

## إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

### **مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي "دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة"**

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه  
حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو  
بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

#### **DECLARATION**

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

Student's name

اسم الطالب : سامي يوسف محمد إسماعيل

Signature:

التوقيع: سامي إسماعيل

Date:

التاريخ: 2014-2-19

بسم الله الرحمن الرحيم



الجامعة الإسلامية - غزة  
عمادة الدراسات العليا  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة والتمويل

مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي  
" دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة "

إعداد:

سامي يوسف محمد إسماعيل

إشراف الأستاذ الدكتور

سالم عبد الله حلس

قدمت هذه الرسالة وذلك لاستكمال متطلبات الحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

-كلية التجارة - قسم المحاسبة والتمويل

1435هـ - 2014م



## نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ سامي يوسف محمد اسماعيل لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

### مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة

وبعد المناقشة التي تمت اليوم السبت 08 ربيع الآخر 1435 هـ، الموافق 2014/02/08 الساعة الواحدة ظهراً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

..... ..... .....	مشرفاً ورئيساً	أ.د. سالم عبد الله حنس
..... ..... .....	مناقشاً داخلياً	أ.د. علي عبد الله شاهين
..... ..... .....	مناقشاً خارجياً	د. صبري ماهر مشتهد

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل.

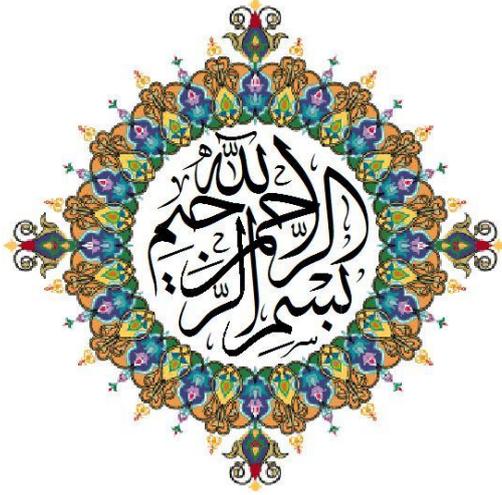
واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ونزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،

مساعد نائب الرئيس للبحث العلمي و للدراسات العليا

.....  
.....  
.....  
أ.د. فؤاد علي العاجز





قال تعالى:

﴿ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا ﴾

سورة طه: آية 114

وقال تعالى:

﴿ وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُنْ تَعْلَمُ وَكَانَ

فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا ﴾

سورة النساء: آية 113

## الذكريات

ربي نحمدك حمدا يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانتك  
إنه لا يسعني في هذا المقام إلا أن أهدي ثمرة جهدي:  
إلى الذي رباني على الفضيلة والأخلاق وشملي بالعطف والحنان  
"إلى روح أبي الطاهرة رحمة الله عليه وادخله الجنة بإذن الله"  
إلى الحبيبة الغالية نبع الحنان وبهجة الحياة والروح  
"أمي العزيزة الغالية حفظها الله وأطال في عمرها"  
"إلى أحبائي قلبي ورفقاء دربي إخوتي وأخواتي الأعزاء "  
"إلى عائلتي وأهل بيتي الأحباء مهج الروح والقلب زوجتي وأولادي"  
"إلى كل من وقف معي في لحظات الصعاب وساعدني ولو بكلمة طيبة"  
إلي هؤلاء اهدي هذا العمل المتواضع.

## شكراً وتقديراً

الشكر الأول والأخير للجليل رب العرش العظيم، العالم فوق كل عليم، الذي هدانا لما فيه الهدى والخير العميم، وفتح لنا الأذهان والعقول فله الحمد حتى يرضى. كما أسجل جزيل شكري وامتناني للمشرف على هذه الدراسة الأستاذ الدكتور سالم حلس الذي لم يدخر جهداً إلا بذله، ولم يتوانى عن تقديم النصح والإرشاد والتشجيع، فجزاه الله خيراً واعترافاً بالفضل وتقديراً للجميل أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلي الأخ والصديق العزيز الدكتور عماد الباز الذي قدم لي التوجيهات والنصائح القيمة خلال انجاز هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى كل من ساعدني في إتمام هذا العمل واطمأن بالذکر: الأستاذ: عصام الطويل والأستاذ: عمار الطويل على ما بذلوه من جهد في سبيل تسهيل عملي. كما أتوجه بجزيل الشكر والعرفان والامتنان إلى ابنتي الغالية ربا سامي إسماعيل، وإلى ابنة أخي الغالية هناء ماهر إسماعيل لما بذلوه في سبيل إتمام هذه الرسالة.

وفي الأخير أرجو من الله سبحانه وتعالى أن يجعله في صالح الأعمال التي ينتفع بها وان يكتبنا من الذين يجعلون من العلم مسعى ومن العمل وسيلة ومن النجاح ثمرة تضيء على الأجيال بنور الفهم.

## قائمة الموضوعات

الصفحة	العنوان
أ	الآية القرآنية
ب	الإهداء
ج	شكر وتقدير
د	قائمة المحتويات
ح	قائمة الجداول
ي	ملخص الدراسة بالعربي
ك	ملخص الدراسة باللغة الانجليزية
<b>الفصل الأول</b>	
<b>الإطار العام والدراسات السابقة</b>	
1	1/1 المبحث الأول: الإطار النظري
1	1/1/1 المقدمة
3	2/1/1 مشكلة الدراسة
4	3/1/1 أهداف الدراسة
4	4/1/1 فرضيات الدراسة
5	5/1/1 أهمية الدراسة
6	6/1/1 حدود الدراسة
6	7/1/1 مصطلحات الدراسة
8	2/1 المبحث الثاني: الدراسات السابقة
<b>الفصل الثاني</b>	
<b>الإطار النظري والفكري للجان المراجعة</b>	
24	مقدمة
26	1/2 المبحث الأول: الخلفية التاريخية لنشأة لجان المراجعة وتطورها
26	تمهيد
26	1/1/2 نشأة لجان المراجعة وتطورها

26	2/1/2 تطور لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية USA
28	A/2/1/2 دور بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE
28	B/2/1/2 دور هيئة تداول الأوراق المالية SEC
29	C/2/1/2 دور المجمع الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين AICPA
32	D/2/1/2 دور مجمع المراجعين الداخليين All
32	E/2/1/2 دور لجنة Tread Way
33	3/1/2 تطور لجان المراجعة في المملكة المتحدة (بريطانيا )
35	4/1/2 تطور لجان المراجعة في كندا
35	5/1/2 تطور لجان المراجعة في ألمانيا
36	6/1/2 تطور لجان المراجعة في أستراليا
36	7/1/2 تطور لجان المراجعة في الدول العربية
40	2/2 المبحث الثاني: مفهوم لجان المراجعة ومسئولياتها ومهامها
40	تمهيد
40	1/2/2 مفهوم لجان المراجعة
41	2/2/2 تعريف لجان المراجعة
43	3/2/2 المهام الأساسية للجان المراجعة
44	A/3/2/2 مهام لجان المراجعة تجاه إعداد التقارير المالية
45	B/3/2/2 مهام لجان المراجعة تجاه دعم وظيفة المراجعة الخارجية
46	C/3/2/2 مهام لجان المراجعة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية
48	D/3/2/2 مهام لجان المراجعة تجاه نظم الرقابة الداخلية
49	E/3/2/2 مهام لجان المراجعة تجاه دعم آليات حوكمة الشركات
50	F/3/2/2 مهام لجان المراجعة تجاه إدارة المخاطر في الشركات
51	4/2/2 أهداف لجان المراجعة
53	5/2/2 العوامل التي ساعدت في زيادة الاهتمام بلجان المراجعة
54	6/2/2 الآثار المترتبة على وجود لجان المراجعة بالشركات المساهمة

56	3/2 المبحث الثالث : قواعد تكوين لجان المراجعة ومقومات ومعايير فعالية أداء هذه اللجان
56	تمهيد
56	1/3/2 المدخل المتبع في تكوين لجان المراجعة، الإلزام أم الاختيار
60	2/3/2 النظام الأساسي للجان المراجعة وضوابط تشكيل هذه اللجان
62	3/3/2 موقع لجنة المراجعة في الهيكل التنظيمي
63	4/3/2 دستور ودليل واليات عمل لجان المراجعة
64	5/3/2 عناصر ومعايير ومحددات كفاءة وفاعلية لجان المراجعة
65	A/5/3/2 الاستقلال ومظاهره
67	B/5/3/2 تفويض السلطة الملائمة إلى لجنة المراجعة
68	C/5/3/2 عضوية لجنة المراجعة وحجمها واجتماعاتها
71	D/5/3/2 قنوات الاتصال المباشر
72	E/5/3/2 التأهيل العلمي والخبرة المالية والعملية
73	F/5/3/2 موارد لجنة المراجعة
73	6/3/2 معوقات فاعلية لجان المراجعة
74	7/3/2 الانتقادات الموجهة للجان المراجعة
75	8/3/2 تقرير لجنة المراجعة
<b>الفصل الثالث</b>	
<b>دور لجان المراجعة في تعزيز وتدعيم موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي</b>	
79	مقدمة
81	1/3 المبحث الأول: مفهوم استقلال المراجع الخارجي للحسابات وأهميته
81	تمهيد
81	1/1/3 مفهوم الاستقلال
85	2/1/3 الأبعاد (الأركان) الأساسية لاستقلال المراجع الخارجي
87	3/1/3 العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي
89	4/1/3 أهمية استقلال المراجع الخارجي
92	5/1/3 سبل تدعيم استقلال المراجع الخارجي

95	2/3 المبحث الثاني: دور لجان المراجعة في دعم وتعزيز موضوعية واستقلال المراجع الخارجي
95	مقدمة
96	1/2/3 العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجع الخارجي
97	2/2/3 الاتصال بين لجنة المراجعة والمراجع الخارجي
99	3/2/3 ميزان القوة بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة
100	4/2/3 دور لجنة المراجعة في تدعيم وتعزيز موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي
109	5/2/3 المخاطر التي تهدد استقلال المراجع الخارجي ودور لجان المراجعة
<b>الفصل الرابع</b>	
<b>الدراسة الميدانية ونتائجها</b>	
117	1/4 المبحث الأول: منهجية الدراسة والطريقة والإجراءات
117	تمهيد
117	1/1/4 منهجية الدراسة
117	2/1/4 طرق جمع البيانات
118	3/1/4 مجتمع وعينة الدراسة
122	4/1/4 أداة الدراسة
123	5/1/4 صدق وثبات الاستبانة
129	6/1/4 المعالجات الإحصائية
131	2/4 المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها
131	1/2/4 اختبار التوزيع الطبيعي
132	2/2/4 تحليل فقرات فرضيات الدراسة
<b>الفصل الخامس</b>	
<b>النتائج والتوصيات</b>	
154	قائمة المراجع والمصادر
160	الملاحق

## قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية في مكتب المراجعة	119
2	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	119
3	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	120
4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة العلمية	121
5	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية	121
6	مقياس ليكارت الخماسي	122
7	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: مدى مساهمة لجان المراجعة في تدهيم استقلالية المراجع الخارجي	124
8	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة	127
9	معامل الثبات ( طريقة التجزئة النصفية)	128
10	معامل الثبات ( طريقة ألفا كرونباخ)	129
11	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)	131
12	تحليل فقرات المحور الأول (اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة)	134
13	تحليل فقرات المحور الثاني (قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه)	136
14	تحليل فقرات المحور الثالث (زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي)	138
15	تحليل فقرات المحور الرابع (تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية)	140
16	تحليل فقرات المحور الخامس (مدى إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة)	142
17	تحليل محاور الدراسة مجتمعة: مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي	143

144	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات استجابات آراء المراجعين حول مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي تعزي إلى الوظيفة الحالية في مكتب المراجعة	18
146	نتائج اختبار t للفروق بين متوسطات آراء المراجعين حول مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، تعزي إلى المؤهل العلمي	19
147	نتائج اختبار t للفروق بين متوسطات آراء المراجعين حول مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، تعزي إلى التخصص العلمي	20
148	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات استجابات آراء المراجعين حول مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي تعزي إلى عدد سنوات الخبرة في مجال العمل	21
150	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات استجابات آراء المراجعين حول مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي تعزي إلى الشهادة المهنية	22

## مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي

### ملخص الدراسة

جاء هدف هذه الدراسة من خلال استعراض أهمية لجان المراجعة وتحليل واختبار مدى مساهمتها في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي عن طريق توفير المناخ المناسب له لأداء واجبه على أكمل وجه وحمايته من أي ضغوط من جانب إدارة الشركة. ولتحقيق هدف هذه الرسالة طورت استبانته وزعت على عينة من مدققي الحسابات المزاولين لمهنة تدقيق الحسابات في مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة، وقد تضمنت الإستبانته الأنشطة التي يمكن أن تمارسها لجنة المراجعة وتسهم في تدعيم استقلال المراجع الخارجي وقد خلصت الدراسة إلى ما يلي:-

1. أن توصية لجنة المراجعة باختيار المراجعين وتحديد أتعابهم يؤدي إلى تدعيم استقلال هؤلاء المراجعين وزيادة فعالية المراجعة وتحسين جودة أدائها.
2. توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لكل من اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة، وأيضاً عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي، وتغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية على تدعيم استقلال المراجع الخارجي.
3. أن إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية له تأثير إيجابي على دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي.

وفي ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحث بضرورة تفعيل دور لجان المراجعة وإعطائها مزيد من الصلاحيات، وأن يتم وضع لائحة التزام من قبل الشركات المساهمة يتم تقييمها من هيئة سوق الأوراق المالية وأن تتضمن هذه اللائحة وبشكل خاص ضرورة وجود لجان مراجعة في هذه الشركات بعد أن تبين أن عمل المراجع يتأثر بنسبة كبيرة في ظل وجود هذه اللجان بما يعزز ويدعم من استقلاليته.

# **Audit Committees Contribution in Enhancing External Auditor Independence**

## **Abstract**

The goal of this study came through a review of the importance of audit committees, and analyze and test the extent of their contribution in supporting and strengthening the independence of the external auditor by providing an appropriate climate for him to perform his duty to the fullest, and protect him from any pressure from the management of the company. And To achieve the goal of this study it has developed a questionnaire and it was distributed to a sample of the auditors whom practicing audit in special audit firms and audit firms working in Gaza Strip. And the questionnaire has included the activities that can be exercised by the Audit Committee, and contribute in the strengthening of the independence of the external auditor. The study concluded the following :

1. The recommendation of the Audit Committee's selection of auditors and fix their remuneration leads to a strengthening of the independence of those external auditors and increase the effectiveness of the audit and improve the quality of their performance
2. The study found that a presence of a positive effect for each of the selection of members of the audit committee from outside the company, and also a number of meetings of the Audit Committee with the external auditor, and to change the members of the Audit Committee periodically to the strengthen of the independence of the external auditor .
3. the disclosure of the audit committee for its report within the financial statements has a positive effect on supporting and strengthening the independence of the external auditor.

In According of the results of the study, the researcher recommended the need to activate the role of audit committees, and give it more powers, and make a list of commitment by the companies and to be evaluated from the stock market, and this regulation include in particular the need for audit committees in these companies after it was discovered that the work of external auditor influenced by a large margin in the presence of these committees so as to enhance and support of his independence .

## الفصل الأول

### الإطار العام والدراسات السابقة

#### المبحث الأول: الإطار العام للدراسة

##### 1/1/1 المقدمة:

لقد ظهرت في العالم الغربي مؤخراً انهيارات مالية مفاجئة وحادة في بعض الأحيان، نتجت بسبب فشل بعض الشركات بالتقيد بالأعراف وأساليب الضبط لعملياتها، وكان لهذه الانهيارات انعكاسات سلبية على الحياة التجارية والمالية في البلد الذي حصلت فيه، وبالاقتصاد المحلي والدولي، كما كان لهذه الانهيارات نتائج سلبية أيضاً على الهيئات الإدارية في هذه الشركات وأعضاء مجالس إدارتها من حيث تحميلهم مباشرة المسؤولية الشخصية لفشل مؤسساتهم. (دهمش، 2008)

كما أفرزت الأزمات والمتغيرات الاقتصادية المعاصرة التي يموج بها العالم، كثيراً من القضايا، والتي باتت موضع اهتمام دولي متنامي، ومن أبرز تلك القضايا انهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى، وأهمها شركة انرون Enron الأمريكية، وشركة ورلدكوم World Com، والتي هزت الاقتصاد الأمريكي بشدة وما نجم عنها من خسارة المساهمين لأموالهم، ولم تكن فضيحة هذه الشركات آخر الفضائح، والتي أعقبها تداعيات عديدة في سوق المال، تجلت في الفساد المحاسبي والإداري، وضعف آليات الرقابة علي أنشطة المؤسسات المالية. (سامي، 2009)

ومع ازدياد فرض القيود القانونية في كثير من الدول المتقدمة الاقتصادية، وضخامة حجم مجلس الإدارة، وعدم التجانس بين أعضاءه، بما لا يتناسب مع تناول العملية الخاصة باستعراض مراجعة القوائم المالية للشركات، وكذلك الخلافات التي قد تثار بين مصالح الإدارة، ومصصلحة جودة التقارير المالية – كل ذلك أدي إلي ظهور لجان المراجعة في الشركات، لمساعدة مجالس الإدارة علي الالتزام والوفاء بمسئوليتها الإشرافية، وكذلك لدعم استقلال المراجع الخارجي وتحديد أتعابه ومراجعة القوائم المالية والتقارير للتأكد من جودة المعلومات الواردة بها

[kenanaonline.com/users/esraaa/posts/112118](http://kenanaonline.com/users/esraaa/posts/112118).

وتعتبر لجان المراجعة من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول، مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وكندا، و المملكة المتحدة، وأستراليا، وغيرها من الدول، كما توصي العديد من المنظمات المهنية بتكوينها، نظراً للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي، والتأكد من مصداقيتها، وكذلك في تدعيم استقلال عملية المراجعة، الأمر الذي حدا ببعض الدول إلي إصدار

التشريعات الملزمة لوجودها داخل الشركات المساهمة العاملة بها. كما شاركت جهود العديد من الباحثين والكتاب في الفكر المحاسبي في هذا المجال في السنوات الأخيرة، خاصة دراسة دورها وتحديد معايير لأدائها في تدعيم استقلال وظيفة المراجعة والمحافظة عليها وتحسين جودتها باعتبار أن لجان المراجعة تعتبر قناة اتصال بين الإدارة والمراجعين، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى توفير وزيادة فرص احتمال تنفيذ إدارة المنظمة للاقتراحات الملائمة التي يقدمها المراجع وما يستتبعه ذلك من تحسين جودة الأداء المهني. ولقد طرحت فكرة إنشاء وتكوين لجان المراجعة، لغرض زيادة مصداقية، وموثوقية، القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين، وكذلك لمساندة الإدارة العليا، للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفعالية، ولتدعيم استقلالية المراجع الداخلي، وحماية حيادية المراجع الخارجي، فضلا عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية، وما يستتبعه من رفع كفاءة أداء عملية المراجعة. (سامي، 2009)

وبالإضافة إلى ذلك، فإن هناك ضغوط متزايدة من جانب جهات عديدة، علي الشركات المساهمة العامة لنشر تقارير لجان المراجعة، وعلي سبيل المثال، فقد تضمن التقرير الذي أصدره المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1993، اقتراحات هامة لزيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية، ومن هذه الاقتراحات، ضرورة إلزام الشركات المساهمة المسجلة أسهمها لدي هيئة تدول الأوراق المالية، بان تتضمن تقاريرها السنوية تقرير عن لجنة المراجعة، يصف مسئولياتها وكيفية تنفيذها، والذي يعتبر بمثابة إخطار للمساهمين، بان اللجنة قد نفذت مسئولياتها بطريقة ملائمة. (غالي، 2003)

## 2/1/1 مشكلة الدراسة:

إن توافر الاستقلال والحياد لدي المراجع الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره علي القوائم المالية المنشورة، ولهذا فان استقلال المراجع يعتبر حجر الزاوية الذي تقوم عليه مهنة المراجعة واحد الأسباب الرئيسية لوجودها، ولقد تعرض استقلال المراجع للتهديد نتيجة لتمكن الإدارة من التدخل في تغيير المراجع إلي مراجع أكثر تفهما معها. وتعتبر مشكلة استقلالية مراجع الحسابات أمام عميله، من أهم مشكلات ممارسة المهنة، الأمر الذي يعكس ضعفا كبيرا في المهنة، وترتبط أهمية استقلالية المراجع الخارجي، بالدور المزدوج الذي يقوم به كوكيل عن أصحاب الأموال في تدقيق القوائم المالية التي أعدتها الإدارة، وكقاض يحكم علي القوائم المالية التي أعدتها الإدارة، وتملك سلطة تعيينه وعزله وتحديد أتعابه وببدي رأيه المحايد فيها، وأن لإدارة الشركة قدرة على التأثير على سلوك المراجعين عند إعدادهم التقارير الأمر الذي يؤدي إلى تدهور وظيفة المراجعة الخارجية، وفي بعض الأحيان ينحاز المراجعين لعملائهم لذلك فانه يتعين توافر الآليات الضرورية التي تضمن استقلاليته، وعدم وقوعه تحت أية ضغوط من إدارة المشروع، وتعتبر لجان المراجعة هي الآلية المناسبة التي يمكن أن تدعم استقلال المراجع الخارجي علي اعتبار أنها يمكن أن تعمل كحلقة وصل بين المراجع والإدارة، في قضايا تؤثر علي استقلاليته.

وعلى ضوء هذا العرض فان السؤال الرئيسي لمشكلة الدراسة هو: ما مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي في الشركات المساهمة العامة ؟

ومن هذا السؤال الرئيسي للمشكلة تتفرع التساؤلات التالية:

1. إلى أي مدى يمكن أن يساهم اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة في تدعيم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي ؟
2. ما مدى قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه، وتحديد أتعابه في دعم استقلالية المراجع الخارجي ؟
3. ما أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي علي دعم وتعزيز استقلاليته؟
4. ما أثر تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصفة دورية في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي؟
5. ما أثر تضمين تقرير لجنة المراجعة ضمن القوائم المالية للشركة والإفصاح عنه علي تدعيم استقلالية المراجع الخارجي ؟

6. ما أثر اختلاف آراء المراجعين حول إمكانية مساهمة لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي ؟

### 3/1/1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلي تحقيق هدف عام، وهو دراسة وتحليل دور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي في الشركات المساهمة، ويتحقق هذا الهدف من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:

1. دراسة مدى حاجة الشركات المساهمة الكبرى إلي لجان المراجعة كأداة فعالة في تدعيم استقلال المراجع الخارجي لهذه الشركات.
2. بيان أن أهمية وجود لجان مراجعة داخل الشركات المساهمة، ينتج عنه تدعيم استقلال المراجع الخارجي للشركة في مواجهة أي ضغوط قد يتعرض لها من جانب الإدارة.
3. توضيح ما إذا كان هذا الدور للجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي يستند في ذلك من موقع تجارب الدول السابقة في هذا المجال، والدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع.
4. تحديد الأنشطة التي يجب أن تقوم بها لجان المراجعة، لكي يمكنها المساعدة في تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين.
5. إبراز دور لجان المراجعة في تحسين عملية إعداد التقارير المالية، وإضفاء بعد الثقة والمصداقية عليها، وتأكيد نزاهة القوائم المالية، كأحد المتطلبات الضرورية لتحسين الهيكل الرقابي في الشركات المساهمة.
6. إلقاء الضوء علي ماهية لجان المراجعة من حيث تشكيلها وأهدافها، والمسئوليات الملقاة علي عاتقها.
7. الوقوف علي أهم البواعث التي أدت إلي زيادة الاهتمام بموضوع لجان المراجعة في الشركات المساهمة.

### 4/1/1 فرضيات الدراسة:

بناء علي مشكلة الدراسة وتحقيقاً للأهداف السابقة يمكن صياغة فروض الدراسة علي النحو التالي:

- الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة واستقلالية المراجع الخارجي.

- **الفرضية الثانية:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد إتعابه واستقلالية المراجع الخارجي.
- **الفرضية الثالثة:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي واستقلالية المراجع الخارجي.
- **الفرضية الرابعة:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصفة دورية واستقلالية المراجع الخارجي.
- **الفرضية الخامسة:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة واستقلالية المراجع الخارجي.
- **الفرضية السادسة:** هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء المراجعين حول مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، تعزي إلي كل من (الوظيفة الحالية في مكتب المراجعة، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، وعدد سنوات الخبرة في مجال العمل، الشهادة المهنية).

#### 5/1/1 أهمية الدراسة:

تساهم الدراسة الحالية في ارتياد منطقة بحثية قل تناولها في حقل المراجعة من قبل الباحثين في بيئتنا الفلسطينية، في الوقت الذي تهتم فيه الكتابات الأكاديمية والدراسات الميدانية في الدول العريقة في المهنة، مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وبريطانيا، وبعض الدول العربية بموضوع لجان المراجعة وضرورة تكوينها لمواجهة جوانب القصور والمشاكل التي أدت إلي ضعف الثقة في النظام الرقابي في الشركات المساهمة، بسبب نقص مصداقية القوائم المالية، ونقص استقلالية المراجع الخارجي، الأمر الذي ترتب عليه ظهور حالات الإفلاس والفشل المالية في هذه الدول.

وتستمد الدراسة الحالية أهميتها من عدة جوانب أهمها:

1. تتبع أهمية البحث في الجانب التطبيقي كمحاولة للوصول إلي نتائج واقعية تعبر عن حقيقة مدى مساهمة لجنة المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي من منظور المراجعين أنفسهم، وذلك في ظل التواجد الفعلي للجنة المراجعة والإلزام بتكوينها، والمهام التي يجب أن تؤديها في ظل ذلك الإلزام.
2. إبراز أهمية دور لجان مراجعة بالشركات المساهمة في دعم استقلال المراجع الخارجي، مما يوفر الضمان بالتزام مجلس الإدارة بالعمل علي أخذ ملاحظاته موضع الاهتمام، وتحقيق جودة عملية المراجعة وجودة الخدمات التي يقوم بها المراجع الخارجي.

3. تتمثل أهمية البحث في الدور الهام والحيوي الذي تلعبه لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع الخارجي في المنشآت الاقتصادية، وما تقوم به من دور رئيسي وفعال في زيادة احتمال إصدار تلك المنشآت لقوائم مالية خالية من الغش والتلاعب، ولعل أهمية البحث تزداد عندما تكون هذه المنشآت الاقتصادية لها تأثير قوي ومباشر علي اقتصاديات الدول والدخول القومية لهذه الدول.

4. توافر الموثوقية والشفافية في القوائم والتقارير المالية للشركات، وتوافر بيئة أعمال تتسم بالشفافية والمصداقية، وزيادة فعالية الرقابة وأحكامها، مما يدعم القدرات التنافسية للشركات، وينعكس آثار ذلك علي برامج التكلفة والارتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة الشركة التسويقية.

**6/1/1 حدود الدراسة:** تكتفي هذه الدراسة بتناول لجان المراجعة كإحدى الآليات والوسائل التي تؤدي إلي تدعيم استقلال المراجع الخارجي، ولن تتعرض لآليات أخرى في هذا المجال.

**7/1/1 مصطلحات الدراسة:**

- **The Audit Committee / لجنة المراجعة:**  
لجنة محكمة منبثقة من مجلس الإدارة مكونة بشكل رئيس من مديرين غير تنفيذيين يتسمون بالاستقلال على عكس اللجان المحكمة الأخرى المكونة من مجلس الإدارة مثل اللجان المالية أو التنفيذية.
- **(NYSE) New York Stock Exchange / بورصة نيويورك للأوراق المالية**  
تقع في مدينة نيويورك، شارع وول ستريت، وهي أكبر سوق لتبادل الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية من حيث تعاملاتها **بالدولار** وثاني أكبر بورصة من حيث عدد الشركات المدرجة.
- **Securities & Exchange Commission ( SEC ) / هيئة تداول الأوراق المالية** تم إنشاء هيئة تداول الأوراق المالية من قبل الحكومة الأمريكية سنة 1934، ومهمتها المساعدة في تطوير وتنميط المعلومات المالية المقدمة الى المساهمين. كما أنها وكالة حكومية تدير وتشرف على تنفيذ قانون تداول الأوراق المالية لسنة 1934، فضلاً عن عدة قوانين أخرى. وفيما له صلة بالتدقيق فإن لهيئة تداول الأوراق المالية تعليمات تنص على ضرورة تدقيق البيانات المالية للشركات المساهمة وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة وذلك من خلال توصياتها ونشراتها الصادرة في الأعوام 1940م و1972م.

- The American Stock Exchange (AMEX) / البورصة الأمريكية للأوراق المالية  
ثاني أكبر بورصة في الولايات المتحدة بعد بورصة نيويورك، وتقع في مدينة نيويورك وتتعامل مع حوالي 10% من جميع الأوراق المالية المتداولة في الولايات المتحدة. وهي تعمل في سوق المزاد في الأسهم وتداول صناديق الاستثمار والمشتقات، وتمثل للأوراق المالية ثالث أكبر من حيث حجم التداول في الولايات المتحدة.
- The American Institute Of Certified Public Account (AICPA)  
المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين: هو أكبر جمعية في العالم تمثل مهنة المحاسبة مع ما يقرب من 370,000 عضو في 128 بلداً. ويضع المعهد مجموعة من المعايير الأخلاقية للمهنة، ومعايير لمراجعة حسابات الشركات الخاصة والمنظمات غير الربحية، والمنظمات الفدرالية والحكومات المحلية.
- (Institute Of Internal Auditors IIA) / مجمع المراجعين الداخليين
- Committee Tread Way / لجنة تريدواي  
شكلت هذه اللجنة في عام 1985 وعرفت باللجنة القومية للحد من الغش في القوائم المالية، National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFRR)، ولدراسة التقارير المالية الاحتمالية وعرفت بلجنة (Tread Way) وهو اسم رئيسها في ذلك الوقت.
- (ASB) Audit Standard Board / مجلس معايير التدقيق  
وتتلخص المهمة الأساسية لمجلس معايير التدقيق (ASB) في إصدار تعليمات ملزمة على شكل بيانات المعايير التدقيقية Statements of Auditing Standards والتي تكون ملزمة وتمثل إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق.
- Sarabenes Oxely / قانون سارابينز اوكسلي  
هو قانون أمريكي يوجب على الشركات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية، وحسب هذا القانون فإنه سيتم تحميل الرئيس التنفيذي CEO ومدير القطاع المالي CFO مسؤولية شخصية عن إعلان بيانات مالية خاطئة. وقد جاء هذا القانون إثر تداعيات المخالفات المالية الجسيمة التي أدت إلى انهيار شركتي إنرون و وورلد كوم.

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

الدراسات العربية:-

(1) دراسة (حمدان ومشتهى، 2010) بعنوان: "علاقة خصائص لجنة التدقيق بنوع تقرير مدقق الحسابات".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين إمكانية تسلم الشركة لتقرير مراجعة نظيف وخصائص لجنة المراجعة في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة ببورصة عمان مستقيماً من دليل الحاكمية المؤسسية الصادر عن هيئة الأوراق المالية الأردنية، وتمثلت عينة الدراسة من 50 شركة من شركات القطاع الصناعي خلال الفترة 2006-2001، وقد تم تحليل بيانات الدراسة من خلال نموذج الانحدار المتعدد، وأظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير إيجابي لكل من حجم لجنة المراجعة، والخبرة المالية لأعضاء اللجنة على تقرير مراجع الحسابات الخارجي، كما تبين وجود تأثير سلبي لملكية أعضاء لجنة المراجعة في أسهم الشركة على تقرير مراجع الحسابات الخارجي، كما لم يكن لكل من معيار استقلالية أعضاء لجنة المراجعة (تنفيذي، وغير تنفيذي)، أو لعدد مرات الاجتماعات أي تأثير علي جودة التقارير المالية وخلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها: العمل على تبني تشريعات ملائمة لوضع آلية محددة لانتخاب أو ترشيح أعضاء لجنة المراجعة من المساهمين، أو لجنة مختصة بالتعيينات لديها سلطة تعيين الأعضاء، للحفاظ على الاستقلالية المطلوبة للجان المراجعة، بالإضافة إلى ضرورة العمل على إحداث الانسجام والتوافق بين دليل الحاكمية المؤسسية الصادر عن هيئة الأوراق المالية والقوانين و التشريعات الأردنية، بخصوص الخصائص التي يجب توافرها في أعضاء لجنة المراجعة حتى لا تستغل الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة ببورصة عمان أوجه الاختلاف.

(2) دراسة (درويش، 2009) بعنوان: "دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية"

هدفت هذه الدراسة إلي التعريف بدور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية، وتحقيقاً لذلك صمم استبيان وزع علي عينة من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين، وعلي عينة من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الماليين، وفضلاً عن ذلك وتأكيداً للدور الذي من الممكن أن تؤديه لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين بالتقارير المالية، فقد أجريت دراسة عملية علي احدي شركات الاتصال الخلوية في سورية، وقد توصلت الدراسة إلي النتائج الآتية:

1. ضرورة إلزام الشركات بتشكيل لجنة مراجعة، لأنها لو انتهجت فلسفة الاختيار فمن المؤكد انخفاض عدد الشركات التي تقوم بتكوين لجان مراجعة.
2. ضرورة قيام لجنة المراجعة بإعداد تقرير عن نشاطها والنتائج، وإرفاقه مع التقارير المالية المنشورة.
3. ضرورة العمل على تنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة في بيئة الأعمال في سورية، والترخيص لنقابة تحتوي ضمن هيكلها على هيئة مسئولة عن الإشراف على لجان المراجعة في الشركات والمؤسسات المالية، بحيث تسهم هذه البيئة بدعم استقلال لجان المراجعة في شركات ومؤسسات الأعمال.
4. ضرورة أن يتمتع أعضاء لجنة المراجعة بمؤهلات وخبرات خاصة حتى يتمكنوا من القيام بوظائفهم بكفاءة وفعالية، ويكونوا على قدرة بتحليل مخاطر إعداد تقارير مالية احتيالية وتقييمها.

**(3) دراسة (دحدوح، 2008) : بعنوان " دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات "**

تناولت هذه الدراسة دراسة وتحليل دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، والأنشطة التي تمارسها لتحقيق ذلك الهدف. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة طورت استبانته وزعت على عينة من الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، وعينة أخرى من مراجعي الحسابات الخارجيين، وقد تضمنت الإستبانة الأنشطة التي يمكن أن تمارسها لجنة المراجعة وتسهم في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات. وخلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من الأنشطة تمارسها لجنة المراجعة وتؤدي إلى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها من وجهة نظر عينتي الدراسة. وكان من أبرز توصيات هذه الدراسة أنه ينبغي على لجان المراجعة الإفصاح بتقاريرها التي يجب أن تتضمنها التقارير السنوية للشركات عن أنشطتها التي يمكن أن تسهم في تحسين نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها.

**(4) دراسة (السعودي، 2007) بعنوان: " العوامل المؤثرة في قرار اختيار وتغيير المدقق الخارجي في الشركات المساهمة الأردنية من وجهة نظر لجان التدقيق "**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في قرارات لجان التدقيق عند اختيارها أو تغييرها للمحاسب القانوني في الشركات المساهمة العامة الأردنية والتطورات التي تنشأ عن حدوث هذا النوع من التغيير، حيث صممت استبانته مكونة من 35 فقرة موجهة إلى رؤساء وأعضاء لجان

التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وعددهم 344 يعملون في جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية التي أفصحت عن وجود لجان مراجعة فيها، وبلغ عدد الاستبانات المستردة 213 استبانته أي ما نسبته 62%. أما عن المنهجية التي اعتمدها الدراسة هي الإحصاء الوصفي، وتتلخص نتائجها في:-

1. أن للجان التدقيق دوراً فاعلاً في تنفيذ المهام المطلوبة منها من قبل مجلس الإدارة بالجزء الذي يخص اختيار أو تغيير المحاسب القانوني، وذلك اعتماداً على النتائج المنطقية المبنية على إجابات لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية.
  2. تركز لجان التدقيق في عملية انتقائها للمحاسب القانوني مواكبته للتطورات العلمية الجديدة وليس على الاعتماد على الخبرة الطويلة في مجال التدقيق في مكاتب التدقيق.
  3. ركزت أيضاً الدراسة على أهمية متابعة أجور المحاسب القانوني السنوية عند اختيار أو تغيير المحاسب القانوني.
  4. بينت الدراسة على أن الصلاحيات الممنوحة للجنة التدقيق التي تتمثل في سهولة وصولها واتصالها مع المحاسبين القانونيين وعقد اجتماعات منفصلة عن الإدارة من العوامل التي تؤثر في قرار اختيار أو تغيير المحاسب القانوني في الشركات المساهمة العامة الأردنية.
  5. أظهرت الدراسة أن وجود استقلالية لدي المحاسبين القانونيين تمكنهم من التدقيق الأمثل للشركات المساهمة العامة الأردنية، وضمان الحماية للمستثمرين، وبذلك ينعكس إيجاباً على استقلالية لجان التدقيق.
- وأبرز ما جاء في توصيات الدراسة:-

1. ضرورة الإفصاح التام عن كل ما يتعلق بلجان التدقيق من حيث عدد أعضائها والوظائف التي يشغلونها وبيان المؤهلات والخبرات العلمية والعملية لديهم ومهامها ومسئولياتها في جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية.
  2. إصدار التقارير المفصلة بالإنجازات التي حققتها خلال العام لذوي العلاقة.
  3. ضرورة عقد دورات تدريبية مستمرة ومكثفة لأعضاء لجان التدقيق.
- (5) دراسة ( السويطي، 2006) بعنوان: " تطوير أنموذج لدور لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها على فاعلية واستقلالية المراجع الخارجي ".

هدفت الدراسة إلى تقييم التجربة الأردنية لقياس مدى توافر المتطلبات الأساسية لممارسة هذه اللجان لدورها بفاعلية، وفحص مدى تأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، واستخدمت

الدراسة استبانته تم توزيع 230 منها على عينة طبقية عشوائية نسبية ممثلة لهذه الشركات تتكون من المديرين العاملين والمديرين الماليين ومديري التدقيق الداخلي بالإضافة إلى 26 مكتب تدقيق حسابات تقوم بأعمال التدقيق الخارجي للشركات التي شكلت هذه اللجان. ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:-

- لا يوجد نموذج موحد لدور وتشكيل لجان التدقيق يمكن تطبيقه بحيث يلاءم جميع بيئات دول العالم، وإنما وجدت نماذج متعددة لتجارب دولية تختلف باختلاف الظروف البيئية والأنظمة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتشريعية.
- تمتاز بعض الشركات المساهمة العامة الأردنية بوجود إدارات كفؤة للتدقيق الداخلي واختيار جيد لأعضاء لجان التدقيق ممن يمتازون بالخبرة المالية والقدرة علي تأدية مهامهم بكفاءة وفعالية.

#### **6) دراسة ( العطار، 2003) بعنوان: " دراسة اختباريه لمدي مساهمة لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي بالتطبيق علي البيئة المصرية "**

استهدفت هذه الدراسة اختبار مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي، وذلك من خلال اختبار مجموعة من الفروض لمعرفة مدي تطابقها مع الواقع العملي، ومن خلال النتائج الإحصائية التي توصلت إليها الدراسة، فإن هناك متغيرين مفسرين لمدي مساهمة لجنة المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي وهما: اجتماعات لجنة المراجعة، والتغيير الدوري لأعضاء لجنة المراجعة، وطبقا للدراسة وهدفها فإن هذين المتغيرين يؤيدان هدف الدراسة وهو مساهمة لجنة المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي، كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن عامل الربحية يمثل أحد الدوافع للتشكيل المبكر في بعض الشركات دون غيرها. وقد أوصت الدراسة بأنه يجب على الأكاديميين ومنظمي المهنة في مصر بيان أو توضيح الأهداف والمهام التي يجب أن تقوم بها لجان المراجعة، وكيف يكون هناك تنسيق بين اللجنة وبين المراجع بما يخدم استقلالية المراجع الخارجي حتى ينعكس ذلك على زيادة الثقة في القوائم المالية المنشورة.

#### **7) دراسة (غالي، 2003): بعنوان " دور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية"**

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تحديد أبعاد دور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية للمنشآت عن طريق ممارسة اللجنة أنشطة معينة، والإفصاح عنها في تقاريرها التي يجب أن تتضمنها التقارير السنوية للمنشآت، والتعرف علي واقع التطبيق العملي للجان. حيث تناولت الدراسة مناقشة التطور التاريخي للجنة المراجعة في الدول المتقدمة، بالإضافة إلي مناقشة لأهمية

ومحتويات تقرير لجنة المراجعة، وتقييم للتقارير التي افترضت بواسطة لجنة Treadway، ومجمع المحاسبين الإداريين IMA بالإضافة لفحص تقارير لجنة المراجعة التي تضمنتها التقارير السنوية لبعض المنشآت الاسترالية عام 1996، للتعرف علي مدى كفاية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهيكل لجنة المراجعة، وبعض المعلومات الأخرى، والمعلومات التي تم التوصية بها بواسطة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والمعلومات المتعلقة بالأنشطة الأخرى، بالإضافة إلي ذلك تم تحديد الأنشطة التي يجب أن تمارسها لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية وتعلق تلك الأنشطة بـ:

- تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين.
- فحص نظم الرقابة الداخلية والعلاقة مع المراجعين الداخليين.
- فحص التقارير المالية.

وقد خلصت الدراسة فيما يتعلق بـ:

#### **1- تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين:**

تبين أن معظم تقارير لجان المراجعة قد تضمنت الإفصاح عن التوصية باختيار المراجعين وتغييرهم وتحديد أتعابهم، وبصفة عامة فإن ممارسة لجان المراجعة لتلك الأنشطة تدعم إلي حد كبير استقلالية المراجعين الخارجيين وبالتالي فإنه يجب عليها التوسع في ممارسة الإفصاح عن أنشطتها المتعلقة بالموافقة على الخدمات الاستشارية للإدارة وتحديد أتعابها وفحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجعين والإدارة.

#### **2- فحص نظم الرقابة الداخلية والعلاقة مع المراجعين الخارجيين:**

فقد خلصت الدراسة أيضا إلي دور أنشطة لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجعين الداخليين عن طريق إتاحة حرية الاتصال المباشر وغير المقيد لمدير إدارة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة، والتأكد من عدم وجود قيود علي المراجعين الداخليين عند تنفيذهم لمسئولياتهم، وتوصلت الدراسة أيضا إلي ملاحظة نسبة ممارسة الإفصاح عن الأنشطة المتعلقة بالمشاركة في اختيار وتغيير مدير إدارة المراجعة الداخلية، والتأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق علي المنشأة، وقواعد السلوك بها، وفحص نتائج المراجعة الداخلية والتأكد من جودة المراجعة الداخلية لأهمية تلك الأنشطة في المساهمة في تحسين جودة التقارير المالية.

**8) دراسة (السقا وأبو الخير، 2002) بعنوان: "إطار مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية".**

تناولت هذه الدراسة مشكلة فعالية لجان المراجعة باعتبارها واحدة من أهم المشكلات المصاحبة لتكوين لجان المراجعة، والتي تمثل إحدى الآليات المهمة في نطاق عمليات الرقابة والمساءلة، وهدفت الدراسة إلى تقييم حاجة بيئة الرقابة والمراجعة في المملكة العربية السعودية إلى لجان المراجعة، ومناقشة مفهوم فعالية لجان المراجعة وتحديد العناصر المحددة لهذه الفعالية، كما هدفت إلى تطوير مدخل مفاهيمي لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية. وتوصلت الدراسة إلى حاجة بيئة الرقابة والمراجعة في السعودية إلى لجان المراجعة في ضوء ثلاثة معايير هي: معيار الاستفادة من تجارب سابقة لبعض الدول، ومعيار مقدرة لجان المراجعة في مواجهة المشكلات العملية للمراجع ومعيار الحاجة إلى استكمال التطوير المهني. كما انتهت الدراسة إلى تحديد العناصر المكونة لفعالية لجان المراجعة. وعرضت الدراسة مدخلا مقترحاً لقياس فعالية لجان المراجعة يربط بين تكوين لجان المراجعة والحاجة إلى إنجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة.

**9) دراسة (أحمد، 2001)، بعنوان: "دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية".**

استهدفت هذه الدراسة إبراز دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية، والتعرف على مدى إمكانية قبول فكرة تطبيقها في بيئة المراجعة المصرية، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة أن يكون أعضاء لجنة المراجعة من غير التنفيذيين بالشركة وأن يتراوح عددهم ما بين 3-5 أفراد، ومدة عمل اللجنة من 3-5 سنوات، ولجنة المراجعة دور في زيادة فاعلية نظم الرقابة الداخلية، كما أن لجنة المراجعة تساعد مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياته، وأن قيام لجان المراجعة بترشيح المراجعين الخارجيين وتحديد أتعابهم والنظر في عزلهم يعتبر تدعيماً فعالاً للمراجعين، كما أن قيام لجنة المراجعة بدراسة ومناقشة مجال عمل وتقارير المراجعين الخارجيين يزيد من مصداقية القوائم المالية. وبالتالي يمكن القول بأن هذه الدراسة قد توصلت لأهمية وجود لائحة تحدد أهداف وصلاحيات وسلطات ومسئوليات تلك اللجان، إلا أنها لم تتعرض لمجموعة البنود التي يمكن الاعتماد عليها في تكوين تلك اللائحة المنظمة لعمل لجان المراجعة بالشركات المساهمة.

**10) دراسة (عبد العزيز، 2001) بعنوان: "دراسة تحليلية إنتقادية لبيان مدى فاعلية لجان المراجعة كأداة في عملية اختيار المراجع الخارجي وتحقيق جودة عملية المراجعة".**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى فاعلية لجان المراجعة في اختيار مراجع الحسابات وتحقيق جودة المراجعة باعتبار أن اختيار مراجع الحسابات من أعقد وأصعب القرارات التي تواجه الإدارة، وعليه فقد حظيت باهتمام الجهات المهنية والهيئات العلمية للتوصل للضمانات التي تكفل الاختيار الأمثل لمراجع الحسابات. كما أوضحت الدراسة أنه نتيجة لزيادة حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية والتقارير المنشورة فقد شهدت الأعوام الأخيرة اهتماماً متزايداً بجودة المراجعة وتدعيم استقلال المراجع الخارجي. وبالتالي فهناك ضرورة لوجود لجان المراجعة في الشركات المساهمة المصرية، لما لها من دور إيجابي في اختيار المراجع الخارجي وبما يدعم استقلاله. وبالرغم من أن بيان مدى فاعلية لجنة المراجعة في تحقيق جودة عملية المراجعة كان ضمن أهداف الدراسة، إلا أنها لم تتطرق إلا لتحليل وتقييم العلاقة بين لجنة المراجعة بالشركة وبين المراجع الخارجي، وتجاهلت ما للمراجع الداخلي من دور في زيادة جودة عملية المراجعة. وبالتالي لم تتناول أيضاً ما يمكن للجان المراجعة أن توفره للمراجع الداخلي من دعم لاستقلاله باعتباره أحد الأطراف المؤثرة في جودة عملية المراجعة.

**11) دراسة (علي، 2001) بعنوان: "دراسة استطلاعية لمدى إمكانية تطبيق لجان المراجعة"**

هدفت الدراسة إلى بحث مدي إمكانية تطبيق لجان المراجعة في الشركات المساهمة المصرية، وتحديد الدوافع أو الأسباب التي تجعل الشركات المساهمة تقبل علي تشكيل لجان المراجعة بها، بالإضافة إلي بحث الآثار أو النتائج التي تترتب علي وجودها، وكذلك محددات فعالية أدائها.

**وقد خلصت إلي:**

1. مدي أهمية تشكيل لجان المراجعة داخل الشركات المساهمة، وذلك لما تقوم به من دور رئيسي وفعال في زيادة احتمال إصدار تلك الشركات لقوائم مالية خالية من الأخطاء أو الغش والتلاعب.
2. إن تطبيق فكرة لجان المراجعة قد حظي باهتمام وقبول واسع من جانب الأطراف المختلفة، سواء علي المستوى الأكاديمي أو علي المستوى التطبيقي، ولعل أهم ما يدل علي صحة ذلك، هو التزايد المستمر في عدد الشركات المساهمة التي تقوم بتشكيل هذه اللجان في العديد من البلاد.

3. إن وجود لجان المراجعة داخل الشركات ينتج العديد من الآثار الايجابية لعل من أهمها تدعيم استقلال المراجع الخارجي للشركة في مواجهة أي ضغوط قد يتعرض لها من جانب الإدارة.

4. انه يجب توافر مجموعة من الصفات أو الخصائص في أعضاء لجان المراجعة كمحددات لفعالية أدائها، وذلك حتى تستطيع لجان المراجعة أن تنتج الآثار الايجابية، ولعل من أهمها:

- استقلال أعضاء لجنة المراجعة.
- معرفة أعضاء لجنة المراجعة بعلوم المحاسبة والمراجعة والتمويل.
- معرفة أعضاء لجنة المراجعة بطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها الشركة.
- معرفة أعضاء لجنة المراجعة لمجال وبيئة الأعمال بصفة عامة.

وقد أوصت الدراسة أنه علي الجهات والهيئات المعنية بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر أن تقوم بدور فعال في نشر فكرة تشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة، سواء بين ممارسي مهنة المراجعة في مصر، أو بين أعضاء ورؤساء مجالس إدارة الشركات المساهمة المصرية، كما أوصت الدراسة الجهات والهيئات قبل إصدارها لأي لوائح أو قوانين تلزم الشركات بتشكيل لجان المراجعة، أن تعطي الشركات درجة من المرونة أو الحرية في التطبيق، حيث أنه لا يوجد شكل محدد يجب أن تكون عليه لجنة المراجعة يناسب جميع الشركات علي اختلاف ظروفها.

### **12) دراسة ( أحمد، 1998) بعنوان: " تحليل آثار لجنة المراجعة على كفاءة عملية المراجعة وتدعيم استقلال المراجع الخارجي - دراسة تطبيقية"**

هدفت الدراسة إلى تحليل آثار لجان المراجعة على تدعيم استقلال المراجعين وزيادة كفاءة وظيفة المراجعة. وقد أوضحت الدراسة أنه يتم تشكيل لجان المراجعة بهدف زيادة مصداقية القوائم المالية والتأكد من جودة المعلومات التي تحتويها، ومساعدة أعضاء مجلس الإدارة على الوفاء بمسئولياتهم، كما خلصت الدراسة الميدانية إلى حاجة بيئة الرقابة والمراجعة في مصر إلى لجان المراجعة لتحسين الهيكل الرقابي في شركات المساهمة المصرية وتدعيم استقلال عملية المراجعة. وقد أوضحت الدراسة الميدانية أيضاً أن أهم دوافع التكوين الاختياري للجان المراجعة بشركات المساهمة المصرية يتمثل في كبر حجم الشركة وزيادة جودة الرقابة. ومن أهم توصيات هذه الدراسة أن تقوم شركات المساهمة الكبرى في مصر في كل من قطاعي الأعمال العام والخاص بتطبيق فكرة لجان المراجعة في مجالس إدارتها وذلك نظراً للمنافع التي يمكن أن تعود عليها نتيجة الأخذ بها.

