لجنة التدقيق باعتبارها إحدى آليات حوكمة الشركات

دراسة مقارنة

إعداد
محمد بشار محمد بيازيد

المقدمة

ترجع نشأة حوكمة الشَّركات إلى أوائل القرن الماضي ، وقد ظهرت أهميتها نتيجة تبعات ما يسمّى بمشكلة الوكالة (Agency Problem) والناجمة عن فصل الملكية عن الإدارة حيث كان كل من الباحثين أدولف بيرل وغاردينرمينز(Adolph Berle and Gardiner Means) أول من تناولا قضية فصل الملكية عن الإدارة عام ١٩٣٢، وتقوم مشكلة الوكالة على أساس أن المساهمين في الشَّركات المساهمة العامة يوكلون مهمة إدارة الشركة إلى مجلس إدارة منتخب من قبلهم والذي يكون بدوره مسؤولاً عن الإدارة التنفيذية للشركة على افتراض أن مجلس الإدارة سيسعى إلى إرضاء المساهمين بتعظيم أرباحهم والعمل لصالحهم ، إلا أن الواقع قد أشار إلى غير ذلك حيث عمد هؤلاء المديرون إلى استغلال أصول الشركة في كثير من الأحيان وذلك خدمة لمصالحهم الذاتية على حساب هؤلاء المساهمين كما أشار الواقع إلى حالات كثيرة من تضارب المصالح بين المساهمين والمستثمرين وبين إدارة الشركة وخاصة في الشَّركات المتداولة في أسواق المال ، حيث كانت أهداف ومصالح إدارة الشركة تتمثل في تحقيق عوائد قصيرة الأجل على استثمارات الشركة بسبب ارتباط المنافع والمزايا التي يحصلون عليها بالأرباح المتحققة منها الأمر الذي لم يكن ليتماشى بالضرورة مع مصالح وأهداف المساهمين والمستثمرين الذين كانوا يرغبون في تحقيق نمو طويل الأمد للشركة ، ومن ثم كانت الحاجة ملحة لتبني آلية لمساءلة الإدارة لدرء أي ضرر قد يقع على المساهمين وعلى الشركة ككل .

وقد أشار الواقع أيضاً إلى حدوث الكثير من المشاكل نتيجة لضعف الشفافية و الإفصاح ، وإلى الفساد المالي والإداري وتحديداً لدى الإدارة التنفيذية العليا في الشركة حدوث بعض حالات ومن هنا برزت أهمية حوكمة الشَّركات في كونها توضح الطريقة السليمة التي يجب أن تدار بها هذه الشَّركات وتوفر في ذات الوقت للمساهمين والمستثمرين وأصحاب العلاقة الآلية اللازمة لمعرفة ومتابعة كيفية إدارة الشركة من قبل الإدارة التنفيذية من خلال الإفصاح والشفافية والوضوح التام في جميع ما يخص الشركة من تعاملات وعلاقات .
وتزايد الاهتمام كثيراً في حوكمة الشَّركات في العقود الثلاثة الماضية في الدول المتقدمة، وخصوصاً في ظل الأزمات المالية والاقتصادية ، كالأزمة التي عصفت بأسواق المال الأمريكية

نهاية الثمانينات وكذلك أزمة الدول الأسيوية في عام ١٩٩٧، فضلاً عن الأزمة المالية الأخيرة التي حدثت عام ٢٠٠٨ وأدت إلى انهيار شركات ومؤسسات مالية عملاقة ، وقد استجابت الجهات الرقابية لدى الدول المتقدمة لهذه الهزات ، وعملت على تعزيز حوكمة الشَّركات وأصدرت مجموعة من القوانين والتقارير المهمة التي أثرت بشكل فاعل في تركيبة الإطار الرقابي والتنظيمي (Cadbury الذي يحكم عمل أسواق المال والشَّركات المساهمة العامة مثل تقرير السير كادبوري الذي صدر عام ١٩٩٢ في المملكة المتحدة ليؤكد على أهمية الحوكمة في زيادة ثقة (Report المستثمرين في عملية إعداد القوائم المالية ومراجعتها.

وفي العام ٢٠٠٢ تم إصدار قانون ساربنس ـ أوكسلي (Sarbanes Oxley) في الولايات المتحدة الأمريكية والذي ركز على دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي والإداري والقضاء عليه من خلال تفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارات الشَّركات.

ونتيجةً لتداعيات الأزمة المالية التي لحقت دول جنوب شرق آسيا في نهاية تسعينيات القرن الماضي، وانهيار بعض الشَّركات الأمريكية العملاقة مثل Enron وWorldcom تداعت المؤسسات والمنظمات الدولية ذات العلاقة إلى متابعة ودراسة ممارسات الحوكمة على مستوى الدول ومن هذه المؤسسات البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والتي عملت على إصدار مجموعة من المبادئ الإرشادية لحوكمة الشَّركات والتي أصبحت فيما بعد الأساس الذي تبنته غالبية الدول في إعداد مدونة قواعد حوكمة الشَّركات الخاصة بها.

ومن ناحية أخرى أدت العولمة وتحرير الأسواق المالية إلى فتح أسواق دولية جديدة تتيح إمكانيات تحقيق أرباح مذهلة، إلا أنها أيضاً قد عرضت الشَّركات للمنافسة الشرسة ولقدر كبير من التذبذبات الرأسمالية، وقد أصبحت الشَّركات المساهمة تعلم أنه لكي تكون قادرة على التوسع والمنافسة الدولية، فإنها تحتاج إلى جذب مستويات من رأس المال تتعدى إمكانيات ومصادر التمويل التقليدي .

وقد أدت الأزمات المالية السابق ذكرها والتي فجرها الفساد وسوء الإدارة إلى أن تصبح عملية جذب المستويات الكافية من رأس المال تتسم بقدر كبير من التحديات والصعوبات، فقد ألحقت تلك الأزمات بالمساهمين والمستثمرين خسائر فادحة تقدر بمليارات الدولارات، كما أدت إلى تخريب الجدوى المالية للشركات.

الأمر الذي دفع المستثمرين وخاصة المؤسسات الاستثمارية للإعلان وبشكل واضح أنهم ليسوا على استعداد لتحمل نتائج الفساد وسوء الإدارة، كما أصبح المستثمرون قبل الالتزام بأي قدر من التمويل يطلبون الأدلة والبراهين على أن الشَّركات تجرى إدارتها وفقاً للممارسات السليمة للأعمال التي تؤدي إلى تقليل إمكانيات الفساد وسوء الإدارة إلى أقل حد ممكن، وفضلاً عن ذلك فإن المستثمرين يريدون أن يتمكنوا من تحليل ومقارنة الاستثمارات المحتملة في مختلف دول العالم وفقاً لنفس معايير الشفافية والوضوح والدقة في القوائم المالية كما أصبح هؤلاء المستثمرون يسعون وراء الشَّركات التي تتمتع بهياكل حوكمة سليمة وذلك قبل أن يقدموا على الاستثمار فيها.

خلاصة القول فقد أصبحت قواعد وأسس حوكمة الشَّركات من أهم الموضوعات المطروحة على صعيد اقتصادات دول العالم أجمع، وباتت تشكل عنصراً هاماً لتعزيز النجاح والإصلاح الاقتصادي والتنظيمي في ظل العولمة وانفتاح اقتصادات الدول بعضها على بعض والمنافسة الشديدة في الأسواق، وفي ظل الشروط والمتطلبات التي تضعها المنظمات والمؤسسات الدولية لقبول العضوية أو التعاون مع دول العالم المختلفة ومؤسسات أسواق هذه الدول، كما أصبح تطبيق هذه القواعد والأسس شعاراً يتبناه القطاع العام والخاص على حد سواء ووسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة من الدول ودليل وجود سياسات عادلة وشفافة وقواعد لحماية المستثمرين والمتعاملين بها ومؤشراً على المستوى الذي وصلت إليه الإدارات في هذه الدول من التزام مهني بقواعد حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة ووجود إجراءات للحد من الفساد وبالتالي زيادة جاذبية الاقتصاد للاستثمارات المحلية والخارجية وقدرته التنافسية.

وتُعرَّف حوكمة الشركات بأنها :" مجموعة من العلاقات بين الإدارة التنفيذية للشركة ، ومجلس إدارتها ، والمساهمين فيها ، وغيرهم من الأطراف أصحاب المصلحة . وتقدم حوكمة الشركات أيضاً الهيكل الذي تتحدد خلاله أهداف الشركة ، ووسائل تحقيق تلك الأهداف ، ومتابعة الأداء .

وتُعنى حوكمة الشركات أساساً بوضع الآليات والنظم التي من شأنها ضبط العلاقة بين مجلس إدارة الشركة وحملة أسهمها فضلاً عن ضمان حقوق كافة الأطراف المتعاملة مع الشركة والمتأثرة بنشاطها وممارساتها .

ولكي تتمكن حوكمة الشركات من تحقيق أهدافها كان لابد لها من أن تضم في منظومتها العديد من الآليات والركائز ، ولعل من أبرز تلك الآليات وأهمها هي لجان التدقيق ، وإقراراً بأن الحوكمة الفعالة للشركات هي حجر الزاوية في حماية حقوق المساهمين ؛ فإن كثيراً ما أكد الخبراء على الدور الرئيسي الذي تلعبه لجان التدقيق في حوكمة الشركات وفي عمليات الرقابة على ما يحدث داخل الشركة .

فضلاً عما سبق فإن مسؤولية الإشراف والرقابة على نوعية البيانات المالية التي يتم الإفصاح عنها سواء للمساهمين أو المستثمرين تقع على عاتق مجلس الإدارة ، ولمساعدة المجلس على الوفاء بمسؤولياته تلك فإن الاتجاه الغالب قد استقر على الاعتماد على لجنة التدقيق باعتبارها امتداداً لكامل مجلس الإدارة لتتولى القيام باستعراض وإشراف مستقل على العمليات التي تقوم بها الشركة لتوفير البيانات المالية بدقة وشفافية .

وعلى الرغم من أن المهمة الأساسية للجنة التدقيق هي ضمان أن العمليات التي تقوم بها الإدارة وموظفو التدقيق الداخلي والمراجعون المستقلون الخارجيون تؤدي إلى تحسين نوعية التقارير المالية إلا أنه قد تتعدد مسؤوليات لجنة التدقيق وتختلف من دولة لأخرى تبعاً لنوع وحجم الأعمال ودرجة تعقدها ؛ بحيث تشمل هذه المسؤوليات التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية ودعم وظيفة المراجعة الخارجية(التدقيق الخارجي) وزيادة استقلاليتها بالإضافة لنهوض اللجنة بمهمة التأكيد على الالتزام بمبادئ الحوكمة في الشركة.

و تحظى لجان التدقيق في الوقت الحالي باهتمام بالغ من الهيئات العلمية الدولية المتخصصة ومن الباحثين وخاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية في كبرى الشَّركات العالمية ، وهو ما يفسر أيضاً اهتمام منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مبادئ حوكمة الشَّركات الصادرة عنها وتأكيدها على ضرورة تشكيل لجان للتدقيق تتبع مجالس إدارة الشَّركات وبيان صلاحيتها وإجراءات عملها.

أولاً: مشكلة البحث:

في ضوء ما تقدَّم من بيان لأهمية حوكمة الشَّركات على المستوى المحلي والدولي و أمام التطور الحاصل في الأطر القانونية والرقابية التي تنظم أسواق رأس المال وتحكم عمل الشَّركات فيه يسعى الباحث من خلال بحثه **"لجنة التدقيق باعتبارها إحدى آليات حوكمة الشركات"** إلى معرفة مدى توافر واتّساق قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية بشأن **لجنة التدقيق** مع ما تُقرُّه وتنص عليه المعايير والمبادئ الدولية لحوكمة الشَّركات الصادرة عن مجموعة العشرين / منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لعام ٢٠١٥، والمؤسسات والمنظمات الدولية الأخرى ذات الشأن .

