

# أثر خصائص لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية في ظل الثقافة السعودية: دراسة ميدانية

الاء ناصر زيد الشريمي\*  
د. يوسف على الوردات\*\*

---

(\*) الاء ناصر زيد الشريمي: جامعة الملك عبد العزيز، كلية إدارة الأعمال، جدة، المملكة العربية السعودية

Email : alolozaid@gmail.com

(\*\*) يوسف على الوردات : ( Yousef Ali Alwardat ) – استاذ مساعد في قسم المحاسبة / جامعة الملك عبدالعزيز. حصل يوسف على درجة الدكتوراه في المحاسبة من جامعة وستمنستر / المملكة المتحدة، وتتمثل إهتماماته البحثية في تدقيق الحسابات في منظمات القطاع الحكومي، عقود التمويل الإسلامي، الإفصاح في التقارير المالية، وأمن وحماية نظم المعلومات المحاسبية.

Email : Wardat61@yahoo.co.uk

## ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير خصائص لجنة المراجعة، والمتمثلة في الاستقلالية والخبرة المالية، وحجم اللجنة ودوره في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية في ظل الثقافة السعودية. ولتحقيق أهداف الدراسة؛ تم اتباع المنهج الوصفي، حيث أعد الباحثان استبانة وزعت على (111) محاسباً ومراجعاً ومراقباً ومديراً مالياً، بالإضافة إلى إجراء (10) مقابلات مع مراجعين ومراقبين ومديرين ماليين يعملون أو سبق وان عملوا كأعضاء في لجان مراجعة، وقد تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار فروض الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين استقلالية لجان المراجعة وحجمها والخبرة المالية لأعضائها، وبين الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، كما توصلت الدراسة إلى أن للثقافة السعودية المستوحاة من تعاليم الدين الإسلامي دوراً إيجابياً وهاماً في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

وأوصت الدراسة بزيادة عدد الأعضاء المستقلين من ذوي الخبرة المالية والمحاسبية في لجنة المراجعة؛ لرفع كفاءتها، وضمان حيادها، كما تُوصي الدراسة بضرورة قيام الشركات بعقد ندوات للتذكير بأهمية الالتزام بتعاليم الدين الإسلامي، وقواعد السلوك الأخلاقي والمهني، وللحوط من الممارسات المهنية الخاطئة، وبالتالي الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية. وفي مجال البحث العلمي، توصي الدراسة بإجراء المزيد من الأبحاث العلمية في هذا المجال نظراً لأهمية التحلي بالاستقلالية والعدل بين جميع مستخدمي المعلومات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: حجم لجنة المراجعة، الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

## Abstract

This study aims to identify the effect of the characteristics of the audit committee represented in independence, financial expertise, the size of the committee, and its role in reducing the asymmetry of accounting information in light of the Saudi culture. To achieve those objectives, the study has adopted the descriptive approach using by means of a questionnaire. One hundred and one auditors, financial controllers, and financial managers from different Saudi listed companies have answered the questionnaire. In addition, 10 semi structured interviews have been carried out with auditors, financial controllers and financial managers who are currently or have been members of audit committees. To analyse the data and test the hypotheses, the study has used a simple linear regression analysis.

The result of the study shows a positive impact of the independence, size, and financial experience of the audit committee members on the reduction of the asymmetry of the accounting information. The study also identifies a positive impact of the Saudi culture, which is inspired by the rules of the Islamic religion, on reducing the asymmetry of the accounting information.

Finally, the study recommends increasing the number of independent members of the audit committees, who have reasonable experience in accounting and finance to ensure impartiality and fairness between all users of the financial information. The study also recommends that companies must do more efforts to encourage the audit committee members to comply with the Islamic rules in regard with the impartiality. In the field of academic research, the study recommends conducting more research in this field due to the importance of impartiality and fairness between all users of the financial information.

**Keywords:** audit committee size, audit committee members' financial experience, audit committee members' independence, accounting information asymmetry.

## مُقدِّمة:

تُعدُّ لجان المراجعة من أهم الآليات الرقابية لدى الشركات؛ حيث ازداد الاهتمام بوجودها نظراً لدورها الفعال في فحص القوائم المالية قبل تقديمها لمجلس الإدارة، والتنسيق مع المراجع الخارجي، وتوفير الظروف الملائمة له لأداء عمله بحيادية، بالإضافة إلى تحديد أتعابه، وتعيين رئيس لقسم المراجعة الداخلية.

ومن أهم خصائص لجان المراجعة: استقلالية الأعضاء، والخبرة المالية، وحجم لجنة المراجعة؛ كما تتضمن سماتها الحيادية في القيام بواجباتها ومسؤولياتها، واتخاذ القرارات دون تحيز؛ فأساس استقلالية لجنة المراجعة هو عدم تأثير الإدارة أو المراجعين القانونيين على عملها، وحتى تقوم لجنة المراجعة بدورها الإشرافي وحماية حقوق المساهمين، يجب أن تكون مستقلة عن إدارة الشركة (Bedard, et al، 2004).

إنَّ توفر الاستقلالية في عضو لجنة المراجعة لا يُعدُّ كافياً للتأكد من قدرة أعضاء لجنة المراجعة على القيام بوظائفهم، بل يشترط أيضاً أن يتوفر لدى عضو لجنة المراجعة الخبرة الكافية في مجال المحاسبة والمراجعة، وذلك نظراً لطبيعة عمل اللجنة المتمثل بالإشراف على عملية إعداد القوائم المالية والاختيار المناسب للسياسات المحاسبية المطبقة، والتي تتطلب توفر مستوى معين من الخبرة (سليمان، ٢٠٠٩).

ويمثل حجم لجنة المراجعة عدد أعضائها، وهو أحد العناصر الضرورية التي تساعد اللجنة في تحقيق أهدافها، وعادة ما تحدّد التشريعات المتعلقة بحوكمة الشركات الحد الأدنى اللازم لتكوين لجنة المراجعة دون تحديد حدٍّ أقصى، تاركَةً بذلك لكل شركة حرية تحديد العدد في ضوء ظروفها، ومدى حاجتها لخدمات اللجنة، وكمية الأنشطة التي تقوم بها اللجنة (Carcello & Neal، 2003; Felo et al. 2003). فمن الضروري التركيز على أهمية تفعيلها داخل الشركة كمنظومة متكاملة، وخصوصاً دور لجنة المراجعة كآلية أساسية للرقابة على المعلومات، والتحقق من صحتها وجودتها، وتجنب حدوث ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية (حسين وعجيب، ٢٠١٨).

وتحدثت ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية، عندما تعتمد إدارة الشركة حجب معلومات معينة عن المستثمرين لاستخدامها في تحقيق عائد غير عادي من الأسهم التي يملكونها، ممَّا يؤدي إلى تفوق الإدارة على الأطراف الخارجية نتيجة معرفتهم المسبقة بالمعلومات الخاصة،

كما قد يؤدي ذلك إلى اختيارات سيئة من قبل المستثمرين نتيجة لعدم اطلاعهم على تلك المعلومات مسبقاً.

وثُعدُّ ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية من أهم المشكلات التي تواجه المستثمرين، لما تحمله من تداعيات عكسية على سلامة وعدالة التقارير المالية المنشورة، ونتيجة لخطورة تلك الظاهرة ينبغي دراسة محدّدات تلك الظاهرة ووسائل الحد منها (علي، ٢٠١٥).

كما أنّ للثقافة الدينية والاجتماعية تأثيراً واضحاً في عملية المراجعة، حيث أظهرت الدراسات السابقة ذلك (Mostafa & others, 2020) و (Dennis, 2012)، فهناك علاقة قوية بين التزام المراجع بتعاليم الدين الإسلامي والاجتماعي، وكذلك التزامه بالمبادئ التي نشأ عليها، وبين استقلالية المراجع وعدم الرضوخ للضغوط التي قد تُمارس عليه من قبل إدارة المنشأة (Dennis, 2012)، وأظهرت دراسة (Mostafa & others, 2020) تأثير الثقافة الدينية والأخلاقية على استقلالية المراجع في مصر؛ إذ وجدت أنّ المراجع الذي يتحلّى بالأخلاق والالتزام الديني يحرص على مصلحة ومنفعة المجتمع وليس مصلحته الشخصية فقط، حيث تكون لديه درجة كبيرة من الاستقلالية تمكّنه مقاومة الضغوط التي تُمارس عليه لخدمة مصالح العميل على حساب مصالح الأطراف الأخرى.

وبناءً على ذلك، تم إجراء هذه الدراسة بهدف استكشاف أثر خصائص لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية في ظلّ الثقافة السعودية.

### مشكلة الدراسة:

يُعدُّ عدم تماثل المعلومات المحاسبية مشكلة تنتج عنها العديد من الآثار السلبية، خاصةً عندما يكون لدى أحد أطراف مستخدمي المعلومات المحاسبية إمكانية الاطلاع والوصول إلى هذه المعلومات بشكل أكبر من الأطراف الأخرى، ولعلّ أبرز مثال على ذلك هو العلاقة بين الإدارة والمستثمرين والأطراف الأخرى ذات الصلة، حيث يُتاح للإدارة الوصول الكامل للمعلومات المحاسبية تسمح لها بالحصول على معلومات مالية عن الشركة، في حين يُمنع من ذلك بعض المستخدمين الآخرين، وقد يتم عدم إظهار المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لتكون مضلّة ولا تمثّل واقع المنشأة الماليّ، ممّا يؤثر على ثقة المستثمرين في مصداقية التقارير والقوائم المالية، وغيرها من السلبات الناتجة عن ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية، لذلك ازداد الاهتمام بلجان المراجعة لضمان عدم وجود أخطاء أو تلاعب في تقديم المعلومات المحاسبية. وتلعب خصائص

لجنة المراجعة -مثل: حجم اللجنة من حيث عدد أعضائها، واستقلالية اللجنة، والخبرة المالية للأعضاء (حافظ وعبد المجيد، ٢٠١٩)- دوراً هاماً في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، ممّا يزيد من ثقة المستثمرين والأطراف المستفيدة.

