

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

مدى تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ الحوكمة

إعداد

أريج عبد القادر نجيب طحلاوي

إشراف

د. إسلام عبد الجواد

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات
الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.

2018م

مدى تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ الحوكمة

إعداد

أريج عبد القادر نجيب طحلاوي

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2018/10/25م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

.....

1. د. إسلام عبد الجواد / مشرفاً رئيسياً

.....

2. د. رائد عريقات / ممتحناً خارجياً

.....

3. د. مفيد الظاهر / ممتحناً داخلياً

الإهداء

إلى من أدّى الأمانة... ونصح الأمة... إلى نبي الرحمة ونور العالمين محمد صلي الله
عليه وسلم

إلى من كلله الله بالعبية والوقار... إلى من علمني العطاء دون انتظار.. إلى من أحمل
اسمه بكل افتخار.. والدي العزيز

إلى ملائكي في الحياة.. إلى معنى الحب إلى معنى الحنان والتفاني... إلى بسملة الحياة وسر
الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب.. أمي
الحبيبة

إلى من هم أقرب إلي من روعي.... إلى من شاركوني حزنك الأم وبهم أستمد عزتي
وإصراري... إخوتي

إلى الشموع التي احترقت من أجل أن تنير لنا الطريق، إلى من شجعني ووقف بجانبني
حتى نهاية الطريق.... أساتذتي تقديراً ووفاء.

إلى رفيقة دربي في فرحي وحزني... صديقتي الغالية دعاء شكري

إلى زميلاتي... والزميل والأخ كايد طنبور

إلى كل من كان لي عوناً لإتمام هذه الرسالة

إلى كل هؤلاء أهديهم ثمرة جهدي

الشُّكْرُ وَالتَّقْدِيرُ

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ، وَالصَّلَاةِ وَالسَّلَامِ عَلٰی أَشْرَفِ الْخَلْقِ الْمُرْسَلِیْنَ، سَیِّدِنَا مُحَمَّدٍ صَلَّى اللّٰهُ عَلَیْهِ وَسَلَّمَ.

أَشْكُرُ اللّٰهَ عِزَّ وَجَلَّ كَلَّ الشُّكْرَ وَأَثْنِي عَلَيْهِ وَأُحْمَدُهُ حَمْدَ الشَّاكِرِیْنَ إِذْ مَنَّ عَلَیْ بِنِعْمَتِهِ وَوَهَّبَنِي الْمَقْدِرَةَ عَلَیْ إِنْجَازِ هَذِهِ الرَّسَالَةِ.

وَمَعَهُ هُنَا لَا یَسْعُنِي إِلَّا أَنْ أَتَقَدَّمَ بِجَزِيلِ الشُّكْرِ وَالتَّقْدِيرِ لِلدَّكْتُورِ إِسْلَامِ عَبْدِ الْجَوَادِ لِقَبُولِهِ الْإِشْرَافَ عَلَیْ هَذِهِ الرَّسَالَةِ، وَعَلَى سَعَةِ صَدْرِهِ وَتَعَاوُنِهِ، وَعَلَى مَا قَدَّمَ مِنْ دَعْمٍ عِلْمِيٍّ وَمَعْنَوِيٍّ، حَتَّى خَرَجْتَ الرَّسَالَةَ بِصَوْرَتِهَا الْحَالِيَةِ، حَيْثُ قَدَّمَ لِي الْكَثِيرَ مِنَ التَّوْجِیْهَاتِ الْقِيَمَةِ الَّتِي أَثَرَتْ فِي هَذِهِ الدِّرَاسَةِ، وَبِذَلِكَ الْكَثِيرِ مِنْ الْجُهْدِ فِي مَسَاعِدَتِي عَلَی تَخْطِي الْعُقْبَاتِ وَالْمَصَاحِبِ لِإِتْمَامِ هَذِهِ الدِّرَاسَةِ، فَلَهُ مِنْي كَلُّ الشُّكْرِ وَالاحْتِرَامِ وَالتَّقْدِيرِ.

الإقرار

أنا الموقّعة أدناه، مقدّمة الرّسالة التي تحمل العنوان:

مدى تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينيّة لمبادئ الحوكمة

أقرّ بأنّ ما اشتملت عليه هذه الرّسالة إنّما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمّت الإشارة إليه حيثما ورد، وأنّ هذه الرّسالة كاملة، أو أيّ جزء منها، لم يقدّم من قبل لنيل أيّ درجة علميّة، أو لقب علمي، أو بحث لدى أيّ مؤسسة تعليميّة أو بحثيّة أخرى.

Declaration

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

Student's name:

اسم الطالبة:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

| الصفحة | الموضوع | الرقم |
|-----------|---|-------|
| ج | الاهداء | |
| د | الشكر والتقدير | |
| هـ | الإقرار | |
| و | فهرس المحتويات | |
| ط | فهرس الجداول | |
| ك | فهرس الأشكال | |
| ل | فهرس الملاحق | |
| م | الملخص | |
| 1 | الفصل الأول: الاطار العام للدراسة ومقدمة الدراسة | |
| 2 | مقدمة الدراسة | 1.1 |
| 4 | مشكلة الدراسة | 2.1 |
| 5 | أهداف الدراسة | 3.1 |
| 6 | أهمية الدراسة | 4.1 |
| 6 | ابعاد درجة تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة | 5.1 |
| 7 | فرضيات الدراسة | 6.1 |
| 8 | حدود الدراسة | 7.1 |
| 8 | مصطلحات الدراسة | 8.1 |
| 10 | هيكل الدراسة | 9.1 |
| 12 | الفصل الثاني: الاطار النظري والدراسات السابقة | |
| 13 | الحوكمة في الشركات | 1.2 |
| 13 | المقدمة | 1.1.2 |
| 14 | ماهية الحوكمة Governance: | 2.1.2 |
| 15 | اهمية الحوكمة | 3.1.2 |
| 17 | مزايا الحوكمة | 4.1.2 |
| 17 | مبادئ الحوكمة | 5.1.5 |
| 23 | مقومات نظام الحوكمة | 6.1.2 |

| الصفحة | الموضوع | الرقم |
|-----------|--|-------|
| 24 | الشركات المساهمة العامة | 2.2 |
| 24 | الشركات المساهمة في فلسطين | 1.2.2 |
| 25 | الهيكل التنظيمي | 2.2.2 |
| 26 | مجلس الإدارة | 3.2.2 |
| 28 | عضوية وهيكل مجلس الإدارة | 4.2.2 |
| 29 | اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة | 5.2.2 |
| 30 | لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة | 3.2 |
| 32 | ماهية لجان التدقيق | 1.3.2 |
| 33 | تشكيل لجان التدقيق وعضويتها والمؤهلات الواجب توفرها في الأعضاء | 2.3.2 |
| 36 | مهام ومسؤوليات لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة | 3.3.2 |
| 39 | دور لجان التدقيق في حوكمة الشركات | 4.2 |
| 39 | دور لجان التدقيق مع مجلس الإدارة | 1.4.2 |
| 40 | دور لجان التدقيق مع المديرين التنفيذيين في الشركات | 2.4.2 |
| 40 | دور لجان التدقيق في دعم التدقيق الداخلي | 3.4.2 |
| 43 | دور لجان التدقيق مع المدقق الخارجي | 4.4.2 |
| 44 | دور لجان التدقيق بالتقارير المالية | 5.4.2 |
| 45 | الدراسات السابقة | 5.2 |
| 45 | الدراسات المحلية | 1.5.2 |
| 48 | الدراسات العربية | 2.5.2 |
| 52 | الدراسات الأجنبية | 3.5.2 |
| 55 | التعليق على الدراسات السابقة | 4.5.2 |
| 57 | الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات | |
| 58 | المقدمة | 1.3 |
| 58 | منهجية الدراسة | 2.3 |
| 59 | مجتمع الدراسة | 3.3 |
| 59 | عينة الدراسة | 4.3 |
| 59 | خصائص عينة الدراسة | 5.3 |

| الصفحة | الموضوع | الرقم |
|------------|---|-------|
| 63 | صدق الأداة | 6.3 |
| 63 | ثبات الأداة | 7.3 |
| 64 | اداة الدراسة | 8.3 |
| 65 | المعالجات الإحصائية | 9.3 |
| 66 | الفصل الرابع: مناقشة نتائج الدراسة | |
| 67 | المقدمة | 1.4 |
| 67 | النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة | 2.4 |
| 71 | نتائج الدراسة المتعلقة بأسئلتها الفرعية | 1.2.4 |
| 87 | النتائج المتعلقة بفرضية الدراسة | 2.2.4 |
| 106 | الفصل الخامس: النتائج والتوصيات | |
| 107 | النتائج | 1.5 |
| 108 | التوصيات | 2.5 |
| 109 | الدراسات المستقبلية المقترحة | 3.5 |
| 110 | قائمة المصادر والمراجع | |
| 117 | الملاحق | |
| b | Abstract | |

فهرس الجداول

| الصفحة | الجدول | الرقم |
|--------|--|-------------|
| 60 | توزيع عينة الدراسة حسب المتغيرات الديمغرافية وخصائص الدراسة | جدول (1.3) |
| 63 | معامل الثبات لكل محور من محاور الدراسة | جدول (2.3) |
| 64 | توزيع محاور الدراسة الأساسية | جدول (3.3) |
| 65 | أوزان الاستبانة | جدول (4.3) |
| 69 | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة لمجالات مدى تطبيق لجان التدقيق في شركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ الحوكمة | جدول (1.4) |
| 70 | نتائج اختبارات لعينة واحدة للفرق بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع النظري لمقياس مجالات تطبيق لجان التدقيق الداخلي لمبادئ الحوكمة في شركات المساهمة العامة الفلسطينية. | جدول (2.4) |
| 72 | الأوساط الحسابية، التكرارات، والنسب المئوية لفقرات محور تشكيل اللجنة وكفاءتها. | جدول (3.4) |
| 74 | الأوساط الحسابية، التكرارات، والنسب المئوية لفقرات إدارة المخاطر | جدول (4.4) |
| 76 | الأوساط الحسابية، التكرارات، والنسب المئوية لفقرات العمليات والإجراءات. | جدول (5.4) |
| 79 | الأوساط الحسابية، التكرارات، والنسب المئوية لفقرات العمليات والإجراءات. | جدول (6.4) |
| 82 | الأوساط الحسابية، التكرارات، والنسب المئوية لفقرات العمليات والإجراءات. | جدول (7.4) |
| 85 | الأوساط الحسابية، التكرارات، والنسب المئوية لفقرات الأخلاقيات والامتثال للقوانين. | جدول (8.4) |
| 86 | الأوساط الحسابية، التكرارات، والنسب المئوية لفقرات الأنشطة الرقابية. | جدول (9.4) |
| 88 | المتوسطات والانحراف المعياري والفروق الإحصائية ما بين إجابة أعضاء لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي | جدول (10.4) |

| الصفحة | الجدول | الرقم |
|--------|--|-------------|
| 91 | الفروق في إجابات أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق على أسئلة تشكيل اللجنة وكفاءتها. | جدول (11.4) |
| 93 | الفروق في إجابات أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق على أسئلة فهم طبيعة العمل والمخاطر. | جدول (12.4) |
| 94 | الفروق في إجابات أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق على أسئلة العمليات والإجراءات. | جدول (13.4) |
| 96 | الفروق في إجابات أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق على أسئلة الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. | جدول (14.4) |
| 98 | الفروق في إجابات أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق على أسئلة المحور الإشراف على مهام التدقيق. | جدول (15.4) |
| 100 | الفروق في إجابات أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق على أسئلة المحور الأخلاقيات والامتثال للقوانين. | جدول (16.4) |
| 101 | الفروق في إجابات أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق على أسئلة المحور الأنشطة الرقابية. | جدول (17.4) |
| 103 | المتوسطات والانحراف المعياري من حيث أن مدى تطبيق لجان التدقيق في شركات المساهمة العامة الفلسطينية لتوجيهات الحوكمة تبعاً لمتغيرات الدراسة المستقلة | جدول (18.4) |

فهرس الأشكال

| الصفحة | الشكل | الرقم |
|--------|--|---------|
| 7 | ابعاد درجة تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة | شكل (1) |
| 25 | الهيكل التنظيمي للشركات المساهمة العامة | شكل (2) |

فهرس الملاحق

| الصفحة | الجدول | الرقم |
|--------|--|----------|
| 118 | الاستبانة | ملحق (1) |
| 128 | قائمة المحكمين | ملحق (2) |
| 129 | كتاب التوجه للشركات للموافقة على توزيع الاستبانة | ملحق (3) |
| 130 | عينة الدراسة | ملحق (4) |

مدى تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ الحوكمة

إعداد

أريج عبد القادر نجيب طحلاوي

إشراف

د. إسلام عبد الجواد

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ الحوكمة، وقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، ولتحقيق أغراضها تم بناء استبانة مكونة من 59 فقرة موزعة على 7 محاور، والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، وتم التأكد من صدقها وثباتها، وتم تطبيقها على عينة الدراسة من أعضاء لجان التدقيق في مجلس الإدارة وموظفي قسم التدقيق الداخلي، وبعد جمع البيانات وتحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، إذ أظهرت النتائج أنه وبالرغم أن القانون الفلسطيني لم يلزم الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان تدقيق تتمتع بالخبرات والمؤهلات الكافية للقيام بمهامها كما يجب، إلا أنها تقوم بتشكيل هذه اللجان، وظهرت الدراسة الإحصائية أن هذه اللجان تتمتع بالخبرة والمؤهل الكافية، ومن النتائج التي تم التوصل إليها هو قيام لجان التدقيق بمساعدة مجلس الإدارة على إدارة المخاطر وذلك بالتنسيق مع التدقيق الداخلي، إذ تعمل اللجنة على المساعدة في تحديد المخاطر التي يمكن أن تواجه الشركة، والتأكد من وجود نظام مناسب لإدراتها، وللجان التدقيق دور فعال في تفعيل دور الرقابة الداخلية وذلك من خلال الإشراف على التقارير المالية.

وفي ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة أوصت الباحثة مجموعة من التوصيات أهمها؛ ضرورة صياغة بنود قانونية تجبر الشركات على تشكيل لجان رقابة ضمن شروط ومعايير تتوافق بين المؤهلات والخبرات وتوافقها مع معايير ومبادئ الحوكمة، رفع مستوى مهارات أقسام التدقيق الداخلي في عمليات تحديد المخاطر، بالإضافة إلى قيام لجان التدقيق في قياس وتقييم مستوى قسم التدقيق الداخلي، ضرورة دعم استقلالية عمل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة ومقدمة الدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة ومقدمة الدراسة

1.1 مقدمة الدراسة

واجهت مهنة المحاسبة والتدقيق صعوبات وتحديات كبيرة خلال الفترة السابقة، تتمثل في البيانات المالية والتقارير المحاسبية المضللة للمساهمين، مما يؤدي لاتخاذ هؤلاء المساهمين قرارات خاطئة تبعا لتلك التقارير (حجازي، 2011)، كان خير مثال على ذلك ما حصل لشركة (Arthur Andersen) والتي تمثل أكبر شركة تدقيق في العالم لثبوت تورطها التلاعب ببيانات في شركة Anron للطاقة، وعليه أصبحت الحاجة ماسة لزرع الثقة بين الشركات والمستثمرين، وكان ذلك من خلال سنّ التشريعات اللازمة لتطبيق مبادئ الحوكمة على الشركات المساهمة لضمان حسن سير العمل والشفافية وفقا لمعايير محددة تمنع من تضارب مصالح كبار الموظفين والمساهمين، وعليه كان التدقيق الداخلي المدخل الرئيسي لتطبيق أركان حوكمة الشركات (قباجه، واخرون، 2008، ص2).

يتضح مما سبق أهم المؤثرات إلى زيادة الاهتمام بضرورة تبني مبادئ ودعائم الحوكمة في الشركات. ومن ايجابيات تبني الحوكمة هو تعزيز الشفافية والمصداقية، وعدالة القوائم المالية (الرحيلي، 2008، ص 25)، وكان أبرز هذه الدعائم هو تشكيل لجان التدقيق، إذ تعتبر أداة من أدوات الحوكمة التي تهدف إلى زيادة كفاءة وفاعلية وظيفة التدقيق واستقلاليتها (أحمد، 2011، ص 33).

وتسعى حوكمة الشركات إلى منع التلاعب والتحريف في المعلومات والبيانات المالية، وتقليل عدم تماثل المعلومات (Information Asymmetry)، من خلال وضع آليات لتحقيق أحكام الرقابة والسيطرة في الشركات المساهمة العامة، وتعمل على تحقيق مصالح كافة الأطراف (علي، شحاته، 2007، ص 168).

إن التدقيق الداخلي من الوظائف الرئيسية في الشركات المساهمة العامة، إذ يسهم بشكل فاعل في تعزيز حوكمة الشركات، ما يتطلب من مبادئ الحوكمة تشكيل لجان للتدقيق تتبثق عن

مجلس الإدارة، والتي تشرف بشكل مباشر على دائرة التدقيق الداخلي لضمان تنفيذ سياسات وتوجيهات مجلس الإدارة فيما يخص بيئة الرقابة الداخلية، ويعتبر التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي إحدى المبادئ الرئيسية في حوكمة الشركات (Corporate Governance) التي تقع تحت إشراف لجنة التدقيق (Audit Committee) (هيئة سوق رأس المال، 2012، ص2).

ويعود سبب تشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة إلى عدم وضوح الإجراءات والممارسات المتبعة من قبل الإدارة في التنظيم والرقابة والإشراف على الشركات بما يضمن تحقيق الأهداف الموضوعية، والعمل على الالتزام بالأنظمة الداخلية والقوانين التي تخص عمل الشركة، ومن مسؤوليات مجلس الإدارة توفير الآليات المناسبة لضبط أعمال الشركة ومساعدة المجلس في الوفاء بمسؤولياته الإشرافية (دحدوح، 2008، ص250).

إن لجنة التدقيق تعتبر آلية رقابية داخلية لحوكمة الشركات وتكون منبثقة عن مجلس الإدارة، وتتكون من الأعضاء غير التنفيذيين (المستقلين)، وتقوم بمساعدة مجالس الإدارة على تنفيذ مهامه ومسؤوليته، من خلال دعم آليات الرقابة الداخلية والخارجية للحوكمة، وذلك يساهم في تدعيم وتعزيز نظم الرقابة في الشركات المساهمة (الرحيلي، 2008، ص190).

على الرغم من وجود لجان تدقيق في الشركات المساهمة إلا أن ممارساتها تتعرض للكثير من الانتقادات، مما أدى إلى البحث عن مجموعة العناصر والخصائص التي تدعم ممارسات لجان التدقيق في الشركات وفعاليتها (Sori et al.2007,p42)، ويعد موضوع فعالية لجان التدقيق إحدى أهم الموضوعات التي أثرت بشكل واسع منذ التسعينات (Gendron & Bedard,2006,p211)، وهناك اختلاف كبير بين مجرد تشكيل لجان تدقيق وبين تشكيل لجان تدقيق تتمتع بفعالية (Ragunandan et al, 1998, p181).

على الرغم من اهتمام الدول المتقدمة بلجان التدقيق، إلا أن لجان التدقيق في فلسطين لم تحظ بهذا الاهتمام لدى الشركات المساهمة العامة، وما زال دورها شكلياً في معظم الشركات التي تكونت لديها، فالمصارف ألزمت بتشكيل لجان تدقيق منبثقة عن مجلس الإدارة حسب قانون المصارف رقم 9 المادتين 26 و 31، وكذلك مسودة قانون الشركات الفلسطيني المقترح 2008

نصّ على تشكيل لجان التدقيق في الشركات في المادة 189 بتحديد المهام والمسؤوليات المترتبة عليها في المادة 192، وما زالت الشركات غير ملتزمة بتشكيلها.

وركزت هذه الدراسة على أهمية وتشكيل دور لجان التدقيق، ومدى التزام لجان التدقيق في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

2.1 مشكلة الدراسة

تتطلب معايير الحوكمة أن يتم تشكيل لجان التدقيق في مجلس الإدارة كأحدى أهم آليات الحوكمة (الدليل المصري، 2016) وقد تبنت فلسطين معايير لحوكمة الشركات المساهمة العامة وخاصة فيما يتعلق بتشكيل لجان التدقيق الداخلي وتطبيق مبادئ الحوكمة، ومن خلال هذه الدراسة تبين حول ما اذا كان يتم تشكيل وضم أعضاء لجان التدقيق من ذوي الكفاءة والاختصاص، ولا يتوفر بيانات في أنها تساهم في تحسين إدارة المخاطر، ولا يعرف إن كان لديها خطة واضحة لحوكمة عملها فيما يتعلق بالعمليات والإجراءات الخاصة بها، أو أنها تقوم بالإشراف على التقارير المالية الصادرة عن الشركات، والإشراف على مهام التدقيق الداخلي والخارجي، وإن كانت تقوم بمتابعة الأخلاقيات والامتثال للقوانين في الشركة، أو أنها تمارس أنشطة رقابية في الشركات المساهمة العامة، لذلك جاءت هذه الرسالة للكشف عن درجة تطبيق لجان التدقيق لتوجيهات حوكمة الشركات في الشركات المساهمة العامة بهدف تلافي القصور وتعزيز النقاط الإيجابية في عملها، وتقديم التوصيات اللازمة لزيادة فاعليتها، ولذلك يمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالسؤال الاستكشافي التالي:

ما درجة تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لتوجيهات حوكمة الشركات؟

ويتفرع عنه الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل يتمتع أعضاء لجان التدقيق بالكفاءة اللازمة لتنفيذ المهام الموكلة إليهم عند قيام مجلس

الإدارة بتشكيلها في الشركات المساهمة العامة؟

- 2- هل للجان التدقيق دور في إدارة المخاطر في الشركات المساهمة العامة؟
- 3- هل تقوم لجان التدقيق بالعمليات والإجراءات اللازمة لحوكمة عملها في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بصورة فعالة؟
- 4- هل تقوم لجان التدقيق بالإشراف على التقارير المالية الصادرة في الشركات المساهمة العامة؟
- 5- هل للجان التدقيق دور في الإشراف على مهام التدقيق الداخلي والخارجي؟
- 6- هل تلتزم لجان التدقيق بمتابعة الأخلاقيات والامتثال للقوانين من قبل العاملين في الشركات المساهمة العامة؟
- 7- هل يوجد أنشطة رقابية على لجان التدقيق تقوم بها في الشركات المساهمة العامة؟

3.1 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف ما يلي:

- درجة تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة.
- وبناء عليه نحدد الأهداف الفرعية كما يلي:
1. مدى كفاءة أعضاء لجان التدقيق عند تشكيلها.
 2. التعرف على دور لجان التدقيق في إدارة المخاطر.
 3. التحقق من العمليات والإجراءات التي تقوم بها لجان التدقيق لحوكمة عملها.
 4. مستوى إشراف لجان التدقيق الداخلي على التقارير المالية في الشركات المساهمة العامة.
 5. دور لجان التدقيق في الإشراف على مهام التدقيق الداخلي والخارجي.

6. مدى التزام لجان التدقيق بمتابعة الأخلاقيات والامتثال للقوانين من قبل العاملين في الشركات المساهمة العامة.

7. مدى قيام لجان التدقيق بأنشطة رقابية في الشركات المساهمة العامة.

8. الفرق بين إجابات موظفي قسم التدقيق الداخلي وأعضاء لجان التدقيق حول درجة تطبيق لجان التدقيق لتوجيهات الحوكمة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

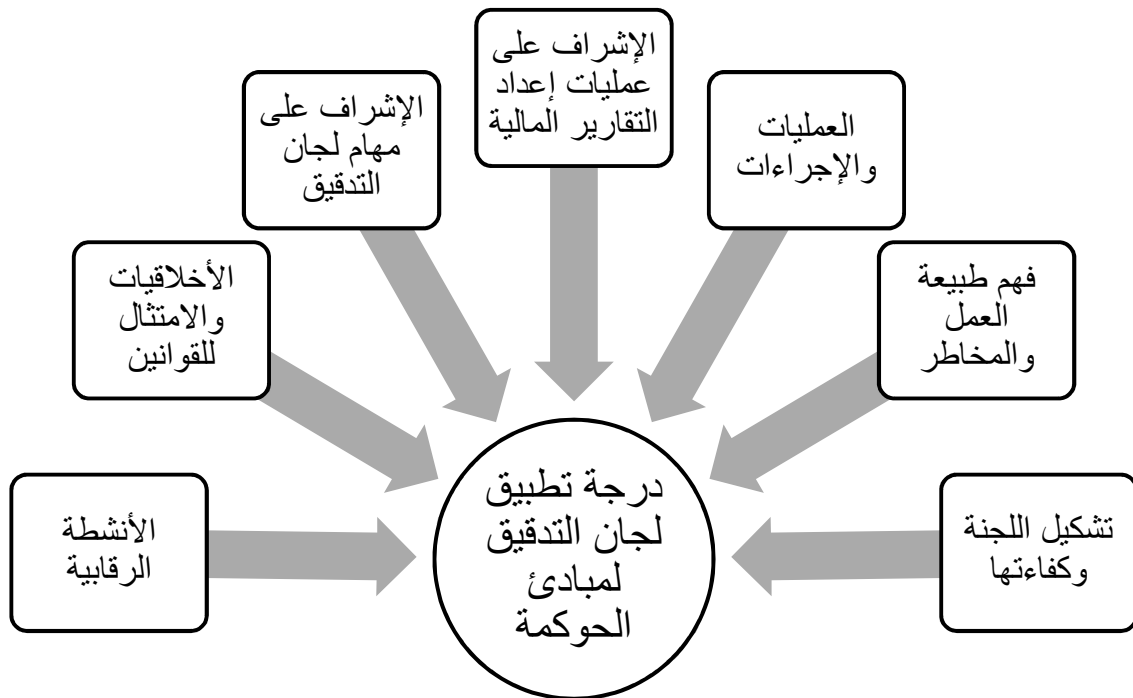
9. إن الفرق في إجابات المستطلعين تبعاً للمتغيرات (طبيعة العمل في الشركة، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، سنوات العمل في الشركة، قطاع عمل الشركة).

4.1 أهمية الدراسة

إن التعرف على كفاءة لجان التدقيق ونقاط الضعف فيها يساعد على صياغة مبادئ وتعليمات وقوانين تعالج هذه الثغرات، مما يؤدي إلى تعزيز دور التدقيق الداخلي كونه أحد الأسس التي تركز عليها حوكمة الشركات، إذ يساعد التدقيق الداخلي في فحص وتقويم النشاطات التشغيلية ونظم الرقابة الداخلية والتحقق من صحة التوجهات الإستراتيجية للإدارة، وكذلك صحة تطبيقها، حيث تبرز أهمية الدراسة من خلال الوقوف على أهم المؤشرات التي تحقق الفاعلية في عمل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة، بهدف تعزيزها وتشخيصها لمواطن القوة لتعزيزها ولمواطن الضعف لتلافيها، كما أنها تظهر قدرة لجان التدقيق على المساعدة في تلافي الأخطار التي تواجه الشركة، وتقديم التوصيات التي من شأنها رفع درجة تطبيق لجان التدقيق لمبادئ وتوجيهات الحوكمة في الشركات المساهمة العامة.

5.1 إبعاد درجة تطبيق لجان التدقيق لتوجيهات الحوكمة

بعد دراسة مهام لجان التدقيق وأسس تشكيلها حسب مسودة قانون الشركات الفلسطيني لسنة 2008، مدونة الحوكمة في فلسطين، قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 الساري في الأراضي الفلسطينية، وتم تحديد أهم الأبعاد درجة تطبيق لجان التدقيق لتوجيهات حوكمة الشركات كما يظهر في الشكل التالي:



شكل (1): أبعاد درجة تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة من وجهة نظر الباحثة

6.1 فرضيات الدراسة

1. لا يوجد فروق إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) لدرجة تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة بين رأي أعضاء لجان التدقيق وأعضاء قسم التدقيق الداخلي في الشركة.
2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في اتجاهات المبحوثين لكل بعد أبعاد درجة تطبيق لجان التدقيق الداخلي لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة تعزى لمتغيرات.
3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) لبيان مستوى تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة

7.1 حدود الدراسة

تقسم حدود الدراسة الحالية إلى:

الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية لهذه الدراسة بالشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الأوراق المالية في فلسطين والبالغ عددها 49 شركة.

الحدود الزمانية: المدة الزمانية المستغرقة في إنجاز الدراسة، وهي الفترة الممتدة ما بين أيلول 2016 إلى سبتمبر 2018

الحدود البشرية: شملت الحدود البشرية للدراسة الحالية من أعضاء لجان التدقيق والمدققين الداخليين لشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الأوراق المالية.

8.1 مصطلحات الدراسة

لجان التدقيق: هي لجنة فرعية منبثقة عن مجلس الإدارة، وتتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين (المستقلين)، ومن أهم وظائفها مساعدة مجلس الإدارة على القيام بمسؤولياتها وزيادة نظم الرقابة الداخلية في الشركات. (دليل الحوكمة، 2016)

الشركات المساهمة العامة: كل شركة مساهمة تأسست بموجب القانون، ويؤسس لها سجل خاص لدى سجل الشركات، ويجوز لسبعة أشخاص أو أكثر تأسيس شركة مساهمة عامة، وتدرج في السوق المالي الفلسطيني. (التكروري، 2003)

الحوكمة: عبارة عن نظام يتم من خلاله توجيه ومراقبة الشركة، فهيكّل حوكمة الشركات يحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في الشركة مثل؛ مجلس الإدارة وإدارة الشركة والمساهمين وغيرهم. كما تقوم الحوكمة بتوضيح القواعد والإجراءات لصنع القرار في الشركة. (ابو سنينة، 2014)

إدارة المخاطر: هي عملية قياس وتقييم للمخاطر وتطوير استراتيجيات لإدارتها، حيث تتضمن هذه الإستراتيجيات نقل المخاطر لجهة أخرى وتعمل على تخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجه الشركة.

العمليات والإجراءات للجان التدقيق: هي وصف وتوضيح لكيفية توظيف القدرات لتحقيق الاهداف والغايات المطلوبة، وترجمة الإجراءات من خطط وسياسات موضوعة إلى أسلوب محدد من أجل اتخاذ القرارات والقيام بالأعمال.

التقارير المالية: هي مجموعة من البيانات المالية التي تتعلق في الشركة، وتحتوي غالبا على معلومات عن الدخل والميزانية العمومية وقائمة التدفقات النقدية، وتعد هذه التقارير من الأنشطة المحاسبية التي تطبقها كافة الشركات، والتعرف على اعمال الشركة ونتيجة اعماله. (الخيال، 2009، ص106)

التدقيق الداخلي: هي وظيفة مستقلة يتم إنشاؤها داخل المنشأة من أجل فحص وتقييم أنشطتها المختلفة، فهدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية، وذلك عن طريق تزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية، وعمل الدراسات وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها (الوردات، 2005، ص30).

التدقيق الخارجي: هي عملية يقوم فيها المدقق المستقل بفحص القوائم المالية والسجلات المحاسبية من أجل إعطاء رأي عن مدى عدالة القوائم المالية والحسابات، ومدى التزامها بمعايير المحاسبة المقبولة عموما (GAAP)، ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS)

أخلاقيات المهنة: هي مجموعة من السياسيات والمبادئ التي تدور حول محاور رئيسية؛ وهي القيام بالأعمال الهادفة، وعدم إلحاق الضرر بالآخرين، وعدم التلاعب بالمعاملات، وعدم التحيز في القيام بأي ممارسات لصالح الطرف الآخر، وإذا توفرت هذه الخصائص يمكن الحكم في أخلاقيات هذه النشاط (أبو زيد، مرعي، 2004)

الأنشطة الرقابية: هي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات مجلس الإدارة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتفادي المخاطر، وتحقيق الأهداف الموضوعية (Edward,2011)

9.1 هيكل الدراسة

تحتوي الدراسة على خمسة فصول:

الفصل الأول: الإطار العام لدراسة ومقدمة الدراسة

يتناول هذا الفصل على مقدمة الدراسة، ومشكلة الدراسة، وأهدافها، وأهميتها، ويتناول هذا الفصل أيضا أبعاد درجة تطبيق لجان التدقيق ومبادئ وتوجيهات الحوكمة وفرضيات الدراسة.

الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة

يقدم هذا الفصل الإطار النظري لدراسة ويقسم إلى خمسة أقسام

1. يتناول الحوكمة ومفهومها وأهميتها ومزاياها، وكذلك مبادئ الحوكمة ومقومتها والأطراف المعنية في تطبيقها.

