



كلية التجارة

الدراسات العليا

إطار مقترح لدراسة العلاقة بين فعالية لجنة المراجعة وجودة الأداء المهني لمراقب

دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الليبية

A proposed framework to study the relationship between the effectiveness of audit committee and quality of auditor's professional performance

A field study on companies to contribute to the Libyan

للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

مصطفى سالم علي النيهوم

وفاء يوسف أحمد

نجوى احمد السيسي

كلية التجارة _ جامعة عين شمس

كلية التجارة _ جامعة عين شمس

2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فَتَعَالَى اللَّهُ الْمَلِكُ الْحَقُّ ۖ وَلَا تَعْجَلْ بِالْقُرْآنِ مِنْ قَبْلِ

أَنْ يُقْضَىٰ إِلَيْكَ وَحْيُهُ ۚ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا

صدق الله العظيم

سورة طه الآية (114)

الإهداء

إلى والدي الأحباء.

والى إخوتي وأخواتي.

والى زوجتي وأولادي الذين تحملوا معي مشقة
السفر والتعب .

والى جميع أصدقائي

أهدي هذا العمل المتواضع

شكر وتقدير

أحمد الله وأشكره كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه لما أفاض على من نعم ، ومن توفيق في انجاز هذا العمل ، وأصلي وأسلم على رسول الله خاتم الأنبياء ، وبطيب لي ويسرني أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى الأستاذ الدكتور / نجوى أحمد السيبي أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة _ جامعة عين شمس والمشرف الرئيسي على هذا البحث على ما بذلته معي من جهد وما قدمته لي من إرشادات وتوجيهات خلال فترة إعداد هذا البحث كان له الأثر الكبير في انجازه ، فقد كانت لي مصدر تشجيع دائم فجزاءها الله عني خير الجزاء ، وأمتعها الله بدوام الصحة والعافية .

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الدكتور / وفاء يوسف أحمد أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة _ جامعة عين شمس بصفته مشرفا بالاشتراك على ما بذلته معي من جهد وما قدمته لي من إرشادات فجزاءها الله عني خير الجزاء .

كما أتوجه بجزيل الشكر والتقدير والاحترام إلى الأستاذ الدكتور / محمد محمود عبدا لمجيد أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة عين شمس بصفته رئيسا للجنة المناقشة والحكم لقبوله تقييم ومناقشة البحث فجزاءه الله عني كل خير وأمده بالصحة والعافية ، وكذلك أتقدم بالشكر والتقدير والاحترام إلى الأستاذ الدكتور / عيد محمود حميده أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة بنها بصفته عضوا بلجنة المناقشة والحكم لقبوله تقييم ومناقشة البحث فجزاءه الله عني كل خير وأمده بالصحة والعافية.

ولي التوفيق



تقرير جماعي

رسالة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

بغنوان

إطار مقترح لدراسة العلاقة بين فعالية لجنة المراجعة وجودة الأداء المهني لمراقب

الحسابات _ دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الليبية

المقدمة من الطالب /مصطفى سالم علي النيهوم

بناء على موافقة الجامعة بتاريخ 17 /03/ 2016 تم تشكيل لجنة الفحص والمناقشة لهذه
الرسالة

وانعقدت لجنة الفحص والمناقشة المكونة من السادة الأساتذة

الأستاذ الدكتور / محمد محمود عبد المجيد رئيسا

أستاذ المحاسبة والمراجعة بالكلية

الأستاذ الدكتور / عيد محمود حميدة عضوا

أستاذ المحاسبة بكلية التجارة _ جامعة بنها

الأستاذ الدكتور /نجوى أحمد السيسي مشرفا

أستاذ المحاسبة المساعد بالكلية

يوم الثلاثاء 2016/05/10 بمقر الكلية ، وقد قامت اللجنة بفحص ومناقشة الطالب في
موضوع الرسالة والنتائج التي تحصل عليها ومناقشة الأسس العلمية التي قام عليها البحث

