

الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة

تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت

ترجمة وتعريب

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
رجب ١٤٣٢هـ (يونيو ٢٠٢٠م)

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

S O C P A

إصدار

الاتحاد الدولي للمحاسبين
فبراير ٢٠٠٩م



الإصدار باللغة العربية برعاية



يوزع مجاناً ولا يباع

حصلت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على موافقة صاحب حق التأليف «الاتحاد الدولي للمحاسبين» على ترجمة هذه الوثيقة إلى اللغة العربية ونشرها.

This « Evaluating and Improving Governance in Organizations» of the Professional Accountants in Business Committee, published by the International Federation of Accountants (IFAC) in February, 2009 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) in June, 2011 and is used with the permission of IFAC. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language.

English language text of « Evaluating and Improving Governance in Organizations » © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Arabic language text of « Evaluating and Improving Governance in Organizations» © 2011 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

«Evaluating and Improving Governance in Organizations «: International
Good Practice Guidance « تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت »

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ١٤٣٢ هـ

فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر

الاتحاد الدولي للمحاسبين

تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت / الاتحاد الدولي للمحاسبين ، الهيئة
السعودية للمحاسبين القانونيين - الرياض ، ١٤٣٢ هـ

٤٠ ص ، ١٧×٢٤سم

ردمك: ٩٧٨-٩٩٦٠-٨٠٧-٣٨٠٦

١- حوكمة الشركات-٢- الشركات- تنظيم وإدارة. تقويم وتحسين الحوكمة في
المنشآت (مترجم)
ديوي ٦٥٨,٤ ١٤٣٢/٦٠٢٣

رقم الإيداع: ١٤٣٢/٦٠٢٣

ردمك: ٩٧٨-٩٩٦٠-٨٠٧-٣٨٠٦



تمهيد

بسم الله الرحمن الرحيم

قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ممثلة في لجنة المحاسبين في قطاعات الأعمال، بترجمة وتعريب الإصدار المعنون بـ « تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت » ، والصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وذلك بعد حصول الهيئة على موافقة الاتحاد الدولي على ترجمته للغة العربية.

يهدف هذا الإصدار إلى إبراز أهمية الدور المهم لمفهوم الحوكمة والذي يعنى بالطريقة التي يتم من خلالها توجيه وإدارة ومراقبة المنشأة وفقاً لمجموعة من المبادئ الأساسية منها تقديم التوجيه الإستراتيجي، و ضمان تحقيق الأهداف ، و التأكد من إدارة المخاطر، و التحقق من الاستخدام المسؤول للموارد.

تأتي ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لهذا الإصدار في إطار الجهود التي تقوم بها للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة، وما يرتبط بها من مجالات، ونقل أفضل الممارسات على المستوى الدولي. كما تأتي ترجمة هذا الإصدار أيضاً إسهاماً في دعم الجهود المقدرّة التي تبذلها عدد من الجهات التنظيمية في المملكة العربية السعودية في مجال الحوكمة.

وتأمل الهيئة أن يمثل هذا الإصدار مرجعاً مفيداً لكافة المنشآت في المملكة العربية السعودية بشكل خاص، و في العالم العربي بشكل عام، بما يحقق مزيداً من الارتقاء بمستوى الأداء المهني وتأسيس معايير وممارساته.

وتشكر الهيئة كل من ساهم في ترجمة وإخراج هذا الإصدار، وتخص رئيس وأعضاء لجنة المحاسبين في قطاعات الأعمال على جهودهم وهم:

- | | |
|---|--|
| الشركة السعودية للكهرباء | ١- الأستاذ/ أحمد محمد الجغيمان - رئيس اللجنة |
| مكتب الخريجي-محاسبون قانونيون | ٢- الأستاذ/ أسامه عبدالله الخريجي |
| وزارة المالية | ٣- الأستاذ/ محمد صالح الدهام |
| مكتب برايس ووتر هاوس كوبرز-محاسبون قانونيون | ٤- الأستاذ/ عمر محمد السقا |
| ديوان المراقبة العامة | ٥- الأستاذ/ أحمد محمد العبدالقادر |
| جامعة الملك فهد للبترول والمعادن | ٦- الدكتور/ عبدالله حسن العبدالقادر |
| شركة ارامكو السعودية | ٧- الأستاذ/ محمد عبدالله العلي |
| الغرفة التجارية الصناعية بجده | ٨- الأستاذ/ رامي منصور الغالب |
| شركة الخزف السعودية | ٩- الأستاذ/ سعد عبدالرحمن الفايز |
| مجموعة استرا الصناعية | ١٠- الأستاذ/ بدر ابراهيم المحارب |

كما تشكر الهيئة شركة عسير للتجارة والسياحة والصناعة والزراعة والعقارات وأعمال
المقاولات على رعايتها لهذا الإصدار وتحمل تكاليف طباعته .
والله الموفق ،،

الأمين العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
د.أحمد عبدالله المغامس

اعتمدت لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال PAIB، التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، هذه الإرشادات الدولية للممارسات الجيدة تحت عنوان تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت للنشر في شهر فبراير ٢٠٠٩.

وترحب اللجنة بالمقترحات والملاحظات حول هذه الإرشادات. يمكنكم إرسال الملاحظات إلى:

لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال

الاتحاد الدولي للمحاسبين

٥٤٥ الجادة الخامسة، الطابق ١٤

مدينة نيويورك، ولاية نيويورك ١٠٠١٧ الولايات المتحدة الأمريكية

كما يمكن إرسال الملاحظات عبر البريد الإلكتروني: PAIBpubs@ifac.org

إن رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين، هي خدمة الصالح العام، وتعزيز مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم، والإسهام في تطوير اقتصاديات دولية قوية، من خلال إنشاء معايير مهنية عالية الجودة وتشجيع الالتزام بها، وتعزيز التقارب الدولي لهذه المعايير، وطرح القضايا التي تمس المصلحة العامة، الأمر الذي يصب في قلب تخصص المهنة.

قام بإعداد هذا الإصدار لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال، والمبنية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين. تخدم هذه اللجنة أعضاء الاتحاد من الهيئات، وما يربو على مليون محاسب مهني في أنحاء العالم يزاولون عملهم في مجال التجارة، والصناعة، والقطاع العام، والتعليم، والقطاع غير الهادف للربح، يتمثل هدف اللجنة في الارتقاء بدور المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال، من خلال تشجيع وتسهيل تطوير وتبادل المعرفة وأفضل الممارسات على المستوى العالمي.

بالإمكان الحصول على هذا الإصدار - مجاناً - من الموقع الإلكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين على الرابط <http://www.ifac.org>. وتم اعتماد النسخة الأصلية باللغة الانجليزية.

حقوق النسخ محفوظة © فبراير ٢٠٠٩ للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة. يُسمح بعمل نسخ من هذه الإرشادات، شريطة أن يكون استخدام هذه النسخ في الفصول الدراسية النظرية، أو للأغراض الشخصية وألا تباع ولا توزع، كما ويجب أن تتضمن كل نسخة العبارة التالية: «جميع الحقوق محفوظة © فبراير ٢٠٠٩ للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة. تم الاستخدام بإذن الاتحاد. تواصل عبر permissions@ifac.org للحصول على إذن لنسخ، أو تخزين، أو نشر هذه الوثيقة». وخلافاً لذلك، يلزم الحصول على إذن خطي من الاتحاد لنسخ، أو تخزين، أو نشر هذه الإرشادات، أو لاستخدامها بشكل آخر باستثناء ما يسمح به القانون. تواصل عبر: permissions@ifac.org

(الرقم القياسي الدولي للكتاب): ISBN: 978-1-934779-88-0

مقدمة لإرشادات الممارسة الجيدة للاتحاد الدولي للمحاسبين:

تحدد وثيقة منفصلة بعنوان «مقدمة لإرشادات الممارسة الجيدة للاتحاد الدولي للمحاسبين» نطاق سلسلة إرشادات الممارسات الدولية الجيدة، وتشمل (ورقة الحوكمة هذه)، الصادرة عن لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال والغرض منها وكيفية ممارستها. يمكن تحميل هذه الورقة المنفصلة - مجاناً - من المكتبة الإلكترونية للاتحاد الدولي للمحاسبين على الموقع www.ifac.org/store تحت لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال PAIB.

فهرس

اللجنة الدولية للجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال، التابعة للاتحاد الدولي
للمحاسبين
الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة
تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت

صفحة	قائمة المحتويات
٨	تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت
٨	١- أهمية تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت
٨	دور المحاسب المهني في عالم الأعمال
	٢- التعاريف، والأطر، وأهم المبادئ المتعارف عليها كممارسات جيدة للحوكمة
١٠	تعاريف الحوكمة ضمن إطار الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة
١٢	إطار الحوكمة
١٤	المبادئ الرئيسة لتقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت
١٥	٣- دليل إرشادي تطبيقي لكيفية تنفيذ مبادئ الحوكمة
٢٦	الملحق (أ): أمثلة على القيم والمبادئ التنظيمية
٢٨	الملحق (ب): المصادر
٣١	الملحق (ج): تنوع هياكل الحوكمة

تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت:

١- أهمية تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت:

١-١ تحدد هذه الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة، الإطار العام والمنهجية المرتكزة على المبادئ، التي يجب على المحاسبين المهنيين ومنشأتهم إتباعها لتقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت. وإذا سلمنا بوجود منهجيات متنوعة للحوكمة بسبب تنوع المنشآت والثقافات، نجد أن هذه الإرشادات مبنية على أساس أن بعض العوامل والسلوكيات، يمكن أن تفضي إلى نتائج أفضل وزيادة القيمة للمستفيدين في جميع المنشآت.

