إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة في بيئة الأعمال المصرية

دكتور

عماد الدين علوي عساف

كلية التجارة – جامعة طنطا

إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة في بيئة الأعمال المصرية

دكتور عماد الدين علوي عساف

كلية التجارة – جامعة طنطا

١- المقدمة

تشهد بيئة الأعمال العالمية ثورة إصلاح جادة لبيئة الرقابة لتلافي الهزات والفضائح المالية التي حدثت نتيجة أنهيار مجموعة من الشركات والبنوك الكبري . وبالرغم من محاولة الكثيرين لالقاءاللوم علي المراجعين الخارجيين ، إلا أن البعض الاخر قد انتهى إلي توسيع دائرة اللوم ليشمل مجالس الأدارات والمديرين التنفيذيين ونظم الرقابة الداخلية وعدم فاعلية لجان المراجعة .

ويري الباحث أنه بالرغم من أن الأسباب الحقيقية لهذه الهزات لن تنكشف إلا بعد انتهاء التحقيقات الجارية بشأنها ، إلا أن السبب الذي لايمكن انكاره أو تجاهله هو افتقار القوائم المالية للأفصاح المحاسبي السليم واحتوائها علي معلومات مضللة ، ومن هنا بدأت المجامع العلمية والمهنية ومنظمات اسواق المال بالدعوة بضرورة رفع كفاءة بيئة الرقابة بالشركات المساهمة للتأكد من التزامها بقواعد الاخلاق (Code Of Ethics) وقواعد السلوك (Code Of Conduct) وقواعد الافصاح (Disclosure Standards) والقوانين والتشريعات المنظمة .

ومن هنا بدأت تتبلور فلسفة القيمة المعلوماتية التى تضيفها لجان المراجعة الفعالة على الافصاح المحاسبى وبدأت الدراسات تتناول تفعيل دور لجان المراجعة باعتبارها من أهم أدوات حوكمة الشركات ، وباعتبارها نظام رقابي قوي يعتمد علي فلسفة الضوابط الرقابية المانعة والتي تمثل رقابة قمة الهيكل الإداري للشركات المساهمة باعتبارها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين تهدف الى القيام برقابة مستقلة علي نظم التقارير المالية ونظم الرقابة الداخلية وتحقيق استقلالية المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي ومصداقية التقارير والقوائم المالية و حماية مصالح حملة الأسهم في مواجهة الإدارة التنفيذية .

وقد حظت لجان المراجعة باهتمام العديد من الدول الصناعية الكبرى ، حيث تم تشكيل عدة لجان متخصصة لدراسة تدعيم دور لجان المراجعة منها لجنة **Treadway** بالولايات المتحدة الأمريكية ولجنة **Cadbury** بالمملكة المتحدة و لجنة **Lawrance** ولجنة **Mac Donald** بكندا هذا بالاضافة الى لجنة **Borsch** بأستراليا . إلا ان لجان المراجعة في مصر لم تحظى بعد بالاهتمام الكافي ، كما أن دورها لازال شكلياً في معظم الشركات التي تكونت لديها لجان المراجعه .

لذا فقد حان الوقت للاستفادة من تجارب الدول الرائدة والدراسات السابقة في هذا المجال لتفعيل دور لجان المراجعة في مصر/للانتقال من الناحية الشكلية إلي الناحية الموضوعية الخاصة بفلسفة تكوين اللجنة والتي تعتمد بدرجة كبيرة علي قناعة حاملي الأسهم ودعم مجلس الإدارة لها بتوفير البيئة الصالحة لعملها بما يحقق كفاءة وفعالية اللجنة .

٢- اطار البحث

٢/١ مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في أن فكرة لجان المراجعة لم تحظي بعد بالاهتمام الكافي في بيئة الاعمال المصرية . سواء من ناحية المتطلبات التشريعية و التنظيمية أو من ناحية جهود المجامع المهنية وهيئة سوق المال ، كما أن معظم الدراسات التي تناولت لجان المراجعه في مصر قد تناولتها من زاوية اختبار اثر اللجنة علي تحقيق احد اهدافها أو مهامها (استقلال المراجع الخارجي – بيئة الرقابة الداخلية – مصداقية التقرير المالي وما إلي ذلك من المهام) أو من زاوية اختبار دوافع التكوين الاختياري أو محددات تكوينها ، وقد افرزت تلك الدراسات مجموعة من المشاكل المؤثرة على فعالية لجان المراجعه ، ومن هذه المشاكل ما يلي:

- الدوافع الإلزامية لتكوين اللجنة . قد تدفع الشركات لتكوينها لاستيفاء جوانب تشريعية او تنظيمية خاصة بسوق المال . كما أن الدوافع الاختيارية في كثير من الأحيان تعكس الجانب الشكلي والمظهري .
- تكوين لجان المراجعة في حد ذاته لايعني وجود بيئة رقابية فعالة .
- وجود فجوة في خبرات أعضاء اللجنة وبعدها عن مجال المحاسبة والمراجعة والتمويل قد يؤدي إلي انخفاض درجة جودة الإحكام الشخصية .
- عدم مراعاة المتطلبات التشريعية والتنظيمية اللازمة لتطبيق لجان المراجعة قد يؤدي لفجوة بين الإطار الفكري والجانب التطبيقي وبالتالي فشلها في الاضطلاع بمهامها وتحقيق أهدافها .
- مهام اللجنة من المهام الموقفية التي ترتبط ببيئة الأعمال ، وبالتالي قد لايمكن فرض مهام بعينها علي جميع المنظمات (شركات صناعية – بنوك – شركات تأمين – منشات خدمية .....) وعلي جميع الدول وألا أدت لفشل اللجان .
- دوافع التكوين الاختيارية قد تختلفت من بيئة إلي أخرى ، لذا فقد تنشأ الحاجة لصياغة خصائص أودوافع عامة مع إلزام الشركات التي تتوافر فيها تلك الدوافع لتكوين لجان مراجعة حتى يكون الإلزام موضوعي ، حيث أن المدخل الإلزامي البحت والمدخل الاختياري البحت قد ثبت عدم جدواهم .
- ضم الأعضاء التنفيذيين للجنة ، قد يؤدى لانخفاض فعاليتها وعدم قدرتها علي الحد من ضغط مجلس الإدارة على المراجع الخارجي والراجعين الداخليين والإدارة المالية .

و.بالتالي نجد أن مشكلة البحث تتبلور في أن تفعيل دور لجان المراجعة ، يعتبر من الامور الموقفية التي تترتبط ببيئة الاعمال وطبيعة الصناعة . لذا كان لابد من ربط المشاكل التي افرزتها الدراسات السابقة وتجارب الدول الرائدة في هذا المجال ، بيئة الاعمال المصرية ، وذلك بوضع اطار مفاهيمي متكامل يحكم عمل لجان المراجعة في ضوء طبيعتها الرقابية الاستشارية حتى لا تتحول اللجان إلي أعباء رقابية بدلا من كونها نظام رقابي قوى وفعال يدعم حوكمة الشركات .

٢ / ٢ هدف البحث

يهدف البحث إلي وضع اطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة في بيئة الاعمال المصرية ،وذلك من خلال مدخل التكوين المقترح وبما يحقق مصداقية معلومات التقارير والقوائم المالية السنوية والفترية (بعدم نشر معلومات مضللة).والثقة في نظام الرقابة الداخلية و استقلالية كل من المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين وتحقيق مصلحة حملة الأسهم والحد من التصرفات غير قانونية للإدارة التنفيذية ٠

وقد تناول الباحث الاطار المقترح من خلال عدة محاور هي :

- طبيعة عمل اللجنة
- المتطلبات التشريعية والتنظيمية
- فعالية الجنة

  تكوين اللجنة و خبرة أعضائها

  مدة و دورية انعقاد اللجنة ونظام التصويت
- مهام اللجنة
- المخصصات المالية لأعضاء اللجنة
- كيفية صياغة تقرير اللجنة السنوي اوالفترى

وباكتمال المحاور السابقة يود الباحث أن يمثل الاطار المقترح وثيقة عمل متكاملة لبيئة الأعمال المصرية سواء في الشركات المساهمة القطاع الخاص او قطاع الأعمال العام او القطاع العام ٠

ويتضح مما سبق أن البحث لن يتطرق إلي الاختبارات الخاصة بقياس فعالية اللجان ودوافع تكوينها وجودة أحكام أعضائها لتناولها فى دراسات سابقة، بل هو محاولة لوضع إطار نظري متكامل لعمل لجان المراجعة بما يلائم بيئة الاعمال المصرية ٠

٢ / ٣ منهج البحث

يعتمد البحث علي المنهجين الاستقرائي والاستنباطي ، حيث أستقراء الدراسات السابقة وتجارب الدول ودور المجامع المهنية والعلمية ومنظمات أسواق المال فى مجال لجان المراجعة بهدف محاولة استنباط محددات مدخل التكوين المقترح والإطار المقترح للبحث ٠

٢ / ٤ خطة البحث

بدأ البحث بدراسة تحليلية انتقادية للدراسات السابقة التى تناولت لجان المراجعة ، وقد تم تبويبها وفقا للغرض من كل دراسة ، ثم تناول البحث تجارب بعض الدول الرائدة في مجال تطبيق لجان المراجعة بغرض استقراء التجربة سواء من زاوية المجامع المهنية او منظمات أسواق المال او المتطلبات التشريعية والتنظيمية مع أستنباط نواحي القوة والضعف في التجربة للاستفادة منها عند وضع الأطار المقترح للبحث ٠

ونود أن نؤكد هنا أن تناولنا للدراسات السابقة وتجارب الدول لن يكون بغرض العرض التاريخى انما بغرض الدراسة التحليلية الإنتقادية لها بما يخدم موضوع البحث وهدفه. ثم تناول البحث أهمية لجان المراجعة

الفعالة من زاوية المنافع والوفورات المترتبه على تكوينها والقيود المفروضه لتحقيق تلك المنافع ثم تناول البحث مدخل تكوين اللجان المقترح والاطار المقترح لتفعيل دور لجان المراجعة فى بيئة الأعمال المصريه من خلال المحاور السابق الاشارة عند تناولنا لهدف البحث

٣. الدراسات السابقة (مدخل تحليلي انتقادى)

لقد شاركت جهود الكثير من الباحثين بدراسات مختلفة لتدعيم دور لجان المراجعة وزيادة فعاليتها بغرض تحقيق جودة عملية المراجعة و استقلال المراجع وجودة بيئة الرقابة الداخلية وزيادة درجة الثقة في المعلومات المالية وغير المالية المنشورة ، وذلك من خلال مسح لأعضاء لجان المراجعة وأعضاء مجلس الإدارة (التنفيذيين وغير التنفيذيين) وحملة الاسهم ومكاتب المراجعة والمحللين الماليين واسواق المال .

وسنتناول فيما يلي أهم تلك الدراسات مبوبة كالتالي :

- دراسات خاصة بتكوين اللجان
- دراسات خاصة بمهام اللجان
- دراسات خاصة بفعالية اللجان من زاوية علاقاتها بالمراجع الخاجي
- دراسات خاصة بدوافع التكوين الاختياري للجان
- دراسات خاصة بجودة الاحكام الشخصية لأعضاء اللجان

٣ / ١ دراسات خاصة بتكوين اللجان

٣ / ١ / ١ دراسة (Baysinger , B . & Bulter, H. ,1985)

تناولت الدراسة فكرة ضم الأعضاء التنفيذيين بمجلس ادارة الشركة أو بإحدى شركاتها الشقيقة او التابعه إلي لجان المراجعة . وقد اختلفت آراء عينة الدراسة إلي اتجاهين

الاتجاه الاول : الاتفاق مع رأى البورصة الامريكية للاوراق المالية AMEX American Stock Exchange ويتمثل في أن عدم ضم الأعضاء التنفيذيين والاعتماد علي الأعضاء غير التنفيذيين يمثل عبئا إضافيا يؤدى إلي لإرتفاع تكاليف الرقابة خاصة في الشركات المساهمة المغلقة و الاقل من المتوسطة الحجم، وبالتالي فأن هذا الإتجاه يتفق وتشكيل لجان المراجعة من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين (د. سامي وهبه متولى ، ١٩٩٢ ، ص ١٠٢٧)

الاتجاه الثاني (الاتفاق مع رأى مجمع المراجعين الداخليين بأمريكا (IIA-Institute of Internal Auditors-) ومجمع المحاسبين القانونيين الامريكي (*AICPA*-American Institute- of Certified Public Accountant-) وبورصة نيويورك للاوراق المالية (NYSE-New- York Stock Exchange-) في أن أعضاء لجان المراجعة يجب أن يكونوا مستقلين ومحايدين ، وبالتالي ضرورة عدم ضم أي من الأعضاء التنفيذيين بمجلس أدارة الشركة او أحدي الشركات الشقيقة او التابعه او أي من المستشارين الدائمين بالشركة للجان المراجعة .

كما اتفق هذا الاتجاه مع نشرة الهيئة الامريكية لتنظيم تداول الاوراق المالية (SEC - Securties Exchange Commisson-) الخاصة بضرورة الافصاح عما إذا كان احد أعضاء لجان المراجعة يرتبط باي مصلحة مع الشركة مما يعني ضرورة توافر الاستقلال والحياد لأعضاء اللجنة

٣ / ١ / ٢ دراسة (Purtill , J.S ., 1988)

اضافت هذه الدراسة للدراسة السابقة ، ضرورة توافر الخلفية والقدره علي تحليل ونقد التقارير والقوائم المالية وغير المالية لاعضاء لجان المراجعة . وبالتالي ضرورة تحقيق التوازن بين الخبرات المختلفه داخل اللجنة (اقتصاد – انتاج- قانون – تمويل – محاسبة ومراجعة) وقد انتهت اللجنة إلي أن وجود عضو مالي واخر غير مالي من الخبراء أوالمهنيين أوالاكاديميين (مزاولي المهنة) كأعضاء مستقلين غير تنفيذيين يجعل لجنة المراجعة أكثر فعالية .

