

محددات فعالية لجنة المراجعة و دوافع الإدارة التنفيذية العليا في ارتكاب الخداع المحاسبي

د. يوسف صلاح عبدالله حسن (*)

مدرس المحاسبة والمراجعة
بأكاديمية الإسكندرية للإدارة والمحاسبة
والمعار حاليا لكلية الإدارة
بجامعة دلمون للعلوم والتكنولوجيا
بالبحرين

(*) د. يوسف صلاح عبدالله حسن: دكتوراه في المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة بالإسماعيلية - جامعة قناة السويس ، ماجستير في المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة طنطا - بكالوريوس في التجارة شعبة المحاسبة - تقدير عام جيد جداً - كلية التجارة - جامعة طنطا ، مدرس المحاسبة والمراجعة بأكاديمية الإسكندرية للإدارة والمحاسبة والمعار حاليا لكلية الإدارة بجامعة دلمون للعلوم والتكنولوجيا بالبحرين.

الملخص :

تقدم الدراسة تحليلاً إنتقادياً لمحددات فعالية لجنة المراجعة وأثرها على دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع في القوائم المالية مع الأخذ في الاعتبار البيئة الرقابية المصرية. وتعد لجنة المراجعة كأداة رقابية داخلية من أدوات حوكمة الشركات تهدف إلى زيادة صحة ودقة القوائم المالية من خلال قيامها بمراقبة عمليات التقرير المالي.

واستهدفت الدراسة تحديد أثر محددات فعالية لجنة المراجعة على دوافع الإدارة التنفيذية على ارتكاب الخداع في القوائم المالية، ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى أن وجود لجنة المراجعة بالوحدة الاقتصادية تعين غالبية أعضائها من المديرين غير التنفيذيين، ووجود عضو خبير في المجال المحاسبي والمالي كعضو في اللجنة، وقيام اللجنة بعقد اجتماعات دورية مع الأطراف التي تقوم بإعداد ومراجعة القوائم المالية تعد كمحددات لفعالية أداء لجنة المراجعة لدورها الرقابي والتي بدورها تؤثر على دوافع الإدارة التنفيذية العليا في ارتكاب الخداع في القوائم المالية، وأوصى الباحث بوجود إلزام الوحدات الاقتصادية المسجلة في سوق رأس المال المصري أو التي ترغب في التسجيل بضرورة تشكيل لجنة المراجعة.

Summary

Study provides a critical analysis of the determinants of the effectiveness of the Audit Committee and its impact on the motives of senior executive management to commit fraud in the financial statements taking into account the regulatory environment in Egypt. The Audit Committee as an internal control of the tools of corporate governance aimed at increasing the validity and accuracy of financial statements through its control of the financial report.

The study aimed to determine the impact of the determinants of the effectiveness of the Audit Committee on the motives of the executive management to commit fraud in the financial statements, the most salient findings of the study that the presence of the Audit Committee shall appoint the majority of the economic unity of the members of non-executive directors, and the presence of an expert in the field of accounting and financial member of the Committee, and that the Committee hold periodic meetings with the parties to prepare and audit financial statements is determinants of the effectiveness of the functioning of the audit committee of its oversight role, which in turn affect the motives of senior executive management to commit fraud in the financial statements, and recommended that the researcher should be obliged to economic units registered in the Egyptian capital market or wishing to register need to set up a committee Audit.

١ - مقدمة :

١ - ١ طبيعة المشكلة :

زاد إهتمام المنظمات الرقابية والمهنية في الآونة الأخيرة بصحة وسلامة القوائم المالية ، وذلك بعد حدوث الانهيارات المالية التي حدثت في دول جنوب شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام ١٩٧٧ ، وظهور فضائح مالية نتيجة للخداع والتضليل المحاسبي وهذا ما حدث لشركة إنرون Enron في نهاية ٢٠٠١ وشركة وولد كوم للاتصالات world.com في عام ٢٠٠٢ ، وأخيراً الانهيارات الكبيرة التي حدثت في أسواق رأس المال على مستوى العالم وحدثت إفلاس للعديد من الوحدات الاقتصادية في نهاية عام ٢٠٠٨ . وأدى ذلك إلى المطالبة بإعادة هيكلة الأدوات الرقابية لنظام حوكمة الشركات لتقليل النتائج المترتبة على الخداع في القوائم المالية. نتيجة لضعف الأدوات الرقابية وزيادة دافعية الإدارة التنفيذية العليا على القيام بالسلوك الانتهازي والخداع المحاسبي (Cohen et al, 2000)

تعد لجنة المراجعة كأداة رقابية داخلية من أدوات نظام حوكمة الشركات تهدف إلى مراقبة عمليات التقرير المالي وتحسين جودته (Pincus e al, 1989) . وقيام لجنة المراجعة بأداء دورها الرقابي يعمل على حماية مصالح المساهمين بصفة خاصة ومصالح الأطراف الأخرى بصفة عامة وتعد كوسيلة للمحافظة على التوازن في العلاقات بين الأطراف المكونة للوحدة الاقتصادية . وتعمل لجنة المراجعة أيضاً على تخفيض الدوافع لدى الإدارة في ارتكاب الخداع المحاسبي من خلال تقليل الفرص المتاحة ووضع العراقيل لتقليل القيام بالأفعال غير القانونية (Hantt, 2001)

وتقوم اللجنة بمراجعة السياسات والقواعد المحاسبية المطبقة في إعداد القوائم المالية والتأكد من ملائمتها ودقتها وتقييم نظم الرقابة الداخلية والتأكد من عدم وجود ثغرات يمكن استغلالها في تغطية أية خداع أو اختلاسات محاسبي كما تتأكد اللجنة من كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية ، وتناقش اللجنة التقديرات الحكيمة التي تقوم بها الإدارة وتتأكد من دقتها وصحتها .

وأكدت المنظمات المهنية والرقابية على أهمية دور لجنة المراجعة في الوحدات الاقتصادية فطالبت لجنة الأوراق المالية والمبادلات بالولايات المتحدة الأمريكية SEC, 1978 وبورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE, 1977 والجمعية القومية لمديري الشركات بأمريكا NACD, 2000 والبورصة الأمريكية للأوراق لمالية AMEX, 1979 وبورصة ماليزيا BMB, 2001 وبورصة استراليا (ASX, 2003) بأن يكون لدى كل وحدة اقتصادية مسجلة أو ترغب في التسجيل تكوين لجنة مراجعة يتكون غالبية أعضائها من المديرين غير التنفيذيين وأن تتوفر في أعضاء هذه اللجنة الخبرة والمعرفة المالية والمحاسبية .

كما أكد على ذلك أيضاً اللجان التي كونتها المنظمات المهنية والرقابية NCFRR, BRC, 1987, 1999 ، حيث أن وجود اللجنة يمثل عنصر هام في الممارسة الأفضل لحوكمة الشركات ومنع اكتشاف الخداع المحاسبي في القوائم المالية وذلك لقيامها بالرقابة السابقة واللاحقة ووجود اللجنة يعد كمؤشر على معقولية وصحة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية :

وركزت الدراسات السابقة على قضايا هيكلية لجنة المراجعة والمنافع الناتجة من وجود اللجنة . تناولت بعض من هذه الدراسات القضايا المرتبطة بأثر اختلاف خصائص الوحدات الاقتصادية على الخداع في التقرير المالي والبعض الآخر تناول خصائص أعضاء لجنة المراجعة على الخداع في القوائم المالية. ولم يلقي موضوع محددات فعالية لجنة المراجعة وأثرها على دوافع الإدارة التنفيذية العليا في ارتكاب الخداع المحاسبي إلا القدر اليسير من الاهتمام في الفكر المحاسبي لذلك سوف يقوم الباحث بدراسة هذا الموضوع من خلال تقديم الإجابة على التساؤلات التالية :

- هل استقلال لجنة المراجعة يمثل عامل محوري في الأثر على دوافع الإدارة في ارتكاب الخداع .
- هل وجود يؤثر وجود عضو خبير ضمن أعضاء لجنة المراجعة على دوافع الإدارة في ارتكاب الخداع.
- هل يؤدي قيام لجنة المراجعة بعد اجتماعات دورية مع الأطراف التي تقوم بإعداد ومراجعة القوائم المالية إلى تخفيض دوافع الإدارة في ارتكاب الخداع .
- هل يؤثر وجود لائحة مكتوبة (دستور عمل لجنة المراجعة) بطريقة غير مباشرة على تخفيض دوافع الإدارة في ارتكاب الخداع .

١ - ٢ هدف البحث

يهدف البحث إلى تحليل أثر محددات فعالية لجنة المراجعة على دوافع الإدارة التنفيذية العليا في ارتكاب الخداع في القوائم المالية وذلك من خلال معرفة الآتي :

- العوامل المحددة لفعالية أداء لجنة المراجعة .
- العوامل التي تؤثر على حدوث الخداع.
- أثر محددات وفعالية لجنة المراجعة على دوافع الإدارة التنفيذية العليا .

١ - ٣ أهمية البحث

تتبع أهمية هذا البحث من الناحية الأكاديمية في التركيز على منطقة بحثية هامة وهي أثر محددات فعالية لجنة المراجعة على دوافع الإدارة التنفيذية العليا في ارتكاب الخداع في القوائم المالية . وتتبع الأهمية العملية لهذا البحث في أنه سوف يساهم في تحديد العوامل التي تعمل على زيادة قوة البيئة الرقابية على إعداد ومراجعة عمليات القوائم المالية وهذا ينعكس أثره على جودة المعلومات المحاسبية المنشورة ومن ثم تخفيض الخداع في القوائم المالية المنشورة ويؤدي ذلك إلى تخفيض الأزمات المالية التي يحتمل أن تتعرض لها الوحدات الاقتصادية في البيئة المصرية إلى أدنى حد ممكن .

١ - ٤ منهج البحث

تحقيقاً لهدف البحث وصولاً لأفضل الأساليب لتوضيح أثر محددات فعالية أداء لجنة المراجعة على دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع في القوائم المالية فإن الباحث يعتمد على لمنهج العلمية التالية .

١ - ٤ - ١ المنهج الاستقرائي :

ويهدف إلى دراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث وكيفية الاستفادة منها في معالجة موضوع البحث .

١ - ٤ - ٢ المنهج الاستنباطي :

ويهدف هذا المنهج إلى تدقيق الربط المنطقي بين وجود لجنة مراجعة داخل الوحدة الاقتصادية يتميز أدائها بالفعالية وبين دوافع الإدارة التنفيذية على ارتكاب الخداع في القوائم المالية وكيفية الوصول إلى تأثير إلى محددات الفعالية على دوافع الإدارة التنفيذية العليا .

١ - ٥ أسلوب البحث

يعتمد هذا البحث على أسلوبين هما :

الأسلوب الأول : ويعتمد هذا الأسلوب على الدراسة النظرية للأبحاث والكتابات السابقة في هذا المجال بغرض تحليلها والاستفادة منها في صياغة الجوانب النظرية لهذا البحث .

الأسلوب الثاني : ويعتمد هذا الأسلوب على الدراسة التطبيقية والتي تضمن قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة . وذلك للتعرف على آرائهم للاستفادة من خبراتهم في التغلب على مشكلة البحث . ويتم تحليل نتائج ردود استمارات الاستقصاء باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة حتى يمكن الوقوف على مدى صحة أو خطأ فروض البحث .

١ - ٦ فروض البحث :

١- يوجد علاقة ارتباط بين استقلاء أعضاء لجنة المراجعة وانخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا في ارتكاب الخداع .

- ٢- يوجد علاقة ارتباط بين وجود عضو خبير في لجنة المراجعة وانخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع .
- ٣- يوجد علاقة ارتباط بين عدد الاجتماعات التي تعقدها لجنة المراجعة وانخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع .
- ٤- يوجد علاقة ارتباط بين وجود لائحة مكتوبة لأعضاء لجنة المراجعة وانخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع .
- ٥- يوجد علاقة ارتباط بين محددات فعالية لجنة المراجعة وبين انخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع.

١ - ٧ تنظيم البحث

لتحسين هدف البحث ومعالجة مشكلته بصورة عملية فإن البحث يتم تقسيمه كالاتي :

- ١ - مقدمة
- ٢ - ماهية لجنة المراجعة وفوائدها .
- ٣ - تحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.
- ٤ - محددات فعالية أداء لجنة المراجعة .
- ٥ - العوامل المؤثرة على حدوث الخداع المحاسبي .
- ٦ - محددات فعالية لجنة المراجعة ودوافع الإدارة على ارتكاب الخداع .
- ٧ - الدراسة الميدانية واختبارات الفروض.

النتائج والتوصيات .

مراجع البحث

ملحق البحث.

٢ - ماهية لجنة المراجعة ووفوائدها :

٢ - ١ الآليات الرقابية لحوكمة الشركات

زاد الاهتمام في الآونة الأخيرة بآليات حوكمة الشركات بعد حدوث الانهيازات المالية لعدد من الوحدات الاقتصادية الأمريكية عام ٢٠٠٢ وعلى رأسها شركة انرون Enron التي تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي وكذلك أزمة شركة وولسكوم World Com الأمريكية للاتصالات . وظهرت آراء تنادي بضرورة إعادة هيكلة مهنة المحاسبة والمراجعة والاهتمام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات للحد من المشاكل الناتجة من الممارسات السلبية للإدارة العليا والمتمثلة في الفساد الإداري والتلاعب في المعلومات المحاسبية ، والعمل على زيادة الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المنشودة . وللحد من الفساد الإداري الخداع المحاسبي يتطلب ذلك من الوحدات الاقتصادية تبني قيم ومعايير أخلاقية وآليات ومعايير جديدة لحوكمة الشركات (Anderson et al , 2004) .

وقدم الفكر المهني والأكاديمي تعريف لحوكمة الشركات باستخدام مداخل مختلفة . ومن هذه المداخل مدخل نظرية تكلفة الوكالة الذي يعد أكثر المداخل استخداماً حيث يعتمد هذا المدخل على ضرورة الفصل بين القائم بالرقابة ومن يتم مراقبته بهدف تخفيض التكاليف الناتجة من فصل الملكية عن الإدارة (Fama & Jensen 1983) . وتعرف حوكمة الشركات طبقاً لهذا المدخل بأنها عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الوحدة الاقتصادية وأصحاب المصالح وذلك باستخدام الإجراءات والأساليب التي تمكن من إدارة الوحدة وتوجيه أعمالها لضمان الأداء الجيد والإفصاح والشفافية المناسبة وتعظيم مصلحة حملة الأسهم على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف الأخرى (Core et al., 1999) . و قدم الفكر المحاسبي والمالي تعريفاً مماثلاً لحوكمة الشركات على اعتبار أن الهدف الوحيد للحوكمة هو حماية وتعظيم مصالح حملة الأسهم ، حيث عرف حوكمة الشركات على أنها مجموعة من الآليات الرقابية التي تهدف إلى حماية وتعظيم مصالح المساهمين في الوحدة الاقتصادية (Fama & Jensen 1983) .

وقدمت منظمة الإشراف العام (POB, 1993) تعريفاً لحوكمة الشركات على أنها عبارة عن أنشطة رقابية وإشرافية يقوم بها مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية ولجنة المراجعة للتأكد من نقة وصحة عمليات إعداد التقرير المالي

ويخلص الباحث بأن حوكمة الشركات تعرف على أنها مجموعة من الآليات الرقابية الداخلية والخارجية التي تهدف إلى تحسين أداء الوحدة الاقتصادية وتحسين جودة الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية وذلك لحماية مصالح كافة الأطراف المهنية بالوحدة الاقتصادية .

