

تطوير أُنموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها
في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي

إعداد

موسى سلامة السويطي

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد مطر

قُدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات منح درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا
جامعة عمان العربية للدراسات العليا

حزيران / 2006

بسم الله الرحمن الرحيم

” والله أخرجكم من بطون أمهاتكم لا تعلمون شيئاً، وجعل لكم السمع والأبصار والأفئدة لعلكم
تشكرون“. (آية 78 سورة النحل)

صدق الله العظيم.

صفحة تفويض الجامعة

أنا موسى سلامة السويطي أفوض جامعة عمان العربية للدراسات العليا بتزويد نسخ
من أطروحتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

الإسم : موسى سلامة السويطي



التوقيع:

٢٠١٦ / ٧ / ٤

التاريخ:

ب

قرار لجنة المناقشة


نوقشت هذه الأطروحة وعنوانها:

تطوير أنموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها
في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي

وأجيزت بتاريخ 2006 / 6 / 13

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة:



رئيساً

الدكتور سليمان عطية



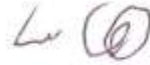
عضواً ومشرفاً

الأستاذ الدكتور محمد مطر



عضواً

الدكتور علي الذنبيات



عضواً

الدكتور هادي التميمي

شكر وتقدير

كل الشكر والتقدير أُقدمه للقائمين على جامعة عمان العربية للدراسات العليا، ابتداءً من معالي رئيس الجامعة الأستاذ الدكتور سعيد التل. وأخص بالشكر والتقدير عميد كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا الأستاذ الدكتور فؤاد الشيخ سالم، على دعمه المتواصل وتشجيعه الذي لم ينقطع منذ التحاقني بهذه الجامعة العتيقة. وأتقدم بالشكر والتقدير الخاص لأستاذي الكبير الدكتور محمد مطر على ما خصني به من رعاية وتشجيع منذ أن تعرفت إليه في مرحلة الماجستير، إلى أن تولى الإشراف على هذه الرسالة، فاستفدت من علمه الغزير وخبرته الواسعة وخلقه الرفيع، فله مني كل الشكر والثناء والعرفان. كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى السادة الأساتذة الأجلاء، رئيس وأعضاء لجنة المناقشة على ما بذلوه من جهد في قراءة هذه الرسالة، والتفضل بمناقشتها والمساهمة في إثرائها بتوجيهاتهم القيمة.

وأتقدم بالشكر كذلك إلى كل من نائب عميد الكلية الأستاذ الدكتور نعيم دهمش، ورئيس قسم المحاسبة والتمويل الدكتور سليمان عطية، والدكتور هادي التميمي، والأساتذة المحترمين في الفروع العلمية المختلفة في الجامعة، الذين لهم جميعاً فضلٌ عليّ في ميادين المحاسبة والتدقيق والعلوم الأخرى.

ولا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر للأستاذ الدكتور محمد أبو صالح على مراجعته للمعالجة الإحصائية للدراسة الميدانية، وأشكر الأساتذة الأفاضل الذين قمت باستشارتهم حول تصميم فقرات استبانة الدراسة على تعديلاتهم المفيدة، كما أشكر السادة المحترمين الذين قمت بمقابلتهم وزودوني بالبيانات والمعلومات اللازمة للدراسة الميدانية، وأخص بالشكر الأستاذ الدكتور عبد الرزاق بني هاني الذي كان له فضل المساعدة في تسهيل الحصول على كثير من البيانات الهامة، من خلال علاقاته القائمة على الاحترام لدى كثير من الجهات ذات العلاقة. والحمد والشكر لله أولاً وآخراً.

الإهداء

إلى زوجتي الصابرة، التي كادت أن تضيق ذرعاً بطول انشغالي عنها،

وإلى أبنائي وبناتي السبعة، الذين أقلعت عن ممارسة ما يمكن أن ينفعهم مادياً، فأتجهت طواعيةً إلى ما يمكن أن ينفعني معنوياً أو روحانياً،

وإلى أحفادي الأربعة عشر، الذين لم يألفوا رؤية طالب علمٍ،

في مثل هذا السن المتقدم من العمر،

وإلى كل الجهات والأشخاص الذين يمكن أن يحققوا منفعةً علميةً أو عمليةً من هذه الدراسة،

إلى هؤلاء جميعاً أهدي هذا الجهد المتواضع.

قائمة المحتويات

هـ	شكر وتقدير	.....
و	الإهداء	.....
ز	قائمة المحتويات	.....
ط	قائمة الجداول	.....
ك	قائمة الأشكال	.....
ل	فهرست الملاحق	.....
م	ملخص الدراسة	.....
س	Abstract	.....
1	الفصل الأول المدخل إلى الدراسة	.....
2	1.1. المقدمة	.....
5	1.2. مشكلة الدراسة	.....
5	1.3. عناصر مشكلة الدراسة	.....
6	1.4. فرضيات الدراسة	.....
7	1.5. منهج وأسلوب الدراسة	.....
8	1.6. محددات الدراسة	.....
8	1.7. مجتمع وعينة الدراسة	.....
10	1.8. المفاهيم الرئيسة للدراسة	.....
11	1.9. الدراسات ذات العلاقة	.....
38	1.10. ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	.....
40	1.11. خطة الدراسة	.....
41	الفصل الثاني الإطار النظري للدراسة	.....
42	2.1. المقدمة	.....
42	2.2. مفهوم لجان التدقيق	.....
44	2.3. أهداف لجان التدقيق	.....
47	2.4. سلطة وكيفية تشكيل لجان التدقيق	.....
56	2.5. موقع لجنة التدقيق في الهيكل التنظيمي	.....
58	2.6. مهام ومسؤوليات لجان التدقيق	.....

61	2.7. نشأة وتطور لجان التدقيق في البيئات المختلفة:
91	2.9. علاقات لجان التدقيق بمكونات الحاكمية المؤسسية
96	الفصل الثالث الإطار النظري للدراسة
97	3.1. المقدمة
97	3.2. فاعلية التدقيق الخارجي
103	3.3. استقلالية التدقيق الخارجي
119	3.4. التنسيق بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ولجنة التدقيق
124	الفصل الرابع الدراسة الميدانية
125	4.1. المقدمة
125	4.2. مجتمع وعينة الدراسة
126	4.3. استبانة الدراسة
129	4.4. الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
129	4.5. اختبار صدق وثبات أداة القياس
130	4.6. اختبار التوزيع الطبيعي
131	4.7. تحليل بيانات الدراسة
141	4.8. اختبار فرضيات الدراسة
150	4.9. تحليل اتجاهات فئات عينة الدراسة حول مقترحات الباحث
175	الفصل الخامس نتائج واستنتاجات وتوصيات الدراسة
176	5.1. نتائج الدراسة
177	5.2. استنتاجات الدراسة
187	5.4. توصيات الدراسة
189	قائمة المراجع
189	المراجع العربية:
191	المراجع الأجنبية
211	ملاحق الدراسة

قائمة الجداول

الصفحة	موضوع الجدول	رقم
11	تحديد حجم عينة الدراسة	(1)
28	مقارنة مهام لجان التدقيق في مجموعتي شركات عينة دراسة سابقة	(2)
158	الشركات الأردنية التي قامت بتشكيل لجان تدقيق عام (2005)	(3)
160	مقياس تحديد مستوى ودرجة موافقة فئات العينة	(4)
160	الاستبانات الموزعة والمستردة من فئات العينة	(5)
166	الوظيفة الحالية لمفردات عينة الدراسة	(6)
167	المؤهل العلمي لمفردات عينة الدراسة	(7)
168	التخصص العلمي لمفردات عينة الدراسة	(8)
168	الخبرة العملية لمفردات عينة الدراسة	(9)
170	عدد سنوات الخبرة لمفردات عينة الدراسة	(10)
171	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية (1)	(11)
173	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية (2)	(12)
174	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية (3)	(13)
177	نتائج اختبار الفرضية الأولى	(14)
178	نتائج اختبار الفرضية الثانية	(15)
178	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	(16)
180	نتائج اختبار الفرضية الرابعة	(17)
181	اختبار (Scheffe) لتحديد موقع الفروقات في الفرضية الرابعة	(18)
182	نتائج اختبار الفرضية الخامسة	(19)
182	اختبار (Scheffe) لتحديد موقع الفروقات في الفرضية الخامسة	(20)
183	نتائج اختبار الفرضية السادسة	(21)

184	اختبار (Scheffe) لتحديد موقع الفروقات في الفرضية السادسة	(22)
185	متوسطات آراء فئات العينة	(23)
185	خلاصة نتائج اختبار فرضيات الدراسة بمستوى ثقة 95 %	(24)
187	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء العينة في المقترحات	(25)
191	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء المديرين العامين	(26)
195	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء المديرين الماليين	(27)
198	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء مديري التدقيق الداخلي	(28)
201	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء مدققي الحسابات	(29)

قائمة الأشكال

الصفحة	الموضوع	رقم
72	موقع لجنة التدقيق في الهيكل التنظيمي للشركة	(1)
163	منحنى التوزيع الطبيعي لإجابات فئات العينة	(2)
213	الأمودج المقترح لدور لجان التدقيق في الشركات الأردنية	(3)

فهرست الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
237	استبانة الدراسة	(1)
245	أسماء المحكمين في تقييم استبانة الدراسة	(2)
246	الشركات الأردنية التي شكلت لجان تدقيق	(3)
254	الشركات المدرجة التي لم تشكل لجان تدقيق	(4)
256	الشركات الأردنية المشمولة في عينة الدراسة	(5)
259	مكاتب التدقيق المشمولة في عينة الدراسة	(6)
261	أسماء الأشخاص الذين تمت مقابلتهم	(7)
262	النصوص القانونية لتشكيل ومهام لجان التدقيق في الأردن	(8)

ملخص الدراسة

تطوير أُمودج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية

التدقيق الخارجي

إعداد: موسى سلامة السويطي إشراف: الأستاذ الدكتور محمد مطر

ارتبط نشوء مفهوم لجان التدقيق بحدوث انهيارات مالية لكثير من الشركات العالمية، وعدم قدرة أو رغبة المدققين الخارجيين في تقديم إشارات تحذيرية عن احتمالات فشل تلك الشركات، وتمثل الهدف من تشكيلها بدايةً أن تكون آلية رقابية على كافة الأجهزة التنفيذية والإدارية والرقابية الأخرى، وتمثل حلقة الوصل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والإدارة العليا للشركة ومجلس إدارتها، بحيث تمكن المدقق الخارجي من التعبير عن رأيه المهني في مدى عدالة تمثيل البيانات المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع بحرية تامة واستقلالية حقيقية. وقد ألزمت المملكة الأردنية الهاشمية شركاتها المساهمة العامة بتشكيل لجان تدقيق، وحددت مهامها وواجباتها ولكن لم تشترط خصائص وصفات محددة لأعضائها. وتهدف هذه الدراسة إلى تقييم التجربة الأردنية لقياس مدى توافر المتطلبات الأساسية لممارسة هذه اللجان لدورها بفاعلية، وفحص مدى تأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي. وقد استند الباحث في تقييمه للتجربة الأردنية على التطبيق العملي لتشكيل هذه اللجان في بيئة الأعمال الأردنية، كما اطلع على دراساتٍ سابقة وتجارب عالمية لدول مختلفة، للاستفادة من تجاربها في تطوير النموذج المقترح لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية. وقد تمّ توزيع (230) استبانة على عينة طبقية عشوائية نسبية ممثلة لهذه الشركات، تتكون من المديرين العامين والمديرين الماليين

ومديري التدقيق الداخلي في (68) شركة من أصل (183) شركة مساهمة عامة أردنية شكلت لجان تدقيق في عام (2005)، بالإضافة إلى (26) مكتب تدقيق حسابات، تقوم بأعمال التدقيق الخارجي للشركات التي شكلت هذه اللجان. كما أجرى الباحث مقابلات شخصية مع بعض من لهم علاقة بالموضوع. وقد أظهرت الدراسة الميدانية أن جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية في قطاعي البنوك وشركات التأمين تقوم بتشكيل لجان تدقيق بنسبة تصل إلى (100%)، في حين وصلت نسبة شركات الخدمات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية التي شكلت لجان تدقيق عام (2005) إلى (85%)، بينما زادت هذه النسبة عن (78%) من مجموع الشركات الصناعية المدرجة في البورصة.

أما النسبة الإجمالية لجميع الشركات التي شكلت لجان تدقيق، فقد وصلت إلى (75%) من مجموع الشركات المساهمة العامة الأردنية القائمة المسجلة لدى وزارة الصناعة والتجارة في ذلك العام. ومن خلال التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها بواسطة استبانة الدراسة، تم التوصل إلى أنه رغم وجود كفاءات ممتازة في بعض أعضاء لجان التدقيق التي تشكل حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية، إلا أنه لا تتوافر في هذه اللجان بشكل عام المتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفاعلية، وليس لها تأثير هام في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي. كما تبين وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المختلفة لعينة الدراسة حول هذه الأمور. ولدى تطويره للأموذج المقترح، فقد حرص الباحث على الاستفادة من التجارب العالمية باقتباس بعض الأسس والقواعد التي تقوم عليها تلك النماذج، حتى يكون هذا النموذج قادراً على تحقيق الأهداف التي من أجلها تم تشكيل لجان التدقيق، بما يتلاءم مع بيئة الأعمال الأردنية. وقد أوصى الباحث أن تقوم هيئة الأوراق المالية الأردنية والجهات التنظيمية والتشريعية الأخرى، بإجراء التعديلات التشريعية اللازمة على القوانين والتعليمات المتعلقة بتشكيل ودور لجان التدقيق السارية حالياً، بحيث تتوافق هذه التشريعات والأنظمة والتعليمات مع النموذج المقترح لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، من أجل تمكين هذه اللجان من القيام بدورها بكفاءة وفاعلية.

Abstract

A Proposed Model for the Role of Audit Committees in the Jordanian Public Shareholding Companies, and their Influence on the Effectiveness and Independence of External Audit.

Prepared By: Musa Salamah Swaiti.

Supervised By: Prof. Mohammad Matar.

The emergence of Audit Committees' Concept was associated with the financial collapse of many global corporations. Corporations' failures were accompanied with inability or unwillingness of the external audit firms to tip-off warning signals on the probabilities of such collapses. Audit committees deemed to be the Monitoring tools on all executive, administrative and controllership departments, and constitutes a link between internal auditors, external auditors, and the executive management along with the board of directors, to enable the external auditors expressing their opinions, professionally and independently on the financial statements as a whole, without any interference from the management. According to pertinent Jordanian laws, all public shareholding companies are committed to compose audit committees. These laws determined the duties and responsibilities of audit committees, but did not stipulate the attribute specifications of the audit committee – members' qualities. This research aims to evaluate the Jordanian trial by measuring the availability of essential requirements for audit committees,

to fulfill their role effectively, and to examine their influence on the effectiveness and independence of the external audit. The researcher reviewed prior studies, and looked into other countries experiences, based on the practical application of forming audit committees, and carrying out their duties in Jordanian environment. A questionnaire survey was designed using a proportional stratified random sample representing public shareholding Jordanian companies including general managers, financial managers, and internal audit managers. (230) questionnaires were sent to (68) out of (183) public companies that had composed audit committees in the fiscal year (2005) as well as (26) external audit firms conducting audit on companies that composed these committees. The researcher carried out personal interviews with some of those who were concerned in the study. The study revealed that all shareholding Jordanian public companies in Banking and Insurance sectors have formed Audit Committees, whereas the ratio reached 85% for the service companies listed at Amman Stock Exchange in the fiscal year (2005), while it exceeded 78% of Industrial companies listed at ASE. The gross ratio for all shareholding public companies that had composed Audit committees reached 75% from the total of all shareholding Jordanian public companies that had been registered at the Jordanian Ministry of Industry and Trade in that year. Based on the survey, through statistical analysis of the collected data, the researcher concludes that audit committees do not have the basic requirements to perform their role effectively,

and they don't have substantial effect on the effectiveness and independence of the external audit, despite the fact that there are many competent members in the audit committees of some Jordanian companies. In evaluating the survey results, many respondents agreed to some extent on the researcher suggestions concerning developing a proposed model for the role of audit committees. That model has been based on the findings of this study, as well as the experience of other global committees. The researcher made his best in order to form this model to accommodate the Jordanian business environment and to adequately fulfill the critical objectives of composing audit committees.

The researcher recommended that Jordanian Security Exchange Commission, and other legislative bodies, should make necessary legislation adjustments on the existing laws and regulations concerning the role of forming Audit Committees, to be in consistence with the proposed model for the role of Audit Committees in the Jordanian public companies. The researcher expects that adopting this model will help Audit Committees to carry out their role efficiently and effectively.

الفصل الأول المدخل إلى الدراسة

1.1. المقدمة

1.2. مشكلة الدراسة

1.3. عناصر مشكلة الدراسة

1.4. فرضيات الدراسة

1.5. منهج وأسلوب الدراسة

1.6. محددات الدراسة

1.7. مجتمع وعينة الدراسة

1.8. المفاهيم الرئيسة للدراسة

1.9. الدراسات ذات العلاقة

1.10. ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

1.11. خطة الدراسة

1.1. المقدمة

يتزايد الاهتمام العالمي بدور لجان التدقيق بصفتها آلية تهدف إلى تحسين فاعلية نظم الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق الداخلي، وتدعيم فاعلية واستقلالية مدقق الحسابات الخارجي بعد حالات التعثر والفشل المالي والإداري لكثير من الشركات الأجنبية والمحلية، مما أدى إلى انهيارات وفوائح مالية أطاحت بكبريات الشركات ومكاتب تدقيق الحسابات العالمية، لدرجة زاد معها الاعتقاد بأن تشكيل لجان التدقيق وقيامها بمسؤولياتها الرقابية، يساعد بشكل فعال على تلافي أوجه القصور التي تعاني منها شركات الأعمال المختلفة.

كما يشهد موضوع استقلالية المدقق الخارجي، اهتماماً متزايداً من قبل معظم حكومات دول العالم وهيئاتها المهنية، بعد أحداث انهيار شركة التدقيق " آرثر أندرسون" التي كانت تصنف قبيل انهيارها في الترتيب الأول عالمياً، من بين مكاتب التدقيق الخمسة الكبار في العالم آنذاك.

وقد أشارت دراسة قام بها (Wild, 1996, p.270)، إلى أن مصداقية وعدالة البيانات المالية المنشورة للشركات، تتوقف على مدى وجود لجان تدقيق منبثقة عن مجالس إدارة هذه الشركات، في حين رأى (Beasley, 1996, p.448) أن مجرد وجود لجنة تدقيق لدى الشركة، يمثل أداة رقابة ذات نوعية عالية، ولها تأثير هام في تخفيض احتمالات حالات الغش.

كما أن مهنة تدقيق الحسابات لم تساهم بالقدر الكافي في منع فشل كثير من الشركات العالمية، بسبب ما يتاح لمديري أو موظفي هذه الشركات، من فرص تمكنهم من تخطي أنظمة الرقابة والنفوذ من خلال ثغراتها، بارتكاب كثير من حالات الغش التي لم يتمكن المدقق الخارجي من اكتشافها، ويمكن أن تحدث حتى في الجهات التي تمتاز بنظم رقابة داخلية قوية.

إن توسيع دور لجان التدقيق لتكون آليات للإشراف والرقابة، يتطلب أن تُدعن الإدارات المختلفة للأنظمة والقوانين وتعليمات الجهات التنظيمية والرقابية، والالتزام بتطبيقها بشفافية عالية، بحيث تشكل هذه اللجان حلقة الوصل في بنیان الحاكمة المؤسسية للشركة، من أجل تأكيد أن السياسات المرسومة يتم اتباعها، وأن الموجودات يتم المحافظة عليها، وأن العمليات التشغيلية تخضع للإشراف والمراقبة.

لذلك فقد سارع كثيرٌ من الدول والهيئات المهنية المحلية والدولية إلى إصدار المعايير والتعليمات التي يمكن أن يساهم اتباعها في استعادة الثقة في البيانات المالية المنشورة، وتفعيل دور لجان التدقيق بما يعزز فاعلية التدقيق الخارجي واستقلالية المدقق الخارجي، بصفته جهة فنية مهنية محايدة تبدي رأيها في البيانات المالية بنزاهة وموضوعية.

وقد كانت الولايات المتحدة الأمريكية من أولى الدول التي أصدرت قوانين إصلاحية، اشتهر منها ما سُمي بقانون "أوكسلي" (SOX) (Sarbanes-Oxley Act of 2002) الذي أحدث تغييرات جوهرية في مهام الحاكمية المؤسسية بوجه عام، ووضع الأسس الكفيلة بإعادة الثقة في البيانات المالية المنشورة، وأُفرد قسماً خاصاً عن تشكيل ومهام لجان التدقيق تحت الرقم (301)، وقسماً آخر للإفصاح عن الخبر المالي للجنة التدقيق تحت الرقم (407).

كما تمّ تشكيل مجلس مراقبة محاسبة الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية، (Public Company Accounting Oversight Board) (PCAOB) على إثر صدور قانون "أوكسلي" من أجل الإشراف على أعمال مدققي حسابات الشركات العامة بطريقة بناءة، وفرض رقابة صارمة من أجل الحفاظ على الصالح العام، وتمّ إصدار المعايير اللازمة لمتطلبات الإفصاح الخاصة بهذا القانون ووضع التنفيذ، حيث أصدر المجلس معيار التدقيق رقم (2) المعروف بـ (AS2) الذي أجاز للمدقق الخارجي أن يقوم بإصدار تقرير واحد يتضمن رأيه حول تدقيق البيانات المالية للشركة، بالإضافة إلى رأيه حول قيام الإدارة بتقييم فاعلية الرقابة الداخلية، أو أن يقوم بإصدار تقريرين منفصلين، يتضمن الأول رأيه حول ما توصل إليه على ضوء تدقيق البيانات المالية، ويتناول التقرير الثاني تقييمه لنظم الرقابة الداخلية. (www.pcaobus.org)، ورغم ما يترتب على تطبيق هذا المعيار من زيادة في تكاليف التدقيق، إلا أنه سوف يساهم في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي.

أما على الصعيد المحلي، فقد تمّ تحديث بعض القوانين المتعلقة بأجهزة الرقابة المختلفة، حيث تضمن قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لعام (2003) مواد تعزز دور المدقق الخارجي وحياديته والمحافظة على استقلاليته؛ كما ألزم قانون الأوراق المالية رقم (76) لعام (2002) جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية بتشكيل لجنة تدقيق لكل شركة مساهمة عامة، بحيث تتألف من ثلاثة أعضاء من مجلس إدارة الشركة غير التنفيذيين،

تحدد مهامها وصلاحياتها ومدة عملها بموجب تعليمات يصدرها المجلس وفقاً لنص المادة (46) من هذا القانون، لتكون حلقة الوصل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والإدارة العليا للشركة ومجلس إدارتها؛ كما تضمن قانون البنوك رقم (28) لعام (2000) إلزام جميع البنوك الأردنية بتشكيل لجان تدقيق حددت المادتان (32)، (33) من هذا القانون مهامها وصلاحياتها. وقد سبقت هذه القوانين تعليمات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية رقم (1) لعام (1998) التي طالبت جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية بتشكيل لجان تدقيق، وتمّ تحديثها بإصدار تعليمات إفصاح جديدة بدأ العمل بموجبها اعتباراً من (2004/3/1) حيث أوضحت المادة (15) منها كيفية تشكيل لجنة التدقيق، وحددت صلاحياتها والمهام والمسؤوليات الموكولة إليها. وبسبب حداثة تبني الأردن لمفهوم لجان التدقيق، وعدم ظهور نتائج فعلية تعكس تأثيرات تطبيقه في بيئة الأعمال الأردنية، تمّ إجراء هذه الدراسة لتشخيص الواقع الفعلي لهذه التجربة.

وتنبع أهمية هذه الدراسة، من حداثة النسبية لتطبيق مفهوم لجان التدقيق في الأردن، وبسبب التطورات المتسارعة لتفعيل أدوار جميع المكلفين والمشاركين في الحاكمية المؤسسية، التي أصبحت مطلباً هاماً في الرقابة على الشركات المساهمة العامة، من أجل خدمة حملة الأسهم (Shareholders) وحماية حقوق جميع ذوي المصالح الآخرين (Stakeholders) على حدٍ سواء، وبالأخص تلك الجهات التي تعتمد في قراراتها الاقتصادية على البيانات المالية المنشورة لهذه الشركات كالمستثمرين والموردين، والمقرضين سواء أكانوا من البنوك التجارية أم غيرهم من الممولين، وكذلك الأسواق المالية والجهات الحكومية وجهات الإشراف والرقابة.

وبناء على ما تقدم فإنّ هدف هذه الدراسة هو تطوير نموذج لتعزيز دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، من أجل تدعيم فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، بما يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق وزيادة مصداقية البيانات المالية المنشورة، حتى تتعزز ثقة المجتمع المالي في هذه البيانات. ويتطلب تحقيق هذا الهدف استيفاء الأمور الآتية على الأخص:

1- تعرف مفهوم لجان التدقيق من حيث هيكلية تشكيلها والخصائص والخبرات المطلوب توافرها في أعضائها، والوقوف على المهام والمسؤوليات والصلاحيات المحددة لهذه اللجان،

باستقراء بعض التجارب العالمية استرشاداً بالقوانين والأنظمة والتعليمات الصادرة في الدول المختلفة.

2- دراسة وتقييم نموذج لجان التدقيق المتبع في الأردن حالياً، من خلال دراسة القوانين والتعليمات التي تحكم تطبيقه العملي، وبيان ما يتسم به من إيجابيات أو من أوجه قصور.

3- الوقوف على مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، بتشكيل لجان تدقيق من خلال دراسة ميدانية، لمعرفة مدى توافر المتطلبات الأساسية لممارسة هذه اللجان لدورها بفاعلية، وتعرف درجة تأثير هذه اللجان في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، من خلال استقصاء آراء فئات العينة المختارة ممن لهم علاقة بدور لجان التدقيق، واستقصاء الأسباب التي حالت دون تشكيل بعض الشركات لهذه اللجان في عام (2005).

1.2. مشكلة الدراسة

تتعلق مشكلة الدراسة بما يتطلع إليه المستثمرون وأصحاب المصالح في قطاعات الأعمال، من ضرورة توافر آليات رقابة ملائمة، من أجل الحفاظ على حقوق جميع الفئات ذات المصلحة في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وما أثارته الدراسات السابقة في الداخل والخارج من تساؤلات وعلامات استفهام، حول مدى فاعلية الدور الذي تقوم به لجان التدقيق بشكل عام، ومدى إمكانية نجاحها في تعزيز الرقابة الذاتية، ومساعدة الإدارة في الوفاء بمسؤولياتها.

كما ترتبط المشكلة بما أشارت إليه بعض الدراسات المحلية، من أوجه قصور تشوب النموذج الأردني الحالي لتشكيل لجان التدقيق (جمعة، 1999، ص: 163-165) التي قد تنعكس سلباً على أداء هذه اللجان، وتحد من قدرتها على تحقيق الأهداف المرجوة من تشكيلها.

1.3. عناصر مشكلة الدراسة

تتمثل عناصر المشكلة في ستة أسئلة سوف تجيب عليها الدراسة الميدانية، وهي كما يلي:

س1: ما مدى توافر المتطلبات الأساسية لتمكين لجان التدقيق التي يتم تشكيلها حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية من ممارسة دورها بفاعلية ؟

س2: ما تأثير لجان التدقيق التي يتم تشكيلها حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية في فاعلية التدقيق الخارجي؟.

س3: ما تأثير لجان التدقيق التي يتم تشكيلها حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية في استقلالية المدقق الخارجي؟.

س4: هل تتفق آراء الفئات المختلفة لعينة الدراسة بشأن توافر المتطلبات الأساسية لقيام لجان التدقيق التي يتم تشكيلها حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية بممارسة دورها بفاعلية؟

س5: هل تتفق آراء الفئات المختلفة لعينة الدراسة بشأن تأثير لجان التدقيق في فاعلية التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية؟

س6: هل تتفق آراء الفئات المختلفة لعينة الدراسة بشأن تأثير لجان التدقيق في استقلالية المدقق الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية؟

وبناءً على ذلك فإن هذه الدراسة سوف تتناول الإجابة على هذه التساؤلات من خلال تقييم النموذج الأردني الحالي لتشكيل لجان التدقيق، وتعرف الأداء الفعلي لهذه اللجان، ومن ثم العمل على تطوير أمودج بناءً على التجربة الأردنية وبعض التجارب العالمية، من أجل تلافي أوجه القصور المحتملة، وتحسين أداء لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وزيادة تأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي.

1.4. فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: لا تتوافر في لجان التدقيق التي يتم تشكيلها حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية المتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفاعلية.

الفرضية الثانية: لا تؤثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية في فاعلية التدقيق الخارجي في هذه الشركات.

الفرضية الثالثة: لا تؤثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية في استقلالية المدقق الخارجي في هذه الشركات.

الفرضية الرابعة: لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المختلفة لعينة الدراسة، حول توافر المتطلبات الأساسية في لجان التدقيق التي يتم تشكيلها حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية، لممارسة دورها بفاعلية.

الفرضية الخامسة: لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المختلفة لعينة الدراسة بشأن تأثير لجان التدقيق في فاعلية التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

الفرضية السادسة: لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المختلفة لعينة الدراسة بشأن تأثير لجان التدقيق في استقلالية المدقق الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

1.5. منهج وأسلوب الدراسة

قام الباحث باتباع المنهج الاستقرائي الذي يقوم على ملاحظة الظواهر وجمع البيانات بهدف التوصل إلى تعميمات حولها باتباع طريقة وصفية تحليلية استدلالية، من خلال تشخيص الوضع الحالي للجان التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية، وتعرف التطورات العالمية لهذا المفهوم ومقارنتها بالمهام الحالية التي أقرتها الأنظمة والقوانين الأردنية، واقتراح أمودج لما يجب أن تكون عليه مهام ومسؤوليات وكيفية تشكيل هذه اللجان في علاقتها بفاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

ولتحقيق ذلك سوف يعتمد الباحث على أسلوبين من أساليب البحث العلمي هما:

الأسلوب الأول: أسلوب الدراسة النظرية: وذلك من خلال الاطلاع على البحوث والدراسات والتقارير والمقالات المنشورة في الدوريات العالمية، وعلى مواقع الشبكة العالمية للمعلومات (الإنترنت) وكذلك الكتب العلمية والمراجع ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

الأسلوب الثاني: أسلوب الدراسة الميدانية: وذلك من خلال تصميم استبانة مصممة لقياس عناصر المتغير المستقل ودرجة تأثيرها في المتغيرين التابعين،

بحيث يتم توزيع الاستبانة على فئات محددة من المديرين العامين والمديرين الماليين ومديري التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ومكاتب التدقيق الخارجي لهذه الشركات، بالإضافة إلى إجراء مقابلات مع بعض رؤساء مجالس الإدارة، ولجان التدقيق والمدققين الخارجيين، وبعض المسؤولين الآخرين في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وبعض الجهات التنظيمية والحكومية.

أما الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة فتقوم على تحليل البيانات لاستخلاص النتائج، باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، واستخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات والنسب المئوية لوصف إجابات عينة الدراسة، حيث تمّ استخدام اختبار (One Sample T. Test) من أجل اختبار فرضيات الدراسة الثلاث الأولى بمستوى ثقة (95 %). كما تمّ استخدام تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاختبار الفرضيات الثلاث الأخرى، وتحديد مدى وجود فروق واختلافات في الآراء بين الفئات المشمولة في عينة الدراسة.

1.6. محددات الدراسة

تتمثل محددات هذه الدراسة في الأمور الآتية:

- أ- إنّ اعتماد استبانة الدراسة كأداة لجمع البيانات الأولية من فئات العينة، تُعرض النتائج لمخاطر تحيز إجابات أفراد العينة، مما قد يقلل من دقة وموضوعية النتائج التي تمّ التوصل إليها.
- ب- يمكن أن تكون بعض إجابات فئات العينة قد تأثرت بما اعتقدت أنه قد يؤثر سلباً في مصالحها الخاصة، مما قد يُجانب هذه الإجابات عنصري الحياد والموضوعية.

1.7. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الفئات ذات العلاقة بلجان التدقيق التي تتأثر بالمهام والمسؤوليات التي تقوم بها هذه اللجان في الشركات المساهمة العامة الأردنية التي قامت بتشكيل لجان تدقيق لعام (2005) وأبلغت هيئة الأوراق المالية بأسماء أعضاء هذه اللجان البالغ عددها (183) شركة مساهمة عامة. وتشمل فئات العينة كلاً من المديرين العامين والمديرين الماليين ومديري التدقيق الداخلي، والمدققين الخارجيين الذين يقومون بتدقيق حسابات هذه الشركات، ويوضح الجدول التالي حجم المجتمع وحجم العينة المختارة على النحو الآتي:

جدول (1)

تحديد حجم عينة الدراسة

%	حجم العينة	حجم المجتمع	بيان
29.565	68	183	المديرون العامون
29.565	68	183	المديرون الماليون
29.565	68	183	مديرو التدقيق الداخلي
11.305	26	26	المدققون الخارجيون
% 100	230	575	المجموع

وقد تمّ تحديد حجم عينة الدراسة النهائية في ضوء المعادلة والمحددات الآتية:

$$n = \frac{P(1-P)}{N} = 230 \text{ Units}$$

$$\frac{P(1-P) + E^2}{Z^2}$$

حجم العينة المختارة n

حجم مجتمع الدراسة N

نسبة الخطأ المسموح به (مستوى المعنوية 5 %) E =

القيمة الجدولية 1.96 درجة عند مستوى ثقة 95% Z =

النسبة المقدرة للظاهرة في المجتمع غير معلومة وتقدر بنسبة 50% P =

(Perenson and Levine, 1999, P.392). وتعد عينة الدراسة عينة طبقية عشوائية نسبية، مع إعطاء وزن أكبر لفئة المدققين الخارجيين الذين يقومون بتدقيق حسابات الشركات التي لديها لجان تدقيق، حيث تمّ اختيار هذه الفئة بكامل مفرداتها، وخضعت الفئات الأخرى للتوزيع النسبي. وبذلك فقد تمّ توزيع (230) استبانة على جميع فئات العينة المشمولة بالدراسة.

1.8. المفاهيم الرئيسية للدراسة

■ فاعلية لجان التدقيق: تتمثل في مدى قدرة هذه اللجان على أداء الأدوار والواجبات والمهام المحددة لها، وتحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها، من خلال توافر الخصائص والخبرات والموارد اللازمة لقيامها بأداء وظائفها وتحمل مسؤولياتها الرقابية. وسوف يتم قياس فاعلية لجان التدقيق من خلال مجموعة من المتغيرات تشمل ما يلي:

- أ- الخبرة المحاسبية والمالية لأعضاء لجنة التدقيق.
- ب- استقلالية أعضاء لجنة التدقيق.
- ج- فهم أعضاء اللجنة لعمليات الشركة وطبيعة أنشطتها.
- د- فهم اللجنة للبيانات المالية للشركة ودراساتها قبل عرضها على مجلس الإدارة.
- هـ- فحص الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي.
- و- متابعة أعمال المدقق الخارجي وحل أي نزاع بينه وبين الإدارة حول القضايا المحاسبية وقضايا التدقيق الخارجي.

- ز- الاجتماعات السنوية للجنة التدقيق والأوقات الكافية لأداء المهام.
- ح- فهم اللجنة لإدارة المخاطر وتقييمها.
- ط- الاستعانة بالاستشاريين من ذوي الاختصاصات اللازمة.
- ي- تقييم حالات الغش والتقرير عنها.

■ فاعلية التدقيق الخارجي: تتمثل الفاعلية في تحقيق أهداف التدقيق الخارجي، من حيث التأكد من أن جميع العمليات المالية تم تسجيلها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية السليمة، وأن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة في الدفاتر، وأن تقرير المدقق يشهد بعدالة تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترة معينة، والمركز المالي في تاريخ معين، استناداً إلى معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وأدلة التدقيق الكافية الملائمة، وأن يعبر التقرير عن مدى خلو هذه البيانات من الأخطاء والتحريفات المادية، وعدم إعطاء رأي خطأ في البيانات المالية التي تعدها الإدارة.

وينوه الباحث بأن قياس فاعلية التدقيق يتأثر بعوامل متعددة مما يجعل وصفها أكثر سهولة من تعريفها.

■ جودة التدقيق الخارجي: تعبر جودة التدقيق عن مستوى عالٍ من الدقة التي يجب على مدقق الحسابات الخارجي أن يتحلّى بها، كما أنها تتمثل في التميز بنوعية الأداء المتحقق من المدقق في تدقيق البيانات المالية، من حيث جودة التصنيف والعرض وإبداء الآراء والمقترحات والتوصيات الملائمة، وتحديث النظم ومتابعة ما يستجد من معايير مهنية وضوابط تشغيلية أولاً بأول.

وتتضافر عوامل الكفاءة والفاعلية والاستقلالية في تحقيق جودة التدقيق.

■ استقلالية التدقيق الخارجي: تعني الاستقلالية الحقيقية حالة ذهنية يتخذ المدقق الخارجي حيالها وجهة نظر غير متحيزة في تنفيذ اختبارات التدقيق وتقييم النتائج، وإصدار تقرير التدقيق، دون أن تؤثر فيه أية ضغوط أو دوافع أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه في البيانات المالية. كما تعني الاستقلالية في الظاهر، أن يبدي مستخدمو البيانات المالية المدققة ثقتهم في تلك الاستقلالية، ويطمئنوا إلى وجودها الفعلي، من خلال تأكدهم من عدم وجود أي تأثير في رأي المدقق بسبب وجود علاقات حميمة أو مصالح مباشرة، أو مصالح مادية غير مباشرة مع الشركة أو إدارتها تؤثر في رأيه في التقرير، حتى يتمكن من إبداء رأيه المهني المحايد من خلال أنشطة تدقيق موضوعية مستقلة دون تحيز.

1.9. الدراسات ذات العلاقة

1. دراسة (AL- Mudhaki & Joshi, 2004) بعنوان: **The Role and Functions of Audit Committees in the Indian Corporate Governance.**

أجريت هذه الدراسة في الهند بهدف اختبار كيفية تشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الهندية والمنافع المتوقع تحقيقها من تشكيل هذه اللجان. وقد استخرجت النتائج من خلال عينة تتكون من (286) شركة من الشركات الهندية المدرجة في بورصة "بومبي" للأوراق المالية لعام (2002) شملت قطاعات اقتصادية مختلفة. ومن واقع الإجابات الصحيحة على (73) استبانة من أصل الاستبانة المستردة وعددها (78) استبانة، كشفت الدراسة عن النتائج الآتية:

- أن 56.2% فقط من الشركات الهندية قامت بتشكيل لجان تدقيق، على الرغم من أن تشكيل هذه اللجان يعد متطلباً إلزامياً بموجب قانون الشركات الهندي المعدل لعام (2000).

- أن (63.3%) من الشركات التي شكلت لجان تدقيق تتكون لجانها من ثلاثة إلى ستة أعضاء.

- أن الغالبية العظمى من أعضاء اللجان يفتقرون إلى الاستقلالية، وأنه على الرغم من أن (90.2%) من أعضاء هذه اللجان هم مديرون غير تنفيذيين إلا أنهم تنقصهم الاستقلالية.

- أن (58.5%) من اللجان كانت تتم اجتماعاتها شهرياً في حين أن (29.3%) منها كانت تعقد اجتماعاتها على أساس ربع سنوي.

- يوجد فروق إحصائية في أداء الدور الرقابي لهذه اللجان بين الشركات الكبيرة والشركات متوسطة الحجم.

- صنفت مراجعة البيانات والتقارير المالية السنوية المدققة من قبل المدقق الخارجي وفحص فاعلية الرقابة الداخلية على أنها تتم بدرجة فاعلية عالية جداً من قبل لجان التدقيق، بينما صنف دورها في مراجعة ملاحظات الإفصاح على أنها من الوظائف المهمة.

- تمثلت المعايير الرئيسة في اختيار أعضاء لجان التدقيق، بالخبرة والمعرفة بأنشطة الشركة، والخبرات السابقة في تقلد وظائف مشابهة، والخبرات المهنية والمؤهلات العلمية في المحاسبة والتمويل. أما المعيار المتعلق بمقدار الأسهم التي يملكها العضو في الشركة فلم يكن من بين المعايير الهامة المؤثرة في فاعلية لجان التدقيق.

كما أوضحت الدراسة أن الشركات لا تقوم بتحديد وظائف لجان التدقيق فيها بوضوح، وأن تشكيلها ما يزال يتم ببطء رغم أن مفهومها ليس من المفاهيم الجديدة في الهند، كما أن وظائفها ما تزال تتركز في المجالات التقليدية في المحاسبة، ولا يتم تطوير دورها بالسرعة الكافية.

2. دراسة (Hussain and Mallin, 2003) بعنوان: "The Dynamics of Corporate Governance in Bahrain: Structure, Responsibilities, and Operation of Corporate Boards"

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار آليات الحاكمية المؤسسية في مملكة البحرين، من خلال تحليل هياكل مجالس إدارات الشركات البحرينية المدرجة في سوق البحرين المالي لعام (2002)،

وعددها (35) شركة، تشمل ستة قطاعات رئيسية هي: البنوك التجارية وبنوك الاستثمار والتأمين والخدمات والصناعة والفنادق والسياحة، وقد تم إرسال استبانة الدراسة إلى كل من شركات العينة لجمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة، بالإضافة إلى إجراء مقابلات مع ثلاثة من المديرين التنفيذيين لبعض هذه الشركات. وشملت الأسئلة استفسارات شاملة عن الهياكل التنظيمية لمجالس الإدارة ولجانها الفرعية ومسؤوليات وواجبات كل من هذه الأجهزة. وأظهرت الدراسة أن الصفة الغالبة لأعضاء المجالس أنهم من المديرين غير التنفيذيين الذين يتم انتخابهم من قبل الهيئة العامة للمساهمين، بينما يتم تعيين أعضاء اللجان مباشرة من قبل مجلس الإدارة، ممن هم من ذوي المهارات والخبرات العالية في مجالات الأعمال والسمعة الجيدة. ولا توجد لجان تعيينات في أي من الشركات المبحوثة، بينما تصل نسبة الشركات التي لديها لجان تدقيق ولجان مكافآت في مملكة البحرين (80%) من الشركات المدرجة، وحوالي (92%) من أعضائها من الخارجيين غير التنفيذيين، وتجتمع لجان التدقيق خمس مرات على الأقل في السنة، بينما تجتمع لجان المكافآت مرتين في السنة. واتضح أن (76%) من الشركات لديها أقسام للتدقيق الداخلي و(67%) منها لديها إدارات لمراقبة المخاطر. ويوجد فصل بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي للشركة، ويعد الأعضاء غير التنفيذيين مستقلون في الغالبية العظمى من الحالات. وقد منعت القوانين البحرينية الشخص الطبيعي أن يكون عضواً في أكثر من ثلاثة مجالس إدارة، ويسمح له أن يكون رئيساً لمجلس واحد أو مديراً تنفيذياً لشركة واحدة. والشركات البحرينية ليست ملزمة قانوناً بتشكيل اللجان الفرعية وإنما تكون مرجعية التشكيل وفقاً للنظام الداخلي للشركة، أو بناءً على اختيار مجلس الإدارة. كما لا يوجد دليل للحاكمية المؤسسية في البحرين، ويتحدد دور أعضاء مجلس الإدارة وفقاً لقانون الشركات التجارية البحريني لعام (2001) الذي اشتمل على مواد تمثل ملامح مشجعة تساعد على وضع إطار للحاكمية المؤسسية في مملكة البحرين.

3. دراسة (Felo, et. al., 2003) بعنوان: "Audit Committee Characteristics and the

Quality of Financial Reporting"

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين خصائص الأعضاء الذين تتكون منهم لجنة التدقيق من حيث الخبرة والاستقلالية، بالإضافة إلى تأثير حجم اللجنة من حيث عدد الأعضاء في نوعية البيانات المالية. وتألقت عينة الدراسة من (119) شركة أمريكية تناولت بيانات عام (93/92) وبيانات (130) شركة تتوزع على (16) صناعة مختلفة لعام (96/95).

ولأنّ الدراسة تتضمن تقييم التغييرات في نوعية البيانات المالية على مدى فترات مختلفة، فقد تمثّلت العينة النهائية للدراسة في (77) شركة استكملت بياناتها المشتركة عن الفترتين. علماً بأنّ المعلومات التي تمّ جمعها مستقاة من البيانات المالية السنوية المنشورة، والبيانات المرحلية لهذه الشركات. وقد أشارت الدراسة إلى أنّ هناك جدلاً حول ما إذا كانت لجان التدقيق تقوم بأدوارها بشكلٍ كافٍ وملائم، واستشهدت بما أظهره النقاد من أنّ لجنة التدقيق لشركة "إنرون" كانت تتكون من ستة أعضاء، منهم أربعة أعضاء كانوا من ذوي الخبرات العالية في المحاسبة والإدارة أكاديمياً وعملياً، ورغم ذلك فلم يكونوا قادرين على تعرف التحريفات المرتكبة في حسابات شركة "إنرون"، وسبب ذلك يعود إلى أنّ لجنة التدقيق تعتمد بشكل روتيني على تأكيدات الإدارة حول صحة البيانات المالية، دون أن تقوم بالثبوت من ذلك بنفسها بشكل مستمر، رغم تكوينها من الاختصاصيين المهنيين. ورغم هذه الملاحظات فقد أوضحت الدراسة النتائج الآتية:

- لا تقلل الدراسة من دور لجان التدقيق وتأثيرها في البيانات المالية، وأنّ الاستقلالية ترتبط سلباً مع الانحرافات المالية، كما أنّ هناك علاقة إيجابية تربط بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق ونوعية البيانات المالية المنشورة.
- أكدت الدراسة ما توصلت إليه دراسة سابقة لأحد الباحثين الثلاثة المشاركين في هذه الدراسة، (krishnamoorthy, 2002) وهو أنّ أكثر من (80 %) من المستجيبين يعتقدون أنّه يجب التركيز على الجوهر الحقيقي للفاعلية، وليس على كيفية تشكيل لجنة التدقيق فقط.
- أوضحت الدراسة أنه كلما زادت نسبة أعضاء لجنة التدقيق الذين لديهم الخبرة في المحاسبة والإدارة المالية، أثر ذلك إيجابياً في نوعية البيانات المالية، بسبب فهم الأعضاء لمهام اللجنة التي يتمثل معظمها في أمور محاسبية وتدقيق حسابات.
- أقامت الدراسة الدليل على العلاقة الإيجابية بين حجم لجنة التدقيق ونوعية البيانات المالية، في حين لم تتوصل إلى وجود علاقة ارتباطية بين استقلالية أعضاء اللجنة ونوعية هذه البيانات.
- واقترحت الدراسة أنّ اشتراط الخبرة لجميع أعضاء لجنة التدقيق بموجب تشريع مُلزم، وعدم اقتصار الخبرة المحاسبية أو المالية على عضوٍ واحدٍ فقط، يزيد من فاعلية أعمال لجنة التدقيق، وأنّ تطبيق هذا الشرط سوف يكون له فائدة أكثر للمستثمرين في تحسين نوعية البيانات المالية، من خلال تشكيل مناسب لعضوية لجان التدقيق.

4. دراسة (Asare, et. al., 2003) بعنوان: "The Effect of Management Incentives and Quality on Internal Auditors' Planning Assessments and Decisions".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى فاعلية المؤثرات المرتبطة بنوعية تشكيل لجان التدقيق، وتأثير دوافع الإدارة في إظهار بيانات مالية تمثل وجهة نظرها، على الرغم من الجهد المبذول من المدقق الداخلي لثني الإدارة عن توجهاتها، رغم حساسية موقفه نظراً لموقعه في الهيكل التنظيمي والإداري للشركة، وما تدعو إليه معايير التدقيق الداخلي من حيث ضمان الاستقلالية والدعم من قبل الإدارة العليا للمدقق الداخلي رغم أنه أحد موظفيها، وما يحرص عليه من عدم إظهار بيانات مالية على غير حقيقتها، بصفة أن ذلك جزء رئيسي من نظام الرقابة الداخلية.

وقد اعتمدت عينة الدراسة على إجابات (60) مدققاً داخلياً في الولايات المتحدة الأمريكية، وأوضحت النتائج التجريبية لهذه الدراسة الأمور الآتية:

- أن المدققين الداخليين يقومون بالعناية المهنية اللازمة، وأن تقييمهم لمخاطر التلاعب ينسجم مع دوافع الإدارة ورغباتها من جهة، ومع نوعية تشكيل لجان التدقيق من جهة أخرى، ويحرصون في الوقت نفسه أن يكونوا على علاقة حميمة مع كل من الإدارة ولجنة التدقيق.
- أن المدققين الداخليين يدركون مدى أهمية وجود لجنة تدقيق قوية، ورغم ذلك فإنهم لا يرغبون في تخفيض نطاق التدقيق المتعلق بتقدير مخاطر عمليات التلاعب كنتيجة لوجود لجنة تدقيق قوية. وهم على يقين بأن مثل هذه اللجنة تقلل من مخاطر نشر بيانات مالية مضللة.
- يلعب المدققون الداخليون دوراً هاماً في منع واكتشاف الأخطاء والتلاعب في البيانات المالية كجزء من مسؤولياتهم في تقييم درجة موضوعية وموثوقية وملاءمة هذه البيانات ودرجة جودتها، وكذلك في تقييم نوعية تشكيل لجان التدقيق. ورغم انسجام مهامهم مع رغبات الإدارة، فإن دورهم يعد مفيداً لفئات متعددة لا سيما (المدققين الخارجيين، وأعضاء لجان التدقيق، بالإضافة إلى واضعي النظم).

5. دراسة (Al-Twajry, et. al., 2002) بعنوان: An Examination of the Role of Audit

Committees in the Saudi Arabian Corporate Sector

أُجريت هذه الدراسة لاختبار دور لجان التدقيق في قطاع الشركات السعودية، من خلال إجراء سلسلة مقابلات ولقاءات مع عينة غير عشوائية تتكون من (33) شخصاً من الأكاديميين والمدققين الخارجيين والمدققين الداخليين، وقد شملت العينة مناطق المملكة العربية السعودية الشرقية والوسطى والغربية، بهدف إلقاء الضوء على عمل وفاعلية لجان التدقيق، والتركيز بشكل خاص على المشكلات التي تحد من كفاءة وفاعلية هذه اللجان. وقد عبر الأشخاص الذين تمت مقابلتهم عن شكوكهم في حجم الصلاحيات المخولة للجان التدقيق، والشك في قدرتها على تحمل المسؤوليات والأعباء المنوطة بها، وأوضحت الدراسة أنّ الأمور المتعلقة باستقلالية لجان التدقيق والخبرة المطلوبة لأعضائها تثير كثيراً من التساؤل، وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- هناك ضعف في الصلاحيات الممنوحة للجان التدقيق، إذ توجد قيود على نطاق عملها.
- غالبية أعضاء لجان التدقيق لا يتفهمون أهدافها ولا يعون الإجراءات الملائمة لتحقيق الأهداف.
- تعد رقابة لجان التدقيق على أعمال التدقيق الخارجي محدودة ومقيدة.
- وجود علاقات وثيقة بين أعضاء لجنة التدقيق والإدارة التنفيذية يجعل قرارات اللجان خاضعة لتأثير الإدارات التنفيذية، وبالتالي فإنّ استقلالية أعضاء اللجان تعد موضع تساؤل وشك.
- يفتقر أعضاء لجان التدقيق إلى الخبرة المالية والمحاسبية والمؤهلات اللازمة لتأدية مهامها بكفاءة وفاعلية، بسبب عدم اشتراط خبرات وخصائص خاصة لأعضاء اللجنة.
- نسبة الشركات التي لديها لجان تدقيق تصل إلى (85 %) من الشركات المساهمة العامة السعودية، إلا أنّ دور اللجنة ونطاق عملها يختلف من شركة إلى أخرى بسبب الاختلاف في تفسير التشريعات القانونية الخاصة بتشكيل لجان التدقيق.

- فشلت لجان التدقيق في إقامة علاقات عمل وثيقة مع كلٍ من المدققين الخارجيين والداخليين، ويرجع ذلك إلى عدم استقلالية أعضاء لجان التدقيق وانحيازهم إلى جانب الإدارة.

وقد أجمع المستجيبون على توجيه انتقاداتهم للمتطلبات المتعلقة بلجان التدقيق الواردة في القرار الوزاري رقم (903) لعام (1994) من حيث أن هذه المتطلبات ينقصها الوضوح، واقتروا أن تقوم وزارة التجارة والصناعة السعودية بإصدار تعليمات أخرى تساعد على تحسين فاعلية لجان التدقيق، وأنه يوجد حاجة ماسة لتوصيف الخبرة والمؤهلات المطلوبة لأعضاء اللجان من أجل تقوية آليات الحاكمية المؤسسية في المملكة العربية السعودية.

6. دراسة (Abbott, et. al., 2002) بعنوان: "Audit Committee Characteristics and Financial Misstatement".

هدفت هذه الدراسة إلى فحص التأثير المترتب على توافر خصائص معينة في لجان التدقيق واحتمالية التحريف في البيانات المالية في حالة فقدان هذه الخصائص بشكل كلي أو جزئي، وقد شملت عينة الدراسة (500) شركة أمريكية من قطاعات مختلفة وتلخصت النتائج فيما يلي:

- تبين أن 74% من لجان التدقيق في هذه الشركات تتكون من أعضاء خارجيين مستقلين.

- أن 57% من هذه اللجان عقدت خلال العام أربعة اجتماعات فأكثر.

- أن 79% من اللجان تشتمل اللجنة على عضو واحد على الأقل ذي خبرة محاسبية أو مالية.

- أن 38% فقط من هذه اللجان امتازت بالخصائص الثلاث مجتمعة، (استقلالية الأعضاء، تعقد أربعة اجتماعات فأكثر في السنة، توافر خبير محاسبي أو مالي واحد في اللجنة على الأقل).

- يوجد ارتباط سلبي بين توافر الخصائص الثلاث وبين حدوث تحريف في البيانات المالية.

- يوجد ارتباط إيجابي بين افتقار اللجنة لواحد على الأقل من ذوي الخبرات المحاسبية أو المالية، وبين إمكانية التحريف في البيانات المالية.

○ وأوصت الدراسة بضرورة توافر الأعضاء ذوي الخبرات المالية في لجان التدقيق من أجل تعزيز الدور الإشرافي والرقابي الذي يجب أن تلعبه هذه اللجان في عمليات التقرير والإبلاغ المالي.

7. دراسة (Jenkins, 2002). بعنوان: " Auditor Independence, Audit Committee Effectiveness, And Earnings Management "

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار التأثير المشترك لصفيتين مهمتين من صفات اثنتين من آليات الإشراف والرقابة في الشركات المساهمة العامة على إدارة التلاعب في الأرباح، وهما فاعلية لجنة التدقيق واستقلالية المدقق الخارجي، بصفة أن الآليتين الرقابيتين المذكورتين هما جزءان حساسان من هيكل الحاكمية المؤسسية ككل. وقد أشارت الدراسة إلى أنه بسبب ما كانت تعاني منه لجان التدقيق من ضعف في الإشراف وعدم كفاءة الرقابة، بالإضافة إلى التأثير السلبي الناتج عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي لعميل التدقيق، فقد أصدرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) تعليمات تتضمن شروط تشكيل لجان التدقيق بحيث تكون أكثر فاعلية، وقامت بتعديل قواعد استقلالية التدقيق، أهم قيمة متأصلة في مهنة التدقيق، ليكون المدقق الخارجي أكثر استقلالية. ومن خلال البيانات التي تم جمعها من (1000) شركة أمريكية أقامت الدراسة الدليل على أن فاعلية لجنة التدقيق واستقلالية المدقق الخارجي تساهمان بشكل مشترك في تلاشي أعمال التلاعب في إدارة الأرباح، وأن كلا الآليتين تديان موقفاً متحفظاً بخصوص صافي الدخل وإدارة الأرباح، وأنهما تعملان بشكل مشترك وتحداث تأثيراً متكاملًا، ولا تعمل كل آلية على انفراد عن الآلية الأخرى. وقد أثبتت الدراسة أن الإدارة الجيدة للأرباح تهدف إلى إظهار الأداء الاقتصادي الفعلي وإضفاء طابع الشفافية على نتائج الأعمال، بعكس الإدارة السيئة للأرباح التي تتبع المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية من أجل تشويه الأداء المالي للشركة وإخفاء أدائها الحقيقي، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- هناك ارتباط قوي بين فاعلية لجنة التدقيق واستقلالية المدقق الخارجي من حيث تشابه أدوار الرقابة والإشراف التي يقوم بها كلٌ منهما.

- أن مقياس فاعلية لجنة التدقيق يتكون من أربعة مكونات أساسية تتمثل في حجم لجنة التدقيق من حيث عدد الأعضاء، ونسبة الأعضاء الخارجيين في اللجنة، والخبرة المحاسبية والمالية لهؤلاء الأعضاء، وعدد مرات انعقاد لجنة التدقيق خلال السنة الواحدة، وكلما اتسمت لجنة التدقيق بالفاعلية، تكامل دورها مع دور المدقق الخارجي في تقليص التلاعب في إدارة أرباح الشركة، واتسم الإفصاح والإبلاغ المالي عن بياناتها المالية بالشفافية العالية.

- أن الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي لعميل التدقيق، تمنح المدقق حوافز مادية وتبني علاقات إيجابية مع عميل التدقيق، يترتب عليها أن يكون المدقق الخارجي أقل موضوعية في أداء واجب التدقيق مما يضعف من استقلاليته. وكلما تمتع المدقق الخارجي باستقلالية أكبر، كانت نوعية التدقيق الخارجي أكثر جودة.

8. دراسة (Abbott, et. al., 2001). بعنوان: "The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fees".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق، والأتعاب التي تقوم بدفعها الشركة عن أعمال التدقيق الخارجي. وقامت الدراسة بتحليل البيانات التي تمّ جمعها في ظل قواعد الإفصاح المحددة من قبل (SEC). Securities and Exchange Commission (هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية) - وهي الهيئة المنظمة لسوق رأس المال في الولايات المتحدة الأمريكية - مفترضةً أن أتعاب التدقيق سوف تختلف في مقدارها حسب فاعلية واستقلالية لجنة التدقيق. وتقوم هذه الفرضية على ما عدته الدراسة تبريرين منطقيين هما:

- أن لجنة التدقيق التي تتسم بالفاعلية والاستقلالية، تتطلب نوعية ذات جودة عالية من التدقيق الخارجي، تعزى إلى رغبتها في الحفاظ على سمعة الشركة المالية، مما يتطلب تغطية أكبر لنطاق التدقيق، وبالتالي إلى زيادة الأتعاب المدفوعة للمدقق الخارجي.

- يتوافر للمدقق الخارجي قوة مساومة أكبر في تفاوضه مع لجنة التدقيق التي تتسم بالفاعلية والاستقلالية، وبالتالي يحصل على معدل أتعاب تدقيق أعلى.

وقد اعتمدت الدراسة على البيانات المقدمة عن أتعاب التدقيق المدفوعة من عينة تشمل (492) شركة أمريكية تدقق حساباتها من قبل أي من شركات التدقيق الخمسة الكبار في الولايات المتحدة الأمريكية، وقدمت بياناتها الختامية لهيئة الأوراق المالية خلال الفترة من 2001/2/5 إلى نهاية حزيران عام (2001). وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- أن (49 %) فقط من مفردات العينة يتميز أعضاء لجان التدقيق فيها بالاستقلالية، وتعد أربعة اجتماعات أو أكثر في السنة، ولها عضو واحد على الأقل من ذوي الخبرات المحاسبية أو المالية.

- وتمثل النسبة الباقية (51 %) وهي الشركات التي لا يتمتع جميع أعضائها بالاستقلالية، ولا تعقد العدد المطلوب من الاجتماعات السنوية.

- وقد أوضحت الدراسة أن لجنة التدقيق التي يكون جميع أعضائها من المستقلين، وتشتمل على عضو واحد على الأقل من ذوي الخبرة المحاسبية أو المالية، لها علاقة ارتباطية إيجابية بأتعاب التدقيق، كون هؤلاء يرغبون في توسيع مجال رقابتهم، مما يتطلب تغطية أكبر لنطاق التدقيق وتسهيل استقلالية المدقق الخارجي.

- أظهرت الدراسة أن الاستنتاج يسري على أتعاب الخدمات الأخرى بخلاف أتعاب التدقيق، بينما لا يوجد ارتباط إيجابي بين أتعاب التدقيق الخارجي وعدد اجتماعات اللجنة.

9. دراسة (الفرح، 2001). بعنوان: " فعالية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية تحليلية "

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى فاعلية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وتعرف أهم العوامل التي تعمل على تعزيز فاعلية هذه اللجان، من وجهة نظر مديري التدقيق الداخلي في الشركات التي يوجد بها لجان تدقيق، البالغ عددها (29) شركة للعام (2000)، ومكاتب تدقيق حسابات هذه الشركات البالغ عددها عشرة مكاتب تدقيق، وأعضاء لجان التدقيق الذين أمكن توجيه الاستبانات إليهم. وقد خلصت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- تتمتع لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية بالفاعلية من وجهة نظر التدقيق الداخلي، بينما لا تتمتع بالفاعلية من وجهة نظر التدقيق الخارجي.

- تبين أنّ العوامل التي تعزز من فاعلية لجان التدقيق مرتبة حسب الأهمية هي:

امتلاك أحد أعضاء اللجنة لخلفية مالية أو محاسبية، واستقلالية أعضاء لجنة التدقيق عن الإدارة، ووجود دليل مكتوب للجنة التدقيق، والإفصاح عن وجود دليل مكتوب لمهام وواجبات هذه اللجنة، وزيادة عدد مرات اجتماع لجنة التدقيق عن أربع مرات في السنة، ومقدرة اللجنة على تعيين وتغيير وإنهاء خدمات مدير التدقيق الداخلي، ومقدرتها على اقتراح تعيين كل من المستشار الخارجي، ومدقق الحسابات الخارجي وتحديد أتعبه.

- أوضحت الدراسة أنّ زيادة عدد أعضاء اللجنة إلى أكثر من ثلاثة أعضاء لا يعزز فاعلية اللجان، كما قدمت التوصيات الآتية من أجل تفعيل عمل لجان التدقيق:

○ أن تتأكد هيئة الأوراق المالية من تقييد الشركات المساهمة العامة بالمادة (25) من تعليمات الإفصاح، القاضية بتشكيل لجان تدقيق في هذه الشركات على أن تحدد لهم مهلة نهائية لذلك.

○ على هيئة الأوراق المالية أن تفرض على الشركات المساهمة العامة الأردنية الإفصاح عما إذا كان لديها لجان تدقيق أم لا.

○ ضرورة قيام البنك المركزي الأردني بالتأكد من تقييد البنوك بالمادتين (33,32) من قانون البنوك، القاضية بتشكيل لجان تدقيق على أن تحدد لهم مهلة نهائية لذلك.

○ ضرورة أن يكون تشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، أحد الشروط الواجب توافرها للشركات التي تتقدم بطلب الإدراج في بورصة عمان.

وقد اقتصرَت هذه الدراسة على قياس مدى فاعلية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، من جهتي نظر التدقيق الداخلي الذي أقر بتمتعها بالفاعلية، والتدقيق الخارجي الذي لم يقر بتمتع هذه اللجان بالفاعلية، في حين تجاوزتها الدراسة الحالية إلى قياس تأثير هذه اللجان في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، من وجهات نظر عينة الدراسة المكونة من أربع فئات.

10. دراسة (Read and Raghunandan, 2001) بعنوان: "The State of Audit Committees".

أُجريت هذه الدراسة عقب صدور توصيات اللجنة المشكلة في الولايات المتحدة الأمريكية، المسماة (Blue Ribbon Committee) (BRC) التي حثت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) وبورصات الأوراق المالية الأمريكية أن تطلب من الشركات المدرجة تشكيل لجان تدقيق من أعضاء مستقلين فقط، على أن يكون أحد الأعضاء على الأقل خبيراً محاسبياً أو مالياً. وهدفت الدراسة إلى تعرف مدى تحسين فاعلية لجان التدقيق التي تتبنى توصيات اللجنة من حيث الاستقلالية ومؤهلات الأعضاء، على اعتبار أن لهذين العاملين تأثيراً في موضوعية وكفاءة لجان التدقيق في تحمل مسؤولياتها. وقد تمّ توزيع استبانة الدراسة على (123) مدير تدقيق داخلي يعملون في الشركات الصناعية الأمريكية الكبرى، وكانت النتائج كما يلي:

- أن (69%) من لجان التدقيق أخذت بتوصيات لجنة (BRC) من حيث استقلالية أعضاء لجان التدقيق ووجود خبير مالي أو محاسبي واحد على الأقل من بين أعضاء اللجنة، بينما لم تأخذ بها (31%) من هذه اللجان.

- من خلال دراسة العوامل المرتبطة بأوجه القصور التي تؤخذ على لجان التدقيق، من حيث عدم انتظام اجتماعاتها، وقصر مدة كل اجتماع، وعدم المبالاه في تأدية المهام الأساسية لهذه اللجان، تمّ إجراء مقارنة بين ما يجري في لجان التدقيق بشأن هذه العوامل، بعد تصنيف لجان عينة الدراسة إلى مجموعتين: تميزت المجموعة الأولى بأنها أخذت بتوصيات لجنة (BRC) و لم تأخذ المجموعة الثانية بهذه التوصيات، وكانت نتائج المقارنة كما يلي:

جدول (2)

مقارنة بين مهام لجان التدقيق في مجموعتي شركات العينة

المجموعة الثانية	المجموعة الأولى	مهام اللجان
39%	52%	عقد اجتماعات منتظمة
3.2	3.6	متوسط عدد الاجتماعات السنوية
78 دقيقة	96 دقيقة	متوسط مدة الاجتماع

مناقشة قضايا جوهرية في التدقيق الداخلي	% 60	%29
مراجعة استجابة الإدارة لنتائج التدقيق الداخلي	% 65	% 42

وعدت الدراسة تطبيق توصيات لجنة (BRC) لاسيما ما يتعلق منها بتوفير خاصيتي الاستقلالية والخبرة المالية، يؤدي إلى وجود لجان تدقيق يقظة ذات فاعلية تؤدي إلى تحسين أداء هذه اللجان، وإقامة علاقة مباشرة قوية مع المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، وتوفير خطوط اتصال صريحة واضحة لحوار يقوم على الثقة والتعاون مع بقية المشاركين في الحاكمية المؤسسية، مما يعكس رقابة مؤسسية فاعلة.

11. دراسة (Carcello and Neal, 2000) بعنوان: "Audit Committee Composition and Auditor Reporting".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين كيفية تشكيل لجنة التدقيق من حيث الاستقلالية، في الشركات التي تعاني من أزمات مالية، ونوعية تقرير مدقق الحسابات الخارجي حول رأيه في فرضية الاستمرارية. وتكونت عينة الدراسة من (223) شركة أمريكية من قطاعات مختلفة كانت تعاني من أزمات مالية في عام (1994) ولديها لجان تدقيق تلقت تقارير المدقق الخارجي حول رأيه في الاستمرارية، ومن خلال تقييم أوضاع هذه الشركات أوضحت الدراسة النتائج الآتية:

- كلما زادت نسبة الأعضاء غير المستقلين في لجنة التدقيق، سواء أكانوا من المديرين الحاليين أو الاستشاريين أو الموظفين لدى شركات تابعة أو حليفة، أم كانوا من المديرين أو الموظفين السابقين لهذه الشركات، قل احتمال صدور تقرير بعدم الاستمرارية عن تدقيق حسابات هذه الشركات.

