

The Role of Audit Committees in Improving the Performance of Joint Stock Companies Listed on The Palestine Stock Exchange

Mahmoud Gawdat Qabaha

An-Najah National University || Palestine

Montaser Hamdan

Al-Quds Open University || Palestine

Abstract: The study aimed at diagnosing and understanding the role of audit committees in improving the performance of public shareholding companies listed on the Palestine Stock Exchange. I assumed that there is no statistically significant relationship at the significance level ($\alpha < 0.05$) between the role of audit committees in the field of "internal control", External Audit, Financial Reports and Improving the Performance of Public Shareholding Companies in Palestine). The study methodology and its descriptive and analytical design were chosen, and a questionnaire was designed that enjoys honesty and reliability to collect data from the participants in the study for statistical analysis. The study reached the results: the most important of which are: The Audit Committee discusses with the external auditor about any issues that may arise such as lawsuits, contingent liabilities, and accounting estimates. The audit committee meets with the external auditor at least once a year, and the study concluded several recommendations, the most important of which are: The necessity of directing the attention of the Palestinian Monetary Authority towards a clear definition of the conditions of independence that must be met by a member of the audit committee, as stipulated in the recommendations of the international committees that supported the formation of audit committees.

Keywords: The Audit Committee, Improving the Performance of Joint Stock Companies.

دور لجان التدقيق في تحسين أداء الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين

محمود جودت قباها

جامعة النجاح الوطنية || فلسطين

منتصر حمدان

جامعة القدس المفتوحة || فلسطين

المستخلص: هدفت الدراسة إلى تشخيص وفهم دور لجان التدقيق في تحسين أداء الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين. ولتحقيق هذه الأهداف، افترضت أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين دور لجان التدقيق في مجال "الرقابة الداخلية، التدقيق الخارجي، التقارير المالية" وبين تحسين أداء الشركات المساهمة العامة في فلسطين). اختيرت منهجية الدراسة وتصميمها الوصفي التحليلي وصممت الاستبانة التي تتمتع بالصدق والثبات لجمع البيانات من المشاركين بالدراسة لتحليلها إحصائياً، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج: أهمها: تقوم لجنة التدقيق بمناقشة المدقق الخارجي حول أي قضايا قد تظهر مثل دعاوي، المطالبات الطارئة. التقديرات المحاسبية. تجتمع لجنة التدقيق مع المدقق الخارجي مرة في السنة على الأقل.

وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: ضرورة توجيه اهتمام سلطة النقد الفلسطينية نحو تحديد واضح لشروط الاستقلالية الواجب توافرها في عضولجنة التدقيق كالتي نصت عليها توصيات اللجان الدولية التي دعمت تشكيل لجان التدقيق. الكلمات المفتاحية: لجنة التدقيق، تحسين أداء الشركات المساهمة العامة.

الإطار العام للدراسة

المقدمة:

لقد شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل الشركات والمؤسسات في الدول المتقدمة، العديد من حالات ارتكاب الغش الإداري والمالي والتلاعب، بهدف إظهار القوائم المالية للشركات على خلاف حقيقتها، مما أدى إلى انخفاض ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في التقارير المالية ونظام الرقابة الداخلية المتبع في الشركات، وكان رد الفعل الطبيعي هو مناداة المنظمات والهيئات المهنية بضرورة زيادة أنشطة الرقابة الداخلية؛ بهدف زيادة الشفافية بالتقارير المالية، والتأكد من توافر الجودة في المعلومات، ومن ثم تعظيم المنفعة من هذه المعلومات، وبالتالي نشأت الحاجة لزيادة أنشطة التدقيق، مما أدى إلى ظهور فكرة لجان التدقيق بهدف زيادة الثقة في التقارير المالية، ويترتب على ذلك مناداة العديد من المنظمات والهيئات المهنية بضرورة توافر خصائص معينة في هذه اللجان لكي تستطيع القيام بالأنشطة والمهام التي تساعد على تحسين جودة المعلومات، وحتى يتسنى لمستخدمي المعلومات ترشيد قراراتهم المبنية على تلك المعلومات، هكذا يتضح أن تكوين لجان للتدقيق وجدت بسبب وجود قصور في بيئة الرقابة الداخلية والتدقيق، ولأن المعلومات التي توفرها التقارير المالية المنشورة لا تلي احتياجات مستخدميها، مما أدى إلى ظهور فكرة لجان التدقيق بهدف زيادة الثقة في التقارير المالية، ويترتب على ذلك مناداة العديد من الهيئات المهنية بضرورة توافر خصائص معينة في هذه اللجان لكي تستطيع القيام بالأنشطة والمهام التي تساعد على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وحتى يتسنى لمستخدمي المعلومات ترشيد قراراتهم المبنية على تلك المعلومات، وان معظم أسباب الانهيارات والأزمات التي تعرضت لها العديد من الشركات هي تتعلق بمجالس إدارتها من خلال تلاعبها في التقارير المالية، والممارسات المضللة للقوائم المالية باستخدام التلاعب والانحراف "إدارة الأرباح" حتى تؤدي إلى تحقيق منافع خاصة لتلك الشركات حتى انعكست على حساب الأطراف الأخرى، ومن هنا تسعى هذه الدراسة لبيان دور لجان التدقيق في دور لجان التدقيق في تحسين أداء الشركات المساهمة العامة المساهمة العامة الفلسطينية؛ دراسة تطبيقية على عينة من التقارير المالية لشركات البورصة المسجلة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

مشكلة الدراسة:

بسبب تزايد الاهتمام العالمي بوجود دور لجان تدقيق في الشركات، وتسليط الضوء على فعاليتها ودورها في الرقابة والإشراف، بما ينعكس على المساهمين وزيادة ثقتهم بالقوائم المالية المصدرة للإدارة بالوفاء في مسؤولياتها من قبل الشركات، كون لها دوراً في تحسين أداء الشركات، لذلك تسعى الدراسة إلى القيام بالتحقق من مدى تطبيق التشريعات الخاصة بلجان التدقيق من قبل الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، ثم إلى اختبار دور لجان التدقيق في تحسين مستوى جودة الأرباح لهذه الشركات، كذلك نتيجة انهيار كثير من الشركات العالمية في فترة الأزمة المالية، وتوجيه اللوم والانتقاد إلى مهنة تدقيق الحسابات بأنها السبب الرئيس للمشكلة؛ لعدم تمكنها من اكتشاف الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية داخل الشركة، مما أدى إلى وجود أثر كبير على جودة الخدمات المقدمة من قبل المدقق لمستخدم المعلومات، من هنا ظهرت الحاجة لإجراء هذه الدراسة للإجابة عن السؤال الرئيس التالي:

ما دور لجان التدقيق في تحسين أداء الشركات المساهمة العامة في فلسطين؟

ويتفرع عن السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل يؤثر التدقيق الخارجي على تحسين مستوى أداء الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟
- 2- هل تؤثر لجان التدقيق الداخلية على تحسين أداء الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟
- 3- هل تؤثر التقارير المالية على تحسين أداء الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسة: لا توجد علاقة بين واقع دور لجان التدقيق وتحسين أداء الشركات المساهمة العامة في فلسطين.

ويتفرع من الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الآتية:

1. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين أداء لجان التدقيق في مجال التدقيق الخارجي، وتحسين أداء شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين.
2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لدور لجان التدقيق في مجال الرقابة الداخلية، وتحسين أداء شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين.
3. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين أداء لجان التدقيق في مجال التقارير المالية، وتحسين أداء الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف على دور لجان التدقيق في تحسين أداء الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
2. التعرف على دور لجان التدقيق في تحسين مجال التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة.
3. التعرف على دور لجان التدقيق في مجال الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة.
4. التعرف على دور لجان التدقيق في تحسين مجال التقارير المالية في الشركات المساهمة العامة.

أهمية الدراسة:

تسليط الضوء على لجان التدقيق وآلية عملها داخل الشركات المساهمة العامة، فهي تُعد المسؤولة عن كشف الأخطاء والاحتيال الذي يقع على البيانات والقوائم المالية، التي تستند عليها الشركات لوضع الخطط المستقبلية واتخاذ القرارات المصيرية المتعلقة بنظام سير عمل وحياة الشركة، إضافة للتعرف إلى مستوى الدعم للجان التدقيق لوجود مدقق داخلي مستقل قادر على اتخاذ القرارات باستقلالية تامة داخل الشركة بهدف الولوج لتحسين أداء الشركة، والتركيز على دور لجان التدقيق في تحسين أداء الشركات ومتابعة آراء العينة حول دور لجان التدقيق في هذا التحسين، وإبراز أهم المشكلات التي تعاني منها اللجان التي تمثل حجر الزاوية في هذه العملية، ومعرفة دور لجان التدقيق في تحسين أداء الشركات المساهمة العامة، كما أن هذه الدراسة ستسهم في الخروج بنتائج فعلية وعملية تلقي الضوء على دور لجان التدقيق في تحسين أداء الشركات المساهمة العامة.

حدود البحث

- الحدود البشرية: لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.
- الحدود المكانية: الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

■ الحدود الزمانية: طبقت هذه الدراسة في العام 2019.

مصطلحات الدراسة:

- لجنة التدقيق: وهي منشقة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين أي مستقلين ويتم اختيارهم وفقاً للمؤهلات العلمية وسنوات الخبرة التي تمكنهم من القدرة على اتخاذ القرارات والقيام بالمهام المنوطة بها ولا يقل عددهم عن ثلاث
- تحسين أداء الشركات المساهمة العامة: تعرف بأنها الفعل الذي يقود إلى إنجاز الأعمال، كما يجب أن تنجز والذي يتصف بالشمولية والاستمرارية، ومن ثم فهو بهذا المعنى يعتبر المحدد لنجاح المنظمة وبقائها في أسواقها المستهدفة.

2- الإطار النظري والدراسات السابقة.

ساعد انتشار الفكر المعولم في دول العالم والنضوج والتطور السريع المستمر في الشركات، في ظل وجود القوانين ومجموعة من الأنظمة والمعايير المختلفة، والتي تتسم بمستويات متفاوتة من التعقيد، على أن يصبح شرطاً إلزامياً على أعضاء إدارة الشركات بمختلف أجهزتها إيجاد لجان للتدقيق الداخلي والخارجي؛ لتحسين أدائها وضبط دقة المحاسبة في داخل الشركة. تعرض الاقتصاد العالمي في السنوات القليلة الماضية إلى العديد من حالات الفشل الإداري، وفشل المنظمات، وحدثت أزمات مالية كبيرة؛ امتد أثرها إلى فقدان المساهمين والمستثمرين، بعض أو كل استثماراتهم في تلك الشركات، وفقدان العديد من العاملين لوظائفهم وكان من أشهر هذه الأزمات والانهيارات، هو سقوط بورصة النور الآسيوية في يوليو؛ إذ زاد الاهتمام في السنوات الأخيرة بدور لجان التدقيق بصفتها آلية للحاكمية المؤسسية، تهدف إلى زيادة مساءلة مجلس الإدارة، وزيادة فاعلية وظيفة التدقيق واستقلاليتها بعد حالات التعثر والفشل المالي والإداري لكثير من الشركات الأجنبية والمحلية، ومن بين أهم الأهداف التي أدت إلى زيادة تأسيس لجان التدقيق هي تطوير توصيات تُساعد على تحسين التقارير المالية، من خلال تقوية وتعزيز دور لجان التدقيق، وتوفير عدة خصائص لزيادة فاعليتها، والمتمثلة في: حجم اللجنة، والخبرة، والمعرفة المالية التي يمتلكها أعضاء اللجنة، ودرجة استقلاليتهم، وتكرار اجتماعات اللجنة (الفرح، 2001، ص5).

نتيجة التحولات الاقتصادية والاجتماعية التي استوطنت العالم في عقد التسعينات من القرن الماضي، في دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا، ولعدم توفر الثقة في مهنة المحاسبة؛ نتيجة انهيار العديد من الشركات الكبرى في العالم مثل: شركة (Enron) وشركة (WorldCom) وشركة (Andersen) وشركة (Arthur)، مما أدى هذا إلى بروز بعض المصطلحات المرتبطة بتحسين الأداء والممارسات المحاسبية، عن طريق توفر الكثير من الأحداث التي تحافظ على شفافية سير عمل الشركة، بالإضافة لدورها بالحفاظ على حقوق المساهمين، وضمان دقة التقارير المالية وفعالية إجراءات الرقابة الداخلية، ومنع حدوث الانهيارات بأسواق المال، مما يعزز ثقة المستثمرين ويشجعهم على الاستثمار (الصوص، 2012، ص2).

وفي ظل التطور المحاسبي المستمر، والتقدم في نظم الرقابة الداخلي والخارجي؛ إلا أنهما لم يساهما في منع حالات التعثر والفشل المالي في العديد من الشركات العالمية، بسبب أعمال الغش التي يجرها أعضاء الشركة عبر الاستغلال الخاطئ للنفوذ، وباستخدام كافة الحيل للقدرة على تجاوز أنظمة الرقابة وتفادي الوقوع تحت عين لجان التدقيق (جبران، 2010).