كما أكد الفكر الأكاديمي على أن الآليات الرقابية للحوكمة تتكون من :

* - آليات رقابية خارجية تتمثل في الجهات الرقابية الإشرافية والمحللون وأصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية

* - آليات رقابية داخلية تتمثل في المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ومجلس الإدارة للوحدة الاقتصادية ولجنة المراجعة (Cohen et al., 2004)

وتوجد لجنة المراجعة منذ عقود عديدة كأحد الآليات الرقابية الداخلية لحكومة الشركات التي تعمل على الحد من الخداع أو التلاعب في المعلومات المحاسبية المنشورة (Klein, 2002)

٢ - ٢ - ماهية لجنة المراجعة :

يعد مفهوم لجنة المراجعة مفهوم قديم نسبياً يعود استخدامه إلى القرن التاسع عشر عندما قدم (Tricker, 1978) دليل على أن Great Western Railway كونت لجنة مراجعة عام ١٨٧٢. وأوضحت اللجنة القومية للخداع في التقرير المالي عام ١٩٨٧ والتي سميت بعد ذلك باسم لجنة تريدي واي Theadway Commission بأن لجنة المراجعة استخدمت كأحد الآليات الداخلية لحكومة الشركات في العقدين السابقين وأوصت العديد من المنظمات المهنية والإشرافية بضرورة وجود لجان مراجعة داخل الوحدات الاقتصادية المسجلة لديها مثل لجنة الأوراق المالية والمبادلات بأمريكا SEC وبورصة نيويورك للأوراق المالية MYSE وعقد المحاسبين القانونية بكندا CICA واللجنة المالية لحكومة الشركات باليزيا FCCG .

وتستخدم لجنة المراجعة كأداة رقابية فعالة على إدارة الوحدة الاقتصادية (Klein, 2002) . وتعد اللجنة عنصر هام وحيوي في ممارسة حوكمة الشركات كما أنها تعد من الآليات التي تؤكد على جودة التقرير المالي لأنها تعمل على تخفيض تكاليف الوكالة وتقليل عدم التماثل في المعلومات بين معدي ومستخدمي القوائم المالية . (Pincus et al 1989) . وأكدت لجنة كوهين ١٩٧٨ بأن لجنة المراجعة تمثل وسيلة للمحافظة على التوازن في العلاقة بين المراجع الخارجي والإدارة العليا. وكذلك أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في المعيار رقم ٦١ على أن لجنة المراجعة تقوم بمراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح المحاسبي AICPA, 1993 . وتعد أيضاً كحلقة وصل بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي من ناحية ومجلس الإدارة من ناحية أخرى .

وأوضح الفكر المهني والأكاديمي بأنه لا يوجد تعريف موحد للجنة المراجعة . حيث أكدت اللجان المنبثقة عن المنظمات المهنية والإشرافية (NCFRR, 1987, BRC, 1999) على أن لجنة المراجعة تمثل حجر الزاوية في التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات وأنها تلعب دور هام في الحد من اكتشاف الخداع في التقرير المالي . وقدم أحد الكتاب (Wild, 1994) تعريفاً للجنة المراجعة يعتمد على هيكلية تكوينها ووظيفتها . وعرف لجنة المراجعة بأنها لجنة فرعية دائمة يتم اختيار أعضائها من بين أعضاء مجلس الإدارة ويكون غالبيتهم من المديرين غير التنفيذيين وتكون اللجنة مسؤولة عن ممارسة الرقابة على عمليات التقرير المالي. وأكد

على نفس المعنى قانون ساربنز أوكسلي (2002) Sarbanes – Oxley حيث عرف لجنة المراجعة بأنها جماعة يتم تكوينها من بين أعضاء مجلس الإدارة تهدف إلى تحقيق الرقابة على التقارير المالية ومراجعة القوائم المالية .

ويخلص الباحث مما سبق أن لجنة المراجعة يمكن تعريفها على أنها آلية رقابية من الآليات تعد كآلية رقابية من الآليات الداخلية لحوكمة الشركات فيتكون من بين أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ويكون مدين هؤلاء الأعضاء عضواً على الأقل يمتلك الخبرة والمعرفة المحاسبية اللازمة للقيام بمراقبة ومراجعة التقارير والقوائم المالية .

ويتضمن التعريف السابق بعض العناصر التي توضح هيكله وهدف لجنة بازل وهي كما يلي:

١- تشكل لجنة المراجعة من بين أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين .

٢- يكون من بين أعضاء اللجنة خبير في المعرفة المحاسبية .

٣- تهدف اللجنة إلى مراقبة ومراجعة التقارير والقوائم المالية .

وأكدت اللجان المنبثقة عن المنظمات المهنية Treadway 1987, Cadbury, (1992, Macdonall) كذلك الدراسات الأكاديمية Wolniger, 1995 بأن المهام الرئيسية التي يجب أن تقوم بتأديتها لجنة المراجعة ما يلي :

- تعيين وعزل المراجع الخارجي وتحديد أتعابه .
 - مراجعة السياسات والقواعد المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية والتعرف على تأثير التغيرات فيها على القوائم .
 - فحص نظم الرقابة الداخلية المطبقة والتعرف على درجة الالتزام بها .
 - مراجعة خطط ونتائج المراجعة الداخلية والخارجية .
 - مراجعة القوائم المالية السنوية والنقدية ، وتقرير المراجع عنها وحل القضايا الخلافية بين المراجع الخارجي و الإدارة التنفيذية العليا حول القضايا المحاسبية والتقارير .
- وقام لجنة المراجعة بالمهام الرقابية الأساسية تحقق العديد من المنافع (Sommer 1991) ومن أهم هذه المنافع ما يلي :

٢- ١ - ٢ - ١ تدعيم استقلال المراجع الخارجي :

تلعب لجنة المراجعة دوراً إيجابياً في زيادة استقلال المراجع الخارجي فقد أوضحت لجنة كوهين ١٩٨٧ في تقريرها بأن لجنة المراجعة تعمل على حدوث توازن القوى بين المراجع الخارجي و الإدارة التنفيذية العليا للوحدات الاقتصادية محل المراجعة (AICPA, 1978) . وأكدت رئيس لجنة Treadway 1984 على أن الإدارة التنفيذية العليا تمارس ضغوط غير

عادية على المراجع الخارجي لتلبية رغباتها في حالة عدم وجود لجان المراجعة AICPA, 1984

أوضح قانون ساربنز أوكسلي 2002 Sarbans- Oxly والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA, 1986 وتوصيات لجنة Blue Ribbon Committee 1992 على قيام لجنة المراجعة بمهام تعين وعزل المراجع الخارجي وتحديد أتعابه ، وحل التعارض الذي ينشأ بين الإدارة التنفيذية العليا والمراجع الخارجي حول القضايا المتعلقة بالتقرير ، وتذليل الصعوبات التي يواجهها المراجع الخارجي أثناء قيامه بأداء مهامه بدلاً من الإدارة التنفيذية العليا للحد من الضغوط التي تمارسها الإدارة وتدعيم استقلال المراجع الخارجي .

وأكد (Dezoort 1997) على أن قيام لجنة المراجعة باختيار وعزل المراجع وتحديد أتعابه يقلل من قوة الضغوط التي تمارس على المراجع الخارجي . وأكد Knapp 1987 أيضاً على أن وجود لجنة المراجعة داخل الوحدة الاقتصادية يدعم موقف المراجع بشأن التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً عند إعداد القوائم المالية . وأكد كل من (Parker, 2000) (Dezoort & Salterio 2001) على أن لجنة المراجعة تدعم استقلال المراجع الخارجي وذلك بتوفير المناخ الملائم للمراجع الخارجي بأداء مهامه على أكمل وجه دون الاستجابة لأية ضغوط تقلل من استقلاله . كما أوضحت نتائج دراسة Kunitake 1983 بأن الوحدات الاقتصادية التي يوجد بها لجان مراجعة يقل فيها نسبة تغيير المراجع الخارجي عن نظيرتها من الوحدات التي لا توجد بها لجان مراجعة .

وطالبت لجنة الأوراق المالية والمبادلات SEC في النشرة رقم ٢٥٠ (ADR 250) عام ١٩٧٨ الوحدات الاقتصادية المسجلة والتي يتم تداول أسهمها أو تلك التي تسعى للحصول على عضوية أن تفصح عن طبيعة ونوع الخدمات الإضافية Non-audit services وما إذا كانت لجنة المراجعة وافقت على تقديم هذه الخدمات أم لا بهدف زيادة تدعيم استقلال المراجع الخارجي.

ويخلص الباحث مما سبق بأن لجنة المراجعة تعمل على زيادة استقلال المراجع الخارجي وتدعيم موقفه في القضايا الخلافية مع الإدارة التنفيذية العليا بعمل المراجعة حول التقرير .

وتمثل لجنة المراجعة حائل يمنع ممارسة الإدارة الضغط على المراجع الخارجي .

٢-٢-٢ تحسين جودة عمليات المراجعة :

تعني جودة عمليات المراجعة الالتزام بالمعايير والقواعد المهنية التي تحكم أداء عمليات المراجعة (Copley & Doucet, 1993) . وأوضح Carcello & Neal 2000 أن قيام لجنة المراجعة بوظيفتها الرقابية يؤدي إلى زيادة مستوى جودة المراجعة . كما أوصت لجنة الإشراف العامة (POB, 1993) و (Blue Ribbon (BRC, 1999) وقانون ساربنز أوكسلي (Sox 2002) بأن لجنة المراجعة تكون مسؤولة عن تعيين وعزل المراجع الخارجي وتحديد

أمتعاه ومراقبة أعماله وكذلك تقديم الموافقة المسبقة على تقديم الخدمات الإضافية للوحدة الاقتصادية وقيام لجنة المراجعة بهذه المسؤولية تقلل من الضغوط التي تمارسها الإدارة التنفيذية العليا على المراجع الخارجي لأدنى حد ممكن .

وتؤكد لجنة المراجعة على جودة عمليات المراجعة من خلال اختيار المراجع الذي يقدم الخدمات المهنية للوحدة الاقتصادية من بين الذين يمتلكوا المهارة والكفاءة المهنية المرتفعة وكذلك من يتمتع بسمعة مهنية جيدة في سوق الخدمات المهنية ، أي يكون الاتجاه نحو اختيار المراجع الأكثر مصداقية (Simunic & stein, 1990) ، ويعمل ذلك الاتجاه على توفير المناخ الملائم لقيام المراجع الخارجي بأداء مهامه على أكمل وجه دون أية ضغوط تفرض عليه ، وتشجيع المراجع على التقرير عن أية عيوب أو ثغرات موجودة في البيئة الرقابية .

وتفرض الوظيفة الرقابية للجنة المراجعة القيام بمناقشة خطط وبرامج واختبارات المراجعة الداخلية والخارجية وتقييم نتائجها . وأكدت دراسة (Carcello et al 2002) على ذلك حيث أوضحت أن ٨٥% من أعضاء لجنة المراجعة تقوم بمناقشة خطط ونطاق عمليات المراجعة وتحديد العناصر التي تحتاج إلى عناية خاصة وجهد أكبر من المراجع الخارجي . كما أوضح كل من Walk et al 1994 واللجنة المالية للشركات الماليزية (Malaysia's FCCG, 1999) Finance Committee on Corporate Governance بأن لجنة المراجعة تقوم بفحص انتقادي منظم لعملية التقرير المالي ومن ثم تؤكد على الالتزام بالمعايير المهنية التي تحكم أداء عمليات المراجعة وهذا يؤدي بدوره إلى زيادة مستوى جودة المراجعة .

ويخلص الباحث مما سبق بأن قيام لجنة المراجعة بوظيفتها الرقابية يؤكد على الالتزام بالمعايير والقواعد المهنية التي تحكم أداء عملية المراجعة ، وكذلك تخفيض الضغوط التي تمارسها الإدارة التنفيذية العليا على المراجع الخارجي إلى أدنى حد ممكن ، وهذا يؤدي بدوره إلى قيام المراجع بمهام المراجعة على أكمل وجه ومستوى جودة مرتفع وحصوله على المعلومات الكافية والتي تؤكد صحة ودقة المعلومات المحاسبية .

٢-٢-٣ تحسين جودة التقرير المالي :

يعني جودة القوائم المالية الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والتي تتناسب مع طبيعة الوحدة الاقتصادية وأن تفي بحاجة المستخدمين لتلك القوائم من المعلومات (Bean, 1999) . ولجنة المراجعة تكون مسؤولة عن مراقبة عمليات إعداد القوائم المالية بهدف زيادة جودة وسلامة هذه القوائم ومن ثم زيادة الثقة والمصداقية بها ، وذلك بالتركيز على القيام بمراجعة ومناقشة بعض الأمور المتعلقة بإعداد القوائم المالية ومنها :

- مراجعة مدى تمشي المبادئ المحاسبية التي استخدمت في إعداد القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- دراسة وتقييم أثر التغيير في القواعد والسياسات المحاسبية على القوائم المالية

- مناقشة أحكام وتقديرات الإدارة العليا .
- فحص التعديلات الهامة التي يقترحها المراجع الخارجي وموقف الإدارة منها .
- التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية .
- دراسة خطاب المراجع الخارجي للإدارة بشأن الملاحظات والتوصيات الواردة بالخطاب
- فحص المعلومات الأخرى الواردة بالتقرير السنوي

وأوضح DeFond & Jambalvo 1991 على وجود علاقة إيجابية بين وجود لجنة المراجعة ومستوى جودة التقرير المالي . أكد Pincus et al 1989 أيضا على أن وجود لجنة المراجعة يعد مؤشر بديل على جودة القوائم المالية . وأوضحت توصيات لجنة (BRC, 1991) بأن جودة القوائم المالية تكون نتيجة للرقابة الجيدة التي تقوم بها لجنة المراجعة على عمليات إعداد القوائم . وأكد معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز (ICAEW 1992) على أن لجنة المراجعة تعمل على زيادة دقة وعدالة المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية . وقدم Wild, 1999 على أن وجود لجنة المراجعة بالوحدة الاقتصادية يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية .

ويخلص الباحث مما سبق أن لجنة المراجعة تكون مسئولة عن تقديم تأكيد معقول على مدى نمشي المبادئ والقواعد المستخدمة في إعداد القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، والتحقق من مدى كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية بما يفي بحاجات المستخدمين ومن ثم تعمل على زيادة جودة القوائم المالية .

٣ - تحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث :

وأوضح (Vanasco, 1994) في دراسته أن سبب تكوين لجان المراجعة في الوحدات الاقتصادية العامة هو حدوث التغيرات الفجائية الناتجة من انهيار بعض الوحدات الاقتصادية وظهور الفساد والرشاوي لبعض المسؤولين في الدول الأجنبية والذي خلق نوع من الضغوط نحو ضرورة وجود مساءلة . وأكدت الدراسة تكوين لجان المراجعة إجباريا في المملكة المتحدة وكندا وأستراليا أما في نيوزيلندا فإن تكوين اللجان يكون اختياريا ، كما أكدت الدراسة على الوظائف التي يجب أن تقوم بها لجان المراجعة ولعل أهم هذه الوظائف ما يلي:

- مساعدة مجلس الإدارة في القيام بمسئوليته الرقابية .
- مناقشة ومراجعة خطط ونتائج المراجعة الخارجية مع المراجع الخارجي .
- مناقشة ومراجعة خطط ونتائج المراجعة الداخلية مع رئيس قسم المراجعة الداخلية .
- القيام باختيار وتعيين وعزل المراجع الخارجي وتحديد أتعابه ومكافأته .

• تحسين جودة التقارير المالية .

• القيام بالتنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي .

أكدت دراسة (Mc Mullen and Dorathy 1996) على أن لجنة المراجعة تعد كأحد الآليات الرقابية لحوكمة الشركات والتي تقلل من تماثل المعلومات Information Asymmetric وزيادة مصداقية القوائم المالية وتخفيض مخاطر الخداع في التقرير لمالي وكذلك تخفيض الدوافع لدى الإدارة التقييدية العليا على ارتكاب الخداع أو الأفعال غير القانونية . وأوضحت نتائج الدراسة أن وجود لجنة المراجعة في الوحدة الاقتصادية يكون له علاقة بتخفيض عدد القضايا النجاة من الخداع ، كما أنها تقلل من التعديلات التي تتم على المكاسب التي تم الإفصاح عنها في التقارير ربع السنوية، وتقلل أيضاً العقوبات المحتملة أن تتعرض لها الوحدة الاقتصادية من قبل لجنة الأوراق المالية والمبادلات الناتجة من ارتكاب الأفعال غير القانونية من قبل الإدارة التقييدية العليا ، كما أنها تقلل من احتمال تغيير المراجع الخارجي في حالة وجود خلاف به بين الإدارة التقييدية العليا والمراجع الخارجي حول القضايا المحاسبية

توضح دراسة (Dezoort 1997) أن مسؤولية أعضاء لجنة المراجعة تنحصر في مراجعة نظام الرقابة الداخلية ومراجعة عمل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وذلك لحماية مصالح المساهمين على الرغم من عدم وجود اعتراف رسمي بهذه المسؤوليات ومن ثم طالبت المنظمات الإشرافية بضرورة أن تفصح الوحدات الاقتصادية عن مسؤوليات لجنة المراجعة في القوائم الإضافية . كما أكدت الدراسة على أن لجنة المراجعة يكون لديها دوافع على تجنب الآثار السلبية لفشل الرقابة ، لأنها تمثل إشارة سالبة للسوق يؤدي إلى انخفاض سمعتهم في سوق المديرين . كما يدرك أعضاء أهمية توافر الخبرة في مجالات المحاسبة والمراجعة القانونية لأن الخبرة تمثل عامل هام في التأثير على فعالية أداء لجنة المراجعة .

وأوضحت دراسة (Scarborough et al 1998) أن اللجان التي شكلتها المنظمات المهنية والعملية في العديد من الدول أكت على الدور الهام الذي تقوم به لجنة المراجعة في التأكيد على جودة التقرير المالي . وقدمت الدراسة دليلاً ميدانياً على التداخل والترابط بين وظيفة لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية . فلجنة المراجعة تساعد على استقلال فريق أعضاء فريق المراجعة الداخلية عن الإدارة التقييدية العليا حيث أنها تقدم جميع التسهيلات اللازمة لأداء وظيفة المراجعة دون تدخل من الإدارة والمراجعة الداخلية تساعد لجنة المراجعة على القيام بمسؤولياتها كاملة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين والأطراف الخارجية الأخرى إلى أنها تعمل على زيادة فعالية لجنة المراجعة . وأوضحت الدراسة أيضاً أن لجنة المراجعة تقوم بمراجعة خطط وبرامج ونتائج المراجعة الداخلية من خلال الاجتماعات التي تعقدها دورياً مع المراجع الداخلي لمناقشة ذلك . وأكدت على أن اللجنة التي يتكون أعضائها من مديرين غير تنفيذيين (من خارج الوحدة الاقتصادية تكون أكثر تداخلاً وترابطاً على المراجعة الداخلية) .

تقترح نتائج دراسة (Knapp, 1987) بأنه يوجد ميل لدى أعضاء لجنة المراجعة إلى تأييد رأي المراجع الخارجي أكثر من رأي لإدارة العليا في حالة الخلاف حول قضايا المراجعة وأوضح النتائج أن أعضاء لجنة المراجعة من المديرين التنفيذيين للوحدة الاقتصادية يكونوا أكثر تأييداً لرأي المراجع الخارجي عن نظرائهم من المديرين غير التنفيذيين في حالة ما إذا كانت قضية الخلاف تتعلق بالمعايير المهنية وأعضاء اللجنة يكونوا أكثر تأييداً في حالة ما إذا كان الوحدة الاقتصادية تعاني من مشاكل مالية (أي حالته المالية غير جيدة) . وأوضح الدراسة أن حجم شركة المراجعة يكون تأثيرها على موقف أعضاء لجنة المراجعة تجاه موقف المراجع الخارجي في حالة القضايا الخلافية بسيط .

قدمت دراسة (Kalbers, and Fogarty, 1993) دليل ميداني على أنواع القوى التي يمتلكها لجنة المراجعة ستة أنواع من القوى هي قوى الخبرة والقوى القانونية وقوى الدعم التنظيمي Institutional Support Power وقوى العقاب وقوى إتقان العمل Diligence power وقوى الإعجاب Referent Power وأوضح أن أبعاد فعالية أداء لجنة المراجعة في ثلاثة أبعاد هي :

التقرير المالي - الرقابة الداخلية بما في ذلك المراجعة الداخلية - المراجعة الخارجية وأكدت الدراسة على وجود علاقة ارتباط بين أنواع القوى المختلفة وأبعاد الفعالية واهتمت الدراسة بكل من القوى القانونية وقوى الإتقان في العمل ، فلجنة المراجعة تكتب شريعتها وقانونيتها من تعيين مجلس إدارة الشركة لها. وتعد الصفات الشخصية لأعضاء لجنة المراجعة (الإتقان في العمل والإعجاب) يكون لها تأثير على الفعالية .

واعتبرت الدراسة أن القوى القانونية وقوى الخبرة غير كافية للتأثير على الفعالية وقوى الجزء ترتبط بعلاقة مباشرة بفعالية لجنة المراجعة .

أوضح (Turley and Zaman, 2002) أن الدافع الرئيسي لتكوين لجان المراجعة في الوحدات الاقتصادية هو تخفيض تكاليف الوكالة وحماية مصالح الملاك . وأكدت الدراسة أيضاً على أن لجنة المراجعة تعمل على تحسين جودة التقرير المالي لأن وظيفتها الرئيسية هي مراقبة عمليات التقرير المالي وذلك من خلال التأكد من الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والملائمة لطبيعة الوحدة الاقتصادية عند إعداد التقارير المالية . وتلعب لجنة المراجعة دور هام في منع واكتشاف عمليات الخداع والتضليل في القوائم المالية . ويؤدي وجود لجنة المراجعة إلى تخفيض حدوث الأخطاء والأفعال غير القانونية في التقرير المالي . وهذا يعد كمؤشر على جودة التقرير المالي ، وبالتالي يؤدي ذلك إلى تخفيض الدعاوي القضائية والأفعال العقابية التي تفرضها لجنة الأوراق المالية ضد الوحدات الاقتصادية التي ترتكب خداع في التقرير المالي . وأكدت الدراسة على وجود علاقة سالبة بين احتمال ارتكاب الخداع في التقرير ووجود مديرين غير non-executive directors كأعضاء في لجنة المراجعة .

أوضحت دراسة (Gynor et al 2006) بأن مسؤولية لجنة المراجعة تشمل المحافظة على جودة اداء عمليات المراجعة والتقرير المالي تجاه المستثمرين . وأصبح من ضمن مسؤوليات اللجنة الموافقة على تأدية المراجع الخارجي للخدمات الاضافية إلى خدمات المراجعة التقليدية أي الخدماتان معاً . وتأخذ لجنة المراجعة في اعتبارها قبل الموافقة على تقديم الخدماتان معاً.

قدمت دراسة (Abbot and Parker 2000) دليل ميداني على أنه من ضمن الوظائف الرئيسية التي يجب أن تتطلع بها لجنة المراجعة هو اختيار المراجع الخارجي على الرغم من أن الفكر المحاسبي يوضح أن التوصية باختيار المراقب من ضمن مسؤوليات الإدارة . كما قدمت الدراسة دليل على خصائص لجنة المراجعة وهي الاستقلال وعدد الاجتماعات الدورية التي تعقدها يمثل عنصر هام في دالة الطالب على مستوى أداء جيد للخدمات المهنية . وأكدت الدراسة أيضاً أن اللجنة التي توصف بالاستقلال (تكون نسبة المديرين غير التنفيذيين ضمن أعضاء اللجنة مرتفع) والنشاط (عدد الاجتماعات التي تعقدها لجنة المراجعة خلال العام) توصي باختيار المراجع الخارجي الذي يتمتع بمستوى جودة مرتفع في الأداء المهني . وارتفاع مستوى جودة الأداء يؤدي إلى تخفيض فرص الأخطاء وزيادة اكتشاف البنود المحذوفة في التقارير المالية . كما أكدت على أن استقلال وفعالية لجنة المراجعة يلعب دور هام في التأكيد على جودة التقرير المالي وتخفيض التكاليف المتوقعة للدعاوي القضائية .

وأوضحت نتائج دراسة (Beasley 1996) أن هيكلية مجلس الإدارة يكون له تأثير عام على تحقيق احتمال حدوث الخداع في التقرير المالي وأن الشركات التي يحدث بها خداع تكون غالبية أعضاء مجلس الإدارة من المديرين التنفيذيين أما الشركات التي لا يحدث بها خداع غالبية أعضاء المجلس من المديرين الخارجيين ، وقدمت الدراسة تعريف للمدير الخارجي بأنه ذلك الفرد الذي لا يعمل ولا يكون له أي ارتباط آخر بالوحدة الاقتصادية وميزت الدراسة بين المديرين الخارجيين المستقلين Independent directors وهم الذين ليس لهم أي علاقة وظيفية بالوحدة بخلاف عضويتهم بالوحدة الاقتصادية والمديرين الخارجيين شبه المستقلين Grey directors هم الذين لا يعملوا كموظفين لدى الوحدة ولكن تربطهم بها مصالح أخرى . وأكدت النتائج على أن وجود لجنة المراجعة في حد ذاته ليس له تأثير هام على تخفيض احتمال حدوث الخداع في التقرير المالي حيث أن ٦٣% من الشركات التي لا يوجد به خداع و ٤١% من الشركات التي بها خداع كان بها لجان مراجعة ، كما أوضحت الدراسة بأن مجموعة من خصائص المديرين الخارجيين يكون لها تأثير هام على تخفيض احتمال حدوث الخداع ومن هذه الصفات زيادة نسبة ملكيتهم في الوحدة الاقتصادية وطول فترة تعيينهم كأعضاء في مجلس الإدارة.

أوضحت دراسة (Carcello and Neal 2000) أن هيكلية لجنة المراجعة تعد من أهم العوامل التي يكون لها تأثير على نوع تقرير المراجع الخارجي فزيادة نسبة عدد المديرين التنفيذيين كأعضاء في لجنة المراجعة يكون له تأثير عكسي . وبعبارة أخرى وجودة علاقة عكسية بين نسبة المديرين التنفيذيين واحتمال الحصول على تقرير استمرارية الوحدة ، وهذه النتيجة تتماشى مع توصيات لجنة (Blue Ribbon Committee / BRC(1999 والجمعية

National Association of Corporate NACD (1999) القومية لمديري الشركات
. Directors /

وأوضحت دراسة (Abbott et al 2003) على أن لجنة المراجعة المستقلة التي يكون جميع أعضائها من المديرين غير التنفيذيين والتي يتوافر في أعضائها الخبرة في المجال المحاسبي والمالي أي يكون من بين أعضائها عضو خبير يمثل تأكيد على عدم وجود خداع في القوائم المالية . وأكدت الدراسة أيضاً على أن خصائص لجنة المراجعة والتي تتمثل على الاستقلال والخبرة المحاسبية أو المالية والاجتماعات الدورية تؤثر على زيادة مجال المراجعة نتيجة لزيادة إجراءات المراجعة المطلوبة .

وأوضحت أن زيادة فعالية لجنة المراجعة يدعم موقف المراجع الخارجي في التفاوض مع الإدارة التنفيذية العليا حول القضايا المحاسبية الخلاقية وكذلك الأتعاب نتيجة لانخفاض التهديد بالاستغناء عنه في حالة عدم تلبية رغبات الإدارة وزيادة الأتعاب .

وأكد (Carcello et al 2002) على ضرورة وجود دستور عمل مكتوب لأعضاء لجنة المراجعة Audit Committee Charter يؤدي إلى تحسين فعالية أداء وظائفها ويجب أن يوضح الدستور واجبات ومسئوليات لجنة المراجعة كما أكدت الدراسة على ضرورة الإفصاح عن هذا الدستور في قوائم إضافية كل ثلاث سنوات ، واقترحت الدراسة بأن الإفصاح يكون اختياري ، هذا يعطي مؤشر على فعالية لجان المراجعة في الوحدات الاقتصادية التي تقوم بالإفصاح . كما أوضحت الدراسة بأنه يجب أن يتكون أعضاء لجنة المراجعة من ثلاث أعضاء على الأقل ويكون من بين أعضاء اللجنة عضو لديه خبرة في التمويل والمحاسبة وقدمت الدراسة تعريف للخبرة المالية لأعضاء اللجنة بأنهم من يمتلكوا خبرة سابقة في المحاسبة أو الإدارة المالية أو يكونوا حاصلين على شهادات مهنية في مجال المحاسبة أو التمويل أو أي وظائف أخرى مناظرة .

وأوضحت دراسة (Vafees, 2005) بأن أعضاء لجنة المراجعة يكونوا أعضاء في مجلس الإدارة ويتم اختيارهم عن طريق مجلس الإدارة ، كما يتم التصديق على قرارات اللجنة من قبل مجلس الإدارة وأظهرت الدراسة أن انخفاض جودة المكاسب المقررة يرتبط عكسياً بفعالية أداء لجنة المراجعة . وأكدت نتائج الدراسة على وجود علاقة بين انخفاض نسبة المديرية التنفيذيين بالوحدة الاقتصادية (استقلال أعضاء لجنة المراجعة) وانخفاض جودة المكاسب المقررة . وأكدت أيضاً على ضرورة توافر الخبرة في أعضاء لجنة المراجعة وذلك بوجود عضو على الأقل من بين أعضاء لجنة المراجعة كخبير مالي أو محاسبي وذلك لتحسين أداء عمل اللجنة ، كما أكدت الدراسة على الحجم المناسب لأعضاء لجنة المراجعة بحيث لا تقل عدد أعضائها عن ثلاثة أعضاء على الأقل وأن تكون هناك اجتماعات دورية تعدها اللجنة وذلك لتحسين جودة المكاسب . واعتبرت الدراسة أن زيادة نسبة ملكة أعضاء اللجنة في حصص الشركة تكون دافع لهم على مراقبة أعمال الإدارة التنفيذية العليا بفعالية أكثر ومن ثم زيادة جودة المكاسب المقررة

. كما أوضحت أن طول فترة التعيين كعضو في لجنة المراجعة يكون لها تأثيران متناقضان الأول يؤدي إلى زيادة المعرفة والخبرة بالوحدة الاقتصادية ومن ثم زيادة المقدرة على رقابة أعمال الإدارة التفيديية العليا والثاني تخفيض استقلال أعضاء اللجنة .

قدمت دراسة (Dezoort & Salterio 2000) دليل على أن زيادة عدد المديرين المستقلين ضمن أعضاء لجنة المراجعة وكذلك زيادة معرفتهم وخبرتهم بالإجراءات والسياسات والمعايير المحاسبية ترتبط بعلاقة إيجابية بتدعيم موقف المراجع الخارجي في حالة حدوث خلاف بينه وبين الإدارة التفيديية العليا في القضايا المحاسبية . وعلى العكس من ذلك فإن لجنة المراجعة تدعم موقف الإدارة التفيديية العليا في حالة عدم وجود مديرين غير مستقلين بين أعضائها .