- كلما زادت نسبة الأعضاء المستقلين في لجنة التدقيق، كانت اللجنة حريصة على الحفاظ على مصداقية البيانات المالية.

- أن (37 %) من عينة الدراسة تلقت تقارير من المدقق الخارجي بعدم الاستمرارية، وكانت نسبة الأعضاء غير المستقلين في لجان التدقيق تشكل (19 %) من أعضاء هذه اللجان. بينما تلقت (40%) من شركات العينة تقارير نظيفة، وكانت نسبة الأعضاء غير المستقلين في لجان التدقيق تشكل (46%) من مجموع الأعضاء، في حين تلقت (31 %) من الشركات التي تتكون لجان التدقيق فيها بالكامل من أعضاء مستقلين تقارير نظيفة.

- أظهرت النتائج علاقة عكسية بين احتمالية صدور تقرير حول عدم الاستمرارية للشركات التي تعاني من ضائقة مالية، وبين نسبة تشكيل الأعضاء غير المستقلين في لجنة التدقيق.

- أن صدور تقرير المدقق الخارجي بعدم الاستمرارية يؤثر فيه سلباً من حيث الاستغناء عن خدماته أو تخفيض أتعابه، وعدم تكليفه بخدمات أخرى غير خدمات التدقيق.

○ وقد أيدت هذه النتائج وجهة نظر المهتمين بجودة البيانات المالية، والدعوات المطالبة بتشكيل لجان التدقيق من أعضاء مجلس إدارة مستقلين غير تنفيذيين من أجل تحسين فاعلية هذه اللجان، وتخفيف ضغوط الإدارة على المدقق لإصدار تقرير نظيف، سيما وأنّ النظرة التاريخية لتشكيل لجان التدقيق كانت من أجل حماية استقلالية المدقق الخارجي وتقوية موقفه في نزاعه مع الإدارة.

12. دراسة (جمعة، 1999). بعنوان: " نحو تحقيق فعالية وكفاءة لجان التدقيق لدعم الرقابة الإستراتيجية في الشركات المساهمة العامة في المملكة الأردنية الهاشمية "

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز القصور الذي يشوب مهام لجان التدقيق، وتبني وجهة نظر بديلة تنادي بتحديد الإختصاصات والسلطات والمسؤوليات المنوطة بهذه اللجان، وبيان الدور المقترح لها لدعم الرقابة الاستراتيجية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، اعتماداً على النماذج المطبقة في الدول المتقدمة وبعض الدول العربية، وتناولت الدراسة ثلاثة أمور رئيسية:

الأمر الأول: الاعتراف بلجان التدقيق في الأدب المحاسبي.

الأمر الثاني: تقييم مدى ملاءمة لجان التدقيق في البيئة الأردنية.

الأمر الثالث: اقتراح إطار استراتيجي للجان التدقيق لدعم الرقابة في الشركات المساهمة العامة.

وقد خلّصت الدراسة إلى ما يلي:

- أن النموذج الأردني للجان التدقيق يشوبه العديد من القصور من حيث عدم تحديد مصادر موارد اللجنة لتسيير أعمالها، وعدم تحديد مؤهلات أعضائها، وعدم تحديد مسؤولياتهم (المدنية- والجنائية- والتأديبية). كما أنّ تكاليف اللجنة على ضوء المهام غير المحددة وفقاً لتعليمات هيئة الأوراق المالية الأردنية رقم (1) لعام 1998 تفوق المنافع المترتبة على إنشائها وتطبيقها.

- أن النموذج الأردني لم يحدد وظيفة لجنة التدقيق من حيث اعتبارها وظيفة استراتيجية أم تنفيذية أو استشارية، وتعد لجنة دون سلطة مباشرة، وإنما تستمد سلطتها من مجلس الإدارة.

- أنه على الرغم من أن موضوع لجان التدقيق لم يلق الإهتمام الكافي من البحث والتقنين في الدول العربية عامة وفي الأردن بصفة خاصة، إلا أن هناك اعترافاً عالمياً وقومياً ومحلياً بمفهوم هذه اللجان يتسع مداه، نظراً لما تحققه اللجنة من منافع لجميع ذوي المصالح في الشركة.

- وقدّمت الدراسة ما أسمته إطاراً استراتيجياً مقترحاً للجان التدقيق، لدعم الرقابة في الشركات المساهمة العامة الأردنية، بحيث يعتمد على ثلاثة محاور رئيسة:

المحور الأول: محور قانوني يتضمن إدخال تعديلات على قانون الشركات رقم (22) وقانون الأوراق المالية رقم (23) لعام (1997) والمطالبة بإعادة النظر في المادة رقم (25) من تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق رقم (1) لعام (1998) بحيث تتحدد مهام اللجنة وصلاحياتها بوضوح لتقويتها وفرض توصياتها ومن ثمّ تحديد مساءلتها العامة.

المحور الثاني: ويتعلق بالتحسين المستمر للمعلومات كهدف استراتيجي يساعد لجنة التدقيق على تحقيق مستوى الإنجاز المطلوب، من خلال اهتمامها بالمعلومات (الاستراتيجية - وغير المالية) وبالنظم الإدارية الحديثة في إنتاج المعلومات التي أكدتها المعايير المحاسبية الدولية، والاستعانة بالتدقيق الداخلي لتدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية، ورفع جودة الإفصاح المحاسبي من خلال الاهتمام بمعايير التأهيل العلمي والعملي، والالتزام بمعايير الأداء المهني وتطبيق قواعد آداب وسلوك المهنة بشيء من الحزم والجدية، من أجل توفير أهم الخواص النوعية للمعلومات وهي الملاءمة والموثوقية.

وأخيراً المحور الثالث ويتضمن استخدام لجان التدقيق لمنهج التحليل الموقفي المتعلق بتحليل عناصر البيئة الخارجية والبيئة الداخلية باستخدام (SWOT ANALYSIS) في التحليل الاستراتيجي لموقف الشركة، بحيث تعمل على استخدام نقاط القوة واستغلال الفرص المتاحة وعلاج نقاط الضعف، وتقليل آثار التهديدات الخارجية.

○ ويرى الباحث أنه رغم إشارة هذه الدراسة النظرية إلى بعض أوجه القصور التي تعاني منها لجان التدقيق في الأردن، واقتراحها تعديل بعض القوانين والتعليمات المتعلقة بهذه اللجان، فقد عبرت المقترحات عن وجهة نظر شخصية لا تستند إلى نتائج بحث ميداني تطبيقي على الشركات المساهمة العامة الأردنية. ويؤخذ عليها أن ما أوردته من مقترحاتٍ لما أسمته بالإطار الاستراتيجي للجان التدقيق، يُفحم هذه اللجان في مهام تنأى بها بعيداً عن طبيعتها الإشرافية والرقابية، فهي عندما تفترض أن تقوم اللجنة باشتقاق أنواع الاستراتيجيات التي يمكن تطبيقها، ووضع البدائل الاستراتيجية لاختيار أفضلها، ومن ثمّ العمل على تنفيذها، وتقتصر أن تقوم لجان التدقيق باستخدام منهج التحليل الموقفي (SWOT ANALYSIS)؛ فإنها تتجاهل حقيقة أن إقحام هذه اللجان في مجالات صنع الاستراتيجية، واستخدامها لمنهج التحليل الموقفي، يبتعد بها كثيراً عن مهامها الأساسية، ويتناقض مع حقيقة أن لجان التدقيق وفقاً لموقعها في الهيكل التنظيمي لا تضع استراتيجية الشركة، ولا تقوم بوضع وتعديل الخطط الاستراتيجية والمستقبلية، وليس لها أن تقوم بأعمال التخطيط أو التنفيذ، وإنما لها حق المراجعة وممارسة الإشراف والرقابة على تصرفات الإدارة، دون أن تتعداها إلى اتخاذ قرارات إدارية، أو تأدية وظائف من اختصاصات إدارات وأقسام أخرى، وليس من واجباتها أن تقوم بمهام الآخرين، ومن العبث أن يتم تكليفها بمهام فوق طاقتها وأكثر من قدراتها. كما لوحظ على هذه الدراسة بعض الخلط في تصنيف مهام لجنة التدقيق، عندما أوردت أن التعليمات لم توضح طبيعة هذه المهام من حيث أنها وظائف استراتيجية أو تنفيذية أو استشارية، في حين أن مهام اللجنة محددة ابتداءً على أنها وظائف رقابة وإشراف.

13. دراسة (المنيف والحميد، 1998) بعنوان: مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها "دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية".

هدفت هذه الدراسة إلى وضع تصور لوظائف لجان التدقيق في المملكة العربية السعودية مرتبة حسب أهميتها وتحديد معايير اختيار أعضائها، واعتمدت الدراسة على عينة مكونة من (268) مفردة تتمثل في محاسبين قانونيين ومديري شركات مساهمة ومستخدمين للقوائم المالية. وتكونت استبانة الدراسة من قسمين أساسيين:

القسم الأول: وظائف لجان التدقيق وقد تمّ تبويبها في أربع مجموعات ووظائف رئيسية: تتعلق الأولى بالإشراف على إعداد الحسابات، والثانية بالإشراف على تدقيق الحسابات، والثالثة تشمل وظائف تتعلق بفحص الرقابة الداخلية، والرابعة تشمل وظائف تتعلق بالقرارات المالية. وقد حصلت (21) وظيفة على تأييد أغلب آراء المشاركين كفئة واحدة وقسمت إلى جزأين:

الجزء الأول: أنّ (11) وظيفة نالت تأييد أغلب المشاركين دون وجود تباين في وجهات نظر فئات العينة تمثلت في: متابعة ملاحظات المدقق الخارجي- تقييم أداء المدقق - فحص تقارير المدقق ومتابعة تنفيذها- تقصي- المدفوعات المالية مثار التساؤل- فحص نتائج التدقيق- الرد على استفسارات المساهمين المالية في الجمعية العامة- التوجيه بأسلوب الإفصاح التام في البيانات المالية- المشاركة في تحديد البدائل المتاحة- المشاركة في تحديد خيارات القياس المتاحة- التوجيه باختيار الطرق المناسبة للعرض- إبداء الرأي في قرارات مجلس الإدارة بعد اتخاذها.

الجزء الثاني: أنّ (10) وظائف نالت تأييد أغلبية المشاركين كفئة واحدة مع وجود تباين إحصائي مهم بين آراء الفئات المختلفة لعينة الدراسة تمثلت في:- المشاركة في اختيار المدقق الخارجي- فحص وتحليل نظام الرقابة الداخلية- التأكد من اكتمال اللوائح الإدارية والمالية- المشاركة في تصميم نظام الرقابة الإدارية- اقتراح إدخال أساليب فعالة لتحسين أداء الشركة- تحديد نطاق التدقيق الداخلي- تطوير نظم المعلومات الإدارية- تقييم كفاءة وفاعلية أداء الإدارة- المشاركة في تحديد نطاق التدقيق الخارجي- التوجيه باختيار البديل المحاسبي المناسب.

القسم الثاني: معايير اختيار أعضاء لجان التدقيق

وقد احتوت استبانة الدراسة على سبعة معايير مقترحة لاختيار أعضاء لجان التدقيق وهي: معيار التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وملكية العضو لأسهم في الشركة، والتفرغ، والاستقلال، والمهنة الحالية، والعمر. وحدد المشاركون الشهادة الجامعية الأولى تخصص محاسبة، والخبرة العملية في الأعمال المالية والاستقلال وكذلك المهنة الحالية "محاسب قانوني"، معايير أساسية لاختيار أعضاء لجان التدقيق. ولم ير المشاركون التفرغ وملكية العضو لأسهم الشركة، وعمر العضو شروطاً هامة لاختيار أعضاء اللجان. وأوصت الدراسة الجهات ذات الاختصاص ببحث إمكانية جعل مثل هذه الوظائف والمعايير المقترحة ملزمة للشركات المساهمة العامة السعودية.

14. دراسة (Klein, 1998) بعنوان: "Economic Determinants of Audit Committee Composition and Activity".

قامت هذه الدراسة باختبار الأسباب المحتملة وراء الإختلافات الملاحظة في تشكيل وفاعلية لجان التدقيق، وأخذت في اعتبارها مدى حساسية موقع اللجنة من الهيكل التنظيمي للشركة والمسؤوليات التي تتحملها في مواجهة ومراقبة الأخطار المحتملة. واعتمدت الدراسة على عينة نهائية تتكون من (771) شركة أمريكية من قطاعات مختلفة من بنوك وشركات تأمين وخدمات وشركات صناعية وقطاعات أخرى، وتوصلت إلى النتائج الآتية:

- أن (97.9 %) من لجان التدقيق في الشركات الكبرى الأمريكية تضم بين أعضائها عضواً واحداً على الأقل خارجياً مستقلاً، كما أن أكثر من (50%) من أفراد العينة المبحوثة تضم عضواً واحداً على الأقل من المديرين المشاركين أو السابقين من بين أعضائها، بينما تضم (5%) من العينة عضواً من الإدارة العليا للشركة.

- لا تتمتع لجان التدقيق بالاستقلالية المطلقة، إذ إن (79.6%) من الأعضاء الخارجيين، ونسبة (1.4%) من الأعضاء الداخليين، بينما (19%) منهم مديرين أو مستشارين سابقين للشركة.

- أن المجالس التي يهيمن عليها مديرون تنفيذيون أقوياء (CEOs)، يعارضون وجود لجان تدقيق يكون غرضها الأساسي محصوراً في الرقابة على تصرفات الإدارة العليا للشركة.

- أن مجالس الإدارة التي تمتاز بوجود مديرين تنفيذيين أقوياء، تمتلك احتمالية أعلى في تعيين أعضاء داخليين في لجان التدقيق أكثر من تلك المجالس التي تمتاز بمديرين تنفيذيين ضعفاء.

- أن تشكيل لجان التدقيق في الشركات التي تتميز بمجالس ذات مديرين تنفيذيين أقوياء، تكون أقل عرضة للتغيير وتبديل الأعضاء من نظرائهم الآخرين الذين يمتازون بالضعف.

- أن تشكيل لجان التدقيق وأعمال هذه اللجان يتم ترتيبها وفقاً للمتطلبات الاقتصادية للشركة.

- أن التشكيل التنظيمي لهذه اللجان يعد بالغ الدقة والحساسية في مواجهة ومراقبة متطلبات مخاطر الشركة الأم.

○ وقد اقترحت الدراسة تسليط الأضواء حول بحث مدى ارتباط التضليل في البيانات المالية بوجود وكيفية تشكيل ومدى فاعلية لجنة التدقيق وعدّ ذلك من الدراسات المستقبلية.

15. دراسة (يونس، 1998) بعنوان: " لجان المراجعة ودورها في دعم استقلال المراجع الخارجي والداخلي بالشركات المساهمة في مصر "

أُجريت هذه الدراسة في جمهورية مصر العربية لمعرفة مدى تأثير لجان التدقيق في دعم استقلالية كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في الشركات المساهمة العامة المصرية، وقامت ببحث الضغوط التي تمارسها إدارة الشركة على المدقق الخارجي عند إعداد تقرير التدقيق، وانعكاس تأثير هذه الضغوط في استقلالية المدقق، في حال وجود لجنة تدقيق للشركة وحال عدم وجود هذه اللجنة. وقد أظهرت الدراسة أنّ تشكيل لجان تدقيق منبثقة عن مجالس إدارة الشركات المساهمة العامة المسجلة ببورصة الأوراق المالية، تدعم استقلالية المدقق الخارجي وترفع من أداء المدقق الداخلي، وتضفي مزيداً من الثقة في آليات الحاكمية المؤسسية، بشرط أن يكون جميع أعضاء اللجنة من الخارجيين، وأن لا يكون لأيٍ منهم علاقات تعاقدية مع الشركة وليس لهم ارتباط بأنشطتها. في حين أنّ الشركات التي لم تشكل لجان تدقيق، يكون المدقق الخارجي أقل استقلالية، والمدقق الداخلي يقع تحت تأثير الإدارة بشكل ملموس. كما أنّ الشركات دون لجان تدقيق تكون أكثر عرضةً لحالات التعثر والفسل المالي والإفلاس وعدم الاستمرارية، إذ إنه يوجد علاقة ارتباط قوية بين عدم وجود لجنة التدقيق وحالات الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية. كما أنّ وجود اللجنة يؤدي إلى تخفيض أو عدم حدوث هذه الحالات.

16. دراسة (Beasley, 1996) بعنوان: An Empirical Analysis of the Relation between the

Board of Director Composition and Financial Statement Fraud.

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى تأثير الاختلافات في تشكيل مجالس الإدارة من حيث وجود نسبة أكبر من الأعضاء الخارجيين في المجلس، على تقليص إمكانية حدوث الغش في البيانات المالية، ولكون مجالس الإدارة غالباً ما تقوم بتحويل لجان تدقيق منبثقة عنها مسؤولية الرقابة على البيانات المالية وعملية الإبلاغ المالي، فقد هدفت الدراسة أيضاً إلى اختبار تأثير وجود لجنة تدقيق في الحد من حالات الغش في البيانات المالية. واعتمدت الدراسة على بيانات تمّ جمعها من (75) شركة

احتوت بياناتها المالية على الغش و(75) شركة كانت بياناتها خالية من الغش خلال الفترة من (1980) إلى (1991) وكانت جميع شركات العينة من الشركات الأمريكية المتشابهة من حيث الحجم ونوع النشاط والإدراج في الأسواق المالية وعن الفترة التاريخية نفسها، واستندت الدراسة على افتراض أن الأعضاء الخارجيين لديهم دوافع حقيقية لتنفيذ واجباتهم الرقابية على الإدارة العليا بفاعلية أكبر وعدم احتمال تواطئهم مع المديرين من أجل إضاعة حقوق المساهمين. وتمّ تحديد نوعين من حالات الغش المرتكبة، يتعلق الأول بقضايا هامه تمّ الإفصاح عنها بطريقة تقصد بها الإدارة تضليل المستخدمين الخارجيين للبيانات المالية، وارتبط الثاني بسوء استخدام الإدارة لموجودات الشركة أو اختلاس هذه الموجودات. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- أن (67) شركة تمثل (89.3%) من المجموعة الأولى اقترفت حالات غش في عملية الإبلاغ المالي، و(8) شركات تمثل (10.7%) من المجموعة نفسها اقترفت الغش في سرقة الموجودات.

- أن نسبة الأعضاء الخارجيين في مجالس إدارة الشركات التي اقترفت الغش تمثل (50.2%) من مجموع أعضاء المجلس، في حين بلغت هذه النسبة (64.7%) في المجموعة التي لم تمارس الغش، وهي تقوم بالتركيز على اختيار الأعضاء الخارجيين بشكل أكبر، وأنّ تشكيل المجلس بنسبة أكبر من الأعضاء الخارجيين، يقلل من احتمالات الغش في البيانات المالية.

- تتحسن قابلية مجالس الإدارة كآليات رقابة داخلية، عندما تضم نسبةً أكبر من الأعضاء الخارجيين بسبب دوافعهم القوية لبناء سمعتهم الجيدة بصفتهم خبراء في مراقبة القرارات، حيث تتحدد "أسعار" خدماتهم في السوق الخارجي وفقاً لمستوى أدائهم كأعضاء خارجيين في هذه المجالس.

- كلما زادت نسبة ملكية الأعضاء الخارجيين في أسهم الشركة، وكلما زادت عدد سنوات الخدمة في المجلس، كان للأعضاء دوافع أفضل لرقابة الإدارة العليا، وزادت قدرتهم على مراقبة القرارات المتخذة من قبلها، وبالتالي تقليل احتمالات الغش في البيانات المالية.

- تزيد حالات الغش في البيانات المالية عندما تتعدد المسؤوليات الرقابية للعضو في شركات أخرى تُقترف فيها حالات غش مما يضعف من ممارسته للأنشطة الرقابية بفاعلية.

- تقوم لجنة التدقيق بتحسين دور مجلس الإدارة في رقابة الإدارة العليا بفهمها للبيانات المالية وما تقدمه للمجلس من معلومات مفصلة تساعد على تقليص إمكانية الغش في هذه البيانات.

- مع اتساع حجم مجلس الإدارة وزيادة عدد الأعضاء، تزداد إمكانية حدوث الغش في البيانات المالية، بينما تؤدي مجالس الإدارة ذات العدد الأقل من الأعضاء دورها الرقابي بمستوى أفضل من المجالس ذات العدد الأكبر من الأعضاء.

17. دراسة (McMullen & Raghunandan, 1996) بعنوان: "Enhancing Audit Committee Effectiveness".

هدفت هذه الدراسة إلى بحث العوامل التي تزيد من فاعلية لجان التدقيق وتساعد الشركات على تجنب مشكلات الإبلاغ المالي من خلال الأدوار التي تلعبها اللجان في هذا المجال. وقد شملت الدراسة (128) شركة أمريكية منها (51) شركة تعاني من مشكلات في الإبلاغ المالي، و(77) شركة اختيرت عشوائياً من بين الشركات التي لا تعاني من مشكلات الإبلاغ المالي من أجل إجراء مقارنة بين المجموعتين، وقد تمخضت الدراسة عن النتائج الآتية:

- تبين أن (67 %) من لجان التدقيق في المجموعة التي تعاني من مشاكل إبلاغ مالي تتكون من أعضاء خارجيين، بينما (86%) من لجان المجموعة الثانية تتكون من أعضاء خارجيين.

- تبين أن (6 %) من شركات المجموعة الأولى تضم لجانها واحداً على الأقل يحمل درجة (CPA) بينما (25 %) من المجموعة الثانية تضم لجانها واحداً على الأقل يحمل هذه الدرجة.

- تبين أن (23 %) من شركات المجموعة الأولى تجتمع لجانها من (3) إلى (4) مرات في السنة الواحدة، بينما (40%) من لجان المجموعة الثانية تجتمع (4) مرات في السنة على الأقل.

- عدت الدراسة تشكيل لجنة تدقيق من أعضاء خارجيين بينهم خبير مالي أو محاسبي على الأقل، تعقد أربعة اجتماعات في السنة، هو من عوامل تحسين فاعلية لجنة التدقيق ويساعد في تجنب مشكلات الإبلاغ المالي،

إلا أنها لا تضمن عدم وقوع أي من هذه المشكلات، لأن هذه الأمور تعد من خطوات الحد الأدنى للفاعلية. أما عوامل العمر والجنس وعدد أعضاء مجلس الإدارة، فلم تظهر الدراسة اختلافات واضحة في تأثيرها في المجموعتين.

18. دراسة (مطر، 1994) بعنوان: "سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية".

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف آراء واتجاهات الفئات ذات العلاقة بمفهوم استقلال المدقق الخارجي لتحديد أهم العوامل المؤثرة في استقلاله في الأردن وسبل تدعيم هذا الاستقلال، وتقييم الأثر النسبي لكل من هذه العوامل. وقد شملت عينة الدراسة (139) مفردة تم اختيارها بطريقة عشوائية من المدققين الخارجيين ومستخدمي البيانات المالية وجهات الإشراف والرقابة على مهنة تدقيق الحسابات. وكشفت الدراسة عن النتائج الآتية:

- يوجد اختلاف في وجهات نظر فئات العينة الثلاث حيال الوزن النسبي للعوامل المؤثرة في استقلال المدقق الخارجي والسبل الملائمة لتدعيم هذا الاستقلال. وقد كان الاختلاف جوهرياً بشأن عامل المنافسة في سوق المهنة لا سيما في مقدار مداه واتجاه تأثيره.

- احتل دور الإدارة في تعيين المدقق الخارجي وعزله وتحديد أتعابه المرتبة الأولى من بين العوامل المؤثرة في استقلالية المدقق، بينما احتلت الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق للعميل المرتبة الأخيرة من بين هذه العوامل.

- عدت عينة البحث حجم مكتب التدقيق ذا تأثير إيجابي في دعم استقلالية المدقق، بينما عدت العوامل الخمسة الأخرى وهي: (المنافسة في سوق المهنة، دور إدارة الشركة في تعيين المدقق وعزله وتحديد أتعابه، وقيمة أتعاب التدقيق، والخدمات الاستشارية، وطول فترة الاستمرارية مع العميل) ذات تأثير سلبي وتشكل خطورة على استقلالية المدقق.

- لم تتطابق وجهات نظر المدققين العاملين بالمكاتب الكبيرة مع وجهات نظر المدققين العاملين في المكاتب الصغيرة تجاه الكثير من العوامل المؤثرة في استقلال المدقق الخارجي، كما لم تتطابق وجهات نظرهم بشأن السبل الملائمة لتدعيم هذا الاستقلال. بينما نالت المقترحات التالية مرتبة تنازلياً حسب أهميتها، موافقة فئات العينة كمتطلبات ضرورية لتدعيم استقلال المدقق:

- التشدد في تطبيق العقوبات والجزاءات مع المدققين المخالفين لسلوكيات المهنة.
- وضع ميثاق شرف لمهنة التدقيق للحد من المنافسة غير المشروعة بين المكاتب.
- وضع حد أدنى لأتعاب التدقيق للحد من المنافسة الضارة في سوق المهنة.
- منع أي مدقق من قبول مهمة رفضها زميل آخر قبل التحري عن أسباب الرفض.

19. دراسة (Menon and Williams, 1994) بعنوان: "The Use of Audit Committees for Monitoring".

أجريت هذه الدراسة على عينة عشوائية من (200) شركة من الشركات المسجلة لدى بورصة (NASDAQ) وتم جمع بياناتها عن عام (1987) عندما كان يتم تشكيل لجان التدقيق اختيارياً. وقد اعتمدت الدراسة على ستة عوامل مستقلة، تتمثل في ملكية الإدارة في أسهم الشركة، وحجم المديونية ونسب الرفع المالي، وحجم الشركة، وتصنيف المدقق الخارجي، ونسبة الأعضاء الخارجيين في مجلس الإدارة، وحجم المجلس، وعاملين تابعين هما تشكيل عضوية اللجنة وتكرار الاجتماعات. وهدفت الدراسة إلى اختبار درجة اعتماد مجالس إدارة الشركات على مهام الرقابة التي تقوم بها لجان التدقيق، من خلال كونها آلية رقابة متوافرة لمجالس الإدارة من أجل الحد من تضارب المصالح بين المديرين وحملة الأسهم. وقد أظهرت الدراسة أن (44) شركة من شركات العينة لم تقم بتشكيل لجان تدقيق، وأن (174) شركة منها يدقق حساباتها واحد من الثمانية الكبار (Big Eight)؛ وأنه على الرغم من أن غالبية شركات العينة المختارة تقوم بتشكيل لجان تدقيق، إلا أنها لا تعتمد على رقابة هذه اللجان، وأن (57) شركة من شركات العينة اجتمعت لجانها أقل من مرتين في السنة، وأن بعضها اجتمعت لمرة واحدة فقط خلال الفترة التي أجريت عنها الدراسة، والبعض الآخر لم يعقد أي اجتماع على الإطلاق. كما أن (25) شركة منها كان عدد أعضاء لجانها أقل من ثلاثة أعضاء وأن (19) شركة

تكونت لجانها من أعضاء داخليين، وضمت واحداً على الأقل من المديرين الذين لا تتوافق آراؤهم مع دور لجنة التدقيق في الرقابة على الإدارة. كما لوحظ أنّ بعض مجالس الإدارة لا تدرك الحاجة إلى تشكيل لجان تدقيق وإنما تقوم بهذا الإجراء لمجرد إرضاء أطراف خارجيين كالمساهمين والمشرعين وحتى المدققين الخارجيين للشركة. و هذا يؤيد ما توصلت إليه دراسة (Bradbury,1990,p.33) من أنّ بعض الشركات غالباً ما تشكل لجان تدقيق لأغراض مظهرية تجميلية كقيمة رمزية وليس من أجل تحسين رقابة المساهمين على الإدارة. ومن ناحية أخرى أظهرت الدراسة أنّ درجة الاعتماد على رقابة لجنة التدقيق ترتبط بكيفية تشكيل مجلس الإدارة وخصائص أعضاء المجلس، وأنه كلما زادت نسبة الأعضاء الخارجيين في مجلس الإدارة، تزيد درجة الاعتماد على رقابة لجنة التدقيق، لأنّ هؤلاء يعدون أنفسهم ممثلين للمساهمين، ويقومون بمراقبة تصرفات المديرين بشكل جدي، ومن ثمّ فإنه كلما تمّ استبعاد المديرين الداخليين من عضوية اللجنة، تمتعت اللجنة بالحيوية والاستقلالية، كما أنّ تكرار عقد اجتماعات اللجان يرتبط إيجاباً مع حجم الشركة. أما تصنيف مؤسسة التدقيق الخارجي وحجم هذه المؤسسة فلا يرتبطان مع مقاييس الاعتماد على لجان التدقيق، لأنّه على الرغم من تشجيع مؤسسات التدقيق الكبيرة عملاءها على تشكيل هذه اللجان، إلا أنها لا تبدي اهتماماً بإقناع مجالس الإدارة بالاعتماد على رقابتها. وأظهرت الدراسة أنّ لجان التدقيق التابعة للشركات الأكبر حجماً تميل إلى أن تكون أكثر نشاطاً من لجان التدقيق التابعة للشركات الأصغر. كما يوجد ارتباط قوي بين حجم مجلس الإدارة وفاعلية واستقلالية لجنة التدقيق، وتبدو المجالس الأوسع حجماً أكثر اعتماداً على لجان التدقيق من المجالس الأصغر، بينما لا يوجد ارتباط بين الاعتماد على رقابة اللجنة وهيكل رأس المال أو حجم المديونية.

وقد لاحظ الباحث أنّ هناك تشابهاً بين ما توصل إليه في دراسته الحالية، وما توصلت إليه هذه الدراسة السابقة، من أنّ لجان التدقيق في الأردن تشكل تنفيذاً لمتطلبات قانونية، وليس من أجل تحسين رقابة المساهمين على الإدارة.

20. دراسة (الفيومي،1994) بعنوان: " دراسة أسلوب لجان المراجعة في الشركات المصرية".

أجريت هذه الدراسة في جمهورية مصر العربية، بهدف استقصاء المزايا التي يمكن أن تترتب على وجود لجان تدقيق في الشركات المساهمة العامة، وتوصلت الدراسة إلى أنّ وجود هذه اللجان يؤدي إلى ما يلي:

أ- تدعيم استقلالية المدقق الخارجي.

ب- تقليص هيمنة مجلس الإدارة على أوضاع الشركة بشكل عام.

ج- تحسين كفاءة أنشطة التدقيق الداخلي.

د- تطوير السياسات المحاسبية والإدارية في الشركة.

وقد أظهرت الدراسة بعض السلبيات من حيث عدم إلمام أعضاء اللجان بطبيعة وخصائص الصناعة التي تنتمي إليها الشركة، كما أنّ العلاقة بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها تتأثر سلباً بسبب الصراع التنظيمي الذي يترتب على وجود لجنة التدقيق.

21. دراسة (Collier, 1993) بعنوان: "Audit Committees in Major UK Companies".

هدفت هذه الدراسة إلى تعرف طبيعة لجان التدقيق في المملكة المتحدة والتفاعلات بين اللجنة والتدقيق الداخلي وطُلب من المستجيبين تحديد الأسباب التي تعكس الدوافع الرئيسية لتشكيل لجان التدقيق، وشملت عينة الدراسة (250) شركة بريطانية من قطاعات مختلفة بالإضافة إلى (50) شركة مالية. وقد أوضحت النتائج أنّ جميع الشركات المالية بالإضافة إلى (80%) من الشركات الأخرى لديها وظيفة تدقيق داخلي. وأنّ (90%) من مؤسسات وهيئات القطاع العام وكذلك (70%) من الشركات البريطانية المدرجة في الأسواق المالية شكلت لجان تدقيق لديها بشكل طوعي، دون أن تكون ملزمة قانوناً بذلك. كما أوضح المؤيدون لتشكيل لجان التدقيق أسباباً تدعم وجهة نظرهم من حيث أنها تقوي دور المديرين غير التنفيذيين وتزيد من فاعليتهم، وأنها تساعد المديرين التنفيذيين في تحمل مسؤولياتهم بشأن الإبلاغ المالي وتدعيم استقلالية المدقق الخارجي، وتسهل الاتصال بين مجلس الإدارة وكل من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين. كما أعرب المؤيدون عن إيمانهم بأنّ وجود لجنة التدقيق يساعد في الإبلاغ عن أوجه القصور في بيئة الرقابة وضعف الإدارة مما يعزز من دورها الرقابي واتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة. وعدت الدوافع التي أبداها المدققون الداخليون لتشكيل لجان التدقيق

أكثر أهميةً من تلك التي ذكرها المدققون الخارجيون، الذين رأوا أنّ لجان التدقيق تعتبر مفيدة في حالات معينة، لكن لا توجد أسباب جوهرية لتشكيلها. أما الذين أبدوا عدم اهتمامهم بتشكيل لجان التدقيق فقد تذرعوها بأنها ليست أكثر من تعزيز بيروقراطية إضافية للإدارة، وأن تكاليف اللجنة تفوق المنافع المترتبة على وجودها. كما أظهرت الدراسة نتائج محددة تتعلق بتشكيل لجان التدقيق:

- أنّ فاعلية اللجنة تعتمد على فاعلية وخصائص الأعضاء وأنّ الفاعلية تتغير بتغير أعضائها.

- أنّ (57%) من شركات العينة لديها لجان تدقيق تتكون بالكامل من أعضاء غير تنفيذيين.

- أنّ (38%) من اللجان تتكون من مديرين تنفيذيين وأعضاء غير تنفيذيين.

- أنّ (5%) من اللجان يتكون أعضاؤها من أعضاء غير تنفيذيين وأعضاء آخرين (Gray).

- بلغ الحد الأقصى- لعدد أعضاء اللجنة (11) عضواً، في حين بلغ الحد الأدنى لها عضوان فقط. - تختلف آلية اختيار الأعضاء، فهم إما أن يتم تعيينهم من قبل مجلس الإدارة لمدة غير محددة، أو أن يصادق المجلس على التعيين بعد ترشيحهم من قبل المدير المالي.

- كان متوسط اجتماعات اللجنة من اثنين إلى أربعة اجتماعات بمعدل ساعتين إلى ثلاث ساعات لكل اجتماع، أما متوسط مدة الاجتماعات السنوية فكانت سبع ساعات فقط، تحقق اللجنة من خلالها الأهداف التي شكلت من أجلها.

- كما أنّ الأنشطة الرئيسة للجنة التدقيق تتمثل في مراجعة البيانات المالية السنوية المدققة والتقارير المالية المرحلية. وكان التركيز على استقلالية وفاعلية التدقيق الداخلي كأقوى الأسباب الداعية لتشكيل هذه اللجان، باعتبار أنّ ذلك هو الهدف الرئيس لتقوية الرقابة الداخلية.

وقد وافق (80%) من عينة الدراسة على التوصية التي تقضي- بأن يتم إلزام الشركات المدرجة في بورصة لندن للأوراق المالية بتشكيل لجان تدقيق بموجب تشريع قانوني ملزم.

22. دراسة (Bradbury, 1990) بعنوان: "The Incentives for Voluntary Audit Committee Formation".

هدفت هذه الدراسة إلى استقصاء العلاقة بين خصائص الشركة والتشكيل الاختياري للجان التدقيق، وفحص تأثير المديرين والمدققين الخارجيين في تشكيل هذه اللجان، من خلال تحليل البيانات التي تمّ جمعها من عينة تتكون من (135) شركة من أصل (208) شركات مدرجة في بورصة نيوزيلندا للأوراق المالية لعام (1981). وقد ضمت هذه الشركات قطاعات صناعية مختلفة وشركات خدمات بما فيها شركات نقل وخدمات مالية وشركات تأمين. وتبين أنّ (20) شركة فقط من هذه الشركات قامت بتشكيل لجان تدقيق بشكل طوعي. وقد لوحظ أنّ أياً من هذه الشركات لم تقم بالإفصاح عن وجود لجنة تدقيق لديها، رغم أنّ تكلفة إبلاغ المستثمرين عن تشكيل لجنة التدقيق والإفصاح عن ذلك في البيانات المالية السنوية للشركة تكاد تكون معدومة. ويشير ذلك إلى أنّ الدوافع لتشكيل لجنة التدقيق كان من أجل تحسين نوعية البيانات المالية، كما أنّ المتغيرات المتعلقة بنسبة ملكية غير المديرين والمديونية وقيمة الموجودات وحجم الشركة، لم يكن لها تأثير في الدوافع الرئيسية للتشكيل الإختياري لهذه اللجان، وأنها لا تستخدم من أجل تخفيف المشكلات الناتجة عن فصل الملكية عن القرارات المتعلقة بالرقابة، ولم توجه نحو تدعيم استقلالية التدقيق الخارجي. وقد توصلت الدراسة بالإضافة لما سبق إلى الأمور الآتية :

- أنّ لجنة التدقيق تعد آلية كفؤة لمراجعة البيانات المالية المدققة وتقييم الرقابة الداخلية كلما زاد حجم مجلس إدارة الشركة.

- أنّ مجالس الإدارة واسعة التشكيل تضم في غالبيتها نسبةً أكبر من المديرين غير التنفيذيين.

- أنّ زيادة المسؤوليات الملقاة على عاتق المديرين لا سيما غير التنفيذيين منهم، تعطيهم الدوافع لتشكيل لجان تدقيق من أجل تأكيد العناية المهنية وتحمل المسؤوليات المحددة.

- تساعد لجان التدقيق على إيجاد حالة من التنسيق وانتظام المعلومات بين المديرين التنفيذيين والأعضاء الخارجيين في مجالس الإدارة مما يخفف من تعارض الآراء داخل المجلس.

- أظهرت النتائج أنّ (14.8%) من شركات العينة قامت بتشكيل لجان تدقيق بدوافع اختيارية، وهذه نسبة ضئيلة مقارنةً مع الزيادة المستمرة في أعداد الشركات الأمريكية التي قامت بتشكيل لجان تدقيق في تلك الفترة، وكأّن الشركات الأمريكية كانت تستبق الإجراءات التشريعية وتتجاوب مع التوصيات بتشكيل هذه اللجان، بدرجة أعلى كثيراً من الشركات النيوزيلاندية.

1.10. ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تطرت الدراسات السابقة إلى بحث وتحليل هياكل لجان التدقيق من حيث كيفية تشكيلها وبيان وظائفها في بيئات الأعمال المختلفة، وتناولتها من زوايا متعددة كان أبرزها ما يلي:

1 - عقدت بعض الدراسات مقارنات بين نوعية البيانات المالية لشركات قام بعضها بتشكيل لجان تدقيق ولم تقم بذلك شركات أخرى، وأرجعت النتائج الإيجابية التي توصلت إليها في المجموعة الأولى إلى مجرد وجود لجان تدقيق في هذه المجموعة دون المجموعة الأخرى.

2 - قامت دراسات أخرى بترتيب درجة أهمية وظائف لجان التدقيق، فجعلت مهام معينة تمتاز بأهمية أكبر، في حين جعلت وظائف أخرى ذات أهمية أقل من وجهة نظر فئات العينة.

3 - توصلت بعض الدراسات إلى أنّ توافر الخبرة المالية والاستقلالية في أعضاء لجان التدقيق وتكرار الاجتماعات وطول مدة الاجتماع تزيد من فاعلية هذه اللجان، في حين أثارت دراسات أخرى الشكوك في قدرة أو نية بعض لجان التدقيق على مواجهة مسؤولياتها، وتقليل حالات الغش في البيانات المالية المنشورة والتأثير في أعمال التدقيق الخارجي، رغم توفر الاستقلالية والخبرات العملية في النواحي المالية والمحاسبية لغالبية أعضائها.

4 - أما الدراسات التي أجريت في الأردن، فبالإضافة إلى أنها ما تزال محدودة، فقد كان إجراؤها في البدايات الأولى لصدور التشريعات القاضية بتشكيل لجان التدقيق، وقبل صدور قانون الأوراق المالية رقم (76) لعام (2002)، وتعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق التي صدرت عن مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية الأردنية، في عام (2004).

التي ألزمت جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية بتشكيل هذه اللجان، وأوضحت بشكلٍ أكثر تفصيلاً من التعليمات السابقة، مهام وواجبات لجان التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية. كما أنّ ما حدث من تطورات متسارعة حول دور لجان التدقيق على المستوى العالمي، تطلب إجراء دراسة تكون أكثر شمولاً من الدراسات التي سبقتها، بهدف الاستفادة من التجارب العالمية في هذا المجال، بالإضافة إلى أنّ الشركات التي شكلت لجان تدقيق عند إجراء أول دراسة ميدانية (الفرح، 2001)، كانت لا تتجاوز (29) شركة مساهمة عامة في عام (2000)، في حين بلغ عدد الشركات التي شكلت لجان تدقيق (183) شركة في عام (2005).

ويتلخص أهم ما تتميز به هذه الدراسة عن الدراسات السابقة فيما يلي:

1 - أدركت هذه الدراسة أوجه القصور التي عانت منها الدراسات السابقة، التي إن قامت بالتركيز جزئياً على الجانب الهيكلي للجان التدقيق المتعلق بتوافر بعض الخصائص الأساسية لأعضائها من حيث الاستقلالية والخبرة المالية والمحاسبية، فإنها أعطت الأهمية لبعض الشكليات الإجرائية مثل عدد الاجتماعات السنوية ومدة كل اجتماع، في حين رأت هذه الدراسة أنّ مقاييس الفاعلية الأدق، ينبغي أن تجمع بين معايير الصفات للأعضاء، بالإضافة إلى معايير الأداء، بحيث تقاس فاعلية لجان التدقيق بمدى التنفيذ الفعلي للمهام والمسؤوليات الرئيسة للجان التدقيق، التي تتحقق بها الأهداف التي شكلت من أجلها هذه اللجان. كما رأت هذه الدراسة أنّ توفر الخصائص والصفات الأساسية لأعضاء لجان التدقيق، يساعد على تدعيم كفاءة هذه اللجان باعتبارها عوامل تصحيح لمواطن ضعف الممارسات السابقة لتشكيلها في البيئات المختلفة وزيادة فاعليتها، إلا أنّ المحصلة النهائية لدور لجان التدقيق تتمثل في مدى ما تحمله من مسؤوليات على أرض الواقع، وما تقوم بتكريسه من الوقت والجهد الحقيقي المبذول لأداء مهامها، مقارنةً مع الواجبات والمهام التي يجب أن تقوم بها وفقاً لميثاقها المكتوب.

2 - تميزت هذه الدراسة بأنها استخدمت النتائج التي توصلت إليها بالإضافة إلى الاستفادة من خلاصة تجارب الدول التي سبقت الأردن في هذا المجال، في تطوير أتمودج لتفعيل دور لجان التدقيق وطالبت بتعديل القوانين والأنظمة، لسد ما يمكن أن يتكشف من ثغرات ونواقص في القوانين المحلية والأنظمة والتعليمات المتعلقة بلجان التدقيق، وتنشيط الممارسات العملية لأعضائها، حتى يمكن إقامة شراكة حقيقية بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي ولجنة التدقيق، بصفتها القوى الرئيسة الثلاث التي تتكامل مهامها الرقابية، من أجل لعب الدور الكامل في حماية الشركة والحفاظ على حقوق جميع ذوي المصالح فيها.

1.11. خطة الدراسة

تتكون هذه الدراسة من خمسة فصول على النحو الآتي:

الفصل الأول: يشتمل على المدخل إلى الدراسة والمقدمة وأهمية وأهداف الدراسة، ومشكلة الدراسة وفرضياتها وملخصات عن الدراسات السابقة.

الفصل الثاني: يتناول الإطار النظري للدراسة، ويشتمل على مفهوم وطبيعة لجان التدقيق، مهامها وصلاحياتها، ونشأة وتطور لجان التدقيق والنماذج التي تبنتها بعض الدول الأخرى والنموذج الأردني لهذه اللجان، وعلاقتها بمكونات الحاكمية المؤسسية.

الفصل الثالث: يستكمل الإطار النظري للدراسة، ويتناول أهمية التدقيق الخارجي، والعناصر المرتبطة بفاعلية التدقيق واستقلالية المدقق، ودور لجنة التدقيق في التنسيق بين أعمال التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

الفصل الرابع: يتناول الدراسة الميدانية ومنهجية الدراسة وأدوات جمع البيانات من فئات عينة الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات التي تمّ جمعها واختبار الفرضيات.

الفصل الخامس: و يتناول نتائج الدراسة واستنتاجاتها ، بما في ذلك الإطار العام للأموذج الذي اقترحه الباحث لدور لجان التدقيق في الأردن، وكذلك تقديم التوصيات المقترحة.

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

- أ -

لجان التدقيق

2.1. المقدمة

2.2. مفهوم لجان التدقيق

2.3. أهداف لجان التدقيق

2.4. سلطة وكيفية تشكيل لجان التدقيق

2.5. موقع لجنة التدقيق في الهيكل التنظيمي للشركة

2.6. مهام ومسؤوليات لجان التدقيق

2.7. نشأة وتطور لجان التدقيق في البيئات المختلفة

2.8. النموذج الأردني للجان التدقيق

2.9. علاقات لجان التدقيق بمكونات الحاكمية المؤسسية

2.1. المقدمة

تستحوذ الشركات المساهمة العامة المحلية والشركات العالمية والمتعددة الجنسية، على مدخرات وثروات المئات من ملايين المستثمرين والمتعاملين في الأسواق المالية التابعين لبلدان العالم المختلفة، لدرجة لم تعد معها نتائج أعمال هذه الشركات تؤثر في حقوق حملة أسهمها ودائنيها ومقرضيها فقط، وإنما تعدت تأثيراتها الإيجابية والسلبية لتشمل حقوق جميع الفئات ذات المصلحة فيها، (Stakeholders) بما في ذلك الجهات الحكومية وفئات المجتمع بشكل عام، مما يفرض على جميع أطراف الحاكمية المؤسسية من أجهزة تنفيذية وإدارية ورقابية، أن تقوم بضبط أنشطتها المختلفة من خلال التقيد بالأنظمة والقوانين والمعايير والضوابط المهنية التي تصدر عن كل من الهيئات المحلية والمجالس واللجان المهنية الدولية المختلفة. ومن هنا يأتي التركيز على دور لجان التدقيق المشكلة من أعضاء مجالس الإدارة غير التنفيذيين، كجهة رقابية إشرافية تهدف إلى التأكد من أن جميع الضوابط والنظم الوقائية ونظم الرقابة الداخلية تم وضعها موضع التنفيذ، وأن أعمال التدقيق الخارجي تتم بنزاهة وموضوعية، كي تلبى حاجات مستخدمي البيانات المالية المنشورة، التي تقوم بنشرها الشركات المدرجة في الأسواق المالية.

أما بالنسبة لبيئة الأعمال الأردنية وبسبب توافر الملاذ الآمن للاستثمار واقترابها من مزاج العوامة، وتراكم استثمارات مالية محلية ورساميل عربية ودولية ضخمة في البلاد، تطلب ذلك أن تكون آليات الرقابة على قدر كبير من الكفاءة والفاعلية والاستقلالية، من أجل الحفاظ على حقوق جميع ذوي المصالح، وتجنب حدوث حالات فشل مفاجئة نتيجة حوادث إهمال أو أخطاء مرتكبة، أو اقتراحات أفعال غير قانونية وحالات غش مقصودة. ومن هنا تأتي ضرورة تحسين فاعلية لجان التدقيق، لتأدية مهامها والقيام بمسؤولياتها من أجل تحقيق الأهداف التي شكلت من أجلها.

2.2. مفهوم لجان التدقيق

يختلف مفهوم لجنة التدقيق حسب الهدف من تشكيلها والوظائف والمسؤوليات المخولة لها، حيث عرفها (بنك إنجلترا) بأنها " لجنة فرعية تابعة لمجلس الإدارة تكون مسؤولة عن متابعة المسائل المالية في الشركة، لمساعدة مجلس إدارتها في اتخاذ القرارات المالية التي قد لا يكون لديه الوقت أو الخبرة الكافية لمعرفة تفاصيلها (Bank of England consultative Paper, 1987, p.199A) "

كما وصفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنها "الأداة التي من خلالها يتم كبح جماح التصرفات غير القانونية للإدارات العليا للشركات" (AICPA, 1990, AU.316)، وقد أشار تقرير لجنة (Treadway Commission) إلى لجنة التدقيق بأنها "الأداة التي يستخدمها مجلس إدارة الشركة للمساعدة في اتخاذ القرارات المالية التي لا يكون لديه الوقت أو الخبرة لمعرفة تفاصيلها" (Treadway Commission, 1987, p.183). أما (Arens, et. al, 2003, p.84) فقاموا بتعريف لجنة التدقيق بأنها "عدد مختار من الأشخاص من بين أعضاء مجلس إدارة الشركة تكون مسؤولة عن المحافظة على استقلالية المدقق عن الإدارة". ووصفها (Spira, 2003, p.182) بأنها لجنة فرعية من لجان مجلس الإدارة ليس لها سلطة اتخاذ القرارات، وتتكون مخرجات أعمالها من تقارير وتوصيات لمجلس الإدارة، وغالبا ما يوصف عملها باستخدام كلمات ذات طابع ومفهوم عام، مثل تراقب وتراجع أو تدرس. ورغم أنها تقوم بأنشطة وأفعال رقابية لكن دورها يظل دوراً استشارياً، دون أن يحق لها أن توجه تقاريرها إلى الهيئة العامة للمساهمين.

ويعد مفهوم لجان التدقيق من المفاهيم الحديثة في بيئة الأعمال الأردنية، ولم يكن من المفاهيم المتعارف عليها قبل صدور تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية رقم (1) لسنة (1998) الصادرة عن هيئة الأوراق المالية، فيما عدا ما ورد في مذكرة البنك المركزي رقم (68/7020) بتاريخ (1996/1/2) التي طلبت من البنوك التجارية الأردنية تشكيل لجان تدقيق من بين أعضاء مجالس الإدارة، وقد حددت الإطار العام لعمل هذه اللجان. وعلى ضوءها طُلب من البنوك الأردنية وضع الآلية اللازمة لقيام لجنة التدقيق بدورها حسب مقتضيات العمل وظروف كل من هذه البنوك، في حين أنّ هذا الأمر يعد من المفاهيم المستقرة في بيئات الأعمال الخارجية لبعض الدول التي كان لها السبق في تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات، كالولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة.

وقد عد (Wild, 1994, p.354) إحدى أهم غايات لجان التدقيق، هي تحسين مستوى المساءلة الإدارية تجاه المساهمين لتدعيم ثقتهم في قيام المديرين بأداء مسؤولياتهم المؤتمنين عليها، كما عزا الاهتمام المتزايد بدور لجان التدقيق في بيئات الأعمال المختلفة كإحدى آليات الحاكمية المؤسسية الحديثة في الشركات العامة، إلى العناصر الرئيسة الآتية:

1. ازدياد تكرار حالات الغش في البيانات المالية بما في ذلك التلاعب في إدارة الأرباح، واختراق شبكات أمن المعلومات وتكرار حالات سرقات الموظفين، وعدم تطبيق الأنظمة بدقة وأمانة.

2. التعقيدات في العمليات التشغيلية وتنوع خطوط الإنتاج وتنامي أعمال الشركات متعددة الجنسية.

3. تصاعد حدة بيئة التقاضي التي تعمل فيها شركات الأعمال، وتأثير ذلك في التزامات المديرين ومسؤوليتهم من قبل المساهمين والجهات الأخرى ذات المصلحة في هذه الشركات.

غير أنه لا يوجد نموذج موحد لمفهوم لجنة التدقيق يناسب جميع الشركات من حيث إمكانية تطبيقه في البيئات المختلفة بنفس الكفاءة والفاعلية، بسبب وجود عوامل متعددة تؤثر في أدائها، مثل طبيعة العمل وموقع اللجنة في الهيكل التنظيمي، والواجبات والمسؤوليات المحددة لها، وحجم اللجنة من حيث عدد الأعضاء، وتنوع خبرات ومؤهلات وخصائص هؤلاء الأعضاء (Ibid, p.371).

2.3. أهداف لجان التدقيق

تختلف أهداف لجان التدقيق بتعدد الخلفيات النظرية لمن أُنيط بهم تحديد مهام ووظائف هذه اللجان في الشركات والبيئات المختلفة، والجهات التي تقوم باختيار أعضائها، والأغراض التي تسعى إلى تحقيقها، والمعايير المتبعة في اختيار الأعضاء. ويرى (Persaud & Mason, 2000, p. 7)، أن أهداف لجنة التدقيق تتمثل في أربعة عناصر رئيسية:

1. المساعدة على أن يقوم المدقق بإتمام أعمال التدقيق الخارجي بكفاءة وفاعلية وموضوعية.

2. الإشراف التام على النظم المالية والرقابية للشركة.

3. مراجعة السياسات والممارسات المحاسبية المتبعة بهدف اختيار السياسات المحاسبية الأكثر ملاءمة، وتقديم التوصية إلى مجلس الإدارة بالمصادقة على البيانات المالية السنوية.

4. التوصية إلى الهيئة العامة بتعيين مدقق الحسابات الخارجي وتحديد أتعابه.

أما (Sawer, et.al, 2003, p.1328-1329) فيرون أنّ الغرض الأساسي من تشكيل لجنة التدقيق، يتمثل في مساعدة مجلس الإدارة على إنجاز مسؤولياته الرقابية تجاه عمليات الإبلاغ المالي ونظام الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق، والتأكد من مدى توافق العمليات والإجراءات التي تقوم بها الشركة، مع النظم والقوانين وقواعد السلوك المطبقة. وأنّ للجنة سلطة إجراء التحقيق في أي أمور تقع ضمن مسؤولياتها، مع حقها في الاحتفاظ بمستشارين مستقلين من جميع التخصصات اللازمة لتقديم المشورة. ولها أيضاً أن تسعى للحصول على ما تحتاجه من معلومات سواء من خارج الشركة أم من أي من موظفيها الذين عليهم أن يبدوا التعاون التام معها. كما أنّ على اللجنة أن تقوم بحل القضايا محل الخلاف بين الإدارة والمدقق الخارجي.

وقد نظر كلٌّ من (Menon and Williams, 1994, p.123) إلى الهدف من تشكيل لجان التدقيق من زاوية أنّها تحقق استقلالية ونزاهة الوظيفة الرقابية، بحيث يتمكن المدققون الداخليون والمدققون الخارجيون من توجيه تقاريرهم إلى لجنة مختصة تتكون من مديرين خارجيين. وتختلف طبيعة وظيفتها الرقابية عن أعمال الرقابة التي يقوم بها مجلس الإدارة بكامل أعضائه، الذي يضم بالإضافة للمدير التنفيذي للشركة بقية المديرين الذين يخضع أداؤهم لمساءلة المدققين. كما أنّ لجنة التدقيق تساعد على تحسين كفاءة أعمال مجلس الإدارة، عندما يتم حصر مهام ومسؤوليات الرقابة في لجنة تتكون من عدد محدود من الأعضاء المتخصصين، خصوصاً عندما يتكون مجلس الإدارة من عدد أكبر من المديرين. ومن ناحية أخرى فإنّ الحافز الأهم للمطالبة بتشكيل لجان التدقيق يتمثل في رغبة الجهات ذات المصلحة في الحفاظ على استقلالية المدقق الخارجي، وتحسين جودة التدقيق لحماية مصالح المستثمرين الذين يعتمدون على البيانات المالية المدققة (Neal, 1998, p.4). كما رأى (Goodwin and Seow, 2002. p.203) أنّ الغرض الأساس من تشكيل لجان التدقيق، كان من أجل إحداث التأثير الهام في فاعلية التدقيق الخارجي، وضمان خلو البيانات المالية من الأخطاء والغش، والعمل على اكتشاف غش الإدارة. أما (Coletti, et. al., 2005, p.496) فيعتقدون أنّ أهم ما تهدف إليه لجان التدقيق هو تطبيق أنظمة رقابة قوية تقوم على التغذية العكسية وتبادل المعلومات مع الإدارات والأقسام المختلفة، من أجل زيادة الثقة وتحقيق التعاون بين جميع العاملين والأطراف الأخرى في الشركة، في حين أنّ تقليص الرقابة وانعدام التعاون يؤديان إلى فقدان الثقة بين كافة هذه الأطراف.

وقد رأى (Bradbury, 1990, p. 21) أنّ الحاجة إلى تشكيل لجان التدقيق أصبحت ماسة بسبب زيادة المسؤوليات القانونية على أعضاء مجالس الإدارة، بحيث يتمثل الدور الهام للجنة التدقيق في تقليص الآثار المترتبة على عدم انتظام المعلومات بين المديرين الداخليين والمديرين الخارجيين داخل المجلس الواحد، وهي تعمل بشكلٍ خاص على تحقيق الأهداف الرئيسية الآتية:

1. زيادة مصداقية البيانات المالية السنوية المدققة.

2. مساعدة المديرين في مواجهة مسؤولياتهم تجاه المساهمين وأصحاب المصالح.

3. تحسين استقلالية التدقيق الخارجي.

ويرى (Hughes and Copnell, 2004, p.8) أن لجنة التدقيق تتحمل ثلاث مسؤوليات رئيسية:

1. مراقبة عملية الإبلاغ المالي.

2. مراقبة تقييم الشركة لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية.

3. مراقبة أنشطة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

وعد (جمعة، 1999، ص. 160) تشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية كان بسبب زيادة الحاجة إلى المساءلة من قبل العديد من القوى التي تمثل جانب أصحاب الحق، مثل (حملة الأسهم والمستخدمين والعملاء والمؤسسات الحكومية والمجتمع بشكلٍ عام).

وبناءً على ما ذكر فإنه يمكن تلخيص أهداف لجان التدقيق بشكلٍ عام فيما يلي:

1. زرع الثقة في نفوس مستخدمي البيانات المالية وخلق الانطباع لديهم بأنّ مراقبة أنشطة الشركة تتم على مستوى مجلس الإدارة من خلال لجنة التدقيق، مما يضيف طابع الجدية على الوظيفة الرقابية، والتركيز على مساءلة مجلس الإدارة تجاه جمهور المساهمين.

2. ضمان نزاهة البيانات المالية المنشورة وشفافية الإفصاح عن المعلومات التي تهم الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة.

3. التأكد من كفاءة نظم إدارة المخاطر وكفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.

4. التأكد من أن العمليات المالية وتصرفات الأشخاص تتوافق مع الأنظمة والقوانين المطبقة.

5. التكامل بين أنشطة التدقيق والتأكدات الداخلية والخارجية ونظم الرقابة المتبعة، واستخدام التقارير والاتصالات المباشرة والمفتوحة كإشارات تحذيرية عند توقع الأخطار المحتملة.

6. العمل على حل القضايا والإشكاليات التي تعود لأسباب مختلفة من خلال استخدام اللجنة كأداة تحقيق داخلية مستقلة تناقش أي حالات تدمر أو شكاوى تؤثر في أعمال الشركة بشكل عام.

7. الاهتمام بسمعة الشركة والحفاظ على هذه السمعة عن طريق توثيق العلاقات وإجراء الحوار والاتصالات مع جميع الأطراف ذات المصلحة فيها.

8. التأكد من صحة السلوكيات الأخلاقية للأفراد والاهتمام بالقضايا الاجتماعية والبيئية.

وقد حرصت الأنظمة والقوانين الصادرة في دول العالم المختلفة ومنها القوانين الأردنية، على تخويل لجان التدقيق صلاحية طلب أية معلومات من موظفي الشركة، وطلب المشورات القانونية والمالية والإدارية والفنية من أي مستشار أو خبير خارجي، واشترطت إبداء التعاون التام من قبل الإدارات والأقسام المختلفة، وضرورة الإستعداد الدائم لتقديم أية معلومات تطلبها اللجنة. وقد أوضحت تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق لسنة (2004) الصادرة عن مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية، في مادتها رقم (15) صلاحيات لجان التدقيق التي تُشكل في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

2.4. سلطة وكيفية تشكيل لجان التدقيق

يتم تشكيل لجان التدقيق في معظم دول العالم من قبل مجالس إدارة الشركات المساهمة العامة وفق آليات مختلفة، تتعلق بتعيين الأعضاء واختيار رئيس اللجنة. والمجلس هو الذي يتولى تحديد مهام وواجبات هذه اللجان ويراقب مدى تنفيذها لهذه الواجبات.

كما يقوم المجلس بتحديد مكافآت أعضاء اللجان وقبول استقالاتهم والاستغناء عن خدماتهم، وقد كان التركيز دائماً على الأعضاء الخارجيين في مجالس الإدارة كي تتشكل منهم لجان التدقيق، نظراً للاعتقاد بصعوبة تواطؤ هؤلاء الأعضاء مع مديري الشركة، فيما يؤدي إلى التفريط بحقوق المساهمين، بسبب ما يتمتعون به من استقلالية، وما لديهم من حوافز خاصة لبناء سمعة شخصية جيدة، كمراقبين أقوياء يتمتعون بالنزاهة في السوق الخارجي.

وينتقد (Warther, 1998, p.55) صيغة تشكيل لجان التدقيق والسلطة المخولة لمجلس الإدارة في هذا الشأن، بالتنويه إلى وجود إشكالية جدلية تتمثل في الجمع بين المتناقضات، عندما تُعطى الجهة الخاضعة للرقابة والمسائلة نفسها، صلاحية تعيين الجهة التي تراقبها أو "تعاقبها" - عند اكتشاف الانحرافات- إضافةً إلى أنّ احتمال انحياز المجلس لطرفٍ دون آخر يبقى وارداً، والأرجح أن يكون اصطفاؤه مع الطرف الظاهر الذي يمتلك زمام الأمور وهو الإدارة، على الطرف الذي ينقصه الثبات والاستمرارية كشخصية مستقلة وهم المساهمون. لذلك يرى كلٌّ من (Song and Windram, 2004, p.203) أنّ من أبرز شروط فاعلية لجنة التدقيق للقيام بمسؤولياتها وتحقيق أهدافها، هو توافر خاصية الاستقلالية لأعضائها عن مجلس الإدارة الذي يقوم بتشكيلها ويتولى بمفرده اختيار أعضائها، بالإضافة إلى ضرورة إلمام الأعضاء بالأمور المالية والمهارات الأخرى والخبرات المكتسبة. ويحذر (Knapp, 1987, p.580) من خطورة عدم توافر خاصية الاستقلالية في أعضاء لجنة التدقيق الذين قد يجدون أنفسهم يصادقون أوتوماتيكياً على مقترحات المديرين الذين يقومون بتعيينهم. أما (Phillips, 2005, p.i) فقد عزا فاعلية لجنة التدقيق بتوافر الاستقلالية لجميع أعضائها، وعقدها لاجتماعات منتظمة وكافية، وأن تضم نسبة عالية من الخبراء الماليين، ولا تتداخل عضويتها مع عضوية لجان تدقيق شركات أخرى، يقوم نفس المدقق الخارجي للشركة بتدقيق بياناتها المالية.

وقد تطابقت النصوص الواردة في التشريعات الأردنية التي فرضت على الشركات المساهمة العامة تشكيل لجان تدقيق، مع القوانين والتشريعات الأجنبية من حيث أنّ تعيين أعضاء اللجنة يتم من قبل مجلس إدارة الشركة، إذ إنّ كلاً من تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية الصادرة عن هيئة الأوراق المالية الأردنية تحت رقم (1) لعام (1998) وتعليمات إفصاح الشركات المصدرة التي صدرت عن الهيئة نفسها عام (2004)، وكذلك قانون البنوك رقم (28) لعام (2000)،

وقانون الأوراق المالية رقم (76) لعام (2002)، أجمعت على أن يقوم مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة بتشكيل لجنة تدقيق تتكون من ثلاثة من أعضائه غير التنفيذيين، وتسمية أحدهم رئيساً للجنة. كما أوضحت تعليمات الهيئة بأن عضو مجلس الإدارة يعد غير تنفيذي إذا لم يكن موظفاً في الشركة أو يتقاضى راتباً منها. ولم تشترط التشريعات الأردنية أية صفات أو خصائص معينة لأعضاء لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، على الرغم من أن المسؤوليات والمهام الفنية المتخصصة الموكلة إلى هذه اللجان، تتطلب توافر مؤهلات وخبرات خاصة تتناسب مع أهمية وخصوصية هذه الواجبات.

ويرى الباحث أن كيفية تشكيل لجنة التدقيق يجب أن تبدأ بتحديد الخصائص والمؤهلات والخبرات المطلوب توافرها في أعضاء اللجنة، ومن ثم يتم اختيار المرشحين الذين تتناسب خصائصهم مع طبيعة المهام المحددة لهم، عن طريق لجنة تعيينات فنية مستقلة تتبع إدارة الموارد البشرية، ومن ثم يتم استكمال إجراءات التعيين من قبل الهيئة العامة للمساهمين، بناءً على ترشيح مجلس الإدارة، بشرط أن تنطبق المواصفات المطلوبة على جميع المرشحين لعضوية اللجنة.

كما يرى الباحث أن عدم ورود اشتراطات معينة لصفات وخصائص أعضاء لجنة التدقيق من حيث المؤهلات والخبرة والسمات الشخصية الأخرى، بخلاف كونهم أعضاء مجلس إدارة غير تنفيذيين، لا يعفي مجلس إدارة الشركة المساهمة من مسؤولية تحديد الخصائص المطلوبة لعضو اللجنة، وفقاً لظروف الشركة وطبيعة وتعقيدات عملها والواجبات المطلوبة منها، حتى لا تخضع مهام العمل الرقابي للإجهاد الشخصي. لعضو اللجنة، دون أن تتوافر لديه الخلفية المناسبة والكافية عن المهام المحددة لها، وبالتالي يكون مفقداً للجدارة المطلوبة لتأدية هذه المهام.

الخصائص الواجب توفرها في أعضاء لجنة التدقيق

لقد أظهرت نتائج دراسة (Rabinowitz, 1996, p.35) التي أجريت على أربعين من أكبر البنوك الأمريكية، تبلغ موجودات كل منها عشرة مليارات دولار فأكثر، أن غالبية أعضاء لجان التدقيق فيها تنقصهم الخبرات المحاسبية والمالية، وأن 35% من هذه المؤسسات المصرفية البارزة، لا تضم لجان تدقيقها خبير حسابات أو خبير تدقيق. وتضيف الدراسة أنه نظراً لأن معظم اهتمامات اللجنة تتعلق بأنشطة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي،

وتحرص على إقامة شراكة حقيقية بين لجنة التدقيق والمدققين الداخليين والخارجيين، فإنه من البديهي أن تشير معظم التوصيات المتعلقة بتحسين فاعلية هذه اللجان بطريقة أو بأخرى إلى ضرورة تشكيلها من مديرين مستقلين غير تنفيذيين، على أن يكون أحدهم خبيراً محاسبياً أو خبير تدقيق. كما أشارت دراسة (Bradbury, 1990, p.33) إلى أن بعض مجالس الإدارة لا تدرك أهمية تشكيل لجان التدقيق، فتقوم بذلك لمجرد إرضاء أطراف خارجيين كالمساهمين والمشرعين وحتى المدققين الخارجيين، وهو الاستنتاج نفسه الذي توصلت إليه دراسة (Menon and Williams, 1994, p.123) عندما أشارت إلى أن بعض الشركات غالباً ما تشكل لجان تدقيق كقيمة رمزية بحتة لأغراض مظهرية، دون أن يكون لهذا التشكيل تأثير يُذكر في تحسين رقابة المساهمين على الإدارة. لذلك اهتم كثير من الدراسات بالخصائص المطلوبة لأعضاء لجان التدقيق ومنها الدراسة التي أجراها كلٌّ من (Frank and Guy, 2001, pp:203-214) حيث أشارت إلى أهم الخصائص الواجب توافرها في أعضاء لجنة تدقيق تتصف بالفاعلية، والتي يمكن إجمالها فيما يلي:

1. الاستقلالية عن الشركة وإدارتها.
2. توافر الثقافة المحاسبية أو المالية.
3. فهم عام للنشاط الإقتصادي الرئيس للشركة وعملياتها التشغيلية ومخاطرها المالية.
4. الوعي التام للعلاقات المتبادلة بين العمليات التشغيلية للشركة وأعمال الإبلاغ المالي.
5. قدرة عضو اللجنة على توجيه الاستفسارات واستقصاء الحقائق حول المهام المكلف بها.
6. القدرة على التقدير الشخصي والحكم على الأمور بشكلٍ صائب.
7. القدرة على التمييز بين وظيفة الرقابة للجنة التدقيق ووظيفة اتخاذ القرار من قبل الإدارة.
8. القدرة على نقد تصرفات الإدارة في المواقف التي تستدعي ذلك.

