل البيئية التي تؤثر على نمط الممارسة المحاسبية في كل دولة ، وخاصة المتغيرات القانونية والاقتصادية والثقافية .

ولذلك فإن تحليل المتغيرات البيئية يمكن أن يكون اداة هامة في تفسير مدى ملائمة تطبيق فكرة لجان التدقيق في الأردن ، وفي هذا يتفق الكتاب^(٣٣) - إلى حد كبير- على تأثير هذه المتغيرات في مهنة المحاسبة والتدقيق التي من شأنها تحجيم الصراع التنظيمي المهني أو القضاء عليه Professional- organizational conflict .

وتأسيساً على ما تقدم فإنه يمكن تبويب أهم المتغيرات في بيئة الرقابة على الوحدات الاقتصادية الأردنية في الآتي :

* تطور بيئة الرقابة في ضوء قانون الشركات ١٩٩٧/٢٢ .

* تطور بيئة الرقابة في ضوء قانون الأوراق المالية ١٩٩٧/٢٣ .

ونتناول هذه التطورات أو المتغيرات بالتحليل وذلك على النحو التالي :

١/٣ تطور بيئة الرقابة في ضوء قانون الشركات ١٩٩٧/٢٢ :

لقد شهدت بيئة الرقابة على الشركات تغييرات قانونية تتسم بالمرونة والبعد عن التعقيدات ومن أهم هذه التغيرات ما يلي :

١/١/٣ التغيرات في بيئة التدقيق الخارجي .

٢/١/٣ التغيرات في بيئة الرقابة على الشركات .

وفيما يلي عرض موجز لهذه التغيرات وذلك على النحو التالي :

١/١/٣ التغيرات في بيئة التدقيق الخارجي:

لقد تناول القانون العديد من المواد التي تنظم علاقة مدقق الحسابات الخارجي بالشركة المساهمة ، ولعل من أهم النصوص التي وردت في القانون ما ورد في المادة ١٩٢ والتي تضمنت ما يلي^(٣٤) :

«تنتخب الهيئة العامة لكل من الشركة المساهمة العامة وشركة التوصية بالأسهم ، والشركة المحدودة المسؤولية مدققاً أو أكثر من بين مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل اتعابهم أو تفويض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب ؛ وإذا تخلفت الهيئة العامة للشركة عن انتخاب مدقق الحسابات أو اعتذر المدقق الذي انتخبته عن العمل أو امتنع عن القيام به لأي سبب من الأسباب أو توفي فعلى مجلس الإدارة أن ينسب للمراقب ثلاثة من مدققي الحسابات على الأقل وذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ شغور هذا المركز ليختار أحدهم» .

كما تضمنت المادة ١٩٤ النص التالي^(٣٥) :

«إذا تعذر على مدقق حسابات الشركة القيام بالمهام والواجبات الموكلة إليه بموجب احكام هذا القانون لأي سبب من الأسباب فعليه قبل الاعتذار عن القيام بتدقيق الحسابات أن يقدم تقريراً خطياً للمراقب ونسخة منه لمجلس الإدارة يتضمن الأسباب التي تعرقل اعماله أو تحول دون قيامه بها وعلى المراقب معالجة هذه الأسباب مع مجلس الإدارة ، وإذا تعذر عليه ذلك يعرض المراقب الأمر على الهيئة العامة في أول اجتماع تعقده» .

هذا وقد تضمنت المواد ١٩٣ ، ١٩٥ واجبات مدقق الحسابات ومشمولات تقريره ، كما تضمنت المادة ١٩٧ ، ٢٠٢ ، ٢٠٣ ما يحظر على المدقق القيام به ، كما تضمنت المواد ١٩٨ ، ١٩٩ حقوق المدقق ، كما تضمنت المادة ٢٠١ مسؤولية المدقق تجاه الشركة والغير ، ولعل أهم ما ورد في هذه المواد ما يلي^(٣٦) :

أ- إن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منتظمة وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها عالمياً ، والمعتمدة في المملكة من الجهات المهنية المختصة .

ب- إن اجراءات التدقيق التي قام بها لحسابات الشركة تعتبر كافية . . . وفقاً لقواعد التدقيق المتعارف عليها عالمياً .

ج- يعتبر مدقق الحسابات وكيلاً عن المساهمين فيها وذلك في حدود المهمة الموكلة إليه ، ولكل مساهم اثناء انعقاد الهيئة العامة أن يستوضح مدقق الحسابات عما ورد في تقريره ويناقشه فيه .

هذا ومن ناحية أخرى فقد نصت المادة ٢٠٠ على ما يلي^(٣٧) :

«إذا اطلع مدقق الحسابات على أي مخالفة ارتكبتها الشركة لهذا القانون أو نظام الشركة أو على أي أمور مالية ذات أثر سلبي على أوضاع الشركة المالية أو الإدارية فعليه أن يبلغ ذلك خطياً إلى كل من رئيس مجلس الإدارة والمراقب والسوق حال إطلاعه أو اكتشافه لتلك الأمور ، على أن تعامل هذه المعلومات في جميع الأطراف بسرية تامة لحين البت في المخالفات» .

كما تضمنت المادة ١٩٦ للهيئة العامة للشركة في حالة توصية المدقق بعدم المصادقة على البيانات المالية وردها للمجلس أن تقرر ما يلي (٣٨) :

أ- أما الطلب إلى المجلس تصحيح الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وفقاً لملاحظات مدقق الحسابات واعتبارها مصدقة بعد هذا التعديل ؛ أو

ب- إحالة الموضوع إلى المراقب لتعيين لجنة خبراء من مدققي حسابات قانونيين للفصل في موضوع الخلاف بين مجلس إدارة الشركة ومدققي حساباتها ، ويكون قرار اللجنة ملزماً بعد عرضه مرة أخرى على الهيئة العامة لإقراره ويتم تعديل الميزانية وحساب الأرباح والخسائر تبعاً لذلك .

هذا ويحكم مهنة تدقيق الحسابات في الأردن مجمعة من القوانين الصادرة بمقتضى المادة ٣١ من الدستور (٣٩) ، ولعل أهم هذه القوانين قانون مهنة تدقيق الحسابات الأردني رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٥ ، وقد تناولت المواد ٢٠ ، ٢١ ، ٢٢ ، ٢٣ ، ٢٤ ، ٢٧ ، العديد من الموضوعات نذكر منها :

أ- للمدقق القيام بالأعمال الإضافية بخلاف تدقيق الحسابات ومنها تقديم المشورة والخبرة المهنية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية ، وأعمال التحكيم والتصفيات .

ب- لا يجوز لأي شركة يتطلب القانون أن يكون لها مدقق بما في ذلك الأفراد تغيير مدقق حساباتها خلال السنة المالية التي يقوم بتدقيق تلك الحسابات عنها .

ج- المسؤوليات الجنائية والمدنية والتأديبية .

كما يوجد أيضاً نظام تصنيف مدققي الحسابات رقم ١٩٨٦/٣٠ الصادر بمقتضى المادة ١٩ من القانون ١٩٨٥/٣٢ وقد تضمن هذا النظام اجراءات نقل المدقق من فئة إلى أخرى ، وما يحظر على المدقق القيام به من أعمال تدقيق فضلاً عن الزامه بكتابة الفئة التي صنف فيها ، كما يوجد أيضاً جمعية مدققي الحسابات الأردنيين المنشأة وفقاً للقانون رقم ١٩٨٧/٤٢ الصادر بمقتضى المادة ١٨ من القانون ١٩٨٥/٣٢ ، ولعل أهم ما تضمنه هذا النظام في مادته رقم (٣٢) قواعد السلوك المهني .

٢/١/٣ التغييرات في بيئة الرقابة على الشركات:

تشمل الرقابة على الشركات ما يلي^(٤١):

أ- فحص حسابات الشركات وقيودها .

ب- التأكد من التزام الشركات بالغايات التي اسست من أجلها .

ج- للوزير والمراقب اتخاذ الاجراءات التي يريانها مناسبة لمراقبة الشركات .

د- للمساهم الحق في الاطلاع على المعلومات والوثائق المنشورة المتعلقة بالشركة والخاصة بها المحفوظة لدى المراقب والحصول بموافقة المراقب على صورة مصدقة منها ، وأن يحصل بطلب من المحكمة على صورة مصدقة من أي بيانات غير منشورة مقابل الدعم المنصوص عليه .

هذا وقد أجازت المادة ٢٧٥ حق المساهمين في الطلب من المراقب اجراء تدقيق على أعمال الشركة بعد تقديمهم كفالة لتغطية نفقات التدقيق ويتضح ذلك من النص التالي^(٤١):

«يجوز لمساهمين يملكون ما لا يقل عن ١٥٪ من رأسمال الشركة المساهمة العامة أو شركة التوصية بالأسهم أو الشركة ذات المسؤولية المحدودة أو ربع أعضاء مجلس ادارتها على الأقل الطلب من المراقب اجراء تدقيق على أعمال الشركة ودفاترها ، للمراقب إذا اقتنع بمبررات هذا الطلب انتداب خبير أو أكثر لهذه الغاية على نفقة الشركة ، فإذا أظهر التدقيق وجود أي مخالفة تستوجب التحقيق والتدقيق فللوزير احوالة الموضوع إلى لجنة تحقيق خاصة يؤلفها لهذه الغاية برئاسة المراقب ويكون أحد اعضائها مدقق حسابات مرخص للتحقق من صحة المخالفة قبل احوالها إلى المحكمة» .

وإذا تبين أن طالبي التدقيق محقين بطلبهم تتحمل الشركة نفقات التدقيق .

كما أجازت المادة ٢٧٦ للوزير الحق بتدقيق حسابات الشركات المساهمة باستثناء البنوك والشركات المالية بناء على تنسيب المراقب ويتضح ذلك من النص التالي^(٤٢):

«للووزير بناء على تنسيب المراقب تكليف موظفي الوزارة للقيام بتدقيق حسابات الشركة المساهمة العامة وأعمالها ولهم في سياق القيام بذلك الاطلاع على سجلات

الشركة ودفاتر ومستنداتها وتدقيقها في مقر حساباتها، ويعتبر تخلف الشركة عن الاستجابة لذلك مخالفة لأحكام هذا القانون .

ونضيف إلى ما تقدم العقوبات التي يمكن أن توقع على مدققي الحسابات الشركة في الحالات المختلفة التي وردت في المواد ٢٧٨-٢٧٩-٢٨٠ ولعل أهمها^(٤٣) :

١- تنظيم ميزانية أي شركة وحسابات ارباحها وخسائرها بصورة غير مطابقة للواقع أو تضمين تقرير مجلس ادارتها أو تقرير مدقق حساباتها بيانات غير صحيحة والأدلاء إلى هيئتها العامة بمعلومات غير صحيحة أو كتم معلومات وايضاحات يوجب القانون ذكرها وذلك بقصد إخفاء حالة الشركة الحقيقية عن المساهمين أو ذوي العلاقة» .

