

مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها : دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية

عبد الله علي المنيف و عبد الرحمن إبراهيم الحميد
أستاذان مشاركان

قسم المحاسبة - كلية العلوم الإدارية
جامعة الملك سعود - الرياض - المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٤١٦/٨/٥هـ وقبل للنشر في ١٤١٧/١١/٢٢هـ)

المستخلص : تهدف هذه الدراسة إلى وضع تصور لوظائف "مهام" لجان المراجعة المالية في المملكة مرتبة حسب أهميتها، وتحديد معايير اختيار أعضائها . ولقد نظمت هذه الدراسة في خمسة أجزاء، خصص الأول كمقدمة للبحث، يليه دراسة الأدبيات المتعلقة بالموضوع ومقارنته بما صدر حديثاً في المملكة، وحدد في الثالث أسلوب الدراسة يليه تحليل لنتائجها ومحدداتها، وسطر في الأخير توصياتها .

ولقد تم استخدام أسلوب الاستبانة لجمع المعلومات، حيث أرسلت إلى ١٥٦ محاسباً قانونياً و ٨٨ مديراً لشركات مساهمة، و ٢٤ مستخدماً للقوائم المالية . وكانت نسبة الإرجاع مرضية لجميع الفئات، وباستخدام مقياس ليكرت تم احتساب المتوسطات الحسابية وتحليل التباين وكانت أهم نتائج البحث ما يلي :

١ - حصلت إحدى وعشرون وظيفة علي تأييد أغلب آراء المشاركين كفئة واحدة حيث كان المتوسط الحسابي لكل وظيفة مساوياً أو أكثر من ٣,٥ نقطة من مقياس ليكرت ذي الخمس نقاط، فمن ضمن هذه الوظائف على سبيل المثال المشاركة في اختيار المراجع الخارجي وفحص وتحليل نظام الرقابة الداخلية .

٢ - يوجد تباين إحصائي مهم بين آراء الفئات المختلفة في عشر من وظائف لجان المراجعة المختلفة.

٣ - حدد المشاركون الشهادة الجامعية تخصص محاسبة، والخبرة العلمية في الأعمال المالية، وكذلك الاستقلال كمعايير أساسية لاختيار أعضاء لجان المراجعة . ولم ير المشاركون ملكية عضو اللجنة في أسهم الشركة وتفرغه لها وكذلك العمر، كشروط لاختيار أعضاء اللجان .

أولاً : مقدمة

لمنتجات المحاسبة المالية للوحدة الاقتصادية دور مهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية سواءً على المستوى الجزئي أو الكلي؛ فهي على سبيل المثال تساعد مستخدميها في الحكم على مدى كفاءة الوحدة الاقتصادية، وتصنيفها وتوحيدها يمكن تحديد مدى المساهمة في الاقتصاد الكلي .

ولقد أدركت الدول المتقدمة هذه الأهمية لمنتجات المحاسبة المالية فسارعت إلى إيجاد الوسائل التي تكفل جودة هذه المنتجات من خلال هيئات متخصصة تتابع إيجاد هذه الوسائل وتحديثها والرقابة على تنفيذها، فأصدرت المعايير التي تحكم قياس الأحداث المالية وإعداد القوائم المالية، وأسلوب عرضها، والإفصاح عن معلوماتها، وتضمنت مهنة المراجعة للتأكد من إضفاء الثقة على منتجات المحاسبة المالية بما في ذلك متطلبات الدخول للمحاسبة ومعايير وإجراءات المراجعة وقواعد السلوك المهني وكذا وسائل الرقابة على أداء المراجعين. ومن ضمن الوسائل الحديثة لزيادة الثقة في المحاسبة المالية، والتي نوقشت كثيراً في أدبيات المحاسبة والمراجعة، وتم تبنيها من قبل الجهات الرسمية وأسواق المال، أهمية إيجاد لجان المراجعة المالية في كل وحدة اقتصادية .

ولقد شهدت المملكة خلال العقدين الماضيين تطوراً كبيراً في كل المجالات، بما في ذلك قطاع الأعمال، وأدت هذه التطورات إلى زيادة الوعي بأهمية منتجات المحاسبة المالية لتأثيرها على الاقتصاد الوطني ككل، فالتخذت خطوات حثيثة لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، ومن ضمن هذه الخطوات أصدرت وزارة التجارة^(١) بعد دراسات مستفيضة معايير المراجعة والإطار الفكري للمحاسبة المالية ومعايير العرض والإفصاح العام ١٤٠٦ هـ، وتوجت هذه الخطوات بإصدار المرسوم الملكي الكريم رقم م/١٢ وتاريخ ١٣/٥/١٤١٢^(٢) الخاص بنظام المحاسبين القانونيين بما في ذلك إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للاضطلاع بدور تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة. ولقد كوّن مجلس إدارة الهيئة لجاناً فنية متخصصة أنيط بها مهام تطوير الركائز الأساسية للمهنة، ومن هذه اللجان "لجنة معايير المحاسبة" و"لجنة معايير المراجعة" و"لجنة التدريب والتعليم" و"لجنة مراقبة جودة الأداء المهني" و"لجنة سلوك وآداب المهنة" و"لجنة الاختبارات" .

(١) قرار وزير التجارة رقم ٦٩٢ في ٢٨/٢/١٤٠٦ هـ .
 (٢) المرسوم الملكي الكريم رقم م/١٢ في ١٣/٥/١٤١٢ هـ .

وإدراكاً لأهمية لجان المراجعة كأحد وسائل رفع مستوى الثقة في القوائم المالية، فلقد صدر قرار وزير التجارة^(٣) القاضي بإلزام الشركات المساهمة بتشكيل لجنة مراجعة لتكون حلقة الاتصال بين الإدارة والمراجع القانوني، وأخذاً في الاعتبار تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال ترك تحديد معظم معايير اختيار أعضاء لجنة المراجعة ومهامها للجمعية العمومية لكل شركة.

ونظراً لحدائثة تجربة الإلزام بإنشاء لجان المراجعة في كل شركة مساهمة في المملكة، واحتمال عدم وجود خلفية نظرية متكاملة لمن أنيط بهم تحديد مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها، فإن هذه الدراسة تهدف - من وجهة نظر من شملهم البحث - إلى وضع تصور لوظائف (مهام) لجان المراجعة المالية في المملكة مرتبة حسب أهميتها، وتحديد معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة في المملكة .

وعليه تكمن أهمية هذا البحث في هذه المرحلة في كونه محاولة لتحديد وظائف لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها في المملكة .

ولقد نظمت الدراسة في خمسة أجزاء، خصص الأول كمقدمة للبحث، يليه دراسة للأدبيات المتعلقة بالموضوع ومقارنته بما صدر حديثاً في المملكة، وحدد في الثالث أسلوب الدراسة، يليه تحليل لنتائج الدراسة ومحدداتها، وسطر في الأخير توصياتها .

ثانياً : استطلاع الأدبيات

١ - ماهية لجان المراجعة

يمكن تعريف المراجعة المالية كما حددتها جمعية المحاسبة الأمريكية AAA^(٤) بأنها "إجراءات نظامية رتيبة لجمع وتقييم القرائن بطريقة موضوعية بشأن أحداث اقتصادية لتحديد درجة التطابق بين هذه القرائن ومعايير محددة سلفاً، وإيصال نتائج التقييم إلى المستفيدين". ومن هذا التعريف يمكن استنباط وجود ثلاثة أطراف أساسية لها علاقة مباشرة بنتائج المراجعة تكمن في : إدارة الشركة كطالبة للخدمة، ومراجع الشركة كمقدم للخدمة، وعمامة المستفيدين من خدمات المراجعة.

(٣) قرار وزير التجارة رقم ٩٠٣ في ١٢/٨/١٤١٤ هـ .

(٤) A.A.A., Statement of Basic Auditing Concepts, Florida, 1973.

ولا يوجد تناقض بين مصالح تلك الأطراف على المدى الطويل، فالمدراء يهتمهم أن تتم عملية المراجعة المالية حسبا تحدد معاييرها وذلك للتأكد من أنه تمت عملية إضفاء الثقة على القوائم المالية لعامة المستفيدين، بالإضافة إلى الوفاء بمسؤوليتهم عن كافة الأحداث المالية للفترة المالية محل نطاق المراجعة؛ وعليه فإن من مصلحتهم على المدى الطويل أن تتم عملية المراجعة بكل كفاءة وموضوعية. كما أن المراجع يهتم على المدى الطويل أيضا أن تتم عملية المراجعة بأسلوب رتيب وموضوعي، وأن يحافظ على تطبيق معايير المراجعة بما يحقق إخلاء مسؤوليته. وأخيرا يهتم عامة المستفيدين، بصفتهم متخذي القرارات الاقتصادية، أن تتم عملية المراجعة بكل موضوعية، وذلك للتأكد من عدالة القوائم المالية التي يبنون عليها قراراتهم .

من هذا نصل إلى حقيقة هامة حددها موتز وشرف (Mautz & Sharaf 1968)^(٥) تتمثل في أن كافة الأطراف المشاركة في عملية المراجعة يهتمها على المدى الطويل ومن مصلحتها أيضا أن تتم عملية المراجعة بكل موضوعية .

ولقد سعت كافة الأطراف المشاركة ومن له علاقة بالمهنة، سواء منظريها أو منظميها، إلى محاولة إيجاد الوسائل التي تحقق إتمام عملية المراجعة بكل موضوعية وكفاءة مما يؤدي إلى إضفاء الثقة على منتجات المحاسبة المالية لتعزيز اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة .

وتعددت وسائل تطوير المراجعة خلال هذا القرن سواء ما يتعلق بالدخول للمهنة، أو إجراءات ومعايير تنفيذ المراجعة والرقابة على تنفيذها، أو وسائل إيصال نتائجها، ومن هذه الوسائل إيجاد لجان المراجعة لتكون حلقة الاتصال بين المراجع وإدارة الشركة والمستفيدين، ولتساعد في تنفيذ عملية إضفاء الثقة في القوائم المالية .

ولا يوجد تعريف أو تحديد علمي دقيق للجان المراجعة، ولكنه يختلف باختلاف المحيط المهني، وكذا مصالحها . فعلى سبيل المثال عرف بنك بريطانيا^(٦) لجنة المراجعة بأنها "لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة تكون مسؤولة عن متابعة المسائل المالية في الشركة وذلك لمساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات المالية والتي قد لا يكون لديه الوقت أو الخبرة لمعرفة تفاصيلها". كما عرفت المعهد الأكاديمي للمحاسبين القانونيين AICPA^(٧) بأنها "الأداة التي من خلالها يتم كبح

R. Mautz and H. Sharaf, Philosophy of Auditing, A.A.A., 1968, p.17-25.

Bank of England, Consultative Paper: The Role of Audit Committees, 1987, P.0199 A.

AICPA, Codification of Statements of Auditing Standards, Chicago, Commerce Clearing House, 1990,

(Au 316).

(٥)

(٦)

(٧)

سمح التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارة العليا للشركات"، كما عرفتھا Treadway Commission^(٨) بأنها "الوسيلة التي يستخدمها مجلس إدارة الشركات للمساعدة في اتخاذ القرارات المالية والتي لا يكون لديه الوقت أو الخبرة لمعرفة تفاصيلها".

