

اطار نظري مقترح  
لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة  
في  
الشركات المساهمة السعودية

دكتور / السيد احمد السقا  
قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة  
جامعة الملك سعود - فرع القصيم



## اطار نظري مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية

### ملخص البحث

تناولت الدراسة مشكلة فعالية لجان المراجعة باعتبارها واحدة من أهم المشكلات المصاحبة لتكوين لجان المراجعة والتي تمثل إحدى الآليات الهامة في نطاق عمليات الرقابة والمساءلة. واستهدفت الدراسة تقييم حاجة بيئة الرقابة والمراجعة في المملكة إلى لجان المراجعة، ومناقشة مفهوم فعالية لجان المراجعة وتحديد العناصر المحددة لهذه الفعالية، كما استهدفت الدراسة تطوير مدخل مفاهيمي لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية.

ولقد توصلت الدراسة إلى تحديد حاجة بيئة الرقابة والمراجعة في المملكة إلى لجان المراجعة في ضوء ثلاثة معايير: معيار الاستفادة من تجارب سابقة لبعض الدول، ومعيار مقدرة لجان المراجعة في مواجهة المشكلات العملية للمراجع، ومعيار الحاجة إلى استكمال التطوير المهني. كما انتهت الدراسة إلى تحديد العناصر المكونة لفعالية لجان المراجعة. وعرضت الدراسة مدخلاً مقترحاً لقياس فعالية لجان المراجعة يربط بين تكوين لجان المراجعة والحاجة إلى انجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة.

## اطار الدراسة

### المقدمة وموضوع البحث

لقد صاحب التطور الاقتصادي الكبير الذي تشهده المملكة العربية السعودية خاصة في مجال تزايد الشركات المساهمة وقيام القطاعات الاقتصادية الكبيرة اهتماماً رسمياً ومهنياً بالعلاقة بين إدارة الشركات المساهمة والمساهمين والمراجعين وذلك في اطار تطوير بيئة الرقابة ومهنة المراجعة في المملكة في الوقت الحاضر. وفي هذا الاطار اصدرت وزارة التجارة القرار الوزاري رقم ٩٠٣ وتاريخ ١٤١٤/٨/١٢ هـ والذي يقضي بأن تشكل في كل شركة مساهمة لجنة من غير اعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين تسمى لجنة المراجعة. يصدر بقواعد اختيار اعضائها ومدة عضويتهم واسلوب عملها قرار من الجمعية العامة للشركة بناء على اقتراح مجلس الإدارة ويراعى عند وضع القواعد المنظمة لعملها الاسترشاد بضوابط اختيار مراجع الحسابات للشركات المساهمة المرفقة بهذا القرار [١]. ويعتبر هذا القرار استمراراً لجهود وزارة التجارة للنهوض بمستوى مهنة المحاسبة والمراجعة. ويرى الباحث أنه لا يمكن النظر إلى لجان المراجعة بمعزل عن كونها جزءاً من المناقشات الواسعة لموضوع الرقابة على الاداء وتطوير عمليات المساءلة في الشركات المساهمة، ومدى امكانية تدعيم سلطة الرقابة على الأداء من خلال دعم فعالية اداء المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدى ممارسته لدوره الرقابي.

وعلى الرغم من أن مفهوم لجان المراجعة ليس جديداً، إلا أنها تعتبر ظاهرة حديثة في بيئة الرقابة والمراجعة في المملكة العربية السعودية. وتأتي في اطار توجه المهنة للاهتمام بجودة عملية المراجعة. وازاء ذلك كان من الضروري أن ينشط البحث المحاسبي في محاولة استشراف أفاق هذا التطور وانعكاساته على المهنة وعلى أداء شركات المساهمة. ولقد اهتمت معظم الدراسات والبحوث

بموضوعات تكوين لجان المراجعة وممارساتها العملية، وايضاً اسباب وجودها في بعض الشركات وعدم وجودها في البعض الآخر. ويرى الباحث أن مجرد وجود وتكوين لجان المراجعة لا يعد ضماناً قوياً لوجود بيئة رقابية جيدة في شركات المساهمة. وبالتالي يجب الاهتمام بفعالية لجان المراجعة لتحسين عمليات الرقابة والمساءلة. وترتيباً على ذلك تشير الدراسة الحالية إلى أن فعالية لجان المراجعة تعتبر واحدة من أهم المشكلات المصاحبة لتكوين لجان المراجعة في شركات المساهمة. وتشهد حقبة التسعينات اهتماماً متزايداً بموضوع فعالية لجان المراجعة خاصة بعد أن احتلت جزءاً كبيراً من البحث والجدال في الدول العريقة في المهنة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، على اعتبار أن لجان المراجعة تعد إحدى الآليات الهامة في نطاق عمليات الرقابة والمساءلة في شركات المساهمة، بالإضافة إلى أهميتها في دعم دور المدراء غير التنفيذيين في هذا الجانب، وذلك لضمان اخضاع خطط الإدارة للنقد الموضوعي وتقليل الشكوك في مصداقية نجاح الإدارة. وبالتالي فإن تضمين المدراء غير التنفيذيين يعكس استقلالية لجان المراجعة وزيادة فعالية الهيكل الرقابي في شركات المساهمة [٢].

وتشير الدراسة الحالية إلى أن هناك قصوراً في حدود الحصر الذي اجراه الباحث- في الدراسات والبحوث التي تتناول فعالية لجان المراجعة، وأن الحاجة مازالت قائمة لاجراء المزيد من البحوث التي تتناول قياس وتحسين فعالية لجان المراجعة.

### أهداف الدراسة

- ترمي الدراسة الحالية إلى تحقيق الأهداف التالية:
- ١ - تقييم حاجة بيئة الرقابة والمراجعة في المملكة إلى لجان المراجعة.
  - ٢ - توضيح مفهوم فعالية لجان المراجعة وتحديد العناصر المحددة أو المكونة لفعالية لجان المراجعة.
  - ٣ - تطوير مدخل مفاهيمي لقياس وتحسين فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية.

## افتراضات البحث

تحقيقاً للأهداف السابقة تنبني الدراسة على الافتراضات البحثية التالية :

- ١ - حاجة بيئة الرقابة والمراجعة في المملكة إلى لجان المراجعة.
- ٢ - وجود علاقة بين فعالية لجان المراجعة والمدخل المتبع في تكوينها.
- ٣ - وجود علاقة بين فعالية لجان المراجعة وهيكلية هذه اللجان.
- ٤ - وجود علاقة بين فعالية لجان المراجعة ودعم إدارات المراجعة الداخلية.
- ٥ - وجود علاقة بين فعالية لجان المراجعة وتكلفة الوكالة.

## منهج وأهمية الدراسة

تعتمد الدراسة على المنهج التحليلي الذي يقوم على تجميع وتحليل وتفسير المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للدراسة بهدف بناء الاطار الفكري للدراسة. وتساهم الدراسة الحالية في ارتياد منطقة بحثية قل تناولها في حقل المراجعة من قبل الباحثين العرب، في الوقت الذي تهتم فيه الكتابات الاكاديمية والدراسات الميدانية في الدول العريقة في المهنة مثل الولايات المتحدة الامريكية وبريطانيا بموضوع لجان المراجعة. كما أن الدراسة تعرض مدخلاً مفاهيمياً لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية.

## خطة الدراسة

تحقيقاً لأهداف الدراسة والافتراضات المرتبطة بها يتم تناول النقاط التالية :

- ١ - الدراسات السابقة
  - ٢ - تقييم حاجة بيئة الرقابة والمراجعة في المملكة العربية السعودية إلى لجان المراجعة.
  - ٣ - عناصر ومحددات فعالية لجان المراجعة.
  - ٤ - المدخل المقترح لقياس وتحسين فعالية لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية.
- وتنتهي الدراسة بعرض النتائج والتوصيات.

## الدراسات السابقة

يمكن تصنيف الدراسات السابقة في كتابات لجان المراجعة إلى  
ثلاثة أقسام :

**الأول :** الدراسات المسحية التي تتناول تكوين لجان المراجعة وممارساتها  
واجراءات عملها والعوامل المؤثرة في تكوينها. ولقد  
اجريت دراسات وبحوث مسحية هامة في بريطانيا [٣]،  
[٤]، وفي الولايات المتحدة الامريكية [٥]، وفي كندا [٦]،  
وفي استراليا [٧].

**الثاني :** الدراسات التوضيحية التي تتناول توضيح اسباب وجود  
لجان المراجعة أو اسباب عدم وجودها في شركات المساهمة.  
ولقد ركزت هذه الدراسات على الاختلافات بين الشركات  
التي لديها لجان مراجعة وغيرها من الشركات [٨].

**الثالث :** الدراسات التي تتعلق بفعالية لجان المراجعة. معظم  
الدراسات السابقة في كتابات الفعالية بوجه عام ذو طبيعة  
مفاهيمية. ومع ذلك هناك ابحاث أخرى قامت على أساس  
المدخل التجريبي [٩]. وتبدو أهمية المدخل المفاهيمي في  
وضع اطار لمشكلة الفعالية وتحديد ابعادها، بينما المدخل  
التجريبي يساعد في استكشاف المعرفة المستقبلية في  
هذا المجال. وهذا ما حدث أيضاً بالنسبة للبحوث والدراسات  
التي تناولت فعالية لجان المراجعة. هذا وقد انطلقت  
اغلب دراسات فعالية لجان المراجعة من الولايات المتحدة  
الامريكية وبريطانيا. وتتضمن هذه الدراسات مايلي :

### \* دراسة (Grinaker et al, 1978) [١٠].

ركزت هذه الدراسة على مطالبة المدراء التنفيذيين  
والشركاء في مكاتب المراجعة ورؤساء إدارات المراجعة  
الداخلية واعضاء لجان المراجعة باقتراح عدد من معايير

الفعالية. وانتهت الدراسة إلى أن أكثر العوامل ارتباطاً بفعالية لجان المراجعة هي عناية واجتهاد اعضاء لجنة المراجعة، كما احتلت قاعدة المعرفة لدى اعضاء لجنة المراجعة ترتيباً متقدماً.

\* دراسة. Birkett (1980) [١١]

اعتمدت هذه الدراسة على توجيه اسئلة إلى اعضاء لجان المراجعة والمراجعين الخارجيين لوضع ترتيب لمعايير فعالية لجان المراجعة عند قيامها بوظائف معينة. وانتهت الدراسة إلى أن لجان المراجعة كانت فعالة بدرجة معقولة عند تنفيذ الوظائف الرئيسية.

\* دراسة. Jackson (1978) [١٢]

توصلت هذه الدراسة إلى نتائج اقل ايجابية من دراسة Birkett. وتوصلت ايضاً إلى أن لجان المراجعة تدعم بالفعل استقلال المراجع ولكن بدرجة محدودة.

\* دراسة. Kallers (1992) [١٣]

اعتمدت هذه الدراسة على تحديد عدد من عناصر الفعالية في شكل مجموعة اسئلة وجهت إلى المراجعين الداخليين واطباء لجان المراجعة فيما يتعلق بخدمات وعلاقات المراجعة الداخلية مع لجان المراجعة. واستخدمت الدراسة مقياساً تدريجياً لكل عنصر من سبع نقاط وانتهت الدراسة إلى اختلاف مظاهر فعالية لجان المراجعة بين المجموعتين، فأعضاء لجان المراجعة يضعون انفسهم في مرتبة أعلى من المراجعين الداخليين بالنسبة لمظاهر وصفات الفعالية.

\* دراسة. Menon & Joanne (1994) [١٤]

تشير الدراسة إلى أن مجرد تكوين لجان المراجعة لايعني أن مجالس المدراء تعتمد عليها فعلياً في دعم



مسئولياتها الرقابية. وأخذت الدراسة بمدى تكرارية اجتماعات لجان المراجعة كمؤشر للاعتماد الفعلي على لجان المراجعة. ولقد اختبرت الدراسة عدداً من الفروض المرتبطة بخصائص الشركات التي تعتمد على لجان المراجعة في دعم الوظيفة الرقابية.

