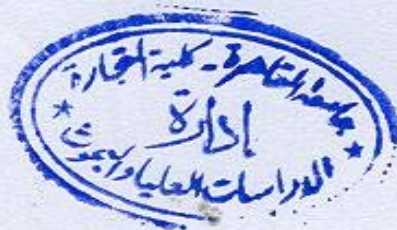


٦٩١	مدى توافر خصائص المنظمة الافتراضية وأثره على جودة الخدمة المقدمة من وجهة نظر الإدارة العليا: دراسة حالة شركة الأردن لخدمات الهاتف المتنقل المحدودة - زين - د/ غازي أبوقاعود ، د/ فاطمة الربابعة	١٥
٧٤٣	آلية عمل لجان المراجعة في الشركات السعودية - دراسة ميدانية د/ محمد بن سلطان القباني السهلي	١٦
٧٦٩	الذكاء العاطفي وأثره في تعزيز فاعلية المديرين بالمصارف الأردنية أ/ أحمد عدنان أحمد الطيع	١٧
٨٢١	علاقة الضغوط الوظيفية بالأثار النفسية والجسدية لدى العاملين في شركة توزيع الكهرباء - محافظات غزة د/ محمد زيدان سالم أ. إبراهيم عبد عابدين	١٨
٨٦٥	تحليل اتجاهات القيادات الإدارية نحو دور تكنولوجيا المعلومات في صناعة القرار بالأجهزة الحكومية المصرية والكويتية: دراسة مقارنة د/ عبد الحميد العباسي د/ هليل المطيري	١٩
٩١٥	تقييم ممارسات جودة أداء خدمات مؤسسات التعليم العالي بالمملكة العربية السعودية ( دراسة تطبيقية على كليات جامعة طيبة ) د. محمد عبدالله محمد الهنداوي	٢٠



**آلية عمل لجان المراجعة  
في الشركات السعودية - دراسة ميدانية**

**الدكتور/ محمد بن سلطان القباني السهلي**

**أستاذ المحاسبة المشارك**

**جامعة الملك سعود**

e-mail: alsehali@ksu.edu.sa

### ملخص

على الرغم من وجود عدد من البحوث المحاسبية التي تناولت العوامل المؤثرة على فعالية لجان المراجعة في المملكة العربية السعودية ، إلا أن هناك نقصاً واضحاً في البحوث التي تتناول آلية العمل الداخلي لتلك اللجان. لذا تسعى هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على هذا الجانب وذلك من خلال دراسة الكيفية التي تمارس بها لجان المراجعة عملها بالتطبيق الميداني Field Study على لجان المراجعة في ثلاث شركات سعودية مدرجة في سوق الأسهم السعودي .

ومن هنا فإن هذا البحث يهدف إلى معرفة كيفية ممارسة أعضاء لجان المراجعة لمهامهم في الاجتماعات. وبوجه خاص فإن هذا البحث يهدف إلى معرفة ممارسات اللجان داخل الاجتماعات من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية: (١) ماهي القضايا والمسائل التي يركز عليها أعضاء اللجان في اجتماعاتهم ؟ (٢) ما الآلية التي يتبعها أعضاء اللجان في دراسة وتقييم هذه المسائل ؟ (٣) كيف يقيم أعضاء اللجان إجابات وردود المديرين والمراجعين خلال الاجتماع ؟

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج المتعلقة بآلية المناقشة والمداولة داخل اللجان ، حيث تبين أن اللجان تركز على مخاطر الأعمال ، ودقة القوائم المالية وعدم احتوائها على معلومات مضللة ، وتماشياً مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها. كما وضحت الدراسة أن التفاعل مع المراجع الداخلي والإدارة هو أساس نجاح أعمال المراجعة الداخلية ونجاح لجان المراجعة أيضاً في تحقيق أهدافها بفعالية.

## ١- مقدمة

ينظر كثير من المشرعين والممارسين إلى لجان المراجعة الداخلية كآلية مهمة لتحسين جودة التقارير المالية ، فللجان المراجعة أهمية كبيرة باعتبار أنها أحد أهم اللجان التي تساهم في تطبيق مفهوم الحوكمة في الشركات المساهمة. وبالرغم من تلك الأهمية ، فإن هناك تساؤلات عن دور أعضاء اللجان الفعلي في الاجتماعات الدورية للجان.

وعلى الرغم من وجود عدد من البحوث المحاسبية التي تناولت العوامل المؤثرة على فعالية لجان المراجعة في المملكة العربية السعودية (مثل الوابل ١٩٩٦ ، الحميد والمنيف ١٩٩٨ ، والمعتاز ٢٠٠٧) ، إلا أن هناك نقصاً واضحاً في البحوث التي تتناول آلية العمل الداخلي لتلك اللجان ، حيث يلاحظ عدم وجود أية دراسات تتناول جانب ممارسات أعضاء اللجان في داخل الاجتماعات الدورية. لذا تسعى هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على هذا الجانب وذلك من خلال دراسة الكيفية التي تمارس بها لجان المراجعة عملها بالتطبيق على عدد من لجان في الشركات المساهمة.

وتتبع أهمية هذا النوع من البحوث في كونه يساهم في جهود تطوير الأنظمة الخاصة بالحوكمة في المملكة. واستشعاراً بأهمية هذا النوع من البحوث ، وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف إجمالاً على منهجية عمل لجان المراجعة (اللجان) في المملكة مما يساعد على الرفع من كفاءتها.

## ٢- أهمية وأهداف الدراسة

على الرغم من أن مفهوم لجان المراجعة ليس جديداً في المملكة ، إلا أن التغيرات الاقتصادية التي تمر بها المملكة فرضت الاهتمام بتلك اللجان خصوصاً بعد تأسيس هيئة السوق المالية وإصدار لائحة حوكمة الشركات بموجب قرار مجلس هيئة السوق رقم ١ - ٢١٢ - ٢٠٠٦ في ٢١/١٠/١٤٢٧هـ الموافق ٢٠٠٦/١١/١٢ م . ولذلك كان من الضروري أن ينشط البحث المحاسبي لدراسة عمل لجان المراجعة باعتبارها ركيزة من ركائز لائحة حوكمة الشركات في المملكة. ومن هنا فإن هذا البحث يهدف إلى معرفة كيفية ممارسة أعضاء لجان المراجعة لمهامهم في الاجتماعات. وبوجه خاص فإن هذا البحث يهدف إلى معرفة ممارسات اللجان داخل الاجتماعات من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية:

١. ماهي القضايا والمسائل التي يركز عليها أعضاء اللجان في اجتماعاتهم ؟
٢. ما الآلية التي يتبعها أعضاء اللجان في دراسة وتقييم هذه المسائل ؟
٣. كيف يقيم أعضاء اللجان إجابات وردود المديرين والمراجعين خلال الاجتماع ؟

ونظراً لصعوبة تقييم فعالية اللجان من وجهة نظر خارجية ، فإن معرفة ممارسات اللجان من الداخل خلال الاجتماع سوف يساعد على تقييم وتطوير فعالية اللجان. وعلى هذا الأساس ، فإن هذه الدراسة الميدانية على ثلاث شركات كبرى مدرجة في سوق الأسهم السعودية تُعد الأولى من نوعها في البيئة السعودية التي تستطلع وجهة نظر مجموعات مهمة ومستقلة ومختلفة ممن تحضر اجتماعات اللجان. وتستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تتناول موضوعاً لم يسبق تناوله في المملكة و من ثم فهي تشكل إضافة مهمة تساعد على التعرف على واقع عمل اللجان. حيث يسهم ذلك في الإسهام في مساعدة الجهات التشريعية والتنفيذية على استشفاف المعوقات التي تعترض عملها وتحد من فعاليتها و من ثم الإسهام في تطوير عمل تلك اللجان. كما أن التعرف على واقع عمل اللجان يفيد أيضاً في تعريف الأطراف التي تتفاعل معها سواء من الإدارة أو المساهمين بالأسس التي تنتهجها في عملها و من ثم رفع كفاءة التعامل مع تلك اللجان. وسيتم تنظيم باقي هذه الدراسة إلى أقسام رئيسية هي : الدراسات السابقة ، ثم منهجية الدراسة. ويأتي بعد ذلك نتائج الدراسة ، وأخيراً الخلاصة والتوصيات.

