

## دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)

الأستاذ الدكتور حسين أحمد دحدوح

قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد

### ملخص

بعد انهيار كبرى الشركات العالمية أصبحت الرقابة الداخلية بالشركات غاية في الأهمية لأن وجود نظام رقابة داخلية فعالة يعدّ خط الدفاع الرئيسي للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتبالية . يتناول هذا البحث دراسة وتحليل دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، والأنشطة التي تمارسها لتحقيق ذلك الهدف. لتحقيق أهداف هذا البحث طوّرت استبانة وزعت على عينة من الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، وعينة أخرى من مراجعي الحسابات الخارجيين على هذه الشركات، وقد تضمنت الاستبانة الأنشطة التي يمكن أن تمارسها لجنة المراجعة وتسهم في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات. وخلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من الأنشطة تمارسها لجنة المراجعة وتؤدي إلى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها من وجهة نظر عينتي الدراسة.

## أولاً- مقدمة الدراسة:

### 1- تمهيد:

أدت الفضائح المالية للشركات العملاقة وما نتج عنها من حالات إفلاس وانهيار إلى فقدان ثقة غالبية المجتمع بمعظم الشركات المساهمة العامة، ولفت ذلك أنظار المستثمرين، والمشرعين، والباحثين، وغيرهم وأجريت العديد من الدراسات والبحوث التي تناولت أسباب انهيار هذه الشركات؛ وخلصت إلى أن السبب الرئيسي يعود إلى غياب الممارسات والإجراءات في الإدارة والتنظيم والرقابة والإشراف الفعال على الشركات بما يضمن تحقيق الأهداف الموضوعية، والالتزام بالأنظمة الداخلية والقوانين المنظمة لشؤون أعمال الشركات، ويعدُّ مجلس الإدارة المسؤول عن توفير الآليات المناسبة لتحقيق هذه الأمور ولمساعدة مجلس الإدارة على الوفاء بمسؤوليته الإشرافية المتزايدة، فإن الاتجاه بتزايد للاعتماد على لجنة المراجعة، وهي مجموعة فرعية من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين المستقلين، تتولى القيام باستعراض وإشراف مستقل للعمليات التي تقوم بها الشركة لتوفير التقارير المالية، ونظم الرقابة الداخلية، والمراجعة الداخلية والخارجية ولكن هذا لا يعني أن تحل لجنة المراجعة محل الجهات المسؤولة عن إعداد التقارير المالية أو إجراء المراجعات وإنما هي امتداد لكامل هيئة مجلس الإدارة، يجب أن تعمل مع هذه الجهات للتأكد من وجود نظام للرقابة الداخلية فعال، إذ يعدُّ وجوده خط الدفاع الرئيسي للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية من جهة ويوفر البيئة الملائمة لتحقيق أهداف الشركة من جهة أخرى. ويرى أحد الباحثين أن نظم الرقابة الداخلية الفعالة تعدُّ ضرورية لنجاح الشركات، كما أن عدم وجودها يعدُّ ضماناً أكيداً للفشل (1) .

وتتناول هذه الدراسة بحث دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها، كما تستعرض وجهات النظر المختلفة في بعض الدول بشأن الوظائف الأساسية للجنة المراجعة، وتكوينها، وهيكلها ونطاقها. فضلاً عن التعرف على مفهوم نظم الرقابة الداخلية ومكوناتها وأهميتها، لعلها تسهم في وضع بعض المقترحات للاسترشاد بها من قبل الممارسين، والإجابة عن تساؤلات ذات صلة بهذه الدراسة .

### 2- أهمية الدراسة:

تسهم هذه الدراسة في تحديد الدور الواجب على لجنة المراجعة القيام به لتحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، إذ إنَّ تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها يعدُّ أمراً مهماً وحيوياً لكل من الإدارة وأصحاب المصلحة في الشركة، وتتجلى أهمية الدراسة من خلال ما يأتي:

1- إن مسؤولية تصميم وتحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها تقع على عاتق إدارة الشركة التي تمارس نشاطها في بيئة متغيرة مليئة بالمخاطر والتحديات وتحت ضغوط قوية من جانب أطراف متعددة من أجل تحسين جودة المخرجات المحاسبية.

2- يوجد اهتمام متزايد في الدول بضرورة قيام لجنة المراجعة بفحص الرقابة الداخلية بغية تحسينها وتطويرها باستمرار. هذا وقد أوصت لجنة (Treadway) بفحص نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات، والتأكد من أنها توفر تأكيداً معقولاً بخصوص عدم وجود تحريفات في التقارير المالية أو اكتشافها بمجرد حدوثها(2) إذ تعدُّ أحد العوامل المهمة في بيئة الرقابة .

3- إلا أنه وعلى الرغم من الاعتراف بأهمية دور لجنة المراجعة في تحسين نظم الرقابة الداخلية. فإنه لا يوجد تحديد واضح لأبعاد هذا الدور فيما يتعلق بالأنشطة التي تمارسها اللجنة وتؤدي إلى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها المطبقة في الشركات .

### 3- أهداف الدراسة:

يكن هدف الدراسة في التعرف على الأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة وتؤدي إلى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات وفعاليتها، وتحقيقاً لهذا الهدف سيتم استعراض مفهوم لجنة المراجعة ومقوماتها ومهامها، فضلاً عن التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومكوناته وأهميته بحسب المعايير المهنية .

### 4-مشكلة الدراسة:

يوجد اهتمام متزايد في الدول المتقدمة بالدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في فحص نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، إلا أنه وعلى الرغم من هذا الاعتراف بأهمية قيام لجنة المراجعة بفحص نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، فإنه لا يوجد تحديد واضح لأبعاد هذا الدور فيما يتعلق بالأنشطة التي ينبغي أن تمارسها لجنة المراجعة لتحقيق الكفاية والفعالية لنظم الرقابة الداخلية، لذا تأتي هذه الدراسة للإجابة عن التساؤل الآتي:

ما الأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة وتؤدي إلى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات؟

### 5-منهجية الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة واختبار فرضياتها سيعتمد الباحث على ما يأتي:

أ- المنهج الاستقرائي: الذي يقوم على تجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للدراسة وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الإطار النظري لها وذلك اعتماداً على أدبيات المحاسبة والمراجعة التي تناولت موضوع لجنة المراجعة ونظم الرقابة الداخلية .

ب- المنهج الاستنباطي: الذي يقوم على تصميم استبانة عن الأنشطة التي تقوم بها لجنة المراجعة لتحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها، وقد قام الباحث بتطوير استبانته خاصة لهذه الدراسة، وتم تحكيمها وذلك بالاستناد إلى الإطار النظري ونتائج الدراسات السابقة والإصدارات المهنية، انظر الملحق رقم (1) .

## 6- الدراسات السابقة:

أجريت العديد من الدراسات عن لجان المراجعة وخاصة في الدول المتقدمة وقد تناولت هذه الدراسات تكوين لجان المراجعة وممارساتها، وإجراءات عملها والعوامل المؤثرة في تكوينها، وأسباب وجودها أو عدم وجودها، وفعاليتها، وكان أغلبها ذا طبيعة مفاهيمية توضيحية، كما أجريت دراسات عن نظم الرقابة الداخلية وقياس فعاليتها وكفاءتها. وسنقوم باستعراض بعض هذه الدراسات على النحو الآتي:

### 1- دراسة دهمش وقرافيش (2005)(3):

تناولت هذه الدراسة دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية لدى الشركات الصناعية الأردنية، ولمعرفة هذا الدور قام الباحثان بدراسة ميدانية شملت جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي. وتوصلت الدراسة إلى أن أنظمة الرقابة الداخلية تواجه تحديات كثيرة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات، منها: غياب التوثيق المستندي لأغلب عمليات النظام المحاسبي، وتعقيد إجراءات المعالجة المحاسبية التي تتم من خلال الأنظمة المحوسبة، وصعوبة تتبع العمليات في ظل غياب آلية مؤتمتة لتتبعها، وفي الوقت نفسه توجد صعوبة في تشغيل النظام في ظل غياب كادر مهني مؤهل تكنولوجياً، وإن استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤدي إلى رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية ويضفي مصداقية عالية على مخرجات النظام المحاسبي.

### 2- دراسة Martin J.coe (2005)(4):

وعنوانها تنفيذ متطلبات القسم 404 من قانون Sanbanes-Oxley، وهدفت الدراسة إلى مناقشة متطلبات قواعد هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) الواردة في القانون المذكور أعلاه والمتعلقة بتقييم الإدارة للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية والتقرير عنها وأثر تنفيذ متطلبات

القانون في المنشأة من الناحية التكاليفية. وقد تناول الباحث عملية تقييم الرقابة الداخلية والإطار الذي يستخدم لإجراء عملية التقييم الذي يمكن أن تستند إليه الإدارة. وتوصلت الدراسة إلى أن الاستجابة لمتطلبات القانون تكلف الشركة أموالاً كبيرة لفرض إتمام تقييم الرقابة والتقرير عنها وإضفاء المصداقية على ذلك من قبل المراجع الخارجي، كما أوضحت الدراسة ومن خلال استطلاع (190) شركة أنّ 136 منها تتبع الإطار المقدم من قبل لجنة رعاية المنظمات (COSO) كمعيار للتقييم.

### 3- دراسة Hua – Weihuang,li-linliu (2005) (5)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير استقلالية لجنة المراجعة، ودرجة خبراتها، ونشاطها، وحجمها في مدى استيعاب المستثمرين لآليات إعداد التقارير المالية، وذلك من خلال التركيز على قانون (Sarbanes-Oxley)، حيث ركزت الدراسة على عملية المقارنة بين وضعي اللجنة قبل امتلاكها لهذه الخصائص وبعده. وتوصلت الدراسة إلى أن لجنة المراجعة تؤدي دوراً حيويّاً في حوكمة الشركات مستقبلاً، وخاصة بما يتعلق بمنع سوء الإدارة أو زيادة النفقات أو العائدات التي لم يتم رصدها، فضلاً عن ذلك أن لجنة المراجعة تعمل على التقليل من درجة المخاطر الناجمة عن عمليات الاحتيال المتعلقة بطريقة إعداد التقارير المالية، ومن ثمّ تقلل من احتمالات إصابة الشركة بالركود.