٢- توزيع ارباح صورية أو غير مطابقة لحالة الشركة الحقيقية .

هذا ويتكون مجلس ادارة الشركة المساهمة العامة من ثلاثة أشخاص ولا يزيد على ثلاثة عشر شخصاً وذلك وفقاً لما يحدده نظام الشركة^(٤٤)، وفي الغالب يتراوح عدد اعضاء مجلس الادارة من سبعة اشخاص إلى ثلاثة عشر شخصاً^(٤٥) .

٢/٣ تطور بيئة الرقابة في ضوء قانون الأوراق المالية ٢٣/١٩٩٧ :

يشهد سوق رأس المال الاردني عملية إعادة هيكلة تستهدف إحداث نقلة نوعية للوصول بهذا السوق إلى مستوى متطور ضمن احداث المعايير الدولية ؛ حيث تم تعيين مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية الذي باشر بتطبيق أحكام قانون الأوراق المالية من خلال العمل على إصدار التعليمات اللازمة للنهوض بسوق رأس المال وإنشاء المؤسسات التي نص عليها القانون وهي :

أ- هيئة الأوراق المالية .

ب- بورصة عمان (سوق الأوراق المالية) .

ج- مركز ايداع وتمويل الأوراق المالية .

هذا وقد حدد القانون^(٤٦) صلاحيات وواجبات وأهداف هيئة الأوراق المالية ، ولعل أهمها تنظيم ومراقبة الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالأوراق المالية والجهات المصدرة لها وتعامل الأشخاص المطلعين وكبار المساهمين والمستثمرين فيها .

كما أشار القانون إلى تكوين مجلس المفوضين وحدد القانون مهام وصلاحيات مجلس المفوضين في هيئة الأوراق المالية ، ولعل أهمها^(٤٧) :

أ- اعتماد المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق ومعايير تقويم الأداء التي يجب على الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة التقييد بها .

ب- تحديد المعايير والشروط الواجب توافرها في مدققي الحسابات المؤهلين لتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وإشرافها والواجبات التي يترتب على هؤلاء المدققين القيام بها .

ولذلك ففي إطار الجهود المبذولة من قبل مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية الأردنية لتطوير بيئة الرقابة ، ومهنة المحاسبة والتدقيق صدرت التعليمات رقم ١ لسنة ١٩٩٨ بتاريخ ١٩٩٨/٣/٣٠ والتي يعمل بها اعتباراً من ١٩٩٨/٩/١ ، وقد تضمنت هذه التعليمات ما يلي^(٤٨) :

- الإفصاح عن البيانات والمعلومات عن الأدرج .
 - الإفصاح عن البيانات المالية الدورية .
 - الإفصاح عن الأمور الجوهرية والأحداث الهامة .
 - الإفصاح المتعلق بشركات الوساطة المالية .
 - المعايير المحاسبية (المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن IASC) .
 - معايير التدقيق والشروط الواجب توافرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة (معايير التدقيق الدولية الصادرة عن IAPSC) .
- وتتناول بالشرح النقطتين الأخيرتين لما لهما من علاقة بموضوع البحث وذلك كما يلي :

١/٢/٣ المعايير المحاسبية للجهات الخاضعة لرقابة الهيئة:

لقد ألزمت المادة (٢٤) من التعليمات جميع الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، كما أكدت التعليمات على أنه في حالة تعارض أي من هذه المعايير (IAS) مع التشريعات المعمول بها في المملكة تسري التشريعات المحلية

ويتعين على الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة الافصاح عن ذلك وتأثيره على القوائم المالية .

كما أكدت المادة (٢٥) من التعليمات على مجلس إدارة الشركة المصدرة في بداية كل سنة تشكيل لجنة تدقيق من ثلاثة أعضاء من أعضائه غير العاملين واعلام الهيئة بذلك وبأي تغييرات تحصل عليها وأسباب ذلك ؛ مع مراعاة أن تجتمع اللجنة بصفة دورية وتقدم تقاريرها أولاً بأول لمجلس الإدارة على أن لا يقل عدد اجتماعاتها عن أربع مرات في السنة ، وقد أجازت التعليمات للجنة ما يلي^(٤٩) :

أ- طلب أي معلومات من أي موظف في الشركة ، وعلى كل الموظفين التعاون مع اللجنة ، كما لها طلب المشورة القانونية أو المالية أو الإدارية أو الفنية من أي مستشار خارجي .

ب- دراسة ومناقشة الأمور التي تظهر نتيجة عمل مدقق الحسابات الخارجي و/أو المدقق الداخلي بالإضافة لأي أمور أخرى ترى اللجنة ضرورة مناقشتها .

ج- دراسة كتاب ملاحظات مدقق الحسابات الخارجي المتعلق بنظام الرقابة الداخلي وأجوبة الشركة عليه .

د- دراسة التقارير المالية السنوية والدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة ، وبشكل خاص السياسات المحاسبية وأي تعديلات عليها ، والتعديلات الجوهرية الناجمة عن اجراءات التدقيق ، ومدى الالتزام بتعليمات هيئة الأوراق المالية ، والمتطلبات القانونية الأخرى .

٢/٢/٣ معايير التدقيق والشروط الواجب توافرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة:

وكما سبق القول فقد اعتمدت الهيئة معايير التدقيق الدولية الصادرة عن لجنة معايير التدقيق الدولية ، ولذلك تضمنت المادة ٢٧ من التعليمات الشروط الواجب توافرها في مدقق الحسابات وهي^(٥٠) :

أ- أن يكون حاصلاً على رخصة ممارسة المهنة سارية المفعول من مجلس مهنة تدقيق الحسابات .

ب- أن يكون عضواً في جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين .
ج- أن يكون مصنفاً بالفئة (أ) وفقاً لنظام تصنيف المدققين المعمول به هذا
ويشترط في المدقق المصنف في الفئة (أ) وفقاً لنظام تصنيف مدققي
الحسابات رقم ١٩٨٦/٣٠ ما يلي^(٥١) :

* الحصول على الشهادة الجامعية الأولى تخصص محاسبة وله خبرة عملية لمدة
لا تقل عن ثلاثة سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق من ضمنها سنة
واحدة على الأقل في أعمال التدقيق .

* الحصول على الشهادة الجامعية الثانية (ماجستير تخصص المحاسبة) وله خبرة
عملية لمدة لا تقل عن سنتين وسنة واحدة منها في أعمال التدقيق .

* الحصول على شهادة الدكتوراه في المحاسبة وله خبرة عملية لا تقل عن سنة
واحدة أو قام بتدريس المحاسبة أو التدقيق لمدة سنتين على الأقل .

- الحصول على شهادة مهنية (CPA) .

د- أن يكون قد مارس المهنة بشكل متفرغ لمدة ثلاث سنوات متتالية على الأقل
بعد حصوله على إجازة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات .

هـ- أن يشاركه أو يعمل في مكتبه مدقق واحد أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط
السابقة .

كما تضمنت التعليمات واجبات مدقق الحسابات وما يجب أن يتضمنه تقريره ،
كما أكدت التعليمات على أنه في حالة تحفظ مدقق الحسابات أو ابدى رأياً معاكساً
أو امتنع عن ابداء الرأي في تقريره حول البيانات المالية والسنوية ، فعليه أن يبين
اسباب ذلك بوضوح وأن يبين أي آثار لهذه الاسباب على البيانات المالية وإعلام
الهيئة بذلك ، وعلى الشركة المعنية تزويد الهيئة خطياً برأيها حول تقرير المدقق^(٥٢) .

كما أشارت المادة (٣٣) من التعليمات أنه إذا تم انتخاب مدقق حسابات جديد
للشركة أو إذا تم تغيير مدقق الحسابات خلال السنة أو إذا شغل مكان المدقق لأي
سبب فعلى الشركة وخلال اسبوعين من تاريخ حدوث ذلك اعلام الهيئة بذلك
بكتاب خطي متضمناً ما يلي :

- بيان فيما اعتذر المدقق عن القيام بمهمته وسبب ذلك .
- بيان فيما إذا كان هناك خلاف بين المدقق ومجلس الإدارة .
- بيان فيما إذا تضمن تقرير المدقق تحفظاً على البيانات المالية للشركة خلال السنتين الماليتين السابقتين .

هذا وأكدت المادة (٣٤)(٥٣) من التعليمات على أنه إذا اعتذر مدقق الحسابات عن القيام بتدقيق حسابات تلك الجهة لأي سبب من الأسباب أو نشأ خلاف بينه وبين الإدارة فعليه إعلام الهيئة خطياً بأسباب اعتذاره أو الخلاف حسب واقع الحال وذلك خلال اسبوعين من حدوث ذلك .

ومن العرض المتقدم نخلص إلى الحقائق التالية :

١- أن بيئة الرقابة في الأردن شهدت تطوراً ملموساً في إطار التشريعات المعاصرة على الأطراف التالية :

أ- الشركات .

ب- مدققي الحسابات الخارجيين .

٢- تتعدد الجهات الرقابية في الأردن على الأطراف السابقة وتمثل هذه الجهات في الفئات التالية :

أ- الوزير (وزير الصناعة والتجارة) .

ب- مراقب الشركات

ج- المساهمين .

د- هيئة الأوراق المالية^(٥٤) .

٣- تلتزم الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية بتطبيق واعتماد معايير المحاسبة والتدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFA) .

٤- بالاطلاع على أسماء مكاتب تدقيق الحسابات للشركات الخاضعة لرقابة الهيئة نجد أنهم ذوي اصالة ومهنية وكفاءة عملية ومهنية عالية^(٥٥) .

