دور التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل تطبيق إجراءات حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية «دراسة ميدانية»

محمد السيد محمد الصغير و عبد الرحمن أحمد المحارفي

قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك فيصل
الأحساء، المملكة العربية السعودية

الملخص

هدف هذا البحث إلى دراسة أثر التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل إجراءات حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية، وتم استخدام المنهج الاستقرائي من خلال دراسة تحليلية للكتابات المرتبطة بالبحث أو بعض جوانبه؛ وذلك لاستكمال الإطار النظري، وتم استخدام المنهج الاستنباطي في إجراء الدراسة الميدانية من خلال استخدام الاستبانة لاختبار فروض البحث، وتوصل البحث إلى نتيجة مهمة هي أن إستراتيجية التخصص القطاعي قد تدعم إجراءات حوكمة الشركات من خلال تحسينها لقدرة المراجع الخارجي على تخطيط عملية المراجعة، وكشف الغش، والحد من ممارسات الإدارة حول إدارة الربحية، وكذلك تحسين قدرته على فهم المعلومات غير المالية، وتقييم مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار من عدمه.

وقد أوصى البحث بضرورة تبني مكاتب المراجعة الخارجية إستراتيجية التخصص القطاعي، وضرورة تطوير قواعد الحوكمة بما يدعم فكرة التخصص القطاعي للمراجع الخارجي، وضرورة تجميع الإمكانات المتباينة لمكاتب المراجعة بما يسمح لها بتملك الطاقات والقدرات التي تمكنها من تطبيق إستراتيجية التخصص القطاعي.

الكلمات المفتاحية: أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، التخصص القطاعي، حوكمة الشركات، الغش والتلاعب.

المقدمة

لا خلاف حول أن الهدف الأساس لعملية المراجعة الخارجية هو إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية؛ حيث تعد هذه المعلومات بمنزلة الضوء الأخضر لمتخذي القرارات الاستثمارية وجميع الأطراف ذات المصالح مع المنشأة محل المراجعة لتوجيه استثماراتهم ومعرفة العوائد المتوقعة وكذلك التكاليف والمخاطر المرتبطة بها مما يرتقي بتلك الاستثمارات على مختلف المستويات.

وقد زاد الاهتمام بدور المراجعين ممن يزاولون مهنة المراجعة الخارجية في العديد من الوحدات الاقتصادية بالمملكة العربية السعودية في السنوات الأخيرة؛ لضرورة الكشف عن التلاعب والتحريف والغش الحادث في القوائم المالية نتيجة الفضائح المالية؛ وتحوطا مما حدث في بعض دول العالم من انهيارات مالية وإفلاس العديد من الشركات الكبرى، وقد أشارت أصابع الاتهام إلى تقاعس المراجعين الخارجيين في الكشف عن الممارسات المحاسبية غير الصحيحة من جانب المحاسبين الماليين والإداريين. ولعل أهم أمثلة هذا القصور هو انهيار شركة أنرون؛ وهي من أكبر الشركات في العالم، العاملة في مجال الغاز والطاقة، ولها فروع كثيرة وعديدة، وما تبعه من انهيار شركة آرثر أندرسون للمراجعة؛ وهي من أضخم شركات المراجعة؛ بل هي الأولى من حيث الحجم والانتشار، ويقدر العاملون فيها بأنحاء العالم بنحو مائة وستين ألف موظفًا.

ولم تقف تبعات انهيار العديد من الشركات عند حد الخسائر المادية الفادحة التي تكبدها المستثمرون وغيرهم من أصحاب المصالح في هذه الشركات أو انهيار أحد المكاتب الخمسة الكبرى في مجال المراجعة وهو مكتب آرثر أندرسون، وإنما امتدت إلى انهيار ثقة المتعاملين في أسواق المال في تقرير مراجع الحسابات والدور الذي يمكن أن يؤديه في تفعيل هذا السوق (عبيد، 2008).

فعلى الرغم من أن مهمة إعداد التقارير المالية تخص إدارة المنشأة، إلا أن الأنظار توجهت نحو مراجع الحسابات الخارجي محملةً إياه الجانب الأكبر من المسؤولية عن تلك الانهيارات، وذلك انطلاقا من أن تلك التقارير لا تكتسب جدواها إلا باعتماد المراجع لها، وقد أكدت ذلك نتائج التحقيقات التي جرت في تلك الانهيارات، والتي كشفت عن عدد من مظاهر العلاقة بين المراجعين والشركات محل المراجعة، مثل تقديم الخدمات بخلاف التأكد والأتعاب المحصلة لقيام بعض فرق المراجعة السابقة بوظائف قيادية مهمة في الشركة، وفشل إجراءات المراجعة والخطط المنفذة

من جانب مراجع الحسابات، وعدم التقدير السليم للمخاطر المختلفة المحيطة بالمنشأة، وعدم تمكن المراجع من كشف التلاعب والغش والممارسات المحاسبية غير الصحيحة وأساليب إدارة الربحية من جانب الإدارة (القشي، 2005).

نتيجة لما سبق ظهرت حاجة المساهمين والحكومة وغيرهم من أصحاب المصالح إلى أن يتوافر لديهم ما يطلبونه من معلومات، وأن تتاح لهم فرصة أكثر للرقابة على إدارة الوحدة الاقتصادية. وقد تحقق هذا المطلب من خلال مفهوم حوكمة الشركات الذي ينطوي على مجموعة من الإجراءات والقواعد التي تسعى إلى توفير إجراءات رقابية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة. وتتضمن مبادئ الحوكمة هذه -والتي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية- خمسة مبادئ: (1) حقوق المساهمين. (2) المعاملة المتساوية للمساهمين. (3) دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات. (4) الإفصاح والشفافية. (5) مسؤوليات مجلس الإدارة.

وبهذا يغطي مفهوم حوكمة الشركات وبعدين: (عقده، 2005)

1. الالتزام: حيث تكون الغاية هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والسياسات والالتزامات التشريعية والقانونية والإدارية، علاوة على تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصالح بأكبر قدر من الأمانة والمكاشفة.
2. الأداء: وذلك باستخدام جميع الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل للمنظمة والسعي إلى استغلال الفرص الإيجابية للمخاطر الفعلية والمتوقعة والتقليل من الآثار السلبية لهذه المخاطر.

وفي المملكة العربية السعودية تتوافر معظم أدوات مفهوم الإجراءات الحاكمة للشركات ضمن مجموعة من الأنظمة والقوانين، ومن أهمها قانون الشركات السعودي لعام 1385هـ، ونظام المحاسبين القانونيين لعام 1412هـ، وما قامت به هيئة السوق المالية بموجب القرار رقم (1-212-2006)، بتاريخ 21/ 10/ 1427هـ الموافق 12/ 11/ 2006م، بإصدار لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية، والتي جاءت في خمسة أبواب تناولت كل ما تنطوي عليه عملية الحوكمة.

ولما كانت المراجعة الخارجية أحد أهم آليات عملية الحوكمة لزم الأمر أن يكون القائمون بها على قدر كبير من الإلمام بطبيعة وماهية نشاط الوحدة الاقتصادية محل المراجعة؛ مما يزيد من قدراتهم على إنجاز عملية المراجعة بشكل أفضل. من هنا تأتي إستراتيجية التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي كأحد الاتجاهات الحديثة - والمتمثلة في قيام المراجع بالتخصص في مراجعة أحد القطاعات الصناعية بعينه والإلمام بطبيعة نشاط المنشآت التي تنتمي لهذا القطاع مما يكسبه المزيد من الخبرات المتخصصة ويهيئ له إمكانية تقدير المخاطر وإنجاز عملية المراجعة بشكل كفء - لتحقق مزايا عديدة لكل من المراجع وعملاء المراجعة وأصحاب المصالح بالشركة.

مشكلة البحث

من خلال استعراض مضمون ومحتوى قواعد الإجراءات الحاكمة للشركات نجدها تحتوي على ضرورة الالتزام بإجراء مراجعة سنوية من قبل مراجع مستقل كفء ومؤهل يقدم رأيا موضوعيا للمساهمين وغيرهم من الأطراف المهتمة بمدى عدالة عرض القوائم المالية. وبطبيعة الحال يتطلب قيام المراجع بالدور الملقى على عاتقه تطوير فعاليات وآليات عمله؛ بحيث يصبح أكثر قدرة ومعرفة بطبيعة عمل ونشاط العميل وتفاعلات بيئات تلك الأنشطة كي يمكنه إصدار التقرير المناسب.

ويمكن القول إن أحد المطالب الأساسية من مراجع الحسابات ضرورة حصوله على المعرفة الكاملة والكافية لطبيعة عمل أو نشاط شركة العميل موضع المراجعة، وهو ما يمكن تحقيقه من خلال مسارين هما (لبيب، 2005)

الأول: المتعارف عليه وهو سعي المراجع نحو الحصول على المعرفة الكافية لطبيعة عمل الشركة محل المراجعة وذلك قبل موافقته على قبول تكليفه بمهمة المراجعة وبعدها، وذلك من المصادر المختلفة المتاحة لذلك.

الثاني: الاتجاه الحديث، الذي يتمثل في قيام المراجع بالتخصص في أحد القطاعات الصناعية، وبالتالي إلمامه بطبيعة نشاط شركة العميل التي تنتمي للصناعة التي يتخصص فيها؛ حيث يكتسب المراجع خبرة متخصصة تهيئ له المقدرة على القيام بالتقدير الدقيق للمخاطر الحتمية ووضع البرنامج

الملائم لعملية المراجعة.

ويركز الباحثان هنا على الاتجاه الثاني، وهو التخصص القطاعي لمراجع الحسابات باعتباره أحد مجالات واتجاهات التطوير في مهمة المراجع الخارجي؛ لأن الحديث هنا عن التخصص القطاعي لمراجع الحسابات، والذي يعني قيام المراجع بالتخصص في مراجعة شركات قطاع صناعي بعينه دون غيره، وهو أمر طبيعي في ظل التطورات والمتغيرات المتتابعة في البيئة الخاصة بمنشآت الأعمال مما يجعل السعي نحو التخصص دليلاً على تأثر مهنة المراجعة بمتغيرات المجتمع القائمة به.

وقد أثبتت العديد من الدراسات[1] نجاح التخصص القطاعي للمراجع في مجالات عديدة؛ كتقدير المخاطر الحتمية لعمليات المراجعة، الحد من قدرة الإدارة على الممارسات المتعلقة بإدارة رقم صافي الربح، رفع درجة جودة قرارات تخطيط المراجع لعمليات المراجعة، ورفع القدرات المهنية للمراجع في مجال تطويع وتعديل الإجراءات المخططة للعمليات، والحد من حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية.

مما سبق يخلص الباحثان إلى:

- أن قواعد ومبادئ حوكمة الشركات تسعى نحو ضمان حقوق المساهمين وأصحاب المصالح المرتبطين بالمنشأة أو المحتملين منهم، وضمان توفير الشفافية فيما يتاح من معلومات لتلك الفئات.
- أن التخصص القطاعي لمراجع الحسابات يعد إستراتيجية تسعى نحو تحسين آليات ومقومات أداء المراجع لدوره، بما يحقق كفاءة وفعالية هذا الدور.

ومن هنا تثار مشكلة البحث في الإجابة عن السؤالين التاليين:

1. هل تساعد إستراتيجية التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي حال اتباعها من قبل مكاتب المراجعة على تفعيل إجراءات حوكمة الشركات؟
2. ما المحاور التي تعتمد عليها إستراتيجية التخصص القطاعي للمراجع في دعم إجراءات حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية؟

الدراسات السابقة

يفضل الباحثان قبل تحديد أهداف هذا البحث الإشارة إلى الدراسات السابقة؛ حتى يمكن تعرف مدى الاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية، ويركز الباحثان فيما يتعلق بالدراسات السابقة على الدراسات التي اهتمت بإستراتيجية التخصص القطاعي للمراجع؛ لأنها تمثل البعد الجديد المراد ربطه بعملية حوكمة الشركات، وتنقسم الدراسات السابقة إلى قسمين هما:

الدراسات الأجنبية

وهي متعددة ومتنوعة من حيث محور التركيز والنتائج. ولتجنب التفاصيل الزائدة يصنف الباحثان تلك الدراسات إلى ثلاث مجموعات هي: **المجموعة الأولى**: تركز على اتجاهات المراجعين نحو التخصص القطاعي ومبرراتهم لذلك وأثر إستراتيجية التخصص القطاعي على أتعابهم، ويعرض الباحثان في الجدول رقم (1) بعض هذه الدراسات مع الإشارة إلى أهم نتائج كل دراسة.

جدول رقم (1): درسات تتعلق بمبررات التخصص القطاعي للمراجع

القائم بالدراسة	أهم النتائج
Craswell and Stephen (1991)	أن عوامل المنافسة بين مكاتب المراجعة والرغبة فى التميز من أهم مبررات الاتجاه نحو التخصص كذلك بدأت عمليات التخصص بشركات المراجعة الكبرى.
Greenwood *et al*. (1993)	ربطت بين اتجاه شركات المراجعة نحو الاندماج والتكتل وبين الرغبة فى التخصص القطاعي لمواجهة متطلبات العولمة والتغيرات الاقتصادية.
O'Keefe *et al*. (1994)	الربط بين انتهاك بعض المراجعين لمتطلبات معايير الأداء المهني واهتمامهم بالحصول على المزيد من الأتعاب ثم الربط بين التخصص القطاعي للمراجع وزيادة وفعاليتها.
Hogan and Debra (1999)	تزايد أنصبة شركات المراجعة التي انتهجت استراتيجية التخصص القطاعي فى سوق خدمات المراجعة وهذا ما يحقق لها المزيد من المنافع الاقتصادية.

(1) سوف يتم تناول بعض من تلك الدراسات فى الأجزاء التالية من البحث.

تابع جدول رقم (1):

القائم بالدراسة	أهـم النتـائج
Gramling and Dan (2001)	أن التخصـص القطاعـي للمراجـع يتيـح لـه فرصـة الحصـول عـلى حصـص مناسـبة فى سـوق المراجعـة والارتقـاء بمسـتوى الأتعـاب.
Chung and Sanjay (2003)	أن التخصص القطاعي للمراجع يدعم استقلاله ويقوي قدرته على المساومة على الأتعاب.
Ferguson *et al*. (2003)	أن تفـوق شركات المراجعـة التي تطبـق إسـتراتيجية التخصـص القطاعـي يعطـى لهـا القـدرة عـلى الحصـول عـلى المزيـد مـن الأتعاب.

المجموعـة الثانيـة: تركـز عـلى أثـر إسـتراتيجية التخصـص القطاعـي للمراجـع عـلى تخطيـط عمليـة المراجعـة ومـدى ممارسـة المراجـع لقواعـد الأداء المهنـي والالتـزام بهـا وتفعيلهـا، ويعـرض الباحثـان في الجـدول رقـم (2) بعـض هـذه الدراسـات.

جدول رقم (2): دراسات تتعلق بأثر التخصص القطاعي للمراجع على الأداء المهني

القائم بالدراسة	أهـم النتـائج
Shelton *et al*. (2001)	زيـادة قـدرة المراجـع المتخصـص قطاعيـا عـلى تقديـر وتنفيـذ إجـراءات خطـة المراجعـة فى الـشركات محـل المراجعـة والواقعـة فى نطـاق تخصصـه عـن المراجـع غـير المتخصـص.
O'Reilly and John (2002)	ارتفـاع كفـاءة المراجـع المتخصـص صناعيـاً ممـا يجعلـه أكثـر تمكنـا مـن اتخـاذ القـرارات التخطيطيـة الملائمـة وارتفـاع كفاءتـه فى تحديـد مناطـق الخطـورة ووضـع إجـراءات التحقـق.
Low (2004)	ترتفـع درجـة جـودة قـرارات تخطيـط المراجـع المتخصـص فى قطـاع صناعـى بعينـه لعمليـات المراجعـة عـن غـير المتخصـص، وتـزداد قـدرة المراجـع المتخصـص صناعيـا عـلى تعديـل وتطويـع إجـراءات المراجعـة وخطـة المراجـع عـن غـير المتخصـص.
Basioudis and Sharmadji (2004)	نتائـج متضاربـة بشـأن علاقـة التخصـص القطاعـي للمراجـع بجـودة الأداء المهنـى لأنهـا تمـت عـلى فئـات متعـددة شـملت المسـاهمون - الحكومـة - الموظفـون.
Stein and Cadman (2005)	المراجـع المتخصـص يقـدم أداءً مهنيًّـا أعـلى جـودة مـن غـير المتخصـص مـن ناحيـة اقتصاديـات الحجـم، كـما أن جـودة التقريـر المـالي ترتفـع عنـد الارتبـاط مـع مراجـع متخصـص صناعيـا.

