

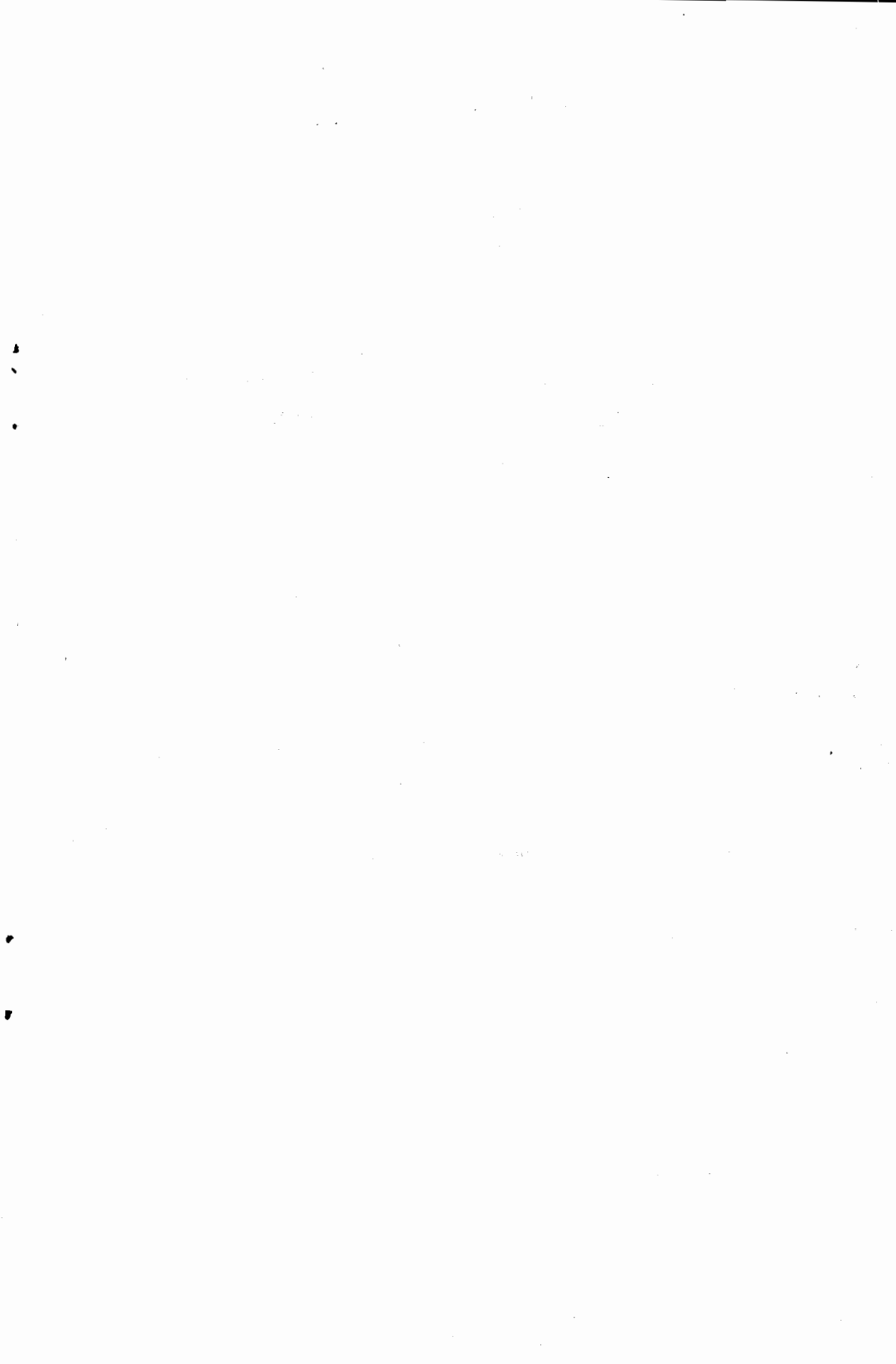
مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية لمحددات فعالية لجان
المراجعة بالشركات المساهمة السعودية
دراسة ميدانية

دكتور

ياسر السيد كساب

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة طنطا



١ - مقدمه :

لفترة طويله من الزمن حاولت العديد من الجهات المهنية المسؤوله عن تنظيم مهنة المحاسبة بكافة الطرق والأساليب الممكنة تحسين عملية التقرير المالى وإعادة ثقته المستخدمين فى القوائم المالية التى تصدرها الشركات المساهمه . وكان إنشاء أو تكوين مجلس الادارة بالشركات المساهمه أحد الوسائل التى تهدف إلى حماية مصالح مساهمى الشركه وتخفيض الصراعات بين المساهمين والادارة نتيجة انفصال الملكية عن الادارة . وقد أيدت ذلك نظرية الوكاله وأوضحت أهميته ، حيث أن الادارة لا تتصرف دائما وفقا لما يحقق مصلحة الملاك (Fama and Fama 1980 , Jensen 1983) .

ونظرا لضخامة المسئوليات الملقاة على عاتق مجلس الادارة مما يجعله غير قادر على الوفاء بتلك المسئوليات بالجودة والكفاءة المطلوبه ، كان الاقتراح بضرورة إنشاء عدد من اللجان التابعة لمجلس الادارة لمساعدته فى المهام الملقاه على عاتقه بالكفاءة والجودة المطلوبه منه . ولجنه المراجعة أحد اللجان التى تم تكوينها لمساعدة مجلس الادارة فى القيام بمسئوليته ، ولجنه المراجعة تم انشائها لمساعدة مجلس الادارة فى القيام بعملية الرقابة والاشراف على كل ما يتعلق بأعداد التقارير المالية ، والمحافظة على استقلال المراجع الخارجى بقيامها بدور الوسيط بين المراجع الخارجى والادارة ، والاشراف على عمل المراجع الداخلى وتقييم نظم الرقابة الداخلية .

وقد ازداد الاهتمام الآن بلجنه المراجعة ومدى قيامها بالمسئوليات الملقاة على عاتقها بفعالية ، الذى يؤدي إلى تحسين عمليه التقرير المالى واستقلال مراقب الحسابات . وقد زاد الاهتمام بلجان المراجعة ومدى قيامها بمهامها بفعالية للعديد من الاسباب منها :

- تزايد حالات الافلاس والفشل المالى للعديد من الشركات المساهمه العملاقه
مثل شركه إنرون وشركه وورلد كوم عام ٢٠٠١ م ومن ثم فقد الثقة فى
مهنة المحاسبة .

- الصراع والخلافات الدائمه بين الادارة والمراجع الخارجى الأمر الذى يتطلب
ضرورة وجود وسيط بينهما لتدنية حدة ذلك الصراع وحل تلك الخلافات بين
المراجع الخارجى والادارة .

- الحاجة الى إعادة الثقة لمهنة المحاسبة .

٢ - مشكله البحث :

تزايد فى السنوات الأخيرة الاصدارات والتشريعات التى تنادى بضرورة وجود لجنة
مراجعة فى الشركات المساهمة ، وأن تكون تلك اللجان لها مهام محددة تقوم بها بما
يساعد فى تحسين عملية التقرير المالى ، وتدعيم إستقلال المراجع الخارجى ، وهذا
من شأنه إعادة الثقة فى مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك بشرط قيام لجان المراجعة
بدورها بفعالية .

ولكن لوحظ من خلال الدراسات السابقه لفعالية لجان المراجعة ومن خلال تقرير
مجلس الادارة فى العديد من شركات المساهمه أن فى كثير من الشركات إقتصر
الأمر على مجرد وجود لجنة المراجعة دون قيامها بالمهام الموكله اليها ، أى وجودها
شكليا فقط إستيفاءا لمتطلبات نظامية معينه . ولكن لم يكن هدف المشرع وجود تلك
اللجان فقط بل كان يهدف الى وجودها وقيامها بالمهام الموكله اليها بفعالية .

فبعض لجان المراجعة إقتصر دورها على ترشيح المراجع الخارجى فقط دون القيام
بباقى المهام الموكله اليها ، وبعض لجان المراجعة أصبح وجودها وفقا لمتطلبات
مهنية أو تنظيمية فقط دون القيام بأى مهمه من المهام الملقاة على عاتقها .

وفى المملكة العربية السعودية تم الالزام بالمادة الرابعه عشر من لائحة الحوكمة
الصادره عام ٢٠٠٦ والتى تتطلب ضرورة تكوين لجان مراجعة بالشركات المساهمة

السعودية وفقا لمتطلبات وشروط معينه ووفقا لمهام محددة على أن يكون هذا الالتزام
بدايه من ٢٠٠٩/١/١ م .

وهنا يثار التساؤل التالى : هل لجان المراجعة بالشركات المساهمه السعودية كأحد
اللجان المنبثقه عن مجلس الادارة تؤدى دورها بفعالية ؟ وما هى محددات تلك الفعالية
من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية ؟
٣- هدف البحث :

من خلال عرض مشكله البحث فى السطور السابقه يتضح أن البحث الحالى هدفه
الأساسى تحديد مدى فعالية لجان المراجعة فى الشركات المساهمه السعودية ، وتحديد
أهم العوامل التى تحدد تلك الفعالية من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية . ويتم
تحقيق تلك الأهداف من خلال الاجابة على الأسئلة التالية :

- ما المقصود بفعالية لجان المراجعة ؟ ويتحقق ذلك من خلال استعراض
الدراسات السابقه والتشريعات الصادرة المرتبطه بلجان المراجعة والوصول
الى تعريف محدد لفعالية لجان المراجعة .
- كيف يمكن قياس فعالية لجان المراجعة ؟ من خلال استعراض مقاييس
الفعالية التى وردت فى الدراسات السابقه وتحديد المقاييس التى اتفقت عليها
معظم الدراسات السابقه .
- ما هى محددات فعالية لجان المراجعة من وجهة نظر مستخدمى القوائم
المالية ؟ من خلال استعراض المحددات والعوامل التى تناولتها الدراسات
السابقه واختيار ما اتفقت عليه معظم الدراسات السابقه من محددات ثم
تصميم قائمه استبيان توجه لمستخدمى القوائم المالية لتحديد مدى مناسبة تلك
المحددات للبيئة السعودية .

٤- منهج البحث :

إعتمد الباحث على المنهج الايجابي لشرح وتفسير والتنبؤ بأهم محددات وعوامل فعالية لجان المراجعة من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية . حيث تم شرح وتفسير مفهوم فعالية لجان المراجعة من وجهات نظر مهنية وأكاديمية ، كما تم التنبؤ بمحددات فعالية لجان المراجعة من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية .

وفى الدراسة الميدانية تم الاعتماد على قائمه استبيان تم تصميمها من خلال استعراض أهم المحددات المحتمله لفعالية لجان المراجعة من وجهه نظر مستخدمى القوائم المالية ، ومن الإصدارات والتشريعات التي تنظم عمل لجان المراجعة ومن تحليل عدد من الدراسات السابقة المرتبطه بفعالية لجان المراجعة .

كما تم تجميع بيانات فعلية من السوق المالى السعودى عن التطبيق الفعلى للجان المراجعة من خلال القوائم والتقارير المالية المنشوره عن عام ٢٠١١ م .

٥ - أهمية البحث :

تأتى أهمية البحث من أهمية الموضوع نفسه الذى يتناوله البحث . فلجان المراجعة كأحد اللجان المنبثقه عن مجلس الادارة لمساعدته فى أداء الدور الاشرافى والرقابى بفعالية تتاولتها الكثير من الانتقادات التى تشير الى عدم جدواها وعدم فعاليتها . ونتائج البحث الحالى قد تستفيد منها الجهات الرقابية والمهنية بل والشركه نفسها فى توجيه الاهتمام لعدد من العوامل التى تزيد من فعالية لجان المراجعة والتى سوف تسفر عنها نتائج البحث الحالى ، كما يمكن لنتائج الدراسه مساعدة الجهات المختلفه فى اصدار التشريعات اللازمه لتعزيز فعالية لجان المراجعة مما يعيد ثقه المستخدمين فى مهنة المحاسبه .

٦- حدود البحث :

اقتصرت الدراسه الحالية على :

- الشركات المساهمة السعوديه المسجله بالبورصة السعوديه .

- تشمل الدراسة جميع القطاعات ما عدا قطاعى البنوك وشركات التأمين لما لهم من طبيعة أعمال خاصة .
- دراسه العوامل المحددة لفعالية لجان المراجعة من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية بالمملكة العربية السعودية .
- دراسه فعالية لجان المراجعة عن عام ٢٠١١ م أى بعد الالزام بالمادة الرابعة عشر من لائحة الحوكمة بداية من ٢٠٠٩/١/١ . والخاصة بتكوين لجان المراجعة بالمملكة العربية السعودية .

٧ - الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث :

من خلال استعراض الباحث لمجموعة من الدراسات السابقة التى تناولت لجان المراجعة بالشركات المساهمه ، أمكن للباحث تصنيف تلك الدراسات الى ثلاثة مجموعات وفقا للموضوع التى تناولته كل دراسه :

- **المجموعة الأولى :** دراسات تناولت تعريف لجنه المراجعة و فعالية لجنة المراجعة .
- **المجموعة الثانية :** دراسات تناولت مقاييس مقترحه لقياس فعالية لجنة المراجعة .
- **المجموعة الثالثة :** دراسات تناولت محددات فعالية لجنة المراجعة .