2. يتناول مقدمة عن الشركات المساهمة العامة، والهيكل التنظيمي للشركات، وتكوين مجلس الإدارة، وعضوية وهيكل مجلس الإدارة، واللجان المنبثقة عنها.

3. يتناول تعريف لجان التدقيق وتشكيلها، ومهام ومسؤوليات لجان التدقيق، وخصائص هذه اللجان.

4. يتناول مهام لجان التدقيق في إطار الحوكمة.

5. الدراسات السابقة.

الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات

يتناول هذا الفصل منهجية الدراسة. حيث يشرح كيفية تصميم الاستبانة والأسئلة والغرض من جمع البيانات، ويوضح كيفية اختيار العينة.

الفصل الرابع: مناقشة نتائج الدراسة

يقدم هذا الفصل النتائج المتعلقة بتحليل البيانات التي تم الحصول عليها، ومناقشة الأسئلة والفرضيات، وذلك من خلال المعلومات الموجودة.

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

يتناول هذا الفصل النتائج والتوصيات التي توصلت إليها الدراسة.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

1.2 الحوكمة في الشركات

1.1.2 المقدمة

يعتبر مفهوم الحوكمة Governance من أهم المصطلحات الإدارية المعاصرة التي انتشر بشكل كبير خلال السنوات الماضية، وذلك بعد ظهور العديد من المشاكل التي واجهت الشركات العالمية الكبرى، ما دعا إلى ضرورة ابتكار مجموعة من القواعد والمعايير القانونية والإدارية الهادفة إلى ضبط أداء المؤسسات لضمان تفاديها للأزمات والمحافظة عليها.

وظهر مفهوم الحوكمة بشكل كبير وواضح في السنوات الماضية نتيجة للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والتنظيمية التي دفعت تجاه تطور هذا المفهوم في العديد من الدول، ومع ظهور الحوكمة بدأت العديد من الدول بإدراك الدور المهم الذي تلعبه من خلال ترشيد استغلال الموارد والطاقات، بالإضافة إلى الدور الذي تلعبه في إجراء المبادلات التجارية والاقتصادية المختلفة، وارتكازها على المعلومات الاقتصادية التي تهدف إلى خدمة المساهمين ومتخذي القرار بشكل أساسي داخل هذه المؤسسات (عبد العال، 2005، ص9).

وتظهر أهمية تطبيق قواعد الحوكمة بشكل كبير في شركات المدرجة في الأسواق المالية، حيث تشكل عنصرا مهما من عناصر التقييم، ومؤشرا رئيسيا للمستثمرين، ما يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في السوق المالي، كذلك أصبحت العديد من المعايير الإدارية تأخذ مدى تطبيق الشركات المساهمة لقواعد الحوكمة كقيمة إضافية لسهم الشركة، الأمر الذي يلعب دورا كبيرا في اتخاذ قرار الاستثمار أو عدمه في شركة معينة، كما أصبحت قواعد الحوكمة من المعايير التي تعتمد عليها شركات التصنيف من أجل تصنيف أعمال الشركات (سليمان، 2005، ص 18).

2.1.2 ماهية الحوكمة Governance

شكل تعرض العديد من الشركات العالمية الكبرى إلى مشاكل مالية واضحة أدت إلى زيادة المطالب بضرورة وجود القواعد والضوابط والمبادئ الأخلاقية التي تهدف إلى زيادة الثقة بالمعلومات الخاصة بهذه الشركات بعد سلسلة الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي انتشرت في العديد من دول العالم، ما أثر بشكل مباشر على النمو الاقتصادي.

وتشير معظم المراجع الأدبية إلى عدم وجود تعريف موحد للحوكمة، وتتعدد هذه التعريفات بسبب تداخل الأمور الإدارية والتنظيمية والمالية والاجتماعية للشركات، في حين يرى معظم الاقتصاديين بأنها أسلوب ممارسة سلطة الإدارة بالشركة للقواعد الحاكمة للشركات، أو الإدارة النزيهة أو الحاكمة المؤسسية في حكم الشركات (ابو سنينة، 2014). وفي هذا الجانب يمكننا عرض التعريفات التالية:

ويشير (بلال، 2005، ص2) بأن الحوكمة تشكل الهيكل الذي يمكن من خلاله صياغة أهداف الشركة، والوسائل التي يمكن من خلالها تحقيق هذه الأهداف، ومراقبة الأداء الفعلي ومقارنته بالأهداف المخططة للتأكد من مدى تحقيقها.

ومن جانب آخر، ينظر إلى الحوكمة بأنها الممارسات القانونية الرشيدة لسلطات الإدارة التي تركز على القوانين والمعايير والقواعد المحددة والمتفق عليها، والتي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة أسهمها وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى (سامي، 2005، ص86).

ويعتبر الكثير بأن الحوكمة هي امتداد لكل من الخصخصة والعولمة واقتصاد السوق، فهي النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى؛ من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية، وكذلك الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة؛ لتوفير إشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة (عبد العال، 2005، ص 14).

ويتضح لنا من خلال التعريفات السابقة عدة معان أساسية لحوكمة الشركات وأهمها:

1. مجموعة من الأنظمة والقواعد التي تهدف إلى الرقابة على أداء الشركات وفق نظام إداري محدد لتحقيق الأهداف.
2. الإدارة القائمة على المفاهيم والأهداف والرقابة، والتي تتضمن حوافز مناسبة لمجلس الإدارة والإدارة العليا لتتبع الأهداف التي وضعت من أجل إنماء المؤسسة وتطورها، وتحقيق المتابعة الفعالة والمستمرة، والإشراف على الاستخدام الأمثل لمواردها بكفاءة ونزاهة عالية.
3. تركز على تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح بما يحقق مصالح المساهمين والمستثمرين، ومنظم يتضمن توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركة في إدارة الشركة، مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

3.1.2 أهمية الحوكمة

برزت أهمية الحوكمة منذ انفجار الأزمة المالية الآسيوية والتي كانت أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم النشاطات والعلاقات بين منشآت الأعمال والحكومة، والتي تعود أسبابها ظهور عمليات ومعاملات موظفين وأقارب وأصدقاء غير صحيحة، بالإضافة إلى حصول بعض الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل، دون إعلام أو معرفة المساهمين بذلك من خلال اتباع نظم وطرق محاسبية مضللة ومبتكرة.

هذا وقد تعاطمت في الآونة الأخيرة أهمية حوكمة الشركات؛ بهدف تحقيق كل من التنمية الاقتصادية والحصانة القانونية والرفاهة الاجتماعية للاقتصاديات والمجتمعات، ويظهر ذلك من خلال الآتي (عبد العال، 2005، ص 51):

1. ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم، مع العمل على الحفاظ على حقوقهم وخاصة صغار المساهمين.

2. تعظيم القيمة السوقية للأسهم، وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، وخاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة، وحدوث الاندماج أو استحواذ أو بيع لمستثمر رئيسي.

3. التأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة وحسن توجيه الحصيلة منه إلى الاستخدام الأمثل لها، منعا لأي من حالات الفساد التي قد تكون مرتبطة بذلك.

4. توفير مصادر تمويل محلية أو عالمية للشركات، سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال، وخاصة في ظل تزايد سرعة حركة انتقال التدفقات الرأسمالية.

5. تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية، وتحقيق دعم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، ودرء حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية، والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

إن حوكمة الشركات الجيدة، تتطلب مزيداً من الإفصاح عن المعلومات المالية التي يمكن أن تعمل على تخفيض تكلفة رأس مال، كما أن حوكمة الشركات الجيدة تساعد على جذب الاستثمارات سواء كانت استثمارات أجنبية أم محلية، وتساعد في الحد من هروب رؤوس الأموال واستثمار أموالهم في أماكن أخرى، ومكافحة الفساد، فضلاً عن إتاحة الفرصة لزيادة التمويل وإمكانية الحصول على مصادر أقل تكلفة بما يزيد من أهمية الحوكمة، (يوسف، 2003، ص 11).

ومما سبق نلاحظ أن أهمية حوكمة الشركات تكمن في وضع الأنظمة الكفيلة التي تساعد على التقليل من تضارب المصالح وتطبيقها في كل مؤسسة، وذلك من خلال جعل الأنظمة إلزامية لكل الشركات المدرجة في السوق المالي، ومراقبتها لمواجهة أي مظاهر الفساد ولا سيما الأمور التي تتصل بإعداد التقارير المالية والإفصاح والشفافية، واتباع معايير ذات جودة عالية في مجال القياس والإفصاح المحاسبي، وكذلك التحديد الواضح لحقوق حملة الأسهم وحقوق أصحاب المصلحة والمسؤوليات الملقاة، ودعم استقلالية مراقبي الحسابات، وتعزيز مستوى

انسجام المعالجة المحاسبية مع المعايير الدولية، مما يؤدي لزيادة الحصول على التمويل الأقل تكلفة المتدفق من المستثمرين بما يحقق النمو للشركات وزيادة أرباحها مما يعكس أثره على النمو الاقتصادي العام.

4.1.2 مزايا الحوكمة

وفي جانب مزايا تطبيق حوكمة الشركات والمؤسسات يشير (سليمان، 2005) إلى أن الحوكمة تحقق العديد من المزايا التي يمكن حصرها فيما يلي (سليمان، 2005، ص 61):

1. تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي يمكن أن تواجهها الشركات.
2. جذب الاستثمارات الأجنبية، وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية، وضمان تدفق الأموال المحلية والدولية.
3. رفع مستويات الأداء الخاص بالشركات الذي يساهم في استمرار عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات.
4. الشفافية والدقة والوضوح في إعداد القوائم المالية التي تصدرها الشركات؛ مما يزيد من قدرة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.
5. حماية المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية.
6. مراعاة مصالح المجتمع والعاملين إلى جانب مراعاة مصالح المستثمرين.

5.1.2 مبادئ الحوكمة

من أجل تحقيق أهداف الحوكمة، لا بد من توافر قواعد راسخة تساهم في إقامة نظام سليم، يعزز فرص النجاح والإصلاح الاقتصادي والتنظيمي للشركات، فقد وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مجموعة من الإرشادات والمعايير عرفت باسم (قواعد حوكمة الشركات) بالاشتراك مع الحكومات الوطنية والمنظمات العالمية ذي العلاقة، وأصبح تطبيق هذه

القواعد وسيلة لتعزيز الثقة في الشركات المدرجة بالسوق المالي، ومؤشراً على المستوى التي وصلت إليه إدارة الشركات من التزام مهني بقواعد الحوكمة من حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة ووجود إجراءات الحد من الفساد، وبالتالي أثرت على الاقتصاد ونموه.

وكان من أوائل هذه المنظمات الدولية البنك الدولي، ومنظمة التعاون الاقتصادي (OECD) التي أصدرت في عام 1999 مبادئ حوكمة الشركات، وبعد ذلك تم تعديلها في عام 2004 لتشمل جميع التغييرات والتطورات الاقتصادية العالمية، وتتكون مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات من ستة مبادئ أساسية وهي:

1. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

ينص المبدأ الأول من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حقوق الشركات على أنه يجب على الشركات أن تشجع على الشفافية وفعالية وكفاءة الأسواق، وأن يكون ذلك متوافقاً مع أحكام القانون، وقائماً بوضوح على توزيع المسؤوليات بين مختلف الخبرات التنظيمية والتنفيذية (محمد، 2009، ص 35).

وتظهر أهمية وجود إطار فعال لحوكمة الشركات في تشجيع رفع مستوى الشفافية والكفاءة، وتحديد المسؤوليات بوضوح؛ بهدف الإشراف والرقابة عليها بشكل صحيح، وإلزام الجميع بتطبيق القانون المعتمد، ويتم ذلك من خلال تطوير هيكل حوكمة الشركات مع مراعاة تأثيرها على الأداء، سواء كان ذلك على المستوى الجزئي أو الكلي، بالإضافة إلى تحقيق النزاهة والكفاءة في الأسواق (عفاف، 2006).

ويتطلب ممارسة أنظمة الحوكمة المختلفة الالتزام بجميع المتطلبات القانونية والرقابية، والتي تقتضي وجوب أن تنص التشريعات بوضوح على تقسيم المسؤوليات بين جميع الأطر المختلفة في الشركة مع أجل ضمان تحقيق مصالح الجمهور، وضرورة أن تتمتع الهيئات الإشرافية والرقابية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة، وتوفير الموارد اللازمة للقيام

بواجباتها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية تعمل على تحقيق الأهداف الموضوعية (جودة، 2008، ص51).

2. حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

ينص هذا المبدأ على أنه ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يوفر الحماية للمساهمين، وأن يسهل لهم ممارسة جميع حقوقهم، وتشمل الحقوق الأساسية للمساهمين كل مما يلي:

- إرسال أو تحويل ملكية الأسهم.
- طرق مضمونة لتسجيل الملكية.
- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة مستمرة ومنظمة.
- المشاركة والتصويت في الاجتماعات الخاصة بالمساهمين.
- عزل أو انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.

وكانت الأسواق المالية تسعى إلى تجميع المدخرات الصغيرة، وتوجيهها إلى تمويل نشاط الشركات المدرجة؛ وذلك لأن نجاح السوق في هذا المجال يكمن في قدرته على استقطاب المستثمرين، مما يضمن سيولة في السوق المالي، ولهذا ركزت قواعد الحوكمة على حماية حقوق المساهمين من خلال وضع الضوابط والآليات التي تحقق للمساهمين التمتع بحقوق الملكية، والوقوف على كافة المعلومات عن الشركة، وتوفير حقوق التصويت والمشاركة الخاصة بالتغيرات الجوهرية في الشركة؛ مثل طلب الاطلاع على دفاتر الشركة والمساهمة الفعالة في اجتماعات الجمعية العمومية والتصويت على قراراتها، وكذلك أي عملية غير عادية تؤثر على البنية الأساسية للشركة، وأيضا وجوب الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على قدر من التحكم الذي يؤثر على سياسة الشركة، وكذلك إعطاؤهم الفرصة لتبادل الاستشارات في الموضوعات المتعلقة بحقوق ملكيتهم لمنع سوء الاستغلال (الدور، 2008).

3. المعاملة المتساوية للمساهمين:

ينص هذا المبدأ على أنه ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن تضمن المعاملة المتساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمة الأقلية والمساهمين الأجانب، ويجب أن تتاح فرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم.

وقد أظهرت التجارب أن المحددات الرئيسية لدرجة احترام حقوق المساهمين هي ما إذا كانت هناك طرق فعالة للحصول على تعويض للشكاوي وبتكلفة معقولة ودون تأخير، حيث تزداد ثقة مستثمري الأقلية عندما يوفر النظام القانوني الطرق لمساهمة الأقلية من خلال رفع دعاوى قانونية إذا ما تعرضت حقوقهم للانتهاك (سليمان، 2005، 66).

وتعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة بما في ذلك حقوق الأقليات وحقوق المساهمين الأجانب، كما يجب أن يحصل المساهمين على تعويضات كافية في حالة تعرض حقوقهم للمخاطر، وذلك من خلال مراعاة ما يلي (قباجة واخرون، 2008):

1. معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي، وعبر توفير حقوق التصويت المتساوية لهم داخل كل فئة، مع إخضاع التغيرات في حقوق التصويت التي تؤثر سلباً على بعض فئات المساهمين لموافقتهم، ومراعاة حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية من قبل المساهمين المسيطرين سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مع توفير آليات ووسائل تعويضية فعالة.

2. حظر الاتجار أو التداول لحساب المطلعين على المعلومات الداخلية، ويمنع التداول بين الداخليين في الشركة والتداول الشخصي الصوري.

3. يجب على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الإفصاح عن تعاملاتهم الخاصة بالصفقات أو الأمور التي لها تأثير على الشركة، سواء بأسلوب مباشر أو غير مباشر، أو نيابة عن أطراف أخرى.

4. دور أصحاب المصالح

وينص هذا المبدأ على أنه يجب على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئ القانون أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة مالياً.

وينص هذا الجانب على ضمان تدفق رأس المال الخارجي للشركات سواء على شكل حقوق ملكية أو ائتمان، وتهتم الحوكمة في إيجاد طرق لتشجيع مختلف أصحاب المصالح في المنشأة على القيام بالاستثمار في رأس المال البشري والمادي الخاص بالشركة وفقاً للمستويات الاقتصادية المطلوبة والقدرة التنافسية (خوري، 2005).

من أجل معرفة دور أصحاب المصالح ومساهماتهم في إيجاد طرق مختلفة بتأمين تدفق رأس المال الخارجي والداخلي إلى الشركات سواء في شكل حقوق ملكية أو ائتمان، وكذلك الدور الفعال بين أصحاب المصالح والشركة لاستمراريتها مالياً وإدارياً، ويتم ذلك من خلال احترام حقوق أصحاب المصالح كما هي محددة في القوانين الداخلية والخارجية للشركات، وشجع التعاون الفعال بين الشركات وأصحاب المصالح بالشركة لخلق الوظائف وتوفير الاستثمارية للشركات السليمة مالياً، وفقاً للآتي (حبوش، 2007، ص 65):

1. ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.
2. إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن انتهاك حقوقهم.
3. العمل على تطوير آليات مشاركة العاملين في تحسين الأداء.
4. توفير المعلومات ذات الصلة وبالقدر المناسب لها بأسلوب دوري ومنظم وفي التوقيت المناسب.

5. السماح لذوي المصالح، بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية والمنافية لأخلاقيات المهنة.

6. تصميم هيكل فعال ذي كفاءة للحماية من الإعسار والتطبيق الفعال لحقوق الدائنين.

5. الإفصاح والشفافية

ينبغي في هذا المبدأ على حوكمة الشركات أن تضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية.

ويعتبر وجود نظام الإفصاح القوي عاملاً مهماً في تعزيز الشفافية الفعلية باعتباره أحد الملامح الأساسية للإشراف على الشركات القائمة على أساس السوق، والذي يعتبر أمراً رئيساً لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ملكياتهم على أسس محددة ومنظمة، وتظهر تجارب الدول ذات الأسواق الضخمة النشطة أن الإفصاح يمكن أن يكون أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين، ويساعد الإفصاح على جذب رؤوس الأموال، والحفاظ على ثقة المستثمرين في الأسواق (حماد، 2005).

وكذلك وجوب ألا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية فقط، حيث يجب أن تشمل على النتائج المالية والتشغيلية للشركة وأهدافها وملكية الأسهم وحقوق التصويت، ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم، وكيفية اختيارهم وعلاقتهم بالمديرين الآخرين ومدى استقلالهم عن مجلس إدارة الشركة، ومعاملات الأطراف ذات العلاقة والمخاطرة المتوقعة، وهياكل وسياسات قواعد حوكمة الشركات، ومضمون قانون حوكمة الشركات وأسلوب تنفيذه (خليل، 2003).

6. مسؤوليات مجلس الإدارة

وينص هذا المبدأ على أنه ينبغي أن يشمل إطار حوكمة الشركات دليلاً استراتيجياً للشركة، ومراقبة فعالة للإدارة التنفيذية من خلال مساءلة المجلس أمام الشركة والمساهمين.

وفي هذا الجانب يجب التركيز على مجموعة من الإرشادات منه: (الشهادات، 2008)

- يجب على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكاملة، وتحسين البيئة من أجل تحقيق أفضل مصلحة ما بين الشركة والمساهمين.
- إذا كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر على مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة فإن على مجلس الإدارة أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة.
- ينبغي على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية، وأن يأخذ بعين الاعتبار مصالح جميع المساهمين.
- يجب أن ينجز المجلس وظائف أساسية معينة مثل: استعراض وتوجيه استراتيجية الشركة، والإشراف على فعالية ممارسة الشركة وإجراءات التغييرات اللازمة فيها، ومراعاة التناسب بين جميع المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة، وضمان الشفافية وتحقيق الرقابة.

6.1.2 مقومات نظام الحوكمة

يحتاج كل نظام إلى مجموعة من الركائز والقواعد التي تضمن بقاءه واستمراره، وبالتالي فإن نظام حوكمة الشركات له مجموعة من المقومات التي يركز عليها -من أجل تحقيق أهداف 9+ الشركات، ومن أهم هذه المقومات (قباجة، 2008، ص 39):

1. وجود قوانين وتشريعات تعنى بحقوق المساهمين، كحق التصويت وانتخاب مجلس الإدارة، وتعني بذلك تنظيم مجلس الإدارة ببيان صفاته من حيث التأكيد على استقلاليتة، وبيان مهامه ومسؤوليات الإدارة التنفيذية، وحقوق أصحاب المصالح وواجباتهم.
2. وجود لجنة تدقيق داخل الشركة المساهمة العامة يتمتع جميع أعضائها بالاستقلالية، وبمؤهلاتهم العالية وخبرتهم الكبيرة، بحيث يقع على عاتقها التأكد من وفاء الشركة بالمتطلبات المتعلقة بالإدارة التنفيذية، وعمليات التدقيق، وإجراءات الإبلاغ المالي من ناحية الأمانة والجودة.

3. وجود عمليات الحوكمة الفعالة داخل الشركة تعمل على تنظيم الاتصالات والاجتماعات بين المجلس والإدارة التنفيذية وكافة العاملين فيها.
4. تحديد جميع الصلاحيات والمسؤوليات لكل فرد داخل الشركة، وتحديد إجراءات المراجعة الدائمة وتعديلها إذا لزم الأمر، وبالتالي يساعد جميع الموظفين معرفة حدود عملهم وما هو مطلوب منهم من أجل خدمة الشركة وتحقيق أهدافها.
5. وجود أنظمة إدارية داخلية على مستوى عالٍ من الكفاءة تتميز بنظام الإفصاح الجيد، وتضم نظام خاص بشؤون الموظفين يعمل على توفير جميع المعلومات اللازمة لأصحاب المصالح.

2.2 الشركات المساهمة العامة

1.2.2 الشركات المساهمة في فلسطين

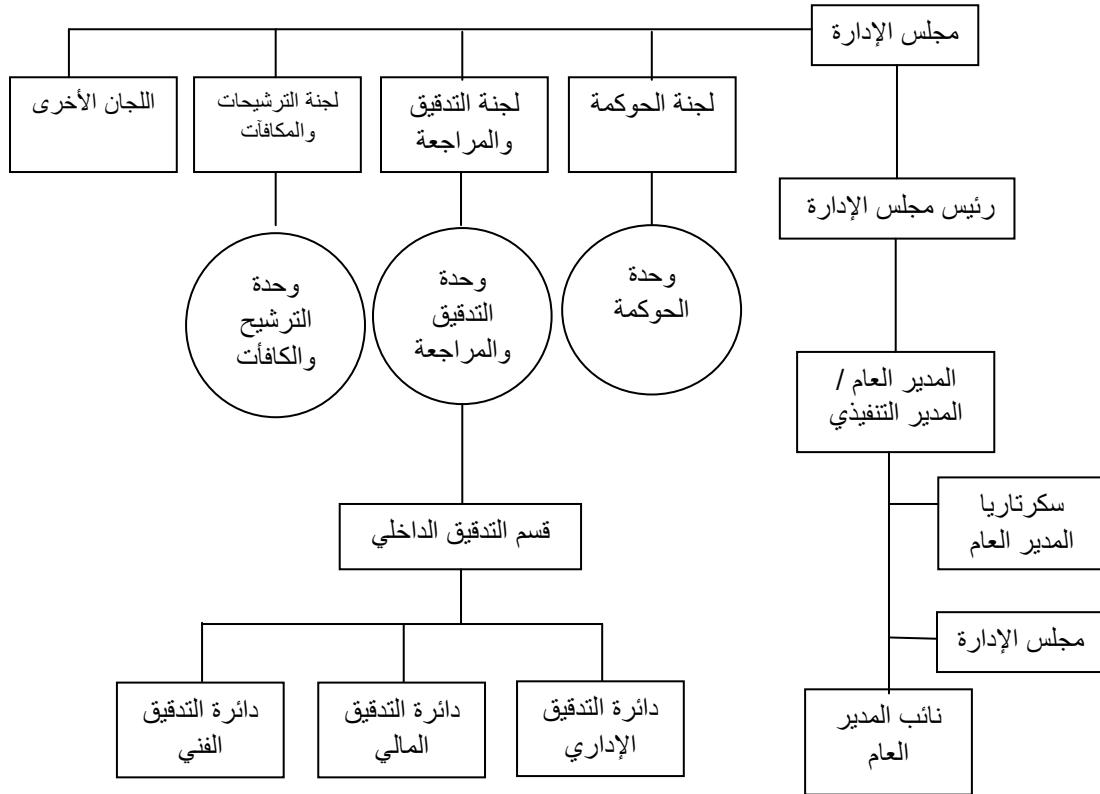
نتيجة لتطور الاقتصادي وزيادة النمو الصناعي والتجاري للدول، أدى ذلك إلى زيادة ظاهرة السوق الداخلي والخارجي، واتساع التبادل الإقليمي والعالمي، ولما تحتاجه من رأس مال لإنشاء هذه المشاريع، وكان ذلك سببا لتكوين الشركات المساهمة العامة. (السلفيتي، 2004).

تحظى الشركات المساهمة العامة في مكانة هامة و متميزة في الحياة الاقتصادية للدول، ومن أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور الشركات المساهمة أنها تتولى المشاريع الكبيرة التي تحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة، يعجز الفرد أو عدد قليل من الأفراد عن توفيرها، فهي تضم عددا كبيرا من المساهمين. (التكروري، 2003)

حيث عرفت الشركات المساهمة العامة حسب مسودة قانون الشركات الفلسطيني مادة لسنة 2008 على أنه "يجوز لسبعة أشخاص أو أكثر تأسيس شركة مساهمة عامة، ويكتتبون فيها اسما قابلا للإدراج في أسواق للأوراق المالية وللتداول والتحويل وفقا لهذا القانون أو أي تشريع معمول به".

ان الإشراف والرقابة على تسيير أعمال الشركة من مهام الإدارة المفوض من الهيئة العامة، (الحصان، 2007) إذ قامت بوضع مجموعة من القوانين والقواعد والضوابط الخاصة في الرقابة الداخلية لشركات المساهمة؛ وذلك من أجل تعزيز الثقة والمصداقية في التقارير المالية، وتطبيق مبادئ الحوكمة من أجل حماية المستثمرين والمساهمين والأطراف ذات العلاقة، ويقوم مجلس الإدارة في تشكيل لجان منبثقة عنها، من أجل متابعة الإدارة التنفيذية في تطبيق سياسات وتوجيهات مجلس الإدارة، ووجود لجنة تدقيق داخلي مستقلة في الهيكل التنظيمي إذ تعتبر أحد ركائز الحوكمة. (السويطي، 2006)، وقد نظم القانون المطبق في فلسطين قانون الشركات رقم 12 لعام 1964 أما الآن فيتم العمل على مسودة قانون الشركات الفلسطيني لسنة، 2008 وتم تعريف الشركات المساهمة العامة وتشكيلها وتكوينها... الخ، ويشتمل هذا البند على ستة محاور أساسية تتناول الهيكل التنظيمي في الشركات المساهمة العامة، ومجلس الإدارة ومهامه، وكذلك عضوية مجلس الإدارة، واللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة في الشركات.

2.2.2 الهيكل التنظيمي



شكل (2) الهيكل التنظيمي لشركات المساهمة العامة اعداد الباحثة

سوف يتم التطرق بشكل تفصيلي عن الهيكل التنظيمي في الشركات المساهمة العامة

3.2.2 مجلس الإدارة

يقوم مجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة على إدارة أمور الشركة وذلك بناءً على تفويض من الجمعية العمومية للمساهمين، إذ إن الشركة تخضع لسيطرة مجلس الإدارة، ويقوم بتفويض جزء من صلاحياتها إلى لجان منبثقة عنها، وإلى الإدارة التنفيذية، ويجب الحصول على مصادقة من مجلس الإدارة في القرارات والإستراتيجيات التي تتعلق بنشاط الشركة (مطر، نور، 2007).

بحسب مسودة قانون الشركات الفلسطيني لسنة 2008 فقد عرف مجلس الإدارة: "مجلس الإدارة الشركة المتكون من كل الأعضاء الذين يشكلون النصاب القانوني المطلوب للعمل كمجلس إدارة، وإذا كان لشركة عضو واحد فقط، فيقصد به ذلك العضو. وهو عضو يقوم مجلس الإدارة باختياره من بينهم ليرأس اجتماعات المجلس، ويكون الممثل القانوني للشركة.

تعتبر المؤسسات والمنظمات التجارية والمالية أحد المكونات الرئيسية والحيوية في اقتصاد أي دولة، فهي توفر التمويل اللازم لمؤسسات الأعمال، بجانب تقديم الخدمات المختلفة إلى قطاع عريض من المواطنين، كما يقع عليها عبء توفير الائتمان والسيولة في الظروف الاقتصادية الصعبة، وعلى الرغم من أهمية توافر البيئة الملائمة مثل القوانين والتشريعات التي تصدرها

الحكومات لتدعيم الحوكمة، إلا أن التدعيم الفعال للحوكمة يقع على عاتق مجالس إدارات المؤسسات وإداراتها العليا، مع وجود الرغبة الصادقة في تحقيق حوكمة جيدة (يوسف، محمد، 2007).

يقوم مجلس الإدارة بوضع نظام داخلي خاص بها ويتم مراجعته بشكل سنوي، وتقوم بتحديد مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة بشكل مفصل: (صبح، 2005، ص46)

- ✓ وضع السياسات والاستراتيجيات والإجراءات والخطط التي تحقق مصلحة الشركة وتحقيق أهدافها وتعظيم حقوق المساهمين.
- ✓ وضع الإجراءات من أجل ضمان حصول جميع المساهمين على حقوقهم ومعاملتهم يحقق العدالة والمساواة.
- ✓ وضع سياسة إدارة المخاطر التي قد تواجه الشركة.
- ✓ تنظيم الأمور المحاسبية والمالية والإدارية في الشركة بموجب نظام داخلي خاص.
- ✓ إعداد التقارير ربع سنوية ونصف سنوية وسنوية، ونتائج الأعمال الأولية، متضمنة البيانات المالية عن الفترة، وأن يتم الإعلان مسبقاً عن موعد الإفصاح عن البيانات المالية قبل إعلانها ما لا يقل عن ثلاثة أيام.
- ✓ يتم وضع إجراءات تهدف إلى منع الأشخاص المطلعين في استغلال المعلومات الداخلية السرية لتحقيق مكاسب مادية ومعنوية.
- ✓ وضع سياسات تفويض واضحة يتم من خلالها تحديد الأشخاص المفوضين وإعطاء الصلاحيات المفوضة لهم.
- ✓ يتم تعيين مدير عام لشركة وإنهاء خدمته.
- ✓ تقوم بتحديد المهام والصلاحيات للإدارة التنفيذية.
- ✓ يتم مراجعة وتقييم أداء الإدارة التنفيذية ومدى التزامها بتطبيق السياسات والإستراتيجيات والخطط والإجراءات الموضوعة.
- ✓ يتم وضع آلية محددة لاستقبال الشكاوى والاقتراحات المقدمة من المساهمين.
- ✓ وضع إجراءات عمل خطية لتطبيق الحوكمة الرشيدة في الشركات ومراجعتها وتقييم مدى تطبيقها بشكل سنوي.

وبناءً على ما تقدم فإن مجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة يعتبر الجهاز الرئيسي في الشركات، الذي يعمل على تسيير شؤونه وتصريف أعماله وتمثيله اتجاه الغير، حيث يقومون بتولي إدارة الشركة، ورسم سياستها في العمل تحت رقابة وتوجيهات الهيئة العامة. (الحصان، 2007)

4.2.2 عضوية وهيكل مجلس الإدارة

يمثل المجلس المساهمين، وكذلك الأطراف الأخرى، ويقوم باختيار المديرين التنفيذيين الذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى ذلك فإن المجلس يستمر في الرقابة على أدائهم، كما يقوم المجلس برسم السياسات العامة للشركة، وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين. (العريني، 2002، 94)

إن المجلس يجب أن يؤمن توجيهها استراتيجيا للمؤسسة، ورقابة فعالة على الإدارة التنفيذية العليا، ومحاسبة أو مساءلة الإدارة تجاه المؤسسة ومساهميها، وهذا يعني أن أعضاء المجلس يجب أن يعملوا على أساس معلومات شاملة، وبنية حسنة وبحذر شديد، ولصالح المؤسسة ومساهميها، كما يجب أن يؤمن الالتزام بالقوانين المرعية، وممارسة الحكم الموضوعي المستقل عن الإدارة، والوصول إلى المعلومات الدقيقة والمهمة في الوقت المناسب. (الهادي، 2000، 76)

وبناءً على مسودة قانون الشركات الفلسطينية لسنة 2008 فقد نصت المادة 141 على شروط عضوية مجلس الإدارة إذ "لا يجوز أن يكون عضواً في مجلس إدارة الشركة إلا الشخص أو ممثل الشخص المعنوي والذي تتوافر فيه الشروط التالية:

- أن لا يقل عمره عن واحد وعشرين سنة ميلادية.
- أن لا يكون متمتعاً بالأهلية القانونية وخالياً من عيوب الإدارة.
- أن لا يكون قد أعلن إفلاسه ولم يرد إليه اعتباره بعد.

