

دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة الشركات المساهمة لإدارة الأرباح

(دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية)

The Role of audit Committees in limiting the practice of Shareholding Companies to manage profits
(A field study on a sample of listed companies in Khartoum Stock Exchange)

د. جعفر عثمان الشريف عبد العزيز *

جامعة المجمعة – المملكة العربية السعودية

jafar5000@hotmail.com

تاريخ النشر: 2021/05/ 22

تاريخ القبول: 2021/03/16

تاريخ الاستلام: 2021/07/28

ملخص

هدفت الدراسة الى التعرف على دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة الشركات المساهمة لإدارة الأرباح واشتملت عينة الدراسة على عدد (26) شركة موزعة على القطاعات المختلفة وتم توزيع استبانة على المحاسبين والمراجعين الداخليين والخارجيين في الشركات عينة الدراسة، تم تحليل بيانات الدراسة باستخدام عدد من الأساليب الاحصائية بغرض اختبار الفرضيات. توصلت الدراسة الى عدد من النتائج منها أن لجان المراجعة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية تساهم في الحد من ممارستها لإدارة الأرباح من خلال تفعيل آلية المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية والإشراف والرقابة على التقارير المالية. وخرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها فرض إجراءات رقابية على الشركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، والتي تمارس إدارة الأرباح من قبل الجهات الرقابية ذات الصلة.

الكلمات المفتاحية: لجنة المراجعة، الحوكمة، إدارة الأرباح، الشركات المساهمة.

Abstract

The study aimed at identifying the role of Auditing committees in Reducing practice of Shareholding companies the profits manage. The sample of the study included (26) companies distributed According to the different sectors. A questionnaire was distributed to the internal Accountants and external Auditors in the sample of companies. The study data were analyzed using a number of methods To test hypotheses. The study reached a number of results that the audits committees in the Shareholding companies Listed on the Khartoum Stock Exchange contributing to reducing their practice of profit management by activating the internal audit mechanism, the external auditing, supervision and control of financial reports.

The study came out with a set of recommendations, the most important of which is the imposition of regulatory procedures on the Shareholders companies listed on the Khartoum Stock Exchange, which practice profit management by the relevant regulatory authorities.

مقدمة

شهد العالم مؤخراً تطورات ملحوظة وتغيرات في كثير من المجالات والعلوم ومنها علم المحاسبة والمراجعة والتي فرضت تحديات كبيرة على إدارات منظمات الأعمال لإيجاد أنظمة رقابية وضوابط محاسبية وإدارية قوية نتيجة أزمة الثقة التي عصفت بمهنة المحاسبة والمراجعة في السنوات الأخيرة من العقد الماضي مثل أزمة شركة (WorldCom) و عملاقة الطاقة شركة (Enron) وشركة (ArthurAnderson) للمحاسبة والمراجعة، وتعود أسباب هذه الأزمة الى مجموعة من العوامل لعل أهمها لجوء الإدارة الى بعض الإجراءات والسياسات المحاسبية سعياً منها إلى إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) في ربحيتها، وذلك من خلال الاستفادة من البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة عند إعداد التقارير المالية بما يخدم أهداف الإدارة فيما اصطلح عليه محاسبياً بإدارة الأرباح، واسهم ذلك في ظهور بعض المصطلحات والمفاهيم المرتبطة بضبط الأداء، والممارسات المحاسبية، (الرحيلي، 2008)، ونتيجة لذلك فقد تم تشكيل لجنة (Treadway) في الولايات المتحدة الأمريكية والتي أصدرت تقريرها في العام 1987م بخصوص التقارير المالية الاحتياطية (Fraudulent Financial Reporting)، والذي يمكن اعتباره بداية التغير في البيئة النظامية التي تعمل فيها المنشآت والدراسات التي أثرت فيها، حيث وضع هذا التقرير العديد من التوصيات للحد من الغش في التقارير المالية وتحسين الرقابة في المنشآت، (كانه، 2014). ومن المفاهيم التي ظهرت مؤخراً مفهوم لجنة المراجعة، والذي حظي باهتمام العديد من المنظمات المهنية والهيئات التشريعية، والهيئات المنظمة لسوق المال في العديد من الدول، كما شارك العديد من الباحثين في الفكر المحاسبي بتطوير هذا المفهوم لما له من دور مهم في زيادة مصداقية القوائم المالية، ومساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها بكفاءة وفعالية، ويعتبر مفهوم لجنة المراجعة أحد الآليات الأساسية لتنفيذ حوكمة الشركات وتعزيزها. وتهدف هذه الدراسة بالتعرف على دور لجان المراجعة باعتبارها آلية من آليات تطبيق الحوكمة في الحد من ممارسة الشركات المساهمة لأساليب إدارة الأرباح وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

مشكلة الدراسة

تتطلع الأطراف ذات الصلة في الشركات الى ضرورة توافر آليات رقابية ملائمة بهدف المحافظة على حقوقهم، وضمان خلو التقارير المالية من التحريفات الجوهرية، وتعزيز الثقة في الأداء، حيث تقوم بعض الشركات بممارسة إدارة الأرباح مستغلة تعدد الأساليب للممارسات المحاسبية والتي تنتج عن تعدد السياسات المحاسبية الأمر الذي يفرض على لجان المراجعة أن تلعب دوراً رئيساً في تلبية متطلبات أصحاب المصلحة، وبالتالي فإن مشكلة الدراسة يمكن صياغتها في التساؤل الرئيسي التالي: " ما هو دور لجان المراجعة كآلية للحوكمة في الحد من ممارسة الشركات المساهمة لإدارة الأرباح؟". ويتفرع من التساؤل الرئيسي التساؤلات التالية:

- 1- ما هي المهام والمسؤوليات التي تمارسها لجان المراجعة لتفعيل آلية المراجعة الداخلية في الشركة للحد من ممارستها لإدارة الأرباح؟.
- 2- ما هي المهام والمسؤوليات التي تمارسها لجان المراجعة لتفعيل آلية المراجعة الخارجية في الشركة للحد من ممارستها لإدارة الأرباح؟.
- 3- ما هي المهام والمسؤوليات التي تمارسها لجان المراجعة لتفعيل الرقابة على التقارير المالية والرقابة الداخلية في الشركة للحد من ممارستها لإدارة الأرباح؟.

أهمية الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة في الاهتمام بتفعيل لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة في بيئة الأعمال. وتنبع أهمية الدراسة العلمية من خلال مواكبة التطورات في الفكر المحاسبي لتطبيق آليات حوكمة الشركات لما لها من أثر في إرساء مبدأ الشفافية والمساءلة والمحافظة على حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة، وضمان جودة التقارير المالية، كما تكتسب الدراسة أهميتها العملية من خلال الاهتمام المتزايد قبل الجهات الرسمية وغير الرسمية بالحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح، والوقوف ميدانياً على فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السودانية التي تتداول أسهمها في سوق الخرطوم للأوراق المالية في الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة الى تحقيق الآتي:

- 1- التعرف على العلاقة بين ممارسة لجان المراجعة لمهامها الخاصة بتفعيل آلية المراجعة الداخلية وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.
- 2- دراسة العلاقة بين ممارسة لجان المراجعة لمهامها الخاصة بتفعيل آلية المراجعة الخارجية وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.
- 3- التعرف على العلاقة بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها الخاصة بالإشراف والرقابة على التقارير المالية، وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.