أولا : الدراسات التى تناولت تعريف لجنه المراجعة و فعالية لجنة المراجعة :

لم تتفق الدراسات السابقة على تعريف محدد لفعالية لجنة المراجعة ، فقد عرفها (2002). Cohen, et al بأنها لجنة المراجعة التى تتميز باستقلالها عن الادارة وتفهم عملية إعداد التقارير المالية . وفى نفس السياق ذكر (2004) Rainsbury أن لجنه المراجعة الفعالة هى لجنه المراجعة التى يتمتع أعضاؤها بالاستقلال التام . ويعتبر عضو لجنة المراجعة مستقلا إذا لم يكن لديه أى علاقات بالشركه تمنع قيامه بمسؤولياته دون أى تحيز . (1999) Blue Ribbon Committee .

كما تناول البعض تعريف لجنة المراجعة (دحوح ٢٠٠٨) بأنها لجنة يتم تعيين أعضائها من الاعضاء غير التنفيذيين فى مجلس الادارة ، وتعد قناة الاتصال بين مجلس الادارة والمراجع الخارجى للشركة ولها دور رقابى على جميع عمليات الشركة . وفى نفس السياق عرف (حماد ٢٠٠٥) لجنة المراجعة بأنها لجنة تتكون من أعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين لتقديم رؤية عن مدى تحقيق حوكمة الشركات ، أما (السقا وأبو الخير ٢٠٠٢) فقد عرفوا لجنة المراجعة بأنها إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الادارة والتي يمكنها تدعيم موضوعية ومصداقية إعداد التقارير المالية ، واستقلال مراقب الحسابات ، وتساعد مجلس الادارة فى مراقبة أداء الشركة وتسيير نشاطها .

من التعاريف السابقة للجنة المراجعة وفعاليتها ، يلاحظ أن من تناولوا تعريف فعالية لجنة المراجعة قد ركزوا على استقلال لجنة المراجعة كأحد مؤشرات أو يمكن القول أنه المؤشر الرئيسى لفعالية لجنة المراجعة . إلا أنهم أغفلوا خبرة أعضاء لجنة المراجعة ومدى تأهيلهم ومدى توافر المعرفة المالية والمحاسبية لديهم لكى يمكن القول بأن لجنة المراجعة فعالة . كما أن تلك التعاريف للفعالية لم تتناول أعضاء لجنة المراجعة الخارجيين وأثر وجودهم على فعالية لجنة المراجعة .
لذلك يمكن القول أن لجنة المراجعة الفعالة هي:

" اللجته التى يكون أعضاؤها من الاعضاء غير التنفيذيين فى مجلس الادارة ومن خارج الشركة (مستقلين) ، كما تتوافر لديهم جميعا المعرفة المالية والمحاسبية التى تمكنهم من أداء عملهم وفقا للعناية المهنية اللازمة " .

ثانيا : الدراسات التى تناولت مقاييس مقترحه لقياس فعالية لجنة المراجعة :
تناولت العديد من الدراسات مقاييس مقترحه لقياس فعالية لجان المراجعة يذكر منه الباحث ما يلى :

أشار Brewer (2001) وجمعية المحاسبة الأمريكية The American bar association إلى أن وظائف المراجعة وفقا لأفضل الممارسات الدولية يمكن إيجازها فى الآتى :

- ١- ترشيح المراجع الخارجى ، وتحديد أتعابه ، وعزله عند الضرورة .
- ٢- تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية ، الاشراف على ادارة المراجعة الداخلية .
- ٣- العمل كحلقة إتصال بين مجلس الادارة والمراجع الداخلى والخارجى .
- ٤- مراجعة ومناقشة خطه المراجعة والنتائج التى يتوصل لها المراجع الخارجى وخطابات الادارة .
- ٥- مراجعة القوائم المالية السنوية والتعامل مع أى نزاعات بين المراجع الخارجى والادارة .
- ٦- النظر وفحص أى استشارات يقوم بها المراجع الخارجى والداخلى .
- ٧- النظر فى التغييرات الجوهرية فى السياسات المحاسبية للشركة ، واختيار المعايير المحاسبية والممارسات التى يجب اتباعها عند إعداد القوائم المالية .
- ٨- الاجتماع بصفة دورية مع الادارة لمراجعة وتقدير المخاطر التى تواجه الشركة .

وقد ذكر Raghunandan , et al. (2001) طريقة أخرى لقياس فعالية لجنة المراجعة وهى طول فترة الاجتماعات التى تعقدها لجنة المراجعة ، فكلما زادت فترة الاجتماع كلما زادت فعالية لجنة المراجعة .

كما أن معهد المراجعين الداخليين IIA ذكر بأن لجنة المراجعة يجب عليها الاجتماع مع مدير المراجعة الداخلية للشركة على الأقل ٤ مرات سنويا حتى تتحقق فعالية لجنة المراجعة .

كما جاء بدراسه Wayne (2003) أنه يمكن القول أن لجان المراجعة تتميز بالفعالية إذا قامت بأداء المهام الستة التالية :

- ١- التأكد من إستقلال مراقب الحسابات .
- ٢- التأكيد على أن المراجع الخارجى مسئول أمام لجنة المراجعة .
- ٣- التأكيد بأن المراجع الداخلى مسئول أمام لجنة المراجعة .
- ٤- التأكد من شمول وفعالية نظم الرقابة الداخلية بالشركة .
- ٥- التأكد من جودة السياسات والمعايير المحاسبية المستخدمة ومن جودة التقرير المالى .

٦- التأكد من إستلام لجنة المراجعة معلومات كاملة يعتمد عليها .

جدير بالذكر أن اللجان الامريكية 1987 Treadway commission ، Blue Ribbon ، والبريطانية 1992 Cadbury commission ، والكندية 1999 committee ، وإتفقت على تلك المهام من خلال اللجان التى تم تكوينها بتلك الدول ولكنها اختلفت فى إجراءات القيام بتلك المهام .

ومن خلال الدراسه التى قام بها Wayne (2003) وبعد قياس فعالية لجان المراجعة وفقا للمهام الستة السابقه وبعد اجراء مقابلات مع المراجعين والادارة توصل الى النتائج التالية :

- نتائج المقابلات أوضحت أن المراجع الخارجى والادارة لديهم علاقات ترابط قوية لا تدخل ضمنها لجنة المراجعة .
- يواجه أعضاء لجنة المراجعة بعض الصعوبات فى جعل المراجع الخارجى مسئول أمام لجنة المراجعة . حيث أن الادارة تعتبر أن الادارة تعتبر أن المراجع الخارجى مسئول أمامها .
- فى بعض الحالات هناك تداخل من جانب الادارة فيما يتعلق بتبعية المراجع الداخلى .
- الادارة وغالبا لجان المراجعة لا يعتقدوا أن التأكد من وجود نظام رقابة داخلى جيد من مسئوليات لجنة المراجعة ، وغالبا ما تتدخل الادارة فى ذلك .

- تجد لجنة المراجعة بعض الصعوبات فى تحديد والتحكم فى جودة التقارير المالية . حيث وجد أن الادارة تتدخل فى عمل لجنة المراجعة ، حيث أن الادارة لديها القوة فى فرض رأيها باتباع سياسات محاسبية معينة خصوصا عند عدم وجود خبير مالى أو عضو بلجنة المراجعة لديه خلفية مالية أو محاسبية .

- وجد أن هناك صعوبه فى الحصول على معلومات كامله يعتمد عليها حيث أن الادارة هى مصدر المعلومات وقد لا تعطى معلومات كامله تعتمد عليها لجنة المراجعة .

وهذه النتائج تتعارض مع ما ورد فى قانون الحوكمة الامريكى (SOX) حيث نص على أن دور لجان المراجعة بالشركات المساهمة توسع ليشمل كل ما يتعلق بالتعامل مع المراجع الخارجى من تعيين وتحديد أتعاب وعزل ، كما تطلب ضرورة أن تكون لجنة المراجعة مستقلة تماما عن الشركه .

وفى نفس السياق ذكر (2003) George Freibert أن لجان المراجعة بالشركات والبنوك هى خط الدفاع الأول لمجلس الادارة لمساعدته فى التأكد من سلامه القوائم المالية ، وعملية التقرير المالى . كما أن رؤية ورساله أى لجنة مراجعة يجب أن تكون : " المساعدة فى التأكيد على سلامه المعلومات المالية ، والاشراف على عملية إعداد التقارير المالية ، والرقابة على نظم الرقابة الداخلية وحمائتها " ، ولتحقيق تلك الرسالة يجب على لجنة المراجعة فى أى شركه وأيا كان حجم الشركه القيام بالمهام التالية والتي تعتبر مقياسا لفعالية لجنة المراجعة :

- ترشيح المراجع الخارجى لمجلس الادارة ، ومراجعة واعتماد التعاقد معه
- لمراجعة الشركه العام القادم ، ومناقشه وتحديد مجال المراجعة مع المراجع الخارجى المستقل ، ومناقشته فى نتائج وتقري المراجعة ، ومواصله النقاش مع المراجع الخارجى بعد الانتهاء من المراجعة .
- مراجعة نتائج المراجعة الخارجية مع مجلس الادارة .

- متابعة تنفيذ توصيات المراجع الخارجى .
 - التأكد من عدم القيام المراجع الخارجى بأى خدمات استشارية أخرى بخلاف المراجعة .
 - مراجعة أتعاب المراجع الخارجى للتأكد من عدم وجود أتعاب عن خدمات أخرى ، التأكد من خبرات المراجع الخارجى .
 - لجنة المراجعة مسئولة عن تعيين ، مراجعة عمل المراجع الداخلى ، الاتصال معه بدون أى قيود ، والتأكد من تبعية المراجع الداخلى للجنة المراجعة .
- ولكن يلاحظ على دراسة (2003) George Freibert أنها ركزت على قياس فعالية لجنة المراجعة من خلال علاقه لجنة المراجعة بالمراجع الداخلى والخارجى فقط ، دون الأخذ فى الاعتبار المهام الأخرى الواردة فى أفضل الممارسات الدولية للمهام التى يجب على لجنة المراجعة القيام بها حتى تتحقق فعاليتها .

وقد اختلف (2006) Smith عن باقى الدراسات السابقة واستخدم عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة لقياس فعالية لجنة المراجعة . فإذا كان عدد الاجتماعات أقل من أو تساوى واحد تكون لجنة المراجعة غير فعالة ، أما إذا كان عدد اجتماعات لجنة المراجعة أكبر من واحد تكون لجنة المراجعة فعالة . وفى تلك الدراسة قام الباحث بإختبار أثر صدور توصيات (Blue Ribbon Committee 1999) على فعالية لجنة المراجعة . وجاءت النتائج لتؤكد زيادة فعالية لجنة المراجعة بعد صدور توصيات (Blue Ribbon Committee 1999) .

حيث أنه قبل صدور قانون الحوكمة الامريكى (SOX) بعدة أعوام ذكر رئيس هيئة الاشراف والتداول على البورصة الامريكى (SEC) آرثر ليفيت أن هناك مشاكل تحول دون فعالية لجان المراجعة بالشركات المساهمة ، لذلك تم تشكيل لجنة Blue Ribbon Committee (BRC 1999) للبحث فى كيفية تحقيق فعالية لجان المراجعة . وتم تشكيل تلك اللجنة باشتراك كل من بورصة نيويورك (NYSE) والهيئه

National Association of Securities Dealers (NASD) الوطنية للمتعاملين بالبورصات

وكانت نتائج عمل تلك اللجنة صدور ١٠ توصيات لزيادة فعالية لجان المراجعة تم تصنيفها الى ثلاثة مجموعات يمكن تلخيصها فى الجدول التالى :

جدول (رقم ١)

توصيات لجنة (BRC 1999)

(١)- شروط أو متطلبات عضوية لجنة المراجعة	(٢)- هيكله اللجنة	(٣)- اتصالات لجنة المراجعة
١- تعريف الاستقلال	٤- ضرورة وجود توصيف مكتوب لواجبات ومسئوليات عضو لجنة المراجعة .	٦- التعاقد والاتفاق مع المراجع الخارجى مسؤلية لجنة المراجعة
٢- ضرورة الاستقلال الكامل لعضوية لجنة المراجعة	٥- الافصاح السنوى لأنشطه لجنة المراجعة	٧- مناقشة ويحث مدى الاستقلال للمراجع الخارجى والحصول على تأكيد مكتوب يفيد الاستقلال .
٣- وجود ثلاثة أعضاء لديهم خلفية مالية وأحدهم يجب أن يكون محاسباً أو لديه خبرة مالية ومحاسبية		٨- مناقشة جودة عملية التقرير المالى مع المراجع الخارجى .
		٩- اعداد تقرير سنوى عن أنشطة لجنة المراجعة يوجه للمساهمين
		١٠- وفقا لمتطلبات SAS 71 يجب على لجنة المراجعة مراجعة التقارير الفترية.

ويلاحظ أن توصيات BRC(1999) قد ركزت على عاملين أساسيين لتحقيق فعالية لجنة المراجعة وهما الاستقلال والخبرة المالية . وهذا ما أكده Dezoort and Salterio (2001) ، حيث وجد أنه في حالة وجود نزاع بين الادارة والمراجع فإن عضو لجنة المراجعة عندما يكون غير مستقل يتحيز ويميل إلى جانب الادارة مقارنة بعضو لجنة المراجعة المستقل الذي يؤيد غالبا رأى المراجع الخارجى وليس رأى الادارة ، وقد تم قياس فعالية لجنة المراجعة عن طريق مدى استقلال أعضاء لجنة المراجعة والخبرة المالية لديهم ، حيث أنه كلما زاد استقلال عضو لجنة المراجعة وزادت خبرته المالية كلما تحققت فعالية لجنة المراجعة . وهذا ما توصل اليه أيضا Good win (2003) ، Collier and Zaman (2005) كما ذكر Magrane , J. and Malthus(2010) أنه بعد أن لوحظ في نيوزيلاند مخالفات كثيرة فى الشركات العامه ، تطلب الامر ضرورة التوصيه بأهمية وجود لجان مراجعة بتلك الشركات ، حيث لا توجد تشريعات ملزمة بتكوين لجان مراجعة سواء بشركات القطاع الخاص او القطاع العام .