- أن لا يكون ممنوعاً من العمل عضواً في مجلس إدارة الشركة أو مؤسس لها، أو شخص صاحب مصلحة أو مشارك في إدارتها بموجب هذا القانون أو أي تشريع سار.
- أن تتوفر فيه الشروط الأخرى التي يحددها النظام الداخلي للشركة.

5.2.2 اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة

نظراً لحجم الأعمال الكبير المترتب على عاتق مجلس الإدارة، أدى ذلك إلى ضرورة تشكيل لجان تابعة لمجلس الإدارة، حيث يقوم مجلس الإدارة بتشكيلها من بين أعضائها من أجل مساعدتها في إنجاز مهامها، ويقوم المجلس في تحديد صلاحياتها واختصاصاتها ومتابعتها، فغالبا ما تقوم الإدارة بتفويض عدة مهام لهذه اللجان، فهذه اللجان تلعب دوراً مهماً في ضمان ومتابعة مدى التزام الإدارة التنفيذية بتطبيق سياسات وتوجيهات مجلس الإدارة، فوجود هذه اللجان في الشركات وقيامها بدورها بكفاءة وفاعلية يعتبر من أهم العوامل التي تعمل على تعزيز الحوكمة في الشركات المساهمة العامة، وكذلك رفع مستوى المهنية والكفاءة في الشركة. (هيئة سوق رأس المال، 2012، ص 25)

في التشريع الفلسطيني الذي ينص على أن القانون المطبق هو قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 فقد أجري تعديلات عليه، واستناداً إلى تعليمات رقم 6 لسنة 2013 بشأن الإدارة والتدقيق في شركات الأوراق المالية الصادر عن هيئة سوق الأوراق المالية فقد نصت المادة رقم 3 الفقرة رقم 4 على "تشكيل لجنة تدقيق والامتثال في الشركة وتنظيم أعمالها ومسؤولياتها"، بموجب مسودة قانون الشركات الفلسطيني لسنة 2008 حيث نصت المادة رقم 185 عن اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة.

"1. يجوز لأعضاء مجلس الإدارة تشكيل لجان للعمل على تنفيذ صلاحيات المجلس الواردة في هذا القانون أو النظام الداخلي.

2. يجوز لمجلس الإدارة توزيع رئاسة اللجان على أعضاء مجلس الإدارة.

3. على مجلس إدارة الشركة المصادقة على أعمال هذه اللجان، وبمصادقته تكون كافة الأعمال والتصرفات التي قامت بها هذه اللجان كأنها صادرة عن المجلس."

وبناءً عليه أكد على ضرورة تشكيل لجان تكون تابعة لمجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة، حيث يقوم المجلس بتحديد مهام ومسؤوليات وصلاحيات اللجان، فوجود هذه اللجان يعمل على تطبيق الحوكمة بشكل فعال، وبذلك فقد أوصت مدونة حوكمة الشركات (Corporate Governance) على تواجد هذه اللجان، ومن أهمها لجنة التدقيق ولجنة الحوكمة ولجنة الترشيحات والمكافأة، لم يقتصر ذلك على هذه اللجان، حيث يستطيع مجلس الإدارة بتشكيل لجان تتناسب مع طبيعة العمل ومقتضياته.

3.2 لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة

إن لجنة تدقيق (Audit Committee) في الشركات المساهمة العامة، هي عبارة عن لجنة فرعية منبثقة عن مجلس الإدارة، وتتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين أو من المديرين غير التنفيذيين والمعينين من خارج الشركة، ومن أهم الوظائف التي تقوم فيها لجان التدقيق في مساعدة مجلس الإدارة على الوفاء بمسؤولياته وزيادة نظم الرقابة الداخلية في الشركة، وزيادة فعالية نظم إعداد التقارير المالية ودعم استقلالية المدققين الداخليين والخارجيين. (الدويري، 2008، 117).

ونتيجة لأهمية اللجان في شركات المساهمة العامة، فقد أصدرت العديد من دول العالم قرار إنشاء لجان التدقيق، وهناك بعض المعالم لتطور فكرة إنشاء لجنة التدقيق في عام 1939 بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) أقرت لأول مرة إنشاء لجنة التدقيق، وفي عام 1967 (AICPA) على ضرورة إنشاء لجنة التدقيق وتكون مسؤوليتها هي حل المشاكل التي تنشأ بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة، وكذلك فيما يتعلق بالأمور المحاسبية وطرق الإفصاح عن البيانات المالية في الشركات المساهمة، وفي عام 1972 أوصت هيئة تداول الأوراق المالية والبورصة الأمريكية (SEC) على تطبيق لجنة التدقيق، وتكو الأعضاء من غير التنفيذيين من

مجلس الإدارة، وفي عام 1988 تم تشكيل الهيئة الوطنية لحماية البيانات المالية (The Treadway Commission) إلى ضرورة إنشاء لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة، وفي عام 2002 لما حدث من أزمات مالية في الشركات الكبرى تم إصدار قانون (-Sarbanes-Oxley Act) يلزم جميع الشركات على إنشاء لجان التدقيق، أدى ذلك إلى ضرورة إنشاء لجان التدقيق في الشركات، لما أصبح لهذه اللجان دور فعال في تقييم أداء الشركة والهدف من إنشائها هو زيادة المصداقية في التقارير والقوائم المالية، وكذلك تعمل على مساعدة الإدارة في القيام بمهامها بفاعلية وكفاءة، والعمل على تدعيم استقلالية المدققين الداخليين والخارجيين. (نبيه توفيق، 2009، 44)

أما في التشريع المصري فيما يخص تشكيل لجان التدقيق فقد تضمن قرار رقم 30 لسنة 2002 تشكيل أعضاء لجنة المراجعة يكون من مجلس الإدارة، وتتكون اللجنة من ثلاثة أعضاء يتمتعون بالكفاءة والخبرة، وقانون البنك المركزي رقم 88 لسنة 2003 حيث نصت المادة على تشكيل في كل بنك لجنة داخلية للمراجعة من ثلاثة أعضاء من مجلس الإدارة غير التنفيذيين يختارهم المجلس، ودليل لجان المراجعة لسنة 2008 الصادرة عن مركز المدربين المصريين ودليل المصري لحوكمة الشركات لسنة 2011، وكذلك دليل المصري لحوكمة الشركات لسنة 2016 الصادرة عن مركز المدربين المصري بالهيئة العامة للرقابة المالية، إذ نصت على تشكيل لجان التدقيق من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ويجب أن لا يقل عددهم عن ثلاثة أعضاء أو أكثر من خارج الشركة في حالة عدم توافر الخبرة في الشؤون المالية والمحاسبية.

أما التشريع الأردني فبدأية تشكيل اللجان كان في سنة 1996، حيث ألزم البنك المركزي الأردني على تشكيل لجان التدقيق، ومن بين أعضاء مجلس الإدارة، وفي عام 2000 صدر قانون البنوك وأصبحت ملزمة في تشكيل لجان تدقيق من الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين، وفي عام 2004 تم إصدار هيئة الأوراق المالية تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية، حيث نصت المادة رقم 46 من قانون الأوراق المالية:

"أ. على مجلس إدارة المصدر تشكيل لجان تسمى (لجنة التدقيق) تتألف من ثلاثة من أعضائها غير التنفيذيين، وإعلام الهيئة بهذا التشكيل، وبأي تغيير يطرأ عليها.

ب. تحديد -بموجب تعليمات يصدرها المجلس- مهام لجان التدقيق وصلاحياتها ومدى عملها بالتعليمات، وإفصاح الشركة المصدرة معايير المحاسبية ومعايير التدقيق، فقد نصت المادة أنه على مجلس الإدارة الشركة المصدرة تشكيل لجان تدقيق من ثلاثة أعضاء طبيعيين غير التنفيذيين، وتسمية أحدهم رئيساً للجنة، وإعلام الهيئة بذلك، وبأي تغييرات تحصل عليها أسباب ذلك.

من هذا المنطلق سوف يتم التطرق إلى لجان التدقيق في الفلسطيني، حيث إنه لا يوجد هناك قانون يلزم الشركات المساهمة العامة بإنشاء لجان التدقيق، فمسودة قانون الشركات لسنة 2008 تم التطرق إلى لجان التدقيق في المادة 189 والمادة 190، 191، 193 ولكن لا زال العمل بقانون رقم 12 لسنة 1964، وكذلك العمل بتعليمات قانون الأوراق المالية لسنة 2002، باستثناء المصارف، حيث ألزم في قانون المصارف رقم 2 لسنة 2002 في المادة 41 على تشكيل لجان تدقيق، وكذلك التطرق إلى اللجان الداعمة في تشكيلها، ودور لجان التدقيق في زيادة فاعلية الحوكمة.

1.3.2 ماهية لجان التدقيق

إن لجنة التدقيق هي لجنة تابعة لمجلس الإدارة، حيث يتكون أعضاؤها من غير التنفيذيين أو المستقلين، وتهدف هذه اللجنة إلى المتابعة والإشراف على وحدة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي، ويمكن القول إن الهدف من تكون لجنة التدقيق هو زيادة قوة القوائم المالية وزيادة درجة اعتمادها.

وحتى الآن لم يتم التوصل إلى تعريف محدد للجان التدقيق إنما يعتمد على القوانين والتعليمات المطبقة بالدول، وهناك بعض التعريفات:

حيث عرفها (Arens,et,al,2010) على أنها عدد من الأشخاص يتم اختيارها من بين أعضاء مجلس الإدارة، وتكون مسؤولية المحافظة على استقلالية المدقق عن الإدارة، وهي تتكون من ثلاثة أو خمس أو سبعة أعضاء من مجلس الإدارة من غير المديرين.

وعرفها (Andrew and Goddard,2000) على أنها عبارة عن عدد من الأشخاص يتم تكوينهم من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، قد يكون ثلاثة أعضاء على الأقل، ويجب أن يمتلك أحد أعضائها خبرة محاسبية ومالية، ويحكم عملهم دليل مكتوب يبين فيه مسؤولياته وطرق القيام فيها، ولها السلطة الكافية من أجل القيام بمهام عديدة، ومن أهم هذه المهام هي مراجعة تعيين المدقق الخارجي، وكذلك خطة عمل التدقيق ونتائجه، وتعمل على مراجعة النظام الرقابي في الشركة، ومراجعة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة.

حيث نلاحظ من التعريفات السابقة أن لجان التدقيق حسب مسؤولياتها ومهامها، هي لجان منبثقة عن مجلس الإدارة، إذ تعتبر لجنة التدقيق هي حلقة الوصل بين الإدارة والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، وتعمل على مراجعة وتدقيق القوائم قبل رفعها للإدارة، وتقوم بتقديم التوصيات اللازمة والاقتراحات للإدارة.

2.3.2 تشكيل لجان التدقيق وعضويتها والمؤهلات الواجب توفرها في الأعضاء

يتم تشكيل لجنة تدقيق في معظم دول العالم من قبل مجلس الإدارة، حيث يقوم باختيارهم من الأعضاء غير التنفيذيين، وتحديد مهامهم ومسؤولياتهم، ويتكون عدد الأعضاء من ثلاثة أعضاء أو خمسة أو سبعة جميعهم تابع لمجلس الإدارة المستقلين (غير التنفيذيين)، وليس لديهم روابط أو صلة إدارية بالشركة، ويجب أن يكون عدد الأعضاء فرديا ولا يقل عن ثلاثة، ويجب أن يكون الأعضاء غير تنفيذيين، ما يزيد من الموضوعية والاستقلالية، ويكون هؤلاء أكثر اهتماما بمصالح المساهمين، وبإمكانهم القيام بأعمال الرقابة والمتابعة على أعمال الإدارة التنفيذية بالشركة، وغالبا ما يكون أعضاء لجنة التدقيق هم مدراء سابقين في شركات أخرى، أو أعضاء مجلس إدارات سابقين في شركات أخرى، وقد يكون أشخاص الخدمة المدنية المحالين إلى المعاش أو محاسبين قانونيين أو أساتذة جامعة أو سياسيين سابقين. (الدويدي، 2008، 124)

ويجب على عضو لجنة التدقيق أن تتوفر فيه المعرفة والدراية بالجوانب المالية والمحاسبية، وأن يكون لديه على الأقل خبرة عمل سابقة في مجالات المحاسبية والمالية، وأن يتمتع بالخبرة الكافية في مختلف النشاطات في الشركة، ويقوم بتخصيص الوقت الكافي للعمل، وأن يكون حامل مؤهلات علمية وشهادات مهنية في المحاسبة والمالية. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2013).

فيما يلي ملخص لأهم أهداف تشكيل لجان التدقيق

- تعزيز الشفافية والنزاهة، والتأكد من حسن سير العمليات والإجراءات المالية.
- على لجان التدقيق إعلام مجلس الإدارة بالمخاطر المتوقعة التي تواجه الشركة.
- تعمل على تحفيز اتباع سياسات ملائمة وتناسب طبيعة العمل.
- اتخاذ قرارات صحيحة بناء على الوضوح والسلامة في التقارير المالية.

تكون مدة عضوية لجنة التدقيق سنتين قابلة للتجديد بناءً على توصية من مجلس الإدارة، ثم تقوم بتغيير أعضاء اللجنة لضمان استقلاليتها، وللحصول على خبرات وكفاءات وأفكار جديدة باستمرار، ولا يجوز أن يكون عضو لجنة التدقيق عضو مجلس الإدارة التي تكون له حصة مهيمنة في المجلس أو أي من أقاربه. (سوق فلسطين للأوراق المالية، دليل لجنة التدقيق، المادة 4).

وقد تناول (v.venkataramam,2005,33) استمرارية لجان التدقيق لفترة طويلة تعمل على توفير الخبرة والاستمرارية، وبالإضافة إلى أن يقوم بتوظيف أعضاء جدد لتقديم أفكار جديدة، وأن التغييرات بشكل متكرر لجان التدقيق قد يؤثر على فاعليتها، فاستمرار أعضاء اللجنة قد يجعل إجراءات اللجنة روتينية وقديمة، لذلك على أعضاء مجلس الإدارة أن يخلق توازناً معقولاً بين هذه الاعتبارات.

وقد عرفها (علي، شحاته، 2007) بأنها "لجنة تتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، والمعينين من خارج الشركة، لكي تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين مدقق الحسابات الداخلي والإدارة، كصورة تؤدي إلى دعم استقلال المدقق الخارجي، وزيادة فاعلية عملية التدقيق، وزيادة فاعلية هيكل الرقابة الداخلي بالشركة"

حيث يتضح لنا مما سبق أنه:

- يتم تعيين لجنة التدقيق من قبل مجلس الإدارة، وتقوم بمساعدة مجلس الإدارة في القيام بمهامه الرقابية.
- تتكون لجنة التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين (المستقلين).
- الحد الأدنى لعدد أعضاء اللجنة هو ثلاثة أعضاء.
- المعرفة العميقة في الأمور المالية والمحاسبية.
- أن يتمتع أعضاء لجان التدقيق بالنزاهة والأمانة.
- المعرفة في مجالات العمل المختلفة في الشركة.
- القدرة على تخصيص وقت ومجهود كاف للعمل.
- المعرفة في المخاطر وعمليات الرقابة.
- الهدف من لجنة التدقيق هو الإشراف والمتابعة على عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، والتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلي، ومراجعة التقارير المالية، والتأكد من مدى التزامها بتطبيق قواعد الحوكمة.
- تعتبر لجنة التدقيق حلقة وصل بين الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي.

3.3.2 مهام ومسؤوليات لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة

لا يوجد هناك تعليمات واضحة تحدد مهام ومسؤوليات لجان التدقيق، أي أنه ليس هناك اتفاق على أنشطة محددة تقوم بها اللجان، بمعنى أنه قد تتسع هذه المهام والمسؤوليات أو تضيق حسب نشاط الشركة وهيكلها.

فتوضيح مهام ومسؤوليات لجان التدقيق يؤدي إلى زيادة الوعي لدى أعضاء اللجنة، وإبراز هذه المهام إلى الأطراف الأخرى التي تتعامل معها لجان التدقيق مثل إدارة الشركة، والمدقق الداخلي والخارجي. (سليمان، 2005، 160) ويجب تحديد هذه المهام من أجل زيادة فاعلية أداء لجان التدقيق، وذلك حسب ما تم التطرق إليها في مسودة قانون الشركات الفلسطينية 2008، (أحمد، 2001)، ودراسة (قديح، 2013) والدليل الإشادي للجنة التدقيق - سوق فلسطين للاوراق المالية ويمكن تقسيم مهام اللجنة إلى أربع مجالات:

أولاً: مهام ومسؤوليات تتعلق في المحاسبة والتقارير المالية

- القيام بدراسة السياسات المحاسبية المتبعة والإدلاء برأيها وتوصياتها.
- أن تقوم لجنة التدقيق بمراجعة الأمور المتعلقة بالمحاسبة، وإعداد التقارير المالية، بما في ذلك البيانات الرسمية التنظيمية التي تتعلق بالجهة الرقابية، وتقييم مدى تأثيرها على القوائم المالية.
- دراسة التقارير المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة، والإدلاء برأيها والتوصيات اللازمة.
- القيام بمراجعة الأمور القانونية التي تؤثر على إعداد القوائم المالية.
- مراقبة أنظمة الضبط الرقابة الداخلية والتحقق من مدى كفايتها.
- التأكد من فعاليات الإجراءات والسياسات المطبقة، والخاصة بالشؤون الإدارية وشؤون الموظفين.

- دراسة التقارير المالية المرحلية والسنوية وتقييم ما إذا كانت هذه التقارير تعكس السياسات والمعايير المحاسبية المتبعة ومدى ملاءمة هذه السياسات والمعايير.
- يقوم بتقييم كفاءة المدير المالي في الشركة وكافة الأفراد العاملة في الإدارة المالية الرئيسية.
- القيام بدراسة التقارير المالية وعمليات الإفصاح المبدئية التي تكون كل ربع عام، وطلب الإيضاحات من إدارة الشركة وقسم التدقيق الداخلي، حيث تتركز الدراسة على:
 - ✓ مقارنة النتائج الفعلية للتقارير المالية مع الفترات المرحلية ونتائج الموازنة والنتائج المتوقعة.
 - ✓ مطابقة النسب والعلاقات المالية بالتقارير المالية المرحلية مع التغيرات التي حدثت على أعمال الشركة وممارستها التمويلية.
 - ✓ التأكد من تطبيق السياسات والمعايير المحاسبية ومراعاة القوانين المعمول بها في الدولة.
 - ✓ التأكد من عمليات الرقابة المالية والتشغيلية في الشركة.
 - ✓ التأكد من الإفصاحات الأولية والتقارير المالية المرحلية تتضمن إفصاحات كافية.
- تقرير الموافقة أو عدم الموافقة على الصفقات التي يتم إبرامها من الأطراف ذوي العلاقة.

ثانياً: مهام ومسؤوليات تتعلق بالمدقق الداخلي والخارجي وأنشطة التدقيق وهي

- اقتراح المدقق الداخلي لشركة المساهمة العامة ليقوم مجلس الإدارة بتعيينه.
- التأكد من الخبرات والكفاءات التي يجب أن تتوفر في المدقق الداخلي واستقلاليتيه.
- إمكانية الاتصال ما بين المدقق الداخلي ولجان التدقيق.
- المراجعة السنوية لتقرير المدقق الخارجي، وتقديم تقرير شامل وتفصيلي للمدقق الخارجي لمدى جودة الإجراءات والممارسات الرقابية.

- مراجعة سنوية لسياسة الشركة في اختيار المدقق الخارجي.
- الاتصال الدائم بين مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي لمناقشة الأمور.
- التأكد من استقلالية المدقق الحسابات الخارجي من حين لآخر، وإبلاغ الإدارة بنتيجة ذلك.
- النظر في تقارير مدقق الحسابات الخارجي ورفع التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.
- مناقشة الصعوبات التي تعترض عمل المدقق الحسابات الخارجي أثناء قيامه بتدقيق حسابات الشركة.
- فحص الأتعاب التي يتم دفعها للمدقق الخارجي للتأكد من عدم تأثيرها على استقلاليته ونزاهته.

ثالثاً: مهام ومسؤوليات تتعلق بالحوكمة

- التأكد من التزام الشركة باتباع الأنظمة واللوائح والقوانين الداخلية والخارجية حسب التقارير المرفوعة من الإدارة.
- تسهيل عملية الاتصال بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة.

رابعاً: مهام ومسؤوليات تتعلق بإدارة المخاطر

- مدى قابلية الشركة بالتعرف على المخاطر المختلفة.
- تحديد المخاطر التي يمكن أن تواجهها الشركة.
- تحديد المخاطر التي يمكن أن تواجهها نشاط الشركة وتقييمه، والتأكد من وجود نظام فعال ومناسب لإدارتها.

بناءً على ما سبق تتضح أهمية دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة، والمسؤوليات المترتبة عليه، ولأهمية الدور الذي تلعبه للعمل في كفاءة وفاعلية دورها، ومساعدة مجلس

الإدارة في القيام بمسؤولياتها، والعمل على دعم التدقيق الداخلي، ودعم المدقق الخارجي في العمل على التحقق من كفاية النظم الرقابية الداخلية، والمتابعة والإشراف بإعداد القوائم المالية.

4.2 دور لجان التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات

تعتبر لجنة التدقيق الداخلي أداة رقابية داخلية لحوكمة الشركات المنبثقة عن مجلس الإدارة، وتكون من الأعضاء غير التنفيذيين (مستقلين)، إذ إن لجنة التدقيق من أهم اللجان التي تقوم بمساعدة مجلس الإدارة للقيام بمهامها الإشرافية والرقابية في الإفصاح المالي ونظم الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق للتأكد من توافق العمليات التي تقوم بها الشركة مع التعليمات والقوانين الموضوعة (الهيحاء، الحايك، 2012).

إن قيام لجنة التدقيق بمهامها لا يعني زيادة مسؤولية مجلس الإدارة أو زيادة الأعباء عليها، إنما تكون مهمة لجنة التدقيق مساعدة مجلس الإدارة في أداء المهام بكفاءة وفاعلية، وكذلك القيام بالمهام الأساسية المتعلقة بالنظم المحاسبية، وإعداد القوائم المالية، ودعم الأنظمة الداخلية، ودعم استقلالية المدقق الداخلي والخارجي (أبو ميالة، 2008، ص48).

تعمل لجنة التدقيق على تعزيز حوكمة الشركات من خلال علاقة لجنة التدقيق بالإجراءات والقواعد التي يقوم بها مجلس الإدارة ضمن إطار مسؤولياته، ومن هنا نقوم بتوضيح العلاقة ما بين لجان التدقيق و الإجراءات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات وفقا لدور لجان التدقيق في حوكمة الشركات على النحو التالي:-

1.4.2 دور لجان التدقيق مع مجلس الإدارة

نتيجة تزايد الأعمال والضغوطات على مجلس الإدارة وتعدد المسؤوليات التي تقع عليها أدى إلى خلق لجان منبثقة عن مجلس الإدارة، ومنها لجان التدقيق، حيث تقوم هذه اللجان بتحمل بعض الضغوطات والمسؤوليات وبصفة خاصة فيما يتعلق بالأمور المحاسبية والمالية، وفي حالة وجود لجنة التدقيق في الشركات يقوم مجلس الإدارة بإحالة بعض المهام والمسؤوليات لهذه اللجان من أجل التفرغ لمسؤوليات أخرى، ويجب أن تحصل لجنة التدقيق على التفويض من

مجلس الإدارة حتى تستطيع القيام بالرقابة على أعمال الإدارة العليا، ومنعها من محاولة إخفاء أية معلومات. (الصحن، 2006، 65)

2.4.2 دور لجان التدقيق مع المديرين التنفيذيين في الشركات

يجب ألا يكون هناك تداخل بين أعضاء لجنة التدقيق والمديرين التنفيذيين، بمعنى أن يكون جميع أعضاء لجان التدقيق من غير التنفيذيين، وذلك من أجل المحافظة على استقلالية اللجان، حتى تستطيع أن تقوم بمهامها ومسؤولياتها. (الصبان، جمعة، 1996)

ويجب على المدير التنفيذي أن يقوم بتوفير المعلومات اللازمة للجان التدقيق، وكذلك لا يستطيع أعضاء لجان التدقيق أن يقوموا بالتدخل في عمل الإدارة، أو القيام بإنجاز بعض المهام والمسؤوليات واتخاذ القرارات بدلا منها، وهي غير مسؤولة عن إدارة الشركة، إنما في المتابعة والرقابة. (القبج، 2002)

3.4.2 دور لجان التدقيق في دعم التدقيق الداخلي

إن التدقيق الداخلي من أهم مكونات العملية الإدارية، فهو يهدف إلى التأكد من تحقيق الأهداف التي وضعتها الإدارة، والتأكد من حسن الأداء، وكفاية العمليات الإنتاجية، وفعالية القرارات والقوانين، وتحديد الانحرافات والأخطاء التي يمكن أن تظهر أثناء العمل وتقويمها، ويساعد التطبيق الجيدة لأساليب التدقيق الداخلي سواء كانت الإدارية أو المالية بتوفير البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة بشكل دوري في عملية تقييم أنشطتها ومقارنتها مع نتائج أعمالها خلال فترات زمنية مختلفة (الكلحوت، 2004، ص 37).

حيث يمكن تعريف التدقيق الداخلي **Internal Auditing** على أنه نشاط مستقل وموضوعي واستشاري مصمم ليزيد من قيمة المنشأة، وتحسين أنشطتها وعملياتها، ومساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة إيجاد مدخل منظم ومحدد لتقييم وتحسين فعالية إدارة الرقابة والمخاطر والتحكم. (جمعة، 2011، ص 46).

وهو ما أكد عليه مسودة قانون الشركات الفلسطيني لسنة 2008 المادة رقم 193 فيما يخض مدقق الحسابات الداخلي:

1. "على الشركات المساهمة تعيين مدقق حسابات داخلي تحدد صلاحياته وواجباته في نظامها الداخلي، على أن يكون المدقق مستقلا عن إدارة الشركة، ولا تربطه بها أي علاقة عمل.
2. في جميع الأحوال يلتزم المدقق الداخلي بالتحقق من أن أعمال الشركة أنها لا تخالف القانون أو الأنظمة أو القرارات أو التعاميم السارية، وأنها تحقق مصلحة الشركة وغاياتها.
3. يجب على المدقق الداخلي أن يرفع تقاريره إلى لجنة التدقيق"

تلعب وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في منع التلاعب والغش واكتشاف الأخطاء، وذلك لأن المدقق الداخلي هو موظف داخل الشركة، وله المعرفة والدراسة في طبيعة العمليات الخاصة بالشركة، والسياسات والإجراءات المحاسبية المتبعة، فقد تم الاهتمام من قبل العديد من الهيئات في ضرورة قيام لجنة التدقيق في متابعة خطط التدقيق الداخلي، وكشف الأخطاء ومعالجتها. (الرميلي، 2001، 78)

إن علاقة وحدة التدقيق الداخلي لا تكون علاقة مباشرة مع مجلس الإدارة في أغلب الأحيان، إنما تكون من خلال لجان التدقيق. أما في حالة عدم وجود لجنة تدقيق في الشركات المساهمة العامة فيجب على مجلس الإدارة أن يضطلع بالمهام التي تكفل تحقيق استقلالية وكفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي. (المدلل، 2007، 79)

فهنالك علاقة متبادلة ما بين أعضاء لجان التدقيق والتدقيق الداخلي بين الشركات المساهمة العامة؛ وذلك نظرا لأن أنشطة لجان التدقيق تؤثر على مهام التدقيق الداخلي من جهة، وفي حين أن قسم التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة يعتبر من أهم مصادر المعلومات والبيانات التي يمكن أن تحصل عليها لجنة التدقيق والتي تعمل على مساعدتها في تنفيذ مهامها بشكل فعال من جهة أخرى. ومن أهم مهام لجان التدقيق اتجاه التدقيق الداخلي (الدويدي، 2008، ودحود، 2008):

- يقوم بمتابعة النظم واللوائح الخاصة بمهام التدقيق الموافق عليها.
- تقييم إستراتيجية أداة التدقيق الداخلي والخطة السنوية والموافقة عليها.
- دعم استقلالية الدقيق الداخلي وذلك من خلال "
- ✓ تعيين المدقق الداخلي، والتأكد من الخبرات والمهارات لمباشرة عمله.
- ✓ إمكانية الاتصال المباشر بين المدقق الداخلي ولجنة التدقيق لمناقشة أي أمور.
- ✓ التأكد من عدم وجود أي قيود على المدقق الداخلي عند ممارسة مهامه.
- التأكد من فاعلية التدقيق الداخلي وتقييم جودته كجزء من الرقابة الداخلية ومدى مطابقتها لمعايير الأداء المهني.
- قياس مدى تأثير التدقيق الداخلي على الشركة من حيث التصرفات غير القانونية ونقاط الضعف غير القانونية، ومدى الالتزام في القوانين المطبقة في الشركة.
- التأكد من المستوى المهني للمدقق الداخلي، وقياس مدى كفاءته في تنفيذ مهامه ومسؤولياته وفحص ممارسات الشركة الخاصة به.
- تقوم لجنة التدقيق بفحص لائحة المدققين الداخليين، وتتضمن هذه اللائحة الأهداف والمهام والسلطات والمسؤوليات والتقارير التي يعدها المدققون الداخليون، ويتم الموافقة عليها واعتمادها من قبل مجلس الإدارة.

كما نص مسودة قانون الشركات الفلسطيني لسنة 2008 المادة 191 البند 1/ 2

1. يجب على لجنة التدقيق أن تشعر المدقق الداخلي للشركة المساهمة بموعد اجتماعاتها، ويجوز للمدقق الداخلي حضور هذه الاجتماعات.

2. يجوز للمدقق الداخلي في الشركة المساهمة أن يطلب من رئيس لجنة التدقيق عقد اجتماع لمناقشة مسألة معينة، ويقوم رئيس اللجنة بعقد هذا الاجتماع دون تأخير إذا ما رأى مناسبا"

وبناء على ذلك لا يوجد هناك علاقة مباشرة ما بين مجلس الإدارة ووحدة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة وإنما تكون لجان التدقيق وسيطا فيما بينها، وفي حالة عدم وجود لجان التدقيق في الشركات المساهمة فإن على مجلس الإدارة أن يكفل تحقيق الاستقلالية والكفاءة والفاعلية لمهام التدقيق الداخلي.

4.4.2 دور لجان التدقيق مع المدقق الخارجي

إن وجود لجان التدقيق في شركات يدعم استقلالية المدقق الخارجي، حيث تعتبر لجنة التدقيق هي المسؤولة عن ترشيح وتعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه، وتقوم لجنة التدقيق بالموافقة على الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي لمجلس الإدارة، وتقوم بفحص جوانب الاختلاف بين المدققين الخارجيين والإدارة، ومحاولة تقريب وجهات النظر، وكذلك تقوم لجنة التدقيق بمناقشة المدقق الخارجي عند تعيينه في خطة التدقيق، وإيداء الملاحظات على هذه الخطة قبل تنفيذها. (الصحن، 2006)

ظهر في تقرير سميث أن من مسؤوليات لجنة التدقيق الإشراف على علاقة الشركة بالمدقق الخارجي، ومن أهم مسؤولياتها (قطيشات، 2010، 47)

- تقوم لجنة التدقيق بترشيح وتعيين وعزل المدقق الخارجي لمجلس الإدارة، وبدوره يعمل المجلس على رفع التوصية للجمعية العمومية للمساهمين للموافقة على توصيات اللجنة.
- تقوم اللجنة بتقييم مؤهلات وكفاءة وخبرات المدقق الخارجي.
- تقوم لجنة التدقيق بمراجعة استقلالية المدقق الخارجي سنويا.
- معرفة أسباب استقالة المدقق والبحث في الإجراءات التي يمكن اتخاذها حيال ذلك.
- الموافقة على شروط تكليف المدقق، وتحديد أتعابه، ومدى ملاءمة الأتعاب مع المهام المكلف بها.