ويلاحظ على الدراسات السابقة والمتعلقة بفعالية لجان المراجعة تركيزها على اختبار الفروض المتعلقة بفعالية لجان المراجعة، ولقد انتهت هذه الدراسات إلى اقتراح عدداً من المعايير المختلفة لفعالية لجان المراجعة، كما انتهت إلى اختلاف معايير فعالية لجان المراجعة من شركة لأخرى ومن دراسة لأخرى. وتركز الدراسة الحالية على تطوير اطار فكري يتضمن تحديد العناصر المحددة لفعالية لجان المراجعة، بالاضافة إلى تطوير مدخل مقترح لقياس فعالية لجان المراجعة يربط بين فعالية لجان المراجعة وتحقيق الهدف النهائي لعملية المراجعة على أساس معايير المراجعة.

## تقييم حاجة بيئة الرقابة والمراجعة

### في المملكة إلى لجان المراجعة

#### (تحليل الافتراض الأول)

#### هيكل الرقابة في البيئة السعودية

يتضمن هيكل الرقابة في شركات المساهمة جانبين أساسيين هما مراقبة أداء الإدارة من ناحية، وضمان مساءلة المدراء من ناحية أخرى [١٥]. وبالتالي من الطبيعي أن يكون المساهمون هم جوهر النظام الرقابي في شركات المساهمة إذ يمتلكون سلطة تعيين ومراقبة المدراء، كما أن لهم حق المشاركة في تدفقات الدخل المتبقية. وعلى الرغم من أن المقرضين لا يمتلكون نفس الحقوق إلا أنه يمكنهم تقييد أفعال المدراء من خلال عقود القروض. ويشير استقرار الواقع العملي والوضع الحالي في المملكة إلى قيام وزارة التجارة وغيرها من التنظيمات المعنية بجهود حثيثة في دعم الهيكل الرقابي وتحسينه في الشركات المساهمة وذلك من خلال سلسلة من الإجراءات والعناصر أهمها :

- ١ - إصدار نظام الشركات السعودي.
- ٢ - إصدار أهداف ومفاهيم المحاسبة.
- ٣ - إصدار معايير المراجعة.
- ٤ - إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- ٥ - سوق رأس المال.

#### نظام الشركات السعودي [١٦]

يتضمن نظام الشركات السعودي خمسة عشر باباً تضم مائتان وأربع وثلاثون مادة. يختص الباب الخامس منها بالشركات المساهمة. وتغطي الفصول الثالث والخامس من الباب الخامس

جوانب هامة في الهيكل الرقابي بالشركات المساهمة. يتناول الفصل الثالث إدارة شركة المساهمة (المواد ٦٦-٩٧) فيما يتعلق بتشكيل وضوابط عمل ومسئوليات كل من مجلس الإدارة وجمعيات المساهمين. ويختص الفصل الخامس بمالية الشركة المساهمة ويضم إحدى عشر مادة تتعلق بحسابات الشركة المساهمة (المواد ١٢٣-١٢٨)، ومراقب الحسابات (المواد ١٢٩-١٣٣). فالمواد من ١٢٣-١٢٨ تتضمن مسئولية مجلس الإدارة عن الجرد واعداد القوائم المالية ومراعاة ثبات تبويب القوائم وتقييم الأصول والخصوم من سنة لأخرى، وايضاً تجنيب ١٪ من الارباح الصافية لتكوين الاحتياطي النظامي وكيفية استخدامه بالاضافة إلى بيان كيفية توزيع الأرباح الصافية بعد تجنيب الاحتياطيات على المساهمين. أما المواد من ١٢٩-١٣٣ والمتعلقة بمراقب الحسابات تتضمن ممارسة المساهمين للرقابة على حسابات الشركة وقيام الجمعية العامة العادية بتعيين مراقب الحسابات والمحافظة على استقلاله من حيث التعيين والعزل وتحديد الاتعاب وحظر مجموعة من الممارسات على مراقب الحسابات مثل الجمع بين عمل المراقب والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس الإدارة أو القيام بعمل فني أو إداري. وتتضمن ايضاً قيام المراقب بتقديم تقريره للجمعية العامة السنوية مشيراً إلى مواقف إدارة الشركة من تمكينه من الحصول على البيانات والايضاحات التي طلبها ومايكون قد كشفه من مخالفات لنظام الشركات ورأيه في مدى مطابقة حسابات الشركة للواقع. ويتضح مما سبق اهتمام نظام الشركات السعودي بكل من إدارة الشركات المساهمة واعداد القوائم المالية والرقابة الخارجية على الحسابات وهي عناصر اساسية في هيكل الرقابة في الشركات المساهمة

#### اصدار أهداف ومفاهيم الحاسبة [١٧]

ترقب وزارة التجارة مهنة الحاسبة والمراجعة في المملكة لتطويرها لتواكب التغيرات الجذرية التي حدثت في النشاطات

المالية والتجارية والاقتصادية، وفي متطلبات المهنة ذاتها كأحد النشاطات الأساسية في المجتمع. ولقد قامت وزارة التجارة بدراسة مستفيضة لاعداد بيان بأهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ليكون اطاراً فكرياً للمحاسبة المالية وأساساً لما يعد من معايير للمحاسبة المالية. كما أعدت في ضوءه معيار العرض والافصاح العام. ونعرض فيمايلي لجوانب هذا البيان [١٨] :

١ - أهداف المحاسبة المالية : يحدد هذا البيان اهداف وحدود استخدام القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح في المملكة ويساعد مستخدمي القوائم المالية على تفهم محتوياتها وادراك حدود استخدام المعلومات التي تشملها، وبذلك تزداد فعاليتهم عند استخدام هذه المعلومات. كما يستخدم كأساس لوضع معايير المحاسبة التطبيقية.

٢ - مفاهيم المحاسبة المالية : يعرف هذا البيان العناصر الأساسية للقوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح، والمفاهيم التي يجب أن تحكم قياس تلك العناصر والخصائص الواجب توافرها في المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية. ويستخدم مع بيان الأهداف كأساس لوضع معايير المحاسبة التطبيقية.

٣ - معيار العرض والافصاح العام : يحدد هذا المعيار المعلومات اللازم بيانها في القوائم المالية وكيفية عرضها. ولقد احتوى على ارشادات تفصيلية عن متطلبات العرض والافصاح في القوائم المالية مجتمعة ولكل قائمة على حدة.

#### اصدار معايير المراجعة [١٩]

لقد حرص المشرع السعودي في الانظمة الخاصة بالشركات أن يفرض على إدارة الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة تعيين مراقب حسابات أو أكثر وذلك لحماية مصالح المستثمرين (المادة ١٢٩، ١٣٠ من نظام الشركات السعودي)، ومن جانبها قامت وزارة التجارة بعد دراسة مستفيضة باعداد معايير المراجعة. وتتضمن معايير المراجعة ثلاث مجموعات كمايلي [١٨] :

- ١ - المعايير العامة : وتوضح الصفات التي يجب توافرها في مراقب الحسابات :
  - التأهيل المهني للمراجع
  - حياد وموضوعية المراجع
  - درجة العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ المراجعة
- ٢ - معايير العمل الميداني : وتوضح المبادئ الأساسية لتكوين أساس كاف لابداء الرأي على القوائم المالية :
  - التخطيط
  - الرقابة والتوثيق
  - الادلة والقرائن
- ٣ - معيار التقرير : يتعلق هذا المعيار بالمبادئ الأساسي التي تحكم محتويات تقرير المراجع الخارجي والجهة التي يوجه لها التقرير وأنواع الرأي الذي يبديه المراجع على القوائم المالية.

#### انشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

- صدر المرسوم الملكي رقم م/١٢ وتاريخ ١٣/٥/١٤١٢هـ تم بموجبه الموافقة على نظام المحاسبين القانونيين، ونص في مادته التاسعة عشر على انشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وهي هيئة تعمل تحت اشراف وزارة التجارة للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة وكل ما من شأنه تطوير هذه المهنة والارتفاع بمستواها [٢٠]. وتتمثل اغراض الهيئة في :
- ١ - مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة والمراجعة.
  - ٢ - وضع القواعد اللازمة لاختبار زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
  - ٣ - تنظيم برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.
  - ٤ - اعداد البحوث والدراسات المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة واصدار الدوريات والنشرات والمشاركة في الندوات واللجان المحلية والدولية المتعلقة بمهنة المحاسبة.

وجدير بالذكر أن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين قد اعتمد معايير الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة كمرجع استرشادي تسترشد به مكاتب المحاسبة عند تطوير الرقابة النوعية وذلك بموجب القرار الذي صدر من المجلس برقم ٣/٢ وتاريخ ١٤١٥/١/٢٦ هـ (١٩٩٤/٧/٥ م).

### سوق الأسهم في المملكة [٢١]

يتطلب وصف سوق الأسهم في المملكة تناول كل من مكونات سوق الأسهم في المملكة وحجم سوق الأسهم في المملكة :

#### مكونات سوق الأسهم في المملكة

لايعتبر سوق الأسهم السعودي سوقاً منظماً بالمعنى المتعارف عليه حيث لا توجد بورصة للأوراق المالية يتم التعامل من خلالها، وتحكمها قواعد ونظم معينة. انما يتكون هذا السوق من عدد من الوحدات الأساسية تتمثل في الجهاز الحكومي والبنوك والمتعاملين في السوق والمكاتب الخاصة والشركات المساهمة.

#### حجم سوق الأسهم في المملكة

لقد بلغت قيمة الأسهم ذات الطبيعة المتداولة التي اصدرتها الشركات المساهمة حتى عام ١٩٩٠ م حوالي ٥٢ مليار ريال. وتمثل هذه القيمة ١٢٫٤٪ تقريباً من اجمالي تكوين رأس المال بالمملكة خلال الفترة بين ١٤٠٤/١٤٠٥ هـ - ١٤٠٩/١٤١٠ هـ. ولاشك أن هذه نسبة منخفضة نسبياً - وبمقارنة اجمالي المدخرات التي ساعدت سوق الأسهم على جمعها واجمالي المدخرات المتراكمة لدى المؤسسات المالية الأخرى نجد أن نصيب السوق لايتجاوز ١٣٪ تقريباً بالإضافة إلى أن نسبة تداول الأسهم لا تتجاوز ١٠٪ من اجمالي الأسهم القابلة للتداول نظراً لأن معظمها مملوكة للدولة أو لمؤسسات اجنبية أو لاصحاب الشركات الذين يرغبون في السيطرة على قرارات منشأتهم.

وتشير البيانات السابقة إلى أن سوق الأسهم في المملكة يعتبر صغيراً نسبياً، غير أن حجم التعامل يتزايد في هذا السوق، فحجم التعامل عام ١٩٩٢م بلغ ١٣ر٧ مليار. ويرى الباحث أن سوق الأسهم السعودي قد زادت من أهمية ارساء المعايير المحاسبية الملائمة للتطبيق.

### الربط بين التقارير المالية وهيكل الرقابة

تعتبر القوائم المالية إحدى الآليات الهامة في الهيكل الرقابي باعتبارها الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى المستفيدين من المعلومات المحاسبية. وفي هذا الصدد يعاني الهيكل الرقابي في شركات المساهمة من عدة مشكلات هامة منها [٢٢]:

- ١ - مشكلة عرض المعلومات المحاسبية : فالقوائم المالية تعتبر حلقة حاسمة في تمكين ممالي الشركة من مراقبة المدراء، وبالتالي فإن قصور هذه القوائم يسبب ضعفاً في النظام الرقابي. وترتبط انتقادات النظام الرقابي إلى حد كبير بقصور الممارسات المحاسبية ويتبع ذلك بالضرورة ممارسات المراجعة بسبب نقص استقلال المراجع.
- ٢ - مشكلة الطلب على المعلومات المحاسبية : قد لا يمنع عرض المعلومات الجيدة فشل المساهمين في مراقبة المدراء إذا أخفقوا في استخدام هذه المعلومات. وتعتبر تكلفة تشغيل هذه المعلومات عائقاً أمام المساهمين خاصة صفار المساهمين. ونجد هذه المشكلة الحل في فرضية الشكل شبه القوي لفرضية السوق الكفاء واعتمادهم على احكام المستثمرين المحنكين في تقييم واستخدام المعلومات المتاحة لهم.
- ٣ - تكاليف ممارسة الوظيفة الرقابية : قد يتحمل المساهمون تكاليف أخرى هامة عند ممارستهم لوظيفة الرقابة خاصة عندكما يكون منتشرين Diffused. ويتطلب تأثيرهم على المدراء

إن يتحالفوا معاً لتكوين قوة تصويته كبيرة، إلا أن تكاليف هذا التحالف قد تكون عائقاً نسبياً أمام هذا التحالف.