وعرفھا أرنز ولبكي Arens and Loebbecke^(٩) بأنها "عدد مختار من مجلس إدارة الشركة مسؤول عن مساعدة المراجع للمحافظة على استقلاله".

٢ - التطور التاريخي للجان المراجعة

لا يوجد تحديد تاريخي لأصل إنشاء لجان المراجعة، ويشير روبرتسون (Robertson 1979)^(١٠) إلى أن أغلب الكتاب يرجعها إلى سنة ١٩٣٩ كنتيجة لقضية Mc Kesson's Robbins، التي جاء في حيثيات حكمها أن إيجاد لجنة مراجعة يعزز من استقلال المراجع، كما أشار إلى أن هيئة الأوراق المالية SEC أصدرت رأياً مشابهاً في سنة ١٩٤٠م، حيث أشار مسح ميداني قام به موتز ونيومان (Mautz & Neumann 1970)^(١١) إلى عدم شيوع فكرة لجان المراجعة في الشركات المساهمة في الولايات المتحدة.

وفي سنة ١٩٧٧ أكد المعهد الأكاديمي للمحاسبين القانونيين AICPA على جميع أعضائه ضرورة تشجيع عملائهم على إنشاء لجان المراجعة لكونها ذات فائدة جلية لجميع الأطراف. وفي سنة ١٩٧٨ أكدت هيئة الأوراق المالية SEC على ضرورة الإفصاح عن وجود أو عدم وجود لجان للمراجعة في القوائم المالية للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية، ولم تعتبر مخالفتها مخالفة لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وفي سنة ١٩٧٨ أصدرت بورصة الأوراق المالية بنيويورك قراراً يقضي بضرورة وجود لجان مراجعة في جميع الشركات المتداول أوراقها المالية في تلك البورصة، كما حددت أن يكون أعضاؤها في مجلس الإدارة من غير المديرين^(١٢).

وفي بريطانيا يلزم القانون البريطاني الشركات بتكوين لجان مراجعة مالية، حيث إن فكرة لجان المراجعة في بريطانيا حديثة نسبياً، حيث وجد في مسح ميداني أجري عام ١٩٩٢ أن ٥٣٪ فقط من أكبر ٢٥٠ شركة صناعية يوجد لديها لجان مراجعة مالية. كما صدر في ديسمبر ١٩٩٢

(٨) National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987, Report of NCFRR, p.183.

(٩) A., Arens, and James K. Loebbecke, Auditing, Fourth edition, New Jersey: Prentice Hall Inc., 1990, p. 29.

(١٠) J. Robertson, Auditing, Dallas, Texas, Business Publications Inc., 1979, p.101.

(١١) R. Mautz and F. L. Neumann, Corporate Audit Committees, Urbana IL: University of Illinois, 1970.

(١٢) J. Robertson, op, cit., p. 101.

تقرير لجنة تطوير النواحي المالية للشركات (ASC) موصيا بضرورة إيجاد لجان مراجعة في جميع الشركات المسجلة في البورصة أسوةً بما تم في الولايات المتحدة الأمريكية. ويعتبر إيجاد لجان المراجعة ملزما لجميع الشركات المساهمة في كندا، حيث إن نظام الشركات يلزمها جميعا بإيجاد لجان مراجعة مهمتها مساعدة المراجع في المحافظة على استقلاله^(١٣).

ومن خلال هذا العرض الموجز للتطور التاريخي للجان المراجعة يتضح أن التوجه العام في كل من أمريكا وبريطانيا يحفز على تكوين لجان المراجعة، بينما هناك إلزام في كندا لتكوين مثل هذه اللجان. ولقد سعت وزارة التجارة^(١٤) في المملكة حديثا من حيث انتهى الآخرون بتبني فكرة لجان المراجعة وجعلها ملزمة لجميع الشركات المساهمة اعتبارا من عام ١٩٩٤ م.

٣ - الوظائف الأساسية للجان المراجعة

لا يوجد في الواقع من الناحيتين العملية والنظرية تحديد دقيق لوظائف لجنة المراجعة، فقد تنحصر في مهمة اختيار مراجع الحسابات وتحديد نطاق عمله في حدود وظائفها الدنيا، وقد تمتد لتشمل التدخل في جميع المسائل المالية للشركة ابتداءً من الحدث المالي إلى إصدار القوائم المالية، وقد تتعداها إلى مراجعة أداء إدارة الشركة وكذلك الإشراف على عمل المراجعة الداخلية. ويمكن من الناحية النظرية البحثية إجمال وظائف لجان المراجعة التقليدية فيما يلي^(١٥):

١ - التوصية لمجلس الإدارة باختيار مراجع حسابات الشركة مع تحديد أتعابه، والنظر في إعادة تعيينه أو إقالته .

٢ - التحديد الدقيق لنطاق المراجعة والاطلاع على إجراءات المراجعة التي ينوي المراجع تنفيذها، وكذا التأكد من وجود نظام للجودة لدى المراجع . كما أن من مهام اللجنة الاطلاع على سير عمل المراجعة وأنها نفذت حسب المخطط لها .

٣ - فحص نتائج المراجعة ومناقشتها مع مراجع الحسابات دوريا، مع ضرورة فحص القوائم المالية ربع السنوية، والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة، وعلى الأخص :

(١٣) The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, *The Financial Aspects of Corporate Governance*, December 1992, p. 68.

(١٤) قرار وزير التجارة رقم ٩٠٣ في ١٢/٨/١٤١٤هـ.

(١٥) The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, *op. cit.*, p.68.

- (١) أي تغييرات في السياسات المحاسبية المعتمدة .
- (٢) الاجتهادات ذات الأهمية النسبية المالية .
- (٣) التغييرات التي يقترحها المراجع نتيجة لعملية المراجعة .
- (٤) التأكد من تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها .
- (٥) التأكد من الالتزام بقانونية ونظامية الأوراق المالية .

٤ - فحص وتقييم نظام المراقبة الداخلية بما في ذلك التأكد من تطبيق نظام الرقابة الإدارية والمالية سواء مباشرة أو من خلال الإطلاع على تقارير المراجعة الداخلية والخارجية، وكذا فحص خطاب الإدارة الموجه من المراجع .

وبالإضافة إلى هذه الوظائف الكلاسيكية، توجد وظائف حديثة للجان المراجعة تطبق في بعض الشركات بما يتلاءم مع احتياجاتها ونظرتها لأهمية لجان المراجعة، وتشمل :

- (١) التأكد من اكتمال الإفصاح في القوائم المالية .
- (٢) تقصي المدفوعات المالية مثار التساؤل .
- (٣) المشاركة في تقييم واختيار ومقابلة المتقدمين للحدود للعمل في مناصب قيادية في الشركة .
- (٤) الاطلاع على أي تصريح صحفي له علاقة بمالية الشركة قبل نشره أو إذاعته .
- (٥) تقييم أداء مدراء الشركة .

وعلى الرغم من عدم وجود قائمة واضحة في الواقع العملي تؤطر وظائف لجان المراجعة لتباينها من وحدة اقتصادية إلى أخرى داخل المحيط الاقتصادي الواحد، إلا أن هناك تشجيع من قبل كافة الأطراف على توسيع مهام لجان المراجعة. ففي دراسة قام بها برومارك وهوفمان (R. Bromark and R. Hoffman 1992)^(١٦)، لاحظ الباحثان توسع مهام لجان المراجعة في الولايات المتحدة نتيجة لإدراك قيمتها لكل من مجلس الإدارة والإدارة، وكذلك لمواكبة التغييرات المستمرة المحيطة بالشركات. وخلص الباحثان إلى أن أهم وظائف لجان المراجعة تكمن في مساعدة مجلس الإدارة لتأدية مهامه الرقابية المتعلقة بالقياس المحاسبي والرقابة الداخلية، وكذا تسهيل خطوط الاتصال المباشر في النظم خصوصا بين الإدارة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي ولجان

R. Bromark, and R. Hoffman, An Audit Committee for Dynamic Times, Directors and Board, vol. 16, (١٦) Spring 1992, pp. 51-53 and 60.

المراجعة . أقل من ذلك أهمية مراجعة سياسات الشركة الإدارية والمالية، وكذلك القيام بمراجعة وتقييم القضايا للشركة وعليها، وتحريات الجهات المنظمة بالإضافة إلى القيام أو الإشراف على التحريات الخاصة، ومراجعة المصاريف الإدارية والسياسات المتعلقة بالمدفوعات الحسابية، والعمليات مع أطراف ذوي علاقة .

وفي دراسة ميدانية أخرى قام بها كالبرز و فوجورتي (L. Kalbers and T. Fogarty 1993)^(١٧) لتقصي مدى كفاءة وفعالية لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية وكذا تحديد العوامل المؤثرة على تلك الفعالية، استخدم الباحثان أسلوب الاستبانة لجميع البيانات، وحددا فيها ٢١ مهمة مقترحة للجان المراجعة وطلبا تحديد مدى ارتباط فعالية لجان المراجعة بتلك المهام . حيث أرسلت الاستبانة لأعضاء لجان المراجعة في تسعين شركة أمريكية، وقد توصلنا إلى نتيجة هامة بوجود علاقة مباشرة بين فعالية لجان المراجعة وقدرة اللجان على مراقبة التقارير المالية، والقدرة على التأكد بأن المراجع الخارجي فحص وقيم نظام الرقابة الداخلية، وكذا مدى وجود صلاحيات مكتوبة ومحددة لمهام لجان المراجعة، بالإضافة إلى أن مساندة الإدارة العليا في الشركة تلعب دورا مهما في فعالية هذه اللجان . كما أنه في دراسة قامت بها (Linda English 1994)^(١٨) لتحديد وجهة نظر الممثلين لمهام لجان المراجعة في أستراليا، أوضحت بشكل عام انحصار وظائف تلك اللجان في مراقبة المعلومات المالية وإجراءات المراجعة المالية ومخرجاتها ؛ وما يكون واجبا على إدارة الشركات لتقوم بدور رقابي أكثر منه إدارياً .

إضافة إلى ذلك فقد قام آرثر رفنج (Arthur Ruffing 1994)^(١٩) بدراسة ميدانية لتحديد المهام المستقبلية للجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية وقد تم جمع البيانات باستخدام أسلوب الاستبانة والمقابلة الشخصية مع مجموعة من المهتمين ورؤساء لجان المراجعة ومدراء المراجعة الداخلية وشركاء مكاتب المراجعة . وطلب منهم تحديد مهام لجان المراجعة المستقبلية من وجهة نظرهم . توصل الباحث إلى مجموعة من المهام حصلت على تأييد أغلبية المشاركين، وشملت مراجعة العمليات الدولية، مراجعة الالتزامات البيئية والإفصاح عنها، إعطاء اهتمام أكثر للرقابة الداخلية، زيادة الاهتمام بتعميم خطر الإدارة وتعميم مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين .

L. Kalbers, and S. T. Fogarty, Audit Committee Effectiveness - An Empirical Investigation of the (١٧)

Contribution of Power, *Auditing = A Journal of Practice and Theory*, vol. 12, Spring 1993. P- 24-49.