وأوضحت الانهيارات التي حدثت في شركة Enron للطاقة وشركة Arthur Anderson لمراجعة الحسابات، والاختلاسات الكبيرة في شركة WorldCom للاتصالات وشركة Parma Late الأوروبية للأغذية، أنّ السبب يعود لضعف السياسات المحاسبية في تلك الشركات، بالإضافة إلى عدم الالتزام بالمعايير والسلوكيات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة، حيث تسبّب ذلك في حدوث أضرار كبيرة للاقتصاد العالمي. وعلى الرغم من اختلاف الظروف الاقتصادية للدول، إلا أنّ التأثير الديني والأخلاقي للمراجعين ينعكس على سلوكهم؛ فالمراجعون الذين يتمتعون بأخلاق ريفية عادةً ما يكونون أكثر التزاماً بمعايير السلوك المهني بالمقارنة مع المراجعين الآخرين (Mostafa & others, 2020).

وتُحاطُ معايير المراجعة التي تلتزم بها شركات المراجعة في المملكة العربية السعودية بسياج أخلاقي ديني يحول دون حدوث تلاعبات واختلاسات إلى حدّ ما، وذلك بفضل تطبيق هذه الشركات لتعاليم الدين الإسلامي التي تعتبر مصدرَ إلهام للمعايير الأخلاقية والسلوكية لجميع المهّن، بما في ذلك مهنة المحاسبة والمراجعة.

لذا، فإنّ مشكلة الدّراسة تتمثّل في عدم تماثل المعلومات المحاسبية والعوامل التي تؤثر على جودة القوائم المالية في ظلّ الثقافة السّعوديّة.

ويمكن تلخيص المشكلة الأساسية للدراسة في السؤال الآتي:

ما هو أثر خصائص لجنة المراجعة على عدم تماثل المعلومات المحاسبية في ظلّ الثقافة السّعوديّة؟

وينتفَع من السؤال الرئيس التساؤلات الفرعية الآتية:

ما هو أثر استقلال أعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية في ظلّ الثقافة السّعوديّة؟

ما هو أثر الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية في ظلّ الثقافة السّعوديّة؟

ما هو أثر حجم لجان المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية في ظل الثقافة السعودية؟

### أهمية الدراسة:

تتضح أهمية هذه الدراسة من خلال المحاور الآتية:

- المحور الأول: خصائص لجنة المراجعة وأهميتها ودورها في عملية الرقابة على المعلومات والتأكد من مدى صحتها، حيث تُعدُّ وسيلةً من الوسائل والآليات المستخدمة لضمان جودة القوائم المالية، كما تُمثِّل قناة اتصالٍ بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي للشركة. وفي ذات الوقت، تملك لجنة المراجعة دوراً رقابياً على جميع عمليات الشركة، بالإضافة لمراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبَّقة داخل الشركة، والاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية المراجعة، وأيضاً التأكد من ملاءمة نُظم الرقابة المالية للشركة. لذا تهدف هذه الدراسة لتوضيح هذا الجانب، وشرح مفهوم ومهام وخصائص لجان المراجعة.
- المحور الثاني: تتبع أهمية هذا المحور من خطورة ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية، ودراسة كافة العوامل التي تؤثر على كفاءتها ودقتها، والآثار السلبية المترتبة عليها، مثل: انخفاض كفاءة سوق رأس المال، وعدم التخصيص السليم للأموال المستثمرة، والتوجيه الخاطئ للاستثمارات من جانب المستثمر، بالإضافة إلى توضيح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات. ويوضح هذا المحور مفهوم ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية، والآثار السلبية المترتبة عليها.
- المحور الثالث: ويتعلَّق بالرَّبط بين مدى توفر خصائص لجان المراجعة (عدد أعضاء اللجنة، مستوى الخبرة المالية لأعضاء اللجنة، استقلالية أعضاء اللجنة، وثقافة المجتمع في البيئة السعودية)، وأثرها في عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وتتمثَّل أهمية هذا المحور في شرح وتوضيح مدى تأثير خصائص لجان المراجعة في عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

### أهداف الدراسة:

بناءً على ما سبق، فإن أهداف الدراسة تتلخَّص فيما يلي:

- ١- توضيح أثر استقلال أعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة السعودية.

- ٢- توضيح أثر الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة السعودية.
  - ٣- توضيح أثر حجم لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة السعودية.
  - ٤- توضيح أثر الثقافة السعودية -المتتمثلة في الالتزام بتعاليم الدين الإسلامي- في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة السعودية.
- فرضيات الدراسة:

- الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين استقلالية أعضاء لجنة المراجعة وانعكاس ذلك على الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
- الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وانعكاس ذلك على الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
- الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين حجم لجنة المراجعة وانعكاس ذلك على الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
- الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين الثقافة السعودية -المتتمثلة في الالتزام بتعاليم الدين الإسلامي- وانعكاس ذلك على الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

## الإطار النظري والدراسات السابقة

### لجان المراجعة ومسئولياتها:

للجان المراجعة دور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية، وقد أشار (Matthee, 2005, pp.52-53) إلى أن مسؤوليات لجان المراجعة تتمثل في عدة مسؤوليات أساسية تتضمن عدة مسؤوليات فرعية كما يلي:

- ١- مسؤوليات تتعلق بالرقابة الداخلية.
  - ٢- مسؤوليات تتعلق بالتقارير المالية والتقارير الأخرى.
  - ٣- مسؤوليات تتعلق بالالتزام بالقوانين والتشريعات والقواعد الأخلاقية.
- وهناك مسؤوليات أخرى، منها الآتي:
- ١- مساعدة مجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياته القانونية.

- ٢- تحقيق استقلال المراجع الخارجي.
- ٣- ضمان كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية وإدارة الخطر.
- ٤- التَّحَقُّق من كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخليَّة.
- ٥- التَّحَقُّق من عدالة ومصداقيَّة القوائم والتقارير الماليَّة.

### خصائص لجان المراجعة:

يجب أن تتوفر مجموعة من الصفات أو الخصائص في أعضاء لجنة المراجعة لكي تتمكن من القيام بالدور الذي تشكَّلت من أجله، فقد سلطت دراسة (Lawrence, et al, 2010) الضوء على ضرورة أن يتم اختيار أعضاء لجنة المراجعة من بين أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، مع الأخذ بعين الاعتبار صفات حُسن التقدير وقوة الشخصية والخبرة، فضلاً عن قدرتهم على التعامل مع التقارير التي يتلقونها عن المخاطر وعن تشغيل النُظم المختلفة بالشركة، وقد أضافت دراسة (وديع، ٢٠١٠) إلى تلك الصفات، الشرعية من خلال ميثاق موجود، والقدرة على الحصول على المعلومات الداخليَّة في الوقت المناسب، وتضمَّنت دراسة (أحمد، ٢٠٠٩) مجموعة أخرى من الخصائص التي يلزم وجودها في أعضاء اللجنة، مثل النزاهة والموضوعية والسريَّة والكفاءة، فضلاً عن خصائص عامة أخرى كالثقافة والقدرة على القيادة والإشراف النَشِط، ومن أهمها:

- **استقلاليَّة أعضاء لجان المراجعة:** يتيح وجودها الحياديَّة في القيام بواجباتها ومسؤولياتها واتخاذ القرارات دون تحيُّز، فأساس استقلالية لجنة المراجعة عدم تأثر الإدارة أو المراجعين القانونيين على عمل لجان المراجعة، ويُعرَّف العضو المستقل في قانون (SOX, 2002) فقرة (٣٠١)، بأنه "العضو الذي لا يرتبط بعلاقة ماليَّة أو غير مالية تتعارض مع كونه عضواً مستقلاً، بخلاف عضويته في لجنة المراجعة".

وعرِّفت بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) (New York Stock Exchange)، واللجنة القومية للمتعاملين في الأوراق المالية (The National Association of Securities Dealers) (NASD)، عضو لجنة المراجعة المستقلَّ بأنه الشَّخص الذي لا يتأثر عند إبداء رأيه أو إنجاز مسؤولياته بأيِّ علاقات مع مجلس الإدارة أو أيِّ شخص آخر داخل الشركة التي يعمل فيها عضو لجنة مراجعة.

- **الخبرة الماليَّة والمُحاسبية لأعضاء لجان المراجعة:** إنَّ توفر الاستقلاليَّة في عضو لجنة المراجعة لا يُعدُّ كافياً للتأكد من قدرة أعضاء لجنة المراجعة على القيام بوظائفهم، بل يشترط

أيضاً أن يتوفر لدى عضو لجنة المراجعة الخبرة الكافية في مجال المحاسبة والمراجعة، وذلك نظراً لطبيعة عمل اللجنة من الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية، والاختيار المناسب للقواعد المحاسبية المطبقة، والتي تتطلب توفر مستوى معين من الخبرة (سليمان، ٢٠٠٩). ويرى (Davidson, et al, 2004) أن المديرين لا يتصرفون دائماً لصالح المساهمين، حيث قد يتلاعبوا بالأرباح أو يرتكبوا الغش المالي بشكل يضر بمصلحة المساهمين.