### 13) دراسة ( المنيف والحميد، 1998) بعنوان: "مهام لجان التدقيق ومعايير اختيار أعضائها"

هدفت هذه الدراسة إلى وضع مقترح لوظائف لجان التدقيق ومعايير أساسية في اختيار أعضائها واستخدمت الدراسة الأسلوب المسحي باستخدام الاستبانة في استخلاص النتائج، إذ تكونت عينة الدراسة من 268 مفردة اشتملت على محاسبين قانونيين ومديرين لشركات مساهمة عامة ومستخدمي القوائم المالية. واستخدمت الدراسة أسلوب الإحصاء الوصفي إذ ركزت الاستبانة في قسمها الأول على وظائف لجان التدقيق من حيث الإشراف على مهامها المتعلقة بالمدقق الخارجي والمدقق الداخلي، وإعداد الحسابات ووظائف تتعلق بالقرارات المالية. أما القسم الثاني للاستبانة ركزت على معايير اختيار أعضاء لجان التدقيق وهي معيار المؤهل العلمي ومعيار الخبرة العملية، وملكية العضو لأسهم في الشركة، والتفرغ والاستقلالية والمهنة الحالية. وكان من أهم نتائج الدراسة أن حدد المشاركون الشهادة الجامعية تخصص محاسبة، والخبرة العلمية في الأعمال المالية، وكذلك الاستقلال كمعايير أساسية لاختيار أعضاء لجان المراجعة، ولم ير المشاركون ملكية عضو اللجنة في أسهم الشركة وتفرغه لها وكذلك العمر كشرط لاختيار أعضاء اللجان. وأوصت الدراسة الجهات المعنية ذات الاختصاص ببحث إمكانية جعل مثل هذه الوظائف والمعايير المقترحة ملزمة للشركات العامة المساهمة السعودية.

### 14) دراسة (خليفة، 1994) بعنوان: "العلاقة بين نوع تقرير المراجعة وعزل المراجع في ظل

#### وجود أو عدم وجود لجنة للمراجعة بالشركة وأثر ذلك على استقلال المراجع"

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على العلاقة بين نوع تقرير المراجعة وعملية عزل المراجع الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية كمحاولة لإيجاد تفسير للتضارب في النتائج التي وردت بالدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين نوع تقرير المراجع وعزل المراجع دون الأخذ في الاعتبار وجود أو عدم وجود لجان للمراجعة بالشركات، حيث اعتمدت الدراسة في تحقيق هدفها علي عينة من الشركات الأمريكية التي قامت بتغيير المراجع في فترة ما، وقد تم مقابلة هذه العينة بعينة أخرى من الشركات الأمريكية والتي لم تقم بتغيير المراجع خلال نفس الفترة، حيث اعتمد الجزء التطبيقي من هذه الدراسة علي عينة مكونة من 170 شركة من الشركات الأمريكية (91 شركة منها توجد بها لجان مراجعة و79 شركة لا توجد بها لجان مراجعة)، حيث أشارت نتائج هذه الدراسة إلي أن عملية عزل المراجع الخارجي تتأثر إلي حد كبير بنوع التقرير الذي يصدره المراجع عن الشركة محل المراجعة، وذلك في حالة الشركات التي لا توجد بها لجان للمراجعة. ففي هذه الشركات غالباً ما تسفر عملية إصدار المراجع لتقرير مراجعة بتحفظات جوهرية عن عزله، أما بالنسبة للشركات التي توجد بها لجان للمراجعة فقد أشارت نتائج الدراسة إلي أن عملية عزل المراجع لا تتأثر بنوع تقرير المراجعة الذي يصدره المراجع عن الشركة، أي أنه لا توجد علاقة بين نوع تقرير المراجعة

وعملية عزل المراجع في تلك الشركات التي توجد بها لجان مراجعة. وأيضاً من النتائج أن وجود لجنة المراجعة بالشركة يحد من عملية عزل المراجع، وإذا حدث وتم عزل المراجع في الشركات التي توجد بها لجان المراجعة، فمن الأرجح أن يكون العزل راجع لأسباب أخرى بخلاف نوع تقرير المراجعة، حيث أشارت نتائج هذا الدراسة إلي عدم وجود علاقة بين نوع تقرير المراجعة، وعملية عزل المراجع في هذه الشركات، وهذه النتيجة في حد ذاتها تعني أن لجان المراجعة تساعد علي تعزيز وحماية استقلال المراجع الخارجي، وذلك لأن إحساس المراجع بان نوع تقرير المراجعة الذي يصدره عن الشركة مهما كان نوعه، لن يترتب عليه عزله، وإن ذلك سوف يساعد ولا شك علي توفير مناخ من الأمان للمراجع، يستطيع في ظلّه القيام بأداء مهمته في حيادية واستقلال تام، بما يضمن سلامة وأمانة وحيادية البيانات الواردة بالتقارير والقوائم المالية بعد عملية المراجعة.

**15) دراسة (مطر، 1994) بعنوان: "سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن - دراسة تحليلية لأراء المدققين، ومستخدمي البيانات، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة".**

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف أهم العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن، وسبل ووسائل تدعيم هذا الاستقلال. تكون مجتمع الدراسة من أربع فئات رئيسية هي، جهات الرقابة والإشراف، مستخدمو البيانات المالية، المدققون العاملون بمكاتب التدقيق الكبيرة، المدققون العاملون بمكاتب التدقيق الصغيرة، وقد تم أخذ عينة قوامها (139) مفردة تم اختيارها عشوائياً من بين الفئات ذات العلاقة و المذكورة سابقاً. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. وجود بعض الاختلافات في وجهات النظر بين الفئات الثلاثة حيال السبل الملائمة لتدعيم الاستقلالية.
2. بين العوامل المؤثرة على استقلال المدقق احتل دور الإدارة في تعيين المدقق وعزله، و تحديد أتعابه المرتبة الأولى، في حين احتلت الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق للعميل المرتبة الأخيرة بين هذه العوامل.
3. عدم تطابق وجهات نظر المدققين العاملين بالمكاتب الكبيرة مع وجهات نظر أقرانهم العاملين في المكاتب الصغيرة تجاه كثير من العوامل المؤثرة على استقلال المدقق، وعدم الاتفاق أيضاً بشأن أولويات السبل الملائمة لتدعيم هذا الاستقلال.
4. اتفاق الفئات المشمولة بالدراسة على مجموعة من المتطلبات الضرورية لتدعيم استقلال المدقق الخارجي بالأردن ومنها التشدد في تطبيق العقوبات والجزاءات مع المدققين المخالفين لسلوكيات المهنة، ووضع ميثاق شرف للمهنة، ووضع حد أدنى لأتعاب التدقيق لا يجوز التنازل عنه و ذلك بقصد الحد من المنافسة الضارة في سوق المهنة.

## الدراسات الأجنبية:

(1) دراسة (Musa & Venancio, 2008): بعنوان:

### *" audit committee and voluntary external auditor involvement in uk interim reporting "*

تناولت هذه الدراسة تحديد العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة من ناحية حجم اللجنة وعدد اجتماعاتها والخبرة المالية لأعضائها والاستقلالية التي يتمتعون بها ونسبة الأسهم التي يملكها أعضاء لجنة المراجعة وبين القرار الخاص بتعيين المراجع الخارجي لفحص التقارير المرحلية وقد تكونت عينة الدراسة من 258 شركة بريطانية مدرجة في السوق المالي في المملكة المتحدة التي نشرت تقاريرها المرحلية في الفترة من 2001م-2003م، وقد توصلت الدراسة إلى أن احتمال تعيين المراجع الخارجي لفحص التقارير المرحلية تزيد مع توفر الاستقلالية والخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وينخفض هذا الاحتمال عندما يكون لأعضاء لجنة المراجعة ملكية في أسهم الشركة.

(2) دراسة (Martinez & fuentes, 2007): بعنوان:

### *" the impact of audit committee characteristics on the enhancement of the quality of financial reporting "*

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وتقرير المراجع الخارجي، وأوضحت هذه الدراسة أن استلام الشركة لتقرير مراجعة نظيف يعتبر مقياس لجودة المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركة، وطبقت هذه الدراسة على الشركات الأسبانية المدرجة في السوق المالي التي أنشئت لجان مراجعة فيها بعد إصدار دليل الحوكمة في أسبانيا في عام 1998 م، وقد تكونت عينة الدراسة من 380 شركة أسبانية مدرجة في السوق المالي في أسبانيا خلال الفترة من 1999 م-2001 م، وقد تم تحليل بيانات الدراسة من خلال نموذج الانحدار المتعدد، وتوصلت الدراسة إلى أن لجان المراجعة سوف تكون أكثر فعالية في عملية الإشراف على إعداد القوائم المالية والحد من الخلافات بين الإدارة والمراجع الخارجي، وهذا يخفض من احتمالية استلام الشركة من المراجع لتقرير يحتوي على تحفظات ناتجة عن أخطاء محاسبية أو عدم الالتزام بالمعايير المطلوبة.

(3) دراسة (Stewart & Munro, 2007): بعنوان:

### *"the impact of audit committee existence and audit committee meeting frequency on the external audit."*

تناولت الدراسة فحص مدى تأثير وجود لجنة للمراجعة وتكرار اجتماعاتها وحضور المراجع لها علي رأي المراجع الخارجي، وقد تكونت عينة الدراسة من 79 شركة أسترالية مدرجة في السوق

المالي في أستراليا واعتبرت هذه الدراسة أنها تعكس تصورات المراجع الخارجي، لأنها جاءت بعد صدور قانون Sarbanes Oxley في أمريكا عام 2002، وقد تم تحليل بيانات الدراسة من خلال نموذج الانحدار المتعدد، وتوصلت الدراسة إلي أن وجود لجنة للمراجعة وعدد مرات اجتماع اللجنة، وحضور المراجع الخارجي لهذه الاجتماعات يؤدي إلي تخفيض مخاطر المراجعة، كما أن وجود لجنة للمراجعة يساعد علي حل النزاعات والصراعات مع الإدارة ويقود إلي مزيد من التحسينات في جودة المراجعة.

(4) دراسة (Kohler، 2005): بعنوان:

*" Audit committee In Germany-Theoretical Reasons And Empirical Evidence"*.

أجريت هذه الدراسة على الشركات المساهمة العامة الألمانية بهدف التحقق من فاعلية لجان التدقيق في عملية الإشراف على تقصي الحقائق المتعلقة بحالات الغش والتلاعب والاحتيال التي تقوم بها الشركات والنااتجة عن ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، وسوء اختيار المدقق الخارجي والحاجة إلى عمل قيود قانونية تلزم بتشكيل تلك اللجان لحماية الاقتصاد الألماني. ولاستخلاص النتائج تم تصميم استبانة لجمع البيانات المطلوبة من خلال عينة دراسية شملت 100 رئيس لجنة تدقيق ألماني، حيث بينت الدراسة أن هناك أسبابا وراء عملية تغيير المراجع الخارجي تكمن في عدم استقلالية المراجع الخارجي، وعدم رضا الإدارة عن جودة أدائه، وخوف الإدارة من قدرة المراجع الخارجي على توفير البيانات والمعلومات المطلوبة بسرعة ودقة متناهية، وأوصت الدراسة على زيادة فاعلية لجان التدقيق كما طالبت بأن يكون ترشيح أو اختيار المدقق الخارجي وتحديد أتعابه من صلاحيات لجنة التدقيق.

(5) دراسة ( Lee, et.al،2004 ) بعنوان:

*"The effect of audit committee and board of director in dependence on auditor resignation"*.

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين استقلال كل من لجنة المراجعة ومجلس إدارة الشركة، واستقالة أو إعفاء المراجع الخارجي من مهامه الموكلة إليه، باعتبار أن استقلال لجنة المراجعة ومجلس الإدارة يعتبر من أهم وسائل دعم وحماية المراجع الخارجي حتى يتم المراجع الخارجي ما يوكل إليه من مهام، حيث أنه من أهم الاعتبارات التي يضعها مجلس الإدارة ولجنة المراجعة المستقلين هي الحفاظ على السمعة الطيبة للشركة. وقد شملت الدراسة نحو 190 مراجعاً خارجياً تم عزلهم من مهامهم خلال الفترة 1996-2000، كما شملت الدراسة 190 عميلاً من عملاء مكاتب

المراجعة خلال نفس الفترة، وقد أثبتت نتائج الدراسة أن هناك علاقة عكسية بين كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة المستقلين من ناحية، وبين استقالة أو إقصاء المراجع الخارجي من مهامه. كما أوضحت الدراسة أن هناك علاقة طردية موجبة بين ما تتمتع به لجنة المراجعة من استقلال وبين مدى جودة وكفاءة المراجع الذي سيتم تعيينه بعد انتهاء الأجل القانوني للمراجع الحالي للشركة، مما يعنى أن استقلال لجنة المراجعة يعتبر من أهم العوامل التي تقلل من احتمالات إقالة أو إقصاء المراجع الخارجي، وفي هذه النتائج تأكيد لدور لجنة المراجعة في زيادة كفاءة المراجعة الخارجية، وما يعده المراجع الخارجي من تقارير.

(6) دراسة (Carcello, et.al2003): بعنوان

*"Audit Committee Characteristics and Auditor Dismissals following 'New' Going-Concern Reports"*.

هدفت الدراسة على بيان دور لجان المراجعة في حماية المراجع الخارجي من خطر الإقصاء من مهامه إذا ما قام المراجع بإصدار تقرير مخالف لرغبات الإدارة بالشركة محل المراجعة. حيث استهدفت الدراسة تحليل عدد حالات عزل المراجع الخارجي والتي تمت بعد أن قامت مكاتب المحاسبة السنة الكبار بإصدار تقرير عن مدى قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل خلال الفترة 1988-1999. وقد توصلت الدراسة إلى أن لجنة المراجعة ذات الاستقلالية، وذات الخبرات المالية، والتي يكون أعضاؤها من المساهمين حاملي عدد محدود من الأسهم، تكون أكثر فاعلية في الدفاع عن المراجع الخارجي عند محاولة الإدارة عزله من مهامه بعد قيامه بتقديم تقرير ذو ملاحظات فيما يخص جزئية استمرار المشروع في المستقبل، كما أوضحت الدراسة أن العلاقة بين استقلال لجنة المراجعة وحماية المراجع الخارجي من العزل قد أخذت اتجاهاً عاماً بالزيادة بمرور الزمن.

(7) دراسة (Jenkins ،2002): بعنوان:

*"Auditor Independence ، audit committee Effectiveness ، And Earnings Management "* .

هدفت الدراسة إلى اختبار عاملين مهمين في الإشراف والرقابة على حالات التلاعب بالإرباح في الشركات المساهمة العامة، إذ بينت الدراسة أن العاملين هما فاعلية لجان التدقيق واستقلالية المدقق الخارجي، إذ شملت عينة الدراسة 1000 شركة أمريكية، واعتمدت على الإستبانة في جمع البيانات المطلوبة، وقد أظهرت الدراسة أهمية فاعلية لجنة التدقيق واستقلالية المدقق الخارجي إذ يساهمان معا في تلاشي حالات التلاعب في إدارة الإرباح، وكلتاها تحدثان تأثيراً متكاملًا ومتشابهتان من

حيث دورهما في الإشراف والرقابة. وكانت أبرز نتائجها أن مقياس فاعلية لجان التدقيق تمثلت في مكوناتها الأساسية الأربعة وهي: عدد الأعضاء، والاستقلالية، والخبرات المحاسبية والمالية، وعدد الاجتماعات التي تعقدها اللجنة خلال العام. وهذه المكونات تشكل حجم لجنة التدقيق، وأيضاً كلما كانت لجنة التدقيق فعالة وقوية ومتلازمة مع استقلالية المدقق كلما قلت إمكانية التلاعب في إدارة الإرباح وزادت درجة موثوقية وشفافية الشركة في عمليات الإفصاح والإبلاغ المالي.

(8) دراسة (F.Todd De Zoort and Steven E. Salterio, 2001): بعنوان

*"The Effect of Corporate Governance Experience and Financial Reporting and Audit Knowledge on Audit Committee Members Judgment"*.

هدفت الدراسة إلى تحليل آثار كل من عوامل الاستقلال، والخبرة، والخلفية المهنية لأعضاء لجنة المراجعة على ما تصدره لجان المراجعة من أحكام فيما يقع من خلافات في الرأي بين كل من المراجع الخارجي والإدارة التنفيذية بالشركة محل المراجعة، وقد أثبتت الدراسة أن هذه المتغيرات الثلاثة لها تأثير واضح فيما تقدمه لجان المراجعة من دعم للمراجع الخارجي في مواجهة إدارات المنشآت محل المراجعة حيث أوضحت الدراسة أنه إذا كان عضو لجنة المراجعة مديراً تنفيذياً سابقاً في إحدى الشركات المساهمة ففي هذه الحالة تكون أحكام هذا العضو أكثر تأييداً للإدارة. أما إذا كان عضو لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين أو الخارجيين ففي هذه الحالة يكون تأييده أكثر للمراجع الخارجي فيما يقع من مشكلات بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة. وبالتالي يمكن القول بأن هذه الدراسة قدمت الدليل على تأثير الخبرات السابقة لعضو لجنة المراجعة على ما يصدره من أحكام فيما يقع بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة من خلافات. إلا أنها لم تتعرض لباقي العوامل الأخرى ذات الأثر المباشر في تكوين آراء أعضاء لجنة المراجعة مثل الخلفية المالية وحجم ما يملكونه من أسهم.

(9) دراسة ( Nikos Vafeas, 2001 ) بعنوان:

*"On Audit Committee Appointments"*

تناولت الدراسة تحليل عدد مرات اجتماع لجنة المراجعة خلال السنة ومدى ارتباطه بعدد الأعضاء الخارجيين باللجنة، حيث اعتمدت الدراسة على استقصاء آراء نحو 262 مديراً غير تنفيذي بلجان المراجعة خلال الفترة 1995-1998، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية قوية بين زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة الخارجيين باعتباره أحد مؤشرات استقلال لجنة المراجعة وعدد مرات اجتماع لجنة المراجعة خلال العام، في حين أثبتت الدراسة أن هناك علاقة عكسية بين كل

مما يتقاضاه أعضاء لجنة المراجعة من أتعاب، وطول فترة عضوية أعضاء لجنة المراجعة من ناحية وبين عدد مرات الاجتماع السنوية من ناحية أخرى، وكما أثبتت الدراسة عدم وجود علاقة بين عدد مرات اجتماع لجنة المراجعة وحجم ما يمتلكه أعضاؤها من أسهم. أي أن هناك علاقة قوية بين زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة الخارجيين وعدد مرات اجتماعها خلال العام.

(10) دراسة (Citron، 2000): بعنوان:

***"The International Audit Firms As New Entrants-An Empirical Study"***

جرت هذه الدراسة في اليونان، إذ هدفت إلى التعرف على كيفية اختيار المحاسب القانوني في الشركات المساهمة العامة خلال الفترة ما بين (1993 - 1997)، وقامت بدراسة لقطاع المحاسبين القانونيين من خلال اختبار 205 شركة من الشركات المساهمة العامة والتي تمثلت فيها عينة الدراسة، إذ استخدمت الإستبانة لجمع البيانات المطلوبة، ومن النتائج التي بينتها الدراسة أن المساهمين الأجانب في الشركات اليونانية يطلبون من لجان التدقيق أن تقوم باختيار المحاسب القانوني من احدي شركات التدقيق الست الكبرى التي تعد الأقوى من بين الشركات المتخصصة في التدقيق، كما استخلصت الدراسة أن من أهم المقومات التي بموجبها يتم اختيار المحاسب القانوني في اليونان من قبل لجان التدقيق هي شهرة مكتب التدقيق والكفاءة المهنية للمحاسب القانوني.

(11) دراسة (Kunitake، 1983): بعنوان:

***"Auditor change by audit committee and outside directors"***

هدفت الدراسة إلى الوقوف على مسئولية وتحكم الإدارة في أعمال الشركات المساهمة، ولقد تم عمل هذه الدراسة من اجل تحديد فيما إذا قامت لجان المراجعة بتغيير المراجعين في فترات قصيرة من الزمن للتحقق من استقلالهم، وفيما إذا قام المدراء الخارجيين بتغيير المراجعين سواء شركات المراجعة الكبيرة بجانب شركات المراجعة الصغيرة. وخلال الأعوام (1965-1978) تم فحص مدي تغيير المراجع وأن النتائج أظهرت بان المدراء الخارجيين ليس لديهم ميل بتغيير شركات المراجعة الصغيرة، كما أن الشركات التي لديها لجان مراجعة لا تغير مراجعيها عن الشركات التي لا توجد بها لجان مراجعة.

## التعليق على الدراسات السابقة وما يميز هذه الدراسة:

بعد الإطلاع وتناول مجموعة الدراسات السابقة ذات العلاقة والارتباط بموضوع لجان المراجعة والتي تناولته من أوجه مختلفة من حيث كفاءتها، وشكلها، وهيكلها، ومضمونها، وبيان نشأتها وتطورها وأهم الوظائف والمهام المنوط بها، وقياس مدى فاعلية هذه اللجان في الشركات المساهمة، وكذلك أهمية الدور التي تلعبه تلك اللجان في دعم استقلالية مراجع الحسابات الخارجي، وتحسين جودة التقارير المالية وتعزيز الثقة في البيانات المالية المنشورة، فقد أجمعت معظم الدراسات السابقة على أن وجود لجان المراجعة في الشركات المساهمة بات واقعاً تفرضه الظروف الداخلية والخارجية لها. كما حظيت علاقة لجنة المراجعة بالمراجع الخارجي باهتمام كبير من الباحثين في محاولة منهم لبيان ما يمكن للجان المراجعة أن تؤديه من دور بارز في دعم استقلال المراجع الخارجي. وباستعراض هذه الدراسات نجد أنها قد توصلت من خلال نتائجها إلى أن توفر الخبرات المالية، والمؤهلات، والاستقلالية لأعضاء لجنة المراجعة، له أثر إيجابي على تقرير مراجع الحسابات الخارجي، كما أن حجم لجنة المراجعة وتكرار اجتماعاتها، وطول مدة الاجتماعات، تزيد من فاعلية تلك اللجان وتسهم في رفع كفاءة واستقلالية وظيفة المراجعة الخارجية، وبالتالي استقلال المراجع الخارجي، وهذا ما جاء في دراسة كل من (حمدان ومشتهى، 2010)، ودراسة (musa & vinanso، 2008)، ودراسة (stewart & munro، 2007). كما بينت دراسة (القطار، 2003) وجود تأثير للجان المراجعة على استقلال المراجع الخارجي، وتوصلت الدراسة إلى إمكانية مساهمة لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي من خلال قيام لجنة المراجعة باختيار وتعيين المراجع وتحديد أتعابه واقتراح عزله، ولنفس النتيجة توصلت دراسة (أحمد، 2001)، وهذا أيضاً ما توصلت إليه الدراسة الحالية. وأما ما يميز هذه الدراسة أنها تبحث عن مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي بالتطبيق على البيئة الفلسطينية، كما ساهمت هذه الدراسة في ارتياد منطقة بحثية قل تناولها في حقل المراجعة من قبل الباحثين في بيئتنا الفلسطينية في الوقت الذي تهتم فيه الكتابات والدراسات الميدانية في الدول العريقة في المهنة بهذا الموضوع، ناهيك عن مساهمتها في تطوير مهنة المراجعة، والتعرف على أبرز المشاكل التي تواجه المراجع الخارجي أثناء قيامه بعملية المراجعة وأيضاً تأتي هذه الدراسة لاستكمال مسيرة الجهود المبذولة من قبل الباحثين للوصول إلى هذه السلسلة من العلاقات المتعددة للجان المراجعة مع كل من إدارة الشركة والمساهمين والمراجع الداخلي والخارجي.

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والفكري للجان المراجعة

مقدمة:

شهد القرن الحالي تطوراً كبيراً في منشآت الأعمال من حيث الحجم وطبيعة النشاط والمنافسة والاتجاه المتزايد نحو الفصل بين الملكية والإدارة، وما ترتب علي ذلك من مشكلات ناتجة عن عدم تطابق الأهداف، أو تعارض المصالح بين المساهمين أو الملاك والإدارة، وتزداد حدة هذا التعارض في ظل عدم قدرة المساهم على ملاحظة تصرفات الإدارة بصورة مباشرة، وبالتالي عدم تناسق المعلومات بينهم، مما قد يولد الدافع لدى الإدارة نحو تقديم معلومات مضللة إلى المساهمين تظهر الموقف المالي للشركة على خلاف حقيقته، بهدف المحافظة على مصالحها الخاصة بالشركة، كما قد يشجع الإدارة على توجيه أنشطة الشركة نحو تعظيم ثروتها ومنفعتيها الخاصة على حساب مصلحة حملة الأسهم، حيث قد تعتمد الإدارة على التحايل وارتكاب الغش والتصرفات غير القانونية في سبيل تحقيق مصالحها. وقد شهد هذا القرن العديد من الانهيارات والفضائح المالية والأخلاقية المرتبطة بارتكاب الغش الإداري والتلاعب بهدف إظهار القوائم المالية على غير حقيقتها، مما أدى إلى الإضرار بمصالح الملاك وتدهور الثقة في أداء الشركة، وبالتالي اهتزاز مركزها الاقتصادي في الأسواق المالية، ومن أهم هذه الفضائح قضية شركة Mekesson & Robbins عام 1993م بالولايات المتحدة الأمريكية، وانهيار بنك الاعتماد والتجارة الدولي Bank of Credit and Commerce International، ومجموعة Maxwell بالمملكة المتحدة وذلك خلال التسعينات وإفلاس مؤسسة Atlantic Acceptance بكندا عام 1965. (احمد، 1998)

وتنسب مسؤولية الانهيارات المالية والفضائح الإدارية إلى الهيئات الإدارية في الشركات وإلى مجالس الإدارة فيها، وعزى ذلك إلى الفساد المالي والإداري وسوء الإدارة وافتقار الشفافية ووضوح والدقة في البيانات المالية المعلنة، مما جعل الأطراف ذات العلاقة ومن أبرزهم المستثمرون والمتعاملون في سوق الأوراق المالية غير قادرين على اتخاذ قراراتهم الرشيدة. كما أن النتيجة المنطقية لحدوث حالات الانهيارات المالية والإخفاقات أن تارت العديد من التساؤلات عن أثر إدارة الوحدة الاقتصادية؟ ودور مدققي الحسابات؟ وكيف يتم استعادة ثقة المستثمرين والمتعاملين في الأسواق المالية؟ وكيف يتم الحفاظ على مصالح الأطراف ذات العلاقة؟ وما هو المطلوب في ظل عولمة أسواق المال وتحرير التجارة والتطور في تكنولوجيا المعلومات وكبر حجم المشروعات؟ (المومني، 2009)

لذلك طالبت المؤسسات الاقتصادية والمالية الكبرى بتشديد العقوبات المفروضة على حالات التلاعب في المراكز المالية في الشركات وبدء مرحلة جديدة في حياة الشركات تتسم بالمصداقية والشفافية لاستعادة الثقة المفقودة. (تامر، 2008 )

وكان رد الفعل الطبيعي الذي أعقب ذلك هو مناداة المنظمات المهنية والهيئات المنظمة لسوق الأوراق المالية في هذه الدول بضرورة زيادة أنشطة الرقابة على الإدارة بهدف التأكد من مدى التزامها بقواعد السلوك Code of Conduct، والقواعد الأخلاقية Code of Ethics، والقوانين المنظمة لأعمال الشركة والتأكد من توجيهه أنشطة الشركة نحو تحقيق مصلحة حملة الأسهم. وترتيباً على ما سبق ظهرت فكرة لجنة المراجعة The Audit Committee كأحد الوسائل المقترحة لإحكام الرقابة على إدارة الشركات، ومساعدة أعضاء مجلس لجنة الإدارة الداخليين (التنفيذيين) والخارجيين (غير التنفيذيين) على الوفاء بمسئولياتهم كوكلاء عن المساهمين، بالإضافة إلى العمل على الحفاظ على استقلال وظيفة المراجعة، وتدعيم استقلال المراجع الخارجي من خلال العمل كحاجز بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي والإشراف على الأمور التي قد تعرض استقلاله للخطر، مما يؤدي إلى زيادة جودة عملية التقرير المالي بالشركة وتأكيد الثقة في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية. (احمد، 1998 )

## المبحث الأول

### " الخلفية التاريخية لنشأة لجان المراجعة وتطورها "

تمهيد:

يتناول الباحث في هذا المبحث الخلفية التاريخية لنشأة مفهوم لجان المراجعة وتطورها في كل من الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، وكندا، وبعض الدول العربية ودور المنظمات المهنية والهيئات المنظمة لسوق المال والباحثين في تشجيع تكوينها وانتشارها بهذه الدول.

#### 1/1/2 نشأة لجان المراجعة وتطورها:

يعد التلاعب والغش في التقارير المالية من أهم الأسباب التي أدت إلى نشوء لجان المراجعة في الشركات، وكانت الانهيارات والإخفاقات المالية في كبرى الشركات العالمية خلال الثلاثة عقود الماضية الدافع الأكبر أمام الهيئات المهنية والمنظمات والمشرعين للمطالبة والتوصية بتشكيل لجان المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة على أن تحدد لها المهام والواجبات وكيفية تشكيلها من أجل مساعدة مجالس الإدارة في القيام بمسؤولياتها الإشرافية والرقابية. (المومني، 2009)

وتشير البحوث والدراسات إلى أن مفهوم لجان المراجعة وما يترتب عليه من مسؤوليات تعرض إلى تطور دراماتيكي كبير منذ ظهوره لأول مرة منذ أكثر من نصف قرن، كما تشير إلى أن فكرة إنشاء لجان المراجعة قد ارتبطت في معظم الدول بحدوث حالات الإفلاس غير المتوقعة في الشركات نتيجة سوء التصرف. (المعتاز، 2002)

#### 2/1/2 تطور لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية ( USA ):

ارتبط ظهور ونمو فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بأزمة الكساد الاقتصادي الكبير التي هزت العالم عام (1928، 1929)، وهي التي كانت بمثابة نقطة تحول كبير في الفكر الاقتصادي الرأسمالي بكل جوانبه وأن أحد الجوانب الهامة التي ساهمت في حدوث هذه الأزمة والتي توصل إليها المحللون هو ضعف استقلالية مراقب الحسابات، وتأثير مجالس الإدارة على مراقبي الحسابات والمحاسبين، الأمر الذي استطاعت معه إدارة الشركات المساهمة في الولايات المتحدة الأمريكية من إظهار نتائج غير صحيحة لتضليل المساهمين، ولقد أدى ذلك إلى انهيار الأسهم بشكل كبير، وتمخض هذا الكساد الكبير عن إنشاء هيئة تنظيمية لتداول الأوراق المالية لتقوم بالرقابة على كل ما يتعلق بجداول الأوراق المالية، ومن بينها المعلومات المحاسبية التي يتم

الإفصاح عنها وتداولها في أسواق الأوراق المالية، وأثير في ذلك الوقت الحاجة إلى دعم استقلالية المراجعين. ( السقا، 1995 )

كما أن مصطلح لجان المراجعة بدأ في الظهور في أواخر الثلاثينيات 1930 عندما شجعت بورصة الأوراق المالية ( SEC ) وكذلك بورصة نيويورك للأوراق المالية ( NYSE ) على إنشاء لجان مراجعة بعد حدوث حالة انهيار شركة (Mekesson & Robbins)، وأن الولايات المتحدة من أوائل الدول التي بادرت بإنشاء لجان المراجعة، حيث أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية ( SEC ) في عام 1972 قراراً بتكوين لجان مراجعة في الشركات المساهمة لحماية المساهمين والمستثمرين، وفي عام 1976 أوصت لجنة الكونغرس الأمريكي بضرورة إنشاء لجان للمراجعة في الشركات المساهمة، وفي عام 1978 أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) عدداً من التوصيات كان أهمها إلزام الشركات المسجلة لديها بتكوين لجان للمراجعة، كما صدر لاحقاً المعيار (61) الذي حدد العلاقة بين لجنة المراجعة والمحاسب القانوني. ولكن في واقع الأمر فإنه يصعب تتبع نشأة لجنة المراجعة من الناحية التاريخية، ولكن ما هو ثابت هو أن بعض الشركات الأمريكية لديها لجنة مراجعة في مجلس إدارتها منذ مطلع القرن الماضي كشركة The Prudential insurance company of America والتي أوجدت لجنة المراجعة منذ عام 1905، كما أن البنوك والمؤسسات المالية الأمريكية كان لديها لجان مراجعة في مجلس إدارتها منذ وقت مبكر من القرن الماضي. (سعيد، 2009 )

وسوف يتم بيان دور كل من هذه الهيئات والمنظمات المهنية المنظمة لسوق المال في تطور لجان المراجعة، وهذه الهيئات والمنظمات المالية والجهات العديدة هي:

- بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) New York Stock Exchange.
- هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) Securities & Exchange Commission.
- البورصة الأمريكية للأوراق المالية (AMEX) The American Stock Exchange.
- المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين The American Institute Of Certified Public Account.
- مجمع المراجعين الداخليين IIA Institute Of Internal Auditors.
- لجنة تريداوي Tread way Committee.

## A/2/1/2 دور بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE):

حظيت فكرة تشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة باهتمام كبير من جانب بورصة نيويورك للأوراق المالية، حيث ترى أن لجان المراجعة لم تعد ترفاً بالنسبة لتلك الشركات، بل أن هناك ضرورة لتشكيلها. ولذلك فقد أوصت في تقرير أعد في عام 1940 بأنه عندما يكون من الممكن عملياً فإن اختيار مراجعي الحسابات بواسطة لجنة مراجعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين يبدو أمراً مطلوباً. (غالي، 2003)

كما أصدرت بورصة نيويورك عام 1974 تصريحاً أكدت فيه أن لجان المراجعة الفعالة تستطيع عمل تحسين للتقارير المالية وزيادة مصداقية التقارير الصادرة عن الشركات العامة. وطالبت بورصة نيويورك عام 1977 كافة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة نيويورك بتأسيس لجان مراجعة قبل 1978/6/30 على أن تتكون اللجنة من أعضاء مستقلين عن الإدارة، ومنذ ذلك التاريخ أصبح تشكيل لجان المراجعة أحد الشروط الواجب توافرها لإدراج الشركات في بورصة نيويورك. (دهمش، 2008)

وفي هذا الإطار فإن المديرين التنفيذيين المنتمين للشركة أو أحد فروعها غير مؤهلين لعضوية لجنة المراجعة، وهذا الشرط الخاص باستقلالية لجنة المراجعة يدعم ويؤكد مصداقية نظام التقرير المالي والذي يعتبر عنصراً حيوياً من عناصر سوق الأوراق المالية الكفاء. (أحمد، 1998)

## B/2/1/2 دور هيئة تداول الأوراق المالية (SEC):

يعود اقتراح هيئة الأوراق المالية (SEC) بتشكيل لجان مراجعة إلى عام 1940 وذلك بعد حالة الغش التي ارتكبتها الإدارة في شركة (Mekesson & Robbins Inc.) عندما قامت بتضخيم قيمة موجودات الشركة ولم يتم المراجع الخارجي بجرد الذمم والبضاعة، بل اعتمد على معلومات الإدارة في ذلك. (قطيشات، 2010)

ويذكر أن هيئة تداول الأوراق المالية SEC من خلال توصيتها بتشكيل لجان مراجعة أوضحت في النشرة رقم (19) عن نفس القضية بأنه لو وجدت لجنة المراجعة لكانت قد اكتشفت الغش في ملايين الدولارات في حسابات العملاء والمخزون ولمنعت التلاعب بهذه الشركة، كما أوصت بأن يقوم الأعضاء الخارجيين (غير التنفيذيين) بمجلس الإدارة بترشيح المراجع الخارجي، وكنتيجة لفضيحة شركة (Mekesson & Robbins) أنشأت شركات متعددة لجان مراجعة مثل شركة جنرال موتورز. وفي خلال السبعينيات ازداد الاهتمام بمفهوم لجان المراجعة ودورها ومسؤوليتها وذلك بسبب الكم الكبير من التلاعب والتحايل والتصرفات غير القانونية التي تم اكتشافها داخل

منشآت الأعمال بالولايات المتحدة الأمريكية وما ترتب على ذلك من قوائم مالية مضللة، الأمر الذي ترتب عليه ظهور الحاجة إلى وسائل لتدعم الثقة في مدى جودة عملية التقرير المالي في ظل الفصل بين الملكية والإدارة وحاجة حاملي الأسهم والجهات الأخرى إلى تأكيد إضافي يتعلق بعملية المراجعة الداخلية والخارجية والتقرير المالي واستجابة لهذه الاحتياجات كررت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) في 23 مارس 1972 توصيتها الخاصة بتكوين لجان المراجعة وذلك عندما أصدرت النشرة رقم 123 والتي نصت على ما يلي:-

" تشجع هيئة تداول الأوراق المالية جميع شركات المساهمة على إنشاء لجان المراجعة على أن تتكون من المديرين الخارجيين، كما تحث مجتمع الأعمال والمجتمعات المالية وحاملي الأسهم بهذه الشركات على توجيه جهودهم وتأييدهم لجعل هذه التوصية موضع التنفيذ ". وفي 20 ديسمبر 1974 أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) النشرة رقم 165 والتي طالبت بضرورة قيام شركات المساهمة العامة بالإفصاح عن وجود أو عدم وجود لجنة مراجعة بالشركة، ثم قامت بتقوية متطلبات الإفصاح هذه في القواعد الجديدة الخاصة بإدارة الشركات والصادرة في أواخر عام 1978 وتسري اعتباراً من 22 مارس 1979. ( أحمد، 1998 )

وفي عام 1978 أشارت هيئة الأوراق المالية الأمريكية في تقريرها السنوي الموجه إلى الكونغرس الأمريكي إلى الدور الحيوي الذي تلعبه لجان المراجعة في استمرار الشركات بعملها بالشكل السليم Proper Functioning وأصدرت الهيئة النشرة رقم 278 في سلسلة المحاسبة ASR Accounting Series Release والتي أوصت لجنة المراجعة بتنفيذ ما يلي: ( دهمش، 2008 )

- اختيار أو تغيير المراجعين الداخليين والخارجيين.
- فحص أتعاب المراجعة و أتعاب الخدمات المهنية الأخرى.
- مناقشة خطة ومجال المراجعة مع المراجعين الخارجيين.
- الموافقة على الخدمات المهنية التي تقدم بواسطة المراجعين الخارجيين.
- التأكد من استقلال المراجعين الخارجيين.
- فحص نطاق ونتائج أنشطة المراجعة الداخلية.
- التأكد من كفاية نظم الرقابة الداخلية.

**C/2/1/2 دور المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ):**

أوصى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1967 جميع الشركات المساهمة العامة بضرورة تشكيل لجان مراجعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين، وذلك لترشيح

المراجعين الخارجيين ومناقشة عملهم كما أنه قد اعترف بالدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في فحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية. وقد أشار تقرير لجنة مسؤوليات المراجعين (Commission on Auditor's Responsibility) والتي تعرف بلجنة (Cohen)، الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1978 إلى أنه يمكن للجنة المراجعة أن تؤدي دور فعال في تحقيق التوازن في العلاقة بين المراجع الخارجي والإدارة Can effectively balance the relationship between the external auditor and management. كما أصدر مجلس معايير المراجعة (ASB) المنبثق عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1988 تسع نشرات لمعايير المراجعة بهدف تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، وقد اعترفت بعض تلك النشرات بصورة مباشرة بأهمية لجان المراجعة وهي نشرة معايير المراجعة رقم (53) The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities، التي تتطلب من المراجعين التأكد من أن لجنة المراجعة قد أخطرت بدرجة كافية Adequately informed بالمخالفات الهامة التي تكتشف أثناء عملية المراجعة. ونشرة معايير المراجعة رقم (54) (illegal acts by clients) التي تتطلب من المراجعين التأكد من أن لجنة المراجعة قد أخطرت بدرجة كافية بالتصرفات غير القانونية الهامة التي تكتشف أثناء عملية المراجعة. ونشرة معايير المراجعة رقم (60) Communication of Internal Control Structure Related Matters Noted in an Audit التي تتطلب من المراجعين إخطار لجنة المراجعة بكافة أوجه القصور الهامة Significant Deficiencies في تصميم أو تشغيل هيئة الرقابة الداخلية والتي قد تؤثر عكسياً على قدرة المنشأة على تسجيل أو تشغيل أو تلخيص أو إعداد بيانات مالية تتمشى مع تأكيدات الإدارة عن القوائم المالية. ونشرة معايير المراجعة رقم (61) Communication With Audit Committees التي تتطلب من المراجعين التأكد من أن لجنة المراجعة تحصل على معلومات إضافية يمكن أن تساعد في فحص التقارير المالية، وتتعلق تلك المعلومات بما يلي:

- 1) السياسات المحاسبية الهامة.
- 2) تقديرات الإدارة والتقديرات المحاسبية.
- 3) تسويات المراجعة الهامة.
- 4) المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي.
- 5) عدم الاتفاق بين الإدارة والمراجع بخصوص:-

- تطبيق المبادئ المحاسبية
- نطاق المراجعة
- كفاية الإفصاح في القوائم المالية
- تقرير المراجع عن القوائم المالية

(6) الخدمات الاستشارية التي تقدم للإدارة بواسطة مراجع آخر.

(7) القضايا الأساسية التي نوقشت مع الإدارة.

(8) الصعوبات التي واجهت المراجعين أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

بالإضافة إلى ذلك فقد أصدر المجلس عام 1992 نشرة معايير المراجعة رقم (71) Interim Financial Information التي تتطلب من المراجع إخطار الإدارة بالتحريفات الهامة في المعلومات المالية الفترية، نتيجة لعدم تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عام General Accepted Accounting principle. وإذا اعتقد المراجع أن الإدارة لم تستحب بطريقة ملائمة Appropriately خلال فترة معقولة من الوقت، فإنه من الضروري إخطار لجنة المراجعة بذلك وإذا اعتقد المراجع أن استجابة لجنة المراجعة غير كافية بخصوص تلك التحريفات الهامة، فإنه من الضروري أن يتخذ قرار بخصوص استمراره في الارتباط بكل من فحص المعلومات المالية الفترية، ومراجعة القوائم المالية للمنشأة. كما تضمن التقرير الذي أصدره المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1993 عن القضايا التي تواجه مهنة المحاسبة توصيات بخصوص مسؤوليات لجنة المراجعة المتعلقة بالقوائم المالية السنوية للمنشآت التي يجب الإفصاح عنها في تقاريرها وهي:- ( غالي، 2003 )

(1) فحص القوائم المالية السنوية.

(2) التشاور مع الإدارة والمراجعين الخارجيين بخصوص تلك القوائم.

(3) الحصول على المعلومات التي يجب أن يقدمها المراجعين الخارجيين وفقاً لمعايير المراجعة.

(4) تقييم ما إذا كانت القوائم المالية كاملة ومتماشية مع المعلومات المتوفرة لديهم.

(5) تقييم ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية الملائمة Appropriate accounting principles.

## D/2/1/2 دور مجمع المراجعين الداخليين (IIA):

أوصى مجمع المراجعين الداخليين في عام 1985 جميع الشركات المساهمة العامة بضرورة تشكيل لجان المراجعة من مديرين خارجيين، كما أكد على أهمية تشكيل تلك اللجان في المنشآت الأخرى بما فيها غير الهادفة إلى تحقيق الربح والهيئات الحكومية. وأصدر في عام 1989 نشرة معايير المراجعة الداخلية رقم (7) بخصوص الاتصالات مع مجلس الإدارة Communication with the Board of Directors والتي تضمنت المعلومات التي يجب توصيلها إلى لجنة المراجعة، حيث أنه يجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية إخطار لجنة المراجعة بنتائج المراجعة الهامة Significant التي عرفت بأنها النتائج التي وفقاً لتقديره الشخصي يمكن أن يكون لها تأثير عكسي على المنشأة، ومن أمثلتها ما يتعلق بالمخالفات والتصرفات غير القانونية، والأخطاء وعدم الكفاية، وعدم الفعالية، وتعارض المصالح، ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية. كما أصدر المجمع في عام 1993 تقرير بعنوان Improving Audit Committee Performance—What Works Best، أكد فيه على أن الوقت قد حان لأن تنشر لجان المراجعة تقاريرها ضمن التقارير السنوية للمنشآت، والتي يجب أن تتضمن مسؤوليتها وأنشطتها المنفذة، وأنه من المتوقع تزايد الضغوط على الشركات المساهمة العامة لنشر تلك التقارير في المستقبل القريب. (غالي، 2003)

## E/2/1/2 دور لجنة Tread Way:

شكلت هذه اللجنة في عام 1985 وعرفت باللجنة القومية للحد من الغش في القوائم المالية National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFRR)، ولدراسة التقارير المالية الاحتمالية وعرفت بلجنة (Tread Way) وهو اسم رئيسها في ذلك الوقت، وأصدرت في عام 1987 تقريرها الذي أكد على أهمية دور لجنة المراجعة في تحسين نزاهة Integrity القوائم المالية، كما أنه تضمن توصيات تتعلق بلجنة المراجعة تتمثل فيما يلي: (غالي، 2003)

1. يجب على هيئة تداول الأوراق المالية إلزام الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان مراجعة تتكون من مديرين مستقلين.
2. يجب على كل شركة مساهمة عامة أن تعد لائحة مكتوبة Terms of Reference تتضمن تحديداً لواجبات ومسؤوليات لجنة المراجعة، ومن الضروري أن يوافق مجلس الإدارة على تلك اللائحة ويفحصها سنوياً ويعدلها إذا تطلب الأمر.
3. ضرورة أن يتوفر للجنة المراجعة موارد وسلطات كافية لتنفيذ مسؤوليتها بما في ذلك الحق في الاستعانة بخبراء خارجيين متخصصين إذا دعت الضرورة لذلك.

4. ضرورة إجراء الفحص السنوي للبرنامج الذي يحدد بواسطة الإدارة للتأكد من الالتزام بقواعد السلوك.
5. فحص نظام الرقابة الداخلية بالشركة.
6. التأكد من وجود التنسيق الملائم بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين فيما يتعلق بعملية التقرير المالي.
7. فحص تقييم الإدارة للعوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين.
8. تقديم النصح للإدارة في حالة تعدد جهات النظر بخصوص القضايا المحاسبية الهامة، كما في حالة الاختيار بين السياسات المحاسبية.
9. فحص التقارير المالية السنوية والربع سنوية.
10. فحص خطط الإدارة للارتباط بالمراجعين الخارجيين لتنفيذ الخدمات الاستشارية للإدارة، مع مراعاة أنواع الخدمات التي ستقدم والأتعاب المقدرة.
11. يجب على هيئة تداول الأوراق المالية إلزام الشركات المساهمة العامة بأن تتضمن تقاريرها السنوية المقدمة إلى المساهمين، خطاب من رئيس لجنة المراجعة يصف فيه مسؤولياتها وأنشطتها المنفذة خلال السنة، مما قد يؤدي إلى تحسين مصداقية credibility القوائم المالية وزيادة إمكانية الوثوق فيها.

كما أكد تقرير لجنة Tread Way على قدرة إنشاء لجنة مراجعة داخل الشركات المسجلة اسمها في بورصات الأوراق المالية الأمريكية، وحدد مسؤولياتها في اكتشاف التلاعب ومنعها في القوائم المالية والجدير بالذكر أن مفهوم لجنة المراجعة لقي الكثير من الاهتمام في الولايات المتحدة الأمريكية بعد نشر توصيات هذا التقرير بالشكل الذي أدى إلى زيادة اختصاصات ومسؤوليات لجنة المراجعة تجاه إعداد القوائم المالية، ووظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية. (سعيد، 2009)

### 3/1/2 تطور لجنة المراجعة في المملكة المتحدة ( بريطانيا ) :

لا يوجد إلزام على الشركات بالمملكة المتحدة لتكوين لجنة مراجعة إلا أن العديد من الشركات البريطانية قد قامت بتشكيلها، وذلك حتى تتمكن من طرح أسهمها في أسواق المال أو اختياريًا لدعم استقلال المراجعين. وقد أدى فشل عديد من الشركات الكبرى بالمملكة المتحدة مثل بنك بريطانيا ومجموعة ماكسويل، وشركة BCC إلى ظهور العديد من التساؤلات التي جعلت لجان المراجعة محلاً للاهتمام وفي حين أن الدعوة لتطوير لجان المراجعة بالولايات المتحدة قد انبثقت عن المنظمات المهنية إلا أن الوضع قد اختلف في المملكة المتحدة، حيث كانت محاولات تشجيع وتفتين إنشاء لجان المراجعة تتم من خلال عضو البرلمان البريطاني Brandon Williams،

والذي ظل يتقدم بالعديد من مشروعات القوانين إلى البرلمان لإجبار الشركات على تكوين لجان مراجعة في إدارتها وذلك منذ عام 1969 وحتى عام 1988 إلا أنها باءت جميعها بالفشل. ولكن اللجنة الاستشارية للهيئات المحاسبية بالمملكة المتحدة Consultation Committee of Accountancy Bodies (CCAB) اهتمت بمفهوم لجان المراجعة منذ عام 1977، وذلك عن طريق لجنة الممارسات المحاسبية Auditing Practices Committee والتي شجعت الشركات على استخدام لجان المراجعة وقد واصلت اللجنة الاستشارية للهيئات المحاسبية (CCAB) جهودها في تشجيع تكوين لجان المراجعة من خلال النشرات الإرشادية التي أصدرتها في عام 1998 والتي حددت مسؤوليات لجان المراجعة وواجباتها. ( أحمد، 1998 )

وفي عام 1982 تم تشكيل مجموعة ( Promotion of Non-Executive Directors ) وذلك لوضع معايير لعمل مجالس الإدارات في الشركات المساهمة، حيث أوصت هذه المجموعة عام 1987 بأنه على الشركات المساهمة العامة أن تشكل لجان مراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وقالت أنه يجب استشارتهم في قضايا المراجعة الهامة. ( دهمش، 2009 )

وفي عام 1991 أصدر معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW توصية بتطبيق مفهوم لجان المراجعة، ووضع تفصيلات حول كيفية تشكيلها وتحديد واجباتها وذلك نظراً للحاجة إلى الوصول لمراجعة أفضل وأكثر فعالية. ( قطيشات، 2010 )

وفي عام 1992 أصدرت لجنة مراجعة الشؤون المالية للشركات والتي اشتهرت باسم رئيسها Sir Cadbury تقريرها النهائي، والذي اقترحت فيه إطاراً للتحكم في إدارة الشركات يعتمد على هيكل الرقابة الداخلية والفصل بين المسؤوليات وتحقيق الاستقلال للجان المراجعة بها. وقد أوصت لجنة Cadbury بأنه: " يجب على جميع الشركات ببورصة الأوراق المالية بالمملكة المتحدة تكوين لجنة مراجعة خلال السنتين القادمتين، وأن يكون عدد أعضائها ثلاثة على الأقل، وأن تكون العضوية لأعضاء مجلس الإدارة من غير المديرين بالشركة، وأن يتمتع أغلبهم بالاستقلال التام عن الشركة". ( أحمد، 1998 )

وأن مسؤوليات لجان المراجعة حسب Cadbury هي: ( دهمش، 2009 )

1. تقديم التوصيات لمجلس الإدارة حول تعيين مراجع الحسابات الخارجي وأتعايه واستمراره وفصله.
2. مراجعة القوائم المالية السنوية.
3. مناقشة مراجع الحسابات الخارجي حول طبيعة المراجعة ونطاقها.