٣/١/٣ دراسة (Bull, I.& Sharp, F. , 1989)

أضافت هذة الدراسة للدراسات السابقة ضرورة أن يكون اختيار أعضاء لجان المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتسموا بالوعى والإدراك للمشاكل التى من المتوقع أن تواجه الشركة (القدرة على التنبؤ بعمق البئر قبل السقوط فيه) بالإضافة التفهم الكامل لطبيعة عمل المراجع الخارجى والمراجعين الداخليين والقدرة على تفعيل قنوات الإتصال بالشركة . هذا بالإضافة إلى ضرورة أن يتسم رئيس اللجنة بصفة الميل للفضول الطبيعى Natural Curisity

٣ / ١ / ٤ دراسة (Collier ,p.A. ,a, 1993)

- حددت هذه الدراسة أسس المفاضلة عند اختيار أعضاء اللجنة بما يلى :

حسن التقدير – الإستقلال – استيعاب طبيعة عمل اللجان – المعرفة بالنواحى المالية والمحاسبية – القدرة على صياغة الاسئلة والاستفسارات وتحليلها – تنوع خبرات الأعضاء

كما حددت الدراسة مجال اختيار أعضاء اللجان مما يلي :

- أعضاء تنفيذيين ومديرين بالشركات الاخري
- المراجعين الخارجيين بخلاف مراجع الشركة
- أعضاء تنفيذيين سابقين بالشركة
- اكاديميين ذوى الخبرة المهنية

٣ / ٢ دراسات خاصة بمهام اللجنة

٣ / ٢ / ١ دراسة (Mautz , R.k. &Neary , R . D . ,1979) و دراسة (Schornack , J . J . ,1979) تم اجراء هاتين الدراساتين بهدف تحديد اهداف ومهام لجان المراجعه . وقد تشابهت الدراساتين في تحديد المهام فيما يلي :

- تدعيم دور الاعضاء الخارجين بمجلس الإدارة

- تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين والداخليين
- تحقيق جوده التقارير المالية
- تحقيق الافصاح عن اوجه القصور الاداري والرقابي والمالي والفني
- حلقة الاتصال بين المجلس والمراجعين الخارجيين والداخليين والإدارة المالية
- التأكد من كفاءة هيكل الرقابة الداخلية
- مناقشة مناقضات المراجع الخارجي (خطاب الإدارة)

كما حددت نشرة لجنة الممارسات المهنيه بـ IAA عام ٨٥ (the Statement on Audit - Commettee) مهام اللجنة في معاونة مجلس الإدارة علي القيام بمسئولياته عن طريق الاشتراك فيما يلي (Jenkins , M . E. & Robinson , L . E., 1985,P.34) :

- اختيار السياسات المحاسبية
- تقييم نظام الرقابة الداخلية
- مناقشة التقارير المالية
- تحقيق قنوات فعاله بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والمراجعين الداخليين والإدارة المالية

٣/٢/٢ دراسة (Cooper & Lybrand ,1981)

قام مكتب Cooper&Lybrand بدارسة مسحية لتحديد أهم مهام لجان المراجعة ، وقد اعطت الدراسة اوزانا تعكس اهمية كل مهمه علي اساس تكرار الموفقات الخاصه بها من مجتمع عينه الدراسة وفقا لما يلي (د٠ محمد الفيومي محمد ، ١٩٩٤ ، ص ص ١٤ — ١٦) :

- **مهام خاصة بالمراجع الخارجي**
  - مناقشة تقييم نظام الرقابة الداخليه
  - فحص خطاب المراجع للادارة
  - مناقشة نطاق عمليه المراجعة قبل بدايتها
  - فحص القوائم المالية قبل نشرها
- **مهام خاصة بالمدير المالي**
  - مناقشة نظام الرقابة الداخلية واجراءاته
  - متابعه تنفيذ توصيات ومناقضات المراجع الخارجي
  - فحص المعالجات المحاسبية البديله
- **مهام خاصة بالمراجعين الداخليين**
  - فحص ملاحظات المراجعين الداخليين
  - مناقشة فعالية برامج المراجعة الداخلية
  - مناقشة نشرات المجامع المهنية والقرارات الملزمه لها واثرها علي القوائم المالية

- فحص مدي الالتزام بسياسات الشركة ولوائحها ونظمها
- دراسة كفاءة المراجعين الداخليين
- تقييم اداء المحاسبين
- المشاركة في اختيار السياسات المحاسبية

- مهام واغراض خاصة

- اقتراح اسم المراجع الخارجي وتحديد اتعابه
- دراسة احتمالات التلاعب من قبل الإدارة
- فحص رقم الارباح قبل اعتماد الميزانية
- فحص التقارير المعدة لهيئة سوق المال قبل اعتمادها
- فحص تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية قبل نشره في تقرير مجلس الإدارة للمساهمين
- فحص مصاريف العاملين
- فحص موازنة الشركة
- فحص التنبؤات المالية للشركة
- فحص الخطة طويله الاجل للشركة

ويجدر بالاشارة هنا إلي أن مكتب Cooper&Lybrand قد قام بدراسة اخري عن مهام لجان المراجعه قبل هذة الدراسة إلا انها قد أعطت اوزانا نسبية مختلفه عن اوزان هذة الدراسة نظرا عدم تبلور الفكرة في حينه .

٢/٢/٣ دراسة (Collier, P.A. , a , 1993)

تناولت الدراسة مهام لجان المراجعه من خلال مسح لاكثر من ٢٠٠ شركة انجليزية ، وانتهت الدراسة إلي تحديد أهم مهام تلك اللجان فيما يلي :

- تقييم السياسات المحاسبية ومبررات تعديلها
- فحص القوائم المالية السنوية و الفترية
- تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية والتنظيم الاداري لة بما يحقق استقلاليته
- مناقشة تقارير المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين ومتابعه الرد علي مناقضتهم او تنفيذها
- القيام بحلقه الوصل بين المراجع الخارجي وبين مجلس الإدارة والإدارة المالية وجهاز الرقابة الداخليه (التفتيش) وحل المشاكل فيما بينهم
- دعم استقلال وحياد المراجع الخارجي و خفض حدة ضغط مجلس الإدارة علية

وبالرغم من اهميه دور لجنة المراجعة في حل النزاعات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة إلا أن Treadway رئيس SEC في ذلك الوقت ، قد انتقد مقدره لجان المراجع علي ذلك

نظرا لتنامي حالات فشل المراجعه الخارجية في بعض الشركات المساهمة بالرغم من وجود لجنة مراجعه بها ، وقد تم تفسير ذلك بالاسباب الاتية (د٠ امال ابراهيم ، د٠ ثناء فراج ، ١٩٩٦ ، ص ٧٧) :

- عدم قيام اللجنة بالقدر الكاف من العناية المهنيه
- تسلط مجلس الإدارة وفرض سطوته علي لجنه امراجعة ، وبالتالي اختلال التوازن المنشود من تكوينها ٠

٣ / ٣ دراسات خاصة بفعالية اللجان

٣ / ٣ / ١ دراسة (Champbell ,1984)

تناولت الدراسة اثر لجان المراجعه علي تغيير او عزل المراجع الخارجى من دون مكاتب المرجعة الكبيرة (قائمة Big 8) فى منطقة دالاس فورت بالولايات المتحدة الأمريكية ، حيث اثبتت الدراسة أن الشركات التى بها لجان مراجعه غالباً ما تقوم بتغيير المراجعين الخارجيين من خارج القائمة بمراجع من داخل القائمة .

وبالتالى يمكن استنتاج الدور المؤثر للجنة على قرار تعيين وعزل المراجع الخارجى ،إلا أن هناك تخوف من قيام بعض أعضاء اللجان من رجال المال والإستثمار بإقتراح أسماء مراجعين شركاتهم ومؤسساتهم الخاصة ، وبالتالى يتم التعيين من قائمة محدودة (Short list) مما قد يؤدى لإنخفاض درجة الثقة لدى جمهور المستثمرين بما فيهم المستثمر الساذج او عديم الخبرة (Naïve Investor) (Kessler,W.M. , 1980,P.22) ، إلا أنه ما يطمئن هنا أن التغير غالباً ما يكون من مراجع أقل خبرة الى مراجع أكثر خبرة .

٣ / ٣ / ٢ دراسة (Knapp, M.C., 1987)

تناولت الدراسة العوامل التى تؤثر على مدى قيام لجان المراجعة بدورها فى تحقيق استقلال المراجع والحد من ضغط وسطوة مجلس الادارة عليه ، وقد تمت الدراسة من خلال مسح ضم ١٧٠ عضو لجان مراجعة ، وانتهت الدراسة الي أن هناك عدة مظاهر إذا ما وجدت فإن لجان المراجعة غالباً ما تقوم بدورها بفعالية فى مواجهة مجلس الإدارة و بما يحقق إستقلال وحياد المراجع الخارجى (حيث أنه إذا كانت هناك تهديدات للمراجع ولا يوجد حماية كافية من اللجنة فإن التهديد سوف يمس الإستقلال والمخاطرة بالقبول واما الاعتذار ، اما تصدى أعضاء اللجنة سوف يضعف من قدرة المجلس على التأثير على المراجع وبالتالي يبعد عنه شبهة فقدانه لمصداقيته و الإنحياز للإدارة) ومن هذه المظاهرما يلى .

- وجود أعضاء ذوى خبرة فى مكاتب المرجعة الكبيرة .
- وجود أعضاء مديرين فى شركات أخرى (ليست تابعة او شقيقة) اكثر من المديرين المتقاعدين بالشركة او قليلى الخبرة فى طبيعة العمل .
- وجود خلل فى الهيكل التمويلى وحاجة الشركة لإعادة هيكلتها
- وجود نزاع متعلق بمعايير الأداء المهنى .

ويجب أن نؤكد هنا أنه قبل تطبيق فكرة لجان المراجعة ، غالباً ما كانت الإدارة تهدد بتغير المراجع الخارجي عند الاختلاف على اختيار السياسات المحاسبية (Defliese ,et al, 1983,P.108) أما بعد تطبيق لجان المراجعة فقد انخفض كثيراً هذا التأثير (Collier,P.A.,a,1993,P8), (Wallance ,1986,P643)

٣/٣/٣ دراسة (Mcmullen, 1996)

تناولت الدراسة مقارنة بين مجموعتين من الشركات الأمريكية المجموعة الاولى تكونت لديها لجان مراجعة والمجموعة الثانية ليس بها لجان مراجعة . وقد توصلت الدراسة إلى أنه فى الشركات التى تكونت لديها لجان مراجعة ، فقد تحقق لها مايلى :

- لم يتم عزل او تغير المراجع الخارجى عند حدوث خلاف مهنى
- انخفاض معدل حدوث الأحداث المالية (التصرفات) غير القانونية
- زيادة درجة الثقة فى معلومات القوائم المالية خاصة للشركات المقيد اسهمها فى بورصة الاوراق المالية

وفى نهاية تناولنا للدراسات الخاصة بفعالية لجان المراجعة ، فإن الباحث يتفق مع Menon- (K.&Joanne D., 1994-) فى ان فعالية لجان المراجعة ترتبط بدرجة كبيرة بدورية اجتماعاتها حيث من غير المتصور أن تتحقق الفاعلية للجنة تجتمع بصفة منتظمة كل ٣ او ٤ شهور ، ولذا فاننا نرى ضرورة عقداجتماع اللجنة كل شهرين على الأقل وكلما دعت الحاجة لذلك .

٣ / ٤ دراسات خاصه بدوافع التكوين الاختياري

٣ / ٤ / ١ دراسة (Pincus ,et al , 1985)

تناولت الدراسة الدوافع الاختيارية للشركات لتكوين لجان المراجعة وذلك من خلال عينة من ١٠٠ شركة أمريكية بعضها تكونت لديه لجان مراجعه اختيارية والبعض الاخر ليس لديه لجان مراجعة ، وجميع الشركات مقيدة في الجمعيه الاهليه للمتعاملين في الاوراق الماليه (NASDAQ- The National-Association of Securities Dealers-) وقد اعتمدت الدراسة علي نظرية الوكالة في تحديد دوافع التكوين الاختياري للجان المراجعه والتي امكن تحديدها فيما يلي :

- **كبر حجم الشركة** : حيث في الشركات الكبيرة الحجم دائما ما تكون المنافع الناتجة عن تكوين لجان المراجعة والوفورات الترتبه عليها اكبر من مشاكل تطبيقها وتكاليف الرقابة الخاصة بها ، اما في الشركات صغيرة الحجم فقد تكون تكاليف الرقابة اكبر من المنافع المتوقعه منها ويتفق هذا الرأي مع كل من(Mautz&Newmann,1977 , P.47) (Bradbury,M. E.,1990 , P. 24)
- **وجود خلل في الهيكل التمويلي** : حيث أن تكوين لجان للمراجعة يحقق الثقة في معلومات القوائم المالية وفرض فلسفة حوكمة الشركات في تفعيل سلطة الرقابة والإدارة ، وبالتالي ثقة البنوك الدائنة والمقرضين من عدم المضاربة غير المشروعه باموالهم ، والثقة في عدم وجود حملة الأسهم والوكيل (الإدارة) في جانب في مواجهة البنوك و المقرضين في الجانب الاخر

وبالتالي تتحقق مصلحة حملة الأسهم في عدم تشدد المقرضين في شروط عقد القرض وبالتالى امكانية الحصول على تمويل من البنوك او من خارج البنوك منخفض التكاليف والاعباء للثقة في عدم تحويل حقوق المقرضين إلي حقوق حملة الأسهم . ويتفق هذا الرأى مع (Fama, E. F. , 1980) . كما أن وجود لجان المراجعة تعطي الثقة للبنوك وعند النظر في اعادة جدولة القروض لثقتها في أن الشركة ستقوم باعادة هيكلة حقيقية لتصحيح أوضاعها

- **كبر حجم مكتب المراجع الخارجي** : حيث اثبتت معظم الدراسات ، أن تعيين مراجع خارجي من قائمة(Big 8) مرتبط بصورة كبيرة بوجود لجنة للمراجعة بالشركات المساهمة . كما أن كبر حجم المكتب يعتبر قرينه علي جودة عملية المراجعة(الخارجية والداخلية) بالشركة

- **زيادة عدد الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة** : حيث أن الأعضاء المستقلين (غير التنفيذيين) لاتربطهم اى علاقة وظيفية بالهيكل الاداري للشركة ، وبالتالي تكون لديهم القدرة علي الرقابة والمواجهة الفعالة مع مجلس الإدارة ، إلا أنه يجب ان يتوفر لديهم القدرة على الحصول علي المعلومات واستيعابها وتحليلها لتفعيل دورهم الرقابي ، خاصة وانه لن تتوفر لديهم معلومات كاملة عن الشركة بصفتهم أعضاء مجلس ادارة لعدم اتصالهم المباشر بادارات الشركة وبالمراجع الخارجي ،حيث ان مشاركتهم تنحصر فى اتخاذ القرارات بجدول اعمال محدد

<u>ويري الباحث ضرورة ترشيح عضويين من ذوي الخبرة ضمن الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الادارة علي أن يكون اعتماد ترشيحهم من الجمعية العامة بناء علي اقتراح مجلس الإدارة .</u>