أوضحت دراسة (Beasley et al 2000) أن الأساليب المستخدمة في ارتكاب الخداع في التقرير المالي تختلف من صناعة إلى أخرى ، وحددت أن أساليب الخداع بصفة عامة يمكن أن تكون في أحد الأسلوبين التاليين وهما :

استخدام طريقة الاعتراف بالإيراد بطريقة لا تتناسب مع طبيعة الوحدة الاقتصادية .

استخدام الطرف المحاسبية التي تؤدي إلى المغالاة في تقرير الأصول وأكدت الدراسة على أن طرق الاعتراف بالإيراد تكون أكثر أهمية في صناعة تكنولوجيا المعلومات أما استخدام الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى المغالاة في تقدير الأصول تكون هامة في صناعة الخدمات المالية . كما أوضحت الدراسة أن الوحدات الاقتصادية التي لا يوجد بها خداع وتلك التي يوجد بها خداع تختلف في أن نسبة المديرين الخارجيين المستقلين في مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة وكذلك عدد اجتماعات لجنة المراجعة ووجود قسم للمراجعة الداخلية يختلف من الوحدات الاقتصادية التي يوجد بها خداع عن تلك التي لا يوجد بها خداع في التقرير المالي ، بمعنى أن الوحدات الاقتصادية التي يوجد بها خداع يكون فيها عدد المديرين المستقلين منخفض وعدد الاجتماعات أقل والمراجعة الداخلية تكون أقل فعالية .

وأوضحت دراسة (Matsumura & Tucker, 1992) أثر بعض المتغيرات وهي العقوبات التي تفرض على المراجع الخارجي والحد الأدنى من الاختبارات التي يجب أن يقوم بها المراجع الخارجي ومدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدات الاقتصادية وكذلك الأتعاب على قرارات المراجع الخارجي واستراتيجيات الإدارة في ارتكاب الخداع وأظهرت الدراسة أن زيادة لعقوبات وقوة نظام الرقابة الداخلية يقلل من احتمال حدوث الخداع زيادة فرص اكتشافه كذلك زيادة مستوى الاختبارات تلعب دور هام في اكتشاف الخداع ومنع حدوثه .

وأشارت دراسة (Crutchley , Jensen and Marshall 2007) إلى أن البيئة التي يحدث فيها فضائح مالية للوحدات الاقتصادية هي تلك التي تتصف بالنمو غير العادي في الإيرادات وزيادة إدارة المكاسب وزيادة نسبة عدد المديرية المستقلين (الخارجيين) في مجلس الإدارة أو أعضاء في لجنة المراجعة تؤدي إلى تخفيض حدوث الخداع في التقرير المالي .

٤- محددات فعالية أداء لجنة المراجعة :

تعرف فعالية أداء لجنة المراجعة بأنها قيام أعضاء لجنة المراجعة بأداء مهامهم ومسئولياتهم الرقابية كما هي محددة ، وتعد الفعالية كدالة في نوع ودرجة القوى التي يمتلكها أعضاء اللجنة . وترتبط فعالية أداء الوظائف الرقابية على عمليات التقرير المالي وعدد من العوامل الشخصية المرتبطة بأعضاء لجنة المراجعة (Kalber & Fogarty, 1993) لعل أهمها ما يلي:

ركزت المنظمات الرقابية والمهنية على أهمية هيكله لجنة المراجعة في تحسين وظائف لجنة المراجعة (Sox 2002; SEC, 1999, 2003; BRC, 1999). وتعد هيكله اللجنة عامل حاسم في تحديد فعالية أدائها إلا أن هذه المنظمات ركزت على عاملين أساسيين فقط هما الاستقلال والخبرة . وأوضحت الفقرة ٣٠١ من قانون ساربنز أوكسلي Sox, 2002 أنه يجب أن يكون كل أعضاء لجنة المراجعة مستقلين عن الإدارة التنفيذية وهذا يعد شرطاً لتسجيل الوحدات الاقتصادية في أسواق رأس المال بالعديد من الدول ، كما أوضحت الفقرة ٤٠٧ من نفس القانون بأنه يجب على الشركات المسجلة في لجنة الأوراق المالية والمبادلات SEC أن تفصح عما إذا كان من بين أعضاء اللجنة خبير مالي وأن تفسر عدم وجود العضو الخبير .

ويرى الباحث بأن هناك عوامل أخرى تؤثر على الفعالية منها الاجتماعات الدورية لأعضاء اللجنة ووجود دستور لعمل اللجنة وسوف نناقش فيما يلي هذه العوامل التي تؤثر على فعالية الأداء ومن أهمها ما يلي:

٤-١ إستقلال لجنة المراجعة :

يمثل استقلال أعضاء لجنة المراجعة عنصر هام في القيام بوظائفهم الرقابية ، حيث أن الاستقلال يزيد من القوة التي يمتلكها الأعضاء ويجعل لهم اليد الطولى Arm's length على الإدارة وهذا يمكنهم من أداء عملهم دون تأثير . ويعرف استقلال أعضاء اللجنة بمدى قدرتهم على اتخاذ القرارات بموضوعية وواقعية دون أن يتأثروا بالآخرين حتى ولو تعارضت مع رغبات ومصالح الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية . ويقاس استقلال أعضاء لجنة المراجعة بعدد المديرين غير التنفيذيين في اللجنة . وأكدت على ذلك لجنة BRC, 1999 حيث أوضحت أن درجة استقلال اللجنة يتأثر بنسبة المديرين غير التنفيذيين كأعضاء . كما وأوضح Klein (2002) وجود علاقة إيجابية بين استقلال اللجنة وعدد المديرين غير التنفيذيين كأعضاء بها ، ومن ثم يمكن القول بأن نسبة المديرين غير التنفيذيين تمثل دليل على استقلال اللجنة (Menon & Williams 1994) . ويعرف المدير غير التنفيذي بصفة عامة بأنه المدير الذي لا يعمل في أية وظيفة تنفيذية بالوحدة الاقتصادية ولا يترتب بأي مصلحة مالية أو غير مالية بالوحدة .

وقدم قانون ساربنز أوكسلي (Sox, 2002) وبورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE, 1978) تعريفاً للاستقلال أوضحوا بأن المدير المستقل هو المدير الذي لا يرتبط بأية علاقة مالية أو غير مالية تتعارض مع تقديره كعضو مستقل بخلاف عضويته في لجنة المراجعة . ويصنف الباحثين (Beasley, 1996) المديرين غير التنفيذيين إلى نوعين النوع الأول يطلق عليه المديرين المستقلين Independent directors : وهم أولئك المديرين غير التنفيذيين الذين لا يعملوا بالوحدة الاقتصادية ولا تربطهم أية علاقة بالوحدة الاقتصادية سواء مالية أو غير مالية . والنوع الثاني يطلق عليه المديرين غير المستقلين تماماً Grey directors : وهم مديرين غير تنفيذيين ولكن تربطهم علاقات أخرى بالوحدة الاقتصادية

وقدمت مؤسسة التمويل الدولية (IFC) تعريف استرشادي للعضو المستقل وأوضحت مجموعة من الشروط التي ينبغي توافرها كلها أو بعضها كي يوصف عضو مجلس الإدارة بالاستقلال وركز التعريف على عدم وجود أية علاقات وظيفية أو علاقات تبعية أو ارتباط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة .

أوضح الفكر المحاسبي بأن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يمثل عنصر أساسي لأداء المهام الرقابية بطريقة فعالة Price waterhouse & AIA 1993 في الدراسة التي قدمتها لمعهد المراجعين الداخليين بأمريكا حول تحسين أداء لجنة المراجعة. وفي الأونة الأخيرة زاد اهتمام المنظمات المهنية والبحوث الأكاديمية بأهمية استقلال أعضاء لجنة المراجعة ، فقد طالبت لجنة الأوراق المالية والمبادلات بالولايات المتحدة الأمريكية SEC في النشرة رقم ١٢٣ والصادرة عام ١٩٧٢ (ASR. No. 123) بأنه يجب على الوحدات الاقتصادية المسجلة لديها أو تلك التي ترغب في التسجيل أن يكون لديها لجان مراجعة تتكون غالبية أعضائها من المديرين غير التنفيذيين المستقلين. وطالبت بذلك منظمات مهنية أخرى في توصياتها من اللجنة القومية للخداع في التقرير المالي (NCFRR, 1987) والتي عرفت باسم لجنة Treadway ، وبورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE, 1989) واللجنة القومية للمتعاملين في الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية NASD, 2000 ، ولجنة (BRC, 1999) وبورصة الأوراق المالية بماليزيا (BMB, 2001) ولجنة ماكدونالد التابعة للمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA, 998) وبورصة الأسهم باستراليا ASX, 2003 . كما أكد قانون ساربنز أوكسلي (Sox, 2002) في الفقرة ٤٠٧ ما طالبت به النشرة رقم ١٦٥ (ASR, No. 165) الصادرة عن لجنة الأوراق المالية والمبادلات بضرورة قيام الوحدة الاقتصادية بالإفصاح في قوائم إضافية عن لجان مراجعة وما إذا كانت تتمتع بالاستقلال عن الإدارة.

وأكد أيضاً دليل قواعد حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية والصادر بالقرار الوزاري رقم ٢٣٢ لعام ٢٠٠٥ على تشكيل لجنة مراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وعلى ألا يقل عدد أعضائها ثلاثة وذلك بالنسبة لشركات المساهمة المصدرة للأوراق المالية المعدة ببورصة القاهرة والإسكندرية .

وأوضحت البحوث الأكاديمية على أهمية وفائدة استقلال لجنة المراجعة فأكد Lindsell 1992 على أن انخفاض عدد المديرين غير التنفيذيين كأعضاء في لجنة المراجعة يقلل من فعالية أدائها . وأكد Hantt 2001 على وجود علاقة بين استقلال لجنة المراجعة وفعاليتها أدائها مهامها ، فالمديرين غير التنفيذيين المستقلين يكونوا أكثر موضوعية في تقييم نظم الرقابة الداخلية ومراقبة عمليات التقرير المالي ومن ثم فإن الاستقلال يمثل حجر الزاوية لفعالية الأداء .

ويتصف المديرين التنفيذيين بعدم الاستقلال والتبعية فإنهم يخضعوا لرقابة وتحكم الإدارة التنفيذية العليا ، حيث تتأثر مكافأاتهم بقرارات الإدارة ، وهذا يكون دافع لهم على تبني موقف الإدارة حتى ولو تعارض مع المعايير المهنية من خلال اختيار المراجع الخارجي الذي يتبنى السياسات والقواعد المحاسبية التي ترى الإدارة العليا تطبيقها في إعداد القوائم المالية وربما يؤدي ذلك إلى انخفاض في جودة التقارير المالية . و أكد Vafeas 2005 على أن انخفاض جودة التقارير المالية يرتبط بوجود المديرين التنفيذيين كأعضاء في لجنة المراجعة لأن أدائهم يتسم بعدم الفعالية . وأضح Callior 1992 أن وجود أعضاء مستقلين في اللجنة يقلل من نفوذ وقوة الإدارة العليا ويكون له تأثير عكسي على تغير المراجع الخارجي ، كما أكد (Osullivan, 2000) على أن وجود مديرين غير تنفيذيين كأعضاء يزيد من مقدرة لجنة المراجعة في مراقبة أعمال الإدارة العليا بطريقة فعالة لأن تأثير الإدارة العليا يكون ضعيف وتزداد دافعية أعضاء اللجنة في المحافظة على سمعتهم المهنية كخبراء في الرقابة في سوق المديرين غير التنفيذيين المستقلين حيث أن المحافظة على سمعة مهنية جيدة يمثل استثمار في بناء سمعة جيدة ، كما أوضح (Abbot and Parker, 2000) بأن وجود المديرين غير التنفيذيين المستقلين يؤدي إلى زيادة جودة الخدمات المهنية التي تحصل عليها هذه الوحدة الاقتصادية ، وذلك لأن العضو المستقل سوف يختار المراجع الخارجي الذي يتمتع بسمعة مهنية جيدة بالإضافة إلى حرصه على زيادة نطاق المراجعة للعمليات التي يحتمل أن تتعرض للمخاطر أو تحتاج إلى عناية خاصة عن تلك الموجودة في خطة المراجعة الأصلية .

ويخلص الباحث مما سبق بأن المدير التنفيذي هو ذلك المدير الذي لا يعمل بالوحدة الاقتصادية أو تربطه أية علاقة ارتباط أو مصلحة مع الوحدة ويجب أن يكون جميع أعضاء لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين المستقلين لضمان استقلال قرارات اللجنة ، ويتم اختيار هؤلاء الأعضاء عن طريق الجمعية العمومية للمساهمين حيث أن الاستقلال يمثل ركيزة هامة في فعالية أداء الدور الرقابي للجنة المراجعة .

٤-٢ الخبرة في المجال المحاسبي :

يكتسب الفرد المعرفة من خلال التعلم والممارسة العملية ، وتعد المعرفة أساساً للخبرة وتعرف خبرة أعضاء لجنة المراجعة بأنها نتاج المعرفة العلمية والممارسة العلمية في مجال المحاسبة والمراجعة والعلوم الأخرى ذات العلاقة الوثيقة بالخبرة المالية والمحاسبية وأوضح لجنة (BRC, 1999) بأن الخبرة تقاس بعدد سنوات الممارسة العملية التي قضاها الفرد في

مجال المحاسبة والتمويل أو أية وظيفة مماثلة ، وهذا يعني أن الخبرة تتكون من الخبرة السابقة الناتجة من الممارسة السابقة لوظائف تنفيذية أو إشرافية في مجال إعداد وتحليل وتقديم ومراجعة القوائم المالية أو المعرفة فإنها تعني المقدرة على قراءة وفهم القوائم المالية .

وأوضح قانون سارنيز أوكسلي (Sox 2002) في الفترة ٤٠٧ الخصائص التي يجب توافرها في الشخص الذي يمكن وصفه بأنه خبير محاسبي يعين كعضو في لجنة المراجعة وهي كما يلي :

- القدرة على فهم وتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- الخبرة في مراجعة وتحليل وتقييم القوائم المالية .
- الفهم الواضح لإجراءات الرقابة الداخلية وعمليات التقرير المالي .
- فهم لوظائف لجنة المراجعة .

وطالبت بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE, 2003) بضرورة أن يكون لدى كل وحدة اقتصادية لجنة مراجعة تتكون من ثلاث أعضاء على الأقل يجب أن يمتلكوا من المعرفة المحاسبية التي تؤهلهم لمعرفة وتفسير التغيرات أو الأحكام التي تصدرها الإدارة التنفيذية والمراجع الخارجي . وتكتسب المعرفة خلال فترة معقولة بعد تعيينه كعضو في لجنة المراجعة . و المعرفة المحاسبية تعني المقدرة على قراءة وفهم القوائم المالية . كما طالبت بضرورة أن يكون من أعضائها عضو على الأقل خبير مالي ومحاسبي. وأكدت أيضاً لجنة الإشراف العامة (POB, 1994) على ضرورة توافر المعرفة والخبرة المالية والمحاسبية في أعضاء لجنة المراجعة .