• تقوم لجنة التدقيق بمقارنة أعمال المدقق الخارجي مع خطة التدقيق الموضوعية، ومتابعة القضايا العالقة.

• تقوم اللجنة بمراجعة مستويات الأخطاء المقدمة لمجلس الإدارة، ومدى استجابة الإدارة لملاحظات واقتراحات المدقق الخارجي، وفي حالة عدم تسوية هذه الأخطاء على المدقق والإدارة تقوم بتقديم تفسيرات بخصوص هذه الأخطاء.

وكما نص مسودة قانون الشركات الفلسطيني لسنة 2008 المادة 191 بند 3 على أنه "إذا كان مطروحا على جدول الأعمال اللجنة مناقشة مسألة تتعلق بالتقارير المالية، فيجب إشعار المدقق الداخلي بذلك، ويجوز للمدقق الخارجي المشاركة في هذا الاجتماع"

وبناء على ذلك تكون لجنة التدقيق هي الوسيط بين المدقق الداخلي، والإدارة وهي مسؤولة عن تعيين وترشيح المدقق الخارجي، وتقييم مؤهلات وكفاءة واستقلالية المدقق الخارجي، وتقوم بدراسة خطة التدقيق مع المدقق الخارجي، ووضع دراسة التقارير المالية ووضع الملاحظات عليها.

5.4.2 دور لجان التدقيق بالتقارير المالية

إن تعريف جودة المعلومات المحاسبية على أنها المقدار التي تتمتع به هذه المعلومات من المصدقية، وما مدى تحقيقه للمنفعة التي تعود على المستخدمين، وخلوها من التحريف والتضليل. وأن تكون ضمن مجموعة من المعايير القانونية والمحاسبية والرقابية والمهنية التي تساعد على تحقيق من استخدامها، ويكون دور لجنة التدقيق دور حيوي في ضمان تحسين جودة التقارير المالية والثقة في المعلومات المحاسبية، وتقليل التلاعب والممارسات غير المشروعة نتيجة لقيام لجنة التدقيق بالإشراف على عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، والحد من تدخلات الإدارة في عملية التدقيق، هذا ما أثبتته عدة دراسات؛ ومنها دراسة Abbott التي تناولت أهمية دور لجان التدقيق في زيادة الثقة بالمعلومات المنشورة في القوائم المالية، وأن الشركات التي لديها لجان تدقيق فقد انخفض فيها معدل حدوث المعاملات المالية غير القانونية، وزيادة ثقة الأطراف الأخرى بالتقارير المالية (أحمد، 2011).

إن تشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة يعمل على زيادة مصداقية وعدالة القوائم المالية، وتعمل لجان التدقيق على زيادة درجة فعالية الإشراف على إعداد القوائم المالية، والحد من الخلافات بين الإدارة والمدقق الخارجي وقسم التدقيق الداخلي (سامي، 2009).

5.2 الدراسات السابقة

1.5.2 الدراسات المحلية

دراسة (صوص، 2012) بعنوان " مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي " دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي في البنوك العاملة في فلسطين من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين، ومفتشي سلطة النقد على البنوك، حيث اتبع أسلوب المنهج الوصفي التحليلي، وقد استخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة المكونة من مدققين داخليين وعددهم 57، وخارجيين عددهم 25، ومفتشي سلطة النقد وعددهم 20.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن يتوفر في أعضاء لجنة المراجعة خصائص من أجل ممارسة دورهم بفاعلية في دعم التدقيق الداخلي والخارجي، والالتزام بتطبيق المهام والمسؤوليات حسب اللوائح والتعليمات، وإيجاد آلية عمل معينة تقوم بها لجان المراجعة عند قيامها بمهامها.

وكانت أهم التوصيات لهذه الدراسة ضرورة تحديد مفاهيم الاستقلالية، وقيام سلطة النقد بوضع شروط واضحة للاستقلالية، وما يترتب عليها من متطلبات، وضرورة أن تتضمن التقارير النهائية للبيانات والقوائم المالية المنشورة من قبل المصارف تقريرا عن المهام والصلاحيات، بحيث يكون مصدر قوة لأعضاء اللجنة من أجل ممارسة دورهم بشكل فعال، وضرورة تنمية قدرات أعضاء لجنة المراجعة من النواحي المالية والفنية، وإكسابهم المهارات المصرفية لدعم دورهم.

دراسة قديح (2013) بعنوان " أثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية-دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية في المصارف المدرجة في بورصة فلسطين، حيث اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، ومثلت مجتمع الدراسة سبعة مصارف خلال الفترة 2006 -2011 وذلك باستخدام نموذج الانحدار اللوجستي للبيانات المقطعية عبر الزمن، واستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تقيس العلاقات بين المتغيرات التابعة والمستقلة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن هناك علاقة عكسية بين حجم لجنة التدقيق واستقلالية أعضاء اللجنة وبين جودة التقارير المالية، وكذلك وجود علاقة طردية بين نسبة الأسهم التي يمتلكها أعضاء لجنة التدقيق في المصرف وجود التقارير، وكذلك عدم وجود أثر للمؤهل المحاسبي أو المالي لدى أعضاء اللجنة وعدد الاجتماعات السنوية وبين جودة التقارير المالية.

ومن أهم التوصيات ضرورة قيام سلطة النقد الفلسطينية بتحديد شروط الاستقلالية الواجب توفرها في أعضاء لجنة التدقيق، وضرورة تفعيل دليل الحاكمية المؤسسية التي التزمت بها الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بتشكيل لجان التدقيق، وفرض عقوبة على الشركات التي لم تلتزم بتشكيل اللجان، وضرورة التأكد من فرض القوانين على المصارف الفلسطينية للإفصاح عن مهام وإنجازات لجان التدقيق في التقارير السنوية.

جلس، أبو ريدة، 2014 بعنوان " دور مجالس الإدارة في تحسين أداء لجان التدقيق في المصارف المدرجة في بورصة فلسطين"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مجالس الإدارة في تحسين أداء لجان التدقيق في ظل الحاكمية المؤسسية في المصارف المدرجة في بورصة فلسطين، ولتحقيق هدف الدراسة

اتبع الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، وتم عمل استبانة لجميع البيانات من مجتمع الدراسة المكونة من أعضاء مجالس الإدارة وعددهم 69 عضواً، وقد تم اعتماد 67 استبانة معتمدة.

وكان من أهم النتائج أن مجالس الإدارة في المصارف المدرجة تعمل على تعزيز فاعلية لجان التدقيق بدرجة كبيرة في مجالات التدقيق الخارجي والداخلي، والرقابة الداخلي، وإعداد التقارير المالية، وكذلك أظهرت أن عدم وجود أثر للسمات الشخصية لأعضاء لجان التدقيق.

وكانت أهم التوصيات أن يكون أعضاء مجالس الإدارة أكثر استجابة لتفعيل دور لجان التدقيق للمهام الموكلة إليهم، والعمل على تطوير قرارات أعضاء لجان التدقيق من الجانب المالي وإكسابهم المهارات المصرفية، ويؤدي ذلك إلى رفع كفاءة الأعضاء، وضرورة قيام سلطة النقد بتفعيل القوانين والتعليمات المتعلقة بالمعايير والشروط الواجب توفرها في أعضاء لجان التدقيق.

دراسة الشريف، (محمد صالح) 2013 بعنوان "مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بتفعيل لجان التدقيق وأثرها في تطبيق الحوكمة"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام الشركات المساهمة العامة في تفعيل لجان التدقيق وأثرها على تطبيق الحوكمة، ويتم ذلك من خلال قياس فاعلية لجنة التدقيق وأثرها في تطبيق الحوكمة، حيث أخذت العامل المستقل وهو مدى التزام الشركات المساهمة العامة بتكوين لجان التدقيق وآلية عملها، والعامل التابع هو تطبيق مبادئ الحوكمة. وتم تطبيق الدراسة على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين لسنة 2010 وكان عددها 46 شركة، وتم الحصول على المعلومات من خلال الاستبانة التي غطت الجوانب المتعلقة بمدى التزام الشركات في تفعيل لجان التدقيق وشملت المدراء العاملين والمدراء الماليين، ومدراء التدقيق الداخلي، وأعضاء مجلس الإدارة في الشركات، واستخدم الباحث أساليب الإحصاء الوصفي كمقياس النزعة المركزية، ومقياس التشتت، واختيار t-test، وتم استخدام الانحدار الخطي المتعدد من أجل قياس أثر تشكيل لجان التدقيق على تفعيل وتطبيق الحوكمة.

ومن أهم النتائج أن الشركات المساهمة العامة تلتزم بتشكيل لجان التدقيق، وأنه يوجد آلية عمل مكتوبة ونظام مكتوب بدرجة متوسطة، وأن للجان التدقيق دور فعال في الرقابة على الشركات مع المدقق الداخلي والخارجي، وللجان التدقيق دور في تفعيل الحوكمة.

ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة قيام مجالس الإدارة بالإعلام عن كيفية تشكيل لجان التدقيق، وأن تركز على كفاءة وخبرة أعضاء لجان التدقيق، وأن يتضمن التقرير السنوي لشركات المساهمة العامة تقريراً حول فاعلية هذه اللجان، وكذلك أن يقوم المجلس بمتابعة التطورات المتعلقة بتطبيق الحوكمة.

2.5.2 الدراسات العربية

دراسة سامي (2009): "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"

هدفت الدراسة إلى تحقيق هدف عام وهو دراسة وتحليل دور لجان المراجعة في زيادة فاعلية حوكمة الشركات، وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، وقد توصلت الدراسة إلى أن لجان المراجعة في بيئة الأعمال المصرية لم تحظ بالاهتمام الكافي، سواء من حيث جهد المجامع المهنية وهيئة سوق المال، أو من حيث المتطلبات التشريعية والتنظيمية.

وقد أوصت هذه الدراسة بإصدار تشريعات تلزم الشركات المساهمة بإعداد التقارير بنتائج عمل لجان المراجعة تنشر مع التقارير السنوية والدورية للشركات، وضرورة إفصاح تقرير لجنة المراجعة عن أنشطتها التي تسهم في تحسين جودة القوائم المالية، وكذلك أوصت بوضع معايير معينة عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة وضرورة التمتع بالخبرة الكافية، وأن يتسم بالشخصية القيادية حتى يستطيع ممارسة عمله بصورة فعالة، وأوصت بتحفيز الشركات المساهمة على الالتزام تشريعاً بالضوابط المحددة تشريعياً لعمل لجان المراجعة بما يضمن فاعليتها.

دراسة (السرطاوي، وآخرون، 2013) "أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تطبيق الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعليمات الحاكمية المؤسسية الخاصة بلجان التدقيق الواردة في القوانين والتشريعات والتعليمات الأردنية، ومدى قدرة لجان التدقيق على الحد من قيام الشركات بإدارة أرباحها، حيث تم دراسة القوانين والتشريعات ذات العلاقة لتحديد خصائص لجان التدقيق وأثرها على إدارة الأرباح في 50 شركة صناعية مساهمة عامة خلال ست سنوات من 2001-2006، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة الصناعية تلتزم بتطبيق الحوكمة الخاصة بلجان التدقيق كما ورد في التشريع الأردني، وتتفاوت الشركات الأردنية في مستوى تطبيقها لتعليمات الحاكمية المؤسسية وكذلك تؤثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية في قدرة الشركات على إدارة الأرباح ولكن بنسبة محدودة جداً.

وكانت من أهم توصياتها ضرورة مراجعة التشريعات والتعليمات من أجل إزالة التضارب والتشعب فيها، وضمان تطبيق خصائص لجان التدقيق بفاعلية، وضرورة تفعيل دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة الأردنية وتوضيح الدور الذي تقوم به، مما يعزز دور هذه اللجان في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

دراسة الرحيلي (2008) بعنوان: "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات" حالة سعودية.

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات نظرياً وتطبيقياً، والتعرف على أسباب انتشار الحوكمة في الآونة الأخيرة في الدول المتقدمة، ودراسة دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة. وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه بالرغم من حداثة مفهوم الحوكمة في البيئة السعودية إلا أن هناك محاولات حادة للتعريف بهذا المفهوم وآليات تطبيقه، وأشارت إلى أن لجان المراجعة في الشركات المساهمة تلعب دوراً مهماً في تطبيق الحوكمة في البيئة السعودية، كونها حلقة وصل بين الأجهزة الرقابية في الشركات ومجلس الإدارة.

وأوصت هذه بالدراسة العمل على مراجعة الأنظمة واللوائح الخاصة بتنظيم الشركات، بما يعزز الإفصاح والشفافية في البيانات المالية، وضرورة إيجاد آلية واضحة ومحددة للإشراف والمتابعة في تنفيذ الضوابط الجديدة الخاصة بتشكيل لجان مراجعة في الشركات المساهمة العامة، والتأكد من ضرورة أهمية التعاون بين لجنة المراجعة في الشركات المساهمة وبين المدقق الداخلي والخارجي من أجل تعزيز فاعلية الرقابة على هذه الشركات.

دراسة (أبو الهيجاء والحاك، 2012) بعنوان: "خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى ترابط خصائص لجان التدقيق من حيث حجم لجان التدقيق واستقلاليتها، وكذلك عدد اجتماعاتها وتوافر الخبرات لدى أعضائها، تكون مجتمع الدراسة في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، والتي قامت بنشر تقاريرها المالية عام 2010 والبالغ عددها 258 شركة، أما عينة الدراسة شملت 144 شركة مساهمة حيث تم استخدام معادلة الانحدار الخطي لتحليل العلاقة بين خصائص لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وفترة إصدار تقارير التدقيق في الشركات.

وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها هي وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لأعضاء لجنة التدقيق والخبرة المالية عند إصدار تقرير التدقيق، ولكن لا يوجد هناك أثر معنوي لعدد الاجتماعات التي تعقدها لجنة التدقيق سنويا واستقلالية أعضاء لجنة التدقيق على تخفيض فترة إصدار التقرير.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان أهمها التوافق والانسجام بين التعليمات التي صدرت من مختلف الجهات الرقابية والتي تخص لجان التدقيق، وضرورة توفر متطلبات الإفصاح من قبل الشركات المساهمة العامة الأردنية حول لجان التدقيق من حيث عدد أعضاء اللجان، وكذلك عدد اجتماعاتها ومدى استقلاليتها وتوافر المعرفة العلمية والعملية في أعضاء اللجنة.

دراسة (الفرح، 2001) بعنوان " مدى فاعلية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية لجان التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، والتعرف على أهم العوامل التي تعزز فاعلية ودور لجان التدقيق الداخلي. وقد تطرقت الدراسة إلى أعضاء لجان التدقيق ومدراء التدقيق الداخلي والخارجي في الشركات المساهمة الأردنية التي قامت بتشكيل لجان التدقيق.

وكانت من أهم النتائج التي توصلت إليها هو أن لجان التدقيق في الشركات المساهمة تتمتع بفاعلية من وجهة نظر التدقيق الداخلي، بينما لا تتمتع بفاعلية من وجهة نظر التدقيق الخارجي، وهناك عوامل تعمل على تعزيز فاعلية لجان التدقيق ومن أهمها امتلاك أعضاء لجان التدقيق خلفية مالية ومحاسبية، وتمتعهم بالاستقلالية عن الإدارة، وزيادة عدد الاجتماعات، وإعطاء الصلاحية لأعضاء لجان التدقيق في تعيين وتغيير وإنهاء خدمات مدير التدقيق الداخلي وكذلك المدقق الخارجي وتحديد أتعابه.

أوصت الدراسة بضرورة أن تتأكد هيئة الأوراق المالية الأردنية من تقييد الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان التدقيق، وأن تفرض على الشركات المساهمة الإفصاح عما إذا كان لديها لجان تدقيق أم لا، ويجب أن تكون لجان التدقيق في الشركات المساهمة إحدى الشروط التي يجب أن تتوفر عند إدراج أسهمها في بورصة فلسطين.

دراسة (محروس 2011) بعنوان "دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات" دراسة مقارنة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تطوير دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات ولتحقيق غاية الدراسة تناولت الحوكمة ولجان المراجعة وآلية عمل لجان المراجعة. وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها قيام لجنة المراجعة بمجموعة من الأنشطة التي تعمل على تفعيل نظام الحوكمة، والتي تتعلق بالمراجعة الخارجية والرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، وكذلك تتعلق بالتوافق مع متطلبات الأسواق ونظام التقرير المالي، ووضع هيكل مناسب

لأعضاء لجنة المراجعة وتوفير الإمكانيات المادية البشرية وتحديد الصلاحيات والواجبات التي تعمل على تحقيق فعالية لجان المراجعة.

ومن توصيات الدراسة القيام بنشر التوعية فيما يتعلق بحوكمة الشركات وكذلك القيام باختيار نموذج مناسب لتطبيق الحوكمة، والتأكد من توفير الدعم الكافي من مجالس الإدارة عند تشكيل لجان المراجعة، والعمل على زيادة فاعلية لجنة المراجعة كأحد دعائم الحوكمة.

3.5.2 الدراسات الأجنبية

دراسة *"Audit committees, boards of directors, and remediation of material weaknesses in internal control"* Beng,2009 بعنوان *لجان التدقيق ومجالس الإدارة وفعالية نقاط الضعف في الرقابة الداخلية*

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فعالية لجان التدقيق ومجالس الإدارة ومعالجة نقاط الضعف واتخاذ الإجراءات التصحيحية العاجلة في نظام الرقابة الداخلية، وأبرزت النتائج أن استقلالية لجان المراجعة وموضوعية مجلس الإدارة ترتبط ارتباطاً طردياً مع قدرة الشركة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية العاجلة في نظام الرقابة الداخلية.

دراسة *"The Impact of Audit Committee Characteristics on the Enhancement of the Quality of Financial Reporting: an empirical study in the Spanish context"* (Martinez & Fuentes, 2007)

بعنوان: تأثير خصائص لجان التدقيق على تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية في البيئة الإسبانية.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة ما بين وجود خصائص لجنة التدقيق (استقلاليتها وعدد الاجتماعات والخبرات المالية والعملية) وبين احتمال أن تقوم الشركة باستلام تقرير نظيف من مدقق الحسابات الخارجي كمقياس لجودة التقارير المالية، حيث طبقت هذه الدراسة على

الشركات الإسبانية المدرجة في السوق المالي عام 1998 والتي قامت بإنشاء لجان التدقيق طوعا بعد إصدار دليل الحاكمة المؤسسية في إسبانيا والذي يعرف باسم (Olivencia Code)، وتكونت عينة الدراسة من 380 شركة إسبانية مدرجة في السوق المالي خلال السنوات 1999-2001، حيث تم تحليل البيانات من خلال استخدام نموذج الانحدار المتعدد، وقد تم إضافة مجموعة من المتغيرات الضابطة حتى تقوم بضبط العلاقة بين المتغيرات التابعة والمستقلة.

وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود علاقة طردية بين خصائص لجان التدقيق واستلام تقارير متحفظة ناتجة عن أخطاء أو عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية، وجود لجان تدقيق ليس لها تأثير على استلام التقارير المتحفظة، وكذلك وجود لجنة تدقيق لا تعمل على تخفيض إمكانية قيام الشركة في استلام تقريرها متحفظا ناتج عن عدم الالتزام أو الخطأ.

وكانت من أهم التوصيات هي تقييم فاعلية لجان التدقيق في الشركات، والعمل على زيادة الاهتمام بالأبحاث التي تحلل العلاقة ما بين لجان التدقيق ورأي المدقق الخارجي للحسابات.

دراسة (Al-Mudhaki and Joshi, 2004) بعنوان "The Role and Function of Audit committees in the Indian Corporate Governance" دور ووظائف لجان التدقيق في الشركات الهندية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية تشكيل لجان تدقيق في الشركات المساهمة العامة الهندية والمنافع التي حققتها هذه اللجان.

حيث تم توزيع استبانات على عينة مكونة من 286 شركة من الشركات المساهمة المدرجة في بورصة بومباي.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة: أن نسبة 56.2% من الشركات المدرجة في البورصة قامت بتشكيل لجان تدقيق، على الرغم أن هناك قانونا ألزم بتشكيل اللجان في الشركات، وهو قانون الشركات الهندي لسنة 2000. وكذلك هناك ما نسبته 63.3% شركة

فيها أعضاء لجان تدقيق تتكون من ثلاثة إلى ستة أعضاء، وأن غالبية أعضاء لجان التدقيق يفتقرون لمبدأ الاستقلالية، ولم تقم الشركات بتحديد المهام للجان التدقيق بشكل واضح، وأن وظائفها ما زالت تقليدية في مجالات المحاسبة ولم يتطور دورها.

دراسة (COLLIER,1993) بعنوان "Audit committees in major UK companies" بعنوان: لجان التدقيق في الشركات الكبرى في بريطانيا.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة لجان التدقيق في بريطانيا، وكذلك التعرف على التفاعل بين لجان التدقيق والتدقيق الداخلي. حيث تكونت عينة الدراسة من 250 شركة بريطانية من مختلف القطاعات، وطلب منهم تحديد الأسباب لتشكيل لجان التدقيق.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن نسبة 80% من الشركات البريطانية وكذلك الشركات المالية لديها وظيفة التدقيق الداخلي، وأن نسبة 70% من المؤسسات والهيئات العامة وكذلك نسبة 70% من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية قامت بتشكيل لجان تدقيق بشكل طوعي، ومن دون أن تكون ملزمة قانونياً. والعمل على تشكيل لجان التدقيق يقوي دور المديرين غير التنفيذيين، ويؤدي ذلك إلى زيادة فاعليتهم ودعم استقلالية المدقق الخارجي، ويكون دور لجان التدقيق هو تسهيل الاتصال بين مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وكان من نتائج الدراسة أنه بلغ عدد أعضاء اللجنة 11 عضوا كحد أقصى، وعضوين كحد أدنى، ومن أهم أنشطة لجان التدقيق مراجعة البيانات المالية السنوية المدققة والتقارير المالية، حيث ركزت الدراسة على استقلالية وفاعلية التدقيق الداخلي كسبب لتشكيل لجان التدقيق، وكانت من أهم توصيات الدراسة ضرورة إلزام الشركات المدرجة بتشكيل لجان تدقيق، بموجب تشريع قانوني.

دراسة (Larry et al, 2007) "Internal control guidance: not just a small Matter"

بمعنى: توجيهات الرقابة الداخلية ليس مجرد مسألة صغيرة

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور لجان التدقيق في حوكمة الشركات، وعلاقتها كآلية هامة بآليات الحوكمة الأخرى؛ ومنها التدقيق الداخلي وعلاقة المدقق الداخلي بلجنة التدقيق

وكذا مراقب الحسابات وعلاقاته بلجنة التدقيق، وقد أكدت الدراسة على أهمية لجنة التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات، مع التركيز على معايير اختيار أعضاء اللجنة وضوابط عملها.

دراسة (Keung et al, 2007) " Sarbanes-Oxley: are audit committees up to the task? Managerial Auditing, Bradfold

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور لجان التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات، مع إبراز دور لجان التدقيق وأثره الفاعل في مساعدة الإدارة لحل ما يعترئها من مشاكل، بشرط أن يتمتع أعضاء لجان التدقيق في الاستقلالية. وخُصت الدراسة إلى أن لجنة التدقيق تساهم بدور محوري في تفعيل حوكمة الشركات، ومواجهة المخاطر التي ممكن أن تتعرض لها الشركة.

4.5.2 التعليق على الدراسات السابقة

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة استفادت الباحثة من وضع تصور لموضوع البحث، والاستفادة منها في إعداد الدراسة ومجالاتها، وتحديد منهج الدراسة وقد تم تحديد العديد من أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة كما يلي:

1. الهدف

هدف الدراسة الحالية هو التعرف على مدى تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة لمبادئ الحوكمة وهو ما تشابه إلى حد ما مع دراسة (الشريف، محمود، 2013) ودراسة (قديح، 2013) و(الرحيلي، 2008) ودراسة (محروس، 2011) ودراسة(الصوص، 2012) ودراسة (larry, 2007)، ودراسة(Keung,2007) (السرطاوي، 2013)، و اختلفت مع الدراسات التالية ومنها دراسة (جلس، أبو ريده، 2014) ودراسة (سامي، 2009) ودراسة (أبو الهيجاء، الحايك، 2012)، (الفرح، 2001) ودراسة (Al-mudhaki & joshi,2004) ودراسة (Collier.1993)

2. المنهج المستخدم

استخدمت الدراسة الحالية المنهج الوصفي، بينما استخدمت بعض الدراسات السابقة المنهج الوصفي وبعضها المنهج الارتباطي أو السببي.

3. مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة الحالية من أعضاء لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين، وموظفي قسم لتدقيق الداخلي في الشركات (رئيس قسم التدقيق الداخلي، موظف قسم التدقيق الداخلي، المدير المال)، حيث اختلف مجتمع وعينة الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة جميعها.

4. إضافة الدراسة

تستكشف هذه الدراسة مدى التزام لجان التدقيق الداخلي لمعايير حوكمة الشركات في الشركات المساهمة العامة، حيث تختلف عن الدراسات السابقة في شموليتها واتساع نطاقها، فهي أولى الدراسات في المنطقة العربية التي تناقش درجة تطبيق عمل لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة في سبيل تعزيز دورها وتحسين أدائها في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

1.3 المقدمة

تعتبر منهجية وطرق وإجراءات الدراسة محورا رئيسا يتم من خلاله الجانب التطبيقي للدراسة، وعن طريقه يتم الحصول على البيانات المطلوبة وذلك لإجراء التحليل الوصفي والوصول إلى النتائج التي سوف يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، يوضح هذا الفصل منهج الدراسة الذي تم استخدامه لتحقيق هدف الدراسة والتوصل إلى نتائجها، ويتكون هذا الفصل من العديد من الأقسام الفرعية التي تبين مجتمع وعينة الدراسة المستخدمة في البحث، كما يتضمن الفصل أداة الدراسة المستخدمة (الاستبانة) ودلالات الصدق والثبات الخاصة بها، بالإضافة إلى المتغيرات والإجراءات والمعالجات الإحصائية التي استخدمت للوصول إلى نتائج الدراسة.

2.3 منهجية الدراسة

يهدف التوصل إلى نتائج الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم جمع البيانات من عينة الدراسة بهدف التعرف على مدى تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ الحوكمة من وجهة نظر ومدراء قسم التدقيق وأعضاء لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية. وقد تم استخدام مصدرين لجمع المعلومات:

1. المصادر الثانوية: تم التوجه لمعالجة الإطار النظري في البحث إلى مصدر المعلومات الثانوية، وتتمثل هذه المصادر في الكتب والمراجع العربية والأجنبية، وكذلك الدوريات والقوانين والتشريعات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة.

2. المصادر الأولية: من أجل معالجة الجانب التحليلي لموضوع الدراسة، تم التوجه إلى جمع البيانات والمعلومات من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للدراسة، وقد صمم هذا الاستبيان ليفي

بالغرض التي قامت من أجله، وقد وزعت على عينة الدراسة وتم تفرغها، وتحليلها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي.

3.3 مجتمع الدراسة

تمثل الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية مجتمع الدراسة وعددها (49) شركة، وقد استهدف البحث فئتين في هذه الشركات؛ هما أعضاء لجان التدقيق في مجلس الإدارة، وكذلك موظفي دائرة التدقيق الداخلي بسبب علاقتهم الوثيقة في لجنة التدقيق، بهدف توضيح آرائهم نحو مدى تطبيق لجان التدقيق في هذه الشركات لتوجيهات حوكمة الشركات.

4.3 عينة الدراسة

اشتمل مجتمع الدراسة الحالية على (49) شركة من الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، تم توزيع (98) استبانة بواقع استبانتين لكل شركة، أي أنه تم توزيع واحدة لقسم التدقيق الداخلي أو من يقوم مقامه وواحدة لأحد أعضاء لجنة التدقيق في شركات المساهمة العامة الفلسطينية المختارة، ولكن امتنعت (14) شركة منها عن التعاون مع الباحثة، وبالتالي تكونت عينة الدراسة من (35) شركة مساهمة عامة في فلسطين، وتم استرداد (70) استبانة من الاستبانات بهدف معرفة مدى تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ الحكومة، وبعد تجميع الاستبانات تم اعتماد (55) استبانة صالحة للتحليل 24 منها تخص لجان التدقيق و 31 تخص أقسام التدقيق في الشركة، أي بنسبة استجابة وصلت إلى 56.1% من المجتمع الأصلي، وفيما يلي وصف لخصائص عينة الدراسة حسب متغيراتها. والملحق رقم (1) يوضح عدد الاستبانات الموزعة على أعضاء لجان التدقيق وقسم التدقيق الداخلي.

5.3 خصائص عينة الدراسة

فيما يلي خصائص عينة الدراسة

جدول (1.3): توزيع عينة الدراسة حسب المتغيرات الديمغرافية وخصائص الدراسة

| المتغير | التصنيف | التكرار | النسبة المئوية % |
|---------------------------|-----------------|---------|------------------|
| العمر | أقل من 30 سنة | 9 | 16.3% |
| | من 31 - 40 سنة | 10 | 18.1% |
| | من 41 - 50 سنة | 24 | 41.8% |
| | أكثر من 51 سنة | 12 | 21.8% |
| | المجموع | 55 | 100.0% |
| | بكالوريوس | 23 | 41.8% |
| | دراسات عليا | 32 | 58.2% |
| | شهادات مهنية | 0 | 0% |
| | المجموع | 55 | 100.0% |
| التخصص | إدارة أعمال | 17 | 30.9% |
| | محاسبة | 32 | 58.2% |
| | علوم مالية | 6 | 10.9% |
| | المجموع | 55 | 100.0% |
| سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات | 4 | 7.3% |
| | من 6 - 10 سنوات | 16 | 29.1% |
| | من 11 - 15 سنة | 20 | 36.4% |
| | أكثر من 16 سنة | 15 | 27.3% |
| | المجموع | 55 | 100.0% |
| عدد سنوات العمل في الشركة | أقل من 5 سنوات | 02 | 36.4% |
| | من 6 - 10 سنوات | 27 | 49.1% |
| | من 11 - 15 سنة | 7 | 12.7% |
| | أكثر من 16 سنة | 1 | 1.8% |
| | المجموع | 55 | 100.0% |
| قطاع العمل | مصارف | 4 | 7.3% |
| | تأمين | 13 | 23.6% |
| | خدمات | 12 | 21.8% |
| | صناعة | 16 | 29.1% |
| | استثمار | 10 | 18.2% |
| | المجموع | 55 | 100.0% |

| المتغير | التصنيف | التكرار | النسبة المئوية % |
|----------------------------------|--------------------------------|---------|------------------|
| توافر قسم تدقيق | نعم | 47 | 85% |
| | لا | 8 | 15% |
| | المجموع | 55 | 100% |
| توفر لجنة تدقيق ضمن مجلس الإدارة | نعم | 38 | 69% |
| | لا | 12 | 21% |
| | لا أعلم | 5 | 9% |
| | المجموع | 55 | 100% |
| طبيعة العمل في الشركة | عضو لجنة تدقيق في مجلس الإدارة | 24 | 43.6% |
| | مدير التدقيق الداخلي في الشركة | 11 | 20% |
| | موظف في قسم التدقيق | 19 | 34.5% |
| | مدير مالي | 1 | 1.8% |
| | المجموع | 55 | 100.0% |

يتضح من الجدول رقم (1.3) توزيع عينة الدراسة حسب خصائص المستجيبين، حيث يبين الجدول المستويات الخاصة بخصائص الدراسة، وتكرار كل مستوى ونسبته المئوية من النسبة الكلية للعينة وهي كالتالي:

1. أعلى نسبة من عينة الدراسة كانت أعمارهم تتراوح ما بين (41- 50 سنة) بحيث مثلت نسبة 41.8% من عينة الدراسة، بينما كانت أقل نسبة للفئة العمرية التي كانت (أقل من 30 سنة) بنسبة وصلت إلى 16.3% من عينة الدراسة، وهذا يعكس طبيعة عمل أفراد العينة التي تحتاج إلى خبرة، وبالتالي عمر المتقدم.

2. أما بالنسبة للمؤهل العلمي إن إجابات عينة الدراسة تركزت في خيارين فقط، وهما (بكالوريوس، دراسات عليا)، وكانت النسبة الأكبر من عينة الدراسة ذو مؤهل علمي (دراسات عليا) وذلك بنسبة 58.2%، بينما كانت نسبة المؤهل العملي (بكالوريوس) قد وصلت إلى 41.8%، وتعتبر هذه النتيجة دليل على المستوى العلمي الخاص بالعاملين في قسم التدقيق الداخلي وفي لجان التدقيق في شركات المساهمة الفلسطينية ودليل على مهاراتهم وقدراتهم.