### 4- دراسة السقا وأبو الخير (2002) (6):

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

## 5-دراسة McMullen (1992) (7):

تناولت هذه الدراسة فحص العلاقة بين وجود لجنة المراجعة وجودة التقارير المالية من حيث انخفاض حالات الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية، وتوصلت الدراسة إلى أن لجنة المراجعة يمكنها زيادة المصدقية وتحسين النزاهة للتقارير المالية عن طريق:

- فحص عملية التقرير المالي بما فيها نظم الرقابة الداخلية وتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

- فحص عملية المراجعة الداخلية والخارجية، وإن تنفيذ هذه الأنشطة من قبل لجنة المراجعة سوف يؤدي إلى ما يأتي:

- تخفيض حالات القياس المحاسبي غير الملائم.

- تخفيض حالات عدم كفاية الإفصاح المحاسبي.

- تخفيض حالات الغش الإداري والتصرفات غير القانونية .

كما خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة ارتباط قوية بين وجود لجنة المراجعة، وحالات الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية ، إذ إن وجود لجنة المراجعة يؤدي إلى تخفيض أو عدم حدوث تلك الحالات .

## 7- فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بوضع الفرضيتين الآتيتين:

1- ليس للأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة دور في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات.

2- ليست هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين وإدارة الشركات فيما يتعلق بأنشطة لجنة المراجعة ودورها في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها.

ثانياً: الإطار النظري للدراسة:

### 1- الإطار النظري و الفكري للجنة المراجعة:

تطورت نظرة المجتمع الاقتصادي لوظائف لجان المراجعة ودوره بدرجة كبيرة في السنوات الأخيرة، وقد أسهمت عوامل كثيرة في ظهور الحاجة إلى لجنة المراجعة داخل الشركات، ومن هذه العوامل ما هو مهني، ومنها ما هو أكاديمي، لذا سنتناول في هذه الفقرة العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام

بموضوع لجان المراجعة، واتجاه معظم الشركات نحو تشكيل تلك اللجان من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، فضلاً عن التطرق إلى مفهومها، ونطاق عملها ومهامها.

#### أ- العوامل التي ساعدت في زيادة الاهتمام بلجان المراجعة:

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

- تزايد حالات الإخفاق المالي للعديد من الشركات، وتزايد حالات الغش والتلاعب بها وزيادة رغبة هذه الشركات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها، والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.
- زيادة الضغوط من جانب مستخدمي التقارير المالية على الشركات لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة عادلة وسليمة. وخاصة أن اللجنة التي تتكون من الأعضاء غير التنفيذيين والذين يملكون المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الوقت الكافي، تعد في مكان أفضل من مجلس الإدارة بكامل أعضائه من ناحية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.
- التناقض الموجود بين مراجعي الحسابات الخارجيين وبين إدارة الشركة خاصة في مجال المحافظة على استقلال مراجع الحسابات لإبداء الرأي في عدالة التوائم المالية، ومن ثم فإنّه وجود لجنة المراجعة في أي شركة يمثل حماية للمساهمين ويضمن تحقيق استقلال مراجع الحسابات .
- الحاجة المتزايدة إلى تحسين الثقة والجودة في التقارير المالية بهدف زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

- حاجة أصحاب المصلحة في الشركة إلى آلية إدارية تسهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة كوكيل عنهم خاصة بشأن الأمور المالية والرقابية .
- مواعيد تقديم التقارير المالية، والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية مرحلية إلى جانب التقارير السنوية، وهو ما يستلزم قدراً كبيراً من الوقت والجهد، وقد يكون إشراك أعضاء مجلس الإدارة كافةً في هذه العملية التي تستغرق وقتاً طويلاً، أمراً لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة (8) .
- الخلافات التي تحدث بين مصالح أعضاء مجلس الإدارة و مصلحة جودة التقارير المالية بشكل لا يكون ملائماً لتدخل أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في عملية إعداد التقارير المالية، ومن هنا تبرز أهمية وجود أعضاء غير تنفيذيين داخل لجنة المراجعة(9).
- قد يؤدي أحياناً عدم التجانس ما بين أعضاء مجلس الإدارة وضخامة عددهم إلى عدم التناسب في تناول العملية الشاقة المليئة بالتفاصيل والخاصة باستعراض مراجعة القوائم المالية للشركة (10).

#### ب - مفهوم لجان المراجعة وأهميتها:

- لا يوجد مفهوم موحد للجان المراجعة نظراً لأن مهامها ومسؤولياتها ودورها قد تختلف من شركة إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى، إلا أنه يمكننا استعراض بعض المفاهيم على النحو الآتي:
- هي لجنة يتم تعيين أعضائها عن طريق الشركة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة، وتعد قناة اتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي للشركة ولها دور رقابي على جميع عمليات الشركة .
- وعرفها حماد بأنها لجنة تتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وذلك لتقديم رؤية عن مدى تحقيق حوكمة الشركات، ويجب أن يكون لها خط مباشر مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي، وتسعى اللجنة كذلك إلى ضمان تأهيل الإدارة من أفراد مؤهلين وذوي خبرة لضمان قدرتهم على إدارة المخاطر بفعالية وأوجه رقابة سليمة في المنظمة، ولا بد أن يكون أعضاء اللجنة من الأفراد الأكفاء ذوي الخبرة لضمان قدرتهم على الالتزام بتخصيص وقت كافٍ وجهدٍ لمهمة الرقابة والمراجعة والمساءلة ومتابعة مدى الالتزام بالقيم الأخلاقية وترتيبات الحوكمة (11) .
- وعرفت بأنها إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة، يمكن أن تدعم موضوعية ومصداقية إعداد التقارير المالية، كما يمكن أن تساعد المديرين التنفيذيين في الوفاء بمسؤولياتهم، كما أنها تدعم



وتقوي دور المديرين غير التنفيذيين، وتدعم استقلالية المراجعين وتحسن من أعمال المراجعة فضلاً عن ذلك تساعد في إيجاد نوع من الرقابة من قبل المساهمين على الإدارة، ويمكن اعتبارها أداة مفيدة ومعاونة لمجلس الإدارة في مراقبة أداء الشركة وتسيير نشاطها (12) .

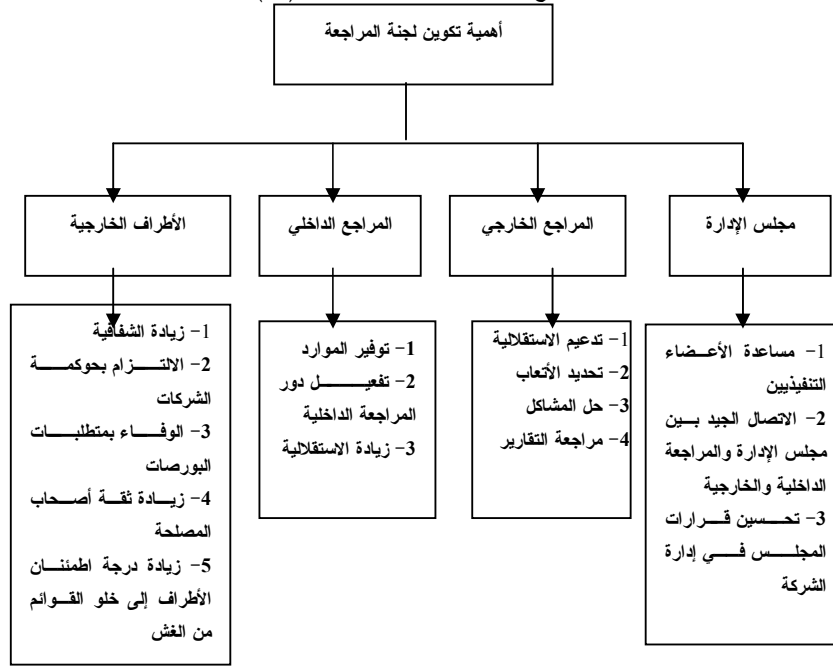
- فيما يراها سليمان بأنها لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين، ومسئوليتها يجب أن تشمل مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة، والاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته في نتيجة عملية المراجعة، وأيضاً التأكيد على ملائمة نظم الرقابة المالية بالشركة (13) .

- من التعاريف السابقة يمكننا القول: إن هذه التعاريف ركزت على عضوية اللجنة والمهام الملقاة على عاتقها، ودورها في تحسين وجودة العملية الرقابية في الشركات. ومن هذا نستنتج خصائص لجنة المراجعة على النحو الآتي:

- 1- لجنة مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين .
- 2- يتوافر لدى أعضائها معارف وخبرة جيدة في مجال المراجعة والمحاسبة والمالية.
- 3- تتجلى مهامها بمراجعة عمليات إعداد التقارير المالية وفحص عمليات المراجعة الداخلية والخارجية، ومراجعة الالتزام بالقواعد الأخلاقية وترتيبات الحوكمة.
- 4- وهي أداة مفيدة في مراقبة أداء الشركة وتسيير نشاطها.
- 5- هي أداة رقابية بيد المساهمين على الإدارة .