وأوضح (Lee & Stone 1997) وجود علاقة إيجابية بين الخبرة المالية والمحاسبية التي يجب توافرها في أعضاء لجنة المراجعة وفعالية الأداء ، كما أوضح قانون سارنيز أوكسلي ٢٠٠٢ أن فعالية أداء لجنة المراجعة لدورها الرقابي يعتمد جزئياً على المعرفة والخبرة في الأمور المالية والمحاسبية ، وأكدت على ذلك أيضاً (POB 1994) وأوضحت بأن الخبرة والمعرفة تمكن الأعضاء من الفهم الجيد للقضايا المحاسبية التي تكون محل خلاف بين المراجع الخارجي والإدارة التنفيذية وتمكنهم أيضاً من اتخاذ الإجراءات المناسبة لحل هذه القضايا الخلافية ، وأوصى مكتب المحاسب العام بالولايات المتحدة الأمريكية (GAO.1991) بضرورة أن تصدر المنظمات التشريعية قانون يوضح فيه شروط عضوية لجنة المراجعة على أن يكون من بين هذه الشروط امتلاك المعرفة والخبرة في مجالات المحاسبة والتمويل . وقد أخذ دليل قواعد حوكمة الشركات المصري ٢٠٠٥ بهذا الاتجاه وأكد على ضرورة أن يكون من بين أعضاء لجنة المراجعة أحد الخبراء في الشؤون المالية والمحاسبية . وطالبت لجنة الأوراق المالية والمبادلات (ESC, 2003) الوحدات الاقتصادية المسجلة لديها بأن تفصح في قوائم إضافية عن حقيقة وجود

عضو خبير محاسبي ضمن أعضاء لجنة المراجعة ، وأكد على ذلك أيضاً قانون ساربنز أوكسلي (Sox, 2002) .

ويرى الباحث بأن هذه المتطلبات الخاصة بالإفصاح يحتمل أن تكون نظرية ولا يتم الالتزام بها مالم يصاحبها عقوبات تتناسب مع عدم الالتزام بالإفصاح .

كما أكدت البحوث الأكاديمية أيضاً على أهمية توافر المعرفة والخبرة المالية والمحاسبية في أعضاء لجنة المراجعة . فقد أكد (Knapp 1987) على أن وجود المعرفة لدى أعضاء لجنة المراجعة يمثل دليل على تطبيق نظام جيد لحوكمة الشركات . كما أكد (Goodwin, 2003) على أن الخبرة والمعرفة تساعد اللجنة في مراجعة وتقييم أعمال المراجع الخارجي والداخلي بطريقة مناسبة وتمكنهم كذلك من التأكد من تطبيق نظم رقابية داخلية قوية خالية من الثغرات داخل الوحدة الاقتصادية وأوضح (Kalbers & Fogarty 1993) وجود علاقة إيجابية بين المعرفة والخبرة وجودة التقرير المالي ويوجد أيضاً علاقة بين المعرفة والخبرة وتغيير المراجع الخارجي . وأوضح (Dozoort, 2003) أن الوحدات الاقتصادية التي تعاني من مشاكل مالية هي تلك الوحدات التي لا يوجد بين أعضاء لجنة المراجعة خبير محاسبي وأن عدم وجود الخبير يزيد من الصعوبات والمشاكل التي تواجه المراجع الخارجي والداخلي أثناء قيامهم بمهامهم

ومما سبق يخلص الباحث بأن الخبرة و المعرفة المحاسبية والمحاسبية تمثل الركيزة الرئيسية لأداء الدور الرقابي لأعضاء لجنة المراجعة بفعالية ومن ثم التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية . وتنشأ المعرفة والخبرة من الممارسة لوظائف المحاسب والمراجع أو أية وظيفة مماثلة . وتمكن الخبرة والمعرفة أعضاء اللجنة من الفهم الجيد لوظيفة المراجع الخارجي والداخلي ومن ثم فإنها تؤثر على موقفهم تجاه القضايا الخلافية بين الإدارة التنفيذية والمراجع الخارجي واتخاذ الإجراءات المناسبة لحسم مثل هذه القضايا وتساعدهم في تقييم مدى مناسبة وإجراءات والسياسات المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية ، والتأكد من مدى كفاية وملئمة الإفصاح المحاسبي .

٤-٣ الاجتماعات الدورية :

يعكس عدد الاجتماعات التي تعقدها لجنة المراجعة مدى نشاط لجنة المراجعة وويعد عدد الاجتماعات عنصر هام في فاعلية أداء اللجنة أو دورها الرقابي . وطالبت لجنة الأوراق المالية والمبادلات بالولايات المتحدة الأمريكية من الوحدات الاقتصادية المسجلة لديها بأن تحدد عدد الاجتماعات الدورية التي تعقدها اللجنة خلال العام . وأوصت اللجنة القومية لمديري الوحدات الاقتصادية (NACD, 2000) بأنه يجب على لجنة المراجعة أن تجتمع بمعدل أربع اجتماعات سنوية حيث أن هذه الاجتماعات تمثل إشارة على نشاط وحرص وحذر لجنة المراجعة وأكد

(Xie et al, 2003) ويمثل عدد الاجتماعات مؤشر على قيام اللجنة بمسئولياتها المحددة كما أنها تؤدي أيضاً إلى زيادة مستوى جودة المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية .

وأوضحت اللجنة القومية للخداع في التقرير المسالي (NCFFR, 1987) في توصياتها بضرورة وجود اتصال مباشر بين لجنة المراجعة والمراجع الخارجي وهذا يكون طريق الاجتماعات الدورية وذلك لمناقشة ومراجعة القضايا الخاصة بمهام المراجعة والقيود التي تفرضها الإدارة التنفيذية على نطاق المراجعة . وتعد هذه الاجتماعات وسيلة لحصول لجنة المراجعة على معلومات مناسبة عن القضايا المحاسبية التي تكون محل خلاف بين الإدارة والمراجع الخارجي . وأكد (Abbott et al 2003) على أن الوحدات الاقتصادية التي تعقد فيها لجنة المراجعة أربع اجتماعات دورية في العام تكون قوائمها المالية ذات مستوى جودة مرتفع حيث أن هذه الاجتماعات يكون لها تأثير إيجابي وعلى مهام المراجعة .

وأوصت لجنة (BRC, 1999) بأن لجنة المراجعة يجب أن تجتمع أربع مرات سنوياً مع كل من الإدارة التنفيذية والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي بصورة منفصلة حتى تتسم المناقشة بالصراحة والشفافية في التقرير عن أي تجاوزات أو قيود .

ويرى الباحث بأن الاجتماعات الدورية التي تعقدها لجنة المراجعة يجب أن تكون أربع مرات سنوياً على الأقل وأن تتم هذه الاجتماعات مع الأطراف التي تقوم بإعداد ومراجعة التقرير المالي وذلك لمناقشة القضايا المحاسبية التي تكون محل خلاف وكذلك الحصول على المعلومات المناسبة عن السياسات المحاسبية والأحكام والتقديرات التي تؤثر على سلامة ودقة القوائم المالية وكذلك منافسة خطط وبرامج المراجعة للتأكد من مناسبتها والتأكد من الالتزام بالقواعد والمعايير المهنية والتنظيمية.

٤-٤ دستور عمل اللجنة :

واجه أداء لجنة المراجعة انتقادات شديدة في السنوات القليلة السابقة ونتيجة لذلك أوصى آرثر ليفت Arthur levitt رئيس لجنة الأوراق المالية والمبادلات بالولايات الأمريكية السابق بتكوين لجنة Blue Ribbon Committee لتحسين فعالية أداء لجنة المراجعة (Carcello t al, 2002) وكذلك أوضحت نتائج الدراسة التي قامت بها شركة Price waterhouse للمحاسبة عام ١٩٩٣ ولتي قدمتها للمعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين بضرورة وضع دستور عمل للجنة المراجعة يكون مرشداً لهم في تحديد مسئولياتهم ودورهم الرقابي المتوقع .

وأكدت غالبية المنظمات المهنية في توصياتها على ضرورة وجود دستور عمل Charter لأداء لجنة المراجعة ، فقد أكدت Treadway, 1987; BRC, 1999; NYSE; AMEX, NASDY على أن يجب على الوحدات الاقتصادية أن يكون لديها لجان مراجعة يجب أن تضع دستور عمل لأداء لجنة المراجعة يكون في شكل رسمي مكتوب ويعتمد ويراجع هذا الدستور من قبل مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية . كما طالبت لجنة الأوراق المالية والمبادلات (SEC,

(1999) في قاعدتها الجديدة والصادرة في النشرة 34.42266 بأنه يجب أن يكون هناك دستور للجنة المراجعة ويتم الإفصاح عنه في قوائم إضافية مرة على الأقل كل ثلاث سنوات ويفصح أيضاً عن مدى قيام اللجنة بمسئولياتها المحددة .

وأكدت البحوث الأكاديمية على ضرورة أن يوضح الدستور مسئوليات وسلطات ومجال عمل لجنة المراجعة وهيكلها (Carcello et al 2002) ويحقق وجود دستور لاداء عمل لجنة المراجعة منافع عديدة لعل أهمها :

- تحديد نطاق المسئولية القانونية لأعضاء لجنة المراجعة .

- يقدم دليل اثبات قوي على قيام أعضاء لجنة المراجعة بالمهام المنوطة بها .

وطالبت لجنة الأوراق المالية (SEC, 1999) بضرورة الإفصاح عن هذا الدستور وأن يتم مراجعته وتقييمه دورياً وتغيير البنوك التي تحتاج إلى تغيير كلما تطلب الأمر ذلك وهذا الإفصاح والتقييم المستمر يؤدي إلى :

- زيادة الشفافية حول الدور الرقابي لأعضاء لجنة المراجعة على عمليات التقرير المالي.

- زيادة دافعية أعضاء لجنة المراجعة على تحسين مستوى فعالية أدائهم لدورهم المحدد.

- زيادة الثقة المستثمرين في القوائم المالية .

وأكد (Ruffing, 1994) بأن وجود دستور عمل لاداء لجنة المراجعة يمثل عامل هام في نجاح أداء الدور الرقابي للجنة ، حيث أنه يساعد على زيادة فهم وإدراك أعضاء اللجنة لمسئولياتهم الملقاة على عاتقهم . ويعد الدستور دافع على تحسين الأداء بصفة مستمرة .

ومما سبق يخلص الباحث بأن وجود دستور عمل لاداء لجنة المراجعة يكون دافع على الأداء بمستوى فعالية مرتفع كما أنه يمثل حافز على تحسين الأداء حتى لا يتعرض الأعضاء للمساءلة القانونية وما ينتج عنها من خسائر مادية وغير مادية تؤثر على سمعتهم المهنية في سوق الرقابة على أعمال الإدارة التنفيذية ويمثل دستور الأداء مرشد للأعمال التي يجب القيام بها وكذلك يحدد المسئوليات والواجبات المطلوبة من الأعضاء.

٥- العوامل المؤثرة على حدوث الخداع المحاسبي :

١-٥ الخداع المحاسبي :

١-٥-١ تعريف الخداع :

يمثل الخداع قضية هامة من القضايا التي تواجه الوحدات الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة ويتميز حدوث الخداع بالندرة وعدم التكرار ومن ثم يصعب اكتشافه وذلك لحدوثه في الخفاء . ويعد مفهوم الخداع من المفاهيم القانونية يقصد به ارتكاب الفرد أفعال غير قانونية بهدف

الحصول على مكاسب غير قانونية أو غير شرعية . وتعددت تعريف الخداع منها التعريف الذي قدمه قاموس Black's law Dictionary عام ١٩٩٠ بأنه الانحراف المتعمد من قبل بعض الأفراد الذين يمتلكوا السلطة والنفوذ لتقديم الأمور على غير حقيقتها سواء كان ذلك بالأفعال أو بالكلمات وذلك بهدف خداع الآخرين بمعنى طمس الحقائق أو اخفائها وإظهار الشيء على غير حقيقته كما قدمت جمعية فاحص الخداع The Association of fraud Examiners تعريف للخداع من خلال اختلاس الأصول على أنه استخدام الفرد لوظيفته في تحقيق منفعة شخصية وذلك بالاستخدام غير المناسب أو المعتمد لموارد الوحدة الاقتصادية أو أصولها (ACFE, 2004) وقد عرف (KPMG, 2006) الخداع بأنه قيام الفرد بأفعال غير قانونية بقصد تحقيق منافع شخصية غير مشروعة من خلال تقديم قوائم مالية مضللة أو استخدام غير مناسب مقصود لموارد الوحدة الاقتصادية أو أحد أصولها .

ويرى الباحث بأن الخداع عبارة عن استخدام (المخداع) لوسائل غير مشروعة بطريقة متعمدة ومقصودة للحصول على مكاسب شخصية غير مشروعة وذلك بإخفاء بعض العناصر الجوهرية أو الإفصاح غير المناسب عنها والتي تؤثر على دلالة القوائم المالية وعلى المركز المالي للمشروع ونتيجة الأعمال بهدف تضليل الآخرين (الضحايا) الذين يعتمدوا في قراراتهم على هذه القوائم .

ويرتكب الخداع بقصد تضليل الأفراد أو بقصد تضليل الوحدات الاقتصادية المنافسة أو الوحدات الحكومية (مصلحة الضرائب مثلا) . وأوضحت النشرة رقم ٥٤ (SAS No. 54) الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأن الأفعال غير القانونية ترتبط بالسلوك الشخصي للأفراد العاملين بالوحدات الاقتصادية في كافة المستويات الإدارية وتنحسب مخالفة القوانين واللوائح والقواعد المطبقة بالوحدة الاقتصادية .

٥ - ١ - ٢- تبويب الخداع :

وتتعدد أنواع الخداع ويمكن تبويبه على أساس معايير مختلفة ومن هذه المعايير ما يلي :

أ- تبويب الخداع حسب مرتكبه

وطبقاً لهذا المعيار يتم تقسيم الخداع إلى نوعين

١-١ : خداع يرتكب من داخل الوحدة الاقتصادية وهذا النوع من الخداع يرتكب من قبل العاملين بالوحدة الاقتصادية ويشمل نوعين هما :

١-١-١ خداع الإدارة العليا : ويحدث هذا الخداع من قبل الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية ويكون في شكل تقديم قوائم مالية مضللة أو اختلاس أحد الأصول أو الاستخدام غير المناسب لموارد الوحدة الاقتصادية .

أ- ٢-١ خداع المستويات الإدارية الأخرى : ويقوم بهذا الخداع أي من العاملين في المستويات الإدارية الأخرى بخلاف مستوى الإدارة العليا ويأخذ شكل الاختلاس أو الاستخدام غير المناسب لموارد الوحدة الاقتصادية .

٢- خداع يرتكب من قبل الأطراف الخارجية .

ب- تبويب الخداع من ناحية أسباب حدوثه :

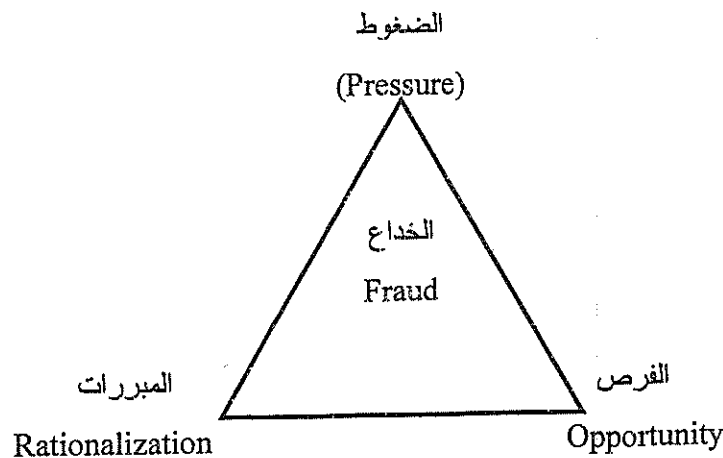
ويتم تقسيم الخداع طبقاً لهذا المعيار من حيث أسباب حدوثه إلى نوعين ويتفق مع ما أكدت عليه النشرة رقم ٩٩ (ASS No, 99) :

ب- ١- خداع ناتج من تقديم قوائم مالية مضللة : ويحدث هذا الخداع نتيجة الحذف المقصود لبعض العناصر الهامة نسبياً في القوائم المالية بقصد خداع قارئ القوائم المالية وينتج عن هذا النوع من الخداع من ارتكاب بعض الأفعال مثل التلاعب والتحريف والتزييف والتزوير للسجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة لصحة البيانات الظاهرة بالقوائم المالية أو ينتج من التطبيق الخاطئ والمتعمد للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً عند إعداد القوائم المالية .

