

تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات: دراسة ميدانية

الدكتور محمد عبد الله المومني

كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية

جامعة جدارا - الأردن

المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة العامة المساهمة بضوابط تشكيل وآليات عمل لجان التدقيق في تعزيز حوكمة الشركات. لتحقيق هدف الدراسة وُزعت استبيانات على أعضاء مجالس الإدارة يمثلون (67) شركة مساهمة مكونة من جزأين: ضوابط تشكيل وآليات عمل لجان التدقيق. بلغ مجموع الاستبيانات التي استردت بعد توزيعها على أعضاء مجالس الإدارة وبشكل صالح لتحقيق أغراض هذه الدراسة (118) استبانة. واستخدم الإحصاء الوصفي واختبار (ت) لفحص بيانات الدراسة واختبار فرضياتها. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن مجالس الإدارة تلتزم بدرجة متوسطة لكل من ضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها. إذ تشير هذه النتائج إلى أن لجان التدقيق لا تزال تفتقر إلى الاستقلالية والفعالية الكاملة. وقد قدمت الدراسة بعض التوصيات في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها. كلمات مفتاحية: حوكمة الشركات، ضوابط تشكيل لجان التدقيق، آليات عمل لجان التدقيق، لجان التدقيق، الشركات المساهمة، لجان التدقيق.

مقدمة:

تزايد الاهتمام بقواعد حوكمة الشركات وتطبيقاتها في العديد من اقتصاديات الدول المتقدمة والناشئة، وذلك نتيجة الانفتاح الاقتصادي الكبير بين الدول ودخول العديد من الدول في عضوية منظمة التجارة العالمية والاتفاقات التجارية الحرة بين العديد من الدول وانتشار الشركات المتعددة الجنسية، وحركة رؤوس الأموال، أصبح لزاماً على الحكومات والجهات المهنية والمنظمات ذات العلاقة وضع أطر وضوابط حاكمة لمساعدة مجالس إدارتها في تعزيز دورها الرقابي والإشرافي، مما ينعكس إيجابياً على كفاءة الأسواق المالية، وزيادة ثقة المساهمين وذوي المصالح، مع ضمان التشغيل الأمثل للموارد الاقتصادية. وكان لحدوث الانهيارات المالية والفضائح الإدارية في كبرى الشركات الرائدة والعلاقة في العديد من دول العالم كالولايات المتحدة الأمريكية ودول شرق آسيا وروسيا كشركة انرون وشركة ورد كم... الخ. نتيجة لذلك سارعت كثير من المؤسسات الدولية وبورصات الأوراق المالية والمنظمات المهنية في العديد من الدول بوضع مجموعة من القوانين والضوابط والأعراف والأنظمة والمبادئ الأخلاقية للرقابة المالية وغير المالية على إدارة الشركة، وذلك لحماية المستثمرين والأطراف ذات العلاقة من التلاعب المالي والفساد الإداري وتعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية المعلنة، التي يحتاج إليها مستخدموها ولاسيما المستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية، وقد سميت مجموعة الضوابط والمبادئ بحوكمة الشركات، وقد تأثرت اقتصاديات الدول التي تنتمي إليها، وتكبد المساهمون فيها خسائر فادحة. ونسبت المسؤولية عن ذلك إلى الهيئات الإدارية في الشركات، وعزى ذلك إلى وجود ضعف أو فشل لدى مجالس الإدارة في عمليات الإشراف والرقابة، وكذلك إلى قصور في عمليات المساءلة المؤسسية لأخطاء المديرين مما ساعد على انتشار الفساد المالي والإداري، وارتكاب المخالفات المتعلقة بالعمليات المالية وافتقار الشفافية والوضوح والدقة في البيانات المالية المعلنة مما جعل الأطراف ذات العلاقة ومن أبرزهم المستثمرون والمتعاملون في سوق الأوراق المالية غير قادرين على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة.

وحتى تتمكن مجالس الإدارة أن تفي بمسؤولياتها الإشرافية والرقابية بشكل فعال يجب أن يكون لها القدرة على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة، وهذا يتطلب أن تكون هياكل مجالس الإدارة مكونة من مزيج من الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين. وتعد لجنة التدقيق إحدى اللجان المنبثقة من مجلس الإدارة، وتتكون لجنة التدقيق من ثلاثة أعضاء على الأقل من الأعضاء غير التنفيذيين، الذين يجب أن يتوافر لديهم الخبرة في الشؤون المالية والمحاسبية، والدراية بطبيعة

نشاط الشركة، وهي تمثل حلقة الوصل بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة، وكذلك بين المدققين الداخليين والخارجيين ومجلس الإدارة، وتعدُّ لجان التدقيق من الركائز الرئيسية لحوكمة الشركات، وتمثل الأداة التي يمكن من خلالها التأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات. وقد حددت لها العديد من المهام والواجبات ويأمل منها أن تقدم خدمات نوعية في مهامها، بحيث يكون لها دور في تحسين نظم الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المدقق الخارجي، وتعزيز مصداقية القوائم المالية، مما يعيد الثقة والطمأنينة للأطراف ذوي العلاقة في الشركة.

ولتحقيق الموضوعية والكفاءة والاستقلالية والفاعلية في أداء عمل لجان التدقيق يتطلب من مجالس الإدارة عند تشكيلها أن تلتزم بمجموعة من الضوابط والمعايير عند اختيارها لأعضاء اللجنة، وأن يكون لها آليات عمل مفصلة ومكتوبة لإرشادها في الأعمال الموكلة إليها. وقد تناولت العديد من الدراسات العربية والأجنبية دور لجان التدقيق في الشركات وفعاليتها، وتعدُّ هذه الدراسة امتداداً لتلك الدراسات. الأردن من الدول التي ألزمت الشركات المدرجة في البورصة بتشكيل لجان تدقيق منذ مدة قصيرة نسبياً، وذلك استجابة للتوجهات العالمية بتفعيل حوكمة الشركات. لذلك جاءت هذه الدراسة لتقييم الواقع الفعلي لبيان مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها، لتعزيز حوكمة الشركات.

مشكلة الدراسة:

برز اهتمام ملحوظ خلال العقود الماضية بضرورة وجود لجان تدقيق ضمن الهيكل التنظيمي للشركات، وقد أسند إليها واجبات متعددة، ويعدُّ نجاح مجالس الإدارة بتشكيل لجان التدقيق وفق ضوابط تركز على كفاءة أعضائها وخبرتهم واستقلاليتهم، وأن تمارس أعمالها وفق آليات عمل موضوعية يعدُّ أحد العناصر الأساسية لنجاح حوكمة الشركات. لذلك جاءت هذه الدراسة للإجابة عن التساؤلات الآتية:

1. هل تلتزم مجالس الإدارة في الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق بما يعزز حوكمة الشركات؟
2. هل توجد آليات لعمل لجان التدقيق موضوعية من قبل مجالس الإدارة في الشركات الأردنية المساهمة لتعزيز حوكمة الشركات؟

أهمية الدراسة:

تعدُّ لجان التدقيق وكلياً عن مجلس الإدارة في الإشراف والرقابة وتؤدي دوراً مهماً في حوكمة الشركات، فالمهام الموكلة إليها عديدة منها ما يرتبط بعمل المدقق الخارجي ومنها ما يرتبط بتقييم نظم الرقابة الداخلية ودعم استقلالية المدقق الداخلي وأخرى تتعلق بإعداد التقارير المالية. لذلك تأتي أهمية هذه الدراسة من أنها جاءت لتدرس واقع تشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة، والكيفية التي تمارس بها أعمالها، وذلك من خلال تعرف مدى التزام مجالس الإدارة في الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيلها و الكيفية التي يتم بها اختيار أعضاء اللجنة، للوقوف على كيفية تأديتها لأعمالها، وذلك بعد أن ألزمت هيئة الأوراق المالية الشركات المدرجة في البورصة كافة بتشكيل لجان تدقيق، تعدُّ هذه الدراسة امتداداً للدراسات التي أجريت على حوكمة الشركات، ولتضيف بعداً مكملاً عن طبيعة ضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها.

هدف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق الآتي:

- 1- تقييم مدى التزام مجالس الإدارة في الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق.
- 2- تقييم مدى وجود آليات عمل للجان التدقيق في الشركات الأردنية المساهمة.

الدراسات السابقة:

تناول العديد من الدراسات العربية والأجنبية دور لجان التدقيق وفعاليتها في الشركات، إذ تناولت دراسة كارسيلو ونيل (Carcello & Neal, 2000) دراسة تشكيل واستقلالية لجنة التدقيق وعلاقتها بتقرير المدقق الخارجي حول رأيه باستمرارية الشركة في الشركات المتعثرة مالياً، وقد بينت هذه الدراسة النتائج الآتية:

- كلما زادت نسبة الأعضاء من الشركات الحليفة (Affiliated Directors) في لجنة التدقيق، قل احتمال استلام تقرير من مدقق الحسابات الخارجي يتعلق بعدم الاستمرارية.
- لا يرغب المدقق الخارجي بتعديل تقريره في الشركات المتعثرة التي تكون نسبة الأعضاء من الشركات الحليفة (Affiliated Directors) في لجنة التدقيق كبيرة.

- كلما كانت لجنة التدقيق المشكلة مكونة من أعضاء مستقلين كانت فاعلة كآلية من آليات حوكمة الشركات في إجراءات التقارير المالية.

وقد تناولت (الفرح، 2001) فعالية لجان التدقيق في الشركات الأردنية المساهمة العامة من وجهة نظر مديري التدقيق الداخلي في الشركات التي لديها لجان تدقيق والبالغ عددها (29) شركة في عام 2000، وقد بينت الدراسة أن لجان التدقيق تتمتع بفاعلية من وجهة نظر التدقيق الداخلي ولا تتمتع بفاعلية من وجهة نظر التدقيق الخارجي، وقد أوصت الدراسة بضرورة أن تلتزم هيئة الأوراق المالية الأردنية الشركات المساهمة العامة المدرجة في البورصة بتشكيل لجان تدقيق وأن توضح لها المهام، وأن تفصح الشركات عن وجود لجنة التدقيق لديها.

أما دراسة كلاين (Klein, 2002) فتناولت المحددات الاقتصادية المؤثرة في استقلالية لجنة التدقيق، وقد أجريت الدراسة التي قام بها على عينة مكونة من (803) منشأة للسنوات 1991-1993 وقد درست تأثير العوامل الآتية في استقلالية المدقق: معدل النمو، والخسائر، ونسبة المديونية، ونسبة كبار المساهمين (الذين يملكون أكثر من 5% من أسهم الشركة) في لجنة التدقيق، ونسبة أعضاء اللجنة التنفيذية، ونسبة أعضاء اللجنة الذين يملكون أسهماً في الشركة وعدد أعضاء اللجنة، وتم التعبير عن استقلالية أعضاء لجنة التدقيق من خلال قياس نسبة الأعضاء الخارجيين في اللجنة، وحجم الشركة، وقد توصلت الدراسة إلى الآتي:

- هناك علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية ما بين استقلالية لجنة التدقيق وكل من حجم مجلس الإدارة ونسبة الأعضاء الخارجيين في مجلس الإدارة.