4. مراجعة رسالة الإدارة.
5. مراجعة نطاق الرقابة الداخلية في الشركة.
6. مراجعة برنامج المراجعة الداخلية.
7. مراجعة أية أمور هامة قد تظهر خلال المراجعة الداخلية.

وأيضاً يعتبر تقرير لجنة Cadbury البريطانية من أهم التطورات التي حصلت على نظام التحكم في الشركات المساهمة العامة بعد تقرير لجنة TreadWay الأمريكية وتقرير لجنة ماكдонаلد الكندية.

#### 4/1/2 تطور لجنة المراجعة في كندا:

نشأت الضغوط لتكوين لجان المراجعة بعد حالات الانهيار والإفلاس التي واكبت عقد الستينيات، ومن ذلك إفلاس شركة Atlantic Acceptance Corporation Limited عام 1965 الذي وصف بكونه أكبر الأحداث في تاريخ المحاسبة في كندا. (الرحيلي، 2008)

وفي عام 1971 اعتبر تشكيل لجان المراجعة أحد المتطلبات القانونية للشركات المساهمة العامة الكندية إذ نصت المادة (182) من قانون الشركات الكندي لعام 1970، " أنه على الشركات المساهمة العامة تشكيل لجان المراجعة يكون أعضاؤها مختارين من مجلس إدارة الشركات العامة غير التنفيذيين، ثم أن لا يقل عددهم عن ثلاثة أعضاء " كما نص قانون الشركات الكندي على أن " المصادقة على القوائم المالية قبل إرسالها إلى مجلس الإدارة هي من واجبات لجان المراجعة ". (قطيشات، 2010)

وفي عام 1984 تقاضى الأمر في كندا عندما أعلن عن خبر انهيار بنكين من أكبر البنوك الكندية وهما: North land Bank & Canadian Commercial Bank مما دعا معهد المحاسبين الكنديين CICA إلى تكوين لجنة ماكдонаلد MacDonald لتبحث سبل تطوير الرقابة على الشركات الكندية والتي قدمت تقريرها في عام 1988 والذي أكد على أهمية تكوين لجان المراجعة لتقوية بنية الرقابة داخل الشركات. (الرحيلي، 2008)

#### 5/1/2 تطور لجنة المراجعة في ألمانيا:

أما فيما يخص لجان المراجعة في ألمانيا فقد اختلفت الهياكل التنظيمية والإدارية في شركاتها عن مثيلاتها من الشركات العامة في الدول الأخرى، التي اعتمدت في هياكلها التنظيمية على نظام ثنائي الرأس A Two-tier structure، بينما تعتمد الدول الأخرى على الهيكل التنظيمي الموحد Unitary-Board، إذ يحتوي نظام ثنائي الرأس لكل شركة على مجلس تنفيذي ومجلس

رقابي، ويقوم المجلس التنفيذي بإدارة المشروع بتكافل جميع أعضائه وبتنسيق رئيس المجلس، أما المجلس الرقابي فيقوم باتخاذ القرارات الأكثر أهمية، وتوكل إليه مهمات تعيين مجلس الإدارة التنفيذي والرقابة عليهم، ويتولى رئيس مجلس الرقابة مهمات التنسيق بين هذين المجلسين، كما يقوم المجلسان بتعيين أعضاء لجنة المراجعة وبحكم سيطرة رئيس مجلس الرقابة فإن غالبية أعضاء لجنة المراجعة يتم اختيارهم من قبله، ويكون ثلث أعضاء اللجنة من يمثلون مصالح العمل ويمثل البقية كبار المساهمين. كما أن المجلس الرقابي يتشكل من الأعضاء غير التنفيذيين، ومن مهماته سلطة تغيير سياسة الشركة، وتحديد مكافآت المديرين التنفيذيين، واتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والاستثمار، وتعيين وعزل مجلس الإدارة التنفيذي، بينما يقوم المجلس التنفيذي بإدارة مصالح الشركة ويمثلها أمام الآخرين، وهو المسئول عن تنسيق أنشطة المراجعة مع المراجع الخارجي، إذ يقوم بتقديم تقارير المراجع إلى المجلس الرقابي للمصادقة النهائية عليها. (قطيشات، 2010)

#### 6/1/2 تطور لجنة المراجعة في أستراليا:

في عام 1990 أوصت مجموعة العمل المسمية Working Group on Corporate Practice and Conduct بتشكيل لجان مراجعة في الشركات المساهمة العامة الأسترالية من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وأنه على لجان المراجعة أن تضع دليلاً مكتوباً لعملها. (دهمش، 2008)

ويرجع السبب الأساس للاهتمام بتشكيل لجان المراجعة في أستراليا إلى تزايد حالات فشل الشركات، وقد أوصت إحدى اللجان Bosch committee في عام 1991 بضرورة تشكيل لجان مراجعة في الشركات المساهمة العامة، ورغم أنه لا يوجد إلزام على الشركات بتشكيل لجان مراجعة فإنه يوجد تزايد في تشكيل تلك اللجان اختياريًا حيث أوضحت إحدى الدراسات التي أجريت في عام 1990 أن أكثر من 59% من الشركات الكبرى قد شكلت لجان مراجعة بينما كانت النسبة 25% في أوائل الثمانينات. (غالي، 2003)

#### 7/1/2 تطور لجنة المراجعة في الدول العربية:

أولاً: في المملكة العربية السعودية:-

إن ما يفرض وجود لجان المراجعة في المملكة العربية السعودية عوامل مختلفة عن تلك التي كشف عنها استقراء تاريخ لجان المراجعة في أمريكا وكندا والمملكة المتحدة ومنها: (السقا وأبو الخير، 2002)

**أولهما:** التطورات الكبيرة في الأنشطة الاقتصادية والتجارية والمالية، وتنامي أهمية الشركات المساهمة التي أصبحت تمثل قطاعاً تنظيمياً هاماً من قطاعات الاقتصاد السعودي، وأحد العلامات البارزة في مسيرة المملكة نحو التنمية، إذ يبلغ إجمالي رأس مالها المدفوع حوالي 60% من إجمالي رؤوس أموال الشركات في المملكة.

**ثانيهما:** ضحالة خبرة ووعي الكثير من المستثمرين بأهمية دور القوائم المالية المدققة، بالإضافة إلى طبيعة العلاقة السلبية بين المساهم السعودي والشركات المساهمة، فنادرًا ما يطلب المساهم السعودي من مجلس الإدارة أو المدير العام للشركة توضيحاً أو تفسيراً لمسببات بعض الأنشطة أو الأعمال التي تثير الشك في نفس المساهم، أو مساءلة المحاسب القانوني عن بعض المخالفات للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا بخلاف ما يحدث في البلدان الأوروبية والأمريكية، وبالتالي فإن من الطبيعي والمنطقي أن يأتي تكوين لجان المراجعة في المملكة في إطار حرص المشرع على حماية مصالح المستثمرين في الشركات المساهمة السعودية وأخيراً يأتي تكوين لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية كرقابة مانعة في مواجهة احتمالات الخلل أو ضعف الثقة في النظام الرقابي.

**ثانياً: في جمهورية مصر العربية:-**

يرجع ظهور لجان المراجعة في مصر بصدور قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم 30 بتاريخ 2002/6/18 بشأن قواعد قيد واستمرار قيد وشطب الأوراق المالية ببورصتي الأوراق المالية بالقاهرة والإسكندرية والذي نص في المادة الخامسة من مواد الإصدار " على كل شركة مقيد لها أوراق مالية بداول البورصة توفيق أوضاعها وفقاً للقواعد المرفقة خلال سنة من العمل بها و إلا تم شطبها، ويجوز نقل قيدها إلى جدول آخر الذي تتوافر فيه الشروط، وذلك وفقاً للإجراءات التي تضعها إدارة البورصة ". هذا وتضمنت المادة رقم 7 مهام لجنة المراجعة و الإجراءات وقواعد القيد، كما صدر القانون رقم 88 لسنة 2003 الخاص بالبنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد، وما تضمنته المادة رقم 82 من القانون وتبعه قرار السيد رئيس الجمهورية رقم 101 لسنة 2004 بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون في 21 مارس 2004 وما تضمنه للمادتين 27، 28 من اللائحة بخصوص اختصاصات لجان المراجعة، ثم صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم 11 لسنة 2007 بتاريخ 2003/3/11 بشأن القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية والغير مقيدة بالبورصة وما تضمنه من اختصاصات ومهام لجان المراجعة. (أبو حمده، 2009 )

وبالرغم من أن تاريخ لجان المراجعة بجمهورية مصر العربية يعتبر قصيراً مقارنة بالعديد من دول العالم مثل الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، إلا أن الفترة الأخيرة في مصر قد شهدت تطورات متلاحقة لدعم تواجد لجان المراجعة بالشركات المساهمة في محاولة للاستفادة بما يمكن تحقيقه من مكاسب جراء تكوين هذه اللجان بالشركات المساهمة المصرية، إلا أنه بمقارنة ما تضعه دول المقارنة (انكلترا، الولايات المتحدة الأمريكية، والسعودية) من قواعد لتنظيم لجان المراجعة بالشركات المساهمة مع ما قامت الهيئة العامة لسوق المال بوضعه من قواعد خاصة لتكوين لجان المراجعة بالشركات المساهمة المصرية، يمكن القول بأن القواعد المصرية مازالت تحتاج لإعادة نظر حتى يمكن الوصول لما يعرف بالاستخدام الأمثل للجان المراجعة بالشركات المساهمة المصرية. (عبد العزيز، 2007)

### ثالثاً: في الأردن ( المملكة الأردنية الهاشمية):-

شهد الأردن في الآونة الأخيرة نشاطاً ملحوظاً في سوق الأوراق المالية، كما حدثت نقلة نوعية في الالتزام والتطبيق للمعايير الدولية، إذ تم تعيين (مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية) الذي باشر في تطبيق أحكام قانون الأوراق المالية وإصدار التعليمات اللازمة للنهوض بالسوق المالي حيث تم إنشاء هيئة الأوراق المالية، وبورصة عمان ( سوق الأوراق المالية )، ومركز الإيداع وتمويل الأوراق المالية بالإضافة إلى قانون الشركات الأردني وتعليمات البنك المركزي، إذ ألزم البنك المركزي البنوك العاملة في الأردن بتشكيل لجان مراجعة منبثقة من أعضاء مجلس الإدارة وذلك بموجب مذكرة رقم 7020/28 التي صدرت بتاريخ 1996/1/2، ويكون لها دور رقابي على المراجع الداخلي والمراجع الخارجي حيث بينت التعليمات الإطار العام لمهام اللجنة، في حين تقوم البنوك بتحديد آلية عمل اللجنة حسب متطلبات كل منها. أما بالنسبة لهيئة الأوراق المالية الأردنية، فقد أصدرت تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية رقم (1) لسنة 1998 والتي حثت فيه الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان مراجعة تتكون من ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين وتكون اللجنة منبثقة من مجلس الإدارة. ونظراً لتعاطف أهمية تشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة الأردنية لما لها من أثر إيجابي في حماية حقوق أصحاب المصالح وذوي العلاقة من خلال دورها الإشرافي والرقابي على أعمال التدقيق الداخلي والخارجي ومساندة مجلس الإدارة في أداء مهماتها، فقد ألزم البنك المركزي الأردني في المادتين 32، 33 من قانون البنك المركزي رقم (28) لسنة 2000 أن تقوم البنوك بتشكيل لجان مراجعة مستقلة، تتكون من رئيس وعضوين ينتخبهم مجلس الإدارة من غير التنفيذيين، وترتبط اللجنة من حيث استمراريتهابمدة استمرار عضوية مجلس الإدارة في البنك. وفي المادة (46) من قانون الأوراق المالية لسنة 2002 إذ نص القانون " أنه على

مجلس إدارة المصدر تشكيل لجنة تسمى لجنة المراجعة، تتألف من ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين، وإعلام الهيئة بهذا التشكيل، وبأي تغيير يطرأ عليها، وتحدد بموجب تعليمات يصدرها المجلس مهام ومسؤوليات لجنة المراجعة وصلاحياتها ومدة عملها. إلا أنه وفي استقراء لعدد من الشركات المسجلة في شهر آب لعام 2003 بلغت 190 شركة تبين أن الشركات الملتزمة بنص هذا البند بلغ 120 شركة أي بنسبة 63%، إذ تعد هذه النسبة متواضعة إذا ما قورنت بالتطورات التي واكبت هذا العصر، ويؤول هذا السبب إلى حداثة التشريعات الأردنية نسبةً إلى التشريعات العالمية وعدم جدية المراجعين بأهمية لجان المراجعة، وعدم وجود عقوبات رادعة وصارمة من قبل الجهات الرسمية بحق الشركات المخالفة لتلك التعليمات. ( قطيشات، 2010 )

#### رابعاً: في فلسطين:

تعتبر فكرة تطبيق لجان المراجعة في فلسطين حديثة نسبياً بالمقارنة مع مصر والسعودية والأردن، ولا يوجد قانون يلزم الشركات المساهمة بتشكيل لجان مراجعة باستثناء البنوك، حيث ألزم قانون المصارف رقم (2) لسنة 2002 في المادة (41) كل مصرف بتشكيل لجنة مراجعة من بين أعضاء مجلس إدارته وحدد مهامها ومسؤولياتها. ( الصوص، 2012 )

مما سبق وحسب تقدير الباحث يتضح أن فكرة لجان المراجعة قديمة نسبياً، فقد نشأت في الولايات المتحدة في مطلع هذا القرن، وأوصت المنظمات المهنية والهيئات المنظمة لسوق الأوراق المالية بتكوينها، لما لها من آثار إيجابية تعود بالنفع على الشركة والجمهور على حد سواء، ثم أخذت لجان المراجعة في الانتشار بصورة كبيرة خلال العقدين السابقين في ظل تزايد الاهتمام بوظيفة المراجعة وتعاضم المسؤوليات القانونية الملقاة على عاتق كل من المراجع الخارجي ومجلس الإدارة، وقد انتقلت فكرة لجان المراجعة إلى كندا، والمملكة المتحدة وأستراليا، وغيرها من الدول، حيث بذلت الجهود لتكوينها، ونشطت المطالبات بتقنينها، وهو ما حدث فعلاً في كل من كندا، وأستراليا، والمملكة العربية السعودية، كما بدأت الدول الأخرى تدرس إمكانية تطبيق هذا المفهوم كوسيلة لمراقبة سلوك وتصرفات إدارة الشركة، والتحقق من مدى إنجازها للمسؤوليات الملقاة على عاتقها.

## المبحث الثاني

### " مفهوم لجنة المراجعة ومسئوليتها ومهامها "

تمهيد:

يتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم لجان المراجعة كأحد المفاهيم الحديثة التي حظيت باهتمام العديد من الدول، والمنظمات، والهيئات المهنية، والمهام والمسئوليات الأساسية للجنة المراجعة وأهدافها، والعوامل التي ساعدت في زيادة الاهتمام بلجان المراجعة، والآثار المترتبة على وجودها في الشركات المساهمة.

#### 1/2/2 مفهوم لجان المراجعة:

تمثل الهدف الرئيسي للجان المراجعة وقت نشأة فكرتها بالدول المتقدمة مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، في السعي نحو دعم استقلال المراجع الخارجي من ناحية، ومساعدة مجلس الإدارة في الوفاء بالتزاماته من ناحية أخرى، أما الآن فإن فكرة لجان المراجعة تبحث في العديد من الدول في إطار حوكمة الشركات المساهمة (Corporate Governance)، وهذا يعني أن مجال عمل لجان المراجعة قد اتسع كثيراً ليشمل متابعة أعمال المديرين ومسؤولياتهم التي يجب محاسبتهم عنها، ومدى التزام الشركة بالقانون، وأسس تحديد العلاقة بين كل من المتعاملين من داخل حدود الشركة ومن هم خارج تلك الحدود من أفراد وجهات. (عبد العزيز، 2007)

ومع ازدياد فرض القيود القانونية في كثير من الدول المتقدمة الاقتصادية، وضخامة حجم مجلس الإدارة وعدم التجانس بين أعضائه بما لا يتناسب مع تناول العملية الخاصة باستعراض مراجعة القوائم المالية للشركات، وكذلك الخلافات التي قد تثار بين مصالح الإدارة ومصحة جودة التقارير المالية - كل ذلك أدى إلى ظهور لجان المراجعة في الشركات لمساندة مجالس الإدارة على الالتزام والوفاء بمسئوليتها الإشرافية. (موفق، 2009)

وتعتبر لجان المراجعة من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية وكندا، والمملكة المتحدة، وأستراليا، وغيرها من الدول، وقد أوصت العديد من المنظمات المهنية في هذا المجال بضرورة العمل على إنشاء لجان مراجعة في الشركات، لما يمكن أن تؤديه من دور مهم في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح، الأمر الذي حدا ببعض الدول إصدار التشريعات الملزمة لوجودها داخل الشركات المساهمة العاملة بها. (أبو الهيجا و الحايك، 2012)

ويتم إنشاء هذه اللجنة بهدف زيادة مصداقية القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، والتأكد من جودة المعلومات التي تظهرها، وذلك من خلال الفحص وتقييم التقارير المالية المقدمة لحملة الأسهم، والتأكد من سلامة وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية، والإشراف على عمل المراجع الخارجي، كما تهدف إلى تدعيم استقلالية المراجعين من خلال العمل كقناة اتصال بين إدارة الشركة من ناحية، والمراجعين الخارجيين والداخليين من ناحية أخرى، والفصل في المنازعات أو الاختلافات التي قد تحدث بين المراجع والإدارة وهو الأمر الذي يدعم أيضاً كفاءة وجودة وظيفة المراجعة وزيادة درجة الاعتماد عليها. كما أنه ينظر إلى لجان المراجعة على أنهما وسيلة رقابية مفيدة يمكنها توفير ضمان إضافي لرقابة الشركات، وتدعيم وحماية استقلال وظيفة المراجعة بدون الحاجة إلى تكوين هياكل الشركات، أو تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وبدون إثارة أية تهديدات لنظام الشركات الحر. وأن نشرة لجان المراجعة The Statement on Audit Committee، والتي أعدها فريق عمل خاص من لجنة الممارسات المهنية لمجمع المراجعين الداخليين بأمريكا Institute of Internal Auditors، والتي تمت الموافقة عليها في المؤتمر الرابع والأربعين للمجمع في يونيو 1985، فقد أوضحت أن المجمع يوصي جميع شركات المساهمة العامة " بأن يكون لديها لجنة مراجعة مكونة فقط من أعضاء غير متفرغين في مجلس الإدارة ومستقلين عن إدارة الشركة ". كما بينت هذه النشرة أن المسؤوليات الأساسية للجنة المراجعة هي مساعدة مجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياته الخاصة بالسياسات المحاسبية في الشركة، والرقابة الداخلية وإعداد التقارير المالية، لذلك فقد أكدت تلك النشرة على ضرورة أن يكون للجنة المراجعة خطوط اتصال جيدة بين مجلس الإدارة وكل من المراجعين الخارجيين والداخليين، والإدارة المالية بالشركة. ( أحمد، 1998 )

وبناءً على ما سبق يستخلص الباحث بعض السمات الآتية للجنة المراجعة:

- لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة
- مشكلة من الأعضاء غير التنفيذيين
- لجنة مهنية على درجة عالية من الخبرة والمعرفة بالمحاسبة والمراجعة
- تقوم بالإشراف والرقابة على مجموعة من الأطراف الداخلية والخارجية في الشركة
- هناك تداخل بين مسؤولياتها تجاه الأطراف الداخلية
- تقوم بالتنسيق بين عدد من الأطراف الداخلية، وتهدف إلى حماية حقوق المساهمين

### 2/2/2 تعريف لجان المراجعة:

كان لتعدد وظائف لجان المراجعة دور كبير في وجود العديد من التعريفات التي قام الباحثون والهيئات بوضعها في محاولة منهم لبيان المقصود بلجان المراجعة. (عبد العزيز، 2007 )

كما تعددت الجهات التي قامت بتعريف مفهوم لجان المراجعة، سواء كانت جهات رسمية، أو معاهد تدقيق عالمية، أو دراسات تتعلق بلجان المراجعة، إذ ركزت تلك الجهات على العديد من الأمور التي تخص تلك اللجان من حيث طبيعتها وكيانها ومهامها ووظائفها، وبطبيعة الحال لا يوجد نموذج موحد لتعريف لجنة المراجعة يناسب إمكانية تطبيقه في البيئات المختلفة بنفس الكفاءة والفعالية، بسبب اختلاف بيئة ونشاط وحجم الشركات وبالتالي اختلاف الواجبات والمسؤوليات المحددة لها، واختلافها من حيث عدد الأعضاء وتنوع الخبرات والمؤهلات، وموقع اللجنة في الهيكل التنظيمي (قطيشات، 2010)

وفي سبيل التعرف على مجموعة من هذه التعريفات التي ساهمت في تشكيل كثير من ملامح فكرة لجان المراجعة، يتناول الباحث فيما يلي بعض هذه التعريفات بمزيد من التحليل وذلك على النحو الآتي:

#### تعريف: الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CICA)

لجنة المراجعة هي لجنة مكونة من مديري الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتتخصص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي ونطاق ونتائج المراجعة وكذلك الرقابة الداخلية للشركة وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر. (عبد العزيز، 2007)

تعريف: (Richard M. Ferry) رئيس مجلس إدارة Korn/Ferry العالمية: (حمادة، 2010) "لجنة محكمة منبثقة من مجلس الإدارة مكونة بشكل رئيس من مديرين غير تنفيذيين يتسمون بالاستقلال على عكس اللجان المحكمة الأخرى المكونة من مجلس الإدارة مثل اللجان المالية أو التنفيذية".

أما Marrian فقد عرفها بأنها:

" لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مديرين غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية، ومن أهم أعمالها مراجعة التقارير المالية، وكذلك تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للشركة ومناقشة نتائج المراجعة مع كل من المراجع الداخلي والخارجي، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المراجع الخارجي ". (الرحيلي، 2008)

أما ما عرفته لجنة تريداوي ( Tread Way Commission ) بأنها: " أداة تستخدمها إدارة الشركة في اتخاذ القرارات المالية في الشركة حين لا تمتلك الوقت والخبرة لمعرفة التفاصيل المتعلقة بالأوامر المالية ". (قطيشات، 2010)

وقد عرفها ( بنك انجلترا ) بأنها: " لجنة منبثقة من مجلس الإدارة تكون مسؤوليتها متابعة الأمور المالية في الشركة، من أجل مساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات المالية عندما لا يكون هناك وقت، أو خبرة كافية، لمعرفة تفاصيل تلك القضايا المتعلقة بالأمور المالية ". ( قطيشات، 2010 ) ومن التعريفات السابقة يستنتج الباحث بأن لجنة المراجعة لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة، وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم خبرة بمجال المحاسبة والمراجعة، وتشتمل مسؤولياتها على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية، ومراجعة الإفصاح في التقارير المالية المنشورة، والتأكد من كفايتها وملائمتها لمستخدميها، ودعم استقلال المراجع الخارجي، ومناقشته بنتائج المراجعة، وتقييم كفاءة المراجع الداخلي ودعم استقلاله، والتأكد من ملائمة نظام الرقابة الداخلية وكفايته بالشركة.

### 3/2/2 المهام الأساسية للجنة المراجعة:

تعددت الجهات التي قامت بتحديد مهام لجان المراجعة وبالتالي لا يوجد نموذج موحد لتلك المهام إذ تختلف باختلاف البيئات، ووفقاً للجهات التي نصت عليها. ( قطيشات، 2010 ) وأنه لا يوجد من الناحيتين النظرية والعملية تحديد دقيق لوظائف لجنة المراجعة، فقد تنحصر في مهمة اختيار مراجع الحسابات، وتحديد نطاق عمله في حدود وظائفها الدنيا، وقد تمتد لتشمل التدخل في جميع المسائل المالية للشركة ابتداءً من الحدث المالي إلى إصدار القوائم المالية، وقد تتعداها إلى مراجعة أداء إدارة الشركة، وكذلك الإشراف على عمل المراجعة الداخلية. ( سعيد، 2009 )

كما أن قيام لجنة المراجعة بمهامها لا يعني توسيع مجال مسؤوليات مجلس الإدارة أو زيادة الأعباء الملقاة على عاتقه، بل تنحصر مهامها في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية وعلى الوفاء بمسؤولياته، وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، و ودعم استقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين، وأن مهام لجنة المراجعة قد تختلف من دولة إلى أخرى، وقد تنتوع على أساس نوع ودرجة تعقيد وحجم الأعمال كما أن التحديد الدقيق لمهام لجنة المراجعة يعد من الأمور المفيدة لكل من أعضاء اللجنة، والأطراف الأخرى، إذ يؤدي ذلك إلى زيادة الوعي لدى أعضاء اللجنة بخصوص طبيعة مهامها، وفي الوقت نفسه إبراز هذه المهام إلى الأطراف الأخرى التي تتعامل معها اللجنة كمجلس الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي بالشكل الذي يؤدي إلى عدم تداخل هذه المهام بين الأطراف المختلفة. ( الدحوح، 2008 )

وبعد استعراض مجموعة من الدراسات يلاحظ عدم اتفاق الباحثين على مجموعة محددة من المهام لذلك قام الباحث بتحليل أهم هذه المهام التي جاءت في أدبيات المراجعة بشيء من التفصيل:

### A/3/2/2 مهام (دور) لجان المراجعة تجاه إعداد التقارير المالية:

في أعقاب الانهيارات المالية للشركات في العديد من دول العالم، ازداد الاهتمام بعملية إعداد القوائم المالية وكيفية التأكد من التزام الشركات بتطبيق القواعد والسياسات المحاسبية السليمة في عملية الإعداد وفي هذا الصدد زاد الاهتمام بالدور الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة في إعداد هذه التقارير لما لها من خبرة واستقلالية بين أعضائها (سعيد، 2009).

وتعد القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي، فالمعلومات المحاسبية تستخدم في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها، ومن أجل زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات المحتواة في القوائم المالية المعلنة، وزيادة ثقة المستثمرين والأطراف ذات العلاقة في الشركة، تم تحديد العديد من المهام للجنة المراجعة تجاه القوائم المالية ومن أبرزها: - (المومني، 2010)

1. متابعة مدى تقييد الشركة بقانون الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.

2. دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على:

- النظر بأي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة.
- النظر بأي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات التدقيق أو نتيجة لمقترحات مراجعي الحسابات.

3. متابعة جميع القضايا التي أثارها مراجعي الحسابات داخليين وخارجيين لضمان معالجتها بشكل سليم.

4. استعراض القوائم المالية السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة، والنظر بمدى توفير لمعلومات التي يحتاجها مستخدميها.

5. فهم وتقييم نوعية الإيرادات التي تظهر في قائمة الدخل.

كما أن وظيفة لجنة المراجعة بالنسبة لإعداد التقارير، هي وظيفة إشرافية ورقابية ولا يدخل في دور لجنة المراجعة قيامها بإعداد القوائم المالية، إذ أن تلك هي مسؤولية الإدارة المالية وجهاز المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجيين. حيث تتمتع لجان المراجعة بدور حاسم في المراقبة والإشراف على

نشاطات الشركة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التي تقع على عاتق الإدارة، ومن مهماتها بالإضافة إلى المهمات السابق ذكرها ما يلي: (حمادة، 2010)

1. التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية للتعرف على أثرها في التقارير المالية.
2. التأكد من ملائمة وكفاية الإفصاح لتحقيق مستوى مرضٍ من المنفعة للتقارير المالية.
3. الحد من خطر التقارير المالية الاحتيالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود إلى تقارير مالية احتيالية وتعريفها.

ولكي تكون لجنة المراجعة فعالة في إشرافها على عملية التقارير المالية فإنه لا يمكن أن تعمل في فراغ ونظراً لأن لجنة المراجعة تعتمد على المعلومات التي تقدم إليها من الإدارة المالية العليا وموظفي المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجيين للقيام بمسؤولياتها فإنه من المهم أن تقوم اللجنة بخلق حوار مفتوح وحر وصريح ومنتظم مع كل أولئك المشاركين في العمل، ذلك أن الواقع يشير أن عملية إعداد التقارير المالية ذات الجودة العالية يمكن أن تنتج من الاتصالات الفعالة بين أولئك المشاركين فيها. وقد حددت لجنة Blue Ribbon Committee مجموعة من الاستفسارات التي على لجنة المراجعة القيام بها أثناء الحوار مع المراجعين الداخليين والخارجيين مثل: (سعيد، 2009)

- 1) الآثار المحاسبية للعمليات الكبيرة.
- 2) التغييرات في المبادئ المحاسبية.
- 3) طرق تطبيق هذه المبادئ.
- 4) استخدام الاحتياطات.
- 5) لتقديرات والاجتهادات ذات المبالغ الكبيرة المستخدمة عند إعداد القوائم المالية.

#### **B/3/2/2 مهام (دور) لجان المراجعة تجاه دعم وظيفة المراجعة الخارجية:**

تلعب لجان المراجعة دوراً مهماً في دعم استقلالية المراجع الخارجي بالشكل الذي يؤدي بقيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة، وزادت الحاجة إلى خدمات المراجعين الخارجيين بسبب تزايد حالات الغش في البيانات المالية المعلنة التي تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة في قراراتها الاقتصادية كذلك ترتبط فاعلية المراجعة الخارجية بمدى تحقق الأهداف المرجوة من أنشطة المراجعة، ومدى الجودة في أداء المراجع الخارجي لهذه الأنشطة، لهذا يتطلب من المراجع الخارجي تحليل عدة متغيرات تشمل تقييم الرقابة الداخلية، واختبارات التخطيط للمراجعة،

والاختبارات الجوهرية ليتمكن من إعطاء رأيه المهني في القوائم المالية. ولكي يقوم المراجع الخارجي بمهامه بكل موضوعية، حرصت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية على تعزيز استقلالية المراجع الخارجي، وذلك من خلال إعطائه دوراً مهماً وفاعلية أكبر، واستقلالية كافية للقيام بمهامه على أفضل وجه. وفيما يلي أبرز مهام لجان المراجعة تجاه المراجع الخارجي: (المومني، 2010)

1. مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح وإعادة تعيين أو عزل مراجع الحسابات الخارجي، والتأكد من استيفائه لشروط أهليته (مؤهلات وخبرات)، وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليته، ومدى تأثير أية أعمال يقوم بها لحساب الشركة على هذه الاستقلالية.
2. بحث كل ما يتعلق بعمل مراجع الحسابات بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته، ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها، وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.
3. تدقيق مراسلات الشركة مع مراجع الحسابات الخارجي، وتقييم ما يرد فيها وإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها.
4. تدقيق خطة المراجعة التي أعدها المراجع الخارجي.
5. حل المنازعات التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي، والعمل كحلقة وصل بينهم وبين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة.
6. تدقيق خدمات غير المراجعة التي يقوم المراجع الخارجي بتقديمها للشركة.
7. مساعدة المراجع الخارجي في الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات التي يحتاجها.

### **C/3/2/2 مهام (دور) لجان المراجعة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية:**

تعد المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، وتحديدًا بيئة هذه الرقابة وأنشطتها، ودور لجنة المراجعة في دعم المراجعة الداخلية ينبع من أهمية الأخيرة في الشركات، حيث أوصت التقارير العلمية والمنظمات المهنية في أغلب دول العالم بضرورة الاهتمام بالدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في الشركات، ونتج عن ذلك أن تضمنت شروط القيد في العديد من البورصات العالمية ضرورة إنشاء قسم للمراجعة الداخلية في الشركات الراغبة في قيد اسمها بها، ولكن نتيجة لعوامل متعددة مثل اتساع حجم الشركات، وتعدد عملياتها، وحاجة الإدارة المتزايدة إلى التقارير الدورية الدقيقة، وظهور المنشآت ذات الفروع، وتزايد نطاق عملها، والزيادة في حالات فشل وإخفاق الشركات وإفلاسها، زاد الاهتمام بالمراجعة الداخلية ودورها كوظيفة رقابية تمتد إلى الجوانب المالية

والتشغيلية بالشركة كلها، وأصبحت المراجعة الداخلية أداة لخدمة الشركة ككل وليس فقط إدارتها. ويقصد بالمراجعة الداخلية ذلك النشاط المستقل الاستشاري الموضوعي والمطمئن، الذي يهدف إلى زيادة عائد عمليات الشركة وتحسينها، وتساعد المراجعة الداخلية الشركة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وتحسينها، ولأن إدارة المراجعة الداخلية تعد من أهم مصادر المعلومات التي تحصل عليها لجنة المراجعة، والتي تساعد في تنفيذ مهامها بفاعلية من جهة أخرى. كما تعد لجنة المراجعة بالنسبة لإدارة المراجعة الداخلية حارساً لها من تدخل الإدارة في شؤونها بما يؤدي إلى زيادة استقلالها عن طريق إمكانية التقرير المباشر لها عن الأخطاء التي تكتشفها أثناء عملية المراجعة. ويمكن عرض مهام لجنة المراجعة تجاه المراجعة الداخلية على النحو الآتي:- (دحوح، 2008)

1. تقييم فاعلية المراجعة الداخلية وجودتها كجزء من نظام الرقابة الداخلية، وأنها تتم وفقاً لمعايير الأداء المهني.
2. فحص لائحة المراجعة الداخلية والموافقة عليها.
3. فحص إستراتيجية المراجعة الداخلية وخطتها السنوية، والموافقة عليها.
4. التنسيق بين عمل المراجعين الداخليين والخارجيين، مما يؤدي إلى تحسين الاتصال بينهم وزيادة جودة عملية المراجعة الداخلية والخارجية وتحقيق التكامل بينهم.
5. تدعيم استقلالية المراجعة الداخلية، وذلك من خلال ما يأتي:- - تعيين رئيس قسم المراجعة الداخلية.
  - التأكد أن المراجعة الداخلية لديها الموارد الكافية لكي تباشر عملياتها.
  - حرية الاتصال المباشر لمدير قسم المراجعة بلجنة المراجعة لمناقشتها في أية أمور مهمة.
  - التأكد من عدم وجود أية قيود على المراجعين الداخليين عند تنفيذهم لمهامهم والتي قد تؤدي إلى عدم تحقيق أهداف المراجعة الداخلية.
6. فحص نتائج المراجعة الداخلية، وخاصة تلك التي لها تأثير مهم على الشركة مثل التصرفات غير القانونية، ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية، والالتزام بالقوانين التي تطبق على الشركة.
7. فحص المستوى المهني للمراجعين الداخليين، ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم، ويمكن الحصول على معلومات من المراجعين الخارجيين بخصوص ذلك، إذ أنهم مطالبون

بفحص كفاءة المراجعين الداخليين والتعرف على مؤهلاتهم المهنية وفحص ممارسات الشركة المتعلقة بالتعيين والتدريب والإشراف على المراجعين الداخليين.

### D/3/2/2 مهام (دور) لجان المراجعة تجاه نظم الرقابة الداخلية:-

إن تعبير الرقابة الداخلية كما جاء في معيار المراجعة الدولي رقم (315) يتمثل في العملية المصممة والمنفذة من قبل المكلفين بالرقابة والإدارة و الموظفين الآخرين، لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية إعداد التقارير المالية، وفاعلية العمليات وكفاءتها، والامتثال للقوانين و الأنظمة المطبقة، بينما يقصد بالرقابة الداخلية كما جاء بالفقرة رقم (8) من المعيار البريطاني رقم (300)، بأنها تلك السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها- قدر الإمكان- على الوصول إلى هدفها المتمثل في ضمان التنفيذ العملي المنظم اللازم للعمليات، بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية، وحماية الموارد، واكتشاف الاحتيال والخطأ ومنعهما، وضمان دقة السجلات المحاسبية واكتمالها، وتهيئة معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب.

ونظرا لأهمية الرقابة الداخلية في الشركات، غالبا ما يقوم مجلس الإدارة بتفويض مسئولية فحص الرقابة الداخلية وتقييمها إلى لجنة المراجعة، واستنادا إلى ذلك يعد من مهام لجنة المراجعة التأكد من أن إدارة الشركة قد قامت بتصميم وتنفيذ نظام للرقابة الداخلية ذي كفاءة عالية، إذ يوجد اهتمام متزايد بضرورة قيام لجنة المراجعة بفحص الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات، ويعد بعضهم أن ذلك من أهم مسئوليات لجنة المراجعة، هذا وقد أصدرت لجنة رعاية المنظمات (COSO) تقريرا في عام 1992 أكدت فيه أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في الوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتمالية، إذ تعد أحد العوامل المهمة في بيئة الرقابة، ووفقاً للمعيار الثاني الصادر في عام 2004 عن مجلس الإشراف على أعمال مراجعي الحسابات للشركات المقيدة بالبورصة في الولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB)، ينبغي موافقة لجنة المراجعة في الشركة محل المراجعة على أداء مراجع الحسابات، لخدمة التصديق على تأكيدات الإدارة بشأن فعالية هيكل الرقابة الداخلية، وذلك حتى لا تتأثر استقلاليتها. ومن الضروري أن تكون لجنة المراجعة على علم بسبعة عناصر رئيسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال وهي:

1. الرقابة التنظيمية.
2. خطط التطوير والتغيير في نظم الرقابة الداخلية.
3. الرقابة على التقرير وسلطات الاعتماد اللازمة للقيام بالعمليات المختلفة.

4. نظم الرقابة المحاسبية.
5. نظم حماية الأصول.
6. الرقابة الإدارية.
7. الرقابة على التوثيق.

وأخير فإن كل هذه التطورات سوف تؤدي إلى زيادة أهمية الدور الذي يمكن إن تؤديه لجان المراجعة بخصوص فحص الرقابة الداخلية وتقييمها، ولكي تفي لجنة المراجعة بمسئولياتها تجاه الرقابة الداخلية فإنه من الضروري أن تقوم بدراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل، والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية، واقتراح التعديلات الواجب إدخالها علي هذه الجوانب، فضلاً عن ضرورة تلقي وفحص الرد علي رسالة مراجع الحسابات بشأن أوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية ومناقشة خطط الإدارة وتقييمها للتعامل مع نقاط الضعف المهمة، وأن تتأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها في الشركة. ( دحدوح، 2008 )

#### E/3/2/2 مهام (دور) لجان المراجعة في دعم آليات حوكمة الشركات:-

أصدرت مؤخراً العديد من أسواق المال العالمية مجموعة من القوانين التي تدعو لضرورة الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات (الحاكمة المؤسسية)، والتي يعد تشكيل لجنة المراجعة أحد مبادئها الأساسية، والتي تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الاحتمالية مما يزيد من ثقة المستثمرين بتلك القوائم. (حمادة، 2010 )

وتعتبر مهمات لجان المراجعة من المتطلبات المهمة لتحقيق مبادئ حوكمة الشركات، وعليه تتمثل تلك المهمات وفقاً لتلك المبادئ على النحو الآتي: ( قطيشات، 2010 )

1. وضع الإجراءات المتعلقة بالمحافظة والتأكد من التزام الشركة بتطبيق المتطلبات الخاصة بنظام الرقابة المحاسبية، ووظيفة المراجع الداخلي.
2. إجراء تقييم سنوي لأداء اللجنة، لتحديد ما إذا كانت اللجنة تقوم بأداء وظائفها بفاعلية أم لا، وما هي المشاكل التي تواجهها.
3. إجراء المحادثات والمناقشات المتعلقة بالأمور التي تقع ضمن مسؤولية اللجنة، وللجنة كافة الصلاحيات المتعلقة بالاتصال بالمديرين التنفيذيين بالشركة، أو بأي موظف آخر، وللجنة الحق في الاستعانة بأي من المستشارين الخارجيين لمساعدتها في أداء مهامها.
4. تجتمع اللجنة أربع مرات سنوياً، ويجوز أكثر من ذلك في الحالات الضرورية التي تتطلب ذلك.

5. تقدم اللجنة تقاريرها المتعلقة بالموضوعات التي قامت بمناقشتها إلى مجلس الإدارة مع مجموعة من التوصيات التي تراها مناسبة.
6. يجب على اللجنة وبشكل سنوي مراجعة وتعديل النظام الأساسي الخاص بها، وذلك في ضوء المتغيرات الجديدة في بيئة الأعمال.
7. الاجتماع بصفة مستقلة مع كل من المراجع الخارجي، ورئيس قسم المراجعة الداخلية، والإدارة وذلك بهدف مناقشة الأمور التي ترى اللجنة ضرورة مناقشتها بصفة منفردة معهم.
8. مناقشة القوائم والتقارير المالية التي تتم مراجعتها مع مجلس الإدارة.

### F/3/2/2 مهام (دور) لجان المراجعة تجاه إدارة المخاطر في الشركات:-

إن التنامي السريع لبيئة إدارة الأعمال، والمعلومات الحديثة، والتحول إلى الاقتصاد الحر، يفرض علينا آليات جديدة في مجال إدارة الأعمال، ويأتي معه بمتطلبات جديدة لإنجاز هذه الأعمال، وبالتالي فإن الخطر المتوقع حدوثه يكون بنسبة عالية ومرتفعة بسبب تركيز البيانات، وتجميع مسارات المعاملات ومعالجة هذه البيانات، وأصبحت التكلفة لا تنطوي فقط على إنشاء أساليب الرقابة، بل تتعداها إلى تكلفة الخطر التي يمكن أن تتعرض له من تنفيذ هذه الأساليب، مما تضطر معه الإدارة لتقصي أسباب الفشل واختيار نظام جديد يخضع للاختبارات مرة أخرى، ومن ثم يصبح الأمر مكلفاً، وقد تتعدى تكلفة الرقابة الفوائد الناتجة عنها، وبالتالي تمثل عبئاً مالياً جديداً، مما يكون له أثر على القوائم والتقارير المالية وأصول المنشأة. ومن ثم تحاول الإدارة الرشيدة الوصول إلى درجة من التأكيد المعقول، والتي تتوازن عندها تكاليف أساليب وآليات الرقابة مع الخسائر المتوقعة، حيث أن التأكيد المطلق يكون مكلفاً وبالتالي فإن الإدارة ستلجأ إلى استخدام هذه الأساليب والآليات لإحداث المواءمة في هذا المجال. كذلك فإن الأمر لم يعد مقبولاً أن يبقى الفساد واسع الانتشار، والذي يمثل أحد المشاكل الرئيسية التي يواجهها رجال الأعمال والمنظمات والحكومات، حيث ازداد الوعي المتزايد بالآثار السلبية للفساد، وبالتالي لا بد من محاربه في كافة أشكاله من خلال إطار مؤسس يعتمد على الإدارة الرشيدة. ولجان المراجعة تعمل على تقييم المخاطر التي تنشأ من الضغوط المفرطة على الإدارة لإعداد التقارير، وقد تنشأ هذه الضغوط من توقعات المحللين، أو الظروف التنظيمية، أو قد تكون نتيجة لما سبق نشره من توقعات، أو احتمال حدوث خسارة صافية في الفترة الجارية. إذ يتمثل دورها في تخفيض الخطر الممكن حدوثه إلى المستوى المقبول، ويعتمد تحديد المستوى المقبول للخطر على احتياجات التنظيم والتكلفة التي تستعد الإدارة لتحملها من ناحية أخرى، وبالتالي فإن دراسة البيئة التي تعمل فيها الشركة تلعب دوراً هاماً في تقييم المخاطر التي قد تتجم عن النشاط وذلك عن طريق:- (موفق، 2007)

1. تقييم أهداف الشركة من إعداد التقارير الداخلية والخارجية ومدى الوفاء بتلك الأهداف.
2. استعراض القوائم المالية السنوية في الوقت المناسب قبل إعلانها للجهات الخارجية.
3. الحصول على المعلومات اللازمة عن مؤشرات الأداء الرئيسية في الشركة.
4. دراسة الآثار المحاسبية للعمليات الكبيرة الجديدة.
5. دراسة التغيرات في المبادئ المحاسبية الاختيارية، أو استمرار العمل بها.
6. دراسة التغيرات في نطاق المراجعة نتيجة لتقديرات المخاطر.
7. التحقق من كفاءة ونزاهة الرقابة الداخلية.

#### 4/2/2 أهداف لجان المراجعة:

يصعب تحديد أهداف دقيقة للجان المراجعة، إذ تختلف هذه الأهداف حسب مهمات ووظائف هذه اللجان في الشركات والبيئات المختلفة والجهات التي تقوم باختيار أعضائها، والأغراض التي تسعى إلى تحقيقها والمعايير المتبعة في اختيار الأعضاء، وأن الهدف الأساسي هو إحداث تأثير مهم في فاعلية المراجعة الخارجية، ونزاهة البيانات المالية، وكشف الإدارة في حالات الغش والاحتيال وتحقيق استقلالية ونزاهة الوظيفة المالية، وتحسين فاعلية وكفاءة مجلس الإدارة، واستقلالية المراجع الداخلي والخارجي عن الإدارة، كونهما توجه تقاريرهما إلى لجنة مختصة يتكون أعضاؤها من مديرين خارجيين وتعمل على تحسين جودة المراجعة، وحماية مصالح المستثمرين الذين يعتمدون على البيانات المالية المدققة. (قطيشات، 2010)

كما أوضحت هيئة تداول الأوراق المالية SEC في النشرة رقم 123 الصادرة في 22 مارس 1972 أن لجان المراجعة تهدف إلى توفير أقصى حماية ممكنة للمستثمرين الذين يعتمدون على القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم. وفي تقرير لها أعدته في عام 1976، أكدت على أن لجان المراجعة تلعب دوراً كبيراً في مواجهة التلاعب والغش والتصرفات غير القانونية، وذلك من خلال استطلاع أجري بين الشركات المختلفة، وهو الأمر الذي جذب انتباه الكونغرس الأمريكي إلى منافع لجان المراجعة، ومدى الحاجة إليها، وإمكانية وضع إطار قانوني ينظم تكوينها. ومما سبق يتضح أن استخدام لجان المراجعة داخل الشركات المساهمة و اضطلاعها بمسؤولياتها، وواجباتها بصورة فعالة، قد يحقق الأهداف المرجوة من تكوينها وأهمها: - ( أحمد، 1998 )

**أولاً:** مساعدة مجلس الإدارة على الوفاء بمسؤولياته القانونية تجاه حملة الأسهم، كوكيل عنهم في إدارة شؤون الشركة والحفاظ على أصولها، وتعظيم ثروتها لمصلحتهم، فوجود لجان مراجعة قد يؤدي إلى:-

1. توفير خطوط اتصال مستمرة بين مجلس الإدارة، وكل من المراجعين الخارجيين، والمراجعين الداخليين، وإدارة الشركة، وبالتالي إتاحة الفرصة لمناقشة مختلف المجالات التي تخص المنشأة ويتم ذلك عن طريق عقد الاجتماعات الدورية، واللقاءات المنفردة مع المراجعين - بدون حضور الإدارة - وموظفي الشركة إذا تطلب الأمر.
2. المساهمة في منع - أو الحد من- ارتكاب الغش والمخالفات والتصرفات غير القانونية، حيث تراقب لجنة المراجعة مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمال الشركة، كما تراقب مدى التزام الشركة بالمسؤوليات الأخلاقية والبيئية.
3. زيادة الاهتمام الموجه لهيكل الرقابة الداخلية، والتأكد من مدى كفايته، والتوصية لدى مجلس الإدارة بكامل هيئته بالإجراءات الملائمة اللازمة لمعالجة نقاط الضعف الجوهرية في وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية، والتي لاحظها المراجع الخارجي أثناء عملية المراجعة، بالإضافة إلى إثارة انتباه مجلس الإدارة إلى مناطق المشاكل الرئيسية بالشركة.
4. تنشيط دور الأعضاء الخارجيين بمجلس الإدارة، وإتاحة الفرصة لهم للتعرف عن قرب على أنشطة الشركة وعملياتها، مما يقلل من حدة عدم التناسق في المعلومات بين الأعضاء الداخليين والأعضاء الخارجيين بمجلس الإدارة وبالتالي مساعدة المديرين الخارجيين (غير التنفيذيين) على الوفاء بالتزاماتهم.

**ثانياً:** تحسين جودة التقرير المالي بالشركة، وتدعيم الثقة في دقة القوائم المالية، وكفاية الإفصاح المحاسبي، وبالتالي زيادة ثقة الجمهور في القوائم المالية والمعلومات المالية المنشورة بها.

وتقوم لجان المراجعة بمساعدة مجلس الإدارة على تحقيق هذا الهدف من خلال:-

1. دراسة السياسات المحاسبية، والإجراءات المتبعة عند إعداد القوائم المالية السنوية والفترية، والتأكد من مدى اتفاقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
2. الإشراف على عملية المراجعة بأكملها، ويتضمن ذلك وظيفة المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية على حد سواء.
3. التقليل من مخاطر وجود أخطاء مادية جسيمة في القوائم المالية وذلك من خلال:-

- إعادة النظر في القوائم المالية وفحصها قبل رفعها إلى مجلس الإدارة للمصادقة عليها.
- تسهيل تدفق المعلومات بين مجلس الإدارة والمراجعين الخارجيين والداخليين والإدارة التنفيذية، حيث ينظر إلى لجان المراجعة على أنها آلية رقابية تعمل على الربط بين الجهات المهتمة بعملية التقرير المالي، وذلك بهدف تحسين جودة التقرير المالي.

### ثالثاً: تدعيم استقلال وظيفة المراجع:-

قد تساعد لجان المراجعة على الحفاظ على استقلالية وموضوعية المراجع، وذلك من خلال اضطلاعها بالمسؤوليات الآتية:-

1. ترشيح المراجعين الخارجيين الذين سيتم تعيينهم، وتحديد أتعابهم، ومناقشة اقتراح عزلهم.
2. مناقشة نطاق المراجعة مع المراجع الخارجي، والتنسيق بين المراجعين الخارجيين والداخليين.
3. مراقبة الخدمات الأخرى - بخلاف المراجعة - التي قد يقوم بها المراجعين الخارجيين.
4. العمل كحاجز بين إدارة الشركة من جهة، والمراجع الخارجي من جهة أخرى، والفصل في الخلافات التي قد تنشأ بينهم.
5. الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية وتدعيم استقلالها.