- **زيادة حقوق ملكية المساهمين من غيرأعضاء مجلس الإدارة** : حيث أن زيادة حقوق ملكية حملة الأسهم من غير أعضاء المجلس عن حقوق حملة الأسهم من أعضاء المجلس يرتبط بمخاوف وتكلفة الوكالة من حيث الخوف من توجيه النشاط لتعظيم ثروة حملة الأسهم من أعضاء المجلس (حقوق الاقلية – الوكيل) علي حساب ثروة حملة الأسهم من غير أعضاء المجلس (حقوق الاغلبية – الاصيل) وبالتالي تظهر الحاجة لتكوين لجان المراجعة للحد من تعارض المصالح وتحقيق جودة المعلومات المالية ،وبالرغم من اهمية هذا الدافع إلا أن هناك من يتجه إلي أنه لا توجد علاقة ارتباط قويه بين هيكل ملكية حملة الأسهم من أعضاء مجلس الإدارة ومن غير أعضاء مجلس الإدارة ، وبين التكوين الاختياري للجان المراجعة (Brabdury, M.E., 1990 , P 33)

- **القيد في بورصة الاوراق المالية** : تاتي اهمية وجود لجان مراجعة للشركات المقيد اسهمها في البورصة للحاجة الدائمة لسوق المال للثقة في المعلومات المالية للشركات المقيدة والتحقق من جودة بيئة الرقابة بها

<u>ويري الباحث أن دوافع التكوين الاختياري للجان المراجعة تتفق بدرجة كبيرة مع مبادئ الحوكمة التي حددتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (Principles OECD 1999)</u>

والتي كانت نتاج مجموعة من التحولات والتغيرات العالميه مثل العولمة وثورة الاتصالات وانكماش الزمان والمكان و التكتلات الاقتصادية . وبالتالي يمكن القول أن تغير الثوابت قد ادي لظهور الحاجة لحوكمة الشركات . ويمكن ايجاز مبادئ OECD لحوكمة الشركات فيما يلي :

- **حقوق المساهمين** : وتعني المشاركة الفعالة لحملة الاسهم وحق تسجيل الأسهم والحصول علي المعلومات التي يروها ضرورية لاغراض اعتماد القوائم المالية وحقهم في اختيار مجلس الإدارة و ما إلي ذلك من الحقوق .

- **حقوق الاقلية** : وتعني المعاملة دون تفرق بين حملة الأسهم اغلبية واقلية سواء كانوا مواطنين أواجانب وسواء كانوا أعضاء مجلس ادارة او من غير أعضاء مجلس الإدارة .

- **حق الاطراف ذوى العلاقة** : وتعني احترام حقوق الغير ومشاركتهم في الرقابة الفعالة ، وبالتالي بعث الثقة لديهم في بيئة الرقابة وضمان حقوقهم وبالتالى عدم التشدد فى شروط التعامل مع الشركة

- **الافصاح والشفافية** : وتعني تطبيق المعايير المحاسبية والتي تعتبر معايير جودة للمعلومات المالية .

- **مسئوليات مجلس الإدارة** : وتعني كيفية اختيار اعضاؤة ومكافأتهم ونظام التصويت ، وتوافق وتكامل الخبرات بداخل المجلس وأسلوب مناقشة الموضوعات المدرجه في جدول الاعمال وكيفية ادراجها . وما إلي ذلك من المسئوليات .

وبناء علي توافر المبادئ السابقة تعطي لكل شركة درجة معينه تعكس مدي جودة الإدارة والرقابة في الشركة . وحيث أن لجنة المراجعه تعتبر من أهم آليات الحوكمة فيري الباحث أن تطبق عليها بالتبعية نفس مبادئ OECD ، علي أن يلتزم رئيس لجنة المراجعة بالتوقيع علي اقرار او تقرير يفيد بعدم وجود تحريف جوهري في القوائم المالية وان نظام الرقابة الداخلية كفء وفعال .

ويري الباحث أن تطبيق المبادئ السابقة مرتبط بصورة كبيرة بمدي شفافية وكفاءة مناخ الاستثمار في الدولة (القوانين والتشريعات والاجراءات والنظام الاقتصادي بصفة عامة) وبمدي اعتماد الشركات علي خدمات استشارية فعاله (محاسبة – تمويل – مراجعه – فنيه – تسويقية ٠٠٠٠٠) وبمدي كفاءة الهيكل التنظيمي للشركات (اسس تفويض السلطة والاختصاصات والمسئولية) وكفاءة فعالية النظم واللوائح .

وفي نهاية تناولنا للدراسات الخاصة بدوافع التكوين الاختياري للجان المراجعة . نري أن دراسة Pincus قد اتفقت بدرجة كبيرة مع دراسة (Collier , P.A.,b,1933,P421) ، حيث حدد دوافع التكوين بما يلي

- كبر حجم الشركة
- وجود خلل في الهيكل التمويلي
- زيادة الاعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة
- زيادة حقوق ملكية حملة الاسهم من غير أعضاء مجلس الإدارة

٣ / ٥ دراسات خاصة بجودة الاحكام الشخصية لاعضاء اللجان

٣ / ٥ / ١ دراسة (Dezoort ,F.T.,1998)

تناولت الدراسة درجة جودة الحكم الشخصي لاعضاء لجان المراجعة ، وذلك من خلال عينة من ٧٨ عضو لجنة مراجعة منهم من له خبرة في مجال الرقابة الداخلية ومنهم من له خبرة في مجال المراجعة الخارجية ومنهم من له خبرة في مجالات اخري مختلفة .

وانتهت الدراسة إلي أن الاعضاء ذوي الخبرة في مجال الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية غالبا ما تكون احكامهم متقاربة بدرجة كبيرة ، ويكون لديهم القدرة علي فهم وتفسير معلومات القوائم المالية ، لذا فأن درجة الاتفاق فيما بينهم غالبا ما تكون مرتفعة للغاية وسلوك قراراتهم يتسم بالثبات النسبي والموضوعية .

كما اثبتت الدراسة أن الاحكام الشخصية لهؤلاء الاعضاء تختلف بصورة جوهرية عن احكام أعضاء اللجان من ذوي المجالات الاخري ، لذا انتهت الدراسة إلي ضرورة تدعيم اهمية دور الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة والتمويل عند اختيار أعضاء اللجنة حيث أن وجود فجوة خبرات بين اعضاء اللجنة يؤدي إلي اختلافات جوهرية عند اصدار الاحكام الشخصية المتعلقة بالمهام الرقابية للشركات .

ويقصد هنا بالاتفاق أو الاجماع (Consensus) حجم اتفاق الاحكام الشخصية من أعضاء مختلفين تعطي لهم نفس المعلومات وفي نفس بيئة العمل (يستخدم الاجماع بصفة عامة كمؤشر للحكم الشخصي في الابحاث السلوكية للمراجعين والتي تعكس جودة الاحكام الشخصية)

كما انتهت الدراسة إلي أن متوسط عمر أعضاء اللجنة ٦٠عام (عينة الدراسة تتراوح اعمارهم من ٤٦ : ٧٦ عام) إلا أن الدراسة قد توصلت إلي أن العمر غير مؤثر علي درجة جودة الحكم الشخصي ، كما أن متوسط مستوي الثبات (Consistency) لمتوسط المراجعين أعضاء اللجان بلغ ٨٦٪ مما يؤكد أهمية دور الخبرة على جودة الأحكام الشخصية

٤. تجربة لجان المراجعة في بعض الدول (مدخل تحليلي انتقادي)

بعد تناولنا للدراسات السابقة التى تناولت الابعاد المختلفة للجان المراجعة من الناحية النظرية ، كان علينا تناول طبيعة عمل اللجان من الواقع العملى من خلال استعراضنا لتجارب بعض الدول الرائدة فى هذا المجال . حتى تكتمل الناحيتين النظرية والتطبيقية قبل التصدى لمدخل التكوين المقترح والاطار المقترح لعمل لجان المراجعة فى بيئة الاعمال المصرية

١/٤ الولايات المتحدة الأمريكية :

تعتبر تجربة الولايات المتحدة الأمريكية أهم تجارب الدول فى مجال تطبيق لجان المراجعة حيث انها أقدمها على الإطلاق ولطبيعة سوق رأس المال بها ، وقد بدأ الإهتمام الجاد بها عام ١٩٣٩ عندما أوصت NYSE بضرورة تعين المراجع الخارجى بمعرفة لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين (د. سامي وهبه متولي ١٩٩٢ ، ص ١٠١٨) وذلك بعد نشر اشهر قضايا الغش الاداري في حينة (The Mckensson & Robbins Inc . Company)

وفي عام ١٩٤٠ اصدرت SEC النشرة ١٩ التي اشارت إلي ضرورة تكوين لجان المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين (خارجيين) قادرين علي اكتشاف الغش الاداري و تحقيق الاتصال الفعال بين المراجع الخارجي وجهاز الرقابة الداخليه ومجلس الإدارة (Schornack , 1979 , P69)

وفي عام ١٩٦٧ اوصت اللجنة التنفيذية لـ AICPA بضرورة تكوين لجان مراجعة من أعضاء خارجيين خاصة للشركات التي يتم تداول اسهمها في البورصة وقد حددت التوصية مهام اللجنه فيما يلي : (AICPA , July 1967 , P10)

- ترشيح المراجع الخارجي وتلقي استفساراته ومناقضاته بشأن الامور الجوهرية التي لم تحل بصورة مرضية .
- فحص هيكل الرقابة الداخلية
- مساعدة أعضاء مجلس الإدارة في مسئولياتهم الرقابية .

ومع بداية السبعينات زاد الاهتمام بلجان المراجعة بسبب الاندماجات المتزايدة بين الشركات وظهورحالات افلاس عديدة فى هذة الفترة و زيادة متطلبات FASB،SEC (Rezaee&Farmer- P10- 1994) وبسبب الكم الهائل من التحايل والتصرفات غير القانونية للادارة التنفيذية والتي ادت إلي افساد سوق المال ومناخ الاستثمار بنشر قوائم مالية مضللة (Fraudulent Financial - Reporting) . وبالتالى اصبح حملة الأسهم والاطراف الخارجية في حاجة إلي تاكيد اضافي عن جودة الرقابة الداخلية والمراجعه الخارجية والتقارير المالية (Braiotta L., L . , 1994K P 305).

وفي مارس ١٩٧٢ صدرت النشرة ١٢٣ عن SEC والتى اشارت إلي ضرورة تكوين لجان مراجعة فى الشركات المساهمة من الأعضاء غير التنفيذيين ، وذلك لتوفير الحماية لحملة الأسهم والمستثمرين المرتقبين مستخدمى معلومات التقارير المالية مع حث حملة الأسهم على التمسك بتكوين اللجان .

وفى عام ١٩٧٤ صدرت التوصيه رقم ٥ بالنشرة ١٦٥ عن SEC بضرورة الإفصاح عن وجود أو عدم وجود لجنة مراجعة ، وفى ذات العام كسبت SEC بعض القضايا بشأن إلزام بعض الشركات بتكوين لجان مراجعة بها (د. سامى وهبه متولى ، ١٩٩٢ ، ص١٠٢٠)

وفى عام ١٩٧٧ زاد الإهتمام بلجان المراجعة بصدور قانون الرشاوى الأجنبية (Foreign-Corruption Act-) ،وفى عام١٩٧٨ صدرقرار من مجلس ادارة NYSE يلزم الشركات المساهمة بتكوين لجان مراجعة كشرط لقيد اسهمها فى بورصة نيويورك ،وذلك من الاعضاء غير التنفيذيين بغرض تدعيم مصداقية التقرير المالى والذى يعتبر من أهم عناصر سوق رأس المال الكف،(NYSE ,1978 ,p.1) وهو ذلك السوق الذى تكون اسعار الاسهم المتداولة فيه انعكاس للمعلومات المتاحة لجميع المتعاملين وبصورة سريعة وبدون تحيز ، ويمكن تقسيم المعلومات (حسب طبيعتها) إلي مايلي :

- معلومات القوائم المالية السنوية والفتريه المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة
- تقارير المراجعين الخارجيين وتقارير دراسات التقييم وإعادة الهيكلة وتحديد سعر السهم العادل والتنبؤات المالية
- معلومات تحليل مستوى الأداء المالي للفترة السابقة
- المعلومات المالية وغير المالية المنشورة حديثاً
- المعلومات المالية وغير المالية غير المتاحة للجميع (Insiders) والمتاحة فقط للقريبين من دوائراتخاذ القرار فى الشركة أو خارجها

ووفقاً لدرجة إنعكاس المعلومات المتاحة للجميع على أسعار الأسهم تتحدد درجة كفاءة سوق المال ، ويتضح هنا دور لجان المراجعة فى الإفصاح ونشر المعلومات دون تضليل أو تحريف ثم يأتى دور إدارة الافصاح بالبورصة للإعلان عن تلك المعلومات دون تحريف وفى ذات الوقت ولجميع المتعاملين وبعد التأكد من صحتها

و يرى الباحث انة بالرغم من تناول NYSE,SEC لموضوع لجان المراجعة فى التطبيق إلا إنها لم تتطرق لتحديد مهام تلك اللجان .