فرضيات الدراسة:

- بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن الفرضية الرئيسية للدراسة يمكن صياغتها على النحو التالي:
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها الخاصة بالمراجعة الداخلية والخارجية والرقابة على التقارير المالية، وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح. ويتفرع منها الفرضيات التالية:
- 1- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها في مجال المراجعة الداخلية، وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.
 - 2- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها الخاصة بالارتقاء بجودة المراجعة الخارجية، وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.
 - 3- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها في مجال الإشراف والرقابة على التقارير المالية، وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.

منهجية الدراسة

اتساقاً مع أهداف الدراسة وفرضياتها قام الباحث باتباع المنهج الوصفي التحليلي (Analytical Descriptive Approach) القائم على المسح الميداني بالاعتماد على الكتب والدوريات والتقارير والمقالات واستخدام الشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت) والدراسات السابقة في الجانب النظري، كما قام الباحث بإعداد استبانة للتعرف على دور لجان المراجعة كآلية للحكومة في الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح، واستخدم الباحث برنامج الحزم الاحصائية في العلوم الاجتماعية والذي يعرف اختصاراً ببرنامج SPSS في تحليل بيانات الدراسة الميدانية.

حدود الدراسة:

- 1- الحدود المكانية: الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.
- 2- الحدود الزمانية: تم إجراء الدراسة في الفترة من يناير 2018م حتى مايو 2018م.
- 3- الحدود البشرية: عينة من المحاسبين والمراجعين الداخليين والمدراء الماليين في الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

متغيرات الدراسة:

1- المتغيرات المستقلة:

- أ- تفعيل آلية المراجعة الداخلية.
 - ب- تفعيل آلية المراجعة الخارجية.
 - ج- تفعيل آلية الرقابة والإشراف على التقارير المالية.
- 2- المتغير التابع: الحد من ممارسة الشركات المساهمة لإدارة الأرباح.

ثانياً : الإطار النظري للدراسة

1- مفهوم لجان المراجعة وأهميتها وأهدافها:

أ- مفهوم لجان المراجعة:

يعتبر مفهوم لجان المراجعة من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول، كما توصي العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظراً للدور الذي تقوم به في مراقبة عملية إعداد التقارير المالية والإفصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها، وكذلك دعم استقلالية عملية المراجعة، الأمر الذي حدا بالعديد من الدول إلى إصدار تشريعات ملزمة لتكوين لجان المراجعة. تم تعريف لجنة المراجعة بأنها "لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين الذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية، ومراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية، ومراجعة وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية، ومدى الالتزام بقواعد حوكمة الشركات. (سليمان، 2006). كما تم تعريفها بأنها "عدد من الأشخاص المختارين من بين أعضاء مجلس إدارة الشركة تكون مسؤولة عن الحفاظ على استقلالية المراجع الخارجي عن الإدارة، وتتكون من خمسة إلى سبعة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين" (Arens, et.al, 2010). مما سبق يخلص الباحث إلى أن جميع تعريفات لجنة المراجعة تشترك في العناصر التالية:

- منح الثقة لمستخدمي البيانات المالية، وخلق انطباع لديهم بأن مراقبة أنشطة الشركة تتم على مستوى مجلس الإدارة من خلال لجنة المراجعة.
- ضمان نزاهة البيانات المالية المنشورة، وشفافية الإفصاح عن المعلومات التي تهم الأطراف المختلفة ذات العلاقة.
- التأكد من أن العمليات المالية وتصرفات الأشخاص تتوافق مع الأنظمة والقوانين المطبقة.
- التكامل بين أنشطة المراجعة والتأكدات الداخلية والخارجية ونظم الرقابة المتبعة.

ب- أهمية لجان المراجعة:

- إن أهمية لجان المراجعة تتجلى من خلال المنافع المتوقعة منها بالنسبة للأطراف ذات العلاقة مثل مجلس الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي وأيضاً الأطراف الخارجية على النحو التالي: (سليمان، 2006)
- بالنسبة لمجلس الإدارة: لجنة المراجعة تساعد أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم خاصة فيما يتعلق بالمحاسبة والمراجعة.
 - بالنسبة للمراجع الخارجي: تلعب لجنة المراجعة دوراً كبيراً في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي، من حيث تعيينه وتحديد أتعابه، وحل المشاكل التي تنشأ بينه وبين إدارة الشركة.
 - بالنسبة للمراجعة الداخلية: تقوم لجنة المراجعة باختيار رئيس أو مدير قسم المراجعة الداخلية، وتوفير الموارد اللازمة للقسم، وحل المشكلات التي تنشأ بين المراجعة الداخلية وإدارة الشركة.
 - بالنسبة للأطراف الخارجية: يؤدي إنشاء لجنة للمراجعة إلى زيادة الشفافية والاعتمادية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركة.

ج- أهداف لجان المراجعة:

تتمثل أهداف لجان المراجعة فيما يلي: (أحمد، 2001)

- دعم مصداقية القوائم المالية السنوية التي يتم مراجعتها لضمان الإفصاح والشمولية لهذه القوائم.
- توفير قناة اتصال فعالة بين الإدارة والمراجع الخارجي، وبين الإدارة والأعضاء الخارجيين (غير التنفيذيين) في مجلس الإدارة، وتدعيم استقلال المراجعين الداخليين، وزيادة فعالية المراجعة الخارجية.
- زيادة الاعتماد والشفافية في المعاملات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية.
- العمل على توفير التناسق في المعلومات المتوفرة لأعضاء مجلس الإدارة.
- التأكد من التزام الشركة بالممارسات القانونية السليمة للأعمال ومسايرة جميع معاملاتها لأخلاقيات مزاوله الأعمال.

ويرى الباحث أن أهداف لجنة المراجعة تضمن حد أدنى لرقابة الأداء المالي والإداري في الشركات، مما يعزز من ثقة أصحاب المصلحة في الأداء المالي من حيث الشفافية في التقارير المالية التي تعدها هذه الشركات.