ويجب أن تعتمد جودة الهيكل الرقابي في شركات المساهمة على تكوين هيكل قادر على مقاومة الضغوط والمشكلات السابقة. ويتحقق ذلك من خلال معايير المحاسبة ومعايير المراجعة وتضمين مجالس المدراء اعضاء غير تنفيذيين يقدمون وجهات نظر مستقلة في السياسات التشغيلية وفي قرارات الشركة. ايضاً من خلال وظيفة المراجعة الداخلية كنشاط تقييمي مستقل يرفع تقاريره للإدارة العليا، ولجان المراجعة والتي تعمل كحلقة وصل بين مجالس المدراء والمراجعين وللرقابة على اداء الشركة. [٢٢]

### **أهمية لجان المراجعة وحاجة بيئة الرقابة والمراجعة لها في المملكة**

لجنة المراجعة هي إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة. وينبغي النظر إلى تكوين لجان المراجعة على أنه تطوير لعملية المراجعة في معناها الواسع. فهذه اللجان يمكن أن تدعم موضوعية ومصداقية اعداد التقارير المالية، كما يمكن أن تساعد المدراء التنفيذيين في الوفاء بمسئولياتهم، وكما أنها تدعم وتقوي دور المدراء غير التنفيذيين، وتدعم استقلالية المراجعين وتحسن من أعمال المراجعة. ايضاً تحسن الاتصال بين المدراء والمراجعين والإدارة. بالاضافة إلى ذلك تساعد في ايجاد نوع من الرقابة من قبل المساهمين على الإدارة. ويمكن ايضاً اعتبارها اداة مفيدة ومعاونة لمجلس الإدارة في مراقبة اداء الشركة وتسيير نشاطها. ومن الطبيعي أن يتحمل مجلس الإدارة المسؤولية المباشرة عن إدارة الشركة، وهذه المسؤوليات لاتعطلها مهام لجنة المراجعة، إذ أن لجنة المراجعة يمكن أن تساعد المجلس في الوفاء بهذه المسؤوليات.

ويعتمد الباحث في تقييم حاجة بيئة الرقابة والمراجعة في المملكة العربية السعودية إلى لجان المراجعة على المعايير الثلاثة الهامة التالية :



- ١ - معيار الاستفادة من تجارب سابقة لبعض الدول.
  - ٢ - معيار مقدرة لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجعين.
  - ٣ - معيار الحاجة إلى استكمال التطوير المهني في المملكة.
- ونعرض فيما يلي لهذه المعايير تباعاً على النحو التالي :

### معيار الاستفادة من تجارب سابقة لبعض الدول

#### نجربة الولايات المتحدة الأمريكية

ارتبط ظهور ونمو فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بأزمة الكساد الاقتصادي الكبير التي هزت العالم عام ١٩٢٨م، ١٩٢٩م وهي التي كانت بمثابة نقطة تحول كبير في الفكر الاقتصادي الرأسمالي بكل جوانبه. أحد الجوانب الهامة التي ساهمت في حدوث هذه الأزمة والتي توصل إليها المحللون هو ضعف استقلالية مراقب الحسابات وتأثير مجالس الإدارة على مراقبي الحسابات والمحاسبين الأمر الذي استطاعت معه إدارات الشركات المساهمة في الولايات المتحدة من اظهار نتائج غير صحيحة وتضليل المساهمين. ولقد أدى ذلك إلى انهيار الاسهم بشكل كبير. وتمخض هذا الكساد الكبير عن انشاء هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية لتقوم بالرقابة على كل مايتعلق بجداول الأوراق المالية ومن بينها المعلومات الحاسبية التي يتم الافصاح عنها وتداولها في أسواق الأوراق المالية. واثير في ذلك الوقت الحاجة إلى دعم استقلالية المراجعين، ولقد ادركت بورصة نيويورك للأوراق المالية الحاجة إلى لجان مراجعة [٢٣]. ايضاً ظاهرة اندماجات الشركات الأمريكية وبزوغ التنظيمات القطاعية التي يتعذر على مجلس الإدارة السيطرة عليها. وفي عام ١٩٧٦م شكلت لجنة تتبع الكونجرس الأمريكي اوصت بضرورة تكوين لجان المراجعة في الشركات المساهمة. وفي عام ١٩٧٩م قرر كذلك مجلس إدارة سوق امريكا للأوراق المالية American Sec استخدام لجان المراجعة وهو ماشجعتة الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) وكذلك مجمع المحاسبين القانونيين (AICPA) فيما بعد. وفي عام ١٩٨٧م اعدت لجنة Treadway Commission عدداً من التوصيات بغرض دعم وتقوية فعالية لجان المراجعة [٢٤].

### نجربة كندا

نشأت لجان المراجعة في كندا نتيجة لعدة افلاسات غير عادية في حقبة السبعينيات تعود إلى فشل مجالس المدراء في رقابة المدراء التنفيذيين، وفشل هؤلاء في تحديد مسؤولياتهم بجدية، وفشل المراجعون الخارجيون في توجيه الإدارة عند ظهور المشاكل [٢٥]. وقد حدد المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين CICA مسؤوليات لجنة المراجعة ويتضمن استعراض القوائم المالية قبل إحالتها لمجلس الإدارة، وتسمية المراجع الخارجي، واستعراض نطاق عمليات المراجعة ونتائجها والنظم الرقابية والمعلومات المالية المعدة للنشر.

### نجربة المملكة المتحدة

تكونت لجان المراجعة في المملكة المتحدة لعدة اسباب [١٦] تتضمن اهتمام مجالس المدراء بتنفيذ سياسات الشركات في ظل رقابة فعالة، وتزايد اعباء مسؤوليات المدراء التي فرضتها التشريعات (قانون البنوك مثلاً)، والضغط على مجالس المدراء من أسواق مالية متنافسة، وتنامي اهتمام الجمهور بمصداقية التقارير المالية مع تزايد حالات فشل وافلاس الشركات، وقد كانت لجان المراجعة محل اهتمام عدة جهات في بريطانيا تتضمن CBI عام ١٩٧٧م وبنك إنجلترا عام ١٩٨٧م وغيرها من التنظيمات أو الاتجاهات القوية التي تدعم تأسيس لجان المراجعة من المدراء غير التنفيذيين.

وفي مايو ١٩٩١م تشكلت لجنة كادبوري Cadbury [٢٦] واصدت توصياتها في التقرير النهائي في ديسمبر ١٩٩٢م، وكثير من هذه التوصيات يتعلق بمشكلة الرقابة في شركات المساهمة. وأشار التقرير إلى أن نظام الرقابة في شركات المساهمة مزيج من التشريعات والتنظيم الذاتي والممارسات العملية، واصحاب الادوار الاساسية في هذا النظام هم المدراء التنفيذيون وغير

التنفيذيين والمحاسبون والقانونيون والمساهمون. كما اقترحت اللجنة ضرورة قيام الشركات المسجلة بتكوين لجان مراجعة لديها خلال فترة عامين.

يكشف استقراء تاريخ لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا عن تكوين لجان المراجعة لمواجهة جوانب قصور أو مشكلات معينة أدت إلى ضعف الثقة في النظام الرقابي في شركات المساهمة بسبب نقص مصداقية القوائم المالية ونقص استقلالية المراجع الأمر الذي ترتب عليه ظهور حالات الافلاس والفشل المالية في هذه الدول. ومع تزايد المخالفات وحالات الفشل المالي يكون الوقت مناسباً للتركيز على الممارسات الافضل للجان المراجعة [٢٧].

وفي المملكة العربية السعودية نجد أنها قد بدأت من حيث أنتهى الآخرون، وأن مايفرض وجود لجان المراجعة فيها عوامل مختلفة عن تلك التي كشف عنها استقراء تاريخ لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا والمملكة المتحدة. أولهما : التطورات الكبيرة في الأنشطة الاقتصادية والتجارية والمالية، وتنامي أهمية الشركات المساهمة التي أصبحت تمثل قطاعاً تنظيمياً هاماً من قطاعات الاقتصاد السعودي وأحد العلامات البارزة في مسيرة المملكة نحو التنمية إذ يبلغ إجمالي رأسمالها المدفوع حوالي ٦٠٪ من إجمالي رؤوس أموال الشركات في المملكة [٢٨]. ثانيهما : ضحالة خبرة ووعي الكثير من المستثمرين بأهمية دور القوائم المالية المدققة. بالإضافة إلى طبيعة العلاقة السلبية بين المساهم السعودي والشركات المساهمة. فنادرأ مايطلب المساهم السعودي من مجلس الإدارة أو المدير العام للشركة توضيحاً أو تفسيراً لمسببات بعض النشاطات أو الأعمال التي تثير الشك في نفس المساهم، أو مساءلة المحاسب القانوني عن بعض المخالفات للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا بخلاف ما يحدث في البلدان الأوروبية والأمريكية. وبالتالي كان من الطبيعي والمنطقي

أن يأتي تكوين لجان المراجعة في المملكة في اطار حرص المشرع على حماية مصالح المستثمرين في الشركات المساهمة السعودية. وأخيراً يأتي تكوين لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية كرقابة مانعة في مواجهة احتمالات الخلل أو ضعف الثقة في النظام الرقابي.

### معايير مقدرة لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجعين

تعتبر مشكلة استقلالية مراقب الحسابات أمام عميله من أهم مشكلات ممارسة المهنة، الأمر الذي يعكس ضعفاً كبيراً في المهنة. ويرتبط بهذه المشكلة مشكلة الحصول على العملاء والاستئثار بحصة كبيرة من السوق وتقدير اتعاب عملية المراجعة.

وترتبط أهمية استقلالية مراقب الحسابات بالدور المزدوج الذي يقوم به كوكيل عن اصحاب الأموال في تدقيق القوائم المالية التي اعدتها الإدارة، وكقاضي يحكم على القوائم المالية التي اعدتها الإدارة وتملك سلطة تعيينه وعزله وتحديد اتعابه. ويبيد رأيه المحايد فيها. واستقلالية مراقب الحسابات لها جانبان : الجانب الفكري ويرتبط بشخص المراجع واستعداده وتكوينه واخلاقياته، والجانب الموضوعي ويتمثل في الاحكام والقواعد التي تتضمنها التشريعات وتطالب بها التنظيمات المسؤولة عن المهنة. وكلا الجانبين يجب أن يتوافر في مراقب الحسابات، ولقد اهتم المشرع السعودي باستقلالية مراقب الحسابات (المادة ١٣٠ من نظام الشركات)، وايضاً معايير المراجعة التي اصدرتها وزارة التجارة في المملكة. ولما كان مراقب الحسابات وكيل ورقيب من قبل اصحاب الأموال على إدارة المشروع فإنه يتعين توافر الآليات الضرورية التي تضمن استقلاليته وعدم وقوعه تحت اية ضغوط من إدارة المشروع، وتعتبر لجان المراجعة هي الآلية المناسبة التي يمكن أن تدعم استقلال المراجع الخارجي، على اعتبار أنها يمكن أن تعمل كحلقة وصل بين المراجع والإدارة في قضايا تؤثر على استقلال المراجع وهي تعيين وتغيير المراجع وتحديد اتعابه وتقديم الخدمات الاستشارية [٢٢]. وترتبط

فعالية لجان المراجعة في دعم استقلالية مراقب الحسابات بتضمين هيكلها مدراء غير تنفيذيين (خارجيين) لحماية مصالح اصحاب الأموال [١٢]. ولقد تنبّهت وزارة التجارة السعودية لأهمية هذه اللجان خاصة في ظل هدف تدعيم استقلالية مراقب الحسابات.

### معيار الحاجة إلى استكمال التطوير المهني في المملكة العربية السعودية

يؤكد استقراء الواقع العملي والوضع الحالي في المملكة تحقيق ايجابيات كثيرة وخطوات بناء متلاحقة تغطي احزاء هامة من متطلبات التطوير المهني وتحسين هيكل الرقابة في شركات المساهمة. وفي رأي الباحث أنه على الرغم من اهتمام كل من مفاهيم واهداف المحاسبة ومعايير المراجعة في المملكة بتحسين عملية اعداد التقارير المالية واضفاء بُعد الثقة والمصدقية عليها كأحد المتطلبات الضرورية لتحسين الهيكل الرقابي في شركات المساهمة إلا أن ذلك لا يكفي لمقابلة متطلبات توسيع وتحسين عمليات الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة لخدمة وحماية مصالح المساهمين. ويصبح من الضروري البحث عن آليات أخرى لاستكمال هيكل الرقابة في الشركات المساهمة السعودية. وهيكل الرقابة في الشركات المساهمة تعوزه آليات أخرى جديدة تتضمن تكوين لجان المراجعة ووجود إدارات مستقلة للمراجعة الداخلية تضاف إلى هيكلية إدارة الشركات المساهمة، بالاضافة إلى وجود مجموعة من المدراء غير التنفيذيين. ولاشك أن مثل هذه الآليات الجديدة ينعكس أثارها ايجاباً على جودة وتحسين قدرة الهيكل الرقابي في مواجهة مختلف الضغوط والمشكلات.