نتج عن ذلك فقدان للثقة والشفافية للمعلومات والقوائم المالية، التي تتعارض مع هدف المحاسبة القائم في إعطاء بيانات وقوائم مالية عادلة للمساعدة في اتخاذ القرارات الصحيحة، واتسمت شركة التدقيق " آرثر أندرسون" الوصيف الأكبر والتي كانت تعتبر من أهم الشركات العالمية بين مكاتب التدقيق الخمسة في العالم والتي صنفت من عمالقة شركات الطاقة الأمريكية قبل انهيارها، فلم تستطع اكتشاف الحيل من الغش والأخطاء التي أجريت داخلها، وهو السبب الرئيسي الذي نجم عنه إفلاس شركة أنرون (الجعافرة، 2008).

وتعد وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المهمة في المنظمات اليوم؛ نظراً للتوسع الكبير في حجم الأعمال والتطورات الكبيرة التي تحدث في المجالات المالية والإدارية وزيادة حدة المنافسة بين المنظمات، وبالتالي عدم قدرة وتفريغ الإدارة للقيام بالوظائف الرقابية والتدقيقية المنوط بها، وهو نفس الهدف الأساس لمنهج سيجما ستة؛ والذي يتمثل في تفعيل دور الرقابة على كافة مجالات المنظمة للتمكن من مواجهة الاحتياجات المتغيرة للعملاء والسوق والتكنولوجيا من أجل منفعة الموظفين والمساهمين ومصالحهم، ويعتبر التدقيق نوعاً من الإجراءات الرقابية يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة وكفاية الإجراءات الرقابية الأخرى، لهذا اعتبر البعض التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الذي ينهض بمسئولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول، والتأكد من سلامة البيانات المالية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ورفع الكفاءة التشغيلية. (عبد الله، 2012)

تعريف لجان التدقيق

تعتبر لجان التدقيق من المفاهيم التي تحظى باهتمام العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وكندا، والمملكة المتحدة، وأستراليا وغيرها من الدول، لذا تعددت الجهات التي قامت بتعريف مفهوم لجان التدقيق، سواء كانت جهات رسمية أو معاهد تدقيق عالمية أو دراسات تتعلق بلجان التدقيق، ولا يوجد تعريف موحد للجان التدقيق وذلك نظراً لأن مسؤوليات لجان التدقيق قد تختلف من شركة إلى أخرى بحسب الهدف من تشكيلها، والوظائف والمسؤوليات المنوطة بها، وباختلاف البيئة ونشاط وحجم الشركات واختلاف المسؤوليات المحددة لها، حيث عرفت Tread Way Commission لجان التدقيق بأنها أداة تستخدمها إدارة الشركة في اتخاذ القرارات المالية لها حين لا تمتلك الوقت والخبرة لمعرفة التفاصيل المتعلقة بالأمر المالية. (Treadway, 1987, p 183).

أما (Arens et.al, 2003, p33) عرفت بأن لجان التدقيق هم عدد من الأشخاص يتم اختيارهم من أعضاء مجلس الإدارة تكون مسؤوليتهم في المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي عن الإدارة.

وعرفها قطيشات (2010، ص 32) بأنها لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء من مديري غير تنفيذيين، حيث تقوم بتدقيق القوائم المالية والتحقق من مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية ومعرفة نتائج مخرجات التدقيق، والتي يقوم بها المدقق الداخلي والقانوني، وإعطاء التوصيات التي تتعلق بترشيح وتحديد المدقق الخارجي.

ونستنتج: من التعريفات السابقة أن لجنة التدقيق منشقة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين أي مستقلين ويتم اختيارهم وفقاً للمؤهلات العلمية وسنوات الخبرة التي تمكنهم من القدرة على اتخاذ القرارات والقيام بالمهام المنوطة بها ولا يقل عددهم عن ثلاث.

العوامل التي أدت إلى نشأة لجان التدقيق: اقتصر (علي، وشحاتة، 2007، ص22) العوامل التي أدت إلى نشأة لجان التدقيق إلى ما يلي:

1. ازدياد حالات الفشل المالي للعديد من الشركات، وتزايد حالات الغش والتلاعب بها، وزيادة رغبة هذه المؤسسات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.

2. زيادة الضغوطات على الشركات من جانب مستخدمي القوائم المالية لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة حقيقية.
3. التناقض في الرأي بين مدقق الحسابات الخارجي وبين إدارة الشركة، وبالتالي فإن أهمية وجود لجنة تدقيق في أي شركة يمثل حماية للمساهمين ويضمن تحقيق استقلال مدقق الحسابات في عملية إبداء أريه الفني المحايد على القوائم المالية.
4. حاجة المساهمين في الشركات المساهمة العامة إلى آلية إدارية تساهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة خاصة الأمور المالية والرقابية.

أهمية لجان التدقيق: تتمثل أهمية لجان التدقيق في الجوانب التالية (سليمان، 2006، ص 127-130):

1. مجلس الإدارة: تتمثل في مساعدة الأعضاء التنفيذيين في القيام فيما يتعلق بالأمور المحاسبية والمالية، من خلال دور لجان التدقيق بمهامهم ومسؤولياتهم وخاصة في تحسين الاتصال بين المجلس والمدقق الداخلي والخارجي، وعملية الإشراف والرقابة على إعداد القوائم المالية.
2. المدقق الخارجي: تدعيم استقلالية المدقق الخارجي وزيادة فاعليته.
3. المدقق الداخلي: تتمثل في حل المشاكل بينها وبين إدارة الشركة وزيادة استقلالية وفاعلية المدقق الداخلي، من خلال الاتصال المباشر وإرسال تقاريره حيث تُعد لجنة التدقيق هي حلقة الوصل بين المدقق الداخلي وإدارة الشركة وأيضاً مع المدقق الخارجي ومجلس الإدارة.
4. المستثمرين والأطراف الخارجية: إن الدور الذي تقوم به لجنة التدقيق في عملية الإشراف والرقابة على إعداد التقارير المالية وعملية الإبلاغ المالي يؤدي إلى دقتها وشفافيتها وموضوعيتها، إضافة لتدعيم استقلالية المدقق الداخلي والخارجي، بالتالي زيادة ثقة أصحاب المصالح من المستثمرين والمقرضين والمساهمين.

خصائص لجان التدقيق: أشار (سليمان 2006، ص 127-130) إلى أن هناك خصائص للجنة التدقيق

وهي:

1. لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة.
2. تقتصر عضوية اللجنة على الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتوفر لديهم درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق.
3. مسؤولية لجنة التدقيق تتعلق بمراجعة عمليات إعداد التقارير المالية ومراجعة عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات داخل الشركة.

أهداف لجان التدقيق: تتمثل في ستة عناصر رئيسية: (قطيشات، 2010، ص 34)

1. مساعدة المدقق الخارجي في إتمام أعماله بكفاءة وفاعلية وموضوعية.
2. تعزيز ودعم استقلالية المدقق الداخلي والخارجي عن الإدارة.
3. تحقيق استقلالية وشفافية ونزاهة الوظيفة المالية من خلال الإشراف التام على النظم المالية والرقابية للشركة.
4. مراجعة السياسات والممارسات المحاسبية المتبعة من أجل اختيار السياسات المحاسبية الأكثر ملائمة وتقديم التوصية إلى مجلس الإدارة بالمصادقة على البيانات المالية السنوية.
5. التوصية إلى الهيئة العامة بتعيين مدقق الحسابات الخارجي وتحديد أتعابه.
6. تحسين جودة التدقيق وحماية مصالح المستثمرين الذين يعتمدون على البيانات المالية في اتخاذ قراراتهم.

نطاق وأهداف التدقيق الداخلي: يتنوع نطاق أعمال المراجعة الداخلية وأهدافها تنوعاً كبيراً، وتعتمد على حجم المنشأة وهيكلها ومتطلبات الإدارة وفي العادة تشمل أعمال المراجعة الداخلية واحداً أو أكثر مما يلي:

ص (214-213) (http://ia601407.us.archive.org/11/items/Isas32000/610.PDF)

- متابعة أعمال الرقابة الداخلية، تقع مسئولية وضع نظام رقابة داخلية مناسب على عاتق الإدارة ويتطلب ذلك وجود تنبه ملائم بصفة مستمرة. وتكلف الإدارة المراجعة الداخلية عادة بمسؤولية محددة تتمثل في فحص الضوابط، ومتابعة تشغيلها وتقديم التوصيات لتحسينها.
- فحص المعلومات المالية والتشغيلية. ويمكن أن يشمل ذلك فحص السبل المستخدمة لتحديد وقياس وإعداد التقارير بشأن تلك المعلومات والاستفسارات المحددة وتبويبها ويتضمن ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.
- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها ويشمل ذلك عناصر الرقابة غير المالية للمنشأة.
- فحص مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات الإدارة وتوجيهاتها وغير ذلك من المتطلبات الداخلية الأخرى.

كيفية التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي حسب المعيار 610: وقد أشار (معياري التدقيق الدولي رقم 213:610-214) إلى:

1. يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي، لفرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهاج فعال لإنجازه.
2. إن وجود تدقيق داخلي فعال يسمح عادة بإجراء تعديل في طبيعة وتوقيت الإجراءات المنجزة من قبل المدقق الخارجي واختصارها، ولكنها لا تؤدي إلى إلغائها كلياً، ومع ذلك فإن المدقق الخارجي في بعض الحالات وبعد مراعاته لفعاليات التدقيق الداخلي، قد يقرر بأنه لا يوجد تأثير للتدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق الخارجية.
3. خلال عملية التخطيط للتدقيق، يجب على المدقق الخارجي القيام بتقييم أولى لوظيفة التدقيق الداخلي وذلك في حالة ظهور دلائل تشير بأن التدقيق الداخلي مناسب للتدقيق الخارجي للبيانات المالية في مجالات محددة.
4. تقييم المدقق الخارجي الأولي لوظيفة التدقيق الداخلي سيؤثر في قرار المدقق الخارجي حول الاستفادة التي يمكن الحصول عليها من التدقيق الداخلي في تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجية. ولغرض الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وإنجاز التقييم الأولي لها، فإن العوامل المهمة كما يشير لها (معياري التدقيق الدولي رقم 213:610-214) هي:

- أ- الموقع في الهيكل التنظيمي: الموقع الخاص للتدقيق الداخلي في المنشأة وتأثير ذلك على قابليته ليكون موضوعياً، إن الحالة المثالية هي ارتباط التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري، وأن يكون متحرراً من أية مسؤولية تشغيلية ويجب النظر بدقة في أية تقييدات أو عوائق تضعها الإدارة أمام التدقيق الداخلي، وعلى الخصوص فإن من الضروري أن يكون للمدققين الداخليين حرية الاتصال بشكل كامل مع المدقق الخارجي
- ب- نطاق الوظيفة: طبيعة ومدى المهام المكلف بها التدقيق الداخلي حيث يحتاج المدقق الخارجي كذلك إلى دراسة فيما إذا كانت الإدارة تعتمد على توصيات التدقيق الداخلي وما هي الأدلة المعززة لذلك.

- ج- الكفاءة الفنية: فيما إذا كان التدقيق الداخلي قد أنجز من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني والتأهيل المهني المناسب للعمل كمدققين داخليين، فمثلاً قد يقوم المدقق الخارجي بفحص سياسات توظيف وتدريب موظفي التدقيق الداخلي وخبراتهم ومؤهلاتهم المهنية.
- د- العناية المهنية اللازمة: فيما إذا كان التدقيق الداخلي قد خطط له وأشرف عليه وتمت مراجعته وتوثيقه حيث يراعى وجود أدلة وبرامج للتدقيق وأوراق عمل مناسبة.
5. عندما يخطط المدقق الخارجي للاستفادة من عمل التدقيق الداخلي، يحتاج المدقق الخارجي لدراسة الخطة المؤقتة للتدقيق الداخلي للفترة، ومناقشتها في أبكر مرحلة ممكنة وفي حالة كون عمل التدقيق الداخلي هو أحد العوامل المحددة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الخارجي، فمن المفضل أن يتم الاتفاق مسبقاً على توقيت مل هذا العمل ومدى التغطية التدقيقية ومستويات الاختبار والطرق المقترحة لاختيار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات المراجعة وإعداد التقارير.
6. تزداد فعالية التنسيق مع التدقيق الداخلي، إذا عقدت الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال الفترة ويحتاج المدقق الخارجي إلى إحاطته بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه، وان يتم إبلاغه باستمرار بأي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي، والذي قد يؤثر في عمل المدقق الخارجي، وبالمثل فإنه العادة يقوم المدقق الخارجي بإعلام المدقق الداخلي بأية أمور مهمة قد تؤثر على التدقيق الداخلي.
7. عندما يؤدي المدقق الخارجي الاستفادة من عمل معين للتدقيق الداخلي، فإنه يجب عليه تقييم واختبار هذا العمل للتأكد من كفايته لأغراض المدقق الخارجي.
8. إن تقييم العمل المعين للتدقيق الداخلي يتضمن دراسة ملائمة نطاق العمل والبرامج ذات العلاقة، وفيما إذا كان التقييم الأولي للتدقيق الداخلي لا زال مناسباً، هذا التقييم قد يتضمن دراسة فيما إذا كان: <http://ia601407.us.archive.org/11/items/lsas32000/610.PDF>. ص 214-215
- أ- قد تم إنجاز العمل من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني المناسب والتأهيل المهني كمراجعين داخليين، وأن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل مناسب.
- ب- انه قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة لتكون أساساً معقولاً للنتائج التي تم التوصل إليها.
- ج- إن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة في ضوء الظروف المحيطة، وأن التقارير المعدة كانت متطابقة مع نتائج العمل المنجز.
- د- إن الاستثناءات أو الأوامر غير الاعتيادية التي اكتشفت بواسطة التدقيق الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.
9. إن طبيعة وتوقيت ومدى اختبار العمل المحدد للتدقيق الداخلي سوق يعتمد على تقدير المدقق الخارجي للمخاطر وأهميتها النسبية لمجالات التدقيق المعنية، وللتقييم الأولي للتدقيق الداخلي ولتقييم العمل المحدد الذي تم من قبل التدقيق الداخلي، إن مثل هذه الاختبارات يمكن أن تشمل فحص البنود التي تم فحصها سابقاً من قبل التدقيق الداخلي، وفحص بنود أخرى متماثلة، وملاحقة إجراءات التدقيق الداخلي.
10. على المدقق الخارجي تسجيل النتائج المتعلقة بالعمل المحدد للتدقيق الداخلي الذي تم تقييمه واختباره.