وتتجلى أهمية لجان المراجعة من خلال المنافع المتوقعة منها، والتي يمكن أن تقدمها إلى جميع الأطراف، مثل مجلس إدارة الشركة والمراجع الخارجي والداخلي والمساهمين وأصحاب المصالح. ويمكن توضيح هذه المنافع المتوقعة من لجنة المراجعة لكل طرف من الأطراف السابقة من خلال الشكل الآتي:

شكل يوضح أهمية إنشاء لجنة المراجعة (14)



### ج- مقومات فعالية لجان المراجعة:

اهتمت واتفقت العديد من المنظمات والهيئات العلمية والمهنية وبورصات الأوراق المالية في العديد من بلدان العالم على ضرورة تحديد القواعد الناظمة لتشكيل لجان المراجعة والمقومات الواجب توافرها بالشكل الذي يؤدي إلى تعظيم فعالية لجان المراجعة ومنفعتها لكي تسهم إيجابياً في تحسين الدور الإشرافي والرقابي في الشركات. ويمكن بلورة هذه المقومات على النحو الآتي:

#### 1- استقلال أعضاء لجان المراجعة:

استقر الرأي على ضرورة أن تقتصر عضوية لجان المراجعة على الأعضاء غير التنفيذيين ذوي القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل عن الإدارة، إذ إنَّ مقدرة أعضاء لجنة المراجعة على تقييم موضوعية كل من جودة الإفصاح في القوائم المالية، ومدى مناسبة وملاءمة نظام الرقابة الداخلية في الشركات، تتأثر بدرجة الاستقلالية المتوافرة في هؤلاء الأعضاء (15) كما أنها أقرب إلى

الموضوعية عند تحليل النتائج المالية وتقييم الأداء الإداري وأداء الشركة. كما أنه لتحقيق الاستقلال الكافي ينبغي عدم قيام أعضاء لجنة المراجعة بأي عمل من أعمال الإدارة التنفيذية، هذا وقد وضعت إحدى اللجان الأمريكية تعريفاً محدوداً للاستقلال بالنسبة للأعضاء الذين ينضمون إلى لجان المراجعة حيث أوضحت أن أعضاء لجنة المراجعة يتم اعتبارها مستقلين، إذا لم تكن لديهم أي علاقة بينهم وبين إدارة الشركة من شأنها التأثير عليهم في أداء واجباتهم، وتم وضع مجموعة من الأمثلة لهذه العلاقة منها ما يأتي:

- أن لا يكون من موظفي الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.
- أن لا يحصل على أي مكافأة مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها، بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة.
- أن لا يكون أحد أقاربه موظفاً تنفيذياً داخل الشركة أو إحدى الشركات التابعة.
- أن لا يكون مديراً تنفيذياً في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها. وفي حال توافر أحد هذه الأمثلة في عضو لجنة المراجعة لا يعدّ مستقلاً، وفي هذه الحالة ينبغي أن تفصح الشركات عن هذه العلاقة، بشرط أن انضمام هذا العضو إلى لجنة المراجعة سوف يحقق منافع ومزايا من شأنها تفعيل دور اللجنة في الوفاء بمسؤوليتها (16). وفي المملكة العربية السعودية تقضي القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة في الشركات المساهمة إن يكون أعضاء اللجنة مستقلين، ويعدّ العضو مستقلاً إذا توافرت الشروط الآتية:
- أن لا يكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الأعمال والعقود التي تتم لحساب الشركة.
- أن لا يكون له مصلحة مباشرة مع المدراء التنفيذيين في الشركة وأن لا يكون قريباً لأي منهم حتى الدرجة الثانية .
- أن لا يكون له مصلحة مالية مباشرة مع زوجات المديرين التنفيذيين في الشركة وأن لا يكون قريباً لأي منهن حتى الدرجة الثانية .
- أن لا يكون له علاقة شخصية ذات شأن مع المديرين التنفيذيين في الشركة.
- ألا يشارك في عضوية لجنة المراجعة لأكثر من شركة واحدة تمارس ذات النشاط فضلاً عن ذلك ألا يكون من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في الشركة أو المنشآت التي تسيطر عليها ولو على سبيل الاستشارة، وأن لا يجمع إلى جانب عضويته في لجنة المراجعة عضوية أي لجنة أخرى منبثقة عن مجلس الإدارة (17).

## 2- التحديد الواضح لحقوق اللجنة وواجباتها:

يجب أن يتم تحديد حقوق اللجنة وواجباتها بصورة واضحة وتفصيلية لكي يمكن لها أن تقوم بأعمالها بفعالية مرتفعة، ولكي لا يحدث تعارض أو تداخل بين عمل اللجنة وأعمال الأجهزة التنفيذية بالشركة بحيث يكون لها الحق في اتخاذ القرارات المتعلقة بالشواب والعقاب للأطراف الأخرى داخل الشركة وحق الحصول على أي معلومات تحتاجها في عملية الإشراف والتقييم للسياسات المتبعة في الشركة، وبهذا الخصوص توصي لجنة (Cadbury Committee) أن لجنة المراجعة يجب أن يكون لها حق في مناقشة أي مواضيع تراها مهمة، وحق الاستعانة بمن تراه مناسباً من الأطراف الخارجية ذات الخبرة والمعارف بالمشاكل الفنية التي تواجهها اللجنة وخاصة في الأمور القانونية التي يمكن أن تؤثر في عملية إعداد التقارير المالية، وفي سلامة الإفصاح عن المعلومات الواردة بها (18). ومقابل هذه الحقوق يجب على أعضاء اللجنة حضور اجتماعات اللجنة والمشاركة الفعالة في أعمالها والمحافظة على أسرار الشركة، وعدم القيام بأي أعمال التنفيذية في الشركة والمحافظة على النزاهة والصدق والموضوعية، وعدم قبول أشياء ذات قيمة من الشركة بشكل مباشر أو غير مباشر أو يدخل في أي نشاط قد يكون متعارضاً مع مصلحة الشركة أو يضر بها .

## 3- الخبرة والمعرفة لدى أعضاء اللجنة:

من الأمور المتفق عليها أن يتمتع أعضاء اللجنة بالخبرة والمعرفة والمهارة بمقدار يمكنهم من متابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدى الالتزام بإجراءات هذه النظم. بالإضافة إلى القدرة على فهم الأمور المحاسبية والمراجعة والإدارة المالية، وأن يكونوا على دراية كافية بإعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاط الشركة أو المجال التي تعمل فيه. إذ إن تعقد الأدوات المالية الحالية وتعقد هياكل رأس مال الشركات، وظهور صناعات جديدة والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية، كلها معاً توضح أهمية وجود أعضاء مجلس الإدارة المؤهلين فقط للعمل في لجنة المراجعة (19). وأن الخبرة لدى أعضاء اللجنة تعد أحد الأركان المهمة نظراً لأن العديد من المشاكل المحاسبية التي ينبغي على لجنة المراجعة حلها تعتمد على الحكم الشخصي، والذي مما لا شك فيه يتأثر بمستوى الخبرة المتوافر لدى العضو في مجال المحاسبة والمراجعة. وفي الولايات المتحدة الأمريكية حدد قانون (Sanbanes-Oxley) بعض المتطلبات الواجب توافرها في عضو لجنة المراجعة منها على سبيل المثال:

- أن يكون مراجعاً خارجياً أو محاسباً سابقاً أو حاصلاً على شهادة علمية في مجال المحاسبة والمراجعة .

- لديه دراية كاملة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

- لديه خبرة في إجراءات عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي.

- لديه دراية بطبيعة المسؤوليات الملقاة على لجنة المراجعة (20) كما أظهرت الدراسات أن وجود الخبرة لدى أعضاء لجنة المراجعة في مجال المحاسبة والمراجعة له تأثير مباشر في جودة نظام الرقابة الداخلية، وعملية إعداد التقارير المالية وفي جودة وسلامة الإفصاح عن المعلومات في التقارير بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة الثقة لدى المستفيدين من هذه التقارير (21) و(22). وفي المملكة العربية السعودية يشترط فيمن يعين عضواً باللجنة أن يكون لديه تأهيل علمي ملائم، وإلمام بالجوانب المالية والمحاسبية وبطبيعة أعمال المنشأة، ويتعين أن يكون أحد أعضاء اللجنة حاصلًا على تأهيل كافٍ وذلك كما يأتي:

- درجة الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها وخبرة عملية في مجال المحاسبة والمراجعة لا تقل عن سنتين تخفض إلى سنة إذا حصل على زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أو أي تأهيل مهني مماثل تعتمد عليه الهيئة .

- درجة الماجستير في المحاسبة أو ما يعادلها، وخبرة عملية في مجال المحاسبة والمراجعة لا تقل عن خمس سنوات، تخفض إلى ثلاث سنوات إذا حصل على زمالة الهيئة أو تأهيل مهني مماثل.

- درجة البكالوريوس في المحاسبة أو ما يعادلها وخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة لا تقل عن سبع سنوات، تخفض إلى خمس سنوات إذا حصل على زمالة الهيئة أو تأهيل مهني مماثل(23).

#### 4- عدد أعضاء اللجنة:

يختلف عدد أعضاء اللجنة من شركة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى، وذلك وفقاً لحجم مجلس الإدارة وحجم الشركة وطبيعة نشاطها. لكن وبغض النظر عن حجم الشركة ونشاطها ينبغي أن يكون عدد الأعضاء كافياً لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن اللجنة من القيام بالمهام الملقاة عليها وتحقيق أهدافها، مع الأخذ بالحسبان عدم زيادة هذا العدد بصورة قد تحد من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة، وعدم تخفيضه بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية. وقد لوحظ من خلال الدراسات أن العدد الأمثل لأعضاء لجنة المراجعة يتراوح بين ثلاثة وخمسة إلى سبعة أعضاء؛ وذلك لضمان استقلالية اللجنة، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وأستراليا ومصر والسعودية، وإن التشكيل الجيد للجان المراجعة يجب أن يجمع بين الخبرة ومناوئة العضوية لضمان استمرار عنصر الخبرة وتحديث وجهات النظر والآراء (24).

#### 5- عدد اجتماعات اللجنة خلال السنة المالية:

يعدُّ عدد المرات التي تجتمع فيها لجنة المراجعة خلال العام من الأمور التي تؤثر في فعالية لجنة المراجعة، إذ يعدُّ ذلك مقياساً مهماً على مقدرة اللجنة على القيام بمهامها وممارسة دورها بشكل

إيجابي. وعدد المرات هذا يرتبط بحجم مسؤوليات اللجنة وبطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة. وهذا العدد تقرره اللجنة نفسها حسب ما تعتقد العدد المناسب، فقد أوصى تقرير (Smith Report) في بريطانيا بأن العدد المناسب يجب أن لا يقل عن ثلاث مرات في العام (25) بينما أوصت لجنة (Treadway) في الولايات المتحدة بأن يكون الاجتماع على أساس ربع سنوي (26)، وفي مصر حدد دليل ومعايير حوكمة الشركات عدد مرات الاجتماع بحيث لا يقل عن مرة كل ثلاثة أشهر (27)، وكذلك في المملكة العربية السعودية (28). مع الإشارة إلى ضرورة حضور كل من المراجع الخارجي ورئيس المراجعة الداخلية لهذه الاجتماعات؛ لكي يمكن مناقشتها في المشاكل التي يواجهها كل منهما فيما يتعلق بإجراءات المراجعة، والأخطاء التي تم اكتشافها، وعلاقتها بإدارة الشركة (29).