3- إدارة الأرباح:

أ- مفهوم إدارة الأرباح:

إن تعدد الطرق والسياسات المحاسبية المتعارف عليها اتاح لمعدي القوائم المالية حرية الاختيار بين هذه السياسات في المعالجات المحاسبية، وبما يتناسب مع رغبات الإدارة في إظهار رقم الربح الذي يحقق مصالحها. وتم تعريف إدارة الأرباح بأنها " العملية التي تأخذ بدائل مقصودة داخل نطاق المبادئ المقبولة قبولاً عاماً للوصول الى المستوى المرغوب من الأرباح التي يحصل التقرير عنها، وذلك بغرض الحصول على بعض المكاسب الخاصة بالإدارة." (pan,k,2006). كما عرفها (Belkaoui,2004) بأنها " اختيار مدروس لأساليب محاسبية معينة بهدف ضمان تحقيق مستوى الأرباح المطلوب وتحقيق بعض المكاسب الخاصة" مما سبق يخلص الباحث الى إن إدارة الأرباح تعني إحداث تحريفات متعمدة في قيم الأرباح بهدف إظهار حقيقة مغايرة للواقع، أو لتغيير مدلولات الكشوفات المالية، أو لتوجيه متخذ القرار لاتخاذ قرارات محسوبة بشكل مسبق.

ب- أنواع إدارة الأرباح :

تصنف إدارة الأرباح الى عدة أنواع تبعاً لشرعيتها واتجاهها ومن حيث مدى تأثيرها على التدفقات النقدية ونية الإدارة من وراء ممارستها، فمن حيث شرعيتها تنقسم الى إدارة الأرباح الشرعية وهي التي تكون وفق ما تسمح به المبادئ المحاسبية من حيث الاختيار بين البدائل والتقديرات المحاسبية وتكون أيضاً موافقة للأنظمة والقوانين. والنوع الثاني إدارة الأرباح الغير شرعية وهي التي تخالف وتنتهك المبادئ المحاسبية أو القوانين للوصول الى أهداف الإدارة، ويصنف هذا النوع من إدارة الأرباح غشاً. أما من حيث اتجاهها فتصنف إدارة الأرباح الى إدارة أرباح منخفضة وتهدف بصورة أساسية الى تخفيض الدخل، وإدارة أرباح مرتفعة وتهدف الى زيادة الدخل. (ريمة، 2014):

ج- أهداف إدارة الأرباح:

تهدف الشركات من خلال إدارة أرباحها كإجراء متعمد الى تحقيق العديد من الأهداف، وهذا الإجراء المتعمد هو ما تسمح به المعايير والمبادئ المحاسبية، وبما يتوافق مع الظروف المحيطة بالشركة وتمثل إدارة الأرباح في الآتي (جمعة وآخرون، 2013):

- تخفيض التكاليف السياسية.

- تلبية متطلبات الحكومة المتمثلة في الضغوطات على الشركات.

- تكاليف الحصول على الأموال، وتمثل في تلبية متطلبات وشروط اتفاقيات الديون، والقيود على سداد الأرباح.

- تعظيم إجمالي الاجور والحوافز والمكافآت في الأجل القصير.

- زيادة الأمان الوظيفي للإدارة.

د- أساليب إدارة الأرباح

تنتهج الإدارة أساليب عدة لإدارة الأرباح بناءً على النماذج الشائعة لاستخدام إدارة الأرباح وهي: (Thomas,2004):

- تنظيف القوائم المالية: ويتم اتباع هذا الأسلوب بسبب الاعتقاد بأن المستثمرين سوف يتسامحون مع الشركة إذا أعلنت أرباحاً سيئة في سنة (BigBath) في حال إذا ما تبعها تحسن فعلي في السنوات اللاحقة.

- إعادة شراء الأسهم : بالرغم من أن عملية شراء أسهم الخزينة لا تؤثر على الأرباح لكنها تؤثر على حصة السهم من الربح.

- التلاعب بالدفاتر: تستخدم الشركات بشكل عام عدداً من الأساليب للتلاعب بأرقام حساباتها، وذلك لتحقيق موازنة مستهدفة، أو ضمان معدل معين من المكافآت ومن هذه الأساليب تعجيل الإيرادات عن طريق حجز مبلغ معين بوصفه مبيعات عندما يكون تقديم

الخدمات يمتد لأكثر من سنة، أو استخدام طريقة (ChannelSetting)، حيث ترسل المصانع شحنات كبيرة الى الموزعين في نهاية الربع الأخير من السنة ويتم تقييدها في خانة المبيعات مع أنها ليست مبيعات فعلية. وكذلك تأجيل المصروفات ووجود إيرادات أو مصروفات وهمية، والصرف خارج الموازنة السنوية.

- الرهان الكبير على المستقبل: ومن الوسائل المستخدمة في هذه التقنية شطب تكاليف البحث والتطوير الجارية للشركة المملوكة، ودمج أرباح الشركة المملوكة في الأرباح الموحدة للشركة.

- تجنب مشاكل الشركات التابعة: حيث تستخدم وسائل عدة للتخلص من الشركات التابعة مثل بيع الشركة التابعة ويتم تسجيل ربح أو خسارة البيع في قائمة الدخل للفترة الحالية، وأيضاً تحويل الشركة التابعة الى شركة مستقلة، بحيث يتم توزيع حصص الشركة التابعة على المساهمين الحاليين، أو أن يتم تبادلها معهم.

- التغيير في السياسات المحاسبية: مثل تطبيق معيار محاسبي جديد، أو تغيير قواعد الاعتراف بالإيرادات والمصروفات المستلمة أو المدفوعة مقدماً.

3- علاقة لجان المراجعة بالحد من ممارسات إدارة الأرباح:

تقوم لجان المراجعة بالعديد من الأنشطة التي تسهم في الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح والتي تتعلق بالمهام الخاصة بتفعيل آليات المراجعة الداخلية والخارجية والرقابة على التقارير المالية، ويمكن إيرادها كما يلي: (رعمة، 2014):

أ- مهام لجنة المراجعة في تفعيل المراجعة الداخلية: تلعب لجنة المراجعة دوراً مهماً في زيادة فاعلية المراجعة الداخلية، حيث تعمل على تحسينها وتطويرها، كما أن وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر من أهم أجزاء نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة. وتشير بعض الدراسات الى أن تعيين المراجعين الداخليين وعزلهم وتحديد مكافآتهم يقع ضمن سلطة لجنة المراجعة، كما أن تقاريرهم توجه اليها، وبذلك فإن لجنة المراجعة تقوم بالعديد من المهام فيما يتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية ومن أهمها ما يلي: (دحدوح، 2008).

- فحص وتقييم فاعلية المراجعة الداخلية كجزء من نظام الرقابة الداخلية.

- متابعة اللوائح والنظم المتعلقة بمهام المراجعة الداخلية.

- فحص استراتيجية أداء المراجعة الداخلية وخططها السنوية والموافقة عليها.

- دعم استقلالية المراجعين الداخليين من خلال تعيينهم وعزلهم، والتأكد من أن إدارة المراجعة الداخلية لها الموارد البشرية الكافية لمباشرة عملها.

- فحص المستوى المهني للمراجعين الداخليين ومدى كفاءتهم في تنفيذ مهامهم.

ب- مهام لجنة المراجعة في تفعيل المراجعة الخارجية: يعتبر المراجع الخارجي وكيلاً عن المساهمين في مراجعة القوائم المالية التي أعدها الإدارة، والمطلوب منه إبداء رأيه الفني فيها، ويتطلب منه ذلك الالتزام بقواعد السلوك المهني والتخطيط لأعمال المراجعة للحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، ومن مهام لجنة المراجعة دعم وتعزيز فاعلية واستقلالية المراجع الخارجي. مما يكون له الأثر الإيجابي في زيادة ثقة المساهمين والأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية، (المومني، 2009). وتقوم لجنة المراجعة حيال ذلك بالمهام التالية: (علي، شحاته، 2007).