٢-١ بعض صور الحوكمة كان موجوداً في المنشآت ولكن التغيرات في بيئة الأعمال دفع إلى زيادة الاهتمام بالحوكمة بالإضافة إلى اخفاقات بعض المنشآت في الآونة الأخيرة وردود الفعل التنظيمية حيالها أعطى اهتمام أكبر بالحوكمة وزاد من أهميتها.

٣-١ بالرغم من أن معظم المنشآت تعتمد هيكلاً للحوكمة، إلا أن هذا الهيكل، غالباً ما يركز على الالتزام بالأنظمة. ومع أن هذا الالتزام أمر ضروري بطبيعة الحال، إلا أنه ينبغي - أيضاً - لهيكل الحوكمة أن يدعم جهود المنشأة لتحسين الأداء. إن الغرض من هذه الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة، هو المساعدة على إيجاد توازن بين الأداء والالتزام، كما هو موضح في إطار الحوكمة الذي سيأتي في جزء لاحق.

٤-١ تلتزم المنشآت الناجحة بمبادئ الحوكمة، كما تقوم بشكل دوري بتقويم النتائج لضمان استمرار فعالية نظم الحوكمة فيها. وعلاوة على ذلك، ينبغي أن تقارن إجراءات الحوكمة والممارسات بنظيراتها في المنشآت الناجحة والمبادئ الواردة في هذه الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة. ومع تغيّر المنشآت والبيئات التي تعمل فيها، يجب أن يتكيف نظام الحوكمة مع الفرص والتحديات المستقبلية عبر تحسين العمليات والممارسات.

دور المحاسب المهني في عالم الأعمال:

٥-١ حسب ورقة الاتحاد الدولي للمحاسبين الصادرة عام ٢٠٠٥ تحت عنوان **أدوار ومجال المحاسب المهني في عالم الأعمال**، فإن نطاق عمل المحاسب المهني (من بين أمور أخرى) يشمل الأنشطة التالية:

١. عرض وتحليل وتفسير المعلومات اللازمة للإدارة من أجل صياغة الإستراتيجية والتخطيط وصنع القرار والرقابة.
٢. قياس الأداء، وتسجيل المعاملات المالية (يتم ذلك عادة حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها محلياً أو دولياً) وتزويد مجلس إدارة المنشأة والإدارة التنفيذية (هيئة الحوكمة) والمستفيدين بالنتائج.
٣. إدارة المخاطر، وتوفير الرقابة الداخلية وضمان الأعمال.
٤. إنتاج، أو خلق قيمة مضافة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد (سواء المالية أو غيرها) عبر: (أ) فهم دوافع القيمة من وجهة نظر المستفيدين (الذين قد يشملون المساهمين، والعملاء، والموظفين، والموردين، والمجتمعات المحلية، والحكومة)، و (ب) الابتكار التنظيمي.

٦-١ تتلاءم هذه الأنشطة التي يشارك فيها المحاسب المهني - بشكل كبير - مع الأنشطة المشمولة في تعريف الحوكمة (حسب التالي): (أ) تقديم التوجيه الإستراتيجي، (ب) ضمان تحقيق الأهداف، (ج) التأكد من إدارة المخاطر، و (د) التحقق من الاستخدام المسؤول للموارد. وتقع على عاتق المحاسب المهني مسؤولية توفير معلومات وتحليلات موضوعية وصحيحة لدعم كل هذه الأنشطة، وفي بعض الحالات، قد تقع على عاتق المحاسب مسؤولية أشمل في مجالات مثل: إدارة المخاطر وتخصيص الموارد.

٧-١ يعزز ميثاق الاتحاد الدولي الصادر تحت عنوان **ميثاق الأخلاقيات للمحاسبين المهنيين** (راجع الملحق "أ")، دور المحاسبين المهنيين في تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت، فعلى سبيل المثال: نجد أن الفقرة الأولى (١٠٠،١) من ذلك الميثاق تنص على أن: "الميزة الفارقة في مهنة المحاسبة، هي قبولها لمسؤولية العمل من أجل المصلحة العامة"، وهو من العناصر المهمة في الحوكمة الرشيدة في المنشآت'. الفقرة ٣٠٠،٥ تنص على أنه "يتوقع من المحاسب المهني في عالم الأعمال أن يشجع الثقافة المبنية على الأخلاقيات ... التي تؤكد الأهمية التي توليها الإدارة العليا للسلوك الأخلاقي". وتتص الفقرة ٣٠٠،١٦ على أن "الضمانات في بيئة العمل، تشمل - ولا تقتصر على - أنظمة رقابة الشركات، أو الهياكل الرقابية الأخرى في المنشأة الموظفة، و برامج الأخلاق والسلوك في المنشأة الموظفة". ويشمل هذا أطر الحوكمة، وبالتالي يوفر مرجعاً لعمل المحاسبين المهنيين المشاركين في تقويم وتحسين الحوكمة في منشأتهم.

١. في مسعاهم لتحقيق مصالح المستفيدين أو أصحاب المصلحة (وهو المصطلح المستخدم في هذه الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة) يجب أن يدرك المحاسبون المهنيون - دائماً - أهمية المصلحة العامة.

٢- التعاريف، والأطر، وأهم المبادئ المتعارف عليها كممارسات جيدة للحوكمة :

تعاريف الحوكمة ضمن إطار الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة

١-٢ **الحوكمة:** هي مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي تقوم بها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية (هيئة الحوكمة) بهدف : (أ) توفير التوجيه الإستراتيجي، (ب) ضمان تحقيق الأهداف، (ج) التأكد من إدارة المخاطر بشكل صحيح، و (د) التحقق من استخدام موارد المنشأة بشكل مسؤول^٢. ويعكس هذا التعريف جانبي الأداء والالتزام في الحوكمة.

٢-٢ **الالتزام أو التوافق:** هو الامتثال للقوانين واللوائح، وأفضل مواثيق ممارسات الحوكمة، والمساءلة، وتوفير الضمانات للمستفيدين بشكل عام. ويمكن أن يشير المصطلح إلى: (أ) العوامل الداخلية التي حددها الموظفون، أو المساهمون، أو دستور المنشأة، بالإضافة إلى: (ب) المؤثرات الخارجية مثل : مجموعات المستهلكين، والعملاء، والهيئات التنظيمية.

٣-٢ **الأداء:** السياسات والإجراءات التي: (أ) تركز على الفرص والمخاطر، والإستراتيجية ، وخلق القيمة، واستخدام الموارد، و (ب) توجه إلى اتخاذ القرارات في المنشأة.

٤-٢ **المستفيدون أو أصحاب المصلحة:** أي شخص، أو جماعة، أو كيان له مصلحة في أنشطة المنشأة، أو مواردها، أو منتجاتها ، أو (يتأثر بتلك المنتجات). ويشمل ذلك الجهات التنظيمية، والمساهمين، والدائنين، والموظفين، والعملاء والموردين، وجماعات التأييد، والحكومات، والمجتمع ككل.

٥-٢ **المساهمون (حملة الأسهم):** كل حامل، أو صاحب سهم في شركة، أو مؤسسة. يلعب المساهم دوراً رسمياً في حوكمة المنشأة، وله الحق - عادة - في التصويت على مجموعة متنوعة من القضايا والمشاركة في النتائج المالية.

٦-٢ **القيمة للمستفيدين:** القيمة التنظيمية التي يتم إنشاؤها للمستفيدين من خلال خلق وتنفيذ وإدارة إستراتيجيات فعالة، وعمليات، وأنشطة، وأصول، وما إلى ذلك. ويتم الحصول على قيمة مستدامة للمستفيدين، عندما تكون محصلة المنافع لهم أكبر من الموارد التي يتم إنفاقها بشكل متسق ومستمر. يتم - عادة - قياس القيمة من منطلق مالي (كما هو الحال بالنسبة لحملة الأسهم)، ولكن يمكن - أيضاً - أن تقاس القيمة بالمنفعة الاجتماعية، أو البيئية، أو بسمعة المنشأة (كما هو الحال بالنسبة للمساهمين والمستفيدين الآخرين).

٧-٢ **إدارة المخاطر في المؤسسة:** عملية تخطيط وتنظيم وقيادة وتنفيذ، والسيطرة على أنشطة المنشأة لتعظيم القيمة وتقليل المخاطر من الأمور التي قد تقلل من القيمة. تغطي إدارة المخاطر للمؤسسات جميع أنواع المخاطر، بما في ذلك، المخاطر

٢. معهد حوكمة تقنية المعلومات، بيان المجلس حول حوكمة تقنية المعلومات، الطبعة الثانية، الولايات المتحدة الأمريكية، ٢٠٠٢.