#### 6- الإفصاح عن لجنة المراجعة:

في الوقت الحالي تتطلب شروط العديد من البورصات العالمية وكذلك التقارير الصادرة عن المنظمات المهنية والعلمية، أن يتم الإفصاح عن تكوين لجان المراجعة بالشركات وعضويتها ومهامها. وهذا الإفصاح يتضمن الإفصاح عن عقد اللجنة الذي يوضح مسؤوليات اللجنة وواجباتها، وطبيعة العلاقة بينهما وبين كل من إدارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي، وينبغي أن يكون موثقاً به من مجلس الإدارة، والإفصاح عن نتائج أعمالها من خلال إصدار تقرير سنوي يتم نشره ضمن التقارير السنوية. بحيث يتضمن الأنشطة التي قامت بها لجنة المراجعة خلال العام. وإن نشر تقرير لجنة المراجعة مع التقارير السنوية يمكن أن يسهم في تحسين نزاهة التقارير؛ لأنه يوفر تأكيداً عن مدى تنفيذ كل من المراجعين الداخليين والخارجيين لمسؤولياتهما المتعلقة بعملية التقرير المالي. هذا وقد تضمن التقرير الذي أصدره المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1993 اقتراحات مهمة لزيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية، ومن هذه الاقتراحات ضرورة إلزام الشركات المسجلة أسهمها لدى هيئة تداول الأوراق المالية، بأن تشمل تقاريرها السنوية تقريراً من لجنة المراجعة يصف مسؤولياتها وكيفية تنفيذها، والذي يعدُّ بمنزلة إخطار للمساهمين بأن اللجنة قد نفذت مسؤولياتها بطريقة مناسبة. وللحد من القلق بخصوص إمكانية تعرض أعضاء لجان المراجعة للمسؤولية القانونية نتيجة نشر تلك التقارير يوصي المجمع بعدم استخدام تقارير لجان المراجعة كأساس للتقاضي وأن يتضمن هذا التقرير ما يأتي:

- مراجعة التقارير المالية السنوية .
- التشاور بينها وبين كل من إدارة الشركة والمراجع الخارجي بخصوص عملية إعداد القوائم المالية .

- تسلمت من المراجع الخارجي تأكيدات بأنه التزم بجميع معايير المراجعة المقبولة عموماً، وذلك عند أدائه لعملية المراجعة .
  - التأكيد أن القوائم المالية التي تقوم الشركة بنشرها تتضمن جميع المعلومات المتاحة لديهم وأن الشركة لا تقوم بإخفاء أي معلومات .
  - التأكيد أن القوائم المالية تم إعدادها وفقاً للسياسات المحاسبية المناسبة لطبيعة نشاط الشركة
- (30)

وفي المملكة العربية السعودية فإن من واجب لجنة المراجعة في الشركات أن تقدم تقارير دورية إلى مجلس الإدارة، وتقريراً سنوياً للجمعية العامة للشركة، تتضمن ما قامت به من أعمال ونتائجها، بما في ذلك ما تبين للجنة من انحرافات أو أخطاء أو نقاط ضعف مهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية أو تنفيذه في الشركة، وأن يتضمن التقرير ما تراه اللجنة من توصيات لمعالجة أوجه القصور، بما يمكن من تطوير نظام الرقابة الداخلية في الشركة وتفعيله(31).

#### د- المهام الأساسية للجنة المراجعة:

إن قيام لجنة المراجعة بمهامها لا يعني توسيع مجال مسؤوليات مجلس الإدارة أو زيادة الأعباء الملقاة على عاتقه، بل تنحصر مهامها في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية، وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين. وإن مهام اللجنة قد تختلف من دولة إلى أخرى، وقد تتنوع على أساس نوع ودرجة تعقيد وحجم الأعمال. وتجدر الإشارة إلى أن لجنة المراجعة عند قيامها بممارسة مهامها لا بد أن تأخذ في الاعتبار نوعين من المخاطر وهما:

- مخاطر بيئة الرقابة الداخلية والتي تتضمن الظروف والأحداث التي تؤثر في الإدارة والرقابة الإدارية.
- مخاطر بيئة الرقابة الخارجية والتي تتضمن ظروف الصناعة والتشريعات والقوانين وبيئة الأعمال، واتجاه جهات الرقابة الرسمية مثل البنك المركزي وهيئة سوق المال نحو حوكمة الشركات (32). ويعدّ التحديد الدقيق لمهام لجنة المراجعة من الأمور المفيدة لكل من أعضاء اللجنة والأطراف الأخرى إذ يؤدي ذلك إلى زيادة الوعي لدى أعضاء اللجنة بخصوص طبيعة مهامهم، وفي الوقت نفسه إبراز هذه المهام إلى الأطراف الأخرى التي تتعامل معها اللجنة كمجلس الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي بالشكل الذي يؤدي إلى عدم تداخل هذه المهام بين

الأطراف المختلفة. وقد استقر رأي معظم الكتاب وأسفرت الممارسة العملية عن أن المهام الرئيسية للجنة المراجعة تكمن في أربعة مجالات أساسية، هي كما يأتي:

- إعداد التقارير المالية وفحصها: ومن الضرورة التنويه هنا بأن وظيفة لجنة المراجعة ليست القيام بإعداد القوائم المالية، أو الاضطلاع باتخاذ القرارات الفعلية فيما يخص إعدادها، وإنما هي وظيفة إشرافية رقابية .
- دعم وظيفة المراجعة الخارجية.
- دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها.
- دعم وظيفة المراجعة الداخلية (33) و(34).

ويضيف حماد مجالين هما:

- أ- دعم حوكمة الشركات.
  - ب- إدارة المخاطر في الشركات (35)
- وهذه المجالات متكاملة ومتراصة مع بعضها بعضاً، فعلى سبيل المثال إن دراسة الرقابة وتقييمها تساعد اللجنة في عملية إعداد التقارير المالية وفحصها. وسيتم التركيز في هذه الدراسة على مجالين من مهام لجنة المراجعة تحاشياً لعدم إطالة الدراسة وهما:
- أ- دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها في الشركات.
  - ب- دعم وظيفة المراجعة الداخلية نظراً لأن المراجعة الداخلية تعدّ من أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل الشركة، لمالها من تأثير مباشر في جميع عمليات الشركة المالية وغير المالية.

#### 1- دور لجنة المراجعة في دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها:

إنّ تعبير الرقابة الداخلية كما جاء في معيار المراجعة الدولي رقم (315) يتمثل في العملية المصممة والمنفذة من قبل المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين؛ لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة؛ فيما يتعلق بوثوقية إعداد التقارير المالية، وفاعلية العمليات وكفاءتها والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة، وتتكون الرقابة الداخلية من العناصر الآتية:

- أ- بيئة الرقابة.
- ب- عملية تقييم مخاطر المنشأة .



ج- نظام المعلومات، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية والاتصال .

د- أنشطة الرقابة .

هـ- متابعة أساليب الرقابة (36).

بينما يقصد بالرقابة الداخلية كما جاء في الفقرة رقم(8) من المعيار البريطاني رقم (300) بأنها تلك السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها -قدر الإمكان- على الوصول إلى هدفها المتمثل في ضمان التنفيذ العملي المنظم اللازم للعمليات، بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية وحماية الموارد واكتشاف الاحتيال والخطأ ومنعهما، وضمان دقة السجلات المحاسبية واكتمالها، وتهيئة معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب(37). في حين يعرف مجلس معايير المراجعة الأمريكي التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في بيان المراجعة رقم (78) الرقابة الداخلية بأنها عملية تتأثر بمجلس الإدارة والإدارة وبأشخاص آخرين؛ وقد صممت لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الآتية:

أ- الثقة بالتقارير المالية .

ب- الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة .

ج- كفاءة عمليات التشغيل وفعاليتها (38).

وفي القسم 404 من قانون Sanbanes-Oxley أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC). قواعد متطلبات جديدة بشأن متطلبات التقرير عن الرقابة الداخلية ضمن التقارير السنوية للمنشأة، حيث جاء في الفقرة (9) من معيار المراجعة رقم (2) الصادر عن مجلس الإشراف على شركات المحاسبة المعتمدة (PCAOB) في أمريكا تعريف الرقابة الداخلية بأنها:

عملية مصممة من قبل أو بإشراف رئيس الإدارة التنفيذية والمسؤولين الماليين الرئيسيين أو أشخاص يودون وظائف مماثلة ومتأثرة بمجلس الإدارة والإدارة وبأشخاص آخرين، وذلك بغية توفير تأكيد معقول بخصوص موثوقية إعداد التقارير المالية، وتحضير القوائم المالية للأغراض الخارجية، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً بما في ذلك السياسات والإجراءات التي:

- لها صلة بالاحتفاظ بسجلات مفصلة ودقيقة بشكل معقول، وتعكس بعدالة الصفقات وخصائص الأصول.

- تُوفَّر تأكيداً معقولاً بأن الصفقات مسجلة لكون ذلك ضرورياً كي يتسنى أعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، فضلاً عن توفر تأكيد معقول بأن المقبوضات والمدفوعات تتم فقط وفق التفويض الممنوح للإدارة والمديرين.

- تُوفَّر تأكيداً معقولاً بخصوص منع أو اكتشاف في الوقت المناسب الحيازة غير المرخصة والاستخدام والتصرف غير المخول للأصول التي لها تأثير مادي في القوائم المالية (39) .