فهرس البحث

	البيانات	
1		1
2		2
3		3
4	أهمية البحث	4
4		5
21	أهداف	6
22		7
22		8
22	منهجية البحث	9
23		10
24	طبيعة لجان المراجعة	11
25		12
27	:- ماهية وأهمية ومهام لجان المراجعة	13
28		14
29	مفهوم	15
30	أهمية لج	16
32	هـاف	17
34	تشكيل لجان المراجعة	18
35	ومهام	19
38	تحسين المحاسبية	20
38	الهدف من إنشاء لجان المراجعة	21

42	:	22
43	مفهوم حوكمة الشركات	23
45	الاهتمام	24
47		25
51	أهمية حوكمة الشركات	26
51	أهداف وخصائص ومقومات الحوكمة المحاسبية	27
52	دور لجان المراجعة في دعم آليات حوكمة الشركات	28
54	العوامل المؤثرة على فعالية دور لجان المراجعة	29
58	: العوامل المحددة لفعالية لجان المراجعة وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراقبي	30
59		31
61	: طبيعة المهني	32
62	مفهوم جودة الأداء المهني	33
64	أهمية الأداء المهني	34
65	المهني	35
67	ل المحددة لجودة الأداء المهني لـ	36
73	المهني لمراقب	37
79	المبحث الثاني : إطار مقترح لتأثير العوامل المحددة لفعالية لجان المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات	38
80	الهدف من الإطار المقترح	39
80	متطلبات تطبيق الإطار المقترح	40
80	صياغة الإطار المقترح	41
81	الخصائص والمهام التي تؤثر على فعالية	42
85	تأثير فعالية لجان المراجعة على جودة الأداء المهني	43

90	دور لجان المراجعة لزيادة فعالية وظيفة المراجعة الداخلية لما لها من تأثير على عمليات الشركة ككل	44
94	الميدانية :	45
95	الهدف من الدراسة الميدانية	46
95	عينة الدراسة	47
96	مرحلة إدخال ومعالجة البيانات	48
96	المقاييس الإحصائية الوصفية	49
100	توصيف عينة البحث	50
114		51
123	: الخلاصة والنتائج والتوصيات	52
124		53
124		54
127	التوصيات	55
128		56
129	المراجع العربية	57
135	المراجع الأجنبية	58
141		59

الفصل الأول

الإطار العلمي للبحث

مقدمة :-

أحدثت الحوكمة تغيرات جوهرية في بيئة الأعمال بشكل عام ، وبيئة مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل خاص إذ زاد الاهتمام في السنوات الأخيرة بدور لجنة المراجعة بصفتها آلية للحوكمة تهدف إلى زيادة مساءلة مجلس الإدارة وزيادة فاعلية وظيفة المراجعة واستقلاليتها بعد حالات التعثر والفشل المالي والإداري لكثير من الشركات الأجنبية والمحلية ، وأصبح هناك اهتمام تنظيمي متزايد بدور لجنة المراجعة في إعداد التقارير المالية ، وقد أشارت إحدى الدراسات إلى إن مصداقية وعدالة البيانات المالية المنشورة للشركات تتوقف على مدى وجود لجان مراجعة منبثقة عن مجالس إدارة هذه الشركات (١).

في حين رأى أحد الباحثين إن لجان المراجعة سوف تكون أكثر فعالية في عملية الإشراف على إعداد القوائم المالية ، والحد من الخلافات بين الإدارة ومراقب الحسابات مما يخفف من احتمالية استلام الشركة من مراقب الحسابات لتقرير يحتوي على تحفظات ناتجة عن أخطاء محاسبية أو عدم التزام بالمعايير المطلوبة ، وقد سارعت العديد من الدول والهيئات المهنية المحلية والدولية إلى بذل مزيد من الجهد من أجل إصدار التعليمات والمعايير التي يساهم إتباعها في استعادة تأسيس الثقة في البيانات المالية المنشورة ، وتفعيل دور لجان المراجعة بما يعزز فاعلية مراقب الحسابات واستقلاليتها بصفته جهة فنية محايدة تبدي رأيها في البيانات المالية المنشورة بعدالة وموضوعية ومن هذه الجهود توصية هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) وبورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) والجمعية الوطنية للتعامل بالأوراق المالية الأمريكية (NASD) بتشكيل لجنة (BRC) عام 1999 ، لتكون ردة فعل طبيعية للزيادة في تحريفات القوائم المالية وهدفت اللجنة إلى تطوير توصيات تساعد على تحسين التقارير المالية من خلال تقوية وتعزيز دور لجان المراجعة ، كما وصفت سلسلة من الخصائص التي يجب إن تتوفر في لجان المراجعة حتى تكون فعالة ومنها حجم اللجنة ، والخبرة والمعرفة المالية لأعضائها ودرجة استقلاليتهم وتكرار اجتماعات اللجنة .