من الحقائق السابقة تؤكد على وضوح الرقابة على الشركات ومدققي الحسابات ؛ وكذلك نجد أن السياسات المحاسبية التي تطبق في الشركات تكون أيضاً واضحة من خلال الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة ؛ كما أن المدقق يمارس عمله كوكيل عن المساهمين من خلال التزامه بمعايير التدقيق الدولية ؛ ولكن السؤال الواجب طرحه في هذا الصدد هو : هل بيئة الرقابة في الشركات المساهمة العامة الأردنية في حاجة إلى لجان التدقيق؟ وإذا كانت اجابتنا (نعم) فهل يتفق نموذج لجان التدقيق الأردني مع ادسات المحاسبة دولياً؟ فإذا كانت اجابتنا (نعم) فالسؤال الذي يجب أن نجيب عليه في هذا البحث هو هل يتفق نموذج لجان التدقيق في الأردن مع بيئة الرقابة؟ لاشك أن إجابتنا (لا) إذن فالسؤال الذي يجب طرحه هو : لماذا تشكل لجان التدقيق في الأردن؟ وما هي وظائفها؟ ولإجابة على التساؤل السابق نقول أن الهدف من تشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية هو زيادة الحاجة إلى المساءلة -Ac-countability من جانب أصحاب الحق (حملة الأسهم- المستخدمون- العملاء- المؤسسات الحكومية- المجتمع . . الخ) والسؤال الصعب الذي يثور هنا هو كيف لمجموعة صغيرة أن تتحمل مسئولية المساءلة أمام الملاك والدائنين والمقرضون والجهات الحكومية من جهة ، والمستخدمون والعملاء من جهة أخرى ، وهذا السؤال لم يحظ بالإجابة حتى يومنا هذا على الرغم من البحوث والمقالات التي تناولت هذا الموضوع^(٥٦) ، ويرجع السبب في ذلك إلى تطور العلاقات الأساسية للمساءلة في ظل تطور الأنشطة ، والظروف المحيطة والتي تنعكس بدورها في شكل أحكام قضائية أو تعليمات رسمية حكومية تستهدف في النهاية وبشكل واضح وصريح اهتمامات المستثمرين من جانب وأثر القرارات على المجموعات الأخرى من جانب آخر ، وبالتالي فإن المشكلة الرئيسية هنا تتمثل في كيفية امداد المسائلين بمقياس عادل لقيمة الوحدة ووسائل واضحة وقابلة للفهم لإعداد التقارير عن هذا المقياس ، حيث أن قياس الدخل، والعائد على الاستثمار ، ودخل السهم تولد عنها مقاييس فشلت تماماً في تغطية كل الجوانب التي تكون الإدارة مسئولة عنها ، ونظراً لصعوبة هذه المشكلة وتعدد جوانبها ، فقد قام بعض الباحثين^(٥٧) بدراسة ميدانية لتحديد معايير مساءلة مجلس الإدارة والتي تشمل ما يلي :

- أ- تنمية وتطوير العاملين .
- ب- احتلال موقع القيادة عن طريق المنتجات .
- ج- الفحص المستمر لنتائج الوحدة وانتاجيتها والتدفقات المستقبلية (أداء الادارة) .
- د- الموازنة بين الأهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل .
- هـ- حماية السمعة الطيبة للوحدة بالالتزام بأحكام القانون والمعايير الاخلاقية (المسئولية العامة والاجتماعية) .

ويعني ما تقدم أن على مجلس الإدارة مسئولية مطلقة تنبع من السلطات الواسعة الممنوحة للمجلس في تصريف شئون الوحدة ورسم سياستها فيما عدا ما يحتفظ به صراحة نظام الشركة الأساسي المصادق عليه من الجمعية العامة للمساهمين ، لذلك فإن المجلس يسأل بصفة اساسية عن ما يلي :

- أ- مدى الوفاء بالمهام الملقاة على عاتقه من قبل أصحاب الوحدة والغير .
- ب- تصرفات المرؤسين بالوحدة .
- وبناء على ما تقدم وبدون الدخول في أي قضايا فلسفية ، فإن أول مجال يجب أن تحدث فيه تغييرات جوهرية في طرق إدارة الوحدات الاقتصادية هو دور مجلس الإدارة حيث أنه المسئول عن علاج الخلل (عدم التوازن) بين الأبعاد المتعددة للمساءلة والتي يمكن ارجعها إلى الضغوط البيئية الجديدة والتي تفرض على مجلس الإدارة الآن الوفاء بالآتي^(٥٨) .

أ- توفير المزيد من الموضوعية في تمثيل حملة الأسهم في مجلس الإدارة من خلال زيادة الأعضاء الخارجيين بالمجلس حتى يكون أكثر استقلالاً وأكثر فعالية ، وعملياً أكثر في الاضطلاع بمسئوليته .

ب- الاهتمام بالمسئوليات الاجتماعية للوحدة واستقرارها بما في ذلك ضرورة مراعاة الالتزامات القانونية والمعايير الاخلاقية بالإضافة إلى تخطيط وخلق الكوادر الإدارية .

ج- تطوير تشكيل مجلس الإدارة في حد ذاته حتى يستطيع القيام بدوره المتطور وفي بالضغط الجديدة للمساءلة بحيث يكون من بين اعضاءه متخصصون في المجالات المختلفة لمواجهة النظم السياسية السائدة ، والنمو المتعدد الجنسيات على الأفراد والمجتمعات .

ويؤكد على ما تقدم ما كتبه كل من Findlay & Dalton و Kesner & Wil- liams عند مناقشة وظائف مجلس الإدارة في كل من الولايات المتحدة والمانيا حيث أكدوا على أنه في حاجة إلى (٥٩) :

أ- زيادة قدراته الإشرافية .

ب- الفهم الأفضل للتطورات الاستراتيجية .

ج- الاهتمام بالمسئوليات الاجتماعية .

د- الاهتمام بمشاركة المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات على مستوى مجلس الإدارة .

هـ- عدم التركيز على الاداء في الأجل القصير .

و- تطوير نظم المكافآت والأجور والتعويضات .

ز- الاهتمام بالاستثمار في البحوث والتطوير لتنشيط وتحديث التقنيات الصناعية .

ح- الاهتمام بتعظيم ثروات حملة الأسهم لتجنب أي محاولات لتولي السلطة أو التأثير إيجابياً على تلك المحاولات .

وهكذا يتضح أن تطبيق وإنشاء لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية يعود أساساً إلى الطلب المتزايد على المساءلة من قبل العديد من القوى التي لا يحتمل أن تضعف بل تتزايد يوماً بعد يوم ، ولذلك فإن النموذج الأردني للجان التدقيق يتسع مداه الأمر الذي يتطلب التحديد والوضوح حيث أنها لجنة بدون سلطة مباشرة- تستمد سلطتها من مجلس الإدارة- فإذا تدخلت في أعمال الإدارة قد «تعوقها» وإذا تجنبت الدخول في مواجهة مع الإدارة فقد أخلت «بواجبها» وإذا

توسعت في نشاطاتها مع المدققين الداخليين ستواجه «بمقاومة» من الإدارة ، وإذا استمعت للمدقق الخارجي دون حضور ممثل الإدارة «أثارت» الإدارة لأنها أصبحت عرضة للانتقاد .

وفي هذا الإطار يمكن الإجابة على الجزء الثاني من السؤال المطروح وهو ما هي وظيفة لجنة التدقيق؟ وللإجابة على هذا التساؤل نجد أنه في ظل النموذج الأردني فإن هذه الوظيفة محددة الإطار للأفراد المسائلين وهم :

أ- المستخدمين بما فيهم المدققين الداخليين .

ب- المدققين الخارجيين .

أما طبيعة العمل فهو غير محدد لأنها تقوم بنوع من الرقابة فوق كل الرقابات وذلك في ضوء تعليمات هيئة الأوراق المالية ، وبالتالي فإن النموذج الأردني لا يحقق الفعالية والكفاية للجان التدقيق ، وذلك لما يلي :

أ- أنه يؤدي إلى وجود مجلسين من مجالس الإدارات- بالإضافة إلى الإدارة- مما يزيد التضارب في أعمال الشركة .

ب- أن اللجنة بدون قوة لفرض توصياتها وذلك لأن المستخدمين بما فيهم المدققين الداخليين ليسوا مستخدمين لدى المسائل (اللجنة) والتي لها الحق في أن تعلم ، ولكن المستخدم (المساءل) له الحق أيضاً في السرية ، حيث أن علاقة اللجنة بالمستخدمين لا تعني أحقيتها- بصفة دائمة- في معرفة كل شيء من الأنشطة ونتائجها ، وذلك لتعارض الاهتمامات بين الطرفين .

ج- أنه سيخلق نوعاً من الصراع التنظيمي المهني وذلك عن طريق التأثير على العلاقة بين الإدارة ومجلس الإدارة ، والإدارة والمدقق الخارجي ، والمدقق الداخلي والإدارة والمدقق الخارجي الخ .

د- أنه سيؤدي إلى خروج مكاتب التدقيق الصغيرة من ميدان تدقيق الشركات المطروح اسهمها في السوق وبالتالي انخفاض المنافسة على أعمال التدقيق ووجود فرص أقل للمدققين وزيادة شكوك الجمهور .

هـ- أن تشكيل لجنة التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة غير العاملين يعتبر أمر غير مناسب- حالياً- لأن أغلبهم يفتقدون المعرفة لكل من الصناعة والمصلحة المالية ، وبالتالي قد تؤدي إلى ما يلي :

* إحباط المديرين التنفيذيين

* الاحساس الخاطيء بالأمان للملاك والغير .

* التعطيل غير الضروري لأعمال الشركة .

* عدم تدعيم استقلال المدقق الخارجي ، فضلاً عن زيادة التفرقة في علاقته مع المدقق الداخلي .

* زيادة إستغلال الأطراف الداخلية للمعلومات الخاصة في تحقيق عائد غير عادي على حساب الأطراف الخارجية .

* زيادة التكاليف غير الضرورية واللازمة لتمويل نشاطها وذلك يتعارض مع الفكر الاداري المعاصر الذي يطالب بتخفيض التكاليف لتحقيق الميزة التنافسية استراتيجياً .

و- وعلى الرغم من أن النموذج الأردني للجان التدقيق موجهة أساساً للتعامل مع نواحي فنية في المحاسبة والتدقيق إلا أن عدد محدود من أعضاء مجالس الإدارات مختصين بالمحاسبة ، وبالتالي فإن هذه اللجنة ستؤدي إلى ضياع وقت المدققين والإدارة في محاولاتهم لتوضيح وجهة نظرهم ، وبالتالي ضعف حساسية اللجنة لاكتشاف مدى صدق وعدالة التقارير المالية .

ومن العرض المتقدم نخلص إلى الحقائق التالية :

١- أن النموذج الأردني للجان التدقيق يعد استجابة محاسبية لمتغيرات الواقع الاقتصادي ، ومن ثم مساءلة مجلس الإدارة في حالة حدث أي تقلبات .

٢- أن النموذج الأردني للجان التدقيق يشوبه العديد من القصور أهمها :

١/٢ أن تشكيل اللجنة يتم بمعرفة مجلس الإدارة سنوياً وتحت رقابة هيئة الأوراق المالية فقط .

٢/٢ لم يحدد مصادر موارد اللجنة لتسيير أعمالها .