من هذه المفاهيم للرقابة يمكننا الوقوف على مجموعة من النقاط أبرزها ما يأتي:

1-إن الرقابة الداخلية عملية وليست مجرد حدث أو ظرف معين بمفرده، إنما هي سلسلة من الأعمال التي تتخلل أنشطة الشركة وتلازم الطريقة التي تدير بها الإدارة شؤون العمل.

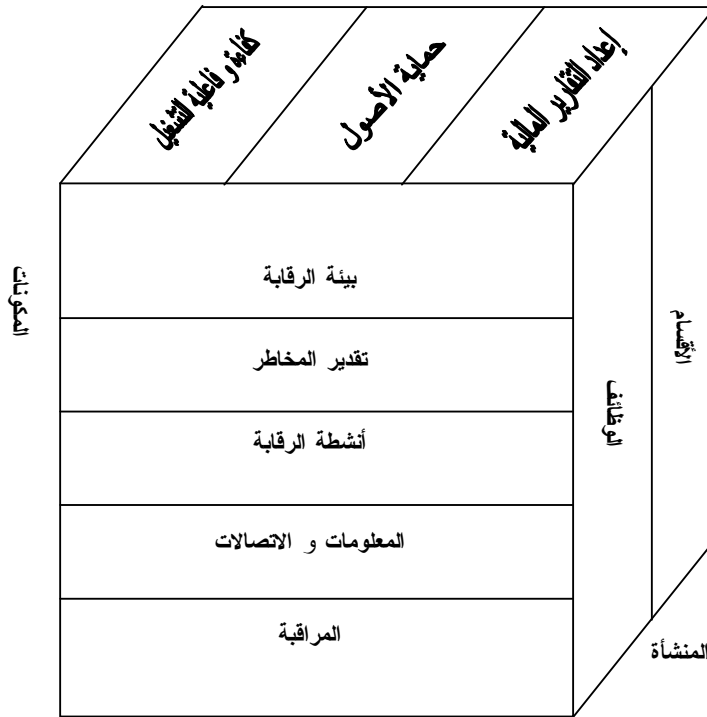
2-تمارس الرقابة الداخلية من قبل الأشخاص وعلى المستويات كلها، وهذا يعني أن الأشخاص في كل مستوى من مستويات المنشأة يؤثر في الرقابة الداخلية، فهي تتأثر بمجلس الإدارة والإدارة وبقية الأفراد في المنشأة، كما أنها مسؤولة كل فرد في المنشأة في مجاله. حتى أن بعضهم قال يتم إنجاز الرقابة الداخلية من قبل الأفراد في أي منشأة، أي من خلال ما يفعلون ويقولون، فالأفراد هم الذين يضعون أهداف المنشأة ويضعون آليات للرقابة على إنجازها (39).

3-الرقابة الداخلية الفعالة تمكن الشركة من تحقيق أهدافها في المجالات كلها سواء التشغيلية، وإعداد التقارير السنوية، والالتزام بالقوانين والتعليمات. لذا من واجب مجلس الإدارة العمل على تصميم رقابة داخلية سليمة، والبحث عن السبل الكافية بالمحافظة عليها والتأكد من سلامة تطبيقها؛ بهدف إمداده بتأكيد معقول من أن أهدافها يتم بلوغها .

4-تقدم الرقابة الداخلية تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً بشأن تحقيق أهداف الشركة، هذا يعني أنها لا تضمن النجاح التام، وذلك بسبب العديد من المحددات التي تنصف بها الرقابة الداخلية.

وكما جاء في المعيار الدولي رقم (315) فإن هيكل الرقابة الداخلية يتكون من مجموعة من العناصر المترابطة والتي تتكامل معاً لتكون نظام الرقابة الداخلية، حيث إن هذا التكامل والترايط ما بين العناصر المذكورة من شأنه أن يحقق أهداف الرقابة، ويستجيب بفاعلية إلى التغيير في الظروف، فنظام الرقابة الداخلية ذو صلة وثيقة بنشاطات تشغيل الشركة، ويتم إنشاؤه بالأساس كمطلب أساسي لتسيير أعمال الشركة. ويوضح الشكل الآتي مكونات الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف الشركة .

## علاقة مكونات نظام الرقابة الداخلية بالأهداف والمنشأة (41)



ونظراً لأهمية الرقابة الداخلية في الشركات غالباً مايقوم مجلس الإدارة بتفويض مسؤولية فحص الرقابة الداخلية وتقييمها إلى لجنة المراجعة. واستناداً إلى ذلك يعدُّ من مهام لجنة المراجعة التأكيد من أن إدارة الشركة قد قامت بتصميم وتنفيذ نظام للرقابة الداخلية ذي كفاءة عالية. إذ يوجد اهتمام متزايد بضرورة قيام لجنة المراجعة بفحص الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات، ويعدُّ بعضهم أن ذلك من أهم مسؤوليات لجنة المراجعة (42). هذا وقد أصدرت لجنة رعاية المنظمات (COSO) تقريراً في عام 1992 أكدت فيه أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في الوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتياالية، إذ تعدُّ أحد العوامل المهمة في بيئة الرقابة (43)، ووفقاً للمعيار الثاني الصادر في عام 2004 عن مجلس الإشراف على أعمال مراجعي الحسابات للشركات المقيدة بالبورصة في الولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB) ينبغي موافقة لجنة المراجعة في الشركة محل

المراجعة على أداء مراجع الحسابات لخدمة التصديق على تأكيدات الإدارة بشأن فعالية هيكل الرقابة الداخلية وذلك حتى لا تتأثر استقلاليته(44).

ويرى علي وشحاته أنه من الضروري أن تكون لجنة المراجعة على علم بسبعة عناصر رئيسة لنظام الرقابة الداخلية الفعال وهي:

الرقابة التنظيمية، خطط التطوير والتغير في نظم الرقابة الداخلية، الرقابة على التقرير وسلطات الاعتماد اللازمة للقيام بالعمليات المختلفة، نظم الرقابة المحاسبية، نظم حماية الأصول، الرقابة الإدارية، الرقابة على التوثيق(45). ويعتقد الباحث أن تلك التطورات سوف تؤدي إلى زيادة أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه لجان المراجعة بخصوص فحص نظم الرقابة الداخلية وتقييمها. ولكي تفي لجنة المراجعة بمسؤولياتها تجاه الرقابة الداخلية فإنه من الضروري أن تقوم بدراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل، والنظم المحاسبية، والإجراءات المالية والإدارية، واقتراح التعديلات الواجب إدخالها على هذه الجوانب. فضلاً عن ضرورة تلقي وفحص الرد على رسالة مراجع الحسابات بشأن أوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية، ومناقشة خطط الإدارة وتقييمها للتعامل مع نقاط الضعف المهمة، وأن تتأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها في الشركة .

## 2- دور لجنة المراجعة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية:

تعُد المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، وتحديدًا بيئة هذه الرقابة وأنشطتها. ودور لجنة المراجعة في دعم المراجعة الداخلية ينبع من أهمية الأخيرة في الشركات. حيث أوصت التقارير العلمية والمنظمات المهنية في أغلب دول العالم بضرورة الاهتمام بالدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية بالشركات. ونتج عن ذلك، أن تضمنت شروط القيد في العديد من البورصات العالمية ضرورة إنشاء قسم للمراجعة الداخلية في الشركات الراغبة في قيد أسهمها بها. ويعود وجود المراجعة الداخلية إلى أكثر من ستة آلاف عام مضت حيث يعتقد بوجود دليل على إن هناك نظاماً رسمياً للتسجيل والتحقيق كانت تستخدم في ذلك الوقت في منطقة الشرق الأدنى، وفي القرن الثامن عشر الميلادي بدأ الاهتمام بالمراجعة الداخلية يزيد في أوروبا وذلك نتيجة ظهور حالات غش وتلاعب كثيرة. ومع انتقال النظم المحاسبية والإدارية والمراجعة إلى الولايات المتحدة والنمو المضطرد في أنشطة الأعمال بدأ الاتجاه نحو ضرورة وجود وظيفة رقابية مستقلة داخل الشركة (46)، حيث كان مفهوم المراجعة الداخلية في تلك الحقبة ينحصر في أنها مجرد نشاط بسيط داخل الإدارة المالية للشركة، تنحصر مهمتها في التأكد من سلامة العمليات المالية والمحاسبية، عن طريق رقابة مدى

الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية، وتعقب حالات التلاعب والأخطاء لخدمة المدير المالي، لكن نتيجة لعوامل متعددة نذكر منها على سبيل المثال:

- 1- اتساع حجم الشركات وتعقد عملياتها.
- 2- حاجة الإدارة المتزايدة إلى التقارير الدورية الدقيقة .
- 3- ظهور المنشآت ذات الفروع وتزايد نطاق العمليات الدولية .
- 4- الزيادة في حالات فشل إخفاق الشركات وإفلاسها.

