



كلية التجارة
قسم
المحاسبة

دراسة العلاقة بين لجان المراجعة وجودة التقارير المالية
دراسة نظرية ميدانية

بحث مقدم من

إبراهيم عبد الحى محمد خالد

كلية التجارة - جامعة أسيوط

للحصول على درجة الماجستير فى المحاسبة

إشراف

السيد الدكتور

حسن محمد ربيع
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة أسيوط

السيد الدكتور

أحمد محمد الشهير سيد عمر
أستاذ مساعد - بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة أسيوط

2011هـ-1432م

شكر وتقدير

" رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين "

الحمد لله رافع الدرجات لمن انخفض لجلاله ، فاتح البركات لمن انتصب لشكر أفضاله ،
والصلاة والسلام علي من مدت عليه البلاغة نطقها ، وشدت به الفصاحة رواقها ، المبعوث
بالآيات والحجج ، المنزل عليه قرأنا غير ذي عوج ، عليه وعلى آله ومن سار علي نهجه إلي يوم
الدين .

وبعد

فليس لي أن أري تفردى بانجاز هذا العمل دون مساعدة من أساتذة أجلاء ، وأصدقاء أوفياء ،
وأهلاً صابرين فضلاء ، بذلوا ما في وسعهم من البدء حتي المنتهي ، وانطلاقاً من قول الله تعالى "
ولا تنسوا الفضل بينكم إن الله بما تعملون بصير " وعملاً بقول النبي صلى الله عليه وسلم " لا
يشكر الله من لا يشكر الناس " أتقدم إليهم جميعاً بالشكر والتقدير .

إنه لمن قبيل الوفاء والعرفان أن يسجل الباحث وافر الشكر والتقدير للسيد الدكتور / **أحمد محمد
الشهير** أستاذ المحاسبة المساعد بالكلية لتحمله تبعة الإشراف علي هذا البحث ، ولما أحاطني من
فيض علمه وعميق خبرته ، وما خصني به من وقت وجهد في جميع مراحل إعداد هذا البحث
وأسأل الله أن يجزيه خير ما يجزي به عالم حريص علي تبليغ علمه يأخذ بأيدي تلاميذه إلي الغاية ،
فله مني جزيل الشكر والامتنان .

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلي أستاذي الدكتور / **حسن محمد ربيع** المدرس بقسم المحاسبة
بالكلية علي ما قدمه من الرعاية والاهتمام والتعاون الصادق والتوجيهات البناءة ومساعدته القيمة
ونصائحه المخلصة خلال مراحل إعداد هذا البحث . فله مني جزيل الشكر وجزاه الله عني خير
الجزاء ، وأنعم عليه بالصحة والسعادة .

كما يشرفني أن أتقدم بخالص شكري وتقديري إلي الأستاذ الدكتور / **محمد مصطفى الجبالي** أستاذ
ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة بني سويف علي تفضله بالموافقة علي
الاشتراك في مناقشة هذا البحث رغم كثرة مشاغله وعظم أعبائه وهو ما يعد إثراء للبحث وشرفاً
عظيماً للباحث ، فله مني عظيم الشكر ومن الله عز وجل الأجر .

كذلك يسجل الباحث شكره وامتنانه إلي الأستاذ الدكتور / **عبد الحميد أحمد محمود** أستاذ المحاسبة
وعميد كلية التجارة بجامعة سوهاج سابقاً لقبوله الاشتراك في لجنة الحكم علي هذا البحث ، وهو ما
يعد شرفاً عظيماً للباحث وإثراء قيماً للبحث ، فله كل الشكر والتقدير ، وجزاه الله عني خير الجزاء

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلي جميع أساتذتي بالكلية علي ما قدموه لي من جهد ومساعدة خلال فترة
دراستي ، وفي مقدمتهم الدكتور / **أشرف عبد البديع** الأستاذ المساعد ورئيس قسم المحاسبة بالكلية

وأقدم بخالص الشكر والتقدير إلي الأستاذ الدكتور / **عادل ريان** عميد الكلية لما يوليه من اهتمام
ورعاية لأبنائه الباحثين .

وأذكر بكل التقدير والعرفان الدكتور / **عبد الناصر طه** والدكتور / **هشام عبد المجيد** لما قدماه لي
من عون أثناء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية ، وأتقدم بخالص الشكر إلي الأستاذ
صفوت جراح معلم أول لغة عربية لمراجعة البحث لغويًا ، كما يطيب لي أن أسجل تقديري إلي
العاملين بالمكتبة بالكلية .

اللهم اجز عني الجميع خير الجزاء وانفعنا بما علمتنا ، وعلمنا ما ينفعنا إنك أنت العليم الحكيم ..
وأخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين .

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
8 - 1	مقدمة البحث :
2	أولاً : موضوع البحث .
4	ثانياً : أهمية البحث .
4	ثالثاً : أهداف البحث .
6	رابعاً : مجتمع وعينة البحث
6	خامساً : فروع البحث .
6	سادساً : أسلوب البحث .
7	سابعاً : حدود البحث .
7	ثامناً هيكل البحث
21-8	الفصل الأول : الدراسات السابقة في موضوع البحث .
10	المبحث الأول : دراسات تناولت دور لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي والمراجع الداخلي .
15	المبحث الثاني : دراسات تناولت ضوابط تشكيل لجان المراجعة
49-22	الفصل الثاني : دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية .
29- 24	المبحث الأول : تشكيل لجان المراجعة .
25- 24	1/1/2 : عضوية لجنة المراجعة .
27- 26	2/1/2 : ضوابط استقلال أعضاء لجنة المراجعة .
29- 28	3/1/2 : خبرة أعضاء لجنة المراجعة .

	المبحث الثاني :	أنشطة لجان المراجعة المتعلقة
36- 30	بالإشراف علي اعداد التقارير المالية	
31- 30	1/2/2 : تقييم السياسات المحاسبية المطبقة بالمنشأة .	
32- 31	2/2/2 : تقييم التقديرات المحاسبية	
33- 32	3/2/2 : إحكام الرقابة علي الإدارة والتأكد من جودة العرض والإقصاد	
35- 34	4/2/2 : منع الغش والتحريف في التقارير المالية .	
36- 35	5/2/2 : تحليل التقارير المالية .	
42- 37	المبحث الثالث : دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجعين الخارجيين .	
38	1/3/2 : التوصية باختيار المراجعين وتغييرهم وتحديد أتعابهم .	
39	2/3/2 : فحص جوانب عدم الإتفاق بين المراجع الخارجي والإدارة .	
39	3/3/2 : متابعة أعمال المراجعة الخارجية وتحديد وحل مشاكلها .	
41	4/3/2 : القيود علي الخدمات الاستشارية وتحديد أتعابها .	
42	5/3/2 : فحص تقارير المراجع الخارجي .	
49- 43	المبحث الرابع : دور لجان المراجعة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية .	
43	1/4/2 : أوجه التعاون بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة	
45	2/4/2 : دور لجنة المراجعة في دعم استقلال المراجع الداخلي .	
45	1/2/4/2 : المشاركة في تعيين وعزل وتحديد مكافآت رئيس إدارة المراجعة الداخلية .	
47- 46	2/2/4/2 : فحص نتائج المراجعة الداخلية .	
48- 47	3/2/4/2 : تبعية إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة .	
48- 47	4/2/4/2 : تقييم كفاءة المراجع الداخلي .	

98-50	الدراسة الميدانية	الفصل الثالث
51	منهجية الدراسة الميدانية والعينة	المبحث الأول
59	نتائج الدراسة الميدانية	المبحث الثاني
69 - 59	نتائج اختبار الفرض الاول	
79 - 69	نتائج اختبار الفرض الثاني	
89 - 79	نتائج اختبار الفرض الثالث	
98 - 89	نتائج اختبار الفرض الرابع	
108 - 100		الخلاصة
117- 109		والتوصيات
		المراجع

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	مجتمع الدراسة الميدانية وحجم العينة ومفردات المعاينة المستخدمة في التحليل .	54
2	اختبار معنوية الاختلافات بين الأطراف محل الدراسة بشأن خصائص أعضاء لجنة المراجعة (اختبار Kruskal Wallis) .	60
3	اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول خصائص أعضاء لجنة المراجعة بين المديرين الماليين وأمناء الاستثمار بالبنوك (اختبار Mann Whitney) .	63
4	اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول خصائص أعضاء لجنة المراجعة بين أمناء الاستثمار بالبنوك والمراجعين الخارجيين (اختبار Mann Whitney) .	64
5	اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول خصائص أعضاء لجنة المراجعة بين المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين (اختبار Mann Whitney) .	65
6	الأهمية النسبية لخصائص أعضاء لجان المراجعة من وجهة نظر طوائف الدراسة الميدانية .	68
7	اختبار معنوية الاختلافات بين الأطراف محل الدراسة بشأن وسائل دعم استقلال المراجع الداخلي (اختبار Kruskal Wallis) .	70
8	اختبار تأكيد معنوية الاختلاف حول وسائل دعم استقلال المراجع الداخلي بين المديرين الماليين وأمناء الاستثمار (اختبار Mann Whitney) .	72
9	اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول وسائل دعم استقلال المراجع الداخلي بين المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين (اختبار Mann Whitney) .	73
10	اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول وسائل دعم استقلال المراجع الداخلي بين أمناء الاستثمار بالبنوك والمراجعين الخارجيين (اختبار Mann Whitney) .	74

تابع : فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
76	الأهمية النسبية لوسائل دعم استقلال المراجع الداخلي من وجهة نظر أطراف الدراسة الميدانية (اختبار Mann Whitney) .	11
80	اختبار معنوية الاختلافات بين الأطراف محل الدراسة بشأن وسائل دعم استقلال المراجع الخارجى (اختبار Kruskal Wallis) .	12
82	اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول وسائل دعم استقلال المراجع الخارجى بين المديرين الماليين وأمناء الاستثمار بالبنوك (اختبار Mann Whitney) .	13
83	اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول وسائل دعم استقلال المراجع الخارجى بين المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين (اختبار Mann Whitney) .	14
84	اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول وسائل دعم استقلال المراجع الخارجى بين أمناء الاستثمار بالبنوك والمراجعين الخارجيين .	15
86	الأهمية النسبية لوسائل دعم استقلال المراجع الخارجى من وجهة نظر أطراف الدراسة الميدانية .	16
90	اختبار معنوية الاختلاف بين الأطراف محل الدراسة بشأن أنشطة لجنة المراجعة التى تهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية (اختبار Kruskal Wallis) .	17
92	اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول أنشطة لجنة المراجعة بين المديرين الماليين وأمناء الاستثمار بالبنوك (اختبار Mann Whitney) .	18
93	اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول أنشطة لجنة المراجعة بين المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين (اختبار Mann Whitney). .	19
94	اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول أنشطة لجنة المراجعة بين أمناء الاستثمار والمراجعين الخارجيين (اختبار Mann Whitney) .	20
96	الأهمية النسبية لأنشطة لجنة المراجعة من وجهة نظر أطراف الدراسة الميدانية	21

مقدمة البحث

- أولاً : موضوع البحث.
- ثانياً : أهمية البحث.
- ثالثاً : أهداف البحث.
- رابعاً : مجتمع وعينة البحث.
- خامساً : فروض البحث.
- سادساً : أساليب البحث.
- سابعاً : حدود البحث.
- ثامناً : هيكل البحث.

مقدمة البحث

أولاً : موضوع البحث :

لم تواجه مهنة المراجعة مثل ما واجهته مع بدايات القرن الحادي والعشرين ، حيث نالت منها مشاكل انهيار العديد من المنشآت العالمية وخسارة الكثير من المساهمين مليارات الدولارات ؛ نتيجة فساد الإدارة العليا ، وفشل المراجعين الخارجيين في اتخاذ الإجراءات المهنية الملائمة ومن ثم الكشف عن تلك التجاوزات 0 وكان من نتائج هذه الفضائح المالية انخفاض ثقة المستثمرين في أسواق المال ، وانخفاض الثقة في التقارير المالية⁽¹⁾.

وبعد ظهور حالات الفشل المالي في العديد من الشركات بدول العالم المختلفة ، تم توجيه الكثير من الانتقادات إلى مهنة المراجعة ، وفي هذا الإطار تعد حالات الفشل المالي الكبرى في الشركات الأمريكية هي الأشهر ، والأكثر تأثيراً في ظهور تلك الانتقادات لمهنة المراجعة-التي أجازت التقارير المالية لهذه الشركات واعترفت بعدالة مراكزها المالية- وواجهت موقفاً صعباً عرضها للشك والالتهام بالإضافة إلى فقدان الثقة من قبل المستثمرين والمساهمين في العالم⁽²⁾.

وفي ضوء هذه المتغيرات والأحداث وجهت الهيئات التنظيمية والمهنية علي مستوى العالم انتقاداتها للجان المراجعة الموجودة بهذه الشركات ، والحاجة إلي تطوير أداء هذه اللجان ، والتركيز علي الدور الهام الذي يمكن للجان المراجعة القيام به في مجال التحقق من سلامة التقارير المالية ، وذلك من خلال الإشراف علي عملية إعداد التقارير المالية ، ومتابعة أعمال المراجعة ، والتنسيق بين عمل كل من إدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي ، ودعم استقلال كل من الخارجي والمراجع الداخلي.

ولم يكن الاهتمام بدور لجان المراجعة في مجال الجهود الرامية إلي إعادة المصداقية والثقة للتقارير المالية للشركات وليد السنوات القليلة المنصرمة ، فقد بدأ الاهتمام منذ ما يقرب من ثلاثة عقود ، ففي سبعينيات القرن الماضي، أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية بالولايات

(1) أسامة بن فهد الحيزان "تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة" دراسة تطبيقية علي الشركات المساهمة السعودية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة 2008، العدد 70، ص 282.

(2) خالد محمد عبد المنعم لبيب ، "نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال" ، مجلة البحوث العلمية ، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية ، مارس 2003 ، العدد الأول ، المجلد الثاني والأربعون ، ص 172 0

المتحدة الأمريكية قرارات ملزمة للشركات المقيدة بها بإنشاء لجان مراجعة بهدف الإشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركة⁽¹⁾

وفى المملكة المتحدة بدأ الاهتمام بتشكيل لجان المراجعة في أواخر الثمانينيات من القرن العشرين نتيجة تزايد حالات الغش الإداري وفشل المنظمات ، وفى عام 1992 أوصت لجنة كادبوري البريطانية **Cadbury Committee** بأن تشكل جميع المنشآت المسجلة ببورصة لندن لجان مراجعة.⁽²⁾ ونظرا للتحويلات الاقتصادية التي تشهدها مصر في الوقت الحاضر ، واتجاه سياسة الدولة إلي الخصخصة واقتصاديات السوق ، وانتشار شركات المساهمة ، وتطور سوق رأس المال ، وحاجة تلك الشركات إلي جهة محايدة ليس لها مصالح بالشركة سوي التأكد من أن القوائم المالية تفصح بصدق وعدالة عن حقيقة النشاط بالشركة ومركزها المالي ، من هنا تظهر أهمية دور لجان المراجعة كطرف محايد تعمل علي مراقبة أداء الإدارة التنفيذية ، وطمأنة أصحاب المصالح في هذه الشركات علي مصداقية القوائم والتقارير المالية والتأكد من جودة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للمساهمين.

وانطلاقا مما سبق فإن مشكلة البحث تدور حول الإجابة عن التساؤلات الآتية : هل توجد علاقة بين ضوابط تشكيل لجان المراجعة (الاستقلال ، الخبرة ، عدد الأعضاء) وجودة التقارير المالية ؟ وهل يؤدي وجود لجان المراجعة إلي دعم استقلال وتعزيز عمل المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ؟ وهل هناك تأثير للأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة على جودة التقارير المالية ؟

ثانياً : أهمية البحث :

(¹) R. Vanasco "The Audit Committees: An International Perspective" **Managerial Auditing Journal** 1994, Vol. 9, No. 8. P 18.

(²) **Ibid.**, P 24.

- 1- حاجة أصحاب المصلحة إلى معلومات موثوق بها تمكنهم من تقييم مدى سلامة قراراتهم السابقة ، وتعينهم علي اتخاذ قرارات جديدة تصون مصالحهم مستقبلا عند الضرورة ، ولا يتحقق ذلك إلا بوجود آلية إدارية تساهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة .
- 2- حادثة تشكيل لجان المراجعة في مصر ومن ثم الكشف عن طبيعة أدائها ودورها في تحسين جودة التقارير المالية .
- 3 – قيام لجان المراجعة بدور كبير في التأثير علي تقارير مراجعي الحسابات ولا أدل علي ذلك من قيام مراجعي حسابات بعض الشركات المساهمة بتغيير بنود بعض الشركات المساهمة بتغيير بنود بعض التقارير المصدرة بناء علي توصية لجان المراجعة بهذه الشركات ⁽¹⁾.

ثالثاً : أهداف البحث :

يسعى البحث بصفة أساسية إلى تحديد الدور الذي يمكن أن تؤديه لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية ، ولتحقيق هذا الهدف يسعى البحث لتحقيق الأهداف الفرعية التالية :

- 1- تحديد الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي والمراجع الداخلي .
- 2- تحديد اثر تطبيق ضوابط تشكيل لجان المراجعة علي جودة التقارير المالية.
- 3- تحديد طبيعة الأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة الكفيلة بتحسين مستوى جودة التقارير المالية .

رابعاً : مجتمع وعينة البحث:

حرص الباحث في اختيار مجتمع البحث علي كشف آراء مراجعي الحسابات ومعدي القوائم المالية أو المشرفين عليها والمستفيدين من معلوماتها وتم اختيار عينة من هذه الأطراف علي النحو التالي :

(1) أصدر مراجع الحسابات للشركة الشرقية الوطنية للأمن الغائي تقريره في مارس 2011 ، وبناء علي توصية لجنة المراجعة بهذه الشركة قام المراجع في ابريل 2011 بتعديل مخصص الديون المشكوك فيها بالزيادة بمبلغ 1559957 ، وتكوين مخصص ضرائب بمبلغ 200000 ج لمقابلة المطالبات الضريبية .

(أ) المراجعون الخارجيون :

تمثل عينة ممارسي مهنة المراجعة من المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة الخاصة باعتبارهم أكثر تعرضا للتعامل مع لجان المراجعة ، حيث تم أخذ عينة عشوائية من مكاتب المراجعة الخاصة المتفاوتة الأحجام وذلك في محافظة القاهرة حيث يتوافر بها عدد كبير من مكاتب المراجعة التي تتعامل مع شركات مساهمة لديها لجان مراجعة ، كما شملت العينة بعض مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات الذين يتولون مراجعة حسابات الشركات المساهمة.

(ب) المديرون الماليون بالشركات :

تتمثل في المدراء الماليين بالشركات المساهمة والتي تقع عليهم مسئولية إعداد القوائم المالية التي يتم مراجعتها ، لذلك يعتبرون أحد الأطراف الأساسية المهتمة بعملية المراجعة ، وتم اختيار عينة من المديرين الماليين بالشركات العاملة في المجال الصناعي والمقيدة أسهمها في الجداول الرسمية للبورصة ، واختار الباحث هذا المجال لما يلي :

- يعد القطاع الصناعي بمصر واحدا من القطاعات الاقتصادية ذات الأهمية الإستراتيجية من حيث الإسهام في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي فإن أية تأثيرات سلبية علي أداء هذه الشركات سوف ينعكس بشكل مباشر علي مختلف الأنشطة الاقتصادية التي تعتمد علي هذا القطاع كمورد رئيسي لمدخلاتها.

- تتميز هذه الشركات بكبر حجم رأسمالها الاستثماري ، فضلا عما لها من هياكل ومستويات إدارية عريضة ومجلس إدارة يتكون من عدد مناسب من الأعضاء ؛ مما يخلق البيئة المناسبة لتكوين لجان مراجعة.

(ج) مديرو إدارات أمناء الاستثمار في البنوك : ذلك لأنهم يتعاملون مع التقارير المالية باعتبارهم مستفيدين ، وتم اختيار عينة من مديري إدارات أمناء الاستثمار للمراكز الرئيسية بالبنوك العاملة بالقاهرة والجيزة.

خامسا : فروض البحث :

يهتم البحث بدراسة آراء بعض الأطراف المهتمة بالتقارير المالية في مصر ، ولتحقيق أهداف البحث قام الباحث بصياغة الفروض التالية :

الفرض الأول : لا توجد فروق معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بشأن مدى تأثير جودة التقارير المالية بضوابط تشكيل لجان المراجعة وهي : الاستقلال ، والخبرة ، والتأهيل العلمي والعملي.

الفرض الثاني : لا توجد فروق معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بشأن دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الداخلي .

الفرض الثالث : لا توجد فروق معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بشأن دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي.

الفرض الرابع : لا توجد فروق معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بشأن دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية .

سادسا : أسلوب البحث :

يغطي البحث جانب نظري وجانب عملي :

الجانب النظري:

قام الباحث بتجميع وتحليل وتفسير المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للدراسة ، وذلك عن طريق الاطلاع علي المراجع والدوريات العربية والأجنبية ، بهدف الوصول إلي تحديد الإطار المتوافر من قبل المنظمات المهنية لأهداف وخصائص وأنشطة لجان المراجعة ، وبيان أثر ذلك علي جودة التقارير المالية.

الدراسة الميدانية:

يتضمن البحث إجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم قائمة استقصاء وتوجيهها إلي عدد من أطراف المجتمع المالي المهتمة بعملية المراجعة وهم : المراجعون والمديرون الماليون ومديرو إدارة أمناء الاستثمار بالبنوك ، وتهدف قائمة الاستقصاء إلي التعرف علي آراء هذه الأطراف بخصوص العلاقة بين لجان المراجعة وجودة التقارير المالية، وأخيرا تحليل البيانات المجمعة باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة.

سابعا : حدود البحث:

يمكن تلخيص حدود البحث في النقاط التالية :

- (1) اقتصرت الدراسة الميدانية على استقصاء آراء بعض الفئات وهى: المراجعين الخارجيين بالمكاتب الخاصة ، مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ، والمديرين الماليين بالشركات ، ومديري إدارة أمناء الاستثمار بالبنوك .
- (2) لا يتناول هذا البحث جميع الشركات في بيئة الأعمال المصرية ، بل اقتصرت الدراسة على الشركات العاملة في المجال الصناعي والمقيدة أسهمها في الجداول الرسمية بالبورصة .
- (3) اقتصرت عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين على مكاتب المراجعة بالقاهرة .
- (4) لم يتناول هذا البحث عينة من المراجعين الداخليين وأعضاء لجان المراجعة .

ثامناً : هيكل البحث :

مقدمة

الفصل الأول : الدراسات السابقة في موضوع البحث .

المبحث الأول : دراسات تناولت العلاقة بين وجود لجان المراجعة واستقلالية المراجع الخارجي والمراجع الداخلي .

المبحث الثاني : دراسات تناولت ضوابط تشكيل لجان المراجعة

الفصل الثاني : دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية .

المبحث الأول:تشكيل لجان المراجعة

المبحث الثاني : أنشطة لجان المراجعة التي تتعلق بالإشراف على إعداد التقارير المالية .

المبحث الثالث : دور لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي .

المبحث الرابع : دور لجان المراجعة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية .

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية .

الفصل الأول

الدراسات السابقة في موضوع البحث

- المبحث الأول : دراسات تناولت دور لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي والمراجع الداخلي .
- المبحث الثاني : دراسات تناولت ضوابط تشكيل لجان المراجعة .

الفصل الأول

الدراسات السابقة في موضوع البحث

يسعى هذا الفصل إلى مناقشة الجهود البحثية السابقة ذات الصلة بموضوع البحث ، والغرض من ذلك هو استخلاص نتائج تلك الجهود ، ومعرفة ما يمكن أن تسهم به الدراسة الحالية سواء بالإثبات أو النفي أو الإضافة ، ويتيح عرض الدراسات السابقة تحقيق عدة جوانب إيجابية ترتبط

مباشرة بالبحث الحالي ، لعل من أهمها : ابراز الفجوة البحثية ، وتصميم منهجية البحث وعملياته الإجرائية ، وأخيراً تقويم تلك الجهود.

وتمت مناقشة الدراسات السابقة وفقاً للمحاور الأساسية لموضوع هذه الدراسة ، إذ يخصص لكل محور مبحث مستقل يتم فيه مناقشة الدراسات الخاصة به ، من حيث أهدافها ومنهجيتها وأهم النتائج التي توصلت إليها . وعلي هذا فقد تم عرض الدراسات السابقة في مبحثين كالآتي :

المبحث الأول : دراسات تناولت دور لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي والمراجع الداخلي .

المبحث الثاني : دراسات تناولت ضوابط تشكيل لجان المراجعة .

المبحث الأول

دراسات تناولت العلاقة بين لجان المراجعة واستقلالية
المراجع الخارجي والمراجع الداخلي .
يتناول هذا المبحث عرض للدراسات التالية :

1/1/1: دراسة (Knapp 1987) ⁽¹⁾ :

استهدفت الدراسة كشف العوامل المؤثرة علي استعداد لجان المراجعة لدعم وتأييد المراجع
الخارجي ، وذلك بعرض حالات افتراضية عن نزاعات مختلفة بين المراجع الخارجي وإدارة
الشركة ، مع طلب الرأي من عينة عشوائية قوامها 179 عضو من أعضاء لجان المراجعة.

ومن نتائج الدراسة ما يلي :

- (أ) للجان المراجعة دوافع قوية للمشاركة بفعالية في الإشراف المالي علي الشركة وتأييد
المراجع الخارجي في خلافاته مع إدارة الشركة خاصة إن شمل تشكيلها المديرين من ذوي
الخبرات العلمية والعملية.
- (ب) يساند أعضاء لجنة المراجعة المراجع الخارجي في خلافاته مع إدارة الشركة بصورة اكبر
إذا كان المراجع الخارجي ينتمي لأحد المكاتب الكبرى.
- (ج) تؤيد لجنة المراجعة المراجع الخارجي دائماً إن كانت المعايير الفنية للمراجعة واضحة
بالنسبة للمشكلة موضوع الخلاف 0
- (د) تعتبر الحالة المالية النسبية للشركة من أهم العوامل المؤثرة في حصول المراجع الخارجي
على تأييد لموقفه في النزاع مع إدارة الشركة ، فالموقف المالي الضعيف نسبياً للشركة يجعل
لجنة المراجعة مضطرة لتأييد موقف المراجع الخارجي لتخلي مسئوليتها القانونية 0

(¹) Knapp, M. "An Empirical Study of Audit Committee Supporting for Auditors
Involved in Technical Disputes With Client Management" **The Accounting
Review**, 1987, PP. 678 – 588 ز

2/1/1: دراسة ذكاء خليفة (1994) ⁽¹⁾ :

استهدف هذا البحث دراسة اثر وجود لجنة المراجعة بالشركة علي عزل المراجع في حالة إصداره لتقرير متحفظ عن الشركة ، وقد اعتمد الجزء التطبيقي من هذا البحث علي عينة قوامها 170 شركة من الشركات الأمريكية (91 شركة منه توجد بها لجان مراجعة ، و 79 شركة لا توجد بها لجان للمراجعة)

وبتحليل البيانات توصل الباحث لما يلي :

(أ) تتأثر عملية عزل المراجع الخارجي - إلى حد كبير - بنوع التقرير الذي يصدره عن الشركة محل المراجعة إن لم يوجد بالشركة لجنة مراجعة ، بينما لم يثبت وجود مثل هذه العلاقة في الشركات التي يوجد بها لجنة مراجعة 0

(ب) تقدم نتائج الدراسة دليلاً موضوعياً حول قيام لجنة المراجعة بدعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي 0

3/1/1 : دراسة (Scarborough et al 98) ⁽²⁾ :

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم دليل للعلاقة بين لجان المراجعة وإدارة والمراجعة الداخلية 0 وتم اختيار عينة من المراجعين الداخليين لعدد من الشركات الكندية والتي تبلغ مبيعاتها السنوية أكثر من 50 مليون جنيهه 0 وتم بحث هذه العلاقة من حيث الآتي : (أ) تدخل لجنة المراجعة في إنهاء عقد المراجع الداخلي 0 (ب) المقابلات بين لجنة المراجعة والمراجع الداخلي . (ج) قيام لجنة المراجعة بفحص برنامج المراجعة الداخلية ونتائجها .

وأوضحت نتائج الدراسة ما يلي :

(أ) في العينة التي تم استخدامها تبين أن 48% من الإجابات توافق على مشاركة لجنة المراجعة في إنهاء عقد المراجع الداخلي ، وكذلك 59% من لجان المراجعة تتقابل أكثر من ثلاث

(1) ذكاء خليفة ، "العلاقة بين نوع تقرير المراجع وعزل المراجع في ظل وجود أو عدم وجود لجنة المراجعة بالشركة وأثر ذلك على استقلال المراجع" ، المجلة العلمية ، كلية التجارة بنين - جامعة الأزهر ، 1994 ، العدد 20 ، ص 211 - 269 .

(2) Scarborough, P., Rama V., And Raghunandan, K. "Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing, Canadian Evidence" Accounting Horizons May 98, Vol. 12, Issue, PP. 51-65.

مرات سنوياً مع المراجع الداخلي ، بينما هناك 69% من هذه اللجان تقوم بفحص برنامج المراجعة الداخلية ونتائجها .

(ب) لجان المراجعة - والتي تتكون فقط من أعضاء مجلس إدارة غير تنفيذيين - ترتبط بعلاقات أقوى مع المراجعين الداخليين ولديها رغبة أقوى في فحص برنامج المراجعة الداخلية ونتائجها.

4/1/1: دراسة (Raghunandan 2001) ⁽¹⁾ :

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين مقومات أعضاء لجان المراجعة، وتفاعل تلك اللجان مع إدارة المراجعة الداخلية ، حيث قامت بإجراء دراسة ميدانية على 114 شركة تنتمي إلى قطاع الصناعة الأمريكي ، لا يقل رقم أعمالها السنوي عن مائتين وخمسين مليون دولار أمريكياً ، حيث أوضحت نتائج تحليل الانحدار المتبعة في تلك الدراسة أن لجان المراجعة الفعالة والناجحة ، تركز على العوامل الآتية :

(أ) الإشراف على تخطيط وتنفيذ أعمال إدارة المراجعة الداخلية ومراجعة برامجها ، وتقويم نتائج أدائها ، وإبداء ملاحظاتها على نظام الرقابة الداخلية وكافة أنشطة الشركة ، وذلك من خلال الاجتماعات الدورية المنتظمة ، والتي تعقدها اللجنة مع مدير إدارة المراجعة الداخلية

(ب) تقييم إجراءات تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية ، وتحديد مرتبه وعزله.

(ج) التنسيق بين برنامج عمل كل من إدارة المراجعة الداخلية ، والمراجع الخارجي 0

(د) التحقق من القيود التي تواجه المراجع الداخلي في سبيل قيامه بمهام عمله ، وتذليل كافة العقبات التي تواجهه .

وقد دعت نفس الدراسة إلى ضرورة القيام بمزيد من البحث والدراسة في مجال تفعيل العلاقة بين كل من لجان المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية ، بغرض التوصل إلى أنسب الصور العملية الممكنة لرفع كفاءة المراجعة الداخلية في مواجهة الفساد المالي .