المجموعـة الثالثـة: تركـز عـلى أثـر التخصـص القطاعـي لمراجـع الحسـابات عـلى قدراتـه في مجـال كشـف الغـش وتقديـر المخاطـر والحـد مـن ممارسـات الإدارة لأسـاليب إدارة الربحيـة، ويعـرض الجـدول رقـم (3) بعـض هـذه الدراسـات.

جدول رقم (3): درسات تتعلق بأثر التخصص القطاعي على كشف الغش

القائم بالدراسة	أهـم النتـائج
Taylor (2000)	يؤدي التخصص القطاعي لمراجع الحسابات إلى زيادة قدرة المراجع على تقدير المخاطر الحتمية.
Zhou and Elder (2002)	وجـود علاقـة عكسـية بـين التخصـص القطاعـي لمراجـع الحسـابات والتسـويات الاستنسـابية للمنشـآت التـي تجـري العـروض الأولى لحقـوق الملكيـة.
Owhoso *et al*. (2002)	إن مكاتـب المراجعـة المتخصصـة فى قطـاع صناعـي بعينـه تكـون أكثـر قـدرة على كشـف الأخطـاء والمخالفـات عـن غـير المتخصصة.
Krishnan (2003)	أن تطبيـق إسـتراتيجية التخصـص القطاعـي فى مهنـة المراجعـة الخارجيـة يسـهم فى تحسـين درجـة مصداقيـة معلومـات القوائـم الماليـة، ويحـد مـن قـدرة الإدارة عـلى ممارسـة أسـاليب إدارة الربحيـة.
Balsam *et al*. (2003)	إن التخصـص القطاعـي للمراجـع الخارجـي يـؤدي إلى حمايـة الاقتصـاد والاسـتثمار القومـي مـن خـلال انعكاسـه عـلى مصداقيـة وشـفافية القوائـم الماليـة والحـد مـن ممارسـة الإدارة لإدارة الربحيـة.
Carcello and Ablert (2004)	علاقـة عكسـية بـين إسـتراتيجية التخصـص القطاعـي للمراجـع وقيـام منشـآت الأعـمال بإصـدار تقاريـر ماليـة مضللـة؛ حيـث تـزداد قـدرة المراجـع عـلى كشـف الغـش وتقديـر المخاطـر.

الدراسات العربية

وناقشت موضوع التخصص القطاعي لمراجع الحسابات، ويعرض الباحثان في الجدول رقم (4) بعض هذه الدراسات التي تم الاطلاع عليها.

جدول رقم (4): درسات سابقة باللغة العربية

القائم بالدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
صليب (2003م)	دراسة دور الخبرة المتخصصة لمراجع الحسابات فى تحديد خطر التحريف وخطر الاكتشاف.	لا يمكن أن تحل الخبرة العامة محل الخبرة المتخصصة فى عمل المراجع. ويحتاج المراجع إلى الخبرة المتخصصة فى تكوين رأي محايد وملائم عن القوائم المالية.
لبيب (2005م)	دراسة أثر التخصص القطاعي لمراجع الحسابات على جودة الأداء المهني.	ارتفاع درجة تقدير المخاطر الحتمية لدى المراجع المتخصص صناعيا. ارتفاع جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة لدى المراجع المتخصص صناعيا عن غير المتخصص.
عوض (2006م)	دراسة أثر التخصص القطاعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح.	وجود أثر إيجابى لتخصص المراجع على قدرة الأرباح المحاسبية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية. يؤثر التخصص القطاعي لمراجع الحسابات على القيمة الملائمة للأرباح المحاسبية.

من خلال عرض الدراسات السابقة يستخلص الباحثان ما يلي:

- تتفق الدراسات السابقة جميعا على أهمية التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي والدور الإيجابي الذي يحققه لكل من مكاتب المراجعة وعملاء المراجعة.
- المراجعة كمهنة لها طبيعة ديناميكية تجعلها قادرة على التطور بما يواكب التغيرات المختلفة في بيئة الأعمال الحديثة.
- ندرة الدراسات التي تمت في البيئة العربية عموما وفي المملكة العربية السعودية بشكل خاص في موضوع التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي، على الرغم من تعدد الدراسات الأجنبية بهذا الشأن وتنوعها في مجالات عديدة.
- تختلف الدراسة التي يعتزم الباحثان القيام بها عن الدراسات السابقة؛ حيث إنها تتناول بعدا جديدا وهو ربط إستراتيجية التخصص القطاعي لمراجع الحسابات بإجراءات حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية، وهذا البعد لم يتم تناوله من قبْل في أي من الدراسات السابقة.

أهداف البحث

يهدف هذا البحث بشكل أساس إلى دراسة أثر التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي على تفعيل إجراءات حوكمة الشركات، وفي إطار هذا الهدف الرئيس يتم تحقيق أهداف فرعية تشمل:

1. دراسة تحليلية لإستراتيجية التخصص القطاعي للمراجع الخارجي.
2. دراسة تحليلية لمبادئ حوكمة الشركات وربطها بدور مراجع الحسابات الخارجي.
3. مراجعة واقع إجراءات حوكمة الشركات في قطاع الأعمال السعودي.
4. دراسة تحليلية لآليات التخصص القطاعي لمراجع الحسابات لتفعيل إجراءات حوكمة الشركات بالمملكة.
5. الاختبار التطبيقي لمدى فاعلية التخصص القطاعي لمراجع الحسابات في إنجاح إجراءات حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية.

أهمية البحث

ترجع أهمية البحث إلى ما يلي:

- ندرة الأبحاث -في حدود علم الباحثيْن- التي تناولت الربط بين التخصص القطاعي لمراجع الحسابات ودورها في تفعيل عمليات حوكمة الشركات.
- إن دور مراجع الحسابات الخارجي أساس في عمليات الحوكمة؛ ولذا يجب الاهتمام بأي أبعاد من شأنها تحسين كفاءة هذا الدور، ومنها التخصص القطاعي للمراجع.
- بدون الاهتمام بالتخصص القطاعي لمراجع الحسابات قد يَفقد جزءًا مهمًّا من عوامل تفوقه وحصوله على حصة ملائمة من سوق خدمات المراجعة، وبالتالي يتضاءل دوره في

عملية الحوكمة كاتجاه مسيطر على معظم البلدان في القرن الحالي.
- افتقاد المراجع الخارجي لخاصية التخصص القطاعي قد يضعف من قدراته في مجال إنجاز المهام المكلف بها والملقاة على عاتقه طبقا لمبادئ الحوكمة، وبالتالي يصبح هناك شك في مدى تحقيق وفاعلية عملية الحوكمة.
- سيزيد التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي من اهتمام المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح بالمنشأة بالقوائم المالية والاعتماد عليها والاطمئنان إليها، عكس الحال في حالة وجود مراجع غير متخصص صناعيا في مجال عمل المنشأة.
- أهمية الاختبار التطبيقي والتحقق من أهمية دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تفعيل إجراءات حوكمة الشركات.

منهج البحث

لتحقيق أهداف البحث اعتمدت الدراسة على محورين هما:

- **محور نظري**: يقوم على المنهج الاستقرائي الاستنباطي؛ وذلك بالدراسة التحليلية لكل ما استطاع أن يحصل عليه الباحثان من مراجع لاستنباط الإجابة عن التساؤلات الواردة في موضوع البحث.
- **محور تطبيقي**: من خلال إجراء دراسة تطبيقية لتعرف أثر خصائص الوحدة الاقتصادية محل المراجعة وجودتها، واختبار الفروض الإحصائية التي سوف تستخدم في الدراسة.

محتويات البحث

تحقيقا لأهداف البحث يقسمه الباحثان إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: دراسة تحليلية لآليات عملية الحوكمة وعلاقاتها بدور مراجع الحسابات الخارجي.
- المبحث الثاني: دراسة تحليلية لإستراتيجية التخصص القطاعي لمراجع الحسابات.
- المبحث الثالث: آليات التخصص القطاعي لمراجع الحسابات لتفعيل إجراءات حوكمة الشركات.
- المبحث الرابع: الدراسة الميدانية.
- النتائج والتوصيات.
- مراجع البحث.

المبحث الأول: دراسة تحليلية لآليات عملية الحوكمة وعلاقتها بدور مراجع الحسابات الخارجي

تمهيد

ترتكز عملية الحوكمة على قاعدة أساسية هي وجود مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين الشركة ومساهميها وأصحاب المصالح، وتسعى إلى إيجاد الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة، وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة.

وتظهر أهمية الحوكمة فيما يلي (ميخائيل، 2005):

- محاربة الفساد الداخلي في الشركة والقضاء على الانحرافات وعدم السماح بتكرارها.
- تقليل الأخطاء إلى أدنى حد ممكن باستخدام آليات رقابة فعالة، تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء.
- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراجعة وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج.
- تحقيق أعلى قدر من الفعالية لمراجعي الحسابات الخارجيين والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلال والكفاءة والخبرة التي تمكنهم من إنجاز مهامهم بالشكل المطلوب.

وإذا ما تحققت تلك البنود نستطيع الحصول على ما تصبو إليه عملية الحوكمة، والذي يمكن تلخيصه في بندين أساسين هما:

- تحسين الكفاءة الاقتصادية وزيادة معدل النمو الاقتصادي.
- زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال بما ينعكس على تخفيض تكلفة رأس المال، فضلاً عن تشغيل نظام السوق بصورة فعالة.

وفي عام 1999 حدثت نقلة نوعية في تطوير مفهوم الحوكمة؛ حيث صدرت عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مجموعة من القواعد والمبادئ المطلوبة لأفضل الممارسات الإدارية والمالية في الشركات العامة تحت عنوان (OECD) Principles of Corprate Govermance

وشملت خمسة مبادئ كما يلي:
مبادئ (OECD) للحوكمة ومتطلباتها (مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2004)

المبدأ الأول: حماية حقوق المساهمين

وطبقا لهذا المبدأ يجب أن يوفر إطار حوكمة الشركات ما يلي:
- حماية حقوق المساهمين.
- آليات التصرف في حال عدم ضمان تلك الحقوق.

المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين

ينبغي أن تضمن عمليات الحوكمة المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمون الأجانب مع تعويضهم حالة انتهاك حقوقهم، علاوة على أنه يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح والشفافية، ويجب تأكيد أن يُطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة.

المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

ينبغي أن تضمن إجراءات حوكمة الشركات دور أصحاب المصالح من دائنين ومقرضين وموظفين كما يتضمنها القانون، بما في ذلك من تأكيد احترام حقوقهم، وإيجاد آليات لمشاركتهم، مع ضمان فرصة حصولهم على المعلومات المتصلة بذلك.

المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافية

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات الإفصاح الدقيق في التوقيت المناسب عن جميع الأمور المهمة المتعلقة بالشركة، وذلك فيما يتعلق بمركزها المالي والأداء المالي وحوكمة الشركة.

المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يضمن هيكل حوكمة الشركات مسؤوليات مجلس الإدارة وأن يضمن مساءلة الشركة والمساهمين للمجلس.

واقع إجراءات حوكمة الشركات في قطاع الأعمال السعودي

تمشيا مع الاتجاهات الدولية نحو إجراءات حوكمة الشركات، أصدرت هيئة السوق المالية بالمملكة بموجب القرار رقم (1-212-2006)، بتاريخ 21/ 10/ 1427هـ الموافق 12/ 11/ 2006م، لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية، والتي جاءت في مجموعة أبواب تناولت كل ما تنطوي عليه عملية الحوكمة وهي في إيجاز كما يلي (لائحة حوكمة الشركات السعودية، 2006):

الباب الأول: تضمن أحكاما تمهيدية وتعريفات شملت المقصود بالعضو المنتدب، العضو غير التنفيذي، أصحاب المصالح، التصويت التراكمي، مساهمي الأقلية وغيرها.

الباب الثاني: تناول حقوق المساهمين والجمعية العامة، شملها في المواد من الثالثة حتى السابعة.

الباب الثالث: تناول مبدأ الإفصاح والشفافية في المادتين الثامنة والتاسعة.

الباب الرابع: تناول مجلس الإدارة في المواد من العاشرة حتى الثامنة عشرة.

وقد اتضح للباحثيْن أن لائحة حوكمة الشركات كما وردت عن هيئة السوق المالية السعودية شملت كل ما ورد عن مختلف الهيئات المهتمة بالحوكمة، بل زادت عنها في المناقشات والمداولات التي تنظمها الهيئة بشكل مستمر بما يرتقي بتلك اللائحة، كما أن الهيئة جعلت بعض المواد التي وردت في اللائحة إلزامية كما يلي:
- أصدر مجلس الهيئة القرار رقم (1-36-2008) بتاريخ 12/ 11/ 1429هـ الموافق 10/ 11/ 2008م المتضمن إلزام الشركات المدرجة أسهمها في السوق المالية السعودية بالمواد التالية من لائحة حوكمة الشركات:
- المادة التاسعة المتضمنة الإفصاح والشفافية، وذلك ابتداء من أول تقرير لمجلس الإدارة يصدر عن الشركة من تاريخ القرار المذكور.
- الفقرتان (ج، هـ) من المادة الثانية عشرة المتضمنتان على التوالي: أن تكون أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين، وألا يقل عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين عن عضوين، أو ثلث الأعضاء أيهما أكثر، ابتداء من 2009م.

- المادة الرابعة عشرة المتضمنتة لجنة المراجعة ومسؤولياتها ابتداء من 2009م.

– أصدر مجلس الهيئة القرار رقم (1-10-2010) بتاريخ 30/ 10/ 1431هـ الموافق 16/ 3/ 2010م القاضي بأن المادة الخامسة عشرة من لائحة حوكمة الشركات والمتضمنة لجنة المراجعة إلزامية على الشركات المدرجة أسهمها في السوق المالية السعودية (تداول)، وذلك ابتداء من 1/ 1/ 2011م.

– أصدر مجلس الهيئة القرار رقم (1-33-2011) بتاريخ 3/ 12/ 1432هـ الموافق 30/ 3/ 2011م، والذي يقضي بأن تصبح الفقرة (ب) من المادة العاشرة من لائحة الحوكمة والمتضمنة وضع أنظمة وضوابط للرقابة الداخلية والإشراف عليها إلزامية على الشركات المدرجة أسهمها في السوق المالية السعودية (تداول) ابتداء من 1/ 1/ 2011م.

علاقة الحوكمة بدور مراجع الحسابات الخارجي

بدراسة مبادئ الحوكمة سالفة الذكر نجد أن كلا منها يعمل في إطار الهدف الأساس له، بجانب دعمه لمبدأ الإفصاح والشفافية بما يحول دون وقوع الأطراف المختلفة المتعلقة بالشركة في مخاطر الغش والخداع وعدم المصداقية، وهذا ما يبرز ويقوي دور مراجع الحسابات الخارجي، باعتباره الجهة الأساس المنوط بها الحكم على مصداقية وشفافية القوائم المالية وما تحتوي عليه من معلومات.

كما أن مبادئ الحوكمة توجب ضرورة أن يوفر إطار حوكمة الشركات الالتزام بإجراء مراجعة سنوية من قِبل مراجع مستقل كفء ومؤهل بغرض تقديم تأكيد موضوعي خارجي لمجلس الإدارة والمساهمين حول مدى عدالة عرض القوائم المالية وأداء الشركة في جميع جوانبها المهمة.

كما أن مبدأ الإفصاح والشفافية تطلب ضرورة أن يكون المراجعون مسؤولين أمام المساهمين، كما يجب أن يتحملوا المسؤولية أمام الشركة فيما يتعلق بممارسة وبذل العناية المهنية الواجبة في أداء مهمة المراجعة.

ويرى الباحثان أن ما تضمنته مبادئ الحوكمة الصادرة عن (OECD) فيما يتعلق بدور مراجع الحسابات الخارجي لا يخرج عن مسببات الطلب على خدمات المراجع الخارجي المتمثلة فيما يلي (بلال، 2005):

- الحد من مشاكل الوكالة الناتجة عن التعارض الفعلي أو المحتمل في المصالح بين الإدارة بصفتها مسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبين مستخدمي تلك القوائم.
- الرغبة في زيادة الثقة فيما ورد بالقوائم المالية من معلومات حتى نصل إلى صحة القرارات التي تبنى على تلك المعلومات.
- عدم قدرة مستخدمي المعلومات الواردة في القوائم المالية على تقدير مدى جودة تلك المعلومات، وبخاصة حالة تعقد الموضوعات التي ترتبط بها تلك المعلومات.
- بُعد مستخدمي المعلومات عن موضوع المعلومات والقائمين على إعدادها، مما يصعب مهمتهم في الحكم على جودة تلك المعلومات.

