

العدد (99)، يناير 2024، السنة الحادية والثلاثون

AL-MOHASIBOON

المحاسبون

دورية - علمية - متخصصة تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية



"المحاسبين": دعم كامل للتوجيهات السامية نحو تحديد المسار وتحقيق التنمية

ابشر .. مدعومك عندنا .. وزيادة

التكسية الخارجية - الأصباغ والحجر الجيري



الدعم الحكومي 1500 دك | بالإضافة لدعم الصناعات: التكميلي بسعر المدعوم

الطابوق الأبيض



مقابل كل 10 م³
من الطابوق الأبيض



الدعم الحكومي 1750 دك

بحد أقصى 100 م³

بالإضافة لدعم الصناعات: التكميلي بسعر المدعوم

الخلط الخرسانى الجاهز



الدعم الحكومي 8460 دك

بحد أقصى 450 م³

بالإضافة لدعم الصناعات: التكميلي بسعر المدعوم

بالإضافة للخصومات التالية

عند شرائك لأي منتجات من منتجات الدعم السابقة

أنابيب وملحقات بلاستيكية PVC

أنابيب وملحقات بولي بروبيلين PPR

30%

بلاكات الكهرباء

10%

مادة الربط / لاصق بلاط / مادة إصلاح الخرسانة

الأصباغ الداخلية

البلاط المتداخل / حجر التسوير

الكراسي وأحواض الزراعة

منتجات الإضاءة LED



صباح مبارك الجلاوي
رئيس مجلس الإدارة
رئيس هيئة التحرير

عهد جديد... ورؤية واضحة

تتقدم جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية بأسمى آيات التهاني والتبريكات لمقام حضرة صاحب السمو أمير البلاد الشيخ مشعل الأحمد الجابر الصباح حفظه الله ورعاه بمناسبة توليه مقاليد الحكم ومسند الإمارة، داعين المولى عز وجل أن يوفقه ويسدد خطاه لما فيه مصلحة البلاد والعباد. كما تتقدم الجمعية بالتهاني والتبريكات لسمو الشيخ محمد صباح السالم الصباح لنيله ثقة القيادة السياسية وتعيينه رئيساً لمجلس الوزراء، داعين الله العلي القدير أن يوفقه في أداء عمله.

وتؤكد الجمعية دعمها الكامل لما ورد في الخطاب الأميري من توجيهات سديدة بضرورة مد أواصر التعاون بين السلطتين التشريعية والتنفيذية للدفع قدماً بمصلحة المواطنين والإسراع في تنفيذ المشاريع التنموية المؤجلة والتي تحتاج لرؤية تعاونية بعيداً عن التأزيم.

كما تبدي الجمعية استعدادها الدائم لتقديم مشورتها المهنية والفنية في القضايا الاقتصادية والاجتماعية ذات الصلة باهتمامات المواطنين والتي تصب في صالح الكويت وأهلها.

ويسلط العدد الجديد من مجلة المحاسبون على أهم الأنشطة والفعاليات التي شهدتها الجمعية خلال الفترة الماضية والتي تحرص من خلالها على تطوير قدراتها المهنية والتي تنعكس ايجاباً على تطوير الأداء المهني لأعضائها. ومن بين أهم الأنشطة التي شهدتها الجمعية، تأسيس وترخيص الشركات المهنية، والذي يعد نقلة نوعية هامة في العمل المحاسبي.

كما أن تفعيل مركز الاعتماد المهني خطوة هامة وضرورية في الارتقاء بالمهنة ومزاوئليها والارتقاء بها ووضعها على طريق التطور والتحديث الموجود على المستوى الإقليمي والعالمي.

ولعل تواصل الجمعية مع العديد من الفعاليات المهنية وجمعيات النفع العام وكذلك المسؤولين الحكوميين والقطاع الخاص يمثل أهمية كبيرة ومتزايدة تسهم في تحقيق استراتيجية الجمعية وأهدافها.

ويضم العدد الجديد بجانب الأنشطة والفعاليات المتنوعة الأبواب الثابتة: تشريعات وقوانين وبحوث ودراسات وفي دائرة الضوء، بالإضافة للمقالات المنشورة عن المهنة وأهميتها.

المحتويات

هيئة التحرير

6	الخطاب الأميري خطة عمل شاملة لتحقيق التنمية	حصاد الجمعية
10	منهجية تفعيل قواعد وآليات حوكمة الشركات	دراسات وبحوث
26	قانون تأسيس شركات إنشاء المدن الإسكانية	قوانين وتشريعات
32	المؤسسة العامة للرعاية السكنية	في دائرة الضوء
38	تدشين مشروع تأسيس وترخيص الشركات المهنية للخدمات المحاسبية	أنشطة الجمعية
44	"المحاسبين" جاهزة لتطبيق "الاعتماد المهني" لغير الكويتيين	أنشطة الجمعية
60	أساليب التلاعب في التقارير المالية	برامج تدريبية
62	ديوانية المحاسبين استضافت ورشة الذكاء الاصطناعي	مناسبات

رئيس هيئة التحرير
The Editor - in - Cheif

صباح مبارك الجلاوي
Sabah Mubarak Al-Jalawi

مدير التحرير
Editing Manager

محمد حمود الهاجري
Mohamed Homoud Al-Hajri

هيئة التحرير
The Board of Editors

ضاري علي الهاجري
Dhari Ali Al-Hajri

عبدالله سليمان الكندري
Abdullah Sulaiman Al-Kandari

عبدالله مروان العيسى
Abdullah Marawan Al-Aisa

فيصل عبدالمحسن الطبيخ
Faisal Abdulmohsen Al-Tobaiekh

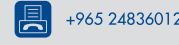
راشد عوض الهطلاني
Rashid Awad Al Hatlani

فهد مطلق العازمي
Fahed Motlaq Al-Azmi

عبد الوهاب مشاري الفارس
Abdullwahab Mishari Al-Faris

علي بدر الوزان
Ali Bader Al-Wazan

AL-MOHASIBOON



مجلس إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

صباح مبارك الجلاوي

Sabah Mubarak Al-Jalawi

رئيس مجلس الإدارة Chairman of the Board

ضاري علي الهاجري

Dhari Ali Al-Hajri

نائب رئيس مجلس الإدارة Vice Chairman of the Board

عبدالله سليمان الكندري

Abdullah Sulaiman Al-Kandari

أمين السر General Secretary

عبدالله مروان العيسى

Abdullah Marawan Al-Aisa

أمين الصندوق Treasurer

فيصل عبد المحسن الطبخ

Faisal Abdulmohsen Al-Tobaiekh

عضو مجلس الإدارة Board Member

راشد عوض الهطلاني

Rashid Awad Al-Rashidi

عضو مجلس الإدارة Board Member

فهد مطلق العازمي

Fahed Motlaq Al-Azmi

عضو مجلس الإدارة Board Member

عبد الوهاب مشاري الفارس

Abdullwahab Mishari Al-Faris

عضو مجلس الإدارة Board Member

علي بدر الوزان

Ali Bader Al-Wazan

عضو مجلس الإدارة Board Member

المحامي
شركة
أعمال الطباعة
AL HUMAIZI PRINTING PRESS Co.

Opt. : (+965) 1823750

Fax : (+965) 24928086

E-mail : sales@alhumaizi.com

العدد (99)، يناير، 2024، السنة الحادية والثلاثون

دورية - علمية - متخصصة

تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية - دولة الكويت

January 2024 - No.(99)

A Specialized Scientific Periodical

Published By Kuwait Association of Accountants & Auditors

> Correspondence:

Should be addressed to: The Editor - in-
Cheif Al-Mohasiboon, P.O. Box 22472
Safat - 13085 - State of kuwait, Cable:
Al-Murajaa - State of kuwait
Fax: 00965 24836012
Tel.: 00965 24841662 - 24849799

ترسل باسم رئيس هيئة تحرير مجلة «المحاسبون»
ص.ب: 22472 الصفاة الرمز البريدي 13085
دولة الكويت
برقياً: المراجعة دولة الكويت
فاكس: 00965 24836012
هاتف: 00965 24849799 - 24841662

> Advertisements:

Agreements in this regared should be
made with the management of kuwaiti
Association of Accountants and Auditors
P.O. Box 22472 , safat-13085 State of kuwait,
Fax:00965 24836012
Tel.: 00965 24841662 - 24849799

يتفق بشأنها مع إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية
ص.ب: 22472 الصفاة الرمز البريدي 13085
دولة الكويت
برقياً: المراجعة - الكويت
فاكس: 00965 24836012
هاتف: 00965 24849799 - 24841662

> Subscriptions:

Kuwait & GCC Countries:
- 2.5 K.D for KAAA Members.
- 5 K.D for Individuals.
- 8 K.D for Companies.
Arab Countries:
- 10 K.D or the Equivalent in Local Currency
for Individuals.
Non Arab
- 80 \$ for Companies.
The Subscription fees Include Maile Charges,
& Requests Should be Addressed to the
Edotor - in- Cheif of Al Muhasiboon Magazine.

دولة الكويت ودول مجلس التعاون:
- 2.5 دينار كويتي لأعضاء الجمعية.
- 5 دنانير كويتية للأفراد.
- 8 دنانير كويتية للمؤسسات.
الدول العربية:
- 10 دنانير كويتية أو ما يعادلها بالعملة المحلية للأفراد.
- 16 دينار كويتي أو ما يعادلها بالعملة المحلية للمؤسسات.
الدول الاجنبية:
- 80 دولار أمريكي للمؤسسات.
- قيمة الإشتراك تشمل أجور البريد وترسل الطلبات
باسم رئيس هيئة تحرير مجلة المحاسبون.

> Price of one copy:

- 500 Filse for KAAA Members
- Kuwait And GCC countries one K.D or the
equivalent in local currency plus airmail
charges.
- Other countries:\$5 plus airmail charges.

- أعضاء الجمعية: 500 فلس
- الكويت ودول مجلس التعاون: دينار كويتي واحد
أوما يعادله بالعملة المحلية مضافاً إليه أجور البريد.
- بقية دول العالم 5 دولارات أمريكية مضافاً
إليها أجور البريد.

المجلة غير ملزمة بإعادة أي مادة تلقاها للنشر والمقالات، والآراء المنشورة
في المجلة تعبر عن رأي أصحابها ولا تعبر بالضرورة عن رأي الجمعية



يتقدم الرئيس الفخري ورئيس وأعضاء مجلس إدارة جمعية المحاسبين
والمراجعين الكويتية ومنتسبيها بأسمى آيات التهاني والتبريكات
لمقام حضرة صاحب السمو أمير البلاد
الشيخ / مشعل الأحمد الجابر الصباح (حفظه الله ورعاه)
لتوليهِ مقاليد الحكم ومسند الإمارة
داعين المولى عز وجل أن يعينه على حمل الأمانة
وأن يكون خير خلف لخير سلف

اختياره يعكس الرؤية الإصلاحية التي نادى بها أمير البلاد «المحاسبين» تهنيء سمو الشيخ الدكتور محمد صباح السالم بتعيينه رئيساً لمجلس الوزراء



وبين أن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية على أتم الاستعداد للإسهام في بلورة مشاريع القوانين والخطط الاقتصادية التي تسهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية والتعاون مع كافة الجهات لتحقيق رؤية الكويت في تحقيق الإصلاحات المطلوبة والعاجلة التي تعود بالنفع على الوطن والمواطنين.