(¹) Raghunandan K and Rama W. , "grey directors" and internal Auditing" Accounting Horizons, Jun 2001, Vol 15.Iss2 , pp. 105 – 122.

5/1/1: دراسة (Dezort et al 2001) ⁽¹⁾ :

استهدف البحث اختبار ما إذا كانت الفروق بين أعضاء لجنة المراجعة في دعم المراجع الخارجي تعود إلي التباين في الاستقلال والخلفية المالية للأعضاء . ولتحقيق هذا الهدف تم إجراء الدراسة علي 68 من أعضاء لجان المراجعة بالشركات الكندية بشأن رد فعلهم تجاه الخلاف بين المراجع والإدارة حول قضايا الاختيار بين السياسات المحاسبية. وأشارت نتائج الدراسة إلي ما يلي :

- أ- دعم استقلال عضو لجنة المراجعة والمعرفة الفنية المطلوبة للإشراف الفعال علي أعمال المحاسبة والمراجعة يؤدي لزيادة دعم المراجع الخارجي في خلافاته مع الإدارة
- ب- عضو لجنة المراجعة من داخل الشركة يميل إلي دعم الإدارة في الخلاف مع المراجع الخارجي.

6/1/1: دراسة (محمد الرملي ، 2001) ⁽²⁾ :

هدف هذا البحث إلي إبراز دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية ، وذلك من خلال الاستقصاء الميداني لعدد 102 شركة و66 مكتب مراجعة بغرض الوقوف علي العناصر المحددة لفعالية لجان المراجعة في الممارسة العملية في بيئة المراجعة المصرية.

وتوصل الباحث إلي النتائج التالية :

- أ- تساهم لجان المراجعة في دعم جودة أداء المراجعة الخارجية من خلال المحافظة علي استقلالية المراجع الخارجي وتوفير فرص تنفيذ الشركة لاقتراحاته.

(¹) . Dezort et al. “The Effects of Corporate Governance Experience and Financial-Reporting and Audit Knowledge on Audit Committee Members' Judgments”, **A journal of Practice and theory**. 2001 Vol 20 No 2 Sep PP. 31 – 47.

(²) محمد الرملي ، “دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية” “دراسة ميدانية” ، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة** ، كلية التجارة بسوهاج ، العدد الثاني ، ديسمبر 2001 ، ص 1 – 41 0

ب- لدعم استقلال المراجع الخارجي يجب أن تحدد واجبات ومسؤوليات لجنة المراجعة في ضوء احتياجات كل شركة ، علي أن تتضمن مسؤوليات لجنة المراجعة علي الأقل ما يلي :

- التوصية بتغيير المراجع الخارجي وتغييره وتحديد أتعابه.

- فحص القوائم والتقارير المالية السنوية والفترية.

- دراسة تقرير المراجعة والنتائج الهامة لأعمال الفحص التي تم تنفيذها.

ج - إلزام لجان المراجعة بإعداد تقرير سنوي عن نتائج أعمالها مع ضمان توصيله

لكل الأطراف.

المبحث الثاني

دراسات تناولت ضوابط تشكيل لجان المراجعة

1/2/1: دراسة (Wild J. J. 1994) (1) :

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم دليل تجريبي على العلاقة بين تشكيل لجان المراجعة داخل الشركة وجودة قوائم الدخل المحاسبية وذلك بمقارنة المحتوي الإخباري لقوائم الدخل قبل وبعد تشكيل لجان المراجعة ، وتقاس جودة المحتوي الإخباري بمدى تأثير قوائم الدخل المنشورة على ردود أفعال مستخدمي القوائم المالية تجاه الأسهم.

وقد وجد الباحث أن ردود أفعال مستخدمي قوائم الدخل تكون اكبر بنسبة 20% بعد تكوين لجان المراجعة بما يؤثر على أسعار الأسهم . وذلك يعني أن وجود لجان المراجعة داخل الشركات يعطي مصداقية أكثر لقوائم الدخل ؛ وذلك لأشرافها على عملية المراجعة والتقرير المالي.

2/2/1: دراسة (McMullen 1996) (2) :

لتحديد ما إذا كان وجود لجان المراجعة مرتبطاً بقوائم مالية موثوق فيها اختار الباحث خمس نتائج محتملة لوجود لجان المراجعة تتعلق بالأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية. وقد استخدمت هذه الدراسة المتغيرات التالية كمقاييس لهذه النتائج :

(أ) الدعاوى القضائية التي يقيمها المساهمون ضد إدارة الشركة بسبب الغش أو التلاعب في القوائم المالية 0

(ب) إعادة تعديل الأرباح المنشورة في التقارير الربع سنوية بعد نشرها 0

(ج) المخالفات التي ترصدها هيئة سوق رأس المال ضد الشركات المسجلة بالبورصة

(د) التصرفات غير القانونية للشركات وتشمل قيامها بأعمال مخالفة للقوانين أو الضوابط الحاكمة لأعمالها مثل تجاهل متطلبات القوانين المضادة للاحتكارات 0

(1) John J. Wild “The Audit Committee and Earnings Quality”, **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, 1994, PP. 248-275.

(2) McMullen. D. “Audit Committee Performance : An Investigation of the consequences Associated With Audit committees.” **journal of Practice And Theory** 1996 Vol 15 no 1 PP. 87-103.

(هـ) تغيير أو عزل المراجع الخارجي للشركة بسبب وجود خلاف بين إدارة الشركة والمراجع حول بعض السياسات المحاسبية .

وقد وجد الباحث أن هناك علاقة ارتباط قوية بين وجود لجنة المراجعة التي تتكون من أعضاء مستقلين وذو خبرات علمية وعملية والكشف عن حالات الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية ، حيث أن وجود لجنة المراجعة يؤدي إلي تخفيض أو عدم حدوث تلك الحالات وبالتالي زيادة الثقة في التقارير المالية.

3/2/1 دراسة (1998 جورج دانيال) (1) :

استهدفت هذه الدراسة تحديد دور لجان المراجعة في تحسين مستوى جودة التقارير المالية للشركات عن طريق ممارسة أنشطة معينة تؤديها اللجنة والإفصاح عنها في تقاريرها. واعتمدت الدراسة الميدانية علي فحص تقارير لجان المراجعة لبعض الشركات الاسترالية في عام 1996 بهدف التعرف علي مدي كفاية الإفصاح عن أنشطة لجان المراجعة. وقد تم فحص التقارير السنوية لعدد 20 شركة.

وتمثلت نتائج الدراسة الميدانية المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات التي تم تركيز الاهتمام عليها فيما يلي :

أ - هناك إفصاح كاف بصفة عامة في تقارير لجان المراجعة عن المعلومات المتعلقة بهيكل لجنة المراجعة.

ب - قيام لجنة المراجعة بالتوصية باختيار المراجعين الخارجيين وتغييرهم وتحديد أتعابهم ، وفحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجعين الخارجيين والإدارة ، والموافقة علي الخدمات الاستشارية وتحديد أتعابها يدعم إلي حد كبير استقلال المراجعين الخارجيين ، وبالتالي فإنه يجب عليها التوسع في ممارسة والإفصاح عن هذه الأنشطة .

ج - من الضروري قيام لجنة المراجعة بفحص التقارير المالية والتوسع في الإفصاح عن القدرة علي الاستمرار بهدف تحسين جودة التقارير المالية.

(1) جورج دانيال غالي : "دور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية" دراسة ميدانية المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، يوليو 98 ، ص 555-605 .

4/2/1: دراسة (عماد الدين عساف ، 2001) (1) :

هدفت هذه الدراسة إلى وضع إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة في بيئة المراجعة المصرية بما يحقق مصداقية التقارير المالية .

ومن أهم توصيات الدراسة أن يتم انتخاب أعضاء لجنة المراجعة من بين أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ، وقرار من الجمعية العمومية العادية للشركة لتحقيق استقلاليتهم ، وكذلك تحديد بدلاتهم ومكافآتهم ، ويجب أن تتعقد اللجنة 6 مرات سنوياً على الأقل سنوياً ، وضرورة قيام رئيس اللجنة بإعداد تقرير سنوي عن نشاط لجنة المراجعة يكون من الأوراق الأساسية المرفقة بالقوائم المالية ، وللجنة المراجعة حق دعوة المستشارين وأعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين والمديرين والمراجع الخارجي لحضور اجتماعاتها كلما رأت ذلك دون أن يكون لأي منهم صوت باللجنة .

5/2/1: دراسة (Jong-Hag Choi et al 2004) (2) :

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل اثر استقلال وخبرة أعضاء لجان المراجعة علي ظاهرة التلاعب في الأرباح التي يستغلها المديرون بهدف تعظيم منفعتهم الشخصية. والبيانات المستخدمة في هذه الدراسة لعدد 116 شركة من سوق الأوراق المالية الكورية خلال الفترة من 2000-2001 .

وأوضحت نتائج الدراسة ما يلي :

أ- وجود أعضاء لجنة مراجعة لديهم ملكية في أسهم الشركة يزيد من إمكانية التلاعب في الأرباح التي تقوم بها الإدارة.

ب- وجود أعضاء لديهم خبرة مالية يحد من حدوث ظاهرة التلاعب في الأرباح.

6/2/1: دراسة (شعبان مبارز ، 2005) (1) :

(1) عماد الدين علوي عساف "إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة في بيئة الأعمال المصرية" ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة – جامعة طنطا 2001 ، العدد الأول ، الملحق الثاني 0

(2) Jong-Hog Choi et al, "The Role of Audit Committees in Decreasing Earning Management Korean Evidence" Journal of Accounting, Auditing and Performance education, 2004, Vol., I No. 1, P. 37-50.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور لجان المراجعة في الشركات من خلال إشرافها على الأعمال المالية والمحاسبية بالشركات ، وقيامها بالإفصاح الكامل بالتقارير المالية للشركات مما يظهر هذه التقارير بشفافية واضحة أمام المستثمرين والمتعاملين في أسواق الأوراق المالية ويعطيهم الثقة في هذه التقارير ، مما يؤدي إلى زيادة حجم التعامل في الأوراق المالية الخاصة بتلك الشركات. وتعلق الدراسة بفحص التقارير المالية لعدد عشرين شركة لتحديد هل تضمنت تقاريرها كل لأعمال الواجب الإفصاح عنها.

وأوضحت النتائج ما يلي :

أ- وجود لجنة المراجعة يؤدي إلى الإفصاح عن القيمة السوقية للسهم بالشركة مما يسهل على المتعاملين حرية التعامل والوصول إلى القرارات السليمة سواء في حالة شراء أو بيع الأسهم.

ب - وجود لجنة المراجعة بالشركات يؤدي إلى الإفصاح عن المعلومات التي تخص الصناعة التي تعمل بها هذه الشركات مما يعطي المتعاملين بأسواق الأوراق المالية المعرفة عن العوامل المؤثرة على القيمة السوقية للأسهم بالأسواق.

ج- هناك احتياج كبير لوجود لجان المراجعة للإفصاح عن المخاطر المالية للشركات والذي يمثل أهمية كبيرة للمتعاملين بأسواق الأوراق المالية لمعرفة قدرة الشركات على السداد في الأجل القصير ، مما يؤدي إلى خلق الثقة في وجود المصادقية والشفافية الكاملة لهذه الشركات.

د- تحرص لجنة المراجعة على الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للشركات مما يساعد المتعاملين في سوق الأوراق المالية على اتخاذ قراراتهم المستقبلية المتعلقة بالاستثمار سواء قصيرة الأجل أو طويلة الأجل ، وكذلك تساعدهم في تنويع استثماراتهم.

هـ- تتأكد لجنة المراجعة من أنه ليس هناك أي اتفاقيات بين أي من أعضاء مجلس الإدارة أو العاملين بالمنشأة تضر بمصالح المساهمين ، والإفصاح صراحة عن ذلك.

7/2/1: دراسة (مجدي محمد سامي ، 2005) (2) :

(1) شعبان يوسف مبارز " دور لجان المراجعة في إرساء الشفافية والإفصاح الكامل للتقارير المالية ، وأثر ذلك في تدعيم أسواق الأوراق المالية" ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، بني سويف 2005 ، العدد الأول ، ص. 511 – 583 0

(2) مجدي محمد سامي " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية " المؤتمر العلمي الخامس: حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 8-10 سبتمبر ص 69 -122 ، 2005

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات وأثرها علي جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية ، وتم الاعتماد في هذه الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي حيث تناول بالدراسة والتحليل أهم الدراسات في مجال لجان المراجعة وأثرها علي جودة التقارير المالية.

وخلص الباحث إلى النتائج التالية :

(أ) الهدف الرئيسي من تكوين لجان المراجعة هو تأكيد زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية

(ب) المهام التي تقوم بها لجان المراجعة تهدف في النهاية إلى الحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم ثرواتهم بشكل عادل .

(ج) للجان المراجعة دور محوري في الارتقاء بجودة التقارير والقوائم المالية ، ويتمثل ذلك في التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وحل المنازعات التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي .

(د) يتم تشكيل لجان المراجعة من كافة التخصصات اللازمة من محاسبين ماليين أو محللين ماليين لضمان جودة التقارير المالية.

8/2/1: دراسة (فهم أبو العزم ، 2006) ⁽¹⁾ :

هدفت هذه الدراسة بصفة أساسية إلى توفير دليل عملي عما إذا كانت قواعد حوكمة الشركات (ضوابط التشكيل ، والمهام) في مصر التي أصدرتها وزارة الاستثمار عام 2005 والخاصة بلجان المراجعة تزيد ثقة المجتمع المالي في جودة التقارير المالية ، ويتكون مجتمع الدراسة من شركات الوساطة المالية المقيدة لدي البورصة المصري ويبلغ عددها 123 شركة تتركز في منطقتي

(¹) فهم أبو العزم محمد "أثر حوكمة الشركات في مصر على ثقة المجتمع المالي في التقارير المالية : لجنة المراجعة" مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، طنطا 2006 ، ص 113 – 162 0

القاهرة الكبرى والإسكندرية ، والبنوك العاملة في مصر ويبلغ عددها 58 بنك تقع مراكزها الرئيسية في محافظتي القاهرة والجيزة وهي تمثل الدائنين باعتبارها المصدر الرئيسي لإقراض الشركات.

وتوصل الباحث إلي النتائج التالية :

أ - قواعد الحوكمة في مصر الخاصة بالاستقلال والمعرفة والخبرة المالية أو المحاسبية وعدد اجتماعات اللجنة يؤدي إلي التفاعل أكثر مع المراجعين الداخليين، وحماية المراجع الخارجي من ضغوط العميل ودعمه في نقاط الخلاف مع الإدارة، وانخفاض مشاكل التقارير المالية مثل الغش والتلاعب في الأرباح.

ب - التأكيد علي وجود لائحة للجنة المراجعة تصف دورها ومسئولياتها .

ج- تكون ثقة المجتمع المالي أعلي في حالة انتخاب أعضاء لجنة المراجعة من قبل الجمعية العمومية بالمقارنة بتعيينهم ، كما تكون ثقة المجتمع المالي في التقارير المالية عالية بالنسبة لقواعد الاستقلال والأمانة والنزاهة والمعرفة المالية لأعضاء لجنة المراجعة.

د- تكون ثقة المجتمع المالي عالية بصفة عامة بالنسبة لقواعد السلطة والموارد والعناية التي وردت في قواعد الحوكمة.

تعقيب على الدراسات السابقة

لمعرفة ما يمكن أن تسهم به الدراسة الحالية ، فقد تم استعراض الدراسات السابقة في مجال البحث ، حيث تم تقسيمها إلى مجموعتين . تناولت المجموعة الأولى الدراسات التي اهتمت بالدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع الداخلي والمراجع

الخارجي . وبالنسبة للمجموعة الثانية تناولت الدراسات التي اهتمت بالعلاقة بين لجان المراجعة وجودة التقارير المالية . واتضح أن هناك دلائل ميدانية تؤيد الدور الذي تضطلع به لجان المراجعة في تحسين نوعية منظومة إعداد التقارير المالية ، وخلوها من آثار الاحتيال المالي وذلك من خلال :

- (1) دعم استقلالية المراجع الداخلي والخارجي للشركة .
- (2) تقليل مخاطر حدوث حالات فشل المراجع الخارجي والمتعلقة بعدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتقارير عنها.
- (3) تقليل مخاطر حدوث عزل المراجع الخارجي للشركة بسبب نوع التقرير الذي يصدره بصدد القوائم المالية للشركة التي توجد بها هذه اللجان .
- (4) أن وجود لجان المراجعة يؤدي إلى الإفصاح الكافي في التقارير المالية.

ويلاحظ علي هذه الدراسات أنها لم تضع إطارا متكاملا لضوابط تشكيل أعضاء لجان المراجعة وبيان أثرها علي جودة التقارير المالية ، ولم تحدد كيفية قيام لجان المراجعة بدعم استقلال المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ، بالإضافة إلي عدم التعرض للأنشطة الواجب القيام بها لتحسين جودة التقارير المالية.

وتتناول هذه الدراسة ضوابط تشكيل لجنة المراجعة واثرها علي جودة التقارير المالية ، والدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ، والتعرف علي الأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة بهدف تحسين جودة التقارير المالية .

الفصل الثاني

دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية

المبحث الأول	تشكيل لجان المراجعة
المبحث الثاني :	أنشطة لجنة المراجعة التي تتعلق بالإشراف على إعداد التقارير المالية .
المبحث الثالث :	دور لجنة المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي .
المبحث الرابع :	دور لجنة المراجعة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية

الفصل الثاني

دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية

إن الهدف الرئيسي من تكوين لجان المراجعة هو زيادة مصداقية القوائم المالية ، وفى سبيل تحقيق ذلك الهدف يجب أن تسعى لجان المراجعة نحو دعم استقلالية المراجع الداخلي ، ومساعدة المراجع الخارجي على أداء عملية المراجعة بدون أي ضغوط تؤثر سلبا علي مصداقية نتائجها ، وبالتالي التشكيك في صحة التقرير المالي .

ويسعى هذا الفصل إلي توضيح ضوابط تشكيل لجان المراجعة ، وأنشطة اللجنة التي تتعلق بالتقرير المالي ، والوسائل التي تقوم بها لجان المراجعة لدعم استقلال المراجع الخارجي والمراجع الداخلي .

لذا يمكن تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : تشكيل لجنة المراجعة0

المبحث الثاني : أنشطة لجنة المراجعة المتعلقة بالإشراف علي إعداد التقارير المالية

المبحث الثالث : دور لجنة المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي 0

المبحث الرابع : دور لجنة المراجعة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية .

المبحث الأول

تشكيل لجان المراجعة

عند مناقشة الدور الهام والوظائف التي تقوم بها لجنة المراجعة داخل الشركة فانه من الأهمية بمكان اختيار الأشخاص المناسبين في عضوية هذه اللجنة ، حيث أن كفاءة وفعالية اللجنة تعتمد علي خلفية ومؤهلات أعضائها ويتناول هذا المبحث النقاط التالية :

1/1/2 : عضوية لجنة المراجعة وحجمها .

2/1/2 : ضوابط استقلال أعضاء لجنة المراجعة.

3/1/2 : خبرة أعضاء لجنة المراجعة .

وفيما يلي يتناول الباحث هذه النقاط بالدراسة والتحليل :

1/1/2 : عضوية لجنة المراجعة وحجمها :

لا توجد معايير مثالية لاختيار أعضاء لجان المراجعة ويعتمد كل ذلك بالدرجة الأولى علي حجم الشركة وتعقد عملياتها ، كما أن تلك المعايير تختلف من شركة إلي أخرى ، فهناك علاقة مباشرة بين مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها، وكلما تعقدت وظائف لجان المراجعة كلما تطلب وجود أعضاء أكثر تأهيلا وخبرة ، وتقضي قواعد تشكيل لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وأستراليا أن يتراوح عدد أعضاء اللجنة من ثلاثة إلي سبعة أعضاء⁽¹⁾

(1) السيد أحمد السقا ، إطار نظري مقترح لتطوير فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، 1995 ، العدد الثاني ، ص 25 0

ويفسر أحد الكتاب (1) الآثار الناجمة عن نقص أو زيادة عدد الأعضاء عن الحدود الموضحة أعلاه بأن نقص العدد عن ثلاثة يؤدي إلى زيادة ضغط العمل على عاتق اللجنة ، فضلا عن تدني الخبرات والتخصصات اللازمة لعمل اللجنة ، وأن زيادة العدد عن سبعة قد يؤدي إلى كثرة الآراء وبالتالي صعوبة الوصول إلى قرارات ترضي جميع الأطراف مما قد يخلق صعوبة في أداء عمل اللجنة وتحقيق الهدف من قيامها.

وفيما يتعلق بمدة عضوية اللجنة يفضل ألا تقل عن ثلاث سنوات ؛ وذلك حتى يمكن الاستفادة من الخبرات المكتسبة لعضو لجنة المراجعة الذي يحتاج على الأقل إلى عام ؛ كي يتفهم ظروف الشركة وطبيعة العمل بها (2) . كما يراعي ألا تكون مدة العضوية أطول من اللازم حتى لا تتشكل علاقة بين أعضاء اللجنة والموظفين قد تؤثر علي استقلالهم.

وفي دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في مصر ما يؤكد علي تشكيل اللجنة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وألا يقل عددهم عن ثلاثة مع تعيين عضو أو أكثر من خارج الشركة في حالة عدم توافر العدد الكافي من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ، أما اجتماعات اللجنة فتكون دورية وفقا لبرنامج اجتماعات محدد وبما لا يقل عن مرة كل ثلاثة أشهر ، كما يجب أن تضع الشركة إمكانيات كافية تحت تصرف اللجنة لتساعدها علي أداء عملها بما في ذلك التصريح لها بالاستعانة بالخبراء كلما كان ذلك ضروريا(3).

2/1/2 : ضوابط استقلال أعضاء لجنة المراجعة :

- (1) فائزة محمود حلمي يونس ، لجان المراجعة ودورها في تدعيم استقلال المراجع الداخلي بالشركات المساهمة في مصر دراسة ميدانية استطلاعية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، 1996 ، العدد الأول ، المجلد العشرون ، ص 274 0
- (2) وابل بن علي الوابل ، "محددات فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية" دراسة ميدانية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، مارس 1996 ، ص 453 0
- (3) مركز المشروعات الدولية الخاصة ، دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية القاهرة ، 2005

تؤدي لجنة المراجعة دور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية ، وتضفي عليها مزيداً من الثقة حيث يتمثل الدور الأساسي للجنة في متابعة عمليات المراجعة بما يضمن كفاءتها وعدم التأثير عليها ، ويأتي دور اللجنة كأداة لمنع أية ضغوط أو تدخلات قد تمارسها الإدارة على عمليات المراجعة ، وحتى تؤدي هذه اللجنة الدور المنوط بها فقد أجمعت الآراء في هذا الخصوص على ضرورة توفر مقومات الاستقلال في أعضائها⁽¹⁾ . وتتسق هذه النتائج مع التوصيات الأخيرة للجنة

Blue Ribbon والتي أكدت علي أن لجان المراجعة تكون أكثر فعالية في الحفاظ علي مصداقية

التقارير المالية للشركة إذا ما كان أعضاء اللجنة مستقلين⁽²⁾ .

واحد ضمانات هذا الاستقلال كما هو وارد في **Section 301** من قانون **Sarbanes-Oxley** أن يتم اختيار أعضاء اللجنة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ويحدد القانون المشار إليه استقلال عضو اللجنة بعدم تبعيته للشركة ، وعدم وجود مصالح شخصية له بها⁽³⁾ . ومدلول ذلك وفقاً لدراسة "Lawrence and et al" فإن لجان المراجعة والتي ليس لها علاقة تجارية أو شخصية مع الإدارة يكون لها رغبة قوية في أن تعارض الإدارة في موضوعات تخص المنشأة ، وفي أثناء فحص برنامج ونتائج المراجعة الخارجية فإن لجنة المراجعة تطلب زيادة نطاق المراجعة حتى تخلي مسؤولياتها من الغش المالي الذي قد يحدث ، وأوضح أن الفائدة المتوقعة من هذا الاستقلال للجنة المراجعة سوف ينعكس على أحكام المراجعين الخارجيين فيما يختص بالتقارير والأمور المالية التي تواجههم⁽⁴⁾ .

(1) أحمد أشرف عبد الحميد "الحوكمة والتقارير المالية المنشورة للشركات المصرية" ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، ديسمبر 2003 ، العدد الثاني ، ص 242

(2) Scott N.Branson and et al " Are fully Independent Audit Committees Really Necessary ? " Journal of Accounting and Public Policy , 2009 , Vol 28 ,p277 .

(3) April. Klein " "Likely Effects of Stock Exchange Governance Proposals and Sarbanes-Oxley on Corporate Boards and Financial Reporting, Accounting Horizons, Dec.2003 Vol. 17 No. 4, PP." P 347

(4) Lawrence et al "The Association Between Audit Committee Characteristics and Audit Fees" Journal of Practice and Theory, Sep. 2003, Vol. 22. No. 2. P. 21.

وفيما بين ضوابط استقلال أعضاء اللجنة كما وردت بقانون **Sarbanes- oxley** وبورصة نيويورك للأوراق المالية والمجلس القومي للمتعاملين في الأوراق المالية توجد أوجه تشابه ، كما توجد اختلافات نعرضها في الجدول الآتي (1) :

قانون Sarbanes-Oxley	بورصة نيويورك للأوراق المالية	المجلس القومي للمتعاملين في الأوراق المالية
التشكيل	جميع الأعضاء مستقلين ماعدا العضو الذي تراه SEC أنه لا يؤثر على الاستقلال	على الأقل ثلاثة أعضاء من خارج الشركة ، أي غير تنفيذيين
مكافآت أو تعويضات ثانوية	غير مسموح	نفس قواعد قانون Sarbanes- Oxley
ملكية الأسهم	وضع قيود علي ملكية الأسهم لأعضاء اللجنة في أحد فروع الشركة أو في شركات تابعة	يجب ألا يمتلك العضو أكثر من 20% من أسهم الشركة
علاقات تجارية هامة	وضع قيود علي أية علاقات تجارية بين أعضاء اللجنة والشركة.	يجب أن يأخذ مجلس الإدارة في الاعتبار حجم وضخامة هذه العلاقة بالنسبة للأطراف المشاركة فيها

3/1/2 : خبرة أعضاء لجان المراجعة :

تلقي مسألة الخبرة أهمية خاصة في تشكيل لجان المراجعة . وفي هذا يؤكد البعض علي ضرورة دعم اللجان المراجعة بالخبرات المتنوعة والمهارات المختلفة ، خاصة مع نمو المسؤوليات

(1) Richerdson C. and Charles P. Baril "Can Your Audit Committee Withstand the Market's Scrutiny of Independence?" **Financial Executive**, Jan./Feb. 2003, Vol., 19 No. I, PP. 36-37.

الاجتماعية وتعدد وتنوع الأنشطة الخاصة في المشروعات⁽¹⁾ . كما يشترط آخرون ضرورة توفر بعض الصفات الشخصية في أعضاء لجان المراجعة ، ومنها⁽²⁾ : (أ) القدرة على التفكير بصفة مستقلة 0 (ب) القدرة على صياغة وتوجيه الأسئلة الملائمة ، وتحليل الإجابات 0 (ج) القدرة على تحمل مسؤولية اتخاذ القرارات 0 (د) القدرة على إقامة خطوط اتصالات فعالة مع الإدارة ومعدّي القوائم المالية ، والمراجعين الخارجيين والإدارة . (هـ) تفهم عام للصناعة التي تنتمي إليها الشركة ، والعوامل الاقتصادية والقانونية التي تؤثر على الصناعة .

واحد جوانب الخبرة المطلوبة في أعضاء لجنة المراجعة تتعلق بالمهارات اللازمة لمواجهة المواقف المالية المعقدة⁽³⁾ فمن شأنه تعزيز لجان المراجعة بالأعضاء ذوي الخبرات المالية بتفعيل دورها في تطوير مستوى جودة التقارير المالية⁽⁴⁾ . فضلا عن إدراك الأخطار وفهم أبعادها والتقييم الجيد لإجراءات المراجعة المقترحة لتفادي هذه الأخطار ، بالإضافة إلي تقديم التأييد والدعم المطلوب لمراجعي الحسابات عند مناقشة الأمور المتعلقة بالمراجعة مع الإدارة⁽⁵⁾ .

ويكفي توفر الخبرات المالية والمحاسبية اللازمة في عضو واحد علي الأقل ، وان تتوفر بباقي الأعضاء الحدود المقبولة لفهم المعلومات المالية والمحاسبية⁽¹⁾ . كما يتبنى **Lawrance** نفس الاتجاه بالتأكيد علي مساهمة لجان المراجعة في الحد من التضليل في التقرير المالي ، وحماية الشركة من أخطار الغش المالي إن كان بها عضو واحد علي الأقل من ذوي الخبرات المالية⁽²⁾

(1) Enrst and Yong " **Audit Committees**: Implementing the New Roles, Improving the Oversight of Financial Reporting by Corporate Boards" May. 2000, P. 6 .

(2) Martineau Fasken. " **Your key to Audit Committees**" Handbook, Corporate Governance Oct. 2003, P. 13.

(3) خالد محمد عبد المنعم لبيب " دراسة اختباريه لطبيعة ونوعية العلاقة بين لجان المراجعة وأنظمة الرقابة الداخلية في منشآت قطاع الأعمال " **مجلة البحوث العلمية** ، كلية التجارة جامعة الإسكندرية ، مارس 2007 العدد الأول ص 94

(4) Linda McDaniel, Roger D. Martin and Laure A. "Evaluating Financial Reporting Quality: the Effects of Financial Expertise Vs. Financial Literacy" **The Accounting Review**, 2002, Vol., 77, PP 139 – 167.

(5) Lawrence, et al "Audit Committee and Restatements" **Auditing**, Mar. 2004, Vol. 23, Isl, P 20

(1) خالد محمد عبد المنعم لبيب " **مرجع سبق ذكره** " ص 94

(2) Lawrence et al " Audit Committee and Restatements " **op cit** " P. 4.

ولدعم وتعزيز مقومات الخبرة يقترح أحد الكتاب ضرورة قيام المنظمات المهنية بتطوير وإرساء نظام مبرمج ومتكامل للتدريب والتعليم المهني المستمر لأعضاء لجان المراجعة ، وأن يكون هناك تنظيم ملزم لحضور مثل تلك البرامج ، وأن يتم اختيار الأعضاء الجدد للجان المراجعة ممن تلقوا البرامج التدريبية والمفاضلة بينهم وفقاً لمهاراتهم ومستوي تقويم اجتيازهم لمتطلبات مثل تلك البرامج ، وذلك بهدف السعي نحو تطوير كفاءة أداء كل من أعضاء لجان المراجعة ، وتزويدهم بالمعارف والمهارات اللازمة لقيامهم بمسئولياتهم علي نحو انسب ⁽³⁾ .

المبحث الثاني

أنشطة لجنة المراجعة المتعلقة بالإشراف

على إعداد التقارير المالية

لتحسين جودة التقارير المالية تتولي لجنة المراجعة عادة فحص السياسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة وتقييم التقديرات المحاسبية ، فضلاً عن التأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح ، ومنع التحريف في التقارير المالية أو التلاعب في الأرباح ، وتحليل التقارير المالية.