زاد الاهتمام بالمراجعة الداخلية ودورها كوظيفة رقابية تمتد إلى الجوانب المالية والتشغيلية بالشركة كلها. وأصبحت المراجعة الداخلية أداة لخدمة الشركة ككل وليس فقط إدارتها ويقصد بالمراجعة الداخلية ذلك النشاط المستقل الاستشاري الموضوعي والمطمئن الذي يهدف إلى زيادة عائد عمليات الشركة وتحسينها، وتساعد المراجعة الداخلية الشركة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وتحسينها (47). انطلاقاً من ذلك فإن المراجعة الداخلية تؤدي دوراً مهماً في تحسين العمل في الشركات، حيث تتضمن فعاليات المراجعة الداخلية، وكما جاء في المعيار الدولي للمراجعة رقم (610) واحداً أو أكثر مما يأتي:

- إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية. إن وضع نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية ملائمين، واللذين يتطلبان اهتماماً متواصلاً، هو من مسؤوليات الإدارة وعادة ما تكلف المراجعة الداخلية بمسؤوليات خاصة من قبل الإدارة بغرض إعادة النظر بهذين النظامين، ومراقبة تطبيقاتهما، وتقديم المقترحات اللازمة لتطويرهما.
- اختبار المعلومات المالية والتشغيلية. وهذا قد يتضمن إعادة النظر بالوسائل المستعملة لتشخيص تلك المعلومات وقياسها وتصنيفها وإعداد التقارير عنها، والاستفسار الخاص عن بنوده منفردة، بما في ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات .
- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها؛ ومن ضمنها الضوابط غير المالية للشركة.
- فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى، وكذلك الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية الأخرى (48). لهذا ينبغي أن تهتم لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية، حيث توجد علاقة متبادلة بينهما، وكل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر، لأن أنشطة لجنة المراجعة تؤثر في إدارة المراجعة الداخلية من جهة ولأن إدارة المراجعة الداخلية تعدّ من أهم مصادر المعلومات التي تحصل عليها لجنة المراجعة والتي تساعد في تنفيذ مهامها بفاعلية من جهة أخرى. كما تعدّ لجنة المراجعة بالنسبة لإدارة المراجعة الداخلية حارساً لها من تدخل الإدارة في شؤونها؛ بما يؤدي إلى زيادة استقلالها عن طريق إمكانية التقرير المباشر لها عن

الأخطاء التي تكتشفها في أثناء عملية المراجعة. ويمكننا عرض مهام لجنة المراجعة تجاه

المراجعة الداخلية على النحو الآتي:

1-تقييم فاعلية المراجعة الداخلية وجودتها كجزء من نظام الرقابة الداخلية، وأنها تتم وفقاً لمعايير الأداء المهني.

2-فحص لائحة المراجعة الداخلية والموافقة عليها .

3-فحص استراتيجية المراجعة الداخلية وخطتها السنوية والموافقة عليها .

4-التنسيق بين عمل المراجعين الداخليين والخارجيين، مما يؤدي إلى تحسين الاتصال بينهم، وزيادة جودة عملية المراجعة الداخلية والخارجية، وتحقيق التكامل بينهما.

5-تدعيم استقلالية المراجعة الداخلية؛ وذلك من خلال ما يأتي:

- تعيين رئيس قسم المراجعة الداخلية .

- التأكيد أن المراجعة الداخلية لديها الموارد الكافية لكي تباشر عملياتها (49).

- حرية الاتصال المباشر لمدير قسم المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة لمناقشة أية أمور مهمة .

- التأكد من عدم وجود أية قيود على المراجعين الداخليين عند تنفيذهم لمهامهم، والتي قد تؤدي إلى عدم تحقيق أهداف المراجعة الداخلية.

6-فحص نتائج المراجعة الداخلية وخاصة تلك التي لها تأثير مهم في المنشأة مثل التصرفات غير القانونية، ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية والالتزام بالقوانين التي تطبق على الشركة .

7-فحص المستوى المهني للمراجعين الداخليين، ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم. ويمكن الحصول على معلومات من المراجعين الخارجيين بخصوص ذلك، إذ إنهم مطالبون بفحص كفاءة المراجعين الداخليين، والتعرف على مؤهلاتهم المهنية، وفحص ممارسات الشركة المتعلقة بالتعيين والتدريب والإشراف على المراجعين الداخليين (50) .

### ثالثاً: الإطار العملي للدراسة:

#### 1- مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من إدارة الشركات الأردنية الصناعية المساهمة العامة المدرجة في السوق المالية والبالغ عددها (89) شركة، ومن المراجعين الخارجيين لهذه الشركات. حيث تم اختيار عينة عشوائية من كل فئة قدرها (75) مفردة. وتم توزيع (150) استبانة على فئتي الدراسة. وزع منها (75) استبانة على فئة إدارة الشركات، حصل منها (60) استبانة وبنسبة استجابة بلغت (80) %، ووزعت (75) استبانة على مراجعي الحسابات، وقد تم الحصول على (66) منها وبنسبة استجابة بلغت (88) %، ومن ثمَّ يصبح حجم عينة الدراسة الكلية (126) مفردة.

## 2- أداة جمع البيانات:

استُخدمت استبانة طورت بالرجوع إلى الدراسات والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة بوصفها أداة لجمع البيانات الخاصة بهذه الدراسة، وقد تم اختبارها مع ستة مراجعين خارجيين، وكذلك مع ستة مديري شركات، حيث طلب منهم الإجابة عن الأسئلة والتعليق على مدى شموليتها لمعرفة دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، وتم إجراء مقابلة شخصية مع كل منهم، وأخذت جميع ملاحظاتهم في الحسبان عند إعداد قائمة الاستبانة النهائية، فضلاً عن ذلك تم تحكيم الاستبانة من قبل بعض أساتذة المراجعة في الجامعات للتأكد من قدرتها على تحقيق أهداف الدراسة، وقد تبين للباحث من خلال المقابلات والتحكيم قدرة الاستبانة على التعرف على دور اللجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات وقد تكونت الاستبانة من قسمين:

- أ- خطاب موجه إلى أفراد عينتي الدراسة يوضح فيه الباحث أهداف الدراسة ونطاقها.
- ب- الأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة للتعرف على دورها في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات انظر الملحق رقم (1).

## 3- الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي للإجابة عن أسئلة الاستبانة، إذ يشير رقم (5) إلى موافق جداً، والرغم (4) موافق، والرغم (3) حيادي، والرغم (2) غير موافق، والرغم (1) غير موافق بشدة، وتم اعتبار المدى من (1-2.5) بحيث يكون دالاً على درجة تأييد منخفضة، والمدى من (3-2.51) بحيث يكون دالاً على درجة تأييد متوسطة، والمدى من (3.1-5) دالاً على درجة تأييد عالية، وذلك فيما يتعلق بالأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة من جهة وقبول الفرضيات من جهة أخرى، هذا وقد تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل البيانات التي جُمعت في هذه الدراسة، فضلاً عن مجموعة أخرى من الأدوات الإحصائية الوصفية مثل المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، علاوة على بعض الاختبارات مثل اختبار مان وتني بهدف إبراز الفروقات إن وجدت بين مجموعتي مراجعي الحسابات وإدارة الشركات من عينة الدراسة الكلية.

## 4 - تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها:

يبين الجدول رقم (1) النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر عينتي الدراسة:





0.03	1.72	علية	1.05	3.33	متوسطة	1.16	2.78	24	مناقشة الإدارة والمراجعين عن السياسات والإجراءات التي توخاها التحكم في المخاطر.
0.47	-1.715	علية	1.17	3.3	علية	1.9	3.28	25	مراجعة فهم الإدارة بتطبيق الملاحظات والتوصيات التي يقدمها كل من المراجع الخارجي والداخلي.
0.07	-0.189	علية	0.82	4.51	علية	0.89	4.26	26	العمل على تقييم دور المراجعة الداخلية بوصفها من أهم مكونات الرقابة في الشركة.
0.46	-0.725	علية	1.21	3.28	علية	1.17	3.4	27	تقييم وظيفة المراجعة الداخلية من حيث كفاءة الموظفين والمعدات المستخدمة بهم.
0.85	-3.26	علية	1.24	3.92	علية	1.21	3.73	28	ضمان استقلالية المراجعة الداخلية.
0.6	-0.05	متوسطة	1.33	2.83	متوسطة	1.2	2.83	29	ضمان توفير الموارد كالتدريب للمراجعة الداخلية.
0.02	-2.23	علية	1.32	3.77	علية	1.42	3.21	30	مراجعة أنظمة المراجعة الداخلية ونهجها.
0.87	0.857	متوسطة	1.12	2.95	متوسطة	1.15	2.91	31	تعيين رئيس قسم المراجعة الداخلية.
0.76	-0.306	متوسطة	1.04	2.81	متوسطة	1.03	2.75	32	تحليل نتائج التي تم التوصل إليها من قبل المراجعة الداخلية.
0.95	0.55	متوسطة	1.32	2.62	متوسطة	1.23	2.58	33	العمل على تحسين الاتصال ما بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.
0.03	2.83	علية	1.2	3.31	متوسطة	1.38	2.66	34	القيام بفحص تقارير المراجعة الداخلية ومعرفة مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير.
0.1	2.46	علية	1.24	3.7	علية	1.04	3.93	35	إدراك التوسيع بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أهدافه لضمان استقلاليته.
0.30	2.89	علية	0.97	3.43	علية	1.23	3.63	36	حل المشكلات بين الإدارة والمراجع الخارجي.
0.12	1.56	علية	1.26	3.4	علية	1.03	3.26	37	إجماع اللجنة مع المراجع الخارجي والداخلي بعيداً عن إدارة الشركة بهدف مناقشة فعالية نظم الرقابة الداخلية.
0.4	0.957	علية	1.3	3.63	علية	1.23	3.74	38	مناقشة المشاكل والمعوقات التي يواجهها المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة.
0.21	-1.25	متوسطة	1.12	2.57	متوسطة	1.13	2.033	39	مناقشة التغيرات التي تحدث في خطة المراجعة الخارجية.
0.6	-3.87	علية	1.06	3.57	علية	1.28	3.73	40	في إعداد التقارير المالية.
0.62	-1.84	علية	1.05	3.13	علية	1.14	3.3	41	مناقشة إدارة الشركة ورئيس المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي بما يتعلق بالسياسات التي قد تراها اللجنة غير مناسبة.
0.77	-0.484	علية	1.25	3.2	علية	1.1	3.15	42	معالجة مدى استجابة المسؤولين عن المحاسبة والرقابة بالشركة لتساؤلات المراجع الخارجي بشأن أوجه القصور.
0.96	-0.04	علية	1.2	3.3	علية	1.3	3.18	43	مراقبة خطط الإدارة لتوضيح نواحي الضعف وضمان كفاية الجداول الزمنية لتلك الخطط بما يتكامل حسية الشركة وسماحيها.
0.7	-1.90	علية	1.07	3.5	علية	1.14	3.2	44	تلقى تقارير من الإدارة ومن المراجع الخارجي عن تقييم أداء قسم المراجعة الداخلية.
				3.28			3.22		

بالنظر إلى الجدول رقم (1) يلاحظ وجود تأييد كبير للأشطة التي تمارسها لجنة المراجعة وتؤدي إلى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الأشطة (3.22) من وجهة نظر مراجعي الحسابات و(3.28) من وجهة نظر إدارة الشركات، وهذان المتوسطان أعلى من (3.1) مما يعني أن لجنة المراجعة تؤدي دوراً مهماً في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها عندما تمارس هذه الأشطة. أما على المستوى الجزئي كل نشاط مستقل على حدة فمن وجهة نظر مراجعي الحسابات، حظيت الأشطة التي تحمل الأرقام الواردة في الجدول رقم (1) بدرجة تأييد عالية وهي (1) و(2) و(3) و(4) و(6) و(8) و(10) و(19) و(20) و(21) و(22) و(23) و(25) و(26) و(27) و(28) و(30) و(35) و(36) و(37) و(38) و(40) و(41) و(42) و(43) و(44) وبينما كانت درجة التأييد متوسطة للأشطة التي تحمل الأرقام الآتية:

(9) و(10) و(12) و(13) و(14) و(15) و(16) و(17) و(18) و(24) و(29) و(31) و(32) و(33) و(34) و(39) وكانت درجة التأييد منخفضة بالنسبة إلى الأشطة التي تحمل الأرقام الآتية (5) و(7).