### 5/2/2 العوامل التي ساعدت في زيادة الاهتمام بلجان المراجعة:-

نتيجة لضخامة المهام الملقاة على عاتق مجلس الإدارة وتنوعها، كان لابد من تشكيل بعض اللجان التابعة للمجلس لمساعدته في تنفيذ مهامه، وتعد لجنة المراجعة من أهم اللجان التي تعمل على مساعدة مجلس الإدارة للقيام بعملية الرقابة والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، فضلاً عن ذلك أدت الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة على مراجع الحسابات الخارجي مما يؤثر سلباً على استقلاليته وحياده، خاصة أن الإدارة تملك سلطة تحديد أتعابه وسلطة عزله إلي ظهور فكرة تكوين لجان المراجعة في الشركات، وبذلك يمكن القول إن المحافظة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي هو الأساس في نشأة فكرة تكوين لجان المراجعة التي تتكون من عدد من الأعضاء من مجلس الإدارة غير التنفيذيين لكي تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين عمل مراجع الحسابات الخارجي والإدارة بشكل يؤدي إلى دعم استقلاله، وزيادة جودة عملية المراجعة، وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات. وقد ساعدت عوامل متعددة في زيادة الاهتمام بموضوع لجان المراجعة لعل من أهمها:- ( دحدوح، 2008 )

1. تزايد حالات الإخفاق المالي للعديد من الشركات، وتزايد حالات الغش والتلاعب بها، وزيادة رغبة هذه الشركات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها، والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.
2. زيادة الضغوط من جانب مستخدمي القوائم المالية على الشركات لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة عادلة وسليمة، وخاصة أن اللجنة التي تتكون من الأعضاء غير التنفيذيين والذين يملكون المهارات المالية والمحاسبية، ولديهم الوقت الكافي تعد في مكان أفضل من الإدارة بكامل أعضائها من ناحية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.
3. التناقض الموجود بين مراجعي الحسابات الخارجيين، وبين إدارة الشركة خاصة في مجال المحافظة على استقلال مراجع الحسابات لإبداء الرأي في عدالة القوائم المالية، ومن ثم فإن وجود لجنة المراجعة في أي شركة يمثل حماية للمساهمين، ويضمن تحقيق استقلال مراجع الحسابات.
4. الحاجة المتزايدة إلى تحسين الثقة و الجودة في التقارير المالية، بهدف زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المحاسبية المناسبة.
5. حاجة أصحاب المصلحة في الشركة إلى آلية إدارية تسهم في ضبط و رقابة أداء الإدارة كوكيل عنهم خاصة بشأن الأمور المالية والرقابية.
6. مواعيد تقديم التقارير المالية، والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية مرحلية إلى جانب التقارير السنوية، وهذا ما يستلزم قدراً كبيراً من الوقت والجهد، وقد يكون إشراك أعضاء مجلس الإدارة كافة في هذه العملية التي تستغرق وقتاً طويلاً أمراً لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة.
7. الخلافات التي تحدث بين مصالح أعضاء مجلس الإدارة، ومصصلحة جودة التقارير المالية بشكل لا يكون ملائماً لتدخل أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين في عملية إعداد التقارير المالية، ومن هنا تبرز أهمية وجود أعضاء غير تنفيذيين داخل لجنة المراجعة.

## 6/2/2 الآثار المترتبة على وجود لجان المراجعة بالشركات المساهمة:-

تتعرض آثار لجان المراجعة بالشركات على عدة جوانب، وتحقق العديد من المزايا يوجزها Dorothy فيما يلي: ( سامي، 2009 )

1. إن توافر الموثوقية والشفافية في القوائم والتقارير المالية للشركات يدعم القدرات التنافسية للشركات مما ينعكس أثره على برنامج خفض التكلفة، والارتقاء بجودة المنتجات، وزيادة حصة الشركة التسويقية.

2. إن وجود لجان مراجعة بالشركات باعتبارها إحدى آليات الحوكمة يزيد من فرص الشركات في زيادة الحصص التصديرية، وبالتالي حصيللة النقد الأجنبي، وتحقيق منافع للاقتصاد القومي.
  3. تخفيف حدة عدم التجانس بين إدارات الشركة المتعددة، وزيادة قيمة المعلومات لدى العاملين مما يحقق منافع للموارد البشرية على مستوى الشركات، وعلى المستوى القومي.
  4. إن وجود لجان المراجعة بالشركات يؤدي إلى ترشيد وقت مجلس الإدارة بالبعد عن التفاصيل للموضوعات التي سبق مناقشتها بلجنة المراجعة، وبالتالي التركيز على المتغيرات المؤثرة على اتخاذ القرارات.
  5. تحقيق اقتصاديات الرقابة، حيث أن المنافع و الوفورات الناتجة عن مجال المراجعة تفوق بكثير أعباء بيئة الرقابة بالشركة.
  6. زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة، مما ينعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم.
  7. عدم مطالبة البنوك والمقرضين للشركات بمزيد من الضمانات، وشروط التمويل، لثقتهم في بيئة الرقابة، ومصداقية التقارير المالية.
  8. تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي، لثقة الأمور الفاحص في بيئة الرقابة، ومصداقية التقارير والقوائم المالية.
  9. تدعيم استقلال المراجع الخارجي بتوفير الضمان بالتزام مجلس الإدارة بالعمل على أخذ ملاحظاته موضع الاهتمام، وتحقيق جودة عملية المراجعة، وجودة الخدمات الأخرى التي يقوم بها المراجع الخارجي.
- وهناك آثار أخرى لوجود لجان المراجعة بالشركات المساهمة وهي على النحو التالي: كما ذكرها (حبوش، 2007 )

1. تقليل احتمال إصدار الشركة لقوائم مالية تتطوي على وجود أخطاء، أو غش، أو تلاعب مما يزرع الثقة في المساهمين والمستثمرين في الشركة.
2. تقليل مخاطر حدوث فشل المراجع الخارجي، والمتمثل في فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتطوي عليها القوائم المالية، أو الفشل في التقرير عن الأخطاء الجوهرية التي لم يتم اكتشافها من قبل المراجع الخارجي في القوائم المالية.
3. تقليل مخاطر عزل المراجع الخارجي للشركة، نتيجة لإصداره تقارير تتطوي على بعض التحفظات على القوائم المالية للشركة.
4. مراقبة سلوك الإدارة، للتأكد من اختيار السياسات والطرق المحاسبية، التي تؤدي إلى تعظيم منفعة الملاك ( حملة الأسهم )، وليس منفعة الإدارة على حساب الملاك.
5. التحول لأحد مكاتب المراجعة الكبرى أو الشهيرة، باعتبار أن لجنة المراجعة تفضل دائماً اختيار مثل هذه النوعية من المراجعين، للحصول على خدمات مراجعة ذات جودة أفضل.

## المبحث الثالث

### قواعد تكوين لجان المراجعة ومقومات ومعايير فعالية أدائها

تمهيد:

تتناول الدراسة في هذا المبحث المداخل المتبعة في تكوين (تشكيل) لجان المراجعة، وتحليل الدوافع وراء تكوينها، والعوامل التي قد تحفز الشركات المساهمة العامة - التي تطرح أسهمها للتداول بين الجمهور - نحو تشكيل تلك اللجان، ومدى استجابة الشركات للتوصيات العديدة الصادرة من الهيئات الرسمية المختصة والتنظيمات المهنية والبحوث المختلفة لإنشاء لجان مراجعة.

#### 1/3/2 المدخل المتبع في تكوين لجان المراجعة، الإلزام أم الاختيار:

تكشف كتابات لجان المراجعة عن أن الدوافع الأولى لتكوين لجان المراجعة يمكن أن تتأتى مع عدة مصادر:- (السقا و أبو الخير، 2002 )

1. متطلبات وتوصيات بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE، والتي تؤكد أن لجان المراجعة لم تعد ترفاً بالنسبة للشركات، بل هناك ضرورة لتكوينها. وأيضاً قواعد ومتطلبات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC في الولايات المتحدة الأمريكية، ففي عام 1972 جاء في نشرة الهيئة الإقرار بتكوين لجان المراجعة في الشركات العامة بغرض توفير أقصى حماية ممكنة للمساهمين والمستثمرين الذين يعتمدون على القوائم المالية. وفي عام 1974 أصدرت نشرة المعايير المحاسبية ASR NO.165، وتتطلب ضرورة الإفصاح عن وجود لجان المراجعة، وفي عام 1975 أكدت SEC على استقلالية لجان المراجعة بتضمينها أعضاء خارجيين.

2. يمكن أن يتم تكوين لجان المراجعة بمبادرة داخلية ذاتية من مجلس المدراء، أو بناءً على طلب المدير العام CEO إذا لم يطلب المجلس ذلك.

3. أيضاً قد تتكون لجان المراجعة تمشياً مع قوانين الشركات، أو نظم الشركة التي تحدد نطاق عملها واختصاصها وعلاقتها بالمدير المالي والمراجعين.

وترتيباً على ما سبق يمكن تبويب المداخل المتبعة في تكوين لجان المراجعة إلى مدخليين هما: المدخل الاختياري و المدخل الإلزامي.

## المدخل الاختياري : Voluntary Formation

ويعني عدم إلزام قانوني بتكوين لجان المراجعة، ويترك الاختيار للشركة في تقرير مدى حاجتها للجنة مراجعة، وهذا المدخل يتم تطبيقه في المملكة المتحدة على أنه أكثر فعالية ومرونة من المدخل الإلزامي. ولقد ذكرت بعض الدراسات التي أجريت بواسطة Pincus وآخرون أن هناك ست خصائص ترتبط بالتكوين الاختياري للجان المراجعة وهي:- ( احمد، 1998 )

1. امتلاك الإدارة نصيباً منخفضاً في هيكل ملكية أسهم الشركة، بمعنى انخفاض نسبة الملكية الإدارية ( ملكية المديرين لحقوق الملكية).
2. اعتماد الشركة في تمويلها على القروض بنسبة مرتفعة بالمقارنة بنسبة أموال حاملي الأسهم.
3. كبر حجم الشركة.
4. تزايد نسبة الأعضاء الخارجيين بمجلس الإدارة - الذين لا يقومون بعمل تنفيذي داخل الشركة - إلى إجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة.
5. حجم منشأة المراجعة
6. المشاركة في نظام السوق

### أولاً: - امتلاك الإدارة نصيباً منخفضاً في هيكل ملكية الأسهم:

قام الباحثون بدراسة هذا العامل في إطار علاقة الوكالة، حيث تعتبر العلاقة بين الملاك والإدارة أحد صورها الأساسية، والتي تتسم بوجود تعارض طبيعي بين مصالح الملاك ( الأصيل )، ومصالح الإدارة (الوكيل)، وتزداد حدة هذا التعارض في ظل عدم قدرة الأصيل على ملاحظة تصرفات الوكلاء بصورة مباشرة، الأمر الذي قد يشجعهم على توجيه أنشطتهم نحو تعظيم ثروتهم ومنافعهم الخاصة على حساب منفعة الأصيل (حملة الأسهم أو الملاك). وبالتالي ترتفع تكاليف الوكالة بالنسبة لحاملي الأسهم في الحالات التي يتوافر فيها للإدارة فرصة زيادة ثروتهم الخاصة بالتأثير السلبي على مصلحة الملاك وهي الحالات التي يتضاءل فيها نصيب الإدارة في ملكية أسهم الشركة، مما يظهر الحاجة إلى زيادة أنشطة الرقابة على الإدارة للتأكد من مدى التزامها، ويعتبر تكوين لجان المراجعة أحد وسائل زيادة أنشطة الرقابة داخل الشركة. كما يتوافر الدافع لدى المديرين نحو تشجيع تكوين لجان المراجعة، لأنهم عندما يقوم الملاك (حملة الأسهم) بحماية حقوقهم في الشركة، فإن المديرين هم الذين يتحملون تكاليف الوكالة وعلى هذا يتوافر الدافع لدى الإدارة نحو تكوين لجان المراجعة للمساهمة في زيادة جودة الرقابة. وأن هناك شواهد وبراهين على

أن المنشآت تعتمد بمحض اختيارها على المراجعة الخارجية في الحالات التي ترتفع فيها تكاليف الوكالة، وعلى هذا فإنه من المرجح أن تستخدم لجان المراجعة في الحالات التي ترتفع فيها تكاليف الوكالة لتحسين جودة المعلومات المتدفقة بين الأصيل والوكيل.

### ثانياً: اعتماد الشركة في تمويلها على الديون بدرجة كبيرة (الرافعة المالية):

إن هناك تعارضاً في المصالح بين الإدارة و الملاك من جهة والدائنين من جهة أخرى، وتزداد حدة هذا التعارض في حالة ارتفاع نسبة القروض في هيكل التمويل، حيث تتوفر فرصة تحويل الثروة من الدائنين إلى الملاك، ولهذا يلجأ الدائنون إلى حماية أنفسهم ضد تحويل الثروة من خلال وضع شروط متشددة في عقود الدين، وهو الأمر الذي يتحمل آثاره كل من الإدارة والملاك، وبالتالي يتولد إليهم الدافع نحو تقديم مستويات متزايدة من الرقابة - مثل تكوين لجان المراجعة - لتجنب قيام أصحاب القروض بالتشدد في عقد الدين، ولها تظهر الحاجة إلى لجان المراجعة في الحالات التي ترتفع فيها تكاليف الوكالة بالنسبة للدائنين، والتي يمكن قياسها عن طريق الرافعة المالية. فإذا أدت لجان المراجعة إلى تخفيض تكاليف الوكالة الخاصة بتحويل الثروة من الدائنين إلى المستثمرين، فإن احتمال أن تقوم الشركة بتكوين لجنة مراجعة يرتبط مباشرة بنسب الديون في الهيكل التمويلي للشركة.

### ثالثاً: حجم الشركة:

توصل الباحثون إلى أن هنالك علاقة موجبة بين حجم الشركة وتكوين لجنة المراجعة، وذلك تأسيساً على وجود ارتباط بين وفورات الحجم وتشكيل اللجنة، يؤدي إلى تزايد المنافع الصافية الناتجة عن استخدام هذه اللجان، واستشهد الباحثون لمجموعة من الدراسات التي أكدت على وجود هذه العلاقة ومن أهمها دراسة Harrison عام 1987، والتي أوضحت نتائجها أن الشركات كبيرة الحجم هي أول الشركات الأمريكية التي قامت بتشكيل لجان مراجعة داخل مجالسها، كما أشارت الدراسة التي قام بها كلاً من Mautz & Neumann عام 1977، إلى اعتقاد كلا من المديرين التنفيذيين، والخارجيين والداخليين، بأن حجم الشركة هو أحد العوامل المؤثرة في اتخاذ قرار تكوين لجنة المراجعة.

### رابعاً: نسبة الأعضاء الخارجيين بمجلس الإدارة:

يعتبر مجلس الإدارة أداة للرقابة باعتباره وكيلاً عن حاملي الأسهم، ووجود أعضاء خارجيين بمجلس الإدارة يزيد من جودة الرقابة على تصرفات الإدارة، ويرجع ذلك لعدم تبعيتهم للشركة كموظفين أو عاملين بها وبالتالي يتم اعتبارهم ممثلين مستقلين لمصلحة حاملي الأسهم. كما أن

المديرين الخارجيين يلعبون دوراً أكثر فاعلية - في رقابة تصرفات الإدارة - من أعضاء مجلس الإدارة الداخليين (التنفيذيين) حيث يتوافر لديهم الدافع نحو التأكد من كفاءة الإدارة المتمثلة في الحفاظ على سمعتهم، وزيادة قوتهم التنافسية في السوق. ومع ذلك فإن هناك حدود تحد من فاعلية المديرين الخارجيين كمرقبين، مثل مشكلة عدم تناسق المعلومات وكفايتها بين الأعضاء الداخليين والأعضاء الخارجيين لمجلس الإدارة فالأعضاء الداخليين لديهم معلومات عن أنشطة الشركة بدرجة أكبر من تلك المتوفرة لدى الأعضاء الخارجيين، ووجود عدم التناسق في المعلومات يقلل من دور مجلس الإدارة الرقابي داخل الشركة. وعلى هذا يمكن أن تقوم لجنة المراجعة بدور هام في تخفيض درجة عدم التناسق في المعلومات بين المديرين الداخليين والمديرين الخارجيين داخل مجلس الإدارة، كما أن استخدام لجنة مراجعة يسمح باكتشاف المشاكل بصورة أكثر فاعلية، خاصة إذا كانت لجنة المراجعة تضم كفاءات وخبرات متخصصة، وعليه يفترض أن المنشآت التي يزداد فيها عدد المديرين الخارجيين يزداد لديها الدافع نحو تكوين لجان المراجعة، وأنه طالما كانت لجان المراجعة وسيلة لتخفيض عدم التناسق في المعلومات وتخفيض تعرض المديرين الخارجيين بمجلس الإدارة للمساءلة القانونية، فإن الحاجة إلى لجان المراجعة تزداد كلما ارتفعت نسبة الأعضاء الخارجيين بمجلس الإدارة.

#### **خامساً: حجم منشأة المراجعة:**

هناك اعتقاد بأنه عندما يتم تفويض لجنة المراجعة باختيار المراجعين الخارجيين، فإنها تفضل منشآت المراجعة الكبرى أو المشهورة، ولذلك فإن منشآت المراجعة الصغيرة تعارض تكوين لجان المراجعة بينما يتولد الحافز لمنشآت المراجعة الكبيرة نحو تكوينها لما توفره لها من ميزة تنافسية في مجتمع الأعمال في مواجهة منشآت المراجعة صغيرة الحجم. ولقد أشار **Pincus** وآخرون، إلى الدراسات التي قدمت دلائل على أن منشآت المراجعة الكبرى تقوم بوظيفة المراجعة بجودة أعلى، وبالإضافة لذلك فإنه في ظل تزايد المسؤوليات القانونية المشتركة بين مجلس الإدارة - والذي تتبثق منه لجنة المراجعة - والمراجع الخارجي، فإنه كلما كان حجم وأصول منشأة المراجعة أكبر، كلما ساهم ذلك في توفير ضمان إضافي للجنة المراجعة، وبالتالي تقوم اللجنة بدورها باختيار منشأة المراجعة الكبيرة بهدف تعضيدها في مواجهة المسؤوليات القانونية.

#### **سادساً: اشتراك الشركة في نظام السوق القومي (National Market System):**

يرى الباحثون أن هنالك علاقة إيجابية بين اشتراك الشركات في نظام السوق القومي وتكوين لجنة المراجعة، ويهتم نظام السوق القومي الذي تأسس عام 1982 بالولايات المتحدة الأمريكية باستخدام

تحليل متطور للاستثمار، وجميع الأسعار اليومية المعروضة للأوراق المالية فيه تتحدد بناء على معلومات عن تعاملات فعلية، وليس بناءً على المزايمة، أو أسس أخرى قد تكون محلاً للتساؤل، وعلى ذلك فإن الشركات المشتركة في نظام السوق القومي يتضاعف لديها الدافع لتكوين لجان مراجعة لتحسين جودة الرقابة على أنشطتها، وزيادة الثقة والمصداقية في البيانات المنشورة في تقاريرها المالية.

### المدخل الإلزامي: (Mandatory Formation)

ويعني أن تكوين لجان المراجعة داخل الشركات يتم بحكم القانون المنظم لهذه الشركات، أو كشرط أساسي لتسجيل أسهم الشركة في بورصة الأوراق المالية، وقد أخذت بهذا المدخل كل من الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، أستراليا، المملكة العربية السعودية و مصر. (القطار، 2003)

وفي هذا السياق يوضح ( السقا وأبو الخير، 1995)، أن لجان المراجعة في كندا مطلوبة قانوناً، إذ يتضمن قانون الشركات عدة متطلبات تتعلق بتكوين ونطاق عمل لجان المراجعة واستقلاليتها. وفي الولايات المتحدة الأمريكية جاء تكوين لجان المراجعة إلزامياً في بعض الحالات بالقانون، أو بناءً على متطلبات قانون البورصة SEC و إصدارات AICPA.

### 2/3/2: النظام الأساسي للجان المراجعة وضوابط تشكيل هذه اللجان:

لكي تقوم لجنة المراجعة بدورها نحو الإشراف الفعال وتعزيز ممارسة النزاهة في التقارير المالية، فإن معايير القيد في بورصات الأوراق المالية في بعض الدول تتطلب أن تقوم الشركة بوضع نظام أساسي مكتوب للجنة المراجعة يوافق عليه مجلس الإدارة، ويوضح من خلاله الإرشادات التي ستعمل من خلالها لجنة المراجعة، وتحدد نطاق مسؤوليات اللجنة، وكيفية تنفيذها لها، بما في ذلك هيكل اللجنة والعمليات ومتطلبات العضوية، وتؤدي الموافقة على النظام الأساسي للجنة إلى تخفيض مخاطر النزاع مع الإدارة حول دور لجنة المراجعة في الإشراف المالي، وينبغي أن تكون السياسات والإجراءات التي يتضمنها النظام الأساسي للجنة المراجعة مرنة بدرجة تكفي للاستجابة للظروف المتغيرة، مع إعادة النظر بصفة مستمرة في مدى كفاية هذا النظام الأساسي لضمان استمرار جودة ونوعية الممارسات المحاسبية وإعداد التقارير. (موفق، 2009)

وفي نفس الإطار فإنه يجب على لجنة المراجعة أن تضع برنامج عمل مكتوب يقره جميع أعضاء مجلس الإدارة، ويحدد نطاق مسؤوليات اللجنة، واختصاصها، ويجب الإفصاح عن هذه الاختصاصات للمساهمين، وأن تعد اللجنة تقريراً دورياً عن إنجازاتها، ويتم رفع هذا التقرير لمجلس

إدارة الشركة. ويجب أن تنص اختصاصات لجنة المراجعة بشكل صريح على دورها ومسئولياتها فيما يتعلق بما يلي: (مركز المديرين المصري، 2008)

- علاقتها مع المراجعين الخارجيين وتوقعاتها منهم.
- علاقتها مع قسم المراجعة الداخلية وتوقعاتها منهم.
- دراسة وفحص ومتابعة نظام الرقابة الداخلية.
- مدى كفاية وسلامة الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات ذات الصلة.
- أية أمور أخرى ترى لجنة المراجعة أنها من الأهمية بحيث يتم النص عليها في أمر التكليف الصادر إليها، أو تلك التي يختار المجلس تكليفها بها.

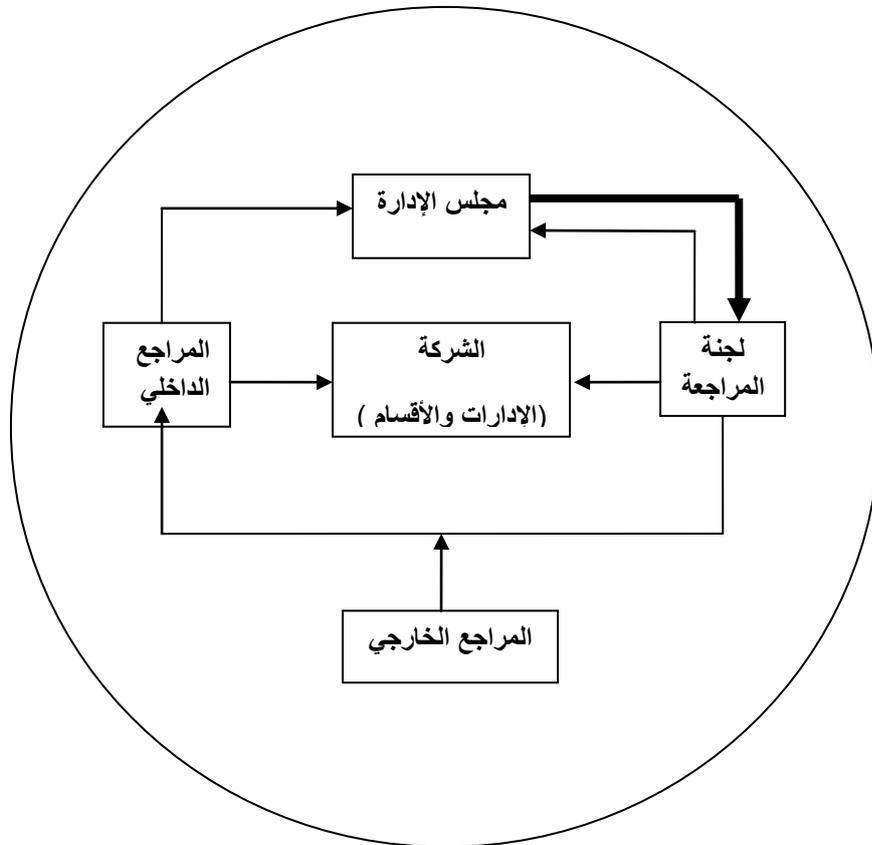
وأما عن تشكيل لجنة المراجعة، فإن إنشاء لجنة المراجعة ليس هدفاً بحد ذاته، بل لابد من ضمان عوامل النجاح لكي تؤدي الفائدة المرجوة منها، كما يجب أن تكون اللجنة بمثابة جهة محايدة. وتعرض فكرة تكوين لجان المراجعة لانتقادات هامة لعل من أهمها يتمثل في مصدر عضوية لجنة المراجعة حيث أن اللجنة المكونة من المديرين التنفيذيين لا يمكن أن ينظر إليها على أنها مراقب موضوعي للسلطات الإدارية، ولتجنب الافتقار إلى الموضوعية المحتمل حدوثه، فإن لجنة المراجعة يجب أن يكون معظم أعضائها إن لم يكن كلهم من المديرين الغير التنفيذيين، وفقاً لحجم مجلس الإدارة ونسبة العضوية من خارج المنشأة به، وبشكل تعاقبي يسمح بإحلال عضو كل مرة، ومن ناحية أخرى فإن مدة عضوية اللجنة يجب أن لا تتجاوز مدة عضوية مجلس الإدارة. وعلى ذلك فإن لجنة المراجعة يجب إن تتكون من ثلاثة إلى خمسة أعضاء، جميعهم في معظم الحالات من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة المعينين من خارج الشركة. وغالبية أعضاء لجنة المراجعة من أعضاء مجالس إدارة ومديرين سابقين في شركات أخرى، أو من كبار رجال الخدمة المدنية، والمحالين على المعاش، أو محاسبين قانونيين من المزاولين للمهنة، أو من بين أساتذة الجامعات، أو السياسيين السابقين، والذين لهم خلفية علمية وعملية في مجالات المحاسبة، أو إدارة الأعمال، أو التمويل أو الاقتصاد، ويتمتعون بعقلية تحليلية ومقدرة على تقصي بعض الحقائق، وتعين لجنة المراجعة في معظم الحالات لمدة ثلاث سنوات، وقد تصل هذه المدة إلى أكثر من سبع سنوات في بعض الحالات، ثم يتم تغيير جميع أعضائها لضمان استمرار استقلاليتهم عن إدارة الشركة، ولتشجيع الحصول على خبرات وأفكار جديدة تماماً، وبالنسبة لرئاسة اللجنة فيما يتم تعيينه بواسطة مجلس الإدارة، أو يتم اختياره بواسطة أعضاء اللجنة، كما أن واجبات ومسؤوليات عضو لجنة المراجعة ستكون إضافة لواجباته ومسؤولياته كعضو مجلس إدارة. (تامر، 2008)

### 3/3/2: موقع لجنة المراجعة في الهيكل التنظيمي:

تعد لجنة المراجعة لجنة رقابية مستقلة، ولا تقوم بأعمال إدارية أو تنفيذية، ولا تعد من الكوادر الإدارية وإنما تكون منبثقة من مجلس الإدارة كأحدى لجانها الفرعية إلى جانب لجنة التعيينات، ولجنة المكافآت وتمثل حلقة وصل بين كل من مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، والمدقق الداخلي. (قطيشات، 2010)

وإن هذا التشكيل للجان المراجعة قد يختلف وفقاً لاحتياجات الشركة، وحجم المسؤوليات المسندة إلى اللجنة، وإن قواعد وإرشادات الممارسات الجيدة في معظم الدول توصي بتشكيل لجنة المراجعة كلياً من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، والهدف من ذلك هو السماح للجنة بالعمل بكفاءة وحرية، وتحقيق مستوى مناسب من التنوع في الخبرات والمعرفة داخل اللجنة. (مركز المديرين المصري، 2008)

وعليه يمكن القول بأن لجنة المراجعة تعد من أهم أدوات الرقابة في الشركات المساهمة، وكما تعتبر أحد أهم دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات، حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة، وكل من المراجع الداخلي والخارجي، وقد أكدت بعض الدراسات والبحوث على أهمية العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجع الداخلي والخارجي، ودورها في تعزيز الرقابة على الشركة، والشكل رقم (1) يوضح العلاقة بين لجنة المراجعة بالشركة والأجهزة الرقابية الأخرى ذات العلاقة.



شكل رقم (1) " علاقة لجنة المراجعة بالأجهزة الرقابية على الشركة " (الرحيلي، 2008)

## 4/3/2 : دستور ودليل و آليات عمل لجان المراجعة:

يكتسب عمل رئيس لجنة المراجعة أهمية كبيرة، وهذا العمل لا يجب أن يدخل ضمن اختصاصات رئيس مجلس الإدارة، وكذلك فإن لجنة المراجعة في حاجة إلى دستور رسمي لتمكينها من الوفاء بدورها بشكل فعال. (ميخائيل، 2005)

والعديد من لجان المراجعة لديها ميثاق charter مكتوب يوضح أهداف ومهام لجنة المراجعة، ونطاق مسؤولياتها، والسلطة المخولة لها، حيث يظهر بوضوح لأعضاء اللجنة ما هو متوقع منهم كما يعتبر أساساً جيداً يمكن من خلاله للأعضاء الجدد باللجنة تفهم واستيعاب قواعد عمل اللجنة، وأداء وظائفها ومن المفضل أن تكون الصياغة المكتوبة لميثاق لجنة المراجعة مختصرة ولكنها في نفس الوقت تقوم بتوصيف الواجبات والمسؤوليات والسلطات والحقوق المفوضة من مجلس إدارة الشركة إلى لجنة المراجعة بصورة وافية، كما يمكن أيضاً أن يتضمن نقاطاً أخرى على قدر من الأهمية مثل عدد ونوعية أعضاء اللجنة، والمدى الزمني للتعيين، والنصاب القانوني للتصويت، وتنظيم العلاقات مع الإدارة التنفيذية والمراجعين الداخليين والخارجيين، ومدى إمكانية حضورهم اجتماعات اللجنة وأخيراً دورية الاجتماعات وأسلوب اللجنة في التقرير عن نتائج أعمالها، وتوصيلها إلى مجلس الإدارة. ( أحمد، 1998)

ولقد بين ( المومني، 2008) آليات عمل لجان المراجعة، والعناصر الأساسية التي يجب أن تركز عليها لجان المراجعة في تأدية أعمالها، ومهامها، وبفاعلية وكفاءة، وهي على النحو الآتي:

1. أن يكون لها خطة عمل لاجتماعاتها Scheduling خلال السنة، تناقش فيها الأعمال التي تحت مسؤولياتها.
2. أن يكون لديها في كل اجتماع جدول أعمال مكتوب Agenda، يوزع على أعضاء اللجنة قبل موعد الاجتماع، ويجب أن لا يقل عدد اجتماعاتها عن أربعة سنوياً.
3. أن توزع ملخصات المواد Briefing materials، المدرجة على جدول الأعمال قبل عشرة أيام من عقد الجلسة على أعضاء اللجنة، لإعطائهم الوقت الكافي لدراستها وتسجيل ملاحظاتهم عليها.
4. أن يتم مشاركة Participants كل من المراجعين الداخليين، والخارجيين، في اجتماع لجنة المراجعة المتعلقة بالقوائم المالية.
5. أن يكون هناك لقاءات خاصة Private Meeting، مع كل من المراجع الخارجي، والداخلي عند بحث القضايا ذات الصلة بأعمالهم.

6. أن يكون لرئيس اللجنة chair's role، دور فعال قبل الاجتماعات، بحيث يجرى لقاءات بشكل منفصل مع المراجعين الداخليين، والخارجيين، والمدير المالي، لمناقشة القضايا ذات الصلة معهم قبل اجتماع لجنة المراجعة، ليكون لديه فهم أكثر وعمق في القضايا المدرجة.
7. أن تكون مناقشات اللجنة في القضايا المدرجة على جدول الأعمال واقعية وفعالة Dynamic meeting، بحيث يكون كل عضو في اللجنة لديه مسؤولية عن فعالية الاجتماعات، وأن تناقش كافة القضايا المدرجة باهتمام وجديه.
8. أن تدون محاضر اجتماعات اللجنة Minutes بشكل مفصل، لتكون مرجع للجنة يتم الرجوع إليها لمتابعة الإجراءات والمناقشات والتوصيات المرفوعة للأطراف ذات العلاقة، وبيان القضايا التي تمت مناقشتها.
9. أن تقدم اللجنة تقريراً إلى مجلس الإدارة Reporting to the board بشكل منتظم، وتناقش معه القضايا المدرجة في التقرير.

### 5/3/2: عناصر ومعايير ومحددات كفاءة وفعالية لجان المراجعة.

كان لتعدد المسؤوليات التي يمكن أن توكل إلى لجان المراجعة دور كبير في انتشار هذه اللجان بالعديد من بلدان العالم، حيث يمكن للجان المراجعة أن تزيد من مصداقية ما تقدمه القوائم المالية من معلومات كما يمكن أن تساعد المديرين التنفيذيين في الوفاء بمسؤولياتهم، هذا فضلاً عما يمكن للجان المراجعة أن تضطلع به من مسؤوليات تستهدف دعم استقلالية المراجعين. إلا أن هذه الفوائد وغيرها مما يمكن للجان المراجعة إنجازه في بيئة أعمال الشركات المساهمة لن يتحقق دون أن يتوفر للجنة المراجعة مجموعة من المقومات الضرورية. وطالما أن عمل لجان المراجعة يتضمن الإشراف على مراحل إعداد القوائم المالية للشركة، وبيئة الرقابة الداخلية بالشركة، فضلاً عن التعاون المتواصل مع الراجعين الداخليين، وما يتطلبه من علاقة مباشرة بالمراجع الخارجي تبدأ منذ مرحلة ترشيحه للقيام بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالشركة، ووصولاً لاستعراض نطاق عملية المراجعة ونتائجها المتمثلة فيما يصدر عن المراجع الخارجي من توصيات وملاحظات فهذه المهام وغيرها مما يمكن أن يوكل للجان المراجعة من مسؤوليات تحتاج لتوافر مجموعة من المقومات.

(عبد العزيز، 2007)

ولكي تنجح لجان المراجعة في تحقيق الأهداف المتوقعة من تشكيلها، لابد من توفر بعض المعايير الأساسية التي في حالة افتقار لجان المراجعة لها، فسيكون أداء هذه اللجان غير فعال، وقد تحددت هذه المعايير من خلال القواعد التي حددتها المنظمات والهيئات المهنية، والتي اعتمدها الجهات

الحكومية في تشريعاتها المنظمة لعمل اللجان، وأن هذه المعايير قد تختلف من شركة إلى أخرى باختلاف طبيعة الشركات وحجمها. ( محمد والصقر، 2012 )

ويجب الإشارة إلى دور لجنة تريداوي (treadway commission)، وهي لجنة أمريكية تم تشكيلها في عام 1985 لدراسة التقارير المالية المضللة في الشركات الأمريكية، وهي كذلك تمثل كلاً من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، وجمعية المحاسبين الأمريكية، ومعهد المديرين الماليين الأمريكي ومعهد المدققين الداخليين الأمريكي، ومعهد المحاسبين الإداريين الأمريكي. فقد أصدرت هذه اللجنة عام 1987 توصيات بهدف زيادة فعالية لجان المراجعة، ومما جاء فيها: (المرعي، 2009)

1. على لجان المراجعة أن تمتلك مصادر مالية وسلطة لتنفيذ مسؤولياتها.
2. على لجان المراجعة أن تقوم بمراجعة تقييم الإدارة حول استقلالية المراجع الخارجي.
3. على هيئة الأوراق المالية إلزام الشركات بتشكيل لجان مراجعة مكونة من أعضاء مستقلين عن الإدارة
4. على هيئة الأوراق المالية أن تطلب من لجان المراجعة إصدار تقرير تبين فيه مسؤولياتها ونشاطاتها خلال العام ضمن التقرير السنوي للشركة.
5. على لجان المراجعة أن تضع دليلاً مكتوباً يوضح مهامها وأفكارها.

وفيما يلي سيتم تناول العوامل المؤثرة في تكوين لجنة مراجعة فعالة داخل الشركة وسيتم عرض وبشكل تحليلي لأهم محددات و مقومات عمل لجان المراجعة الفعالة والتي تم إيجازها من وجهة نظر الباحث في كل من:

- ❖ الاستقلال ومظاهره.
- ❖ تفويض السلطة الملائمة إلى لجان المراجعة.
- ❖ اشتراطات عضوية لجنة المراجعة و حجمها واجتماعاتها.
- ❖ قنوات الاتصال المباشر.
- ❖ التأهيل العلمي الخبرة المالية والعملية..
- ❖ موارد لجان المراجعة بالشركة.

### **A/5/3/2 الاستقلال ومظاهره:**

الاستقلال يعتبر بمثابة حجر الزاوية لمهام لجنة المراجعة، وقد حظي موضوع لجنة المراجعة باهتمام بالغ في كثير من بلدان العالم نظراً لأهميته من ناحية وفوائده من ناحية أخرى، فلجان

المراجعة التي تتمتع باستقلال وخبرات أعضائها، تكون قادرة على حماية المراجع الخارجي من العزل بعد تقديمه لتقرير ذو ملاحظات عما تم إعداده من قوائم مالية للشركة، مما يعني وجود علاقة طردية بين ما يتمتع به أعضاء لجنة المراجعة من خبرات واستقلال وبين تعزيز ومساندة المراجع الخارجي. لذا فقد ذهب البعض إلى ضرورة أن تتكون اللجنة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وذلك سعياً وراء دعم استقلال لجنة المراجعة، وقد جاء في توصيات لجنة Trade Way، أنه لا بد وأن تتكون لجنة المراجعة من مجموعة من المديرين غير التنفيذيين، ليكون للجنة دور فعال وحيوي في مراقبة مراحل إعداد القوائم المالية، كما جاء ضمن توصيات لجنة كادبوري عام 1992، ضرورة أن يقوم مجلس الإدارة بإنشاء لجنة المراجعة من ثلاثة على الأقل من المديرين غير التنفيذيين. (عبد العزيز، 2007)

وبذلك فإن هذا يمنع كلاً من المسئول التنفيذي الرئيسي، والمدير المالي، وأي عضو آخر من مجلس الإدارة في الشركة من العمل كعضو في لجنة المراجعة، وإن لجنة المراجعة المكونة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين غير التنفيذيين، تكون في وضع أفضل لتقييم نوعية الإفصاح المالي، ومدى كفاية الرقابة الداخلية، وتؤدي الاستقلالية إلى تجنب كثير من الإغراءات التي يواجهها المدبرون، أو لتبرير القرارات التي يتخذونها، ومن ثم فإن أعضاء مجالس الإدارة المستقلين قد يكونون أقرب إلى الموضوعية عند تحليل النتائج المالية، وتقييم الأداء الإداري وأداء الشركة، وقد وصفت بورصة الأوراق المالية الأمريكية AMEX الأعضاء المستقلين هم الذين لا يوجد لديهم علاقة بإدارة الشركة، ولا تربطهم صلة قرابة مباشرة مع المديرين، أو مع من تتركز الملكية في أيديهم، وهم في نظر أعضاء مجلس الإدارة في حل من أي علاقة يمكن أن تؤثر في ممارسة العضو للحكم والتقدير المستقل. ( المرعي، 2009 )

وقد حدد مركز المديرين العالمي ( IOD ) بأن المدير الغير التنفيذي هو المدير المستقل، والذي تتوفر فيه الشروط التالية: ( محمد و الصقر، 2012 )

1. أن لا يكون من حملة أسهم الشركة الذين لهم السيطرة والقدرة على التأثير على إدارة الشركة بشكل مباشر.
2. أن لا يكون حالياً أو خلال السنوات المالية الثلاث الماضية موظفاً في الشركة بوظيفة لها أي شكل من أشكال الصلاحيات التنفيذية.
3. أن لا يكون له علاقة عائلية مباشرة مع أحد الموظفين ذوي الصلاحيات التنفيذية في الشركة حالياً، أو خلال السنوات المالية الثلاث الماضية.
4. أن لا يكون أحد المستشارين الفنيين للشركة.

5. أن لا يكون أحد المجهزين أو الزبائن الأساسيين للشركة.
6. أن لا يكون أحد المتعاقدين الأساسيين للشركة.
7. ليس لديه علاقات تجارية أو أي علاقات أخرى تؤثر على قدرته في التصرف بصورة مستقلة.

وقد أشارت بعض الدراسات أن استقلالية لجان المراجعة تقلل من احتمالية تلاعب الإدارة بالأرباح، كما أن هناك علاقة إيجابية بين لجان المراجعة وأتعب المراجعة، مما يدل على أن استقلالية لجان المراجعة تؤدي إلى نوعية أفضل للتقرير المالي. كما أن قيام لجنة المراجعة بإعداد جدول أعمالها بحرية مطلقة وبعيداً عن تدخلات الإدارة التنفيذية، يعتبر من أهم مظاهر استقلال لجان المراجعة بالشركات المساهمة وهذا ما أكده James W. Bean، (The Audit committee's، Roadmap " Journal of Accountancy، 1999) بقوله: " يعتبر قيام لجنة المراجعة بإعداد جدول أعمالها والموضوعات التي سيتم التعرض لها في الاجتماعات الدورية مؤشراً دالاً على حجم الاستقلال الذي تتمتع به لجنة المراجعة حيث أن استقلال اللجنة يساعدها في تنسيق كل من جدول أعمالها ولوائحها التنفيذية الخاصة بها، دون أن تتدخل الإدارة التنفيذية أو مجلس الإدارة للحد من اختصاصات لجنة المراجعة وتحديد الموضوعات التي سيتم تناولها خلال الاجتماعات ". (عبد العزيز، 2007)

### **B/5/3/2: تفويض السلطة الملائمة إلى لجنة المراجعة:**

يجب على مجلس إدارة الشركة وضع توصيف واضح لمسؤوليات لجنة المراجعة، والسلطة المخولة لها للاضطلاع بهذه المسؤوليات، وذلك كشرط أساسي للوصول إلى أداء فعال للجنة، وعلاوة على ذلك يجب على مجلس الإدارة إدخال تعديلات رسمية على القانون النظامي للشركة (اللائحة الداخلية) لتوثيق تكوين لجنة المراجعة، وتوفير الصلاحيات اللازمة لممارسة أنشطتها. كما أنه يجب أن يكون للجان المراجعة وظائفها المحددة بوضوح، والتي لا تحتل اللبس، كما يجب أن يكون لها القدرة المطلقة للوصول إلى أي معلومات مالية تخص المنشأة، كما يجب على المراجعين الداخليين والخارجيين ومدير الإدارة المالية إرشاد ومساعدة لجنة المراجعة، وتزويدها بالمعلومات الكافية لكي تخدم المنشأة بكفاءة وفعالية. كما أن هناك علاقة إيجابية بين فاعلية أداء لجنة المراجعة لواجباتها، والقوة الممنوحة لها والتي تستمد من وجود ميثاق ينظم عملها، ومنحها السلطة الحقيقية داخل الشركة لممارسة مهامها. وكمثال على تفويض مجلس الإدارة للسلطة إلى لجنة المراجعة وتوصيف مسؤولياتها، ما هو مطبق في شركة Bristol Myers Squibb للأدوية، حيث تم وضع صياغة مكتوبة لواجبات لجنة المراجعة تتمثل في الآتي:- ( أحمد، 1998 )

1. توصية مجلس الإدارة بتعيين مكتب المراجعة الذي سيتولى عملية فحص القوائم المالية السنوية للشركة.
2. فحص كل من نطاق المراجعة المقترح للسنة القادمة، ونتائج المراجعة السابقة، وبرنامج المراجعة الداخلية بالشركة، ونتائج المراجعة الداخلية السابقة، ويتم ما سبق بالتشاور مع المراجع الخارجي.
3. فحص الأمور الهامة التي اتضحت أثناء عملية المراجعة على القوائم المالية السنوية ويتم ذلك بالتشاور مع المراجع الخارجي.
4. مراجعة سنوية عما إذا كان قد تم إبلاغ المسؤولين الرئيسيين بالشركة Key Employees وفروعها في جميع أنحاء العالم، بالسياسات واللوائح الإدارية المنظمة للعمل في الشركة.
5. دراسة أي اقتراحات أو توصيات من المراجع الخارجي فيما يختص بوسائل الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المتبعة.
6. الاجتماع بصفة دورية ومنتظمة مع ممثل (أو ممثلي) إدارة المراجعة الداخلية بالشركة، وفحص التقارير الصادرة عنها.
7. رفع تقرير إلى مجلس إدارة الشركة يتناول أنشطة وممارسات لجنة المراجعة، ويتم ذلك مرة واحدة على الأقل كل سنة مالية.

#### C/5/3/2: عضوية لجنة المراجعة وحجمها واجتماعاتها:

**أولاً: العضوية:** - بالنسبة للدور الهام، والوظائف المتعددة التي تقوم بها لجنة المراجعة داخل الشركة والتي ترتبط مباشرة بالمديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة، فإنه من الأهمية بمكان اختيار الأشخاص المناسبين في عضوية هذه اللجنة، حيث أن كفاءة وفعالية لجنة المراجعة معتمد على خلفية ومؤهلات أعضائها، وكذلك على كفاءة رئيس اللجنة. ويقوم مجلس إدارة الشركة بكامل هيئته باختيار وتعيين رئيس وأعضاء لجنة المراجعة، وفي بعض الحالات قد يسعى مجلس الإدارة للحصول على تصديق من حاملي الأسهم في الجمعية العامة على اختيار أعضاء اللجنة. ( أحمد، 1998 )

وفي حقيقة الأمر لا توجد معايير مثالية لاختيار أعضاء لجان المراجعة، كما لا يوجد عدد مثالي لعدد أعضائها ويعتمد كل ذلك بالدرجة الأولى على حجم الشركة، وتعدد عملياتها، كما أن تلك المعايير تختلف من شركة لأخرى، ومن محيط اقتصادي إلى آخر، فهناك علاقة مباشرة بين مهام

لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها، فكلما تعقدت وظائف لجان المراجعة، كلما تطلب ذلك وجود أعضاء أكثر تأهيلاً وخبرة. ( المنيف و الحميد، 1998 )

وينبغي أن يكون عدد الأعضاء كافياً لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن اللجنة من القيام بالمهام الملقاة عليها وتحقيق أهدافها، مع الآخذ بالحسبان عدم زيادة هذا العدد بصورة قد تحد من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة، وعدم تخفيضه بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية. وقد لوحظ من خلال الدراسات أن العدد الأمثل لأعضاء لجنة المراجعة يتراوح من ثلاثة وخمسة إلى سبعة أعضاء، وذلك لضمان استقلالية اللجنة. (محمد والصقر، 2012 )

هذا وقد حددت بورصة نيويورك للأوراق المالية **NYSE**، المؤهلات المطلوبة لعضوية لجنة المراجعة على النحو التالي:- ( أحمد، 1998 )

" تلتزم كل شركة تصدر أسهماً عادية مسجلة بالبورصة - كشرط لتسجيل أو استمرار تسجيل اسمها بالبورصة - بتشكيل لجنة مراجعة وذلك اعتباراً من 30 يونيو 1978 كحد أقصى، وتتكون لجنة المراجعة فقط من المديرين المستقلين عن الإدارة، والذين ليست لهم أية علاقة تشكل - في اعتقاد مجلس الإدارة - تعارضاً يؤثر على أداء واجباتهم باستقلالية كأعضاء في لجنة المراجعة ."

كما أكدت على أن: " المديرين الذين ينتمون إلى الشركة، أو الموظفين، أو العاملين بالشركة، أو أحد فروعها ليسوا مؤهلين لكي يكونوا أعضاء في لجنة المراجعة، أما المدير السابق الذي كان في الماضي موظفاً بالشركة أو بأحد فروعها، فإنه قد يكون مؤهلاً لعضوية اللجنة، حتى ولو كان يتقاضى معاشاً من الشركة، ولكن ذلك بشرط أنه سيكون لهذا المدير - في اعتقاد مجلس الإدارة - رأيه وحكمه المستقل وأنه سوف يساعد بصورة إيجابية وفعالة في قيام اللجنة بوظائفها " وأيضاً وفي هذا الصدد فإن **لجنة Cadbury**، قد أوصت بأن يكون جميع أعضاء لجنة المراجعة من المديرين الخارجيين ( غير التنفيذيين )، كما اقترحت أيضاً بأن يكون هناك عضوان على الأقل يتمتعان بالاستقلال المطلق عن إدارة الشركة، بمعنى التحرر التام من أي علاقة قد تعرض حكمهم أو تقديرهم المستقل للتحيز، حيث يجب - على سبيل المثال - ألا يتلقيا أي معاش من الشركة، وألا تكون لهما حصة أسهم فيها. وفي دراسة أجرتها هيئة تداول الأوراق المالية **SEC** عام 1981 ونشرت نتائجها عام 1982 أن هناك 86% من مجموع عدد الشركات المسجلة لديها لجان مراجعة، ومنها 13% فقط تضم في عضويتها مديرين تنفيذيين بالشركة أو من شركة تابعة، والباقي جميعهم من أعضاء غير متفرغين مستقلين عن الشركة.