⁽³⁾ خالد محمد عبد المنعم لبيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 116

وفيما يلي توضيح النقاط السابقة :

1/2/2 : تقييم السياسات المحاسبية المطبقة بالمنشأة :

نظراً للمرونة الكافية الممنوحة للإدارة العليا في اختيار وتطبيق بدائل السياسات المحاسبية ، فإن محددات الإدارة تجاه اختيار بديل معين دون غيره من البدائل له الجانب الأكبر فيما يتعلق بالآثار الاقتصادية للسياسات المحاسبية⁰ ويرجع تفضيل الإدارة المالية لسياسات محاسبية معينة إلى آثار تلك السياسات على قيمة الشركة ، والإدارة العليا كأى طرف آخر من الأطراف المهتمة بالمنشأة تسعى إلى تعظيم منفعتها الذاتية ، وبالتالي فإن حرية الإدارة في الاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية قد يمثل نوعاً من اغتنام الفرص ، وذلك عن طريق تطبيق البدائل التي تؤدي إلى تحسين صورة المنشأة مما يؤثر على دقة وعدالة القوائم المالية⁽¹⁾ .

ولمنع ذلك أصدر معهد المحاسبين القانونيين نشرة معايير المراجعة رقم 90 التي توجه المراجع إلى مناقشة ملائمة السياسات المحاسبية المطبقة بالشركة مع لجنة المراجعة ، وهذا يمكن اللجنة من تقييم مدى تطبيق الشركة لنفس السياسات المحاسبية المعمول بها في الفترات السابقة ، والعناصر التي يمكن أن تؤثر على عدالة عرض المعلومات في القوائم المالية⁽²⁾ 0

وفي نفس الاتجاه يؤكد "الرملي" علي ضرورة تولي لجنة المراجعة فحص السياسات المحاسبية المطبقة بواسطة الشركة للتأكد من مطابقتها لأحدث التطورات في المعايير المهنية ، ومع ما تطبقه الشركات الأخرى التي تمارس نفس النشاط⁽³⁾ .

كما أوصت لجنة الأوراق المالية والبورصات بأن تقدم كل شركة خطاباً من لجنة المراجعة في تقريرها السنوي موضحاً الآتي⁽²⁾ :

(1) رضا إبراهيم صالح ، "محددات اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية المدخل الإيجابي - دراسة اختبارية على الشركات السعودية" ، مجلة الإدارة العامة ، المجلد 43 ، العدد الثالث ، سبتمبر 2003 ، ص 4840

(2) Janel, Eolbert, "The Impact of the New External Auditing Standards" Internal Auditor Dec. 2000, P. 49.

(3) محمد الرملي أحمد "مرجع سبق ذكره" ، ص 34-35
(2) فاروق جمعة عبد العال ، متطلبات تفعيل دور لجان المراجعة في البنوك التجارية في مصر " مجلة الدراسات المالية والتجارية كلية التجارية بني سويف مارس 2004 العدد الثاني ص 77

(أ) ما إذا كانت الإدارة قد ناقشت القوائم المالية التي تمت مراجعتها مع لجنة المراجعة شاملة مناقشة السياسات المحاسبية المطبقة والتي أثرت في التقرير المالي السنوي.

(ب) ما إذا كان المراجع الخارجي قد ناقش مع لجنة المراجعة السياسات المحاسبية المطبقة.

(ج) ما إذا كانت لجنة المراجعة قد ناقشت داخليا السياسات المحاسبية المطبقة .

2/2/2 تقييم التقديرات المحاسبية :

تعتبر موضوعية التقديرات المحاسبية وأثرها على عدالة القوائم المالية المنشورة من المساءل الهامة التي نالت اهتمام الفكر المحاسبي في السنوات الأخيرة ، سواء على مستوى الهيئات المهنية ، أو الممارسين للمهنة ، أو مستخدمي هذه القوائم ، لما لهذه التقديرات من تأثير على القياس والإفصاح في القوائم المالية ، والذي قد يؤثر بدوره على طبيعة القرارات التي تتخذها الأطراف المختلفة المستخدمة لها (3) .

وإدارة المنشأة هي المسؤولة عن التقارير المالية بما تشتمله من تقديرات محاسبية تعتمد غالبا على الحكم الشخصي ، وقد يكون لها تأثير هام على نتيجة النشاط ، ومن أمثلتها المخصصات لمقابلة الالتزامات الناشئة عن ضمان الغير ، والمخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة نتيجة لدعاوي قضائية مقامة على المنشأة ، ومخصصات الالتزامات البيئية ، ومخصصات الديون المشكوك فيها . ولذلك يتعين على لجنة المراجعة تقييم الأسس التي اعتمدت عليها الإدارة عند إعداد تلك التقديرات ، وان يتم الإفصاح عنها بطريقة ملائمة⁽¹⁾ . ولكي لا تتأثر التقارير المالية بأخطار الغش أو التلاعب المتعمد في التقديرات المحاسبية ، تتطلب معايير المراجعة من المراجع إبلاغ لجنة المراجعة بالأساس الذي استندت إليه الإدارة عند إعداد تلك التقديرات، ومقارنتها بتقديرات السنوات السابقة⁽²⁾ .

(3) بدر نبيه ارسانيوس تأثير عوامل الخطر البيئية على الحكم الشخصي للمراجع الخارجي للتقرير عن التقديرات المحاسبية وأثر ذلك على عدالة القوائم المالية – دراسة اختبارية، "مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)" ، مارس 1999 ، العدد الأول ، ص 9

(1) جورج دانيال غالي ، مرجع سبق ذكره ص 77

(2) Daniel, Mont Gomery, et al " Auditors, New Procedures for Detecting Fraud." **Journal of Accountancy**, May 2002.. P. 66.

كما يتعين علي لجنة المراجعة أن توجه اهتمامها إلي الأمور الآتية عند مناقشة المراجع الداخلي أو الخارجي وان تحصل علي تفسيرات كافية لها⁽³⁾:

- (أ) التقديرات ذات المبالغ الكبيرة التي استخدمت في إعداد القوائم المالية .
- (ب) الطرق التي يستخدمها المراجعون الداخليون والخارجيون في تقديرات المخاطر ونتائج تلك التقديرات.
- (ج) التغيرات في نطاق المراجعة نتيجة لتقديرات المخاطر وتأثير أي عوامل بيئية خارجية علي إعداد التقارير المالية .

3/2/2 : إحكام الرقابة على الادارة والتأكد من جودة العرض والافصاح:

يمكن للجنة المراجعة فحص جميع التعاملات التي يقوم بها المديرون في اسهم الشركة والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بالشركة وكذلك فحص أتعاب ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة ، ويمكن للجنة المراجعة تحت هذا النشاط القيام بعدد من المهام⁽⁴⁾:

- 1 - التقصي عن أية مدفوعات مشكوك في صحتها أو تقييم أصول أو التزامات محتملة .
- 2 - التأكد من الالتزام التام بالممارسات القانونية السليمة لجميع عمليات الشركة .
- 3 - الفحص المنظم للنتائج المالية التي تظهرها التقارير المحاسبية التي تقدم للإدارة وتلك التي تقدم الي المساهمين .
- 4 - التأكد من كفاية الاجراءات المتبعة لسلامة المعلومات التي تنشر داخليا والتقارير الدورية الداخلية والتنبؤات المالية .
- 5 - مراعاة التحفظات الهامة للمراجعين الخارجيين بشأن إدارة الشركة .

(3) هولي جريجوري " حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين ، 2003 ، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة 2003 ، غرفة التجارة الأمريكية ص 216

(4) سامي وهبة متولي "لجنة المراجعة ودورها في زيادة فاعلية المراجعين ودعم استقلالهم" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني 1992 ، ص 01029

ويري أحد الكتاب ضرورة عرض المعلومات المتعلقة بهيكل لجنة المراجعة وبعض المعلومات الأخرى مع ضرورة الإفصاح عن المعلومات التي تم التوصية بها بواسطة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمعلومات المتعلقة بالأنشطة الأخرى مثل سلطة لجنة المراجعة ودعم استقلال المراجعين الخارجيين⁽¹⁾ .

كما أكد (Rouse and Borreli,2000)⁽²⁾ علي ان من ضمن مسؤوليات اللجنة حماية عملية التقرير المالي ضد التصرفات غير القانونية والاشراف علي تقارير الإدارة ويمكن ان يتم ذلك عن طريق :

- 1 – اكتشاف تحايل الإدارة حيث يجب علي اللجنة وضع إجراءات تسهل الاتصال بينها وبين الموظفين لإبلاغها في حالة اكتشاف أي تحايل تقوم به الإدارة .
- 2 – يجب ألا تعتمد اللجنة علي الإدارة في تحديد مواضيع المناقشة بل يجب أن يكون للجنة جدول أعمال محدد مسبقا لمناقشته .

وللتأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح تقوم لجنة المراجعة بالأنشطة التالية⁽¹⁾ :

- (أ) التأكد من أن الإفصاح بالقوائم المالية تضمن صراحة أن المنشأة مسئولة عن أي تلاعب ناتج من البيع الصوري ، مع وضع اللوائح بالمنشأة التي تمنع ذلك مع تشديد العقوبة .
- (ب) فحص جميع المعاملات مع السماسرة التي تتعامل معهم المنشأة، والتأكد من عدم وجود أي تلاعب من جانب السماسرة ، والإفصاح عن ذلك بإيضاحات القوائم المالية عن عدم وجود مثل هذا التلاعب .

(1) جورج دانيال غالي ، مرجع سبق ذكره ، ص461

(2) " The Cpa Journal , June 2000 , Rose and Borreli " Audit Committee In An Era Of Increased Scrutiny " p 50

(1) شعبان يوسف مبارز "مرجع سبق ذكره" ، ص 578 0

(ج) التأكد من عدم وجود اتفاقيات بين أي من أعضاء مجلس الإدارة أو العاملين بالمنشأة تضر بمصالح المساهمين والمستثمرين ، والإفصاح صراحة عن ذلك .

4/2/2: منع الغش والتحريف في التقارير المالية :

يتنامي الاتجاه نحو تفعيل دور لجان المراجعة في مواجهة الأخطار مما يعزز مصداقية القوائم والتقارير المالية ويرفع في مستوى جودتها ، وفي هذا يؤكد **Beasley** علي دور هذه اللجان في تخفيض احتمالات وقوع التضليل المالي في الشركة ، ويشمل ذلك ما يمكن أن تؤديه لجان المراجعة في التحري عن مجالات وأسباب وقوع المخالفات المؤثرة جوهريا في التقارير المالية⁽²⁾ . بل إن مسؤولياتها قد تمتد لمناقشة مخاطر غش الإدارة مع مراجع حسابات الشركة وفقا للمعيار رقم 82 (مجلس معايير المراجعة 1997)⁽³⁾ . والحد من التلاعب في الأرباح ، وتحديد مخاطرها بالتنسيق مع المراجع الداخلي⁽⁴⁾ .

ومما يعزز دور اللجنة في مجالات منع الغش والتزوير والمخاطر المالية الاخرى والكشف عنها ، ومن ثم تجنب التحريف في القوائم المالية أن تكلفها رسميا (كما هو مطبق في كثير من الدول) بتقييم مدي سلامة ضوابط المراقبة الداخلية الموجودة بالشركة وتحديد مدي الالتزام بها⁽¹⁾ . وذلك اتجاه واضح تبنته القواعد المصرية لحوكمة الشركات ولتحقيق نفس الغاية يقترح البعض ضرورة قيام اللجنة بالآتي⁽²⁾:

- (أ) التشاور مع إدارة الشركة والمراجعين الداخليين والخارجيين بشأن ضوابط المراجعة للشركة.
- (ب) الإشراف علي تنفيذ سياسات وبرامج الشركة المصممة .

(2) Mark S. Beasley, "Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanism", **Accounting Horizons**, Dec. 2000, P. 444.

(3) Efstathios Kirkos, C. Spathis, and Y. Manolopoulos "Data Mining Techniques for the Detection of Fraudulent Financial Statements", **Expert Systems With Applications**, 2006, P. 2 .

(4) Jan. Eeigh "Internal Auditors Role in Overcoming The Financial Reporting Crisis " **Internal Auditing** NOV/DEC 2002 Vol 17 Iss 6 P. 3.

(1) سوسن عبد الفتاح " دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسيل الأموال بالبنوك التجارية " **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** ، جامعة عين شمس ابريل 2007 ، العدد الثاني ص 121.

(2) عبد الوهاب نصر ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 25 .

(ج) مناقشة المراجعين الداخليين والخارجيين وإدارة الشركة في أية مسائل قانونية أو تنظيمية قد يكون لها تأثير مادي على مركز الشركة المالي.

(د) متابعة ما يتخذ من إجراءات لمعالجة الاختلاسات المالية وتنفيذ توصيات المراجعة.

5/2/2: تحليل التقارير المالية الدورية :

تحصل لجنة المراجعة على المعرفة المطلوبة لفحص نتائج عمليات المراجعة عن طريق فحص التقارير المالية الربع سنوية والسنوية ، ملخصات الإدارة (0) كما تفحص اللجنة سلسلة من العناصر من قبل المراجع تتضمن تقرير المراجعة ، الرأي المزمع تقديمه، مدى استغلال موارد الشركة وطريقة استغلالها⁽³⁾. وتقوم لجنة المراجعة عند إشرافها على عملية إعداد التقارير عادة (4) :

(أ) فحص ملاحظات المراجع الخارجي بخصوص نتائج المراجعة.

(ب) فحص كافة التقارير التي يقدمها المراجع الخارجي فيما يتعلق بالقوائم المالية ، وكذلك أية خلافات ملموسة بين الإدارة والمراجع الخارجي تكون قد نشأت من إعداد القوائم المالية .

(ج) النظر في أية تغييرات ملموسة بشأن المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة المستخدمة .

وتتأكد لجنة المراجعة من قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط ، وسلامة فرض الاستمرار المستخدم في إعداد القوائم المالية ، وذلك من خلال التحقيق المالي والبحث في الظواهر ودراسة تحفظات المراجع بشأن الاستمرار ، وأية تحفظات أخرى في علاقتها بالأخطار والفشل المالي المحتمل⁽¹⁾ . وقد اختبر (Scott N.Branson and etal)⁽²⁾ العلاقة بين وجود لجنة المراجعة وسلوك المراجع عند إصداره لتقرير يتحفظ بشأن الاستمرارية ووجد الباحث انه توجد علاقة ايجابية بين وجود اللجنة واحتمال إصدار المراجع لتقرير يتحفظ بشأن الاستمرارية ، كذلك فان لجنة المراجعة تدعم المراجع بعد إصداره لهذا التقرير .

(3) بدر نبيه ارسانيوس، مرجع سبق ذكره ، ص 41 0

(4) مولي جريجوري " مرجع سبق ذكره " ص213

(1) جورج دانيال غالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 587 0

(2) " Scott N.Branson and et al are fully Independent Audit Committees Really Necessary ? " Journal of Accounting and Public Policy , 2009 , Vol 28

ويري الباحث أنه يمكن للجنة المراجعة التحقق من أن البيانات الواردة في التقارير المالية تتسم بالآتي :

(أ) وضوح البيانات وقابليتها للفهم.

(ب) إمكانية إجراء مقارنات مع نفس الفترة من العام السابق.

(ج) الثبات في طريقة عرض البيانات والسياسات المحاسبية في التطبيق العملي بالمنشأة.

وإذا تبين للجنة المراجعة وجود اختلافات عما سبق وجب عليها لفت انتباه المراجع الخارجي ومحاولة تلافيها في تقريره.

المبحث الثالث

دور لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجعين الخارجيين

يتمثل الهدف الرئيسي من تكوين لجان المراجعة في توفير الضوابط المتعلقة بتأكيد مصداقية القوائم المالية . ومن هذه الضوابط مسألة استقلال المراجع وما يتعلق بها من أخطار تعيين المراجع أو عزله وما قد يربطه بالشركة من مصالح أو علاقات تهدد حياده واستقلاله ، فضلا عما قد تمارسه الإدارة علي المراجع من ضغوط قد تؤثر علي رأيه وحكمه . وفي هذا يلخص البعض ما يواجه مسألة استقلال المراجع من تهديدات بالآتي⁽¹⁾ :

(¹) Suzan McGrath and et al “ A Framework for Auditor Independence” **Journal of Accountancy**, Jan 2001, P. 41.

نقلا عن :

حسن على محمد سويلم “مدى الحاجة لتفعيل إدراك الطرف الثالث لاستقلال مراجع الحسابات” دراسة اختبارية ، **مجلة البحوث التجارية** ، جامعة الزقازيق ، يولية 2002 ، العدد الثاني ، المجلد الرابع والعشرون ، ص 187 – 188

- (1) تهديدات ترتبط بالمنفعة الشخصية **Self-interest threats** وترتبط بسعي المراجع إلى تعظيم منفعة الشخصية من خلال بعض التصرفات أو الأفعال التي تؤدي إلى تحيزه عند إصدار قراراته المرتبطة بعملية المراجعة .
 - (2) تهديدات ترتبط بأعمال أخرى للشركة **Self-Review Threats** وتتعلق بوجود بعض العوامل التي يمكن أن تفقد المراجع موضوعيته وتظهر تلك العوامل عندما يقدم المراجع خدمات استشارية للشركة العميلة .
 - (3) تهديدات ترتبط باتخاذ المراجع موقف المدافع عن الشركة **Advocacy Threats** : وخاصة حالة ترويج الأوراق المالية التي تصدرها .
 - (4) تهديدات ترتبط بالعلاقات الودية **Familiarity Threats** وتظهر عندما يكون للمراجع أو عائلته علاقة خاصة مع عميل المراجعة أو بعض المديرين أو بعض المساهمين الرئيسيين .
 - (5) تهديدات ترتبط بخوف المراجع من عزله أو تغييره إذا ما اتخذ موقفا مضادا للشركة .
- وفي إطار هذه التهديدات يمكن تلخيص دور اللجنة في دعم استقلال المراجع الخارجي في الآتي :

1/3/2: التوصية باختيار المراجعين وتغييرهم وتحديد أتعابهم :

لدعم استقلال المراجع الخارجي تحرص قوانين الشركات عادة على إسناد سلطات تعيينه وعزله وتحديد أتعابه إلى الجمعيات العمومية للمساهمين ، ولأسباب كثيرة قد تتحول هذه السلطات وبتفويض ما من الجمعيات العمومية إلى مجالس الإدارة فتسيء استغلالها وتوجهها بما يخدم مصالحها ، مما يؤثر بالفعل على استقلال المراجع أو يثير الشكوك حوله . ولتوفير الضوابط اللازمة لتعيين المراجع وتحديد أتعابه ، وحماية مما قد تمارسه إدارة الشركة من ضغوط هادفة للتأثير على عمله وأحكامه وتقاريره ، لهذا اتجهت العديد من المنظمات المهنية إلى إسناد مهام ترشيح تعيين المراجع للجنة المراجعة بالشركة ، بل واقتراح أتعابه ، وإبداء الرأي في مسألة عزله . وقد لقي هذا الاتجاه التأييد المستحق وعلى نطاق واسع .

وبوسع اللجنة - كجهة متخصصة ومحايدة ، وبما لها من خبرات واختصاصات ، وخطوط اتصال مفتوحة مع الإدارة والغير - أن تسد الثغرات الموجودة في مسائل تعيين المراجع وتحديد

أُتعبه ، وأن تقضي علي الشكوك المثارة حولها . كما تؤكد التجارب علي أن وجود لجان المراجعة إنما يشكل في حد ذاته قيداً بالفعل علي مجالس الإدارة ؛ كي لا تستغل سلطاتها وما قد يتعرض إليها في فرض الضغوط علي المراجع أو التهديد بعزله ، ومن ثم التأثير علي حياده. إذ لها بحكم وظيفتها تقييم عمل المراجع ، والتأكد من جدية وقيمة المبررات المقدمة لعزله ، وبحيث لا يكون ذلك نتيجة تمسكه بوجهات نظر صحيحة تخالف الإدارة ، وفي هذا كله ما يحقق التوازن المطلوب في العلاقة بين المراجع الخارجي من جهة والإدارة من جهة أخرى ، وانسياب أعمال المراجعة الخارجية في سياقها الصحيح وبما يضمن حقوق المساهمين ⁽¹⁾.

2/3/2: فحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجع الخارجي والإدارة :

تتمثل معضلة التقرير المالي في رأي البعض في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والتي توفر للإدارة مرونة كبيرة في تطبيقها مما يؤثر سلباً علي القوائم المالية إن أسئ استخدامها . وبوسع لجنة المراجعة سد هذه الثغرات والوقاية من إعداد التقارير المضللة ، ودعم استقلال المراجع عند حدوث اختلافات في وجهات النظر مع الإدارة ⁽¹⁾.

وحول موضوعات كثيرة أخرى تتفاقم أوجه الخلاف بين المراجع والإدارة ، ومنها : رأي المراجع في التقديرات المحاسبية ، نطاق المراجعة ، الإفصاح في القوائم المالية ، محتوى تقرير المراجع وتحفظاته ، وما إليها من مجالات أخرى . ومع اتساع نطاق الاختلاف ومداه يتعاضم الدور الهام للجنة المراجعة في مناقشة أوجه الاختلاف وأسبابها مع الأطراف المختصة ⁽²⁾ . وحل وتسوية

(1) جورج دانيال غالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 569
(2) المرجع السابق ص 571

(2) AICPA, SAS No. 61 "Communication with Audit Committee" Journal of Accountancy 1988. P. 193.

هذه الاختلافات وخاصة ما يتعلق منها بالتقرير المالي أو رأي المراجع فيه ومن ثم تخفيف حدة الصراع القائمة بين المراجع والإدارة⁽³⁾.

3/3/2: متابعة أعمال المراجعة الخارجية وتحديد وحل مشاكلها :

تعني لجنة المراجعة بالدرجة الأولى بأعمال المراجعة وخاصة المراجعة الخارجية بسبب تعدد وتنوع مشاكلها . ولأداء مهامها بكفاءة واقتدار فإن عليها فتح خطوط الاتصال المستمرة مع المراجع الخارجي من أجل متابعة أعمال وتحديد وحل مشاكله . وفي هذا يؤكد تقرير لجنة **Blue Ribbon** علي لجنة المراجعة بضرورة مناقشة المراجع الخارجي في مدي وجود خلافات مع الإدارة ، والصعوبات التي تواجهه أثناء أداءه لعمله مثل : التأخير المفرط من قبل الإدارة في تمكين المراجع من الاتصال بالعملاء ، أو حالات الضعف التي يعاني منها المشروع وتؤثر سلبا علي قدرته في إصدار قوائم مالية ملائمة ، أو التصرفات غير القانونية التي تم اكتشافها خلال عملية المراجعة⁽¹⁾ 0

ويشترط المعيار رقم 53 (معهد المحاسبين القانونيين) علي مراجع الحسابات ضرورة مناقشة ما يكتشفه من أخطاء في الممارسات المحاسبية للشركة ، أو أية ممارسات غير قانونية مؤثرة علي القوائم المالية مع لجنة المراجعة⁽²⁾ . أما المعيار رقم 60 لنفس الجهة فيؤكد علي ضرورة حصول اللجنة علي المعلومات التي توصل إليها المراجع خلال عمله والتي تتعلق بأمر ينبغي التقرير عنها ، وخاصة ما يتعلق بجوانب الضعف الجوهرية في تصميم أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية ، وعلي نحو يؤثر بصورة سلبية علي قدرة المشروع علي تسجيل ومعالجة وتلخيص البيانات المالية⁽³⁾ .

⁽³⁾ Dezoort, et al., "Audit Committee Support for Auditors: The Effects of Materiality Justification and Accounting Precision" **Journal of Accounting and Public Policy** 2003, Vol., 22, PP. 175 – 199.

⁽¹⁾ Blue Ribbon Committee "Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees" **The Business Lawyer**, May 99, Vol., 54, No. 3., 1086.

⁽²⁾ AICPA, "Statement on Auditing Standards No. 53: The Auditor's Responsibility to Detect and Report regulators" **Journal of Accountancy**, July 1988, P. 152 – 156.

⁽³⁾ Rossey, R. S. et al "Three new SASs: Closing the communication Gap" **Journal of Accountancy**, Dec. 1988, PP 48.

وبتفصيل أكبر يحدد المعيار 61 (لمعهد المحاسبين القانونيين) الجوانب التي يتعين علي لجنة المراجعة مناقشتها مع المراجع الخارجي بالاتي⁽¹⁾ :

(أ) مستوى الضمان الذي توفره عملية المراجعة بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية خالية من مظاهر التحريف الجوهرى 0

(ب) مسئولية المراجع فيما يتعلق بالأمور الخاصة بهيكل الرقابة الداخلية 0

(ج) اختيار الإدارة المبدئي للسياسات المحاسبية ، وتغييرها لهذه السياسات أو تطبيقها .

(د) الإجراءات التي تستخدمها الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية الهامة ، والأسس التي يستند إليها المراجع في الحكم على معقولية هذه التقديرات 0

(هـ) مسئولية المراجع عن المعلومات الأخرى المعدة بواسطة الإدارة والمرفقة بالقوائم المالية محل المراجعة .

(و) الخلافات مع الإدارة .

(ز) وجهة نظر المراجع في الأمور المهمة التي تشاورت الإدارة بشأنها مع مراجعين آخرين .

وأضاف معيار رقم (90) بعض الموضوعات التي يتم مناقشتها بين لجان المراجعة والمراجعين الخارجيين وتشمل⁽²⁾ : (أ) وضوح واكتمال القوائم المالية والافصاحات 0 (ب) العناصر التي تؤثر على التمثيل الصادق والعدل للمعلومات على القوائم المالية 0

4/3/2: القيود على الخدمات الاستشارية وتحديد أتعابها :

تثير الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات للشركات العميلة الكثير من الشكوك حول مقومات الاستقلال اللازمة لإبداء الرأي المهني الصحيح ؛ ذلك لأنه من الطبيعي أن يتحيز المراجع إلي جانب المقترحات أو الآراء التي أبدأها في تطوير هياكل المراجعة الداخلية مثلا أو لتطبيق سياسات محاسبية معينة ، وغيرها من آراء تتعلق بطبيعة ومحتوي الخدمة الاستشارية المقدمة ، وهذا يؤثر علي حكمه ورأيه الفني في القوائم المالية⁽³⁾ .

(1) AICPA, SAS No. 61, "Communication with Audit Committee" **Op. Cit.** PP. 196-197.

(2) Janet Eolbert, "**Op Cit** "P. 49

(3) أمال محمد عوض ، "قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية" مجلة الدراسات المالية والتجارية ، 2003 ، العدد الثالث ، ص 78 0

وبوسع لجان المراجعة أن تضع القيود علي مجالات الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع وأتعايبها ، وأن تتأكد من عدم مساهمة المراجع في أعمال مرتبطة بأمر مالي مؤثرة علي الاستقلال ، وألا يتجاوز رأيه في هذه الخدمات حدود الاستشارة المطلوبة لاتخاذ القرار بمعرفة آخرين ، فضلا عن متابعة ما يؤديه المراجع من خدمات استشارية وتقييم النتائج⁽¹⁾ .

كما يحدد قانون **Sarbanes-Oxley** تفصيلا المجالات التي يمتنع علي المراجع تقديم خدماته الاستشارية فيها بالآتي⁽²⁾ : (أ) إمساك الدفاتر أو الخدمات الأخرى المرتبطة بالسجلات المحاسبية. (ب) تصميم نظم المعلومات المحاسبية⁽³⁾ (ج) الاستشارات بشأن الموارد البشرية 0 وفي اتجاه آخر يحدد (**Allan**)⁽³⁾ بعض ضوابط الخدمات الاستشارية بالآتي :

(أ) ألا تتعدى الأتعاب التي يتقاضاها المراجع مقابل الخدمات الاستشارية 5% من إجمالي الإيرادات التي يتقاضاها من العميل .

(ب) أن تهتم لجنة المراجعة وتصادق على هذه الخدمات قبل انتهاء المراجع من عمله 0

5/3/2: فحص تقارير المراجع الخارجي :

تسببت ظاهرة عزل المراجع الخارجي بسبب تقريره المخالف لهوي الإدارة في إثارة الشكوك حول مدي فاعلية واكتمال الضوابط المتوفرة لضمان استقلال وحياد المراجع . ومما ساعد علي تفاقم هذه المشكلة اتجاه الشركات نحو الضغط علي مراجعي الحسابات للحصول علي تقارير نظيفة . فضلا عن حرص مكاتب المراجعة نفسها للحفاظ علي عملائها الحاليين ، وسعيها للحصول علي عملاء جدد من ناحية أخرى⁽⁴⁾ .

ولتوفير الضمانات المطلوبة كي لا يتعرض المراجع الخارجي للعزل إن ابدى رأيا في القوائم المالية يخالف رغبة الإدارة يؤكد قانون **Sarbanes - Oxley Act** مرة أخرى علي أهمية

(1) **Gerald Vinten et al**, “Audit Committee and Corporate Control” **Managerial Auditing Journal**, 1993, Vol. 8 No. 3, PP 22 – 23..

(2) Steven M Felsenthal “A Guide for the Perplexed Mutual Fund Audit Committee Member” **The Investment Lawyer**, Oct. 2003, PP 11-12.

(3) Allan Horwich “The Role and Responsibilities of Audit Committees” **Banking and Financial Services Policy Report**, Nov. 2003, Vol. 22, No. 11, PP 1-11.

(4) ذكاء محمد خليفة ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 211 .

اللجنة في تأكيد استقلال المراجع ودورها في دراسة ومراجعة تقريره⁽¹⁾ ، كما تشتمل مهام لجان المراجعة دراسة خطاب المراجع لمجلس الإدارة وبحث ما به من ملاحظات أخرى يتعين متابعة تنفيذها خاصة إن تعلقت بالثغرات الموجودة بهيكل المراقبة الداخلية⁽²⁾ ، وبحث ومناقشة ما به من تحفظات رابطها بأسباب العزل . كما يؤكد أحد الكتاب علي أهمية فحص التقرير للتعرف علي المشاكل القائمة وتحديد مدي استجابة الإدارة لحلها⁽⁵⁾ .

المبحث الرابع

دور لجنة المراجعة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية

تفصح مهام وأهداف المراجعة الداخلية علي مستوي المشروع عن أهميتها للجان المراجعة وحاجتها إليها ، ومفهومها كنشاط فني متخصص أن توفر الأساليب المنهجية المنتظمة لإدارة المخاطر والرقابة والسيطرة ، وفي دورها كنظام للإنذار المبكر ما يمكن الشركات من كشف أوجه الخلل قبل أن يستفحل أمرها وتأثيراتها السلبية علي تطور المشروع وتحقيق أهدافه . كما ان لها كنشاط استشاري متصل أن تبدي رأيها بحرية فيما يواجه المشروع من مشاكل ، وأن تتحرر من قيود التبعية لمن تنوي مراجعة أعمالهم .