### ٣- الدراسات السابقة

يمكن تصنيف الدراسات السابقة في أدبيات لجان المراجعة إلى ثلاثة أنواع. الأول وهي الدراسات المسحية التي تتناول تكوين لجان المراجعة وممارساتها وإجراءات عملها والعوامل المؤثرة في تكوينها. والدراسات الثانية فهي تلك الدراسات التي تتناول توضيح أسباب وجود لجان المراجعة في شركات المساهمة. أما النوع الثالث من الدراسات فتتعلق بفعالية لجان المراجعة. وتبعاً لغرض الدراسة سنركز على الدراسات التي تتناول فعالية لجان المراجعة من الدراسات السابقة. وفيما يلي عرض مختصر لأهم تلك الدراسات.

تعتبر دراسة (Grinaker et al, 1978) من الدراسات الأولى تناولت فعالية اللجان. وقد ركزت هذه الدراسة على مطالبة المدراء التنفيذيين والشركاء في مكاتب المراجعة ورؤساء إدارات المراجعة الداخلية وأعضاء لجان المراجعة بترتيب عدد من معايير الفعالية. وانتهت الدراسة إلى أن أكثر العوامل ارتباطاً بفعالية لجان المراجعة هي عناية واجتهاد أعضاء لجنة المراجعة ، كما احتلت قاعدة المعرفة لدى أعضاء لجنة المراجعة ترتيباً متقدماً.

أما دراسة (Birkett 1980) فقد اعتمدت على توجيه أسئلة إلى أعضاء 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. أما (Kallers 1992) فقد اعتمدت على تحديد عدد من عناصر الفعالية في شكل مجموعة أسئلة وجهت إلى المراجعين الداخليين وأعضاء 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 أنفسهم في مرتبة أعلى من المراجعين الخارجيين بالنسبة لمظاهر وصفات الفعالية.

أما (1994) Menon & Joanne فقد أثبتت أن مجرد تكوين لجان المراجعة لا يعني أن مجالس الإدارة تعتمد عليها فعلياً في دعم مسؤولياتها الرقابية. وأخذت الدراسة بمدى تكرارية اجتماعات لجان المراجعة. ولقد اختبرت الدراسة عدداً من الفروض المرتبطة بخصائص الشركات التي تعتمد على لجان المراجعة في دعم الوظيفة الرقابية.

أما دراسة F. Told Dezoort, Dana R. Hermanson, Deborah S. Archambeault, and Scott A. Reed (2002) فقد عملت إلى تشكيل توليفة من الدراسات التجريبية السابقة المتعلقة بفعالية لجنة المراجعة لتوجيه الفكر والبحث المستقبلي في لجان المراجعة حيث أيدت وجود أربع محددات أساسية لفعالية لجنة المراجعة وهي : التركيبية ، والصلاحيات ، والموارد ، والاجتهاد. أما دراسة Jeffrey Cohen, Ganesh Krishnamoorthy, and Arnold M. Wright (2002) فقد ركزت على تأثير العوامل المختلفة لحوكمة الشركات مثل أعضاء مجلس الإدارة على عملية المراجعة ، وانتهت إلى أن لها دور أساسي في ذلك إلا أن لجان المراجعة غير فعالة وقاصرة لكي تصبح آلية حوكمة قوية.

أما دراسة Yves Gendron, Jean Bédard, and Maurice Gosselin (2004) فقد تناولت الممارسات التي تجري في اجتماعات لجان المراجعة. فهذه الممارسات تهدف إلى جعل الأعضاء مرتاحين فيما يتعلق بالمسائل مثل دقة البيانات المالية ونوعية العمل الذي يتم إنجازه بواسطة المراجعين. وتوصلت تلك الدراسة أن مهارة السؤال لدى أعضاء لجنة المراجعة هو عنصر مهم لفعالية لجنة المراجعة. وأن فكرة الارتياح لا تلعب فقط الدور الرئيسي عند قيام المراجعين بتنفيذ أعمال المراجعة ولكنها تعتبر السمة الأساسية للعمل الذي يتم إنجازه بواسطة أعضاء لجنة المراجعة. وأن الارتياح في طرح الأسئلة والمناقشات في اللجان من الضروري حتى تقوم الأطراف المختلفة بالإفصاح عن المعلومات. وفي دراسة مشابهة ، قام Gendron and Bédard (2006) بدراسة فعالية اللجان من خلال تطبيق المنهج الاجتماعي للمجموعات الصغيرة على أعضاء اللجان في ثلاث شركات مدرجة في سوق تورنتو للأوراق المالية.

أما على مستوى المملكة العربية السعودية ، فقد تزايد الاهتمام مؤخراً بالدراسات في مجال لجان المراجعة الداخلية ، وبالأخص ما يتعلق بفعالية اللجان. وتُعد دراسة الوابل (١٩٩٦) ، والحميد والمنيف (١٩٩٨) من أوائل الدراسات في مجال لجان المراجعة في المملكة . وفيما تناول الحميد والمنيف أهمية تكوين لجان المراجعة في الوحدات الاقتصادية لزيادة الثقة في منتجات المحاسبة المالية ، فإن دراسة الوابل (1996) تهدف إلى تقويم فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية . وقد تناول الباحث مجموعة من العوامل المؤثرة في فعالية لجان المراجعة وأوضح عدداً من العناصر المحددة لفعالية هذه اللجان والمتمثلة في : عضوية واجتماعات لجنة المراجعة ، ومهام ومسؤوليات لجنة المراجعة ، وتأهيل وخلفيات أعضاء لجنة المراجعة ، وعناية واجتهاد أعضاء لجنة المراجعة.

ومن الدراسات المهمة عن لجان المراجعة دراسة التويجري (٢٠٠٢) حيث تطرق إلى دور لجان المراجعة في المملكة من خلال مقابلات عدد من الأكاديميين والمراجعين الداخليين والخارجيين. ومن نتائج تلك الدراسة عدم وضوح مهام ومسؤوليات اللجان ، وعدم استقلالية اللجان بشكل تام حيث أشار المشاركون في المقابلات ان القرار الوزاري رقم ٩٠٣ غير واضح ويحتاج إلى توضيح. كما أوضح التويجري (٢٠٠٢) أن لجان المراجعة الداخلية قد فشلت في خلق علاقة وطيدة مع المراجعين الداخليين والخارجيين في آن واحد.

ومن الدراسات التي الحديثة التي تطرقت إلى فعالية لجان المراجعة الداخلية في المملكة دراسات المعتاز (٢٠٠٦ ، ٢٠٠٧) . ففي دراسة (٢٠٠٦) أطلع الباحث مدى فعالية لجان المراجعة الداخلية في الشركات السعودية من خلال مقارنة ممارسات اللجان مع الوضع المعياري Benchmarking . وقد قارن الباحث الممارسات الفعلية لجان المراجعة في السعودية مع توصيات التقارير المهنية للمراجعة الداخلية ( تريدواي ١٩٨٧ ، ماكدونالد ١٩٨٨ ، كادبري ١٩٩٢ ، بلوريون ١٩٩٩). أما دراسة المعتاز (٢٠٠٧) فقد ركزت على معرفة آراء أعضاء لجان المراجعة والمراجعين الداخليين والخارجيين حول فعالية اللجان والصعوبات التي تواجهها تلك اللجان. وتشير نتائج الدراسة أن لجان المراجعة في السعودية لم تستطيع تحقيق النجاح المأمول في تحقيق أهدافه. ومن المشاكل التي أشار إليها المشاركون في الدراسة قلة اجتماعات اللجان ، وعدم وجود لوائح لتنظيم عمل اللجان ، كما أن اللجان عادة ما تشكل على أساس المعرفة الشخصية.

والواضح أن غالبية الدراسات التي تناولت لجان المراجعة الداخلية في السعودية كانت تركز على فعالية تلك اللجان في تحقيق أهدافها. لذا فإن الدراسة الحالية تتميز عن الدراسات السابقة في البيئة السعودية بتركيزها على منهجية وآلية اللجان في تناول المواضيع المعروضة عليها. وهذا بلا شك يعد موضوع مهم وضروري في تطوير أداء اللجان في المملكة وزيادة فاعليتها.