3. إن أعلى نسبة من عينة الدراسة كانت من تخصص (محاسبة) بنسبة 58.2% من عينة الدراسة، تلاها تخصص (إدارة الأعمال) بنسبة وصلت إلى 30.9% من عينة الدراسة، بينما كانت أقل نسبة هي لتخصص (علوم مالية) بنسبة 10.9%.
4. إن أعلى نسبة من عينة الدراسة كانت سنوات الخبرة لهم (من 11 - 15 سنة) بحيث وصلت نسبتهم إلى 36.4%، وتلتها سنوات الخبرة للأشخاص الذين لديهم خبرة (من 6 - 10 سنوات) بنسبة 29.1%، وأقل نسبة من عينة الدراسة كانت لأصحاب الخبرة (أقل من 5 سنوات) بنسبة 7.3% من الأشخاص الذين شملتهم عينة الدراسة.
5. إن أعلى نسبة من عينة الدراسة كانت سنوات العمل لهم في الشركة (من 6 - 10 سنوات) بحيث وصلت نسبتهم إلى 49.1%، وتلتها سنوات العمل (أقل من 5 سنوات) بنسبة 36.4%، وأقل نسبة من عينة الدراسة كانت للعاملين لمدة (أكثر من 16 سنة) بنسبة 1.8% من الأشخاص الذين شملتهم عينة الدراسة.
6. إن أعلى نسبة من عينة الدراسة كانت تعمل في كل من قطاع الصناعة بنسبة وصلت إلى 29.1%، تلاها بعد ذلك قطاع التأمين بنسبة وصلت إلى 23.6% من عينة الدراسة، وأقل نسبة من عينة الدراسة كانت للعاملين في قطاع المصارف بنسبة 7.3% من عينة الدراسة.
7. إن أعلى نسبة من عينة الدراسة أجابت بوجود قسم التدقيق الداخلي بحيث وصلت نسبتهم إلى 85%، وتدل هذه الإجابة على وجود اهتمام كبير بتوفير قسم خاص بأمور التدقيق الداخلي، وذلك أن هيكلية الشركة الرسمية لديها قسم أو مسمى وظيفي خاص للقيام بتلك المهام.
8. إن أعلى نسبة من عينة الدراسة أجابت بتوفير لجنة تدقيق ضمن لجان مجلس الإدارة بحيث وصلت نسبتهم إلى 69% بينما أجابت 30% منهم بعدم العلم والدراية عن وجود لجان تدقيق من ضمن مجلس الإدارة.
9. إن أعلى نسبة من عينة الدراسة كانت طبيعة العمل لهم داخل الشركات كأعضاء قسم التدقيق الداخلي داخل الشركة، وكانت وظائفهم كالتالي: مدير قسم التدقيق الداخلي، موظف

في قسم التدقيق الداخلي، ومدير مالي، حيث شكلوا ما نسبته 56.4%، بينما شكل أعضاء لجنة التدقيق في مجلس الإدارة نسبة 43.6% من عينة الدراسة.

6.3 صدق الأداة

بعد إعداد أداة الدراسة بشكلها الأولي تم عرضها على مجموعة من المحكمين ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال؛ بهدف التحقق من صدقها والتأكد من صحة محتوى الفقرات المكونة للاستبانة، ومدى ملاءمتها لأهداف الدراسة ومتغيراتها، وقد أشاروا إلى بعض التعديلات المناسبة لتصبح بصورتها النهائية التي تم توزيعها على عينة الدراسة، ويوضح الملحق (2) المحكمين المراجعين لأداة الدراسة.

7.3 ثبات الأداة

تم استخدام معامل الثبات الخاص بمعادلة كرونباخ الفا (Cronbach Alpha) بهدف توضيح ثبات أداة الدراسة التي وزعت، وقد تراوح معامل الثبات بين 56% وبين 90.6% وهي معاملات مقبولة بأغراض البحث العلمي، وفيما يلي يوضح الجدول (3-2) معامل الثبات بشكل منفصل لكل محور من محاور الدراسة.

جدول (2.3): معامل الثبات لكل محور من محاور الدراسة

| الترتيب | المجال/ المحور | عدد الاسئلة | معامل الثبات | الدرجة |
|---------|--|-------------|--------------|--------|
| 1 | تشكيله اللجنه وكفاءتها | 11 | .733 | جيد |
| 2 | فهم طبيعة العمل والمخاطر | 4 | .717 | جيد |
| 3 | العمليات والإجراءات | 14 | .720 | جيد |
| 4 | الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية | 12 | .649 | جيد |
| 5 | الإشراف على مهام التدقيق | 13 | .906 | ممتاز |
| 6 | الأخلاقيات والامتثال للقوانين | 3 | .655 | جيد |
| 7 | الأنشطة الرقابية | 2 | .563 | مقبول |
| | الدرجة الكلية | 59 | .70 | |

8.3 أداة الدراسة

بعد اطلاع الباحثة على الأدبيات النظرية، وعدد من الدراسات السابقة مثل دراسة (الشريف، 2009) (أبو ريدة، 2014) وكذلك على نموذج تقييم كفاءة لجنة التدقيق المستخدم من قبل شركة أرنيست يونج، والأدوات المستخدمة فيها، قامت الباحثة بتطوير استبانة خاصة، من أجل التعرف على مدى تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية المدرجة في سوق الاوراق المالية، وقد تكونت الاستبانة في صورتها النهائية من سبعة محاور ضمت 59 فقرة إضافة إلى الأسئلة التصنيفية المعروضة سابقا في جدول (1.3) وهذه المحاور تقيس مدى تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة في الشركات الفلسطينية كما يوضح جدول رقم (3.3).

أبعاد متغير مدى تطبيق لجان التدقيق الداخلي لمبادئ الحوكمة:

جدول (3.3): توزيع محاور الدراسة الأساسية

| الترتيب | المجال/ المحور | الأسئلة |
|---------|--|-----------------------|
| 1 | تشكيلة اللجنة وكفاءتها | ضمت الأسئلة (1 - 11) |
| 2 | فهم طبيعة العمل والمخاطر | ضمت الأسئلة (12 - 15) |
| 3 | العمليات والإجراءات | ضمت الأسئلة (16 - 29) |
| 4 | الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية | ضمت الأسئلة (30 - 41) |
| 5 | الإشراف على مهام التدقيق | ضمت الأسئلة (42 - 54) |
| 6 | الأخلاقيات والامتثال للقوانين | ضمت الأسئلة (55 - 57) |
| 7 | الأنشطة الرقابية | ضمت الأسئلة (58 - 59) |

حيث تم صياغة بنود الأداة وطريقة التصحيح حسب مقياس ليكرت (Likert Scale)، كما تم تصميم المقياس على أساس مقياس ليكرت الخماسي، وقد أظهرت الفقرات في الاتجاه الإيجابي وأعطيت الأوزان التالية في جدول (3-4):

جدول (4.3): أوزان الاستبانة

| | |
|------------|-------------------|
| 5 درجات | موافق بدرجة كبيرة |
| 4 درجات | موافق |
| 3 درجات | موافق بدرجة قليلة |
| 2 درجة | غير موافق |
| درجة واحدة | غير موافق تماما |

9.3 المعالجات الإحصائية

بعد جمع الاستبانات من خلال الزيارات الميدانية للشركات جرى ترميزها وإدخال البيانات إلى الحاسوب، ثم تمت معالجة البيانات إحصائياً باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ومن المعالجات الإحصائية المستخدمة:

1. التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لتقدير الوزن النسبي لفقرات الاستبانة.
2. اختبار (ت) لعينة واحدة (One Sample t test) لفحص الفرق في استجابات عينة الدراسة نحو مدى تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ الحوكمة عن درجة الحياد.
3. اختبار (ت) لعينتين مستقلتين (Independent Sample t test) لفحص الفرضيات المتعلقة بوجود فروق إحصائية بين أفراد العينة حسب طبيعة دورهم بالشركة (عضو لجنة تدقيق، وموظف في قسم التدقيق الداخلي للشركة).
4. تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، لفحص الفرضيات المتعلقة بوجود فروق بين أفراد العينة ناتجة من اختلاف العمر، والمؤهل العلمي، سنوات الخبرة، قطاع العمل، طبيعة العمل في الشركة.
5. معادلة كرونباخ - ألفا (Alpha-Cronbach) لقياس ثبات المقياس وقد تم عرض نتائجها سابقاً في جدل (2.3).

الفصل الرابع

مناقشة نتائج الدراسة

الفصل الرابع

مناقشة نتائج الدراسة

1.4 المقدمة

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ حوكمة الشركات، وذلك من وجهة نظر مدراء وموظفي قسم التدقيق الداخلي ولجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، ولذلك تم التعرف على دور متغيرات الدراسة ومحاورها، ولتحقيق ذلك تم تطوير أداة الدراسة (الاستبانة) وتم التأكد من صدقها ومعامل ثباتها، وبعد ذلك تمت عملية توزيع وجمع الاستبانات ثم ترميزها وإدخالها للحاسوب، ومعالجتها إحصائياً لمعرفة النتائج التي تم التوصل إليها من خلال البيانات التي جمعت من عينة الدراسة، وفيما يلي نتائج الدراسة تبعا لأسئلتها وفرضياتها.

2.4 النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

بهدف تحقيق هدف الدراسة في الإجابة عن مدى قيام لجان التدقيق الداخلي بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، استخدمت محاور الدراسة وفقراتها لتوضيح النتائج المرتبطة بسؤالها الرئيسي وما تفرع عن هذا السؤال من أسئلة فرعية أخرى تمت معالجتها من خلال محاور الدراسة، والتعبير عنها بفقرات محددة داخل أداة الدراسة (الاستبانة) لقياس مدى موافقة المستطلعين من عينة الدراسة عليها وتحديد اتجاهاتهم نحوها، وقامت الباحثة بتحديد خمس فترات للفصل بين الدرجات المرتفعة والمنخفضة؛ إذ حسبت طول المدى وهو $(4 = 5 - 1)$ ثم قسمته على 5 فترات $(0.8 = 4/5)$ وعليه فإن طول الفترة هو (0.8) وعليه اعتمدت الباحثة التقدير التالي، للفصل ما بين الدرجات، وبيان ذلك فيما يلي:

1. المتوسط الحسابي (4.20) فأكثر ويعادل 84% (أعلى) درجة تطبيق كبيرة جداً.

2. المتوسط الحسابي $(3.40 - 4.20)$ ويعادل 68% $(84.0 - 68.0)$ درجة تطبيق كبيرة.

3. المتوسط الحسابي (2.60-3.40 ويعادل 52%-68.0%) درجة تطبيق متوسطة.

4. المتوسط الحسابي (1.80-2.60 ويعادل 36%-52.0%) درجة تطبيق قليلة.

5. المتوسط الحسابي (أقل من 1.81) درجة تطبيق قليلة جداً.

أما الأساس الذي تم الاعتماد عليه في توزيع هذه الفئات فهو الوصف الإحصائي القائم على توزيع المتوسطات بين فئات التدرج على مقياس ليكرت الخماسي الذي يبدأ بالدرجة (موافق تماماً) وتعطى (5) درجات، ثم (موافق) وتعطى (4) درجات، ثم (موافق بدرجة قليلة) وتعطى (3) درجات، ثم (غير موافق) وتعطى درجتين، وينتهي ب (غير موافق تماماً) وتعطى درجة واحدة فقط بشكل متساو وفيما يلي توضيح لإجابات عينة الدراسة عن أسئلتها:

السؤال الرئيسي: ما هو مدى تطبيق لجان التدقيق الداخلي لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية المدرجة في سوق فلسطين؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات ومجالات الأداة جميعها، ويوضح جدول (1.4) متوسطات الأبعاد السبعة لقياس مدى تطبيق الحوكمة ودرجة كل منها.

جدول (1.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة
مجالات مدى تطبيق لجان التدقيق في شركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ الحوكمة

| رقم المجال | رقمها في الاستبانة | الفقرات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | النسبة المئوية | الدرجة |
|---------------|-----------------------|---|--------------------|----------------------|-------------------|-----------|
| 4 | 1 | تشكيلة اللجنة وكفاءتها | 4.34 | 0.30 | 86.8 | كبيرة جدا |
| 5 | 2 | فهم طبيعة العمل والمخاطر | 4.31 | 0.42 | 86.2 | كبيرة جدا |
| 2 | 3 | العمليات والإجراءات | 4.39 | 0.26 | 87.8 | كبيرة جدا |
| 3 | 4 | الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية | 4.35 | 0.26 | 87 | كبيرة جدا |
| 6 | 5 | الإشراف على مهام التدقيق | 4.30 | 0.46 | 86 | كبيرة جدا |
| 1 | 6 | الأخلاقيات والامتثال للقوانين | 4.41 | 0.44 | 88.2 | كبيرة جدا |
| 7 | 7 | الأنشطة الرقابية | 4.26 | 0.50 | 85.2 | كبيرة جدا |
| | | الدرجة الكلية | 4.34 | 0.25 | 86.8 | كبيرة جدا |

يتضح من خلال البيانات في الجدول السابق أن درجة مجالات تطبيق لجان التدقيق الداخلي لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية من وجهة نظر عينة الدراسة كانت كبيرة جداً، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية بها ما بين (4.41) و (4.26) وهما مجالات (الأخلاقيات والامتثال للقوانين) و (الأنشطة الرقابية)، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة جداً بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (4.34).

وفي الحقيقة لا يمكن إصدار حكم دقيق على مستويات مجالات تطبيق لجان التدقيق الداخلي لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية من وجهة نظر المدققين الداخليين ولجان التدقيق لدى العينة إذا اعتمدنا فقط على المتوسطات الحسابية للدرجة الكلية وللمجالات، فهذا الحكم لا يأخذ بعين الاعتبار الانحرافات المعيارية، والكفيل بتقدير مستويات مجالات قياس مدى تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية من وجهة نظر عينة الدراسة بشكل دقيق اعتماداً على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية هو اختبار ت لعينة واحدة (One Sample T-Test)؛ إذ يستخدم هذا

الاختبار للمقارنة بين متوسط العينة عند كل مجال من مجالات الأداة ودرجتها الكلية ومتوسط المجتمع النظري، وكون المقياس المتبع هو ليكرت الخماسي، فيمكن اعتبار متوسط المجتمع نظرياً القيمة (3) لأنها تفصل ما بين التقديرات المرتفعة والمنخفضة، وعليه تمّ مقارنة متوسط العينة مع القيمة المحكيّة (3)، والجدول (2.4) يبيّن ذلك.

جدول (2.4): نتائج اختبارات لعينة واحدة للفرق بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع النظري لمقياس تطبيق مجالات تطبيق لجان التدقيق الداخلي لمبادئ الحوكمة في شركات المساهمة العامة الفلسطينية من وجهة نظر عينة الدراسة.

| الرقم | المجالات | العينة | | درجات الحرية | مستوى الدلالة |
|-------|--|-----------------|-------------------|--------------|---------------|
| | | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | | |
| 1 | تشكيلة اللجنة وكفاءتها | 4.4 | 0.30 | 54 | *0.000 |
| 2 | فهم طبيعة العمل والمخاطر | 4.31 | 0.42 | 54 | *0.000 |
| 3 | العمليات والإجراءات | 4.39 | 0.26 | 54 | *0.000 |
| 4 | الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية | 4.35 | 0.26 | 54 | *0.000 |
| 5 | الإشراف على مهام التدقيق | 4.30 | 0.46 | 54 | *0.000 |
| 6 | الأخلاقيات والامتثال للقوانين | 4.41 | 0.44 | 54 | *0.000 |
| 7 | الأنشطة الرقابية | 4.26 | 0.50 | 54 | *0.000 |
| | الدرجة الكلية (مدى تطبيق مجالات تطبيق لجان التدقيق الداخلي لمبادئ الحوكمة في شركات المساهمة العامة الفلسطينية) | 3.72 | 4.34 | 54 | *0.000 |

* دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) وقيمة اختبار (3)

يتضح من نتائج الجدول السابق وجود فروق دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسط العينة لمدى تطبيق لجان التدقيق الداخلي لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية من وجهة نظر عينة الدراسة ولصالح متوسطات العينة، فقد جاءت جميع قيم (ت) دالة إحصائية وموجبة، وهذا يعني أنّ مجالات مقياس مدى تطبيق لجان التدقيق الداخلي لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية من وجهة نظر المدققين

الداخليين وأعضاء لجنة التدقيق الداخلي لدى عينة الدراسة من المبحوثين كانت مرتفعة وأكبر وبشكلٍ دالٍ إحصائياً من المستوى المتوسط، وهذا يعبر عن أن أهمية وقيمة مجالات تطبيق لجان التدقيق الداخلي لمبادئ الحوكمة في شركات المساهمة العامة الفلسطينية من وجهة نظر عينة الدراسة والتي كانت تقديراتها جميعها مرتفعة.

1.2.4 نتائج الدراسة المتعلقة بأسئلتها الفرعية

1. النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الأول للدراسة

هل يتمتع أعضاء لجان التدقيق بالكفاءة اللازمة لتنفيذ المهام الموكلة إليهم عند قيام مجلس الإدارة بتشكيلها في الشركات المساهمة العامة؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تمَّ استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية،

لفقرات المجال الأول، والجدول (3.4) يوضح ذلك:

جدول (3.4): الأوساط الحسابية، التكرارات، والنسب المئوية لفقرات محور تشكيل اللجنة وكفاءتها.

| الدرجة | الدرجة | الفقرة | موافقة بالتامة | موافقة جزئية | مبدية | أعارض | المتوسط | الانحراف | |
|--------|--------|--|-------------------|-----------------|-------|-------|---------|----------|-----|
| 4 | 1 | أعضاء لجنة التدقيق هم من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين عن إدارة الشركة التنفيذية | 36.4% | 61.8% | 1.8% | 0 | 4.35 | .51 | |
| | | | 20 | 34 | 1 | 0 | | | |
| 6 | 2 | أعضاء لجنة التدقيق لديهم المؤهلات الملائمة لتحقيق أهداف اللجنة | 32.7% | 67.3% | 0 | 0 | 4.30 | .46 | |
| | | | 18 | 37 | 0 | 0 | | | |
| 7 | 3 | أعضاء لجنة التدقيق لديهم المهارات الكافية لتحقيق أهداف اللجنة (مثل حل النزاعات، التواصل مع الآخرين، واستكشاف المشاكل قبل حدوثها) | 32.7% | 65.5% | 0 | 1.8% | 4.29 | .55 | |
| | | | 18 | 36 | 0 | 1 | | | |
| 5 | 4 | يمتلك أعضاء لجنة التدقيق معرفة كافية بقطاع الصناعة التي تنتمي إليها الشركة | 38.2% | 54.5% | 7.3% | 0 | 4.32 | .59 | |
| | | | 21 | 30 | 4 | 0 | | | |
| 5 | 5 | يتمتع أعضاء لجنة التدقيق بتنوع جيد في خبراتهم ومؤهلاتهم بشكل يخدم دور اللجنة | 36.4% | 58.2% | 5.5% | 0 | 4.32 | .56 | |
| | | | 20 | 32 | 3 | 0 | | | |
| 2 | 6 | يتمتع أعضاء لجنة التدقيق بالاستقلالية التامة | 47.3% | 49.1% | 3.6% | 0 | 4.41 | .58 | |
| | | | 26 | 27 | 2 | 0 | | | |
| 3 | 7 | يشارك أعضاء لجنة التدقيق في دورات مهنية تعزز كفاءاتهم وتتمى مهاراتهم | 47.3% | 47.3% | 3.6% | 1.8% | 4.4 | .66 | |
| | | | 26 | 26 | 2 | 1 | | | |
| 6 | 8 | تقوم لجنة التدقيق بمراقبة مدى الالتزام بتعليمات وتوجيهات الحوكمة الرشيدة في الشركات | 38.1% | 56.4% | 5.5% | 0 | 4.30 | .59 | |
| | | | 21 | 31 | 3 | 0 | | | |
| 1 | 9 | ترجع لجنة التدقيق التفويض الممنوح لها سنويا لتحديد مدى الحاجة لتعديل بعض البنود بشكل يساهم في تحسين أدائها | 47.3% | 49.1% | 1.8% | 1.8% | 4.43 | .64 | |
| | | | 26 | 27 | 1 | 1 | | | |
| 7 | 10 | يشارك أعضاء لجنة التدقيق الجدد في برنامج توجيهي لاطلاعهم على الشركة وعلى مسؤولياتهم وعلى الممارسات المحاسبية في الشركة وكيفية إعداد التقارير المالية فيها. | 34.5% | 58.2% | 5.5% | 1.8% | 4.29 | .63 | |
| | | | 19 | 32 | 3 | 1 | | | |
| 7 | 11 | تقوم لجنة التدقيق (بالتعاون مع مجلس الإدارة) بإعداد خطط للتأهب والتدوير لأعضاء اللجنة لضمان انتقال الخبرات | 32.7% | 61.8% | 5.5% | 0 | 4.29 | .55 | |
| | | | 18 | 34 | 3 | 0 | | | |
| | | الدرجة الكلية | | | | | | 4.33 | .75 |

يتبين من خلال الجدول الخاص بتشكيل لجنة التدقيق وكفاءتها أن أعلى فقرات كانت تؤكد على أن لجنة التدقيق تراجع التفويض الممنوح لها سنويا لتحديد مدى الحاجة لتعديل بعض البنود بشكل يساهم في تحسين أدائها، ويتمتع أعضاء لجنة التدقيق بالاستقلالية التامة، بالإضافة إلى أن يشارك أعضاء لجنة التدقيق في دورات مهنية تعزز كفاءاتهم وتنمي مهاراتهم، وتشير هذه النتيجة إلى قيام مجلس الإدارة بمراجعة التفويضات الممنوحة للجنة ومناقشتها من أجل تحسن أدائها في حالة وجود أي عراقيل في طريقها.

بينما كانت أقل فقرات في هذا المجال تؤكد على أن أعضاء لجنة التدقيق لديهم المهارات الكافية لتحقيق أهداف اللجنة (مثل حل النزاعات، التواصل مع الآخرين، واستكشاف المشاكل قبل حدوثها)، وأن أعضاء لجنة التدقيق الجدد يشاركون في برنامج توجيهي، كما تقوم لجنة التدقيق (بالتعاون مع مجلس الإدارة) بإعداد خطط للتناوب والتدوير، وتشير هذه النتيجة إلى الحاجة عند قيام مجلس الإدارة بتعيين اللجان يجب أن يكونوا مؤهلين ويمتلكون المهارات الكافية لممارسة عملهم بشكل فعال وتحقيق الأهداف الموضوعية.

وبالاعتماد على الدرجة الكلية للمجال الأول المتعلق بتشكيل لجنة التدقيق وكفاءتها وصل المتوسط الحسابي الى (4.33) كما ظهرت في الجدول (4.2)، بالتالي جاءت إجابات عينة الدراسة لتظهر درجة موافقة كبيرة جدا على أن تشكيل اللجنة وكفاءتها له دور كبير في مدى تطبيق لجان التدقيق الداخلي لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

وتفسر الباحثة أن السبب هذه النتيجة أن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة تكون حريصة عند قيامها في تشكيل لجان التدقيق أن تتمتع في الكفاءة والخبرات حسب مدونة الحوكمة المعمول بها في فلسطين في البند 34، حيث نصت على تشكيل لجان التدقيق على تشكيل لجان التدقيق من أجل ضمان شفافية حسابات الشركة وإعلام المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى بحجم المخاطر التي تواجه الشركة، وكذلك حسب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين دليل حوكمة الشركات، ولكن لم يتم التطرق لها في قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 المعمول به في فلسطين، ولأن اختيار أعضاء اللجنة يتم البناء عليها وعلى معايير

واضحة وأسس مهنية، وأن تتمتع بالاستقلالية وكذلك مراجعة التفويضات الممنوحة للجان من أجل ضمان قيامها بعملها بشكل فعال.

2. النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الثاني للدراسة

ما دور لجان التدقيق في إدارة المخاطر في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية،

لفقرات المجال الثاني، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (4.4) الأوساط الحسابية، التكرارات، والنسب المئوية لفقرات إدارة المخاطر

| الانحراف | المتوسط | أعارض | محايد | موافق | موافق بشدة | الفقرة | ترتيب | ترتيب | |
|----------|---------|--|-------|-------|------------|--|-------|-------|--|
| .58 | 4.30 | 0 | 2 | 33 | 20 | تتأكد لجنة التدقيق من مدى وعي جميع أعضاء مجلس الإدارة واللجان الأخرى بالمخاطر الهامة والتي قد تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على التقارير المالية مثل المتطلبات القانونية وتركيز العملاء، تركيز الموردين، احتياجات السيولة، الانكشاف المالي، محاولات الاحتيال... الخ | 1 | 2 | |
| | | 0 | %3.6 | %60 | %36.4 | | | | |
| .54 | 4.35 | 0 | 2 | 32 | 21 | تقوم لجنة التدقيق بفهم وإقرار العمليات والإجراءات اللازم تنفيذها من قبل الإدارة لتشخيص وتقييم والاستجابة للمخاطر التي تتعرض لها الشركة | 2 | 1 | |
| | | 0 | %3.6 | %58.2 | %38.2 | | | | |
| .58 | 4.29 | 0 | 4 | 32 | 19 | تقوم لجنة التدقيق بفهم إقرار العمليات والإجراءات المنفذة من قبل الإدارة تجاه مخاطر الاحتيال التي تتعرض لها الشركة | 3 | 3 | |
| | | 0 | %7.3 | %58.2 | %34.5 | | | | |
| .61 | 4.29 | 0 | 4 | 30 | 21 | تقوم لجنة التدقيق بمقارنة أداء الشركة بأداء الشركات الأخرى بطريقة تعزز الرقابة الشاملة على المخاطر من خلال تقارير تقدم من قبل الإدارة إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة. | 4 | 3 | |
| | | 0 | %7.3 | %54.5 | %38.2 | | | | |
| .58 | 4.30 | الدرجة الكلية للجان التدقيق في إدارة المخاطر | | | | | | | |

يتبين من خلال الجدول الخاص بفهم طبيعة العمل والمخاطر أن أعلى فقرات كانت تؤكد على أن لجنة التدقيق تقوم بفهم وإقرار العمليات والإجراءات اللازم تنفيذها، وأن لجنة التدقيق تتأكد من مدى وعي جميع أعضاء مجلس الإدارة واللجان الأخرى بالمخاطر الهامة والتي قد تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على التقارير المالية مثل المتطلبات القانونية وتركيز العملاء، تركيز الموردين، احتياجات السيولة، الانكشاف المالي، محاولات الاحتيايل... الخ.

بينما كانت أقل فقرات تشير إلى أن لجنة التدقيق تقوم بفهم إقرار العمليات والإجراءات المنفذة من قبل الإدارة، وأن لجنة التدقيق تقوم بمقارنة أداء الشركة بأداء الشركات الأخرى بطريقة تعزز الرقابة الشاملة.

وبالاعتماد على الدرجة الكلية للمجال الثاني المتعلق بفهم طبيعة العمل والمخاطر وصل المتوسط الحسابي إلى (4.30) كما ظهرت في الجدول (2.4)، وبالتالي جاءت إجابات عينة الدراسة لتظهر درجة موافقة كبيرة جدا على أن فهم طبيعة العمل والمخاطر له دور كبير على مدى تطبيق لجان التدقيق الداخلي بمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

وتفسر الباحثة هذه النتيجة أن لجنة التدقيق في الشركات المساهمة العامة تتأكد من مدى معرفة أعضاء مجلس الإدارة واللجان الأخرى بدرجة المخاطر التي يمكن تتعرض لها الشركة وعن المخاطر المحتملة، وبناء على مدونة الحوكمة الفلسطينية فقد نصت على أن تقوم لجنة التدقيق بمساعدة مجلس الإدارة على تحديد وتقييم مستوى المخاطر التي يمكن لشركة قبولها، وإعداد تقرير لمجلس الإدارة، ووضع النتائج والتوصيات اللازمة، والقيام بمتابعة القرارات التي اتخذت بشأنها.

3. النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الثالث للدراسة

هل تقوم لجنة التدقيق بالعمليات والإجراءات اللازمة لحوكمة عملها في شركات المساهمة العامة الفلسطينية بصورة فعالة؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية،

لفقرات المجال الثالث، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (5.4) الأوساط الحسابية، التكرارات، والنسب المئوية لفقرات العمليات والإجراءات.

| الترتيب | الترقية | الفقرة | موافق بشدة | موافق | محايد | أعارض | المتوسط | الانحراف |
|---------|---------|---|------------|-------|-------|-------|---------|----------|
| 9 | 1 | ترفع لجنة التدقيق تقاريرها وتوصياتها إلى مجلس الإدارة بعد كل اجتماع للجنة | 20 | 32 | 3 | 0 | 4.32 | .56 |
| | | | %36.4 | %58.2 | %5.5 | 0 | | |
| 3 | 2 | تضع لجنة التدقيق خطة يتم فيها تحديد الوقت والموارد اللازمة لتنفيذ مسؤولياتها | 26 | 26 | 3 | 0 | 4.43 | .59 |
| | | | %47.3 | %47.3 | %5.5 | 0 | | |
| 2 | 3 | اجتماعات لجنة التدقيق تخصص الوقت الكافي لمناقشة القضايا الهامة أو المستجدة | 28 | 24 | 3 | 0 | 4.46 | .59 |
| | | | %50.9 | %43.6 | %5.5 | 0 | | |
| 1 | 4 | مستوى التواصل بين لجنة التدقيق والأطراف ذات الصلة جيد، حيث يتم مناقشة القضايا التي يتم طرحها من قبل أعضاء اللجنة، والمدققين الداخليين، أو مدقق الحسابات الخارجي | 31 | 20 | 4 | 0 | 4.51 | .62 |
| | | | %56.4 | %36.4 | %7.3 | 0 | | |
| 9 | 5 | تضع لجنة التدقيق توقعات واضحة وتوفر تغذية راجعة لمجلس الإدارة بشأن كفاءة المدير المالي والطاقت المساعدة له في الشركة | 22 | 29 | 4 | 0 | 4.32 | .62 |
| | | | %40 | %52.7 | %7.3 | 0 | | |
| 7 | 6 | تساهم لجنة التدقيق في تخطيط عملية التعاقب (انتقال منصب المدير المالي إلى أشخاص جدد بشكل سلس وبدون إرباك عمل الشركة) | 24 | 28 | 2 | 1 | 4.37 | .63 |
| | | | %43.6 | %50.9 | %3.2 | %1.8 | | |
| 5 | 7 | يتم تعميم جدول الأعمال والمعلومات ذات الصلة قبل اجتماع اللجنة بفترة كافية لإعطاء أعضاء لجنة التدقيق الوقت الكافي لدراسة وفهم المعلومات | 24 | 32 | 1 | 0 | 4.4 | .52 |
| | | | %40 | %58.2 | %1.8 | 0 | | |
| 4 | 8 | المواد المكتوبة التي تقدم لأعضاء لجنة التدقيق تكون محدد وواضحة ذات صلة للقرارات المطلوبة | 27 | 30 | 1 | 0 | 4.41 | .52 |
| | | | %43.6 | %54.8 | %1.8 | 0 | | |

| الترتيب | الرقم | الفقرة | موافق بشدة | موافق | محايد | أعارض | المتوسط | الاعتراف |
|---------|-------|---|------------|-------|-------|-------|---------|----------|
| 8 | 9 | تعقد اللجنة اجتماعاتها بشكل دوري (على الأقل كل ثلاثة شهور) لضمان أداء المهام | 21 | 32 | 2 | 0 | 4.33 | .54 |
| | | | %38.2 | %58.2 | %3.6 | 0 | | |
| 4 | 10 | تعقد لجنة التدقيق جلسات خاصة منفصلة مع كل الإدارة والمدققين الداخليين والمدقق الخارجي بشكل دوري | 25 | 27 | 3 | 0 | 4.41 | .58 |
| | | | %45.4 | %49.1 | %5.5 | 0 | | |
| 5 | 11 | تحتفظ لجنة التدقيق بمحاضر كاملة عن كل اجتماع | 25 | 30 | 0 | 0 | 4.4 | .52 |
| | | | %45.5 | %54.5 | 0 | 0 | | |
| 6 | 12 | تراجع لجنة التدقيق مع لجنة المكافآت نظام الحوافر والمكافآت الإدارية للتأكد من ملاءمتها | 24 | 29 | 2 | 0 | 4.38 | .55 |
| | | | %43.6 | %52.7 | %3.6 | 0 | | |
| 4 | 13 | تحتزم لجنة التدقيق الخط الفاصل بين الرقابة وإدارة عملية إعداد التقارير المالية | 23 | 32 | 0 | 0 | 4.41 | .49 |
| | | | %41.8 | %58.2 | 0 | 0 | | |
| 9 | 14 | يحضر أعضاء لجنة التدقيق الاجتماعات مستعدين جيدا لجدول الأعمال | 20 | 33 | 2 | 0 | 4.32 | .53 |
| | | | %36.4 | %60 | %3.6 | 0 | | |
| | | الدرجة الكلية | | | | | 4.39 | .56 |

يتبين من خلال الجدول الخاص بالعمليات والإجراءات أن أعلى فقرات كانت تؤكد على أن مستوى التواصل بين لجنة التدقيق والأطراف ذات الصلة جيد، حيث يتم مناقشة القضايا التي يتم طرحها من قبل أعضاء اللجنة، وأن اجتماعات لجنة التدقيق تخصص الوقت الكافي لمناقشة القضايا الهامة أو المستجدة، بالإضافة إلى أن لجنة التدقيق تضع خطة يتم فيها تحديد الوقت والموارد اللازمة لتنفيذ مسؤولياتها.