**حجم لجنة المراجعة:** يتمثل حجم لجنة المراجعة في عدد أعضائها، ويُعتبر أحد العناصر الضرورية التي تساعد اللجنة في تحقيق أهدافها، وعادةً ما تحدّد التشريعات المتعلقة بحوكمة الشركات الحد الأدنى اللازم لتكوين لجنة المراجعة دون تحديد حدٍّ أقصى، تاركةً بذلك لكلِّ شركة الحرية تحديد عدد أعضاء اللجنة في ضوء ظروفها، ومدى احتياجها لخدمات اللجنة وكميّة الأنشطة التي تقوم بها اللجنة (Carcello & Neal 2003; Felo et al, 2003). على سبيل المثال، فقد أوصت لجنة (The Blue Ribbon Committee (BRC)، بالأقلّ عدداً أعضاء لجنة المراجعة عن ثلاثة أعضاء على الأقل (BRC, 1999).

ولا بد من الإشارة هنا إلى مفهوم عدم تماثل المعلومات المحاسبية: عُرّف عدم تماثل المعلومات بأنه ما يحدث عند عدم المساواة في امتلاك معلومات معينة بين الإدارة والأطراف الداخلية من جهة، والأطراف الخارجية من جهة أخرى، وبالتالي يمكن للإدارة تحقيق عائد غير عادي نتيجة امتلاكها ميزة معلوماتية (السيد، ٢٠٠٧: ٧)، كما عرف أيضاً بأنه حيازة مستثمر أو أكثر لمعلومات خاصة حول قيمة الشركة، بينما يوجد مستثمرون آخرون لم تصل إليهم تلك المعلومات بعد، وأنّ درجة استفادتهم تقف عند المعلومات العامة فقط، ممّا يؤثر على قدراتهم على التمييز بوضوح بين الأرباح الحقيقية، والأرباح المحاسبية (منصور، ٢٠١٦: ٩٦).

### السلوك الأخلاقي والمهني في الإسلام:

تُعرّف الأخلاق في الإسلام بأنها مجموعة من القيم والمبادئ التي تُنظّم السلوك الإنساني بناءً على ما حدّده الشّرع الإسلامي، فقد حثّ الإسلام على الالتزام والتمسك بالقيم الأخلاقية الحميدة في سلوك الفرد، سواءً في حياته الشخصية أو في حياته المهنية. والأخلاق الإسلامية ليست أخلاقاً نظرية، وإنما هي أشمل من ذلك؛ فهي تُنظّم علاقة الفرد مع نفسه ومع ربه، وعلاقة الفرد مع الغير. وتدعم الأخلاق علم ومهنة مراجعة الحسابات من خلال ما يلي (أبو النصر، ٢٠١٠: ١٦):

- (١) التزام مُراجع الحسابات بالصدق، وذلك لأنَّ الصدق يُعدُّ خلقاً أساسياً من الأخلاق التي يجب أن يتحلَّى بها المُراجع المسلم نظراً لارتباط هذا الخلق بالمنهج الإسلامي.
- (٢) التزام المهنيين العاملين بمهنة المراجعة بالتعاون مع بعضهم ومع العملاء؛ فالتعاون أحد أهمِّ القيم الإسلامية، حيث يُقدِّم أعضاء مهنة المراجعة العونَ والإرشاد والتوجيه للمراجعين الآخرين.
- (٣) التزام المُراجع بسلوك القدوة الحسنة، حيث يكون له أثر فاعل وإيجابي لتوجيهاته ونصائحه وسلوكه، فهو يمثل قدوة حسنة لمساعديه ولمن يراجع أعمالهم من خلال إتقان العمل والأمانة، والتزامه الحياديَّة والصدق والقيم الأخلاقية الأخرى.

### الدِّراسات السابقة:

قام (منصور و الللي، ٢٠٢٣) بدراسة تقييم دور تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) في الحد من عدم تماثل المعلومات بهدف تعظيم قيمة المنشأة، واعتمد الباحث في دراسته على المزج بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي. وقد اظهرت الدراسة إلى أن تعظيم القيمة عند تطبيق معايير IFRS يرجع الى أكثر من سبب منها (زيادة جودة التقارير المالية، وتخفيض تكلفة رأس المال، وتحسين مستوى كفاءة الأسواق المالية ومعدلات السيولة)، بمعنى أن تطبيق المعايير يوفر المناخ المناسب للمنشآت لتحسين قراراتهم المالية من خلال الحد من عدم تماثل المعلومات.

قام (مصطفى، ٢٠٢٢)، بعمل دراسة لتحديد مدى مساهمة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة في تخفيض عدم تماثل المعلومات المحاسبية بسوق الأوراق المالية المصري، واعتمد الباحث في دراسته على المنهج الاستقرائي والدِّراسة النظرية التحليلية. وقد اظهرت الدراسة أنَّ المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة من الممكن أن يُسهم في تضيق الفجوة المعلوماتية بين المستثمرين، وتحسين مستويات جميع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بحيث يتم تحقيق أفضل توازن بين هذه الخصائص، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات المحاسبية في السوق، ويؤدي أيضاً إلى تطوير اللوائح والقوانين والمعايير والأطر الإلزامية وغير الإلزامية التي تنظّم التقرير، والإفصاح بما يتفق مع المبادرة العالمية للتقارير المتكاملة، وأن تصبح من ضمن متطلبات الإدراج في سوق الأوراق المالية، والاهتمام الأكاديمي بمدخل التقارير المتكاملة، كاتجاهٍ حديث لتطوير التقارير المالية المنشورة.

وأما (أحمد، ٢٠٢١)، فقد قام بعمل دراسة معرفة دور جودة المراجعة الداخلية في الحد من عدم تماثل المعلومات، حيث قام الباحث باستخدام أسلوب الاستبيان. ولقد توصلت الدراسة إلى أن محددات جودة المراجعة الداخلية تتمثل في التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي، واستقلالية المراجع الداخلي، وموضوعية المراجع الداخلي، الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، وجودة تنفيذ المهام، خبرة المراجع الداخلي. كما أشارت الدراسة إلى أن وجود عدم تماثل في المعلومات يؤدي إلى بعض الآثار السلبية التي تضر بكفاءة الأسواق المالية، كما تؤدي جودة المراجعة الداخلية إلى الحد من عدم تماثل المعلومات من خلال زيادة الثقة في معلومات التقارير المالية وتفعيل هيكل الرقابة الداخلية.

وقام (Mostafa & others, 2020) بدراسة العلاقة بين التزام المراجع بالتعاليم الدينية ودرجة الاستقلالية، حيث قام الباحث باستخدام تصميم تجريبي. وأشارت النتائج إلى وجود تأثير تفاعلي كبير بين درجة التطور الأخلاقي والتدوين الجوهري في درجة استقلالية المراجع نظراً للتأثير المحفز للعوامل الاقتصادية. كما أشار الباحث إلى أهمية استقلال المراجع وضرورة التركيز على عوامل استقلاليته للحفاظ على اهتمام المستثمرين المحليين والأجانب.

وكذلك توضح دراسة (Ashari & Krismiaji, 2019) تأثير خصائص لجنة المراجعة - التي تشمل الاستقلالية، والحجم، والكفاءة، وتواتر الاجتماعات الخاصة بالشؤون المالية - على أداء شركات التصنيع المدرجة في البورصة الأندونيسية. وقد تبين من الدراسة أن جميع خصائص لجنة المراجعة لها تأثير إيجابي في أداء الشركة، ولقد أوصى الباحثان بضرورة مراجعة البيانات من قبل لجنة المراجعة قبل الإفصاح عنها للجمهور.

وأما (Paradisa Sukma & Yustrida Bernawati, 2019) فقد سلط الضوء على أثر خصائص لجنة المراجعة - التي تشمل عدد لجان المراجعة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة، والخلفية التعليمية للجنة المراجعة، وخبرة لجنة المراجعة - في جودة المراجعة؛ حيث أتبع الباحثان المنهج الوصفي التحليلي لشركات التصنيع المدرجة في سوق أندونيسيا. وقد تبين للباحثان عدم وجود تأثير جوهري لخصائص لجنة المراجعة في جودة المراجعة، كما أوصى الباحثان بضرورة تشكيل لجنة مراجعة بشكل يمكنها من القيام بوظائفها على النحو الأمثل.

وقام (أحمد وحميدي، ٢٠١٨) بدراسة مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين والإداريين.

ومن أجل تحقيق أهداف البحث استخدمنا أسلوب الاستبيان، وخلصت الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات يلتزمون -بدرجة كبيرة جداً- بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي، والتي تشمل النزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية اللازمة، والسرية، والسلوك المهني. وكذلك يلتزم مراجعو الحسابات -بدرجة كبيرة جداً- بقواعد السلوك المهني، كما أوصى الباحثان بضرورة بذل مزيد من الجهود لإصدار مدونة سلوك أخلاقي ومهني خاصة بمهنة مراجعة الحسابات في ليبيا بحيث تلائم طبيعة القوانين والأنظمة المعمول بها في ليبيا، وكذلك ضرورة تنظيم ورش عمل ومؤتمرات متخصصة تهتم بأخلاقيات المهنة.

وكذلك قام (حسين وعجيب، ٢٠١٨): بدراسة أثر خبرة أعضاء لجان المراجعة واستقلاليتهم في عدم تماثل المعلومات المحاسبية. وقد قام الباحث بتوزيع استبانة تحتوي مجموعة من الأسئلة التي تقيس آراء عينة من العاملين في مكاتب المراجعة في السودان، ومن أهم النتائج التي خرج بها الباحثان: أن عدم ارتباط أعضاء لجنة المراجعة بعلاقات مع مجلس الإدارة يسهم في دعم استقلاليتها للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وأشار الباحثان إلى ضرورة عمل إقرارات للجنة المراجعة لعدم ارتباطها بإدارة الشركة من أجل ضمان استقلاليتها.