تقدم رئيس وأعضاء مجلس إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية بالتهاني والتبريكات للشيخ الدكتور محمد صباح السالم الصباح بتعيينه رئيساً لمجلس الوزراء وتكليفه باختيار أعضاء الوزارة الجديدة.

وبهذه المناسبة، أشار رئيس مجلس إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية صباح مبارك الجلاوي أن اختيار الشيخ الدكتور محمد صباح السالم رئيساً لمجلس الوزراء يعكس الرؤية الإصلاحية التي نادى بها سمو أمير البلاد الشيخ مشعل الأحمد القاضية بضرورة تعاون السلطتين التشريعية والتنفيذية من أجل تحقيق الإصلاحات المطلوبة والملحة في ظل التغيرات الإقليمية والدولية المتلاحقة.

وأضاف الجلاوي قائلاً: يمثل الاختيار نقطة انطلاق حقيقية نحو تحقيق تطلعات الوطن والمواطنين لما يتمتع به من رؤية متوازنة في تحقيق الإصلاحات المطلوبة.

وبين الجلاوي أن منظمات المجتمع المدني وعلى رأسها جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية تؤكد أهمية النهج الإصلاحي في تعزيز بيئة الأعمال الاقتصادية والعمل على مساهمة مهنة المحاسبة والمراجعة في تحقيق تلك الرؤية التنموية الشاملة للدولة.

واستدرك بالقول أن جمعية المحاسبين لا تأل جهداً في تسخير كافة الإمكانيات والقدرات المهنية التي تسهم في تنويع مصادر الدخل وتحقيق الشفافية والعمل على مكافحة الفساد وبناء جيل من المحاسبين خريجي المحاسبة.



صباح مبارك الجلاوي؛

- حماية المقدسات الإسلامية واجب على كل الدول العربية والإسلامية.
- القضية الفلسطينية تحتاج إلى حل عادل وشامل يضمن حقوقهم
- جمعية المحاسبين لم تأل جهداً لمناصرة لمناصرة كافة القضايا العربية بشكل عام والقضية الفلسطينية بشكل خاص.

تناول الرؤية المستقبلية للكويت ومعالجة الأوضاع الحالية

الخطاب الأميري خطة عمل شاملة

لتحقيق التنمية والاستقرار



قدم رئيس وأعضاء مجلس إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويت أسمي آيات التهاني والتبريكات لمقام حضرة سمو أمير البلاد الشيخ مشعل الأحمد الجابر الصباح - حفظه الله ورعاه- بمناسبة تولي سموه مسند الإمارة وتولي مقاليد الحكم، داعين المولى عز وجل أن يسدد خطاه وأن يوفقه لما فيه مصلحة البلاد والعباد.

وبهذه المناسبة، أوضح رئيس مجلس إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية صباح مبارك الجلاوي أن خطاب سمو الأمير - حفظه الله ورعاه - جسد رؤية وتطلعات جمعية المحاسبين ومنتسبيها نحو بناء وطن خال من الفساد، قائم على الشفافية ومحاسبة المسؤولين، وإن يتم معاملة الجميع أمام القانون على أساس العدل والمساواة.

وبين الجلاوي أن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية تدعم وبشكل كامل كل ما ورد في الخطاب الأميري من توجيهات وتعليمات، مبيناً أن مهنة المحاسبة والمراجعة مرآة تعكس كافة تلك المبادئ وتحرص على تطبيقها من خلال التدقيق على البيانات المالية وتطبيق معايير المحاسبة الدولية، التي تحقق كافة تلك المبادئ على مستوى الشركات العاملة في القطاعين الحكومي والخاص.

صباح مبارك الجلاوي:

- دعم كامل من جمعية المحاسبين لما ورد في الخطاب الأميري من مبادئ تطبيق المحاسبة والشفافية على الجميع

- المرحلة القادمة تتطلب مراجعة دقيقة لكافة القرارات والقوانين التي غابت عنها روح العدالة والشفافية.

- مهنة المحاسبة والمراجعة مرآة تعكس كافة تلك المبادئ وتحرص على تطبيقها.

- الخطاب الأميري عبر وبوضوح عن تحديد المسار لكافة القضايا التي تهم المواطنين.

- الرؤية السامية هدفها مصلحة المواطن والوطن في المقام الأول.

- غرس ثقافة الشفافية والمحاسبة من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية.



وأوضح الجلاوي أن خطاب سموه - حفظه الله ورعاه - يرسم وبوضوح خطة عمل واضحة وشاملة ليس على السلطتين التشريعية والتنفيذية فحسب، بل لكافة منظمات المجتمع المدني وجموع المواطنين والمقيمين الذين يعيشون على أرض الكويت.

وبين أن هذا النهج التنموي الذي حرص سموه على رسمه بوضوح لم يكن قاصراً على المستقبل فحسب، وإنما يمتد لكافة القرارات والقوانين التي صدرت ولم تراعي تطبيق مبادئ العدالة وغابت عنها الشفافية وروح المسؤولية والمحاسبة، الأمر الذي يستوجب إعادة النظر فيها بمنتهي الوضوح .

كما أن الخطاب الأميري يعبر عن تطلعات الوطن والمواطنين في مرحلة تشهد تغييرات كبيرة على كافة المستويات المحلية والاقليمية والدولية.

وخطاب سمو الأمير الشيخ مشعل الأحمد الجابر الصباح نقلنا من مرحلة تصحيح المسار إلى مرحلة جديدة يمكن أن نسميها بمرحلة تحديد المسار، فقد أرسى قواعد واضحة في إدارة البلد وتحديد الاستحقاقات الوطنية، ووضع بعبارات مباشرة الكل أمام مسؤولياته سواء كانت السلطة التشريعية أو التنفيذية أو حتى على مستوى المواطن.

وبهذا المسار المحدد، خلق الخطاب طريقاً جديداً ثالثاً برؤية أميرية حكيمة أساسها مصلحة الوطن والمواطن، والطريق الثالث شديد الوضوح أنه طريق مستقل ويقف على مسافة واحدة من جميع أطراف وشرائح المجتمع والكتل السياسية، وأكبر دليل على ذلك هو فرحة عموم الشعب الكويتي وشعورهم بأن الخطاب انتصر لهم وطمأنهم وأزال أي شكوك كانت تختلج صدورهم.

وشدد الجلاوي أن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، حريصة كل الحرص، على غرس ثقافة الشفافية والمحاسبة، لدى منتسبيها ، من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية المنصوص عليها، وكذلك لكافة المستفيدين من برامجها التدريبية المهنية من أفراد وشركات وجهات وهيئات حكومية.

وفي ختام تصريحه، دعا الجلاوي المولى القدير أن يسدد خطا صاحب السمو أمير البلاد - حفظه الله ورعاه- نحو تحقيق التنمية والرخاء والاستقرار وأن يديم على الكويت نعمة الأمن والاستقرار.

منهجية تفعيل قواعد وآليات حوكمة الشركات



إعداد
الباحث: خالد غانم علي الميع

وفعال لكل هذه السلبيات، حيث تعد الحوكمة إحدى الأدوات الفعالة لتشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية. وبناءً على ذلك يهدف البحث إلى دراسة وتحليل الكتابات التي وردت في الفكر المحاسبي بشأن تحديد طبيعة حوكمة الشركات من خلال النقاط التالية:

أولاً: مفهوم وأهداف حوكمة الشركات.

ثانياً: مقومات وركائز حوكمة الشركات.

ثالثاً: مبادئ وآليات تطبيق حوكمة الشركات.

رابعاً: معوقات ومجالات قصور تطبيق حوكمة الشركات.

خامساً: مقترحات تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات من منظور المراجعة الداخلية.

مقدمة

أدت الإنهيارات والأزمات في الشركات الكبرى في الآونة الأخيرة إلى زعزعة الثقة لدى المستثمرين في هذه الشركات، ويرجع سبب الفشل في مثل هذه الشركات إلى ضعف نظم الرقابة الداخلية لدى تلك الشركات، مما أدى إلى ظهور مصطلح حوكمة الشركات الذي أثار انتباه الكثير من الأكاديميين والممارسين على مستوى العالم في السنوات الأخيرة. وقد بدأ الإهتمام بموضوع حوكمة الشركات بمعناه الحديث مع بداية التسعينات من القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية وبعض الدول المتقدمة صناعياً.

ثم ما لبث أن أصبحت قضية الحوكمة من القضايا المهمة على مستوى جميع دول العالم سواء المتقدمة أو النامية منذ أوائل القرن الحالي، نتيجة لذلك كانت الحاجة لتفعيل تطبيق آليات حوكمة الشركات كمرجع سريع وحل متكامل

وسيتم تناول هذه النقاط على النحو التالي:

أولاً: مفهوم وأهداف حوكمة الشركات

لقد أدى الفصل بين الملكية والإدارة في الشركات إلى ظهور مشاكل الوكالة والتي تتمثل في تغليب المصالح الشخصية على حساب مصالح المساهمين والأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة. لذا فإن التطبيق.. الكفاء والفعال لقواعد الرقابة المالية على الشركات يتطلب توفير الإطار التنظيمي السليم لعمليات وقواعد العمل داخل تلك الشركات والتحديد الواضح والدقيق للسلطات والمسؤوليات وهذا أهم ما تتضمنه قواعد الحوكمة وفيما يلي عرض موجز لمفهوم ومحددات حوكمة الشركات.

مفهوم حوكمة الشركات: ارتبط مفهوم حوكمة الشركات بالعودة والأزمات المالية والإقتصادية، وفرض هذا المصطلح نفسه سريعاً حتى أثار اهتمام الدوائر الأكاديمية والسياسية والعالمية، حيث تناولت العديد من الدراسات والهيئات والمنظمات المحلية والدولية مفهوم حوكمة الشركات وتباينت فيما بينها بشأن هذا المفهوم.

وتعرف مؤسسة التمويل الدولية الحوكمة بأنها: هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها وليس هناك تعريف محدد للحوكمة ولا يوجد نموذج محدد متعارف عليه يصلح لكافة الدول، وإنما هناك مجموعة من التعاريف ومنها.

وقد أشارت دراسة الى أن حوكمة الشركات هي مجموعة من الآليات والقوانين والنظم والقرارات التي تتضمن مجموعة من الخصائص كالإنضباط والشفافية والعدالة وإدارة المخاطر وذلك بغرض تحسين جودة الأرباح بما يؤدي الى تعظيم قيمة المنشأة وتحقيق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف.

كما عرفت دراسة حوكمة الشركات على أنها: مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركة ومساهميها وأصحاب المصالح فيها، وذلك من خلال إيجاد الإجراءات والهيكل التي تستخدم لإدارة شئون الشركة، وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة، وتعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل، مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة.

في حين تناولت دراسة مركز المديرين المصري مفهوم الحوكمة بأنها «مجموعة من الأسس والمبادئ والنظم التي تحكم العلاقة بين مجلس الإدارة من ناحية وبين ملاك الشركة والأطراف الأخرى المتعاملة معها من ناحية أخرى، بهدف

تحقيق أفضل حماية وتوازن بين مصالح كل تلك الأطراف». وفي ضوء ما سبق، يخلص الباحث إلى أن معظم الدراسات قد اتفقت حول بعض الجوانب التي تحدد مفهوم حوكمة الشركات منها ما يلي:

. نظام متكامل للرقابة على أداء الشركات.

- مجموعة من الآليات التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لإستثماراتهم.

. مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدى بها إدارة المنشأة لتعظيم ربحية المنشأة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين.