دور لجان التدقيق في تعزيز مستوى الإفصاح: (دهمش، 2011)

1. مناقشة ومراجعة الإدارة والمدقق الداخلي في الأمور التالية (قبل إعداد التقرير السنوي):

- أ- القوائم المالية التي تم تدقيقها.
 - ب- تحليل الإدارة للأوضاع والنتائج المالية.
2. مناقشة ومراجعة الإدارة والمدقق الداخلي في الأمور التالية (قبل إعداد التقارير القطاعية الربع سنوية):
- أ- القوائم المالية القطاعية.
 - ب- تحليل الإدارة للأوضاع والنتائج المالية.
3. مناقشة الإدارة والمدقق الخارجي بأية مستجدات هامة تؤثر على التقارير والبيانات المالية مثل التغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية كفاية نظام الرقابة الداخلية.
4. مناقشة ومراجعة تقارير المدقق حول:
- أ- السياسات والتطبيقات المحاسبية التي يتوجب تطبيقها.
 - ب- المعالجات البديلة المسموح بها وفقاً للمبادئ المحاسبية والمعالجة التي يوصي بها المدقق.
 - ج- أية أمور خلافية جوهرية بين المدقق والإدارة حول الأمور العالقة.
5. مناقشة الإدارة بالمخاطر المالية الرئيسية والخطوات المتخذة من قبل الإدارة للرقابة والسيطرة على هذه المخاطر (تتضمن مناقشة سياسات وإجراءات إدارة المخاطر في الشركة).
6. مناقشة المدقق حول أية أمور أو مصاعب أو قيود على عمله أثناء قيامه بأداء مهمته وكذلك صعوبات حصوله على المستندات اللازمة.
7. مراجعة ومناقشة تقارير الإدارة (المدير العام والمدير المالي) حول نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية وأية عمليات غش مرتبطة به.
8. دورها في مراقبة مدى الالتزام:
- أ- الحصول على تأكيدات بعدم وجود أية حالات إخلال في القوانين.
 - ب- مراقبة مدى التقيد بسياسات الشركة ونظامها الداخلي.
9. مناقشة الإدارة والمدقق حول التقارير التي يجب تقديمها للجهات الرقابية والحكومية.
10. مناقشة الدائرة القانونية بأية قضايا قانونية مقامة ضد الشركة ولها أثر جوهري على البيانات المالية ونتائج الأعمال واستمرارية الشركة أو على مدى التزامها.

البورصة الفلسطينية: طرق دخول عليها:

بورصة فلسطين: تسعى بورصة فلسطين لأن تكون سوقاً مالياً محلياً بمقاييس عالمية انطلاقاً من رؤيتها "سوق وطنية بتطلعات عالمية" التي تطمح إلى تحقيقها، في ظل توفير الخدمات المبتكرة للمتعاملين من خلال بيئة تداول تتسم بالعدالة والشفافية والأمان. تأسست سوق فلسطين للأوراق المالية كشركة مساهمة خصوصية في عام 1995، بهدف توفير سوق مالية فلسطينية تؤمن تنمية الادخار عن طريق تشجيع الاستثمار في الأوراق المالية وتوجيه المدخرات لخدمة الاقتصاد الوطني، كما تنظم مراقبة إصدار الأوراق المالية والتعامل بها بما يكفل سلامة هذا التعامل وسهولته وسرعته، فكانت ولا تزال البورصة العربية الوحيدة المملوكة بالكامل من قبل القطاع الخاص، وعقدت أول جلسة تداول في 1997/02/18، وتحولت البورصة إلى شركة مساهمة عامة في عام 2010 وهي مسجلة لدى مراقب الشركات في وزارة الاقتصاد الوطني تحت الرقم (562601187) وقد رافق هذا التحول إطلاق الهوية المؤسسية الجديدة، ليصبح الاسم التجاري "بورصة فلسطين" وشعارها "فلسطين الفرص". والتزاماً بمبادئ الحوكمة الرشيدة تم إدراجها للتداول في 2012/4/4 لتحتل بذلك المرتبة الثانية بين البورصات العربية. وتركز السوق جهودها

على ترويج الاستثمار في أسهم الشركات المدرجة واستقطاب مستثمرين جدد محليين وإقليميين ودوليين، إضافة إلى فلسطيني الشتات، وتبأشر أعمالها من مقرها في مدينة نابلس. منذ نشأتها، حرصت بورصة فلسطين على مواكبة أحدث القوانين والتشريعات والأنظمة العصرية التي تسعى لضمان أقصى درجات الشفافية والنزاهة وحماية المستثمرين. وسعت إلى اقتناء أحدث التكنولوجيا في عالم أسواق المال، فكانت أول بورصة عربية مؤتمتة بالكامل. استخدمت بورصة فلسطين دائما أنظمة NASDAQ OMX الأميركية في التداول والرقابة على التداول والإيداع والتحويل، وستتحول في العام 2019 لاستخدام الجيل الثالث من أنظمة NASDAQ OMX عبر استخدام منصة التداول اكستريم "X-Stream"، وتتوزع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على خمسة قطاعات اقتصادية، هي: البنوك والخدمات المالية، والتأمين، والاستثمار، والصناعة، والخدمات. وتتداول السوق بالأسهم العادية بعلمتي الدينار والدولار الأميركي. وتمتد أعمال شركات الأوراق المالية الأعضاء (شركات الوساطة) في البورصة لتغطي الضفة الغربية وقطاع غزة، وتعمل بنوك "الحافظ الأمين" على حفظ وإدارة الأوراق المالية بالنيابة عن المستثمرين الأجانب، وبورصة فلسطين مدرجة في أهم المؤشرات المالية العالمية، فهي ضمن "الأسواق المبتدئة" "Frontier Markets" في مؤشرات فوتسي "فايننشال تايمز العالمية" وهي ضمن مؤشر مستقل خاص "بفلسطين" في كل من مورغان ستانلي وستاندر أند بورز. كما أن للبورصة حضور أقليمي ودولي من خلال عضويتها في العديد من الاتحادات المتخصصة بالأسواق المالية، فهي عضو كامل العضوية في كل من اتحاد البورصات العالمية (WFE) واتحاد البورصات العربية واتحاد البورصات الأوروبية- الآسيوية (FEAS) وملتقى بورصات الدول الإسلامية ومؤسسة الإيداع لدول أفريقيا والشرق الأوسط (AMEDA) ومؤسسة وكالات الترميز الوطنية (ANNA)، هذا بالإضافة إلى العديد من مذكرات التفاهم مع البورصة السويدية والبورصة المصرية وصندوق النقد العربي. (موقع بورصة فلسطين).

لجان التدقيق وعلاقتها مع الأطراف المختلفة

علاقة لجنة التدقيق مع مدقق الحسابات الخارجي؛ تقوم لجان التدقيق بالمهام الآتية (علي وشحاتة،

2007، ص 43):

1. ترشيح مدقق الحسابات وتقدير أتعابه وإعداد خطاب التكاليف الصادر له.
2. متابعة نتائج التدقيق الذي يقوم به مدقق الحسابات الخارجي ودراسة وتقييم الملاحظات التي يبديها، ودراسة التوصيات والملاحظات الواردة في تقرير مدقق الحسابات الخارجي.
3. مساعدة المدقق الخارجي في الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات التي يحتاج إليها وحل أي مشاكل قد تواجهه الأمر الذي يترتب عليه في النهاية تحسين جودة وفاعلية عملية التدقيق الخارجي.
4. العمل كحلقة وصل بين المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة وبين المدقق الخارجي، وبالتالي فهي تعمل على دعم وتحسين عملية الاتصال بالمدققين، وعلى دعم استقلال المدقق الخارجي.

علاقة لجنة التدقيق مع مدقق الحسابات الداخلي: يعتقد (Brody, 2222, p101) أن التدقيق الداخلي

يمثل آلية مهمة لتحقيق أهداف الشركة والحفاظ على حملة الأسهم فان ذلك يقتضي وجود فريق تدقيق داخلي قوي، وتوفير التعاون المتبادل بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين، وهذا ما يزيد من فرص اكتشاف الأخطاء وحالات الغش، وبالتالي زيادة كفاءة التدقيق الخارجي وفاعلية. كما إن درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي ترتكز على مقدار فهم قسم التدقيق الداخلي لعمليات الشركة وموضوعية تقاريره وجودة أدائه، بحيث يأخذها المدقق الخارجي في اعتباره عند تقدير مخاطر التدقيق ووضع إجراءات سير العمل.

علاقة لجنة التدقيق مع العملاء والموظفين: إن قدرة الشركة على الاستمرارية كمصدر من مصادر احتياجات العملاء والموظفين، تعتمد على مدى كفاية وقدرتها في توليد التدفقات النقدية، فهذا يتطلب معلومات أساسية مماثلة لما يحتاج إليه المستثمرون (سليمان، 2006، ص130).

يرى (الهنيني، 2004، ص11) أنه يجب أن تتسم علاقة الشركة بالموظفين فيها بالعدل والمساواة، بحيث تقوم بتبني سياسات وإجراءات لتزويد الموظفين بالرواتب والمكافآت مع الأعمال التي يقومون بها.

علاقة لجنة التدقيق مع مجلس إدارة الشركة: تقوم لجان التدقيق بالمهام التالية: (هيئة التأمين الأردنية، 2006، ص44).

1. تحديد الأهداف الاستراتيجية للشركة والإجراءات اللازمة للإشراف على تنفيذها وتقييمها، على أن تتم مراجعة تلك الأهداف وتقييم مدى الالتزام بها سنوياً وعند الطوارئ.
 2. تعيين مدير عام الشركة وإقرار تعيين نائبه ومساعدته بناء على تنصيب مدير عام الشركة.
 3. الموافقة على الهيكل التنظيمي للشركة وإقرار الأنظمة والتعليمات الداخلية لتحديد مهام الجهاز التنفيذي لها وصلاحياته بما يكفل تحقيق الرقابة الإدارية والمالية على أعمالها.
 4. وضع الإجراءات اللازمة للتأكد من عدم تحقيق أي عضو من أعضاء مجلس إدارة الشركة أو الإدارة التنفيذية لأي منفعة ذاتية على حساب مصالح الشركة.
 5. وضع الإجراءات الكفيلة لضمان تقيد الشركة بأحكام القانون والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة وبأحكام أي تشريعات أخرى تتعلق بأعمال الشركة وأنشطتها.
 6. ضمان وجود نظام إدارة مخاطر يتلاءم مع حجم أعمال الشركة وطبيعة نشاطها يغطي أوجه عمليات الشركة وإيجاد آلية فعالة لضمان التقييم المنتظم لسياسة إدارة المخاطر.
 7. تشكيل اللجان اللازمة لتنفيذ مهام مجلس الإدارة على أن يحدد مجلس إدارة الشركة مسؤوليات هذه اللجان وآلية عمل كل منه.
 8. وضع خطة عمل لتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية الواردة في هذه التعليمات وفي التشريعات الأخرى ذات العلاقة ومراجعتها وتقييم مدى تطبيقها بشكل سنوي
- شركات المساهمة العامة: تعتبر الشركة التي يقسم فيها رأس المال إلى أسهم متساوية وقابلة لعملية التداول بالطرق التجارية، وتكون مسؤولية الشركاء منحصرة عن ديون الشركة، بمقدار حصصهم من رأس المال. (الحسيني، 2005، ص6).

كما تشترط على أن ينتهي اسم الشركة المساهمة العامة بعبارة "مساهمة عامة محدودة" أو بالاختصار "م.ع.م." وذلك للدلالة على نوعية هذه الشركة أمام الغير يجب تأسيس الشركة من قبل عدد من المؤسسين أكثر عدداً من مؤسسي الشركة المساهمة الخصوصية وغالباً ما يتم النص على السماح بتأسيس هذه الشركة من قبل سبعة أشخاص أو أكثر يكتبون فيها بأسهم قابلة للإدراج في سوق الأوراق المالية والتداول والتحويل وفقاً لأحكام القوانين ذات العلاقة، كما قد تنص التشريعات أيضاً على اعتبار الشركة شركة مساهمة عامة حكماً إذا ازداد عدد المساهمين فيها عن عدد معين يتم النص عليه في القانون وغالباً ما يتم تحديد هذا العدد بخمسين (50) مساهم، لذا يجب أن يكون رأس المال كبيراً وذلك لضمان مقدرة الشركة على تنفيذ مشروعاتها وللتأكيد على جدية تأسيس الشركة (الحسيني، 2004، ص7).

