جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير والعلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة

دور لجان المراجعة في دعم جودة التدقيق الخارجي

– دراسة ميدانية –

من إعداد الطلبة:

- أماني بريز
- محمد المختار الأشهب
- مريم بوخزنة
- نصر الدين قديري

تحت إشراف الاستاذ:

– زلاسي رياض

لجنة المناقشة:

الأستاذ	الرتبة	الصفة	المؤسسة الأصلية
أ.د/ سالمي محمد الدينوري	أستاذ	رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي
أ.د/ زلاسي رياض	أستاذ محاضر–أ–	مشرفا ومقررا	جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي
أ.د/ بن خليفة حمزة	أستاذ محاضر–أ–	مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي

السنة الجامعية: 2024/2023

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا ،ماكنا لنفعل هذا لولا فضل رب العالمين فالحمد لله على البدء و الختام

وصلاة والسلام على رسول الله وبكل حب أهدي ثمرة نجاحي وتخرجي:

لنفسي ثم إلى كل من سعى معي لإتمام هذه المسيرة، دمتم لي سندا لا عمر له

أهدي هذا النجاح إلى والدي رحمه الله الذي ذهب وحمله قلبي بالدعاء ومشاعري بالفقد والحزن الحاضر بروح قلبي دائما وملهمي الأول الذي رحل قبل أن يقطف ثمار زرعه وجهده ها أنا يا أبي اشاركك اول انجازاتي وارتدي وشاح التخرج حانت تلك اللحظة الغريبة لحظة الحزن والفرح في آن واحد جاءت اللحظة المنتظرة ودقت ساعة الصفر أنا من تفقد فرحتها قل يا أبي بارك لي بالمنام كي أشعر بلذة انجازي أتدري ما الذي يبكي إكان قلبي؟!

{مات ابي وهو ينتظر هذه اللحظة وُمت أنا في لحظة انتظرها أبي} اتمنى ان تصلك مشاعري وتفتخر بمن حملوا اسمك واثبتوا انك خير مربي وخير معلم وخير اب وخير فقيد فاللهم اجعل ابي من ورثة جناتك جنات النعيم يا الله {والدي بشير} الى مصدر الامان الذي استمد منه قوتي الى نور عيني وحظي الجيد وفوزي وفخري الى من كانت الداعم الأول لتحقيق طموحي إلى من كانت ملجأي ويدي اليمنى في دراستي إلى من ابصرت بها طريق حياتي واعتزازي بذاتي إلى القلب الحنون إلى من كانت دعواتها تحيطني شكرا يامن لولاها لم أصل {بأمي انتصرت ،بأمي استطعت ،بأمي تخرجت وفعلت الكثير} أنا هنا لأن هذا حصادك حفظك الله يا عزيزة قلبي {والدتي فطيمة}

الى من ساندوني بكل حب عند ضعفي وزاحوا عن طريقي المتاعب الذين مهّدوا لي الطريق زارعين الثقة والاصرار بداخلي، الى من شدّ الله بهم عضدي فكانوا خيرا معي اخوتي: {أحمد الأمين، عبد العزيز}

إلى ملائكة رزقني الله بهن لأعرف من خلالهن طعم الحياة الجميلة، تلك الملائكة التي غيرن مفاهيم الحب و الصداقة والسند في حياتي اخواتي: {هندة، فتيحة، حسنة، حياة، خديجة، ربيعة، عائشة}

الى زوجات اخوتي واخواتي حفظهم الله {سلاف، اسراء} والى ابناء وبنات اخوتي حفظهم الله ورعاهم

إلى شريكة الصبا ورفيقة الخندق التي تقاوم الحياة بالضحك، ملاكي الحارس التي كانت دوما موضع الاتكاء في عثرات حياتي صديقتي {زوليخة} إلى من تحلت بالآخاء وتميزت بالوفاء والعطاء رفيقتي في المشوار {أماني} استودعتكم الله الذي لا تضيع ودائعه

الى من جاد علي بوقته واكرمني بفضله اقرارا مني بفضله واعترافا بحقه حيث كان خير عون لي وسند {خطيبي}

وايضا بكل وفاء وتقدير واعترافا مني بالجميل اتقدم بجزيل الشكر إلى الدكتور المشرف {زلاسي رياض} على كل ماقدمه لي من توجيهات ومعلومات قيمة ساهمت في اثراء موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة والشكر موصول الى الأستاذ: سالمي محمد الدينوري.

واهدي هذا الانجاز إلى كل من أرادو بنا الكسر فجعلهم الله جسرا لنعبر به للأفضل

واخيرا من قال أنا لها "نالها" وأنا لها ان ابت رغما عنها اتيت بها، ماكنت لأفعل دون توفيق من الله ها هو اليوم العظيم الذي اجريت سنوات دراستي شاقة حالمة بها حتى توالت بمنهوكرمه لفرحة التمام، فالحمد لله الذي ما تيقنت به خيرا واملا إلا واغرقني سرورا وفرحا بسنين مشقتي.

{بوخزنة مريم}

إهداء

الحمد لله الذي وفقنا وقدرنا على إنجاز هذا العمل حمدا لا يوفى نعمه عز وجل

نهدي ثمرة جهدنا هذا إلى اناس ساعدتنا واخذت بأيدينا للوصول إلى هذا

المكان ودون ذكرهم يكفي انهم يبتسمون حين يعرفون انهم المقصودون إلى

كل من أسعدهم نجاحنا أهلي وأصدقائي وزملائي وبلا استثناء أهديكم ثمرة

عملنا دعواتكم بالتوفيق والنجاح نحو مستقبل مشرق حافل بالعطاء والانجازات

وإكمال مسيرتنا العلمية والعملية.

(بإذن الله)

*****محمد المختار *** نصر الدين *** أماني *****

شكر وعرفان

قال تعالى: "لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ"

إن الشكرٌ والحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، نشكره ونحمده حمدا كثيرا مباركا فيه على جزيل عطائه وعلى كلما أنعم عليه به وفضله علينا أن وفقنا لإتمام هذا البحث، ونسأله تعالى أن ينفع به، راجين منه عز وجلال توفيق والسداد في باقي مشوارنا البحثي.

من هذا المنبر نتقدم بالشكر الجزيل والتقدير إلى: الأستاذ المشرف الدكتور: " **زلاسي رياض** " الذي ساعدنا في إنجاز هذه الدراسة، كما نشكر كل الأساتذة الذين أحاطونا بالرعاية والاهتمام، وقدموا لنا يد العون والاطمئنان في جميع المراحل الدراسية.

كما نتقدم بجزيل الشكر للأساتذة أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بقبول مناقشة هذه الرسالة وإثرائها وتقييمها.

وفي الأخير نأمل أن ينتفع بهذه الدراسة كل من اطلع عليها.

محمد المختار *** نصر الدين *** أماني *** مريم

الملخص:

هدفت الدراسة إلى إبراز دور لجان المراجعة في دعم جودة التدقيق الخارجي، وقد أجريت هذه الدراسة على ممارسي مهنة المراجعة الداخلة والخارجية وكذا محاسبين معتمدين بالإضافة إلى أساتذة جامعيين ضمن مجال المراجعة والتدقيق المحاسبي، و تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع المعطيات، حيث تم توزيع الاستبيان على40 فرد من أفراد مجتمع الدراسة، لم يتم استرجاع إلا 38 استبيان وبعد الفرز تم إلغاء ثلاثة لعدم جدية المبحوثين في الإجابة عليه أو عدم استكمال شروط ملئه، وقد فقدت اثنان من مجموع الاستمارات، وبناء على تحليل النتائج توصلت الدراسة إلى أن للجان المراجعة دور مهم و أساسي في دعم جودة التدقيق الخارجي.

الكلمات المفتاحية: لجان المراجعة، جودة التدقيق الخارجي، محافظ الحسابات.

Summary:

The study aimed to highlight the role of audit committees in supporting the quality of external auditing. This study was conducted on practitioners of the internal and external auditing profession, as well as certified accountants, in addition to university professors in the field of accounting auditing and auditing. The questionnaire was used as a tool for collecting data, and the questionnaire was distributed to 40 individuals. From the members of the study population, only 38 questionnaires were retrieved, and after sorting, three were canceled due to the respondents' lack of seriousness in answering it or failure to complete the conditions for filling it out. Two of the total questionnaires were lost. Based on the analysis of the results, the study concluded that review committees have an important and essential role in Support the quality of external audit.

Keywords: Audit committees, quality of external audit, portfolios of accounts.

الفهرس

فهرس المحتويات

الاهداء
شكر وعرفان
الملخص
فهرس المحتويات I
فهرس الجداول IV
فهرس الأشكال V
مقدمة VI
مقدمة ..... أ

الفصل الاول: نظرة عامة حول لجان المراجعة

تمهيد: 6
المبحث الأول: ماهية لجان المراجعة 7
المطلب الأول: تعريف لجان المراجعة 7
المطلب الثاني: التطور التاريخي للجنة المراجعة 12
المطلب الثالث: اهداف لجان المراجعة 19
المبحث الثاني: تكوين لجان المراجعة 23
المطلب الأول : العوامل التي أدت لتشكيل لجان المراجعة 23
المطلب الثاني: تكوين لجان المراجعة. 25
المطلب الثالث: اطار تنظيم لجان المراجعة 28
المبحث الثالث: مهام ومسؤوليات لجان المراجعة ومقومات فعالياتها 33
المطلب الأول: مهام وصلاحيات لجنة المراجعة 33
المطلب الثاني : مسؤوليات لجان المراجعة 36
المطلب الثالث: مقومات فعالية لجان المراجعة 39
خلاصة الفصل: 48

الفصل الثاني: جودة التدقيق الخارجي

تمهيد: 50

المبحث الأول:ماهية جودة التدقيق الخارجي 51
المطلب الأول:تعريف التدقيق..... 51
المطلب الثالث: أهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي 54
المبحث الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي..... 57
المطلب الأول: أنواع التدقيق الخارجي..... 57
المطلب الثاني :مسؤوليات التدقيق الخارجي..... 59
المطلب الثالث: معايير ومقاييس جودة التدقيق الخارجي 61
المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي 64
المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة و المرتبطة بمكتب المراجعة..... 65
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بفريق المراجعة 66
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة 67
المبحث الرابع: لجان المراجعة كآلية لدعم جودة التدقيق الخارجي..... 68
المطلب الأول: تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين..... 68
المطلب الثاني: فحص نظام الرقابة الداخلية والتقارير المالية 69
خلاصة الفصل: 71

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد..... 73
المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية..... 74
المطلب الأول: بيانات الدراسة واعداد وعرض الاستبيان. 74
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة و الأدوات المستخدمة..... 76
المطلب الثالث: التحليل الوصفي لعينة الدراسة. 78
المبحث الثاني:عرض نتائج الدراسة الميدانية..... 83
المطلب الأول: اختبار صدق و ثبات الاستبيان. 83
المطلب الثالث: اختبار آراء العينة. 89
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة..... 94
خلاصة الفصل: 100

الخاتمة.....103
قائمة.....104
المصادر والمراجع.....104
الملاحق.....

فهرس الجداول

الجدول رقم (01): أنواع التدقيق الخارجي 58
الجدول رقم (02): مقياس ليكارت الخماسي. 76
الجدول رقم(03): إحصائيات خاصة باستمارات الاستبيان 76
الجدول رقم (04): وصف عينة الدراسة حسب الجنس. 78
الجدول رقم (05): وصف عينة الدراسة حسب العمـر. 79
الجدول رقم (06): وصف عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي. 80
الجدول رقم (07): وصف عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية..... 81
الجدول(08): وصف عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية. 82
الجدول رقم (09): معاملات الثبات لمحاور الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ..... 84
الجدول رقم (10): قياس الاتساق الداخلي بين المحور الأول وعباراته. 85
الجدول رقم (11): قياس الاتساق الداخلي بين المحور الثاني وعباراته..... 86
الجدول رقم (12): قياس الاتساق الداخلي بين المحور الثالث وعباراته. 87
الجدول رقم (13): قياس الاتساق الداخلي بين المحور الرابع وعباراته. 88
الجدول رقم (14): نتائج آراء العينة حول أسئلة المحور الأولى. 89
الجدول(15): نتائج آراء العينة حول أسئلة المحور الثانية..... 90
الجدول رقم (16): نتائج آراء العينة حول أسئلة المحور الثـالثة. 92
الجدول رقم (17): نتائج آراء العينة حول أسئلة المحور الرابعة..... 93
الجدول رقم (18): نتائج التحليل الإحصائي واختبار Tلعينة واحدة (ONE SAMPLE T TEST)
–والمتعلقة بالفرضية الأول. 95
الجدول رقم (19): نتائج التحليل الإحصائي واختبار Tلعينة واحدة (ONE SAMPLE T TEST)
–والمتعلقة بالفرضية الثانية. 96
الجدول رقم (20): نتائج التحليل الإحصائي واختبار Tلعينة واحدة (ONE SAMPLE T TEST)
–والمتعلقة بالفرضية الثالثة. 97
الجدول رقم (21): نتائج التحليل الإحصائي واختبار Tلعينة واحدة (ONE SAMPLE T TEST)
–والمتعلقة بالفرضية الرابع..... 99

فهرس الأشكال

الشكل رقم (01): تمثيل بياني العد الإحصائي الخاص باستمارة الاستبيان..... 76
الشكل رقم (02): تمثيل بياني لتوزيع عينة الدراسة حسب الجنس 78
الشكل رقم (03): تمثيل بياني لتوزيع عينة الدراسة حسب العمر..... 79
الشكل رقم (04): تمثيل بياني لتوزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي..... 81
الشكل رقم (05):تمثيل بياني لتوزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية 82
الشكل رقم (06): تمثيل بياني لتوزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية..... 83

مقدمة

مقدمة

نشأت فكرة تكوين لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية كرد فعل للعديد من حالات الغش والتلاعب في القوائم والتقارير المالية وتعرض المراجع الخارجي لضغوط من قبل الإدارة فأوصت الجمعيات والهيئات المهنية بتكوينها في الشركات المساهمة وعليه تم إنشائها مؤخرا في العديد من الدول الغربية والعربية.

حيث جاء الاهتمام من قبل المنظمات الدولية لجودة التدقيق الخارجي باعتبارها ضرورية وذلك من خلال التزام المراجع بتطبيق المعايير المهنية المتعارف عليها وأن المستخدمين الخارجين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة والمتمثلة في تقرير المراجع الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قرارتهم على تلك القوائم.

تلعب لجان المراجعة دوراً محورياً في تعزيز جودة عملية التدقيق الخارجي، حيث تعتبر هذه اللجان جزءاً أساسياً من هيكل الحوكمة المؤسسية في الشركات والمؤسسات.

تعد لجان المراجعة حجر الزاوية في دعم جودة التدقيق الخارجي من خلال ضمان استقلالية المدققين، ومراجعة نطاق وتغطية التدقيق، وتحليل التقارير المالية، وتقييم نظم الرقابة الداخلية، والتواصل الفعال مع المدققين الخارجيين. بفضل هذه الأدوار، تسهم لجان المراجعة في تعزيز الثقة في التقارير المالية وزيادة مصداقية الشركة أمام المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين.

ومن هنا سيم التطرق في هذه الدراسة إلى الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في دعم جودة التدقيق الخارجي.

1- الإشكالية الرئيسية: ما دور لجان المراجعة في دعم جودة التدقيق الخارجي؟

2- الأسئلة الفرعية:

- هل تؤثر فاعلية خصائص لجنة المراجعة في زيادة فعالية دورها ونشاطها؟
- هل هناك علاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية؟
- هل توجد علاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الخارجي؟
- هل تؤثر علاقة لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية؟

3- فرضيات الدراسة:

يمكن صياغة فرضيات هذه الدراسة على الشكل التالي:

- تؤثر فاعلية خصائص لجنة المراجعة في زيادة فعالية دورها ونشاطها.
- هناك علاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية.

- توجد علاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الخارجي.
- تؤثر علاقة لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية.

4.مبرّرات اختيار الموضوع:

يتضح ذلك من خلال ما يلي:

- ارتباط الموضوع بالتخصّص والرغبة في دراسة موضوعات لجان المراجعة وجودة التدقيق الخارجي.
- النجاح الذي حققته المنظمات باعتماده على لجان المراجعة من أجل جودة التدقيق الخارجي.
- تزايد اهتمام المؤسسات بتبني فكرة لجان المراجعة لتحسين جودة التدقيق الخارجي.
- اختيار موضوع يتماشى مع التحولات التي يشهدها الاقتصاد في ظل التطور الحاصل.

5. أهداف وأهمية الدراسة:

1.5. أهداف الدراسة: نسعى إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- محاولة الإلمام بأهم المفاهيم النظرية الخاصة لجان المراجعة والتدقيق الخارجي لأداء.
- استعراض أهمية لجان المراجعة في تحقيق جودة التدقيق الخارجي .
- القاء الضوء على لجان المراجعة والمسئوليات الملقاة على عاتقها لتحقيق جودة التدقيق الخارجي.
- بيان مدى التزام اعضاء لجان المراجعة بتطبيق المهام المنصوص عليها في اللواح والتعليمات.

2.5. أهمية الدراسة: تكتسب الدراسة أهميتها من الأهمية المتزايدة لهذا الموضوع في مجال المحاسبة، ولذا يعتبر هذا الموضوع ذو أهمية كبيرة من خلال الدور الهام الذي تلعبه لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع الخارجي وبالتالي تحسين جودة المراجعة الخارجية وذلك من خلال ربط العلاقة بين خصائص لجان المراجعة المتمثلة في استقلالية لجان المراجعة والخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة ومهام ومسؤوليات لجان المراجعة ومعرفة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية.

6.حدود البحث:

إن الدراسة الميدانية، تَفرضُ علينا تحديد الإطار الزمني التي ستُدرس خلاله متغيرات البحث، والإحصائيات والمعطيات اللازمة؛ مع تحديد المناطق التي ستشملها الدراسة ومن ثمَّ فإنه:

- **زمانيًّا:** تشمل الدراسة الميدانية الفترة الممتدة من 01 مارس 2024/ 10 ماي 2024.
- **مكانيا:** فقد وقع اختيارنا على ممارسي مهنة المراجعة الداخلة والخارجية وكذا محاسبين معتمدين بالإضافة إلى أساتذة جامعيين ضمن مجال المراجعة والتدقيق المحاسبي بولاية الوادي.

7. المنهج والأدوات المستخدمة: تحددت المناهج البحثية التي تم الاعتماد عليها في هذه الدراسة بناء على طبيعة معالجة الإشكالية الرئيسية؛ وتبعا لذلك اعتمدنا مجموعة من عدة مناهج بحثية، أهمها:

❶ **المنهج الوصفي:** يعتمد هذا المنهج على وصف الظاهرة، حيث حاولنا وصف الأجزاء النظرية المتعلقة بموضوعات لجان المراجعة والتدقيق الخارجي، كما سهل لنا هذا المنهج ضبط متغيرات الدراسة استعانة بالأدبيات النظرية والدراسات السابقة في الموضوع.

❷ **المنهج التحليلي:** الاستعانة بأسلوب الاستبانة، حيث قمنا باختبار فرضيات الدراسة وتحليلها ومناقشتها والتوصل للنتائج.

8.صعوبات الدراسة:

إن عملية الإنشاء لا سيما البحثية منها تكتنفها مصاعب عدة بدءا بطبيعة الموضوع وتشعباته وصولا لتشابك الأهداف المراد تحقيقها من وراء ذلك. وما أضاف علينا ضغطًا في إنجاز بحثنا هو غير قليل من العوامل التي تعتبر تحديا يواجه المُنجِز، كضيق الوقت، وعدم كفاية الموارد والإمكانات، وغيرها.

9. الدراسات السابقة: من أبرز الدراسات السابقة ذات صلة بالموضوع نذكر ما يلي:

1. بعلاش عصام، مساهمة لجان التدقيق في ضبط جودة التقارير المالية لشركات المساهمة – دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه طور ثالث، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، 2018/2019.

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه لجان التدقيق في تعزيز جودة التقارير المالية، باعتبارها هدفا تسعى إليه العديد من الأطراف من مستخدمي التقارير وأصحاب المصالح، حيث أصبح المحتوى التقليدي للتقارير المالية لا يلبي رغبات المستفيدين خاصة بعد الفضائح المالية المتتالية، وبالتالي حاولت الدراسة إظهار دور اللجنة في ذلك باعتبارها إحدى آليات حوكمة الشركات ولديها موقع في المؤسسة يسمح لها بالتدخل في العديد من المسائل التي من شأنها أن تؤثر في المعلومات المدرجة في التقارير المالية، كما تطرقت الدراسة إلى خصائص لجنة التدقيق والتي تعتبر عناصر ضرورية لابد من توفرها في أعضاءها، حتى تتمكن من تحقيق المطلوب منها، بالإضافة إلى مختلف النشاطات التي تقوم بها وعلاقتها بالأطراف الداخلية في المؤسسة، وللإجابة على التساؤلات التي ترتبط بالبحث اعتمد الباحث في ذلك على الدراسة الاستقصائية، من خلال توجيه استبيان لشركات المساهمة والمهنيين والأكاديميين، والذي تمكن من خلاله من الإجابة على كل فرضيات البحث والتوصل إلى أن لجان المراجعة تعتبر آلية مهمة تساهم بنسبة كبيرة في ضبط جودة التقارير المالية في شركات المساهمة.

- **Atek boumaza hayate, La contribution du comité d'audit à la qualité de l'information financière: le cas des entreprises françaises cotées,** thèse du doctorat, université de tizi–ouzou, université de Poitiers France,

هدفت الباحثة إلى دراسة جودة المعلومة المالية خاصة بعد تفاقم الفضائح المالية وتأثيرها عليها، وهذا ما أدى إلى ظهور العديد من مؤيدي الحوكمة الرشيدة الذين يوصون بضرورة تكوين لجان المراجعة في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، حيث أصدرت القوانين في العديد من البلدان والتي تلزم بإنشائها نظرا لأهميتها في ضمان الشفافية في التقارير المالية ما يؤدي إلى زيادة الثقة في الأسواق المالية. وهذا باعتبار لجان المراجعة المنبثقة على مجلس الإدارة تعتبر وسيلة لتصحيح عدم تماثل المعلومة بناءا على نظرية الوكالة، وكان الهدف من الأطروحة هو تحديد تأثير الحضور القانوني للجنة المراجعة على التحكم في إدارة الأرباح في السياق الفرنسي وهذا من خلال تحليل خصائص فعالية لجنة المراجعة الاستقلالية الكفاءة . اللجنة ونشاطها).

اعتمدت الباحثة في الدراسة على المنهجية الكمية باستخدام نموذج الانحدار الخطي، وتؤكد الدراسة على أن لجنة المراجعة تساهم في الحد من إدارة الأرباح، وبالتالي لا تعتبر من آليات حوكمة الشركات التي لها قدرة على ضمان موثوقية وشفافية وملاءمة المعلومات.

10.محتوى البحث:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول، كان عنوان **الأوّل نظرة عامة حول لجان المراجعة**، ويندرج تحته ثلاث مباحث، المبحث الأول حول ماهية لجان المراجعة، أما المبحث الثاني تضمن تكوين لجان المراجعة. أما الثالث فكان حول مهام ومسؤوليات لجان المراجعة ومقومات فعالياتها، أما بالنسبة **للفصل الثاني فتم التطرق فيه إلى جودة التدقيق الخارجي**، حيث تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، المبحث الأول كان حول ماهية جودة التدقيق الخارجي، أما المبحث ثاني كان حول مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي، ثم جاء المبحث الثالث حيث تم فيه توضيح العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي، أما المبحث الرابع كان حول لجان المراجعة كآلية لدعم جودة التدقيق الخارجي، **وتم تخصيص الفصل الثالث للدراسة الميدانية** حيث سيتم التطرق في المبحث الأول الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية؛ أما المبحث الثاني سيتم فيه عرض نتائج الدراسة الميدانية.

أمّا خاتمة بحثنا فقد شملت ما توصلت إليه الدراسة من نتائج مدعمين إيّاها بتوصيات نظرية وأخرى عملية لعلّها تكون إضافة علمية وعملية في هذا المجال.

الفصل الاول

نظرة عامة حول لجان المراجعة

تمهيد:

لقد سعت العديد من الهيئات والمنظمات التي تعمل في مجال المراجعة والمحاسبة والمالية إلى تطوير المراجعة، سواء من حيث إجراءات ومعايير تنفيذ المراجعة والرقابة عليها أو طرق إيصال نتائجها، ومن وسائل تطويرها هي خلق لجان مراجعة تعمل على تخفيف العبء على مجلس إدارة المؤسسة وتسهيل عمل المراجع الخارجي والداخلي، وخلق حلقة وصل بينهم، بالإضافة إلى زيادة ثقة الأطراف الخارجية من خلال المهام التي تقوم بها.

حيث تلعب لجان المراجعة دورا في زيادة مصداقية مخرجات عملية المراجعة وزيادة ثقة الاطراف التي تتعامل مع المؤسسة والذين تهمهم أن تتم عملية المراجعة وفق المعايير المحددة باعتبارها تساعد العديد من الأطراف التي تدخل في عملية المراجعة على الوفاء بالتزاماتها ومسؤولياتها، واعتمادا على ذلك يمكن القول إن الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة هدفهم على المدى الطويل أن تتم عملية المراجعة بكل مصداقية وشفافية وموضوعية وذلك لاتخاذ قرارات صحيحة مبنية على أسس سليمة.

وللتطرق إلى لجان المراجعة قمنا بتقسيم الفصل كما يلي:

المبحث الأول: ماهية لجان المراجعة.

المبحث الثاني: تكوين لجان المراجعة.

المبحث الثالث: مهام ومسؤوليات لجان المراجعة ومقومات فعاليتها.

المبحث الأول: ماهية لجان المراجعة

المطلب الأول: تعريف لجان المراجعة

بدأ مصطلح لجان المراجعة في الظهور في أواخر الثلاثينيات 1930 عندما قامت لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) بالتوصية بضرورة انشاء لجنة تكون من الأعضاء غير التنفيذيين لمجلس الإدارة تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وجاء ذلك إثر الأزمات المالية التي تعرضت لها المؤسسات الأمريكية في تلك الفترة والتي نتجت عن تلاعب المؤسسات في تقاريرها المالية والتي كان من أبرزها التلاعب في التقارير المالية لهذه المؤسسات.

في عام 1967 أوصى AICPA جميع المؤسسات العامة بضرورة إنشاء لجنة المراجعة بحيث تتضمن مسؤوليتها حل المشاكل التي قد تنشأ بين مراجع الحسابات و إدارة المؤسسة وخاصة بالنواحي المحاسبية و طريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم ، وذلك باعتبار لجنة المراجعة قناة اتصال بين مراجع الحسابات ومجلس الإدارة، هذا وقد حضي مفهوم لجنة المراجعة للعديد من الاهتمام في عام 1972 عندما أصدرت لجنة تداول الأوراق المالية SEC توصيات بإنشاء لجان مراجعة تكون عضويها قاصرة فقط على الأعضاء الغير تنفيذيين من مجلس الإدارة وطالب المؤسسات بضرورة الإفصاح عما إذا كانت قامت بإنشاء لجان المراجعة أم لا.

وفي عام 1972 صدر تقرير tread way Commission والذي أكد على ضرورة إنشاء لجان مراجعة بالنسبة للمؤسسات المتداول أسهمها في البورصة، وحديثا في عام 2002 بعد الانهيارات المالية لبعض المؤسسات الكبرى، تم إصدار قانون Sarbanes-Oxley والذي أكد على إلزام جميع المؤسسات بتكوين لجان المراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية في المستقبل عن طريق التأكيد على أهمية دورها في عملية إعداد القوائم المالية وأيضا في زيادة استقلالية كل من مراجع الحسابات والمراجع الداخلي.

ولجنة المراجعة هي إحدى اللجان الرئيسية والتابعة لمجلس إدارة المؤسسة ، وتتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والذين لا يقومون بأي عمل تنفيذي داخل المؤسسة ، ومن أهم أهدافها تفعيل أداء المراجعة الداخلية و مراجعة الحسابات في المؤسسة ومن ثم زيادة الثقة في القوائم المالية.[1]

[1] صلاح حواس، حسياني عبد الحميد، **أهمية تعزيز عمل لجان المراجعة لمواجهة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد الأول، العدد السادس، جامعة الوادي، ص231.

كما أن لجنة المراجعة الفعالة هي التي تتكون من أعضاء مؤهلين ويملكون السلطة والموارد لحماية مصالح مختلف الأطراف الفاعلة مع المؤسسة من خلال ضمان صحة القوائم المالية، نظام الرقابة الداخلية، والتحكم في الأخطار.

وتمثل لجان المراجعة أحد الأركان الرئيسية لحوكمة المؤسسات حيث تعتبر لجنة المراجعة أحد الضوابط الأساسية المانعة لحدوث أخطار نظرًا لصلتها الوثيقة مع كل من المراجع الداخلية ومراجع الحسابات ومجلس الإدارة، وعلى هذا الأساس فإن عمل لجان المراجعة يحتاج إلى وجود ميثاق، الموارد، عقد اجتماعات، توفر جودة المعلومات والتقييم المستمر لعملها.

كما أن تركيب لجان المراجعة يحتاج لأشخاص ذو كفاءة عالية ويمكن تلخيص خصوصية تركيبة لجان المراجعة حتى يمكن اعتبارها لجنة فعالة في العدد والأعضاء والكفاءة، الاستقلالية، الرئاسة، الاستمرارية، التكوين والمكافآت.

ومن هذا المنطلق فإن مسؤوليات لجان المراجعة تتشعب هي الأخرى لتمس جميع الاعمال التالية:

- مراجعة اعمال قسم المراجعة.
- مراجعة الخطة السنوية للمراجعة.
- مراجعة التقارير السنوية ونتائج المراجعة.
- المساهمة في اختيار وتعيين المراجع الخارجي.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية وحماية أصول الشركة.

لجان المراجعة في الجزائر:

أما عن لجان المراجعة في الجزائر لا يزال المشرع الجزائري يعد تشكيلها غير الزامي من خلال اعتبارها جزء من مسؤوليات مجلس الإدارة حيث تمثلت اهم التشريعات التي تطرقت لتشكيل لجان المراجعة في الجزائر وفق الاتي:

- ميثاق حوكمة المؤسسات : يجب ان ننوه اننا في هذه النقطة نتكلم عن ميثاق لحوكمة المؤسسات وليس قانون ملزم لحوكمة المؤسسات والذي لم يلزم بتشكيل لجان المراجعة وان لم يسميها بل اعتبر ذلك من مسؤوليات مجلس الإدارة حيث اكتفى بالإشارة الى ان المجلس بإمكانه تشكيل لجان متخصصة على مستواه لمساعدته للقيام بمهامه على اكمل وجه ، تعمل [1] ، بنظام مساوي لباقي الأعضاء ، هذه اللجان المتخصصة تأخذ صفة الاشراف

[1] صلاح حواس، حسياني عبد الحميد مرجع سبق ذكره، ص232.

على عملية مراجعة الحسابات (المراجعة الخارجية) ، وتحديد مرتبات الإطارات المسيرة (لجنة المكافآت و لجنة التعيينات).