## ثانياً: حجم لجنة المراجعة:-

تتكون لجنة المراجعة النموذجية من ثلاثة أعضاء إلى خمسة، وأي نقص عن ذلك قد يؤدي إلى زيادة ضغط العمل على عاتق اللجنة، بالإضافة إلى وجود قصور في الخبرة اللازمة لعمل اللجنة، وعلى النقيض فإن أي زيادة في حجم اللجنة عن خمسة أعضاء سوف يؤدي إلى إطالة المناقشات داخل اللجنة دون داع، وصعوبة الوصول إلى قرار يرضي الجميع، وخلق الصراعات التنظيمية بين الأعضاء، مما يؤثر بالسلب على أداء اللجنة لمهامها بكفاءة وفاعلية. وفي دراسة أجراها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عام 1978 تبين أن حجم لجنة المراجعة يتراوح بين ثلاثة أعضاء إلى خمسة، وذلك في نحو 90% من الشركات الخاضعة للدراسة، والتي تستخدم لجان المراجعة، وقد تم تأييد هذه الدراسة بعد ذلك من خلال استقصاء آخر أجري بواسطة اتحاد مجالس الإدارة Conference Board والذي خلص إلى أن عدد أعضاء لجنة المراجعة قد أصبح في المتوسط أربعة أعضاء في الشركات الصناعية والخدمية، كما يتراوح من أربعة إلى خمسة أعضاء في المنشآت المالية، وعلى الرغم من أن هناك اتفاقاً حول حجم لجنة المراجعة، فمن الواضح أن عدد أعضاء اللجنة يختلف من منشأة لأخرى، لأنه يعتمد على مسؤوليات اللجنة وسلطاتها ولكنه يعتمد أيضاً على حجم المنشأة، وحجم إدارتها، وطبيعة الأنشطة التي تؤديها المنشأة. ( أحمد، 1998 )

## ثالثاً: اجتماعات لجنة المراجعة:-

نصت التشريعات والقوانين على وجود اجتماعات للجنة المراجعة لمناقشة بعض الأمور والقضايا الخاصة بسير العمليات، فيجب أن تجتمع اللجنة دورياً على أن لا يقل عدد اجتماعاتها عن أربعة اجتماعات سنوياً. وأن اجتماعات لجنة المراجعة تعتبر أداة مهمة للتحقق من أن أعضاء اللجان ينجزون المهام الموكلة إليهم تجاه الشركة، كما أن على لجان المراجعة أن تنفذ مهامها بكفاءة من خلال زيادة تكرار الاجتماعات، وذلك من أجل الحفاظ على وظيفة الرقابة. ( أبو الهيجاء والحاويك، 2012 )

ويعتبر عدد المرات التي تجتمع فيها لجنة المراجعة خلال العام من الأمور التي تؤثر في فعالية لجنة المراجعة، إذ يعد ذلك مقياساً مهماً على مقدرة اللجنة على القيام بمهامها، وممارسة دورها بشكل إيجابي وعدد المرات هذا يحدد على أساس حجم ومسؤوليات اللجنة وطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة، كما يعتبر عدم اجتماع لجنة المراجعة بشكل دوري محدد دليل على عدم فاعلية لجان المراجعة، ويكون للاجتماعات الدورية للجان المراجعة أثر مهم على أداء الرقابة الداخلية

وتقييم الأنشطة المختلفة للشركة. ويجب أن تحدد خطة مسبقة لعدد اجتماعات لجنة المراجعة، ومواعيد هذه الاجتماعات خلال السنة حيث أن ذلك يعزز من فعالية أداء لجنة المراجعة، ويعد مقياساً مهماً على مقدرة اللجنة على القيام بمهامها وممارسة دورها بشكل إيجابي. ( محمد والصقر، 2012 )

## D/5/3/2: قنوات الاتصال المباشر:-

إن عمل لجنة المراجعة لا يمكن أن يستقيم دون أن يتوافر للجنة المراجعة مواردها المعلوماتية الخاصة والدائمة التي تمدها بالبيانات والمعلومات التي تعينها في تقييم ما يتخذ من قرارات، وما ينتهج من سياسات وإجراءات داخل الشركة، لذا كان لزاماً على لجنة المراجعة إنشاء والمحافظة على ذلك الخط المباشر بينها وبين كل من المراجع الداخلي والخارجي، وحيث أن من بين المسؤوليات المتعددة الموكلة للجان المراجعة بالشركات المساهمة، إقامة قناة اتصال مباشرة بين المراجع الخارجي، وإدارة الشركة بهدف تدعيم استقلاله والتخفيف من حدة الضغوط التي قد تمارسها عليه لتحقيق رغباتها في ظل تعارض المصالح بين إدارة الشركة وملاكها، فقد أكد البعض أنه يقع على عاتق المراجع الخارجي مسؤولية الاتصال بلجنة المراجعة، لنقل المعلومات الخاصة بعملية المراجعة، وتلك الخاصة بالأمر المحاسبية والتي تساعد اللجنة على الوفاء بمسؤولياتها، ويجب على لجنة المراجعة أن تقيم خطوط اتصال مباشرة بين مجلس الإدارة والمراجعين الخارجيين للشركة وأن تسمح بإجراء المناقشات حول الأمور التي تتصف بالحساسية، مثل الأمور المحاسبية محل الخلاف، وأي اختلافات أخرى قد تحدث بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة، بالإضافة إلى مناقشة أوجه القصور في تصميم هيكل الرقابة الداخلية أو الفشل في تشغيله. وقد أوضح تقرير لجنة **Blue Rebbon**، عدة مهام للمراجع الخارجي فيما يتعلق بلجنة المراجعة، إذ حددت اللجنة أن على المراجع أثناء اتصاله بلجنة المراجعة أن يمدها بعدة معلومات منها مدى وجود خلافات مع الإدارة، والصعوبات التي تواجهه أثناء أدائه لعمله، ولذا يتعين على المراجع توثيق الاتصالات التي جرت بينه وبين لجنة المراجعة، لتأكيد أن لجنة المراجعة على علم بهذه الأمور والتي يمكن إجمالها في كل من نطاق عملية المراجعة، وحدود مسؤولية المراجع، والسياسات المحاسبية التي تطبقها الشركة، والتغيرات المهمة فيها أو في تطبيقها، والسياسات المحاسبية التي تتبعها الشركة لمعالجة العمليات غير العادية ذات الأهمية النسبية، والطريقة التي تستخدمها الإدارة لوضع التقديرات المحاسبية، والتسويات المقترحة من قبل المراجع الخارجي ذات الأثر المهم على التقارير المالية للشركة والبيانات التي تحتوي على غش أو أخطاء والتي قام المراجع باكتشافها خلال عملية المراجعة الحالية وأية خلافات حدثت بينها وبين إدارة الشركة، سواء تم حسمها أو لم يتم حسمها،

وأية موضوعات رئيسة تمت مناقشتها مع الإدارة تتعلق بالقوائم المالية للشركة، أو بتعيين المراجع الخارجي، وأية صعوبات مهمة قابلها المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة. ( عبد العزيز، 2007 )

### E/5/3/2: التأهيل العلمي والخبرة المالية والعملية:-

إن تعقد الأدوات المالية الحالية، وتعقد هياكل رأس المال للشركات، وظهور صناعات جديدة، وتطبيق معايير المحاسبة كلها معاً، توضح أهمية وجود أعضاء لجنة مراجعة مؤهلين ذوي دراية مالية، بحيث يكون لديهم القدرة على قراءة وفهم القوائم المالية، بما في ذلك الميزانية العمومية للشركة، وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، وفي الولايات المتحدة حدد قانون Sarbanes Oxly مجموعة من المتطلبات الواجب توفرها في عضو لجنة المراجعة منها على سبيل المثال:- ( المرعي، 2009 )

1. أن يكن مراجعاً خارجياً أو محاسباً سابقاً أو حاصلاً على شهادة عملية في مجال المحاسبة والتدقيق.
2. لديه دراية كاملة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP، وبكيفية إعداد القوائم المالية.
3. لديه خبرة في إجراءات عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي.
4. لديه دراية بطبيعة المسؤوليات التي يجب على لجنة المراجعة القيام بها.

ولهذا فإن الخبرة والمعرفة العلمية، تدعم خاصيتي الاستقلالية والموضوعية لأعضاء لجنة المراجعة حيث أن امتلاك أعضاء لجنة المراجعة مهارات الخبرة والمعرفة، وتنوع هذه المهارات لديهم، يساهم في زيادة فعالية لجان المراجعة، وأن امتلاكهم للخبرة والمعرفة والمهارة، يمكنهم من متابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدى الالتزام بإجراءات هذه النظم. وعلى مجالس الإدارة في كل الشركات أن تحدد مجموعة من المؤهلات والكفاءات التي يجب توفرها في أعضاء لجنة المراجعة، حسب طبيعة الشركة وحجمها، والمسؤوليات على عاتق لجنة المراجعة في تلك الشركة، كأن يتوافر لديهم الخبرة في الشؤون المحاسبية والمالية و التدقيق، والخبرة في الشؤون القانونية للشركة، ويجب أن يكونوا على درجة عالية من تفهم أعمال الشركة، أو المجال الذي تعمل فيه. ( محمد و الصقر، 2012 )

كما أظهرت الدراسات أن وجود الخبرة لدى أعضاء لجنة المراجعة في مجال المحاسبة والمراجعة، له تأثير مباشر في جودة نظام الرقابة الداخلية، وعملية إعداد التقارير المالية، وفي جودة وسلامة

الإفصاح عن المعلومات في التقارير بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة الثقة لدى المستفيدين من هذه التقارير ( دحدوح، 2008 )

ولا شك أن نقص إعداد وتهيئة أعضاء لجان المراجعة، يمكن أن يقلل بوضوح فعالية لجان المراجعة فلجان المراجعة التي يتمتع أعضاؤها بدرجة أعلى من الاختصاص أكثر فعالية من تلك التي يتمتع أعضاؤها بدرجة أقل من الاختصاص. لذلك فإن التشكيل الجيد للجان المراجعة يجب أن يجمع بين الخبرة ومناوبة العضوية، لضمان استمرار عنصر الخبرة، وتحديث وجهات النظر والآراء. (السقا و أبو الخير، 2005)

### F/5/3/2: موارد لجنة المراجعة:-

انطلاقاً من أهمية وجود تمويل مناسب للجان المراجعة، وما له من دور في دعم كفاءة وفعالية لجان المراجعة فإنه من الصعب أن تقوم لجان المراجعة بتنفيذ أعمالها وهي تعتمد اعتماداً كلياً وجزئياً على إدارة الشركة في توفير الأموال اللازمة لإتمام أعمالها، من مصروفات نثرية، أو استخدام خبراء متخصصين من خارج الشركة وما إلى ذلك من الأمور التي تحتاج إلى توفير مالية لدى اللجنة. وقد فطنت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية لأهمية وجود موارد مالية خاصة بلجنة المراجعة، لذا أكدت الهيئة الأمريكية على ضرورة أن تكون هناك مبالغ محددة وجاهزة للإنفاق، وتحت تصرف لجنة المراجعة لدفع أتعاب المراجع الخارجي، أو دفع أجور أي خبير يتم استقدمه لإبداء الرأي في أية مشكلة تتطلب ذلك، هذا فضلاً عن ما تحتاجه اللجنة من مصروفات نثرية. ( عبد العزيز، 2007 )

### 6/3/2: معوقات فاعلية لجان المراجعة:-

هناك مجموعة من المعوقات لابد من وضعها في الاعتبار عند تطبيق فكرة لجان المراجعة، وذلك حتى يمكن التغلب على هذه المعوقات، وتحويلها إلى نقاط قوة، حيث أن فعالية لجنة المراجعة ستقل إذا تصرفت اللجنة وكأنها عائق أو حاجز بين المراجع الخارجي والمديرين التنفيذيين في الشركة، وكذلك إذا ساهمت لجنة المراجعة في تنازل مجلس الإدارة عن حقه في مراجعة القوائم المالية، وتحويل كل المسؤوليات إلى لجنة المراجعة، كما أن تحميل أعضاء لجنة المراجعة بأعباء كبيرة وإتقال حملهم بالمسئوليات، من الممكن أن يؤدي إلى نتائج عكسية مثل تشتيت جهود وطاقت أعضاء اللجنة في عدة اتجاهات، مما يشغلهم ويقلل من فاعليتهم، ولذا فإن الممارسة الجيدة للجنة المراجعة تقتضي، ألا ترهق نفسها بالكثير من المسؤوليات، وأن يتم التركيز على

ال نقاط المهمة، حيث أن اللجنة الجيدة لا تدفن نفسها في كم هائل من التقارير والتفاصيل المطولة.  
( عبد العزيز، 2007 )

### 7/3/2: الانتقادات الموجهة للجان المراجعة:-

بالرغم من الزيادة المستمرة والانتشار الواسع للجان المراجعة في العديد من دول العالم النامي والمتقدم على حد سواء، فهناك انتقادات ما زالت توجه لفكرة لجان المراجعة تشكك فيما يمكن للجان المراجعة أن تتحمله من مسؤوليات، وما يمكنها أن تتجزه من مهام، وفيما يلي مجموعة من تلك الانتقادات:- ( عبد العزيز، 2007 )

1. أن لجنة المراجعة يتم تشكيلها من أعضاء مجلس الإدارة غير العاملين بالشركة، وأنهم يفتقدون كلا من المعرفة بالصناعة، والمصلحة المالية للشركة.
2. إن تشكيل لجنة المراجعة قد يؤثر علي العلاقة بين الإدارة التنفيذية، وبين مجلس الإدارة، وقد تؤدي إلى صراع أو سوء فهم، وهذا الانتقاد قائم على احتمال نظرة الإدارة ومجلس الإدارة إلى لجنة المراجعة، على أنها تتدخل في أعمالهم، ومن محاولتهم مقاومة التغيير الذي تحاول اللجنة تنفيذه.
3. احتمال عدم التعاون بين لجنة المراجعة، وبين الإدارة، والمراجع الخارجي، وهو انتقاد حقيقي يمكن أن يحدث في الممارسة العملية للجنة المراجعة.
4. تشكيل لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة بالشركة سيؤدي إلى انقسام مجلس الإدارة، مما سيؤدي إلى وجود مجلس من مستويين، مما يزيد من التضارب في أعمال المجلس.
5. انتقدت لجنة المراجعة بشأن الوقت المخصص لإنجاز أعمالها، فهناك من يرى أن لجنة المراجعة يكفي أن تجتمع مرتين في السنة، مرة قبل بدء أعمال المراجع الخارجي لمناقشة حدود الأتعاب التي ستسدد للمراجع، يتبعها جلسة مع المراجع، والمرة الثانية تتم بعد انتهاء أعمال المراجع وقراءة خطاب المراجع للإدارة.
6. اللجنة بدون قوة لفرض توصياتها.
7. بالرغم من أن لجنة المراجعة موجهة أساسا للتعامل مع نواحي فنية في المحاسبة والمراجعة، إلا أن عددا محدودا من هذه اللجان يشتمل على محاسبين قانونيين، ويتبع ذلك أن عدم احتواء لجنة المراجعة على محاسبين مهنيين، سيؤدي إلى ضياع وقت المراجع والإدارة في محاولاتهم لتوضيح وجهة نظرهم.

8. قد تصبح لجنة المراجعة ضحية لفكرتها، ففي تحديد دورها قد يتم وضع توقعات غير واقعية لأعمال اللجنة، أو أن يتم التوسع في المسؤوليات الملقاة عليها، والتي قد لا تكون مؤهلة لتحملها بالنظر إلى الوقت والموارد المحدودة المتاحة لأعضائها، كما أن لجنة المراجعة قد تؤدي إلى إحساس خاطئ بالأمان لحملة الأسهم والمراجعين الخارجيين وقد تكون لجنة المراجعة مكلفة وغير مؤثرة أو أن تؤدي إلى تعطيل غير ضروري لأعمال الشركة وللمديرين المتميزين بها.

9. انتقدت لجنة المراجعة على أساس أنها ستؤدي إلى خروج مكاتب المراجعة الصغيرة من ميدان مراجعة الشركات المطروح أسهما في السوق، حيث أن أعضاء مجلس الإدارة من غير العاملين بالشركة عادة ما يأتون من شركات وبنوك كبرى، وسيحاولون تعيين مراجعي شركتهم - والذين عادة ما يكونون من المكاتب الكبرى للمراجعة - بالشركة التي يكونون بها أعضاء لجنة مراجعة، والأثر السلبي لهذا التحول سيكون انخفاض في المنافسة على أعمال المراجعة، ووجود فرص أقل للمحاسبين القانونيين، وزيادة شكوك الجمهور.

### 8/3/2 تقرير لجنة المراجعة:-

يجب على لجنة المراجعة إعداد تقرير سنوي يقدم إلى مجلس الإدارة، يتضمن معلومات تفصيلية عن تشكيل، واجتماعات، ومسؤوليات، وسلطات، وأنشطة، وتوصيات اللجنة. وسيتم مناقشة ما يلي في هذا الخصوص: (غالي، 2003)

- أهمية تقرير لجنة المراجعة.
- محتويات تقرير لجنة المراجعة.
- نموذج التقرير الذي اقترحت لجنة Tread way.

### أولاً: أهمية تقرير لجنة المراجعة:-

يعتبر تقرير لجنة المراجعة الذي يتضمن إفصاح كاف عن تشكيل واجتماعات ومسؤوليات وسلطات وأنشطة وتوصيات اللجنة، بمثابة إقرار بأن اللجنة نفذت مسؤولياتها بطريقة ملائمة. كما أن نشر ذلك التقرير ضمن التقارير السنوية المقدمة للمساهمين يمكن أن يساهم في تحسين جودة التقارير المالية للمنشآت المالية، وقد أكد بعض الباحثين أن تقرير لجنة المراجعة يمكن أن يساهم في تحسين نزاهة التقارير المالية، لأنه يوفر تأكيد عن مدى تنفيذ كل من المراجعين الداخليين والخارجيين لمسؤولياتهم المتعلقة بعملية التقرير المالي. كما أضاف أحد الباحثين إلى ذلك بقوله:

أن لجان المراجعة لها مساهمات فعالة في التسهيلات بخصوص زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية وعملية المراجعة، كما أنها قد أصبحت عنصر أساسي في هيكل الرقابة الداخلية بالمنشآت للمساعدة في تحقيق درجة عالية من المصداقية A High Credibility للتقارير المالية التي تساعد على المحافظة على الاستقرار في سوق الأوراق المالية Safeguard Securities market. وبالإضافة إلى ذلك فإن هناك ضغوط متزايدة من جانب جهات عديدة على الشركات المساهمة العامة لنشر تقارير لجان المراجعة، وعلى سبيل المثال فقد تضمن التقرير الذي أصدره المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1995، اقتراحات هامة لزيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية، ومن هذه الاقتراحات ضرورة إلزام الشركات المسجلة أسهمها لدى هيئة تداول الأوراق المالية بأن تتضمن التقارير السنوية تقرير من لجنة المراجعة يصف مسؤولياتها وكيفية تنفيذها، والذي يعتبر بمثابة إخطار للمساهمين بأن اللجنة قد نفذت مسؤولياتها بطريقة ملائمة. ومن أجل تخفيف حدة القلق بخصوص إمكانية تعرض أعضاء لجان المراجعة للمسؤولية القانونية نتيجة نشر تلك التقارير، فإن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين قد أشار إلى أنه يمكن توفير ملاذ آمن Safe Harbor لأعضاء لجان المراجعة، عن طريق التوصية بعدم استخدام تقارير لجان المراجعة كأساسي للتقاضي، وفقاً لما تضمنه القسم رقم (18) من قانون الأوراق المالية لعام 1934.

#### ثانياً: محتويات تقرير لجنة المراجعة:-

يرى بعض الباحثين أن تقرير لجنة المراجعة يجب أن يركز على مجالات اهتمام مجلس الإدارة، وكحد أدنى يجب التركيز على ما يتعلق بالمجالات الأساسية التالية:

1. السياسات المحاسبية للمنشأة، ومدى اتفاقها مع تلك التي تطبق في الصناعة التي تنتمي إليها.

2. تقارير كل من المراجعين الداخليين والخارجيين.

3. تقارير المستشار القانوني للمنشأة.

4. التقارير المتعلقة بأعمال الفحص التي تم تنفيذها.

ورغم انه لا توجد قواعد محددة بخصوص شكل ومحتويات تقرير لجنة المراجعة فإنه من الضروري أن يتضمن التقرير ما يلي:-

1. عنوان التقرير: يجب استخدام عنوان مناسب مثل تقرير لجنة المراجعة، ويساعد ذلك في تعرف القارئ على هذا التقرير، والتفرقة بينه وبين أية تقارير أخرى.

2. الجهة الموجه إليها التقرير: يجب أن يوجه التقرير إلى مجلس إدارة المنشأة.

3. تاريخ التقرير: يجب تأريخ التقرير، ويعتبر ذلك إشارة للقارئ بأن لجنة المراجعة قد أخذت في اعتبارها عند إعداد التقرير الأحداث والمعاملات التي حدثت ونمت إلى علمها ولها تأثير على أنشطة المنشأة حتى ذلك التاريخ.

4. سلطات لجنة المراجعة: ومنها على سبيل المثال ما يتعلق بما يلي:-

- الحق في فحص أية موضوعات، وبصفة خاصة تلك التي أثارت انتباه اللجنة أثناء تنفيذ مسؤولياتها، وذلك في نطاق لائحته المكتوبة.
- كفاية الموارد المتاحة لها لتنفيذ مسؤولياتها، بما في ذلك الحق في الاستعانة بخبراء خارجيين إذا دعت الضرورة إلى ذلك.
- الحصول على كل المعلومات التي تحتاجها.
- 5. مسؤوليات لجنة المراجعة كما حددت في لائحته.
- 6. تشكيل واجتماعات لجنة المراجعة.
- 7. ملخص الأنشطة وتوصيات لجنة المراجعة التي تتعلق بما يلي:-

- تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين.
- فحص نظام الرقابة الداخلية والعلاقة مع المراجعين الداخليين.
- فحص التقارير المالية.

8. التوقيع:- يجب توقيع التقرير بواسطة رئيس لجنة المراجعة، كما يجب الإفصاح عن أسماء أعضاء اللجنة الآخرين.

**ثالثاً: نموذج التقرير التي اقترحتة لجنة Tread way:-**

أوصت لجنة Treadway في عام 1987 هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية، بضرورة إلزام الشركات المسجلة أسهمها لديها بأن تتضمن تقاريرها السنوية المقدمة إلى المساهمين تقرير موقع من رئيس لجنة المراجعة، ويصف مسؤوليتها وأنشطتها خلال السنة وفي ما يلي نموذج الذي اقترحتة اللجنة:-

## خطاب رئيس لجنة المراجعة إلى المساهمين

لجنة المراجعة المنبثقة عن مجلس الإدارة تتكون من ..... مدير مستقل وأعضاء اللجنة هم ..... الرئيس، .....، .....، وقد عقدت اللجنة ..... اجتماع خلال السنة المالية ..... لفحص التقرير المالي للمنشأة نيابة عن مجلس الإدارة. وفي تنفيذها لمسؤولياتها فإنه قد قدمت توصية لمجلس الإدارة بخصوص اختيار المراجع الخارجي للمنشأة، كما أنها قد ناقشت مع كل من المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي بخصوص نطاق خطط المراجعة وفحص القوائم المالية المنشأة، ومدى كفاية نظام الرقابة الداخلية، وقد تقابلت اللجنة بانتظام مع كل من المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي بدون تواجد الإدارة لمناقشة نتائج المراجعة، وتقييم لنظام الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية للمنشأة، كما أن هناك اتصال مباشر بين كل من المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي ولجنة المراجعة.

اسم وتوقيع رئيس لجنة المراجعة

## الفصل الثالث

### دور لجان المراجعة في تدعيم وتعزيز موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي

مقدمة:

يعتبر استقلال المراجع الخارجي حجر الزاوية بالنسبة إلي مهنة المراجعة، وأساس الثقة في تقرير المراجع وما يتضمنه من رأي في المعلومات المالية التي تحتوي عليها القوائم والتقارير المالية للوحدات الاقتصادية التي يقوم بمراجعتها. (الجندي، 1995)

وتتوقف الثقة في رأي المراجع الخارجي عن القوائم المالية المنشورة، على استقلاله وحياده في إبداء ذلك الرأي، فمن الضروري أن يثق الغير في حياده واستقلاله، وأن يتصف بالنزاهة والموضوعية، وأن ينفذ واجباته بمستوى مرتفع من الكفاءة المهنية اعتمادا على المعرفة والمهارة والخبرة، وأن يزول الشك المهني في حالات الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي يمكن أن تحدث. (جربوع، 2004)

فالمراجع باعتباره وكيلًا عن المساهمين يمارس رقابته على إدارة الشركة، وفي ذات الوقت هناك أطراف أخرى خارج المشروع تتمثل في جمهور المستفيدين من خدمات المهنة، الذين يعتمدون على تقارير المراجعة بخلاف العملاء الأصليين - المساهمين متمثلين في الجمعية العامة - فالمراجعة تخدم طرفًا ثالثًا وتلتزم أخلاقيا أمامه متمثلا في مانحي الائتمان، والمستثمرين، والعاملين، ومجتمع المال والأعمال، والجهات الحكومية، ومصصلحة الضرائب، وهيئة الاستثمار، وهيئة سوق المال، وغيرهم من الجهات الخارجية، التي تعتمد على أمانة وصدق القوائم والتقارير المالية المدعومة برأي المراجع المحايد المستقل، حيث تعتمد عليه هذه الجهات العديدة في اتخاذ قراراتها المالية والاستثمارية، وتحتاج إلي الثقة في أداء المراجعين لعلمهم باستقلال بعيدا عن التحيز لإدارة المشروع. (الهادي، 2003)

إلا أنه قد يظهر أثناء قيام المراجع بوظيفة المراجعة بعض المعوقات التي قد تؤثر سلبا على استقلاله الأمر الذي قد يؤدي إلي فقد المراجع قدرته على إصدار حكمه الفني المحايد بخصوص مدى تعبير القوائم المالية المقدمة من قبل إدارة الشركة محل المراجعة عن الموقف العادل لها خلال فترة المراجعة ومن ثم تفقد المعلومات المحاسبية وثوقيتها، نظرا لاحتمال احتوائها على معلومات غير صحيحة دون تحفظ من قبل المراجع عليها، الأمر الذي يحتمل معه تعرض مستخدمي تلك المعلومات إلى خسائر غير متوقعة. (سويلم، 2002)

ومما يزيد من حساسية موقف المراجع الخارجي، وبالتالي من أهمية استقلاله، أن الأطراف المستفيدة من خدماته متضاربة في كثير من الأحيان، فإدارة الشركة وهي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي يدققها المراجع، قد تجد أن مصالحها الخاصة تقضي- بحكم المحافظة علي امتيازاتها- أن تخفي أحيانا مشاكل مالية تعاني منها الشركة، فتنتشر مثلا ميزانية لا تظهر الوضع المالي على حقيقته، في حين أن مستقبل هذه الشركة وقدرتها على النمو والاستمرار هي في الواقع محل شك وتساؤل، وهنا يحدث تناقض المصالح بين إدارة تتعمد عدم الإفصاح عن حقيقة الوضع المالي للشركة، وبين مستثمر محتمل في أسهم هذه الشركة، أو مقرض محتمل لها تقتضي مصالحهما الخاصة بأن تظهر البيانات المالية صورة صادقة وعادلة للوضع المالي الحقيقي للشركة، وهكذا يصبح استقلال مراجع الحسابات في ظرف كهذا عنصرا حاسما، باعتباره الضمان الوحيد كي يضمن تقريره عن تلك البيانات رأيا محايدا يوضح فيه حقيقة المشاكل التي تعاني منها الشركة. (مطر، 1994 )

وبالتالي فإن المراجع الذي يفقد استقلاله يكون قد فقد السند الأساسي لمزاوته مهنة المراجعة، حيث يصبح في هذه الحالة تابع dependent، والمراجع التابع لن يكون لرأيه عن القوائم المالية أية قيمة على الإطلاق، لذا يعتبر الاستقلال والمراجعة وجهان لنفس العملة. وبناء عليه، وإذا ما أرادت مهنة المراجعة أن تحظى باهتمام واحترام من يعتمدون عليها، فإنه ينبغي أن تتمتع بالاستقلال الكامل، وإذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير المراجعة لن تكون ذات أهمية، ويصبح من العبث التحقق من توفر أي من المعايير الأخرى، وإذا ما أرادت مهنة المراجعة أن تكسب احترام الطوائف الأخرى المعنية، فإنه ينبغي أن تكون مستقلة وأن تظهر لهم دائما على هذه الصورة. (الحسني، 1999 )

## المبحث الأول

### مفهوم استقلال المراجع الخارجي وأهميته

تمهيد:

يتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم استقلال المراجع الخارجي وأهميته، بما يمثله من أهمية بالغة لكل الأطراف المستفيدة من خدمات المراجع الخارجي، والأبعاد الأساسية لهذا الاستقلال، والعوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي، وسبل تدعيم هذا الاستقلال.

#### 1/1/3 مفهوم الاستقلال:

يعتبر استقلال المراجع الخارجي هو محور المهنة وركيزتها الأساسية، والتي بدونها لا تقوم للمراجعة كمهنة قائمة، وتتنفي أهميتها ووضعها في المجتمع، ويتحول المراجع الخارجي إلى مراجع داخلي تابع لإدارة الشركة وليس لرأية أي أهمية تذكر، لذا فقد اعتبرت المنظمات المهنية الاستقلال من أهم المعايير الواردة في موثيقها التي تحكم آداب وسلوكيات المهنة. (الهادي، 2003)

وهناك درجات مختلفة لاستقلال أو عدم استقلال المراجعين، فالاستقلال في المراجعة نسبي نظراً لطبيعة العمل في المراجعة الذي يتطلب من المراجع أن يكون على اتصال دائم مع إدارة الشركة أثناء الاستفسارات وجمع أدلة المراجعة. (متولي، 1995)

وعلى مستوى المهنة فإن مجمع المراجعين القانونيين في أمريكا AICPA، ينظر إلى استقلال مراجع الحسابات على أنه يعتبر احد المفاهيم الأخلاقية المصاحبة لمهنة المراجعة، ويتمثل في التحرر من التحيز (الموضوعية) في إصدار الأحكام بخصوص مدي عدالة وصدق المعلومات المحاسبية المتضمنة في التقارير المعدة بواسطة إدارة الشركة عميل المراجعة، كما يشير مجلس معايير الاستقلال (ISB) Independent Standard Board المنبثق عن مجمع المحاسبين القانونيين في أمريكا، إلى أن استقلال المراجع يعتبر المحدد الأول لضمان تحقق جودة المراجعة. (سويلم، 2002)

ومن أجل هذا تركزت جهود المنظمات المهنية والتشريعات القانونية، من أجل تدعيم مبدأ حياد المراجع واستقلاله، حتى يمكنه أداء عمله وإيداء رأيه الفني المحايد والحكم على كفاءة إدارة المشروع بعيداً عن أي مؤثرات، فاستقلال المراجع يمثل جوهر المراجعة الخارجية والعنصر المهم لها. (الهادي، 2003)

ويعرف الاستقلال التام تقليدياً بأنه: -" القدرة على التصرف بنزاهة وموضوعية "، ويقصد بالنزاهة هنا قدرة المراجع على اتخاذ القرارات الأخلاقية الصعبة حول الخطأ والصواب، عن طريق تطبيق قواعد السلوك الأخلاقي على الحالات المختلفة، و القدرة على وزن الأمور بدون تحيز من وجهة نظر جميع الأطراف التي تتأثر بهذه القرارات، وتقاس النزاهة عن طريق تحديد ما يعتبر حق وعدل. أما الموضوعية فيقصد بها الحياد والأمانة، وعدم التحيز والتحرر من المصالح الشخصية، أو عدم تأثر أحكام المراجع بالأهواء الشخصية. (متولي، 1995)

وفي الحقيقة تعددت مفاهيم استقلال المراجع في أدبيات المهنة، نظراً لتطور نظرة المجتمع إلى مهنة المراجعة وأهم ما ذكرته بعض هذه الأدبيات: - (سعيد، 2009 )

**الاستقلال:** هو أن يكون المراجع مستقلاً في رأيه تمام الاستقلال عن الأشخاص الخاضعين لرقابته ويجب عليه أن لا يغير رأيه تبعاً لأهواء المؤسسة الخاضعة للرقابة مهما كانت الأسباب، كما أن على المراجع أن يكون مستقلاً، وأن لا يكون له مصلحة شخصية في المؤسسة الخاضعة للرقابة.

**والاستقلال أيضاً:** هو أن يحافظ مراجع الحسابات الخارجي منذ إبرامه لرسالة الارتباط مع الشركة التي سيراجع حساباتها وحتى تقديمه لتقريره النهائي، علي موضوعيته واستقلاله وحياده تجاه كافة الأطراف المستفيدة من تقريره النهائي، سواء الإدارة أو العاملين أو الدائنين أو المقرضين أو الجهات الحكومية.

إلا أن الهيئات المهنية والتنظيمية حددت سمتين أساسيتين لاستقلالية مراجع الحسابات وهما: (عوض، 2005)

- **الاستقلال العقلي Mental أو الفكري Mind (الجوهر):** وهي حالة عقلية تسمح بإعداد الرأي بدون التأثير بأية عوامل أو مؤثرات تمس الحكم المهني، وتمكن الأفراد من العمل بأمانة Integrity وممارسة الموضوعية objectivity والشك المهني Professional Skepticism.
- **الاستقلال من حيث المظهر: Independence Of Appearance:** ويعني تجنب الحقائق والظروف الجوهرية، وامتلاك المعرفة بجميع المعلومات الملائمة، ووسائل الوقاية، والتي قد تدفع للاستنتاج بشكل معقول بحدوث انتهاك لأمانته وموضوعيته وشكوكه المهنية.

وهناك مفاهيم ومسميات أخرى لاستقلال المراجع وردت في كتابات الباحثين سيتم عرضها حتى تكون الصورة أكثر وضوحاً، فعلى سبيل المثال، أن الأدب المحاسبي تناول مفهوم استقلال المراجع من وجهتين أساسيتين: - (الهادي، 2003)

### **A. الاستقلال الذاتي أو النظرية الشخصية أو الذاتية Subjective Concept:**

وهنا يعرف الاستقلال بأنه القدرة على التصرف بنزاهة وموضوعية، حيث ترتبط النزاهة بتوافر صفات أخلاقية تمكن المراجع من اتخاذ قرارات ترتبط بمحاولة تحقيق العدالة، والتوصل للحقيقة من خلال أمانة المراجع والتزامه بالضمير المهني، كما ترتبط الموضوعية بالحياد وعدم التحيز، والتحرر من المصالح الشخصية، وعدم تأثر أحكام المراجع بالأهواء الشخصية، ويسمى الاستقلال وفقاً لهذه النظرية بالاستقلال الحقيقي Independent Fact، حيث يمثل موقف أو حالة ذهنية وفكرية وأخلاقية ترتبط بالضمير المهني للمراجع، ومن الصعب قياسها أو تحديد أبعادها، وهي ترتبط بالصفات والطبيعة والتكوين الشخصي والخلي للمراجع، وكذلك بالصفات المهنية المكتسبة من تأهيله العلمي والعملية والتي تمكنه من أداء العمل بنزاهة وموضوعية حفاظاً على سمعته المهنية ووضعها الاجتماعي، وقد يطلق عليه الاستقلال المهني Professional Independence.

وبناء على هذا الرأي، فإن استقلال المراجع معناه أن يكون أميناً نزيهاً صادقاً ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، ولا يهادن ولا يجامل ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومة، وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني العلمي الموضوعي عن اقتناع بعد أن تطمئن نفسه لما توصل إليه، وعليه أن لا يكتم أو يحرف أو يزيّف ما يصل إلى علمه من وقائع ومخالفات. ولقد أوردت لجنة قواعد المراجعة الدولية التابعة لاتحاد المحاسبين الدوليين في دليل المراجعة الثالث فقرة عن الاستقامة والموضوعية اللتين يتعين أن يتوفر في المراجع، فعلي المراجع أن يكون مستقيماً ونزيهاً ومخلصاً في ممارسته لعمله المهني، بل إن البعض يعتبر بحق أن الإخلاص والنزاهة خاصتان متلازمتان مع الاستقلال، وإن الإخلال بأي منهما يعني الإخلال بمبدأ الاستقلال، ويجب إن يكون عادلاً وأن لا يسمح لقناعته أو تحيزه المسبق أن يتغلبا على موضوعيته، أي أن عليه إزالة وإخفاء أي أثر للتحيز في جميع المراحل وخاصة عند جمع أدلة الإثبات وعند إبداء الرأي الفني والموضوعي، وهذا يعني الاعتماد على الأدلة الموضوعية لا الأهواء الشخصية، إذ أن توافر هذه الشروط هو الذي يسمح لنا بدرجة ثقة معينة في أن عملية المراجعة تتم من قبل عناصر تملك الاستقلالية كاملة عند ممارسة المهنة. (الحسني، 1999)

وفي هذا السياق، فإن الاستقلالية كصفة أساسية لعمل المراجع تتوقف على العديد من العوامل التي ترتبط بأخلاقيات المهنة والكفاءات المهنية والصفات الشخصية لمراجع الحسابات فمراجع الحسابات يؤدي مهامه في إطار مجموعة من القواعد والمعايير، ويتوقف على هذه المعايير تحديد مدى تقصيره لمهامه، أو درجة كفاءته في أدائها، وهذه المعايير هي التي تحدد استقلالية مراجع الحسابات، ولذلك نجد أن المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية تقول: " يجب أن تصمم معايير استقلالية مراجع الحسابات بشكل يعمل على توفير البيئة التي يكون فيها مراجع الحسابات متحررا من أي تأثير أو مصلحة يمكن أن تمس أو تقلل من حكمه المهني أو موضوعيته من منظور المستثمر الواعي ". (عوض، 2005)

والباحث يرى هنا أن هذا النوع من أنواع الاستقلال، أو هذا الجانب والذي يطلق عليه بالاستقلال العقلي أو الفكري، أو الاستقلال من حيث الجوهر، أو الاستقلال الذاتي، أو النظرية الشخصية، يعتبر حالة ذهنية خاصة بالمراجع نفسه، ولا يستطيع أحد أن يقدرها أو يلحظها إلا المراجع، ومن ثم يصعب على غير المراجع إدراكها أو ملاحظتها.

### **B. الاستقلال الظاهري Appearance Independence أو النظرية الموضوعية:**

ونظرا لصعوبة قياس وتحديد درجة الاستقلال الذاتي من قبل مستخدمي القوائم المالية، فهناك ضرورة لوجود مظاهر ودعائم موضوعية لاستقلال وحياد المراجع الخارجي، ويمكن قياسها وإدراكها، وهو ما حرصت القواعد المهنية والقوانين التشريعية علي ضرورة الالتزام بها بما يضمن الحد الأدنى للاستقلال وبناء عليه يعتبر المراجع مخلا بأداب المهنة إذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة معينة له مصلحة شخصية فيها دون أن يشير إلى ذلك صراحة، وقد أشارت إلى ذلك معظم قواعد السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية، وكذلك قوانين الشركات، حيث حددت دعائم ومصادر أساسية للاستقلال الظاهري أو الموضوعي للمراجع متمثلة في اشتراطات وإجراءات تعيين وعزل المراجع، وكذلك تحديد أتعابه، بأن جعلها في سلطة الجمعية العامة للمساهمين باعتبارها وكيلا عنهم للمحافظة على مصالحهم المالية بالشركة وكذلك حظر وجود مصالح مالية للمراجع بالشركة محل المراجعة. (الهادي، 2003)

ووفقا لهذا المفهوم، فإنه يقصد به البعد عن كافة التصرفات والمواقف التي من شأنها إثارة أي شكوك بخصوص نزاهة وموضوعية المراجع، ومن ثم فإن هذا الجانب يعتبر من الأهمية بمكان لغرض تحقيق الثقة في التقارير المالية التي قام المراجع بإصدار حكمه عنها، الأمر الذي ينعكس

على ثقة المجتمع في المهنة، كما أن مستخدمي المعلومات المحاسبية هم المعنيون بإدراك هذا الجانب وليس المراجع. (سويلم، 2002)

وأيضاً - ووفق هذه النظرية - فإن استقلال المراجع قضية غير مرتبطة بشخصية المراجع وتفكيره الذهني، فهي قضية موضوعية تحكمها الظروف والملابسات المحيطة بالمراجع نفسه، أو مرتبطة بالعمل الموكل إليه، وبالتالي يجب أن لا ينظر إلى استقلال المراجع علي أنه مسألة ذهنية يترك الحكم فيها إلي تقدير المراجع نفسه، وإنما هي قضية موضوعية تحددها وتنظمها قواعد وأحكام وضوابط معينة وأن الاستقلال ينبغي أن يمتد إلى كل ما يتعلق بعملية المراجعة، حيث أن القاعدة العامة أن لا قيمة لتقرير المراجع ما لم يكن مستقلاً شكلاً وموضوعاً. وأن مبرر هذه النظرية هو أن الطبيعة البشرية قد تعودت الحكم على الأشياء بمظهرها، والظروف المحيطة بها، وبالتالي فمن الأهمية بمكان وضع قواعد ايجابية وضوابط موضوعية تكون من ناحية سند للمراجع يحميه في تدعيم استقلاله، وتكون من ناحية أخرى تأكيداً للأطراف المعنية على مدى ما يتمتع به من حياد في الرأي، واستقلال في أداء المهمة الموكلة إليه. (الحسني، 1999)

وبهذا فقد ربط المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الوجه الأول وهو الاستقلال في الجوهر بموضوعية المراجع، أي بمدى ما يمتلكه من مناعة تحميه من التأثير بالمصلحة الشخصية. في حين ربط الوجه الثاني وهو الاستقلال في المظهر بمدى حرص المراجع على النأي بنفسه عن المواقف التي تثير لدى الغير أي شبهة حيال استقلاله. ولكي يتحقق الوجه الأول وهو الاستقلال في الجوهر، يشترط في المراجع أن يكون شخصاً أميناً ومستقيماً وموضوعياً في علاقته مع العميل خلال ممارسة مهامه المحددة في عملية المراجعة، في حين أن تحقق الوجه الثاني وهو الاستقلال في المظهر، يتطلب من المراجع بالإضافة إلى ما سبق الحرص على الابتعاد عن جميع المواقف التي تثير شكوك الغير حول استقلاله، كأن يقبل تدقيق حسابات شركة تجمعته مع مديرها علاقات قرابة، أو يكون مستأجراً مثلاً لمكاتب في عقار تملكه الشركة، أو يكون مقترضاً منها أو يكون مقترضاً لها، إلى غير ذلك من العلاقات التي تنشأ له مصلحة مالية مشتركة مع العميل. (مطر، 1994)

### 2/1/3 الأبعاد (الأركان) الأساسية لاستقلال المراجع الخارجي:

لقد تناولت العديد من المراجع المحاسبية استقلال مراجع الحسابات لما له من أهمية بالغة، ومن هذه الدراسات ما قامت بتحديد ما يسمى بأبعاد استقلالية مراجع الحسابات، حيث يقول الباحثان

وليم توماس و امرسون هنكي: " المراجع يجب أن يكون في سلوكه ومظهره ذلك الشخص الذي يمارس بكل مسئولية المراجعة بشكل مستقل بحسب الخطوات التالية ":- ( سعيد، 2010):

- إعداد برنامج المراجعة.
- جمع أدلة المراجعة.
- كتابة تقرير المراجعة.

#### أولاً: الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة:-

أي أن يكون لمراجع الحسابات الحرية الكاملة في إعداد برنامج المراجعة الذي يراه مناسباً، والإشراف على مساعديه دون أي تدخل من أي جهة خارجية و بالأخص إدارة الشركة، ويشتمل برنامج المراجعة على تحديد الخطوات التي سيقوم بها، وحجم العمل المطلوب أدائه، وذلك دون حدود أو تعديل ولو بجزء من برنامج المراجعة.

#### ثانياً: الاستقلال في مجال الفحص وجمع أدلة المراجعة:-

أي يجب علي المراجع الابتعاد عن أية ضغوط أو تدخل من أيا كان أثناء القيام بأنشطة الفحص وللمراجع الحرية التامة في اختيار إجراءات وطرق الفحص التي يترتب أن يقوم بها، وفي استطاعته زيادة أو تقليص الاختبارات تبعاً لرغباته وحاجته بالاعتماد على التقديرات الأولية عند تقييمه لبنية الرقابة الداخلية.

#### ثالثاً: الاستقلال في مجال إعداد وإصدار التقرير:-

وأيضاً للمراجع مطلق الحرية في كتابة ما يشاء في تقريره من ملاحظات وتحفظات دون أن يكون هناك تدخل أو ضغوط تمارس عليه من أي جهة، وبالأخص إدارة الشركة، أو الإدارة التنفيذية، ومديري الأقسام، كما للمراجع أن يمتنع عن تقديم تقرير يوضح نتيجة تدقيقه لحسابات الشركة محل المراجعة وذلك إذا ما أحس بأن استقلاله مهدد، وذلك دون خوف من إجراءات انتقامية من إدارة الشركة محل المراجعة.

ويؤكد ذلك (الدهراوي، 1991) عندما ذكر أن معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً تتطلب أن يكون المراجع الخارجي مستقلاً عند أداء مهمته، فالمعيار الثاني من المعايير العامة التي أصدرتها جمعية المحاسبين القانونيين بأمريكا يتطلب أن يكون المراجع مستقلاً ويحافظ على استقلاله وحياده عند قيامه بمهنة المراجعة، ويجب إن يحافظ على استقلاله فيما يتعلق بالاتي:-

- استقلال المراجع عند وضع برنامج المراجعة.

- استقلال المراجع عند أداءه للفحص واختبارات المراجعة.
- استقلال المراجع عند اصدر التقرير.

### 3/1/3 العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي:

إثر تعاضم دور القوائم المالية المنشورة كمصدر للمعلومات، أصبح توفير عنصر المصادقية للمعلومات المحاسبية التي تعرضها هذه القوائم أمراً حيوياً لإنجاح القرارات المبنية عليها، لذا أصبح مستخدمو هذه المعلومات - وهم في الغالب من غير المحاسبين - بحاجة إلى شخص له من الدراية والخبرة والتأهيل المهني ما يؤهله لإبداء رأي فني يظهر من خلاله بأن تلك المعلومات تعطي صورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي للشركة المصدرة لها. وذلك يضيف أهمية بالغة على توفير عنصر الحيطة والاستقلال للشخص المنوط به مسؤولية إبداء هذا الرأي وهو مراجع الحسابات. إذ بدون توافر هذا الاستقلال، تفقد البيانات المالية المدققة مصداقيتها، وبالتالي يصبح من غير الممكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات سواء من قبل فئة المستثمرين أو المقرضين. (مطر، 1994)

كما يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن يحافظ المراجع على استقلاله وحياده عند مزاوله عمله المهني، إذ أن الاستقلال يعد السبب الرئيسي في وجود الحاجة لخدمات المراجعة، ويؤكد البعض ذلك باعتبار أن مهنة المراجعة تفقد قيمتها إذا فقد المراجع استقلاله. (جربوع، 2004)

فالمراجع يعتبر في الأساس وكيلاً عن المساهمين لمراجعة وفحص الحسابات والقوائم المالية التي تمثل كفاءة الإدارة في أداء نشاطها في الوحدة الاقتصادية، وعليه أن يبدي رأيه الفني المحايد في هذه الحسابات والقوائم دون تحيز بعيداً عن تأثير الإدارة، وكذلك بعيداً عن تأثير مصالحه ورغباته الشخصية (الهادي، 2003).

وقد تعرض كثيرون من الباحثين لمفهوم استقلال المراجع الخارجي بالدراسة والتحليل، وركزوا على العوامل أو المتغيرات التي تؤثر على هذا الاستقلال، وذلك في محاولة منهم لتقييم الوزن النسبي لهذه العوامل من حيث تأثيرها على استقلال المراجع، وكذلك لتحديد اتجاه هذا التأثير أو بمعنى آخر تحديد ما إذا كان تأثيرها إيجابياً وفي اتجاه يدعم استقلال المراجع، أو سلبياً في اتجاه يهدد الاستقلال بالخطر (مطر، 1994).

وكان قد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA بعض العوامل المؤثرة على استقلال المراجع منها: - (سويلم، 2002)

1. وجود مصالح مادية للمراجع لدى عميل المراجعة بقيمة كبيرة.

2. اشتراك المراجع مع عميل المراجعة أو أحد مديريه أو أحد المساهمين بنسبة كبيرة من صافي ثروة المراجع في أعمال اقتصادية مشتركة.
3. ارتباط المراجع مع عميل المراجعة للعمل كمندوب دعاية أو مديراً أو مروجاً لأسهم الشركة.
4. إقراض المراجع لعميل المراجعة أو الاقتراض منه بمبالغ كبيرة نسبياً أو أحد المديرين أو المساهمين في الشركة عميل المراجعة.

كما قامت لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC بإصدار قواعد استقلال المراجع، حيث أشارت القاعدة رقم (126) إلى حالات يحتمل أن تؤدي إلى فقد المراجع لاستقلاله (سويلم، 2002):-

1. إذا كان للمراجع مصلحة مالية في الشركة عميل المراجعة.
2. إذا كان المراجع مديراً في الشركة عميل المراجعة، أو في أحد الشركات التابعة لها.
3. إذا كان رأي المراجع تابعاً لرأي إدارة الشركة عميل المراجعة.
4. إذا تعهدت الشركة عميل المراجعة أو أي طرف فيها بتعويض المراجع عن خسائره المالية.
5. إذا كانت أتعاب المراجعة تمثل جزء كبير بالنسبة لإجمالي إيرادات المراجع.
6. قيام المراجع بأداء خدمات إمساك الدفاتر وما يترتب عنها مثل الترحيل لدفتر الأستاذ وإعداد الحسابات الختامية.
7. إذا كان للمراجع علاقة قرابة بين أحد كبار رجال الإدارة أو ملاك الشركة.

وإضافة إلى مجموعة العوامل أو المتغيرات السابقة التي تؤثر على استقلال المراجع هناك عنصراً من أهم عناصر هذه المخاطر التي تهدد استقلال المراجع، وهو وجود تعارض في المصالح بين المراجع وإدارة الشركة التي يراجع حساباتها، حيث يعتبر المراجع في الأساس وكيلاً عن المساهمين يحافظ على مصالحهم، وقد تتعارض مصالح الإدارة مع مصالح المساهمين، كما قد تتعارض مصالح الشركة ككل مع مصالح الطرف الثالث من جمهور المهنة، وأن هنالك تضارب في المصالح مع ثلاث جهات أساسية ذات مصلحة في المشروع وهي: إدارة المشروع، وحملة الأسهم (الملاك)، و الجمهور أو الطرف الثالث من مستثمرين أو مقرضين مرتقبين، واستقلال المراجع يتحدد من خلال علاقته بهذه الأطراف ومدى قوة كل منها وقدرة المراجع على تحقيق توازن المصالح بينها ومقاومة الضغوط الواقعة عليه منها كما أن هناك ثلاثة أنواع من تضارب المصالح التي تواجه المراجع نفسه وهي: (الهادي، 2003)

1. تضارب المصالح بين الإدارة وحملة الأسهم، فحملة الأسهم يعتمدون على تقرير المراجع لتقييم أداء الإدارة، لذا فالإدارة تحاول الضغط على المراجع لإعطاء تقرير إيجابي.
2. تضارب المصالح بين المراجع والشركة محل المراجعة، فقد يتضمن تقرير المراجع حقائق تؤدي إلى تخفيض قيمة المشروع، بما يؤدي إلى عدم إقبال المستثمرين على الاستثمار فيه، أو أن يطلب المقرضون ضمانات إضافية، وهنا تتفق مصالح الإدارة مع حملة الأسهم، فكلاهما يريد من المراجع إصدار تقرير يعطي انطباع إيجابي للطرف الثالث (الجمهور)، وتتزايد ضغوط الشركة على المراجع ليخالف المعايير المهنية، وتعتبر هذه الحالة هي أخطر حالات التضارب التي تواجه المراجع وتتطلب البحث في كيفية حماية استقلال المراجع حمايةً للطرف الثالث.
3. تضارب المصالح الشخصية للمراجع مقابل المعايير المهنية إذا كان للمراجع مصلحة في زيادة قيمة المشروع في إخفاء حقائق جوهرية.