المرتبطة بالخسائر العرضية، فضلاً عن المخاطر المالية والإستراتيجية والتشغيلية، والسمة (راجع الرابط لنشرة COSO حول إدارة المخاطر في المؤسسة في الملحق "ب").

٨-٢ **الرغبة في المخاطر:** مستوى المخاطرة الذي تستطيع أن تتحملة المنشأة في سعيها لتحقيق أهدافها.

٩-٢ **القدرة على تحمل المخاطر:** كمية الموارد التي تستطيع المنشأة أن تتحمل خسارتها وتظل تمارس نشاطها.

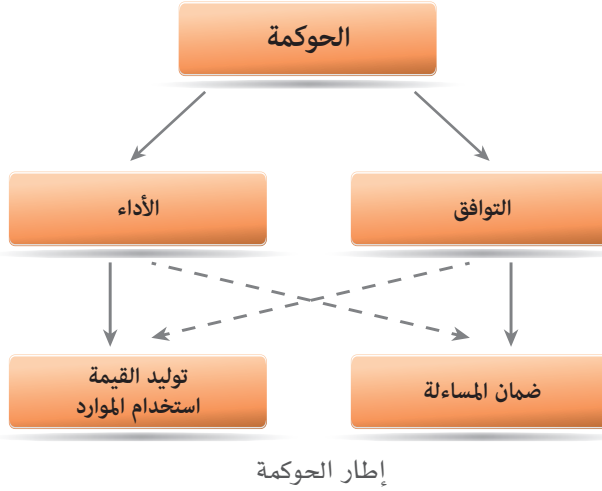
١٠-٢ **هيئة الحوكمة:** الشخص (الأشخاص)، أو المنشأة (المنشآت) على سبيل المثال: (مجلس الإدارة) المناط إليهم المسؤولية الرئيسية للإشراف على: (أ) التوجه الاستراتيجي للمنشأة، و (ب) مساءلة المنشأة. ويشمل ذلك الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. ويمكن لهيئات الحوكمة أن تتكون من أعضاء مستقلين، أو غير مستقلين، كما يمكن أن ينبثق عنها لجان فرعية مختلفة، مثل لجنة المراجعة، ولجنة الأجور، ولجنة الأخلاق. ويمكن للهيئة الإدارية في بعض المنشآت في مناطق معينة، أن تشمل إدارة شؤون الموظفين على سبيل المثال، أو الأعضاء التنفيذيين لمجلس الحوكمة التابع للقطاع الخاص، أو العام، أو المالك المدير. وفي بعض الحالات، تكون هيئة الحوكمة مسؤولة عن الموافقة على البيانات المالية للمنشأة (وفي حالات أخرى تتولى الإدارة هذه المسؤولية). لإلقاء نظرة سريعة على التنوع القائم في هياكل الحوكمة، راجع الملحق "ج". ويمكن أن نجد - في معظم المنشآت الكبيرة - مستويات تنظيمية متعددة، لكل منها سلطات ومسؤوليات حوكمة محددة. تستخدم هذه الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة مصطلح هيئة الحوكمة ليشمل مفهومين: مستوى الإدارة العليا (مجلس الإدارة أو مجلس الأمناء)، ومستوى الإدارة الدنيا.

١١-٢ **المسؤولية التوكيلية:** تشير إلى مسؤولية هيئة الحوكمة في استخدام موارد المنشأة (كما عهدا إليهم المستفيدون) بحكمة وبطريقة جديرة بالثقة.

١٢-٢ **نموذج الأعمال:** كيفية استغلال المنشأة لمواردها لتوليد قيمة للمستفيدين ويمثل قيام المنشأة بأداء وظائفها والتي تشمل تحقيق أهدافها وتحصيل إيراداتها والقيام بعملياتها التشغيلية والعمليات الأخرى وفقاً لاستراتيجياتها.

إطار الحوكمة:

١٣-٢ حسب الرسم الإيضاحي أدناه، المبني على المبادئ، نجد أن لإطار الحوكمة بعدان: بعد الأداء وبعد الالتزام، واللذان يمثلان - معاً - الصورة الكاملة لتوليد القيمة، واستخدام الموارد، وإطار المساءلة للمنشأة.



١٤-٢ بشكل عام فإن الالتزام يرتبط بنظرة تاريخية في حين أن الأداء يرتبط بنظرة مستقبلية ولكن رغم ذلك فإن النظرة المستقبلية يمكن أن تظهر العديد من المخاطر المرتبطة بعدم الالتزام وتساعد في التأكد من التطبيق الفعال.

١٥-٢ تركز مسؤوليات الالتزام على توفير ضمانات للمستفيدين:

- تتعلق بفعالية تحديد الأولويات، وترتيبها، وإدارتها، ومراقبتها، والتخفيف من مخاطرها، والإبلاغ عن المخاطر الإستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية.
- لضمان عمل المنشأة بفعالية وكفاءة، لتحقيق أهدافها الإستراتيجية والتشغيلية.
- بأن النظم التي تعمل على إنشاء وإصدار البيانات المالية وغير المالية تعمل حسب الأسس والإجراءات المعتمدة وبدقة وفعالية وتعكس النتائج المالية الوضع الحقيقي للمنشأة.
- بأن المسؤوليات الملقاة على عاتق الإدارة التنفيذية قد نفذت حسب ما هو مخطط لها وبما يتوافق مع استراتيجيات المنشأة.
- بأن المنشأة قادرة على منع وكشف الأنشطة الإجرامية مثل: الاحتيال وغسل الأموال، والسرقة، والاختلاس.

- بأن المنشأة تطبق جميع القوانين واللوائح الخاضعة لها وتتماشى معها.
- ١٦-٢ تركز مسؤوليات الأداء على الإستراتيجية، وخلق القيمة، واستخدام الموارد، وتشمل:
- وضع أسس لاتخاذ القرارات تشمل تحديد المخاطرة المقبولة (راجع أيضاً الفقرة ط-٤) وتشرف على تطبيق الإستراتيجية وتعمل على تقييمها بشكل مستمر وناجح.
- موافقة وملائمة العمليات التشغيلية للموارد المستخدمة في ظل الخطة الإستراتيجية الموضوعية وبالمخاطر المقبولة.
- تحديد النقاط الحرجة التي تحتاج المنشأة عندها لاتخاذ قرارات للاستجابة للظروف المتغيرة.
- ١٧-٢ بعدا الأداء والالتزام، يدعم كل منهما الآخر والمنشأة ككل، وذلك كما توضح الخطوط المتقطعة في الرسم الإيضاحي أعلاه.
- ١٨-٢ أكد استطلاع مستقل أجراه الاتحاد الدولي للمحاسبين، القلق السائد من توجه المنشآت إلى التركيز على الالتزام على حساب الإستراتيجية والأداء. وكشف التقرير الذي صدر في عام ٢٠٠٨ تحت عنوان " **استفتاء التقارير المالية الدورية - التوقعات والتوجهات الحالية** " ، وجهات نظر العديد من المشاركين في الاستفتاء الذين يرون أن المنشآت وإداراتها تركز - بشكل مبالغ فيه - على الالتزام، ولا تركز - بشكل كافي - على الإستراتيجية وتطوير الأعمال، ولاحظ المشاركون وجود عقليات تتعامل مع الحوكمة بشكل ظاهري وليس بشكل جوهري ، وأوصى المشاركون بالتوجه إلى التوازن بين الأداء والالتزام.
- ١٩-٢ كما بينت نتائج دراسة ٢٧ حالة كجزء من مشروع بحثي حول الحوكمة أجراها الاتحاد الدولي للمحاسبين، وأحد أعضائه وهو معهد المحاسبين الإداريين ونشرت في عام ٢٠٠٤ وعنوانها " **حوكمة الشركات تحقيق التوازن بشكل صحيح** " ^٢ ، أنه بالرغم من أهمية الالتزام وضرورته لتجنب الفشل والإخفاق إلا أنه ليس كافياً لتحقيق النجاح وهذا يدل على الحاجة إلى بذل المنشآت الوقت والموارد الكافية فيما يتعلق بالإستراتيجية والأداء.

٢. تستخدم هذه الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة مصطلح " الحوكمة " بدلا من " الحوكمة المؤسسية " للتأكيد على أن مبادئ الحوكمة الرئيسية تطبق بشكل أشمل على المنشآت بدلا من اقتصرها (فقط) على المؤسسات.

المبادئ الرئيسة لتقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت :

٢٠-٢ خلال تطويرها لمبادئ الممارسة الجيدة لتقويم وتحسين الحوكمة، أشارت لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال إلى نتائج مأخوذة من دراسات لحالات تم عرضها في " (الحوكمة المؤسسية): تحقيق التوازن بشكل صحيح "، وأكدها تقرير " استفتاء التقارير المالية حول سلسلة التوريد: وجهات النظر والاتجاهات الحالية ":

أ) ينبغي أن يكون توليد القيمة المستدامة للمستفيدين وتحسينها، هو الهدف من الحوكمة.

ب) ينبغي على الحوكمة الرشيدة أن تحقق توازن مناسب بين مصالح المستفيدين.