ب- ٢- الخداع الناتج من الاستخدام غير المناسب للأصول : ويشار إلى هذا النوع من الخداع بأنه ناتج من السرقة أو الاختلاس لأحد الأصول التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية ويكون لها تأثير هام نسبياً على دلالة القوائم المالية .

٢-٥ العوامل التي تؤثر على حدوث الخداع :

افتترض Donald Cressy, 1973 باحث علم الاجتماع الجنائي Sociologist and Craniologist بأن الخداع لا يمكن حدوثه في غياب العناصر المكونة لمثلث الخداع والتي يمكن توضيحها بالشكل التالي



وأكدت النشرة رقم ٩٩ (ASA No.99) على أن أسباب حدوث الخداع يرجع إلى ثلاث عناصر رئيسية هي :

- ١- وجود ضغوط أو حوافز على ارتكاب الخداع.
- ٢- توافر الظروف أو الفرص الملائمة على ارتكاب الخداع.
- ٣- وجود معتقدات أو قيم أخلاقية لدى الفرد تبرر ارتكاب الخداع.

وقدم (Loebbeck et al., 1989) نموذج مفاهيمي لاكتشاف الخداع واعتمد هذا النموذج على الإجراءات التحليلية التي تظهر للمراجع الخارجي مستوى المخاطر الناتج من خداع الإدارة التنفيذية ، وأكد على أن الإدارة التنفيذية هي التي ترتكب الخداع في التقرير المالي فهمي تمتلك من السلطة والنفوذ اللذان يسمحان بارتكاب الخداع. كما أكدت اللجنة القومية للخداع في التقرير المالي ١٩٨٧ (NCFRR , 1987) بأن سبب حدوث الخداع في التقرير المالي يرجع إلى الضغوط المتزايدة التي تتعرض لها الإدارة لتحقيق أهداف متفائلة بصعب تحقيقها لذلك تلجأ إلى الخداع كحل لتخفيف هذه الضغوط . وكذلك تعد زيادة نسبة ملكية الإدارة دافع على التأثير على أسعار الأوراق المالية وهذه الدوافع تمثل حافز على تقديم تقرير خادع . وأوضحت جمعية فاحص الخداع (ACFE, 2000) بأن الأفراد الذين يرتكبوا الخداع لا يكون لهم سوابق جنائية ولكن لديهم معتقدات وقيم أخلاقية تبرر لهم القيام بمثل هذه الأفعال.

وأكد (Albrecht & Romney 1980) بأن سبب حدوث الخداع في القوائم المالية يرجع إلى الضغوط والحاجات الاقتصادية التي تمثل دافع رئيسي على ارتكاب مثل هذه الأفعال وأن ضعف أو عدم وجود نظام للرقابة الداخلية يخلق الفرص المناسبة لحدوث الخداع ، بالإضافة إلى وجود صفة عدم الأمانة أو الحياد فإن كل هذه العوامل تؤدي إلى ارتكاب الخداع في التقرير المالي.

وأكد (Loebbeck et al 1989) على ضرورة توافر العناصر الثلاثة المكونة لمثلث الخداع في وقت واحد لارتكاب الخداع في التقرير المالي . فإذا لم يتوفر أحد العناصر الثلاثة فإن ذلك سوف يقلل من حدوث الخداع ، بمعنى ضرورة تداخل العناصر الثلاثة مع بعضها البعض لارتكاب الأفعال غير القانونية التي تؤدي إلى حدوث الخداع.

ومما سبق يخلص الباحث أن الإدارة التنفيذية (العليا) هي التي تمتلك من النفوذ والسلطان الذي يمكنها من ارتكاب الخداع بنوعيه (الخداع الناتج من التضليل في القوائم المالية أو الخداع الناتج من الاستخدام غير المناسب للموارد التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية) . ويحدث الخداع في حالة توافر العناصر الثلاثة المكونة لمثلث الخداع مجتمعة وإن اختلفت القوة النسبية قبل عنصر ويحتمل أن يحدث الخداع في الوقت الحالي أو المستقبل، فإذا لم يتوافر أي عنصر من عناصر مثلث الخداع فإن ذلك سوق يقلل من احتمال حدوثه إلى أدنى حد ممكن .

٦ - محددات فعالية لجنة المراجعة ودوافع الإدارة على ارتكاب الخداع

تقوم لجنة المراجعة بمراقبة أعمال الإدارة التنفيذية العليا بهدف التأكد من سلامة وصحة التقرير المالي . ووجود لجنة المراجعة بالوحدات الاقتصادية يؤثر في دوافع الإدارة على ارتكاب الخداع بالإضافة إلى فعالية أداء اللجنة في ممارسة دورها الرقابي تؤثر أيضاً وتعد الفعالية كدالة لعدد من العوامل تتمثل في استقلال لجنة المراجعة ومدى توافر الخبرة في أعضائها والاجتماعات الدورية التي تعقدها اللجنة ووجود دستور لعمل اللجنة .

وسوف يقوم الباحث بتحليل العوامل التي تؤثر على دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع في القوائم المالية ثم يستخلص الفروض الاحصائية القابلة للاختبار الميداني في نهاية التحليل .

٦ - ١ تكوين لجنة المراجعة :

أوضح (Wild, 1994) بأن لجنة المراجعة تعد أحد آليات حوكمة الشركات التي تعمل على تخفيض حدوث الخداع في التقرير المالي لأدنى حد ممكن . وأكدت أيضاً اللجنة القومية للخداع في التقرير المالي 1987, NCFRR على أن لجنة المراجعة تعد أحد العناصر الضرورية فسي تصميم أي نظام رقابي لمنع أو اكتشاف الخداع ويساهم ضعف أداء لجنة المراجعة لمهامها الرقابية في فشل الوحدات الاقتصادية وضعف بيئة الرقابة الداخلية في هذه الوحدات كما أنه يساعد على توفير الفرص المناسبة لارتكاب الخداع في التقرير المالي (I aebbecke et al, 1989) ووجود لجنة المراجعة تعد كمؤشر على قوة الرقابة الداخلية بالوحدة .

تعمل لجنة المراجعة على إلزام الإدارة التنفيذية العليا بنظم الرقابة الداخلية المطبقة في الوحدات الاقتصادية وخلق ثقافة الأمانة وزيادة انتماء العاملين ومن ثم تخفيض احتمال ارتكاب الخداع في التقرير المالي . ويقام اللجنة بمهامها الرقابية تقلل من الفرص المتاحة أو الظروف التي تساعد على الخداع . وتتعدد المهام الرقابية التي تقوم بها اللجنة وتؤدي إلى زيادة جودة التقرير المالي ومن ثم هذه المهام ما يلي:

* - مراجعة عمليات التقرير المالي وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية .

* - مراجعة ومناقشة القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقرير المالي ومدى مناسبتها لطبيعة الوحدة الاقتصادية وتمشيها مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وكذلك مراجعة أثر تغيير السياسات والقواعد المحاسبية على دلالة القوائم المالية مع الإدارة العليا (Wolinzer, 1995) ، ومن ثم فإن لجنة المراجعة تؤثر على مستوى الإفصاح في التقرير المالي .

* - مراجعة التزام الإدارة بمتطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والقوانين والقواعد اللازمة لإعداد القوائم المالية ، والتأكد من اتباع المعالجات المحاسبية السليمة (ICAEW, 1997) .

* - مناقشة خطط المراجعة التي يعدها المراجع الخارجي والتأكد من قيامه بذلك العناية المهنية الواجبة والقيام بالاختبارات الكافية والملائمة لتحقيق هدف المراجعة (BRC, 1999; POB, 1993) . ومناقشة تقديرات المراجع والقضايا المحاسبية التي تكون محل خلاف مع الإدارة التنفيذية العليا ، والصعوبات التي تواجهه أثناء عمليات المراجعة (Dezoort & Satterio 2001) .

وتعمل لجنة المراجعة على تخفيض اللاتماثل في المعلومات Asymmetric information بين الإدارة التنفيذية العليا وكوكيل عن المساهمين وبين أصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية ، كما أنها تقلل من الدوافع على ارتكاب الخداع والتضليل في القوائم المالية (Pimus et al 1989) . وأكد (Wild, 1996) على وجود علاقة إيجابية بين تشكيل لجنة المراجعة وجودة المكاسب وانخفاض القيام بالسلوك الانتهازي من قبل الإدارة . وتعد إدارة المكاسب أحد أشكال الخداع والتضليل في القوائم المالية حيث تقوم الإدارة بإعادة هيكلة العمليات لتغيير التقرير المالي ليصبح مضلل وخادع . ووجود لجنة المراجعة في الوحدات الاقتصادية يدعم استقلال المراجع الخارجي ويساعده على التمسك بتطبيق القواعد والسياسات المحاسبية التي تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والتأكيد على جودة المراجعة (Knapp, 1987) ، وقيام لجنة المراجعة بتعيين وعزل المراجع وتحديد أتعابه يقلل من الضغوط التي تمارسها الإدارة التنفيذية العليا لتلبية رغباتها على المراجع الخارجي عن طريق تهديده بالاستغناء عنه .

ومما سبق يستخلص الباحث الفرض الإحصائي الأول :

يوجد علاقة ارتباط مباشرة بين تكوين لجنة المراجعة وبين انخفاض دوافع الإدارة التنفيذية على ارتكاب الخداع في القوائم المالية ويتوقع أن يكون لهذه العلاقة تأثير إيجابي.

٦-٢ استقلال لجنة المراجعة

يعد استقلال أعضاء لجنة المراجعة عن الإدارة التنفيذية العليا تدعيم لاستقلال المراجع الخارجي حيث أوضح (Carcello and Neal 2003) بأن لجنة المراجعة المستقلة تعد حائل أو مانع بين ضغوط الإدارة التنفيذية واستقلال المراجع الخارجي وهذا يشجع المراجع على التمسك باستقلاله وعدم تلبية رغبات الإدارة (Abbott et al, 2003) . وتعمل لجنة المراجعة المستقلة على زيادة جودة عمليات المراجعة وذلك باختيار المراجع الذي يتمتع أدائه المهني بالجودة المرتفعة وهذا يقلل من قدرة الإدارة على ارتكاب الخداع في التقرير المالي حيث يوجد علاقة إيجابية بين استقلال لجنة المراجعة ومستوى جودة الخدمات المهنية حيث أنها تتجه في الاختيار نحو المراجع الأكثر موضوعية واستقلالاً (Abbott & Parker, 2000) .

ويؤدي استقلال لجنة المراجعة إلى زيادة إجراءات المراجعة وذلك لتجنب حدوث الخداع والتضليل في القوائم المالية ويرتبط استقلال اللجنة أيضاً بعلاقة سلبية باتباع الإدارة التنفيذية العليا لسياسة إدارة المكاسب والتي تعد كصورة من صور الخداع Klein 2002 حيث أنها تقدم معلومات غير حقيقية عن الأداء الفعلي للوحدة الاقتصادية . وينتج عن ذلك انخفاض احتمال ارتكاب الخداع في القوائم المالية . وأكد (inhaff, 2003) على أن لجنة المراجعة المستقلة تعمل على زيادة صحة ودقة القوائم المالية التي تعدها الإدارة وأكدت الفقرة ٣٠١ من قانون ساربنز أوكسلي (Sox, 2002) على أن استقلال لجنة المراجعة يؤدي إلى تخفيض فشل المراجعة . وأوضح (Abbott & Parker, 2000) بأن وجود لجنة المراجعة المستقلة في الوحدة الاقتصادية يقلل من العقوبات التي تفرضها المنظمات الرقابية لأدنى حد ممكن وذلك نتيجة انخفاض احتمال حدوث الخداع في التقرير المالي.

وأوضح (McMullen and Rahunadan 1996) بأن وجود المشاكل المالية في الوحدات الاقتصادية يرتبط بعدم توافر استقلال أعضاء لجنة المراجعة ، كما أوضح (Beasley et al, 2000) أن الوحدات التي يرتكب فيها الخداع تكون لجنة المراجعة الموجودة في تلك الوحدات أقل استقلالاً من الوحدات التي لا يرتكب فيها الخداع.

ويعد وجود مديرين غير تنفيذيين كأعضاء في لجنة المراجعة إشارة على وجود مستوى حماية مرتفع من ارتكاب الخداع والتضليل ، وأكد (Carcello & N et al, 2000) على أن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يعني زيادة نسبة المديرين غير التنفيذيين كأعضاء في اللجنة بالإضافة إلى عدم وجود مصالح لهم في الوحدة . وأوضح Klein, 2002 بأن لجنة المراجعة تعد آلية رقابية مناسبة على أعمال الإدارة التنفيذية العليا وزيادة نسبة المديرين غير التنفيذيين كأعضاء في اللجنة يكون دافع على منع الإدارة من ارتكاب الخداع في التقرير المالي. كما أكد Crutchley et al 2000 على زيادة نسبة المديرين التنفيذيين كأعضاء في لجنة المراجعة يقلل من احتمال تعرض الوحدة الاقتصادية للفضائح المالية .

وأكد Jensen 2005 على أن الخداع يمثل عنصر من عناصر تكاليف الوكالة وأن زيادة نسبة المديرين غير التنفيذيين كأعضاء في مجلس إدارة الوحدة ، أو اللجان الرئيسية بها يقلل من تعرض هذه الوحدات للفضائح المالية ، تؤثر نسبة المديرين غير التنفيذيين كأعضاء في لجنة المراجعة في منع ممارسة إدارة المكاسب من قبل الإدارة العليا

كما أكد (Seamer & Psaros 2000) بأن الوحدات الاقتصادية التي يرتكب فيها الخداع تكون بنسبة المديرين غير التنفيذيين كأعضاء في لجنة مرتفعة أكثر من الوحدات التي لا يوجد بها خداع بينما يرتبط وجود المديرين التنفيذيين كأعضاء في لجنة المراجعة بالأثر السلبي على جودة التقرير المالي (Vickmair et al 1993) .

ومما سبق يستخلص الباحث الفرض الإحصائي الثاني

يوجد علاقة ارتباط مباشرة بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة (نسبة المديرين غير التنفيذيين) وبين انخفاض الفرض والدوافع لدى الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع في القوائم المالية ويتوقع أن يكون لهذه العلاقة تأثير إيجابي .

٦-٣ الخبرة والمعرفة :

توافر الخبرة والمعرفة في المجالات المحاسبية والمالية لدى أعضاء لجنة المراجعة تمكنهم من معرفة مسؤولياتهم وفهم القضايا المحاسبية الخلاقية بين الإدارة التنفيذية العليا والمراجع الخارجي وتحديد الإجراءات المناسبة لحسمها ، كما أنها تمكن أعضاء اللجنة من تحديد المخاطر المحتمل أن يواجهها المراجع أثناء قيامه بمعلومات المراجعة .