أما (وضّاح، ٢٠١٧)، فقد قام بدراسة معرفة العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة (الاستقلالية، الخبرة المالية والمحاسبية، المهام والمسؤوليات) ومستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية، حيث قام بتصميم الاستبانة التي وُزعت على العاملين من المحاسبين والمراجعين الداخليين بالمصارف السودانية. وقد تبين من الدراسة أن خصائص ومهام ومسؤوليات لجان المراجعة بالمصارف السودانية ساهمت في زيادة مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية، وأن الإفصاح عن المعلومات العامة والمعلومات غير المالية ساهم في تحسين مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير والقوائم المالية. ولقد أوصى الباحث بضرورة التحسين المستمر لمفهوم الإفصاح الاختياري في التقارير والقوائم المالية، وضبط عمليات المتابعة والمراقبة على بيانات التقارير المالية، وعدم وضع قيود على المراجعين الخارجيين من قبل الإدارات التنفيذية للمصارف، بالإضافة لعرض معلومات عن تأثير الأوضاع السياسية والاقتصادية للمصارف على قوائمها المالية.

وكذلك قام (زعرى وعبد العال، ٢٠١٦) بدراسة مدى التزام مراجعي الحسابات العاملين في قطاع غزة بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، التي تنظم وتحكم وتضبط سلوكيات المراجعين، وقد استخدم الباحثان أسلوب الاستبيان. وخلصت الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة كبيرة جداً بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي، وهي: النزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية اللازمة والسرية، والسلوك المهني؛ حيث يلتزم مراجعو الحسابات بدرجة كبيرة جداً بقواعد السلوك المهني، التي أوصت بها جمعية مراجعي الحسابات القانونيين الفلسطينيين ونقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينية. كما تبين أن الالتزام والوعي الديني لمراجع الحسابات يؤثر -بدرجة كبيرة

جداً- في سلوكهم المهني والأخلاقي، وأن القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات تؤثر بدرجة كبيرة في التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني. وأوصى الباحثان بضرورة بذل المزيد من الجهود لإصدار مدونة سلوك أخلاقي ومهني خاصة بمهنة مراجعة الحسابات في فلسطين، وضرورة العمل على تطوير وتحديث القوانين الخاصة بمزاولة المهنة، وضرورة إدراج مسار دراسي خاص بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الخطط الدراسية لأقسام المحاسبة في الجامعات والكليات الفلسطينية.

ومن ناحية أخرى، قام (علي، ٢٠١٥) بدراسة تحليل أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح المحاسبية والتقارير المالية لشركات التأمين المصرية، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي. وقد خلص الباحث إلى وجود علاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وعدم تماثل المعلومات المحاسبية وبين جودة الأرباح، لذا أوصى الباحث بضرورة توحيد شركات التأمين لأسس وطرق القياس والعرض والإفصاح بهدف زيادة الثقة في القوائم المالية.

وقد قام (عبده، ٢٠١٤) بدراسة التعرف على مدى التزام المدققين الداخليين بالميثاق الأخلاقي في البنوك الإسلامية الأردنية، حيث شملت الدراسة مديري التدقيق والمدققين الداخليين في البنوك الإسلامية الأردنية. ولقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين الداخليين يلتزمون بأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية.

وقام (Ardelean, 2013) بدراسة مدى تأثير التزام المراجعين بأخلاقيات مهنة المراجعة على مستوى ثقة الجمهور، واستخدم الباحث التحليل البنائي في هذه الدراسة للتأكد من أن أخلاقيات مراجعي الحسابات قد تعرضت لمخاطر تضارب المصالح، مما يؤثر في الثقة التي يمنحها المجتمع لمراجعي الحسابات. ولقد توصلت الدراسة إلى أن نجاح مراجعي الحسابات مبني على الثقة مع مرور الوقت، وأن تمسك مراجعي الحسابات بالأخلاقيات المهنية يعكس إيجاباً على ثقة المجتمع. أيضاً كلما زاد التواصل بين المراجعين والجهات التنظيمية والرقابية في الدولة، كان لذلك تأثير إيجابي في ثقة المجتمع.

ومما يلاحظ على هذه الدراسات، أن بعضها ركز على تأثير خصائص لجان المراجعة في أكثر من جانب، مثل: أثرها في جودة عملية المراجعة (Paradisa Sukma & Yustrida, 2019)، وعدم تماثل المعلومات المحاسبية (حسين وعجيب، ٢٠١٨)، ومستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية (وضّاح، ٢٠١٧). كما تناولت بعض الدراسات عدم تماثل المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيها؛ مثل: مدى مساهمة المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة في تخفيض عدم تماثل المعلومات المحاسبية (مصطفى، ٢٠٢٢)، وأثر جودة المراجعة الداخلية (أحمد، ٢٠٢١)، وأثر الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي (علي، ٢٠١٥)، ومدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني (زعرع و عبد العال، ٢٠١٦)،

والممارسات المحاسبية الخاطئة، ومستوى الإفصاح المحاسبي الاختياري (وضاح، ٢٠١٧)، ودراسة أثر خصائص لجنة المراجعة في عدم تماثل المعلومات المحاسبية (حسين وعجيب، ٢٠١٨) مما يسهم في دعم استقلاليتها للحد من عدم تماثل المعلومات. كما يُلاحظ عدم تركيز أي من هذه الدراسات على قياس الأثر في ظل الثقافة السعودية، لذا فإن الدراسة الحالية تتميز عن الدراسات السابقة بدراسة أثر خصائص لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية في ظل ثقافة المجتمع السعودي، والتي تتمثل في القيم الاجتماعية المستمدة من العادات والتقاليد والأعراف والتعاليم الدينية.

### منهجية الدراسة:

مجتمع الدراسة: لقد تشكل مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين والمراجعين والمراقبين والمدراء الماليين العاملين في مكاتب المراجعة والمحاسبة في المملكة العربية السعودية والبالغ عددها (١٨٤) مكتب مراجعة معتمد لدى الهيئة السعودية للمحاسبين خلال فترة إجراء الدراسة في الفصل الدراسي الأول لعام ١٤٤٣ هـ. ولقد تم اختيار عينة الدراسة عن طريق توزيع الاستبانة على عينة من مجتمع الدراسة، كما تم عمل ١٠ مقابلات شخصية مع المختصين بمكاتب المراجعة المحاسبية في المملكة العربية السعودية، حيث تم توزيع ١١١ استبانة وتمت الإجابة على ١٠٠ منها، بمعدل ٩٠% من عينة الدراسة، والتي تشمل مختصين محاسبة ومراجعين ومراقبين ومديرين ماليين يمثلون الفئة المستهدفة للدراسة.

الأسلوب المتبع: استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي والمقارن؛ حيث يهدف هذا الأسلوب إلى توفير البيانات والحقائق عن مشكلة الدراسة لتفسيرها، والوقوف على دلالاتها، وتحديد بيانات الدراسة الناتجة عن المقابلة الشخصية، واستبعاد ما لا يفيد الدراسة، ثم تبويب وتصنيف وترميز البيانات، ثم تحليل بيانات المقابلات الشخصية والاستبيان باستخدام التحليل الإحصائي وبواسطة برنامج SPSS.

ركزت الدراسة على عدة متغيرات تتمثل في:

(١) متغيرات مستقلة: وتشمل استقلال أعضاء لجنة المراجعة، وحجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها، والثقافة السعودية المتمثلة في الالتزام بتعاليم الدين الإسلامي.

(٢) متغير تابع متمثل في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

### نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها:

استخدمت المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية لاستجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو تأثير خصائص لجنة المراجعة على عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وذلك على النحو الآتي:

عرض وتحليل نتائج السؤال الأول:

ما أثر استقلال أعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية؟

أبدى معظم أفراد مجتمع الدراسة موافقتهم التامة على أن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يساهم في عدم تحيزها، ويساهم في حماية مصالح المساهمين، ويعزز إتمام انتخاب أعضاء اللجنة من الجمعية العامة، كما يؤيد أفراد مجتمع الدراسة عدم تملك أعضاء اللجنة أسهماً تخص الشركة. ويُظهر ذلك جدول رقم (١):

جدول رقم (١): يوضح أثر استقلال أعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الرتبة	الترتيب
٣	استقلالية أعضاء لجنة المراجعة تساعدهم في القيام بمهامهم دون تحيز، وبالتالي تحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	٤.٤	%٨٨	٠.٧٤	تماماً	١
٥	استقلالية أعضاء لجنة المراجعة تساهم في حماية مصالح المساهمين والمستثمرين، ويحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	٤.٣	%٨٦	٠.٧٩	تماماً	٢
١	لضمان استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، يجب انتخابهم من قبل الجمعية العامة للمساهمين باستمرار.	٤.٣	%٨٦	٠.٧٣	تماماً	٣
٢	الزام أعضاء لجنة المراجعة بالموضوعية عند المراجعة، وفحص التقارير المالية، يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	٤.٢	%٨٤	٠.٨٣	تماماً	٤
٤	لضمان استقلال لجنة المراجعة وبالتالي الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، يجب ألا يملك أعضاؤها أسهماً في الشركة.	٤.١	%٨٢	٠.٩٨	تماماً	٥
	المعدل الكلي	٤.٣	%٨٥	٠.٨٢	موافق تماماً	

يتضح من الجدول (١) أن استقلالية أعضاء لجنة المراجعة ضرورية من أجل القيام بمهامهم بموضوعية ودون تحيز، وهذا بدوره -يحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية بين جميع المستفيدين من القوائم المالية للشركة. ولتعزيز استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، فإن النسب الظاهرة في الجدول تشير إلى ضرورة أن يتم انتخاب أعضاء اللجنة من قبل الجمعية العامة للمساهمين، بالإضافة إلى ضرورة عدم امتلاكهم لأسهم الشركة. ويتفق ذلك مع دراسة (أحمد، ٢٠٢١)، التي وجدت أن جودة المراجعة الداخلية من حيث الاستقلالية، تحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية. الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، وانعكاس ذلك على الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

ولفحص هذه الفرضية، فقد تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد Multiple Linear Regression، وجاءت نتائج هذا الاختبار على النحو الآتي:

جدول رقم (٢): نتائج اختبار أثر استقلال أعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات

المُحاسبية (ن=١٠١)

Sig	T	Beta	Sig	F	R2	R	البيان
٠.٠٠١	١٠.٦	٠.٧٢٩	٠.٠٠١	١١٢.٥	٠.٥٣٢	٠.٧٢٩	استقلال أعضاء لجنة المراجعة وأثره في الحد من عدم تماثل المعلومات المُحاسبية.