1- أمرية الرقابة الداخلية الخاصة بالبنوك: شكلت لجان المراجعة أحد المواضيع التي شملتها الرقابة الداخلية رقم 03-2002 المؤرخ في 2002/11/4 الصادرة عن بنك الجزائر (البنك المركزي سابقا) والذي أكد في نص المادة رقم 02 الى تشكيل لجان المراجعة من طرف البنك او الهيئة المالية المعنية مع التركيز على ضرورة الإفصاح عن تكوينها وطبيعة عملها والشروط التي بموجبها يرتبط المراجعين الخارجيين وجميع الأشخاص المرتبطة بالبنك او الجهة المالية المعنية بأعمالهم معها كما تضمنت ان مهام لجان المراجعة يجب ان تشمل:

- فحص وضمان مصداقية المعلومات، وضمان تقييم الطرق المحاسبية المتبعة من طرف البنك او الهيئة المالية المعنية.

- توفير تقييم لجودة الرقابة الداخلية وبشكل خاص توافق كل من القياس والرقابة وإدارة المخاطر.

2-القانون التجاري :لم يتضمن القانون التجاري بشكل صريح تشكيل لجان المراجعة ولكن يمكن أن نستربطها بشكل ضمني في المادة 622 منه والتي اكدت (يخول لمجلس الإدارة كل السلطات للتصرف باسم المؤسسة، ويمارس هذه السلطات في نطاق موضوع المؤسسة ومع مراعاة السلطات المسندة صراحة في القانون لجمعيات المساهمين)، ففي ظل السلطات التي اقرتها هذه المادة والممنوحة لمجلس الإدارة فان المجلس له الحق تشكيل لجان تساعده في أداء مهامه و الوفاء بالتزاماته، وصولا لحوكمة جيدة للمؤسسة وتأخذ هذه اللجان اشكال متعددة كلجنة المراجعة مثلا، وعليه فهذه المادة قد تشكل المرجعية القانونية التي تعتمد عليها المؤسسات المساهمة في الجزائر لتشكيل لجان المراجعة.

وفيما يخص اتعاب لجان المراجعة ان يحصل أعضاؤها على مقابل اتعابهم وهو ما يتطلب التقيد بما نصت عليه المادة 633 من نفس القانون انه :(يجوز لمجلس الإدارة منح أجور استثنائية عن المهام او الوكالات المعهود بها للقائمين بالإدارة ، وفي هذه [1] الحالة يجب ان تخضع الأجور المقيدة على تكاليف الاستغلال لأحكام المواد من 628 الى 630).

اما عملية تشكيل لجان المراجعة، وطريقة تحديد أعضائها من طرف مجلس الإدارة يتطلب التقيد بأحكام المادة 629 من نفس القانون التجاري الجزائري والتي تؤكد ان هذه اللجان لا تشكل الا بموافقة وتصريح من

[1] صلاح حواس، حسياني عبد الحميد مرجع سبق ذكره، ص 233.

الجمعية العادية للمساهمين وبموجب عقد وبذلك يجب ان تكون اللجنة تحت مسؤولية الجمعية العامة ويجب عليها تقديم تقارير دورية عن المسؤوليات والمهام التي قامت بها بموجب هذا العقد.

3-الفساد في المؤسسات الاقتصادية: تزايد الاهتمام بقضية الفساد في الآونة الأخيرة، حيث يبدوا انه أصبح ظاهرة في بعض الدول لها انعكاساتها السلبية على النشاط الاقتصادي بل وكيان المجتمع ككل.

يعتبر الفساد ظاهرة قديمة لكن الجديد فيها هو ان حجم الظاهرة اخذ في التفاقم الى درجة أصبحت تهدد مجتمعات كثيرة بالانحلال الخلقي و الفساد الاقتصادي، وان كان الفساد موجودا في جميع انحاء العالم، الا ان الاختلاف يمكن في حجمه واشكاله ودرجة انتشاره في الزمان والمكان، وانه في الدول النامية اشد ضررا، اذ يعد من العقبات الرئيسية التي تواجهها التنمية في تلك الدول، وذلك راجع لعدة أسباب منها ضعف أجهزة الإدارة العامة، ضعف الاخلاقيات الوظيفية وغياب الرقابة الفعالة.

ومما لا شك فيه ان الأسباب السابقة سوف تلقي بضلالها على مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال ضرورة تطوير الأنظمة الرقابية والمحاسبية فضلا عن تطوير المهام والمسؤوليات للمحاسبين والمراجعين، لبذل العناية المهنية لمنع واكتشاف وتصحيح عمليات الفساد في المؤسسات الاقتصادية.

على الرغم من التطورات المهنية و التقنية الهائلة التي دعمت مهنة المراجعة على مستوى العالم، خصوصا في ظل الجهود المبذولة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومكتب المحاسب العام ومعهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الامريكية والاتحاد الدولي للمحاسبين ، الا ان مهنة المراجعة لم تواجه مع بداية الالفية الثالثة مثل ما واجهته من حالة عدم اتزان وضعف وتدهور نتيجة لسلسلة الفضائح المالية التي اصابت العديد من كبرى المؤسسات العالمية ، والتي كشفت النقاب عن حجم الفساد بين الافراد1.

اما Chirs Mallin فقد عرف لجنة المراجعة:

لجنة مكونة من مديرين غير تنفيذيين مسؤولة عن تقييم أداء مجلس الإدارة والتأكد من ان القرارات التنفيذية لم يتم اتخاذها بشكل فردي، واجراء تقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية، والمساهمة في تحديد المهام والمسؤوليات لكل من المراجعة الداخلية والخارجية.

وقد عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (1992) The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) لجنة المراجعة بانها:

[1] صلاح حواس، حسياني عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص234

لجنة مكونة من المديرين غير التنفيذيين الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها الى مجلس الإدارة. وتعد لجنة المراجعة حلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المراجع الخارجي ، ومراجعة نطاق ونتائج المراجعة ، وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة ، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر.

اما Marrian فقد عرفها بانها: لجنة مكونة من ثلاثة خمسة مديرين غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية .ومن اعم اعمالها مراجعة التقارير المالية وكذلك تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية[1] للشركة، ومناقشة نتائج المراجعة مع كل من المراجع الداخلي والخارجي ، وإعطاء التوصيات بشان ترشيح اتعاب المراجع الخارجي، ومنه نستنتج من التعاريف السابقة بان لجنة المراجعة لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم خبرة بمجال المحاسبة والمراجعة ، وتشتمل مسؤولياتها على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في اعداد التقارير المالية ، ومراجعة الإفصاح في التقارير المالية المنشورة والتأكد من كفايتها وملاءمتها لمستخدميها ودعم استقلال المراجع الخارجي ومناقشته بنتائج المراجعة وتقييم كفاءة المراجع الداخلي ودعم استقلاله ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة والتأكد من ملائمة نظام الرقابة الداخلية وكفايته بالشركة. وبناء على ما سبق نستخلص بعض السمات الاتية للجنة المراجعة:

1-لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة.

2-مشكلة من الأعضاء غير التنفيذيين.

3-لجنة مهنية على درجة عالية من الخبرة والمعرفة بالمحاسبة والمراجعة.

4-تقوم بالإشراف والرقابة على مجموعة من الأطراف الداخلية والخارجية في الشركة.

5-هناك تداخل بين مسؤولياتها تجاه الأطراف الداخلية.

6-تهدف الى حماية حقوق المساهمين.[2]

[1] رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد السادس والعشرون، العدد الثاني، 2010، ص 101.

[2] رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص102.

المطلب الثاني: التطور التاريخي للجنة المراجعة

تشير اغلب البحوث و الدراسات الى ان مفهوم لجان المراجعة وما ترتب عليه من مسؤوليات مر بعدة مراحل وارتبط بعدة احداث و تعرض الى تطور كبير منذ ظهوره لأول[1] مرة الى يومنا هذا، كما تشير الى ان فكرة انشاء لجان المراجعة قد ارتبطت في معظم الدول بحدوث حالات افلاس غير متوقعة في الشركات نتيجة سوء التسيير.

كما يعتبر موضوع عدم النزاهة في تسيير الشركات والتلاعب في إدارة الأرباح من اهم العوامل التي ساعدت في ظهور لجان المراجعة فقديما وحديثا قامت العديد من إدارات الشركات بعمليات غش وتلاعب من اجل التأثير على نتائج الاعمال ، وقد تزايدت مؤخرا مثل تلك الحالات لدى كبريات الشركات الامريكية من اجل التأثير على التقارير المالية وذلك عن طريق القيام بعملية تحسين او صقل للأرباح، والتي أدت الى سلسلة من الفضائح التي هزت السوق المالي في الولايات المتحدة الامريكية ، بالإضافة الى تأثيرها على الأسواق المالية العالمية الأخرى ، وما ترتب على ذلك من اضرار مادية اثرت على مساهمي تلك الشركات والمستثمرين بالإضافة الى الاضرار الاقتصادية و الاجتماعية المتمثلة في فقدان مئات الآلاف من الأشخاص لوظائفهم.

1- نشأة لجان المراجعة في امريكا:

ربما تكون الولايات المتحدة الامريكية من أوائل الدول التي بادرت بإنشاء لجان للمراجعة، حيث أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية SEC في عام1972م قرارا بتكوين لجان مراجعة في الشركات المساهمة لحماية المساهمين والمستثمرين، وفي عام 1976م اوصت لجنة الكونجرس الأمريكي بضرورة انشاء لجان للمراجعة في شركات المساهمة ، وفي عام 1978 م أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE عددا من التوصيات كان أهمها الزام الشركات المسجلة لديها بتكوين لجان المراجعة ،كما صدر لاحقا المعيار رقم 61 الذي حدد العلاقة بين لجنة المراجعة والمحاسب القانوني ، وسنتطرق الى مراحل والأسباب التي ساعدت على انشائها كالتالي:[2]

---

[1] منال قدوري، **دور لجان المراجعة في تقييم ودعم جودة عملية المراجعة الخارجية (دراسة عينة من المراجعين الجزائريين)**، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2020، ص63.

[2] منال قدوري، مرجع سبق ذكره، ص64.

ساهم انهيار شركة (Pee Central Company) في السبعينيات من القرن الماضي والكشف عن حالات الغش والرشاوى التي تقدمها الشركات المساهمة العامة العاملة في مجال التجارة الخارجية الى المسؤولين الأجانب، والتي على اثرها تم سن قانون مكافحة الممارسات الاجنبية الفاسدة وتقديم توصيات بتشكيل لجان مراجعة في الشركات العامة وذلك لضمان التحكم وتوجيه إدارة الشركات التي يديرونها ، ومنذ ذلك التاريخ فان معظم الشركات الامريكية قامت بتشكيل لجات تدقيق.

كما ساهمت هيئة الأوراق المالية بإنشائها وهذا باقتراحها عام 1940 وذلك بعد تفشي حالات الغش والتلاعب في شركة (McKesson and Robbins)، وفي عام 1972 اكدت الهيئة على ضرورة تشكيل لجان مراجعة من أعضاء خارجيين، وفي العام نفسه اصدرت هيئة الأوراق المالية تعليمات للشركات المساهمة العامة تلزم بالتصريح للمساهمين عما إذا كان لديها لجان مراجعة ام لا

وفي عام 1978 تطرقت هيئة الأوراق المالية في تقريرها الموجه الى الكونجرس الأمريكي الى أهمية لجان المراجعة في استمرار الشركات والرقابة عليها وضمان سيرها وفق الأطر والقوانين كما اكد على جملة من مهامها تمثلت في:

-متابعة تعيين او انهاء مهام مراجع الحسابات الخارجي.

-مراجعة برنامج المراجعة ونتائج المراجعة الخارجية.

-مراجعة نطاق ونتائج المراجعة الخارجية.

-الرقابة على استقلالية المراجع الخارجي.

-التأكد من فعالية وكفاية نظام الرقابة الداخلية[1].

1-1 دور معهد المحاسبين الأمريكي (AICPA):

في عام 1979 م أصدرت اللجنة التنفيذية لمعهد المحاسبين الأمريكي (AICPA) توصيات بضرورة تشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة، مكونة من أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين، ويكون من مهامها إيجاد حلول للمشاكل التي تنشا بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة وخاصة فيما يخص السياسات المحاسبية المتبعة

[1] منال قدوري، مرجع سبق ذكره، ص65.

في اعداد القوائم المالية وطريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، وذلك لضمان التحكم ومساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات والتأكد من استجابة إدارة الشركات لتوصياتها.[1]

وفي عام 1979 قامت اللجنة الخاصة بلجان المراجعة المنبثقة عن المعهد بتشجيع الشركات العامة على تشكيل لجان مراجعة واقترحت مهام أساسية للجنة:

-المشاركة في اختيار المراجع الخارجي .

-مراجعة برنامج المراجعة ونطاقها.

-دراسة ملاحظات المراجع الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية وإجراءات الإدارة المتبعة لتنفيذ توصياته واقتراحاته.

-مناقشة نتائج المراجعة والقوائم المالية واية أمور هامة أخرى مع الإدارة والمراجع الخارجي.

-مراجعة نظام الرقابة المحاسبي الداخلي مع اقسام المحاسبة والمالية.

-الرقابة على اعمال المراجع الداخلي ومراجعة اقتراحاته فيما يخص تحسين الإجراءات الداخلية.

-اية اعمال إضافية يكلفها بها مجلس الإدارة مثل مراجعة القوائم المالية ، او مراجعة التغيرات بالمبادئ المحاسبية او طرق تطبيقها وغيرها.[2]

1-2 دور لجنة تريدواي:

اكدت هذه اللجنة في تقريرها الصادر سنة 1987م على وجوب الشركات المسجلة أسهمها في بورصات الأوراق المالية الامريكية بتشكيل لجان مراجعة تتكون من الأعضاء غير التنفيذيين لمجلس الإدارة، وقد زاد التأكد على أهمية وجودها في الشركات واتسعت صلاحيتها ومهامها بالتزامن مع صدور قانون عن الكونجرس الأمريكي يسمى قانون ساربينس – اوكسلي لعام 2002، والذي اكد على ضرورة تشكيل لجان مراجعة في كل شركة عامة مهمتها الأساسية تتمثل في الرقابة على اعمال المحاسبين الذين يراجعون القوائم المالية للشركات ، وان تصدر إدارة الشركة ضمن تقاريرها المالية المنشورة تقريرا بعنوان تقرير الرقابة الداخلية.[3]

---

[1] فاطمة جاسم، ثامر الصقر، **تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الأهلية**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد ثلاثون، أفريل 2012، ص 195.

[2] منال قدوري، مرجع سبق ذكره، ص66.

[3] فاطمة جاسم، ثامر الصقر، مرجع سبق ذكره، ص195.

2-نشأة لجان المراجعة في المملكة المتحدة:

يرجى انشاء لجنة المراجعة في المملكة المتحدة لنفس الأسباب والدوافع التي أدت لتشكيلها في أمريكا ، وهذا نتيجة لإفلاس الشركات نتيجة التلاعبات في حسابات الشركات وتضليل مستخدمي التقارير المالية، وهذا ما أدى الى مطالبة المستثمرين والمساهمين بتقارير مالية صادقة غير مضللة ورغبة مجالس إدارة الشركات في تنفيذ سياسات الشركة في ظل رقابة فعالة، حيث نادت عدة جهات في المملكة المتحدة مثل بنك إنجلترا سنة 1978 بأنشاء لجان مراجعة في الشركات المساهمة، اما تشكيلها فعليا فيرجع الى سنة 1997 عندما تم تشكيل لجنة كاد بوري Cadbury والتي اوصت في نهاية عام 1992م بتكوين لجان مراجعة في الشركات المساهمة خلال السنتين القادمتين[1] ، كما حددت كاد بوري سنة 1992 مهام لجان المراجعة كما يلي:[2]

- تقديم التوصيات لمجلس الإدارة بشأن تعيين مُراجِع الحسابات الخارجي واتعابه واستمراره وفصله.
- فحص القوائم المالية السنوية.
- تدقيق خطة المراجع الخارجي.
- مراجعة نطاق الرقابة الداخلية في الشركة.
- تدقيق برنامج المراجع الداخلي.
- تدقيق اية أمور هامة قد تظهر خلال التدقيق الداخلي.

3- نشأة لجان المراجعة في كندا:

لقد صاحب انشاء لجان المراجعة في كندا الاحداث الكبرى التي ألمت بمهنة المحاسبة في كندا والتي تمثلت في افلاس وانهيار كبرى الشركات في كندا (Atlantic Limited) و(Corporation Acceptance) سنة 1965، كما قام معهد المحاسبين القانونيين الكندي (CICA) سنة 1984 بتشكيل لجنة ماكدونالد (Macdonald) لتبحث سبل تطوير الرقابة على الشركات الكندية ، وهذا بعد انهيار اثنين من اكبر البنوك الكندية وهما (Bank Commercial Canadian) و (Bank Northland) وفي سنة 1988 أصدرت

[1] عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد الثاني والعشرين، العدد الأول، 2008،ص 194.

[2] فاطمة جاسم، ثامر الصقر، مرجع سبق ذكره، ص 196.

لجنة ماكدونالد تقريرا اكدت فيه على ضرورة انشاء لجان مراجعة تهدف الى تدعيم وتقوية نظام الرقابة الداخلية للشركات.[1]

4- نشأة لجان المراجعة في استراليا:

لقد اوصت مجموعة العمل (Practice and Working Group on Corporal Conduct) عام 1990 بتشكيل لجان مراجعة في الشركات المساهمة العامة الاسترالية من الأعضاء غير التنفيذيين لمجلس الإدارة ولابد لهذه اللجان ان تقوم بإعداد دليل مكتوب يحدد الاطار الذي تعمل فيه.[2]

5-نشأة لجان المراجعة في الدول العربية:

أما نشأة لجان المراجعة في الدول العربية فقد عرفت اهتماما كبيرا كغيرها من الدول الغربية ، حيث أصدرت العديد من الدول مجموعة من الإصدارات والقوانين التي نصت على ضرورة تشكيل لجان مراجعة في كل من البنوك والشركات ، كما أصدرت في مصر العديد من القوانين والتعليمات والنصوص الخاصة بتشكيل لجان المراجعة ، فقد اصدر القانون رقم 30 الصادر سنة 2002 الذي أكد على ضرورة ان يكون أعضاء اللجنة من بين مجلس الإدارة الذين يتمتعون بالكفاءة والخبرة ، كما اصدر قانون البنك المصري رقم88 سنة 2003 تعليمات خاصة بلجان المراجعة حيث ألزم البنوك بتشكيل لجنة داخلية للمراجعة من ثلاثة أعضاء ينتمون لمجلس الإدارة ، يختارهم المجلس من بين اعضاءه غير التنفيذيين وأصدر سنة 2008 دليل عمل لجان المراجعة والذي حدد مسؤوليات واختصاصات ومهام اللجنة وكيفية تشكيلها.[3]

وفي الاردن مثلا أصدر في عام 2000 قانون البنوك الأردني رقم 28 والذي أصبحت بموجبه البنوك ملزمة بتشكيل لجان المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين، وفي عام 2004 أصدرت هيئة الأوراق المالية تعليمات افصاح الشركات المصدرة تشكيل لجنة مراجعة من ثلاثة أعضاء من بين أعضائها غير التنفيذيين، وحددت مهام وصلاحيات ومسؤوليات لجان المراجعة لتعزيز الإفصاح وتدعيم المصداقية والشفافية في القوائم المالية.

وفي المملكة العربية السعودية اصدر القرار الوزاري رقم 903 في عام 1994 الذي تم بموجبه تشكيل لجان المراجعة في المملكة، وتعرض هذا القرار للعديد من الانتقادات نظرا لعدم تلائمه وتماشيه مع بيئة المملكة ،

---

[1] عوض بن سلامة الرحيلي، مرجع سبق ذكره، ص 195.

[2] فاطمة جاسم، ثامر الصقر، مرجع سبق ذكره، ص 196.

[3] خولة حسين حمدان، **لجنة التدقيق: التشكيل، المهام _ دراسة مقارنة_ مجلة** الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العدد التاسع عشر، 2015، ص 9.

ولتدارك النقائص تم تشكيل فريق عمل متخصص من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وهذا لإعادة دراسة القرار وإعادة تشكيله وتدارك النقائص فيه، وفي سنة 2003 وافق مجلس ادارتها على قواعد المنظمة المعدلة لعمل لجان المراجعة وكيفيات تشكيلها وصلاحياتها والمهام المخولة لها،[1] كما اصدر المجمع العربي للمحاسبين القانونيين دليل حوكمة الشركة، الذي اشترط فيه ان تكون لجنة مراجعة تابعة للهيكل التنظيمي لكل شركة ، وهذا لمتابعة اعمال الإدارة والاشراف والرقابة عليها وتقديم الاقتراحات التي من شأنها زيادة الثقة والمصداقية في البيانات المالية المنشورة.[2]

6-نشأة لجان المراجعة في الجزائر:

أما فيما يخص تشكيل لجان المراجعة في الجزائر فلا تزال تنقص القوانين والتشريعات تنظم عملية تشكيل لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية، وهذا ما أدى بالمؤسسات الى عدم الاهتمام بتكوينها نظرا لعدم الزاميتها من قبل القوانين التشريعية، كما ان العديد من الدراسات السابقة انتقدت هذه الثغرة في القوانين الجزائرية وطالبت السلطات المختصة بضرورة سن قوانين وتعليمات تنظيم تشكيلها، وهذا نظرا لأهميتها في حل المشاكل التي تعاني منها العديد من المؤسسات الجزائرية.

كما ان القانون التجاري الجزائري لم ينص صراحة على تشكيل لجان المراجعة، الا انه يمكن القول بانه تم الإشارة اليها ضمنيا من خلال نصه في المواد الخاصة بإدارة شركات المساهمة وسيرها (المواد من 610 الى 641) وخاصة المادة 622 التي نصت على ان لمجلس الإدارة كل السلطات للتصرف في كل الظروف باسم الشركة، ويمارس هذه السلطة في نطاق موضوع الشركة، ومن خلال هذه المادة يمكن القول بان مجلس الإدارة لديه السلطة لاتخاذ كل الإجراءات التي تصب في مصلحة الشركة ومن بينها انشاء لجان المراجعة.

شكلت لجان المراجعة احد المواضيع التي شملتها أمرية الرقابة الداخلية رقم 03-2002 المؤرخ في 2002/11/04 الصادر عن بنك الجزائر (البنك المركزي) والذي أكد في نص المادة رقم 02 تشكيل لجان المراجعة من طرف البنك او الهيئة المالية المعنية مع التركيز على ضرورة الإفصاح عم تكوينها وطبيعة عملها

[1] خولة حسين حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2] فاطمة جاسم، ثامر الصقر، مرجع سبق ذكره، ص 197.

والشروط التي بموجبها يرتبط المراجعين الخارجيين وجميع الأشخاص المرتبط بالبنك او الجهة المالية المعينة بأعمالهم معها كما تضمنت أن مهام لجان المراجعة يجب ان تشمل:[1]

-فحص وضمان مصداقية المعلومات، وضمان تقييم الطرق المحاسبية المتبعة من طرف البنك او الهيئة المالية المعنية.

-توفير تقييم لجودة الرقابة الداخلية، وبشكل خاص توافق كل من القياس والرقابة وإدارة المخاطر كما تطرق ميثاق الحكم الراشد الصادر سنة 2009 الموجه للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة والمؤسسات المساهمة في البورصة الى ان مجلس الإدارة يمكنه تشكيل لجان متخصصة تساعده في اتخاذ قراراته ، والتي تتمثل مهامها في الاشراف على عملية تدقيق الحسابات والمراقبة المالية للمؤسسة واقتراح استراتيجية المؤسسة واختيار وتحديد مرتبات الإطارات المسيرة، و مجلس الإدارة هو الجهة الوحيدة المخولة لتحديد مدى الحاجة الماسة لهذه اللجان.

من خلال ما سبق يمكن القول ان اغلب الدول قامت بتشريع القوانين والتنظيمات التي تنظم تشكيل لجان المراجعة وتحدد أسس عملها، ما عدا الجزائر التي لازلت تفتقر الى القوانين والتنظيمات التي تنظم تشكيل لجان المراجعة ، ولقد اصبح تشكيلها ضروريا خاصة بعد صدور قانون01-10 وبعد الفضائح التي تعرضت اليها بعض البنوك خاصة ان التعليمة رقم 03 الصادرة سنة 2002 وميثاق الحكم الراشد لم يجبرا المؤسسات صراحة على تشكيل لجان المراجعة، وهذا لا يعتبر كافيا لتفعيل هذه اللجان في المؤسسات الجزائرية خاصة مع ما قامت به العديد من الدول في العالم في سبيل تفعيل هذه اللجان وتسهيل عملها ، وبالتالي لابد على الجزائر ان تساير اغلب الدول وتقوم بتشريع قوانين وتنظيمات لتفعيل هذه اللجان وهذا في سبيل تطوير مهنة المراجعة في الجزائر ، خاصة مع الإصلاحات التي عرفتها النظم المحاسبية وتكييفها مع معايير المحاسبة الدولية وهذا نظرا للعلاقة التكاملية[2] التي تربط المهنتين بالإضافة الى حاجة الممارسين المهنيين لذلك لتسهيل مهامهم ودورهم بالشكل الذي يؤدي الى النهوض بمهنة المراجعة في الجزائر.

[1] صلاح حواس، حسياني عبد الحميد، **لجان المراجعة وتطورها في ظل القوانين والتقارير الصادرة عن الهيئات المهنية على الصعيدين الدولي والمحلي**، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد الثامن والعشرون، المجلد الثالث، 2013، ص232.

[2] منال قدوري، مرجع سبق ذكره، ص 71.

المطلب الثالث: اهداف لجان المراجعة

تهدف لجان المراجعة الى الاشراف على السياسات المحاسبية وفحص الأساليب المتبعة في التسيير والرقابة على التقارير المالية للشركة، كما انها تلزمها بتطبيق توصياتها وتعليماتها لتصحيح النقائص التي تراها، وبذلك فهي تساعد مجلس الإدارة على تنفيذ مسؤولياته اتجاه الأطراف المستفيدة ،حيث تسمح من خلال توجيهاتها التي تقدمها بتوفير ما يلي:[1]

-منح الثقة لمستخدمي القوائم المالية وهذا من خلال اعمال الرقابة والمتابعة التي تقوم بها على أنشطة الإدارة، وهذا ما يؤدي الى إضفاء المصداقية والشفافية ويؤدي الى مسألة مجلس الإدارة تجاه الأطراف المستفيدة

-الحرص والوقوف على نزاهة البيانات المالية المنشورة وشفافية الإفصاح عن المعلومات المالية

-التأكد من كفاءة نظام تسيير المخاطر والكشف عنها وفحص كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية

-التأكد من مطابقة العمليات المالية وتصرفات الأشخاص مع اللوائح التنظيمية المعمول بها

-التنسيق والربط بين أنشطة المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

-الحرص على إيجاد الحلول للقضايا والمسائل والاشكاليات التي تنشئ لأسباب مختلفة من خلال الاعتماد على اللجنة كهيئة تحقيق مستقلة حيادية يتم اللجوء اليها للفصل فيها.

-الاهتمام بسمعة الشركة والحفاظ عليها عن طريق توقيف العلاقات والإجراءات غير المرغوب فيها والمشبوه فيها، والتي تؤثر على علاقات المؤسسة مع الغير وبالتالي حفاظ الشركة على سمعتها في السوق سيؤدي الى زيادة ثقة الأطراف التي تتعامل معها.

-الوقوف على صحة وسلامة السلوكيات الأخلاقية للأفراد والاهتمام بالقضايا الاجتماعية.

كما يؤدي تشكيل لجان المراجعة في الشركات الى تحقيق اهداف أخرى ترتبط بفعالية عملية المراجعة وكيفية تسيير المؤسسة، وتتمثل فيما يلي:[2]

---

[1] بو ذر مسند محمد، **لجان المراجعة ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية**، مجلة العلوم الإدارية، جامعة افريقيا العالمية، العدد الثاني، يناير، ص 123.

[2] مزمل عوض طه أحمد، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة ميدانية"**، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد الخامس العدد التاسع عشر، 2016، ص285.

-دعم مصداقية القوائم المالية السنوية التي تخضع للمراجعة والتأكد من جودة وصحة المعلومات الواردة بها، والتي تمكن الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة من التعرف على الوضعية الحقيقة للمؤسسة وبناءا عليها يتم اتخاذ قرار التعامل معها.

-تعتبر كقناة اتصال بين المراجعين الداخليين أي انه تعتبر همزة وصل تعمل على تسهيل عملية الاتصال ونقل المعلومات فيما بينهم وهذا ما يجنب المؤسسة المشاكل التي تتعلق باتصال معلومات خاطئة قد تؤثر على تسييرها.

-مساعدة مجلس إدارة الشركة على الوفاء بمسؤولياته القانونية كوكيل عن المساهمين من خلال قنوات رسمية للاتصال بين اللجان التابعة لمجلس الإدارة من ناحية والمراجعين (الخارجيين والداخليين) وهيكل الرقابة الداخلية من ناحية أخرى.

- تعمل على تدعيم نزاهة وفعالية عملية المراجعة ونظام الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية، وهذا من خلال تحديد نقاط الضعف والمواطن التي تحتاج لمراجعة دقيقة واقتراح كل التدابير التي من شأنها تحسين النتائج المتوصل اليها.

- تساعد على الاستمرار في الاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة وهذا من خلال منح الثقة للأطراف المستفيدة من المؤسسة.

-تعتبر داعم رئيسي للجهود المبذولة لتوظيف إصلاحات الحوكمة التي تسعى العديد من الجهات لفرضها في المؤسسات وهذا نتيجة للمنافع المتوقعة منها.

-تؤدي الى إعادة بناء الثقة في التقارير المالية.

-تدعيم استقلال المراجع الخارجي وتوفير الحماية له من أي مضايقات او تهديدات قد تؤدي الى التأثير على استقلاله وحياده، وهذا من خلال اطلاع اللجنة بمهمة ترشيح المراجعين الخارجيين الذين سيتم تعيينهم او عزلهم او تغييرهم، كما تشارك في تحديد اتعابهم.

- إيجاد حلول وسيطة للخلافات والمشاكل التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي وتدعيم استقلال وظيفة المراجعة وتحسين جودتها.

فلجان المراجعة في المؤسسات تهدف الى فحص ورقابة نشاطاتها وتقديم توصيات وتحسينات في تقريرها الى مجلس الإدارة لتصحيح الأخطاء والانحرافات وتجنبها في المستقبل، والذي يقوم بدوره بإسناد سلطات وصلاحيات

لها وتكليفها للقيام بمهام محددة الا ان مهامها تبقى محدودة ومحصورة حيث لا يمكنها اتخاذ القرارات التي تخص إدارة المؤسسة.

كما تسعى لجان المراجعة الى تدعيم مصداقية وموثوقية القوائم المالية وزيادة ثقة الأطراف المستفيدة من تقرير المراجع وهذا من خلال تدعيم استقلال وظيفة المراجعة عن إدارة المؤسسة، وتوفير للمراجع الخارجي جو خال من الضغوطات السلبية والتي تؤثر على كفاءة اعمال المراجعة وبالتالي التأثير على مصداقية النتائج المتوصل لها وبالتالي التشكيك في صحة التقرير المالي.