Linda English, Making Audit Committee Work, *Australian Accountant*, vol. 64, April 1994, pp.10-18. (١٨)

A. Ruffing, The Future Role of the Audit Committee, *Directors & Board*, vol.18, Spring 1994, pp.51-54. (١٩)

كما أشار أليسون (Allison, D., 1994) ^(٢٠) إلى أن المهمة الأساسية للجان المراجعة تتمثل في التأكد من وجود مساندة تامة للمراجع الداخلي ليس فقط من لجان المراجعة ولكن من كافة المنتمين للوحدة الاقتصادية، كما يجب أن تتعود الإدارة على فكرة إمكانية توجيه بعض الأسئلة المخرجة من قبل لجان المراجعة لأن الإدارة الجيدة تعترف بأهمية إعطاء المعلومات للجان المراجعة .

ولقد أكد رازك وفارمر (Z. Razaec and L. Farmer 1994) ^(٢١) في دراسة ميدانية عدم وجود أطر واضحة في الولايات المتحدة الأمريكية تحدد من خلالها مهام لجان المراجعة على الرغم من أن هناك شبه اتفاق بين المهتمين على تغطيتها للمهام الرقابية وتعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي .

وفي إحدى الدراسات المتعلقة بالموضوع أكد كوك (M. J. Cook 1994) ^(٢٢) أن أعضاء لجان المراجعة يجب أن يظهروا المقدرة على إبراز الأسئلة العجيبة والصعبة حول نشاطات الإدارة المالية في الشركة وكذلك مجالات المراجعة الداخلية والخارجية، وكذلك الاستشارات القانونية . كما أن لجان المراجعة يجب أن تقوم بجانب ذلك بمراقبة مدى التزام الشركة بالأنظمة والقوانين بشكل عام ولوائحها الداخلية بشكل خاص ؛ بالإضافة إلى الرقابة على مجريات التحريات الخاصة التي قد تؤثر على عناصر القوائم المالية للشركة، وكذا مراجعة المواضيع ذات التأثير الحساس على طريقة القياس والإفصاح المحاسبي .

ويتضح مما سبق أن هناك تشجيعاً من قبل كافة الأطراف على توسيع مهام لجان المراجعة لتنتقل من أدوارها الكلاسيكية لتصل إلى حد الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة العليا في الشركة .

وفي المملكة العربية السعودية أشار قرار وزير التجارة ^(٢٣) المشار إليه سابقاً إلى ضرورة تشكيل لجنة المراجعة في كل شركة مساهمة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين، يصدر بقواعد اختيار أعضائها ومدة عضويتهم وأسلوب عملها قرار من الجمعية العامة للشركة بناءً على اقتراح مجلس الإدارة . كما ترك القرار للجمعية العمومية لكل شركة تحديد مهام لجنة المراجعة على أن يكون من بينها ترشيح المحاسب القانوني للسنة المالية التالية، وكذا دراسة الملاحظات والتقارير التي يقدمها .

(٢٠) D. Allison, Internal Auditors and Audit Committees, *Internal Auditor*, Feb. 1994, pp.50-55.

(٢١) Z. Razaec, and L. Farmer, The Changing Role of the Audit Committee, *Internal Audit*, spring 1994, pp. 10-20.

(٢٢) M. Cook, The CEO and the Audit Committee, *Chief Executive*, April 1993, pp. 44-47.

(٢٣) قرار وزير التجارة رقم ٩٠٣ في ١٢/٨/١٤١٤ هـ .

٤ - معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة

لا توجد معايير مثالية لاختيار أعضاء لجان المراجعة، كما لا يوجد عدد مثالي لعدد أعضائها، ويعتمد كل ذلك بالدرجة الأولى على حجم الشركة وتعقد عملياتها ؛ كما أن تلك المعايير تختلف من شركة إلى أخرى ومن محيط اقتصادي إلى آخر، فهناك علاقة مباشرة بين مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها، فكلما تعقدت وظائف لجان المراجعة كلما تطلب وجود أعضاء أكثر تأهيلاً وخبرة .

ويعتبر معيار الاستقلال عن الإدارة من أهم المعايير التي تركز عليها أغلب اللوائح المنظمة لعمل لجان المراجعة، ويمثل هذا المعيار أحد أهم شروط اختيار أعضاء لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث إن هيئة بورصة الأوراق المالية تشير إلى ضرورة أن يكون أعضاء لجان المراجعة مستقلين ذهنياً وظاهرياً عن إدارة الشركة بحيث لا يظهر لمجلس إدارة الشركة وجود علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين أعضاء اللجنة ومدراء الشركة التنفيذيين (NYSE [1977])^(٢٤) .

وفي بريطانيا، أشار تقرير لجنة القواعد المالية المنظمة للحسابات المالية للشركات إلى أهمية أن يتوفر في عضو لجنة المراجعة معيار الاستقلال عن إدارة الشركة، بحيث لا تكون هناك علاقة عمل ظاهرة بينه وبين إدارة الشركة (CFACG 1992)^(٢٥) .

كما أشار بنك بريطانيا في توصياته حول معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة إلى ضرورة توفر خبرات كافية يقتنع بها مجلس إدارة الشركة مع ضرورة التأكد من استقلال عضو اللجنة عن إدارة الشركة سواءً ما يتعلق بعملياتها أو مالياتها أو نظامها^(٢٦) .

وتأكيداً لذلك، ففي دراسة قامت بها ماتز (M. Metz 1993)^(٢٧) لتحديد معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة، أشارت إلى أنه لضمان فعالية لجان المراجعة فإنه يجب أن يتمتع أعضاؤها بالموضوعية وأن يكونوا ذوي معرفة وخبرة بالتنظيم، والقناعة التي تنتمي إليها الشركة، وأن ينظروا لمهامهم بإيجابية حيث يتم التركيز على العمل وليس الأشخاص .

New York Stock Exchange, *Statement of NYSE on Audit Committee*, January 6, 1977.

(٢٤)

The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, *op, cit.*, p. 68.

(٢٥)

Bank of England, *op, cit.*, p. 199 A.

(٢٦)

M. Metz, "Inside the Audit Committee", *Internal Auditor*, Oct. 1993, pp. 42-4.

(٢٧)

وبالإضافة إلى معيار الاستقلال التام عن إدارة الشركة، تتطلب بعض الشركات ضرورة توفر حد أدنى من المؤهلات والخبرات في مجال أعمال الشركة، وعلى الأخص المالي منها . وقد لا تتطلب بعض الشركات ضرورة توفر المؤهلات والخبرات المالية لجميع الأعضاء، وإنما يكتفي بضرورة توفرها في عدد معين من الأعضاء، فعلى سبيل المثال أشار تقرير عن لجان المراجعة صادر من شركة أرنست ويونج وشركائهم إلى أن الخصائص المميزة لعضو لجنة المراجعة الناجح تكمن في قدرته على تحمل المسؤوليات المنوطة به، وأن تتوفر لديه الرغبة في قبول المهمة والقدرة على طرح الأسئلة النافذة وأن يكون مستقلاً استقلالاً تاماً عن الإدارة، وذا خبرة تجارية عملية، على أن يكون أحدهم على الأقل ذا خلفية مالية (Ernst and Young 1992) (٢٨) .

وتشترط بعض الشركات أن يكون عضو اللجنة مالكا لعدد معين من أسهم الشركة، كما تشترط شركات أخرى أن يكون متفرغاً لعمل اللجنة، إلا أن المعيار الأخير نادر التطبيق في الدول المتقدمة .

ففي دراسة ميدانية قام بها كولير (P.A. Collier 1993) (٢٩) لتركيبية أعضاء لجان المراجعة باستخدام أسلوب الاستبانة لجمع البيانات من أعضاء لجان المراجعة في أكبر مائتين وخمسين شركة و أكبر خمسين مركزاً مالياً في المملكة المتحدة، وتوصل الباحث إلى أن ٧٥ ٪ من لجان المراجعة تكونت من أعضاء من خارج مجلس الإدارة للاعتقاد أن ذلك يزيد من فعالية تلك اللجان .

كما خلص ليندسل (D. Lindsell 1992) (٣٠) إلى استنتاج أن كبر عدد لجان المراجعة يفيد في إثرائها بالخبرات والتجارب التي تعود بالفائدة على الشركة، وتعدد وجهات النظر، ولكن صغر عدد الأعضاء قد يؤدي إلى فعالية اتخاذ القرار بسرعة وكفاءة عالية . كما أنه من بين الصفات النوعية المطلوبة في أعضاء لجان المراجعة المحكمة والإيجابية في التعامل مع الأمور .

وفي المملكة أرفق بقرار وزير التجارة (٣١) ضوابط استرشادية لاختيار أعضاء لجنة المراجعة شملت ما يلي :

(١) أن يكون العضو من مساهمي الشركة المالكين لعدد من الأسهم لا يقل عن ٢٠ سهماً.

(٢٨) أرنست ويونج العالمية، لجان التدقيق : نشاطها في التسعينات، ١٩٩٢م، ص ١٥ .

(٢٩) P. Collier, Audit Committees in Major UK Companies, *Managerial Auditing Journal*, 1993, pp. 25-30.

(٣٠) D. Lindsell, Blueprint For Effective Audit Committee, *Accountancy*, Dec. 1992, P.104.

(٣١) قرار وزير التجارة رقم ٩٠٣ في ١٢/٨/١٤١٤هـ .

- (٢) أن يكون من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين أو ممن يقومون بعمل فني أو إداري في الشركة ولو على سبيل الاستشارة .
- (٣) أن يكون على إلمام بالقواعد المالية والمحاسبية، ويفضل من له تأهيل علمي مناسب في هذا المجال .
- (٤) أن لا تكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الأعمال والعقود التي تتم لحساب الشركة .
- و بمقارنة ما تم إصداره من قبل وزارة التجارة بما هو موجود في الدول المتقدمة الأخرى مما له علاقة بلجان المراجعة، نجد الآتي :

العنصر	الدول المتقدمة	المملكة
(١) الإلزامية	لجان المراجعة في أمريكا إلزامية بالنسبة للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية. وبريطانيا تشجع، بينما كندا تلزم بوجود لجان المراجعة.	إلزامية وجود لجان المراجعة لجميع الشركات المساهمة .
(٢) المهام	مهام لجان المراجعة في الدول المتقدمة تتضمن وظائف تقليدية ووظائف حديثة، ولا يوجد تحديد دقيق لمهام لجان المراجعة .	حدد القرار بعض المهام وترك أمر تحديدها للجمعية العامة على أن يكون من بينها ترشيح مراجع الحسابات، ودراسة الملاحظات التي ترد بتقرير ويتضح عدم تدخل الوزارة بتحديد المهام بل تركها لكل جمعية عامة من واقع ما تراه يخدم مصالحها .
(٣) عدد أعضاء اللجنة.	لم يحدد عدد مثالي وإنما عادة تتكون من ٣ أعضاء	ترك العدد مفتوحاً على أن لا يقل العدد عن ٣ وأن يكون فردياً
(٤) ضوابط اختيار أعضاء اللجان .	(١) من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية . (٢) يستحسن أن يكون لديه إلمام بمراجعة الحسابات ولم يشترط أن يكون CPA . (٣) الاستقلالية .	(١) نفس الضابط . (٢) أن يكون من مساهمي الشركة بحيث لا يقل ما يملكه عن ٢٠ سهماً . (٣) على إلمام معقول بالضوابط للمالية المحاسبية، ويفضل من له تأهيل علمي مناسب (٤) الاستقلالية (عدم وجود مصالح) .
(٥) عدد اجتماعات اللجنة .	لم يحدد وإنما حسب الاحتياج والظروف.	نفس الشيء .
(٦) مدة العضوية، ومعايير الاختيار، وأسلوب العمل للجان.	تختلف من شركة لأخرى .	بقرار من الجمعية العامة كشركة بناءً على اقتراح مجلس الإدارة . ويعني ذلك سيادة الجمعية العامة في هذا الموضوع الهام .