. ضرورة الالتزام بالقوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة المنشأة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح من ناحية أخرى.

مفهوم حوكمة الشركات يهتم بالتطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم والسندات وأصحاب المصالح وفق معايير الإفصاح والشفافية.

لذا يرى الباحث أنه يمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها «هي مجموعة من القوانين والقواعد والإجراءات والآليات التي تنظم العلاقة بين إدارة الشركة ومساهميها وأصحاب المصالح فيها من أجل تحسين جودة الأداء الإداري والمالي وتحقيق الإنضباط والإفصاح والشفافية والعدالة بما يحقق أقصى منافع ممكنة لكافة الأطراف من مساهمين وإدارة وأصحاب المصلحة في المجتمع ككل.

أهداف حوكمة الشركات: يتمثل الهدف الرئيسي لحوكمة الشركات في تحقيق العدالة والشفافية وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة مراجعة الإدارة، ويتحقق ذلك بضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة إدارة الشركة أمام مساهميها، وضمان مراجعة الأداء المالي وحسن استخدام أموال الشركة ومدى الالتزام بالقانون، مع ضمان وجود المراقبة الخارجية المستقلة على المديرين والمحاسبين وصولاً الى قوائم مالية ختامية على أساس مبادئ محاسبية عالية الجودة، كما أكدت إحدى الدراسات أن مفهوم حوكمة الشركات له العديد من الأهداف والمنافع التي يمكن للشركات والدول أن تجني ثمارها وهي تتمثل في الآتي:

- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركة والدول.

- جذب الإستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الإستثمار في المشروعات الوطنية.

والتقصير في المسئوليات وتجاوز تلك الاختصاصات. كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحوكمة الجهة الحكومية المسؤولة عن مراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة.

الإطار المؤسسي : ويتضمن المؤسسات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات مثل هيئات سوق المال وبورصات الأوراق المالية، والبنوك المركزية، وهيئات الرقابة الحكومية على الشركات. كما يتضمن أيضاً الهيئات غير الحكومية المساندة للشركات غير الهادفة للربح كالجمعيات المهنية والعلمية المعنية مثل جمعية المحاسبين والمراجعين، والجمعيات الأهلية كجمعية حماية المستهلك. كذلك يتضمن الإطار المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح مثل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة والتصنيف الائتماني، وشركات الوساطة في الأوراق المالية.

الإطار التنظيمي : ويشمل هذا الإطار النظام الأساسي للشركة، والهيكل التنظيمي لها والذي يجب أن يوضح أسماء واختصاصات رئيس مجلس الإدارة والأعضاء واللجان التابعة له، وكذلك أسماء واختصاصات المديرين التنفيذيين. كما أكد مركز المشروعات الدولية CIPE أن حوكمة الشركات تحدد قواعد منهجية حاکمة للتعامل مع القضايا التي تهتم بالفصل بين الملكية والإدارة. فمجالس الإدارة التي توفق بين مصالح الملاك والمديرين وأصحاب المصلحة الآخرين هي المفتاح الفعال من أجل تحقيق أداء أفضل للشركات ضمن إطار حوكمة الشركات.

ويمكن تحقيق مفهوم الحوكمة من خلال توافر مجموعة من المقومات الإدارية والفضية والمالية والتنظيمية في الشركة وتمثل تلك المقومات الدعائم الأساسية الواجب توافرها حتى يمكن الحكم على تطبيق حوكمة الشركات في الوحدة الاقتصادية وهي:

- توافر القوانين واللوائح الخاصة بضبط الأداء الإداري للمنظمة.
- وجود لجان أساسية منها لجنة المراجعة تابعه لمجلس الإدارة لمتابعة أداء المنظمة.
- وضوح السلطات والمسئوليات بالهيكل التنظيمي للمنظمة.
- فعالية نظام التقارير وقدرته على تحقيق الشفافية وتوفير المعلومات.

وتوافر الأطر الثلاثة (القانوني، والمؤسسي، والتنظيمي) للحوكمة من شأنه أن يؤدي إلى تفعيل آليات حوكمة الشركات بما يضمن تحقيق التطبيق السليم لذلك المفهوم. كما أكد علي ذلك وزراء مالية دول مجموعة العشرين G20 باجتماعهم

- رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الإقتصادي في بيئة الأعمال الالكويتية.

- الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها وإعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.

- توفير قواعد حوكمة الشركات الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله للشركة أن تحدد أهدافها وتحدد أيضاً كيفية تحقيقها.

- ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة إدارة الشركة أمام مساهميها مع ضمان وجود المراقبة المستقلة من غير العاملين بالشركة على المديرين والمحاسبين وصولاً الى قوائم مالية ختامية على أساس مبادئ محاسبية عالية الجودة.

وفي هذا السياق يمكن التأكيد على أن حوكمة الشركات تهدف إلى المساعدة في بناء جو من الثقة والشفافية والمساءلة اللازمة لتشجيع الإستثمار، وتحقيق الإستقرار المالي وضمان تحقيق النزاهة والحيادة والإستقامة للإدارة والعاملين بالشركة وتفاذي وجود أخطاء عمدية، وذلك لأجل تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة بغرض حماية مستخدمي تلك القوائم.

ثانياً: مقومات وركائز حوكمة الشركات

أصبحت درجة التزام الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة أحد المعايير الأساسية التي يضعها المستثمرون في اعتبارهم عند القيام باتخاذ قرارات الاستثمار، فهناك مجموعة من المقومات والركائز الأساسية التي يجب توافرها لدعم التطبيق السليم للحوكمة داخل الشركات وهي كما يلي :

مقومات حوكمة الشركات : إن حوكمة الشركات بما لها من أهمية بالغة لجميع الأطراف وبما تقدمه من مبادئ وآليات تساعد في تحديد الأهداف التنظيمية بوضوح وتحديد عمليات الإشراف على الأداء لضمان أن الأهداف قد تم تحقيقها لأبد أن تقوم علي مجموعة من المقومات، وهذا ما أشارت اليه احدي الدراسات أن هناك ثلاثة مقومات أساسية لحوكمة الشركات كما يلي:

الإطار القانوني : هو الذي يحدد حقوق ومسئوليات واختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية بالشركة، وبصفة خاصة المؤسسين، والجمعية العمومية للمساهمين، ومجلس الإدارة، ولجان المراجعة، ومراقب الحسابات. كذلك يحدد عقوبات انتهاك هذه الحقوق

الأخير الذي عقد خلال شهر نوفمبر 2015 بمدينة انطاليا التركية قرار مجلس منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD حول مبادئ الحوكمة الجديدة والتي تم الإتفاق أن يطلق عليها مبادئ الـ OECD G20 للحوكمة، والتي تهدف إلى مساعدة واضعي السياسات على تقييم وتحسين الإطار القانوني والتنظيمي والمؤسسي لحوكمة الشركات.

ركائز حوكمة الشركات

أن مفهوم حوكمة الشركات يستند على ثلاث ركائز أساسية هي:

السلوك الأخلاقي: إن حوكمة الشركات تعمل على ضمان الإلتزام الأخلاقي للإدارة عن طريق الإلتزام بالأخلاقيات الحميدة والقواعد والسلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة إلى جانب الشفافية في تقديم المعلومات.

الرقابة والمساءلة: إن حوكمة الشركات تعمل على تفعيل دور أصحاب المصالح في نجاح المنشأة وتحقيق أهدافها، وكذلك رقابة المساهمون ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعين الداخليين والخارجيين، إضافة إلى رقابة الأطراف الأخرى مثل الدائنون والمقرضون والأطراف الرقابية العامة الأخرى.

إدارة المخاطر: إن حوكمة الشركات دوراً بارزاً في وضع نظام لإدارة المخاطر والإفصاح وتوصيل المعلومات إلى مستخدميها وأصحاب المصلحة.

ويرى الباحث أن الركيزة الأساسية لحوكمة الشركات تتمثل في تبني الممارسات المثلى للأعمال وتوفير بيئة عمل تتسم بالشفافية، ويعني ذلك الإلتزام بضوابط العمل وأخلاقياته مع تبني الممارسات الصحيحة لإدارة المخاطر وتحقيق التوازن بين مصالح جميع الأطراف المرتبطة بالشركة.

ثالثاً: مبادئ وآليات تطبيق حوكمة الشركات.

إن مبادئ الحوكمة ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لخلق الثقة بالأسواق المالية والأعمال التي تعتبر أساسية بالنسبة للشركات، حيث أصبح تطبيق مبادئ الحوكمة بالنسبة للسياسيين وصناع القرار والمستثمرين والشركات وغيرهم بمثابة حجر أساس لتحقيق الاستقرار وتقوية النظام المالي. استعراض لأهم مبادئ وآليات حوكمة الشركات:-

مبادئ تطبيق حوكمة الشركات.

اعتمد مركز المديرين الالكويتي في إعداد وتطوير الدليل الالكويتي لحوكمة الشركات على مرجعيات عديدة، لعل من أبرزها مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية - Organization Co (OCED) الصادرة عام 1999 وتعديلاتها الصادرة عام 2004، وكذلك التعديلات الأخيرة لها عام 2015، وفيما يلي شرح هذه المبادئ:

ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات

لضمان تطوير إطار فعال لحوكمة الشركات فإنه من الضروري وجود أساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي فعال يمكن لكافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية، وكذلك ضمان وجود مجموعة من الإرشادات التي يجب أخذها في الإعتبار لتفعيل نظام حوكمة الشركات، من هنا يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع دور القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة.

حماية حقوق المساهمين

يجب أن يحمي إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات حقوق حملة الأسهم والمساهمين بصفة عامة ويسهل ممارسة حقوقهم الأساسية مثل توفير الأساليب الآمنة لتسجيل الملكية، ونقل أو تحويل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنظمة، والمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، وكذلك الحقوق المتعلقة بالمشاركة في تعديل النظام الأساسي للشركة أو عقد التأسيس، مثل حق المساهمين في المشاركة في وإعلامهم بشكل كاف عن القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية في الشركة.

المعاملة العادلة للمساهمين:

يجب أن تتضمن قواعد حوكمة الشركات المساواة في معاملة المساهمين من ذات الفئة وذلك بتوفير حقوق التصويت المتساوية لهم داخل كل فئة، بما في ذلك الأقلية والأجانب من المساهمين كما يجب أن يحصل المساهمين على تعويضات كافية في حالة انتهاك حقوقهم، وللمساهمين الحق في الحصول على معلومات عن حقوق التصويت المرتبطة بكافة فئات الأسهم قبل شراء الأسهم، ويجب حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية من جانب أو لمصلحة المساهمين المسيطرين سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

دور الأطراف ذات المصالح المرتبطة بالشركة:

أشارت دراسة (عبد الصمد، 2011) بأنه يجب أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق ذوي الشأن والمصالح التي تم إقرارها وفقاً للقانون واحترامها، وتشجيع التعاون الفعال بينهم وبين الشركة من أجل تدعيم نجاح الشركة، ويقصد بجميع الأطراف ذوي العلاقة بالشركة أعضاء مجلس الإدارة والمديرين والموظفين والعاملين واتحادات العاملين والمساهمين ومراقبي حسابات الشركة، ويجب إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب في حالة انتهاك حقوقهم، كما يجب العمل على تطوير آليات مشاركة العاملين في تحسين الأداء، وتوفير المعلومات وفرص النفاذ لها لأصحاب ذوي المصالح بأسلوب دوري وفي التوقيت المناسب، ويجب السماح لذوي المصالح، بما فيهم العاملين من الأفراد والجهات التي تمثلهم، بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية والمنافية لأخلاقيات المهنة، بما لا يؤدي إلى المساس بحقوقهم.