- ترشيح وتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، وإعداد خطاب التكاليف الصادر له.

- مساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلاليته.

- العمل على حل المشكلات والنزاعات التي تنشأ بين المراجع الخارجي والإدارة مما يؤدي الى تحسين جودة وفاعلية عملية المراجعة.

- التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي.

- متابعة نتائج الفحص الذي يقوم به المراجع الخارجي، ودراسة وتقييم ملاحظاته، واستلام تقرير المراجعة ودراسة التوصيات الواردة به.

ج- مهام لجنة المراجعة في تفعيل الإشراف والرقابة على التقارير المالية: تتطلب مسؤولية مجلس الإدارة تجاه التقارير المالية أن يتوفر لديه قدرة من المعرفة والخبرة بالأمور المحاسبية والمالية، لذلك تزايد الاعتماد على لجنة المراجعة في إضفاء الثقة على القوائم المالية من خلال توفر الخبرة لدى لجنة المراجعة بخصوص طبيعة نشاط الشركة والصناعة التي تنتمي إليها، وكذلك الخبرة القانونية من خلال الإلمام والإحاطة بالقوانين المرتبطة بنشاط الشركة، وأخيراً الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة. (علي، شحاته، 2007) مما سبق يخلص الباحث إلا أن لجنة المراجعة تساهم في ضبط جودة التقارير من خلال:

- وجود عدد كاف من أعضاء لجنة المراجعة بالشركة.
- توفير موارد كافية للجنة المراجعة، وبما يتناسب مع حجم الشركة.
- توافر الاستقلال والخبرة لدى أعضاء لجنة المراجعة.
- أن يكون عدد أعضاء لجنة المراجعة فردي لحسم مسألة التصويت داخلها.

ثالثاً: الدراسات السابقة

1- الدراسات العربية:

أ- دراسة (بصفر، 2007)، بعنوان " دور لجان المراجعة في تفعيل الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة بالملكية العربية السعودية- دراسة ميدانية". هدفت الدراسة الى التعرف على الدور الذي تقوم به لجان المراجعة لتفعيل الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة السعودية من خلال القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية، والمراجع الخارجي والداخلي وإدارة المخاطر، ولتحقيق ذلك تم استقصاء جميع الأطراف ذوي العلاقة في الشركات المساهمة وهم أعضاء مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المدراء التنفيذيين، المدراء الماليين والمراجعين الخارجيين والداخليين. وخلصت الدراسة الى وجود دور للجان المراجعة في تفعيل الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة السعودية من خلال الإشراف والرقابة على نظام الرقابة الداخلية مما يساعد في حماية أصول الشركة وحقوق المساهمين والمستثمرين، كما أنه لا يوجد دور للجان المراجعة في تفعيل الإجراءات الحاكمة من خلال الإشراف والرقابة على القوائم المالية والمراجع الخارجي والداخلي. وأوصت الدراسة بتفعيل الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة السعودية من خلال الاهتمام بدور لجان المراجعة الإشرافي والرقابي، والعمل على الربط بين الهيئات والمنظمات ذات العلاقة لضمان عدم تعارض المصالح بينهم.

ب- دراسة (الصوص، 2012)، بعنوان "مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي- دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين". هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى فاعلية لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي في البنوك العاملة في فلسطين من وجهة نظر المدققين الداخليين، ومدققي الحسابات الخارجيين، ومفتشي سلطة النقد على تلك البنوك. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه يتوفر بشكل عام في أعضاء لجان المراجعة الخصائص اللازمة لممارسة دورها بفاعلية في دعم التدقيق الداخلي والخارجي مع وجود التزام الى حد ما بتطبيق المهام والمسؤوليات المحددة حسب اللوائح والتعليمات، بالإضافة الى وجود آليات عمل معينة تقوم بها لجان المراجعة في البنوك أثناء تنفيذ مهامها. وأوصت الدراسة بضرورة تحديد مفاهيم الاستقلالية، وعلى سلط النقد الفلسطينية أن تضع شروطاً واضحة ومحددة للاستقلالية وما ينطوي عليها من متطلبات، وأيضاً أن يتضمن ميثاق لجنة المراجعة المهام والصلاحيات بحيث يكون مصدر قوة وسلطة لأعضاء اللجنة لممارسة دورها بفعالية.

ج- دراسة (السرطاوي وآخرون، 2013)، بعنوان " أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية". هدفت الدراسة الى تحديد مدى تطبيق الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعليمات الحاكمية المؤسسية الخاصة بلجان التدقيق والوارد بنصوص القوانين والتشريعات الأردنية، وتحديد مدى قدرة لجان التدقيق في الحد من قيام الشركات المساهمة العامة الأردنية في إدارة أرباحها، ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحثون بدراسة وتحليل

القوانين والتشريعات الأردنية ذات العلاقة لتحديد أهم خصائص لجان التدقيق الواردة فيها ودراسة أثرها على إدارة الأرباح في (50) شركة صناعية مساهمة عامة مدرجة ببورصة عمان خلال الستة سنوات السابقة للأزمة المالية العالمية (2001-2006). ولتحقيق ذلك استخدم الباحثون جملة من الأساليب الإحصائية الملائمة. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة العامة الصناعية تلتزم بتطبيق تعليمات الحاكمية المؤسسية الخاصة بخصائص لجان التدقيق كما وردت بالتشريعات الأردنية، كما أن حجم عينة التدقيق والخبرة المالية لأعضائها وعدد مرات اجتماعاتهم لا تؤثر في الحد من إدارة الأرباح، وأن استقلالية أعضاء لجنة التدقيق تؤثر في الحد من إدارة الأرباح. وأوصى الباحثون بضرورة إعادة النظر في التشريعات والقوانين الأردنية الخاصة بخصائص لجان التدقيق وذلك بتضمينها شروطاً إضافية لزيادة فعاليتها في الحد من إدارة الأرباح.

د- دراسة (كانة، 2014)، بعنوان " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المسجلة في السوق المالية السعودية". هدفت هذه الدراسة إلى قياس دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية، حيث قامت الدراسة باختبار بعض العوامل المؤثرة في تقييد تلك الشركات عن ممارسة إدارة الأرباح، وخلصت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة السعودية تمارس إدارة الأرباح من خلال ممارسة الاستحقاق الاختياري بشكل موجب، كما أن هناك أثر إيجابي لحجم واستقلالية وعدد مرات اجتماع مجلس الإدارة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، كما لا يوجد أي تأثير لعدد مرات اجتماع لجنة المراجعة وحجمها واستقلالية أعضائها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وخرجت الدراسة بعدد من التوصيات أبرزها ضرورة فرض عقوبات على إدارات الشركات التي يثبت ممارستها لإدارة الأرباح لتضليل مستخدمي التقارير المالية على أن تكون هذه العقوبات متناسبة مع حجم الأضرار التي خلفتها.