وفي عام ١٩٧٨ ايضا صدر تقرير عن AICPA اوصي بان وجود لجنة المراجعة ليس شرطا مسبقا لبدء المراجع الخارجي لعمله ، ولكن عليه أن يقوم بتدعيم جهود كافة المنظمات التي تطالب بتكوين لجان المراجعة من ٣ : ٥ أعضاء غير تنفيذيين (د. محمد الفيومى محمد ، ١٩٩٤ ، ص ١٧)

وفي نفس العام قامت اللجنة القومية للحد من الغش فى القوائم المالية (NCFFR- National - Commission On Fraudulent Financial Reporting-) التى اصطلح على تسميتها

بلجنة Treadway باسم رئيسها (James Treadway) بتوصية SEC باصدار الزام للشركات المقيدة والمتداول اسمها في البورصة بتكوين لجان مراجعة من أعضاء مجلس ادارة مستقلين (غير تنفيذيين) لما للأستقلال من اهمية قصوي في الحد من الغش في التقارير المالية وتدعيم دور الرقابة الداخلية لهذه الشر كات (Bull , I., 1991 , P.67) وقد حددت اللجنة مهام لجان المراجعه فيما يلي :

- مراجعة تقديرات الإدارة (Management Judjment)
- دعم استقلال المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين
- تقييم اداء المراجعين الداخليين
- فحص التقارير المالية السنوية و الفترية
- فحص اجراءات الرقابة الداخلية
- فحص برامج الشركة للتأكد من اتفاقها مع قواعد السلوك وقواعد الاخلاق
- فحص وتقييم معايير الاداء المحددة مقدما لتحديد مدي موضوعيتها

وفي عام ١٩٨٢ قامت SEC بدراسة علي الشركات المقيدة بالبورصة وبها لجان مراجعةتبين منها أن أكثر من٧٥٪ من الشركات لاتستعين إلا بالاعضاء غير التنفيذيين المستقلين الا اننا نرى أنه بخلاف استقلال أعضاء اللجان وعدم انتمائهم للهيكل الاداري فانه يجب توافر عدة شروط اخري في الاعضاء غير التنفيذيين مثل :

- تفهمهم لطبيعة الصناعه والعوامل الاقتصادية والقانونية المؤثرة فيها
- القدرة على فهم طبيعة نظم ولوائح الشركة
- القدرة على تفهم المشاكل الرئيسية التى تواجة الشركة

كما أنه فى دراسة اخري عام ١٩٨٩ (Rittenbery & Nair , 1993, P 63)

تبين أن ٩٨ ٪ من الشركات الصناعية الكبري المقيدة بالبورصة والتي شملتها العينه بها لجان مراجعة من أعضاء غير تنفيذيين

كما اصدرت AICPA المعيار ٦١ والذي اوصي بضرورة وجود قناة اتصال بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة بخصوص تقرير المراجع (Rossey, R . S., et al , 1988 , P51)، وقد دعم هذا المعيار اكثر من ٨٥٪ من الشركات المقيدة في AMEX لتكوينها لجان مراجعة اختياريا .

وفي عام ١٩٩١ صدر القانون الاتحادي لتطوير شركات التأمين علي الودائع (FDICIA- Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act) والذي نص علي ضرورة تكوين لجان مراجعة بالبنوك والمؤسسات المالية علي أن يكون من بين اعضائها عضوين علي الاقل من ذوي الخبرة في اعمال البنوك والادارة (Verschoor C.C. , 1993 , P59)

وقد نظمت اللائحة التنفيذية للقانون عام ١٩٩٣ مهام أعضاء اللجنة في المؤسسات المالية التي تزيد قيمة اصولها عن ½ مليار دولارفي المهام العريضة الاتية :

- العلاقة مع المراجع الخارجي
- نظام التقارير المالية
- نظام الرقابة الداخلية
- العلاقة مع المراجعين الداخليين
- الالتزام بالقوانين واللوائح والاجراءات الموضوعه (الرقابة القانونية)
- مراجعة و تقييم التقارير والمعلومات المالية المنشورة سواء لسوق المال لمستخدمين اخرين .

وبصفة عامة و لتحقيق مصداقية التقارير والقوائم المالية ، يري الباحث أن هناك دور هام للجنة المراجعة في مجال الافصاح المحاسبي يتمثل في تحديد درجة الافصاح ودرجة السرية الواجب توافرها في التقارير المالية بما يخدم مصالح الشركة ومصالح مستخدمي التقارير المالية و بما يحقق عداله الافصاح

وبالاضافة لما سبق فقد اجري مكتب المحاسبة العام الامريكي (GAO- General-Accounting Office-) مسحاً ضم ٤٠ رئيس لجنة مراجعة في البنوك الامريكية بغرض تحديد المهام العريضة للجنة المراجعة بما يدعم اصدار تشريع للرقابة علي المؤسسات المالية الامريكية ، وقد اتفق اكثر من ٩٠ ٪ من عينة المسح علي المهام الاتية (Verschoor C.C. , 1993 , P 64) :

- تقييم نظام الرقابة الداخلية
- الاشراف على نظام الرقابة الداخلية
- تقييم كفاءة العاملين بنظام الرقابة الداخلية
- التأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح

كما اصدر المراقب العام الامريكي رئيس مكتب المحاسبة العام توصية بتنفيذ توصيات لجنة Tradway ، وذلك بناء على طلب الكونجرس الامريكى .

كما اصدر معهد القانون الامريكي(ALI-American Law Institution)مجموعة من الارشادات الخاصة بمهام أعضاء لجان المراجعة والتي تمثلت فيما يلى- (Verschoor ,C.C., - 1993 , P4-) :

- اقتراح تعيين وعزل وتحديد اتعاب المراجع الخارجي
- اقتراح تعيين مراجع لاغراض خاصه وتحديد نطاق عمله و مناقشة برنامجه وتحديد اتعابه
- تقييم وعزل مديرالرقابة الداخليه (التفتيش)
- حلقة اتصال بين مجلس الإدارة وبين كل من المراجع الخارجي ونظام الرقابة الداخليه ونظام التقارير المالية
- تقييم السياسات المحاسبية وتقديرات الإدارة ومبرراتها واثرها علي تغيير نتائج الاعمال
- تقييم نظام الرقابة الداخلية
- مناقشة تقارير المراجع الخارجي سواء التقرير السنوي أوالتقرير عن نظام الرقابة الداخلية أو

تقارير الإدارة Management Letter

- متابعة مناقشات اللجنة والمراجع الخارجي والمراجعين الداخليين ومناقشة شهادات الإدارة والرد على المصادقات

وتجدر الاشارة هنا الى أن ارشادات ALI بدأت تبعد بعض الشئ عن الخطوط او المهام العريضة إلا أن هناك راي يري ضرورة تحديد مهام عريضة للجنة المراجعة تمثل برنامج عمل لها (March & - Powell , 1989 , P55-) ويتفق الباحث مع هذا الرأي خاصة وان مهام اللجنة تعتبر من الامور الشرطية أو الموقفية التي ترتبط بصورة مباشرة بطبيعة عمل كل شركة وشكلها القانوني ومخاطر الصناعه والمناخ الاقتصادي للدولة سواء من حيث القوانين والتشريعات الاقتصادية أو من حيث طبيعة سوق المال وقواعد قيد واستمرارقيد وشطب الاوراق المالية ومتطلبات الافصاح . إلا أنه يجب صياغة المهام بصورة تفصيلية كارشاد للشركات عند صياغة مهام لجنة المراجعه بها .

واخيرا ولتدعيم دور لجان المراجعة في الولايات المتحدة الامريكية في مواجهة التصرفات غير القانونية للادارة طالب أعضاء الكونجرس الامريكي بضرورة وضع اطار عام قانوني يحكم تكوينها لتعظيم المنافع المتوقعه منها ، وهذا ما أكدته دراسة Ernest & Ernest من أن العائد المتوقع من لجان المراجعة ، دائما ما يفوق بكثير المشاكل المحتمله لها حتى عند بداية تطبيقها وقبل استقرار اوضاعها بالشركات المساهمة (خاصة المقيدة ببورصة الاوراق المالية) ، كما انها تحقق نتائج فعاله في مجال الرقابة الداخلية بشرط تكوينها من أعضاء تنفيذيين (Mautz & Newmann , 1977 , P 7) .

٤ / ٢ المملكة المتحدة

لايوجد الزام بتكوين لجان مراجعة في المملكة المتحدة ، إلا أن العديد من الشركات قد كونت لجان مراجعة بغرض قيد اسهمها في بورصة الاوراق المالية في الولايات المتحدة الامريكية ، كما ان فشل بنك بريطانيا والكمونولث ومجموعة ماكسويل وشركة BCCI ، قد دفع الشركات الى التفكير فى ضرورة تفعيل دور بيئة الرقابةمن خلال لجان مراجعة منبثقة عن مجلس الادارة تتفق و فلسفة حوكمة الشركات وباعتبارها اهم اساليب فرض سلطة الرقابة والادارة (د٠ محمد الفيومي محمد ، ١٩٩٤ ، ص ١٧)

وبالتالي يتضح أن دعم لجان المراجعة في بداية تطبيقها في الولايات المتحدة الامريكية كان مبعثه المجامع العلمية والمهنية وهيئة تداول الاوراق المالية — اما في المملكة المتحدة فكان مبعثه حرية التكوين والدوافع الخاصة ، حتي جاءت محاولة لفرضها بالالزام قام بها sir Bradon Williams الذي ظل يتقدم بمشروعات قوانين للبرلمان الانجليزي لالزام الشركات المساهمه بتكوين لجان مراجعة ، إلا أن جميعها باءت بالفشل (Woolf , E . ,1976 , P70)

كما اهتمت اللجنة الاستشارية للهيئات المحاسبية بالمملكة المتحدة (CCAB- Consultation- Commettee of Accountancy Bodies) بموضوع لجان المراجعة منذ عام ١٩٧٧ عن طريق لجنة الممارسات المحاسبية ،والتي اصدرت عدة نشرات عام ٨٨ بمهام لجان المراجعة (Vinten & lee

-P14 , 1993 ,) إلا أن هذه المهام لم تختلف كثيرا عن ما حدده GAO بالولايات المتحدة الامريكية إلا فيما يلي :

- مراجعة وتقييم السياسات والتقديرات المحاسبية واتفاقها مع معايير المحاسبة
- تقديم المشورة لمجلس الإدارة في الامور الهامة
- فحص المعلومات الخاصة بالتنبؤات المالية والمعلومات المقدمه لمجلس الإدارة والجمعيه العامة

كما اوصت لجنة مراجعة الشئون المالية للشركات (والتي اصطلح علي تسميتها باسم رئيسها -Sir) - Cadbury) عام ١٩٩٢ بضرورة تكوين لجان مراجعة بالشركات المساهمة القيدة ببورصة الاوراق المالية من ثلاثة أعضاء مستقلين على الاقل (خاصة وان ٩٠٪ من الشركات الانجليزية التي بها لجان مراجعة تتروح اعضائها من ٣:٥ أعضاء) (Collier , P.A. ,b, 1993 ,P425) علي أن يتم تشكيلها رسميا و باهداف محددة .

ويمكن تلخيص توصيات لجنة Cadbury فيما يلي(Mitchell, J . A . , 1993 , P32):

- تعيين وعزل المراجع الخارجي وتحديد اتعابة ومناقشتة في نطاق عمله
- فحص القوائم المالية للتأكد من :
  - اسباب تغييرالسياسات المحاسبية
  - مدي الاتفاق ومعايير المحاسبة
  - التعديلات الجوهرية الناتجة عن المراجعة ومتطلبات سوق المال والقانونين المنظمة
- فحص النقاط محل الجدل من جانب مجلس الإدارة مع المراجع الخارجي
- مناقشة خطاب المراجع للادارة وبدون حضور الاعضاء التنفيذيين حتى تكون المناقشة بحرية و بدون اية حساسية
- التنسيق بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية
- سلطة تقصى الحقائق في إى موضوع يحال اليها أو تري اللجنة التحقيق فيه ولها الاستعانه باي خبرات استشارية لازمة لهذا الغرض
- أي امور اخري تكلف بها اللجنه فى قرار تشكيلها

وبالتالي يكون رئيس لجنة المراجعة قادرا علي الرد على كافة الاستفسارات المطروحه امام الجمعية العامة العادية أو غير العادية للشركة ومجلس الإدارةوكافة الجهات أصحاب العلاقة.

وقد اعتبر التقرير أن مهام لجان المراجعة من الامور الموقفية المرتبطة بصورة مباشرة باحتياجات وبيئة كل شركة.

وقد اثار تقرير لجنة Cadbury موضوع حضور بعض المديرين التنفيذين كالمدير المالي ومدير الرقابة الداخلية اجتماعات اللجنة بالاضافة للمراجع الخارجي ، إلا أن الباحث يري أن حضور المديرين التنفيذيين مجتمعين وبصورة دورية لاجتماعات اللجنة يعتبر غير ملائم لطبيعه عمل اللجنة إلا أنه يمكن للجنة استدعاء من تري ضرورة حضورة لمناقشة موضوع معين أو الرد علي الاستفسارات المطلوبة وذلك منعا لحساسية المناقشة

ومجاملة المديرين لبعضهم . كما أن حضور المراجع الخارجي لاجتماعات اللجنة بصورة دوريه تعتبر توصية غير عملية وازدواجية لطبيعة عمله قد تفقده استقلاليته وحياده

كما أنه قد تم انتقاد ما جاء بتقرير لجنة Cadbury من ضرورة الزام الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة بتكوين لجان مراجعة من حيث أن هذا الالزام قد يؤدى ببعض الشركات لعدم قيد اسمهما في البورصة لتجنب تشكيل اللجنة

كما كانت هناك بعض الجهود الفردية لدعم لجان المراجعة من كل من اتحاد الصناعات البريطاني (Confederation of Britich Industrty) ومجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز (Institute of Chartered Accountants in England & Wales)

وبالرغم من كون المملكة المتحدة ما زال مدخلها لتكوين لجان المراجعة حرية التكوين إلا أن هناك اتجاه متزايد لتفعيل دور الرقابة المالية من خلال الزام الشركات بتكوين لجان مراجعة ولهذا صدرت توصية مجمع المحاسبيين القانونيين بانجلترا وويلز (ICAEW 1991) والتي طالبت بضرورة التخلي عن مدخل حرية التكوين (د. هشام عبد الحي السيد ، ١٩٩٩ ، ص ٦٥) .