#### ٤- منهجية الدراسة

تقوم هذه الدراسة بتقديم معلومات على ممارسات لجان المراجعة. وتتبع فائدة توثيق هذه الممارسات كأساس معياري Benchmark للأطراف التي تتفاعل مع اللجنة من الإدارة والملاك والمراجعين والجهات حكومية ذات العلاقة. وهذه الدراسة لا يقصد بها تقييم فعالية اللجان ، ولكن يمكن النظر إليها كخطوة أولية للقيام بالدراسات التي تركز على مسائل محددة في مجال عمل اللجان.

ويمكن تصنيف طرق البحث من ناحية العمق البحثي Focusing إلى نطاق عام Scope أو تفصيلي Depth. فبينما تقوم الدراسات التي تعتمد على عينة كبيرة نتائج عامة ، فإن الدراسات المتعمقة Depth مثل الحالات Field Research تزودنا بمعلومات أكثر تفصيلاً ، لكن عن عدد محدد من الأشخاص أو

الحالات (Patton, 1990). وبالتالي فإن اختيار الطريقة العلمية المناسبة للدراسة هو في الواقع توازن بين التعميم والفهم (Generalization and understandability).

وهذه الدراسة هي من النوع الثاني من الدراسات التي تركز على البيانات التفصيلية الملائمة لطبيعة الدراسة. ومن ثم فإن هذه الدراسة تعتمد على المنهج التحليلي من خلال تجميع وتحليل وتفسير البيانات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للدراسة. واعتمدت هذه الدراسة على أسلوب المقابلات الشخصية لجمع البيانات التي استندت إليها. ويعد هذا المنهج ملائماً لغرض هذه الدراسة إذ يتمحور حول معرفة وفهم ظاهرة معينة كما هي في الواقع الفعلي (Patton, 1990). كما أن المنهج المتبع بواسطة هذه الدراسة يتفق مع الدراسات التي تناولت موضوعات مشابهة مثل تلك التي درست أنشطة لجان المراجعة (انظر على سبيل المثال Cohen, Krishnamoorthy, and Wright, 2002; Gendron, Bedard, and Gosselin, 2004; Spira, 1999; Gibbins, Richardson, and Waterhouse, 1990).

#### ٤- ١ جمع البيانات

تم جمع بيانات الدراسة من خلال إجراء المقابلات الشخصية في ثلاث شركات مساهمة. ويذكر (Patton, 1990) أن هناك ثلاثة أنواع من المقابلات الشخصية، هي مقابلة المحادثة غير الرسمية، ومقابلة الاسترشاد العام، والمقابلة القياسية المفتوحة. وقد اعتمدت هذه الدراسة على الطريقة الثانية، مقابلة الاسترشاد العام، في جمع البيانات من المشاركين في المقابلات الشخصية. والأسئلة في هذه الطريقة يتم تحديدها على شكل محاور عامة بدون أن تأخذ هذه المحاور أو الأسئلة تسلسلاً معيناً أو عبارات متطابقة مع كل مشارك. كما أن الأسئلة في ظل هذه الطريقة لا يتم صياغتها بشكل محدد، إنما يسترشد بها بشكل عام أثناء المقابلة للتحقق من تغطية المحاور الرئيسية. وقد قام الباحث باستخدام الإطار العام للمقابلة الذي طوره Gendron, Bedard, and Gosselin, 2004 ويعتمد هذا الإطار على تحديد محاور وموضوعات النقاش مع ترك الباب مفتوحاً لمناقشة أية موضوعات جديدة تظهر خلال المقابلة. ولأخذ اعتبارات البيئة المحلية في الحسبان تم مراجعة الإطار العام للمقابلة مع عضو أحد اللجان قبل وضعها في شكلها النهائي للاستفادة من خبرته بأعمال اللجنة. وقد تركزت محاور المقابلة على المواضيع التالية:

- ملامح رئيسية حول أعضاء اللجان.
- الدعم والمساندة لأعمال اللجان.
- منهجية مناقشة المواضيع خلال الاجتماعات الدورية.
- العلاقة مع المراجع الخارجي ، والإدارة ، والمراجع الداخلي.

وقد تم جمع بيانات هذه الدراسة خلال عامي ٢٠٠٩ & ٢٠١٠ حيث تم مقابلة ١٥ شخص (خمسة لكل شركة) من خلال إجراء المقابلات الشخصية مع رئيس وأعضاء لجان المراجعة الداخلية ، والشريك المسئول عن المراجعة الخارجية للشركة ، ورئيس إدارة المراجعة الداخلية بالشركة ، والمدير المالي للشركة. وقد تم عقد المقابلات حسب تفضيل المشارك من ناحية الوقت والمكان أخذاً في الاعتبار هدوء و



ملاءمة المكان ، وتراوحت مدة المقابلات بين ٣٠ إلى ٧٥ دقيقة للمقابلة الواحدة. ويوضح الجدول رقم (١) معلومات وصفية عن الشركات الثلاث التي تم تطبيق الدراسة عليها .

**الجدول رقم (١) : معلومات وصفية عن العينة**

شركة ج	شركة ب	شركة أ	الخصائص
الزراعة والأغذية	التأمين	الاتصالات	الصناعة
٢٥١٠٢٤٢ (١,٥٣٪) (٣,٩٤٪)	٧٢٢٧٢٥٩ ٢١٪ -	١٠٩٥٨٧٤٧٦ ٢١,٣٧٪ ٩,٩١٪	الخصائص المالية: الأصول (بالآلف) العائد على حقوق المساهمين (%) العائد على الأصول (%)
٢٠٪ جهة حكومية ٣٩,٤٪ لدى ٣ مستثمرين	٤٦,٥٪ مملوك لجهتين حكومية	٨٣,٦٪ مملوك لـ ٣ جهات حكومية	تمركز الملكية
ثلاث سنوات	سنة واحدة (أكثر من عشر سنوات خلال فترات سابقة)	ثلاث سنوات	المراجع الخارجي عدد سنوات المراجعة

#### ٤ - ٢ تحليل البيانات

قام الباحث بتحليل البيانات استناداً إلى النظرية السببية Grounded Theory التي تعتمد على التوصل إلى النظرية من خلال التحليل المقارن للبيانات. وتركز هذه النظرية على تطوير وإعداد خصائص الموضوع (البحث) بدلاً من اختبارها. ويرى Glaser and Strauss, 1967 أن هذه النظرية تتطلب الحصول على قدر معين من البيانات بدلاً من جميع البيانات.

وقد تم تنظيم البيانات المستخرجة من المقابلات اعتماداً على الطريقة التي اقترحها (Patton 1990) وذلك كما يلي:

١. تحديد المحاور/الاجزاء الرئيسة في المقابلات.
٢. تصنيف المحاور حسب المواضيع بشكل أولي.
٣. تعديل التصنيفات حسب الضرورة للتوصل إلى تصنيف نهائي للمواضيع الرئيسة في البيانات.
٤. تلخيص الأفكار العامة للمشاركين من خلال تلخيص كل جزء بعبارات موجزة لوصف محتويات ذلك الجزء مع التركيز على الكلمات والعبارات الهامة.
٥. وصف وتحليل كل موضوع رئيسي في الدراسة كما سيأتي ذلك في القسم التالي.

## ٥- النتائج

يحتوي هذا القسم على عرض للنتائج بطريقة وصفية تحليلية كما هو متبع في الدراسات الميدانية المماثلة ، وذلك باستخدام ما يعرف بالتقرير الوصفي Descriptive Accounts في كتابة وعرض النتائج (Schatzman and Strauss, 1973; Woods, 1977). وهذه الطريقة تقوم على الوصف التفصيلي لأجزاء الدراسة ، مع تحديد مستوى أو سقف معين من الوصف والتحليل للظاهرة محل الدراسة (Bruyn, 1966). وتمثل هذه النتائج عرضاً لأهم البيانات التي تم الحصول عليها من المشاركين. ويحتوي هذا القسم على أربعة أقسام فرعية ، حيث يعرض الجزء الأول ملامح رئيسية حول أعضاء اللجان من حيث التأهيل والاستقلال وبذل العناية اللازمة. وبينما يتناول الجزء الثاني النتائج المتعلقة بالخصائص اللوجستية لأعمال اللجان ، فإن الجزء الثالث يناقش آلية المداولة والنقاش في الاجتماع والجوانب التي يتم التركيز عليها خلال اجتماعات اللجان. وأخيراً فإن الجزء الرابع يتناول الجوانب وجهة نظر المشاركين حول دور اللجان وعوائق عملها.