بينما كانت أقل فقرات تشير إلى أن لجنة التدقيق ترفع تقاريرها وتوصياتها إلى مجلس الإدارة بعد كل اجتماع للجنة، وأن لجنة التدقيق تضع توقعات واضحة وتوفر تغذية راجعة لمجلس الإدارة بشأن كفاءة المدير المالي، بالإضافة إلى أن أعضاء لجنة التدقيق يحضرون

الاجتماعات مستعدين جيدا لجدول الأعمال. تشير هذه النتيجة إلى أن هناك عدم التزام من لجان التدقيق في رفع التوصيات إلى مجلس الإدارة.

وبالاعتماد على الدرجة الكلية للمجال الثالث المتعلق بالعمليات والإجراءات وصل المتوسط الحسابي إلى (4.39) كما ظهرت في الجدول (5.4)، بالتالي جاءت إجابات عينة الدراسة لتظهر درجة موافقة كبيرة جدا على أن العمليات والإجراءات لها دور كبير في مدى تطبيق لجان التدقيق بمبادئ الحوكمة في شركات المساهمة العامة الفلسطينية.

وتفسر الباحثة أن لجان التدقيق في الشركات المساهمة فيما يتعلق بالعمليات والاجراءات لحوكمة عمل هذه اللجان اذ تلتزم في تطبيق العمليات والاجراءات الموكله لديها، وتعمل على مناقشة القضايا العالقة، باعتبارها حلقة الوصل بين مجلس الادارة والمجالس الاخرى بالإضافة أن مهمتها الرئيسية رفع التوصيات إلى مجلس الإدارة بعد كل اجتماع من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة.

4. النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الرابع للدراسة

هل تقوم لجان التدقيق بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تمَّ استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية،

لفقرات المجال الرابع، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (6.4) الأوساط الحسابية، التكرارات، والنسب المئوية لفقرات الاشراف على التقارير المالية.

| الترتيب | الرقم | الفقرة | موافق بشدة | موافق | محايد | أعارض | المتوسط | الآثار |
|---------|-------|--|------------|-------|-------|-------|---------|--------|
| 5 | 1 | تتابع لجنة التدقيق جودة وملاءمة إجراءات وسياسات المحاسبة المالية وإعداد التقارير، بما في ذلك مستوى شفافية التقرير السنوي للشركة | 22 | 32 | 1 | 0 | 4.37 | .51 |
| | | | %40 | %58.2 | %1.8 | 0 | | |
| 8 | 2 | تصادق لجنة التدقيق على الإجراءات المستخدمة من قبل الإدارة لتحديد والإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة | 16 | 39 | 0 | 0 | 4.32 | .47 |
| | | | %29.1 | %70.9 | 0 | 0 | | |
| 9 | 3 | تراجع لجنة التدقيق نتائج الأرباح نصف السنوية وأية معلومات مالية أخرى مع الإدارة ومع مدقق الحسابات المستقل قبل الإعلان عنها | 19 | 34 | 2 | 0 | 4.30 | .53 |
| | | | %34.5 | %61.8 | %3.6 | 0 | | |
| 1 | 4 | تراقب لجنة التدقيق إعداد التقارير المالية الخارجية ونظام الرقابة الداخلية للشركة وتقدم ملاحظاتها للإدارة ولمدقق الحسابات المستقل | 29 | 23 | 2 | 1 | 4.48 | .64 |
| | | | %52.7 | %41.8 | %3.6 | %1.8 | | |
| 3 | 5 | تراجع لجنة التدقيق مراحل اعتماد التقارير المالية من قبل المدير المالي والمدير العام | 23 | 30 | 2 | 0 | 4.40 | .55 |
| | | | %41.8 | %54.5 | %3.6 | 0 | | |
| 6 | 6 | تحصل لجنة التدقيق على معلومات كافية لتقييم خطوات الإدارة في تحديد الضوابط الداخلية للشركة مثل ضوابط إعداد التقارير المالية، ضوابط العمليات، ضوابط الامتثال. | 20 | 33 | 2 | 0 | 4.38 | .55 |
| | | | %36.4 | %60 | %3.6 | 0 | | |
| 2 | 7 | تتابع لجنة التدقيق اختبارات الرقابة الداخلية سواء التي تتم من قبل الإدارة أو المدققين الداخليين أو مدقق الحسابات الخارجي للكشف عن عيوب نظام الرقابة الداخلي ويتم مراقبة الإجراءات التصحيحية المتخذة. | 25 | 27 | 3 | 0 | 4.43 | .59 |
| | | | %45.4 | %49.1 | %5.5 | 0 | | |

| الترتيب | الرقم | الفقرة | موافق بشدة | موافق | محايد | أعارض | المتوسط | الاحتراف |
|---------------|-------|---|------------|-------|-------|-------|---------|----------|
| 6 | 8 | تقوم لجنة التدقيق بالاستعلام (من الإدارة أو مدقق الحسابات المستقل أو المدققين الداخليين) حول كفاية خبرات وكفاءة موظفي المحاسبة والمالية في الشركة | 24 | 27 | 4 | 0 | 4.38 | .61 |
| | | | %43.6 | %49.1 | %7.3 | 0 | | |
| 4 | 9 | تراجع لجنة التدقيق توصيات المدققين الداخليين والخارجيين المقدمة للإدارة وتراقب إجراءات معالجة كل القضايا المهمة التي تم طرحها | 26 | 35 | 1 | 0 | 4.40 | .52 |
| | | | %41.9 | %56.5 | %1.6 | 0 | | |
| 7 | 10 | تشرف لجنة التدقيق على قيام الإدارة باتخاذ إجراءات تصحيحية خاصة عندما تتكرر ملاحظة معينة من مدقق الحسابات فيما يتعلق بالضوابط الداخلية. | 21 | 32 | 2 | 0 | 4.33 | .57 |
| | | | %38.2 | %58.2 | %3.6 | 0 | | |
| 5 | 11 | التعديلات على البيانات المالية التي نتجت عن عملية التدقيق يتم مراجعتها من قبل اللجنة التدقيق بغض النظر عما تم معالجتها من قبل الإدارة. | 13 | 36 | 5 | 1 | 4.09 | .69 |
| | | | %23.5 | %65.5 | %9.1 | %1.8 | | |
| 10 | 12 | يتم استشارة لجنة التدقيق من قبل الإدارة للحصول على رأي ثان فيما يتعلق بأمور المحاسبة أو التدقيق | 24 | 26 | 4 | 1 | 4.27 | .79 |
| | | | %43.6 | %47.3 | %7.3 | %1.8 | | |
| الدرجة الكلية | | | | | | | 4.35 | .85 |

يتبين من خلال الجدول الخاص بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية أن أعلى فقرات كانت تؤكد على أن لجنة التدقيق تراقب إعداد التقارير المالية الخارجية ونظام الرقابة الداخلية للشركة، وتقدم ملاحظاتها للإدارة ولمدقق الحسابات المستقل، وأن لجنة التدقيق تتابع اختبارات الرقابة الداخلية سواء التي تتم من قبل الإدارة أو المدققين الداخليين، بالإضافة إلى أن لجنة التدقيق تراجع مراحل اعتماد التقارير المالية من قبل المدير المالي والمدير العام.

بينما كانت أقل فقرات تشير إلى أن لجنة التدقيق تراجع نتائج الأرباح نصف السنوية وأية معلومات مالية أخرى مع الإدارة ومع مدقق الحسابات المستقل قبل الإعلان عنها، وأنه يتم استشارة لجنة التدقيق من قبل الإدارة للحصول على رأي ثان فيما يتعلق بأمور المحاسبة أو التدقيق.

وبالاعتماد على الدرجة الكلية للمجال الرابع المتعلق بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وصل المتوسط الحسابي إلى (4.35) كما ظهرت في الجدول (6.4)، بالتالي جاءت إجابات عينة الدراسة لتظهر درجة موافقة كبيرة جدا على أن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية له دور كبير على مدى تطبيق لجان التدقيق بمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

وتفسر الباحثة هذه النتائج بأن الشركات المساهمة العامة لديها وصف ومهام واضحة منوطة بلجان التدقيق المعتمدة لديها، ومن الأنظمة والقوانين هو وضع اسس واضحة وصريحة لإعداد التقارير المالية الخاصة في الشركات المساهمة العامة من قبل خبراء في المجال المحاسبي والمالي، ويمارسون مهامهم بناء عليها، كما أشار إليه في الدليل الإرشادي للجان التدقيق في سوق فلسطين للأوراق المالية في المادة رقم 6 على قيام اللجان بمهامها ومسؤولياتها بشكل فعال، وهذا يعني الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية ضمن ما ذكر سابقا.

5. النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الخامس للدراسة

هل تقوم لجان التدقيق بدورها في الإشراف على مهام التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات المجال الخامس، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (7.4) الأوساط الحسابية، التكرارات، والنسب المئوية لفقرات الاشراف على مهام التدقيق في الشركات المساهمة العامة

| الترتيب | الرقم | الفقرة | موافق بئسدة | موافق | مبايد | أعارض | المتوسط | الاشراف |
|---------|-------|---|-------------|-------|-------|-------|---------|---------|
| 9 | 1 | تدرك لجنة التدقيق أهمية التنسيق ما بين المدققين الخارجيين والداخليين وتفصح عن توقعاتها من كل منها بوضوح | 19 | 32 | 2 | 2 | 4.20 | .79 |
| | | | %34.5 | %58.2 | %3.6 | %3.6 | | |
| 2 | 2 | تقوم لجنة التدقيق بمراجعة دورية لمدى كفاية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة (مثلا: التكلفة الممنوح، خطة التدقيق، الميزانية الممنوحة، عدد ونوعية واستمرارية الموظفين) | 29 | 22 | 3 | 1 | 4.38 | .79 |
| | | | %52.7 | %40 | %5.5 | %1.8 | | |
| 7 | 3 | تشرف لجنة التدقيق على مدير التدقيق الداخلي بدءا من عملية اختياره وحتى عملية إنهاء خدماته بما يشمل التقييم، الحوافز، والرواتب، وتوفر تغذية راجعة لمجلس الإدارة | 17 | 33 | 5 | 0 | 4.24 | .66 |
| | | | %30.9 | %60 | %9.1 | 0 | | |
| 5 | 4 | طريقة التواصل بين لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي توفر المناخ الملائم لإيصال المعلومات الهامة (خاصة المتعلقة بالإدارة) إلى لجنة التدقيق بدون تخوفات جانبية. | 20 | 33 | 1 | 1 | 4.30 | .66 |
| | | | %36.4 | %60 | %1.8 | %1.8 | | |
| 8 | 5 | تتابع لجنة التدقيق تقارير التدقيق الداخلي، وكيفية استجابة الإدارة لهذه التقارير، والخطوات المتخذة للتحسين والتطوير. | 17 | 35 | 2 | 1 | 4.22 | .66 |
| | | | %30.9 | %63.6 | %3.6 | %1.8 | | |
| 4 | 6 | تشرف لجنة التدقيق على دور المدقق الخارجي بدءا من عملية اختياره وحتى إنهاء عقده كما أن لديها معايير واضحة لتقييم مؤهلات المدقق المستقل وأداؤه. | 22 | 32 | 0 | 1 | 4.33 | .65 |
| | | | %40 | %58.2 | 0 | %1.8 | | |
| 6 | 7 | تراجع لجنة التدقيق خطة التدقيق لمدقق الحسابات الخارجي وتقدم توصياتها | 21 | 32 | 1 | 1 | 4.29 | .73 |
| | | | %38.2 | %58.2 | %1.8 | %1.8 | | |

| الترتيب | الرقم | الفقرة | موافق بشدة | موافق | محايد | أعارض | المتوسط | الانحراف |
|---------|-------|--|------------|-------|-------|-------|---------|----------|
| 3 | 8 | تراجع لجنة التدقيق الاتعاب المدفوعة للمراجعين الخارجيين | 22 | 31 | 1 | 1 | 4.35 | .67 |
| | | | %40 | %56.4 | %1.8 | %1.8 | | |
| 1 | 9 | تراجع لجنة التدقيق رسالة التمثيل الموجهة إلى مدقق الحسابات الخارجي بشكل شامل وتستفسر حول أي صعوبات حصلت في الحصول على تمثيل. | 29 | 25 | 0 | 1 | 4.46 | .67 |
| | | | %52.7 | %45.5 | 0 | %1.8 | | |
| 8 | 10 | توافق لجنة التدقيق بشكل مسبق على كافة الخدمات تدقيق الحسابات المقدمة من قبل مدقق الحسابات المستقل والخدمات الأخرى غير المتعلقة بالتدقيق وتراجع نطاق العمل في كل منها. | 18 | 34 | 2 | 1 | 4.22 | .68 |
| | | | %32.7 | %61.8 | %3.6 | 1.8 | | |
| 5 | 11 | تراجع لجنة التدقيق كافة العقود والخدمات المهنية الأخرى ذات علاقة بالتقرير المالي (الاستشارات الاقتصادية، الخدمات القانونية، واستشارات الضرائب على سبيل المثال) التي يقدمها خبراء استشاريون من خارج الشركة. | 18 | 35 | 1 | 1 | 4.30 | .61 |
| | | | %32.7 | %63.6 | %1.8 | %1.8 | | |
| 4 | 12 | تراقب لجنة التدقيق تدوير مدقق الحسابات وفقا للقواعد الموصي بها. | 23 | 28 | 4 | 0 | 4.33 | .62 |
| | | | %41.8 | %50.9 | %7.3 | 0 | | |
| 6 | 13 | تعقد لجنة التدقيق جلسات خاصة مع الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين من أجل المناقشة صريحة للقضايا ذات صلة. | 19 | 33 | 3 | 0 | 4.29 | .63 |
| | | | %34.5 | %60 | %5.5 | 0 | | |
| | | الدرجة الكلية | | | | | 4.30 | .68 |

يتبين من خلال الجدول الخاص بالإشراف على مهام التدقيق أن أعلى فقرات كانت تؤكد على أن لجنة التدقيق تراجع رسالة التمثيل الموجهة إلى مدقق الحسابات الخارجي بشكل شامل، وتستفسر حول أي صعوبات، وأن اللجنة تقوم بمراجعة دورية لمدى كفاية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة، بالإضافة إلى أن لجنة التدقيق تراجع الأتعاب المدفوعة للمراجعين

الخارجيين، وتشير هذه النتيجة إلى أنه من مهام لجان التدقيق في تدعيم الحوكمة في الشركات المساهمة فإن أهمية هذه بالنسبة للمدقق الخارجي هو تحديد أتعابه لضمان استقلاليته وتقوم بمراجعة رسالة التمثيل التي تكون موجهة إلى المدقق الخارجي لمراجعة القضايا العالقة.

بينما كانت أقل فقرات تشير إلى أن لجنة التدقيق تدرك أهمية التنسيق ما بين المدققين الخارجيين والداخليين، وتفصح عن توقعاتها من كل منه بوضوح، وتوافق لجنة التدقيق بشكل مسبق على كافة خدمات تدقيق الحسابات المقدمة من قبل مدقق الحسابات المستقل، بالإضافة إلى أن لجنة التدقيق تتابع تقارير التدقيق الداخلي، وكيفية استجابة الإدارة لهذه التقارير، وتشير هذه النتيجة إلى أن لجنة التدقيق تلعب دوراً مهماً في الاتصال ما بين المدقق الداخلي والخارجي؛ لتيسير أعمال الشركة بشكل فعال، أي أنها حلقة الوصل بينهم ونتيجة حصولها على نسبة أقل، وهناك شركات لا تقوم بتشكيل لجان تدقيق.

وبالاعتماد على الدرجة الكلية للمجال الخامس المتعلق بالإشراف على مهام التدقيق وصل المتوسط الحسابي إلى (4.30) كما ظهرت في الجدول (7.4)، بالتالي جاءت إجابات عينة الدراسة لتظهر درجة موافقة كبيرة جداً على أن الإشراف على مهام التدقيق له دور كبير في مدى تطبيق لجان التدقيق بمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

وتفسر الباحثة أن لجان التدقيق تلعب دوراً مهماً في التنسيق ما بين المدقق الداخلي والخارجي، وتسهل عملية الاتصال فيما بينهم لانجاز المهام وأعمال الشركة بشكل فعال، وكما أنها تعمل على متابعة أعمال قسم التدقيق الداخلي بشكل دوري لضمان الحصول على المعلومات التي تساعد على مجلس الإدارة على اتخاذ الإجراءات السليمة.

6. النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي السادس للدراسة

هل تلتزم لجان التدقيق بمتابعة أخلاقيات والامتثال للقوانين من قبل العاملين في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية،

لفقرات المجال السادس، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (8.4) الأوساط الحسابية، التكرارات، والنسب المئوية لفقرات الأخلاقيات والامتثال للقوانين.

| الدرجة | الدرجة | الفقرة | موافقة بمئة | موافقة م | أعزف م | المتوسط | الدرجة |
|---------------|--------|---|----------------|-------------|-----------|---------|--------|
| 1 | 1 | يتم إخطار أعضاء لجنة التدقيق بأي إشعارات من مؤسسات حكومية أو من جهات تنظيمية تتعلق بادعاءات حول انتهاك أو عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات. | 61.8% | 19 | 2 | 4.53 | 56 |
| 2 | 3 | تتابع لجنة التدقيق ضرورة وجود شخص في مستوى إداري رفيع في الشركة مسؤول عن فهم المتطلبات القانونية والتنظيمية للشركة | 40% | 30 | 3 | 4.32 | 59 |
| 3 | 2 | توفر لجنة التدقيق خطا ساخنا مخصصا لبلاغات الموظفين حول أنشطة احتيالية متوقعة، كما تستمع إلى أي شكوك من أي طرف حول هذا الموضوع وتتابعها، كما تتابع هذه اللجنة الإجراءات التي تمنع اتخاذ إجراءات عقابية ضد المبلغين عن المخالفات. | 45.5% | 28 | 2 | 4.40 | 58 |
| الدرجة الكلية | | | | | | | |
| 58 | | | | | | | |

يتبين من خلال الجدول السابق النتائج المرتبطة بمجال الأخلاقيات والامتثال للقوانين، وتأثيرها على مدى تطبيق لجان التدقيق بمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، ونلاحظ من خلاله أن أعلى فقرة في هذا المحور هي الفقرة رقم (1) وبمتوسط حسابي وصل إلى (4.53) والتي تبين أن إجابات عينة الدراسة كانت كبيرة حول أخطار أعضاء لجنة التدقيق بأي إشعارات من مؤسسات حكومية أو من جهات تنظيمية تتعلق بادعاءات حول انتهاك أو عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات، والفقرة رقم (3) التي تنص على أن لجنة التدقيق توفر خطا ساخنا مخصصا لبلاغات الموظفين حول أنشطة احتيالية متوقعة، كما تستمع إلى أي شكوك من أي طرف حول هذا الموضوع وتتابعها، كما تتابع هذه اللجنة الإجراءات التي تمنع اتخاذ إجراءات عقابية ضد المبلغين عن المخالفات. والتي جاءت بمتوسط حسابي وصل إلى (4.40)، بينما بينت النتائج أن إجابات عينة الدراسة كانت بدرجة أقل على أن لجنة التدقيق تتابع

ضرورة وجود شخص في مستوى إداري رفيع في الشركة مسؤول عن فهم المتطلبات القانونية والتنظيمية للشركة، بمتوسط حسابي وصل إلى (4.32).

وبالاعتماد على الدرجة الكلية للمجال السادس المتعلق بالأخلاقيات والامتثال للقوانين وصل المتوسط الحسابي إلى (4.42) كما ظهرت في الجدول (8.4)، بالتالي جاءت إجابات عينة الدراسة لتظهر درجة موافقة كبيرة جدا على أن الالتزام بالأخلاقيات والقوانين له دور كبير على مدى تطبيق لجان التدقيق بمبادئ الحوكمة في شركات المساهمة العامة الفلسطينية.

تفسر الباحثة هذه النتائج إلى قيام لجنة التدقيق بمتابعة الأخلاقيات والامتثال للقوانين من قبل العاملين في الشركات المساهمة العامة وما أكد وجود مدونة للسلوك للعاملين في الشركة ومتابعة تنفيذه من قبل لجان التدقيق وفرض العقوبات بحسب الأنظمة والتعليمات المعمول بها في الشركات من قبل متابعيها.

7. النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي السابع للدراسة

هل يوجد أنشطة رقابية على لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات المجال الخامس، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (9.4) الأوساط الحسابية، التكرارات، والنسب المئوية لفقرات الأنشطة الرقابية.

| الترتيب | رقم | الفقرة | موافق بشدة | رقم متوسط | انحراف معياري | المتوسط | الانحراف | |
|---------|-----|---|---------------|--------------|------------------|---------|----------|------|
| 2 | 1 | يتم تقييم الأداء السنوي للجنة التدقيق وأي مسائل تتطلب المتابعة يتحكم حلها بعرضها على مجلس الإدارة بكامله | 18 | 33 | 4 | 0 | 4.24 | .59 |
| | | | %32.7 | %60 | %7.3 | 0 | | |
| 1 | 2 | تزود الشركة لجنة التدقيق بالتمويل الكافي لتحقيق أهدافها والاستعانة بأطراف خارجية في المسائل التي تتطلب استشارة خارجية | 20 | 31 | 4 | 0 | 4.29 | .611 |
| | | | %36.4 | %56.4 | %7.3 | 0 | | |
| | | الدرجة الكلية | | | | 4.27 | .60 | |

يتبين من خلال الجدول السابق النتائج المرتبطة بالأنشطة الرقابية، وهو المحور الأخير في أداة الدراسة (الاستبانة) والذي احتوى على فقرتين، ويتضح من خلاله أن النتائج بينهما كانت متقاربة ولكن باختلاف بسيط، حيث كانت إجابات عينة الدراسة بدرجة أعلى على أن الشركة تزود لجنة التدقيق بالتمويل الكافي لتحقيق أهدافها والاستعانة بأطراف خارجية بمتوسط حسابي وصل إلى (4.29)، بينما بينت إجابات عينة الدراسة على أنه يتم تقييم الأداء السنوي للجنة التدقيق وأي مسائل تتطلب المتابعة، ويتحكم حلها بعرضها على مجلس الإدارة بكامله بدرجة أقل، حيث وصل المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة عليها إلى (4.24).

وبالاعتماد على الدرجة الكلية للمجال السابع المتعلق بممارسة الأنشطة الرقابية وصل المتوسط الحسابي إلى (4.27) كما ظهرت في الجدول (9.4)، بالتالي جاءت إجابات عينة الدراسة لتظهر درجة موافقة كبيرة جدا على أن ممارسة الأنشطة الرقابية لها دور كبير على مدى تطبيق لجان التدقيق بمبادئ الحوكمة في شركات المساهمة العامة الفلسطينية.

وتشير هذه النتائج إلى أن هناك أنشطة رقابية متنوعة على لجان التدقيق يتم من خلالها العمل على تعزيز مفهوم المتابعة والرقابة التي تعتبر ركيزة أساسية في الحوكمة ونظم الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة.

2.2.4 النتائج المتعلقة بفرضية الدراسة

الفرضية الأولى: لا يوجد فروق إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) لدرجة تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة بين رأي أعضاء لجان التدقيق وأعضاء قسم التدقيق الداخلي في الشركة.

بهدف المقارنة ما بين إجابات عينة الدراسة والتي قسمت إلى أفراد لجنة التدقيق، والأفراد العاملين في قسم التدقيق الداخلي تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لكل منها فيما يتعلق بمجالات الدراسة جميعها، ولإيجاد النتائج تم استخدام اختبار (ت) لعينتين مستقلتين (Independent Sample t test) ولفحص الفرضيات المتعلقة بنوع عينة

الدراسة والتي قسمت إلى (عضو لجنة تدقيق، و قسم التدقيق الداخلي)، وذلك بهدف توضيح وجود دلالات إحصائية على الاختلاف في إجاباتهم، الجدول التالي يوضح النتائج:

جدول (10.4) المتوسطات والانحراف المعياري والفروق الإحصائية ما بين إجابة أعضاء لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي

| المجال | النوع | العدد | المتوسط | الانحراف | قيمة ت | مستوى الدلالة |
|--|---------------------|-------|---------|----------|--------|---------------|
| تشكيل اللجنة وكفاءتها | عضو لجنة تدقيق | 24 | 4.4 | 309. | .160 | .691 |
| | قسم التدقيق الداخلي | 31 | 4.29 | 296. | | |
| فهم طبيعة العمل والمخاطر | عضو لجنة تدقيق | 24 | 4.4 | .43 | .623 | .433 |
| | قسم التدقيق الداخلي | 31 | 4.19 | .38 | | |
| العمليات والإجراءات | عضو لجنة تدقيق | 24 | 4.391 | .24 | .975 | .001* |
| | قسم التدقيق الداخلي | 31 | 3.393 | .28 | | |
| الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية | عضو لجنة تدقيق | 24 | 4.34 | .30 | 1.811 | .184 |
| | قسم التدقيق الداخلي | 31 | 4.35 | .24 | | |
| الإشراف على مهام التدقيق | عضو لجنة تدقيق | 24 | 4.21 | .66 | 5.126 | .027* |
| | قسم التدقيق الداخلي | 31 | 4.37 | .26 | | |
| الأخلاقيات والامتثال للقوانين | عضو لجنة تدقيق | 24 | 4.3 | .526 | 1.05 | .309 |
| | قسم التدقيق الداخلي | 31 | 4.49 | .373 | | |
| الأنشطة الرقابية | عضو لجنة تدقيق | 24 | 4.18 | .49 | .020 | .889 |
| | قسم التدقيق الداخلي | 31 | 4.32 | .50 | | |
| الدرجة الكلية | عضو لجنة تدقيق | 24 | 4.33 | .29 | 2.16 | .146 |
| | قسم التدقيق الداخلي | 31 | 4.34 | .22 | | |

*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$).

يتضح من نتائج الجدول السابق وجود فروق دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسط العينة لمجالات (مدى تطبيق لجان التدقيق الداخلي بمبادئ الحوكمة في شركات المساهمة العامة الفلسطينية من وجهة نظر عينة الدراسة) ضمن المجالين (الثالث، والخامس) المتعلقين بكل من (العمليات والإجراءات، والإشراف على مهام التدقيق)، بينما لم يظهر أي فروق في إجابات عينة الدراسة في باقي المجالات، ويمكننا توضيح هذه الفروق كالتالي:

1. إن قيمة مستوى الدلالة للمجال الثالث (العمليات والإجراءات) قد بلغ (0.001) وهذه القيمة أقل من القيمة المحددة دلالة وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقول أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث أن العمليات والإجراءات تؤثر على مدى تطبيق لجان التدقيق الداخلي لمبادئ الحوكمة الإدارية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تبعاً لنوع الوظيفة، وتشير النتائج إلى أن أعضاء لجنة التدقيق كان المتوسط الحسابي لهم (4.39)، بينما كان المتوسط الحسابي لموظفي قسم التدقيق الداخلي (3.39)، وبالتالي فإن أعضاء لجنة التدقيق يقيمون أداءها من حيث العمليات والإجراءات بصورة أعلى بكثير من موظفي قسم التدقيق الداخلي.

2. إن قيمة مستوى الدلالة للمجال الخامس (الإشراف على مهام التدقيق) قد بلغ (0.027) وهذه القيمة أقل من القيمة المحددة في الدلالة وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقول إنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث إن عملية الإشراف على مهام التدقيق تؤثر على مدى تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة في شركات المساهمة العامة الفلسطينية تبعاً لمتغير النوع، وتشير النتائج إلى أن أعضاء لجنة التدقيق قد كان المتوسط الحسابي لهم (4.21)، بينما كان المتوسط الحسابي لموظفي قسم التدقيق الداخلي (4.37)، وبالتالي فإن موظفي قسم التدقيق الداخلي أكثر إدراكاً لتأثير الإشراف على مهام التدقيق على مدى تطبيق لجان التدقيق بمبادئ الحوكمة. وتشير هذه النتائج إلى أن أعضاء لجان التدقيق غير التنفيذيين (لمستقلين) يكونون أكثر إدراكاً من قسم التدقيق والمدراء الماليين في العمليات والإجراءات، وكذلك مهام اللجان، فعند تعيين لجان التدقيق لدى الشركات المساهمة يجب أن يكونوا على دراية ومعرفة وخبرات في الأمور المالية والمحاسبية والتقارير المالية.

ولتوضيح الفروق ما بين موظفي قسم التدقيق الداخلي وأعضاء لجان التدقيق في

إجاباتهم على فقرات أداة الدراسة (الاستبانة) يمكننا عرضها كما يلي:

المحور الأول: تشكيل اللجنة وكفاءتها

يقوم مجلس الإدارة بتشكيل لجان تدقيق من الأعضاء غير التنفيذيين، ويكون لديهم المهارات والمؤهلات الكافية للقيام بتنفيذ مهامها ومسؤولياتها المناطة إليهم ومن أهم مهامها مراقبة مدى الالتزام في تعليمات وتوجيهات الحوكمة الرشيدة بالشركة.

جدول (11.4): الفروق في إجابات أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق على أسئلة تشكيل اللجنة وكفاءتها.

| رقم | الفقرة | طبيعة العمل | موافق بشدة | موافق | مرفوض | غير موافق |
|-----|--|---------------------|------------|-------|-------|-----------|
| 1 | أعضاء لجنة التدقيق هم من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين عن إدارة الشركة التنفيذية | عضو لجنة تدقيق | %54.2 | %45.8 | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %22.6 | %74.2 | %3.2 | - |
| 2 | أعضاء لجنة التدقيق لديهم المؤهلات الملائمة لتحقيق أهداف اللجنة | عضو لجنة تدقيق | %41.7 | %58.3 | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %25.8 | %74.2 | - | - |
| 3 | أعضاء لجنة التدقيق لديهم المهارات الكافية لتحقيق أهداف اللجنة (مثل حل النزاعات، التواصل مع الآخرين، واستكشاف المشاكل قبل حدوثها) | عضو لجنة تدقيق | %37.5 | %58.3 | %4.2 | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %29 | %71 | - | - |
| 4 | يملك أعضاء لجنة التدقيق معرفة كافية بقطاع الصناعة التي تنتمي إليها الشركة | عضو لجنة تدقيق | %45.8 | %50 | %4.2 | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %32.3 | %58.1 | %9.7 | - |
| 5 | يتمتع أعضاء لجنة التدقيق معرفة كافية بقطاع الصناعة التي تنتمي إليها الشركة | عضو لجنة تدقيق | %41.7 | %54.2 | %4.2 | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %32.3 | %61.3 | %6.5 | - |
| 6 | يتمتع أعضاء لجنة التدقيق بالاستقلالية التامة | عضو لجنة تدقيق | %50 | %50 | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %45.2 | %48.4 | %6.5 | - |
| 7 | يشارك أعضاء لجنة التدقيق في دورات مهنية تعزز كفاءتهم وتنمي مهاراتهم | عضو لجنة تدقيق | %54.2 | %45.8 | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %41.9 | %48.4 | %6.5 | %3.2 |
| 8 | تقوم لجنة التدقيق بمراقبة مدى الالتزام بتعليمات وتوجيهات الحوكمة الرشيدة في الشركات | عضو لجنة تدقيق | %45.8 | %54.2 | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %32.3 | %58.1 | %9.7 | - |
| 9 | ترجع لجنة التدقيق التفويض الممنوح لها سنويا لتحديد مدى الحاجة لتعديل بعض البنود بشكل يساهم في تحسين أدائها | عضو لجنة تدقيق | %54.2 | %41.7 | %4.2 | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %41.9 | %54.8 | - | %3.2 |
| 10 | يشارك أعضاء لجنة التدقيق الجدد في برنامج توجيهي لإطلاعهم على الشركة وعلى مسؤولياتهم وعلى الممارسات المحاسبية في الشركة وكيفية إعداد التقارير المالية فيها. | عضو لجنة تدقيق | %37.5 | %54.2 | %8.3 | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %32.3 | %61.3 | %3.2 | %3.2 |
| 11 | تقوم لجنة التدقيق (بالتعاون مع مجلس الإدارة) بإعداد خطط للتناوب والتدوير لأعضاء اللجنة لضمان انتقال الخبرات. | عضو لجنة تدقيق | %37.5 | %58.3 | %4.2 | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %29 | %64.5 | %6.5 | - |

يوضح الجدول السابق الفروق ما بين إجابات عينة الدراسة والتي قسمت إلى أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق الداخلي في الشركات، وأوضحت النتائج تقارب النسب ما بينهما بدرجة كبيرة، وقد جاءت بعض الإجابات المعارضة في بعض أسئلة هذا المحور، ومنها أن أعضاء لجنة التدقيق لديهم المهارات الكافية لتحقيق أهداف اللجنة (مثل حل النزاعات، التواصل مع الآخرين، واستكشاف المشاكل قبل حدوثها) من قبل أعضاء لجنة التدقيق، بالإضافة إلى وجود معارضة من قبل موظفي قسم التدقيق على أن أعضاء لجنة التدقيق يشاركون في دورات مهنية تعزز كفاءاتهم وتنمي مهاراتهم، وأن لجنة التدقيق تراجع التفويض الممنوح لها سنوياً لتحديد مدى الحاجة لتعديل بعض البنود، كما أن أعضاء لجان التدقيق الجدد يشاركون في برامج توجيهية.