٥ . المنافع والوفورات المترتبة على تكوين لجان مراجعة فعالة والقيود المفروضة عليها

٥ / ١ المنافع والوفورات المترتبة على تكوين لجان مراجعه فعاله

- مساعدة مجلس الإدارة على الوفاء بمسئولياته القانونية عن ادارة الشركة وتجاه حملة الأسهم بالحد من الاخطاء الجوهرية في التقارير والقوائم المالية سواء المنشورة أو غير المنشورة (لاغراض ادارية) و الحد من الغش ومخالفة القوانين واللوائح بما فيها المسئوليات الاخلاقية والبيئية
- رفع كفاءة وفعالية بيئة الرقابة الداخلية والخارجية
- تحسين جودة التقارير المالية وزيادة درجة الثقة فى المعلومات المالية وكفاية الافصاح المحاسبى و الحد من حالة المعلومات الزائدة عن الحد Information over Load و تحقيق اقتصاديات المعلومات

ويمكن قياس درجة الجودة والثقة في التقارير والقوائم المالية من خلال اختبار مجموعه من التغيرات (Dorothy, A.M. ,1996, P92) ومثل :

- الدعاوي المرفوعة من حملة الأسهم ضد مجلس الإدارة بسبب وجود اخطاء جوهرية
- الدعاوي المرفوعه من هيئة سوق المال لمخالفة مجلس الإدارة قواعد الافصاح والقيد
- التصرفات غير القانونية
- معدل دوران المراجعين الخارجيين بسبب الخلاف علي السياسات المحاسبية
- طبيعة مناقضات المراجع الخارجى على القوائم المالية السنوية و الفترية

وقد ثبت من دراسة Dorothy أن هناك علاقة ارتباط قوية بين وجود لجنة مراجعة بالشركات وبين زيادة درجة الجودة والثقة في معلومات القوائم المالية

- تدعيم المركز التنافسي للشركة لتوافر المصداقية والرقابة الفعالية مما ينعكس اثره على برامج خفض التكلفة وزيادة جودة المنتجات وحصة الشركة من السوق
- تطبيق قواعد حوكمة الشركات من خلال لجان المراجعة يزيد من فرص الشركات من زيادة الحصة التصديرية ، وبالتالى حصيلة نقد اجنبى و تحقيق منافع للاقتصاد القومى
- سهولة الحصول على شهادات الجودة الشامل ISO - 9000 وتحقيق شعارها عمليا (Do The Right Thing Right , First Time)
- الحد من حالة عدم التجانس بين ادارات الشركة المختلفه وزيادة قيمة المعلومات لدي العاملين مما يحقق مكاسب للموارد البشرية علي المستوي الشركات و علي المستوي القومي
- ترشيد وقت مجلس الإدارة بالبعد عن التفاصيل لسبق مناقشتها بلجنة المراجعه . وبالتالي التركيز علي المتغيرات المؤثرة علي اتخاذ القرارات
- الاستفادة الكاملة من الاعضاء غير التنفيذين (المستقلين) وذوي الخبره بدلا من اقتصار دورهم علي حضور جلسات مجلس الإدارة بجدول الاعمال المعد سلفا ، ودون أن يكون لديهم القدرة علي الحصول علي المعلومات الكاملة المؤثرة علي اتخاذ القرار
- تحقيق اقتصاديات الرقابة ، حيث المنافع والوفورات الناتجة عن لجان المراجعة تفوق بكثير أعباء بيئة الرقابة بالشركة
- ثقة المتعاملين بالبورصة مما ينعكس على حجم التداول وأسعار الاسهم
- عدم مغالاة البنوك و المقرضين فى الضمانات وشروط التمويل لثقتهم فى بيئة الرقابة وبالتالى امكانية الحصول على تمويل منخفض التكاليف
- تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبى لثقة الفاحص الضريبى فى بيئة الرقابة ومصداقية التقرير المالى

تدعيم استقلال المراجع الخارجي بتوفير الضمان بالتزام مجلس الإدارة بتنفيذ مناقضاته و تحقيق جوده عملية المراجعه وجودة الخدمات الاخري التي يقوم بها المراجع والارتقاء بمستوي بيئة المحاسبة بالشركة

ولما للجان المراجعة من اهمية علي تحقيق استقلال المراجع الخارجي ، فقد قامت مجموعه من مكاتب المراجعه بقائمة (Big 8) بالترويج لها باقناع عملائها من الشركات والبنوك وذلك لكون المراجعين اكثر فئة مستفيدة منها مهنيا ، وقد تم الترويج عن طريق مجموعة من الدراسات منها :

- دليل اجراءات عمل لجان المراجعة لكل صناعة أعدة مكتب Cooper &- Lybrand- عام١٩٨٢

- دليل اجراءات عمل اللجنة في البنوك التجارية اعده مكتب Peat Marwick- & Mitchell- عام١٩٨٠
- تقرير عن علاقة اللجنة بالمراجع الخارجي ومجلس الإدارة اعده مكتب Price- Waterhouse - عام١٩٧٣

وبالرغم من محاولات بعض المكاتب الكبيرة بالخارج لتدعيم دور لجان المراجعة منذ أكثرمن٢٠ عام الا اننا لم نري أى محاولات لترويج فكرة لجان المراجعة بالشركات المساهمه المصرية من المكاتب الكبيرة بمصر بما يعد قصورا منها ومن المجامع المهنيه ، كما ان هيئة سوق المال لم تعطى لجان المراجعة الاهتمام الواجب بأعتبارها أهم قواعد قيد واستمرار قيد وشطب الاوراق المالية في بورصة الاوراق المالية

٢/٥ القيود التي يجب مراعاتها لتحقيق المنافع المتوقعه من لجان المراجعة الفعالة

حتى تتحقق للشركات المساهمة المنافع والوفورات المترتبة على تكوين لجان مراجعة فعالة ، يجب مراعاة القيود الاتية :

- ضرورة تمتع غالبية أعضاء مجلس الإدارة (التنفيذيين أو غير التنفيذيين) واعضاء لجان المراجعه بخبره ودراية بطبيعه الصناعة ومجال المال والاستثمار ومجال المراجعه الخارجية والداخلية .

وتأتي اهمية دور الخبرة في مجال المراجعة ، في اننا نري ضرورة قيام رئيس اللجنة بالاقرار بعدم وجود تحريف جوهري بالقوائم المالية السنوية والفترية

- ضرورة تحديد مهام اللجنة بدقة باعتبارها من المهام الموقفية المرتبطة بظروف حال كل شركة حتي لايحدث تضارب في الاختصاصات بينها وبين دور مجلس الإدارة أو دور أى لجنة أخرى منبثقة عن المجلس ، وذلك بإعتماد لائحتها أو وثيقة عملها من الجمعيه العامة غير العادية للشركة (بأعتبارها مكملة للنظام الاساسي) حتي يكون دورها مكمل وليس متضارب أو مكرر لمهام مجلس الإدارة (Vinten &Lee - P15- ,1993)كما يساعد هذا التحديد الدقيق لمهام اللجنه على تفعيل دورها في مواجهة مجلس الإدارة واستجابته لتنفيذ توصياتها
- ضرورة توافر الشخصية القيادية لرئيس اللجنة ، حتي يستطيع فرض دورها علي الادارات المختلفة والمراجع الخارجي والتصدي لجماعات مقاومة التغيير بالشركة سواء كانوا الاعضاء التنفيذين أو ادارات الشركة أو المراجع الخارجي
- ضرورة انعقاد اللجنة بصفة دورية ٦ مرات سنويا على الاقل وكلما دعت الحاجة لذلك ، حيث كلما زاد عدد مرات اجتماع اللجنة كلما تحققت الفعالية لها وكلما قل عدد مرات الاجتماع كلما كان مناقشة الموضوعات المدرجة علي جدول اعمالها بصورة

عامة وبدون الاهتمام بالتحليلات والتفاصيل مما يؤثر علي جوده الحكم الشخصي لاعضاء اللجنة (Williams,J.M., 1980, P43)

- ضرورة أن تتعامل اللجنة في بعض النواحي الفنيه والادارية والتسويقية بجانب النواحي المحاسبية والتمويلية حتي يكون عمل اللجنة من منظور منهج المعلومات المتكاملة وبما يحقق الاهداف العامة للشركة
- ضرورة أن تعكس مهام اللجنه واقعيه دورها وبما لايعطي توقع لدور اكبر من حقيقة عملها مما يؤدي لحدوث احباط لدي اعضائها ولدي اصحاب العلاقة وبما لايعوق عمل مجلس الإدارة والاعضاء التنفيذيين
- ضرورة ممارسة اللجنة لحقوقها من صلاحيات وان تحسن استغلال الامكانيات المتوافرة لديها
- ضرورة اعداد جدول اعمال قبل جلسة اجتماع اللجنة بخمسة عشر يوما علي الاقل يدرج فيه الموضوعات التي يري رئيس اللجنة ضرورة ادراجها بالاضافة إلي ما يستجد من اعمال
- ضرورة دعوة من تري اللجنة حضورة للاجتماع سواء من المديرين التنفيذيين أو المراجع الخارجي اوالمستشارين أو أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين دون أن يكون لاي منهم صوتا في الاجتماع ، كما يتولي امين سر اللجنة كتابة محضر الاجتماع والتوصيات الخاصة بكل جلسة ويتولي توزيعها علي الادارات المختصة وامانة سر مجلس الادارة والمراجع الخارجي .

٠٦ المدخل المقترح لتكوين لجان المراجعة الفعالة (المدخل – السمات)

بعد تناول للدراسات السابقة وتجارب الدول الرائدة في مجال تطبيق فكرة لجان المراجعه والمنافع والوفورات المترتبة على تكوينها والقيود المفروضة عليها ، يري الباحث أن تفعيل دور اللجان ، لايرتبط فقط بالدوافع الالزامية ولكن يرتبط بصورة كبيرة ايضا بتوافر خصائص أو ودوافع معينه ومدي ارتباطها بظروف كل شركة مساهمه ومدي ايمان حملة الاسهم ومجلس ادارة الشركة بفكرة وفلسفة لجان المراجعة بالاضافة للمتطلبات لتشريعية والتنظيمية

١/٦ المدخل المقترح

نجد أنه مهما بلغت درجة الالزام فأن تفعيل دور لجان المراجعة سيظل مرتبط بدوافع التكوين الاختياري (Voluntary Formation) لانها دوافع شرطيه ترتبط بحاجة كل شركة وظروفها ودرجة المخاطره بها (كالمملكة المتحدة ونيوزيلاندا) وذلك رغم مخاوف البعض من أن هذا الاتجاه يصاحبه مخاطر عزوف بعض الشركات عن تكوين اللجنة (Bradbury , 1990 , P. 33)، (د٠ هشام عبد الحي السيد ، ١٩٩٩ ، ص ٤٨) وهذا ما حدي ببعض الدول للاتجاه إلي التكوين الالزامي Mandatory Formation

سواء عن طريق التشريعات أو قواعد سوق المال أو المنظمات المهنيه (كالولايات المتحدة الامريكية وكندا واستراليا) أو عن طريق قرارات وزارية مثل السعوديه حيث تم الزام الشركات المساهمه السعودية بتكوين لجان مراجعه بموجب قرار وزير التجارة السعودي رقم ٩٠٣ بتاريخ ١٤١٤/٨/١٢ هـ (د٠السيد احمد السقا. ١٩٩٥ . ص ٢٥)

ويري الباحث هنا أن الالزام بتكوين لجان المراجعه يجب إلا يكون الزاما مطلقا دون شرط كما لا يجب أن يكون الزاما نوعيا للشركات المقيدة بالبورصة فقط (أو التي تحصل علي تمويل من الخارج) ولكن يجب أن نأخذ منهجا وسطا بين الالزام وترك الحرية للشركات وذلك بربط الالزام بتوافر دوافع أو خصائص معينه للشركات سواء المقيدة أو غير المقيدة بالبورصة . وهذة الخصائص هي :

- كبر حجم الشركة
- وجود خلل فى الهيكل التمويلى
- زيادة حقوق ملكية حملة الاسهم من غير أعضاء مجلس الادارة
- معدل تكرار المناقضات الجوهرية من عام لاخر سواء من المراجع الخارجى أوالجهات الرقابية والاشرافية
- تعدد المستويات الادارية وتفويض السلطات والمسئو ليات
- زيادة معدل نمو المصروفات لاثرها المباشر علىالربحية والتوزيعات

٦ / ٢ سمات المدخل المقترح لتكوين لجان المراجعة

- تحقيق فعاليه لجان المراجعة لارتباطها بالدوافع التي تتطلب وجودها اختياريا بالشركات
- الالزام لجميع الشركات التي تتوافر فيها هذه الدوافع أوالخصائص دون ربطها بالقيد أو عدم القيد بالبورصة قد يحقق زيادة عدد الشركات المقيدة بالبورصة وبالتالي تنشيط سوق رأس المال ، (حيث أن الالزام للشركات المقيدة بالبورصة فقط قد يدفع الشركات لعدم القيد تجنبا من تكوين لجان مراجعه)
- الالزام لن يمثل اداة ضغط علي الشركات الصغيره والمتوسطة الحجم ، حيث انها لن تتحمل أية تكاليف رقابية اضافية تمثل أعباء عليها (إذا كانت لا تتوافر فيها الدوافع أو الخصائص التى تتطلب تكوين اللجنة) .
- ربط الالزام بالدوافع الذاتيه للشركات

٧٠ الاطار الفكري لوثيقة العمل المقترحة للجان المراجعه في بيئة الاعمال المصرية :

سيتم تناول الاطار الفكري لوثيقة العمل المقترحة من خلال عدة محاور اساسية ، نري أنه باكتمالها تكتمل منظومة عمل لجان المراجعة في بيئة الاعمال المصرية ، وهذه المحاور هي :

- طبيعة عمل اللجنة
- متطلبات تشريعية وتنظيمية

- فعالية اللجنة

تكوين اللجنة وخبرة اعضاءها

مدة ودورية انعقاد اللجنة ونظام التصويت

- مهام اللجنة
- المخصصات المالية لاعضاء اللجنة
- كيفية صياغه تقرير اللجنة السنوي أو الفتري

ويأمل الباحث أن تمثل هذه المحاور وثيقة عمل متكاملة للجان المراجعة تتفق وطبيعتها والهدف المنشود منها باعتبارها أهم آليات حوكمة الشركات ، كما يأمل الباحث أن تكون هذه الوثيقة موضوعية غير متحيزة ، حيث قد تتعسر اللجنة لأسباب لا دخل لها بها ، بل نتيجة لتحديد منظومة عمل لا تتفق مع طبيعتها وسلطة أعضائها يتم صياغتها بمعرفة جماعة أعداء ومقاومة التغير أو بسبب عدم بذل القدر الكاف من العناية عند تحديد أبعادها وقبل اعتماد نظامها الأساسي من الجمعية العامة غير العادية للشركة .

ويجب أن نؤكد هنا على أنه مهما تطرقنا لدور لجان المراجعة ، إلا أن المسئولية عن القوائم المالية الأساسية ستزال على عاتق المراجع الخارجي حيث انة في موقع القاضي اما لجنة المراجعة ففي موقع الدفاع ، لذا يرى الباحث أنه لكي يكتمل دور لجان المراجعة التأثيري في الاقتصاد القومي كان لابد من استصدار تشريع بشأن قانون جديد لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بدلاً من القانون رقم ١٣٣ سنة ١٩٥١ حتى يتم تفعيل دور المهنه في ظل متغيرات العولمة والجات والحوكمة وما إلي ذلك من التغيرات .