ويتضح مما سبق حاجة بيئة الرقابة والمراجعة في المملكة العربية السعودية إلى لجان المراجعة. ولما كان مجرد تكوين لجان المراجعة لا يضمن بيئة رقابية جيدة، يصبح من الضروري الاهتمام بموضوع فعالية لجان المراجعة. ونستعرض في الجزء التالي لمفهوم فعالية لجان المراجعة ومحدداتها أو العناصر المحددة لفعالية لجان المراجعة.

## العناصر المحددة لفعالية لجان المراجعة

(تحليل الافتراضات ٢، ٣، ٤، ٥)

تقيس الكفاءة مدى تحقيق المخرجات بأقل مدخلات ممكنة. بينما ترتبط الفعالة بدرجة تحقيق الأهداف المحددة مقدماً. وعدم الاتفاق على الهدف وتحديده يجعل من الصعب قياس الفعالية وفقاً لمدخل الوصول إلى الهدف Goal Attainment، إذ يعتبر تحديد وتحقيق الهدف شرطاً ضرورياً للفعالية في ظل هذا المدخل [٩].

وتتبنى الدراسة الحالية فكرة فعالية لجان المراجعة كقضية تقويمية ترتبط بمدى نجاح لجان المراجعة في تأمين انجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وفي رأي الباحث أن هناك بعض المحددات أو العناصر المكونة لفعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة تتضمن مايلي :

- ١ - المدخل المتبع في تكوين لجان المراجعة : الالتزام أم الاختيار.
  - ٢ - هيكلية لجان المراجعة
  - ٣ - دعم إدارات المراجعة الداخلية وتفاعلها مع لجان للمراجعة.
  - ٤ - تكاليف الوكالة.
- ونتناول هذا العناصر على النحو التالي :

### المدخل المتبع في تكوين لجان المراجعة : الالتزام أم الاختيار

تكشف كتابات لجان المراجعة عن أن الدوافع الأولى لتكوين لجان المراجعة يمكن أن تتأني مع عدة مصادر [٢٩] :

- ١ - متطلبات وتوصيات بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE والتي تؤكد أن لجان المراجعة لم تعد ترفاً بالنسبة للشركات بل هناك ضرورة لتكوينها. أيضاً قواعد ومتطلبات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC في الولايات المتحدة الأمريكية. ففي عام ١٩٧٢م جاء في نشرة الهيئة الاقرار بتكوين لجان

المراجعة في الشركات العامة بفرض توفير أقصى حماية ممكنة للمساهمين والمستثمرين الذين يعتمدون على القوائم المالية. وفي عام ١٩٧٤م اصدرت نشرة معايير المحاسبة ASR No. 165 [٢٠] وتتطلب الافصاح عن وجود لجان المراجعة. وفي عام ١٩٧٥م أكدت SEC على استقلالية لجان المراجعة بتضمينها اعضاء خارجيين.

٢- يمكن أن يتم تكوين لجان المراجعة بمبادأة ذاتية من مجلس المدراء أو بناء على طلب المدير العام CEO إذا لم يطلب المجلس ذلك.

٣- ايضاً قد تتكون لجان المراجعة تمشياً مع قوانين الشركات أو نظم الشركة والتي تحدد نطاق عملها واختصاصاتها وعلاقاتها بالمدير المالي والمراجعين.

وترتيباً على ما سبق يمكن تبويب المداخل المتبعة في تكوين لجان المراجعة إلى مداخلين هما : المدخل الاختياري والمدخل الالزامي.

#### المدخل الاختياري Voluntary

في بريطانيا لا يوجد مطلب قانوني بتكوين لجان المراجعة، إذ أنها فضلت المبدأ الاختياري عن المبدأ الالزامي على اعتبار أنه أكثر فعالية ومرونة، وأن المبدأ الالزامي يخفق في الوصول إلى جذور أية مشكلة أو مخالفة، وأن لجنة المراجعة ستكون مجرد استيفاء للشكل [٣١]. ولكنه يرد على ذلك بأن المبدأ الاختياري نجاحه محدود في ضوء المخالفات المستمرة وسوء استخدام الموارد.

ولقد ذكرت بعض الدراسات أن هناك ست خصائص ترتبط بالتكوين الاختياري للجان المراجعة هي : انخفاض نسبة الملكية الإدارية (ملكية المديرين لحقوق الملكية)، وشركات كبيرة الحجم، ورافعة مالية مرتفعة، وارتفاع نسبة المدراء الخارجيين، ونوع مكاتب المراجعة، والمشاركة في نظام السوق [٣٢].

#### المدخل الالزامي Mandatory

في كندا لجان المراجعة مطلوبة قانوناً إذ يتضمن قانون الشركات عدة متطلبات تتعلق بتكوين ونطاق عمل لجان المراجعة

واستقلاليتها. وفي الولايات المتحدة الامريكية جاء تكوين لجان المراجعة الزامياً في بعض الحالات بالقانون أو بناء على متطلبات قانون البورصة SEC، واصدارات AICPA. وينتقد البعض المدخل الاختياري على أساس أنه في ظل بيئة اختيارية تماماً ينخفض عدد الشركات التي تقوم بتكوين لجان المراجعة. [٢٣]

وتعرضت دراسة وتقرير لجنة كادبوري [٢٦] إلى انتقاد المدخل الالزامي على أساس أن لجان المراجعة تحدث خلافات ومنازعات داخل المجلس، وأن لجان المراجعة تجزئة للمسئولية، كما أنها لاتملك سلطة دعم توصياتها، وقد تكون غير عملية إذا افتقدت المدراء غير التنفيذيين، ايضاً مطالبة الشركات بتكوين لجان للمراجعة يفرض تكاليف متفاوتة بين الشركات في حالة وجود فروق بين الشركات في تكاليف ومنافع الخدمة الرقابية. ايضاً انتقاد لجنة المراجعة على أساس انها خاضعة للمجلس وأنها قد لاتدعم المراجع الخارجي إذا تهددت مراكز اعضاؤها.

وتشير الدراسة الحالية إلى أن هذه الانتقادات مردود عليها، كما أنها ليس من الضروري وقوعها. كما أن تحديد دور لجنة المراجعة وسلطاتها بوضوح في قرار انشاؤها يساعد كثيراً في تجنب هذه الانتقادات. وعلى ذلك تؤيد الدراسة الحالية المدخل الالزامي الذي انتهجته وزارة التجارة في المملكة العربية السعودية بصدور القرار الوزاري رقم ٩٠٣ وتاريخ ١٢/٨/١٤١٤هـ والذي يقضي بقيام كل شركة مساهمة بتكوين لجنة مراجعة. ويستند الباحث في تأييد المدخل الالزامي إلى :

١- أن الدول التي انتهجت فلسفة الاختيار في تكوين لجان المراجعة تقدمت نحو تشجيع نكوينها بفعل عدة مصادر مثل البورصات والهيئات والتنظيمات المحاسبية المختلفة كما هو في امريكا وبريطانيا.

٢- في ظل بيئة اختيارية تماماً من المتوقع انخفاض عدد الشركات التي تقوم بتكوين لجان المراجعة رغم اهميتها. [٢٣]



- ٣- أن لجان المراجعة في الشركات السعودية تعد ممارسات جديدة وبالتالي فإن ادوارها ومسئولياتها تحتاج إلى تقنين.
- ٤- المدخل الالزامي يهتم بأهمية استيفاء شروط ومتطلبات معينة تمثل عناصر هامة ومحددة لفعالية لجان المراجعة مثل هيكلية واستقلالية وسلطات ومسئوليات هذه اللجان وطريقة عملها.

### هيكلية لجان المراجعة

ينبغي العناية بهيكلية لجان المراجعة كوسيلة لضمان فعاليتها [٣٤]. ويرتبط بهيكلية لجان المراجعة قضايا العضوية وقاعدة المعرفة لدى الاعضاء، وأيضاً استقلالية لجان المراجعة ودور المدراء غير التنفيذيين.

### عضوية لجنة المراجعة وقاعدة المعرفة لدى اعضائها

من أكثر القضايا المرتبطة بهيكلية لجان المراجعة هي تحديد من الذي ينبغي أن يكون عضواً في لجنة المراجعة؟ توصي جميع كتابات لجان المراجعة تقريباً بأن عضو لجنة المراجعة يجب أن يمتلك عقلية متفتحة مناقشة وخلفية كبيرة في الإدارة أو التمويل، وخلفية معينة في المحاسبة والمراجعة. ولاشك أن لجنة المراجعة يمكن أن تستفيد من أن يكون لدى اعضائها معرفة متعمقة بقضايا المحاسبة والمراجعة على الرغم من أن ذلك لايعتبر تحفظاً على عضوية لجان المراجعة [٣٥].

وفي تقرير حديث صادر من P. W. [٢٧] توصيات تؤكد على أهمية أن تتضمن كل لجنة مراجعة شخصاً واحداً على الأقل يمتلك خلفية في المحاسبة وإعداد التقارير المالية والمراجعة، وايضاً يكون من بيان اعضاءها شخصاً لديه خبرة كافية عن نوع النشاط أو الصناعة.

ولاشك أن نقص إعداد وتهيئة اعضاء لجان المراجعة يمكن أن يقلل بوضوح فعالية لجان المراجعة. فلجان المراجعة التي يتمتع اعضاءها بدرجة أعلى من الاختصاص أكثر فعالية من تلك التي يتمتع اعضاءها بدرجة اقل من الاختصاص.

ويعتمد تحديد عدد المدراء الاعضاء في لجنة المراجعة إلى حد كبير على حجم الشركة وحجم مجلس المدراء وتعييدات أعمال المحاسبة والمراجعة ومدى توافر الاعضاء الخارجيين. وتشير ممارسات تشكيل لجان المراجعة أن لجان المراجعة عادة ماتكون من ثلاثة إلى خمسة أو سبعة اعضاء كما هو الحال في الولايات المتحدة الامريكية وبريطانيا واستراليا. وفي رأي الباحث أن التشكيل الجيد للجان المراجعة يجب أن يجمع بين الخبرة ومناوبة العضوية لضمان استمرار عنصر الخبرة وتحديث وجهات النظر والآراء.

ومما هو جدير بالذكر أن النموذج الاسترشادي لقرار الجمعية العامة بشأن ضوابط اختيار اعضاء لجان المراجعة والمرفق بقرار وزارة التجارة رقم ٩٠٣ وتاريخ ١٢/٨/١٤١٤هـ اشترط ألا يقل عدد اعضاء اللجنة عن ثلاثة اعضاء ولم يشترط حداً اقصى (بشروط أن يكون عدداً فردياً). كما أنه اكتفي بالامام المعقول لعضو لجنة المراجعة بالقواعد المالية والمحاسبية.

#### **استقلالية لجنة المراجعة ، المدراء غير التنفيذيين**

يشير تقرير كادبوري [٢٦] إلى الدور الهام الذي يمكن أن يلعبه المدراء غير التنفيذيين في الهيكل الرقابي في شركات المساهمة. وتتضمن مقترحات اللجنة أن يكون لدى جميع الشركات المسجلة ثلاثة مدراء غير تنفيذيين على الأقل يكون عقود خدمتهم لفترة ثلاث سنوات كحد اقصى، كما ينبغي أن يكونوا مستقلين. ويتم اختيار المدراء غير التنفيذيين لعضوية لجنة المراجعة بواسطة المجلس ككل أو على أساس الصفات الشخصية [٢١].

ولاشك أن تضمين المدراء غير التنفيذيين أمر مرغوب فيه لضمان خضوع خطط وسياسات الإدارة لنقد موضوعي، وتقليل الشكوك في مصداقية نجاح الإدارة.