الإفصاح والشفافية:

يجب أن يشجع نظام الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالشركات على الشفافية التي تعتبر أمراً ضرورياً لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ملكياتهم، ذلك لأن الإفصاح يمكن أن يكون أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين، ويمكن لنظام الإفصاح القوي أن يساعد على جذب رأس المال والمحافظة على الثقة في أسواق رأس المال، ويطلب المساهمون والمستثمرون الوصول إلى معلومات منتظمة موثوق بها وقابلة للمقارنة بتفاصيل كافية عنها كي يقوموا مدى إشراف الإدارة، وبهذا يمكنهم اتخاذ قرارات مدروسة عن تقييم الشركة، لذلك يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح والشفافية في كافة الأمور الأساسية وتوفير المعلومات المتعلقة بالشركة بما فيها الوضع المالي والأداء والملكية وإدارة الشركة، كما يجب ألا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية وإنما يشمل أيضاً النتائج المالية والتشغيلية للشركة.

مسئوليات مجلس الإدارة

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات وضع تخطيط استراتيجي للشركة والمراقبة الفعالة لأداء الإدارة، والتأكيد على مسئولية مجلس الإدارة تجاه الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح، كما يتحتم على مجلس الإدارة العمل على أساس رعاية الرجل الحريص لما فيه صالح الشركة والمساهمين، وإذا ما أثرت قراراته على مجموعة من المساهمين أن يعامل

معاملة متساوية لكل فئة من فئات المساهمين، كما يجب أن يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقانون مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة، ويجب على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية، بما في ذلك وضع استراتيجية الشركة، سياسة الخطر، الميزانيات خطط العمل، تحديد أهداف الأداء، مراقبة التنفيذ والأداء، النفقات الرأسمالية الإستحواذات، وتصفية الاستثمارات، ومتابعة قياس كفاءة ممارسة الشركة لقواعد حوكمة الشركات وإجراء التعديلات عند الحاجة وتوافر نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، والتأكد من سلامة التقارير والنظم المحاسبية والمالية للشركة بما في ذلك نظام المراجعة المالي المستقل والمراقبة الداخلية خاصة أنظمة إدارة الخطر والمراقبة المالية والتشغيلية، والالتزام بتطبيق القانون (G20,2015).

آليات تفعيل حوكمة الشركات

يقع على عاتق الشركات التي تتبنى مفهوم الحوكمة التعرف على وتطبيق دعائم ذلك المفهوم والمتمثلة في آليات حوكمة الشركات، ويعد التطبيق السليم لتلك الآليات خطوة أساسية نحو الإستفادة من مزايا الحوكمة وفيما يلي استعراض لأهم آليات حوكمة الشركات .

آلية مجلس الإدارة:

مجلس إدارة الشركة هو المكلف بتمثيل مصالح المساهمين ويضمن للمستثمرين في الشركة استخدام رأس المال الذي تم استثماره بطريقة رشيدة من جانب المديرين، مما يزيد من قيمة الشركة ويحسن أدائها الإقتصادي، حيث يمثل المجلس قمة التدرج الهرمي للشركة، فالوظيفة الرئيسية لمجلس الإدارة هي التقليل

آلية المراجعة الداخلية.

لقد أشار مركز المديرين المصري، (2016) بشأن مفهوم المراجعة الداخلية على أنها « نشاط مستقل وموضوعي، مصمم لإضافة قيمة وتحسين أداء عمليات الشركة ليساعدها على تحقيق اهدافها من خلال تبني أسلوب منهجي ومنظم يهدف إلى تقييم وسائل ونظم الرقابة الداخلية وإجراءات إدارة المخاطر في الشركة والتأكد من سلامة تطبيق قواعد الحوكمة بها على نحو سليم فيما يخص كافة الإدارات والأنشطة التنفيذية والمالية والقانونية.»

آلية فعالية المساهمين.

يعد المساهمون أصحاب الشركة، وبالتالي يتمتعون بحقوق معينة إلا أنه لا يتوقع منهم في أغلب الأحوال تحمل مسؤولية

الإدارة أو المديرين أو الموظفين من نهب المؤسسة أو المال العام على حساب المساهمين والدائنين وأصحاب المصالح. وفي ظل العولمة واقتصاد السوق تصبح المؤسسات التي لا تطبق فيها الحوكمة بشكل صحيح أكثر عرضة لنتائج سلبية تفوق بكثير مجرد الفضائح والأزمات المالية. وهناك العديد من العوامل التي تعوق سريان مبادئ الحوكمة، ويمكن تصنيف هذه المعوقات تحت واحد أو أكثر من العوامل التالية (جودة، وآخرون، 2021 : 309 - 314)

ممارسات إدارة الأرباح.

تمثل إدارة الأرباح تأثيراً متعمداً من قبل الإدارة على الأرباح بهدف تحقيق منفعة ذاتية للإدارة في المقام الأول، والتي تتمثل في الحصول على المكافآت والحوافز، وأن الأهداف الأخرى لإدارة الأرباح إن وجدت تصب أيضاً في مصلحة الإدارة. إذ أن مقابلة تنبؤات المحللين الماليين، أو الوفاء بشروط المديونية وظروف المنافسة قد يستهدف بقاء الإدارة في وظيفتها لأطول فترة ممكنة لتحقيق أقصى منفعة ذاتية للإدارة.

وتنقسم إدارة الأرباح إلى نوعين:

أ- إدارة الأرباح المحاسبية تتم إدارة الأرباح المحاسبية داخل حدود المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

ب- إدارة الأرباح الحقيقية

تتم إدارة الأرباح الحقيقية من خلال تنفيذ سياسات تشغيلية تنحرف عن الممارسات العادية أو عن التخطيط المثالي للعمليات بهدف التأثير فقط على الأرباح.

إدارة المبيعات

حيث يمكن للإدارة القيام بإدارة الأرباح عن طريق بعض القرارات المرتبطة بالمبيعات مثل تعجيل توقيت المبيعات بتسريعها وذلك بنقل مبيعات الفترة التالية إلى الفترة الحالية وهو ما يعرف بتوليد مبيعات السحب للأمام Pull Forwards ويتم ذلك من خلال منح العملاء خصومات على الأسعار وزيادة فترة الائتمان الممنوحة لهم لتحفيزهم على الشراء قبل الفترة المعتادة بهدف زيادة أرباح الفترة الحالية.

إدارة النفقات الاختيارية

الفساد المالي والإداري

أوضحت دراسة (السعدني، 2009، ص (8) أن الدول النامية والتي انتقلت مؤخراً من مرحلة الحزب الواحد والتخطيط المركزي وسيطرة المؤسسات الحكومية على وسائل الإنتاج، تتسم بصفات متعددة لا تعرف إن كان بعضها سبباً للفساد أم نتيجة له، مثل الفقر الشديد وعدم احترام القانون

إدارة الشركة، ويتحمل هذه المسؤولية مجلس الإدارة، ويخضع مجلس الإدارة في هذه الحالة للمساءلة أمام المساهمين، ولهذا فإنه من الواجب الاعتراف بحقوق المساهمين وتوفير الوسائل اللازمة لهم للمشاركة الفعالة دون أن ينطوي ذلك على القيام بالمهام اليومية للشركة.

آلية حقوق أصحاب المصالح.

أصحاب المصالح هم الأشخاص أو المجموعات ذات المصالح التشريعية والمالية والفنية في نواحي مختلفة من أنشطة الشركة مثل العملاء - الدائنون - العمال - الجهات الحكومية - المستثمرين الحاليين والمرتقبين)، والتي يتعين على الشركة أن تحافظ على علاقاتها بهم، لأن قراراتها قد تؤثر فيهم وقد تتأثر الشركة بقراراتهم تجاهها.

آلية المراجعة الخارجية.

يتطلب الإطار العام لحوكمة الشركات ضرورة تعيين المساهمين لمراجع حسابات مستقل ومؤهل وذو كفاءة مهنية لإجراء مراجعة لكافة أنشطة وعمليات الشركة بغرض إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي في مدي صدق وعدالة القوائم المالية أمام المساهمين، وأمام أي جهة اعتمدت على هذا التقرير في اتخاذ القرارات.

رابعاً: معوقات ومجالات قصور تطبيق حوكمة الشركات.

أصبحت قواعد إدارة الشركات اليوم موضع العديد من المناقشات بين المساهمين والمستثمرين ورجال الإدارة، ولقد تطورت نظم إدارة الشركات عبر القانون، وكان هذا التطور نتيجة للممارسات الخاطئة وتعرثر الشركات وتعرضها للأزمات والتي تنشأ عن خلل في النظام الإداري. وتعد الكويت من أولى دول الشرق الأوسط التي تم إجراء تقييم تطبيق ممارسة حوكمة الشركات فيها، وتم إجراء هذا التقييم بواسطة البرنامج المشترك لكل من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي الخاص بإعداد تقارير عن مدي التزام الدول بالمعايير والقواعد الدولية فيما يتعلق بحوكمة الشركات، وجاء في التقرير أن القواعد التي تحكم إدارة الشركات والتي يتم تطبيقها في الكويت تتماشى مع المبادئ الدولية (حسن، 2016). إلا أن هناك بعض أوجه القصور والمعوقات التي تشوب التطبيق الفعال والكفاء لحوكمة الشركات، Ebaid, 2017: p 2 (2011 Fadun).

معوقات تطبيق حوكمة الشركات.

إن افتقار المؤسسات المختلفة للقواعد الجيدة للحوكمة من شأنه إتاحة الفرصة لحدوث فساد في هذه المؤسسات من قبل أعضاء بالداخل سواء كانوا من مجلس

أشارت دراسة شلبي، (2011، ص 521) أن من مجالات القصور في تطبيق الحوكمة في بيئة الأعمال الالكويتية تكمن في عدم الإفصاح عن المعلومات الحقيقية التي تعبر عن حقيقة الأوضاع المالية للشركات، وضعف آليات الرقابة الحاكمة في بعض الشركات الكبرى، كما أن هناك أخطاء مهنية في استخدام المبادئ المحاسبية وإصدار تقارير مراجعة مضللة وغير حقيقية، وعدم وجود شفافية ومصادقية للمساهمين وكافة الفئات المعنية بالتقارير والقوائم المالية، وغياب دور المراجعة الداخلية ولجان المراجعة في القيام بالمهام الواجبة طبقاً لمتطلبات الحوكمة، بالإضافة إلى عدم وجود لجان مراجعة ببعض الشركات بما يضعف نظم الرقابة والمساءلة المحاسبية وخاصة على ممارسات المديرين وأعضاء مجالس الإدارة، كما يوجد ضعف في الأداء لمسؤولي الإدارة واستغلال السلطات المتاحة للمسؤولين في الشركات في تحقيق مكاسب غير مشروعة وأيضاً المتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى.

وفي هذا السياق يخلص الباحث إلى أن أهم مجالات قصور تطبيق حوكمة الشركات بالبيئة الالكويتية تنبع مما يلي:

عدم استقلالية مجلس الإدارة، وغياب الدور الإشرافي والرقابي على أعمال الشركة، مع تغليب المصالح الشخصية على مصالح الشركة. ازدواجية في المناصب الإدارية وأن هناك تداخل في الاختصاصات وعدم التحديد الواضح للسلطات والمسئوليات (الجارحي، 2010).