ومن استطلاع أدبيات المحاسبة والمراجعة حول الموضوع ومقارنة ما هو موجود في الدول المتقدمة مع ما استحدث في المملكة نجد أن هناك جهدا كبيرا يجب أن يستكمل من جانب الشركات المساهمة حيث إن الضوابط الاسترشادية تعتبر الحد الأدنى سواءً من ناحية مهام لجان المراجعة أو معايير اختيار أعضائها، فكلما الموضوعين مازال في دور التطوير بقصد الوصول إلى تحقيق هدف تكوين هذه اللجان والرفع من فعاليتها أدائها بحيث تؤدي إلى استقلال المراجع أثناء عمله ومن ثم قيامه بالمراجعة بكل موضوعية، وكذا مساعدة مجلس الإدارة بتقديم النصح والمشورة في الأمور التي قد لا يجد الوقت الكافي للقيام بها أو لانعدام خبرته في هذا المجال، وحماية جميع الأطراف المستفيدة من واقع المساعدة في تحسين نوعية المخرج النهائي لعملية المراجعة وتحسين أداء الشركة .

ثالثا : منهج البحث

مما سبق يتضح وجود ثلاثة أطراف أساسية لها علاقة مباشرة بنتائج المراجعة المالية هي المراجع بصفته مقدم الخدمة، والمدراء بصفقتهم طالبي الخدمة، والمستفيدين من الخدمة بمعناها الواسع . ولتحقيق هدف البحث المتمثل في وضع تصور لوظائف لجان المراجعة المالية مرتبة حسب أهميتها وكذا تحديد معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة في المملكة، تم استطلاع آراء هذه الأطراف حيال الوظائف والمعايير وذلك باتباع الخطوات التالية :

الخطوة الأولى : تطوير أداة البحث

صممت قائمة استبانة "ملحق رقم (١)" لاستطلاع آراء المراجعين ومدراء الشركات والمستفيدين الخارجيين من القوائم المالية بعد التعرف على وظائف لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها وذلك من واقع استطلاع أدبيات المحاسبة والمراجعة المتعلقة بهذين الموضوعين في محيطات مهنية مختلفة بما فيها المملكة، وكذلك من واقع خبرات الباحثين العلمية والعملية، ولقد شملت الاستمارة جزئين هما :

(١) وظائف لجان المراجعة : احتوت الاستمارة على ٢٨ وظيفة متوقعة للجان المراجعة، وقد تم تصنيف هذه الوظائف إلى أربعة أقسام أساسية هي : وظائف لها علاقة بإعداد الحسابات والمتمثلة في القياس والعرض والإفصاح المحاسبي، ووظائف لها علاقة بمراجعة الحسابات، ووظائف لها علاقة بفحص نظام الرقابة الداخلية ووظائف لها علاقة بالقرارات المالية . كما أن هناك تصنيفا جزئيا لكل مجموعة من هذه الوظائف . ولاستطلاع آراء المشاركين فقد استخدم قياس ليكرت ذي الخمس نقاط أمام كل وظيفة مفصلة، بحيث يختار المشارك الإجابة التي يعتقد أنها تمثل وجهة نظره،

بحيث تبدأ من أؤيد بشدة (خمس نقاط) إلى معارض بشدة (نقطة واحدة)، مما يمكن من إعطاء هذه الإجابات قياساً رقمياً يساعد في التحليل .

(٢) معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة : تم تحديد سبعة معايير لاختيار أعضاء لجان المراجعة تشمل : التأهيل العلمي، والخبرة العملية، والملكية في أسهم الشركة، والتفرغ، والاستقلال، والمهنة الحالية، والعمر . ولاستشفاف آراء المشاركين حددت عدة خيارات تحت كل معيار وطلب من المشارك اختيار إجابة واحدة من هذه الخيارات لكل معيار لتمثل وجهة نظره، كما ترك فراغ لإضافة أية معايير أخرى يراها مناسبة لم تكن من ضمن المعايير المقترحة .

ولقد تم اختبار الاستبانة للتأكد من اكتمالها ووضوحها وتحقيقها لهدف البحث وذلك من خلال عرضها على مجموعة من ذوي الاهتمام بالموضوع من أكاديميين ومهنيين، وأخذ بملاحظاتهم عند تصميم الاستبانة بشكلها النهائي . ولقد تم إعداد خطاب أرفقت معه الاستمارة شرح فيه هدف البحث، وطريقة إكمال الاستمارة وحث المشاركين على سرعة الإجابة .

الخطوة الثانية : اختيار مجتمع البحث وعينته

يتمثل مجتمع البحث لهذه الفئات الثلاث المشاركة فيما يلي :

(١) المراجعين : شمل مجتمع البحث لهذه الفئة جميع المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة في المملكة وعدددهم (٣٠٥) وذلك حسب بيانات تم الحصول عليها من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومن هذه البيانات كذلك دليل مكاتب المهن الحرة الصادر من قبل وزارة التجارة وعدددها (٢٤). ولقد اختيرت المكاتب بمدينة الرياض وعدددها ٦٥١ لتكون عينة البحث لكون معظمها يقوم بمراجعة الشركات المساهمة والاعتقاد بأنها تمثل المكاتب في المملكة خصوصاً وأن معظمها له فروع بمدن المملكة الكبيرة .

ولقد تم إرسال الاستبانة لجميع أفراد عينة هذه الفئة، وتم الحصول على ٥٢ استمارة بنسبة إرجاع قدرها (٣٣٪) وتعتبر هذه النسبة مقبولة في دراسات ميدانية عدة .

(٢) المدراء : حيث إن القرار الوزاري المتعلق بلجان المراجعة ملزم للشركات المساهمة في المملكة فقط، فقد حدد مجتمع البحث لهذه الفئة بمدراء الشركات المساهمة العاميين، سواء المتداول منها أو المقفلة في جميع القطاعات الاقتصادية وعدددها (٨٨) من واقع دليل البيانات والمؤشرات التحليلية للشركات المساهمة لعام ١٩٩٢م وعدددها (٢٥) .

ولقد تم إرسال الاستبانة لجميع أفراد مجتمع هذه الفئة وعددهم ٨٨ مديراً عاماً، وتم الحصول على ٥٧ استمارة بنسبة إرجاع عالية قدرها (٥٦٪) .

(٣) المستفيدون : نظراً لتعدد فئات المستفيدين واختلاف خلفياتهم واهتماماتهم، وحيث إن مدراء الاستثمار والإقراض في البنوك التجارية والتأمينات الاجتماعية ومصحة معاشات التقاعد أكثر فئات المستفيدين دراية بأهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وبالتالي أهمية عدالة هذه المعلومات، ولوجود إجراءات محددة تستخدمها هذه الفئات عند اتخاذ القرار فقد اعتقد الباحثان أن مدراء الإقراض والاستثمار في هذه الجهات يمثلون وجهة نظر المستفيدين، ولقد بلغ عددهم ٢٤ مشاركا، وتم الحصول على ١٩ استمارة، بنسبة إرجاع عالية قدرها (٧٩٪) .

الخطوة الثالثة : معالجة البيانات

بعد تلقي إجابات المشاركين، سواءً المراجعين أو المديرين أو المستقبلين، تم التأكد من اكتمال كل استمارة، ومن ثم فرزها كل فئة على حدة، واستخدام برنامج ساس لمعالجة بياناتها، وذلك بإدخال إجابة كل سؤال حسب وزنه في مقياس ليكرت ولكل فئة على حدة. وللتأكد من أن عملية إدخال البيانات تمت بطريقة سليمة تم مقارنة بيانات الإدخال مع الإجابات لكل استمارة .

ولغرض تحديد ترتيب وظائف لجان المراجعة أخذاً برأي المشاركين كفئة واحدة، تم احتساب نسبة كل رأي لجميع الوظائف ولكل مجموعة وظائف على حدة، كما تم احتساب المتوسط الحسابي للنقاط التي حصلت عليها كل وظيفة داخل كل مجموعة . ولمقارنة آراء المشاركين تم استخدام تحليل التباين بين آراء المراجعين والمديرين والمستفيدين وحددت الوظائف التي يوجد اختلاف إحصائي مهم بين آراء تلك الفئات .

ولتحديد معايير اختيار المراجع تم احتساب النسبة التي حصل عليها كل معيار مقارنة بالمعايير الأخرى لجميع المشاركين كفئة واحدة، ولكل فئة على حدة .

رابعا : النتائج والتحليل والمحددات

بما أن البحث يهدف إلى وضع تصور لوظائف لجان المراجعة في المملكة وتحديد معايير اختيار أعضائها وذلك من واقع استطلاع آراء المراجعين والمدراء والمستفيدين، وبناء على نتائج التحليل الإحصائي السابق إيضاحه في طريقة البحث، تم تقسيم نتائج البحث وتحليلها إلى قسمين أساسيين الأول خاص بوظائف لجان المراجعة، والآخر يتعلق بمعايير اختيار أعضائها .

ومما تجدر الإشارة إليه الأخذ في الاعتبار محددات البحث الكافية في عدم وجود بحوث سابقة حول هذا الموضوع، ودراسة التجربة على نطاق العمل في المملكة مما قد يكون مؤثراً على إدراك أهمية تحديد وظائف لجان المراجعة وبالتالي اختيار أعضائها .

القسم الأول : وظائف لجان المراجعة

شملت وظائف لجان المراجعة المتوقعة، كما هو واضح في استمارة الاستبانة، ثمان وعشرين وظيفة مبنية في أربع مجموعات هي : مجموعة الوظائف المتعلقة بإعداد الحسابات، ومجموعة الوظائف المتعلقة بمراجعة الحسابات، ومجموعة الوظائف المتعلقة بفحص نظام الرقابة الداخلية، ومجموعة الوظائف المتعلقة بالقرارات المالية . وسيتم عرض آراء المشاركين كفئة واحدة، ولكل مجموعة وظائف على حدة، وكذا تحليل التباين بين آراء المراجعين والمدراء والمستفيدين .