ويشير تقرير لجنة Metcalf [٣٦] إلى أن تطوير عمليات المساءلة في شركات المساهمة يتجه نحو تضمين مجالس إدارتها لجان المراجعة يفضل أن تتأسس تماماً من مدراء غير تنفيذيين مستقلين لا يرتبطون بأية مسؤوليات تنفيذية خاصة رئيس اللجنة الذي يعول عليه نجاح أو فشل اللجنة.

وتعد لجنة المراجعة وضع شرعي للمدراء غير التنفيذيين، كما أن الإدارة القوية عادة ما ترحب بلجنة مراجعة قوية. ولاشك أن مصداقية اللجنة واستقلاليتها تتدعم عندما تتشكل من مدراء غير تنفيذيين تماماً. وتساعد استقلالية لجنة المراجعة في إيجاد اتصال مباشر بين مجلس الردارة والمراجع الخارجي، كما أنها تستطيع مراقبة الإدارة العليا، وأن تخدم في مراقبة الانحرافات والمخالفات المالية والإدارية [٣٥].

مما هو جدير بالاعتبار أن قرار وزير التجارة رقم ٩٠٣ وتاريخ ١٤١٤/٨/١٢ هـ قد نص صراحة على أن تشكل في كل شركة مساهمة لجنة من غير اعضاء مجلس الإدارة تسمى لجنة المراجعة يصدر بقواعد اختيار اعضاءها ومدة عضويتهم واسلوب عملها قرار من الجمعية العمومية للشركة. وارفق بالقرار نموذج استرشادي لقرار الجمعية العامة بشأن ضوابط اختيار اعضاء اللجنة جاء فيه مايلي :

**أولاً :** تشكل لجنة المراجعة من ..... عضواً ( على أن يكون العدد فردياً) يختارهم مجلس الإدارة لمدة لاتجاوز مدة عضوية المجلس ولايجوز أن يقل عدد اعضاء اللجنة عن ثلاثة اعضاء.

- ثانياً :** يشترط فيمن يعين عضواً باللجنة الشروط التالية :
- (١) أن يكون من مساهمي الشركة المالكين لعدد من الأسهم لا يقل عن ٢٠ سهماً.
  - (٢) يجب ألا يكون عضو اللجنة من اعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين أو ممن يقوم بعمل فني أو إداري في الشركة ولو على سبيل الاستشارة.
  - (٣) ان يكون على المام معقول بالقواعد المالية والمحاسبية، ويفضل من له تأهيل علمي مناسب في هذا المجال.
  - (٤) لا يجوز أن يكون لعضو اللجنة مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الأعمال والعقود التي تتم لحساب الشركة.

وتشير الدراسة الحالية إلى أن اهم ايجابيات قرار وزارة التجارة رقم ٩٠٣ وتاريخ ١٢/٨/١٤١٤هـ والنموذج الاسترشادي لقرار الجمعية العامة بشأن ضوابط اختيار اعضاء اللجنة تتمثل في الاهتمام بالعناصر المحددة لفعالية لجان المراجعة وهي :

١- أن القرار الوزاري جمع بين صفتي الالتزام والاختيار فهو يلزم بتكوين لجان المراجعة في الشركات المساهمة ولم يتدخل في تفاصيل مهامها وأسلوب عملها وعلاقتها بالمستفيدين منها بما في ذلك المستويات الإدارية المختلفة. وبالتالي فهو قرار متوازن حيث أنه ترك الباب مفتوحاً للجمعيات العمومية لتبني ما تراه مناسباً ويخدم مصالحها بشأن تحديد مهام اللجان واسلوب عملها وكذلك مؤهلات اعضائها.

٢- ماجاء بالنموذج الاسترشادي لقرار الجمعية العمومية بشأن ضوابط اختيار اعضاء لجنة المراجعة يلاحظ أنها غطت جوانب هامة تتعلق باستقلالية لجنة المراجعة (العناصر ٢، ٤ في ثانياً)، وايضاً قاعدة المعرفة لدى اعضائها (العنصر ٣ في ثانياً)

وفي تقدير الباحث أن تشكيل لجنة المراجعة يجب أن يعتمد على الظروف المحيطة بالشركة. فقد لا يكون تشكيل لجنة المراجعة

من المدراء غير التنفيذيين اساساً عملياً في كثير من الشركات، كما قد ترد قيود بدرجات متفاوتة تتعلق بمنع المدراء التنفيذيين من عضوية لجان المراجعة، وبالتالي فإنه من المفضل أن يكون الأغلبية فقط مدراء غير تنفيذيين مع تقييد اصوات المدراء التنفيذيين في لجنة المراجعة.

### **دعم إدارات المراجعة الداخلية وتفاعلها مع لجان المراجعة**

تعتمد علاقة المراجع الداخلي بلجنة المراجعة على الظروف التي تبني فيها هذه العلاقة. ويتعلق الكثير منها بحجم إدارة المراجعة الداخلية، ومستوى تأهيل افرادها ونطاق ومجال سلطاتها ومسئولياتها، واجراءات اعداد التقارير. ولقد اكدت على أهمية هذه العلاقة توصيات صادرة عن معهد المراجعين الداخليين : نشرة لجنة المعايير المهنية [٣٧] ولجنة Treadway [٢٤].

### **دعم لجنة المراجعة لوظيفة المراجعة الداخلية**

احد المسئوليات الأساسية للجنة المراجعة هي التأكد من أن المراجع الداخلي يلقي دعماً ليس فقط من اللجنة، ولكن ايضاً من التنظيم ككل حتى يمكن أن ينهض بمهامه بفعالية أكبر، وأن يفيد التنظيم ككل. ويجب أن تظهر لجنة المراجعة للجميع أنها تقف وراء المراجعة الداخلية. ولما كان الوضع الغالب أن يرفع رئيس المراجعة الداخلية تقاريره إلى إدارة الشركة فإنه يقع على عاتق لجنة المراجعة مسئولية دعم إدارة المراجعة الداخلية واستقلاليتها، ويمكن أن يتحقق ذلك جزئياً من خلال المشاركة في تسمية (تعيين) رئيس إدارة المراجعة الداخلية وتحديد مكافأته وايضاً من خلال رفع تقاريرها إلى لجنة المراجعة.

### **المشاركة في تسمية رئيس إدارة المراجعة الداخلية**

تتضمن توصيات معهد المراجعين الداخلية [٣٧] فيما يتعلق بحقوق لجنة المراجعة التوصية بالتعاون مع الإدارة وابداء الرأي

حول تعيين وعزل رئيس إدارة المراجعة الداخلية. ومن المهم أن تشارك لجنة المراجعة بطريقة ملائمة في تعيين وعزل رئيس إدارة المراجعة الداخلية، ولا يعني ذلك انكار حق الإدارة في ذلك، ولكن الهدف هو ضمان تزويد لجنة المراجعة بخدمات جيدة ومستمرة من إدارة المراجعة الداخلية. كما أن المشاركة تؤكد على استقلالية المراجع الداخلي عندما يحتاج أن يتكلم صراحة عن فحصه وتقييمه لأنشطة الشركة. أيضاً تستهدف هذه المشاركة أن تتأكد لجنة المراجعة بنفسها من أن رئيس إدارة المراجعة الداخلية تتوافر فيه مستويات التأهيل الملائمة التي تجعله قادراً على خدمة الإدارة ومجلس المدراء بفعالية، كما أن الاتفاق على ملائمة تأهيل رئيس إدارة المراجعة الداخلية لخدمة حاجات الإدارة والمجلس مطلب أساسي لوجود علاقة فعالة ومستمرة بين الإدارة العليا ولجنة المراجعة.

وتشير إحدى الدراسات المسحية [١٣] إلى أن المشاركة الايجابية للجنة المراجعة في وضع موازنات المراجعة الداخلية وتحديد مكافآت المراجع الداخلي الرئيسي، وايضاً مساعدة لجنة المراجعة في رفع مكافآت المراجعين الداخليين إلى ما يوازي سعر السوق يدعم من استقلال المراجعة الداخلية ويقلل من معدل دوران المراجعين ويضمن وجود افراد الكفاء.

#### التقرير إلى لجنة المراجعة

تشير توصيات معهد المراجعين الداخليين إلى أن رئيس إدارة المراجعة الداخلية يجب أن يكون له حق الاتصال المباشر باعضاء لجنة المراجعة وحق الاجتماع مع اللجنة، وحق التقرير عن النتائج الهامة إلى لجنة المراجعة. كما اوصت لجنة Treadway [٢٤] بحق رئيس إدارة المراجعة الداخلية في الاتصال المباشر وغير المحدود بلجنة المراجعة.

وقد يكون احد اسباب عدم فعالية المراجعة الداخلية في توصيل المعلومات والمشاكل إلى لجنة المراجعة عدم توفير الفرصة

المناسبة للتقرير إلى لجنة المراجعة فقد ترغب لجنة المراجعة في الحصول على نسخة من التقارير التي تغطي أعمال المراجعة كاملة، أو قد ترغب في الحصول على الملخصات التنفيذية لهذه التقارير. وفي حالات أخرى قد يتم إعداد تقارير فترية أو سنوية تلقي الضوء على احصاءات النشاط ونتائج وتوصيات المراجعة. وفي كل الحالات ينبغي احاطة لجنة المراجعة بتنفيذ خطة المراجعة واسباب أية انحرافات جوهرية عنها. وعادة ماتكون هذه التقارير من اجل المعلومات فقط، إذ تتوقع لجنة المراجعة أن تجد فيها مايجذب انتباهها إلى بعض المجالات الهامة التي يحتاج إلى تأييدها ودعمها.

ومما يعزز من فعالية المراجعة الداخلية في هذه الاتصالات مقدرة إدارة المراجعة الداخلية على تقديم مقترحات لتحسين مجالات خدمة إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة والتي اخذت موافقة اللجنة.

وترتيباً على ما سبق فإن تأمين اتصالات رئيس المراجعة الداخلية بشكل مباشر مع لجنة المراجعة ورفع تقاريرها إليه كمصدر للمعلومات يساعد في تأمين استقلالية المراجعة الداخلية.

### **مجالات خدمة إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة**

نقطة البداية في تطوير دور فعال للمراجعة الداخلية لخدمة لجان المراجعة هو دراسة وتفهم طبيعة ونطاق حاجات لجنة المراجعة. وهذه الحاجات بمثابة امتداد للحاجات العريضة لمجلس المدراء والتي تعتبر لجنة المراجعة جزء منه. كما أن هذه الحاجات ترتبط مباشرة بفلسفة ودور ومسئولية مجلس المدراء [٢٨] ودور لجنة المراجعة هو مساعدة المجلس في الوفاء بمسئوليته المتزايدة. وعلى ذلك تتحمل إدارة المراجعة الداخلية التزامات مباشرة تجاه لجنة المراجعة [١٣]. ونعرض فيمايلي لأهم مجالات خدمات إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة.

## التقارير المالية والإفصاح المحاسبي

تتحمل إدارة الشركة المسؤولية الأساسية عن إعداد التقارير المالية وما تتضمنه من مبادئ في محاسبة وطريقة الإفصاح ودقة البيانات، كما يتحمل مجلس الإدارة مسؤوليته الأساسية تجاه المساهمين. ويتجه مجلس الإدارة إلى تشكيل لجنة المراجعة لمساعدته في الوفاء بهذه المسؤولية وذلك لتأمين خبرة معينة في القضايا الفنية المرتبطة بهذه القوائم، ورغم أن لجنة المراجعة تلقي مساعدات هامة من المراجع الخارجي الذي يختص بإبداء الرأي على القوائم المالية، إلا أنه يتعين عليها البحث عن آليات أخرى مساعدة. أحد هذه الآليات المساعدة هي إدارة المراجعة الداخلية ورغم أن المراجع الداخلي لا يتحمل رسمياً أية مسؤولية مباشرة عن القوائم المالية فإنه يتم تضمينه في استعراض جوانب كثيرة من مقومات هذه القوائم ويساهم بشكل غير مباشر في تأمين موثوقية هذه القوائم، وعلى ذلك فإن المراجع الداخلي له مصلحة شراكة ضمنية في القوائم المالية (موثوقيتها) بقدر ما يساعد به لجنة المراجعة في الوفاء بمسئولياتها.