كما أشارت دراسة (Abbott and Parker, 2000. p.52) إلى أن لجنة التدقيق والإدارة لهما دوافع متعارضة، ولا يمكن أن يُطلب من اللجنة أن تراقب بفاعلية دون أن تتمتع هي نفسها بالاستقلالية والفاعلية.

وحتى تتوافر الاستقلالية ينبغي عدم وجود أية علاقة لعضو لجنة التدقيق مع الشركة أو إدارتها تؤثر في هذه الاستقلالية. كما أنّ اللجنة غير المستقلة تدعم وجهة نظر الإدارة في اختيارها للمدقق الخارجي، ولا يكون لها تأثير فعال في الإدارة والمجلس. واستشهدت الدراسة بالقواعد التي أصدرتها عام (1999)، كّل من: بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) والجمعية الوطنية للمتعاملين في الأوراق المالية (NASD) وبورصة الأوراق المالية الأمريكية (AMEX) التي قررت أنّ المديرين المتّصفين بالخصائص الآتية ليسوا مستقلين إذا كانوا من:

- أ- الموظفين الحاليين في الشركة.
- ب- الموظفين السابقين الذين كانوا يعملون في الشركة خلال الثلاث سنوات السابقة.
- ج- الأشخاص الذين تربطهم علاقة قرابة عائلية مباشرة مع المدير التنفيذي للشركة.
- د- مديري شركات أخرى تربطهم صلات متبادلة مع لجنة التعويضات في الشركة.
- هـ- مديرين تنفيذيين أو شركاء في شركات لها علاقات عمل مع الشركة.
- و- أصحاب مصالح متضاربة تتعلق بمسألة معينة، يمكن أن تفسد موضوعية مدير مستقل.

وتشترط هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) أن تضم اللجنة خبيراً محاسبياً أو مالياً واحداً على الأقل، يمتلك خبرات متخصصة في المحاسبة أو التمويل، ومؤهلاً لفهم وحل القضايا المعقدة في المحاسبة، على اعتبار أنّ توافر هذه الخاصية لها تأثير في اختيار المدقق الخارجي، وأنها تعد مؤشراً لجودة التدقيق (Ibid, 2000.p.63).

أما (Collier, 1993, p.425) فقد رأى أنّ أهم الصفات التي يجب أن يمتاز بها رئيس وأعضاء لجنة التدقيق، التي تعد من العوامل الأساسية لتأكيد نجاح اللجنة في القيام بمسؤولياتها، تتمثل في الاستقلالية والفهم التام للمهام والواجبات المنوطة باللجنة، وتنوع خبرات وخلفيات أعضائها، وقدرتهم على الحكم على الأمور، واتخاذ القرارات الصائبة المتعلقة بوظائفها، ومن ثمّ التقرير عنها بدقة. وعد كّل من (Guy, and Zeff, 2002, p.34) خاصية الاستقلالية تمثل الصبغة الغالبة على لجنة التدقيق، ولا تستطيع اللجنة دونها أن تراقب جودة التدقيق، أو تقيم أداء المدقق الخارجي أو تستبدله إذا لزم الأمر، كما لا يعد الموظف السابق في الشركة مستقلاً، ولا يجوز تعيينه عضواً في لجنة التدقيق إلا بعد ثلاث سنوات على الأقل من تاريخ تركه للعمل. كما عزا (Bedard, 2004, p.18)

مقدرة لجان التدقيق على تقليص فرص الإدارة بالتلاعب في إدارة الأرباح إلى ثلاثة عوامل رئيسة تتمثل في: خبرة أعضاء اللجنة، واستقلاليتهم، والأنشطة التي تنفذها اللجنة، وأضاف أن الخبرة والاستقلالية لا تفيد الشركة، ما لم يتوافر للجنة مستوى جيد من النشاط. وقد توصلت دراسة قام بها كل من (Beasley, et. al., 2000, p.452) إلى أن استقلالية لجنة التدقيق وعقدها اجتماعات متكررة تقلص من حدوث حالات الغش. بينما توصلت دراسة (Abbott, et. al, 2002, p.3) إلى أن توافر هذين العاملين (الاستقلالية وتكرار الاجتماعات) بالإضافة إلى وجود خبير مالي في اللجنة، يقود إلى النتائج السابقة نفسها.

أما الخاصية الهامة الأخرى لعضو اللجنة، فهي أن يكون من الأعضاء الخارجيين (Outsiders)؛ ويقصد بهم من يكون عملهم الوظيفي الأساسي في جهةٍ أخرى بخلاف الشركة الذين هم أعضاء في مجلس إدارتها، وغالباً ما يكونون من المديرين التنفيذيين في شركات أخرى. بينما العضو الداخلي (Inside Director) هو الذي يكون متفرغاً للعمل في الشركة. وعادةً ما يتم إقالة الداخليين وتعيين إدارة جديدة من الخارجيين في أوقات الأزمات الناتجة عن الأداء الضعيف للإدارة، بسبب مسؤوليتهم عن الأداء السيئ، أو لعدم وجود كفاءات داخلية تملأ الفراغ للإدارة التنفيذية أو الإدارة العليا، وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود ارتباط قوي بين الأداء الضعيف للشركة، وبين إقالة الداخليين وتعيين الخارجيين (Hermalin and Weisbach, 1988, p.605). بينما خلصت دراسة أخرى للباحثين نفسيهما، إلى أنه لا يوجد علاقة بين أداء الشركة وكيفية تشكيل مجلس الإدارة، وأنه حتى لو وجدت ثمة علاقة ضعيفة، فإنها تكون ذات أهمية اقتصادية ضئيلة. وتضيف نتائج تلك الدراسة إلى أنه على الرغم من حقيقة أن الأعضاء الخارجيين يلعبون دوراً هاماً في الرقابة على الإدارة، فإن الأعضاء الداخليين يقومون بتسهيل المهمة بما لديهم من معلومات عن عمليات الشركة اليومية، وأن توازن العلاقة بين هاتين المجموعتين، يجعل الأداء غير مرتبطٍ بكيفية تشكيل المجلس، إذ يركز الأعضاء الخارجيون على التعامل مع الأحداث غير العادية التي تؤدي إلى الأداء السيئ، بينما يتم تحديد أداء الشركة الفعلي من خلال الحوافز المقدمة للمديرين التنفيذيين والعاملين الآخرين (Hermalin and Weisbach, 1991, p.112). في حين يرى (Kalbers, 1992, p.23) أنه على الرغم من الاعتقاد الواسع بأهمية وجود الأعضاء الخارجيين في لجان التدقيق، إلا أن تشكيل هذه اللجان من أعضاء غير عاملين في الشركة، يمكن أن يؤدي إلى إضعافها، بسبب عدم معرفة الأعضاء الخارجيين لأنشطة الشركة وطبيعتها أعمالها، ومن ثم فإنهم يجهلون كثيراً من الأمور التي يعلمها الأعضاء الداخليون.

وقد وصفت بورصة ناسداك (NASDAQ) عضو لجنة التدقيق المستقل بأنه: " ذلك الشخص من غير المديرين أو الموظفين في الشركة أو أي من شركاتها التابعة، أو أي فرد له علاقة تكون من وجهة نظر مجلس الإدارة، متعارضةً مع ممارسته للحكم والتقدير الشخصي- المستقل في أداء مسؤوليات العضو" (Section 6(c) (Klein, 2000, p. 6). كما وصفت بورصة الأوراق المالية الأمريكية (AMEX) الأعضاء المستقلين بأنهم ليسوا من مديري الشركة، ولا تربطهم صلة قرابة مباشرة مع المديرين أو مع من تتركز الملكية في أيديهم، الذين هم في نظر أعضاء مجلس الإدارة في حلٍ من أي علاقة يمكن أن تؤثر في ممارسة العضو للحكم والتقدير المستقل (Ibid, p.8). وقد ثبت أن سيطرة الأعضاء الداخليين على أعمال اللجنة يضعف أنشطتها الرقابية، كما أن وجود المدير التنفيذي عضواً فيها، يفرض سيطرته عليها ويحدث تأثيراً سلبياً قوياً في نشاطها ويقلص دورها الرقابي، وأن الشركات التي تجمع بين وظيفة المدير التنفيذي ورئيس المجلس تكون الرقابة فيها ضعيفة، وهذا ما يقلق كلاً من المدققين الخارجيين والمستثمرين (Collier and Gregory, 1999, pp: 326-329). في حين يرى (Menon and Williams, 1994, p.127) أن وجود أعضاء داخليين في لجنة التدقيق يعد أكثر سوءاً من عدم وجود لجنة تدقيق على الإطلاق، لما في ذلك من تضليل للمساهمين بإيهامهم أن رقابة فعالة تتم لحماية مصالحهم، بينما الحقيقة هي على عكس ذلك. كما وصفت جمعية الاستثمار والخدمات المالية الأسترالية (IFSA) العضو المستقل بما يلي:

- ليس من المساهمين الذين لهم تأثير هام في الشركة أو يرتبط بعلاقة مباشرة قوية معهم.
- لم يكن خلال السنوات الثلاث الماضية في وظيفة تنفيذية في الشركة أو في أي من مجموعتها.
- لم يكن خلال السنوات الثلاثة الماضية مستشاراً رئيسياً أو مهنياً للشركة.
- ليس من الموردين أو العملاء الرئيسيين للشركة أو يرتبط بعلاقات مباشرة أو غير مباشرة معهم.
- ليس له علاقات تعاقدية هامة مع الشركة أو مع أي عضو في المجموعة التي تنتمي إليها.
- ليس له مدة خدمة طويلة في مجلس الإدارة يكون لها تأثير واضح في قدرة الأعضاء الآخرين على الأداء، مما يؤثر سلباً في تحقيق مصالح الشركة.
- ليس له علاقات أو مصالح تؤثر فيه كعضو مستقل أو تؤثر في قدرته على العمل بشكل أفضل للحفاظ على مصالح الشركة (ASX Corporate Governance Council, 2003, p.20)

وتضيف (IFSA) أنه يمكن تحقيق فاعلية لجنة التدقيق، إذا توافرت لها ثلاث خصائص رئيسية:

- تضم أعضاءً يمتازون بخبرة عالية في مجال الأعمال والمحاسبة وصنع القرارات.
- يتمتع أعضاؤها باستقلالية حقيقية عن إدارة الشركة.
- تكون اجتماعاتها كافية لضمان معالجة جميع القضايا ذات الصلة وفي الوقت المناسب.

وقد أقامت دراسة (Liu, 2005, p.50) الدليل على أن خاصية استقلالية أعضاء لجنة التدقيق هي الأولى من بين العوامل المؤثرة في تحسين فاعلية اللجنة، وتقوية دورها في التأثير في المديرين للإفصاح عن المعلومات بمصدقية وفي الوقت المناسب.

إن ما يجدر ذكره أن أحكام تشكيل لجان التدقيق من حيث خصائص الأعضاء، لم تكن واضحة لدى بورصات الأوراق المالية فيما قبل كانون أول (1999)، وقد كانت بورصة ناسداك (NASDAQ) تشجع الشركات الكبيرة المدرجة لديها على تشكيل لجان تدقيق، إما كل أو غالبية أعضائها من المستقلين عن الإدارة، دون أن تحدد شروطاً للاستقلالية. وفي كانون أول (1999) فرضت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) وكلاً من (NYSE) و (NASDAQ) متطلبات جديدة على ضوء توصيات لجنة (BRC)، وتبنت (SEC) أحكاماً جديدة لتحسين الإفصاح المتعلق بلجان التدقيق، حيث أصبح مطلوباً من كل شركة مدرجة تشكيل لجنة تدقيق تتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل، على أن يكونوا جميعهم من المستقلين عن إدارة الشركة، ولم تسمح كلتا البورصتين للأعضاء بالعمل في لجنة التدقيق إذا كانوا موظفين حالياً، أو كانوا موظفين سابقين خلال الثلاث سنوات السابقة، أو يعمل أحدهم موظفاً تنفيذياً في شركة أخرى، ويكون له علاقات مع لجنة المكافآت في الشركة التي هو عضو لجنة تدقيق فيها، أو أن أحد أقاربه المباشرين مدير تنفيذي في الشركة. وقد أضافت (NASDAQ) شرطاً آخر منعت بموجبه أن يكون عضواً في اللجنة، من قبض مكافأة من الشركة وصلت إلى (60000) دولار أمريكي في السنة الأخيرة عن خدمات لا تتعلق بعضوية اللجنة، كما حظرت عضوية أي من الموظفين الذين قبضوا ما مجموعه (200000) دولار من الشركة في أي من الثلاث سنوات السابقة. ورغم ذلك فقد سمحت البورصتان للشركات المدرجة لديها، أن تعين في لجان التدقيق أعضاء لهم علاقات عمل معها، إذا ما قرر مجلس الإدارة أن عضوية هؤلاء تخدم أهداف الشركة وتحقق مصالحها. كما سمحت بورصة (NASDAQ) لمجلس إدارة الشركة تحت ظروف محددة، أن تعين موظفاً سابقاً

أو أحد أفراد عائلة المدير التنفيذي، إذا ما قرر المجلس أن تعيينه يصب في صالح الشركة ومصلحة مساهميها. أما بورصة نيويورك (NYSE) فقد أعطت لمجلس الإدارة حرية التصرف بدرجة أكبر، بحيث تجيز عضوية اللجنة لمن هو غير كامل الإستقلالية، بشرط أن يقرر المجلس أن علاقات العمل مع هذا العضو لا تضعف استقلاليته، وأن تعيينه يعد في صالح الشركة (Klein, 2002, pp: 437-438).

أما (جمعة، 1999 ص. 172) فيرى أن عضو لجنة التدقيق يجب أن يتميز بالقدرات التالية:

أ- القدرة على التفكير المنطقي الواضح المعالم في أشياء مجردة مثل المعتقدات الأساسية وعملية اتخاذ القرارات.

ب- أن يكون له وجهة نظر كلية تتمثل في القدرة على رؤية الصور جميعها متكاملة دون التعرض لأي قيد أو ارتباك بسبب أي من أجزائها.

ج- القدرة على نقل التفكير المجرد (التعبيرية) فيما يتعلق بأوضاع الشركة وتحويلها إلى صورة واضحة يمكن أن يفهمها الآخرون.

د- القدرة على تحمل الغموض وفهمه، وخاصة في المواقف التي لا تتوافر فيها المعلومات الدقيقة.

هـ- الإحساس بالروح الخدمية من خلال التضحية بالكسب السريع لحماية موارد الشركة ونقلها إلى وضع أفضل مما كانت عليه عند تسلم مسؤولياتها.

و- القدرة على تشخيص الاتجاهات البيئية الملائمة من خلال الاستخدام المكثف لحلقات المناقشة وأسلوب حلقات العمل والاستعانة باستشاريين خارجيين.

ويرى الباحث أنه جميل أن يتمتع عضو اللجنة بالخصال الفريدة المذكورة، لكنه يستحيل أو يصعب التيقن من مدى توافر هذه الخصائص، بسبب أنه لا يمكن لأي لجنة تقييم عناصر الموارد البشرية أن تتمكن من تشخيص أو قياس مثل هذه الخصال بدقة، أو إدراك مدى وجودها في عالم الواقع الفعلي، مما يجعل من غير الواقعي من الناحية العملية، اشتراط توافر مثل هذه الخصائص في عضو لجنة التدقيق، إلا من الناحية المثالية أو النظرية البحتة.

2.5. موقع لجنة التدقيق في الهيكل التنظيمي

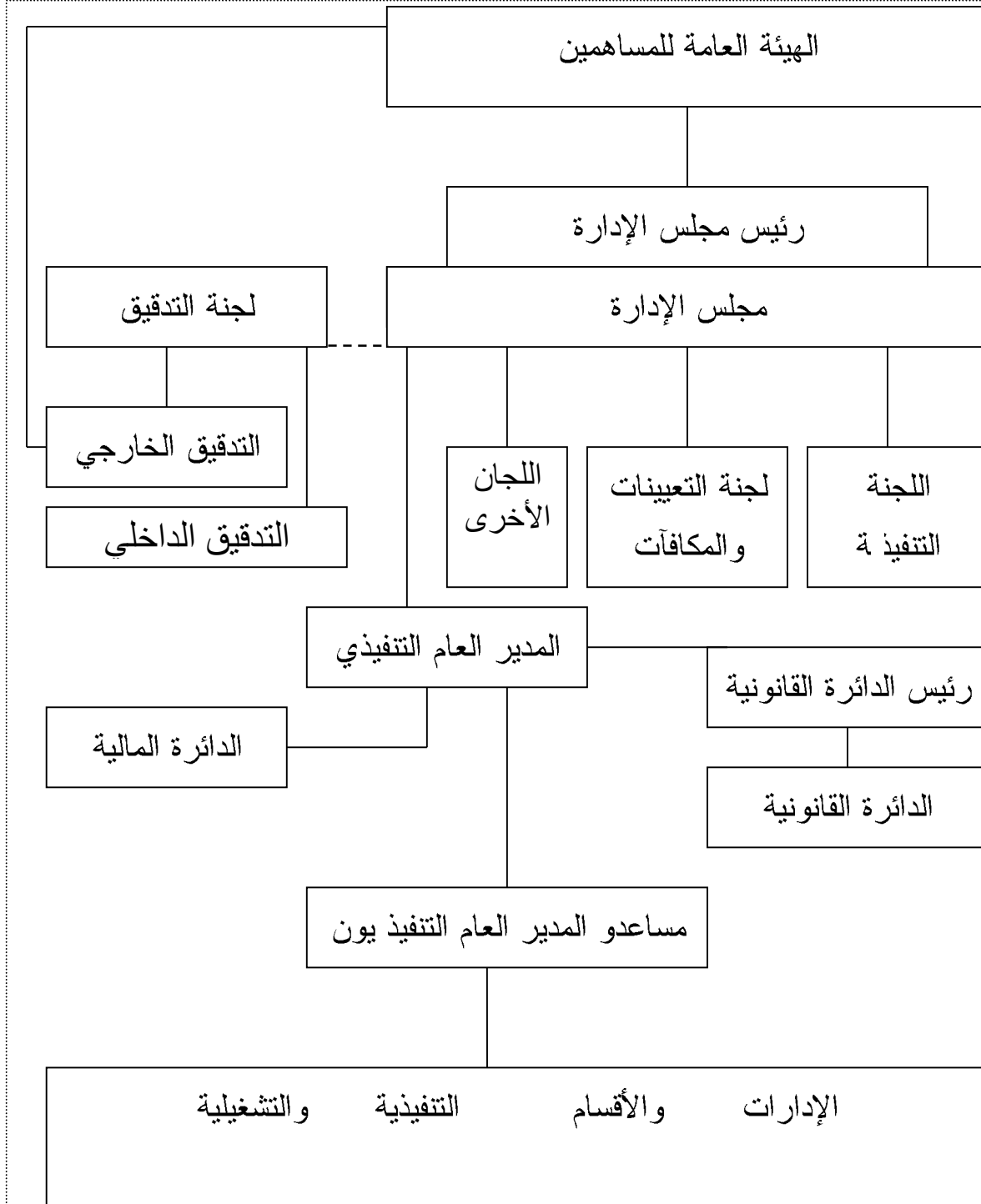
تنبثق لجنة التدقيق عن مجلس الإدارة، وهي جزءٌ من المجلس وإحدى لجانها الفرعية، وإن كانت هي اللجنة الأهم من حيث طبيعة مهامها الرقابية المتعددة. ويتحدد موقعها في الهيكل التنظيمي كهيئة رقابة خاصة ذات دور رقابي استشاري حسب تفويض مجلس الإدارة، يتم تشكيلها بموجب القانون ضمن مسؤوليات وصلاحيات وأهداف محددة، ومن عدد محدود من الأشخاص. ولا تعد اللجنة من الكوادر الإدارية أو التشغيلية في الشركة. ووفقاً لتعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق لعام (2004) الصادرة عن هيئة الأوراق المالية الأردنية، فإن مجلس إدارة الشركة هو الذي يجب أن يقوم بتشكيل لجنة تدقيق مكونة من ثلاثة من أعضائه الطبيعيين غير التنفيذيين وتسمية أحدهم رئيساً للجنة.

ويختلف تحديد التكييف القانوني لموقع لجنة التدقيق في الهيكل التنظيمي للشركة باختلاف درجة استقلاليتها. فإذا اقتصرَت مهامها على بعض الأعباء الملقاة على عاتق مجلس الإدارة، فإن موقعها في الهيكل التنظيمي يظل ك لجنة فرعية من اللجان التابعة لهذا المجلس. أما إذا نُظر إليها كمجلس رقابة مستقل، أو هيئة فنية يتم تعيين أو انتخاب أعضائها من ذوي الإختصاصات العلمية والخبرات العملية المتناسبة مع المهام المطلوبة منهم، وكانوا ممن يتمتعون بالاستقلالية والصلاحيات الكاملة لأداء هذه المهام، فإن موقعها سوف يكون بالتوازي مع موقع مجلس الإدارة، ويحق لكلٍ منهما مراقبة أنشطة الطرف الآخر، بل ينبغي أن يقوم بتقييم تلك الأنشطة، بحيث توضح الخريطة التنظيمية تحديد "من يقوم بماذا وكيف؟"، من خلال تحديد المسؤوليات وبيان إجراءات تنفيذها، ورسم خطوط السلطة والمسؤولية بين مجلس الإدارة وأجهزة الإشراف والرقابة والإدارة العليا والإدارات التنفيذية، وترتيب وتنسيق العلاقات فيما بين جميع هذه الأطراف، بحيث يتحمل كل طرف عبء المساءلة عن المهام التي يقوم بها، وعبء المسؤولية عن المهام التي يقصر عن أدائها.

ويقترح الباحث النموذج الموضح في الشكل التالي - وهو مقتبس من التقرير السنوي لأحد البنوك التجارية الخليجية بعد تعديله - لتحديد موقع لجنة التدقيق في الهيكل التنظيمي للشركة المساهمة العامة، الذي أراد الباحث من خلاله أن يُظهر موقع اللجنة باعتبارها تمثل حلقة الوصل بين إدارة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي ومجلس الإدارة.

شكل رقم (1)

موقع لجنة التدقيق في الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: (التقرير السنوي لبنك برقان - أبو ظبي، عام 2004)

2.6. مهام ومسؤوليات لجان التدقيق

يصنف (Wolnizer, 1995, p: 47-48) مسؤوليات لجان التدقيق في ثلاث مجموعات رئيسية:

المجموعة الأولى: مسؤوليات تتعلق بقضايا المحاسبة والإبلاغ المالي وتتمثل فيما يلي:

1. مراجعة البيانات المالية السنوية والمرحلية قبل عرضها على مجلس الإدارة.
 2. مراجعة السياسات المحاسبية المتبعة، وبحث أي تأثير للتغيير فيها، في البيانات المالية.
 3. فحص أنظمة الرقابة الداخلية والتأكد من توافق الممارسات الفعلية مع هذه الأنظمة.
 4. تقدير مدى تعرض البيانات المالية للغش وتقييم حالات الغش المكتشفة.
 5. مراجعة جميع العمليات الهامة غير الروتينية والتصرفات المشكوك في عدم قانونيتها.
 6. تقييم ما تقوم به الإدارة من تخمينات وتقديرات محاسبية لها تأثير هام في البيانات المالية.
- المجموعة الثانية: وتتعلق بأنشطة التدقيق وأعمال المدققين وتتمثل فيما يلي:
7. التوصية بتعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه.
 8. مراجعة خطط التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتحديد مدى فاعليتها.
 9. مراجعة الترتيبات المتعلقة بتنسيق أعمال المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين.
 10. مراجعة خطاب الإدارة الذي يصدر عن المدقق الخارجي الموجه إلى مجلس الإدارة.
 11. التأكد من عدم تقييد نطاق المدقق الخارجي أو أي تدخلات من الإدارة أو تأثير مفرط فيه.
 12. إعلام اللجنة عن أي نزاع بين المدقق الخارجي والمديرين، وحسم الأمور المختلف عليها والإبلاغ عن أي استشارة محاسبية يطلبها المديرون من جهة أخرى خلاف المدقق الخارجي.

13. مراقبة الموارد المخصصة لوظيفة التدقيق الداخلي والتأكد من مدى كفايتها.

14. مراجعة طبيعة وحجم الأتعاب المدفوعة للمدقق الخارجي عن الخدمات الاستشارية.

المجموعة الثالثة: وتتعلق بالمفهوم الأوسع للحاكمية المؤسسية وتشمل ما يلي:

15. تسهيل وتحسين الاتصالات بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة.

16. مراجعة سياسات وممارسات الشركة على ضوء الاعتبارات الأخلاقية.

17. مراقبة الكيفية التي تدار بها أمور الشركة، ومدى توافقها مع دليل الشركة ونظامها الأساسي، والتأكد من تطبيق الشركة للتعليمات والقوانين المتبعة.

وقد أوضح (المنيف والحميد، 1998، ص: 42-43) أن لجنة التدقيق لها وظائف تقليدية معروفة، وأنهما يقترحان وظائف أخرى حديثة. و تتمثل الوظائف التقليدية فيما يلي:

1. التوصية إلى مجلس الإدارة باختيار مدقق حسابات الشركة مع تحديد أتعابه والنظر في إعادة تعيينه أو إقالته.

2. مناقشة نطاق المراجعة والاطلاع على إجراءاتها والتأكد بأنها نُفذت حسب ما خطط لها.

3. فحص نتائج المراجعة ومناقشتها مع مراجع الحسابات دورياً، مع ضرورة فحص القوائم المالية السنوية وربيع السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة.

4. فحص وتقييم نظام المراقبة الداخلية وفحص خطاب الإدارة الموجه من المراجع للإدارة.

أما الوظائف الحديثة التي يقترحانها للجان التدقيق، فتتمثل في أن يكون للجنة دور بارز في التأكد من اكتمال الإفصاح الملائم للبيانات المالية، والمشاركة في تقييم واختيار المتقدمين للعمل في المناصب القيادية العليا للشركة، وأن يكون لها دور ملموس في تقييم أداء مديري الشركة.

ويرى (جمعة، 1999، ص.173) أنّ مهام لجنة التدقيق يجب أن تكون محددة وفقاً للإطار التالي:

1. الإشراف على كافة جوانب التدقيق الداخلي.
2. دعم استقلال المدقق الخارجي (عدم الاستجابة لرغبات الإدارة).
3. الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.
4. الاهتمام بالسياسات المحاسبية لتعظيم ثروة الملاك.
5. التأكد من الالتزام بالمتطلبات القانونية والأنظمة.
6. الالتزام بالمعايير البيئية المتعارف عليها دولياً.
7. الالتزام بالخواص النوعية للمعلومات المالية التي أكدتها معايير المحاسبة الدولية (القابلية للفهم - الملاءمة - الموثوقية - القابلية للمقارنة).
8. الاستعانة بالإستشاريين الخارجيين لإنجاز هذه المهام، على أن يراعى قدر الإمكان أن يكونوا من المساهمين بالشركة.

أما (Zaman, 2001, p.9) فيعتقد أنه من الضروري أن تتوخى الجهات التي تطبق الحاكمية المؤسسية الحذر الشديد في تحميل لجان التدقيق دوراً يزيد عن قدراتها، فحجم الأوراق والمعلومات التي تعرض في كل اجتماع يكون أكثر من طاقة اللجنة وإمكاناتها، مما يتسبب في زيادة الضغط عليها كي تقوم بتمرير بنود كثيرة في جدول أعمال مكثف خلال وقتٍ قصيرٍ جداً، وهذا يزيد من المخاطرة عندما يتم تحميل اللجنة أعباء مسؤوليات إضافية أو غير محدودة، وسوف يتسبب ذلك في إحداث خطر توقعات خيالية مفرطة لدور لجان التدقيق.

ويرى الباحث أنه لما كان الاهتمام بدور لجان التدقيق، كآلية ملائمة للتغلب على ضعف الحاكمية المؤسسية يتزايد بعد كل حالة إفلاس ناشئة عن حالات الغش والتلاعب في البيانات المالية المنشورة للشركات المدرجة في أسواق المال العالمية،

فإن المنتظر من لجنة التدقيق أن تمتلك المعرفة والخبرة الكافية، وتضع الإجراءات الكفيلة بتنفيذ مهامها بكفاءة عالية، على اعتبار أن المشاركين في الأسواق المالية يتوقعون أنه عندما تخضع البيانات المالية للفحص والتدقيق، ومن ثمّ المراجعة الموضوعية على مستوى مجلس الإدارة، فإن ذلك يزيد من موثوقيتها وزيادة احتمال خلوها من الأخطاء وحالات الغش والتلاعب.

ويرى (Turley and Zaman, 2004, p.10) أنه كي تتحقق فاعلية لجنة التدقيق، يجب أن تساعد على تدعيم قدرة الشركة على تحديد وتقييم مخاطر الأعمال الداخلية والخارجية، وتمكينها من اغتنام الفرص المحتملة، والتأكد من قدرة الشركة على مواجهة التحديات التي تواجهها بمعنى أن المطلوب منها أن تساهم في زيادة كفاءة أداء الشركة ككل.

2.7. نشأة وتطور لجان التدقيق في البيئات المختلفة:

1. لجان التدقيق في المملكة المتحدة

لعلّ بريطانيا هي الموطن الأول لنشوء فكرة لجان التدقيق بمفهومها المبسط، ويعود ذلك إلى أوائل السبعينات من القرن التاسع عشر، عندما كان لشركة السكك الحديدية الغربية الكبرى البريطانية " Great Western Railway Company" لجنة تدقيق تابعة لها، وأصدرت تقريرها الموجه إلى الأعضاء في عام (1872) يُقر بأن المدقق الخارجي قام بعمله خير قيام، وأوصت اللجنة باستمراره مع الشركة. (The Canadian encyclopedia, 1999) كما تجدد هذا المفهوم بشكله الأوسع عندما نصحت بورصة لندن للأوراق المالية الشركات البريطانية المدرجة فيها بتشكيل لجان تدقيق عام (1978). ويعود الانتشار الساحق لتشكيل هذه اللجان في بريطانيا إلى عام (1980)، عندما دارت نقاشات واسعة حول دور الحاكمية المؤسسية وواجبات المديرين غير التنفيذيين. كما زاد الاهتمام بتشكيلها بفضل تقرير لجنة (Treadway Commission) في الولايات المتحدة الأمريكية في عام (1987)، وتقرير لجنة (MacDonald) في كندا عام (1988)، لدرجة أن ثلثي الشركات البريطانية بما فيها جميع الشركات المالية أفصحت عن وجود لجان تدقيق تمّ تشكيلها اختياريّاً في هذه الشركات، رغم وجود مقاومة لإصدار تشريع قانوني مُلزم بتشكيل اللجان، لم تكن ناشئة عن كراهية فكرة لجان التدقيق.

وتجاوبا مع الحاجة لتدقيق أفضل ورقابة مالية وإبلاغ مالي أكثر فاعلية، فقد أصدر معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) في عام (1991) توصية بتطبيق مفهوم لجان التدقيق، ووضع تفاصيل حول كيفية تشكيلها وتحديد واجباتها (Collier, 1993, p.422). ولا يوجد تشريع قانوني ملزم للشركات البريطانية لتشكيل لجان تدقيق رغم المحاولات المتكررة لتشريع هذا الأمر، منذ محاولة عضو البرلمان البريطاني (Sir Brandon Rhys Williams) فرض ذلك بموجب قانون منذ عام (1969). ويعود السبب لعدم سن تشريع ملزم بهذا الشأن، إلى أنّ التقاليد البريطانية غالباً ما تفضل التنظيم الذاتي، وتعدّه أكثر فاعليّة من فرض القوانين بشكل إجباري، بحجة أنّ التنفيذ الطوعي للترتيبات التنظيمية، يتيح المرونة والملاءمة في سلوكيات من يقومون بالعمل الرقابي ويحقق فاعليّة أكبر (Vinten and Lee, 1993, p.14). لكنّ هذه اللجان بدأت تلعب دوراً هاماً في الرقابة على عمليات الإبلاغ المالي، بعد صدور تقرير لجنة (Cadbury) التي تمّ تشكيلها في عام (1992)، وعدت توصياتها بمثابة خطوط أساسية لدليل موحد (As combined code) للشركات البريطانية، تمّ اعتماده من بورصة لندن للأوراق المالية عام (1998). وأوصت اللجنة الشركات البريطانية الكبيرة ومتوسطة الحجم بتشكيل لجان تدقيق، وحددت مهامها بثلاثة جوانب رئيسية، تتعلق بمراقبة الإبلاغ المالي والرقابة الداخلية والتدقيق وإدارة المخاطر، واشترطت أن يكون جميع الأعضاء من المستقلين غير التنفيذيين.

وجديرٌ بالذكر أنّ الأهمية الخاصة لتشكيل لجنة (Cadbury Committee) في أيار (1991)، ترجع إلى أنها تكونت من ممثلين عن مجلس الإبلاغ المالي في بريطانيا (FRC)، اختصاراً لعبارة (Financial Reporting Council) وكذلك ممثلين عن بورصة لندن، وممثلين عن مهنة المحاسبة، لبحث القضايا المتعلقة بالإبلاغ المالي وزيادة المساءلة، وقامت بتقديم التوصيات من أجل الممارسة الأفضل. وعلى الرغم من الطابع الحكومي لتشكيل هذه اللجنة، إلا أنّ توصياتها لم يكن لها صفة الإلزام القانوني (Cadbury Report, 1992, p.39). لكنّ ذلك لم يمنع من قيام بورصة لندن للأوراق المالية من تبني توصيات اللجنة التي أُطلق عليها قواعد الممارسة الأفضل (Best Practice) أو قواعد السلوك (Code of Conduct)، إضافةً إلى التوصية بأن تشتمل مجالس إدارة الشركات المساهمة على ثلاثة أعضاء خارجيين على الأقل، بصفة أنهم يؤثرون في تحسين قرارات المجلس بشكل إيجابي. وقد اهتمت توصيات هذه اللجنة ببحث الأمور المتعلقة بدور لجان التدقيق وتشكيل هذه اللجان (Jones and Pollitt, 2004, p.166).

وقد أحدثت توصيات تقرير لجنة (Cadbury) تأثيرات هامة في الشركات البريطانية، من حيث تشجيعها على تغيير هياكل مجالس الإدارة، على أساس تحديد الحد الأدنى لعدد الأعضاء الخارجيين غير التنفيذيين في المجلس بثلاثة أعضاء على الأقل، والمطالبة بالفصل بين دور المدير التنفيذي ورئاسة مجلس الإدارة، وتشجيع الشركات على تشكيل لجان تدقيق تتكون من ثلاثة أعضاء جميعهم من غير التنفيذيين، مع وضع دليل للجنة يبين واجباتها وصلحياتها، وتحسين الدور الرقابي للمستثمرين المؤسسين باستخدام قوة تصويتهم في الجمعية العامة للمساهمين (Dedman, 2002, p.335).

لكنّ النموذج الشامل لدور لجان التدقيق في المملكة المتحدة، تمّ تطويره بشكلٍ متكامل بعد الإجراءات التشريعية المتخذة من قبل الحكومة الأمريكية بعد فضيحة شركة "إنرون" وصدور قانون (Sarbanes-Oxley Act of 2002) الصادر عن الكونجرس الأمريكي. حيث جاء هذا النموذج مفصلاً في تقرير "سميث" الذي أصدرته اللجنة المشكلة من قبل مجلس الإبلاغ المالي في بريطانيا، (FRC) برئاسة (روبرت سميث) الذي تمّ نشره في عام (2003)، ويمثل تعديلاً هاماً للدليل الموحد (Revised Combind Code) الذي يحدد دور هذه اللجان في بريطانيا، وتمت التوصية بتطبيقه على الشركات البريطانية المدرجة بعد الأول من تموز من العام نفسه. وأوضح هذا التقرير في مقدمته، أن الغرض من تشكيل لجان التدقيق في الشركات العامة البريطانية، المدرجة أسهمها في السوق المالي يتمثل باختصار في الأمور الآتية:

1. الحفاظ على نزاهة البيانات المالية للشركة.
2. مراجعة نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر في الشركة.
3. التوصية لمجلس الإدارة بتعيين المدقق الخارجي والمصادقة على مقدار أتعابه وشروط تكليفه، على أن تتم المصادقة رسمياً على تعيينه من قبل الجمعية العامة للمساهمين.
4. مراجعة استقلالية وفاعلية وموضوعية المدقق الخارجي.
5. وضع سياسة واضحة فيما يتعلق بتكليف المدقق الخارجي بخدمات استشارية.

وفيما يلي التوضيح التفصيلي لهذا النموذج على النحو الآتي:

أولاً: العضوية والإجراءات والموارد

1. يجب أن تضم اللجنة ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين على أن يكونوا جميعهم مستقلين.
2. أن لا يكون رئيس مجلس الإدارة من بين أعضاء لجنة التدقيق.
3. يتم اقتراح تعيين أعضاء لجنة التدقيق من قبل لجنة تعيينات بالتشاور مع رئيس المجلس.
4. تستمر مدة عضوية أعضاء اللجنة ثلاث سنوات يمكن تجديدها لفترتين أخريين، بشرط التأكد من استمرار استقلاليتهم طوال فترات تكليفهم بعضوية اللجنة.

الإجراءات: تعقد اللجنة اجتماعات كافية للقيام بدورها وأداء مسؤولياتها على أن لا تقل عن ثلاثة اجتماعات سنوياً. ويقتصر - حضور الاجتماعات على رئيس اللجنة وأعضائها، مع حق اللجنة في دعوة من ترغب في حضورهم بعقد اجتماع خاص أو حضور مناقشة بند معين من أجندة الاجتماع. ويمكن دعوة مدير التدقيق الخارجي والمدير المالي أو أي من المسؤولين الآخرين، على أن يُعطى الاجتماع الوقت الكافي لإنجاز المهام المحددة، وأن تتوافر فترة معقولة بين اجتماع اللجنة والاجتماع التالي لمجلس الإدارة، كي ترفع اللجنة تقريرها للمجلس عن أية مسائل هامة تم إثارتها. كما يجب أن تجتمع اللجنة مع المدقق الخارجي بدون حضور الإدارة مرة واحدة على الأقل سنوياً، واجتماع مماثل مع المدقق الداخلي من أجل مناقشة أية مسائل تبرز أثناء التدقيق، ضمن برنامج محدد لاجتماع اللجنة مع المدققين الداخلي والخارجي. وحيث أن الاجتماعات الرسمية التي هي صلب عمل اللجنة قد لا تعد كافية، فينبغي أن تكون اللجنة على اتصال دائم مع المسؤولين الرئيسيين في الشركة، مثل رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي والمدير المالي ورئيس فريق التدقيق الخارجي ومدير التدقيق الداخلي. كما يجب أن تقوم اللجنة بعقد جلسة خاصة مع بقية الأعضاء في مجلس الإدارة لحل أي خلاف ينشأ بينهم، و في حال استمرار الخلاف، فإنه يحق للجنة رفع الأمر إلى الهيئة العامة للمساهمين كأحد بنود تقريرها السنوي.

الموارد: يجب أن تزود اللجنة بالموارد الكافية لأداء واجباتها، سواء أكانت موارد بشرية أو موارد مالية، بحيث تتوافر سيكترارية

وكادر خاص يساعد رئيس اللجنة في تخطيط عملها ووضع أجندة الاجتماعات وحفظ محاضرها وكتابة التقارير وتحضير مسودات أنشطة التقرير السنوي، وتجميع المعلومات المطلوبة للجنة وضمان وصولها في الوقت المناسب، وتوفير التمويل اللازم لتمكينها من الحصول على الاستشارات المحاسبية والقانونية والفنية.

ثانياً: الأتعاب والخبرة والميثاق

الأتعاب: يجب منح مكافآت محددة لأعضاء لجنة التدقيق، بخلاف المكافآت العادية التي تُمنح للمديرين غير التنفيذيين الأعضاء في مجلس الإدارة، لقاء جهود أعضاء اللجنة المبذولة في أداء مهامها، كما يجب أن تمنح مكافأة إضافية لرئيس اللجنة بصفته يتحمل أعباء أكبر من الأعضاء الآخرين، ويمضي - وقتاً أطول في تأدية ومتابعة مسؤوليات اللجنة.

الخبرة: يجب أن يكون واحدٌ من أعضاء اللجنة على الأقل خبيراً مالياً، تتوافر فيه خبرات مماثلة لخبرة مدقق حسابات أو مدير مالي. ويختلف مستوى الخبرة باختلاف طبيعة أنشطة الشركة.

ميثاق اللجنة ودليل العمل: يصمم ميثاق اللجنة ودليل عملها وفقاً للظروف الخاصة بكل شركة، بحيث تتحدد المهام المطلوبة منها ومسؤولياتها وصلاحياتها. وتقوم اللجنة بمراجعة الميثاق سنوياً وتوصي المجلس بإجراء التغييرات التي ترى أنها أصبحت ضرورية، وتراجع اللجنة فاعليتها الخاصة سنوياً، كما يقوم المجلس بمراجعة فاعلية اللجنة أيضاً وفقاً للمهام التي أنجزتها.

ثالثاً: المهام والمسؤوليات: تصنف مهام ومسؤوليات لجنة التدقيق إلى البنود الآتية:

1. عملية الإبلاغ المالي: وتتمثل في الأمور الآتية:

- أ- تقوم اللجنة بمراجعة قضايا الإبلاغ المالي ابتداءً من الإشراف على تحضير الإدارة للبيانات المالية والمرحلية، والتأكد من وضوح واكتمال الإفصاح عن هذه البيانات.
- ب- مراجعة التقديرات المحاسبية والتغيير في السياسات المحاسبية المتبعة، والوقوف على وجهة نظر المدقق الخارجي في اتباع هذه السياسات، وعندما لا تقتنع اللجنة بأيٍّ من الأمور المختلف عليها، تقوم بنقل وجهة نظرها إلى مجلس الإدارة.

2. نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر: تقوم اللجنة بمراجعة كفاءة وفاعلية نظم الرقابة الداخلية وكيفية إدارة المخاطر المالية وغير المالية، وعندما لا توجد وظيفة تدقيق داخلي في الشركة، يجب أن تُدرس الحاجة لهذه الوظيفة سنوياً، وتوضيح الأسباب لعدم وجودها، مع تقديم توصية للمجلس حول هذا الأمر، وأن تذكر ذلك بقسم منفصل في التقرير السنوي، واللجنة هي التي تقوم بتعيين وإنهاء خدمات مدير التدقيق الداخلي. كما أن مراقبة أنشطة التدقيق الداخلي تتطلب من اللجنة القيام بالأمور الآتية:

- أ- وجود اتصال مباشر بين مدير التدقيق الداخلي وكل من لجنة التدقيق الذي يكون مسؤولاً مباشرةً أمامها، ومع رئيس مجلس الإدارة.
- ب- مراجعة وتقييم خطة التدقيق الداخلي.
- ج- تلقي تقارير عن نتائج عمل المدققين الداخليين على أساس دوري.
- د- مراجعة ومراقبة استجابة الإدارة لتوصيات ونتائج أعمال التدقيق الداخلي.
- هـ- عقد اجتماع سنوي واحد على الأقل مع مدير التدقيق الداخلي بدون حضور الإدارة.
- و- مراقبة وتقييم دور وفاعلية التدقيق الداخلي في البيئة الكلية لنظام إدارة مخاطر الشركة.

3. أعمال التدقيق الخارجي: أكد التقرير أن لجنة التدقيق هي الجهة المسؤولة عن الإشراف على علاقات الشركة مع المدقق الخارجي، وتمثل مسؤوليتها عن ذلك في الأمور الآتية:

- أ- تقدم اللجنة توصيتها لمجلس الإدارة بتعيين وإعادة تعيين أو عزل المدقق الخارجي، ويقوم المجلس برفع التوصية للجمعية العامة للمساهمين للمصادقة على توصيات اللجنة.
- ب- تقوم اللجنة بتقييم مؤهلات وخبرات المدقق الخارجي عند التعيين، وتقوم بتقييم فاعلية التدقيق في نهاية كل دورة تدقيق، كما تقوم بمراجعة استقلالية المدقق الخارجي سنوياً.
- ج- تستقصي اللجنة أسباب استقالة المدقق وتبحث أي إجراء يمكن اتخاذه حيال ذلك.
- د- تصادق اللجنة على شروط تكليف المدقق ومقدار أتعابه وتتاكد من أن الأتعاب ملائمة، وتتناسب مع أنشطة التدقيق المنفذة.
- هـ- تقوم اللجنة بالتأكد من وجود برنامج ملائم للتدقيق يحدد مستويات الأهمية النسبية والموارد المقترحة في بداية كل دورة تدقيق.

- و- تقوم اللجنة بمراجعة نتائج أعمال التدقيق مع المدقق الخارجي، وتبحث معه القضايا الرئيسية التي تم حلها والقضايا التي بقيت بدون حل.
- ز- تقوم اللجنة بمراجعة مستويات الأخطاء واستجابة الإدارة لملاحظات ومقترحات المدقق الخارجي، والحصول على تفسيرات من المدقق والإدارة لعدم تسوية أخطاء معينة.
- ح- تقوم اللجنة بمراجعة رسالة التمثيل قبل توقيعها من الإدارة.
- ط- تقوم اللجنة بمراجعة خطاب الإدارة المرسل من المدقق إلى مجلس الإدارة.
- ي- تقوم اللجنة بتقييم فاعلية أعمال التدقيق الخارجي في نهاية كل دورة التدقيق، والتأكد من قيام المدقق بتنفيذ خطة التدقيق المرسومة، ومراجعة التقديرات المحاسبية الرئيسة مع المدقق ومدى قناعته بهذه التقديرات، ومعرفة ردوده على أسئلة لجنة التدقيق.

4. تكليف المدقق الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية: تقوم اللجنة بالتأكد من أن علاقات المدقق الخارجي بالشركة وتقديمه الخدمات الاستشارية لها لا تفسد استقلاليتها، وأنه لا توجد للمدقق علاقات عمل أو صلات قرابة عائلية أو علاقات وظيفية مع أي من المديرين، وتراقب التزامه بمتطلبات الاستقلالية اللازمة، بما في ذلك تطبيق التعاقب الدوري لشريك التدقيق. كما يجب التأكد من أن تقديم هذه الخدمات لا تفسد استقلالية المدقق وموضوعيته، ويجب أن تدرس الأمور الآتية على الأخص:

- أ- ما إذا كانت مهارات المدقق وخبراته العملية تجعله الأنسب لتقديم الخدمة.
- ب- التأكد من أن تقديم الخدمة لا تهدد استقلاليتها وموضوعيته ولا تؤثر في نتائج التدقيق.
- ج- تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية المسموح بها، من خلال وضع وتطبيق سياسة واضحة لذلك، والتأكد من مستوى وملاءمة الأتعاب المدفوعة عنها.
- د- وضع المعيار الذي يحكم تحديد مكافأة الأفراد الذين يقومون بهذه الأعمال.
- هـ- يجب أن تتأكد اللجنة أن المدقق لا يكلف بأداء خدمات تمثل أنشطة مطلوبة منه أصلاً.
- و- يجب أن لا يترتب على هذه الخدمات القيام باتخاذ قرارات إدارية نيابةً عن الشركة.
- ز- يجب أن لا يترتب على الخدمات المشتراة تحقيق مصالح متبادلة بين المدقق والإدارة.
- ح- يجب أن لا يترتب على هذه الخدمات أن يُنظر للمدقق وكأنه المحامي للشركة.

5. الاتصالات مع المساهمين: يحتوي تقرير مجلس الإدارة على قسم منفصل يوضح دور ومسؤوليات لجنة التدقيق، والأعمال التي قامت بها في تحمل مسؤولياتها.

- أ- يجب أن يُدرج في تقرير المجلس ملخص عن دور اللجنة.
- ب- يجب أن تُدرج أسماء ومؤهلات أعضاء اللجنة خلال الفترة.
- ج- يجب أن يُذكر عدد اجتماعات اللجنة التي عقدتها وذكر أسماء الحضور في كل اجتماع.
- د- يجب أن يوضح التقرير كيفية تحمل اللجنة لمسؤولياتها.
- هـ- يجب حضور رئيس لجنة التدقيق اجتماع الهيئة العامة للمساهمين، للقيام بالرد على استفسارات وأسئلة المساهمين حول القضايا التي تقع ضمن مسؤوليات اللجنة.

كما حدد الدليل الموحد لدور لجان التدقيق في بريطانيا شروط الاستقلالية، بحيث لا يكون عضو مجلس الإدارة غير التنفيذي مستقلاً، إذا انطبقت عليه بعض الأمور الآتية:

1. إذا كان موظفاً في الشركة أو المجموعة التي منها الشركة خلال الخمس سنوات السابقة.
2. إذا كان له علاقات عمل هامة مع الشركة خلال الثلاث سنوات السابقة.
3. إذا قبض مكافأة أو تعويض من الشركة عدا عن ما يقبضه من مكافأة عضوية اللجنة.
4. إذا ارتبط بصلات قرابة عائلية مع أي من مديري أو مستشاري أو كبار موظفي الشركة.
5. إذا كان يتمتع بصلات هامة وعلاقات مشتركة مع مديرين آخرين لهم علاقات بالشركة.
6. إذا كان يمثل مصالح شريحة هامة من مساهمي الشركة الكبار.
7. إذا زادت خدمته في مجلس إدارة الشركة عن تسع سنوات من أول انتخاب له في المجلس.

(AUDIT COMMITTEES COMBINED CODE GUIDANCE, (2003)

ويلاحظ على تقرير سميث أنه كان متأثراً جداً بقانون (Sarbanes-Oxley Act of 2002) الصادر عن الكونجرس الأمريكي بعد فضيحة شركة "إنرون"

لا سيما بخصوص عدد الأعضاء، واشتراط أن يكون أحدهم خبيراً مالياً، وكذلك بالنسبة للبنود الخاصة بالإستقلالية وعدد الإجتماعات والمهام والمسؤوليات، وتقديم الخدمات الاستشارية، إلا أنه أضاف البند الخاص بقيام اللجنة بتقييم أعمال المدقق الخارجي في نهاية كل دورة تدقيق، في حين خول القانون الأمريكي مجلس محاسبة مراقبة الشركات العامة (PCAOB) بمهمة الإشراف على مؤسسات التدقيق.

أما تقرير (Higgs, D. Report, 2003) فقد قدم بعض الاقتراحات المعدلة لتقرير "سميث" بخصوص دور وفاعلية المديرين غير التنفيذيين، وزيادة مساءلة مجالس إدارة الشركات المدرجة، حيث تمّ الأخذ ببعض التوصيات وعُدل البعض الآخر وأهملت توصيات أخرى. وقد تمّ رفض إقرار التوصيات بموجب تشريع ملزم، على اعتبار أنّ التشريعات الملزمة لا تتوافر فيها المرونة الكافية عند التطبيق العملي لها، لكنه اقترح توصيةً مفادها أن تلتزم الشركة بأن توضح في تقريرها السنوي إما أنها ملتزمة بالدليل، أو تشرح أسباب عدم التزامها به. وقد تمثلت أهم التوصيات التي أخذ بها، أن يشكل الأعضاء غير التنفيذيين نصف أعضاء مجلس الإدارة باستثناء رئيس المجلس من أجل إحداث توازن في تشكيلة المجلس، وحتى لا يسيطر شخص أو مجموعة على عملية صنع القرارات. كما أوصى التقرير بالفصل بين وظيفة المدير التنفيذي ورئيس المجلس، واقترح وجود لجنة تعيينات في الشركة لاقتراح تعيين الأعضاء غير التنفيذيين، وأن تتأكد من توافر الخبرة والمعرفة والمهارة في هؤلاء، ومن قدرتهم على إعطاء الوقت الكافي لأداء الواجبات المطلوبة منهم. كما طالبت التوصيات من الأعضاء غير التنفيذيين الإفصاح عن إشغالهم لعضوية لجان شركات أخرى. ولم يؤخذ بالتوصية القاضية بأن تجدد العضوية لمرة واحدة فقط مدتها ثلاث سنوات، وبقيت على الوضع الذي اقترحه "سميث" بتمديدتها لثلاث فترات بما فيها الفترة الأولى وكل منها ثلاث سنوات. وأن يكون رئيس مجلس الإدارة لشركة واحدة فقط. واقترح أن تُشكل في كل شركة لجنة تعويضات، وأن تُصرف مكافآت سنوية للأعضاء بالإضافة إلى بدل حضور الجلسات، ومكافأة عن بدل رئاسة اللجنة. كما أوصى التقرير أن تكون قيمة المكافآت كافية لجذب الأعضاء واستمراريتهم في العمل باللجنة، وأن لا يحضر اجتماعات اللجان إلا أعضاء هذه اللجان، أما الآخرون فيمكن دعوتهم للحضور لمناقشة بنود معينة بذاتها.

2. لجان التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية

كانت أول خطوة في الدعوة إلى تشكيل لجان التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، في عام (1940) على أثر تداعيات حالة شركة (McKesson & Robbins. Inc.) في عام (1938)،

والتي نتجت عن حالة غش ارتكبتها الإدارة عندما قامت بتضخيم قيمة موجودات الشركة، ولم يقيم المدقق الخارجي بملاحظة جرد الذمم والبضاعة واعتمد على تأكيد الإدارة فقط. ودارت نقاشات موسعة إثر ذلك حول إيجاد أداة إضافية لحماية المستثمرين الخارجيين الذين يعتمدون على البيانات المالية المنشورة، وتجاوبت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) مع هذا المطلب، عندما قامت لأول مرة بإصدار توصية للشركات العامة المدرجة بأن تقوم بتشكيل لجان تدقيق، لتوفير النزاهة في البيانات المالية المنشورة (Mautaz and Neary, 1979, p.85). ولم تتجاوز أهم مهامها في ذلك الوقت استلام تقرير المدقق الخارجي قبل رفعه إلى مجلس الإدارة. كما أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) ومعهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) توصيات تتعلق بتشكيل هذه اللجان. وتزايد الاهتمام بمفهوم لجان التدقيق في عقدي الستينات والسبعينات من القرن الماضي، رافقها زيادة المساءلة لمجالس الإدارة وخصوصاً بعد سلسلة الدعاوي القضائية المرفوعة على الشركات العامة خلال تلك الفترة، مما دعا هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) إلى إعادة تأكيد توصيتها السابقة بتشكيل لجان تدقيق وإبراز أهمية تشكيلها، وحث الشركات المدرجة في البورصات الأمريكية على اتخاذ الإجراءات الآتية:

- تشكيل لجنة تدقيق تتكون من أعضاء خارجيين في كل شركة مدرجة عام 1972.
- مطالبة الشركات العامة بأن تفصح في بياناتها المالية الختامية لعام 1974 عن وجود لجنة التدقيق وكيفية تشكيلها.
- مطالبة الشركات المدرجة لعام 1978 بتحديد عدد الاجتماعات التي تعقدها اللجنة سنوياً وتضع وصفاً للوظائف والمهام التي تقوم اللجنة بتأديتها (Dezoort, 1997, p.211).

ويمكن اعتبار أن أول تشريع ملزم في الولايات المتحدة الأمريكية، كان في (30 حزيران 1978) عندما طلبت بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) من الشركات المدرجة لديها أن تقوم بتشكيل لجان تدقيق كشرط للإدراج (Knapp, 1987, p.579).

وكانت قد أوصت لجنة تابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في عام (1967) جميع الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان تدقيق،

كما بدأ اهتمام الكونجرس الأمريكي بدعم التوصيات بتشكيل لجان التدقيق في أواسط السبعينات من القرن الماضي، حيث استجابت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) لدعوة اللجان الفرعية في المجلس، وحثت بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) أن تطلب بشكل جدي من الشركات المدرجة لديها بتشكيل لجان تدقيق، فقامت البورصة بالطلب رسمياً من الشركات المدرجة لديها في عام (1978) بتشكيل هذه اللجان، وتم تطبيق ذلك اعتباراً من أول تموز من العام نفسه، واشترطت أن تتشكل هذه اللجان بحيث يكون جميع أعضائها من المديرين المستقلين. كما استجاب عدد من بورصات الأوراق المالية الأمريكية الأخرى بسرعة للمطالبة بتشكيل لجان تدقيق، حيث أوصت بورصة الأوراق المالية الأمريكية (AMEX) الشركات المدرجة لديها بتشكيل هذه اللجان، وبدأت في عام (1979) بالتوصية بشدة بضرورة تنفيذ هذا المطلب، دون أن تلزم شركاتها بذلك كشرط أساسي من شروط الإدراج لديها، واكتفت أن يكون جميع أعضاء اللجان من المديرين المستقلين عن الإدارة. كما طالبت الجمعية الوطنية للمتعاملين في الأوراق المالية (NASD) جميع الشركات المدرجة في بورصة (NASDAQ) بضرورة تشكيل هذه اللجان اعتباراً من الأول من فبراير "شباط" (1989) على أن تكون غالبية أعضائها من المديرين المستقلين (Klein, 2000, pp: 5-7).

وأصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين عام (1989) منشور التدقيق رقم (SAS No.61) الذي فرض على المدققين الخارجيين إجراء الاتصالات مع لجان التدقيق كجزء من التزام المدقق لضمان تلقي اللجنة معلومات كافية عن نطاق التدقيق، بما يساعدها في مراقبة أعمال الإفصاح والإبلاغ المالي التي تقع مسؤوليتها على الإدارة. وصدر قبل ذلك منشور التدقيق رقم (SAS No.60) الذي يتطلب اتصال المدقق الخارجي بلجنة التدقيق بخصوص القضايا المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية. (Dezoort, 1997, p. 212).

ثم تلا ذلك المعيار الذي أصدره مجلس معايير التدقيق (ASB) تحت رقم (SAS No.90) في عام (1999) تحت عنوان "اتصالات لجان التدقيق"، لتعديل نشرة التدقيق رقم (SAS No.61) بالإضافة إلى نشرة التدقيق رقم (SAS No.71) "المعلومات المالية المرحلية"، التي أوجبت على المدقق الخارجي إجراء النقاش مع الإدارة ولجنة التدقيق حول المبادئ المحاسبية المتبعة من قبل الشركة، وسرى تطبيقه اعتباراً من بداية عام (2000). كما تم تشكيل الهيئة الوطنية لحماية البيانات المالية من الغش (The Treadway Commission) في عام (1987) من أجل تحديد العوامل التي تقود إلى الغش والتزوير في البيانات المالية، واقتراح الإجراءات التي تقلص من حدوثها. وعدت هذه الهيئة لجان التدقيق أداة فعالة للحاكمة المؤسسية، ووضعت قائمة بالأهداف المقترحة لهذه اللجان،

وحددت المهام والمسؤوليات الملقاة على عاتقها، على أن يكون أعضاؤها ممن يوصفون بالنباهة واليقظة، ويمتازون برقابة فعالة لعملية الإبلاغ المالي والرقابة الداخلية (Dezoort, 1997, p.212). وقد أوصت اللجنة المذكورة أن تقوم جميع الشركات العامة بتشكيل لجان تدقيق مكونة بالكامل من أعضاء مستقلين، من أجل أن تلعب دوراً حاسماً في عملية الإبلاغ المالي والإشراف على تطبيق نظم الرقابة الداخلية، وأن يقوم مجلس الإدارة بتحديد واجبات ومسؤوليات لجنة التدقيق بموجب ميثاق مكتوب، ومن بين مهامها مراجعة تقييم الإدارة لاستقلالية المدقق الخارجي ومراجعة خططها لشراء خدمات استشارية من هذا المدقق (Treadway, 1987, p.12). وقد أفردت اللجنة الفصل الثاني من تقريرها للتوصيات المتعلقة بلجان التدقيق المشكّلة في الشركات العامة التي يمكن تلخيصها في التوصيات الآتية:

1. يجب أن تقوم هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) بالطلب من جميع مجالس إدارة الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان تدقيق مكونة من أعضاء مستقلين بالكامل.
2. يجب أن تتمتع لجنة التدقيق بالمعرفة واليقظة والفاعلية وتراقب عمليات الإبلاغ المالي ونظم الرقابة الداخلية في الشركة.
3. يجب على جميع الشركات المساهمة العامة أن تقوم بإعداد ميثاق مكتوب للجنة التدقيق، مبيناً واجباتها ومسؤولياتها ومصادقاً عليه من مجلس الإدارة الذي يقوم بمراجعته بشكل دوري، ويقوم بتعديله متى كان ذلك ضرورياً.
4. يجب أن تمتلك لجنة التدقيق الموارد والسلطة الملائمة لتحمل مسؤولياتها.
5. يجب أن تراجع لجنة التدقيق تقييم الإدارة للعوامل المتعلقة باستقلالية منشأة التدقيق، وعلى الإدارة واللجنة أن تساعد المدقق الخارجي في الحفاظ على استقلاليته.
6. على لجنة التدقيق في بداية كل سنة مالية، أن تقوم بمراجعة خطط الإدارة للتعاقد مع المدقق الخارجي بتقديم خدمات استشارية لإدارة الشركة خلال السنة القادمة، ودراسة نوع الخدمات التي يقدمها والأتعاب التي تُدفع عنها.

7. يُطلب من جميع الشركات العامة أن تُضمن تقاريرها السنوية تقريراً من الإدارة موقعاً من المدير التنفيذي ورئيس المحاسبة والمدير المالي، يقر بمسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية ونظم الرقابة الداخلية، وكيفية استيفاء هذه المسؤوليات، بالإضافة إلى تقييمها لفاعلية نظم الرقابة الداخلية، وذلك وفقاً للقواعد المحددة من هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC).

8. جميع الشركات المساهمة العامة مطالبة حسب أحكام هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) ، أن تُضمن تقاريرها المالية السنوية إلى المساهمين رسالة موقعة من رئيس لجنة التدقيق، يبين فيها الأنشطة والمسؤوليات التي قامت بها لجنة التدقيق خلال السنة المالية.

9. يجب أن تقوم الإدارة باستشارة لجنة التدقيق عندما تسعى للحصول على رأي آخر من مدقق خارجي حول القضايا المحاسبية الهامة.

10. يجب أن تقوم لجنة التدقيق بمراجعة برامج الإدارة سنوياً، من أجل مراقبة ممارساتها للتأكد من مدى توافقها مع الأنظمة والتعليمات، كما يجب أن تقوم بتنسيق أعمال المدققين الداخليين مع عمل المدقق الخارجي.

11. يجب أن تقوم لجنة التدقيق بمراقبة التقارير المالية المرحلية (Ibid, pp: 40-47).

ورغم أن توصيات تقرير لجنة (Treadway Commission) لم تتضمن فرض متطلبات إلزامية من قبل أية جهة تشريعية أو مهنية، إلا أنه كان لها تأثير هام في تحسين فاعلية لجان التدقيق وتحديد مهامها ومسؤولياتها، ومع ذلك فإن كثيراً من الشركات العامة تجاهلتها كلياً، بحجة أن تكلفة تطبيقها من حيث الوقت والجهد والمال سوف تكون باهظة، علماً بأن الشركات التي تجاهلتها سوف تتعرض إلى مخاطرة كبيرة إذا اتسمت بياناتها المالية بالتحريفات الجسيمة، خصوصاً أن من الأهداف الأساسية لتوصيات اللجنة، هي المساهمة في تعزيز درجة مساءلة المديرين الخارجيين الأعضاء في لجان التدقيق (Bull and Sharp, 1989, p.48).

كما تبنت كل من بورصة نيويورك للأوراق المالية، والجمعية الوطنية الأمريكية للمتعاملين في الأوراق المالية، وبورصة الأوراق المالية الأمريكية في عام (1999) متطلبات جديدة للإدراج،

اشتترطت أن يكون جميع أعضاء لجان التدقيق ملمين بالأمر المالية، بحيث يتوافر لديهم الفهم العام للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وأصول تدقيق الحسابات، كما يجب أن يكون أحدهم على الأقل خبيراً مالياً أو محاسبياً. وقد طلب من المدقق الخارجي أن يفصح كتابةً إلى لجنة التدقيق عن جميع علاقاته مع الشركة والإدارة، والتي يمكن أن تؤثر في استقلاليته، على أن يتم هذا الإفصاح سنوياً على الأقل. كما ألزمت (SEC) لجنة التدقيق أن تبين في تقريرها السنوي للمساهمين، ما إذا تلقت من المدقق الخارجي إفصاحات عن الاستقلالية، وما إذا قامت بمناقشته حول المسائل المتعلقة بهذه الاستقلالية (Guy and Zeff, 2002, p.33).

إلا أن تقوية دور لجان التدقيق وتحسين فاعليتها وتعزيز استقلاليته وتوزيع آليات المساءلة بين لجان التدقيق والمدقق الخارجي والإدارة، يعود الفضل فيها إلى توصيات ما سمي بلجنة (Blue Ribbon Committee)(BRC) التي تشكلت في 28 أيلول (1998) ممثلة لكل من هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) وبورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) والجمعية الوطنية للمتعاملين في الأوراق المالية الأمريكية (NASD)، كما ضمت ممثلين عن قطاعات متعددة من المجتمع المالي الأمريكي، وأصدرت تقريرها في 14 كانون أول (1999) متضمناً عشر توصيات هامة. وطالب التقرير بإقرار ميثاق لجنة التدقيق والمصادقة عليه قبل يوم 14 حزيران عام (2000) بالنسبة للشركات المدرجة في كل من بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) وبورصة الأوراق المالية الأمريكية (AMEX) وبورصة ناسداك (NASDAQ). وقد فرض التقرير واجبات أخرى للجان التدقيق في الشركات المدرجة، وحدد آلية الاتصال بين هذه اللجان والمدققين الخارجيين والإدارة، واختلفت درجة استجابة البورصات الأمريكية لتوصيات لجنة (BRC)، حيث كانت بورصة نيويورك للأوراق المالية هي الوحيدة من البورصات الثلاثة التي اشتترطت أن يكون جميع الأعضاء من المستقلين، في حين اشتترطت (NASDAQ) أن تكون الأغلبية من المستقلين، بينما اكتفت بورصة الأوراق المالية الأمريكية أن يكون أعضاء لجنة التدقيق مستقلين عن الإدارة (Rager, 2004, p.25).