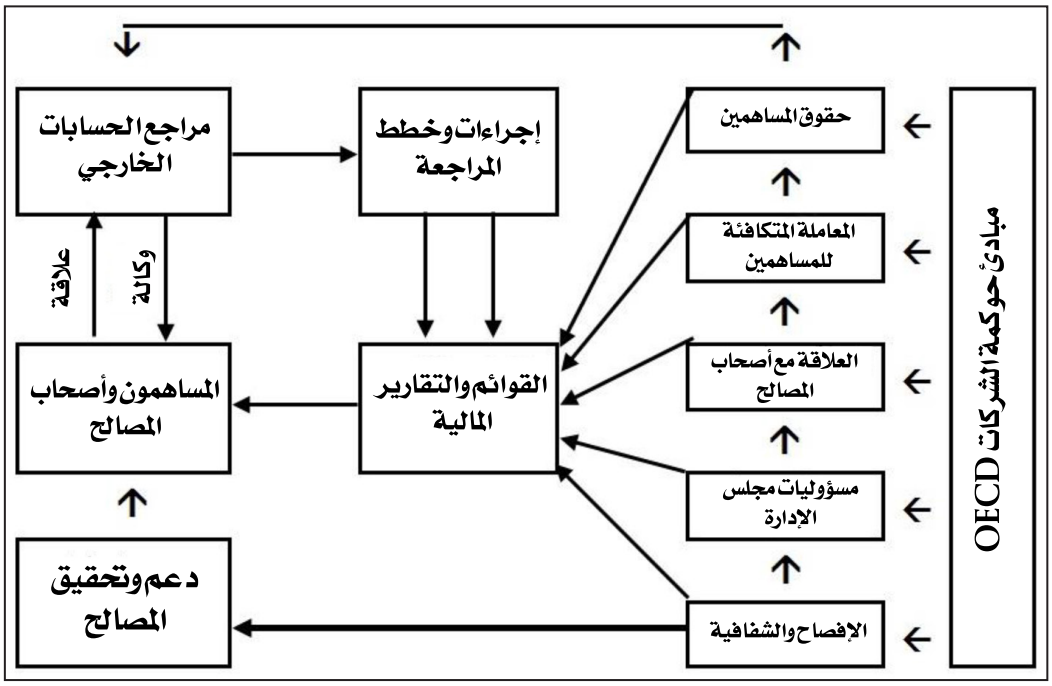
وحتى يحافظ مراجع الحسابات الخارجي على مكانته ودوره في المجتمع عليه أن يعمل جاهدا على تحقيق مسببات الطلب على خدماته من ناحية، ومن ناحية أخرى أن يتوافق مع مقتضيات عمليات حوكمة الشركات، وأن يقوم بدور كامل شامل لا يركز فيه على مصالح المساهمين دون غيرهم، بل الاهتمام بمصالح جميع الأطراف ذات المصلحة، وأن يحدد لكل هذه الأطراف مدى التزام الشركة وإدارتها بما هو متوقع منها.

ويؤكد Watts and Zimmerman (1988) هذه النظرة إلى دور المراجع؛ بقولهما إنه لن يكون للمراجعة التي يتولاها المراجع أية قيمة للأطراف الأخرى إلا إذا توقعت تلك الأطراف أن احتمال قيام المراجع بالتقرير عن أي انحراف عن التعاقد إذا حدث لن يكون مساويا للصفر، وبعبارة أخرى فإن تصديق المراجع على القوائم المالية لن ينتج أثره في سوق رأس المال إلا إذا توقع السوق تخفيض المراجع لتكلفة الوكالة، بما يعني أن أي انحراف عن التعاقد سيتم التقرير عنه.

ويمكن تلخيص دور المراجعة الخارجية في عملية الحوكمة فيما يلي:

- إضفاء المصداقية على مضمون الرسالة المحاسبية ومحتواها وشكلها.
- تخفيض تكاليف الوكالة إلى أدنى حد ممكن.
- مواجهة مشاكل التحلل الخلقي الناتجة عن التعارض بين مصالح الإدارة والملاك ومختلف الأطراف ذات المصالح بالشركة.

ويمكن تمثيل علاقة المراجع الخارجي بالإجراءات الحاكمة للشركات كما هو موضح في الشكل رقم (1).



شكل رقم (1): العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات ومراجع الحسابات الخارجي

المبحث الثاني: دراسة تحليلية لإستراتيجية التخصص القطاعي لمراجع الحسابات

تمهيد

عمدت الكثير من المهن السائدة في مجتمعاتنا منذ أمد طويل إلى السعي نحو التخصص الدقيق في الأعمال كأداة لتحقيق الارتقاء ورفع كفاءة الأداء المهني. ومهنة المراجعة كواحدة من المهن المهمة المتواجدة بشكل كبير في كل المجتمعات كانت لفترة قريبة بعيدة عن مسألة التخصص هذه، إلا أن الحقيقة التي أصبحت أكثر أهمية منذ نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي هي أن منشآت الأعمال محل المراجعة أصبحت معقدة بشكل متزايد إلى الحد الذي دفع البعض إلى القول «بأنه يمكن المجادلة على أن التعقيد المتزايد للحياة التجارية قد سبق التقدم في تكنولوجيا المراجعة، وربما يمكن القول إن بعض الشركات قد أوشكت أن تكون غير قابلة للمراجعة بسبب طبيعة أعمالها مما يجعل من الصعب على المراجع أن يقرر ما إذا كانت تأكيدات الإدارة تعد شرعية، أو ما إذا كانت تلك التأكيدات المحددة قد تم عملها على نحو صحيح بخصوص المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية» (لطفي، 2002).

ومن هذه الزاوية يأتي التخصص القطاعي لمراجع الحسابات ليمثل أحد الأبعاد المهمة التي تمكن مراجعي الحسابات من ربط أنفسهم مع الخصائص المحددة للعملاء واحتياجاتهم الخاصة، كما أصبحت الحاجة ملحة إليه في الآونة الأخيرة، نتيجة انهيار بعض الشركات العملاقة كشركة أنرون للطاقة وشركة أرثر أندرسون للمراجعة وحدوث اختلاسات كبيرة في شركة ورلدكوم للاتصالات وشركة بارموليت الأوربية للأغذية، ومن ثم ثارت التساؤلات حول دور مهنة المراجعة حول هذه الأزمات، وانخفاض مصداقية القوائم المالية بشكل عام، فعملت الجهات المهنية والتنظيمية والأكاديمية على دراسة سبل الارتقاء بالخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات لتعزيز مصداقية التقرير المالي (القشي، 2005) ويعد التخصص القطاعي لمراجع الحسابات أحد محاور هذا الارتقاء.

ماهية التخصص القطاعي لمراجع الحسابات

يقصد بالتخصص القطاعي لمراجع الحسابات قيام المراجع بالتخصص في أداء عمليات المراجعة لشركات تتبع قطاع صناعي أو خدمي واحد،

كأن يتولى مراجع أو مجموعة مراجعين مراجعة الشركات التي تعمل في مجال الأسمنت وغيرها من الشركات الغذائية أو الصناعات الإلكترونية وهكذا...، مع تأكيد أن لكل قطاع من هذه القطاعات خصائص فنية ترتبط بأنشطته قد تختلف عن القطاعات الأخرى، وبذلك يظهر لنا تصنيف واضح للمراجعين حسب القطاعات التي يتولون مراجعة حساباتها.

وبهذا يعد التخصص أحد مداخل التطوير في ممارسة مهنة المراجعة لمواجهة التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال الحديثة والبيئة التنظيمية المرتبطة بممارسة المهنة، كما يعد التخصص أحد مداخل تحقق الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق، ويتنوع التخصص في المراجعة بين تخصص مكتب المراجعة نفسه في قطاع صناعي معين، أو تخصص شركاء المراجعة في مكتب المراجعة (عوض، 2006؛ Wieteke and Marleem، 2012).

والتخصص القطاعي للمراجع بهذا الشكل يضمن بلا شك تحقق تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات، وفي هذا الإطار يعمل مراجع الحسابات على القيام باستثمارات تهدف إلى تطوير المعارف والخبرات المتعلقة بقطاع صناعي محدد للحصول على معرفة معمقة بخصائص وطبيعة العمليات التجارية والصناعية في هذا القطاع، ويصعب على المنافسين من غير المتخصصين امتلاكها، مستفيدا من اقتصاديات الحجم الكبير.

مداخل التخصص القطاعي لمراجع الحسابات

المتتبع للفكر المحاسبي السائد حول التخصص القطاعي لمراجع الحسابات يجد أن الباحثين اعتمدوا على مدخلين بشكل عام لقياس هذا التخصص هما (عوض، 2006):

مدخل الحصة السوقية

يعتمد هذا المدخل في تحديد التخصص القطاعي للمراجع على أساس مدى سيطرة المراجع على عمليات المراجعة في خط صناعي أو خدمي معين؛ فالمراجعون الذين يسيطرون على حصة سوقية أكبر في قطاع محدد هم الأكثر امتلاكا للمعارف والخبرات لهذا القطاع.

وفي ظل تكرار أداء المراجع لعمليات المراجعة لقطاع صناعي بعينه تُبنى وتنمو الخبرة في هذا المجال وتتزايد الحالات التي يتولى مراجعتها، أي إن حجر الزاوية في هذا المدخل لتحديد مدى التخصص من عدمه هو السيطرة والتركيز في نوع محدد من القطاعات الصناعية دون غيره؛ بحيث يوجه المراجع استثماراته المهمة لتطوير أساليب وخطط وتقنيات مراجعة خاصة بهذا القطاع (Owhoso *et al*, 2002).

وقد توصلت إحدى الدراسات Ferguson *et al*. (2003) إلى أنه انطلاقا من الحصة السوقية للمراجع عندما يتبنى المكتب إستراتيجية التخصص القطاعي فإن كلاً من المراجعين من ذوي الخبرات الطويلة وكذلك الأقل خبرة يوحدون جهودهم ويتكاملون بما يؤدي إلى ارتفاع درجة جودة عملية المراجعة.

وقد أثار أحد الباحثين Ferguson *et al*. (2003) في هذا الصدد تساؤلا حول حدود الحصة السوقية: هل على المستوى المحلي (مدينة محددة)، أو المستوى الموطن (الوطن ككل)، أو المستوى الدولي؟ وقد توصل إلى:

كلما توسعنا في مدى الحصة السوقية من مجرد المدينة إلى الموطن إلى المستوى الدولي أعطى ذلك مؤشرا واضحا على صلاحية مدخل الحصة السوقية كأساس للحكم على تخصص المراجع.

يتم تصنيف التخصص القطاعي للمراجع على أساس الحصة السوقية إلى مراجعين رواد في التخصص القطاعي على مستوى الدولة والمدينة، ومراجعين على مستوى المدينة فقط، ومراجعين على مستوى الدولة فقط، ومراجعين ليسوا متخصصين صناعيا لا على مستوى الدولة ولا المدينة.

مدخل حصة المحفظة

يرتكز هذا المدخل في تحديد التخصص القطاعي لمراجع الحسابات على التوزيع النسبي للخدمات التي يؤديها المراجع، والمجال الذي يحظى بنسبة أكبر من الخدمات (وبالتالي يحقق منه المراجع أعلى أتعاب) يعد مجال تخصص المراجع.

ويفترض هذا المدخل أنه من خلال ملاحظة توزيع أتعاب المراجعة على القطاعات الصناعية المختلفة يمكننا الاستدلال على تخصص المراجع؛ فالقطاعات الصناعية لعملاء المراجع التي تمثل

الحصة الأكبر في المحفظة تشكل الصناعات التي قام المراجع بتطوير قاعدة معرفة فيها، كما أن الحصص الكبيرة في المحفظة تعكس الاستثمارات الكبيرة التي قام بها المراجع لتطوير تقنيات وأساليب مراجعة ترتبط بطبيعة هذا القطاع الصناعي.

وفي ظل هذا المدخل، فالمراجعون الذين يعدون متخصصين في قطاع صناعي بعينه هم الذين يحققون أكبر أتعاب من هذا القطاع، وبالتالي فهم يكرسون مواردهم وجهودهم لتطوير معارفهم وخبراتهم في هذا القطاع (Neal and Riely, 2004).

ويرى الباحثان أن الخوض في تفاصيل المدخل المستخدم في تحديد ماهية التخصص القطاعي للمراجع ليس بالأمر الضروري؛ حيث إن كلا المدخلين عليه بعض المآخذ.

فمدخل الحصة السوقية الذي يعد هو المدخل المسيطر على معظم الدراسات البحثية في مجال التخصص القطاعي للمراجع يؤخذ عليه ما يلي:

أ. هناك احتمال أن تنخفض عائدات مكتب المراجعة نتيجة التخصص في قطاع معين دون غيره.

ب. حاجة هذا النوع من التخصص إلى مبالغ ونفقات كبيرة في سبيل تطوير المهارات والخبرات وتقنيات المراجعة المتعلقة بالقطاع الصناعي محل التخصص.

أما مدخل حصة المحفظة فيؤخذ عليه ما يلي:

أ. أنه لا يعكس الجهد المبذول من جانب المراجع في سبيل تنمية مهارات وتقنيات وخبرات مراجعة قطاع صناعي بعينه، علاوة على أن المكاتب الكبيرة والتي يتولى كل منها مراجعة عدة قطاعات صناعية مختلفة لا نستطيع تحديد ماهية تخصصها (Balasm, 2003).

ب. حالة خروج المراجعين عن الموضوعات الأكثر تخصصا إلى مجال خدمات أخرى غير متخصصين فيها. فكل من المراجعين ذوي الخبرات العالية والأقل خبرة تنخفض قدرتهم وفاعليتهم المهنية، ويفتقدون الكثير من قدراتهم المهنية على اكتشاف التلاعب والغش في القوائم المالية (Owhoso *et al.*, 2002).

ولذلك ما نعنيه بالتخصص القطاعي للمراجع هنا هو اتجاه المراجعين وشركات المراجعة نحو تركيز أنشطتها على أساس من التخصص القطاعي؛ وذلك بهدف السعي نحو تقديم خدمات بمستوى عال من الكفاءة، وزيادة درجة ثقة المراجع الخارجي في أدائه، بما ينعكس في النهاية على جودة ودقة عملية المراجعة.

ونظرًا لأن إستراتيجية التخصص القطاعي تعتمد في نجاحها على كبر حجم شركة المراجعة وارتكازها على توافر عدد كبير من المراجعين ذوي الخبرات والتخصصات المختلفة؛ فهذا ما سيدفع شركات المراجعة نحو المزيد من حالات الاندماج بهدف توفير القدرات البشرية القادرة على إنجاح إستراتيجية التخصص هذه، ومواجهة عوامل المنافسة المتزايدة ومتغيرات العولمة الاقتصادية والاجتماعية والمهنية.

تقييم مدى منفعة التخصص القطاعي للمراجع الخارجي

يقصد الباحثان بتقييم منفعة التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الوقوف على مزايا وعيوب هذا التخصص؛ وذلك من وجهة نظر طرفين هما المراجع نفسه القائم بعملية المراجعة، والأطراف المهتمة بالشركة من المساهمين أو المستثمرين أو البنوك أو الدائنين، وهم المستفيدون من عملية المراجعة، ويتناول الباحثان ذلك فيما يلي:

تقييم منفعة التخصص القطاعي من وجهة نظر المراجع الخارجي (القائم بالمراجعة)

المزايا المحققة لمراجع الحسابات من التخصص القطاعي:

- يؤدي التخصص القطاعي لمراجع الحسابات إلى تدعيم قدرته على الحصول على حصص مناسبة في سوق خدمات المراجعة الخارجية، باعتبار أن التخصص وما يحتوي عليه من قدرات ومهارات وتقنيات سيمثل أداة جذب لعملاء المراجعة (Gramling and Dan, 2001)
- تحسين مستوى أداء خدمات المراجعة، وبالتالي الارتقاء بمستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة. وتلك المنافسة ستعتمد على المهارات والقدرات وليس تدْنية الاتعاب أو غيرها من الأساليب التي لا تتمشى مع قواعد وسلوكيات مهنة المراجعة (Chung and Sanjay, 2000).
- اتباع إستراتيجية التخصص القطاعي في مجال

المراجعة الخارجية أحد المحاور المهمة لإمكانية استكمال مهمة تخطيط عمليات المراجعة الخارجية؛ حيث يعمل على زيادة قدرة المراجع على اكتشاف المخاطر بأنواعها المختلفة (لبيب، 2005).

- يؤدي التخصص القطاعي لمراجع الحسابات إلى تدعيم قدرته على الحصول على الفهم الكافي لأنشطة الوحدة والمعلومات المرتبطة بها مما يقلل من عملية الرجوع إلى الإدارة في طلب تلك المعلومات، الأمر الذي يدعم استقلاله.