وفي طبيعة عمل المراجعة الداخلية ما يجعلها احد المصادر الهامة والأساليب لدعم لجان المراجعة ومدتها بالمعلومات . وضرورة فتح وتعزيز قنوات الاتصال الدائمة والمستمرة بين لجان المراجعة والمراجع الداخلي لتحديد المشاكل والأخطار التي تهدد المشروع ، ومناقشتها ومحاولة حلها . ومع ذلك فهناك الكثير من المشاكل التنظيمية التي تحد من حريتها وفعاليتها . ومع تدني المخصصات المالية المتوفرة لها أو عدم دعمها بالكفاءة المهنية المناسبة قد تجبر إدارة المراجعة الداخلية علي عدم قيامها بمهامها بكفاءة ، ولكي تؤدي دورها بكفاءة تشدد حاجتها لدعم وتعزيز من لجان المراجعة تماما بقدر حاجة هذه اللجان إليها وهذه الجوانب يلخصها هذا المبحث في النقاط التالية :

(1) أمال محمد عوض "مصادقية المعلومات المحاسبية في إطار خدمات الثقة , وأثرها على استقلال المراجع ، " مرجع سبق ذكره ، ص 500 .

(2) عبد الوهاب نصر علي " مراجعة الحسابات وحومة الشركات في بيئة الأعمال الدولية المعاصرة " الدار الجامعية ، الإسكندرية 2007 ، ص 330 .

(5) وابل بن علي الوابل ، مرجع سبق ذكره ، ص 275

1/4/2: أوجه التعاون بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة 0

2/4/2: دور لجنة المراجعة في دعم استقلال المراجع الداخلي .

1/4/2: أوجه التعاون بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة :

تعمل لجنة المراجعة من أجل دعم إدارة المراجعة الداخلية ، كما أن إدارة المراجعة الداخلية يمكن أن تعاون لجنة المراجعة في العديد من مجالات العمل بالشركة ، وحتى تكون لجنة المراجعة فعالة فإنه لا بد أن يتوافر لها مصادر ملائمة للمعلومات وتمثل إدارة المراجعة الداخلية أفضل مصدر لتوفير هذه المعلومات نظرا للفترة الطويلة التي يقضيها المراجعون الداخليون في مراجعة العمليات المختلفة بالشركة ، كما يكونوا علي دراية بكافة أمور الشركة في الفروع المختلفة⁽¹⁾. ويلاحظ أنه أثناء تخطيط عملية المراجعة الداخلية تحرص لجنة المراجعة علي توافر خطوط اتصال بينها وبين المراجعين الداخليين ، حيث أن هذا الاتصال يساعد علي تحديد أهداف المراجعة ووضع الخطة بصورة ملائمة بحيث تتناسب مع أهداف الشركة⁽²⁾

ويري الفيومي أن من ضمن مهام لجان المراجعة الإشراف علي كافة المراجعة داخل الشركة ويدخل ضمن نطاق عملها أيضا الإشراف علي نظام الرقابة الداخلية ، وفحص مدي التزام الإدارة بدليل العمل بالشركة ، وفحص التغيرات التي تقترحها الإدارة علي الأساليب المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية للشركة⁽³⁾. كما أوصت لجنة تريدواي لجان المراجعة بفحص نظام الرقابة الداخلية المطبقة بالشركة والتأكد من أنها توفر تأكيدا معقولا بخصوص عدم وجود تحريفات في القوائم المالية واكتشافها بمجرد حدوثه ، وعند اجتماع لجنة المراجعة مع مدير إدارة المراجعة الداخلية تتناقش في الأمور التالية⁽⁴⁾:

1 - أهداف ونطاق عمل المراجعة الداخلية .

(1) Allison . L.D. " Internal Auditors and Audit Committees " **Internal Auditor** 1994 ,Vol 50 p 54

(2) Razee Zabihallah and et al " the internal Auditors Relationship with The audit Committee"

Managerial Auditing Journal , vol 8 , no 3 , 1993 , p36

(3) محمد الفيومي "دراسة استخدام لجان المراجعة في الشركات المصرية" ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، 1994 ، ص33

(4) جورج دانيال غالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 558

2 - الاقتراحات المقدمة من إدارة المراجعة الداخلية إلى الإدارة بخصوص بعض الأساليب المحاسبية المستخدمة.

3 - متابعة تنفيذ توصيات المراجع الخارجي.

4 - نواحي عدم الاتفاق بين المراجع الداخلي والشركة .

ويري الباحث أن وجود تعاون بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة يحقق المزايا التالية للشركة :

1 - تحقيق الاستقلال للمراجعين الداخليين وذلك من خلال قيام لجنة المراجعة بتلقي تقاريرهم وتوصياتهم مما يساهم في تحريرهم من ضغوط الإدارة .

2 - تخفيض الوقت والجهد المنقضي في أعمال المراجعة الخارجية ، وذلك من خلال التنسيق بين أعمال المراجع الداخلي والمراجع الخارجي .

2/4/2 : دور لجنة المراجعة في دعم استقلال المراجع الداخلي

تساهم لجنة المراجعة في دعم استقلال المراجع الداخلي وذلك من خلال :

1/2/4/2 : المشاركة في تعيين وعزل وتحديد مكافآت رئيس إدارة المراجعة الداخلية :

نظرا لأهمية إدارة المراجعة الداخلية بالشركة فإن علي لجنة المراجعة التأكد من أن هذه الإدارة تلقي معاونة صادقة من جميع إدارات الشركة حتي تؤدي مهامها بكفاءة وفعالية ، كما يقع علي عاتق هذه اللجنة ضمان استقلال المراجعين الداخليين من خلال المشاركة مع إدارة الشركة عند تعيين أو عزل المراجع الداخلي وأيضا تحديد مكافآته ، ومحاولة رفعها نتيجة لما يبذله من خدمات واقتراحات مثمرة تفيد الشركة⁽¹⁾ .

وأكد (Mc Hugh & Raghunandan)⁽²⁾ علي ضرورة دعم استقلال المراجع الداخلي ، حيث توصلت الدراسة الي أن المراجعين الداخليين يفضلون تفويض لجنة المراجعة في صلاحيات تعيين فريق المراجعة الداخلية والاستغناء عن خدماتهم وذلك بهدف إتاحة مساحة أكبر من الحرية

(1) فائزة حلمي يونس ، مرجع سبق ذكره ص 286

(2) Mc Hugh, J. & K. Raghunandan "Hiting and Firing the Chief Internal Auditor" The Internal Auditor, 1994, Vol., 51, ISS. 4, PP. 34 – 40

والاستقلالية لأفراد فريق المراجعة الداخلية للقيام بمهام مسئولياتهم ، دون الوقوع في مشكلة الحرج من السلطات الإدارية التي تعلوهم في الهرم الإداري للشركة 0 ويرى الباحث أن إسناد مهمة عزل المراجع الداخلي للجنة المراجعة يدعم من استقلاله حيث يكون مطمئنا إلي أنه لن يتعرض للعزل أو الفصل نتيجة إبراز المخالفات أو نقاط الضعف التي اكتشفها أثناء المراجعة ، ومن ثم يستطيع التعبير عن رأيه بصراحة .

2/2/4/2: فحص نتائج المراجعة الداخلية :

يعد تقرير المراجعة الداخلية المنتج النهائي لعملية المراجعة حيث يوضح فيه المراجعون الداخليون كافة الملاحظات التي يتم اكتشافها أثناء عملية المراجعة ، ويتم مناقشة النتائج والتوصيات التي توصلوا إليها مع لجنة المراجعة لضمان عدم وجود فهم خاطئ للحقائق وذلك من خلال إعطاء فرصة للإدارات التي يتم مراجعة أعمالها في توضيح بنود معينة ، والتعبير عن آرائهم المتعلقة بالنتائج والتوصيات⁽¹⁾.

ويقترح الباحث أن تنظم لجنة المراجعة لقاء مع المراجع الداخلي ومديري الإدارات التي وردت عنها ملاحظات في تقرير المراجع الداخلي لمناقشة وجهات النظر المختلفة ، حيث تكون الملاحظات الواردة عن الإدارة ليس من سلطتها أن تقوم بمعالجته ، وإنما تحتاج إلي دعم من الإدارة العليا ولجنة المراجعة ، ولا يكفي أن تقوم لجنة المراجعة باستلام تقرير المراجعة الداخلية وإنما تتابع تنفيذ ما ورد به من توصيات والتحقق من اتخاذ الإجراءات التصحيحية .

3/2/4/2: تبعية إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة :

من الملاحظ أن الوضع الأكثر شيوعا في الواقع العملي هو قيام المراجع الداخلي برفع تقاريره مباشرة إلي المدير المالي وعلي نحو دوري ، علي أن يكون هناك اتصال بصورة غير متكررة مع رئيس مجلس الإدارة ومع توافر القدرة المطلقة علي الاتصال به كلما لزم الامر . وفي بعض الشركات الأخرى يتم رفع تقارير إدارة المراجعة الداخلية إلي رئيس مجلس إدارة الشركة وهو الأمر الذي يكون محلا للانتقاد علي أساس أنه من الناحية العملية قد لا تتاح

(1) طارق عبد الخالق ثروت نصار "استخدام معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالبنوك التجارية بالتطبيق على بنك مصر ببورسعيد" رسالة ماجستير غير منشورة - كلية التجارة ببورسعيد - جامعة قناة السويس ، 1993 ، ص 87 0

الفرصة أمام رئيس مجلس الإدارة لمنح إدارة المراجعة الداخلية الاهتمام الكافي الذي تحتاجه ، وقد ينتج عن ذلك انعزال إدارة المراجعة الداخلية عن الإدارة العليا⁽²⁾ .

ولدعم استقلال المراجع الداخلي أن يقوم المراجع الداخلي برفع تقريره إلى لجنة المراجعة مما يتيح الوقت الكافي والخبرة المتخصصة لدراستها بعناية ، والمتابعة الإيجابية للتوصيات الواردة بها للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة . وأن يقدم المراجع الداخلي الاقتراحات البناءة لتحسين فعالية وكفاءة الأداء للشركة ، وتحتاج لجنة المراجعة أن تكون علي دراية بهذه الاقتراحات ، وتحث الإدارة علي الاستجابة لها خاصة فيما يتعلق بالموضوعات الجوهرية⁽¹⁾. ويرى (K. L. James 2003)⁽²⁾ أن إصدار المراجع الداخلي تقريره إلى لجنة المراجعة يساعد إدارة المراجعة الداخلية على حماية الشركة من حدوث تضليل مالي بالشركة بصورة أكبر مما لو قام المراجع الداخلي بإصدار تقريره إلى الإدارة العليا ، وأن وضع هيكل قوى للتقرير يزيد من ثقة المستخدم في التقارير المالية.

2/4/2-4- تقييم كفاءة المراجع الداخلي :

للتأكد من جودة المراجعة الداخلية وأنها تتم وفقاً لمعايير الأداء المهني ، تقوم لجنة المراجعة بتقييم المستوى المهني للمراجعين الداخليين ، ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم ، ويمكن للجنة المراجعة الحصول على معلومات من المراجعين الخارجيين بخصوص ذلك ، حيث أنهم مطالبون بفحص كفاءة المراجعين الداخليين ، والتعرف على مؤهلاتهم المهنية ، وفحص ممارسات الشركة بالتعيين والتدريب والإشراف على المراجعين الداخليين 0 وأوصى معهد المراجعين الداخليين بإجراء فحص منتظم لضمان جودة وظيفة المراجعة الداخلية كل ثلاث سنوات ، وذلك بهدف توفير تأكيد لكل من الإدارة ولجنة المراجعة بأن أنشطة المراجعة الداخلية تنفذ وفقاً لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية⁽³⁾ 0

(2) السيد احمد السقا ، مرجع سبق ذكره ، ص 18

(1) Razee . and et al , OP Cit , p 38

(2) K. L. James “The effects of internal Audit Structure on Perceived Financial Statement Fraud Prevention” Accounting Horizons, Dec. 2003, Vol., 17, No 4 PP. 315 – 327.

(3) جورج دانيال غالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 575 0

بالإضافة لما سبق يجب على لجنة المراجعة التأكد من أن عملية المراجعة الداخلية تؤدي بكفاءة وفعالية وفي إطار العناية المهنية المعقولة , وذلك باشتراك اللجنة مع الإدارة العليا في التأكد من أن الأفراد الذين يعينون في هذه الإدارة ذوي خلفية تعليمية وكفاءة فنية مناسبة لطبيعة العمل , وأن يتوافر فيهم المهارات والتخصصات اللازمة حتى يمكنهم القيام بعملية المراجعة الداخلية , بالإضافة إلى رفع كفاءتهم المهنية عن طريق التعليم والتدريب المستمر , وأخيرًا يجب على لجنة المراجعة التأكد من أن هناك مديرًا لإدارة المراجعة الداخلية يمتلك عقلية متفتحة للمناقشة وخلفية كبيرة في المحاسبة والمراجعة , والتخطيط السليم لعملية المراجعة 0 والقدرة على العرض الواعي والواضح لنتائج ما قام به فريق إدارة المراجعة الداخلية من فحص وتقصى ونتائج , وعلى لجنة المراجعة التأكد من أن هناك توثيقًا موضحًا به سلطات ومسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية مما ييسر على المراجعين الداخليين الإطلاع على كافة المستندات والسجلات اللازمة لإتمام عملهم⁽¹⁾ 0

ويري الباحث أن توفير الاستقلال الكافي للمراجعين الداخليين لا يضمن فقط دعم جودة المراجعة الداخلية , وإنما يساعد المراجع الخارجي علي أداء مهمته التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية , فوجود برنامج كاف للمراجعة الداخلية يساعد المراجع الخارجي علي تقليل كمية الاختبارات الكافية التي يقوم بها , كما يستطيع المراجع الخارجي الاعتماد إلي حد كبير علي المراجع الداخلي في معرفة ما اذا كان نظام الرقابة الداخلية يتم بطريقة مرضية , ويترتب علي ما سبق تخفيض الوقت الذي ينفقه المراجع الخارجي في عملية المراجعة وما قد ينتج عن ذلك من إمكانية تقليل تكاليف عملية المراجعة إلي أدنى حد ممكن .

خلاصة :

للقيام بدور فعال داخل الشركة ، يجب تحديد عدد أعضاء لجنة المراجعة ومدة عضويتهم واستقلاليتهم ، ويتراوح عدد أعضاء اللجنة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء ، ويتم تغييرهم كل ثلاث أو أربع سنوات ؛ وذلك ضماناً للتجديد التلقائي .

وأوضحت الدراسة أهمية استقلال أعضاء لجنة المراجعة حيث يفضل أن يتم اختيار أعضاء اللجنة من المديرين غير التنفيذيين بالشركة ، ويتم استبعاد العضو الذي له علاقات تجارية هامة مع الشركة ، كذلك وضع قيود على الأعضاء في أن يمتلكوا أسهم داخل الشركة التي يعملوا فيها . وتتضح أهمية الاستقلال عن الإدارة عند إصدار الرأي العادل عن الشركة حتى لا تمارس الإدارة أية ضغوط عليهم .

ويجب أن تتضمن اللجنة مديرين يمتلكون الخبرة والمعرفة المالية التي تؤهلهم للقيام بمسئولياتها التي تتعلق بالإشراف على الرقابة المالية والمحاسبية ، وبالإضافة إلى الخبرة المالية لعضو اللجنة ، فإن النمو في المسؤوليات الاجتماعية والبيئية بالشركات ، يستلزم ضرورة توافر مهارات متنوعة وخبرات مختلفة داخل اللجنة ، كما ينبغي أن يتلقى العضو تدريب مستمر .

و تعددت التوصيات الصادرة من المنظمات المهنية والهيئات المعنية فيما يختص بأنشطة ووظائف لجان المراجعة التي يتعين لها القيام بها من أجل تحقيق الهدف من تكوين هذه اللجان . وتم مناقشة أهمية استقلال المراجع الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على التقارير المالية للشركة ،

و أهمية المراجعة الداخلية ، وتزايد الاعتماد عليها ودور لجنة المراجعة في دعم استقلال المراجع الداخلي.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الأول

منهجية الدراسة الميدانية والعينة

نظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة ، ومن ثم صعوبة الاعتماد على أسلوب الحصر الشامل ، فسوف يتم الاعتماد على أسلوب العينات وذلك على النحو الآتى :

- بالنسبة للمديرين الماليين بالشركات العاملة فى المجال الصناعى والمقيدة أسهمها فى الجداول الرسمية بالبورصة ، فإن عينة الدراسة (56) مديراً مالياً⁽¹⁾ ينتمون إلى 56 شركة من مجتمع الدراسة الأصلي البالغ (65) شركة . وقد تأكد الباحث من صحة تطبيق المعادلة بالرجوع إلى جدول تحديد حجم العينة لمجتمع محدد بالرجوع إلى (ريان ، 2002 ، ص 427)⁽²⁾ .

- بالنسبة للمراجعين الخارجيين تشمل عينة الدراسة ما يلى :

* بالنسبة للمراجعين المشتغلين بالمهنة ، أعضاء وزملاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، تشمل عينة الدراسة (191) من مجتمع الدراسة الأصلي البالغ (379) مفردة⁽³⁾ .

(1) تم تحديد هذه العينة باستخدام المعادلة الآتية :

$$n = \frac{1}{1 - \frac{h}{2d}} \div 1$$

حيث أن هـ = الإحداث السينى للمنحنى المعتدل الذى يقطع مساحة من الذيلين (وتساوى 1.96 عند درجة ثقة 95%) .

ق = نسبة عدد المفردات فى المجتمع التى تتوافر فيها الخصائص موضوع الدراسة (وتساوى 50%) ك = النسبة المتممة لها وتساوى (1 - ق) ،

د = الخطأ المسموح به (ويساوى 5%) ، ن = حجم المجتمع الأصلي .

يمكن الرجوع فى ذلك : أحمد عبادة سرحان ، العينات ، (الناشر غير مبين ، 1980) .

(2) عادل ريان محمد ، (بحوث التسويق ، المبادئ ، القياس ، الطرق ، أسويط ، مطبعة الصفا والمروة ، 2002 ، ص 27) .

(3) جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، التقرير السنوى ، 2007 .

* بالنسبة لمراقبي الجهاز المركزى للمحاسبات والذين يعملون بإدارات مراقبة حسابات الشركات المساهمة الخاضعة لقانون قطاع الأعمال رقم 203 لسنة 1991 ، استطاع الباحث الحصول فقط على 30 استمارة وتم توزيع واستلام الاستثمارات بمعرفة الجهاز المركزى للمحاسبات .

- بالنسبة لعينة مديري إدارة أمناء الاستثمار بالبنوك بالمراكز الرئيسية فإنه باستخدام معادلة تحديد حجم العينة ، تشمل عينة الدراسة (44) بنك من مجتمع الدراسة الأصلي البالغ (50) بنك .

تصميم واختيار أدوات جمع البيانات :

1- لغرض جمع البيانات واختبار فروض الدراسة تم اختيار قائمة الاستقصاء كإحدى الأدوات الرئيسية فى تجميع البيانات . وبعد مراجعة الأدب الأكاديمي والمهنى الخاص بلجان المراجعة - كما عرضت له الدراسة الحالية - تم تصميم قائمة استقصاء لتوجيهها إلى أفراد العينة ، وقام الباحث بتقسيم قائمة الاستقصاء إلى أقسام يتناول كل قسم مجموعة من الأسئلة التى تغطى كافة البيانات المختلفة للغرض المراد اختبار مدى صحته على الوجه الآتى :

(أ) الجزء الأول (خصائص أعضاء لجان المراجعة) :

وتضمنت ستة أسئلة تتناول آراء المستقصى منهم حول خصائص أعضاء لجان المراجعة ومدى تأثيرها على جودة التقارير المالية .

(ب) الجزء الثانى (وسائل دعم استقلال المراجع الداخلى) :

ويتضمن خمسة أسئلة تتناول آراء المستقصى منهم حول المهام التى يمكن أن تقوم بها لجان المراجعة بهدف تدعيم استقلال المراجع الداخلى .

(ج) الجزء الثالث (وسائل دعم استقلال المراجع الخارجى) :

ويتضمن سبعة أسئلة تتناول آراء المستقصى منهم حول المهام التى يمكن أن تقوم بها لجان المراجعة بهدف تدعيم استقلال المراجع الخارجى .

(د) الجزء الرابع (أنشطة لجان المراجعة) :

ويتضمن سبعة أسئلة تتناول آراء المستقصى منهم حول أنشطة لجان المراجعة التي تهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية .

2- قام الباحث بجمع البيانات التي تخدم هدف البحث ، وتختبر هذه الفروض عن طريق قائمة استقصاء ، وقد قام الباحث باستخدام مقياس ليكرت **Likert scale** والذي يتكون من خمسة مستويات كما يلي :

درجة الأهمية	هام جداً	هام	إلى حد ما	غير هام	غير هام مطلقاً
الوزن	5	4	3	2	1

وقد روعى فى تصميم قائمة الاستقصاء استخدام الأسئلة المغلقة ، وبعد الانتهاء من عملية التصميم المبدئى لقائمة الاستقصاء ، تم تحكيمها من عدد من الأساتذة ، وقد أسفرت هذه العملية عن إدخال تعديلات فى صياغة بعض الأسئلة لتكون أكثر دلالة ووضوحاً ، وبعد إجراء هذه التعديلات أصبحت القائمة فى صورتها النهائية التى استخدمها الباحث (1) .

جمع ومراجعة البيانات :

تم جمع البيانات فى بعض الحالات بالمقابلة الشخصية ، وفى حالات أخرى سلمت قوائم الاستقصاء للمستقصى منهم ، ثم جمعت منهم فى موعد لاحق يحدده ، تلا ذلك مراجعة قوائم الاستقصاء التى تم جمعها لاستبعاد غير الصالح للتحليل منها وقد أسفر ذلك عما يلى :

- بالنسبة للمراجعين الخارجيين تم استلام (120) قائمة استقصاء من بين (191) ، وقد استبعدت أربع قوائم غير صالحة ليصل المستخدم بالفعل فى التحليل إلى (116) قائمة بما يمثل نسبة (60.7%) من العينة .

- وفيما يتعلق بالمديرين الماليين بالوحدات الاقتصادية تم استلام (37) قائمة استقصاء من بين (56) قائمة موزعة ، وبالمراجعة تم استبعاد ثلاث قوائم ليصل المستخدم بالفعل فى التحليل إلى (34) قائمة بما يمثل نسبة (60.7%) من حجم العينة .

(1) ملحق الدراسة رقم (1) .

- بخصوص مديري أمناء الاستثمار بالبنوك تم استلام (33) قائمة استقصاء من بين (44) قائمة موزعة ، وقد استبعدت قائمتين ليصل المستخدم بالفعل فى التحليل إلى (31) قائمة بما يمثل نسبة (70.5%) من حجم العينة .

- بخصوص مراقبى الجهاز المركزى للمحاسبات قام الباحث بتسليم 46 قائمة إلى الجهاز ، تم استلام 30 استمارة استقصاء من إدارة البحوث والتجريب ، وقد قام الجهاز المركزى للمحاسبات بتوزيع هذه القوائم وذلك وفقاً للوائح الداخلية . وقد قام الباحث بإضافة عينة مراقبى الحسابات الجهاز إلى عينة المراجعين الخارجيين وذلك لعدم وجود اختلافات معنوية بين إجاباتهم ⁽¹⁾ .

ويوضح الجدول رقم (1) تفصيلات مجتمع الدراسة وحجم العينة ومفردات المعاينة المستخدمة فى التحليل :

جدول رقم (1)

مجتمع الدراسة الميدانية وحجم العينة ومفردات المعاينة المستخدمة فى التحليل

المجموعة المشاركة	الفئات المشاركة	مجتمع الدراسة	حجم العينة	الاستجابات الواردة		الاستجابات المستبعدة		الاستجابات المستخدمة	
				عدد	%	عدد	%	عدد	%
الشركات	المديرين الماليين	65	56	37	66.07	3	5.35	34	60.7
المراجعين الخارجيين	1- أعضاء وزملاء مهنة المراجعة أصحاب المكاتب الخاصة .	379	191	120	62.8	4	2.09	116	60.7
	2- مراقبى الجهاز المركزى للمحاسبات	-	46	34	73.9	4	8.6	30	65.2
البنوك	مديري إدارة أمناء الاستثمار	50	44	33	75	2	4.5	31	70.5
			337	224	66.5	13	3.8	211	62.6

(1) قام الباحث بإجراء اختبار Mann Whitney بين المراجعين الخارجيين أصحاب المكاتب الخاصة ومراقبى الحسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات ولم تظهر أى اختلافات بين آرائهم بالنسبة لجميع الفروض ، ملحق الدراسة (2) ، جداول أرقام 25 ، 26 ، 27 ، 28 .

تحديد وقياس متغيرات الدراسة :

يتطلب الاختبار والتحليل الإحصائي لفروض الدراسة تحديد وقياس المتغيرات التي تشملها هذه الفروض ، وتتمثل هذه المتغيرات فيما يلي :

(أ) خصائص أعضاء لجنة المراجعة ، ويتم قياس هذا المتغير من خلال السؤال الأول الوارد في قائمة الاستقصاء .

(ب) وسائل دعم استقلال المراجع الداخلي ، ويتم قياس هذا المتغير من خلال السؤال الثاني الوارد في قائمة الاستقصاء .

(ج) وسائل دعم استقلال المراجع الخارجي ، ويتم قياس هذا المتغير من خلال السؤال الثالث الوارد في قائمة الاستقصاء .

(د) أنشطة لجنة المراجعة التي تهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية ، ويتم قياس هذا المتغير من خلال السؤال الرابع الوارد في قائمة الاستقصاء .

كيفية اختبار فروض الدراسة :

بعد مراجعة البيانات الواردة في قوائم الاستقصاء وترميزها تم تفريغها باستخدام الجداول الالكترونية Excel ، تلا ذلك إجراء التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS/PC+) ، ومن الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات واختبار فروض الدراسة :

(أ) الأساليب الإحصائية الوصفية مثل التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات .

(ب) اختبار كروسكال وولاس **Kruskal Wallis Test** لاختبار معنوية الاختلاف بين آراء المستقصى منهم في الطوائف الثلاث التي تشملها الدراسة ، وقد تم استخدام هذا الاختبار ، وهو من الاختبارات اللامعلمية لعدة أسباب منها (1) :

- الدراسة تحتوى على ثلاث عينات مستقلة ، وهذا الأسلوب يستخدم لاختبار الفروق بين أكثر من مجموعتين مستقلتين .
- البيانات الخاصة بالدراسة تعد بيانات وصفية .

(1) عبد الجبار توفيق ، التحليل الإحصائي في البحوث التربوية والنفسية والاجتماعية : الطرق اللامعلمية ، (الكويت : مؤسسة الكويت للتقدم العلمى ، 1985) .

- هذا الأسلوب لا يتطلب أن تكون العينات متساوية العدد ، كما يمكن استخدامه مهما كان عدد أفراد العينة .

(ج) اختبار **Mann Whitney Test** لتحديد أى المقارنات الثنائية هى السبب فى وجود اختلافات معنوية - إذا كان - بين الطوائف المهمة الثلاث فى ظل اختبار **Kruskal Wallis** . وقد تم استخدام هذا الاختبار وهو من الاختبارات اللامعلمية لعدة أسباب منها (1) .

- هذا الاختبار يستخدم للمقارنة بين عينتين مستقلتين .
- هذا الأسلوب لا يتطلب أن تكون العينات متساوية العدد ، كما يمكن استخدامه مهما كان عدد أفراد العينة .

وقد تم اختبار فروض الدراسة كالاتى :

اختبار الفرض الأول :

يهدف هذا الفرض إلى تحديد ما إذا كانت توجد اختلافات بين آراء الأطراف المهمة بالتقارير المالية بخصوص خصائص أعضاء لجنة المراجعة ، ولذلك تمت صياغة هذا الفرض كالتالى :

"لا توجد فروق معنوية بين الأطراف المهمة بالتقارير المالية بشأن مدى تأثير جودة التقارير المالية بضوابط تشكيل لجان المراجعة وهى : الاستقلال ، والخبرة ، والتأهيل العلمي والعملي "

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال تطبيق اختبار **Kruskal-Wallis** على إجابات المستقصى منهم على السؤال الأول الوارد بقائمة الاستقصاء وذلك لتحديد معنوية الاختلافات بين آراء الأطراف الثلاثة المهمة بالتقارير المالية .

(1) المرجع السابق ، ص 156 .

اختبار الفرض الثانى :

يهدف هذا الفرض إلى تحديد ما إذا كانت توجد اختلافات بين آراء الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بخصوص وسائل دعم استقلال المراجع الداخلى . ولذلك تمت صياغة هذا الفرض كالتالى :

"لا توجد فروق معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بشأن دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الداخلى" .

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال تطبيق اختبار **Kruskal-Wallis** على إجابات المستقصى منهم على السؤال الثانى الوارد بقائمة الاستقصاء وذلك لتحديد معنوية الاختلافات بين آراء الأطراف الثلاثة المهتمة بالتقارير المالية بخصوص الوسائل التى توفرها لجان المراجعة لدعم استقلال المراجع الداخلى .

اختبار الفرض الثالث :

يهدف هذا الفرض إلى تحديد ما إذا كانت توجد اختلافات بين آراء الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بخصوص قدرة الوسائل التى توفرها لجان المراجعة فى تدعيم استقلال المراجع الخارجى . ولذلك تمت صياغة هذا الفرض كالتالى :

"لا توجد فروق معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بشأن دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجى" .

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال تطبيق اختبار **Kruskal-Wallis** على إجابات المستقصى منهم على السؤال الثالث الوارد بقائمة الاستقصاء ، وذلك لتحديد معنوية الاختلافات بين آراء الأطراف الثلاثة المهتمة بالتقارير المالية بخصوص قدرة الوسائل التى توفرها لجان المراجعة لدعم استقلال المراجع الخارجى .

اختبار الفرض الرابع :

يهدف هذا الفرض إلى تحديد ما إذا كانت توجد اختلافات بين آراء الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بشأن الأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة لتحسين جودة التقارير المالية . ولذلك تمت صياغة هذا الفرض كالتالي :

"لا توجد فروق معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بشأن الأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة لتحسين جودة التقارير المالية" .

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال تطبيق اختبار **Kruskal-Wallis** على إجابات المستقصى منهم على السؤال الرابع بقائمة الاستقصاء وذلك لتحديد معنوية الاختلافات بين آراء الأطراف الثلاثة المهتمة بالتقارير المالية بخصوص أنشطة لجان المراجعة التي تهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية .

وفى كل الأحوال يرفض فرض العدم ومن ثم يقبل الفرض البديل إذا كان مستوى الدلالة $0.05 >$ أى أن الاختلافات معنوية ، ولا يرفض فرض العدم إذا كان مستوى الدلالة $0.05 <$ أى أن الاختلافات غير معنوية .

وبعد التعرف على المنهجية التي تم إتباعها لاختبار فروض الدراسة فإن المبحث التالي سيعرض لنتائج اختبار هذه الفروض وتحليل تلك النتائج .

المبحث الثاني

نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها

- يتناول هذا المبحث عرض وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق باختبار فروض الدراسة . وسيتم عرض هذه النتائج على النحو الذي يتمشى مع أهداف الدراسة المتمثلة في :
- (1) تحديد مدى الاختلاف في آراء الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بخصوص نماذج تشكيل أعضاء لجنة المراجعة وتأثيرها على جودة التقارير المالية .
 - (2) تحديد مدى الاختلاف في آراء الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بخصوص قدرة الوسائل التي توفرها لجان المراجعة على دعم استقلال المراجع الداخلي .
 - (3) تحديد مدى الاختلاف في آراء الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بخصوص قدرة الوسائل التي توفرها لجان المراجعة على دعم استقلال المراجع الخارجي .
 - (4) تحديد مدى الاختلاف في آراء الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بخصوص الأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة بهدف تحسين جودة التقارير المالية .