٣/٢ لم يتم تحديد مؤهلات اعضاء اللجنة .

٤/٢ لا توجد مسئوليات (مدنية- جنائية- تأديبية) على أعضاء اللجنة .

٥/٢ أن تكاليف اللجنة على ضوء المهام غير المحددة سوف تفوق المنافع المترتبة على انشاؤها وتطبيقها .

٣- يجب اعادة النظر في المادة ٢٥ من التعليمات رقم ١ لسنة ١٩٩٨ لتحقيق منهج العدالة وذلك لوجود بيئة رقابية جيدة على كل من الشركات والمدققين الخارجيين ، وبالتالي فإنه لتحقيق الفعالية (خلق المنافع) والكفاية (توزيع المنافع) يمكن تطبيق الإطار المقترح في القسم التالي .

القسم الثالث

٤- إطار استراتيجي مقترح للجان التدقيق

لدعم الرقابة في الشركات المساهمة العامة

رغم اتساع نطاق تطبيق لجان التدقيق في العديد من دول العالم في السنوات الأخيرة إلا أنه غير متاح منهج موحد لها ، ولا شك فإن المتتبع للاعتراف بلجان التدقيق في الكتابات المحاسبية يلاحظ أن أهدافها الرئيسية هي :

أ- زيادة قوة التقارير المالية (الافصاح) .

ب- التحكم في الشركات (حماية حملة الأسهم) .

ويضاف إليها في الوقت الحاضر هدف آخر وهو «التقييم» لكل من الآتي :

أ- اتعاب المدقق .

ب- تحديد نطاق عمل المدقق ومدى التغطية أو الشمول .

ج- تنسيق عمل التدقيق الداخلي والخارجي .

- د- بحث مشاكل الرقابة الداخلية .
- ه- دراسة التغيرات في المبادئ المحاسبية .
- و- مناقشة التقارير المرحلية (المؤقتة) .
- ز- دراسة ملاحظات وتوصيات المدقق الخارجي ومدى استجابة الإدارة لها .
- ح- التحليل التفصيلي لنتائج الأعمال ، وتقرير المدقق ، والتساؤلات المحتملة للمساهمين .
- ط- الاشراف على عملية إعداد التقرير المالي .
- ي- دعم استقلال المدقق الخارجي والداخلي .
- ك- فحص الخطط المتتابة للإدارة المالية وتحديد موارد تعيين وتحفيز العاملين بإدارة التدقيق الداخلي ، وتقييم أداء الإدارة المالية ككل .
- هذا ويمكن إضافة أي أهداف أخرى لأنه كما سبق القول أن نطاق عملها غير محدد بوضوح ، وربما يتعارض حالياً مع قانون الشركات رقم ١٩٩٧/٢٢ وخاصة فيما يتعلق بالتدقيق الخارجي وذلك لما يلي :
- أ- المدقق الخارجي وكيل عن المساهمين .
- ب- نطاق التدقيق غير محدد للمدقق الخارجي وليس للجنة التدقيق أي سلطات عليه ، في تحديد نطاق التدقيق وهذا ما يؤكد فرض الاستقلال وقانون الشركات ١٩٩٧/٢٢ ، وكذلك قانون الأوراق المالية ١٩٩٧/٢٣ .
- ولذلك فإن الإطار الاستراتيجي المقترح للجان التدقيق لدعم الرقابة في الشركات المساهمة العامة يعتمد على المحاور التالية :
- المحور الأول : قانوني :
- ويتطلب هذا المحور ما يلي :
- أولاً : إضافة فقرة (ج) للمادة ١٣٧ بحيث تتضمن النص التالي :
- «المجلس ادارة الشركة اختيار لجنة مكونة من ثلاثة اعضاء على الأقل تسمى لجنة التدقيق في حدود الصلاحيات التي يفوضها المجلس إليهم» .

ثانياً : إضافة فقرة (د) للمادة (١٥٢) بحيث تتضمن صلاحيات ومستوليات لجنة التدقيق وتشمل ما يلي :

- * ترشيح مدقق الحسابات الخارجي وتحديد أتعابه .
- * الاشراف على إدارة التدقيق الداخلي .
- * الاشراف على إعداد التقارير المالية .
- * مناقشة ملاحظات مدقق الحسابات الخارجي .
- * التنسيق بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي .

ثالثاً : إضافة فقرة (ج) للمادة (١٥٦) بحيث تتضمن مسؤولية لجنة التدقيق في مواجهة الغير .

رابعاً : إضافة جملة « لجنة التدقيق » للمادة (١٥٨) عن إفشاء اسرار الشركة كما يلي :

« يحظر على رئيس وأعضاء مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة ولجنة التدقيق ومديرها العام أو أي موظف » .

خامساً : إضافة جملة « لجنة التدقيق » للمادة (١٥٩) عن التقصير والاهمال كما يلي :

« وكان سبب هذا العجز أو التقصير أو الاهمال من رئيس وأعضاء المجلس أو لجنة التدقيق أو المدير العام في إدارة الشركة أو مدققي الحسابات للمحكمة . . . » .

سادساً : إضافة فقرة (هـ) للمادة (١٦٢) لمكافآت وبدل الانتقال والسفر للجنة التدقيق .

سابعاً : إضافة فقرة (ب) للمادة ١٦٦ تتضمن ما يلي :

« لا يجوز أن يكون لعضو لجنة التدقيق أي مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الأعمال والعقود التي تتم لحساب الشركة » .

ثامناً : تعديل الفقرة (أ) من المادة (١٩٢) بحيث تكون كما يلي :

«تنتخب الهيئة العامة لكل من الشركة المساهمة وشركة التوصية بالأسهم والشركة المحدودة المسئولية مدققاً أو أكثر من بين مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد مع مراعاة أن يكون الترشيح بالنسبة للشركة المساهمة العامة عن طريق لجنة التدقيق والتي تقرر بدل اتعابهم .

وأيضاً تعدل الفقرة (ب) من نفس المادة (١٩٢) بحيث تكون كما يلي :

« أو توفى فعلى لجنة التدقيق أن تنسب للمراقب »

وبما لاشك فيه أن التعديلات المقترحة في هذا المحور تؤدي إلى زيادة قوة اللجنة وفرض توصياتها ومن ثم مساءلتها العامة ، فضلاً عن الاهتمام بمهنة المحاسبة والتدقيق وتطويرها .

المحور الثاني : التحسين المستمر للمعلومات كهدف استراتيجي :

ويتطلب هذا المحور اهتمام اللجنة بنوعين من المعلومات وهما^(٦٠) :

النوع الأول : المعلومات الاستراتيجية والتي تتعلق بالربح في الأجل الطويل ويساعد هذا النوع من المعلومات على تدعيم عملية تقويم الأداء الحالي وبالتالي بيان مدى انعكاسه على الحالة الصحية للشركة في المستقبل .

النوع الثاني : المعلومات غير المالية : وتتعلق هذه المعلومات بدعم القدرة التنافسية للأنشطة التشغيلية وكذلك يجب أن تراعى اللجنة الأخذ بالنظم الحديثة (كمية- سلوكية) في إنتاج هذه المعلومات ونذكر منها :

أولاً : نظام تقنية ضبط الوقت (JIT) :

وتتمثل الاهداف الاستراتيجية لهذا المحدد في تدنية تكاليف انتاج المعلومات وتعظيم جودتها وتوفيرها في أقصر زمن .

ثانياً : الرقابة بالجودة الشاملة (TQC) :

وذلك خلال كافة مراحل انتاج المعلومات بحيث يتم التركيز على مجالات الجودة والتي تتمثل في :

- * قبول الاحتياجات المختلفة من المعلومات .
- * تصميم نظام الرقابة الداخلية .
- * تصميم نماذج التقارير المالية (وذلك لأن القانون الأردني لم يلزم بنماذج حتى الآن) .

ثالثاً : الالتزام بالمعايير البيئية المتعارف عليها دولياً :

وذلك لرفع كفاءة التشغيل والتحسين المستمر وليس الاكتفاء باستيفاء المتطلبات ، وتضمن التكاليف البيئية (جارية- رأسمالية) ضمن التقرير المالي للشركة حيث يجب أن تتصف السياسات البيئية بالشفافية .

رابعاً : المشاركة :

حيث يجب على اللجنة الاهتمام بالبعد السلوكي بمشاركة قوة العمل وبالتالي جودة القرار وتحقيق التوازن ومن ثم خلق واستمرار البيئة الديناميكية للشركة .

المحور الثالث : استخدام منهج التحليل الموقفى Situational Tows Analysis :

ويهدف هذا المدخل إلى وضع إطار منظم للتحليل الخاص بمقارنة التهديدات والفرص في البيئة الخارجية مع جوانب القوة ومجالات الضعف بالبيئة الداخلية ، وتحديد مدى الاستغلال الاستراتيجي لجوانب القوة في الاستفادة من الفرص التي تقدمها البيئة ومواجهة تهديداتها وعلاج جوانب الضعف التي تعاني منها الشركة .

ولذلك يتكون هذا المدخل من اربعة متغيرات يمكن تقسيمهم الى مجموعتين الأولى ترتبط بالشركة وتشمل : جوانب الضعف وجوانب القوة ، والثانية ترتبط بالبيئة الخارجية وتشمل : الفرص والتهديدات ، وبناء على هذه المتغيرات فإن لجنة التدقيق يمكنها اشتقاق بعض أنواع الاستراتيجيات التي يمكن تطبيقها وذلك من الآتي :

أولاً : استراتيجية تدنية التهديدات وجوانب الضعف Mini- Mini Starategy .

ثانياً : استراتيجية تعظيم الفرص وتدنية أو علاج جوانب الضعف Mini- Maxi strategy .

ثالثاً : استراتيجية تعظيم الفرص أو استغلال جوانب القوة وتدنيه المخاطر أو التهديدات Mini- Maxi Starategy .

رابعاً : استراتيجية تعظيم الفرص واستغلال جوانب القوة - Maxi- Maxi Stara

. tegy

ولا شك أن قدرة لجنة التدقيق على تحقيق مستوى الانجاز المطلوب يتأثر بفعل متغيرات البيئة العامة والتنافسية ، فإذا كانت التهديدات التي تواجهها الشركة والفرص المتاحة نواتج لفعل المتغيرات البيئية ، ولا يوجد ضمانات محددة للشركة لاستغلال الفرص أو تجنب التهديدات ، إلا أن تجنب التهديدات ، أو تقليل الآثار السلبية للتهديدات أو استغلال الفرص يتوقف إلى حد كبير على نوع التصرفات التي تتبناها اللجنة في التعامل مع البيئة باتجاهاتها ومتغيراتها المختلفة (عدم الاغتراب البيئي) .