يوضح الجدول اعلاه وجود أثر لاستقلال أعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المُحاسبية؛ حيث بلغ معامل الارتباط R عند (٠.٧٢٩)، ومعامل التحديد R2 عند (٠.٥٣٢)؛ أي أن قيمته (٥٢.٣%) من أثر استقلال أعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المُحاسبية، كما بلغت درجة التأثير (Beta) في استقلال أعضاء لجنة المراجعة عند (٠.٧٢٩)؛ حيث كانت قيمة T المحسوبة (١٠.٦) عند مستوى دلالة (٠.٠٠١)، وهذا يؤكد وجود أثر استقلال أعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المُحاسبية. وقد اتفقت النتيجة الحالية مع دراسة (حسين وعجيب، ٢٠١٨) على أن عدم ارتباط أعضاء لجنة المراجعة بعلاقات مع مجلس الإدارة يسهم في دعم استقلاليتها للحد من عدم تماثل المعلومات المُحاسبية. عرض وتحليل نتائج السؤال الثاني:

ما أثر الخبرة الماليّة لدى أعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المُحاسبية؟

أبدى ٩٠% من أفراد مجتمع الدراسة موافقتهم التامة على أهمية وجود خبير مالي بين أعضاء لجنة المراجعة، بينما أبدى ٨٢% موافقتهم على أن الخبرة المالية تساعد في اختيار المراجع الخارجي ومراقبة أدائه مما يساهم في عدالة التقارير المالية، وبالتالي الحد من عدم تماثل المعلومات المُحاسبية.

جدول رقم (٣): أثر الخبرة الماليّة لدى أعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المُحاسبية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية المئوية	الانحراف المعياري	الرئية	التعليق
١٠	وجود خبير مالي ومحاسبي من ضمن أعضاء لجنة المراجعة يزيد من فاعلية اللجنة، ويحد بالتالي من عدم تماثل المعلومات المُحاسبية.	٤.٥	%٩٠	٠.٦١	تماماً موافق	١
٨	يجب أن تتشكل لجنة المراجعة من أعضاء ذوي خبرة، خاصة في مجال المحاسبة والمراجعة والالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة، وهذا - بدور- يحد من عدم تماثل المعلومات المُحاسبية.	٤.٤	%٨٨	٠.٧١	موافق تماماً	٢
٩	لدى لجنة المراجعة الإلمام التام بطبيعة ومهام المسؤوليات نحو لجان المراجعة.	٤.٣	%٨٦	٠.٧٦	تماماً موافق	٣
١١	يؤثر أداء وفعالية لجنة المراجعة في ثقة المجتمع المالي في القوائم والتقارير المالية، وبالتالي يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات المُحاسبية.	٤.٣	%٨٦	٠.٧٧	تماماً موافق	٤

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية المئوية	الانحراف المعياري	الرئية	التقييم
٤	توفّر المعرفة والخبرة الكافية بالتقارير المالية لدى لجنة المراجعة يمكنها من تنفيذ المهام الرقابية والإشرافية الموكلة إليها، وهذا -بدوره- يحدّ من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	٤.٣	%٨٦	٠.٧٨	موافق تماماً	٥
٦	تزيد الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة من كفاءة أدائهم للحدّ من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	٤.٣	%٨٦	٠.٧٨	موافق تماماً	٦
٥	تساهم الخبرة الماليّة للجنة المراجعة في الارتقاء بجودة المراجعة الداخلية في الشركات، وتحدّ -بالتالي- من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	٤.٣	%٨٦	٠.٧٩	موافق تماماً	٧
٧	الخبرة المالية للجنة المراجعة تساعد الإدارة في إحكام الرقابة على المبادئ والسياسات المحاسبية المتبعة بالشركة، وهذا -بدوره- يسهم في الحدّ من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	٤.٣	%٨٦	٠.٨٠	موافق تماماً	٨
١	يجب أن يحتوي تقرير لجنة المراجعة على معلومات تنسم بالدقة الكبيرة، حيث سيساعد ذلك في الحدّ من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	٤.٣	%٨٦	٠.٨٣	موافق تماماً	٩
٣	الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة تساعدهم في الحصول على معلومات مالية صحيحة في الوقت المناسب، وهذا يسهم في جودة القوائم المالية، ويحدّ -بالتالي- من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	٤.٢	%٨٤	٠.٨٣	موافق تماماً	١٠
٢	الخبرة المالية للجنة المراجعة تساعد في اختيار المراجع الخارجي وتراقب أداءه، وهذا -بدوره- يساهم في تحسين عدالة التقارير الماليّة ويحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	٤.١	%٨٢	٠.٨٤	موافق	١١
	المعدل الكلي	٤.٣	%٨٦	٠.٧٧	موافق تماماً	

يتضح من الجدول (٣) أنّ الرأى السائد لمعظم عبارات هذا البُعد، وللبعد ككلّ، يقع في فئة (موافق تماماً)، بمتوسط حسابي قدره (٤.٣)، وانحراف معياري قدره (٠.٧٧)، ونسبة مئوية ٨٦%؛ وهذا يعني أنّ الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة ضرورية، حيث أنها تزيد من فعالية اللجنة والالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة، وذلك بفضل تمتّع أعضاء اللجنة بخبرة عالية وكافية بالتقارير المالية تمكّنهم من تنفيذ المهام الرقابية والإشرافية الموكلة إليهم، وتساهم أيضاً في اتسام التقارير المالية بالدقة الكبيرة، وكذلك الارتقاء بجودة المراجعة الداخلية، والمساعدة في اختيار المراجع الخارجي ومراقبة أدائه.

وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة أحمد وحميدي (٢٠١٨) في أنّ مراجعي الحسابات يلتزمون -بدرجة كبيرة جداً- بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي، وهي: النزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية اللازمة والسريّة، والسلوك المهني. كما اتفقت هذه النتيجة مع دراسة حسين وعجيب (٢٠١٨) في أنّ عدم ارتباط أعضاء لجنة المراجعة بعلاقات مع مجلس الإدارة يساهم في دعم استقلاليتها للحدّ من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

الفرضية الثمانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، وانعكاس ذلك على الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

وللإجابة عن هذه الفرضية، استُخدم تحليل الانحدار الخطي المتعدد Multiple Linear Regression، وفيما يلي نتائج هذا الاختبار:

جدول رقم (٤): نتائج اختبار أثر الخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل

المعلومات المحاسبية (ن=١٠١)

البيان	R	R2	F	Sig	Beta	T	Sig
الخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	٠.٩٢٩	٠.٨٦٤	٦٢٨.٥	٠.٠٠١	٠.٧٢٩	٢٥.١	٠.٠٠١

يوضح الجدول رقم (٤) أنه يوجد أثر للخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية؛ حيث بلغ معامل الارتباط R (٠.٩٢٩)، ومعامل التحديد R2 (٠.٨٦٤)؛ أي أن قيمته (٨٦.٤%) من أثر الخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، كما بلغت درجة التأثير (Beta) في الخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة (٠.٩٢٩)، حيث كانت قيمة T المحسوبة (٢٥.١)، عند مستوى دلالة (٠.٠٠١)، وهذا يؤكد وجود أثر للخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

وقد اتفقت النتيجة الحالية مع دراسة (Ashari & Krismiaji, 2019) في أن جميع خصائص لجنة المراجعة لها تأثير إيجابي في أداء الشركة، كما تتفق مع دراسة (أحمد، ٢٠٢١) في أن محدّدات جودة المراجعة الداخلية تتمثل في (التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي- استقلالية المراجع الداخلي- موضوعية المراجع الداخلي- الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي- جودة تنفيذ المهام- خبرة المراجع الداخلي)، وأن وجود عدم تماثل المعلومات المحاسبية يؤدي إلى بعض الآثار السلبية التي تضرّ بكفاءة الأسواق المالية، كما تؤدي جودة المراجعة الداخلية إلى الحد من عدم تماثل المعلومات من خلال زيادة الثقة في معلومات التقارير المالية، وتفعيل هيكل الرقابة الداخلية. بينما اختلفت النتيجة مع دراسة (Paradisa Sukma & Yustrida Bernawati, 2019) التي أشارت إلى عدم وجود تأثير جوهري لخصائص لجنة المراجعة في جودة المراجعة.