ثانياً: أهداف البحث:

يركّز هذا البحث على إبراز دور لجنة التدقيق كونها إحدى أهم آليات حوكمة الشركات المساهمة المغفلة العامة المقيد لها أوراق مالية في سوق رأس المال باعتبارها الشَّركات المعنية بشكل أساسي بتطبيق قواعد حوكمة الشَّركات ، وبما يخدم الإجابة عن إشكالية البحث المتمثلة بمعرفة مدى توافر واتساق قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية بشأن لجنة التدقيق مع ماتقره وتنص عليه المعايير والمبادئ الدولية للحوكمة

ضمن هذا الإطار يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

- التعريف بلجنة التدقيق وإعطاء نبذة تاريخية عنها
- بيان مبررات إنشاء لجان التدقيق
- بيان البنيان التنظيمي للجنة التدقيق وكيفية عملها
- بيان دور لجنة التدقيق من منظور حوكمة الشَّركات

ثالثاً: أهمية البحث

ترجع أهمية البحث في **"لجنة التدقيق باعتبارها إحدى آليات حوكمة الشركات"** إلى الحداثة النسبية لمفهوم الحوكمة وما يرتبط به من موضوعات في البيئة القانونية والاقتصادية في سورية حيث لم يكتمل الإطار التشريعي النَّاظم لممارسات الحوكمة إلا خلال العقد الماضي من الزمن وذلك بصدور نظام الحاكمية المؤسسية لشركات التأمين عام ٢٠٠٧ ثم تلاه صدور نظام الممارسات السليمة لإدارة الشَّركات (قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة) عام ٢٠٠٨، ثم تبعه إصدار دليل الحوكمة في المصارف التقليدية والإسلامية عام ٢٠٠٩، ثم توِّج أخيراً بصدور قانون الشَّركات رقم (٢٩) في عام ٢٠١١ .

فضلاً عما سبق وبالرغم من وجود عدد من الأبحاث التي تناولت لجان التدقيق في سورية إلا أن معظمها كان يركِّز على دراستها من الجوانب الاقتصادية والمحاسبية دون الجوانب القانونية ومن هنا جاءت أهمية هذا البحث الذي يركز على دراسة لجان التدقيق من الناحية القانونية على اعتبار أن التشريعات واللوائح المنظمة لعمل الشَّركات تُعدُّ المرتكز الرئيسي والعمود الفقري لأطر وآليات حوكمة الشَّركات التي تعتبر لجان التدقيق إحدى أهم تلك الآليات ، كما يأمل الباحث من خلال هذا البحث المتواضع أن يقدم إضافة علمية حديثة ترفد المكتبة القانونية المتخصصة في هذا الشأن

رابعاً: منهج البحث

في سبيل تحقيق الغرض الأساسي من البحث في معرفة مدى توافر واتّساق قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية بشأن **لجنة التدقيق** مع ما تُقرُّه المعايير والمبادئ الدولية لحوكمة الشَّركات، كان لابد لنا من اتباع المنهج التحليلي وذلك من خلال إجراء عملية استعراض شاملة لكافة النصوص القانونية واللوائح التنظيمية ذات الصلة بموضوع البحث .

وفي سبيل استكمال الفائدة المرجوّة من البحث رأينا أيضاً الأخذ بالمنهج المقارن بهدف إبراز أوجه الشبه وأوجه الاختلاف وتسليط الضوء على نقاط الضعف والقوّة في النظم القانونية لحوكمة الشَّركات المتبعة في كل من سورية ومصر، وذلك سعياً نحو تطوير هذه النظم في كل من البلدين المستهدفين بالمقارنة وصولاً للتطبيق الأمثل لمبادئ حوكمة الشَّركات المتصلة بلجان التدقيق وبما يتلائم مع طبيعة البيئة القانونية والتنظيمية في كل منهما .

خامساً: خطة البحث

يتم تناول موضوع البحث من خلال مبحثين على النحو التالي :

المبحث الأول: طبيعة لجنة التدقيق ومبررات إنشائها وبنيانها التنظيمي

المبحث الثاني: دور لجنة التدقيق من منظور حوكمة الشَّركات

هذا وقد أورد الباحث في نهاية البحث خاتمة للبحث وقائمة بمراجع البحث .

المبحث الأول

طبيعة لجنة التدقيق ومبررات إنشائها وبنيانها التنظيمي

أولاً: التعريف بلجنة التدقيق ونبذة تاريخية عنها: تجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد تعريف موحد حتى الآن للجنة التدقيق ، ونظراً لتعدد التعاريف ولغرض هذا البحث سوف يتم الاكتفاء بتعريف إحدى المنظمات الدولية بالإضافة إلى تعريفين آخرين .

فقد عرّفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CICA) لجنة التدقيق بأنها:" لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة وتعد لجنة التدقيق حلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي، ونطاق ونتائج المراجعة وكذلك الرقابة الداخلية ، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر[١] ".

بينما عرّفها البعض[٢] بأنها" لجنة يشكلها مجلس إدارة لمساعدته في ضمان صحة البيانات المالية، ودراسة أوضاع الرقابة الداخلية في الشركة ودراسة أوضاع مراقب الحسابات فيها".

---

[١] عوض سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشَّركات، بحث منشور في كتاب التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشَّركات الصادر عن المنظمة العربية للتنمية الإدارية لعام ٢٠٠٩، ص١٢

[٢] سامي محمد عليان الخرابشة، حوكمة الشَّركات المساهمة المدرجة في البورصة، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة كلية الحقوق ٢٠١٢ ، ص٢٠٤

وعرّفها البعض الآخر[١] بالقول إن لجنة التدقيق "آلية محورية من آليات حوكمة الشَّركات، وهي لجنة فرعية منبثقة من مجلس الإدارة وتتكون من ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين أو مستقلين كحد أدنى ويكون الحد الأقصى حسب حجم الشركة وطبيعة نشاطها، على أن يتوافر باللجنة خبرة مالية ومحاسبية وقانونية ومعرفة بطبيعة نشاط الشركة. وتعقد اللجنة اجتماعاتها أربع مرات على الأقل في السنة بمعدل اجتماع كل ثلاثة شهور وتهدف اللجنة إلى مساعدة مجلس الإدارة على أداء مسؤولياته، والتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه ، ودعم استقلال ومتابعة المراجع الداخلي والخارجي، وضبط جودة التقارير المالية" .

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح أن لجنة التدقيق تم تعريفها في ضوء كل من عضويتها ومسؤولياتها

وقد أظهرت تلك التعاريف ثلاث سمات بارزة للجنة التدقيق وهي[٢] :

١- لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة.
٢- عضويتها مقصورة على الأعضاء غير التنفيذيين والذين يتوافر لديهم درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة.
٣- تتعلق مسؤولية لجنة التدقيق بمراجعة عمليات إعداد التقارير المالية ومراجعة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية.

و ظهرت فكرة إنشاء لجان للتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية التي نجمت عن التلاعب في التقارير المالية لشركة (McKesson & Roobins) مما أدى إلى انهيار هذه

---

(١) سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح،علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية ، رسالة ماجستير، جامعة الزقازيق، كلية التجارة ٢٠١٣، ص١٨

(٢) محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشَّركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية ، الإسكندرية الطبعة الثانية ٢٠٠٩ ، ص١٦١

الشركة الأمر الذي دفع كل من هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) وبورصة نيويورك إلى التوصية بضرورة إنشاء لجنة للتدقيق بالشَّركات المسجلة بها مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه ، وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشَّركات ، وفي عام ١٩٦٧ أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) جميع الشَّركات العامة بضرورة إنشاء لجنة للتدقيق[١] ، وربما تكون الولايات المتحدة من أوائل الدول التي بادرت بتكوين لجان للتدقيق عندما أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) عام ١٩٧٢ قراراً يوجب تشكيل هذه اللجان في الشَّركات المساهمة لحماية المساهمين والمستثمرين، وفي عام ١٩٧٨ ألزمت بورصة نيويورك جميع الشَّركات المسجلة بها بضرورة تكوين لجنة للتدقيق[٢] وفي عام ١٩٨٧ صدر تقرير لجنة Treadway والذي أكد على ضرورة إنشاء لجنة للتدقيق داخل الشَّركات المسجلة في بورصات الأوراق المالية الأمريكية وفي عام ١٩٩٩، تم تكوين لجنة (Blue Ribbon) ، حيث قامت هذه اللجنة بإصدار مجموعة من التوصيات، بهدف زيادة فاعلية أداء هذه اللجان بالشكل الذي يساعد على زيادة جودة القوائم المالية وأخيراً وفي عام ٢٠٠٢ وبعد الانهيارات المالية لبعض الشَّركات الكبرى تم إصدار قانون Sarbanes-Oxley والذي أكد على إلزام جميع الشَّركات بتكوين لجنة التدقيق[٣] .

أما عن إنشاء لجان التدقيق في المملكة المتحدة فيرجع إلى عام ١٩٩١ عندما تم تشكيل لجنة (Cadbury) من قبل مجلس التقارير المالية (FRC) التابع لبورصة لندن والتي أوصت في نهاية

---

(١) عصمت أنور صحصاح، المراجعة وحوكمة البنوك ، دار النشر للجامعات ، القاهرة ، الطبعة الأولى ٢٠١٤ ص١٨٤

(٢) عوض سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشَّركات ، بحث منشور في كتاب التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات الصادر عن المنظمة العربية للتنمية الإدارية لعام ٢٠٠٩، ص١٣

(٣) عصمت أنور صحصاح، المراجعة وحوكمة البنوك ، مرجع السابق ، ص١٨٥

عام ١٩٩٢بتكوين لجان تدقيق في الشَّركات المساهمة وأن يقوم مجلس الإدارة بتحديد مهامها وطريقة تشكيلها وفي عام ١٩٩٤ تم إصدار تقرير(Rutteman) وتبعه كذلك تقرير لجنة (hampel) عام ١٩٩٨، وفي عام ١٩٩٩ تم إصدار تقرير (Turnbull) والذي أكد على أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجنة التدقيق في تحسين وتدعيم نظام الرقابة الداخلية[١] وفي عام ١٩٩٨ صدر الكود الموحد لحوكمة الشَّركات[٢] وقد تضمن هذا الكود ضرورة قيام مجلس الإدارة بتشكيل لجنة للتدقيق وتحديد وبيان مسؤولياتها وصلاحياتها.

أما في مصر فقد صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال الخاص بقواعد قيد واستمرار قيد وشطب الأوراق المالية رقم(٣٠) لعام ٢٠٠٢ حيث أوجبت المادة (٧) منه على كل شركة مقيد لها أوراق مالية بجداول البورصة تكوين لجنة للمراجعة تتأكد من مدى التزام الشركة بقواعد الإفصاح من عدمه، فضلاً عن التأكد من مدى قيام مراقبي الحسابات بواجباتهم بحياد تام وذلك باعتبارهم عين المساهمين بمجلس إدارة الشركة[٣] .

وفي عام ٢٠٠٣ صدر قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد رقم (٨٨) حيث ألزمت المادة(٨٢) منه كل بنك بتشكيل لجنة للمراجعة .

وفي أكتوبر ٢٠٠٥ أصدر مركز المدرين المصري التابع للهيئة العامة للرقابة المالية دليل قواعد ومعايير حوكمة الشَّركات والذي نص على تشكيل لجنة التدقيق وتحديد مهامها وتنظيم اجتماعاتها .