أ - تحليل آراء المشاركين كفئة واحدة حول وظائف لجان المراجعة

كما أشير سابقاً وزعت وظائف لجان المراجعة إلى أربع مجموعات كما يلي :

*مجموعة الوظائف المتعلقة بإعداد الحسابات : يوضح الجدول رقم (١) تحليل آراء المشاركين كفئة واحدة في الوظائف المتعلقة بإعداد الحسابات ذات الصلة بالقياس والعرض أو الإفصاح المحاسبي . وأخذاً في الاعتبار المتوسط الحسابي لآراء المشاركين والنسبة المئوية للرأي المؤيد والرأي المحايد والرأي المعارض، أيد أغلبية المشاركين خمس وظائف من وظائف هذه المجموعة، حيث حصلت كل وظيفة منها على ٣,٥ نقطة أو أكثر من نقاط مقياس ليكرت ذي الخمس نقاط، وكذلك نسبة مؤيدة أعلى من ٥٠٪ من جميع المشاركين. وشملت على الترتيب : التوصية بأسلوب الإفصاح الأمثل في القوائم المالية للشركة (٣,٦٧، ٦٤٪)، المشاركة في تحديد البدائل المتاحة لطريقة الإفصاح في القوائم المالية للشركة (٣,٦٦، ٦٣٪)، المشاركة في تحديد خيارات القياس المتاحة لتطبيقات معايير المحاسبة المتعارف عليها (٣,٥٩، ٦٤٪)، التوجيه باختيار الطرق المناسبة للعرض (٣,٥٧، ٦٣٪)، التوجيه باختيار البديل المحاسبي المناسب (٣,٥٠، ٦٠٪) .

وتبين من تحليل وظائف هذه المجموعة تأييد المشاركين كفئة واحدة لوظيفتين لهما علاقة بالقياس ووظيفة لها علاقة بالعرض ووظيفتين لهما علاقة بالإفصاح المحاسبي .

جدول رقم (١)

تحليل آراء جميع المشاركين كفاءة واحدة في وظائف لجان المراجعة المتعلقة بإعداد الحسابات

المتوسط الحسابي	النسبة المئوية			الوصف	الترتيب في المجموعة	رقم الوظيفة
	الرأي المعارض	الرأي المحايد	الرأي المؤيد			
٣,٥٨٧	%٢١	%١٥	%٦٤	القياس المحاسبي : المشاركة في تحديد خيارات القياس المتاحة لتطبيقات معايير المحاسبة المتعارف عليها	٣	١/١/١
٣,٥٠	%٢٥	%١٥	%٦٠	القياس المحاسبي : التوجيه باختيار البديل المحاسبي المناسب	٥	٢/١/١
٣,٢٥٦	%٣٠	%٢١	%٤٨	القياس المحاسبي : الموافقة على اختيار البديل المحاسبي المناسب	٩	٣/١/١
٣,١٤٨	%٣٢	%١٨	%٥٠	العرض المحاسبي : المشاركة في تحديد طرق وأساليب عرض القوائم المالية	١٠	١/٢/١
٣,٥٧٣	%١٩	%١٨	%٦٣	العرض المحاسبي : التوجيه باختيار الطرق المناسبة للعرض	٤	٢/٢/١
٣,٢٧٢	%٣٣	%٢٢	%٤٥	العرض المحاسبي : الموافقة على تحديد أسلوب عرض القوائم المالية	٧	٣/٢/١
٣,٦٥٨	%٢١	%١٦	%٦٣	الإفصاح المحاسبي : المشاركة في تحديد البدائل المتاحة لطريقة الإفصاح في القوائم المالية للشركة	٢	١/٣/١
٣,٦٦١	%٢٢	%١٤	%٦٤	الإفصاح المحاسبي : التوجيه بأسلوب الإفصاح الأمثل في القوائم المالية للشركة	١	٢/٣/١
٣,٤٤٦	%٣٥	%١٥	%٥٠	الإفصاح المحاسبي : الموافقة على أسلوب الإفصاح في القوائم المالية للشركة	٦	٣/٣/١
٣,٢٥٨	%٣٦	%١٥	%٤٩	الإفصاح المحاسبي : الموافقة على أي إعلان ذو صفة مالية قبل الإفصاح عنه	٨	٤/٣/١

* مجموعة الوظائف المتعلقة بمراجعة الحسابات : يبين الجدول رقم (٢) تحليل آراء المشاركين كفاءة واحدة لستة من الوظائف لها علاقة بمراجعة حسابات الشركة . وأخذاً في الاعتبار المتوسط الحسابي لآراء المشاركين والنسبة المئوية للرأي المؤيد والرأي المحايد والرأي المعارض، أيد أغلبية المشاركين خمسا من هذه الوظائف، حيث حصلت كل وظيفة منها على متوسط حسابي أكثر من ٣,٥ نقطة من نقاط مقياس ليكرت ذي الخمس نقاط وكذلك نسبة رأي المؤيدين تزيد على ٥٠٪ من رأي المعارضين أو المحايدين، ولقد شملت تلك الوظائف على الترتيب : المشاركة في اختيار المراجع الخارجي للشركة، والتوصية باختياره (٣٦٨,٤، ٨٨٪)، متابعة تنفيذ ملاحظات المراجع

الخارجي بعد مناقشتها معه (٤,٣٠٩، ٧٨٪) تقييم أداء المراجع الخارجي (٤,٠٩٣، ٤٨٪) فحص نتائج المراجعة (٤,٠٠٠، ٧٨٪)، والمشاركة في تحديد نطاق المراجعة الخارجية (٣,٧٦١، ٦٩٪).

أما الوظيفة السادسة في هذه المجموعة والمتعلقة بالمشاركة في التخطيط لعملية المراجعة فحصلت على متوسط حسابي أقل من ٣,٥ وكانت نسبة الرأي المؤيد معادلة تماما للرأي المحايد والرأي المعارض .

جدول رقم (٢)

تحليل آراء جميع المشاركين كفئة واحدة في

وظائف لجان المراجعة المتعلقة بمراجعة الحسابات

المتوسط الحسابي	النسبة المئوية			الوصف	الترتيب في المجموعة	رقم الوظيفة
	الرأي المعارض	الرأي المحايد	الرأي المؤيد			
٤,٣٦٨	٥٪	٧٪	٨٨٪	المشاركة في اختيار المراجع الخارجي للشركة والتوصية باختياره	١	١/٢
٣,٧٦١	١٣٪	٨٪	٦٩٪	المشاركة في تحديد نطاق المراجعة الخارجية	٥	٢/٢
٣,٤٢٥	٣٢٪	١٨٪	٥٠٪	المشاركة في التخطيط لعملية المراجعة الخارجية	٦	٣/٢
٤,٠٩٣	٩٪	٧٪	٨٤٪	تقييم أداء المراجع الخارجي	٣	٤/٢
٤,٠٠٠	٥٪	١٨٪	٧٧٪	فحص نتائج المراجعة	٤	٥/٢
٤,٣٠٩	٩٪	٤٪	٧٨٪	متابعة تنفيذ ملاحظات المراجع الخارجي بعد مناقشتها معه	٢	٦/٢

* مجموعة الوظائف المتعلقة بفحص نظام الرقابة الداخلية : يعطي الجدول رقم (٣) تحليلاً لآراء المشاركين كفئة واحدة لثمانى وظائف من وظائف لجان المراجعة المتعلقة بفحص نظام الرقابة الداخلية . وباستخدام معيار المتوسط الحسابي ونسبة الآراء المؤيدة مقارنة بإجمالي الآراء نجد أن رأي أغلبية المشاركين قد مال إلى تأييد جميع الوظائف الثمانية في هذه المجموعة، حيث حصلت ست وظائف منها على متوسط حسابي أكثر من ٤ نقاط من مقياس ليكرت ذي الخمس نقاط، وهذه الوظائف تشمل على الترتيب : فحص وتحليل نظام الرقابة الداخلية في الشركة للتأكد من كفاءته (٤,١٧٠)، التأكد من اكتمال اللوائح الإدارية والمالية للشركة (٤,١٥٦)، فحص جميع تقارير المراجع الداخلي ومتابعة تنفيذها بعد مناقشتها معه (٤,٠٦٩)، المشاركة في تقييم نظام الرقابة الإدارية (٤,٠٥٠)، اقتراح إدخال أساليب فعالة للرفع من أداء الشركة (٤,٠١٧٦)، تحديد

نطاق المراجعة الداخلية (٤,٠١٥) . وحصلت الوظيفتين الأخيرتين والمتعلقين بتطوير نظم المعلومات الإدارية والمالية وتقييم كفاءة وفعالية أداء الإدارة على تأييد أغلبية المشاركين (٧٠٪، ٦٥٪) على التوالي، وعلى متوسط حسابي أكثر من ٣,٥ نقطة وأقل من ٤ نقاط .

جدول رقم (٣)

تحليل آراء جميع المشاركين كفئة واحدة

في وظائف لجان المراجعة المتعلقة بفحص نظام الرقابة الداخلية

المتوسط الحسابي	النسبة المئوية			الوصف	الترتيب في المجموعة	رقم الوظيفة
	الرأي المعارض	الرأي المحايد	الرأي المؤيد			
٤,١٧٠	٩٪	٧٪	٨٤٪	فحص وتحليل نظام الرقابة الداخلية في الشركة والتأكد من كفاءته	١	١/٣
٤,٠١٥	١٠٪	٩٪	٨١٪	تحديد نطاق المراجعة الداخلية	٦	٢/٣
٤,٠٦٩	٨٪	١٢٪	٨٠٪	فحص جميع تقارير المراجع الداخلي ومتابعة تنفيذها بعد مناقشتها معه	٣	٣/٣
٤,٠٥٠	١١٪	١٠٪	٧٩٪	المشاركة في تقييم نظام الرقابة الإدارية	٤	٤/٣
٤,١٥٦	٧٪	٧٪	٨٦٪	التأكد من اكتمال اللوائح الإدارية والمالية للشركة	٢	٥/٣
٤,١٧٦	٦٪	١٤٪	٧٧٪	اقترح إدخال أساليب فعالة للرفع من أداء الشركة	٥	٦/٣
٣,٨٨٢	٩٪	٢١٪	٧٠٪	تطوير نظم المعلومات الإدارية والمالية	٧	٧/٣
٣,٧٨١	٣٤٪	٢١٪	٦٥٪	تقييم كفاءة وفعالية أداء الإدارة	٨	٨/٣

* مجموعة الوظائف المتعلقة بالقرارات المالية : يوضح الجدول رقم (٤) تحليلاً لآراء المشاركين جميعاً كفئة واحدة لأربع وظائف من وظائف لجان المراجعة لها علاقة بالقرارات الإدارية للشركة. وأخذاً في الاعتبار المتوسط الحسابي ونسبة الآراء المؤيدة لإجمالي الآراء نجد أن أغلبية المشاركين أيدوا ثلاثاً منها، وحصلت تلك الوظائف على متوسط حسابي أكثر من ٣,٥ نقطة من مقياس ليكرت ذي الخمس نقاط، وتشمل تلك الوظائف على الترتيب تقصي المدفوعات المالية في الشركة مثار التساؤل (٤,٠١٦، ٨٠٪)، الرد على استفسارات المساهمين في الجمعية العمومية للشركة (٣,٦٨٧، ٦٠٪)، إبداء الرأي في القرارات المالية لمجلس الإدارة بعد اتخاذها (٣,٥٢٦، ٦٠٪)، كما كان رأي الأغلبية محايداً أو معارضاً للوظيفة الرابعة من هذه المجموعة، حيث أعطى ٢٩٪ من

المشاركين رأيا محايدا و ٢٢٪ منهم رأيا معارضا لوظيفة تقديم خدمات الاستشارات الإدارية لمجلس الإدارة .