إلا أنه في مثل هذه الحالات من تعارض المصالح، فإن المراجعين يحاولون مقاومة ضغوط الإدارة عليهم، وقد عنون بعضهم هذه المشكلة بأنها عملية مساومة Bargaining process يحدث فيها صراع قوي Power struggle تكون فيه الإدارة في مركز أكثر قوة من مكتب المراجعة أو المراجع. وأن هذا التعارض يحدث بين المراجع والشركة التي يتم مراجعتها عندما لا يتفقا على بعض الاعتبارات في أداء مهمة المراجعة، وفي ظل ذلك تحاول الشركة التأثير في الطريقة التي يتم فيها إنجاز مهمة المراجعة، وذلك عن طريق ممارسة الضغوط على المراجع للإخلال ببعض المعايير وإصدار تقرير نظيف. وعلى افتراض أن المراجع يتمسك بأخلاقيات وأدبيات المهنة فإن التعارض سوف يحدث بين الشركة والمراجع لأن الإدارة سوف تلجأ إلى تغيير المراجع إذا تضمن تقريره أي تحفظات، أو قام بالتقرير عن أي مخالفات. وسوف تمارس الضغوط على المراجع للحصول على تقرير نظيف، وذلك عن طريق التهديد بالتحويل إلى مراجع آخر، ولهذا فإن عدم تعادل القوى بين المراجعين ومديري المنشآت، يمكن أن يؤدي إلى ضعف كبير في مقدرة المراجع على ممارسة أحكامه المهنية بحرية وذلك لأن المشكلة الأساسية التي تواجه المراجع هي نقص القوة، فالمراجع يجب أن يتصرف بحرية وبسلوك منصف وعادل، ولكنه لا يملك القوة الحقيقية لفرض قواعده و أحكامه. (راضي، 1991)

### 4/1/3 أهمية استقلال المراجع الخارجي:

يمكن القول أن المعلومات المحاسبية المتضمنة في التقارير المالية المنشورة تعتبر على درجة كبيرة من الأهمية في عملية صناعة القرارات باعتبارها تمثل مدخلات عملية صناعة القرار، والذي

يتوقف أساساً على مدلولات تلك البيانات. ومن المسلم به أن متخذ القرار على كافة المستويات لا يسلم بما جاء في محتوى التقارير المالية التي سوف يتم استخدامها كمدخلات في عملية صناعة القرارات ذات الصلة بتلك المعلومات، إلا إذا اقتنع بما جاء في تلك التقارير، ولم يعد يساوره شك جوهري تجاه ما جاء من معلومات بتلك التقارير، ومن ثم كان من الضروري أن يطمئن مستخدمو المعلومات المحاسبية إلى مأمونية المعلومات التي ترد ضمن التقارير المالية التي أعدتها الإدارة، وقام المراجع بالتحقق من صدقها وعدالتها. ويعتبر مراجع الحسابات هو الشخص الذي يقع عليه عبء توفير الطمأنينة والمصادقية و الوثوقية لكافة مستخدمي تلك المعلومات. فالمراجعة تعد بمثابة الوسيلة التي تنقل مستخدم المعلومات المحاسبية من موقف الشك في صدق تلك المعلومات إلى موقف الثقة. (سويلم، 2002 )

فجوهر المراجعة هو التحقق من التقارير المالية التي تعدها الإدارة وتقديمها إلى المساهمين، والإدارة لديها دائماً الدوافع لتقديم تقارير مالية لا تعبر عن حقيقة الأحوال المالية والاقتصادية للشركة، وتتبع هذه الدوافع من حقيقة أن هذه التقارير المالية سوف يستخدمها المساهمين في تقييم أداء الإدارة، لذلك فقد تحاول الإدارة إساءة عرض المعلومات المالية المقدمة إلى المساهمين لتظهر الشركة في صورة ناجحة من حيث الربحية والنمو والإنتاجية، بهدف بيان مدى نجاحها وكفاءة أدائها في إدارة أموالهم. ومن هنا نشأت الحاجة إلى المراجعة المستقلة للتحقق من صحة مزاعم الإدارة كما تعكسها التقارير المالية المقدمة إلى المساهمين. ( متولي، 1995 )

ويمثل الاستقلال وعدم التحيز من قبل المراجع الخارجي أهمية خاصة في تحديد شكل ومحتوى التقرير الذي يعده المراجع، ومدى قدرة الشركة محل المراجعة على الضغط على المراجع لتعديل رأيه حول شكل أو مضمون التقرير. ( الدهراوي، 1991 )

كما تتبع أهمية استقلال مراجع الحسابات من طبيعة مهمته التي تضعه في موقف حساس بين الأطراف المستفيدة من خدماته، فمن جهة يتقاضى المراجع أتعاب من إدارة الشركة التي يقوم بتقديم خدمات لها والتي غالباً ما تلعب دوراً أساسياً في تعيينه وعزله وتحديد أتعابه، وذلك على حساب دور الهيئة العامة للمساهمين صاحبة الحق الأساسي في تعيين وعزل و تحديد أتعاب المراجع، ومن جهة أخرى فإن المستفيد الأكبر من خدمات المراجع غالباً ما يكون طرفاً ثالثاً والذي يستخدم البيانات المالية المدققة في اتخاذ قراراته الاستثمارية، ومما يزيد من حساسية موقف المراجع وبالتالي من ضرورة تمسكه باستقلاله هو أن الأطراف المستفيدة من خدماته غالباً ما تكون متعارضة المصالح، حيث يمثل استقلال المراجع أهمية بالغة لكل هذه الأطراف، وقد يحدث في بعض الحالات تعارضاً في الآراء بين الشركة والمراجع حول إجراءات المراجعة، أو المبادئ

المحاسبية الواجب تطبيقها، أو شكل التقرير النهائي، وهو ما يؤثر على استقلال المراجع، وهذه الأطراف يمكن أن تكون صاحبة الشركة أو إدارتها، أو الأطراف الخارجية الأخرى، أو مهنة المراجعة ككل، أو المراجع بحد ذاته، حيث أن الشركة تستفيد من التقرير السليم والموضوعي في اتخاذ قراراتها ومفاوضاتها، كما أن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي سيدققها ويراجعها المراجع، والتي تقتضي مصالحها الشخصية بإخفاء بعض البيانات أو المشاكل، وهنا يحدث تعارض المصالح بين الإدارة والمستثمرين ومالكي الشركة والمقرضين الخارجيين. وكل هؤلاء تقتضي مصالحهم الخاصة بأن تظهر البيانات المالية بصورة صادقة وعادلة لحقيقة الوضع المالي العام. (سعيد، 2009)

وأيا المديرين لديهم من الأسباب للتأثير على التقارير الخارجية بما يتوافق مع مصالحهم، وهذا سيؤدي بالمستثمرين إلى الحصول على خدمة المراجع الخارجي لإعطاء رأيه المهني والمستقل في مدى صدق التقارير المحاسبية، ونظرا للمركز الاحتكاري للمدير في الحصول على المعلومات الخاصة، والحافز لديه لعدم الإفصاح عن هذه المعلومات، فإن الأمر يتطلب وجود مراجع مستقل ومحايدين يقلل من عدم تأكد المستثمرين حول محتوى القوائم المالية، ولذلك فإن المراجع الخارجي يضيف الثقة، ويحسن من جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية والمقدمة للمستثمرين. (الدهراوي، 1991)

وبما أن أصحاب الشركة يعتمدون على القوائم المالية المدققة كأساس لتقييم أعمال الإدارة، وإظهار مدى اتجاهها في تحقيق السياسات والأهداف المرسومة لها، وكذلك تستفيد الأطراف الخارجية مثل المقرضين سواء كانوا أفراد أم مصارف في معرفة مدى قوة المركز المالي للشركة، وبالتالي مدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها وبالقرروض التي تحصل عليها، لذلك يصبح استقلال المراجع في هذه الظروف عنصرا حاسما باعتباره الضمان الوحيد عندما يتضمن تقريره رأيا محايدا يوضح فيه حقيقة المشاكل المالية التي تعاني منها الشركة محل المراجعة، كما أن فقدان المراجع لاستقلاله وتقديمه تقريرا متحيزا، سيؤثر على المراجع ومهنة المراجعة على السواء، فلا تعود هناك ثقة من المجتمع المالي بمهنة المراجعة والمراجعين وبالتالي تفقد مهنة المراجعة ضرورتها. (سعيد، 2009)

كما أن سلسلة التعاقدات بين الملاك والدائنين، وبين الملاك والإدارة، تخلق الحاجة إلى المراجع المستقل الذي يراقب هذه الاتفاقات، ويقدم رأيا فنيا في صحة القوائم والتقارير المالية التي تعكس المركز المالي السليم للشركة، وكذلك مدى الالتزام بالشروط والتعاقدات السابق ذكرها، ويلاحظ أنه كلما زاد التعارض في المصالح وزادت تكاليف الوكالة، كلما ظهرت الحاجة إلى نظم التقارير الخارجية والإفصاح المحاسبي، وأيضا كلما ظهرت الحاجة أكثر إلى خدمة المراجع الخارجي، الذي

يقوم بتقديم تقرير يعبر عن الرأي في القوائم المالية التي تعدها الإدارة. وقد يحتوي التقرير على معلومات تشجع المستثمر المحتمل على ألا يستثمر في الشركة، وهذا الرأي المتحفظ أو السلبي في القوائم المالية قد يؤدي بالتالي إلى تخفيض قيمة الأسهم مما يؤدي إلى توجيه اللوم إلى الإدارة من قبل الملاك، وبالتالي فإن الإدارة والملاك قد تتفق مصالحهم على إظهار الشركة في مركز مالي جيد أمام الطرف الثالث (المستثمرين والدائنين المحتملين)، ونظراً لأن المراجع يحاول أن يقدم تقريره وما يتضمنه من رأي في القوائم المالية بما يتفق مع المعايير المهنية، فإن هناك دائماً احتمال قائم بتعارض المصلحة بين الشركة والمراجع، وقد يجد المراجع أنه يمكن أن يعظم منفعته في الفترة القصيرة على الأقل بمخالفته المعايير المحاسبية والمهنية، فقد تحاول الإدارة الضغط على المراجع عن طريق ما تملكه من سلطة لتجديد التعاقدات معه، وكذلك تحديد الإتاوب، أو قد يكون للمراجع مصلحة في الشركة مما يشجعه على مخالفة المعايير المهنية. ( الدهراوي، 1991 )

### 5/1/3 سبل تدعيم استقلال المراجع الخارجي:

تعتبر الإدارة وكيلاً عن الملاك (الأصل) في إدارة الشركة، والملاك (وكيل) عن الدائنين (الأصل) في استثمار أموالهم في الوحدة الاقتصادية، وهذه السلسلة من العلاقات بين الإدارة والملاك، وبين الملاك والدائنين تبرز الحاجة إلى المراجع الخارجي المستقل الذي يرقب هذه العلاقات، ويقدم رأياً فنياً في صحة القوائم والتقارير المالية التي تعكس المركز المالي للسليم للوحدة الاقتصادية. وعندئذ يقع المراجع في سلسلة التعارض بين المصالح عندما يطلب منه الرأي لصالح طرف من أطراف هذه العلاقات، في الوقت الذي يجب أن يلتزم فيه المراجع بحدود الاستقلال الموضوعي الممثل في النصوص والتشريعات والقواعد التي تصدرها الهيئات المهنية التي يجب أن يلتزم بها المراجع عن إبداء رأيه. (الجندي، 1995)

كما أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات معينة بالنسبة لاستقلال المراجع وقدرته على مواجهة الضغوط من الإدارة، لمخالفة القواعد المحاسبية أو معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً عند إعداد القوائم المالية، لتحقيق مصالح الإدارة التي تتعارض مع مصالح الملاك والدائنين، ويحتاج الأمر في هذه الحالة إلى تطبيق بعض الأساليب التي تزيد من قوة المراجع في مواجهة ضغوط الإدارة، مما يؤدي إلى زياد استقلال المراجع في حالة حدوث تعارض أو نزاع بينه وبين إدارة الشركة التي يقوم بمراجعتها (الدهراوي، 1991).

ويمكن تقديم المقترحات التالية لتدعيم استقلال المراجع الذي بات عليه أن يواجه هذا التعارض في المصالح:-

### 1- تكوين لجان للمراجعة في الوحدات الاقتصادية:-

ظهرت فكرة لجنة المراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية في الستينات، ثم انتقل مفهومها إلى كندا والمملكة المتحدة، ثم إلى عديد من الدول الأوروبية والآسيوية نظراً للمنافع التي تحققت من تشكيل هذه اللجان وخاصةً فيما يتعلق بتدعيم استقلال المراجع الخارجي. إذ أنه قبل ظهور وتطبيق لجنة المراجعة، كان لاحتمال وجود تعارض في المصالح بين الإدارة والمراجع الخارجي أثر على استقلال المراجع، حيث هددت إدارة الشركات في بعض الحالات الاستغناء عن المراجع حين ظهور عدم اتفاق على الأساليب والمبادئ المحاسبية التي تطبقها الإدارة، وبأنها تبحث عن مراجعين أكثر تفهماً ولكن بعد تكوين لجان المراجعة وجعل اقتراح تغيير المراجع من اختصاصها قلت الضغوط من الإدارة على المراجعين. (الجندي، 1995)

### 2- تخفيض المرونة في الاختيار بين الطرق المحاسبية البديلة:-

يعتبر وجود بدائل متعددة للطرق المحاسبية فرصة تحاول إدارة الشركة استخدامها للتحكم في الأرباح والمركز المالي للشركة، وإذا كان توازن القوى في صالح الشركة فإنه من المتوقع أن يرضخ المراجع لضغوط الإدارة لاختيار البدائل من السياسات المحاسبية التي تظهر المركز المالي للشركة بصورة غير حقيقية، وبالتالي فإن وجود معايير محاسبية ملزمة للشركات تجعل إمكانية مخالفة هذه المعايير محدودة بالنسبة للشركة أو المراجع، فإذا قامت الشركة بتغيير المراجع للاختلاف حول تطبيق المبادئ المحاسبية فلن تجد من المراجعين الآخرين من يتجاوب معها لمخالفة هذه المعايير (الدهراوي 1991).

### 3- زيادة المسؤولية القانونية للمراجع وتحقيق فاعليتها:-

وهذا الإجراء يهدف إلى الضغط على المراجع بالالتزام بإجراءات المراجعة المهنية، وكذلك بالمعايير المحاسبية الموضوعية بواسطة الجهات المهنية، وعدم تحقيق رغبة الإدارة إذا ما حدث تعارض أو نزاع حول تطبيق هذه المعايير المحاسبية أو معايير المراجعة، وهذه المسؤولية القانونية تدفع المراجع لعدم مجارة الإدارة لمخالفة المعايير المحاسبية وبالتالي تساهم في زيادة استقلال المراجع (الدهراوي 1991).

#### 4- وضع قيود على إجراءات تغيير المراجع: - Auditor Replacement

ووفقاً لهذا الأسلوب يتم وضع قيود على قدرة إدارة الشركة على تغيير و إحلال المراجع الحالي بمراجع آخر جديد. ففي إنجلترا قام معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا و ويلز بإلزام المراجع الجديد المعروض عليه الارتباط بعملية المراجعة، أن يتصل بالمراجع السابق لمعرفة ما إذا كان هناك أي مشاكل مهنية كانت السبب في عدم استمراره في عملية المراجعة، كما أن معايير المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية تطلب من المراجع الجديد أن يتصل بالمراجع السابق لنفس الغرض، كما أن لجنة سوق الأوراق المالية SEC تطلب من إدارة الشركة أن تفصح عما إذا كان هناك تغيير للمراجع، وما إذا كان هناك عدم اتفاق مع المراجع السابق حول إجراءات المراجعة والتقارير. ( الدهراوي 1991 ).

## المبحث الثاني

### دور لجان المراجعة في تدعيم وتعزيز موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي

#### مقدمة:

أجمع معظم الكتاب علي أن الهدف الرئيسي من تكوين لجان المراجعة هو تأكيد وزيادة مصداقية القوائم المالية، وفي سبيل تحقيق ذلك الهدف يجب أن تسعى لجنة المراجعة نحو تدعيم استقلالية وظيفة المراجعة عن إدارة الشركة، وتمكين المراجع من أداء عملية المراجعة بدون أي ضغوط قد تؤثر سلبا علي مصداقية نتائجها أو كفاءتها. ( احمد، 1998 )

كما أن أحد الجوانب الهامة التي ساهمت في حدوث أزمة الكساد الاقتصادي التي هزت العالم عام 1928، 1929، والتي كانت بمثابة نقطة تحول كبير في الفكر الاقتصادي الرأسمالي بكل جوانبه والتي توصل إليها المحللون، هو ضعف استقلال مراقب الحسابات، وتأثير مجالس الإدارة علي مراقبي الحسابات والمحاسبين، الأمر الذي استطاعت معه إدارات الشركات المساهمة في الولايات المتحدة الأمريكية من إظهار نتائج غير صحيحة، وتضليل المساهمين، ولقد أدى ذلك إلى انهيار الأسهم بشكل كبير، وأثير في ذلك الوقت إلى دعم استقلالية المراجعين. (الطار، 2003 )

ولقد ازدادت الحاجة إلى خدمات المراجعين الخارجيين بسبب تزايد حالات الغش في البيانات المالية المعلنة التي تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة في قراراتها الاقتصادية، ويعد المراجع الخارجي وكيلا عن المساهمين في تدقيق القوائم المالية التي أعدتها الإدارة، والمطلوب منه إبداء رأيه الفني المحايد منها وهذا يتطلب الالتزام بقواعد السلوك المهني، والتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة، للحصول علي تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، ولكي يقوم المراجع الخارجي بمهامه بكل موضوعية و استقلالية، حرصت العديد من المنظمات المهنية علي أن يكون من مهام لجان المراجعة تعزيز وزيادة فاعلية واستقلالية المراجع الخارجي في الأمور ذات العلاقة بعمله كلها، مما يكون له الأثر الايجابي في زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى المستخدمة للمعلومات المحاسبية المحتواة في التقارير المالية، ويرشد قراراتهم الاقتصادية. (المومني، 2009)

ولقد كان لما شهدته الساحة العالمية من فضائح مالية دور واضح في مطالبة الكثير من الهيئات و الباحثين بتوفير واستخدام آليات لها من الكفاءة والفاعلية ما يوفر الحماية والتدعيم للمراجع الخارجي، فها هو القانون الأمريكي sarabenes oxely الصادر في عام 2002، يؤكد علي أن لجنة المراجعة هي الجهة الوحيدة بالشركة التي لها حق التعامل مع المراجع الخارجي، وذلك سعيا

وراء حماية المراجع الخارجي من أية تدخلات من قبل الإدارة التنفيذية، و مجلس الإدارة.  
(عبد العزيز، 2007)

وسيمثل هدف هذا المبحث في محاولة تحديد أبعاد دور لجنة المراجعة في تدعيم وتعزيز موضوعية و استقلالية المراجع الخارجي عن طريق ممارسة أنشطة معينة، و الإفصاح عنها في تقاريرها السنوية.

### 1/2/3: العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجع الخارجي:-

على الرغم من التطورات الكبيرة التي شهدتها لجان المراجعة نتيجة للتغيرات التي تميزت بها ساحة الأعمال في الآونة الأخيرة، إلا انه مازالت العلاقة بين لجنة المراجعة بالشركة المساهمة و بين المراجع الخارجي تأتي على رأس قائمة أولويات عمل هذه اللجان، فقد حظيت وما زالت تحظى هذه العلاقة باهتمام كبير من قبل الباحثين، والهيئات التنظيمية، لما يمكن للجان المراجعة أن توفره للمراجع الخارجي من دعم ومساندة فيما يوكل إليه من مهام، وما يمكن أن يقدمه المراجع الخارجي للجان المراجعة بالشركات المساهمة من معلومات وتقارير تساعد في تقييم ما ينتهج بالشركات المساهمة من سياسات، وما يتخذ بها من قرارات، وما يطبق بها من إجراءات.  
(عبد العزيز، 2007)

والعلاقة بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة علاقة متبادلة، حيث تتقابل أهدافهم النهائية، فكل منهما يحاول المحافظة على تكامل الشركة، وعن البحث عن أي انحراف أو إهمال أو تلاعب من جانب الإدارة. وبالتالي يصبح الهدف النهائي من لجنة المراجعة، هو دعم القوائم المالية، وجعلها أكثر موضوعية واتفقا مع حقيقة أوضاع الشركة، وذلك عن طريق دعم استقلال المراجع الخارجي والإشراف على كافة جوانب المراجعة الداخلية. (العتار، 2003)

ومن ناحية أخرى فقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA المعيار رقم (61) لتحديد العلاقة بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة، وقد تطلب هذا المعيار بصفة عامة من المراجع التأكد أن لجنة المراجعة لديها معلومات كافية بخصوص نطاق ونتائج عملية المراجعة والتي يمكن أن تساعد في الإشراف والمراقبة على عملية التقارير المالية، والإفصاح عما تكون الإدارة مسئولة عنه، ومن أهم الأمور التي حددها المعيار و الواجب على المراجع إبلاغ لجنة المراجعة عنها وهي:- (تامر، 2008)

1. مدى ونطاق مسئولية المراجع من خلال معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، حيث من المهم أن تعي لجنة المراجعة أن تنفيذ عملية المراجعة تتم وفقا لمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، للحصول على تأكيدات معقولة - وليست مطلقة - عن القوائم المالية.
2. التقديرات والتسويات المحاسبية، من ناحية الطريقة المستخدمة بواسطة الإدارة، والأسس التي يبني عليها المراجع نتائجه حول معقولية هذه التقديرات.
3. السياسات المحاسبية الهامة المستخدمة، والتغييرات التي تمت فيها أو في تطبيقها.
4. تسويات وتعديلات المراجعة الهامة Significant Audit Adjustments، والتي يمكن أن يكون لها تأثير هام على التقرير المالي للمنشأة.
5. الخلافات مع الإدارة Disagreement With Management، حول الأمور التي يمكن أن تكون لها أهميتها للقوائم المالية للمنشأة، أو لتقرير المراجع سواء تم حلها مع الإدارة أم لا.
6. الصعوبات التي تقابل أداء المراجعة، والتي تضعها الإدارة ويعتبرها المراجع هامة، ومؤثرة على عملية المراجعة.

### 2/2/3: الاتصال بين المراجع الخارجي و لجنة المراجعة:-

وقد اصدر مجلس معايير المراجعة (ASB) Auditing Standard Board نشرة معايير المراجعة SAS no.61 بخصوص الاتصال بلجان المراجعة " Communication with Audit Committee" والتي تنظم عملية الاتصال بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة، بشأن المعلومات التي يتعين على المراجع إبلاغها إلى لجنة المراجعة، وقد أدت هذه النشرة إلى توسيع نطاق مسؤولية المراجع الخارجي بحيث تضمن قيام المراجع بتوفير المعلومات الكافية للجنة المراجعة للاضطلاع بوظائفها، وضمان قيامها بواجباتها، والوفاء بمسؤولياتها الإشرافية على عملية التقرير والإفصاح. ( سامي، 2009 )

كما أنه يجب أن لا يكون هناك أي قيود على اتصال لجنة المراجعة بالمراجعين الخارجيين، لأن هذا الاتصال يسمح بتبادل معلومات موثوق فيها، وغير متحيزة، وأنه من الأفضل في بعض الأحيان أن يتم هذا الاتصال من خلال عقد اجتماعات خاصة مع المراجع الخارجي بدون وجود الإدارة، وقد يكون من المناسب عقد هذه الاجتماعات بعد انتهاء الاجتماع الدوري للجنة. وبحسب العديد من معايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية، فإنها تتطلب القيام بإجراء اتصالات محددة مع لجنة المراجعة، ويقوم المراجع الخارجي بالتقرير عن المخالفات، والتصرفات غير القانونية إلى لجنة المراجعة، طالما كانت هذه التصرفات على درجة كبيرة من الأهمية. أما عن

المخالفات والتصرفات غير القانونية التي تتورط فيها الإدارة العليا، فإنه يجب أن يتم التقرير عنها في جميع الأحوال. ( أحمد، 1998 )

ويجب التأكيد هنا على أن تحسين الاتصال مع المراجعين الخارجيين، ومناقشتهم للأمر الهامة مع لجنة المراجعة، أو مع كل أعضاء مجلس الإدارة، لا يعني بأي شكل من الأشكال أن نزاهة الإدارة التنفيذية بالشركة محل شك، أو أن هذه الإدارة غير قادرة على أداء مهامها، كما إن ذلك لا يعني أيضا تجاهل المراجعين الخارجيين لأهمية الاتصال مع الإدارة التنفيذية، فالمراجعين الخارجيين يحافظون دائما على علاقات اتصال قوية مع الإدارة عند أدائهم لاختباراتهم خلال فترة المراجعة. ( تامر، 2008 )

ولا يعد المراجع الخارجي مطالبا بالبحث عن الأمور التي يجب التقرير عنها، ولكنه إذا علم بها إثناء قيامه بفحص هيكل الرقابة الداخلي لتكوين خلفية بشأنه، أو عند قيامه بإجراءات المراجعة، فعليه في هذه الحالة إبلاغ لجنة المراجعة بهذه الأمور. وقد تختلف طريقة وتوقيت إبلاغ اللجنة بهذه الحقائق، فقد يتم تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي المتعلقة بأداء عملية المراجعة من خلال خطاب التعاقد، أما بالنسبة لاختبار المبادئ المحاسبية فيمكن الاتصال بشأنها من خلال تقرير مكتوب مستقل، وبالنسبة للأمر أو الموضوعات الأخرى، فيمكن إبلاغها إلى لجنة المراجعة سنويا في الاجتماعات الخاصة. وأن هناك **مدخلين** للمراجع الخارجي عند قيامه بالاتصال مع لجنة المراجعة: - ( احمد، 1998 )

#### الأول:- الاتصال قبل بداية عملية المراجعة:-

وهنا فإنه بالنسبة للمعلومات الخاصة بمستوي التأكيد الذي تقدمه المراجعة الخارجية، ومسئولية المراجع الخارجي عن هيكل الرقابة الداخلية، وعن المعلومات الأخرى الواردة بملحقات التقارير المالية، فمن الأفضل أن تتم مناقشتها مع لجنة المراجعة قبل البدء في عملية المراجعة، مما يسمح للجنة المراجعة أن تعيد النظر في هذه الأمور.

#### الثاني:- الاتصالات التي يجريها المراجع الخارجي إثناء قيامه بعملية المراجعة:-

أما في هذه الحالة فقد لا يتم تحديد بعض المعلومات المطلوب إبلاغها إلى لجنة المراجعة إلا بعد عملية المراجعة - أو حتى بعد إتمامها - ومع ذلك فلكي تتمكن لجنة المراجعة من الوفاء بمسئولياتها في توقيت مناسب، يتعين على المراجع الخارجي أن يقوم بنقل هذه المعلومات إلى اللجنة بمجرد أن يكون ذلك ممكنا من الناحية العملية - حتى ولو كان ذلك بعد صدور التقرير - خاصة إذا كانت هذه المعلومات ترتبط بوجود قصور في عملية إعداد التقارير المالية بمعرفة إدارة

الشركة. وبالتالي فإنه من الضروري أن يتم الاتصال بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة في الوقت المناسب، ومسئولية المراجع هو أن يتأكد من إبلاغ لجنة المراجعة بالأمور والحقائق المطلوبة.

### 3/2/3: ميزان القوة بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة:-

إن استقلال المراجع الخارجي يتمثل في قدرته على مقاومة الضغوط التي تمارسها إدارة الشركة عليه، وأن احتفاظ المراجع باستقلاله عند قيامه بعمله يعتمد بدرجة كبيرة على توازن القوى بينه وبين مجلس الشركة، وأن مصادر قوة الشركة للضغط على المراجع الخارجي تنتج عن تحكم الشركة في اختياره وتغييره في حالة عدم قيامه بتلبية رغباتها، فضلاً عن تحديد أتعابه، وتوفير المناخ الملائم لممارسة أعماله، أما مصادر قوة المراجع الخارجي فتتمثل في طبيعة الخدمة التي يؤديها المراجع (روتينية أم غير روتينية)، بمعنى أنه كلما كانت أعمال المراجع تتصف بالروتينية كلما زادت قوة الشركة وزادت قدراتها على ممارسة الضغوط على المراجع الخارجي، وأيضاً من مصادر قوة المراجع الخارجي في مواجهة ضغوط الإدارة، طبيعة الطرف المستفيد من الخدمة، فالمراجع الخارجي يكون في موقف ضعيف لأن الشركة هي التي تقوم بدفع أتعابه، في حين تجني أطراف أخرى الفائدة الرئيسية من عملية المراجعة، وبالتالي زيادة قدرة الشركة على ممارسة الضغوط على المراجع الخارجي، وبناءً عليه فإن ميزان القوى يميل لصالح الشركة، حيث تمتلك قوة مؤثرة وفعالة في مواجهة المراجع الخارجي، ومن ثم يذعن المراجع الخارجي لطلبات الشركة ويخرج عن معايير الأداء في المراجعة، وكذلك قواعد السلوك المهني، نظراً لأن مقدرته على مقاومة الضغوط تعد محدودة. ويرى البعض، أن السبب المباشر وراء اهتزاز الثقة في استقلال المراجعين في الآونة الأخيرة، يرجع إلى عدم تكافؤ السلطة التي يمتلكها المراجع إذا ما قورنت بالسلطة التي تمتلكها إدارة الشركة، فالمشكلة الحقيقية التي تواجه مهنة المراجعة اليوم هي الانتقال إلى السلطة، فالمراجع المستقل يجب أن يؤدي عمله كقاضي، ولكنه مع الأسف لا يملك السلطة الكافية لتنفيذ أحكامه، وقد أدت المنافسة الشديدة بين المراجعين إلى إضعاف هذه السلطة إلى حد كبير، فقيام المراجع بتقديم استقالته وعدم إتمام عملية المراجعة، قد تكون وسيلة فعالة وتعبيراً صريحاً عن عدم الاستجابة للضغوط من جانب إدارة الشركة، ولكن المشكلة هي وجود مراجعين آخرين على استعداد لأخذ العميل وإتمام عملية المراجعة، وإعطاء العميل تقريراً نظيفاً، أي أن المحصلة النهائية لاستقالة المراجع هي حصول العميل على تقرير نظيف، وحصول مراجع آخر على الأتعاب. لذا فقد علق مجتمع الأعمال آمالاً كثيرة على لجان المراجعة في سد الفجوة بين ما يحتاجه عمل المراجع الخارجي من سلطات وبين ما يملكه بالفعل من أدوات. (عبد العزيز، 2007)

### 4/2/3: دور لجان المراجعة في تدعيم و تعزيز موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي:-

طبقاً لما توصلت إليه لجنة Cohen التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في تقرير نشر في عام 1978، فإن مجلس الإدارة الذي يشتمل على أعضاء خارجيين ولجنة للمراجعة، يعتبر أفضل وسيلة لتحقيق والحفاظ على توازن العلاقة بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة العميلة، كما أنها أداة فعالة لحماية مصلحة حملة الأسهم، وأن الاتجاه نحو تكوين لجان مراجعة يعتبر أحد ردود الفعل على انتقاد المراجعين بأنهم ينحازون في بعض الأحيان نحو ترجيح المصلحة الاقتصادية لعملائهم حيث تعمل لجان المراجعة كهزمة وصل بين الإدارة والمراجعين وفي نفس الوقت كحاجز بينهما نظراً للدور الذي تلعبه لجان المراجعة في ترشيح المراجع الخارجي الذي سيتم تعيينه، وتحديد أتعابه، مما يطمئن المراجع فيما يتعلق بموضوعية تقييم أدائه، وعدالة الأتعاب التي يحصل عليها، وهو الأمر الذي يخفف من حدة الضغوط التي قد تمارسها الإدارة عليه أثناء قيامه بعملية المراجعة. وكان التقرير الصادر عن لجنة Treadway في أكتوبر من عام 1987، قد أوصى بأنه على كل من لجنة المراجعة والإدارة مساعدة المراجع الخارجي في الحفاظ على استقلاله، وكان قد أوضح James Treadway الرئيس السابق لهيئة تداول الأوراق المالية SEC أن الضغوط الشديدة التي يتعرض لها المراجعون الخارجيون تنتج من تسلط الإدارة، وكذلك من أن لجنة المراجعة لا تمارس العناية الواجبة في أداء مسؤولياتها بشكل سليم أو التي تفتقر إلى الحساسية وسرعة الاستجابة بالقدر الكافي. (أحمد، 1998 )

وأشار معظم الكتاب على أن الهدف النهائي من تكوين لجان المراجعة اختيارياً أو إلزامياً في العديد من الدول هو تدعيم الثقة في القوائم المالية، وجعلها أكثر موضوعية واتفاقاً مع حقيقة أوضاع الشركة، وفي سبيل تحقيق ذلك الهدف تسعى لجنة المراجعة نحو تدعيم استقلالية المراجع من ضغوط الإدارة. فاستقلالية وظيفة المراجعة تتحقق بتحقيق استقلالية المراجع الخارجي، وترتبط أهمية استقلالية المراجع الخارجي بالدور المزدوج الذي يقوم به كوكيل عن أصحاب الأموال في تدقيق القوائم المالية التي أعدتها الإدارة وتملك سلطة تعيينه وعزله، وتحديد أتعابه وأن يبدي رأيه المحايد فيها. (الطار، 2003 )

كما أن قيام لجان المراجعة بترشيح المراجع الخارجي، وتحديد أتعابه وتسوية أي خلافات قد تنشأ بينه وبين إدارة الشركة أثناء قيامه بواجباته، تجعل من لجنة المراجعة بالشركة حاجزاً بين المراجع الخارجي والإدارة التنفيذية بالشركة، وأنه بتحليل آثار كل من استقلال، وخبرات، والخلفية المهنية لأعضاء لجنة المراجعة على ما تصدره لجان المراجعة من أحكام بشأن الخلافات التي تقع بين كل من المراجع الخارجي والإدارة التنفيذية بالشركة محل المراجعة، أن لهذه المتغيرات الثلاثة أثراً

واضحاً في ما توفره لجان المراجعة من دعم للمراجع الخارجي في مواجهة إدارات الشركات محل المراجعة، وقد جاء القانون الأمريكي Sarabenes Oxely الصادر في عام 2002 بمحاولة لحماية المراجع الخارجي من أية تدخلات من قبل الإدارة، حيث أكد على أن لجنة المراجعة هي الجهة الأولى والوحيدة المنوط بها التعامل مع المراجع الخارجي وتتدخل في عمله وتختاره وتتلقى منه تقاريره بما يعود على المراجع الخارجي بمزيد من الاستقلالية والحياد. ( عبد العزيز، 2007 ) ويرى الباحث أنه انطلاقاً من كون تدعيم استقلال المراجع الخارجي وجودة أدائه، مرتبطين بكونه وكيلاً عن المساهمين في مراجعة القوائم المالية التي أعدتها الإدارة، وطرف ثالث محايد لديه القدرة على إبداء رأي فني محايد فيما ورد بهذه القوائم من معلومات، ومن خلال هذا الدور للجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي، ومن خلال الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع فإنه تم تناول مجموعة من الوظائف والأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة وذات ارتباط مباشر بحماية استقلال المراجع الخارجي، وهي كالتالي:

1. التوصية باختيار ( ترشيح ) المراجعين الخارجيين وتغييرهم وتحديد أتعابهم.
2. الموافقة على الخدمات الإضافية المقدمة من المراجع الخارجي وتحديد أتعابها.
3. فحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجع الخارجي والإدارة.
4. مناقشة خطاب المراجع الخارجي للإدارة.
5. فحص خطة المراجعة وإعداد التقارير.

#### أولاً: التوصية باختيار (ترشيح) المراجعين الخارجيين وتغييرهم وتحديد أتعابهم:-

إن التغيير أو الإقصاء من المهام أكثر العوامل تهديداً لاستقلال المراجع الخارجي، وأن قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجعين الخارجيين وتلقي عروضهم يساهم في حماية المراجعين الخارجيين من خطر العزل. ( عبد العزيز، 2007 )

وعلى الرغم من أن ترشيح المراجعين الخارجيين وتحديد أتعابهم بواسطة لجان المراجعة المستقلة عن الإدارة في الشركات المساهمة سوف يدعم أكثر من استقلال هؤلاء المراجعين، ويحافظ على التوازن في القوة بينهم وبين إدارة تلك الشركات، وأن قوانين الشركات في معظم دول العالم تنظم الأمور المتعلقة بتعيين المراجعين أو تغييرهم وتحديد أتعابهم، فتجعل هذه الأمور من سلطة الجمعية العامة وحدها وذلك للمحافظة على استقلال المراجعين عن الإدارة، إلا أن الواقع العملي يثبت أن الإدارة تلعب دوراً كبيراً في مثل هذه الأمور مما يضعف من موقف المراجعين ويهدد استقلالهم. ( تامر، 2008 )

وفي هذا الإطار، فإن قيام إدارة الشركة بعملية اختيار وتعيين وتحديد أتعاب المراجع الخارجي من الناحية العملية قد يثير جدلاً حول قدرة المراجع الخارجي في القيام بمهامه، نظراً لأن إدارة الشركة لها الحق في تعيينه، وعزله، وتحديد أتعابه، وفي هذه الحالة فإن إدارة الشركة تكون قادرة على فرض مجموعة من السياسات المحاسبية على المراجع الخارجي، وبالشكل الذي يحقق أهدافها ويكون المراجع الخارجي غير قادر على منافسة الإدارة في مدى ملائمة السياسات بالشكل الذي يؤثر على الأهداف المرجوة من المراجعة الخارجية. ولتجنب الوقوع في مثل هكذا وضع، اقترحت العديد من الدراسات قيام لجنة المراجعة بهذا الدور بهدف حماية استقلالية المراجع من تدخل الإدارة. ( سعيد، 2009 )

كما اعتبرت لجنة إجراءات المراجعة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين أن المعايير العامة من أهم مجموعات معايير المراجعة، وأن غياب أحدها يجعل باقي المعايير غير ذات موضوع، وتعتبر المعايير العامة مرشحات هامة للجان المراجعة عند ترشيح واختيار مراجع الحسابات، إذ أنها تتعلق بالتكوين الشخصي والعملي لمراجع الحسابات، وعلى لجنة المراجعة أن تراعي ضرورة أن يكون مراجع الحسابات كفاء ومستقلاً ومحايداً. ويرتبط بترشيح واختيار مراجع الحسابات، بمعرفة لجنة المراجعة ضرورة مراعاة توافر الاستقلال والحياد في مراجع الحسابات - وفقاً لمعايير الاستقلالية والحياد - ويجب أن تتعامل لجنة المراجعة مع استقلالية وحياد مراجع الحسابات على أساس مستمر وليس فقط ما يتعلق بالمراجعة الأولى ( السقا و أبو الخير، 2005 )

كما أنه يجب على لجنة المراجعة عند التوصية بتعيين المراجعين الخارجيين مراعاة ما يلي:  
( غالي، 2003 )

1. مدى خبرة ومعرفة المراجعين الخارجيين بالمنشأة والصناعة التي تنتمي إليها.
2. مؤهلات أعضاء فريق المراجعة وسياسة التناوب الوظيفي لهم.
3. أساس تحديد الأتعاب.
4. برنامج رقابة الجودة في مكتب المراجعة، وفحص أحدث تقرير لمراجعة القرين Peer Review حيث يتم فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض.

وفي هذا الخصوص فإن هناك عدة اعتبارات تحكم اختيار مراجع خارجي معين دون غيره، مثل حجم الشركة، وموقعها، وطبيعة نشاطها، وتاريخها، وفكر و فلسفة الإدارة، ومع ذلك فإن هناك بعض المعايير والأهداف العامة التي يمكن أن تساعد لجنة المراجعة في تقييم المراجعين

الخارجيين. فالشركة محل المراجعة قد تسعى إلى المراجعين الملائمين ذوي الكفاءة من خلال تحري جودة أداء المراجعة فيما يتعلق بالمجالات الآتية:- ( احمد، 1998 )

1. تحقيق أهداف المراجعة، و التطبيق المتوازن لبرنامج المراجعة.
2. المدى الذي تكتمل خلاله عملية المراجعة في شكل زمني.
3. الإضافة والتطوير الذي قد طرأ على معايير وقواعد إعداد القوائم المالية النهائية من خلال الخبرة المهنية لمنشأة المراجعة.
4. مدى نجاح المراجع الخارجي في لفت انتباه الإدارة ولجنة المراجعة تجاه البنود أو المناطق المعرضة لدرجة مخاطرة أعلى، وأي توصيات إيجابية يوجهها المراجع للتحكم في هذه المخاطر وتحقيق الرقابة عليها.
5. مدى الاستفادة التي تجنيها الشركة من المراجعين الخارجيين، والخاصة بجعل الشركة على دراية بالمفاهيم والأساليب الحديثة في المحاسبة والمراجعة، والتطورات التي طرأت عليها، مما يؤدي إلى تدعيم الخلفية العامة للمعرفة لدى معدي الحسابات والمشرفين عليها.

كما يجب أن تساهم لجنة المراجعة بدور فعال في عملية تغيير المراجعين الخارجيين، بهدف التأكد من أنه لا يتم الاستغناء عنهم نتيجة تمسكهم بوجهات نظر صحيحة تخالف وجهات نظر الإدارة، حيث أن ذلك يعتبر وسيلة مهمة للمحافظة على التوازن في العلاقة بين المراجعين الخارجيين والإدارة، وبما يحافظ على مصالح المساهمين. وهذا ما جعل قواعد القيد في بورصة نيويورك NYSE تخول سلطة تعيين أو عزل المراجع الخارجي فقط للجنة المراجعة بالشركة، وليس هذا فحسب، بل إنها أكدت أن من بين واجبات لجنة المراجعة الأساسية تقرير مدى إمكانية استمرار المراجع الخارجي في مزاولة مهامه من عدمه. ( عبد العزيز، 2007 )

ومما هو جدير بالذكر أيضاً أن هيئة تداول الأوراق المالية SEC تطلب من الشركات المساهمة العامة الإفصاح في تقاريرها عن أية تغييرات في المراجعين الخارجيين، وجوانب عدم الاتفاق معهم، وتأثيرات وجهات نظر هؤلاء المراجعين - في حالة تطبيقها - على القوائم المالية. ( غالي، 2003 )

كما أن عملية عزل المراجع تتأثر إلى حد كبير بنوع التقرير الذي يصدره المراجع عن الشركة محل المراجعة، وذلك في حالة الشركات التي لا توجد بها لجان مراجعة. ففي هذه الشركات غالباً ما تسفر عملية إصدار المراجع لتقرير المراجعة بتحفظات جوهرية عن عزله، أما بالنسبة للشركات التي توجد به لجان مراجعة فإن عملية عزل المراجع لا تتأثر بنوع تقرير المراجعة الذي يصدره

المراجع عن الشركة. وبالتالي فإن وجود لجنة المراجعة في الشركات يحد من عملية عزل المراجع، وإذا حدث ذلك وتم عزل المراجع في الشركات التي توجد بها لجان مراجعة، فمن الأرجح أن يكون العزل راجع لأسباب أخرى بخلاف نوع تقرير المراجعة. وهذه النتيجة تعني أن لجان المراجعة تساعد على تعزيز وحماية استقلال المراجع الخارجي، وذلك لأن إحساس المراجع بأن نوع تقرير المراجعة الذي يصدره عن الشركة مهما كان نوعه، لن يترتب عليه عزله، وأن ذلك سوف يساعد ولا شك على توفير مناخ من الأمان للمراجع يستطيع في ظله القيام بأداء مهمته في حياديته واستقلال تام بما يضمن سلامة و أمانة وحيادية البيانات الواردة بالتقارير المالية والقوائم المالية بعد عملية المراجعة. ( العطار، 2003 )

وأما عن دور لجنة المراجعة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي فإنها تخضع إلى عديد من المناقشات وذلك نظراً لطبيعة المراجعة باعتبارها عملية غير ملموسة، وفي هذه الحالة فإن نتيجة هذه المناقشات سوف تكون دائماً في اتجاه الطرف الأقوى في التعامل وهو إدارة الشركة، وهنا تظهر أهمية أن تقوم لجنة المراجعة بهذه المهمة نظراً لاستقلالية أعضائها عن الشركة. وهناك نوعان من القيود التي تضغط على المراجع وهو بصدد تنفيذ عملية المراجعة، ويتمثل النوع الأول في القيود الخاصة بالوقت والتكلفة، ويتمثل النوع الثاني في ما ينتظره المجتمع من مستوى وجودة خدمات المراجعة، وما ارتبط ذلك من تعرض المراجع للمساءلة القانونية في بعض الحالات، ولا شك أن هناك تساؤلات تظهر حول تأثير هذه القيود على تحديد أتعاب المراجعة. (سعيد، 2009)

لذلك فإنه من الضروري أن تفحص لجنة المراجعة أتعاب المراجعة، بهدف التأكد من أنها كافية لتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة، ويتطلب ذلك إلمام أعضائها بمستوى أتعاب المراجعة التي تتحملها المنشآت الأخرى المماثلة، وإذ اتضح لها أن أتعاب المراجعة منخفضة بدرجة كبيرة عن المستوى المتعارف عليه، فإنه يجب التعرف على أسباب ذلك، لأنه قد يثير القلق بخصوص جودة عملية المراجعة، وإذا كانت أتعاب المراجعة مرتفعة بدرجة كبيرة عن المستوى المتعارف عليه، فإنه يجب على لجنة المراجعة عدم الموافقة عليها، والتفاوض مع المراجعين من أجل تخفيضها إلى المستوى المعقول. ومما هو جدير بالذكر أن بعض المنظمات المهنية قد أوصت لجنة المراجعة بالتأكد من أن أتعاب المراجعة كافية Sufficient، لضمان تنفيذ مراجعة شاملة Comprehensive، وكاملة Complete وفعالة Effective. (غالي، 2003)

وفي هذا الصدد، تقضي قواعد السلوك المهني في بعض الدول، مثل بريطانيا وإيرلندا، ألا يمثل حجم اعتماد المراجع الخارجي على عميل واحد أكثر من 15% - كحد أقصى - من إجمالي دخل

منشأة المراجعة من الأتعاب، حيث أن موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي قد تتأثر بسهولة إذا كان هناك اعتماد كبير في حصوله على الأتعاب على عميل واحد فقط. ( أحمد، 1998 )

### ثانياً: الموافقة على الخدمات الإضافية المقدمة من المراجع وتحديد أتعابها:-

نتيجة لاتساع بيئة أعمال الشركات المساهمة فقد ترغب الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من المراجعين الخارجيين بخلاف مراجعة القوائم المالية والحسابات الختامية، حيث باتت الخدمات الإضافية المقدمة من المراجع الخارجي لإدارة المنشأة من العوامل التي تهدد استقلال وحياد المراجع الخارجي، لذا فقد حاول قانون Sarabenes Oxely أن يحمي مجتمع الأعمال من خطر هذه الخدمات، بأن ألزم لجنة المراجعة بالشركة باعتماد كافة الخدمات التي يؤديها المراجع الخارجي للشركة وإدارتها، سواء كانت تلك الخدمات تتعلق بمراجعة القوائم المالية، أو كانت خدمات أخرى بخلاف ذلك مثل إمساك الدفاتر المحاسبية، أو نظم الرقابة الداخلية، على أن تقوم لجنة المراجعة بفحص خطط الإدارة للارتباط بالمراجعين الخارجيين لتنفيذ تلك الخدمات مع مراعاة طبيعة تلك الخدمات، و الأتعاب المقدرة لها ( عبد العزيز، 2007 )

كما أن تقرير (سميث، 2003 )، أكد على ضرورة قيام لجنة المراجعة بوضع توصيات حول الخدمات الأخرى التي يقوم بها المراجع، كما أوجب على لجنة المراجعة التأكد من أن تقديم المراجع لهكذا خدمات لن يؤثر أو يفسد من نوعية المراجعة. وفي هذا السياق يجب على لجنة المراجعة أن تأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

1. مهارات متوافقة مع طبيعة الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي.
  2. التأكد من أن تقديم هذا النوع من الخدمات لن يؤثر على استقلالية المراجع وخصوصاً من قبل إدارة الشركة.
  3. التأكد من ملاءمة مستوى الأتعاب المدفوعة لمستوى هذه الخدمات وطبيعتها.
- كما أن التقرير ألزم إدارة الشركة لتحديد سياسة واضحة المعالم بشأن التعاقد مع المراجعين لتقديم هكذا خدمات وأنه على لجنة المراجعة مراقبة مدي التزام هذا النوع من العلاقات التعاقدية مع الإرشادات الأخلاقية والمهنية، وعلى سبيل المثال لا الحصر حدد عدة نقاط تمثل حالات على لجنة المراجعة أخذها بعين الاعتبار:-

1. إذا كان المراجع هو نفسه مالك الشركة التي سيقوم بتقديم خدمات إليها.
2. إذا كان المراجع يقوم باتخاذ قرارات إدارية نيابة عن إدارة الشركة.
3. إذا كان هناك مصالح متبادلة بين الطرفين.