وبما لا شك فيه ان التزام لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة بالمحاور الثلاث السابقة يؤكد على فرض الاستمرار المحاسبي وبالتالي تحقيق ما يلي :

(١) التحديد الواضح لحدود علاقة لجنة التدقيق بأصحاب المصالح المختلفة وهم :

١/١ مجلس الإدارة .

٢/١ الإدارة .

٣/١ المدقق الداخلي .

٤/١ المدقق الخارجي .

٥/١ الملاك .

مع الأخذ في الاعتبار أن أصحاب المصالح الأربع الأولى لهم علاقة مباشرة مع اللجنة ، بينما الملاك فإن للجنة علاقة غير مباشرة معهم ، ولذلك على لجنة التدقيق العمل على تحقيق وتعظيم المنافع لحملة الأسهم (الملاك) من خلال التأثير المتبادل للأعمال الحالية مجتمعة بحيث يزيد تأثير كل عامل من مفعول العامل الآخر (تحقيق أثر المشاركة) Synergistic effects الذي يزيد من نواتج الأنشطة مجتمعة مع بعضها البعض بدرجة أكبر من الجمع الحالي لنواتج كل نشاط على حده ، ويعبر عن هذا المفهوم بالمعادلة التالية (٥=٢+٢) أو (٥=٢×٢) .

(٢) إجابة لجنة التدقيق على الأسئلة التالية :

أ- ما مدى تطابق/ ملاءمة جوانب القوة في التدقيق والأفصاح مع المستويات والمعايير المقبولة لتحقيق التميز؟

ب- ما مدى تمشي أو تشابه جوانب القوة وجوانب الضعف في التدقيق والأفصاح مع المستويات والمعايير الخاصة بالتميز على مستوى الصناعة والمنافسين (البيئة التنافسية Competitive Environment) .

ج- ما هي المجالات التي تتعرض فيها الشركة لهجوم المنافسين؟

د- ما هي الأعمال التي تقوم بها اللجنة أفضل من المنافسين لتحقيق النجاح للبقاء والاستمرار في الأجل الطويل والبعد عن الاغتراب البيئي وسد الفجوة الاستراتيجية Strategic gap بين الاستراتيجية الحالية والاستراتيجية الجديدة (النتائج المتوقعة- النتائج المرغوب فيها) .

هـ- هل حدث تغير في التقارير الحالية للشركة هذا العام مقارنة بالعام الماضي؟ وما هي اسباب التغير؟ وهل كان رد فعل لتصرفات المنافسين أم لا؟ هل التغير كان نتيجة لتغير الأهداف؟ وما هي التقارير المالية الحالية بالضبط؟ وما هي التوقعات المستقبلية؟ .

وإجابة لجنة التدقيق على هذه التساؤلات فإن هذا يتطلب منها تطبيق النموذج التالي :

أ- تحليل الموقف الحالي للتدقيق .

ب- تحليل الآراء المختلفة عن الافصاح في التقارير المالية .

ج- التحليل الدقيق للبيئة الداخلية والتنافسية والخارجية .

د- وضع البدائل الاستراتيجية واختيار أفضلها مع الأخذ في الاعتبار ما يلي :

د/١ أن الخطوات (أ-ب-ج) سوف توضح القيود المفروضة أو حدود البدائل والاختيار من بينها .

د/٢ أن الاختيار بين البدائل الاستراتيجية أي اختيار البديل الأفضل ينطوي

على التكامل بين التقارير المالية والأهداف والتحليل الداخلي لبيئة التدقيق والبيئة التنافسية والبيئة الخارجية العامة .

هـ- تنفيذ الاستراتيجية وهذا يتطلب ما يلي :

هـ/١ تحديد العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي ولجنة التدقيق (التخطيط-الاتصال- الرقابة) .

هـ/٢ تطوير نظم الحوافز والأتعاب .

و- رقابة وتقييم الاستراتيجية وذلك لمواجهة المشكلات المتوقعة ظهورها .

ز- تقديم تقرير لمجلس الإدارة باستراتيجية لجنة التدقيق حتى تحظى بتأييده ويستخدمها كإطار مرجعي للقرارات التي يتخذها ، والمشاركة في تحمل الأخطار الناجمة عن تطبيقها ، وبالتالي يمكن للمجلس طرح التساؤلات وتقديم المقترحات بشأنها ومكافأة التفكير والانجاز الاستراتيجي ، وبالتالي تخفيض الضغوط على رئيس وأعضاء مجلس الإدارة لرغبة الجهات المنظمة لأعمال الشركات في التأكيد على قيامهم بالتزاماتهم بأقصى قدر من العناية وهذا يتطلب تفويض من مجلس الإدارة لتقصي الحقائق فيما يوكل إليها من موضوعات حتى تستطيع التصرف بحرية ؛ ولمنع الإدارة من محاولة حجب المعلومات عن اللجنة ولا شك أن شمول قانون الشركات وقانون الأوراق المالية على واجبات ومسئوليات وحقوق اللجنة قد يدعم ذلك ويعتبر قوة دافعة للمستقبل في الشركات المساهمة العامة .

٣- يجب أن يتميز عضو لجنة التدقيق بالقدرات التالية :

أ- القدرة على التفكير المنطقي الواضح المعالم في اشياء مجردة مثل المعتقدات الأساسية وعملية اتخاذ القرارات .

ب- أن يكون له وجهة نظر كلية أي القدرة على رؤية الصور جميعها متكاملة دون التعرض لأي قيد أو ارتباك بسبب أي من الأجزاء .

ج- القدرة على نقل التفكير المجرد (التعبيرية) فيما يتعلق بالشركة إلى صورة واضحة يمكن أن يفهمها الآخرون .

د- القدرة على تحمل الغموض وخاصة في المواقف التي تقل فيها دقة المعلومات المتوافرة .

هـ- الاحساس بالروح الخدمية من خلال التضحية بالكسب السريع لحماية

- موارد الشركة ونقلها إلى وضع أفضل مما كانت عليه عند تسلم مسؤولياتها .
- و- القدرة على تشخيص الاتجاهات البيئية الملائمة وهذا يعتمد على المتطلبات التالية :
- و/١ الاستخدام المكثف لحلقات المناقشة للتعاون على نطاق واسع بشأن تنمية وتحليل الاستراتيجية البيئية .
- و/٢ الاهتمام بالموقف التنافسي للتركيز على مدى الصدق في استمرار الاستراتيجيات الحالية .
- و/٣ استخدام اسلوب حلقات العمل .
- و/٤ الاستعانة باستشاريين خارجيين (الادارة- الصناعة- البنوك التجارية- بنوك الاستثمار- قانونيون) .
- ٤- يجب أن تكون مهام لجنة التدقيق محددة وفقاً للإطار التالي :
- ١/٤ الاشراف على كافة جوانب التدقيق الداخلي .
- ٢/٤ دعم استقلال المدقق الخارجي (عدم الاستجابة لرغبات الإدارة) .
- ٣/٤ الاشراف على عملية اعداد التقارير المالية .
- ٤/٤ الاهتمام بالسياسات المحاسبية لخلق القيمة المعروفة اسم تعظيم ثروة الملاك Maximizing Stokholders Wealth .
- ٥/٤ الاستعانة بالاستشاريين الخارجيين على أن يراعى قدر الامكان أن يكونوا من المساهمين في الشركة .
- ٦/٤ التأكد من الالتزام بالمتطلبات القانونية والأنظمة ولعل أهمها :
- ١/٦/٤ الالتزام بالمعايير البيئية (الأيزو ١٤٠٠٠٠) المتعارف عليها دولياً . وذلك لأن لها آثار على البيئة التنافسية في التجارة الدولية والتي تدخل ضمن القواعد العامة لمنظمة الجات WHO- GATT .
- ٢/٦/٤ الالتزام بالخواص النوعية للمعلومات المالية والتي أكدت عليها معايير

المحاسبة الدولية (القابلية للفهم - الملاءمة - الموثوقية - القابلية للمقارنة) .

٣/٦/٤ التحقيقات من قبل الحكومة أو دفع الغرامات .

٤/٦/٤ التعليقات من قبل وسائل الاعلام .

وما لاشك فيه فإن تطبيق هذا الإطار المقترح سوف يلقي بظلاله على مدى الاستجابة المحاسبية في خدمة المجتمع ، فقد اصبح على لجنة التدقيق مسئولية اجتماعية داخلية (الشركة) وخارجية (تنافسية وعامة) فعلى سبيل المثال فإن حملة الأسهم يعتمدون على اللجنة للتأكيد على أن أعمال التدقيق الداخلي تؤدي بفعالية ، وأن أعمال التدقيق الخارجي قد تمت بطريقة مستقلة ، وأن ارادة الشركة أمنية وبالتالي فإن ذلك يعني كفاية الاتصال والولاء ، وتحسين علاقات العمل ، وبالتالي أيضاً رضا العملاء والموردين والمستهلكين وتحقيق الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ، على مستويين هما :

المستوى الأول : ويشمل الفعالية والكفاية الداخلية للشركة .

المستوى الثاني : ويشمل الفعالية والكفاية الخارجية للشركة .

٥- خلاصة البحث والنتائج والتوصيات

يلقى موضوع لجان التدقيق اهتماماً كبيراً في مختلف الدول ، كما أن الاتجاه المتزايد نحوه على مستوى التنظيمات الاقتصادية ظاهرة يجب أخذها بعين الاعتبار بالنسبة للدول العربية بشكل عام ، ودولة الأردن بشكل خاص حيث أن الخصائص الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول تتشابه إلى حد كبير ، كما أن التوصل إلى إطار متكامل لماهيتها وأهدافها ، ومعايير عملها يعتبر ضرورة حتمية من أجل القضاء على حالة عدم التوازن والمتمثلة في التطورات السريعة المتلاحقة في مجال الوحدات الاقتصادية ، وقصور التغيرات في المجالات التي تلتصق بها ، ومن أهمها تدني مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق ومن ثم رفع فعالية وكفاية اداء الوظيفة المحاسبية (الاستقلال - الاستمرار) وزيادة ثقة المستفيدين منها .

وعلى الرغم من وجود العديد من التجارب الدولية في مجال لجان التدقيق إلا

أنه لا يمكن الاعتماد التام عليها وتطبيقها في الأردن بسبب اختلاف الانظمة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتشريعية التي تؤثر حتماً على المفاهيم والمعايير والاجراءات المحاسبية .