وفيما يلي التوصيات العشرة التي قدمتها اللجنة في تقريرها فيما يتعلق بلجان التدقيق:

1. يجب أن يكون أعضاء لجنة التدقيق مستقلين عن الشركة ومن غير الموظفين فيها.
2. يجب أن تتشكل اللجنة بكاملها من مديرين غير تنفيذيين.
3. يجب أن تتكون اللجنة من ثلاثة أعضاء على الأقل من بينهم خبير محاسبي أو مالي.
4. يجب أن يكون للجنة التدقيق ميثاق مكتوب.
5. يجب أن يتم نشر الميثاق كل ثلاث سنوات على الأقل ويرفق مع البيانات المالية.
6. يكون المدققون الخارجيون مسؤولين أمام مجلس الإدارة وبالتحديد أمام لجنة التدقيق.
7. يجب أن يقدم المدققون الخارجيون ما يثبت استقلاليتهم عن الشركة سنوياً.
8. يجب أن تناقش اللجنة سنوياً مع المدقق الخارجي المبادئ المحاسبية المتبعة.
9. يجب أن تقدم اللجنة تقريراً عن أنشطتها السنوية.
10. يجب أن يتم تدقيق التقارير المرحلية من قبل المدقق الخارجي قبل إعلانها.

(BRC, 1999, pp: 10-16). وتوقعت اللجنة أن تتبنى الشركات المدرجة هذه التوصيات بشكل طوعي، وأن تقوم كل لجنة تدقيق بإعداد تقريرها السنوي عن المهام التي أنجزتها، وإرفاقه مع البيانات المالية السنوية المرسلة للبورصة، مستوفياً الإفصاح عن الأمور الآتية:

- بيان ما إذا قامت لجنة التدقيق بمراجعة ومناقشة البيانات المالية المدققة مع الإدارة.
- بيان ما إذا قامت اللجنة بمناقشة المسائل التي يتطلب منشور التدقيق رقم (61 SAS No) مناقشتها مع المدقق الخارجي، وما إذا كانت هذه الأمور بحاجة إلى تعديل أو إضافة.
- تأكيد أن لجنة التدقيق تلقت الإفصاحات المتعلقة باستقلالية المدقق الخارجي بموجب رسالة منه توضح الأمور المطلوبة حسب معيار التدقيق رقم (1 ISB No)

- الإفصاح عما إذا لم تكن الشركة قد شكلت لجنة تدقيق وتوضيح سبب ذلك، من خلال بيان يرفق مع البيانات المالية للشركة، ويتحمل المجلس بكامل أعضائه المسؤولية عن هذا الأمر.

- الإفصاح عما إذا كانت مسؤوليات لجان التدقيق محددة بموجب ميثاق مكتوب، ويُرفق إن وجد مع البيانات المالية مرة على الأقل كل ثلاث سنوات، علماً بأنّ لجنة (BRC) لم تعتمد صيغة موحدة لنموذج ميثاق لجنة التدقيق.

- الإفصاح عن استقلالية أعضاء لجنة التدقيق، وفي حالة وجود عضو غير مستقل في اللجنة ينبغي توضيح سبب إصرار مجلس الإدارة على تعيين هذا العضو في لجنة التدقيق، وبيان طبيعة علاقته مع الشركة التي قد تجعله فاقداً لاستقلاليتها.

وقد وضعت بورصة نيويورك للأوراق المالية عام (1999) ضمن القاعدة رقم (303) كتيباً للشركات المدرجة في البورصة ألزمتها أن تقوم بتشكيل لجنة تدقيق كفؤة تحقق المتطلبات الآتية:

أولاً: وجود ميثاق مكتوب للجنة التدقيق : حيث يقوم مجلس إدارة كل شركة مدرجة في بورصة نيويورك للأوراق المالية بتبني ميثاق مكتوب للجنة التدقيق ويقوم بالمصادقة عليه، بعد أن يتم تحديد متطلبات العضوية ودور اللجنة ومسؤولياتها وكيفية تشكيلها، وأن يتم مراجعة الميثاق من قبل مجلس الإدارة وإعادة تقييمه سنوياً، على أن يحدد الميثاق نطاق مسؤوليات لجنة التدقيق والأسلوب والإجراءات المتبعة لتنفيذ واجباتها، مع تحديد هيكل تشكيل اللجنة واستقلالية أعضائها. إضافةً إلى تأكيد أنّ المدقق الخارجي يعد مسؤولاً بشكل رئيسي أمام لجنة التدقيق ومجلس الإدارة، وأنّ لهما السلطة والصلاحية الأولى في تقييم مؤهلاته واختياره أو عزله، وتسمية المدقق الخارجي المقترح للمصادقة على تعيينه من قبل الجمعية العامة للمساهمين.

ثانياً: متطلبات عضوية لجنة التدقيق: يتم تشكيل لجنة التدقيق ضمن الشروط الآتية:

1. يجب أن تتكون لجنة التدقيق من ثلاثة أعضاء على الأقل بحيث لا يكون لأي منهم علاقات مع الشركة يمكن أن تتعارض مع استقلالية العضو عن الشركة وعن إدارتها.

2. يجب أن يكون جميع أعضاء اللجنة ملمين بالأمور المالية، ويرجع هذا الأمر إلى تقدير مجلس الإدارة، كما يمكن أن يتم تدريب العضو على الأمور المالية خلال فترة معقولة من تعيينه كعضو في لجنة التدقيق.

3. يجب أن يكون عضو واحد على الأقل من أعضاء لجنة التدقيق خبيراً مالياً أو محاسبياً، ويعود الأمر لمجلس الإدارة لتقييم المؤهلات المطلوبة للخبير المالي.

ثالثاً: متطلبات استقلالية عضو لجنة التدقيق: ينبغي مراعاة المحددات الآتية لتأكيد استقلالية عضو لجنة التدقيق، واعتبار أن أياً من هذه المحددات يتعارض مع تحقيق شرط الإستقلالية:

1. لا يجوز لأي موظف تنفيذي في الشركة أو في أي من شركاتها التابعة أو الحليفة، أن يتم اختياره عضواً في لجنة التدقيق، إلا بعد مضي ثلاث سنوات من انتهاء خدماته مع الشركة.

2. لا يجوز أن يكون عضو لجنة التدقيق في شركة ما، شريكاً أو مديراً تنفيذياً أو من المساهمين المسيطرين (Controlling Shareholder) في شركة أخرى لها علاقات عمل مع هذه الشركة.

3. لا يجوز لمن يعمل مستشاراً في شركة ما أن يكون عضواً في لجنة تدقيقها، إلا إذا قدر مجلس الإدارة أنه ليس لهذه العلاقة تعارض مع استقلاليته كعضو مستقل في اللجنة.

4. لا يجوز لمن يعمل مديراً تنفيذياً في شركة معينة، أن يكون عضواً في لجنة تدقيق لشركة أخرى تربطه علاقة معينة مع لجنة مكافآت هذه الشركة.

5. لا يجوز أن يكون عضواً في لجنة التدقيق من كان أحد أفراد عائلته المباشرين مديراً تنفيذياً في الشركة أو أي من شركاتها الحليفة، إلا بعد مضي ثلاث سنوات من انتهاء خدماته معها، والمقصود بصلة القرابة العائلية المباشرة كالزوج أو الزوجة، والوالدين والأولاد، والأخ أو الأخت، أو والد الزوج أو الزوجة، أو أختها أو أخوها أو والدتهم، أو أي من الأشخاص الذين يشتركون معهم السكن في المنزل.

رابعاً: تكون لجنة التدقيق مسؤولة عن تأكيد استقلالية المدقق الخارجي: بحيث يقوم المدقق الخارجي بتقديم بيان مكتوب يوضح علاقاته بالشركة لإثبات استقلاليته، على أن يتم ذلك على أساس دوري، كما تشارك اللجنة في محاوره المدقق الخارجي بخصوص أية خدمات متبادلة مع الشركة، وأن يفصح عن هذه العلاقات لاختبار مدى تأثيرها في موضوعيته واستقلاليته.

خامساً: يكون مجلس الإدارة مسؤولاً عن مراجعة ما يلي بخصوص عضوية لجنة التدقيق:

1. مراجعة استقلالية أعضاء لجنة التدقيق سنوياً بشكل دوري.
2. التأكد من مدى إلمام أعضاء لجنة التدقيق بالأمور المالية.
3. التأكد من مدى توافر خبير مالي أو محاسبي من ضمن أعضاء لجنة التدقيق.
4. المراجعة السنوية لمهام وواجبات اللجنة وإعادة تقييم كفاءة ميثاقها المكتوب.
5. الإفصاح عن أسباب استمرار تعيين عضو لجنة تدقيق لا تتوافر فيه متطلبات البورصة.

(BRC, 1999, pp: 20-36)

أما النموذج المتكامل والأحدث لدور لجان التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد تمّ تطويره بموجب الإجراءات المتخذة تطبيقاً لقانون (Sarbanes-Oxley Act of 2002): الذي صدر في 30/ تموز عام (2002)، حيث أصبحت لجنة التدقيق بعد صدور هذا القانون، تتحمل مسؤولية قرار اختيار المدقق الخارجي، والموافقة المسبقة على شراء الخدمات الاستشارية المسموح بها بعد حظر تقديم خدمات معينة منصوص عليها في القانون (Crosley, 2005, p.41). ويعد هذا القانون أهم تعديل تشريعي إصلاحي، تقوم به الحكومة الأمريكية بعد سلسلة الفضائح المالية لكبريات الشركات العامة الأمريكية، وانهيار شركة التدقيق (Arthur Andersen)، ليحدث أكبر تعديلات شاملة لتحسين معايير قائمة وإصدار معايير جديدة، ولوضع آلية عمل الأجهزة الإدارية والرقابية في الشركات المساهمة العامة الأمريكية، وزيادة مسؤوليات مجالس الإدارة، وتوسيع وتنظيم دور لجان التدقيق، والاهتمام باستقلالية المدقق الخارجي وعلاقته مع عميل التدقيق. وقد أكد القسم رقم (301) من هذا القانون أنّ لجنة التدقيق هي المسؤولة مباشرة عن تعيين المدقق الخارجي، وأنّ المدقق يجب أن يوجه تقريره إلى لجنة التدقيق، كما استهدف القانون صياغة علاقة استراتيجية بين المدققين الخارجيين ولجان التدقيق، وعد الرقابة التي تتم على مستوى العمليات أو الأقسام التشغيلية التي تُبرز أية مشكلات أو تعارض في الآراء أو المصالح يجب أن تكون على مرأى من لجنة التدقيق (Crosley, 2005, p.8). وقد صادق مجلس إدارة بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) في أعقاب صدور هذا القانون في الأول من آب عام (2002)

على تعديل معايير الإدراج، وتم تحميل لجنة التدقيق مسؤولية الإشراف على عمل المدققين الخارجيين، وإعطاؤها السلطة المطلقة للمصادقة على أتعاب التدقيق، وتحديد شروط الارتباط مع المدقق، وما يتعلق بتكليفه بخدمات استشارية. وتناولت هذه التعديلات ما يلي:

- إعادة تعريف متطلبات الاستقلالية: بحيث يكون جميع أعضاء لجنة التدقيق من المستقلين، بحد أدنى ثلاثة أعضاء، على أن لا يكون للعضو أية علاقة مادية مباشرة مع الشركة أو بالشراكة مع أحد المديرين، سواء أكانت علاقة تجارية بنكية محاسبية صناعية استشارية أم قانونية عائلية خيرية. ويجب أن يفصح مجلس إدارة الشركة عن المعايير المستخدمة لتقييم الاستقلالية، وأن يتأكد من عدم مادية العلاقة المحتملة بين العضو والشركة.

- يجب أن تكون الأتعاب المدفوعة من الشركة لأعضاء لجنة التدقيق، هي المبالغ الوحيدة التي يقبضونها من الشركة، سواء أكانت مبالغ نقدية أم أسهم في رأس المال أم أسهم اختيار.

- يجب أن يكون للجنة التدقيق ميثاق مكتوب يوضح مهامها في مساعدة مجلس الإدارة في الرقابة من أجل ضمان نزاهة البيانات المالية والتوافق مع المتطلبات القانونية، والتأكد من مؤهلات المدقق الخارجي واستقلالته وأداء المدققين الداخليين والخارجيين، وتأكيد مسؤوليتها عن تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه على أن يوجه هذا المدقق تقاريره مباشرة إلى لجنة التدقيق.

- يجب أن تقوم اللجنة بمناقشة البيانات المالية السنوية والمرحلية مع الإدارة والمدقق الخارجي قبل أن يتم نشرها.

- يجب أن تقوم اللجنة بمراجعة تقارير المدقق الخارجي بما فيها تقريره عن تقييم الرقابة الداخلية في الشركة، والتأكد من تطبيق الإستبدال الدوري لرئيس فريق التدقيق كل خمس سنوات حسب القانون، وتبليغ النتائج لمجلس الإدارة بكامل أعضائه.

- يجب أن يتم ترتيب اجتماعات منفصلة بين لجنة التدقيق وكل من الإدارة والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين والطلب من جميع الشركات المدرجة أن يكون لديها وظيفة تدقيق داخلي.

- مع الإدراك بأنّ كلاً من المدير التنفيذي والإدارة العليا هم المسؤولون عن تغطية مخاطر الشركة، فإنه يجب على لجنة التدقيق أن تبحث مع المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين كيفية معالجة الشركة للمخاطر المالية الكبيرة، و تقييم السياسات المتبعة في إدارة هذه المخاطر.

- تتأكد اللجنة من عدم فرض قيود على نطاق التدقيق، وتتولى مراجعة أية قضايا أو مشكلات تدقيق وأية صعوبات يواجهها المدقق الخارجي وتعالج خلافاته مع الإدارة، كما تستقصي مدى تجاوب الإدارة مع طلب أية معلومات منها (Sweeney and Vallario, 2002, pp: 53-54).

وباختصار فإنّ قانون (SOX) قام بتحديد دور لجان التدقيق كما يلي:

1. تتحمل المسؤولية المباشرة عن تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه ومراقبة عمله.

2. تتشكل لجان التدقيق من أعضاء مستقلين عن مجلس الإدارة.

3. للجنة التدقيق سلطة تعيين مستشارين لها.

4. الموافقة المسبقة على أية خدمات استشارية مسموح بتقديمها من المدققين الخارجيين.

5. وضع الإجراءات لتسهيل مهمة بعض الموظفين كأدوات تنبيه ممن يقومون بدور صافرة الإنذار (Whistle-blowers) لعرض اهتماماتهم بقضايا المحاسبة والتدقيق.

6. الإفصاح عن أحد أعضاء اللجنة على الأقل كخبير مالي.

7. استلام تقارير منتظمة من المدققين الخارجيين عن المعالجات المحاسبية المتبعة في الشركة.

8. استلام تقارير منتظمة من محامي الشركة مرفقة بالأدلة عن الانتهاكات الجسيمة لقوانين الاستثمارات أو الإخلال بالواجبات (Rezaee, 2005, p.291).

وقد أشار القسم رقم (301) من القانون إلى بعض مهام لجنة التدقيق وصلاحياتها واستقلالية أعضائها وما يتعلق بالأمور الآتية على الأخص:

أ- تتولى لجنة التدقيق مسؤولية مباشرة عن تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه ومراقبة أعماله وحل النزاعات التي تنشأ بينه وبين الإدارة، فيما يتعلق بقضايا الإبلاغ المالي وتقرير المدقق والأمور المرتبطة بها، وعلى المدقق الخارجي أن يوجه تقاريره مباشرة إلى لجنة التدقيق.

ب- يجب أن يكون كل عضو لجنة التدقيق عضواً في مجلس الإدارة وأن يكون مستقلاً، وليس له علاقات عمل مع الشركة أو مع أي من مديريها أو شركاتها التابعة أو الحليفة، وأنه لم يتقاضَ خلاف مكافأة العضوية، أتعاباً أو مكافآتٍ عن أعمال استشارية قدمها للشركة.

ج- يجب أن تضع اللجنة من الإجراءات ما يضمن تلقي أية شكاوى تتعلق بقضايا محاسبية وأمور الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق، وأن تقوم بمعالجة هذه الشكاوى.

د- للجنة صلاحية تعيين مستشارين في أي تخصصات تساعد في أداء واجباتها، والاستعانة باستشاريين خارجيين متى رأت ذلك ضرورياً، وأن تؤمّن لها الموارد اللازمة للقيام بمهامها.

هـ- يجب أن تقوم اللجنة بإقرار المكافأة والأتعاب المناسبة لمؤسسة التدقيق التي تقوم بتقديم خدمات التدقيق وإصدار التقرير، وكذلك لمن يقومون بتقديم الخدمات الاستشارية.

(Sarbanes-Oxley Act of 2002, SEC, 301, pp: 31-33). كما تطلب القسم (407) من القانون أن يقوم المصدر بالإفصاح عن مدى وجود خبير مالي واحد على الأقل من ضمن أعضاء لجنة التدقيق، وفقاً للخصائص التي وضعتها (SEC) لهذا الخبير، وفي حال عدم وجوده يجب أن توضح الأسباب، على أن يمتلك هذا الخبير معرفة تامة بالأعمال المحاسبية، كأن يكون عمل سابقاً مسؤول حسابات أو مراقب مالي أو مدقق حسابات، بحيث يتوافر فيه الخصائص الآتية:

1. لديه فهم تام للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

2. لديه الخبرة في تحضير أو تدقيق البيانات المالية في شركات شبيهة.

3. لديه فهم في إجراء التقديرات المحاسبية واحتساب المستحقات والمخصصات والاحتياطيات.

4. لديه الخبرة الكافية في نظم الرقابة الداخلية.

5. لديه فهم واطلاع على الوظائف التي تقوم بها لجان التدقيق (Ibid, SEC, 407, p.46).

كذلك فقد اشترط القسم (204) من القانون أن توجه تقارير المدقق الخارجي مباشرةً إلى لجنة التدقيق على أساس دوري، متضمنةً السياسات والممارسات المحاسبية الرئيسة المتبعة، والمعالجات المحاسبية البديلة للبيانات المالية، وتأكيد أنها تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، وأنه تم مناقشة النتائج المترتبة على استخدام تلك المعالجات، بالإضافة إلى الإطلاع على أي اتصالات تتم بين منشأة التدقيق الخارجي والإدارة، مثل رسالة الإدارة وأي مواضيع مثار اختلاف بين الإدارة والمدقق وبحث هذه القضايا مع إدارة الشركة.

3. لجان التدقيق في ألمانيا

يختلف النموذج الألماني للحاكمية المؤسسية عن كثير من النماذج العالمية، ومنها النموذج الأمريكي والنموذج البريطاني وكذلك النموذج الأردني. وتختلف الهياكل التنظيمية والإدارية للشركات الألمانية عنها في الشركات العامة القائمة في الدول المذكورة. ففي كثيرٍ من دول العالم يقوم على إدارة الشركات المساهمة العامة مجلس إدارة موحد (Unitary Board) بينما تتبنى الشركات الألمانية العامة المحدودة باستثناء شركات التعدين والمناجم هياكل تنظيمية ثنائية الرأس (a Two-tier Structure) بحيث يكون لكل شركة مجلس تنفيذي ومجلس رقابي، ويقوم المجلس الأول بإدارة المشروع عن طريق تكافل جميع أعضائه وتنسيق رئيس المجلس، بينما يقوم مجلس الرقابة باتخاذ القرارات الأكثر أهمية، بالإضافة إلى تعيين أعضاء مجلس الإدارة الآخرين والرقابة عليهم. ويتولى رئيس مجلس الرقابة مهام التنسيق بين أعمال هذين المجلسين. أما بالنسبة لنموذج لجان التدقيق في ألمانيا من حيث كيفية التشكيل

ومهام اللجان، فإن مجلس الإدارة التنفيذي والرقابي يقومان بتعيين أعضاء لجنة التدقيق، التي غالباً ما يخضع تشكيلها لمدى السيطرة التي يتمتع بها رئيس مجلس الرقابة. ولهذا فإنه يتم تشكيل غالبية لجان التدقيق من قبل مجلس الرقابة منفرداً، وفي المتوسط فإن أكثر من ثلث أعضاء لجان التدقيق هم ممن يمثلون مصالح العمال، بينما يمثل الباقون فئات كبار المساهمين والمساهمين الآخرين (Köhler, 2005, p.238). ويقوم المجلس الرقابي بتعيين أعضاء مجلس الإدارة التنفيذي والإستغناء عن خدماتهم. ويُشكل المجلس الرقابي من أعضاء غير تنفيذيين، ويتمتع بسلطة تقرير سياسة الشركة، ويحدد مكافآت المديرين التنفيذيين ويصادق على البيانات المالية ويتخذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بالتخطيط والإستثمار، وتقييم تقارير الإدارة في القضايا الهامة. وهو المسؤول أمام الهيئة العامة للمساهمين التي تنتخب ثلثي أعضاء المجلس، بينما يتم إشغال الثلث المتبقي بممثلين عن الموظفين، بهدف حفظ التوازن بين مصالح أصحاب رأس المال والعمل. ويدير مجلس الإدارة التنفيذي مصالح الشركة ويمثلها أمام الغير، وهو المسؤول عن تنسيق أنشطة التدقيق مع المدقق الخارجي، حيث يقوم بتقديم تقارير المدقق إلى المجلس الرقابي للمصادقة النهائية عليها، وهو مقيد بقرارات المجلس الرقابي في جميع الأحوال (Vinten and Lee, 1993, p.16).

لقد برزت أهمية لجان التدقيق في ألمانيا على ضوء التقرير النهائي الذي قدمته لجنة *Baums* “*commission*” في تموز (2001)، عندما أوصى بتشكيل لجنة *Kodex commission* التي قامت بإعداد دليل الحاكمية المؤسسية الألماني (GCGC) في شباط عام (2002) حيث عد هذا الدليل لجان التدقيق لجاناً فرعية خاصة بمجلس الرقابة، وأوصى بتشكيلها في الشركات الألمانية المدرجة التي يزيد عدد أعضاء مجلسها الرقابي عن ستة أشخاص، بحيث تعالج القضايا الخاصة بالمحاسبة وإدارة المخاطر واستقلالية المدقق الخارجي وإجراءات تعيينه وترتيبات تحديد أتعابه وتصميم إجراءات التدقيق الإضافية. على أن يتم الإفصاح عن مدى التوافق مع هذا الدليل وفقاً لقانون الشركات الألماني (Köhler, 2005, p.229). وقد أصبح تشكيل لجان التدقيق إلزامياً في ألمانيا بموجب القانون عندما يزيد عدد أعضاء مجلس الرقابة عن ستة أشخاص. كما أن مجلس الرقابة في الشركات الكبيرة التي يزيد عدد منسوبيها عن (10000) موظف، يجب أن يتشكل من ستة أعضاء يمثلون العمال، بالإضافة إلى ستة أعضاء يمثلون المساهمين.

وغالباً ما يقوم مجلس الرقابة بتعيين أعضاء لجنة التدقيق التي يكون تشكيلها صعباً للغاية دون تأثير ممثلي العمال (Ibid, p.230) ، ويتسم تحديد الواجبات المفوضة لكل عضو من أعضاء لجنة التدقيق بعدم الوضوح، لأنّ تشكيل اللجنة يكون متحيزاً وفقاً للإجراءات والظروف التي تؤثر في تشكيل مجلس الرقابة. ويتم اختيار لجنة التدقيق من بين أعضاء مجلس الرقابة، على أن يكون أحد الأعضاء على الأقل مستقلاً، ويتمتع بكفاءة عالية في المحاسبة وتدقيق الحسابات. وتقوم اللجنة بالواجبات الرئيسة الآتية:

- مراقبة عمليات الإبلاغ المالي.
- الإشراف على إجراءات الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي وفاعلية إدارة المخاطر.
- الإشراف على التدقيق القانوني الإلزامي.
- مراجعة استقلالية المدقق الخارجي ومراقبة تقديم الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق.
- تعيين المدقق الخارجي.

ويُطلب من المدقق الخارجي أن يقوم بدعم لجنة التدقيق في أداء مهامها، ومن ثمّ تقديم تقاريره إليها. وتقع مسؤولية رقابة القضايا المحاسبية وتدقيق الحسابات في بيئة الأعمال الألمانية على عاتق مجالس الرقابة، ويتمثل الهدف الرئيس للجنة التدقيق في زيادة كفاءة مجلس الرقابة وتحسين فاعليته، فيما يختص بالإشراف والرقابة على الأمور المحاسبية والمالية وقضايا التدقيق، وإيجاد مقاييس لزيادة مصداقية البيانات المالية (Ibid, p.233).

2.8. النموذج الأردني للجان التدقيق من الناحية النظرية.

ابتدأ ظهور الشركات المساهمة العامة في المملكة الأردنية الهاشمية مع تأسيس البنك العربي في بداية ثلاثينات القرن العشرين، حيث تبعه تأسيس كل من شركتي التبغ والسجائر الأردنية والكهرباء الأردنية، وتتابع بعدها تأسيس الشركات المساهمة العامة إلى أن وصل عددها إلى (66) شركة في عام (1978)، وكانت تتداول أسهمها من خلال مكاتب غير متخصصة، إلى أن استوجبت خطط التنمية المتعاقبة إنشاء سوق منظم لتداول الأوراق المالية، حيث تمّ إنشاء سوق عمان المالي بموجب القانون رقم (31) لسنة (1976) وابتدأ العمل فيه كسوق منظم للأوراق المالية في (1978/1/1)،

لتنظيم ومراقبة إصدار الأوراق المالية والتعامل بها من خلال دوره كبورصة تقليدية، بالإضافة إلى دوره كهيئة رقابية على سوق رأس المال. ثم صدر قانون الشركات رقم (22) وقانون الأوراق المالية رقم (23) لسنة (1997) في شهر أيار من عام (1997) وتم إنشاء ثلاث مؤسسات بدلاً من سوق عمان المالي، تتمثل في هيئة الأوراق المالية، وبورصة عمان، ومركز إيداع الأوراق المالية، حيث تم فصل الدور الرقابي عن الدور التنفيذي في سوق رأس المال الوطني. وفي ظل الإنفتاح والعمولة والتقدم الهائل في ثورة الاتصالات والمعلومات، وانهار الحواجز بين أسواق المال العالمية، وبرزت تحديات كبيرة أمام دول العالم لإعادة تقييم وترتيب أوضاعها ضمن المعطيات والظروف الجديدة، إضافة لالتزام العديد من الدول بتطبيق المعايير العالمية في مختلف المجالات، فقد تطلب ذلك إجراء إصلاحات تشريعية وهيكلية لمواكبة التغيرات واستيعاب التطورات التي حدثت على صعيد العالم، وأدرك الأردن حجم هذه التحديات فبدأ باتخاذ خطوات هامة تمثلت في إصدار العديد من التشريعات الإقتصادية، وتنفيذ الكثير من الإجراءات الرقابية، التي تهدف إلى الحفاظ على أموال المستثمرين ومصالح جميع الأطراف ذات المصلحة التي كان من بينها تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الصادرة عن هيئة الأوراق المالية رقم (1) لعام 1998 في المادة (25) التي ألزمت جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية بتشكيل لجان تدقيق، وقد تم تحديث هذه التعليمات في عام (2004).

القوانين الأردنية التي تنظم أعمال لجان التدقيق:

تنحصر القوانين والتشريعات الأردنية التي تحكم أعمال لجان التدقيق فيما يلي:

1. تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق لعام (2004) الصادرة عن مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية الأردنية التي سرى تطبيقها في 2004/3/1.
2. قانون البنوك الأردني رقم (28) لعام (2000)، في المادتين (32) و (33) منه.
3. قانون الأوراق المالية رقم (76) لعام (2002) في المادة رقم (46).
4. تعليمات إدراج الأوراق المالية في بورصة عمان لسنة (2004) وفقاً للبند (4) من المادة رقم (3) من هذه التعليمات، المعمول بها اعتباراً من 2004/7/1.

5. التحكم المؤسسي، كتيب إرشادات لأعضاء مجالس إدارات البنوك، البنك المركزي الأردني، لعام (2004).

ووفقاً للتشريعات والقوانين والتعليمات الأردنية، فإن القواعد الأساسية للنموذج الأردني لمفهوم لجان التدقيق تتمثل بمجملها في الأمور الآتية:

1. يتم تشكيل لجنة التدقيق للشركات المساهمة العامة الأردنية بموجب تشريع ملزم، وفقاً لتعليمات هيئة الأوراق المالية المستند إلى قانون الأوراق المالية والمتطلبات القانونية الأخرى.

2. تحدد القوانين الأردنية عدد أعضاء لجنة التدقيق بثلاثة من أعضاء مجلس إدارتها الطبيعيين غير التنفيذيين، ويعد العضو غير تنفيذي إذا لم يكن موظفاً في الشركة أو يتقاضى راتباً منها، وتجتمع اللجنة بشكل دوري أربع مرات في السنة الواحدة على الأقل.

3. تناقش اللجنة الأمور المتعلقة بتزويج مدقق الحسابات الخارجي والتوصية لمجلس الإدارة بتزويجه للانتخاب من قبل الهيئة العامة والتأكد من عدم وجود ما يؤثر في استقلاليتها، ولها أن تطلب حضوره لمناقشة أي أمور تتعلق بعمله في الشركة، وتدرس خطة عمله للتأكد من أن الشركة توفر له كافة التسهيلات الضرورية للقيام بهذا العمل. كما تدرس كتاب ملاحظاته المتعلق بنظام الرقابة الداخلي والاطلاع على تقييمه للإجراءات المتبعة وأجوبة إدارة الشركة عليه، وتبحث ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته ومراسلاته مع الإدارة وتتابع مدى استجابة الإدارة لها، وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة. كما تناقش السياسات المحاسبية وما جرى عليها من تعديلات جوهرية ناجمة عن إجراءات التدقيق، وتقوم بدراسة التقارير المالية السنوية والدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة.

4. تقوم اللجنة بتزويج تعيين المدقق الداخلي للشركة، وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية والاطلاع على تقييم المدقق الخارجي لهذه الإجراءات والاطلاع على تقارير الرقابة الداخلية.

5. تقوم اللجنة بالتأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ينجم عن قيام الشركة بعقد صفقات أو إبرام عقود أو الدخول في مشروعات مع أطراف أخرى، ولها حق متابعة مدى تقييد الشركة بقانون الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه، كما لها أن تطلب المشورة القانونية والمالية والإدارية والفنية من مستشارين خارجيين، وكذلك طلب أية معلومات أو إيضاحات من موظفي الشركة ودراسة أية مسألة تعرض عليها من قبل مجلس الإدارة.

6. تعمل اللجنة تحت إشراف مجلس الإدارة ويتولى أمين سر المجلس أمانة سر اللجنة، ويحدد المجلس

مهام لجنة التدقيق وصلاحياتها ومدة عملها، وبدل الأتعاب الذي يراه مناسباً لأعضائها، وترفع إليه تقاريرها وتوصياتها.

وينتقد (جمعة، 1999، ص. 164) النموذج الأردني للجان التدقيق بالإشارة إلى أنه "على الرغم من أن هذا النموذج موجه أساساً للتعامل مع نواحٍ فنية في المحاسبة والتدقيق، إلا أن عدداً محدوداً من أعضاء مجالس الإدارة مختصون بالمحاسبة، وبالتالي فإن هذه اللجنة ستؤدي إلى ضياع وقت المدققين والإدارة في محاولاتهم لتوضيح وجهة نظرهم، مما يترتب عليه ضعف حساسية اللجنة لاكتشاف مدى صدق وعدالة التقارير المالية". كما أورد بعضاً من أوجه القصور التي يرى أن النموذج الأردني للجان التدقيق يعاني منها وتمثل فيما يلي:

1. أن تشكيل اللجنة يتم بمعرفة مجلس الإدارة سنوياً تحت رقابة هيئة الأوراق المالية فقط.

2. لم تحدد موارد اللجنة اللازمة لتسيير أعمالها.

3. لم يتم تحديد مؤهلات أعضاء اللجنة.

4. لم يتم ذكر أي مسؤوليات (مدنية- جنائية- تأديبية) على أعضاء اللجنة.

5. أن تكاليف اللجنة على ضوء المهام غير المحددة سوف تفوق المنافع المترتبة على إنشائها.

وفيما يلي بعض الملاحظات المرتبطة بالنصوص القانونية، والقواعد التي تحدد مهام لجان التدقيق ومسؤولياتها وكيفية تشكيلها في الشركات المساهمة العامة الأردنية، التي يرى الباحث أنها تمثل أوجه قصور يمكن أن تضعف فاعلية لجان التدقيق كآلية من آليات الإشراف والرقابة:

1. لم تفرض القوانين الأردنية جزاءات محددة على الشركة التي لم تقم بتشكيل لجنة تدقيق، مما يضعف من صيغة الإلزام الواردة في هذه القوانين، وبالتالي لم يتوافر رادع عقابي أو حافز تشجيعي للشركة، بحيث يكون لها حرية الاختيار بين تشكيل اللجنة أو العزوف عن تشكيلها.

2. رغم أنّ المادة (3) من تعليمات إدراج الأوراق المالية في بورصة عمان لسنة (2004) نصت صراحةً على أنّ وجود لجنة تدقيق يعد شرطاً لإدراج أية ورقة مالية في البورصة، كما أنّ الفقرتين (د، هـ) من المادة (12) من قانون الأوراق المالية، خولت هذا المجلس سلطة رفض طلب تسجيل الأوراق المالية أو وقف أو منع أي إصدار لها، وتعليق أو وقف التعامل بأي ورقة مالية للمدة التي يراها مناسبة، وأنّ المادة (22) من قانون الأوراق المالية أجازت لمجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية فرض غرامات مالية لا يتجاوز مقدارها خمسون ألف دينار في حالة ارتكاب مخالفة لأحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بمقتضاه، إلا أنّ الهيئة لم تقم بتطبيق أيٍّ من هذه النصوص على الشركات التي خالفت تعليماتها بعدم تشكيل لجان تدقيق، إلا فيما يتعلق بالالتزام الاضطراري للشركات الجديدة، كونها مجبرة على استيفاء شروط إدراج أسهمها في بورصة عمان للأوراق المالية.

3. رغم وضوح نص الفقرة (أ) من المادة (15) من تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق لعام (2004) التي اشترطت أن يتم تشكيل لجنة التدقيق من ثلاثة من أعضاء مجلس الإدارة الطبيعيين، إلا أنه لا يتم استيفاء هذا الشرط بسبب أنّ الجهات التي تمتلك تأثيراً هاماً في الشركات المساهمة العامة الأردنية - من المستثمرين المؤسسيين - تقوم بتغيير مندوبيها في مجالس الإدارة ولجان التدقيق وفقاً للظروف والإدارات المتغيرة على نحوٍ مستمر في هذه الجهات.

4. اكتفت القوانين الأردنية بالإشارة إلى أنّ أعضاء لجنة التدقيق يجب أن يكونوا غير تنفيذيين، دون أن تضع خطوطاً واضحة ودقيقة لتوفير الاستقلالية لهؤلاء الأعضاء، كصفة مشروطة لقيامهم بأعمال الرقابة بحياد وموضوعية.

5. لم تشترط القوانين والتشريعات الأردنية توافر مؤهلات علمية أو خبرات خاصة لأعضاء لجان التدقيق تتناسب مع أهمية واجباتها ومسؤولياتها، إذ إن الخاصيتين الوحيدتين اللتين يشترط توافرها في جميع أعضاء مجلس الإدارة بمن فيهم أعضاء لجنة التدقيق، هي الواردة في المادة رقم (147) من قانون الشركات الأردني التي تشترط أن لا يقل عمر العضو عن واحد وعشرين سنة، وأن لا يكون موظفاً في الحكومة أو أية مؤسسة رسمية عامة، وغني عن الذكر أنّ هاتين الصفتين لا تؤمنان الحد الأدنى من الخصائص المطلوبة لعضو لجنة تدقيق فنية متخصصة. ويترب على ذلك ما يلي:

أ. لا تستطيع لجنة تدقيق غير متخصصة أن تقوم بترشيح المدقق الخارجي الأكثر ملاءمةً، ولا تستطيع مراجعة خطة التدقيق ودراسة ملاحظات المدقق والتقارير المالية السنوية والمرحلية ومناقشة السياسات المحاسبية، أو دراسة خطة التدقيق الداخلي وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية والتأكد من دقة الإجراءات المحاسبية والرقابية وسلامتها والتقارير عنها لمجلس الإدارة، إذ إنَّ هذه الأمور تعد من المهام التي لا يستطيع القيام بها سوى أشخاص مؤهلون محاسبياً أو مالياً.

ب. إنَّ التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ناجم عن عقد صفقات أو إبرام عقود مع أطراف أخرى، ومتابعة مدى تقيد الشركة بقانون الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه، ودراسة المسائل المختلفة التي تعرض على اللجنة من قبل مجلس الإدارة، تعتبر من الأمور التي تتطلب خبرات قانونية متخصصة لم تشترط التعليمات والقوانين الأردنية توافرها لبعض أعضاء لجنة التدقيق، وبالتالي فإنه يستحيل القيام بمهام قانونية بكفاءة تامة من قبل أشخاص غير مؤهلين قانونياً، رغم ما قد يتوافر لأعضاء مجالس الإدارة بوجه عام من خبرات عملية عامة في مجالات الاستثمار والأعمال المختلفة، لكنها قد لا ترقى إلى الخبرات المهنية المتخصصة في مجالات محددة بذاتها.

6. لم توضح القوانين الأردنية آلية محددة ودوراً واضحاً للجنة التدقيق في ترشيح وتعيين المدقق الخارجي، والأسس التي تعتمد عليها في التوصية بالتعيين وتحديد الأتعاب، ولا الإجراءات التي تتخذ في هذا الصدد، واكتفت بالإشارة إلى أنَّ من واجباتها مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مدقق الحسابات الخارجي والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة.

7. إنَّ ما تنص عليه القوانين الأردنية من حيث إنَّ تعيين أعضاء لجنة التدقيق يتم من قبل مجلس إدارة الشركة ينقص من استقلالية اللجنة وموضوعيتها، كما أنَّ وضع اللجنة تحت إشراف مجلس الإدارة، من حيث تحديد المهام والصلاحيات وبدل الأتعاب ومدة العضوية، لا يوفر لها الحد الأدنى من شروط الإستقلالية، وأنَّ الافتقار إلى الاستقلالية واحتمال تعرض اللجنة لضغوط الإدارة العليا وضغوط مجلس الإدارة أثناء قيامها بمهامها، قد لا يمكن هذه اللجان من القيام بمهامها وتحمل مسؤولياتها بالكفاءة والفاعلية المطلوبتين.

8. لم توضح القوانين الأردنية حجم السلطات والصلاحيات المخولة للجنة التدقيق لتناسب مع المهام والمسؤوليات المحددة لها، ورأت أنّ سلطاتها المباشرة مستمدة من مجلس الإدارة.

9. إنّ ما أوردته التعليمات فيما يتعلق بحق اللجنة في مناقشة أي أمور أخرى يقررها مجلس الإدارة ودراسة أي مسألة تعرض عليها من قبل المجلس، تشير إلى شمولية رقابة اللجنة من جهة، بحيث يحق لها البحث في جميع الأمور المتعلقة بأعمال الشركة، وتشير من جهةٍ أخرى إلى أنّ نطاق عمل اللجنة ومسؤولياتها ليست محددة بوضوح ويشوبها بعض الغموض.

10. أجازت القوانين والتشريعات الأردنية الجمع بين رئاسة مجلس الإدارة ووظيفة المدير العام، ولم توضح موقفها من الفصل بين رئاسة أو عضوية لجنة التدقيق وتولي رئاسة مجلس الإدارة.

11. لم تضع القوانين الأردنية حداً أقصى لعدد اللجان التي يشترك فيها عضو واحد.

12. لم تفرض القوانين والتشريعات الأردنية على لجان التدقيق إصدار تقرير سنوي يوضح المهام التي أنجزتها اللجنة خلال الفترة التي شكلت فيها.

13. لم تفرض القوانين الأردنية وضع ميثاق عمل مكتوب (Charter) كدليل يوضح مهام ومسؤوليات وصلاحيات لجان التدقيق وما يطرأ عليه من تعديلات، ولم توضح كيفية توفير الموارد الكافية لقيام اللجنة بمسؤولياتها المتعددة.

14. لم تفرض القوانين الأردنية جزاءات على أعضاء اللجنة عن التقصير في أداء المهام.

أما قانون الشركات الأردني رقم (22) لعام (1997) وتعديلاته اللاحقة، فلم يرد فيه نصوصٌ تتعلق بمهام ومسؤوليات لجنة التدقيق، ولم يتطرق إلى دورها في انتخاب المدقق الخارجي. وفي حين أوضحت المادة رقم (192) من هذا القانون، أنّ انتخاب المدقق الخارجي يتم من قبل الهيئة العامة للمساهمين، أشارت تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق، إلى حق اللجنة في مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مدقق الحسابات الخارجي. وعليه

فإنّ الباحث يرى أنّه على الرغم من أنّ ما ورد في تعليمات الإفصاح، كان مجرد إشارة جاءت على قدرٍ من "الاستحياء" أو الغموض، إلا أنّ تناقضات القوانين والتعليمات قد تُحدث ازدواجيةً في الصلاحيات، أو الاحتكاك المباشر مع مجلس الإدارة بكامل أعضائه، مما يتطلب إجراء التعديل التشريعي لقانون الشركات الأردني تلافياً لأي تعارض أو اختلاف في النصوص التشريعية المتعلقة بهذا الموضوع، من أجل أن يتناغم هذا القانون مع تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق، فيما يتعلق بكيفية انتخاب وتعيين المدقق الخارجي.

2.9. علاقات لجان التدقيق بمكونات الحاكمية المؤسسية

تعددت تعريفات الحاكمية المؤسسية (Corporate Governance) بتعدد المفاهيم ووجهات النظر المختلفة، ويرى الباحث أنّ التعريف الشامل المعبر عن جوهر الحاكمية المؤسسية هو ما قدمته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، (The Organization - for Economics Co-Operation (OECD and Development) حيث وصفت الحاكمية المؤسسية بأنها "مجموعة العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها، والجهات الأخرى ذات المصلحة فيها التي تتضح من خلالها أهداف الشركة والوسائل الكفيلة بتحقيق تلك الأهداف، ومراقبة الإجراءات المتبعة لتحقيقها. وتوفر الحاكمية المؤسسية الجيدة لكل من مجلس الإدارة وإدارة الشركة، الحوافز المناسبة لمتابعة تحقيق أهدافها المنشودة بما يحقق مصالح الشركة ومصالح مساهميها، وتقوم بتسهيل إيجاد عملية مراقبة فاعلة تساعد الشركة على استغلال مواردها بكفاءة" (OECD, 2004 Revised Edition: Paris, p.11)، كما عرفها رئيس مجلس الحاكمية المؤسسية في أستراليا بأنها: " ذلك النظام الذي يتم من خلاله تنظيم وإدارة الشركات، وهي تمثل العوامل الرئيسة والمؤثرة في تحديد الأهداف وكيفية تحقيقها، ووضع الآلية اللازمة لإدارة وتقييم المخاطر ومراقبتها، والعمل على تحسين الأداء وتنفيذ الأهداف بكفاءة " (ASX Corporate Governance Council, 2003, p.3). كما أنّ الهياكل التنظيمية للحاكمية المؤسسية تساعد على خلق القيمة للشركات، من خلال مبادرات البحث والتطوير والاختراع والاكتشاف، والحرص على وضع أنظمة رقابة تتناسب مع المخاطر المتوقعة، وتكون قادرة على تحديد المساءلة لإدارات الشركة وأقسامها المختلفة

(Hamilton, 2003, p.6). ويعتقد (Christina, 2005. p.124) أنه من الطبيعي أن تنشأ مشاكل الحاكمة المؤسسية كنتيجة مباشرة لانفصال الملكية عن الرقابة في منظمات الأعمال المختلفة، وأنه كلما ازدادت نسبة الأسهم المملوكة للإدارة العليا، كلما كانت قراراتها تنسجم مع تعظيم ثروة الملاك التي تكون محصلتها بالضرورة تعظيم ثرواتهم الخاصة.

ويرى الباحث أنّ على الحاكمة المؤسسية أن ترسم خطوط العلاقات بين جميع المشاركين فيها والمستفيدين منها، بدءاً بوضع الإدارة التنفيذية تحت طائلة المساءلة من قبل مجلس الإدارة، في حين يكون مجلس الإدارة مسؤولاً أمام المساهمين وجميع الجهات الأخرى ذات المصلحة في الشركة، ضمن بيئة تشريعية ورقابية تحدد واجبات ومسؤوليات وسلطات كل طرف من هذه الأطراف، وتوضح خطوط الاتصال بينها، وتضع الآليات الرقابية الكفيلة بحماية حقوقهم.

وقد قدمت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) خمسة مبادئ أساسية للحاكمة المؤسسية تتمثل في (حماية حقوق المساهمين، والمعاملة العادلة لحملة الأسهم، ودور ذوي المصالح في الحاكمة المؤسسية، والإفصاح والشفافية، ومسؤوليات مجلس الإدارة) ولا مجال هنا للتوسع في شرح هذه المبادئ بشكل تفصيلي (OECD, 2004, pp: 18-23).

وقدمت رابطة المديرين التنفيذيين لشركات الأعمال الأمريكية الرائدة التي تعد نفسها الصوت الرسمي لهذه الشركات، ستة مبادئ إرشادية للحاكمة المؤسسية في ندوة (الطاولة المستديرة) وكانت على النحو الآتي:

1. يقوم مجلس الإدارة باختيار المدير التنفيذي للشركة (CEO) ويتولى مراقبة أنشطته والأنشطة التنفيذية للإدارة التنفيذية العليا.
2. الإدارة هي المسؤولة عن تنفيذ العمليات التشغيلية للشركة بطرق أخلاقية فعالة بهدف خلق القيمة للمساهمين.

3. الإدارة هي المسؤولة عن تحضير البيانات المالية تحت إشراف مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، بحيث تعرض بعدالة المركز المالي للشركة في تاريخ معين ونتائج عملياتها عن فترة محددة.

4. يرتبط مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق بمؤسسة تدقيق مستقلة للقيام بأداء أعمال تدقيق البيانات المالية للشركة.

5. يجب أن تحافظ مؤسسة التدقيق على استقلالها الحقيقي والظاهري وتدير أعمال التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS) وتقوم بتبليغ مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق، عن أي اهتمامات تتعلق بجودة ونزاهة عملية الإبلاغ المالي.

6. تقع مسؤولية التعامل مع الموظفين بعدالة ومساواة على عاتق الشركة.

Rezaee (et. al., 2003, p.532). وفي الحقيقة فإن أهمية الحاكمية المؤسسية برزت عندما أصبحت الإدارة المحترفة هي الطابع الأغلب لمنظمات الأعمال باستثناء المنظمات الصغيرة جداً، حيث صارت المنظمات تُدار بسلسلةٍ من المستويات الإدارية، وباتت مسؤولية الحاكمية المؤسسية لا تقتصر على تحقيق مصالح الملاك والمحافظة على حقوقهم، وإنما سعت إلى الحفاظ على حقوق ذوي المصالح الآخرين، وحفظ التوازن فيما يتعلق بتعارض المصالح بين الأطراف المختلفة، مما تطلب الإفصاح عن كافة المعلومات التي تهم هذه الأطراف جميعاً بشفافية عالية (Johnson and Scholes, 2003, p.195).

ويعتقد الباحث أنه حيثما تتواجد الحاكمية المؤسسية القوية الواعية، المدركة لمهامها ومسؤولياتها، تتوافر نزاهة البيانات المالية، بينما تتواجد الحاكمية المؤسسية الضعيفة عندما يُسمح للمديرين بالتصرف بحرية مطلقة دون قيود رقابية أو ضوابط تنظيمية، مما يساهم في عدم موثوقية البيانات المالية وحدوث حالات الغش. ومن هنا كان ضرورياً وجود أدوات رقابة داخلية وخارجية على أعمال المديرين، ورسم العلاقة بين الأطراف المشاركة في الحاكمية المؤسسية، وبيان كيفية أداء كل جهة لمهامها وتحملها لمسؤولياتها. ويتمثل المشاركون في الحاكمية المؤسسية في كلٍ من: "مجالس الإدارة، ولجان التدقيق، وفريق الإدارة العليا، والمدققون الداخليون، والمدققون الخارجيون، والهيئات الحكومية والتشريعية". لكن القوى الثلاث المؤهلة للعب الدور الرقابي الأهم في حماية مصالح الشركة،

تتمثل في كلٍ من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ولجان التدقيق، وتفاعل مهام هذه القوى الثلاث مع مسؤوليات مجلس الإدارة، الذي يعد المكون الأساسي في هيكل الحاكمية المؤسسية، بصفته يتحمل أعباءً ثلاثة من مجموعات المهام الرئيسة، تنفيذية ورقابية واستشارية، وتكمن أهميته في أنه الطرف الرئيس المهيمن على الأطراف الأخرى للحاكمية المؤسسية، وأن قراراته تؤثر في مصالح مجموعات مختلفة من المساهمين وذوي المصالح الآخرين بدرجات متفاوتة.

ويرى (Hussain and Mallin, 2003, p. 251) أنّ هيكلية مجلس الإدارة وممارساته تعد من أقوى عناصر بناء حاكمية مؤسسية جيدة، وأنّ وجود لجنة التدقيق التي إن عُدت في إحدى جوانبها تقسيماً لمجلس الإدارة إلى مجلسين مختلفي المهام، إلا أنها ينبغي أن تمثل وحدة متكاملة مع مهام المجلس وجهات الرقابة الأخرى الداخلية والخارجية.

أما المدققون الخارجيون فهم يمثلون آلية رقابية هامة في هيكل الحاكمية المؤسسية، بصفتهم القوة الثانية من آليات الرقابة الثلاث: (التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي، ولجنة التدقيق) وتأتي أهمية التدقيق الخارجي، بسبب ما ينبغي أن يتمتع به من استقلالية وحياد وموضوعية.

ويعتقد الباحث أنّ منشأ المطالبات بتحجيد الإدارة في مسألة التنسيب بتعيين المدقق الخارجي، وتجديد تعيينه وتحديد أعبائه أو عزله، كان بسبب التأثيرات السلبية المحتملة من قبل الإدارة في أعمال التدقيق الخارجي. ولذلك فإنّ تشكيل لجنة تدقيق مستقلة مدركة لمهامها وواعية لمسؤولياتها، وتقوم بلعب الدور الرئيس في اختيار وتعيين المدقق الخارجي، تساهم بدرجة عالية في استقلالية المدقق وحياده، وبالتالي زيادة فاعلية التدقيق الخارجي ومصداقية البيانات المالية المدققة، وزرع الثقة في نفوس مستخدمي هذه البيانات.

أما التدقيق الداخلي فتتمثل وظيفته الأساسية في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي هو أحد مكوناتها، وصمام الأمان للإدارة العليا للتأكد من أنّ السياسات والإجراءات الموضوعة تمّ تطبيقها بطريقة صحيحة، وأنه تمّ تقديم التقارير اللازمة بشأنها إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة التدقيق. (التميمي، 2004، ص. 83). بينما يرى (Kevin, 2000, p.42)

أن الخطوة الأولى في تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي، تتمثل في أن لا تكون هذه الأنشطة مرتبطة بالإدارة العليا للشركة، لأن ذلك يخفض ثقة مستخدمي البيانات المالية في قدرة أعمال التدقيق الداخلي على منع الغش. وتتعزز كفاءة وموضوعية هذه الأعمال عندما يكون تعيين المدققين الداخليين وتحديد مكافآتهم وعزلهم ضمن سلطة لجنة التدقيق، بالإضافة إلى أن تقاريرهم يجب أن توجه إلى هذه اللجنة من أجل دراستها وتقييمها ورفع الملاحظات والتوصيات إلى مجلس الإدارة، ومن ثم قيام اللجنة بمتابعة ما يتم بشأنها. وحتى تمثل لجنة التدقيق حلقة الوصل بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي وإدارة الشركة ومجلس إدارتها، يجب أن تتشكل من أعضاء خارجيين مستقلين لا تنقصهم الخبرة والقدرة على حل أوجه الخلاف المحتملة بين المدقق الخارجي والإدارة، وتأكيد استقلالية المدقق الخارجي وفاعلية أنشطة التدقيق، وهذا ما يعزز وجهة النظر التي تنادي بأن تقوم لجنة التدقيق باختيار المدقق الخارجي وتجديد تعيينه وتحديد أتعابه أو عزله، والمراجعة السنوية لاستقلاليتها والتقرير عن ذلك إلى مجلس الإدارة.

أما علاقة لجنة التدقيق بالهيئة العامة للمساهمين فهي تمثل الحلقة الأخيرة في سلسلة العلاقات القائمة بين لجنة التدقيق والمشاركين في الحاكمية المؤسسية والمستفيدين منها، إذ ينبغي أن تدرج اللجنة في تقريرها السنوي ما توصلت إليه من ملاحظات لم يأخذ بها مجلس إدارة الشركة، أو مخالفات تم اكتشافها خلال السنة ولم يتم تسويتها. ويمكن أن تُضمن هذه اللجنة تقريرها إلى الهيئة العامة للمساهمين في اجتماعها السنوي العادي الأمور الآتية على سبيل المثال:

- أ- تسجيل مواقف على الإدارة بعدم أخذها بملاحظات المدقق الداخلي.
- ب- توضيح ما إذا قامت الإدارة بعدم الاستجابة لملاحظات ومقترحات المدقق الخارجي.
- ج- توضيح ما إذا لم يأخذ مجلس الإدارة بتوصية اللجنة بتعيين أو عزل المدقق الخارجي.
- د- توضيح دور السياسة المتبعة في تكليف المدقق الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية بما يضمن حماية ملائمة لاستقلاليتها عن الشركة والإدارة.
- هـ- أي اختلاف في المواقف أو وجهات النظر بين لجنة التدقيق والإدارة.
- و- أية مخالفات جسيمة لم تقم الإدارة بتصحيحها وعرض تلك المخالفات من أجل تدارك الأمور واتخاذ ما يلزم بشأنها.

الفصل الثالث

الإطار النظري للدراسة

- ب -

فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي

3.1. المقدمة

3.2. فاعلية التدقيق الخارجي

3.3. استقلالية التدقيق الخارجي

3.4. التنسيق بين التدقيق الخارجي والداخلي ولجان التدقيق

3.1. المقدمة

أصبحت الحاجة ماسةً لخدمات التدقيق الخارجي بعد كبر حجم المشروعات وزيادة حجم عملياتها، وضخامة رؤوس الأموال المستثمرة فيها. وعلى إثر انفصال الملكية عن الإدارة التزم القائمون على إدارة الشركات العامة، بإبلاغ حملة الأسهم والمستثمرين والممولين الآخرين بالجوانب المالية لأنشطتهم الاقتصادية، ورغبةً من مستخدمي البيانات المالية في أن تُفصح هذه البيانات عن الأداء الفعلي للأنشطة الاقتصادية بالدقة الممكنة، فقد نمت الحاجة إلى فحص هذه البيانات من قبل مدقق مؤهل مستقل محايد تتوافر فيه الخبرة الضرورية، ويقوم بأعماله وفقاً لمعايير مهنية معتمدة، مما يمكنه من أداء مهامه الانتقادية والتقييمية، وتقديم تقريره المتضمن تأكيدات معقولة على عدالة وصدق البيانات المالية. وزادت الحاجة إلى خدمات المدققين بسبب تزايد حالات الغش وارتكاب الأخطاء ومحاولات التحريف في إعداد وعرض البيانات المالية، واعتقاد الكثيرين بأن تقارير المديرين تعبر عن أدائهم الخاص، وأن تضارب المصالح بين الذين يقومون بتحضير البيانات المالية وبين من يستخدمونها، قد يؤدي إلى إنتاج بيانات غير سليمة، يترتب على استخدامها اتخاذ قرارات خطأ، مما يجعل للمدققين دوراً حيوياً في منع وقوع هذه التحريفات نظراً لشعور المحاسبين والموظفين الآخرين بالرقابة اللاحقة لأعمالهم، بالإضافة إلى أن اكتشاف الأخطاء وحالات الغش وتصحيحها قبل نشر البيانات المالية يزيد من مصداقيتها، حتى إن التحفظ في تقرير المدقق عن عدم استجابة الإدارة لتصحيح الانحرافات التي قام باكتشافها، يجعل مستخدمي البيانات المالية على علمٍ بحقيقة هذه البيانات ومدى موثوقيتها. وقد تسببت زيادة تعقيدات العمليات الاقتصادية والتشغيلية في أن تصبح غالبية مستخدمي البيانات المالية ليست على دراية بتقييم جودة هذه البيانات، مما ضاعف الحاجة للتدقيق الخارجي، لعل ذلك يجعل الأطراف المستخدمة للبيانات المدققة، تدرك أنه يمكن الاعتماد عليها بمستوى معقول.

3.2. فاعلية التدقيق الخارجي

ترتبط فاعلية التدقيق الخارجي بمدى تحقيق الأهداف المرجوة من أنشطة التدقيق، ومدى توافر الجودة في أداء المدقق لهذه الأنشطة، التي لا تتم على أساس التدقيق التفصيلي الكامل لجميع سجلات ومستندات الشركة وما تحتوي عليه من بيانات مالية متعددة، وإنما تعتمد على أسلوب الاختبارات بالعينة. ويترتب على ذلك قيام فريق من المهنيين بإجراء الاختبارات وجمع الأدلة،

استرشاداً بضوابط تشغيلية تتمثل في الخطط والبرامج والموازنات الزمنية الموضوعية لإتمام أنشطة التدقيق، بالإضافة إلى الضوابط المهنية المتمثلة في معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، مع توفير قدر من المرونة والحكم المهني للمدقق، تتيح له أن يوسع نطاق اختباره عندما يساوره الشك في بعض الجوانب، بهدف الحصول على مزيد من الأدلة والقرائن الكافية للملائمة، ليصل إلى درجة معقولة من الاطمئنان إلى عدالة وحقيقة البيانات التي يقوم بتدقيقها.

إنّ تحقيق الأهداف الرئيسة للتدقيق الخارجي، يتطلب تحليل عدة متغيرات تشمل اختبارات الرقابة الداخلية واختبارات التخطيط للتدقيق والاختبارات الجوهرية، بصفة أنّ نتائج هذه الاختبارات تؤثر في الرأي النهائي للمدقق، حتى لا يقوم بإعطاء رأي خطأ في عدالة البيانات المالية التي تقوم إدارة الشركة بإعدادها ونشرها، وذلك من حيث عدالة تمثيلها لنتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع، وخلوها من الأخطاء المادية وأعمال الغش والانحرافات الجسيمة.

ويعتقد الباحث أنّ التدقيق الخارجي له أهداف أساسية، وأهداف ثانوية، وأهداف فرعية تكميلية، وأنّ الهدف الرئيس للتدقيق يتمثل فيما يلي:

1. قيام مدقق الحسابات بتنفيذ إجراءات التدقيق والاختبارات للسجلات والدفاتر والمستندات، من أجل التأكد أنّ جميع العمليات المالية تمّ قيدها في الدفاتر، وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية السليمة المقبولة قبولاً عاماً، وأنّ البيانات المالية التي قامت الشركة بإعدادها تطابق ما هو مثبت في سجلات ودفاتر الشركة.

2. قيام مدقق الحسابات بإصدار تقريره الذي يبدي فيه رأيه المهني المحايد، ويشهد فيه أنّ قائمة الدخل تعبر عن حقيقة نتائج الأعمال عن الفترة المالية، وأنّ الميزانية تعبر عن المركز المالي الصحيح للشركة في نهاية تلك الفترة.

ويتمثل الهدف الثانوي للتدقيق في اكتشاف حالات الغش والأخطاء المرتكبة، ووضع الإجراءات والخطط اللازمة لمنع حدوث مثل هذه الحالات أو تقليص فرص حدوثها.

أما الأهداف الفرعية لأنشطة التدقيق فتتمثل في تقويم الأداء الإداري والاجتماعي والبيئي.

ويرى (Abbott and Parker, 2000, p.50) أن جودة التدقيق تتمثل في الاحتمالية العالية لاكتشاف المدقق للأخطاء والتحريفات في البيانات المالية المدققة. كما وصفها (DeAngelo, 1981a, p.115) بأنها ربط احتمالية قيام المدقق الخارجي باكتشاف التحريفات الجسيمة المتمثلة في الحذوفات والأخطاء في البيانات المالية والنظم المحاسبية، وقيامه بالتقرير عنها بأمانة، وتوصيل النتائج للجهات ذات العلاقة، بصفة أن اكتشاف أوجه القصور تعتمد على الكفاءة الفنية والمهنية للمدقق، في حين يرى الباحث أن جودة التدقيق تعبر عن مستوى عالٍ من الدقة المهنية التي يجب على مدقق الحسابات أن يتحلى بها، ومن ثم يقوم بتزويدها للمستثمرين بحيث تتعزز ثقتهم في أدائه. كما تشير جودة التدقيق إلى ارتباط سلبي قوي يتمثل في العلاقة بين فاعلية التدقيق الخارجي، وبين كلٍ من حجم الأخطاء المادية، وحالات الغش في البيانات المالية.

ويرى (Fearnley and Beattie, 2004, p.121) أن أهم خاصيتين لجودة التدقيق، تتمثلان في الكفاءة والاستقلالية (Competence & Independence)، وأن هاتين الخاصيتين ضروريتان لتجنب فشل التدقيق. وتعني الكفاءة أن الأخطاء والحذوفات والتحريف في البيانات المالية يجب أن يتم تحديدها واكتشافها. كما تشير الاستقلالية إلى أن المدقق يجب أن يضمن أن تجد الإدارة الحل السليم للمشكلات المالية ومعالجة الأخطاء والتحريفات، وأن يكون لديه القدرة والرغبة في حال فشلها في إيجاد الحلول الملائمة ليقوم بإصدار تقريره المتحفظ. أما المدقق الذي يخفض جودة التدقيق لكسب عميل معين، فإنه يفقد استقلاليته ويخاطر بسمعته، ويخسر الدخل الذي يمكن أن يتأتى من أعمال تدقيق لعملاء كثيرين.

وقد ربط (Hatherly, 1999, p.53) بين فاعلية التدقيق الخارجي وبين الأحكام والتقديرية الشخصية للمدقق، بحيث لا تصدر آراؤه عن مجرد مهارات شخصية أو تقديرات ذاتية، وإنما يجب أن تصدر عن مرجعية مهنية حيادية، وتستند إلى ضوابط فنية وأسس وقواعد محددة. وأضاف أن الحكم المهني يعد بمثابة "تطبيق للمعرفة والخبرة ذات الصلة بفهم المدقق للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، واستخدامها في المفاضلة بين البدائل المختلفة لاختيار الأنسب من بينها، بهدف التوصل إلى القرارات المناسبة".

كما ربط آخرون بين فاعلية التدقيق الخارجي وخلو البيانات المالية المدققة من التحريفات وحالات الغش المرتكبة، وقام (Rezaee, 2005, p.279) بوصف الغش على أنه إجراء متعمد من خلال خطة مدروسة يتم إعدادها بعناية من قبل إدارة الشركة أو بعض موظفيها، يترتب عليها تحضير ونشر- بيانات مالية مغلوبة أو مضللة، وتحتوي على تحريفات جسيمة، بهدف خداع وتضليل مستخدمي البيانات المالية المنشورة بشكل عام، والمستثمرين والدائنين بشكل خاص. أما هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) فقد عرفت الغش بأنه " سلوك غير سوي متعمد، سواء بارتكاب فعل معين أم بحذف واقعة معينة، يتسبب في إحداث تضليل مادي في البيانات المالية المنشورة للشركة" (Kieso, et. al., 2002, p.1410).

ويرى الباحث أن اكتشاف الأخطاء والتحريفات بكافة أشكالها، وإبراز الأسباب المختلفة التي أدت إلى وقوعها وتحديد المسؤولية عن ارتكابها، هي في الأساس من مسؤوليات إدارة الشركة. وأن ما يقوم المدقق باكتشافه منها، يأتي نتيجة تأديته لواجباته من أجل تحقيق الهدف الرئيس للتدقيق، عندما يقوم بفحص الحسابات للتأكد من مدى دلالتها على نتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة، وإبداء رأيه الفني المحايد في هذه الأمور، ومن ثم الطلب من الإدارة تصحيح الأخطاء ومعالجة الانحرافات السلبية بعد اكتشافها، والعمل على تلافي وقوعها مستقبلاً. وتتطلب مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء وحالات الغش، أن يلتزم بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، ويبدل العناية المهنية اللازمة. وتبدأ هذه المسؤولية بعد أن تضع الإدارة من الوسائل والإجراءات التي تساعد على تحقيق هذا الهدف. كما ترتبط فاعلية هذه الإجراءات بمدى قوة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، بحيث يستطيع المدقق الحصول على تأكيدات معقولة أن الانحرافات الجسيمة يمكن اكتشافها، ومن ثم يقوم بالتبليغ عنها للسلطة الأعلى من المستوى الإداري الذي ارتكب الغش، وتقدير مدى جسامة حالات الغش وأهميتها النسبية، ودراسة تأثيرها في عدالة البيانات المالية، والطلب من الإدارة اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الآثار المترتبة عليها. وتقف مسؤولية المدقق عند هذا الحد بصفته "غير ضامن"، بعد أن يقدم تأكيدات معقولة، دون أن يكون ملزماً بتقديم تأكيدات مطلقة عن اكتشاف جميع حالات الغش والتحريف في البيانات المالية، وبذلك فإن تأكيدات المدقق تزيد من فاعلية التدقيق، وتساهم في تضيق فجوة التوقعات بين أداء المدققين الفعلي، وتطلعات مستخدمي البيانات المالية حول قيمة تقارير التدقيق الخارجي.

وقد اکتفی منشور التدقیق الأمريكي رقم (SAS No.53) الصادر عن مجلس معايير التدقیق (ASB) التابع لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين عام (1988)، بأن يقوم المدقق الخارجي بالتخطيط لإجراء اختباره من أجل البحث عن الأخطاء والتحريفات التي لها تأثير مادي في البيانات المالية، وعندما یقر المدقق بوجود مخاطر عالية بأن تحريفات مادية یمكن أن تحدث، فإن خطة التدقیق يجب أن تعكس مستوى عالٍ من الحذر المهني، مما یتطلب الحصول على أدلة تدقیق كافية وملائمة. أما المنشور رقم (SAS No.82) الصادر في عام (1997) تحت عنوان: "دراسة حالات الغش في البيانات المالية المدققة"، المعدل منشور التدقیق رقم (53)، فقد طالب أن یخطط المدقق الخارجي لتنفيذ التدقیق، بحيث یكون قادراً على تقديم تأكيدات معقولة بأن البيانات المالية خالية من الغش. وقد وصف المنشور طبيعة الغش، وطالب المدقق بتقييم المخاطر الجسيمة التي تترتب عليه، وعناصر الخطر التي یقوم بدراستها، بحيث یكون المدقق مسؤولاً عن اكتشاف الأخطاء المادية الناتجة عن وجود الغش، ولا یعد مسؤولاً عن اكتشاف الغش في حد ذاته (Deshmukh, et.al., 1998 p.128). كما تطلب المنشور رقم (SAS No. 82) من المدققين الخارجيين، وجوب تقييم مخاطر الغش وتوثيقها بشكل منفصل عن مخاطر الأخطاء التي ترتب عن غير قصد (Hoffman, 1997, p.100).