ه- دراسة (الشرع، 2018)، بعنوان " دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثره على جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة العراقية- دراسة تطبيقية على عينة من شركات التأمين المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية". هدفت الدراسة إلى التعرف على دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثره على جودة التقارير المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة ووزعت على المدققين الداخليين والمحاسبين العاملين في شركات التأمين العراقية العامة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أن إعداد تقارير من قبل لجان التدقيق وبصفة دورية يمثل دعماً للجان المراجعة بغرض الارتقاء بمستوى جودة التقارير المالية، وزيادة ثقة المستخدمين في هذه التقارير، وأن وجود لجان التدقيق بشركات التأمين العراقية يزيد من ثقة ومصداقية وشفافية معلومات التقارير المالية، وبالتالي زيادة مستوى جودتها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة اتباع لجان التدقيق إجراءات ملائمة لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات عينة الدراسة، وتغيير لجان التدقيق دورياً من فترة لأخرى لضمان حيادهم واستقلاليتهم، وأن يتضمن التقرير السنوي للشركات بياناً عن مسؤوليات لجان التدقيق وعدد مرات اجتماعاتها فضلاً عن تقويم إنجازاتها.

2- الدراسات الأجنبية:

أ- دراسة (Thomas, et, 2004)، بعنوان " Audit Committee in the Banking Industry" هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أهمية لجان المراجعة في البنوك التجارية، حيث قام الباحث بدراسة بعض الجوانب المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية بغرض التعرف على فائدة لجان المراجعة بالبنوك. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن البنوك التي تقوم بتشكيل لجان مراجعة تمتاز بنظام رقابة داخلية أقوى من تلك البنوك التي لم تقم بتشكيل لجان مراجعة، وأن البنوك التي لديها أعضاء لجان مراجعة لديهم خبرة بنكية أو مالية تتمتع برقابة داخلية أكثر فعالية من البنوك التي ليس لديها أعضاء لجان مراجعة لديهم الخبرة المالية والبنكية. وأوصت الدراسة بضرورة توافر أعضاء لجان المراجعة الذين يتمتعون بالخبرة في طبيعة الصناعة المصرفية حتى تضيق تلك اللجان القيمة للبنوك التجارية وتكون أكثر فاعلية في تحقيق الرقابة.

ب- دراسة (AL-Mudhaki, and joshi, 2004)، بعنوان " The Role and function of The Audit Committees in India Corporate Governance". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية تشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة

الهندية والمنافع المتوقع تحقيقها من هذه اللجان. قام الباحث بتوزيع استبانة على عينة من مجتمع الدراسة والذي تمثل في الشركات الهندية المدرجة في بورصة بومباي. وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج أبرزها أن مفهوم لجان المراجعة ليس جديدا في الهند لكنه يسير ببطء شديد، كما أن 56.2% فقط قامت بتشكيل لجان مراجعة على الرغم من أن الأمر يعتبر الزامياً بموجب قانون الشركات الهندي المعدل لعام 2000م، وأن الشركات الهندية لا تقوم بتحديد وظائف لجان المراجعة فيها بوضوح، وتتركز وظائفها في المجالات التقليدية في المحاسبة ولا يتم تطويرها بالسرعة المطلوبة.

التعليق على الدراسات السابقة:

تعتبر دراسة الباحث امتداداً للدراسات السابقة التي تناولت موضوع لجان المراجعة، حيث نجد أن الدراسات السابقة التي تم استعراضها تناولت موضوع لجان المراجعة من نواحي مختلفة، و تشابهت بعضها مع دراسة الباحث كونها تناولت لجان المراجعة من حيث علاقتها بإدارة الأرباح، ولكن يكمن الاختلاف الأساسي في البيئة التي تم التطبيق العملي فيها، حيث طبق الباحث الدراسة الميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

رابعاً : الدراسة الميدانية

1- إجراءات الدراسة الميدانية: وتمثل هذه الإجراءات في الآتي:

أ-تصميم أداة الدراسة: من أجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية للدراسة قام الباحث بتصميم استبانة يتم من خلالها التعرف على دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة الشركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية لإدارة الأرباح، ونسبة لكبر حجم مجتمع الدراسة والذي يتكون من (58) شركة (موقع سوق الخرطوم للأوراق المالية على الشبكة الدولية للمعلومات - الإنترنت، 2018) موزعة على قطاعات مختلفة اختار الباحث عينة من هذه الشركات بلغت (26) شركة أي ما نسبته 44.83% من مجتمع الدراسة. كما في الجدول أدناه:

جدول رقم (1)

توزيع عينة الدراسة على قطاعات الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية

رقم	القطاع	عدد الشركات في العينة
1	البنوك وشركات الاستثمار	14
2	شركات التأمين	4
3	شركات الاتصالات	2
4	الشركات الصناعية	1
5	الشركات التجارية	4
6	شركات الوساطة المالية	1
إجمالي الشركات		26

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م

وقام الباحث بتوزيع استبانة على المحاسبين والمراجعين الداخليين والخارجيين فيها وتتكون استبانة الاستبانة من ثلاثة أقسام حيث اشتمل القسم الأول على خطاب موجه لأفراد الدراسة يبين الهدف من الدراسة وعنوانها. أما القسم الثاني فقد اشتمل البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة وهي البيانات الشخصية المتعلقة بوصف عينة الدراسة. والقسم الثالث تم تخصيصه لأسئلة الاستبانة. واعتمد الباحث في القسم

الثالث من أقسام الاستبانة على مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) ويتراوح بين (موافق بشدة ، وغير موافق بشدة) وقد تم تصميم المقياس المستخدم في الدراسة على النحو التالي:

1- الدرجة الكلية للمقياس وهي درجات المفردة على العبارات.

2- إعطاء كل درجة من درجات مقياس ليكرت الخماسي وزن ترجيحي كآآتي: موافق بشدة (5)، موافق (4)، محايد (3)، لا أوافق (2)، لا أوافق بشدة (1) وقد تم حساب الأوساط المرجحة لهذه الدرجات كما في الجدول أدناه:

جدول رقم (2)

الوزن والمتوسط المرجح لمقياس الدراسة

المقياس	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	1.89-1	2.89-1.90	3.89-2.90	4.29-3.90	5-4.30

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م

يوضح الجدول رقم (3) الوزن والمتوسط المرجح لمقياس ليكرت الخماسي حيث تم تحديد مدى معين لكل درجة من درجات المقياس.