بينما أوضحت النتائج وجود نسب موافقة كبيرة على بعض أسئلة هذا المحور، ومنها ما يتعلق بكل من أن أعضاء لجنة التدقيق لديهم المؤهلات الملائمة لتحقيق أهداف اللجنة، وأن أعضاء لجنة التدقيق لديهم المهارات الكافية لتحقيق أهداف اللجنة (مثل حل النزاعات، التواصل مع الآخرين، واستكشاف المشاكل قبل حدوثها)، حيث لم يكن هناك أي إجابات معارضة على هذه الأسئلة من جميع عينة الدراسة باختلاف طبيعة عملهم، مما يدل على ارتفاع نسب الموافقة عليها.

المحور الثاني: فهم طبيعة العمل والمخاطر

إن لجنة التدقيق تقوم بالتأكد من مدى وعي أعضاء مجلس الإدارة بالمخاطر التي تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على أعمال الشركة من خلال إقرار العمليات والإجراءات اللازمة تنفيذها من قبل الإدارة لتشخيص وتقييم المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، والعمل على وجود نظام فعال ومناسب لإدارة المخاطر.

جدول (12.4): الفروق في إجابات أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق على أسئلة فهم طبيعة العمل والمخاطر.

| الرد | الفقرة | طبيعة العمل | موافق بشدة | موافق | الرد |
|------|---|---------------------|------------|-------|------|
| 1 | تتأكد لجنة التدقيق من مدى وعي جميع أعضاء مجلس الإدارة أو اللجان الأخرى بالمخاطر الهامة والتي قد تؤثر مباشرة أو غير مباشر على التقارير المالية مثل: المتطلبات القانونية، تركيز العملاء، تركيز الموردين، احتياجات السيولة، الانكشاف المالي، محاولات الاحتيال... الخ | عضو لجنة تدقيق | 50% | 45.8% | 4.2% |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 25.8% | 71% | 3.2% |
| 2 | تقوم لجنة التدقيق بفهم وإقرار العمليات والإجراءات اللازم تنفيذها من قبل الإدارة لتشخيص وتقييم والاستجابة للمخاطر التي تتعرض لها الشركة. | عضو لجنة تدقيق | 66.7% | 33.3% | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 16.1% | 77.4% | 6.5% |
| 3 | تقوم لجنة التدقيق بفهم إقرار العمليات والإجراءات المنفذة من قبل الإدارة تجاه مخاطر الاحتيال التي تتعرض لها الشركة | عضو لجنة تدقيق | 50% | 45.8% | 4.2% |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 22.6% | 67.7% | 9.7% |
| 4 | تقوم لجنة التدقيق بمقارنة أداء الشركة بأداء الشركات الأخرى بطريقة تعزز الرقابة الشاملة على المخاطر من خلال تقارير تقدم من قبل الإدارة إلى لجنة التدقيق أو إلى مجلس الإدارة. | عضو لجنة تدقيق | 54.2% | 41.7% | 4.2% |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 25.8% | 64.5% | 9.7% |

يتضح من خلال الجدول السابق إجابات عينة الدراسة فيما يتعلق بفهم طبيعة العمل والمخاطر، وكان هناك بعض الفروق في درجة موافقة عينة الدراسة ما بين أعضاء لجان التدقيق وموظفي قسم التدقيق، فقد كانت درجات الموافقة بشدة أعلى لأعضاء لجان التدقيق في جميع أسئلة هذا المحور، مما يدل على ارتفاع درجة إدراكهم لطبيعة العمل والمخاطر فيه بنسبة أعلى من الموظفين في قسم التدقيق.

المحور الثالث: العمليات والإجراءات

جدول (13.4): الفروق في إجابات أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق على أسئلة العمليات والإجراءات.

| رقم | الفقرة | طبيعة العمل | موافق بشدة | موافق | مؤيد | معارض | أجابه |
|-----|---|---------------------|------------|-------|--------|-------|-------|
| 1 | ترفع لجنة التدقيق تقاريرها وتوصياتها إلى مجلس الإدارة بعد كل اجتماع اللجنة | عضو لجنة تدقيق | %33.3 | %58.3 | %8.3 | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %38.7 | %58.1 | %3.2 | - | - |
| 2 | تضع لجنة التدقيق خطة يتم فيها تحديد الوقت والموارد اللازمة لتنفيذ مسؤولياتها | عضو لجنة تدقيق | %33.3 | %58.3 | %8.3 | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %58.1 | %38.7 | %3.2 | - | - |
| 3 | اجتماعات لجنة التدقيق تخصص الوقت الكافي لمناقشة القضايا الهامة أو المستجدة | عضو لجنة تدقيق | %45.8 | %50 | %4.2 | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %54.8 | %38.7 | %6.5 | - | - |
| 4 | مستوى التواصل بين لجنة التدقيق والأطراف ذات الصلة جيد حيث يتم مناقشة القضايا التي يتم طرحها من قبل أعضاء اللجنة، المدققين الداخليين، أو مدققي الحسابات الخارجيين. | عضو لجنة تدقيق | %54.2 | 33.3 | 12.5 % | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %58.1 | %38.7 | %3.2 | - | - |
| 5 | تضع لجنة التدقيق توقعات واضحة وتوفر تغذية راجعة لمجلس الإدارة بشأن كفاءة المدير المالي والطاقت المساعدة له في الشركة | عضو لجنة تدقيق | %37.5 | %54.2 | %8.3 | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %41.9 | %51.6 | %6.5 | - | - |
| 6 | تساهم لجنة التدقيق في تخطيط عملية التعاقب (انتقال منصب المدير المالي إلى أشخاص جدد بشكل سلس وبدون إرباك عمل الشركة) | عضو لجنة تدقيق | %50 | %45.8 | %4.2 | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %38.7 | %54.8 | %3.2 | %3.2 | - |
| 7 | يتم تعميم جدول الأعمال والمعلومات ذات الصلة قبل اجتماع اللجنة بفترة كافية لإعطاء أعضاء لجنة التدقيق الوقت الكافي لدراسة وفهم المعلومات | عضو لجنة تدقيق | %41.7 | %54.2 | %4.2 | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %38.7 | %61.3 | - | - | - |

| رقم | الفقرة | طبيعة العمل | موافق بشدة | موافق | معارض | أعارض |
|-----|---|---------------------|------------|-------|-------|-------|
| 8 | المواد المكتوبة التي تقدم لأعضاء لجنة التدقيق تكون محدد وواضحة ذات صلة للقرارات المطلوبة | عضو لجنة تدقيق | %37.5 | %58.3 | %4.2 | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %48.4 | %51.6 | - | - |
| 9 | تعقد اللجنة اجتماعاتها بشكل دوري (على الأقل كل ثلاثة شهور) لضمان أداء المهام | عضو لجنة تدقيق | %45.8 | %54.2 | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %32.3 | %61.3 | %6.5 | - |
| 10 | تعقد لجنة التدقيق جلسات خاصة منفصلة مع كل الإدارة والمدققين الداخليين والمدقق الخارجي بشكل دوري | عضو لجنة تدقيق | %41.7 | %54.2 | %4.2 | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %48.4 | %45.2 | %6.5 | - |
| 11 | تحتفظ لجنة التدقيق بمحاضر كاملة عن كل اجتماع | عضو لجنة تدقيق | %29.2 | %70.8 | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %58.1 | %41.9 | - | - |
| 12 | تراجع لجنة التدقيق مع لجنة المكافأة نام الحوافر والمكافآت الإدارية للتأكد من ملاءمتها | عضو لجنة تدقيق | %58.3 | %37.5 | %4.2 | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %32.3 | %64.5 | %3.2 | - |
| 13 | تحتزم لجنة التدقيق الخط الفاصل بين الرقابة وإدارة عملية إعداد التقارير المالية | عضو لجنة تدقيق | %50 | %50 | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %35.5 | %64.5 | - | - |
| 14 | أعضاء لجنة التدقيق الاجتماعات مستعدين جيدا لجدول الأعمال | عضو لجنة تدقيق | %41.7 | %58.3 | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | %32.3 | %61.3 | %6.5 | - |

يتضح من خلال الجدول السابق تقارب نسب الموافقة ما بين أعضاء لجان التدقيق وموظفي التدقيق الداخلي، وقد أظهرت النتائج وجود إجابة واحدة معارضة وهي تتعلق بمساهمة لجنة التدقيق في تخطيط عملية التعاقب الموظفين من قبل موظفي قسم التدقيق، ويلاحظ من خلال الإجابات وجود إجابات موافقة شديدة في بعض الأسئلة دون وجود أي إجابات محايدة أو معارضة كما في كل من الفقرات (7، 8، 9، 12، 13)، مما يعني ارتفاع الموافقة عليها وتأبيدها من أغلبية عينة الدراسة.

المحور الرابع: الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية والرقابة الداخلية

يترتب على لجان التدقيق مهام ومسؤوليات تتعلق بالإشراف على التقارير المالية وذلك على قيام في دراسة السياسات المحاسبية المتبعة، وإبداء رأيها، وكذلك تعمل مراجعة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة، والتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة.

جدول (14.4): الفروق في إجابات أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق على أسئلة الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

| رقم | الفقرة | طبيعة العمل | موظفي الشركة | مراجعة | إجمالي | أعرض |
|-----|--|---------------------|--------------|--------|--------|------|
| 1 | تتابع لجنة التدقيق جودة وملاءمة إجراءات وسياسات المحاسبية المالية وإعداد التقارير، بما في ذلك مستوى شفافية التقرير السنوي للشركة. | عضو لجنة تدقيق | 45.8% | 54.2% | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 33.5% | 61.3% | 3.2% | - |
| 2 | تصادق لجنة التدقيق على الإجراءات المستخدمة من قبل الإدارة لتحديد والإفصاح على المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة | عضو لجنة تدقيق | 29.2% | 70.8% | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 29% | 71% | - | - |
| 3 | تراجع لجنة التدقيق نتائج الأرباح نصف السنوية وأية معلومات مالية أخرى مع الإدارة ومع مدقق الحسابات المستقل قبل الإعلان عنها | عضو لجنة تدقيق | 37.5% | 62.5% | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 32.3% | 61.3% | 6.5% | - |
| 4 | تراقب لجنة التدقيق إعداد التقارير المالية الخارجية ونظام الرقابة الداخلية للشركة وتقدم ملاحظاتها للإدارة ولمدقق الحسابات المستقل | عضو لجنة تدقيق | 50% | 50% | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 54.8% | 35.5% | 6.5% | 3.2% |
| 5 | تراجع لجنة التدقيق مراحل اعتماد التقارير المالية من قبل المدير المالي والمدير العام | عضو لجنة تدقيق | 45.8% | 50% | 4.2% | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 38.7% | 58.1% | 3.2% | - |
| 6 | تحصل لجنة التدقيق على معلومات كافية لتقييم خطوات الإدارة في تحديد الضوابط الداخلية للشركة مثل ضوابط إعداد التقارير المالية، ضوابط العمليات، وضوابط الامتثال. | عضو لجنة تدقيق | 50% | 45.8% | 4.2% | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 25.8% | 71% | 3.2% | - |

| | | | | | | |
|------|--------|-------|-------|---------------------|--|----|
| - | %8.3 | %54.2 | %37.5 | عضو لجنة تدقيق | تتابع لجنة التدقيق اختبارات الرقابة | 7 |
| - | %3.2 | %45.2 | %51.6 | قسم التدقيق الداخلي | الداخلية سواء التي تتم من قبل الإدارة أو المدققين الداخليين أو مدقق الحسابات الخارجي للكشف عن عيوب نظام الرقابة الداخلي ويتم مراقبة الإجراءات التصحيحية المتخذة. | |
| - | %8.3 | %45.8 | %45.8 | عضو لجنة تدقيق | تقوم لجنة التدقيق بالاستعلام (من الإدارة أو المدقق الحسابات المستقل أو المدققين الداخليين) حول كفاية خبرات وكفاءة موظفي المحاسبة والمالية في الشركة | 8 |
| - | %6.5 | %51.6 | %41.9 | قسم التدقيق الداخلي | | |
| - | - | %54.2 | %45.8 | عضو لجنة تدقيق | تراجع لجنة التدقيق توصيات المدققين الداخليين والخارجيين المقدمة للإدارة وتراقب إجراءات معالجة كل القضايا المهمة التي تم طرحها | 9 |
| - | %3.2 | %67.7 | %29 | قسم التدقيق الداخلي | | |
| - | %4.2 | %54.2 | %41.7 | عضو لجنة تدقيق | تشرف لجنة التدقيق على قيام الإدارة باتخاذ اجراءات تصحيحية خاصة عندما تتكرر ملاحظة معينة من مدقق الحسابات فيما يتعلق بالضوابط الداخلية | 10 |
| - | %3.2 | %61.3 | %35.5 | قسم التدقيق الداخلي | | |
| %4.2 | 12.5 % | %58.3 | %25 | عضو لجنة تدقيق | التعديلات على البيانات المالية التي نتجت عن عملية التدقيق يتم مراجعتها من قبل اللجنة التدقيق بغض النظر عما إذا تم معالجتها من قبل الإدارة | 11 |
| - | %6.5 | %71 | %22.6 | قسم التدقيق الداخلي | | |
| %4.2 | %8.3 | %41.7 | %45.8 | عضو لجنة تدقيق | يتم استشارة لجنة التدقيق من قبل الإدارة للحصول على رأي ثان فيما يتعلق بأمر المحاسبة أو التدقيق | 12 |
| - | %6.5 | %51.6 | %41.9 | قسم التدقيق الداخلي | | |

يتضح من خلال بيانات الجدول السابق بأن أغلبية إجابات عينة الدراسة قد تركزت على درجة الموافقة، ولم توجد فروق كبيرة بين إجابات كل من أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق فيما يتعلق بهذا المحور، وقد وجدت بعض الإجابات المعارضة على كل من مراقبة لجنة التدقيق إعداد التقارير المالية الخارجية ونظام الرقابة الداخلية للشركة وتقديم ملاحظاتها للإدارة

ولمدقق الحسابات المستقل من قبل موظفي قسم التدقيق، ووجدت إجابات معارضة من قبل أعضاء لجنة التدقيق على كل من قيام لجنة التدقيق بمراجعة التعديلات على البيانات المالية التي تنتج من عملية التدقيق، وأن لجنة التدقيق تقوم استشارتها من خلال الإدارة فيما يتعلق بأمور المحاسبة والتدقيق.

المحور الخامس: الإشراف على مهام التدقيق

جدول (15.4): الفروق في إجابات أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق على أسئلة المحور (الإشراف على مهام التدقيق).

| رقم | الفقرة | طبيعة العمل | موافق بشدة | مؤيدين | معارضين | معارضين بشدة |
|-----|--|---------------------|------------|--------|---------|--------------|
| 1 | تدرك لجنة التدقيق أهمية التنسيق ما بين المدققين الخارجيين والداخليين وتصح عن توقعاتها من كل منها بوضوح | عضو لجنة تدقيق | 20.8% | 70.8% | 4.2% | 4.2% |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 45.2% | 48.4% | 3.2% | 3.2% |
| 2 | تقوم اللجنة بمراجعة دورية لمدى كفاية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة (مثلا: التكلفة الممنوح، خطة التدقيق، الميزانية الممنوحة، عدد ونوعية واستمرارية الموظفين) | عضو لجنة تدقيق | 50% | 41.7% | 8.3% | 8.3% |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 54.8% | 38.7% | 3.2% | 3.2% |
| 3 | تشرف لجنة التدقيق مدير الداخلي بدءا من عملية اختياره وحتى عملية إنهاء خدماته بما يشمل التقييم، الحوافز، والرواتب، وتوفر تغذية راجعة لمجلس الإدارة على الأقل سنويا. | عضو لجنة تدقيق | 29.2% | 62.5% | 8.3% | 8.3% |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 32.3% | 58.1% | 9.7% | 9.7% |
| 4 | طريقة التواصل بين لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي توفر المناخ الملائم لإيصال المعلومات الهامة (خاصة المتعلقة بالإدارة) إلى لجنة التدقيق بدون تخوفات جانبية. | عضو لجنة تدقيق | 41.7% | 54.2% | 4.2% | 4.2% |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 32.3% | 64.5% | 3.2% | 3.2% |
| 5 | تتابع لجنة التدقيق تقارير التدقيق الداخلي، وكيفية استجابة الإدارة لهذه التقارير، والخطوات المتخذة للتحسين والتطوير. | عضو لجنة تدقيق | 45.8% | 45.8% | 4.2% | 4.2% |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 19.4% | 77.4% | 3.2% | 3.2% |

| | | | | | | | |
|----|--|---------------------|-------|-------|-------|---|---|
| 6 | تشرف لجنة التدقيق على دور المدقق الخارجي بدءاً من عملية اختياره وحتى إنهاء عقده كما أن لديها معايير الواضحة | عضو لجنة تدقيق | 50% | 45.8% | 4.2% | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 32.3% | 67.7% | - | - | - |
| 7 | تراجع لجنة التدقيق خطة التدقيق لمدقق الحسابات الخارجي وتقدم توصياتها | عضو لجنة تدقيق | 41.7% | 54.2% | 4.2% | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 35.5% | 61.3% | 3.2% | - | - |
| 8 | تراجع لجنة التدقيق الأتعاب المدفوعة للمراجعين الخارجيين | عضو لجنة تدقيق | 33.3% | 62.5% | 4.2% | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 45.2% | 51.6% | 3.2% | - | - |
| 9 | تراجع لجنة التدقيق رسالة التمثيل الموجهة إلى مدقق الحسابات الخارجي بشكل شامل وتستفسر حول أي صعوبات حصلت في الحصول على التمثيل | عضو لجنة تدقيق | 54.2% | 41.7% | 4.2% | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 51.6% | 48.4% | - | - | - |
| 10 | توافق لجنة التدقيق بشكل مسبق على كافة خدمات تدقيق الحسابات المقدمة من قبل مدقق الحسابات المستقل والخدمات الأخرى غير متعلقة بالتدقيق وتراجع نطاق العمل في كل منها. | عضو لجنة تدقيق | 37.5% | 54.2% | 4.2% | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 29% | 67.7% | 3.2% | - | - |
| 11 | تراجع لجنة التدقيق كافة عقود الخدمات المهنية الأخرى ذات علاقة بالتقرير المالي (الاستشارات الاقتصادية، الخدمات القانونية، واستشارات الضرائب على سبيل المثال) التي يقدمها خبراء استشاريون من خارج الشركة | عضو لجنة تدقيق | 37.5% | 58.3% | 4.2% | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 29% | 67.7% | 3.2% | - | - |
| 12 | تراقب لجنة التدقيق توفر مدقق الحسابات وفقاً للقواعد الموصى بها | عضو لجنة تدقيق | 33.3% | 54.2% | 12.5% | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 48.4% | 48.4% | 3.2% | - | - |
| 13 | تعقد لجنة التدقيق جلسات خاصة مع الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين من أجل المناقشة صريحة للقضايا | عضو لجنة تدقيق | 41.7% | 50% | 8.3% | - | - |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 29% | 67.7% | 3.3% | - | - |

يتضح من خلال الجدول السابق وجود بعض الفروق بين إجابات أعضاء قسم التدقيق وموظفي قسم التدقيق، فقد وجد إجابة واحدة فقط في هذا المحور معارضة، وهي توضيح رأي أعضاء لجنة التدقيق بعدم إدراك لجنة التدقيق أهمية التنسيق ما بين المدققين الخارجيين والداخليين وإفصاحها عن توقعاتها بوضوح، بينما تقاربت إجابات عينة الدراسة في أغلب الأسئلة التي اشتملها هذا المحور، ويتضح لنا من الإجابات السابقة بأن درجات الموافقة كانت واضحة لدى كل من أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق.

المحور السادس: الأخلاقيات والامتثال للقوانين

جدول (16.4): الفروق في إجابات أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق على أسئلة المحور (الأخلاقيات والامتثال للقوانين).

| رقم | الفقرة | طبيعة العمل | موافق بشدة | موافق | محايد |
|-----|---|---------------------|------------|-------|-------|
| 1 | يتم إخطار أعضاء لجنة التدقيق بأي إشعارات من مؤسسات حكومية أو من جهات تنظيمية تتعلق بادعاءات حول انتهاك أو عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات | عضو لجنة تدقيق | 58.3% | 33.3% | 8.3% |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 64.5% | 35.5% | - |
| 2 | تتابع لجنة التدقيق ضرورة وجود شخص في مستوى إداري رفيع في الشركة مسؤول عن فهم المتطلبات القانونية والتنظيمية للشركة. | عضو لجنة تدقيق | 33.3% | 58.3% | 8.3% |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 45.2% | 51.6% | 3.2% |
| 3 | توفر لجنة التدقيق خط ساخن مخصص لبلاغات الموظفين حول أنشطة احتيالية متوقعة، كما تستمع إلى أي شكوك من أي طرف حول هذا الموضوع وتت | عضو لجنة تدقيق | 45.8% | 50% | 4.2% |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 45.2% | 51.6% | 3.2% |

يتضح من خلال الجدول السابق تقارب النسب في موافقة أعضاء لجان التدقيق وموظفي قسم التدقيق الداخلي، وأظهرت النتائج أن موظفي قسم التدقيق لديهم موافقة أعلى في إدراكهم لضرورة إخطار أعضاء لجنة التدقيق بأي إشعارات من مؤسسات حكومية أو جهات تنظيمية،

كما كان لديها موافقة أعلى أيضا في إدراكها بأن لجنة التدقيق تتابع ضرورة وجود شخص في مستوى إداري كمسؤول عن فهم المتطلبات، بينما تقاربت نسبة الموافقة بشكل كبير بين الأعضاء فيما يتعلق بأن لجنة التدقيق توفر خط متخصص لبلاغات الموظفين، كما يتضح من إجابات العينة عدم وجود أي إجابات معارضة على جميع فقرات هذا المحور.

المحور السابع: الأنشطة الرقابية والموارد

جدول (17.4): الفروق في إجابات أعضاء لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق على أسئلة المحور (الأنشطة الرقابية).

| رقم | الفقرة | طبيعة العمل | موافق بشدة | موافق | محايد |
|-----|--|---------------------|------------|-------|-------|
| 1 | يتم تقييم الأداء السنوي للجنة التدقيق | عضو لجنة تدقيق | 37.5% | 54.2% | 8.3% |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 29% | 64.5% | 6.5% |
| 1 | أي مسائل تتطلب المتابعة يتحكم حلها بعرضها على مجلس الإدارة بكامله | عضو لجنة تدقيق | 37.5% | 54.2% | 8.3% |
| | | قسم تدقيق الداخلي | 29% | 64.5% | 6.5% |
| 2 | تزود الشركة لجنة التدقيق بالتمويل الكافي لتحقيق أهدافها والاستعانة بأطراف خارجية | عضو لجنة تدقيق | 33.3% | 62.5% | 4.2% |
| | | قسم التدقيق الداخلي | 38.7% | 51.6% | 9.7% |

يتضح من خلال الجدول السابق وجود بعض الفروق ما بين إجابات أعضاء لجنة التدقيق الداخلي وموظفي قسم التدقيق، وكانت إجابات أعضاء لجنة التدقيق أعلى فيما يتعلق بتقييم الأداء السنوي للجنة التدقيق أو المسائل التي تتطلب متابعة، بينما كانت نسبة الموافقة بشدة أكبر لدى موظفي قسم التدقيق فيما يتعلق بتزويد لجنة التدقيق بالتمويل الكافي، ويتضح من خلال إجابات عينة الدراسة عدم وجود أي إجابات معارضة لدى كلا القسمين.

4. الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في

اتجاهات الباحثين لكل بعد أبعاد درجة تطبيق لجان التدقيق الداخلي لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة تعزى لمتغيرات.

من أجل دراسة صحة الفرضيات المتعلقة بالمتغيرات الديمغرافية والتي نصت على ما

يلي:

1. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05)$ ، في اتجاهات المبحوثين لدرجة تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير العمر.

2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05)$ ، في اتجاهات المبحوثين لدرجة تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير المؤهل العلمي.

3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05)$ ، في اتجاهات المبحوثين لدرجة تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير التخصص.

4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05)$ ، في اتجاهات المبحوثين لدرجة تطبيق لجان التدقيق الداخلي لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير سنوات الخبرة.

5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05)$ ، في اتجاهات المبحوثين لدرجة تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير سنوات العمل في الشركة.

6. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05)$ ، في اتجاهات المبحوثين لدرجة تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير قطاع عمل الشركة.

تم استخدام المتوسطات الحسابية واختبار التباين الأحادي (One Way ANOVA)

للعينات المستقلة لفحص الفرضيات السابقة، وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول (4.18)

التالي:

جدول (18.4) المتوسطات والانحراف المعياري من حيث أن مدى تطبيق لجان التدقيق في شركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ الحوكمة تبعا لمتغيرات الدراسة المستقلة

| المتغير | الخيارات | العدد | المتوسط | الانحراف | قيمة (ف) | مستوى الدلالة |
|-----------------------|-----------------|-------|---------|----------|----------|---------------|
| العمر | أقل من 30 سنة | 9 | 3.34 | .14555 | 1.453 | .237 |
| | من 31 - 40 سنة | 18 | 3.32 | .17441 | | |
| | من 41 - 50 سنة | 17 | 3.43 | .18859 | | |
| | أكثر من 51 سنة | 11 | 3.28 | .36228 | | |
| | المجموع | 55 | 3.36 | .222 | | |
| المؤهل العلمي | دبلوم فاقل | 0 | 0 | 0 | .013 | .909 |
| | بكالوريوس | 23 | 3.36 | .236 | | |
| | دراسات عليا | 32 | 3.35 | .180 | | |
| | شهادات مهنية | 0 | 0 | 0 | | |
| | المجموع | 55 | 3.36 | .222 | | |
| التخصص | إدارة أعمال | 17 | 3.38 | .22510 | .165 | .848 |
| | محاسبة | 32 | 3.34 | .23224 | | |
| | علوم مالية | 6 | 3.36 | .17539 | | |
| | المجموع | 55 | 3.36 | .22242 | | |
| سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات | 4 | 2.21 | .19045 | 1.622 | .194 |
| | من 6 - 10 سنوات | 16 | 3.34 | .15762 | | |
| | من 11 - 15 سنة | 20 | 3.42 | .19330 | | |
| | أكثر من 16 سنة | 15 | 3.3 | .30344 | | |
| | المجموع | 55 | 3.36 | .222 | | |
| سنوات العمل في الشركة | أقل من 5 سنوات | 20 | 3.32 | .23820 | .657 | .582 |
| | من 6 - 10 سنوات | 27 | 3.4 | .21688 | | |
| | من 11 - 15 سنة | 7 | 3.33 | .21169 | | |
| | 16 سنة فاكثر | 1 | 3.26 | . | | |
| | المجموع | 55 | 3.36 | .222 | | |

| المتغير | الخيارات | العدد | المتوسط | الانحراف | قيمة (ف) | مستوى الدلالة |
|-----------------|----------|-------|---------|----------|----------|---------------|
| قطاع عمل الشركة | مصارف | 4 | 3.37 | .17702 | 2.063 | .098 |
| | تأمين | 13 | 3.4 | .21643 | | |
| | خدمات | 12 | 3.41 | .07585 | | |
| | صناعية | 16 | 3.23 | .29805 | | |
| | استثمار | 10 | 3.42 | .21625 | | |
| | المجموع | 55 | 3.36 | .22242 | | |

*دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$).

بالاعتماد على الجدول السابق يتضح لنا النتائج التالية:

1. إن قيمة مستوى الدلالة لمتغير العمر كانت تساوي 237. وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقبل صحة الفرضية ونقول بأنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث أن مدى تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ حوكمة الشركات يعزى لمتغير العمر."

2. إن قيمة مستوى الدلالة لمتغير المؤهل العلمي كانت تساوي 909. وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقبل صحة الفرضية ونقول بأنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث أن مدى تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ حوكمة الشركات يعزى لمتغير المؤهل العلمي."

3. إن قيمة مستوى الدلالة لمتغير التخصص كانت تساوي 848. وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقبل صحة الفرضية ونقول بأنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث أن مدى تطبيق لجان

التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ حوكمة الشركات يعزى لمتغير التخصص.

4. إن قيمة مستوى الدلالة لمتغير سنوات الخبرة كانت تساوي 194. وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقبل صحة الفرضية ونقول بأنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث أن مدى تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ حوكمة الشركات يعزى لمتغير سنوات الخبرة.

5. إن قيمة مستوى الدلالة لمتغير سنوات العمل في الشركة قد بلغت 582. وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقبل صحة الفرضية ونقول بأنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث أن مدى تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ حوكمة الشركات يعزى لمتغير سنوات العمل في الشركة.

6. إن قيمة مستوى الدلالة لمتغير قطاع عمل الشركة قد بلغ 098. وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقبل صحة الفرضية ونقول بأنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، من حيث أن مدى تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ حوكمة يعزى لمتغير قطاع عمل الشركة.

بالتالي لا يوجد فروق في استجابة العينة تعزى للمتغيرات الديمغرافية أو التصنيفية،

وهذا يعني أن هذه العوامل لا تؤثر في مستوى الاستجابة كما هو متوقع أصلاً.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

1.5 النتائج

إن هذه الدراسة جاءت لمعرفة مدى التزام الشركات المساهمة العامة في تطبيق مبادئ الحوكمة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

1. بالرغم من القانون الفلسطيني لم يلزم الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان تدقيق تتمتع بالخبرات والؤهلات الكافية للقيام بمهامها كما يجب ، الا انها تقوم بتشكيل هذه اللجان، واطهرت الدراسة الاحصائية ان هذه اللجان تتمتع بالخبرة والمؤهل للقيام بعملها.
2. أظهرت النتائج أن لكل مما يلي دور كبير في تطبيق لجان التدقيق لمبادئ الحوكمة فيما يتعلق بتشكيل اللجنة وكفاءتها، وإدارة المخاطر من قبل لجان التدقيق، والعمليات والإجراءات لحوكمة عمل لجان التدقيق، والإشراف على إعداد التقارير المالية بما في ذلك الرقابة الداخلية، الإشراف على مهام لجان التدقيق، والأخلاقيات والامتثال للقوانين، والأنشطة الرقابية.
3. تعتبر لجنة التدقيق وسيطا بين مجلس الإدارة وبين الأقسام الادارية الاخرى في الشركة، حيث تعمل على مناقشة القضايا العالقة، ورفع التوصيات لمجلس الإدارة لاتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة.
4. قيام لجان التدقيق بمساعدة مجلس الإدارة على إدارة المخاطر وذلك بالتنسيق مع التدقيق الداخلي، إذ تعمل اللجنة على المساعدة في تحديد المخاطر التي يمكن أن تواجه الشركة، والتأكد من وجود نظام مناسب لإدراتها.
5. قيام لجان التدقيق في التنسيق ما بين المدقق الداخلي والخارجي وتسهيل عملية الاتصال فيما لتحقيق المهام والاهداف المرجوه، والحصول على المعلومات التي تساعد مجلس الادارة على اتخاذ القرار

6. للجان التدقيق دور فعال في تفعيل دور الرقابة الداخلية من خلال الإشراف على التقارير المالية وذلك لضمان حماية مصالح المساهمين والمستثمرين والأطراف الأخرى.
7. قيام لجان التدقيق في متابعة الأخلاقيات والامتثال للقوانين من قبل العاملين في الشركة وذلك حسب التعليمات والمدونات السلوك التي تتبعها الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
8. إن أعضاء لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة أكثر إدراكا من قسم التدقيق الداخلي في العمليات والإجراءات المتبعة لدى الشركة وهذا يعتبر امر سلبي للشركة يؤثر على فعالية التدقيق الداخلي .