أما من وجهة نظر إدارة الشركات فكانت درجة التأييد عالية بالنسبة إلى الأشطة التي تحمل الأرقام الآتية:

(1) و(2) و(4) و(8) و(9) و(10) و(12) و(15) و(19) و(20) و(21) و(22) و(23) و(24) و(25) و(26) و(27) و(28) و(30) و(34) و(35) و(36) و(37) و(38) و(40) و(41) و(42) و(43) و(44). وكانت درجة التأييد متوسطة للأشطة الآتية: (5) و(6) و(11) و(13) و(14) و(16) و(17) و(18) و(29) و(31) و(32) و(33) و(39) وكانت منخفضة بالنسبة للأشطة ذات الأرقام: (3) و(7).

فضلاً عن ذلك تشير نتائج اختبار (مان-وتني) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي الفئتين حيال مجموعة من الأشطة التي تمارسها لجنة المراجعة، ولها تأثير في كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها وذلك عند مستوى معنوية (0.05) وهذه الأشطة تحمل الأرقام الآتية في الجدول رقم (1):

(3 ، 5 ، 6 ، 9 ، 12 ، 15 ، 24 ، 30 ، 34).

##### 5- اختبار فرضيات الدراسة:

بعد تحليل نتائج الدراسة، نقوم باختبار فرضيات الدراسة على النحو الآتي:

أ - الفرضية الأولى والتي تنص: ليس للأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة دور في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات.

من الجدول رقم (1) إن متوسط إجابات المراجعين الخارجيين لإجمالي أنشطة لجنة المراجعة هو (3.22)، ومتوسط إجابات إدارة الشركات لإجمالي الأنشطة هو (3.28) وهذان المتوسطان أكبر من 3.1، مما يعني أن قيام لجنة المراجعة بممارسة هذه الأنشطة يؤدي دوراً في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي نصها: إن للأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة دوراً في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات.

الفرضية الثانية: التي تنص ليست هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين وإدارة الشركات فيما يتعلق بأنشطة لجنة المراجعة ودورها في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات.

بالعودة إلى الجدول رقم (1) الذي يبين نتائج اختبار (مان وتتي) والمستخدم لتحديد الفروقات بين آراء فئتي الدراسة فيما يتعلق بأنشطة لجنة المراجعة، نجد أنه عند مستوى معنوية قدره (0.05) هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة إلى الأنشطة الآتية:

- 1- دراسة الرقابة الداخلية بالشركة وفحصها بهدف تحديد نقاط الضعف .
- 2- دراسة خطط التطوير والتغير في نظم الرقابة الداخلية .
- 3- تعرف الرقابة على التقرير وسلطات الاعتماد اللازمة للقيام بالعمليات المختلفة.
- 4- دراسة الرقابة على التوثيق.
- 5- التحقق من تنفيذ السياسات الإدارية وعرض التوصيات ومتابعة تنفيذها.
- 6- ضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد.
- 7- مناقشة الإدارة والمراجعين في السياسات والإجراءات التي تم اتخاذها للتحكم في المخاطر.
- 8- مراجعة أنشطة المراجعة الداخلية وبرامجها.
- 9- القيام بفحص تقارير المراجعة الداخلية ومعرفة مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير.

حيث كانت قيمة (p) الإجمالية المحسوبة لهذه الأنشطة أقل من (0.05)، في حين كانت لباقي الأنشطة أكبر من (0.05) لهذا نرفض الفرضية العدمية للأنشطة الواردة أعلاه، ونقبلها لباقي الأنشطة لأن قيمة (p) كانت أكبر (0.05).

### النتائج و التوصيات:

أ - النتائج: بعد تحليل نتائج بيانات الدراسة واختبار فرضياتها، يمكن للباحث عرض نتائجها على النحو الآتي:

1- أجمع أفراد عينتي الدراسة على أن هناك مجموعة من الأنشطة يمكن أن تمارسها لجنة المراجعة وتسهم في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات ، وإن كان قبول هذه الأنشطة من أفراد عينتي الدراسة بشكل متفاوت، وأهم هذه الأنشطة هي الآتية:

- العمل على تفعيل دور المراجعة الداخلية بوصفها من أهم مكونات بيئة الرقابة في الشركة.
- تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة.
- دراسة التقارير الخاصة بتطوير النظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية ومراجعتها واقتراح التعديلات الواجب إدخالها عليها.
- تقييم اللجنة لتقرير الإدارة عن فعالية نظم الرقابة الداخلية وكفائتها للشركة .
- إداء التوصية بتعين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه لضمان استقلاليته .
- ضمان استقلالية المراجعة الداخلية .
- تلقي و فحص الرد على رسالة مراجع الحسابات بشأن أوجه الضعف في الرقابة الداخلية .
- مناقشة المشاكل و المعوقات التي يواجهها المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة .
- مناقشة المراجع الخارجي في مدى جودة المبادئ والسياسات المحاسبية التي تطبقها الشركة في إعداد التقارير المالية .

2- بالنسبة للأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة فقد ظهر فرق ذو دلالة إحصائية بين متوسطات فنتي الدراسة حيال الأنشطة الآتية:

- دراسة الرقابة الداخلية بالشركة وفحصها بهدف تحديد نقاط الضعف.
- دراسة خطط التطوير والتغير في نظم الرقابة الداخلية.
- تعرّف الرقابة على التقرير وسلطات الاعتماد اللازمة للقيام بالعمليات المختلفة.

- دراسة الرقابة على التوثيق.
  - ضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد.
  - التحقق من تنفيذ السياسات الإدارية وعرض التوصيات ومتابعة تنفيذها.
  - مناقشة الإدارة والمراجعين في السياسات والإجراءات التي تم اتخاذها للتحكم في المخاطر.
  - مراجعة أنشطة المراجعة الداخلية وبرامجها.
  - القيام بفحص تقارير المراجعة الداخلية، ومعرفة مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير.
- ب: التوصيات:**

يوصي الباحث بما يأتي:

- 1- ينبغي على لجان المراجعة الإفصاح بتقاريرها التي يجب أن تتضمنها التقارير السنوية للشركات، عن أنشطتها التي يمكن أن تسهم في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها.
- 2- يجب على الشركات التي لا يوجد بها لجان للمراجعة العمل على تشكيل لجان المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين يكون لديهم إلمام ومعرفة بأنشطة الشركة، والقوانين والتي تطبق على الشركة، ونظام الرقابة الداخلية بالشركة، والمبادئ المحاسبية، ومعايير المراجعة وإجراءاتها، وذلك لكي تسهم بشكل فعال في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها وتؤدي مهامها بكفاءة وفعالية.
- 3- ضرورة قيام المنظمات المهنية أو الحكومية بإصدار تعليمات تتعلق بما يأتي:
  - تشكيل لجان المراجعة.
  - حقوق وواجبات وأنشطة لجنة المراجعة.
  - علاقة لجنة المراجعة بكل من مجلس الإدارة، والإدارة، والمراجعين الخارجيين والداخليين والمساهمين.
  - تقرير لجنة المراجعة.
- 4- القيام بدراسات أخرى عن لجنة المراجعة للتعرف على مهامها وأهميتها من وجهة نظر الأطراف ذات العلاقة بالشركة كافة.

## المراجع

- 1- Jack , A , Audit Committees: A Gide for non-Executive Directors , (London: the Institute of Chartered Accountants in England and Wales , 1995) .p. 14 .
- 2- Treadway , J . C . Report of the National Commission On Fraudulent Financial Rrporting , (Washinton , D . C . October m 1987) pp. 30-42 .
- 3- دهمش نعيم، و قراميش جهاد، دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية لدى الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، إريد للبحوث والدراسات، المجلد التاسع، العدد الأول، تشرين ثاني 2005، ص 67-112.
- 4- Martin J . Coe: Fu Lfilling the Requirements of Section 404 , Journal of Accountancy , Murch 2005 , (http:// [www.aicpa.org/puds/jafa/mar2005/coe.htm](http://www.aicpa.org/puds/jafa/mar2005/coe.htm)).
- 5- Hua , W , Li – Lin Liu , the Effects of Audit Committee Characteristics on Inues Tors Perception of Financial Rrporting . http:// [www.niagara.edu/ciarr/2005/documents/170ACINVPER.pdf](http://www.niagara.edu/ciarr/2005/documents/170ACINVPER.pdf).
- 6- السقا السيد أحمد، أبو الخير مدثر طه، إطار مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية، مشاكل معاصرة في المراجعة، طنطار 2002 .
- 7- McMullen , D . A: Audit Committee Performance: An Investigation of The Consequences Associated with Audit Committees , Auditing: A Journal of Practice and theory , (Spring 1996) . pp. 87-103
- 8- سليمان محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية الاسكندرية، 2006 ، ص 144 .
- 9- مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، ترجمة سمير كريم، دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، واشنطن دي - سي ، 2003 ص 207 .
- 10- مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سابق، ص 207 .
- 11- حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات (( المفاهيم - المبادئ - التجارب )) - تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005 ، ص 201 .
- 12- السقا السيد أحمد، أبو الخير مدثر طه، مرجع سابق، ص 197 .
- 13- سليمان محمد مصطفى، مرجع سابق ص 143 .
- 14- سليمان محمد مصطفى، مرجع سابق ص 145 .
- 15- McMullen , D . A and Raghunandan , K: Enhancing Audit Committee Effectiveness , Journal Of Accountancy , (Spring 1996 ) pp. 79-99 .