وقد أشارت النتائج إلى أن الشركات التى قامت إختياريا بتكوين لجان مراجعة بها تتميز تلك اللجان بالفعالية . حيث تم قياس فعالية لجنة المراجعة عن طريق مقارنه أدائها بأفضل الممارسات الدولية للجان المراجعة .

قام Van , D.N.(2008) باختبار مدى فعالية لجان المراجعة فى جنوب أفريقيا وقد تم قياس فعالية لجان المراجعة عن طريق مقارنه أداء لجان المراجعة فى جنوب أفريقيا بأفضل الممارسات الدولية المتعارف عليها لأداء لجان المراجعة . وقد توصلت الدراره إلى أن معظم لجان المراجعة بجنوب أفريقيا غير فعالة . وتوصيات لجنة BRC(1999) هى الأساس الذى إعتد عليه Nimer (2012) أيضا لقياس فعالية لجنة المراجعة .

وفيما يتعلق بالمعرفة المالية لدى عضو لجنة المراجعة كما ورد بلجنه BRC(1999) فانه على الشركات المساهمة المسجله بالبورصه التأكد من أن

كل عضو بلجته المراجعة لديه خلفية مالية أو سيصبح لديه خلفية مالية خلال فترة معقوله بعد تعيينه كعضو فى لجنة المراجعة ، كما يجب أن يكون هناك عضو واحد على الأقل بلجته المراجعة محاسب أو لديه خبرة مالية فى مجال مشابه .

وقد أصدرت هيئة الاشراف والتداول على البورصة الامريكية (SEC 2002^b) اقتراح مبدئى لتعريف ما المقصود بالخبير المالى بلجنة المراجعة وذكرت أن الخبير المالى بلجنة المراجعة يجب أن تتوافر فيه الصفات التالية :

- يجب أن يكون لديه الفهم لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .
 - يجب أن يكون لديه خبره فى إستخدام وتطبيق معايير المحاسبة ، التقديرات المحاسبية ، والمخصصات ، والاستحقاق .
 - يجب أن يكون لديه الخبرة فى إعداد ومراجعة القوائم المالية .
 - يجب أن يكون لديه القدره على فهم واستيعاب وظائف ومهام لجنة المراجعة .
- وفى الاقتراح أو الاصدار النهائى لهيئة الاشراف والتداول على البورصة الامريكية (SEC 2003) فى الشروط الواجب توافرها فى الخبير المالى بلجنة المراجعة ذكرت ما يلى :

- يجب أن يكون لدى عضو لجنة المراجعة الخبرة فى إعداد ومراجعة القوائم المالية .
- يجب أن يكون لدى عضو لجنة المراجعة الخبرة فى تحليل وتقييم القوائم المالية .
- يجب أن يكون لدى عضو لجنة المراجعة الخبرة فى الاشراف على عملية التقرير المالى .

يلاحظ على الدراسات السابقة التى تناولت مقاييس مقترحة لقياس فعالية لجنة المراجعة يوجزها الباحث فيما يلى :

- ❖ استقلال عضو لجنة المراجعة : وحتى يتحقق الاستقلال يجب أن يكون من أعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين أو من خارج الشركة .
 - ❖ الخبرة المالية لدى عضو واحد على الأقل من أعضاء لجنة المراجعة حتى يمكنه القيام بالدور المنوط به فى عملية التقرير المالى والاشراف على المراجع الداخلى والخارجى .
 - ❖ عدد إجتماعات لجنة المراجعة خلال العام : فكلما زادت الاجتماعات كلما زادت فعالية لجنة المراجعة .
 - ❖ أفضل الممارسات الدولية لاداء لجنة المراجعة : وتلك الممارسات تشمل معظم المهام المنوط بلجنة المراجعة الفعالة القيام بها .
- ثالثا : دراسات تناولت محددات فعالية لجنة المراجعة .

تتاولت العديد من الدراسات محددات فعالية لجنة المراجعة يذكر الباحث منها ما يلى :
قام (Klein, A. (2002) باثبات أن إستقلال لجنة المراجعة ومن ثم فعالية لجنة المراجعة يرتبط بالعوامل التالية :

- زيادة عدد أعضاء مجلس الادارة . حيث بزيادة عدد أعضاء مجلس الادارة تتنوع الخبرات لدى أعضاء مجلس الادارة ومن ثم يكون هناك مجال أوسع لاختيار الافضل والاكثر خبرة والاكثر استقلالا بلجنة المراجعة .
- زيادة عدد الأعضاء المستقلين بمجلس الادارة . حيث أنه بزيادة عدد الأعضاء الخارجيين بمجلس الادارة كلما كان من السهل على مجلس الادارة تكوين لجنة مراجعة مستقلة .

حيث تم إختيار ٤٠٠ شركة من الشركات المساهمة الامريكية المسجلة فى البورصة فى الفترة ما بين ١٩٩١ - ١٩٩٣ م وتلك الفترة كان هناك مرونة كبيرة فيما يتعلق بتشكيل لجان المراجعة وتكوينها .

كما حدد Dezoort, et al. (2002) و Renee Weiss (2005) المحددات

التالية لضمان فعالية لجنة المراجعة :

١- الاستقلال والخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة .

٢- السلطه الممنوحة وحرية الاتصال بالادارة وبالمراجع الخارجى والداخلى .

٣- العدد الكافى من أعضاء لجنة المراجعة .

٤- بذل العناية المهنية الواجبة .

وهى نفس العوامل التى حددها (2006) Bedard and Gendron بالاضافة الى :

▪ مدى الخبرات الموجودة لدى أعضاء لجنة المراجعة .

▪ جودة توثيق أعمال لجنة المراجعة .

▪ المهام التى يجب على لجنة المراجعة القيام بها ومدى وفاء اللجنة بتلك

المهام .

بينما تناول (2009) Sharma , et al. عدد مرات اجتماع لجنة المراجعة كأحد

محددات فعالية لجنة المراجعة . ووجد أن عدد اجتماعات لجنة المراجعة يرتبط ايجابيا

بحجم لجنة المراجعة ، وبنسبة ملكية المؤسسات المالية بالشركة .

كما وجد علاقة عكسية بين تعدد عضويه أعضاء مجالس الادارة فى العديد من مجالس

ادارات شركات أخرى ، ووجود مراجع من Big 4 ، وبين عدد اجتماعات لجنة

المراجعة .

ويمكن تفسير العلاقة العكسية بأنه تعدد عضوية أعضاء مجلس الادارة فى العديد من

الشركات يجعل عضو مجلس الادارة ليس لديه الوقت الكافى للقيام بمسئوليته الرقابية ،

ومن ثم تقل عدد اجتماعات لجنة المراجعة .

كما أن وجود مراجع من Big 4 يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الخارجية ومن ثم قيام

المراجع Big 4 بمزيد من الاجراءات الرقابية أكثر من الاجراءات الرقابية التى يقوم

بها أعضاء لجنة المراجعة ومن ثم تنخفض عدد اجتماعات لجنة المراجعة .

ويزيادة حجم الشركة كلما زادت عدد اجتماعات لجنة المراجعة وذلك لكثرة تعاملات وعلاقات الشركة ومن ثم تزيد المشاكل وبالتالي تزداد الاجتماعات لحل تلك المشاكل .

وقد تناول (Mgilke , et al. (2009) أحد المحددات التي لم يتم تكرارها كثيرا في الدراسات السابقة وهي نوع الحوافز والمكافآت الممنوحة لأعضاء لجنة المراجعة على قراراتهم وموضوعيتهم عند اتخاذ القرارات ومن ثم فعالية لجان المراجعة . حيث تم مقارنة مدى موضوعية تقرير لجنة المراجعة في ثلاث مواقف :

١- عدم وجود مكافآت في شكل أسهم (مكافآت نقدية فقط) .

٢- وجود مكافآت في شكل أسهم يستفاد بها الفترة الحالية فقط .

٣- وجود مكافآت في شكل أسهم يستفاد بها مستقبلا .

وقد جاءت النتائج لتؤكد وجود تحيز في تقارير لجنة المراجعة عند وجود مكافآت في شكل اسهم سواء كان الاستفاد منها الفترة الحالية أو الفترة القادمة .

وفيما يتعلق بالخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة كأحد محددات فعالية لجنة

المراجعة فقد تم تناولها في العديد من الدراسات منها : (Williams (2005

حيث تم فحص صفات وخصائص أعضاء لجنة المراجعة بعد صدور قانون الحوكمة

الأمريكي SOX وكانت العينه تتمثل في ٤٨٩ شركة (٣٧٠ شركة كبيرة ، ١١٩

شركة صغيرة) وكانت نتيجة الفحص :

٩٨% من شركات العينه لديها عضو مالي واحد على الأقل بلجنة المراجعة .

٤٦% من الشركات الكبرى لديها أكثر من خبير مالي أو عضو لديه خبرة مالية بلجنة

المراجعة .

١٢,٨% من الشركات الصغيرة بالعينه لديها أكثر من عضو مالي في لجنة المراجعة .

ووجد أن وجود عضو مالي بلجنة المراجعة يزيد من فعالية لجنة المراجعة .

كما أن (Carcello , et al. (2006 وجدوا أن ٣٠% من الشركات قامت بزيادة عدد

الاعضاء ذوي الخبرة المالية بلجنة المراجعة بعد صدور قانون الحوكمة الامريكي

SOX . ومن ثم زادت فعالية لجان المراجعة .

ولم يختلف (دحدوح ٢٠٠٨) كثيرا عن الدراسات السابقة فى تحديد عوامل تحدد وتؤثر فى فعالية لجان المراجعة وهى :

- استقلال أعضاء لجان المراجعة .
- التحديد الواضح لحقوق وواجبات اللجنة .
- الخبرة والمعرفة المتخصصة لدى أعضاء لجنة المراجعة .
- عدد أعضاء اللجنة .
- عدد اجتماعات اللجنة .
- الافصاح عن لجنة المراجعة .

كما أن (الشمري ٢٠١٠) تناول محددات فعالية لجان المراجعة بالشركات المساهمة ، حيث ذكر أن محددات فعالية لجنة المراجعة تتمثل فى :

- الاستقلال التام لأعضاء لجنة المراجعة .
- التأهيل العلمى والخبرة العملية لأعضاء لجنة المراجعة .
- بذل العناية المهنية الواجبة .
- دورية الاجتماعات .

من خلال استعراض مجموعه من الدراسات السابقة التى تناولت محددات فعالية لجان المراجعة بالشركات المساهمة ، يمكن للباحث تلخيص أهم تلك المحددات التى هناك اتفاق عام بين الدراسات السابقة على أهميتها وتأثيرها فى فعالية لجنة المراجعة والتى يمكن اختبارها فى البيئة السعودية وهى :

- ١- الاستقلال لأعضاء لجنة المراجعة ويتم قياسه من خلال نسبة الاعضاء الغير تنفيذيين والاعضاء الخارجيين بلجنة المراجعة .
- ٢- التأهيل العلمى والخبرة العملية لأعضاء لجنة المراجعة .
- ٣- عدد اجتماعات لجنة المراجعة
- ٤- بذل العناية المهنية الواجبة (قيام أعضاء لجنة المراجعة بالمهام المطلوبه منهم بالجودة العالية)
- ٥- الافصاح عن مؤهل واسم العضو ذو الخبرة المالية بلجنة المراجعة

يلاحظ التداخل الواضح بين مجموعة الدراسات فى (ثانيا) والتي تناولت الدراسات التى قدمت مقاييس لفعالية لجنة المراجعة ، والدراسات فى (ثالثا) والتي تناولت محددات فعالية لجنة المراجعة .

حيث أنه حتى تكون لجنة المراجعة فعالة يجب أولا تحديد طرق قياس تلك الفعالية ومن ثم اختبار المحددات اللازمة لتحقيق تلك الفعالية ، وحيث أنه لا يوجد مقياس كمى محدد للفعالية والمقاييس المقترحة كلها مقاييس غير كمية لذلك يمكن اعتبار تلك المقاييس لفعالية لجنة المراجعة محددات أيضا لفعالية لجان المراجعة . فالمقاييس التى ذكرتها الدراسات السابقة لقياس فعالية لجان المراجعة لا تمثل من وجهة نظر الباحث مقاييس للفعالية ولكنها متطلبات ضرورية لتحقيق الفعالية . فمثلا عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة يعتبر مقياس للفعالية وفقا لما توصلت اليه بعض الدراسات السابقة (هو أحد المتطلبات الأساسية لتحقيق الفعالية) ، ولكن يبقى اختبار هذا الفرض من وجهه نظر المستفيدين فى مدى صحته أو فى مدى قبوله أو رفضه كأحد محددات فعالية لجنة المراجعة ، وسيتحقق هذا من خلال الدراسة الميدانية .

٨- تطور الاهتمام بلجان المراجعة بالشركات المساهمة :

هناك العديد من العوامل أدت الى زيادة الاهتمام بلجان المراجعة وإتجاه الكثير من الشركات نحو تشكيل تلك اللجان من أعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين منها (دحدوح ٢٠٠٨) :

١- تزايد حالات الفشل المالى للكثير من الشركات المساهمة العالمية منها شركة

إنرون ، وورلد كوم .