الأثر السلبي المتوقع للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

- التهديد المحتمل لاستقلال وموضوعية المراجعين الخارجيين؛ حيث من المتوقع أن يتزايد اعتماد المراجعين على عملائهم في نشاط اقتصادي معين، والدخول معهم في خدمات بخلاف مهمة المراجعة الخارجية Non - audit services.
- قد يشكل التخصص القطاعي للمراجع أحد قيود الطلب على المراجع المتخصص؛ حيث إن الشركات صغيرة الحجم قد تفضل وجود علاقات شخصية مع المراجع الذي لديه قاعدة من العملاء أو الشركات صغيرة الحجم بشكل أكبر من المراجع الذي يعرض تخصصا صناعيا بشكل عام (عوض، 2006).
- قد تمثل مشكلة تسرب المعلومات إلى المنافسين أحد قيود التخصص القطاعي للمراجع والتي قد تحول دون ارتباط المراجع مع الشركة ومنافسيها في القطاع الصناعي نفسه.

وبتقييم الباحثيْن للمزايا والآثار السلبية للتخصص الصناعي على المراجع نفسه، يرى الباحثان أن المزايا تفوق كثيرا الآثار السلبية، وخاصة إن كانت تلك الآثار محتملة ولن يكون لها وجود ما دام المراجع قد يلتزم بقواعد وسلوكيات وآداب المهنة، كما أن التخصص القطاعي قد يدعم ويفعل الاستقلال والموضوعية للمراجع وليس العكس، كما أن هروب المنشآت الصغيرة لن يمثل مشكلة لاعتماد المكاتب المتخصصة صناعيا على قطاعات صناعية ضخمة من ناحية، ومن ناحية أخرى ستتجه تلك المنشآت إلى مكاتب لديها خبرة بأنشطة متعددة ولكنها غير متخصصة صناعيا.

تقييم منفعة التخصص القطاعي من وجهة نظر أصحاب المصالح (المستفيدين)

أصحاب المصالح هنا هم المساهمون والملاك والمستثمرون الحاليون والمرتقبون الذين يرتبطون مع الشركة بعمليات استثمار أو يفكرون في الارتباط معها بتلك العمليات، ويمكن إبراز ذلك فيما يلي:

المزايا المحققة لأصحاب المصالح من التخصص القطاعي للمراجع:

انطلاقا من أن مصالح هؤلاء الأطراف تعتمد على مدى صحة ما تحتوي عليه القوائم المالية من معلومات وعدم وجود أي تحريف أو تلاعب بها مع الأخذ في الحسبان عدم درايتهم في معظم الحالات بطبيعة أعمال الشركة محل الاستثمار، فإن مزايا التخصص القطاعي للمراجع تشمل:

أ. يؤدي تخصص المراجع في قطاع صناعي معين إلى زيادة قدرة المراجع على تقدير وتوقع الخطر الحتمي المرتبط بطبيعة أعمال القطاع، ولا شك أن هذه القدرة تزداد عند المراجع غير المتخصص مما ينعكس على أصحاب المصالح (Taylor, 2000).

ب. يستطيع المراجع المتخصص في قطاع صناعي معين أن يعدل ويطوع إجراءات المراجعة بالشكل الذي يصل إلى جودة تلك الإجراءات وضبطها زمنيا وتنفيذيا وفقا لبرنامج المراجعة النهائي (Gramling and Dan, 2001).

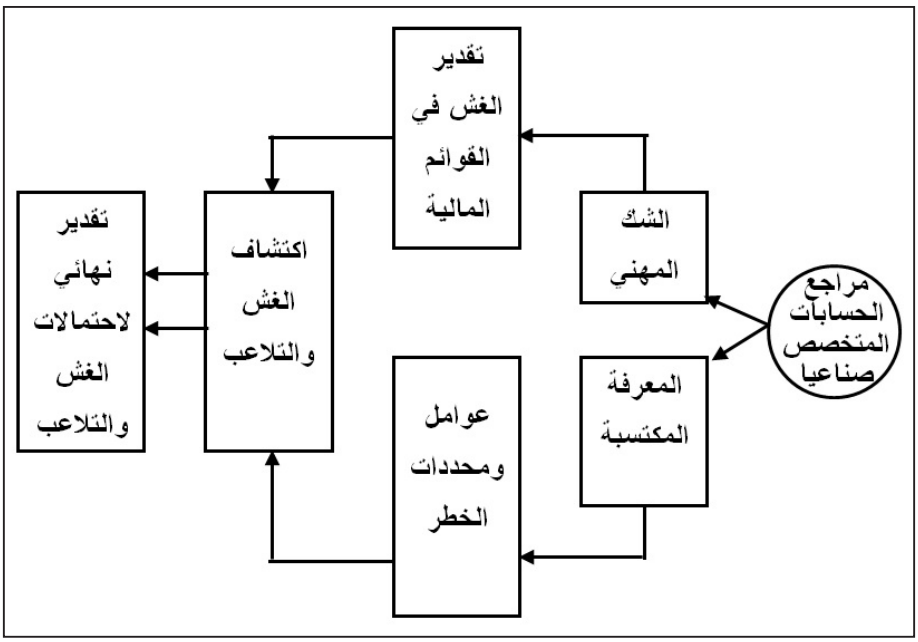
ج. ينعكس التخصص القطاعي للمراجع على جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة بشكل أفضل من المراجع غير المتخصص، وهذا من شأنه الانعكاس على عملية المراجعة ودقة ومصداقية القوائم المالية التي سيعتمد عليها أصحاب المصالح.

د. يؤدي التخصص القطاعي لمراجع الحسابات في قطاع معين إلى توافر نوع من الاتصال أو الحساسية لقرارات عملية المراجعة مما يسهل مهمة المراجع في حصر وتحديد نقاط التلاعب أو التحريف ويقلل من احتمالات الغش في تلك القوائم.

هـ. ليست هناك آثار سلبية متوقعة على أصحاب المصالح من تخصص المراجع، ولا سيما التي سبقت الإشارة إليها في النقطة السابقة، ولكنها لا تشكل عائقا، بل إن المزايا

تفوق بكثير أية أضرار متوقعة.

ويعكس الشكل رقم (2) أثر التخصص القطاعي لمراجع الحسابات على تفعيل عمليات المراجعة، وتحديد المخاطر، وكشف الغش.



شكل رقم (2): أثر التخصص القطاعي للمراجع على الخبرة والمعرفة المكتسبة في اكتشاف الغش والتلاعب
(اعداد الباحثين اعتماداً على Durlahi *et al*., 2002)

المبحث الثالث: آليات التخصص القطاعي لمراجع الحسابات لتفعيل الإجراءات الحاكمة للشركات

تمهيد

لعل من المنطقي التسليم بأن الدور المرتقب لمراجع الحسابات الخارجي في ظل عملية الحوكمة هو تخفيف حدة التعارض بين مصالح الملاك والإدارة، والحد من مشاكل عدم تماثل المعلومات، ومواجهة مشاكل التحلل الخلقي، وهذا كله لن يتحقق إلا من خلال قيام المراجع بإضفاء صفة المصداقية على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

فإذا كانت حوكمة الشركات تسعى إلى توفير إطار متكامل يضمن تحقيق الإفصاح والشفافية وحماية حقوق المتعاملين مع المنشأة، فإن مراجع الحسابات الخارجي هو المسؤول عن إبداء الرأي الفني في مدى تحقق كل ما تصبو إليه عملية الحوكمة.

وقد أكدت عدة دراسات مثل (Demirag and Wright, 2002; Deming and Russell, 2000) والتي اهتمت بهذا الشأن أن فاعلية نظام الحوكمة في أية دولة لا يعتمد فقط على إعداد الأنظمة والتشريعات وصياغتها بل يتجاوز ذلك إلى وجود تفاعل بين الأنظمة الخارجية والداخلية المنظمة لأعمال الشركات من ناحية ولجان المراجعة والإدارة التنفيذية والمراجعين الخارجيين من ناحية أخرى.

وقيام مراجع الحسابات بدوره في ظل هذه المتطلبات يستوجب العمل على تحسين دوره وآليات تنفيذه لهذا الدور بشكل كفء، وما لم يضطلع بهذا الدور وتلك الآليات ستتعرض مهنة المراجعة الخارجية للتدخل الحكومي، والذي بدأ في الولايات المتحدة الأمريكية في 30 يوليو عام 2002م، بقانون (Sarbanes - Oxley)، الذي أصدره مجلس الشيوخ الأمريكي، والذي نص صراحة على منع مراقبي الحسابات الخارجيين من القيام بتقديم أنواع محددة من الخدمات بخلاف مهام المراجعة لعملاء المراجعة الخارجيين (لبيب، 2005).

وحتى نستطيع الحكم على دور التخصص القطاعي للمراجع في تفعيل إجراءات حوكمة الشركات يجب علينا أولاً استعراض توقعات المستفيدين من عمليات المراجعة الخارجية من المراجع، ثم نناقش أثر التخصص على تلك التوقعات.

توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة لدور المراجع في ظل الإجراءات الحاكمة للشركات

تعد توقعات المستفيدين من عمليات المراجعة لدور المراجع الخارجي الأساس الذي يتم من خلاله الحكم على مدى قيام المراجع بدوره في عملية الحوكمة وتحقيقه للأهداف المرجوة منه، وتشمل تلك التوقعات ما يلي: (بلال، 2005):

قدرة المراجع على تقديم رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وهذا يتضمن:

- تقييم بنود المركز المالي والقوائم المالية المختلفة.
- تقييم مدى كفاية وفاعلية الإفصاح في القوائم المالية والإيضاحات المتممة.

قدرة المراجع على التخطيط الجيد لعملية المراجعة والتقييم الجيد للمخاطر وهذا يتضمن:

- قناعة المستخدمين وأصحاب المصالح بقدرة المراجع على وضع إجراءات المراجعة التي تتناسب ومختلف الأنشطة للوحدة الاقتصادية من خلال فهمه الجيد لها.
- قدرة المراجع المتخصص على التقدير الجيد لمخاطر النشاط.

قدرة المراجع على فهم المعلومات غير المالية المرتبطة بالوحدة الاقتصادية

حيث يتوقع المستفيدون من خدمات المراجعة قدرة المراجع المتخصص قطاعيا في نشاط الوحدة على الفهم والتقييم الجيد للمعلومات غير المالية التي قد تمثل أهمية كبيرة لهم.

قدرة المراجع على كشف الغش والتلاعب وكشف الأساليب التي قد تلجأ إليها الإدارة في عمليات إدارة الربحية وهذا يتضمن:

- قناعة المستخدمين وأصحاب المصالح بأن القوائم التي تمت مراجعتها من خلال المراجع الخارجي كافية للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- إقرار المراجع بأن الإدارة استخدمت جميع الوسائل اللازمة لحماية أصول وممتلكات المنشأة وحفظها من السرقة، وإقراره بأي انحراف حدث بهذا الخصوص.
- قيام المراجع بالبحث عن أية تحريفات جوهرية متعمدة أو غير متعمدة والتقرير عنها متى اكتشفت.
- قيام المراجع ببذل العناية المهنية الواجبة في القيام بإجراءات المراجعة ووضع الخطط الكفيلة بكشف الغش والتلاعب وتحديد المخاطر.

قدرة المراجع على الحكم على مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار في نشاطها وهذا يتضمن:

- أن يتولى المراجع في كل عملية مراجعة تقييم مدى وجود شك جوهري حول مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار لفترة زمنية معقولة.
- أن يتولى المراجع تقييم مدى كفاية الإفصاح حول قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار كشركة قائمة.
- أن يتبنى المراجع التقرير المستند إلى فقرة إيضاحية؛ حيث يدرج فيها أي شك جوهري في المقدرة على الاستمرار.

خصوصا وأن تلك المطالب مؤيدة بآراء المجامع العلمية كمجمع المحاسبين الأمريكي عندما أصدر عام 1988م قائمة معايير المراجعة متضمنة المعيار 59 حول الاستمرار، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في المعيار رقم 570 (ISA 570) المتعلق بالاستمرار[1].

وعلى مراجع الحسابات الخارجي في هذا الشأن السعي نحو:

1. الوفاء بالالتزامات المهنية من حيث تقديم خدمات وفقا لأعلى مستوى من الجودة بما يضمن الوفاء بتوقعات المستفيدين على النحو السابق بيانه.
2. تدعيم ثقة الجمهور من خلال الاهتمام بالمستويات الرفيعة للأداء.

التخصص القطاعي لمراجع الحسابات وتفعيل إجراءات الحوكمة

إن جوهر عملية المراجعة يعتمد على كل من مفهوم المخاطر ومفهوم حوكمة الشركات معا (عقدة، 2005م)؛ وذلك لأن التخطيط للمراجعة

(1) سيتم تناول تلك المعايير في مراحل لاحقة من هذا البحث.

يتطلب:

- الفهم الكافي لنشاط العميل والبيئة التي يعمل فيها بما يتضمنه ذلك من تعرف أسلوب الإدارة وكيفية تطبيق معايير الحوكمة من خلال هذا الأسلوب.
- تقدير المخاطر التي تتعرض لها شركة العميل والتي قد تؤثر عليه كمشروع مستمر، فضلاً عن احتمال ظهور بنود القوائم المالية بصورة مضللة.

ويمكن القول إن المراجعين الذين لديهم خبرة في صناعة معينة عادة ما يملكون قدرا من المعرفة عن هذه الصناعة، وبالتالي تكون لديهم القدرة على اكتشاف غش القوائم المالية عن غيرهم من المراجعين غير المتخصصين، وقد أشارت إحدى الدراسات أن معرفة المراجع بصناعة العميل تحسن من تقديره لمخاطر المراجعة وتؤثر في طبيعة ونوعية التغيرات التي يدخلها على إجراءات المراجعة المخططة وموازنة الوقت، كما أن المراجعين المتخصصين لديهم سرعة في الاستجابة لتقديراتهم عن خطر المراجعة بعكس المراجعين غير المتخصصين (لبيب، 2005).

تحسين قدرة مراجع الحسابات على تخطيط عملية المراجعة وكشف الغش والأخطاء

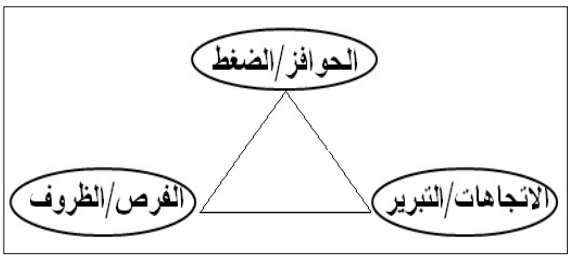
يشير مصطلح الغش إلى أعمال متعمدة من جانب أحد أفراد الإدارة أو العاملين أو غيرهم وتؤدي إلى تحريف في القوائم المالية. وقد يتضمن الغش أيا من:

- التزوير أو إجراء تغييرات في السجلات أو المستندات.
- اختلاس الأصول ومحاولة التغطية على ذلك.
- حذف تأثير بعض العمليات من السجلات والمستندات وسوء تطبيق السياسات المحاسبية بشكل متعمد.
- تسجيل معاملات وهمية.

أما مصطلح الخطأ فيشير إلى فعل غير متعمد ولكنه يؤدي إلى تحريف في القوائم المالية ويشمل:

- الأخطاء المحاسبية والكتابية والحسابية.
- السهو أو إساءة فهم الحقائق.
- سوء تطبيق السياسات المحاسبية بشكل غير متعمد.

وفي وصف المعيار رقم 99 من معايير المراجعة الأمريكية للغش (SAA 99) حُددت ثلاثة مواقف للغش تنتج قوائم مالية مضللة أطلق عليها مثلث الغش The Fraud Triangle، ويوضح الشكل رقم (3) مكونات هذا المثلث (AICPA, 2002):



شكل رقم (3): مثلث الغش

وتعني أطراف هذا المثلث أنه لوقوع التلاعب والغش يلزم لدى مرتكبه دافع أو حافز لارتكابه، أو أنه يتعرض لضغوط تجعله يتجه لارتكاب التلاعب، ولكي يتحول هذا الدافع إلى واقع يجب أن تكون هناك إمكانية أو فرصة لذلك، بمعنى أن تكون آليات ووسائل الرقابة الداخلية المطبقة ضعيفة، والفرد الذي يتوافر له دافع وفرصة لارتكاب الغش إذا ما كان قادرا على تبرير الغش فإن احتمال ارتكابه الغش سيكون كبيرا.

ويرى الباحثان أن مكونات مثلث الغش هذه لها ارتباط وثيق بطبيعة الصناعة التي تعمل بها المنشأة محل المراجعة كما يلي:

الحوافز/ الضغوط

ترتبط الحوافز الدافعة للغش بطبيعة الصناعة كحالة وجود عوامل تهدد الاستقرار المالي أو الربحية مثل التدفقات النقدية السالبة المتكررة من الأعمال أو عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية بسبب التغيرات في التكنولوجيا وتقادم المنتج ووضع الشركة بين الشركات المنافسة.

الفرص/ الظروف

توفر طبيعة الصناعة أو أعمال الشركة فرصا لإعداد قوائم مالية مضللة يمكن أن تنشأ من عمليات جوهرية لأطراف ذوي علاقة ليست في مسار العمليات العادية أو على شركات غير مُراجعة أو تمت مراجعتها عن طريق مكتب مراجعة آخر، أو عمليات تتم في بيئات أخرى أو تم أداؤها عن طريق اتفاقيات دولية تختلف في بيئة الأعمال والثقافة (Robinson, 2004).