جدول رقم (٤)

تحليل آراء جميع المشاركين كفئة واحدة

في وظائف لجان المراجعة المتعلقة بالقرارات الإدارية

المتوسط الحسابي	النسبة المئوية			الوصف	الترتيب في المجموعة	رقم الوظيفة
	الرأي المعارض	الرأي المحايد	الرأي المؤيد			
٣,٣٧٠	٪٢٢	٪٢٩	٪٤٩	تقديم خدمات الاستشارات الإدارية للمجلس	٤	١/٤
٣,٥٢٣	٪٢١	٪١٩	٪٦٠	إبداء الرأي في قرارات مجلس الإدارة المالية بعد اتخاذها	٣	٢/٤
٤,٠١٦	٪٩	٪١١	٪٨٠	تقصي المدفوعات المالية في الشركة مثار التساؤل	١	٣/٤
٣,٦٨٧	٪٢٠	٪٢٠	٪٦٠	الرد على استفسارات المساهمين في الجمعية العامة للشركة	٢	٤/٤

ب - تحليل التباين ANOVA بين آراء فئات المشاركين

اتضح من واقع تحليل آراء المشاركين كفئة واحدة تأييدهم لإحدى وعشرين وظيفة من وظائف لجان المراجعة السابق إيضاحها . ولغرض معرفة مدى انسجام آراء الفئات كل على حدة مع بعضها البعض، ومن ثم مدى انسجامها مع رأي المشاركين كفئة واحدة لجميع وظائف لجان المراجعة المتوقعة، تم استخراج التباين ANOVA بين الآراء للوظائف التي يوجد تباين إحصائي مهم بينها وتحليله، ولقد تبين ما يلي :

١ - مقارنة آراء المراجعين والمدراء : يبين الجدول رقم (٥) تحليل التباين ANOVA بين آراء المراجعين والمدراء حول وظائف لجان المراجعة، ويتضح منه وجود اثنتي عشرة وظيفة فقط تتسم بتباين إحصائي مهم في وجهات نظر المراجعين والمدراء حولها عند مستوى ٩٠٪ . فنجد أن أربع وظائف لم تحصل على تأييد أغلبية المدراء بينما حصلت على تأييد أغلبية المراجعين. وتشمل تلك الوظائف : التوجيه باختيار البديل المحاسبي المناسب، والموافقة على أسلوب الإفصاح في القوائم المالية، والموافقة على أي إعلان ذي صفة مالية قبل الإعلان، وتقييم كفاءة وفعالية أداء الإدارة. وقد

يرجع السبب في هذا التباين إلى أن الإدارة قد ترى في مشاركة لجان المراجعة في مثل هذه المهام، حدًا من صلاحياتها، وقد يفصح عما لا تريد الإدارة الإفصاح عنه .

جدول رقم (٥)

تحليل التباين ANOVA بين آراء المراجعين

والمدراء حول وظائف لجان المراجعة

رقم الوظيفة	الوصف	المراجعون		المدراء		احتمال F
		الرأي المؤيد	المتوسط الحسابي	الرأي المؤيد	المتوسط الحسابي	
٢/١/١	التوجيه باختيار البديل المحاسبي المناسب	٦٨٪	٣,٤٦٨	٤٥٪	٣,١٦٠	٠,٠٢
٣/٣/١	الموافقة على أسلوب الإفصاح في القوائم المالية للشركة	٥٧٪	٣,٤٦٨	٣٨٪	٣,٣١٠	٠,٠٢
٤/٣/١	الموافقة على أي إعلان ذي صفة مالية متعلقة بالإفصاح قبل إعلانه	٥٩٪	٣,٥١٠	٤١٪	٣,٠٨٤	٠,٠٦
١/٢	المشاركة في اختيار المراجع الخارجي للشركة	٧٦٪	٤,١٢٢	٩٧٪	٤,٥١٧	٠,٠١
٢/٢	المشاركة في التخطيط لعملية المراجعة الخارجية	٤٤٪	٣,٤٠٠	٧٧٪	٣,٨٤٧	٠,٠٥
٣/٢	المشاركة في التخطيط لعملية المراجعة	٤٦٪	٣,١٦٠	٦٠٪	٣,٥٤٢	٠,٠٥
١/٣	فحص وتحليل نظام الرقابة الداخلية للشركة	٩٢٪	٤,٢٨٨	٧٩٪	٤,٠١٦	٠,٠٩
٤/٣	المشاركة في تقييم نظام الرقابة الإدارية	٩٠٪	٤,٣٠٠	٧٢٪	٣,٨٤٧	٠,٠٨
٥/٣	التأكد من اكتمال اللوائح الإدارية والمالية للشركة	٩٣٪	٤,٣٥٠	٧١٪	٣,٩٨٣	٠,٠٧
٦/٣	اقترح إدخال أساليب فعالة للرفع من أداء الشركة	٨٦٪	٤,٢١٥	٦٨٪	٣,٨٣٠	٠,٠٢
٧/٣	تطوير نظم المعلومات الإدارية والمالية	٧٧٪	٤,٠٣٩	٥٨٪	٣,٦٧٧	٠,٠٤
٨/٣	تقييم كفاءة وفعالية أداء الإدارة	٨٤٪	٤,٢١٥	٤٦٪	٣,٣٣٨	٠,٠١

كما يستنبط أيضا عدم تأييد مراجعي الحسابات لوظيفتين من وظائف لجان المراجعة بينما أيدت من قبل المدراء وهما : المشاركة في تحديد نطاق المراجعة الخارجية . وكذلك المشاركة في التخطيط لعملية المراجعة . وقد يكون السبب في ذلك اعتقاد المراجعين أن مثل هذه المهام تدخل في صلب عمل المراجع، مما قد يؤثر على استقلاله .

وعلى الرغم من تأييد أغلبية المراجعين والمدراء للوظائف الستة الباقية إلا أن هناك تباينًا في نسبة التأييد، حيث نجد أن الإدارة تؤيد بنسبة أكثر من المراجعين وظيفتين المشاركة في اختيار المراجع الخارجي للشركة . وقد يكون مرد ذلك تأييد المراجعين بشكل أكبر من المدراء للوظائف الخمسة المتبقية وهي : فحص وتحليل نظام الرقابة الداخلية للشركة، والمشاركة في تقييم نظام الرقابة

الإدارية، والتأكد من اكتمال اللوائح الإدارية والمالية للشركة، واقتراح إدخال أساليب فعالة للرفع من أداء الشركة، وتطوير نظم المعلومات الإدارية والمالية، حيث إن جميع هذه المهام تؤثر على فعالية المراجعة الخارجية، وقد لا تدرك الإدارة أهمية مثل هذه الوظائف في إخلاء مسؤوليتها .

٢ - مقارنة آراء المدراء والمستفيدين : يوضح الجدول رقم (٦) تحليل التباين ANOVA بين آراء المدراء والمستفيدين حول وظائف لجان المراجعة ومنه تبين وجود تباين إحصائي مهم عند مستوى ٩٠٪ لثماني وظائف بين آراء هاتين العينتين، فقد أيد أغلب المستفيدين خمس وظائف منها بينما لم تؤيد أغلب هذه الوظائف من قبل المديرين : وتشمل : التوصية باختيار البديل المحاسبي المناسب . والموافقة على أسلوب الإفصاح في القوائم المالية للشركة، والموافقة على أي إعلان ذي صفة مالية متعلقة بالإفصاح قبل الإعلان عنه، وكذا تقييم كفاءة وفعالية أداء الإدارة . وقد يرجع السبب في هذا التباين إلى أن المستفيدين يرون من خلال اضطلاع لجان المراجعة بهذه الوظائف حمايةً لمصالحهم .

جدول رقم (٦)

تحليل التباين ANOVA بين آراء المدراء والمستفيدين

رقم الوظيفة	الوصف	المدراء		المستفيدون	
		الرأي المؤيد	المتوسط الحسابي	الرأي المؤيد	المتوسط الحسابي
٢/١/١	التوجيه باختيار البديل المحاسبي المناسب	٤٥٪	٣,١٦٠	٧٣٪	٣,٨٣٣
٣/١/١	الموافقة على اختيار البديل المحاسبي المناسب	٤٤٪	٣,١١٨	٦٦٪	٣,٦٦٦
٣/٣/١	الموافقة على أسلوب الإفصاح في القوائم المالية للشركة	٣٨٪	٣,٣١٠	٧٣٪	٣,٨٧٥
٤/٣/١	الموافقة على أي إعلان ذي صفة مالية متعلقة بالإفصاح قبل إعلانه	٤١٪	٣,٠٨٤	٧٣٪	٣,٦٢٥
٢/٢	المشاركة في تحديد نطاق المراجعة الخارجية	٧٧٪	٣,٨٤٧	٨٨٪	٤,٤٤٤
٢/٣	تحديد نطاق المراجعة الداخلية	٨٣٪	٤,١٣٤	٧٤٪	٣,٨٣٠
٧/٣	تطوير نظم المعلومات الإدارية والمالية	٥٨٪	٣,٦٧٧	٨٣٪	٤,١١١
٨/٣	تقييم كفاءة وفعالية أداء الإدارة	٤٦٪	٣,٣٣٨	٧١٪	٤,٠٠٠

ويستنبط أيضاً، أنه على الرغم من تأييد العينتين لوظائف الثلاثة الباقية، إلا أن المستفيدين يؤيدون بشكل أكبر وظيفتي المشاركة في تحديد نطاق المراجعة الخارجية وتطوير نظم المعلومات الإدارية والمالية، حيث إن في ذلك حماية أكثر لمصالحهم، بينما يؤيد المدراء بشكل أكبر مهمة تحديد نطاق المراجعة الداخلية .

٣ - مقارنة آراء المراجعين والمستفيدين : يبين الجدول رقم (٧) تحليل التباين بين آراء المراجعين والمستفيدين حول وظائف لجان المراجعة، ومنه يتضح وجود خمس وظائف فقط تتسم إحصائياً بتباين وجهات نظر العينتين حولها . ولقد أيد أغلب المستفيدين جميع هذه الوظائف، بينما لم يؤيد أغلب المراجعين ثلاثاً منها، وشملت : الموافقة على اختيار البديل المحاسبي المناسب، والمشاركة في تحديد نطاق المراجعة الخارجية، وكذا المشاركة في التخطيط لعملية المراجعة الخارجية . وقد يرجع السبب في ذلك إلى شعور المراجعين بأن تلك المهام تدخل مباشرة في أعمالهم وقد تحد من استقلالهم، كما أن أغلب المراجعين أيدوا بنسبة أقل من المستفيدين الموافقة على أسلوب الإفصاح في وظيفتي القوائم المالية للشركة، وكذا الموافقة على أي إعلان ذي صفة مالية قبل الإعلان .