ج) تتساوى أهمية بعدي الحوكمة من أداء والتزام في تحسين القيمة للمستفيدين.

د) ينبغي دمج الحوكمة الرشيدة بشكل متكامل في المنشأة.

هـ) ينبغي تشكيل هيئة الحوكمة بشكل صحيح ومنظم لتحقيق توازن مناسب بين الأداء والالتزام.

و) ينبغي على هيئة الحوكمة وضع مجموعة من القيم الأساس لعمل المنشأة. وينبغي على جميع المشاركين في الحوكمة الالتزام بهذه القيم.

ز) ينبغي على هيئة الحوكمة فهم طبيعة نشاط المنشأة وعملياتها التشغيلية وبيئة عملها وطريقة إنشاء وتحسين القيمة المستدامة للمستفيدين.

ح) ينبغي على هيئة الحوكمة تحديد التوجيه الإستراتيجي والرقابة من ناحية: بعد الأداء وبعد الالتزام.

ط) إدارة المخاطر (المؤسسية) الفعالة والكفؤة تعد جزءاً لا يتجزأ من نظام الحوكمة في المنشأة.

ي) ينبغي استخدام الموارد بشكل يتلاءم مع التوجه الإستراتيجي.

ك) ينبغي على هيئة الحوكمة، و - بشكل دوري - قياس وتقويم التوجه الإستراتيجي في المنشأة وعملياتها التشغيلية والمتابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة لتحقيق الأهداف.

ل) ينبغي على هيئة الحوكمة التأكد من تزويد المستفيدين بالمعلومات والتقارير المطلوبة وأن هذه المعلومات واضحة ومفهومة ويعتمد عليها وذات صلة.

٣- دليل إرشادي تطبيقي لكيفية تنفيذ مبادئ الحوكمة :

مبدأ (أ)

ينبغي أن يكون توليد القيمة المستدامة للمستفيدين وتحسينها ، هو الهدف من الحوكمة.

- ١-أ تتحمل هيئة الحوكمة في جميع أنواع المنشآت، المسؤولية التوكيلية لاستخدام الموارد بشكل فعال لإنشاء وتحسين القيمة المستدامة للمستفيدين (راجع أيضا تعريف الحوكمة في ١-٢)، وينبغي على هيئة الحوكمة أن تعرف وتتفهم متطلبات وتوقعات المستفيدين خصوصاً بما تعنيه القيمة المستدامة لهم. ويتكون مفهوم القيمة المستدامة من مجموعة بنود على سبيل المثال المنتجات والخدمات والأرباح والأمان الوظيفي والسلامة والمسؤولية الاجتماعية.
- ٢-أ عادة ما يكون التركيز الأساس في المنشآت الربحية على زيادة قيمة حقوق المساهمين، والذي يتطلب - في غالبية الأمر - تحقيق التوازن الأمثل بين العائدات والتكلفة والمخاطر. ومع ذلك، ينبغي لهذه المنشآت أن تأخذ بعين الحسبان - أيضاً- احتياجات المستفيدين الآخرين.
- ٣-أ تختلف منشآت القطاع العام وغير الهادفة للربح عن المنشآت الربحية في عدة نواح. وعموماً، يتم تقديم الخدمات - في المقام الأول - من منظور المستفيدين (بدلاً من منظور المساهمين)، وهو أمر لا يسهل دائماً قياسه. ويمكن لهذه الأنواع من المنشآت، الاستجابة لتوقعات المستفيدين، من خلال تطوير البيئة التي تعمل فيها، أو عن طريق الخدمات الاجتماعية.
- ٤-أ بدلاً من اللجوء إلى زيادة الثروة على المدى القصير، يجب أن تكون الأولوية لخلق قيمة مستدامة طويلة الأجل لأصحاب المصالح الحاليين والمستقبليين. ويمكن لهذا المنظور أن يساعد في تحقيق التوازن بين بعدي الأداء والالتزام في إطار الحوكمة.
- ٥-أ ينبغي على المحاسب المهني في قطاعات الأعمال، مساعدة هيئة الحوكمة على تحديد وفهم ورصد مجموعات المستفيدين عبر القيام باستفتاء لهم للحصول على المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بتوقعاتهم.

مبدأ (ب)

ينبغي على الحوكمة الرشيدة أن تحقق توازن مناسب بين مصالح المستفيدين.

- ١-ب يمكن للمستفيدين المختلفين، أن يكون لهم اهتمامات متباينة، وأحياناً متضاربة، وينبغي وضع أساليب لتحديد وفهم هذه المصالح. وعند اتخاذ قرارات مهمة،

ينبغي تحقيق توازن مناسب بين اهتمامات جميع المستفيدين. ولا يعني تحقيق التوازن - بالضرورة - مساواة جميع مصالح الجهات المعنية.

ب-٢ ينبغي تشجيع المستفيدين للتعبير عن مصالحهم واهتماماتهم. حتى إن أعربوا عن مواقف لا تحظى بشعبية، يجب على المنشأة - أيضاً - ضمان الأخذ بأرائهم.

ب-٣ نجد في المنشآت الربحية أن المستفيدين الرئيسيين هم المساهمون. وعلى الرغم من تمتعهم بحقوق قانونية - في غالب الأمر - أكثر من غيرهم من المستفيدين، يمكن لهذه الحقوق أن تختلف - بشكل كبير - من منطقة لأخرى. وعموماً، تشمل حقوق المساهمين الأساس: الحق في (أ) الحصول على مواد ومعلومات ذات صلة بالمنشأة، وبشكل منتظم وفي وقت مناسب، (ب) المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة، و (ج) انتخاب وإقضاء مجلس الإدارة. للمساهمين، كما يوحي الاسم، بالحق في الحصول على حصة من عوائد المنشأة، وعلى المحاسب المهني أن يكون ملماً بحقوق المساهمين.

ب-٤ على الرغم من أن بعض المصالح قد تبدو متضاربة في المدى القصير، إلى أنه يمكن تحقيق توافق بينها على المدى الطويل. فعلى سبيل المثال: يمكن على المدى القصير، أن تتضارب مصالح جماعات البيئة مع مصالح حملة الأسهم الراغبين في زيادة الأرباح. ومع ذلك، يمكن - على المدى البعيد - أن يستفيد الجميع من تحقيق توازن بين مصالح الجميع.

مبدأ (ج)

تساوى أهمية بعدي الحوكمة من أداء والتزام، في تحسين القيمة للمستفيدين.

ج-١ تؤثر الحوكمة على الدورة الكاملة للتخطيط، واستخدام الموارد، وخلق القيمة، والمساءلة، وضمان الجودة للمنشأة. ويجب تحقيق توازن مناسب بين بعدي إطار الحوكمة: الأداء والالتزام.

ج-٢ في العديد من المنشآت، تم التركيز في إطار الحوكمة على بعد الالتزام، فنجد في -غالب الأحيان- أن هناك آليات راسخة لضمان التزام عمليات الحوكمة الرشيدة، وعلى سبيل المثال يضمن ذلك فعالية نشاطات الإدارة من إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية، ولجنة المراجعة.

ج-٣ تركز العديد من المنشآت في بداياتها - بشكل رئيس - على بعد الأداء، لمساعدتها - فقط - على الانطلاق. وينبغي لهذه المنشآت - أيضاً - أن تنبه لبعدها الالتزام

قبل أن يسفر عدم التوازن هذا عن نتائج عكسية.

ج-٤ ليس من السهولة بمكان تطبيق نظام المعايير وضمان الجودة على بعد الأداء الذي يركز على الإستراتيجية وخلق القيمة. وعلى عكس بعد الالتزام، يمكن لغياب الآليات الرقابية، أن تتسبب في إحداث "فجوة رقابية" كبيرة. ولذلك، فإن تطبيق نظام لضمان الاهتمام في بعد الأداء بشكل مناسب من الأمور المرغوب فيها للمنشآت، وعلى سبيل المثال: يمكن تطبيق نظام بطاقة الإستراتيجية، أو تعيين لجنة للرقابة الإستراتيجية.

ج-٥ يشارك المحاسبون المهنيون في أنشطة تتعلق بالأداء والالتزام. فبالنسبة للالتزام، يكون هؤلاء المحاسبون - عادة - مسؤولين عن تلبية المتطلبات التنظيمية والإبلاغ، وتطوير عمليات المراقبة. أما فيما يتعلق ببعد الأداء، فيتولى المحاسبون مسؤولية تقديم وتحليل وتفسير المعلومات إلى الإدارة، لاستخدامها في صياغة الإستراتيجية والتخطيط وصنع القرار، والرقابة.

مبدأ (د)

ينبغي دمج الحوكمة الرشيدة بشكل متكامل في المنشأة.

د-١ يتعدى تبني الحوكمة الرشيدة مجرد ممارسة الالتزام، فالحوكمة يجب أن تتخلل جميع جوانب المنشأة، وأن تؤخذ بعين الحسبان عند تحديد أهداف المنشأة (التخطيط)، وجميع الإجراءات اللاحقة (التنفيذ والمراجعة). كما ينبغي للحوكمة أن تكون جزءاً لا يتجزأ من (الحمض النووي) للمنشأة.