٧ / ١ طبيعة عمل اللجنة

تقوم اللجنة بوظيفة استشارية رقابية بالشركة

٧ / ٢ متطلبات تشريعيه وتنظيمية

يري الباحث ضرورة استصدر تشريع يلزم الشركات الساهمه بصفة عامة بتكوين لجان مراجعة بغض النظر عن كونها مغلقة أو اكتتاب عام أو كونها مقيدة أو غير مقيدة أو كونها مقيده بالجدول رسمي (أ) أو الجدول غير الرسمي (ب) ، حيث نجد ان هناك دوافع لحملة الأسهم لتكوين لجان مراجعة في شركات الاكتتاب العام ، اما في الشركات المغلقة فقد لا توجد هذه الدوافع ،إلا أن هناك دوافع اخري لدي المستثمرين المرتقبين والجهات الرقابية واصحاب العلاقة لتكوين لجنة المراجعة نظرا لانخفاض درجة الثقة في القوائم المالية للشركات المغلقة عنها في شركات الاكتتاب العام ، لذا يجب ان يكون الالزام مرتبط بدوافع التكوين الذاتية للشركات

ويرى الباحث ضرورة استبعاد القيد بالبورصة من الدوافع الكملة للالزام بتكوين لجان المراجعة حيث أن الثقة في المعلومات المالية ليست مطلوبة فقط للبورصة ولكن لكافة الجهات اصحاب العلاقة كهيئة الاستثمار (الخبرة الحسابية) ومصلحة الشركات ومصلحة الضرائب والبنوك الدائنة وهيئة سوق

المال وما إلي ذلك من الجهات ويتطلب تفعيل دور لجان المراجعة في بئية الاعمال المصرية تعديل تشريعي في القوانين الاتية :

- تعديل قانون الشركات المساهمه وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدوده رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية رقم ٩٦ لسنة ١٩٨٢ وذلك بان يتضمن البند ثانيا من الفصل الأول من الباب الثاني من القانون احكاما خاصة بتنظيم لجان المراجعة اسوة بما هو متبع بالنسبة للجمعيه العامة العادية وغير العادية ومجلس الإدارة علي أن يتضمن هذه الاحكام
  - كيفية دعوة اللجنة للانعقاد
  - مدة العضوية وتجديد العضوية
  - نظام التصويت
  - المهام
  - التكوين
  - دوريه الانعقاد
  - صحة الانعقاد

علي ضرورة أن تضمن هذه الاحكام التحديد الدقيق للفصل بين مهام لجنة المراجعة ولجان مجلس الإدارة الاخري وعلي الاخص اللجنة التنفيذية أو المفوضة لما لمسناه في الواقع العملي من الخلط في المهام بين اللجنتين

- تعديل قانون شركات القطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ ولائحة التنفيذية رقم ١٥٩٠ لسنه ١٩٩١ وذلك بان يتضمن الباب الثاني من القانون فصلا عن لجان المراجعة بالشركات التابعة للشركات القابضة يتضمن ذات البنود الوارده في تعديل القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، وقد حددت المادة ١٦ من القانون علي أنه تعتبر الشركة تابعه إذا كانت الشركة القابضة تملك ٥١٪ من راس مالها علي الاقل علي أنه إذا اشترك في هذه النسبة اكثر من شركة قابضة يصدر قرارا من رئيس مجلس الوزراء بتحديد الشركة القابضة التي تتبعها هذه الشركة التابعه و التي تعتبر شركة مساهمه لها الشخصية الاعتبارية ، هذا بالاضافة لضرورة تعديل قانون هيئات القطاع العام وشركاته رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣ علي أن يتضمن التعديل ذات البنود الواردة في تعديل القانون ١٥٩ لسنه ١٩٨١
- تعديل قانون سوق راس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية رقم ١٣٥ لسنة ١٩٩٣ باضافة مادة تلزم الشركات المقيد اسهمها بالجداول الرسمية وغير الرسمية بتكوين لجنة مراجعه ، هذا بالاضافة إلي تعديل المادة ٢٩ من القانون الخاصة بشروط منح الترخيص للشركات العاملة في مجال الاوراق المالية الواردة في المادة ٢٧ من ذات القانون بربطها بتكوين لجان المراجعة

كما يجب أن تصدر عن مجلس ادارة الهيئة العامة لسوق المال ومجلس ادارة بورصتي القاهره والاسكندرية للاوراق المالية القواعد المنظمة لعمل لجنة المراجعه واعتبارها شرطا لقيد واستمرار قيد اسهم الشركات المساهمه بالجداول الرسمية وغير الرسمية

- تعديل قانون ضمان وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ولائحته التنفيذية رقم ٣١٠٨ لسنة ١٩٩٧ ، و قانون المناطق الصحراوية رقم ١٤٣ لسنه ١٩٨٦ وقانون انشاء المجتمعات العمرانية الجديدة رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩وذلك بربط حوافز الاستثمار بتكوين لجنة المراجعه
- تعديل قانون الضرائب علي الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ سنة ١٩٩٣ بربط الاعفاءات الضريبية للشركات الساهمة بتكوين لجان المراجعة
- تعديل بعض قوانين تنظيم العمل في بعض مجالات الاعمال المختلفة لتفعيل دور لجان المراجعه مثل قانون الاشراف والرقابة علي التأمين رقم ١٠ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية رقم ٣٢٢ لسنة ١٩٨١ .و قانون الشركات العاملة في مجال تلقي الاموال لاستثمارها رقم ٤٦ لسنة ١٩٨٨ ولائحته التنفيذية رقم ٣٤٤ لسنة ١٩٨٨ . قانون البنوك رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٧ المعدل بالقانون رقم ١٢٠ لسنة ١٩٧٥
- تعديل نموذج النظام الاساسي الخاص بالهيئة العامة للآستثمار (صحيفة استثمارية) وبمصلحة الشركات (صحيفة الشركات) باضافة مجموعة احكام بباب الشركات تنظم عمل لجان المراجعة اسوة بما هو متبع بالجمعيه العامة العادية وغير العادية ومجلس الإدارة مع ضرورة أن يتضمن النظام الاساس حق الضبطية للجنة المراجعه عن طريق رئيسها (سلطة الحصول علي المعلومات والتقارير ومن الادارات المختصه في الوقت الذي يراه مناسبا وكذلك حق زيارة فروع الشركة والاطلاع علي اللوائح ومحاضر مجلس الإدارة والتقارير الفنيه ومخاطر الصناعة .

وكذلك حق اللجنة في دعوة المراجع الخارجي (عند مناقشة تقاريره والقوائم المالية السنوية والفتريه) و دعوة مدير الرقابة الداخلية –التفتيش (عند مناقشة تقاريره واقتراحاته) والمدير المالي (عند مناقشته التقارير والقوائم المالية السنوية والفترية وتقارير الرقابة الداخلية المرتبطة بأختصاصاتة)

علما باننا نرى ضرورة حضور المدير المالي ومدير الرقابة معا لاجتماعات اللجنة عندما تري اللجنة ذلك (عند مناقشة تقارير الرقابة الداخلية المتعلقة باداء الإدارة المالية دون النظر لوجهة النظر الخاصة بعدم حضورهم معا منعا لحساسية عرض مدير الرقابة لتقاريره

وكذلك حق اللجنة في الاستعانة باي خبرات استشارية لازمة لاداء مهامها عند الحاجة اليها كما يجوز دعوة أي من الاعضاء التنفيذيين لحضور اللجنة دون أن يكون له صوتا عند التصويت علي توصيات اللجنة .

- ضرورة اعداد وثيقة عمل للجنة المراجعة تعتمد من الجمعيه العامة غير العادية للشركة .
- ضرورة الافصاح في الايضاحات المتممة للميزانية عن وجود أو عدم وجود لجنة المراجعة والتقرير عن مدي توافر مقومات استقلالها وعدد جلساتها ودورية انعقادها وتقاريرها السنوي

٧ / ٣ فعالية اللجنة :

تعتمد فعالية اللجنة علي عاملين اساسيين هما :

- تكوين اللجنة وخبرة اعضائها

- مدة و دورية انعقاد اللجنة ونظام التصويت بها

ويجب أن نؤكد هنا أن استيفاء العوامل السابقة لن يحقق الفعالية بدون تعامل أعضاء اللجنة بجدية مع المهام المكلفين بها . ويري الباحث أن هناك عدة مؤشرات يمكن أن تعكس مدي فعالية لجان المراجعة مثل :

- مدي تقدير سوق راس المال للمعلومات
- انخفاض أو ارتفاع عدد حالات الفشل المالي Financial Irregularities
- انخفاض نسبة التقاضي بين حملة الأسهم و مجلس الإدارة
- انخفاض نسبة الشكاوي المرفوعة لهيئة سوق المال
- انخفاض معدل الاخطاء الجوهرية بتقرير المراجع الخارجي (خطاب الإدارة)
- انخفاض معدل الشكاوي والقضايا المرفوعة من العاملين

٣/٧ / ١ تكوين اللجنة وخبرة أعضائها :

نرى أنه من غير المقبول تحديد حجم أمثل لعدد أعضاء اللجنة يناسب كل الشركات حيث أن العامل المؤثر هنا هو توفير العدد بالخبرة المناسبة بما يخلق متسع من الآراء والخبرات لتفعيل دور اللجنة إلا إننا سنتناول هنا تصورنا عن تكوين اللجنة وخبرة أعضائها بصورة عامة استرشادية :

- تتكون اللجنة من ٣:٥ من الأعضاء غير التنفيذين بمجلس الإدارة (يتوقف العدد على حجم الشركة وطبيعة نشاطها ودرجة المخاطرة ..) يتم انتخابهم من الجمعية العامة حتى يتحقق للجنة الاستقلال في مواجهة مجلس الإدارة وذلك بالرغم من كونها لجنة منبثقة من مجلس الإدارة ، إلا أنه يمكن أن يترك تعيين الأعضاء ذوى الخبرة لمجلس الإدارة فى أول دورة له ، ثم يتم التعيين بعد ذلك بناء علي ترشيح مجلس الإدارة لأربعة أعضاء وتقوم الجمعية العامة العادية بإنتخاب عضوين منهم ، وذلك حتى يبتعد التعيين عن التحيز ويصبح حق للأصيل (حملة الأسهم)

ويتم إنتخاب أعضاء لجنة المراجعة من مجتمع (مجلس إدارة) مكون من أربعة فئات هم : (Vicknaird D., Et al, 1993, p.2)

- أعضاء تنفيذين مساهمين أو ممثلين لجهات اعتبارية مساهمة
- أعضاء غير تنفيذيين مساهمين أو ممثلين لجهات اعتبارية مساهمة
- أعضاء غير تنفيذيين غير مساهمين من ذوى الخبرة
- أعضاء غير تنفيذيين (مساهمين أو من ذوى الخبرة) تربطهم علاقة معينة مع أحد الأعضاء التنفيذيين Grey Area Directors ويجب أن نؤكد هنا على ضرورة إنتخاب أعضاء اللجنة من الفئة الثانية و الثالثة ، خاصة لانهم اكثر الفئات قدرة على مواجهة مجلس الإدارة دون غيرهم من الأعضاء على أن تتضمن اللجنة على الأقل عضواً من ذوى الخبرة فى مجال المحاسبة والمراجعة

- تختار اللجنة رئيساً لها بالانتخاب اسوه بما هو متبع في مجلس الإدارة علي إلا يكون رئيس مجلس الإدارة وان كان شرفيا ، ويفضل من له خبره في مجال المحاسبة والمراجعه والتمويل
- يجوز حضور احد الاعضاء التنفيذيين للجنة حالة الحاجة اليه دون أن يكون له صوتا عند التصويت علي أي توصية .
- يري الباحث أن يتم تعديل المادة ٩١ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ليصبح تعيين عضوين من ذوي الخبره وجوبيا وليس جوازيا . حتي يتم تفعيل دور لجنة المراجعة
- يقوم رئيس اللجنة بتعيين من يراه مناسبا في وظيفة امين سر اللجنة وكذلك تعيين السكرتارية الخاصة بها علي أن يكون هؤلاء الافراد خارج دائرة امانة سر وسكرتارية مجلس الإدارة حتي يتحقق للجنة الذاتية والخصوصية في اداء مهامها ، ويكون دور السكرتارية تجميع التقارير واعداد ملخصات بها وتوزيع توصيات اللجنة علي الادارات (المسئولين الرئيسين بالشركة) Key Employees وعلي المراجع الخارجي وامانه سر مجلس الإدارة
- يراعي عند انتخاب أعضاء اللجنة خبرتهم السابقة . خاصة وان خبرة الاعضاء لها علاقة مباشرة بجوده الاحكام الشخصية والمعرفة الفنية المتعمقة للموضوعات المدرجة علي جدول اعمال والقدرة علي تحديد الادلة الاضافية التي يروها مناسبة لاستكمال تكوين الراي والحكم الشخصي ودرجة الفهم لطبيعه عمل اللجنه والتى تمثل السبب الرئيسي لخلاف اللجنه مع مجلس الإدارة وكافة اصحـــاب العلاقة - (Bull & Sharp , 1989 , P 5o -)

وتأتي اهمية خبرة أعضاء اللجنة في انها العامل المؤثر في قدرتهم علي استنتاج وجود ادلة اخري اضافية لم تقدم اليهم قد تغير من احكامهم وبالتالي يأتي دور الاعضاء في تقييم الادله المقدمة من الإدارات المختلفه و القدرة على تتبع المعلومات المرتبطة بهذه الادلة وتحليلها

٧ / ٣ / ٢ مدة ودورية انعقاد اللجنه ونظام التصويت بها

يري الباحث أن تكون مدة اللجنة هي نفسها مدة العضوية في مجلس الإدارة وفقا لاحكام النظام الاساسي للشركة علي أن يتجدد ثلث الاعضاء سنويا (إذا كانت مدة المجلس ثلاث سنوات) مع جواز اعادة من اسقط عنه العضوية مرة اخري ، ويحظر خلال تلك المدة اسناد أي عمل تنفيذى بالشركة لاحد أعضاء اللجنة اسوة باعضاء مجلس الإدارة وفقا لنص المادة ٢٣٥ من اللآئحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١

ولتحقيق فعالية اللجنة يجب أن تجتمع مرة كل شهرين علي الاقل ، كما يجب أن يكون الاجتماع قبل انعقاد مجلس الإدارة بخمسة عشر يوما حتى يتسني للجنة رفع تقريرها وتوصياتها للمجلس . وقد تم تحديد دورية انعقاد اللجنة ٦ مرات سنويا وفقا لما يلي :

- جلسة مناقشة القوائم المالية السنوية قبل عرضها علي مجلس الإدارة لتحويلها للمراجع الخارجي
- جلسة مناقشة تقرير المراجع الخارجي وخطاب الإدارة

- جلسات مناقشة القوائم المالية الفترية (الربع الأول – الربع الثاني – الربع الثالث)
- جلسة مناقشة الموازنه التخطيطية

ويضاف لجدول اعمال كل جلسة ماتري اللجنة مناقشته في حدود مهامها سواء كان مشاكل مالية أو مشاكل نظام الرقابة الداخلية أو توقع اسئلة حملة الأسهم واعداد الرد عليها أو ما إلي ذلك من مهام وفقا لما سيرد ذكرة عند اقتراحنا لمهام اللجنة

ويتم الموافقة علي توصيات اللجنة لرفعها لمجلس الإدارة باغلبية الاصوات المطلقة فاذا تساوت الاصوات يرجح جانب رئيس اللجنة ، وذلك بشرط اكتمال صحة نصاب انعقاد اللجنة بحضور ثلثي الاعضاء .