أما منشور التدقیق الأمريكي رقم (SAS No.99) لعام (2002) "الاهتمام بحالات الغش في البيانات المالية المدققة" (Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit) المعدل للمنشور رقم (82)، فقد أكد مسؤولية المدقق الخارجي التقليدية في التعبير عن رأيه فيما إذا تمّ تحضير وعرض البيانات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، وأنه لا یتحمل مسؤولية مطلقة لكشف حالات الغش. كما خول المدقق الخارجي صلاحية استجواب الإدارة عن مرئياتها حول احتمالات ومخاطر الغش، ومطالبتها بوضع برامجها الخاصة بتوضیح سبل الرقابة المتبعة لمواجهة هذه المخاطر، كما خول المدقق تنفيذ إجراءات اختبارية معينة للتدقیق من أجل اختبار مدى تخطي الإدارة لنظم الرقابة المتبعة من قبل الشركة. (Rezaee, 2005, p.293)

وقد أصدر مجلس معايير التدقیق والتأكدات الدولي (IAASB)، معيار التدقیق الدولي رقم (240)، الغش والخطأ (Fraud and Error) الخاص بمسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش عند تدقیق البيانات المالية،

وأوضح أنّ المسؤولية تقع ابتداءً على المكلفين من قبل الإدارة بمنع أو اكتشاف حالات الغش، بعد وضع نظم رقابة داخلية سليمة مناسبة، ومن ثمّ يأخذ المدقق في اعتباره مخاطر التحريفات المادية في البيانات المالية الناتجة عن الغش أو الخطأ، في مراحل التخطيط للتدقيق وإجراءات التدقيق وتقييم النتائج وتقديم تقرير التدقيق. كما أوجب معيار التدقيق الدولي رقم (250) على المدقق الخارجي دراسة مدى التزام الشركة بالقوانين والأنظمة لدى تدقيقه لبياناتها المالية، واعتبار أنّ عدم الالتزام بها قد يؤثر بشكل جوهري في هذه البيانات، ويتسبب في حدوث خسائر مالية ناتجة عن دفع غرامات أو خسارة دعاوى قضائية، أو التسبب في إيقاف عمليات الشركة أو الشك في قدرتها على الاستمرار، مما يتطلب أن يكون المدقق على دراية كاملة بالأنظمة والقوانين، وفي حالة خرقها يتم إبلاغ لجنة التدقيق ومجلس الإدارة بذلك.

أما المعيار الدولي للتدقيق رقم (400) الخاص بتقديرات المخاطر والرقابة الداخلية، فقد أوجب على مدقق الحسابات أن يدرس ويوثق فهمه لبيئة الرقابة، وفهم النظام المحاسبي وتقييم فاعلية النظم المساندة، وتقدير مخاطر التحريفات المادية المتوقعة، حتى يستطيع المدقق تخطيط التدقيق وتصميم إجراءاته، وتحديث المعلومات عن أية تغييرات في أنظمة الرقابة، وإبلاغ الإدارة عن نقاط الضعف الرئيسية وتوثيق ذلك في أوراق العمل. وقد أوجب معيار التدقيق الدولي رقم (230) (التوثيق، Documentation) أن يوثق المدقق كافة الأمور الهامة التي تدعم رأيه وتقدم الدليل على أنّ التدقيق تمّ وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، وأن يحتفظ بأوراق العمل لفترة زمنية محددة من أجل مواجهة احتياجاته الخاصة وما يتطلبه القانون أو العرف المهني. أما معيار التدقيق الدولي رقم (220) (الذي صدر بعنوان: Quality Control for Audit Work)، فقد فرض على منشأة التدقيق تنفيذ إجراءات الرقابة على النوعية، للتأكيد على أن عمليات التدقيق تمت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، أو المعايير والممارسات المحلية المعتمدة، على أن تتم هذه الرقابة على مستوى مكتب التدقيق من جهة، وعلى مستوى كل عملية تدقيق على حدة من جهةٍ أخرى.

IFAC.IAASB.Handbook.Auditing ISAs.IAASB, www.ifac.org.

كما نصت المادة (44) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة (2003) على أنه "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ورد النص عليها في أي تشريع آخر، يعاقب المحاسب القانوني بالحبس لمدة لا تقل عن سنة ولا تزيد على ثلاث سنوات، أو بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف دينار ولا تتجاوز عشرين ألف دينار أو بكلتا هاتين العقوبتين، إذا ارتكب عن قصد أو نتيجة إهمال جسيم أيّاً من الأفعال التالية:

أ- دون بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها أثناء مزاوله المهنة.

ب- وضع تقريراً مغايراً للحقيقة أو صادق على وقائع مغايرة للحقيقة في أي وثيقة متعلقة بمزاوله المهنة " .

ورغم إدراك الباحث لصعوبة اكتشاف حالات الغش في البيانات المالية، من خلال وضع برامج وإجراءات التدقيق العادية، وعدم إمكانية وضع برنامج تدقيق يشتمل على إجراءات مصممة لضمان خلو البيانات المالية من جميع حالات الغش من الناحية العملية، إلا أن صعوبة الاكتشاف يجب أن لا تغير من مسؤولية المدقق في وضع خطط التدقيق والقيام بالإجراءات الملائمة لاكتشاف هذه التحريفات.

3.3. استقلالية التدقيق الخارجي

يعد مبدأ " استقلالية المدقق الخارجي " من المقومات الجوهرية اللازمة لتمكين المدقق من أداء دوره والتعبير عن رأيه المهني المحايد والكفؤ بحرية تامة، دون أن يكون لأية قيود أو عوائق شخصية أو مؤثرات خارجية أو تنظيمية تأثيرات سلبية في أدائه المهني، مما يعزز من قدرته على الإفصاح عن رأيه المهني بمنأى عن أي مصلحة ذاتية أو تحيز أو مجاملة قد تضعف الثقة في مضمون تقريره. وتعد خاصية الاستقلال من كبريات القيم المتأصلة في مهنة تدقيق الحسابات، وترتبط بالقيم الأخلاقية والمهنية والتحلي بالحياد والموضوعية، وتعادل في جوهرها قيمة الكرامة كخاصية هامة في زيادة ثقة المستخدمين للبيانات المالية المدققة في تقرير التدقيق، الذي يعد ذا قيمة محدودة دون توافر عنصر الاستقلالية.

إن أعمال التدقيق الخارجي تتم من خلال ثلاث مراحل رئيسية، تبدأ بمرحلة التخطيط للتدقيق تليها مرحلة التدقيق الجوهرية وتنتهي بمرحلة التدقيق النهائي وإعداد التقرير. ويتم توثيق هذه الأعمال وفق ثلاث خطوات متتالية يرسمها مدقق الحسابات الخارجي، وتبدأ من برنامج التدقيق وفق توقيت محدد يوضح الإجراءات التي ينبغي اتباعها لإتمام أعمال التدقيق، تليها مرحلة التدقيق الجوهرية وما يتم تدوينه من ملاحظات وأدلة وأسئلة واستفسارات تحتويها ملفات التدقيق، بما في ذلك الإجابات الواردة من العميل، وأية تعليقات عليها من قبل المدقق الخارجي يتم تضمينها في خطاب الإدارة،

وردود إدارة الشركة على ملاحظات واقتراحات المدقق، والمذكرات المرفوعة منه من أجل القيام بإجراءات التصحيح المطلوبة. وتتمثل الخطوة الأخيرة في إصدار تقرير التدقيق، وهو المستند الأهم الذي يبين بشكل مختصر - خلاصة نتائج التدقيق، ويعبر عن رأي المدقق في عدالة البيانات المالية. ووفقاً لمفهوم الاستقلالية يجب أن تتم مراحل التدقيق الثلاثة دون ضغوط تمارسها الإدارة على المدقق بسبب وجود علاقات مباشرة أو علاقات مادية غير مباشرة أو مصالح شخصية بين مدقق الحسابات وبين إدارة الشركة تحت التدقيق، حتى يقوم بتوضيح كافة الحقائق التي توصل إليها من خلال التقرير النهائي المرفوع إلى الهيئة العامة للمساهمين بصفته وكيلاً عنهم، بحيث لا يختلف الرأي الوارد في التقرير عما تكون لديه من قناعات معززة بأدلة تدقيق كافية. ويرى (DeAngelo, 1981, p.115) أن القيمة الاقتصادية لاستقلالية المدقق الخارجي بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية المدققة من مستثمرين حاليين ومرتبين ودائنين ومقرضين وآخرين، تتمثل في مقدرة المدقق على تحديد الخروقات في النظام المحاسبي، وقدرته على اكتشاف الأخطاء وحالات الغش والتحريف في البيانات المالية، ومن ثم الإصرار على التقرير عنها على حقيقتها بغض النظر عن رغبة الإدارة.

ويضيف (DeAngelo, 1981, p.115) أن مستوى استقلالية المدقق الخارجي يقاس بمدى استعداده لقول الحقيقة، التي يمكن أن تعبر عن أخبار سيئة بالنسبة لعميل التدقيق، وأن هذه الاستقلالية قد تتعرض للتشويه إذا اعتاد المدقق الخارجي على أن يبدي رأياً يتوافق دائماً مع موقف الإدارة تحت كل الظروف والأحوال، مما يقدم انطباعاً للآخرين بأن هذا الرأي قد لا يساوي شيئاً ذا قيمة. ويضيف أن قيمة الاستقلالية تتجلى في القدرة على مقاومة ضغوطات الإدارة، إذا كانت ترغب في الإفصاح عن أمور معينة بطريقة انتقائية غير سليمة.

وتعد الاستقلالية من الخصائص الهامة والحاسمة للمدقق الخارجي التي تشترطها الهيئات المهنية والتشريعية، وقد وضعت كل من هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) ومعهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) قواعد للاستقلالية والشروط اللازمة للحفاظ عليها. ورغم وجود معايير وقواعد للاستقلالية وضعتها الجامعات والهيئات المهنية، إلا أنه لا يوجد إجماع على تعريف تقليدي محدد وموحد لاستقلالية المدقق الخارجي،

وإن كان التركيز ينصب دائماً على العلاقة بين المدقق الخارجي والإدارة، واعتبار مدى التعاون بينهما لتحقيق مصالحهما الذاتية، هو المؤشر الحاسم على تشويه أو إفساد هذا المفهوم. وكلما تلاشى التعاون المبطن بالمصلحة، وانصبت الجهود المشتركة للطرفين نحو تحقيق مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة، اقترب المدقق من مفهوم الاستقلالية (Antle, 1984, p.2). ويرى (جمعة، 2005، ص. 64) أن تحديد مفهوم الإستقلال يتم من خلال السمات التي أُطلقت على هذا المصطلح الذي يتمثل في "وجهة نظر غير متحيزة للمدقق من خلال أداء اختبارات التدقيق وتقييم النتائج وإصدار التقرير، لتحقيق ثقة المجتمع المالي في هذا الاستقلال".

وفي مقابلة لمحرري مجلة (Journal of Accountancy) مع "هارولد وليامز" رئيس هيئة الأوراق المالية الأمريكية عام (1977)، أوضح فيها أن السبب الرئيس للنقد القاسي الذي تتعرض له مهنة التدقيق الخارجي من قبل أطراف خارجية عن المهنة، هو فقدان الاستقلالية في بيئة التدقيق التي من دونها تفقد المهنة جوهر وجودها، ويكون حل هذه المشكلة بحماية وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي الحقيقية. كما أن توافر قناعة الأطراف الأخرى بهذه الاستقلالية من حيث طبيعة ودرجة تأثير العلاقات التي تربط المدقق الخارجي بالمنشأة تحت التدقيق، لا تقل أهمية عن توافر العناصر الأساسية للاستقلالية الحقيقية لهذا المدقق (Knapp, 1982, p.4).

أما الإجماع الفعلي فقد انصبَّ على تحديد مفهوم استقلالية المدقق الخارجي، من خلال توضيح المعنى الذي يرمز إليه هذا المفهوم الذي يتفرع إلى جزأين أساسيين هما:

1. الاستقلال الحقيقي: (Independence in Fact). بمعنى أن يتخذ المدقق الخارجي وجهة نظر غير متحيزة في تنفيذ اختبارات التدقيق وتقييم النتائج وإصدار تقرير التدقيق، دون أن تؤثر فيه أية ضغوط أودوافع أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه في البيانات المالية. ويعود السبب في اعتماد العديد من مستخدمي البيانات المالية على تقارير المدققين الخارجيين، إلى توقعاتهم بأنها تصدر عن وجهة نظر موضوعية غير متحيزة. ولذلك فليس من المستغرب أن تعد الاستقلالية أحد معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، وقاعدة من قواعد السلوك المهني للمدققين الخارجيين.

2. الاستقلال في الظاهر: (Independence in Appearance). بمعنى أنه بالإضافة لمحافظة المدقق على موقفه المستقل في أداء مسؤولياته، تأتي الأهمية أيضاً في أن يبدي مستخدمو البيانات المالية ثقتهم في تلك الاستقلالية ويطمئنون إلى وجودها فعلاً، وذلك من خلال تأكدهم من عدم وجود أي تأثير في رأي المدقق بسبب وجود علاقات حميمة أو مصالح مباشرة أو غير مباشرة مع الإدارة (Arens, et. al., 2003, p.83).

ويفسر- (Zhang, 2003, p.118) العلاقة بين جانبي استقلالية المدقق الخارجي، بأن استقلالية المدقق في الظاهر تتمثل في قناعة مستخدمي البيانات المالية في استقلاليته الحقيقية، بصفتها حالة ذهنية يصعب إدراكها بالحواس العادية. ويُضيف أنه من أجل مساعدة مستخدمي البيانات المالية المدققة في توظيف هذه البيانات بفاعلية أكبر لاتخاذ قراراتهم الإقتصادية، فإنه ينبغي عليهم ليس فهم استقلالية المدقق الحقيقية واستقلاليته في الظاهر فقط، وإنما أيضاً فهم العلاقة الديناميكية بينهما. ويرى (Deis, Jr, and Guiroux, 1992, p.465) أن أهمية استقلالية المدقق الخارجي تكمن في عدم تكافؤ العلاقة بين المدقق وعميل التدقيق، من حيث إنه يسهل على الشركة أن تقوم باستبدال آخر به بتكلفة نسبية أقل، مما لو أراد المدقق الخارجي أن يستبدل عميل التدقيق الذي يفقده ويتكبد في الوقت نفسه تكلفةً نسبيةً أعلى.

مقومات استقلالية المدقق الخارجي: ترتبط مسألة استقلالية المدقق الخارجي بعدد من العوامل المؤثرة في هذه الاستقلالية، بعضها عوامل ذاتية تتعلق بشخصية المدقق وسلوكه المهني، وضغط العمل الذي يقوم به وطبيعة المهمة المكلف بها من حيث إنها عملية تدقيق أو خدمة استشارية أو خدمات أخرى، والبعض الآخر يتمثل في عوامل تتعلق بالبيئة الخارجية مثل حجم مكتب التدقيق والمنافسة بين المدققين وحجم الأتعاب المقبوضة من عميل معين كنسبة من إجمالي إيرادات المكتب، وكون المدقق يتبع أحد المكاتب العالمية الكبرى (Big Four)، وبعض الأمور المتعلقة بمنافع يمكن أن يحصل عليها المدقق كالهدايا المادية أو خصومات شراء أو قروض ممنوحة له من عميل التدقيق بشروط ميسرة. وقام (Abdel-Khalik, 2002, p.102) بترتيب أهم العوامل التي تؤثر بشكلٍ حاسم في استقلالية المدقق الخارجي، التي رأى أنها الأكثر تأثيراً في هذه الاستقلالية مرتبةً حسب قوة هذا التأثير، وبالأخص ما يتعلق بالجهة التي تقوم بتعيين المدقق، وتجديد تعيينه أو عزله، وتحديد أتعابه، بالإضافة إلى تأثير الخدمات التي تقوم الإدارة بتكليف المدقق الخارجي بتقديمها للشركة.

وهو يرى أنّ النظرة التقليدية للمدقق كوكيلٍ عن المساهمين هي ناحية نظرية بحتة، لأنّ الإدارة في الممارسة العملية هي عميل التدقيق الفعلي، الذي يتبادل مع المدقق الخارجي خطاب الارتباط. ولذلك فقد اقترح نزع صلاحية تعيين المدقق من يد الإدارة ووضعها في أيدي المساهمين ضمن آلية لا يكون لمجلس الإدارة أي تأثير فيها، بحيث يتم تخويل مجلس أمناء منتخب بتصويت مباشر من المساهمين بدون إعطاء تفويضات للإدارة في عملية الاقتراع. وتكون المسؤولية الوحيدة لهذا المجلس هي اتخاذ القرارات المتعلقة بتعيين المدقق الخارجي، وتحديد أتعابه وتجديد تعيينه أو استبدال مدقق آخر به، على أن تتمثل هذه الصيغة في الملامح الآتية:

1. يتم انتخاب مجلس أمناء بالاقتراع المباشر من المساهمين دون ممارسة التصويت بالإنابة.
2. لا يكون لمجلس الإدارة دور في اختيار مجلس الأمناء بخلاف ممارسة حقهم في التصويت كمساهمين في الشركة، ولا يكون لمجلس الإدارة أي دور في تعيين المدقق وتحديد أتعابه.
3. لا يمارس مجلس الأمناء أية وظيفة تنفيذية ويقتصر واجبه على اختيار المدقق وتحديد أتعابه.
4. لا يجوز انتخاب أي عضو في مجلس الأمناء ممن هم أعضاء في مجلس الإدارة.
5. يتمتع مجلس الأمناء بصلاحيّة دعوة المدققين للاجتماع بهم وطلب أية معلومات عن الشركة.
6. يتم مساءلة المدقق الخارجي من قبل المساهمين من خلال مجلس الأمناء.

وتتيح هذه الآلية للمساهمين ممارسة حقوقهم بتفويض سلطة تعيين المدقق الخارجي، لجهة مستقلة عن الإدارة كمدخل مناسب لحل مسألة استقلالية المدقق.

وأملًا في تعزيز استقلالية المدقق الخارجي، فقد أناطت كثير من قوانين دول العالم ومنها قانون الشركات الأردني رقم (22) لعام (1997) وتعديلاته اللاحقة، حق تعيين المدقق لسلطة الهيئة العامة للمساهمين، حيث نصت المادة (192) من القانون على ما يلي في هذا الشأن:

أ- تنتخب الهيئة العامة لكل من الشركة المساهمة العامة وشركة التوصية بالأسهم والشركة المحدودة المسؤولة والشركة المساهمة الخاصة مدققاً أو أكثر من بين مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لسنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابهم، أو تفويض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب، ويتوجب على الشركة تبليغ المدقق المنتخب خطياً بذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ انتخابه.

ب- إذا تخلفت الهيئة العامة للشركة عن انتخاب مدقق الحسابات أو اعتذر المدقق الذي انتخبته عن العمل أو امتنع عن القيام به لأي سبب من الأسباب أو توفي، فعلى مجلس الإدارة أن ينسب للمراقب ثلاثة من مدققي الحسابات على الأقل، وذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ شغور هذا المركز ليختار أحدهم. كما أعطت المادة (199) الحق للمساهمين في مناقشة مدقق الحسابات بصفته وكيلاً عنهم حيث نصت على ما يلي في هذا الشأن:

أ- يعد مدقق حسابات الشركة وكيلاً عن المساهمين فيها وذلك في حدود المهمة الموكلة إليه.

ب- لكل مساهم أثناء انعقاد الهيئة العامة أن يستوضح مدقق الحسابات عما ورد في تقريره ويناقشه فيه. كما أبطت المادة (199) من قانون الشركات الأردني سلطة عزل المدقق بيد الهيئة العامة بصفته وكيلاً عن المساهمين في حدود المهمة الموكلة إليه، على اعتبار أن حق الإدارة في عزل المدقق يمثل مصدر تهديد لاستقلاله عندما لا يلبي مطالبها ويمثل لتوجيهاتها.

وفي المملكة العربية السعودية نصت المادة (130) من نظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/6) لعام (1385)هـ على أن " تعين الجمعية العامة العادية مراقب حسابات أو أكثر من بين المراقبين المصرح لهم بالعمل في المملكة وتحدد مكافآتهم ومدة عملهم، ويجوز لها إعادة تعيينهم، كما يجوز لها في كل وقت تغييرهم مع عدم الإخلال بحقوقهم في التعويض إذا وقع التغيير في وقت غير لائق أو لغير مبرر مقبول". في حين أعطى التشريع الأمريكي سلطة تعيين المدقق الخارجي وعزله وتحديد أتعابه إلى لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة، تأكيداً لاستقلالية المدقق وموضوعيته، على اعتبار أن تحويل مجلس الإدارة سلطة تحديد أتعاب المدقق، يترتب عليه تعريضه لتخفيض أتعابه إذا لم يرضخ لمطالب الإدارة.

ويرى الباحث ملاءمة مدخل تخويل سلطة تعيين المدقق الخارجي لجهة محايدة ومستقلة، تقوم باختياره على أسس التأهيل العلمي والكفاءة المهنية واستثناء الاعتبارات الأخرى، مما يحد من قدرة الإدارة على ممارسة الضغوط على المدقق الخارجي، وبالتالي عدم التأثير في رأيه في التقرير. وحيث إن أهم العوامل التي تهدد استقلالية المدقق الخارجي، تتمثل في مدى اعتماده على الأتعاب المحصلة من عميل التدقيق، مما يدفعه إلى بناء علاقات دائمة تمكنه من الاستمرار في تقديم خدمات التدقيق والخدمات الأخرى، فإن لجان التدقيق ينبغي أن يكون لها دور وتأثير هام في تعيين المدقق الخارجي، وتكليفه بالخدمات الاستشارية على أسس وسياسة واضحة ومحددة، مما يتطلب تعديلات تشريعية في هذا الاتجاه، حتى تتعزز استقلالية المدقق الخارجي كعنصر أساسي لغرس الثقة العامة في نفوس مستخدمي البيانات المالية المدققة. كما يرى الباحث أن سلطة الهيئة العامة في تعيين وعزل وتحديد أتعاب المدقق الخارجي، ما هي إلا سلطة نظرية شكلية، بسبب أن الإدارة هي التي تمتلك الصلاحية الفعلية وتقتراح تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه، ولها من الوسائل والإمكانيات القانونية ما يضمن تمرير القرارات التي تريدها في هذا الشأن، ويبقى دور الهيئة العامة دوراً شكلياً مؤيداً لما تقترحه الإدارة. لذلك فإن مقولة: إن مساهمي الشركة هم الذين يقومون بانتخاب وتعيين المدقق الخارجي، تعد أكبر مغالطة في تحديد مهام المشاركين في الحاكمية المؤسسية، إذ إن تشتت ملكية حملة الأسهم والتصويت الذي يتم بالإنابة، وعدم اكتراث كثير من المساهمين بحضور اجتماعات الهيئة العامة للمشاركة في التصويت، يجعل عملية تعيين المدقق الخارجي بهذه الطريقة من الشكليات التي يندر أن تُفشل، نتيجة التصويت في الهيئة العامة، أي اقتراح من الإدارة بتسمية مدقق خارجي ترغب في تعيينه. ومن هنا فإن الإدارة هي التي تقوم من الناحية الفعلية باختيار المدقق الخارجي وتعيينه وتحديد أتعابه، وتحديد الخدمات الاستشارية والخدمات الأخرى التي يقوم بتقديمها للشركة. أما تثبيت التعيين الذي يتم من قبل المساهمين فلا يتعدى النواحي الشكلية، مما يجعل هذه الأمور من أكثر العوامل التي تفسد استقلالية المدقق الخارجي، وتتطلب إيجاد الحل المناسب لتعزيز هذه الاستقلالية.

أما بالنسبة للخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي لإدارة الشركة، فقد تعددت حولها الآراء، وتعارضت وجهات النظر حول مدى تأثيرها في استقلالية المدقق الخارجي، حيث يرى (Simunic, 1984, p.699) أن الشركات التي تسعى للحصول على هذه الخدمات من المدقق الخارجي، إما أن تكون ذات إدارة ضعيفة وإما أنها تعاني من ضائقة مالية شديدة،

بعكس الشركات التي لا تسعى للحصول على الخدمات الاستشارية. كما أن أتعاب التدقيق التي تدفعها هذه الشركات للمدقق الخارجي، تكون عادةً أكثر من الأتعاب التي تدفعها الشركات التي لا تحصل على هذه الخدمات. بينما يرى (Joe and Vandervelde, 2004, p.7) أن قيام منشأة التدقيق بأداء أعمال تدقيق البيانات المالية وتقديم الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق نفسه، تزيد من فاعلية وكفاءة التدقيق من خلال فهم المدقق الشامل لعمليات وأنشطة العميل، بحيث يصبح أكثر قدرةً على تعرف مواطن الغش ودراسة مخاطره، دون أن يشوه تقديم هذه الخدمات استقلالية المدقق، بل على العكس فإنها قد تقود إلى تحسين أدائه إذا ما استطاع اكتساب معرفة مفيدة من تقديم الخدمات الاستشارية التي يمكن استخدامها في مهام التدقيق. وتوافقاً مع متطلبات منشور التدقيق رقم (SAS No. 99) فإن المدقق الذي يتمتع بمستوى عالٍ من الحذر المهني ويقدم خدمات استشارية للعميل، يكون أكثر قدرةً على تعرف ضعف نظم الرقابة الداخلية وأكثر انتباهاً ومعرفةً لمواطن الغش والقدرة على اكتشافه وتحديد مخاطره، بحيث يمكنه تحديد وتقييم تأثير أوجه القصور في أداء مهام التدقيق بشكل أدق، عندما يتم تقديم الخدمات الاستشارية من منشأة التدقيق نفسها، أو من شخص آخر في المنشأة نفسها مما لو تم تقديمها من قبل منشأة تدقيق أخرى. كما توصل (Palmrose, 1986, p.411) من خلال دراسة له في هذا المجال، إلى أن معظم عملاء التدقيق يشعرون بأنهم أفضل حالاً، عندما يربطون تزويد شركاتهم بالخدمات الاستشارية مع خدمات التدقيق ويحصلون عليهما معاً من نفس المصدر، حيث تتكامل الجهود عندما تتركز جميع هذه الخدمات في منشأة تدقيق واحدة.

وفي المملكة الأردنية الهاشمية، فإن القوانين لم تحظر على المدقق الخارجي تقديم الخدمات الاستشارية والخدمات الأخرى لعميل التدقيق، حيث أجازت له القيام بتقديم المشورة والخبرة المهنية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية وأعمال التحكيم والتصفيات، كما لم يحظر قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لعام (2003) على المدقق تقديم أي منها. أما في الولايات المتحدة الأمريكية فقد تم منع مدقق حسابات الشركة، من تقديم عدد من الخدمات وردت حصراً في القسم رقم (201) من قانون (Sarbanes-Oxley Act of 2002)، كما اشترط موافقة لجنة التدقيق المسبقة على تكليف المدقق الخارجي بخدمات أخرى خارجة عن نطاق خدمة التدقيق بما فيها الخدمات الضريبية وفقاً لما ورد في القسم رقم (202) من القانون.

ومن العوامل الهامة الأخرى التي لها تأثير ملموس في استقلالية المدقق الخارجي، وجود مصلحة مالية للمدقق لدى الشركة التي يقوم بتدقيق بياناتها المالية، وقد حظرت قوانين معظم الدول ومنها قانون الشركات الأردني على مدقق الحسابات أن يكون له أية مصلحة مادية مع الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها أو مع إدارة هذه الشركة، لأن وجود مثل هذه المصلحة يعرض استقلاله للخطر، كما أن نشوء علاقات شخصية بين المدقق وعميل التدقيق، تزيد عن العلاقات العادية بين أطراف مستقلة، تؤدي إلى إحداث تأثير مفرط ينعكس على رأي المدقق الوارد في التقرير وتؤثر في استقلاليته.

ويدور الجدل حول إمكانية تخفيف تأثير هذه العلاقات بالاستبدال الإلزامي للمدققين الخارجيين، بمعنى أن يتم تحديد مدة تعاقد المدقق مع عميل التدقيق بفترة زمنية معينة (لا تقل عن أربع سنوات)، يتم بعدها إنهاء خدماته بشكل إجباري، ويتم استبدال مدقق آخر به لمدة مساوية، حتى لا تقوم علاقات وطيدة غير عادية دائمة مع الإدارة، قد تتسبب في الاهتمام بمصالح خاصة على حساب الإضرار بمصالح المساهمين والجهات الأخرى ذات العلاقة بالشركة، وحتى لا يتعرض المدقق لهاجس عدم تجديد خدماته في نهاية كل سنة، إذا لم يتوافق رأيه الوارد في تقرير التدقيق مع وجهة نظر الإدارة (Tackett, 2004, p.348).

ويستشهد (Catanach and Walker 1999, p.44) بأن الانهيارات المالية لكبريات الشركات العالمية، تعزى إلى فقدان استقلالية المدقق الخارجي بسبب استمرار خدماته لأجل طويلة، أدت إلى ضعف مستوى التدقيق وفشل المدقق في اكتشاف الأخطاء والتحريرات الجسيمة في البيانات المالية، وعدم القدرة أو الجرأة في التقرير عنها.

وقد تطرق قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية الأردني رقم (73) لسنة (2003) إلى هذا الموضوع، حيث نصت المادة رقم (33) منه على أنه " لا يجوز اختيار محاسب قانوني لتدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة والخاصة وذات المسؤولية المحدودة مدة تزيد على أربع سنوات متتالية على أن تؤخذ موافقة الهيئة العليا على ما زاد على ذلك ".

ويرى الباحث أن عدم وضع حد أعلى لموافقة الهيئة العليا لمهنة المحاسبة القانونية على التمديد للمدقق الخارجي، وعدم توضيح الأسس التي تبني عليها الهيئة موافقتها على التمديد أو رفضها له، يمكن أن يجعل التمديد مستمراً إلى ما لانهاية لبعض مكاتب تدقيق الحسابات، ويحرم مكاتب أخرى من هذه الميزة، مما يُفرغ نص المادة رقم (33) المشار إليها من مضمونها، ويكون استمرار المدقق الخارجي مع الشركة مرهوناً بموافقة الهيئة العليا، مما يؤدي إلى الدخول في إشكالية تطبيق القانون حسب الأهواء والأمزجة، مما يستدعي إجراء التعديل اللازم على نص المادة المذكورة، بحيث يتم وضع حد أعلى للتمديد ومبرراته.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية تقدم بعض أعضاء الكونجرس باقتراح لسن تشريع يقضي بتغيير منشأة تدقيق البيانات المالية للشركات العامة كل خمس سنوات، حتى لا يفسد استقلالية المدقق الخارجي استمراره مع الشركة لمدة تزيد عن ذلك، ورأى البعض الآخر أن يتم التبديل كل سبع سنوات، بينما تمّ غض النظر عن هذه المقترحات، باعتبار أن تبديل مدير أو شريك التدقيق، يؤدي إلى النتيجة نفسها في الحفاظ على استقلالية المدقق الخارجي (Tie, 2002, p.63).

ويرى الباحث أنه على الرغم من أن الاستبدال الدوري الإلزامي لمدقق الحسابات، قد يساعد في تحسين استقلاليته لفترة محدودة وهي مدة التعاقد الإلزامي، إلا أن عدم توافر الإجماع على هذا الأمر يثير الجدل بين أصحاب المصالح، مما يجعل من السابق لأوانه أن يتم فرضه بالسلطة القسرية للقانون. وإذا ما أُريد الاسترشاد بتجارب الآخرين في هذا المجال واقتباس ما هو مطبّق في الخارج، فإنّ جُل ما هنالك أنّ بعض الدول ومنها الولايات المتحدة الأمريكية، تقوم بتغيير المدقق المسؤول (أو الشريك) المشرف على عملية التدقيق، بحيث يتعاقب على العملية الواحدة، مدققون بشكلٍ دوري من فترةٍ إلى أخرى ضمن مكتب التدقيق الواحد.

وقد أضاف (Knapp, 1982, pp: 18-26) عوامل أخرى تؤثر في استقلالية المدقق الخارجي، وقام بالتركيز في دراسته على استقصاء أثر كلٍ من: الوضع المالي للشركة تحت التدقيق، والمنافسة بين المدققين، وحجم مكتب التدقيق، ومستوى تأهيل المدقق، ونسبة الإيراد الذي يحصل عليه المدقق من الشركة إلى مجموع إيراداته، وتغيير مدقق الحسابات وشريك التدقيق بشكل دوري، بالإضافة إلى بحث تأثير لجان التدقيق في استقلالية المدقق الخارجي. وركزت دراسة

(Knapp, 1985, p.204) على العناصر الأكثر تأثيراً في استقلالية المدقق الخارجي، فأوردت المنافسة القوية بين مؤسسات التدقيق، وقوة المركز المالي للشركة عميل التدقيق، وتقديم المدقق الخارجي خدمات استشارية للإدارة. وخلصت الدراسة إلى أنه في حالة توافر هذه العوامل بشكل ملموس، فإن الإدارة تحصل على الحل المفضل لديها بسهولة مع المدقق الخارجي، خصوصاً إذا لم تكن طبيعة الخلاف محسومةً بالمعايير المهنية الفنية.

أما دراسة (مطر، 1994، ص. 368) فقد توصلت إلى أن تعاضم دور الإدارة في تعيين المدقق الخارجي وعزله وتحديد أتعابه، احتل المرتبة الأولى من بين العوامل المؤثرة في استقلالية المدقق، بينما احتلت الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق للعميل المرتبة الأخيرة. كما أن حجم مكتب التدقيق له تأثير إيجابي في دعم استقلالية المدقق، بينما العوامل الخمسة الأخرى وهي: (المنافسة في سوق المهنة، دور إدارة الشركة في تعيين المدقق وعزله وتحديد أتعابه، وقيمة أتعاب التدقيق، والخدمات الاستشارية، وطول فترة الاستمرارية مع العميل لها تأثير سلبي وتشكل خطورة على استقلالية المدقق. ويرى (Craswell, et. al., 2002, p.272) أنه يمكن أن يقاس تأثير مقدار الأتعاب التي يتقاضاها المدقق في استقلاليته، على أساس قدرته على تعرف الأخطاء والتحريفات في البيانات المالية دون أن يقوم بالتقرير عنها. لكنهم استدرکوا بأنه يمكن الاعتماد على آليات معينة أخرى لحماية استقلالية المدقق، بغض النظر عن مقدار أتعاب التدقيق، مثل التعاقب أو التبديل الإجباري لشريك التدقيق، ومراجعة النظير والرقابة على النوعية، بحيث يتمكن المدقق من إصدار تقريره المتحفظ على البيانات المالية، بغض النظر عن الأهمية الاقتصادية لعميل التدقيق بالنسبة للمدقق، وحجم الأتعاب التي يتقاضاها من هذا العميل، على اعتبار أن المدقق الخارجي يعمل في سوق تنافسية.

تأثير قانون (Sarbanes-Oxley Act of 2002) على فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي:

صدر هذا القانون عن الكونجرس الأمريكي في أعقاب تدايات فضيحة شركة "إنرون" وانهيار شركة التدقيق "أندرسون" ويعد من أكثر القوانين تأثيراً في تحسين أوضاع آليات الحاكمة المؤسسية، التي يعد التدقيق الخارجي أحد أهم أطرافها الرئيسية. وكان من بين الأهداف الهامة لإصدار قانون (SOX) لعام (2002) هو جعل لجان التدقيق وإدارة الشركات ومهنة التدقيق تعمل سوياً من أجل تخفيف المخاطر الكارثية الناتجة عن فشل التدقيق.

فأوجد القانون مجلس مراقبة محاسبة الشركات العامة (PCAOB) الذي تحمل مسؤولية الإشراف على مدققي حسابات الشركات العامة بطريقة بناءة وإشراف صارم إذا لزم الأمر، بهدف حماية الصالح العام من خلال المراجعة المستمرة على أعمال المدققين الخارجيين من أجل ضمان توافقها مع قوانين الإستثمارات، وتعليمات هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) والمعايير المهنية، وتحسين الرقابة على النوعية وتوجيه مؤسسات التدقيق للتركيز على تدقيق الالتزام والتوافق مع الأنظمة والمعايير ونظم الرقابة الداخلية (McDonnell, 2004, p.100). وقد أوجب قانون "أوكسلي" ضرورة الاحتفاظ بمستندات وأوراق عمل المدقق الخارجي وأي معلومات أخرى لها علاقة بتقرير المدقق لمدة سبع سنوات تلي تاريخ صدور هذا التقرير، وعدم إتلاف الأوراق قبل انتهاء هذه المدة، وإلا تعرض المدقق لعقوبة الحبس أو الغرامة أو لكلا العقوبتين، كما أوجب القانون ضرورة الاحتفاظ بأوراق تدقيق الاطلاع والمستندات الإضافية الأخرى لأغراض التفتيش لمدة خمس سنوات، لا يجوز إتلافها قبل انتهاء هذه المدة (Miller and Pashkoff, 2002, p.36)

ويعتقد (Rezaee, 2005, p.277) أن ما أوجبه المجلس من التركيز على زيادة مساءلة المديرين التنفيذيين عن صحة وسلامة البيانات المالية، وزيادة العقوبات الجرمية لانتهاك قوانين الاستثمارات المالية والأنظمة الأخرى، يؤدي دون شك إلى زيادة فاعلية أنشطة التدقيق الخارجي، وتحسين جودة ونزاهة وموثوقية التقارير المالية.

أما القسم (404) من القانون فقد خول مجلس مراقبة محاسبة الشركات العامة (PCAOB) أن يصدر المعايير التي تتطلب أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي رأيه في تقييم الرقابة الداخلية، وله أن يُبدي هذا الرأي إما في تقرير منفصل عن تقريره المتعلق بتدقيق البيانات المالية، بحيث يشتمل التقرير الآخر على رأيه حول تقييم فاعلية الرقابة الداخلية، أو أن يصدر تقريراً واحداً يشتمل على تقييم الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى إبداء رأيه حول تدقيق البيانات المالية.

وقد أصدر المجلس حتى شباط (2006) أربعة معايير تدقيق صادقت عليها الهيئة، وهي كما يلي:

1. معيار التدقيق رقم (1) (AS1) الذي يتطلب أن يشير المدققون الخارجيون المسجلون مع المجلس في تقاريرهم المتعلقة بتدقيق البيانات المالية للشركات العامة

وغيرها من المُصدرين، إلى أنّ مهمة التدقيق أنجزت وفقاً لمعايير مجلس مراقبة محاسبة الشركات العامة (PCAOB) بحيث يُلغى هذا النص، ما كان يُشار إليه سابقاً إلى معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS) رغم أنّ الإجراءات الجوهرية المنفذة من قبل المدقق لم تتغير، وإما الذي استجد هو أنّ المجلس أصبح الجهة المعتمدة لإصدار المعايير وتعديلها أو إلغائها.

2. وصادقت الهيئة بتاريخ (2004/6/17) على معيار التدقيق رقم (2) (As2) المتعلق بالتدقيق على تقييم الإدارة لفاعلية الرقابة الداخلية على البيانات المالية، وأصبح هذا المعيار ساري المفعول تطبيقاً لمتطلبات القسم (b)(404) من القانون.

3. كما أصدر المجلس معيار التدقيق رقم (3) (As3) التوثيق (Documentation). بحيث يتم مراجعة التقارير المرحلية وفقاً للقسمين (107) و (103) من القانون وأن يتم الاحتفاظ بالمستندات لمدة سبع سنوات، على أن توثق أدلة التدقيق التي تدعم الإستنتاجات، واعتبار التوثيق الكافي جزءاً متمماً لجودة التدقيق، هدفه تحسين الجودة وتحسين الثقة العامة في نوعية التدقيق، والتأكيد على أنّ المدقق أتم الأهداف المخطط لها، حتى يسهل المراجعة على المراقبين والمديرين الشركاء ومفتشي المجلس.

4. و صدر أحدث معيار عن المجلس في شباط (2006) وهو معيار التدقيق رقم (4) (As4) الذي أُلزم المدقق الخارجي أن يقوم بإعداد تقرير عن مدى استمرارية الضعف المادي وأوجه القصور التي سبق أن أوردتها في تقريره السابق عن تقييم الرقابة الداخلية، وتوضيح ما إذا تمّت معالجة أوجه الضعف والقصور السابقة أم أنها ما تزال مستمرة (www.pcaobus.org).

وقد منع القانون تقديم خدمات استشارية معينة من قبل المدقق الخارجي، واشترط الموافقة المسبقة للجنة التدقيق على السماح بتقديم الخدمات الأخرى، تلافياً لأي تضارب في المصالح ينشأ عن قيام المدقق بتقديم خدمات التأكيدات والخدمات الاستشارية معاً لعميل التدقيق، بهدف التأكد من أنّ تأدية مثل هذه الخدمات لا يفسد استقلالية وموضوعية تدقيق البيانات المالية في الشركات العامة. وفيما يلي بيان بالخدمات التي منع القانون تكليف المدقق الخارجي بتقديمها لعميل التدقيق:

1. القيام بمسك الدفاتر لعميل التدقيق.

2. تصميم وتطبيق نظم معلومات محاسبية للعميل.
 3. الاشتراك في خدمات التقييم والتخمين وإعطاء الرأي أو إعداد التقارير الخاصة بها.
 4. تقديم الخدمات الإكتوارية.
 5. الحصول على خدمات التدقيق الداخلي من مصدر خارجي.
 6. أية وظائف إدارية أو ما يتعلق بإدارة الموارد البشرية.
 7. أعمال السمسرة والوساطة المالية وخدمات الاستثمار والأعمال البنكية.
 8. خدمات قانونية وخدمات خبرة لا تتعلق بأعمال التدقيق.
 9. أية خدمات يقرر المجلس (PCAOB) أنه غير مسموح تقديمها بموجب أنظمة يُصدرها.
- كما فرض القانون ضرورة الحصول على موافقة لجنة التدقيق المسبقة على الحصول على أي خدمات أخرى مسموح بها (Sarbanes-Oxley Act of 2002, SEC, 201-202, p.28).

ويرى (Kinney Jr. et. al., 2004. p.563) أن حظر تقديم خدمات معينة من قبل المدقق الخارجي، وتقييد الحصول على خدمات أخرى، مرده إلى أن المشرعين يفترضون أن تقديم خدمات استشارية معينة من قبل هذا المدقق، تؤدي إلى تدني جودة التدقيق وتفسد استقلالية المدقق، بسبب أن تقديم بعض الخدمات الاستشارية يترتب عليها نوع من الاعتماد الاقتصادي للمدقق على الشركة، مما يتسبب في احتمال زيادة تحريف البيانات المالية، لا يقابلها تحسين في عملية الإبلاغ المالي للتعويض عن التأثيرات المحتملة في استقلالية المدقق الخارجي، ويترتب على ذلك أن تنتهك عمليات الإبلاغ المالي مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.

وفي المقابل يرى (Joe and Vandervelde, 2004, p.19) أنه رغم أهمية الآثار المترتبة على تطبيق التعليمات المتعلقة بمنع الحصول على بعض الخدمات الاستشارية

من مصدر خارجي، واشترط موافقة لجنة التدقيق المسبقة على الحصول على الخدمات الأخرى المسموح بها، إلا أن إقرار ذلك بموجب القانون تمّ بناءً على قناعات المشاركين في الأسواق المالية، دون تقديم الدليل المباشر على انتهاك هذه الخدمات لاستقلالية المدقق الخارجي الحقيقية.

ويعتقد الباحث أن جوهر الموضوع في منع تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة من قبل المدقق الخارجي، يتمثل في أن قيامه بدور المستشار ودور المدقق المستقل في آن واحد، يخوله القيام بمهام مزدوجة ومتعارضة قد تفسد عليه استقلاليته، بسبب أن الخدمات الاستشارية المقدمة للشركة سوف يترتب عليها اتخاذ قرارات إدارية قد تصيب أو قد تخطأ، مما قد يتعذر أو يصعب معها على المدقق الخارجي أن يوجه لها الانتقادات الموضوعية، فيتغاضى عن اتخاذ الموقف الأصوب تجنباً للإحراج، إذا كانت النتائج خلافاً لما كان متوقعاً بصفته المبادر في المشاركة باتخاذها، في حين كان يجب أن تكون الإدارة هي المسؤولة عن إعداد الجوانب المتعلقة باتخاذ القرارات الإدارية، حتى يكون بالإمكان خضوع هذه القرارات لرقابة المدقق المستقل، ونقده لها وإمكانية تعديلها أو إلغائها، ومن ثمّ يبدي رأيه فيها بموضوعية ودون أي تحيز أو إخفاءٍ للحقائق.

وللحفاظ على استقلالية المدققين الخارجيين فقد أوجب قانون (SOX) على مؤسسات التدقيق التي تقوم بتدقيق البيانات المالية للشركات المساهمة العامة ما يلي:

1. خضوع هذه المؤسسات للرقابة من قبل مجلس مراقبة محاسبة الشركات (PCAOB).
2. الامتثال لمعايير التدقيق والمعايير المهنية الأخرى.
3. الاحتفاظ بأوراق عمل التدقيق لمدة 7 سنوات من تاريخ صدور تقرير التدقيق.
4. يقوم المدقق بأعمال التدقيق للشريك الثاني في مؤسسة التدقيق.
5. الالتزام بتناوب (Rotation) شركاء أو مديري التدقيق المعيّنين لمهام محددة، على نحو دوري كل خمس سنوات.

6. أن يكون المدقق مسؤولاً أمام لجنة التدقيق ويوجه تقاريره حول المعالجات المحاسبية إلى اللجنة بشكل منتظم.

7. التوقف عن تقديم خدمات محددة لعميل التدقيق مثل مسك الدفاتر وتصميم النظم المالية والتدقيق الداخلي وما إلى ذلك (Rezaee, 2005, p.294).

وقد علق الرئيس السابق لمعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز في مقال له في مجلة (The CPA Journal, 2004, April Issue)، على استقلالية المدقق الخارجي، فأشار إلى أن أكثر الجدل في معظم بلدان العالم يدور حول استقلالية المدقق، ورغم أهمية استقلاليته بالطبع إلا أن الإستقلالية في حد ذاتها لا تمثل كل الأهمية، لأنها ليست سوى الوسيلة الناجعة لبلوغ الهدف من التدقيق. أما القضية الحقيقية فهي جودة التدقيق الخارجي، التي فوق كل هذا وذاك تعتمد على نوعية الأشخاص الذين يقومون بأعمال التدقيق. وأضاف أنه يمكن تعزيز درجة استقلال وفاعلية التدقيق الخارجي من خلال الملامح الرئيسة الآتية:

1. وجود إطار قانوني وتنظيمي يستوعب مهام ومسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي، ويحدد الأدوات التنفيذية والمعايير اللازمة للقيام بدوره بكفاءة وفاعلية
2. توافر الاستقلالية من حيث التعيين وتجديد التعيين وإنهاء الخدمة وتحديد الأتعاب.
3. حرية المدقق التامة في الوصول إلى البيانات والمعلومات اللازمة للقيام بمهامه.
4. الحرية في توقيت أنشطة التدقيق التي ينفذها المدقق حسب برنامج وخطط التدقيق.
5. الحرية في تحديد شكل ومضمون التقارير التي يعدها المدقق الخارجي.
6. ضمان حياد واستقلالية أعضاء فريق التدقيق، وابتعادهم عن أي مؤثرات خارجية تمس نزاهتهم (Wyman, 2004, p.7). ولتأكيد استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي، فإن على لجنة التدقيق أن تلعب دوراً حاسماً في مراقبة العلاقات الإقتصادية بين الإدارة والمدقق، بصفة أن الأتعاب التي تدفع له عن الخدمات الاستشارية تمثل عنصراً هاماً في العلاقة الإقتصادية بينهما. وأن كلاً من أتعاب التدقيق وأتعاب الخدمات الأخرى ترتبط معاً بشكل إيجابي، وأن لجنة التدقيق الفاعلة والمستقلة تنزع دائماً إلى التقليل من حالات الموافقة على تقديم الخدمات الاستشارية بصفتها تمس استقلالية المدقق (Lee and Mande, 2005, p.109)

ويمكن اعتبار أن الأمور الآتية تمثل مساهمة القانون في تأكيد استقلالية المدقق الخارجي:

1. ما ينص عليه القسم (101) من القانون بخصوص إشراف مجلس مراقبة محاسبة الشركات العامة (PCAOB) على مدققي الحسابات الذين يقومون بتدقيق البيانات المالية للشركات الخاضعة لقانون الاستثمارات، من أجل حماية مصالح المستثمرين وإصدار تقارير تدقيق مستقلة، وإصدار معايير الاستقلالية ومعايير إعداد تقارير التدقيق، والتفتيش على مكاتب تدقيق الحسابات المسجلة لدى المجلس، وإجراء التحقيق في أية مخالفة للقوانين وفرض العقوبات الملائمة.

2. ما ينص عليه القسم (201) الذي منع المدقق الخارجي من تزويد الشركة بخدمات محددة.

3. ما ينص عليه القسم (202) الذي اشترط موافقة لجنة التدقيق على تكليف المدقق الخارجي بالخدمات المسموح بتقديمها من مدقق حسابات الشركة.

4. ما ينص عليه القسم (203) بعدم جواز استمرار شريك أو مدير التدقيق في تقديم خدمات التدقيق لشركة عامة لمدة تزيد عن خمس سنوات، واعتبار مخالفة ذلك عملاً غير قانوني.

5. ما ينص عليه القسم (204) من توجيه تقارير المدقق الخارجي إلى لجنة التدقيق.

6. ما ينص عليه القسم (206) من أنه لا يجوز لمدقق حسابات أن يقوم بتدقيق البيانات المالية لشركة عامة، يعمل بها مدير تنفيذي أو مراقب مالي أو مدير مالي أو رئيس محاسبة أو من يشغل أي وظيفة مشابهة، كان قد عمل لدى منشأة التدقيق، وشارك في تدقيق حسابات هذه الشركة خلال السنة السابقة لتكليف المدقق الخارجي بمهمة التدقيق (Sarbanes-Oxley Act of 2002).

3.4 . التنسيق بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ولجنة التدقيق

قامت لجنة (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) المعروفة بلجنة (COSO) بوضع إطار عام لنظام الرقابة الداخلية ومراقبة الغش المالي في الشركات المساهمة العامة، يشتمل على خمسة مكونات أساسية متداخلة لهذه الرقابة، تتمثل في بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وتحديد أنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصالات والمراقبة

، وقد عد (Schneider, 1984, p.661) التدقيق الداخلي جزءاً أساسياً متمماً لنظام الرقابة الداخلية، وليس مجرد عمليات ضبط (Check) على هذا النظام، وأنه عندما يتم اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، فإن تكاليف التدقيق الخارجي سوف تنخفض بشكل ملحوظ. ويتطلب هذا الاعتماد أن يقوم المدقق الخارجي بتقييم فاعلية التدقيق الداخلي بوزن ثلاثة عوامل تقييم رئيسية، لوحظت في منشور التدقيق رقم (SAS No.9) تتمثل في كفاءة وموضوعية وعمل المدققين الداخليين. (Competence, Objectivity and Work)، و تحتوي كل من هذه العوامل الثلاثة على خمسة مكونات أساسية: حيث تتمثل الكفاءة في قوة رقابة مدير التدقيق، ومعرفة المدققين الداخليين التامة بعمليات الشركة وإجراءاتها، وخلفتهم التعليمية والخبرة العملية، واستقطاب وتدريب المدققين الجدد. كما تتمثل موضوعيتهم في الدعم الكافي من الإدارة العليا، وملاءمة المستوى التنظيمي الذي ترفع إليه تقارير نتائج التدقيق الداخلي، وملاءمة المسؤولية الإدارية لهذا المستوى التنظيمي، وحرية حركة المدققين الداخليين في أداء واجباتهم، وعدم وجود قيود على أدائهم لأعمالهم، وتوافر قدر كبير من الاستقلالية تتمثل في نوعية التوصيات التي يقوم برفعها قسم التدقيق الداخلي في تقاريره. أما عمل المدققين الداخليين المتمثل في المهام المنفذة، فيتعلق بالقدرة على مراجعة أوراق العمل وتوثيقها بشكل مرضٍ وتنفيذ برامج تدقيق جيدة، والقيام بإجراءات فعالة ضمن نطاق تدقيق داخلي ملائم، ومن ثم رفع تقارير تدقيق داخلي مرضية من حيث الشكل والمحتوى والوضوح. أما (Rezaee, 2005, p.295) فيرى أن دور المدققين الداخليين يساعد الشركة في تحسين جودة ونزاهة البيانات المالية بصفتهم يمثلون خط الدفاع الأول ضد حوادث الغش، بسبب معرفتهم وفهمهم لبيئة الأعمال وهيكل الرقابة الداخلية.

ويعتقد (Brody et. al., 1998, p.169) أنه حتى يمثل التدقيق الداخلي آلية هامة لتحقيق أهداف الشركة والحفاظ على حقوق حملة الأسهم، فإن ذلك يقتضي— وجود فريق تدقيق داخلي قوي، وتوفير التعاون المتبادل بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين، مما يزيد من فرص اكتشاف الأخطاء وحالات الغش، وبالتالي زيادة كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي. كما أن درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، تتركز على مقدار فهم قسم التدقيق الداخلي لعمليات الشركة وموضوعية تقاريره وجودة أدائه، بحيث يأخذها المدقق الخارجي في اعتباره عند تقدير مخاطر التدقيق ووضع إجراءاته. ولم يسمح قانون (Sarbanes-Oxley Act of 2002)

بتقديم خدمات التدقيق الداخلي من قبل المدقق الخارجي، بحجة أنّ ذلك يحدث تأثيرات ضارة في استقلالية المدقق وأعمال التدقيق ككل، استناداً إلى أنّ أنشطة التدقيق الداخلي هي في الأساس ضمن اختصاص الإدارة التنفيذية للشركة (Abbott, et. al., 2004, p.5). كما يرى (Anderson, 1996, p.62) أنّ المدخل التقليدي لتنفيذ أعمال التدقيق الداخلي يتمثل في تأسيس قسم أو إدارة مستقلة (In-House) تحتفظ بكادر كامل على أساس دائم يقوم بجميع وظائف التدقيق الداخلي. بينما يقوم المدخل غير التقليدي على أساس أن تبقى المسؤولية عن التدقيق الداخلي من مسؤولية الإدارة، وتوضع في يد شخص كفاء مؤهل من إدارة الشركة، مع جواز تكليف مصدر خارجي (Outsourcing) لتقديم خدمات التدقيق الداخلي بهدف تحسين الأداء كاستراتيجية عمل تتم بجودة عالية وتكلفة معقولة. ويحذ انتهاج هذا الأسلوب عندما يتوافر لدى المصدر الخارجي كفاءات نادرة وأشخاص متخصصين في استخدام الأتمتة والتكنولوجيا الحديثة، التي قد لا تستطيع الشركة الحصول عليها من مواردها الخاصة. وأنّ امتداد أو توسيع خدمات التدقيق يجب أن تتم بطريقة مهنية، كي يتاح للإدارة التركيز على أنشطة أخرى.

بينما يرى (Aldhizer, et. al., 2003, p.41) أنّ الوضع الأمثل هو احتفاظ الشركة بإدارة قوية للتدقيق الداخلي، لتحسين قدرتها على اكتشاف الأخطاء وحالات الغش المادية، وتأدية مهامها بكفاءة قد تتفوق على أداء المدقق الخارجي، والاستعانة فقط بمزودي الخدمة من مصدر خارجي في الأمور غير الروتينية التي تتطلب كفاءات خاصة غير متوافرة في الشركة. في حين يرى (Brody and Lowe, 2000, p.171) أنّ الدور المزدوج للمدقق الداخلي من حيث إنه مراقب على الإدارة ومستشار لها في الوقت نفسه، يجعل من الصعوبة الحفاظ على الموضوعية والاستقلالية في أحكامه وتقديراته، مما يؤثر في قناعة المدقق الخارجي بالنسبة لمصداقية المدقق الداخلي ومدى الاعتماد على عمله، ويتوقف مقدار هذا الاعتماد على موضوعية واستقلالية المدققين الداخليين، ونوعية المهام التي يقومون بأدائها. وكلما قام المدققون الداخليون بأعمال استشارية للشركة، قل اعتماد المدقق الخارجي على عملهم.

ويرى الباحث أنّ إدارة التدقيق الداخلي ينبغي أن تكون مستقلة عن الإدارة العليا للشركة، سواءً من حيث الإشراف أم صلاحية تعيين مدير التدقيق الداخلي وتحديد أتعابه أو عزله، ويجب أن توجه جميع تقاريرها إلى لجنة التدقيق، وأن تكون مسؤولة فقط أمام هذه اللجنة.

بصفة أنّ إحدى مهام لجنة التدقيق الرئيسية، تتمثل في تنسيق أعمال التدقيق الداخلي مع أعمال التدقيق الخارجي، حتى تكون اللجنة مطلعة على كافة الجوانب المحيطة بأعمال الرقابة، ومعالجة ما يتم اكتشافه من حالات الغش والتلاعب في البيانات المالية، وبالتالي تحسين فاعلية التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، والعمل على ضمان استقلالية التدقيق الداخلي من خلال توافر الأمور الآتية:

1. وجود سياسة واضحة تمنح إدارة التدقيق الداخلي الحرية الكاملة في جميع الأوقات للوصول إلى أي سجلات أو ممتلكات أو موارد للشركة، لها صلة بالأمور التي تتناولها أنشطتها.

2. حرية الوصول إلى رئيس وأعضاء لجنة التدقيق والاجتماع بأيّ منهم في أي وقت.

3. تحرير وظيفة التدقيق الداخلي من أية تأثيرات أو تهديدات أو ضغوط تمارس عليها من شأنها أن تؤدي إلى تغيير محتويات التقرير أو تؤثر في مسار التحقيق.

4. عدم وجود أي قيود على نطاق عمل فريق التدقيق الداخلي بحيث يخول بالحصول على أية تفسيرات أو معلومات يعتبرها ضرورية لاستيفاء مسؤولياته تجاه الإدارة العليا.

5. وضع سلطة اختيار وتعيين مدير التدقيق الداخلي وتحديد أتعابه وعزله في يد لجنة التدقيق.

6. رفع تقارير التدقيق الداخلي مباشرةً إلى رئيس لجنة التدقيق وليس للإدارة العليا للشركة.

ويرى (Rabinowitz, 1996, pp: 36) أنه لما كان كلّ من خدمات التدقيق الداخلي وأعمال التدقيق الخارجي تهدف إلى ضمان الدقة والنزاهة في عملية الإبلاغ المالي، ومنع حالات الغش المحتملة، واكتشاف الحالات المرتكبة من الأخطاء والغش، وأنه بعد أن أصبحت مهنة التدقيق الداخلي مهنة متميزة تخضع لمعايير تدقيق عالمية وقواعد سلوك مهني؛ فإنّ المدقق الخارجي يجب أن ينسق بين أعمال التدقيق التي يقوم بها مع أنشطة التدقيق الداخلي، وأن يطالب بإيجاد إدارة للتدقيق الداخلي إن لم تتوافر في الشركة، بصفة أنّ كليهما معرضان للمخاطر عند وقوع الأحداث السلبية، لا سيما أنّ المدققين الداخليين يمتازون بمعرفتهم العميقة لخفايا كثير من الأمور والمعلومات، التي قد لا تتوافر لزملائهم من المدققين الخارجيين.

ولتعزيز وسائل الضبط والرقابة الداخلية وتحسين جودة التدقيق، فإنّ الباحث يرى أنّ الأمر يتطلب من كل شركة مساهمة عامة أن تقوم بتشكيل إدارة للتدقيق الداخلي، ورفدها بالكفاءات المؤهلة للقيام بتنفيذ المهام الموكولة إليها، بحيث يتم ربطها إداريا بالجهة التي توفر لها الاستقلالية الأفضل، وتطبيق مبدأ الرقابة الثنائية في تنفيذ العمليات، بحيث لا يتم تكليف المدققين الداخليين بأية أعمال تنفيذية، وعدم إسناد أعمال التدقيق الداخلي إلى موظفين يقومون بأعمال تنفيذية، لتعارض ذلك مع استقلالية المدقق الداخلي. وتختلف وجهة نظر الباحث مع ما ورد في الفقرة (13-a) من معيار التدقيق الدولي رقم (610) التي أشارت إلى " أنّ الوضع الأمثل للتدقيق الداخلي هو أن يوجه تقاريره إلى أعلى مستوى إداري في الشركة "، ويرى أنّ الأصوب هو توجيه تلك التقارير إلى لجنة التدقيق التي تتولى رفعها إلى المجلس بعد الاطلاع عليها ودراستها وإبداء ملاحظاتها عليها. ورغم أنّ هدف المدقق الخارجي يتمثل في إبداء رأيه حول عدالة البيانات المالية، وأنّه يتحمل المسؤولية المنفرده في هذا الشأن، إلا أنه يعتمد بدرجة أو بأخرى على عمل المدقق الداخلي، وتعتمد درجة الاعتماد على فهمه لهيكل ومكونات الرقابة الداخلية ونتيجة تقييمه لعمل المدققين الداخليين وفهمه للأدوار التي يقومون بها، حتى يتمكن من تحديد مستوى قوة أو ضعف بيئة الرقابة، وبالتالي تحديد نطاق اختبارات التدقيق، والمساعدة على تغيير طبيعة وتوقيت ومدى هذه الاختبارات في ضوء نتائج التقييم،

مما يؤدي إلى تقليص ازدواجية جهود التدقيق وتخفيض التكلفة وتحسين الفاعلية، على أن تقوم لجنة التدقيق بالتنسيق بين أعمال المدققين بصفتها حلقة الوصل بين المجموعتين وبين إدارة الشركة ومجلس إدارتها، وأن تكون مطلعة على محاضر الاجتماعات التي تتم بينهما، وأن يطلع كل طرف منهما على مراسلات الطرف الآخر مع لجنة التدقيق والإدارة، وأن يكون للمدقق الخارجي حرية الوصول لأنظمة توثيق أنشطة التدقيق الداخلي في الشركة.

الفصل الرابع الدراسة الميدانية

4.1. المقدمة

4.2. مجتمع الدراسة وعينتها

4.3. استبانة الدراسة

4.4. الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

4.5. اختبار صدق وثبات أداة القياس

4.6. اختبار التوزيع الطبيعي

4.7. تحليل بيانات الدراسة

1.4.7. خصائص عينة الدراسة

2.4.7. تحليل وعرض نتائج الدراسة الميدانية

4.8. اختبار فرضيات الدراسة

4.9. تحليل اتجاهات فئات العينة حول مقترحات الباحث

4.1. المقدمة

يتناول هذا الفصل من الدراسة، التحليل الإحصائي للبيانات التي تمّ جمعها من خلال الاستبانة الموزعة على جميع مفردات العينة المختارة، والمعلومات التي حصل عليها الباحث أثناء المقابلات التي أجراها مع بعض المستقصى- آراؤهم في الاستبانة وبعض المسؤولين الآخرين، من أجل إظهار نتائج الدراسة الميدانية، بهدف الاستفادة منها في تطوير النموذج المقترح لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وتقديم توصيات ملائمة على ضوء النتائج والاستنتاجات المستخلصة من هذه الدراسة. إنّ ما أجراه الباحث من مقابلات شخصية مع عدد من المسؤولين في الشركات المساهمة العامة الأردنية وبعض مدققي الحسابات، وبعض المسؤولين في جهات حكومية ومهنية مشار إليهم في ملاحق الدراسة، ابتغى من خلالها استطلاع وفهم بعض القضايا حول موضوع الدراسة، والاطلاع على الأنظمة والتعليمات المنظمة لعمل لجان التدقيق، واستكشاف مدى انسجام المعلومات التي حصل عليها وتناسقها مع البيانات الواردة في استبانة الدراسة، كما أنّ هذه المعلومات ساهمت في زيادة تأكيد صحة البيانات التي تمّ جمعها من واقع الاستبانة. وقد لاحظ الباحث أثناء المقابلات التي تمّ إجراؤها، تطابق الآراء التي حصل عليها عن طريق هذه المقابلات، وانسجامها مع الإجابات الواردة في الاستبانات الموزعة على فئات العينة التي تمّ استرداد القسم الأكبر منها، مما زاد من درجة اطمئنان الباحث بصدق وسلامة البيانات التي تمّ جمعها، وما لذلك من تأثير إيجابي في صحة النتائج التي تمّ التوصل إليها. وسوف يتم تناول اختبارات صدق وثبات أدوات القياس المستخدمة في هذه الدراسة، ووصف مجتمع الدراسة وخصائص عينتها واختبار فرضياتها، وتحليل نتائج الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية الملائمة ومن ثمّ عرض النتائج.

4.2. مجتمع وعينة الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية التي قامت بتشكيل لجان تدقيق لعام (2005) وأبلغت هيئة الأوراق المالية بأسماء أعضاء هذه اللجان، البالغ عددها (183) شركة مساهمة عامة، تضم جميع قطاعات الشركات الأربعة المكونة من (16) مصرفاً تمثل جميع البنوك الأردنية بعد اندماج بنك فيلاديلفيا في البنك الأهلي الأردني، و(25) شركة تأمين هي عبارة عن جميع شركات التأمين الأردنية باستثناء شركة الأردن والخليج للتأمين تحت التصفية، و(72) شركة خدمات و(70) شركة صناعية، بالإضافة إلى (26) مكتب تدقيق حسابات يقومون بتدقيق البيانات المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية التي شكلت لجان تدقيق.

أما عينة الدراسة فتشمل أربع فئات، تضم كلاً من المديرين العامين والمديرين الماليين ومديري التدقيق الداخلي، في شركات العينة البالغ عددها (68) شركة مساهمة عامة، بالإضافة إلى مكاتب تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة التي شكلت لجان تدقيق، البالغ عددها (26) مكتب تدقيق تم اختيارها بالكامل في عينة الدراسة. وقد سبق أن أورد الباحث معادلة تحديد حجم العينة في الفصل الأول من هذه الدراسة، كعينة طبقية عشوائية نسبية، ضمت (6) بنوك أردنية و(9) شركات تأمين، و(27) شركة خدمات، و(26) شركة صناعية. ويهدف الباحث من وراء ذلك إلى تغطية كافة القطاعات التي تتكون منها الشركات المساهمة العامة الأردنية التي شكلت لجان تدقيق على أساس طبقي نسبي، بحيث تمثل العينة مجتمع الدراسة تمثيلاً كافياً، مع إعطاء أهمية خاصة لمكاتب تدقيق الحسابات التي تدقق البيانات المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية التي لديها لجان تدقيق، على أساس من التغطية الشاملة لها دون استثناء أي منها.

ويتضح من خلال النشرة الإحصائية السنوية لبورصة عمان للأوراق المالية، أن عدد الشركات المدرجة في البورصة في العام نفسه بلغت (201) شركة، في حين قامت (183) شركة فقط بتشكيل لجان تدقيق مكونة من أعضاء مجالس إدارتها، وتم إبلاغ هيئة الأوراق المالية وبورصة عمان للأوراق المالية بهذا التشكيل في ذلك العام، حيث تم حصرها بموجب كشف تفصيلي بأسماء هذه الشركات وأسماء أعضاء اللجان. ويعد هذا الكشف بمثابة إطار مجتمع الدراسة، الذي يشتمل على أربعة قطاعات كما يلي:

جدول (3)

الشركات المساهمة العامة الأردنية التي قامت بتشكيل لجان تدقيق عام (2005)

مجموع	صناعة	خدمات	تأمين	بنوك	بيان
170	68	62	25	15	شركات مدرجة في البورصة
13	2	10	-	1	شركات غير مدرجة
183	70	72	25	16	المجموع

4.3. استبانة الدراسة

تم الاعتماد على استبانة الدراسة كمصدر أولي رئيس لجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية، وتم تعزيزها بالمقابلات الشخصية لبعض المسؤولين في الشركات المساهمة العامة الأردنية،

والزيارات الميدانية التي قام بها الباحث لكلٍ من هيئة الأوراق المالية وبورصة عمان للأوراق المالية، ودائرة مراقبة الشركات في وزارة الصناعة والتجارة، بالإضافة إلى ما تسلمه الباحث من وثائق ومستندات وإحصائيات تمّ استخدامها والاعتماد عليها كمصادر بيانات إضافية لهذه الدراسة. وتمّ تصميم الاستبانة من (60) فقرة موزعة على أربعة أقسام على النحو الآتي:

أولاً: الفقرات من (1-10) تهدف إلى قياس مدى توافر المتطلبات الأساسية التي تلزم لممارسة لجان التدقيق التي تشكل حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية لدورها بفاعلية.