اختبار الفرض الأول :

يهدف هذا الفرض إلى تحديد ما إذا كانت توجد اختلافات بين آراء الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بخصوص مقومات تشكيل أعضاء لجنة المراجعة ، وتمت صياغة هذا الفرض كالآتي :

" لا توجد فروق معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بشأن مدى تأثير جودة التقارير المالية بنماذج تشكيل لجان المراجعة وهي : الاستقلال ، والخبرة ، والتأهيل العلمي والعملية .

وقد تضمن السؤال الأول من قائمة الاستقصاء ست خصائص لأعضاء لجنة المراجعة وطلب من المستقصى منهم إعطاء درجة تعكس الأهمية النسبية لكل خاصية . ويعرض الجدول رقم (2) نتائج الاختبار والتحليل الإحصائي لهذا الفرض باستخدام

اختبار Kruskal-Wallis :

ومن بيانات هذا الجدول يلاحظ الآتى :

(1) توجد اختلافات معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بالنسبة لأربع خصائص من بين الست خصائص المقترحة كخصائص أعضاء لجان المراجعة ، وعلى هذا يرفض فرض العدم ومن ثم يقبل الفرض البديل على أنه : توجد فروق معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية فى مصر بشأن خصائص أعضاء لجان المراجعة ذات التأثير على جودة التقارير المالية ، حيث أن كا² للخصائص كمتغير جامع تبلغ 10.063 ، ومستوى الدلالة 0.007 .

(2) بالإضافة إلى تحديد الاختلافات المعنوية إحصائياً بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية كان لابد من الاستعانة بمؤشر ما لترتيب الاختلافات وذلك نظراً لأن عدداً كبيراً من الخصائص قد أظهر اختلافات معنوية ، وقد تمت الاستعانة فى هذا الصدد بقيمة Chi-square بحيث أنه كلما كانت قيمة كا² كبيرة كلما كان الاختلاف كبيراً والعكس ، وقد أسفر ذلك عما يلى :

- أكبر الاختلافات يتعلق بخاصية التأهيل العملى لأعضاء لجنة المراجعة (كا² = 10.805) حيث أن معظم المديرين الماليين (نسبة 88.2 %) وافقوا على أهمية هذه الخاصية ، بينما وافقت نسبة 48.4 % من أمناء الاستثمار ونسبة 78.8 % من المراجعين الخارجيين على أهمية هذه الخاصية .

- ثانى أكبر الاختلافات يتعلق بخاصية خبرة أعضاء لجنة المراجعة بالمجالات المختلفة (كا² = 7.031) حيث وافق المديرين الماليين (نسبة 61.5 %) ، بينما وافقت نسبة (25.9 %) من أمناء الاستثمار ، ونسبة (36.3 %) من المراجعين الخارجيين على أهمية هذه الخاصية .

- ثالث أكبر الاختلافات تتعلق بخاصية استقلال أعضاء لجنة المراجعة (كا² = 5.781) فعلى الرغم من أن غالبية المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث (نسبة 91.2 % من المديرين الماليين ، نسبة 100 % من أمناء الاستثمار ، 89 % من المراجعين الخارجيين) رأوا أهمية هذه الخاصية ، إلا أن الاختلافات بين الطوائف الثلاث كانت معنوية .

- أما آخر الاختلافات فتتعلق بقدرة أعضاء اللجنة على التقدير السليم وحل المشكلات ($\chi^2 = 5.38$) وذلك عند مستوى معنوية 10% ، حيث وافق المديرون الماليون على هذه الخاصية بنسبة 76.5 ، وأمناء الاستثمار بنسبة 48.4 ، والمراجعون بنسبة 58.9 .
- أما بالنسبة لباقي الخصائص ، كانت الاختلافات بين الطوائف الثلاث غير معنوية ، وهى الخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة ($\chi^2 = 4.51$) والتأهيل العلمى لأعضاء لجنة المراجعة ($\chi^2 = 0.939$) .

دراسة الاختلافات بين آراء كل طرفين من الأطراف المهتمة :

لدراسة الفروق بين كل فئتين تم استخدام اختبار **Mann Whitney** لكل طائفتين من الطوائف المستقصى رأيهم لتأكيد معنوية الاختلافات للخصائص التى سبق إثبات معنويتها باستخدام اختبار **Kruskal-Wallis** ولتحديد أى المقارنات الثنائية هى السبب فى وجود اختلافات معنوية . ويعرض الجدول رقم (3) ، وجدول رقم (4) ، وجدول رقم (5) إجابات كل طرفين من الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بخصوص خصائص أعضاء لجان المراجعة .

جدول رقم (3)

اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول خصائص أعضاء لجنة المراجعة

بين المديرين الماليين وأمناء الاستثمار

(اختبار Mann Whitney)

م	خصائص أعضاء لجنة المراجعة ذات التأثير على جودة التقارير المالية	المتوسط		قيمة Z من MWT	مستوى الدلالة	نوع الاختلاف
		المديرين الماليين	أمناء الاستثمار بالبنوك			
1	استقلال أعضاء لجنة المراجعة .	4.558	4.871	2.169	0.030	**
2	الخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة .	4.617	4.451	0.849	0.396	NS
3	التأهيل العلمي لأعضاء لجنة المراجعة .	4.323	4.193	0.087	0.93	NS
4	التأهيل العملي لأعضاء لجنة المراجعة	4.323	3.580	3.096	0.002	**
5	قدرة أعضاء لجنة المراجعة على التقدير السليم وحل المشكلات .	4.088	3.419	2.362	0.018	**
6	خبرة أعضاء لجنة المراجعة بالمجالات المختلفة .	3.676	3.000	2.735	0.006	**
*	خصائص أعضاء لجنة المراجعة كمتغير جامع .	4.264	3.919	3.197	0.001	**

** تشير إلى معنوية الاختلافات بين الطائفتين .

NS تشير إلى عدم معنوية الاختلافات بين الطائفتين .

جدول رقم (4)

اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول خصائص أعضاء لجنة المراجعة

بين أمناء الاستثمار والمراجعين الخارجيين

(اختبار Mann Whitney)

م	م	نوع الاختلاف	مستوى الدلالة	قيمة Z من MWT	المتوسط		م
					أمناء الاستثمار بالخارجيين	المراجعين الخارجيين	
1	استقلال أعضاء لجنة المراجعة .	**	0.019	2.337	4.871	4.547	
2	الخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة .	NS	0.356	0.923	4.451	4.349	
3	التأهيل العلمي لأعضاء لجنة المراجعة .	NS	0.564	5.770	4.193	4.150	
4	التأهيل العملي لأعضاء لجنة المراجعة	**	0.004	2.910	3.580	4.130	
5	قدرة أعضاء لجنة المراجعة على التقدير السليم وحل المشكلات .	NS	0.226	1.210	3.419	3.691	
6	خبرة أعضاء لجنة المراجعة بالمجالات المختلفة .	NS	0.156	1.418	3	3.287	
*	خصائص أعضاء لجنة المراجعة كمتغير جامع .	NS	0.246	1.160	3.919	4.026	

** تشير إلى معنوية الاختلافات بين الطائفتين .

NS تشير إلى عدم معنوية الاختلافات بين الطائفتين .

جدول رقم (5)

اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول خصائص أعضاء لجنة المراجعة

بين المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين

(اختبار Mann Whitney)

م	خصائص أعضاء لجنة المراجعة ذات التأثير على جودة التقارير المالية	المتوسط		قيمة Z من MWT	مستوى الدلالة	نوع الاختلاف
		المراجعين الخارجيين	المديرين الماليين			
1	استقلال أعضاء لجنة المراجعة .	4.547	4.558	0.145	0.885	NS
2	الخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة .	4.349	4.617	2.042	0.041	**
3	التأهيل العلمي لأعضاء لجنة المراجعة .	4.150	4.323	0.876	0.381	NS
4	التأهيل العملي لأعضاء لجنة المراجعة	4.130	4.323	0.846	0.397	NS
5	قدرة أعضاء لجنة المراجعة على التقدير السليم وحل المشكلات .	3.691	4.088	1.603	0.109	NS
6	خبرة أعضاء لجنة المراجعة بالمجالات المختلفة .	3.287	3.676	1.884	0.050	**
*	خصائص أعضاء لجنة المراجعة كمتغير جامع .	4.026	4.264	2.608	0.009	**

** تشير إلى معنوية الاختلافات بين الطائفتين .

NS تشير إلى عدم معنوية الاختلافات بين الطائفتين .

يتضح من الجداول رقم (3) ، (4) ، (5) ما يلي :

- تأكيد معنوية الاختلاف بين آراء كل من المديرين الماليين وأمناء الاستثمار حول بعض خصائص أعضاء لجنة المراجعة ذات التأثير على جودة التقارير المالية ، وعدم تأكيد معنوية الاختلافات حول البعض الآخر ، حيث كانت الاختلافات بين آراء المديرين الماليين وأمناء الاستثمار بخصوص أربع مهام معنوية وهى استقلال أعضاء لجنة المراجعة (مستوى الدلالة = 0.03) ، والتأهيل العملى لأعضاء لجنة المراجعة (مستوى الدلالة = 0.002) ، وقدرة أعضاء لجنة المراجعة على التقدير السليم وحل المشكلات (مستوى الدلالة = 0.018) وخبرة أعضاء لجنة المراجعة بالمجالات المختلفة (مستوى الدلالة = 0.006) ، وكانت الاختلافات غير معنوية فى خاصيتين هما الخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة ، والتأهيل العلمى لهؤلاء الأعضاء . (جدول رقم 3) .
- الاختلافات بين آراء كل من أمناء الاستثمار والمراجعين الخارجيين غير معنوية بخصوص أربع خصائص وهى : الخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة ، والتأهيل العلمى لأعضاء لجنة المراجعة ، وقدرة أعضاء لجنة المراجعة على التقدير السليم وحل المشكلات ، وخبرة أعضاء لجنة المراجعة بالمجالات المختلفة . بينما كانت الاختلافات معنوية بخصوص خاصيتين وهما : استقلال أعضاء لجنة المراجعة (مستوى الدلالة = 0.019) ، والتأهيل العلمى لأعضاء لجنة المراجعة (مستوى الدلالة = 0.004) . (جدول رقم 4) .
- الاختلافات بين آراء كل من المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين غير معنوية فى أربع خصائص وهى استقلال أعضاء لجنة المراجعة ، والتأهيل العلمى لأعضاء لجنة المراجعة والتأهيل العلمى لأعضاء لجنة المراجعة ، وقدرة أعضاء لجنة المراجعة على التقدير السليم وحل المشكلات ، بينما كانت الاختلافات معنوية فى خاصيتين وهما الخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة (مستوى الدلالة = 0.041) ، وخبرة أعضاء لجنة المراجعة بالمجالات المختلفة (مستوى الدلالة = 0.05) . (جدول رقم 5)
- توجد اختلافات معنوية بين آراء كل من المديرين الماليين وأمناء الاستثمار بالبنوك (مستوى الدلالة = 0.001) ، والمديرين الماليين والمراجعين الخارجيين (مستوى الدلالة = 0.009) ، بينما لا توجد اختلافات معنوية بين آراء كل من أمناء الاستثمار بالبنوك ،

والمراجعين الخارجيين (مستوى الدلالة = 0.146) بخصوص خصائص أعضاء لجنة المراجعة . وهذه النتيجة توحى بأن السبب فى وجود اختلافات معنوية بالنسبة لخصائص أعضاء لجنة المراجعة بين الأطراف المهتمة الثلاثة فى ظل اختبار **Kruskal Wallis** (جدول رقم 2) إنما يعود إلى الاختلافات المعنوية بين المديرين الماليين وأمناء الاستثمار بالبنوك من جهة (جدول رقم 3) ، والمديرين الماليين والمراجعين الخارجيين من جهة أخرى (جدول رقم 5) .

وتشير النتائج السابقة إلى أن الاختلافات بين المديرين الماليين وأمناء الاستثمار بالبنوك بخصوص خصائص أعضاء لجنة المراجعة (مستوى الدلالة = 0.001) أكبر من الاختلافات بين المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين (مستوى الدلالة = 0.009) .

الأهمية النسبية لخصائص أعضاء لجنة المراجعة :

للتوصل إلى ترتيب الأهمية النسبية لخصائص أعضاء لجان المراجعة ذات التأثير على جودة التقارير المالية من وجهة نظر كل طائفة ثم استخدام المتوسط الحسابى لكل طائفة على حدة ، تلا ذلك حساب المتوسط لإجمالى عينة الدراسة بهدف التوصل إلى ترتيب الخصائص وفقاً لأهميتها النسبية من وجهة نظر الطوائف الثلاث المستقصى منهم وذلك كما يتضح من الجدول رقم (6) .

جدول رقم (6)

الأهمية النسبية لخصائص أعضاء لجان المراجعة ذات التأثير على جودة التقارير المالية من وجهة نظر أطراف الدراسة الميدانية

م	الطائفة الخصائص	المديرين الماليين		مديرى أمناء الاستثمار بالبنوك		المراجعين الخارجيين		المتوسط العام	الترتيب للعام
		الترتيب	المتوسط	الترتيب	المتوسط	الترتيب	المتوسط		
1	استقلال أعضاء لجنة المراجعة .	2	4.558	1	4.871	1	4.547	4.597	1
2	الخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة	1	4.617	2	4.451	2	4.349	4.407	2
3	التأهيل العلمى لأعضاء لجنة المراجعة	3	4.323	3	4.193	3	4.150	4.184	3
4	التأهيل العلمى لأعضاء لجنة المراجعة .	3	4.323	4	3.580	4	4.13	4.080	4
5	قدرة أعضاء لجنة المراجعة على التقدير السليم وحل المشكلات .	5	4.088	5	3.419	5	3.691	3.715	5
6	خبرة أعضاء لجنة المراجعة بالمجالات المختلفة .	6	3.676	6	3	6	3.287	3.308	6

المصدر : نتائج التحليل الإحصائى لبيانات الدراسة الميدانية .

ويلاحظ من بيانات هذا الجدول ما يلى :

- أن المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث اتفقوا على ترتيب ثلاث خصائص من الخصائص الست ذات التأثير على جودة التقارير المالية وهم الخاصية الثالثة التأهيل العلمى لأعضاء لجنة المراجعة ، والخاصية الخامسة قدرة أعضاء لجنة المراجعة على التقدير السليم وحل المشكلات ، والخاصية السادسة خبرة أعضاء لجنة المراجعة بالمجالات المختلفة .

- أن استقلال أعضاء لجنة المراجعة هو - بصفة عامة - أكثر الخصائص تأثيراً على جودة التقارير المالية حيث حصل هذا العامل على أعلى متوسط (4.597) ، فى حين أن أقل هذه الخصائص تأثيراً هو خبرة أعضاء لجنة المراجعة بالمجالات المختلفة حيث حصل على أقل متوسط (3.308) . ولعل هذه النتيجة متوقعة وذلك لأن الأدب المحاسبى ينظر إلى أن أعضاء لجنة المراجعة المستقلين يكون لديهم رغبة قوية فى أن تعارض الإدارة فى موضوعات تخص المنشأة ، وفى أثناء فحص برنامج ونتائج المراجعة فإن لجنة المراجعة المستقلة لديها قدرة على اكتشاف الغش والتضليل فى التقارير المالية .

اختبار الفرض الثانى :

يهدف هذا الفرض إلى تحديد ما إذا كانت توجد اختلافات بين آراء الأطراف المهمة بالتقارير المالية بخصوص الوسائل التى توفرها لجنة المراجعة لدعم استقلال المراجع الداخلى ، وتم صياغة هذا الفرض كالآتى :

"لا توجد فروق معنوية بين الأطراف المهمة بالتقارير المالية فى مصر بشأن قدرة الوسائل التى توفرها لجان المراجعة لدعم استقلال المراجع الداخلى" .

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال اختبار الجوانب المختلفة التى تدعم استقلال المراجع الداخلى .

ويعرض الجدول رقم (7) نتائج الاختبار والتحليل الإحصائى للعبارات التى تعكس وسائل دعم استقلال المراجع الداخلى - كما جاءت فى السؤال الثانى من قائمة الاستقصاء - وذلك باستخدام

اختبار **Kruskal-Wallis** :

ويلاحظ من بيانات هذا الجدول ما يلي :

(1) توجد اختلافات معنوية بين الأطراف المهمة بالتقارير المالية حول قدرة الوسائل التي توفرها لجنة المراجعة على دعم استقلال المراجع الداخلي ($\text{كا}^2 = 10.176$) . وعلى هذا يفرض فرض العدم ومن ثم يقبل الفرض البديل على أنه توجد اختلافات جوهرية بين آراء الأطراف المهمة بالتقارير المالية حول التأثير الإيجابي للوسائل التي توفرها لجنة المراجعة على استقلال المراجع الداخلي .

(2) بفحص الاختلافات المعنوية بين الأطراف المهمة بالتقارير المالية يتضح ما يلي :

- أن أكبر الاختلافات يتعلق بموضوع قيام لجنة المراجعة باستلام تقارير المراجعة الداخلية ($\text{كا}^2 = 8.576$) ، حيث أنه - وكما كان متوقعاً - فإن غالبية المديرين الماليين (نسبة 85.3 %) والمراجعين الخارجيين (نسبة 80.2 %) يعتقدون أن قيام لجنة المراجعة باستلام تقارير إدارة المراجعة الداخلية يؤثر إيجابياً على استقلال المراجعة الداخلية . فى حين أن حوالى (61.3 %) من أمناء الاستثمار فى البنوك يعتقدون أن هذه الوسيلة تؤثر على استقلال المراجع الداخلي .

- أن ثانى أكبر الاختلافات يتعلق باقتراح تعيين أو عزل المراجع الداخلي ($\text{كا}^2 = 7.804$) حيث أنه - وإن كان ليس متوقعاً - فإن غالبية المديرين الداخليين (نسبة 76.5 %) يعتقدون أن قيام لجنة المراجعة بالتدخل فى اقتراح تعيين أو عزل المراجع الداخلي له تأثير إيجابى على استقلاله بينما اعتقد عدد قليل من أمناء الاستثمار بالبنوك (نسبة 42 %) ، والمراجعين الخارجيين (نسبة 34.9 %) أن هذه الوسيلة لها تأثير غير كبير على استقلال المراجع الداخلي .

- أما بالنسبة للاختلافات الأخرى فتتعلق بتبعية المراجع الداخلي للجنة المراجعة فى الهيكل التنظيمى للشركة ($\text{كا}^2 = 5.883$) ، وقيام لجنة المراجعة بتحديد مكافآت إدارة المراجعة الداخلية ($\text{كا}^2 = 7.102$) .

- تشير نتائج الدراسة الميدانية أن غالبية المستقصى منهم من الطوائف الثلاث (نسبة 82.4 % من المديرين الماليين ، نسبة 74.2 % من أمناء الاستثمار بالبنوك ، نسبة 79.4 % من المراجعين الخارجيين) يعتقدون أن قيام لجنة المراجعة بفحص نتائج المراجعة الداخلية يدعم من استقلال المراجع الداخلي .

دراسة الاختلافات بين آراء كل طرفين من الأطراف المهمة :

لتحديد أى المقارنات الثنائية هى السبب فى وجود اختلافات معنوية تم استخدام اختبار Mann Whitney ، وتعرض الجداول أرقام (9) ، (10) ، (11) نتائج تطبيق اختبار Mann Whitney على إجابات كل طرفين من الأطراف المهمة بالتقارير المالية بخصوص وسائل دعم استقلال المراجع الداخلى .

جدول رقم (8)

اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول وسائل تدعيم استقلال المراجع الداخلى
بين المديرين الماليين وأمناء الاستثمار
(اختبار Mann Whitney)

م	وسائل دعم استقلال المراجع الداخلى	الموسط		قيمة Z من MWT	مستوى الدلالة	نوع الاختلاف
		المديرين الماليين	أمناء الاستثمار بالبنوك			
1	قيام لجنة المراجعة باقتراح تعيين أو عزل المراجع الداخلى .	3.911	3.129	2.427	0.015	**
2	تبعية المراجع الداخلى للجنة المراجعة فى الهيكل التنظيمى للشركة .	3.147	2.580	1.637	0.102	NS
3	قيام لجنة المراجعة بتحديد مكافآت العاملين بإدارة المراجعة الداخلية .	3.264	2.483	2.524	0.012	**
4	قيام لجنة المراجعة بفحص نتائج المراجعة الداخلية .	4.250	4.064	0.283	0.777	NS
5	قيام لجنة المراجعة باستلام تقارير إدارة المراجعة الداخلية .	4.352	3.677	2.742	0.006	**
*	وسائل تدعيم استقلال المراجع الداخلى كمتغير جامع .	3.776	3.187	2.894	0.004	**

المصدر : نتائج التحليل الإحصائى للدراسة الميدانية .

**** :** تشير إلى معنوية الاختلافات بين الأطراف .

NS : تشير إلى عدم معنوية الاختلافات بين الأطراف .

جدول رقم (9)

اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول وسائل تدعيم استقلال المراجع الداخلي
بين المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين
(اختبار Mann Whitney)

م	وسائل دعم استقلال المراجع الداخلي	الموسط		قيمة Z من MWT	مستوى الدلالة	نوع الاختلاف
		المراجعين الخارجيين	المديرين الماليين			
1	قيام لجنة المراجعة باقتراح تعيين أو عزل المراجع الداخلي .	3.424	3.911	2.454	0.014	**
2	تبعية المراجع الداخلي للجنة المراجعة في الهيكل التنظيمي للشركة .	3.267	3.147	0.471	0.637	NS
3	قيام لجنة المراجعة بتحديد مكافآت العاملين بإدارة المراجعة الداخلية .	3.047	3.264	1.058	0.290	NS
4	قيام لجنة المراجعة بفحص نتائج المراجعة الداخلية .	4.164	4.205	0.014	0.989	NS
5	قيام لجنة المراجعة باستلام تقارير إدارة المراجعة الداخلية .	4.143	4.352	0.758	0.449	NS
*	وسائل تدعيم استقلال المراجع الداخلي كمتغير جامع .	3.609	3.776	1.118	0.264	NS

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية .

** : تشير إلى معنوية الفروق بين الأطراف .

NS : تشير إلى عدم معنوية الفروق بين الأطراف .

جدول رقم (10)

اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول وسائل تدعيم استقلال المراجع الداخلي
بين أمناء الاستثمار بالبنوك والمراجعين الخارجيين
(اختبار Mann Whitney)

م	وسائل دعم استقلال المراجع الداخلي	الموسط		قيمة Z من MWT	مستوى الدلالة	نوع الاختلاف
		أمناء الاستثمار	المراجعين الخارجيين			
1	قيام لجنة المراجعة باقتراح تعيين أو عزل المراجع الداخلي .	3.129	3.424	1.029	0.304	NS
2	تبعية المراجع الداخلي للجنة المراجعة في الهيكل التنظيمي للشركة .	2.580	3.267	2.407	0.016	**
3	قيام لجنة المراجعة بتحديد مكافآت العاملين بإدارة المراجعة الداخلية .	2.483	3.047	2.226	0.026	**
4	قيام لجنة المراجعة بفحص نتائج المراجعة الداخلية .	4.064	4.164	0.353	0.724	NS
5	قيام لجنة المراجعة باستلام تقارير إدارة المراجعة الداخلية .	3.677	4.143	2.588	0.010	**
*	وسائل تدعيم استقلال المراجع الداخلي كمتغير جامع .	3.187	3.609	2.785	0.005	**

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية .

** : تشير إلى معنوية الفروق بين الأطراف .

NS : تشير إلى عدم معنوية الفروق بين الأطراف .

ويتضح من الجداول السابقة ما يلي :

- تأكيد معنوية الاختلافات بين آراء كل من المديرين الماليين وأمناء الاستثمار بالبنوك حول وسائل دعم استقلال المراجع الداخلي ، وعدم تأكيد معنوية الاختلافات حول البعض الآخر . حيث كانت الاختلافات بين آراء المديرين وأمناء الاستثمار بالبنوك بخصوص ثلاثة عوامل معنوية هي : قيام لجنة المراجعة باقتراح تعيين أو عزل المراجع الداخلي (مستوى الدلالة = 0.015) ، وقيام اللجنة بتحديد المكافآت (مستوى الدلالة = 0.012) ، وقيام اللجنة باستلام تقارير إدارة المراجعة الداخلية (مستوى الدلالة = 0.006) (جدول رقم 8) .
- تأكيد عدم معنوية الاختلافات بين آراء كل من المديرين وأمناء الاستثمار بالبنوك حول تبعية المراجع الداخلي للجنة المراجعة فى الهيكل التنظيمى للشركة (كا² = 1.637) والتي سبق إثبات عدم معنويتها باستخدام اختبار **Kruskal-Wallis** (جدول رقم 7) .
- تأكيد معنوية الاختلاف بين آراء كل من المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين حول وسيلة واحدة هي قيام لجنة المراجعة باقتراح تعيين أو عزل المراجع الداخلي (مستوى الدلالة = 0.014) ، وأوضحت النتائج عدم وجود فروق معنوية بين باقى الوسائل . (جدول رقم 9) . ولعل هذه النتيجة تؤكد على أن الاختلافات المعنوية بين الأطراف الثلاثة والتي سبق إثبات معنويتها باستخدام **Kruskal-Wallis** (جدول رقم 7) ترجع إلى الاختلافات المعنوية بين آراء كل من المديرين الماليين وأمناء الاستثمار (مستوى الدلالة = 0.004) (جدول رقم 8) ، وبين آراء وأمناء الاستثمار والمراجعين الخارجيين من جهة أخرى (مستوى الدلالة = 0.005) (جدول رقم 10) .
- تأكيد معنوية الاختلاف بين آراء كل من أمناء الاستثمار بالبنوك والمراجعين الخارجيين حول ثلاث وسائل التى سبق إثبات معنويتها باستخدام اختبار **Kruskal-Wallis** (جدول رقم 7) وهى : تبعية المراجع الداخلي للجنة المراجعة فى الهيكل التنظيمى للشركة (مستوى الدلالة = 0.016) ، وقيام لجنة المراجعة بتحديد مكافآت العاملين بإدارة المراجعة الداخلية (مستوى الدلالة = 0.026) ، وقيام لجنة المراجعة باستلام تقارير إدارة المراجعة الداخلية (مستوى الدلالة = 0.01) . (جدول رقم 10) .

- تشير نتائج اختبار Mann Whitney إلى أن الاختلافات المعنوية بين المديرين الماليين وأمناء الاستثمار بالبنوك (مستوى الدلالة = 0.004) (جدول رقم 8) أكبر من الاختلافات المعنوية بين أمناء الاستثمار بالبنوك والمراجعين الخارجيين (مستوى الدلالة = 0.005) (جدول رقم 10) .

الأهمية النسبية لوسائل دعم استقلال المراجع الداخلي :

تم استخدام المتوسط الحسابي لكل طائفة في التوصل إلى ترتيب الأهمية النسبية لوسائل دعم استقلال المراجع الداخلي من وجهة نظر كل طائفة على حدة ، تلا ذلك استخدام المتوسط الحسابي لإجمالي عينة الدراسة وفقاً لأهميتها النسبية من وجهة نظر الطوائف الثلاث المستقصى منهم وذلك كما يتضح من الجدول رقم (11) .

جدول رقم (11)

الأهمية النسبية لوسائل دعم استقلال المراجع الداخلي
من وجهة نظر أطراف الدراسة الميدانية

م	الطائفة الوسائل	المديرين الماليين		مديرى أمناء الاستثمار بالبنوك		المراجعين الخارجيين		المتوسط العام	للترتيب العام
		المتوسط	الترتيب	المتوسط	الترتيب	المتوسط	الترتيب		
1	قيام لجنة المراجعة باقترح تعيين أو عزل المراجع الداخلي	3.911	3	3.129	3	3.424	3	3.459	3
2	تبعية المراجع الداخلي للجنة المراجعة .	3.147	5	2.580	4	3.267	4	3.146	4
3	قيام اللجنة بتحديد مكافآت العاملين بإدارة المراجعة الداخلية .	3.264	4	2.483	5	3.047	5	3	5
4	قيام اللجنة بفحص نتائج المراجعة الداخلية .	4.205	2	4.064	1	4.164	1	4.156	1
5	قيام اللجنة باستلام تقارير إدارة المراجعة الداخلية .	4.352	1	3.677	2	4.143	2	4.109	2

من بيانات الجدول رقم (11) يلاحظ ما يلى :

(1) المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث اتفقوا على وسيلة واحدة من وسائل دعم استقلال المراجع الداخلى هى قيام لجنة المراجعة باقتراح تعيين أو عزل المراجع الداخلى ، وهو ما يوحى بأن الأطراف المختلفة المعنية بالتقارير المالية لديهم تصورات مختلفة عن الأهمية النسبية لمعظم وسائل دعم استقلال المراجع الداخلى .

(2) أن وسائل دعم استقلال المراجع الداخلى يمكن ترتيبها - بصفة عامة من وجهة نظر الطوائف الثلاث - على النحو التالى :

- قيام لجنة المراجعة بفحص نتائج المراجعة الداخلية تعتبر - بصفة عامة - أهم وسيلة من وسائل دعم استقلال المراجع الداخلى حيث حصلت هذه الوسيلة على أعلى متوسط (4.156) ، فغالبية المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث يعتقدون - وبدرجات متفاوتة - أن هذه الوسيلة تدعم من استقلال المراجع الداخلى . وتتسق هذه النتيجة مع نتائج إحدى الدراسات التى توصلت إلى أن قيام لجنة المراجعة بفحص نتائج المراجعة الداخلية يكون له تأثير هام على اكتشاف الأخطاء والمخالفات ، والتصرفات الغير قانونية ، ونقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخلية⁽¹⁾

- قيام لجنة المراجعة باستلام تقارير إدارة المراجعة الداخلية احتلت - بصفة عامة - المرتبة الثانية كأحد أهم وسائل دعم استقلال المراجع الداخلى حيث حصل هذا العنصر على متوسط (4.109) فغالبية المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث يعتقدون - وبدرجات متفاوتة - أن هذا العنصر يدعم استقلال المراجع الداخلى . وتتسق هذه النتيجة مع نتائج إحدى الدراسات التى توصلت إلى أن إشراف لجنة المراجعة على وظيفة المراجعة الداخلية يزيد من استقلال المراجع الداخلى ، وأن قيام المراجع الداخلى برفع تقريره إلى لجنة المراجعة يزيد من ثقة المستخدم فى التقارير المالية⁽²⁾ .

- قيام لجنة المراجعة باقتراح تعيين وعزل المراجع الداخلى احتلت - بصفة عامة - المرتبة الثالثة كأحد وسائل دعم استقلال المراجع الداخلى حيث حصل هذا العنصر على متوسط (3.459) ، واتفق الأطراف الثلاثة على هذا العنصر . وتوحى هذه النتيجة بأن مشاركة لجنة المراجعة فى تعيين أو عزل المراجع الداخلى يهدف إلى التأكد من توافر المؤهلات والخبرات المهنية المناسبة ، والرغبة والحماس فى خدمة الشركة .