٤/٧ مهام اللجنة

بالرغم من الاتفاق بأن مهام اللجنة من الامور الشرطية الا أنه يمكن صياغة المهام بصوره عامة وتفصيلية استرشادية كما يلي :

٧ / ٤ / ١ بالنسبة للمراجعة الخارجية

يري الباحث أن لجان المراجعة قد ادت إلي توسيع نطاق عمل المراجع الخارجي وزيادة فعاليتة ، ويمكن تحديد مهام لجان المراجعة من حيث علاقتها بالمراجع الخارجي فيما يلي :

- اقتراح اسم المراجع الخارجي وتحديد اتعابه ومناقشته في ما تم بشان التخطيط لعملية المراجعة
- اقتراح تعيين مراجع خارجي لاغراض خاصه ومناقشتة فى نطاق عمله وبرنامجه وتحديد اتعابه
- التأكد من كفاءة فريق عمل المراجع الخارجي .
- تحديد توقيت بدء اعمال عملية المراجعة بما لا يؤدى لارباك العمل بالشركة .
- لفت نظر المراجع لاى تغييرات تمت على هيكل الشركة المالى والادارى والفنى والقانونى.
- تحديد المناطق التى ترتفع فيها درجة الخطر ومناقشتها مع المراجع الخارجى .
- حلقة اتصال بين المراجع الخارجى وبين مجلس الادارة والمراجعة الداخلية والاداره المالية .
- دعم استقلال المراجع بالحد من سطوه مجلس الاداره ومحاولة فرض رأيه على المراجع .
- مناقشة مناقضات المراجع الخارجى المتعلقة بالامور الجوهريه التى لم تحل بصوره مرضية والوارده فى خطاب الاداره ، ودراسة احتمالات التلاعب من قبل الادارة ، وقد ايد مجلس معايير المراجعة (ASB- Auditing Standand Boord) المنبثق عن AICPA في توصية له عام ١٩٨٥ SAS No.61 إلي ضرورة تقديم المراجع الخارجي تقريرا عن التصرفات غير القانونية والامور الجوهرية يرفعه إلي لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة (حالة عدم وجود لجنة مراجعة)
- مناقشة تقرير المراجع الخارجى بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية وقد ايدت – SAS No.61 ذلك حيث اوصت بضرورة تقديم المراجع الخارجي تقريرا عن مدي ضعف كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية Internal Control risk والذي يؤدى إلي عدم مصداقية التقارير

والقوائم المالية وزيادة احتمال خطر عدم الاكتشاف Detection Risk . كما عرفت SAS No.55 خطر الرقابة بانه (الخطر الذي يحدث نتيجة عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية ويؤدي لوجود معلومات مضللة بالقوائم المالية لم يتمكن نظام الرقابة من اكتشافها في حينها)

- التوصية بالموافقة على قيام المراجع الخارجي بأعمال استشارية اضافية (تصميم نظم – دراسات تقييم واعادة هيكلة – استشارات ضريبية ...) وتحديد اتعابه ومدى تأثير ذلك على عملية المراجعة وجودتها واستقلاليتة .
- التحقق من موضوعية المراجع وحيادة وكفاءته فى حدود معايير المراجعة واداب وسلوك المهنه .
- مراجعة تقديرات الادارة .
- التنسيق بين مهام المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية .
- فحص نقاط الجدل بين مجلس الادارة والمراجع الخارجي خاصة اختيار السياسات المحاسبية والمعالجات البديلة
- التحقق من حصول المراجع على كافة المعلومات التى يراها أو تراها اللجنة ضرورية لاغراض الفحص .
- مناقشة الشهادات التى يصدرها المراجع الخارجى لاغراض مختلفة
- اقتراح عزل المراجع او مناقشته فى استقالته
- .مناقشة شهادات الادارة والمستشار القانونى المعده للمراجع الخارجى
- الاجتماع إذا ما طلب المراجع الخارجى ذلك
- اعداد تقرير للرد على المراجع الخارجى بشأن الامور الجوهرية الواردة بتقريرة يرفق بالتقرير السنوى أو الفترى بعد أعتماد الجمعية العامة العادية لة .

٧ / ٤ / ٢ بالنسبة للادارة المالية

- المشاركه فى اختيار السياسات المحاسبية والمعالجات البديلة ومبررات تغييرها . علماً بأنه لايجوز اجراء تغيير فى السياسة المحاسبية الا اذا كان هناك تشريع او معيار محاسبى يتطلب ذلك او اذا كان التغيير سيؤدى إلى اظهار المعاملات بالقوائم المالية بصوره اكثر وضوحاً (المعيار المحاسبى المصرى رقم ٥) .
- مناقشة تقرير المراجعة الداخلية بشأن اجراءات العمل فى الادارة المالية .
- مناقشة القوائم المالية السنوى والفترية واى تقارير اخرى لها طبيعية مالية ومدى اتفاقها مع متطلبات سوق المال والقانون والاطار العام للافصاح المحاسبى الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC-International Accounting Standards Committee-) او اى اطار اخر تضعه الجهات الاشرافية والرقابية مثل الاطار العام

للافصاح المحاسبي بالبنوك التجارية الصادر فى مايو ١٩٨٧ او قواعد الافصاح الصادرة عن الجهاز المركزى للمحاسبات .

- فحص رقم الارباح قبل اعتماد الميزانية .
- التوصية لمجلس الادارة بالموافقة أو رفض القوائم المالية مع ذكر اسباب الرفض بالتركيز على :
  - مدى الاتفاق مع معايير المحاسبه والسياسات المحاسبية .
  - مدى تغير السياسات المحاسبية وتأثيرها على نتائج الاعمال .
  - التعديلات الهامه الوارد بتقرير المراجع الخارجى
  - مدى اتفاق القوائم مع متطلبات سوق المال والقانون
  - مدى اتفاق القوائم المالية مع متطلبات الافصاح الصادرة عن الهيئة العامة لسوق المال عام ٢٠٠١
- التحقق من جودة التقارير المالية الداخلية والخارجية .
- التأكد من عدم وجود اى تحريف جوهرى وبالتالى تخفيض درجة الخطر المرتبطه بإصدار التقارير والقوائم المالية .
- مراعاة الطبيعية الخاصه للنشاط واثرها على القوائم المالية (فمثلاً بالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية يجب التحقق من ان السيوله فى الحدود الآمنه) .

٣/٤/٧ بالنسبة للرقابة الداخلية (التفتيش)

حدد IIA وظيفة الرقابة الداخلية بانها وظيفة مستقلة لتقييم الاداء داخل المنشأة ، كما اصدر التوصية SIAS No.7 بشان علاقة المراجعين الداخليين بلجنة المراجعه ومجلس الإدارة (حالة عدم وجود لجنة مراجعة) تفيد بضرورة تقديم تقرير رقابة داخلية يحدد مدي التزام ادارات الشركة بقواعد السلوك والاخلاق وبالقوانين والتشريعات واللوائح المنظمة ويمكن تحديد مهام لجان المراجعة من حيث علاقتها بالرقابة الداخلية فيما يلي :

- تقييم نظام الرقابة الداخلية والتحقق من كفاءه هيكلة و فعالية برامج الرقابة ، مع دراسة المعوقات التى تعوق عمل المراجعين الداخليين
- دراسة ملاحظات الجهات الرقابة والاشراقية والشركات القابضة .
- الافصاح عن القصور فى النظام الرقابى .
- الافصاح عن اوجه القصور فى النظم الادارية والمالية والفنية الواردة فى تقارير الرقابة الداخلية .
- فحص مدى الالتزام بسياسات ولوائح واجراءات عمل الشركة والقوانين المنظمة لها .
- مناقشة تقارير الرقابة الداخلية الدورية والسنوية .
- تقييم كفاءة المراجعين الداخليين ومدى تأهيلهم العلمى والعملى ، وقد دعمت IIA تأهيل المراجعين الداخليين لشهادة CIA (Certified Internal Auditing)
- تقييم اداء محاسبى الشركة

- مشاركة المراجعين الداخلين مع لجنة المراجعة عند اختيار السياسات المحاسبية .
- فحص التقارير المعدة لسوق المال قبل اعتمادها
- تقييم وعزل وتحديد راتب وحوافز مدير الرقابة الداخلية .
- فحص تقرير الادارة عن نظام الرقابة الداخلية قبل نشره فى تقرير مجلس الادارة .
- دعم استقلال المراجعين الداخليين والاشراف على برامج عملهم ، علما بان استقلال المراجعين الداخليين يتحقق بصفة اساسية من موقع نظام الرقابة الداخلية من الهيكل التنظيمي بصفتها وظيفة مستقلة بالشركة
- التحقق من تنفيذ ملاحظات تقارير الرقابة الداخلية .
- التنسيق مع المراجعين الداخلين لتسهيل عمل المراجع الخارجى واعضاء مكتبية
- تقييم كفاءة وفاعلية نظام الرقابة على مخرجات وتشغيل الحاسب الالكترونى .

٤/٤/٧ بالنسبة لمجلس الادارة والجمعية العامة

- معاونة المجلس فى مسئولياته الرقابية
- تقديم المشوره للمجلس فى الامور الهامه .
- فحص المعلومات المقدمه لمجلس الادارة والجمعية العامه
- التوصية بأى امور ترى اللجنة ضرورة اضافتها لجدول اعمال مجلس الاداره والجمعية العامة .
- رفع تقارير سنويه وفتريه عن اداء اللجنة لمجلس الاداره .
- التنبوء باستفسارات المساهمين واعداد الرد عليها .
- تولى سلطه تقصى الحقائق للأمور التى تحال اليها من مجلس الادارة أو الجمعية العامة.
- فحص برامج وسياسات مجلس الادارة للتأكد من اتفاقها مع قواعد السلوك وقواعد الاخلاق

٥/٤/٧ بالنسبة للامور العامه

- فحص الافتراضات الخاصه بالتنبؤات الماليه ودراسات اعادة الهيكلة مع مستشارى الشركة .
- فحص موازنة الشركة والمعايير المحدده مقدماً ومدى موضوعتها .
- فحص مصروفات العاملين السنوية
- فحص المدفوعات غير القانونية او الشاذه
- دراسة مشاكل الصناعة واثرها على الشركة ونتائج اعمالها المتوقعه
- مراجعة وثيقة عمل اللجنة لاقتراح اى تعديلات تراها ضرورية لعرضها على مجلس الاداره تمهيداً لاعتمادها من الجمعية العامه غير العاديه .
- اقتراح خطه برامج التدريب السنوية لتنمية مهارات العاملين بالادارات المختلفة .

٧ / ٥ المخصصات المالية لاعضاء الجمعية

تتمثل المخصصات المالية لأعضاء اللجنة فيما يلى : -٣٢-

- بدلات حضور وانتقال لحضور اجتماع اللجنة وهى من الأعباء التحميليه .
- مكافأة اللجنة السنوية ويمكن ان تكون من الأعباء التوزيعيه . وهنا يجب أن يتم تعديل الماده ١٩٦ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بجواز تقدير نسبة معينة من الارباح السنوية الصافية كمكافأة لاعضاء اللجنة بخلاف مكافأة مجلس الإدارة .

وبالرغم من هذا الاقتراح إلا اننا نرى ان هذا التعديل قد يؤدى لارتفاع اعباء الوكاله ويشكك فى مصداقية اللجنة لذا نرى ان يكون مكافأة اللجنة محدده سلفاً من قبل الجمعية العامة العادية للشركة كأعباء تحميلية . وهنا تصبح أعباء اللجنة جميعها اعباء ثابته

ولكن تتحقق للجنة اقتصادياتها . يجب عليها أن تمارس حقوقها وصلاحيتها ومهامها المحددة فى وثيقة العمل بكفاءة وفعالية وبالتالى توقع منافع تفوق اعباء الرقابة بكثير .خاصة وان اللجنة يجب ان تعمل دائما تحت ضغط متزايد لقبول مهام رقابية متجدده فى مواجهة مسئوليات مجلس الادارة .

وحيث ان عضو لجنة المراجعة فى الاصل عضوا في مجلس ادارة الشركة . فأن جميع مخصصاته المالية ستخضع للضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة وفقاً لنص المادة ٦ فقره ٨ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

واخيراً يجب ان نؤكد ان المخصصات المالية لاعضاء اللجنة هى من عناصر تحفيز الاعضاء غير التنفيذين على الاضطلاع بمهامهم فى مواجهة مجلس الادارة والادارات التنفيذية والمراجع الخارجي

٦/٧ تقرير اللجنة السنوى او الفترى

يرى الباحث انه يمكن صياغة تقرير اللجنة وفقاً للنموذج المقترح التالى :

تقرير (شهادة) لجنة المراجعة لشركة

عن الفتره من إلى

قامت اللجنة بالاضطلاع بمهامها وفقاً وثيقة عمل اللجنة المعتمدة من الجمعية العامة غير العادية للشركة بجلستها رقم بتاريخ / / ووفقاً لاحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ .

وقد عقدت اللجنة خلال الفتره عدد جلسة بحضور عضو / لاجمالى الجلسات بمتوسط حضور ٪ من الاعضاء للجلسة الواحدة

وقد ناقشت اللجنة التقارير و القوائم المالية الاتية خلال الفتره (على سبيل المثال)

- تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية (بحضور مدير الرقابة الداخلية والمراجع الخارجى)
- القوائم المالية الفترية للربع الثانى (بحضور المدير المالى والمراجع الخارجى)
- مناقشة تقرير المراجع الخارجى عن الربع الثانى وخطاب الادارة (بحضور المراجع الخارجى والمدير المالى ومدير الرقابة الداخلية)

وقد اتخذت اللجنة اهم التوصيات الاتية

- ترشح مراقبا لحسابات الشركة عن السنة المالية المنتهية فى / / وتحديد اتعابه بمبلغ جنيه
- عزل مدير الرقابة الداخلية لعدم فعاليته
- رفض اسناد دراسة اعادة هيكلة الشركة للمراجع الخارجي واسنادها لمكتب استشاري اخر

وفى رأينا وفى حدود الصلاحيات الممنوحه لنا فأن :

- القوائم المالية لا تحتوى على اى تحريف جوهرى أو معلومات مضللة وبأستثناء ما نراه ضرورياً من تغيير السياسه المحاسبية الخاصة بتقييم المخزون فإن اللجنة توصي مجلس الادارة بأعتماد القوائم الماليه
- النظم المالية والمحاسبية كفء وفعالة
- نظام الرقابة الداخلية يحتاج لبعض التعديلات لتحقيق فعالية تم رفع توصيات بها لمجلس الاداره .
- نظام التكاليف بالشركة يفي بالغرض
- لا يوجد اى مصروفات غير قانونية للاداره .
- لا يوجد احتمال لدخول الشركة فى النفق الاسود للافلاس فى المدى القصير / الطويل
- لايوجد اى امور تؤثر تأثيراً جوهرياً على بقاء الشركة ونموها
- حصلت اللجنة على كافة المعلومات التى رأت ضرورتها لاداء عملها .