---

(١) محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشَّركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص١٤٦

(٢) أصبح يصدر هذا الكود تحت اسم (UK corporate Governance Code) منذ العام ٢٠١٠ انظر:

Brian Coyl, corporate Governance, published by ICSA,5th edition, London, 2015 Page.25

(٣) عبد الوهاب نصر علي ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية ٢٠٠١ ص٣٣١

وفي العام ٢٠٠٨ تبعه إصدار دليل عمل لجان المراجعة ليكون مكملاً لما ورد في دليل قواعد حوكمة الشَّركات لعام ٢٠٠٥ ودليلاً استرشادياً يهدف إلى تحسين ممارسات لجان المراجعة بالشَّركات المصرية، كما أكدت قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة المصرية لعام(٢٠١١) على تشكيل لجنة التدقيق وتحديد مهامها وتنظيم اجتماعاتها[١] .

وأخيراً قام مركز المديرين المصري عام ٢٠١٦ بإصدار آخر تحديث لأدلة وقواعد الحوكمة طبقاً لأفضل الممارسات الدولية في هذا الشأن تحت اسم الدليل المصري لحوكمة الشَّركات حيث أكد فيه أيضاً على أهمية تشكيل مجلس الإدارة للجان المراجعة وضمان استقلاليتها في أدائها لعملها مع تحديد مسؤولياتها واختصاصاتها[٢] .

أما في سورية فقد ترافق ظهور فكرة إنشاء لجان التدقيق مع بداية التنظيم القانوني لسوق الأوراق المالية حيث تم إطلاق أول سوق أوراق مالية منظمة في تاريخ سورية في ٢٠٠٩/٣/١٠ بموجب القانون رقم ٥٥ لعام ٢٠٠٦ والذي ينص في المادة (٥٥/ي) على اختصاص مجلس الإدارة بتشكيل لجنة التدقيق من بين أعضائه وذلك بقرار يصدر منه يتضمن أسماء أعضاء اللجنة ومهامهم .

وفي عام ٢٠٠٨ نصت قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة المغفلة العامة على إلزام الشَّركات التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام وأيضاً المصارف وشركات التأمين وبما لا يتعارض مع قواعد الحوكمة المطبقة لديها[٣] بتشكيل لجان تدقيق فيها تتبع مجلس الإدارة وتتكون من ثلاثة من أعضائه

---

[١] البند (٥/٥) من دليل قواعد ومعايير حوكمة الشَّركات بجمهورية مصر العربية لعام ٢٠١١

[٢] البند (١/٣/٢) من الدليل المصري لحوكمة الشَّركات لعام ٢٠١٦

[٣] انظر المادة (١٢) و(١٧) من قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية لعام ٢٠٠٨ وفيما يخص لجان التدقيق في المصارف أنظر المادة (١٠) من دليل حوكمة المصارف التقليدية لعام ٢٠٠٩ والمادة (٩) من دليل حوكمة المصارف الإسلامية لعام ٢٠٠٩.

غير التنفيذين والمستقلين وتسمية أحدهم رئيساً للجنة وإعلام هيئة الأوراق المالية بذلك وبأي تغيير يطرأ على تشكيلها وأسبابه كما حددت هذه القواعد مهام اللجنة وصلاحياتها.

مما تقدم يتضح الاهتمام الكبير الذي حظيت به لجان التدقيق منذ نشأتها ، وذلك للدور الهام الذي يمكن أن تلعبه بحيث أصبح تشكيلها وتحديد صلاحياتها ومهامها التزاماً قانونياً يقع على كافة الشَّركات المقيدة بالأسواق المالية بالإضافة للبنوك وشركات التأمين سواء في مصر وسورية أو في سائر دول العالم الأخرى .

ثانياً: مبررات إنشاء لجان التدقيق: أظهرت حالات الفشل التي تعرضت لها كبرى الشَّركات العالمية القصور الواضح في أداء مجالس إدارة تلك الشَّركات حيث تبين انفراد بعض أعضاء مجالس الإدارة أو العضو المنتدب بجميع الصلاحيات والمسؤوليات وإساءة استغلالها، الأمر الذي أدى إلى زيادة الضغوط على المراجعين الخارجيين من قبل الإدارة التنفيذية لتبني وجهة نظرها هذا من ناحية ومن ناحية أخرى جعلت تلك الإدارة دور المدقق الداخلي محصوراً فقط في التدقيق المالي والمحاسبي، ومن هنا برزت الحاجة للعمل بلجان التدقيق للتصدي لإساءة استغلال السلطة والانفراد بها من قبل الإدارة التنفيذية وأيضاً لمساعدة مجلس الإدارة في النهوض بمسؤولياته الرقابية بكفاءة أكبر وذلك عن طريق الإشراف على نظم الرقابة الداخلية وتحسين وسائل الاتصال مع المراجعين الخارجيين[١]

إضافة لما سبق هناك مجموعة من المبررات للعمل بلجان التدقيق تتمثل بما يلي:[٢]

---

[١] عصمت أنور الصحصاح، المراجعة وحوكمة البنوك، مرجع سابق، ص ١٨٧

[٢] هولي ج جريجوري وجيسون ر ليلين، دور لجنة التدقيق في حوكمة الشَّركات، من كتاب حوكمة الشَّركات في القرن الواحد والعشرين ، الفصل الثالث عشر، ص ٢٠٧ وما بعدها ، متوفر على http://www.cipe-arabia.org

١- ضخامة مجلس الإدارة وعدم التجانس بين مجموعة أعضاء المجلس الأمر الذي لا يتناسب مع تناول العملية الشاقة والمليئة بالتفاصيل والخاصة باستعراض مراجعة القوائم المالية للشركة والتي تتطلب دقة وخبرة ومجهود كبير[١] .

٢- مواعيد تقديم التقارير المالية التي تتطلب في معظم أسواق المال ضرورة النشر لتقارير مالية ربع سنوية بصفة دورية إلى جانب التقارير السنوية، الأمر الذي يستلزم قدراً كبيراً من الوقت والجهد ممن ينغمسون في هذه العملية، وقد يكون إشراك كافة أعضاء مجلس الإدارة في هذه العملية التي تستغرق وقتاً طويلاً، أمراً لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة.

٣- طبيعة الخلافات المحتملة والتي قد تثور بين مصالح الإدارة التنفيذية ومصلحة جودة التقارير المالية والتي قد لا تجعل من الملائم تدخل أعضاء مجلس الإدارة من المديرين والموظفين في عملية إعداد التقارير، وبدلاً من ذلك يقتصر الأمر على أعضاء مجلس الإدارة المستقلين والمؤهلين في ذات الوقت للعمل في هذا المجال

٤- الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير، وبخاصة في الشَّركات الضخمة، والذي يتطلب قدراً كبيراً من الخبرة والممارسة في المحاسبة والإدارة المالية، ولا يمكن لغير أولئك الأعضاء من مجلس الإدارة الذين يلمون إلماماً جيداً بتلك النواحي أن يعملوا في هذا المجال.

٥- حاجة أصحاب المصالح في الشَّركات المقيدة في أسواق المال إلى آلية إدارية تساهم في ضبط ورقابة الأداء كوكيل عنهم لاسيما بشأن الأمور المالية والرقابية، ووجود لجنة التدقيق تضمن لهم قدراً من الطمأنينة بأن استثماراتهم تحت المراقبة[٢]

---

[١] انظر في هذا المعنى : عطية صلاح سلطان، دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشَّركات لأغراض استمرار المنشأة بحث مقدم للمؤتمر العربي حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشَّركات عام ٢٠٠٥ من منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية لعام ٢٠٠٩، ص٢٢٦

[٢] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشَّركات، الدار الجامعية بالإسكندرية ، الطبعة الثانية ٢٠٠٧، ص ١٨٢

ثالثاً: البنيان التنظيمي للجنة التدقيق: في هذا الشأن سوف نعرض للقواعد القانونية المنظمة لتشكيل لجان التدقيق من خلال البحث في كيفية تكوينها والشروط الواجب توافرها في أعضائها وكيفية عملها.

أ- **تكوين لجنة التدقيق:** يتم تشكيل لجنة التدقيق وفقاً لقواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية بموجب قرار يصدر عن مجلس إدارة الشركة وفق الضوابط الآتية:

١- أن تتكون اللجنة من ثلاثة من أعضائه غير التنفيذيين المستقلين على الأقل وتسمية أحدهم رئيساً للجنة وإعلام هيئة الأوراق والأسواق المالية بذلك وبأي تغييرات تطرأ على تشكيل اللجنة وأسباب ذلك .

٢- أن تتوافر لدى أحد أعضاء اللجنة على الأقل الخبرة المالية والمحاسبية .

٣- يعتمد مجلس الإدارة نظام عمل اللجنة الذي يتم إعداده من قبلها ويحدد فيه بشكل واضح أهدافها وشروط تعيين أعضائها وصلاحياتهم وواجباتهم ومسؤولياتهم ومواعيد اجتماعهم ومكافآتهم [١] .

أما قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية فقد قررت تشكيل لجنة التدقيق من ثلاثة أعضاء من مجلس الإدارة على الأقل الغير تنفيذيين المشهور لهم بالكفاءة والخبرة في مجال عمل الشركة، على أن يكون من بينهم عضوين مستقلين على الأقل وإذا لم يتوافر لدى الشركة عدد كاف منهم فيمكن استكمال عضوية اللجنة من ذوي الخبرة من خارج الشركة [٢]. وبالمقابل نجد أن قواعد حوكمة الشَّركات الإنكليزية قد أوجبت على مجلس الإدارة تشكيل لجنة تدقيق من ثلاثة من أعضائه (اثنين في حال كانت الشركة صغيرة) المستقلين الغير تنفيذين، ويمكن لرئيس الإدارة أن يكون عضواً في هذه اللجنة بشرط ألا يكون رئيساً لها وعلى مجلس الإدارة أن يتأكد بنفسه أنه

---

[١] انظر الفقرات(أ/١-٢-٤) من المادة (١٢) من قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية لعام ٢٠٠٨ وكذلك انظر إلى المادة (١٦) من نظام وتعليمات الإفصاح لعام ٢٠٠٨

[٢] المادة (٣٧) من قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية لعام ٢٠١٤وتعديلاته، نسخة محدثة في يوليو ٢٠١٧

يوجد عضو واحد على الأقل لديه خبرة مالية حديثة وذات صلة بنشاط الشركة وأن اللجنة ككل لديها الخبرة والكفاءة ذات الصلة في المجال الذي تعمل به الشركة [١].

يتضح مما سبق اتفاق قواعد الحوكمة في كل من سورية ومصر والمملكة المتحدة على أن يكون جميع أعضاء لجنة التدقيق من الأعضاء غير التنفيذيين، إلا أن تلك القواعد قد تباينت بشأن توفر صفة الاستقلال في جميع الأعضاء أم لا ، فنجد أن قواعد الحوكمة في كل من سورية والمملكة المتحدة قد أوجبت أن يكون جميع أعضاء اللجنة من المستقلين[٢] بينما اكتفت قواعد الحوكمة المصرية بوجود عضوين مستقلين فقط[٣] .

ب- **الشروط الواجب توافرها في أعضاء لجنة التدقيق:** يعد منصب عضو مجلس الإدارة من المناصب الخطيرة وربما كان عضو لجنة التدقيق هو صاحب أكثر المناصب خطورة من بين أعضاء المجلس، حيث يقع على عاتق لجنة التدقيق مسؤوليات جسيمة باعتبارها تشكل جزء من عملية الرقابة والإشراف على إدارة الشركة ولما تلعبه من دور حقيقي في المساعدة على الاحتفاظ وتعزيز ثقة المستثمرين في جودة البيانات المالية والبيانات الخاصة بالعمليات التي يجري الإفصاح عنها[٤] ولعلَّ أبرز سمتين يجب توافرهما في أعضاء لجنة التدقيق لكي تؤدي دورها بفاعلية هما الاستقلال والخبرة المالية والفنية بالإضافة إلى بعض الخصائص العامة الأخرى كالنزاهة والثقافة والقدرة على القيادة والإشراف النشط .