(1) William J. Read and K. Raghunandan, "Op. Cit.", P. 57.

(2) ممدوح أبو السعود ، "مرجع سبق ذكره" ، ص 326 .

- تبعية المراجع الداخلى للجنة المراجعة احتل - بصفة عامة - المرتبة الرابعة من بين وسائل دعم استقلال المراجع الداخلى حيث حصل هذا العنصر على متوسط (3.146) ، فغالبية المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث يعتقدون - وبدرجات متفاوتة - أن هذا العنصر له تأثير إيجابى على استقلال المراجع الداخلى . ويؤيد الباحث هذه النتيجة حيث يرى أن تبعية إدارة المراجعة الداخلية للمدير المالى بالشركة أمر غير مفضل ؛ نظراً لأنها وظيفة تنفيذية خاضعة للمراجعة من قبل المراجعين الداخليين وأن تبعية إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة يحقق الحياد والاستقلالية والموضوعية فى تكوين الرأى والتقرير عن النتائج .

- قيام لجنة المراجعة بتحديد مكافآت العاملين بإدارة المراجعة الداخلية احتل بصفة عامة المرتبة الخامسة فى الاستدلال على تأثيره على استقلال المراجع الداخلى ، حيث حصل هذا العنصر على متوسط (3) . فغالبية المستقصى منهم من الطوائف الثلاث يعتقدون - وبدرجات متفاوتة - أن هذا العنصر له تأثير إيجابى على استقلال المراجع الداخلى . ولعل المرتبة المتأخرة لهذا العنصر كانت متوقعة فى ظل عدم قدرة لجنة المراجعة على تحديد الاعتمادات المخصصة للعاملين بإدارة المراجعة الداخلية .

اختبار الفرض الثالث :

يهدف هذا الفرض إلى تحديد ما إذا كانت توجد اختلافات بين آراء الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بخصوص الوسائل التي توفرها لجنة المراجعة لتدعيم استقلال المراجع الخارجى ، ولذلك تمت صياغة هذا الفرض كالآتى :

"لا توجد اختلافات معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بشأن دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجى" .

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال اختبار الجوانب المختلفة لدعم استقلال المراجع الخارجى ، وقد تضمن السؤال الثالث من قائمة الاستقصاء سبع مهام تقوم بها لجنة المراجعة لدعم استقلال المراجع الخارجى .

ويعرض الجدول التالى رقم (12) نتائج الاختبار والتحليل الإحصائى لهذا الفرض باستخدام اختبار

: Kruskal-Wallis

ويلاحظ من بيانات هذا الجدول ما يلي :

(1) على الرغم من أنه توجد اختلافات معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية لوسيلتين فقط ، إلا أن اختبار الفرض الثالث على المستوى العام والذي يظهر اختلافات معنوية - بصفة عامة - بين الأطراف المهتمة يؤدي إلى رفض فرض العدم ومن ثم قبول الفرض البديل على أنه : توجد اختلافات جوهرية بين آراء الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بشأن قدرة الوسائل التي توفرها لجنة لمراجعة على دعم استقلال المراجع الخارجى .

(2) أكبر الاختلافات يتعلق بقيام لجنة المراجعة أما الاختلاف التالى كان يتعلق بقيام لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجى ($\text{كا}^2 = 6.994$) ، فبينما رأت نسبة 79.4% من المديرين الماليين أن قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجى لدعم استقلاله ، فإن كل من أمناء الاستثمار (نسبة 51.7%) والمراجعين الخارجيين (نسبة 50%) كانوا منقسمين بشأن هذا العنصر ، وذلك يتضح من تقارب نسبة الذين وافقوا على قيام اللجنة بترشيح المراجع الخارجى بالعمل كطرف محايد للفصل فى المنازعات والخلافات الفنية بين المراجع الخارجى والشركة ($\text{كا}^2 = 7.99$) ، فعلى الرغم من أن غالبية المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث (نسبة 79.4% من المديرين الماليين ، نسبة 64.5% من أمناء الاستثمار بالبنوك ، نسبة 82.2% من المراجعين الخارجيين) رأوا أهمية هذا العنصر ، إلا أن الاختلاف بين الطوائف الثلاث كانت معنوية .

(3) لم تختلف آراء الأطراف الثلاثة حول أهمية خمس وسائل ، حيث كانت الاختلافات بينهم غير معنوية وهى : قيام اللجنة بتحديد أتعاب المراجع الخارجى ($\text{كا}^2 = 4.45$) ، وقيام اللجنة بمناقشة عزل المراجع الخارجى ($\text{كا}^2 = 4.39$) ، وقيام اللجنة بالموافقة على الخدمات الاستشارية وتحديد أتعابها ($\text{كا}^2 = 3.212$) ، وقيام اللجنة بالاتصال المستمر بالمراجع الخارجى ($\text{كا}^2 = 3.691$) ، وأخيراً قيام اللجنة بالحصول على تقرير المراجع الخارجى ($\text{كا}^2 = 4.352$) .

دراسة الاختلافات بين آراء كل طرفين من الأطراف المهتمة :

ولتحديد أى المقارنات الثنائية هى السبب فى وجود اختلافات معنوية تم استخدام اختبار Mann Whitney . وتعرض الجداول التالية ، نتائج تطبيق اختبار Mann Whitney على إجابات كل طرفين من الأطراف المهتمة بالتقارير المالية .

جدول رقم (13)

اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول وسائل تدعيم استقلال المراجع الخارجى

بين المديرين الماليين وأمناء الاستثمار

(اختبار Mann Whitney)

م	وسائل دعم استقلال المراجع الخارجى	المتوسط		قيمة Z من MWT	مستوى الدلالة	نوع الاختلاف
		المديرين الماليين	أمناء الاستثمار بالبنوك			
1	قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجى .	4.058	3.419	1.805	0.050	**
2	قيام لجنة المراجعة بتحديد أتعاب المراجع الخارجى .	3.529	3.032	1.657	0.097	NS
3	قيام لجنة المراجعة بمناقشة عزل المراجع الخارجى .	3.911	3.322	2.178	0.029	**
4	قيام لجنة المراجعة بالموافقة على الخدمات الاستشارية للشركة وتحديد أتعابها .	3.705	3.354	1.234	0.217	NS
5	قيام لجنة المراجعة بالاتصال المستمر بالمراجع الخارجى بخصوص الصعوبات والمشاكل الجوهرية التى يواجهها .	4.323	4	1.784	0.074	**
6	قيام لجنة المراجعة بالعمل كطرف محايد للفصل فى المنازعات والخلافات الفنية بين المراجع الخارجى والشركة .	4.147	3.548	1.684	0.092	NS
7	حق لجنة المراجعة فى الحصول على تقرير المراجع الخارجى حول مصداقية التقارير المالية للشركة .	4.382	4.322	0.313	0.755	NS
*	وسائل تدعيم استقلال المراجع الخارجى كمتغير جامع .	4	3.571	2.694	0.007	**

المصدر : نتائج التحليل الإحصائى للدراسة الميدانية .

جدول رقم (14)

اختبار تأكيد معنوية الاختلافات حول وسائل تدعيم استقلال المراجع الخارجى
بين المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين
(اختبار Mann Whitney)

م	وسائل دعم استقلال المراجع الخارجى	الموسط		قيمة Z من MWT	مستوى الدلالة	نوع الاختلاف
		المديرين الماليين	المراجعين الخارجيين			
1	قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجى .	4.058	3.397	2.650	0.008	**
2	قيام لجنة المراجعة بتحديد أتعاب المراجع الخارجى .	3.529	3	2.059	0.039	**
3	قيام لجنة المراجعة بمناقشة عزل المراجع الخارجى .	3.911	3.431	1.753	0.08	NS
4	قيام لجنة المراجعة بالموافقة على الخدمات الاستشارية للشركة وتحديد أتعابها .	3.705	3.294	1.792	0.05	NS
5	قيام لجنة المراجعة بالاتصال المستمر بالمراجع الخارجى بخصوص الصعوبات والمشاكل الجوهرية التى يواجهها .	4.323	4.205	1.018	0.309	NS
6	قيام لجنة المراجعة بالعمل كطرف محايد للفصل فى المنازعات والخلافات الفنية بين المراجع الخارجى والشركة .	4.147	4.191	0.895	0.371	NS
7	حق لجنة المراجعة فى الحصول على تقرير المراجع الخارجى حول مصداقية التقارير المالية للشركة .	4.382	4.095	1.531	0.126	NS
*	وسائل تدعيم استقلال المراجع الخارجى كمتغير جامع .	4	3.660	2.718	0.007	**

المصدر : نتائج التحليل الإحصائى للدراسة الميدانية .

جدول رقم (15)

اختبار تأكيد معنوية الاختلاف حول وسائل تدعيم استقلال المراجع الخارجى
بين أمناء الاستثمار بالبنوك والمراجعين الخارجيين

(اختبار Mann Whitney)

م	وسائل دعم استقلال المراجع الخارجي	الموسط		قيمة Z من MWT	مستوى الدلالة	نوع الاختلاف
		أمناء الاستثمار بالبنوك	المراجعين الخارجيين			
1	قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجي .	3.419	3.397	0.010	0.992	NS
2	قيام لجنة المراجعة بتحديد أتعاب المراجع الخارجي .	3.032	3	0.008	0.994	NS
3	قيام لجنة المراجعة بمناقشة عزل المراجع الخارجي .	3.322	3.431	0.643	0.520	NS
4	قيام لجنة المراجعة بالموافقة على الخدمات الاستشارية للشركة وتحديد أتعابها .	3.354	3.294	0.234	0.815	NS
5	قيام لجنة المراجعة بالاتصال المستمر بالمراجع الخارجي بخصوص الصعوبات والمشاكل الجوهرية التي يواجهها .	4	4.205	1.471	0.141	NS
6	قيام لجنة المراجعة بالعمل كطرف محايد للفصل في المنازعات والخلافات الفنية بين المراجع الخارجي والشركة .	3.548	4.191	2.768	0.006	**
7	حق لجنة المراجعة في الحصول على تقرير المراجع الخارجي حول مصداقية التقارير المالية للشركة .	4.322	4.095	1.639	0.101	NS
*	وسائل تدعيم استقلال المراجع الخارجي كمتغير جامع .	3.571	3.660	0.739	0.460	NS

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية .

ويلاحظ من الجداول السابقة ما يلي :

- على الرغم من أنه توجد اختلافات معنوية بين آراء المديرين الماليين وأمناء الاستثمار بالنسبة لثلاث وسائل فقط من وسائل تدعيم استقلال المراجع الخارجى ، إلا أن اختبار **Mann Whitney** يظهر وجود اختلافات معنوية - بصفة عامة - بين الطرفين ، حيث إن (مستوى الدلالة) لجميع الوسائل كمتغير جامع تساوى 0.007 (جدول رقم 13) .
- تأكيد معنوية الاختلاف بين آراء كل من المديرين الماليين وأمناء الاستثمار حول قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجى (مستوى الدلالة = 0.05) (جدول رقم 13) التى سبق إثبات معنويتها باستخدام اختبار **Kruskal-Wallis** (جدول رقم 12) .
- تأكيد معنوية الاختلاف بين آراء كل من المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين حول أربع وسائل من وسائل تدعيم استقلال المراجع الخارجى وهي : قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجى (مستوى الدلالة = 0.008) ، وقيام اللجنة بتحديد أتعاب المراجع الخارجى (مستوى الدلالة = 0.039) ، وقيام اللجنة بالموافقة على الخدمات الاستشارية وتحديد أتعابها (مستوى الدلالة = 0.05) ، وقيام اللجنة بمناقشة عزل المراجع الخارجى عند مستوى دلالة 10% . ولم تظهر أية اختلافات معنوية بخصوص باقى الوسائل (جدول رقم 14) . وتوحى هذه النتيجة باتفاق كل من المديرين الماليين على معظم الوسائل التى توفرها لجنة المراجعة على الرغم من وجود اختلافات معنوية بينهما - بصفة عامة - فى هذه الوسائل كمتغير جامع عند مستوى دلالة 0.007 (جدول رقم 14) .
- يتضح من الجدول رقم (15) عدم وجود اختلافات معنوية بين آراء كل من أمناء الاستثمار بالبنوك والمراجعين الخارجيين حول قدرة الوسائل التى توفرها لجنة المراجعة كمتغير جامع لدعم استقلال المراجع الخارجى . وهذه النتيجة توحى بأن السبب فى وجود اختلافات معنوية بالنسبة لهذه الوسائل فى ظل اختبار **Kruskal Wallis** (جدول رقم 12) إنما يعود إلى الاختلافات المعنوية بين آراء كل من المديرين الماليين وأمناء الاستثمار من جهة (جدول رقم 13) ، وآراء كل من المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين من جهة أخرى (جدول رقم 14) .

الأهمية النسبية لوسائل دعم استقلال المراجع الخارجى :

يعرض الجدول رقم (16) ترتيب وسائل دعم استقلال المراجع الخارجى التى توفرها لجنة المراجعة من وجهة نظر كل طائفة على حدة ، ثم من وجهة نظر الطوائف الثلاث المستقصى منهم ، وذلك على النحو التالى :

جدول رقم (16)

الأهمية النسبية لوسائل دعم استقلال المراجع الخارجى
من وجهة نظر أطراف الدراسة الميدانية

م	الطائفة الوسائل	المديرين الماليين		مديرى أمناء الاستثمار بالبنوك		المراجعين الخارجيين		المتوسط العام	الترتيب العام
		الترتيب	المتوسط	الترتيب	المتوسط	الترتيب	المتوسط		
1	قيم اللجنة بترشيح المراجع الخارجى	4	4.058	4	3.419	5	3.397	3.507	4
2	قيام اللجنة بتحديد أتعاب المراجع الخارجى	7	3.529	7	3.032	7	3	3.094	7
3	قيام اللجنة بمناقشة عزل المراجع الخارجى	5	3.911	6	3.320	4	3.430	3.492	5
4	قيام اللجنة بالموافقة على الخدمات الاستشارية وتحديد أتعابها	6	3.705	5	3.354	6	3.294	3.369	6
5	قيام اللجنة بالاتصال المستمر بالمراجع الخارجى بخصوص الصعوبات التى يواجهها	2	4.320	2	4	2	4.205	4.194	1
-6	قيام اللجنة بالعمل كطرف محايد للفصل فى المنازعات والخلافات الفنية بين المراجع الخارجى والشركة	3	4.140	3	3.540	1	4.491	4.090	3
7	حق اللجنة فى الحصول على تقرير المراجع الخارجى حول مصداقية التقارير المالية	1	4.38	1	4.320	3	4.095	4.175	2

المصدر : نتائج التحليل الإحصائى للدراسة الميدانية .

ومن بيانات الجدول رقم (16) يلاحظ ما يلى :

- المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث اتفقوا على ترتيب وسيلتين فقط من الوسائل التى توفرها لجنة المراجعة لدعم استقلال المراجع الخارجى ، واختلفوا على ترتيب بقية الوسائل .

- قيام لجنة المراجعة بالاتصال المستمر بالمراجع الخارجى تعتبر - بصفة عامة - أكثر الوسائل تأثيراً على دعم استقلال المراجع الخارجى حيث حصل هذا العنصر على أعلى متوسط (4.194) ، فى حين أن أقل هذه الوسائل تأثيراً هو قيام اللجنة بتحديد أتعاب المراجع الخارجى والذى أحتل المرتبة الأخيرة فى التأثير حيث حصل على أقل متوسط (3.094) . وهذه النتيجة تتفق مع ما جاءت به نشرة معايير المراجعة رقم 61 الذى أصدرها معهد المحاسبين القانونيين والتى تتطلب من المراجع أن يقوم بإبلاغ اللجنة بالصعوبات التى واجهها أثناء عملية المراجعة ، ووجهة نظر المراجع فى الأمور الفنية التى كانت مثار خلاف مع إدارة الشركة ⁽¹⁾ . أما بخصوص قيام لجنة المراجعة بتحديد الأتعاب وحصوله على المرتبة الأخيرة فتلك النتيجة كانت متوقعة فى ظل الواقع العملى والذى يبدو فيه أن عملية تحديد الأتعاب مازال اقتراح مجلس الإدارة والذى توافق عليه الجمعية العامة للمساهمين فى معظم الأحوال .
- حق لجنة المراجعة فى الحصول على تقرير المراجع الخارجى احتل - بصفة عامة - المرتبة الثانية كأحدى وسائل دعم استقلال المراجع الخارجى حيث حصل هذا العنصر على متوسط (4.175) ، فغالبية المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث يعتقدون - وبدرجات متفاوتة - أن هذا العنصر يؤثر على استقلال المراجع الخارجى . ويؤكد هذه النتيجة ما أشار إليه قانون Sarbanes-Oxley من قيام المراجع الخارجى بتقديم تقريره إلى لجنة المراجعة وذلك بهدف الاستقلال عن إدارة الشركة ⁽²⁾ .
- قيام اللجنة بالعمل كطرف محايد للفصل فى المنازعات والخلافات الفنية احتل - بصفة عامة - المرتبة الثالثة حيث حصل هذا العنصر على متوسط (4.09) ، فغالبية المستقصى منهم اعتقدوا - وبدرجات متفاوتة - أن هذا العنصر له تأثير على استقلال المراجع الخارجى . وتوحى هذه النتيجة بأن وجود طرف محايد بالشركة لتقليل الخلافات والوصول للحل الأمثل يسهم فى تحقيق الاستقلالية للمراجع الخارجى .

(1) AICPA, "Statement on Auditing Standards, No. 61: The Auditor's Responsibility to Detect and Report Regulators", "Op. Cit.", PP. 196-197.

(2) أمال محمد عوض ، "مصادقية المعلومات المحاسبية فى إطار خدمات الثقة وأثرها على استقلال المراجع" ، مرجع سبق ذكره ، ص 501 .

- احتلت قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجى احتل - بصفة عامة - المرتبة الرابعة من بين الوسائل التى تؤثر على استقلال المراجع الخارجى حيث حصل هذا العنصر على متوسط (3.507) ، فغالبية المستقصى منهم يعتقدون - وبدرجات متفاوتة - أن هذه الوسيلة ذات تأثير هام على استقلال المراجع الخارجى ، وتوحى هذه النتيجة بأن الاختلافات بين فئات الدراسة يرجع إلى الاختلاف فى وجهة نظرهم حول هذا الموضوع حيث إن المراجعين الخارجيين وافقوا بنسبة ضعيفة ، فوجهة نظرهم فى ذلك أنهم مستقلون فعلاً ، ولا يحتاجون إلى أية جهة تدعم استقلالهم لأن استقلالهم ذهنى ، كما أنهم يقومون بعملهم اعتماداً على معايير المراجعة .

- احتلت قيام لجنة المراجعة بمناقشة عزل المراجع الخارجى احتل - بصفة عامة - المرتبة الخامسة حيث حصل هذا العنصر على متوسط (3.492) ، فغالبية المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث يعتقدون - وبدرجات متفاوتة - أن هذه الوسيلة لها تأثير هام على استقلال المراجع الخارجى . وتوحى هذه النتيجة بأن الاختلافات بين فئات الدراسة يرجع إلى الاختلاف فى وجهة نظرهم ، حيث أن المراجعين وافقوا بنسبة معقولة حيث يهتم أن يتم إسناد العزل إلى لجنة المراجعة التى توفر لهم الطمأنينة عند إصدار تقرير متحفظ عن الشركة .

- قيام لجنة المراجعة بالموافقة على الخدمات الاستشارية أحتل - بصفة عامة - المرتبة السادسة حيث حصل هذا العنصر على متوسط (3.369) ، فغالبية المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث يعتقدون - وبدرجات متفاوتة - أن هذه الوسيلة لها تأثير هام على استقلال المراجع الخارجى . ويلاحظ أن الاختلافات بين فئات الدراسة ترجع إلى اختلاف وجهة نظرهم ، حيث نجد أن المراجعين الخارجيين وافقوا إلى حد ما على هذه الوسيلة ، وذلك يرجع إلى اعتقادهم بأن الخدمات الاستشارية التى يقدمونها غير مؤثرة على استقلالهم ، وأن استقلالهم ذهنى .

اختبار الفرض الرابع :

يهدف هذا الفرض إلى تحديد ما إذا كانت توجد اختلافات بين آراء الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بشأن قدرة أنشطة لجنة المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية ، ولذلك تمت صياغة هذا الفرض كالآتي :

"لا توجد فروق معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بشأن دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية "

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال اختبار قدرة الأنشطة التي توفرها لجنة المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية .

ويعرض الجدول رقم (17) نتائج الاختبار والتحليل الإحصائي للعبارات التي تعكس الأنشطة التي توفرها لجنة المراجعة - كما جاءت في السؤال الرابع - وذلك باستخدام اختبار : **Kruskal-Wallis**

ويلاحظ من بيانات هذا الجدول ما يلي :

(1) لا توجد اختلافات معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بالنسبة لخمس أنشطة من بين الأنشطة السبعة المقترحة لتحسين جودة التقارير المالية ، وعلى هذا لا يرفض فرض عدم المعنى أنه "لا توجد فروق معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بشأن قدرة الأنشطة التي توفرها لجنة المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية".

(2) توجد اختلافات معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بخصوص قيام لجنة المراجعة بفحص السياسات المحاسبية المطبقة بالمنشأة (كا² = 10.44) ، فعلى الرغم من أن غالبية المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث (نسبة 97.1% من المديرين الماليين ، نسبة 90.4% من أمناء الاستثمار بالبنوك ، 94.5% من المراجعين الخارجيين) أيدوا الاقتراح ، إلا أن الاختلافات بين الأطراف الثلاث كانت معنوية .

(3) توجد اختلافات معنوية بين الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بخصوص قيام اللجنة باستعراض التقارير المالية الدورية (كا² = 5.243) حيث أن غالبية المديرين الماليين (نسبة 76.5%) ، وعدد غير كبير من أمناء الاستثمار (نسبة 48.4%) ، وعدد كبير من المراجعين الخارجيين (نسبة 63.7%) وافقوا على هذا الاقتراح ولكن بوجهات نظر مختلفة .

دراسة الاختلافات بين آراء كل طرفين من الأطراف المهتمة :

لتحديد أى المقارنات الثنائية هى السبب فى وجود اختلافات معنوية بين الأطراف المهتمة (فى ظل اختبار **Kruskal-Wallis** - جدول رقم 17) بالنسبة لقيام لجنة المراجعة بفحص السياسات المحاسبية المطبقة بالشركة . وقيام اللجنة باستعراض التقارير المالية الدورية فقد تم استخدام اختبار **Mann Whitney** ، لتأكيد معنوية الاختلافات بين كل طرفين على حدة وتعرض الجداول رقم (18 ، 19 ، 20) نتائج اختبار **Mann Whitney** على إجابات كل طرفين من الأطراف المهتمة بالتقارير المالية بخصوص أنشطة لجنة المراجعة .

جدول رقم (18)

تأكيد معنوية الاختلافات حول أنشطة لجنة المراجعة بهدف تحسين جودة التقارير المالية

بين المديرين الماليين وأمناء الاستثمار بالبنوك

(اختبار Mann Whitney)

م	أنشطة لجنة المراجعة بهدف تحسين جودة التقارير المالية	الموسط		قيمة Z من MWT	مستوى الدلالة	نوع الاختلاف
		المديرين الماليين	أمناء الاستثمار بالبنوك			
1	قيام لجنة المراجعة بفحص السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة للمنشأة للتأكد من مطابقتها لأحدث التطورات في المعايير المهنية .	4.794	4.709	0.020	0.984	NS
2	قيام لجنة المراجعة بالتعرف على وجهه نظر الإدارة بخصوص مبررات التغيير في تطبيق السياسات المحاسبية .	4.640	4.387	1.342	0.179	NS
3	قيام لجنة المراجعة بمناقشة المراجع الخارجي في كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية .	4.147	4.225	0.727	0.467	NS
4	قيام لجنة المراجعة بالتعرف على مصداقية التقارير المالية في التعبير عن قدرة المنشأة على الاستمرار .	4.235	4.161	0.085	0.932	NS
5	قيام لجنة المراجعة بالتأكد من كفاية الإفصاح .	4.147	3.871	0.417	0.677	NS
6	قيام لجنة المراجعة بفحص التسويات الهامة التي يقترحها المراجعون الخارجيون والتعرف على أسبابها ، وذلك للحد من ظاهرة إدارة الأرباح .	4.088	3.880	0.545	0.586	NS
7	قيام لجنة المراجعة باستعراض التقارير المالية الدورية قبل إحالتها إلى مجلس الإدارة .	4.117	3.354	2.225	0.026	**
*	أنشطة لجنة المراجعة كمتغير جامع .	4.310	4.082	1.726	0.084	NS

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية .

** : تشير إلى معنوية الاختلافات بين الأطراف .

جدول رقم (19)

تأكيد معنوية الاختلافات حول أنشطة لجنة المراجعة بهدف تحسين جودة التقارير المالية
بين المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين
(اختبار Mann Whitney)

م	أنشطة لجنة المراجعة بهدف تحسين جودة التقارير المالية	الموسط		قيمة Z من MWT	مستوى الدلالة	نوع الاختلاف
		المراجعين الخارجيين	المديرين الماليين			
1	قيام لجنة المراجعة بفحص السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة للمنشأة للتأكد من مطابقتها لأحدث التطورات فى المعايير المهنية .	4.520	4.794	2.556	0.011	**
2	قيام لجنة المراجعة بالتعرف على وجهة نظر الإدارة بخصوص مبررات التغيير فى تطبيق السياسات المحاسبية .	4.490	4.640	1.347	0.178	NS
3	قيام لجنة المراجعة بمناقشة المراجع الخارجى فى كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية .	3.970	4.147	0.548	0.584	NS
4	قيام لجنة المراجعة بالتعرف على مصداقية التقارير المالية فى التعبير عن قدرة المنشأة على الاستمرار .	4.070	4.235	0.570	0.568	NS
5	قيام لجنة المراجعة بالتأكد من كفاية الإفصاح .	3.960	4.147	0.323	0.747	NS
6	قيام لجنة المراجعة بفحص التسويات الهامة التى يقترحها المراجعون الخارجيون والتعرف على أسبابها ، وذلك للحد من ظاهرة إدارة الأرباح .	3.870	4.088	0.810	0.418	NS
7	قيام لجنة المراجعة باستعراض التقارير المالية الدورية قبل إحالتها إلى مجلس الإدارة .	3.849	4.117	0.974	0.330	NS
*	أنشطة لجنة المراجعة كمتغير جامع .	4.108	4.310	2.036	0.042	**

المصدر : نتائج التحليل الإحصائى للدراسة الميدانية .

**** :** تشير إلى معنوية الاختلافات بين الأطراف .

NS : تشير إلى عدم معنوية الاختلافات بين الأطراف .

جدول رقم (20)

تأكيد معنوية الاختلافات حول أنشطة لجنة المراجعة بخصوص أنشطة لجنة المراجعة
بهدف تحسين جودة التقارير المالية بين أمناء الاستثمار والمراجعين الخارجيين
(اختبار Mann Whitney)

م	أنشطة لجنة المراجعة بهدف تحسين جودة التقارير المالية	الموسط		قيمة Z من MWT	مستوى الدلالة	نوع الاختلاف
		أمناء الاستثمار بالبنوك	المراجعين الخارجيين			
1	قيام لجنة المراجعة بفحص السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة للمنشأة للتأكد من مطابقتها لأحدث التطورات في المعايير المهنية .	4.709	4.520	2.299	0.022	**
2	قيام لجنة المراجعة بالتعرف على وجهه نظر الإدارة بخصوص مبررات التغيير في تطبيق السياسات المحاسبية .	4.387	4.493	0.513	0.608	NS
3	قيام لجنة المراجعة بمناقشة المراجع الخارجي في كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية .	4.225	3.979	1.280	0.200	NS
4	قيام لجنة المراجعة بالتعرف على مصداقية التقارير المالية في التعبير عن قدرة المنشأة على الاستمرار .	4.161	4.075	0.575	0.565	NS
5	قيام لجنة المراجعة بالتأكد من كفاية الإفصاح .	3.871	3.965	0.173	0.862	NS
6	قيام لجنة المراجعة بفحص التسويات الهامة التي يقترحها المراجعون الخارجيون والتعرف على أسبابها ، وذلك للحد من ظاهرة إدارة الأرباح .	3.880	3.876	0.097	0.923	NS
7	قيام لجنة المراجعة باستعراض التقارير المالية الدورية قبل إحالتها إلى مجلس الإدارة .	3.354	3.849	0.746	0.050	**
*	أنشطة لجنة المراجعة كمتغير جامع .	4.082	4.108	0.324	0.746	NS

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية .

** : تشير إلى معنوية الاختلافات بين الأطراف .

NS : تشير إلى عدم معنوية الاختلافات بين الأطراف .

ويتضح من الجداول السابقة ما يلى :

(1) عدم تأكيد معنوية الاختلافات بين آراء كل من المديرين الماليين وأمناء الاستثمار بالبنوك حول قيام اللجنة بفحص السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة بالمنشأة (مستوى الدلالة = 0.984) (جدول رقم 18) ، وتأكيد معنوية الاختلافات بين آراء كل من المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين حول هذا العنصر (مستوى الدلالة = 0.011) ، (جدول رقم 19) ، وكذلك بين آراء كل من أمناء الاستثمار بالبنوك والمراجعين الخارجيين (مستوى الدلالة = 0.022) . (جدول رقم 20) .

(2) تأكيد معنوية الاختلافات بين آراء كل من المديرين الماليين وأمناء الاستثمار بخصوص قيام لجنة المراجعة باستعراض التقارير المالية الدورية (مستوى الدلالة = 0.026) . (جدول رقم 18) ، وكذلك تأكيد معنوية الاختلافات بين آراء كل من أمناء الاستثمار والمراجعين الخارجيين حول نفس العنصر (مستوى الدلالة = 0.05) (جدول رقم 20) . وعدم تأكيد المعنوية بين آراء بين المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين (مستوى الدلالة = 0.033) . (جدول رقم 19) .

(3) على الرغم من عدم وجود اختلافات معنوية بين الأطراف المهمة بالتقارير المالية بخصوص أنشطة لجنة المراجعة ذات التأثير على جودة التقارير المالية والتي تم إثباتها باختبار **Kruskal Wallis** (جدول رقم 17) ، إلا أنه توجد اختلافات معنوية بين آراء كل من المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين بخصوص هذه الأنشطة كمتغير جامع (مستوى الدلالة = 0.33) (جدول رقم 19) .

(4) يرجع عدم وجود اختلافات معنوية بين الأطراف الثلاثة بخصوص أنشطة لجنة المراجعة إلى عدم وجود اختلافات معنوية بين كل من المديرين الماليين وأمناء الاستثمار من جهة ، وكذلك أمناء الاستثمار والمراجعين الخارجيين من جهة أخرى .