- هناك علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية ما بين استقلالية لجنة التدقيق وكل من معدل النمو، ونسبة كبار المساهمين الذين يملكون أكثر من 5% من أسهم الشركة في لجنة التدقيق، ونسبة أعضاء اللجنة التنفيذية.

- تزداد استقلالية لجنة التدقيق كلما كان أعضاء اللجنة من الأعضاء الخارجيين.

وقد تناولت دراسة كلاسكو (Glasgow, 2002)، أهمية تطبيق حوكمة الشركات في الشركات المساهمة العامة الأمريكية، وناقشت القانون الأمريكي الجديد (Sarbanes - Oxley) الذي صدر في عام 2002 المتعلق بالمحاسبة وحوكمة الشركات، إذ يتضمن مواد يمنع من خلالها مدقق الحسابات من تقديم أية خدمات استشارية مثل مسك الدفاتر أو تصميم النظام المحاسبي أو خدمات التقييم، وغيرها من الخدمات المقدمة إلى الشركة موضع التدقيق، وذلك من أجل تعزيز استقلاليته.

أما دراسة سبيرا (Spira, 2003) فتناولت دور لجان التدقيق المنبثقة من أعضاء مجلس الإدارة بعد صدور تقرير لجنة كادبوري عام 1992م، وهي لا تملك سلطة اتخاذ القرار، ولا تقدم تقاريرها مباشرة إلى الهيئة العمومية، وبيّنت الدراسة الافتراضات الواجب توافرها في لجنة التدقيق وهي الاستقلالية في عملها، وقد وضحت الدراسات والتقارير الصادرة من المنظمات المهنية بأن استقلالية لجان التدقيق تتحقق إذا كان أعضاء اللجنة من الأعضاء المستقلين (الخارجيين)، وأنها وجدت لتعطي حكمها بجودة التقارير المالية وتدعم استقلالية المدققين الخارجيين والداخليين، وتدعم نظم الرقابة في الشركات، وبدأت تثار تساؤلات عديدة عن كيفية قيامها بدورها بفاعلية منها:

- كيف تعمل لجان التدقيق؟
- كيف تكون لجان التدقيق مستقلة؟
- ما الشروط الواجب توافرها في أعضاء اللجنة؟
- كيف تدعم استقلالية المدققين الخارجيين والداخليين؟
- ما دور مجلس الإدارة.

وقد ختمت الدراسة بالسؤال الكبير الآتي: كيف تقوم لجان التدقيق بالمهام المحددة لها؟

وقد بيّن التويجري وآخرون (Al-Twaijry, et al., 2003) قصوراً في الصلاحيات الممنوحة للجان التدقيق، وأن استقلالية لجان التدقيق موضع شك في قطاع الأعمال السعودي، وذلك بسبب العلاقة الوثيقة القائمة بين أعضاء اللجنة والإدارة التنفيذية، وكذلك افتقار أعضاء اللجنة إلى الخبرة في الشؤون المالية والمحاسبية، وفشل لجان التدقيق بإيجاد علاقة وثيقة مع كل من المدققين الخارجيين والداخليين.

وجاءت دراسة أوراكل (Oracle, 2003)، لتبيّن أهمية دور القانون الأمريكي الجديد (Sarbanes-Oxley) في زيادة دقة الإبلاغ المالي في الشركات الأمريكية بشكل عام وفي شركة أوراكل بشكل خاص، وكيف عمل هذا القانون على تحسين الإفصاحات الواردة ضمن التقرير المالي والمتعلقة بالرقابة الداخلية والنشاطات التشغيلية للشركة.

أما دراسة مانجينا وبيك (Mangena and Pike, 2005) فبحثت العلاقة بين حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح في التقارير المرحلية، وذلك من خلال دراسة أثر بعض خصائص أعضاء لجان التدقيق

كملكيتهم لأسهم الشركة، وخبراتهم في الشؤون المالية، وحجم اللجنة على مدى الإفصاح في القوائم المالية المرحلية على الشركات المدرجة في بورصة لندن. وقد بينت الدراسة النتائج الآتية:

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية سلبية ما بين ملكية أعضاء لجنة التدقيق لأسهم الشركة ومستوى الإفصاح.

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية ما بين الخبرة في الشؤون المالية ومستوى الإفصاح.

- ليست هناك يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين حجم لجنة التدقيق ومستوى الإفصاح.

وقد بين بروميلو وبرلين (Bromilow & Berlin, 2005) العناصر الأساسية التي يجب أن تركز عليها لجان التدقيق في تأدية أعمالها ومهامها بفاعلية وكفاءة، بحيث تستند إلى خطة عمل موضوعة لديها، وتجتمع دورياً بشكل منتظم وكلما دعت الحاجة، وأن تكون اجتماعاتها وفق جدول أعمال معد مسبقاً، وأن يتم تدوين محاضر الاجتماعات بصورة رسمية، وأن تناقش لجان التدقيق المدققين الداخليين والخارجيين والإدارة التنفيذية في القضايا ذات الصلة بأعمالهم.

وفي هذا السياق تناولت دراسة (سويطي، 2006) تقييم التجربة الأردنية لقياس مدى توافر المتطلبات الأساسية لممارسة لجان التدقيق دورها بفاعلية، إذ بينت الدراسة أن تقريباً الشركات المساهمة العامة المدرجة في البورصة كافة فيها لجان تدقيق، ولكن لا تتوافر لهذه اللجان بشكل عام المتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفاعلية، وليس لها تأثير مهم في فاعلية المدقق الخارجي واستقلالته، وكان من أبرز توصيات الدراسة أن تقوم هيئة الأوراق المالية الأردنية والجهات التنظيمية والتشريعية بإجراء التعديلات التشريعية اللازمة المتعلقة بتشكيل لجان التدقيق لتتمكن من قيامها بالمهام المناطة بها بكفاءة وفاعلية.

أما دراسة جين وآخرين (Chen, et al., 2008) فقد تناولت أثر وجود لجان التدقيق في الشركات في عوائد الأرباح Earnings-Return بعد صدور تقرير Blue Ribbon عام 1998م، وذلك من خلال دراسة عينة مكونة من الشركات الأمريكية والأجنبية الموجودة فيها لجان التدقيق والشركات الأجنبية المسجلة في الولايات المتحدة الأمريكية التي لا يوجد فيها لجان تدقيق، وكان من أبرز نتائج الدراسة الآتي:

- عوائد الأرباح للشركات التي لديها لجان تدقيق أمريكية أكبر من الشركات الأجنبية التي ليس لديها لجان تدقيق.

- لا يوجد فرق في عوائد الأرباح للشركات التي لديها لجان تدقيق سواء أمريكية أم أجنبية.

وفي هذا السياق درس جان وولي (Chan & Li, 2008) العلاقة ما بين استقلالية لجان التدقيق وقيمة المنشأة (Firm Value) على عينة مكونة من (200) شركة، إذ بينت النتائج وجود علاقة إيجابية ذات دلالة ما بين أعضاء اللجنة الخبراء المستقلين وقيمة المنشأة، وهناك علاقة سلبية ما بين استقلالية عضو لجنة التدقيق وتعدد اشتراكه في أكثر من عضوية من اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة، وأيضاً هناك علاقة إيجابية ما بين خبرة عضو لجنة التدقيق في الشؤون المالية وقيمة المنشأة.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والتوصل إلى النتائج المتوخاة منها، صيغت الفرضيتان التاليتان على النحو الآتي:

HO1 : لا تلتزم مجالس الإدارة في الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق لتعزيز حوكمة الشركات.

HO2 : لا توجد آليات عمل للجان التدقيق في الشركات الأردنية المساهمة لتعزيز حوكمة الشركات.

منهجية الدراسة:

اعتمد الباحث في إنجاز هذا البحث على منهجين للحصول على البيانات المتعلقة به، فاستخدم المنهج الاستنباطي للحصول على البيانات الخاصة بالجانب النظري من المصادر المتاحة من الكتب والدوريات ذات العلاقة بموضوع البحث من أجل توضيح المفاهيم الأساسية للموضوع، والخروج بتصميم للدراسة يحقق أهدافها ويخرج بنتائج مفيدة للباحثين المهتمين بهذا الموضوع. وقد استخدم المنهج الاستقرائي لجمع البيانات الأولية التي تتعلق بالظاهرة التي درست، وذلك من خلال إعداد استبانة وجهت لأعضاء مجلس الإدارة.

وقد صممت الاستبانة من خلال استعراض الأدبيات التي بحثت في هذا الموضوع، وصيغت فقرات الاستبانة بما يتناسب وأهداف الدراسة. حيث وضع الباحث تسعاً وأربعين فقرة موزعة على مجالين: تضمن المجال الأول (24) فقرة تتعلق بضوابط تشكيل لجان التدقيق، وتضمن المجال الثاني (25) فقرة ترتبط بآليات عمل لجان التدقيق. واستخدم الباحث نظام ليكرت ذا الخمس درجات (1-5) بحيث يعني الرقم (1) كلا على الإطلاق، و(2) نادراً، و(3) أحياناً، و(4) غالباً، و(5) دائماً. ولتقييم مدى

الالتزام بضوابط تشكيل لجان التدقيق ، ومدى الحرص على وجود آليات عمل لها من جانب مجالس الإدارة، وضع الباحث ثلاثة مستويات لتقييم مدى الالتزام على النحو الآتي: التزام عالٍ إذا كان الوسط الحسابي يقع في الفئة من 4-5 ، والتزام متوسط إذا كان الوسط الحسابي يقع في الفئة من 3- أقل من 4، والتزام منخفض إذا كان الوسط الحسابي يقع في الفئة من 1- أقل من 3. وللتأكد من صدق الأداة وأن المقياس الذي استُخدم في هذه الدراسة يقيس فعلياً ما ينبغي قياسه قام الباحث بالتأكد من الصدق الظاهري للأداة (Face Validity) بعرضها على مجموعة من المختصين الأكاديميين، كما وُزعت الاستبانة على عينة مختارة من مجتمع الدراسة (Pilot Study) وذلك لتعرف مدى فهم هذا المجتمع للعبارات والألفاظ المستخدمة ودرجة وضوحها وسهولتها وقد قام الباحث بالتعديل المطلوب على الفقرات التي أدت إلى صعوبة في الفهم.

وقام الباحث بقياس ثبات الأداة لغايات التحقق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدراسة وذلك باستخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لإجابات عينة الدراسة التي تم الحصول عليها بعد توزيع الاستبانة عليهم، بلغ معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لأداة الدراسة (85.39%) وهو أعلى من القيمة المقبولة كحد أدنى للاتساق الداخلي التي تقدر بـ 60% (Coake and Steed,2001).

مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة المساهمة التي يبلغ مجموعها (211)⁽¹⁾ شركة، واختيرت العينة بالطريقة العشوائية البسيطة . إذ بلغ حجم العينة (67) شركة مساهمة، وزع عليها (155) استبانة على أعضاء مجلس الإدارة فيها (رؤساء مجالس الإدارة ، والمديرون العامون، والمديرون الماليون) . وبعد فرز هذه الاستبانات تبين أن الصالح للاستخدام منها بلغ (118) استبانة . إذ بلغت نسبة الاسترجاع (76%)، وهي نسبة جيدة في حالة استخدام الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات في دراسات العلوم الاجتماعية .

الأساليب الإحصائية:

حُلَّت البيانات وعولجت باستخدام برنامج الحزم الإحصائية المعروف (SPSS)، وقد استخدمت الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية لمعالجة البيانات، فمثلاً استخدمت التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة، واستُخرجت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة اتجاهات

(1) حسب النشرة السنوية لبورصة عمان في 2007/12/31م متاحة على الموقع الإلكتروني: <http://www.ase.com.Jo>

أفراد العينة حول الأبعاد الرئيسية للدراسة بشكل عام. كما استُخدم اختبار (T-Test) حيث تم الاعتماد على الوسط الفرضي (3) والذي يمثل درجة موافقة متوسطة لهذه العوامل ومقارنته بمتوسط إجابات العينة لاختبار الفرضيات المتعلقة باتجاهات عينة الدراسة حول مجالات الدراسة.

الإطار النظري:

يتناول الإطار النظري العديد من المباحث التي تشمل جوانب موضوع الدراسة وهي كالآتي:

أولاً: نشأة لجان التدقيق:

يعدُّ التلاعب والغش في التقارير المالية من أهم الأسباب التي أدت إلى نشوء لجان التدقيق في الشركات، وكانت الإهيارات والإخفاقات المالية في كبرى الشركات العالمية خلال الثلاثينيات عقود الماضية الدافع الأكبر أمام الهيئات المهنية والمنظمات والمشرعين للمطالبة والتوصية بتشكيل لجان التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة على أن تحدد لها المهام والواجبات وكيفية تشكيلها، من أجل مساعدة المجلس في القيام بمسؤولياته الإشرافية والرقابية، إذ تتولى لجنة التدقيق الإشراف على إعداد التقارير المالية، وتعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الخارجي والداخلي بما يضمن لها الاستقلالية في أداء عملهم وتحسين أداء أعمالها، وينظر إلى لجان التدقيق بوصفها أحد العناصر المهمة في حوكمة الشركات في الشركات التي وجدت لتتلافى أوجه القصور التي تعاني منها شركات الأعمال المختلفة.

ارتبط ظهور فكرة لجان التدقيق في الولايات المتحدة بأزمة الكساد الاقتصادي الكبير عام 1928 ، وكان ضعف استقلالية مدققي الحسابات والمحاسبين من ضمن أسبابها (السقا، وأبو الخير، 2002) . وفي عام 1967م أوصت اللجنة التنفيذية لمعهد المحاسبين الأمريكي American Institute of Certificated Public Accountants(AICPA) بوجوب تشكيل لجان تدقيق في الشركات المساهمة العامة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين، ويكون من مهامها حل المشاكل التي تنشأ بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة وخاصة في النواحي المحاسبية وطريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، وأيضاً حظي تشكيل لجان التدقيق عام 1972م باهتمام هيئة الأوراق المالية الأمريكية وبمطالبة الشركات بتشكيل لجان تدقيق والإفصاح عنها، وذلك لضمان التحكم ومساعدة إدارة الشركة (سليمان، 2006).

إن انهيار شركة Penn Central Company في سبعينيات القرن الماضي، والكشف عن العديد من حالات الرشاوى التي تقدمها الشركات المساهمة في مجال التجارة الخارجية إلى المسؤولين الأجانب والتي على إثرها سن قانون مكافحة الممارسات الأجنبية الفاسدة، وتم حث هيئة الأوراق المالية وبورصة نيويورك أن توصي بتشكيل لجنة تدقيق في الشركات المساهمة العامة (دهمش، 2003).

ففي عام 1978م أصدر مجلس إدارة بورصة نيويورك للأوراق المالية New York Exchange قراراً يلزم فيه الشركات الأمريكية التي تتداول أوراقها في السوق إنشاء لجان تدقيق مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين. أيضاً في عام 1979م قررت لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة الأمريكية American Securities ضرورة استخدام لجان التدقيق في الشركات المسجلة بالبورصة (علي وشحاتة، 2007).

وفي عام 1987م صدر تقرير لجنة تريد واي (Tread way commission, 1987)، وقد أوصت اللجنة ضرورة إنشاء لجان تدقيق للشركات المسجلة أسهمها في بورصات الأوراق المالية الأمريكية، وأن يكون أعضاء لجنة التدقيق من الأعضاء غير التنفيذيين. وفي المملكة المتحدة صدر عام 1992م تقرير لجنة كادبوري (Cadbury Committee, 1992) الذي طالب بتشكيل لجان التدقيق المسجلة في بورصة لندن للأوراق المالية وتحديد مهامها وهي على النحو الآتي:

- تقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة بشأن تعيين مدقق الحسابات الخارجي وأتعابه واستمراره وفصله.

- تدقيق القوائم المالية السنوية.

- مناقشة مدقق الحسابات الخارجي حول طبيعة التدقيق ونطاقه.

- تدقيق رسالة الإدارة.

- تدقيق نطاق الرقابة الداخلية في الشركة.

- تدقيق برنامج التدقيق الداخلي.

- تدقيق أية أمور مهمة قد تظهر خلال التدقيق الداخلي.

وفي عام 2002م صدر قانون عن الكونجرس الأمريكي يسمى قانون ساربنيس - اوكسلي لعام 2002م (Sarbons Oxaly Act-2002)، الذي قضى بوجوب تشكيل لجان تدقيق في كل شركة

عامة، للرقابة على أداء المحاسبين القانونيين الذين يدققون القوائم المالية للشركات، وأن تصدر إدارة الشركة ضمن تقاريرها المالية المنشورة تقريراً بعنوان تقرير الرقابة الداخلية.

الأردن كغيره من الدول فقد اهتمت العديد من الجهات المعنية بوجود لجان التدقيق في الشركات الأردنية، وكانت بدايتها بتاريخ 1996/1/2 إذ ألزم البنك المركزي الأردني البنوك بموجب مذكرته رقم 68/7020 بتشكيل لجان تدقيق من بين أعضاء مجلس الإدارة، وفي عام 2000م صدر قانون البنوك رقم 28 وبه أصبحت البنوك ملزمة بتشكيل لجان تدقيق من الأعضاء غير التنفيذيين (قانون البنوك، 2000). وفي ظل إطار عمل هيئة الأوراق المالية لتطوير سوق رأس المال الوطني والأطر التشريعية والتنظيمية فيه فقد أصدرت عام 2004م تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق، ألزمت مجالس الإدارة في الشركات المصدرة تشكيل لجنة تدقيق من ثلاثة أعضاء من أعضائها الطبيعيين غير التنفيذيين، وحددت مهام وصلاحيات ومسؤوليات لجان التدقيق لتعزيز الإفصاح والشفافية في القوائم المالية ولدعم استقلالية المدقق الداخلي والخارجي مما ينعكس إيجابياً على سلامة البيانات المالية ودقتها المعلنة من الشركات (هيئة الأوراق المالية، 2004). وفي هذا السياق أصدر المجمع العربي للمحاسبين القانونيين دليل حوكمة الشركات، وكان من ضمن ماورد فيه وجود لجنة تدقيق ضمن الهيكل التنظيمي في كل شركة، التي يتوقع منها أن تفرز نتائج إيجابية عن طريق الإشراف والرقابة وتقديم الدعم لإدارة الشركة التي أصبحت نشاطاتها أكثر تعقيداً وللمؤسسات المالية التي تتنوع الأطراف المعنية فيها (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2007).

وقد ساعدت كثير من العوامل على زيادة الاهتمام في تشكيل لجان التدقيق من أعضاء مجالس الإدارة غير التنفيذيين وأهم هذه العوامل ما يأتي (علي، وشحاتة، 2007):

- 1- تزايد حالات الفشل المالي للعديد من الشركات و البنوك في الخارج، وتزايد حالات الغش والتلاعب بها، وزيادة رغبة هذه المؤسسات في تدعيم عملية الرقابة على نشاطاتها والتأكد من أن سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.
- 2- زيادة الضغوط من جانب مستخدمي القوائم المالية على الشركات والبنوك لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة حقيقية وسليمة.
- 3- التناقض الموجود بين مدققي الحسابات الخارجيين وبين إدارة الشركة خاصة في مجال المحافظة على استقلال مراجع الحسابات لإبداء الرأي الفني المحايد، ومن ثم فوجود لجنة

التدقيق في أي شركة يمثل حماية للمساهمين ويضمن تحقيق استقلال مراجع الحسابات في عملية إبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية.

4- الحد من حالات الغش والتلاعب وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية، وتدعيم استقلال مراجع الحسابات، ومن ثمّ تدعيم الثقة في عملية إعداد القوائم المالية وتدقيقها خاصة في ظل اقتصاديات السوق والمنافسة، حيث يعتبر الحصول على قوائم مالية سليمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار أساس عملية التنمية وزيادة فعالية بورصة الأوراق المالية.

5- حاجة أصحاب المصلحة في الشركات خاصة المقيدة بالبورصة إلى آلية إدارية تسهم في ضبط أداء الإدارة ورقابتها كوكيل عنهم خاصة بشأن الأمور المالية والرقابية.

نستنتج مما سبق أن المطالبة بضرورة وجود لجنة التدقيق في الشركات المساهمة وسن تشريعات في بعض دول العالم هو اتجاه عالمي جاء لمعالجة الخلل الموجود في إدارة الشركات وتعزيز حوكمتها.

ثانياً: أهمية لجان التدقيق لمجلس الإدارة:

نتيجة للتطور المتزايد والمستمر في العمليات المالية للشركات، أصبح حاجة ملحة على مجالس الإدارة أن تمارس مهمتها الرقابية والإشرافية بكل كفاءة وفاعلية على الأعمال التي تمارس في الشركة كافة، وبما يعزز حوكمة الشركات فيها، ويضمن التشغيل الأمثل للموارد الاقتصادية للشركة، وينوب مجلس الإدارة عن المستثمرين في مساعلة المديرين التنفيذيين ومحاسبتهم عن أدائهم، وحتى تتمكن مجالس الإدارة من ممارسة دورها الرقابي والإشرافي يتطلب أن تكون على درجة عالية من الاستقلالية، وذلك من خلال وجود عدد من الأعضاء غير التنفيذيين في المجلس. إن وجود الأعضاء غير التنفيذيين لهم دور مهم في حوكمة الشركات، إذ يخفّضون من التحكم العائلي في مجالس الإدارة، ويحققون مصالح المساهمين والإدارة (Solomon. et al.,2003).