---

(3) Section (C.3.) the UK corporate Governance Code.2016

[٢] وحسب تقرير حوكمة الشَّركات الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السُّورية لعام ٢٠١٤ فإن (١٩) شركة من أصل (٣٦) لم تستطع تحقيق شروط تشكلية اللجنة من أعضاء مستقلين وهذا يعود غالباً إلى أن عضو مجلس الإدارة ذا الخبرة المالية والمحاسبية قد يكون من غير المستقلين

[٣] ومع هذا نجد أن الدليل المصري لحوكمة الشَّركات لعام ٢٠١٦ وكذلك دليل عمل لجان المراجعة الصادران عن مركز المدرين المصري قد أوصيا أن يكون جميع أعضاء لجنة التدقيق من المستقلين والغير تنفيذيين، راجع البند (١/٣/٢) من الدليل المصري لحوكمة الشَّركات والبند (٢/٣) من دليل عمل لجان المراجعة لعام ٢٠٠٨

[٤] عصمت أنور الصحصاح، المراجعة وحوكمة البنوك، مرجع سابق، ص١٩٧

استقلالية أعضاء لجنة التدقيق: استكمالاً لمتطلبات المبادئ الدولية لحوكمة الشَّركات لبناء مجلس إدارة مستقل وموضوعي فقد أوجب المشرِّع السُّوري الالتزام عند تكوين مجلس الإدارة بأن لا يقل عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين عن ثلث أعضاء المجلس (المادة الثامنة/ فقرة٢ من قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية) وقد عرّف المشرِّع السُّوري عضو مجلس الإدارة المستقل بأنه :" العضو الذي يتمتع بالاستقلالية التامة، بحيث تنتفي صفة الاستقلالية عن عضو مجلس الإدارة في أي من الحالات التالية:

١- إذا كان يعمل أو كان قد عمل لدى الشركة أو في أي شركة من مجموعتها (شركة أم، شركة تابعة، شركة شقيقة) خلال السنوات الثلاث الأخيرة السابقة لتاريخ ترشحه لعضوية المجلس.
٢- إذا كان من أقرباء أي من أعضاء مجلس الإدارة في الشركة أو في أي شركة من مجموعتها.
٣- إذا كانت له أو لأقاربه علاقة ينتج عنها تعاملات مالية مع الشركة أو مع أي شركة من مجموعتها.
٤- إذا كان هو أو أحد أقاربه شريكاً لمفتش حسابات الشركة خلال السنوات الثلاث السابقة لتاريخ ترشحه لعضوية المجلس".

وتتمثل الحكمة من وجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة في عدة أمور منها[١] ما يقدمونه من آراء موضوعية عند تقييم إدارة الشركة وأداء مجلس الإدارة ككل وكذلك ما يلعبونه من دور هام في بعض المسائل التي قد تتعارض المصالح فيها بين إدارة الشركة والشركة ومساهميها مثل تحديد مكافآت المدراء التنفيذيين وعمليات الاستحواذ الضخمة ووظيفة المراجعة وخطط تداول السلطة... إلخ فضلاً عن إسهامهم بشكل كبير في عملية اتخاذ القرارات في مجلس الإدارة.

(١) G20/OECD ,principles of corporate Governance,2015,section (VI/E), P58.

وبالنظر إلى المعايير التي وضعتها مؤسسة التمويل الدولية[١] لتعريف العضو المستقل نجد أن المشرِّع السُّوري كان أقل صرامة وتشدداً عند تحديده من يُعتبر عضواً مستقلاً أو من لا يُعتبر وأيضاً لم يورد المشرِّع الحالة التي يكون فيها المرشح لمنصب عضو مستقل في مجلس إدارة منتمياً إلى منظمة غير ربحية تتلقى تمويلاً كبيراً من الشركة أو الشَّركات التابعة وأيضاً الحالة التي يشارك بخطة خيارات أسهم أو يستفيد من برنامج معاشات في الشركة أو الشَّركات التابعة[٢].

ويرى البعض[٣] ونحن نؤيده أن الاستقلال الحقيقي لعضو مجلس الإدارة قد يكون أمراً صعب المنال مهما كانت درجة التشدد في تعريفه وأن أفضل طريقة للوصول إلى درجة قريبة من الاستقلال هي في الإعداد المهني الجيد لأعضاء مجلس الإدارة المستقلين وفهم الدور المنوط بهم من جهة.

ومن جهةٍ أخرى أن يكون حجم العقوبة من ناحية سوء السمعة التي قد تلحق بالعضو إذا ما تبين لاحقاً عدم استقلاله هي أشد قسوة عليه من تكلفة إحباط صديق أو مدير تنفيذي زميل له.

ونرى من جانبنا فضلاً عن توفر متطلبات الاستقلالية آنفة الذكر أن يقدم العضو الذي تمَّ انتخابه على أنه مستقل ؛ تأكيداً إضافياً أو تعهداً مكتوباً بأنه عضو مجلس إدارة مستقل فعلاً[٤] وأن يحافظ على هذه الصفة طول فترة عضويته في المجلس، وفي حال فقد صفة الاستقلال أثناء مدة عضويته (كأن أصبح قريباً بالمصاهرة لأي من أعضاء مجلس الإدارة أو شريكاً لمفتش الحسابات في الشركة) فيتعين على ذلك العضو الالتزام بالإفصاح لمجلس الإدارة من تلقاء نفسه عن قيام

---

(١) راجع تفصيلاً في ذلك موقع مؤسسة التمويل الدولية على شبكة الإنترنت www.ifc.org

(٢) وجدير بالذكر أن هناك أيضاً بعض الحالات التي تنتفي فيها صفة الاستقلالية لم يذكرها القانون السُّوري وردت في بعض قواعد الحوكمة لدى الدول العربية ومنها الأردن ومن هذه الحالات ، إذا كان للعضو سيطرة على الشركة من خلال تملك ١٠% أو أكثر من أسهم الشركة (دليل قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة في بورصة عمان لعام ٢٠٠٨)

(٣) ستيلبون نستور، التقارب الدولي في مجال حوكمة الشَّركات، من كتاب حوكمة الشَّركات في القرن الواحد والعشرين، الفصل الثاث، مرجع سابق ذكره، ص٥١.

(٤) قريباً من هذا المعنى، ستيلبون نستور، المرجع السابق، ص٥٠.

سبب إنتفاء هذه الصفة وتقديم استقالته ، ويجب على مجلس الإدارة في هذه الحالة اتخاذ قرار بإسقاط العضوية عنه وذلك لزوال أحد شروطها ، وفي حال عدم قيامه بالإفصاح فإن ذلك يجعله عرضة للمساءلة القانونية.

أما عن قواعد حوكمة الشَّركات المصرية فقد عرَّفت عضو مجلس الإدارة المستقل على نحو قريب مما عرّفته قواعد حوكمة الشَّركات السُّورية إلا أنها ذكرت حالة إضافية تنتفي فيها صفة الاستقلال وهي فيما إذا كان العضو يمثل أحد الملاك في الشركة .

وأما عن أهمية توافر هذه الصفة في أعضاء لجنة التدقيق ، فإن اللجنة المكونة من أعضاء مجلس إدارة مستقلين تكون في وضع أفضل لتقييم نوعية الإفصاح المالي ومدى كفاية الرقابة الداخلية ، كما يؤدي الاستقلال إلى تجنب الكثير من الإغراءات التي يواجهها المديرون الموظفون (أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيون) في ممارستهم المشكوك فيها عند إعداد التقارير المالية التي تُعنى بتوقعات السوق أو لتبرير القرارات التي يتخذونها، ومن ثم فإن أعضاء مجلس الإدارة المستقلين قد يكونون أقرب إلى الموضوعية عند تحليل النتائج المالية وتقييم الأداء الإداري وأداء الشركة[١] وبعبارة أخرى فإن توفر صفة الاستقلال في أعضاء لجنة التدقيق يمكن أن يحقق للشركة المزايا التالية[٢] :

١- عدم وجود مشكلات في التقارير المالية بما في ذلك حالات التلاعب أو التضليل
٢- تفاعل أفضل مع وظيفة التدقيق الداخلي
٣- فهم أفضل لأداء المدقق الخارجي، وتدعيم نتائج عملية المراجعة التي تجريها

(١) هولي ج جرجوري: جيسون رليلين، دور لجنة التدقيق في حوكمة الشَّركات، مرجع سابق، ص٢٠٨

(٢) عصمت أنور صحصاح، ، المراجعة وحوكمة البنوك ، المرجع السابق، ص١٩٩

- **خبرة أعضاء لجنة التدقيق:** المقصود بالخبرة هنا بأنها الممارسة السابقة في مجال المحاسبة أو التمويل، والتي تتطلب شهادة مهنية أو أي شروط مزاولة مماثلة والتي تنعكس على خلفية العضو المالية[١] إذ أنه مع تعقد الأدوات المالية الحديثة وتعقد هياكل رأس مال الشَّركات وظهور صناعات جديدة والتطبيق الواسع للمحاسبة الإبداعية[٢] ظهرت الحاجة لوجود أعضاء ذوي خبرات متنوعة للعمل في لجنة التدقيق، وبالتالي يجب أن يكون لدى عضو لجنة التدقيق شهادات مهنية في المجالات المتعلقة بواجباته والفهم الجيد بعملية إعداد التقارير المالية وأن يكون لديه الإلمام الكافي بكافة جوانب عملية التدقيق سواء الداخلية أو الخارجية والمعرفة التامة بنشاط الشركة ، كما يجب أن تتصف خبرة أعضاء لجنة التدقيق بالتنوع ولا تقتصر على الخبرة المالية فقط وأن تكون هذه الخبرات ملائمة لحجم وطبيعة نشاط الشركة بحيث تعمل لجنة التدقيق كفريق عمل يضم خبرات مالية وقانونية وفنية[٣] وبالرجوع إلى قواعد حوكمة الشَّركات في كل من سورية ومصر والمملكة المتحدة نجد أنها قد تبنت المتطلبات الخاصة الواجب توافرها في أعضاء لجنة التدقيق من استقلال وخبرة وبما يتماشى مع التوصيات الدولية في هذا الشأن.

---

[1] Blue Ribbon Committee, Report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of corporate Audit committee" (NASD) and (NYSE). New York 1999, page 61

[٢] تُعرَّف المحاسبة الإبداعية بأنها الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة والتي تتيح الفرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة، رشا حمادة دور لجان المراجعة في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد ٢٦ العدد الثاني ٢٠١٠،

[٣] خلدون ياسين سعيد نعمان، دور لجان المراجعة في تحسين كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، رسالة ماجستير جامعة القاهرة، كلية التجارة٢٠١٣، ص٧٦

ج- **كيفية عمل لجنة التدقيق:** يمكن تحديد الملامح الأساسية لآلية عمل لجنة التدقيق من خلال بيان أهم القواعد المنظمة لها وذلك على النحو التالي:

- **النظام الأساسي للجنة التدقيق**: توصي مبادئ مجموعة العشرين / منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشَّركات (البند VI/E/٢ لعام٢٠١٥) بضرورة قيام الشركة بوضع نظام أساسي مكتوب للجنة التدقيق من قبل مجلس الإدارة يبين الإرشادات التي ستعمل اللجنة طبقاً لها ويحدد سلطاتها ومسؤولياتها و كيفية تنفيذ اللجنة لها، وتكمن الغاية من وضع النظام الأساسي للجنة التدقيق في تخفيض مخاطر النزاع مع الإدارة بالشركة حول دور اللجنة في الإشراف المالي، كما يوفر الاستمرارية في عمل اللجنة مع تغير مجلس الإدارة[١] ويضمن لها حق الحصول على أي معلومات تحتاجها في عملية الإشراف والتقييم للسياسات المتبعة في الشركة وبما يمكنها من القيام بأعمالها بفاعلية عالية[٢] .