التبريرات/ الاتجاهات

توفر طبيعة الصناعة إمكانية التبريرات؛ كأن يتم التبرير بالمبادئ المحاسبية التي تم اختيارها لتناسب طبيعة الصناعة، أو التبرير بالرغبة في تدنية الأرباح المفصح عنها أو تقليلها لأسباب ترتبط بأسعار الأسهم أو بالأعباء الضريبية.

أي إن طبيعة الصناعة ستؤدي دورا مهما في محاور عمليات الغش والتلاعب، وهذا يتفق مع مضمون ما دعا إليه معيار المراجعة الدولي رقم 240 (IAS. No. 240) عندما استهدف توفير إرشادات بشأن مسؤولية المراجع عن اكتشاف التلاعب والغش والأخطاء عند مراجعة القوائم المالية، وأوضح أن القوائم المالية الاحتيالية تحتوي على تحريفات واستبعادات لمبالغ أو إفصاحات لخداع مستخدميها، وأن هذه القوائم يمكن أن تتضمن الخداع Deception المحكم الذي يصعب تحديده أو تتبعه.

أي إن كفاءة المراجع في كشف الغش والاحتيال ترتبط ارتباطا وثيقا بخبرته المهنية وخاصة معرفته بصناعة العميل وما تنطوي عليه من عمليات فنية وتشغيلية (Moyes, 2002).

ومن خلال المراجع المتخصص صناعيا ستزداد إمكانية كشف الغش والتلاعب، وهذا ما أكدته إحدى الدراسات الميدانية Carcello and Albert (2004) التي أثبتت أن هناك علاقة عكسية بين التخصص القطاعي للمراجع وقيام شركات الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة وأن احتمالات حدوث احتيال في التقارير المالية تقل في حال تخصص المراجع في نشاط العميل نفسه عما هو عليه في حال عدم تخصصه.

إن إلمام مراجع الحسابات بخصائص شركة العميل محل المراجعة سيدعم قدرته على كشف الغش والتلاعب، مما يمكن مستخدمي القوائم المالية من الحصول على قيمة مضافة ممثلة في الاطمئنان إلى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، خاصة بسبب غش الإدارة مما يحقق ما يلي: (علي، 2001؛ Firth and Tan, 2003)

- زيادة ثقة المستخدمين في مهنة المراجعة.
- زيادة الثقة في سياسات وآليات الرقابة الداخلية.
- اطمئنان المتعاملين في سوق الأوراق المالية خاصة المستثمرين المحتملين في الأوراق المالية والمقرضين إلى كفاءة مراجع الحسابات، وهذا ما تصبو إليه عملية الحوكمة.

تحسين قدرة مراجع الحسابات على الحد من قدرة الإدارة على ممارسة أساليب إدارة الربحية

يقصد بأساليب إدارة الربحية التلاعب في الأرقام لإعطاء انطباع مغاير لأداء المنشأة وهو ما يطلق عليه المحاسبة الابتداعية أو الاحتيالية وعادة ما ينتج عن ذلك تقارير مالية مخادعة قد تحتوي على تحريف في القوائم المالية أو إغفال أو إدراج قيم معينة أو عدم الإفصاح عن معلومات ضرورية، وتتعدد صور تلك الممارسات ومنها:

أ. ممارسة منحرفة في القياس المحاسبي؛ كالتلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد أو تسجيل إيرادات وهمية أو رسملة وتأجيل المصروفات أو المغالاة في تقييم المخزون وتكوين المخصصات، وعدم تسجيل الانخفاض الدائم في الأصول، والتلاعب في تقييم الأصول أو دمج بعض العمليات، والتلاعب في العمليات النقدية وغير النقدية.

ب. ممارسات خاطئة في التوصيل؛ كعدم كفاية الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة، وعدم كفاية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة أو التلاعب في إعلان نتائج الأعمال بالإصدارات الصحفية.

وتؤثر تلك الممارسات المحاسبية من قبل الإدارة على:

- أسعار الأسهم: سيؤدي إظهار القدرة الكسبية للشركة بشكل مرتفع من جراء تلك الممارسات إلى ارتفاع أسعار أسهم تلك الشركات بالمقارنة بنظائرها.
- تكلفة الاقتراض: إظهار الشركة بصورة أكثر ربحية وبحجم أصول مرتفع وقيم حقوق مساهمين أعلى سيؤدي إلى تكوين انطباع لدى المتعاملين مع الشركة بتحسين نوعية الائتمان مما يعطي الشركة وضعا ائتمانيا أعلى، ومنها تنخفض تكلفة الائتمان.
- خطة حوافز الإدارة: ترتبط خطة الحوافز في حالات عدة برقم صافي الربح؛ مما يحفز الإدارة على استخدام تلك الممارسات لإدارة رقم الربح بما يحقق مصالحها.

- التكلفة السياسية: حيث تسعى الشركات الكبيرة إلى تجنب أثر المكاسب الكبيرة التي تحصل عليها باتخاذ خطوات وممارسات من شأنها تأجيل الإيرادات أو التعجيل بالمصروفات خشية أن تنطبق عليها قوانين مكافحة الاحتكار أو غيرها.

وترتبط تلك الممارسات من جانب الإدارة بأمرين هما (الطنملي، 2006):

أولاً: خصائص الإدارة

ويقصد بذلك قدرة الإدارة وضغوطها واتصالها بالرقابة الداخلية وعملية إعداد التقارير، وذلك لما يلي :

أ. وجود حافز لدى الإدارة للتورط في التقرير المضلل.

ب. فشل الإدارة في عرض وتوصيل اتجاه ملائم للرقابة الداخلية، عليه التقرير المالي.

ج. وجود معدل دوران مرتفع للإدارة العليا والمستشارين الماليين ومجلس الإدارة.

ثانيًا: خصائص الصناعة: وتتضمن طبيعة نشاط المنشأة وتشمل

أ. وجود متطلبات قانونية وتنظيمية يمكن أن تضعف الاستقرار المالي وربحية الشركة.

ب. هبوط الصناعة مع فشل متزايد للمشروع ووجود انخفاض جوهري في طلب المستهلكين.

ج. وجود تغييرات سريعة في الصناعة نتيجة التغير السريع في التكنولوجيا أو التقادم السريع.

د. ارتفاع حدة المنافسة في السوق مع انخفاض هامش الربح.

ولا شك أن وجود مراجع حسابات متخصص صناعيا قد يسهم في الحد من ممارسات الإدارة لأساليب إدارة الربحية، وذلك لما يتوافر لديه من الخبرة المهنية التي تمكنه من الإلمام بالأساليب الشائعة لإدارة الأرباح في مثل ذلك القطاع، ولقد أثبتت إحدى الدراسات الميدانية وجود علاقة عكسية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي واحتمالات اتباع إدارة الشركة لأساليب إدارة صافي الربح وإعادة صياغة قوائمها المالية (Carcello and Albert, 2004).

ونظرا لأن التلاعب عن طريق الممارسات غير الصحيحة من قبل الإدارة في عمليات الربحية يرتبط ارتباطا مباشرا بالإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة بل المبدأ الأكثر أهمية، هنا يظهر دور المراجع المتخصص صناعيا الذي له القدرة على كشف وتحديد هذه الصور من الممارسات من قبل الإدارة، وبالتالي يحقق تفعيل مبادئ الحوكمة.

تحسين قدرة مراجع الحسابات على تخطيط عملية المراجعة وتقييم المخاطر

لا شك أن عملية وضع الخطة الملائمة لأعمال المراجعة وتقسيم وتخصيص هذه الأعمال على المساعدين، وحسن الإشراف عليهم، تعد على درجة كبيرة من الأهمية، بل هي الأساس لإنجاح عملية المراجعة ككل؛ وذلك لأن التخطيط السليم لعملية المراجعة يضمن تركيز الاهتمام على المجالات الأكثر تعرضا للتلاعب، وكذلك نحو الأماكن مرتفعة المخاطر.

والتخطيط السليم لأعمال المراجعة يجب أن يراعي الاعتبارات التالية (علي، 2001):

- **مواءمة خطة المراجعة مع طبيعة أعمال الشركة**

يجب أن يختلف تخطيط المراجعة باختلاف حجم أعمال العميل، ومدى تعقيد عملية المراجعة، وخبرة المراجع مع العميل، ومدى معرفة المراجع لطبيعة أعمال العميل، وهذا يتطلب فهم المراجع لما يلي:

- الخصائص المميزة لشركة العميل مثل طبيعة النشاط، الأداء المالى، متطلبات إعداد التقارير المالية لها، وأية تغيرات في هذه الخصائص.
- العوامل الاقتصادية العامة وظروف الصناعة المؤثرة جوهريا في أعمال العميل.
- المستوى العام للكفاءة العلمية والعملية للقائمين على إدارة الشركة.

- **ربط خطة المراجعة بكل من خطر المراجعة والأهمية النسبية:**

ويتطلب تحقيق هذا الربط من المراجع ما يلي:

تحديد مستوى الخطر المتوقع: ويقصد بالخطر أن مراجع الحسابات يبدي رأيا فنيا غير ملائم عن القوائم المالية حيث يقر بملاءمتها على الرغم من احتوائها على تحريفات جوهرية مع التسليم بأن ذلك بدون قصد، وتتنوع الأخطار المتضمنة في عملية المراجعة لتشمل:

- **الخطر المتلازم**

ويعرف بأنه مدى قابلية رصيد حساب ما أو مجموعة من العمليات للتحريف وقد يكون جوهريا بمفرده أو إذا اجتمع مع تحريفات أخرى.

ويرتبط هذا الخطر بشكل كبير بطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها الشركة محل المراجعة، مما يعني أن المراجع المتخصص صناعيا أكثر قدرة على تحديده من المراجع غير المتخصص؛ حيث يتطلب هذا الخطر من مراجع الحسابات استخدام حكمه المهني جيدا للوقوف على العوامل المسببة لهذا الخطر وتقييمها حتى يقوم بتعديل أدلة المراجعة.

- **خطر الرقابة**

وهو الخطر الناتج عن فشل نظامي المحاسبة والرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات في الوقت المناسب، والتي قد تكون جوهرية بمفردها أو مجتمعة مع غيرها.

ويتطلب تقييم هذا الخطر أن يلم مراجع الحسابات بشكل جيد بطبيعة الأنظمة المحاسبية والرقابية المطبقة ولا شك أن طبيعة تلك الأنظمة تختلف باختلاف طبيعة النشاط والصناعة مما يبرر الحاجة إلى مراجع الحسابات المتخصص صناعيا.

- **خطر الاكتشاف المخطط**

هو الخطر الناتج عن فشل الإجراءات الأساسية لمراقب الحسابات في اكتشاف التحريف في رصيد الحسابات أو مجموعة العمليات، وبهذا المعنى يتكون هذا الخطر من خطري الفحص التحليلي، واختبارات التفاصيل؛ أي الخطر الناتج من فشل الإجراءات التحليلية في اكتشاف التحريف.

وتقدير خطر الاكتشاف يرتبط ارتباطا وثيقا بالمستوى الذي يقدره المراجع لكل من الخطر المتلازم وخطر الرقابة، واللذان يعتمدان بشكل كبير على مدى تخصص المراجع من عدمه في القطاع الصناعي الذي تنتمي له المنشأة.

وفى هذا الصدد أشارت إحدى الدراسات (علي، 2001) إلى أن اختلاف نوعية وطبيعة أنشطة العملاء يؤثر بصورة مباشرة على القرارات التي يتخذها المراجع فيما يتعلق باستخدام نموذج خطر المراجعة وتقدير المخاطر المختلفة وكذلك القرارات المتعلقة بتخطيط عمليات المراجعة. كذلك أشارت دراسة أخرى (لبيب، 2005) إلى انعكاس أثر التخصص القطاعي على قدرات المراجعين في مجال تقدير المخاطر الحتمية لعمليات المراجعة، وأن المراجعين المتخصصين أكثر خبرة في تقدير تلك المخاطر، ويظهر ذلك في بنود محددة من بنود القوائم المالية، وهي تلك البنود التي تمثل السمات الرئيسة لطبيعة النشاط أو صناعة العميل، والتي يمكن للمراجع أن يلم بها أو يحددها من واقع خبرته المتخصصة في نوعية محددة من الأنشطة.

- **تحسين قدرة مراجع الحسابات على فهم وفحص المعلومات غير المالية**

لم يعد اهتمام أصحاب المصالح ينحصر في السعي نحو المعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة محل اهتمامهم فقط بل تجاوز ذلك إلى السعي نحو المعلومات غير المالية. وتشمل المعلومات غير المالية على سبيل المثال ما يلي (لبيب، 2005م).

- معلومات غير مالية عن عمليات الاختراع والتغيرات التكنولوجية.
- معلومات غير مالية عن قدرة الشركة على التفاوض مع الموردين.
- معلومات عن حصة الشركة في السوق والمنتجات الجديدة والتوسع في خطوط الإنتاج والأصول غير الملموسة وكفاءة وسمعة الإدارة وخططها والتنبؤات المستقبلية.

وبالنظر إلى أمثلة المعلومات غير المالية هذه يتضح أنها توفر معلومات عن قدرة الشركة على إيجاد قيمة لأصحاب المصالح؛ حيث إن هذه العناصر التي تحتويها تلك المعلومات تدر منفعة في المستقبل، وتلبي تلك المعلومات احتياجات قطاع كبير من مستخدمي المعلومات، باعتبارها مكملة للإفصاح المالي.

ولا شك أن تخصص المراجع في القطاع الذي تنتمي إليه الوحدة محل المراجعة سوف يزيد من قدرته على أن يقدر ويحكم على قيمة تلك المعلومات ومدى كفاية الإفصاح عنها من قبل الإدارة والتحقق من عدم قيام الإدارة بأية ممارسات تؤدي إلى حدوث تحريفات في مضمون تلك المعلومات.

- **تحسين قدرة مراجع الحسابات على تقدير مدى قدرة المنشأة على الاستمرار**

لا شك أن قيام المراجع بتحذير أصحاب

المصالح بالمنشأة بشكل مبكر من احتمالات الفشل وعدم قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل يعد أمرا جوهريا؛ فالأصل أن قواعد الحوكمة تصاغ وتطبق على شركات الأصل فيها أنها مستمرة والاستثناء هو عدم الاستمرار، ولذلك قيام المراجع بمهمة تقدير احتمالات الشك في استمرار الشركة يعد مطلبا مهما وجوهريا يتفق ومضمون عملية الحوكمة، وقد أكدت معظم الجمعيات والهيئات العلمية المحاسبية هذا المطلب من قبل المراجع.

دعا مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عام 1988م إلى إصدار قائمة معايير المراجعة رقم 59 (SAS No. 59) والتي تتطلب من المراجع ما يلي (AICPA, 1987):

أ. أن يتولى في كل عملية مراجعة تقييم مدى وجود شك جوهري حول قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها مستقبلاً.

ب. تقييم مدى كفاية وشفافية الإفصاح حول موقف الشركة في الاستمرار.

ج. في حال الشك في الاستمرار عليه أن يُضمن تقريره فقرة توضيحية حول مستوى هذا الشك.

كما أن معيار المراجعة الدولي رقم 570 (ISA No. 570) والمتعلق بالاستمرارية أشار إلى مسؤولية المراجع في هذا الصدد بما يلي (IFAC, 2004):

أ. أن يراعي المراجع حال إعداده خطة وإجراءات المراجعة مدى وجود ظواهر أو ظروف أو أحداث تثير الشك في مدى قدرة الشركة على الاستمرار.

ب. إعادة تقييم تقديرات الإدارة حول مدى قدرة الشركة على الاستمرار.

ج. أن يبدي المراجع تقريرا عكسيا حال الشك في مقدرة الشركة على الاستمرار.

ويجب التأكيد هنا أن أمام المراجع أساليب عدة يمكنه من خلالها تقدير مدى إمكانية الاستمرار من عدمه؛ كالنسب المالية والأساليب الإحصائية ونظم الخبرة والمؤشرات التي أوردتها الهيئات العلمية المحاسبية في هذا الصدد (الصغير، 1995م).

وحتى يؤدي المراجع دوره في تفعيل عمليات الحوكمة عليه الاهتمام بالتقرير عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، وهنا يمكن القول إن قيام المراجع بهذه المهمة يتطلب في المقام الأول الفهم العميق لطبيعة النشاط الذي تمارسه تلك الشركة، وبالتالي يمكن القول إن التخصص القطاعي لمراجع الحسابات سوف يفعل هذه المهمة لما يلي:

أ. سيساعد التخصص القطاعي للمراجع على زيادة قدرته على وضع إجراءات المراجعة، والتي قد تشتمل على تحليلات مالية مقارنة بالمعدلات السائدة في مجال الصناعة، وبالتالي يستطيع تقييم مدى تمشي تلك التقديرات مع الاتجاه العام السائد في تلك الصناعة.