وأكد قانون ساربنز أوكسلي على أن فعالية أداء لجنة المراجعة لدورها الرقابي بفعالية يعتمد بصفة أساسية على مدى توافر الخبرة والمعرفة لدى أعضاء اللجنة في المجالات المحاسبية والمالية . وأكد (Dezort, 1998) على توافر الخبرة والمعرفة لدى أعضاء اللجنة (يكون عضو على الأقل من بين الأعضاء لديه خبرة في المجالات المحاسبية والمالية) يكون له تأثير إيجابي على قيام أعضاء اللجنة بدورهم في مراقبة أعمال الإدارة التنفيذية العليا. وأوضح (Abbott et al 2004) بأن الخبرة والمعرفة تمكن اللجنة من تقييم نظم الرقابة الداخلية المطبقة ونقاط الضعف بها وتمكنهم من تقييم مدى دقة تقديرات الإدارة التنفيذية في القضايا المحاسبية . وأوضحت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين توافر الخبرة والمعرفة وارتكاب الإدارة للخداع في شكل إدارة المكاسب . كما أكد (Farber 2005) على أن وجود عضو يتمتع بالخبرة في المجالات المالية والمحاسبية في لجنة المراجعة يقلل من حدوث ارتكاب الخداع والتضليل في القوائم المالية . كما أكد McMullen and Rahunandan 1996 بأن وجود المشاكل المالية في الوحدات الاقتصادية يرتبط بعدم توافر الخبرة والمعرفة في المجالات المالية والمحاسبية في أعضاء لجنة المراجعة .

ومما سبق يستخلص الباحث الفرض الإحصائي الثالث :

يوجد علاقة ارتباط مباشرة بين توافر الخبرة والمعرفة في المجالات المالية والمحاسبية (عضو على الأقل يتمتع بالخبرة المالية والمحاسبية) وبين انخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع في القوائم المالية ويتوقع أن تكون هذه العلاقة ذات تأثير إيجابي.

٦-٤ الاجتماعات الدورية :

أوضحت بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE, 2003) أن عدد الاجتماعات الدورية التي تعقدها لجنة المراجعة تعمل على زيادة تحسين التقرير المالي وزيادة فعاليتها في أداء دورها الرقابي . وأكد Sommer, 1991 على وجود علاقة إيجابية بين عدد الاجتماعات الدورية التي تعقدها لجنة المراجعة مع كل الأطراف التي تشارك في إعداد ومراجعة التقرير المالي والمتمثلة في الإدارة التنفيذية العليا والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي وفعالية أدائها لدورها الرقابي .

وأكدت اللجنة القومية للخداع في التقرير المالي (NCFRR, 1987) على أن الاجتماعات الدورية تمثل وسيلة اتصال مباشرة بين لجنة المراجعة والمراجع الخارجي لمناقشة القضايا الخاصة بالمراجعة ، وأنها تمثل أيضاً وسيلة للحصول على المعلومات المناسبة المرتبطة بقضايا المحاسبة الخلفية بين الإدارة التنفيذية العليا والمراجع الخارجي

وتمثل الاجتماعات الدورية التي تعقدها لجنة المراجعة إشارة على حرص وحذر لجنة المراجعة لمناقشة القضايا المحاسبية (Menon & willions, 1994) . وأوضح (Beasley et al 2000) أن عدد الاجتماعات الدورية التي تنظمها لجنة المراجعة تؤثر على حدوث الخداع في التقرير المالي وأكد على أن الوحدات الاقتصادية التي تنظم فيها اجتماعات دورية منتظمة أكثر يكون فيها احتمال حدوث الخداع أقل عن نظيرتها التي تعقد فيها لجان المراجعة اجتماعات دورية ، حيث يتم في هذه الاجتماعات مناقشة السياسات المحاسبية المطبقة ومدى ملائمتها وكذلك مدى دقة وصحة التقديرات التي تقوم بها الإدارة التنفيذية العليا .

وأكد (Abbott et al 2000) على أن الاجتماعات الدورية يكون لها تأثير عكسي على حدوث الخداع في التقرير المالي ، وأوضح (Mc Mullen and Rahunadan 1996) أن حدوث المشاكل المالية في الوحدات الاقتصادية يرتبط بعدم قيام لجنة المراجعة بتنظيم اجتماعات دورية مع الأطراف التي تقوم بإعداد ومراجعة القوائم المالية .

ومما سبق يستخلص الباحث الفرض الإحصائي الرابع :

يوجد علاقة ارتباط مباشرة بين عدد الاجتماعات الدورية التي تنظمها لجنة المراجعة مع الأطراف التي تقوم بإعداد ومراجعة القوائم المالية وبين انخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع ويتوقع أن تكون هذه العلاقة ذات تأثير إيجابي.

٥-٦ دستور عمل لجنة المراجعة :

أكدت اللجنة القومية للخداع في التقرير المالي (NCFRR, 1978) ولجنة (BRC, 1999) على أن فعالية أداء لجنة المراجعة لدورها الرقابي تتأثر بوجود دستور عمل للجنة المراجعة ويكون في شكل مكتوب يوضح مسؤوليات وسلطات أعضاء لجنة المراجعة ومتطلبات العضوية وهيكل وحجم اللجنة، ويجب أن يوافق مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية عليه كما يتم مراجعته وتقييمه بصورة دورية ، يجب الإفصاح عنه في قوائم إضافية مرة كل ثلاث سنوات على الأقل كما يجب الإفصاح عن مدى التزام اللجنة بالدستور.

ويعد دستور عمل لجنة المراجعة كمرشد في أدائها للمهام المنوطة بها وأكدت لجنة الأوراق المالية والمبادلات بالولايات المتحدة الأمريكية (SEC, 1999) على أن وجود دستور العمل يؤدي إلى زيادة فعاليتها في أداء دورها الرقابي على أعمال الإدارة التنفيذية العليا ، وأن يمثل دليل إثبات على قيام اللجنة بمسئولياتها ، كما أنه يمثل حافز دافع على أداء الدور الرقابي بمستوى فعالية مرتفع .

ومما سبق يستخلص الباحث الفرض الإحصائي الخامس :

يوجد علاقة ارتباط غير مباشرة بين وجود دستور عمل للجنة المراجعة وبين انخفاض دوافع الإدارة العليا على ارتكاب الخداع في القوائم المالية ويتوقع أن تكون هذه العلاقة ذات تأثير إيجابي.

ويوف يتم التحقيق من مدى صحة الفروض الإحصائية من خلال الدراسة التطبيقية التي سوف يتم تناولها في المباحث التالي إن شاء الله تعالى .

٧ - الدراسة الميدانية واختبارات الفروض :

تهدف الدراسة إلى محاولة التحقيق من الفروض الإحصائية التي تم التوصل إليها من الدراسة النظرية والتي تشير إلى تأثير عوامل فعالية لجنة المراجعة المتمثلة في استقلال لجنة المراجعة ومعرفو وخبرة أعضائها وعدد الاجتماعات الدورية التي تعقدتها وكذلك وجود دستور عمل أو لائحة مكتوبة تحدد أهداف ومسؤوليات وصلاحيات أعضاء اللجنة على دوافع الإدارة التنفيذية العليا في ارتكاب الخداع في التقرير المالي.

وتهتم الدراسة الميدانية الحالية باختبار صحة أو خطأ الفروض الإحصائية من خلال استخدام الأساليب الإحصائية في تحليل آراء الممارسين للمهنة .

٧ - ١ قائمة الاستقصاء

وتعتمد الدراسة الميدانية على قائمة الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات الموضحة بالمحلق رقم (١) وتحتوي على ستة عشر سؤال تقسم إلى ستة مجموعات كما يلي :

المجموعة الأولى : وتتضمن الأسئلة من السؤال الأول حتى السؤال الخامس وتحتوي على المعلومات الخاصة بالمؤهلات المهنية والعلمية والموقع التنظيمي لمفردات العينة .

المجموعة الثانية : تتضمن السؤال السادس وهو عن أثر وجود لجنة المراجعة على دوافع الإدارة التنفيذية العليا في ارتكاب الخداع .

المجموعة الثالثة : وتتضمن ثلاثة أسئلة من السؤال السابع حتى السؤال التاسع وهي تهتم باستقلال لجنة المراجعة وأثره على دوافع الإدارة التنفيذية العليا .

المجموعة الرابعة : تتضمن ثلاثة أسئلة من السؤال العاشر حتى السؤال الثاني عشر وتهتم بالخبرة والمعرفة المحاسبية وأثرها على دوافع الإدارة التنفيذية العليا .

المجموعة الخامسة : تتضمن سؤالين فقط من السؤال الثالث عشر حتى السؤال الرابع عشر وتختص بالاجتماعات الدورية التي تعدها لجنة المراجعة .

المجموعة السادسة : وتتضمن سؤالين من السؤال الخامس عشر حتى السؤال السادس عشر عن وجود دستور عمل (لائحة مكتوبة) لأعضاء لجنة المراجعة .

٧-٢ عينة البحث :

تم توزيع استمارات على الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة والجدول التالي يوضح عدد الاستمارات التي تم توزيعها وعدد مفردات عينة البحث .

عدد مفردات عينة البحث		عدد الاستمارات المرفوضة		عدد الاستمارات المستردة		الاستمارات الموزعة	
النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد
٤٩,١ %	٥٤	٤,٥٥ %	٥	٥٣,٦٤ %	٥٩	١٠٠ %	١١٠

وعدد الاستمارات المستردة ٥٩ استمارة تعادل ٥٣,٦٤ % من إجمالي عدد الاستمارات الموزعة . وتم رفض ٥ استمارات وذلك لأن عدد سنوات الممارسة المهنية تقل عن ٣ سنوات . وبلغ عدد مفردات عينة البحث ٥٤ مفردة وتعادل ٤٩,١ % من إجمالي المجتمع الذي تم توزيع استمارات الاستقصاء عليه .

٧ - ٣ خصائص مفردات العينة :

يوجد عدد من الأسس لتبويب خصائص مفردات العينة واستخدام الباحث معيار خبرة مفردات العينة كأساس للتبويب نظراً لأهمية الخبرة في فهم موضوع البحث ومن ثم فإن خصائص مفردات العينة تبويب كما يلي

- الفئة الأولى المفردات التي تكون خبرتهم العملية أكثر ٢٠ سنة .
الفئة الثانية المفردات التي تكون خبرتهم العملية تتراوح ما بين ١٦ سنة و ٢٠ سنة .
الفئة الثالثة المفردات التي تكون خبرتهم العملية تتراوح بين ١١ سنة و ١٥ سنة .
الفئة الرابعة المفردات التي تكون خبرتهم العملية تتراوح بين ٦ سنوات و ١٠ سنوات .
الفئة الخامسة المفردات التي تكون خبرتهم العملية أكثر من ٣ سنوات حتى ٥ سنوات .
ويمكن عرض عينة البحث في شكل ملخص على أساس حبرة المفردات بالجدول التالي :

أكثر من ٢٠ سنة		أكثر من ١٦ سنوات حتى ٢٠ سنة		أكثر من ١١ سنوات حتى ١٥ سنوات		أكثر من ٦ سنوات حتى ١٠ سنوات		أكثر من ٢٠ عاماً	
النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد
٢٥ %	١٣	٢٠,٣٧ %	١١	٢٠,٣٧ %	١١	١٦,٦٧ %	٩	١٨,٥٢ %	١٠

٧ - ٤ التحليل الإحصائي :

يعتمد الباحث في تحليل ردود مفردات عينة البحث باستخدام أساليب التحليل الإحصائي التي تتناسب مع هدف البحث وتم استخدام الأساليب الإحصائية التالية :

- التوزيعات التكرارية Frequency Distributions
- التوزيعات النسبية Percentages Distributions
- توزيعات كا ٢ X2 Distribution
- معامل الاقتران Contingency Correlation Coefficient

٧-٤-١ : نتائج التحليل الإحصائي باستخدام التوزيعات التكرارية والنسبية :

الجدول التالي يلخص النتائج

جدول النتائج

مفردات ترفض صحة الفرض		مفردات تؤيد صحة الفروض		مفردات العينة	الفروض الإحصائية
التوزيعات النسبية %	التوزيعات التكرارية	التوزيعات النسبية %	التوزيعات التكرارية		
٢٠,٣٧	١١	٧٩,٦٣	٤٣	على مستوى العينة	الفرض الإحصائي الأول
-	-	٢٣,٢٦	١٠	الفئة الأولى	
١٨,١٨	٢	١٦,٢٨	٧	الفئة الثانية	
٢٧,٢٧	٣	١٨,٦	٨	الفئة الثالثة	
٣٦,٣٦	٤	١٦,٢٨	٧	الفئة الرابعة	
١٨,١٨	٢	٢٥,٥٨	١١	الفئة الخامسة	الفرض الإحصائي الثاني
٧,٤	٤	٩٢,٦٠	٥٠	على مستوى العينة	
-	-	٢٠	١٠	الفئة الأولى	
-	-	١٨	٩	الفئة الثانية	
٢٥	١	٢٠	١٠	الفئة الثالثة	
-	-	٢٢	١١	الفئة الرابعة	
٧٥	٣	٢٠	١٠	الفئة الخامسة	

- فيما يتعلق بالفرض الإحصائي الثاني يتضح من الجدول السابق أن عدد المفردات التي أيدت صحة الفرض الإحصائي من مفردات عينة البحث ٥٠ مفردة وهي تعادل ٩٢,٦٠% من إجمالي مفردات عينة البحث تشمل ١٠ مفردات من مفردات الفئة الأولى من عينة البحث وهي تعادل ٢٠% من المفردات التي أيدت صحة الفرض و ٩ مفردات من مفردات الفئة الثانية وهي تعادل ١٨% من المفردات التي أيدت صحة الفرض و ١٠ مفردات من مفردات الفئة الثالثة وهي تعادل ٢٠% من المفردات التي أيدت صحة الفرض و ١١ مفردة من مفردات الفئة الرابعة وهي تعادل ٢٢% من المفردات التي أيدت صحة الفرض و ١٠ مفردات من مفردات الفئة الخامسة وهي تعادل ٢٠% من المفردات التي أيدت صحة الفرض الإحصائي وهذا يعني اتفاق غالبية مفردات العينة على وجود علاقة ارتباط إيجابية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة (يكون غالبية أعضاء اللجنة من المديرين غير التنفيذيين المستقلين) وبين انخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا في ارتكاب الخداع في القوائم المالية.

- فيما يتعلق بالفرض الإحصائي الثالث يوضح الجدول السابق أن عدد المفردات التي أيدت صحة الفرض الإحصائي من مفردات عينة البحث ٥٠ مفردة ، وهي تعادل ٩٢,٦٠% من إجمالي مفردات عينة البحث تشمل ١٠ مفردات الفئة الأولى من عينة البحث وهي تعادل ٢٠% من المفردات التي أيدت صحة الفرض و ٩ مفردات من مفردات الفئة الثانية وهي تعادل ١٨% من المفردات التي أيدت صحة الفرض و ١١ مفردة من مفردات الفئة الثالثة وهي تعادل ٢٢% من المفردات التي أيدت صحة الفرض، و ٩ مفردات من مفردات الفئة الرابعة وهي تعادل ١٨% من المفردات التي أيدت صحة الفرض ، ١١ مفردة من مفردات الفئة الخامسة وهي تعادل ٢٢% من المفردات التي أيدت صحة الفرض الإحصائي وهذا يعني وجود اتفاق بين غالبية مفردات العينة على وجود علاقة ارتباط إيجابية بين توافر الخبرة في المجالات المالية المحاسبية لدى أعضاء لجنة المراجعة (أن يكون عضو خبير على الأقل في المجالات المالية والمحاسبية ضمن أعضاء لجنة المراجعة) وبين انخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع في القوائم المالية .