- عدم قيام لجنة المراجعة بالدور الإشرافي والرقابي ولا يتوافر لها القدر الكافي من الاستقلالية والخبرة في أعمال الشركة.

- وجود بعض الممارسات الخاطئة في المحاسبة والمراجعة تلجأ إليها بعض هذه الشركات للتأثير على نتيجة الأعمال والمركز المالي وإظهارهما في صورة غير حقيقية وغير معبرة.

خامساً: مقترحات تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات من

منظور المراجعة الداخلية.

تدني جودة المعلومات المحاسبية.

شهدت الفترة الأخيرة تطوراً ملحوظاً في مجال إرساء قواعد حوكمة الشركات في الكويت وتطويرها، ويمكن الإشارة إلى بعض الإجراءات التي دفعت إلى تحسين تطبيق قواعد حوكمة الشركات بالبيئة الالكويتية، منها إصدار قواعد القيد والإفصاح الجديدة، والتي استحدثت معايير جديدة للقيد تشمل الربحية وعدد المساهمين وحد أدنى لرأس

فأصبح كل مسئول يقوم باستغلال منصبه في تغليب المصلحة الشخصية على المصلحة العامة، وأيضاً القيام بأعمال التهرب الضريبي كل ذلك من أجل التحايل على دفع الرسوم، مما نتج عنه ضعف سلطة الدولة في تطبيق القوانين وما يصاحب ذلك من مظاهر سلبية على الشركات والمؤسسات والاقتصاد ككل، وانتشار الشائعات ذات الأثر السلبي على الروح المعنوية والرشوة والمحسوبية وسيطرة رأس المال الخاص على معظم السياسيين أو على أقل تقدير وجود شبكة من المصالح بين رأس المال والسياسة تعوق إلى حد كبير تطبيق مبادئ الحوكمة وتحقيق الشفافية الدولية ودراسة العلاقة بين الفساد والعمولة لتكون مقياساً لتطبيق الحوكمة والشفافية في بعض دول العالم.

الجهل بالقواعد وآليات التنفيذ:

أوضحت دراسة الحلبي، (2013، ص ص 465 - 475) أن العديد من القائمين على الإنتاج أو المقدمين للخدمات سواء على المستوى الخاص أو العام هم نتائج مرحلة الحكم الشمولي في المجتمعات النامية، وأن أفراد المجتمع كمنتجين أو كمستهلكين لهذه السلع والخدمات كان يهمهم فقط أثناء تلك المرحلة الحصول على المنتج أو الخدمة بأفضل نوعية وأقل سعر دون الاهتمام بالحصول على أية معلومات عن المنتج أو الخدمة.

ضعف أو غياب الإطار القانوني اللازم لتطبيق مبادئ الحوكمة:

بالرغم من أهمية مبادئ الحوكمة إلا أنها لم تكن إلزامية لتطبيقها في الشركات، وبالتالي فإنها لم تحظى بالتطبيق الجيد وبالتالي ضعف الآليات اللازمة لتطبيق تلك القواعد من جانب العديد من الشركات مما يزيد من تفاقم المشكلات وصعوبة التعامل معها، بل ويرسخ إلى حد كبير السببين السابقين لدرجة لا ندري معها أيضاً أيهم السبب وأيهم النتيجة، ولعل من المفيد الإشارة هنا إلى أن القوانين الحالية على سبيل المثال لا تجرم جنائياً استغلال المعلومات الداخلية في الشركات المتداولة بالبورصة أو الممارسات الاحتكارية أو غيرها من الممارسات السلبية السائدة والمتعلقة بغياب الشفافية أو سوء استخدام هذا الغياب.

مجالات قصور تطبيق حوكمة الشركات.

تقوم حوكمة الشركات بدور إيجابي وفعال في تحسين وتطوير أداء الشركات وجذب الاستثمارات ودعم الأداء الإقتصادي والقدرات التنافسية، إلا أن هناك بعض أوجه القصور في التطبيق يمكن بيانها على النحو التالي:

درجة الإدراك بأهمية حوكمة الشركات في الكويت إلا أنه من المعروف أن تغيير القوانين والقواعد الحاكمة قد يكون أسرع من تغيير مناخ الأعمال.

ومن هنا تأتي أهمية وجود مركز المديرين والذي يمكن أن يطلع بالمهام الأولى هي العمل على تنمية ووضع مبادئ الحوكمة الشركات ذات إجماع قومي (وذلك بالتعاون مع القطاع الخاص والبورصة)، ويجب تحديد مستوى كل مبدأ ما إذا كان مطلوب الإلتزام به إجباري)، أم أنه مجرد توصية (اختياري)، على أن يتم تحريك تلك المبادئ إلى القانون بعد أن تكون جزء من ثقافة مجتمع الأعمال، والمهمة الأخرى هي إنشاء آلية لتدريب المديرين وزيادة قدراتهم.

وفي هذا السياق هناك مجموعة من المتطلبات والضوابط الرئيسية اللازمة لمساعدة الحوكمة في تحقيق أهدافها على النحو التالي:

. وضع التشريعات والقوانين وتصميم الأنظمة التي تدعم المبادئ الأساسية للحوكمة.

. تحقيق الكفاءة للهيئات والأجهزة الرقابية لضمان احكام الرقابة على الشركات..

- ضرورة تكوين مؤسسات ذاتية التنظيم تضع ميثاق شرف لأعضائها مثل الجمعيات المهنية أو العلمية للمحاسبين والمراجعين وغيرها

- ضرورة توفير التمويل اللازم للشركات من خلال رفع كفاءة القطاعات المالية في البنوك والمؤسسات المالية وشركات التأمين.

- تحديد السلطات والمسئوليات من خلال هيكل تنظيمي واضح بالشركة يتضمن نظام رقابة داخلية ولجنة للمراجعة لها كل السلطات لممارسة دورها الرقابي على أعمال المراجعة.

- تطبيق نظام كفاء للإفصاح والشفافية لضمان تقديم المعلومات الملائمة والمطلوبة عن أنشطة الشركة المختلفة وتقييم أدائها لكافة المستخدمين الداخليين أو الخارجيين.

اصدار التشريعات والقوانين المساعدة على حماية حقوق المساهمين.

- وضع مجموعة من الآليات الفعالة لضمان تحقيق الأهداف.

ولقد ازداد الاهتمام بدور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات نتيجة الأزمات و الفشل والتعثر الاقتصادي، الأمر الذي أوجب الاهتمام بدور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات، حيث انقضت العديد من الدراسات الأكاديمية على أن المراجعة الداخلية تعتبر من أهم المكونات

المال تتفق مع المعايير الدولية. كما طورت قواعد الإفصاح وألزمت الشركات بتكوين لجان للمراجعة، وتعيين مسؤول عن العلاقات مع المستثمرين.

- كما اشترطت قواعد حوكمة الشركات -Corporate Govern ance Rules على كافة المنشآت المسجلة في بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) أن يكون لديها وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك لتزويد الإدارة ولجنة المراجعة بالتقييمات المستمرة بعملية إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية.

بالإضافة إلى ما سبق، يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها البنوك في مواجهة المخاطر والحد منها، حيث يشكل وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفاعلية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة حماية للمنشأة من المخاطر التي تواجهها، ويقلل احتمالية التعرض لها إلى أدنى حد ممكن ..

بتقديم Reports on the observance of standards and codes (ROSC) ولقد قامت دراسة تقرير عن ما يطبق في الكويت من مبادئ حوكمة الشركات بالمقارنة مع المبادئ الدولية خاصة الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD)،

وأهم ما جاء في التقرير المخصص هو الإقرار بوجود نصوص بعدد من القواعد الأساسية للحوكمة معظمها تتعلق بقواعد القيد والتسجيل في سوق الأوراق المالية ومع ذلك فإنه من واقع خبرات الدول الأخرى تكون العبرة بالتطبيق وتنفيذ تلك القواعد. وقدم التقرير ثلاث توصيات وحدد أولوياتها

على النحو التالي (الجارحي، 2010، ص 120): إجراء إصلاح قانوني تشريعي Legislative Reform حيث هناك توصية بتحديث قانون الشركات وقانون المحاسبة والمراجعة لحماية حقوق المستثمرين وتقوية الإفصاح، وهذه التوصية ذو أولوية عالية ويحتاج تنفيذها إلى مساعدات فنية، ويجب

مراعاة التوافق بين القوانين

تقوية البيئة المؤسسية، حيث هناك توصية بالاستمرار في فرض قواعد الإفصاح وأنه على كل من الهيئة العامة لسوق المال وبورصتي القاهرة والإسكندرية تحسين قدراتهم الرقابية

على الإفصاح، ومطلوب أيضاً تدريب موظفيهم المختصين على فهم مبادئ حوكمة الشركات واكتشاف أية مخالفات

ويجب وضع قواعد جديدة لزيادة الإفصاح عن هيكل الملكية، وهذه التوصية تهتم بالدرجة الأولى بالشركات الأكثر نشاطاً في البورصة والتي يطلق عليها، ثم يليها الاهتمام بالشركات

المتوسطة من حيث القيمة السوقية والتي يطلق عليها . تشجيع المبادرات الخاصة وغير الإجبارية ، فرغم زيادة

التي تم مراجعتها، بالإضافة إلى التحقق من نظام الضبط الداخلي.

- الالتزام بالقوانين والعمل على الوفاء باحتياجات أصحاب المصالح والعاملين والعملاء والمجتمع. - ضمان مراجعة الأداء المالي وتخصيص أموال الشركة بهدف حفظ أصولها والاستخدام الأمثل لها.

- وجود المراقبة المستقلة على المديرين والمحاسبين للحصول على قوائم مالية مبنية على أسس ومبادئ محاسبية تتفق مع المعايير الدولية.

- الإشراف على مسؤولية الشركة الاجتماعية في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة.

- العمل على اكتشاف نقاط الضعف أو القصور في المنظم والإجراءات التي تستخدمها الشركة لتلاقيها، فلا يقتصر الفحص على النظام المحاسبي أو أنظمة الرقابة فحسب، بل يجب أن يمتد ليشمل جميع أوجه النشاط بالشركة.

- التأكد من توافر المعلومات المالية والغير مالية لكافة المتعاملين في السوق وأصحاب المصالح في وقت واحد، وبالشكل الذي يسهم في اتخاذ قرارات سليمة.

وتعتبر المراجعة الداخلية محور ودعامة أساسية من محاور وقد تناول هذا المعيار الدور التأكيدي والدور الاستشاري للمراجعة الداخلية بخصوص إدارة المخاطر، كما يلي

أولاً: الدور التأكيدي:

- يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم المخاطر الهامة التي تواجه المنشأة والمتعلقة بالحوكمة العملياتية، ونظم المعلومات وذلك فيما يتعلق بصحة المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الاعتماد عليها.

- يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم احتمالية حدوث غش، وكيفية قيام المنشأة بإدارة المخاطر المترتبة على ذلك الغش.

ثانياً: الدور الاستشاري

- في ضوء المهام الاستشارية للمراجعة الداخلية يجب على المراجعين الداخليين مناقشة درجة تأثير المخاطر على أهداف المنشأة، والانتباه لوجود أي مخاطر جوهرية أخرى.

- يجب على المراجعين الداخليين دمج المعرفة بالمخاطر التي اكتسبها أثناء قيامه بمهامه الاستشارية مع عملية تحديد وتقييم المخاطر الجوهرية بالمنشأة.