وتعتبر لجان المراجعة تطويرا لعملية المراجعة في معناها الواسع، حيث جاءت فكرتها بهدف توفير أداة فنية رقابية تعمل على حماية أصحاب المصالح المشتركة للمؤسسة، وهذا من خلال تقديم ضمانات عن قيام مجلس إدارة المؤسسة بمسؤوليته والتزاماته بكفاءة وفعالية ، فلجان المراجعة تقوم بالحرص على توفير بيئة رقابية داخلية فعالة، وذلك من خلال الحرص على استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية وكفاءتها مع تواجد نظام معلومات سليم يضمن جودة التقارير المالية وغير المالية المعدة ، كما ان وجود لجنة مراجعة يؤدي الى تدعيم المركز الاقتصادي للمؤسسة من خلال تزويد باقي أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات الملائمة والكافية لتحسين قرارات المجلس وتخفيض تكاليف الوكالة وما يتبعه من أحكام سيطرة المجلس علة المؤسسة، وبالتالي رفع الجودة الشاملة للمؤسسة.[1]

ومن خلال ما سبق يتضح ان الهدف من انشاء لجان المراجعة له عدة ابعاد، حيث يسعى مجلس الإدارة من خلالها لتقليل الضغط عليه وفرض رقابة مستقلة على عملية المراجعة التي تتم على مستوى المؤسسة، بهدف تقديم تقارير سليمة عن وضعية المؤسسة الحقيقية، وبالتالي تعمل لجنة المراجعة على تحقيق الغرض الذي أنشئت من اجله، وهذا لتكون محل الثقة التي وضعت فيها من قبل مجلس الإدارة، حيث تعمل على مساعدة الأطراف الفاعلة في عملية المراجعة وهذا من خلال توفير لهم الظروف الملائمة لعملهم والحرص على ضمان حقوقهم وقيامهم بكل واجباتهم اتجاه المؤسسة، وبالإضافة الى ذلك تعمل على مساعدة مجلس الإدارة في اعماله الرقابية التي يقوم بها، والاشراف على كل الجوانب التنظيمية والتسييرية للمؤسسة، وهذا ما سيحقق مزايا تعود بالمنفعة على المؤسسة والأطراف المستفيدة، وبالتالي تعمل اللجنة على تخفيف الاعمال على مجلس الإدارة والتي قد يؤدي تراكمها الى اهمال العديد من العناصر التي قد تؤثر على استمرارية المؤسسة.

---

[1] مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة، في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد السادس والأربعون، العدد الثاني، 2009، ص 24.

وتنعكس اثار لجان المراجعة بالشركات على عدة جوانب وتحقق العديد من المزايا يوجزها Dorothy فيما يلي:[1]

-توفر لجان المراجعة المصداقية والشفافية في القوائم والتقارير المالية للمؤسسات، وهذا ما يساعد على زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات مما يؤدي الى خفض التكاليف والارتقاء بجودة المنتجات وتحسين سمعة المؤسسة وزيادة ثقة الأطراف الخارجية وزيادة الحصة السوقية للمؤسسة.

-كما تساعد لجان المراجعة على زيادة صادرات المؤسسة باعتبارها آلية من آليات الحوكمة، وهذا ما سيؤدي الى زيادة المدخرات من العملة الصعبة، وتحقيق منافع للاقتصاد الوطني.

- تخفيف حالات عدم التجانس بين إدارات الشركات المتعددة، وزيادة قيمة المعلومات لدى العاملين مما يحقق منافع للموارد البشرية على مستوى المؤسسات وعلى المستوى القومي.

- لجان المراجعة في المؤسسات تعتبر آلية من آليات ترشيد النفقات والوقت وهذا بتحديد المواضيع العامة التي لابد من مناقشتها والتي تؤثر على عملية اتخاذ القرارات.

- تحقيق اقتصاديات الرقابة، حيث ان المنافع الناتجة عن لجان المراجعة تفوق بكثير أعباء بيئة الرقابة بالشركة.

- تعتبر كوسيلة امان بالنسبة للمتعاملين ببورصة الأوراق المالية وهذا ما يؤدي الى سرعة تداول الأسهم وارتفاع أسعارها.

- توفير لجان المراجعة لبيئة رقابة وثيقة وهذا ما يؤدي الى عدم مطابقة البنوك والمقرضين للمؤسسات لمزيد من الضمانات وشروط التمويل.

- اخذ مجلس الإدارة للتوصيات والملاحظات المقدمة من لجان المراجعة بشأن تدعيم استقلالية المراجع الخارجي وهذا ما يؤدي الى تحقيق جودة عملية المراجعة وجودة الخدمات الأخرى التي يقوم بها المراجع الخارجي.

[1] مجدي محمد سامي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

المبحث الثاني: تكوين لجان المراجعة

سنتطرق من خلال هذا الجزء الى الشكليات التي يتم من خلالها تشكيل لجان المراجعة والمعايير التي يتم اعتمادها لاختيار الأعضاء، وهذا من اجل تكوين لجان مراجعة تتوفر فيها المواصفات التي حددتها المنظمات والهيئات المهنية، والتي يمكن من خلالها الحكم على كفاءة اعمالها وضمان فعالية اللجنة في القيام بمهامها، كما سنتطرق أيضا الى الاطار الذي يتم من خلاله تنظيم لجان المراجعة في المؤسسات.

المطلب الأول : العوامل التي أدت لتشكيل لجان المراجعة

لقد تعددت الأسباب التي أدت الى اللجوء لتشكيل لجان المراجعة في العديد من الدول، وتعتبر الأسباب الرئيسية التي أدت الى تشكيل لجان المراجعة في المؤسسات والشركات المساهمة حالات انهيار المؤسسات الكبرى الناتجة عم عدم قيام المراجعة الخارجية وأنظمة الرقابة الداخلية بالمهام الموكلة اليها على أحسن وجه، بالإضافة الى ضخامة اعمال هذه المؤسسات مما صعب المهمة على مجلس الإدارة.

ونظرا لتعدد المسؤوليات والمهام الملقاة على عاتق مجلس الإدارة، كان لابد من البحث عن حلول لتقليل الضغط عليها وهذا ما أدى الى خلق أجهزة تساعدها في القيام بمهامها وتعد لجنة المراجعة من اللجان التي تؤدي هذا الدور حيث تساعد مجلس الإدارة من خلال الاشراف والرقابة على عملية اعداد التقارير المالية، كما ان الضغوطات الممارسة من طرف الإدارة على المراجعين باعتبارها تتحكم في تعيينه وعزله وتحديد اتعابه مما يؤثر على استقلاليه وحياده ، وهذا ما أدى الى ظهور فكرة انشاء لجان المراجعة في المؤسسات وبذلك يمكن القول: ان المحافظة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي والإدارة يؤدي الى دعم استقلال مراجع الحسابات وزيادة جودة عملية المراجعة، وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات[1]، هذا وقد ساعدت عوامل متعددة في زيادة الاهتمام بموضوع لجان المراجعة لعل أهمها ما يلي:[2]

– تفاقم حالات الغش والتزوير والتلاعبات في حسابات المؤسسات، وما تبعه من الإخفاق المالي للعديد من المؤسسات وهذا ما أدى الى زيادة الطلب على عملية الرقابة والتأكد من صحة تطبيق المعايير المحاسبية.

---

[1] حسين أحمد دحدوح، **دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الرابع والعشرون، العدد الأول، 2008، ص 255.

[2] محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، **دور لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والافصاح المحاسبي البيئي في المصارف السودانية**، جامعة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد السادس، العدد الواحد والعشرون، 2016/08/01، ص 33.

– حرص مستخدمي القوائم المالية على الحصول على معلومات سليمة وصادقة تعبر حقيقة عن مركزها المالي ووضعيتها المالية، وخاصة ان اللجنة تتكون من أعضاء يتوفر فيهم شرط الكفاءة المالية والمحاسبية ويخصص لهم الوقت الكافي للقيام بذلك، وبالتالي تعد في مكان أفضل من مجلس الإدارة بكامل أعضائه من ناحية الاشراف على عملية اعداد التقارير المالية.

– لحل التناقضات والنزاعات الموجودة بين المراجعين الخارجيين إدارة المؤسسة خاصة فيما يخص تدعيم والحفاظ على استقلالية المراجع وحياده لإبداء رأيه بمصداقية عن القوائم المالية، ومن ثم لجنة المراجعة في أي شركة تمثل حماية للمساهمين وتضمن تحقيق استقلال مراجع الحسابات.

– ازدياد الحاجة الى تحسين الثقة والجودة في التقارير المالية بهدف زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

– حاجة أصحاب المصلحة في المؤسسات الى آلية إدارية تساهم في الاشراف والرقابة على أداء الإدارة كممثل عنهم خاصة بشأن الأمور الرقابية.

– مواعيد تقديم التقارير المالية والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية مرحلية الى جانب التقارير السنوية، وهو ما يستلزم قدرا كبيرا من الوقت والجهد، قد يكون اشراك أعضاء مجلس الإدارة كافة في هذه العملية التي تستغرق وقتا طويلا امرا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة.

–الصراعات والمشاكل التي تحدث مما يؤدي الى تعارض مصالح أعضاء مجلس الإدارة مع جودة التقارير المالية وهذا ما لا يسمح بتدخل أعضاء مجلس الإدارة ومن هنا تبرز أهمية وجود أعضاء غير تنفيذيين داخل لجنة المراجعة.

– قد يؤدي أحيانا عدم التجانس ما بين أعضاء مجلس الإدارة وضخامة عددهم الى عدم التناسب في دراسة الاعمال المعقدة خاصة المرتبطة بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الثاني: تشكيل لجان المراجعة.

يتم تشكيل لجان المراجعة في المؤسسات وهذا لتدعيم مجلس الإدارة ودعم وتطوير النظم المحاسبية والرقابية بالاعتماد على مجموعة المعايير والضوابط واللوائح التنظيمية التي تحددها الهيئات المهنية، والتي تحدد شروط انشاءها وصلاحياتها والاهداف التي أنشئت من اجلها.

يتولى امر تعيين أعضاء لجنة المراجعة مجلس الإدارة حيث يجب ان يكون أعضاء لجنة المراجعة من بين الافراد ذوي الخبرات في المحاسبة والمراجعة والتمويل والصناعة ، ويجب ان يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين عن الإدارة لا يقومون باي عمل تنفيذي.[1]

1- معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة:

في الحقيقة لا توجد معايير محددة وواضحة لاختيار أعضاء لجان المراجعة، كما لا يوجد عدد مثالي لعدد أعضائها ، ولكن هناك معايير يتم اعتمادها تختلف من بلد الى اخر ومن محيط اقتصادي الى اخر، كحجم الشركة وطبيعة عملياتها وتعقدها ، حيث ترتبط معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة بدرجة كبيرة بطبيعة المهام المسندة اليها، وتمثلت اهم المعايير التي اتفقت عليها العديد من الدول فيما يلي: [2]

تمثلت اهم المعايير التي ركزت عليها الإصدارات واللوائح التنظيمية لعمل لجان المراجعة في اختيار أعضاء لجان المراجعة في الولايات المتحدة الامريكية في معيار الاستقلالية عن إدارة المؤسسة، حيث تؤكد هيئة بورصة الأوراق المالية على ضرورة توفر كل شروط الاستقلال في الأعضاء، بحيث يجب ان يتمتعوا بالاستقلال الظاهري والذهبي وان لا تكون هناك علاقة بين أعضاء اللجنة والمدراء التنفيذيين وفي بريطانيا، أشار تقرير لجنة القواعد المالية للشركات الى أهمية ان يتوفر في عضو لجنة المراجعة معيار الاستقلال عم إدارة الشركة، بحيث لا تكون هناك علاقة عمل ظاهرة بينه وبين إدارة الشركة .

---

[1] عمر السر الحسن محمد، بشير بكري عجيب بابكر، **دور كفاءة لجان المراجعة في تقليل مخاطر مراجعة الأنظمة المحاسبية الإلكترونية (دراسة ميدانية)**، مجلة جامعة البحر الأحمر، العدد السابع، 2015، ص 178.

[2] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، **مداخلة بعنوان فعالية وأداء المراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، ملتقى وطني حول " حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 07/06 ماي 2012، ص 13.

كما أشار بنك بريطانيا في توصياته حول معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة، حيث أكد على ضرورة توفر خبرات كافية يقتنع بها مجلس إدارة الشركة مع ضرورة التأكد من استقلالية عضو اللجنة عن إدارة الشركة، وهذا في الأمور التي ترتبط بعملياتها او ماليتها او نظامها.

وتأكيدا لذلك ففي دراسة قامت بها ماتز (Metz.M1993) لتحديد معايير اختيار أعضاء لجان المراجعة، اشارت الى انه لضمان فعالية لجان المراجعة فانه يجب ان يتمتع أعضاءها بالموضوعية وان يكونوا ذوي خبرة ومعرفة بالتنظيم، القناعة بانتمائهم للشركة وان يؤدوا مهامهم بأمانة وان ينظروا لها بإيجابية حيث يتم التركيز على العمل وليس الأشخاص.

حيث تطرقت العديد من المنظمات والهيئات الى مجموعة من المعايير التي لابد من اعتمادها عند تشكيل لجان المراجعة وتمثلت اغلبها فيما يلي:[1]

-توافر خلفية إدارية: حيث يجب ان يكون معظم اعضاء لجنة المراجعة من المديرين ذوي الخبرة الإدارية العامة، ولديهم دراية بكل الأمور الإدارية في المؤسسة، قد تكون هذه الخلفية ممثلة في أعضاء مجلس الإدارة ومديرين تنفيذيين سابقين في شركات أخرى ومديرين ماليين سابقين ورؤساء اقسام مراجعة داخلية في شركات أخرى ولديهم تجارب سابقة في مؤسسات أخرى.

– المعرفة بكيفية اعداد التقارير المالية: حيث يجب ان تكون اللجنة على دراية بكل معايير وإجراءات وقواعد اعداد القوائم المالية وكيفية تفسيرها، وذلك لان من المهام الموكلة الى لجنة المراجعة مراجعة القوائم المالية والتأكد من صحتها وتطابقها مع المعايير المرجعية.

ولضمان استقلالية لجنة المراجعة وفعالية أنشطتها يلزم ان تتوافر عدة صفات او شروط في أعضائها يمكن تحديدها في الآتي:[2]

– توافر الاستقلال الحقيقي والظاهري لأعضاء لجنة المراجعة.

– توافر الخبرات والمهارات والكفاءات في التخصصات التي تحتاجها اللجنة كالمحاسبة والمراجعة والتمويل والاقتصاد والإدارة.

– ان يكون لديهم المقدرة العقلية والذهنية التي تمكنهم من تقييم وتحليل أي جزء من العمل المنوط بهم.

---

[1] عمر السر الحسن محمد، بشير بكري عجيب بابكر، مرجع سبق ذكره، ص178.

[2] عبد الحكيم محمد مصلي، صالح ميلود خلاط، **دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية**، المجلة الجامعة، العدد السادس عشر، المجلد الأول، ليبيا، 2014، ص 159.

– المعرفة بالسياسات والمبادئ المحاسبية وطرق اعداد القوائم المالية.

ومن خلال كل التعليمات واللوائح التنظيمية التي صدرت في اغلب الدول يتضح ان اغلبها ركزت على معيار الاستقلالية في أعضاء لجنة المراجعة، وهذا ليكون لأعضاء اللجنة الحرية في اتخاذ القرارات السليمة وللقيام بمهامها بدون ضغوطات تؤثر على الأهداف التي نشأت من اجلها، كما تم التركيز على ضرورة توفر الخبرة المالية والمحاسبية في الأعضاء وهذا للتمكن من القيام بمهامها بكفاءة وفاعلية.

2–عضوية اللجنة:

يتم تحديد عدد أعضاء لجنة المراجعة في المؤسسات عادة بالاعتماد على حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، وبالاعتماد على مجلس الإدارة وحجم المسؤوليات الملقاة عليها، وتتكون هذه اللجنة من ثلاثة الى خمسة او سبعة أعضاء ، كما هو الحال في الولايات المتحدة الامريكية وبريطانيا وأستراليا ، ويجب الا يقل عدد أعضاء لجنة المراجعة عن ثلاثة أعضاء وهذا لضمان توفر الخبرات والكفاءات في أعضاء اللجنة للاعتماد عليهم، ويكون الأعضاء جميعهم مستقلين عن الإدارة ولديهم الخبرة الملائمة في مجال المحاسبة والمراجعة، ويجب الا يزيد العدد عن سبعة أعضاء حتى لا يكون هناك تباين واختلاف في الآراء وهذا ما يصعب من عملية اتخاذ القرارات السليمة، كما يشترط ان يكون عددهم فرديا وهذا لحسم عملية اتخاذ القرارات بالتصويت، كما تكون مدة العضوية لجنة المراجعة لمدة لا تقل على ثلاثة سنوات وقد تصل في بعض الحالات الى سبعة سنوات نظرا لخصوصية نشاط بعض المؤسسات، ويتم تغييرهم لتعزيز استقلال الأعضاء عن إدارة المؤسسة وللاستفادة من خبرات وكفاءات ومهارات جديدة تسمح بتحسين تسيير المؤسسة .[1]

وكما يلزم أعضاء اللجنة بعدم قبول أي امتيازات مادية نظير مهامهم في لجنة المراجعة، كما انها ملزمة بالاجتماع عدة مرات في السنة لمناقشة الأمور التي تدخل في اطار صلاحياتها من مراجعة القوائم المالية سنويا ودوريا، وإيجاد الحلول للمشاكل التي تحدث بين إدارة المؤسسة والمراجع الخارجي ، كما تقوم بتقديم الاقتراحات الخاصة باختيار المراجعين الخارجيين وتشارك في تحديد اتعابهم، كما تقوم بإعداد تقرير شامل يحتوي على تقارير المراجعين الداخليين والخارجيين وتقرير المستشار القانوني للمنشأة والتقارير المتعلقة بأعمال الفحص التي تم تنفيذها، كما يكون هذا التقرير وفق قواعد محددة لشكل ومحتويات هذه التقارير.[2]

[1] عبد الحكيم محمد مصلي، صالح ميلود خلاط، مرجع سبق ذكره، ص 160.

[2] عمر السر الحسن محمد، بشير بكري عجيب بابكر، مرجع سبق ذكره، ص179.

وفيما يخص تشكيلة اللجنة لابد على مجلس الإدارة ان يحرص على تعيين الأعضاء من بين الافراد الموثوق فيهم ، والذين لديهم الخبرة والكفاءة اللازمة بالمستوى الذي يسمح لهم بالوفاء بمسؤولياتهم، اما فيما يخص الاجتماعات فيكمن اختيار أعضاء اللجنة المعنيين حسب البرنامج المسطر لأعمال اللجنة والاهداف المنتظرة منها، حيث لا يؤثر نقص الأعضاء على أعمالها ، بالإضافة الى تفادي زيادة أعضاء بدون فائدة، أي لابد ان تتناسب أعمال اللجنة مع عدد أعضاءها ، كما انه من المستحسن اختيار الأعضاء حسب طبيعة المهام المستندة الى اللجنة وهذا باختيار خبرات وكفاءات تتلاءم وتتكافئ مع الاعمال المستندة اليهم.

المطلب الثالث: اطار تنظيم لجان المراجعة.

يتضمن إطار تنظيم لجان المراجعة كيفية برمجة اجتماعات اللجنة وماهي التقارير التي يتم اعدادها من خلال هذه الاجتماعات والعناصر التي يتم التطرق إليها، كما يتضمن الكيفيات التي يتم من خلالها الإفصاح عن تشكيل هذه اللجان والمعلومات التي يجب التصريح بها في المؤسسات، وفي الأخير الطرق التي يتم اللجوء إليها لتقييم أعمال اللجنة ومكافأة أعضاءها ويشمل الإطار الذي يحكم لجان المراجعة مايلي:

1-اجتماعات لجنة المراجعة:

تجتمع لجان المراجعة عدة مرات في السنة تبعا لعدة معايير مرتبطة بظروف كل مؤسسة حيث يعتبر تكرار اجتماعات اللجنة بصفة دورية دليلا على قيام اللجنة بدورها الرقابي بشكل فعال في المؤسسة، ويشترط على لجان المراجعة ان تجتمع على الأقل أربعة مرات في السنة، حيث انه تخصص هذه الاجتماعات لدراسة المواضيع التالية:

أ-اجتماع لتحديد برنامج اعمال اللجنة، ودراسة خطة المراجعة الداخلية وخطة المراجعة السنوية، ويكون بعد الانعقاد السنوي للجمعية العامة للمساهمين.

ب-اجتماع لدراسة وقراءة النتائج التي توصل إليها المراجع الخارجي، ومراجعة القوائم المالية السنوية ويكون قبل انعقاد مجلس الإدارة المخصص للموافقة على التقرير السنوي.

ت-اجتماع خلال السنة او في نهاية السنة لفحص ومناقشة مشاكل التقرير المالي والنقائص المدرجة فيه، ومتابعة مدى تطبيق التوصيات المقدمة للمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.

ث-اجتماع يخصص للإعداد والتحضير للاجتماع السنوي الخاص بالجمعية العامة للمساهمين.

ونرى من خلال ما سبق انه من الاحسن ان تنعقد هذه الاجتماعات في كل مرة تكون هناك ضرورة لذلك، وهذا لتفادي تراكم الاعمال والنشاطات، حيث قد يؤدي تراكم الاعمال الى اهمال بعض العناصر المهمة

في المؤسسة، وهذا ما يؤثر على اداءها وبالتالي يصعب إيجاد حلول للمشاكل فور وقوعها وعليه لا تترتب أي فائدة من انعقادها، بالإضافة الى أهمية اعداد برنامج لهذه الاجتماعات تحدد فيه الاعمال التي يقوم بها ويتم الاعداد المسبق لها.

2-تقرير لجان المراجعة :

ينبغي ان ترفع لجنة المراجعة تقارير بشكل دوري على فترات ربع سنوية وسنوية لمجلس الإدارة، تتضمن معلومات تفضيلية عن تشكيل اجتماعات ومسؤوليات وسلطات وتوصيات اللجنة وإقرار مكتوب منها بأنها نفذت مهامها واعمالها ، الامر الذي يساعد أعضاء المجلس ان يكونوا على دراية تامة بكل الأمور قبل اصدار القرار النهائي في التقرير السنوي الأخير ، ولا يوجد قواعد محددة بخصوص شكل ومحتويات تقرير اللجنة، ويفضل نشر هذا التقرير التي يتم نشرها للمساهمين حيث ان ذلك يؤدي الى تحسين جودة ونزاهة التقارير المالية ، ويدعم الاتصال بين اللجنة والمساهمين، حيث يتضمن هذا التقرير ما يأتي:[1]

-مراجعة التقارير المالية السنوية.

-التشاور بينها وبين كل من إدارة الشركة والمراجع الخارجي بخصوص عملية اعداد القوائم المالية.

-التأكيدات التي توضح ان المراجع الخارجي قد التزم بجميع معايير المراجعة وذلك عند أدائه لعملية المراجعة.

-التأكيد ان القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بنشرها تتضمن جميع المعلومات المتاحة لديهم وان الشركة لا تقوم بإخفاء أي معلومات.

-التأكد ان القوائم المالية تم اعدادها وفق للسياسات والطرق المحاسبية المناسبة لطبيعة نشاط المؤسسة.

3-الإفصاح عن تشكيل لجنة المراجعة:

اصبحت العديد من المنظمات والهيئات المهنية تشترط ضرورة الإفصاح عن تشكيل لجان المراجعة بالمؤسسات، وكل المعلومات المرتبطة بها من عدد أعضاءها ومهامها، حيث لابد ان يتضمن الإفصاح عن عقد اللجنة الذي يحدد مسؤوليات اللجنة وواجباتها ،كما يحدد طبيعة العلاقة بينها وبين كل من إدارة المؤسسة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي ، ويجب ان يكون العقد موثقا من مجلس الإدارة ،كما انها ملزمة بإصدار تقرير سنوي تفضح فيه عن نتائج اعمالها والنشاطات التي قامت بها خلال السنة وينشر هذا التقرير ضمن التقارير السنوية،

[1] أنس عبد الله محمد الأمين، **أثر لجان المراجعة في تنظيم السياسات المحاسبية وتحقيق الشفافية في التقارير المالية في المصارف التجارية السودانية**، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016، ص 90.

وهذا ما يساهم في تحسين مصداقية ونزاهة التقارير ويؤكد التزام المراجعين الداخليين والخارجيين بمسؤولياتهم، ويؤدي الى زيادة ثقة الأطراف الخارجية في التقارير المالية، هذا وتضمن تقرير المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1993 اقتراحات تلزم الشركات المسجلة أسهمها لدى هيئة تداول الأوراق المالية بأن تصدر لجنة المراجعة تقريرا يتضمن مسؤولياتها وكيفية تنفيذها.[1]

4-عقد لجنة المراجعة:

من اجل زيارة فاعلية لجنة المراجعة في الوفاء بمسؤولياتها والقيام بمهامها فيما يخص الرقابة على اعداد القوائم المالية ، يجب ان تقوم بكتابة عقد يسمى عقد لجنة المراجعة يوضح اساسيات اللجنة والقواعد التي تنظمها ويحدد علاقاتها مع الأطراف الأخرى، ويجب ان يكون هذا العقد موثقا ومصادقا عليه من قبل مجلس الإدارة، كما يجب ان يحدد للجنة المراجعة مسؤولياتها التي تتناسب مع طبيعة الظروف التي تعيشها الشركة وفي نفس الوقت يجب على أعضاء اللجنة مراجعة هذه المسؤوليات سنويا لتحديد ما اذا كانت هناك أهمية للتغير في هذه المسؤوليات بما يتناسب وطبيعة الظروف التي قد تطرأ على الشركة.[2]

5-سلطة لجان المراجعة:

رغم ان مسؤوليات لجان المراجعة تخضع لإشراف ومتابعة مجلس الإدارة الا ان لجان المراجعة تتمتع بسلطة اتخاذ قرارات مهمة للغاية، ويمكن تقسيم هذه السلطة الى عدة أنواع تتمثل فيما يلي:[3]

-سلطة رسمية: وتكون هذه السلطة ناتجة عن تفويضات مجلس الإدارة بشكل رسمي للجنة المراجعة.

-سلطة ناتجة عن الاستقلال: وتكون هذه السلطة ناتجة من قدرة لجان المراجعة على اتخاذ القرارات بصفة مستقلة.

-سلطة الحصول على المعلومات: وهي ناتجة من قدرة لجان المراجعة في الحصول على المعلومات المناسبة في الوقت المناسب.

-سلطة الخبرة: وترتبط هذه السلطة بإلمام ومعرفة أعضاء لجنة المراجعة بالمجالات المختلفة التي ترتبط بمهامها مثل مجال المحاسبة ومجال المراجعة ومجال الإدارة المالية والتمويل.

-سلطة التوجيه: وهي الناتجة من قدرة أعضاء لجان المراجعة على الاشراف والمتابعة وقيادة وتوجيه الآخرين.

---

[1] حسين أحمد دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص 262.

[2] أنس عبد الله محمد الأمين، مرجع سبق ذكره، ص 90.

[3] أنس عبد الله محمد الأمين، مرجع سبق ذكره، ص 88.

-سلطة الإدارة: وهي الناتجة من قدرة لجان المراجعة على الاستمرار وتنفيذ المهام الموكلة إليها بكفاءة وفاعلية

وفي اسبانيا يعهد الى لجنة المراجعة بممارسة السلطات التالية:[1]

-اقتراح وترشيح المراجعين الخارجيين والشروط الخاصة لتنفيذ المراجعة او انهائه او عدم تجديده.

-استعرض حسابات الشركة والاشراف على الالتزام بالمتطلبات القانونية والتطبيق الملائم للمبادئ المحاسبية.

-العمل كقناة اتصال بين مجلس الإدارة والمراجعين وتقييم نتائج كل عملية مراجعة.

-التوسط والتحكيم في حالة حدوث أي خلاف بشأن المبادئ والمعايير الملائمة التي تستخدم في اعداد القوائم المالية.

-التحقق من مدى كفاية ونزاهة نظم الرقابة والاشراف على تعيين واستبدال الافراد القائمين بالعمل بها.

6-ميثاق لجنة المراجعة:

يكتسب عمل لجنة المراجعة أهمية كبيرة ، وهذا العمل لا يجب ان يدخل ضمن اختصاصات رئيس مجلس الإدارة، لذلك فان لجنة المراجعة في حاجة الى دستور رسمي لتمكينها من الوفاء بدورها بشكل فعال، ويمكن ان يحتوي هذا الميثاق على مايلي:[2]

-الدور الأساسي:

تقوم لجان المراجعة بتقديم تقريرها عن طريق مجلس الإدارة، حيث يلعب المجلس دورا في دعم اللجنة للقيام بواجباتها ومسؤولياتها فيما يتعلق بالإشراف والرقابة على الناحية المهنية لمراجعة الحسابات، ونزاهتهم وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية ومدى اتساق عملهم مع القوانين واللوائح وممارسات التقارير المالية، كما يجب على اللجنة ان تقوم بتقديم تقرير سنوي لمجلس الإدارة عن سلامة نظام الرقابة الداخلية وعمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

[1] أنس عبد الله محمد الأمين، مرجع سبق ذكره، ص89.

[2] انتصار حسين عبد الله، **لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية**، بحث مقدم لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة الرباط الوطنية، 2016، ص 49.

-الكفاءة:

حيث انه ينبغي تهيئة لجنة المراجعة بالشكل الذي يمكنها من الوفاء بالتزاماتها ويتضمن ذلك عملية اختيار افرادها بناءا على الكفاءات والتدريب وتنمية القدرات والمؤهلات، ولابد من المؤسسة ان تحدد مجموعة من الكفاءات والمؤهلات التي تطبق على كل عضو لجنة مراجعة يتم اختياره.

-الاجتماعات Meetings:

لابد على لجنة المراجعة ان تقوم ببرمجة اجتماعاتها أربعة مرات سنويا على الأقل ولابد من حضور جميع الأعضاء ما لم تكون هناك ظروف استثنائية، كما يجب ان تقدم الوثائق والأوراق التي سيتم مناقشتها الى الأعضاء مسبقا قبل الاجتماع، وان لا يكن الأعضاء أعضاء في مجالس إدارة مؤسسات أخرى حتى لا تؤثر على قدرتهم على المشاركة في الاجتماعات.

-التقارير Report:

تقوم لجنة المراجعة بتقديم توصياتها في كل الأمور الى مجلس الإدارة، وتقوم بتقديم نسخ من محاضرها الى أعضاء المجلس، وتكون اللجنة غير مجبرة على الاتصال بالمراجع الخارجي والمراجع الداخلي او أي جهات أخرى.

-السلطات Authorities:

يسمح للجنة بالحصول على كل المستندات والوثائق والمعلومات التي تعتبرها مهمة للقيام بمهامها والوفاء بالتزاماتها.

-التطوير Development:

يجب ان تضع لجنة المراجعة مقاييس محددة لتطوير وتحسين اداءها، يتم اعدادها من طرف خبير متخصص في ذلك وتتكفل اللجنة بعد ذلك بإعداد تقرير سنوي تحدد فيه مدى التزامها بهذه المقاييس الموضوعية لتقييم اداءها ولابد ان يشمل التقرير النتائج المترتبة عن ذلك.