٢- زيادة الضغوط من قبل مستخدمى القوائم المالية على الشركات لاطهار نتيجة

أعمالها ومركزها المالى بصورة عادلة وسليمة .

٣- الخلافات والمشاكل الموجودة بين إدارة الشركة والمراجع الخارجى .

٤- الحاجة الى زيادة الجودة والنّقه فى القوائم المالية .

٥- حاجة أصحاب المصالح بالشركة إلى آلية تساهم في ضبط الاداء المالى والرقابى .

٦- الخلافات التى تحدث بين مصالح أعضاء مجلس الادارة التنفيذيين وجودة التقارير المالية مما يتطلب الأمر ضرورة وجود أعضاء غير تنفيذيين ومستقلين لحسم تلك الخلافات بشكل موضوعى .

١/٨ - لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية :

يعتبر أول تشكيل للجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية بموجب القرار الوزارى رقم (٩٠٣) الصادر عن وزارة التجارة السعودية عام ١٩٩٤ م والذي أوصى بـ :

أولاً : تشكل فى كل شركة مساهمة لجنة من غير أعضاء مجلس الادارة التنفيذيين تسمى لجنة مراجعة ، يصدر بقواعد إختيار أعضاؤها ومدة عضويتهم وأسلوب عملها قرار من الجمعية العامه للشركة بناء على إقتراح من مجلس الادارة ، ويراعى عند وضع القواعد المنظمة لعملها الاسترشاد بضوابط إختيار مراجع الحسابات الخارجى للشركات المساهمة المرفقة بهذا القرار .

ثانياً : تحدد الجمعية العامه مهام لجنة المراجعة على أن يكون من بينها ترشيح المحاسب القانونى للسنة المالية التالية ودراسة الملاحظات والتقارير التى يقدمها ذلك المحاسب .

ثالثاً : مع مراعاة الضوابط المشار إليها فى أولا يقوم مجلس الادارة بتسمية أعضاء اللجنة .

وقد حدد النموذج الاسترشادى المرفق بالقرار الوزارى مجموعة من الضوابط لاختيار أعضاء لجنة المراجعة منها : (وزارة التجارة والصناعة ١٩٩٤ م) :

- أن يكون من مساهمى الشركة المالكين لعدد من الأسهم لا يقل عن ٢٠ سهم بحيث يكون عدد الأعضاء فرديا ولا يقل عن ثلاثة أعضاء .

- ألا يكون عضو اللجنة من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين أو ممن يقومون بعمل فنى أو إدارى بالشركة ولو على سبيل الاستشارة .
 - أن يكون على إمام معقول بالقواعد المالية والمحاسبية ويفضل من له تأهيل علمى مناسب فى هذا المجال .
 - لا يجوز أن يكون لعضو اللجنة مصلحة مباشرة أو غير مباشرة فى الأعمال والعقود التى تتم لحساب الشركة .
- وقد أشار النموذج الاسترشادى أيضا إلى أن لجنة المراجعة يجب عليها أن تقوم بدراسة مدى كفاية وفعالية الاجراءات الرقابية الداخلية للشركة واقتراح أى تحسينات عليها . كما أنه على لجنة المراجعة ترشيح خمسة من المحاسبين القانونيين ممن لديهم القدرة على مراجعة الحسابات بكفاءة وفعالية ، وبعد ذلك تقوم اللجنة بعمل جدول مقارنة بعروض مكاتب المحاسبة والمراجعة الخمسة وترشيح المحاسب القانونى الافضل وتبرير اختيارها لهذا المحاسب .
- وقد انتهت الضوابط بالإشارة إلى فترة إرتباط المراجع الخارجى للشركة بأنها يجب ألا تزيد عن ٣ سنوات متصله للمراجع الفردى ، ٥ سنوات متصله للشركات التى تراجع من قبل أكثر من محاسب قانونى .
- وقد واجه القرار الوزارى رقم (٩٠٣) العديد من المشاكل عند تطبيقه . لذلك قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بتشكيل فريق عمل لدراسة القرار الوزارى وتحديد مشاكل التطبيق وعمل التوصيات اللازمة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين 2004 SOCPA) . وكانت أهم ملاحظات فريق العمل ما يلى :
- ١- عدم وضوح مهام ونطاق عمل لجنة المراجعة . لذلك إقتصر عمل بعضها على ترشيح المحاسب القانونى فقط .
 - ٢- التأهيل العلمى والعملى لدى بعض أعضاء لجان المراجعة غير كافى .
 - ٣- مفهوم الاستقلال غير واضح للكثير من أعضاء لجان المراجعة .
 - ٤- لا يوجد تكليف لأى جهة رقابية لمتابع تنفيذ ذلك القرار .

وبناء على ملاحظات فريق العمل على قرار وزير التجارة ، قامت إحدى اللجان بالهيئة السعودية للمحاسبين (لجنة المراجعة الداخلية) بتطوير القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة من خلال من خلال تشكيل فريق عمل متخصص لعمل التطوير اللازم لتلك القواعد بالاستعانة بنتائج عمل اللجان العالمية المناظرة والتي عملت في نفس المجال ومنها (Treadway commission 1987 ; Blue Ribbon Committee 1999 ; Cadbury Commission 1992 ; Sarbanes and Oxley Act 2002 ; IIA) . وقد أوصى فريق العمل المكلف بتحديث النموذج الاسترشادي للقرار الوزاري رقم (٩٠٣) على أن تكون كما يلي : (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين 2004 SOCPA)

١- تشكل بكل شركة مساهمة لجنة تسمى لجنة المراجعة يصدر بالقواعد المنظمة لها قرار من الجمعية العامة للشركة بناء على إقتراح من مجلس الادارة . ويجب عند وضع هذه القواعد الالتزام كحد أدنى بالقواعد المنظمة المرفقة لعمل لجان المراجعة بالشركات المساهمة .

٢- تقوم الادارة العامة للشركة بالتنسيق مع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بمتابعة تطبيق القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة في الشركات المساهمة واستكمال الاجراءات اللازمة نظاما .

٣- يجب على إدارة الشركة إصدار تأكيد سنوي وفق النموذج الذي تعتمد الادارة العامه للشركات بوزارة التجارة عن مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة . وعلى المحاسب القانوني للشركة الذي يتولى مراجعة القوائم المالية للشركة أن يقدم تقرير يبين بموجبه رأيه حيال ما تضمنه التأكيد الصادر من إدارة الشركة حول مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة .

٤- يجب ألا تزيد مدة المراجعة التي يقوم بها المحاسب القانوني لمراجعة القوائم المالية للشركات المساهمة عن ٣ سنوات متصلة بالنسبة للشركات التي تراجع

من قبل محاسب قانونى منفرد ، ٥ سنوات متصله بالنسبة للشركات التى تراجع بواسطه أكثر من محاسب قانونى .

كما تضمنت القواعد الجديدة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2004) SOCPA لنطاق عمل لجان المراجعة الداخلية ما يلى :

١- دراسة القوائم المالية السنوية والأولية قبل إعتمادها ونشرها بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن أى عبارات أو بيانات أو معلومات غير صحيحة ذات أهمية نسبية ، وأنه لم يحذف من هذه القوائم أى بيانات أو معلومات ذات أهمية نسبية ينتج عن حذفها أن تكون القوائم المالية مضلله .

٢- دراسة السياسات المحاسبية التى تتبناها الشركة قبل إعتمادها وتقديم ما تراه اللجته من مقترحات بشأنها ، آخذا فى الاعتبار مدى ملاءمة السياسات المحاسبية لطبيعته أعمال الشركه وأثرها على المركز المالى للشركة ونتائج أعمالها .

٣- دراسة تصميم وتنفيذ الأنشطة الرقابية فى المنشأة بغرض التحقق من كفايتها وفاعلية تصميمها بطريقة مناسبة تمكن من الحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها ، وفاعلية تنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من جودة تنفيذ الأنشطة الرقابية والثبات فى تنفيذها .

٤- الاشراف على عمليات التقصى ذات العلاقة بالغش أو الأخطاء التى تقع فى الشركه أو أى أمور أخرى ترى اللجنة أهمية تفصيها .

٥- دراسة التقارير والملاحظات التى يقدمها المحاسب القانونى ، وتكون اللجنة حلقة الوصل بين المراجع الخارجى ومجلس الادارة بما يمكن المراجع الخارجى من القيام بعمله بمنأى عن أى قيود أو تأثيرات من قبل مجلس الادارة وإدارة الشركة ، وتتولى اللجنة إقتراح المحاسب القانونى للشركة للسنة المالية التالية . كما تقترح اللجنة عزل المحاسب القانونى اذا وجد ما يستدعى ذلك ، ومتابعة أعمال المراجع الخارجى .

٦- التحقق من استقلالية المراجعين الداخليين ، ودراسة خطة عمل المراجعة الداخلية ، وتقديم المقترحات اللازمة للتأكيد على استقلالية المراجع الداخلي ، ترشيح مدير المراجعة الداخلية .

٧- اتخاذ ما يلزم للتأكيد من عدم مخالفة الشركة للأنظمة والقوانين السارية في المملكة .

٨- الاستعانة كلما دعت الحاجة بمستشارين مستقلين للقيام بدراسات متخصصة تساعد اللجنة على تنفيذ مهامها وتحديد أتعابهم .

وقد تضمنت توصيات فريق العمل مجموعة من الشروط فيمن يعين عضواً بلجنة المراجعة وتشمل ما يلي :

١- أن يكون من مساهمي الشركة المالكين لعدد من الأسهم لا يقل عن ٢٠ سهم .

٢- أن يكون لديه تأهيل علمي مناسب والمأم بالجوانب المالية والمحاسبية وبطبيعة أعمال المنشأة .

٣- ألا يكون من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين بالمنشأة أو بالمنشآت التي تسيطر عليها الشركة أو ممن يقومون بعمل فني أو إداري بالمنشأة أو المنشآت التي تسيطر عليها الشركة ولو على سبيل الاستشارة .

٤- ألا يجمع إلى جانب عضويته في لجنة المراجعة عضوية أي لجنة أخرى منبثقة عن مجلس الإدارة .

٥- أن يكون مستقلاً

ويعتبر العضو مستقلاً إذا توافرت الشروط التالية :

▪ أن لا يكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في العقود والأعمال التي تتم لحساب الشركة .

▪ أن لا يكون له مصلحة مالية مباشرة مع المدراء التنفيذيين في الشركة ، وألا يكون قريباً لأي منهم حتى الدرجة الثانية .

▪ ألا يشارك فى عضوية لجنة المراجعة لأكثر من شركة واحدة تمارس نفس النشاط .

كما تم تناول اجتماعات لجنة المراجعة وذكر أنه يجب أن يكون هناك اجتماع دورى كل ثلاثة شهور على الأقل ، كما يجب أن تجتمع اللجنة مرة واحدة على الأقل سنويا مع المراجع الخارجى للشركة ، المدراء التنفيذيين ، ومجلس الادارة ، والمراجع الداخلى ، (كل على حدة) .

وجدير بالذكر أن تحديث النموذج الاسترشادى للقرار (٩٠٣) تم مناقشته من قبل لجنة المراجعة الداخلية بالهيئة السعودية للمحاسبين فى عدة اجتماعات كما تم إرساله إلى المهتمين من الأكاديميين والمهنيين لابداء الرأى والملاحظات عليه ، وتم اعادة صياغته ومن ثم رفع الى مجلس ادارة الهيئة حيث تم اعتماده بشكل نهائى .

وأخيرا جاءت لائحة حوكمة الشركات المساهمة السعودية الصادرة عام ٢٠٠٦ م والتي تم الاسترشاد بها بداية من ٢٠٠٧/١/١ م . فى المادة الرابعة عشر والتي تم الالتزام بها بداية من ٢٠٠٩/١/١ م والتي تتعلق بتشكيل وتنظيم العمل بلجان المراجعة حيث نصت على ما يلى :

١- يشكل مجلس الادارة لجنة من غير أعضاء مجلس الادارة التنفيذيين تسمى لجنة المراجعة ، لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة يكون من بينهم مختص بالشئون المالية والمحاسبية .

٢- تصدر الجمعية العامة للشركة بناء على اقتراح من مجلس الادارة قواعد اختيار أعضاء اللجنة ومدة عضويتهم وأسلوب عمل اللجنة .

٣- تشمل مهام ومسئوليات اللجنة ما يلى :

▪ الاشراف على ادارة المراجعة الداخلية بالشركة ، وذلك من أجل التحقق من مدى فاعليتها فى تنفيذ الأعمال والمهام التى حددها لها مجلس الادارة .

- دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير مكتوب عن رأيها وتوصياتها فى شأنه .
- دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة تنفيذ الاجراءات التصحيحية للملاحظات الواردة فيها .
- التوصية لمجلس الادارة بتعيين المحاسبين القانونيين ، تحديد أتعابهم ، وعزلهم ، وبراعى عند التوصية بالتعيين التأكد من استقلاليتهم .
- متابعة أعمال المحاسبين القانونيين واعتماد أى عمل خارج نطاق أعمال المراجعة التى يكلفون بها أثناء قيامهم بأعمال المراجعة .
- دراسة خطة المراجعة مع المحاسب القانونى وابداء الملاحظات عليها .
- دراسة ملاحظات المحاسب القانونى على القوائم المالية ومتابعة ما تم بشأنها .
- دراسة القوائم المالية الأولية والسنوية قبل عرضها على مجلس الادارة وابداء الرأى والتوصية بشأنها .
- دراسة السياسات المحاسبية المتبعة وابداء الرأى والتوصية لمجلس الادارة بشأنها .