## مدى ملائمة الرقابة الداخلية المحاسبية

تمتد مسئوليات مجلس الإدارة وبالتالي لجنة المراجعة إلى الرقابة الداخلية المحاسبية وهي الأساس الذي يعول عليه كثيراً في عملية إعداد التقارير المالية. وترتبط ملائمة القوائم المالية المحاسبية بسلامتها واكتمالها والوفاء بالمتطلبات الرسمية الخاصة بها. ولهذا فإن لجنة المراجعة تتحمل مسؤولية خاصة في هذا المجال، ويتعين عليها البحث عن مساعدة أطراف كمتعددة تتضمن المراجع الخارجي والردارة المالية والمحاسبية والمراجع الداخلي.

ويعتبر المراجع الداخلي في موقع متميز لمساعدة لجنة المراجعة لارتباط عمله أساساً بمدى ملائمة وفعالية النظام الكلي للرقابة الداخلية، والرقابة المحاسبية تمثل جزءاً رئيسياً منها، كما أنها محل اهتمام المراجع الداخلي.



ويتطلب ذلك أن يعمل المراجع الداخلي في ارتباط تام مع افراد الإدارة المالية والمحاسبية الذين يتحملون مسؤولية مباشرة عن نظام الرقابة الداخلية المحاسبية. وايضاً مع المراجع الخارجي الذي يختص بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كجزء من مراجعته.

وفي هذا الصدد اشارت نشرة معهد المراجعين الداخليين [٣٧] إلى حق لجنة المراجعة في التأكد من اهتمام إدارة المراجعة الداخلية بجودة وملائمة نظام الرقابة الداخلية.

#### رقابة الانحرافات والمخالفات المالية

لا يمكن أن توفر جهودات المراجعين (الخارجية والداخلية) ضماناً كافياً بمنع أو تقليل المخالفات المالية، وبالتالي يجب أن تبحث لجنة المراجعة عن كل المساعدات الممكنة من كافة المصادر. ونظراً لارتباط المراجع الداخلي بصلة وثيقة بعمليات الشركة فإنه من المتوقع أن يقدم المراجع الداخلي مساعدته للجنة المراجعة من خلال رفع تقارير بالمخالفات إلى لجنة المراجعة. وتشير إحدى الدراسات المسحية [٣٩] إلى أن ٩٠٪ من المراجعين الداخليين يعتقدون بمسئولياتهم عن التقرير عن الانحرافات والمخالفات إلى لجنة المراجعة. وتظهر فعالية لجان المراجعة في مراقبة تصحيحات العيوب والاطء التي ترد في تقارير المراجعين الداخليين.

#### انشطة المراجعة

يتحمل مجلس الإدارة وبالتالي لجنة المراجعة مسؤولية إدارة استخدام الجهودات الكلية للمراجعة بطريقة أكثر فائدة وفعلاً للشركة. وهنا تحتاج لجنة المراجعة إلى تقييم لكل حاجات المراجعة في الشركة إلى تخطيط وتنسيق جهود كل من المراجع الداخلي والخارجي بطريقة تحقق اقصى فعالية من خلال مزج وتكامل جهودهما. والمراجع الداخلي ينبغي أن يكون قادراً على الوفاء باحتياجات لجنة المراجعة من غير تلك التي تحصل عليها من

المراجع الخارجي. ويجب أن يقدم المراجع الداخلي خدماته كجزء متكامل لبرنامج المراجعة الكلي الذي يتم تنظيمه بواسطة لجنة المراجعة وينبغي على لجنة المراجعة أن تحدد ما إذا كانت أنشطة المراجعة تنفذ وفقاً لمعايير المراجعة

وتشير الدراسة الحالية إلى أنه لما كانت لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية تعتبر ممارسات جديدة فإن أدوارها ومسئولياتها تعد في طور النمو، وبالتالي تؤكد الدراسة على دور إدارة المراجعة الداخلية وأهمية دعمها كآلية يمكن أن تكون أكثر أهمية بالنسبة للجان المراجعة. لذا تؤكد الدراسة الحالية على أهمية وجود ودعم إدرات المراجعة الداخلية في شركات المساهمة السعودية.

## تكاليف الوكالة

في أغلب الشركات الكبيرة يوجد فصل بين هؤلاء الذين يراقبون وهؤلاء الذين يملكون [٤٠] ونظرية الوكالة معنية بالمشكلات المترتبة على الفصل بين الملكية والإدارة وأهمها عدم تطابق الأهداف. وعدم تناسق المعلومات بين الاصلاء (المساهمون) والوكلاء (المدراء). وعادة مايفي الوكاء بالتزاماتهم تجاه الاصلاء بطريقتين [٤١]، الأولى: توفير المعلومات المالية للاصيل، والثانية: احالة هذه المعلومات إلى الفحص والمراجعة لتحديد مدى نجاح الإدارة في النهوض بوكالة المجموعة لها، وعلى ذلك يعتبر توفير وتأمين معولية المعلومات المالية جزءاً هاماً في عمليات الرقابة والمساءلة.

ومن منظور الوكالة ينبغي أن يكون المدراء موضوعيين ومستقلين. ونظرياً فإن الاعضاء الخارجيين في لجنة المراجعة يمكنهم مقاومة تأثير المدراء التنفيذيين. ومع ذلك فإن فعالية لجان المراجعة قد تتأثر بالعوامل التي قد تحدث تغييراً في تكاليف الوكالة [٤٢]، فعلى سبيل المثال في حالة ارتفاع ملكية المدراء للأسهم (تكلفة الوكالة لحقوق الملكية). ومع وجود مستوى منخفض من الديون (تكلفة الوكالة للديون) يقل احتمال فعالية لجان المراجعة.

## المدخل المقترح

### لقياس وتحسين فعالية لجان المراجعة

يتضمن تكوين لجان المراجعة في شركات المساهمة بعض الأنشطة، كما يعكس ادراكاً لبعض مجالات المسؤولية. ومع ذلك لا توجد متطلبات معينة بالنسبة للأنشطة والواجبات التي ينبغي أن تقوم بها لجان المراجعة. وفي رأي الباحث أن هذه المتطلبات يجب أن تتحدد من خلال ضمان انجاز عملية المراجعة وتحقيق الهدف منها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. ولجان المراجعة ينبغي أن تكون مطلوبة إذا ما اريد انجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها [٢٥]. وعلى ذلك فإن تكوين لجان المراجعة يجب أن يمثل ضماناً لما يجب أن يفعله مراقب الحسابات، فمعايير المراجعة تحدد مستوى الفحص الذي ينبغي أن يقوم به، وتشتمل على توضيح اجراءات المراجعة اللازمة للحصول على أدلة الاثبات الكافية لمساعدته في ابداء الرأي في القوائم المالية.

ونورد فيما يلي معايير المراجعة المعتمدة في المملكة والتي صدرت عن وزارة التجارة [١٩] والتي تنقسم إلى ثلاث مجموعات :

#### المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بالمبادئ الأساسية التي تحكم التأهيل المهني للمراجع وحياده وموضوعيته واستقلاله ودرجة العناية اللازمة عند تنفيذ اجراءات المراجعة. وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير هي :

١- معيار التأهيل المهني الكافي

٢- معيار الحياد والموضوعية والاستقلال.

٣- معيار العناية المهنية اللازمة

#### معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بالمبادئ الأساسية التي تحكم تكوين أساس

كاف لابداء الرأي في القوائم المالية. وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير هي :

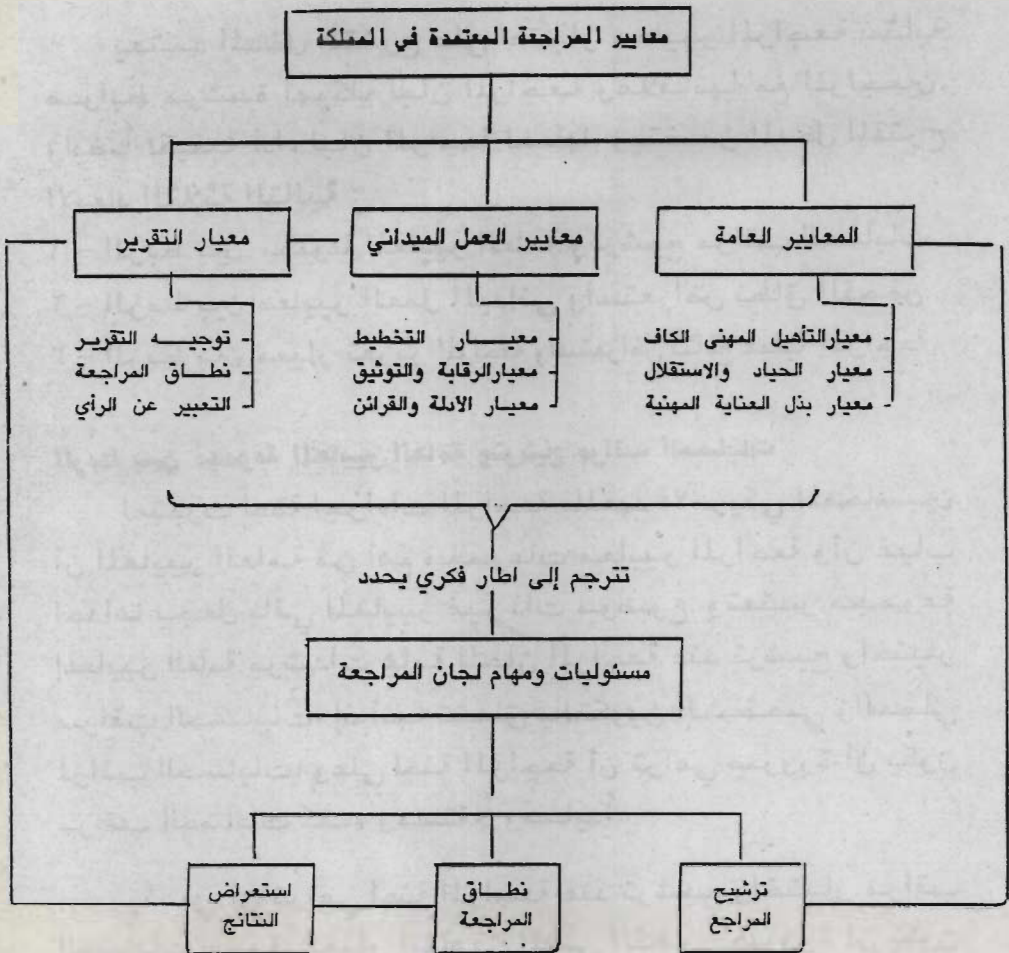
- ١ - معيار التخطيط: ويتعلق بالمبادئ الأساسية لتخطيط المراجعة.
- ٢ - معيار الرقابة والتوثيق : ويتعلق بالمبادئ الأساسية للرقابة والاشراف على عملية المراجعة وتوثيق اجراءاتها والأدلة والقرائن التي يحصل عليها المراجع.
- ٣ - معيار الأدلة والقرائن : ويتعلق بالمبادئ الأساسية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن اللازمة لابداء الرأي في القوائم المالية بما في ذلك مصادر الأدلة والقرائن.

### معيار التقرير

ويتعلق هذا المعيار بالمبادئ الأساسية التي تحكم محتويات تقرير المراجع الخارجي عن القوائم المالية وشكل التقرير والتحفظات التي ترد عليه.

### ابعاد المدخل المقترح

يتطلب المدخل المقترح لقياس فعالية لجان المراجعة الربط بين تكوين لجان المراجعة والحاجة إلى انجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المعتمدة في المملكة. وتعتمد الدراسة الحالية على استخدام معايير المراجعة كنموذج أو نمط يستخدم في تحديد اطار مسؤوليات وانشطة لجان المراجعة. وترتيباً على ذلك يتم تحويل معايير المراجعة المعتمدة في المملكة إلى اطار مفاهيمي يحدد مسؤوليات وانشطة وواجبات لجان المراجعة. وبالتالي يمكن قياس فعالية لجان المراجعة على أساس مدى نجاحها في ضمان انجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المعتمدة. وفي رأي الباحث أن هذا الاتجاه في قياس الفعالية يمكن أن يضمن تحقيق التماثل بين اختصاصات لجان المراجعة على الرغم من اختلاف هياكل وفلسفات مجالس إدارات الشركات المساهمة . ويوضح الشكل التالي ابعاد المدخل المقترح :



ابعاد المدخل المقترح لقياس فعالية لجان المراجعة  
في الشركات المساهمة السعودية

يعتمد المدخل المقترح على اعتبار معايير المراجعة بمثابة ضوابط مرشدة لهيكله لجان المراجعة وعلاقتها مع المراجعين. وايضاً لكيفية أداء لجان المراجعة لعملها. ويتضمن المدخل المقترح الابعاد الثلاثة التالية :

- ١ - الربط بين مجموعة المعايير العامة وترشيح مراقب الحسابات.
- ٢ - الربط بين معايير العمل الميداني واستعراض نطاق الفحص.
- ٣ - الربط بين معيار تقرير المراجعة واستعراض نتائج عملية المراجعة.