الأهمية النسبية لأنشطة لجنة المراجعة :

يعرض الجدول رقم (21) ترتيب الأنشطة التي تقوم بها لجنة المراجعة وفقاً لأهميتها النسبية من وجهة نظر كل طائفة على حدة ، ثم من وجهة نظر الطوائف الثلاثة المستقصى منهم ، وذلك على النحو التالي :

جدول رقم (21)

**الأهمية النسبية لأنشطة لجنة المراجعة
من وجهة نظر أطراف الدراسة الميدانية**

م	الطائفة الأنشطة	المديرين الماليين		مديرى أمناء الاستثمار بالبنوك		المراجعين الخارجيين		المتوسط العام	لترتيب العام
		الترتيب	المتوسط	الترتيب	المتوسط	الترتيب	المتوسط		
1	قيام اللجنة بفحص السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة بالشركة .	1	4.794	1	4.709	1	4.520	4.592	1
2	قيام اللجنة بالتعرف على وجهة نظر الإدارة بخصوص مبررات التغيير فى تطبيق السياسات المحاسبية .	2	4.647	2	4.387	2	4.493	4.502	2
3	قيام اللجنة بمناقشة المراجع الخارجى فى كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية .	4	4.147	3	4.225	4	3.979	4.042	4
4	قيام اللجنة بالتعرف على مصداقية التقارير المالية فى التعبير عن قدرة المنشأة على الاستمرار .	3	4.235	4	4.161	3	4.075	4.113	3
5	قيام اللجنة بالتأكد من كفاية الإفصاح .	4	4.147	5	3.871	5	3.965	3.981	5
6	قيام اللجنة بفحص التسويات الهامة التى يقترحها المراجعون الخارجيون .	7	4.088	5	3.871	6	3.876	3.910	6
7	قيام اللجنة باستعراض التقارير المالية الدورية قبل إحالتها إلى مجلس الإدارة .	6	4.117	7	3.354	7	3.849	3.819	7

المصدر : نتائج التحليل الإحصائى للدراسة الميدانية .

ومن بيانات الجدول رقم (21) يلاحظ ما يلى :

- (1) المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث اتفقوا على ترتيب نشاطين من الأنشطة السبعة التى تقوم بها لجنة المراجعة ، واختلفوا على ترتيب بقية الأنشطة .
- (2) قيام لجنة المراجعة بفحص السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة بالشركة احتلت - بصفة عامة - المرتبة الأولى حيث حصل هذا النشاط على متوسط (4.592) ، فغالبية المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث يعتقدون - وبدرجات متقاربة - أن هذا النشاط له تأثير على جودة التقارير المالية . وتوحى هذه النتيجة بأهمية قيام لجنة المراجعة بالتأكد من قيام الشركة بإتباع سياسات محاسبية تتفق مع المبادئ المحاسبية وأنها تتمشى مع أحدث التطورات فى المعايير المهنية ، ومع ما تتطلبه الشركات الأخرى التى تمارس نفس النشاط .
- (3) قيام لجنة المراجعة بالتعرف على وجهة نظر الإدارة بخصوص مبررات التغيير احتل - بصفة عامة - المرتبة الثانية ، حيث حصل هذا العنصر على متوسط (4.502) ، فغالبية المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث يعتقدون - وبدرجات متقاربة - أن هذا العنصر له تأثير على جودة التقارير المالية . وهذا ما أشار إليه الأدب المحاسبى أنه فى حالة حدوث تغيير فى تطبيق السياسات المحاسبية يجب على لجنة المراجعة التعرف على وجهة نظراً الإدارة ، وتأثير هذا التغيير على أرباح الفترات الحالية والمستقبلية .
- (4) قيام لجنة المراجعة بالتعرف على مصداقية التقارير المالية فى التعبير عن قدرة المنشأة على الاستمرار احتل - بصفة عامة - المرتبة الثالثة ، حيث حصل هذا العنصر على متوسط (4.113) ، فغالبية المستقصى منهم اتفقوا على أن هذا العنصر له تأثير إيجابى على جودة التقارير المالية . وتوحى هذه النتيجة بأهمية إعداد تقرير بشأن استمرارية المنشأة ، وقد يضعف المراجع عند إصداره لتقرير متحفز عن الشركة لذلك فإن تدخل لجنة المراجعة يساعد فى تخفيض الضغوط التى قد تمارسها الإدارة على هذا المراجع .
- (5) قيام لجنة المراجعة بمناقشة المراجع الخارجى فى كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية احتل - بصفة عامة - المرتبة الرابعة حيث حصل هذا العنصر على متوسط (4.042) ، فغالبية المستقصى منهم اتفقوا - وبدرجات متفاوتة - على أهمية هذا العنصر وتوحى هذه النتيجة بأهمية إعداد هذه التقديرات وأثرها على عدالة القوائم المالية ، وقد أشارت نشرة

معايير المراجعة رقم 61 إلى أنه يجب على المراجع الخارجى مناقشة لجنة المراجعة فى كيفية إعداد التقديرات والمبررات التى استند عليها المراجع فيما يتعلق بتلك التقديرات (1) .

(6) قيام لجنة المراجعة بالتأكد من كفاية الإفصاح احتل - بصفة عامة - المرتبة الخامسة حيث حصل هذا العنصر على متوسط (3.981) ، فغالبية المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث يعتقدون - وبدرجات متفاوتة - بأهمية هذا العنصر ، وتوحى هذه النتيجة بأهمية انتباه لجنة المراجعة للإفصاح عن المعلومات سواء فى صلب القوائم أو فى الإيضاحات المتممة ، ولم تختلف وجهات نظر الطوائف المهتمة بالتقارير المالية بأهمية تدخل لجنة المراجعة فى التأكد من كفاية الإفصاح .

(7) قيام لجنة المراجعة بفحص التسويات الهامة احتل المرتبة السادسة حيث حصل هذا العنصر على متوسط (3.91) ، فغالبية المستقصى منهم يرون أهمية هذا العنصر وذلك بهدف الحد من التضليل فى التقارير المالية .

(8) قيام لجنة المراجعة بفحص التقارير المالية الدورية احتل المرتبة الأخيرة ، حيث حصل هذا العنصر على متوسط (3.819) واختلفت الأطراف المهتمة حول هذا العنصر وذلك بسبب اختلاف وجهات نظرهم حول تدخل لجنة المراجعة فى القيام بمناقشة الإدارة والمراجع الخارجى فى استعراض التقارير المالية .

(1) AICPA, "SAS No. 61, the Auditors Responsibility to Detect and Report Regulators", "Op. Cit.," P. 196.

الخلاصة والتوصيات

- الحاجة إلى البحث
- المجالات الرئيسية للبحث
- نتائج البحث
- توصيات البحث
-

الخلاصة والتوصيات

مقدمة :

استهدف هذا البحث دراسة العلاقة بين لجان المراجعة وجودة التقارير المالية ، ولتحقيق هذا الهدف تم تحديد مفهوم لجان المراجعة ، وتشكيلها ، وأهدافها ، والمسئوليات المنوطة بها ، هذا بالإضافة إلى التعرف على دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية وذلك من خلال دورها في دعم استقلال المراجع الداخلي والمراجع الخارجي . ويتناول الباحث عرضاً لأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة ، وما انبثق عنها من توصيات وذلك من خلال مناقشة النقاط التالية :

- المجالات الرئيسية للبحث .

- نتائج البحث.

- توصيات البحث .

أولاً : المجالات الرئيسية للبحث :

لتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه إلى الأجزاء التالية :

الدراسات السابقة :

ولمعرفة ما يمكن أن تسهم به الدراسة الحالية ، فقد تم استعراض الدراسات السابقة في مجال البحث ، حيث تم تقسيمها إلى مجموعتين عرضت أولها الدراسات التي اهتمت بالدور الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ، واتضح أن هناك دلائل ميدانية تؤيد بوضوح قدرة لجنة المراجعة على تدعيم استقلال المراجع الداخلي والخارجي ، وتقليل مخاطر حدوث حالات فشل المراجع الخارجي للشركة . وبالنسبة للمجموعة الثانية فقد تناولت الدراسات التي اهتمت بدور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية .

تشكيل لجنة المراجعة :

للقيام بدور فعال داخل الشركة ، يجب تحديد عدد أعضاء لجنة المراجعة ومدة عضويتهم واستقلاليتهم ، والخبرات التي يمتلكونها ويعتمد تحديد عدد الأعضاء على حجم الشركة وحجم مجلس الإدارة وتعقيدات الأعمال ، ويتراوح عدد أعضاء اللجنة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء ، ويتم تغييرهم كل ثلاث أو أربع سنوات وذلك ضماناً للتجديد التلقائي .

وأوضح البحث أهمية استقلال أعضاء لجنة المراجعة حيث يفضل أن يتم اختيار أعضاء اللجنة من المديرين غير التنفيذيين بالشركة ، ويتم استبعاد العضو الذي له علاقات تجارية هامة مع الشركة ، كذلك وضع قيود على الأعضاء في أن يمتلكوا أسهم داخل الشركة التي يعملوا فيها ، ويجب أن تتضمن اللجنة مديرين يمتلكون الخبرة والمعرفة المالية التي تؤهلهم للقيام بمسؤولياتها التي تتعلق بالإشراف على الرقابة المالية والمحاسبية .

أنشطة لجنة المراجعة :

تعددت التوصيات الصادرة من المنظمات المهنية والهيئات المعنية فيما يختص بأنشطة ووظائف لجان المراجعة التي يتعين لها القيام بها من أجل تحقيق الهدف من تكوين هذه اللجان ، وتعدد هذه الوظائف وتتنوع وفقاً لاحتياجات وظروف كل منشأة ، وتتمثل الأنشطة التي يمكن أن تقوم بها لجنة المراجعة في سبيل تحسين جودة التقارير المالية في : تقييم السياسات المحاسبية المطبقة بالشركة ، وتقييم التقديرات المحاسبية ، والتأكد من كفاية الإفصاح ، ومنع الغش والتضليل في التقارير المالية ، وتحليل التقارير المالية)

دعم استقلالية المراجع الخارجي :

ولما كانت خطوة واحدة من المحتمل ألا تكون كافية لتحسين جودة التقارير المالية ، فقد تمت مناقشة أهمية استقلال المراجع الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على التقارير المالية للشركة ، ولدعم هذا الاستقلال ، فإن لجنة المراجعة تقوم بما يلي : (التوصية باختيار المراجعين وتغييرهم وتحديد أتعابهم ، وفحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجعين الخارجيين والإدارة ، ومتابعو أعمال المراجعة الخارجية وتحديد وحل مشاكلها ، والموافقة على الخدمات الاستشارية وتحديد أتعابها ، وفحص تقرير المراجع الخارجي) .

دعم استقلالية المراجع الداخلى :

أوضح البحث أهمية المراجعة الداخلية ، وتزايد الاعتماد عليها ، وظهور عوامل جديدة أثرت فى مفهوم المراجعة الداخلية والأساسيات التى تقوم عليها. ويمكن للجنة المراجعة أن تساهم فى دعم استقلالية المراجع الداخلى وذلك من خلال : (المشاركة فى تعيين وعزل المراجع الداخلى ، وفحص نتائج المراجعة الداخلية ، وتبعية المراجع الداخلى للجنة المراجعة ، وتقييم كفاءة المراجع الداخلى) .

ثانيا : نتائج الدراسة الميدانية :

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلى :

(1) أنه توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف الثلاثة المهمة بالتقارير المالية (المديرون الماليون والمراجعون الخارجيون وأمناء الاستثمار فى البنوك) بشأن تأثير خصائص أعضاء لجنة المراجعة على جودة التقارير المالية ، وأن الاختلافات بين المديرين الماليين وأمناء الاستثمار بالبنوك فى هذا الصدد أكبر من الاختلافات بين المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين وذلك على النحو التالى :

- غالبية المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث يعتقدون أن خصائص (استقلال أعضاء لجنة المراجعة ، والخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة ، والتأهيل العلمى لأعضاء لجنة المراجعة) ذات تأثير إيجابى على جودة التقارير المالية .

- نسبة غير كبيرة من أمناء الاستثمار بالبنوك يعتقدون أن خاصية قدرة أعضاء اللجنة على التقدير السليم ، والتأهيل العلمى لهؤلاء الأعضاء لهما تأثير هام على جودة التقارير المالية .

- نسبة قليلة من أمناء الاستثمار بالبنوك والمراجعين الخارجيين يعتقدون أن خبرة أعضاء لجنة المراجعة بالمجالات المختلفة لها تأثير هام على جودة التقارير المالية .

- غالبية المستقصى منهم من المديرين الماليين يعتقدون بأن خاصيتى قدرة أعضاء اللجنة على التقدير السليم ، وخبرتهم بالمجالات المختلفة لهما تأثير هام على جودة التقارير المالية .

- خصائص أعضاء لجنة المراجعة ذات التأثير الإيجابي على جودة التقارير المالية كانت حسب ترتيب أهميتها كما يلي : استقلال أعضاء اللجنة ، والخبرة المحاسبية لأعضاء اللجنة ، والتأهيل العلمى لأعضاء اللجنة ، والتأهيل العلمى لأعضاء اللجنة ، وقدرة أعضاء اللجنة على التقدير السليم وحل المشكلات ، وخبرة أعضاء اللجنة بالمجالات المختلفة .

(2) توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف الثلاثة المهمة بالتقارير المالية بشأن قدرة أعضاء لجنة المراجعة على دعم استقلال المراجع الداخلى ، وأن الاختلافات بين المديرين الماليين وأمناء الاستثمار بالبنوك أكبر من الاختلافات بين أمناء الاستثمار بالبنوك والمراجعين الخارجيين وذلك على النحو التالى :

- غالبية المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث اعتبروا أن قيام اللجنة بفحص نتائج المراجعة الداخلية ، وقيام اللجنة باستلام تقارير المراجعة الداخلية ذات تأثير هام على استقلال المراجع الداخلى .

- إسناد مهمة تحديد مكافآت وترقيات العاملين بإدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة تحقق لهم الاستقلال المالى ، وذلك لأن الجانب المالى يمثل أحد عوامل الضغط على المراجعين الداخليين .

- يفضل أن تقوم إدارة المراجعة الداخلية برفع تقاريرها للجنة المراجعة بصورة دورية عن نظام العمل بالشركة ، وذلك لكى تتمكن لجنة المراجعة من مواكبة كافة الأحداث فى الشركة سواء كانت الأمور منتظمة أو كان يوجد خلل .

- وضع المراجع الداخلى بالتنظيم الإدارى بالشركة يمكن أن يؤثر على استقلاله ، حيث أن إدارة المراجعة الداخلية إذا كانت تابعة لأحد المديرين التنفيذيين فإن المراجعين الداخليين لن يتمكنوا من إبداء آرائهم وملاحظاتهم وما وجدوه من مخالفات ، لذا لابد أن يكون المراجع الداخلى فى وضع يسمح له بحرية التعبير عن رأيه كأن تكون إدارة المراجعة الداخلية تابعة للجنة المراجعة .

- قدرة الوسائل التى توفرها لجنة المراجعة على دعم استقلال المراجع الداخلى كانت حسب ترتيب أهميتها ما يلي : قيام اللجنة بفحص نتائج المراجعة الداخلية ، وقيام اللجنة باستلام تقارير إدارة المراجعة الداخلية ، وقيام اللجنة باقتراح تعيين أو عزل المراجع الداخلى وتبعية المراجع الداخلى للجنة المراجعة ، وقيام اللجنة بتحديد مكافآت العاملين بإدارة المراجعة الداخلية .

- هناك اختلافات معنوية بين آراء الأطراف الثلاثة المهمة بالتقارير المالية بشأن قيام اللجنة باقتراح تعيين أو عزل المراجع الداخلي . حيث إن غالبية المديرين الماليين وافقوا - ولم يكن متوقعاً - على أن هذا العنصر له تأثير إيجابي على استقلال المراجع الداخلي . فى حين أن نسبة ضعيفة من أمناء الاستثمار وافقوا على هذا العنصر ، أما بالنسبة للمراجعين الخارجيين فقد كانوا منقسمين بشأن هذه المسألة .

(3) توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف الثلاثة المهمة بالتقارير المالية بشأن قدرة الوسائل التى توفرها لجنة المراجعة على دعم استقلال المراجع الخارجى ، وأن الاختلافات بين المديرين الماليين وأمناء الاستثمار بالبنوك فى هذا الصدد تتساوى مع الاختلافات بين المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين وذلك على النحو التالى :

- غالبية المديرين الماليين وافقوا على أهمية قيام اللجنة بترشيح المراجع الخارجى . فى حين أن أمناء الاستثمار بالبنوك والمراجعين الخارجيين كانوا منقسمين بشأن هذه المسألة .

- إسناد مهمة ترشيح المراجع الخارجى وتحديد أتعابه ومناقشة عزله للجنة المراجعة يدعم استقلاله ، فعلى الرغم من أن تعيين المراجع الخارجى هى مهمة الجمعية العامة للمساهمين ، إلا أن ذلك يكون عادة فى ضوء ترشيحات من قبل الإدارة ، لذا يفضل أن تنقل مهمة هذا الترشيح من يد الإدارة ليد لجنة المراجعة لتدعيم استقلال المراجع الخارجى ومنحه الحرية الكافية لإبداء رأيه .

- غالبية المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث اتفقوا - وبدرجة كبيرة - على أن قيام لجنة المراجعة بالاتصال المستمر بالمراجع الخارجى بخصوص الصعوبات والمشاكل التى تواجهها ، وقيام اللجنة بالعمل كطرف محايد ، والحصول على تقرير المراجع الخارجى حول مصداقية التقارير المالية له تأثير هام على استقلال المراجع الخارجى .

- متابعة لجنة المراجعة للمراجع الخارجى عند تقديمه للخدمات الاستشارية للشركة محل المراجعة قد يدعم من استقلاله ، وذلك لأن لجنة المراجعة تلاحظ نسبة الأتعاب التى يحصل عليها من الشركة ، كما أن لجنة المراجعة تأخذ فى اعتبارها مجموعة من الاحتياطات التى تساهم فى تدعيم استقلال المراجع الخارجى عند تقديم الخدمات الاستشارية .

- قيام لجنة المراجعة بالاتصال بالمراجع الخارجى وتذليل الصعوبات التى يواجهها يدعم استقلال المراجع الخارجى ، حيث أن المراجع عند قيامه بعملية المراجعة قد تواجهه بعض المشاكل مثل عدم الحصول على البيانات والمعلومات التى يرغب فيها قد تؤثر على مستوى جودة عملية المراجعة ومن ثم فإن وجود لجنة المراجعة يوفر البيئة المناسبة لعمل المراجع الخارجى .

- قدرة الوسائل التى توفرها لجنة المراجعة بشأن دعم استقلال المراجع الخارجى كانت حسب ترتيب أهميتها ما يلى : قيام لجنة المراجعة بالاتصال المستمر بالمراجع الخارجى ، وقيام لجنة بالحصول على تقرير المراجع الخارجى حول مصداقية التقارير المالية ، وقيام اللجنة بالعمل كطرف محايد لتسوية الخلافات بين المراجع الخارجى والشركة ، وقيام اللجنة بترشيح المراجع الخارجى ، وقيام لجنة المراجعة بمناقشة عزل المراجع الخارجى ، وقيام اللجنة بالموافقة على الخدمات الاستشارية ، وقيام اللجنة بتحديد أتعاب المراجع الخارجى .

(4) لا توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف الثلاثة المهتمة بالتقارير المالية بشأن أنشطة لجنة المراجعة ذات التأثير على جودة التقارير المالية ، وعلى الرغم من ذلك فإن هناك اختلافات معنوية بين المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين حول نفس الأنشطة ، وذلك على النحو التالى :

- على الرغم من عدم وجود اختلافات معنوية بين الأطراف الثلاثة حول هذه الأنشطة ، إلا أن هناك اختلافات معنوية بين الأطراف الثلاثة حول قيام اللجنة بفحص السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة بالمنشأة . وأن معظم المستقصى منهم من الطوائف الثلاث يتفقوا على أن هذا النشاط له تأثير إيجابى على جودة التقارير المالية .

- معظم المستقصى منهم فى الطوائف الثلاث اتفقوا على أهمية جميع الأنشطة التى تقوم بها لجنة المراجعة ما عدا النشاط الخاص بقيام لجنة المراجعة باستعراض التقارير المالية الدورية قبل إحالتها إلى مجلس الإدارة ، حيث كان أمناء الاستثمار بالبنوك منقسمين بخصوص هذا النشاط .

- أنشطة لجنة المراجعة ذات التأثير على جودة التقارير المالية حسب ترتيب أهميتها كما يلى :

* قيام لجنة المراجعة بفحص السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة بالمنشأة للتأكد من مطابقتها لأحدث التطورات فى المعايير المهنية .

- * قيام لجنة المراجعة بالتعرف على وجهة نظر الإدارة بخصوص مبررات التغيير فى تطبيق السياسات المحاسبية .
- * قيام لجنة المراجعة بالتعرف على مصداقية التقارير المالية فى التعبير عن قدرة المنشأة على الاستمرار .
- * قيام لجنة المراجعة بمناقشة المراجع الخارجى فى كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية .
- * قيام لجنة المراجعة بالتأكد من كفاية الإفصاح .
- * قيام لجنة المراجعة بفحص التسويات الهامة التى يقترحها المراجعون الخارجيون ، والتعرف على أسبابها ، وذلك للحد من ظاهرة إدارة الأرباح .
- * قيام لجنة المراجعة باستعراض التقارير المالية الدورية قبل إحالتها إلى مجلس الإدارة .

ثالثاً : توصيات الدراسة :

فى ضوء ما أسفرت عنه الدراسة من نتائج ، يوصى الباحث بما يلى :

- (1) تقوم الجهات والهيئات المهنية المعنية بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر مثل جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين بدوراً فعالاً فى نشر فكرة تشكيل لجان المراجعة فى الشركات المساهمة المصرية سواء بين ممارسى مهنة المراجعة فى مصر أو بين أعضاء ورؤساء مجالس إدارة الشركات المساهمة المصرية ، والتوعية بمدى أهميتها ، ويمكن فى هذا الصدد أن تقوم هذه الجهات بعقد الندوات والمؤتمرات لمناقشة هذه القضية .
- (2) دعوة الأكاديميين فى مجال المراجعة لإجراء مزيد من البحوث التجريبية تتناول كيفية تطوير أداء لجان المراجعة وتفعيل أدائها على نحو يكفل تعظيم الاستفادة منها فى حالة تطبيقها ، حيث أنه على الرغم من أهمية لجان المراجعة وتعدد الدراسات التى تناولتها فى الدول المتقدمة ، فإن عدداً قليلاً من البحوث التجريبية قد تناول تلك القضية فى مصر .
- (3) ضرورة وجود ميثاق للجنة المراجعة يوضح أهدافها ومسئولياتها عند تكوينها ، بالإضافة إلى الاختيار المناسب لأعضاء لجان المراجعة ، حيث أن معظم الانتقادات التى وجهت إلى لجان المراجعة فى الواقع العملى كان سببها الرئيسى ، إما عدم

التحديد الواضح لأهداف ومهام ومسئوليات لجنة المراجعة أو الاختيار غير السليم لأعضاء اللجنة .

(4) ضرورة وضع معايير عامة عند اختيار وتعيين أعضاء لجنة المراجعة تتمثل فى الآتى :

(أ) يتم تعيين أعضاء لجنة المراجعة بقرار من الجمعية العامة للمساهمين بناء على اقتراح مجلس الإدارة .

(ب) يتراوح عدد أعضاء لجنة المراجعة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء ، ويراعى فى ذلك حجم الشركة وعدد أعضاء مجلس إدارتها .

(ج) يفضل أن يكون جميع أعضاء لجنة المراجعة من المديرين غير التنفيذيين مع إمكانية الاستعانة بخبرات وتخصصات متنوعة من خارج مجلس الإدارة لتدعيم لجنة المراجعة ، على أن يتم تمثيلهم فى مجلس الإدارة كأعضاء خارجيين .

(5) تحديد خصائص أعضاء لجنة المراجعة الواجب توافرها حتى يتسنى لها القيام بواجباتها بكفاءة وفعالية .

(6) يجب أن يتم تفويض لجنة المراجعة ببحث كافة الأمور المتعلقة بالتقارير والقوائم المالية وعملية المراجعة الخارجية والداخلية وذلك على النحو الآتى :

(أ) ترشيح تعيين المراجع الخارجى ، وعزله وتحديد أتعابه .

(ب) دراسة خطة المراجعة مع المراجعين الخارجيين ، ونتائج عملية المراجعة وفحص الملاحظات والتحفظات الواردة بتقارير المراجعة .

(ج) تخصيص وقت مناسب من اجتماعات اللجنة كمناقشة الموضوعات التى يحتاج المراجع الخارجى إلى عرضها على اللجنة ، والتى قد تتطلب فى بعض الأحيان مناقشتها مع المراجع الخارجى بدون حضور الإدارة .

(د) الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية ، حيث يوصى الباحث بنقل تبعية إدارة المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة .

(7) توفير السلطة الملائمة للجنة المراجعة للقيام بالأنشطة اللازمة لتحسين جودة التقارير المالية

.

أولاً : المراجع العربية .

ثانياً : المراجع الأجنبية .

المراجع

أولاً : المراجع العربية :

(أ) الكتب :

- 1- أحمد عبادة سرحان ، العينات ، (الناشر غير مبين) ، 1980 .
- 2- عادل ريان محمد ريان ، "بحوث التسويق ، المبادئ ، القياس ، الطرق" ، مطبعة الصفا والمروة ، 2002.
- 3- عبد الجبار توفيق ، التحليل الإحصائي في البحوث التربوية والنفسية والاجتماعية : الطرق اللامعلمية ، (الكويت) ، مؤسسة الكويت للتقدم العلمى ، 1985 .
- 4- عبد الوهاب نصر على ، شحاتة السيد شحاتة ، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة" ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007 .
- 5- هولي جريجوري "حوكمة الشركات في القرن الحادى والعشرين" ، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة 2003 ، غرفة التجارة الأمريكية ، واشنطن

(ب) الدوريات :

- 1- أحمد أشرف عبد الحميد "الحوكمة والتقارير المالية المنشورة للشركات المصرية" ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، ديسمبر 2003 ، العدد الثاني 0
- 2- أسامة الحيزان " تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة" دراسة تطبيقية علي الشركات المساهمة السعودية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، جامعة القاهرة ، 2008، العدد 70
- 3- السيد أحمد السقا ، إطار نظري مقترح لتطوير فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، 1995 ، العدد الثاني 0
- 4- أمال محمد محمد عوض ، "قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية" مجلة الدراسات المالية والتجارية ، 2003 ، العدد الثالث 0

- 5- — ، "مصادقية المعلومات المحاسبية في إطار خدمات الثقة وأثرها على استقلال المراجع" مجلة البحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، مارس 2005 ، العدد الأول .
- 6- بدر نبيه أرسانيوس "تأثير عوامل الخطر البيئية على الحكم الشخصي للمراجع الخارجي للتقرير عن التقديرات المحاسبية وأثر ذلك على عدالة القوائم المالية – دراسة اختبارية" ، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية) ، مارس 1999 ، العدد الأول 0
- 7- جورج دانيال غالي : "دور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، يوليو 98 0
- 8- حسن على محمد سويلم "مدى الحاجة لتفعيل إدراك الطرف الثالث لاستقلال مراجع الحسابات" دراسة اختبارية ، مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق ، يولية 2002 ، العدد الثاني ، المجلد الرابع والعشرون .
- 9- خالد محمد عبد المنعم لبيب " نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال " ، مجلة البحوث العلمية ، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية ، مارس 2003 ، العدد الأول ، المجلد الثاني والأربعون 0
- 10- ----- " دراسة اختبارية لطبيعة ونوعية العلاقة بين لجان المراجعة وأنظمة الرقابة الداخلية في منشآت قطاع الأعمال " مجلة البحوث العلمية ، كلية التجارة جامعة الإسكندرية ، مارس 2007 العدد الأول .
- 11- ذكاء محمد محمد خليفة ، "العلاقة بين نوع تقرير المراجع وعزل المراجع في ظل وجود أو عدم وجود لجنة المراجعة بالشركة ، وأثر ذلك على استقلال المراجع" ، المجلة العلمية ، كلية التجارة بنين جامعة الأزهر ، يوليو 1994 ، العدد 20 .
- 12- رضا إبراهيم صالح "محددات اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية "المدخل الإيجابي – دراسة اختبارية على الشركات السـعوديـة" ، مجلة الإدارة العامة ، المجلد 43 ، العدد الثالث ، سبتمبر 2003 0
- 13- سامي وهبة متولي : "لجنة المراجعة ودورها في زيادة فاعلية المراجعين ودعم استقلالهم" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني 1992 0
- 14 - سوسن عبد الفتاح " دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسل الأموال بالبنوك التجارية " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ابريل 2007 ، العدد الثاني .

- 15- شعبان يوسف مبارز . "التنبؤ بالتقديرات المحاسبية والأرباح والخسائر المحتملة والارتباطات المالية المستقبلية باستخدام الشبكات العصبية الاصطناعية وأثر ذلك على عدالة القوائم المالية" ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، بني سويف جامعة القاهرة مارس 2003 ، العدد الأول .
- 16- عبد الوهاب نصر على "أثر محددات التلاعب في القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وأثر ذلك على تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية" ، المجلة العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول - المجلد 42 - مارس 2005 .
- 17- عماد الدين علوي عساف "إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة في بيئة الأعمال المصرية" ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا 2001 ، العدد الأول ، الملحق الثاني
- 0
- 18- فاروق جمعة عبد العال ، "متطلبات تفعيل دور لجان المراجعة في البنوك التجارية في مصر" ، مجلة الدراسات المالية والتجارية - بني سويف ، 2004 ، العدد الثاني 0
- 19- فايزة محمود حلمي يونس "لجان المراجعة ودورها في تدعيم استقلال المراجع الداخلي بالشركات المساهمة في مصر دراسة ميدانية استطلاعية" ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، 1996 ، العدد الأول ، المجلد العشرون 0
- 20- فهد أبو العزم محمد "أثر حوكمة الشركات في مصر على ثقة المجتمع المالي في التقارير المالية : لجنة المراجعة" ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، طنطا 2006 .
- 21- مجدى محمد سامي " دور لجان المراجعة فى حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة فى بيئة الأعمال المصرية " المؤتمر العلمى الخامس: حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ، كلية التجارة ، جامعة اسكندرية ، 8-10 سبتمبر ص 69 -122 ، 2005
- 22- محمد الرملي أحمد "دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية" مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، العدد الثاني ، ديسمبر 2001
- 23- محمد الفيومي "دراسة استخدام لجان المراجعة في الشركات المصرية" ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، 1994 .
- 24- مركز المشروعات الدولية الخاصة ، دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية القاهرة ، 2005

- 25 - وابل بن على الوابل ، "محددات فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية" دراسة ميدانية" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، مارس 1996 .

(ج) ابحاث غير منشورة :

- 1 - طارق عبد الخالق ثروت نصار "استخدام معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالبنوك التجارية بالتطبيق على بنك مصر ببورسعيد" رسالة ماجستير غير منشورة - كلية التجارة ببورسعيد - جامعة قناة السويس ، 1993 . 0
- 2 - ناصر محمد أنور ، "تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية" ، دراسة تحليلية ميدانية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة أسيوط ، 2005 . .