حيث تلعب الشركات المساهمة دوراً هاماً في أسواق المال لكل دولة وعند التفكير في تكوين منشأة أو شركة يمكن تمويل المنشآت والشركات بأشكال متعددة منها رأس المال الفردي، أو شركات الأشخاص، ولكن في مثل هذه

الحالات يكون التمويل محدودا غالبا، وفي حالة الحاجة إلى رأس مال كبير لتمويل مشروعات عملاقة، فإنه يتم توزيع رأس المال على عدد كبير من الأفراد (المساهمين)، وللوصول إلى هذا العدد يجب تجزئة رأس المال إلى حصص ملكية صغيرة تعرف بالسهم يمثل كل منها حقا مالكة في الحق الباقي للشركة المساهمة (أبو موسى، 2008، ص54).

مزايا الشركات المساهمة العامة: أن للشركات المساهمة العامة عدة مزايا تتمثل فيما يلي: (أبو موسى،

2008، ص54)

1. تتميز الشركة المساهمة بشخصية معنوية قانونية منفصلة عن شخصية أصحاب رؤوس الأموال، وتقوم الشركة بممارسة الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والاستثمارية والتمويلية باسمها وليس باسم الشركاء.
2. استقلال شخصية الشركة يمكنها من الاستمرار بصرف النظر عن استمرار علاقة حملة الأسهم الحاليين بها، فخرج أي مساهم من ملكية حصته في رأس المال لا يعني توقف الشركة.
3. الديون المستحقة على الشركة لصالح الغير ليست مسؤولية حملة الأسهم.
4. تجزئة رأس المال على عدد من الأسهم يمكن من إشراك عدد كبير من المستثمرين في تمويل رأس المال وبالتالي توفير رؤوس أموال ضخمة لا توفرها الأنواع الأخرى من الشركات ويظل كل منهم مسئولاً عن الشركة بقدر ما يملكه من أسهم فقط.
5. تجزئة رأس المال والمسئولية المحدودة لحملة الأسهم وانفصال ملكية رأس المال عن الإدارة يساعد في إمكانية تداول أسهم الشركة في سوق مفتوحة توفر السيولة النقدية للمساهم الذي يرغب في التخلص مما لديه من أسهم.

العلاقة بين لجان التدقيق وشركات المساهمة العامة: تتسم العلاقة بين كل من لجان التدقيق والشركة بأعمال قد تكلف بها اللجنة من قبل مجلس الإدارة لمساعدة المجلس في أداء واجباته وان المسؤولية الأساسية للجنة باعتبارها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، حيث تنحصر في زيادة فاعلية وكفاءة الشركة في الوفاء بمسؤولياتها الحالية نحو تحقيق الأهداف المخططة، بالإضافة لقيام اللجنة بتحقيق الأهداف الموضوعية من قبل الشركة كالتأكد من سلامة الإفصاح والبحث عن أي حقائق ينبغي الإفصاح عنها ومراجعة ما يصدر عن الشركة من معلومات، بالإضافة إلى أنها تقوم بفحص ومراجعة تقييم الأصول التي لها علاقة بالشركة ودراسة مدى التزامها بالقوانين واللوائح الموضوعية أثناء ممارسة أعمالها، وتكشف الحقائق والأفكار والمشاكل والصعاب التي تواجهها الإدارة، لهذا تعتبر العلاقة تعاونية بين كل من الطرفين لتحقيق الأهداف الرئيسية للدراسة. (عبد لله، 2016، ص12).

آثار لجان التدقيق على أداء الشركات المساهمة العامة: هناك أهمية للجان التدقيق في الإشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركات والالتزام بتعليماتها والحد من المشاكل التي تتعرض لها تلك الشركات مثل تلك التي سببت انهيار كبرى الشركات العالمية بسبب حالات الغش والتلاعب والإهمال من قبل أطراف خارجية أو أطراف داخلية أو كليهما، وبالتالي يجب الإفصاح والشفافية عن لجان التدقيق ومهامها وصلاحياتها، فأصبح من الجدوى وجود ضوابط جادة ومعايير وقوانين مقننة من حيث الشكل والمضمون والجوهر في انتقاء لجان التدقيق تحوي معايير تحدد شروط تشكيل تلك اللجان ووظائفها ومهامها، بحيث يمكن تطبيقها على الصعيد العالمي والمحلي ولا سيما في ظل الأزمة المالية العالمية في بداية الألفية الثالثة وأثرها في انهيار ليس على صعيد الشركات وإنما على صعيد لدول ومنها الكبرى، إذ انتقدت بعض الدراسات المتعلقة بلجان التدقيق وبعضها أظهر تحفظاً على كيفية تشكيل لجان التدقيق والشروط الواجب توافرها في تلك اللجان من أجل ضمان استقلاليتها اللازمة في الحصول على نتائج إيجابية من خلال دورها في عملية الإشراف والرقابة بصورة أكثر حيادية وموضوعية. (حسين، 2015، ص14-15)

أدوات الاستثمار في البورصة:

تشير (هلال، 2018) إلى الأدوات المالية الأساسية على النحو الآتي الآتية:

1. الأسهم: هي صك ملكية في صورته نقدية أو عينية تطرحه الشركة المساهمة عن طريق الاكتتاب، بحيث يعطي لحاملها الحق في جزء من الأرباح بعد إقرار الجمعيات العمومية، إضافة إلى الحق في اقتسام أصول الشركة في حال إفلاسها. كما أن هذا النوع من الأدوات هو بمثابة طريقه تمويل دائمة لهذه الشركات. وتنقسم الأسهم إلى نوعين:

أ- أسهم عادية: هي الأسهم التي تمنح حاملها حقًا في الأرباح التي توزعها الشركة، كما أن حامل هذا النوع من الأسهم له الأولوية في الاكتتاب عند زيادة رأس مال الشركة، واقتسام أصول الشركة في حال تصفيتها، كما أن له حق الاطلاع على دفاتر الشركة والتصويت على قرارات الجمعيات العمومية.

ب- أسهم ممتازة: هي التي تعطي لحاملها الأولوية في اقتسام الأرباح والحصول على ناتج التصفية عن حاملي الأسهم العادية.

2. السندات: هي بمثابة صك مديونية تصدرها الشركة والدولة بالقيمة الاسمية وهنا لا يتكلف حامل السند أي خسائر قد تتعرض لها الشركة لأنه ليس شريكًا بها وذلك على عكس حامل الأسهم. وتعتبر السندات الحكومية أكثر الأوراق المالية أمانًا حيث أنه لا توجد بها مخاطرة.

3. الصكوك: هي أيضًا صك مديونية لكنها تختلف عن السند بأن المستثمر هنا هو شريك في الشركة وليس دائنًا للشركة، وعائده يكون على شكل نسبة من الأرباح ويتحمل المستثمر هنا أي خسارة تتعرض لها الشركة.

4. الخيارات: هي إحدى الأدوات المالية وانتشرت في سوق السلع ثم العملات الأجنبية وأخيرًا في الأسواق المالية وقيمتها تشتق من اتجاهات الأوراق المالية محل التعاقد أو السلع أو الأسعار. وعقود الخيارات تعطي لحاملها حق بيع السلعة وشراؤها بقيمة ووقت محددين سابقًا، كما تعطيه حق الملكية بمجرد دفع القيمة كاملة لبائع عقد الخيار.

5. العقود الآجلة أو المستقبلية: هو عقد بين طرفين يكون الغرض منه بيع أو شراء أصل ما يسمى "بالأصل محل العقد" بسعر وتاريخ مستقبلي يتم تحديده وقت إصدار العقد وذلك لتقليل المخاطر التي قد تنجم عن تغير الأسعار في المستقبل، وكثير استخدام هذا النوع من المشتقات في الجهاز المصرفي لتفادي مخاطر تغير أسعار الصرف، ولكن ندر ظهورها في الأسواق المالية.

6. المقايضات أو المبادلات: هو أيضًا اتفاق بين طرفين، ولكن على تبادل مجموعة معينة من التدفقات أو الأصول المالية والعينية بتحديد قيمتها مسبقًا على أن تتم عملية التبادل مستقبليًا إلى جانب أنه يتم استخدامها بشكل كبير بين أصحاب الشركات والمناقصات الكبيرة. ويرجع تاريخ استخدام عقود.

المعايير المحاسبية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين في إدارة أرباح المنشأة: (نزال، 2014)

1. إن المعايير المحاسبية لها القدرة على سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح.

2. إن التزام المحاسبين والمراجعين بمعايير السلوك المهني يساهم في رفع مستوى مركز المهنة وسمعتها اجتماعيًا وفنيًا وخلقيا واحترام الجمهور لمكانتها في المجتمع، كما أن الالتزام بهذه المعايير يساعد على تقليل حالات التلاعب والغش في القوائم المالية وبالتالي يساهم بشكل كبير في تضييق الفجوة الأخلاقية بين المساهمين والإدارة في إدارة الأرباح.

3. إن تطبيق المعايير المحاسبية يؤدي إلى تنظيم استخدام السياسات المحاسبية وتنظيم الإفصاح المحاسبي اللازم لمستخدمي القوائم المالية والذي من شأنه يؤدي إلى تخفيض حدة عدم التأكد بين الإدارة والمساهمين، كما أن

تطبيق المعايير المحاسبية يؤدي إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة المساهمين ومن ثم خفض حدة الفجوة الأخلاقية بين الطرفين.

دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع:

وجود فجوة بين ما يتوقع المستفيدون أداءه من قبل المدققين وبين ما هو واقع حال أهداف التدقيق المعلنة وقدرات هؤلاء المدققين وواجباتهم ومسؤولياتهم وحدود عملهم هو حقيقة واقعة لا يمكن تجاوزها بل ينبغي مواجهتها ومحاولة إيجاد الحلول لها بصفتها واحده من أبرز المشاكل التي تواجه مهنة التدقيق، ولعل معايير التدقيق سواء أكانت الدولية منها أم المحلية هي إحدى أهم آليات ووسائل حل هذه المشكلة من خلال دورها في تحديد مسؤوليات وواجبات ومهام المدققين وبيانها للمستفيدين من نتائج العملية التدقيقية كي يتم تقليص الفارق والتباين بين المدقق والمستفيدين منه، وعليه فأن وجود فجوة التوقعات يمثل مشكلة البحث الذي يقوم على فرض فحواه أن لمعايير التدقيق دورا إيجابيا في تقليص فجوة التوقع ومن ثم حل تلك المشكلة أو تحجيمها على الأقل في سبيل الوصول إلى هدف البحث المتمثل في إبراز دور معايير التدقيق وأهميتها في تقليص فجوة التوقعات وطرح هذه المعايير كآلية لا بد من اعتمادها لحل المشكلة المتمثلة بتلك الفجوة، وهناك عدة النتائج أو استنتاجات يمكن تلخيصها معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع نوضحها على النحو الآتي: (الدوري، 2010)

1. يشير واقع مهنة التدقيق عبر الزمن المنصرم إلى الوجود المتزايد لفجوة حقيقية وواقعية بين توقعات المستفيدين من مهنة التدقيق وبين واقع هذه المهنة، والدليل على وجودها المتزايد هذا الدراسات الكثيرة السابقة في هذا المجال منذ أربعة عقود مضت والمستمرة لحد الآن.
2. قد تسبب معايير التدقيق كمعايير مهنية إن كانت دون المستوى المطلوب في وجود وزيادة فجوة التوقعات والدليل على ذلك فجوة التوقعات التي تنتج عن قصور المعايير المهنية والتي تعد أحد نوعي فجوة الأداء، وهذا يعزز دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع إن كانت بالمستوى المطلوب منها كمعايير مهنية متخصصة عالية المستوى.
3. تساهم معايير التدقيق إلى حد كبير في تعريف مستخدمي البيانات المالية بمسؤوليات مراقب الحسابات وفي الترويج لاستقلاليتها وفصل دوره وواجباته عن دور وواجبات إدارة المنشأة مما يتسبب في تضيق فجوة التوقع.
4. توضح معايير التدقيق مخاطر التدقيق وصعوبات العملية التدقيقية لمستخدمي البيانات المالية مما يخفف من العبء الذي يلقيه هؤلاء المستخدمين على مراقب الحسابات ومن ثم تقليص فجوة التوقعات التدقيقية.
5. تتطور معايير التدقيق المستمر وزيادة مستواها المهني دور كبير ومهم وفاعل في زيادة مستوى مهنة التدقيق والارتقاء بها بشكل مستمر مما يساهم وإلى حد بعيد في تشبيه وتحقيق الاحتياجات والمتطلبات المتزايدة لمستخدمي البيانات المالية ومن ثم تقليص فجوة التوقعات في التدقيق.

أما توصيات التدقيق من أجل تقليص فجوة التوقع فهي كالآتي:

1. زيادة الوعي والإدراك العام بمشكلة فجوة التوقعات في التدقيق بصفتها تحدٍ حقيقي لهذه المهنة المهمة من خلال إقامة الدورات والمؤتمرات والندوات التثقيفية التي يطرح فيها الحلول المقترحة لهذه المشكلة من قبل أعضاء المهنة والمهتمين بها والمستفيدين منها.
2. الاستمرار في عمل الدراسات والبحوث في سبيل تطوير وتحديث وتعديل معايير وأدلة التدقيق الدولية والمحلية لكي تكون بالمستوى المطلوب الذي يواكب تطور مهنة التدقيق ويواجه الزيادة المضطردة في متطلباتها وتحدياتها لكي

تضطلع هذه المعايير بدورها الفاعل في تقليص ومعالجة فجوة التوقعات، لاسيما أن معايير (أدلة) التدقيق الفلسطينية لم يتم تحديثها أو تطويرها أو الإضافة عليها منذ فترة ليست بالقليلة الأمر الذي قد يضعفها إزاء معالجة فجوة التوقعات في فلسطين.