والجدير بالذكر أن بعض الأبحاث والحقائق المثبتة، قد أكدت على تأثير الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع على استقلالته، وخصوصاً ما حدث مع شركة Enron للطاقة والتي أحدث انهيارها هزة في الاقتصاد الأمريكي عام 2002 عندما تم اكتشاف تلاعب مالي بها، حيث أظهرت الدراسات أن إدارة الشركة قد قامت بدفع 25 مليون دولار مقابل خدمات المراجعة العادية للمراجع، ومبلغ 27 مليون دولار لنفس المراجع مقابل خدمات أخرى غير المراجعة، وهذا ما أثار زوبعة من الشكوك والجدل حول طبيعة هذه الخدمات، وعلى أهمية الدور الذي من المفترض أن تلعبه لجنة المراجعة. ( سعيد، 2009 )

ولهذا ونظراً لأن الأتعاب المهنية الكبيرة التي قد يحصل عليها المراجعين مقابل خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية للإدارة مما قد يؤثر على استقلالهم، ومستوى أدائهم المهني، فإنه يجب على لجنة المراجعة التعرف على تأثيرات وضغوط الأتعاب التي يحصل عليها المراجعين على تطبيق المبادئ المحاسبية، كما يجب عليهم تقييم استقلال المراجعين بصفة دورية. (غالي، 2003 )

#### **ثالثاً: فحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجع الخارجي والإدارة:-**

وفقاً لقواعد القيد ببورصة نيويورك NYSE، فإنه يجب على لجنة المراجعة أن تراجع مع المراجع الخارجي أية معلومات تواجهه أثناء قيامه بعمله، بما في ذلك أي خلاف يقع مع الإدارة بالشركة. كما جاء في القانون الأمريكي Sarabenes Oxely، فإن لجنة المراجعة مسئولة عن حل ما قد يقع من خلافات بين المراجع الخارجي والإدارة بخصوص القوائم المالية، ومن الضروري أن تقوم لجنة المراجعة بفحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجعين الخارجيين والإدارة، وأن تحاول تقريب وجهات النظر بينهما وتضييق نواحي الاختلاف لأدنى حد ممكن، مع المحافظة في نفس الوقت على استقلال هؤلاء المراجعين، كما يجب إتاحة حرية الاتصال المباشر وغير المقيد للمراجعين بلجنة المراجعة لمناقشة أية موضوعات ذات ارتباط بمجال عملهم حيث أن الخلاف المهني أمر وارد. (عبد العزيز، 2007)

وفي هذا الإطار، فإنه يجب التأكيد على أهمية دور لجنة المراجعة في تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين في حالة حدوث اختلاف في وجهات النظر مع الإدارة وذلك لأن معضلة التقرير المالي تتمثل في أن المبادئ المحاسبية المقبولة تسمح للمديرين بقدر كبير من الحرية في الاختيار من بين الممارسات المحاسبية، مما يؤثر على التقارير المالية للمنشآت، ولذلك فإن الأمر يتطلب إجراء تحسينات أو إصلاحات ملائمة للمحاسبة والمراجعة، والى أن يتحقق ذلك فإن لجنة المراجعة تعتبر وسيلة فعالة لتدعيم استقلال المراجعين عند حدوث اختلاف في وجهات النظر مع الإدارة، والوقاية

من إعداد تقارير مالية مضللة. وقد أوضحت احدي الدراسات أن المراجعين الخارجيين يحصلون بصفة عامة على التأييد الكافي من أعضاء لجنة المراجعة في حالة حدوث اختلافات في وجهات النظر مع إدارات المنشآت حول بعض الأمور الفنية، كما أن ذلك يعتمد علي خلفية أعضاء لجنة المراجعة، وحجم مكتب المراجعة، وطبيعة الخلاف مع الإدارة، والحالة المالية للمنشأة محل المراجعة. (غالي، 2003 )

#### **رابعاً: مناقشة خطاب المراجع الخارجي للإدارة:-**

يقوم العديد من المراجعين الخارجيين في نهاية عملية المراجعة السنوية للشركة محل المراجعة، بكتابة خطاب إلى الإدارة يتضمن توصيات حول بعض الأمور الهامة التي لاحظها أثناء قيامه بالفحص، حيث يتم إلقاء الضوء على الأمور التي يرى أنها الأكثر أهمية من وجهة نظره، كما يتضمن الخطاب المشاكل التي تواجه الشركة والتي تم التعرف عليها أثناء الفحص، أو من خلال خبرته العملية، ويعتبر خطاب الإدارة نقطة بداية ملائمة للموضوعات الرئيسية التي سوف يتم مناقشتها من خلال لجنة المراجعة والتي يمكن أن تشكل أساس التوصيات التي سوف توجه إلى مجلس الإدارة في المستقبل. (أحمد، 1998 )

وكما جاء بالقانون الأمريكي Sarabenes Oxely، أنه على المراجع الخارجي أن يقدم تقارير للجنة المراجعة بشأن كل من المبادئ والممارسات المحاسبية المستخدمة، والبدائل المحاسبية المقبولة وآثار كل منها المحتملة، وتوصياته بهذا الشأن، وأية اتصالات تمت بينه وبين إدارة الشركة. وعلي الرغم مما يغطيه خطاب المراجع الخارجي الموجه للإدارة من نقاط أساسية، فمن الممكن أن يكون هناك بعض الأمور المتعلقة بالمراجعة والتي لم يتم تدوينها في هذا الخطاب، وإنما تثار فقط من خلال المناقشات الخاصة المغلقة التي تعقدها لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي مثل تعرف اللجنة على انطباعات المراجع الخارجي بشأن وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية بالشركة، والصعوبات التي واجهها أثناء قيامه بعملية المراجعة، وأي تعثر أو قصور في التعاون من قبل الإدارة، ومدى التناسق بين الحسابات الفترية والحسابات النهائية المنشورة عن السنة المالية محل الفحص. (عبد العزيز، 2007)

#### **خامساً: فحص خطة المراجعة وإعداد التقرير:-**

قبل بداية عملية المراجعة تقوم لجنة المراجعة بفحص خطة عمل المراجع الخارجي، ونطاق المراجعة، حيث تهتم لجنة المراجعة بمناقشة - وربما تقديم اقتراحات - النقاط أو الأمور التي تتطلب اهتماما خاصا كما ترغب لجنة المراجعة في مناقشة المراجع الخارجي حول أي تغييرات في

المعايير المحاسبية، أو التشريعات التي من المحتمل أن تؤثر على الحسابات، أو على عملية المراجعة في المستقبل. وبالإضافة إلى ما سبق يتم إلقاء الضوء على جدول توقيتات المراجعة Timetable، والإستراتيجية الخاصة بتنسيق التعاون مع المراجعين الداخليين، وإستراتيجية التعامل مع التداخل المحتمل مع منشآت المراجعة الأخرى. وأن لجنة المراجعة الفعالة تعزز من مصداقية القوائم المالية، من خلال التأكد من أن عملية المراجعة تدار بطريقة منتظمة وسليمة، وأن نطاق المراجعة كافٍ، وأنه يجب على لجنة المراجعة أن تتأكد من أن خطة المراجعة تشمل النقاط التالية:- ( أحمد، 1998)

1. تحديد توقيتات أعمال المراجعة Timing of Audit، وذلك لإتاحة الفرصة والوقت نحو إيجاد التعاون بين العاملين بالمنشأة والمراجع الخارجي، وبالمثل فإن على المراجع توجيه الملاحظات الوافية والكافية للإدارة بعد مناقشتها مع لجنة المراجعة.
2. تحديد المناطق التي تتصف بارتفاع درجة المخاطرة - من خلال فحص هيكل الرقابة الداخلية - لتركيز أعمال المراجعة عليها.
3. المدى الذي يمكن خلاله أن تنعكس التغيرات في أنشطة المنشأة (مثل تعديل الهيكل التنظيمي أو تغيير منتجات أو أسواق الشركة) على الفحص المخطط Planned Examination.
4. مراجعة الملاحظات (التحفظات) التي وردت في التقارير السابقة للمراجع الخارجي.
5. مراعاة أهم المشاكل غير العادية والخاصة بالصناعة، ومدى تأثيرها المتوقع على أداء الشركة محل المراجعة.
6. اختيار وترتيب المفردات محل المراجعة خلال الفترة، و الفروع التي سوف يتم زيارتها، مع تحديد التوقيت المقترح لهذه الزيارات.
7. التنسيق مع المراجعين الداخليين، فيما يتعلق بالبنود محل الفحص، وذلك لتجنب الازدواج غير الضروري في أعمال المراجعة، وتحديد إلى أي مدى يمكن الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية فيما يتعلق بتقييم هيكل الرقابة الداخلي ككل.
8. تنظيم وتكوين فريق المراجعة وذلك لضمان الكفاية المهنية، وجودة أداء عملية المراجعة.
9. فحص درجة التخصص والمهارات اللازمة، وأساليب المراجعة التي سيستخدمها المراجع الخارجي مثلاً مدى توفر متخصصين في مراجعة النظم المستخدمة للحاسب وهل ستنتم المراجعة بأسلوب المراجعة حول الحاسب أو بأسلوب المراجعة من خلال الحاسب.

ويؤدي فحص خطة المراجعة مع المراجع الخارجي إلى تكوين رأي للجنة المراجعة عن مستوى الأداء المهني المتوقع منه. وأيضاً فإن قيام لجنة المراجعة بالشركة بفحص خطة المراجعة يساعدها في التعرف على مسؤولية المراجع الخارجي عن عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، بما يزيد من اقتناع اللجنة أنه قد تم تخطيط عملية المراجعة على نحو يمكن من الحصول على تأييد معقول عما إذا كانت القوائم المالية محل المراجعة خالية من أي تحريف مادي، كما يمكن من خلال هذا الفحص بيان وتحديد مسؤولية المراجع الخارجي فيما يتعلق بهيكل الرقابة الداخلية. (عبد العزيز، 2007)

وأيضاً وعن دور لجنة المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي ومراعاة توفير استقلاليته في مجال الفحص، فيتطلب من لجنة المراجعة تأمين حق مراجع الحسابات الكامل في الإطلاع على السجلات ومصادر المعلومات المختلفة، كما تتضمن مراعاة عدم وجود محاولات من جانب الإدارة لتحديد أنشطة معينة للفحص، أو فرض أدلة إثبات معينة على مراجع الحسابات، بالإضافة إلى تحديد ما إذا كانت منشأة المراجعة و أعضائها لا تربطهم مصلحة مباشرة في الشركة محل الفحص، وكذلك أيضاً وفي مجال إعداد التقرير، ينبغي على لجنة المراجعة توفير استقلالية مراجع الحسابات وتعزيزها ودعمها وذلك بأن تتحقق لجنة المراجعة من عدم وجود ضغوط أو مؤثرات على مراجع الحسابات لتغيير تأثير الحقائق الواردة بالتقرير، وأن تتحقق اللجنة أيضاً من تجنب استبعاد بعض الأمور الجوهرية من التقرير، وتجنب استخدام ألفاظ غامضة عند إعداد التقرير، بالإضافة إلى تحقق اللجنة من تمتع مراجع الحسابات بالحرية الكاملة في تحديد مستويات تقريره، وتكوين رأيه في القوائم المالية ( السقا وأبو الخير، 2005 )

وفي رأي الباحث، ومن خلال ما سبق فإن توصية لجنة المراجعة باختيار المراجعين الخارجيين وتحديد أتعابهم، والموافقة على الخدمات الاستشارية للإدارة وتحديد أتعابها، وتأييد المراجعين الخارجيين في حالة حدوث اختلاف في وجهات النظر مع إدارة الشركة حول بعض الأمور الفنية يؤدي إلى تدعيم استقلال هؤلاء المراجعين، وأن كل جوانب الاستقلال السابقة، تعكس كيفية وفاء لجنة المراجعة بدورها المتعلق بدعم استقلال وحياد مراجع الحسابات، مما يؤدي إلى زيادة فعالية المراجعة وتحسين جودة أدائها وزيادة الثقة في التقارير المالية.

### 5/2/3: المخاطر التي تهدد استقلال المراجع الخارجي ودور لجان المراجعة:-

يوجد العديد من العوامل التي تؤثر سلباً على مفهوم الاستقلال، وتجعل المساهمين ومستخدمي تقرير المراجع يشكون في استقلال المراجع، مما يهدد من فقدان الثقة في عمل المراجعين الخارجيين، ومن ثم في مهنة المراجعة ككل. ( أحمد، 1998 )

وهناك مجموعة من العوامل تحدث عنها معظم الباحثين ومن أهمها:-

- تقديم المراجع لخدمات أخرى بخلاف المراجعة إلى الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها.
- المنافسة بين المراجعين.
- حجم مكتب المراجعة.
- استمرار المراجع في مراجعة حسابات الشركة لفترات طويلة.
- حصول المراجع على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية.

وفيما يلي عرض مختصر لكل من هذه المخاطر مع إبراز دور لجان المراجعة في إطار محاولة السيطرة عليها.

### أولاً: تقديم المراجع لخدمات أخرى بخلاف المراجعة. Un audit Services

على الرغم مما ثار حول الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي للشركة، بخلاف مراجعة القوائم المالية والحسابات الختامية، بين الباحثين والهيئات المهنية لمعرفة الآثار المتوقعة لهذه الخدمات على استقلال المراجع الخارجي، إلا أنه إلى الآن لا يوجد مسمى محدد لهذه الخدمات تحظى بتأييد ووافق جميع الأطراف، بمعنى أن هناك عدة مسميات لهذه الخدمات تؤدي نفس الغرض، مثل الخدمات الإدارية، أو الاستشارات الإدارية، كما يمكن وصفها بالخدمات الإضافية، وقد أطلق عليها قانون Sarabenes Oxely مصطلح خدمات بخلاف مراجعة القوائم المالية والحسابات الختامية Non Auditing Services، وعرفها بأنها: أي خدمات مهنية تقدم للعميل عن طريق المحاسب القانوني بخلاف مراجعة أو اعتماد القوائم المالية للعميل. ويتضح من هذا التعريف أنه لم يحدد ما هو المقصود بالخدمات الإضافية، وإنما قد شملها وجمعها في جميع الخدمات التي تقدمها شركات المراجعة بخلاف مراجعة القوائم المالية، والحسابات الختامية. وأما عن العلاقة بين هذه الخدمات الإضافية واستقلال المراجع الخارجي، فإن إحدى الدراسات أثبتت عن وجود علاقة عكسية بين أتعاب المراجع الخارجي عن الخدمات الإضافية، وبين اقتناع المستثمرين باستقلال المراجع الخارجي، كما أوضحت أيضاً أن هناك علاقة عكسية بين أتعاب المراجع مقابل تلك الخدمات وأسعار أسهم الشركات بالأسواق المالية، وأنه يمكن التمييز بين اتجاهين، أحدهما يؤيد تقديم الخدمات الإضافية لإدارة الشركة محل المراجعة، على أساس أن تقديم الخدمات غير التقليدية يجعل المراجع يقترب بصورة فريدة من العميل، مما يزيد من نفوذه على العميل، ومن ثم يكون المراجع في وضع جيد يمكنه من مقاومة أي ضغوط من العميل، وبالتالي قدرة أكبر على استقلاله. كما أن الاتجاه الآخر يعارض تقديم الخدمات الإضافية لإدارة الشركة محل المراجعة، لأن المراجع

الذي يقدم خدمات إضافية لإدارة الشركة التي يتولى مراجعتها، يصبح في موقف الدفاع عن إدارة هذه الشركة، مما يصعب معه الحفاظ على استقلاله الحقيقي، وأيضاً قد يربط المراجع بين النجاح الذي تحقّقه الوحدة وموقفه كمستشار ناجح، مما يحيط باستقلاله بالخطر، هذا فضلاً عن إمكانية أن يتحول المستشارون إلى متخذي قرارات، ومن ثم يصبح المراجع في موقف من يراجع قراراته. وسعيّاً وراء إزالة الغموض في فهم وتفسير قانون Sarabenes Oxely للخدمات الإضافية، فقد حدد صراحةً مجموعة الخدمات الإضافية المحظور قيام المراجع الخارجي بتقديمها لعميله الذي يراجع قوائمه المالية، والمتمثلة في: ( عبد العزيز، 2007 )

1. إمساك الدفاتر المحاسبية.
2. تصميم وتطبيق النظام المالي.
3. خدمات التثمين والتقييم.
4. خدمات المراجعة الداخلية.
5. خدمات ذات ارتباط بشؤون العاملين والموارد البشرية.
6. خدمات استشارات مالية واستثمارية.
7. خدمات واستشارات قانونية.
8. خدمات فنية لا تتعلق بعملية المراجعة للقوائم المالية والحسابات الختامية.

وفي نفس السياق فإن المراجع في كثير من الأحيان، قد يراجع المعلومات المالية التي يساهم بنفسه بإعدادها، أو الناتجة عن تطبيق السياسات المحاسبية التي نصح هو بكيفية تطبيقها، أو يقوم بتقييم نظم الرقابة الداخلية، والنظم المحاسبية المطبقة بالشركة، والتي يكون قد اقترحها، ومن ثم يعتبر مسؤولاً عن نجاحها، وسلامة ما ينتج عنها من بيانات ومعلومات مالية. وهذا التعارض الواضح لا يهدد فقط الاستقلال الظاهري للمراجع، بل يهدد أيضاً استقلاله الحقيقي، حيث أنه سيتحيز دائماً إلى جانب المعلومات والنظم التي ساهم شخصياً في إنتاجها. ولذلك فإنه يجب على المراجعين عدم تقديم هذه الخدمات الأخرى للشركات عملاء المراجعة وهذا ما أكدته اللجنة الفرعية التي شكلها الكونغرس الأمريكي للتقارير المحاسبية والإدارية، فقد أكدت أن تقديم المراجعين للخدمات المحاسبية والاستشارات المالية والإدارية للشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها، يعتبر تهديداً كبيراً لاستقلالهم، لأن المراجع في مثل هذه الحالات لن يصدر تقريراً يتصف بالأمانة والموضوعية عن نتائج مراجعته. وقد نشطت التنظيمات الرسمية بالولايات المتحدة الأمريكية، لمواجهة التأثير السلبي

لهذه الخدمات على استقلال المراجع، حيث أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية SEC النشرة رقم 250 وذلك في عام 1978، والتي طالبت فيها الشركات المسجلة لديها بالإفصاح عن الموضوعات التالية:- ( أحمد، 1998)

1. طبيعة الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة المقدمة من المراجع الخارجي للشركة خلال آخر سنة مالية.
2. نسبة الأتعاب الخاصة بالخدمات الأخرى بخلاف مهمة المراجعة، بالمقارنة مع الأتعاب الإجمالية التي حصل عليها المراجع، وإذا كانت هذه النسبة 3% أو أكثر فيجب الإفصاح عن تفاصيل هذه الخدمات وإبرازها في شكل نسب مئوية.
3. هل قام أي من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة بالتصديق على كل عمل بخلاف المراجعة قبل قيام المراجع به ؟
4. هل تمت دراسة آثار هذه الخدمات على استقلال المراجع الخارجي ؟

#### ثانياً: المنافسة بين المراجعين:-

هناك وجهتي نظر متعارضتين فيما يتعلق بأثر المنافسة بين مكاتب المراجعة في الحصول على العملاء على استقلال المراجعين، فعلى سبيل المثال ترى لجنة Metcalf، أن المنافسة الموجودة في مهنة المحاسبة والمراجعة في أمريكا محدودة جداً، مما يجعل مكاتب المحاسبة والمراجعة الثمانية الكبرى في ذلك الوقت لها تأثير قوياً على المهنة في مجال وضع معايير وقواعد وإرشادات المحاسبة والمراجعة. ومن ثم فقد تؤدي سيطرة هذه المكاتب الكبرى على المهنة إلى توجيهها لخدمة مصالحها مما يؤثر سلباً على الاستقلال. وعلى النقيض من ذلك، ترى لجنة كوهين Cohen، أن الزيادة الشديدة في المنافسة بين المراجعين وليس نقص المنافسة هي التي يمكن أن تمثل مخاطر تهدد مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث أنها تؤثر سلباً على جودة الأداء في المراجعة، ومن ثم الاستقلال. فمكتب المراجعة الذي يسمح للمنافسة أن تؤثر على طبيعة عمله في المراجعة، وضمنياً على أتعابه يكون أقرب إلى فقد الاستقلال. ولقد أثبتت دراسات تطبيقية، أنه من المحتمل أن يقبل المراجع معالجات محاسبية متناقضة إذا كان احتمال فقده للعميل كبيراً إن هو تحفظ في تقريره. فكلما زاد اعتقاد المراجع بوجود مكاتب مراجعة أخرى مستعدة لقبول مراجعة حسابات العميل، كلما زاد احتمال قبوله لرغبات العميل، وعدم التحفظ في تقريره حتى لا يقوم العميل بتغييره، وبالتالي يزيد احتمال فقده للاستقلال، فالخطورة في المنافسة كتهديد الاستقلال تكمن في أنها تتيح فرص أكبر أمام الشركات محل المراجعة، وتخلق لديهم الدوافع لتغيير المراجعين، إما لتقليل الأتعاب إلى أقل

حد ممكن، أو للبحث عن مراجعين لا يعارضون في تلبية طلبات هؤلاء العملاء. وحيث أن مكاتب المراجعة تعمل في سوق شديد المنافسة، فإن المنافسة الشديدة فيما بينهم للحصول على عملاء مراجعة يفترض أنها تمثل تهديداً حقيقياً لاستقلالهم. لذلك فإن المنافسة بين المراجعين تعتبر خطراً يهدد استقلالهم، ومن ثم تعتبر تهديداً خطيراً لمستقبل مهنة المراجعة إن لم يتم وضع القواعد الخاصة بتنظيمها لحماية استقلالهم، ومراقبة الالتزام بهذه القواعد بكل دقة، ومعاينة من يخرج عنها، وترجع الخطورة هنا إلى أن المنافسة لا تهدد الاستقلال الظاهري فقط للمراجع، وإنما تهدد أيضاً استقلاله الحقيقي حيث لا يمكن استبعادها من تفكير المراجع عند إعداد تقريره من نتائج المراجعة. ( متولي، 1995 )

وفي نفس السياق، فإنه عندما يقرر المراجع الخارجي الدخول في مجال المنافسة لاجتذاب الزبائن، فإن ذلك يؤدي إلى المنافسة الشديدة على الأتعاب، وهو ما ينعكس أثره على نوعية عملية المراجعة، كما أن تزايد المنافسة لاجتذاب الزبائن من قبل مكاتب المراجعة، يمكن أن يخلق الدافع لدى الزبائن لتغيير المراجع سواء بقصد خفض أتعاب عملية المراجعة، أو للبحث عن مراجع آخر يكون أكثر ولاءً للإدارة لتحقيق رغباتها والسير في ركابها، وينعكس أثر ذلك على نوعية عملية المراجعة، ويعرض استقلال المراجع للخطر. ( جربوع، 2004 )

### ثالثاً: حجم مكتب المراجعة:-

أجمعت الدراسات الميدانية التي أجراها الباحثون بشأن تأثير حجم مكتب المراجعة على استقلال المراجع على أن المكاتب الكبيرة أكثر حرصاً من الصغيرة على استقلال المراجعين العاملين فيها، وقد عللت هذه الدراسات ذلك بعدة مبررات منها:- ( مطر، 1992 )

1. أن الأتعاب التي يتقاضاها المكتب الكبير من أي عميل، يكون وزنها النسبي بالقياس لإجمالي إيراداته في أغلب الأحيان ضئيلاً، كما أن طبيعة العلاقات التي تنشأ عادةً بين المكاتب الصغيرة وعملائها، غالباً ما يطغى عليها الطابع الشخصي والمزاجي، والذي تلعب العلاقة الشخصية دوراً أكبر مما هو عليه بالنسبة للمكاتب الكبيرة.
2. أن المكاتب الكبيرة غالباً ما تقدم خدماتها الاستشارية من أقسام مستقلة عن قسم التدقيق مما يخفف إلى حد كبير من أثر الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع.
3. أن المكاتب الكبيرة أكثر حرصاً على سمعتها من المكاتب الصغيرة.

ويتضح أكثر، خطورة حجم مكتب المراجعة على الاستقلال في حالة تداخل العوامل الأخرى المؤثرة على الاستقلال، مثل تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة إلى الشركات محل المراجعة،

ومستوى المنافسة في سوق خدمات المراجعة، ففي هذه الحالة يتضاعف الأثر السلبي على الاستقلال بالنسبة لمكاتب المراجعة الصغيرة التي لا تحتتمل فقد العميل الذي تحصل منه على أتعاب الخدمات الاستشارية بالإضافة إلى أتعاب المراجعة، على عكس المكاتب الكبيرة التي يمكنها تحمل ذلك. كما أن مكاتب المراجعة الكبيرة تفصل عادةً بين أقسام المراجعة، وتقديم الخدمات الاستشارية، مما يحافظ على مظهر الاستقلال. أما في مكاتب المراجعة الصغيرة فقد يكون المراجع والاستشاري هو نفس الشخص، مما يزيد من مخاطر فقد الاستقلال. وكذلك فإن الدخل المحدود نسبياً لمكاتب المراجعة الصغيرة بالنسبة للمكاتب الكبيرة، يقلل من قدرتها على تحمل تأثيرات المنافسة الشديدة، مما يزيد من مخاطر تعرضها لفقد الاستقلال، على عكس المكاتب الكبيرة التي يمكنها الصمود في مواجهة المنافسة الشديدة نظراً لضخامة مواردها المالية. لذلك يمكن استنتاج أن حجم مكتب المراجعة يؤثر على الاستقلال، وأن مكاتب المراجعة الكبيرة تتمتع بمقدرة أكبر عن المكاتب الصغيرة على مقاومة الضغوط التي تتعرض لها من الإدارة في الشركات محل المراجعة، ومن ثم فهي أقل تعرضاً لفقد الاستقلال عن المكاتب الصغيرة، ومع ذلك لا يمكن التسليم بصحة هذه النتيجة في جميع الحالات، فالضغوط على المراجعين يمكن أن توجد بصرف النظر عن حجم مكتب المراجعة. (متولي، 1995)

#### رابعاً: استمرار المراجع مع الشركة لفترات طويلة:-

ويقصد بها هنا، طول فترة الارتباط بين المراجع والشركة محل المراجعة، وتكرار دورات المراجعة. فارتباط المراجع بالعميل فترة طويلة من الزمن قد يحول عملية المراجعة إلى عملية روتينية، كما يزيد من علاقات الصداقة والارتباط بما يؤثر سلباً على استقلال المراجع، وبما يدعو إلى تطبيق التعاقب الاختياري للمراجعين أو الدورة الإلزامية mandatory rotation بوضع حد أقصى لفترة ارتباط العميل بالمراجع، وضرورة تغييره في نهايتها. (الهادي، 2003)

كما أعرب عدد من المراجعين في تقاريرهم الصادرة عن إدارة التجارة والصناعة بالمملكة المتحدة Department Of Trade & Industry، عن انتقادهم للعلاقة الشخصية أو الحميمة cozy relationship بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة، عندما يستمر التعاقد مع المراجع لفترة طويلة، وما ينتج عن ذلك من فقدان لاستقلاله، حيث يصبح متساهلاً، ويقبل تأكيدات الإدارة بكل سهولة وثقة، كما يفقد النظرة المتجددة fresh perspective والتي تجعل من عملية المراجعة أكثر فعالية، حيث ينتقي الدافع نحو التجديد والابتكار في المراجعة، والدقة في الالتزام بإجراءاتها. (أحمد، 1998)

ويوجد في الفكر المحاسبي اختلاف في الرأي حول مدى تأثير استمرار المراجع الخارجي في مراجعة حسابات عميل معين لمدة طويلة من الزمن، فترى لجنة Metcalf مثلا أن طول الفترة الزمنية في مراجعة حسابات عميل معين يهدد استقلال المراجع الخارجي، حيث أن ذلك يؤدي إلى وجود علاقات وطيدة بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة، واعترافه بمصالحها في الشركة مما يجعل محافظة المراجع على استقلاله أمرا بالغ الصعوبة. إلا أن هناك من عارض هذه الفكرة، فهناك من يرى أن طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والشركة لا يؤدي في معظم الحالات إلى تهديد كبير لاستقلال المراجع، حيث أن مثل هذا التهديد يكون عادة بطيئا ويحدث تدريجيا، ومع هذا يرى المؤيدون لاستمرار المراجع في مراجعة حسابات شركة معينة لمدة طويلة من الزمن، أن المراجع في هذه الحالة يكتسب معرفة عميقة بعمليات وأنشطة الشركة محل المراجعة من خلال تكرار المراجعة سنويا، ومن ثم يؤدي المراجعة بكفاءة أكبر وبتكلفة أقل من أن يعين مراجعا آخر جديدا، كما أن العميل سوف يعتبر المراجع المستمر معه لفترة طويلة أكثر فائدة له، ومن ثم يصبح المراجع أقل اعتمادا على العميل، وتزداد مقدرته على مقاومة ضغوط العميل عليه، لذلك يؤدي طول المدة الزمنية لارتباط المراجع مع العميل إلى زيادة استقلاله وليس العكس. (متولي، 1995)

#### خامساً: حصول المراجع مزايا ومنافع اقتصادية ومالية:-

إن حصول المراجع الخارجي على مزايا أو منافع اقتصادية ومالية من المنشأة التي يراجع حساباتها، يعد تهديداً لمبدأ الاستقلال والحياد للمراجع، ومن أمثلة ذلك أن تكون له علاقة مالية مباشرة، أو علاقة مالية جوهرية غير مباشرة، أو حصوله على قرض أو كفالة، أو الاعتماد غير المبرر على إجمالي الأتعاب من الزبون، ووجود علاقات تجارية قوية مع الزبون، وعلى سبيل المثال الاتجار بأسهم وسندات الزبون أو الترويج لها، وقيام المراجع بالدفاع عن الزبون في حالة حل النزاع مع طرف ثالث. ولهذا فقد نصت معظم القوانين في دول العالم على ضرورة عدم وجود مصالح مشتركة سواء كانت مالية أو اقتصادية بين المراجع الخارجي وإدارة المنشأة التي يراجع حساباتها، كامتلاك أسهم، أو العمل كموظف لدى المنشأة. (جربوع، 2004)

ويلخص الباحث ما سبق بأن أهمية لجنة المراجعة تتضح بقيامها بممارسة وظيفتها الخاصة بالإشراف على إجراءات التعاقد مع المراجع الخارجي واقتراح تغييره، في ظل الاعتبارات التي سبقت الإشارة إليها والتي تهدف إلى حماية استقلال المراجع الخارجي من مخاطر طول فترة التعاقد. وأن لجنة المراجعة يمكنها أن تقوم بدور هام للغاية في الحفاظ على استقلال المراجع الخارجي وتدعيمه، من خلال أن تظل الأمور المتعلقة بترشيح المراجع الخارجي وتغييره وتحديد أتعابه في يد لجنة المراجعة وليس في يد إدارة الشركة، وعلى الرغم من أن قوانين الشركات تنص

صراحة على إبعاد هذه الأمور عن الإدارة وجعلها في يد الجمعية العامة للمساهمين وحدها، إلا أن الواقع العملي يثبت خلاف ذلك، حيث تلعب الإدارة دوراً كبيراً في هذا الخصوص، وبالتالي تنشأ الحاجة إلى وجود جهة يناط بها الإشراف على هذه الأمور بهدف إيجاد نوع من التوازن في القوى بين إدارة الشركة من ناحية والمراجع الخارجي من ناحية أخرى وبالتالي حماية استقلاله.

## الفصل الرابع

### الدراسة الميدانية ونتائجها

#### المبحث الأول: منهجية الدراسة والطريقة والإجراءات

تمهيد:-

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمدها الباحث عليها في تحليل الدراسة.

#### 1/1/4 منهجية الدراسة:-

حيث أن الباحث يعرف مسبقاً جوانب وأبعاد الظاهرة موضع الدراسة من خلال إطلاعه على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، ويسعى للوصول إلى دراسة مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، فإن هذا يتوافق مع المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضع البحث لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، وحيث أن المنهج الوصفي التحليلي يتم من خلال الرجوع للوثائق المختلفة كالكتب والصحف والمجلات وغيرها من المواد التي يثبت صدقها بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف البحث، فإن الباحث سيعتمد على هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة البحث، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضع الدراسة، كما أنه سيستخدم أسلوب العينة العشوائية في اختياره لعينة الدراسة، وسيستخدم الإستبانة في جمع البيانات الأولية.

#### 2/1/4 طرق جمع البيانات:- اعتمد الباحث على نوعين من البيانات:-

##### 1-البيانات الأولية:-

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Science) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

##### 2-البيانات الثانوية:-

قام الباحث بمراجعة الكتب و الدوريات و المنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بدراسة مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، ومراجع أخرى رأى الباحث أنها تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، ويعتقد الباحث أنه من خلال

اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، فقد تم التعرف على الأسس و الطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت و تحدث في مجال الدراسة.

### 3/1/4 مجتمع و عينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات الممارسين (المزاولين) لمهنة تدقيق الحسابات (المراجعة الخارجية)، من خلال مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة، والمسجلين فعليا في جمعية مدققي الحسابات القانونيين بقطاع غزة، وأيضا باعتبارهم طرفا هاما من الأطراف المعنية بالتعامل مع لجان المراجعة، وتم أخذ عينة لتمثل مجتمع الدراسة من ممارسي مهنة المراجعة من المراجعين الخارجيين بمكاتب وشركات التدقيق، وقد تم اختيار العينة وفقا لمعايير معينة تمثلت في:-

1. مكاتب المراجعة المحلية التي تدقق حسابات الشركات المساهمة.

2. مكاتب المراجعة المحلية التي لها ارتباط بمكاتب دولية.

3. شركات التدقيق الدولية العاملة في قطاع.

ونظرا لقلّة عدد المكاتب وشركات التدقيق التي ينطبق عليها المعايير السابقة، فقد استخدم الباحث أسلوب الحصر الشامل لجمع بيانات الدراسة، وعليه فقد بلغ عدد المكاتب وشركات التدقيق المشاركة في الدراسة (21) مكتب وشركة تدقيق من أصل (66) مكتب وشركة تدقيق مسجلة فعليا في جمعية مدققي الحسابات القانونيين بقطاع غزة، وتم توزيع (65) استبانة على جميع المكاتب وشركات التدقيق (عينة الدراسة)، وتم استرداد (62)، وبعد تفحص الاستبيانات تم استبعاد (5) استبيانات نظرا لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة (57) استبانة أي بمعدل استجابة 87.7%. والجدول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي:

#### 1. الوظيفة الحالية في مكتب المراجعة:

يبين جدول رقم (1) أن 21.1% من عينة الدراسة الوظيفة الحالية في مكتب المراجعة "صاحب المكتب" 14% من عينة الدراسة الوظيفة الحالية لهم في مكتب المراجعة " شريك في المكتب " و12.3% من عينة الدراسة الوظيفة الحالية لهم في مكتب المراجعة " مدير التدقيق "، 19.3% من عينة الدراسة الوظيفة الحالية لهم في مكتب المراجعة " مدقق رئيسي " و24.6% من عينة الدراسة الوظيفة الحالية لهم في مكتب المراجعة " مساعد مدقق "، 8.8% من عينة الدراسة الوظيفة الحالية لهم في مكتب المراجعة " وظائف أخرى ".

## جدول رقم (1)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية في مكتب المراجعة

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة الحالية في مكتب المراجعة
21.1	12	صاحب المكتب
14.0	8	شريك في المكتب
12.3	7	مدير التدقيق
19.3	11	مدقق رئيسي
24.6	14	مساعد مدقق
8.8	5	أخرى
100.0	57	المجموع

وبذلك يتضح أن الغالبية العظمى من المشاركين في الدراسة لا يقل مساهم الوظيفي عن مدقق رئيس في مكتب المراجعة، وهذا بالطبع يساعد في تحقيق أهداف الدراسة بشكل ملائم، كذلك تُظهر البيانات أن ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في قطاع غزة يغلب عليها الطابع الفردي - مكاتب مراجعة مملوكة لشخص واحد - ولا يغلب عليها طابع المشاركة، أي ممارسة المهنة من خلال شركات مراجعة.

## 2. المؤهل العلمي:

يبين جدول رقم (2) أن 17.5% من عينة الدراسة المؤهل العلمي "دراسات عليا"، و 82.5% من عينة الدراسة المؤهل العلمي "بكالوريوس".

## جدول رقم (2)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
17.5	10	دراسات عليا
82.5	47	بكالوريوس
100.0	57	المجموع

وبذلك نرى أن المشاركين في الدراسة لا يقل مستواهم العلمي عن المؤهل المنصوص عليه في قانون مزاوله مهنة تدقق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004 م المطبق حالياً، بل أن نسبة 17.5% من المشاركين في الدراسة يحملون مؤهلات علمية أعلى من الحد الأدنى المنصوص

عليه في القانون المذكور، وهذا مؤشر جيد للمهنة في قطاع غزة ومشجع، وله أهمية بالغة من حيث الرفع بمستوى المهنة.

### 3. التخصص العلمي:

يبين جدول رقم (3) أن 96.5% من عينة الدراسة التخصص العلمي " محاسبة "، 3.5% من عينة الدراسة التخصص العلمي " إدارة أعمال ".

### جدول رقم (3)

#### توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	55	96.5
اقتصاد	0	0.0
إدارة أعمال	2	3.5
علوم مالية ومصرفية(تمويل)	0	0.0
المجموع	57	100.0

يتضح من جدول رقم (3) أن معظم تخصص أفراد عينة الدراسة هو في مجال المحاسبة، مما يعني أن مفردات عينة الدراسة مؤهلة بشكل كافي للتفاعل مع موضوع الدراسة، مما يجعل آراءهم قابلة للاعتماد بشكل قوي كونها نابعة عن وعيهم وإدراكهم الناتج عن التخصصات ذات العلاقة بالموضوع.

### 4. الخبرة العلمية:

يبين جدول رقم (4) أن 24.6% من عينة الدراسة بلغت الخبرة العملية لهم في مجال العمل " أقل من 5 سنوات "، و 24.6% من عينة الدراسة بلغت الخبرة العملية لهم في مجال العمل "من 5- أقل من 10 سنوات"، و 19.3% من عينة الدراسة بلغت الخبرة العملية لهم في مجال العمل "من 10- أقل من 15 سنة"، 31.6% من عينة الدراسة بلغت الخبرة العملية لهم في مجال العمل " 15 سنة فأكثر ".

وبذلك يتضح أن الغالبية العظمى من المشاركين في الدراسة هم من ذوي الخبرات العالية في مجال تدقيق الحسابات، وهي من الأمور المهمة في مجال مهنة المراجعة، وتعتبر ظاهرة جيدة أخرى للمهنة في قطاع غزة. هذا بالإضافة إلى أن الخبرة الكبيرة للمشاركين في الدراسة ينعكس في قدرتهم على استيعاب أسئلة الدراسة وتفهم مشكلتها، مما يساعد في تدعيم الحكم على فرضيات الدراسة.

#### جدول رقم (4)

##### توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة العلمية

النسبة المئوية	التكرار	الخبرة العلمية
24.6	14	أقل من 5 سنوات
24.6	14	من 5- أقل من 10 سنوات
19.3	11	من 10- أقل من 15 سنة
31.6	18	15 سنة فأكثر
100.0	57	المجموع

#### 5. الشهادة المهنية:

يبين جدول رقم (5) أن 38.6% من عينة الدراسة غير حاصلين على أي شهادة مهنية، و8.8% من عينة الدراسة حاصلين على شهادة مهنية " CPA "، و33.3% من عينة الدراسة حاصلين على شهادة مهنية " ACPA "، و 19.3% من عينة الدراسة حاصلين على " شهادات مهنية أخرى".

#### جدول رقم (5)

##### توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الشهادة المهنية
38.6	22	لا يوجد
8.8	5	CPA
33.3	19	ACPA
19.3	11	أخرى
100.0	57	المجموع

وبذلك يتبين أن حوالي 61% من مجتمع الدراسة يحملون شهادات مهنية في المراجعة، مما يدل على توافر الخلفية العلمية لمجتمع الدراسة في مجال تدقيق الحسابات، وهذا يعطي انطباعاً جيداً عن المهنة في قطاع غزة.

#### 4/1/4 أداة الدراسة:

وقد تم إعداد الإستبانة على النحو التالي:

- إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- عرض الإستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.
- تعديل الإستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- تم عرض الإستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
- إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة وتعديل حسب ما يناسب.
- توزيع الإستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، ولقد تم تقسيم الإستبانة إلى قسمين كما يلي:

◀ القسم الأول: يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من 5 فقرات

◀ القسم الثاني: يتناول مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي

وتم تقسيمه إلى خمسة محاور كما يلي:

المحور الأول: مساهمة اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة في تدعيم استقلال المرجع الخارجي ويتكون من 6 فقرات.

المحور الثاني: دور لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله في دعم استقلال المراجع الخارجي ويتكون من 5 فقرات.

المحور الثالث: أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي على دعم وتعزيز استقلاليته ويتكون من 5 فقرات.

المحور الرابع: مساهمة تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية في دعم استقلالية المراجع الخارجي ويتكون من 5 فقرات.

المحور الخامس: إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي ويتكون من 5 فقرات.

وقد كانت الإجابات على فقرات الإستبانة وفق مقياس ليكارت الخماسي كما موضح في جدول رقم (6)

#### جدول رقم (6)

##### مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
درجة الموافقة	5	4	3	2	1

## 5/1/4 صدق وثبات الاستبانة:

صدق الإستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، كما يقصد بالصدق " شمول الإستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي:

أولاً: صدق فقرات الاستبيان: تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

### 1) الصدق الظاهري للأداة:

قام الباحث بعرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (5) أعضاء (4) منهم من أعضاء الهيئة التدريسية في كل من الجامعة الإسلامية بغزة، وجامعة الأزهر بغزة وجامعة فلسطين، متخصصين في المحاسبة والإحصاء، والعضو الخامس من احدي شركات التدقيق، وسوف يتم إدراج أسماء المحكمين في قائمة الملاحق الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة. وقد طلب الباحث من المحكمين من إبداء آرائهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه، ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية، هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضروريا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة، وكذلك إبداء آرائهم فيما يتعلق بالبيانات الأولية (الخصائص الشخصية والوظيفية المطلوبة من المبحوثين)، إلى جانب مقياس ليكارت المستخدم في الإستبانة. وتركزت توجيهات المحكمين على انتقاد قلة عدد فقرات كل محور، كما أن بعض المحكمين نصحوا بضرورة إضافة بعض الفقرات إلى بعض المحاور وإضافة بعض العبارات إلى محاور أخرى. واستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون قام الباحث بإجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة البعض الآخر منها.

### 2) صدق الاتساق الداخلي لفقرات الإستبانة:

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها 25 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له وبيين الجداول رقم (7) أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة  $r$  المحسوبة اكبر من قيمة  $r$  الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات الإستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

## جدول رقم (7)

الصدق الداخلي لفقرات محاور الدراسة: مدى مساهمة لجان المراجعة في تدعيم وتعزيز

### استقلالي المراجع الخارجي

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
<b>مدى مساهمة اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة في تدعيم استقلال المراجع الخارجي</b>			
1	يراعى عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة أن يتوفر فيهم صفة الاستقلال عن الإدارة مما يجعل لجنة المراجعة أكثر فعالية في دعم استقلالية المراجع في حال إصداره تقارير متحفظة.	0.737	0.000
2	اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة أو من شركات لا تنتمي لنفس الصناعة أو بنوك كبري علي سبيل المثال يوفر لها صفة الاستقلال عن الإدارة مما يدعم استقلالية المراجع الخارجي.	0.735	0.000
3	إن اختيار أعضاء لجنة المراجعة بواسطة مجلس إدارة الشركة قد يزيد من احتمالات فشل اللجنة في توفير الدعم الكافي لاستقلالية المراجع الخارجي.	0.707	0.000
4	عند تعيين أعضاء لجنة المراجعة يتم مراعاة عدم وجود علاقات مع مجلس الإدارة سواء كانت قرابة أو مالية أو شخصية مما يعزز استقلالية المراجع الخارجي.	0.572	0.003
5	يراعي عدم إشراك أعضاء لجنة المراجعة في أي لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة مما يضمن استقلالها ويعزز من استقلالية المراجع الخارجي.	0.425	0.034
6	يتم تشكيل العضوية في لجنة المراجعة من التخصصات المالية وغير المالية مما يجعلها أكثر فاعلية في تقييم أنشطة المراجعة الخارجية والداخلية وتحقيق التوازن داخل اللجنة مما يدعم من استقلالية المراجع الخارجي.	0.595	0.002
<b>دور لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله في دعم استقلال المراجع الخارجي</b>			
7	يعتبر قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجي الذي سيتم تعيينه وتحديد أتعابه وتغييره أحد الأساليب التي تدعم استقلالية المراجع الخارجي.	0.675	0.000
8	يؤدي قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتحديد أتعابه وعزله إلى التقليل من ضغط الإدارة علي المراجع في حالة إصداره تقرير متحفظ.	0.705	0.000
9	في حالة عدم وجود لجنة مراجعة يزداد احتمال عزل المراجع الخارجي للشركة نتيجة اختلافه مع الإدارة بشأن السياسات المحاسبية الموضوعة ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها	0.478	0.016

0.000	0.721	10	عند قيام لجنة المراجعة بالتوصية بترشيح المراجع الخارجي يتم مراعاة أن تتوفر فيه الكفاءة والسمعة والخبرة الكافية وأن تكون خبرته متناسبة مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ومن تتعامل معهم
0.006	0.534	11	تساهم لجنة المراجعة بدور فعال في عملية تغيير المراجعين وتحديد أنعابهم وأن الاستغناء عنهم لا يتم نتيجة تمسكهم بوجهات نظر تخالف وجهات نظر الإدارة مما يحافظ علي التوازن في العلاقة بين المراجعين الخارجيين والإدارة ويعزز استقلاليتهم.
<b>أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي علي دعم وتعزيز استقلاليته</b>			
0.000	0.748	12	تعقد لجنة المراجعة اجتماعات دورية مع مراجع الحسابات الخارجي بدون حضور إدارة الشركة وترتيب اللقاءات والمناقشات بصورة مستقلة عن الإدارة العليا مما يزيد من استقلالية المراجع الخارجي.
0.016	0.478	13	تجتمع لجنة المراجعة عند طلب المراجع الخارجي لغرض مناقشة ما تم التوصل إليه من ملاحظات.
0.001	0.631	14	لا تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي إلا بعد انتهاء أعمال المراجعة لمناقشته في مدى التزامه بالخطة المتفق عليها للمراجعة وأسباب اختلاف أعمال المراجعة الفعلية عن الخطة المقررة.
0.002	0.596	15	قيام لجنة المراجعة بالاتصال المباشر والمستمر بالمراجع الخارجي بخصوص الصعوبات والمشاكل الجوهرية التي يواجهها أثناء عملية المراجعة يعد من العوامل المؤثرة علي استقلاليته بصورة ايجابية.
0.001	0.618	16	يتم جدولة اجتماعات لجنة المراجعة خلال السنة بشكل يتوافق مع تقدم عملية المراجعة بما يضمن حداثة المعلومات المقدمة إلى مجلس الإدارة مما يدعم استقلالية المراجع الخارجي.
<b>مدى مساهمة تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية في دعم استقلالية المراجع الخارجي</b>			
0.000	0.787	17	يتم تغيير أعضاء لجنة المراجعة من فترة إلي أخرى ضمانا لحياد أعضاء تلك اللجنة وعدم تبعيتها وانحيازها لإدارة الشركة مما يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي.
0.000	0.723	18	يراعى تغيير أعضاء لجنة المراجعة في نهاية كل مدة محددة مع عدم إعطاء أي ضمانات للتجديد التلقائي لضمان كفاءة وفعالية أداء اللجنة مما يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي.
0.012	0.495	19	عدم تغيير أعضاء لجنة المراجعة من فترة إلي أخرى يؤدي إلي الافتقار إلي الخبرات

		اللازمة لعمل اللجنة مما يخلق صعوبة في أداء عملها بكفاءة وفعالية وخلق الصراعات التنظيمية بين الأعضاء مما يؤثر بشكل سلبي علي استقلالية المراجع الخارجي.	
0.000	0.746	تغيير أعضاء لجنة المراجعة يحافظ على الرؤية المتجددة والمستقلة لأعضاء لجنة المراجعة كما يقلل من احتمال قيام علاقات شخصية بين لجنة المراجعة والمديرين مما يدعم استقلالية المراجع الخارجي	20
0.000	0.932	القيام بتغيير لجنة المراجعة بصورة مبالغ فيها يقلل من فاعلية اللجنة مما يؤثر علي استقلالية المراجع الخارجي.	21
<b>إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي</b>			
0.000	0.751	قيام لجنة المراجعة بنشر تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم في رفع جودة تقرير المراجع الخارجي المعبر عن حقيقة المركز المالي للشركة مما يعزز من استقلالية المراجع الخارجي.	22
0.000	0.736	يتم نشر تقرير لجنة المراجعة والإفصاح عنه في القوائم المالية لغرض الحد من ضغط الإدارة علي المراجع الخارجي مما يدعم من استقلاليته.	23
0.000	0.826	يحظى تقرير لجنة المراجعة المتعلق بالقوائم المالية المدققة وبأي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة والتقديرية المحاسبية باهتمام من مجلس الإدارة قبل اعتمادها مما يوتر بشكل ايجابي علي استقلالية المراجع الخارجي.	24
0.000	0.824	يسهم تقرير لجنة المراجعة في تحسين نزاهة التقارير المالية لأنه يوفر تأكيد معقول علي مدي تنفيذ المراجع الخارجي لمسئوليته المتعلقة بعملية التقرير المالي مما يدعم من استقلالية المراجع الخارجي.	25
0.002	0.595	يسهم نشر تقارير لجنة المراجعة في زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية ويحقق درجة عالية من المصداقية في تقرير المراجع الخارجي بما يعزز من استقلاليته.	26

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

### 3) صدق الاتساق البنائي لمحاو الدراسة:

جدول رقم (8) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة  $r$  المحسوبة اكبر من قيمة  $r$  الجدولية والتي تساوي 0.396.

## جدول رقم ( 8 )

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	مساهمة اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة في تدعيم استقلال المرجع الخارجي	0.749	0.000
الثاني	دور لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله في دعم استقلال المراجع الخارجي	0.694	0.000
الثالث	أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي علي دعم وتعزيز استقلاليته	0.738	0.000
الرابع	مساهمة تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية في دعم استقلالية المراجع الخارجي	0.541	0.005
الخامس	إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي	0.613	0.001

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 درجة حرية "23" تساوي 0.396

### ثانيا: ثبات فقرات الإستبانة **Reliability**:

أما ثبات أداة الدراسة فيعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أي وقت من الأوقات. وقد أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

**1- طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient**: تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) وقد بين جدول رقم (9) أن هناك معامل ثبات كبير نسبيا لفقرات الاستبيان مما يطمئن الباحث على استخدام الإستبانة بكل طمأنينة.

جدول رقم (9)  
معامل الثبات ( طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عنوان المحور	التجزئة النصفية		
		معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	القيمة الاحتمالية
الأول	مساهمة اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة في تدعيم استقلال المراجع الخارجي	0.797	0.887	0.000
الثاني	دور لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله في دعم استقلال المراجع الخارجي	0.646	0.785	0.000
الثالث	أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي علي دعم وتعزيز استقلاليته	0.6597	0.795	0.000
الرابع	مساهمة تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية في دعم استقلالية المراجع الخارجي	0.7877	0.881	0.000
الخامس	إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي	0.710	0.830	0.000
	جميع المحاور	0.757	0.862	0.000

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

2- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد بين جدول رقم (10) أن معاملات الثبات مرتفعة مما يطمئن الباحث على استخدام الإستبانة بكل طمأنينة.

**جدول رقم (10)**  
**معامل الثبات ( طريقة ألفا كرونباخ )**

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	مساهمة اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة في تدعيم استقلال المرجع الخارجي	6	0.901
الثاني	دور لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله في دعم استقلال المراجع الخارجي	5	0.810
الثالث	أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي علي دعم وتعزيز استقلاليته	5	0.8137
الرابع	مساهمة تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية في دعم استقلالية المراجع الخارجي	5	0.9001
الخامس	إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي	5	0.879
	<b>جميع المحاور</b>	26	0.885

**6/1/4 المعالجات الإحصائية:**

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية

- المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science ( SPSS ) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:
- تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.
  - المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي ( كشك، 1996 ) علما بان تفسير مدى الاستخدام أو مدى الموافقة على العبارة.

- تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس ( إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحا فأعلى فيعني عدم تركيز الاستجابات وتشتتها).
- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة
- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات
- معادلة سبيرمان براون للثبات
- اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا ( 1- Sample K-S )
- اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3"
- اختبار t للفرق بين متوسطي عينتين مستقلتين
- تحليل التباين الأحادي للفرق بين ثلاث متوسطات فأكثر

## المبحث الثاني

### نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

#### 1/2/4 اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف (1-Sample K-S))

سنعرض اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (11) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور اكبر من 0.05 ( $sig. > 0.05$ ) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

#### جدول رقم (11)

#### اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	مساهمة اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة في تدعيم استقلال المراجع الخارجي	6	0.990	0.281
الثاني	دور لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله في دعم استقلال المراجع الخارجي	5	1.162	0.134
الثالث	أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي علي دعم وتعزيز استقلاليته	5	0.814	0.521
الرابع	أثر تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية في دعم استقلالية المراجع الخارجي	5	1.227	0.098
الخامس	إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي	5	1.029	0.241
	جميع المحاور	26	0.718	0.682

## 2/2/4 تحليل فقرات فرضيات الدراسة:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات وفرضيات الدراسة وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 أو القيمة الاحتمالية اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60%، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 أو القيمة الاحتمالية اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60%، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان القيمة الاحتمالية لها اكبر من 0.05.

## 1/2/2/4 فرضيات الدراسة:

بناء على مشكلة الدراسة وتحقيقاً للأهداف السابقة يمكن صياغة فروض الدراسة علي النحو التالي:

الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة واستقلالية المراجع الخارجي.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (12) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:

- في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "89.12%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " عند تعيين أعضاء لجنة المراجعة يتم مراعاة عدم وجود علاقات مع مجلس الإدارة سواء كانت قرابة أو مالية أو شخصية مما يعزز استقلالية المراجع الخارجي".
- في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "87.37%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يراعى عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة أن يتوفر فيهم صفة الاستقلال عن الإدارة مما يجعل لجنة المراجعة أكثر فعالية في دعم استقلالية المراجع الخارجي في حال إصداره تقارير متحفظة".

- في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "86.32%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يراعي عدم إشراك أعضاء لجنة المراجعة في أي لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة مما يضمن استقلالها ويعزز من استقلالية المراجع الخارجي".
  - في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "82.11%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يتم تشكيل العضوية في لجنة المراجعة من التخصصات المالية وغير المالية مما يجعلها أكثر فاعلية في تقييم أنشطة المراجعة الخارجية والداخلية وتحقيقي التوازن داخل اللجنة مما يدعم من استقلالية المرجع الخارجي".
  - في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "78.60%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة أو من شركات لا تنتمي لنفس الصناعة أو بنوك كبري علي سبيل المثال يوفر لها صفة الاستقلال عن الإدارة مما يدعم استقلالية المراجع الخارجي".
  - في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "72.98%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على "أن اختيار أعضاء لجنة المراجعة بواسطة مجلس إدارة الشركة قد يزيد من احتمالات فشل اللجنة في توفير الدعم الكافي لاستقلالية المراجع الخارجي".
- وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة) يساوي 4.14، والانحراف المعياري يساوي 0.438، و الوزن النسبي يساوي 82.75% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 19.619 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي عند مستوى دلالة إحصائية  $\alpha = 0.05$ .