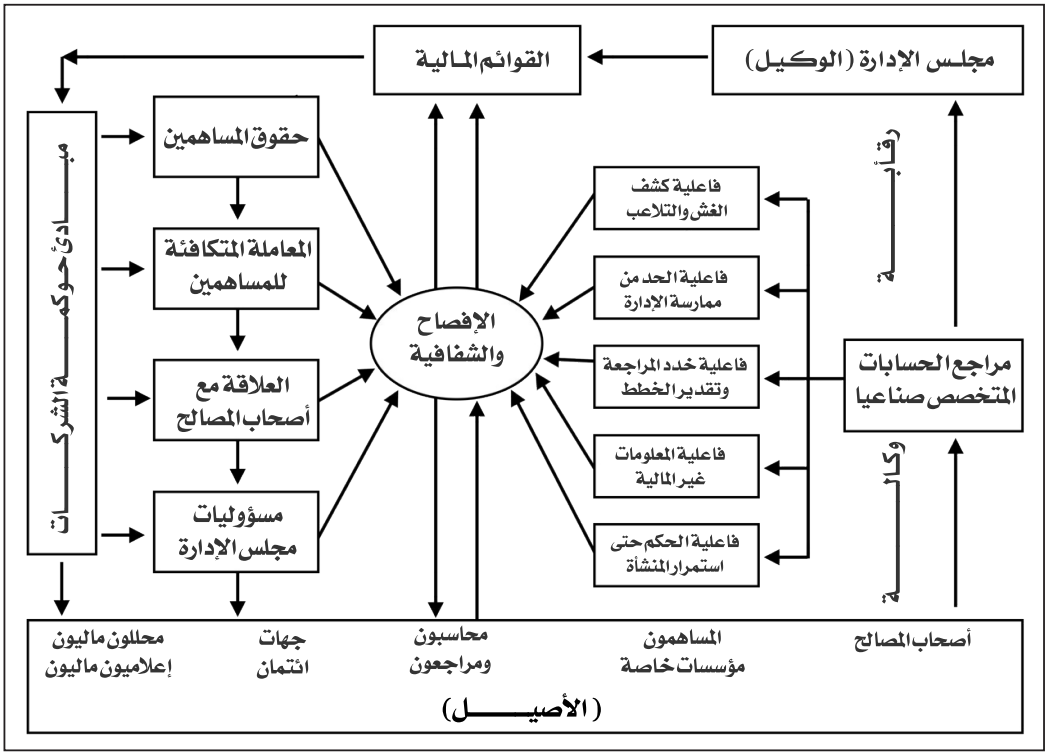
ب. سيساعد التخصص القطاعي المراجع على التقدير الجيد للمخاطر المتعلقة باحتمالات العسر أو الفشل المالي واحتمالات التعرض إلى مشاكل السيولة والإفلاس.

ج. إن معرفة المراجع بصناعة العميل وما يحيط بها يعطي له الفرصة لتقييم التدفقات النقدية المتوقعة ومقارنتها بالتدفقات السائدة على مستوى الصناعة، ومنها يستطيع الحكم على موقف السيولة المستقبلية.

د. يحقق التخصص القطاعي للمراجع المزيد من القدرات المهنية التي تمكنه من الاستفادة الفعالة من الأساليب والأدوات الحديثة والمتطورة، والتي ستساعده في تقدير مدى قدرة المنشأة على الاستمرار من عدمه.

هـ. لا شك أن المزايا التي سيحققها التخصص القطاعي للمراجع في عملية كشف الغش والتلاعب والحد من ممارسات الإدارة حول الربحية ستُعطي نتيجة إجمالية مؤداها الحكم على مدى إمكانية الاستمرار.

ومما سبق يخلص الباحثان إلى صحة الفكرة الأساسية التي يبنى عليها البحث وهي أن التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي قد يسهم بشكل كبير في تفعيل قواعد وإجراءات حوكمة الشركات، وتحقيق الهدف الأساسي لعمليات الحوكمة، والمتمثل في زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال، وتحقيق كفاءة هذا السوق. ويعكس الشكل رقم (4) العلاقة بين التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي وقواعد حوكمة الشركات.



شكل رقم (4): دور التخصص القطاعي لمراجع الحسابات في تفعيل إجراءات حوكمة الشركات (إعداد الباحثين)

المبحث الرابع: الدراسة الميدانية

استكمالاً للجانب النظري في هذا البحث يرى الباحثان ضرورة القيام بدراسة ميدانية للتحقق من صحة ما ورد في الجزء النظري من افتراضات حول دور التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل إجراءات حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية، وذلك من خلال تصميم قائمة استقصاء تتضمن مجموعة من الأسئلة حول مضمون عمليات حوكمة الشركات، ودور مراجع الحسابات في تحقيق عمليات الحوكمة وأثر التخصص القطاعي للمراجع على تفعيل عمليات الحوكمة.

فروض الدراسة

تتضمن الدراسة الميدانية ثلاثة فروض رئيسة تمت صياغة كل فرض منها في شكل فرض عدم وفرض بديل كما يلي:

الفرض الأول: يتناول تقييم أهمية مبدأ الإفصاح والشفافية كمحور ارتكاز تدور حوله مختلف مبادئ الحوكمة الأخرى؛ لأنه يضمن تحقيق مصالح المساهمين وإعلامهم بجميع البيانات والمعلومات المرتبطة بالمنشأة، ويحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات، ولأغراض التحليل الإحصائي صيغ هذا الفرض كما يلي:

الفرض العدم H0: لا توجد اختلافات دالة إحصائيًّا بين فئات المستقصى منهم بشأن الإفصاح والشفافية كمبدأ حاكم وأساس في عمليات حوكمة الشركات.

الفرض البديل H1: توجد اختلافات دالة إحصائيًّا بين فئات المستقصى منهم بشأن الإفصاح والشفافية كمبدأ حاكم وأساس في عمليات حوكمة الشركات.

الفرض الثاني: يتناول الدور الملقى على عاتق مراجع الحسابات الخارجي في ظل عمليات حوكمة الشركات، والمتمثل في صون الثقة المتبادلة في العلاقات المالية بين الفئات المختلفة في المجتمع وضمان تحقيق شفافية الإفصاح لجميع الأطراف المهتمة بالمنشأة، وصيغ هذا الفرض كما يلي:

الفرض العدم H0: لا توجد اختلافات دالة إحصائيا بين فئات المستقصى منهم بشأن الدور الجوهري لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل عمليات الحوكمة من خلال ضمانه لتحقيق الإفصاح والشفافية لكل الفئات المهتمة بالمنشأة.

- الفرض البديل H1: توجد اختلافات دالة إحصائيا بين فئات المستقصى منهم بشأن الدور الجوهري لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل

عمليات الحوكمة من خلال ضمانه لتحقيق الإفصاح والشفافية لكل الفئات المهتمة بالمنشأة.

الفرض الثالث: يتناول أثر التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي على تفعيل عمليات حوكمة الشركات من خلال انعكاس هذا التخصص على جودة الدور الذي يقوم به المراجع، وصيغ هذا الفرض كما يلي:

- الفرض العدم H0: لا توجد اختلافات دالة إحصائيا بين فئات المستقصى منهم بشأن أهمية التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي في مجال جودة خطة المراجعة وتقدير المخاطر وكشف الغش والحد من ممارسات الإدارة حول رقم الربح، والحكم على إمكانية استمرار المنشآت وبالتالي ضمان الشفافية وتفعيل إجراءات حوكمة الشركات.
- الفرض البديل H1: توجد اختلافات دالة إحصائيا بين فئات المستقصى منهم بشأن أهمية التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي في مجال جودة خطة المراجعة وتقدير المخاطر وكشف الغش والحد من ممارسات الإدارة حول رقم الربح والحكم على إمكانية استمرار المنشأة وبالتالي ضمان الشفافية وتفعيل إجراءات حوكمة الشركات.

مجتمع الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة في فئتين هما:

الفئة الأولى: مجموعة من مراجعي الحسابات الخارجيين التابعين لمكاتب المراجعة الخارجية العاملة في المملكة العربية السعودية باعتبارهم أحد الأطراف المهمة في الدراسة الميدانية، وهم الذين يقومون بعمليات المراجعة الخارجية.

الفئة الثانية: مجموعة من أعضاء مكاتب الوساطة المالية في المملكة العربية السعودية باعتبارهم الأكثر اهتماما بعمليات الحوكمة، ومصالح المستثمرين.

عينة الدراسة

تم اختيار عينة حكمية للدراسة وتشمل 170 مفردة موزعة كما في الجدول رقم (5).

جدول رقم (5): فئات العينة والقوائم الموزعة والمستلمة التي أجرى عليها التحليل

فئات العينة	القوائم الموزعة	القوائم التي لم ترد	القوائم المرفوضة وغير المستوفاة	القوائم التي تم تحليلها
مجموعة مراجعي الحسابات الخارجيين	96	32	8	56
أعضاء مكاتب الوساطة المالية	74	21	7	46
إجمـــالـــي	170	53	15	102

المعالجة الإحصائية للبيانات

تمت معالجة البيانات إحصائيا باستخدام برنامج (SPSS 11) وتم استخدام الإحصاء اللابارامتري في إجراء التحليلات الإحصائية انطلاقا من أن توزيعات تكرارات فئات المجتمع غير اعتدالية استدلالا بمقياس معامل الالتواء والتفلطح لتكرارات فئات المجتمع، وشملت التحليلات الإحصائية المستخدمة ما يلي:

1. الإحصاءات الوصفية: وتتضمن الوسط الحسابي والانحراف المعياري.
2. اختباري كروسكال واليز، ومان ويتني لاختبار الفروض للكشف عن وجود اختلافات دالة إحصائيا بين فئات المستقصى منهم بخصوص آرائهم، وذلك على النحو التالي:

- اختبار كروسكال واليز: للكشف عن وجود اختلافات دالة إحصائيا بين فئات المستقصى منهم إجمالاً.
- اختبار مان ويتني: للكشف عن وجود اختلافات بين فئتين مستقلتين: (سماسرة الأوراق المالية ومراجعي الحسابات الخارجيين التابعين لمكاتب المراجعة).

فإذا أظهر التحليل الإحصائي مستوى الدلالة الإحصائية أقل من (0.05) فهذا يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، أما إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من (0.05) فهذا يعني قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل.

أولا: التحيلالات الوصفية

التحقق الاختبارى من مبدأ الإفصاح والشفافية كمحور ارتكاز تدور حوله مختلف مبادئ الحوكمة:

نتائج الإحصاءات الوصفية:

في مجال التحليل الوصفي للإجابة عن السؤال الأول المتعلق بـ «هل توجد اختلافات دالة إحصائيا بين فئات المستقصى منهم بشأن الإفصاح والشفافية كمبدأ حاكم وأساس في عمليات حوكمة الشركات؟» تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات والانحراف المعياري لنتائج هذا السؤال والتي يوضحها الجدول رقم (6).

جدول رقم (6): الإفصاح والشفافية كمبدأ حاكم وأساس لعمليات الحوكمة

م	محاور ارتكاز عمليات الحوكمة	مراجع خارجي في أحد المكاتب			أعضاء مكاتب الوساطة المالية		
		وسط حسابي	انحراف معياري	ترتيب	وسط حسابي	انحراف معياري	ترتيب
1	زيادة ثقة المستثمرين فى أسواق المال وتفعيل هذا السوق من خلال جودة وشفافية الإفصاح.	4.01	1.01	1	3.99	1.10	1
2	المعاملة المتكافئة للمساهمين والحد من عدم تماثل المعلومات عن طريق الإفصاح .	3.97	1.17	2	3.87	0.92	2
3	إعلام مختلف الأطراف ذات الاهتمام بما يرد في تقارير مجالس الإدارة من خلال الإفصاح.	3.32	1.00	4	3.01	1.02	5
4	الإفصاح والشفافية حول المعلومات غير المالية ذات التأثير على مصالح مختلف الأطراف .	3.28	1.26	5	3.32	0.66	4
5	موقف المنشأة بين مثيلاتها فى القطاع الصناعي وقدرتها على الاستمرار .	3.54	1.33	3	3.71	0.76	3

بالنظر إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عينة على حدة في الجدول رقم (6) يظهر لنا ما يلي:

فيما يتعلق بالمحاور التي ترتكز عليها عمليات الحوكمة، بخصوص أثر الحوكمة على زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال وتفعيل هذا السوق من خلال جودة وشفافية الإفصاح؛ يلقى هذا المحور تأييدا كبيرا من جانب العينة الأولى المستقصى منها، والمتمثلة في مجموعة المراجعين الخارجيين التابعة لبعض مكاتب المراجعة؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء مفردات العينة (4.01). أيضا لقي هذا البند تأييدا كبيرا من مفردات العينة الثانية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الآراء (3.99)، كذلك لقي بند المعاملة المتكافئة للمساهمين والحد من عدم تماثل المعلومات عن طريق الإفصاح كأحد المحاور التي ترتكز عليها عملية الحوكمة تأييدًا كبيرًا من جانب مفردات العينتين؛ حيث بلغت المتوسطات الحسابية للآراء على التوالي (3.97)، (3.87).

كذلك لقي البند الخاص بإعلام مختلف الأطراف ذات الاهتمام بما يرد في تقارير مجلس الإدارة من خلال الإفصاح كأحد المحاور التي ترتكز عليها الحوكمة تأييد مفردات العينتين، وتنوعت تقديرات العينتين لهذا المحور؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء العينتين على التوالي (3.32)، و (3.01)، كما جاء محور إعلام مختلف الأطراف المهتمة بموقف المنشأة بين مثيلاتها في القطاع الصناعي وقدرتها على الاستمرار كأحد المحاور التي ترتكز عليها الحوكمة في الترتيب الرابع من حيث تأييد مفردات العينتين؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي للآراء في العينتين (3.54)، و(3.71)، وجاء محور الإفصاح والشفافية حول المعلومات غير المالية ذات التأثير على مصالح مختلف الأطراف كأحد محاور الحوكمة في الترتيب الخامس، رغم التأييد الكبير من جانب مفردات العينتين؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء العينتين على التوالي (3.28)، و(3.32).

يتضح مما سبق ما يلي:

1. اتفاق آراء المستقصى منهم على أن أهم محاور ارتكاز عملية حوكمة الشركات هو زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال، وتفعيل هذا السوق من خلال جودة وشفافية الإفصاح، والمعاملة المتكافئة للمساهمين والحد من عدم تماثل المعلومات.
2. تنوع تقديرات فئات المستقصى منهم لبعض محاور ارتكاز عملية حوكمة الشركات بين: إعلام الأطراف المهتمة بالمنشأة بمدى قدرتها على الاستمرار والإفصاح عن المعلومات غير المالية وتقارير مجالس الإدارة.

التحقق الاختباري من الدور المحوري لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل إجراءات الحوكمة:

نتائج الإحصاءات الوصفية:

في مجال التحليل الوصفي للإجابة عن السؤال الثاني المتعلق بـ «هل توجد اختلافات دالة إحصائيا بين فئات المستقصى منهم بشأن محاور الدور الجوهري لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل عمليات حوكمة الشركات؟» تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات والانحراف المعياري لنتائج هذا السؤال، ويوضحها الجدول رقم (7).