كما أصدرت الولايات المتحدة الأمريكية في يوليو عام 2002 قانون (Sarbanes_Oxley) الذي يصفه المحللون بأنه من أهم واشمل التشريعات الأمريكية منذ إنشاء (SEC) من ناحية تأثيره في الشركات العامة والمحاسبين المستقلين ، ومن ضمن الإصلاحات الواسعة التي تضمنها القانون وتقديم التقارير المالية من جانب الشركات العامة ، الإشراف على مراقبي الحسابات، كما انه أفرد طبقاً للمادة (301) من القانون قسماً خاصاً عن تشكيل لجنة المراجعة ومهامها

1 - حمدان ، وآخرون ، "علاقة خصائص لجنة المراجعة بنوع تقرير مراجع الحسابات دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية" المجلة العربية في المحاسبة ، مجلد 14 ، العدد 1 ، 2011 .

وواجباتها لضمان سلامة وموثوقية تقرير مراقب الحسابات من خلال حمايته من احتمالية تعرضه لضغط الإدارة⁽¹⁾.

لذا تأتي هذه الدراسة لتوضيح العلاقة بين فاعلية لجنة المراجعة وجودة الأداء المهني لمراقب الحسابات والمهام الأساسية للجنة المراجعة وتكوينها وهيكلها ونطاقها .
قسم الباحث هذا الفصل إلى مجموعة من النقاط الرئيسية والتي تمثل الإطار العلم
-:

- 1/1 .
- 2/1 أهمية البحث .
- 3/1 .
- 4/1 أهداف البحث .
- 5/1 .
- 6/1 .
- 7/1 منهجية البحث .
- 8/1 .

1/1 (مشكلة البحث :-

على الرغم من الاهتمام المتزايد بالدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في فحص النظام المالي والأداء الاقتصادي للشركات إلا أنه لا يوجد تحديد واضح لإبعاد هذا الدور فيما يتعلق بالأنشطة الاقتصادية التي تمارسها لجنة المراجعة لتحقيق جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات ، ويمكن تناول تلك المشكلة من خلال عدة تساؤلات أهمها ما يلي :-

1- ما هي المهام والأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة في الشركات المساهمة الليبية

ونواحي القصور فيها ؟

2- هل هناك خصائص مطلوبة للجان المراجعة لتحقيق فعاليتها ؟

3- هل هناك تأثير لفعالية لجان المراجعة على تحقيق جودة الأداء المهني لمراقب

الحسابات ؟

1) Martinez.M.S Fuentes ,C , The Impaact of Audit Committee. Characteristics on The Enhancement of the Quality o Financial Reporting ; an empirical in the Spanish Context Corporate Governance.,2007 , p 15 .

4- هل يمكن وضع إطار مقترح يحدد كيفية تفعيل أداء لجان المراجعة وتأثيره على تحقيق جودة الأداء المهني ؟

2/1 (أهمية البحث :

1- يتناول هذا البحث موضوع يتعلق بأهمية وجود لجنة المراجعة وذلك لدورها في تحسين جودة أداء مراقب الحسابات في الشركات.

2- إن فعالية لجنة المراجعة ومدى تأثيرها على تحقيق جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات تساهم في تحقيق جودة التقارير المالية للشركة ومن ثم تحقق الثقة في القوائم المالية ، وطمأنة مستخدميها مما يشجع على جذب الاستثمارات التي من خلالها تتحقق أهداف التنمية الاقتصادية .