إن الاتجاه العالمي يتزايد بالمطالبة بتشكيل لجنة تدقيق في كل شركة من الأعضاء غير التنفيذيين في المجلس، فالمهمة الأساسية للجنة تنحصر بمساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية والتأكد من أنها أعدت بطريقة سليمة، والإفصاح عنها بشكل مناسب لمستخدميها، وكذلك زيادة كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلي والتدقيق الداخلي، والتأكيد على حصول المدقق الخارجي على الدعم والاستقلالية في مهامه. ومن أجل تحقيق ذلك انبثقت لجنة التدقيق فهي

تتكون من ثلاثة أعضاء من الأعضاء غير التنفيذيين في الأقل ولديهم الخبرة والدراسة بالشؤون المالية والمحاسبية، وتكون مسؤوليتها عن الإشراف إعداد القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية، والاجتماع مع المدقق الخارجي ومناقشته حول نتائج عمليات التدقيق، وكذلك التأكد من ملائمة نظم الرقابة الداخلية في الشركة. إن الإشراف الفعال يتطلب وجود أعضاء بمجلس الإدارة لديهم الدراية والمعرفة بالشؤون المحاسبية والمالية ولديهم الدافع والرغبة في العمل لمساعدة مجالس الإدارة في القيام بمسؤوليتها الرقابية والإشرافية.

إن مجلس الإدارة مسؤول عن تصميم نظام رقابة داخلي وتطبيقه والمحافظة عليه على أن يكون ذا صلة بإعداد القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة خالية من الأخطاء الجوهرية سواء الناتجة عن احتيال أو خطأ، وكذلك اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها والقيام بتقديرات محاسبية معقولة حسب الظروف، والإشراف والرقابة على مرافق الشركة كافة ومساعدة الإدارات التنفيذية ومحاسبتها عن أي قصور في تأدية أعمالها، والتأكد من عدم سوء استخدامها، مما قد ينعكس إيجابياً على زيادة قيمة الشركة وتحقيق أهداف الأطراف ذات العلاقة فيها.

فلجان التدقيق وجدت لمساعدة مجلس الإدارة للقيام بمهامه الإشرافية والرقابية، وتعتمد فاعليتها على مدى استجابة المجلس لتوصياتها للمهام المحددة لها، إذ تقدم التقارير والتوصيات لمجلس الإدارة حول نتائج العمليات التشغيلية والقوائم المالية وأنظمة الرقابة الداخلية.

ثالثاً: ضوابط تشكيل لجان التدقيق من منظور حوكمة الشركات:

تعد لجنة التدقيق من أهم الجان المنبثقة عن مجلس الإدارة، فهي مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين (مستقلين)، وكلما كانت لجنة التدقيق المشكلة مكونة من أعضاء مستقلين كانت فاعلة كآلية من آليات حوكمة الشركات في إجراءات التقارير المالية، وتكون أكثر استقلالية (Klein, 2002). إن عملية اختيار أعضاء اللجنة من أهم القضايا التي تواجه مجلس الإدارة، ويجب أن تخضع عملية اختيار أعضاء اللجنة إلى مجموعة من الضوابط (المعايير) لتؤدي عملها بكفاءة وفاعلية. الآتي أهم الضوابط التي يجب توافرها بأعضاء اللجنة التي أستاذ رأي معظم الكتاب على ضرورة توافرها عند تشكيل لجنة التدقيق في أي شركة حتى تؤدي هذه اللجنة أعمالها بكفاءة أو بفاعلية وتسهم إيجابياً في تفعيل آليات حوكمة الشركات، ويمكن بلورة تلك الضوابط على النحو الآتي (علي، وشحاتة، 2007) و(سليمان، 2006) و(هيئة الأوراق المالية، 2004) و(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2007) (حماد، 2008).

1- توافر الخبرة و المهارة وتكاملهما في أعضاء لجنة التدقيق.

نتيجة لتعدد الأمور المالية وتعقد هياكل رأس المال وممارسة المحاسبة الإبداعية في تطبيق المعايير المحاسبية من قبل الإدارة، يتطلب أن يكونوا أعضاء لجنة التدقيق من الأشخاص الذين يتمتعون بالخبرة والمهارة اللازمة، لذلك على كل مجالس الإدارة في الشركات أن تحدد مجموعة من المؤهلات والكفاءات التي يجب توافرها في أعضاء اللجنة، كأن يتوافر لديهم الخبرة في الشؤون المحاسبية والمالية والتدقيق، والخبرة في الشؤون القانونية للشركة، ويجب أن يكونوا على درجة عالية من تفهم أعمال الشركة أو المجال الذي تعمل فيه. إن توافر الخبرة لأعضاء لجنة التدقيق ضروري لأن العديد من المشاكل المحاسبية والقانونية تعتمد على الحكم الشخصي لأعضائها.

2- تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة التدقيق.

يعتمد عدد أعضاء اللجنة على حجم مجلس الإدارة وحجم الشركة، من الضروري تحديد عدد أعضاء لجنة التدقيق، بحيث يكفي هذا العدد لتحقيق مزيجاً من الخبرات والقدرات والتوازن بين حجم المهام ونوعيتها التي تقوم بها اللجنة والتي تختلف من شركة إلى أخرى. ويراعى عدم زيادة عدد أعضاء اللجنة بصورة قد تمنع من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة، وعدم انخفاض عدد أعضاء اللجنة بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية، ويعد العدد الأمثل لأعضاء لجنة التدقيق يتراوح بين ثلاثة وخمسة أعضاء.

3- استقلال لجنة التدقيق.

تعد لجنة التدقيق من أبرز اللجان التي يشكلها مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين، وتقدم تقاريرها ونتائج أعمالها إلى مجلس الإدارة، وهي عبارة عن حلقة الصلة بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة في الأمور التي تدخل في اختصاصها، ومن الضروري عدم قيام أعضاء لجنة التدقيق بأي أعمال من أعمال الإدارة التنفيذية وذلك لتحقيق الموضوعية والاستقلال في أداء اللجنة لأعمالها. ومن الأمور التي يجب مراعاتها لتحقيق الاستقلالية الآتي:

أ- ألا يكون من موظفي الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.

ب- ألا يحصل على أي مكافأة مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة.

ج- ألا يكون أحد أقاربه موظفاً تنفيذياً داخل الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.

د- ألا يكون مديراً تنفيذياً في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.

4- إدراك لجنة التدقيق لدورها في حوكمة الشركات في الشركات .

يتعين على أعضاء لجنة التدقيق أن تدرك جيداً دورها الإيجابي في حوكمة الشركات من خلال:

أ- تدعيم دور الإفصاح المحاسبي وغير المحاسبي في مساعدة أصحاب المصلحة في الشركات على مراقبة الإدارة.

ب- تدعيم دور مدققي الحسابات في زيادة درجة الثقة في القوائم المالية للشركات.

ج- تدعيم دور الرقابة الداخلية في صدق القوائم المالية من جهة، وضمان التزام إدارة الشركة بالقوانين واللوائح ذات الصلة.

5- التحديد الواضح لسلطات اللجنة ومهامها:

تتصدر المهمة الأساسية للجان التدقيق في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية، وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية ودعم الرقابة الداخلية ودعم استقلال المدققين الداخليين والخارجيين. فهي بحاجة أن تكون مهامها ومسؤولياتها واضحة ومكتوبة ومحددة في نظام أو دليل، بحيث يوضح المسؤوليات وطبيعة العلاقة بين إدارة الشركة والمدقق الداخلي والخارجي، وحتى لا يحدث تداخل أو تعارض بين عمل اللجنة وعمل بعض الأجهزة التنفيذية في الشركة. ويجب أن يكون للجنة التدقيق سلطة مناقشة أي موضوعات تراها مهمة، ولها الحق في الاستعانة بأحد الأطراف الخارجية ذات الخبرة والدراسة بالمشاكل التي تواجهها اللجنة في النواحي المالية والمحاسبية والقانونية كلها والتي يمكن أن تؤثر في عملية إعداد القوائم المالية وفي سلامة الإفصاح عن المعلومات التي تظهر بها.

رابعاً: آليات عمل لجان التدقيق من منظور حوكمة الشركات:

يجب أن يركز عمل لجنة التدقيق على نظام أو دليل عمل مكتوب يبين الإجراءات التنفيذية التي يجب على اللجنة الالتزام بها عند تنفيذها لمهامها، فقد بين بروميلو وبرلين (Bromilow & Berlin, 2005)

- العناصر الأساسية التي يجب أن تركز عليها لجان التدقيق في تأدية أعمالها ومهامها بفاعلية وكفاءة، وهي على النحو الآتي:
- أن يكون لديها خطة عمل لاجتماعاتها (Scheduling) خلال السنة ، تناقش فيها الأعمال التي تقع تحت مسؤولياتها.
 - أن يكون لديها في كل اجتماع جدول أعمال مكتوب (Agenda) يوزع على أعضاء اللجنة قبل موعد الاجتماع، ويجب أن لا يقل عدد اجتماعاتها عن أربعة سنوياً.
 - أن توزع ملخصات المواد (Briefing materials) المدرجة على جدول الأعمال قبل عشرة أيام من عقد الجلسة على أعضاء اللجنة لإعطائهم الوقت الكافي لدراستها وتسجيل ملاحظاتهم عليها.
 - أن تتم مشاركة (Participants) كل من المدققين الداخليين والخارجيين في اجتماع لجنة التدقيق المتعلقة بالقوائم المالية.
 - أن تكون هناك لقاءات خاصة (Private meeting) مع كل من المدقق الخارجي والداخلي عند بحث القضايا ذات الصلة بأعمالهم.
 - أن يكون لرئيس اللجنة دور (Chair's role) فعال قبل الاجتماعات بحيث يجري لقاءات بشكل منفصل مع المدققين الداخليين والخارجيين والمدير المالي لمناقشة القضايا ذات الصلة معهم قبل اجتماع لجنة التدقيق ليكون لديه فهم أكثر وعمق في القضايا المدرجة.
 - أن تكون مناقشات اللجنة في القضايا المدرجة على جدول الأعمال واقعية وفعالة (Meeting dynamics) بحيث يكون لكل عضو في اللجنة بأن لديه مسؤولية عن فعالية الاجتماعات وأن تناقش القضايا المدرجة كلها باهتمام وجدية.
 - أن تدون محاضر اجتماعات لجنة التدقيق (Minutes) بشكل مفصل لتكون مرجعاً للجنة يتم الرجوع إليها لمتابعة الإجراءات والمناقشات والتوصيات المرفوعة للأطراف ذات العلاقة، وبيان القضايا التي تمت مناقشتها.
 - أن تقدم اللجنة تقريراً إلى مجلس الإدارة (Reporting to the board) بشكل منتظم وتناقش معه القضايا المدرجة في التقرير.