7-تقييم عمل لجنة المراجعة ومكافأة أعضاءها:

ينصح بإجراء عملية تقييم رسمية لفعالية أداء اللجنة بصفة دورية، الا انه يمكن اجراء تقييمات إضافية حسب الحاجة خلال العام، وتشمل هذه التقييمات تقييمات ترتبط بفعالية أداء اللجنة وتقييمات ترتبط بأعضاء ورئيس اللجنة.

كما يجب مكافأة أعضاء لجنة المراجعة بشكل مناسب في مقابل خدماتهم التي يقدمونها، وفي مختلف المؤسسات التي يعملون بها، ويتم تحديد واقتراح مبلغ المكافأة التي تقدم لهم عادة من قبل لجنة المكافآت التابعة

لمجلس الإدارة وعرضها على الجمعية العامة لإبداء الرأي واعتمادها والمصادقة عليها، ورغم ان المكافأة يجب ان تكون لتقرير التزام الأعضاء بتخصيص الوقت اللازم لقيامهم بمهامهم وقبولهم القيام بالمسؤوليات الملقاة عليهم وذلك من اجل جذب الكفاءات من المسؤولين والأعضاء الاكفاء وتشجيعهم للقيام بهذه المهام، الا انه يجب الا تكون المكافآت مبالغا فيها تجنبا لحدوث اية نزاعات او النظر لعضوية اللجنة كمصدر للدخل.[1]

المبحث الثالث: مهام ومسؤوليات لجان المراجعة ومقومات فعالياتها

سنتطرق من خلال هذا الجزء إلى المهام الموكلة إلى لجان المراجعة وهذا تحت إشراف مجلس الإدارة بهدف تقليل العبء عليه كما سنتطرق إلى مسؤوليات الملقاة على عاتقها وهذا من خلال الإشراف الرقابة على النشاطات التي تقوم بها المؤسسة وفي الأخير سندرج مقومات لجان المراجعة والتي تمثل مجموعة من الخصائص التي لابد من توفرها وفي لجان المراجعة لتحقيق الفعالية المطلوبة.

المطلب الأول: مهام وصلاحيات لجنة المراجعة.

1/مهام لجنة المراجعة:

أن قيام لجنة المراجعة بمهامها لا يعنى توسيع مجال مسؤوليات مجلس الإدارة او زيادة الأعباء الملقاة على عاتقه. بل تنحصر مهامها في مساعدة مجلس الإدارة في أداء مهامه بكفاءة وفاعليته وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية ودعم أنظمة الرقابة الداخلية ودعم استقلالية المراجعين الداخلين والخارجيين. ويعد التحديد الدقيق لمهام لجنة المراجعة من الأمور المفيدة لكل من أعضاء اللجنة والأطراف الأخرى. إذ يؤدي ذلك إلى زيادة الوعي لدى أعضاء اللجنة بخصوص طبيعته مهامهم. وفي الوقت نفسه إظهار 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.[2]

---

[1] عبد الله عناني، **دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد السابع، جامعة سكيكدة، 2017/06/11، ، ص 245.

[2] مجدي وائل الكبيجي، **فاعلية دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسيل الأموال**، دراسة تطبيقية على المصارف العامة في فلسطين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثامن، العدد الثالث، 2015، ص 177.

تتولى لجنة المراجعة القيام بالمهام الآتية :[1]

– مراجعة الأمور المتعلقة بترشيح مراجع الحسابات والتأكد من استيفائه للشروط الخاصة بتعيينه والتأكد من عدم وجود مؤشرات تأثر على استقلاليته وعدم وجود أعمال أخرى يقوم بها تؤثر على استقلاليته وحياده، باعتبار انه في حالة وجود اختلالات في ذلك ستتأثر نتائج الأعمال التي تقوم بها اللجنة.

– مناقشة كل أعمال مراجع الحسابات وهذا بدراسة ملاحظاته واقتراحاته والتحفظات التي سجلها ومتابعة مدى استجابة إدارة المؤسسة لتعليمات المراجع وتقديم التوصيات التي من شانها أن تحسن من النقائص المكتشفة حيث أن سلطة الرقابة التي تفرضها اللجنة على أعمال المراجع وتوصياته ستؤدي إلى حرص الإدارة على تنفيذها لتفادي المساءلات التي قد تتعرض لها نتيجة لعدم تطبيقها.

– فحص المراسلات والتعاملات التي تتم بين المؤسسة والمراجع الخارجي، وتقييمها واقتراح التعديلات والتوصيات التي من شانها أن تحسن العلاقة بينهم وتسمح بالحفاظ على حقوق كل الأطراف.

– مراقبة والتأكد من مدى تقيد المؤسسة بأنظمة الهيئة وتعليماتها وبالقوانين التي تفرضها الهيئات العليا ومدى تطبيقها للتعليمات والقرارات الصادرة في هذا الإطار . حيث تلزم كل المؤسسات بتنفيذها . والتي ينجز على عدم تنفيذها عقوبات تؤدي في بعض الحالات إلى توقيف نشاط المؤسسة.

– دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة، وهذا بفحص مختلف الجوانب حسب أهميتها والتي قد يؤدي أهميتها إلى التأثير على صحة هذا التقارير وتقديم التوصيات بشأنها. مع التركيز على ما يأتي:

- ❖ أي من التغيير في السياسات المحاسبية المتبعة.
- ❖ أي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات المراجعة او نتيجة لمقترحات مراجع الحسابات.

–دراسة خطة عمل مراجع الحسابات، والتأكد من ان المؤسسة تقدم له التسهيلات الضرورية للقيام بعمله، وتوفر له الظروف الملائمة التي تسمح له باتخاذ كل الاجراءات اللازمة لإتمام مهمته.

– فحص إجراءات المراجعة الداخلية التي تم القيام بها. والتأكد من مدى مطابقتها للمعايير والتأكد من مراجعة المراجع الخارجي لهذه الإجراءات. واتخاذ التدابير اللازمة لتصحيحها بالإضافة إلى الاطلاع على تقارير المراجع الداخلي خاصة التي تتعلق بالإفصاح عن المخالفات التي صادفته عند القيام بمهامه.

[1] حسين أحمد دحدوح، عمر أحمد محمد، **دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد التاسع والعشرون، العدد الثاني، 2013، ص 472.

-تقديم توصيات لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بالإجراءات المراجعة الداخلية وعمل المراجع الداخلي. والتي من شانها أن تدعم عمله في المؤسسة وتفصح له المجال لمناقشة النقائص التي واجهته أثناء ممارسة مهامه واقتراح الحلول التي من شانها أن تسهل له استكمال الإجراءات التي تدخل في إطار وظيفته.

- الحرص على عدم وجود أي تضارب في المصالح بين الأطراف ذي العلاقة، مما قد يؤدي بالشركة إلى إبرام وعقد صفقات وعقود في المشروعات المعنية مع الأطراف المتضاربة في المصالح.

- كما تتكفل اللجنة بدارسة أي أمور أخرى يقررها مجلس الإدارة والتي ترتبط بمصالح المؤسسة.

بالإضافة إلى المهام سابقة الذكر هناك مهام اخرى تطرقت إليها دراسات أخرى تمثلت فيما يلي:[1]

-دراسة القوائم المالية المنشورة وفحص القوائم التي لم يتم نشرها بعد.

-دراسة السياسات المحاسبية التي تعتمدها المؤسسة قبل المصادقة عليها، وأي تغيير قد تحدثه المؤسسة في السياسات التي تتبناها. حيث لا يمكنها العمل بها قبل اخذ رأي لجنة المراجعة.

- تقييم قدرة المؤسسة على إنشاء نظام لتقدير المخاطر التي تتعرض لها. ومدى استجابة المخاطر للإجراءات التي تتبعها إدارة المؤسسة لمواجهة والحد من المخاطر التي تؤثر على استقرار المؤسسة.

- التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية الذي تم تصميمه. واستجابته لمتطلبات المؤسسة واحتواءه على كل الإجراءات اللازمة لسيرها.

- مراقبة العمليات التي تتعرض للغش والتلاعب والاختلاس والأخطاء التي تقع في المؤسسة واتخاذ التدابير والإجراءات التي تحد منها.

-فحص التقارير والملاحظات ودراسة التحفظات التي يقدمها المراجع الخارجي للمؤسسة والجهات الرقابية الخارجية.

-التحقق من استقلالية المراجعين الداخليين ودارسة خطة عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة.

- الاستعانة كلما دعت الحاجة بالمراجع الداخلي واستشاريين مستقلين للقيام بدارسات متخصصة تساعدها في تنفيذ مهامها وتحديد أتعابها.

[1] بوذر مسند محمد، **لجان المراجعة ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية**، مجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد الثاني، 2018، ص 125.

2/صلاحيات لجنة المراجعة:

حتى تتمكن اللجنة من القيام بمهامها .والوصول إلي الأهداف التي تسعى إليها من خلال الإعمال التي تقوم بها .فإنها تتمتع بمجموعة من الصلاحيات التي تساعدها على ذلك تتمثل فيما يلي :[1]

- ❖ تتمتع اللجنة بحق فحص والدخول إلي جميع سجلات المنظمة ووثائقها والاطلاع على كل المعلومات المؤسسة وبيانتها وإفرادها ومبادئها.كلما كان ذلك ضروريا للوفاء بالتزاماتها وفقا للأهداف المتفق عليها.
- ❖ أن تكون لجنة المراجعة قادرة على تجريب ووضع مجموعة من الأحكام المرجعية لتحقيقها وتلقى التقارير الناتجة في سرية.
- ❖ أن يكون لها الحق في إجراء اتصالات للحصول على استشارة قانونية للحصول على معلومات في الجانب القانوني لأي موضوع يكون مبهم وغير مفهوم. وهذا ما يمكنها من اتخاذ قرارات سليمة.

المطلب الثاني: مسؤوليات لجان المراجعة

تعتبر لجان المراجعة من الأجهزة التي تم إنشائها في المؤسسة بهدف تخفيف الضغط على مجلس الإدارة حيث يسند اليها بعض المهمات الرقابية وهذا بهدف حماية مصالح الأطراف التي تربطها علاقة بالمؤسسة من خلال المتابعة والاشراف على العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وذلك بهدف تقديم معلومات موثوقة ودقيقة في التقارير التي تعدها المؤسسة حول وضعيتها المالية والتشغيلية.

على الرغم من المسؤوليات المحددة للجنة المراجعة قد تختلف من دولة لأخرى وقد تتنوع على اساس نوع ودرجة تعقد حجم الاعمال الا ان المسؤولية الملقاة على عاتق اعضاء لجنة المراجعة تكون كبيرة بسبب انها تمثل جزءا مهما من عملية الاشراف والرقابة ولها دور حقيقي في المساعدة على الاحتفاظ بثقة المستثمر في البيانات المالية التي يفصح عنها إذ تكلف لجنة المراجعة بشكل عام بالإشراف على ثلاث مجالات أساسية هي:[2]

1-اعداد التقارير المالية:

- تتكفل لجنة المراجعة بالأشراف والرقابة على عملية اعداد التقارير المالية حيث يعود اعدادها الي الادارة المالية ويعدها تحديدا المحاسبين، اما لجنة المراجعة فتقوم بفحص كافة القوائم المالية السنوية قبل مصادقة مجلس

[1] أنس عبد الله محمد الأمين، مرجع سبق ذكره، ص 88.

[2] بشرى عبد الوهاب محمد حسن، **دليل مقترح لتفعيل لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها**، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني والعشرون، ص 215.

الادارة عليها وقبل نشرها للتأكد من موضوعيتها ومصداقيتها وملاءمتها لمعطيات المؤسسة وتعمل على تقديمها في الوقت المناسب.

– دراسة اعمال ونتائج المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وفحص الملاحظات والتحفظات الواردة في تقرير المراجع الخارجي او توصياته المقدمة لتحسين الاداء ونظام الرقابة الداخلية والحرص على تنفيذها.

– تقييم فعالية سياسات الادارة في التقديرات والتي تؤثر على القوائم المالية ومراجعة كافة السياسات المحاسبية المعتمدة وتحديد الاثار المترتبة عن التغيير فيها على القوائم المالية والتركيز على العمليات الجوهرية والخاصة التي تعد روتينية والتي تكون محل مساءلة او منازعات.

– التشاور مع الادارة والمراجع الخارجي حول القوائم المالية وحل اية خلافات ملموسة قد تنشا عند اعداده القوائم المالية.

2–الرقابة الداخلية وادارة المخاطر:

– تقييم نجاعة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في الكشف عن التلاعبات والاخطاء والمخالفات والتأكد من درجة الالتزام بالإجراءات المحددة من قبل النظام ودرجة تقييم المخاطر في كافة المستويات الادارية.

– التأكد من وجود اجراءات عملية رسمية لتحديد وتقدير والتحقق من وجود نظام مناسب لإدارة نظام الرقابة الداخلية.

– مساعدة مجلس الادارة في تنفيذ مسؤولياته الرقابية وخاصة عملية تقييم وادارة المخاطر الرئيسة، التي يمكن ان تؤثر على اعداد التقارير المالية وغير المالية للمؤسسة والسعي لفهم بيئة المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها المؤسسة اثناء قيامها بنشاطها وتحديد الكيفية التي يمكن ان يتم التعامل بها مع تلك المخاطر.

3–عمليات المراجعة الداخلية والخارجية:

– متابعة مدى فاعلية المراجعة الداخلية واجراءاتها وتقييمها وتحديد المؤهلات والكفاءات اللازمة في هذا المجال.

– بيان اثر التغيرات الهامة في المبادئ والسياسات المحاسبية على نطاق عملية المراجعة.

– حل المشاكل والصعوبات والخلافات التي تنشا اثناء ممارسة عملية المراجعة مع توفير المعلومات المطلوبة وفي الوقت الملائم والتنسيق بين المراجع الخارجي والداخلي والادارة.

– التوصية لمجلس الادارة بتعيين المراجع الخارجي او عزله، وتحديد اجوره والاسهام بوضع ضوابط حول مشاركته في تقديم خدمات غير تدقيقية.

– استعراض القوائم المالية والموافقة عليها بعد اتمام عملية المراجعة وقبل رفعها لمجلس الادارة.

– متابعة ملاحظات وتحفظات المراجع الخارجي والتأكد من اخذ توصياته بعين الاعتبار ومعالجتها.

– استعراض نطاق المراجعة التي سيمارسها المراجع الخارجي ، والوقت اللازم لها والاجراءات التي سيتم استخدامها وتقديم التوصيات الي مجلس الادارة بهذا المجال.

وبالإضافة الى ما سبق هناك دراسات اخرى وضحت ان لجنة المراجعة يمكنها القيام بنشاطات أساسية اخرى مثل :[1]

–تقييم الاجراءات التي تضعها الادارة في تقييم وتحديد مخاطر الاحتيال والحد منها، بما في ذلك التدابير والنشاطات التي تنفذها الادارة لهذا الغرض والمصممة للمساعدة في اكتشاف الاحتيال والحد منه.

– الاشراف على الرقابة الداخلية المطبقة على الادارة عند اعداد التقارير المالية والبحث عن احتمالات تجاوزات الادارة او الاستخدام غير المناسب لتلك الرقابة.

– مقارنة النتائج المالية المتوصل اليها مع نتائج السنوات السابقة او النتائج المتوقعة وتحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد اسبابها.

– تقييم عمليات الادارة واجراءاتها وتوثيقها للتقديرات المهمة المستخدمة في عملية اعداد التقارير المالية.

– تقييم المدخل الادارة فيما يتعلق بتسوية ومعالجة قيود اليومية التي تتم بشكل آلي او يدوي وعملية اقفال دورة التقارير المالية وتوثيقها للحفاظ عليها.

– وضع برنامج الموظفين للتقارير المالية عن الاحتيال والسلوك غير الاخلاقي ومراقبة سلوكياتهم اثناء اداء مهامهم.

– تقديم رؤى اخرى والتوجيه بشأن تنفيذ او تعزيز تدابير للحد من الاحتيال او تقديم اقتراحات جديدة خاصة بتسيير المؤسسة.

– مراقبة الكيفية التي تدار بها امور الشركة ومدى توافقها مع نظامها الاساسي والتأكد من الالتزام بتطبيق التعليمات والقواعد المتبعة.

– التأكد من حرص الادارة على ان كل الاجراءات والعمليات التي يقوم بها الموظفون والمراجعون الداخليون والخارجيين تتم وفق المعايير المتعارف عليها وان ذلك يؤدي إلى تحسين نوعية القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة.

[1] حسين أحمد دحدوح، عمر أحمد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 473.

وبالتالي يمكن القول بان المسؤولية الأولى الأساسية للجان المراجعة هي توفير الحماية الكاملة للمراجعين الداخليين والخارجيين وهذا من خلال إبداء رأيها في كل الأمور التي تتعلق بترشيحهم وضمان استقلاليتهم وهذا ما يسمح لهم بمراجعة أعمالهم والخدمات التي يقدمونها، مما يساعدهم على إبداء الرأي الفني المحايد عن مصداقية وعدالة القوائم المالية، كما أن حرص اللجنة على الرقابة السياسات المحاسبية المتبعة ومدى توافقها مع طبيعة نشاط المؤسسة ، سيؤدي إلى ردع كل محاولات التلاعب والتحايل التي يلجا إليها معدي القوائم المالية لإخفاء كل مظاهر الإخفاق التي ترتبط بتسيير المؤسسة، وبالتالي لابد أن تتكون لجان مراجعة من أعضاء يتمتعون بالخبرة والكفاءة اللازمة والفهم الجيد لمخاطر الأعمال والعمليات وإعداد التقارير والضوابط الرقابية كما يجب أن تتناسب هذه الخبرات مع حجم المؤسسة المعينون فيها.

المطلب الثالث: مقومات فعالية لجان المراجعة

1- فعالية لجان المراجعة:

هناك العديد من الدراسات التي تطرقت لمفهوم فعالية لجان المراجعة حيث إن أغلبية الدراسات والأبحاث استندت في تعريفها على نظريتين مختلفتين نظرية الوكالة والنظرية التأسيسية حيث يختلف مفهوم لجنة المراجعة من منظور هذه النظريتين وبالتالي يختلف مفهوم لجان مراجعة من منظورهم.

1.1 مفهومها من منظور نظرية الوكالة:

حسب ما تطرقت إليه نظرية الوكالة فانه لضمان فعالية لجنة مراجعة يجب أن تكون القوائم المالية التي يقوم بإعدادها المسيرون تعبر بصورة كاملة وصادقة ودقيقة عن أداء المؤسسة وقد تطرقت إليها كالتالي :[1]

فعالية لجان المراجعة تسمح بالحصول على قوائم مالية صادقة والتقليل من التلاعبات والاخطاء والتحايلات التي يقوم بها المسيرون. حيث تركز العديد من الدراسات الخاصة بنظرية الوكالة على فعالية لجان المراجعة، اذ لاحظت العديد من الدراسات على وجود علاقة ايجابية بين وجود لجان المراجعة وجودة التقارير مالية.

وتخلص اغلب الدراسات الى وجود علاقة ايجابية بين وجود لجنة المراجعة وموثوقية البيانات المالية ومع ذلك يبدو ان مجرد وجود لجنة لا يكفي لضمان موثوقية البيانات المالية في والواقع حيث تشير نتائج دراسة اجرتها لجنة treadway (1987) في 119 شركة والتي تم الكشف عن بياناتها المالية المزورة من قبل لجنة الاوراق المالية

[1] منال قدوري، مرجع سبق ذكره، ص 97.

والبورصات، الى ان 69% من هذه الشركات لديها بالفعل لجنة المراجعة. وعليه خلصت لجنة تريدواي الى ان مجرد وجود لجنة مراجعة لا يعني بالضرورة ان هذه اللجنة فعالة في ممارسة دورها الرقابي.

وبالرجوع الى هذه المعطيات قام كل من (Abott Park et Parker2000) بإجراء تعديل على دراسة 1996 (Beasley) ، التي تتألف من استبدال المتغير الثنائي وجود غياب لجنة المراجعة ، مع متغيرين اخرين مرتبطين استقلال اللجنة ونشاطها ، من خلال هذا التعديل البسيط اظهر هؤلاء المؤلفون فعالية لجنة المراجعة في الحد من الاحتيال وشرحوا فشل (1996) Beasley في تحقيق هذه العلاقة من خلال عدم مراعاة خصائص لجنة المراجعة.

2-1 مفهومها من منظور نظرية المؤسسة:

بالإضافة إلى المفهوم المحدد من نظرية الوكالة ، اعتمدت أبحاث أخرى متعلقة بلجان المراجعة على منظور مؤسسي 1983، 1987 zucker ، 1987 ،1991 ، Scott 1995 ، والذي يقدم وجهة نظر مختلفة وفعاليتها وتمثلت فيما يلي :[1]

تعتمد النظرية المؤسسية على حقيقة أن المنظمة تتكون من عناصر ثقافية واجتماعية ورمزية اشمل من بيئتها التأسيسية كما تعمل الهيئات الخاصة مثل لجنة المراجعة على خدمة إدارة المؤسسة وهذا بتصريح بتطابق التوقعات والنتائج للتنظيمات والتشريعات المعمول بها.

من هذا المنظور يتم إنشاء لجان المراجعة للاستجابة للتوقعات الاجتماعية من اجل وضع والحفاظ على مؤشرات خارجية للاحترام ووفقا لهذه النظرية ولضمان فعالية لجنة المراجعة فانه لابد من تعزيز الشرعية الخارجية واحترام المنظمة.

وبالاعتماد على نظرية المؤسسة وحسب العديد من الدراسات فان دعم لجنة المراجعة يستند إلى حد كبير إلى الرأي حول فعاليتها الفنية ويعكس أفعال حقيقة بدلا من قرارات تستند على أدلة قوية (Kalbers and Fogarty1993)، (Menon and Williams 1994).

كما تعتبر الثقة أمر أساسي وضروري حسب هذه النظرية ولجنة المراجعة الفعالة هي اللجنة التي يمكنها بناء ثقة جميع الأطراف، مثل مديرين والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين ووفقا للنظرية المؤسسي، فان العلاقات القائمة على الثقة تعد بديلا للأداء الفني ويجب أن تكون لدى لجنة المراجعة الفعالة ثقة جميع المهنيين وان تستخدم كل الطرق لفرض دورها في المؤسسة.

[1] منال قدوري، مرجع سبق ذكره، ص 98.

2- مقومات لجان المراجعة:

تمثل مقومات لجان المراجعة مجموعة الخصائص التي يجب ان تتوفر في اعضاء لجنة المراجعة والتي يؤدي أي نقص فيها الي التأثير على فعالية وكفاءة لجنة المراجعة في المؤسسة.

2-1 استقلال اعضاء لجان المراجعة:

تعتبر استقلالية اعضاء لجنة المراجعة معيار اتفقت عليه اغلب الابحاث والدراسات، والتي تعتبرها مؤشر ضروري ولا يمكن الاستغناء عليه للحكم على فعالية وكفاءة لجان المراجعة، وهي تعني عدم وجود أي علاقة بين اعضاء اللجنة وادارة المؤسسة وهذا للقيام بواجباتهم على أحسن وجه.

ولقد استقرت اغلب الآراء على ضرورة ان يكون اعضاء لجان المراجعة من الاعضاء غير التنفيذيين وغير المرتبطين بمجلس الادارة ، والذين لديهم القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل عن الادارة ، اذ ان قدرة اعضاء لجنة المراجعة على تقييم وتقدير موضوعية كل من جودة الافصاح في القوائم المالية ، ومدى كفاية وملائمة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات ترتبط بدرجة الاستقلالية التي يتمتع بها هؤلاء الاعضاء وهذا ما يؤدي الى اضفاء الموضوعية والمصداقية على النتائج المالية وتقييم الاداء الاداري واداء المؤسسة كما انه لتحقيق الاستقلال التام ينبغي على اعضاء اللجنة الابتعاد عن القيام باي عمل من اعمال الادارة التنفيذية وهذا لما لها من تأثير سلبي على الاعمال الموكلة إليهم .[1]

هذا وقد وضعت احدى اللجان الامريكية مفهوما محددا للاستقلال بالنسبة للأعضاء الذين ينضمون الى لجان المراجعة حيث اوضحت الشروط التي لابد ان تتوفر في اعضاء لجنة المراجعة ليتم اعتبارهم مستقلين، اذ لم تكن هناك أي علاقة بينهم وبين ادارة المؤسسة من شانها التأثير في اداء واجباتهم، وتم وضع مجموعة من الصور التي يمكن ان تأخذها هذه العلاقة تتمثل فيما يلي :[2]

-ان لا يكون من موظفي المؤسسة او احدى المؤسسات التابعة لها او التي تتعامل معها.

-ان لا يحصل على أي مكافأة مالية من المؤسسة او احدى المؤسسات التابعة لها او التي تتعامل معها بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الادارة.

-ان لا يكون احد اقاربه موظفا تنفيذيا داخل المؤسسة او احدى المؤسسات التابعة لها.

-ان لا يكون مديرا تنفيذيا داخل المؤسسة او احدى المؤسسات التابعة لها.

[1] محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[2] حسين أحمد دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص 259.

– ان لا يكون مديرا تنفيذيا في احدى المؤسسات التي لها علاقات تجارية مع المؤسسة او احدى المؤسسات التابعة لها، وفي حال توافر أحد هذه الامثلة في عضو لجنة المراجعة لا يعد مستقلا وفي هذه الحالة ينبغي ان تفصح المؤسسات عن هذه العلاقة بشرط ان انضمام هذا العضو الى لجنة المراجعة سوف يعود بمنافع ومزايا من شانها تسهيل مهامها وفق الشروط المحددة وتفعيل دور اللجنة في الوفاء بمسؤوليتها وواجباتها اتجاه المؤسسة.

وفي المملكة العربية السعودية تقضى القواعد العامة المنظمة لعمل لجان المراجعة في الشركات المساهمة ان يكون اعضاء اللجنة مستقلين، ويعد العضو مستقلا إذا توفرت الشروط التالية:

– ان لا يكون له مصلحة مباشرة او غير مباشرة في الاعمال والعقود التي تتم لحساب الشركة.

– ان لا يكون له مصلحة مباشرة مع المدراء التنفيذيين في الشركة وان لا يكون قريبا لأي منهم من الدرجة الثانية.

– ان لا يكون له مصلحة مالية مباشرة مع زوجات المديرين التنفيذيين في الشركة وان لا يكون قريبا لأي منهم حتى الدرجة الثانية.

– ان لا يكون له علاقة شخصية ذات شأن مع المديرين التنفيذيين في الشركة.

–الا يشارك في عضوية لجنة المراجعة لأكثر من شركة واحدة تمارس ذات النشاط فضلا عن ذلك الا يكون من اعضاء مجلس الادارة التنفيذيين في الشركة او المنشآت التي تسيطر عليها ولو على سبيل الاستشارة وان لا يجمع الى جانب عضويته في لجنة المراجعة عضوية أي لجنة اخرى منبثقة عن مجلس الإدارة.

ويؤدي توفير الاستقلالية في لجان المراجعة الي تحقيق مجموعة من المزايا التي تعود بالفائدة على المؤسسة تمثل فيما يلي :[1]

– تقييم سياسات وخطط الادارة ونقدها بشكل موضوعي مما يمكنها من متابعة الادارة لمدى تطبيقها وتنفيذها وبالتالي مساءلتها في حالة أي تأخر او تعطل في الانجاز.

–التقليل والحد من العراقيل والصعوبات التي تحد من فاعلية لجان المراجعة.

– القيام اللجنة بمهامها ودورها بحيادية وبدون تحيز وهذا ما يؤدي الي زيادة جودة عملية المراجعة الخارجية

– زيادة ثقة الاطراف الخارجية العامة بالمؤسسة ودعم وتعزيز حوكمة الشركات .

[1] سامح محمد لطفي سعودي، **أثر خصائص جودة لجان المراجعة على تعزيز مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية،** دراسة تطبيقية، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA، ص 56.

ويعتبر معيار الاستقلالية عن الادارة التنفيذية من اهم المعايير التي ترتكز عليها اغلب اللوائح المنظمة لعمل لجنة المراجعة ويمثل هذا المعيار احد اهم شروط اختيار اعضاء لجنة المراجعة، حيث انه من الضروري ان يكون اعضاء لجنة المراجعة مستقلين ظاهريا وحقيقيا عن ادارة المؤسسة بحيث لا يجب ان تكون هناك علاقة بين مجلس ادارة المؤسسة وبين اعضاء اللجنة ومدراء المؤسسة التنفيذيين وقد اشارت دارسة KLEIN2002 الى ان استقلالية لجان مراجعة تقلل من احتمالية تلاعب الادارة بالأرباح، كما بينت دراسة (AL ET CARCELLO2000) ان هناك علاقة ايجابية بين لجان المراجعة واتعاب المراجعة ، مما يدل على ان استقلالية لجنة مراجعة تؤدي الى نوعية افضل للتقرير المالي. بالإضافة الى ذلك فقد توصلت دراسة (AL ET ALI 2009) الى ان المؤسسات التي تتمتع فيها لجان المراجعة بالاستقلالية يكون لديها حاكمية مؤسسية افضل[1]

ويمكن القول من خلال ما سبق ان استقلالية لجان المراجعة تعتبر من العناصر المهمة.، التي بدونها يختل عمل اللجنة ويؤثر على مصداقية وموثوقية الاعمال التي تقوم بها. فبمجرد توفر هذا الركن يمكننا الحكم على نجاحها في اداء المهام الموكلة اليها بحيادية وبفعالية. وبدون أي ضغوط تؤدي الي حدوث شك في النتائج المتوصل اليها. والتي تقوم الاطراف الخارجية بالاعتماد عليها، حيث ان استقلال اللجنة الحقيقي سيؤدي الي اكتشاف المخالفات والتصريح بها بدون تردد، وهذا ما يمثل وسيلة ضغط على الادارة يؤدي بها للحرص على القيام بمهامها وفق ما تقتضيه التعليمات والقوانين والمعايير التي تعمل بها.

2-2 الخبرة والمعرفة لدى اعضاء اللجنة : توكل للجنة المراجعة اعمال حساسة وذات اهمية بالغة في المؤسسة ،وبالتالي لا بد ان تتوفر في اعضاءها مجموعة من الشروط والمعايير، للتكفل بهذه الاعمال بالشكل الذي يسمح بالاعتماد عليهم في اكتشاف الاخطاء والمخالفات والتلاعبات وتفعيل نظام الرقابة الداخلية بالشركة.[2]

كما ان تعقد الادوات المالية الحالية. وتعقد هياكل راس المال المؤسسات وظهور صناعات جديدة والتوجه نحو معايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالية. كلها معا توضح اهمية وجود اعضاء لجنة مراجعة مؤهلين تأهيلا علميا مناسبا. ويمتلكون الخبرة العملية الكافية.[1]

[1] عناني عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 244.

[2] فريد خملي، شوق فوزي، **دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية**، دراسة تجربة شركة سبكيم في مجال تجسيد مبادئ الحوكمة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد الثاني، جامعة أم البواقي، 2016، ص 60.