3. ضرورة عمل استطلاعات رأي مستمرة من فترة لأخرى على جمهور المستفيدين من مهنة التدقيق لغرض التعرف المستمر على متطلباتهم واحتياجاتهم المتجددة والمتطورة في سبيل محاولة تلبيتها عن طريق تطوير معايير التدقيق وإلزام المدققين بها لغرض تحجيم وتقليص فجوة التوقعات التدقيقية أو على الأقل منع اتساعها وازديادها

ثانياً- الدراسات السابقة:

- دراسة حسين (2019) بعنوان: "أثر لجان التدقيق في تحسين مستوى جودة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان"، والتي هدفت للتعرف على أثر لجان التدقيق في تحسين مستوى جودة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان للعام 2019 والبالغ عددها (73) شركة، وتكونت عينة الدراسة من (138) لجنة التدقيق والمدققين الداخليين للشركات والمدققين الخارجيين، وكان أهم النتائج وجود أثر ذي دلالة إحصائية لضوابط تشكيل لجان التدقيق "حجم لجنة التدقيق؛ استقلالية لجنة التدقيق؛ خبرة ومعرفة لجنة التدقيق؛ عدد مرات اجتماع لجنة التدقيق" على تحسين مستوى جودة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة بورصة عمان بالإضافة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمهام الإدارية والفنية للجنة التدقيق على تحسين مستوى جودة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، وأوصت الدراسة بضرورة قيام مجالس الإدارة بمراعاة وجود خبرة محاسبية ومالية وإدارية عن ممارسة فعلية في أعضاء لجان التدقيق التي تمكنهم من أداء مهامهم.

- دراسة الصوص (2018) بعنوان: "مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي في البنوك العاملة في فلسطين من وجهة نظر المدققين الداخليين ومدققين الحسابات الخارجيين ومفتشي سلطة النقد على تلك البنوك"، والتي هدفت إلى التعرف مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي في البنوك العاملة في فلسطين من وجهة نظر المدققين الداخليين ومدققين الحسابات الخارجيين ومفتشي سلطة النقد على تلك البنوك، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، فتم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات من مدققين الحسابات الداخليين وعددهم 57 ومدققين الحسابات الخارجيين وعددهم 25 ومفتشي سلطة النقد الفلسطينية وعددهم 20، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها توفر أعضاء لجان المراجعة للخصائص اللازمة لممارسة دورها بفاعلية في دعم التدقيق الداخلي والخارجي مع وجود التزام إلى حد ما بتطبيق المهام والمسئوليات المحددة حسب اللوائح والتعليمات، بالإضافة إلى وجود آليات عمل معينة تقوم بها لجان المراجعة في البنوك أثناء تنفيذ مهامها، ووضع الباحث توصيات أهمها ضرورة تحديد مفاهيم الاستقلالية، وعلى سلطة النقد الفلسطينية أن تضع شروطاً واضحة ومحددة للاستقلالية وما ينطوي عليها من متطلبات.

- دراسة القيق (2018) بعنوان: "مدى تطبيق مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق وضوابطها وأهدافها وأهمية الالتزام بها، فضلاً عن العوامل المؤثرة فيها"، والتي هدفت للتعرف إلى مدى تطبيق مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق وضوابطها وأهدافها وأهمية الالتزام بها، فضلاً عن العوامل المؤثرة فيها، واستخدم الباحث أسلوب

التحليل الوصفي لوصف متغيرات الدراسة حيث صممت الاستبانة لجمع البيانات، حيث بلغت عينة الدراسة (87) مكتب تدقيق، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يتوفر لدى مكاتب التدقيق العاملة بقطاع غزة التنظيم المهني الداخلي إلا أنه غير كاف لتحقيق رقابة الجودة، كما أظهرت الحاجة إلى تطوير المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة التدقيق فضلاً عن الاهتمام والمتابعة لإجراءات الرقابة والإشراف على الأداء، بالإضافة إلى اعتراء ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية وضوابط قبول العملاء والمحافظة على استمرارية العلاقة المهنية معهم بعض النواقص أهمها ما يتعلق بطول فترة ارتباط مكتب التدقيق بعملائه.

- دراسة (قديح، 2019) بعنوان: "أثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين"، والتي هدفت للتعرف إلى أثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية، واتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث رتبت بيانات سبعة مصارف التي تمثل مجتمع الدراسة خلال الفترة من عام 2015 وحتى عام 2019 باستخدام نموذج الانحدار اللوجستي للبيانات المقطعية عبر الزمن، كما تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تلائم مثل هذه العلاقات بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع من خلال الاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي، وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين كلا من: حجم لجنة التدقيق، واستقلالية أعضاء لجنة التدقيق، وجودة التقارير المالية، بالإضافة إلى وجود علاقة طردية بين نسبة أسهم المصرف التي يمتلكها أعضاء لجنة التدقيق وجودة التقارير المالية، كذلك عدم وجود أثر لكل من خاصيتي: "المؤهل المحاسبي أو المالي الذي يحمله عضو لجنة التدقيق وعدد اجتماعات لجنة التدقيق سنوياً" على جودة التقارير المالية، وأوصت الدراسة بضرورة توجيه اهتمام سلطة النقد الفلسطينية نحو تحديد واضح لشروط الاستقلالية الواجب توافرها في عضو لجنة التدقيق كالتالي نصت عليها توصيات اللجان الدولية التي دعمت تشكيل لجان التدقيق، بالإضافة إلى ضرورة تفعيل دليل الحاكمية المؤسسية الذي كان قد ألزم كافة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بتشكيل لجان تدقيق، وفرض عقوبات على الشركات التي لم تلتزم، والتأكيد على ضرورة أن تفرض القوانين الفلسطينية على المصارف الفلسطينية الإفصاح ضمن تقريرها السنوي عن مهام وانجازات لجان التدقيق، وكذلك خصائص أعضاء هذه اللجان المشكلة من حيث عدد أعضائها، استقلاليتهم، مؤهلاتهم، عدد اجتماعاتهم السنوية ونسبة الأسهم التي يمتلكونها.

- دراسة (Wang, 2016) بعنوان: *Committees and Financial Reporting Quality in Singapore*، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة ثلاثة خصائص للجان المراجعة الأساسية، والمتمثلة في الاستقلال والخبرة والعضوية المتداخلة بين أكثر من لجنة من لجان المراجعة، وأثرها على جودة إعداد تقارير مالية للشركات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية في سنغافورة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة أهمها أن جودة التقارير المالية ستكون أعلى إذا كانت لجان المراجعة تتميز بالخبرة المختلطة في المحاسبة والتمويل ومهارة الإشراف إضافة إلى ذلك نحن لا نجد دليلاً على أن زيادة الاستقلالية للجان المراجعة تعزز من جودة التقارير المالية لأنها تتكون بالفعل من أغلبية مستقلة من أعضاء مجلس الإدارة، وأن لجان المراجعة تؤدي إلى تحسين فعالية حوكمة الشركات فيما يتعلق بالتقارير المالية، وأوصت بضرورة تطويره وتعزيز دورها.

- دراسة (Li Ng, 2013) بعنوان: فعالية دور خصائص حوكمة لجان المراجعة وتأثيراتها على المراجعة الداخلية والخارجية للشركات، هدفت الدراسة للتعرف إلى مدى فاعلية دور خصائص لجان المراجعة في تحقيق المستويات المرغوبة من الاستقلالية والجودة لوظائف المراجعة الخارجية والداخلية للشركات المدرجة بأستراليا، ووزعت استبانة على عينة من 255 شركة على مدير التدقيق الداخلي في الشركات وتم مراجعة البيانات المالية

لها، وخلصت النتائج إلى أن لجان المراجعة لها تأثير كبير على استقلالية وظيفية التدقيق الداخلي، كما تؤثر لجان المراجعة على استقلالية المدقق الخارجي، وأوصت بضرورة تعزيز دورها.

- دراسة (Raghunandan & Read 2017) بعنوان: "مدى تحسين فاعلية لجان التدقيق"، والتي هدفت لمعرفة مدى تحسين فاعلية لجان التدقيق من حيث الاستقلالية ومؤهلات الأعضاء على اعتبار أن هذين العاملين لهما تأثير في موضوعية وكفاءة لجان التدقيق في تحمل مسؤولياتها، على خلاف صدور توصيات اللجنة المشكلة في الولايات المتحدة الأمريكية المسماة (BRC، Committee Ribbon Blue)، التي حثت هيئة الأوراق المالية الأمريكية وبورصات الأوراق المالية الأمريكية بأن تطلب من الشركات المساهمة العامة المدرجة تشكيل لجان تدقيق من أعضاء مستقلين فقط، على أن يكون أحد الأعضاء أو مالياً خبيراً محاسبياً، بلغت عينة الدراسة (123) مدير تدقيق داخلي يعملون في الشركات الصناعية الأمريكية الكبرى، وتوصلت الدراسة إلى أن نسبة (69%) من لجان التدقيق أخذت بتوصيات لجنة (BRC) والتي تتعلق بالاستقلالية والخبرات المالية والمحاسبية لأعضاء اللجنة في حين أن ما نسبته (31%) من اللجان لم تأخذ بتلك التوصيات، أما فيما يخص عدد اجتماعات اللجنة ومدة تلك الاجتماعات، والمهام الأساسية للجنة فقد أخذت المجموعة الأولى بتوصيات (BRC)، أما المجموعة الثانية لم تأخذ بتلك التوصيات، إذ أظهرت جداول المقارنة بين المجموعتين تلك النتائج، وبينت الدراسة أهمية تلك التوصيات لتحسين فاعلية لجان التدقيق في أداء مهماتها ومسؤولياتها.

التعليق على الدراسات السابقة

بالإطلاع على الدراسات السابقة نلاحظ أنها كانت على صلة بموضوع الدراسة، فهذه الدراسات ذات علاقة مباشرة بموضوع الدراسة التي تقوم بإجرائها، حيث اتفقت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من حيث دراسة موضوع لجان التدقيق، واختلفت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في مجال التطبيق وحجم العينة، وتوضح أهمية الدراسة الحالية في أن دور لجان التدقيق في تحسين أداء الشركات المساهمة العامة في فلسطين يحتاج مزيد من البحث.

3- منهجية الدراسة وإجراءاتها.

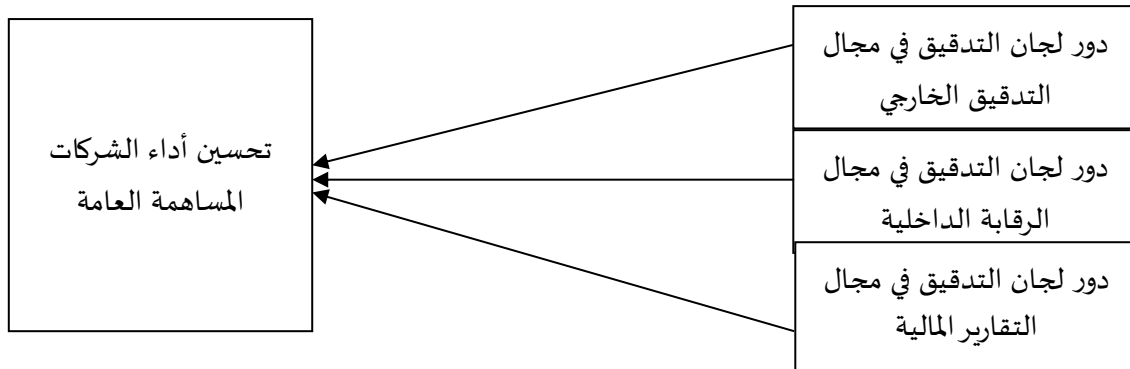
منهجية الدراسة:

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك لملاءمته لأغراض الدراسة، من حيث رصد وتحليل واقع مشكلة الدراسة في الوقت الحاضر وكما هي في الواقع من خلال وصفها وتفسيرها والتنبؤ بها،

متغيرات الدراسة

المتغيرات التابعة

المتغيرات المستقلة



مجتمع البحث والعينة:

تكون مجتمع الدراسة من لجان التدقيق للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للعام 2019، واستخدام الباحث طريقة العينة العشوائية، حيث تم توزيع (50) استبانة على مجتمع الدراسة، وقد تم استردا (50) استبانة، وبعد تفحص الاستبانات لم يستبعد أي منها نظراً لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة، وتم اختيار عينة من مجتمع الدراسة بلغت (50) موظف وموظفة.