فعلى المستوى المحلي شهد الأردن في الأونة الأخيرة نشاطاً ملحوظاً في سوق الأوراق المالية في اعقاب صدور القانون ١٩٩٧/٢٣ وكذا نتيجة المضي قدوماً في تطبيق برنامج التصحيح الاقتصادي ، مما يترتب عليه حتماً اتجاه المستثمرين لاستخدام الادوات المالية المختلفة لحماية استثماراتهم مما يثير العديد من المشاكل والقضايا نتيجة التعليمات الاقتصادية واتساع مساحة الاستثمار على المستوى العالمي مع توافر شبكات اتصال على مستوى تكنولوجيا رفيع .

ولذلك ففي إطار الجهود المبذولة لهيئة الأوراق المالية فقد صدرت التعليمات رقم ١٩٩٨/١ بشأن انشاء لجان تدقيق في الشركات المساهمة العامة وذلك اعتباراً من ١٩٩٨/٩/١ ، ونتيجة لهذا القرار فقد ثارت في مجتمع الاعمال عدة أسئلة بحثية تتعلق بهذا الموضوع منها :

- ما هي لجان التدقيق ؛ وما هي دوافعها؟ وما هي وظيفتها؟

- ما هو الاطار الذي تعمل فيه ؛ وما هو نطاق عملها؟

- ما هي ردود الفعل من قبل الأدب المحاسبي وتطبيقاته تجاهها؟ وهل يمكن أن يتمنخض عنها مداخل معينة لهذه اللجان؟

لكل ما سبق ، اهتم الباحث بهذا الموضوع ايماناً منه بضرورة المساندة والدعم من جانب الاكاديميين بتناول القضايا العديدة في هذا المجال والمساهمة في المناقشة والتقييم واقتراح الحلول المناسبة لها .

وإذا كانت الحكومة قد تعتمد كثيراً على لجان التدقيق فإن الأمر يتطلب متابعة ومراقبة أثارها الفعلية ، والتقرير عنها بشكل يمكن معه الوقوف على مدى تحقيقها للأثار الايجابية المتوقعة خاصة في ظل اتساع تلك الممارسات وضخامة قيمة الاعمال التي تنطوي عليها .

ولذلك فقد استهدف هذا البحث استقراء ما كتب في هذا المجال في الأدب

المحاسبي ، وتحليل وتقييم التطبيقات العملية في الدول المتلفة ، ومدى ملاءمته للبيئة الأردنية ، واقتراح إطار شامل ومتكامل للقيام بهذه الوظيفة الاستراتيجية استناداً إلى ما تقدم ، ولقد تطلب تحقيق هذا الهدف تقسيم هذا البحث إلى ثلاث أقسام رئيسية ؛ تناول القسم الأول الاعتراف بلجان التدقيق في الأدب المحاسبي وتطبيقاتها العملية في بعض الدول المتقدمة والدول العربية ؛ وفي القسم الثاني تم تحليل بيئة الرقابة في الوحدات الاقتصادية الأردنية ؛ كما قدم الباحث في القسم الثالث إطار استراتيجي مقترح للجان التدقيق لدعم الرقابة في الشركات المساهمة العامة .

هذا وقد أظهرت نتائج الدراسة في القسمين الأول والثاني ما يلي :

١- أن بيئة الرقابة في الأردن شهدت تطوراً ملموساً في إطار التشريعات المعاصرة على الشركات وعلى مدققي الحسابات الخارجيين ، كما تتعدد الجهات الرقابية على الأطراف السابقة (وزير الصناعة والتجارة- مراقب الشركات- المساهمين- هيئة الأوراق المالية) .

٢- تلتزم الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية بتطبيق واعتماد معايير المحاسبة والتدقيق الدولية .

٣- توجد حاجة إلى تطبيق أسلوب لجان التدقيق في الأردن ، كما أن النموذج الأردني للجان التدقيق يتفق مع ادبيات المحاسبة دولياً ؛ ولكن هذا النموذج لا يتفق مع بيئة الرقابة المتطورة على الشركات وخاصة مدققي الحسابات الخارجيين ، وموظفي الشركة .

٤- أكدت الدراسة على أن تشكيل لجان التدقيق في الأردن يعد نتيجة طبيعية لتزايد الحاجة إلى المساءلة لمجلس الإدارة من قبل الملاك والتي تفرض عليه الوفاء بما يلي :

١/٤ توفير المزيد من الموضوعية في تمثيل حملة الأسهم في مجلس الإدارة من خلال زيادة الاعضاء الخارجيين بالمجلس حتى يكون أكثر استقلالاً وأكثر فاعلية ، وعملياً أكثر في الاضطلاع بمسئوليته .

٢/٤ الاهتمام بالمسئوليات الاجتماعية للوحدة واستقرارها بما في ذلك ضرورة مراعاة الالتزامات القانونية والمعايير الاخلاقية بالإضافة إلى تخطيط وخلق الكوادر الادارية .

٣/٤ تطوير تشكيل مجلس الإدارة- في حد ذاته- حتى يستطيع القيام بدور متطور وفي بالضغط الجديدة للمساءلة بحيث يكون من بين اعضائه متخصصون في المجالات المختلفة (المحاسبة) لمواجهة النظم السياسية السائدة والنمو المتعدد الجنسيات على الافراد والمجتمعات وذلك كتطور استراتيجي .

٥- أن النموذج الأردني للجان التدقيق يتسع مداه الذي يتطلب التحديد والوضوح حيث أن هذه اللجان بدون سلطة مباشرة ، وتستمد سلطاتها من مجلس الادارة فقط ، وأن النموذج بصورته الحالية قد يؤدي إلى تعدد المجالس التي تسائل المستخدمين حيث أن مجلس الإدارة تسائل ، والإدارة تسائل ، واللجنة تسائل ، وهذه التعددية تؤدي إلى نوع من الصراع المهني التنظيمي بين الادارة (المدير العام أحد أعضاء مجلس الإدارة) ولجنة التدقيق وهذا الصراع سوف يؤدي إلى زيادة الضغط على مجلس الإدارة ، وبالتالي عدم استقرار العمل في الشركة .

٦- أن النموذج الأردني لم يحدد وظيفة لجنة التدقيق فهل هي وظيفة استراتيجية أم تنفيذية أم استشارية ، فالمهام غير المحددة عديدة والتي يمكن اعادة صياغتها كما يلي :

١/٦ تجتمع لجنة التدقيق بصفة دورية وتقدم تقاريرها أولاً بأول لمجلس الإدارة .

٢/٦ لا تقل عدد اجتماعاتها عن أربع مرات في السنة .

٣/٦ للجنة التدقيق طلب أي معلومات من أي موظف في الشركة ، وعلى كل الموظفين التعاون مع اللجنة .

٤/٦ للجنة التدقيق طلب المشورة القانونية أو المالية أو الإدارية أو الفنية من أي مستشار خارجي .

٥/٦ تتولى اللجنة دراسة ومناقشة الأمور التي تظهر نتيجة عمل مدقق الحسابات الخارجي .

٦/٦ تتولى اللجنة دراسة ومناقشة الأمور التي تظهر نتيجة عمل المدقق الداخلي .

٧/٦ تتولى اللجنة دراسة ومناقشة أي أمور أخرى ترى اللجنة ضرورة مناقشتها .

٨/٦ دراسة كتاب ملاحظات مدقق الحسابات الخارجي المتعلق بنظام الرقابة الداخلي وأجوبة ادارة الشركة عليه .

٩/٦ تتولى اللجنة دراسة التقارير المالية السنوية المحاسبية وأي تعديلات عليها .

١٠/٦ تتولى اللجنة دراسة التعديلات الجوهرية الناجمة عن اجراءات التدقيق .

١١/٦ تتولى اللجنة دراسة مدى الالتزام بتعليمات هيئة الأوراق المالية والمتطلبات القانونية الأخرى .

وكنتيجة لهذه المهام غير المحددة فإن اللجنة إذا تدخلت في أعمال الإدارة قد «تعوقها» ، وإذا تجنبت الدخول في مواجهة مع الادارة فإنها قد تكون أخلت «بواجباتها» ، وإذا توسعت في نشاطها مع الموظفين ، والمدققين الداخليين مستواجه «بمقاومة» من الإدارة من ناحية ، وبالموظفين من ناحية أخرى ، وذلك لما يلي :

أ- التأثير على العلاقة بين الإدارة ومجلس الإدارة ، والإدارة والموظفين ، الادارة والمدقق الخارجي ، والمدقق الخارجي والمدقق الداخلي الخ .

ب- أن الموظفين (المستخدمين) ليسوا مستخدمين لدى اللجنة (المسائل) والتي لها الحق أن تعلم ، ولكن الموظف (المساءل) له الحق أيضاً في السرية .

ج- أن علاقة اللجنة بالموظفين والإدارة لا تعني - بصفة دائمة - أحقيتها في معرفة كل شيء من الأنشطة ونتائجها وذلك لتعارض الاهتمامات بين الأطراف الثلاث .

د- التأثير على البيئة الخارجية نتيجة للصرعات الداخلية ولعل أهم هذه التأثيرات :

١/د عدم توفير الاحساس بالأمان للملاك والغير .

٢/د عدم تدعيم استقلال المدقق الخارجي .

٣/د زيادة استغلال الأطراف الداخلية للمعلومات الخاصة في تحقيق عائد غير عادي على حساب الأطراف الخارجية .

٤/د فقد الميزة التنافسية استراتيجياً .

٧- على الرغم من أن النموذج الأردني موجه أساساً للتعامل مع نواحي فنية في المحاسبة والتدقيق إلا أن عدد محدود من أعضاء مجالس الادارات مختصين بالمحاسبة ، وبالتالي فإن هذه اللجنة ستؤدي إلى ضياع وقت المدققين والإدارة في محاولاتهم لتوضيح وجهة نظرهم وبالتالي ضعف حساسية اللجنة لاكتشاف مدى صدق وعدالة التقارير المالية ودرجة الثقة فيها .

٨- يشوب النموذج الأردني العديد من أوجه القصور- بخلاف عدم وضوح المهام السابق ذكرها- ولعل أهمها :

١/٨ أن تشكيل اللجنة يتم بمعرفة مجلس الإدارة سنوياً وتحت رقابة هيئة الأوراق المالية فقط .

٢/٨ لم يحدد مؤهلات أعضاء اللجنة .

٣/٨ لم يحدد المسؤوليات القانونية (مدنية- جنائية) والتأديبية على أعضاء اللجنة وبمعنى آخر من يحمي الأطراف العديدة من السلوك الانتهازي للجنة مثلاً .

٤/٨ أن تكاليف اللجنة في ضوء المهام غير المحددة سوف تفوق المنافع المترتبة على انشاؤها وتطبيقها .