حيث انه من الامور المتفق عليها ان يكون اعضاء اللجنة من الاشخاص الذين يتمتعون بالكفاءة والخبرة والمعرفة التامة . التي تمكنهم من القيام بالمهام الموكلة إليهم ومسؤولياتهم على أكمل وجه من الرقابة على كفاءة انظمة الرقابة الداخلية وتقييمها وتحديد درجة الالتزام بإجراءاتها بالإضافة الى الالمام بالأمور المحاسبية والمراجعة والادارة المالية. وان يكونوا علي معرفة بكيفية اعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاط المؤسسة او المجال التي تعمل فيه اذ ان تعقد الادوات المالية الحالية وتعقد هياكل راس المال الشركات وظهور صناعات جديدة والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية كلها مع توضيح اهمية وجود اعضاء مجلس الادارة المؤهلين فقط للعمل في لجنة المراجعة.[2]

كما ان عضو لجنة المراجعة يجب ان يكون مؤهلا علميا وعمليا وذو خبرة وكفاءة علمية كافية. لأن الاهتمام بالخبرة العلمية تعتبر احد المعايير التي تحقق فعالية اداء لجنة المراجعة ،و أحد العناصر الاساسية التي يتم من خلالها الحكم على اعمال اللجنة، كما ان هناك بعض المشاكل المحاسبية التي يعتمد في حلها الحكم الشخصي والذي يتأثر بخبرة وكفاءة العضو ولهذا يجب ان يكون من بين اعضاء اللجنة من يتوفر لديهم قدر كبير من الدراية والمعرفة بالأمور المحاسبية والادارية التي ترتبط بالمؤسسة كما يجب ان يكون من حملة الشهادات في المجالات التي تمكنهم من تفسير وشرح القوانين واللوائح او معايير المحاسبية والمراجعة وكذلك ان تكون لأعضاء اللجنة معرفة سابقة بأعمال المؤسسة، وان تكون لهم علاقات مع خبراء تعتمد عليهم وتستشيرهم في الامور المبهمة بالإضافة الى فهم مناطق الخطر في المؤسسة ، ويستحسن ان يكون اعضاء اللجنة ذو كفاءات وخبرات مختلفة تتوافق مع حجم وطبيعة نشاط المؤسسة.[3]

ويشير في هذا المجال (DEZOORT ET AL 2003) الى ان خبرة اعضاء لجان المراجعة ضرورية لمساعدتهم في التعامل والتفاهم مع المراجعين الخارجيين ، مضيفا ان اعضاء لجان المراجعة وخصوصا الحاصلين علي الشهادات المهنية اللازمة يتفهمون مسؤوليات وواجبات المراجع اكثر من نظرائهم ، كما انه على كل مجالس الادارة في المؤسسات ان تحدد مجموعة من المؤهلات والكفاءات التي يجب توافرها في اعضاء اللجنة، كأن يتوافر لديهم الخبرة في الشؤون المحاسبية والمالية والمراجعة ، والخبرة في الشؤون القانونية للمؤسسة ، ويجب ان يكونوا على درجة

---

[1] عبد الله عناني، مرجع سبق ذكره، ص 245.

[2] محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[3] إسماعيل الهادي عبد الله، عبد الرحمان عبد الله عبد الرحمان، **خصائص لجان المراجعة ودورها في زيادة موثوقية التقارير المالية،** (دراسة ميدانية) على المصارف السودانية، دورية علمية محكمة نصف سنوية تصدر عن كلية التجارة، المجلد الثالث، العدد الثالث، جامعة النيلين، ديسمبر 2016، ص 93.

عالية من تفهم اعمال المؤسسة او المجال الذي تعمل فيه، اذ ان توافر الخبرة لدى اعضاء لجنة المراجعة ضروري باعتبار العديد من المشاكل المحاسبية والقانونية تعتمد على الحكم الشخصي لأعضائها.[1]

وفي الولايات المتحدة الامريكية حدد قانون sarbanes – Oxley بعض المتطلبات والعناصر التي ترتبط بالخبرة والمعرفة والكفاءة التي يجب ان تتوفر في اعضاء لجنة المراجعة منها على سبيل المثال:

– ان يكون مراجعا خارجيا او محاسبا سابقا او حاصلا على شهادة علمية في مجال المحاسبة والمراجعة.

– لديه دراية كاملة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

– لديه خبرة ومعرفة بإجراءات علمية المراجعة وكل الاعمال التي يقوم بها المراجع الخارجي.

– لديه داريه بطبيعة المسؤوليات الملقاة على عاتق لجنة المراجعة.

ولقد بينت العديد من الابحاث والدراسات الخاصة بلجان المراجعة، ان تمتع اعضاء اللجنة بالخبرة والكفاءة في مجال المحاسبة والمالية والمراجعة من شأنه التأثير على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي التحسين من عملية اعداد التقارير المالية وزيادة عملية الافصاح عن المعلومات في التقارير المالية، وهذا ما يؤدي الى زيادة الثقة في الاطراف المستفيدة من التقارير وبالتالي التحسين من سمعة اللجنة والمؤسسة.

وفي المملكة العربية السعودية يشترط فيمن يعين عضوا باللجنة ان يكون لديه تأهيل علمي ملائم وإلمام بالجوانب المالية والمحاسبية وبطبيعة اعمال المؤسسة، ويتعين ان يكون احد اعضاء اللجنة حاصلا على تأهيل جيد كما يأتي:[2]

– درجة الدكتوراه في المحاسبة او ما يعادلها، وخبرة علمية في مجال المحاسبة والمراجعة لا تقل عن سنتين، تخفض الى سنة إذا حصل على زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين او اي تأهيل مهني مماثل تعتمده الهيئة.

– دراجة الماجستير في الحاسبة او ما يعادلها، وخبرة عملية في مجال المحاسبة والمراجعة لا تقل عن خمس سنوات تخفض الى ثلاث سنوات إذا حصل على زمالة الهيئة او تأهيل مهني مماثل.

–درجة البكالوريوس في المحاسبة او ما يعادلها، وخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة لا تقل عن سبع سنوات، تخفض الى خمس سنوات إذا حصل على زمالة الهيئة أو تأهيل مهني مماثل.

ومن خلال ما سبق نلاحظ بأن الخبرة والمعرفة لدى اعضاء اللجنة، كغيرها مثل الاستقلالية من العناصر المهمة التي يجب ان تتوفر في الاعضاء، نظرا لحاجة اعمال اللجنة الى اعضاء تكون لديهم دراية وخبرة في العديد

[1] عبد الله عناني، مرجع سبق ذكره، ص 245.

[2] حسين أحمد دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص 261.

من المجالات خاصة في مجال المحاسبة والمراجعة والمالية ومعرفة بنشاط المؤسسة وطبيعة اعمالها وهذا ما سيمكنهم من الحكم والتقدير الجيد لمختلف الاعمال والامور وبالتالي القدرة على اتخاذ القرارات السليمة.

2-3 التحديد الواضح لحقوق اللجنة وواجباتها : يجب على المؤسسات التي تريد التوفيق في تفعيل دور لجان المراجعة، ان تحدد ما لها وما عليها بالتفصيل بكل وضوح ودقة ودون حدوث تعارض بين عمل اللجنة واعمال الاجهزة التنفيذية الاخرى بالمؤسسة، وان يكون لها الحق في الحصول على اي معلومة تساعدها في القيام بعملها.[1]

وحتى تتمكن اللجنة من القيام بمهامها بأريحية وفعالية، لابد من تحديد حقوق اللجنة وواجباتها، وهذا للفصل بين مهامها ومهام الاجهزة التنفيذية واللجان الاخرى، لتفادي حصول تعارض بين صلاحياتها وصلاحيات اللجان الأخرى، وذلك ما يسمح لها باتخاذ الاجراءات والقرارات التي تدخل ضمن اطار اختصاصها والتي تخدم المؤسسة، وفي هذا الاطار توصي العديد من اللجان (كلجنة كادبوري) بان يكون من صلاحيات لجان المراجعة ان تقوم بمراجعة ومناقشة اي امور ومواضيع تراها مهمة وان يكون لها الحق في استشارة اصحاب الخبرة والاستعانة بكل الاطراف الخارجية لحل المشاكل والصعوبات التي تواجهها، وخاصة الامور القانونية التي ترتبط بعملية اعداد القوائم المالية وتؤثر على المعلومات التي يتم الافصاح عنها في التقارير، وفي مقابل الحقوق التي تتمتع بها اللجنة لابد عليها الالتزام بمجموعة من الواجبات تتمثل فيما يلي:[2]

- يجب على اعضاء اللجنة حضور كل اجتماعات اللجنة والمشاركة في كل نشاطاتها.
- المحافظة على الاسرار المهنية.
- عدم قيام اعضاء اللجنة بأي اعمال تنفيذية في المؤسسة.
- اتسام أعمالها بالصدق والشفافية والموضوعية.
- عدم السماح لأعضائها بالحصول على أي أشياء ذات قيمة من المؤسسة بطريقة مباشرة أو غيرة مباشرة.
- عدم قبول أي أعمال أو معاملات تتعارض مع مصلحة المؤسسة.

بالإضافة إلى ما سبق يلتزم أعضاء لجان المراجعة بمجموعة من المبادئ والتي تعتبر من أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، ومن أهم العناصر الأساسية التي لابد من الالتزام بها والركيزة الأساسية لكل العاملين في مهنة المراجعة والمحاسبة وبالتالي تترتب عليها مسؤوليات أخلاقية مهنية، تتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير المهنية والتي

[1] فريد خملي، شوق فوزي، مرجع سبق ذكره، ص 60.

[2] محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 35.

تستوجب الالتزام بها من طرف ممارسي المهنة، والتي تم التطرق إليها من خلال الفصل الأول (السرية، الموضوعية والنزاهة).

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل الى مختلف المفاهيم المرتبطة بلجان المراجعة، باعتبارها احدى الهيئات الاستشارية المهمة في المؤسسات باختلاف أنواعها، والتي سعت مختلف المنظمات والهيئات الدولية التي تهتم بمواضيع المحاسبة والمالية والمراجعة الى تكوينها، وتحديد المعايير والأسس لتنظيمها، والاطر التي تسير من خلالها، وهذا من خلال توفير لها كل الظروف التي تسمح بتفعيل دورها على أحسن وجه.

حيث تخضع عملية تشكيل هذه اللجان الى مجموعة من المعايير التي لا بد من احترامها عند تكوينها، وحتى يكون لهذه اللجان دور فعال في المؤسسة لا بد من توفر مجموعة من الخصائص فيها، منها ما يرتبط بأعضائها ومنها ما يرتبط بأعمالها، ومنها ما يرتبط ببرنامج عملها، وهذا ما سيزيد من مصداقية وموثوقية الاعمال التي تقوم بها.

كما ان استقلالية وكفاءة أعضاء اللجنة يساعد على دعم عمل المراجعين الداخليين والخارجيين، ويؤدي الى تسهيل عملهم وبالتالي الرفع من أدائهم، كما تمكن خبرة وكفاءة أعضاء اللجنة المراجع الخارجي من الاعتماد عليهم فيما يخص الأمور المحاسبية والمراجعة، وبالتالي يوفر لها تأكيد معقول عن الاعمال التي يقوم بها كما يتضح ان دور لجان المراجعة لم يعد كالسابق يقتصر على مراجعة القوائم المالية وفحصها، ولكنه في ظل تطور المشاكل وتنوعها اصبح لابد من التركيز على المستقبل وتحديد المخاطر المحتملة، ومحاولة إيجاد الحلول لها حيث اصبح لها دور وقائي بالإضافة الى دورها الأساسي الرقابي، وهذا من خلال الرقابة على كل ممارسات الإدارة وتوفير جو العمل الملائم لكل من المراجع الداخلي والخارجي، من خلال ضمان كل شروط الاستقلالية ومراجعة مدى تطبيق الإدارة لمعايير المحاسبة والمراجعة، للتأكد من مطابقة مخرجات المراجعة للمعايير المنظمة.

الفصل الثاني:

جودة التدقيق الخارجي

تمهيد:

تعتبر عملية التدقيق في عصرنا الحالي من الوظائف المهمة، في جميع المؤسسات بمختلف أنواعها إلى أن أهميتها في المؤسسات الاقتصادية أكبر، فدائما ما تسعى المؤسسة الى الاستعانة بهذه الوظيفة واستغلالها بشكل أمثل لكي تساعدها في اتخاذ قراراتها واستمرار نشاطها، فعلى مراجع الحسابات الخارجي تطبيق جل المناهج المتعارف عليها، كما عليه أن يقوم بمراعاة المعايير المخولة له من أجل إثبات صحة بيانات المؤسسة كمصداقية قوائمها المالية، وبالتالي فهو يؤدي وظيفة التدقيق بفعالية وجودة.

وللتطرق إلى جودة التدقيق الخارجي بالخصوص قمنا بتقسيم الفصل كما يلي:

المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي

المبحث الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

المبحث الرابع: لجان المراجعة كآلية لدعم جودة التدقيق الخارجي

المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي

المطلب الأول: تعريف التدقيق

لقد تعددت تعاريف التدقيق بين مختلف المؤلفين و الباحثين و هذا ما يؤدي بنا إلى عرض بعض منها لاستخلاص تعريفا شاملا و عاما له، و كما هو معلوم أن التدقيق بمعناها اللفظي Audit و هو مشتقة

من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها "يستمع."

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA التدقيق على أنه عملية منظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع و تقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات و الأحداث الاقتصادية للمشروع و ذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعة و المقبولة قبولا كاملا، و توصيل النتائج للأطراف المعنية. اما تدقيق الحسابات فيقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات و المستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقائياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة. كما تم تعريف التدقيق حديثا على أنه يمثل الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل مؤهل محايد لتجميع و تقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات مقيمة (معلومات عن طريق كميات أو مبالغ) تعود إلى منشأة معينة وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات و الأسس والقواعد التي يجب إتباعها من قبل المنشأة وذلك للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات المقيمة.

المطلب الثاني: تعريف التدقيق الخارجي وجودته

أولا: تعريف التدقيق الخارجي

قد تركزت التعاريف المختلفة للتدقيق على بيان أهداف مهنة التدقيق ومجالات عملها وهذا يظهر بوضوح من خلال التعاريف التالية:

-التعريف الأول:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق بأنه عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتتابعها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.

ويتضح من هذا التعريف ما يلي :

-إن التدقيق عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق، فهي نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية.

- أن تجميع و تقييم الأدلة هو جوهر عملية التدقيق وهوا الأساس الذي يعتمد عليه المدقق لإبداء رأيه في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية.[1]

-تستخدم الأدلة للتحقق من مدى التطابق بين نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرت على نتائج عمليات المشروع والمركز المالي او التي تعتبر القوائم المالية ملخصا لها والمدقق عند تقييمه للأدلة يهتم بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها وعرضها طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة.

-يقوم المدقق بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية و يتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المدقق في نهاية عملية التدقيق و التي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة في ضوء تعاملها مع المعايير الموضوعية وهي المبادئ المحاسبية المقبولة وكذلك معايير المحاسبة الدولية.[2]

-التعريف الثاني:

عرف التدقيق الخارجي بأنه عملية يتم إجراءها من قبل أطراف أخرى خارج المؤسسة محل التدقيق أو خبراء مهنيين مستقبلين عنها، ويتمثل هؤلاء في المدققين الخارجيين ويقومون بالفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات ومختلف البيانات المالية للمؤسسة، بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالتها، وتعزيز درجة ثقة مختلف

[1] عبد الحفيظ قزيز، مرزوق سقراوي، **دور التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية**، (دراسة ميدانية)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي الطور الثاني، تدقيق ومراقبة التسيير، علوم مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر) ، 2019، ص 3.

[2] عبد الحفيظ قزيز، مرزوق سقراوي، مرجع سبق ذكره، ص 4.

المستخدمين فيما إذا كانت معدة وفقا لإطار التقرير المالي المعمول به والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة(IAASB) .[1]

-التعريف الثالث:

عرف التدقيق بأنه فحص انتقادي موجه لتأكد من أن حسابات المؤسسة تعكس الصورة الصادقة عن نشاطها، وكذا مدى الالتزام بتطبيق مبادئ والقوانين المتعارف عليها.[2]

ثانيا: تعريف جودة التدقيق الخارجي

يمكن مقاربة مفهوم جودة التدقيق من ثلاث زوايا كما يلي:

1/من زاوية كفاءة واستقلالية المدقق: حيث عرفت De Angelo (1981) جودة التدقيق "بأنها تقييم السوق للاحتمال المشترك أن يقوم المدقق في نفس الوقت باكتشاف ثغرات أو خروقات في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذه الثغرات أو الخروقات". وفي هذا السياق رأى Citron & Taffler (1992) أن "تقرير التدقيق يكون ذا جودة إذا كان نتيجة لعملية تدقيق كفؤة تقنيا ومستقلة"، وبناء على هذا فإن على المدقق أن يجمع سمتين أساسيتين من أجل القيام بعمل ذي جودة هما: الكفاءة التي تحدد قدرته على اكتشاف المخالفات المحتملة في القوائم المالية، والاستقلالية التي تشترط قدرته على إظهار هذه المخالفات المكتشفة.

2/من زاوية جودة القوائم المالية: حسب Lee et Al (1999) فإن جودة التدقيق تعني "احتمال ألا يصدر المدقق تقريرا نظيفا في قوائم مالية بها أخطاء جوهرية"، أي أن ارتفاع جودة التدقيق كما يرى Schauer) (2002)تزيد من احتمال أن تعكس القوائم المالية بدقة الوضعية المالية ونتائج العمليات التي قامت بها المؤسسة

[1] أميرة بوباطة، مصطفى بودرامة، **أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي**،(دراسة ميدانية) من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، المجلد السابع، العدد الأول، جامعة فرحات عباس سطيف (الجزائر)، جوان2022، ص 799.

[2] عايدة بلخيري، جمعة هوام، **دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات**، أبحاث إقتصادية معاصرة، المجلد السادس، العدد الأول، جامعة باجي مختار (عنابة)، 2023، ص 141.

الخاضعة التدقيق. بهذا المعنى فإن جودة التدقيق هي جزء من جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها، فهي تعبر حسب Palmarose (1988) عن درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية.

3/من زاوية الالتزام بالمعايير المهنية: إن نتائج التدقيق لا يمكن أن تظهر بصفة مباشرة وفورية، لذا يصبح من الضروري الاهتمام بالسيرورة التي تؤدي إلى هذه النتائج، ويصبح من الأهمية هيكلة هذه السيرورة من الناحية المنهجية والإجرائية، ما يبرر وجود وتطوير معايير لضبطها. إن الهدف من وجود معايير للتدقيق هو ضمان انسجام أعمال المدققين بطريقة تسمح بتقديم خدمة مرضية وثابتة للمهنة ككل، كما تهدف إلى تحقيق إجماع يسمح بالحصول على الاعتراف بممارسات التدقيق من طرف أكبر حيز من الجمهور قدر الإمكان، وهو ما يسمح بتبرير طبيعة ونطاق أعمال المدققين ويفرض عليهم بالتالي الزاما بالوسائل (Obligation de moyens) إذن ووفقا لهذه المقاربة المعيارية في التفكر، فإن المدقق ينجز عمله بجودة ممتازة إذا التزم تماما بالمعايير الملائمة، وبالتالي فإن مستوى الالتزام بمعايير التدقيق يعكس مستوى جودة التدقيق.[1]

المطلب الثالث: أهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي

أولا: أهمية جودة التدقيق الخارجي

إن الاهتمام بجودة التدقيق الخارجي أصبحت ملزمة نتيجة لتطور وكبر المؤسسات وزيادة الضغوطات على عملية تدقيق القوائم المالية والبيانات المحاسبية، كما أن كثرة المنازعات القضائية بسبب الغش والتلاعبات في عمليات التدقيق زاد من حرص أكبر مكاتب التدقيق على تحسين جودة التدقيق الخارجي، وتتبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية[2]:

1/ تأكيد الإلتزام بالتدقيق: تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق ، وتحتوي هذه المعايير خصوصا معايير الرقابة على الجودة على سياسات واجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق، وأشار "كارسيلو" Carcello إلى أن التمسك بالمعايير المهنية يعد واحدا من أربعة عوامل حظيت بأهمية

[1] طارق تليلي، هواري سويسي، **محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر**، (دراسة ميدانية) ، الباحث3613-1112 ISSN، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، 2019، ص 374.

[2] فتيحة عبد الحاكم، مسعودة حسان، **أثر مهارات مدققي الحسابات في تحسين جودة التدقيق الخارجي**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تدقيق ومراقبة التسيير، علوم مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية (الجزائر)، 2021، ص 19.

كبيرة لدى المشاركين في الدراسة (المدققين، المعدين، المستخدمين) لتحديد جودة التدقيق، وبالتالي نجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.[1]

2/ تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية: اهتم الباحثون والمنظمات المهنية في فترة الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي به، حيث اعتبروا أن المدققين ذوي الجودة العالية هم الذين لهم الفرصة لاكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية من المدققين ذوي الجودة المنخفضة وهذا ما أكدته لجنة(Trealway) حيث اعتبرت أنه كلما زادت جودة التدقيق زادت من إمكانية اكتشاف الأخطاء والقوائم المالية، وبالتالي يزيد من كسب ثقة المستعملين لهذه القوائم.[2]

3/تخفيض صراعات الوكالة :

من منظور نظرية الوكالة هناك تعارض في المصالح قائم بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة ناتج عن عدم تماثل المعلومات وسيطرة الإدارة على المعلومات المالية للمؤسسة، وحسب معظم الباحثين ترتبط جودة التدقيق الخارجي بمستوى منخفض من عدم تماثل المعلومات ومستوى منخفض من عدم التأكيد حيث أن وجود التدقيق ذي جودة عالية يؤدي إلى تخفيض حدة الصراعات من خلال زيادة الثقة في التقارير المالية، فالعلاقة بين جودة التدقيق ونظرية الوكالة علاقة طردية.

4/ المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق:

يقصد بفجوة التوقعات "الفرق بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من المدقق، وبين ما يحصلون عليه بالفعل"، ولتضييق هذه الفجوة يجب تحسين أداء مهنة التدقيق من خلال دعم استقلال المدقق وعدم ممارسة إدارة المؤسسة لأي ضغوط عليه وبالتالي زيادة الثقة في تقاريره.

5/المساهمة في تدعيم حوكمة الشركات:

[1] فتيحة عبد الحاكم، مسعودة حسان، مرجع سبق ذكره، ص 21.

[2] دعاء معمري، **العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين**، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة وتدقيق، المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2020، ص 30.

نعني بالحوكمة مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي تبيعها الإدارة التنفيذية، بهدف تقديم توجه استراتيجي وضمان تحقيق الأهداف المسطرة والتحقق من إدارة المخاطر بشكل ملائم واستغلال موارد المؤسسة على نحو مسؤول، وفي هذا الإطار يؤكد الباحثون أن التدقيق المحاسبي يعتبر من الآليات الفعالة المستخدمة لتحسين مفهوم المؤسسات حيث تهدف عملية التدقيق على ضمان أن القوائم المالية المنشورة تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة خلال فترة معينة، والمساهمة في تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف ذات المصلحة.

6/ زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية:

يعتبر الإهتمام بجودة التدقيق ذا أهمية كبيرة في تدعيم الثقة بتقارير التدقيق، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية التدقيق، وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن تحسين جودة التدقيق تدعم الثقة في مصداقية القوائم المالية وبالتالي زيادة ثقة المستخدمين للقوائم عند اتخاذ القرارات.[1]

7/ أداة تنافسية جيدة :

تعد المنافسة على الاتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلال المدققين، لذلك تعد الجودة أداة استراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة، ووسيلة لتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا وولاء العملاء. بالإضافة إلى ما سبق يمكن تحديد أهمية جودة التدقيق الخارجي في ما يلي:

1- يهدف المدقق الخارجي إلى تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وإلى إضفاء أعلى درجات المصداقية على تقريره.

2- تسعى الشركة إلى تأكيد تمتع قوائمها المالية بالموثوقية، مما يوجب القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة. 3- ترى المنظمات المهنية أن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية.

4- تمثل جودة مهنة التدقيق مقياسا لتقييم مكاتب التدقيق في ظل المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب.

5- تعتبر جودة التدقيق وسيلة تخدم فئات كثيرة متمثلة في أطراف داخلية وخارجية، تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها المدقق الخارجي المستقلة، وذلك تلبية لاحتياجاتها الواسعة وغير المتجانسة من

[1] دعاء معمري، مرجع سبق ذكره، ص 31.

المعلومات والتي تختلف حسب اختلاف مصالحها وأهدافها، تتمثل هذه الأطراف في المؤسسات التمويلية، الاستثمارية، إدارة المؤسسة، المساهمين، اتحادات ونقابات العمال، المستثمرين المحتملين، الجهات الحكومية والعملاء، بالإضافة إلى أطراف أخرى.[1]

ثانيا: أهداف جودة التدقيق الخارجي

يمكن إجمال هذه الأهداف في :

*زيادة الثقة في تقرير المدقق ومصداقية القوائم المالية؛

*تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية؛

*المساهمة في تضييق فجوة التوقعات؛ وتأكيد الإلتزام بالمعايير المهنية؛

*المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات؛

* تحسين الأداء ورفع القدرة التنافسية؛[2]

المبحث الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي

المطلب الأول: أنواع التدقيق الخارجي

يصنف التدقيق الخارجي إلى ثلاث أنواع، التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدي والخبرة القضائية،

ويمكن تعريف كل نوع على حدا وتوضيح الفروق بين هاته الأنواع الثلاثة في جدول موالي .

التدقيق القانوني: هو تدقيق إجباري تلتزم به كل مؤسسة تجارية بتعيين محافظ حسابات يقوم بأعمال المراقبة السنوية، فهذا النوع يفرض بقوة القانون .

التدقيق التعاقدي: هو تدقيق يتم بطلب من أحد الأطراف المتعاملة مع المؤسسة بهدف التحقق من قوائم معينة، يمارس هذا النوع من التدقيق مدقق مهني محترف في إطار تعاقدي .

الخبرة القضائية: هي عبارة عن تدقيق خاص يقوم بها مدقق خارجي محترف بناء على طلب من المحكمة .

[1] دعاء معمري، مرجع سبق ذكره، ص 32.

[2] مختار مسامح، سمير لقويرة، **مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق**، (دراسة ميدانية) لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة، الاقتصاد الصناعي، العدد الثاني عشر، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، 03 جوان 2017، ص 449.

والجدول التالي يوضح الفروق بين هاته الأنواع الثلاثة :

الجدول رقم (01): أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدي	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسة ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة او مجلس الادارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على مشروعية وصدق الحسابات وتدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق حسابات	اعلام العدالة وارشادها حول اوضاع مالية ومحاسبية تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الادارة والمساهمين	تامة من حيث مبدا	تامة اتجاه الاطراف
مبدا عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا يمكنه تقديم ارشادات التسيير	ينبغي احترامه
ارسال تقرير الى	مجلس الادارة الجمعية العامة عادية وغير عادية	المديرية العامة مجلس الادارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة المحاسبة لدى المجلس القضائي

[1]

[1] آسيا هيري، **فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق**، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تسيير محاسبي وتدقيق، علوم التسيير، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، 2017، ص 11.

إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير مشروعة	نعم	لا	غير مهم
الالتزام	حسب الوسائل	بحسب الوسائل أو النتائج، حسب النوعية المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية تأديبية	مدنية، جنائية تأديبية	مدنية، جنائية تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية عادة من قضاء طرف بعد طلب مؤسسة	محددة في عقد	من طرف قاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	حسب قانون رسمي	محدد في عقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الاجراءات والرقابة الداخلية و مراقبة الحسابات مراقبة قانونية	تقييم الاجراءات والمراقبة الداخلية ومراقبة الحسابات	طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة

[1]

المصدر: محمد بوتين المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى تطبيق ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثالثة الجزائر 2008 ص 28

المطلب الثاني :مسؤوليات التدقيق الخارجي

يواجه المدقق الخارجي مسؤولية كبيرة امام العملاء والجهات الخارجية اذا لم يقم بفحص كل الدفاتر او لم يدقق كل العمليات، ولا يشهد بصحة الميزانية، لأن مهنته ليست كبقية المهن من حيث انها تحتوي نوع من المخاطر وتحتاج الى شخصية تتميز بخصائص معينة قادرة على القيادة والتخطيط لعملية التدقيق وقادرة على تكوين الحكم المهني الجيد، ويلاحظ معظم المشاكل القضائية المتعلقة بمهنته ناتجة عن الحكم الضعيف ولكي يبتعد المدقق الخارجي عن المسؤوليات القانونية التي قد يتعرض لها عند اعداد تقاريره عليه ان يراعي الأمور التالية:

[1] آسيا هيري، مرجع سبق ذكره، ص 12.

أ- يجب ان يوضح في تقريره مدى التزام المؤسسات عند اعداد قوائمها بالمبادئ المحاسبية والقواعد والمعايير الدولية المتفق عليها.[1]

ب- يجب ان يفصح في تقريره بشكل واضح مصداقية القوائم المالية وأنها تعبير عن المركز المالي الحقيقي ونتيجة نشاط حقيقي أيضا دون إخفاء أي اجراء خطأ من قبل معديها لجذب المساهمين والأطراف الخارجية مثل تعظيم المركز المالي او تعظيم صافي الربح.

ت- ان يتضمن التقرير ابداء رايه بشفافية عن القوائم المالية.[2]

وكذلك تقسم المسؤوليات الواقعة على عاتق المدقق الخارجي إلى :

أ/ **المسؤولية المدنية:** تتمثل المسؤولية المدنية بالنسبة للمدقق في نواحي القصور التي تتعلق بعمله ومن أهمها :

1/حالة إهمال المدقق عند قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.

2/حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء تدقيقه.

3/عدم قيامه أصلا بعملية التدقيق .[3]

ب/المسؤولية الفنية: تتعلق هذه المسؤولية بواجبات المدقق الخارجي والتي نلخصها كالآتي:

1/التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها.

2/التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد روعيت وتم تطبيقها بشكل سليم.

---

[1] حسين علي محمد، وسام خلف نرجس، **موائمة التدقيق الخارجي وانعكاسها على جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي**، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد العاشر، العدد الثاني، مدينة بغداد، 2020، ص 219.

[2] حسين علي محمد، وسام خلف نرجس، مرجع سبق ذكره، ص 220.

[3] خولة بوتلي، سميرة بن العيد، **أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لجودة عملية التدقيق**، مذكرة ماستر، محاسبة وتدقيق، علوم مالية ومحاسبية، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، 2021، ص 7.

ج/ **المسؤولية الأخلاقية:** تتعلق بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة حيث يجب على المدقق أن لا يتصرف بشكل يسئ لسمعته المهنية، ومن أمثلة هذه الأعمال نذكر ما يلي:

1/إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند التدقيق.

2/الإهمال والتقصير في أداء عمله.

3/إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات، السجلات، أو الدفاتر.[1]

المطلب الثالث: معايير ومقاييس جودة التدقيق الخارجي

تعتبر معايير ومقاييس التدقيق أداة لقياس جودة الأداء في مهنة التدقيق. وهي تعني وجود أساسا للمقارنة، وتنقسم معايير التدقيق إلى ثلاث مجموعات وهي:[2]

أولا: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي

حيث أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي مجموعة من المعايير المقبولة قبولا عاما وتتمثل فيما يلي:

1/المعايير العامة: هي المعايير الخاصة بالتكوين الشخصي العلمي والعملي لمدقق الحسابات وتشمل:

أ/ التأهيل العلمي والكفاءة المهنية: يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو مجموعة من الأشخاص المهنيين لديهم التدريب الفني الكافي والخبرة للعمل كمدقق.