جدول رقم (7): محاور الدور الجوهري لمراجع الحسابات الخارجي فى تفعيل إجراءات حوكمة الشركات

م	محاور ارتكاز عمليات الحوكمة	مراجع خارجي في أحد المكاتب			أعضاء مكاتب الوساطة المالية		
		وسط حسابي	انحراف معياري	ترتيب	وسط حسابي	انحراف معياري	ترتيب
1	تخفيف حدة التعارض بين مصالح الملاك والإدارة ومواجهة مشاكل عدم تماثل المعلومات وتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية.	3.94	14.596	1	4.07	1.01	1
2	ضمان مصداقية ما يفصح عنه وضمان كفاية الإفصاح وشفافية وضمان الثقة المتبادلة بين الفئات المختلفة.	3.34	1.01	7	4.00	1.01	3
3	القيام بما يضمن له التحقق من توافر شفافية الإفصاح من خلال:						
	– التخطيط الجيد لإجراءات المراجعة.	3.90	1.00	2	3.98	1.22	4
	– التقدير الجيد للمخاطر.	3.70	1.12	6	3.95	1.23	5
	– القدرة على كشف الغش والتلاعب فى القوائم المالية.	3.78	1.32	4	3.93	1.24	6
	– القدرة على كشف (والحد من) ممارسات الإدارة حول الربح.	3.81	1.06	3	4.01	0.97	2
	– تقييم مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار من عدمه .	3.70	1.22	5	3.90	1.34	7

بالنظر إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عينة على حدة في الجدول رقم (7) يظهر لنا ما يلي:

فيما يتعلق بمحاور الدور الجوهري لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل عمليات حوكمة الشركات، تتفق آراء كل من العينتين بشكل كبير على دور المراجع في تخفيف حدة التعارض بين مصالح الملاك والإدارة، ومواجهة مشاكل عدم تماثل المعلومات وتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء مفردات العينة الأولى (3.94)، وللعينة الثانية (4.07)، إلا أن تقديرات العينتين تنوعت حول المحاور الأخرى لدور مراجع الحسابات في عملية الحوكمة؛ فبشأن العينة الأولى جاء التخطيط الجيد لعملية المراجعة في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي (3.90) لآراء العينة، يليه قدرة المراجع على الكشف والحد من ممارسات الإدارة حول الربحية بمتوسط حسابى (3.81)، وفى المركز الرابع جاءت قدرة المراجع على كشف الغش والتلاعب في القوائم المالية بمتوسط حسابى (3.78). ثم جاء في الترتيب من الخامس إلى السابع على التوالي كل من: تقييم مدى قدرة الوحدة على الاستمرار، والتقدير الجيد للمخاطر، وضمان مصداقية ما يفصح عنه. ولا شك أن المراجعين يؤمنون بأن التخطيط الجيد لعملية المراجعة يضمن تحقق الدور الجوهري للمراجع في تفعيل إجراءات الحوكمة. أما بشأن

العينة الثانية، فجاء في الترتيب الثاني لمحاور دور المراجع في تفعيل إجراءات الحوكمة قدرة المراجع على الكشف (والحد من) ممارسات الإدارة حول الربح بتأييد كبير من مفردات العينة؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.01)، يليه في الترتيب الثالث ضمان المراجع لمصداقية ما يفصح عنه، وضمانه للثقة المتبادلة بين الأطراف المختلفة، وبلغ المتوسط الحسابي لآراء مفردات العينة (4.00)، وفي الترتيب الرابع والخامس على التوالي جاء تأييد مفردات العينة الثانية لكل من التخطيط الجيد للمراجعة والتقدير الجيد للمخاطر كمحاور للدور الجوهري للمراجع في تفعيل إجراءات الحوكمة؛ حيث بلغت متوسطات إجابات مفردات العينة حول البندين على التوالي (3.98)، و(3.95)، وفي الترتيب السادس جاء دور المراجع في الكشف عن الغش والتلاعب في القوائم المالية كمحور لدوره في تفعيل إجراءات الحوكمة بمتوسط حسابي للإجابات (3.93)، وفي الترتيب الأخير جاء دور المراجع في تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار كمحور من محاور دوره في تفعيل إجراءات الحوكمة بمتوسط حسابي (3.90).

يتضح مما سبق ما يلي:

1. اتفاق آراء المستقصى منهم على دور المراجع الخارجي في تخفيف حدة التعارض بين مصالح الإدارة والملاك، ومواجهة مشاكل عدم تماثل المعلومات وتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية وذلك كمحور أساس في عمليات حوكمة الشركات.
2. تنوع تقديرات المستقصى منهم لمجموعة عناصر أخرى كمحاور لدور المراجع الخارجي في عمليات حوكمة الشركات بين: ضمان المصداقية فيما يفصح عنه وضمان الثقة المتبادلة بين الفئات المختلفة والقيام بما يضمن له التحقق من توافر شفافية الإفصاح.

التحقق الاختباري من مدى أهمية التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل إجراءات حوكمة الشركات:

نتائج الإحصاءات الوصفية:

في مجال التحليل الوصفي للإجابة عن السؤال الثالث المتعلق بـ «هل توجد اختلافات دالة إحصائيا بين فئات المستقصى منهم بشأن أهمية التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي في مجال جودة خطة المراجعة وتقدير المخاطر وكشف الغش والحد من ممارسات الإدارة حول رقم الربح والحكم على إمكانية استمرار المنشأة وبالتالي ضمان الشفافية وتفعيل إجراءات حوكمة الشركات؟»، تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات والانحراف المعياري لنتائج هذا السؤال، ويوضحها الجدول رقم (8).

جدول رقم (8): أثر التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي على تفعيل إجراءات حوكمة الشركات

م	محاور ارتكاز عمليات الحوكمة	مراجع خارجي في أحد المكاتب			أعضاء مكاتب الوساطة المالية		
		وسط حسابي	انحراف معياري	ترتيب	وسط حسابي	انحراف معياري	ترتيب
1	مراجع الحسابات المتخصص صناعيا أكثر قدرة على تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة أكثر من غير المتخصص.	3.83	1.06	5	3.50	1.36	11
2	يؤدي التخصص الصناعي للمراجع إلى زيادة قدرته على إنجاز خطة المراجعة من خلال:						
	جودة قرارات تخطيط عملية المراجعة.	3.67	1.11	8	3.90	0.83	8
	فهم وتحديد الممارسات ذات التأثير الهام على القوائم والفحص	3.88	0.97	4	4.15	0.91	3
3	يؤدي التخصص القطاعي للمراجع إلى زيادة قدرته على كشف الغش والتلاعب والتحريفات من خلال:						
	إلمام المراجع المتخصص بأخطار النشاط.	3.55	1.29	11	3.65	1.16	10
	قدرة المراجع المتخصص على تحديد الخطر المتلازم والمخاطر الحتمية وخطر الرقابة.	3.83	1.13	7	4.05	1.04	4

تابع جدول رقم (8):

م	محاور ارتكاز عمليات الحوكمة	مراجع خارجي في أحد المكاتب			أعضاء مكاتب الوساطة المالية		
		وسط حسابي	انحراف معياري	ترتيب	وسط حسابي	انحراف معياري	ترتيب
4	يؤدي التخصص القطاعي للمراجع إلى زيادة قدرته على فهم المعلومات غير المالية.	4.12	0.90	2	4.50	0.40	2
5	يؤدي التخصص القطاعي للمراجع إلى زيادة قدرته على كشف ممارسات الإدارة حول رقم صافي الربح من خلال:						
	فهمه لطبيعة المنافسة في السوق الذي تعمل فيه المنشأة.	3.90	1.01	3	3.90	0.68	7
	فهمه للأساليب المتعارف عليها فى مجال الصناعةلإدارة الربحية	3.65	1.07	9	3.93	0.82	6
	فهمه لطبيعة ودرجة سرعة المتغيرات المحيطة بالمنشأة.	3.83	1.06	6	4.05	0.73	5
6	يؤدي التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي إلى زيادة قدرته على تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها مستقبلاً من عدمه.	3.60	1.26	10	3.70	1.02	9
7	يؤدي التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي إلى فعالية عمل المراجع وتفعيل دوره فى إنجاح قواعد حوكمة الشركات والوفاء بتوقعات المستفيدين من عملية المراجعة.	4.35	0.94	1	4.58	0.47	1

يتضح مما سبق ما يلي:

1. اتفاق آراء المستقصى منهم حول دور التخصص القطاعي لمراجع الحسابات في تفعيل عمليات حوكمة الشركات والوفاء بتوقعات المستفيدين من عملية المراجعة.
2. تنوع تقديرات المستقصى منهم حول بعض البنود التي تشكل آليات مراجع الحسابات المتخصص صناعيا في نشاط المنشأة لتفعيل إجراءات الحوكمة بين: كفاءة تنفيذ عملية المراجعة، القدرة على كشف الغش والتحريف وكشف (والحد من) ممارسات الإدارة حول رقم صافي الربح، وتقدير مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها من عدمه.

ثانيا: اختبار فروض الدراسة

نتائج اختبار الفرض الأول

تم اختبار الفرض الأول كما يلي:

تطبيق اختبار Kruskal Wallis على مستوى الفئات، وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (9).

جدول رقم (9): اختبار كروسكال واليز لبيان اختلاف آراء المستقصى منهم بشأن الإفصاح والشفافية كمبدأ حاكم وأساس لعمليات الحوكمة

	محاور ارتكاز عمليات الحوكمة	كروسكال – واليز X2	درجات الحرية df	مستوى الدلالة الإحصائية sig
1	زيادة المستثمرين في أسواق المال وتفعيل هذا السوق من خلال جودة الإفصاح	2.118	1	0.316
2	المعاملة المتكافئة للمساهمين والحد من عدم تماثل المعلومات عن طريق الإفصاح	3.816	1	0.139
3	إعلام مختلف الأطراف ذات الاهتمام بما يرد فى تقارير مجلس الإدارة من خلال الإفصاح	0.371	1	0.715
4	الإفصاح والشفافية حول المعلومات غير المالية ذات التأثير على مصالح مختلف الأطراف	0.489	1	0.655
5	إعلام مختلف الأطراف المهتمة بموقف المنشأة بين مثيلاتها في الأطراف القطاع الصناعى وقدرتها على الاستمرار	3.079	1	0.102

الإفصاح والشفافية كمبدأ حاكم وأساس لعمليات الحوكمة

يتضح من الجدول (9) أن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم أكبر من (0.05) وهذا يعني رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم.

تطبيق اختبار Mann Whitny على مستوى الفئات، وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (10).

جدول رقم (10): اختبار مان وتيني لبيان اختلاف آراء الفئتين بشأن الإفصاح والشفافية كمبدأ حاكم وأساس لعمليات الحوكمة

م	محاور ارتكاز عمليات الحوكمة	مراجعون خارجيون وأعضاء مكاتب الوساطة المالية
1	زيادة المستثمرين فى أسواق المال وتفعيل هذا السوق من خلال جودة الإفصاح	0.299
2	المعاملة المتكافئة للمساهمين والحد من عدم تماثل المعلومات عن طريق الإفصاح	0.061
3	إعلام مختلف الأطراف ذات الاهتمام بما يرد فى تقارير مجلس الإدارة من خلال الإفصاح	0.677
4	الإفصاح والشفافية حول المعلومات غير المالية ذات التأثير على مصالح مختلف الأطراف	0.619
5	إعلام مختلف الأطراف المهتمة بموقف المنشأة بين مثيلاتها فى الأطراف القطاع الصناعى وقدرتها على الاستمرار	0.402

نظرا لأن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم أكبر من (0.05) لذا يتم رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم.

ومما سبق يخلص الباحثان إلى قبول الفرض العدم وهو «لا توجد اختلافات دالة إحصائيا بين فئات المستقصى منهم بشأن الإفصاح والشفافية كمبدأ حاكم وأساس في عمليات حوكمة الشركات».

نتائج اختبار الفرض الثاني

تم اختبار الفرض الثاني كما يلي:

تطبيق اختبار Kruskal Wallis على مستوى الفئات، وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (11).

جدول رقم (11): اختبار كروسكال واليز لبيان اختلاف آراء المستقصى منهم بشأن الدور المحوري لمراجع الحسابات الخارجي فى تفعيل إجراءات الحوكمة

م	محاور ارتكاز عمليات الحوكمة	كروسكال – واليز X2	درجات الحرية df	مستوى الدلالة الإحصائية sig
1	تخفيف حدة التعارض بين مصالح الملاك والإدارة ومواجهة مشاكل عدم تماثل المعلومات وتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية.	4.123	1	0.192
2	ضمان مصداقية ما يفصح عنه وضمان كفاية الإفصاح وشفافية وضمان الثقة المتبادلة بين الفئات المختلفة.	2.180	1	0.411
3	القيام بما يضمن له التحقق من توافر شفافية الإفصاح من خلال:			
	-التخطيط الجيد لإجراءات المراجعة.	2.455	1	0.299
	-التقدير الجيد للمخاطر.	3.221	1	0.198
	-القدرة على كشف الغش والتلاعب فى القوائم المالية .	2.462	1	0.387
	-القدرة على كشف والحد من ممارسات الإدارة حول الربح.	3.526	1	0.159
	-تقييم مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار من عدمه.	2.591	1	0.299

يتضح من الجدول رقم (11) أن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (0.05) وهذا يعني رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم.

تطبيق اختبار Mann Whitny على مستوى الفئات، وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (12).

جدول رقم (12): اختبار مان وتيني لبيان اختلاف آراء كل فئتين مستقلتين بشأن أبعاد الدور المحوري لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل إجراءات حوكمة الشركات

م	محاور دور المراجع الخارجي في عملية حوكمة الشركات	مراجعون خارجيون وسماسرة أوراق مالية
1	تخفيف حدة التعارض بين مصالح الملاك والإدارة ومواجهة مشاكل عدم تماثل المعلومات وتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية.	0.192
2	ضمان مصداقية ما يفصح عنه وضمان كفاية الإفصاح وشفافية وضمان الثقة المتبادلة بين الفئات المختلفة.	0.195
3	القيام بما يضمن له التحقق من توافر شفافية الإفصاح من خلال:	
	– التخطيط الجيد لإجراءات المراجعة	0.582
	– التقدير الجيد للمخاطر .	0.316
	– القدرة على كشف الغش والتلاعب فى القوائم المالية .	0.772
	– القدرة على كشف والحد من ممارسات الإدارة حول الربح .	0.312
	– تقييم مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار من عدمه .	0.296

نظرا لأن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (0.05) لذا تم رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم.

مما سبق يخلص الباحثان إلى قبول الفرض العدم وهو «لا توجد اختلافات دالة إحصائيا بين فئات المستقصى منهم بشأن الدور المحوري لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل عمليات حوكمة الشركات من خلال ضمان تحقيق الإفصاح والشفافية لمختلف الأطراف المهتمة بالمنشأة».

اختبار الفرض الثالث

تم اختبار الفرض الثالث كما يلي:

تطبيق اختبار Kruskal Wallis على مستوى الفئات، وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (13).

جدول رقم (13): اختبار كروسكال واليز لبيان اختلاف آراء المستقصى منهم بشأن دور التخصص القطاعي لمراجع الحسابات في تفعيل إجراءات حوكمة الشركات

م	آليات التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي لتفعيل قواعد حوكمة الشركات	كروسكال – واليز X2	درجات الحرية df	مستوى الدلالة الإحصائية sig
1	مراجع الحسابات المتخصص صناعيا أكثر قدرة على تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة أكثر من غير المتخصص.	2.471	1	0.299
2	يؤدي التخصص الصناعى للمراجع إلى زيادة قدرته على إنجاز خطة المراجعة من خلال:			
	–جودة قرارات تخطيط عملية المراجعة.	1.889	1	0.372
	–فهم وتحديد الممارسات ذات التأثير المهم على القوائم والفحص.	2.471	1	0.397

تابع جدول رقم (13):

م	آليات التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي لتفعيل قواعد حوكمة الشركات	كروسكال – واليز X2	درجات الحرية df	مستوى الدلالة الإحصائية sig
3	يؤدي التخصص القطاعي للمراجع إلى زيادة قدرته على كشف الغش والتلاعب والتحريفات من خلال:			
	-إلمام المراجع المتخصص بأخطار النشاط.	0.299	1	0.799
	-قدرة المراجع المتخصص على تحديد الخطر المتلازم والمخاطر الحتمية وخطر الرقابة.	0.942	1	0.601
4	يؤدي التخصص القطاعي للمراجع إلى زيادة قدرته على فهم المعلومات غير المالية.	3.871	1	0.159
5	يؤدي التخصص القطاعي للمراجع إلى زيادة قدرته على كشف ممارسات الإدارة حول رقم صافى الربح من خلال :			
	فهمه لطبيعة المنافسة في السوق الذي تعمل فيه المنشأة.	0.998	1	0.691
	-فهمه للأساليب المتعارف عليها في مجال الصناعة لإدارة الربحية.	2.195	1	0.371
	-فهمه لطبيعة ودرجة سرعة المتغيرات المحيطة بالمنشأة.	0.411	1	0.799
6	يؤدي التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجى إلى زيادة قدرته على تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار فى نشاطها مستقبلاً من عدمه.	0.248	1	0.899
7	ستؤدي كل الفوائد المحققة من التخصص القطاعي للمراجع وتأثيرها على فعالية عمل المراجع إلى تفعيل دوره فى إنجاح قواعد حوكمة الشركات والوفاء بتوقعات المستفيدين من عملية المراجعة.	4.412	1	0.109

يتضح من الجدول رقم (13) أن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (0.05)، وهذا يعني رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم.