وتمشياً مع ما تقضي به المبادئ الدولية لحوكمة الشَّركات بهذا الشأن فقد أوجبت قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة المغفلة العامة السُّورية أن ينص قرار مجلس الإدارة القاضي بتشكيل لجنة التدقيق على تحديد مهمة اللجنة ومدة عملها والصلاحيات الممنوحة لها وكيفية رقابة مجلس الإدارة عليها وتتبع أعمالها[٣] .

وفي مصر يقوم مجلس الإدارة بتشكيل لجنة التدقيق ويكون لهذه اللجنة لائحة عمل معتمدة من المجلس تحدد نطاق عملها ومسؤولياتها واختصاصاتها بما يتماشى مع القوانين والتعليمات الرقابية[٤] .

---

[١] هولي ج جريجوري وجيسون رليلين، دور لجنة التدقيق في حوكمة الشَّركات، مرجع سابق، ص٢١٩

[٢] حسين أحمد دحدوح، دور لجنة التدقيق في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشَّركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد ٢٤-العدد الأول ٢٠٠٨، ص٢٦٠

[٣] المادة (٩) الفقرة (ج/١) والمادة (١٢) الفقرة (أ/٤) من قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية لعام ٢٠٠٨

[٤] الدليل المصري لحوكمة الشَّركات لعام ٢٠١٦، البند (١/٣/٢)

- **اجتماعات لجنة التدقيق:** يجب على كل لجنة تدقيق أن تقرر لنفسها عدد اجتماعاتها والزمن الذي يستغرقه كل اجتماع وفقاً لما تراه أنه ضروري للوفاء بمسؤولياتها في المواعيد المطلوبة[١] وقد أوصت الرابطة القومية لمديري الشَّركات في الولايات المتحدة الأمريكية بأنه يجب أن تجتمع لجنة التدقيق أربع مرات خلال العام وهو ما يمثل إشارة واضحة على حرص لجنة التدقيق ونشاطها، ويعتبر مؤشراً هاماً على قيام اللجنة بمسؤولياتها كما أنها تؤدي إلى زيادة مستوى جودة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية[٢].

وقد اتبعت قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية نفس النهج حيث حددت عدد مرات انعقاد اللجنة بأربع مرات على الأقل في السنة على أن تدون محاضر هذه الاجتماعات بشكل أصولي وأن تجتمع لجنة التدقيق مع مفتشي حسابات الشركة مرة واحدة على الأقل في السنة[٣] كما أوجب دليل عمل لجان المراجعة الصادر عن مركز المديرين في مصر انعقاد لجنة التدقيق أربع مرات سنوياً على الأقل مع إتاحة الوقت الكافي أثناء الاجتماع لعرض وتغطية كافة بنود جدول الأعمال وطرح أسئلة كافة الأطراف الحاضرة أو عرض آرائهم ومقترحاتهم، وأن يكون هناك وقت كافي يسمح لأعضاء اللجنة بعقد جلسة خاصة بمفردهم في كل اجتماع ويعتبر رئيس اللجنة مسؤولاً عن وضع جدول أعمال مفصل ، كما يجب إعداد محضر اجتماع رسمي مرفقاً بجدول الأعمال يتم توزيعه على أعضاء اللجنة وذلك بعد موافقة أعضاء اللجنة عليه (البند ٣-٤ وما بعده من دليل عمل لجان المراجعة المصري)

- **سلطة طلب المشورة الخارجية:** قد تواجه لجنة التدقيق أموراً تحتاج معالجتها إلى مشورة خارجية وبالتالي يجب أن تضع الشركة إمكانيات كافية تحت تصرف اللجنة لتساعدها

---

[١] هولي ج جريجوري وجيسون رليلين، ، نفس المرجع ، ص٢٢٢

[٢] عصام حسين محمد السعدي دراسة تأثير خصائص لجان المراجعة في الحد من التغير المالي وتحسين أداء الأسهم بسوق الأوراق المالية، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، كلية التجارة، ٢٠١٤، ص٢٨

[٣] الفقرة (أ/٣و٥) من المادة (١٢) من قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية لعام ٢٠٠٨

على أداء أعمالها [١] وبناء على ذلك فقد خولت قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية لجنة التدقيق صلاحية طلب المشورة القانونية أو المالية أو الإدارية أو الفنية من أشخاص من ذوي الخبرة والكفاءة إذا ما دعت الضرورة إلى ذلك [٢] وهو ما ذهبت إليه أيضاً قواعد حوكمة الشَّركات المصرية [٣]

- **تقارير لجنة التدقيق** : يتوجب على لجنة التدقيق بعد القيام بمهامها أن تبلغ مجلس الإدارة بما تقوم به أو تتوصل إليه من نتائج بشفافية مطلقة ويتم ذلك من خلال تقديم تقارير توضح فيه كيفية قيامها بأداء المهام الموكلة إليها[٤] وتأسيساً على ذلك فقد أوجبت قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية على لجنة التدقيق أن تقدم تقارير ربع سنوية على الأقل إلى مجلس إدارة الشركة مباشرة، وعلى مجلس الإدارة والمسؤولين عنها الرد على توصيات اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الإخطار بها، وعلى رئيس اللجنة إخطار البورصة والهيئة في حال عدم الاستجابة خلال ستين يوماً للملاحظات الجوهرية التي يقدمها للمجلس[٥] ، ورغم أن المشرِّع السُّوري قد أوجب على لجنة التدقيق أن تقدم تقاريرها إلى مجلس الإدارة[٦] إلا أن قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة لم تتضمن أية أحكام توضح آلية تقديم هذه التقارير وكيفية التعاطي معها كما فعل نظيره المصري .

---

(١) البند (٤/٥/٥) من دليل قواعد ومعايير حوكمة الشَّركات بجمهورية مصر العربية لعام ٢٠١١

(٢) المادة (١٢) البند (ب/٢) من قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية لعام ٢٠٠٨

(٣) حيث قضت تلك القواعد بأنه "للجان المجلس أن تستعين بمستشارين خارجيين لمساعدتها في أداء مهامها على نفقة الشركة مع مراعاة أن يوافق المجلس مسبقاً على ذلك مع الأخذ في الاعتبار تجنب تعارض المصالح انظر البند (٣/٢) من الدليل المصري لحوكمة الشَّركات /٢٠٠٦

(٤) سامي محمد عليان الخرابشة، حوكمة الشَّركات المساهمة المدرجة في البورصة، مرجع سابق، ص٢٠٨

(٥) المادة ٣٧ من قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية وفقاً لآخرتحديث لها في يوليو ٢٠١٧

(٦) المادة (١٦) الفقرة (ب) من نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السُّورية لعام ٢٠٠٦

المبحث الثاني

دور لجنة التدقيق من منظور حوكمة الشَّركات

تعتبر لجنة التدقيق أحد أهم آليات حوكمة الشَّركات التي يمكن من خلالها التأكد من تطبيق مفهوم الحوكمة على أرض الواقع إلى جانب الآليات والوسائل الأخرى الممثلة بمجلس الإدارة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي (مراقب الحسابات) [1].

وعلى الرغم من أن المهمة الرئيسية للجنة التدقيق هي ضمان أن العمليات التي تقوم بها إدارة الشركة وموظفو التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي تؤدي إلى تحسين نوعية التقارير المالية فإن لجنة التدقيق يمكن أن تكلف أيضاً بالإشراف على ثلاث نواحي رئيسية وهي ، الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية ، والإشراف على نظام الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق الداخلي ودعم عملية التدقيق الخارجي (مهمة مراقب الحسابات) وتدعيم استقلاليتها وهو ما

سنوضحه تباعاً .

أولاً: الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية:

تنحصر مهمة لجنة التدقيق فيما يتعلق بالتقارير المالية بالإشراف والرقابة على عملية إعدادها فقط ولا يمتد دور لجنة التدقيق إلى قيامها بإعداد القوائم المالية أو الاضطلاع باتخاذ القرارات الفعلية فيما يخص إعداد هذه القوائم ؛ إذ إن تلك هي مسؤولية الإدارة المالية في الشركة ، ومن ثم فإن اللجنة لدى قيامها بمسؤولياتها الإشرافية لا تقدم رأياً قائماً على الخبرة ولا تقدم أي تأكيد خاص

[1] عوض سلامه الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشَّركات، بحث ضمن مجموعة بحوث من منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بعنوان التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشَّركات القاهرة ٢٠٠٩، ص١٤

بالنسبة للقوائم المالية للشركة، أو أي شهادة مهنية بالنسبة لعمل المدقق الخارجي (مراقب حسابات) [١].

ويمكن إيجاز دور لجنة التدقيق في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية بالآتي:

أ-القيام بدراسة وتدقيق القوائم المالية السنوية والربع سنوية [٢]:

وذلك بهدف التأكد من سلامة الإجراءات المتبعة في إعدادها وملاءمة الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها، كما أنها تقوم بفحص مشروع القوائم المالية المبدئية قبل عرضها على مجلس الإدارة تمهيداً لإرسالها إلى مراقب الحسابات ومن ثم دراسة تقرير مراقب الحسابات بشأن القوائم المالية ومناقشته فيما ورد به من ملاحظات وتحفظات ومتابعة ما تم في شأنها والعمل على حل الخلافات في وجهات النظر بين إدارة الشركة ومراقب الحسابات [٣].

ب-دراسة السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة:

وقد أوجب في هذا الشأن دليل لجان التدقيق في المملكة المتحدة على لجنة التدقيق أن تنظر في السياسات المحاسبية الهامة التي تنتهجها إدارة الشركة في إعداد التقارير المالية وفي أي تغييرات هامة قد تطرأ عليها ويجب على لجنة التدقيق ـ مع الأخذ بالاعتبار رأي المدقق الخارجي ـ أن تنظر فيما إذا كانت الشركة قد تبنت عند إعدادها للتقارير المالية السياسات المحاسبية المناسبة مع إجراء التقييمات المناسبة لهذه السياسات عند الضرورة [٤].

---

[١] هولي. ج جريجوري وجيسون رليلين، دور لجنة التدقيق في حوكمة الشَّركات، مرجع سابق، ص ٢٢١.

[٢] محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشَّركات في معالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص ١٩٨.

[٣] انظر المادة (٣٧) الفقرات (د، هـ، ج) من قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية وفقاً لآخر تحديث لها في يوليو ٢٠١٧.

[4]) Section 3 (33/34), guidance on audit committees in the UK 2016 , available at: www.Frc.org.uk/publications

وتتولى لجان التدقيق وفقاً لقواعد حوكمة الشَّركات المساهمة في سورية [١] وقواعد قيد وشطب الأوراق المالية في البورصة المصرية [٢] دراسة السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.

ج- الإطلاع على الملاحظات أو المخالفات في عملية إعداد التقارير المالية والمشار إليها في تقارير التدقيق الداخلي: كُنَّا قد أوضحنا سابقاً أن أحد أنواع التدقيق الداخلي الذي يتم في الشركة هو التدقيق الداخلي المالي، الذي يتضمن الفحص المنظم للقوائم المالية والسجلات والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، واستكمالاً لهذه المهمة ولضمان صحة وسلامة هذه العملية فإنه يجب على لجنة التدقيق مراجعة وتحليل النتائج التي يتم التوصل إليها بواسطة المدققين الداخليين والمتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية[٣] وقد أوجبت قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية على لجنة التدقيق أن تطلع على تقارير المدقق الداخلي وخصوصاً تلك التي تبين وجود مخالفات ظهرت للمدقق الداخلي نتيجة لقيامة بعمله[٤] وهو ما أكد عليه أيضاً الدليل المصري لحوكمة الشَّركات [٥].