### عرض وتحليل نتائج السؤال الثالث:

ما أثر حجم لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية؟  
أظهرت النتيجة أن ٨٦% من أفراد مجتمع الدراسة ترى أن حجم لجنة المراجعة يؤثر على أداء اللجنة؛ حيث يتاح لأعضاء اللجنة الوقت الكافي للتأكد من دقة المعلومات المفصّل عنها، مما يحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

#### جدول رقم (٥): أثر حجم لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الترتيب	الترتيب
١	حجم لجنة المراجعة له تأثير فاعل في أداء اللجنة، وبالتالي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	٤.٣	%٨٦	٠.٧٤	١	١
٢	يجب أن يتناسب حجم لجنة المراجعة مع حجم الشركة وأنشطتها والمهام الموكلة إليها، بحيث لا يقل عدد أعضائها عن ٣ أعضاء، ولا يزيد عن ٥ أعضاء، وهذا يساعد في الحصول على قوائم مالية عادلة، ويحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	٤.١	%٨٢	٠.٧٨	٢	٢
٣	كبر حجم لجنة المراجعة يساهم في توفير الوقت والجهد اللازم لأعضائها للتأكد من دقة المعلومات المفصّل عنها في القوائم والتقارير المالية، وبالتالي الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	٣.٩	%٧٨	٠.٨٨	٤	٤
	المعدل الكلي	٤.١	%٨٢	٠.٨٣	موافق	

يُتضح من الجدول اعلاه أن حجم لجنة المراجعة ضروري؛ حيث إنه يزيد من فعالية اللجنة، فكلما كبر حجم لجنة المراجعة كلما أسهم في توفير الوقت والجهد اللازمين لأعضائها والتأكد كذلك من دقة المعلومات المفصّل عنها في القوائم والتقارير المالية، مما يساعد في الحصول على قوائم مالية عادلة تعكس الواقع المالي للشركة. وهذا يتفق مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (Ashari & Krismiaji, 2019) في أنّ جميع خصائص لجنة المراجعة لها تأثير إيجابي في أداء الشركة.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين حجم لجنة المراجعة وانعكاس ذلك على الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

وللإجابة عن هذه الفرضية، استُخدم تحليل الانحدار الخطّي البسيط Multiple Linear

Regression، وفيما يلي نتائج هذا الاختبار:

جدول رقم (٦): نتائج اختبار أثر حجم لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية (ن=١٠١)

البيان	R	R2	F	Sig	Beta	T	Sig
حجم لجنة المراجعة والحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.	٠.٧٤٩	٠.٥٦١	١٢٦.٣	٠.٠٠١	٠.٧٤٩	١١.٢	٠.٠٠١

يوضح الجدول رقم (٦) أنه يوجد أثر لحجم لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المختصين بمكاتب المراجعة المحاسبية؛ حيث بلغ معامل الارتباط R (٠.٧٤٩)، ومعامل التحديد R2 (٠.٥٦١)؛ أي أن قيمته (٥٦.١%) من أثر حجم لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، كما بلغت درجة التأثير (Beta) في حجم لجنة المراجعة (٠.٧٤٩)؛ حيث كانت قيمة T المحسوبة (١١.٢) عند مستوى دلالة (٠.٠٠١)، وهذا يؤكد وجود أثر لحجم لجنة المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

وقد اتفقت النتيجة الحالية مع دراسة (Paradisa Sukma & Yustrida Bernawati, 2019) في عدم وجود تأثير جوهري لخصائص لجنة المراجعة في جودة المراجعة.

فرضيات الدراسة:

تم استخدام المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، ومعامل الارتباط بيرسون، والجدول الآتي يوضح ذلك:

جدول رقم (٧): المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومعامل الارتباط بيرسون

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
عدم تماثل المعلومات المحاسبية	٨٥.٩	٨.٨	١٠٠	٠.٧٢٩	٠.٠٠١
استقلالية أعضاء لجنة المراجعة	٢١.٤	٢.٦			

يتضح من الجدول السابق، أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين استقلالية أعضاء لجنة المراجعة والحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لعدم تماثل المعلومات المحاسبية (٨٥.٩) بانحراف معياري (٨.٨)، بينما بلغ المتوسط الحسابي لاستقلالية أعضاء لجنة المراجعة (٢١.٤) بانحراف معياري (٢.٦) عند معامل ارتباط بيرسون R (٠.٧٢٩)، وهي دالة إحصائياً.

وقد اتفقت النتيجة الحالية مع دراسة (Mostafa & others, 2020) في وجود تأثير تفاعلي كبير بين درجة التطور الأخلاقي والتدوين الجوهري في درجة استقلالية المراجع، وذلك نظراً للتأثير المحفز للعوامل الاقتصادية.

الفرضية الثانية تنصُّ على أنه:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة والحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية. ولإجابة عن هذا السؤال، استخدم الباحثان المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، ومعامل الارتباط بيرسون؛ والجدول الآتي يوضح ذلك:

جدول رقم (٨): المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومعامل الارتباط بيرسون

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
عدم تماثل المعلومات المحاسبية	٨٥.٩	٨.٨	١٠٠	٠.٩٢٩	٠.٠٠١
الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة	٤٨	٥.٣			

يُتضح من الجدول السابق أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية طردية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة والحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لعدم تماثل المعلومات المحاسبية (٨٥.٩) بانحراف معياري (٨.٨)، بينما بلغ المتوسط الحسابي لاستقلالية أعضاء لجنة المراجعة (٤٨) بانحراف معياري (٥.٣٦)، وذلك عند معامل ارتباط بيرسون  $R(٠.٩٢٩)$ ، وهي دالة إحصائياً.

وقد اتفقت النتيجة الحالية مع دراسة (وضاح، ٢٠١٧) في أنّ خصائص ومهام ومسؤوليات لجان المراجعة بالمصارف السودانية ساهمت في زيادة مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية، وأنّ الإفصاح عن المعلومات العامة، والمعلومات غير المالية، ساهم في تحسين مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير والقوائم المالية. الفرضية الثالثة تنصُّ على أنه:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين حجم لجنة المراجعة والحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

استخدم الباحثان المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، ومعامل الارتباط بيرسون؛ والجدول الآتي يوضح ذلك:

جدول رقم (٩): المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومعامل الارتباط بيرسون

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
عدم تماثل المعلومات المحاسبية	٨٥.٩	٨.٨	١٠٠	٠.٧٤٩	٠.٠٠١
حجم لجنة المراجعة	١٦.٤	٢.٦			

يُتضح من الجدول السابق أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم لجنة المراجعة وبين الحدّ من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لعدم تماثل المعلومات المحاسبية (٨٥.٩) بانحراف معياري (٨.٨)، بينما بلغ المتوسط الحسابي لحجم لجنة المراجعة (١٦.٤) بانحراف معياري (٢.٦).

وعليه، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية طردية بين حجم لجنة المراجعة والحدّ من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وذلك عند معامل ارتباط بيرسون  $R(٠.٧٤٩)$ ؛ وهي دالة إحصائياً. وقد اتفقت النتيجة مع (حسين؛ عديب، ٢٠١٨) في أنّ عدم ارتباط أعضاء لجنة المراجعة بعلاقات مع مجلس الإدارة يساهم في دعم استقلاليتها للحدّ من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، ودراسة (Paradisa Sukma & Yustrida Bernawati، 2019) في أنّ جميع خصائص لجنة المراجعة لها تأثير إيجابي في أداء الشركة.

#### عرض وتحليل نتائج السؤال الرابع:

ما أثر الثقافة السُعودية في أعضاء لجنة المراجعة، وبالتالي في الحدّ من عدم تماثل المعلومات المحاسبية؟  
الفرضية الرابعة تنصّ على أنه:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين الثقافة السُعودية لأعضاء لجنة المراجعة والحدّ من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

وللإجابة عن هذه الفرضية تم إجراء ١٠ مقابلات شخصية مع محاسبين ومراجعين؛ وذلك لمعرفة مدى تأثير الثقافة السعودية -المستلهمة من تعاليم الدين الإسلامي- على الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية. والجدول التالي (رقم ١٠) يوضح بيانات المشاركين في المقابلات الشخصية:

#### جدول رقم (١٠): بيانات المشاركين

م	طبيعة عمل المشارك	جنس المشارك	عدد سنوات الخبرة في المراجعة	المؤهلات المهنية
---	-------------------	-------------	------------------------------	------------------

م	طبيعة عمل المشارك	جنس المشارك	عدد سنوات الخبرة في المراجعة	المؤهلات المهنية
١	مراجع داخلي	ذكر	٧ سنوات	certified Public Accountant (CPA) من الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين.
٢	مدير مراجعة	ذكر	١٥ سنة	-
٣	مدير مراجعة	ذكر	١٥ سنة	-
٤	مستشار مالي ومدير مراجعة	ذكر	٣٧ سنة	-
٥	مدير مراجعة	ذكر	٢٠ سنة	شهادة المدقق الداخلي المعتمدة.
٦	محاسب قانوني	ذكر	٣٦ سنة	عضو الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين + عضو جمعية المحاسبين القانونيين المصريين + عضو اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب + حاصل على شهادة CFC.
٧	مراجع خارجي أو مدير مراجعة	ذكر	٢٥ سنة	زمالة الهيئة السعودية.
٨	مدير رئيس مشارك	ذكر	١٧ سنة	محاسب قانوني.
٩	مراجع خارجي	ذكر	١٥ سنة	-
١٠	مدير الحوكمة والالتزام	ذكر	١٢ سنة	خبرات متعددة في مجالات الحوكمة، والالتزام وإدارة الأعمال، وأمانة مير مجالس الإدارات واللجان.