تطبيق اختبار Mann Whitny على مستوى الفئات، وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (14):

جدول رقم (14): اختبار مان وتيني لبيان اختلاف آراء كل فئتين مستقلتين بشأن دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تفعيل إجراءات حوكمة الشركات

م	آليات التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي لتفعيل قواعد حوكمة الشركات	مراجعون خارجيون وأعضاء مكاتب الوساطة العالمية
1	مراجع الحسابات المتخصص صناعياً أكثر قدرة على تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة أكثر من غير المتخصص.	0.419
2	يؤدي التخصص االصناعى للمراجع إلى زيادة قدرته على إنجاز خطة المراجعة من خلال:	
	- جودة قرارات تخطيط عملية المراجعة.	0.591
	- فهم وتحديد الممارسات ذات التأثير الهام على القوائم والفحص	0.219

تابع جدول رقم (14):

م	آليات التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي لتفعيل قواعد حوكمة الشركات	مراجعون خارجيون وأعضاء مكاتب الوساطة العالمية
3	يؤدي التخصص القطاعي للمراجع إلى زيادة قدرته على كشف الغش والتلاعب والتحريفات من خلال:	
	- إلمام المراجع المتخصص بأخطار النشاط.	0.799
	- قدرة المراجع المتخصص على تحديد الخطر المتلازم والمخاطر الحتمية وخطر الرقابة.	0.401
4	يؤدي التخصص القطاعي للمراجع إلى زيادة قدرته على فهم المعلومات غير المالية.	0.109
5	يؤدي التخصص القطاعي للمراجع إلى زيادة قدرته على كشف ممارسات الإدارة حول رقم صافي الربح من خلال:	
	- فهمه لطبيعة المنافسة فى السوق الذى تعمل فيه المنشأة.	0.601
	- فهمه للأساليب المتعارف عليها فى مجال الصناعة لإدارة الربحية.	0.447
	- فهمه لطبيعة ودرجة سرعة المتغيرات المحيطة بالمنشأة .	0.519
6	يؤدي التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي إلى زيادة قدرته على تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار فى نشاطها مستقبلاً من عدمه.	0.807
7	ستؤدي كل الفوائد المحققة من التخصص القطاعي للمراجع وتأثيرها على فعالية عمل المراجع إلى تفعيل دوره فى إنجاح قواعد حوكمة الشركات والوفاء بتوقعات المستفيدين من عملية المراجعة.	0.278

نظرا لأن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (0.05) لذا يتم رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم.

ومما سبق يخلص الباحثان إلى قبول الفرض العدم وهو «لا توجد اختلافات دالة إحصائيا بين فئات المستقصى منهم بشأن أهمية التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي في مجال جودة خطة المراجعة وتقدير المخاطر وكشف الغش والحد من ممارسات الإدارة حول رقم الربح والحكم على إمكانية استمرار المنشأة وبالتالي ضمان الشفافية وتفعيل إجراءات حوكمة الشركات».

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

على مستوى الدراسة النظرية

1. يحظى موضوع حوكمة الشركات باهتمام كبير في المملكة العربية السعودية، مما دفع هيئة السوق المالية بالمملكة إلى إصدار لائحة حوكمة الشركات، بموجب القرار رقم 1 - 212 - 2006 بتاريخ 21/ 10/ 1427هـ الموافق 12/ 11/ 2006م.
2. بدراسة مبادئ حوكمة الشركات كما وردت في مواد لائحة الحوكمة في المملكة يتضح لنا أن كلا منها مرتبط بمبدأ الإفصاح والشفافية كأحد هذه المبادئ، لأن أصحاب المصالح بالمنشأة باختلاف فئاتهم لن يتحقق لهم الاطمئنان إلا إذا توقعوا الحصول على جميع المعلومات المالية وغير المالية؛ تفسيرية كانت أو تحليلية.
3. إن تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية في التعامل مع المستثمرين أو الدائنين أو غيرهم من أصحاب المصالح بالشركة، يؤدي إلى قيام نظام قوي لحوكمة المنشآت يحد من وقوع الأزمات المفاجئة التي قد تعوق تقدم الشركات في المملكة.
4. إن دور مراجع الحسابات الخارجي في عملية الحوكمة والمتمثل في دعم وتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية، لا يخرج عن مبررات الطلب على خدماته وهي:
   - الحد من مشاكل الوكالة الناتجة عن تعارض المصالح بين الإدارة والملاك وأصحاب المصالح بالشركة.
   - زيادة الثقة فيما ورد في القوائم المالية من معلومات حتى تتحقق صحة القرارات التي تبنى عليها.
5. إن إستراتيجية التخصص القطاعي لمراجع

الحسابات تحقق مزايا عديدة لكل من المراجع وعملاء المراجعة وأصحاب المصالح بالشركة، وهي:

- تحقق للمراجع فرصة التميز وتحسن من مستوى أتعابه وتدعم فرصته في التفاوض حول هذه الأتعاب، كما أنها تجعله ينجز عملية المراجعة بشكل كفء.
- تحقق لعملاء المراجعة الحصول على خدمة جيدة تدعم ثقة أصحاب المصالح بهم، مما يجعلهم أكثر قدرة على اجتذاب الاستثمارات بشروط ملائمة وتعزز وتحسن أداء منشآتهم.
- تحقق لأصحاب المصالح بالمنشأة قوائم مالية ومعلومات موثوق بها توجههم نحو القرارات الاستثمارية الأكثر فعالية.

6. تؤدي إستراتيجية التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي إلى تفعيل عملية حوكمة الشركات من خلال دورها في تحقيق الإفصاح والشفافية ودقة المعلومات التي يعتمد عليها أصحاب المصالح بالمنشأة من خلال:

- تحسين قدرة المراجع على تخطيط عملية المراجعة وكشف الغش والتلاعب.
- تحسين قدرة المراجع على كشف (والحد من) ممارسات الإدارة حول رقم صافي الربح.
- تحسين قدرة المراجع على فهم وفحص المعلومات غير المالية.
- تحسين قدرة المراجع على تقييم مدى قدرة المنشآت على الاستمرار في نشاطها مستقبلاً.

على مستوى الدراسة الميدانية

1. هناك اهتمام بدرجة معقولة في المملكة العربية السعودية من قبل الأطراف المهتمة بالمنشأة سواء المتعاملون مع أسواق المال (مكاتب الوساطة المالية) أو المراجعون الخارجيون بأهمية التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي.
2. ثبوت صحة الفرض الأول الذي يعني أن هناك اتفاقا بين الفئات المهتمة بالمنشأة حول أهمية مبدأ الإفصاح والشفافية كمبدأ محوري ترتكز عليه عملية حوكمة الشركات.
3. ثبوت صحة الفرض الثاني الذي يعني أن هناك اتفاقا بين الفئات المهتمة بالمنشأة حول الدور المحوري لمراجع الحسابات الخارجي في ضمان تحقق الإفصاح والشفافية ودقة المعلومات المتاحة عن المنشأة بجميع أنواعها.
4. ثبوت صحة الفرض الثالث الذي يعني أن هناك اتفاقا بين الفئات المهتمة بالمنشأة حول دور التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل عملية حوكمة الشركات.

ثانيا: التوصيات

1. ضرورة تبني مكاتب المراجعة الخارجية العاملة بالمملكة لإستراتيجية التخصص القطاعي، وأن تتولى تهيئة نفسها لهذه الإستراتيجية، من خلال رصد الإمكانات المادية والبشرية التي تمكنها من الاستحواذ على هذا التخصص، لما لهذه الإستراتيجية من آثار إيجابية على جميع الأطراف المهتمة بالمنشأة.
2. إعادة النظر في متطلبات التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات الخارجي بالمملكة في ضوء متطلبات إستراتيجية التخصص القطاعي، وبالتالي إعادة صياغة قواعد تنظيم مهنة المراجعة بما يتواكب وتلك الإستراتيجية.
3. ضرورة تطوير وتحديث قواعد حوكمة الشركات بالمملكة، بما يضمن تدعيم فكرة التخصص القطاعي للمراجع الخارجي، فإذا كانت تلك القواعد تلزم الشركات بإجراء مراجعة سنوية من قبل مراجع كفء ومستقل ومؤهل، فليس هناك ما يمنع من النص على أن يكون هذا المراجع متخصصًا في مراجعة نشاط المنشأة محل المراجعة.
4. ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة الخارجية بالمملكة بالسعي نحو تجميع الإمكانات المتباينة فيما بينها من خلال عمليات الاندماج بما يسمح لها بتملك الطاقات والقدرات التي تمكنها من تطبيق إستراتيجية التخصص القطاعي.

مجالات البحث المستقبلية المقترحة

انطلاقا من أهمية التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي ودوره في دعم عملية المراجعة يوصي الباحثان باستكمال الدراسة والبحث في هذا الموضوع، ومن الموضوعات المقترحة للبحث ما يلي:

- دراسة أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي بالمملكة على درجة استقلال المراجع حال أدائه الخدمات الأخرى بخلاف خدمة التأكد.
- دراسة العلاقة بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وجودة الإفصاح المحاسبي للشركات محل المراجعة.
- دراسة تحليلية للمنافع الاقتصادية والفوائد التي تعود على عملاء المراجعين المتخصصين صناعيا بالمملكة، ومدى دعم هذا التخصص لموقفهم التنافسي في السوق.
- دراسة العلاقة بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي والأتعاب التي يحصل عليها.

المراجع

الصغير، محمد السيد محمد. 1995م. دور مراجع الحسابات في الحكم والتنبؤ بمدى قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار في نشاطها: دراسة نظرية وتطبيقية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، مصر.

الطنملي، سهير. 2006م. دراسة تحليلية لمسؤولية المراجع عن الممارسات المحاسبية الابتداعية. مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر. ص ص 142 – 143.

القشي، ظافر شاهر. 2005م. انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة. المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، القاهرة، المجلد 26، العدد 2، ص ص 97–130.

بلال، محمد سمير. 2005م. دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات. المؤتمر العلمي الخامس «حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية»، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 8–10 سبتمبر، ص ص 1–50.

صليب، ليلى عزيز. 2003م. أثر التخصص القطاعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة. المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثالث، ص ص 367 –416.

عبيد، إبراهيم السيد. 2008م. دور آليات الحوكمة في تحسين إدراك مستخدمي القوائم المالية لاستقلال مراجع الحسابات: دراسة نظرية وميدانية. مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الأول، ص ص 1–35.

عقدة، عبد الحميد عبد المنعم. 2005م. المراجعة وإدارة المخاطر في ظل الحوكمة. المؤتمر العلمي الخامس. «حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية»، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 8 – 10 سبتمبر، ص ص 51–66.

علي، عبد الوهاب نصر. 2001م. خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية. بدون رقم الطبعة، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية.

عوض، آمال محمد. 2006م. دراسة واختيار أثر التخصص القطاعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة في البورصة. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثالث والأربعون، العدد الثاني، سبتمبر، ص ص 57 – 116.

لبيب، خالد محمد عبد المنعم. 2005م. دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية مقارنة. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثاني والأربعون، العدد الأول، ص ص 83–183.

لطفي، أمين السيد أحمد. 2002م. فجوة توقعات المراجعة وحوكمة الشركات. مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، السنة (12)، العدد (3)، ص ص 1–3.

لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية. 2006م. صادرة عن هيئة السوق المالية السعودية بتاريخ 21/ 10/ 1427هـ الموافق 12/ 11/ 2006م. استرجع بتاريخ 2/ 9/ 2011، على الرابط الإلكتروني: http://cutt.us/EHRMv

مركز المشروعات الدولية الخاصة. (2004). مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، باريس، بدون بيانات النشر.

ميخائيل، أشرف حنا. 2005م. أهمية معايير المراجعة وأطرافها لضمان فاعلية حوكمة الشركات. مؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 8 – 10 سبتمبر، ص 177.

AICPA. 1987. Statement on Auditing Standard, No. 59, The Auditor's Consieration of An Entity's Ability to Continue Existence. AICP, NY.

IFAC. 2004. IFAC Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics (68) Pronouncements. Accessed on 11/11/2011 from http://www.ifac.org/auditing-assurance/projects/audit-risk-conforming-amendments-completed)

Krishnan, G. V. 2003. Does big 6 auditor industry expertise constrain earnings management? Accounting Horizan. 17: 1-16.

Low, k. 2004. The effects of industry specialization on audit risk assessments and audit planning decisions. The Accounting Review. 79(1): 201-219.

Moyes, G. O., and Asokan, A. 2002. What kind of CPA detects fraud? Internal Auditing. 17(5): 32-41.

Neal, T., and Riley, R. 2004. Auditor industry specialist research design. Auditing: A Journal of Theory and Practice. 23(2): 109 – 177.

O'keefe, T. B., King, R. D., and Gaver, K. M. 1994. Audit fees, industry speclalization, and compliance with GAAS reporting standards. Auditing: A Journal of Practice and Theory. 13(2): 41-48.

O'Reilly, D. M., and John, T. R. 2002. Industry specialization by audit firms, what does academic research tell us? Ohio CPA Journal. 9(4): 42-44.

Owhoso, V. E., Messier, W. F., and Lynch, J. G. 2002. Error detection by industry specialization teams during sequential audit review. Journal of Accounting Research. 40(3): 883-900.

Robinson, T. R., and Munter, P. 2004. Financial reporting warning signs. Commercial Lending Review. 19(1): 2-15.

Shelton, S. W., Ray, W. O., and David. L. 2001. Auditing firms fraud risk assessment practices. Accounting Horizons. 15: 19-23.

Stein' M., and Cadman B. 2005. Industry specilization and auditor quality in US markets. Working Paper, University of Oregon.

Taylor, M. H. 2000. The effects of industry specialization on auditors inherent risk assessment and confidence judgments. Contemporary Accounting Research. 17(4): 693-712.

AICPA. 2002. Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, Statement on Auditing Standards N. 99. AICPA, NY.

Balsam, S., Krishnan, J., and Yang, J. 2003. Auditor industry specialization and earning quality. Auditing: A Journal of Practice and Theory. 22(2): 71-97.

Carcello, J. V., and Albert L. N. 2004. Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting. Managerial Auditing Journal. 19(5): 651-673.

Chung, H., and Sanjay K. 2003. Client importance non auduit services, and abnormal accruals. The Accounting Reivew. 78(4): 931-955.

Craswell, A. T., and Stephen L. T. 1991. The market structure of auditing in Australia: The role of industry specialization. Research in Accounting Regulation. 5(1): 55-77.

Demirag, I., Sudarsanam, S., and Wright, M. 2002. Corporate governance: Over view and research agenda. British Accounting Review. 32: 341-354.

Deming, I. and Russell P. 2000. Cadbury and beyond: Perceptions on establishing a permanent body for corporate governance regulation. British Accounting Review. 32: 355-374.

Ferguson, A., Francis. J., and Stokes, D. 2003. The effects of firm-wide and office-level industry expertise on audit pricing. The Accounting Review. 78(2): 249-438.

Firth, M., and Tan, L. 2003. The effects of industry specialization on audit quality, an exmination using bid-ask spreads. Auditing: A Journal of Practice and Theory. 23(1): 73-86.

Gramling, A. A., and Dan N. S. 2001. Audit firm industry expertise: A rivew and synthesis of the archival literature. Journal of Accounting Literature. 20: 1-29.

Greenwood, R., Cooper, D. J., Hinings, C. R., and Brown, J. L. 1993. Biggest is best? Strategic assumptions and actions in the Canadian audit industry. Canadian Review of Sciences of Administration. 10(4): 308-321.

Hogan, C. E., and Debra, C. J. 1999. Industry specialization by auditors. Auditing: A Journal of Practice and Theary. 18(1): 1-17.

Wieteke, N., and Marleem, W. 2012. Competitive dresser, audit quality and industry sepecialization. Accssed on 20/5/2011 from http://cutt.us/cu3vi and the Creation of Customer Value. Pdf.

Watts, R. L., and Zimmerman, J. L. 1988. Pastive Accounting Theary. Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ. PP. 312-326.

Zhou, J., and Elder, R. 2002. Audit Firm Size, Industry Specialization and Earnings Management by Initial Public Offering Firms. Working Paper, Suny at Binghcmtan and Syracuse University. Accssed on 202011/5/ from http://cutt.us/tWysG

The Role of Sectorial Specialization of the External Auditor in Activating the Application Procedures of Corporate Governance in Saudi Arabia «A Field Study»

Mohamed A Elsagheer and Abdul-Rahman A Al-Muharfi

Accounting Department, School of Business,
King Faisal Universty, Saudi Arabia

ABSTRACT

This research aims to study the impact of external auditor's sector specialization on activating governance procedures of companies in Saudi Arabia. To shape the theoretical framework of the study, the inductive approach is adopted through an analytical study of the literature related to the research or some of its aspects. The deductive approach is also used in the field study of the research through lists of questionnaires to test the hypotheses. Accordingly, a significant result has been reached, that is: the sector specialization strategy may support corporate governance measures by improving external auditor's abilities of planning, fraud detection, reduction of management practices on profitability management, understanding non-financial information, and assessing whether the economic unit may be able to continue or not. The research presented some recommendations as follows: The external auditor's sector specialization strategy should be adopted. There is also a need to develop governance rules to support the idea of sector specialization of external auditor. Lastly, the different capabilities of audit offices should be coordinated to achieve a perfect application of sector specialization strategy.

Key Words: Corporate Governance, Disclouser and Transperacy, Fraud and Manipulation, Sectoral Specialization, Stackholders.