جدول رقم (12)

تحليل فقرات المحور الأول (اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يراعى عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة أن يتوفر فيهم صفة الاستقلال عن الإدارة مما يجعل لجنة المراجعة أكثر فعالية في دعم استقلالية المراجع الخارجي في حال إصداره تقارير متحفظة.	4.37	0.672	87.37	15.382	0.000
2	اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة أو من شركات لا تنتمي لنفس الصناعة أو بنوك كبري علي سبيل المثال يوفر لها صفة الاستقلال عن الإدارة مما يدعم استقلالية المراجع الخارجي.	3.93	0.923	78.60	7.605	0.000
3	إن اختيار أعضاء لجنة المراجعة بواسطة مجلس إدارة الشركة قد يزيد من احتمالات فشل اللجنة في توفير الدعم الكافي لاستقلالية المراجع الخارجي.	3.65	0.973	72.98	5.038	0.000
4	عند تعيين أعضاء لجنة المراجعة يتم مراعاة عدم وجود علاقات مع مجلس الإدارة سواء كانت قرابة أو مالية أو شخصية مما يعزز استقلالية المراجع الخارجي.	4.46	0.683	89.12	16.091	0.000
5	يراعي عدم إشراك أعضاء لجنة المراجعة في أي لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة مما يضمن استقلالها ويعزز من استقلالية المراجع الخارجي.	4.32	0.711	86.32	13.970	0.000
6	يتم تشكيل العضوية في لجنة المراجعة من التخصصات المالية وغير المالية مما يجعلها أكثر فاعلية في تقييم أنشطة المراجعة الخارجية والداخلية وتحقيق التوازن داخل اللجنة مما يدعم من استقلالية المراجع الخارجي.	4.11	0.880	82.11	9.482	0.000
	<b>جميع فقرات المحور الأول</b>	4.14	0.438	82.75	19.619	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "56" تساوي 2.0

**الفرضية الثانية:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام لجنة المراجعة بدورها في اختيار المراجع الخارجي وتعيينه وتحديد أتعابه واستقلالية المراجع الخارجي.

تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (13) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني (قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي كما يلي:

• في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "87.37%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " عند قيام لجنة المراجعة بالتوصية بترشيح المراجع الخارجي يتم مراعاة أن تتوفر فيه الكفاءة والسمعة والخبرة الكافية وأن تكون خبرته متناسبة مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ومن تتعامل معهم " .

• في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "75.09%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " في حالة عدم وجود لجنة مراجعة يزداد احتمال عزل المراجع الخارجي للشركة نتيجة اختلافه مع الإدارة بشأن السياسات المحاسبية الموضوعة ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها " .

• في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "74.39%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " لجنة المراجعة تساهم بدور فعال في عملية تغيير المراجعين وتحديد أتعابهم وأن الاستغناء عنهم لا يتم نتيجة تمسكهم بوجهات نظر تخالف وجهات نظر الإدارة مما يحافظ علي التوازن في العلاقة بين المراجعين الخارجيين والإدارة ويعزز استقلاليتهم" .

• في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "74.04%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتحديد أتعابه وعزله يؤدي إلى التقليل من ضغط الإدارة علي المراجع في حالة إصداره تقرير متحفظ " .

• في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "73.68%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجي الذي سيتم تعيينه وتحديد أتعابه وتغييره يعتبر أحد الأساليب التي تدعم استقلالية المراجع الخارجي " .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه) يساوي 3.85، والانحراف المعياري يساوي 0.600، و الوزن النسبي يساوي 76.91% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 10.640 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000

وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي عند مستوى دلالة إحصائية  $\alpha = 0.05$

### جدول رقم (13)

تحليل فقرات المحور الثاني (قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يعتبر قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجي الذي سيتم تعيينه وتحديد أتعابه وتغييره أحد الأساليب التي تدعم استقلالية المراجع الخارجي.	3.68	1.003	73.68	5.151	0.000
2	يؤدي قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتحديد أتعابه وعزله إلى التقليل من ضغط الإدارة علي المراجع في حالة إصداره تقرير متحفظ.	3.70	0.886	74.04	5.982	0.000
3	في حالة عدم وجود لجنة مراجعة يزداد احتمال عزل المراجع الخارجي للشركة نتيجة اختلافه مع الإدارة بشأن السياسات المحاسبية الموضوعة ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها	3.75	0.830	75.09	6.864	0.000
4	عند قيام لجنة المراجعة بالتوصية بترشيح المراجع الخارجي يتم مراعاة أن تتوفر فيه الكفاءة والسمعة والخبرة الكافية وأن تكون خبرته متناسبة مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ومن تتعامل معهم	4.37	0.957	87.37	10.798	0.000
5	تساهم لجنة المراجعة بدور فعال في عملية تغيير المراجعين وتحديد أتعابهم وأن الاستغناء عنهم لا يتم نتيجة تمسكهم بوجهات نظر تخالف وجهات نظر الإدارة مما يحافظ علي التوازن في العلاقة بين المراجعين الخارجيين والإدارة ويعزز استقلاليتهم.	3.72	0.796	74.39	6.820	0.000
	جميع فقرات المحور الثاني	3.85	0.600	76.91	10.640	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "56" تساوي 2.0

**الفرضية الثالثة:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي واستقلالية المراجع الخارجي.

تم استخدام اختبار  $t$  للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (14) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث (زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي كما يلي:

• في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "73.68%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "لجنة المراجعة تجتمع عند طلب المراجع الخارجي لغرض مناقشة ما تم التوصل إليه من ملاحظات".

• في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "72.98%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يتم جدولة اجتماعات لجنة المراجعة خلال السنة بشكل يتوافق مع تقدم عملية المراجعة بما يضمن حداثة المعلومات المقدمة إلى مجلس الإدارة مما يدعم استقلالية المراجع الخارجي".

• في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "71.93%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "قيام لجنة المراجعة بالاتصال المباشر والمستمر بالمراجع الخارجي بخصوص الصعوبات والمشاكل الجوهرية التي يواجهها أثناء عملية المراجعة يعد من العوامل المؤثرة على استقلاليته بصورة ايجابية".

• في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "70.53%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "لجنة المراجعة تعقد اجتماعات دورية مع مراجع الحسابات الخارجي بدون حضور إدارة الشركة وترتيب اللقاءات والمناقشات بصورة مستقلة عن الإدارة العليا مما يزيد من استقلالية المراجع الخارجي".

• في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "59.65%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.908" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "لجنة المراجعة تجتمع بدرجة متوسطة مع المراجع الخارجي وبعد انتهاء أعمال المراجعة لمناقشته في مدى التزامه بالخطة المتفق عليها للمراجعة وأسباب اختلاف أعمال المراجعة الفعلية عن الخطة المقررة".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي) يساوي 3.49، والانحراف المعياري يساوي 0.613، و الوزن النسبي يساوي 69.75% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة  $t$  المحسوبة تساوي 6.007 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.0، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي

أقل من 0.05 مما يدل على أن زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي عند مستوى دلالة إحصائية  $\alpha = 0.05$

### جدول رقم (14)

تحليل فقرات المحور الثالث (زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	تعقد لجنة المراجعة اجتماعات دورية مع مراجع الحسابات الخارجي بدون حضور إدارة الشركة وترتيب اللقاءات والمناقشات بصورة مستقلة عن الإدارة العليا مما يزيد من استقلالية المراجع الخارجي.	3.53	0.928	70.53	4.283	0.000
2	تجتمع لجنة المراجعة عند طلب المراجع الخارجي لغرض مناقشة ما تم التوصل إليه من ملاحظات.	3.68	1.020	73.68	5.062	0.000
3	لا تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي إلا بعد انتهاء أعمال المراجعة لمناقشته في مدى التزامه بالخطة المتفق عليها للمراجعة وأسباب اختلاف أعمال المراجعة الفعلية عن الخطة المقررة.	2.98	1.142	59.65	0.116	0.908
4	قيام لجنة المراجعة بالاتصال المباشر والمستمر بالمراجع الخارجي بخصوص الصعوبات والمشاكل الجوهرية التي يواجهها أثناء عملية المراجعة يعد من العوامل المؤثرة على استقلاليته بصورة ايجابية.	3.60	1.083	71.93	4.157	0.000
5	يتم جدولة اجتماعات لجنة المراجعة خلال السنة بشكل يتوافق مع تقدم عملية المراجعة بما يضمن حداثة المعلومات المقدمة إلى مجلس الإدارة مما يدعم استقلالية المراجع الخارجي.	3.65	0.935	72.98	5.240	0.000
	جميع فقرات المحور الثالث	3.49	0.613	69.75	6.007	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "56" تساوي 2.0

**الفرضية الرابعة:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصفة دورية واستقلالية المراجع الخارجي.

تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (15) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الرابع (تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي كما يلي:

- في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "79.65%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يتم تغيير أعضاء لجنة المراجعة من فترة إلي أخرى ضمانا لحياد أعضاء تلك اللجنة وعدم تبعيتها وانحيازها لإدارة الشركة مما يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي"
- في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "78.25%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يراعى تغيير أعضاء لجنة المراجعة في نهاية كل مدة محددة مع عدم إعطاء أي ضمانات للتجديد التلقائي لضمان كفاءة وفعالية أداء اللجنة مما يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي."
- في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "76.84%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "تغيير أعضاء لجنة المراجعة يحافظ على الرؤية المتجددة والمستقلة لأعضاء لجنة المراجعة كما يقلل من احتمال قيام علاقات شخصية بين لجنة المراجعة والمديرين مما يدعم استقلالية المراجع الخارجي."
- في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "74.04%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "القيام بتغيير لجنة المراجعة بصورة مبالغ فيها يقلل من فاعلية اللجنة مما يؤثر علي استقلالية المراجع الخارجي."
- في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "68.42%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.001" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "عدم تغيير أعضاء لجنة المراجعة من فترة إلي أخرى يؤدي إلي الافتقار إلي الخبرات اللازمة لعمل اللجنة مما يخلق صعوبة في أداء عملها بكفاءة وفعالية وخلق الصراعات التنظيمية بين الأعضاء مما يؤثر بشكل سلبي علي استقلالية المراجع الخارجي."

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع (تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية) يساوي 3.77، والانحراف المعياري يساوي 0.546، و الوزن النسبي يساوي 75.44% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 10.680 وهي

أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصفة دورية يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي عند مستوى دلالة إحصائية  $\alpha = 0.05$

### جدول رقم (15)

#### تحليل فقرات المحور الرابع (تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يتم تغيير أعضاء لجنة المراجعة من فترة إلى أخرى ضمانا لحياة أعضاء تلك اللجنة وعدم تبعيتها وانحيازها لإدارة الشركة مما يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي.	3.98	0.668	79.65	11.105	0.000
2	يراعى تغيير أعضاء لجنة المراجعة في نهاية كل مدة محددة مع عدم إعطاء أي ضمانات للتجديد التلقائي لضمان كفاءة وفعالية أداء اللجنة مما يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي.	3.91	0.739	78.25	9.323	0.000
3	عدم تغيير أعضاء لجنة المراجعة من فترة إلى أخرى يؤدي إلى الافتقار إلى الخبرات اللازمة لعمل اللجنة مما يخلق صعوبة في أداء عملها بكفاءة وفعالية وخلق الصراعات التنظيمية بين الأعضاء مما يؤثر بشكل سلبي على استقلالية المراجع الخارجي.	3.42	0.865	68.42	3.675	0.001
4	تغيير أعضاء لجنة المراجعة يحافظ على الرؤية المتجددة والمستقلة لأعضاء لجنة المراجعة كما يقلل من احتمال قيام علاقات شخصية بين لجنة المراجعة والمديرين مما يدعم استقلالية المراجع الخارجي	3.84	0.797	76.84	7.976	0.000
5	القيام بتغيير لجنة المراجعة بصورة مبالغ فيها يقلل من فاعلية اللجنة مما يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي	3.70	0.801	74.04	6.614	0.000
	جميع فقرات المحور الرابع	3.77	0.546	75.44	10.680	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "56" تساوي 2.0

**الفرضية الخامسة:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة واستقلالية المراجع الخارجي.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (16) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الخامس (مدى إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي كما يلي:

• في الفقرة رقم " 5 " بلغ الوزن النسبي " 78.25% " والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " نشر تقارير لجنة المراجعة يساهم في زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية ويحقق درجة عالية من المصداقية في تقرير المراجع الخارجي بما يعزز من استقلاليته " .

• في الفقرة رقم " 4 " بلغ الوزن النسبي " 75.79% " و القيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " تقرير لجنة المراجعة يساهم في تحسين نزاهة التقارير المالية لأنه يوفر تأكيد معقول علي مدى تنفيذ المراجع الخارجي لمسئوليته المتعلقة بعملية التقرير المالي مما يدعم من استقلالية المراجع الخارجي " .

• في الفقرة رقم " 1 " بلغ الوزن النسبي " 73.68% " و القيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " قيام لجنة المراجعة بنشر تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يساهم في رفع جودة تقرير المراجع الخارجي المعبر عن حقيقة المركز المالي للشركة مما يعزز من استقلالية المراجع الخارجي " .

• في الفقرة رقم " 3 " بلغ الوزن النسبي " 70.88% " و القيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " تقرير لجنة المراجعة المتعلق بالقوائم المالية المدققة وبأي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة والتقديرات المحاسبية يحظى باهتمام من مجلس الإدارة قبل اعتمادها مما يؤثر بشكل ايجابي علي استقلالية المراجع الخارجي " .

• في الفقرة رقم " 2 " بلغ الوزن النسبي " 70.53% " والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم نشر تقرير لجنة المراجعة والإفصاح عنه في القوائم المالية لغرض الحد من ضغط الإدارة علي المراجع الخارجي مما يدعم من استقلاليته " .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس (مدى إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يساوي 3.69، والانحراف المعياري يساوي 0.757، والوزن النسبي يساوي 73.82% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 6.894 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، و القيمة الاحتمالية

تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي عند مستوى دلالة إحصائية  $\alpha = 0.05$

### جدول رقم (16)

تحليل فقرات المحور الخامس (مدى إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	قيام لجنة المراجعة بنشر تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يساهم في رفع جودة تقرير المراجع الخارجي المعبر عن حقيقة المركز المالي للشركة مما يعزز من استقلالية المراجع الخارجي.	3.68	1.121	73.68	4.610	0.000
2	يتم نشر تقرير لجنة المراجعة والإفصاح عنه في القوائم المالية لغرض الحد من ضغط الإدارة علي المراجع الخارجي مما يدعم من استقلاليته.	3.53	1.037	70.53	3.832	0.000
3	يحظى تقرير لجنة المراجعة المتعلق بالقوائم المالية المدققة وبأي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة والتقديرات المحاسبية باهتمام من مجلس الإدارة قبل اعتمادها مما يوتر بشكل ايجابي علي استقلالية المراجع الخارجي.	3.54	0.888	70.88	4.625	0.000
4	يساهم تقرير لجنة المراجعة في تحسين نزاهة التقارير المالية لأنه يوفر تأكيد معقول علي مدي تنفيذ المراجع الخارجي لمسئولياته المتعلقة بعملية التقرير المالي مما يدعم من استقلالية المراجع الخارجي.	3.79	0.940	75.79	6.341	0.000
5	يساهم نشر تقارير لجنة المراجعة في زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية ويحقق درجة عالية من المصادقية في تقرير المراجع الخارجي بما يعزز من استقلاليته.	3.91	0.987	78.25	6.978	0.000
	<b>جميع فقرات المحور الخامس</b>	<b>3.69</b>	<b>0.757</b>	<b>73.82</b>	<b>6.894</b>	<b>0.000</b>

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "56" تساوي 2.0

## 2/2/2/4 تحليل محاور الدراسة مجتمعة:

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (17) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في محاور الدراسة مجتمعة (مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي) ويتبين أن المتوسط الحسابي لجميع المحاور تساوي 3.8، والانحراف المعياري يساوي 0.393، و الوزن النسبي يساوي 76.01% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 15.379 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي عند مستوى دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ ).

### جدول رقم (17)

تحليل محاور الدراسة مجتمعة: مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي

المحور	عنوان المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
الأول	مدى مساهمة اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة في تدعيم استقلال المرجع الخارجي	4.14	0.438	82.75	19.619	0.000
الثاني	دور لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله في دعم استقلال المراجع الخارجي	3.85	0.600	76.91	10.640	0.000
الثالث	أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي علي دعم وتعزيز استقلاليته	3.49	0.613	69.75	6.007	0.000
الرابع	مساهمة تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية في دعم استقلالية المراجع الخارجي	3.77	0.546	75.44	10.680	0.000
الخامس	إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي	3.69	0.757	73.82	6.894	0.000
	جميع المحاور	3.80	0.393	76.01	15.379	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "56" تساوي 2.0

**الفرضية السادسة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، تعزي إلي كل من (الوظيفة الحالية في مكتب المراجعة، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، وعدد سنوات الخبرة في مجال العمل، والشهادة المهنية) عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

**6.1-** توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، تعزي إلي الوظيفة الحالية في مكتب المراجعة عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسط استجابات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي تعزي إلي الوظيفة الحالية في مكتب المراجعة والنتائج مبينة في جدول رقم (18) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.460 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.4 كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.804 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات استجابات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي تعزي إلي الوظيفة الحالية في مكتب المراجعة عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

### جدول رقم (18)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات استجابات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي تعزي إلي الوظيفة الحالية في مكتب المراجعة

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
الأول	مساهمة اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة في تدعيم استقلال المرجع الخارجي	بين المجموعات	0.416	5	0.083	0.412	0.838
		داخل المجموعات	10.313	51	0.202		
		المجموع	10.729	56			
الثاني	دور لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعايه وعزله في دعم استقلال المراجع الخارجي	بين المجموعات	1.045	5	0.209	0.558	0.732
		داخل المجموعات	19.116	51	0.375		
		المجموع	20.161	56			
الثالث	أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي علي دعم وتعزيز استقلاليته	بين المجموعات	1.791	5	0.358	0.949	0.458
		داخل المجموعات	19.250	51	0.377		
		المجموع	21.041	56			

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
الرابع	مساهمة تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية في دعم استقلالية المراجع الخارجي	بين المجموعات	1.500	5	0.300	1.008	0.423
		داخل المجموعات	15.175	51	0.298		
		المجموع	16.675	56			
الخامس	إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي	بين المجموعات	1.022	5	0.204	0.336	0.889
		داخل المجموعات	31.063	51	0.609		
		المجموع	32.086	56			
	جميع محاور الإستبانة	بين المجموعات	0.373	5	0.075	0.460	0.804
		داخل المجموعات	8.271	51	0.162		
		المجموع	8.643	56			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "5، 51" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.4

6.2- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، تعزي إلي المؤهل العلمي عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

تم استخدام اختبار t لاختبار الفروق بين متوسطات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، تعزي إلي المؤهل العلمي والنتائج مبينة في جدول رقم (19) والتي تبين أن قيمة t المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.696 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.096 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، تعزي إلي المؤهل العلمي

جدول رقم (19)

نتائج اختبار t للفروق بين متوسطات آراء المراجعين حول مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، تعزي إلي المؤهل العلمي

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المؤهل العلمي	عنوان المحور	المحور
0.058	-	0.578	3.900	10	دراسات عليا	مساهمة اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة في تدعيم استقلال المرجع الخارجي	الأول
		0.391	4.188	47	بكالوريوس		
0.010	2.654	0.424	4.280	10	دراسات عليا	دور لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله في دعم استقلال المراجع الخارجي	الثاني
		0.594	3.753	47	بكالوريوس		
0.231	1.211	0.865	3.700	10	دراسات عليا	أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي علي دعم وتعزيز استقلاليته	الثالث
		0.547	3.443	47	بكالوريوس		
0.035	2.161	0.634	4.100	10	دراسات عليا	مساهمة تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية في دعم استقلالية المراجع الخارجي	الرابع
		0.505	3.702	47	بكالوريوس		
0.186	1.338	0.715	3.980	10	دراسات عليا	إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي	الخامس
		0.759	3.630	47	بكالوريوس		
0.096	1.696	0.532	3.988	10	دراسات عليا	جميع المحاور	
		0.351	3.760	47	بكالوريوس		

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "55" تساوي 2.0

6.3- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، تعزي إلي التخصص العلمي عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

تم استخدام اختبار t لاختبار الفروق بين متوسطات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، تعزي إلي التخصص العلمي والنتائج مبينة في جدول رقم (20) والتي تبين أن قيمة t المحسوبة المطلقة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.377 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.174 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، تعزي إلي التخصص العلمي.

#### جدول رقم (20)

نتائج اختبار t للفروق بين متوسطات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، تعزي إلي التخصص العلمي

المحور	عنوان المحور	التخصص العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
الأول	مساهمة اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة في تدعيم استقلال المرجع الخارجي	محاسبة	55	4.155	0.431	1.568	0.123
		إدارة أعمال	2	3.667	0.471		
الثاني	دور لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله في دعم استقلال المراجع الخارجي	محاسبة	55	3.833	0.606	0.848	0.400
		إدارة أعمال	2	4.200	0.283		
الثالث	أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي علي دعم وتعزيز استقلالته	محاسبة	55	3.458	0.601	1.955	0.056
		إدارة أعمال	2	4.300	0.424		
الرابع	مساهمة تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية في دعم استقلالية المراجع الخارجي	محاسبة	55	3.745	0.528	1.970	0.054
		إدارة أعمال	2	4.500	0.707		
الخامس	إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي	محاسبة	55	3.669	0.750	1.161	0.250
		إدارة أعمال	2	4.300	0.990		
السادس	جميع المحاور	محاسبة	55	3.787	0.390	1.377	0.174
		إدارة أعمال	2	4.173	0.354		

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "55" تساوي 2.0

6.4- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، تعزي إلي عدد سنوات الخبرة في مجال العمل عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسطات استجابات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي تعزي إلي عدد سنوات الخبرة في مجال العمل والنتائج مبينة في جدول رقم (21) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.404 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.078 كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.751 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسط استجابات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي تعزي إلي عدد سنوات الخبرة في مجال العمل عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

#### جدول رقم (21)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات استجابات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي تعزي إلي عدد سنوات الخبرة في مجال العمل

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
الأول	مساهمة اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة في تدعيم استقلال المرجع الخارجي	بين المجموعات	0.068	3	0.023	0.113	0.952
		داخل المجموعات	10.661	53	0.201		
		المجموع	10.729	56			
الثاني	دور لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله في دعم استقلال المراجع الخارجي	بين المجموعات	2.644	3	0.881	2.666	0.057
		داخل المجموعات	17.517	53	0.331		
		المجموع	20.161	56			
الثالث	أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي علي دعم وتعزيز استقلاله	بين المجموعات	1.620	3	0.540	1.473	0.232
		داخل المجموعات	19.422	53	0.366		
		المجموع	21.041	56			

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
الرابع	مساهمة تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية في دعم استقلالية المراجع الخارجي	بين المجموعات	1.115	3	0.372	1.266	0.296
		داخل المجموعات	15.560	53	0.294		
		المجموع	16.675	56			
الخامس	إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي	بين المجموعات	0.294	3	0.098	0.164	0.920
		داخل المجموعات	31.791	53	0.600		
		المجموع	32.086	56			
	جميع محاور الإستبانة	بين المجموعات	0.193	3	0.064	0.404	0.751
		داخل المجموعات	8.450	53	0.159		
		المجموع	8.643	56			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 53" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.78

6.5- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي، تعزي إلي الشهادة المهنية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسط استجابات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي تعزي إلي الشهادة المهنية والنتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.638 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.78 كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.192 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات استجابات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي تعزي إلي الشهادة المهنية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

جدول رقم (22)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات استجابات آراء المراجعين حول مدي مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي تعزي إلي الشهادة المهنية

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
الأول	مساهمة اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة في تدعيم استقلال المرجع الخارجي	بين المجموعات	1.092	3	0.364	2.001	0.125
		داخل المجموعات	9.637	53	0.182		
		المجموع	10.729	56			
الثاني	دور لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله في دعم استقلال المراجع الخارجي	بين المجموعات	1.073	3	0.358	0.993	0.403
		داخل المجموعات	19.089	53	0.360		
		المجموع	20.161	56			
الثالث	أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي علي دعم وتعزيز استقلاليته	بين المجموعات	0.691	3	0.230	0.600	0.618
		داخل المجموعات	20.350	53	0.384		
		المجموع	21.041	56			
الرابع	مساهمة تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية في دعم استقلالية المراجع الخارجي	بين المجموعات	2.952	3	0.984	3.801	0.015
		داخل المجموعات	13.723	53	0.259		
		المجموع	16.675	56			
الخامس	إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي	بين المجموعات	1.532	3	0.511	0.886	0.454
		داخل المجموعات	30.554	53	0.576		
		المجموع	32.086	56			
	جميع محاور الإستبانة	بين المجموعات	0.733	3	0.244	1.638	0.192
		داخل المجموعات	7.910	53	0.149		
		المجموع	8.643	56			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 53" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.78

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج الدراسة: -

جاءت هذه الدراسة لبيان أن لجنة المراجعة تعتبر الآلية المناسبة في تدعيم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي باعتبارها حلقة وصل بين مراجع الحسابات الخارجي وبين الإدارة العليا في القضايا التي تؤثر على استقلاليته، وفيما يلي ملخص لما أسفرت عنه الدراسة من نتائج:

1. أجمعت آراء كل من مراجعي الحسابات الخارجيين على أهمية الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة في تدعيم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي.
2. أن اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة، ومن الأعضاء غير التنفيذيين، وممن تتوفر فيهم صفة الاستقلال عن إدارة الشركة يجعل لجنة المراجعة أكثر فعالية، ومساهمة في تدعيم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي.
3. أن اضطلاع لجنة المراجعة بدورها في اختيار المراجع الخارجي وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله، يعتبر من أحد الأساليب التي تدعم استقلال المراجع الخارجي، وتحد من ضغط الإدارة علي المراجع في حالة إصداره تقرير متحفظ.
4. بينت الدراسة أن زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة، والاتصال المباشر والمستمر مع المراجع الخارجي، وترتيب اللقاءات والمناقشات معه بصورة مستقلة عن الإدارة العليا يزيد ويدعم من استقلاليته.
5. كما أظهرت الدراسة أن تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية ومن فترة إلى أخرى مع عدم إعطاء ضمانات للتجديد التلقائي، يعتبر ضماناً لحياة أعضاء تلك اللجنة وعدم تبعيتها وانحيازها لإدارة الشركة، ويزيد من كفاءتها وفعاليتها أدائها، مما يساهم في تدعيم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي، ويقلل من احتمال قيام علاقات شخصية بين لجنة المراجعة والمديرين.
6. كما أوضحت الدراسة أن قيام لجنة المراجعة بالإفصاح عن تقريرها ونشره ضمن القوائم المالية للشركة يرفع من جودة تقارير المراجع الخارجي المعبرة عن حقيقة المركز المالي للشركة، ويسهم في تحسين نزاهة ومصداقية هذه التقارير، وزيادة ثقة الجمهور بها، ويوفر تأكيد معقول على مدى تنفيذ المراجع الخارجي لمسئوليته المتعلقة بعملية التقرير المالي، ما يوثق بشكل إيجابي علي استقلالية المراجع الخارجي.

7. ركزت الدراسة علي مجموعة من الصفات والمحددات التي يجب أن تتوفر في أعضاء لجنة المراجعة من شأنها أن تزيد من احتمال تدعيمها استقلالية المراجع الخارجي منها:

- استقلال أعضاء لجنة المراجعة شكلا وموضوعا.
- معرفة أعضاء لجنة المراجعة بعلوم المحاسبة والمراجعة والتمويل.
- عدم وجود علاقات مع مجلس الإدارة سواء كانت قرابة أو مالية أو شخصية عند تعيين لجنة المراجعة.

8. بينت الدراسة أهم العناصر المحددة لفعالية لجان المراجعة والمتمثلة في المدخل المتبع في تكوين اللجان، وهيكلية هذه اللجان واستقلاليته عن الإدارة العليا.

9. قدمت الدراسة مدخلا مفاهيميا لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في إنجاز عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة، كما قدمت هذه الدراسة إطارا يحدد مسؤوليات وأنشطة وواجبات لجان المراجعة.

#### ثانيا: توصيات الدراسة:

1. إقامة الدورات التدريبية والمؤتمرات المهنية، بغرض التعريف بمهام وآليات عمل لجان المراجعة وبيئتها الجديدة، وما تفرضه على سوق المراجعة من تحديات جديدة تتعلق بضرورة تدعيم استقلالية المراجع، والحد من المنافسة غير الشريفة التي تؤثر على سمعة المهنة وكرامتها، وبالتالي مكانتها المرموقة بين سائر المهن وتوعية المراجع للمسؤوليات الملقاة على عاتقه.

2. أن يتم وضع لائحة التزام من قبل الشركات المساهمة يتم تقييمها من الجهات الرقابية متمثلة في وزارة الاقتصاد الوطني وسلطة النقد ومن هيئة سوق الأوراق المالية، وأن تتضمن هذه اللائحة وبشكل خاص ضرورة وجود لجان المراجعة في هذه الشركات، وخصوصاً بعد أن تبين أن عمل المراجع يتأثر بنسبة كبيرة في ظل وجود هذه اللجان، كما يؤثر وجود لجنة المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي والتزامه بمعايير المراجعة.

3. ضرورة تضافر جهود كل من المنظمات المهنية والجهات المعنية لتنمية الوعي لدى المساهمين والمستثمرين، بإبراز دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير والقوائم المالية، وزيادة مصداقيتها وشفافيتها، مما يعزز ويدعم استقلال المراجع الخارجي.

4. يجب على المنظمات المهنية إصدار إرشادات بخصوص:-

• تشكيل لجنة المراجعة.

• سلطات ومسؤوليات وأنشطة لجنة المراجعة.

- علاقة لجنة المراجعة بكل من مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين والمساهمين.
  - تقرير لجنة المراجعة.
5. يوصي الباحث الجهات المعنية بالسعي نحو إصدار تشريع ملزم للشركات المساهمة بإعداد تقرير (شهادة) بما أسفر عنه عمل لجان المراجعة، وتنتشر مع التقارير السنوية والدورية للشركات، مع ضرورة إفصاح تقرير لجنة المراجعة عن أنشطتها التي يمكن أن تساهم في جودة التقارير والقوائم المالية، وجودة عملية المراجعة بما يدعم من استقلال المراجع الخارجي.
  6. التوصية بأهمية تشكيل لجان المراجعة داخل الشركات المساهمة وذلك لما تقوم به من دور رئيسي و فعال في زيادة احتمال إصدار الشركات لقوائم مالية خالية من الأخطاء أو الغش والتلاعب.
  7. تطوير التقارير السنوية للشركات من خلال الإفصاح عن تكوين لجان المراجعة في التقارير السنوية للشركات المساهمة كوسيلة لتحسين مصداقية الإفصاح المالي، واستقلالية مراجع الحسابات الخارجي.
  8. أن يكون هناك متابعة من جانب لجنة المراجعة لعمل المراجع الخارجي تشمل كل جوانب عملية المراجعة ومساندة المراجع الخارجي في حالة وجود أي خلاف مع الإدارة سواء كان متعلقاً بشأن السياسات أو التقديرات المحاسبية والتي يكون لها أثر فعال وحيوي على رأي المراجع مما ينعكس أثره على التعبير عن مدى مصداقية القوائم المالية المنشورة.
  9. أن يكون هناك اتصال من المراجع باللجنة وإطلاعها على كل ما يواجهه من مستجدات أو عقبات أثناء عملية المراجعة، أو خلاف مع الإدارة حتى يكون رأي فني سليم ومحايد.
  10. أن يجتمع المراجع مع اللجنة عدة مرات تغطي كافة جوانب عملية المراجعة، حتى تكون اللجنة فعالة في القيام بمهامها وأهدافها.
  11. ضرورة توافر الخبرة المالية والمحاسبية لجميع أعضاء لجنة المراجعة لما لذلك من أثر إيجابي في زيادة فاعلية لجان المراجعة في ممارسة دورها الرقابي والإشرافي.
  12. توصي هذه الدراسة بضرورة تعميق قاعدة المعرفة لدى أعضاء لجان المراجعة بالقواعد المالية والمحاسبية والمراجعة من خلال تنمية الجانب التعليمي والتدريبي ضمن أنشطة لجان المراجعة.
  13. تفعيل دور لجان المراجعة وإعطائها مزيد من الصلاحيات.
  14. إجراء المزيد من البحوث والدراسات التي تتناول الجوانب المختلفة لأداء لجان المراجعة.

## قائمة المراجع والمصادر

أولاً/ المراجع العلمية باللغة العربية:

- أبو الهيجاء، محمد و الحايك، احمد " خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق " مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون العدد الثاني، يونيو (2012).
- احمد، احمد أنيس " تحليل آثار لجان المراجعة على كفاءة عملية المراجعة وتدعيم استقلال المراجع الخارجي " رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، (1998).
- احمد، محمد الرملي " دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية- مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد 15، العدد 2 ديسمبر (2001).
- الجندي، حسين " تدعيم استقلال المراجع في ظل متغيرات البيئة الاقتصادية المصرية "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، مارس (1995).
- الحسني، صادق " استقلال المراجع - دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة "، دراسات الجامعة الأردنية، المجلد 26، العدد 1، (1999).
- الدهراوي، كمال الدين " توازن القوى بين المراجع والشركة وأثره على استقلال المراجع " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية، العدد 2، (1991).
- الرحيلي، عوض " لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات " مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد الأول، (2008).
- السعودي، شادي مزعل " العوامل المؤثرة في قرار اختيار و تغيير المحاسب القانوني في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر لجان التدقيق "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن، (2007).
- السقا وأبو الخير " إطار مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية "، مجلة التمويل والتجارة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (2) (2002).

- السويطي، موسى سلامة " تطوير أنموذج لتطوير لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية و تأثيرها في فاعلية و استقلالية التدقيق الخارجي "، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، (2006).
- العطار، حسن " دراسة اختباريه لمدي مساهمة لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي "، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، المجلد (25)، القاهرة، (2003).
- المرعي، نبيه " دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التامين الأردنية رسالة ماجستير، جامعة جدارا، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، كانون الثاني (2009).
- المنيف، عدا لله و الحميد، عبد الرحمن " مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها "مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، جدة، المجلد 11 العدد 2، (1998).
- المومني، محمد " تقييم مدي التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق واليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، (2010).
- المومني، محمد " دور مجالس الإدارة في الشركات الأردنية في تعزيز فاعلية لجان التدقيق "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الأول، (2009).
- الهادي، اشرف يحيي " تقييم مدى استقلال المراجع في شركات المساهمة المغلقة " مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، العدد 21، يناير (2003).
- تامر، وليم " دور لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع الداخلي في البنوك التجارية " [www.ailahmedali.com](http://www.ailahmedali.com)، 2008.
- جربوع، يوسف " العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين "، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد، 76 العدد 26، (2004).
- حبوش، محمد " مدي التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات " رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، (2007).
- حمادة، رشا " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني (2010).

- حمدان، علام و مشتهى، صبري " تأثير خصائص لجنة التدقيق على تحسين جودة التقارير المالية "، المجلة العربية للمحاسبة، بحث مقبول للنشر، جامعة البحرين، البحرين، (2010)
- خليفة، ذكاء محمد، " العلاقة بين تقرير المراجعة وعزل المراجع الخارجي في ظل وجود أو عدم وجود لجنة مراجعة بالشركة وأثر ذلك على استقلال المراجع " المجلة العلمية، كلية التجارة بنين، جامعة الأزهر، العدد 20، يوليو. (1994)
- دحدوح، حسين " دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، (2008).
- درويش، محمد " دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية "، (دراسة ميدانية )، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2009، ص 2.
- دهمش، نعيم " لجان التدقيق (نشأتها، مهامها، مسؤولياتها، ودورها في تعزيز الإفصاح "ورقة عمل في المؤتمر الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنية، يوم 25 سبتمبر. 2003.
- راضي، محمد سامي " التحليل الاجتماعي للعلاقات في بيئة المراجعة وأثرها على استقلال المراجع " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 28، العدد 1، (1991).
- سامي، مجدي " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 46، يوليو 2009.
- سعيد، عهد " الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا " رسالة ماجستير، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، (2009).
- سويلم، حسن " مدي الحاجة لتفعيل إدراك الطرف الثالث لاستقلال مراجع الحسابات"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 24، العدد 2، يولييه (2002).
- عبد العزيز، ناصر " إطار مقترح لدور لجان المراجعة في تفعيل نظم الرقابة في شركات المساهمة المصرية "، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، كلية التجارة، قسم المحاسبة، (2007).
- عبد العزيز، غادة عمر " دراسة تحليلية إنتقادية لبيان مدى فاعلية لجان المراجعة كأداة في عملية اختيار المراجع الخارجي وتحقيق جودة عملية المراجعة"، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، كلية التجارة - بنات - (2001).

- علي، عادل حسن " دراسة استطلاعية لمدى إمكانية تطبيق لجان المراجعة " رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، (2001).
- عوض، أمال " مصداقية المعلومات المحاسبية في إطار خدمات الثقة وأثرها على استقلال المراجع " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، مكتبة زايد، الإسكندرية، المجلد 42، العدد الأول، مارس (2005).
- غالي، جورج " تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، الدار الجامعية، القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، (2003).
- قطيشات، عادل " مدى توفر الشروط اللازمة لتحسين فاعلية لجان التدقيق المشكّلة في الشركات المساهمة العامة الأردنية " رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال قسم المحاسبة، (2010).
- متولي، سامي " مفهوم الاستقلال في المراجعة والمخاطر التي تهدده " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد (2)، (1990).
- محمد، فاطمة و الصقر، تامر " تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الأهلية " مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، المجلد 8، العدد 30، نيسان 2004.
- مركز المديرين المصري " دليل عمل لجان المراجعة " وزارة الاستثمار، August.2008.
- مطر، محمد " سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن " دراسات (العلوم الإنسانية)، المجلد 21، العدد 3، (1994).
- موفق، بشر " حوكمة الشركات وتقييم المخاطر في ظل الاقتصاد المعرفي "، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي السنوي السابع - إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة-، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، (2007).
- ميخائيل، اشرف " تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات " ورقة عمل قدمت للمؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، فندق شيراتون، 24-26 سبتمبر 2005.

- Citron, D.B.,(2000) ”The International Audit Firms as New Entrant-An Empirical Analysis of Auditor Selection in Greece, 1993-1997” City University Business School, Frobisher Crescent, Barbican Center London EC2Y 8HB, UK, 2000.
- Dezoort, F. and Salterio, S. 2001.The Effect of Corporate Governance Experience and Financial Reporting and Audit Knowledge on Audit Committee Members Judgment. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 20(2) <http://ssrn.com>.
- Jenkins, N. T. (2002),”Auditor Independence, Audit Committee Effectiveness and Earnings Managements” Unpublished Doctoral Dissertation, the University of Lowe, USA. (On-Line), Available: <http://library.tamu.edu.com> /UMI Microform.
- Joseph V. Carcello and Terry L. Neal, "Audit Committee Characteristics and Auditor Dismissals following “New” Going-Concern Reports", The Accounting Review, American Accounting Association, January 2003 Issue), Pp: 95 – 117.
- Kohler, Annette, G.,(2005), ”Audit Committee in Germany–Theoretical Reasoning and Empirical Evidence” Schmalenbach Business Review, Vol. 57 pp.229-252.
- Kunitake Walter (1983), “Auditor Changes by Audit Committees and Outside Directors’, Business and Economic Review, (Fall 1983), Vol. (14), No. (3), PP. 1-48.
- Lee, Ho Young and Mande, Vivek and Ortman, Richard (2004). The effect of audit committee and board of director in dependence on auditor resignation, auditing a journal of practice and theory vol 23 no 2 p131 –146.
- Martinez, M. and Fuentes, C. 2007. The Impact of Audit Committee Characteristics on the Enhancement of the Quality of Financial Reporting: An Empirical Study in the Spanish Context. Corporate Governance,.15(6).

- Musa, R. and Venancio, M. 2008. Audit Committees and Voluntary External Auditor Involvement in UK Interim Reporting. International Journal of Auditing, 12(1).
- Nikos Vafeas, "On Audit Committee Appointments", Auditing Journal of Practice & Theory, (American Accounting Association, March 2001 Issue), Pp: 197 – 207.
- Stewart, J. and Munro, L. 2007. The Impact of Audit Committee Existence and Audit Committee Meeting Frequency on the External Audit: Perceptions of Australian Auditors. International Journal of Auditing, 11.

## الملاحق

محلّق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم



الجامعة الإسلامية - غزة

كلية التجارة

قسم المحاسبة و التمويل

قائمة استبيان

السيد الأستاذ الفاضل/

تحية طيبة وبعد،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل بعنوان:

"مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي"

- دراسة تطبيقية -

حيث تهدف هذه الدراسة إلى اختبار مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي من خلال استطلاع آراء مراجعين الحسابات العاملين في مكاتب المراجعة الخاصة وشركات التدقيق حول بعض المحددات المؤثرة التي يجب أن تتمتع بها لجان المراجعة حتى تساهم في تدعيم استقلال المراجع الخارجي، لذلك فقد تم تصميم هذا الاستبيان المرفق لجمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة، ولهذا يأمل الباحث أن تكون الإجابات واضحة وصریحة بما يساعد على تحقيق هدف البحث وتطوير مجالات تطبيقه عملياً. ويؤكد الباحث أن البيانات والآراء الواردة من حضرتكم لأغراض البحث فقط كما تقتضي أمانة البحث العلمي كما يتشرف الباحث أن يقدم خالص شكره وتقديره مقدماً علي خالص مساهمتكم الفعالة في المساعدة في هذه الدراسة.

الباحث

سامي يوسف محمد إسماعيل

## القسم الأول: بيانات عامة

يرجى التكرم بوضع علامة (x) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة

### • الوظيفة الحالية في مكتب المراجعة:

- |                  |                         |
|------------------|-------------------------|
| ( ) صاحب المكتب  | ( ) شريك في المكتب      |
| ( ) مدير التدقيق | ( ) مدقق رئيسي          |
| ( ) مساعد مدقق   | ( ) أخرى يرجى ذكره..... |

### • المؤهل العلمي

- |               |                         |
|---------------|-------------------------|
| ( ) دبلوم     | ( ) دراسات عليا         |
| ( ) بكالوريوس | ( ) أخرى يرجى ذكره..... |

### • التخصص العلمي:

- |                         |                                |
|-------------------------|--------------------------------|
| ( ) محاسبة              | ( ) اقتصاد                     |
| ( ) إدارة أعمال         | ( ) علوم مالية ومصرفية (تمويل) |
| ( ) أخرى يرجى ذكره..... |                                |

### • الخبرة العلمية:

- |                          |                           |
|--------------------------|---------------------------|
| ( ) أقل من 5 سنوات       | ( ) من 5- أقل من 10 سنوات |
| ( ) من 10- أقل من 15 سنة | ( ) 15 سنة فأكثر          |

### • الشهادة المهنية:

- |                         |          |
|-------------------------|----------|
| ( ) CPA                 | ( ) ACPA |
| ( ) أخرى يرجى ذكره..... |          |

**القسم الثاني: أسئلة الدراسة:**

**المحور الأول:** إلي أي مدى يمكن أن يساهم اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة في تدعيم استقلال المرجع الخارجي.

م	البيان	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1.	يراعى عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة أن يتوفر فيهم صفة الاستقلال عن الإدارة مما يجعل لجنة المراجعة أكثر فعالية في دعم استقلالية المراجع الخارجي في حال إصداره تقارير متحفظة.					
2.	اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة أو من شركات لا تنتمي لنفس الصناعة أو بنوك كبري علي سبيل المثال يوفر لها صفة الاستقلال عن الإدارة مما يدعم استقلالية المراجع الخارجي.					
3.	إن اختيار أعضاء لجنة المراجعة بواسطة مجلس إدارة الشركة قد يزيد من احتمالات فشل اللجنة في توفير الدعم الكافي لاستقلالية المراجع الخارجي.					
4.	عند تعيين أعضاء لجنة المراجعة يتم مراعاة عدم وجود علاقات مع مجلس الإدارة سواء كانت قرابة أو مالية أو شخصية مما يعزز استقلالية المراجع الخارجي.					
5.	يراعي عدم إشراك أعضاء لجنة المراجعة في أي لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة مما يضمن استقلالها ويعزز من استقلالية المراجع الخارجي.					
6.	يتم تشكيل العضوية في لجنة المراجعة من التخصصات المالية وغير المالية مما يجعلها أكثر فاعلية في تقييم أنشطة المراجعة الخارجية والداخلية وتحقيق التوازن داخل اللجنة مما يدعم من استقلالية المرجع الخارجي.					

**المحور الثاني: دور لجنة المراجعة باختيار المراجع وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله في دعم استقلال المراجع الخارجي.**

م	البيان	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
7.	يعتبر قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجي الذي سيتم تعيينه وتحديد أتعابه وتغييره أحد الأساليب التي تدعم استقلالية المراجع الخارجي.					
8.	يؤدي قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع وتحديد أتعابه وعزله إلى التقليل من ضغط الإدارة علي المراجع في حالة إصداره تقرير متحفظ.					
9.	في حالة عدم وجود لجنة مراجعة يزداد احتمال عزل المراجع الخارجي للشركة نتيجة اختلافه مع الإدارة بشأن السياسات المحاسبية الموضوعة ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها					
10.	عند قيام لجنة المراجعة بالتوصية بترشيح المراجع الخارجي يتم مراعاة أن تتوفر فيه الكفاءة والسمعة والخبرة الكافية وأن تكون خبرته متناسبة مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ومن تتعامل معهم					
11.	تساهم لجنة المراجعة بدور فعال في عملية تغيير المراجعين وتحديد أتعابهم وأن الاستغناء عنهم لا يتم نتيجة تمسكهم بوجهات نظر تخالف وجهات نظر الإدارة مما يحافظ علي التوازن في العلاقة بين المراجعين الخارجيين والإدارة ويعزز استقلاليتهم.					

**المحور الثالث: أثر زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي علي دعم وتعزيز استقلاليته.**

م	البيان	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
12.	تعقد لجنة المراجعة اجتماعات دورية مع مراجع الحسابات الخارجي بدون حضور إدارة الشركة وترتيب اللقاءات والمناقشات بصورة مستقلة عن الإدارة العليا مما يزيد من استقلالية المراجع الخارجي.					
13.	تجتمع لجنة المراجعة عند طلب المراجع الخارجي لغرض مناقشة ما تم التوصل إليه من ملاحظات.					
14.	لا تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي إلا بعد انتهاء أعمال المراجعة لمناقشته في مدى التزامه بالخطة المتفق عليها للمراجعة وأسباب اختلاف أعمال المراجعة الفعلية عن الخطة المقررة.					
15.	قيام لجنة المراجعة بالاتصال المباشر والمستمر بالمراجع الخارجي بخصوص الصعوبات والمشاكل الجوهرية التي يواجهها أثناء عملية المراجعة يعد من العوامل المؤثرة علي استقلاليته بصورة ايجابية.					
16.	يتم جدولة اجتماعات لجنة المراجعة خلال السنة بشكل يتوافق مع تقدم عملية المراجعة بما يضمن حداثة المعلومات المقدمة إلى مجلس الإدارة مما يدعم استقلالية المراجع الخارجي.					

**المحور الرابع: تغيير أعضاء لجنة المراجعة بصورة دورية يسهم في دعم استقلالية المراجع الخارجي.**

م	البيان	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
17.	يتم تغيير أعضاء لجنة المراجعة من فترة إلي أخرى ضمانا لحياد أعضاء تلك اللجنة وعدم تبعيتها وانحيازها لإدارة الشركة مما يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي.					
18.	يراعى تغيير أعضاء لجنة المراجعة في نهاية كل مدة محددة مع عدم إعطاء أي ضمانات للتجديد التلقائي لضمان كفاءة وفعالية أداء اللجنة مما يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي.					
19.	عدم تغيير أعضاء لجنة المراجعة من فترة إلي أخرى يؤدي إلي الافتقار إلي الخبرات اللازمة لعمل اللجنة مما يخلق صعوبة في أداء عملها بكفاءة وفعالية وخلق الصراعات التنظيمية بين الأعضاء مما يؤثر بشكل سلبي علي استقلالية المراجع الخارجي.					
20.	تغيير أعضاء لجنة المراجعة يحافظ على الرؤية المتجددة والمستقلة لأعضاء لجنة المراجعة كما يقلل من احتمال قيام علاقات شخصية بين لجنة المراجعة والمديرين مما يدعم استقلالية المراجع الخارجي					
21.	القيام بتغيير لجنة المراجعة بصورة مبالغ فيها يقلل من فاعلية اللجنة مما يؤثر علي استقلالية المراجع الخارجي.					

**المحور الخامس: إفصاح لجنة المراجعة عن تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم ذلك في دعم استقلالية المراجع الخارجي.**

م	البيان	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
22.	قيام لجنة المراجعة بنشر تقريرها ضمن القوائم المالية للشركة يسهم في رفع جودة تقرير المراجع الخارجي المعبر عن حقيقة المركز المالي للشركة مما يعزز من استقلالية المراجع الخارجي.					
23.	يتم نشر تقرير لجنة المراجعة والإفصاح عنه في القوائم المالية لغرض الحد من ضغط الإدارة علي المراجع الخارجي مما يدعم من استقلاليته.					
24.	يحظى تقرير لجنة المراجعة المتعلق بالقوائم المالية المدققة وبأي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة والتقديرات المحاسبية باهتمام من مجلس الإدارة قبل اعتمادها مما يوثر بشكل ايجابي علي استقلالية المراجع الخارجي.					
25.	يسهم تقرير لجنة المراجعة في تحسين نزاهة التقارير المالية لأنه يوفر تأكيد معقول علي مدي تنفيذ المراجع الخارجي لمسئوليته المتعلقة بعملية التقرير المالي مما يدعم من استقلالية المراجع الخارجي.					
26.	يسهم نشر تقارير لجنة المراجعة في زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية ويحقق درجة عالية من المصداقية في تقرير المراجع الخارجي بما يعزز من استقلاليته.					

واقبلوا وافر الاحترام والتقدير،،،

## ملحق رقم (2)

### قائمة بأسماء محكمي أداة الدراسة

التسلسل	الاسم	التخصص	جهة العمل
1-	أ. د. يوسف محمود جربوع	محاسبة	جامعة فلسطين
2-	أ. د. علي عبد الله شاهين	محاسبة	الجامعة الإسلامية
3-	د. عماد محمد الباز	محاسبة	جامعة الأزهر
4-	د. نافذ محمد بركات	إحصاء	الجامعة الإسلامية
5-	أ. عدنان رشيد عوض	مدير تدقيق	سابا وشركاه