وفي ضوء هذه النتائج السابقة اقترح الباحث في القسم الثالث إطاراً استراتيجياً لدعم الرقابة في الشركات المساهمة العامة عند تطبيق اسلوب لجان التدقيق ، ويتكون هذا الإطار الاستراتيجي من ثلاث محاور :

المحور الأول : قانوني ويتضمن ادخال تعديلات على قانون الشركات ١٩٩٧/٢٢ - وقانون الأوراق المالية ١٩٩٧/٢٣ مما يؤدي إلى زيادة قوة اللجنة وفرض توصياتها ومن ثم مساءلتها العامة ، أما المحور الثاني فيتضمن التحسين المستمر للمعلومات كهدف استراتيجي وذلك من خلال اهتمام اللجنة بالمعلومات (الاستراتيجية- وغير المالية) وبالنظم الإدارية الحديثة في انتاج المعلومات (TQC- Jit) بالإضافة إلى التزام اللجنة بالمعايير البيئية المتعارف عليها دولياً وتضمن تكاليفها (الجارية- الرأسمالية) ضمن التقرير المالي فضلاً عن قيامها بتطبيق المشاركة لما لها من تأثير على قوة العمل وبالتالي جودة القرار وخلق واستمرار البيئة الديناميكية للشركات ، وأخيراً مراعاة الخواص النوعية للمعلومات ، والتي أكدت عليها المعايير المحاسبية الدولية .

وأخيراً المحور الثالث ويتضمن استخدام لجان التدقيق لمنهج التحليل الموقفي باستخدام مصفوفة Tows في التحليلي الاستراتيجي لموقف الشركة ، لكل من :

أ- التهديدات الخارجية (T) Threats .

ب- الفرص المتاحة (O) Opportunities .

ج- نقاط الضعف الداخلية للشركة (W) Weaknesses :

د- نقاط القوة الداخلية للشركة (S) Strengths .

وذلك مع ملاحظة أن الاستراتيجية العامة للجنة التدقيق هي استخدام نقاط القوة واستغلال الفرص المتاحة وعلاج نقاط الضعف ، وتقليل آثار التهديدات الخارجية حيث تمثل المصفوفة إطار منهجي متكامل يهدف إلى دراسة وتحليل العلاقات المتشابكة بين عوامل البيئة الداخلية والخارجية مع تحديد الاستراتيجيات الواجبة التنفيذ لدعم العوامل الايجابية وخفض آثار العوامل السلبية .

وبما لا شك فيه أن التزام لجان التدقيق بالمحاور السابقة فإن ذلك يؤكد على فرض الاستمرار المحاسبي وبالتالي التحديد الواضح لحدود علاقة لجنة التدقيق بأصحاب المصالح المختلفة (مجلس الإدارة- الإدارة- الموظفين- المدقق الداخلي- المدقق الخارجي- الجمهور (حملة الأسهم)- الغير) .

ولتطبيق المحاور المقترحة يجب أن يتميز عضو لجنة التدقيق بالعديد من القدرات ولعل أهمها :

- أ- النظرة الكلية .
- ب- التفكير المنطقي .
- ج- الاحساس بالروح الخدمية .
- د- تشخيص الاتجاهات البيئية الملائمة .
- هـ- الاهتمام بالموقف التنافسي للتركيز على مدى الصدق في استمرار الاستراتيجيات الحالية .
- و- استخدام اسلوب حلقات العمل .
- كما يجب أن تكون مهام لجنة التدقيق محددة وفقاً للإطار التالي :
- أولاً : الاشراف على عملية اعداد التقارير المالية .
- ثانياً : الاشراف على كافة جوانب التدقيق الداخلي .
- ثالثاً : الاهتمام بالسياسات المحاسبية لخلق القيمة المعروفة باسم تعظيم ثروة الملاك .
- رابعاً : دعم استقلال المدقق الخارجي .
- خامساً : الاستعانة بالاستشاريين الخارجيين على أن يراعى أن يكونوا من المساهمين في الشركة قدر الامكان لتعزيز المشاركة وتحقيق التوازن الايجابي لمجلس الإدارة .
- سادساً : التأكد من الالتزام بالمتطلبات القانونية والأنظمة الداخلية والمعايير البيئية .
- وبناء على النتائج التي خلص اليها الباحث والتي يرى أنها على قدر كبير من الأهمية بقضايا المحاسبة والتدقيق وبيئة الرقابة عامة .
- ١- يوصي الباحث المشرع الأردني بإدخال التعديلات السابق ذكرها على قانوني الشركات رقم ١٩٩٧/٢٢ والأوراق المالية رقم ١٩٩٧/٢٣ لزيادة قوة هذه اللجان ومساءلتها العامة .
- ٢- يوصي الباحث الوزير المختص بالتعاون مع الجهات المختصة لإصدار النماذج اللازمة لإعداد وعرض البيانات المحاسبية وإصدار السياسات المحاسبية الخاصة

بالشركات المساهمة العامة وذلك بناد على نص المادة (١٩١) فقرة (د) من القانون
١٩٩٧/٢٢ .

٣- يوصي الباحث هيئة مفوضي بورصة الأوراق المالية بضرورة ادخال
التعديلات التالية على المادة رقم ٢٥ من التعليمات رقم (١) لسنة ١٩٩٨ وهي :
١/٣ يتم تعديل الفقرة (أ) بحيث تكون كما يلي :

«تشكل لجنة للتدقيق في الشركات المساهمة العامة من اعضاء مجلس الإدارة
غير العاملين بحيث يصدر قواعد اختيار اعضائها ومدة عضويتهم واسلوب عملها قرار
من مراقب الشركات بناء على اقتراح مجلس الإدارة وأعلام الهيئة بذلك» .

٢/٣ تلغى العبارة الأولى والثانية من الفقرة (ج) .

٣/٣ تعدل الفقرة (د) بحيث تكون كما يلي :

تتولى لجنة التدقيق ما يلي :

١/٣/٣ الاشراف على عملية اعداد التقارير المالية .

٢/٣/٣ الاشراف على كافة جوانب التدقيق الداخلي .

٣/٣/٣ وضع السياسات المحاسبية .

٤/٣/٣ دعم استقلال المدقق الخارجي .

٥/٣/٣ التأكد من التزام الإدارة بالمتطلبات القانونية والنظام الداخلي والمعايير
البيئية .

٤- يوصي الباحث ادارة الشركات المساهمة العامة بضرورة الاهتمام بما يلي :

١/٤ بالتدقيق الداخلي وذلك لتدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية ورفع جودة

الافصاح المحاسبي ويتحقق ذلك من خلال الاهتمام بمعايير التأهيل العلمي والعملية ،
والالتزام بمعايير الاداء المهني وتطبيق قواعد آداب وسلوك المهنة بشيء من الحزم
والجدية وبما يؤكد هذه التوصية أن ادارات التدقيق الداخلي في معظم الشركات
المساهمة العامة لا تؤدي الدور المطلوب منها وذلك لعدم اقتناع الادارة العليا بتوسيع
مجال التدقيق الداخلي لكي يغطي جميع جوانب انشطة الشركة (الادارية-

الانتاجية- المالية) واستخدامها كأداة معاونة للجنة التدقيق خاصة وأن العاملين بالتدقيق الداخلي لا يتمتعون بالاستقلال المطلوب وعدم توافر التأهيل العملي المناسب لهم .

٢/٤ بالافصاح المحاسبي إلى الأطراف الخارجية وخاصة الجمهور العام ، وذلك في مجتمع يعمل على خلق سوق رأس المال وتشجيع التعامل في بورصة الأوراق المالية .

٣/٤ بسرعة العمل على تأهيل العنصر البشري القائم على تشغيل الأنظمة المحاسبية في الشركات المساهمة العامة ، بقصد التواءم مع المتطلبات الجديدة للفكر الاستراتيجي للجنة ، ويمكن أن يتم ذلك من خلال عقد الدورات التدريبية .

٥- يوصي الباحث لجنة التدقيق بما يلي :

١/٥ معالجة الفجوة بين المعروض من المعلومات والمطلوب منها ويتعين عليها في هذا الصدد القيام بما يلي :

١/١/٥ تحديد مجموعة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في ظل التطورات الاقتصادية الجارية بصفة عامة .

٢/١/٥ استخدام قوائم الاستقصاء والتي ترسل إلى مجموعات المستخدمين (داخل الشركة أو خارجها) لتحديد المفردات التي يريدون الافصاح عنها مع ترتيبها وفقاً لأهميتها النسبية .

٣/١/٥ مقارنة تلك المفردات مع ما تفصح عنه الأنظمة المحاسبية المطبقة وذلك للتعرف على مدى مقابلة المعروض من المعلومات للطلب المرغوب وبالتالي ضمان نجاح نظام المعلومات المحاسبي في أداء الدور المطلوب منه في هذه المرحلة .

٢/٥ تطبيق المحاور المقترحة لاداء رسالتهم في ظل تقنية ضبط الوقت (Jit) والرقابة بالجودة الشاملة (TQC) والمشاركة لتحقيق الفعالية والكفاية من انشاء وتكوين هذه اللجان في الشركات المساهمة العامة الأردنية خاصة والعربية عامة .

ونسأل الله التوفيق والسداد

٦- المراجع والهوامش كما وردت في البحث

- (١) سوق عمان المالي ، دليل الشركات المساهمة العامة الأردنية ، الاصدار الثاني عشر ، الاردن ، عمان ، ١٩٩٧ ، ص ، ٤٢ .
- (٢) دكتور أحمد حلمي جمعة ، العلاقة بين لجان التدقيق والشركات المساهمة العامة ، مجلة المدقق ، العدد ٣٤ ، جمعية مدققي الحسابات الأردنيين ، الأردن ، عمان ، ١٩٩٨ ، ص ١٨ .
- (٣) -IFA, Handbook, International Auditing Practice statements, (٣) planning, ISAs 310, IFA, July 1997, p. 113.
- (٤) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :
 - Watson, A. G., Report of the special committee on shareholder's Audits, CA Magazine, NOV. 1968.
 - Lurric, A. G. Working with the public accountant, McGraw- Hill Book co., 1977, P. 299.
 - Vinten, G. and Lee, Connic, Audit committees and corporate control, M A Journal, Vol, 8, No. 3, 1993, p. 12.
 - Mautz, R. K. and Neuman, F. L., Corporate Audit Committees:(٥) Polices and practices, Ernest and Ernest, USA, 1977, P. 121.
 - SEC, Accounting series Release No. 123, Standing Audit com- (٦) mittees composed of outside Directors. USGAO, 1972.
 - Coopers and Lybrand, Audit committee Guide, Cooper Ly- (٧) brand, USA, 1982, P. 8.
 - SEC, Accounting series releases No. 165, Dec, 1974. (٨)
 - Boynton, W. C. Kell, W. G., Modern Auditing 6 th Ed. John (٩) Wiley & Sons, Inc., 1996, p. 39.