[1] خولة بوتلي، سميرة بن العيد، مرجع سبق ذكره، ص 8.

[2] راوية مجوجة، **أثر مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي**، مذكرة ماستر، تدقيق ومراقبة التسيير، علوم التسيير، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، 2015، ص 4.

ب/ استقلال المدقق وحيادتيه: يجب أن يحافظ المدقق على الاستقلال الذهني والشكلي في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية.

ج/ بذل العناية المهنية اللازمة: لإنجاز عملية التدقيق وإعداد التقرير.

2/ معيار الفحص الميداني: هي المعايير الخاصة بتخطيط أعمال التدقيق، وتقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية وتجميع أدلة الإثبات والانشطة الأخرى اللازمة لتنفيذ التدقيق عمليا، وتشمل:

أ/ التخطيط والاشراف: يجب على المدقق تخطيط عمله بدرجة كافية، و الإشراف الملائم على المساعدين في حال وجودهم [1].

ب/ تقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب أن يقوم المدقق بدارسة وتقييم لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، ولتحديد مدى الإختبارات المطلوبة والتي ستحدد إجراءات عملية التدقيق.

ج/ توفر أدلة الإثبات الملائمة وكفايتها: يجب على المدقق الحصول على أدلة كافية ملائمة من خلال الملاحظة والفحص والمصادقات، لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية مكان التدقيق.

3/معيار إعداد التقرير: هذه المجموعة من المعايير تهتم بطبيعة ومحتوى التدقيق وتشمل على أربعة معايير وهي:

أ/ استخدام المبادئ المحاسبية: يتوجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد عرضت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب/ التجانس بتطبيق المبادئ المحاسبية: يجب على مدقق الحسابات أن يبين بتقريره ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة في الفترة الآنية هي ذات المبادئ التي بقت في الفترة السابقة.

ج/ كفاية الإفصاح في القوائم المالية وملاءمته: ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية

على أنه كافي بدرجة معقولة، ما لم يوضح التقرير غير ذلك.

د/ إبداء الرأي: يتضمن تقرير المدقق رأيه في صحة وعدالة القوائم المالية، وفي حال لم يتمكن من توضيح رأيه يجب أن يوضح أسباب ذلك، وفي جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المدقق بقوائم مالية.

---

[1] مريم أولعلون، نريمان بن جفال، **مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مذكرة ماستر، محاسبة وجباية معمقة، علوم مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريريج، 2022، ص 11.

يجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن الفحص الذي قام به المدقق ان وجد ودرجة المسؤولية التي يتحملها.[1]

ثانيا: مقاييس التدقيق الخارجي

بالإضافة إلى المعايير حددت كذلك مجموعة من المقاييس التي يمكن الإعتماد عليها عند قياس جودة التدقيق ومن أهمها:

1 حجم مكتب التدقيق.

2 سمعة مكتب التدقيق.

3 مراقبة أداء المدققين والتفتيش الداخلي على الجودة في مكتب التدقيق.

4 تخصص المدقق في مجال الصناعة.

5 مدة خدمة التدقيق.

6 أهمية عميل التدقيق.

7 أتعاب التدقيق.

8 المساءلة القانونية للمدقق.

9 استقلال وموضوعية المدقق.

10تأهيل ومهارة المدقق.

وقد قسمت مقاييس جودة التدقيق كما يلي:

1/مقاييس خاصة بالمكتب

- توافر وسائل التقنية الحديثة.
- تنظيم المكتب الإداري.

2/مقاييس خاصة بفريق العمل

التوظيف: وضع الإجراءات والسياسات لضمان أن المختارين الجدد للوظائف هم مؤهلين للعمل.

التدريب : هو تدريب الكوادر الموجودة في مكاتب التدقيق ورفع كفاءتهم المهنية حتى يقوموا بإجراءات التدقيق على خير وجه .[2]

[1] مريم أولعلون، نريمان بن جفال، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[2] راوية مجوجة، مرجع سبق ذكره، ص 6.

الترقية: ينبغي على مكاتب التدقيق وضع إجراءات يتم من خلالها ترقية موظفيها بما يضمن أن يكون الموظف الذي مت ترقيته كفؤاً لمتطلبات المنصب الجديد.

3/مقاييس خاصة بأداء العمل

الإشراف والتوجيه: الحفاظ على إشراف كاف على عملية التدقيق يضمن الحفاظ على مجهود فريق العمل من التبدد.

الاستقلال: ينبغي على المكتب وضع إجراءات وسياسات تضمن استقلال العاملين في المكتب طبقا لقواعد سلوك وآداب المهنة.

المشورة: يجب على المكتب توفير كادر ملائم تتوافر فيه الخبرة والمعرفة والكفاءة لتقديم المشورة للمدققين في المكتب.

تخصيص المساعدين للعمليات: يجب على مكتب التدقيق وضع السياسات واتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان أن يقوم بعملية التدقيق شخص ذو خبرة وتدريب وكفاءة جيدة.

الإلتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق: ينبغي على مكاتب المحاسبة والتدقيق الإلتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الصادر عن الهيئات المهنية الدولية.

الالتزام بآداب وسلوك المهنة :آداب وسلوك المهنة هو من الركائز الأساسية التي تشعرنا بأن المدقق يقوم بواجبه على أكمل وجه، وأنه يحافظ على البيانات من النشر والضياع.

4/مقاييس خاصة بالعملاء

ينبغي على مكتب التدقيق وضع العديد من الإجراءات لزوك قبول العملاء ومنها:

-تقييم العملاء الجدد قبل التعاقد معهم.

-الإستمرار في التدقيق للعملاء الحاليين مع الحفاظ على الاستقلالية التامة.[1]

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة، والتي تم تناولها في الدراسات السابقة والمعايير المهنية مبوبة في ثلاث مجموعات على النحو التالي:

[1] راوية مجوجة، مرجع سبق ذكره، ص 7.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة

1- حجم مكتب المراجعة: يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة والكبيرة؛

وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب المراجعة مثل: عدد الشركاء، عدد العملاء، وسمعة مكتب المراجعة؛ لذلك يرى أن حجم المراجعة يعتبر أحد خصائص العرض لخدمة المراجعة ذات التأثير على جودة المراجعة. وتوصلت هذه الدراسة أن وجود علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة؛

2- سمعة مكتب المراجعة: تعتبر سمعة مكتب المراجعة أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية. ويقصد بسمعة مكتب المراجعة تداول اسم المكتب بين العملاء على أن يقدم خدمات ذات جودة مميزة.

3- القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة: يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المراجعين اكتشاف والتقرير عن أية مخالفات وأخطاء جوهرية تحتوي عليها القوائم المالية، حيث أن عدم اكتشاف المراجعين لها يعتبر في نظر المستخدمين فشلا للمراجعة وهو ما يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين، خصوصا عندما يتكبد المستخدمون خسائر مالية بسبب الإعتماد على القوائم المالية التي تحتوي على الأخطاء والمخالفات غير مكتشفة.

4- المنافسة بين مكاتب المراجعة: تعمل مهنة المراجعة كأية مهنة أخرى في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب العملاء، خصوصا مع زيادة عدد مكاتب المراجعة، كعدد المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة، كما تعتبر المنافسة السمة المميزة لسوق خدمات المراجعة عند الارتباط المبدئي بخدمة المراجعة.

5- تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين: ويقصد بالتخصص في مهنة المراجعة أن يتخصص المراجع في المراجعة قطاع من النشاط الإقتصادي مثل: التخصص في مراجعة البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية غيرها.

والذي يمكن أن يقاس من خلال نسبة عملاء مكتب المراجعة في نشاط معني إلى إجمالي عملائه، أو بصحة مكتب المراجعة من إجمالي عملاء نشاط معين و تكمن أهميتها في:[1]

-تخفيض تكاليف المراجعة.

-أن يختار العميل المراجع متخصص يعود بالفائدة على كل من العميل والمراجع.

[1] راوية مجوجة، مرجع سبق ذكره، ص 8.

6 -الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها: وفي إطار تدعيم الثقة بالمهنة تبنت الكثير من المنظمات المهنية إصدار معايير تنظم مهنة المراجعة، وفرضت على جميع الممارسين الالتزام بها، ومن أشهر تلك المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA)، و الذي أصدر نشرة معايير المراجعة رقم (1) بعنوان معايير المراجعة المتعارف عليها في عام 1976، والتي تضمنت عشرة معايير مقسمة إلى ثلاث مجموعات هي المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير.

7- قبول العملاء والاستمرار معهم: يجب أن أف يقوم كل مكتب بتقييم كل عميل قبل قبول التعاقد معه ،كما يجب إعادة تقييم العملاء القدامى، كذلك بهدف تقليل فرص الارتباط بعملاء غير أمناء إلى أقل عدد ممكن، خصوصا مع تزايد توقعات مستخدمي القوائم المالية عن مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش كالاحتيال في القوائم المالية.

8- مدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة: يقصد بمدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة عدد السنوات التي يقوم المكتب خلالها بمراجعة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.

9- أتعاب عملية المراجعة: يعد تحديد أتعاب المراجعة مسألة ذات أهمية كبيرة للمراجع وللعميل، وذلك لأن كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للعميل مع قيمة الاتعاب المدفوعة للمراجع، غير أنه لا توجد طريقة علمية لتحديد أتعاب بشكل عادل، بما يحقق المراجع أتعابا معقولة مقابل الخدمات التي يقدمها، ويحقق للعميل في نفس الوقت ما يطلبه من خدمات لقاء ما تحمله من أتعاب.

10-تخصيص المراجعين على مهام المراجعة: يتكون أي مكتب مراجعة من فئتين من المراجعين، المجموعة الأولى المراجعين المؤهلين والحاصلين على ترخيص بمزاولة المهنة، والمجموعة الثانية المراجعة تحت التمرين، ويتم تنفيذ مهام المراجعة من قبل كلا الفئتين. فإنه من الصعب تخصيص المراجعين على المهام بصورة عشوائية، لأن كل مهنة تحتاج إلى مراجعين ذو مستوى معين من التأهيل والخبرة.

11-نمط الهيكلة المطبقة في مكاتب المراجعة: يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وأن هناك مجموعة من المقاييس التي يمكن أن تعكس أثر المراجعة المهيكلة على جودة المراجعة منها: وجود أدلة إرشادية، وتوافر دليل تفصيلي للمراجعة، ووجود برامج مراجعة جاهزة، ووجود دليل لتعديلات البرامج المهيكلة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بفريق المراجعة

1 – استقلال المراجع: يعتبر استقلال المراجع من المفاهيم التي تمييز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى كما أنه حجر الزاوية لمهنة المراجعة كأساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية.[1]

2- خبرة فريق المراجعة: تؤثر الصفات الشخصية لفريق المراجعة على كفاءة وفعالية أداء عملية المراجعة بشكل جوهري، ومن تلك الصفات ذات الأثر الكبير على عملية التقدير الشخصي كإصدار الأحكام في المراجعة الخبرة المهنية لفريق المراجعة.

3- الإشراف على فريق المراجعة: توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة عادة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا (مدراء المراجعة، والمراجعين الأولين) حيث يوكل إلى هؤلاء المراجعين مسؤولية تدريب وتوجيه ومتابعة المراجعين المساعدين خصوصا في المهام غير العادية والمعقدة.

4- الاتصالات بين فريق المراجعة وعميل المراجعة: يعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال المراجعة، بسبب أي المراجعين يعتمدون على موظفي منشأة العميل في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر الموجودة بحوزته. لذلك هناك علاقة ثنائية ومباشرة بين مكتب المراجعة والعملاء.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة

1- حجم المنشأة محل المراجعة وقوتها المالية: يوجد في سوق العمل العديد من المنشآت التي تزاول النشاط الاقتصادي، لذلك كلما زاد حجم الشركة وتعقدت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة وزادت تكلفة الوكالة، وبالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم الشركة كلما زادت حاجتها إلى خدمة مراجعة ذات جودة عالية، وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلا المركز المالي السليم للشركة.

2- هيكل الرقابة الداخلية: إن كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات، ولتحقيق الإدارة لأهدافها كان لابد لها من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها.

3- تعقد مهام المراجعة: إن تعقد مهمة المراجعة يعتبر أحد أهم المحددات الرئيسية لشكل وتفاصيل برنامج المراجعة والذي يتمثل في الإجراءات المحددة مقدما لجمع الأدلة .[2]

[1] راوية مجوجة، مرجع سبق ذكره، ص 9.

[2] راوية مجوجة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

المبحث الرابع: لجان المراجعة كآلية لدعم جودة التدقيق الخارجي

المطلب الأول: تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين

-المساهمة في انتقاء المراجعين الخارجيين: يقتضي تعيين المراجع الخارجي ضمان حقوق المساهمين باعتباره وكيلا عنهم لمزاولة الفحص والتحقيق والمصادقة على القوائم المالية، فتعيين المراجع الخارجي يرجع الى:

- الخبرة المهنية والمؤهلات العلمية للمراجع الخارجي ولفريق عمله، والاتعاب المتوقعة.
- سمعة مكتب المراجعة الخارجي ومستوى تبني الأساليب الحديثة في الفحص من قبله.
- برنامج رقابة الجودة في مكتب المراجعة ودرجة مماثلتها لمستويات الأداء.

-الموافقة على الخدمات الاستشارية: تقوم لجنة المراجعة في حالة احتياج الإدارة للخدمات الاستشارية والمعدة من قبل مكاتب المراجعة الخارجية بمناقشتها وتحديد اتعابها لتحقيق هدفها ولا يضر باستقلالية المراجع الخارجي.

-فحص جوانب الاختلاف بين المراجع الخارجي والإدارة: تعمد لجنة المراجعة الى التقريب في وجهات النظر عند الاختلاف وتحديد درجة الاختلاف، دون المساس باستقلالية المراجع الخارجي من خلال ابداء الرأي الفني المحايد حول القضية محل الخلاف، كما تعمل لجنة المراجعة على حل الخلافات التي قد تنشأ بين المراجع وإدارة المؤسسة بسبب تطبيق سياسات محاسبية تختلف عن السياسات التي طبقت في الفترات المالية السابقة.

كما أن هناك علاقة وثيقة بين المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة، حيث تزداد فعالية لجنة المراجعة عندما تكون قادرة على توزيع الموظفين من مراجعي الحسابات الداخلية للحصول على معلومات مهمة للمؤسسة، ويتوقف

الحصول على المعلومات المحاسبية والمالية ذات المصداقية والموثوقية على درجة التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية وعلى درجة الانسجام و التوافق مع لجنة المراجعة، فاهتمام هذه الأخيرة بالمراجعة الداخلية يوفر أداة رقابية للإدارة على نشاط المؤسسة وهذا بدوره يعطي صورة حقيقة لواقع المؤسسة ، ولتحقيق ذلك ينبغي على لجنة المراجعة:

-فحص برنامج المراجعة الداخلية والموافقة عليه.

-توجيه خطة المراجعة الداخلية بما يخدم الأهداف الكلية للمراجعة في المؤسسة.

-تفعيل التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي.[1]

-تدعيم استقلال المراجع الداخلي.

-التأهيل البشري والتدعيم المادي لوظيفة المراجعة الداخلية.

المطلب الثاني: فحص نظام الرقابة الداخلية والتقارير المالية

أولا: فحص نظام الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي سمة من سمات المؤسسة، حيث تحدد وتنفذ تحت مسؤوليتها ، وهي تشمل مجموعة من الوسائل، والسلوكيات والإجراءات التي تتناسب مع خصوصيات كل مؤسسة ، فتساهم في السيطرة على أنشطتها ، وفعالية عملياتها والاستخدام الكفء للموارد ، وتمكينها من ان تأخذ في الحسبان المخاطر، كما تهدف الى الامتثال للقوانين وحسن سير عمليات المؤسسة، وحماية أصولها وموثوقية المعلومات المالية، حيث تتوقف فعالية وموثوقية تلك المعلومات على مدى تمثيلها لعناصر القوائم المالية بصورة تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة ، لذا ينبغي التركيز على نظام الرقابة الداخلية وتطويره ، من خلال التقييم الدوري له من قبل المراجعين واكتشاف مواطن الضعف والقوة فيه، وبالتالي فحص مواطن الضعف ليكتشف الاختلالات الناجمة عن المعالجة او المرتكبة من قبل المستخدمين في المؤسسة، فيقرر عليها ليكون رأيه معبر للواقع الفعلي للمؤسسة، لهذا جاءت لجنة المراجعة للقيام بتقييم مدى قوة وصلابة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة لتتمكن من تأهيله والقضاء على هذه الاختلالات ، ويؤدي الى الصورة الصادقة للمعلومات المالية.

ثانيا: التقارير المالية

يجب على لجنة المراجعة ان تفحص القوائم المالية السنوية، والمعلومات الفترية بحيث تتضمن مايلي:

[1] رياض زلاسي، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية** ،(دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية) خلال 2009-2010 ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح –ورقلة ،2011 ، ص 90.

-فحص السياسات والممارسات المحاسبية بهدف التأكد من مسايرتها لتطور المعايير المهنية.

-تقييم التقديرات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية مثل المخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة نتيجة لدعاوى قضائية مرفوعة على المؤسسة.

-التأكد من قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

-فحص جميع التسويات الهامة التي يقترحها المراجع الخارجي وتحديد أسبابها واثرها على القوائم المالية.

-فحص المعلومات الواردة بالتقرير السنوي للإدارة ومجلس الإدارة عن عمليات المؤسسة ، والتأكد انها تتفق مع المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

-التأكد من مدى كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية.[1]

من خلال ما سبق نجد ان ما تقوم به لجنة المراجعة من مهام، حيث تعمل على ضمان تقديم قوائم مالية بجودة عالية وذات مصداقية وموثوقية ومنع الاحتيال، حتى تعطي الصورة الصادقة والحقيقية للمؤسسة.[2]

[1] رياض زلاسي، مرجع سبق ذكره، ص 91.
[2] رياض زلاسي، مرجع سبق ذكره، ص 92.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نستنتج ان التدقيق وبصورة رئيسية هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني بالاعتماد على مجموعة من المعايير والقواعد الاساسية لابد على المدقق احترامها لما سيسهل عليه القيام بمهامه للوصول الى اقناع اطراف اخرى بوضعية المؤسسة الحقيقية و الوصول الى جودة من خلال عملية التدقيق.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

تمهيـد

بعدما تطرقنا لدراسة والتحليل مختلف الجوانب النظرية ذات العلاقة بموضوع الدراسة و المتمثلة في دور لجان المراجعة في دعم جودة التدقيق الخارجي، ارتأينا من خلال هذا الفصل التطبيقي إلى إسقاط العناصر النظرية على أرض الواقع من خلال اخذ أراء النخبة وأهل الاختصاص في هذا المجال، ولا يمكن القيام بهذه الدراسة دون إتباع إجراءات منهجية تسمح بتحديد الخطوات التي يجب المرور بها والمعلومات التي يمكن الحصول عليها، وسنحاول في هذا الفصل اعتماد الدراسة الميدانية لمعالجة حيثيات الموضوع لذا تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

استكمالا للموضوع الذي نحن بصدد دراسته والذي يتناول دور لجان المراجعة في دعم جودة التدقيق الخارجي ونظرا لأهمية هذا الموضوع تم تقسيم هذا المبحث الميداني لإبراز بيانات الدراسة واعداد وعرض الاستبيان، مجتمع وعينة الدراسة والأدوات المستخدمة وكذا التحليل الوصفي لعينة الدراسة.

المطلب الأول: بيانات الدراسة واعداد وعرض الاستبيان.

من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من الدراسة قمنا بالإستعانة بالمنهج الوصفي التحليلي، وذلك لتلبية متطلبات البحث، باعتباره من أنسب المناهج في دراسة الموضوع قيد البحث لان تحليله مرتكز على معلومات كافية ودقيقة والتي تم الحصول عليها باستخدام استمارة الاستبيان، واعتمدت الدراسة على صنفين من المعلومات:

الفرع الأول: بيانات الدراسة.

أ ـ بيانات أولية:

وهي تلك البيانات التي تم استخراجها من الاستمارة التي تم توزيعها على عينة من المجتمع الدراسي، التي تتكون من عدد من العبارات الضرورية لتجميع وحصر البيانات ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الإجتماعيةSpss v21 و برنامج Excel v2016 وكذا برنامج برنامج Excel v2007.

ب ـ بيانات ثانوية:

وهي تلك البيانات التي تم الاعتماد عليها، من مصادر مختلفة ولعل من أبرزها:

1. الأبحاث العلمية والدراسات السابقة.
2. الكتب والمؤتمرات العلمية.
3. استخدام الانترنت، والتي تسهم في إثراء هذه الدراسة.

الفرع الثاني: إعداد وعرض الاستنان.

لقد تم اعداد استمارة الاستبيان على مراحل نستعرضها في ما يلي:

أولا: تصميم استمارة الاستبيان.

هي أول خطوات اعداد الاستبيان، سعينا الى اعداد عبارات قابلة للفهم خالية من التعقيد وتعدد المعاني، من خلال انتقاء كلمات ومفردات سهلو ومتداولة، وصياغة بسيطة وسهلة للأسئلة في ضوء الإشكالية الرئيسة للدراسة والتي تتناول دور لجان المراجعة في دعم جودة التدقيق الخارجي، كما قمنا بالإستعانة بآراء المشرف وأساتذة من ذوي الاختصاص والخبرة في اعداد الاستمارة بهدف تحكيمهن والتأكد من صحة وسلامة المنهجية وسلامة التصميم، كما اعتمدنا في اعداد الاستبيان على الجانب النظري للدراسة والدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع.

وقد مرت عملية إعداد الاستبيان بالخطوات التالية:

- ❖ إعداد استبيان أولي بهدف جمع البيانات.
- ❖ عرض الاستبيان على المشرف لفحصه والتأكد من مدى ملاءمته لجمع البيانات والاسترشاد بتوجيهاته.
- ❖ عرض الاستبيان على أساتذة محكمين من ذوي الاختصاص والأخذ بآرائهم و توجيهاتهم.
- ❖ توزيع الاستبيان على أفراد العينة لجمع المعلومات الكافية والبيانات الملائمة للدراسة.

ثانيا: محتوى الاستبيان.

لقد اعتمدنا في تقسيم الاستبيان إلى قسمين أخذين بمعيار المعلومات المتعلقة بأفراد العينة والمعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث احتوى كل جزء على:

-الجزء الأول: المعنون بالأسئلة العامة، والذي يتضمن بيانات شخصية بأفراد عينة الدراسة: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، التخصص الوظيفي.

-الجزء الثاني: والذي يضم البيانات المرتبطة بالمتغيرات الخاصة بالدراسة، وبدوره قسم هذا الجزء إلى ثلاث محاور تضم 27 سؤالا مقسمة على المحاور كالتالي:

المحور الأول: فاعلية خصائص تكوين لجنة المراجعة في زيادة فعالية دورها ونشاطها. والذي تضمن 6 أسئلة.

المحور الثاني: علاقة لجان المراجعة بالمراجعة الداخلية، حيث تضمن 8 أسئلة.

المحور الثالث: علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الخارجية، تضمن 9 أسئلة.

المحور الرابع: علاقة لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية.

كما قسمت كل فقرة من فقرات الاستبيان وفق تصنيف ليكارت الخماسي، باعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات صنف كما يلي:

الجدول رقم (02): مقياس ليكارت الخماسي.

التقييم	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المجال	4.2 . 5	3.4 . 4.2	2.6 . 3.4	1.8 . 2.6	1 . 1.8

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS21.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة والأدوات المستخدمة.

الفرع الأول: مجتمع وعينة لدراسة.

شمل مجتمع الدراسة على عينة من ممارسي مهنة المراجعة الداخلة والخارجية وكذا محاسبين معتمدين بالإضافة إلى أساتذة جامعيين ضمن مجال المراجعة والتدقيق المحاسبي.

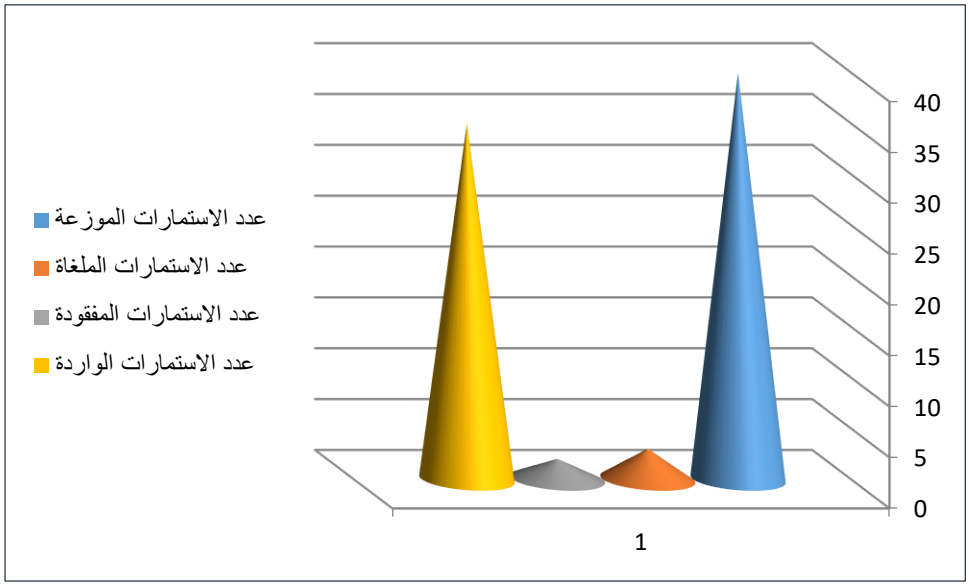
حيث تم توزيع الاستبيان على40 فرد من أفراد مجتمع الدراسة، لم يتم استرجاع إلا 38 استبيان وبعد الفرز تم إلغاء 3 لعدم جدية المبحوثين في الإجابة عليه أو عدم استكمال شروط ملئه، وقد فقدت 2 من مجموع الاستمارات، في الجدول التالي توضيح لفرز الاستبيانات المسترجعة:

الجدول رقم (03): إحصائيات خاصة باستمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	40	%100
عدد الاستمارات الملغاة	3	%7.5
عدد الاستمارات المفقودة	2	%5
عدد الاستمارات الواردة	35	%87.5

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات الاستبيان.

الشكل رقم (01): تمثيل بياني العد الإحصائي الخاص باستمارة الاستبيان.



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج Excel v2016 .

ويتضح من الجدول أعلاه أن نسبة الاستبيانات المعتمدة في التحليل هي 87.5% والتي تمثل 35 استبيانا من أصل 40 استبيانا موزع، وهي نسبة مقبولة عموما والشكل التالي يعطي توضيحا أكثر لإحصائية الاستبيان.

الفرع الثاني: أدوات الدراسة المستخدمة.

أولا: الأساليب الإحصائية المستخدمة.

- **التكرارات والنسب المئوية**: لمعرفة البيانات الأولية لمجتمع الدراسة، لتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.

- **الأشكال البيانية التوضيحية**: بعد ذلك معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة المبحوثة، مع الاستعانة ببرنامج Excel2007 وبرنامج Excel 2016 لتصميم الأشكال البيانية بصيغ و أشكال أخرى.

- **المتوسط الحسابي**: يعتبر من أهم مقاييس النزعة المركزية وأكثرها استخداما، حيث أن استخدامه لإجابات عينة الدراسة على الاستبيان يعبر عن مدى أهمية الفقرة عند أفراد العينة.

- **الانحراف المعياري**: هو مقياس من مقاييس التشتت، يستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة حول وسطها الحسابي.

- **معامل الثبات ألفا كرونباخ:** وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

- **الوسط الفرضي:** ويعرف بأنه "هو عبارة عن قيمة نظرية أو فرضية لمجموعة من البيانات أو هو عبارة عن المتوسط النظري لمدى الدرجات على مقياس معين ويستفاد من الوسط الفرضي كطريقة مختصرة لإيجاد الوسط الحسابي أو الحكم على الوسط الفعلي لمجموعة من البيانات إن كان أعلى أو أقل من الوسط الفرضي فإن كان أعلى من الوسط الحسابي الفعلي دل ذلك على ارتفاع مستوى العينة في صفة أو سمة ما وإن كان أقل من الوسط الفرضي دل ذلك على انخفاض مستوى العينة".[1]

. معامل الإرتباط: للحصول على الاتساق الداخلي للمحاور نوجد معاملات الارتباط بين معدل كل محور المعدل الكلي للمحاور.

- **اختبار (ت) الإحصائي** (T-Test): للمقارنات الثنائية إذ استخدم الباحث هذا النوع من الاختبار في اختبار فرضية الدراسة الاولى.

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لعينة الدراسة.

العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة سنتناول في هذا المطلب التحليل والوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات: الجنس، العمر، المؤهل الحالية.

أولا: توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

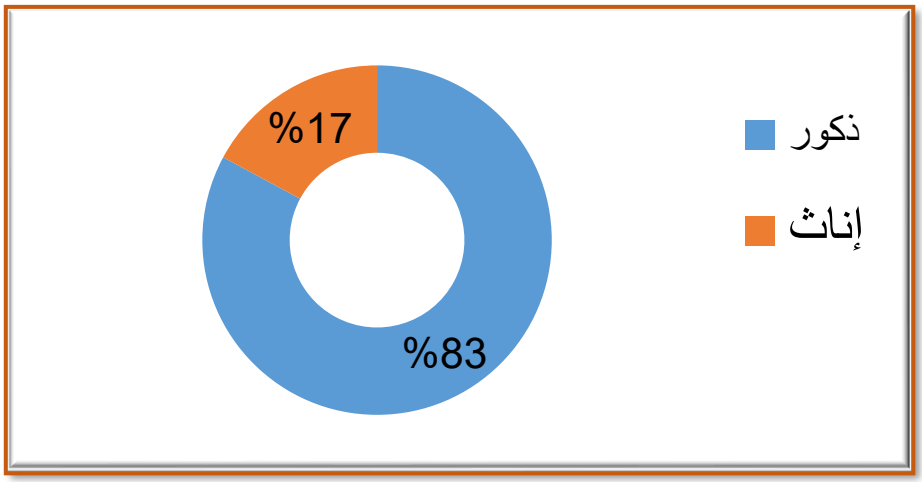
الجدول رقم (04): وصف عينة الدراسة حسب الجنس.

البيان	العدد	النسبية المئوية
ذكور	**29**	**%82.9**
إناث	**6**	**%17.1**
المجموع العام	**35**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss v21.

الشكل رقم (02): تمثيل بياني لتوزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

[1] بن سميشة العيد، محاضرات مقياس الإحصاء الوصفي، محاضرات موجهة لطلبة السنة الثانية علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية، المركز الجامعي نور البشير، البيض، 2018/2019، ص19.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج Excel 2007.

يوضح الجدول والتمثيل البياني أعلاه أن المشاركين من أفراد العينة في هذه الدراسة هم من فئة الذكور وذلك بنسبة 83% بالتقريب أما ما نسبته 17% من المشاركين كانوا من فئة الإناث وهذا يدل على أن المشاركين أكثرهم من الذكور.