### ٥- ١ ملامح رئيسية حول أعضاء اللجان

#### ٥- ١- ١ التأهيل والخبرة

تشتراط القواعد المنظمة للجان المراجعة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٩٠٣) وتاريخ ١٢/٨/١٤١٤ فيمن يعين عضواً في لجان المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة أن يكون لديه تأهيل علمي ملائم وإلمام بالجوانب المالية والمحاسبية وبطبيعة أعمال المنشأة. وفي هذا الجانب فإن جميع الأعضاء يحملون على الأقل الدرجة الجامعية ، وعدد منهم يحمل درجات عليا كالمجستير والدكتوراه علاوة على تمتعهم بخبرات طويلة في مجالات عملهم. أما بالنسبة لتخصصات أعضاء اللجان ، فيرى المشاركون أن هناك نوعاً من التوازن حالياً بين عدد ممثلي التخصصات المحاسبية والتخصصات المناسبة لنشاط الشركة. حيث أنهم أوضحوا أن كثير من المسائل التي تناقشها اللجان هي ذات طبيعة متصلة بنشاط الشركة بما فيها المسائل المحاسبية. ولهذا فقد اقترح عدد من المشاركين زيادة عدد المتخصصين في النشاط في لجان المراجعة. كما أشار المشاركون أيضاً إلى ضرورة أن يراعى في اختيار المتخصصين في المحاسبة ممن لديهم إلمام بطبيعة نشاط القطاع الذي تعمل فيه.

ويعرض الجدول رقم (٢) معلومات مختصرة عن أعضاء اللجان والمراجع الداخلي فيما يتعلق بالتأهيل المهني والعلمي والخبرات. ويوضح الجدول أن جميع أعضاء اللجان لديهم مؤهل جامعي. وفيما يغلب التخصص المحاسبي على مؤهلات الأعضاء ، فإن تخصص الهندسة أحدى التخصصات التي يحملها الأعضاء. والواقع أن سيطرة المحاسبة على تخصصات الأعضاء غير مستغرب حيث تشترط لائحة الحوكمة أن يكون أحد أعضاء لجنة المراجعة "مختص بالشؤون المالية والمحاسبية". ومع ذلك ، فإن المشاركين في المقابلات كثيراً ما يرون ضرورة الإلمام بطبيعة النشاط بالإضافة إلى المعرفة المحاسبية. وذلك كما يظهر من الإجابات التالية للمشاركين:

" العضو سوف يكون أكثر فعالية إذا كان ملم بالجانب المهني وطبيعة نشاط الشركة".

" من العوامل التي تؤثر على فعالية اللجنة اختيار الأعضاء وخبراتهم المتنوعة ومعرفة طبيعة الصناعة"

"أقترح تطوير الأعضاء مثل إعطاءهم دورات تدريبية متخصصة عن الصناعة لمعرفة واقع الصناعة".

أما من ناحية الخبرات ، فيوضح الجدول رقم (٢) أن الأعضاء لديهم خبرات متنوعة. كما يشترك جميع الأعضاء بما فيهم غير المحاسبين بأن لديهم خبرات سابقة في جوانب مالية ، كما أنهم جميعاً أعضاء في لجان مراجعة أخرى.

يجدر بالذكر أن سوق الأوراق المالية في نيويورك (NYSE) ركز في توصياتها فيما يتعلق بلجان المراجعة على أهمية أن يكون عضو لجنة المراجعة على إلمام معقول بالقواعد المالية والمحاسبية، وأن يكون ملماً بالموضوعات التالية على الأقل:

١. فهم عام عن القطاع الذي تعمل فيه الشركة.

٢. المعرفة بتاريخ الشركة ونظامها والسياسات التخطيطية والتنظيمية والتمويلية للشركة.

٣. فهم المشاكل التمويلية والتخطيطية والرقابية للشركة.

كما أن تقرير Treadway ركزت على أهمية إلمام عضو لجنة المراجعة بالمبادئ والسياسات المحاسبية، وأن تكون لديه خلفية قانونية عن طبيعة ونظامية العقود والصفقات والأعمال التي تنفذها الشركة.

### الجدول رقم (٢) : معلومات عن أعضاء اللجان

العضو	مدة العضوية	التأهيل المهني والعلمي	الخبرات
شركة أ: عضو ١	٤ سنوات	دكتوراه في المحاسبة ، زمالة المحاسبين القانونيين.	المدير التنفيذي لجهة شبه حكومية ، عضو في لجان مراجعة أخرى
عضو ٢ المراجع الداخلي	٣ سنوات ٥ سنوات	بكالوريوس محاسبة ، زمالة محاسبية ، خبرة سابقة في مؤسسة مالية	عضو في لجان مراجعة أخرى
شركة ب: عضو ١ (رئيس اللجنة)	٦ سنوات	بكالوريوس هندسة ، دورات مالية	المدير التنفيذي لشركة استثمارية ، عضو في لجان مراجعة أخرى
عضو ٢ المراجع الداخلي	سنتين ٦ سنوات	دكتوراه في المحاسبة بكالوريوس محاسبة ، زمالة محاسبية ومالية ، أخرى	عضو في لجان مراجعة أخرى

العضو	مدة العضوية	التأهيل المهني والعلمي	الخبرات
شركة ج: عضو ١ (رئيس اللجنة) عضو (٢) المراجع الداخلي	أكثر من ثلاث سنوات أكثر من سنة سنتين	بكالوريس محاسبة ، زمالة محاسبية بكالوريس محاسبة ، زمالة محاسبية بكالوريس هندسة	شريك في مكتب محاسبي ، خبرة سابقة في مكتب محاسبي مدير مالي في شركة قابضة ، خبرة سابقة في مكتب محاسبي خبرة سابقة في الجودة

#### ٥- ١- ٣ بذل العناية

تنص القواعد المنظمة للجان المراجعة أن من واجبات عضو اللجنة "أن يبذل العناية الواجبة لمزاولة الأعمال المنوطة به ، ومواكبة التطورات الحديثة ذات العلاقة بأعمال المنشأة". ويمكن أن تقاس العناية المهنية المبذولة بواسطة أعضاء اللجان بالوقت المبذول من قبلهم في أعمال اللجنة (Gendron et. al., 2004). وبالإضافة إلى الوقت الإضافي الذي يبذله الأعضاء في قراءة وثائق وتقارير اللجنة ، فإن اللجان تعقد اجتماعات دورية رسمية تتراوح بين خمس إلى إحدى عشر مرات سنوياً وبمعدل ٢- ٣ ساعة لكل اجتماع. فاللجنة في الشركة (أ) اجتمعت خمس مرات ، فيما عقدت لجنة الشركة (ب) ثمانية اجتماعات ، والشركة (ج) إحدى عشر اجتماعاً. أما فيما يتعلق بالوقت الإضافي التي يقضيه العضو في دراسة التقارير المالية وتقارير المراجعة الداخلية خارج وقت الاجتماعات الرسمية ، فقد ظهر تفاوت بين رئيس وأعضاء اللجان في مقدار الوقت الإضافي، حيث يظهر أن رئيس اللجنة يبذل وقت أكثر في الاستعداد ، كما أن أعضاء اللجنة الأعضاء في مجلس الإدارة يبذلون وقت أكثر من الأعضاء المستقلين. وهذا يعني أن عضوية مجلس الإدارة تزيد من فعالية عضو اللجنة. كما أوضح المشاركون أن قراءة القوائم المالية وفحصها قبل الاجتماع تأخذ منهم وقت أكثر من المواضيع الأخرى. وهذا التفاوت في الوقت المبذول قد يرتبط بتخصص العضو، فكلما كان التقرير أو الموضوع ليس من تخصص العضو كلما كانت مساهمته والوقت الذي يبذله محدوداً بحدود إلمامه بالمسائل التخصصية المرتبطة بالموضوع. وبشكل عام فإن الجهد المبذول يغلب عليه عدم الكفاية ، وذلك كما يتضح من الإجابة التالية لأحد الأعضاء:

" هي لجنة كأي لجنة غير متفرغة ، فالوقت الذي يبذله الأعضاء غالباً غير كافٍ".