د-٢ تقع مسؤولية تحقيق أهداف المنشأة على عاتق المنشأة ككيان، فضلاً عن كل فرد فيها، فلكل دوره في توجيه المنشأة نحو تلك الأهداف. وينبغي على المحاسبين المهنيين المتأهبة على تعزيز تكامل الحوكمة عبر توضيح فوائدها لجميع المستفيدين، وعبر تطوير خريطة واضحة للأدوار والمسؤوليات داخل المنشأة وتوعية الموظفين بهذه الخريطة وصيانتها. بالإضافة إلى ذلك، يجب عليهم قياس التقدم الذي تم إحرازه في دمج الحوكمة في المنشأة ورفع التقارير بذلك إلى هيئة الحوكمة.

مبدأ (هـ)

ينبغي تشكيل هيئة الحوكمة بشكل صحيح ومنظم، لتحقيق توازن مناسب بين الأداء والالتزام.

هـ-١ إن القضايا الرئيسية في تحديد أعضاء هيئة الحوكمة هي: (أ) ضمان نسبة مئوية مناسبة من الأعضاء من خارج المنشأة ومن غير التنفيذيين والمستقلين عن المنشأة، (ب) موضوعية الأعضاء، (ج) إجراءات تقويم التعيين والأداء، (د) مواءمة مصالح كل من الأعضاء والمستفيدين، و (هـ) وجود إجراءات حوكمة ملائمة، كوجود لجان للمراجعة وللأجور.

هـ-٢ تتطلب الممارسة الجيدة وجود توازن مناسب بين: (أ) أعضاء هيئة الحوكمة الذين يتحملون المسؤولية المباشرة عن العمليات ونجاح المنشأة (الأمر الداخلي، الأعضاء التنفيذيين، والموظفين)، و (ب) الأشخاص المسؤولين أمام المستفيدين فقط، وليست عليهم مسؤولية مباشرة عن العمليات (الأمر الخارجي، والأعضاء غير التنفيذيين).

هـ-٣ يجب أن يكون معظم الأعضاء غير التنفيذيين (الخارجيين) في هيئة الحوكمة مستقلين عن الإدارة، وليس لديهم أي ارتباطات، أو علاقات تجارية يمكن أن تؤثر - مادياً - على القرارات الحيادية. ويجب أن لا يكون للأعضاء غير التنفيذيين أي تضارب في المصالح، يمكن أن يؤثر على موضوعيتهم، مثل الاستفادة المالية الشخصية جراء القرارات التي تتخذها هيئة الحوكمة.

هـ-٤ لتعزيز الضوابط والتوازنات الهيكلية، يجب فصل أدوار رئيس هيئة الحوكمة والرئيس التنفيذي؛ وفي الوضع المثالي، ينبغي لرئيس هيئة الحوكمة أن يكون فرداً مستقلاً، وعضواً غير تنفيذي.

هـ-٥ ينبغي على هيئة الحوكمة ككل، وجميع الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين، سواء كانوا تابعين أم مستقلين، (أ) أن يأخذوا بعين الحسبان موازنة مصالح جميع الجهات المعنية، و (ب) بالتالي، انتهاز الموضوعية في جميع قراراتهم. ويساهم الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين في ضمان تحقيق التوازن بين المجموعات المختلفة من أصحاب المصالح.

هـ-٦ تكون هيئة الحوكمة هي المسؤولة عن ضمان مزيج مناسب من أعضائها، وضمان تمثيل كاف لمفاهيم كل من الأداء والالتزام. ويمكن تحقيق ذلك من خلال: (أ) وضع تعريف واضح للأدوار والمسؤوليات المطلوبة من الرئيس، ولجنة المراجعة، وما إلى ذلك، و (ب) تطبيق إجراءات صارمة على التعيين والتقويم تستند إلى الكفاءات المطلوبة والخبرة (كالإلمام بقطاع معين، والكفاءات التشغيلية والمالية، و/أو القانونية)، والأداء.

هـ-٧ ينبغي اتخاذ تدابير لضمان تطابق مصالح كل من أعضاء هيئة الحوكمة والمستفيدين. من جهة أخرى، يعني ذلك أن على الأعضاء أن يكونوا ملمين بدورهم القيادي في الحوكمة ("اللهجة العليا") وجميع المسؤوليات ذات الصلة، كما هو موضح في مكان آخر من هذه الإرشادات. ومن جهة أخرى،

فإن ذلك يعني أنه ينبغي تجنب الحوافز التي قد تهدد موضوعية العضو. وينبغي على هيئة الحوكمة أن تقوم - بشكل دوري - بتأكيد تمسكها بقيم المنشأة، وتقويم احتمال وجود حوافز قد تتعارض مع مصالح المستفيدين (راجع المبدأ "ي" حول استخدام الموارد والحوافز).

هـ-٨ ينبغي على هيئة الحوكمة تحمل المسؤولية بشكل واضح، وتخصيص موارد كافية لمهام محددة في حوكمة المنشأة، مثل: (أ) الإشراف على إعداد التقارير الخارجية وعملية المراقبة، (ب) اختيار وتقويم أداء الرئيس التنفيذي (المدير التنفيذي)، و (ج) مكافآت مديري المنشأة. ويمكن أن يكون إنشاء لجان محددة لهذه الوظائف إجراءً مفيداً. وينبغي أن تتألف لجان هيئة الحوكمة التي تتولى مسؤوليات الرقابة مثل: لجنة المراجعة، من أعضاء مستقلين وغير تنفيذيين لضمان الموضوعية. ولتحسين التوجيه الاستراتيجي والمراقبة ضمن بعد الأداء، لوحظ - في السنوات الأخيرة - تحرك في بعض المناطق لإضافة لجنة خاصة بالإستراتيجية. وفي كثير من الحالات، يقتصر دور هذه اللجنة على التحضير لعمل هيئة الحوكمة دون أن تكون لجنة لصنع القرار.

هـ-٩ ينبغي على هيئة الحوكمة أن تقوم بتقديم بيانات إلى المستفيدين في المنشأة - بشكل دوري - حول كيفية إدارتها لمسؤوليات الحوكمة، كما يجب على المستفيدين أن يقوموا بمساءلة هيئات الحوكمة.

هـ-١٠ نظراً لأهمية وجود هيكل حوكمة مناسب، يجب أن يتم تدعيمه بإجراءات حوكمة تكفل قيام أفضل الأشخاص بالتصرف بشكل صحيح.

مبدأ (و)

ينبغي على هيئة الحوكمة وضع مجموعة من القيم الأساسية لعمل المنشأة. وينبغي على جميع المشاركين في الحوكمة الإلتزام بهذه القيم.

و-١ يجب على هيئة الحوكمة تحديد "اللهجة العليا" عبر (أ) تعريف القيم التنظيمية، و (ب) تحديد وتطوير ميثاق السلوك الفعال، و (ج) الإلتزام بهذه المبادئ كمثل على السلوك المناسب. وللاطلاع على نهج عملي للقيام بذلك، يمكن مراجعة إحدى أوراق سلسلة الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة بعنوان: **وضع قواعد فعالة للسلوك في المنشآت**. وثمة أمثلة حول القيم التنظيمية في الملحق (أ).

و-٢ ينبغي على هيئة الحوكمة توعية جميع المستفيدين بقيم المنشأة، وضمان فهم

الجميع داخل المنشأة للقيم، وقبولها ووضعها حيز التنفيذ ودعمها.

و-٣ ينبغي على جميع المشاركين في قرارات وإجراءات المنشأة، احترام قيمها. وتقع مسؤولية تحقيق ذلك على عاتق هيئة الحوكمة.

و-٤ ينبغي أن يكون الضمير والرغبة في "اتخاذ الإجراء السليم" الدافع للمشاركين في الحوكمة. كما يمكن للحوافز أن تلعب دوراً مسانداً في هذا الصدد. ومع ذلك، يجب التنبيه إلى أن للحوافز نتائج جيدة وأخرى سيئة. لهذه الأسباب، يجب على المنشأة التأكد من أن الحوافز تتوافق مع (التغييرات في) التوجه الاستراتيجي.

و-٥ ينبغي ضمان إيصال ملاحظات المستفيدين والموظفين حول الحوكمة إلى هيئة الحوكمة. ويجب ألا تتعرض مصالحهم للأذى جراء هذا التواصل. وقد قامت العديد من المنشآت بخلق وظيفة تختص باستقبال وإدارة مثل هذه المخاوف.

مبدأ (ز)

ينبغي على هيئة الحوكمة فهم طبيعة نشاط المنشأة وعملياتها التشغيلية وبيئة عملها وطريقة إنشاء وتحسين القيمة المستدامة للمستفيدين.