وهذا تقرير (شهادة) منا بذلك

التاريخ / / رئيس اللجنة

ويرى الباحث ضرورة ان يكون هذا التقرير مكملاً وجزءً لا يتجزأ من تقرير (شهادة) رئيس مجلس الادارة وتقرير (شهادة) المدير المالى عن القوائم المالية الواجب وجودهم تدعيما لحوكمة الشركات والتي يجب اعتمادهم من المراجع الخارجي وارفاقهم بتقريره مع التأكيد علي انه لايجوز نشر هذة التقارير للجمهور الا رفق تقرير المراجع الخارجي .

ويرى الباحث ضرورة تعديل تقرير المراجع الخارجي بحيث يتضمن فقرة عن مراجعة تقرير (شهادة) رئيس لجنة المراجعة علماً بأن هذا التعديل سيترتب عليه زيادة اعباء المراجعة الخارجية وزيادة اعباء الرقابة بصفة عامه الا انه سيظل العائد أو المنافع المتوقعه اكبر بكثير من اعباء وتكلفة الرقابه .

٨. النتائج والتوصيات

١/٨ النتائج

- دور لجان المراجعة مازال شكلياً فى مصر لعدم نشر ثقافه الرقابة الفعاله فى بيئة الاعمال المصرية

- لجان المراجعة تعتبر من اهم آليات حوكمة الشركات التى لم تحظى بعد بمكانها فى ادبيات المحاسبه فى مصر
- ضم الاعضاء التنفيذيين للجان المراجعة يفقد اللجنة استقلالها وفعاليتها
- مهام لجنة المراجعة من المهام الشرطية التى ترتبط بيئة كل شركة .
- فعاليه اللجان ترتبط بصوره مباشرة بعدد جلساتها وخبرة اعضائها
- لجان المراجعة الفعاله تحد من سطوة مجلس الادارة على المراجع الخارجى
- دوافع التكوين الاختيارى للجان المراجعة تتفق بدرجة كبيره مع مبادئ حوكمة الشركات التى اصدرتها منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية عام ١٩٩٩ .
- جودة الاحكام الشخصية لاعضاء اللجنة ترتبط بصوره مباشرة بدرجة الاجماع والثبات فى الحكم الناتج عن عدم وجود فجوه خبرات بين اعضاء اللجنة .
- اخذت بعض الدول بالمدخل الالزامي لتكوين لجان المراجعة مثل الولايات المتحدة الامريكية وكندا واستراليا والسعودية ، كما اخذت بعض الدول بالمدخل الاختيارى مثل المملكة المتحدة ونيوزيلاندا
- هناك دور واضح لترويج فكره لجان المراجعة من قبل مكاتب المراجعة الكبيره (Big8) بالخارج وهذا يعكس قصور مكاتب المراجعة الكبيرة فى مصر فى الاضطلاع بدورها دعم فكرة لجان المراجعة لدى حملة الاسهم فى الشركات المساهمه المصرية .
- طبيعة عمل لجنة المراجعة رقابية استشارية
- لايوجد عدد امثل لاعضاء اللجنة ولكن عدد اعضاء اللجنة يرتبط بظروف حال كل شركه

٢/٨ التوصيات

- انتخاب اعضاء لجنة المراجعة يجب أن يكون من اعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين وبقرار من الجمعية العامة العادية للشركة لتحقيق استقلاليتهم ، وكذلك تحديد بدلاتهم ومكافاتهم .
- يجب ان تنعقد اللجنة ٦ مرات على الاقل سنوياً وكلما دعت الحاجة لذلك وقبل اجتماع مجلس الادارة بخمسة عشر يوماً على الاقل حتى يتسنى لها رفع تقريرها للمجلس .
- مهام اللجنة من الامور الشرطية الاانه يجب صياغة مهام عريضة وتفصيلية كصيغة استرشادية للشركات ، على ان يقوم كل قطاع بصياغة مهام اللجنة فى ضوء طبيعة نشاطة (بنوك — شركات تأمين — قطاع صناعى — قطاع خدمى ...)
- الاطار المقترح للجان المراجعة يمثل وثيقة استردشادية متكاملة المفردات تعين اى قطاع على صياغة الوثيقة التى تناسبة والتى يجب اعتمادها من الجمعية العامة غي العادية .
- رئيس مجلس الادارة ، يجب الا يكون رئيسا للجنة المراجعة وان كان شرفيا .
- لا يوجد اى ضوابط تشريعية او تنظيمية فى بيئة الاعمال المصرية للجان المراجعة مما يتطلب ضرورة تعديل بعض التشريعات والقواعد التنظيمية لتنظيم عمل اللجان

- دوافع تكوين اللجان الاختيارية لا ترتبط فقط بدوافع حملة الأسهم وظروف الشركة . بل هناك دوافع ايضا لاصحاب العلاقة . لذا يجب تطبيق المدخل المختلط لتكوين اللجان الذى يجمع بين الالزام ووجود خصائص معينه بالشركات . وبالتالي الزام الشركات التي تتوافر فيها تلك الخصائص بتكوين لجان مراجعة بغض النظر عن كونها شركات مساهمه اكتتاب عام أو مغلق وبغض النظر عن كون اسهمها مقيده أو غير مقيدة بالبورصة وبالتالي ربط الالزام ببيئة الشركة و مصالح اصحاب العلاقة
- ضرورة الافصاح عن لجان المراجعة في فقرة خاصة بالايضاحات المتممة للميزانية
- ضرورة توقيع رئيس لجنة المراجعة علي اقرار بعدم وجود تحريف جوهري في معلومات التقارير والقوائم المالية
- ضرورة قيام رئيس لجنة المراجعة اعداد تقرير سنوي وفتري عن نشاط اللجنة ، و يقوم المراجع الخارجي بمراجعتة تمهيدا لعرضة على مجلس الإدارة والجمعيه العامة العادية . ويجب ان يكون من الاوراق الاساسية المرفقة بالقوائم المالية
- لابد من تعديل تقرير المراجع الخارجي باضافة فقرة جديدة عن مراجعة تقرير رئيس لجنة المراجعة
- للجنة المراجعة حق دعوة المستشارين والاعضاء التنفيذين والمديرين التنفيذيين والمراجع الخارجي لحضور اجتماعات اللجنة كلما رات ذلك دون أن يكون لاي منهم صوتا باللجنة

مراجع البحث

أولا : مراجع عربية

١. د. السيد احمد السقا . *اطار نظري مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعه في الشركات المساهمة السعودية* . المجلة العلمية للتجارة والتمويل . كلية التجارة جامعة طنطا . العدد ٢، ١٩٩٥

٢. د. امال ابراهيم ،د.ثناء فراج . *دراسة تحليلية لاهمية لجان المراجعة واختصاصاتها والدوافع الاختيارية لتكوينها من قبل الشركات المساهمة* . مجلة التكاليف . العدد الأول والثاني ، يناير ومايو ١٩٩٦، ص ص ٧٧ : ١١٤

٣. د. سامي وهبة متولي . *لجنة المراجعة ودورها في زيادة فاعلية عمل المراجعين ودعم استقلالهم*، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة . جامعة عين شمس . العدد ٢ . ١٩٩٢

٤. د. محمد الفيومي محمد . *دراسة اسلوب استخدام لجان المراجعة في الشركات المساهمة* . المجلة العلمية للتجارة والتمويل . كلية التجارة جامعة طنطا ، العدد الأول للسنة الرابعة عشر ،١٩٩٤

٥. د. هشام عبد الحي السيد . *دراسة اختبارية للعوامل المؤثرة للتكوين الالزامي للجان المراجعة في الشركات المساهمة المصرية* . مجلة التكاليف . العدد الأول والثاني . يناير ومايو ١٩٩٩

ثانيا : مراجع اجنبية

1. AICPA , *Executive Committee Statement On Audit Committees Of Board Of Directors* , Journal Of Accountancy , No . 1 July 1967
2. Baysinger , B. & H.Butler , " *Corporate Governance And Board Of Governors : Performance Effects Of Changes In Board Composition* " Journal Of Law , Economics And Organization, Vol. 1; 1985, pp.101-124
3. Bradbury , M.E, *The Incentives For Voluntary Audit Committee Formation*, Journal Of Accounting & Public Policy, Vol. 9,No 1,Spring 1995, P33
4. Braiotta L., " *Hand Book Of The Audit Committee*", 2 nd. Ed., John Willey & Sons, Inc., N.Y.,1994.
5. Bull , I. And Sharp , F., " *On Treadway Audit Committee Recommendation* ", Journal Of Accountancy, Feb . 1989 , pp48-50.
6. Bull .I, "*Boord Of Director Acceptance Of Treadway Responsibilities* ", Journal Of Accountancy, Feb. 1991.
7. Champbell , W.M ., *Do Audit Committees Affect The Audit Proccuses Of Non – Big Accounting Firm, AAA*, Southeastern Regional Meeting, April 1984, Pp S24 : 530 .
8. Collier , Paul Arnold ,a, "*Audit On Committee In Major U.K. Companies*, Manajerial Auditing Journal, Vol. 8. No. 3,1993,Pp 1: 30.

9. Collier Paul Arnold, b.," *Factors Affecting The Formation Of Audit Committees In Major Uk Listed Compamy* ", Accounting & Business Research, Vol. 23,1993,Pp 421-430.
10. Cooper And Lybrand, "*Audit Committee Guide*" Cooper And Lybrand , U.S.A.,1982,Pp 2:36
11. Copper, B.J., *The Audit Committee & Internal Audit*, Managerial Auditing Journal, Vol. 8 No. 3,1993, Pp8-10.
12. Defliese, L.P., Joenicke H.R., Sullivan J.D., & Gnos P., Montgomers,S *Auditing*, 10 Th Ed , John Willy & sons, 1983, Pp 11-56.
13. Dezoort, F.T., " *An Analysis Of Experience Effects On Audit Committee Members- Oversights Judgement,* Accounting Organizations& Society, Vol. 23,No.1,Jan.1998,Pp 1-19.
14. Dorothy A . M , *Audite Committee Performance An Investigation Of Consequences Associated With Audit Committee* , Auditng : A journal Of Practice & Theoy , Vol.I5 , No.1, Spriny 1996 , Pp 87-103.
15. Fama E.F. , *Agency Problems & The Theoy Of Firm* , Journal Of Political Economy , Apr.1980 , 288-307.
16. Jekins , M.E. & Robinson L.E. , *« The Corporate Audit Committee* " , *Management Accounting* , Dec 1985 , P . 34.
17. Kessler , W.M., " *The Audit Committee : Its Impact on The Independent Auditor*, In Burns, 1980. Pp 13-26.
18. Knapp C .M., *An Empirical Study Of Audit Committee Suport For Auditors Involved In Technecal Disputes With Client Management* , Accounting Review , July 1987 .
19. March H.C.& Powell T.E., " *The Audit Committee Charter* : RX For Fraud Preventation, Journal Of Accountancy , Feb . 1989.
20. MautZ,R.K. & Neary,R.D.,*Corporate Audit Committee* ,The Journal Of Accountancy, October 1979.
21. MautZ R.K. & Newmann F.L., " *Corporate Audit Committees :Polices & Practices* " Cleveland Ernest & Ernest, N.Y, 1977 Pp 1-21.
22. Mcmullen, D.N., *Audit Committee Performance : An Investigation Of The Consequences Associated With Audit Committees*, A journal Of Practice & Theory , Vol. 15,No.1, Spring 1996, Pp 9-86.
23. Menon ,K., Joanne D., " *The Use Of Audit Committee For Monitoring* ," Journal Of Accounting And Public Policy ,Vol. 13,No.2, 1994,Pp 121 -140 .

24.Mitchell J.A., *" Poisoned Chocolate ? Corporate Governance & The Codbury Report ,"* Management Auditing Journal, Vol. 8,No.3, 1993.

25.NYSE, *"Statement Of The NYSE On Audit Committee Policy*, Jan. 1978,P.1-As Cited In : Briotta L., 1994, P303

26.Pincus , K., Rusbarsky ,M. & Wong ,J., *"Voluntary Formation Of Corporate Audit Committees Among NASDAQ Firms* ,Journal Of Accounting & Public Policy, Vol. 8,No.4, Winter 1989, P 240.

27.purtill , J.S.., " *Working With Audit Committee* " Journal Of Accountancy, Oct. 1988, p. 140

28.Rezaee Z.& L.E.Farmer ,*"The Changing Role Of The Audit Committee*, " Internal Auditing ,Vol. 9,No.4,Spring 1994

29.Rittenberg L.E & Nair R.D., *Audit Committees :Is There An Expectation Gap* ? ",The Expectation Gap Standard : Emplementation Issues " Research Opportunities , AICPA, 1st Ed ,1993

30.Rossey R.S., ten eyck E.&, Blanco M.,"*Three New SaS's : Closing The Communication Gap* "Journal Of Accountancy , Dec. 1988

31.Schornack, j.j., *"Statement In Quotes*, The Journal Of Accountancy , April 1979.

32.Verschoor, C.C., "*Bench Marking The Audit Committee* ," Journal Of Accountancy, Sep. 1993.

33.vicknair D., hickman K., carnes K., *"A Note On Audit Committee Independence,* Evidence Form *The NYSE On Grey Area Directors* " Accounting Horizons,Mar. 1993.

34.Vinten , G., lee , C., *Audit Committees & Corporate Control*, Managerial Auditing journal, vol. 8,1993, pp11-24.

35.wallace, W.A., *Auditing*, Macmillan Publishing Co., 1986

36.williams, j.m., *The Audit committee : Overseer Of Internal Control Function*, The Internal Auditor, Dec .1980.

37. Woolf e., *Introduce Audit Committee Now*" Journal Of Accountancy , Vol. 87, Dec. 1976.