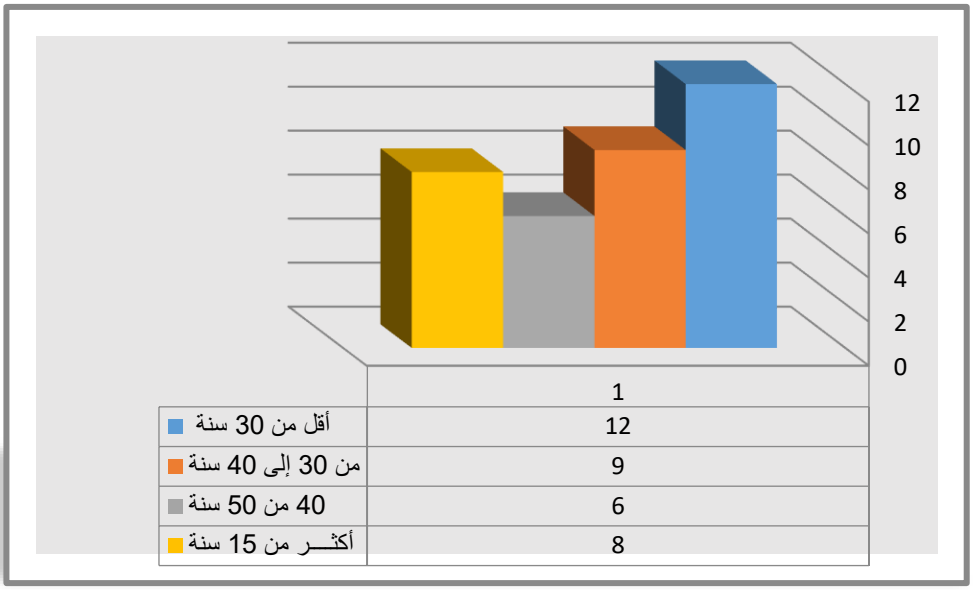
ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب العمر.

الجدول رقم (05): وصف عينة الدراسة حسب العمـر.

البيانات	العدد	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	**12**	**%34.3**
من 30 إلى 40 سنة	**9**	**%25.7**
40 من 50 سنة	**6**	**%17.1**
أكثـر من 15 سنة	8	%22.9
المجموع	**35**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss v21.

الشكل رقم (03): تمثيل بياني لتوزيع عينة الدراسة حسب العمر.



المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج Excel 2007.

يظهر الجدول أعلاه أن نسبة المشاركين كانت أعمارهم مختلفة، حيث جاءت الفئة العمرية من أقل من 30 سنة في المرتبة الأولى بنسبة 34,3 % لتليها الفئة من 30 إلى 40 سنة بنسبة 25.7%، أما الفئة أكثر من 15 سنة فقد كانت بنسبة 22.9%، وأخيرا الفئة من 40 إلى 50سنة بنسبة 17.1%

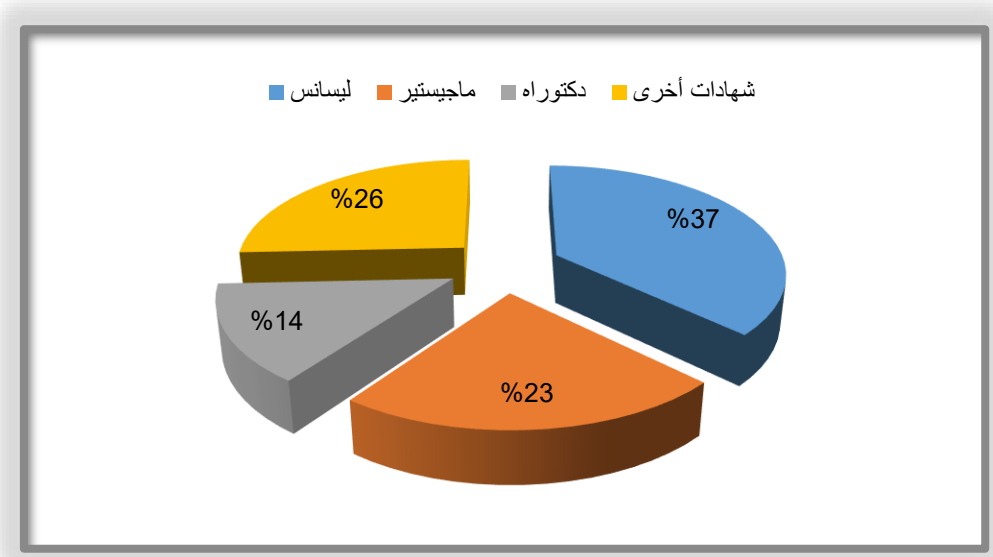
ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

الجدول رقم (06): وصف عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

البيانات	العدد	النسبة المئوية
ليسانس	13	%37.1
ماجيستير	8	%22.9
دكتوراه	5	%14.3
شهادات أخرى	9	%25.7
المجموع	**35**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss v21.

الشكل رقم (04): تمثيل بياني لتوزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج Excel 2007.

يشير الجدول أعلاه أن أفراد عينة الدراسة حاصلين على شهادات جامعية متعددة تخدم هذه الدراسة، حيث جاءت شهادة الليسانس بنسبة 37.1%، لتليها الحاصلين على شهادات أخرى بنسبة 25.7%، أما الحاصلين على شهادة الماجستير بنسبة 22.9%، أما فئة الدكاترة جاءت نسبتهم14.3%،

رابعا: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.

الجدول رقم (07): وصف عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

البيانات	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	5	14.3
من 6إلى10 سنوات	13	37.1
من 11إلى 15 سنة	6	17.1
أكثرمن 15 سنة	11	31.4
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss v21.

الشكل رقم (05): تمثيل بياني لتوزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج Excel v2016.

يعبر الجدول أعلاه عن الخبرة المهنية لفئة المشاركين في هذه لدراسة، حيث نجد أن الفئة من 6 إلى 10 سنوات هي الأعلى بينهم وذلك بنسبة 37.1%، أما الفئة أكثر من 15 سنة بنسبة 31.4%، وجاءت الفئة من 11 إلى 15 سنة، وأخيرا الفئة من أقل من 5 سنوات، ومن هنا نستنتج أن أفراد العينة لديهم مؤهلات عملية تساعدنا على الحصول على نتائج دقة وموضوعية.

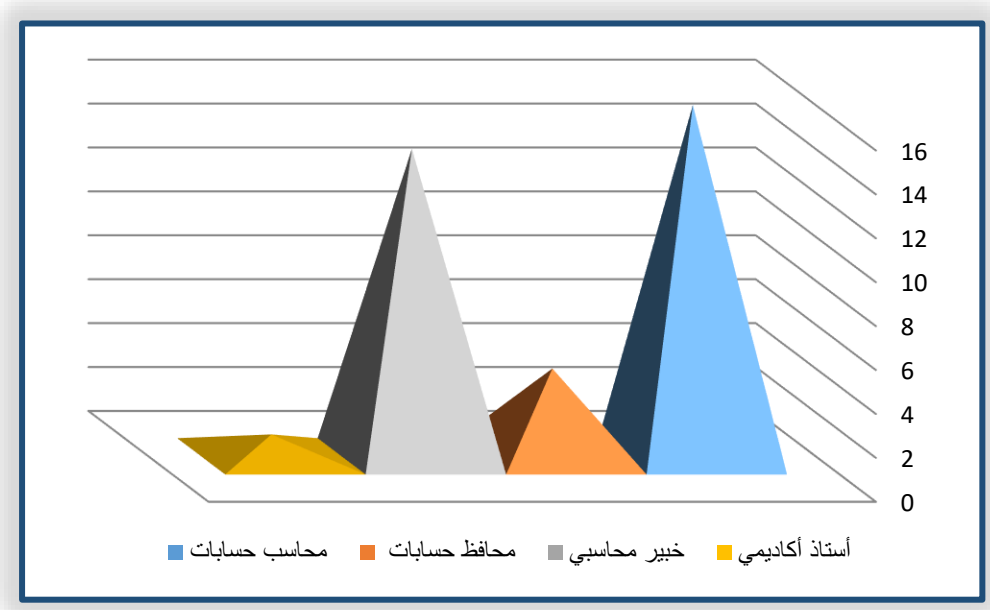
خامسا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.

الجدول (08): وصف عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية.

- البيانات	-	- العدد	- النسبة المئوية
- محاسب حسابات	-	16 -	45.7 -
- محافظ حسابات	-	4 -	11.4 -
- خبير محاسبي	-	14 -	40.0 -
- أستاذ أكاديمي	-	1 -	2.9 -
- المجموع	-	**35** -	**%100** -

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss v21.

الشكل رقم (06): تمثيل بياني لتوزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج Excel 2007.

نلاحظ من خلال نتائج المعالجة أن أغلبية إجابات أفراد العينة تعود لمحاسب معتمد بنسبة 45.7%، من مجموع أفراد العينة، لتليها فئة خبير محاسبي بنسبة 40%، حيث تعتبر من الفئة الأقرب لموضوع الدراسة، أما شريحة محافظ حسابات فقد جاءت بنسبة 11.4%، وأخيرا فئة أستاذ جامعي كانت بنسبة 2.9 %، التي ستكون الداعم العلمي والمرجعي لهذه الدراسة.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية.

نسعى من خلال هذا المبحث اختبار نتائج الدراسة الميدانية لذا فقد لقد احتوى هذا المبحث على ثلاث مطالب وهي اختبار صدق وثبات الاستبيان، اختبار آراء العينة، اختبار الفرضيات.

المطلب الأول: اختبار صدق وثبات الاستبيان.

الفرع الأول: اختبار الصدق وثبات الاستبيان بطريقة معامل ألفا كرونباخ.

يعتبر الثبات أداة يدل على استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة.

أما الصدق يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه يمكن حساب الصدق عن طريق حساب جذر معامل الثبات ويعرف بصد المحك.

كما يعتبر معامل ألفا كرونباخ من أهم المعاملات لقياس ذلك وهو رقم أو مقياس واحد يقيس درجة ثبات وصدق أسئلة الاستبيان، يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة ألفا كرونباخ تكون مساوية لصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح.

تعتبر قيمة معامل ألفا كرونباخ التي تساوي 60% مقبولة للحكم على تبات الاستبيان، كلما زادت قيمة معامل ألفا كلما زادت درجة الثبات و الصدق من أسئلة الاستبيان.

ومن خلال تطبيق معامل ألفا كرونباخ لاختبار الصدق والثبات في إجابة عينة الدراسة، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (09): معاملات الثبات لمحاور الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ.

الترتيب	محاور الدراسة	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	فاعلية خصائص تكوين لجنة المراجعة في زيادة فعالية دورها ونشاطها.	6	0.954	0.976
المحور الثاني	علاقة لجان المراجعة بالمراجعة الداخلية.	8	0.981	0.990
المحور الثالث	علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الخارجية.	9	0.975	0.987
المحور الرابع	علاقة لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية.	4	0.968	0.983
معامل الثبات العام		**35**	**0.993**	**0.996**

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss v21.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول (فاعلية خصائص تكوين لجنة المراجعة في زيادة فعالية دورها ونشاطها.) بلغ 0.954، أما المحور الثاني (علاقة لجان المراجعة بالمراجعة الداخلية.) فقد كان 0.981، كما ظهر المحور الثالث (علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الخارجية.) بقيمة 0.975، أما المحور الرابع (علاقة لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية.) فقد نتج بقيمة 0.968، وهي معاملات مرتفعة تثبت صدق الاستبيان وكذلك معامل ألفا كرونباخ لكل العبارات بلغ 0.993 وهذا يدل على أن أداة الدارسة ذات ثبات كبير مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار فرضياتها، وتجدر الاشارة إلى أن معامل ألفا كرونباخ يتراوح بين الصفر والواحد الصحيح وكلما اقترب من الواحد دل على ثبات عال.

الفرع الثاني: اختبار الاتساق الداخلي بطريقة معامل الارتباط بيرسون.

تعتمد هذه الطريقة على الاتساق في آراء الأفراد على فقرات الاستبيان، عندما يكون الاستبيان متجانسا، فإن كل فقرة فيه تقيس نفس العوامل العامة التي يقيسها الاستبيان، ويتم استخدام هذه الطريقة عند حساب معامل الاتساق الداخلي للاستبيان، حيث يتم حساب معاملات اتساق مفردات أداة القياس عن طريق حساب معاملات الارتباط بيرسون بين درجات الأفراد في كل فقرة ومتوسط درجاتهم في المحور ككل.

ـ وجود ارتباط من عدمه يحدد من خلال قيمة: Sig، والمحددة عند مستوى معنوية 0.05 أو 0.01، أما شدة واتجاه الارتباط يحدد من خلال قيمة معامل الارتباط، حيث أن معامل الارتباط محصور بين الناقص واحد والزائد واحد، حيث كانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (10): قياس الاتساق الداخلي بين المحور الأول وعباراته.

الرقم	العبـــارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	عدد الأعضاء: يكون من 4 إلى 5 أعضاء.	0.902**	0.000
2	تتكون من أعضاء غير تنفيذيين ومستقلين.	0.930**	0.000
3	الإلمام بجوانب المعرفة والخبرة المالية والمحاسبية لدى الأعضاء.	0.884**	0.000
4	وجود دليل (مطبوعة) للجنة المراجعة.	0.951**	0.000
5	تحديد المهام والمسؤوليات والواجبات بوضوح.	0.927**	0.000

6	حرية الوصول للمعلومات لأعضاء اللجنة.	0.942**	0.000
المحور الأول			
**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة المعنوية 0.01			

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss v21.

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة معامل الارتباط بيرسون الخاص بكل العبارات يتراوح بين 0.951 و0.884، وأن مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.01، وهذا يشير إلى وجود علاقة ارتباطية قوية وطردية بين العبارات ومحورها.

الجدول رقم (11): قياس الاتساق الداخلي بين المحور الثاني وعباراته.

الرقم	العبـــارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	تقدم لجنة المراجعة توصيات خاصة بتعيين رئيس قسم المراجعة الداخلية أو عزله	0.934**	0.000
2	تعمل لجنة المراجعة على حماية لوظيفة المراجعة الداخلية من إدارة المؤسسة	0.932**	0.000
3	تدرس لجنة المراجعة خطة المراجع الداخلي وفحص نطاقها	0.887**	0.000
4	تعتمد لجنة المراجعة على المراجعة الداخلية في الحصول على كل المعلومات والمعطيات التي تهمها للقيام بمهامها والوفاء بمسؤولياتها	0.918**	0.000
5	تحدد لجنة المراجعة امتيازات لموظفي المراجعة الداخلية	0.948**	0.000
6	تقوم لجان المراجعة بتقييم نتائج المراجعة الداخلية وفحص تقاريرها	0.952**	0.000
7	تعمل لجنة المراجعة على إيجاد الحلول للمشاكل التي تنشا بين المراجع الداخلي والإدارة والعمل كوسيط بينه وبين المراجع الخارجي	0.972**	0.000
8	تتابع لجنة المراجعة اللوائح والتنظيمات المتعلقة بمهام وصلاحيات المراجع الداخلي	0.946**	0.000

المحور الثاني
**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة المعنوية 0.01

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss v21.

يظهر الجدول الخاص بالاتساق الداخلي للمحور الثاني أن قيمة معامل الارتباط بيرسون دال فهو يتراوح بين **0.972، **0.887، كما أن مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.01، وهذا يشير إلى وجود علاقة ارتباطية قوية وطردية بين المحور وعباراته.

الجدول رقم (12): قياس الاتساق الداخلي بين المحور الثالث وعباراته.

الرقم	العبـــارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	تعمل لجنة المراجعة على ترشيح وعزل المراجع الخارجي	0.955**	0.000
2	تدرس لجنة المراجعة خطة عمل المراجع الخارجي والتأكد من أن المؤسسة تقدم له التسهيلات الضرورية للقيام بعمله	0.926**	0.000
3	تراقب لجنة المراجعة وتتابع الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع	0.845**	0.000
4	مناقشة المراجع الخارجي في كل الصعوبات والمشاكل التي يلاقيها	0.964**	0.000
5	العمل كطرف محايد للفصل بين الإدارة والمراجع الخارجي وحل الخلافات التي تنشا بينهم	0.883**	0.000
6	تقوم لجنة المراجعة بالمشاركة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي	0.959**	0.000
7	متابعة اعمال المراجع ودراسة ملاحظاته وتوصياته وتحفظاته	0.872**	0.000
8	تعمل لجان المراجعة على زيادة ثقة ومصداقية التقارير المالية وهذا من خلال تعزيز استقلال المراجع	0.923**	0.000
9	يتم دعم جودة المراجعة الخارجية من خلال دعوة المراجع الخارجي لحضور اجتماعات اللجنة	0.955**	0.000
المحور الثالث			

**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة المعنوية 0.01

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss v21.

يوضح الجدول أعلاه الاتساق الداخلي للمحور الثالث أن قيمة معامل الارتباط بيرسون الخاص بالعبارات يتراوح بين **0.964 و **0.883 وأن مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.01، ومستوى ثقة 95%، كما تظهر هذه النتائج أن معامل بيرسون قريب من الواحد الصحيح وهو وهذا يشير إلى وجود علاقة ارتباطيه قوية وذات اتجاه طردي بين المحور وعباراته.

الجدول رقم (13): قياس الاتساق الداخلي بين المحور الرابع وعباراته.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	يمكن للجنة المراجعة أن تسهل تعاملات المراجع الخارجي مع المراجع الداخلي بالشكل الذي يسهل له ممارسة مهامه في مؤسسة	**0.981	0.000
2	يعتبر فحص ومتابعة لجنة المراجعة لنظام الرقابة الداخلية عنصر أساسي في تحقيق الجودة المطلوبة في عملية المراجعة	**0.937	0.000
3	يعتبر تقييم ومرافقة لجنة المراجعة لأعمال المراجع الخارجي الأكثر تأثيرا على جودة المراجعة الخارجية	**0.963	0.000
4	تسمح تدخلات لجنة المراجعة على مستوى كل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين جودة المراجعة الخارجية	**0.957	0.000
المحور الرابع			
**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة المعنوية 0.01			

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss v21.

نلاحظ من خلال جدول الاتساق الداخلي للمحور الثالث أن قيمة معامل الارتباط بيرسون الخاص بالعبارات يتراوح بين **0.937 و **0.981، وأن مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.01، كما تظهر هذه النتائج أن معامل بيرسون قريب من الواحد الصحيح وهو وهذا يشير إلى وجود علاقة ارتباطيه قوية وذات اتجاه طردي بين المحور وعباراته.

المطلب الثالث: اختبار آراء العينة.

سنحاول من خلال مخرجات برنامج Spss عرض وتحليل متوسطات هذه الدراسة حيث تم تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): نتائج آراء العينة حول أسئلة المحور الأولى.

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
1	عدد الأعضاء: يكون من 4 إلى 5 أعضاء.	4.028	0.706	موافق	6
2	تتكون من أعضاء غير تنفيذيين ومستقلين.	4.171	0.663	موافق	4
3	الإلمام بجوانب المعرفة والخبرة المالية والمحاسبية لدى الأعضاء.	4.428	0.654	موافق بشدة	1
4	وجود دليل (مطبوعة) للجنة المراجعة.	4.285	0.621	موافق بشدة	2
5	تحديد المهام والمسؤوليات والواجبات بوضوح.	4.257	0.657	موافق بشدة	3
6	حرية الوصول للمعلومات لأعضاء اللجنة.	4.142	0.733	موافق	5
المتوسط العام للمحور		**4.219**	**0.620**	موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss v21.

يتضح من خلال الجدول أعلاه والذي يبين لنا كل آراء أفراد العينة حول المحور الأول، حيث ظهر أعلى متوسط حسابي بقيمة 4.428 وبانحراف معياري أدنى 0.654، وهو يشير إلى درجة موافق بشدة حسب مقياس ليكارت الخماسي وأدنى متوسط حسابي في هذا المحور بلغ 4.028 وبأدنى انحراف معياري بلغ 0.706، وهو يشير إلى درجة موافق حسب مقياس ليكارت الخماسي.

كما ظهرت كل من العبارات 3، 4، 5 في مستوى موافق بشدة وذلك لوقوع متوسطاتها الحسابية في الدرجة الخامسة وفق مقياس ليكارت الخماسي، أما كل من العبارات 1.2.6 فقد كانت درجتها موفق لوقوعها في الدرجة الرابعة وفق مقياس ليكارت الخماسي.

وتجدر الإشارة أن اتجاه آراء أفراد العينة إيجابية نحو جميع عبارات المحور الأول وهذا ما أكده المتوسط الحسابي العام، والذي بلغ 4.219 وبانحراف معياري أدنى بلغ 0.620 حيث أظهر تشتت بسيط في أجوبة أفراد عينة الدارسة، كما أن هذا المتوسط يقع في الفئة الخامسة من فئات ليكارت الخماسي وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق بشدة، والتي تؤكد رضا أغلبية أفراد العينة حول فاعلية خصائص تكوين لجنة المراجعة في زيادة فعالية دورها ونشاطها.

الجدول (15): نتائج آراء العينة حول أسئلة المحور الثانية.

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
1	تقدم لجنة المراجعة توصيات خاصة بتعيين رئيس قسم المراجعة الداخلية أو عزله	3.771	0.942	موافق	8
2	تعمل لجنة المراجعة على حماية لوظيفة المراجعة الداخلية من إدارة المؤسسة	4.085	0.612	موافق	7
3	تدرس لجنة المراجعة خطة المراجع الداخلي وفحص نطاقها	4.371	0.645	موافق بشدة	1
4	تعتمد لجنة المراجعة على المراجعة الداخلية في الحصول على كل المعلومات والمعطيات التي تهمها للقيام بمهامها والوفاء بمسؤولياتها	4.257	0.560	موافق بشدة	2
5	تحدد لجنة المراجعة امتيازات لموظفي المراجعة الداخلية	4.114	0.631	موافق	6
6	تقوم لجان المراجعة بتقييم نتائج المراجعة الداخلية وفحص تقاريرها	4.257	0.700	موافق بشدة	3

7	تعمل لجنة المراجعة على إيجاد الحلول للمشاكل التي تنشا بين المراجع الداخلي والإدارة والعمل كوسيط بينه وبين المراجع الخارجي	4.200	0.677	موافق بشدة	5
8	تتابع لجنة المراجعة اللوائح والتنظيمات المتعلقة بمهام وصلاحيات المراجع الداخلي	4.202	0.584	موافق بشدة	4
المتوسط العام للمحور		**4.157**	**0.626**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss v2

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط العام للمحور بلغ 4.157، وبانحراف معياري عام بلغ 0.626، علما أن هذا التوسط الحسابي يقع في الفئة الرابعة من مقياس ليكارت والتي تشير إلى درجة وافق.

كما يظهر نفس الجدول أن أعلى متوسط حسابي بين العبارات بلغ 4.371وأدنى انحراف معياري بينهم بلغ 0.645، كما لمسنا أيضا تشابه بين المتوسطات الحسابية بين عبارتين الأمر الذي أدى بنا للاستعانة بأقل انحراف معياري بين هذه العبارات لحسم الترتيب، وكما تشير المتوسطات الحسابية لكل من العبارات من العبارة 3 إلى العبارة 8 إلى درجة موافق بشدة حسب سلم ليكارت الخماسي، ما عدى العبارة1 و2و اللتان أشار إلى الفئة الرابعة بدرجه موافق وذلك بمتوسط حسابي3.771 و4.085 على التوالي وانحراف معياري0.942 و0.612 على التوالي أيضا.

وحسب تحليل النتائج العامة لآراء أفراد العينة والتي توضحت قابلية أفراد العينة للفرضة التي تدور حول علاقة لجان المراجعة بالمراجعة الداخلية، وهذا ما أكدته المتوسط الحسابي، وكذا الانحراف المعياري الذي أوضح التشتت البسيط والتقارب في الأجوبة بين آراء أفراد هذه العينة.

الجدول رقم (16): نتائج آراء العينة حول أسئلة المحور الثالثة.

الرقم	العبـــارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الأهمية
1	تعمل لجنة المراجعة على ترشيح وعزل المراجع الخارجي	3.857	1.115	موافق	9
2	تدرس لجنة المراجعة خطة عمل المراجع الخارجي والتأكد من أن المؤسسة تقدم له التسهيلات الضرورية للقيام بعمله	4.142	0.601	موافق	6
3	تراقب لجنة المراجعة وتتابع الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع	3.971	0.617	موافق	8
4	مناقشة المراجع الخارجي في كل الصعوبات والمشاكل التي يلاقيها	4.200	0.632	موافق	5
5	العمل كطرف محايد للفصل بين الإدارة والمراجع الخارجي وحل الخلافات التي تنشا بينهم	4.342	0.539	موافق بشدة	2
6	تقوم لجنة المراجعة بالمشاركة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي	4.085	0.853	موافق	7
7	متابعة اعمال المراجع ودراسة ملاحظاته وتوصياته وتحفظاته	4.257	0.505	موافق بشدة	1
8	تعمل لجان المراجعة على زيادة ثقة ومصداقية التقارير المالية وهذا من خلال تعزيز استقلال المراجع	4.285	0.710	موافق بشدة	3
9	يتم دعم جودة المراجعة الخارجية من خلال دعوة المراجع الخارجي لحضور اجتماعات اللجنة	4.228	0.598	موافق بشدة	4
المتوسط العام للمحور		**4.152**	**0.626**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss v21.

يوضح الجدول أعلاه أن اتجاه عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الخارجية حيث جاء أعلى متوسط حسابي لهذا المحور بقيمة 4.257، وبانحراف معياري أدنى بلغ 0.505، كما بلغ أدنى متوسط حسابي3.857، وبانحراف معياري أعلى بلغ 1.115.

كما جاء الوسط الحسابي الإجمالي والذي بلغ 4.152، والانحراف المعياري العام الذي بلغ 0.626، يظهر الانحراف يظهر التشتت المتقارب تمركز انتشار القيم الأمر الذي أدى بتقارب الآراء في الأجوبة بين آراء أفراد العينة، كما أن هذا المتوسط يقع في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق، والتي تؤكد إتفاق أغلبية أفراد العينة حول وجود علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الخارجية ستؤدي بالضرورة إلى جودة التدقيق الخارجي.

الجدول رقم (17): نتائج آراء العينة حول أسئلة المحور الرابعة.

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
1	يمكن للجنة المراجعة أن تسهل تعاملات المراجع الخارجي مع المراجع الداخلي بالشكل الذي يسهل له ممارسة مهامه في مؤسسة	4.171	0.513	موافق	3
2	يعتبر فحص ومتابعة لجنة المراجعة لنظام الرقابة الداخلية عنصر أساسي في تحقيق الجودة المطلوبة في عملية المراجعة	4.228	0.598	موافق بشدة	2
3	يعتبر تقييم ومرافقة لجنة المراجعة لأعمال المراجع الخارجي الأكثر تأثيرا على جودة المراجعة الخارجية	4.028	0.746	موافق	4
4	تسمح تدخلات لجنة المراجعة على مستوى كل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين جودة المراجعة الخارجية	4.879	0.879	موافق بشدة	1
المتوسط العام للمحور		**4.142**	**0.648**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss v21.

يوضح الجدول أعلاه آراء عينة الدراسة والمتعلق بالمحور الرابع والأخير في هذه الدراسة والذي البحث في علاقة لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية حيث ظهر المتوسط الحسابي العام المرجح بقيمة 4.142 وأدنى انحراف معياري بقيمة 0.648. مع العلم أن هذا المتوسط الحسابي يقع في الفئة الرابعة في مقياس ليكارت الخماسي والذي يشير إلى درجت موافق هذا يعني موافقة أفراد العينة على وجود علاقة وطيدة بين علاقة لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية.

كما يظهر نفس الجدول أن أعلى متوسط بلغ 4.879 وبأدنى انحراف معياري بلغ 0.879، أما أدنى متوسط حسابي فقد بلغ 4.028 وانحرافه بلغ 0.746.

وحسب تحليل مخرجات هذه النتائج أوضحت قابلية أفراد العينة للفرضية حيث بين هذا التشتت في معاملات الانحرافات المعيارية قليلة في أراء أفراد العينة اتجاه العلاقة القائمة بين لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

يعتبر اختبار T للعينة البسيطة One Sample T text من أهم الاختبارات المعلمية التي تستخدم للحكم على معنوية الفروق بين متوسط العينة وقيمة ثابتة محددة مسبقا ويقوم برنامج Spss v21 بحساب اختبار T للعينة الواحدة من خلال استخدام المعادلة في حالة الفروق بين متوسط عينة ومتوسط المجتمع.

ومن خلال تحليل فقرات الاستبيان، نعتمد أن تكون الفقرة إيجابية بمعنى أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05، ولاختبار الفرضيات تم استخدام اختبار الإشارة اللامعلمية إذ يستخدم هذا الاختبار للتحقق من مجتمع احصائي مع وسط المجتمع، ويستخدم اختبار الإشارة لتحديد اتجاه الفرق بين آراء المجتمع.

لاختبار الفرضيات باستخدام اختبار الاشارة يتم اختبار الفرضية الاحصائية التالية:

- الفرضية الصفرية 0H.
- الفرضية البديلة 1H.
- إذا كانت sig أكبر من 0.05 نقبل الفرضية الصفرية 0H.
- ذا كانت sig أقل من 0.05 نقبل الفرضية الصفرية 1H.

أولا: اختبار الفرضية الأولى.

صيغت الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

H0 الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر أفراد العينة لفاعلية خصائص تكوين لجنة المراجعة في زيادة فعالية دورها ونشاطها.

H1الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر أفراد العينة لفاعلية خصائص تكوين لجنة المراجعة في زيادة فعالية دورها ونشاطها، لنتحصل على النتائج التالية:

الجدول رقم (18): نتائج التحليل الإحصائي واختبار Tلعينة واحدة (One sample T test) والمتعلقة بالفرضية الأول.

الرقم	العبارات	المحسوبة T	درجة الحرية	الفيمة Sig	القرار
1	عدد الأعضاء: يكون من 4 إلى 5 أعضاء.	8.613	34	0.000	نقبل H1
2	تتكون من أعضاء غير تنفيذيين ومستقلين.	10.44	34	0.000	نقبل H1
3	الإلمام بجوانب المعرفة والخبرة المالية والمحاسبية لدى الأعضاء.	12.910	34	0.000	نقبل H1
4	وجود دليل (مطبوعة) للجنة المراجعة.	12.234	34	0.000	نقبل H1
5	تحديد المهام والمسؤوليات والواجبات بوضوح.	11.316	34	0.000	نقبل H1
6	حرية الوصول للمعلومات لأعضاء اللجنة.	11.619	34	0.000	نقبل H1
	المجموع العام لعبارات المحور	9.220	34	0.000	نقبل H1
Test Value = 3 , عند مستوى الدلالة المعنوية 0.05					

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss v21.

يتضح من الجدول أعلاه والمصمم لتحليل نتائج اختبار الفرضية الأولى التي تنص على فاعلية خصائص تكوين لجنة المراجعة في زيادة فعالية دورها ونشاطها، حيث بلغت قيمة T المحسوبة للمجموع العام للمحور الأول

بقيمة 9.220 وهي أكبر مع القيمة الجدولية، ، عند درجة حرية 34 ومتوسط فرضي3 حسب مقياس ريكارت الخماسي، كما ظهر مستوى المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.05 وهي بعيدة على مستوى الخطر، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية لفاعلية خصائص تكوين لجنة المراجعة في زيادة فعالية دورها ونشاطها.