ز-١ يجب على هيئة الحوكمة الاضطلاع بدور مركزي في الحوكمة، حيث أن واجبها الأساس هو إدارة المنشأة على المدى البعيد لجني الفائدة للمستفيدين. لهذا السبب، فمن الضروري أن تفهم هيئة الحوكمة كيفية عمل المنشأة، والفرص والمخاطر الكامنة، في البيئة التي تعمل فيها. علاوة على ذلك، يجب على هيئة الحوكمة فهم كيفية خلق المنشأة للقيمة المستدامة للمستفيدين من أجل تقويم ما إذا كانت احتياجات المستفيدين يتم الوفاء بها أم لا. ويمكن اتخاذ عدد من الإجراءات لتسهيل هذا الفهم، وتشمل: (أ) إجراءات تعيين صارمة تضمن وجود الخبرات المناسبة، وتحضير وتدريب الأعضاء الجدد في هيئة الحوكمة، و (ب) تقويم الأداء لقياس الكفاءات والإنجازات التي تحققت في الأمور الحيوية. بالإضافة إلى ذلك، ينبغي أن يتوفر لأعضاء هيئة الحوكمة حرية التواصل مع الأشخاص الرئيسيين في المنشأة على سبيل المثال: (الإدارة الوسطى، ومديري المخاطر، أو المراجعين الداخليين والخارجيين)، فضلاً عن مصادر أخرى للمعلومات على سبيل المثال: (التشغيلية وغيرها من التحليلات) لمواكبة فهمهم للمنشأة.

ز-٢ غالباً ما يجد المحاسبون المهنيون أنفسهم في صلب عملية إدارة المعلومات ويجب عليهم أن يلعبوا دوراً أساسياً لضمان قدرة هيئة الحوكمة على تلبية متطلبات

الحوكمة. فعلى سبيل المثال: يجب عليهم انتقاء المعلومات قبل إرسالها إلى هيئة الحوكمة والتأكد من ملاءمتها للغرض المنشود.

مبدأ (ح)

ينبغي على هيئة الحوكمة تحديد التوجيه الاستراتيجي والرقابه من ناحية : بعد الاداء وبعد الالتزام.

ح-١ جرت العادة أن تكون مراقبة الالتزام مسؤولية هيئة الحوكمة، وبمساعدة لجنة المراجعة في كثير - من الأحيان - ومع إضافة بعد أداء الحوكمة إلى بعد الالتزام، لم تتصلص هذه المسؤوليات ولكن الممارسة الجيدة تشير إلى ضرورة الاهتمام - بشكل متوازن - بالأنشطة التي تخلق القيمة لصياغة الإستراتيجية وتنفيذها.

ح-٢ تشير الممارسة الجيدة إلى أن هيئة الحوكمة قد تعترض على أنشطة إستراتيجية متنوعة، مثل عمليات المسح البيئي وتحليل المنافسة. وفي بعض الحالات، يجب على هيئة الحوكمة الاستعانة بموارد خارجية لجمع معلومات إضافية. ومع ذلك، فإنه من الضروري أن تطبق هيئة الحوكمة عمليات وإجراءات تساهم في مراقبة الأداء والالتزام.

مبدأ (ط)

إدارة المخاطر (المؤسسية) الفعالة والكفوة تعد جزءاً لا يتجزأ من نظام الحوكمة في المنشأة.

ط-١ يعد وجود علاقة واضحة بين إدارة المخاطر وتلبية الأهداف التنظيمية، من الأمور الجوهرية لمتطلبات الحوكمة في المنشآت. ويمكن للمخاطر أن تنتج عن عدة مصادر، سواء داخل المنشأة، أو خارجها. وتؤدي إدارة المخاطر (المؤسسية) إلى دمج كل من إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في صناعة القرار وجميع الأنشطة التابعة، وعلى جميع المستويات، مع الأخذ في الحسبان نقاط القوة والفرص (راجع أيضاً الأداء في الفقرة ٢-١٤). فضلاً عن نقاط الضعف والتهديدات. كما أن إدارة المخاطر عليها أن تطمئن هيئة الحوكمة والمستفيدين الخارجيين بإدراك المنشأة للمخاطر وإدارتها بشكل نشط (راجع أيضاً الالتزام في الفقرة ٢-١٣). إن الممارسة الجيدة في إدارة المخاطر (المؤسسية) أمر ضروري لنجاح المنشأة ويجب أن تساعد على إحداث التغيير، بدلاً من الحفاظ على موقف معين.

ط-٢ في كثير من المنشآت نجد أن إدارة المخاطر والرقابة الداخلية: (أ) قد ركزا على

منع الخسارة المادية والمالية على الصعيد التشغيلي، و (ب) أخذاً منحى بعيداً عن عملية صناعة القرار. ولقد أدركت العديد من المنشآت أن البيئة الحالية، والتي تتميز بوتيرة متزايدة من التغيير، تتطلب اتباع نهج أكثر تركيزاً على الأداء لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وفي واقع الأمر، يساعد ذلك صانعي القرار على اتخاذ المزيد من المخاطر. وتسعى المنشآت الناجحة - الآن - لدمج إدارة المخاطر والرقابة الداخلية ضمن جميع أنشطتها، من خلال إطار لتحديد المخاطر، وتقويم المخاطر، والاستجابة للمخاطر أي (تخفيفها، أو قبولها، أو تجنب تقاسم المخاطر).

ط-٣ عادة ما يتم عرض المخاطر على أنها سلبية ويجب تجنبها. ومع ذلك، تتأتى المخاطر - أساساً - من الفرص، وعلى جميع المنشآت أن تتفاعل - بشكل إيجابي - مع الفرص إذا ما أرادت البقاء والنجاح. وبما أن المخاطر ملازمة للاستفادة من الفرص، يجب أن تدار المخاطر في إطار الاستعداد للمخاطرة حسب موافقة هيئة الحوكمة عليها وليس القضاء عليها.

ط-٤ ضمن صياغتها للإستراتيجية الشاملة، يجب أن تحدّد هيئة الحوكمة مدى تحملها للمخاطرة، وأن تقوم بإيصال مفهوم المخاطرة داخلياً والحفاظ على رغبة المنشأة في المخاطرة وقدرتها عليها.

مبدأ (ي)

ينبغي استخدام الموارد بشكل يتلاءم مع التوجه الإستراتيجي.

ي-١ تشكل إدارة موارد المنشأة جزءاً من المسؤولية التي تؤتمن عليها هيئة الحوكمة، والمديرون، وجميع الموظفين الآخرين. وتشمل هذه الإدارة الحفاظ على الموارد (الالتزام) والتأكد من استخدامها بطريقة تعزز القيمة للمستفيدين (الأداء).

ي-٢ تركز مجالس الإدارة - في معظم الأحيان - على حماية أصول المؤسسة المادية، ولكن يجب عليها - أيضاً - أن تركز على الحفاظ على الممتلكات غير الملموسة مثل: الأصول الفكرية، والتي - غالباً - ما تكون ضحية عدم الاهتمام الكافي.

ي-٣ يجب على هيئة الحوكمة، - وبشكل دوري - تطبيق إجراءات لمراجعة كيفية تخصيص الموارد لضمان إعطاء الأنشطة التي تخلق قيمة أكبر للمستفيدين موارد كافية لإنجاحها. ويجب أن تشمل عملية التخطيط الإستراتيجي تخطيطاً للموارد المشاريع المستقبلية إذ من شأن التخطيط المسبق أن يساهم في تسريع شراء الموارد

وتوزيعها فور الحصول على الموافقة على هذه المشاريع.

مبدأ (ك)

ينبغي على هيئة الحوكمة، و - بشكل دوري - قياس وتقييم التوجه الإستراتيجي في المنشأة وعملياتها التشغيلية والمتابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة لتحقيق الأهداف.

ك-١ ما يتم قياسه يتم إنجازه. لذلك، فمن المهم أن يكون لدى هيئة الحوكمة مخطط شامل لقياس الأداء مقابل ما تم إنجازه من الأهداف. ويجب عند وضع الإستراتيجية تحديد معالم المراحل المختلفة للإنجازات (جنباً إلى جنب مع عوامل النجاح الحاسمة)، ليتسنى لهيئة الحوكمة قياس الأداء دورياً وبموضوعية.

ك-٢ يجب تطوير أدوات لقياس الأداء، بحيث تعطي تصوراً معقولاً لاتجاه وتقدم المؤسسة الإستراتيجيين. ويجب أن يشمل تقييم الأهداف - أيضاً - تحديثاً للظروف المحيطة للتأكد من أن الظروف (المخاطر والفرص) التي تم على أساسها وضع المخطط الأصلية، لم تتغير بشكل جذري.

ك-٣ يجب تقييم نظام إدارة المخاطر (المؤسساتي) بانتظام، كما يجب اتخاذ إجراءات تصحيحية إذا لزم الأمر.

ك-٤ يجب على هيئة الحوكمة كذلك، إجراء تقييم دوري لهيكل حوكمة المنشأة وأدائها من أجل (أ) ضمان فعاليتها، و (ب) السعي للتحسين المستمر.

ك-٥ يجب على المحاسب المهني في قطاعات الأعمال، مساعدة هيئة الحوكمة على وضع وتنفيذ نظام شامل لقياس الأداء والحفاظ عليه. ويمكن للمراجعة الداخلية والخارجية مساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها عبر تطبيق نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية، وإجراءات الحوكمة.

مبدأ (ل)

ينبغي على هيئة الحوكمة التأكد من تزويد المستفيدين بالمعلومات والتقارير المطلوبة وأن هذه المعلومات واضحة ومفهومة ويعتمد عليها وذات صلة.