- فيما يتعلق بالفرض الإحصائي الرابع يوضح الجدول السابق أن عدد المفردات التي أيدت صحة الفرض الإحصائي ٤٧ مفردة من مفردات عينة البحث وهي تعادل ٨٧,٠٤% من إجمالي مفردات عينة البحث تشمل ٨ مفردات من مفردات الفئة الأولى من عينة البحث وهي تعادل ١٧,٠٢% من المفردات التي أيدت صحة الفرض و ٨ مفردات من مفردات الفئة الثانية من عينة البحث وهي تعادل ١٧,٠٢% من المفردات التي أيدت صحة الفرض و ١١ مفردة من مفردات الفئة الثالثة من عينة البحث وهي تعادل ٢٣,٤٠% من المفردات التي أيدت صحة الفرض و ٨ مفردات من مفردات الفئة الرابعة من عينة البحث وهي تعادل ١٧,٠٢% من المفردات التي أيدت صحة الفرض و ١٢ مفردة من مفردات الفئة الخامسة من عينة البحث وهي تعادل ٢٥,٥٤% من المفردات التي أيدت صحة الفرض الإحصائي وهذا يعني اتفاق غالبية مفردات العينة على وجود علاقة ارتباط إيجابية بين عدد الاجتماعات الدورية التي تعقدتها لجنة

المراجعة مع الأطراف التي تقوم بإعداد ومراجعة القوائم المالية وبين انخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع في القوائم المالية .

- فيما يتعلق بالفرض الإحصائي الخامس يوضح الجدول أن عدد المفردات التي أيدت صحة الفرض الإحصائي ٢٣ مفردة وهي تعادل ٤٢,٥٩% من إجمالي مفردات عينة البحث ، وتشمل ٦ مفردات من مفردات الفئة الأولى من عينة البحث وهي تعادل ٢٦,٠٩% من المفردات التي أيدت صحة الفرض الإحصائي و٤ مفردات من مفردات الفئة الثانية من عينة البحث وهي تعادل ١٧,٣٩ من المفردات التي أيدت صحة الفرض و٢ مفردة من مفردات الفئة الثالثة من عينة البحث وهي تعادل ٨,٧% من المفردات التي أيدت صحة الفرض و٣ مفردات من مفردات الفئة الرابعة من عينة البحث وهي تعادل ١٣,٠٤% من المفردات التي أيدت صحة الفرض و٨ مفردات من مفردات الفئة الخامسة وهي تعادل ٣٤,٧٨% من المفردات التي أيدت صحة الفرض . وهذا يعني أن غالبية مفردات عينة البحث ترفض وجود علاقة ارتباط إيجابية بين وجود دستور عمل للجنة المراجعة (لائحة مكتوبة) وبين انخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع في القوائم المالية ويرجع الباحث سبب ذلك إلى اعتقاد مفردات العينة أن وجود دستور عمل للجنة المراجعة يؤثر على أداء لجنة المراجعة لمهامها ولا يؤثر على دوافع الإدارة التنفيذية العليا .

٧ - ٤ - ٢ : نتائج التحليل الإحصائي باستخدام كا ٢ ومعامل الارتان :

جدول يلخص النتائج

بيانات كا ٢ الجدول					الفروض الإحصائية
معامل الارتان	كا ٢ المحسوبة	كا ٢ الجدولية	درجة الحرية	مستوى المعنوية	
٠,٢٦٥	٣,٨٠٣١	٩,٤٨٨	٤ درجات	%٥	الفرض الإحصائي الأول
٠,٣٦٣	٧,١٢٦١				الفرض الإحصائي الثاني
٠,٣١٩	٥,٥٠١٤				الفرض الإحصائي الثالث
٠,٢٨٦	٤,٤١٠٤				الفرض الإحصائي الرابع
٠,٧١٥	٢٧,٦١٣٨				الفرض الإحصائي الخامس

بدراسة بيانات الجدول السابق يتضح للباحث ما يلي :

نتائج اختبارات كا ٢ :

- فيما يتعلق بالفرض الإحصائي الأول يوضح الجدول أن كا ٢ المحسوبة ٣,٨٣٤ أقل من كا ٢ الجدولية وهي ٩,٤٨٨ وهذا يعني وجود علاقة ارتباط إيجابية بين تكوين لجنة المراجعة في الوحدة الاقتصادية وبين انخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع في القوائم المالية بمستوى ثقة ٩٥% .

- فيما يتعلق بالفرض الإحصائي الثاني يوضح الجدول أن كا ٢ المحسوبة ٧,١٢٦١ أقل من كا ٢ الجدولية وهي ٩,٤٨٨ وهذا يعني وجود علاقة ارتباط إيجابية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة وبين انخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع في القوائم المالية بمستوى ثقة ٩٥% .

- فيما يتعلق بالفرض الإحصائي الثالث يوضح الجدول أن كا ٢ المحسوبة ٥,٥٠١٤ أقل من كا ٢ الجدولية وهي ٩,٤٨٨ وهذا يعني وجود علاقة ارتباط إيجابية بين توافر الخبرة في المجالات المالية والمحاسبية لدى أعضاء لجنة المراجعة وبين انخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع في القوائم المالية ، بمستوى ثقة ٩٥% .

- فيما يتعلق بالفرض الإحصائي الرابع يوضح الجدول أن كا ٢ المحسوبة ٤,٤١٠٤ أقل من كا ٢ الجدول وهي ٩,٤٨٨ وهذا يعني وجد علاقة ارتباط إيجابية بين عدد الاجتماعات التي تعقدها لجنة المراجعة بين الأطراف التي تقوم بإعداد ومراجعة القوائم المالية وبين انخفاض دوافع الإدارة التنفيذية على ارتكاب الخداع في القوائم المالية بمستوى ثقة ٩٥% .

- فيما يتعلق بالفرض الإحصائي الخامس يوضح الجدول أن كا ٢ المحسوبة ٢٧,٦١٣٨ أكبر من كا ٢ الجدولية وهي ٩,٤٨٨ وهذا يعني عدو وجود علاقة ارتباط بين وجود دستور عمل لأعضاء لجنة المراجعة وبين انخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع في القوائم المالية بمستوى ثقة ٩٥% .

نتائج اختبارات معامل الاقتران :

يوضح الجدول السابق أن أقل المتغيرات ارتباطاً مع انخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع في القوائم المالية هو تكوين لجنة المراجعة بالوحدة الاقتصادية حيث يبلغ ٠,٢٦٥ وأكثرها ارتباطاً المتغير الخاص بضرورة وجود دستور عمل لأعضاء لجنة المراجعة ويبلغ ٠,٧٥١ وتختلف نتائج معامل الاقتران مع نتائج الأساليب الإحصائية السابقة التي استخدمت في اختبارات الفروض ويرجع لباحث سبب هذا الاختلاف إلى أن كا ٢ المحسوبة للمتغير وجود دستور عمل لأعضاء لجنة المراجعة تمثل أقل قيمة وهذا يعني أن التكرارات المشاهدة تختلف بدرجة كبيرة عن التكرارات المتوقعة أي أن الاختلاف بينهما معنوي .

النتائج والتوصيات

تقدم الدراسة تحليلاً انتقادياً لمحددات فعالية لجنة المراجعة وأثرها على دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع في القوائم المالية مع الأخذ في الاعتبار البيئية الرقابية المصرية . وتعد لجنة المراجعة كأداة رقابية داخلية من أدوات حوكمة الشركات تهدف إلى زيادة صحة ودقة القوائم المالية من خلال قيامها بمراقبة عمليات التقرير المالي .

وتهدف الدراسة إلى تحديد أثر محددات فعالية لجنة المراجعة على دوافع الإدارة التنفيذية على ارتكاب الخداع في القوائم المالية . وأكدت المنظمات المهنية والرقابية وكذلك الأبحاث الأكاديمية على بعض النتائج منها ما يلي :

- أهمية وجود لجنة المراجعة في الوحدات الاقتصادية .
- وجود لجنة المراجعة يعمل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية حيث أنها تقوم بمراجعة إعداد القوائم المالية ومناقشة نتائج مراجعتها .
- تعمل لجنة المراجعة على تدعيم استقلال المراجع الخارجي والتأكيد على وجهة نظره في القضايا الخلافية مع الإدارة التنفيذية العليا المرتبطة بالقوائم المالية ، وتقوم لجنة المراجعة بتعيين وعزل المراجع وتحديث أتعابه وكذلك تقوم بالموافقة على الخدمات الإضافية التي يقدمها للوحدة الاقتصادية محل المراجعة .
- يؤدي وجود لجنة المراجعة بالوحدة الاقتصادية إلى تحسين جودة عمليات المراجعة حيث أنها تقوم بمراجعة خطط المراجعة وتنفيذها والاختبارات التي يحتمل أن يقوم بها المراجع الخارجي ومناقشة نتائجها .
- وتوصلت الدراسة إلى محددات فعالية لجنة المراجعة وأثرها على دوافع الإدارة التنفيذية وهي :
- وجود لجنة المراجعة في الوحدات الاقتصادية يؤدي إلى منع الإدارة التنفيذية العليا من مخالفة نظم الرقابة الداخلية والمعايير والقواعد والقوانين المطبقة في الوحدات الاقتصادية . حيث تقوم اللجنة بتقييم نظم الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف للتغلب عليها ، كما تقوم بمراجعة القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية للتأكد من مناسبتها ومراجعة أثر التغييرات في هذه السياسات على دلالة القوائم المالية . ومن ثم فإنها تقلل من الفرص المتاحة أمام الإدارة التنفيذية العليا .
- تعيين غالبية أعضاء لجنة المراجعة من المديرين غير التنفيذيين يؤدي إلى انحياز اللجنة إلى اختيار المراجع الذي تمتع بسمعة مهنية جيدة والذي يتصف بالموضوعية والاستقلال . وزيادة نسبة المديرين غير التنفيذيين يؤدي إلى زيادة فعالية أداء لجنة المراجعة لدورها الرقابي على أعمال الإدارة التنفيذية العليا كما أن استقلال أعضاء اللجنة يعد كإشارة على مستوى من الحماية ضد الخداع أو التضليل في القواعد المالية .

- تمكن الخبرة و المعرفة المحاسبية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة من تحديد المخاطر المحتملة في عمليات المراجعة والإجراءات المناسبة لحل القضايا الخلفية المتعلقة بالتقرير المالي بين المراجع الخارجي والإدارة التنفيذية تؤكد الدراسات الأكاديمية على أن توافر الخبرة في لجنة المراجعة يؤثر على فعالية أدائها في دورها الرقابي .

- تمثل الاجتماعات الدورية التي تعقدها لجنة المراجعة مع الأطراف التي تقوم بإعداد ومراجعة القوائم المالية تمثل وسيلة اتصال فعالة بين اللجنة وتلك الأطراف لمناقشة المشاكل التي يواجهها كل طرف أثناء تأدية عمله .

- تتأثر فعالية أداء لجنة المراجعة بوجود دستور عمل لأعضاء لجنة المراجعة (لائحة مكتوبة) يوضح أهداف ومهام ومسئوليات وصلاحيات أعضاء لجنة المراجعة .

وأوضحت نتائج الدراسة التطبيقية لاختبار مدى صحة أو عدم صحة الفروض الإحصائية إلى أن وجود لجنة المراجعة بالوحدة الاقتصادية وتعيين غالبية أعضائها من المديرين غير التنفيذيين ووجود عضو خبير في المجال المحاسبي والمالي كعضو في اللجنة وقيام اللجنة بعقد اجتماعات دورية مع الأطراف التي تقوم بإعداد ومراجعة القوائم المالية تعد كمحددات لفعالية أداء لجنة المراجعة لدورها الرقابي والتي بدورها تؤثر على دوافع الإدارة التنفيذية العليا في ارتكاب الخداع في القوائم المالية وأوضحت الدراسة أن وجود دستور عمل للجنة المراجعة كمحدد للفعالية لا يؤثر على دوافع الإدارة التنفيذية العليا .

التوصيات :

١- يجب إلزام الوحدات الاقتصادية المسجلة في سوق رأس المال المصري أو التي ترغب في التسجيل بضرورة تشكيل لجنة مراجعة .

٢- يجب أن يكون جميع أعضاء لجنة المراجعة من المديرين غير التنفيذيين المستقلين ويتم اختيارهم عن طريق الجمعية العمومية للمساهمين لتدعيم استقلالهم .

٣- يجب أن يكون من بين أعضاء اللجنة خبير في المحاسبة والمراجعة وأن يكون من بين الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة الذين تزيد خبرتهم عن ١٦ سنة .

٤- يجب أن تعقد لجنة المراجعة اجتماعات دورية ربع سنوية تناقش فيها القضايا المرتبطة بإعداد ومراجعة القوائم المالية .

٥- يجب أن يكون هناك دستور عمل لأعضاء لجنة المراجعة يتم وضعه بمشاركة المنظمات المهنية المصرية (نقابة التجاريين شعبة المحاسبة - جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية - المعهد المصري للمحاسبين القانونيين - جمعية الضرائب المصرية - جمعية التكاليف المصرية) بالاشتراك مع الجامعات المصرية وكذلك سوق رأس المال.

- ٦- يجب أن يكون من بين الشروط العامة لأعضاء لجنة المراجعة توافر المعرفة المحاسبية والمالية قبل التعيين كأعضاء أو من خلال عقد دورات تدريبية لهم عن التقرير المالي والرقابة المالية ونظم المعلومات وأساليب المراجعة في مدة بسيطة بعد التعيين .
- ٧- يجب إجراء تعديل تشريعي بإضافة نص قانوني في قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الصادر بالقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته وكذلك قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وتعديلاته يلزم الوحدات الاقتصادية بتكوين لجنة المراجعة ويحدد فيه شروط العضوية .

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين

محددات فعالية لجنة المراجعة ودوافع الإدارة التنفيذية العليا في ارتكاب
الخداع المحاسبي
د. يوسف صلاح عبد الله حسن

٣ - الوضع المهني لمفردات العينة

شريك مراجعة	مدير مراجعة	مراجع أول	وظيفة أخرى

٤ - عدد سنوات خبرة مفردات العينة

من ٣ سنوات حتى ٥ سنوات	من ٦ سنوات وحتى ١٠ سنوات	من ١١ سنة وحتى ١٥ سنة	من ١٥ سنة وحتى ٢٠ سنة	أكثر من ٢٠ سنة

٥ - بيانات عن عدد فروع مكتب المحاسبة والمراجعة

فرع واحد	أكثر من فرع داخل مصر	يوجد فروع خارج مصر	يعمل مراسل لإحدى شركات المحاسبة الدولية

ثانياً أسئلة الاستقصاء

٦ - هل تعتقد بوجود علاقة ارتباط بين وجود لجنة المراجعة بالوحدة الاقتصادية وانخفاض دوافع الإدارة التنفيذية على ارتكاب الخداع في التقرير المالي ؟

نعم لا

٧ - هل توافق على أن يكون غلبة أعضاء لجنة المراجعة من المديرين غير التنفيذيين المستقلين

نعم لا

٨ - هل يؤثر عدد المديرين المستقلين كأعضاء في لجنة المراجعة في استقلالها

نعم لا

٩ - هل تعتقد بوجود علاقة ارتباط بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة وانخفاض دوافع الإدارة التنفيذية العليا على ارتكاب الخداع في التقرير المالي

نعم لا

١٠ - هل توافق على أن يكون من بين شروط عضوية لجنة المراجعة توافر المعرفة لدى أعضاء لجنة المراجعة في المجال المحاسبي والمالي .

نعم لا

١١ - هل توافق على أن يشترط وجود عضو خبير في المجال المحاسبي والمالي ضمن أعضاء لجنة المراجعة كشرط لتسجيل الوحدة الاقتصادية في سوق الأوراق المالية .

نعم لا