- عند مساعدة الإدارة في وضع وتحسين عمليات إدارة المخاطر، يجب على المراجعين الداخليين الامتناع عن تولى أي مسئولية تنفيذية في اتخاذ قرار بشأن عملية إدارة المخاطر.

لعملية الحوكمة، وأجمعت

نتائج بحث أجري في 15 دولة أوروبية على الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية بالنسبة للحوكمة، واعتبرت أن المراجعة الداخلية عنصر مهم ومكمل لأي نظام للحوكمة في منشآت الأعمال، وبالتالي فإن هذا يمثل فرصة أمام المراجعة الداخلية التثبت للإدارة الأعمال التي يمكن أن تضيفها للمنشأة.

ويرتبط دور وظيفة المراجعة الداخلية في الحوكمة من خلال دورها في تقييم نظم الرقابة والمخاطر من جهة ومدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالحوكمة من جهة أخرى).

وتناولت دراسة العبادي، (2008) أنه يجب أن يكون لمدير المراجعة الداخلية كافة الصلاحيات اللازمة للقيام بعمله على أكمل وجه، كما يجب إمداد إدارة المراجعة الداخلية بالوسائل والأدوات والتجهيزات اللازمة للقيام بعملها بكفاءة، ومن أهم المسئوليات التي تقع على عاتق إدارة المراجعة الداخلية حتى تقوم بمهامها على أكمل وجه ما يلي:

. تقييم مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالشركة ورفع التقارير للجنة المراجعة بالملاحظات التي تم التوصل إليها. - تقييم مدى التزام جميع إدارات الشركة بتنفيذ أعمالها طبقاً لإجراءات العمل والسياسات الموضوعية بدون تعارض مع اختصاصات الإدارات المعنية الأخرى.

- تقييم كفاءة الإجراءات والسياسات الموضوعية ومدى تناسقها مع تطورات العمل والسوق.

. متابعة تصحيح الملاحظات الواردة بتقارير المراجعة الداخلية والخارجية والأخرى الواردة من الجهات الرقابية.

والمراجعة الداخلية يجب أن يكون لها موقع مميز في الهيكل الإداري في ظل وجود نظام حوكمة الشركات بحيث يكون هذا الموقع مرتبطاً مع العضو المنتدب مباشرة دون تدخل الإدارة التنفيذية وان تكون المراجعة الداخلية مستقلة استقلالاً تاماً عن الإدارة حتى تكون أكثر فعالية، ويمكن الاعتماد عليها، فإذا كانت

إدارة المراجعة الداخلية مستقلة عن الإدارة، فإن ذلك يمكن المراجع الداخلي من تأدية مهامه المطلوبة وهي

كالتالي (شاهين، 2010)

- تقييم ودراسة وفحص أنشطة الشركات بهدف مساعدة كل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة والمراجع الخارجي في أداء أهدافهم، من خلال تزويدهم بالمعلومات المتعلقة بالعمليات

ويرى الباحث أنه على الرغم من تناول المعيار النشاط التأكيدى والاستشارى للمراجعة الداخلية فيما يتعلق بدورها في الحوكمة ، إلا أن ذلك تم بصورة إجمالية عامة وغير تفصيلية أو توضيحية وبعبارة مبهمه وغامضة وغير مفهومه .

وقد أشارت القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات الصادرة عن الهيئة العامة لسوق المال بأنه يجب أن يكون لدى المنشأة تطلع متكامل للرقابة الداخلية، والذي يهدف إلى التعامل مع المخاطر والتحقق من التزام المنشأة بقوانين واللوائح وحماية موارد المنشأة عن الضرر وسوء الاستخدام، وعن التزامات إدارة المراجعة

الداخلية ودورها في الحوكمة فقد أشارت القواعد السابقة لحوكمة الشركات إلى الآتى :

يقدم مدير إدارة المراجعة الداخلية تقريراً ربع سنوي إلى مجلس الإدارة ولجنة المراجعة عن مدى التزام المنشأة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها ، وكذلك عن مدى التزامها بقواعد الحوكمة ..

تهدف إدارة المراجعة الداخلية إلى وضع نظم لتقييم وسائل وإجراءات إدارة المخاطر في المنشأة ولتطبيق قواعد الحركة بها على نحو سليم ..

يتم وضع نظم وإجراءات الرقابة الداخلية بناء على تصور ودراسة للمخاطر التي تواجه المنشأة ، على أن يستعان في ذلك بأراء وتقارير مجلس الإدارة والمراجع الخارجي، ومديري المنشأة ، وأن يتم تحديث متابعة وتقييم تلك المخاطر بشكل دورى .

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات يتحدد من خلال قيامها بفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية المطبقة والقيام بالمراجعة الدورية المستمرة ، وتصميم اجراءات المراجعة مدى الالتزام بمبادئ الحوكمة في مختلف مواضع التشغيل وعلى كافة المستويات الإدارية ، للتأكد من مدى المحافظة على حقوق المساهمين ، وبالمعاملة المتكافئة لجميع المساهمين بما فيهم الأقلية منهم والأجانب، ومراعاة حقوق أصحاب المصالح المختلفة ، وبمدى توافر الإفصاح والشفافية، والتأكيد على مسؤوليات مجلس الإدارة تجاه المنشأة وأصحاب الحقوق فيما يتعلق بتوافر النظم الرقابية الفعالة والبرامج الكفيلة لإدارة المخاطر التي تواجه المنشأة ، وذلك لتوفير قناعة حول مدى توافر هذه القواعد الحاكمة للمنشأة ، وتحديد نقاط الضعف في نظم وهياكل المنشأة بفعل تدنى عناصر كل مبدء من مبادي

الحوكمة .

وفي ضوء ما سبق يمكن القول أنه بتحليل الدراسات التي تناولت حوكمة الشركات وتعرضت الدور المراجعة الداخلية في ذلك سواء كانت معايير مهنية أو قواعد تنفيذية صادرة عن هيئة سوق المال أو كتابات عن باحثين متخصصين، يتضح أنها ركزت على الدور التأكيدى والدور الاستشاري للمراجعة الداخلية فيما يتعلق بنظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وبالتالي يؤدي ذلك إلى تلبية احتياجات المساهمين وأصحاب المصالح المختلفة وتعظيم القيمة والمنفعة المتحققة لهم بما يؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة وإضافة قيمة لها .

ويمكن تلخيص دور المراجعة الداخلية في عملية الحوكمة فيما يلي:

. إضفاء المصداقية على مضمون الرسالة المحاسبية ومحتواها وشكلها .

. تخفيض تكاليف الوكالة إلى أدنى حد ممكن .

. مواجهة مشاكل التحلل الخلقى الناتجة عن التعارض بين مصالح الإدارة والملاك و مختلف الأطراف ذات المصالح بالشركة .

وتأكيداً للدور الفعال للمراجع الداخلي كأداة لحوكمة الشركات فقد ساهمت الدراسة بالإلقاء الضوء على أهمية دور المراجع الداخلي في تعزيز عمليات الحوكمة من خلال علاقته بالمستفيدين الرئيسيين والمديرين ولجنة المراجعة ، حيث يقدم المراجع الداخلي المشورة والدعم للمديرين على جميع المستويات والمعلومات المتعلقة بفعالية عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بالإضافة إلى الخدمات الهامة الأخرى ، كما أكدت الدراسة بأن أنشطة المراجعة الداخلية تؤثر على جودة حوكمة الشركات حيث يعد المراجع الداخلي عاملاً مهماً في تحقيق الحوكمة الفعالة ويعتبر بمثابة جزء لا يتجزأ من فسيفساء حوكمة الشركات التناغم بين آليات (الحوكم) .

واكدت الدراسة بأن المراجع الداخلي آلية مراقبة داخلية في نظام حوكمة الشركات له أهمية خاصة خلال دوره الاستشاري وتوفير المعلومات ذات الصلة لهيئات الإدارة ولجنة المراجعة ولا يعتبر المراجع الداخلي غاية في حد ذاته ولكنه وسيلة أو أداة لتوفير الدعم للشركة لتحقيق أهدافها ، كما يوفر المساعدة والدعم للإدارة في التنبؤ بالمخاطر المستقبلية .

وعلى نفس الصعيد أكدت معايير المراجعة الداخلية الدولية المطبقة من أول يناير 2017م والصادرة عن المعهد الدولي

لمراجعين الداخليين على أهمية المراجعة الداخلية ودورها في حوكمة الشركات والمخاطر ، حيث نص المعيار رقم 2100 الخاص بطبيعة العمل إنه يجب أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بالتقييم والإسهام في تحسين كل من مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وذلك بإتباع مقارنة نظامية ومنهجية ، كما أن المعيار رقم 2110 الخاص بالحوكمة نص على إنه يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مسار الحوكمة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسينه بما يكفل تحقيق الأهداف التالية : تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة ، ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة داخل الشركة ، إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة داخل الشركة ، وتنسيق الأنشطة بين المجلس والمراجعين الخارجيين والإدارة وتوصيل المعلومات .

وفي نفس السياق ، وللتأكيد على أن المراجع الداخلي أداة فعالة للحوكمة أشارت دراسة بأن المراجع الداخلي أداة فعالة لحوكمة الشركات ويجب أن يكون مستقلاً ، حيث هدفت تلك الدراسة على تحديد تأثير جودة المراجعة الداخلية على فعالية حوكمة الشركات في الشركات العراقية المدرجة بالبورصة . وقد أكدت النتائج بأن إستقلالية المراجع الداخلي ولجنة المراجعة هو أمر إيجابي بالنسبة لحوكمة فعالة بالشركات .

وتعليقاً على ما سبق ، وحيث أن أدوات حوكمة الشركات تتمثل في أربع أدوات رئيسية هي : مجلس الإدارة ، ولجنة المراجعة ، المراجع الداخلي ، المراجع الخارجي ، لكن الباحث يرى أن المراجع الداخلي هو أحد أهم تلك الأدوات فعالية طالما توافرت فيه الخصائص التالية : الكفاءة المهنية ، والموضوعية و الإستقلال التنظيمي بالشركة مما يترتب عليه فعالية حوكمة الشركات ، هذا وسوف يستعرض الباحث في النقاط التالية كيف أن المراجع الداخلي أداة الفعالة لحوكمة الشركات مما يفعل حوكمة الشركات وكما يلي :

أن مجلس الإدارة الأداة الأولى ولجان المراجعة ليس لديهم الخبرة المهنية في المجالات المحاسبية والمالية والرقابية وفي مجال التقييم والتحديث للنظم الادارية مثلما ما يتميز به المراجع الداخلي، مما يعد المراجع الداخلي وسيلة لتوفير المعلومات الملائمة ومصدر للاستشارات تساعد مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية وبذلك يضيف المراجع الداخلي لمجلس الإدارة قيمة مضافة مما سيصبح على مجلس الإدارة ولجان المراجعة صفة الفعالية - أن المراجع الخارجي قد يمتلك ما يمتلكه المراجع الداخلي من

مهارات وكفاءة مهنية لكن يظل المراجع الداخلي متفوقاً كونه يعمل من داخل الشركة ولديه الخبرة في التعامل مع ادارت الشركة ومطلع على كافة أحداث الشركة وتداعياتها ، ومع ذلك فالمراجع الخارجي دوره محدد في ابداء رأى فنى مهني محايد حول مدى عدالة القيم المالية وبالتالي فإن المراجع الخارجي الأداة الثالثة للحوكمة يكون نطاق عمله من مدخل القوائم المالية وليس من مهامه تقييم النظم الإدارية أو ابداء آراء أو استشارات وإن كان في بداية ارتباطه يقيم هيكل الرقابة الداخلية ليحدد اتعابه وفقاً لمدى قوة أو ضعف هيكل الرقابة الداخلية لكنه ليس مسئولاً عن تحديد هذا الهيكل أو تطويره بل إنه ببعض الدول والتشريعات تمنع المراجع الخارجي أن يقدم خدمات استشارية بجانب المهنة الأم وهي مراجعة القوائم المالية مما يحد من دور المراجع الخارجي في الحوكمة ، وإن كان المراجع الخارجي قد يعتمد على عمل المراجع الداخلي وفقاً لما جاء بإرشاد معيار المراجعة الدولية مدى الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين .

وبذلك يتضح بأن المراجع الداخلي يظل هو الأداة الفعالة في توفير المعلومات وتقييم النظم الادارية وتقديم الدعم والمشورة بل ان المراجعون الداخليون اكثر كفاءة وفعالية من المرجعون الخارجيون في تقييم عمليات ادارات المخاطر وتقديم التوكيدات والمشورة للإدارة فيما يتعلق بالمخاطر التشغيلية كمنع المخالفات والاستخدام غير الفعال للموارد .

وتأسيساً على التحليل فيما يتعلق بكون المراجع الداخلي أداة الحوكمة الفعالة يستنتج الباحث أن دور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة بالحوكمة أمر لا يمكن تصوره دون وجود مراجع داخلي فعال وعلى الجانب الآخر يجب أن يكون كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة مقومات داعمة لعمل المراجع الداخلي .

ومن خلال الاستقراء للفقهاء المحاسبية لكل من دور المراجع الداخلي في إدارة المخاطر ودوره في حوكمة الشركات بالإضافة لدور الحوكمة في إدارة المخاطر ، يستنتج الباحث أن دور المراجع الداخلي هو حلقة الوصل بين كل من إدارة المخاطر والحوكمة . وحيث أن المراجع الداخلي هي أداة رقابية بل بؤرة الرقابة ، فبالتالي فإن المراجع الداخلي وإدارة المخاطر جزء لا يتجزأ من نظام الحوكمة ، وعليه يؤدي المراجع الداخلي دوراً محورياً في كل من إدارة المخاطر والحوكمة .

وتأسيساً على ذلك يرى الباحث أن هذا الدور متكامل من خلال ما يلي :

الدور الذي يؤديه المراجع الداخلي من خلال أبعاد الحوكمة:

كما يتحقق من توزيع المسؤوليات على الجهات الإشرافية والرقابية بالشركة .

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين المراجع الداخلي يؤدي دورها من خلال قيامه بمراجعات مالية وإدارية ومراجعات مستندية ومراجعات مدى التزام والتحقق عما إذا كان هنالك تماثل في المعلومات أم لا وإن حقوق الملكية سجلت لأصحابها الحقيقيين كما إنه يتحقق من النظام الأساسي للشركة ويتحقق من كفاية وملائمة الإفصاح عن المعلومات للأطراف أصحاب المصلحة . المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة للمساهمين : المراجع الداخلي يؤدي دورا هاما من خلال التحكم في المعلومات الداخلية من حيث تطبيق الرقابة وحيث لا تستغل ويتم الاتجار بها مما يترتب عليه نقل الثروة ، وبالتالي على المراجع الداخلي أن يتحقق من إن المساهمين نالوا حقوقهم من حيث التصويت والمعلومات التي تتعلق يحق التصويت .

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات حيث أن القانون كفل حقوق أصحاب الشركات وحيث أن إطار ممارسات الحوكمة يتضمن الاعتراف بتلك الحقوق ، فالمراجع الداخلي يتحقق من مدى التزام الشركة بحقوق حملة الأسهم وفي حالة انتهاك تلك الحقوق والتي تمثل مخاطر فعلى المراجع الداخلي التحقق من إجراءات تخفيف تلك المخاطر أو الحد منها وكذلك التحقق من سياسات التعويضات.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية : يعد هذا المبدأ من أهم مبادئ الحوكمة حيث أنه يتفق مع مبدأ الإفصاح الكامل أحد المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وحيث أن هذا المبدأ انتهاكه يتمخض عنه مخاطر تتمثل في تماثل المعلومات ، وبالتالي فإن المراجع الداخلي يتحقق أن مبدأ الإفصاح الكامل تم مراعاته من قبل الإدارة المالية وبذلك هذا الدور يدعم مبدأ الإفصاح والشفافية .

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة المراجع الداخلي هو حلقة الوصل بين جميع الإدارات ومجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه كلجنة المراجعة وإدارة المخاطر ، وبالتالي فإنه يساعد مجلس الإدارة في إمداده بالمعلومات المتعلقة بتقييم سياسات وإجراءات المخاطر من حيث تقديم توكيدات عن عمليات إدارة المخاطر وأن المخاطر قد تم تقييمها بشكل صحيح ، بالإضافة إلى تقديم تقرير عن تقييم المخاطر الرئيسية المجلس الإدارة أضف إلى ذلك

1- البعد الإشرافي: على المراجع الداخلي يجب أن يكون مستشارا لمجلس الإدارة من خلال إمداد مجلس الإدارة بالمعلومات الملائمة في التوقيت الملام عن كيفية تحسين إجراءات إدارة المخاطر والتي من المفترض أن تتناغم مع إدارة المخاطر فيما يتعلق بتلك الإجراءات ، وبالتالي يمكن لمجلس الإدارة أن يلعب دوره الإشرافي على أداء الإدارة التنفيذية مما يخفف من المخاطر المحتملة الإدارة أن ويدعم مبادئ حوكمة الشركات .

2- البعد الرقابي: المراجع الداخلي من مهامه التحقق من مراجعة الضبط الداخلي والتحقق عما إذا كانت السياسات والإجراءات يتم تنفيذها ، أيضا التحقق من الفصل الوظيفي بين المهام ، ومن مهامه تقييم نظم المساءلة ونظم الرقابة وبذلك يؤدي دورة في البعد الرقابي مما يساهم في إدارة المخاطر ويدعم مبادئ حوكمة الشركات .

2- البعد الأخلاقي: المراجع الداخلي أداة سلوكية تتحقق وتقيم مدى التزام العاملين بأخلاقيات وممارسات المهنة كما إنه يؤدي دورا من خلال الرقابة بالتعلم على مستوى إدارات الشركة وبذلك فإنه تساهم في تدعيم لائحة السلوك المهني بالشركة مما يحد ويمنع من المخالفات التي ينجم عنها مخاطر وبذلك يدعم مبادئ حوكمة الشركات.

3- البعد الاستراتيجي المراجع الداخلي أداة تقييمية ، فمن مهامه تقييم الاستراتيجيات التي صاغتها الإدارة العليا .
5 المساءلة: المراجع الداخلي يؤدي دورا هاما وبما إنه أداة تقييمية ، فإنه يقوم بالإبلاغ عن حالات انتهاك التشريعات والنظم والقوانين واللوائح الموضوعة ومتابعة المساءلة عن المخالفات.

الدور الذي يؤديه المراجع الداخلي من خلال مبادئ حوكمة الشركات :

بما أن مبادئ الحوكمة تهدف إلى تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق أصحاب المصالح كافة ، فإن هذا الهدف يتوافق مع هدف المراجع الداخلي الناجم من التزام إدارات الشركة بتطبيق الرقابة الداخلية والالتزام بالأنظمة والمعايير المهنية ، وبذلك استعرض الباحث دور المراجع الداخلي من خلال مبادئ الحوكمة الستة:

المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات المراجع الداخلي يؤدي دوره من خلال المساهمة في تطوير هيكل حوكمة الشركات وأن يتحقق من سلامة النظم الموضوعة ومدى توافقها مع المتطلبات القانونية والتشريعية



خبرات متنوعة لإضافة رؤى مختلفة للأمور وعمق في المناقشات، كما أن الاتجاه الحديث في الغرب هو زيادة عدد الغير تنفيذيين ليكونوا الأغلبية في مجالس الإدارة. أن يتم الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب بحيث يكون رئيس مجلس الإدارة عضواً غير تنفيذي. يجب أن يضع مجلس الإدارة حدود ومعايير واضحة للمسئوليات والمحاسبة في الشركة لأنفسهم وللإدارة العليا والمديرين وأن يضع هيكل إداري يشجع على المحاسبة ويحدد المسئوليات. يجب أن يتأكد مجلس الإدارة من أن سياسات الأجور والمكافآت تتناسب مع ثقافة وأهداف واستراتيجية الشركة في الأجل الطويل مع ربط حوافز الإدارة العليا والمديرين التنفيذيين بأهداف الشركة للأجل الطويل. وضع أهداف استراتيجية ومجموعة القيم والمبادئ التي تكون معلومة للجميع . حيث انه يجب على مجلس الإدارة أن

إنه يساهم في صيانة وتطوير إطار إدارة المخاطر وتطوير استراتيجية إدارة المخاطر لأخذ موافقة مجلس الإدارة عليها ، هذا بكونه أداة لتقييم الموازنات السنوية ، كذلك يقدم تقييماً عن أداء المدراء التنفيذيين والتحقق من عمليات الاستحواد وبيع الأصول هذا بالإضافة إلى أنه يتحقق من عدم إساءة استخدام أصول الشركة ، وبذلك فإن المراجع الداخلية يؤدي دوراً في تدعيم هذا المبدأ . ومن العرض السابق لقواعد تحسين حوكمة الشركات، وتحليل الدراسات التي تناولت مقترحات تحسين حوكمة الشركات، يمكن للباحث أن يشير إلى بعض النقاط الهامة التي تساهم في تفعيل تطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات . تقوية وتعزيز مجالس الإدارة بإدخال أعضاء مؤهلين وكفاءات عالية وعلى علم تام بالحوكمة، مع ضمان كفاءة أعضاء مجلس الإدارة وإدراكهم لدورهم في عملية الحوكمة . زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ذوي

الأوضاع المالية للشركات، وضعف آليات الرقابة الحاكمة في بعض الشركات الكبرى، وعدم وجود شفافية ومصداقية للمساهمين مما استوجب قيام الباحث بعرض الدراسات السابقة بشأن مقترحات وقواعد تحسين الحوكمة، وتناول الباحث في نهاية المبحث مقترحات تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات من منظور المراجعة الداخلية.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات يتحدد من خلال قيامها بفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية المطبقة والقيام بالمراجعة الدورية المستمرة، وتصميم إجراءات المراجعة مدى الالتزام بمبادئ الحوكمة في مختلف مواضيع التشغيل وعلى كافة المستويات الإدارية، للتأكد من مدى المحافظة على حقوق المساهمين، وبالمعاملة المتكافئة لجميع المساهمين بما فيهم الأقلية منهم والأجانب، ومراعاة حقوق أصحاب المصالح المختلفة، وبمدى توافر الإفصاح والشفافية، والتأكيد على مسؤوليات مجلس الإدارة تجاه المنشأة وأصحاب الحقوق فيما يتعلق بتوافر النظم الرقابية الفعالة والبرامج الكفيلة لإدارة المخاطر التي تواجهه.

وتناول البحث أهداف حوكمة الشركات، مبيناً الهدف الرئيسي للحوكمة وهو بناء جو من الثقة والشفافية والمساءلة اللازمة لتشجيع الإستثمار على المدى الطويل، وتحقيق الإستقرار المالي وضمان تحقيق النزاهة والحيادة والإستقامة للإدارة والعاملين بالشركة، كذلك تناول هذا المبحث مقومات وركائز تطبيق حوكمة الشركات والكشف عن أهم المقومات الرئيسية التي تدعم التطبيق. السليم لحوكمة الشركات.