خامساً: مهام لجان التدقيق من منظور حوكمة الشركات:

تعدُّ لجان التدقيق إحدى اللجان الفرعية المنبثقة عن مجلس الإدارة وهي من أهم اللجان التي تساعد مجلس الإدارة في القيام بمهامه الإشرافية والرقابية تجاه الإفصاح المالي ونظام الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق والتأكد من مدى توافق العمليات التي تقوم فيها الشركة مع القوانين والأنظمة (Sawer, et al., 2003)، ويتوقع من لجان التدقيق من خلال الضوابط والإجراءات الرقابية المختلفة والمهام المناطة بها إفراز نتائج إيجابية تدعم وتساعد مجالس الإدارة في الشركات. وقد بيّن (سليمان، 2006) أن أهمية لجان التدقيق تكمن في المجالات الآتية:

- 1- طمأنة المساهمة خارج المشروع بخصوص شمولية عمليات مجلس الإدارة وموضوعيتها.
 - 2- تحسين جودة المهمة، إذ تضيف قيمة ملحوظة إلى العمليات التي يقومون بها، وتساعد على زيادة درجة ثقة المساهمين في صحة تلك العمليات.
 - 3- حل المنازعات التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين المديرين التنفيذيين ومصصلحة المساهمين.
- ولكي تؤدي لجان التدقيق دورها بكل كفاءة وفاعلية وتساعد مجلس الإدارة في القيام بمسؤولياته الإشرافية والرقابية، وتسهم في تفعيل آليات حوكمة الشركات حددت العديد من الجهات والهيئات والمنظمات المهنية المحلية والدولية المهام والمسؤوليات المناطة بها، وتتلخص هذه المهام بالآتي (علي، وشحاتة، 2007) و(سليمان، 2006) و(هيئة الأوراق المالية، 2004) و(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2007) (حماد، 2008) :

أ: مهام اللجنة تجاه المدقق الخارجي

تؤدي لجان التدقيق دوراً مهماً في دعم استقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة، وزادت الحاجة إلى خدمات المدققين الخارجيين بسبب تزايد حالات الغش في البيانات المالية المعلنة، التي تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة في قراراتها الاقتصادية. لذلك ترتبط فاعلية التدقيق الخارجي بمدى تحقق الأهداف المرجوة من نشاطات التدقيق ومدى الجودة في أداء المدقق لهذه النشاطات، لهذا يتطلب من المدقق الخارجي تحليل عدة متغيرات تشمل تقييم الرقابة الداخلية واختبارات التخطيط للتدقيق والاختبارات الجوهرية ليتمكن من إعطاء رأيه المهني في القوائم المالية (سويطي، 2006). ولكي يقوم المدقق الخارجي بمهامه بكل موضوعية حرصت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية على تعزيز استقلالية المدقق الخارجي

وذلك من خلال إعطائه دوراً مهماً وفاعلية أكبر واستقلالية كافية للقيام بمهامه على أفضل وجه. وفيما يلي أبرز مهام لجان التدقيق تجاه المدقق الخارجي:

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

نستنتج مما سبق أن وجود لجان التدقيق لها دور في زيادة فاعلية المدقق الخارجي واستقلاليته فسي كافة الأمور ذات العلاقة بعمله كلها، مما يكون له الأثر الإيجابي في زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى المستخدمة للمعلومات المحاسبية المحتواة في التقارير المالية، ويرشد قراراتهم الاقتصادية.

ب: مهام اللجنة تجاه نظام الرقابة الداخلية

يعدُّ نظام الرقابة الإطار العام للوحدات والأقسام فهو يشتمل على الأنظمة المالية والإدارية والضبط الداخلي، وتصميم الحسابات وقواعد الإثبات فيها والعمليات والبيانات المالية ونظام المعلومات ونظام الأفراد، لذلك يجب على مجلس الإدارة تدقيق نظم الرقابة الداخلية وتقييمها باستمرار لمعرفة مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين وتنفيذ المهام، ولمساعدة المجلس في القيام بذلك تمارس لجنة التدقيق دوراً في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلي، وتقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة، التي تراها مناسبة لتطوير نظام الرقابة وتفعيله بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح الأطراف ذات

العلاقة. وتعدّ وحدة التدقيق الداخلي من أهم أجزاء نظام الرقابة الداخلي إذ تقوم بدور مهم في توجيه عمليات الشركات نحو النجاح، إذ تساعد في فحص النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية وتقييمها، وتزود الإدارات على كل المستويات بالمعلومات اللازمة للمساعدة في تحقيق الضبط والحماية للأصول والعمليات التي تقع ضمن مسؤوليتها. وتعدّ وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المساندة المهمة للإدارة والمدقق الخارجي ولجنة التدقيق وأصحاب المصالح (جمعة، 2003).

فالمدققون الداخليون هم موظفون في الشركة لهم دور في منع التلاعب في البيانات المالية واكتشاف الأخطاء داخل الشركة فهم يدركون أهمية وجود لجنة التدقيق لتساعد في تعزيز استقلاليتهم وموضوعيتهم والتقليل من مخاطر نشر بيانات مضللة (Asare, et al., 2003) و (Goodwin & Yeo, 2001).

وفي هذا السياق بيّن (علي، وشحادة، 2007) أن وجود لجنة التدقيق هي الضامن لاستقلالية موظفي قسم التدقيق وحيادهم لأن هؤلاء الموظفين قد تكون مؤهلاتهم ورتبهم الوظيفية أقل من درجات الأشخاص الذين يقومون بفحص أعمالهم؛ مما يخلق نوعاً من المجاملات في مجال أعمال إدارة التدقيق. ولكي يؤدي موظفو قسم التدقيق دورهم بفاعلية يجب أن يكون لهم استقلالية، لذلك من أبرز مهام لجان التدقيق التحقق من استقلالية المدققين الداخليين ودراسة خطة عملهم ونطاق الفحص والتقارير التي تصدر عنهم، فلجنة التدقيق هي الحارس للمدققين الداخليين من تدخل الإدارة وهي حلقة الوصل ما بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين (سليمان، 2006). وفيما يلي أبرز مهام لجنة التدقيق تجاه نظام الرقابة الداخلي:

- 1- دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها والعمل على تحسينها وتطويرها باستمرار.
- 2- دراسة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات التدقيق الداخلي وتدقيقها.
- 3- تفحص أوجه القصور الجوهرية التي أشار إليها المدقق الخارجي في تصميم نظام الرقابة الداخلي.
- 4- دراسة خطة عمل مدقق الحسابات الداخلي والتأكد من أن الشركة توفر للمدقق التسهيلات الضرورية كلّها للقيام بعمله.

- 5- دراسة إجراءات الرقابة الداخلية وتقييمها والاطلاع على تقييم المدقق الخارجي لهذه الإجراءات والاطلاع على تقارير الرقابة الداخلية، ولا سيما تلك المتعلقة بأي مخالفات تظهر نتيجة لعمل المدقق الداخلي.
- 6- التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات التدقيق الداخلي وعمل المدقق الداخلي.
- 7- تقييم فاعلية التدقيق الداخلي، وتدقيق خطط التدقيق الداخلي.
- 8- التنسيق بين عمل المدققين الداخليين والخارجيين.

نستنتج من ذلك أن وجود لجنة تدقيق في الشركة يعود بالعديد من المنافع لنظام الرقابة الداخلي، إذ يعزز استقلالية قسم التدقيق وتوفير الموارد اللازمة للقسم وحل المشاكل كلها، التي تنشأ بين القسم والإدارة وزيادة التفاعل والتنسيق مع المدقق الخارجي. إن قسم التدقيق الداخلي يوفر معلومات للإدارة تساعد في ترشيد قراراتها من خلال إعطائها تأكيدات مستقلة وموضوعية، فضلاً عن النشاط الذي يهدف إلى زيادة قيمة العمليات وتحسينها من خلال التدقيق وتقييم فعالية العمليات والضبط وتزويدها بالتحليل الموضوعي والاقتراحات البناءة.

ج: مهام اللجنة تجاه القوائم المالية

وتعدّ القوائم المالية المنتج النهائي لنظام المحاسبي، فالمعلومات المحاسبية تستخدم في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها، ومن أجل زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات المحتواة في القوائم المالية المعلنة، وزيادة ثقة المستثمرين والأطراف ذات العلاقة في الشركة، تم تحديد العديد من المهام للجنة التدقيق تجاه القوائم المالية ومن أبرزها:

- 1- متابعة مدى تقيد الشركة بقانون الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.
- 2- دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على ما يأتي:
- النظر إلى أيّ تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة.

- النظر إلى أيّ تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات التدقيق أو نتيجة لمقترحات مدققي الحسابات.
- 3- متابعة القضايا جميعها التي أثارها مدققو الحسابات الداخليين والخارجيين لضمان معالجتها بشكل سليم.
- 4- استعراض القوائم المالية السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة، والنظر إلى مدى توفير المعلومات التي يحتاجها مستخدموها.
- 5- فهم نوعية الإيرادات التي تظهر في قائمة الدخل وتقييمها.

تحليل النتائج وعرضها ومناقشتها:

يتضمن هذا الجزء عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها في إطار الأهداف والأسئلة التي حُدِّتْ سابقاً، إذ يبدأ بتقديم وصف تفصيلي لعينة الدراسة التي تشمل الخصائص الديموغرافية والشخصية والمهنية لأفراد العينة، يلي ذلك عرض شامل لأسئلة الدراسة وفرضياتها ومناقشة نتائجها.

أولاً: وصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

لمعرفة الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة استُخدمت التكرارات والنسب المئوية وكانت على النحو الآتي:

أ- خاصية الجنس

يبين الجدول (1)، توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس، فتشير النتائج الواردة إلى أن نسبة الذكور في عينة الدراسة (98.3%) مقارنة بالإناث البالغة (1.7%)؛ مما يشير إلى تدني مستوى مشاركة المرأة في مجالس الإدارة في الشركات، الذي قد يعزى إلى وجود بعض المعوقات الاجتماعية، وعزوف المرأة الأردنية عن عمليات الاستثمار، وهذا يترجم واقع البيئة الأردنية.

الجدول (1): خاصية الجنس

البيان	التكرار	النسبة المئوية (%)
ذكر	116	98.3
أنثى	2	1.7
المجموع	118	100

ب- خاصية الفئات العمرية

أما عن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر فتشير النتائج الواردة في الجدول (2) إلى أن نسبة أعضاء مجلس الإدارة الذين تقع أعمارهم في الفئة العمرية (أقل من 30) سنة قد بلغت 3.4%، في حين أن نسبة أعضاء مجلس في الفئة العمرية (46-60 سنة) بلغت 45.8% والفئة العمرية (30-45 سنة) قد بلغت 30.5%، في حين كانت الفئة العمرية (61 سنة وأكثر) بلغت 20.3%، مما يدل على أن متوسط أعمار أعضاء المجلس في عينة الدراسة هي الفئة الشبابية والمتوسطة، وهذا يعطي مؤشراً بأن الفئة الشبابية والمتوسطة لديها سرعة التكيف مع المتغيرات التي تحدث في بيئة عمل الشركات.