جدول رقم (٧)

تحليل التباين ANOVA بين آراء المراجعين والمستفيدين

رقم الوظيفة	الوصف	المراجعون		المستفيدون		احتمال F
		الرأي المؤيد	المتوسط الحسابي	الرأي المؤيد	المتوسط الحسابي	
٣/١/١	الموافقة على اختيار البديل المحاسبي المناسب	٤٣٪	٣,٢٧٠	٦٦٪	٣,٦٦٦	٠,٠٨
٣/٣/١	الموافقة على أسلوب الإفصاح في القوائم المالية للشركة	٥٧٪	٣,٤٦٨	٧٣٪	٣,٨٧٥	٠,٠٢
٢/٣/١	الموافقة على أي إعلان ذي صفة مالية متعلقة بالإفصاح قبل إعلانه	٥٩٪	٣,٥١٠	٧٣٪	٣,٦٢٥	٠,٠٢
٢/٢	المشاركة في تحديد نطاق المراجعة الخارجية	٤٤٪	٣,٤٠	٨٨٪	٤,٤٤٤	٠,٠١
٣/٢	المشاركة في التخطيط لعملية المراجعة	٤٦٪	٣,١٦٠	٦٦٪	٣,٥٤٢	٠,٠٦

وكخلاصة لتحليل آراء المشاركين جميعاً كقائمة واحدة وتحليل التباين بين وجهات نظر الفئات وبعضها البعض في وظائف لجان المراجعة، نجد أن هناك إحدى وعشرين وظيفة حصلت على تأييد أغلب آراء المشاركين كقائمة واحدة، حيث كان المتوسط الحسابي لكل وظيفة مساوياً أو أكثر من ٣,٥ نقطة من مقياس ليكرت ذي الخمس نقاط. ويمكن تصنيفها كما يلي :

١ - وظائف لجان المراجعة المؤيدة من قبل أغلب جميع المشاركين وبدون وجود أي تباين في وجهات نظر الفئات :

الترتيب	الوظيفة	المتوسط الحسابي
١	متابعة بعض ملاحظات المراجع الخارجي	(٤,٣٠٩)
٢	تقييم أداء المراجع الخارجي	(٤,٠٩٣)
٣	فحص جميع تقارير المراجع ومتابعة تنفيذها	(٤,٠٦٩)
٤	تقصي المدفوعات المالية للشركة مثار التساؤل	(٤,٠١٦)
٥	فحص نتائج المراجعة	(٤,٠٠٠)
٦	الرد على استفسارات المساهمين المالية في الجمعية العمومية للشركة	(٣,٦٨٧)
٧	التوجيه بأسلوب الإفصاح الأمثل في القوائم المالية	(٣,٦٦١)
٨	المشاركة في تحديد البدائل المتاحة لطريقة الإفصاح	(٣,٦٥٨)
٩	المشاركة في تحديد خيارات القياس المتاحة	(٣,٥٨٧)
١٠	التوجيه باختيار الطرق المناسبة للعرض	(٣,٥٧٣)
١١	إبداء الرأي في قرارات مجلس الإدارة بعد اتخاذها	(٣,٥٣٢)

٢ - وظائف لجان المراجعة المؤيدة من قبل أغلبية المشاركين كفاءة واحدة مع وجود تباين إحصائي مهم بين وجهات نظر الفئات :

الرقم	الوظيفة	المحيط المهني	المراجعون	المدراء	المستفيدون
١	المشاركة في اختيار المراجع الخارجي	٤,٣٦٨	٪٧٦	٪٩٧	٪٨٨
٢	فحص وتحليل نظام الرقابة الداخلية	٤,١٧٠	٪٩٢	٪٧٩	٪٨٣
٣	التأكد من اكتمال اللوائح الإدارية والمالية	٤,١٥٦	٪٩٣	٪٧١	٪٨٣
٤	المشاركة في تصميم نظام الرقابة الإدارية	٤,٠٥٠	٪٩٠	٪٧٢	٪٨٢
٥	اقتراح إدخال أساليب فعالة للرفع من أداء الشركة	٤,٠١٧	٪٨٦	٪٦٩	٪٨٣
٦	تحديد نطاق المراجعة الداخلية	٤,٠١٥	٪٨٣	٪٧٤	٪٩٩
٧	تطوير نظم المعلومات الإدارية	٣,٨٨٢	٪٧٧	٪٥٨	٪٨٣
٨	تقييم كفاءة وفعالية أداء الإدارة	٣,٧٨١	٪٨٤	٪٤٦	٪٧١
٩	المشاركة في تحديد نطاق المراجعة الخارجية	٣,٧٦١	٪٤٤	٪٧٧	٪٨٨
١٠	التوجيه باختيار البديل المحاسبي المناسب	٣,٥٠٠	٪٦٨	٪٤٥	٪٧٣

ومما تجدر الإشارة إليه بعد تحليل رأي المشاركين جميعاً كفاءة واحدة وتحليل التباين، نلاحظ تركيزهم على توسيع مهام تلك اللجان بحيث لا تشمل فقط الوظائف التقليدية المنحصرة باختيار المراجع القانوني ومتابعة نتائج المراجعة بل تعداه إلى الوظائف الحديثة للجان المراجعة كتقييم أداء

وفعالية الإدارة وإبراز مخالفتها، مما يوضح التطابق في وجهات النظر هذه مع المنظرين والمنظمين والمهنيين في الدول المتقدمة كما وضح ذلك سابقا عند استعراض أدبيات هذا الموضوع .

القسم الثاني : معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة

احتوت استمارة الاستبانة على سبعة معايير مقترحة لاختيار أعضاء لجان المراجعة وهي : معيار التأهيل العلمي، والخبرة العملية، والملكية، والتفرغ، والاستقلال، والمهنة الحالية، والعمر . وتحت كل معيار مجموعة من البدائل، مع العلم أنه طلب من المشاركين إضافة أية معايير يرونها، إذا لم تكن واردة في الاستبانة . ويبين الجدول رقم (٨) تحليل النسب لآراء المشاركين كقائمة واحدة وللمشاركين كمعايير أخرى كلاً على حدة، ومنه يتضح ما يلي :

أ - **التأهيل العلمي** : اختار أغلبية المشاركين كقائمة واحدة شهادة جامعية تخصص محاسبة فيما يتعلق بالتأهيل العلمي لعضو لجنة المراجعة، حيث حصلت على نسبة ٦٧ ٪، ومؤيدة بنسبة عالية من قبل جميع الفئات المشاركة كلاً على حدة .

ب - **الخبرة العملية** : اشترط أغلبية المشاركين كقائمة واحدة وجود خبرة كافية في الأعمال المالية في عضو لجنة المراجعة وبنسبة ٩٢ ٪، كما تأيد هذا الشرط من قبل جميع الفئات المشاركة كل على حدة .

ج - **الملكية** : ترى أغلبية المشاركين كقائمة واحدة عدم اشتراط ملكية عضو لجنة المراجعة في الشركة كأحد معايير الاختيار، وذلك بنسبة ٤٤ ٪ ونسبة ٥٣ ٪ لكل من فئتي المراجعين والمستفيدين، بينما نجد تأييداً بنسبة ٣٧ ٪ من المدراء لشرط أن يكون مالكا لعدد محدود من أسهم الشركة .

د - **التفرغ** : أشارت أغلبية المشاركين كقائمة واحدة إلى تأييدهم لكون عضو اللجنة غير متفرغ كمعيار لاختياره بنسبة ٧٧ ٪، ومؤيدة بنسبة عالية من قبل جميع الفئات المشاركة كل على حدة .

هـ - **الاستقلال** : ترى أغلبية المشاركين كقائمة واحدة أن يكون عضو اللجنة مستقلاً ذهنياً وظاهرياً عن إدارة الشركة وبنسبة ٨٨ ٪، وبنسبة عالية من قبل الفئات المشاركة كلاً على حدة .

و - **المهنة** : حددت أغلبية المشاركين كقائمة واحدة مهنة عضو اللجنة محاسباً قانونياً وبنسبة ٣٥ ٪، ويوجد اختلاف بين آراء الفئات كلاً على حدة فيما يتعلق بالمهنة المطلوبة، فنجد أن أغلبية

المراجعين المستفيدين يرون أن يكون العضو محاسباً قانونياً، بينما يرى المدراء أن يكون عضو اللجنة موظفاً في القطاع الخاص .

ز - العمر : أيدت أغلبية المشاركين كفتة واحدة وكل فئة على حدة عدم اشتراط تحديد عمر معين لعضو اللجنة وبنسبة ٧٢٪ تقريبا .

و كخلاصة لتحليل آراء المشاركين يمكن تحديد معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة كما يلي :

- ١ - التأهيل العلمي : شهادة جامعية - تخصص محاسبة .
- ٢ - الخبرة العملية : وجود خبرة كافية في المجال المالي .
- ٣ - الملكية : لا يشترط أن يكون مالكا في الشركة .
- ٤ - التفرغ : لا يشترط أن يكون متفرغا .
- ٥ - الاستقلال : يجب أن يكون مستقلا ذهنيا وظاهريا عن إدارة الشركة .
- ٦ - المهنة الحالية : محاسب قانوني .
- ٧ - العمر : لا يشترط تحديد عمر معين لعضو اللجنة .

جدول رقم (٨)

تحليل آراء المشاركين في معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة

المشاركون كل فئة على حدة	المشاركون كفتة واحدة			المعيار	الجموعة
	المستفيدين	المدراء	المراجعون		
-	٪٢	٪٨	٪٤	أقل من الثانوية العامة	التأهيل العلمي
-	٪٤	-	٪١	الثانوية العامة	
٪٧٢	٪٣٣٦	٪٧٠	٪٦٧	شهادة جامعية - تخصص محاسبة	
٪٥	٪١٥	٪٨	٪١١	شهادة جامعية - تخصص إدارة أعمال	
٪١١	٪٨	٪٤	٪٧	شهادة جامعية - تخصصات أخرى	
٪١١	٪٨	٪١٠	٪١٠	شهادة فوق الجامعية	
-	-	-	-	أخرى - حدد	
٪٨٩	٪٩٦	٪٨٨	٪٩٢	يشترط وجود خبرة كافية في الأعمال المالية	الخبرة العملية
٪٥	٪٢	٪٥	٪٤	يشترط وجود خبرة كافية في أي مجال	
٪٦	٪٢	٪٧	٪٤	لا يشترط وجود خبرة أيا كانت	
٪٢٦	٪٢٧	٪٢٨	٪٢٨	يشترط أن يكون مالكا في الشركة لأي عدد من الأسهم دون تحديد	الملكية
٪٢١	٪٣٧	٪١٩	٪٢٨	يشترط أن يكون مالكا في الشركة لعدد محدود من الأسهم	
٪٥٣	٪٣٥	٪٥٣	٪٤٤	لا يشترط أن يكون مالكا في الشركة	

المجموعة	المعيار	المشاركون	المشاركون كل فئة على حدة		
		كثافة واحدة	المراجعون	المدراء	المستفيدون
		%	%	%	%
التفرغ	لا يشترط أن يكون متفرغاً	%٧٧	%٦٦	%٨٩	%٦٨
	يشترط أن يكون متفرغاً	%٢٣	%٣٤	%١١	%٣١
الاستقلال	يجب أن يكون مستقلاً ذهنياً وظاهرياً عن إدارة الشركة	%٨٨	%٩٣	%٨٤	%٨٩
	لا يشترط أن يكون مستقلاً	%٢٢	%٧	%١٦	%١١
المهنة	محاسب قانوني	%٣٥	%٦٤	%١٥	%٣١
	موظف حكومي	%٩	%٥	%٢	%٣٠
	أستاذ جامعي	%٨	%٥	%٩	%٦
	موظف قطاع خاص	%٢٨	%١٠	%٤٧	%١٢
	رجل أعمال	%١٢	%١٠	%١٧	%١٢
	محاسب	%٨	%٦	%٩	%٦
	أخرى (حدد)	—	—	—	—
العمر	يشترط تحديد عمر معين	%٢٨	%٢٧	%٢٨	%٢٦
	لا يشترط تحديد عمر معين	%٧٢	%٧٢	%٧٢	%٧٤

خامساً : التوصيات

استناداً إلى نتائج البحث السابق ذكرها، وأخذاً بعين الاعتبار محددات البحث المشار إليها في

متن البحث، يوصي الباحثان بما يلي :

١ - ضرورة الأخذ بعين الاعتبار بما توصل إليه البحث فيما يتعلق بوظائف لجان المراجعة عند تحديد مهام اللجان وتعيين أعضائها من قبل الجمعيات العمومية للشركات المساهمة خصوصاً وأنها لاقت قبولاً من جميع المشاركين، بحيث لا تشمل فقط الوظائف التقليدية بل تتعداها إلى الوظائف الحديثة للجان .