ثانياً: الفقرات من (11-20) تهدف إلى قياس مدى تأثير دور لجان التدقيق المشكّلة حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية في فاعلية التدقيق الخارجي.

ثالثاً: الفقرات من (21-30) تهدف إلى قياس مدى تأثير دور لجان التدقيق المشكّلة حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية في استقلالية المدقق الخارجي.

رابعاً: الفقرات من (31-60) تهدف إلى تعرف آراء فئات العينة حول مدى تأييدهم للمقترحات التي يعرضها الباحث، من أجل تطوير نموذج مقترح لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، بما يؤدي إلى تعزيز فاعلية هذه اللجان، وزيادة تأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي في تلك الشركات.

وقد تمّ اعتماد مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي، وهو مقياس فنوي مكون من خمس درجات لتحديد درجة موافقة مفردات العينة على كل فقرة من فقرات الاستبانة، وتحويلها إلى بيانات كمية حتى يمكن قياسها إحصائياً وفقاً لما يلي:

جدول (4)

مقياس تحديد مستوى ودرجة الموافقة

الوزن النسبي	درجة الموافقة	مستوى الموافقة
20 %	1	غير موافق إطلاقاً
40 %	2	غير موافق

محايد	3	60 %
موافق	4	80 %
موافق بشدة	5	100 %

وفيما يلي بيان بالاستبانات الموزعة والمستردة ونسبة الاسترداد كما هو موضح فيما يلي:

جدول (5)

الاستبانات الموزعة والمستردة من فئات العينة

المجموع	مدقق خارجي	مدير تدقيق داخلي	مدير مالي	مدير عام	استبانات الدراسة
230	26	68	68	68	الموزعة
134	20	36	51	27	المستردة
58.3 %	77 %	53 %	75 %	39.7 %	نسبة الإستجابة

وقد كانت أعلى نسبة استرداد للاستبانات الموزعة على فئات العينة، هي ما تم استعادته من فئة مدققي الحسابات الخارجيين التي بلغت (77%)، يليها ما ورد من المديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة الأردنية التي بلغت (75%)، ثم مديرو التدقيق الداخلي في هذه الشركات التي وصلت إلى (53%)، أما الاستبانات المستردة من المديرين العامين في الشركات المساهمة العامة الأردنية فقد مثلت أقل النسب، حيث بلغت (39.7%). وتناسبت نسب استرداد الاستبانات مع مدى إمكانية اتصال الباحث بالمستجيبين من أفراد فئات العينة التي كان أكثرها سهولة مدققي الحسابات الخارجيين وأكثرها صعوبة المديرين العامين. وقد احتُسبت النسب بعد استبعاد خمس استبانات تبين أنها غير صالحة للتحليل الإحصائي، بسبب أن ثلاثاً منها وُجدت غير مكتملة الإجابة، واثنين وُجدتا دون تعبئة. كما بلغت النسبة الكلية لاسترداد الاستبانات الصالحة (58.3%) من مجموع الاستبانات التي تم توزيعها. وتعد هذه النسبة ملائمة لإجراء الدراسة، في ظل اتخاذ الشركات الأردنية الجانب التحفظي فيما يتعلق بالإفصاح عن الأمور الداخلية باعتبارها من الأمور السرية إلى حد كبير.

4.4. الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

قام الباحث باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) اختصاراً لعبارة: (Statistical Package for Social Sciences) ومساعدة برنامج (Excel) في تحليل البيانات التي تمّ جمعها بوساطة استبانة الدراسة، وقد تمّ اختيار الأساليب الإحصائية الملائمة بحيث تفي بأهداف الدراسة واختبار فرضياتها، حيث استخرجت التكرارات من أجل تعرف خصائص عينة الدراسة، كما تمّ استخدام الوسط الحسابي باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية المستخدمة لوصف إجابات عينة الدراسة وترتيب أهمية البنود ودرجات الموافقة أو الرفض للبنود الواردة في الاستبانة. أما الانحراف المعياري فقد تمّ استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي من أجل تأكيد دقة التحليل. ومن المعلوم لدى الإحصائيين أنّ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري هما أكثر الإحصاءات الوصفية شيوعاً في الاستخدام، ومنهما تمّ استخراج معامل الاختلاف (C.V) كأحد مقاييس التشتت الذي من خلاله تمّ تعرف مدى تجانس أو اختلاف الآراء.

كما قام الباحث باستخدام اختبار (t) للعينة الواحدة (One Sample T. Test) لاختبار فرضيات الدراسة الثلاث الأولى من حيث القبول أو الرفض، أما بالنسبة لاختبار الفرضيات الثلاثة الأخرى فقد تمّ استخدام تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) من أجل تعرف ما إذا كانت هناك فروقات معنوية بين آراء فئات العينة حول فقرات استبانة الدراسة، من خلال مقارنة متوسطات إجابات الفئات الأربع. أما اختبار "شيفي" (Scheffe) للمقارنات البعدية فقد تمّ استخدامه لاكتشاف وتحديد مواقع هذه الفروقات بين آراء فئات العينة الأربع.

4.5. اختبار صدق وثبات أداة القياس

تمّ اختبار صدق أداة القياس الممثلة في استبانة الدراسة عن طريق عرضها على عدد من المحكمين من أساتذة المحاسبة والإدارة والإحصاء ومنهجية البحث العلمي، الموضحة أسماؤهم في الملحق رقم (2) من هذه الدراسة، لإبداء رأيهم في الاستبانة من حيث الشمول ووضوح الفقرات وتغطية الفرضيات. وتمّ إجراء التعديلات المطلوبة وفقاً لما أبدوه من ملاحظات.

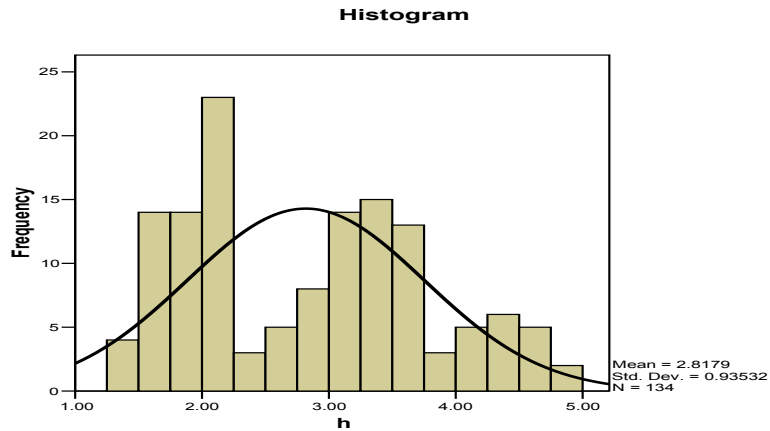
كما تمّ استخدام مقياس كرونباخ ألفا (Cronbach's Coefficient Alpha) لاختبار ثبات أداة القياس، حيث تمّ احتساب قيمة معامل الثبات (ألفا) التي بلغت (92.20 %) للاستبانة كوحدة واحدة، كما بلغت قيمة المعامل لفقرات الفرضية الأولى (92.19 %) وقيمتها لفقرات الفرضية الثانية (90.64 %)، أما قيمة المعامل لفقرات الفرضية الثالثة فكانت (89.01 %). وتعد هذه القيم النسبية ملائمة لأدوات القياس المستخدمة، وتدلل على مستوى عالٍ من ثبات أداة القياس، كونها أعلى من النسبة المقبولة إحصائياً لقيمة (ألفا) وهي (60 %) كحد أدنى.

4.6. اختبار التوزيع الطبيعي

تمّ استخدام اختبار (K-S) (Kolmogorov-Smirnov Test) من أجل تعرف مدى اتباع بيانات العينة للتوزيع الطبيعي، واتضح أنّ الوسط الحسابي العام يساوي (2.8179) ويقترب من الوسط الحسابي لأداة القياس المستخدمة في الدراسة، كما أنّ الانحراف المعياري لهذه البيانات يبلغ (0.93532) وتقترب هذه القيمة من (الواحد صحيح)، وأنّ الدلالة الإحصائية (Sig) أكبر من (ألفا) (5%) بمعنى أنّ البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وتعد العينة ممثلةً لمجتمع الدراسة. ويمكن تعميم النتائج بدرجة ثقة (95 %)، مما يُضفي على الدراسة توافر الخصائص الأساسية للبحث العلمي، من حيث الدقة والثقة والموضوعية وتحقيق الهدف وتعميم النتائج.

شكل (2)

منحنى التوزيع الطبيعي لإجابات فئات العينة



وقد روعي عند تحديد العينة أن يتم اختيارها بالطريقة الاحتمالية.

4.7. تحليل بيانات الدراسة

تبين من تحليل هذه البيانات أن جميع البنوك الأردنية قامت بتشكيل لجان تدقيق أي بما نسبته (100%) بما فيها البنك العربي الإسلامي الدولي غير المدرج في بورصة عمان للأوراق المالية، بصفته شركة تابعة للبنك العربي. كما استجاب قطاع شركات التأمين بنسبة عالية وصلت إلى (96%)، وتخلف عن تشكيل اللجنة شركة الأردن والخليج للتأمين " تحت التصفية " فقط. أما بالنسبة لشركات قطاع الخدمات فقد قامت اثنتان وستون شركةً من أصل ثلاثٍ وسبعين شركة مدرجة بتشكيل لجان تدقيق بما يقارب من (85%) من هذه الشركات، في حين قامت عشر- شركات غير مدرجة في البورصة بتشكيل هذه اللجان. وبالنسبة لقطاع الصناعة فقد قامت ثمانٍ وستون شركة صناعية من أصل سبعٍ وثمانين شركة مدرجة بتشكيل لجان تدقيق، أي بما يزيد عن (78%) من هذه الشركات، كما قامت شركتان غير مدرجتين في البورصة بتشكيل هذه اللجان. وبذلك يبلغ عدد الشركات المدرجة التي شكلت لجان تدقيق (170) شركة في عام (2005) أي بنسبة (84.6%) من مجموع الشركات المدرجة البالغ عددها (201) شركة، بينما لم تقم (31) شركة مدرجة بتشكيل لجان تدقيق أي بنسبة (15.4%) من الشركات المدرجة في بورصة عمان. وعليه فإن نسبة الشركات التي شكلت لجان تدقيق في ذلك العام تبلغ (75%) من أصل (244) شركة ملتزمة قانوناً بتشكيل هذه اللجان، وتمثل المجموع الكلي للشركات المساهمة العامة الأردنية القائمة المسجلة لدى وزارة الصناعة والتجارة حتى نهاية عام (2005).

ويوضح الملحق رقم (4) بياناً بالشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في البورصة، التي لم تقم بتشكيل لجان تدقيق، ولم تبلغ هيئة الأوراق المالية عن ذلك عام (2005). ولدى استقصاء الباحث عن أسباب عدم قيام هذه الشركات بتشكيل لجان التدقيق تبين ما يلي:

أولاً: لم تقم شركة تأمين واحدة هي شركة الأردن والخليج للتأمين بتشكيل لجنة تدقيق بسبب أنها تحت التصفية وأن مجلس إدارتها يعد منحلًا.

ثانياً: هناك شركة خدمات واحدة موقوفة عن التداول ولم تشكل لجنة تدقيق هي شركة الشرق الأوسط للتنمية والتجارة، كما أن عشر- شركات خدمات أخرى ما تزال مدرجة في البورصة ولم تقم بتشكيل لجان تدقيق، إما بسبب الإهمال أو عدم الاهتمام أو لأسباب لم تقم بتوضيحها.

ثالثاً: هناك تسع عشرة شركة صناعية مدرجة لم تقم بتشكيل لجان تدقيق منها سبع عشرة شركة موقوفة عن التداول، بعضها تحت التصفية والبعض الآخر تمّ دمجها في شركات أخرى، وبعضها شركات متعثرة أو في طريقها للتعثّر، أما باقي المجموعة وعددها شركتان لم توضحا الأسباب.

رابعاً: أما الشركات غير المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية البالغ عددها (43) شركة، والملزّمة قانوناً بالتشكيل مثلها مثل الشركات المدرجة تماماً، ومن بينها البنك العربي الإسلامي الدولي فقد قام بتشكيل لجنة تدقيق، بينما قامت (10) شركات خدمات وشركتان صناعيتان بتشكيل هذه اللجان، في حين لم تقم بذلك (31) شركة أخرى. كما لم تتضح الأسباب الحقيقية لإحجام هذه الشركات عن تشكيل لجان تدقيق، إذ تبين أنّ بعضها لم تطلع على تعليمات هيئة الأوراق المالية الخاصة بتشكيل هذه اللجان، وبعضها الآخر لم تدرك مدى الإلزام القانوني لهذه التعليمات فتجاهلت تنفيذها، وادعت شركات أخرى أنّ مجلس الإدارة بكامل أعضائه يقوم بمهام اللجنة. وحول دور هيئة الأوراق المالية حول مخالفة الشركات بعدم تشكيل اللجان، تبين أنّ بورصة عمان لا تسمح بإدراج أسهم الشركة المساهمة العامة في البورصة إلا إذا شكلت لجنة تدقيق، وفقاً للفقرة (4) من المادة رقم (3) من تعليمات الإدراج، واستطاعت أن تطبق ذلك على الشركات الجديدة، بينما لم يتم حرمان الشركات القائمة من استمرارية الإدراج بسبب عدم التشكيل.

وفيما يلي نتائج تحليل البيانات التي تمّ جمعها بواسطة استبانة الدراسة:

1.4.7. خصائص عينة الدراسة

أ- الوظيفة الحالية:

جدول (6)

الوظيفة الحالية لمفردات عينة الدراسة

النسبة	التكرارات	الوظيفة الحالية
20.1%	27	مدير عام
38.1%	51	مدير مالي
26.9%	36	مدير تدقيق داخلي
14.9%	20	مدقق حسابات خارجي
100%	134	المجموع

يشير الجدول أعلاه إلى أنّ النسبة الأكبر للاستبانات المستردة من فئات عينة الدراسة، كانت تلك التي وردت من المديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وتمثل (38.1%) من مجموع الاستبانات المستردة، تليهم الاستبانات المستردة من مديري التدقيق الداخلي التي تشكل (26.9%) ثم نسبة المديرين العاملين لهذه الشركات وتمثل (20.1%) من مجموع الاستبانات المستردة، في حين تمثلت النسبة الأخيرة (14.9%) في مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المساهمة العامة الأردنية التي شكلت لجان تدقيق لعام (2005)، وهي النسبة الأقل بسبب أنّ حجم هذه الفئة من العينة كانت تمثل (11.3%) فقط من مجموع مفردات العينة البالغة (230) مفردة.

ب. المؤهل العلمي

جدول (7)

المؤهل العلمي لمفردات عينة الدراسة

النسبة	التكرار	المؤهل
3.7%	5	دون البكالوريوس
48.5%	65	بكالوريوس
4.5%	6	دبلوم عالي
32.8%	44	ماجستير
10.5%	14	دكتوراه
100%	134	المجموع

تشير التكرارات والنسب الواردة في الجدول أعلاه، إلى أنّ النسبة الأكبر من عينة الدراسة هم من حملة المؤهلات الجامعية، بما يتناسب مع طبيعة أعمال أفراد العينة، ولا تتعدى نسبة من يقل مؤهلهم العلمي عن البكالوريوس (3.7%) من أفراد العينة، في حين تمثلت أعلى النسب في من يحملون درجة البكالوريوس وهي (48.5%)، يليهم من يحملون درجة الماجستير (32.8%)، ثم نسبة من يحملون درجة الدكتوراه (10.5%)، في حين بلغت نسبة الذين يحملون الدبلوم العالي (4.5%) من مجموع أفراد عينة الدراسة.

وهذا يعني أنّ ما يزيد على (96 %) من المستجيبين يحملون شهادات علمية عالية، مما يعني قدرتهم على فهم فقرات الاستبانة، والإجابة عليها بدرجة كفاءة عالية، ويعزز ذلك من صحة ودقة النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال إجراء هذه الدراسة الميدانية، ويعد مؤشراً على توافر الكفاءات العلمية العالية في قطاعات الأعمال الأردنية.

ج.التخصص العلمي:

جدول (8)

التخصص العلمي لمفردات عينة الدراسة

النسبة	التكرار	التخصص
61.2%	82	محاسبة
17.2%	23	إدارة
3.7%	5	اقتصاد
8.2%	11	تمويل
9.7%	13	أخرى
100%	134	المجموع

وتشير التكرارات والنسب المئوية الواردة في الجدول أعلاه، إلى أنّ النسبة الأغلب من عينة الدراسة هم من أصحاب تخصص المحاسبة (61.2 %) يلي ذلك تخصص الإدارة (17.2 %) ثمّ التخصصات الأخرى (9.7 %) ثمّ يلي ذلك تخصص التمويل (8.2 %) وأخيراً يأتي تخصص الاقتصاد في المرتبة الأخيرة (3.7 %). وهذا يعكس مدى تناسب التخصصات العلمية لأفراد العينة مع مجالات أعمالهم إلى حدٍ كبير، بصفة أنّ غالبية أنشطتهم العملية تتمثل في الأعمال المحاسبية والمالية والإدارية المختلفة. ويرى الباحث من زاوية أخرى، أنّه يمكن اعتبار هذه النتائج إحدى المؤشرات على مدى توافر الموارد البشرية الكافية والملائمة للقيام بالمهام الإدارية، وتحمل المسؤوليات الرقابية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وبالتالي فإنّ بيئة الأعمال الأردنية لاتنقصها الكفاءات العلمية والتخصصات المطلوبة، التي يمكن استقطاب بعضها لتشكيل لجان تدقيق قادرة على أداء دورها بفاعلية، بمعنى أنه يمكن اشتراط خصائص ومؤهلات معينة لأعضاء لجان التدقيق تتناسب مع مهامها، ولا توجد صعوبة في استقطاب هذه العناصر.

جدول (9)

الخبرة العملية لمفردات عينة الدراسة

النسبة	التكرار	مجال الخبرة
%69.4	93	محاسبية أو مالية
%22.4	30	إدارية
%3.7	5	هندسية أو فنية
%3	4	قانونية وإدارية
%1.5	2	أخرى
%100	134	المجموع

وتشير بيانات الجدول أعلاه من النسب المئوية والتكرارات، إلى أن الغالبية العظمى من أفراد عينة الدراسة يتركز مجال خبرتهم العملية في الأعمال المحاسبية والمالية، وتمثل (69.4 %) من أفراد العينة، تليها نسبة أصحاب الخبرات الإدارية التي تبلغ (22.4 %)، ثم أصحاب الخبرة الهندسية أو الفنية ونسبتهم (3.7 %) ثم أصحاب الخبرة القانونية والإدارية (3 %) وأخيراً أصحاب الخبرات الأخرى (1.5 %). ويضيف الباحث إلى ما أورده في الفقرة السابقة، أن سوق العمل الأردني لا تنقصه الخبرات والمهارات البشرية المطلوبة لشركات الأعمال في قطاعاتها المختلفة، وبالتالي فإنه عند اشتراط المؤهلات العلمية والخبرات العملية وهي خصائص مطلوب توافرها في أعضاء لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، فإن إمكانية وجود الموارد البشرية الكفؤة في سوق العمل الأردني، ستكون حافزاً على توافر المتطلبات الأساسية لتشكيل هذه اللجان وممارسة دورها بفاعلية.

جدول (10)

عدد سنوات الخبرة لمفردات عينة الدراسة

النسبة	التكرار	الفئة
1.5%	2	أقل من 5 سنوات
14.2%	19	5- أقل من 10 سنوات
26.9%	36	10- أقل من 15 سنة
32.8%	44	15- أقل من 20 سنة
24.6%	33	20 سنة فأكثر
100%	134	المجموع

ويتبين من بيانات هذا الجدول أنّ 84.3 % من أفراد العينة هم ممن تزيد خبرتهم العملية عن عشر-سنوات، وهذا يشير إلى ارتفاع مستوى الخبرة العملية لأفراد فئات العينة، ومن المؤشرات الجيدة في سوق العمل الأردني، ويساعد على أن تتميز الإجابات بالدقة النسبية، مما يخدم أهداف الدراسة إلى حدٍ كبير، ويساعد على صحة وسلامة النتائج التي يمكن التوصل إليها.

2.4.7. تحليل وعرض نتائج الدراسة الميدانية

تناول التحليل الإحصائي إجابات فقرات الاستبانة المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث تمّ استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات أفراد العينة، مفصلاً حسب فقرات كل فرضية من الفرضيات الثلاث الأولى للدراسة، من خلال تحويلها إلى بيانات كمية باستخدام مقياس "ليكرت"، حيث تمّ تلخيصها وفقاً لتسلسل فقرات الاستبانة على النحو الآتي:

1. تحليل استبانة الدراسة:

أ- فقرات الفرضية الأولى:

جدول (11)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الأولى

الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
1.48370	2.7239	1. تضم لجنة التدقيق أعضاءً من ذوي الخبرات المحاسبية والمالية مما يؤهلها لأداء مهامها ومسؤولياتها
1.40172	2.8881	2. تتمتع لجنة التدقيق بالاستقلالية عن مجلس الإدارة وإدارة الشركة مما يمكنها من تأدية واجباتها موضوعية
1.10001	2.9776	3. تعقد لجنة التدقيق الاجتماعات المقررة انعقادها بموجب التعليمات من أجل القيام بواجباتها المحددة لها.
1.04623	2.8657	4. تستعين اللجنة باستشاريين خارجيين من ذوي الاختصاصات اللازمة للمساعدة في تحمل مسؤولياتها.
1.11933	2.9478	5. تستطيع اللجنة دراسة البيانات المالية السنوية والمرحلية وتبدي رأيها فيها قبل عرضها على مجلس الإدارة
1.42819	2.7761	6. تتمكن اللجنة من تحديد وفهم مدى تأثير التغييرات المحاسبية وتخمينات الإدارة في البيانات المالية.
1.53910	2.8284	7. تستطيع اللجنة تقييم حالات الغش التي يكتشفها التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتقوم بالتقرير عنها.
1.68780	2.7537	8. تستطيع اللجنة تقييم سياسات إدارة المخاطر في الشركة وتتابع الإجراءات المتخذة للحد من هذه المخاطر
1.47376	2.7537	9. تستطيع اللجنة مراجعة خطط التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتقوم بالتنسيق بين أعمال المجموعتين
1.56647	2.7612	10. تتمكن اللجنة من حل أي نزاع بين المدقق الخارجي والإدارة حول القضايا المحاسبية وقضايا التدقيق الخارجي.

ويشير هذا الجدول إلى أنّ اتجاهات فئات عينة الدراسة كانت سلبية بشكلٍ عام نحو جميع فقرات الفرضية الأولى، وتقل المتوسطات الحسابية لأجوبة هذه الفقرات عن (3) وهي قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس التي تمثل العلامة الوسطى من مقياس ليكرت الخماسي،

وتبين أن الفقرة الأولى هي أكثر الفقرات غير الموافق عليها، بمعنى أن الإجابات تشير إلى أن لجان التدقيق لا تضم أعضاء من ذوي الخبرات المحاسبية والمالية. كما أن الارتفاع النسبي لأرقام الانحرافات المعيارية لأجوبة هذه الفقرات، كونها تزيد عن (الواحد صحيح) يشير إلى عدم تجانس آراء الفئات المشمولة بالدراسة حيال مدى امتلاك لجان التدقيق للمتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفاعلية، ويمكن التوصل إلى النتيجة نفسها باحتساب معامل الاختلاف (C.V) (Co-efficient Variance) الذي يمكن الحصول عليه بقسمة الانحراف المعياري لجميع فقرات الفرضية البالغ (1.3846) على متوسطها الحسابي العام، والذي يبلغ (2.8276) فيكون معامل الاختلاف (0.49) وهو يزيد عن (0.20) مما يدل على أن تشتت إجابات فئات العينة يعد كبيراً.

ب- فقرات الفرضية الثانية:

جدول (12)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثانية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
1.84291	2.8433	11. تقوم لجنة التدقيق بدراسة مؤهلات وخبرات عدد من المدققين الخارجيين لاختيار من هو الأنسب من بينهم على أساس معايير الكفاءة المهنية
1.78299	2.9627	12. تدرس اللجنة خطة عمل المدقق الخارجي ومدى توافقها مع أهداف الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق الداخلي للشركة
1.17305	2.8507	13. تتأكد اللجنة من توافر التسهيلات اللازمة لتمكين المدقق الخارجي من القيام بأعمال التدقيق بكافة مراحلها
1.05523	2.9179	14. تتأكد اللجنة من عدم إخفاء الإدارة لأية معلومات عن المدقق الخارجي تكون لازمة لأداء مهام التدقيق

1.42520	2.7910	15. تتأكد اللجنة من قيام المدقق الخارجي بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة في الشركة والتقارير عنها للجنة
1.45853	2.9776	16. تبحث اللجنة مع المدقق الخارجي مستوى الأخطاء وحالات الغش التي تكتشف أثناء التدقيق وكيفية معالجتها
1.14321	2.6119	17. تقوم اللجنة بمراجعة مراسلات الشركة مع المدقق الخارجي وتقييم ما يرد فيها من ملاحظات وتحفظات
0.96141	2.9776	18. تتابع اللجنة مدى استجابة الإدارة لملاحظات وتحفظات المدقق الخارجي والإجراءات المتخذة بشأنها
1.51113	2.8433	19. تعقد اللجنة اجتماعات دورية مع المدقق الخارجي لسماع وجهات نظره بصراحة أكبر في غياب الإدارة من أجل معالجة أوجه الخلاف بين المدقق والإدارة
1.51758	2.8582	20. تتأكد اللجنة من قيام الإدارة بإعداد خطاب التمثيل الموجه للمدقق الخارجي ومراجعته قبل توقيعه من الإدارة

يُلاحظ من الجدول أنّ اتجاهات العينة كانت سلبية نحو جميع الفقرات من (11-20) إذ إنّ متوسطاتها الحسابية أقل من قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس الذي يساوي (3)، كما أنّ الفقرة (17)، هي أكثر الفقرات غير الموافق عليها من قبل فئات العينة، بمعنى أنّ لجنة التدقيق لاتقوم بمراجعة مراسلات الشركة مع المدقق الخارجي ولا تقوم بتقييم ما يرد فيها من ملاحظات وتحفظات واقتراحات، ولا تتابع مدى استجابة الإدارة لملاحظات المدقق، وأنّ هذه اللجنة لا تقوم بتأدية المهام التي تحسن من فاعلية التدقيق الخارجي بوجه عام. كما أنّ الارتفاع النسبي لأرقام الانحرافات المعيارية لأجوبة هذه الفقرات باستثناء الفقرة الثامنة عشر، يشير إلى اختلاف آراء أفراد الفئات المشمولة بالدراسة حيال مدى تأثير لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية في فاعلية التدقيق الخارجي في هذه الشركات. ويمكن التوصل إلى النتيجة نفسها باحتساب معامل الإختلاف (C.V) لإجابات فقرات هذه الفرضية، بقسمة الانحراف المعياري لفقرات الفرضية الذي يبلغ (1.3871) على متوسطها العام الذي يبلغ (2.8634) حيث يزيد معامل الاختلاف عن (0.48) ويدل كبر هذا المقياس على مدى تشتت الإجابات وعدم تجانسها.

جدول (13)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثالثة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
1.68414	2.5448	21. تقوم لجنة التدقيق بدور رئيس في ترشيح المدقق الخارجي للانتخاب من قبل الهيئة العامة للمساهمين وتحديد أتعابه أو عزله.
1.60274	2.7090	22. تتأكد اللجنة من عدم وجود ما يؤثر في استقلالية المدقق الخارجي وتدرس مدى تأثير أية أعمال يقوم بها المدقق لحساب الشركة في هذه الاستقلالية
1.52878	2.8731	23. تتحرى اللجنة عن أي علاقات وظيفية مع الشركة أو استثمارات تخص الأقارب المباشرين للمدقق
1.46368	2.9776	24. تضمن اللجنة عدم تقييد نطاق عمل المدقق الخارجي أو وقوعه تحت ضغوط الإدارة أو فرض أية قيود عليه.
1.55043	2.8433	25. تعترض اللجنة على قرار عزل المدقق الخارجي بسبب خلافه مع الإدارة حول مضمون تقرير التدقيق
1.51178	2.9851	26. تطلع اللجنة على خطاب الإدارة المتضمن ملاحظات المدقق الخارجي على أعمال الشركة وتقوم بمراجعته قبل رفعه إلى مجلس الإدارة.
1.66839	2.6567	27. يتم مناقشة اللجنة في شروط تكليف المدقق الخارجي بخدمات استشارية وتحديد السياسات المتبعة بصددھا
1.68632	2.6567	28. تدرس اللجنة طبيعة الخدمات الاستشارية المقدمة من المدقق الخارجي وتحدد حجم الأتعاب المدفوعة عنها

1.65083	2.6940	29. تتأكد اللجنة من أن الخدمة الإستشارية المقدمة من المدقق الخارجي لا تؤثر في حياده واستقلالته
1.66529	2.6866	30. تتأكد اللجنة من ملاءمة حجم الأتعاب المتفق عليها مع المدقق الخارجي عن الخدمات الاستشارية مقارنةً مع ما تتقاضاه مؤسسات تدقيق عن خدمات مماثلة.

وتشير بيانات هذا الجدول إلى أن اتجاهات العينة كانت سلبية أيضاً نحو الفقرات من (21-30) لأن متوسطاتها الحسابية كانت أقل من قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس الذي يساوي (3)، وتبين أن الفقرة (21) هي أكثر الفقرات غير الموافق عليها من بين الفقرات أعلاه، وتشير إلى أن لجنة التدقيق لا تقوم بالدور الرئيس في اختيار وتعيين مدقق الحسابات الخارجي، ولا تقوم بالتوصية بترشيحه للانتخاب من قبل الهيئة العامة للمساهمين، ولا تشترك في تحديد أتعابه أو قرار عدم التجديد له أو عزله، ويعني ذلك أن لجنة التدقيق ليس لها تأثير في استقلالية المدقق الخارجي. كما أن الارتفاع النسبي لأرقام الانحرافات المعيارية لأجوبة هذه الفقرات، يشير إلى اختلاف آراء أفراد فئات العينة حيال مدى تأثير لجان التدقيق في استقلالية المدقق الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية. ويمكن التوصل إلى النتيجة نفسها باستخراج معامل الاختلاف (C.V) لفقرات الفرضية بقسمة الانحراف المعياري للفقرات العشرة البالغ (1.6194) على متوسطها العام الذي يبلغ (2.7627)، فيكون معامل الاختلاف أكثر من (0.58) ويدل ذلك على تشتت كبير وعدم تجانس بين آراء فئات العينة المشمولة بالدراسة.

د- فقرات الفرضية الرابعة: هي الفقرات من (1-10) الواردة في الجدول (11) ص (171).

هـ- فقرات الفرضية الخامسة: هي الفقرات من (11-20) الواردة في الجدول (12) ص (173).

و- فقرات الفرضية السادسة: هي الفقرات من (21-30) الواردة في الجدول (13) ص (174).

4.8. اختبار فرضيات الدراسة

قام الباحث باستخدام أسلوبيين من أساليب الإحصاء الاستدلالي الملائمة لاختبار فرضيات الدراسة، وهما اختبار (T.Test) وتحليل التباين الأحادي (ANOVA)، وقسمت الفرضيات الستة إلى مجموعتين حسب الأسلوب الإحصائي المتبع:

أ- اختبار فرضيات الدراسة الثلاث الأولى: الفرضيات أرقام: (3, 2, 1)

تم إخضاع فرضيات النفي الثلاث الأولى لاختبار (T. Test) بمستوى ثقة 95 % ، وباستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، تم استخراج قيمة (t) المحسوبة لكل فرضية من الفرضيات الثلاث، وطبقت قاعدة القرار التالية في هذا الإختبار:

1. تُرفض فرضية النفي (Ho) وتُقبل الفرضية البديلة (Ha) عندما تكون:

قيمة (t) المحسوبة ≤ قيمة (t) الجدولية. أو إذا كانت الدلالة (Sig) $0.05 >$

2. تُقبل فرضية النفي (Ho) وتُرفض الفرضية البديلة (Ha) عندما تكون:

قيمة (t) المحسوبة $>$ قيمة (t) الجدولية. أو إذا كانت الدلالة (Sig) $0.05 <$

- اختبار الفرضية الأولى: وتنص هذه الفرضية على ما يلي:

" لا تتوافر في لجان التدقيق التي يتم تشكيلها حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية المتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفاعلية."

جدول (14)

نتائج اختبار الفرضية الأولى

المتوسط العام	نتيجة فرضية النفي Ho1	الدلالة SIG.	T الجدولية	T المحسوبة
2.8276	قبول	0.065	1.96-	1.860-

تم استخدام اختبار (One Sample T. Test) من أجل اختبار الفرضية الأولى. وتبين من الجدول أن قيمة (T المحسوبة = - 1.860) وهي أقل من قيمتها الجدولية. ووفقاً لقاعدة القرار: فإنه تُقبل فرضية النفي (Ho) وتُرفض الفرضية البديلة (Ha)، بمعنى أنه لا تتوافر في لجان التدقيق التي تشكل حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية المتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفاعلية. ويرى الباحث أن من أهم الأسباب التي أدت إلى هذه النتيجة، أن القوانين والتعليمات الأردنية لم تشترط مؤهلات وخصائص معينة لأعضاء لجان التدقيق، تتناسب مع المهام والمسؤوليات التي تكلف بها هذه اللجان.

– اختبار الفرضية الثانية: وتنص هذه الفرضية على ما يلي:

" لا تؤثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية في فاعلية التدقيق الخارجي في هذه الشركات".

جدول (15)

نتائج اختبار الفرضية الثانية

المتوسط العام	نتيجة فرضية النفي Ho2	الدلالة SIG.	T الجدولية	T المحسوبة
2.8634	قبول	0.132	- 1.96	- 1.516

تم استخدام اختبار (One Sample T. Test) لاختبار الفرضية الثانية، وتبين من الجدول أن قيمة (T المحسوبة = - 1.516) وهي أقل من قيمتها الجدولية. وبالتالي فإنه تُقبل فرضية النفي (Ho) مما يعني أنه لا تؤثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية في فاعلية التدقيق الخارجي في هذه الشركات. ويعود سبب ذلك إلى أن هذه اللجان لا تمارس المهام المحددة لها المتعلقة بالإشراف والمتابعة لأعمال التدقيق الخارجي، ولا تتابع مدى استجابة الإدارة لملاحظات وتحفظات واقتراحات المدقق والإجراءات المتخذة بشأنها، ولا تعالج أوجه الخلاف بين هذا المدقق والإدارة والمسائل الأخرى التي تؤثر في فاعلية التدقيق والمذكورة سابقاً.

– اختبار الفرضية الثالثة: وتنص هذه الفرضية على ما يلي:

" لا تؤثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية في استقلالية المدقق الخارجي في هذه الشركات".

جدول (16)

نتائج اختبار الفرضية الثالثة

المتوسط العام	نتيجة فرضية النفي Ho3	الدلالة SIG.	T الجدولية	T المحسوبة
2.7627	قبول	0.076	-1.96	- 1.789

تم استخدام اختبار (One Sample T. Test) من أجل اختبار الفرضية الثالثة، ومطالعة نتائج الحاسوب في الجدول (16)، تبين أن قيمة (T المحسوبة = - 1.789) وهي أقل من قيمتها الجدولية. وبالتالي فإنه تُقبل فرضية النفي (Ho) مما يعني أن لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، لا تؤثر في استقلالية المدققين الخارجيين في هذه الشركات، ولعل أهم أسباب ذلك أنها لا تقوم بدور رئيسي في تعيين المدقق وتحديد أتعابه والتجديد له أو عزله، ولا تتأكد من وجود ما يؤثر في استقلاليته من حيث وجود علاقات وظيفية أو تقييد نطاق عمله أو وقوعه تحت ضغوط الإدارة، أو تكليفه بخدمات أخرى قد تؤثر في هذه الإستقلالية.

ب- اختبار فرضيات الدراسة الثلاث الأخرى: الفرضيات أرقام: (4, 5, 6)

الغرض من اختبار هذه الفرضيات، هو تعرف تجانس أو اختلاف آراء مفردات العينة حول إجاباتهم على الأسئلة المثارة في فقرات الفرضيات الثلاث الأولى، من خلال التوصل إلى القرار الخاص بتأكيد أو نفي وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المختلفة لعينة الدراسة. واستخدم الباحث تحليل التباين الأحادي (Analysis of Variance) الذي يطلق عليه (One Way ANOVA) لاختبار هذه الفرضيات الثلاث. وللوقوف على مدى وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات العينة الأربع، حول مدى توافر المتطلبات الأساسية في لجان التدقيق المشكلة حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية لممارسة دورها بفاعلية، وحول تأثير هذه اللجان في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي في تلك الشركات، تم إجراء هذا الاختبار وكانت نتائجه على النحو الآتي:

- اختبار الفرضية الرابعة: وتنص هذه الفرضية على ما يلي:

" لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المختلفة لعينة الدراسة، حول توافر المتطلبات الأساسية في لجان التدقيق التي يتم تشكيلها حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية، لممارسة دورها بفاعلية."

جدول (17)

نتائج اختبار الفرضية الرابعة

نتيجة فرضية	الدلالة	F	F
النفي Ho4	SIG.	الجدولية	المحسوبة
رفض	0.000	2.60	76.004

باستخدام تحليل التباين (ANOVA) لاختبار الفرضية الرابعة، أظهرت نتائج الحاسوب في الجدول السابق أنّ قيمة (F المحسوبة = 76.004) وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أنّ قاعدة القرار تتمثل في أنه: تُقبل فرضية النفي (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وتُرفض هذه الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية. وبالتالي فإنه تُرفض فرضية النفي (Ho) وتُقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا يعني أنه توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة، حول مدى توفر المتطلبات الأساسية في لجان التدقيق التي يتم تشكيلها حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية، من أجل ممارسة دورها بفاعلية. وحيث إنّ هذا المقياس يحدد مدى وجود الفروقات بين متوسطات فئات العينة، دون أن يحدد مواقع هذه الفروقات، فإنه لاستكمال اختبار الفرضية وتحديد مواقع الفروق استخدم الباحث اختبار (" شيفي" Scheffe) للمقارنات البعدية (Post Hock Statistics)، حيث تمّ إيجاد الوسط الحسابي لإجابات كل فئة من الفئات الأربع على حدة، وعدت الفئة ذات الوسط الحسابي الأعلى، هي التي كانت نظرتها إيجابية نحو فقرات الفرضية، بينما كانت وجهات نظر الفئات الأخرى سلبية نحو هذه الفقرات.

جدول (18)

اختبار (" شيفي" Scheffe) لتحديد موقع الفروقات في الفرضية الرابعة

فئات العينة	مدير عام	مدير مالي	مدير تدقيق داخلي	مدقق خارجي	وسط حسابي
مدير عام					2.1963
مدير مالي			*		2.4569
مدير تدقيق داخلي	*				4.2194
مدقق خارجي					2.120

° ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)

وحيث إن الوسط الحسابي لفئة مديري التدقيق الداخلي هو الأعلى بالنسبة للفئات الأخرى، فإن الفروقات تميل لصالح هذه الفئة التي تعد أكثر الفئات الأربع موافقةً على فقرات الفرضية الأولى، بمعنى أنه من وجهة نظر هذه الفئة، تتوفر في لجان التدقيق التي يتم تشكيلها حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية، المتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفاعلية، بينما تختلف معها آراء الفئات الأخرى للعينة. ويعتقد الباحث أن إدارة التدقيق الداخلي هي الفئة الأقرب إلى لجنة التدقيق، وتعمل تحت إشرافها وتوجه تقاريرها إليها. وبالتالي فإن هذه الفئة تشعر بأنها تقوم بواجباتها الرقابية المحددة لها بصفتها تابعة إلى لجنة التدقيق، وأنه قد يصعب عليها توجيه ما يمكن أن يفسر بأنها انتقادات لأشخاص أو عمل أعضاء لجان التدقيق.

- اختبار الفرضية الخامسة: وتنص هذه الفرضية على ما يلي:

" لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المختلفة لعينة الدراسة بشأن تأثير لجان التدقيق في فاعلية التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية "

جدول (19).

نتائج اختبار الفرضية الخامسة

نتيجة الفرضية	الدلالة	F	F
العدمية Ho5	SIG.	الجدولية	المحسوبة
رفض	0.000	2.60	46.917

وباستخدام تحليل التباين (ANOVA)، تبين أن قيمة (F المحسوبة = 46.917) وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبالتالي تُرفض فرضية النفي (Ho) وتُقبل الفرضية البديلة (Ha)، بمعنى أنه توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات العينة بشأن تأثير لجان التدقيق في فاعلية التدقيق الخارجي. وباستخدام اختبار (" شيفي " Scheffe) للمقارنات البعدية تحدد الفروقات بين آراء فئات العينة الأربع كما يلي:

جدول (20)

اختبار (" شيفي " Scheffe) لتحديد موقع الفروقات في الفرضية الخامسة

فئات العينة	مدير عام	مدير مالي	مدير تدقيق داخلي	مدقق خارجي	وسط حسابي
مدير عام		*	*	*	1.963
مدير مالي			*	*	2.5882
مدير تدقيق داخلي				*	4.0278
مدقق خارجي					2.685

وحيث إن أعلى وسط حسابي هو أيضاً لفئة مديري التدقيق الداخلي، فإن الفروقات تميل لصالح هذه الفئة، وتعد بالتالي أكثر الفئات موافقة على وجود تأثير للجان التدقيق في فاعلية التدقيق الخارجي. واستكمالاً لما ورد في الفقرة السابقة، فإن ما تقوم به إدارة التدقيق الداخلي من بحث خطط وبرامج التدقيق الخارجي، ومدى توافقتها مع أهداف الرقابة الداخلية، والتشاور مع لجنة التدقيق في معالجة الأخطاء وحالات الغش، وما يتعلق ببحث ملاحظات ومقترحات المدقق الخارجي، وما يتم من إطلاع لجنة التدقيق على هذه القضايا، التي تعدها من المهام التي تشترك فيها لجنة التدقيق، بصفة أن إدارة التدقيق الداخلي تتبع هذه اللجنة وتعمل تحت إشرافها، وتؤثر بالتالي إيجابياً في فاعلية التدقيق الخارجي، والعمل على تحقيق أهداف التدقيق.

- اختبار الفرضية السادسة: وتنص هذه الفرضية على ما يلي:

" لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المختلفة لعينة الدراسة بشأن تأثير لجان التدقيق في استقلالية التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية ".

جدول (21)

نتائج اختبار الفرضية السادسة

نتيجة فرضية	F	F	F
النفي Ho6	SIG.	الجدولية	المحسوبة
رفض	0.000	2.60	30.336

وقد تمّ استخدام تحليل التباين (ANOVA) لا اختبار الفرضية السادسة، وأظهرت نتائج الحاسوب في الجدول السابق أنّ قيمة (F المحسوبة = 30.336) وهي أكبر من قيمتها الجدولية. وبالتالي فإنه تُرفض فرضية النفي (Ho) وتُقبل الفرضية البديلة (Ha)، بمعنى أنه توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات العينة، بشأن تأثير لجان التدقيق المشكّلة حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية، في استقلالية التدقيق الخارجي في هذه الشركات.

وباستخدام اختبار (" شيفي " Scheffe) للمقارنات البعدية تحددت الفروقات بين آراء فئات العينة كما يلي:

جدول (22)

اختبار (" شيفي " Scheffe) لتحديد موقع الفروقات في الفرضية السادسة.

فئات العينة	مدير عام	مدير مالي	مدير تدقيق داخلي	مدقق خارجي	وسط حسابي
مدير عام		*	*	*	1.6037
مدير مالي			*	*	2.45
مدير تدقيق داخلي				*	2.9139
مدقق خارجي					4.85

وحيث إنّ أعلى وسط حسابي هو لفئة المدققين الخارجيين كما ورد في الجدول السابق، فإنّ الفروقات تميل لصالح هذه الفئة. بمعنى أنّ المدققين الخارجيين يُعدون أكثر الفئات موافقةً على أنه يوجد تأثير للجان التدقيق التي تشكل حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية، في استقلالية المدقق الخارجي. ويعتقد الباحث أنّ فئات عينة الدراسة

قد تتأثر إجاباتها بما يتكون لديها من خلفيات مسبقة، عما ترى أنّ الأفضل من وجهة نظرها. إذ يرى المدققون الخارجيون أنّ تشكيل لجان التدقيق ومهامها الحالية تؤثر في استقلالية المدقق الخارجي، وهم بذلك يكتفون بالدور الهامشي— الذي تقوم به اللجنة حالياً، ولا يرغبون في تفعيل هذا الدور حتى لا يزيد التدخل في أعمال التدقيق الخارجي بشكل أكبر مما هو عليه الآن، بصفة ذلك يتعارض مع ما تكون لديهم من مفاهيم هم راضون عنها في هذا الخصوص، على اعتبار أنّ تعاملهم مع الإدارة قد يعطيهم الميزة الأفضل من تلك التي قد يحصلون عليها من التعامل مع لجنة التدقيق، بالإضافة إلى أنّ المديرين العامين والمديرين الماليين والمدققين الداخليين، يعدون الأكثر اعتراضاً من المدققين الخارجيين على الأمور المتعلقة بتعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه وتجديد خدماته أو عزله، والموافقة على تكليفه بالخدمات الاستشارية، لأنّ الفئات الأخرى تعد ذلك من صلاحيات الإدارة وليس لجنة التدقيق. ويوضح الجدول الآتي خلاصة متوسطات آراء فئات العينة كما يلي:

جدول (23)

متوسطات آراء فئات العينة

فئات العينة	متوسطات الفرضية (1)	متوسطات الفرضية (2)	متوسطات الفرضية (3)	خلاصة آراء الفئات
المدير العام	2.1963	1.9630	1.6037	سلبية نحو الفرضيات الثلاث
المدير المالي	2.4569	2.5882	2.4510	سلبية نحو الفرضيات الثلاث
م.التدقيق الداخلي	4.2194	4.0238	2.9139	إيجابية نحو (1)،(2)سلبية نحو (3)
المدقق الخارجي	2.1200	2.6850	4.8500	سلبية نحو(1)،(2) إيجابية نحو (3)
المتوسط العام	2.8276	2.8634	2.7627	سلبية نحو الفرضيات الثلاث

كما يوضح الجدول الآتي خلاصة نتائج اختبار جميع فرضيات الدراسة:

جدول (24)

خلاصة نتائج اختبار فرضيات الدراسة بمستوى ثقة 95 %

الرقم	نص الفرضية	t المحسوبة	t الجدولية	الدلالة	النتيجة
(1)	لا تتوافر في لجان التدقيق التي يتم تشكيلها حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية المتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفاعلية	1.860-	1.96-	0.065	قبول
(2)	لا يؤثر دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية في فاعلية التدقيق الخارجي في هذه الشركات	1.516 -	1.96-	0.132	قبول
(3)	لا يؤثر دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية في استقلالية المدقق الخارجي في هذه الشركات	1.789 -	1.96-	0.076	قبول
الرقم	نص الفرضية	F المحسوبة	F الجدولية	SIG	النتيجة
(4)	لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المختلفة لعينة الدراسة، حول توافر المتطلبات الأساسية في لجان التدقيق التي يتم تشكيلها حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية، لممارسة دورها بفاعلية	76.004	2.60	0.000	رفض
(5)	لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المختلفة لعينة الدراسة بشأن تأثير دور لجان التدقيق في فاعلية التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية.	46.917	2.60	0.000	رفض
(6)	لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المختلفة لعينة الدراسة بشأن تأثير دور لجان التدقيق في استقلالية التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية	30.336	2.60	0.000	رفض

4.9. تحليل اتجاهات فئات عينة الدراسة حول مقترحات الباحث

سوف يتم قياس إجابات أفراد فئات العينة على مقترحات الباحث في استبانة الدراسة، بهدف تعرف آرائهم حول هذه المقترحات التي سوف تكون ضمن الإطار المقترح لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، والوقوف على مدى تأييدهم أو رفضهم لهذه المقترحات، حتى تُؤخذ وُجهات نظرهم في الاعتبار عند تطوير النموذج المقترح

، ومن ثمّ التعليق على الأسباب الموجبة لرفض بعض المقترحات التي يعرضها الباحث، سواءً ما تمّ استخلاصه من واقع إجابات الاستبانة، أم من خلال ما أوضحه بعض من تمت مقابلتهم، ومن ثمّ الإشارة إلى هذه الاتجاهات عند استخلاص النتائج ولدى تقديم التوصيات في ختام هذه الدراسة.

جدول (25)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء العينة في المقترحات

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
0.46857	4.6791	31. أن يكون أعضاء لجنة التدقيق على معرفة بأعمال الشركة وخصائص وظروف الصناعة التي تنتمي إليها.
0.54208	4.6343	32. أن يكون أعضاء اللجنة مستقلين غير تنفيذيين وأن توضع شروط محددة لهذه الاستقلالية.
0.51773	4.7090	33. أن تتوافر مؤهلات وخبرات خاصة لأعضاء اللجنة تتناسب مع خصوصية وأهمية مهامها ومسؤولياتها
1.18365	3.8134	34. أن لا يجمع رئيس مجلس الإدارة بين مهام رئاسة المجلس ووظيفة المدير العام ورئاسة أو عضوية اللجنة
0.92306	3.8881	35. أن يتم وضع حد أعلى لعدد لجان التدقيق التي يُسمح للشخص الواحد أن يكون عضواً فيها
0.64245	4.5672	36. أن يتم وضع ميثاق للجنة معتمد من مجلس الإدارة كدليل مكتوب يحدد مهامها وواجباتها وصلاحياتها بدقة.
0.75030	4.2463	37. أن يكون للجنة التدقيق صلاحية فحص مؤهلات رئيس فريق التدقيق الداخلي وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله

0.53136	4.6716	38. أن يكون عدد أعضاء اللجنة واجتماعاتها وأوقات عملها كافية لأداء واجباتها ومسؤولياتها كاملةً.
0.57400	4.6119	39. أن تصدر اللجنة تقريراً سنوياً عن المهام التي أنجزتها خلال السنة المالية ومدى تنفيذ الإدارة لتوصيات اللجنة.
0.70762	4.4179	40. أن يخصص جزء منفصل من تقرير مجلس الإدارة السنوي يوضح كيفية تحمل اللجنة لمسؤولياتها كتحقيق لأدائها من وجهة نظر المجلس
0.96943	3.9925	41. أن تتحقق هيئة الأوراق المالية من قيام اللجنة بواجباتها الواردة في تعليمات الإفصاح الصادرة عن الهيئة
1.08315	3.6045	42. أن يتم مساءلة أعضاء اللجنة بفرض جزاءات معينة عن أي تقصير في أداء المهام والواجبات المحددة لها
0.51702	4.6716	43. أن تتوافر قنوات اتصال مباشرة بين رئيس وأعضاء لجنة التدقيق مع كل من رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي ومدير التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي.
0.53015	4.4701	44. أن تضمن اللجنة استقلالية المدقق الداخلي وتعاون إدارات الشركة المختلفة مع إدارة التدقيق الداخلي وتؤكد من عدم فرض ضغوط عليها أو تقييد نطاق عملها.
0.61806	4.3582	45. أن تقوم اللجنة بدراسة اقتراحات المدقق الخارجي حول تعديل السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة.
1.19935	3.5373	46. أن تتأكد اللجنة مما إذا كان مكتب التدقيق خبرة متخصصة في الخدمة الاستشارية المقدمة للشركة قبل تكليفه بأداء هذه الخدمة.

0.59101	4.3060	47. أن تعقد اللجنة اجتماعات مع المدقق الخارجي ومدير التدقيق الداخلي للتنسيق بين المجالات التي تغطيها عمليات التدقيق في جميع مراحلها
0.63807	4.2090	48. أن تتأكد لجنة التدقيق من شمول تقرير المدقق الخارجي لرأيه في مدى فاعلية الرقابة الداخلية وتقييم الإدارة لنظام الرقابة المطبق في الشركة.
1.08819	3.5075	49. أن تقوم اللجنة بتقييم فاعلية أعمال التدقيق الخارجي في نهاية كل دورة تدقيق.
0.63741	4.6045	50. أن تتوافر في أعضاء اللجنة خبرات خاصة للتأكد من سلامة تنفيذ العقود المبرمة بين الشركة والأطراف الأخرى
1.46337	2.9627	51. أن تتولى لجنة التدقيق اختيار وتعيين المدقق الخارجي وتجديد تعيينه وتحديد أتعابه أو عزله.
0.96546	4.0149	52. أن تتحدد علاقة المدقق الخارجي واتصالاته بمجلس إدارة الشركة من خلال لجنة التدقيق.
1.07462	3.3806	53. أن تحدد اللجنة أتعاب خدمات التدقيق الخارجي وأتعاب الخدمات الأخرى بطرق تنافسية بين المدققين
0.66747	3.9254	54. أن تحصل لجنة التدقيق على إقرار كتابي من المدقق الخارجي عن أي علاقات مادية أو مصالح أخرى مع الشركة أو مع أي من مديريها لاختبار استقلاليتها.
0.66258	4.1642	55. أن تقوم اللجنة بالمراجعة السنوية للتأكد من استقلالية المدقق الخارجي والتقرير عن ذلك إلى مجلس الإدارة

0.57347	4.0970	56. أن تتأكد اللجنة من عدم وجود علاقات مادية أو وظيفية لفريق التدقيق الخارجي مع الشركة سوى العلاقات العادية
0.65867	4.1791	57. أن تحافظ اللجنة على توازن علاقة المدقق الخارجي بالإدارة وتضمن عدم الاستغناء عن المدقق نتيجة تمسكه بوجهة نظر صحيحة تخالف رأي الإدارة
0.86814	3.5970	58. أن تقوم لجنة التدقيق بالموافقة المسبقة على الخدمات الاستشارية المقدمة من المدقق الخارجي وتحديد مقدار أتعابه عنها بعد التأكد أنها ليست من مهام الإدارة.
0.76199	3.7164	59. أن تقوم اللجنة بفحص تأثير أتعاب التدقيق الخارجي وأتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة في استقلالية المدقق الخارجي وأن يتم الإفصاح عن هذه الأتعاب
1.16277	3.3881	60. أن يُتبع أسلوب التعاقب الدوري بين المدققين الخارجيين باستبدال المدقق بعد عدد معين من سنوات العمل مع الشركة (4 سنوات مثلاً) حفاظاً على استقلاليته وتجنباً لاحتمال عزله في نهاية كل دورة تدقيق لخلافه في الرأي مع الإدارة

يتضح من بيانات هذا الجدول أنّ اتجاهات عينة الدراسة كانت إيجابية نحو الفقرات أعلاه من (31-60) باستثناء الفقرة رقم (51) التي تقل قيمة وسطها الحسابي عن (3) التي كانت أكثر الفقرات التي لاقت عدم موافقة فئات العينة بشكل عام، والخاصة باقتراح الباحث أن تتولى لجنة التدقيق اختيار وتعيين المدقق الخارجي وتجديد تعيينه وتحديد أتعابه أو عزله. ويعتقد الباحث أنّ سبب الرفض يعود إلى أنّ الإدارات العليا للشركات المساهمة العامة الأردنية، درجت على مدى فتراتٍ طويلة أن يكون لها الدور الفعلي في اختيار وتعيين مدقق الحسابات الذي ترى أنه الأنسب من وجهة نظرها، وهي ترغب في التمسك بهذا الحق ولا تتنازل عنه إلى لجنة التدقيق.

أما مدققو الحسابات الخارجيون فهم أيضاً يرغبون في استثمار العلاقات الجيدة مع الإدارة العليا فيما يتعلق بتكليفهم بأعمال التدقيق، بينما تبين أن أغلبية مديري التدقيق الداخلي توافق على اقتراح الباحث، بصفة أنهم الأقرب من حيث العلاقة مع لجنة التدقيق ويعملون تحت إشرافها، وبالتالي يرحبون بدورها في اختيار المدقق الخارجي. أما المتوسطات الحسابية للفقرات الأخرى فقد كانت أكبر من قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس الذي يساوي (3)، بمعنى أن غالبية مفردات فئات العينة توافق على مقترحات الباحث من أجل تطوير النموذج المقترح لدور لجان التدقيق، بما يؤدي إلى تعزيز فاعليتها وزيادة تأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية. كما أن الارتفاع النسبي للانحرافات المعيارية للفقرات أرقام: (34-42-46-49-51-53-60) يشير إلى عدم تجانس آراء أفراد الفئات المشمولة بالدراسة بشكل عام حيال المقترحات الواردة في هذه الفقرات. وفيما يلي توضيح لسبب عدم تجانس هذه الآراء:

1. الفقرة (34) الخاصة بأن لا يجمع رئيس مجلس الإدارة بين مهام رئاسة المجلس ومنصب المدير العام ورئاسة أو عضوية اللجنة، تتعارض مع مصالح المديرين العامين ولا تهم الآخرين.
2. الفقرة (42) الخاصة بأن يتم مساءلة أعضاء اللجنة بفرض جزاءات معينة عن أي تقصير في أداء المهام والواجبات المحددة لها، تؤثر سلباً في أعضاء اللجنة ولا تهم الآخرين.
3. الفقرة (46) أن تتأكد اللجنة مما إذا كان مكتب التدقيق خبرة متخصصة في الخدمة الإستشارية المقدمة للشركة قبل تكليفه بأداء هذه الخدمة تؤثر سلباً في المدقق ولا تهم الآخرين.
4. الفقرة (49) الخاصة بأن تقوم اللجنة بتقييم فاعلية أعمال التدقيق الخارجي في نهاية كل دورة تدقيق، تؤثر سلباً في المدقق ولا تهم الآخرين.
5. الفقرة (51) الخاصة بأن تتولى لجنة التدقيق اختيار وتعيين المدقق الخارجي وتجديد تعيينه وتحديد أتعابه أو عزله، تتعارض مع وجهات نظر ثلاث فئات ولا تهم فئة مديري الدقي الداخلي.

6. الفقرة (53) الخاصة بأن تحدد اللجنة أتعاب خدمات التدقيق الخارجي وأتعاب الخدمات الأخرى بطرق تنافسية بين المدققين، لا ترغب فئات العينة بصفتها تحد من حرية اتخاذ القرار.

7. الفقرة (60) الخاصة بأن يُتبع أسلوب التعاقب الدوري بين المدققين الخارجيين باستبدال المدقق بعدد معين من سنوات العمل مع الشركة حفاظاً على استقلاليته وتجنباً لاحتمال عزله في نهاية كل دورة تدقيق لخلافه في الرأي مع الإدارة، تتعارض الفقرة مع مصالح بعض الفئات.

وفيما يلي توضيح تفصيلي لآراء كل فئة من فئات عينة الدراسة على حدة، حول الفقرات المتعلقة بمقترحات الباحث الموضحة أعلاه:

أ- فئة المديرين العامين:

جدول (26)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء المديرين العامين في المقترحات

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
0.44658	4.7407	31. أن يكون أعضاء لجنة التدقيق على معرفة بأعمال الشركة وخصائص وظروف الصناعة التي تنتمي إليها.
0.48038	4.6667	32. أن يكون أعضاء اللجنة مستقلين غير تنفيذيين وأن توضع شروط محددة لهذه الاستقلالية.
0.39585	4.8148	33. أن تتوافر مؤهلات وخبرات خاصة لأعضاء اللجنة تتناسب مع خصوصية وأهمية مهامها ومسئولياتها
1.36292	2.3704	34. أن لا يجمع رئيس مجلس الإدارة بين مهام رئاسة المجلس ووظيفة المدير العام ورئاسة أو عضوية اللجنة
1.25859	3.7407	35. أن يتم وضع حد أعلى لعدد لجان التدقيق التي يُسمح للشخص الواحد أن يكون عضواً فيها
0.60858	4.7037	36. أن يتم وضع ميثاق للجنة معتمد من مجلس الإدارة كدليل مكتوب يحدد مهامها وواجباتها وصلاحياتها بدقة.

0.74726	4.4074	37. أن يكون للجنة التدقيق صلاحية فحص مؤهلات رئيس فريق التدقيق الداخلي وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله
0.65590	4.7407	38. أن يكون عدد أعضاء اللجنة واجتماعاتها وأوقات عملها كافية لأداء واجباتها ومسؤولياتها كاملةً.
0.65590	4.7407	39. أن تصدر اللجنة تقريراً سنوياً عن المهام التي أنجزتها خلال السنة المالية ومدى تنفيذ الإدارة لتوصيات اللجنة.
0.55470	4.6667	40. أن يخصص جزء منفصل من تقرير مجلس الإدارة السنوي يوضح كيفية تحمل اللجنة لمسؤولياتها كتحقيق لأدائها من وجهة نظر المجلس
1.21950	3.7778	41. أن تتحقق هيئة الأوراق المالية من قيام اللجنة بواجباتها الواردة في تعليمات الإفصاح الصادرة عن الهيئة
1.24493	3.6296	42. أن يتم مساءلة أعضاء اللجنة بفرض جزاءات معينة عن أي تقصير في أداء المهام والواجبات المحددة لها
0.39585	4.8148	43. أن تتوافر قنوات اتصال مباشرة بين رئيس وأعضاء لجنة التدقيق مع كل من رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي ومدير التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي.
0.64273	4.5185	44. أن تضمن اللجنة استقلالية المدقق الداخلي وتعاون إدارات الشركة المختلفة مع إدارة التدقيق الداخلي وتؤكد من عدم فرض ضغوط عليها أو تقييد نطاق عملها.
0.69798	4.4444	45. أن تقوم اللجنة بدراسة اقتراحات المدقق الخارجي حول تعديل السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة.
0.95333	3.7037	46. أن تتأكد اللجنة مما إذا كان مكتب التدقيق خبرة متخصصة في الخدمة الاستشارية المقدمة للشركة قبل تكليفه بأداء هذه الخدمة.
0.81300	4.2593	47. أن تعقد اللجنة اجتماعات مع المدقق الخارجي ومدير التدقيق الداخلي للتنسيق بين المجالات التي تغطيها عمليات التدقيق في جميع مراحلها
0.64051	4.2222	48. أن تتأكد لجنة التدقيق من شمول تقرير المدقق الخارجي لرأيه في مدى فاعلية الرقابة الداخلية وتقييم الإدارة لنظام الرقابة المطبق في الشركة.

0.87706	4.0000	49. أن تقوم اللجنة بتقييم فاعلية أعمال التدقيق الخارجي في نهاية كل دورة تدقيق.
0.56488	4.6296	50. أن تتوافر في أعضاء اللجنة خبرات خاصة للتأكد من سلامة تنفيذ العقود المبرمة بين الشركة والأطراف الأخرى
0.98854	2.1481	51. أن تتولى لجنة التدقيق اختيار وتعيين المدقق الخارجي وتجديد تعيينه وتحديد أتعابه أو عزله.
1.05948	3.7407	52. أن تتحدد علاقة المدقق الخارجي واتصالاته بمجلس إدارة الشركة من خلال لجنة التدقيق.
1.15470	2.4444	53. أن تحدد اللجنة أتعاب خدمات التدقيق الخارجي وأتعاب الخدمات الأخرى بطرق تنافسية بين المدققين
0.60152	3.8519	54. أن تحصل لجنة التدقيق على إقرار كتابي من المدقق الخارجي عن أي علاقات مادية أو مصالح أخرى مع الشركة أو مع أي من مديريها لاختبار استقلاليتها.
0.69798	4.2222	55. أن تقوم اللجنة بالمراجعة السنوية للتأكد من استقلالية المدقق الخارجي والتقرير عن ذلك إلى مجلس الإدارة
0.54954	4.0741	56. أن تتأكد اللجنة من عدم وجود علاقات مادية أو وظيفية لفريق التدقيق الخارجي مع الشركة سوى العلاقات العادية
0.87380	3.9259	57. أن تحافظ اللجنة على توازن علاقة المدقق الخارجي بالإدارة وتضمن عدم الاستغناء عن المدقق نتيجة تمسكه بوجهة نظر صحيحة تخالف رأي الإدارة
0.87868	2.8148	58. أن تقوم لجنة التدقيق بالموافقة المسبقة على الخدمات الاستشارية المقدمة من المدقق الخارجي وتحديد مقدار أتعابه عنها بعد التأكد أنها ليست من مهام الإدارة.
0.87380	3.0741	59. أن تقوم اللجنة بفحص تأثير أتعاب التدقيق الخارجي وأتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة على استقلالية المدقق الخارجي وأن يتم الإفصاح عن هذه الأتعاب

1.26198	2.1481	60. أن يُتبع أسلوب التعاقب الدوري بين المدققين الخارجيين باستبدال المدقق بعد عدد معين من سنوات العمل مع الشركة (4 سنوات مثلاً) حفاظاً على استقلاليته وتجنباً لاحتمال عزله في نهاية كل دورة تدقيق لخلافه في الرأي مع الإدارة
---------	--------	---

يتضح من المتوسطات الحسابية لإجابات فئة المديرين العامين، أنّ اتجاهات هذه الفئة كانت سلبية نحو الفقرات الخمس أرقام (60,58, 53, 51,34) إذ إنّ متوسطاتها الحسابية تقل عن قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس والذي يساوي (3) بينما كانت اتجاهاتهم إيجابية نحو باقي الفقرات، كون قيمة متوسطاتها الحسابية كانت أكبر من قيمة متوسط أداة القياس، وهذا يعني أنّ فئة المديرين العامين لا توافق على مقترحات الباحث في الأمور الخمسة الآتية:

1. أن لا يجمع رئيس مجلس الإدارة بين مهام رئاسة المجلس ووظيفة المدير العام ورئاسة أو عضوية لجنة التدقيق، لأنّ موافقتهم على هذا الاقتراح يُفقد الميزة الحالية التي يتمتعون بها.
2. أن تتولى لجنة التدقيق اختيار وتعيين المدقق الخارجي وتجديد تعيينه وتحديد أتعابه أو عزله، وهم يرون أنّ الترتيبات الحالية أكثر مرونة من إعطاء هذه الصلاحية لجهة أخرى.
3. أن تحدد اللجنة أتعاب خدمات التدقيق الخارجي وأتعاب الخدمات الأخرى بطرق تنافسية، إذ إنهم يعدون اختيار المدقق بطريقة مباشرة أكثر ملاءمة من الطريقة التنافسية.
4. أن تقوم لجنة التدقيق بالموافقة المسبقة على الخدمات الاستشارية المقدمة من المدقق الخارجي وتحديد مقدار أتعابه عنها بعد التأكد أنها ليست من مهام الإدارة، بحجة أنّ ذلك يحد من حرية الإدارة في الحصول على الخدمات اللازمة للشركة وفقاً لتقديرها لمدى حاجتها لهذه الخدمات.
5. أن يُتبع أسلوب التبديل الدوري للمدققين الخارجيين بعد عدد محدد من السنوات، حتى تبقى صلاحية التعيين وتجديد التعيين أو العزل دون قيود تحد من حرية الإدارة لترتيب هذه الأمور.