ومن الأشياء التي يوصي به المشاركون في المقابلات ضرورة التغيير المستمر للجنة بحيث لا تتجاوز فترة العضو ست سنوات. وتتفق هذه التوصية مع ما جاء في دراسة Kalbers حيث يرى أنه ينبغي أن لا تتجاوز فترة العضو مدة معينة لأن طول الفترة الزمنية ينشئ علاقات مصالح قد تؤثر على استقلالية وموضوعية لجان المراجعة. كما يرى أن تكون الفترة الزمنية مناسبة حتى يتمكن العضو من تكوين خلفية مناسبة عن أعمال الشركة وخبرة مالية ومحاسبية ورقابية تمكن من أداء المهام الموكلة إليه

بفعالية ، ويقترح البعض أن لا تقل هذه الفترة عن ثلاث سنوات. ويفضل أن يتم تغيير الأعضاء بالتناوب وليس دفعة واحدة وذلك بهدف نقل الخبرات فيما بينهم.

## ٥- ٢ الدعم والمساندة لأعمال اللجان

يوضح الجدول رقم (٣) خصائص اجتماعات اللجان فيما يتعلق بجدول الأعمال والمعلومات المرسلة ووصف الاجتماع . وفيما يلي أستعراض لأهم تلك الخصائص.

**الجدول رقم ( ٣ ) : خصائص اجتماعات اللجان**

العضو	شركة أ	شركة ب	شركة ج
جدول/أجندة الأعمال	محدد مسبقاً تبعاً للنتائج الربعية	وفق الاجتماع السابق ، ووفق النتائج الربعية	النتائج الربعية ، وعند صدور تقارير المراجعة الداخلية
المعلومات المرسلة للأعضاء: المحتوى كمية المعلومات وقت القراءة	مسودة القوائم المالية متوسطة الكمية ٢ - ٣ ساعات	مسودة القوائم المالية ، ملخص تقارير المراجعة الداخلية مختصرة ١ - ٢ ساعة	مسودة القوائم المالية ، كامل تقارير المراجعة الداخلية ضخمة ٢ - ٣ ساعة
الاجتماع: مدة الاجتماع ساعات الاستعداد للاجتماع عدد الاجتماعات الاتصالات غير رسمية مع المراجع الداخلي	٢ - ٤ ساعة ٢ - ٣ ساعة ٥ مرات سنوياً نادراً	ساعتين ١ - ٢ ساعة ٨ مرات سنوياً مع رئيس اللجنة فقط	٢,٥ - ٣ ساعة ٢ - ٣ ساعة ١١ مرة سنوياً اتصالات مستمرة

## ٥- ٢- ١ مدة الاجتماع

أفاد أعضاء اللجان المشاركون بأن الوقت المخصص للاجتماع يرتبط بجدول الأعمال والمواضيع المعروضة على اللجان ، كما أن طول الاجتماع يعتمد على الجهد الذي يبذله الأعضاء في التحضير والاستعداد للاجتماع. وفي هذا الخصوص ذكر الأعضاء أن الاجتماعات عادة تستمر بين ٢ - ٣ ساعات لكل اجتماع ، أما الاستعداد للاجتماع وقراءة مواضيع الاجتماع مسبقاً فهذا يختلف وفقاً للمواضيع المعروضة ووفقاً لخلفية العضو ، وتتراوح هذه المدة ما بين ساعة إلى ساعتين قبل كل اجتماع.

## ٥- ٢- ٢ جدول الأعمال/الأجندة

أما فيما يتعلق بجدول أعمال الاجتماع ، فقد أفاد المشاركون بأن وضع الجدول يتم بالتنسيق والتشاور بين رئيس اللجنة والمراجع الداخلي بعد الرجوع إلى محاضر الاجتماعات السابقة ، والمواضيع التي يتسأل عنها الاعضاء في الاجتماعات السابقة. كما أفاد المشاركون بأن جدول الأعمال والمعلومات اللازمة ترسل في الغالب قبل الاجتماع بفترة كافية وفقاً لنوعية المعلومات. فالمعلومات العامة وتقارير المراجعة ترسل قبل الاجتماع بأسبوع على الأقل. أما التقارير المالية فلا ترسل إلا قبل الاجتماع بفترة قصيرة -يوم واحد - أخذاً في الاعتبار سرية المعلومات وتأخر صدورها أصلاً.

#### ٥ - ٢ - ٣ التوثيق

فيما يتعلق بتوثيق أعمال اللجنة ، أشار المشاركون إلى أن توثيق جلسات الاجتماع من الضرورة بمكان. لذا يتم توثيق الاجتماعات وما يحدث من مناقشة أو مداولة ، ويتولى كتابة المحضر سكرتير اللجنة ، الذي يكون بالعادة المراجع الداخلي بالتنسيق مع رئيس اللجنة ثم تعرض مسودة المحضر على الأعضاء لإبداء الملاحظات تمهيداً لاعتمادها في الاجتماع القادم.

#### ٥ - ٢ - ٤ اللوائح والإجراءات

لمعرفة الكيفية التي تعمل بها اللجنة كان من الضروري معرفة مدى توافر لوائح وتعليمات إدارية وإجرائية تسهل من عمل العضو داخل اللجنة بحيث تشرح واجباتهم وحقوقهم وكيفية قيامهم بأعمال اللجنة. وفي هذا المجال أشار المشاركون إلى وجود تعليمات مفصلة بهذا الشأن ، فجميع شركات العينة يوجد لديها لائحة معتمدة للمراجعة الداخلية توضح مهمة اللجنة وأرتباطها التنظيمي وصلاحيات ومسؤوليات الأعضاء. ويرى المشاركون أن وجود هذه اللوائح يساهم في قيام اللجنة بدورها المنوط بها ويؤسس لممارسات ثابتة بعيداً عن الاجتهادات التي قد تختلف من لجنة إلى أخرى.

#### ٥ - ٢ - ٥ دوافع المشاركة والحوافز المادية

كما تم تناول الجهد المبذول من قبل الأعضاء في القسم السابق فإن هذا القسم يتناول الحوافز الممنوحة لهم وذلك بسبب الارتباط الطبيعي بين مستوى الحوافز الممنوحة وبين مقدار الجهد المبذول. وأشار المشاركون المستقلين - غير أعضاء مجلس الإدارة - إلى أن المكافأة المادية للأعضاء لا تتناسب مع خبراتهم أو مستوياتهم التعليمية والوظيفية ، كما أنها لا ترقى إلى مستوى الجهد الذي يبذلونه. الجدير بالذكر أن المكافأة تحتسب بناءً على عدد الاجتماعات التي يحضرها العضو. وقد يؤدي ربط المكافأة بحضور الاجتماع فقط دون النظر إلى الوقت الذي يبذله العضو في دراسة التقارير خاصة خارج وقت الاجتماعات إلى تأثير سلبي في أداء العضو. ولذلك فمن الأهمية بمكان إعادة النظر في مقدار المكافأة خاصة أن الغالبية أشاروا إلى أنهم ينظرون إلى مسألة مدى ملائمة الحوافز المادية بالجهد الذي يبذله العضو. والواقع أن القواعد المنظمة لجان المراجعة الداخلية الصادرة من وزارة التجارة تؤكد على أن يحصل عضو

اللجنة على مكافأة متناسبة مع الوقت والجهد الذي يبذله ، وأن تكون المكافأة في شكل بدل حضور عن كل اجتماع من اجتماعات اللجنة ، ومبلغ معين عن كل ساعة من الساعات التي يمضيها العضو خارج اجتماعات اللجنة لأعمال تتعلق بعمل اللجنة.

وعلى الرغم من تأكيد الأعضاء على عدم ملائمة الحوافز المادية بشكل عام ، إلا أنهم شددوا على أهمية الجوانب المعنوية التي يستشعرونها من خلال مشاركتهم في تلك اللجان والمتثلة في العلاقات التجارية والخبرة في القطاع/النشاط. وذلك كما يظهر من الإجابات التالية لأعضاء اللجان:

" كان هناك تردد في في المشاركة ، إلا أن مكاملة رئيس مجلس الإدارة وقوله : أنه يدعم قرارات اللجنة ، دفعني لقبول العضوية".