2.5 التوصيات

1. ضرورة صياغة بنود قانونية تجبر الشركات على تشكيل لجان رقابة ضمن شروط ومعايير تتوافق بين المؤهلات والخبرات وتوافقها مع معايير ومبادئ الحوكمة .
2. الحفاظ على مهارات لجان التدقيق في تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال عقد الدورات التدريبية لموظفي لجان التدقيق في موضوعات الحوكمة وتطوراتها وتطبيقاتها في العالم لمواكبة اي جديد في مبادئ الحوكمة .
3. ضرورة تعزيز عمل دور لجان التدقيق في الشركات ضمن خطط تطويرية لدورها الجوهري في تحسين كفاءة أعمال الشركة.
4. رفع مستوى مهارات اقسام التدقيق الداخلي في عمليات تحديد المخاطر، بالاضافة الى قيام لجان التدقيق في قياس وتقييم مستوى قسم التدقيق الداخلي.
5. ضرورة دعم مهام لجان التدقيق في الشركات للقيام بعملها، حتى تساعد مجلس الادارة على اتخاذ القرارات.

6. التأكيد على أهمية وجود مدونات سلوك للعاملين في الشركات حتى تحقق الشركة أهدافها لضمان التزام العاملين فيها ومتابعة اللجنة لذلك ومن رؤية واضحة في الخطة السنوية والخطط الاستراتيجية.

7. يوجد ضرورة لدعم استقلالية عمل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة ومن تعليمات صارمة بهذا الخصوص لتحقيق المأمول من وجودها.

8. ضرورة قيام مجلس لإدارة بتعيين أعضاء لجنة التدقيق ذات الكفاءة والمؤهلات المحاسبية والمالية العالية، والالتزام بالقوانين والتعليمات الخاصة بتشكيلها.

3.5 الدراسات المستقبلية المقترحة

إن موضوع تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة لمبادئ الحوكمة جدير باهتمام الباحثين خاصة أنه يتعلق بأهم لجان الشركات ذات التأثير الكبير على العمل والنتائج المطلوب تحقيقها، وإلقاء مزيد من الضوء ستعرض الباحثة مجموعة من الدراسات المستقبلية المقترحة:

1. مدى فاعلية تطبيق قانون الشركات الساري في الأراضي الفلسطينية على عمل لجان التدقيق في الشركات المساهمة.

2. المعوقات التي تواجه لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة عند ممارسة عملها.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع العربية

أبو الهيجاء، محمد فوزي، والحايك، احمد فيصل خالد (2012)، *خصائص لجان التدقيق واثرها على فترة اصدار تقرير المدقق: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية*، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 2.

ابو سنينة، غسان (2014) *اثر الالتزام بتطبيق مدونة الحوكمة على الاداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين*، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس.

أبو ميالة، سهيل نعيم (2008)، *العوامل المؤثرة على تحسين فاعلية لجان التدقيق*، دراسة تطبيقية على الشركات المالية ببورصة فلسطين، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.

احمد سامح محمد، رضا رياض (2011)، *دور لجنة المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالي: دراسة تطبيقية على شركات الادوية المصرية*، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، الجامعة الأردنية، المجلد7، عدد1.

احمد سامح محمد، رضا رياض (2011)، *دور لجنة المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالي: دراسة تطبيقية على شركات الادوية المصرية*، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، الجامعة الأردنية، المجلد7، عدد1.

احمد، محمد الرملي (2001)، *دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة فاعلية المراجعة الخارجية*، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مصر، مجلد15، عدد2.

تعليمات هيئة سوق راس المال لسنة 2012

التكروري، هاشم درويش عثمان (2003)، *الجوانب القانونية لدور مدقق الحسابات شركات المساهمة العامة*، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة القدس.

توفيق عبد المحسن الخيال، 2009، الإفصاح الاختياري ودوره في ترشيد القرارات الاستثمارية
في السوق المالي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة العدد الثالث.

حجازي، وجدي حامد (2011)، تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية، دار التعليم
الجامعي، الإسكندرية.

حسن احمد دحدوح (2008)، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية
وفعاليتها في الشركة: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،
مجلد 24، العدد 1.

الحسان، اياد عدنان (2007)، إدارة الشركات المساهمة العامة: دراسة مقارنة، ط1، عجلون.

حلس، ابو ريده، سالم عبد الله، ماهر ابراهيم (2014)، دور مجالس الإدارة في تحسين أداء
لجان التدقيق في المصارف المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، كلية
التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

حماد، طارق عبد العال (2005)، حوكمة الشركات - المفاهيم - المبادئ - التجارب التطبيقية
للحوكمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

حماد، طارق عبد العال (2005)، حوكمة الشركات - المفاهيم - المبادئ - التجارب التطبيقية
للحوكمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

خالد عمر الكحوت، 2004، مدى التزام مدقي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقويم نظام
الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة،
الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

خليل عبيده (2003) الوردات الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، المؤتمر العربي الاول
حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات. مركز المشروعات الدولية الخاصة،
القاهرة.

دراوشة، هاني (2014)، مبادئ الحوكمة في اطار مدونة الحوكمة لعام (2009) ومدى التزام الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بها، رسالة جامعية، جامعة النجاح الوطنية.

الدليل الارشادي للجنة التدقيق - سوق فلسطين للاوراق المالية في بورصة فلسطين.

الدليل المصري لحوكمة الشركات، الإصدار الثالث، 2016

الدويدي، صفوت مصطفى (2008)، الضبط الداخلي والمراجعة الداخلية للاتجاهات الحديثة، جامعة عين الشمس، كلية التجارة.

الرحيلي، عوض بن سلامة (2008)، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، حالة سعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1.

الرحيلي، عوض بن سلامة (2008)، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، حالة سعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1.

الرميلي، محمد احمد، (2001)، دور لجنة المراجعة في زيادة فاعلية وكفاءة المراجعة الخارجية، جامعة سوهاج، كلية التجارة، مصر.

سامي، مجدي محمد (2009)، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات واثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الاعمال المصرية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مجلد 46، العدد 2.

السرطاوي، حمدان ، عبد المطلب (2013) أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الازمة العالمية، مجلة جامعة النجاح الوطنية للأبحاث (العلوم الانسانية) المجلد 27 (4).

السلفيتي، عبد الرحمن (2004)، تأثير ضريبة الدخل في تمويل الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة جامعية غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية-نابلس.

سليمان، محمد مصطفى (2005)، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، دراسة مقارنة، الإسكندرية، الدار الجامعية.

السويطي، موسى سلامة (2006)، تطوير أنموذج لدور لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات المالية والإدارية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن.

الشريف، محمد صالح (2013) " مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بتفعيل لجان التدقيق وأثرها في تطبيق الحوكمة" كلية الاقتصاد والعلوم والادارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة(عماد، الاردن).

الصبان، جمعة، محمد سمير، إسماعيل إبراهيم (1996)، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر.

الصحن، عبد الفتاح (2006)، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر.

الصوص، اياد سعيد محمود (2012)، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي: دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

عدنان قباجة وآخرون، (2008)، تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، فلسطين.

العريبي، محمد فريد (2002)، الشركات التجارية: النظرية العامة، شركة التضامن، شركة التوصية البسيطة، شركات المساهمة الشركة ذات المسؤولية المحدودة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية.

علي، عبد الوهاب، وشحاته، شحاته السيد (2007/2006)، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة، الإسكندرية، الدار الجامعية.

علي، عبد الوهاب، وشحاته، شحاته السيد (2007/2006)، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة، الإسكندرية، الدار الجامعية.

الفرح، عبد الرزاق، محمد سعيد داود (2001)، مدى فعالية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، دراسة ميدانية تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية.

قديح، بسام سليمان (2013)، اثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية- دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة.

كمال خليفة ابو زيد، عطية عبد الحي مرعي (2004)، مبادئ المحاسبة الادارية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، ط 2.

محروس، رمضان عارف رمضان (2011)، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات- دراسة نظرية وتطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، مصر.

المرعي، نبيه توفيق، 2009 "دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الاردنية-دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جدار، الاردن.

مسودة قانون الشركات الفلسطيني لسنة 2008.

نور، عبد الناصر، مطر، محمد (2007)، *مدى التزام الشركات المساهمة الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية*، المجلة الأردنية في الاعمال، المجلد رقم 1، الجامعة الأردنية، الأردن.

هيئة سوق فلسطين للاوراق المالية 2012.

يوسف سعيد يوسف المدلل، 2007، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والاداري - دراسة تطبيقية، الجامعة الاسلامية غزة.

المراجع الأجنبية

Al-Mudhaki, J., & Joshi, P. L. (2004). *The Role and Functions of Audit Committees in the Indian Corporate Governance: Empirical Findings*. *International Journal of Auditing*, 8(1),

Beng, W. G. (2009). *Audit Committees, Boards of Directors, And Remediation of Material Weaknesses in Internal Control*. *Contemporary Accounting Research*, Toronto: Summer, 26. (2)

Collier, P. (1993). *Factors Affecting the Formation of Audit Committees in Major UK Listed Companies*, *Accounting and Business Research*, 23

Gendron, Y. and Bedard, J., 2006 "On the constitution of Audit Committee effectiveness", *Journal of Accounting and Organizations and Society*, Vol.31.

Keung, C., R. Ashok, and T. Daneil. (2007) **Sarbanes-Oxley: are audit committees up to the task?** *Managerial Auditing*, Bradford, Vol. 22, Iss. 3; PP. 225- 270

Larry, E.R, M. Frank, and E. L. Charles (2007). *Internal control guidance: not just a small Matter*. *Journal of Accountancy*; March; 203, 3; PP 46-50.

Pucheta-Martinez MC, Cristina de Fuentes (2007) *The impact of audit committee characteristics on the enhancement of the quality of financial reporting: an empirical study in the Spanish context*. *Journal Compilation* 15 (6).

Raghunandan, K. and Rama, D.V. and Scarbrough, D.P., "**Accounting and Auditing Knowledge Level of Canadian Audit Committees: Some Empirical Evidence**", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 7 , Iss.2 , 1998 .

Sori, Z.M. and Abdulhamid, M.A. and Saad, S.S.M. and Evans, J.G., "*Audit Committee Authority and Effectiveness: The Perceptions of Malaysian Senior Managers*" , *International Research Journal of Finance and Economics* , Iss. 8 , 2007 .

الملاحق

ملحق (1): الاستبانة

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج المنازعات الضريبية

السادة المحترمون

رئيس/عضو لجنة التدقيق في الشركة

مدير/رئيس قسم التدقيق الداخلي في الشركة

تحية طيبة وبعد،

تقوم الباحثة بدراسة حول "مدى تطبيق لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لمبادئ الحوكمة"، وقد قامت الباحثة بوضع استبانة تحتوي على عدد من الفقرات التي تقيس مدى تطبيق لجان التدقيق بتوجيهات الحوكمة.

نرجو التكرم بالإجابة عن فقرات الاستبانة حول درجة موافقتكم على كل عبارة فيها، وبما يتوافق مع ما هو سائد في شركتكم، ونتعهد لكم أن جميع المعلومات ستحاط بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي وبصورة اجمالية.

مع شكري وتقديري لحسن تعاونكم وتقبلوا وافر الاحترام

الباحثة

أريج عبد القادر طحلاوي

القسم الاول: بيانات عامة حول المستجيب وحول الشركة

1. عمر المستجيب

أ. 30 سنة فأقل ب. 31- 40 سنة ج. 41-50 سنة د. 51 سنة فأكثر

2. المؤهل العلمي

أ. دبلوم فاقل ب. بكالوريوس ج. دراسات عليا د. شهادات مهنية

3. التخصص

أ. ادارة الاعمال ب. محاسبة ج. علوم مالية د. أخرى، حدد.....

4. عدد سنوات خبرة المستجيب

أ. 5 سنوات فاقل ب. 6-10 سنوات ج. 11-15 سنوات د. 16 سنة فأكثر

5. عدد سنوات عمل المستجيب مع الشركة

أ. 5 سنوات فاقل ب. 6-10 سنوات ج. 11-15 سنوات د. 16 سنة فأكثر

6. قطاع عمل الشركة

أ. مصارف ب. تأمين ج. خدمات د. صناعة

هـ. أخرى، حدد.....

7. هل يوجد في هيكلية الشركة الرسمية قسم او مسمى وظيفي خاص بمهام التدقيق الداخلي

أ. نعم ب. لا

8. اذا كانت الاجابة في 7 "لا"، فمن يقوم بمهام المدقق الداخلي في الشركة

.....

9. هل يوجد رسمياً لجنة للتدقيق من ضمن لجان المجلس

أ. نعم ب. لا

10. اختر الإجابة التي تلائم طبيعة دورك في الشركة

أ. عضو لجنة التدقيق في مجلس الإدارة ب. مدير التدقيق الداخلي في الشركة

ج. موظف في قسم التدقيق الداخلي د. أخرى، حدد.....

11. (اختياري) اسم الشركة

القسم الثاني: أجب عن الفقرات التالية والتي تقيس أداء لجنة التدقيق باستخدام المقياس المعطى

| موافق تماما | موافق | موافق بدرجة قليلة | غير موافق | غير موافق تماما | العبارة | |
|-------------|-------|-------------------|-----------|-----------------|---|----|
| | | | | | تشكيلة اللجنة وكفاءتها | |
| | | | | | أعضاء لجنة التدقيق هم من اعضاء مجلس الادارة المستقلين عن ادارة الشركة التنفيذية | 1 |
| | | | | | أعضاء لجنة التدقيق لديهم المؤهلات الملائمة لتحقيق أهداف اللجنة | 2 |
| | | | | | أعضاء لجنة التدقيق لديهم المهارات الكافية لتحقيق أهداف اللجنة (مثل حل النزاعات، التواصل مع الاخرين، واستكشاف المشاكل قبل حدوثها) | 3 |
| | | | | | يمتلك أعضاء لجنة التدقيق معرفة كافية بقطاع الصناعة التي تنتمي اليها الشركة | 4 |
| | | | | | يتمتع اعضاء لجنة التدقيق بتنوع جيد في خبراتهم ومؤهلاتهم بشكل يخدم دور اللجنة | 5 |
| | | | | | يتمتع أعضاء لجنة التدقيق بالاستقلالية التامة | 6 |
| | | | | | يشارك أعضاء لجنة التدقيق في دورات مهنية تعزز كفاءتهم وتنمي مهاراتهم | 7 |
| | | | | | تقوم لجنة التدقيق بمراقبة مدى الالتزام بتعليمات وتوجيهات الحوكمة الرشيدة في الشركة | 8 |
| | | | | | تراجع لجنة التدقيق التفويض الممنوح لها سنويا لتحديد مدى الحاجة لتعديل بعض البنود بشكل يسهم في تحسين ادائها المستقبلي | 9 |
| | | | | | يشارك أعضاء لجنة التدقيق الجدد في برنامج توجيهي لاطلاعهم على الشركة وعلى مسؤولياتهم وعلى الممارسات المحاسبية في الشركة وكيفية إعداد التقارير المالية فيها | 10 |

| موافق تماما | موافق | موافق بدرجة قليلة | غير موافق | غير موافق تماما | العبارة | |
|----------------|-------|-------------------------|--------------|-----------------------|--|----|
| | | | | | تقوم لجنة التدقيق (بالتعاون مع مجلس الإدارة) بإعداد خطط للتناوب والتدوير لأعضاء اللجنة لضمان انتقال الخبرات | 11 |
| | | | | | فهم طبيعة العمل والمخاطر | |
| | | | | | تتأكد لجنة التدقيق من مدى وعي جميع أعضاء مجلس الإدارة أو اللجان الأخرى بالمخاطر الهامة والتي قد تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على التقارير المالية مثل: المتطلبات القانونية، تركيز العملاء، تركيز الموردين، احتياجات السيولة، الانكشاف المالي، محاولات الاحتيال... الخ. | 12 |
| | | | | | تقوم لجنة التدقيق بفهم وإقرار العمليات والاجراءات اللازم تنفيذها من قبل الإدارة لتشخيص وتقييم والاستجابة للمخاطر التي تتعرض لها الشركة | 13 |
| | | | | | تقوم لجنة التدقيق بفهم وإقرار العمليات والاجراءات المنفذة من قبل الإدارة تجاه مخاطر الاحتيال التي تتعرض لها الشركة | 14 |
| | | | | | تقوم لجنة التدقيق بمقارنة أداء الشركة بأداء الشركات الأخرى بطريقة تعزز الرقابة الشاملة على المخاطر من خلال تقارير تقدم من قبل الإدارة الى لجنة التدقيق أو الى مجلس الإدارة. | 15 |
| | | | | | العمليات والاجراءات | |
| | | | | | ترفع لجنة التدقيق تقاريرها وتوصياتها إلى مجلس الإدارة بعد كل اجتماع للجنة. | 16 |
| | | | | | تضع لجنة التدقيق خطة يتم فيها تحديد الوقت والموارد اللازمة لتنفيذ مسؤولياتها. | 17 |
| | | | | | اجتماعات لجنة التدقيق تخصص الوقت الكافي لمناقشة القضايا الهامة أو المستجدة | 18 |

| موافق تماما | موافق | موافق بدرجة قليلة | غير موافق | غير موافق تماما | العبارة | |
|----------------|-------|-------------------------|--------------|-----------------------|--|----|
| | | | | | مستوى التواصل بين لجنة التدقيق والأطراف ذات الصلة جيد؛ حيث يتم مناقشة القضايا التي يتم طرحها من قبل أعضاء اللجنة، المدققين الداخليين، أو مدققي الحسابات الخارجيين. | 19 |
| | | | | | تضع لجنة التدقيق توقعات واضحة وتوفر تغذية راجعة لمجلس الإدارة بشأن كفاءة المدير المالي والطاقت المساعدة له في الشركة | 20 |
| | | | | | تساهم لجنة التدقيق في تخطيط عملية التعاقب (انتقال منصب المدير المالي الى اشخاص جدد بشكل سلس وبدون ارباك عمل الشركة) | 21 |
| | | | | | يتم تعميم جدول الأعمال والمعلومات ذات الصلة قبل اجتماع اللجنة بفترة كافية لاعطاء أعضاء لجنة التدقيق الوقت الكافي لدراسة وفهم المعلومات. | 22 |
| | | | | | المواد المكتوبة التي تقدم لاجراء لجنة التدقيق تكون محددة وواضحة وذات صلة للقرارات المطلوبة | 23 |
| | | | | | تعقد اللجنة اجتماعاتها بشكل دوري (على الاقل كل ثلاثة شهور) لضمان أداء مهامها | 24 |
| | | | | | تعقد لجنة التدقيق جلسات خاصة منفصلة مع كل من الإدارة والمدققين الداخليين والمدقق الخارجي بشكل دوري | 25 |
| | | | | | تحتفظ لجنة التدقيق بمحاضر كاملة عن كل اجتماع. | 26 |
| | | | | | تراجع لجنة التدقيق مع لجنة المكافآت نظام الحوافز والمكافآت الادارية للتأكد من ملاءمتها. | 27 |
| | | | | | تحتزم لجنة التدقيق الخط الفاصل بين الرقابة وإدارة عملية إعداد التقارير المالية. | 28 |

| موافق تماما | موافق | موافق بدرجة قليلة | غير موافق | غير موافق تماما | العبارة | |
|----------------|-------|-------------------------|--------------|-----------------------|--|----|
| | | | | | يحضر أعضاء لجنة التدقيق الاجتماعات مستعدين جيدا لجدول الاعمال. | 29 |
| | | | | | الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية بما في ذلك الرقابة الداخلية | |
| | | | | | تتابع لجنة التدقيق جودة وملاءمة اجراءات وسياسات المحاسبة المالية وإعداد التقارير، بما في ذلك مستوى شفافية التقرير السنوي للشركة. | 30 |
| | | | | | تصادق لجنة التدقيق على الاجراءات المستخدمة من قبل الإدارة لتحديد والافصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة | 31 |
| | | | | | تراجع لجنة التدقيق افصاحات الارباح نصف السنوية وأية معلومات مالية اخرى مع الإدارة ومع مدقق الحسابات المستقل قبل الاعلان عنها | 32 |
| | | | | | تراقب لجنة التدقيق اعداد التقارير المالية الخارجية ونظام الرقابة الداخلية للشركة وتقدم ملاحظاتها للإدارة ولمدقق الحسابات المستقل | 33 |
| | | | | | تراجع لجنة التدقيق مراحل اعتماد التقارير المالية من قبل المدير المالي والمدير العام | 34 |
| | | | | | تحصل لجنة التدقيق على معلومات كافية لتقييم خطوات الإدارة في تحديد الضوابط الداخلية للشركة مثل ضوابط إعداد التقارير المالية، ضوابط العمليات، وضوابط الامتثال. | 35 |
| | | | | | تتابع لجنة التدقيق اختبارات الرقابة الداخلية سواء التي تتم من قبل الإدارة او المدققين الداخليين او مدقق الحسابات الخارجي للكشف عن عيوب نظام الرقابة الداخلية ويتم مراقبة الاجراءات التصحيحية المتخذة | 36 |

| موافق تماما | موافق | موافق بدرجة قليلة | غير موافق | غير موافق تماما | العبارة | |
|----------------|-------|-------------------------|--------------|-----------------------|---|----|
| | | | | | تقوم لجنة التدقيق بالاستعلام (من الادارة او مدقق الحسابات المستقل او المدققين الداخليين) حول كفاية خبرات وكفاءة موظفي المحاسبة والمالية في الشركة | 37 |
| | | | | | تراجع لجنة التدقيق توصيات المدققين الداخليين والخارجيين المقدمة للإدارة وتراقب اجراءات معالجة كل القضايا المهمة التي تم طرحها | 38 |
| | | | | | تشرف لجنة التدقيق على قيام الإدارة باتخاذ إجراءات تصحيحية خاصة عندما تتكرر ملاحظة معينة من مدقق الحسابات فيما يتعلق بالضوابط الداخلية | 39 |
| | | | | | التعديلات على البيانات المالية التي نتجت عن عملية التدقيق يتم مراجعتها من قبل لجنة التدقيق بغض النظر عما إذا تم معالجتها من قبل الإدارة | 40 |
| | | | | | يتم استشارة لجنة التدقيق من قبل الادارة للحصول على رأي ثان فيما يتعلق بأمر المحاسبة أو التدقيق | 41 |
| | | | | | الإشراف على مهام التدقيق | |
| | | | | | تدرك لجنة التدقيق أهمية التنسيق ما بين المدققين الخارجيين والداخليين وتفصح عن توقعاتها من كل منهما بوضوح | 42 |
| | | | | | تقوم لجنة التدقيق بمراجعة دورية لمدى كفاية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة (مثلا: التكاليف الممنوح، خطة التدقيق، الميزانية الممنوحة، عدد ونوعية واستمرارية الموظفين) | 43 |
| | | | | | تشرف لجنة التدقيق على مدير التدقيق الداخلي بدءا من عملية اختياره وحتى عملية إنهاء خدماته بما يشمل التقييم والرواتب والحوافز) وتوفر تغذية راجعة لمجلس الادارة على الأقل سنويا. | 44 |

| موافق تماما | موافق | موافق بدرجة قليلة | غير موافق | غير موافق تماما | العبارة | |
|----------------|-------|-------------------------|--------------|-----------------------|--|----|
| | | | | | طريقة التواصل بين لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي توفر المناخ الملائم لإيصال المعلومات الهامة (خاصة المتعلقة بالادارة) الى لجنة التدقيق بدون تخوفات جانبية | 45 |
| | | | | | تتابع لجنة التدقيق تقارير التدقيق الداخلي، وكيفية استجابة الإدارة لهذه التقارير، والخطوات المتخذة للتحسين والتطوير | 46 |
| | | | | | تشرف لجنة التدقيق على دور المدقق الخارجي بدءا من عملية اختياره وحتى عملية إنهاء عقده كما أن لديها معايير واضحة لتقييم مؤهلات المدقق المستقل وأدائه | 47 |
| | | | | | تراجع لجنة التدقيق خطة التدقيق لمدقق الحسابات الخارجي وتقدم توصياتها | 48 |
| | | | | | تراجع لجنة التدقيق الأتعاب المدفوعة للمراجعين الخارجيين | 49 |
| | | | | | تراجع لجنة التدقيق رسالة التمثيل الموجهة الى مدقق الحسابات الخارجي بشكل شامل وتستفسر حول أي صعوبات حصلت في الحصول على تمثيل | 50 |
| | | | | | توافق لجنة التدقيق بشكل مسبق على كافة خدمات تدقيق الحسابات المقدمة من قبل مدقق الحسابات المستقل والخدمات الأخرى غير المتعلقة بالتدقيق وتراجع نطاق العمل في كل منها | 51 |
| | | | | | تراجع لجنة التدقيق كافة عقود الخدمات المهنية الأخرى ذات العلاقة بالتقرير المالي (الاستشارات الاقتصادية، الخدمات القانونية، واستشارات الضرائب على سبيل المثال) التي يقدمها خبراء استشاريون من خارج الشركة | 52 |

| موافق تماما | موافق | موافق بدرجة قليلة | غير موافق | غير موافق تماما | العبارة | |
|----------------|-------|-------------------------|--------------|-----------------------|--|----|
| | | | | | تراقب لجنة التدقيق تدوير مدققي الحسابات وفقا للقواعد الموصى بها | 53 |
| | | | | | تعقد لجنة التدقيق جلسات خاصة مع الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين من اجل مناقشة صريحة للقضايا ذات الصلة | 54 |
| | | | | | الأخلاقيات والامتثال للقوانين | |
| | | | | | يتم اخطار أعضاء لجنة التدقيق بأي إشعارات من مؤسسات حكومية أو من جهات تنظيمية تتعلق بادعاءات حول انتهاك او عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات | 55 |
| | | | | | تتابع لجنة التدقيق ضرورة وجود شخص في مستوى اداري رفيع في الشركة مسؤول عن فهم المتطلبات القانونية والتنظيمية للشركة | 56 |
| | | | | | توفر لجنة التدقيق خط ساخن مخصص لبلاغات الموظفين حول أنشطة احتيالية متوقعة، كما تستمع الى أي شكوك من اي طرف حول هذا الموضوع وتتابعها، كما تتابع هذه اللجنة الإجراءات التي تمنع اتخاذ اجراءات عقابية ضد المبلغين عن المخالفات. | 57 |
| | | | | | الأنشطة الرقابية | |
| | | | | | يتم تقييم الأداء السنوي للجنة التدقيق وأي مسائل تتطلب المتابعة يتم حلها وعرضها على مجلس الادارة بكامله. | 58 |
| | | | | | تزود الشركة لجنة التدقيق بالتمويل الكافي لتحقيق أهدافها والاستعانة بأطراف خارجية في المسائل التي تتطلب استشارة خارجية | 59 |

ملحق (2): أسماء المحكمين

| | |
|---------------------------|-----------------------------|
| الدكتور إيهاب القبح | جامعة فلسطين التقنية /خضوري |
| الدكتور عبد الفتاح سرطاوي | جامعة فلسطين التقنية/ خضوري |
| الدكتور رائد السعد | جامعة الامريكية |
| الدكتور سامح العطوط | جامعة النجاح الوطنية |
| دكتور محمد عاشور الرياحي | محامي ومحاسب قانوني لدى |

ملحق (4) عينة الدراسة

| لجان تدقيق | الاستبيانات المستردة | اسم الشركة | # |
|------------|----------------------|---|----|
| نعم | 2 | ابراج الوطنية | 1 |
| نعم | 2 | المؤسسة العربية للفنادق | 2 |
| نعم | 2 | المجموعة الاهلية للتأمين | 3 |
| لا | 1 | العربية لصناعة الدهانات | 4 |
| لا | 1 | العقارية التجارية للاستثمار | 5 |
| نعم | 2 | دواجن فلسطين | 6 |
| نعم | 2 | جلوبال كوم للاتصالات | 7 |
| نعم | 2 | مطاحن القمح الذهبي | 8 |
| نعم | 2 | العالمية المتحدة للتأمين | 9 |
| نعم | 2 | فلسطين لصناعات اللدائن | 10 |
| نعم | 2 | المشرق للتأمين | 11 |
| لا | 1 | "الوطني لصناعة الألمنيوم والبروفيلات" نابكو | 12 |
| نعم | 2 | الوطني لصناعة الكرتون | 13 |
| نعم | 2 | التأمين الوطنية | 14 |
| لا | 1 | مركز نابلس الجراحي التخصصي | 15 |
| لا | 1 | بال عقار لتطوير وادارة وتشغيل العقارات | 16 |
| نعم | 2 | الاتصالات الفلسطينية | 17 |
| لا | 1 | دار الشفاء لصناعة الادوية | 18 |
| نعم | 2 | بنك الاستثمار الفلسطيني | 19 |
| نعم | 2 | فلسطين للتأمين | 20 |
| نعم | 2 | الفلسطينية للاستثمار والانماء | 21 |
| نعم | 2 | فلسطين للاستثمار الصناعي | 22 |
| نعم | 2 | فلسطين للاستثمار العقاري | 23 |
| نعم | 2 | سوق فلسطين للأوراق المالية | 24 |
| لا | 1 | مصايف رام الله | 25 |

| لجان تدقيق | الاستبانات المستردة | اسم الشركة | # |
|---------------|------------------------|-------------------------------------|----|
| نعم | 2 | سند للموارد الانشائية | 26 |
| نعم | 2 | التكافل الفلسطينية للتأمين | 27 |
| نعم | 2 | ترست العالميه للتأمين | 28 |
| نعم | 2 | الاتحاد للاعمار والاستثمار | 29 |
| نعم | 2 | مصانع الزيوت النباتية | 30 |
| نعم | 2 | موبايل الوطنية الفلسطينية للاتصالات | 31 |
| | 55 | | |

**An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies**

**The Extent to Which Audit Committees
Implement Corporate Governance
principles on Palestinian Corporations**

**By
Areej abdal-qader najeb Tahlawi**

**Supervisor
Dr. Islam Abdeljawad**

**This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the
Requirements for the Degree of Master in Taxation Disputes,
Faculty of Graduate Studies, An- Najah National University,
Nablus, Palestine.**

2018

**The Extent to Which Audit Committees Implement Corporate
Governance principles on Palestinian Corporations**

By

Areej abdal-qader najeb Tahlawi

Supervisor

Dr. Islam Abdeljawad

Abstract

This study aims at recognizing the applicability of the principle of corporate governance. Also, the descriptive method has been used, and to achieve the goals of the study, a questionnaire consisting of 59 paragraphs and 7 dimensions. In addition to going through the previous studies about the topic of this study, the validity and reliability of this study have been checked and applied on the study's sample of the members of auditing committees in the board of directors and internal auditing department's employees representing the original population. After collecting the data and analyzing it by using SPSS. The results show that although the Palestinian law doesn't oblige the joint stock companies to form auditing committees with great experience and qualifications to do their tasks, they form them.

Also, the statistical study shows that these committees are qualified enough and have a great experienced. Besides, one of the results of this study is that auditing committees help the board of directors to manage risks cooperating with the internal auditing department that the committee determines the risks the company might come across and makes sure that there is an appropriate system for managing it.

In light of the previous results, the researcher recommends to pass laws that obliges companies to form supervision committees within criteria and stipulations cope with the qualifications and experience of the committee members and with the principle of corporate governance. Also, it is recommended to raise the level the skills of the internal auditing departments in the operations of risk determination; and the committees should measure and evaluate the level of the internal auditing department.