جدول رقم (2): خاصية الفئات العمرية

النسبة المئوية (%)	التكرار	البيان
3.4	4	أقل من 30 سنة
30.5	36	30-45 سنة
45.8	54	46-60 سنة
20.3	24	61 سنة وأكثر
100	118	المجموع

ج- خاصية المؤهل العلمي

يشير الجدول رقم (3) إلى توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي، إن ما نسبته 59.3% من أعضاء مجلس الإدارة في عينة الدراسة يحملون الشهادة الجامعية الأولى (بكالوريوس) و(9.3%) يحملون دبلوماً عالياً (15.3%) من جملة الماجستير، و 13.6% من المؤهلات الأخرى، في حين كانت نسبة حملة دراجة الدكتوراه (2.7%) وتدل هذه النتائج أن أعضاء الإدارة ذوو مؤهلات علمية عالية نسبياً، مما يشير إلى توافر الكفاءات العلمية لديهم.

جدول رقم (3): خاصية المؤهل العلمي

النسبة المئوية (%)	التكرار	البيان
59.3	70	بكالوريوس
9.3	11	دبلوم عال
15.3	18	ماجستير
2.5	3	دكتوراه
13.6	16	أخرى
100	118	المجموع

* المؤهلات الأخرى تمثل دبلوماً متوسطاً أو ثانوية عامة أو دون الثانوية العامة.

د - خاصية التخصص الأكاديمي

أما توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي فتظهر النتائج في جدول (4) أن (34.7%) من أعضاء مجلس الإدارة تخصصاتهم ليست في بيئة المال والأعمال الاقتصادية (تخصصات أخرى)، يليهم تخصص إدارة الأعمال بنسبة (25.4%) وتخصص العلوم المالية والمصرفية بنسبة (17.8)، ثم يليها تخصص المحاسبة بنسبة (13.6%)، في حين كان تخصص الاقتصاد بنسبة (8.5%). وتشير النتائج أن مجتمع أعضاء مجلس الإدارة لا ينحصر بتخصصات بيئة الأعمال الاقتصادية (محاسبة، ومالية ومصرفية، وإدارة أعمال، واقتصاد) في حين هناك فئات بتخصصات أخرى تمارس نشاطات استثمارية.

جدول رقم (4): خاصية التخصص الأكاديمي

النسبة المئوية (%)	التكرار	البيان
13.6	16	محاسبة
17.8	21	علوم مالية ومصرفية
25.4	30	إدارة أعمال
8.5	10	اقتصاد
34.7	41	أخرى
100	118	المجموع

*تخصصات أخرى ترتبط بطبيعة نشاط الشركة (كالصحافة والكيمياء ، والهندسة... الخ)

هـ - خاصية الخبرة العملية في المجال المالي أو المحاسبي

وفيما يتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لسنوات الخبرة في المجال المالي أو المحاسبي يشير الجدول (5) إلى أن ما نسبته (60.2%) من أعضاء مجلس الإدارة في عينة الدراسة ليس لديهم خبرة بالشؤون المالية والمحاسبية، و21.2% لديهم خبرة أقل من سنوات و11% تتراوح خبرتهم من (11-20) سنة و6.8% لديهم خبرة تتراوح ما بين (21-30) سنة، في حين كانت نسبة 0.8% للفترة التي تتراوح ما بين (31-40) سنة ولا توجد خبرات أكثر من 40 سنة. وتشير هذه النتائج إلى أن أعضاء مجلس الإدارة عينة الدراسة تمتلك خبرات متواضعة في الشؤون المالية والمحاسبية.

جدول رقم (5): خاصية الخبرة العملية في المجال المالي أو المحاسبي

النسبة المئوية (%)	التكرار	البيان
60.2	71	لا يوجد
21.2	25	أقل من 10 سنوات
11	13	11-20 سنة
6.8	8	21-30 سنة
0.8	1	31-40 سنة
0	0	أكثر من 40 سنة
100	118	المجموع

ز - خاصية الخبرة العملية في المجال الإداري

وفيما يتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لسنوات الخبرة في مجال الإدارة، يشير الجدول رقم (6) إلى أن ما نسبته (42.4%) من أعضاء مجلس الإدارة في عينة الدراسة لديهم خبرة أقل من (10 سنوات)، و36.4% لديهم خبرة تتراوح ما بين (11-20) سنة و 11.9% تتراوح خبرتهم من (21-30) سنة و9.3% لا توجد لديهم خبرة. وتشير هذه النتائج إلى أن أعضاء مجلس الإدارة في عينة الدراسة تمتلك خبرات ممتازة في الأمور الإدارية في شركاتهم.

جدول رقم(6): خاصية الخبرة العملية في المجال الإداري

النسبة المئوية (%)	التكرار	البيان
9.3	11	لا يوجد
42.4	50	أقل من 10 سنوات
36.4	43	11-20 سنة
11.5	14	21-30 سنة
0	0	31-40 سنة
0	0	أكثر من 40 سنة
100	118	المجموع

و - خاصية نسبة ملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة

يبين جدول رقم(7) خصائص توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نسبة ملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة، إذ تشير النتائج أن نسبة (30.5%) من أعضاء المجلس يملكون من (5%-10%) من أسهم الشركات، تليها نسبة (22.9%) من أعضاء المجلس يملكون أقل من (5%) من أسهم الشركات، في حين بلغت نسبة (19.5%) من أعضاء المجلس يملكون من (11%-15%) ، أما من يملكون من (16%-20%) من أسهم الشركات فقد بلغت نسبتهم (8.5%)، وكانت نسبة الملكية (3.4%) للذين يملكون أكثر من 20% من أسهم الشركات، في حين نجد ما نسبته (15.3%) لا يملكون أسهماً في الشركات. وتشير هذه النتائج أن غالبية أعضاء مجلس الإدارة من كبار المالكين لأسهم الشركات.

جدول رقم(7): خاصية نسبة ملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة

النسبة المئوية (%)	التكرار	البيان
15.3	18	لا يوجد
22.9	27	أقل من 5%
30.5	36	5% - 10%
19.5	23	11% - 15%
8.5	10	16% - 20%
3.4	4	أكثر من 20%
100	118	المجموع

ثانياً: تحليل أسئلة الدراسة وفرضياتها ومناقشتها

المجال الأول: يتعلق بتقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق.

الفرضية الأولى (HO1): لا تلتزم مجالس الإدارة في الشركات المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق لتعزيز حوكمة الشركات.

يتكون هذا البعد من (24) فقرة تركز على ضوابط تشكيل لجان التدقيق في الشركات الأردنية المساهمة. يتضح من الجدول (8) أن الفقرات ذوات الأرقام 1، 3، 7، 12، حصلت على أعلى وسط حسابي إذ بلغ 4.65، 4.47، 4.38، 4.06، على التوالي، وانحراف معياري بلغ 0.513، 0.534، 0.829، 0.981، على التوالي، مما يدل على أن معظم عينة الدراسة من أعضاء مجالس الإدارة يولون التزاماً بدرجة عالية فيما يتعلق: بتشكيل لجان التدقيق في الشركات، وأن يكون عدد أعضائها في الأقل ثلاثة أعضاء من الأشخاص الطبيعيين، وأن يكونوا ممن عرفوا بالأمانة والنزاهة والسمعة الطيبة، وألا يكون لأي منهم مصلحة مالية مع المديرين التنفيذيين في الشركة. في حين حصلت الفقرات ذوات الأرقام 20، 6، 21، 17، 24، على أدنى وسط حسابي إذ بلغ 2.95، 2.97، 2.93، 2.90، 2.90، على التوالي، وانحراف معياري 1.169، 0.959، 1.019، 0.810، 0.871، مما يدل على أن معظم عينة الدراسة من أعضاء مجالس الإدارة يولون التزاماً بدرجة منخفضة فيما يتعلق: باستبدال أي عضو من اللجنة في حال عدم توفر الخبرة والمعارف العامة في مجال عمل الشركة، وكذلك بعدم توافر لبعض أعضاء اللجنة التدقيق شهادة مهنية في المحاسبة أو المالية، وألا يكونوا أعضاء لجنة التدقيق من حملة الأسهم المسيطرين في الشركة، وألا يكون عضو اللجنة مالكاً لشركة ترتبط بعلاقات مع الشركة، ولا تهتم بإعلام الهيئة العمومية عن كيفية تشكيل لجنة التدقيق. بينما حصلت المفردات الباقية على وسط حسابي انحصر بين 3.06-3.95 وانحراف معياري لتلك الفقرات انحصر بين 0.851 - 1.245، مما يدل على أن معظم عينة الدراسة من أعضاء مجالس الإدارة يولون التزاماً بدرجة متوسطة بتلك الفقرات. يرى الباحث أن مجالس إدارة الشركات الأردنية يفترض أن تكون درجة التزامها عالية في الضوابط كلها عند تشكيلها للجان التدقيق، ولا ينحصر الالتزام بالأمور الشكلية، بحيث تعطي تصوراً بأنها ملتزمة بتعليمات الإدراج في البورصة. ونلاحظ من النتائج الظاهرة في جدول رقم (8) أدناه أن أعضاء مجالس الإدارة بشكل عام يولون التزاماً بدرجة متوسطة بضوابط تشكيل لجان التدقيق، إذ بلغ الوسط الحسابي للفقرات مجتمعة كلها 3.5201

وباتحراف معياري 0.38039، وهذا يستلزم من أعضاء مجلس الإدارة أن يكونوا أكثر اهتماماً وحرصاً عند اختيارهم لأعضاء لجان التدقيق، وعلى الشركات أن تحدد مجموعة من الكفاءات والمؤهلات التي تطبق على كل عضو يتم اختياره، وحتى يكونوا مستقلين بدرجة كافية ليكونوا قادرين على الوفاء بالتزاماتهم، وتأدية مهامهم بفاعلية وكفاءة، مما يكون له الأثر الإيجابي في تعزيز حوكمة الشركات، وينعكس إيجابياً على الأطراف كافة ذوي العلاقة في الشركة.