"دوافع مهنية للرجبة قرب من المهنة ، ودوافع شخصية في التعرف على طبيعة نشاط الشركة".

"لا بد أن تكون المكافأة مجزية حتى تستقطب الكفاءات المؤهلة".

#### ٥- ٣ آلية المداولة والنقاش في الاجتماع

#### ٥- ٣- ١ الآلية التي تتبعها اللجان

تهدف هذه الدراسة إلى فهم المنهجية التي تتبناها اللجان في القيام بعملها. ويلخص الجدول رقم (٤) معايير مناقشة المواضيع داخل اللجان. وفيما يلي شرح موجز للجوانب التي تركز عليها اللجان ، وطبيعة علاقة اللجان مع المراجع الخارجي والمراجع الداخلي والإدارة.

#### ٥- ٣- ٢ الجوانب التي يتم التركيز عليها في الاجتماع

تنص القواعد المنظمة للجان أن من مهام اللجنة دراسة القوائم المالية السنوية والأولية قبل اعتمادها ونشرها ، وتقويم فاعلية تقدير الشركة للمخاطر المهمة التي قد تتعرض لها والخطوات التي اتخذتها إدارة الشركة لمراقبة ومواجهة هذه المخاطر ، والتحقق من كفاية تصميم الأنشطة الرقابية في الشركة ، ودراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المراجع الخارجي للشركة.

وهذا يعني أن تركيز الأعضاء في الاجتماعات يتمحور حول المهام أعلاه. وفي هذا الخصوص يؤكد أعضاء اللجنة أن مخاطر الأعمال ، والأمور التي تتعلق بالمراجعة الخارجية أكثر المواضيع التي تأخذ حيز من النقاش. وفي هذا الخصوص ، فإن دقة القوائم المالية وعدم احتوائها على معلومات مضللة ، وتماشيتها مع المعايير المتعارف عليها من أهم النقاط التي يركز عليها الأعضاء. وقد أشار أعضاء اللجان في الشركات الثلاث إلى اهتمامهم البالغ بفعالية نظام الرقابة الداخلية لتأثيره على جودة التقارير المالية ، كما أفاد أعضاء اللجان المشاركة أن فعالية نظام الرقابة الداخلية واحتمالية التعرض للمخاطر المالية مما يستدعي التركيز عليها عند دراسة تقارير المراجعة الداخلية. كما يركز الأعضاء على الخطوات التصحيحية التي يقترحها المراجع الداخلي خصوصاً في المسائل ذات المخاطر العالية. وهذا يتضح من الإجابة التالية لأحد المشاركين:

"تأخذ مخاطر الأعمال الإستراتيجية ، وانخفاض الإيرادات والربحية حيز من النقاش"



الجدول رقم (٤) : معايير مناقشة المواضيع في اللجان

المواضيع	شركة أ	شركة ب	شركة ج
التقارير المالية: دقة القوائم المالية مناسبة صياغة / عبارات القوائم	الالتزام بالمعايير المحاسبية	الملائمة للنشاط ، صياغة لفت الانتباه ، المعادلات الاكتوارية	الالتزام بالمعايير المحاسبية ، عدم وجود تضليل في القوائم المحاسبية
الرقابة الداخلية كفاءة الرقابة الداخلية	القدرة على اكتشاف المخاطر ، وبالأخص المخاطر المالية	القدرة على اكتشاف المخاطر التشغيلية والمالية	القدرة على اكتشاف المخاطر التشغيلية والمالية
المراجعة العناية اللازمة	كفاءة وسمعة المكتب المحاسبي ، فريق المراجعة ، والاستقلالية	الكفاءة	الكفاءة والاستقلالية

٥- ٣- ٣ العلاقة مع المراجع الخارجي

في هذا الخصوص ، أكد أعضاء اللجان أن أداء مهامهم ومسئولياتهم في اللجنة يعتمد بدرجة كبيرة على جودة أعمال المراجع الداخلي والمراجع الخارجي. فالأعضاء يرون أن المراجع الداخلي والمراجع الخارجي "الخط الأول" الذي يُعتمد عليه في أداء اللجنة لمهامها. لذا، يبذل الأعضاء جهد كبير للتأكد من كفاءة واستقلالية المراجع الخارجي. وللتأكد من كفاءة المراجع الخارجي، تبذل اللجنة جهد كبير عند اختياره ابتداءً. فأحد اللجان تقوم باختيار المراجع بناء على معايير خاصة تم تطويرها تشمل : حجم المكتب، التمثيل الدولي، فريق العمل وتأهيلهم...الخ. كما تبذل اللجان عناية في التأكد من استقلالية المراجع الخارجي ومن ذلك العلاقة مع كبار المساهمين. ومع ذلك ، فقد أشار أحد الأعضاء إلى "محدودية الاختيار لديهم في اللجنة بسبب التركيز على المكاتب الكبيرة Big 4 ، حتى في حالة وجود أكثر من مراجع للشركة حيث أن تجربتهم مع المكاتب الأخرى غير مشجعة". ووما أشار إليه أعضاء لجنة المراجعة الداخلية في الشركة (أ) أهتمامهم بخطة المراجعة السنوية حيث يتم مناقشتها مع المراجع الخارجي وبحضور المدير المالي في بداية السنة.

ونظراً لأهمية العلاقة مع المراجع الخارجي ، فإن لجان المراجعة عادة ما تجتمع مع المراجع الخارجي مرة واحدة سنوياً على الأقل للتأكد من عدم وجود أية عوائق تحول دون قيامهم بعملهم. وفي هذا الخصوص، أكد أعضاء اللجان في الشركات الثلاث أنهم دائماً ما يسألون المراجع الأسئلة التالية :

"هل تواجه مصاعب في أداء عملك في الشركة؟"

"هل تواجه مصاعب في الحصول على المعلومات من الإدارة؟"

" كيف مستوى التعاون من الإدارة المالية ؟"

وعلى الجانب الآخر ، فإن المراجع الخارجي عادة ما ينظر إلى لجنة المراجعة الداخلية باعتبارها لجنة مهنية ذات تأثير فيما يتعلق بالقوائم المالية. ومن هذا المنطلق ، أفاد المراجع الخارجي لأحد الشركات أنه يقيم اللجنة من خلال مناقشتهم والأسئلة التي يطرحونها ، فكلما كانت أسئلة اللجنة "ملائمة" و"ذات طابع دقيق ، غير عام" ، فإن هذا يعني في وجهة نظر المراجع الخارجي "لجنة فعالة".

ومن الأمور التي أثارها أعضاء اللجان ما يتعلق بالإفصاح عن أتعاب المراجع الخارجي ، حيث أشار عدد من الأعضاء ضرورة الإفصاح في القوائم المالية عن أتعاب المراجعة الخارجية حيث أن الشركات السعودية لا تفصح عن تلك الأتعاب كبند مستقل.

#### ٥- ٣- ٤ العلاقة مع المراجع الداخلي

ينبغي على لجان المراجعة التعاون مع المراجعين الداخليين لأن هذا التعاون هو أساس نجاح أعمال المراجعة الداخلية ونجاح لجان المراجعة أيضاً في تحقيق أهدافها بفعالية. فالتحليل والتقييم الموضوعي من المرجح الداخلي لأعمال وأنشطة الشركة له تأثير قوي على فعالية وكفاءة لجان المراجعة. فالعلاقة التفاعلية بين لجان المراجعة والمراجعين الداخليين ضرورية وفي غاية الأهمية ، حيث يعتبر المراجع الداخلي في موقع متميز لخدمة لجان المراجعة وتزويدها بالمعلومات الضرورية فيما يتعلق بالنواحي الرقابية والمخلفات المالية والإدارية داخل الشركة.

وفي هذا الجانب ، فقد أكد أعضاء اللجان في الشركات الثلاث على أهمية التقارير التي يصدرها المراجع الداخلي للشركة ، حيث أن أرائهم حول فعالية نظام الرقابة الداخلية يعتمد بدرجة كبيرة على نتائج وتوصيات تلك التقارير. ويتضح ذلك من الإجابة التالية لأحد أعضاء اللجان:

" المراجع الداخلي يقوم فعليا بتنفيذ خطة المراجعة الداخلية المعتمدة ، ويتابع التوصيات الصادرة من اللجنة".