ثانياً : المراجع الأجنبية :

1. AICPA SAS No. 53: The Auditor's Responsibility to Detect and Report Regulators" Journal of Accountancy, July 1988,

2. -----, SAS No. 61 "Communication With Audit Committee" **Journal of Accountancy**, 1988. PP. 193-200
3. **Allan Horwich** "The Role and Responsibilities of Audit Committees" **Banking and Financial Services Policy Report**, Nov. 2003, Vol. 22, No. 11.
4. **Allison . L.D.** " Internal Auditors and Audit Committees " **Internal Auditor** 1994 ,Vol 50
5. **April Klein**, "Likely Effects of Stock Exchange Governance Proposals and Sarbanes-Oxley on Corporate Boards and Financial Reporting, **Accounting Horizons**, Dec. 2003, Vol. 17 No. 4, .
6. **Blue Ribbon Committee** "Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees" **The Business Lawyer**, May 99, Vol., 54, No. 3,.
7. **Dezoort, et al.**, " The Effects of Corporate Governance Experience and Financial - Reporting and Audit Knowledge on Audit Committee Members' Judgments", **Journal of Practice and Theory**, Sept. 2001, Vol. 20, No. 2,
8. -----, " Audit Committee Support for Auditors: The Effects of Materiality Justification and Accounting Precision" **Journal of Accounting and Public Policy**, 2003, Vol., 22.
9. **Efstathios Kirkos, C. Spathis, and Y. Manolopoulos** "Data Mining Techniques for the Detection of Fraudulent Financial Statements", **Expert Systems with Applications** , 2006.
- 10- **Enrst and Yong** "**Audit Committees**: Implementing the New Roles, Improving the Oversight of Financial Reporting by Corporate Boards" May. 2000, . .
- 11- **Gerald Vinten** "Audit Committee and Corporate Control" **Managerial Auditing Journal**, 1993, Vol. 8 No. 3
12. **Humphrey, C., Turley and Moizer, P.**, "An Empirical Dimension to Expectations", **Journal of accountancy**, 1991
13. **Jan Eeigh** "Internal Auditors Role in Overcoming The Financial Reporting Crisis " **Internal Auditing** NOV/DEC 2002 Vol 17 Iss 6.

14. **Janel, Eolbert**, “The Impact of the New External Auditing Standards” **Internal Auditor** Dec. 2000,.
15. **John J. Wild** “The Audit Committee and Earnings Quality”, **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, 1994,
16. **Jong-Hog, J. Kyunn, and Park JONG II** “The Role of Audit Committees in Decreasing Earning Management Korean Evidence” **Journal of Accounting, Auditing and Performance education**, 2004, Vol., I No. 1
17. **K. L. James** “The Effects of Internal Audit Structure on Perceived Financial Statement Fraud Prevention” **Accounting Horizons**, Dec. 2003, Vol., 17, No 4.
18. **Knapp**, “An Empirical Study of Audit Committee Supporting for Auditors Involved in Technical Disputes With Client Management” **The Accounting Review**, 1987,.
19. **Lawrence, et al** “The Association Between Audit Committee Characteristics and Audit fees” **Journal of Practice and Theory**, Sep. 2003, Vol. 22. No. 2..
20. ----- “Audit Committee and Restatements” **Auditing**, Mar. 2004, Vol. 23, Isl
21. **Martineau. Fasken** “Your key to Audit Committees” **Handbook, Corporate**
22. **Mc Hugh, J. & K. Raghunandan** “Hiting and Firing the Chief Internal Auditor” **The Internal Auditor**, 1994, Vol., 51, ISS. 4,
23. **Mc Mullen, Dorthy**, “Audit Committee Performance: an Investigation into the Consequences Associated with Audit Committees”, **Auditing: Journal of Practice and Theory**, Vol. 15, No. 1 Spring 1996
24. **R. Vanasco Rocco** “The Audit Committees: An international Perspective” **Managerial Auditing Journal** 1994, Vol. 9, No. 8.
25. **Raghunandan and K, Reed, W. Rama, D** “Audit Committee Composition: “Gray Directors” and Interaction With Internal Auditing, **Accounting Horizons** Jun. 2001, Vol., 15, Iss. 2.

26. **Razee Zabihallah and et al** " the internal Auditors Relationship with The audit Committee" **Managerial Auditing Journal** , vol 8 , no 3 , 1993 ,
27. **Richerdson C. and P. Baril. Charles**, "Can Your Audit Committee With Stand the Market's Scrutiny of Independence?" **Financial Executive**, Jan./Feb. 2003, Vol., 19 No. I.
28. **Rose and Borreli** " Audit Committee In An Era Of Increased Scrutiny " **The Cpa Journal** , June 2000
29. **Rossey, R. S. et al** "Three new SASs: Closing the communication Gap" **Journal of Accountancy**, Dec. 1988.
30. **S. Beasly** "Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanism, "**Accounting Horizons** Dec. 2000, PP
31. **Scarborough, And P., D. V. Rama, And K. Raghunandan**, "Audit Committee Composition and Interaction With Internal Auditing, Canadian Evidence" **Accounting Horizons** May 98, Vol. 12,.
32. **Scott N.Branson and et al** " Are fully Independent Audit Committees Really Necessary ? " **Journal of Accounting and Public Policy** , 2009 , Vol 28
- 33- **Steven M Felsenthal** "A Guide for the Perplexed Mutual Fund Audit Committee Member" **The Investment Lawyer**, Oct. 2003,
34. **Suzan Mcgrath and et al.**, "A Framework for Auditor independence", **Journal of Accountancy**, Jan 2001
35. **Daniel, Mont Gomery, et al** " Auditors, New Procedures for Detecting Fraud." **Journal of Accountancy**, May 2002.

ملحق الدراسة

ملحق رقم (1)	: قائمة الاستقصاء .
ملحق رقم (2)	: التحليل المبدئي لبيانات الدراسة الميدانية .
ملحق رقم (3)	: موافقة الجهاز المركزى للتعبئة العامة والإحصاء .

ملحق رقم (1)

قائمة الاستقصاء



كلية التجارة قسم المحاسبة

قائمة استقصاء

السيد /

تحية طيبة .. وبعد ..

حفلت السنوات الأخيرة بالمزيد من الاهتمام بالجهود الرامية إلى إعادة المصادقية والثقة للتقارير المالية لمنشآت الأعمال ، وللدور الذى يمكن للجان المراجعة القيام به فى مجال التحقق من سلامة التقارير المالية ، وخلوها من آثار الاحتيال المالى ، وأسلوب إدارة الأرباح (Earnings Management) ، ودعم دور أنظمة الرقابة الداخلية فى تحقيق عدالة إفصاح التقارير المالية .

وقد نال هذا الموضوع المزيد من الاهتمام فى الآونة الأخيرة حيث أثبتت العديد من الدراسات ، ارتباط جودة التقارير المالية ارتباطاً طردياً مع لجان المراجعة ، الأمر الذى يستوجب ضرورة العمل ، على تقوية وتحسين جودة تلك اللجان ، وذلك من خلال توفير درجة مناسبة من الاستقلال لأعضاء لجان المراجعة ، وتوفير قدر ملائم من الخبرة المحاسبية والمالية فى بعض أعضاء تلك اللجان ، وتحديد الحجم المناسب لعضويتها ، وكذلك تحديد العدد الملائم لمرات اجتماعاتها خلال العام المالى وبما يتناسب مع الواجبات المطلوبة منها ، يكفل قيامها بمسئولياتها على النحو الأنسب .

وتسعى هذه الدراسة إلى استبيان آراء المسؤولين فى كل من إدارات المراجعة الداخلية ، ومراجعى الحسابات الخارجيين ومراقبى الجهاز المركزى للمحاسبات وأمناء الاستثمار بالبنوك بجمهورية مصر العربية بشأن تحليل العلاقة بين وجود لجان المراجعة بالشركات وجودة التقارير المالية .

والباحث إذ يقدر لكم تعاونكم ، فى الإجابة على الأسئلة الواردة بالقائمة المرفقة ، يؤكد لكم أن هذه الدراسة ، قد صممت لأغراض البحث العلمى فقط ، كما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة .

وأشكركم على حسن تعاونكم ،

وتفضلوا بقبول التحية والاحترام ،

الباحث

إبراهيم عبد الحى محمد

أولاً : مفهوم لجنة المراجعة :

هى مجموعة فرعية من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين تتولى القيام باستعراض وإشراف مستقل للعمليات التى تقوم بها الشركة لتوفير البيانات المالية ، ونظم الرقابة الداخلية ، وتعيين المراجعين الخارجيين المستقلين للشركة . ومع أنه لا يتوقع من لجنة المراجعة أن تحل محل المجموعتين المسئولتين بصفة أساسية عن إعداد القوائم المالية للشركة - الإدارة المالية والمراجعين الخارجيين - فإن اللجنة باعتبارها امتداداً لكامل هيئة مجلس الإدارة ، يجب أن تعمل مع هاتين المجموعتين للتأكد من وجود نظام سليم يعمل بشكل جديد لإعداد التقارير المالية .

ثانياً : أنشطة ومسؤوليات لجنة المراجعة :

- 1- النظر فى تعيين المراجع الخارجى ، وتحديد أتعاب المراجعة وأى مسائل تتعلق باستقالته أو الاستغناء عنه .
- 2- بحث طبيعة ونطاق المراجعة مع المراجع الخارجى قبل البدء فى عملية المراجعة .
- 3- استعراض القوائم المالية الدورية والسنوية المقدمة من مجلس الإدارة مع التركيز بصفة خاصة على :
 - أى تغيير فى السياسات والممارسات المحاسبية .
 - أية تعديلات هامة ناشئة عن عملية المراجعة .
 - افتراض استمرار المنشأة .
 - الالتزام بالمعايير المحاسبية والمتطلبات القانونية .
 - بحث المشاكل والتحفظات الناشئة من عمليات المراجعة البيئية والنهائية ، وأى موضوع يرى المراجع بحثه (مع عدم حضور الإدارة إذا ما تطلب الأمر ذلك) .
- 4- استعراض الخطاب الموجه من المراجع الخارجى ، ورد الإدارة عليه .

- 5- استعراض تقرير الشركة عن نظم الرقابة الداخلية قبل موافقة مجلس الإدارة عليه .
- 6- تنسيق العمل بين المراجع الخارجى والمراجع الداخلى والنظر فى تعيين أو عزل مدير إدارة المراجعة الداخلية .
- 7- أداء الواجبات الأخرى الموكلة إليها من مجلس الإدارة فيما يتعلق بصلاتها مع منشآت ومكاتب المراجعة .

ثالثاً: مفهوم إدارة الأرباح : Earnings Management

تحدث هذه الظاهرة عندما تستخدم الإدارة الأحكام والتقديرات المسموح بها فى القياس المحاسبى سواء فى صياغة هيكل الأحداث الاقتصادية للمنشأة فى مرحلة القياس أو عند إعداد التقارير المالية لغرض تعديل مضمون التقارير المالية بحيث تعكس الأداء الاقتصادى المرغوب للمنشأة بما يضمن تحقيق غرض معين للإدارة تجاه بعض مستخدمى القوائم المالية أو للتأثير على عوائد تعاقدية تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالقوائم .

السؤال الأول : فيما يلي مجموعة من الخصائص لأعضاء لجان المراجعة ذات تأثير كبير على جودة التقارير المالية والمطلوب منك :

أولاً : قراءة هذه الخصائص جيداً وبشكل كامل .

ثانياً : إدراك أن جميع هذه الخصائص (مهمة) ولكن ليس جميعها على نفس الدرجة من الأهمية ، وبالتالي فالمطلوب إعطاء درجة تعكس الأهمية النسبية لكل خاصية مقابلة ببقية هذه الخصائص .

العبرة	مهمة تماماً	مهمة	مهمة إلى حد ما	غير مهمة	غير مهمة مطلقاً
1- استقلال أعضاء لجنة المراجعة .					
2- الخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة .					
3- التأهيل العلمى لأعضاء لجنة المراجعة .					
4- التأهيل العملى لأعضاء لجنة المراجعة .					
5- قدرة أعضاء لجنة المراجعة على التقدير السليم وحل المشكلات .					
6- خبرة أعضاء لجنة المراجعة بالمجالات المختلفة .					

السؤال الثاني : فيما يلى مجموعة من الوسائل التى تمثل دعائم لاستقبال المراجع الداخلى ،
والتي يمكن أن توفرها لجنة المراجعة والمطلوب منك :

أولاً : قراءة هذه الوسائل جيداً وبشكل كامل .

ثانياً : إعطاء درجة تعكس الأهمية النسبية لكل وسيلة مقارنة ببقية الوسائل .

العبارة	مهمة تماماً	مهمة	مهمة إلى حد ما	غير مهمة	غير مهمة مطلقاً
1- قيام لجنة المراجعة باقتراح تعيين أو عزل المراجع الداخلى .					
2- تبعية المراجع الداخلى للجنة المراجعة فى الهيكل التنظيمى للشركة .					
3- قيام لجنة للمراجعة بتحديد مكافآت للعاملين بإدارة المراجعة الداخلية .					
4- قيام لجنة المراجعة بفحص نتائج المراجعة الداخلية .					
5- قيام لجنة المراجعة باستلام تقارير إدارة المراجعة الداخلية .					

السؤال الثالث : فيما يلي مجموعة من الوسائل التي تمثل دعائم لاستقلال المراجع الخارجى والتي يمكن أن توفرها لجنة المراجعة . المرجو من سيادتكم :

أولاً : قراءة هذه الوسائل جيداً وبشكل كامل .

ثانياً : إعطاء درجة تعكس الأهمية النسبية لكل وسيلة مقارنة ببعض الوسائل .

غير مهمة مطلقاً	غير مهمة	مهمة إلى حد ما	مهمة	مهمة تماماً	العبارة
					1- قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجى .
					2- قيام لجنة المراجعة بتحديد أتعاب المراجع الخارجى .
					3- قيام لجنة المراجعة بمناقشة عزل المراجع الخارجى .
					4- قيام لجنة المراجعة بالموافقة على الخدمات الاستشارية للشركة وتحديد أتعابها .
					5- قيام لجنة المراجعة بالاتصال المستمر بالمراجع الخارجى بخصوص الصعوبات والمشاكل الجوهرية التى يواجهها .
					6- قيام لجنة المراجعة بالعمل كطرف محايد للفصل فى المنازعات والخلافات الفنية بين المراجع الخارجى والشركة .
					7- حق لجنة المراجعة فى الحصول على تقرير المراجع الخارجى حول مصداقية التقارير المالية للشركة .

السؤال الرابع : فيما يلى مجموعة من الأنشطة التى تمارسها لجنة المراجعة والتى يمكن أن تسهم فى تحسين جودة التقارير المالية . المرجو من سيادتكم :

أولاً : قراءة هذه الأنشطة جيداً وبشكل كامل .

ثانياً : إعطاء درجة تعكس الأهمية النسبية لكل نشاط مقارنة ببعض الأنشطة .

العبارة	مهمة تماماً	مهمة	مهمة إلى حد ما	غير مهمة	غير مهمة مطلقاً
1- قيام لجنة المراجعة بفحص السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة للمنشأة للتأكد من مطابقتها لأحدث التطورات فى المعايير المهنية .					
2- قيام لجنة المراجعة بالتعرف على وجهة نظر الإدارة بخصوص مبررات التغيير فى تطبيق السياسات المحاسبية .					
3- قيام لجنة المراجعة بمناقشة المراجع الخارجى فى كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية .					
4- قيام لجنة المراجعة بالتعرف على مصداقية التقارير المالية فى التعبير عن قدرة المنشأة على الاستمرار .					
5- قيام لجنة المراجعة بالتأكد من كفاية الإفصاح .					
6- قيام لجنة المراجعة بفحص التسويات الهامة التى يقترحها المراجعون الخارجيون ، والتعرف على أسبابها ، وذلك للحد من ظاهرة إدارة الأرباح .					
7- قيام لجنة المراجعة باستعراض التقارير المالية الدورية قبل إحالتها إلى مجلس الإدارة .					

السؤال الثامن : بيانات اختيارية :

- 1- الاسم :
- 2- شركة / مكتب :
- 3- الوظيفة الحالية :
- 4- المستوى التعليمي :

ملحق رقم (2)

التحليل المبدئي لبيانات الدراسة الميدانية

التحليل المبدئي للبيانات :

قام الباحث بإعداد ثلاثة نماذج للانحدار المتعدد بطريقة **Enter** للتأكد من أن خصائص أعضاء لجان المراجعة المختارة للدراسة ذات تأثير جوهري على الأنشطة التي تقوم بها هذه اللجان لتحسين جودة التقارير المالية ، وأيضاً للتأكد من أن دعائم استقلال المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ذات التأثير على هذه الأنشطة . وقد أوضحت نتائج الانحدار ما يلي :

- (1) تشير قيمة **F** ومستوى الدلالة إلى معنوية النماذج الثلاثة .
- (2) أن هناك ثلاث خصائص لأعضاء لجنة المراجعة ذات تأثير جوهري كبير وهي استقلال أعضاء اللجنة (مستوى المعنوية = 0.002) ، والتأهيل العملي لأعضاء اللجنة (مستوى المعنوية = 0.006) ، وخبرة أعضاء اللجنة بالمجالات المختلفة (مستوى المعنوية = 0.05) .
- (3) أن هناك ثلاث وسائل أو دعائم تقوم بها لجان المراجعة لها تأثير جوهري على أنشطة لجان المراجعة ذات التأثير على جودة التقارير المالية وهي : قيام لجنة المراجعة باقتراح تعيين أو عزل المراجع الداخلي (مستوى المعنوية = 0.001) ، وقيام لجنة المراجعة بفحص نتائج المراجعة الداخلية (مستوى المعنوية = 0.006) ، وقيام لجنة المراجعة باستلام تقارير إدارة المراجعة الداخلية . (مستوى المعنوية = 0.000) .
- (4) أن هناك ثلاث وسائل أو دعائم تقوم بها لجان المراجعة لها تأثير جوهري على أنشطة لجان المراجعة وهي : قيام لجنة المراجعة بمناقشة عزل المراجع الخارجي (مستوى المعنوية = 0.019) ، وقيام لجنة المراجعة بالاتصال المستمر بالمراجع الخارجي بخصوص الصعوبات والمشاكل الجوهرية التي يواجهها (مستوى المعنوية = 0.047) ، وحق لجنة المراجعة في الحصول على تقرير المراجع الخارجي حول مصداقية التقارير المالية للشركة (مستوى المعنوية = 0.002) .

وقد كان الدافع لدراسة مختلف خصائص أعضاء لجان المراجعة ومختلف دعائم استقلال المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بفروض الدراسة هو ما أشارت إليه أدبيات المحاسبة من تأثير هذه الخصائص وهذه الدعائم على جودة التقارير المالية .

نموذج انحدار لخصائص أعضاء لجنة المراجعة على أنشطة لجنة المراجعة
ذات التأثير على جودة التقارير المالية

م	المتغيرات الداخلة في النموذج	B	Beta	T-Value	P-Value	نوع التأثير
1	استقلال أعضاء اللجنة .	0.133	0.202	3.093	0.002	**
2	الخبرة المحاسبية لأعضاء اللجنة .	0.032	0.051	0.776	0.439	NS
3	التأهيل العلمي لأعضاء اللجنة .	0.041	0.073	1.061	0.290	NS
4	التأهيل العملي لأعضاء اللجنة .	0.093	0.191	2.772	0.006	**
5	قدرة أعضاء لجنة المراجعة على حل المشكلات والتقدير السليم .	0.039	0.108	1.455	0.147	NS
6	خبرة أعضاء اللجنة بالمجالات المختلفة .	0.052	0.127	1.827	0.050	**
المعامل الثابت						
Constant						
معامل الارتباط R						
0.398						
معامل التحديد R ²						
0.159						
معامل التحديد المعدل R ² -						
0.134						
قيمة f						
6.405						
معامل جوهريّة النموذج (Sigf)						
0.000						
نموذج معنوى						

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية .

NS : تشير إلى عدم معنوية الاختلافات .

** : تشير إلى معنوية الاختلافات .

جدول رقم (23)

نموذج انحدار لدعائم استقلال المراجع الداخلى على أنشطة اللجان

ذات التأثير على جودة التقارير المالية على جودة التقارير المالية

م	المتغيرات الداخلة في النموذج	B	Beta	T-Value	P-Value	نوع التأثير
1	قيام لجنة المراجعة باقتراح تعيين أو عزل المراجع الداخلي .	0.0908	0.235	3.300	0.001	**
2	تبعية المراجع الداخلي للجنة المراجعة .	0.017	0.052	0.652	0.515	NS
3	قيام لجنة المراجعة بتحديد مكافآت للعاملين بإدارة المراجعة الداخلية .	0.0449	0.001	0.017	0.987	NS
4	قيام لجنة المراجعة بفحص نتائج المراجعة الداخلية .	0.0773	0.184	2.770	0.006	**
5	قيام لجنة المراجعة باستلام تقارير إدارة المراجعة الداخلية .	0.0948	0.234	3.600	0.000	**
<p>المعامل الثابت Constant</p> <p>معامل الارتباط R 0.433</p> <p>معامل التحديد R^2 0.188</p> <p>معامل التحديد المعدل R^{2-} 0.168</p> <p>قيمة f 9.476</p> <p>معامل جوهريّة النموذج (Sigf) 0.000 نموذج معنوي</p>						

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية .

NS : تشير إلى عدم معنوية الاختلافات .

** : تشير إلى معنوية الاختلافات .

جدول رقم (24)

نموذج انحدار لدعائم استقلال المراجع الخارجى على أنشطة لجان المراجعة
ذات التأثير على جودة التقارير المالية

م	المتغيرات الداخلة فى النموذج	B	Beta	T-Value	P-Value	نوع التأثير
1	قيام اللجنة بترشيح المراجع الخارجى .	0.034	0.099	1.098	0.273	NS
2	قيام اللجنة بتحديد أتعاب المراجع الخارجى .	0.0214	0.062	0.673	0.525	NS
3	قيام اللجنة بمناقشة عزل المراجع الخارجى .	0.0744	0.204	2.359	0.019	**
4	قيام اللجنة بالموافقة على الخدمات الاستشارية للشركة .	0.0395	0.099	1.436	0.153	NS
5	قيام اللجنة بالاتصال المستمر بالمراجع الخارجى .	0.0689	0.140	1.994	0.047	**
6	قيام اللجنة بالعمل كطرف محايد للفصل فى المنازعات والخلافات .	0.0434	0.104	1.535	0.126	NS
7	حق لجنة المراجعة فى الحصول على تقرير المراجع الخارجى .	0.0799	0.197	3.085	0.002	**
المعامل الثابت						
Constant						
معامل الارتباط R						
0.424						
معامل التحديد R ²						
0.179						
معامل التحديد المعدل R ² -						
0.151						
قيمة f						
6.344						
معامل جوهريّة النموذج (Sigf)						
0.000						
نموذج معنوى						

المصدر : نتائج التحليل الإحصائى للدراسة الميدانية .

NS : تشير إلى عدم معنوية الاختلافات .

** : تشير إلى معنوية الاختلافات .

جدول رقم (25)

اختبار تأكيد معنوية الاختلاف بين المراجعين أصحاب المكاتب الخاصة ومراقبي
الجهاز المركزي للمحاسبات حول خصائص أعضاء لجنة المراجعة
(اختبار Mann Whitney)

م	خصائص أعضاء لجنة المراجعة	المتوسط		قيمة Z من MWT	مستوى الدلالة	نوع الاختلاف
		مراجعي مكاتب خاصة	مراقبي الجهاز			
1	استقلال أعضاء لجنة المراجعة .	4.517	4.666	0.900	0.368	NS
2	الخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة .	4.327	4.433	0.242	0.808	NS
3	التأهيل العلمي لأعضاء لجنة المراجعة .	4.120	4.266	0.877	0.380	NS
4	التأهيل العملي لأعضاء لجنة المراجعة .	4.146	4.066	1.067	0.286	NS
5	قدرة أعضاء لجنة المراجعة على حل المشكلات والتقدير السليم .	3.603	4.033	1.347	0.178	NS
6	خبرة أعضاء اللجنة بالمجالات المختلفة .	3.421	3.466	0.995	0.320	NS
*	خصائص أعضاء لجنة المراجعة كمتغير جامع	3.992	4.155	1.239	0.215	NS

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية .

NS : تشير إلى عدم معنوية الاختلافات .

جدول رقم (26)

اختبار تأكيد معنوية الاختلافات بين المراجعين أصحاب المكاتب الخاصة ومراقبي الجهاز المركزى للمحاسبات حول قدرة الوسائل التى توفرها لجنة المراجعة على دعم استقلال المراجع الداخلى (اختبار Mann Whitney)

م	الوسائل التى توفرها لجان المراجعة لدعم استقلال المراجع الداخلى	المتوسط		قيمة Z من MWT	مستوى الدلالة	نوع الاختلاف
		مراجعي مكاتب خاصة	مراقبي الجهاز			
1	قيام لجنة المراجعة باقتراح تعيين أو عزل المراجع الداخلى .	3.396	3.533	00.881	0.378	NS
2	تعبئة المراجع الداخلى للجنة المراجعة فى الهيكل التنظيمى للشركة .	3.319	3.066	0.828	0.407	NS
3	قيام لجنة المراجعة بتحديد مكافآت للعاملين بإدارة المراجعة الداخلية .	3.103	2.833	1.164	0.244	NS
4	قيام لجنة المراجعة بفحص نتائج المراجعة الداخلية .	4.267	3.766	2.629	0.009	**
5	قيام لجنة المراجعة باستلام تقارير إدارة المراجعة الداخلية .	4.129	4.200	0.290	0.772	NS
*	وسائل دعم استقلال المراجع الداخلى كمتغير جامع .	3.640	3.480	1.514	0.13	NS

المصدر : نتائج التحليل الإحصائى للدراسة الميدانية .

NS : تشير إلى عدم معنوية الاختلافات .

** : تشير إلى معنوية الاختلافات .

جدول رقم (27)

اختبار تأكيد معنوية الاختلافات بين المراجعين أصحاب المكاتب الخاصة ومراقبي الجهاز المركزى للمحاسبات حول قدرة الوسائل التى توفرها لجنة المراجعة على دعم استقلال المراجع الخارجى
(اختبار Mann Whitney)

م	وسائل دعم استقلال المراجع الخارجى	المتوسط		قيمة Z من MWT	مستوى الدلالة	نوع الاختلاف
		مراجعي مكاتب خاصة	مراقبي الجهاز			
1	قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجى .	3.310	3.733	1.806	0.071	NS
2	قيام لجنة المراجعة بتحديد أتعاب المراجع الخارجى .	2.365	3.166	0.798	0.425	NS
3	قيام لجنة المراجعة بمناقشة عزل المراجع الخارجى .	3.353	3.733	1.581	0.114	NS
4	قيام اللجنة بالموافقة على الخدمات الاستشارية للشركة وتحديد أتعابها .	3.267	3.400	0.455	0.649	NS
5	قيام اللجنة بالاتصال المستمر بالمراجع الخارجى بخصوص الصعوبات والمشاكل الجوهرية التى يواجهها .	4.258	4.000	1.745	0.081	NS
6	قيام اللجنة بالعمل كطرف محايد للفصل فى المنازعات والخلافات الفنية بين المراجع الخارجى والشركة .	4.258	3.933	1.835	0.068	NS
7	حق لجنة المراجعة فى الحصول على تقرير المراجع الخارجى حول مصداقية التقارير المالية .	4.069	4.200	0.232	0.817	NS
*	الوسائل كمتغير جامع	3.640	3.730	1.032	0.302	NS

المصدر : نتائج التحليل الإحصائى للدراسة الميدانية .

NS : تشير إلى عدم معنوية الاختلافات .

جدول رقم (28)

اختبار تأكيد معنوية الاختلافات بين المراجعين أصحاب المكاتب الخاصة ومراقبي الجهاز المركزى للمحاسبات حول أنشطة لجنة المراجعة والتي يمكن أن تسهم فى تحسين جودة التقارير المالية
(اختبار Mann Whitney)

م	أنشطة لجنة المراجعة	المتوسط		قيمة Z من MWT	مستوى الدلالة	نوع الاختلاف
		مراجعي مكاتب خاصة	مراقبي الجهاز			
1	قيام اللجنة بفحص السياسات المحاسبية المطبقة بالمنشأة .	4.586	4.266	1.912	0.056	NS
2	قيام اللجنة بالتعرف على وجهة نظر الإدارة بخصوص مبررات التغيير فى تطبيق السياسات المحاسبية .	4.508	4.433	0.896	0.370	NS
3	قيام اللجنة بمناقشة المراجع الخارجى فى كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية .	939*.3	4.133	0.683	0.495	NS
4	قيام اللجنة بالتعرف على مصداقية التقارير المالية فى التعبير عن قدرة المنشأة على الاستمرار .	4.034	4.233	1.011	0.312	NS
5	قيام اللجنة بالتأكد من كفاية الإفصاح .	3.870	4.330	2.279	0.023	**
6	قيام اللجنة بفحص التسويات الهامة التى يقترحها المراجعون الخارجيون .	3.862	3.933	0.155	0.877	NS
7	قيام اللجنة باستعراض التقارير المالية الدورية قبل إحالتها إلى مجلس الإدارة .	3.887	3.700	0.819	0.413	NS
*	أنشطة لجنة المراجعة كمتغير جامع	4.098	4.147	0.653	0.514	NS

المصدر : نتائج التحليل الإحصائى للدراسة الميدانية .

NS : تشير إلى عدم معنوية الفروق .

** : تشير إلى معنوية الفروق .

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى إيضاح العلاقة بين لجان المراجعة وجودة التقارير المالية ، ولتحقيق هذا الهدف تم التعرف علي الفجوة البحثية من خلال تناول الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث ، وفي هذا السياق تعرض البحث لدور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية من حيث ضوابط تشكيل لجان المراجعة ، و أنشطتها ، ودور لجنة المراجعة في دعم استقلال المراجع ، وفي دعم وظيفة المراجعة الداخلية ، وعلي ضوء الفجوة البحثية وما توصل إليه البحث في الجزء النظري تم إعداد الدراسة الميدانية والتي توصلت إلي مجموعة من النتائج أهمها :-

- 1 - أن لجان المراجعة تدعم استقلال المراجع الخارجي والمراجع الداخلي .
- 2 - أن تشكيل لجان المراجعة من أعضاء مستقلين من ذوي الخبرات العلمية والعملية يؤثر تأثيرا ايجابيا علي جودة التقارير المالية .
- 3 - أن قيام لجنة المراجعة بأداء مجموعة من الأنشطة تتعلق بإعداد التقارير المالية يؤدي إلي تحسين جودة التقارير المالية .

Abstract

The study aimed to clarify the relationship between audit committees and the quality of financial reporting, and to achieve this goal have been identified on the gap of research by addressing the previous studies related to the subject matter, and in this context The research of the role of audit committees in improving the quality of financial reporting in terms of controls the formation of audit committees, and activities, and the role of the Audit Committee in support of auditor independence, and in support of the internal audit function, and in light of the research gap and research findings in the theoretical part

Field study has been prepared, which reached to the most important set of results

1-

2-The formation of audit committees of independent members with scientific expertise and practical impact positively on the quality of financial reporting