ب- الأسلوب الاحصائي المستخدم في الدراسة: تم ترميز أسئلة الاستبانة ومن ثم تفريغ بيانات الاستبانة وذلك باستخدام برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences) والذي يعرف اختصاراً بـ SPSS ومن ثم تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الاحصائية التي تناسب طبيعة البيانات، ونوع متغيرات الدراسة بغرض تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها وقد قام الباحث باستخدام الأدوات الاحصائية التالية:

1- إجراء اختبار الثبات Reliability Test : تم اجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبانة المكونة من جميع البيانات باستخدام معامل الفا كرونباخ (Alpha Cranach's) للتحقق من صدق المقياس وقد زادت قيمة معامل الثبات عن (75%) والتي تعتبر نسبة مقبولة وتدل على ملائمة المقياس.

2- أساليب الاحصاء الوصفي: تم استخدام اساليب الاحصاء الوصفي لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة عن طريق عمل جداول تكرارية تشمل التكرارات والنسب المئوية لمتغيرات الدراسة للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة لكل متغير على حدة، والانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في إجابات عينة الدراسة لكل عبارة عن المتوسط الحسابي، وتم كذلك حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس آراء عينة الدراسة.

3- أساليب الإحصاء الاستدلالي: تم استخدام اساليب الاحصاء الاستدلالي بغرض اختبار فرضيات الدراسة وتمثلت هذه الأساليب في الآتي:

أ- اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولموجوروف- سمر نوف) Sample Kolmogorov – Smirnov

تم إجراء اختبار كولموجوروف- سمر نوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ويعتبر هذا الاختبار ضروري لاختبار فرضيات الدراسة لان معظم الاختبارات المعملية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً إذا كان مستوى الدلالة لكل فرضية أكبر من 0.05 (> 0.05Sig).

ب- اختبار مربع كآي Chi- Square Test : تم استخدام هذا الاختبار للدلالة الاحصائية لفرضيات الدراسة عند مستوى معنوية 5% . ويعني ذلك أنه إذا كانت قيمة مربع كآي المحسوبة عند مستوى دلالة 5% أكبر من قيمة مربع كآي الجدولية يرفض فرض العدم ويكون الفرض البديل (فرض الدراسة) صحيحاً. أما إذا كانت قيمة مربع كآي المحسوبة عند مستوى دلالة 5% أقل من قيمة مربع كآي الجدولية فذلك يعني قبول فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل (فرض الدراسة) غير صحيح.

ج- مقاييس تقييم أدوات القياس:

تم تقييم واختبار أدوات القياس من خلال المقاييس التالية:

1- ثبات المقياس (الاستبانة):

يقصد بثبات المقياس استقراره وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (2)

معاملات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبانة

الفرضية	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها في مجال المراجعة الداخلية، وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.	9	0.89
2- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها الخاصة بالارتقاء بجودة المراجعة الخارجية، وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.	9	0.91
3- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها في مجال الإشراف والرقابة على التقارير المالية، وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح	7	0.81
إجمالي العبارات	25	0.87

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م

يوضح الجدول رقم (2) أن معاملات ألفا كرونباخ جميعها فوق (0.79) وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات الداخلي لعبارتها، بالتالي يمكن الاعتماد على الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

2- صدق المقياس (الاستبانة): Validity

تم تطبيق الاستبانة على عينة استطلاعية مكونة من (18) حيث تم حساب صدق الاتساق الداخلي، وذلك بحساب معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات الاستبانة مع الدرجة الكلية للفرضية التي تنتمي إليها هذه العبارة كما تبين الجداول التالية:

جدول رقم (4)

الصدق الداخلي لعبارات الفرضية الأولى

العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
تقوم لجنة المراجعة بترشيح مدير المراجعة الداخلية.	0.76	0.000
يتم استشارة لجنة المراجعة في تعيين موظفي المراجعة الداخلية.	0.59	0.000
تقوم لجنة المراجعة بفحص كفاءة المراجعين الداخليين في الشركة.	0.92	0.000
يقوم لجنة المراجعة بمراجعة خطة المراجعة السنوية للمراجعة الداخلية.	0.76	0.000
تعمل لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجعة الداخلية وبين مجلس إدارة الشركة.	0.76	0.000
تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من عدم وجود أية قيود على المراجعين	0.64	0.000

		الداخليين عند تنفيذ مهامهم.
0.000	0.87	تقوم لجنة المراجعة بفحص تقارير المراجعة الداخلية.
0.000	0.77	تقوم لجنة المراجعة بتقييم كفاية وملائمة نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر.
0.000	0.71	تقوم لجنة المراجعة بالحفاظ وحماية أصول الشركة عن طريق التعرف على همة بيئة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة وتحديد الكيفية التي يمكن أن يتعامل بها مع تلك المخاطر

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م.

يبين الجدول رقم (4) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى والمعدل الكلي لعباراتها، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى دلالة 0.05 توضح أن مستوى الدلالة لكل عبارة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر عبارات الفرضية الأولى صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (5)

الصدق الداخلي لعبارات الفرضية الثانية

العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
تقوم لجنة المراجعة بالتنسيق مع المراجع الخارجي للشركة من حيث تنفيذ برنامج المراجعة.	0.67	0.000
تقوم لجنة المراجعة بمراجعة صلاحيات المراجع الخارجي وتقديم التوصيات اللازمة فيما يتعلق بالخدمات التي يقدمها.	0.58	0.000
تقوم لجنة المراجعة بتعيين أو عزل المراجع الخارجي.	0.89	0.000
تقوم لجنة المراجعة بدعم استقلالية المراجع الخارجي.	0.84	0.000
تعمل لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة.	0.29	0.000
تشرف لجنة المراجعة على أعمال المراجع الخارجي.	0.81	0.000
توفر لجنة المراجعة للمراجع الخارجي كافة التسهيلات للقيام بعمله بفعالية.	0.48	0.000
تقوم لجنة المراجعة بمناقشة تقرير المراجع الخارجي ورفع توصيات بشأنه.	0.74	0.000
تقوم لجنة المراجعة بمتابعة تنفيذ توصيات وملاحظات المراجع الخارجي.	0.87	0.000

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م.

يبين الجدول رقم (5) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية والمعدل الكلي لعباراتها، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى دلالة 0.05 توضح أن مستوى الدلالة لكل عبارة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر عبارات الفرضية الثانية صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (6) الصدق الداخلي لعبارات الفرضية الثالثة

العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
---------	----------------	---------------

0.000	0.68	تقوم لجنة المراجعة بمراجعة القوائم المالية للشركة قبل اعتمادها ونشرها.
0.000	0.82	تقوم لجنة المراجعة بمراجعة السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة بشكل دوري.
0.000	0.87	تقوم لجنة المراجعة بفحص أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة بصفة دورية.
0.000	0.56	تقوم لجنة المراجعة بالإشراف على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية.
0.000	0.83	يتوفر لدى لجنة المراجعة خبرات في مجال المحاسبة تمكنها من القيام بدورها بفعالية.
0.000	0.76	يستطيع أعضاء لجنة المراجعة فهم القوائم المالية (الدخل - المركز المالي - التدفقات النقدية).
0.000	0.81	يستطيع أعضاء لجنة المراجعة التعامل مع مختلف النشاطات المالية في الشركة.