ومن هذا المنطلق ، فإن أعضاء اللجان يهتمون باختيار الشخص المناسب لهذا المنصب كونه "عين" اللجنة في الشركة. وقد أكد جميع الأعضاء بأن اللجنة شاركت فعليا في اختيار وتعيين "المراجع الداخلي" في الشركة من خلال المقابلة الشخصية والتأكد من وجود التأهيل المناسب للمرشح. وقد أوضحت البيانات أن هناك تفاوت في مؤهلات "المراجع الداخلي" في الشركات الثلاث ، حيث يحمل أحدهم شهادة زمالة في المحاسبة ، فإن الثاني لديه ١٠ شهادات متخصصة في المحاسبة والمراجعة الداخلية ، أما الثالث ، فلديه تأهيل جامعي دون أية شهادات مهنية.

أما فيما يخص العاملين في إدارة المراجعة الداخلية ، فقد أظهرت المقابلات اهتمام اللجان بالكوادر العاملة في تلك الإدارات. وقد بينت البيانات أن هناك نقص واضح في الكوادر العاملة في هذا المجال. فعلى سبيل المثال ، ذكر مدير المراجعة الداخلية في الشركة (أ) أنهم يحتاجون تقريباً ٦٠ موظف في الإدارة إلا أنهم حالياً لديهم ٣٦ موظف. وهذا مما جعلهم يضطرون إلى التعاقد مع شركات استشارية

لتنفيذ بعض برامج المراجع الداخلية. أما الشركة (ج) فمن الواضح أنهم يعتمدون كلياً على شركات استشارية لتنفيذ برامج المراجعة الداخلية حيث لم يستطيعوا استقطاب كفاءات مناسبة للعمل لديهم. أما الشركة (ب) ، فلديهم ٦ موظفين وهم يقومون بتنفيذ برامج المراجعة الداخلية بالاعتماد عليهم ، وأحياناً يتم الاستعانة بشركات استشارية لتنفيذ مهام متخصصة.

#### ٥- ٣- ٤ العلاقة مع الإدارة

تعتبر العلاقة الإيجابية بين لجنة المراجعة والإدارة التنفيذية من أهم العوامل التي تؤثر على فعالية اللجان (Moody's (2006 ، PricewaterhouseCoopers (1999

وفي هذا المجال تباينت وجهات نظر المشاركون حول دعم الإدارة التنفيذية لأعمال اللجنة. فبينما أشار أحد المشاركين في الشركة (ج) إلى وجود "نوع من الرسميات في العلاقة مع اللجنة ، وهذا لا يخدم الشركة" ، كما أشار أن إدارة المراجعة الداخلية في كثير من الأحيان تكون عائق ومانع في الاتصال المباشر بين الإدارة واللجنة. أما المدير المالي في إحدى الشركات فذكر أن "المراجع الداخلي ينظر إلى الإدارة المالية كجهة خاضعة للمراجعة auditee وهذا يخلق نوع من الحاجز بين الطرفين". أما المراجع الخارجي للشركة (أ) فقد ذكر أنه خلال مراجعته للشركة شهد أكثر من مره اختلاف في وجهات النظر بين الإدارة ولجنة المراجعة. أما أعضاء الشركة (ب) فقد أكدوا على متانة العلاقة بين اللجنة والإدارة.

كما يتضح من المقابلات مع أعضاء اللجان أنه لا تتم أية اتصالات غير رسمية بين اللجنة والإدارة ، ونقصد بالاتصالات غير الرسمية تلك الاتصالات والمشاورات خارج الاجتماعات الرسمية في الشركة. وفي هذا الصدد ، أفاد أعضاء اللجان بأنه لا تتم أية اتصالات من هذا النوع. وهذا طبعاً يعني حصر مشاركة اللجان في الاجتماعات الرسمية .

#### ٥- ٣- ٥ القرارات الصعبة

بحسب مسؤوليات اللجنة الإشرافية والرقابية ، فإنها لابد في أوقات كثيرة أن تتخذ "قرارات صعبة" تتعارض مع توجهات وممارسات الإدارة التنفيذية. فتقارير المراجعة الداخلية تحمل في طياتها كثير من الملاحظات حول أداء الإدارات المختلفة مما يستدعي إتخاذ قرارات حاسمة. وفي هذا الخصوص ذكر رئيس لجنة المراجعة الداخلية في الشركة (ب) "أن مجلس الإدارة أحياناً يطلب منه كرئيس اللجنة الإفادة عن بعض الأمور التي تتطلب اتخاذ قرار صعب". ومن القرارات الصعبة التي ذكرها أحد الأعضاء في الشركة (ب) وبحكم تخصصه في المحاسبة "ما يتعلق بصيغة التحفظ في تقرير المراجع الداخلي". وقد أوضح العضو أنه قام بشرح وجهة النظر المهنية للجنة حول التحفظ مؤكداً دعم اللجنة لموقف المراجع الخارجي مهنيّاً. أما أحد أعضاء لجنة المراجعة في الشركة (أ) فقد أوضح أن أحد القرارات الصعبة كان بخصوص حالة "غش وأختلاس" حيث كان هناك طرفين مختلفين حول الموضوع، وقد قامت اللجنة برفع الموضوع إلى مجلس الإدارة الذي "لم يتخذ أي إجراء ... وهذا مزعج للجنة". ومن القرارات الصعبة التي ذكرها رئيس لجنة

المراجعة الداخلية في الشركة (ج) ما يتعلق بمخالفة الإدارة لتوصية اللجنة بأحد السياسات المحاسبية حيث أصرت الإدارة على تطبيق سياسة محاسبية معينة مع عدم موافقة اللجنة.

#### ٥- ٤ دور اللجنة وعوائق اللجنة

على الرغم أن المادة الرابعة عشرة من لائحة حوكمة الشركات الصادرة من هيئة السوق المالية وضحت مهام ومسؤوليات لجنة المراجعة ، إلا أن مفهوم لجان المراجعة في المملكة يُعد حديث نسبياً. لذا فإن من أهداف هذه الدراسة استطلاع وجهة نظر أعضاء اللجنة حول دور اللجنة بشكل عام . وبالتالي أشتملت المقابلة على المحاور / الأسئلة التالية :

- حسب تصورك ، ما هو دور لجنة المراجعة بالشركة ؟
- ما هي العوامل التي تؤثر على فعالية اللجنة لديكم ؟
- ما هي ، إن وجدت ، معوقات تحقيق دور اللجنة في الشركة ؟

وقد أشارت المقابلات إلى تشابه وجهات نظر المشاركين ، وهذا ما يتضح من الإجابات التالية:

" حلقة وصل بين المجلس والإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي "

" المشاركة أكثر في ضبط كفاءة الأنظمة الرقابية وتطويرها ، It's an audit Committee "

" الدور الأساسي للجنة التأكد من أن الأمور على ما يجب "

" دور اللجنة في وجهه نظري التأكد من تحقيق أهداف الشركة ، وهذا الدور يتم عن طريق التأكد من وجود مايلي: (١) سياسات وإجراءات ، (٢) نظام جيد يعتمد عليه في الحصول على البيانات والمعلومات ، (٣) موظفين ممتازين. "

" الدور كبير فهو جزء من حوكمة الشركة ، ومن أدوارها حماية أصول الشركة ، والتعاون مع المراجع الداخلي "

" الإشراف على المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية "

" اللجان يجب أن تسعى لمساعدة الإدارة وأن لا يكون هدفها تقوية الرقابة على حساب النشاط "

ولاشك أن إجابات المشاركين تشير بشكل واضح إلى إدراك الأعضاء لمسئولياتهم والمهام المنوطة باللجنة. ومع ذلك ، فإن آراء المشاركين الآخرين غير أعضاء اللجان مما يلفت الانتباه حول فهم الأعضاء وإدراكهم لحجم المسؤولية المناطة بهم. وفيما يلي مقتطفات من تلك الآراء:

" أعضاء الحكومة في اللجنة أقل فاعلية من ممثلي القطاع الخاص من ناحية فهم دور اللجنة وفهم طبيعة النشاط. "

" اللجنة تعكس وجهة نظر المراجع الداخلي للشركة وليس لديها وجهة نظر محايدة. "

"الملاحظ أن بعض المواضيع لا تقفل من قبلهم Close the issue".