جدول رقم (8): الوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T لفقرات المجال الأول

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	دلالة ت*
1-	يلتزم مجلس الإدارة بتشكيل لجنة تدقيق في الشركة.	4.65	0.513	35.013	0.000
2-	يلتزم مجلس الإدارة أن يكون أعضاء لجنة التدقيق من الأعضاء غير التنفيذيين في الشركة.	3.91	0.970	10.160	0.000
3-	يلتزم مجلس الإدارة أن يكون عدد أعضاء اللجنة في الأقل ثلاثة أعضاء من الأشخاص الطبيعيين.	4.38	0.829	18.069	0.000
4-	يلتزم مجلس الإدارة بتعيين عضو أو أكثر من خارج الشركة في حال عدم توافر العدد الكافي من الأعضاء غير التنفيذيين في لجنة التدقيق.	3.74	0.919	8.713	0.000
5-	يلتزم مجلس الإدارة أن يكون من بين أعضاء لجان التدقيق في في الأقل عضو لديه خبرة في الشؤون المالية والمحاسبية.	3.25	0.867	3.081	0.003
6-	يحرص مجلس الإدارة أن يتوافر لبعض أعضاء لجنة التدقيق شهادة مهنية في المحاسبة أو المالية.	2.95	0.959	0.576-	0.566
7-	يحرص مجلس الإدارة في اختيار أعضاء اللجنة أن يكونوا ممن عرفوا بالأمانة والنزاهة والسمعة الطيبة.	4.47	0.534	29.823	0.000
8-	يلتزم مجلس الإدارة أن لا يستمر عضو لجنة التدقيق أكثر من دورتين متتاليتين.	3.47	1.174	4.311	0.000
9-	يحرص مجلس الإدارة على عدم إشراك أعضاء لجنة التدقيق في أية لجنة أخرى منبثقة عن مجلس الإدارة.	3.24	0.854	3.018	0.003
10-	يلتزم مجلس الإدارة ألا يكون أي عضو في اللجنة يشارك في عضوية لجنة التدقيق في الشركات الأخرى المماثلة.	3.66	1.171	6.132	0.000
11-	يلتزم مجلس الإدارة ألا يكون ضمن أعضاء لجنة التدقيق أي شريك سابق في مكتب التدقيق الخارجي المكلف بتدقيق حسابات الشركة.	3.25	0.859	3.214	0.002

0.000	12.536	0.918	4.06	12- يحرص مجلس الإدارة في اختياره لأعضاء لجنة التدقيق ألا يكون لأي منهم مصلحة مالية مع المديرين التنفيذيين في الشركة.
0.000	8.518	1.070	3.84	13- يحرص مجلس الإدارة في اختياره لأعضاء لجنة التدقيق ألا يكون لأي منهم له علاقة شخصية ذات شأن مع المديرين التنفيذيين في الشركة.
0.000	9.436	1.093	3.95	14- يحرص مجلس الإدارة في اختياره لأعضاء لجنة التدقيق ألا يكون لأي منهم مصلحة مالية مباشرة مع زوجات المديرين التنفيذيين في الشركة.
0.003	3.028	1.003	3.28	15- يحرص مجلس الإدارة ألا يكون عضو اللجنة مرتبطاً بأية مصالح مادية مع الشركة.
0.000	4.623	1.075	3.46	16- يحرص مجلس الإدارة في اختياره لأعضاء اللجنة ألا يكون لأي منهم علاقة عمل مع الشركة.
0.175	1.364-	0.810	2.90	17- يحرص مجلس الإدارة ألا يكون عضو اللجنة مالكا لشركة ترتبط بعلاقات مع الشركة.
0.000	5.114	1.152	3.54	18- يحرص مجلس الإدارة ألا يكون عضو اللجنة شريكاً لأحد أعضاء مجلس الإدارة.
0.041	2.070	1.245	3.24	19- يحرص مجلس الإدارة في اختياره لأعضاء لجنة التدقيق ألا يكون لأي منهم أقارب في الإدارة التنفيذية للشركة حتى الدرجة الرابعة في هرم القرابة.
0.753	0.315-	1.169	2.97	20- يلتزم مجلس الإدارة باستبدال أي عضو من اللجنة في حال عدم توفر الخبرة والمعارف العامة في مجال عمل الشركة.
0.471	0.723-	1.019	2.93	21- يلتزم مجلس الإدارة في اختياره لأعضاء لجنة التدقيق ألا يكونوا من حملة الأسهم المسيطرين في الشركة.
0.581	0.554	1.164	3.06	22- يحرص مجلس الإدارة في اختياره لأعضاء اللجنة ألا يكون أي منهم مرتبطاً بمساهمين رئيسيين.
0.000	5.303	0.851	3.42	23- يلتزم مجلس الإدارة باستبدال أي عضو في اللجنة الذي لا يلبى متطلبات الاستقلالية.
0.207	1.268-	0.871	2.90	24- يلتزم مجلس الإدارة بإعلام الهيئة العمومية عن كيفية تشكيل لجنة التدقيق.
		0.38039	3.5201	مفردات المجال كلها

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \geq 0.05)$

ولاختبار الفرضية الأولى فيما يتعلق بعدم التزام مجالس الإدارة في الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل للجان التدقيق. يبين جدول رقم (9) نتائج اختبار (ت) لمفردات المجال مجتمعة كلها، وأظهرت النتائج أن الوسط الحسابي 3.5201 وبانحراف معياري 0.38039 ويعد هذا الوسط أكبر

من الوسط الفرضي (3) الذي يمثل درجة التزام متوسطة لهذه الضوابط ومقارنته بمتوسط إجابات عينة الدراسة. وكانت نتائج اختبار (ت) لفقرات المجال كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \geq 0.05$ ، إذ بلغت قيمة ت (14.853) وبدلالة إحصائية (0.000) وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

جدول رقم (9): نتائج اختبار (ت) لفقرات المجال الأول مجمعة كلها

الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	دلالة ت *
فقرات المجال الأول	3.5201	0.38039	14.853	0.000

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \geq 0.05)$

المجال الثاني: يتعلق بتقييم آليات عمل لجان التدقيق في الشركات الأردنية المساهمة الفرضية الثانية (HO2): لا توجد آليات عمل للجان التدقيق في الشركات الأردنية المساهمة لتعزيز حوكمة الشركات.

يتكون هذا المجال من (25) فقرة تركز على وجود آليات عمل لجان التدقيق في الشركات الأردنية المساهمة. يتبين من النتائج الظاهرة في جدول (10) أدناه أن الفقرات ذوات الأرقام 11، 23، 6، 19، 20، 24، 25، 18، حصلت على أعلى وسط حسابي إذ بلغ 4.26، 4.18، 4.16، 4.14، 4.09، 4.06، 4.04، على التوالي، وانحراف معياري بلغ 0.928، 0.975، 0.716، 0.798، 0.996، 0.790، 0.870، 0.891، على التوالي، مما يدل على أن معظم عينة الدراسة من أعضاء مجالس الإدارة يحرصون بدرجة عالية على وجود آليات لعمل لجان التدقيق فيما يتعلق: بتقديم تقارير دورية إلى مجلس الإدارة عن أعمالها، وحول تقييمها لفاعلية نظام الرقابة الداخلي في الشركة، وأن تجتمع مع المدقق الخارجي مرة في السنة على الأقل، وأن تعلم مجلس الإدارة عن نتائج مناقشاتها مع الإدارة والمدقق الداخلي حول القوائم المالية التي دققت، ويكفل مجلس الإدارة ضمان تطبيق قواعد العمل الخاصة بمهام اللجنة والصلاحيات الموكلة إليها، ويوفر لها الموارد الكافية للجنة لتنفيذ مهامها وأدائها، ويتلقى أعضاء لجنة التدقيق تعويضهم كأعضاء في المجلس فقط، وتعلم اللجنة مجلس الإدارة نتيجة مناقشات الإدارة والمدقق الخارجي عن أي مستجدات مهمة وجوهرية تؤثر في سلامة البيانات المالية. في حين حصلت الفقرات ذوات الأرقام 4، 7، 1، 13، 17، 5، على أدنى وسط حسابي إذ بلغ 2.98، 2.94، 2.91، 2.90، 2.85، 2.85، على التوالي، وانحراف معياري 0.857، 1.149، 0.943، 1.024، 1.083، 1.107، على التوالي، مما يدل على أن معظم عينة الدراسة من

أعضاء مجالس الإدارة يحرصون بدرجة منخفضة على وجود آليات عمل لها فيما يتعلق: بوجود نظام مكتوب للجان التدقيق، وخطّة مهام سنوية لها مكتوبة قابلة للتنفيذ، وبتقديم موازنة لأعمالها، وبأن يوقع عضو لجنة التدقيق إقراراً يؤكد بموجبة استقلاليته التامة، وكذلك تقرير اللجنة عن المسائل ذات العلاقة بالتاريخ الشخصي لأعضائها، وعدد الاجتماعات التي عقدتها ونشاطاتها الرئيسية ليعرض في الاجتماع العام للمساهمين. بينما حصلت المفردات الباقية على وسط حسابي انحصر بين 3.30-3.57 وانحراف معياري لتلك الفقرات انحصر بين 0.857 - 1.223، مما يدل على أن معظم عينة الدراسة من أعضاء مجالس الإدارة يحرصون بدرجة متوسطة بتلك الفقرات. ونلاحظ من النتائج الظاهرة في جدول رقم (10) أدناه أن أعضاء مجالس الإدارة بشكل عام يحرصون بدرجة متوسطة على وجود آليات عمل للجان التدقيق، إذ بلغ الوسط الحسابي للفقرات مجتمعة كلها 3.5136، وانحراف معياري 0.39949. يرى الباحث أن وجود آليات عمل للجان التدقيق في الشركات من خلال نظام مكتوب يتناول الجوانب المتعلقة بتأدية مهامها وأعمالها والتقرير عنها كافياً، فهي بذلك تعزز العمل المؤسسي في عملها، إذ يعدّ الدليل كمرشد للجنة في أداء عملها. لذلك على مجالس إدارة الشركات أن تلتزم بإيجاد آليات العمل للجان التدقيق، والعمل على تطويرها باستمرار، لما لها من أهمية في تأدية المهام المناطة بها، بحيث تؤدي أعمالها بكل شفافية وموضوعية، بما يحقق تطويراً وكفاية وفاعلية لنظام الرقابة الداخلي، ودعماً لاستقلالية المدقق الخارجي بما يدعم جودة أداء عملية التدقيق، ويعزز الثقة والاطمئنان لدى أصحاب المصالح والأطراف ذات العلاقة في الشركة في القوائم المالية للشركات، ومساعدة مجالس الإدارة في ترشيد قراراتها من خلال إعطائها تأكيدات مستقلة وموضوعية، مما يكون له الأثر الإيجابي في تعزيز حوكمة الشركات .

جدول رقم(10): الوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار (ت) لفقرات المجال الثاني

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	دلالة ت *
1	يرتكز عمل لجنة التدقيق على وجود نظام مكتوب.	2.91	0.943	1.074-	0.285
2	تجتمع لجنة التدقيق دورياً في الأقل أربع مرات سنوياً وكلما دعت الضرورة.	3.51	1.011	5.466	0.000
3	تدون محاضر اجتماعات لجنة التدقيق بشكل أصولي.	3.47	0.883	5.730	0.000
4	يكون للجنة التدقيق خطة مهام سنوية مكتوبة قابلة للتنفيذ.	2.98	0.857	0.215-	0.830
5	تقدم لجنة التدقيق إلى مجلس الإدارة موازنة وخطة عملها بعد اعتمادها من اللجنة.	2.85	1.107	1.498-	0.137
6	تجتمع لجنة التدقيق مع المدقق الخارجي مرة في السنة على الأقل.	4.16	0.716	17.620	0.000