3/1 (الدراسات السابقة :-

تبين من البحث في أدبيات المراجعة ووجود العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع لجنة المراجعة واليات تفعيلها وخصائصها وتأثيرها على المراجعة الداخلية والخارجية والتي يتمثل أهمها في ما يلي :

دراسة (Keinath and Walo,2004) بعنوان : "مسؤوليات لجنة المراجعة" (١):

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالمسؤوليات الأساسية للجنة المراجعة، وبشكل خاص تسليط الضوء على دورها بالإشراف على إجراءات إعداد التقارير المالية. لذلك تضمنت أنه يجب على لجنة المراجعة أن تقوم بمراجعة التقارير المالية مع كل من الإدارة و مراقب الحسابات ، وأن تقوم بإعادة النظر بآلية اختيار الإدارة لسياساتها المحاسبية، وتضمنت هذه الدراسة عينة ل100 شركة مدرجة في مؤشر ناسداك كل منها لديها لجنة مراجعة، وذلك لتحديد نسبة تنفيذ لجنة المراجعة لمسؤولياتها، وكانت النتيجة أن نسبة 100% من لجان المراجعة بالشركات تكون مسئولة عن مراجعة التقارير المالية السنوية، و 95% من الشركات أظهرت أن لجنة المراجعة تقوم بمناقشة هذه التقارير مع الإدارة و مراقب الحسابات. ونسبة 84% من لجان المراجعة تقوم بمراجعة التقارير الربعية، ونسبة 8 % تقوم بمناقشة هذه التقارير الربعية مع كل

1) Annemarie K. Keinath and Judith C . walo" committee Respon Sibilities Focusing on Oversight . open communication , and Best Practices"; CPA Journal , Nov 2004.p 118

من الإدارة و مراقب الحسابات ، وفضلاً عن ذلك يتوجب على لجنة المراجعة بناء على تعليمات من البورصة أن تصدر تقريراً يرفق مع التقارير المالية.

وأوصت الدراسة انه يجب أن تحصل لجنة المراجعة على تقرير من مراقب الحسابات حول السياسات المحاسبية المستخدمة بما فيها أثر السياسات المحاسبية البديلة في التقارير المالية، وأن تقوم بمناقشة مراقب الحسابات والإدارة بأثر السياسات والتقديرات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية

واستناداً إلى المسح السابق لـ 100 شركة كانت نتيجة الدراسة كالآتي:

1- أن لجنة المراجعة تؤدي دوراً فعالاً بالإشراف على التقارير المالية.

2- الإشراف على التزام الشركة بالقوانين والأنظمة.

3- تحسين تقنيات الإفصاح .

يرى الباحث أهمية الدراسة في الربط بين فاعلية لجنة المراجعة ومصادقية التقارير المالية للمنشأة .

دراسة (KPMG, 2005) بعنوان : "دور لجنة المراجعة بالإشراف على التقديرات والأحكام المحاسبية المستخدمة والتغيرات في السياسات المحاسبية" (1) :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل التي قد تؤثر في الوظيفة الإشرافية للجنة المراجعة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية والإفصاح في هذه التقارير. ولقد أشارت الدراسة إلى أنه بموجب قانون Sarbanes Oxley ، تتولى لجنة المراجعة الإشراف على إجراءات إعداد التقارير المالية بما فيها الإشراف على السياسات والتقديرات والأحكام المحاسبية المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد التقارير المالية، وعليه يجب على لجنة المراجعة أن تحصل على فهم واضح للإجراءات المستخدمة من قبل الإدارة والمتعلقة باتخاذ القرارات المحاسبية وتعديلها، وخصوصاً التي قد تؤثر بشكل مادي في التقارير المالية، وكذلك كيفية تقييم الإدارة للبدائل المحاسبية المتاحة .

أهم توصيات الدراسة بأن من متطلبات الإشراف الفعال للجنة المراجعة على إجراءات إعداد التقارير المالية هو التواصل الفعال مع كل من الإدارة و مراقب الحسابات.

1) KPMG, " International Judgment Estimates, and Restatements : Implications for Committee Oversight " , KPMG,S Audit Committee Institute (2005) .