في الجدول رقم (١٠)، أتضح أنّ جميع المحاسبين والمراجعين القانونيين الذين عُدّت المقابلة معهم، هم خريجو بكالوريوس، طبقاً لاختلاف التخصصات والمؤهلات المهنية لديهم، وسنوات الخبرة فيما بينهم، وطبيعة العمل لدى كل شخص بما يخدم أهداف الدراسة. ما هي الدوافع لدى لجنة المراجعة في حالة اكتشاف أخطاء متعمدة أو إخفاء بعض الاحداث الخاطئة او بعض التجاوزات التي يتم ملاحظتها أثناء عملية المراجعة؟ وهل هي نابعة من الوازع الديني، أم المبادئ الأخلاقية للمهنة؟ فنجد الأغلب تحكمهم المبادئ الأخلاقية والمهنية، فإنّ المبادئ وأخلاقيات المهنة ضرورية وأساسية لخصائص لجنة المراجعة في السعودية، حيث قال أحد المشاركين:

"الدافع لدي هو أخلاقيات المهنة أكثر من المبادئ الدينية، باعتبار أنّ لجنة المراجعة تقوم أساساً على الثقة في تأكيدها الموضوعي والرقابة والحوكمة". وتتفق ذلك مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (Ashari & Krismiaji، 2019) في أنّ جميع خصائص لجنة المراجعة لها تأثير إيجابي في أداء الشركة، كما أوضح أحد المشاركين عند سؤاله عن الدافع، أو السبب وراء الأفعال الصادرة عن لجنة المراجعة، وهل هي نابعة من وازع ديني، أم أخلاقي؟ فكان الرد:

"الذي يحكم لجنة المراجعة هو الضمير المهني للشخص طبعاً، حتى لو كان غير مسلم، فالأخلاق ومبادئ المهنة غير مرتبطة بالدين".

أمّا بخصوص وصف لجان المراجعة، فقد توافقت آراء بعض المشاركين على أنها محكمة بالمبادئ الدينية والأخلاقية والمهنية، في حين رأى مشاركٌ آخر أنها محكمة إما بالمبادئ الدينية أو الأخلاقية أو المهنية.

أمّا بخصوص دوافع اللجنة النابعة من المبادئ الدينية والأخلاقية إزاء المواقف التي تصدر عن اللجنة، وكيفية عملها لتعديل السلوكيات الخاطئة، ومنها: سلوك إدارة الأرباح، والإفصاح غير التام، وعدم الإفصاح عن الأحداث المهمة التي تلي تاريخ إعداد الحسابات الختامية، وأنّ القوائم المالية مُضلّلة، وأن الإدارة تقوم بتصنيف مستخدمي القوائم المالية إلى مُهمّين وغير مُهمّين؛ فكانت الإجابة عن ذلك من ثلاثة مشاركين كما يلي: "إن مهمّة لجنة المراجعة إصدار تقريرها فقط وفقاً لما تراه مناسباً". أي أن لجنة المراجعة لا تقوم بالتعديل المباشر، بل تُبدي رأيها من خلال تقريرها الذي توضح فيه أهمية تعديل الأخطاء وضرورة الإفصاح التام. فنجد أن منهم من يرى أنّ الدوافع للمواقف المطروحة هي: "معايير المهنيّة الموضوعية، أو مساعدة المستفيدين من القوائم الماليّة في اتخاذ القرار المناسب".

وأماً فيما يتعلق بأثر الثقافة السعودية -المستلهمة من تعاليم الدين الإسلامي- على الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، فقد قال أحد المشاركين: "إن علينا التأكيد من أن الجميع سيحصل على القوائم المالية على حدّ سواء، في المقابل لن أنتازل عن مبادئنا الدينية والأخلاقية". بينما أكد أحد المشاركين التزامه بالمبادئ الدينية من خلال قوله: "تعديل تصنيف سلوك المستفيدين من القوائم الماليّة"، وأكد أحد المشاركين وجود حق للجميع في الحصول على البيانات، وكذلك التزامه بالمبادئ الدينية من خلال قوله: "يجب ألا تتغاضى اللجنة عن أيّ سلوك يتنافى مع الهدف الأساسي الذي أنشئت من أجله اللجنة".

في حين وصف أحد المشاركين لجان المراجعة بأنّ مسؤوليتها محدّدة في ضوء الاحتفاظ بالمبادئ الدينية والأخلاقية من خلال قوله: "اللجنة فقط تبذل العناية لإبداء رأيها في ضوء البيانات المتوافرة"، ويصف أحد المشاركين الأخلاق والمبادئ بأنها غير مرتبطة بالدين، حيث قال: "الذي يحكم عمل المُراجع هو الضمير المهني للشخص".

بينما يصف أحد المشاركين عدم وجود تماثل للمعلومات لدى مستخدمي القوائم المالية بالتالي: "هناك معلومات قد لا تكون متاحة لعامة الناس، في حين تكون متاحة لبعض كبار التنفيذيين". فيما رفض أحد المشاركين التنازل عن المبادئ مقابل أيّ منفعة على الإطلاق، من

خلال قوله: "أعارض -وبشدّة- التضحية بمبادئٍ مقابل أيّ منافع"، كما وصف أحد المشاركين الوازع الديني بأنه لا يتعارض مع مصلحة الشركة والمساهمين من خلال قوله: "يجب أن تتمنّع المعلومات الموجودة في القوائم المالية بالشفافية"، في حين شدد أحد المشاركين على أهمية التمسك بالمبادئ الأخلاقية والدينية والمهنية مهما كانت المنفعة، قائلاً: "أرى أنه من الضروري الالتزام بالمعايير، وأرفض التضحية بمبادئٍ مقابل أي منافع".

ويرى الباحثان أنّ أثر الثقافة السعودية في استقلال أعضاء لجنة المراجعة يكون من خلال الالتزام بالمبادئ الدينية والأخلاقية عند وجود إمكانية للحصول على البيانات التي تساعد في اتخاذ القرار، كما يجب أن يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلّين عن أعضاء مجلس الإدارة، مع عدم قبول أيّ إجراءات.

ومن خلال المعاني المهمة عن تأثير الأتباع المنخفضة في مبدأ العناية المهنية الواجبة، نجد أنّه يوجد حق لجميع الأطراف في الحصول على البيانات التي تسهّل لهم اتخاذ القرار، وتأكيد الالتزام بالمبادئ الدينية، حيث قال أحد المشاركين: "يجب ألا تتغاضى اللجنة عن تصنيف مستخدمي القوائم المالية إلى مهمّين وغير مهمّين، حيث يتنافى ذلك مع الهدف الأساسي الذي أنشئت من أجله اللجنة، وهو حقّ جميع الأطراف في الحصول على البيانات التي تُسهّل لهم اتخاذ القرار وفقاً للمبادئ الأخلاقية والدينية، وفي حال تعارضت المصالح مع المبادئ الدينية يجب تقديم المبادئ الدينية على أيّ مصالح يمكن تعارضها". وأضاف أحد المشاركين: "الأساس في الإفصاح هو الالتزام بمعايير العرض، والإفصاح بعدلٍ وتساوٍ لمستخدمي القوائم المالية كافة، لذا يجب أن ترفض اللجنة تصنيف مستخدمي القوائم المالية إلى مهمّين وغير مهمّين، وتوصي بضرورة الالتزام بالمعايير، كما أرفض التضحية بمبادئٍ مقابل أيّ منافع، والدافع وراء هذا هو مبادئ الأخلاقية والدينية والمهنية، كما أنّه يمسّ باستقلاليّتي كمراجع". كما عبر مشارك آخر عن رأيه قائلاً: "ترفض اللجنة تصنيف مستخدمي القوائم المالية إلى مهمّين وغير مهمّين، ولا بدّ من الإفصاح عن أيّ معلومات للأطراف كافة بتساوٍ على المستخدمين، وإذا كانت المنفعة غير مهمّة ولا تؤثر في قرار الاستثمار في هذه الشركة أو عدمه، أوافق عليها، ولكن إذا كانت المنفعة مهمّة وتؤثر في قرار الاستثمار، فأنا أرفض ذلك قطعياً ولا يمكن أن أنتازل عن مبادئٍ مقابل منفعة على الإطلاق"، وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (عبده، ٢٠١٤) في أنّ المدقّقين الداخليين يلتزمون بأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية.