جدول (1) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
10%	5	دبلوم فأقل
74%	37	بكالوريوس
16%	8	ماجستير فأعلى
100%	50	المجموع

جدول (2) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
22%	11	أقل من 7 سنوات
44%	22	من 7-13 سنوات
34%	17	أكثر من 13 سنوات
100%	50	المجموع

جدول (3) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير العمر

النسبة المئوية	التكرار	العمر
22%	11	أقل من 30 سنة
34%	17	من 30-35 سنة
44%	22	من 35 فما فوق
100%	50	المجموع

أداة القياس:

وقد تم الاعتماد على الاستبانة كأداة دراسة لجمع البيانات، وتم توزيعها لتحقيق أهداف الدراسة، وذلك بعد الرجوع إلى الأدبيات والدراسات السابقة، وتطوير الباحث مجموعة من الأسئلة المحكمة والقادرة على تحليل موضوع الدراسة للعمل على تحقيق أهدافها، وتم التأكد من صدقها من خلال تحكيمها من قبل مُختصين. وتكونت الاستبانة بالصورة النهائية من قسمين:

1. القسم الأول: يتضمن بيانات شخصية عن المبحوثين.
2. القسم الثاني: يتضمن عبارات الاستبانة البالغ عددها (31) عبارة، موزعة على ثلاثة محاور أبعاد، وهي: دور لجان التدقيق في مجال التدقيق الخارجي، دور لجان التدقيق في نظام الرقابة الداخلية، دور لجان التدقيق في مجال التقارير، الأداء.

ثبات مقياس الدراسة:

تم حساب الثبات لأداة الدراسة بأبعادها المختلفة بطريقة الاتساق الداخلي بحساب معادلة الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، وقد جاءت النتائج كما هي واضحة في الجدول رقم (4)

جدول (4) نتائج معادلة الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لأداة الدراسة

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات
المحور الأول دور لجان التدقيق في مجال التدقيق الخارجي	7	0.804
المحور الثاني دور لجان التدقيق في نظام الرقابة الداخلية	7	0.834
المحور الثالث دور لجان التدقيق في مجال التقارير المالية	6	0.707
المحور الرابع: الأداء	11	0.905
الأداة الكلية	31	0.930

تم التحقق من ثبات أداة الدراسة بطريقة الاتساق الداخلي وبحساب معامل الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach) Alpha، إذ بلغت قيمة الثبات (0.930)، وبذلك تتمتع الاستبانة بدرجة عالية من الثبات.

الوزن النسبي المعياري:

لتحديد درجة متوسطات استجابة أفراد عينة الدراسة تم اعتماد الدرجات التالية والتي يوضحها الجدول (1):

الجدول (5) تقدير درجة متوسطات استجابة أفراد عينة الدراسة

الدرجة	مدى متوسطها الحسابي
معارض بشدة	1.80-1
معارض	2.60-1.81
محايد	3.40-2.61
موافق	4.20-3.41
موافق بشدة	5.0-4.21

المعالجة الإحصائية:

بعد جمع بيانات الدراسة، تمت مراجعتها تمهيداً لإدخالها إلى الحاسوب، وقد تمت المعالجة الإحصائية اللازمة للبيانات، والذي تم من خلاله استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لوصف أسئلة الدراسة وعبارات الاستبانة، ولفحص فرضيات الدراسة تم استخدام مصفوفة معاملات ارتباط بيرسون تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression) واختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) واختبار تحليل الانحدار البسيط ومعامل الارتباط بيرسون (Person correlation) وذلك باستخدام الحاسوب، وباستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الإدارية والاقتصادية (SPSS).

4- نتائج الدراسة ومناقشتها.

• النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس: ما دور لجان التدقيق في تحسين أداء الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين؟

وللإجابة على السؤال؛ قام الباحث بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبانة التي تقيس مستوى تحسين الأداء والجدول التالي يوضح النتائج التي خرج بها الباحث:

جدول (6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة في مستوى تحسين الأداء

م	نص العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الإجابة
10	تقييم أداء المدققين الداخليين.	4.34	0.772	1	موافق
9	ترشيح المدقق الخارجي.	4.32	0.819	2	بشدة
8	متابعة تعديلات الإدارة لنقاط الضعف المذكورة في تقرير المدققين الداخليين.	4.26	0.777	3	موافق
7	متابعة ومراقبة تعديلات الإدارة على نقاط الضعف المذكورة في التقرير الإداري المقدم من قبل المدقق الخارجي.	4.14	0.782	4	موافق
4	تقييم إجراءات الإدارة في تحديد مخاطر الاحتيال والحد منها.	4.08	0.804	5	موافق
5	مقارنة معقولية النتائج المالية بالنتائج المالية السابقة أو المتوقعة.	4.00	0.755	6	موافق
6	تقييم مدخل الإدارة وتوثيقها فيما يتعلق بمعالجة قيود اليومية التي أدخلت بشكل يدوي.	3.98	0.999	7	موافق
1	التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينتج عن قيام الشركة بعقد الصفقات أو إبرام العقود في المشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة.	3.80	0.606	8	موافق
3	تقوم لجنة التدقيق بدراسة ومناقشة موازنة وحدة التدقيق الداخلي.	3.78	0.736	9	موافق
11	متابعة عملية تعيين وعزل رئيس قسم التدقيق الداخلي.	3.70	0.952	10	موافق
2	متابعة مدى استجابة إدارة الشركة لملاحظات المدقق الداخلي المتعلقة بالاحتيال وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.	3.66	0.981	11	موافق
	مستوى تحسين الأداء	3.80	0.606		موافق

يوضح الجدول رقم (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجات الاستجابة لمجال مستوى تحسين الأداء، حيث تبين أن المتوسط الحسابي للمجال الكلي قد بلغ (3.80) وبدرجة استجابة موافق. وفيما يلي شرح مفصل لهذه النتيجة:

يتضح من الجدول السابق أن أعلى عبارة ضمن مجال مستوى تحسين الأداء قد كانت للعبارة (العاشرة) حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (4.34) وبدرجة استجابة (موافق بشدة) وكان نصها كما يلي: "تقييم أداء المدققين الداخليين"؛ وترى عينة الدراسة أن هناك أهمية للجان التدقيق في تقييم أداء المدققين الداخليين فالمدققون الداخليون هم موظفون في الشركة لهم دور في منع التلاعب في البيانات المالية واكتشاف الأخطاء داخل الشركة فهم يدركون أهمية وجود لجنة التدقيق لتساعدهم في تعزيز استقلاليتهم وموضوعيتهم والتقليل من مخاطر نشر بيانات مضللة.

أما بالنسبة لأدنى متوسط حسابي فقد حصلت العبارة (الخامسة) حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.66) وبدرجة استجابة (موافق) وقد كان نصها كما يلي: "متابعة مدى استجابة إدارة الشركة للملاحظات المدقق الداخلي المتعلقة بالاحتيايل وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة".

أفادت عينة الدراسة في هذه العبارة أن من الأهمية الكبيرة للجان التدقيق في مستوى تحسين الأداء هو متابعة مدى استجابة إدارة الشركة لملاحظات المدقق الداخلي المتعلقة بالاحتيايل وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة، إن مجلس الإدارة مسؤول عن تصميم وتطبيق والمحافظة على نظام رقابة داخلي ذي صلة بإعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة خالية من الأخطاء الجوهرية سواء الناتجة عن احتيال أو خطأ، وكذلك اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة والقيام بتقديرات محاسبية معقولة حسب الظروف، والإشراف والرقابة على كافة مرافق الشركة ومساءلة ومحاسبة الإدارات التنفيذية عن أي قصور في تأدية أعمالها، والتأكد من عدم سوء استخدامها، مما قد ينعكس إيجابياً على زيادة قيمة الشركة وتحقيق أهداف الأطراف ذات العلاقة فيها، فلجان التدقيق وجدت لمساعدة مجلس الإدارة للقيام بمهامه الإشرافية والرقابية، وتعتمد فاعليتها على مدى استجابة المجلس لتوصياتها للمهام المحددة لها، حيث تقدم التقارير والتوصيات لمجلس الإدارة حول نتائج العمليات التشغيلية والقوائم المالية وأنظمة الرقابة الداخلية. أما المجال الكلي فقد بلغ المتوسط الحسابي له (3.801) وبدرجة استجابة (موافق)

ويعزو الباحثان السبب بخروج هذه النتيجة كون عينة الدراسة لديهم إلمام بأهمية لجان التدقيق في تحسين أداء الشركات، حيث يتم متابعة ومراقبة تعديلات الإدارة على نقاط الضعف المذكورة في التقرير الإداري المقدم من قبل المدقق الخارجي، والتأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينتج عن قيام الشركة بعقد الصفقات أو إبرام العقود في المشروعات مع الأطراف ذوي لعلاقة، وأيضاً تقييم مدخل الإدارة وتوثيقها فيما يتعلق بمعالجة قيود اليومية التي أدخلت بشكل يدوي، ما يتم تقييم إجراءات الإدارة في تحديد مخاطر الاحتيايل والحد منها.

نتائج الأسئلة الفرعية:

• نتائج السؤال الفرعي الأول: ما دور لجان التدقيق في مجال التدقيق الخارجي؟

قام الباحثان بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبانة التي تقيس دور لجان التدقيق في مجال التدقيق الخارجي والجدول التالي يوضح النتائج التي خرج بها الباحثان:

جدول (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة في دور لجان التدقيق في مجال التدقيق الخارجي

م	نص العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الإجابة
3	تقوم لجنة التدقيق بمناقشة المدقق الخارجي حول أي قضايا قد تظهر مثل الدعاوي، المطلوبات الطارئة، التقديرات المحاسبية.	4.16	0.765	1	موافق
5	تجتمع لجنة التدقيق مع المدقق الخارجي مرة في السنة على الأقل.	4.14	0.728	2	موافق
7	تقوم لجنة التدقيق بدراسة خطة عمل مدقق الحسابات الخارجي والتأكد من أن الشركة توفر للمدقق كافة التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.	4.14	0.700	3	موافق
1	تقوم لجنة التدقيق بمراجعة خطة التدقيق ونتائج التدقيق مع المدقق الخارجي.	4.08	0.751	4	موافق
2	تقوم لجان التدقيق بمراجعة تقييم الإدارة حول استقلالية المدقق الخارجي.	4.04	0.698	5	موافق
4	يكون لدى لجنة التدقيق تصور مكتوب في متابعة ومراقبة استقلالية مدقق الحسابات الخارجي ومدى موضوعيته.	3.96	0.698	6	موافق
6	يكون هناك لقاءات مبرمجة تجمع لجنة التدقيق مع الإدارة والمدققين الخارجيين.	3.76	0.591	7	موافق
	دور لجان التدقيق في مجال التدقيق الخارجي	4.04	0.479		موافق

يوضح الجدول رقم (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجات الاستجابة لمجال دور لجان التدقيق في مجال التدقيق الخارجي، حيث تبين أن المتوسط الحسابي للمجال الكلي قد بلغ (4.04) وبدرجة استجابة كبيرة.

يتضح من الجدول السابق أن أعلى عبارة ضمن مجال دور لجان التدقيق في مجال التدقيق الخارجي كانت للعبارة (الثالثة) حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (4.16) وبدرجة استجابة (موافق) وكان نصها كما يلي: "تقوم لجنة التدقيق بمناقشة المدقق الخارجي حول أي قضايا قد تظهر مثل الدعاوي، المطلوبات الطارئة، التقديرات المحاسبية"؛

حيث أجمعت عينة الدراسة بأن لجان التدقيق تقوم بمناقشة المدقق الخارجي حول أي قضايا مثل الدعاوي والمطلوبات الطارئة والتقديرات المحاسبية، ولذلك من أجل التأكد من سلامة التقارير الصادرة عن المدقق الخارجي.

أما بالنسبة لأدنى متوسط حسابي فقد حصلت العبارة (السادسة) حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.76) وبدرجة استجابة (موافق) وقد كان نصها كما يلي: "يكون هناك لقاءات مبرمجة تجمع لجنة التدقيق مع الإدارة والمدققين الخارجيين."

في هذه العبارة فقد أجمعت عينة الدراسة بأن هناك لقاءات مبرمجة باستمرار تجمع لجنة التدقيق مع الإدارة والمدققين الخارجيين، فهي بذلك تعزز العمل المؤسسي في عملها، إذ يكون الدليل كمرشد للجنة لأداء عملها، ويبين الجوانب الهامة للأعمال المطلوب من أعضاء اللجنة، لذلك على مجالس إدارة الشركات أن تهتم وتدعم بدرجة عالية كافة الإجراءات وآليات العمل التي يجب إتباعها من قبل لجان التدقيق والعمل على تطويرها باستمرار، لما لها من أهمية في تأدية المهام المناطة بها، بحيث تؤدي أعمالها بكل شفافية وموضوعية، فيما يتعلق بالتحقق من كفاية وتطوير وفعالية نظام الرقابة الداخلي، ودعم استقلالية المدقق الخارجي بما يدعم جودة أداء عملية التدقيق، بما يحقق أغراض الشركة، وزيادة الثقة واطمئنان أصحاب المصالح والأطراف ذات العلاقة في الشركة في القوائم المالية

للشركات، ومساعدة مجالس الإدارة في ترشيد قراراتها من خلال إعطاءها تأكيدات مستقلة وموضوعية، مما يكون له الأثر الإيجابي في تعزيز الحوكمة المؤسسية.