ل-١ تتطلب الحوكمة الرشيدة أن تضطلع هيئة الحوكمة بمهمة الإشراف على إجراءات الإفصاح عن معلومات المنشأة، بما في ذلك التقارير المالية وغير المالية، لضمان حصول المستفيدين على معلومات ذات علاقة ومفهومة وموثوق بها. ويجب أن تشمل هذه التقارير على (أ) منظور تاريخي لأداء المنشأة للفترة التي يغطيها

التقرير، و (ب) المعلومات التي من شأنها أن تتيح للمستفيدين تقويم أداء المنشأة في المستقبل.

ل-٢ يجب أن تتضمن مسؤولية الإشراف على الرقابة ضمانات بأن هيئة الحوكمة قد استعرضت إدارة المخاطر للمنشأة ونظم الرقابة الداخلية لضمان فعاليتها. ويتم عادة - توجيه هذا النوع من الرقابة من قبل لجنة المراجعة.

ل-٣ تعطي التقارير غير المالية للإدارة وهيئة الحوكمة، الفرصة لعرض وجهة نظرهم للقراء حول القدرات الكامنة والفرص المستقبلية للمنشأة، أي الاستدامة على المدى الطويل وجودة الأرباح. كما يجب أن يتضمن التقرير معلومات عن مدى فعالية المنشأة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية، وكيفية إدارتها للموارد.

ل-٤ يجب أن تقتصر التقارير المرفوعة للمستفيدين على المعلومات ذات الأهمية النسبية، ويعد البند ذا أهمية نسبية إذا كان له تأثير على اتخاذ القرار، ويجب توخي الحذر من رفع تقارير تفصيلية غير ذات أهمية وقد تكون مضللة لمتخذي القرارات.

ل-٥ يجب أن يكون هناك تناسق بين: (١) المعلومات المالية و (٢) غير المالية، وكذلك بين: (٣) المعلومات الداخلية و (٤) الخارجية المقدمة خلال فترة معينة. ويجب إدراج هذه العناصر الأربعة في مستند واحد متكامل، يربط بين الأداء في الماضي والتوقعات المستقبلية.

ل-٦ يجب أن يكون هناك تناغم بين معلومات التقارير من فترة إلى أخرى، ولا سيما لتلك البنود التي يمكن أن تؤثر - جوهرياً - على الأداء الإستراتيجي، مع مراعاة كون هذه المعلومات ذات صلة بنجاح المنشأة.

ل-٧ عند إعداد التقارير، يجب الأخذ في الحسبان أن المستفيدين ليسوا جميعاً من العاملين في القطاع المالي. لهذا السبب، يجب توضيح المسائل المعقدة وعرضها، إما في جداول، أو باستخدام الرسوم البيانية، بحيث تكون سهلة الفهم لجميع القراء المهتمين، وليس - فقط - لذوي الخبرة التقنية في مجال المحاسبة.

ل-٨ لكل منشأة تقارير مالية وغير مالية خاصة بها. ومع ذلك، يجب توخي الحذر لضمان عدم تحول مثل هذه التقارير إلى أدوات تسويقية. فيجب كتابة هذه التقارير بشكل عادل ومتوازن، فيجب إدراج النتائج السلبية، بدلاً من محاولة إخفائها. كما يجب - أيضاً - الإفصاح عن كل المعلومات ذات الصلة.

ل-٩ تكون هيئة الحوكمة مسؤولة عن: (أ) مراجعة الإجراءات والممارسات التي تساهم

في توفير المعلومات للمستفيدين الخارجيين، وتقديم الاستفسارات حولها، و (ب) ضمان أن تحكم مبادئ النزاهة والمساءلة والشفافية هذه الإجراءات.

ل-١٠ يلعب المحاسبون المهنيون في قطاعات الأعمال دوراً مهماً في توفير وتحليل وتفسير المعلومات لصياغة الإستراتيجية والتخطيط وصنع القرار والرقابة. كما يشاركون في قياس الأداء والتواصل مع هيئة الحوكمة والمستفيدين. ويشمل ذلك تدوين المعاملات المالية وإعداد التقارير اللاحقة للمستفيدين في إطار وطني، أو دولي لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

الملحق (أ): أمثلة على القيم والمبادئ التنظيمية :

في القطاع الخاص، يمكن تعريف القيم/المبادئ الأساس على النحو التالي:

- النزاهة: الالتزام الثابت بميثاق صارم للأخلاق، أو الشرف. ويجب على هيئات الحوكمة تعزيز النزاهة في منشآتهم عبر التصرف بشكل قيادي، وتطبيق الإستراتيجية والسياسات، والمعلومات، والثقافة^٤.
- المساءلة: المسؤولية تجاه المستفيدين.
- الشفافية (الانفتاح): يعتبر الإفصاح عن المعلومات أساساً للثقة التي يجب أن توجد بين المنشأة وأصحاب المصالح فيها.
- ومن الأمثلة الأخرى على القيم/المبادئ التنظيمية: اتخاذ القرارات بشكل أخلاقي ومسؤول، والعناية الواجبة، والصدق، والثقة.

في القطاع العام، يمكن تعريف القيم/المبادئ الأساس على النحو التالي:

- النزاهة: وتشمل كل من التعامل بشكل مباشر والكمال. وتقوم على: (أ) الصدق والموضوعية، و (ب) مستويات عالية من اللياقة والاستقامة في إدارة الأموال العامة والموارد، وإدارة شؤون المنشأة. وتعتمد على فعالية الإطار الرقابي، وعلى المعايير الشخصية والمهنية للأفراد داخل المنشأة. وتتجلى في كل من إجراءات صنع القرار في المنشأة، وفي نوعية التقارير المالية وتقارير الأداء.
- المساءلة: الإجراء المطبق في هيئات القطاع العام وعلى العاملين فيها: (أ) لتحميلهم مسؤولية قراراتهم وأفعالهم، بما في ذلك الإشراف على الأموال العامة وجميع جوانب الأداء، و (ب) لإخضاعهم للتدقيق الخارجي المناسب. تتحقق المساءلة في ظل فهم جميع الأطراف لمسؤولياتهم، وبتحديد الأدوار بشكل واضح، وبوجود هيكل قوي. وبالتالي، فإن المساءلة هي الالتزام بالإجابة عن المسؤولية.
- الشفافية (الانفتاح): مطلب لضمان ثقة المستفيدين في: (أ) إجراءات صنع قرار وتصرفات هيئات القطاع العام، و (ب) إدارة أنشطتها، و (ج) الأفراد العاملين فيها. ويؤدي الانفتاح عبر التشاور مع المستفيدين وتبادل المعلومات بشكل كامل ودقيق وواضح، إلى اتخاذ إجراءات فعالة وفي الوقت المناسب، وقابلة للصمود أمام التدقيق اللازم.

٤. استناداً إلى وصف النزاهة الوارد في تقديم التقارير بشكل نزيه، الذي نشره عام ٢٠٠٧ معهد هيئة المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز (ICAEW)، عضو الاتحاد الدولي للمحاسبين.

حددت لجنة معايير الحياة العامة التي تتخذ من المملكة المتحدة مقراً لها، سبعة مبادئ للحياة العامة: الإيثار، والنزاهة، والموضوعية، والمساءلة، والانفتاح، والصدق، والقيادة، والمعروفة جميعاً باسم مبادئ نولان. راجع الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة حول وضع قواعد فعالة للسلوك في المنشآت.

إن المبادئ الأساس الواردة في ورقة الاتحاد الدولي للمحاسبين ميثاق السلوك للمحاسبين المهنيين، هي: النزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية والعناية الواجبة، والسرية، والسلوك المهني.

وقد ركزت هذه المبادئ على المهنيين، وتحديدًا على المحاسبين المهنيين (الذين يؤدون خدمات مهنية)، ومنشأتهم. ومن العلامات الفارقة في مهنة المحاسبة، قبولها لمسؤولية العمل من أجل المصلحة العامة. لذلك، لا تقتصر مسؤولية المحاسب المهني على تلبية احتياجات عميل فرد، أو صاحب العمل، ويجب على المحاسب المهني خلال عمله من أجل المصلحة العامة أن يحترم ويمتثل لمبادئ ميثاق السلوك للمحاسبين المهنيين.

الملحق (ب): المصادر :

إن قائمة المصادر هذه ليست شاملة. استخدم شبكة المعرفة KnowledgeNet للاتحاد الدولي للمحاسبين على الرابط www.ifacnet.com للبحث في موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين وغيره من مواقع أعضاء الاتحاد.

- إن IFACnet هو محرك بحث عالمي ومتعدد اللغات طوره الاتحاد الدولي للمحاسبين وهيئاته الأعضاء، لتمكين المحاسبين وغيرهم من الحصول على موارد ومعلومات عالمية، ويمكن الدخول إلى موقع IFACnet - مجاناً - باتباع الرابط <http://www.ifacnet.com>.

- لزيادة الموارد والمعلومات العالمية التي يمكن للمحاسبين المهنيين في مجال الأعمال الحصول عليها، دشّن الاتحاد الدولي للمحاسبين صفحة "الروابط ذات الصلة" حيث يمكن للمستخدمين تبادل روابط مواقع ووثائق حول الموضوعات ذات الاهتمام. ويمكن للمستخدمين وضع الروابط، و "تصنيفها" إلى فئات متعددة، وكتابة شرح. ويمكن فرز هذه الروابط حسب الموضوع، أو الاسم، أو الأحدث نشرًا. وهذا الموقع متاح - مجاناً - على الرابط http://www.ifac.org/PAIB/relevant_links.php.