بينما تؤيد هذه الفئة مقترحات الباحث الأخرى، رغم اختلاف آراء أفرادها حول الفقرات الأرقام: (53-60) (34-35-41-42-52) بسبب الارتفاع النسبي لانحرافات المعيارية، كما يشير ارتفاع المتوسطات الحسابية للفقرات الأخرى إلى قوة تأييد هذه الفئة لمقترحات الباحث الواردة فيها.

ب - فئة المديرين الماليين:

جدول (27)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء المديرين الماليين في المقترحات

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
0.40098	4.8039	31. أن يكون أعضاء لجنة التدقيق على معرفة بأعمال الشركة وخصائص وظروف الصناعة التي تنتمي إليها.
0.49309	4.7255	32. أن يكون أعضاء اللجنة مستقلين غير تنفيذيين وأن توضع شروط محددة لهذه الاستقلالية.
0.52989	4.8039	33. أن تتوافر مؤهلات وخبرات خاصة لأعضاء اللجنة تتناسب مع خصوصية وأهمية مهامها ومسؤولياتها
0.63121	4.3725	34. أن لا يجمع رئيس مجلس الإدارة بين مهام رئاسة المجلس ووظيفة المدير العام ورئاسة أو عضوية اللجنة
0.77054	4.0784	35. أن يتم وضع حد أعلى لعدد لجان التدقيق التي يُسمح للشخص الواحد أن يكون عضواً فيها
0.63121	4.6275	36. أن يتم وضع ميثاق للجنة معتمد من مجلس الإدارة كدليل مكتوب يحدد مهامها وواجباتها وصلاحياتها بدقة.
0.58878	4.3333	37. أن يكون للجنة التدقيق صلاحية فحص مؤهلات رئيس فريق التدقيق الداخلي وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله

0.46862	4.6863	38. أن يكون عدد أعضاء اللجنة واجتماعاتها وأوقات عملها كافية لأداء واجباتها ومسؤولياتها كاملةً.
0.44014	4.7451	39. أن تصدر اللجنة تقريراً سنوياً عن المهام التي أنجزتها خلال السنة المالية ومدى تنفيذ الإدارة لتوصيات اللجنة.
0.66862	4.5882	40. أن يخصص جزء منفصل من تقرير مجلس الإدارة السنوي يوضح كيفية تحمل اللجنة لمسؤولياتها كتحقيق لأدائها من وجهة نظر المجلس
0.86501	4.1765	41. أن تتحقق هيئة الأوراق المالية من قيام اللجنة بواجباتها الواردة في تعليمات الإفصاح الصادرة عن الهيئة
1.03961	3.8627	42. أن يتم مساءلة أعضاء اللجنة بفرض جزاءات معينة عن أي تقصير في أداء المهام والواجبات المحددة لها
0.50952	4.6863	43. أن تتوافر قنوات اتصال مباشرة بين رئيس وأعضاء لجنة التدقيق مع كل من رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي ومدير التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي.
0.50410	4.4706	44. أن تضمن اللجنة استقلالية المدقق الداخلي وتعاون إدارات الشركة المختلفة مع إدارة التدقيق الداخلي وتؤكد من عدم فرض ضغوط عليها أو تقييد نطاق عملها.
0.59475	4.2549	45. أن تقوم اللجنة بدراسة اقتراحات المدقق الخارجي حول تعديل السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة.
1.40587	2.9412	46. أن تتأكد اللجنة مما إذا كان مكتب التدقيق خبرة متخصصة في الخدمة الاستشارية المقدمة للشركة قبل تكليفه بأداء هذه الخدمة.

0.51335	4.2353	47. أن تعقد اللجنة اجتماعات مع المدقق الخارجي ومدير التدقيق الداخلي للتنسيق بين المجالات التي تغطيها عمليات التدقيق في جميع مراحلها
0.51791	4.1765	48. أن تتأكد لجنة التدقيق من شمول تقرير المدقق الخارجي لرأيه في مدى فاعلية الرقابة الداخلية وتقييم الإدارة لنظام الرقابة المطبق في الشركة.
0.61037	3.7843	49. أن تقوم اللجنة بتقييم فاعلية أعمال التدقيق الخارجي في نهاية كل دورة تدقيق.
0.82840	4.7647	50. أن تتوفر في أعضاء اللجنة خبرات خاصة للتأكد من سلامة تنفيذ العقود المبرمة بين الشركة والأطراف الأخرى
1.46996	2.8039	51. أن تتولى لجنة التدقيق اختيار وتعيين المدقق الخارجي وتجديد تعيينه وتحديد أتعابه أو عزله.
0.50176	4.2941	52. أن تتحدد علاقة المدقق الخارجي واتصالاته بمجلس إدارة الشركة من خلال لجنة التدقيق.
0.68313	3.6667	53. أن تحدد اللجنة أتعاب خدمات التدقيق الخارجي وأتعاب الخدمات الأخرى بطرق تنافسية بين المدققين
0.33723	4.0784	54. أن تحصل لجنة التدقيق على إقرار كتابي من المدقق الخارجي عن أي علاقات مادية أو مصالح أخرى مع الشركة أو مع أي من مديريها لاختبار استقلاليتها.
0.41255	4.0980	55. أن تقوم اللجنة بالمراجعة السنوية للتأكد من استقلالية المدقق الخارجي والتقرير عن ذلك إلى مجلس الإدارة

0.32540	4.1176	56. أن تتأكد اللجنة من عدم وجود علاقات مادية أو وظيفية لفريق التدقيق الخارجي مع الشركة سوى العلاقات العادية
0.41539	4.2157	57. أن تحافظ اللجنة على توازن علاقة المدقق الخارجي بالإدارة وتضمن عدم الإستغناء عن المدقق نتيجة تمسكه بوجهة نظر صحيحة تخالف رأي الإدارة
0.63308	3.8039	58. أن تقوم لجنة التدقيق بالموافقة المسبقة على الخدمات الاستشارية المقدمة من المدقق الخارجي وتحديد مقدار أتعابه عنها بعد التأكد أنها ليست من مهام الإدارة.
0.59011	3.8235	59. أن تقوم اللجنة بفحص تأثير أتعاب التدقيق الخارجي وأتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة على استقلالية المدقق الخارجي وأن يتم الإفصاح عن هذه الأتعاب
0.83220	3.5490	60. أن يُتبع أسلوب التعاقب الدوري بين المدققين الخارجيين باستبدال المدقق بعد عدد معين من سنوات العمل مع الشركة (4 سنوات مثلاً) حفاظاً على استقلاليته وتجنباً لاحتمال عزله في نهاية كل دورة تدقيق لخلافه في الرأي مع الإدارة

ويلاحظ من قيم المتوسطات الحسابية لفئة المديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة الأردنية، أن اتجاهات هذه الفئة تعد سلبية بالنسبة للفقرة رقم (46) الخاصة باقتراح الباحث أن تتأكد لجنة التدقيق من توافر الخبرة المتخصصة لمكتب التدقيق في الخدمة الاستشارية المقدمة للشركة قبل تكليفه بأداء هذه الخدمة، وكانت سلبية أيضاً بالنسبة للفقرة رقم (51) التي تتعلق باقتراح الباحث أن تتولى لجنة التدقيق تعيين المدقق الخارجي وتجديد تعيينه وتحديد أتعابه أو عزله.

بينما كانت آراء هذه الفئة إيجابية نحو الفقرات الأخرى، حيث يلاحظ قوة تأييد هذه الفئة لمقترحات الباحث في الفقرات التي تزيد متوسطات الحساسية عن الوسط الحسابي لأداة القياس الذي يساوي (3). كما يلاحظ عدم اتساق أو تجانس آراء هذه الفئة فيما يتعلق بالإجابة على الفقرات أرقام (42-46-51) بسبب الارتفاع النسبي للانحرافات المعيارية لهذه الفقرات، بينما تتجانس إجابات هذه الفئة على غالبية الفقرات بسبب الانخفاض النسبي لانحرافات المعيارية. ويرى الباحث أن موقف المديرين الماليين بخصوص تعيين المدقق الخارجي وشراء الخدمات الاستشارية تتطابق مع وجهات نظر الإدارات العليا في الشركات المساهمة العامة، على اعتبار أن القرارات المتعلقة بهذه الأمور تتم بالتنسيق بين الإدارة العليا والإدارة المالية، وهما ترغبان في الاحتفاظ بهذه الصلاحيات لاعتقادهما أنهما الأكثر اطلاعاً وقدرةً على البت في هذه الأمور حسب احتياجات الشركة لهذه الخدمات من خلال اتصالاتها المباشرة مع الجهات التي تنوي التعاقد معها، دون أن يحد من حركتها أجهزة أو جهات أخرى.

ج- فئة مديري التدقيق الداخلي:

جدول (28)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء مديري التدقيق الداخلي في المقترحات

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
0.50631	4.4722	31. أن يكون أعضاء لجنة التدقيق على معرفة بأعمال الشركة وخصائص وظروف الصناعة التي تنتمي إليها.
0.50709	4.5000	32. أن يكون أعضاء اللجنة مستقلين غير تنفيذيين وأن توضع شروط محددة لهذه الاستقلالية.
0.50395	4.5556	33. أن تتوفر مؤهلات وخبرات خاصة لأعضاء اللجنة تتناسب مع خصوصية وأهمية مهامها ومسؤولياتها
0.83333	3.8611	34. أن لا يجمع رئيس مجلس الإدارة بين مهام رئاسة المجلس ووظيفة المدير العام ورئاسة أو عضوية اللجنة
0.86557	3.7778	35. أن يتم وضع حد أعلى لعدد لجان التدقيق التي يُسمح للشخص الواحد أن يكون عضواً فيها

0.65405	4.5278	36. أن يتم وضع ميثاق للجنة معتمد من مجلس الإدارة كدليل مكتوب يحدد مهامها وواجباتها وصلاحياتها بدقة.
0.83333	4.1389	37. أن يكون للجنة التدقيق صلاحية فحص مؤهلات رئيس فريق التدقيق الداخلي وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله
0.45426	4.7222	38. أن يكون عدد أعضاء اللجنة واجتماعاتها وأوقات عملها كافية لأداء واجباتها ومسؤولياتها كاملةً.
0.63246	4.3333	39. أن تصدر اللجنة تقريراً سنوياً عن المهام التي أنجزتها خلال السنة المالية ومدى تنفيذ الإدارة لتوصيات اللجنة.
0.68255	4.1389	40. أن يخصص جزء منفصل من تقرير مجلس الإدارة السنوي يوضح كيفية تحمل اللجنة لمسؤولياتها كتحقيق لأدائها من وجهة نظر المجلس
0.98883	3.7778	41. أن تتحقق هيئة الأوراق المالية من قيام اللجنة بواجباتها الواردة في تعليمات الإفصاح الصادرة عن الهيئة
0.84515	3.1667	42. أن يتم مساءلة أعضاء اللجنة بفرض جزاءات معينة عن أي تقصير في أداء المهام والواجبات المحددة لها
0.47809	4.6667	43. أن تتوافر قنوات اتصال مباشرة بين رئيس وأعضاء لجنة التدقيق مع كلٍ من رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي ومدير التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي.
0.50395	4.4444	44. أن تضمن اللجنة استقلالية المدقق الداخلي وتعاون إدارات الشركة المختلفة مع إدارة التدقيق الداخلي وتتأكد من عدم فرض ضغوط عليها أو تقييد نطاق عملها.
0.50631	4.4722	45. أن تقوم اللجنة بدراسة اقتراحات المدقق الخارجي حول تعديل السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة.
0.62234	4.1111	46. أن تتأكد اللجنة مما إذا كان مكتب التدقيق خبرة متخصصة في الخدمة الاستشارية المقدمة للشركة قبل تكليفه بأداء هذه الخدمة.

0.55420	4.4167	47. أن تعقد اللجنة اجتماعات مع المدقق الخارجي ومدير التدقيق الداخلي للتنسيق بين المجالات التي تغطيها عمليات التدقيق في جميع مراحلها
0.54917	4.3889	48. أن تتأكد لجنة التدقيق من شمول تقرير المدقق الخارجي لرأيه في مدى فاعلية الرقابة الداخلية وتقييم الإدارة لنظام الرقابة المطبق في الشركة.
0.46718	3.8056	49. أن تقوم اللجنة بتقييم فاعلية أعمال التدقيق الخارجي في نهاية كل دورة تدقيق.
0.80868	4.5556	50. أن تتوافر في أعضاء اللجنة خبرات خاصة للتأكد من سلامة تنفيذ العقود المبرمة بين الشركة والأطراف الأخرى
0.84092	4.2500	51. أن تتولى لجنة التدقيق اختيار وتعيين المدقق الخارجي وتجديد تعيينه وتحديد أتعابه أو عزله.
0.85589	4.3056	52. أن تتحدد علاقة المدقق الخارجي واتصالاته بمجلس إدارة الشركة من خلال لجنة التدقيق.
0.89929	3.8611	53. أن تحدد اللجنة أتعاب خدمات التدقيق الخارجي وأتعاب الخدمات الأخرى بطرق تنافسية بين المدققين
0.75383	3.9444	54. أن تحصل لجنة التدقيق على إقرار كتابي من المدقق الخارجي عن أي علاقات مادية أو مصالح أخرى مع الشركة أو مع أي من مديريها لاختبار استقلاليته.
0.80277	4.3889	55. أن تقوم اللجنة بالمراجعة السنوية للتأكد من استقلالية المدقق الخارجي والتقرير عن ذلك إلى مجلس الإدارة
0.84468	4.0278	56. أن تتأكد اللجنة من عدم وجود علاقات مادية أو وظيفية لفريق التدقيق الخارجي مع الشركة سوى العلاقات العادية
0.73193	4.2500	57. أن تحافظ اللجنة على توازن علاقة المدقق الخارجي بالإدارة وتضمن عدم الاستغناء عن المدقق نتيجة تمسكه بوجهة نظر صحيحة تخالف رأي الإدارة

0.75383	3.9444	58. أن تقوم لجنة التدقيق بالموافقة المسبقة على الخدمات الاستشارية المقدمة من المدقق الخارجي وتحديد مقدار أتعابه عنها بعد التأكد أنها ليست من مهام الإدارة.
0.67612	4.0000	59. أن تقوم اللجنة بفحص تأثير أتعاب التدقيق الخارجي وأتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة على استقلالية المدقق الخارجي وأن يتم الإفصاح عن هذه الأتعاب
0.65405	4.0278	60. أن يُتبع أسلوب التعاقب الدوري بين المدققين الخارجيين باستبدال المدقق بعد عدد معين من سنوات العمل مع الشركة (4 سنوات مثلاً) حفاظاً على استقلاليته وتجنباً لاحتمال عزله في نهاية كل دورة تدقيق لخلافه في الرأي مع الإدارة

يتضح من بيانات هذا الجدول أن اتجاهات فئة مديري التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية كانت إيجابية نحو جميع الفقرات من (31-60) وذلك لأن متوسطاتها الحسابية كانت أكبر من متوسط أداة القياس الذي يساوي (3)، وكانت أكثر المقترحات تأييداً من قبل هذه الفئة، هي ما ورد في الفقرة (38) التي طالبت أن يكون عدد أعضاء لجنة التدقيق واجتماعاتها وأوقات عملها كافية لأداء واجباتها ومسؤولياتها كاملةً، ومن الطبيعي أن تكون إجابات هذه الفئة إيجابية نحو أمور فنية مهنية دون أن يكون لأي مصالح ذاتية تأثير في آرائهم، بينما نال الاقتراح الوارد في الفقرة (42) الخاص بفرض جزاءات على أعضاء اللجنة عن التقصير في أداء مهامها تأييداً أقل من قبل مديري التدقيق الداخلي، حيث اتسمت إجاباتهم على هذه الفقرة بالاعتدال، بسبب أن غالبية هذه الإدارات تتبع لجان التدقيق. كما لوحظ أن هذه الإجابات تتسم بالاتساق والتجانس بين آراء أفراد هذه الفئة حول مقترحات الباحث، بدليل الانخفاض النسبي للانحرافات المعيارية لجميع هذه الفقرات التي تقل جميعها عن (الواحد صحيح).

جدول (29)

الوسط الحسابي وانحراف المعياري لآراء مدققي الحسابات الخارجيين في المقترحات

الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
0.48936	4.6500	31. أن يكون أعضاء لجنة التدقيق على معرفة بأعمال الشركة وخصائص وظروف الصناعة التي تنتمي إليها.
0.75394	4.6000	32. أن يكون أعضاء اللجنة مستقلين غير تنفيذيين وأن توضع شروط محددة لهذه الاستقلالية.
0.59824	4.6000	33. أن تتوافر مؤهلات وخبرات خاصة لأعضاء اللجنة تناسب مع خصوصية وأهمية مهامها ومسؤولياتها
0.96655	4.2500	34. أن لا يجمع رئيس مجلس الإدارة بين مهام رئاسة المجلس ووظيفة المدير العام ورئاسة أو عضوية اللجنة
0.83351	3.8000	35. أن يتم وضع حد أعلى لعدد لجان التدقيق التي يُسمح للشخص الواحد أن يكون عضواً فيها
0.65695	4.3000	36. أن يتم وضع ميثاق للجنة معتمد من مجلس الإدارة كدليل مكتوب يحدد مهامها وواجباتها وصلاحياتها بدقة.
0.91766	4.0000	37. أن يكون للجنة التدقيق صلاحية فحص مؤهلات رئيس فريق التدقيق الداخلي وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله
0.60481	4.4500	38. أن يكون عدد أعضاء اللجنة واجتماعاتها وأوقات عملها كافية لأداء واجباتها ومسؤولياتها كاملةً.

0.50262	4.6000	39. أن تصدر اللجنة تقريراً سنوياً عن المهام التي أنجزتها خلال السنة المالية ومدى تنفيذ الإدارة لتوصيات اللجنة.
0.81273	4.1500	40. أن يخصص جزء منفصل من تقرير مجلس الإدارة السنوي يوضح كيفية تحمل اللجنة لمسؤولياتها كتحقيق لأدائها من وجهة نظر المجلس
0.69585	4.2000	41. أن تتحقق هيئة الأوراق المالية من قيام اللجنة بواجباتها الواردة في تعليمات الإفصاح الصادرة عن الهيئة
1.17429	3.7000	42. أن يتم مساءلة أعضاء اللجنة بفرض جزاءات معينة عن أي تقصير في أداء المهام والواجبات المحددة لها
0.68633	4.4500	43. أن تتوافر قنوات اتصال مباشرة بين رئيس وأعضاء لجنة التدقيق مع كل من رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي ومدير التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي.
0.51042	4.4500	44. أن تضمن اللجنة استقلالية المدقق الداخلي وتعاون إدارات الشركة المختلفة مع إدارة التدقيق الداخلي وتؤكد من عدم فرض ضغوط عليها أو تقييد نطاق عملها.
0.73270	4.3000	45. أن تقوم اللجنة بدراسة اقتراحات المدقق الخارجي حول تعديل السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة.
1.10501	3.8000	46. أن تتأكد اللجنة مما إذا كان مكتب التدقيق خبرة متخصصة في الخدمة الاستشارية المقدمة للشركة قبل تكليفه بأداء هذه الخدمة.
0.48936	4.3500	47. أن تعقد اللجنة اجتماعات مع المدقق الخارجي ومدير التدقيق الداخلي للتنسيق بين المجالات التي تغطيها عمليات التدقيق في جميع مراحلها

0.94451	3.9500	48. أن تتأكد لجنة التدقيق من شمول تقرير المدقق الخارجي لرأيه في مدى فاعلية الرقابة الداخلية وتقييم الإدارة لنظام الرقابة المطبق في الشركة.
1.14248	1.6000	49. أن تقوم اللجنة بتقييم فاعلية أعمال التدقيق الخارجي في نهاية كل دورة تدقيق.
0.71635	4.2500	50. أن تتوفر في أعضاء اللجنة خبرات خاصة للتأكد من سلامة تنفيذ العقود المبرمة بين الشركة والأطراف الأخرى
1.34849	2.1500	51. أن تتولى لجنة التدقيق اختيار وتعيين المدقق الخارجي وتجديد تعيينه وتحديد أتعابه أو عزله.
1.30888	3.1500	52. أن تتحدد علاقة المدقق الخارجي واتصالاته بمجلس إدارة الشركة من خلال لجنة التدقيق.
1.23438	3.0500	53. أن تحدد اللجنة أتعاب خدمات التدقيق الخارجي وأتعاب الخدمات الأخرى بطرق تنافسية بين المدققين
1.04630	3.6000	54. أن تحصل لجنة التدقيق على إقرار كتابي من المدقق الخارجي عن أي علاقات مادية أو مصالح أخرى مع الشركة أو مع أي من مديريها لاختبار استقلاليتها.
0.74516	3.8500	55. أن تقوم اللجنة بالمراجعة السنوية للتأكد من استقلالية المدقق الخارجي والتقرير عن ذلك إلى مجلس الإدارة
0.52315	4.2000	56. أن تتأكد اللجنة من عدم وجود علاقات مادية أو وظيفية لفريق التدقيق الخارجي مع الشركة سوى العلاقات العادية

0.65695	4.3000	57. أن تحافظ اللجنة على توازن علاقة المدقق الخارجي بالإدارة وتضمن عدم الاستغناء عن المدقق نتيجة تمسكه بوجهة نظر صحيحة تخالف رأي الإدارة
0.94591	3.5000	58. أن تقوم لجنة التدقيق بالموافقة المسبقة على الخدمات الاستشارية المقدمة من المدقق الخارجي وتحديد مقدار أتعابه عنها بعد التأكد أنها ليست من مهام الإدارة.
0.69585	3.8000	59. أن تقوم اللجنة بفحص تأثير أتعاب التدقيق الخارجي وأتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة على استقلالية المدقق الخارجي وأن يتم الإفصاح عن هذه الأتعاب
1.27733	3.5000	60. أن يُتبع أسلوب التعاقب الدوري بين المدققين الخارجيين باستبدال المدقق بعد عدد معين من سنوات العمل مع الشركة (4 سنوات مثلاً) حفاظاً على استقلاليته وتجنباً لاحتمال عزله في نهاية كل دورة تدقيق لخلافه في الرأي مع الإدارة

ويلاحظ من بيانات هذا الجدول أنّ اتجاهات فئة مدققي الحسابات الخارجيين، كانت سلبية نحو الفقرة رقم (49) الخاصة باقتراح الباحث أن تقوم لجنة التدقيق بتقييم فاعلية أعمال التدقيق الخارجي في نهاية كل دورة تدقيق. وكانت إجاباتهم سلبية أيضاً نحو الفقرة رقم (51) الخاصة باقتراح الباحث أن تتولى لجنة التدقيق اختيار وتعيين المدقق الخارجي وتجديد تعيينه وتحديد أتعابه أو عزله. إذ إنّ الوسط الحسابي لكل من هاتين الفقرتين يقل عن قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس التي تساوي (3). بينما كانت اتجاهات فئة العينة إيجابية نحو باقي الفقرات بدرجات متفاوتة، بصفة أنّ متوسطاتها الحسابية كانت أكبر من قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس.

ويرى الباحث أنه من الطبيعي أن ترفض فئة المدققين الخارجيين الاقتراحين الواردين في الفقرتين (49-51) ، من زاوية أنها قد لا تستسيغ قيام جهة غير متخصصة في الأمور المحاسبية والمالية وقواعد تدقيق الحسابات، بتقييم أعمال التدقيق الخارجي التي تستند إلى معايير مهنية وقواعد سلوك مهني، قد لا يكون من يقوم بتقييم أنشطة التدقيق من أعضاء اللجنة على معرفة تامة بأي من هذه المعايير والقواعد. كما أنه يمكن تعليل رفض هذه الفئة لاقتراح الباحث بأن تتولى لجنة التدقيق اختيار وتعيين المدقق الخارجي وتجديد تعيينه وتحديد أتعابه أو عزله، بأن ذلك يعود كما أشار الباحث فيما سبق، إلى رغبة المدقق الخارجي في الحفاظ على علاقات مميزة مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة والإدارة المالية، واستثمار هذه العلاقات في استمرارية عمله مع الشركة، وإبقاء الوضع على ما هو عليه بالنسبة لإجراءات التعيين وتحديد الأتعاب. وتتطابق وجهة نظرهم مع وجهات نظر المديرين العامين والمديرين الماليين في هذا الشأن، مما قد يوحي بعدم رغبة الأطراف الثلاثة بتطبيق الإجراءات التي يمكن أن تساعد في الحفاظ على استقلالية المدقق الخارجي. كما لوحظ عدم تجانس واتساق آراء مفردات فئة المدققين الخارجيين حول الفقرات أرقام: (60-42-46-49-51-52-53-54) بدليل الارتفاع النسبي للانحرافات المعيارية لهذه الفقرات، واتساق إجاباتهم عن الفقرات الأخرى بسبب الإنخفاض النسبي لانحرافات المعيارية. ويرى الباحث أنه من الطبيعي أن لا تتجانس إجابات هذه الفئة حول مواضيع تثير الجدل بين مدققي الحسابات الخارجيين الذين تتعارض مصالحهم، فهناك مكاتب التدقيق الكبيرة وممثلي الأربعة الكبار (Big Four) الذين تضمن لهم سمعتهم استمرارية التعاقد مع عملاء التدقيق، في حين أن المكاتب الأصغر والأقل شهرة ترحب بأي تشريع يتيح لها الاستمرار مع عميلها لفترة أكثر من سنة واحدة، وتحرص على تطبيق مفهوم التعاقب الدوري للمدققين الخارجيين.

هذا وقد لاحظ الباحث أن الاقتراح الخاص بأن تتولى لجنة التدقيق اختيار وتعيين المدقق الخارجي وتجديد تعيينه وتحديد أتعابه أو عزله الوارد في الفقرة رقم (51) حاز على رفض شبه جماعي من فئات العينة. بينما نالت المقترحات الأخرى الموافقة بدرجات متفاوتة، في حين نالت أكثر من عشرة مقترحات موافقة إجماعية تقريباً من فئات العينة مرتبةً حسب قوة التأييد كما يلي:

1. الاقتراح الوارد في الفقرة رقم (33) الذي يتطلب ضرورة أن تتوافر مؤهلات وخبرات خاصة لأعضاء اللجنة تتناسب مع خصوصية وأهمية مهامها ومسؤولياتها.
2. الاقتراح الوارد في الفقرة رقم (31) الذي يتطلب ضرورة أن يكون أعضاء لجنة التدقيق على معرفة بأعمال الشركة وخصائص وظروف الصناعة التي تنتمي إليها.
3. الاقتراح الوارد في الفقرة رقم (38) الذي يتطلب ضرورة أن يكون عدد أعضاء اللجنة واجتماعاتها وأوقات عملها كافية لأداء واجباتها ومسؤولياتها كاملةً.
4. الاقتراح الوارد في الفقرة رقم (43) الذي يتطلب ضرورة أن تتوافر قنوات اتصال مباشرة بين رئيس وأعضاء لجنة التدقيق، مع كلٍ من رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي ومدير التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي.
5. الاقتراح الوارد في الفقرة رقم (32) الذي يتطلب ضرورة أن يكون أعضاء اللجنة مستقلين غير تنفيذيين وأن توضع شروط محددة لهذه الاستقلالية.
6. الاقتراح الوارد في الفقرة رقم (39) الذي يتطلب ضرورة أن تصدر اللجنة تقريراً سنوياً عن المهام التي أنجزتها خلال السنة المالية ومدى تنفيذ الإدارة لتوصيات اللجنة.
7. الاقتراح الوارد في الفقرة رقم (50) الذي يتطلب ضرورة أن تتوافر في أعضاء اللجنة خبرات خاصة للتأكد من سلامة تنفيذ العقود المبرمة بين الشركة والأطراف الأخرى.
8. الاقتراح الوارد في الفقرة رقم (36) الذي يتطلب ضرورة أن يتم وضع ميثاق للجنة معتمد من مجلس الإدارة كدليل مكتوب يحدد مهامها وواجباتها وصلاحياتها بدقة.
9. الاقتراح الوارد في الفقرة رقم (44) الذي يتطلب ضرورة أن تضمن اللجنة استقلالية المدقق الداخلي وتعاون إدارات الشركة المختلفة مع إدارة التدقيق الداخلي وتتأكد من عدم فرض ضغوط عليها أو تقييد نطاق عملها.

10. الاقتراح الوارد في الفقرة رقم (40) الذي يتطلب ضرورة أن يخصص جزء منفصل من تقرير مجلس الإدارة السنوي يوضح كيفية تحمل اللجنة لمسؤولياتها، بهدف تقييم أداء لجنة التدقيق من وجهة نظر المجلس.

أما المقترحات الأخرى فهي وإن نالت موافقة فئات العينة بشكل عام، إلا أنّ درجة الموافقة كانت أقل نسبياً، وهذا يعني أنّ أهمية المقترحات ليست على الدرجة نفسها من الأهمية إذ تختلف باختلاف وجهات نظر أفراد فئات العينة الأربعة.

الفصل الخامس

نتائج واستنتاجات وتوصيات الدراسة

5.1. نتائج الدراسة

5.2. استنتاجات الدراسة

5.3. النموذج المقترح لدور لجان التدقيق في الأردن

5.4. توصيات الدراسة

5.1. نتائج الدراسة

جاءت هذه الدراسة لتقييم التجربة الأردنية، وتطوير أُمُودج لتشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وفيما يلي ملخص لما أسفرت عنه الدراسة من نتائج:

1. تقوم جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية في قطاعي البنوك وشركات التأمين بتشكيل لجان تدقيق بنسبة تصل إلى (100%)، في حين وصلت نسبة شركات الخدمات التي شكلت لجان تدقيق عام (2005) إلى (85%) من مجموع شركات هذا القطاع المدرجة في بورصة عمان، بينما زادت هذه النسبة عن (78%) من مجموع الشركات الصناعية المدرجة في البورصة. وقد وصلت النسبة الإجمالية للشركات التي شكلت لجان تدقيق (75%) من مجموع الشركات المساهمة العامة الأردنية القائمة المسجلة لدى وزارة الصناعة والتجارة في ذلك العام.

2. أظهرت الدراسة الميدانية، أنه " لا تتوافر في لجان التدقيق المشكلة حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية المتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفاعلية"، وأنها شكلت في أغلب الأحيان من أجل استيفاء متطلبات قانونية وليست لتأدية مهام جوهرية.

3. أظهرت الدراسة الميدانية أنه " لا يوجد تأثير هام للجان التدقيق التي تُشكل حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية، في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي" في هذه الشركات.

4. أظهرت الدراسة أنه " توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات العينة، حول مدى توفر المتطلبات الأساسية في لجان التدقيق التي يتم تشكيلها حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية، من أجل ممارسة هذه اللجان لدورها بفاعلية". كما "توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آرائها بشأن تأثير اللجان في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي".

5. تبين من خلال استقصاءات الباحث من الشركات ذات العلاقة، " أن الشركات المساهمة العامة الأردنية لا تُخصص لأعضاء لجان التدقيق، مكافآت خاصة لقاء المسؤوليات المنوطة بهم، تزيد عن المكافآت التي يتقاضاها أعضاء مجالس الإدارة الآخرون"، باستثناء ما قد يُخصص لبعض اللجان عن بدل حضور الجلسات. ويعد ذلك مؤشراً على افتراض أن لجان التدقيق لا تتحمل أعباءً إضافية ملموسة، تستحق عنها أتعاباً أو مكافآت مجزية.

6. نالت مقترحات الباحث لتطوير النموذج المقترح، موافقةً شبه إجماعية من الفئات المختلفة لعينة الدراسة، باستثناء بعض المقترحات التي تتعارض مع المصالح الذاتية لبعض هذه الفئات، وقد ساهمت موافقاتهم بقدر كبير في مساعدة الباحث على تطوير النموذج.

7. هناك شبه إجماع من فئة عينة مكاتب تدقيق الحسابات، برفض المقترحات المتعلقة بأن تقوم لجنة التدقيق بتقييم فاعلية أعمال وأنشطة التدقيق الخارجي في نهاية كل دورة تدقيق، يساويه شبه إجماع آخر في اعتراض المديرين العامين على عدم الجمع بين مهام رئاسة مجلس الإدارة، ورئاسة أو عضوية لجنة التدقيق ووظيفة المدير العام في الشركة.

8. تختلف الأسباب التي حالت دون تشكيل بعض الشركات المساهمة العامة الأردنية للجان تدقيق تابعة لمجالس إدارتها، فبعضها كانت مجالس إدارتها منحلة بسبب أنها إما أم تكون تحت التصفية، أو في طريقها إلى الاندماج مع شركة أخرى، أو أنها متعثرة مالياً أو في سبيلها للتعثر. كما كان التقصير أو عدم الاهتمام في اتخاذ هذا الإجراء، أو عدم معرفة مدى الالتزام القانوني بهذا التشكيل، من الأسباب التي حالت دون تشكيل هذه اللجان في عام (2005).

5.2. استنتاجات الدراسة

تتمثل أهم الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث من خلال هذه الدراسة فيما يلي:

1. لا يوجد نموذج موحد لدور وتشكيل لجان التدقيق يمكن تطبيقه بحيث يلائم جميع بيئات دول العالم، وإنما وجدت نماذج متعددة لتجارب دولية تختلف باختلاف الظروف البيئية والأنظمة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتشريعية، كما تختلف باختلاف الأوضاع الاقتصادية وهيكل الملكية والهيكل التنظيمية والإدارية في الشركات المختلفة. بمعنى أنه ليس بالإمكان اقتباس نموذج معين - دون تعديلٍ أو تحويل - وتطبيقه في بيئة الأعمال الأردنية.

2. لا يمكن التوصل إلى أداء مُطبي من حيث نوعية أعمال الرقابة التي تمارسها جميع لجان التدقيق التي تُشكل في الشركات المساهمة المختلفة، ما دامت توجد اختلافات وفروقات في الخصائص والصفات التي يتميز بها أعضاء هذه اللجان، وما دامت لا توضع اشتراطات محددة لهذه الخصائص، تعمل على ضمان توفير المتطلبات الأساسية لممارستها لهذا الدور بفاعلية.

3. إنَّ العبرة بالجوهر الحقيقي وليس بالمظهر الشكلي للجنة التدقيق، إذ لا يكفي مجرد تشكيل اللجنة لضمان صحة البيانات المالية وسلامة عملية الإبلاغ المالي، وإنما يجب توافر خصائص وصفات محددة لأعضائها، وأن تكون اللجنة مستقلة مطلعة واعية لمهامها، ولديها ميثاق مكتوب يحدد مسؤولياتها، وأن تخصص الوقت والاجتماعات الكافية لإنجاز واجباتها بكفاءة وفاعلية.

4. هناك اهتمام متزايد من جميع ذوي العلاقة بالأجهزة الرقابية والتنظيمية في الأردن، بأن يكون للجان التدقيق دور فعال في الرقابة المالية وغير المالية على الإدارات والأقسام المختلفة في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ولا يوجد من يعترض على هذا الدور بشكلٍ عام، وإنما يدور الاختلاف حول طبيعة الدور، وحجم المهام المطلوب تأديتها من قبل هذه اللجان.

5. إنَّ اختيار أعضاء لجنة التدقيق من بين أعضاء مجلس الإدارة المنتخبين من قبل الهيئة العامة للمساهمين دون اشتراط خصائص معينة لأعضاء اللجنة، لا يضمن توافر المؤهلات والخبرات اللازمة لهم لأداء مسؤولياتهم بالكفاءة والفاعلية المطلوبتين، وإنَّ توافر المؤهلات والخبرات العالية في بعض أعضاء لجان التدقيق الحاليين، كان من قبيل وجود هؤلاء أعضاء في المجلس محض الصدفة وليس من قبيل الاشتراط القانوني.

6. تمتاز بعض الشركات المساهمة العامة الأردنية بوجود إدارات كفؤة للتدقيق الداخلي واختيار جيد لأعضاء لجان التدقيق، ممن يمتازون بالخبرة المالية والقدرة على تأدية مهامهم بكفاءة وفاعلية، ومنهم من تتوفر فيهم خبرات جيدة من خلال ممارساتهم لأنشطة الأعمال المختلفة.

7. هناك شعور بالتذمر لدى بعض الإدارات المالية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، من أن أعضاء لجان تدقيق يمتازون بخلفيات مهنية وفنية أخرى بخلاف الخلفية المحاسبية والمالية، يركزون على جوانب فنية متعلقة بتخصصاتهم بشكلٍ خاص، مما يترتب عليه حدوث تباين في اتجاهات أفراد المجموعتين، ويُحدث بالتالي تأثيرات سلبية في أعمال لجان التدقيق.

8. تعتقد كثير من الإدارات العليا والإدارات المالية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، بأنها تمتلك حقاً مكتسباً في اختيار مكتب التدقيق الملائم، وأنها لا ترغب في إجراء تعديلات تشريعية أو تنظيمية على الإجراءات المتبعة حالياً، بحيث يستمر ترشيح المدقق الخارجي من قبل مجلس الإدارة، وتتم المصادقة على تعيينه من قبل الهيئة العامة للمساهمين.

9. إنَّ تعيين أعضاء لجنة التدقيق من قبل مجلس الإدارة، يُفقد هذه اللجنة استقلاليتها كهيئة غير مستقلة تحتفظ بولائها للجهة التي قامت بتعيينها، ومن ثمَّ تسعى للحفاظ على مصالح تلك الجهة، ومصالح الإدارة التي غالباً ما يكون لها التأثير الأكبر في اختيار وتعيين أعضاء لجنة التدقيق، خصوصاً عندما يحتفظ رئيس مجلس الإدارة بمنصب المدير العام للشركة.

10. هناك بعض الحساسية لدى نسبة عالية من مكاتب تدقيق الحسابات الكبيرة بخصوص الإقتراحات المتعلقة بحق لجنة التدقيق في ترشيح المدقق الخارجي أو تحديد أتعابه أو أخذ موافقتها المسبقة على تكليفه بالخدمات الاستشارية، أو التعاقب الدوري الإلزامي لمكتب التدقيق.

5.3. الأُمُودج المقترح لدور لجان التدقيق في الأردن

يمثل الأُمُودج المقترح لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، المُخرج النهائي لهذه الدراسة، بصفته ينبثق في الدرجة الأولى عن نتائج الدراسة الميدانية والاستنتاجات المستخلصة منها، بالإضافة إلى ما تمَّ استخلاصه من نتائج الدراسات السابقة والتجارب العملية لدور لجان التدقيق في بيئات العالم المختلفة، بما في ذلك نتائج تقييم التجربة المحلية الأردنية. وقد هدف الباحث من خلال تحديد مكونات هذا الأُمُودج، إلى أن تُشكل لجنة التدقيق آلية رقابية ذات فاعلية عالية يمارس مهامها أشخاصٌ مؤهلون ذوي خبرة في أنشطة الرقابة المختلفة، وتعمل على تلافي أوجه القصور وتحقيق كفاءة الأداء، وإعطاء إشارات تحذيرية لإدارة الشركة عن أية مخاطر متوقعة، وتمكين المدقق الخارجي من التعبير عن رأيه المهني بحرية تامة واستقلالية حقيقية، وتحويل دون تسبب أية ضغوطات أو قيود من الإدارة في التأثير في أدائه المهني، بالإضافة إلى تنسيق جهود المدققين الداخليين والخارجيين وفرض التعاون المهني فيما بينهم، بحيث تشمل مكونات تطوير النموذج المقترح على العناصر الرئيسة الآتية:

1. تحديد الخصائص الملائمة لأعضاء لجنة التدقيق.

2. تحديد سلطة تعيين واختيار أعضاء لجنة التدقيق.

3. تحديد المهام والمسؤوليات الملقاة على عاتق لجنة التدقيق.

4. تحديد صلاحيات رئيس وأعضاء لجنة التدقيق.

5. تحديد آليات عمل لجنة التدقيق وكيفية أدائها لمهامها ومسؤولياتها.

ويوضح الشكل التالي ملخصاً لمكونات هذا النموذج بوجهٍ مختصرٍ على النحو الآتي:

شكل (3)

النموذج المقترح لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية

البيانات التفصيلية	العناصر الفرعية	مكونات النموذج
<p>لا يكون عضو لجنة التدقيق موظفاً في الشركة.</p> <p>لا يكون شريكاً أو موظفاً لأي من مديريها.</p> <p>لا يكون من موردي الشركة أو عملائها الرئيسيين.</p> <p>لا يكون من الأقارب المباشرين لأي من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين للشركة.</p> <p>يجب أن يتم الفصل بين رئاسة مجلس الإدارة وكل من رئاسة أو عضوية لجنة التدقيق ووظيفة المدير العام.</p> <p>يجب أن لا يُسمح بعضوية الشخص الواحد في أكثر من ثلاث لجان تدقيق</p> <p>لا يرأس العضو الواحد أكثر من لجنة تدقيق واحدة</p>	<p>أ- خاصية الإستقلالية</p> <p>بمعنى أن يكون جميع أعضاء اللجنة من المستقلين غير التنفيذيين</p>	<p>1. الخصائص والصفات المطلوب توافرها في أعضاء لجان التدقيق</p>

<p>- العضو الأول: أن يكون خبيراً محاسبياً أو مالياً ويرأس اللجنة ويعمل على أساس التفريغ الكامل.</p> <p>- العضو الثاني: أن يكون خبيراً قانونياً لمعالجة المسائل والقضايا القانونية.</p> <p>- العضو الثالث: أن يكون خبيراً فنياً وعلى معرفة بطبيعة أعمال الشركة ومعالجة النواحي الفنية</p> <p>- الأعضاء الآخرون: يُضاف لأعضاء اللجنة إذا دعت الحاجة لأكثر من خبير في تخصص من التخصصات الرئيسية، أو إضافة تخصصات أخرى حسب طبيعة عمل الشركة، بحيث لا يزيد الحد الأقصى لعدد أعضاء اللجنة عن خمسة أعضاء، ويستعاض بالاستشاريين عند الحاجة لعدد أكبر.</p>	<p>ب- العدد والمؤهلات والخبرة</p> <p>يجب أن تكون اللجنة مكونة من ثلاثة أعضاء كحد أدنى، أو خمسة أعضاء كحد أقصى حسب ظروف ومتطلبات الشركة</p>	
<p>- ومهمتها اختيار المرشحين لعضوية لجنة التدقيق ممن تنطبق عليهم خصائص وصفات الأعضاء، بحيث تقوم بدراسة السيرة الذاتية للمرشحين، للتأكد من توافر الخصائص المطلوبة لكل عضو في اللجنة.</p>	<p>أ- دور لجنة التعيينات.</p>	<p>2. سلطة تعيين واختيار الأعضاء</p>
<p>- التحقق من توافر الخصائص المحددة للأعضاء ومن ثمّ عرض المرشحين على الهيئة العامة.</p>	<p>ب- دور مجلس الإدارة</p>	
<p>- المصادقة على تثبيت تعيين أعضاء لجنة التدقيق.</p>	<p>ج- دور الهيئة العامة</p>	
<p>- تبدأ عضويتهم وتنتهي مع عمر مجلس الإدارة.</p>	<p>د- مدة العضوية</p>	

<p>- مراجعة البيانات المالية السنوية والمرحلية وإبداء ملاحظاتها قبل عرضها على مجلس الإدارة</p> <p>- مراجعة السياسات المحاسبية المتبعة وبحث أي تأثير للتغيير فيها، في البيانات المالية.</p> <p>- فحص أنظمة الرقابة الداخلية والتأكد من توافق الممارسات الفعلية مع هذه الأنظمة.</p> <p>- تقدير مدى تعرض البيانات المالية للغش وتقييم حالات الغش المكتشفة ومراجعة الإجراءات التي اتخذتها الإدارة لمعالجتها.</p> <p>- مراجعة جميع العمليات الهامة غير الروتينية والتصرفات المشكوك في عدم قانونيتها.</p> <p>- تقييم ما تقوم به الإدارة من تقديرات محاسبية وتأثيرها في البيانات المالية وإبداء وجهة نظرها.</p>	<p>أ- مهام تتعلق بالمحاسبة والإبلاغ المالي</p>	<p>3. مهام ومسؤوليات لجنة التدقيق</p>
<p>- تقييم مؤهلات وكفاءة عدد لا يقل عن ثلاثة من المدققين الخارجيين، وترشيحهم أمام الهيئة العامة للمساهمين من أجل تعيين وتحديد أتعاب المدقق الذي يقع عليه الإختيار.</p> <p>- مراجعة خطط التدقيق الخارجي وتحديد مدى فاعليتها ومناقشة المدققين في أية تعديلات مقترحة</p> <p>- الموافقة المسبقة على الخدمات الاستشارية المقدمة من المدقق الخارجي وتحديد مقدار أتعابه عنها.</p> <p>- التأكد من عدم تقييد نطاق المدقق الخارجي أو أي تدخلات من الإدارة أو تأثير مفرط فيه.</p> <p>- مراجعة تقارير التدقيق الخارجي وملاحظاته واقتراحاته ودراستها قبل رفعها إلى مجلس الإدارة.</p>	<p>ب- مهام تتعلق بأنشطة التدقيق الخارجي والمدققين الخارجيين</p>	

<p>- الاطلاع على مراسلات المدقق الخارجي مع الإدارة وحسم أي نزاع ينشأ بينه وبين المديرين.</p> <p>- مراجعة ما اشتمل عليه خطاب الإدارة من ملاحظات ومتابعة الإجراءات المتخذة حولها.</p> <p>- مراجعة استقلالية المدقق الخارجي وفريقه ومتابعة عدم وجود علاقات مادية أو وظيفية مع الشركة.</p> <p>- إبلاغ اللجنة عن أي استشارة محاسبية يطلبها المديرون من جهة أخرى خلاف المدقق الخارجي وسببها.</p> <p>- الاجتماع الدوري بالمدقق الخارجي في غياب الإدارة واستلام تقاريره وملاحظاته لمراجعتها قبل رفعها إلى مجلس الإدارة ومتابعة ما يتم بشأنها.</p> <p>- تقييم فاعلية أنشطة التدقيق الخارجي في نهاية كل دورة تدقيق.</p> <p>- فرض التعاقب الدوري الإلزامي لشريك أو مدير التدقيق الخارجي كل خمس سنوات.</p> <p>- مراجعة ترتيبات تنسيق أعمال المدققين الداخليين والخارجيين والتعاون فيما بينهم.</p>		
---	--	--

<p>- تعيين مدير التدقيق الداخلي واعتباره سكرتيراً لاجتماعات اللجنة على أن يأخذ توجيهاته من رئيسها.</p> <p>- التأكد من كفاية الموارد المخصصة لوظيفة التدقيق الداخلي وتوفير أنظمة الضبط والرقابة الداخلية.</p> <p>- القيام بمرجعة خطط التدقيق الداخلي ومدى فاعلية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المتبعة.</p> <p>- توجيه تقارير التدقيق الداخلي إلى اللجنة لدراستها وابداء ملاحظاتها عليها قبل رفعها إلى مجلس الإدارة</p> <p>- الاجتماع بمدير التدقيق الداخلي على أساس دوري وعند حدوث ما يستدعي ذلك.</p>	<p>ج- مهام تتعلق بأنشطة التدقيق الداخلي</p>	
<p>- التأكد من قيام إدارة المخاطر بتحديد المخاطر المحتملة، وتقييمها وقياسها من أجل تحديد التصرفات التي يجب أن تتخذ للحد من تأثيراتها السلبية المتوقعة وتقليصها إلى أدنى حد ممكن.</p> <p>- تقييم كفاءة أنظمة إدارة المخاطر والتأكد من دقة تصنيف المخاطر من حيث تجنب بعضها والتغطية التأمينية للبعض الآخر، وقبول المخاطر التي تزيد منافعها عن قيمة الأخطار المحتملة.</p> <p>- التأكد من توافر الرقابة على أنشطة إدارة المخاطر، وسلامة الإجراءات المتبعة في مراقبتها، وكيفية التعامل مع التقارير الدورية الصادرة منها.</p>	<p>د- مهام تتعلق بمراقبة وتقييم أنظمة إدارة المخاطر</p>	

<p>- مهام تتعلق بالمفهوم الأوسع للحاكمة المؤسسية</p> <p>- تسهيل الإتصالات بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة بصفتها حلقة الوصل بينهما.</p> <p>- مراجعة ممارسات الشركة على ضوء الاعتبارات الأخلاقية وعلاقات الشركة بالمجتمع.</p> <p>- مراقبة مدى توافق ممارسات الشركة مع نظامها الأساسي والتأكد من تطبيقها للتعليمات والقوانين.</p> <p>- تصنيف مهام اللجنة كوظائف رقابية مُلزمة واعتبار ما يرد في تقاريرها واجب التنفيذ ما لم يثبت خطأها.</p>		
<p>- الاطلاع على سجلات ووثائق ومستندات الشركة وطلب أي معلومات من موظفيها.</p> <p>- طلب المشورة القانونية أو المالية أو الإدارية أو الفنية من أي مستشار داخلي أو خارجي.</p> <p>- استدعاء أي موظف للإجتماع برئيس اللجنة أو أحد أعضائها أو تكليفه بحضور اجتماعات اللجنة.</p> <p>- طلب مناقشة مدقق الحسابات في أي أمر أو تكليفه بحضور اجتماع اللجنة إذا رأت ضرورةً لذلك.</p> <p>- تقوم اللجنة بتضمين ملاحظاتها في تقارير يتم توجيهها إلى مجلس إدارة الشركة.</p> <p>- تدرج الملاحظات التي لم يؤخذ بها في تقريرها السنوي وتقوم بتبليغ المساهمين بذلك في اجتماع الهيئة العامة السنوي.</p> <p>- يتم توثيق صلاحيات اللجنة وسلطاتها في ميثاق مكتوب مصادق عليه من مجلس الإدارة.</p>		<p>4. صلاحيات لجنة التدقيق</p>

<p>- إدراج جميع المهام والمسؤوليات التي ينبغي أن تقوم بأدائها لجنة التدقيق في ميثاق مكتوب.</p> <p>- يقوم رئيس اللجنة بعمله على أساس التفرغ الكامل، للتنسيق الدائم بين مجلس الإدارة والإدارات والأقسام التنفيذية والأعضاء الآخرين في اللجنة.</p> <p>- تعقد اللجنة اجتماعات دورية على أساس شهري.</p> <p>- تعقد اللجنة اجتماعات أخرى في الحالات الطارئة.</p> <p>- تدعو اللجنة لحضور اجتماعاتها من تراه من المديرين أو الموظفين أو غيرهم.</p> <p>- تصدر اللجنة تقريراً سنوياً يبين المهام المحددة في الميثاق والمهام المنفذة فعلاً والمهام غير المنجزة.</p> <p>- تقوم الشركة بتوفير الموارد اللازمة لقيام اللجنة بمهامها وتحمل مسؤولياتها.</p> <p>- يقيم مجلس الإدارة كيفية تحمل اللجنة لمسؤولياتها في جزء من تقريره السنوي يوضح أداء اللجنة.</p>	<p>5. آليات عمل لجنة التدقيق</p>
---	----------------------------------

5.4. توصيات الدراسة

يدعو الباحث الجهات ذات العلاقة بدراسة النموذج المقترح، والدعوة إلى تطبيقه عند تشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ويوصي بما يلي في المرحلة الإنتقالية:

1. ينبغي أن لا تبنى توقعات غير واقعية بتضخيم الدور الرقابي للجان التدقيق التي تشكل في الوقت الحاضر في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ما دام تشكيلها يتم وفقاً للكيفية والإجراءات المتبعة حالياً، والأوقات القصيرة التي تقضيها في تأدية مهامها.

2. يجب أن تضع هيئة الأوراق المالية الأسس والإجراءات الكفيلة باختيار أعضاء لجان التدقيق وفقاً لقواعد تختلف عما هو متبع في انتخاب أعضاء مجالس الإدارة الآخرين، بحيث يقوم الاختيار على أساس تمتع العضو بمؤهلات علمية وخبرات عملية تتناسب والمهام المحددة للجنة، جرياً على سياسة وضع الإنسان المناسب في المكان المناسب حتى يقوم بالأداء المناسب.

3. يجب توافر خاصية الاستقلالية كصفة ضرورية ينبغي توافرها في أعضاء لجان التدقيق، كشرط إلزامي عند اختيار جميع الأعضاء، مع وضع شروط واضحة ومحددة للاستقلالية، بحيث تطبق بأمانة على الواقع الفعلي عند تشكيل هذه اللجان في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

4. ضرورة الفصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة ووظيفة المدير العام ورئاسة أو عضوية لجنة التدقيق، تأكيداً على الفصل بين المهام الإدارية والرقابية والتنفيذية، وأن يتم تعديل النصوص القانونية التي تجيز الجمع بين هذه المهام في شخص واحد.

5. يجب أن تقاس كفاءة وفاعلية لجان التدقيق بمستوى أدائها للمهام وليس بعدد اجتماعاتها السنوية رغم أن انتظام الاجتماعات يعد مؤشراً إيجابياً لقيام اللجنة بمسؤولياتها.

6. ينبغي أن يتم منح أعضاء لجان التدقيق مكافآت تتناسب وحجم المهام الموكولة إليهم، وأن تمنح مكافأة إضافية لرئيس اللجنة بصفته يمضي- وقتاً أطول في تأدية ومتابعة مسؤولياتها، بشرط أن يتم تفعيل دور اللجان حتى تقوم بجميع واجباتها المطلوبة منها.

7. يجب أن يضع مجلس الإدارة ميثاقاً للجنة التدقيق يحدد الواجبات والصلاحيات، بحيث لا يكون مجرد دليل بالمهام المطلوبة، وإنما أيضاً باعتباره مصدر قوة وسلطة لأعضاء اللجنة لممارسة صلاحياتها، على أن يتم مراجعة الميثاق سنوياً وأن يتم تعديله كلما اقتضى الأمر.

8. يجب أن تقوم لجنة التدقيق بإصدار تقرير سنوي عن المهام التي أنجزتها خلال السنة المالية المنتهية للشركة، وإبراز المخالفات المرتكبة من الإدارة والإجراءات التي تم اتخاذها حيال ملاحظات اللجنة المرفوعة إلى مجلس الإدارة، وأوجه الخلاف التي لم يتم حسمها مع المجلس.

9. يجب أن تتولى لجنة التدقيق الرقابة والإشراف على اللجان الفرعية لمجلس الإدارة مثل لجنة الرواتب ولجنة المكافآت ولجنة التعويضات شأنها شأن الإدارات والأقسام الأخرى.

10. يجب أن يكون عضو لجنة التدقيق شخصاً طبيعياً وفقاً للمفهوم الوارد في الفقرة (أ) من المادة رقم (15) من تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق لسنة (2004)، ممن تنطبق عليهم الخصائص المطلوبة للعضو، لا مندوباً يتم استبداله على أساس الظروف المتغيرة أو تبديل الإدارات المتعاقبة في الجهات التي يتبعها العضو.

11. يجب أن يتم تفعيل القوانين والتعليمات المتعلقة بتشكيل لجان التدقيق، بحيث تطبق على الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة وغير المدرجة في البورصة، وأن تُفرض جزاءات كفيلة بتنفيذ هذه التعليمات على نحو إلزامي، بحيث يتم تشكيل هذه اللجان على نحو شامل.

12. يجب أن يؤخذ في الاعتبار عند تشكيل لجنة التدقيق واختيار عدد ومؤهلات الأعضاء، اختلاف أحجام الشركات وطبيعة أعمالها وتعقيد عملياتها التشغيلية وهياكلها التنظيمية والإدارية، وعدد الفروع الداخلية والخارجية، وزيادة عدد أعضاء اللجنة حسب الحاجة لخبرات أعضاء إضافيين، بحيث لا يزيد العدد الكلي عن خمسة أعضاء.

13. يجب أن تقوم هيئة الأوراق المالية والجهات التنظيمية والتشريعية الأخرى، بإجراء التعديلات اللازمة على القوانين والتعليمات المتعلقة بتشكيل لجان التدقيق السارية حالياً، بحيث تتوافق التشريعات مع النموذج المقترح، حتى تتمكن اللجان من القيام بدورها بكفاءة وفعالية.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

- التميمي، هادي عباس (2004). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية. الطبعة الثانية، عمان: دار وائل للنشر.
- جمعة، أحمد حلمي (2005). المدخل إلى التدقيق الحديث. الطبعة الثانية، عمان: دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع.
- _____ (1999). نحو تحقيق فعالية وكفاءة لجان التدقيق لدعم الرقابة الإستراتيجية في الشركات المساهمة العامة في المملكة الأردنية الهاشمية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة. المجلد (23)، العدد (1)، ص ص: 137-191.
- حسن، سيد عبد الفتاح (1998). مؤشرات الإستدلال على جودة التدقيق. المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس. مجلد العدد (3) ص ص: 203-266.
- دهمش، نعيم حسني، وحجير، اسماعيل مصباح، والفرح، عبد الرزاق محمد (2003). لجان التدقيق ودورها في تعزيز الإفصاح. "بحث مقدم في المؤتمر العلمي المهني الخامس: التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة" جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان (24-25) أيلول 2003.
- الفرح، عبد الرزاق محمد سعيد داود (2001). مدى فعالية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، دراسة ميدانية تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية: عمان، الأردن.
- الفيومي، محمد محمد (1994). "دراسة أسلوب لجان المراجعة في الشركات المصرية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، السنة الرابعة: ص ص: 5-13.
- لطفي، أمين السيد أحمد (2004). موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها. القاهرة: المؤسسة الفنية للطباعة والنشر.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001). مفاهيم التدقيق المتقدمة. عمان: مطابع الشمس.
- مطر، محمد عطية (1994). سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية. مجلة دراسات، المجلد 21، العدد الثالث، ص ص: 321-373.

- المنيف، عبدالله علي، والحميد، عبد الرحمن إبراهيم (1998). مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها: دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: مجلة الإقتصاد والإدارة، مجلد (11) ص ص: 37-68.
- يونس، فايزة محمود حلمي (1998). لجان المراجعة ودورها في دعم استقلال المراجع الخارجي والداخلي بالشركات المساهمة في مصر " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة. العدد الثاني، ص ص: 275-281
- التعليمات والقوانين والنشرات:
- تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق لسنة (2004) الصادرة عن هيئة الأوراق المالية.
- تعليمات إدراج الأوراق المالية في بورصة عمان لعام 2004 المعمول بها اعتباراً من 2004/7/1.
- قانون الأوراق المالية رقم (76) لسنة 2002.
- قانون البنوك الأردني رقم (28) لعام 2000.
- قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003.
- قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 وتعديلاته.
- النشرة الإحصائية الشهرية، بورصة عمان، العدد 155 كانون أول 2005.
- النشرة الإحصائية الشهرية، بورصة عمان، العدد 156 كانون ثاني 2006.

- -Abbott, L.J. Park, Y. and Parker, S. (2000) **The Effects of Audit Committee Activity and Independence on Corporate Fraud**, *Managerial Finance*, Vol. 26, Issue 11, pp. 55-67.

-Abbott, L.J. and Parker, S. (2000) **Auditor Selection and Audit Committee Characteristics**, *Auditing: a Journal of Practice & Theory*, Vol. 19, Issue.2 pp.47–66.

-Abbott, L.J., Parker, S. and Peters, G.F. (2002) **Audit Committee Characteristics and Financial Misstatement: A Study of the Efficacy of Certain Blue Ribbon Committee Recommendations**, (On-line). Available: <http://www.ssrn.com>.

-Abbott, L.J., Parker, S., Peters, G. and Raghunandan, K. (2001) **The Effect of Audit Committee Characteristics and Non- Audit Fees on Audit Fees**. (On-line). Available: <http://www.ssrn.com>.

-Abbott, L. Parker, S. Peters, G. and Rama, D.V. (2004) **The Relation Between Internal Audit Outsourcing Arrangements and Audit Committee Effectiveness**: Implications for the Sarbanes-Oxley Act. (On-line). Available: <http://www.ssrn.com>.

-Abdel-Khalik, A.R. (2002) **Reforming Corporate Governance Post Enron: Shareholders' Board of Trustees and the Auditor**, *Journal of Accounting & Public Policy*, Vol.21, Issue 2, pp.97-103.

- AICPA, Statement on Auditing Standards No.53 " **The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities**". AICPA, N.Y. 1988,AU. 316

-AICPA **Audit Committee Toolkit. (2004)** by the *American Institute of Certified Public Accountants*, Inc. New York. New York.<http://www.aicpa.org>.

-Aldhizer, G.R. Cashell, J.D. and Martin. D.R. (2003) **Internal Audit outsourcing: a Time Bomb for the Profession. *The CPA Journal*, Vol. 73 Issue.(8): pp.38-42.**

-Al-Mudhaki, J. and Joshi, P. L. (2004) **The Role and Functions of Audit Committees in the Indian Corporate Governance: Empirical Findings, *International Journal of Auditing*, Vol.8, Issue. 1, pp.33-47.**

-Al-Twajry, A.A.M. Brierley, J.A. and Gwilliam, D.R. (2002) **An Examination of the Role of Audit Committees in the Saudi Arabian Corporate Sector, *Corporate Governance, an International Review*, Vol.10, Issue.4, pp.288-297.**

-Anderson, R.J. (1996) **New Ethics Rules for CPA Firms, *Journal of Accountancy*, Vol. 182, Issue. 2 pp.61-64.**

-Antle, R. (1984) **Auditor Independence. *Journal of Accounting Research* Vol. 22 Issue. 1. pp. 1-20.**

- Archambeault, D. (2000) **The Relation Between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting**, *Unpublished Doctoral Dissertation, University of Alabama USA*.
<http://library.tamu.edu/> UMI Microform.
- Arens, A. A., Elder, R. J. and Beasley, M. S. (2003) **Auditing and Assurance Services** . 9th. ED. New Jersey: Prentice Hall International Editions.
- Asare, S. Davidson, R.A. & Gramling, A.A. (2003) **The Effect of Management Incentives and Audit Committee Quality on Internal Auditors' Planning Assessments and Decisions**. (Online). Available: [http:// www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
- **AUDIT COMMITTEES COMBINED CODE GUIDANCE**. FRC-appointed group chaired by Sir Robert Smith. published in **January (2003)** www.frc.org.uk/publications.
- Bank of England Consultative Paper, (1987) **The Role of Audit Committee**.
- Baskerville, P. (1999) "Great Western Railway" . *The Canadian Encyclopedia : world edition*. Toronto : McClelland & Stewart.
- Beasley, M. S. (1996) **An Empirical Analysis of the Relation Between the Board of Director Composition and Financial Statement Fraud**. *The Accounting Review*, Vol. 71 Issue.4.pp.443-465.

_____, (1999) **Special Report, COSO's New Fraud Study: What It Means for CPAs**, *Journal of Accountancy*, Vol.187, Issue. 5, pp.12-14.

-Beasley, M.S. Carcello, J.V. Hermanson, D.V. and Lapedes, P.D (2000) **Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms**, *Accounting Horizons* Vol.14 Issue 4, pp.441-454.

-Bedard, J., Chtourou, S.M., and Courteau L. (2004) **The Effect of Audit Committee Expertise, Independence, and Activity on Aggressive Earnings Management**. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 23, Issue. 2. pp. 13-35.

- Berenson, M. L., and Levine. D. L., (1999) " **Basic Business Statistics**" 7th Ed. New Jersey: Prentice Hall, Inc.

-Bible, L. Graham, L. and Rosman A. (2005) **The Effect of Electronic Audit Environments on Performance**, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol.20 Issue 1. pp. 27-42.

-Blokdijk, J.H, (2004) **Tests of Control in the Audit Risk Model: Effective? Efficient?**. *International Journal of Auditing*. Vol.8 Issue 2 pp.185-194.

-Blue Ribbon Committee, (BRC) (1999) **Report and Recommendations of The Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees**. New York, NY: New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers. Available at:

<http://www.nyse.com/pdfs/blueribb.pdf>.

-Bradbury, M.E. (1990) "**The Incentives for Voluntary Audit Committee Formation**". *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol.9, Issue 1.pp.19-36 .

-Brody, R.G., and Lowe, D.J. (2000) **The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity**. *International Journal of Auditing*. Vol.4 Issue 2. pp.169-176.

-Brody, R.G. Golen, S.P. and Reckers, P. M. J. (1998) **An Empirical Investigation of the Interface Between Internal and External Auditors**. *Accounting and Business Research*, Vol.28 Issue. 3 pp. 160-171.

-Bull, I. and Sharp, F. (1989) **Advising Clients on Treadway Audit Committee Recommendations**. *Journal of Accountancy* Vol. 167Issue.(2):pp.46-52.

-Cadbury Committee, (1992), **The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance**: Report of the Financial Aspects of Corporate Governance, Gee Publications, London.
<http://www.ecgn.org/ecgn/docs/codes/cadbury.pdf>.

-Carcello, J.V. Neal, T.L. (2000) **Audit Committee Composition and Auditor Reporting**. *The Accounting Review* Vol.75 Issue.4 pp.453-467.

-Castellano, J.G. (2002) **Restoring Public Confidence**. Journal of Accountancy, Vol.193 Issue.4 pp.37-39.

-Catanach, Jr. A. H. and Walker. P. L. (1999) **The International Debate Over Mandatory Auditor Rotation: a Conceptual Research Framework**. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. Vol. 8 Issue.1 pp.43-66.

-Christina, Y. M. (2005) **An Empirical Study on the Relationship Between Ownership and Performance in a Family-Based Corporate Environment**, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol.20 Issue 2. pp. 121-146.

-Coletti, A.C. Sedatole, K. L. and Towry, K. L. (2005) **The Effect of Control Systems on Trust and Cooperation in Collaborative Environments**, *The Accounting Review*, Vol. 80, Issue. 2. pp: 477-500.

-Collier, P.A. (1993) **Audit Committees in Major UK Companies**, *Managerial Auditing Journal*, Bradford: Vol. 8, Issue.3. pp: 25-30.

- _____, (1993) **Factors Affecting the Formation of Audit Committees in Major UK Listed Companies**. *Accounting and Business Research*, Vol.23 Issue 91A. pp: 421-430.

-Collier, P. and Gregory, A. (1999) **Audit Committee Activity and Agency Costs**, *Journal of Accounting and Public Policy* Vol. 18 Issue.4-5 pp: 311-332.

-Craswell, A., Stokes D. J., and Laughton, J. **(2002) Auditor Independence and Fee Dependence.** *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 33 Issue. 2.pp: 253–275.

- Crosley, G. **(2005) Many Audit Committees are Still Rubber Stamps,** *Accounting Today*, Vol. 19 Issue. 15. pp: 8-9.

-DeAngelo, L.E. **(1981) Auditor Independence, Low Balling and Disclosure Regulation,** *Journal of Accounting and Economics*, Vol.3 Issue.2. pp: 113-127.

-Dedman, E. **(2002) The Cadbury Committee Recommendations on Corporate Governance, a Review of Compliance and Performance Impacts,** *International Journal of Management Reviews*, Vol.4 Issue 4. pp: 335-352.