أما بالنسبة للمجال الكلي فقد بلغ المتوسط الحسابي له (4.04) وبدرجة استجابة موافق؛ ويعزو الباحثان السبب بخروج هذه النتيجة كون عينة الدراسة لديهم إلمام بدور لجان التدقيق في مجال التدقيق الخارجي، حيث تلعب لجان التدقيق دوراً مهماً في دعم استقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يؤدي بقيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة، وزادت الحاجة إلى خدمات المدققين الخارجيين بسبب تزايد حالات الغش في البيانات المالية المعلنة، التي تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة في قراراتها الاقتصادية، لذلك يرتبط فاعلية التدقيق الخارجي بمدى تحقق الأهداف المرجوة من أنشطة التدقيق ومدى الجودة في أداء المدقق لهذه الأنشطة، لهذا يتطلب من المدقق الخارجي تحليل عدة متغيرات تشمل تقييم الرقابة الداخلية واختبارات التخطيط للتدقيق والاختبارات الجوهرية ليتمكن من إعطاء رأيه المهني في القوائم المالية ولكي يقوم المدقق الخارجي بمهامه بكل موضوعية حرصت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية على تعزيز استقلالية المدقق الخارجي وذلك من خلال إعطائه دوراً مهماً وفاعلية أكبر واستقلالية كافية للقيام بمهامه على أفضل وجه.

• نتائج السؤال الفرعي الثاني: ما دور لجان التدقيق في نظام الرقابة الداخلية؟

قام الباحثان بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبانة التي تقيس دور لجان التدقيق في نظام الرقابة الداخلي والجدول التالي يوضح النتائج التي خرج بها الباحث:

جدول (8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة في دور لجان التدقيق في نظام الرقابة الداخلي

م	نص العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب الإجابة	درجة الإجابة
5	تقيم اللجنة لتقرير الإدارة عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية للشركة وكفائتها.	4.70	0.462		موافق، بشدة
4	تقيم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة.	4.20	1.069	2	موافق
1	تقوم لجنة التدقيق بفحص أوجه القصور الجوهرية التي أشار إليها المدقق الخارجي في تصميم نظام الرقابة الداخلية.	4.16	0.865	3	موافق
6	فحص مدى ملائمة الأنظمة والتحقق من أنها توفر الضمانات الكفيلة بمنع حدوث الأخطاء والمخالفات	4.10	0.839	4	موافق
7	لإشراف على سياسات وبرامج الشركة لضمان التزامها بأخلاقيات المهنة.	3.90	.646	5	موافق
2	تقوم لجنة التدقيق بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها وتطويرها باستمرار.	3.76	0.980	6	موافق
3	تقوم لجنة التدقيق بدراسة وتدقيق التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية للشركة.	3.76	1.001	7	موافق
	دور لجان التدقيق في نظام الرقابة الداخلي	4.08	0.609		موافق

يوضح الجدول (8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجات الاستجابة لمجال دور لجان التدقيق في نظام الرقابة الداخلي، حيث تبين أن المتوسط الحسابي للمجال الكلي قد بلغ (4.08) وبدرجة استجابة موافق.

وفيما يلي شرح مفصل لهذه النتيجة:

يتضح من خلال الجدول السابق أن أعلى عبارة ضمن مجال الثقة في الزملاء (المعلمين) قد كانت للعبارة (الخامسة) حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (4.70) وبدرجة استجابة (موافق بشدة) وكان نصها كما يلي: "تقيم اللجنة لتقرير الإدارة عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية للشركة وكفائتها":

ترى عينة الدراسة أن من مهام لجان التدقيق هو تقييم تقرير الإدارة عن فاعلية الرقابة الداخلية للشركة وكفائتها، فالمهمة الأساسية للجنة تنحصر بمساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية والتأكد من أنها أعدت بطريقة سليمة وأن الإفصاح عنها بشكل مناسب لمستخدميها، وكذلك زيادة كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلي والتدقيق الداخلي، والتأكيد على حصول المدقق الخارجي على الدعم والاستقلالية في مهامه. ومن أجل تحقيق ذلك انبثقت لجنة التدقيق فهي تتكون من ثلاثة أعضاء من الأعضاء غير التنفيذيين في الأقل ولديهم الخبرة والدراية بالشؤون المالية والمحاسبية، وتكون مسؤوليتها عن الإشراف على إعداد القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية، والاجتماع مع المدقق الخارجي ومناقشته حول نتائج عمليات التدقيق، وكذلك التأكد من ملائمة نظم الرقابة الداخلية في الشركة. إن الإشراف الفعال يتطلب وجود أعضاء بمجلس الإدارة لديهم الدراية والمعرفة بالشؤون المحاسبية والمالية ولديهم الدافع والرغبة في العمل لمساعدة مجالس الإدارة في القيام بمسؤولياتها الرقابية والإشرافية.

أما بالنسبة لأدنى متوسط حسابي فقد حصلت العبارة (الثالثة) حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.67) وبدرجة استجابة (موافق) وقد كان نصها كما يلي: "تقوم لجنة التدقيق بدراسة وتدقيق التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية للشركة":

تبين من إجابات أفراد عينة الدراسة بأن لجنة التدقيق تقوم بدراسة وتدقيق التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية للشركة، فلجان التدقيق وجدت لمساعدة مجلس الإدارة للقيام بمهامه الإشرافية والرقابية، وتعتمد فاعليتها على مدى استجابة المجلس لتوصياتها للمهام المحددة لها، حيث تقدم التقارير والتوصيات لمجلس الإدارة حول نتائج العمليات التشغيلية والقوائم المالية وأنظمة الرقابة الداخلية.

أما المجال الكلي فقد بلغ المتوسط الحسابي له (4.08) وبدرجة استجابة (موافق)

ويرى الباحثان أن السبب بخروج هذه المتوسطات بقيمة كبيرة كون عينة الدراسة لديهم إلمام ووعي كافي بدور لجان التدقيق في نظام الرقابة الداخلي، حيث تنحصر المهمة الأساسية للجان التدقيق في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية، وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية ودعم الرقابة الداخلية ودعم استقلال المدققين الداخليين، فهي بحاجة أن تكون مهامها ومسؤولياتها واضحة ومكتوبة ومحددة في نظام أو دليل، بحيث يوضح المسؤوليات وطبيعة العلاقة بين إدارة الشركة والمدقق الداخلي والخارجي، وحتى لا يحدث تداخل أو تعارض بين عمل اللجنة وعمل بعض الأجهزة التنفيذية في الشركة، ويجب أن يكون للجنة التدقيق سلطة مناقشة أي موضوعات تراه مهمة، ولها الحق في الاستعانة بأحد الأطراف الخارجية ذات الخبرة والدراية بالمشاكل التي تواجهها اللجنة في كافة النواحي المالية والمحاسبية والقانونية التي يمكن أن تؤثر على عملية إعداد القوائم المالية وعلى سلامة الإفصاح للمعلومات التي تظهر بها.

• نتائج السؤال الفرعي الثالث: ما دور لجان التدقيق في مجال التقارير المالية؟

قام الباحثان بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبانة التي تقيس دور لجان التدقيق في مجال التقارير المالية والجدول التالي يوضح النتائج:

جدول (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة في دور لجان التدقيق في مجال التقارير المالية

م	نص العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الإجابة
5	تشرف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية	4.44	0.611	1	موافق بشدة
2	دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات الأتمة.	4.38	0.805	2	موافق بشدة
1	متابعة مدى تقيد الشركة بقانون الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.	4.24	0.770	3	موافق بشدة
3	متابعة جميع القضايا التي أثارها مدققين الحسابات الداخليين والخارجيين لضمان معالجتها بشكل سليم.	4.24	0.686	4	موافق بشدة
6	مناقشة المدقق الخارجي في التقارير المالية التي تم تطبيقها في التقرير الخاص به.	4.00	0.808	5	موافق بشدة
4	استعراض القوائم المالية السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة، والنظر بمدى توفير المعلومات التي يحتاجها المستخدمين.	3.98	0.714	6	موافق بشدة
	دور لجان التدقيق في مجال التقارير المالية	4.21	0.469		موافق بشدة

يوضح الجدول رقم (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجات الاستجابة لمجال دور لجان التدقيق في مجال التقارير المالية، حيث تبين أن المتوسط الحسابي للمجال الكلي قد بلغ (4.21) وبدرجة استجابة موافق بشدة، وفيما يلي شرح مفصل لهذه النتيجة:

يتضح من خلال الجدول السابق أن أعلى عبارة ضمن مجال دور لجان التدقيق في مجال التقارير المالية قد كانت للعبارة (الخامسة) حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (4.44) وبدرجة استجابة (موافق بشدة) وكان نصها كما يلي: "تشرف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية".

كان هناك توافق وانسجام في آراء عينة الدراسة حول إمكانية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية، حيث يتم متابعة مدى تقيد الشركة بقانون الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه، ومتابعة جميع القضايا التي أثارها مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين لضمان معالجتها بشكل سليم.

أما بالنسبة لأدنى متوسط حسابي فقد حصلت العبارة (الرابعة) حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.98) وبدرجة استجابة (موافق) وقد كان نصها كما يلي: "استعراض القوائم المالية السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة، والنظر بمدى توفير المعلومات التي يحتاجها المستخدمين".

تبين من إجابات أفراد عينة الدراسة أن من مهام لجان التدقيق هو استعراض القوائم المالية السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة، والنظر بمدى توفير المعلومات التي يحتاجها المستخدمين.

أما المجال الكلي فقد بلغ المتوسط الحسابي له (4.21) وبدرجة استجابة (موافق بشدة)

ويعزي الباحثان السبب بخروج هذه النتيجة كون عينة الدراسة متفقيين في إجاباتهم حول دور لجان التدقيق في مجال التقارير المالية، حيث تعد القوائم المالية المنتجة النهائي لنظام المحاسبي، فالمعلومات المحاسبية تستخدم في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها، ومن أجل زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات في القوائم

المالية المعلنة، وزيادة ثقة المستثمرين والأطراف ذات العلاقة في الشركة، وقد تم تحديد العديد من المهام للجنة التدقيق تجاه القوائم المالية.

جدول (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة في مجالات الدراسة

والمجال الكلي

الرقم	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإجابة
1	دور لجان التدقيق	4.11	0.460	موافق
2	تحسين الأداء	4.00	0.497	موافق
	المجال الكلي	4.11	0.460	موافق

يوضح الجدول رقم (10) المتوسطات الحسابية لمجالات الدراسة وللمجال الكلي حيث كانت على النحو

التالي:

بلغ المتوسط الحسابي لمجال دور لجان التدقيق (4.11) وبدرجة استجابة موافق. وبلغ المتوسط الحسابي لمجال تحسين الأداء (4.00) وبدرجة استجابة موافق. أما المجال الكلي فبلغ المتوسط الحسابي له (4.11) وبدرجة موافق.

ويرى الباحثان أن السبب بخروج هذه النتيجة كون عينة الدراسة لديهم إلمام دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة في تحسين الأداء لهذه الشركات واستخراج القوائم المالية السليمة واكتشاف الخطأ والغش في هذه القوائم، إضافة إلى مساعدة الإدارة في إعداد القوائم المالية ومراقبة المدققين الداخليين والخارجيين.

• عرض نتائج الفرضية الأولى: لا توجد علاقة بين واقع دور لجان التدقيق وتحسين أداء الشركات المساهمة العامة في فلسطين، وقد تم استخدام الاختبارات التالية للتأكد من صدق هذه الفرضيات:

1. اختبار ANOVA. ومعامل بيرسون

2. نموذج الانحدار المتعدد (Multiple Linear Regression).

ولمعرفة العوامل الأكثر تأثيراً على تحسين الأداء، فقد قام الباحثان باستخدام معادلة الانحدار المتعدد (Multiple Linear Regression) على المتغير (تحسين الأداء) كمتغير تابع، و(الرقابة الداخلية، التدقيق الخارجي، التقارير المالية) كمتغيرات مستقلة، وبين الجدول (4.7) نتائج الإجابة على سؤال الدراسة.

الجدول (11) معاملات معادلة الانحدار للعوامل الأكثر تأثيراً على تحسين الأداء

المتغير	المعامل (β)	Std. Error	قيمة (t)	Sig	R	R Square	Adjusted R Square
المستقلة	-.004	0.386	-.011	0.991	.847	0.717	0.698
دور لجان التدقيق في مجال التدقيق الخارجي	0.645	0.107	6.050	0.000			
دور لجان التدقيق في نظام الرقابة الداخلية	-.045	0.108	-.414	0.681			
دور لجان التدقيق في مجال التقارير المالية	0.377	0.143	2.640	0.011			

** دال عند مستوى (0.01)

* دال عند مستوى (0.05)

تبين نتائج الجدول (11) إلى وجود علاقة إيجابية دالة بين (العوامل الأكثر تأثيراً على تحسين الأداء)، وبين العوامل المستقلة، حيث تشير قيم مصفوفة معاملات ارتباط بيرسون إلى وجود علاقة قوية بين المتغير المستقل (دور لجان التدقيق في مجال التدقيق الخارجي) وبين (تحسين الأداء)، حيث بلغ معامل الارتباط (0.64) وهو موجب ودال إحصائياً عند مستوى (0.05)، كما تشير قيم معاملات معادلة الانحدار (B) أن جميع العوامل المستقلة تقريباً لها تأثير في تفسير التباين في قيمة العامل التابع حيث تفسر العوامل المستقلة بصورتها النهائية ما نسبته (69%) من هذا التباين.