- معهد حوكمة تقنية المعلومات IT Governance Institute، بيان مجلس الإدارة حول حوكمة تقنية المعلومات، الطبعة الثانية، الولايات المتحدة الأمريكية، ٢٠٠٣.

- تقرير الاتحاد الدولي للمحاسبين (الحوكمة المؤسسية): تحقيق التوازن بشكل صحيح (الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC / المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين CIMA ٢٠٠٤) والذي ركز - تحديداً - على إخفاقات الحوكمة والواجب عمله لضمان سير الأمور في الاتجاه الصحيح.

- نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين في نوفمبر ٢٠٠٥ أدوار ومجال المحاسب المهني في عالم الأعمال. الغرض من هذه الورقة هو تعريف مصطلح "المحاسب المهني في عالم الأعمال" وتقديم مفهوم للأدوار والمسؤوليات المناطة بهؤلاء المهنيين في عالم الأعمال.

- نشرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD تقويم مبادئ منظمة التعاون والتنمية لحوكمة الشركات: ٢٠٠٤. وتهدف هذه المبادئ إلى مساعدة الحكومات في جهودها الرامية إلى تقويم وتحسين الإطار القانوني (المؤسسي) والتنظيمي لحوكمة الشركات في بلدانها، وتوفير التوجيه والاقتراحات لأسواق الأوراق المالية،

والمستثمرين والشركات والأطراف الأخرى التي لها دور في عملية تطوير الحوكمة الرشيدة للشركات.

- أصدر مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد) في عام ٢٠٠٦ إرشادات بشأن الممارسات الجيدة في الإفصاح عن حوكمة الشركات. الغرض من هذه الإرشادات هو مساعدة المسؤولين في إعداد تقارير إفصاح حول حوكمة الشركات تتطرق للاهتمامات الرئيسة للمستثمرين والمستفيدين الآخرين.

- من خلال الموقع التالي، يتيح المعهد الأوروبي لحوكمة الشركات، النصوص الكاملة لمواثيق حوكمة الشركات، ومبادئ حوكمة الشركات، وإصلاحات حوكمة الشركات، سواء في أوروبا، أو أماكن أخرى.

[.http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php](http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php)

- نشرت لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال PAIB في عام ٢٠٠٦ الضوابط الداخلية - مراجعة للتطورات الحالية. تستعرض هذه الورقة التطورات الراهنة وبعض المستجدات في مجال الرقابة الداخلية.

- نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام ٢٠٠٧ إرشادات دولية للممارسة الجيدة حول وضع قواعد فعالة للسلوك في المنشآت. وتساعد هذه الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة، المنشآت على تشجيع الثقافة المستندة إلى الأخلاقيات، وتحديد ووضع ميثاق للسلوك. وتشير الإرشادات - أيضا - إلى أهم الموارد في هذا المجال.

- يعرض التقرير المعنون التقارير المالية حول سلسلة التوريد: وجهات النظر والاتجاهات الحالية (IFAC ٢٠٠٨) نتائج دراسة ركزت على مدى تحسن التقارير المالية في السنوات الأخيرة.

- في عام ٢٠٠٨ أصدر معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا ICAS عضو الاتحاد الدولي للمحاسبين، إرشادات حول مبادئ الحوكمة وكيف يمكن تطبيقها خلال مراحل تطور شركة خاصة تحت عنوان تجنب مزالق إدارة شركة خاصة: دليل عملي للمديرين.

- أصدر مكتب الإدارة العامة OPM ومقره المملكة المتحدة بالتعاون مع المعهد القانوني للتمويل العام والمحاسبة CIPFA في عام ٢٠٠٤ معيار الحوكمة الرشيد للخدمة العامة، والذي أعدته اللجنة المستقلة للحوكمة الجيدة في القطاع العام. تم بناء المعيار على مبادئ نولان لسلوك الأفراد في الحياة العامة عن طريق وضع ستة مبادئ أساس للحوكمة الرشيدة لمنشآت القطاع العام. ويوضح الإصدار كيفية تطبيق

المعيار إذا ما رغبت المنشآت في أن ترقى إلى المستوى المطلوب، كما يوفر المعيار أساساً للجمهور لتحدي الحوكمة المتدنية المستوى.

- يوجد لدى شركة ديلويت Deloitte مركز لحوكمة الشركات، يحتوي على موارد لمجالات الإدارة، فضلاً عن المراجعة، والتعويض، ولجان أخرى. راجع www.corpgov.deloitte.com.
- يقدم الموقع العالمي لشركة إرنست آند يونغ Ernest & Young وجهات نظر حول موضوعات مثل: حوكمة الشركات، والمخاطر والرقابة. راجع www.ey.com/global/content.nsf/International/Issues_and_Perspectives.
- كما يوجد لدى إرنست آند يونغ موقع على شبكة الانترنت يركز - تحديداً - على لجان المراجعة، ويمكن الوصول للموقع من الصفحة نفسها.
- أنشأت شركة كي بي ام جي KPMG معهد لجنة المراجعة وزودته بموارد تخص لجان المراجعة. راجع www.kpmg.com/aci.
- توفر شركة برايس ووترهاوس كوبرز PwC موارد لتعزيز الحوكمة والالتزام. راجع تحديثات اليوم على الرابط www.pwc.com.
- نشرت لجنة المنشآت الراعية التابعة للجنة تريداوي COSO إدارة المخاطر (المؤسسية) - الإطار المتكامل (٢٠٠٤) والذي يتعمق في الرقابة الداخلية ويقدم مبادئاً ومهاماً أساس (مثل "الرغبة في المخاطرة") حول الموضوع الأشمل وهو إدارة المخاطر (المؤسسية). ويمكن تحميل ملخص على الرابط www.coso.org/Publications/ERM/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf

الملحق (ج): تنوع هياكل الحوكمة :

تختلف هياكل الحوكمة حسب المنطقة والمنشأة، لتعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والقانونية المتنوعة، وحجم وخصائص الملكية. وعلى سبيل المثال:

- يوجد في بعض المناطق مجلس إشراف (معظمه ، أو جلّه غير تنفيذي) يكون منفصلاً قانونياً عن المجلس التنفيذي (الإدارة) (هيكل "مجلس ذي مستويين"). ونجد في مناطق أخرى، أن الوظائف الإشرافية والتنفيذية تقع ضمن المسؤولية القانونية لمجلس واحد، أو احادي (هيكل "مجلس ذي مستوى واحد").
- في بعض المنشآت، تضم هيئة الحوكمة مناصب تعد جزءاً لا يتجزأ من بنية المنشأة القانونية، مثال ذلك: مديري الشركات. وفي منشآت أخرى، مثل الحكومات، يتم تكليف هيئة من خارج المنشأة بالحوكمة.
- في بعض الحالات، يشارك بعض، أو كل أعضاء هيئة الحوكمة في إدارة المنشأة. وفي حالات أخرى، تنفصل عضوية هيئة الحوكمة عن الإدارة تماماً.

في معظم المنشآت، تقع مسؤولية الحوكمة الشاملة على هيئة الحوكمة. ومع ذلك، نجد في بعض المنشآت الصغيرة أن شخصاً واحداً يمكن أن يضطلع بمهمة الحوكمة، مثال ذلك المالك المدير، حيث لا يوجد شركاء آخرون، أو وصي وحيد. وعندما تكون الحوكمة مسؤولية جماعية، يمكن أن تكلف مجموعة فرعية مثل لجنة المراجعة أو (حتى فرد) بمهام محددة لمساعدة هيئة الحوكمة على الوفاء بمسؤولياتها. كما يمكن لمجموعة فرعية، أو فرد معين، أن يكون لديهم مسؤوليات محددة قانوناً، بحيث تختلف عن مسؤوليات هيئة الحوكمة.

من المهم: (أ) تطبيق جميع الإجراءات التي يغطيها مصطلح "الحوكمة" من قبل شخص، أو هيئة مناسبة، (ب) أن يكون هناك وضوح بشأن أمور الحوكمة للجميع في المنشأة والمستفيدين فيها، و (ج) تجنب تركيز النفوذ غير المبرر.



الاتحاد الدولي للمحاسبين

٥٤٥ الجادة الخامسة، الطابق ٤، مدينة نيويورك،
ولاية نيويورك ١٠١٧ الولايات المتحدة الأمريكية
هاتف: +١ (٢١٢) ٢٨٦-٩٣٤٤
فاكس: +١ (٢١٢) ٢٨٦-٩٥٧٠
www.ifac.org



الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

ص.ب: ٢٢٦٤٦ الرياض: ١١٤١٦ - المملكة العربية السعودية
هاتف: +٩٦٦١ ٤٢٨٥٥٥
فاكس: +٩٦٦١ ٤٢٥٦١٦
البريد الإلكتروني: info@socpa.org.sa
موقع الهيئة: www.socpa.org.sa

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

S O C P A