#### **الربط بين مجموعة المعايير العامة وترشيح مراقب الحسابات**

اعتبرت لجنة اجراءات المراجعة بالمعهد الامريكي للمحاسبين أن المعايير العامة من أهم مجموعات معايير المراجعة وأن غياب احداها يجعل باقي المعايير غير ذات موضوع. وتعتبر مجموعة المعايير العامة مرشحات هامة للجان المراجعة عند ترشيح واختيار مراقب الحسابات، إذ أنها تتعلق بالتكوين الشخصي والعملي لمراقب الحسابات. وعلى لجنة المراجعة أن تراعي ضرورة أن يكون مراقب الحسابات كفاء ومستقلاً ومحيداً.

ينبغي أن تراعي لجنة المراجعة عند ترشيح واختيار مراقب الحسابات - وفقاً لمعيار التأهيل المهني الكاف - ضرورة أن يكون شخصاً ذو مؤهلات معينة وخبرة في ممارسة المهنة لمدة معينة. وتقوم لجنة المراجعة بتقييم مؤهلات المراجع عن طريق الملاحظة أو بشكل رسمي. كما ينبغي أن تقوم لجنة المراجعة بتقييم أداء المراجع دورياً من حيث جودة ونوعية الخدمات المقدمة وكفاءته في إدارة عملية الفحص.

ويرتبط بترشيح واختيار مراقب الحسابات بمعرفة لجنة المراجعة ضرورة مراعاة توافر الاستقلال والحياد في مراقب الحسابات - وفقاً لمعيار الاستقلالية والحياد- ويجب أن تتعامل لجنة المراجعة مع استقلالية وحياد مراقب الحسابات على أساس مستمر وليس فقط مايتعلق بالمراجعة الأولى.

وينبغي على لجنة المراجعة مراعاة توافر استقلالية مراقب الحسابات في مجال وضع برنامج المراجعة وفي مجال الفحص وفي مجال اعداد التقرير. الاستقلال في مجال وضع برنامج المراجعة يفرض على لجنة المراجعة أن تتحقق من عدم تدخل الإدارة لاستبعاد أو تعديل اجراءات المراجعة، والتحقق من عدم وجود محاولات خارجية للتأثير على أعمال المراجعة. اما الاستقلال في مجال الفحص فيتطلب من لجنة المراجعة تأمين حق مراقب الحسابات الكامل في الاطلاع على السجلات ومصادر المعلومات المختلفة. كما يتضمن مراعاة عدم وجود محاولات من جانب الإدارة لتحديد أنشطة معينة للفحص أو فرض أدلة اثبات معينة على مراقب الحسابات. بالاضافة إلى تحديد ما إذا كانت منشأة المراجعة واعضاؤها لاتربطهم مصلحة مباشرة في الشركة محل الفحص. ايضاً تقييم استقلالية منشأة المراجعة ومدى تأثيرها بفعل علاقات أخرى مثل تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية. وينطوي الاستقلال في مجال التقرير على تحقق لجنة المراجعة من عدم وجود ضغوط أو مؤثرات على مراقب الحسابات لتغيير تأثير الحقائق الواردة بالتقرير. ايضاً أن تتحقق اللجنة من تجنب استبعاد بعض الأمور الجوهرية من التقرير. وتجنب استخدام الفاظ غامضة عند اعداد التقرير. بالاضافة إلى تحقق لجنة المراجعة من تمتع مراقب الحسابات بالحرية الكاملة في تحديد مستويات تقريره وتكوين رأيه فى القوائم المالية. وكل جوانب الاستقلال السابقة تعكس كيفية وفاء لجان المراجعة بدورها المتعلق بدعم استقلال وحياد مراقب الحسابات.

#### **الربط بين مجموعة معايير العمل الميداني واستعراض نطاق الفحص**

تقوم لجنة المراجعة باستعراض النطاق الكلي لعملية المراجعة من زاوية مدى ملائمتها وما إذا كان يحتاج إلى تعديل أم لا. ويعتمد تحديد نطاق المراجعة على السياسات المالية والمحاسبية المستخدمة، فاختيار اجراءات مراجعة معينة يتوقف على الطرق المحاسبية التي تتبناها الشركة في ضوء اعتبارات معينة مثل الصناعة،

والتنظيم واحوال الشركة، إذ أنها تؤثر ليس فقط على اختيار طرق المحاسبة ولكن أيضاً على طريقة معالجة المعلومات المحاسبية والتي يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية وعندما تقوم لجنة المراجعة باستعراض نطاق المراجعة يجب أن تدرك مصالح ومتطلبات الاطراف المختلفة مثل التنتظيمات المهنية والمساهمين والمستثمرين والإدارة. وبالتالي يجب أن تقتنع لجنة المراجعة بنطاق الفحص المخطط من قبل مراقب الحسابات ومدى مراعاة مثل هذه المصالح والمتطلبات.

ويمكن استخدام مجموعة معايير العمل الميداني كضوابط لتحديد مسؤوليات لجان المراجعة عند استعراض نطاق الفحص في مجالات خطة المراجعة ودراسة نظام الرقابة الداخلية وجمع وتقويم أدلة الاثبات.

#### اقرار خطة المراجعة

تحتاج كل جوانب عملية المراجعة إلى تخطي جيد. ويجب على لجنة المراجعة مراعاة ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقاً لخطة ملائمة. والتخطيط الجيد لعملية المراجعة يتطلب من لجنة المراجعة مراعاة تعيين مراقب الحسابات في الوقت الملائم لتحقيق التخطيط المناسب لعملية المراجعة فيما يتعلق بالتوقيت السليم لاجراءات المراجعة ، وتخصيص المراجعين على أعمال المراجعة. وينبغي أن تتحقق لجنة المراجعة من بذل مراقب الحسابات العناية المهنية الملائمة في مجال تخطيط المراجعة. وعند تقييم لجنة المراجعة لأسلوب أو مدخل مراقب الحسابات ينبغي أن تحدد ما إذا كانت خطة المراجعة تغطي بشكل ملائم كل المجالات التي تهتم بها اللجنة. فقد ترغب اللجنة في أن تغطي المراجعة لمجالات أو عمليات معينة بعمق أكبر مما جاء في خطة المراجعة ومناقشة أية مشاكل جوهرية يرها مراقب الحسابات أو ترغب اللجنة في لفت انتباه المراجع لها.



### استعراض تقييم نظام الرقابة الداخلية

تهتم لجنة المراجعة باستعراض تقييم مراقب الحسابات لنظام الرقابة الداخلية المحاسبية على اعتبار أن مراقب الحسابات يعتمد في تكوين رأيه في القوائم المالية على مدى فعالية النظام في منع الاخطاء الجوهرية في العملية المحاسبية المستخدمة في إنتاج القوائم المالية. هذا بالإضافة إلى تحقق لجنة المراجعة من أن أدوات الرقابة الداخلية الإدارية تعمل بشكل جيد باعتبارها أوسع نطاقاً من الرقابة الداخلية المحاسبية.

وتلتزم لجنة المراجعة امام مجلس المدراء بتأمين وضمان وجود نظام ملائم للرقابة الداخلية لدى إدارة الشركة. ويرتبط دور لجنة المراجعة هنا بطريقة تفسير الأهداف العريضة للرقابة المحاسبية الداخلية وتطبيقاتها، وايضاً ما إذا كانت الأدوات الرقابية يتوقع أن تنجز اهدافها بشكل معقول بالإضافة إلى ما إذا كان هناك أدوات رقابية ملائمة لتقليل سوء الأداء. وكي تقوم لجنة المراجعة بهذا الدور ينبغي أن تعرف طريقة تخصيص سلطات اتخاذ القرارات، وأن تتأكد من أن الهيكل التنظيمي والنظم الرقابية تتماشى مع السياسات المرسومة.

### الحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة

يرتبط معيار الحصول على الأدلة والقرائن الكافية والملائمة بفحص مراقب الحسابات وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية. إذ أنه يتعين على مراقب الحسابات دعم نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بإجراءات المراجعة اللازمة للحصول على الأدلة الكافية، ويمكن استخدام معيار الأدلة في تحديد بعض مسؤوليات وانشطة لجنة المراجعة تقع على عاتق لجنة المراجعة مهمة مساعدة مراقب الحسابات في الحصول على ادلة الاثبات اللازمة لتكوين رأيه على القوائم المالية خاصة مايتعلق بالنظم المعمول بها في منشأة العميل ومايترتبط بها من مستندات وسجلات محاسبية والشهادات والاقارات من قبل الإدارة والعاملين.

### الربط بين معيار تقرير المراجعة واستعراض نتائج عملية المراجعة

تغطي معايير تقرير المراجعة جوانب هامة تتعلق بكفاية ومصداقية القوائم المالية إذ تتضمن ضرورة اشارة تقرير المراجعة إلى استخدام المبادئ الحاسبية المقبولة وإلى تجانس تطبيق واستخدام هذه المبادئ من فترة لأخرى، وإلى التحقق من كفاية وملائمة الافصاح في القوائم، وإلى ضرورة الافصاح عن رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة. كل هذه الجوانب تفرض على لجنة المراجعة مسئوليات وانشطة معينة عند استعراض نتائج عملية المراجعة.

تحصل لجنة المراجعة على المعرفة المطلوبة لاستعراض نتائج عمليات المراجعة عن طريق استعراض التقارير المالية المؤقتة والسنوية قبل إحالتها لمجلس الإدارة، وأيضاً عن طريق استعراض ملخصات الإدارة. كما تستعرض اللجنة سلسلة من العناصر مع مراقب الحسابات تتضمن تقرير المراجعة، الرأي المزمع تقديمه، مدى استغلال موارد الشركة وطريقة استغلالها.

وتفرض معايير تقرير المراجعة على اللجنة مسئوليات الاستفسار من مراقب الحسابات عن تأثيرات السياسات والمبادئ الحاسبية على الشركة، ومدى تمشيها مع الشركات الأخرى في نفس الصناعة، أيضاً أسس تقويم المخزون وقابلية الديون للتحصيل. كما ينبغي أن تستعرض اللجنة أي تغير في المبادئ الحاسبية واثاره على قياس الدخل والمركز المالي. كما ينبغي أن تتركس لجنة المراجعة انتباهاً كبيراً للافصاح في القوائم المالية سواء الافصاح في صلب القوائم أو الفصاح الاضافي، وأن تعطي اهتماماً للالتزامات المحتملة ومدى ملائمة الافصاح عن حالات عدم التأكد. كما ينبغي أيضاً أن تعطي لجنة المراجعة اهتماماً للافصاح عن الاحداث التالية لصدور القوائم المالية خاصة تلك الاحداث الجوهرية أو التي اصبحت معروفة بعد تاريخ القوائم والتي تؤدي إلى تغيرات في القيم الواردة في القوائم المالية كما في حالة افلاس كبار عملاء المنشأة.

### صلاحية ومحددات تطبيق المدخل المقترح في الشركات السعودية

المدخل المقترح يصلح تطبيقه في شركات المساهمة السعودية بالاستفادة من وجود معايير المراجعة الصادرة عن وزارة التجارة والتي تضم معيار التأهيل المهني الكافي ومعيار الحياد والموضوعية والاستقلال ومعيار العناية المهنية اللازمة ومعيار التخطيط ومعيار الرقابة والتوثيق ومعيار أدلة وقرائن المراجعة ومعيار التقرير. إذ يمكن تحويل هذه المعايير إلى اطار فكري يحدد مهام ومسئوليات لجان المراجعة كأساس لقياس فعالية هذه اللجان، من زاوية مقدرة هذه اللجان على تأمين انجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة السعودية.

يتطلب تطبيق المدخل المقترح تأسيس إدارات مستقلة للمراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السعودية وربطها بلجان المراجعة. كما يتطلب تطبيق المدخل المقترح تعميق قاعدة المعرفة لدى اعضاء لجان المراجعة في مجال المحاسبة والمراجعة لتفهم القضايا التي تشملها الأمور المالية والمحاسبية المعقدة.