من العرض السابق لمراحل تطور لجان المراجعة بالمملكة العربية السعودية ، يلاحظ الباحث أن الالزام بانشاء لجان مراجعة بالشركات المساهمة السعودية قد تدرج من مرحلة الاسترشاد الى أن وصل الى مرحلة الالزام بتكوين تلك اللجان وفقا للمادة الرابعة عشر من لائحة حوكمة الشركات السعودية . كما أن المادة الرابعة عشر قد ذكرت المهام التى يجب على لجان المراجعة القيام بها ، ويلاحظ أن تلك المهام شملت فى معظمها أفضل الممارسات الدولية لمهام لجان المراجعة والتى إن التزمت

بها الشركات المساهمة السعودية فى التطبيق العملى ، فإنه يمكن القول أن لجان المراجعة بالسعودية تتميز بفعاليتها ، .
فما هى العوامل أو المحددات التى تجعل لجان المراجعة تقوم بتلك الممارسات ومن ثم تحقق الفعالية . ؟

٩- محددات فعالية لجان المراجعة واشتقاق فروض البحث :

من العرض السابق للدراسات السابقة التى تناولت فعالية لجان المراجعة بالشركات المساهمة ، وبعد التعرض لمراحل تطور لجان المراجعة بالشركات السعودية يمكن للباحث تحديد أهم محددات فعالية لجان المراجعة التى إتفقت عليها الكثير من الدراسات السابقة والتى يمكن إختبارها فى الشركات المساهمة السعودية فيما يلى :

١/٩ - الاستقلال :

يقصد بالاستقلال هنا إستقلال أعضاء لجنة المراجعة عن الادارة ، سواء عند ترشيحهم كأعضاء ، عند اتخاذ القرارات المختلفه . وقد أصدر مجلس هيئة السوق المالية السعودى القرار رقم (١- ١٠ - ٢٠١٠) بتاريخ ٢٠١٠/٣/١٦ والذى تناول قام بتعديل تعريف العضو المستقل الوارد فى الفقرة (ب) من المادة الثانية من لائحة حوكمة الشركات ليكون :

العضو المستقل : "هو عضو مجلس الادارة الذى يتمتع بالاستقلال التام ومما يتنافى مع الاستقلال التام على سبيل المثال لا الحصر :

- أن يكون مالكا لما نسبته ٥% أو أكثر من أسهم الشركة أو أى شركة فى مجموعتها .
- أن يكون ممثلا لشخص ذى صفة إعتبارية يملك ما نسبته ٥% أو أكثر من أسهم الشركة أو أى شركة فى مجموعتها .
- أن يكون من كبار التنفيذيين خلال العامين الماضيين بالشركة أو فى أى شركة فى مجموعتها .

- أن تكون له صلة قرابه من الدرجة الاولى مع أى من أعضاء مجلس الادارة فى الشركه أو أى شركه من مجموعتها .
- أن تكون له صلة قرابه من الدرجة الأولى مع أى من كبار التنفيذيين بالشركه أو أى شركه فى مجموعتها .
- أن يكون موظفا خلال العامين الماضيين لدى أى من الأطراف المرتبطة بالشركه أو بأى شركة من مجموعتها كالمحاسبين القانونيين وكبار الموردين ، أو أن يكون مالكا لحصص سيطرة لدى أى من تلك الأطراف خلال العامين الماضيين .

وهذا التعريف للعضو المستقل بدء فى تطبيقه بداية من ١/١/٢٠١٠ م . وبالتالي يمكن القول أنه باستقلال عضو لجنة المراجعة تتحقق فعالية لجنة المراجعة وهذا ما أكده Klein(2002) حيث وجد علاقة عكسية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة كأحد محددات فعالية لجنة المراجعة وحجم ممارسات إدارة الأرباح ، حيث تم قياس الاستقلال بنسبة الاعضاء الخارجيين بلجنة المراجعة الى اجمالى الأعضاء . وكما ذكر (Kang , et al. (2011 أن استقلال أعضاء لجنة المراجعة أحد محددات فعالية لجنة المراجعة حيث تم قياس الاستقلال بنسبة المديرين المستقلين بلجنة المراجعة . وفى دراسته أخرى (Lopez et al. (2010 تم ربط استقلال أعضاء لجنة المراجعة بالرأى الذى يبديه المراجع الخارجى عن القوائم المالية للشركة واحتمال تغيير المراجع بعد اصداره رأى غير مطلق عن الشركه . ووجد أنه بزيادة استقلال عضو لجنة المراجعة كلما انخفض احتمال تغيير المراجع بعد تسليمه تقريره الذى يشمل رأى غير مطلق عن الشركه .

ووفقا لدليل عمل لجان المراجعة الصادر عام ٢٠٠٨ م من وزارة الاستثمار المصرية (مركز المديرين المصرى) والذى تم إعدادة فى ضوء أفضل الممارسات الدولية للجان المراجعة فإنه يجب تشكيل لجنة المراجعة من عدد لا يقل عن ٣ أعضاء غير تنفيذيين من أعضاء مجلس الادارة ، كما توصى قواعد وإرشادات الممارسات الجيدة

فى معظم الدول بتشكيل لجنة المراجعة كليا من أعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين (المستقلين) والهدف من ذلك هو السماح للجنة المراجعة من العمل بكفاءة وحرية ، ووجود مستوى مناسب من التنوع فى الخبرات والمعرفة داخل اللجنة .

وتم تعريف العضو المستقل بأنه : " هو العضو الذى يكون مستقلا عن الادارة وأن يكون إرتباطه الوحيد بالشركة من خلال عضويته فى مجلس الادارة وألا يكون من كبار المساهمين بالشركة ، أو من كبار الموردين أو العملاء مثلا " .

مما سبق يتضح أهمية استقلال أعضاء لجنة المراجعة كأحد محددات فعالية

لجنة المراجعة . وبالتالي يمكن صياغة الفرض الأول كما يلي :

" كلما زاد استقلال أعضاء لجنة المراجعة كلما زادت فعالية لجنة المراجعة "

حيث تم قياس الاستقلال من خلال عدة مؤشرات محتملة للاستقلال (٤ مؤشرات) تم إدراجها بقائمة الاستبيان الموجهة لمستخدمي القوائم المالية .

٢/٩ - الخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة :

وجود عضو واحد على الأقل بلجنة المراجعة لديه خبرة مالية ومحاسبية يعتبر أحد المحددات الهامة لفعالية لجنة المراجعة ، حيث سيكون لديه القدره للوفاء بالمهام الملقاه على عاتق لجنة المراجعة والتي ترتبط بأمر مالي ومحاسبية . كما ستكون لديه القدرة على التواصل مع المراجع الخارجى ومناقشته فى خطه عمله وفى النتائج التى يتوصل إليها .

ولكن هل الافصاح عن وجود عضو مالى ضمن لجنة المراجعة كاف أم يجب الافصاح عن طبيعة مؤهلاته العلمية والعملية ؟ . حيث وجد Carcello , et al. (2002) أن كل الشركات بعد صدور قانون الحوكمة الأمريكى (SOX) تفصح عن مدى وجود خبير مالى لديها ، ولكن شفافية الافصاح عن خلفيته العلمية غير كافي . كما أن قانون الحوكمة الامريكى (SOX) يتطلب وجود عضو مالى واحد على الأقل بلجنة المراجعة وأن يتم الافصاح عن ذلك كما يلي :

▪ مدى وجود عضو مالي واحد على الأقل بلجنة المراجعة ، والافصاح عن اسمه ، ومدى استقلاله .

▪ واذا لم يكن لدى الشركة خبير مالي بلجنة المراجعة فما سبب ذلك؟

وقد أيدت ذلك (SEC) حيث ذكرت أن وجود عضو مالي واحد على الأقل بلجنة المراجعة سيؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المتاحة للمستثمرين ، ومن ثم فعالية لجنة المراجعة . كما أيد ذلك العديد من الباحثين منهم (; Abbott , et al. 2004 ; Agrawal and Chadha 2005 ; Bedard , et al . 2004) ، الاكثر من ذلك وجد بعض الباحثين أن هناك رد فعل إيجابي لسعر السهم عند الاعلان عن وجود عضو لديه خبرة مالية بلجنة المراجعة ، (Defond , et al. (2005) ، Davidson , et al . (2006) . وقد وجد Carcello , et al . (2004) أن المعيار الذي يستخدمه مجلس الادارة فى تحديد عما اذا كان فرد معين يصلح أو مؤهلا للعمل كخبير مالي فى لجنة المراجعة ينقصه الشفافية ، علما بأن معيار اختيار الخبير المالي غير مطلوب الافصاح عنه ولم يرد من المنظمات المهنية ما يلزم بذلك .

ووفقا لدليل عمل لجان المراجعة الصادر عام ٢٠٠٨ م من وزارة الاستثمار المصرية (مركز المديرين المصرى) والذي تم إعدادة فى ضوء أفضل الممارسات الدولية للجان المراجعة ، يجب أن يكون عضو لجنة المراجعة لديه معرفة بالأمور المالية ، وأن يكون هناك عضو واحد على الأقل من أصحاب الخبرة المالية . كما تشير الخبرة المالية الى القدرة على قراءة واستيعاب القوائم المالية ، وتشمل المعرفة المالية :

▪ الخبرة المالية نتيجة الوظيفة السابقة .

▪ الحصول على مؤهل فى مجال التمويل أو المحاسبة أو التخصصات ذات الصلة .

▪ العمل سابقا كعضو منتدب له خبرة فى تحمل المسئوليات لمتابعه التقارير المالية .

▪ العمل كمسئول مالى .

مما سبق يمكن صياغة الفرض الاحصائى الثانى كما يلى:

" وجود عضو لديه الخبرة المالية والمحاسبية بلجنة المراجعة يزيد من فعالية لجنة المراجعة " .

وقد ذكر الباحث عدة مؤشرات لقياس الخبرة المالية (٥ مؤشرات) تم إدراجها فى قائمة الاستبيان الموجهة لمستخدمى القوائم المالية .

٣/٩ - اجتماعات لجنة المراجعة :

وفقا لتوصيات فريق العمل المكلف بدراسة وتحديث النموذج الاسترشادى للقرار

الوزارى رقم (٩٠٣) من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عام (٢٠٠٤) يجب أن تعقد اللجنة اجتماع دورى كل ثلاثة شهور على الأقل أو كلما دعت الحاجة إلى ذلك . كما يجب أن تجتمع اللجنة ولمرة واحدة على الأقل كل سنة مع المراجع الخارجى ، والمدراء التنفيذيين ، مجلس الادارة ، المراجع الداخلى (كل على حدة) .

وقد وجد (Wang , et al . (2010) أن هناك فجوة توقعات بين إدراك الجميع

لمهام لجنة المراجعة وبين مهام لجنة المراجعة وفقا للتشريعات والاصدارات من الجهات المهنية المسئولة عن تنظيم المهنة . فتوقعات أصحاب المصالح من لجنة المراجعة مغالى فيها مقارنة بالمطلوب منها وفقا للقواعد المنظمه . وفى تلك الدراسه ذكروا أن عدد اجتماعات لجنة المراجعة يجب ألا تقل عن ثلاث اجتماعات سنويا كما أن طول فترة كل اجتماع يجب أن تتراوح بين (٢ - ٣) ساعات . فى حين ذكر بعض الباحثين (الشمري ٢٠١٠) أنه يفضل ألا يقل عدد الاجتماعات للجنة المراجعة عن ٦ اجتماعات ولا تزيد عن ١٢ إجتماع فى العام .

ووفقا لدليل عمل لجان المراجعة الصادر عام ٢٠٠٨ م من وزارة الاستثمار المصرية (مركز المديرين المصرى) والذي تم إعدادة فى ضوء أفضل الممارسات الدولية للجان المراجعة ، يجب أن تجتمع لجنة المراجعة (٤) مرات سنويا على الأقل وأن

يكون هناك وقت كاف بكل إجتماع لمناقشة جدول الأعمال كاملا . كما يجب أن
تعقد لجنة المراجعة مع المراجعين الخارجيين بصفة دورية إجتماعين على الأقل :
الاجتماع الاول : لمناقشة نطاق واستراتيجية وخطه عمل المراجع الخارجى .
الاجتماع الثانى : لمناقشة ملاحظاتهم وتقريرهم على القوائم المالية عن العام .
مما سبق يمكن صياغة الفرض الاحصائى الثالث كما يلى :
"كلما زاد عدد اجتماعات لجنة المراجعة كلما زادت فعالية لجنة المراجعة "
وقد أورد الباحث عدة مؤشرات يمكن من خلالها الحكم على دور تلك الاجتماعات فى
تحقيق فعالية لجنة المراجعة .