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م

يبين الجدول رقم (6) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة والمعدل الكلي لعباراتها، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى دلالة 0.05 توضح أن مستوى الدلالة لكل عبارة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر عبارات الفرضية الثالثة صادقة لما وضعت لقياسه.

3- صدق الاتساق البنائي لفرضيات الدراسة:

ويقصد به إيجاد معامل الارتباط بين كل فرضية من فرضيات الدراسة مع المعدل الكلي لفرضيات الدراسة والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (7)

صدق الاتساق البنائي لفرضيات الدراسة

الفرضية	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها في مجال المراجعة الداخلية، وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.	0.87	0.000
2- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها الخاصة بالارتقاء بجودة المراجعة الخارجية، وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.	0.93	0.000
3- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها في مجال الإشراف والرقابة على التقارير المالية، وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح	0.78	0.000

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م

يوضح الجدول رقم (7) معاملات الارتباط بين كل فرضية من فرضيات الدراسة مع المعدل الكلي لجميع عبارات الاستبانة . وأن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى دلالة 0.05 توضح أن مستوى الدلالة لكل فرضية أقل من 0.05 وبذلك تعتبر الفرضيات صادقة لما وضعت لقياسه.

4- اختبار التوزيع الطبيعي - كوخروف - سمرنوف:

جدول رقم (8) اختبار التوزيع الطبيعي (Sample K-S)

محتوى الفرضية	عدد العبارات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها في مجال المراجعة الداخلية، وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.	9	1.521	0.188
2- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها الخاصة بالارتقاء بجودة المراجعة الخارجية، وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.	9	1.287	0.174
3- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها في مجال الإشراف والرقابة على التقارير المالية، وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح	7	0.58	0.189
جميع الفرضيات	25	1.12	0.184

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م

يوضح الجدول رقم (8) اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات ونجد أن قيمة Z المحسوبة أقل من قيمة Z الجدولية (1.18) ومستوى الدلالة أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين توزيع بيانات الاستبانة والتوزيع الطبيعي.

2- اختبار فرضيات الدراسة:

أ-اختبار الفرضية الأولى: "توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها في مجال المراجعة الداخلية، وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.".

جدول رقم (9) اختبار الفرضية الأولى

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيم كآي المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة
تقوم لجنة المراجعة بترشيح مدير المراجعة الداخلية.	3.67	0.541	81.20	28.16	3	0.000	أوافق بشدة
يتم استشارة لجنة المراجعة في تعيين موظفي المراجعة الداخلية.	2.98	0.581	74.18	25.06	2	0.000	أوافق بشدة
تقوم لجنة المراجعة بفحص كفاءة المراجعين الداخليين في الشركة.	3.58	0.210	73.67	24.09	2	0.000	أوافق بشدة
يقوم لجنة المراجعة بمراجعة خطة المراجعة السنوية للمراجعة الداخلية.	3.98	0.813	80.01	21.97	2	0.000	أوافق بشدة
تعمل لجنة المراجعة كحلقة وصل بين	3.91	0.987	88.69	30.87	3	0.000	أوافق

المراجعة الداخلية وبين مجلس إدارة الشركة.							بشدة
تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من عدم وجود أية قيود على المراجعين الداخليين عند تنفيذ مهامهم.	3.89	0.984	77.58	29.20	3	0.000	أوافق بشدة
تقوم لجنة المراجعة بفحص تقارير المراجعة الداخلية.	3.47	0.623	82.93	23.51	2	0.000	أوافق بشدة
تقوم لجنة المراجعة بتقييم كفاية وملائمة نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر.	3.76	0.587	86.73	28.10	3	0.000	أوافق بشدة
تقوم لجنة المراجعة بالحفاظ وحماية أصول الشركة عن طريق التعرف على نفهم بيئة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة وتحديد الكيفية التي يمكن أن يتم التعامل بها مع تلك المخاطر	3.98	0.951	84.36	21.94	2	0.000	أوافق بشدة
تقوم لجنة المراجعة بتدقيق مدير المراجعة الداخلية.	3.29	0.154	79.12	18.90	1	0.000	أوافق بشدة
جميع العبارات	4.0	0.71	89.8	27.98	4	0.000	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول رقم (9) يستنتج الباحث أن الوسط الحسابي لعبارات هذه الفرضية أظهر خيار الموافقة بشدة بانحرافات معيارية صغيرة تتراوح بين (0.210-0.987) وهذا يدل على أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على عبارات الفرضية، كما أن قيم مربع كاي المحسوبة أكبر مقارنة بالقيم الجدولية لكل عبارة من عبارات الفرضية عند مستوى دلالة (0.00) وهي أصغر من مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$). مما سبق يمكن قبول الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة والتي تنص على "توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها في مجال المراجعة الداخلية، وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.

ب-اختبار الفرضية الثانية: "توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها الخاصة بالارتقاء بجودة المراجعة الخارجية، وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح."

جدول رقم (10) اختبار الفرضية الثانية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيم كاي المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة
---------	-----------------	-------------------	--------------	------------------	-------------	---------------	----------------

أوافق بشدة	0.000	2	23.89	81.16	0.326	3.58	تقوم لجنة المراجعة بالتنسيق مع المراجع الخارجي للشركة من حيث تنفيذ برنامج المراجعة.
أوافق بشدة	0.000	3	28.32	87.26	0.947	3.91	تقوم لجنة المراجعة بمراجعة صلاحيات المراجع الخارجي وتقديم التوصيات اللازمة فيما يتعلق بالخدمات التي يقدمها.
أوافق بشدة	0.000	2	22.90	83.16	0.891	3.97	تقوم لجنة المراجعة بتعيين أو عزل المراجع الخارجي.
أوافق بشدة	0.000	4	33.01	83.58	0.123	4.16	تقوم لجنة المراجعة بدعم استقلالية المراجع الخارجي.
أوافق بشدة	0.000	4	33.59	81.36	0.023	4.36	تعمل لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة.
أوافق بشدة	0.000	3	28.36	76.26	0.892	3.64	تشرف لجنة المراجعة على أعمال المراجع الخارجي.
أوافق بشدة	0.000	3	31.15	79.23	0.523	3.58	توفر لجنة المراجعة للمراجع الخارجي كافة التسهيلات للقيام بعمله بفعالية.
أوافق بشدة	0.000	4	33.94	82.36	0.365	3.98	تقوم لجنة المراجعة بمناقشة تقرير المراجع الخارجي ورفع توصيات بشأنه.
أوافق بشدة	0.000	3	29.19	81.69	0.369	3.83	تقوم لجنة المراجعة بالتنسيق مع المراجع الخارجي للشركة من حيث تنفيذ برنامج المراجعة.
أوافق بشدة	0.000	4	29.37	81.87	0.495	3.89	جميع العبارات

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018

من الجدول رقم (10) يستنتج الباحث أن الوسط الحسابي لعبارات هذه الفرضية أظهر خيار الموافقة بشدة بانحرافات معيارية صغيرة تتراوح بين (0.023-0.947) وهذا يدل على أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على عبارات الفرضية، كما أن قيم مربع كاي المحسوبة أكبر مقارنة بالقيم الجدولية لكل عبارة من عبارات الفرضية عند مستوى دلالة (0.00) وهي أصغر من مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$). مما سبق يمكن قبول الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة والتي تنص على "توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها الخاصة بالارتقاء بجودة المراجعة الخارجية، وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع الخارجي وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح."