"من الضروري تقييم عمل اللجنة من ناحية التكلفة والعائد Cost/Benefit".

"اللجنة يجب أن تركز على الأداء بدلاً من التركيز على المسائل المحاسبية"

"بعض المواضيع التي تناقشها اللجنة تحس أنها مضيعة للوقت Wasting Time"

أما من ناحية العوامل التي تؤثر على فعالية اللجنة ، ومعوقات تحقيقها لأهدافها ، فقد أشار المشاركون إلى عدد من العوامل التي تزيد من فعالية اللجنة ، والتي من أهمها "الإلمام بطبيعة نشاط الشركة" ، "وجود هيكل تنظيمي واضح للجنة ، وتمتع اللجنة بصلاحيات وأستقلالية" ، "اختيار الأعضاء وخلفياتهم العلمية والعملية" ، "اهتمام ومساندة مجلس الإدارة للجنة وأعمالها" . وبناءً على آراء المشاركين ، فإن رئيس وأعضاء اللجنة ينبغي أن تتوفر فيهم صفات معينة ، كالحزم والقدرة على طرح أسئلة جادة على الإدارة والمراجعين . كما أشار بعض المشاركون إلى أهمية أن يتمتع رئيس لجنة المراجعة بشخصية قيادية وقوية ، فنجاح لجنة المراجعة يتوقف على جدية رئيسها في تكريس جهوده لتحقيق أهدافها.

## ٦- الخاتمة

نظراً لصعوبة تقييم فعالية لجان المراجعة من وجهة نظر خارجية ، فإن معرفة ممارسات اللجان من الداخل خلال الاجتماع سوف يساعد على تقييم وتطوير فعالية اللجان. ومن ثم ، فإن هذا البحث يهدف إلى معرفة ممارسات اللجان داخل الاجتماعات بالتطبيق على ثلاث شركات كبرى مدرجة في سوق الأسهم السعودية. وبالأخص يحاول البحث معرفة القضايا والمسائل التي يركز عليها أعضاء اللجان ، والآلية التي يتبعها أعضاء اللجان في دراسة وتقييم هذه المسائل ، وطبيعة العلاقة بين اللجان والأطراف الأخرى التي تتفاعل معه اللجان (الإدارة ، المراجع الداخلي، المراجع الخارجي).

وقد خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج المتعلقة بآلية العمل الداخلي لواقع عمل اللجان من حيث خصائص اللجان وتأثير التأهيل والخبرة على عمل اللجان. كما توصلت الدراسة إلى معرفة تأثير الخصائص اللوجستية (الأجندة ، التوثيق ، الحوافز، دوافع المشاركة) على عمل اللجان. ومن النتائج المهمة للدراسة توضيح آلية المداولة والنقاش في اجتماع اللجان ، حيث تبين للباحث أن هناك تشابهاً كبيراً بين اللجان محل الدراسة في منهجية المناقشة. وأخيراً ذكرت الدراسة أهم العوامل التي تؤثر على فعالية اللجنة ، من وجهة نظر المشاركين.

ويأمل الباحث أن تسهم هذه الدراسة في مساعدة الجهات التشريعية والتنفيذية على اكتشاف واقع العمل الداخلي للجان ، مما يساعد على تطوير عمل تلك اللجان. كما أن التعرف على واقع عمل اللجان يفيد أيضاً في تعريف الأطراف التي تتفاعل معها سواء من الإدارة أو المساهمين بالأسس التي تنتهجها في عملها و من ثم رفع كفاءة التعامل مع تلك اللجان.

## المراجع

### أولاً: مراجع باللغة العربية :

- هيئة السوق المالية ، لائحة حوكمة الشركات ، ١٤٢٨هـ
- وزارة التجارة ، القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة في شركات المساهمة - قرار ٩٠٣ ، (١٤١٤).
- المنيف ، عبدالله ، وعبدالرحمن الحميد . مهام لجان المراجعة معايير اختيار أعضائها: دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية ، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز ، الاقتصاد والإدارة ، ص ٣٧ - ٦٨ . (١٩٩٨).
- الوابل ، وابل. محددات فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية: ص ٤٤١ - ٤٨٩ . (١٩٩٦).

### ثانياً: مراجع باللغة الإنجليزية :

- Al-Twajjry, A., Brierley J., and Gwilliam D (2002). An Examination of the Role of Audit Committees in the Saudi Arabian Corporate Sector. Corporate Governance: An International Review, Vol. 10, pp. 288-297.
- Al-Moataz, E (January 2007). An exploration of the effectiveness of audit committees in Saudi Arabia: Some empirical evidence" Published in the ICFAI Journal of Audit Practice. Vol IV, No 1.
- Al-Moataz, E. The effectiveness of audit committees in corporate governance in Saudi corporations: The views of members of BOD and CFO. Journal of Commerce college, Alexandria University, Egypt . Issue 1, Vol. 43. 2006.
- Gendron Y, Bédard J, Gosselin M (2004). Getting inside the black box: A field study of practices in “effective” audit committees. Auditing: A Journal of Practice & Theory; 23(1): 153- 171
- Gendron Y, Bédard J (2006). On the constitution of audit committee effectiveness. Accounting, Organizations and Society; 31(3): 211-239.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M. (2002). Corporate governance and the audit process. Contemporary Accounting Research, 19(4), 573–594.

DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., Archambeault, D. S., & Reed, S. A. (2002). Audit committee effectiveness: a synthesis of the empirical audit committee literature. *Journal of Accounting Literature*, 21, 21–38.

Grinakaker, R. L., Finley, D. R. and McMahon, J. T., Monger, R. F. (1978), "Effectiveness of Audit Committees", Unpublished Working Paper.

Patton, M, (1990), " Qualitative valuation and research Methods", Second Edition, Newbury Park, CA: Sage Publications.

Schatzman, L. and A. Strauss, (1973), " Field research: Strategies for natural sociology", Englewood Cliffs: NJ: Prentice-Hall.

Bruyn, S, (1966), " The Human perspective in sociology: The methodology of participants observation", Englewood Cliffs: NJ: Prentice-Hall.

Glaser, B. and A. Strauss,(1967), " The Discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research", Chicago: Aldine.

Birkett, B.S. (1986) "The recent history of corporate audit committees", *Accounting Historians Journal*, 13(2): 109-124.

Kalbers, L. P., & Fogarty, T. J. (1993). Audit committee effectiveness: an empirical investigation of the contribution of power. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 12(1), 24–49.

National Commission on Fraudulent Reporting (The Treadway Commission). 1987. Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting. Washington, D.C.: NCFRR.

PricewaterhouseCoopers (1999). Audit committees: good practices for meeting market expectations.

Menon, Krishnagopal and Joanne Deahl Williams (1994). The use of audit committees for monitoring, *Journal of Accounting and Public Policy* 13, 121-139.

Moody's investors service (2006). Best Practices In Audit Committee Oversight Of Internal Audit.

Blue Ribbon Committee (1999) “Report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on improving the effectiveness of corporate audit committees”, The Business Lawyer 54(3): 1067-1095.

Cadbury Committee (1992) Report of the Committee on The Financial Aspects of Corporate Governance. London, Gee and Co. Ltd.



## **The Mechanism of Audit Committees in Saudi Arabia - Field Study**

**Mohammed Sultan Alsehali, Ph.D.**

Associate Professor of Accounting

King Saud University- Riyadh

E-mail: [alsehali@ksu.edu.sa](mailto:alsehali@ksu.edu.sa)

### **Abstract:**

This study provides insights into the practices that audit committee members carry out in the meeting, including the part of meeting where members meet the auditors. The investigation was conducted via a field study in three Saudi listed companies.

The results highlight key matters that audit committees members emphasize during meeting such as: accuracy of financial statements, effectiveness of internal control, business and financial risk, and the quality of external auditors. Our results find that the decisions made by the audit committee members rely heavily on the works of the internal auditors. Thus, members play an important role in choosing the right qualified person for this position.