- 16- Blue Ribbon Committee (BRC): Report and Recsnmend – ations of the Blue Ribbon Committee On inproving the Effectiveness of Cor Porate Audit Committee , NewYorki new Yorkstock Exchange aud Natronal Association of Securities Dealers , 1999 .
- 17- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مشروع القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة في الشركات المساهمة، 2003 .
- 18- Cadbury , sir Adrian , Report of the Committee on the Financial As pects of Corporate Governnce , London , 1992 .
- 19- مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سابق، ص 211 .
- 20- Sarbanes , Oxley: The sarbanes – Oxley Act . of 2002 , Us Congress , Washington, DC: [www.riahome.com / new law / ful text . pdf](http://www.riahome.com/newlaw/fultext.pdf) .
- 21- Dezoort , F . and Salterio , S: the effects of corporate governance eperience and Audit Knowledge on Audit Committee members , Jualgements . Auditing . A Journal of Practice & theory 20: 31-47 .
- 22- Lee . T . and Stone , M: Economic a gency and Audit Committee: Responsibilities aud membership composition International Journal of Auditig , I (2): 97-116 .
- 23- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق ص 7 .
- 24- السقا السيد أحمد وأبو الخير مدثر طه، مرجع سابق . ص 207 .
- 25- Smith Report: Audit Committee, Combinedcode Guidance . Financial Reporting Counsel , January , 2003.
- 26- Treadway , J . C , OP . Cit . P 27 .
- 27- دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية [www.ladis.com](http://www.ladis.com)
- 28- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق ص 11 .
- 29- سليمان ، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 104 .
- 30- American Institute of Centified Pubic Accountants (AICPA) , In the Public Interest Issues Confrontiog the Accounting Profession , Report of the Public Oversight Boavd of the SEC Practice of the AI CPA , New York , P 51-52 .
- 31- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 13 .
- 32- علي عبد الوهاب نصر، شحاته شحاته السيد، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006 ، ص 319 .
- 33- مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سابق ص 212 .
- 34- السقا السيد أحمد، أبو الخير مدثر طه، مرجع سابق ص 198 .
- 35- حماد طارق عبد العال، مرجع سابق ص 156 .

- 36- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة، طبعة عام 2005 ، ص 361 .
- 37- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) , SAS No . 300 , March 1995: Accounting , Internal Control System , and Audit Risk , Para8 .
- 38- American Institute of Certified Public Accountants , (AICPA) , Statement of Auditing Standards No 78 Consideration of Internal Control , Financial Statement Audit , Journal of Accountancy , 1996 , February , P . 85 .
- 39- Securities and Exchange Commission , (SEC) , SEC Implements Internal Control Provisions of Sarbanes – Oxley Act; Adopts Investment , Company R & D Safe Harbor: 404 Final Rules , 2003 , pp2-3 .
- 40- Hayes , R . & , Schilder , A , & Dassen , R , Wallage , P: Principles of Auditing: An International Perspective . M Graw – hill , London , 1999 , P . 196 .
- 41- لطفى أمين السيد أحمد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية ، 2006 ، ص 386 .
- 42- Jack , A , OP . cit , P 14 .
- 43- Committee of Sponsoring Organizations of the Tredway Commission (COSO) , Internal Control Integrated Framework: Framework , ( New Jersey) COSO , September , 1992 , pp22-23 .
- 44- علي عبد الوهاب نصر، شحاته شحاته السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال (الواقع و المستقبل)، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2005 .
- 45- علي عبد الوهاب نصر، شحاته شحاته السيد، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات ، مرجع سابق، ص 326 .
- 46- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني، الرياض ، 2004 .
- 47- Irvin , N . Gleim , CIA review , Part 1 , Internal Audit Role In Governance , Risk , Control , by Gleimpublication Inc , 2004 , p 23 .
- 48- الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي رقم (610) مرجع سابق .
- 49- Smith Report , Audit Committees Combined Code Guidance . Financial Reporting Counsel , January , 2003.
- 50- AICPA: Statement on Auditing Standards No.65 the Auditors Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements , Journal of Accountancy , May 1991 , PP . 140-141 .



## ملحق رقم (1)

## استبانة

تحية طيبة:

تهدف هذه الاستبانة إلى الحصول على معلومات عن دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين والإدارة في الشركات المساهمة.

لذا نرجو قراءة مفردات الاستبانة بدقة ووضع إشارة (X) أمام العبارة التي تعكس وجهة نظركم ، علماً بأن المعلومات التي ستدلون بها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .

تفضلوا بقبول فائق الاحترام

الباحث

غير موافق جدا	غير موافق	حيادي	موافق	موافق جدا	الأنشطة ( المهام )
					1 الإشراف على سياسات وبرامج الشركة لضمان التزامها بالسلوك والمستور الأخلاقي .
					2 الإشراف على اتخاذ الإجراء الملائم لتصحيح أية اختلالات في العمل.
					3 دراسة الرقابة الداخلية وفحصها بالشركة بهدف تحديد نقاط الضعف.
					4 اقتراح الحلول البديلة من أجل زيادة فعالية الرقابة الداخلية.
					5 دراسة خطط التطوير والتغيير في نظم الرقابة الداخلية.
					6 تعرف الرقابة على التقرير وسلطات الاعتماد اللازمة للقيام بالعمليات المختلفة.
					7 دراسة نظم حماية الأصول.
					8 دراسة نظم الرقابة المحاسبية.
					9 دراسة الرقابة على التوثيق.
					10 التحقق من أداء مجلس الإدارة لمسؤولياته ومراقبة أداء العمل في الشركة.
					11 مساعدة الإدارة في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية عن طريق تحليل المؤشرات المالية وغير المالية.
					12 التحقق من تنفيذ السياسات الإدارية و عرض التوصيات ومتابعتها تنفيذها.
					13 العمل على تزويد باقي أعضاء مجلس الإدارة بتقارير دورية عن نتائج التحقق من تنفيذ السياسات الإدارية بهدف تحسين قرارات المجلس في إدارة الشركة .
					14 مناقشة المسؤولين في تقييم الأداء في مدى شمولية مقاييس الأداء لتعكس الأداء المالي والنوعي والكمي معا .
					15 ضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد .
					16 فحص مدى ملاءمة الأنظمة والتحقق من أنها توفر الضمانات الكافية بمنع حدوث الأخطاء والمخالفات.
					17 العمل على اتخاذ الإجراءات والسياسات التي من شأنها اكتشاف المخالفات والأخطاء فور حدوثها .
					18 فحص عمليات الإدارة الخاصة بتقييم المخاطر .
					19 تقييم اللجنة لتقرير الإدارة عن فاعلية نظم الرقابة الداخلية للشركة وكفائتها.
					20 دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير النظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية واقتراح التعديلات الواجب إدخالها عليها .
					21 تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة .
					22 مشاركة إدارة الشركة في صياغة خطاب التكاليف لمراجع الحسابات الخارجي بفحص إيضاحات الإدارة عن هيكل الرقابة الداخلية .
					23 تلقي وفحص الرد على رسالة مراجع الحسابات بشأن أوجه الضعف في الرقابة الداخلية .
					24 مناقشة الإدارة والمراجعين في السياسات والإجراءات التي تم

					اتخاذها للتحكم في المخاطر.
25					متابعة قيام الإدارة بتطبيق الملاحظات والتوصيات التي يقدمها كل من المراجع الخارجي والداخلي.
26					العمل على تفعيل دور المراجعة الداخلية بوصفها من أهم مكونات بيئة الرقابية.
27					تقييم وظيفة المراجعة الداخلية من حيث كفاءة الموظفين والمكافآت المتعلقة بهم.
28					ضمان استقلالية المراجعة الداخلية
29					ضمان توفير الموارد الكافية للمراجعة الداخلية.
30					مراجعة أنشطة المراجعة الداخلية وبرامجها.
31					تعيين رئيس قسم المراجعة الداخلية.
32					تحليل النتائج التي تم التوصل إليها من قبل المراجعة الداخلية
33					العمل على تحسين الاتصال ما بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.
34					القيام بفحص تقارير المراجعة الداخلية ومعرفة مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير .
35					إبداء التوجيه بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه بهدف دعم استقلاليته.
36					حل المنازعات بين الإدارة والمراجع الخارجي.
37					اجتماع اللجنة مع المراجع الخارجي والداخلي بعيداً عن إدارة الشركة بهدف مناقشة فعالية نظم الرقابة الداخلية.
38					مناقشة المشاكل والمعوقات التي يواجهها المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة.
39					مناقشة التغييرات التي تحدث في خطة المراجعة الخارجية.
40					مناقشة المراجع الخارجي في مدى جودة المبادئ والسياسات المحاسبية التي تطبقها الشركة في إعداد التقارير المالية.
41					مناقشة إدارة الشركة ورئيس المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي فيما يتعلق بالسياسات التي قد تراها اللجنة غير مناسبة.
42					متابعة مدى استجابة المسؤولين عن المحاسبة والرقابة بالشركة لتساؤلات المراجع الخارجي بشأن أوجه القصور في الرقابة الداخلية.
43					مراقبة خطط الإدارة لتصحيح نواحي الضعف وضمان كفاية الجداول الزمنية لتلك الخطط بما يكفل حماية الشركة ومساهمتها.
44					تلقي تقارير من الإدارة ومن المراجع الخارجي عن تقييم أداء أفراد قسم المراجعة الداخلية.

تاريخ ورود البحث إلى مجلة جامعة دمشق 2007/5/15.