د – تقييم إمكانية حدوث الغش في إعداد التقارير المالية: يُعرَّف الغش في هذا الإطار بأنه التشويه المتعمد للقوائم المالية من جانب أطراف من داخل الشركة أو من خارجها وينتج عن بيانات غير صحيحة أو إغفال أثر بعض الأحداث أو العمليات أو التلاعب في السجلات أو المستندات أو

(٣) انظر المادة (١٢) الفقرة (ج/٥) من قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية لعام ٢٠٠٨

(٢) انظر المادة (٣٧) الفقرة (ب) من قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية وفق أخر تحديث لها في يوليو ٢٠١٧

(٣) محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشَّركات في معالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص ١٩٩.

(١) انظر المادة (١٢) الفقرة (ج/٧) من قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية لعام ٢٠٠٨

(٢) انظر البند (١/٣/٢) من الدليل المصري لحوكمة الشَّركات لعام ٢٠١٦

تزويرها وحذف بعض المعلومات المهمة من السجلات أو المستندات أو إساءة تطبيق المبادئ المحاسبية أو استخدام سجلات أو مستندات مزيفة أو مضللة [١].

وقد اعتبر التقرير الصادر عن اللجنة القومية بشأن التقارير المالية الاحتيالية (tread way commission) أن لجنة التدقيق تشكل جزءاً هاماً لأي نظام مصمم لمنع التقرير المالي المضلل ، وفي هذا الشأن فقد أوصى التقرير بأنه يجب على لجنة التدقيق مراجعة واستعراض عمليات الشركة الخاصة بتقييم المخاطر الناشئة عن التقارير المالية الإحتيالية (Fraudulent financial reporting) [٢] ونورد فيما يلي لأهم الأهداف المقترحة التي ينبغي للجنة التدقيق السعي لتحقيقها من أجل زيادة ثقة الجمهور بإعداد التقارير المالية وسلامة المعلومات التي تتضمنها[٣] :

١- تصميم رقابة داخلية ذات كفاءة عالية في مجال التقرير المالي.
٢- تحقيق أعلى درجات الموضوعية للسجلات المحاسبية.
٣- تحديد العوامل التي يمكن أن تؤدي إلى التقرير المالي المضلل.
٤- تقييم مخاطر التقرير المالي المضلل التي سوف يتم إنشاؤها داخل الشركة.
٥- تصميم وتطبيق ضوابط الرقابة الداخلية الضرورية لمنع واكتشاف ذلك التقرير المالي المضلل.
٦- الحد من احتمال حدوث الغش أو التصرفات غير القانونية عن طريق إدارة الشركة.

---

[١] محمد سامي راضي، المفهوم الحديث في المراجعة الداخلية ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ٢٠١٧ ص ٤٧٩.

[٢] Report of the national (commission on fraudulent financial, 1987) page 182, available at: www.coso.org/publications/NCFFR.pdf.

[٣] أمين السيد احمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشَّركات، الدار الجامعية، الاسكندرية، الطبعة الأولى ، ٢٠١٠ ص ٢٦٨.

وتجدر الإشارة إلى أن لجنة التدقيق ليست مسؤولة عن اكتشاف التلاعب والغش في إعداد التقارير المالية بل تنحصر مسؤوليتها في تقييم إمكانية حدوث هذا التلاعب والعمل على اتخاذ الإجراءات والسياسات التي من شأنها منع حدوثه في المستقبل [١].

ثانياً: الإشراف على نظم الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق الداخلي:

تنهض لجنة التدقيق بدور بارز ورئيسي بالإشراف والرقابة على سلامة كافة نواحي أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة وذلك بموجب تفويض من مجلس الإدارة بهدف توفير قدر معقول من الضمان للمجلس والمساهمين في الشركة بأنه تتم حماية أصول الشركة وأن السياسات والإجراءات المقررة يتم اتباعها وأن العمليات الجارية قد تم تسجيلها وإعداد التقارير عنها بشكل سليم[٢].

وسنعرض لدور لجنة التدقيق في كل من نظام الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق الداخلي فيما يلي:

أ – دور لجنة التدقيق تجاه نظام الرقابة الداخلية: تتمثل أهم المهام التي يجب على لجنة التدقيق القيام بها تجاه نظام الرقابة الداخلية بالآتي:

١- التأكد من أن إدارة الشركة قد قامت بتصميم وتنفيذ نظام للرقابة الداخلية ذي كفاءة عالية [٣].

٢- تقييم كفاية وملاءمة الرقابة الداخلية في الشركة [٤].

٣- مناقشة وتقييم خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة التي تظهر في نظام الرقابة الداخلية [١].

---

[١] محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشَّركات في معاجلة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص ٢٠٠.

[٢] هولي ج. جريجوري وجيسون رليلين، دور لجنة التدقيق في حوكمة الشَّركات، مرجع سابق، ص ٢٠١٦.

[٣] سامي محمد عليان الخرابشة، حوكمة الشَّركات المساهمة المدرجة في البورصة، مرجع سابق، ص ٢١٠.

[٤] المادة (٣٧/أ) من قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية وفقاً لأخر تحديث لها في يوليو ٢٠١٧، وأيضاً خلدون ياسين سعيد نعمان، دور لجان المراجعة في تحسين كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، رسالة ماجستير جامعة القاهر ، كلية التجارة ، ٢٠١٣ص ٨٢.

٤- متابعة مدى تقيد الشركة بأنظمة وتعليمات الهيئة وقانون سوق الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه[٢].

٥- إدراك نتائج التغيرات التي تطرأ على الإطار القانوني والتنظيمي لنظام الرقابة الداخلية في الشركة.

٦- دراسة ملاحظات وتوصيات مدقق الحسابات الخارجي بشأن أوجه الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية والإدلاء بالملاحظات عليها[٣].

٧- تقديم تقرير لمجلس الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية.

وتجدر الإشارة أخيراً إلى أن لجنة التدقيق باعتبارها المشرف والرقيب على ضوابط الرقابة الداخلية في الشركة فإنها لا تقوم بعمل استقصاءات مستقلة عن مدى كفاية هذه الضوابط بل تعتمد للقيام بذلك على المدققين الداخليين والخارجيين لتحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

ب – أدوار لجنة التدقيق في أعمال التدقيق الداخلي:

أدت طبيعة الأهداف المشتركة لكل من لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي والمتمثلة في المحافظة على كيان الشركة ومنع الانحرافات والمحافظة على مصالح المساهمين إلى وجود علاقة تأثير متبادلة بينهما ، حيث تقوم إدارة التدقيق الداخلي بإمداد لجنة التدقيق بمعلومات هامة عن سير العمل في الشركة والتي تساعدها على تنفيذ مهامها بفاعلية ، وبالمقابل فإن لجنة التدقيق تسعى لتدعيم استقلالية وفعالية إدارة التدقيق الداخلي لتقوم بعملها بكفاءة وتؤدي دورها المنوط بها في دعم مهمة

---

(١) المادة (١٢/ج/٤) من قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية لعام ٢٠٠٨ وانظر ايضاً وابل بن علي الوابل، محددات فعالية لجنة التدقيق في الشَّركات المساهمة السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد الأول ١٩٩٦ ص ٤٢ وما بعدها وأيضاً البند (١/٣/٢) من الدليل المصري لحوكمة الشَّركات لعام ٢٠١٦.

(٢) خلدون ياسين سعيد نعمان، نفس المرجع، ص ٨٢.

(٣) حسين أحمد دحدوح، دور لجنة التدقيق في تحسين كفاية الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشَّركات، مرجع سابق، ص ٢٦٨.

مجلس الإدارة ولجانه المنبثقة عنه وكذلك دعم مهمة كل من الإدارة التنفيذية في الشركة والمدقق الخارجي والمساهمين ، ويمكن بيان أدوار لجنة التدقيق تجاه أعمال التدقيق الداخلي بما يلي :

١. **دور لجنة التدقيق في تدعيم استقلالية التدقيق الداخلي وذلك من خلال ما يأتي** [١]

- المشاركة في اختيار وتعيين المدققين الداخليين، والتأكد من استقلالهم
- تعيين مدير إدارة التدقيق الداخلي وعزله وتحديد أتعابه
- التأكد من كفاية الموارد المالية المخصصة لإدارة التدقيق الداخلي
- تحديد مكافآت المدققين الداخليين ووضع المخصصات المالية لإدارة التدقيق الداخلي
- التأكد من استقلال إدارة التدقيق الداخلي وأنها تعمل بفاعلية داخل الشركة
- التأكد من عدم تدخل أي من الإدارات داخل الشركة في عمل ونطاق التدقيق الداخلي
- التأكد من أن تقارير التدقيق الداخلي يتم رفعها إلى أعلى مستوى إداري في الشركة
- التأكد من حرية مدير التدقيق الداخلي بالاتصال بلجنة التدقيق
- التأكد من حصول المدققين الداخليين على كافة الوثائق والمستندات المطلوبة وعدم وجود أي معوقات تحول دون الوصول إليها.

٢. **دور لجنة التدقيق تجاه عملية تخطيط وتقرير إدارة التدقيق الداخلي والذي يتمثل بقيام اللجنة بالآتي** [٢]**:**

- التحقق من أن خطة عمل لجنة التدقيق تغطي كافة أوجه النشاط محل التدقيق
- مراجعة خطة عمل وميزانية إدارة التدقيق الداخلي
- الإشراف على تنفيذ خطة عمل التدقيق
- مراجعة ما توصل إليه المدقق الداخلي من نتائج

---

[١] خلدون ياسين سعيد نعمان، دور لجان المراجعة في تحسين كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، مرجع سابق ص ١٠١.

[٢] نفس المرجع ، ص ١٠١

- مناقشة تقرير التدقيق الداخلي مع المدققين الداخليين
- التأكد من اتخاذ كافة الإجراءات المناسبة تجاه تنفيذ توصيات المدققين الداخلين كما وردت في التقرير
- معالجة أية صعوبات أو معوقات تؤثر سلباً على تنفيذ خطة عمل التدقيق الداخلي.

٣. **دور لجنة التدقيق في فحص المستوى المهني للمدققين الداخليين، ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم**: وذلك من خلال الحصول على معلومات من المدققين الخارجيين، إذ إنهم مطالبون بفحص كفاءة المدققين الداخليين والتعرف على مؤهلاتهم المهنية، وكذلك فحص ممارسات الشركة المتعلقة بالتعيين والتدريب والإشراف على المدققين الداخليين [١].

٤. **دور لجنة التدقيق في التنسيق بين كل من المدقق الداخلي والمراجع الخارجي (مراقب الحسابات) :** يعمل كل من المدقق الداخلي والمراجع الخارجي على تنفيذ خطة المراجعة الشاملة لإجراء عملية المراجعة وفي حين أن لكل منهما مسؤولياته الخاصة به ، فإنه يجب على لجنة التدقيق أن تتأكد من أن عمل كل منهما يتمم عمل الآخر ، والتنسيق فيما بين مجهوداتهم الخاصة بالمراجعة ووجود حلقة اتصال فعالة بينهما ، فبينما يكون المراجع الخارجي مسؤولاً عن إجراء مراجعة الحسابات وإصدار تقرير عن القوائم المالية للشركة ، يتولى المدقق الداخلي مراقبة أداء عمليات الرقابة الداخلية بالشركة ، ويجب على المراجع الخارجي التعرف على أنشطة التدقيق الداخلي ذات الصلة بتخطيط المراجعة الخارجية[٢] وفيما يلي أهم مهام لجنة التدقيق التي من شأنها أن تلعب دوراً

---

(1) AICPA: statement on Auditing standard (No.65) the Auditors consideration of the internal Audit function in an audit of financial statements, journal of Accountancy May 1991, PP140/141.