و توصلت هذه الدراسة إلى نسب التواصل الفعال بين كل من لجنة المراجعة ومراقب الحسابات والإدارة التي تسهم في تحسين فعالية إجراءات التقارير المالية .
يرى الباحث إن الدراسة ساهمت في إبراز الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة في الحد من إصدار تقارير مالية احتيالية وكذلك أهمية تحسين فعالية تلك اللجان .

دراسة (Zain, et al., 2006) بعنوان : "العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وخصائص وظيفة المراجعة الداخلية وتقييم المراجعين الداخليين من ناحية مساهمتهم في مراجعة القوائم المالية"⁽¹⁾:

وقد جمعت بيانات هذه الدراسة من خلال تصميم استبانة وزعت على المراجعين الداخليين التنفيذيين في (76) شركة عامة ماليزية مدرجة في السوق المالي، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يأتي :

1- هناك أثر إيجابي لخصائص لجنة المراجعة، وكفاءة المراجع الداخلي .

2- يساهم وجود لجنة المراجعة، ودورها المهم في تفعيل كفاءة المراجع الداخلي و

.

3- تشير النتائج إلى أن لجان المراجعة الأكثر فعالية والمصادر الجيدة والمنظمة لوحدة المراجعة الداخلية تتجه لتكون مرتبطة ارتباطاً إيجابياً بتقييم المراجعين الداخليين في مساهمتهم في المراجعة الخارجية .

يرى الباحث إن الدراسة تناولت دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة مراقب الحسابات و لم توضح أثر ذلك الدور على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات .

1) Kim, J.B., et al , "Auditor Quality, Tenure, and Bank Loan Pricing" . Working Paper .The Hong Kong Polytechnic University , 2006 .

دراسة (سويطي، 2006) بعنوان: "تطوير نموذج لدور لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية مراقب الحسابات" (1) :

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير النموذج لتعزيز دور لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية، من أجل تدعيم فاعلية مراقب الحسابات واستقلاليته.

وتناولت الدراسة طرق تحسين جودة المراجعة وزيادة مصداقية البيانات المالية المنشورة حتى تعزز ثقة المجتمع المالي في هذه البيانات، وقد وزعت استبانته على عينة طبقية عشوائية نسبية ممثلة للشركات المساهمة العامة الأردنية، شملت فئات العينة مديري العموم والمديرين الماليين ومديري المراجعة الداخلية ومراقبي الحسابات لعام (2005) .

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية :

1- المشكلة حالياً في الشركات المساهمة العامة الأردنية

المتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفاعلية .

2- لا يوجد تأثير مهم
الأردنية في فاعلية
التي تشكل حالياً في الشركات المساهمة
واستقلاليته في هذه الشركات.

يرى الباحث إن الدراسة تناولت فاعلية لجان المراجعة في الشركات المساهمة الأردنية إلا أنها لم توضح الأسباب التي أثرت على هذه الفعالية .

دراسة (Saleh, et. Al.2007) بعنوان : "قدرة لجنة المراجعة في الحد من إدارة الأرباح" (2):

والتي هدفت إلى تقييم فاعلية بعض خصائص لجنة المراجعة من حيث استقلالية أعضاء اللجنة وحجمها وتكرار اجتماعاتها، بالإضافة إلى الخبرة والمعرفة التي يتمتع بها أعضاء اللجنة لمراقبة سلوك الإدارة فيما يتعلق بممارسات تتعلق بإدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الماليزية، فالصراع بين المديرين ومراقبي الحسابات ربما يكون موجوداً بسبب اختيار إجراءات ومعالجات محاسبية بديلة لها علاقة بإدارة الأرباح .

أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي :

1 - سويطي موسى ،"تطوير نموذج لدور لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية المراجع الخارجي" ، رسالة دكتوراة عمان ،الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2 ، العدد 1 ، 2006 ، ص 31 .

2) Saleh , N ,et al., Audit Committee Characteristics and Earning Management : Evidence form Malaysia" ,Asian Review of Accounting 2007 p 115