الجدول (12): اختبار ANOVA بين متغير (تحسين الأداء)، وبين (دور لجان التدقيق)

مستوى الدلالة	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة (F)	مستوى الدلالة
	8.687	3	2.896		
0.000	2.896	46	.075	38.766	
	12.122	49			
					الانحدار
					المتبقي
					المجموع

يتبين من الجدول رقم (12)، أن قيمة مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$)، وأن قيمة (F) المحسوبة (38.76)، وهي عالية، مما يؤكد أن القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد قوية، وهذا يدل على وجود تأثير معنوي ذو دلالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، "تحسين الأداء" على "دور لجان التدقيق"، حسب وجهة نظر عينة الدراسة.

ولمعرفة تأثير كل عامل من العوامل المستقلة على العامل التابع، أجرى الباحثان اختبار الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) لكل عامل بشكل مستقل، والجدول التالي توضح نتائج هذه الاختبارات:

• نتائج فحص الفرضية الفرعية الأولى: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين دور لجان التدقيق في مجال التدقيق الخارجي وبين تحسين أداء الشركات المساهمة العامة في فلسطين".

وللتأكد من صحة الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط، والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:

الجدول (13): اختبار تباين الانحدار ANOVA بين متغير (مجال التدقيق الخارجي)، وبين (تحسين الأداء)

المتغير	المعامل (β)	Std. Error	قيمة (t)	Sig	R	R Square	Adjusted R Square
المستقلة	0.619	0.359	0.359	0.091	0.808	0.653	0.646
مجال التدقيق الخارجي	0.838	0.088	0.088	0.000			

* دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05)

تبين من الجدول رقم (13)، أن قيمة مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$)، مما يؤكد أن القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد مقبولة، وهذا يدل على وجود تأثير معنوي ذو دلالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، بين (مجال التدقيق الخارجي)، وبين (تحسين الأداء) حسب وجهة نظر عينة الدراسة في الشركات المساهمة.

• نتائج فحص الفرضية الفرعية الثانية: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) بين دور لجان التدقيق في مجال نظام الرقابة الداخلية وبين تحسين أداء الشركات المساهمة العامة في فلسطين".

وللتأكد من صحة الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط، والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:
الجدول (14) اختبار تباين الانحدار ANOVA بين متغير (مجال نظام الرقابة الداخلية)، وبين (تحسين الأداء)

Adjusted R Square	R Square	R	Sig	قيمة (t)	Std. Error	المعامل (β)	المتغير
0.349	0.362	0.602	.000	5.154	0.388	2.001	المستقلة
			.000	5.218	0.094	.491	مجال نظام الرقابة الداخلية

تبين من الجدول رقم (14)، أن قيمة الدلالة 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يؤكد أن القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد مقبولة، وهذا يدل على وجود تأثير معنوي ذو دلالة عند ($\alpha \leq 0.05$)، بين (مجال نظام الرقابة الداخلية)، وبين (تحسين الأداء) حسب وجهة نظر عينة الدراسة في الشركات المساهمة.

• فحص الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \geq 0.05$) بين دور لجان التدقيق في مجال التقارير المالية وبين تحسين أداء الشركات المساهمة العامة في فلسطين.

وللتأكد من صحة الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط، والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:
الجدول (15) اختبار تباين الانحدار ANOVA بين متغير (مجال التقارير المالية)، وبين (تحسين الأداء)

Adjusted R Square	R Square	R	Sig	قيمة (t)	Std. Error	المعامل (β)	المتغير
0.474	0.484	.696	0.061	1.922	0.466	0.895	المستقلة
			0.000	6.717	0.110	0.738	مجال التقارير المالية

* دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05)

تبين من الجدول رقم (16)، أن قيمة مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$)، مما يؤكد أن القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد مقبولة، وهذا يدل على وجود تأثير معنوي ذو دلالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، بين (مجال التقارير المالية)، وبين (تحسين الأداء) حسب وجهة نظر عينة الدراسة في الشركات المساهمة.

خلاصة بأهم النتائج

خلصت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. تقوم لجنة التدقيق بمناقشة المدقق الخارجي حول أي قضايا قد تظهر مثل الدعاوي، المطالبات الطارئة، التقديرات المحاسبية.
2. تجتمع لجنة التدقيق مع المدقق الخارجي مرة في السنة على الأقل.
3. تقوم لجنة التدقيق بدراسة خطة عمل مدقق الحسابات الخارجي والتأكد من أن الشركة توفر للمدقق كافة التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.
4. تقيم اللجنة لتقرير الإدارة عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية للشركة وكفايتها.
5. تقيم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة.
6. تشرف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية
7. تدرس اللجنة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات الأزمة.
8. تتابع اللجنة مدى تقيد الشركة بقانون الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.

9. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين دور لجان التدقيق في مجال التدقيق الخارجي وبين تحسين أداء الشركات المساهمة العامة في فلسطين.
10. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين دور لجان التدقيق في مجال نظام الرقابة الداخلية وبين تحسين أداء الشركات المساهمة العامة في فلسطين.
11. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين دور لجان التدقيق في مجال التقارير المالية وبين تحسين أداء الشركات المساهمة العامة في فلسطين.
12. وجود علاقة إيجابية (طردية) بين واقع دور لجان التدقيق وتحسين أداء الشركات المساهمة العامة في فلسطين، أي كلما ازداد أدوار اللجنة داخل الشركة تحسنت أدائها بشكل أفضل.
- وهذا ما يفسر أهمية وجود لجان التدقيق داخل الشركة، فهي تعتبر إحدى الجهات المختصة التي تمتلك الخصائص اللازمة والكافية لإنجاز مهامها، فهي تعتبر حلقة وصل بين لجان التدقيق وإدارة الشركة بمهامهم ومسؤولياتهم وخاصة في تحسين الاتصال بين المجلس والمدقق الداخلي والخارجي، وعملية الإشراف والرقابة على إعداد القوائم المالية، ومن المهام الأخرى مراجعة تعيين المدقق الخارجي، ومراجعة خطة التدقيق، ومراجعة نتائج التدقيق، ومراجعة نظام الرقابة الداخلي. بين قطيشات (2010: 32)
13. وجود علاقة إيجابية (طردية) بين دور لجان التدقيق في مجال الرقابة الداخلية وتحسين أداء الشركات المساهمة العامة في فلسطين، وهذا ما يفسر أهمية وجود اللجان والأدوار التي تقوم بها لتحسين أداء الشركة، حيث تقوم اللجان بتحديد المهام التي ستقوم بها، كالاطلاع على كافة التقارير والأنظمة المتبعة والبيانات الخاصة بالشركة والمهام الرئيسية والثانوية لها ودورها الفعال في تحديد هذه المهام.
14. وجود علاقة إيجابية (طردية) دور لجان التدقيق في مجال التدقيق الخارجي وتحسين أداء الشركات المساهمة العامة في فلسطين، وهذا ما يفسر موضوع استقلاليه المدقق الخارجي وتأثيره على تحسين أداء الشركات، حيث تتحقق استقلالية صفات عديدة أهمها الموضوعية والنزاهة والأمانة وغير متحيز لطرف آخر، لذلك كلما توفرت هذه الصفات التزم المدقق الخارجي بعمله وتحسن أداء الشركة نتيجة البيانات والمعلومات التي يقوم بالعمل بها.
- وبناءً على ما سبق نستنتج أهمية وجود لجنة تدقيق في الشركة ودورها في تحسين أداء الشركات المساهمة العامة وهذا يعود بالعديد من المنافع للشركة فهو يعد نظام رقابة داخلي، يعزز استقلالية قسم التدقيق ويوفر الموارد اللازمة للقسم، بالإضافة إلى ذلك تقوم اللجنة بحل كافة المشاكل التي تنشأ بين القسم والإدارة وتعمل على زيادة التفاعل والتنسيق مع المدقق الخارجي.

التوصيات والمقترحات.

1. ضرورة قيام مجلس إدارة الشركة باختيار أعضاء لجان التدقيق بناءً على كفاءاتهم وخبراتهم واستقلاليتهم.
2. التأكيد على ضرورة وضع معايير واضحة للمؤهلات المطلوبة في أعضاء لجان التدقيق عند اختيارهم والتي تمكنهم من أداء دورهم بفاعلية.
3. استمرار التأكيد على تنمية قدرات أعضاء لجان التدقيق في الأمور المالية والفنية وإكسابهم المهارات المحاسبية المختلفة واللازمة لتدعيم دورهم المنطوي بهم في هذا المجال.
4. ضرورة أن تمتد صلاحية لجنة التدقيق ليكون لها دوراً مهماً في تحقيق الإشراف على عمل مدقق الحسابات الخارجي.

5. إصدار تشريع يلزم جميع الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجنة تدقيق وأن يكون من شروط تداول أسهمها في بورصة فلسطين للأوراق المالية هو تشكيل لجنة تدقيق
6. ضرورة قيام مجالس إدارة الشركات المساهمة العامة بمراعاة وجود خبرة محاسبية ومالية عن ممارسة فعلية في أعضاء لجان التدقيق، التي تمكنهم من أداء مهامهم بمهنية وفاعلية.
7. أن يكون الحجم الأمثل للجنة التدقيق في الشركات المساهمة العامة ثلاثة أعضاء لكي تكون اللجنة أكثر فاعلية وتكون عملية اتخاذ القرارات سريعة
8. ضرورة قيام الجهات المعنية بمتابعة عمليات تشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة حتى لا تكون عمليات تشكيل هذه اللجان من أجل استيفاء المتطلبات القانونية فقط.
9. لا بد من الحرص على اختيار أعضاء لجنة التدقيق ممن لديهم الخبرة والدراية بالعلوم المالية مما يساهم في تحسين كفاءتهم في أداء مهامهم.
10. توصي الدراسة الباحثين بإدخال متغيرات لم يسبق دراستها، كدراسة أثر خصائص لجنة التدقيق في جودة الإفصاح، والشفافية المالية، وكذلك البحث عن المزيد من العوامل المؤثرة في جودة الأرباح مع استخدام نماذج أخرى لقياسها.
11. العمل على إنجاز المزيد من الأبحاث والدراسات الميدانية المتعلقة في تحسين التدقيق في الشركات

قائمة المصادر والمراجع

أولاً- المراجع بالعربية:

- أبو موسى، أشرف، (2008)، حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
- جبران، محمد (2010). العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن. جامعة صنعاء، صنعاء، اليمن.
- الجعافرة، محمد (2008). مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية. جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن.
- حسين، مهند (2015). أثر لجان التدقيق في تحسين مستوى جودة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية: "دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة". رسالة ماجستير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ص 14-15.
- الحسيني، هبة، أنواع الشركات، نشرة ربع سنوية تصدر عن مكتب الحسيني والحسيني (محامون ومستشارون قانونيون)، العدد رقم 5، آذار، 2005.
- الدوري، عمر. 2010. دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع. مجلة المنصور عدد 14.
- الصوص، إياد (2012). مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين). رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- عبد الله، انتصار. لجان المراجعة في ظل حوكمت الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية. رسالة ماجستير، جامعة الرباط الوطني، 2012.

- علي، عبد الوهاب نصر وشحاتة، شحاتة السيد (2007). مراجعة الحسابات وحوكمت الشركات، الدار الجامعية، القاهرة.
- الفرح، عبد الرازق (2001) مدى فاعلية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- قديح، بسام سليمان، (2013)، أثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية "دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
- قطيشات، عادل (2010). مدى توفر الشروط اللازمة لتحسين فاعلية لجان التدقيق المشكلة في الشركات المساهمة العامة الأردنية. جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن.
- القيق، أمير (2018). مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة. رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- نزال، محمد. (2014). دور المعايير المحاسبية وأخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية. جامعة الشرق الأوسط.
- نعيم، دهمش. 2011. infotechaccountants.com/articles.html مقالات-علم-التدقيق-و-المراجعة/لجان-التدقيق-نشأتها، -مهامها، -مسؤولياتها، -ودورها-في-تعزيز-الإفصاح-30/r
- هلال، علا. (2018). كل ما يجب أن تعرفه عن أسواق رأس المال. تم الإطلاع بتاريخ 2019/9/5: https://www.abeqtisad.com/reports/capital_markets/
- الهيني، إيمان أحمد (2004). تطوير نظام للحاكمية المؤسسية في الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مدقق الحسابات القانوني. أطروحة دكتوراه. جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.
- هيئة التأمين الأردنية (2006). تعليمات الحاكمية المؤسسية لشركات التأمين وأسس تنظيمها وإدارتها، (رقم 2 لسنة 2006، ص 119، العدد 4804 من الجريدة بتاريخ الرسمي 2007/1/16).

ثانياً- المراجع بالأجنبية:

- ey)DT05UUKVTSUQ;OiIyNCIsIkITQ09OVCI6ZmFsc2UsIkxBTkdJRCI6Ijc4IiwiTUFJTlBBUkVOVElEljozMDQsIk1FTlVJRCI6MzgxLzJkVjVSVkIjFV0URU1JRCI6ODAsLCJQVjFTIRJRCI6MzA0LCJSRVFJRCI6MjJ9)
- Shir Li Ng. (2013). Role Effectiveness of Audit Committees' Governance Characteristics: Impacts on Internal and External Auditing of Listed Companies, (Unpublished Doctoral dissertation). RMIT University
- Treadway, J. C., Jr. (1987), "Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting" Washington, D.C., NCFRR.
- Yuanto Kusnadi, Kwong Sin Leong, Themis Suwardy, Jiwei Wang, Audit Committees and Financial Reporting Quality in Singapore, Published in Journal of Business Ethics, 2016 Nov, 139 (1), pp. 197-214.