أشار إليه، حسين أحمد دحدوح، دور لجنة التدقيق في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشَّركات مرجع سابق ص ٢٧٠.

[٢] البند (١/٣/٢) من دليل عمل لجان المراجعة الصادر عن مركز المديرين المصري لعام ٢٠٠٨

بارزاً في رفع مستوى التنسيق وتطويره بين كل من المدقق الداخلي والمراجع الخارجي[١] :

- القيام بترتيب اجتماعات ولقاءات منتظمة بين كل من المدقق الداخلي والمراجع الخارجي في جميع مراحل دورة المراجعة[٢].
- القيام بعقد اجتماعات ولقاءات منفصلة مع كل من المدقق الداخلي والمراجع الخارجي على حدة من وقت لأخر.
- التأكد من تبادل تقييم نتائج عمل كل من المدقق الداخلي والمراجع الخارجي أثناء ونهاية دورة المراجعة.
- القيام بمناقشة كل من المدقق الداخلي والمراجع الخارجي عن جوانب عدم الاتفاق أو الاختلاف بينهما.

٥. **دور لجنة التدقيق في التنسيق بين كل من المدقق الداخلي والإدارة التنفيذية بالشركة:**

وفي هذا الصدد يمكن تلخيص أهم الأدوار التي تقوم بها لجنة التدقيق من اجل التنسيق بين كل من المدقق الداخلي والإدارة التنفيذية بالشركة بما يلي:[٣]

- التأكد من وصول المدقق الداخلي غير المقيد إلى جميع العاملين ولجميع المعلومات والمستندات في الشركة[٤]

---

[١] خلدون ياسين سعيد نعمان، دور لجان المراجعة في تحسين كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، مرجع سابق ص ١١٠ ١١٠

[٢] قريب من هذا المعنى انظر أيضاً ، عطية صلاح سلطان، دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشَّركات لأغراض استمرار المنشأة ، بحث منشور من قبل المنظمة العربية للتنمية الإدارية ضمن مجموعة بحوث تحت عنوان التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشَّركات القاهرة ٢٠٠٩، ص ٢٣٧.

[٣] في هذا المعنى انظر محمد عبد الفتاح العشماوي ، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشَّركات ، مرجع سابق البند(١٠) ص ٢٧٣.

[٤] في هذا المعنى أيضا، حسين أحمد دحدوح، دور لجنة التدقيق في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشَّركات، مرجع سابق، البند (٥) ص ٢٧٠

- التأكد من وجود علاقة متوازنة بين المدقق الداخلي والإدارة التنفيذية بحيث لا تكون أكثر ميلاً للعداوة ولا للصداقة
- التأكد من ردِّ الإدارة التنفيذية على توصيات المدقق الداخلي

وقد بينت قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية بإيجاز دور لجنة التدقيق تجاه أعمال التدقيق الداخلي حيث أكدت تلك القواعد على ضمان استقلالية المدقق الداخلي من خلال تعيينه وعزله وتحديد مرتباته ومكافآته بقرار من مجلس الإدارة بناء على اقتراح لجنة التدقيق وفضلاً عما سبق تنهض لجنة التدقيق الداخلي بالمهام التالية:

١- دراسة وتقييم إجراءات التدقيق الداخلي.
٢- الاطلاع على تقييم مفتش الحسابات لإجراءات التدقيق الداخلي.
٣- الاطلاع على تقارير المدقق الداخلي وخصوصاً تلك المتعلقة بأي مخالفات تظهر نتيجة لعمل المدقق.
٤- التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات التدقيق الداخلي وعمل المدقق الداخلي.

وتتفق قواعد حوكمة الشَّركات المصرية مع قواعد الحوكمة السُّورية آنفة الذكر بأن تتولى لجنة التدقيق فحص ومراجعة آليات وأدوات المراجعة الداخلية وإجراءاتها وخططها ونتائجها ودراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة تنفيذ توصياتها.[١]

ثالثاً: دور لجنة التدقيق في دعم عملية التدقيق الخارجي (مهمة مراقب الحسابات) وتدعيم استقلالها:

تعد العلاقة بين لجنة التدقيق والمدقق الخارجي علاقة تبادلية، فكلاهما يسعى لتحقيق نفس الأهداف بالمحافظة على أصول الشركة وبأن تعكس القوائم المالية الأوضاع الحقيقية لها[١] هذا من جهة

[١] المادة (٣٧) الفقرة (ج) من قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية وفقاً لآخر تحديث لها في يوليو ٢٠١٧

ومن جهة أخرى فإن فاعلية لجنة التدقيق وفاعلية مهمة المدقق الخارجي سوف تؤثر زيادة كل واحدة منهما بالأخرى بصورة طردية [٢] ويمكن بيان دور لجنة التدقيق تجاه عملية التدقيق الخارجي من خلال ما يلي:

أ – التوصية في تعيين المدقق الخارجي (مراقب الحسابات): تعتبر لجنة التدقيق المسؤولة عن التوصية لمجلس الإدارة بتعيين مدقق حسابات خارجي مستقل، حيث يقوم المجلس بعرض هذه التوصية على الهيئة العامة العادية لتتخذ قرارها بالتعيين أو العزل إذا تطلب الأمر ذلك [٣].

ب – تحديد أتعاب المدقق الخارجي: يجب على لجنة التدقيق الموافقة على شروط التعاقد وعلى الأتعاب الذي سيتم دفعها لمدقق الحسابات لقاء خدمات مراجعة الحسابات المقدمة من قبله، ويجب على لجنة التدقيق أيضاً التأكد من أن مبالغ أتعاب المدقق الخارجي مناسبة وتضمن مستوى مقبول من جودة المراجعة [٤] بالشكل الذي يحقق حماية للمستثمرين ويعطي للقوائم المالية صفة الموثوقية في البيانات التي تتضمنها [٥].

ج – التأكد من استقلالية المدقق الخارجي: ويمكن أن يتحقق ذلك من خلال قيام لجنة التدقيق بالآتي:

- قيام لجنة التدقيق بعملية تقييم لاستقلالية وموضوعية المدقق الخارجي سنوياً.

---

[١] خلدون ياسين سعيد نعمان، دور لجان المراجعة في تحسين كفاية وفعالية المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص٧١.

[٢] عصمت أنور صحصاح، المراجعة وحوكمة البنوك، مرجع سابق ص ٢٠٣ .

[٣] انظر الفقرة (أ) من المادة (١٤) من قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية لعام ٢٠٠٦ وأيضاً الفقرة الأولى من المادة (١٨٥) من قانون الشَّركات السُّوري رقم (٢٩) لعام ٢٠١١.

() [4]Section (3) paragraph (63/64/65) Guidance on Audit committee 2016 op.cit. P.10

[٥] محمد مصطفى سليمان ، دور حوكمة الشَّركات في معالجة الفساد المالي والإداري ، مرجع سابق ص ٢٠٢.

- قيام لجنة التدقيق بالنظر في الإفصاح السنوي الذي يقدمه المدقق الخارجي ومناقشته في المخاطر التي تهدد استقلاليته والإجراءات المتخذة للحد من مخاطر تلك التهديدات.
- ينبغي على لجنة التدقيق النظر في طبيعة العلاقة بين كل من المدقق الخارجي والداخلي والإدارة التنفيذية وفيما إذا كانت هذه العلاقة تنال أو تُضعِف من استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي.
- اتفاق لجنة التدقيق مع مجلس الإدارة بشأن وضع سياسة خاصة لتوظيف مدققي الحسابات الخارجيين في الشركة مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير الأخلاقية والمتطلبات القانونية في هذا الشأن وخصوصاً بالنسبة لأولئك الذين كانوا جزءاً من فريق التدقيق قبل انتقالهم مباشرة إلى الشركة والنظر في ضوء ذلك بالتأثير المحتمل على استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي.
- وفي الحالات الاستثنائية التي تتجاوز فيها مدة التعاقد مع المدقق الخارجي خمس سنوات يتوجب على لجنة التدقيق أن تفصح للمساهمين في الشركة عن أسباب ذلك في أقرب وقت ممكن وبشرط أن لا تتجاوز مدة التعاقد سبع سنوات بأي حال من الأحوال مع ضمان عدم المساس باستقلالية وموضوعية المدقق الخارجي [١]

د – دور لجنة التدقيق في الإشراف على خدمات غير المراجعة [٢] (non-audit services):

يوثر تقديم المراجع الخارجي لخدمات بخلاف المراجعة إلى جانب خدمات المراجعة الخارجية على استقلاليته وموضوعيته خاصة إذا كانت اكثر ربحية بالنسبة للمراجع الخارجي ، الأمر الذي يشكل تعارضاً خطيراً في المصالح[٣] بالنسبة للمراجعين اللذين سيفضلون مصالحهم الخاصة بالحصول

---

(1) Section (3) pargraph (66 \ 70) Guidance on Audit Committee,2016,Op,Cit,p11.

[٢] تشتمل خدمات غير المراجعة على الخدمات التي يقوم بها المراجع نيابة عن إدارة الشركة مثل قيامه باختيار وتعيين الموظفين الجدد وقيامه بتقديم برامج تدريبية للعاملين وأيضاً تشتمل على قيامه بدور استشاري لإدارة الشركة، راجع في ذلك محمد مصطفى سليمان دور حوكمة الشَّركات في معالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص ٢٠٤.

[٣] في هذا المعنى انظر كينيث أ. كيم وآخرون، حوكمة الشَّركات الأطراف الراصدة والمشاركة، مرجع سابق ص٦٦

على المبالغ الكبيرة لقاء خدمات غير المراجعة التي يقدمونها للإدارة التنفيذية ، في الشركة على مصالح الشركة رغم أنهم مكلفون أساساً بالرقابة والإشراف على حساباتها ومركزها المالي نيابة عنها ولحماية مصالح المساهمين فيها وأصحاب المصالح الأخرى ، وفي هذا الإطار يتوجب على لجنة التدقيق تجاه تقديم خدمات غير المراجعة القيام بما يلي:

- تطوير سياسة الشركة المتعلقة بتقديم خدمات غير المراجعة والتوصية بشأنها لمجلس الإدارة، مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير الأخلاقية والمتطلبات القانونية والاستمرار بمراجعة هذه السياسة من وقت لآخر.
- لجنة التدقيق هي المسؤولة عن الموافقة على خدمات غير المراجعة وأن تسعى لضمان عدم نيل تقديم هذه الخدمات من استقلال وموضوعية المدقق الخارجي وأن لا توافق اللجنة على تقديم خدمات غير المراجعة المحظورة قانونا وفي سبيل قيام اللجنة بهذه المهمة ينبغي عليها أيضاً:

١- تقييم التهديدات التي تتعرض للاستقلالية والموضوعية الناشئة عن تقديم مثل هذه الخدمات، وتقييم الضمانات المقدمة للقضاء أو للحد من خطر هذه التهديدات للمستوى الذي لا يمس استقلال المدقق الخارجي وموضوعيته.

٢- تقييم طبيعة خدمات غير المراجعة

٣- تقييم ما إذا كانت المهارات والخبرات التي يتمتع بها المدقق الخارجي تجعل منه المزود الأكثر ملائمة لتقديم خدمات غير المراجعة

٤- تقييم الأتعاب التي سيتم تحملها لقاء الحصول على خدمات غير المراجعة وذلك مقارنة بأتعاب التدقيق الخارجي.