١٠- الدراسة الميدانية واختبارات الفروض :

وفقا لطبيعة الدراسة الحالية والتي تتناول محددات فعالية لجان المراجعة بالشركات
المساهمة السعودية ، ومقارنتها بالواقع الفعلى ، تم إجراء الدراسة الميدانية على
مرحلتين :

١٠ / ١ - الجزء الأول من الدراسة الميدانية

تم إعداد قائمة استبيان تشمل أهم المحددات التى أجمعت عليها الكثير من الدراسات
السابقة لدراسة تأثيرها فى البيئة السعودية ، وقد تم تصميمها من قبل الباحث وتم
عرضها على بعض الزملاء أعضاء هيئة التدريس ممن لهم خبره فى هذا المجال
حتى تم الاتفاق على محتواها . وشملت ثلاث محددات أساسية :

أ- استقلال أعضاء لجنة المراجعة : حيث ذكر الباحث عدة مؤشرات

لقياس الاستقلال وترك الحرية لمن يجيب على تلك الاستبانة فى تحديد
أكثر المؤشرات ملائمة لقياس الاستقلال ، وكل مؤشر له خمسة نقاط
(غير موافق جدا (١) ، غير موافق (٢) ، محايد (٣) ، موافق (٤) ،
موافق جدا (٥) .) وقد شملت المؤشرات لقياس هذا العنصر على :

- تحديد مكافآت أعضاء لجنة المراجعة من قبل الجمعية العمومية للمساهمين يزيد من فعالية لجنة المراجعة .
- زيادة نسبة الأعضاء الخارجيين بلجنة المراجعة يزيد من فعالية لجنة المراجعة .
- تعيين أعضاء لجنة المراجعة من قبل الجمعية العمومية للمساهمين مباشرة دون الترشيح من مجلس الادارة يزيد من فعالية لجنة المراجعة .
- تبعية لجنة المراجعة للجمعية العمومية للمساهمين وليس مجلس الادارة يزيد من فعالية لجنة المراجعة .

ب - الخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة :

هذا العامل أجمعت الكثير من الدراسات على أهميته فى تحديد فعالية لجنة المراجعة ، ونظرا لأهميته قام الباحث بتضمينه ضمن قائمة الاستبيان الموجهة الى مستخدمى القوائم المالية لتحديد مدى أهميته وكيفية قياسه من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية . وتم ذكر المؤشرات التالية لقياسه وكل مؤشر له خمسة نقاط (غير موافق جدا (١) ، غير موافق (٢) ، محايد (٣) ، موافق (٤) ، موافق جدا (٥) .) وقد شملت المؤشرات لقياس هذا العنصر على :

- توافر الخبرة المالية لدى كل أعضاء لجنة المراجعة يزيد من فعالية لجنة المراجعة
- وجود عضو واحد لديه خبرة مالية بلجنه المراجعة يزيد من فعالية لجنة المراجعة
- الخبرة المالية لدى عضو لجنة المراجعة من سابق عمله فى مجال مالى أو محاسبى يزيد من فعالية لجنة المراجعة

- الخبرة المالية لدى عضو لجنة المراجعة من حصوله على درجة علميه فى المحاسبة (ماجستير أو دكتوراه) أو مهنيه (الزمالة) مع حد أدنى من الممارسة العملية يزيد من فعالية لجنة المراجعة

- الإفصاح عن إسم العضو المالى وطبيعة خبرته المالية ومؤهلاته يزيد من فعالية لجنة المراجعة

- الإفصاح عن المعايير المستخدمه فى إختيار العضو ذو الخبرة المالية يزيد من فعالية لجنة المراجعة

ج- إجتماعات لجنة المراجعة :

من ضمن المؤشرات الرئيسية المستخدمة فى الكثير من الدراسات السابقة عدد مرات إجتماعات لجنة المراجعة كمقياس لفعالية لجنة المراجعة ، لذلك أدرجه الباحث بقائمة الاستبيان لبيان مدى أهميته من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية ، وتم ذكر المؤشرات التالية لقياسه وكل مؤشر له خمس نقاط (غير موافق جدا (١) ، غير موافق (٢) ، محايد (٣) ، موافق (٤) ، موافق جدا (٥) .) وقد شملت المؤشرات لقياس هذا العنصر على :

- اجتماع لجنة المراجعة كل ثلاثة شهور يزيد من فعالية لجنة المراجعة .
- كلما زاد عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة كلما زادت فعالية لجنة المراجعة

- اجتماع لجنة المراجعة مع مدير المراجعة الداخلية دوريا يزيد من فعالية لجنة المراجعة

- اجتماع لجنة المراجعة مع المراجع الخارجى دوريا يزيد من فعالية لجنة المراجعة

- اجتماع لجنة المراجعة مع مجلس الادارة دوريا يزيد من فعالية لجنة المراجعة

- كلما زاد وقت أو (مدة) الاجتماع كلما زادت فعالية لجنة المراجعة

وتم توجيه قائمة الاستبيان التي تشمل المحددات السابقة إلى مجموعة من مستخدمي القوائم المالية ممن لهم الخبرة في عمل لجان المراجعة (أكاديميين) ، وممن لهم خبرة في مجال الاستثمار بالشركات المساهمة (مستثمرين ، والعاملين في صناديق الاستثمار ببعض المؤسسات ، ومستثمرين أفراد) . وقد شملت العينة التي تم ارسال قائمة الاستبيان اليها ١١٠ مفردة .

٢/١٠ - الجزء الثاني من الدراسة الميدانية :

قام الباحث في هذا الجزء بتجميع بيانات فعلية من واقع القوائم المالية للشركات المساهمة السعودية عن عام (٢٠١١) وهي أحدث البيانات المنشورة حتى وقت إعداد البحث الحالي ، وقد بلغت عدد الشركات التي تم تجميع بيانات عنها (٨٩) شركة مساهمة مسجلة في البورصة وهي تمثل كل الشركات المسجلة بالبورصة السعودية والتي لها بيانات متاحة ومنشورة لعام ٢٠١١ م ، بجميع القطاعات السعودية ما عدا قطاعي البنوك وشركات التأمين لما لهم من طبيعه أعمال خاصة . وتم تجميع بيانات عن طبيعة عمل ، وتشكيل لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية ومدى الإفصاح عن وجود عنصر مالي بلجنة المراجعة ، والإفصاح عن إسمه ، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة ، وعدد الأعضاء الخارجيين بلجنة المراجعة . والهدف من ذلك قياس مدى التوافق ومدى الالتزام بما جاء بلائحة الحوكمة عن مهام وتشكيل لجان المراجعة من خلال ما تم نشره والإفصاح عنه فعلا بالقوائم والتقارير المالية . ومن ثم مقارنته مع النتائج التي سيتم التوصل اليها من قائمة الاستبيان الموجهة لمستخدمي القوائم المالية .

وقد صمم الباحث الدراسة الميدانية من أجل التوصل إلى :

١- مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية لمحددات فعالية لجان المراجعة ويتحقق

ذلك من قائمة الاستبيان الواردة في أولا والموجهة لمستخدمي القوائم المالية .

٢- قياس وجود متطلبات فعالية لجان المراجعة وفقا للتطبيق العملي لمهام لجان المراجعة ومدى قيامها بالمسئوليات الملقاة على عاتقها وفقا للوائح الملزمة وأفضل الممارسات الدولية . ويأتي ذلك من خلال الجزء الثاني من الدراسة الميدانية .

٣- قياس مدى الإفصاح عن تشكيل ، وأعمال لجان المراجعة من واقع البيانات المنشورة بالقوائم والتقارير المالية لمجموعة من الشركات المساهمة السعودية .

٤- مدى وجود فجوة توقعات بين رؤية مستخدمي القوائم المالية لمحددات فعالية لجان المراجعة وبين ما هو مطبق فعليا ، و ما هو موجود فى التشريعات والاصدارات المهنية الملزمة للجان المراجعة ، ويأتي ذلك من خلال مقارنه ما يتم التوصل اليه فى الجزء الأول من الدراسة مع ما يتم التوصل اليه فى الجزء الثانى من الدراسة .

١٠ / ٣ - نتائج الجزء الأول من الدراسة الميدانية :

تم توجيه قائمة استبيان لعدد (١١٠) من مستخدمى القوائم والتقارير المالية للشركات المساهمة السعودية ، وبعد عدة مقابلات بلغت عدد قوائم الاستبيان التى أمكن للباحث الحصول عليها (٧٠) قائمة بنسبة ردود بلغت ٦٤% تقريبا . وبعد تفرغ ردود مستخدمى القوائم المالية أمكن للباحث التوصل الى النتائج التالية :

١٠ / ٣ / ١ : نتائج قائمة الاستبيان الموجهة لمستخدمى القوائم المالية .:

١ - نتائج إختبار الفرض الاحصائى الأول :

الفرض الاحصائى الاول تعلق باستقلال أعضاء لجنة المراجعة بالشركات المساهمة السعودية ، ومدى تعبير المؤشرات التى ذكرها الباحث عن مفهوم الاستقلال لعضو لجنة المراجعة ومدى اتفاق أو اختلاف مستخدمى القوائم المالية عنها . وقد جاءت النتائج كما يلى :

جدول رقم (٢)

نتائج استطلاع رأى مستخدمي القوائم المالية عن استقلال أعضاء لجان المراجعة وأثره على فعالية لجنة المراجعة

النسبة	العدد	مؤشر الاستقلال
٩٣ %	٦٥	١- تحديد مكافآت أعضاء لجان المراجعة من قبل الجمعية العمومية للمساهمين يزيد من فعالية لجنة المراجعة .
١٠٠ %	٧٠	٢- زيادة نسبة الأعضاء الخارجيين بلجنة المراجعة يزيد من فعالية لجنة المراجعة
٧١ %	٥٠	٣- تعيين أعضاء لجنة المراجعة من قبل الجمعية العمومية للمساهمين مباشرة دون الترشيح من مجلس الادارة يزيد من فعالية لجنة المراجعة
٧٩ %	٥٥	٤- تبعية لجنة المراجعة للجمعية العمومية للمساهمين وليس مجلس الادارة يزيد من فعالية لجنة المراجعة
	٧٠	الاجمالي (اجمالى عدد الردود فى العينة)

يتضح من الجدول السابق أن مستخدمي القوائم المالية بالعينه يروا أن استقلال لجنة المراجعة يمكن أن يتحقق من خلال مؤشرين من المؤشرات المذكوره بقائمة الاستبيان (وفقا للنسبة المئوية لمدى الاتفاق عليها من قبل المستخدمين) ، حيث يروا أن زيادة نسبة الأعضاء الخارجيين بلجنة المراجعة يزيد من فعالية لجنة المراجعة حيث كان هناك إتفاق تام على هذا المؤشر كأفضل مقياس لاستقلال عضو لجنة المراجعة (نسبة الاتفاق ١٠٠ %) ، حيث أنه من وجهه نظرهم كلما كان هناك نسبة كبيره من الأعضاء بلجنة المراجعة من خارج مجلس الادارة كلما زاد استقلال عضو لجنة المراجعة ومن ثم تزداد فعالية لجنة المراجعة .

كما أن مؤشر تحديد مكافآت أعضاء لجنة المراجعة من قبل الجمعية العمومية للمساهمين يزيد من استقلال أعضاء لجان المراجعة ومن ثم تزداد فعالية لجنة

المراجعة حيث بلغ نسبه الموافقة على ملاءمة هذا المؤشر ٩٣ % ، ويمكن تبرير ذلك بأن تحديد مكافأة أعضاء لجنة المراجعة من قبل مجلس الادارة (الذى يشمل بعض الاعضاء التنفيذيين) أو من قبل لجنة المكافآت المنبثقة عن مجلس الادارة قد لا تحقق الاستقلالية الكافية التى تحققها الجمعية العمومية للمساهمين لاعضاء لجان المراجعة .

٢ - نتائج إختبار الفرض الاحصائى الثانى :

الفرض الاحصائى الثانى تعلق بالخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة ، وقد ذكر الباحث عدة مؤشرات يمكن من خلالها الاستدلال عن تلك الخبرة المالية وتأثيرها فى فعالية لجنة المراجعة . وقد جاءت نتائج إختبار ذلك الفرض كما يلى :

جدول رقم (٣)

نتائج استطلاع رأى مستخدمى القوائم المالية عن الخبرة المالية لدى عضو لجنة المراجعة وأثره على فعالية لجنة المراجعة

النسبه	العدد	الخبرة المالية لدى عضو لجنة المراجعة
٨٩%	٦٢	٥- توافر الخبرة المالية لدى كل أعضاء لجنة المراجعة يزيد من فعالية لجنة المراجعة
٣٧%	٢٦	٦- وجود عضو واحد لديه خبرة مالية بلجنة المراجعة يزيد من فعالية لجنة المراجعة
٧٤%	٥٢	٧- الخبرة المالية لدى عضو لجنة المراجعة من سابق عمله فى مجال مالى أو محاسبى يزيد من فعالية لجنة المراجعة
٨٠%	٥٦	٨- الخبرة المالية لدى عضو لجنة المراجعة من حصوله على درجه علميه فى المحاسبة (ماجستير أو دكتوراه) أو مهنيه (الزمالة) مع حد أدنى من الممارسات العملية يزيد من فعالية لجنة المراجعة
٩٧%	٦٨	٩ - الإفصاح عن إسم العضو المالى وطبيعة خبرته المالية ومؤهلته يزيد من فعالية لجنة المراجعة
٤٩%	٣٤	١٠ - الإفصاح عن المعايير المستخدمه فى إختيار العضو ذو الخبرة المالية يزيد من فعالية لجنة المراجعة .
	٧٠	الاجمالى (اجمالى عدد الردود فى العينة)

يتضح من الجدول السابق أن الخبرة المالية لدى عضو لجنة المراجعة من المحددات الهامة لفعالية لجنة المراجعة ، ولكن يتضح أن أهم المؤشرات لقياس ذلك العامل وفقا للاهمية ووفقا لنتائج قائمة الاستبيان ما يلي :

١- الإفصاح عن إسم العضو المالي وطبيعة خبرته المالية ومؤهلاته يزيد من فعالية لجنة المراجعة . حيث بلغت نسبه الموافقه على تأثير ذلك العامل من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية (٩٧ %) . ويمكن تبرير ذلك بأن مستخدمى القوائم المالية عندما يتم الإفصاح عن وجود عضو مالي بلجنة المراجعة ويتم الإفصاح عن اسمه وخبراته فان ثقتهم فى فى أداء لجنة المراجعة ستزداد نظرا لثقتهم فى العضو أو الأعضاء ذوى الخبرة المالية بلجنة المراجعة ، لما لهم من خبرة وسمعه طيبه فى مجال المحاسبة والمراجعة .