## النتائج والتوصيات

### نتائج الدراسة

١- توصلت الدراسة إلى تحديد حاجة بيئة الرقابة والمراجعة في المملكة العربية السعودية إلى لجان المراجعة في ضوء ثلاثة معايير : معيار الاستفادة من تجارب سابقة لبعض الدول، معيار مقدرة لجان المراجعة في مواجهة المشكلات العملية ودعم توصياتها، ومعيار الحاجة إلى استكمال التطوير المهني في المملكة. وهنا اوضحت الدراسة أن التطورات الكبيرة في الأنشطة الاقتصادية والمالية والتجارية وتنامي أهمية الشركات المساهمة في الاقتصاد السعودي وحرص المشرع على حماية مصالح المساهمين والمستثمرين، كل هذه العوامل تفرض الحاجة إلى تكوين لجان المراجعة كآلية جديدة لدعم الهيكل الرقابي في شركات المساهمة لمواجهة احتمالات الخلل أو ضعف الثقة في النظام الرقابي. كما أوضحت الدراسة أن لجان المراجعة تعتبر الآلية المناسبة التي يمكن أن تدعم استقلالية مراقب الحسابات باعتبارها حلقة وصل بين مراقب الحسابات وبين الإدارة في القضايا التي تؤثر على استقلاليته مثل تعيين وتغيير المراقب وتحديد اتعابه وتقديم الخدمات الاستشارية. وانتهت الدراسة هنا أيضاً إلى أن المراجعة تمثل إحدى المقومات المحلية الجديدة والمطلوبة لاستكمال التطوير المهني في المملكة.

٢- تبنت الدراسة فعالية لجان المراجعة كقضية تقويمية ترتبط بمدى نجاح لجان المراجعة في تأمين انجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وانتهت الدراسة إلى أهم العناصر المحددة لفعالية لجان المراجعة وهي المدخل المتبع في تكوين اللجان (الالزم أم الاختيار) وهيكلية لجان المراجعة (العضوية وقاعدة المعرفة) واستقلالية لجنة المراجعة ودعم

إدارات المراجعة الداخلية وتفاعلها مع لجنة المراجعة، وايضاً من منظور الوكالة فإن فعالية لجان المراجعة قد تتأثر بالعوامل التي تحدث تغييراً في تكاليف الوكالة مثل نسبة ملكية المدراء في الشركة.

٣ - قدمت الدراسة مدخلاً مفاهيمياً مقترحاً لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية. ويتطلب المدخل المقترح الربط بين تكوين لجان المراجعة والحاجة إلى انجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المعتمدة في المملكة، وترتيباً على ذلك يتم تحويل معايير المراجعة المعتمدة إلى اطار مفاهيمي يحدد مسؤوليات وانشطة وواجبات لجان المراجعة. ويتضمن هذا الاطار ثلاثة ابعاد رئيسية : الربط بين مجموعة المعايير العامة وترشيح مراقب الحسابات بمعرفة لجنة المراجعة، والربط بين مجموعة معايير العمل الميداني واستعراض نطاق الفحص بمعرفة لجنة المراجعة، والربط بين معيار تقرير المراجعة واستعراض نتائج المراجعة بمعرفة لجنة المراجعة. وبالتالي يمكن أن تقاس فعالية لجان المراجعة على أساس مدى نجاحها في ضمان انجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المعتمدة. وبالتالي تكون الدراسة قد اقترحت استخداماً جديداً لمعايير المراجعة يقضي بإمكانية تحويلها إلى اطار فكري لتحديد مهام ومسؤوليات لجان المراجعة.

٤ - انتهت الدراسة إلى صلاحية تطبيق المدخل المقترح لقياس فعالية لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية باستخدام معايير المراجعة الصادرة عن وزارة التجارة في المملكة العربية السعودية مع توافر امكانية تحويل هذه المعايير إلى اطار فكري يحدد مهام ومسؤوليات لجان المراجعة كأساس لقياس فعالية هذه اللجان من زاوية مقدرتها على تأمين انجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المعتمدة في المملكة.

## التوصيات :

توصي الدراسة بمايلي :

- ١ - انشاء ودعم إدارات مستقلة للمراجعة الداخلية في شركات المساهمة السعودية باعتبارها أليات هامة لزيادة فعالية لجان المراجعة في تحقيق اهدافها.
- ٢ - تطوير التقارير السنوية للشركات السعودية من خلال الافصح عن تكوين لجان المراجعة في التقارير السنوية للشركات المساهمة كوسيلة لتحسين الصورة العامة للشركة وتحسين مصداقية الافصح المالية واستقلالية مراقب الحسابات.
- ٣ - توصية بأهمية تعميق قاعدة المعرفة لدى اعضاء لجان المراجعة بالقواعد المالية والمحاسبية والمراجعية من خلال تنمية الجانب التعليمي والتدريبي ضمن أنشطة لجان المراجعة لتدارس نظم الرقابة والمبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة ومتطلبات اعداد التقارير المالية والتشريعات والنظم الجديدة.

## مراجع البحث

- [١] قرار معالي وزير التجارة رقم ٩٠٣. وتاريخ ١٢/٨/١٤١٤هـ الخاص بتكوين لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية.
- [٢] Thompson, Peter, "Cadbury : View From the Board Rooms", The Accountant (June, July), p. 8.
- [٣] Collier, Paul, "Factors Affecting the Formation of Audit Committees in Mayor UK Listed Companies", Accounting and Business Research, vol. 23, No. 91A, (1993), pp. 421-430.
- [٤] Marrain, I.F.Y. Audit Committees, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Eddinburg.
- [٥] Mautz, R. K. and Neumann, F.L. Corporate Audit Committees : Policies and Practices, (Ernst & Ernst, New York), 1977.
- [٦] Lam, W. P. and Arrens, A. A. "Audit Committees in Practice: A Survey", CA Magazine, (October, 1975). p. 50
- [٧] Davison, Alon, "Audit Committees In Australia", CA Magazine, (Feb., 1982), p. 71.
- [٨] Erchenscher, J. W. and Shields, D., "Corporate Director Liability and Monitoring Preferences", Journal of Accounting and Public Policy, vol. 4, No. 1 (1985), pp. 13-31.
- [٩] Jakson. J. H. and Cyril P. Morgan. Organization Theory. A Macro Perspective For Management. (Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey), 1982, Chap. 10.
- [١٠] Grinaker, R. L., Finaly, D. R., McMahon, J. T. and Monger, R. F., "Effectiveness of Audit Committees", Unpublished Manuscript, (1978).
- [١١] Birkett, B. S., Perceptions of the Role of Corporate Audit Committees, Unpublished Dissertation, Louisiana University, (1980).
- [١٢] Jakson-Heard, M. F., The Effect of Audit Committee and Other Selected Factors On The Perception of Auditor, Independence, Doctoral Dissertation, New York University, (1987).
- [١٣] Kallers, Lawrence P., "Audit Committees and Internal Auditors," Internal Auditor, (Dec., 1992), p. 37.

- [١٤] Menon, Krishnagopal and Joanne Deahl, "The Use of Audit Committee for Monitoring", Journal of Accounting and Public Policy, vol. 13, No. 2, (Summer, 1994), pp. 121-140.
- [١٥] Trick, R. L., "Corporate Accountability and The Role of the Audit Fuction", In Hopwood, A. G., Bromwich, M. and Shaw, J. (eds), Auditing Research: Issues and Opportunities, (Pitman Books, London), (1992).
- [١٦] نظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم ١/٣ في ٢٢/٣/١٣٨٥هـ المعدل بالمرسومين الملكييين رقم ٥/م في ١٢/٣/١٣٨٧هـ ورقم م/٢٣ في ٢٨/٦/١٤٠٢هـ.
- [١٧] قرار معالي وزير التجارة رقم ٦٩٢ وتاريخ ٢٨/٢/١٤٠٦هـ الخاص باصدار أهداف ومفاهيم المحاسبة في المملكة العربية السعودية.
- [١٨] المبارك، يوسف محمد، "مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية"، اخبار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، نشرة ربع سنوية تصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد الأول، ذو القعدة ١٤١٤هـ / ابريل ١٩٩٤م
- [١٩] قرار معالي وزير التجارة رقم ٦٩٢ وتاريخ ٢٨/٢/١٤٠٦هـ الخاص باصدار معايير المراجعة في المملكة العربية السعودية
- [٢٠] المرسوم الملكي رقم م/١٢ وتاريخ ١٣/٥/١٤١٢هـ الخاص بنظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية.
- [٢١] العبيد، د. عبد الله، وعبد القادر عطيه، اقتصاد المملكة العربية السعودية - نظرة تحليلية، دار عالم الكتب للطباعة والنشر والتوزيع، الرياض، ١٩٩٤م، ص ص ٢٣٠-٢٤٠.
- [٢٢] Whittington, Geoffrey, "Corporate Governance and the Regulation of Financial Reporting" Accounting and Business Research, vol.23, No. 91A, Special Issue (1993), p. 313.
- [٢٣] Venables, Julian & Ken Impey, Internal Audit, 3rd edition, (Butterwrths, London), (1991), Chap. 11.
- [٢٤] The Treadway Commission (National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987. Report of the National Commission on Fraudulent Fiancial Reporting).



- Osterio, Peter, " Closer Look at Audit Committees", CA [٢٥]  
Magazine, (Feb, 1982), p. 25.
- Cadbury Committee Report, "The Financial Aspects of Corporate [٢٦]  
Governance", (1992).
- Peterson, J. R., "Improving Performance of Audi Committees", [٢٧]  
The Accountant (March, 1994), p. 11.
- [٢٨] التقرير السنوي لمؤسسة النقد العربي السعودي عام ١٩٨٨م، كما جاء  
في اصدار الغرفة التجارية الصناعية بالرياض: دور الشركات المساهمة  
الزراعية في عملية التنمية، جمادى الأولى، ١٤١٠هـ ص ١٣.
- Lurie, Adolph G. Working With the Public Accountant Guide [٢٩]  
For Managers at all Levels. (McGraw-Hill Book Co.), (1977),  
Chap. 10.
- Accounting Series Releases, No. 165, Issued by Sec., Dec., [٣٠.]  
1974.
- Chambers, A. D., George M. S. & Gerlad V., Internal Auditing [٣١]  
3rd. (English Language Book Society/Pitman, London), (1987),  
Chap. 22.
- Princus, K., Rusbarsky, M. and Wong, J., Veluntary Formation [٣٢]  
of Corporate Audit Committees Among NASDAQ Firms",  
Journal of Accounting and Public Policy vol. 8, No. 3, (1989),  
pp. 239-265.
- Bradbury, M. E., "The Incentives for Voluntary Audit Committee [٣٣]  
Formation", Journal of Accounting and Public Policy, vol. 9,  
No. 1, (1990), pp. 19-36.
- Dunn, John, Auditing Explained, (Koyan Page Ltd, London), [٣٤]  
(1981), Chap. 7, pp. 73-80.
- Georgn, W. D., The Audit Committe, As Cited in Handbook of [٣٥]  
Accounting and Auditing by John C. Burton et al., (Warren,  
Gorham & Lamout), (1982), Chap. 10.
- Briloff, A. J., The Truth About Coporate Accounting. (Harper & [٣٦]  
Row, Publishers, N. Y.), (1986), pp. 160-177.
- Professional Standards Committee, Statement on Internal [٣٧]  
Auditing Standards No. 7, "Communication with the Board of  
Directors", (Altamonte Springs, F1:IIA, Inc., 1989), Published  
in Internal Auditor (Oct., 1989).

- Brink, V. Z. and Herbert Witt, Modern Intern Internal Auditing, [२८]  
4th ed. (John Wiley & Sons, N. Y.), (1982), p. 757.
- Chambers, A. D. and Snook, A. J., "Survey of Audit [२९]  
Committee, In UK - A Summary of Findings. City University  
Business School Working Paper No. 10, (Nov. 1979).
- Fama, E. F., "Agency Problems and The Theory of the Firm", [६.]  
Journal of Political Economy, (1980) vol. 88, pp. 288-307.
- Bird, P., "Accountability : Standards in Financial Reporting, [६१]  
(Teddington; Accountancy Agel Hay Market, 1973).
- Wallace, W. A., The Economic Role of Audit in Free and [६२]  
Regulated Markets, Graduate School of Management, University  
of Rochester, (1980).