٥- تقييم المعايير التي تحكم حساب تعويضات الأفراد الذي يؤدون عملية التدقيق.

- على لجنة التدقيق وضع وتطبيق سياسة رسمية لتحديد أنواع خدمات غير المراجعة.

- لجنة التدقيق بحاجة لوضع سياسة تمكنها من تقييم ما إذا كانت خدمات غير المراجعة ستؤثر بشكل مباشر أو جوهري على البيانات المالية التي تمت مراجعتها، وتمكنها من تفسير هذا الأثر على تلك البيانات.

ه -دور لجنة التدقيق كحلقة وصل بين الإدارة التنفيذية والمدقق الخارجي:

تلعب لجنة التدقيق دوراً بارزاً في التنسيق الفعال بين المدقق الخارجي والإدارة التنفيذية بهدف حل المنازعات والخلافات في وجهات النظر التي قد تنشأ بينهما ؛ لا سيما عند إعداد التقارير المالية والعمل على عدم وقوعها في المستقبل من خلال التوسط والمساهمة في دراسة جوانب الخلاف بينهما .

وتشير إحدى الدراسات[١] إلى أن لجنة التدقيق التي يتمتع أعضاؤها بالخبرة اللازمة والاستقلالية ، يميلون إلى دعم المدقق الخارجي في مواجهة الإدارة التنفيذية بشأن المبادئ و المعايير المناسبة التي سيتم تطبيقها عند إعداد القوائم المالية .

وطبقاً لقواعد حوكمة الشَّركات المساهمة المغفلة السُّورية نجد أن لجنة التدقيق تتولى تجاه المدقق الخارجي (مفتشي الحسابات) القيام بالمهام التالية[٢]:

١- مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مفتش الحسابات والتأكد من استيفائه لشروط هيئة الأوراق والأسواق المالية وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليته ومناقشة مدى تأثير أي أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة على هذه الاستقلالية.

---

(1) Gibbins.m: saltenas, and a.webb, evidence-about auditor-client management negotiation concerning clients financial report", journal of accounting research, N30, 2001pp.535-563.

أشار إليه عصمت أنور صحصاح، المراجعة وحوكمة البنوك، مرجع سابق، ص ٢٠٦.

(٢) المادة (١٢) الفقرة (ج/٦/٣/٢/١) من قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية لعام ٢٠٠٨.

٢- بحث كل ما يتعلق بعمل مفتشي الحسابات، بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته، ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها، وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.

٣- مراجعة مراسلات الشركة مع مفتشي الحسابات وتقييم ما يرد فيها وإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها.

٤- دراسة خطة عمل مفتشي الحسابات والتأكد من أن الشركة توفر له جميع التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.

وتتفق قواعد حوكمة الشَّركات المصرية [١] مع ما سبق ذكره من قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّورية بشأن تحديد وبيان الأدوار الرئيسية التي تضطلع بها لجنة التدقيق تجاه مدقق الحسابات الخارجي (مفتش الحسابات).

[١] البند (١/٣/٢) من الدليل المصري لحوكمة الشَّركات ٢٠١٦ والمادة ٣٧ من قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية لعام وفقاً لآخر تحديث لها في يوليو ٢٠١٧.

الخاتمة

وفي نهاية بحثنا هذا " **لجنة التدقيق باعتبارها إحدى آليات حوكم الشركات** " ومن خلال دراسة كافة النصوص القانونية و اللوائح التنظيمية في سورية ذات الصلة بموضوع البحث ، وتحليلها ومقارنتها مع ما تُقرُّه المبادئ الدولية لحوكمة الشَّركات ؛ يمكننا الإجابة عن مشكلة البحث الرئيسية التي عرضناها في مقدمة هذه البحث والتي تدور حول معرفة مدى توافر واتِّساق قواعد حوكمة الشَّركات المساهمة السُّوريَّة بشأن **لجنة التدقيق** مع ما تُقرُّه وتنص عليه المعايير والمبادئ الدولية لحوكمة الشَّركات الصادرة عن مجموعة العشرين \ منظَّمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشَّركات لعام ٢٠١٥ والمؤسسات والمنظمات الدولية الأخرى ذات الشأن .

ونستطيع القول أن النصوص القانونية واللوائح التنظيمية في سورية المتعلقة بلجان التدقيق تتسق بدرجة كبيرة مع المعايير الدولية لحوكمة الشَّركات ؛ على الرغم من وجود بعض المعايير التي لاتتم مراعاتها **في التطبيق العملي** و لاتُلبى متطلباتها بصورة كاملة حيث يُظهرُ تقرير حوكمة الشركات الصادرعن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام ٢٠١٥ عدم قيام بعض الشَّركات بتشكيل لجنة تدقيق ، في حين أن عدداً كبيراً من الشركات الأخرى لم تتحقق فيها شروط تشكيلة لجنة التدقيق ، وهو ما يمكن أن يُعد من المؤشرات السلبية حول فاعلية مجلس الإدارة ، بحيث يمكن القول أنه لايزال هناك متسعاً لرفع كفاءة تطبيق تلك المعاييرعلى أرض الواقع .

كما يمكننا القول أن القانون المصري في وضعه الراهن يتَّسقُ في كثير من نصوصه القانونية ولوائحه التنظيمية ذات الصلة مع المعايير الدولية لحوكمة الشَّركات كما هو عليه الحال في سورية على الرغم من وجود بعض المعايير والمتطلبات التي لاتتم مراعاتها بشكل كامل أيضاً .

في ضوء ما تقدم اتضح لنا مدى أهمية الدور[1] الذي تلعبه لجنة التدقيق كأحد آليات الحوكمة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية والإشراف على أعمال التدقيق الداخلي ونظم الرقابة وتدعيم استقلالية المدقق الخارجي وبما يحقق الهدف المنشود من إنشائها وهو تفعيل دور مجلس الإدارة في ممارسته لمهامه الرقابية.

ولكن لابد لنا من إدراك حقيقة أن لجان التدقيق وحدها غير قادرة على ضبط أدء الشركة ، فمن دون قناعة مجلس إدارة الشركة بأهمية اللجنة بل وبأهمية حوكمة الشركات بشكل عام ، فإنه من المشكوك فيه نجاح لجنة التدقيق في تحقيق المرجو منها بشكل كامل ، كذلك فإنه من الضروري مراعاة أن لجنة التدقيق إنما هي أحد أركان عملية التدقيق وليست هي عملية التدقيق بكاملها

فالشركة التي ترغب في خفض درجة المخاطر التي تتعرض لها وترغب في ضمان حسن الأداء والاستمرارية يجب أن تعتمد على نظام كامل للرقابة والمراجعة يبدأ بوضع نظام داخلي للرقابة وتقييم الأداء وإدارة المخاطر، ثم إنشاء إدارة/قطاع للمراجعة الداخلية ، وبعد ذلك يأتي دور لجنة التدقيق وأخيراً يأتي دور مراقب الحسابات الخارجي .

مراجع البحث

١- أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة وحوكمة الشَّركات ، الدار الجامعية ، الاسكندرية الطبعة الأولى ، ٢٠١٠

[1] وبالرغم من أهمية هذا الدور فإنه لم يتم تشكيل لجان تدقيق في (٩) شركات من أصل (٣٦) شركة شملها تقرير حوكمة الشَّركات لعام ٢٠١٤ ولم تستطع (١٩) شركة منها تحقيق شروط تشكيلة اللجنة من أعضاء مستقلين في حين استوفت / ٢٧ / شركة ممن شكلت لجان تدقيق شرط وجود عضو ذي خبرة بالأمور المالية والمحاسبية، تقرير حوكمة الشَّركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق السُّورية لعام ٢٠١٤.

٢- حسين أحمد دحدوح ، دور لجنة التدقيق في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشَّركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد ٢٤-العدد الأول ٢٠٠٨

٣- حوكمة الشَّركات (الأطراف الراصدة والمشاركة) تأليف كينيث أ. كيم وجون نوفسنجر وديرك ج موهر ، دار المريخ للنشر ، القاهرة ، ٢٠١٢

٤- خلدون ياسين سعيد نعمان، دور لجان المراجعة في تحسين كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، رسالة ماجستير جامعة القاهرة، كلية التجارة٢٠١٣

٥- رشا حمادة دور لجان المراجعة في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد ٢٦ العدد الثاني ، ٢٠١٠

٦- سامي محمد عليان الخرابشة، حوكمة الشَّركات المساهمة المدرجة في البورصة ، رسالة دكتوراه جامعة القاهرة كلية الحقوق ، ٢٠١٢

٧- ستيلبون نستور، التقارب الدولي في مجال حوكمة الشَّركات ، بحث من كتاب حوكمة الشَّركات في القرن الواحد والعشرين ، الفصل الثالث متوفر على : http://www.cipe-arabia.org

٨- سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح ، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية رسالة ماجستير، جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ٢٠١٣

٩- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشَّركات، الدار الجامعية بالإسكندرية ، الطبعة الثانية ٢٠٠٧

١٠- عبد الوهاب نصر علي ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ، الجزء الأول الدار الجامعية الإسكندرية ٢٠٠١

١١- عصام حسين محمد السعدي دراسة تأثير خصائص لجان المراجعة في الحد من التغير المالي وتحسين أداء الأسهم بسوق الأوراق المالية ، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، كلية التجارة ، ٢٠١٤

١٢- عصمت أنور صحصاح، المراجعة وحوكمة البنوك ، دار النشر للجامعات ، القاهرة طبعة أولى . ٢٠١٤

١٣- عطية صلاح سلطان ، دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشَّركات لأغراض استمرار المنشأة بحث مقدم للمؤتمر العربي حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشَّركات عام ٢٠٠٥ من منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية لعام ٢٠٠٩
١٤- عوض سلامة الرحيلي ، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشَّركات ، بحث منشور في كتاب التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشَّركات الصادر عن المنظمة العربية للتنمية الإدارية لعام ٢٠٠٩
١٥-محمد سامي راضي، المفهوم الحديث في المراجعة الداخلية، دار التعليم الجامعي الإسكندرية ٢٠١٧.

١٦- محمد عبد الفتاح العشماوي ، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشَّركات ، بحث منشور من قبل المنظمة العربية للتنمية الإدارية ضمن كتاب مبادئ وممارسات حوكمة الشَّركات ، القاهرة ٢٠٠٩
١٧-محمد مصطفى سليمان ، دور حوكمة الشَّركات في معالجة الفساد المالي والإداري ، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري الدار الجامعية ، الإسكندرية ، الطبعة الثانية ، ٢٠٠٩
١٨-موقع مؤسسة التمويل الدولية على شبكة الإنترنت www.ifc.org
١٩- هولي ج جريجوري وجيسون ر ليلين، دور لجنة التدقيق في حوكمة الشَّركات بحث منشور في كتاب حوكمة الشَّركات في القرن الواحد والعشرين الفصل السادس متوفر على : http://www.cipe-arabia.org
٢٠-وابل بن علي الوابل ، محددات فعالية لجنة التدقيق في الشَّركات المساهمة السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد الأول ١٩٩٦

21-AICPA: statement on Auditing standard (No.65) the Auditors consideration of the internal Audit function in an audit of financial statements, journal of Accountancy May 1991
22-Blue Ribbon Committee, Report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the

Effectiveness of corporate Audit committee" (NASD) and (NYSE). New York 1999

23-Brian Coyl, corporate Governance, published by ICSA,5th edition, London, 2015

24-Gibbins.m: saltenas, and a.webb, evidence-about auditor-client management negotiation concerning clients financial report" journal of accounting research, N30, 2001

25-guidance on audit committees in the UK 2016 , available at: www.Frc.org.uk/publications

26- Report of the national (commission on fraudulent financial 1987, available at: www.coso.org/publications/NCFFR.pdf.