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية.

صيغت الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

H0الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر أفراد العينة لعلاقة لجان المراجعة بالمراجعة الداخلية.

H1الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر أفراد العينة لعلاقة لجان المراجعة بالمراجعة الداخلية، حيث كانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (19): نتائج التحليل الإحصائي واختبار Tلعينة واحدة (One sample T test) والمتعلقة بالفرضية الثانية.

الرقم	العبارات	المحسوبة T	درجة الحرية	القيمة الجدوليةSig	القرار
1	تقدم لجنة المراجعة توصيات خاصة بتعيين رئيس قسم المراجعة الداخلية أو عزله	4.845	34	0.000	نقبل H1
2	تعمل لجنة المراجعة على حماية لوظيفة المراجعة الداخلية من إدارة المؤسسة	10.492	34	0.000	نقبل H1
3	تدرس لجنة المراجعة خطة المراجع الداخلي وفحص نطاقها	12.567	34	0.000	نقبل H1
4	تعتمد لجنة المراجعة على المراجعة الداخلية في الحصول على كل المعلومات والمعطيات التي تهمها للقيام بمهامها والوفاء بمسؤولياتها	13.266	34	0.000	نقبل H1
5	تحدد لجنة المراجعة امتيازات لموظفي المراجعة الداخلية	10.445	34	0.000	نقبل H1
6	تقوم لجان المراجعة بتقييم نتائج المراجعة الداخلية وفحص	10.617	34	0.000	نقبل

	تقاريرها				H1
7	تعمل لجنة المراجعة على إيجاد الحلول للمشاكل التي تنشا بين المراجع الداخلي والإدارة والعمل كوسيط بينه وبين المراجع الخارجي	10.481	34	0.000	نقبل H1
8	تتابع لجنة المراجعة اللوائح والتنظيمات المتعلقة بمهام وصلاحيات المراجع الداخلي	12.154	34	0.000	نقبل H1
	جميع عبارات المحور	10.923	34	0.000	نقبل H1
Test Value = 3 , عند مستوى الدلالة المعنوية 0.05					

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss v21.

نلاحظ من الجدول أعلاه والخاص بتحليل نتائج اختبار الفرضية الثانية التي تنص على علاقة لجان المراجعة بالمراجعة الداخلية بناء على مخرجات Spss، ظهرت قيمة T المحسوبة للمجموع العام للمحور الثاني بقيمة 10.923 وهي أكبر من القيمة الجدولية، كما ظهر مستوى المعنوية Sig (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.05 وهي بعيدة على مستوى الخطر، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرض البديلة والذي ينص على وجود توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين علاقة لجان المراجعة وبالمراجعة الداخلية.

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة.

صيغت الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

H0الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر أفراد العينة لعلاقة لجان المراجعة بالمراجعة الخارجية.

H1الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر أفراد العينة لعلاقة لجان المراجعة بالمراجعة الخارجية.

لنتحصل من خلال البرنامج Spss v21 على النتائج التالية:

الجدول رقم (20): نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T test) والمتعلقة بالفرضية الثالثة.

الرقم	العبارات	المحسوبة T	درجة الحرية	القيمة الجدولية Sig	القرار
1	تعمل لجنة المراجعة على ترشيح وعزل المراجع الخارجي	4.547	34	0.000	نقبل H1
2	تدرس لجنة المراجعة خطة عمل المراجع الخارجي والتأكد من أن المؤسسة تقدم له التسهيلات الضرورية للقيام بعمله	11.248	34	0.000	نقبل H1
3	تراقب لجنة المراجعة وتتابع الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع	9.304	34	0.000	نقبل H1
4	مناقشة المراجع الخارجي في كل الصعوبات والمشاكل التي يلاقيها	11.225	34	0.000	نقبل H1
5	العمل كطرف محايد للفصل بين الإدارة والمراجع الخارجي وحل الخلافات التي تنشا بينهم	14.733	34	0.000	نقبل H1
6	تقوم لجنة المراجعة بالمشاركة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي	7.529	34	0.000	نقبل H1
7	متابعة اعمال المراجع ودراسة ملاحظاته وتوصياته وتحفظاته	14.715	34	0.000	نقبل H1
8	تعمل لجان المراجعة على زيادة ثقة ومصداقية التقارير المالية وهذا من خلال تعزيز استقلال المراجع	10.712	34	0.000	نقبل H1
9	يتم دعم جودة المراجعة الخارجية من خلال دعوة المراجع الخارجي لحضور اجتماعات اللجنة	12.148	34	0.000	
	جميع عبارات المحور	10.738	34	0.000	نقبل H1
Test Value = 3 , عند مستوى الدلالة المعنوية 0.05					

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss v21.

يوضح الجدول أعلاه نتائج اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الخارجية مستندين في ذلك على مخرجات Spss، حيث ظهرت قيمة T المحسوبة للمجموع العام للمحور الثالث بقيمة 10.738وهي أكبر من القيمة الجدولية عند درجت حرية 34 و التي تساوي حجم العينة ناقص واحد، كما

ظهر مستوى المعنوية Sig (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.05 ، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الخارجية.

رابعا: اختبار الفرضية الرابعة.

صيغت الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

H0 الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر أفراد العينة لعلاقة لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية.

H1 الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر أفراد العينة لعلاقة لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية.

لنتحصل من خلال البرنامج Spss v21 على النتائج التالية:

الجدول رقم (21): نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة (One sample T test) والمتعلقة بالفرضية الرابع.

الرقم	العبارات	المحسوبة T	درجة الحرية	القيمة الجدولية Sig	القرار
1	يمكن للجنة المراجعة أن تسهل تعاملات المراجع الخارجي مع المراجع الداخلي بالشكل الذي يسهل له ممارسة مهامه في مؤسسة	8.613	34	0.000	نقبل H1
2	يعتبر فحص ومتابعة لجنة المراجعة لنظام الرقابة الداخلية عنصر أساسي في تحقيق الجودة المطلوبة في عملية المراجعة	10.44	34	0.000	نقبل H1
3	يعتبر تقييم ومرافقة لجنة المراجعة لأعمال المراجع الخارجي الأكثر تأثيرا على جودة المراجعة الخارجية	12.910	34	0.000	نقبل H1
4	تسمح تدخلات لجنة المراجعة على مستوى كل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين جودة المراجعة الخارجية	12.234	34	0.000	نقبل H1
	جميع عبارات المحور	9.220	34	0.000	نقبل H1
Test Value = 3 , عند مستوى الدلالة المعنوية 0.05					

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss v21.

ظهر من الجدول أعلاه و الخاص بالتحليل نتائج اختبار الفرضية الرابع والأخيرة في هذا الاستبيان التي تنص على علاقة لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية وبالعمل بمخرجات Spss، حيث ظهرت قيمة T المحسوبة للمجموع العام للمحور الثالث بقيمة 9.220 وهي أكبر من القيمة الجدولية عند درجة حرية 34 ومتوسط فرضي3، كما ظهر مستوى المعنوية Sig(0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.05 وهي بعيدة على مستوى الخطر، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرض البديلة والذي ينص على وجود توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين علاقة لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية.

خلاصة الفصل:

بعد اسقاط الدراسة التطبيقية على الدراسة النظرية ، حاولنا الاجابة على فرضيات الدراسة المتعلقة بموضوع البحث ، ولقد وضعنا فرضيات من اجل الاجابة على تساؤلات الدراسة التطبيقية ،حيث اعتمدنا على الاستبيان الذي يهدف إلى ابراز دور لجان المراجعة في دعم جودة التدقيق الخارجي، حيث تم توزيع الاستبيان على مجموعة من ممارسي مهنة المراجعة وكذا أساتذة جامعيين من ذوي الاختصاص العلمي، و بعد تفريغ بياناته في برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Spss v21، قمنا باستخدام مجموعة مختلف من الأساليب الإحصائية لتدعيم هذه الدراسة الميدانية، وبعد تحليل و تفسير النتائج المتوصل إليها واختبار صحة فرضيات الدراسة التي تم وضعها في مقدمة البحث، توصلنا إلى نتيجة رئيسة والمتمثلة في أن للجان المراجعة دور مهم و أساسي في دعم جودة التدقيق الخارجي.

الخـــــاتمة

الخاتمة

لقد حاولنا من خلال بحثنا: دور لجان المراجعة في دعم جودة التدقيق الخارجي، الإجابة على إشكالية البحث " ما دور لجان المراجعة في دعم جودة التدقيق الخارجي؟ "، حيث أدرجنا في بداية البحث مختلف المفاهيم التي ترتبط بلجان المراجعة واهميتها لدى مختلف الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة، ومن الأجهزة التي تعتبر داعمة للمدقق هي لجنة المراجعة التي تمثل هيئة رقابية مهمة في المؤسسة يقوم مجلس الإدارة بتشكيلها من بين أعضاء غير تنفيذيين يتمتعون بالخبرة والكفاءة، ويقوم بتفويض مجموعة من الصلاحيات لها بهدف تخفيف الضغط عليه وتمكينه من الحصول على تأكيدات حول المسائل والأمور المهمة التي ترتبط بتسيير المؤسسة ومراجعتها.

كما تطرقنا من خلال الجانب النظري إلى كيفية تشكيل لجان المراجعة والشروط التي لابد أن تتوفر في الاعضاء التي تنتسب للجنة المراجعة، وهذا بالنظر للمكانة المهمة التي تكتسيها في المؤسسة، والتي تسعى من خلالها إلى تحقيق الأهداف التي يسعى مجلس الإدارة إليها، وذلك كونها أحد الأدوات الفاعلة في الرقابة على المؤسسة وتحسين أدائها، وذلك باعتبارها تلعب دورا في مساعدة مجلس الادارة في تنفيذ التزاماته اتجاه الملاك والأطراف المستفيدة، وهذا لأنها الجهة الوحيدة المخول لها إبداء رأيها فيما يخص كفاءة الأنظمة المتبعة والسياسات المحاسبية المعتمدة، وتسمح تدخلاتها في تحسين كفاءة وأداء المؤسسة وهذا ما يمكنها من تحقيق مكانة مهمة في إطارها.

وحتى تتمكن لجنة المراجعة من استيفاء الصلاحيات الموكلة إليها لابد أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص التي تعتبر ضرورية للحكم على كفاءة وفعالية اللجنة، والتي نصت عليها أغلبية القوانين واللوائح التنظيمية المنظمة للمهنة والتي تعتبرها مؤشر للحكم على شفافية وحيادية ومصداقية النتائج المتوصل إليها.

نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال دراستنا التي جمعت بين الشق النظري والتطبيقي لمختلف الجوانب المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم جودة التدقيق الخارجي، حاولنا اختبار الفرضيات التي تم طرحها في بداية الدراسة وتم التوصل الى النتائج التالية:

الفرضية الأولى: " تؤثر فاعلية خصائص لجنة المراجعة في زيادة فعالية دورها ونشاطها ".

ومن خلال الدراسة النظرية توصلنا الى انه توجد علاقة معنوية لفاعلية خصائص تكوين لجنة المراجعة في زيادة فعالية دورها ونشاطها ومنه أثبتنا صحة هذه الفرضية.

الفرضية الثانية: "هناك علاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية ".

حاولنا اثبات هذه الفرضية من خلال أسئلة المحور الثاني من الاستبيان وتم تقسيم هذه الفرضية الى فرضيتين جزئيتين هما:

H0 الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر افراد العينة لعلاقة لجان المراجعة بالمراجعة الداخلية.

H1 الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر افراد العينة لعلاقة لجان المراجعة بالمراجعة الداخلية.

وفي الأخير توصلنا الى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين علاقة لجان المراجعة وبالمراجعة الداخلية وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية.

الفرضة الثالثة: " توجد علاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الخارجية ".

حاولنا اثبات هذه الفرضية من خلال أسئلة المحور الثالث من الاستبيان وتم تقسيم هذه الفرضية الى فرضيتين جزئيتين هما:

H0 الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر أفراد العينة لعلاقة لجان المراجعة بالمراجعة الخارجية.

H1 الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر افراد العينة لعلاقة لجان المراجعة بالمراجعة الخارجية.

وفي الأخير توصلنا الى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الخارجية وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية.

الفرضية الرابعة: " تؤثر علاقة لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية ".

حاولنا اثبات هذه الفرضية من خلال أسئلة المحور الرابع من الاستبيان وتم تقسيم هذه الفرضية الى فرضيتين جزئيتين هما:

H0 الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر افراد العينة لعلاقة لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية.

H1 الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر افراد العينة لعلاقة لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية.

وفي الأخير توصلنا الى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين علاقة لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية.

كما حاولنا إيضاح العلاقة بين لجان المراجعة وجودة التدقيق الخارجي كآلية لدعمها، والتي توصلنا من خلالها إلى أن علاقة لجنة المراجعة بكل من نظام الرقابة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تؤدي إلى تحسين وتدعيم جودة التدقيق الخارجي، وتمثلت النتائج التي توصلنا إليها من خلال الدراسة فيما يلي:

نتائج الدراسة:

توصلنا من خلال دراستنا هذه الى جملة من النتائج:

- تعتبر جودة التدقيق الخارجي مطلبا ضروريا تسعى إليه العديد من الأطراف التي تربطها علاقة مع المؤسسة، وهذا نتيجة للمزايا التي تحققها لهم الجودة والتي تعتبر معيار يتم على أساسه اتخاذ قرار التعامل مع المؤسسة.
- تعددت المداخل التي تم من خلالها تحديد مفهوم جودة التدقيق الخارجي ولكنها تصب في هدف واحد وهو تقديم تقرير يعبر عن مصداقية وموثوقية وعدالة القوائم المالية.
- نتيجة لحالات الغش والتلاعبات التي حدثت في العديد من الشركات الكبرى في العالم وما ترتب عنها من إفلاس وانهيار، فقد ارتفع الطلب على جودة التدقيق مما زاد الضغط على مكاتب المراجعة للتحسين من خدماتها.
- تتأثر جودة التدقيق الخارجي بعدة عوامل مختلفة وبالتالي لا بد من التركيز على العوامل التي تؤثر إيجابيا، ومحاولة تقويتها وتدعيمها، ومتابعة العوامل التي تؤثر سلبيا وتفاديها.
- تمثل لجنة المراجعة هيئة مستقلة ينشأها مجلس الإدارة من بين أعضاء غير تنفيذيين وهذا بهدف تفويض مجموعة من الصلاحيات إلى أشخاص لديهم خبرة وكفاءة كافية من أجل تخفيف الضغط على المجلس وفرض رقابة مستقلة على المؤسسة.
- يعتبر وجود لجنة مراجعة مستقلة في المؤسسة دليل على وجود أنظمة وأجهزة رقابة فعالة تساهم في محاربة أساليب الغش والتحايل التي قد يلجأ اليها المسيرون أو غيرهم لتحقيق أهداف شتى.
- بالرغم من أهمية لجان المراجعة ألا ان الجزائر لم تصدر القوانين التنظيمية والتشريعية والتعليمات التي تنظم إنشاءها، كما أنها لم تلزم المؤسسات بذلك ماعدا البنوك وبعض المؤسسات الاقتصادية الاخرى، على

عكس العديد من الدول في العالم التي أغلبها ألزمت إنشاءها وأصدرت القوانين والتشريعات التي تنظم ذلك.

التوصيات:

بناءا على النتائج التي توصلنا اليها من خلال الجانب النظري والدراسة التطبيقية يمكننا اقتراح التوصيات التالية:

- ضرورة إنشاء لجان مراجعة في كل المؤسسات لما لها من مزايا على تسيير المؤسسة.
- ضرورة اهتمام الهيئات المهنية في الجزائر بإعداد القوانين والتنظيمات التي تحدد كيفية إنشاء لجان المراجعة وهذا لتفادي العشوائية في تشكيلها.
- توسيع صلاحيات اللجنة ومجال تدخلها لتمكين مجلس الإدارة من اتخاذ القرارات التي من شأنها تحسين كفاءة أنظمة المؤسسة.
- حث المراجعين على الالتزام بالمعايير المهنية والرجوع لمعايير المراجعة وذلك بهدف القيام بمراجعة تتماشى مع الممارسات المهنية وتقديم تقرير وفق معايير المراجعة.
- تحديد الشروط التي لابد من توفرها في المراجع لضمان الاستقلالية التامة بالرجوع إلى معايير المراجعة الدولية وتعزيز تطبيق وتحسين معايير التدقيق الجزائرية.
- إعداد قوانين توضيحية جديدة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وهذا لتفادي الأخطاء التي تحدث نتيجة للثغرات الموجودة في القوانين.

آفاق الدراسة:

حاولنا من خلال البحث وبناءا على المراجع المعتمدة والدراسة الميدانية الإجابة على إشكالية البحث والإلمام بكل الحيثيات، ولكن لا يزال الموضوع واسعا لا يسعنا الوقت والمجال للتعمق فيه أكثر ومعالجته من جوانب أخرى، إلا من خلال بحوث مستقبلية ضمن المواضيع التالية:

- دور لجان المراجعة في تعزيز استقلالية المراجع الخارجي.
- تدخلات لجان المراجعة في الحد من ضغوطات الإدارة على المراجعين.
- جودة المراجعة كمدخل لتطوير مهنة المراجعة وتحسين سمعتها.
- تحديات لجان المراجعة في تحسين مهنة المراجعة في الجزائر.

قائمة

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا: الكتب

1. توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي أسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، 2014م_1435هـ.
2. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، دار الرواد، 2014م_1435هـ.

ثانيا: الأطروحات والرسائل الجامعية:

1. أنس عبد الله محمد الأمين، **أثر لجان المراجعة في تنظيم السياسات المحاسبية وتحقيق الشفافية في التقارير المالية في المصارف التجارية السودانية**، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016.

2. آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تسيير محاسبي وتدقيق، علوم التسيير، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، 2017.

3. انتصار حسين عبد الله، **لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية**، بحث مقدم لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة الرباط الوطنية، 2016.

4. بو حفص رواني، التدقيق المالي و المحاسبي، مطبوعة مقدمة لطلبة المحاسبة والتدقيق، محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2017.

5. خولة بوتلي، سميرة بن العيد، أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لجودة عملية التدقيق، مذكرة ماستر، محاسبة وتدقيق، علوم مالية ومحاسبية، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، 2021.

6. دعاء معمري، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة وتدقيق، المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2020.

7. راوية مجوجة، أثر مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي، مذكرة ماستر، تدقيق ومراقبة التسيير، علوم التسيير، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، 2015.

8. عبد الله عناني، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد السابع، جامعة سكيكدة، 2017/06/11.

9. عبد الحفيظ قزيز، مرزوق سقراوي، دور التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية، (دراسة ميدانية)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي الطور الثاني، تدقيق ومراقبة التسيير، علوم مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، 2019.

10. فتيحة عبد الحاكم، مسعودة حسان، أثر مهارات مدققي الحسابات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تدقيق ومراقبة التسيير، علوم مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية (الجزائر)،2021.

11. مريم أولعلون، نريمان بن جفال، مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، محاسبة وجباية معمقة، علوم مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريريج، 2022.

12. منال قدوري، دور لجان المراجعة في تقييم ودعم جودة عملية المراجعة الخارجية (دراسة عينة من المراجعين الجزائريين)، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2020.

ثالثا: الدوريات والمجلات والمنشورات الجامعية:

1. أميرة بوباطة، مصطفى بودرامة، أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي،(دراسة ميدانية) من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، المجلد السابع، العدد الأول، جامعة فرحات عباس سطيف (الجزائر)، جوان2022.

2. إسماعيل الهادي عبد الله، عبد الرحمان عبد الله عبد الرحمان، خصائص لجان المراجعة ودورها في زيادة موثوقية التقارير المالية، (دراسة ميدانية) على المصارف السودانية، دورية علمية محكمة نصف سنوية تصدر عن كلية التجارة، المجلد الثالث، العدد الثالث، جامعة النيلين، ديسمبر 2016.

3. بشرى عبد الوهاب محمد حسن، دليل مقترح لتفعيل لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني والعشرون.

4. بو ذر مسند محمد، لجان المراجعة ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية، مجلة العلوم الإدارية، جامعة افريقيا العالمية، العدد الثاني، يناير2018.

5. حسين أحمد دحدوح، دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الرابع والعشرون، العدد الأول، 2008.

6. حسين أحمد دحدوح، عمر أحمد محمد، دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد التاسع والعشرون، العدد الثاني، 2013.

7. حسين علي محمد، وسام خلف نرجس، موائمة التدقيق الخارجي وانعكاسها على جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد العاشر، العدد الثاني، مدينة بغداد، 2020

8. خولة حسين حمدان، لجنة التدقيق: التشكيل، المهام _ دراسة مقارنة_ مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العدد التاسع عشر، 2015.

9. رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية** (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد السادس والعشرون، العدد الثاني، 2010.

10. سامح محمد لطفي سعودي، أثر خصائص جودة لجان المراجعة على تعزيز مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية، دراسة تطبيقية، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA.

11. صلاح حواس، حسياني عبد الحميد، **أهمية تعزيز عمل لجان المراجعة لمواجهة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد الأول، العدد السادس، جامعة الوادي.

12. صلاح حواس، حسياني عبد الحميد، لجان المراجعة وتطورها في ظل القوانين والتقارير الصادرة عن الهيئات المهنية على الصعيدين الدولي والمحلي، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد الثامن والعشرون، المجلد الثالث، 2013.

13. طارق تليلي، هواري سويسي، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، (دراسة ميدانية) ، الباحثISSN 1112-3613، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، 2019.

14. عبد الحكيم محمد مصلي، صالح ميلود خلاط، دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، المجلة الجامعة، العدد السادس عشر، المجلد الأول، ليبيا، 2014.

15. عمر السر الحسن محمد، بشير بكري عجيب بابكر، دور كفاءة لجان المراجعة في تقليل مخاطر مراجعة الأنظمة المحاسبية الإلكترونية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة البحر الأحمر، العدد السابع، 2015.

16.عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد الثاني والعشرين، العدد الأول، 2008.

17.عايدة بلخيري، جمعة هوام، دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات، أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد السادس، العدد الأول، جامعة باجي مختار (عنابة)، 2023.

18.فاطمة جاسم، ثامر الصقر، تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الأهلية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد ثلاثون، أفريل 2012.

19.فريد خملي، شوق فوزي، دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية، دراسة تجربة شركة سبكيم في مجال تجسيد مبادئ الحوكمة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد الثاني، جامعة أم البواقي، 2016.

20.مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد السادس والأربعون، العدد الثاني، 2009.

21.مجدي وائل الكبيجي، فاعلية دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسيل الأموال، دراسة تطبيقية على المصارف العامة في فلسطين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثامن، العدد الثالث، 2015.

22.محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، دور لجان المراجعة في تدعيم جودة القياس والافصاح المحاسبي البيئي في المصارف السودانية، جامعة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد السادس، العدد الواحد والعشرون، 2016/08/01.

23.مختار مسامح، سمير لقويرة، مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق، (دراسة ميدانية) لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة، الاقتصاد الصناعي، العدد الثاني عشر، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، 03 جوان 2017.

24.مزمل عوض طه أحمد، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد الخامس العدد التاسع عشر، 2016.

25.مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، مداخلة بعنوان فعالية وأداء المراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول " حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 07/06 ماي 2012.

الملاحق

ملحق رقم (01): الاستمارة

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

الاستبيـــان

بعد التحية والسلام، في إطار القيام ببحث استكمالا لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة، حول "**دور لجان المراجعة في دعم جودة التدقيق الخارجي**"، لذا أرجوا منكم المشاركة والمساهمة في إنجاز هذا البحث العلمي من خلال تفضلكم بالإجابة على أسئلة الاستمارة بعد قراءتها بشكل جيد، والتي أعدت لأغراض البحث العلمي فقط.

وأخيرا أشكر لكم حسن تعاونكم ومساهمتكم في هذا البحث.

من إعداد الطلبة: **تحت إشراف**

الدكتورة:

- **أماني بربر** – **زلاسي رياض**
- **مريم بوخزنة**
- **محمد المختار الأشهب**
- **نصر الدين قديري**

القسم الأول المعلومات الشخصية.

الرجاء وضع علامة (X) في المكان المناسب:

1- الجنس:

ذكر ☐ أنثى ☐

2- العمر:

أقل من 30 سنة ☐ من30 إلى أقل من 40 سنة ☐ من 41إلى أقل من 50 سنة ☐

أكثر من50 سنة ☐

3- المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة أخرى ☐

4- الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15سنة ☐

5- المهنة:

محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ محاسب معتمد ☐ أستاذ جامعي ☐

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: فاعلية خصائص تكوين لجنة المراجعة في زيادة فعالية دورها ونشاطها

الرقم	العبـــــارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	عدد الأعضاء: يكون من 4 إلى 5 أعضاء.					
02	تتكون من أعضاء غير تنفيذيين ومستقلين.					
03	الإلمام بجوانب المعرفة والخبرة المالية والمحاسبية لدى الأعضاء.					
04	وجود دليل (مطبوعة) للجنة المراجعة.					
05	تحديد المهام والمسؤوليات والواجبات بوضوح.					
06	حرية الوصول للمعلومات لأعضاء اللجنة.					

المحور الثاني: علاقة لجان المراجعة بالمراجعة الداخلية

الرقم	العبـارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تقدم لجنة المراجعة توصيات خاصة بتعيين رئيس قسم المراجعة الداخلية أو عزله					
02	تعمل لجنة المراجعة على حماية لوظيفة المراجعة الداخلية من إدارة المؤسسة					
03	تدرس لجنة المراجعة خطة المراجع الداخلي وفحص نطاقها					
04	تعتمد لجنة المراجعة على المراجعة الداخلية في الحصول على كل المعلومات والمعطيات التي تهمها للقيام بمهامها والوفاء بمسؤولياتها					
05	تحدد لجنة المراجعة امتيازات لموظفي المراجعة الداخلية					
06	تقوم لجان المراجعة بتقييم نتائج المراجعة الداخلية وفحص تقاريرها					
07	تعمل لجنة المراجعة على إيجاد الحلول للمشاكل التي تنشا بين المراجع الداخلي والإدارة والعمل كوسيط بينه وبين المراجع الخارجي					
08	تتابع لجنة المراجعة اللوائح والتنظيمات المتعلقة بمهام وصلاحيات المراجع الداخلي					

المحور الثالث: علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الخارجية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تعمل لجنة المراجعة على ترشيح وعزل المراجع الخارجي					
02	تدرس لجنة المراجعة خطة عمل المراجع الخارجي والتأكد من أن المؤسسة تقدم له التسهيلات الضرورية للقيام بعمله					
03	تراقب لجنة المراجعة وتتابع الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع					
04	مناقشة المراجع الخارجي في كل الصعوبات والمشاكل التي يلاقيها					
05	العمل كطرف محايد للفصل بين الإدارة والمراجع الخارجي وحل الخلافات التي تنشا بينهم					
06	تقوم لجنة المراجعة بالمشاركة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي					
07	متابعة اعمال المراجع ودراسة ملاحظاته وتوصياته وتحفظاته					
08	تعمل لجان المراجعة على زيادة ثقة ومصداقية التقارير المالية وهذا من خلال تعزيز استقلال المراجع					
09	يتم دعم جودة المراجعة الخارجية من خلال دعوة المراجع الخارجي لحضور اجتماعات اللجنة					

المحور الرابع: علاقة لجان المراجعة بجودة المراجعة الخارجية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يمكن للجنة المراجعة أن تسهل تعاملات المراجع الخارجي مع المراجع الداخلي بالشكل الذي يسهل له ممارسة مهامه في مؤسسة					
02	يعتبر فحص ومتابعة لجنة المراجعة لنظام الرقابة الداخلية عنصر أساسي في تحقيق الجودة المطلوبة في عملية المراجعة					
03	يعتبر تقييم ومرافقة لجنة المراجعة لأعمال المراجع الخارجي الأكثر تأثيرا على جودة المراجعة الخارجية					
04	تسمح تدخلات لجنة المراجعة على مستوى كل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين جودة المراجعة الخارجية					

ملحق رقم (02): بعض مخرجات برنامج spss

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	29	82.9	82.9	82.9
	أنثى	6	17.1	17.1	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنة 30 من أقل	12	34.3	34.3	34.3
	سنة 40 إلى 30 من	9	25.7	25.7	60.0
	0سنة 5 إلى 40 من	6	17.1	17.1	77.1
	سنة 15 من أكثر	8	22.9	22.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

العلمي المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	13	37.1	37.1	37.1
	ماجيستير	8	22.9	22.9	60.0
	دكتوراه	5	14.3	14.3	74.3
	أخرى شهادات	9	25.7	25.7	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

المهنية الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات 5 من أقل	5	14.3	14.3	14.3
	سنوات 10 إلى 5 من	13	37.1	37.1	51.4
	15 إلى11 من	6	17.1	17.1	68.6
	سنة 15 من أكثر	11	31.4	31.4	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

الحالية الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	حسابات محافظ	16	45.7	45.7	45.7
	محاسبي خبير	4	11.4	11.4	57.1
	معتمد محاسب	14	40.0	40.0	97.1
	جامعي أستاذ	1	2.9	2.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.974	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.981	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.975	10

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.968	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.993	4

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean

.عدد الأعضاء: يكون من 4 إلى 5 أعضاء	35	4.0286	.70651	.11942
.تتكون من أعضاء غير تنفيذيين ومستقلين	35	4.1714	.66358	.11217
الإلمام بجوانب المعرفة والخبرة المالية والمحاسبية لدى الأعضاء.	35	4.4286	.65465	.11066
.وجود دليل (مطبوعة) للجنة المراجعة	35	4.2857	.62174	.10509
تحديد المهام والمسؤوليات والواجبات بوضوح.	35	4.2571	.65722	.11109
.حرية الوصول للمعلومات لأعضاء اللجنة	35	4.1429	.73336	.12396
المحور1	35	4.2190	.62068	.10491

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تقدم لجنة المراجعة توصيات خاصة بتعيين رئيس قسم المراجعة الداخلية أو عزله	35	3.7714	.94202	.15923
تعمل لجنة المراجعة على حماية لوظيفة المراجعة الداخلية من إدارة المؤسسة	35	4.0857	.61220	.10348
تدرس لجنة المراجعة خطة المراجع الداخلي وفحص نطاقها	35	4.3714	.64561	.10913
تعتمد لجنة المراجعة على المراجعة الداخلية في الحصول على كل المعلومات والمعطيات التي تهمها للقيام بمهامها والوفاء بمسؤولياتها	35	4.2571	.56061	.09476
تحدد لجنة المراجعة امتيازات لموظفي المراجعة الداخلية	35	4.1143	.63113	.10668
تقوم لجان المراجعة بتقييم نتائج المراجعة الداخلية وفحص تقاريرها	35	4.2571	.70054	.11841
تعمل لجنة المراجعة على إيجاد الحلول للمشاكل التي تنشا بين المراجع الداخلي والإدارة والعمل كوسيط بينه وبين المراجع الخارجي	35	4.2000	.67737	.11450
تتابع لجنة المراجعة اللوائح والتنظيمات المتعلقة بمهام وصلاحيات المراجع الداخلي	35	4.2000	.58410	.09873