0.576	0.561-	1.149	2.94	7	يحرص مجلس الإدارة أن يوقع عضو لجنة التدقيق إقراراً يؤكد بموجبه استقلاليته التامة.
0.000	7.693	1.005	3.71	8	يحرص مجلس الإدارة أن يتحمل عضو لجنة التدقيق مسؤولية إفشاء أسرار الشركة.
0.009	2.642	1.185	3.29	9	يشك مجلس الإدارة في استقلالية عضو لجنة التدقيق إذا قبل أي شيء له قيمة من أي أطراف ذات العلاقة في الشركة.
0.009	2.664	1.208	3.30	10	تكون هناك لقاءات مبرمجة تجمع لجنة التدقيق مع الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين.
0.000	14.774	0.928	4.26	11	يحرص مجلس الإدارة أن تقدم لجنة التدقيق تقارير دورية عن أعمالها.
0.140	1.487-	1.114	2.85	12	يحرص مجلس الإدارة أن تقدم لجنة التدقيق تقريراً سنوياً عن أعمالها ونتائجها للجمعية العمومية للشركة.
0.283	1.078-	1.024	2.90	13	يكون لدى لجنة التدقيق تصور مكتوب في متابعة ومراقبة استقلالية مدقق الحسابات الخارجي ومدى موضوعيته.
0.001	3.330	1.189	3.36	14	يصرح مجلس الإدارة للجنة التدقيق الاستعانة بالخبراء (مثل المحاسبين والمحامين) لتقديم المشورات كلما كان ذلك ضرورياً.
0.000	3.913	1.223	3.44	15	تقدم لجنة التدقيق إلى مجلس الإدارة بياناً يتضمن مستويات المشورة المقدمة من الخبراء إليها ومصاريها.
0.001	3.359	1.151	3.36	16	تقدم لجنة التدقيق إلى مجلس الإدارة تقريراً عن إجراءات المتابعة للمشورات المقدمة إليها من الخبراء ونتائجها.
0.175	1.364-	1.085	2.85	17	تعد لجنة التدقيق تقريراً عن المسائل ذات العلاقة بالتاريخ الشخصي لأعضاء اللجنة وعدد الاجتماعات التي عقدتها ونشاطاتها الرئيسية ليعرض في الاجتماع العام للمساهمين.
0.000	12.715	0.891	4.04	18	تعلم لجنة التدقيق مجلس الإدارة نتيجة مناقشات الإدارة والمدقق الخارجي عن أي مستجدات مهمة وجوهرية تؤثر في سلامة البيانات المالية.
0.000	15.565	0.798	4.14	19	تعلم لجنة التدقيق مجلس الإدارة نتيجة مناقشة اللجنة مع الإدارة والمدقق الداخلي حول القوائم المالية التي دققت.
0.000	11.928	0.996	4.09	20	يكفل مجلس الإدارة ضمان تطبيق قواعد العمل الخاصة بمهام اللجنة والصلاحيات الموكلة إليها.
0.000	6.575	0.938	3.57	21	يحرص مجلس الإدارة أن تقدم لجنة التدقيق تقريراً إلى مجلس الإدارة حول دقة سلامة البيانات المالية للشركة.
0.000	5.085	1.068	3.50	22	تقدم لجنة التدقيق تقريراً إلى مجلس الإدارة حول تقييمها لكفاءة رئيس قسم التدقيق الداخلي.

0.000	13.122	0.975	4.18	تقدم لجنة التدقيق تقريراً إلى مجلس الإدارة حول تقييمها لفاعلية نظام الرقابة الداخلي في الشركة.	23
0.000	15.490	0.790	4.13	يوفر مجلس الإدارة الموارد الكافية لأداء لجنة التدقيق واجباتها.	24
0.000	13.225	0.870	4.06	يتلقى أعضاء لجنة التدقيق تعويضهم كأعضاء في المجلس فقط.	25
		0.39949	3.5136	مفردات المجال كلها	

• ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \geq 0.05)$

ولاختبار الفرضية الثانية فيما يتعلق بعدم اهتمام مجالس الإدارة بوجود آليات عمل موضوعة للجان التدقيق في الشركات المساهمة لتعزيز حوكمة الشركات، يبين جدول رقم (11) نتائج اختبار (ت) لمفردات المجال مجتمعة كلها، وأظهرت النتائج أن الوسط الحسابي 3.5136 وباتحراف معياري 0.39949 ويعد هذا الوسط أكبر من الوسط الفرضي (3) الذي يمثل درجة ممارسة متوسطة لهذه العوامل ومقارنته بمتوسط إجابات عينة الدراسة. وكانت نتائج اختبار (ت) لفقرات المجال كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \geq 0.05)$ ، إذ بلغت قيمة ت (13.955) وبدلالة إحصائية (0.000) وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

جدول رقم (11) نتائج اختبار T لفقرات المجال الثاني مجتمعة كلها

الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	دلالة ت*
المجال الثاني مجتمعة	3.5136	0.39949	13.955	0.000

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \geq 0.05)$

نتائج الدراسة:

الآتي ملخص لنتائج الدراسة:

- 1- أظهرت نتائج الدراسة أن نسبة (34.7%) من أعضاء مجالس الإدارة تخصصاتهم الأكاديمية ليست في بيئة المال والأعمال الاقتصادية.
- 2- أظهرت نتائج الدراسة أن نسبة (60.2%) من أعضاء مجالس الإدارة لا توجد لديهم خبرة في المجال المالي أو المحاسبي، أيضاً بيّنت النتائج ما نسبته (42.4%) من أعضاء مجالس الإدارة يوجد لديهم خبرة في المجال الإداري أقل من عشر سنوات.

- 3- تلتزم مجالس الإدارة بدرجة متوسطة بضوابط تشكيل لجان التدقيق في الشركات الأردنية المساهمة.
- 4- تحرص مجالس الإدارة بدرجة متوسطة على وجود آليات عمل للجان التدقيق في الشركات الأردنية المساهمة.

التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بما يأتي:

- 1- ضرورة إلزام مجالس الإدارة في الشركات الأردنية بإعلام الهيئة العمومية عن كيفية تشكيل لجان التدقيق.
- 2- ضرورة مراعاة الكفاءة والخبرة والاستقلالية من قبل مجالس إدارة الشركات عند اختيارها لأعضاء لجان التدقيق.
- 3- ضرورة أن تلتزم هيئة الأوراق المالية الشركات بوضع دليل عمل للجان التدقيق، بما يحقق كفاءة وفاعلية عالية.
- 4- ضرورة إلزام الشركات الأردنية بتقديم تقرير حول فاعلية لجان التدقيق ضمن تقاريرها السنوية.

المراجع

المراجع العربية:

- جمعه، أحمد حلمي، (1999). "نحو تحقيق فعالية وكفاءة لجان التدقيق لدعم الوقاية الاستراتيجية في الشركات العامة في المملكة الأردنية الهاشمية". المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (23)، العدد (1)، ص (137-191).
- _____، (2003). "التحكم المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي". بحث مقدم في المؤتمر العلمي المهني الخامس: التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان - الأردن.
- دهمش، نعيم، وحجير، اسماعيل، الفرح، عبد الرزاق، (2003). "لجان التدقيق: نشأتها، مهامها، مسؤولياتها، ودورها في تعزيز الإفصاح". بحث مقدم في المؤتمر العلمي المهني الخامس، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين من 24-25 أيلول 2003. عمان - الأردن.
- حماد، طارق عبد العال (2007/2008). "حوكمة الشركات (المفاهيم - المبادئ - التجارب - المتطلبات) للقطاع العام والخاص والمصارف". الطبعة الثانية، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية - الإسكندرية.
- السقا، السيد أحمد، وأبو الخير، مدثر طه، (2002). "مشاكل معاصرة في التدقيق". طنطا - جمهورية مصر العربية.
- سليمان، محمد مصطفى (2006). "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري". الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية - الإسكندرية.
- السويطي، موسى سلامه (2006). "تطوير أنموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي". رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان - الأردن.
- علي، عبد الوهاب نصير، وشحاته، السيد شحاته، (2007). "تدقيق الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة". الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية - الإسكندرية.

- الفرّح، عبد الرزاق محمد سعيد داود (2001). مدى فاعلية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية". رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان – الأردن.
- قانون البنوك الأردني، (رقم 28 لسنة 2000). الجريدة الرسمية، عدد 4448 تاريخ 2000/8/1 .
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - طلال أبو غزالة وشركة الدولية (2007). "دليل حوكمة الشركات". عمان –الأردن.
- هيئة الأوراق المالية (2004) . "تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق". عمان – الأردن.

المراجع الأجنبية:

- Al-Tawajjry, A.A.M. Bariery, J.A. and Gwilliam, D.R.(2002). " **An Examination of the Role of Audit Committees in the Saudi Arabian Corporate Sector, Corporate Governance**". An International Revioces, Vol .to .Issue. 4. PP.228-227.
- Asare, S. Davidson, R.A. and Grawling. A.A. (2003). " **The Effects of Management Incentives and Audit Committee Quality on Internal Auditors Planning Assessments and Decisions**". Available: [http:// www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Bromilow,C.A. and Berlin, B.L.(2005). " **Audit Committee Effectiveness**". The Corporate Board.Vol.26 issue 155. p 16-21.
- Cadbury Committee, (1992), " **Financial Report of the Committee on the Financial Aspect of Corporate Governance**", Financial Reporting Council, London Stock Exchange, London.
- Carcello, J.V. and Neal, T.L. (2000). " **Audit Committee Composition and Auditor Reporting**". The Accounting Review Vol. 75, Issue. 4. PP. 453-467 .
- Chan, K.C. and Li.J. (2008). Audit Committee and Firm Value:" **Evidence on Outside Top Executives as Expert –Independent Directors**". Corporate Governance. Vol: 16, No. 1, PP. 16-31.
- Chen, J. Duh, R.R. and Shiue, F.N (2008). " **The Effect of Audit Committee and Firm Value: Evidence from Foreign Registrants in the United State**". Corporate Governance, Vol : 16, No. 1, PP. 16-31 .
- Coake, S. J. and Steed, L. G. (2001). " **SPSS Analysis without Anguish Version 10.0 for Windows**". New York: John Wiley and Sons.

- Glasgow, B. (2002). "**Corporate Governance's Time for Change Public and Private Measures**". Chemical Market Report, August, cited on 1st Feb. 2003, www.findarticles.com2003.
- Goodwin, J. and Yeo, T.Y. (2001). **Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectively : Evidence From Singapora**. International Journal of Auditing, Vol : 5, Issue. 2 .
- Klein, A. (2002). "**Economic Determinants of Audit Committee Independence**". The Accounting review, Vol: 77, No. 2, PP. 435-452.
- Mangena,M. and Pike, R.(2005)." **The Effect of Audit Committee Shareholding, Financial Expertise and Size on Interim Financial Disclosures**". Accounting and Business Research. Vol.35.No.4.pp.327-549.
- OECD, (1999), "**OECD Principle of Corporate Governance**" Organization Economic Co-operation and Development (OECD)". www.oecd.org
- Oracle, (2003). "**Oracle Respond to Sarbanes –Oxley act**". cited on 5 July, www.oracle.com.
- Sawyer's, L.B. Ditten Hofer, M.A and Scheiner, J.H. (2003). "**Sawer's Internal Auditing the Practice of Modern Internal Auditing**". Fifth Edition, Published by the Institus of Internal Auditors .
- Solomon, J.F, Lin, S.W, Norton, S.D. and Soloman,A (2003). "**Corporate Governance in Taiwan : Empirical Evidence From Taiwanese Company Directors**". Corporate Governance in Taiwan, Vol : 11, No. 3, PP.235-248 .
- Spira, L.F. (2003)." **Audit committees: Begging the Question?**". Corporate Governance, Vol : 11, No. 3, PP. 180-189 .