٢ - قد يكون مناسباً الاستئناس بمعايير الاختيار التي توصل إليها الباحث في نتائجه المتعلقة بهذا الخصوص عند اختيار الجمعيات العمومية للشركات المساهمة لأعضاء اللجان .

٣ - تقييم تجربة لجان المراجعة في المملكة من ناحية فاعليتها ومقارنة الوظائف والمعايير التي حددت من قبل الجمعيات العمومية للشركات المساهمة مع الوظائف والمعايير المقترحة في هذا البحث .

٤ - دراسة إمكانية جعل مثل هذه الوظائف والمعايير ملزمة نظاماً من قبل الجهات ذات

الاختصاص .

المراجع

أولاً : المراجع العربية

- المرسوم الملكي الكريم، رقم م/١٢ في ١٣/٥/١٤١٢ هـ .
 قرار وزير التجارة، رقم ٦٩٢ في ٢٨/٢/١٤٠٦ هـ .
 قرار وزير التجارة، رقم ٩٠٣ في ١٢/٨/١٤١٤ هـ .
 وزارة التجارة، دليل مكاتب المهن الحرة . د.ت.، د.ن.
 مجلس الغرف التجارية الصناعية السعودية، دليل البيانات والمؤشرات التحليلية للشركات المساهمة : الرياض،
 أغسطس ١٩٩٣م، (د.ت.)، (د.ن).
 أرنست ويونج العالمية، "لجان التدقيق : نشاطها في التسعينات"، ١٩٩٢م، (د.ت.)، (د.ن).

ثانياً : المراجع الأجنبية

- A. A. A.**, Statement of Basic Auditing Concepts, Florida, 1973.
AICPA, Codification of Statements of Auditing Standards, Chicago, Commerce Clearing House, 1990, (Au 316).
Allison, D., Internal Auditors and Audit Committees, *Internal Auditor*, Feb. 1994.
Arens, A., and **James K. Loebbecke**, *Auditing*, Fourth edition, New Jersey: Prentice Hall Inc., 1990.
Bank of England, *Consultative Paper: The Role of Audit Committees*, 1987.
Bromark, R. R. Hoffman, An Audit Committee for Dynamic Times, *Directors and Board*, Vol. 16, Spring 1992.
Collier, P., Audit Committees in Major UK Companies, *Managerial Auditing Journal*, 1993.
The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, *The Financial Aspects of Corporate Governance*, December 1992.
Cook, M., The CEO and the Audit Committee, *Chief Executive*, April 1993.
English, Linda, Making Audit Committee Work, *Australian Accountant*, Vol. 64, April 1994.
Kalbers, LS T. Fogarty, Audit Committee Effectiveness - An Empirical Investigation of the Contribution of Power, *Auditing = A Journal of Practice and Theory*, Vol. 12, Spring 1993.
Lindsell, D., Blueprint for Effective Audit Committee, *Accountancy*, Dec. 1992.
Mautz R. and **F.L. Neumann**, Corporate Audit Committees, Urbana IL: University of Illinois, 1970.
Mautz R. and **H. Sharaf**, *Philosophy of Auditing*, A.A.A., 1968.
Metz, M., Inside the Audit Committee, *Internal Auditor*, Oct. 1993.
National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987, *Report of NCFRR*.
New York Stock Exchange, *Statement of NYSE on Audit Committee*, January 6, 1977.
Rezaec, Z and **L. Farmer**, The Changing Role of the Audit Committee, *Internal Audit*, Spring 1994.
Robertson J., *Auditing*, Dallas, Texas, Business Publications Inc., 1979.
Ruffing, A., The Future Role of the Audit Committee", *Directors' & Board*, vol. 18, Spring 1994.

ملحق رقم (١)

استمارة الاستبيان

ملاحظة قبل إكمال الاستمارة تحديد الفئة التي تنتمي إليها: () مراجع

() مسؤول في إدارة الشركة

() مستفيد خارجي من القوائم المالية

معارض بشدة	معارض	محايد	أؤيد بشدة	أؤيد	العنصر / الرأي
					أولاً : وظائف لجان المراجعة
					١- إعداد الحسابات
					١/١ القياس المحاسبي
					١/١/١ المشاركة في تحديد خيارات القياس المتاحة
					لتطبيقات معايير المحاسبة المتعارف عيها
					٢/١/١ التوجيه باختيار البديل المحاسبي المناسب
					٣/١/١ الموافقة على اختيار البديل المناسب
					٢/١ العرض المحاسبي
					١/٢/١ المشاركة في تحديد طرق وأساليب عرض
					القوائم المالية
					٢/٢/١ التوجيه باختيار الطرق المناسبة للعرض
					٣/٢/١ الموافقة على تحديد أسلوب عرض القوائم المالية
					٣/١ الإفصاح المحاسبي
					١/٣/١ المشاركة في تحديد البدائل المتاحة لطريقة الإفصاح
					في القوائم المالية للشركة
					٢/٣/١ التوجيه بأسلوب الإفصاح الأمثل في القوائم المالية
					للشركة
					٣/٣/١ الموافقة على أسلوب الإفصاح في القوائم المالية
					للشركة
					٤/٣/١ الموافقة على أي إعلان ذي صفة مالية قبل الإفصاح عنه
					٢- مراجعة الحسابات
					١/٢ المشاركة في اختيار المراجع الخارجي للشركة أو التوصية
					باختياره
					٢/٢ المشاركة في تحديد نطاق المراجعة الخارجية
					٣/٢ المشاركة في التخطيط لعملية المراجعة الخارجية
					٤/٢ تقييم أداء المراجع الخارجي
					٥/٢ فحص نتائج المراجعة
					٦/٢ متابعة تنفيذ ملاحظات المراجع الخارجي بعد مناقشتها معه

معارض بشدة	معارض	محايد	أؤيد بشدة	أؤيد	العنصر / الرأي
					<p>٣- فحص نظام الرقابة الداخلية ١/٣ فحص وتحليل نظام الرقابة الداخلية في الشركة للتأكد من كفاءته ٢/٣ تحديد نطاق المراجعة الداخلية ٣/٣ فحص جميع تقارير المراجع الداخلي ومتابعة تنفيذها بعد مناقشتها ٤/٣ المشاركة في تقييم نظام المراقبة الإدارية وذلك بمقارنة الميزانيات التقديرية مع الأداء الفعلي وبدء الملاحظات حولها ٥/٣ التأكد من اكتمال اللوائح الإدارية والمالية للشركة ٦/٣ اقتراح إدخال الأساليب الفعالة في أداء الشركة ٧/٣ تطوير نظم المعلومات الإدارية والمالية ٨/٣ تقييم كفاءة وفعالية أداء الإدارة</p> <p>٤- القرارات المالية ١/٤ تقديم خدمات الاستشارات المالية لمجلس الإدارة ٢/٤ إبداء الرأي في قرارات مجلس الإدارة المالية بعد اتخاذها ٣/٤ تقصي المدفوعات المالية في الشركة مثار التساؤل ٤/٤ الرد على استفسارات المساهمين المالية في الجمعية العامة للشركة</p>
					<p>ثانياً : معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة (الرجاء اختيار إجابة واحدة لكل عنصر)</p>
					<p>١- التأهيل العلمي أقل من الثانوية العامة الثانوية العامة شهادة جامعية - تخصص محاسبة شهادة جامعية - تخصص إدارة أعمال شهادة جامعية - من تخصصات أخرى شهادة فوق الجامعية أخرى : حدد _____</p> <p>٢- الخبرة العلمية يشترط وجود خبرة كافية في المجال المالي لا يشترط وجود خبرة في أي مجال لا يشترط وجود خبرة أيا كانت</p> <p>٣- الملكية يشترط أن يكون مالكا في الشركة لأي عدد من الأسهم بدون تحديد يشترط أن يكون مالكا في الشركة لعدد محدود من الأسهم لا يشترط أن يكون مالكا في الشركة</p> <p>٤- التفرغ لا يشترط أن يكون متفرغاً يشترط أن يكون متفرغاً</p>

معارض بشدة	معارض	محايد	أؤيد بشدة	أؤيد	العنصر / الرأي
					<p>٥ - الاستقلال يجب أن يكون مستقلاً ذهنياً وظاهرياً عن إدارة الشركة لا يشترط الاستقلال</p> <p>٦- المهنة الحالية محاسب قانوني موظف حكومي أستاذ جامعي موظف قطاع خاص رجل أعمال محامي أخرى، حدد : _____</p> <p>٧- العمر يشترط تحديد عمر معين لعضو اللجنة لا يشترط تحديد عمر معين لعضو اللجنة</p> <p>٨- معايير أخرى، حدد : _____</p>

An Empirical Study of the Audit Committees' Functions and Criteria for the Selection of their Members in the Kingdom of Saudi Arabia

ABDULLAH A. AL-MUNEEF
And
ABDURRAHMAN I. AL-HAMAID
Associate Professors
Department of Accounting
College of Administrative Sciences
King Saud University, Riyadh, Saudi Arabia

ABSTRACT. The main objectives of this study are to lay down perceived functions of the audit committees its importance and to determine the criteria for the selection of their members in the Kingdom of Saudi Arabia.

In order to achieve these objectives, the research has been divided into five Parts: Introduction, Literature Review with comparison to what has been published in the Kingdom, Methodology, Findings of the Study and its Limitations and Recommendations of the Study.

A questionnaires has been sent to 156 certified public accountants, 88 corporate executives and 24 financial statements users. Based on an acceptable response rate, data has been analyzed using ANOVA and frequency tests. The following are the main findings:

- (1) The participants have identified 21 audit committees' functions, such as participation in auditors' selection and the follow up of the execution of management letter of recommendations and evaluation of internal control systems.
- (2) There were statistically significant differences in 10 of the identified audit committees functions among participants.
- (3) The majority of the participants has identified university degree in accounting, sufficient financial experience and independence as the main criteria for selecting audit committee's members. Ownership in the company, full time work, and age were not identified as major deciding factors selection for committee's membership.