٢- توافر الخبرة المالية لدى كل أعضاء لجنة المراجعة يزيد من فعالية لجنة المراجعة : إن الإفصاح عن أن كل الاعضاء بلجنة المراجعة لديهم خبرة مالية يزيد من ثقه مستخدمى القوائم المالية فى كفاءة وفعالية لجنة المراجعة ، وقد بلغت نسبة الاتفاق على هذا المؤشر (٩٧ %) ، حيث أن معظم عمل لجان المراجعة مالي ورقابى ، وبالتالي كلما زادت نسبة الاعضاء ذو الخبرة المالية بلجنة المراجعة كلما زادت قدرتهم على الوفاء بالتزاماتهم ومهامهم بكفاءة وفعالية .

٣- الخبرة المالية لدى عضو لجنة المراجعة من حصوله على درجه علميه فى المحاسبة (ماجستير أو دكتوراه) أو مهنيه (الزمالة) مع حد أدنى من الممارسات العملية يزيد من فعالية لجنة المراجعة . حيث تم الاتفاق على أهمية ذلك المؤشر كمقياس للخبرة المالية بنسبة (٨٠ %) . وهذا يدل على أهمية الخبرة العلمية والعملية فى عمل لجنة المراجعة من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية .

٣ - نتائج إختبار الفرض الاحصائى الثالث :

الفرض الاحصائى الثالث تعلق باجتماعات لجنة المراجعة ، وقد ذكر الباحث عدة مؤشرات يمكن من خلالها الاستدلال عن فعالية تلك الاجتماعات وتأثيرها فى فعالية لجنة المراجعة . وقد جاءت نتائج إختبار ذلك الفرض كما يلى :

جدول رقم (٤)

نتائج استطلاع رأى مستخدمى القوائم المالية عن إجتماعات لجنة المراجعة وأثرها على فعالية لجنة المراجعة

النسبه	العدد	اجتماعات لجنة المراجعة
٥٧ %	٤٠	١١ - اجتماع لجنة المراجعة كل ثلاثة شهور يزيد من فعالية لجنة المراجعة .
٧٦ %	٥٣	١٢ - كلما زاد عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة كلما زادت فعالية لجنة المراجعة
٨٦ %	٦٠	١٣ - اجتماع لجنة المراجعة مع مدير المراجعة دوريا يزيد من فعالية لجنة المراجعة
٩٠ %	٦٣	١٤ - اجتماع لجنة المراجعة مع المراجع الخارجى دوريا يزيد من فعالية لجنة المراجعة
٨٠ %	٥٦	١٥ - اجتماع لجنة المراجعة مع مجلس الادارة دوريا يزيد من فعالية لجنة المراجعة
٣٠ %	٢١	١٦ - كلما زاد وقت أو (مدة) الاجتماع كلما زادت فعالية لجنة المراجعة
	٧٠	الاجمالى (اجمالى عدد الردود فى العينة)

من الجدول السابق يتضح أن اجتماع لجنة المراجعة مع كل من مدير المراجعة الداخلية ، المراجع الخارجى ، ومجلس الادارة من العوامل والمحددات اللازمة لفعالية لجان المراجعة من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية . حيث أن تلك الاجتماعات تزيد من دقه ومصداقية القوائم والتقارير المالية ، وتساعد فى حل أى صراعات أو مشاكل تظهر أولا بأول وتزيد من قدرة لجنة المراجعة على القيام بمسئولياتها الاشرافية

والرقابية كما يجب . كما أنه بزيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة يزيد من فعاليتها حيث بلغ نسبة الاتفاق على ها العامل (٧٦%) .

٤/١٠ : نتائج الجزء الثاني من الدراسة الميدانية :

قام الباحث بجمع بيانات عن كل الشركات السعودية المسجلة بالبورصة والتي لها بيانات منشورة عن عام ٢٠١١ م والذي يمثل أحدث بيانات منشورة عن تلك الشركات حتى وقت إعداد البحث ، وبعد ثلاث سنوات من الالزام بالمادة رقم (١٤) من لائحة حوكمة الشركات المساهمة السعودية ، وذلك لجميع الشركات المساهمة بكل قطاعات السوق السعودي ما عدا قطاعى البنوك ، وشركات التأمين . والشركات التي خضعت للدراسة يمكن عرضها فى الجدول التالى :

جدول رقم (٥)

بيان بالشركات التي خضعت للدراسة والتحليل عن عام ٢٠١١ م

القطاع	عدد الشركات
قطاع الزراعة	١٢ شركة
قطاع الاتصالات	٤ شركات
قطاع الاستثمار المتعدد	٧ شركات
قطاع الاسمنت	١٠ شركات
قطاع البتروكيماويات	١٤ شركة
قطاع الاستثمار الصناعى	١٠ شركات
قطاع الدعاية والاعلان	٣ شركات
قطاع التجزئة	٨ شركات
قطاع التشييد والبناء	٨ شركات
قطاع النقل	٤ شركات
قطاع الفنادق	٢ شركة
قطاع الطاقة	٢ شركة
قطاع التطوير العقارى	٥ شركات
الاجمالى	٨٩ شركة

ومن خلال جمع وتحليل البيانات الخاصة بلجنة المراجعة فى الشركات السابقة والمنشوره فى تقرير مجلس الادارة عن عام ٢٠١١ م توصل الباحث الى المؤشرات التى يلخصها الجدول التالى :

جدول رقم (٦)

تحليل البيانات المنشورة عن لجنة المراجعة لعام ٢٠١١ م

النسبة	العدد	
١٩ %	١٧ شركة	الشركات التى أفصحت عن وجود عضو مالى بلجنة المراجعة
٤٥ %	٤٠ شركة	الشركات التى أفصحت عن وجود أعضاء خارجيين بلجنة المراجعة
٢١ %		متوسط نسبة الاعضاء الخارجيين بلجنة المراجعة

يلاحظ أن نسبة الشركات التى أفصحت عن وجود عضو مالى لديها بلجنة المراجعة (١٩%) ، وهى نسبة لا تشبع احتياجات مستخدمى القوائم المالية ، خصوصا بعد استطلاع رأيهم فى أهمية وجود الخبير المالى بلجنة المراجعة ، والتى أوضحت النتائج السابقة أنهم يفضلون أن تكون غالبية (إن لم يكن كل) أعضاء لجنة المراجعة من أصحاب الخبرة المالية والمحاسبية ، كما يروا ضرورة الاعلان عن اسم ومدى خبرة العضو المالى .ولكن لا توجد تشريعات ملزمة للشركات بالافصاح عن وجود خبير ومالى أو بالكشف عن اسمه ومؤهلاته .

وهنا يمكن القول أن هناك فجوة توقعات بين ما يريده ويفضله مستخدمى القوائم المالية من ضرورة أن تكون غالبية أعضاء لجنة المراجعة من أصحاب الخبرة المالية ، ومن ضرورة الافصاح عن اسمه ومؤهلاته ، وبين ما هو موجود بالتشريعات والانظمه الملزمة للشركة ، فلانحة الحوكمة مثلا فى المادة رقم (١٤) لم تلزم الشركة بذلك الافصاح ولكنها نصت على تشكيل لجنة المراجعة من الاعضاء غير التنفيذيين

بمجلس الادارة على أن يكون بينهم مختص بالشئون المالية والمحاسبية دون الالزام بالافصاح عن ذلك .

كما أن الشركات التي أفصحت عن وجود عضو خارجي لديها بلجنة المراجعة بلغت نسبتها ٤٥% وهي نسبة ضئيلة جدا مقارنة بما يتوقعه مستخدمى القوائم المالية حيث بلغت أهمية ذلك الافصاح ٩٧% فى تحقيق فعالية لجنة المراجعة ، وهذا يخلق فجوة توقعات أخرى بين ما يتوقعة ويرغبه مستخدمى القوائم المالية وبين ما تلزم به اللوائح والتشريعات ذات العلاقة .

كما بلغت متوسط نسبة الاعضاء الخارجيين بلجان المراجعة بلغت ٢١% ، حيث تم حسابها كما يلي :

$$\begin{aligned} &= \text{نسبة الاعضاء الخارجيين بلجنة المراجعة} \\ &= \frac{\text{إجمالى عدد الأعضاء الخارجيين بلجان المراجعة}}{\text{إجمالى عدد أعضاء لجان المراجعة}} \\ &= 21\% = 291 \div 62 \end{aligned}$$

وقد لاحظ الباحث أن متوسط عدد اجتماعات لجنة المراجع لجميع الشركات بصفه عامة (٥) اجتماعات . وتم الحصول على هذا الرقم من خلال مجموع اجتماعات لجان المراجعة لكل الشركات ثم قسمتها على عدد الشركات (٤٣٧ ÷ ٨٩ شركة) . وتراوحت عدد اجتماعات لجنة المراجعة من (٢٠) إجتماع كما جاء بشركة الغاز وهى بقطاع (الطاقة) ، الى (١) اجتماع واحد كما ورد بشركة الانايبب السعودية (وهى احدى شركات التشييد والبناء) ، والشركة السعودية للنقل والاستثمار وهى احدى شركات قطاع (النقل) .

١١-النتائج والتوصيات :

من خلال العرض السابق يمكن للباحث أن يقدم خلاصة نتائج البحث كما يلي :

١- نقص فعالية لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية من وجهه نظر

مستخدمى القوائم المالية ، حيث أن محددات فعالية تلك اللجان من وجهة

نظر مستخدمى القوائم المالية غير مطبقه فى الواقع العملى من خلال النتائج التى توصل اليها الباحث من تحليل البيانات المنشورة بالقوائم والتقارير المالية عن تشكيل وأنشطه لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية عن عام ٢٠١١ م .

٢- توصل الباحث إلى أن استقلال أعضاء لجنة المراجعة والتي كان أفضل مؤشر لها تحديد مكافآت أعضاء لجان المراجعة من قبل الجمعية العمومية للمساهمين ، و زيادة نسبة الأعضاء الخارجيين بلجنة المراجعة ، أحد المحددات الهامة لفعالية لجنة المراجعة .

٣- توصل الباحث الى أن الخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة أحد محددات فعالية لجنة المراجعة ، وهناك عدة مؤشرات لقياسها ، أهم تلك المؤشرات من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية ما يلى :

- توافر الخبرة المالية لدى كل أعضاء لجنة المراجعة يزيد من فعالية لجنة المراجعة
- خبرة المالية لدى عضو لجنة المراجعة من حصوله على درجه علميه فى المحاسبة (ماجستير أو دكتوراه) أو مهنيه (الزمالة) مع حد أدنى التوصل الى المؤشرات التالية التى تؤثر فى تأثير هذا العامل فى فعالية لجنة المراجعة :من الممارسات العملية يزيد من فعالية لجنة المراجعة
- الإفصاح عن إسم العضو المالى وطبيعة خبرته المالية ومؤهلاته يزيد من فعالية لجنة المراجعة

٤- توصل الباحث إلى أن اجتماعات لجنة المراجعة هى أحد محددات فعالية لجنة المراجعة ، وتم قياسها من خلال عدة مؤشرات أهمها من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية ما يلى :

❖ كلما زاد عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة كلما زادت فعالية لجنة المراجعة

❖ اجتماع لجنة المراجعة مع مدير المراجعة دوريا يزيد من فعالية لجنة المراجعة

❖ اجتماع لجنة المراجعة مع المراجع الخارجى دوريا يزيد من فعالية لجنة المراجعة

❖ اجتماع لجنة المراجعة مع مجلس الادارة دوريا يزيد من فعالية لجنة المراجعة

٥- وجود فجوة توقعات فيما يتعلق بفعالية لجنة المراجعة ، بين توقعات مستخدمى القوائم المالية وبين ما تلزم به اللوائح والتعليمات فيما يتعلق بلجان المراجعة . حيث أن مستخدمى القوائم المالية يروا :

- ضرورة زيادة نسبة الاعضاء الخارجيين بلجنة المراجعة .
 - تحديد مكافآت لجنة المراجعة من قبل الجمعية العمومية للمساهمين
 - ضرورة توافر الخبرة المالية والمحاسبية لدى جميع أعضاء لجنة المراجعة .
 - ضرورة الافصاح عن وجود عضو مالى بلجنة المراجعة ، والافصاح عن اسمه ومؤهلاته وخبراته .
 - اجتماع لجنة المراجعة دوريا مع المراجع الخارجى ، ومدير المراجعة ، ومجلس الادارة .
 - المزيد من اجتماعات لجنة المراجعة لتحقيق فعاليتها .
- ولكن التشريعات الحالية ومنها لائحة الحوكمة لا تلزم الشركات بأى مما سبق ، مما يزيد من فجوة التوقعات بين مستخدمى القوائم المالية والقواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية .

التوصيات :

- على ضوء ما توصل اليه الباحث من نتائج يوصى بما يلي :
- ١-المزيد من البحث فى مجال لجان المراجعة وفعاليتها ومحددات تلك الفعالية .
 - ٢-بحث مدى فعالية لجان المراجعة من قبل أعضاء لجان المراجعة لمعرفة الواقع العملى لانشطه لجان المراجعة .
 - ٣-على الجهات المسئوله عن تنظيم مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية الاسراع بالزام الشركات بضرورة الافصاح عن العضو ذو الخبرة المالية لديها بلجنة المراجعة .
 - ٤-اعادة النظر فى المهام الملقاه على عاتق لجان المراجعة وتحديد جهة رقابية تتولى مسئولية التأكد من قيام لجان المراجعة بالمهام المنوطه بها ، وتحديد جزاءات رادعة فى حالة عدم القيام بتلك المهام .
 - ٥-مطالبة الجهات المسئوله بتخفيض فجوة التوقعات فى فعالية لجنة المراجعة بين مستخدمى القوائم المالية ، والقواعد المنظمه لعمل لجان المراجعة .
 - ٦-مطالبة هيئة السوق المالية ، والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين socpa باصدار ما يلزم من قواعد لضمان استقلالية وفعالية لجنه المراجعة من خلال تشكيلها وتبعيتها للجمعية العمومية للمساهمين وليس مجلس الادارة .

مراجع البحث

المراجع باللغة العربية :

١- أ.د/ حسين أحمد الدحدوح (دور لجنة المراجعة فى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها فى الشركات) . (دراسة ميدانية) ، مجله جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد ٢٤ - العدد الأول - ٢٠٠٨ .

٢- أ.د/ السيد السقا ، أ.د. / مدثر أبو الخير ، (إطار مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة فى الشركات المساهمة السعودية) ، مشاكل معاصرة فى المراجعة . طنطا . ٢٠٠٢ .

٣- د. طارق عبد العال حماد (حوكمة الشركات) " المفاهيم - المبادئ - التجارب " - تطبيقات الحوكمة فى المصارف ، الدار الجامعية، الاسكندرية ، ٢٠٠٥ .

٤- د. عيد الشمري " دور لجان المراجعة فى تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية " بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة فى المملكة العربية السعودية ، المنعقدة بقسم المحاسبة- كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود ٢٠١٠ .

٥- لائحة حوكمة الشركات السعودية . هيئة السوق المالية السعودية
. <http://www.cma.org.sa>

٦- وزارة الاستثمار المصرية - مركز المديرين المصرى . " دليل عمل لجان المراجعة " أغسطس ٢٠٠٨ .

٧- وزارة التجارة والصناعة السعودية " قرار وزير التجارة رقم (٩٠٣) .

www.commerce.gov.sa . ٥١٤١٤

المراجع باللغة الأجنبية

1. Abbott , L.J. ; Parker , S. and Peters , G.F. 2004 ,” audit committee characteristics and restatements “ Auditing , A journal of practice & theory , vol. 23, No.1, pp.69- 88 .
2. Agrawal , A. and Chadha , S. 2005 , “ corporate governance and accounting scandals . “ Journal of law and economics . October , pp. 371- 406 .
3. Bedard , J. ; Chtourou , S.M. ; and Courteau , L. , 2004, “The effect of audit committee expertise , independence , and activity on aggressive earnings management .” Auditing : A journal of practice and theory , vol.23, No.2, pp.13- 35.
4. Bedard ,J. & Gendron , Y. 2006,” On the constitution of audit committee effectiveness .” Accounting Organisations and Society, 31, pp.211- 239.
5. Blue ribbon committee (BRC)1999, Report and Recommendations of the blue ribbon committee on improving the effectiveness of corporate audit committees , New york stock exchange , New York , NY.
6. Brewer, F.C.2001. “Corporate audit committee effectiveness .” M . com thesis, university of the Witwatersrand ,Johannesburg .
7. Cadbury committee . 1992 . report of the committee on the financial aspects of corporate governance . professional publishing Ltd.London, u.k.
8. Canadian securities administrators. 2001. Available from: <http://www.osc.gov.on.ca/en/regulation/rulemaking/notices/csanotices/52301auditcommittees>.
9. Carcello , J.V. , Hollingsworth ,C.W. and Neal ,T.L. 2006,” Audit committee financial experts: A closer

examination using firm designations .” Accounting Horizons , vol.20, No.4 , pp.351- 373.

10. Carcello , J.V. ; Hermanson,D.R. ; and Neal , T.L. ,2002 “Disclosures in audit committee charters and reports “Accounting Horizons . vol.16, No.4, pp.291- 304.

11.Cohen , J., Krishnamoorthy , G., and Wright , A. 2002 . “ Auditors, views on audit committees and financial reporting quality . “ The CPA Journal , 72 , (10) .

12.Collier ,P. and Zaman ,M. 2005.” Convergence in European corporate governance : international review , vol.13.No.4, pp.753- 768 .

13. Davidson , W.N. ; Xie , B.; and Xu, W. 2004 , “ market reaction to voluntary announcements of audit committee appointments : the effect of financial expertise . “ journal of accounting and public policy (july/august) , pp.279-293 >

14. Defond , M.L. and Francis ,J.R. 2005 , “ Audit research after Sarbanes-oxley . “ Ajournal of practice and theory (supplement) , pp 5-30 .

15.Dezort , F.T., Salterio, S. 2001 , “ The effects of corporate governance experience and financial-reporting and audit knowledge on audit committee members, judgments. “ Auditing a journal of practice &Theory , 20(2). Pp.31-47.

16.Dezort ,F.T.,Dana R.Hermanson , Deborah S. Archambeault and scott A. Reed ,2002, “ audit committee effectiveness : a synthesis of the empirical audit committee literature , “. Journal of accounting literature, 21,pp.38-75.

17.Fama , Eugene F. , and Michael , C . Jensen . 1983 “ Separation of ownership and control .” Journal of law and economics , 26 : 301 – 326 .

18. Fama, Eugene F. 1980. "Agency problems and the theory of the firm." *Journal of Political Economy* 88:288-307.
19. George, F. 2003. "The audit committee after Enron." *Proquest, Director/ senior management newslink*.
20. Goodwin, J. 2003. "The relationship between the audit committee and the internal audit function: evidence from Australia and New Zealand." *International Journal of Auditing* vol.7.
21. Kang, W.S.; Kilgore, A. and Wright, S. 2011, "The effectiveness of audit committee for low – and mid – cap firms". *Managerial Auditing Journal*, vol.26.No.7, pp.623 – 650.
22. Klein, A. 2002, "Audit committee, board of director characteristics and earnings management" *Journal of Accounting and Economics*, vol.33, pp.375-400.
23. Klien, A. 2002, "Economic determinants of audit committee independence". *The Accounting Review*; 77., No.2, pp. 435- 452.
24. Lopez, E.B., Barbadillo, E.R., and Aguilar, N.G. 2010, "Do independent audit committees prevent auditor opinion shopping?" *ssrn*. www.ssrn.com.
25. Magilke, M.J., Mayhew, B.W., and Pike, J.E. 2009, "Are independent audit committee members objective? experimental evidence." *The Accounting Review*, vol.84, No.6, pp.1959-81.
26. Magrane, J. and Malthus 2010. "Audit committee effectiveness in public sector. case study." *Managerial Auditing Journal*, vol.25, No.5, pp.427-443.
27. Nimer, K.; Warrad, L.; and Khuraisat, O. 2012, "The effect of audit committee's effectiveness on dividend payout

policy : evidence from the Jordanian firms .” international journal of business and management , vol.7, No.7, pp.172-179.

- 28.Raghunandan , K.,Read , W.J. and Rama , D.V. (2001). “ Audit committee composition gry directors, and interaction with internal auditing .” Accounting horizons , vol.15,pp.105- 118 .
- 29.Rainsbury , E.2004 “ Audit committee membership : a newzeland perspective . Pacific Accounting Review , 16(2) : 45 – 70 .
- 30.Sarbanes – Oxley Act of 2002.one hundred seventh congress of the united states of America . internet . available from . <http://www.sec.gov/rules/final>.
- 31.Sharma ,V. Naiker , V. and Lee, B . 2009 , “ Determinants of audit committee meeting frequency : evidence from a voluntary governance system . “ Accounting Horizons , vol.23, No.3 .pp.245- 263.
- 32.Smith , L.M.,2006 . “Audit committee effectiveness : did the blue ribbon committee recommendations make adifference? . Journal of accounting , auditing and performance evaluation , vol.3, No.2 .
- 33.Treadway commission report . 1987. Report of the national commission on fraudulent financial reporting , government printing office . Washington, DC.
- 34.Van ,D.N. 2008.” The perceived effectiveness of audit committees in the south African public service “ . Meditari Accountancy Research Vol.16 . NO.2 . 175-188 .
35. Wang , X. ; Engel , E. and Hayes ,R.M. 2010 , “Audit committee compensation and the demand for monitoring of

the financial reporting process.” Journal of accounting and economics (49), pp.136- 154 .

36.Wayne , P.F. 2003.” An investigation of the determinants of audit committee effectiveness.” ,Proquest dissertations and theses.

37.Weiss,R. 2005, “ Audit committee characteristics and monitoring effectiveness.” , un published phd. Dissertation . www.proquest.com.

38. Williams , S.P. , 2005, “ Meet the experts . “ Accounting Horizons , vol. 19, No. 4 , pp.255 – 265 .

ملاحق البحث

قائمة استبيان

مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية لمحددات فعالية
لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية

السيد الأستاذ / حفظه الله

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث بدراسة عن مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية لمحددات فعالية لجنة المراجعة بالشركات المساهمة السعودية . أي العوامل التي تؤثر في فعالية لجان المراجعة. ولجنة المراجعة هي إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة والتي منوط بها تدعيم موضوعية ومصداقية التقارير المالية ، واستقلال مراقب الحسابات ، وتساعد مجلس الإدارة في أداء دورة الاشرافى والرقابي و مراقبة أداء الشركة وتسيير نشاطها .

ويقصد بلجنة المراجعة الفعالة هي لجنة المراجعة التي يتمتع أعضاؤها بالاستقلال التام والتي تقوم بمهامها وفقا لأفضل الممارسات الدولية للجان المراجعة ووفقا لما ورد بلائحة حوكمة الشركات السعودية (مادة رقم ١٤) ، ويعتبر عضو لجنة المراجعة مستقلا إذا لم يكن لديه أي علاقات بالشركة تمنع قيامه بمسؤولياته دون أي تحيز ومن ثم يؤدي دورة الرقابي كما يجب مما يدعم من استقلال مراقب الحسابات ومن ثم جودة المعلومات التي يتم الحصول عليها من القوائم المالية .

ومن خلال إجابة سعادتك على الاسئلة التالية فان الباحث سيصل إلى أهم المحددات التي تؤثر في فعالية لجنة المراجعة . ويؤكد الباحث لسعادتك بأن كل المعلومات التي سيحصل عليها من اجابه سعادتك على الاسئلة المرفقة سيتم التعامل معها بالسرية التامة .

وتفضلوا بقبول وافر التحية والتقدير

الاسم : الوظيفة :
عدد سنوات الخبرة : المؤهل :

موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا	محددات فعالية لجان المراجعة
(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	
					(أ) - استقلال أعضاء لجنة المراجعة
					١- تحديد مكافآت أعضاء لجنة المراجعة من قبل الجمعية العمومية للمساهمين يزيد من فعالية لجنة المراجعة
					٢- زيادة نسبة الأعضاء الخارجيين بلجنة المراجعة يزيد من فعالية لجنة المراجعة
					٣- تعيين أعضاء لجنة المراجعة من قبل الجمعية العمومية للمساهمين مباشرة دون الترشيح من مجلس الإدارة يزيد من فعالية لجنة المراجعة
					٤- تبعية لجنة المراجعة للجمعية العمومية للمساهمين وليس مجلس الإدارة يزيد من فعالية لجنة المراجعة
					(ب) - الخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة
					٥- توافر الخبرة المالية لدى كل أعضاء لجنة المراجعة يزيد من فعالية لجنة المراجعة
					٦- وجود عضو واحد لديه خبرة مالية بلجنة المراجعة يزيد من فعالية لجنة المراجعة
					٧- الخبرة المالية لدى عضو لجنة المراجعة من سابق عمله في مجال مالي أو محاسبي يزيد من فعالية لجنة المراجعة
					٨- الخبرة المالية لدى عضو لجنة المراجعة من حصوله على درجة علمية في المحاسبة (ماجستير أو دكتوراه) أو مهنية (الزمالة) مع حد أدنى من الممارسة العملية يزيد من فعالية لجنة المراجعة

موافق جدا (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق جدا (١)	تابع محددات فعالية لجان المراجعة
					٩ - الإفصاح عن اسم العضو المالي وطبيعة خبرته المالية ومؤهلاته يزيد من فعالية لجنة المراجعة
					١٠ - الإفصاح عن المعايير المستخدمة في اختيار العضو ذو الخبرة المالية يزيد من فعالية لجنة المراجعة .
					(ج) - عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة
					١١ - اجتماع لجنة المراجعة كل ثلاثة شهور يزيد من فعالية لجنة المراجعة .
					١٢ - كلما زاد عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة كلما زادت فعالية لجنة المراجعة
					١٣ - اجتماع لجنة المراجعة مع مدير المراجعة الداخلية دوريا يزيد من فعالية لجنة المراجعة
					١٤ - اجتماع لجنة المراجعة مع المراجع الخارجي دوريا يزيد من فعالية لجنة المراجعة
					١٥ - اجتماع لجنة المراجعة مع مجلس الإدارة دوريا يزيد من فعالية لجنة المراجعة
					١٦ - كلما زاد وقت أو (مدة) الاجتماع كلما زادت فعالية لجنة المراجعة
عوامل أخرى بخلاف ما سبق وهي (رجاء ذكر أي محددات أخرى لفعالية لجنه المراجعة من وجهه نظركم)					
مع خالص الشكر والتحية الباحث					