كما تم القيام بدراسة تحليلية لمعوقات ومجالات قصور تطبيق حوكمة الشركات بالبيئة الكويتية، وقد بينت الدراسة معوقات تطبيق حوكمة الشركات، والتي ترجع إلى افتقار المؤسسات المختلفة للقواعد الجيدة للحوكمة، وتمثل أهم هذه المعوقات في ممارسات إدارة الأرباح، الفساد المالي والإداري، الجهل بالقواعد وآليات التنفيذ، ضعف أو غياب الإطار القانوني اللازم لتطبيق مبادئ الحوكمة.

يضع الاستراتيجيات اللازمة لتوجيه وإدارة النشاط وتطوير المبادئ في الإدارة بما يساعد على منع الفساد والرشوة سواء بالنسبة للمعاملات الداخلية أو الخارجية .

يجب أن يتوفر لدى الأعضاء معلومات لحظية كافية تمكنهم من الحكم على أداء الإدارة لتحديد أوجه القصور وبالتالي اتخاذ إجراءات التصحيح المناسبة، مع تدعيم الاستقلالية والموضوعية لدى الأعضاء مع ضرورة الاستفادة من تجارب الآخرين لتطوير الاستراتيجيات.

تحسين البيئة الرقابية الفعالة من خلال مجموعة من الإدارات الهامة في الشركات وتحديد اختصاصات كل إدارة حسب اللوائح والقوانين وتتمثل أهم هذه الإدارات في نظام الرقابة الداخلية، إدارة المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر، إدارة الالتزام، إدارة الحوكمة، مراقب الحسابات).

ويخلص البحث ومن خلال الدراسات السابقة إلى أن تحقق جودة وظيفة المراجعة الداخلية وبالتالي تفعيل حوكمة الشركات يكون من خلال توافر عوامل أو متطلبات تساعدها على ذلك حيث اتفقت الدراسات السابقة أن العوامل التي تؤدي لزيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية تتمثل في الموضوعية، الكفاءة جودة مهام وظيفة المراجعة الداخلية.

ويتفق الباحث مع هذه الدراسات أنه لزيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها في تحسين حوكمة الشركات لأبد أن تتوافر هذه العوامل وهي الكفاءة والتي تقاس من خلال معرفة المراجع الداخلي لمجالات وعمليات الشركة، خبرته، برامج التدريب والتأهيل المهني، المؤهلات العلمية، مهارات الحاسب الآلي، المهارات الشخصية الأخرى للمراجع الداخلي أما الموضوعية والتي تحدد من خلال تدعيم إستقلال وظيفة المراجعة الداخلية والتي تقاس من خلال الخدمات التي يقوم المراجع الداخلي بتقديمها ومن هو المسئول عن تحديد هيكل الأتعاب والحوافز له كما يتم تدعيم إستقلالها من خلال جعلها تتبع مجلس الإدارة مباشرة وليس الأقسام الأخرى أو الإدارة المالية كما هو موجود في بعض الشركات المصرية وأخيراً جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية والتي تقاس من خلال مستوي رضا المراجع الخارجي عن الأعمال المؤداة بواسطتها وكفاية برامجها ومجالها ومجال الأعمال المؤداة وكذلك دعم الإدارة ولجنة المراجعة لوظيفة المراجعة الداخلية.

ثم تلى ذلك تحديد مجالات قصور تطبيق حوكمة الشركات والتي كان أهمها:

. عدم الإفصاح عن المعلومات الحقيقية التي تعبر عن حقيقة

أولاً: المراجع العربية:

- التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، أبريل.
- المطيري ، بدر حجر، (2013) دور المراجعة في تفعيل منظومة حوكمة الشركات» ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، المجلد الثالث .
- المكاس، عز الدين على مصطفى، (2009) « الوظائف المعاصرة للمراجعة الداخلية بالشركات ، ص 1- 165 . الصناعية الليبية - دراسة ميدانية» ، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان، السودان ص 1-165
- الوكيل، حسام السعيد ، (2010) « دور المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين إطار الحوكمة داخل المنشأة» ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، العدد الرابع ، الجزء الثاني
- بركات تامر (2014) دور المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات : دراسة ميدانية» ، رسالة ماجستير، كلية العلوم الادارية ، اكااديمية السادات.
- ثائر طعمة ناصر ، (2016) « دراسة العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية واثرها على ممارسات ادارة الارباح ، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- جمال، رانيا نبيل (2013)، « دور لجان المراجعة كأحدى اليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية لتدعيم قرارات تتسعير الاسهم في البورصة المصرية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة بنها ، كلية التجارة - جودة، إيمان عوض عبد المحسن صالح، سمير أبو الفتوح، حسان، مروة حسن محمد (2021)، أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على قيمة الشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية جامعة بنها - كلية التجارة س 41 ع 1 ، ص 289 - 324 .
- حسن، عادل على، (2016)، نموذج مقترح لقياس تأثير تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل جودة واستقلالية المراجعين» ، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- حسن يوسف صلاح عبد الله (2018)، دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء حوكمة الشركات بالتطبيق على قطاع المصارف» ، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثاني، العدد الأول، ص 189 - 246 .
- الرشيدى ، ممدوح صادق ، (2009) « الإفصاح المحاسبي عبر الإنترنت وحوكمة الشركات : دراسة نظرية وميدانية » ، مجلة البحوث التجارية المعاصر ، المجلد الثالث والعشرون.
- الرقيب ، فهد محمد (2010) حوكمة الشركات بين النظرية والتطبيق ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، الجزء الأول.
- الزامل نوال خالد محمد (2017)، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية وأثرها على تفعيل حوكمة الشركات - دراسة ميدانية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الأول، ص 131- 199 . 12. (2019) (24) الصغير، محمد السيد محمد المحارفي، عبد الرحمن بن أحمد «دور التخصص القطاعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل تطبيق إجراءات حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية : دراسة ميدانية المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل - العلوم الإنسانية والإدارية جامعة الملك فيصل ، مج 20 ، ع 1 ، ص 165 - 198 .
- العجمي، فالح ذياب ، (2016)، « دور دواوين الرقابة المالية والمحاسبة في تفعيل الحوكمة بدولة الكويت» ، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 20 ، العدد الثاني، ص ص 1305 - 1335 ..
- العطار، حسن عبد الحميد؛ فارس، دعاء سعيد بيومي أميرة صلاح أحمد (2021)، «تأثير آليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة الداخلية بالتطبيق على الشركات المساهمة المصرية - دراسة امبريقية ، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق العدد الثاني، ص ص 15 - 84
- الغباري ، أيمن فتحي ، (2012) تقييم اثر تطبيق معايير حوكمة الشركات في حماية حقوق المساهمين وعلاقتها التكاملية بالرقابة والمراجعة الداخلية بمنظمات الأعمال ، المجلة العلمية للاقتصاد التجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، المجلد الثالث
- القليطي، ابراهيم عبد المجيد على (2014) « تأثير نوع المراجعة الداخلية على العلاقة بين مصدر أنشطة المراجعة الداخلية واعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية. دراسة تجريبية» مجلة الفكر المحاسبي، كلية

ثانياً: المراجع الأجنبية :

- factors and corporate governance. *Journal of governance & regulation*, (7, Iss. 3), 13-17. 35.
- Dumitrescu, D., & Bobitan, N. (2016). COOPERATION AND COORDINATION BETWEEN INTERNAL AND EXTERNAL AUDITING. *Annals of Constantin Brancusi University of Targu-Jiu. Economy Series*, (1): 87-92.
 - Dzikrullah, A. D., Harymawan, I., & Ratri, M. C. (2020). Internal audit functions and audit outcomes: Evidence from Indonesia. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1750331.
 - Dzmira, S. (2020). Corporate governance and performance of audit committee and Internal audit functions in an emerging economy's public sector. *Indian Journal of Corporate Governance*, 13(1), 85-98.
 - Ebaid, I. E. S. (2011). Corporate governance practices and auditor's client acceptance decision: empirical evidence from Egypt. *Corporate Governance: The international journal of business in society*.
 - Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32(2), 160-176.
 - Fadun, O. S. (2017). Corporate governance, a risk management tool for enhancing organizational performance: Study of Nigeria Stock Exchange (NSE) listed companies. *International Journal of Finance & Banking Studies* (2147-4486), 6(4), 12-27. 41.
 - Fooladi, M. (2018). Auditors consideration of corporate governance. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 5(12), 1622-1628.
 - Gendron, Yves, David Cooper and Barbara Townley. (2007). « The construction of auditing expertise in measuring government performance». *Accounting Organizations and Society* 32(1-2): pp101-129.
 - Gerrit, s. and Ignance De Beelde, 2016 «Internal Audit priorities in Belgium: A quantitative analysis of characteristics, evolutions and clusters, pp44-48.
 - Ghaleb, B. A. A., Kamardin, H., & Al-Qadasi, A. A. (2020). Internal audit function and real earnings management practices in an emerging market. *Meditari Accountancy Research*. 28(6), 1209-1230.
 - Guizani, M., & Abdalkrim, G. (2021). Ownership structure, board independence and auditor choice: evidence from GCC countries. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.
 - Beisland, L. A., Mersland, R., & Strøm, R. Ø. (2015). Audit quality and corporate governance: evidence from the microfinance industry. *International Journal of Auditing*, 19(3), 218-237.
 - Ben-Hassoun, A., Aloui, C., & Ben-Nasr, H. (2018). Demand for audit quality in newly privatized firms in MENA region: Role of internal corporate governance mechanisms audit. *Research in International Business and Finance*, 45, 334-348.
 - Boskou, G., Kirkos, E., & Spathis, C. (2019). Classifying internal audit quality using textual analysis: the case of auditor selection. *Managerial Auditing Journal*.
 - Boyle, D. M., DeZoort, F. T., & Hermanson, D. R. (2015). The effects of internal audit report type and reporting relationship on internal auditors' risk judgments. *Accounting Horizons*, 29(3), 695-718.
 - Bryane, m. (2012) « compliance audit of regulation related to anti corruption in the MCA», internal auditing.
 - Carpenter, d. (2011) « the incremental benefits of forensic accounting course on skepticism and fraud-related judgments» issues in accounting education, vol.26, no.1. pp1-21.
 - Cattrysse, Jan, « Reflections on Corporate Governance and the role of the Internal Auditor », master of internal auditing, Roularta Media. Group, 2015, PP. 3-5, available at: www.ssrn.com.
 - Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1), 1-19.
 - Chen, Y., Lin, B., Lu, L., & Zhou, G. (2020). Can internal audit functions improve firm operational efficiency? Evidence from China. *Managerial Auditing Journal*. 35(8), 1167-1188.
 - Cynthia, H., (2014), «Internal audits new role», *journal of accountancy*, 198(3).
 - Dang, D. Larence, I. (2016). External Auditors' Reliance on The Internal Audit Function: The Nigerian Perspective, *Asian Academic Research Journal of Social Sciences & Humanities*, VOL.3, ISSUE.2
 - Desai, R., Desai, V., Libby, T., & Srivastava, R. P. (2017). External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 1-14.
 - Drogalas, G., Anagnostopoulou, E., Koutoupis, A., & Pazarskis, M. (2018). Relationship between internal audit