-Deis.Jr.D., and Guiroux, G., **(1992) Determinants of Audit Quality in the Public Sector,** *Accounting Review* , Vol.67 Issue.3. pp: 462-479.

-Deshmukh, A., Karim, K.E. and Siegel, P.H. **(1998) An Analysis of Efficiency and Effectiveness of Auditing to Detect Management Fraud: a Signal Detection theory Approach.** *International Journal of Auditing*. Vol.2. Issue. 2. pp: 127-138.

-Dezoort, F.T. **(1997) an Investigation of Audit Committees' Oversight Responsibilities.** *Abacus* Vol.33 Issue 2. pp: 208-227.

_____, (1998) **An Analysis of Experience Effects on Audit Committee Members' Oversight Judgments.** *Accounting Organizations and Society.* Vol.23 Issue 1. pp: 1-21.

-DeZoort, F.T., and Lee, T.A. (1998) **The Impact of SAS No. 82 on Perceptions of External Auditor Responsibility for Fraud Detection.** *International Journal of Auditing.* Vol. 2. Issue.2. pp: 167-182.

-Fearnley, S. and Beattie, V. (2004) **The Reform of the UK's Auditor Independence Framework after the Enron Collapse: An Example of Evidence-based Policy Making.** *International Journal of Auditing.* Vol.8 Issue 2. pp: 117-138.

-Felo, A. J., Krishnamurthy, F. And Solieri, S. A. (2003), **Audit Committee Characteristics and the Quality of Financial Reporting: An Empirical Analysis.** (On-line). Available at: [http:// www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)

-Frank, M.B.and Dan, M.G. (2001) **Audit Committees: A Guide for Directors, Management and Consultants.** 2nd.Ed. Aspen Publishers Inc. [supervision/governance/index.htm](http://www.aspen.com/supervision/governance/index.htm).

-Fraser, I. A. M. and Lin, K. Z. (2004) **Auditors' Perceptions of Responsibilities to Detect and Report Client Illegal Acts in Canada and the UK: A Comparative Experiment.** *International Journal of Auditing.* Vol.8 Issue 2.pp: 165-184.

- Goodwin, J. and Seow, J.L. (2002) **The Influence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Reporting and Auditing: The Perceptions of Auditors and Directors in Singapore.** *Accounting & Finance* Vol.42 Issue.3.pp: 195–223.
- Guerra, J.E., (2004) **The Sarbanes-Oxley Act and Evolution of Corporate Governance.** *CPA Journal*, Vol.74.Issue.3 pp: 14-15.
- Guy, D.M. and Zeff, S.A. (2002) **Independence and Objectivity Retired Partners on Audit Committee,** *The CPA Journal*, Vol. 72, Issue 7.pp: 31-34.
- Hamilton, K.L. (2003) **Principles of Good Corporate Governance and Best Practice Recommendations.**
<http://asx.com.au/corporategovernance>
- Hatherly, D.J. (1999) **The Future of Auditing: The Debate in the UK,** *European Accounting Review*, Vol. 8 Issue. 1. pp: 51–65.
- Heiman-Hoffman, Morgan, K. P. and Patton, J. M.(1996) **The warning signs of fraudulent financial reporting.** *Journal of Accountancy*, Vol. 182 Issue.4. pp: 75-77.
- Hermalin, B.E., and Weisbach, M.S. (1988) **"The Determinants of Board Composition."** *RAND Journal of Economics*, Vol. 19. Issue 4. pp: 589-606.

_____, (1991) "The Effects of Board Composition and Direct Incentives on Firm Performance." *Financial Management*, Vol. 20 Issue.4. pp: 101-112.

-Hoffman, V.B. (1997) **Discussion of The Effects of SAS No. 82 on Auditors' Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planning Decisions**, *Journal of Accounting Research* Vol.35 Issue.3. pp: 99-104.

- [http:// www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org)

- Hughes, M. and Copnell, T. (2004) **Audit Committee Institute Sponsored by KPMG**. www.kpmg.co.uk/aci.

-Hussain, S.H. and Mallin, C. (2003) **The Dynamics of Corporate Governance in Bahrain: Structure, Responsibilities and Operation of Corporate Boards**, *Corporate Governance: An International Review*, Vol.11 Issue.3. pp: 249-261.

-IFAC.IAASB.**Handbook.Auditing ISAs**.IAASB,www.ifac.org.

-IIA, **Standards for the Professional Practices of Internal Auditing**, **The Institute of Internal Auditors** · Altamonte Springs, Florida, <http://www.Theiia.org/iia/index.cfm>.

-Jenkins, N.T. (2002) **Auditor Independence, Audit Committee Effectiveness, and Earnings Managements**, *Unpublished Doctoral Dissertation, The University of Iowa, USA*.
[Http://library.tamu.edu/](http://library.tamu.edu/) UMI Microform.

-Joe, J.R.and Vandervelde, S.D. (2004) **Does Auditor Provided Non-audit Service Improve Audit Effectiveness or Impair Independence?** (On-line). Available: [http:// www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).

-Johnson, G. and Scholes, K. (2003) **Exploring Corporate Strategy. 6th. Ed.** Prentice Hall. England.

-Jones, I. and Pollitt, M. (2004) **Understanding How Issues in Corporate Governance Develop: Cadbury Report to Higgs Review.** *Corporate Governance: An International Review*. Vol.12. Issue.2. pp: 162-171

-Jubb, P.B. (2000) **Auditors as Whistleblowers.** *International Journal of Auditing*. Vol.4. Issue. 2. pp: 153-167.

-Kalbers, L.P. (1992) **An Examination of the Relationship between Audit Committees and Extrnal Auditors,** *Ohio CPA Journal* Vol. 51. Issue. 6. pp: 19-27.

-Kell, W., and Boynton, W. (1992) **Modern Auditing,** 5th Ed. New York: John Wily & Sons. Inc. p.87

-Kevin, L.J. (2000) **The Effects of Internal Audit Outsourcing on Financial Statement Users' Confidence in their Protection from Fraudulent Financial Reporting,** *Unpublished Doctoral Dissertation, The University of Tennessee, Knoxville. USA.*
<Http://library.tamu.edu/> UMI Microform.

-Kieso, D.E, Weygandt, J.J. and Warfield, T.D. (2002)
Intermediate Accounting. 10th Ed. New York: John Wiley and
Sons Inc.,

-Kinney Jr., William, R., Palmrose, Z-V. And Scholz, S. (2004)
**Auditor Independence, Non-Audit Services, and
Restatements: Was the U.S. Government Right?** *Journal of
Accounting Research*, Vol. 42 Issue.3. pp: 561-588.

-Knapp, M.C. (1982) " **An Integrative Analysis of Auditor
Independence**". Unpublished Doctoral Dissertation, University of
Oklahoma, USA. [Http://library.tamu.edu/](http://library.tamu.edu/) UMI Microform.

_____, (1985) **Audit conflict: An Empirical Study of the
Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure.**
The Accounting Review. Vol.60. Issue. (2). Pp: 202–211.

_____, (1987) **An Empirical Study of Audit Committee
Support for Auditors Involved in Technical Disputes with
Client Management.** *The Accounting Review*, Vol. 62. Issue. 3.
pp: 578-588.

-Klein, A. (1998) **Economic Determinants of Audit Committee
Composition and Activity.** (On-line). Available at:
[http:// www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)

_____, (2000) "**Causes and Consequences of Variations in
Audit Committee Composition**". [http:// www.ssrn.com](http://www.ssrn.com) .

_____, (2002) **Economic Determinants of Audit Committee Independence**, *The Accounting Review*, Vol.77 Issue.2. pp: 435-452.

-Köhler, A.G. (2005) **Audit Committees in Germany: Theoretical Reasoning and Empirical Evidence**, *Schmalenbach Business Review*, Vol. 57 Issue. 4. pp: 229-252.

-Konrath, L.F. (2001) **Auditing a Risk Analysis Approach**, 5th. Ed. South-Western, Mason, Ohio.

-Lee, H.Y. and Mande, V. (2005) **The Relationship of Audit Committee Characteristics with Endogenously Determined Audit and Non-Audit Fees**, *Quarterly Journal of Business & Economics*, Vol. 44, Issue. 3 and 4. pp: 93-112.

-Lee, H.Y., Mande, V., and Ortman, R.(2004) **The Effect of Audit Committee and Board of Directors Independence of Auditor Resignation**, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 23, Issue. 2. pp: 8-22.

-Liu, M. C. (2005) **The Association of Audit Committee Oversight with Corporate Disclosure Quality**, Unpublished Doctoral Dissertation, **The State University of New York at Buffalo** , USA. [Http://library.tamu.edu/](http://library.tamu.edu/) UMI Microform.

- Manson, S. McCartney, S. Sherer, M. and Wallace, W.A. (1998) **Audit Automation in the UK and the US: a Comparative Study.** *International Journal of Auditing.* Vol.2. Issue. 3. pp: 233-246.
- Mautaz, R.K. and Neary, R.D. (1979) **Corporate Audit Committee- Quo Vadis?** *Journal of Accountancy* Vol.148 Issue 4: pp.83-88.
- McDonnell, P.J. (2004) **The PCAOB and the Future of Oversight,** *Journal of Accountancy,* Vol.198 Issue 6. pp: 98-101.
- McMullen, D. A.and K.Raghunandan (1996) **Enhancing Audit Committee Effectiveness,** *Journal of Accountancy.*Vol.182 Issue.2. pp: 79–81.
- McNeal, A. and Michelman, J. (2006) **CPA's Role in Fighting Fraud in Nonprofit Organizations,** *The CPA Journal.* Vol.76, Issue.1. pp. 60-63.
- Menon, K. and Williams, J.D. (1994) **The Use of Audit Committees for Monitoring.** *Journal of Accounting and Public Policy.* Vol.13, Issue 2. pp: 121-139.
- Miller, R.I., and Pashkoff, P. H., (2002) **Regulations Under the Sarbanes-Oxley Act.** *Journal of Accountancy,* Vol. 194, Issue 4. pp: 33-36.

- Neal, T.L. (1998) **Audit Committee Effectiveness: An Examination of Audit Committee Composition and Auditor Switching**, *Unpublished Doctoral Dissertation, The University of Tennessee, Knoxville. USA.* <http://library.tamu.edu/> UMI Microform.
- OECD, (2004) **Guidelines for Multinational Enterprises** (revised edition: Paris, OECD, 2004).
- O'Sullivan, N. (1993) **Auditors' Liability: It's Role in the Corporate Governance Debate**, *Accounting and Business Research*, Vol. 23. Issue. 91A. pp: 412-420.
- Palmrose, Z.V. (1986) **The Effect of Nonaudit Services on the Pricing of Audit Services: Further Evidence**, *Journal of Accounting Research* Vol. 24 Issue. 2. pp: 405-411.
- Percy, I. (2000) **Editorial: The Future of Auditing**. *International Journal of Auditing*. Vol.4 Issue 2. pp: 121-128.
- Persaud, S. and Mason, A. (2000) **Finance and Audit Committees Can Play a Key Role Both in Detecting Fraud and in Preventing it**. Canadian FundRaiser, <http://www.vancouver.volanteer.ca>
- Phillips, M. E. (2005) **Audit Committee Effectiveness with Respect to Income Smoothing and Big Bath Behavior**: *Unpublished Doctoral Dissertation, University of Kentucky, Lixington. USA.* <http://library.tamu.edu/> UMI Microform.

-Pincus, K. V., Bernardi, R. A. and Ludwig, S. E. (1999) **Audit Effectiveness Versus Audit Efficiency: Are the Two in Conflict?** *International Journal of Auditing*. Vol. 3. Issue.2.pp: 121-133.

-Porter, B.A and Gendall, P.J. (1998) **Audit Committees in Private and Public Sector Corporates in New Zealand: An Empirical Investigation**, *International Journal of Auditing*, Vol.2 Issue.1. pp: 49-69.

-Psaros, J. and Seamer, M. (2004) **Australian Audit Committees- Do They Meet Best Practice Guidelines?** *Australian Accounting Review*. Vol.14 Issue. 3. pp: 77-85.

-Rabinowitz, A. M. (1996) **Rebuilding Public Confidence in Auditors and Organizational Controls**, *The CPA Journal*. Vol.66 Issue.1.pp.30-35.

-Rager, L.A. (2004) **The Effectiveness of Independent Audit Committees Directors with Accounting Certifications in Preventing Reporting Irregularities in Publicly Traded Companies**, *Unpublished Doctoral Dissertation, Nova Southeastern University , USA*. <http://library.tamu.edu/>

- Raheja, C.G. (2005) **Determinants of Board Size and Composition: A Theory of Corporate Boards**. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, Vol.40 Issue.2 pp. 283-306.

- Read, W.J. and Raghunandan, K. **(2001) The State of Audit Committees.** *Journal of Accountancy*, Vol.191. Issue.5. pp.57-60.
- Revsine,L. **(2002) Enron: Sad but Inevitable,** *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.21 Issue.2 pp.137-145.
- Rezaee, Z. **(2005) Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement fraud.** *Critical Perspectives on Accounting*.Vol.16 Issue. 3. pp: 277–298.
- Rezaee, Z. Kingsley, O.O. and Mimmier, G. **(2003) Improving Corporate Governance: The Role of Audit Committee Disclosures,** *Managerial Auditing Journal*. Vol.18 Issue. 6/7 pp: 530-537.
- Sarbanes, P. and M. Oxley. **(2002) Sarbanes-Oxley Act of 2002, The Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act.** Washington. D.C: U.S. Congress.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., and Scheiner, J. H. **(2003) Sawyer's Internal Auditing -- The Practice of Modern Internal Auditing,** 5Th.Ed. Published by The Institute of Internal Auditors.
- Schneider, A. **(1984) Modling External Auditors' Evaluations of Internal Auditing.** *Journal of Accounting Research*, Vol. 22 Issue 2, pp: 657-678.

- Simunic, D. A. (1984) **Auditing, Consulting, and Auditor Independence.** *Journal of Accounting Research*, Vol. 22. Issue.2.pp. 679-702.
- Song, J. and Windram, B. (2004) **Benchmarking Audit Committee Effectiveness in Financial Reporting.** *International Journal of Auditing*. Vol.8. Issue.3. pp: 195-205.
- Spira, L.F. (2003) **Audit Committees: Begging the Question?** *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 11 Issue. 3. pp: 180-188.
- Sweeney, P. and Vallario, C.W. (2002) **NYSE Sets Audit Committees on New Road,** *Journal of Accountancy*. Vol.194. Issue.5. pp: 51-59.
- Tackett, J. (2004) **Sarbanes-Oxley and Audit Failure: A Critical Examination.** *Managerial Auditing Journal*. Vol. 19 Issue 3. pp: 340-350.
- Tie, R. (2002) **Rebuilding Trust** .*Journal of Accountancy*, Vol. 194, Issue 6. pp: 61-63.
- Treadway, J.C., Jr. (1987) **Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting.** Washington, D.C.: NCFRR

- Turley, S. and Zaman, M. (2004) **The Corporate Governance Effects of Audit Committees.** *Journal of Management and Governance* Vol.8: Issue.3. pp: 305–332.
- Vicknair, D. Hickman, K. and. Carnes, K.C (1993) **A Note on Audit Committee Independence: Evidence from the NYSE on "Grey" Area Directors.** *Accounting Horizons* Vol. 7 Issue. 1. pp: 53-57.
- Vinten, G. and Lee, C. (1993) **Audit Committees and Corporate Control,** *Managerial Auditing Journal.* Bradford: Vol.8, Issue. 3. pp: 11-24.
- Ward, R.D. (1997) **21st. century Corporate Board,** New York: John Wiley & Sons.
- Warther, V.A. (1998) **"Board Effectiveness and Board Dissent: A Model of the Board's Relationship to Management and Shareholders."** *Journal of Corporate Finance.* Vol.4.Issue. 1. pp: 53-70.
- Wild, J.J. (1994) **Managerial Accountability to Shareholders: Audit Committees and the Explanatory Power of Earnings for Returns,** *British Accounting Review.* Vol. 26. Issue.4.pp: 353–374.
- _____, (1996) **"The Audit Committee and Earnings Quality"**, *Journal of Accounting, Auditing & Finance,* Vol.11 Issue.(2). pp: 247-276.

- Willekens, M. Bauwhede, H.V. and Gaeremynck, A. (2004) **Voluntary Audit Committee Formation and Practices among Belgian Listed Companies.** *International Journal of Auditing*, Vol.8 Issue.3. pp: 207-222.
- Wolnizer, P.W. (1995) **Are Audit Committees Red Herrings?** *Abacus*, Vol.31 Issue.1. pp: 45-66.
- Wyman, P. (2004) **Is Auditor Independence Really the Solution?** *The CPA Journal*, Vol.74. Issue.4. pp: 6-8.
- Young, L.H. Vivek, M. and Ortman, R. (2004) **The Effect of Audit Committee and Board of Director Independence on Auditor Resignation.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 23 Issue 2. pp. 8-10.
- Zaman, M. (2001) **Turnbull - Generating Undue Expectations of the Corporate Governance Role of Audit Committees.** *Managerial Auditing Journal* Vol.16 Issue 1/2. pp. 5-9.
- Zhang, P. (2003) **Discussion of "Independence in Appearance and in Fact: An Experimental Investigation".** *Contemporary Accounting Research*, Vol. 20 Issue 1. pp: 115-119.

ملاحق الدراسة

- 1 - استبانة الدراسة.
- 2- أسماء الأساتذة المحكمين في تقييم استبانة الدراسة.
- 3- الشركات التي شكلت لجان تدقيق عام 2005.
- 4- الشركات المدرجة التي لم تقم بتشكيل لجان تدقيق عام 2005.
- 5- الشركات المشمولة في عينة الدراسة.
- 6- مكاتب تدقيق الحسابات المشمولة في عينة الدراسة.
- 7- أسماء الأشخاص الذين أُجريت معهم المقابلات الشخصية.
- 8 - النصوص القانونية المتعلقة بتشكيل ومهام لجان التدقيق في الأردن.

ملحق (1) استبانة الدراسة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

جامعة عمان العربية للدراسات العليا

كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا

قسم المحاسبة والتمويل

" استبانة "

بعد التحية

يقوم الباحث بإجراء دراسة حول دور لجان التدقيق وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي من وجهة نظر المديرين العامين والمديرين الماليين ومديري التدقيق الداخلي، والمدققين الخارجيين الذين يقومون بتدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية التي لديها لجان تدقيق، وذلك من أجل إعداد أطروحة دكتوراة في المحاسبة بعنوان:

" تطوير أُمُودج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية

واستقلالية التدقيق الخارجي." تحت إشراف الأستاذ الدكتور محمد مطر.

وقد تمّ تصميم الاستبانة المرفقة لجمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة. يُرجى التكرم بتقديم إجاباتكم المحايدة والممثلة لقناعتكم الشخصية، وسوف تُعامل هذه الإجابات بالسرية التامة ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرًا لكم تعاونكم ومؤكداً أنّ لإجاباتكم تأثير هام في دقة النتائج وتحقيق أهداف الدراسة،

ومساعدة الباحث في التوصل إلى نتائج صحيحة ومفيدة.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

الباحث

موسى سلامة السويطي

جامعة عمان العربية للدراسات العليا - قسم المحاسبة

E-Mail: msswaiti@wanadoo.jo Mobile: 0795521515.Tel: 065342221

الجزء الأول:

البيانات التعريفية.

يرجى التكرم بوضع إشارة [✓] أمام الإجابة المناسبة:

1. الوظيفة الحالية:

[] مدير عام [] مدير مالي [] مدير تدقيق داخلي [] مدقق حسابات خارجي

2. المؤهل العلمي:

[] دون البكالوريوس [] بكالوريوس [] ماجستير [] دكتوراه [] شهادات مهنية حددها...

3. التخصص العلمي:

[] محاسبة [] إدارة [] اقتصاد [] تمويل [] أخرى حددها...

4. مجال الخبرة العملية:

[] محاسبية أو مالية [] إدارية [] هندسية أو فنية [] قانونية [] أخرى حددها...

5. سنوات الخبرة العملية:

[] أقل من 5 سنوات [] 5 إلى أقل من 10 سنوات [] 10 إلى أقل من 15 سنة [] 15 إلى أقل

من 20 سنة [] 20 سنة فأكثر.

الجزء الثاني: بيانات متغيرات الدراسة.

(يرجى التكرم بوضع إشارة [✓] أمام الإجابة التي تمثل رأيكم وقناعتكم الشخصية)

أولاً: لتحديد ما إذا تتوافر في لجان التدقيق التي تُشكل حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية

المتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفاعلية، يرجى الإجابة على ما يلي:

موافق بشدة (5)	موافق (4)	محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق إطلاقاً (1)	الفقرات
					1. تضم لجنة التدقيق أعضاءً من ذوي الخبرات المحاسبية والمالية مما يؤهلها لأداء مهامها ومسؤولياتها بكفاءة
					2. تتمتع لجنة التدقيق بالاستقلالية عن مجلس الإدارة وإدارة الشركة مما يمكنها من تأدية واجباتها موضوعية
موافق بشدة (5)	موافق (4)	محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق إطلاقاً (1)	الفقرات
					3. تعقد لجنة التدقيق الاجتماعات المقررة انعقادها بموجب الأنظمة والتعليمات من أجل القيام بواجباتها المحددة لها.
					4. تستعين اللجنة باستشاريين داخليين وخارجيين من ذوي الاختصاصات اللازمة للمساعدة في تحمل مسؤولياتها.
					5. تستطيع اللجنة دراسة البيانات المالية السنوية والمرحلية وتبدي رأيها فيها قبل عرضها على مجلس الإدارة
					6. تتمكن اللجنة من تحديد وفهم مدى تأثير التغييرات المحاسبية وتخمينات الإدارة في البيانات المالية.
					7. تستطيع اللجنة تقييم حالات الغش التي يكتشفها التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتقوم بالتقرير عنها.
					8. تستطيع اللجنة تقييم سياسات إدارة المخاطر في الشركة وتتابع الإجراءات المتخذة للحد من هذه المخاطر

					9 . تستطيع اللجنة مراجعة خطط التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي و تقوم بالتنسيق بين أعمال المجموعتين
					10. تتمكن اللجنة من حل أي نزاع بين المدقق الخارجي والإدارة حول القضايا المحاسبية وقضايا التدقيق الخارجي.

ثانياً: لتحديد مدى تأثير دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية في فاعلية التدقيق

الخارجي، يرجى الإجابة على ما يلي:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً	الفقرات
					11. تقوم لجنة التدقيق بدراسة مؤهلات وخبرات عدد من المدققين الخارجيين لاختيار الأنسب من بينهم على أساس معايير الكفاءة المهنية
					12. تدرس اللجنة خطة عمل المدقق الخارجي ومدى توافقها مع أهداف الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق الداخلي للشركة
					13. تتأكد اللجنة من توفر التسهيلات اللازمة لتمكين المدقق الخارجي من القيام بأعمال التدقيق بكافة مراحلها
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً	الفقرات
					14. تتأكد اللجنة من عدم إخفاء الإدارة لأيّة معلومات عن المدقق الخارجي تكون لازمة لأداء مهام التدقيق
					15. تتأكد اللجنة من قيام المدقق الخارجي بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة في الشركة والتقرير عنها للجنة
					16. تبحث اللجنة مع المدقق الخارجي مستوى الأخطاء وحالات الغش التي تكتشف أثناء التدقيق وكيفية معالجتها

				17. تقوم اللجنة بمراجعة مراسلات الشركة مع المدقق الخارجي وتقييم ما يرد فيها من ملاحظات وتحفظات
				18. تتابع اللجنة مدى استجابة الإدارة لملاحظات وتحفظات المدقق الخارجي والاجراءات المتخذة بشأنها
				19. تعقد اللجنة اجتماعات دورية مع المدقق الخارجي لسماع وجهات نظره بصر-راحة أكبر في غياب الإدارة من أجل معالجة أوجه الخلاف بين المدقق والإدارة
				20. تتأكد اللجنة من قيام الإدارة بإعداد خطاب التمثيل الموجه للمدقق الخارجي ومراجعته قبل توقيعه من الإدارة

ثالثاً: لتحديد مدى تأثير دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية في استقلالية المدقق الخارجي، يرجى الإجابة على ما يلي:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً	الفقرات
					21. تقوم لجنة التدقيق بدور رئيسي- في اختيار وتعيين المدقق الخارجي والتوصية بترشيحه للانتخاب من قبل الهيئة العامة للمساهمين وتحديد أتعابه أو عزله.
					22. تتأكد اللجنة من عدم وجود ما يؤثر في استقلالية المدقق الخارجي وتدرس مدى تأثير أية أعمال يقوم بها المدقق لحساب الشركة في هذه الإستقلالية
					23. تتحرى اللجنة عن أي علاقات وظيفية أو استثمارات تخص الأقارب المباشرين للمدقق الخارجي مع الشركة

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً	الفقرات
					24. تضمن اللجنة عدم تقييد نطاق عمل المدقق الخارجي أو وقوعه تحت ضغوط الإدارة أو فرض أية قيود عليه.
					25. تعترض اللجنة على قرار عزل المدقق الخارجي بسبب خلافه مع الإدارة حول مضمون تقرير التدقيق
					26. تطلع اللجنة على خطاب الإدارة المتضمن ملاحظات المدقق الخارجي على أعمال الشركة وتقوم بمراجعته قبل رفعه إلى مجلس الإدارة.
					27. يتم مناقشة اللجنة في شروط تكليف المدقق الخارجي بخدمات استشارية وتحديد السياسات المتبعة بصدها
					28. تدرس اللجنة طبيعة الخدمات الاستشارية المقدمة من المدقق الخارجي وتحدد حجم الأتعاب المدفوعة عنها
					29. تتأكد اللجنة من أنّ الخدمة الاستشارية المقدمة من المدقق الخارجي لا تؤثر على حياده واستقلالته
					30. تتأكد اللجنة من ملاءمة حجم الأتعاب المتفق عليها مع المدقق الخارجي عن الخدمات الاستشارية مقارنةً مع ما تتقاضاه مؤسسات تدقيق عن خدمات مماثلة.

رابعاً: فيما يلي مقترحات الباحث لتطوير أُمُودج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة

الأردنية وتعديل التشريعات المحلية بما يتوافق مع النموذج المقترح.

بين مدى تأييدك لهذه المقترحات من أجل :

أ- تعزيز فاعلية دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً	الفقرات
					31. أن يكون أعضاء لجنة التدقيق على معرفة بأعمال الشركة وخصائص وظروف الصناعة التي تنتمي إليها.
					32. أن يكون أعضاء اللجنة مستقلين غير تنفيذيين وأن توضع شروط محددة لهذه الاستقلالية.
					33. أن تتوافر مؤهلات وخبرات خاصة لأعضاء اللجنة تتناسب مع خصوصية وأهمية مهامها ومسؤولياتها
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً	الفقرات
					34. أن لا يجمع رئيس مجلس الإدارة بين مهام رئاسة المجلس ووظيفة المدير العام ورئاسة أو عضوية اللجنة
					35. أن يتم وضع حد أعلى لعدد لجان التدقيق التي يُسمح للشخص الواحد أن يكون عضواً فيها
					36. أن يتم وضع ميثاق للجنة معتمد من مجلس الإدارة كدليل مكتوب يحدد مهامها وواجباتها وصلاحياتها بدقة.

				37. أن يكون للجنة التدقيق صلاحية فحص مؤهلات رئيس فريق التدقيق الداخلي وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله
				38. أن يكون عدد أعضاء اللجنة واجتماعاتها وأوقات عملها كافية لأداء واجباتها ومسؤولياتها كاملةً.
				39. أن تصدر اللجنة تقريراً سنوياً عن المهام التي أنجزتها خلال السنة المالية ومدى تنفيذ الإدارة لتوصيات اللجنة.
				40. أن يخصص جزء منفصل من تقرير مجلس الإدارة السنوي يوضح كيفية تحمل اللجنة لمسؤولياتها كتقييم لأدائها من وجهة نظر المجلس
				41. أن تتحقق هيئة الأوراق المالية من قيام اللجنة بواجباتها الواردة في تعليمات الإفصاح الصادرة عن الهيئة
				42. أن يتم مساءلة أعضاء اللجنة بفرض جزاءات معينة عن أي تقصير في أداء المهام والواجبات المحددة لها

ب: زيادة تأثير دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية في فاعلية التدقيق الخارجي:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً	الفقرات
					43. أن تتوافر قنوات اتصال مباشرة بين رئيس وأعضاء لجنة التدقيق مع كل من رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي ومدير التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي.
					44. أن تضمن اللجنة استقلالية المدقق الداخلي وتعاون إدارات الشركة المختلفة مع إدارة التدقيق الداخلي وتؤكد من عدم فرض ضغوط عليها أو تقييد نطاق عملها.
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً	الفقرات
					45. أن تقوم اللجنة بدراسة اقتراحات المدقق الخارجي حول تعديل السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة.
					46. أن تتأكد اللجنة مما إذا كان لمكتب التدقيق خبرة متخصصة في الخدمة الاستشارية المقدمة للشركة قبل تكليفه بأداء هذه الخدمة.
					47. أن تعقد اللجنة اجتماعات مع المدقق الخارجي ومدير التدقيق الداخلي للتنسيق بين المجالات التي تغطيها عمليات التدقيق في جميع مراحلها

				48. أن تتأكد لجنة التدقيق من شمول تقرير المدقق الخارجي لرأيه في مدى فاعلية الرقابة الداخلية وتقييم الإدارة لنظام الرقابة المطبق في الشركة.
				49. أن تقوم اللجنة بتقييم فاعلية أعمال التدقيق الخارجي في نهاية كل دورة تدقيق.
				50. أن تتوافر في أعضاء اللجنة خبرات خاصة للتأكد من سلامة تنفيذ العقود المبرمة بين الشركة والأطراف الأخرى

ج : زيادة تأثير دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية في استقلالية المدقق الخارجي:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً	الفقرات
					51. أن تتولى لجنة التدقيق اختيار وتعيين المدقق الخارجي وتجديد تعيينه وتحديد أتعابه أو عزله.
					52. أن تتحدد علاقة المدقق الخارجي واتصالاته بمجلس إدارة الشركة من خلال لجنة التدقيق.
					53. أن تحدد اللجنة أتعاب خدمات التدقيق الخارجي وأتعاب الخدمات الأخرى بطرق تنافسية بين المدققين
					54. أن تحصل لجنة التدقيق على إقرار كتابي من المدقق الخارجي عن أي علاقات مادية أو مصالح أخرى مع الشركة أو مع أي من مديريها لاختبار استقلاليته.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً	الفقرات
					55. أن تقوم اللجنة بالمراجعة السنوية للتأكد من استقلالية المدقق الخارجي والتقرير عن ذلك إلى مجلس الإدارة
					56. أن تتأكد اللجنة من عدم وجود علاقات مادية أو وظيفية لفريق التدقيق الخارجي مع الشركة سوى العلاقات العادية
					57. أن تحافظ اللجنة على توازن علاقة المدقق الخارجي بالإدارة وتضمن عدم الإستغناء عن المدقق نتيجة تمسكه بوجهة نظر صحيحة تخالف رأي الإدارة
					58. أن تقوم لجنة التدقيق بالموافقة المسبقة على الخدمات الاستشارية المقدمة من المدقق الخارجي وتحديد مقدار أتعابه عنها بعد التأكد أنها ليست من مهام الإدارة.
					59. أن تقوم اللجنة بفحص تأثير أتعاب التدقيق الخارجي وأتعاب الخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة على استقلالية المدقق الخارجي وأن يتم الإفصاح عن هذه الأتعاب
					60. أن يُتبع أسلوب التعاقب الدوري بين المدققين الخارجيين باستبدال المدقق بعد عدد معين من سنوات العمل مع الشركة (4 سنوات مثلاً) حفاظاً على استقلاليته وتجنباً لاحتتمال عزله في نهاية كل دورة تدقيق لخلافه في الرأي مع الإدارة

الجزء الثالث:

يرجى ذكر ما تود إضافته من معلومات لها علاقة بموضوع الدراسة أو مقترحات أخرى لم تتناولها

الفقرات السابقة

.....

.....

.....

ملحق (2)

أسماء الأساتذة المحكمين في تقييم استبانة الدراسة.

الرقم	الاسم	التخصص	جهة العمل
1	أ.د. فؤاد الشيخ سالم	تسويق	جامعة عمان العربية
2	أ.د. نعيم دهمش	محاسبة	جامعة عمان العربية
3	د. سليمان عطية	محاسبة	جامعة عمان العربية
4	د. هادي التميمي	محاسبة	جامعة عمان العربية
5	أ.د. يوسف سعادة	محاسبة	جامعة العلوم التطبيقية
6	د. علي الذنبيات	محاسبة	الجامعة الأردنية
7	د. حامد الحديدي	محاسبة	جامعة عمان العربية
8	د. محمد مجيد سليم	محاسبة	جامعة عمان العربية
9	د. عادل هدو	إحصاء وأساليب بحث	جامعة عمان العربية
10	أ.د. محمد النعيمي	إحصاء وأساليب بحث	جامعة عمان العربية

ملحق (3)

الشركات المساهمة العامة الأردنية التي شكلت لجان تدقيق وأبلغت هيئة الأوراق المالية عن ذلك عام

2005. أولاً: البنوك

شركات مدرجة في البورصة			أ -
رقم الهاتف	العنوان	اسم الشركة	مسلسل
5607115	عمان - الشميساني	البنك العربي	1
5666325	عمان - الشميساني	البنك الإسلامي الأردني	2
5622825	عمان - الشميساني	البنك الأهلي الأردني	3
5696329	عمان - الشميساني	بنك الأردن	4
5690207	عمان - العبدلي	بنك الإسكان للتجارة والتمويل	5
5629400	عمان - العبدلي	البنك الأردني الكويتي	6
4616910	عمان - وادي صقرة	بنك القاهرة - عمان	7
4602200	جبل عمان - الدور الثاني	بنك الإنماء الصناعي	8
5603931	عمان - الشميساني	البنك التجاري الأردني	9
5607126	عمان - الشميساني	بنك الاستثمار العربي الأردني	10
5607011	عمان - الشميساني	بنك الاتحاد للإدخار والاستثمار	11
5695470	عمان - الشميساني	بنك سوستيه جنرال - الأردن	12
5621801/2	عمان - الشميساني	بنك المؤسسة العربية المصرفية	13
5692470	عمان - الشميساني	البنك الأردني للاستثمار والتمويل	14
5694250	عمان - الشميساني	بنك الصادرات والتمويل	15
شركات غير مدرجة في البورصة			ب -
5694901	عمان - شارع وصفي التل	البنك العربي الإسلامي الدولي	16

ثانياً: شركات التأمين.

شركات مدرجة في البورصة			أ -
رقم الهاتف	العنوان	اسم الشركة	مسلسل
5600200	عمان - الشميساني	الأردنية الفرنسية للتأمين	1
4634161	جبل عمان الدوار الثالث	التأمين الأردنية	2
5681979	عمان - الشميساني	التأمين الوطنية الأهلية	3
4644335	شارع الأمير محمد	التأمين العامة العربية	4
5693161	عمان - الشميساني	القدس للتأمين	5
5527100	عمان- أم أذينة	الشرق الأوسط للتأمين	6
4648513	شارع الملك حسين	المتحدة للتأمين	7
5685171	عمان - العبدلي	النسر العربي للتأمين	8
5684459	عمان - الشميساني	الإتحاد العربي الدولي	9
4640101	عمان - العبدلي	البحار العربية للتأمين	10
5681444	عمان - الشميساني	الواحة للتأمين	11
5668131/2/3	عمان - جبل الحسين	فيلاذيلفيا للتأمين	12
5668599	عمان - جبل الحسين	الأراضي المقدسة للتأمين	13
5693180/7	عمان - الشميساني	العرب للتأمين	14
5534527	عمان - الراية	اليرموك للتأمين	15
4637092	جبل عمان الدوار الأول	دلتا للتأمين	16
5620800	عمان - الشميساني	الضامنون العرب	17
4643301	جبل عمان الدوار الأول	الأردن الدولية للتأمين	18
5518935	عمان - الشميساني	المجموعة العربية الأوروبية	19
4648555	جبل عمان الدوار الثاني	العربية الألمانية للتأمين	20
5620151	شارع وصفي التل	التأمين الإسلامية	21

5932359	عمان - عبدون	العربية الأمريكية للتأمين	22
5654550	عمان - العبدلي	الشرق العربي للتأمين	23
5532115	عمان - الرابية	المجموعة العربية الأردنية	24
4643073	عمان - الدوار الثالث	جراسا للتأمين	25

ثالثاً: شركات الخدمات

شركات مدرجة في البورصة			أ -
رقم الهاتف	العنوان	اسم الشركة	مسلسل
4641644	الدوار الثاني	بيت المال للدخار والاستثمار	1
5652600	مستشفى الإستقلال	البلاد للخدمات الطبية	2
4619696/7	جبل عمان	الفنادق والسياحة الأردنية.	3
4636381	الدوار الأول	الكهرباء الأردنية	4
4661416	الشميساني	العربية الدولية للفنادق	5
02/7243692	إربد - شارع بغداد	كهرباء محافظة إربد.	6
5511500	شارع وادي صقرة	الخطوط البحرية الوطنية	7
5667171	ش الملكة رانيا	المؤسسة الصحفية الأردنية - الرأي	8
4651228	ش وادي صقرة	الحمة المعدنية الأردنية	9
5670744	العبدلي	العقارية الاستثمارية/عقاركو	10
5673101	الشميساني	المحفظة الوطنية للأوراق المالية	11
5810214	بيادر وادي السير	التجمعات للمشاريع السياحية	12
5683266	جبل عمان	الأسواق الحرة الأردنية.	13
5150302	ضاحية الروضة	المركز الأردني للتجارة الدولية.	14
5693043/4	مبنى الإتحاد المهني	القابضة للمغتربين الأردنيين	15
5608000	ش الملكة رانيا	الأردنية للصحافة والنشر /الدستور	16
5560170	الدوار الخامس.	الثقة للاستثمارات الأردنية.	17

05-3935550	الزرقاء	الزرقاء للتعليم والاستثمار.	18
5534121	ش وصفي التل	العربية الدولية للتعليم والاستثمار.	19
5813422	الدوار السابع	الثقة للنقل الدولي.	20
5671720	الشميساني	التسهيلات التجارية الأردنية	21
5684435	الشميساني	الأهلية للمراكز التجارية	22
5687790/1/2	جبل الحسين.	الموحدة لتنظيم النقل البري *	23
4646781	الدوار الثالث	زارة للاستثمار القابضة	24
5688638	الشميساني	الإتحاد للاستثمارات المالية	25
5692425	الشميساني	العربية للاستثمارات المالية. *	26
5625400	الشميساني	الأردنية لضمان القروض	27
5677434	الشميساني	الإتحاد لتطوير الأراضي	28
4027535	الشميساني - سحاب	التجمعات الاستثمارية المتخصصة	29
5333645	الجبيهة	الشرق للمشاريع الاستثمارية	30
5664146	العبدلي	النقلات السياحية الأردنية/جت	31
4756512	رأس العين	المتخصصة للتجارة والاستثمارات	32
5511914	أم أذينة	الشرق العربي للاستثمارات المالية	33
5850430	الدمينة وادي السير	الأردنية للاستثمار والنقل السياحي	34
4643574	الدوار الأول	الأردنية للاستثمارات المتخصصة	35
5623116	ش الملكة رانيا	الصقر للاستثمار والخدمات المالية	36
5677377	الشميساني	الأمين للاستثمار	37
5825070	الصويفية	المتحدة للاستثمارات المالية	38
5620851	الشميساني	العرب للتنمية العقارية	39
5167990	منطقة طارق	مدارس الإتحاد	40
5823961	الصويفية	الأردنية المركزية	41
5601527	الشميساني	مجموعة العصر للاستثمار	42

5604731	الشميساني	الدولية للفنادق والأسواق التجارية	43
5601417	الشمساني الغربي	الأردنية لإعادة تمويل الرهن العقاري	44
4606666	الدوار الأول	الإتصالات الأردنية	45
5654321	الشميساني	الأردنية لتطوير المشاريع السياحية	46
5511227/8	عمان - أم أذينة	الشرق العربي للاستثمارات العقارية	47
5684226	عمارة عقاركو	الدولية للاستثمارات الطبية	48
5686101/2	المدينة الرياضية	الطباعون العرب/ العرب اليوم	49
4652688	عمان	الاستثمارات والصناعات المتكاملة	50
5511332	ش المدينة المنورة	المحفظة العقارية الاستثمارية	51
5518916	ش المدينة المنورة	بندار للتجارة والاستثمار	52
5715982	البنيات	البتراء للتعليم والاستثمار	53
02-637444	طريق جرش	فيلاديلفيا الدولية للاستثمارات التعليمية	54
4645247	اللويدة	الموارد للتنمية والاستثمار	55
		الإهماء للتجاره والاستثمارات العالميه	56
4460600	الجيزة	المقايضة للنقل والاستثمار	57
5819739	عمان	تطوير وتصنيع واستثمار المباني	58
4027525	الشميساني - سحاب	التجمعات لخدمات التغذية والإسكان	59
5662103/4	جبل الحسين	اتحاد أصحاب السيارات الشاحنة	60
5654510	وادي صقرة	السلام الدولية للنقل والاستثمار	61
5827831	بيادر وادي السير	درويش الخليي وأولاده	62
شركات غير مدرجة في البورصة			ب -
5622365	الشميساني	الضمان للاستثمار	63
4616944	الدوار الأول	تسويق الكفاءات الأردنية	64
5858615	الصوفية	الكهرباء الوطنية	65

5340008	عمان خلدا	توليد الكهرباء المركزية	66
5331330	خلدا ش وصفي التل	شركة توزيع الكهرباء	67
5816181	الدوار السابع	فنادق الأراضي المقدسة	68
4619051	جبل عمان	المجموعة الاستشارية الاستثمارية	69
5607300	الشميساني	عالية الخطوط الجوية الملكية	70
5166888	عمان	البتراء للتطوير والاستثمارات المالية	71
5604661	مبنى الإتحاد المهني	الإفشاء للاستثمارات والتسهيلات	72

رابعاً: الشركات الصناعية

شركات مدرجة في البورصة			أ -
رقم الهاتف	العنوان	اسم الشركة	مسلسل
5052554	عمان-عين غزال	الأردنية لتجهيز وتسويق الدواجن	1
4911361	ماركا الشمالية	العربية لتصنيع وتجارة الورق	2
05-3743368	الرصيفة	الألبان الأردنية	3
5537163	الرايبة	العامة للتعدين	4
5347146	عين الباشا	العربية لصناعة الألمنيوم/أرال	5
05-3554961	السلط	العربية لصناعة الأدوية	6
05-3741945/7	الرصيفة	الصناعية التجارية الزراعية الإنتاج	7
4891961/2	ماركا الشمالية	مصانع المنظفات الكيماوية	8
4638191	الدوار الأول	الوطنية لصناعة الصلب	9
5539176	ش وادي صقرة	دار الدواء للتنمية والاستثمار	10
05-3653844	الزرقاء	البتروكيماويات الوسيطة	11
05-3743428/4	الرصيفة-عوجان	مصانع الأجواخ الأردنية	12
05-3650721	عمان- أم السماق	مصانع الخزف الأردنية	13
05-3650411	الزرقاء- عوجان	مصانع الورق والكرتون الأردنية	14

5607141	عمان- الشميساني	مناجم الفوسفات الأردنية	15
4651452	ش المحطة	الأردنية لصاعة الأنابيب	16
05-3650403	عوجان الزرقاء	الدباغة الأردنية	17
5818567/8	سحاب- المدينة الصناعية	المركز العربي للصناعات الدوائية والكيماوية	18
5699245/6	المدينة الرياضية	الجنوب لصناعة الفلاتر	19
4622964	جبل الحسين	الصناعات الكيماوية الأردنية	20
4906397	صاحية العابد	العالمية للصناعات الكيماوية	21
4625161	ش الأمير محمد	الاستثمارات العامة	22
4892723	ماركا الشمالية	الصناعات الصوفية	23
5728161	ناعور	الأردنية لإنتاج الأدوية	24
4201171	ناعور المقابلين	الأردنية للصناعات الخشبية جوايكو	25
5511484	عمان- الرابية	الوطنية لصناعة الكوابل	26
05-3650434	الزرقاء وادي العش	السيلفوكيماويات الأردنية	27
5600600	عمان - الشميساني	مصانع الإسمنت الأردنية	28
5666165	عمان-الشميساني	البوتاس العربية	29
4460567	الجيزة	اتحاد الصناعات الكيماوية والزيوت النباتية	30
5602132	الشميساني	الأردنية للصوف الصخري	31
5727901	ناعور	الدخان والسجائر الدولية	32
05-3826005	الزرقاء	العالمية الحديثة للزيوت النباتية	33
4050291/2/3	الموقر	الوطنية لصناعة الكلورين	34
4023652	سحاب	الموارد الصناعية الأردنية	35
5606205	عمان العبدلي	الكابلات الأردنية الحديثة	36

02-7395530	الرمثا مدينة الحسن	الصناعات الهندسية العربية	37
05-3740200	عوجان- الرصيفة	الزبي لصناعة الألبسة الجاهزة	38
5858109/10	عمان	الباطون الجاهز والتوريدات	39
4619380	جبل عمان	حديد الأردن	40
4726723	موبص	الشرق الأوسط للصناعات الدوائية	41
5533591	عمان- أم أذينة	الإتحاد لإنتاج التبغ والسجائر	42
4022929	سحاب	رم علاء الدين للصناعات الهندسية	43
4628004	عمان-العبدلي	الدولية للصناعات الخزفية	44
4630151	الدوار الأول	مصفاة البترول الأردنية/جوبترول	45
5727430	ناعور-مثلث مادبا	اللؤلؤة لصناعة الورق الصحي	46
5865081	بيادر وادي السير	الوطنية للدواجن	47
5652971/2/3	عمان ش الملكة نور	الوطنية لصناعة الألمنيوم	48
5522581	ش وصفي التل	المصانع العربية الدولية للأغذية	49
5728202/3/4	ناعور	دار الغذاء	50
5827831/2	عمان - ببادر وادي السير	مجمع الشرق الأوسط للصناعات الهندسية والإلكترونية والثقيلة	51
4022136	سحاب	العربية لصناعة المواسير المعدنية	52
5728861/2/3	ناعور	الإقبال للطباعة والتغليف	53
5536980	ش. المدينة المنورة	البترول الوطنية	54
5539100	شارع وصفي التل	أمانة للإستثمارات الزراعية	55
4873406/7	ماركا	مجمع الضليل الصناعي	56
5691201/3/4	عمان - الشميساني	مغنيسيا الأردن	57
4388113	عمان - المهاجرين	التبغ والسجائر الأردنية	58
4023601	سحاب	مصانع الزيوت النباتية الأردنية	59

05-3251326/7	الجيزة	الدولية لصناعات السيليكا	60
5829052	الدوار السابع	الوطنية الأولى لصناعة وتكرير الزيوت النباتية	61
05-3539300	دير علا	الترافرتين/ ترافكو	62
4711315	عمان	عافية العالمية/الأردن	63
05-3743439	الرصيفة	المتكاملة لتطوير الأراضي والإستثمار	64
5912344	القسطل	المجموعة المتحدة للنسيج	65
4023540	سحاب	المتكاملة للمشاريع المتعددة	66
4209188	عمان	القدس للصناعات الخرسانية	67
05-3241130	مأدبا	الإتحاد للصناعات المتطورة	68
شركات غير مدرجة في البورصة			ب -
05-3830371	الزرقاء - الضليل	الأردن الدولية للصناعات	69
5810971	عمان ش مكة	الجنوب للالكترونيات	70

ملحق (4)

الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في البورصة والتي لم تقم بتشكيل لجان تدقيق ولم تبلغ هيئة الأوراق المالية عن ذلك عام 2005.

شركات التأمين			أولاً:
رقم الهاتف	العنوان	اسم الشركة	مسلسل
5620001	وادي صقرة	الأردن والخليج للتأمين * تصفية	1
شركات الخدمات			ثانياً:
4628680	مجمع الشابسوغ	الشرق الأوسط للتنمية والتجارة *	1
5505180	فندق الفصول الأربعة	البحر المتوسط للاستثمارات السياحية	2
5510101	ش المدينة المنورة	البحرينية الأردنية للتقنية والاتصالات	3
5662327	مجمع بنك الإسكان	المستثمرون العرب المتحدون	4
5510352	ش وصفي التل	تطوير العقارات	5
5927217	ش المطار	عمان للتنمية والاستثمار	6
5827831	عمان	العقارية الأردنية للتنمية	7
5685277	عمان	بيت الاستثمار للخدمات المالية	8
5503300	عمان	العالمية للوساطة والأسواق المالية	9
5662327	مجمع بنك الإسكان	المستثمرون والشرق العربي للاستثمارات الصناعية والعقارية	10
4711710	الطيب	الإسراء للتعليم والإستثمار	11
الشركات الصناعية			ثالثاً:
05-3811144	الزرقاء السخنة	الصناعات الوطنية. مندمجة *	1
4395620	حي نزال	رافيا الصناعية للأكياس البلاستيكية. * تحت التصفية	2
05-3650236	عوجان	الصناعات والكبريت / جيمكو	3

05-3654444	الزرقاء	العربية للمستلزمات الطبية والغذائية*	4
4460883/5	الجيزة	مجموعة الشرق الأوسط للاستثمارات الدولية*	5
4163001	الرقيم	العربية للاستثمار والتجارة الدولية*	6
5932083	الصويفية	ملح الصافي الأردنية*	7
5531914	الرابية	الوطنية للصناعات الهندسية المتعددة/ناميكو*	8
4023892/3	سحاب	نيزك لصناعة القوالب*	9
5859124/5	النقيرة- سحاب	العربية للصناعات الكهربائية	10
4023133	سحاب	الدولية لإنتاج الأقمشة*	11
5699231	ش الحسين بن علي	الكوثر للاستثمار* تصفية	12
5670231	ش وصفي التل	المواشي والدواجن* تصفية	13
4050731	الذهبية الشرقية	العامة للصناعات الهندسية*	14
5525425	مجمع عمرة	الأردنية الكويتية للمنتجات الزراعية*	15
05-3811614	الدوار السابع	الغزل والنسيج الأردنية*	16
4873152/3	ماركا - الونانات	الوطنية للصناعات النسيجية والبلاستيكية*	17
4625161	عمان-الشميساني	المتحدة للصناعات الزجاجية*	18
4480150	طريق مادبا - الخضراء	العصرية للصناعات الغذائية والزيوت النباتية*	19

* : شركات موقوفة عن التداول، والبعض منها تحت التصفية.

ملحق (5)

الشركات المشمولة في عينة الدراسة

أولاً : البنوك

رقم الهاتف	العنوان	اسم الشركة	مسلسل
5607115	عمان - الشميساني	البنك العربي	1
5677377	عمان - الشميساني	البنك الإسلامي الأردني	2
5691675	عمان - العبدلي	بنك الإسكان للتجارة والتمويل	3
5603931	عمان - الشميساني	البنك التجاري الأردني	4
5694250	عمان - الشميساني	بنك الصادرات والتمويل	5
5694901	عمان - شارع وصفي التل	البنك العربي الإسلامي الدولي	6

ثانياً: شركات التأمين

رقم الهاتف	العنوان	اسم الشركة	مسلسل
5600200	عمان - الشميساني	الأردنية الفرنسية للتأمين	1
4634161	جبل عمان - الدوار الثالث	التأمين الأردنية	2
5693161	عمان - الشميساني	القدس للتأمين	3
5527100	عمان - أم أذينة	الشرق الأوسط للتأمين	4
5685171	عمان - العبدلي	النسر العربي للتأمين	5
4640101	عمان - العبدلي	البحار العربية للتأمين	6
5668599	عمان - جبل الحسين	الأراضي المقدسة للتأمين	7
5693180/7	عمان - الشميساني	العرب للتأمين	8
5620800	عمان - الشميساني	الضامنون العرب	9

ثالثاً: شركات الخدمات

رقم الهاتف	العنوان	اسم الشركة	مسلسل
4636381	الدوار الأول	الكهرباء الأردنية	1
5511500	ش وادي صقرة	الخطوط البحرية الوطنية	2

5606186	العبدلي	العقارية الاستثمارية/ عقاركو	3
4619696/7	الدوار الأول	الفنادق والسياحة الأردنية	4
02/7243692	إربد - شارع بغداد	كهرباء محافظة إربد	5
5671720	الشميساني	التسهيلات التجارية الأردنية	6
5150302	ضاحية الروضة	المركز الأردني للتجارة الدولية.	7
5608000	ش الملكة رانيا	الأردنية للصحافة والنشر /الدستور	8
5534121	ش وصفي التل	العربية الدولية للتعليم والاستثمار.	9
5684435	الشميساني	الأهلية للمراكز التجارية	10
5858615	الصوفية	الكهرباء الوطنية	11
5664147	العبدلي	النقلات السياحية الأردنية/ جت	12
4646781	الدوار الثالث	زارة للإستثمار القابضة	13
5692425	الشميساني	العربية للاستثمارات المالية	14
5333645	الجبيهة	الشرق للمشاريع الاستثمارية	15
5823961	الصوفية	الأردنية المركزية	16
4619051	جبل عمان	المجموعة الاستشارية الاستثمارية	17
4643574	الدوار الأول	الأردنية للاستثمارات المتخصصة	18
5850430	الدمينة وادي السير	الأردنية للاستثمار والنقل السياحي	19
5684226	العبدلي/ عقاركو	الدولية للاستثمارات الطبية	20
5677377	الشميساني	الأمين للاستثمار	21
5560170	الدوار الخامس.	الثقة للاستثمارات الأردنية.	22
5601417	الشمساني الغربي	الأردنية لإعادة تمويل الرهن العقاري	23
5620851	الشميساني	العرب للتنمية العقارية	24
5686101/2	المدينة الرياضية	الطبايعون العرب/ العرب اليوم	25
4641644	الدوار الثاني	بيت المال للإدخار والاستثمار	26
5604661	مبنى الإتحاد المهني	الإفماء للاستثمارات والتسهيلات	27

رابعاً: الشركات الصناعية

رقم الهاتف	العنوان	اسم الشركة	مسلسل
5539176	ش وادي صقرة	دار الدواء للتنمية والاستثمار	1
05-3743428/4	الرصيفة-عوجان	مصانع الأجواخ الأردنية	2
4638191	جبل عمان	الوطنية لصناعة الصلب	3
5607141	عمان- الشميساني	مناجم الفوسفات الأردنية	4
5600600	عمان - الشميساني	مصانع الإسمنت الأردنية	5
05-3741945/7	الرصيفة	الصناعية التجارية الزراعية الإنتاج	6
5666165	عمان- الشميساني	البوتاس العربية	7
5347146	عين الباشا	العربية لصناعة الألمنيوم/أرال	8
4906397	صاحية العابد	العالمية للصناعات الكيماوية	9
4022929	سحاب	رم علاء الدين للصناعات الهندسية	10
5810971	عمان ش مكة	الجنوب للالكترونيات	11
5511484	عمان- الرابية	الوطنية لصناعة الكوابل والأسلاك	12
4201171	ناعور المقابلين	الأردنية للصناعات الخشبية/جوايكو	13
05-3650434	الزرقاء وادي العش	السيلفوكيماويات الأردنية	14
4625161	ش الأمير محمد	الاستثمارات العامة	15
4023652	سحاب	الموارد الصناعية الأردنية	16
4022136	سحاب	العربية لصناعة المواسير المعدنية	17
05-3740200	عوجان- الرصيفة	الزي لصناعة الألبسة الجاهزة	18
05-3241130	مادبا	الإتحاد للصناعات المتطورة	19
4619380	جبل عمان	حديد الأردن	20
4628004	العبدلي	الدولية للصناعات الخزفية	21
5727430	ناعور-مثلث مادبا	اللؤلؤة لصناعة الورق الصحي	22
5912344	القسطل	المجموعة المتحدة للنسيج	23

4023601	سحاب	مصانع الزيوت النباتية الأردنية	24
5728202/3/4	ناعور	دار الغذاء	25
4891961/2	ماركا الشمالية	مصانع المنظفات الكيماوية	26

ملحق (6)

مكاتب تدقيق الحسابات المشمولة في عينة الدراسة:

رقم الهاتف	العنوان	اسم مكتب التدقيق	مسلسل
5668649	جبل الحسين-عمارة خورما.	إبراهيم العباسي وشركاه	1
5529155	ش وصفي التل-عمارة يثرب	مأمون فاروقة وشركاه	2
5696166	جبل الحسين	المهنيون للتدقيق والاستشارات.	3
5539346	أم أذينة- أبو زيد سنتر	ميشيل سنداحة	4
5668099	جبل الحسين- عمارة الشبلي	محمود سعادة	5
5683234	ش كلية الشرطة	رياض الجيني	6
02/7241909	إربد	طعمة أبو الشعر	7
4651931	الدوار الثالث	التجمع للاستشارات والتدقيق	8
5606629	الشميساني- مجمع رجب	بواب وشركاه.PWHouseCooper	9
5657205	جبل الحسين-عمارة الحوتري	غاوي لتدقيق الحسابات	10
4634163	دوار ثالث-عمارة التأمين	سابا وشركاهم Deloitte	11
4624430	دوار ثالث-عمارة التأمين.	خليفة والريان.	12
5526111	الدوار الخامس قرب النفق.	المحاسبون المتحدون	13
5922179	عمان ص ب 11181/2324.	رضا الكباريتي	14
4619309	مجمع كلبونة-مقابل البرج	المحاسبون القانونيون العرب.	15
4630391	دوار أول قرب المصفاة.	حويط وفاشة	16
5100900	الشميساني	طلال أبو غزالة وشركاه	17
5685409	العبدلي- مجمع الفريد.	خليف وشركاه.KPMG.	18
5525771	جمعية المحاسبين القانونيين	عدلي الدجاني وشركاه	19
5151125	مجمع أبو الحاج	المهنيون العرب	20
5561204	أم أذينة- مقابل فندق عمرة.	غوشة وشركاه.	21
5515038	وادي صقرة	مكتب الأخوة الوطني. BDO	22
5623595	جبل الحسين	المدققون المعتمدون	23
5695443	الشميساني	المجموعة المهنية للاستشارات	24
4630264	اللويدة- عمارة بيكاسيو.	التجمع المهني لتدقيق الحسابات.	25
5529301	أم أذينة- مجمع مكاتب هاني	ماتريكس للتدقيق والاستشارات	26

ملحق (7)

أسماء الأشخاص الذين تمت مقابلتهم.

المسمى الوظيفي والجهة التابع لها	الاسم	مسلسل
مدقق حسابات/ إبراهيم العباسي ومشاركوه	الدكتور إبراهيم عباسي	1
رئيس لجنة تدقيق/ شركة عقاركو	السيد أحمد أبو عمرو	2
مدير عام/ شركة كهرباء إربد	المهندس أحمد ذينات	3
المجمع العربي للمحاسبين القانونيين	السيد توفيق أيوب	4
بورصة عمان للأوراق المالية	السيد خالد مقابلة	5
هيئة الأوراق المالية/ دائرة الإصدار والإفصاح	السيد عمر طوقتلي	6
رئيس مجلس الإدارة/ شركة البوتاس	السيد عيسى أيوب	7
مدير مالي/ شركة كهرباء إربد	السيد فايز قواسمة	8
دائرة مراقبة الشركات/ وزارة الصناعة والتجارة	السيد مازن شحادة	9
رئيس جمعية المحاسبين "سابقا" مدقق حسابات	السيد محمد البشير	10
مدير عام/ المجموعة الاستشارية	السيد محمد خطاب	11
عضو لجنة تدقيق/ الأردنية لإعادة تمويل الرهن	الدكتور محمد أبو عريضة	12
مدقق حسابات/ مكتب محمود سعادة وشركاه	السيد محمود سعادة	13
مدير تدقيق داخلي/ بنك الصادرات والتمويل	السيد مروان شحادة	14
مدير مالي/ شركة حديد الأردن	السيد موسى ياسين	15

ملحق (8)

النصوص القانونية لتشكيل ومهام لجان التدقيق في الأردن:

- أولاً: تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق لسنة (2004).
- الصادرة بموجب قرار مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية رقم (2004/53)، والمعمول بها اعتباراً من 2004/3/1 والمعدلة بالقرار رقم (2005/257) الصادر عن المجلس نفسه، والتي أوضحت المادة (15) منها، الأمور المتعلقة بتشكيل لجان التدقيق حيث نصت على ما يلي:
- أ- على مجلس إدارة الشركة المصدرة تشكيل لجنة تدقيق من ثلاثة أعضاء من أعضائه الطبيعيين غير التنفيذيين وتسمية أحدهم رئيساً للجنة، وإعلام الهيئة بذلك وبأي تغييرات تحصل عليها وأسباب ذلك.
- ب- يعتبر عضو مجلس الإدارة غير تنفيذي إذا لم يكن موظفاً في الشركة أو يتقاضى راتباً منها.
- ج- تجتمع لجنة التدقيق بصفة دورية وتقدم تقاريرها إلى مجلس الإدارة على أن لا يقل عدد اجتماعاتها عن أربع مرات في لسنة، وأن تدون محاضر هذه الاجتماعات بشكل أصولي.
- د- تتولى لجنة التدقيق القيام بالمهام التالية:
1. مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مدقق الحسابات الخارجي والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر على استقلالته ومدى تأثير أية أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة على هذه الإستقلالية.
 2. بحث كل ما يتعلق بعمل مدقق الحسابات بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.
 3. مراجعة مراسلات الشركة مع مدقق الحسابات الخارجي وتقييم ما يرد فيها، وإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها.
 4. متابعة مدى تقيد الشركة بقانون الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.
 5. دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة، وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على مايلي:
- أي تغير في السياسات المحاسبية المتبعة.
- ب- أي تغير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات التدقيق أو نتيجة لمقترحات مدقق الحسابات.
6. دراسة خطة عمل مدقق الحسابات والتأكد من أن الشركة توفر للمدقق كافة التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.
 7. دراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية والإطلاع على تقييم المدقق الخارجي لهذه الإجراءات والإطلاع على تقارير الرقابة لداخلية ولاسيما تلك المتعلقة بأي مخالفات تظهر نتيجة لعمل المدقق الداخلي.
 8. التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات التدقيق الداخلي وعمل المدقق الداخلي.

9. التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينجم عن قيام الشركة بعقد الصفقات أو إبرام العقود أو الدخول في لمشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة.

10. أي أمور أخرى يقرها مجلس الإدارة.

هـ- للجنة التدقيق الصلاحيات التالية:

1. طلب أي معلومات من موظفي الشركة وعلى الموظفين التعاون على توفير هذه المعلومات بشكل كامل ودقيق.

2. طلب المشورة القانونية أو المالية أو الإدارية أو الفنية من أي مستشار خارجي.

3. طلب حضور أي موظف في الشركة إذا ما أرادت الحصول على المزيد من الإيضاحات.

4. طلب حضور مدقق الحسابات الخارجي إذا رأت اللجنة ضرورة مناقشته بأي أمور تتعلق بعمله في الشركة، ولها كذلك أن نستوضح منه أو تطلب رأيه خطياً.

5. التوصية لمجلس الإدارة بتزويج مدقق الحسابات الخارجي للإنتخاب من قبل الهيئة العامة.

6. ترشيح تعيين المدقق الداخلي للشركة.

ثانياً: قانون البنوك الأردني رقم (28) لعام (2000) وفق المادتين الآتيتين:

المادة (32):

- تؤلف في كل بنك بقرار من مجلس إدارته (لجنة تدقيق) تتكون من رئيس وعضوين ينتخبهم مجلس إدارة البنك من بين لأعضاء غير المنوط بهم أعمال تنفيذية داخل البنك، وتستمر اللجنة في عملها طيلة مدة استمرار عضوية مجلس الإدارة، وتتولى للجنة ممارسة المهام والصلاحيات التالية:

1. رقابة مدى شمولية التدقيق الخارجي لأعمال البنك، والتحقق من وجود التنسيق بين أعمال مدققي الحسابات الخارجيين في حال وجود أكثر من مدقق.

2. مراجعة الملاحظات الواردة في تقارير البنك المركزي وتقارير المدقق الخارجي ومتابعة الإجراءات المتخذة بشأنها.

3. دراسة خطة التدقيق الداخلي السنوية ومراجعة الملاحظات الواردة في تقارير التفتيش وتقارير التدقيق الداخلي ومتابعة الإجراءات المتخذة بشأنها.

4. مراجعة البيانات المالية للبنك قبل عرضها على مجلس الإدارة، وبصفة خاصة التحقق من أوامر البنك المركزي بشأن كفاية المخصصات المأخوذة لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها، ومخصصات محافظ الأوراق المالية، وإبداء الرأي في ديون البنك غير العاملة أو المقترح اعتبارها ديونا هالكة.

5. التأكد من دقة الإجراءات المحاسبية والرقابية وسلامتها ومدى التقيد بها.

6. التأكد من التقيد التام بالقوانين والأنظمة والأوامر التي تخضع لها أعمال البنك.

7. دراسة أي مسألة تعرض عليها من قبل مجلس إدارة البنك، أو أي مسألة ترى اللجنة ضرورة بحثها وإبداء الرأي بشأنها.

ب- تعمل اللجنة تحت إشراف مجلس الإدارة وترفع إليه تقاريرها وتوصياتها بنتائج ممارستها لمهامها .

المادة (33):

- تجتمع لجنة التدقيق بدعوة من رئيسها مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل، أو كلما دعت الحاجة لذلك
على قرار مجلس إدارة البنك، أو بناءً على طلب من عضويتها الآخرين، ويكون اجتماعها قانونياً بحضور عضوين على الأقل
وتتخذ توصياتها بالإجماع أو بأغلبية عدد أعضائها.

ب- يتولى أمين سر مجلس إدارة البنك أمانة سر اللجنة.

ج- يدعى مدير دائرة التدقيق الداخلي في البنك لحضور اجتماعات اللجنة، ولها أن تدعو أي شخص للاستئناس برأيه بخصوص
مسألة معينة.

د- لغايات هذه المادة، يصدر البنك المركزي أوامر خاصة لتنظيم أعمال لجنة التدقيق في البنك الأجنبي أو أي ممثلين لها، وبما
يمكنها من ممارسة الأعمال والصلاحيات المشار إليها في الفقرة (أ) من المادة (32) من هذا القانون على فرعها أو فروعها العاملة
في المملكة.

هـ- يحدد مجلس إدارة البنك بدل الأتعاب الذي يراه مناسباً لأعضاء اللجنة.

ثالثاً: قانون الأوراق المالية رقم (76) لعام (2002) وفق المادة (46) التي تنص على ما يلي:

أ- على مجلس إدارة المصدر تشكيل لجنة تسمى (لجنة تدقيق) تتألف من ثلاثة من أعضائه غير التنفيذيين وإعلام الهيئة بهذا
التشكيل وبأي تغيير يطرأ عليه
ب- تحدد بموجب تعليمات يصدرها المجلس، مهام لجنة التدقيق وصلاحياتها ومدة عملها.

رابعاً : تعليمات إدراج الأوراق المالية في بورصة عمان لسنة (2004) والمعمول بها اعتباراً من 2004/3/1 والتي نصت على ما
يلي:

المادة (3): يتم إدراج أي ورقة مالية في البورصة بعد التحقق مما يلي:

بند رقم4: "وجود لجنة تدقيق لدى المصدر بالمعنى المقصود في قانون الأوراق المالية".