-اختبار الفرضية الثالثة: "3- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها في مجال الإشراف والرقابة على التقارير المالية ، وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح

جدول رقم (9) اختبار الفرضية الأولى

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيم كآي المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة
تقوم لجنة المراجعة بمراجعة القوائم المالية للشركة قبل اعتمادها ونشرها.	3.26	0.125	79.34	28.31	3	0.000	أوافق بشدة
تقوم لجنة المراجعة بمراجعة السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة بشكل دوري.	4.82	0.032	82.81	26.36	2	0.000	أوافق بشدة
تقوم لجنة المراجعة بفحص أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة بصفة دورية.	3.98	0.250	84.59	32.01	3	0.000	أوافق بشدة
تقوم لجنة المراجعة بالإشراف على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية.	3.59	0.351	83.08	21.50	3	0.000	أوافق بشدة
يتوفر لدى لجنة المراجعة خبرات في مجال المحاسبة تمكنها من القيام بدورها بفعالية.	3.96	0.201	81.94	28.69	3	0.000	أوافق بشدة
يستطيع أعضاء لجنة المراجعة فهم القوائم المالية (الدخل - المركز المالي - التدفقات النقدية).	3.05	0.021	71.64	22.20	3	0.000	أوافق بشدة
جميع العبارات	3.24	0.140	96.06	22.72	4	0.000	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول رقم (9) يستنتج الباحث أن الوسط الحسابي لعبارات هذه الفرضية أظهر خيار الموافقة بشدة بانحرافات معيارية صغيرة تتراوح بين (0.021-0.351) وهذا يدل على أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على عبارات الفرضية، كما أن قيم مربع كآي المحسوبة أكبر مقارنة بالقيم الجدولية لكل عبارة من عبارات الفرضية عند مستوى دلالة (0.00) وهي أصغر من مستوى الدلالة ($a=0.05$). مما سبق يمكن قبول الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة والتي تنص على " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة لجان المراجعة لأنشطتها الخاصة في مجال الإشراف والرقابة على التقارير المالية، وبين الحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح".

خامساً: نتائج وتوصيات الدراسة

1- نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- أ- تساهم لجان المراجعة بدرجة كبيرة في الحد من ممارسة الشركات المساهمة لإدارة الأرباح من خلال القيام بالمهام والمسؤوليات اللازمة لتنفيذ آليات المراجعة الداخلية.
- ب- تساهم لجان المراجعة في الحد من ممارسة الشركات المساهمة لإدارة الأرباح من خلال القيام بأنشطتها الخاصة بالارتقاء بجودة المراجعة الخارجية، وتنفيذ المساءلة المهنية للمراجع الخارجي.
- ج- تساهم لجان المراجعة في الحد من ممارسة الشركات المساهمة لإدارة الأرباح من خلال ممارستها لأنشطتها الخاصة في مجال الإشراف والرقابة على التقارير المالية.

2- توصيات الدراسة:

- أ- ضرورة التزام جميع الشركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية بتكوين لجان المراجعة.
- ب- على إدارات الشركات المساهمة مراعاة الخصائص التي يجب توافرها في لجان المراجعة عند تشكيلها، مثل التأهيل العلمي والخبرة العملية.
- ج- فرض إجراءات رقابية على الشركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، والتي تمارس إدارة الأرباح من قبل الجهات الرقابية ذات الصلة.
- د- ضرورة قيام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان بعقد ورش وندوات لرفع الوعي بأهمية تكوين لجان المراجعة خصوصاً في الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

أ- الرحيلي، عوض سلامة، (2008) " لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية"، جامعة الملك عبد العزيز، مجلة كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد (22)، العدد الأول، ص 179-200.

ب- أحمد، الرملي، أحمد، (2001)، " دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد (15)، العدد الثاني، ديسمبر، 2001م.

ب- السرطاوي، عبد المطلب، حمدان، علام، مشتهى صبري، أبو عجيبة، عماد، " أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد (27)، العدد (4)، 2013م.

ج- المومني، محمد عبد الله، (2009)، " دور مجالس الإدارة في الشركات الأردنية في تعزيز فعالية لجان التدقيق"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (25) العدد الأول.

د- إباد، محمود، سعيد، الصوص، (2012)، " مدى فعالية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي - دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

هـ- دحدوح، حسين أحمد، (2008)، " دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (24) العدد الأول.

ز- جمعة، هوام، أمينة فدوى، حمزة أبو سنة، (2013)، " قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة ببورصة باريس"، مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، العدد الرابع عشر.

ح- حلاسه ريم، (2014)، " إدارة الأرباح ودورها في تقليل جودة الكشوفات المالية - دراسة ميدانية لعينة من الأفراد المتخصصين في المجال المحاسبي"، رسالة ماجستير منشورة، جامعة محمد خضير، سكره، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية.

- ط- كانه، محمد، موري، (2014) " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المسجلة في السوق المالية السعودية" كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية.
- ك- سليمان، محمد مصطفى، (2006)، " حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري - دراسة مقارنة" الاسكندرية، الدار الجامعية.
- ل- علي، عبد الوهاب وشحاتة شحاتة، (2007)، " مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، الاسكندرية، الدار الجامعية.
- م- علاء، كريم، حسن، الشرع، (2018)، " دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثره على جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة العراقية- دراسة تطبيقية على عينة من شركات التأمين المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، جامعة المثنى، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جمهورية العراق.
- ن- عفاف، سالم، بصفر، (2007)، " دور لجان المراجعة في تفعيل الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية.

2- المراجع الأجنبية:

- A- AL-Mudhaki, J. and Joshi, P. L., (2004), " The Role of Function of auditor committees in the Indian Governance": Empirical Finding. International Journal of Auditing, Vo. 8, Issue, 1.
- B- Arens, ALvin A, and Elder, Randal J, and Mark S, Bealy, (2010) " Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach", 10th, ed.
- C- Cohen, Jeffrey & Others, (2004) " The corporate Governance Mosaic and Financial reporting quality", journal of accounting literature, [http://ssrn.com/ Abstract= 108673](http://ssrn.com/Abstract=108673).
- D- Bellkaoui, Ahmed, Riahi, (2004), "Accounting theory", 5th addition, University of Illinois, USA.
- E- Pan, K, (2006), " Perspective of Earning Management", <http://www17.ocn.jp/kevinp> (December), P3.
- F- Thomas, herve and Berton, Gaetn, (2004), " Accounting Manipulation: Literature Review and Proposed Conceptual Frame work", The Review of Accounting and Finance, Vo. No. 3.