- AICPA, **Commission on Auditors Responsibilities: Report (10) conclusions and Recommendation**, AICPA, 1978.
- Coopers and Lybrand, *op. cit*, P. 9. (11)
- Bradbury, M. E., The incentives for Voluntary Audit committee formation, **Journal of Accounting & public policy**, Vol. 9. No. 1, 1990, P.P. 14-36. (12)
- SEC, **Release No 34- 18032**, U. S. Government accounting office, 1982. (13)
- Jenkins, M. E. & Robinson, L. E., The corporate Audit committee, **Management Accounting**, Dec. 1985, p. 34. (14)
- Thomas, G. W. & Henke, E., **Auditing Theory and Practice**, (15) 2nd ed. Kent Publishing Co., 1986, p. 120.
- Treadway, J. C., **Report of the National commission on (16) fraudulent Financial Reporting**, AICPA, New York, 1987.
- AICPA, **Sas No. 61**, AICPA, 1988. (17)
- IIA, **Statement on internal Auditing standards No. 7**, USIIA, (18) Oct., 1989.
- Collier, P, A, Audit committees in major Uk companies **Managerial Auditing Journal**, Vol. 8, No. 3, 1993, p. 30. (19)
- **Ibid**, p. 25-30. (20)
- Bull, I. and sharp, F., Advising clients on Treadway Audit Committee recommendations, **Journal of Accountancy**, Feb, 1989, pp. 46-51. (21)

- Collier, P. A., *op. cit*, p. 26. (٢٢)

(٢٣) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :

- Chambers, A. D. and snook, A. J., **Survey of Audit committee in the uk**, city university business school, NOV. 1979.

- Cadbury, sir A., **The financial aspects of corporate Governance**, London stock Exchange, london, Dec. 1992.

- Mitchell, J. A., Poisoned chocolate?: corporate Governance and The Cadbury Report, **Managerial Auditing Journal**, VOL. 8, No. 3, 1993, P.P. 31-34.

- Kalbers, L. P, and Fogarty, T. J., Audit committee Effective- (٢٤) ness: An empirical investigation of the contribution of power, **Auditing: A journal of practice & Theory**, USA, Spring 1993, p. 24.

(٢٥) وزارة التجارة ، قرار رقم ٩٠٣ ، المملكة العربية السعودية ، ١٢/٨/١٤١٤ هـ .

(٢٦) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :

- الدكتور محمد الفيومي محمد ، دراسة اسلوب استخدام لجان المراجعة في الشركات المصرية ، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ١٤ ، ١٩٩٤ ، ص ٢٠ .

(٢٧) الدكتورة فائزة محمود حلمي يونس ، لجان المراجعة ودورها في تدعيم استقلال المراجع الداخلي بالشركات المساهمة في مصر ، **المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، ١٤ ، ١٩٩٦ ، ص ٣٠٨ .

(٢٨) الدكتور وابل بن علي الوابل ، محددات فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية** ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، ١٤ ، ١٩٩٦ ، ص ٤٦٦ .

(٢٩) المرجع السابق ، ص ٤٨٤ .

(٣٠) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع رلى :

- Boynton, W. C. and Kell, W. G., *op cit.* p. 39.
- Bowes, A. L., The Role of corporate Audit committees, **Journal of Accountancy**, Oct. 1987, p. 151-56.
- Vershoot, C. C., Benchmarking The Audit committee, **Journal of Accountancy**, sep. 1993, P.P. 59-64.
- Scott, G. **Accounting and Developing Nations. international-**(٣١)
Accounting studies institute, University of Washington Graduate school of Business Administration, USA, 1970.

(٣٢) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :

- Baydoun, N. and Willett, R., Cultural relevance of western accounting systems to developing countries, **Abacus**, Vol. 31. No. 1, 1995, pp. 67.
- Salter, S. and Niswander, F., Cultural influence on The development of accounting systems internationally: A test of Gray's 1988 Theory, **Journal of international business studies**, 1995, p. 379.
- Doupnik, T, and salter, s., External environment, Culture and accounting practice: A preliminary test of a general model of International accounting development, **International Journal of Accounting**, Vol. 30, 1995, p. 189.
- Mueller, G. Gernon, H. and Meek, G. **Accounting: An international perspective**, Business one Irwin, 1994.

(٣٣) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :

- Radebaugh, L., Environmental factors influencing The development of Accounting objectives, standards and practices in peru, **international Journal of Accounting**, Fall 1975, p. 39.

- Nair, R. and Frank, W., The impact of disclosure and Measurement practices on international accounting classifications, **The accounting review**, July 1980, p. 426.

- Amenkianan, F., Accounting in developing countries, **UMI resarch press**, Ann Arbor, Michigan, 1986.

- Choi, F. and Mueller, G., **International Accounting**, prentice Hall, Englewood cliffs, N. J. 1992.

- Evans, T. Taylor, M. and Holzman, O., **International Accounting & Reporting**, south western publishing Co., Cincinati, ohio, 1994.

(٣٤) نقابة المحامين ، قانون الشركات رقم ١٩٩٧/٢٢ ، مطبعة التوفيق ، عمان ، الأردن ، ١٩٩٧ ، ص ١٢٤ .

(٣٥) المرجع السابق ، ص ١٢٥ .

(٣٦) المرجع السابق ، ص ١٢٤-١٢٩ .

(٣٧) المرجع السابق ، ص ١٢٨ .

(٣٨) المرجع السابق ، ص ١٢٧ .

(٣٩) لمزيد من التفصيل يرجى الرجوع إلى :

-الدكتور أحمد حلمي جمعة ، المدخل الأساسي لمراجعة وتدقيق الحسابات (تطور التشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن) ، مركز كحلون للكتاب ، عمان ، الأردن ، ١٩٩٨ ، ص ٣ وما بعدها .

- (٤٠) نقابة المحامين ، مرجع سابق ذكره ، ص ١٦٨ .
- (٤١) المرجع السابق ، ص ١٦٨ - ١٦٩ .
- (٤٢) المرجع السابق ، ص ١٦٩ .
- (٤٣) المرجع السابق ، ص ١٧١ - ١٧٢ .
- (٤٤) المرجع السابق ، ص ٩١ .
- (٤٥) سوق عمان المالي ، مرجع سابق ذكره .
- (٤٦) نقابة المحامين ، قانون الأوراق المالية رقم ١٩٩٧/٢٣ ، مطبعة التوفيق ، عمان ، الأردن ، ١٩٩٧ ، ص ١٨٧ - ١٨٨ .
- (٤٧) المرجع السابق ، ص ١٨٨ - ١٩١ .
- (٤٨) الجريدة الرسمية ، تعليمات الافصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والشروط الواجب توفرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية ، العدد ٤٢٧٤ ، المملكة الأردنية الهاشمية ، ١٦/٤/١٩٩٨ ، ص ١٢٧٢ .
- (٤٩) المرجع السابق ، ص ١٢٨٧ .
- (٥٠) المرجع السابق ، ص ١٢٨٨ .
- (٥١) دكتور أحمد حلمي جمعة ، المرجع السابق ، ص ٤ .
- (٥٢) الجريدة الرسمية ، المرجع السابق ، ص ١٢٩٠ .
- (٥٣) المرجع السابق .
- (٥٤) نقابة المحامين ، قانون الأوراق المالية رقم ١٩٩٧/٢٣ ، المرجع السابق ، ص ١٥٤ .
- (٥٥) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :
- سوق عمان المالي ، مرجع سابق ذكره ، صفحات متفرقة .

- يسيطر على تنظيم حسابات الشركات المساهمة العامة في المملكة ٢٩ مكتب يتقدمهم المحاسبون المتحدون- وسابا- والمهنيون العرب- وغوشة وشركاهم- ابراهيم العباسي وشركاه... الخ).

(٥٦) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :

- Nader, R., Reforming corporate Governance difficulties in overseeing ethical policy, **California Management review**, summer, 1984, p. 126.

- Bleicher, K. and paul, corporate Governance systems in a multinational environment Who knows what is best? **MiR**, Vol. 26, No. 3, 1986, pp. 4-15.

- Nussbaum, B, and Dobr Zynski, The Battle for corporate control, **Business week**, May, 1987.

- دكتور أحمد محمد زامل ، المساءلة الإدارية والمحاسب الإداري (دراسة ميدانية) مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد ٢ ، يوليو ١٩٩٠ ، ص ٥١ .

(٥٧) المرجع السابق ، ص ٦٣ .

(٥٨) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :

- Nader, R., **op. cit**, P. 128.

- Coxe, D., Directors are The shareholders, watchdogs: Too Bad They're TooTh less wonders, **Candian Business**, oct, 1982.

- Gibson, W. D., Heaver Bardens for chemical companies Directors, **Chemical week**, August, 1985, P.P. 66.

- Coombe, G. W., Multinational codes of conduct and corporate Accountability: New opportunities for corporate counsel, **Business lawyer**, Nov. 1980, P. 11.

(٥٩) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :

- Williams, E. and Findlay, M. C. Corporate Governance A problem of hierarchies and self interest, **American Journal of Economics and sociology**, Jan. 1984, P.P. 19-36.

- Kenser, F. and Dalton, D. R., Boards of Directors and Checks and Balance of corporate Governance, **Business horizons**, Sept- oct. 1986, p.p. 17-23.

(٦٠) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :

- دكتور سمير الفتوح صالح ، منظومة مقترحة لادارة التكلفة من منظور استراتيجي لدعم القدرة التنافسية للمصادر المصرية في ظل التحديات المعاصرة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد ٣ ، ١٩٩٦ ، صفحات متفرقة .

- دكتور عبد السلام أبو قحف ، أساسيات الإدارة الاستراتيجية ، مكتبة شعاع للطباعة والنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، ١٩٩٧ ، صفحات متفرقة .

- دكتور نبيل مرسي خليل ، الادارة الاستراتيجية ، دار المعارف ، القاهرة ، ١٩٩٥ ، صفحات متفرقة .

- نقابة المحامين ، مرجع سابق ذكره ، صفحات متفرقة .

- Yip. G. S., Global strategy in a world of Nations? **Sloan Management Review**, Fall, 1989, P. 35.

- Manganelli, R. L. and Klein, M. M., A Framework for Reengineering, **Management Review**, June 1994, P.P. 15.

- IFA, **International Accounting standards**, IASC, Unwin Brothets LTd, united kingdom, old woking, surrey, 1997, p. 48.