وبالنسبة لمعاني اتخاذ اللجنة إجراءات تنفيذية، والالتزام بالمبادئ الدينية، ومسؤولية اللجنة محدودة في ضوء تقريرها، مع المحافظة على المبادئ الدينية والأخلاقية، والأخلاق ومبادئ المهنة غير مرتبطة بالدين، وعدم قبول أي منافع مالية تتعارض مع المبادئ المهنية أو الدينية، ووجود عدم تماثل للمعلومات لدى مستخدمي القوائم المالية؛ جميعها تكررت مرةً واحدةً عندما ذكر أحد المشاركين أن: "على اللجنة تعديل سلوك تصنيف مستخدمي القوائم المالية إلى مُهمّين وغير مُهمّين، والالتزام بالحد الأدنى للإفصاح وفقاً للمبادئ الأخلاقية للمهنة، ولا يمكن قبول أي منافع مالية تتعارض مع مبادئ الدين، وهذا نابع من دافع ديني أكثر ممّا هو أخلاقي"، في حين ذكر أحد المشاركين أن: "اللجنة فقط تبذل العناية لإبداء رأيها في ضوء البيانات المتوفرة ولا علاقة لها بالشركة، ولم أتعرض لأي موقف يعارض مبادئ الدين والأخلاقية، وأرفض ذلك وأحافظ على مبادئ". وعبر أحد المشاركين عن ذلك بقوله: "الذي يحكم سلوك تصنيف مستخدمي القوائم المالية إلى مهمّين وغير مهمّين هو الضمير المهني للشخص طبعاً، حتى لو كان غير مسلم، فالأخلاق ومبادئ المهنة غير مرتبطة بالدين، كما أرفض تماماً قبول أي منافع مالية تتعارض مع مبادئ الدين والمهنية، وترشيد وتوجيه القرارات السليمة للإدارة، وتوضيح العواقب السلبية الناتجة عن هذا السلوك". وذكر مشارك آخر أن: "هناك معلومات قد لا تكون متاحة لكل الناس، في حين تكون متاحة لبعض كبار التنفيذيين، وهذا يحكمه الوازع الديني والقانوني، ولا أضحي بمبادئ الدين مقابل أي منفعة كانت". وجميعها تتفق مع دراسة (زعر ب وعبد العال، ٢٠١٦) في أنّ مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة كبيرة جداً بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي، وهي: النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية اللازمة والسرية والسلوك المهني؛ حيث يلتزم مراجعو الحسابات بدرجة كبيرة جداً بقواعد السلوك المهني، في حين أنّ مفهوم "لا يجوز للشركة أن تزود أحد المساهمين بمعلومات بأيّ طرق غير قانونية، والتنازل عن المبادئ مقابل أي منفعة على الإطلاق"، تكرر مرة واحدة، عندما عبر أحد المشاركين بقوله: "هنا تظهر عدالة القوائم المالية، التي يحكمها نظام السوق المالية، فلا يجوز للشركة أن تزود أحد المساهمين بمعلومات بأيّ طرق غير قانونية، فهذا يسمى التداول بناءً على معلومات داخلية، ويُجرّم النظام إدارة الشركة والمساهم الذي تلقى المعلومة واستغلّها، لذلك يُفترض أن يكون لدى الشركة آلية معيّنة أو سياسة الإفصاح عن المعلومات والتطورات المهمة، فالسوق المالي يعتمد على المعلومة، لذا يعمل النظام في السوق المالية على حظر تداولات مجلس الإدارة في فترة صدور القوائم المالية، كما يحظر على جميع أعضاء مجلس الإدارة معاملة من لهم بهم أيّ

علاقة بالبيع والشراء في فترات محدّدة من السنة، وهي فترات صدور القوائم المالية، كما أعارض وبشدة التخلّي عن مبادئ مقابل أي منافع مالية، وعلى من يتعرّض لمثل هذا الموقف التواصل مع اللجنة سرّياً، وذلك من خلال البريد الإلكتروني أو صندوق شكاوى أمن وسرّي، ويمكن للجميع التواصل معها". ويتفق ذلك مع دراسة (وضاح، ٢٠١٧) في "أنّ خصائص ومهام ومسؤوليات لجان المراجعة بالمصارف السودانية ساهمت في زيادة مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية، وأنّ الإفصاح عن المعلومات العامّة، والمعلومات غير المالية، ساهم في تحسين مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير والقوائم المالية".

وأما بالنسبة لمعنى "الوازع الديني لا يتعارض مع مصلحة الشركة والمساهمين، ولكن في حدود النظام والأخلاق" فقد تكرّر مرتين، فقد عبر أحد المشاركين بقوله: "يعدّ تصنيف المستخدمين إلى مهمّين وغير مهمّين سلوكاً مهمّاً للقوائم المالية ودقتها، وذلك لأنّ الهدف منها أن يكون جميع المستفيدين على حدّ سواء، فمن أخلاقيات ومسؤوليات لجنة المراجعة التأكّد من أن الجميع سيحصل على القوائم المالية، وذلك لأن دافعها الأول والأساسي هو المبادئ الأخلاقية للمهنة، ومسؤوليتها أن تكون واضحة وفي متناول الجميع، كما أنني لن أنتازل عن مبادئ الدين والأخلاق، في المقابل أوضحت الشركة أن الهدف من وجود لجنة المراجعة هو التنبيه للمبادئ الأخلاقية والدينية بغضّ النظر عن مصالح الشركة، فهي لجنة مواطنة ومحيدة ولها استقلاليتها، ويمكن قبول الهدايا إذا كانت في الحدّ الذي لا يؤثر في استقلالية اللجنة، والدافع وراء ذلك المحافظة على استقلاليتها ومبادئها الأخلاقية". بينما عبر أحد المشاركين بأن: "المبدأ الأساسي هو توحيد النظرة للمساهمين، وعدم تمييزهم وتصنيفهم، ويجب أن تتمتع المعلومات الموجودة والقوائم المالية بالشفافية، فالوازع الديني لا يتعارض مع مصلحة الشركة والمساهمين، ولكن في حدود النظام والأخلاق، كما أن لجنة المراجعة تحكمها المبادئ الأخلاقية لأنّها تمثل شريحة كبيرة من المساهمين، فأني عضو في لجنة المراجعة يقبل أي نوع من أنواع الإغراءات يكون قد تنازل عن استقلاليتها ومبادئها الأخلاقية، كما يجب أن يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين عن أعضاء مجلس الإدارة". وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (أحمد، ٢٠٢١) في أنّ محدّدات جودة المراجعة الداخليّة، تتمثّل في: التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي، واستقلاليّة المراجع الداخلي، وموضوعية المراجع الداخلي، والكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، وجودة تنفيذ المهام، وخبرة المراجع الداخلي؛ وأنّ وجود عدم تماثل في المعلومات يؤدّي إلى بعض الآثار السلبية التي تضرّ بكفاءة الأسواق الماليّة، كما تؤدّي جودة

المراجعة الداخلية إلى الحدّ من عدم تماثل المعلومات من خلال زيادة الثقة في معلومات التقارير المالية، وتفعيل هيكل الرقابة الداخلية. ويتفق ذلك مع دراسة (حسين وعجيب، ٢٠١٨) في أنّ عدم ارتباط أعضاء لجنة المراجعة بعلاقات مع مجلس الإدارة يسهم في دعم استقلاليتها للحدّ من عدم تماثل المعلومات المُحاسبية، ويتمّ في القسم الآتي الإجابة عن السؤال الثاني من هذه الدراسة، والمتعلّق بالخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة حسب الفقرتين ١، ٤ من أسئلة المقابلة، كما تتّم معرفة إجابات المشاركين عن السؤال الثاني للدراسة: ما أثر الثقافة السعودية في الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، وبالتالي في الحد من عدم تماثل المعلومات المُحاسبية؟

من خلال السؤال الموجّه للمشاركين عن الثقافة السعودية في الخبرة الماليّة لأعضاء لجنة المراجعة، وبالتالي في الحدّ من عدم تماثل المعلومات المُحاسبية، أجاب أحد المشاركين أنّ القوائم المالية تخدم مصلحة المستفيدين، واصفاً لجنة المراجعة بأنها "محايدة"، بينما أشار أحد المشاركين إلى ضرورة الالتزام بالحدّ الأدنى للإفصاح من خلال قوله: "يجب التأكّد من أنّ الإدارة تتفدّ التأكيدات الخاصة بالشركة"، بينما أكد أحد المشاركين على "أهمية لجنة المراجعة في إعداد التقارير المالية، والالتزام بالقواعد الأخلاقية"، في حين يرى أحد المشاركين أن مسؤولية لجنة المراجعة محدودة في ضوء التقارير الصادرة منها، حيث قال: "تكمُن مهمّة لجنة المراجعة إما في إصدار رأي عادل مطلق، أو لفت انتباه، أو التحفّظ على رأيها"، وأن الإبلاغ عن البيانات "غير واضح وشفاف". وأشار أحد المشاركين إلى ضرورة عرض القوائم المالية على لجنة المراجعة ومناقشة المراجع الخارجي، حيث قال: "في حال كانت القوائم المالية غير مطابقة للمعايير، تُرجع اللجنة القوائم، ويُعدّل مراجع الحسابات وإدارة اللجنة التنفيذية الإفصاحين، وإعادة عرضهما على اللجنة". أما أحد المشاركين فوصف مسؤولية لجنة المراجعة بأنها "محدودة" في ضوء تقريرها من خلال قوله: "يتم إصدار تقرير بتوصيات محدّدة لمجلس الإدارة لاتخاذ ما يراه مناسباً". وأما أحد المشاركين فيصف اتخاذ اللجنة إجراءات تنفيذية في حال مواجهة الأخطاء من خلال قوله: "يجب رفض الموافقة على القوائم المالية إذا كان هناك أيّ خطأ". وتتفق جميع هذه النقاط مع دراسة (Ashari & Krismiaji, 2019) في أنّ جميع خصائص لجنة المراجعة لها تأثير إيجابي في أداء الشركة. ولاحظ الباحثان أنّ نقاط مثل إعداد القوائم الماليّة يخدم مصلحة المستفيدين منها، واتخاذ اللجنة إجراءات تنفيذية في حال مواجهة الأخطاء قد تكرّرت مرة واحدة. وقد ذكر أحد المشاركين أنه: "بالنسبة للجنة المراجعة فهي لجنة محايدة، ليس لها أيّ مصلحة في الشركة، سواء كان ربحاً أم خسارة، لذلك تكون دقيقة

فيما يخص الأرقام كافة في القوائم المالية كاملة، وبالتالي ليس لديها أي دور في إدارة للأرباح، وبالتالي يتم التعامل معها أخلاقياً. فإن ذلك سيؤثر على قرارهم، وبالتالي يبرز هنا الطابع الديني؛ فالدافع الأخلاقي والدافع الديني يكمل بعضهما البعض في قرار لجنة المراجعة، التي تقدم مصلحة مستخدمي القوائم المالية على مصلحة الشركة، وبالتالي سيتم إعداد القوائم المالية بما يخدم مصلحة المستفيدين منها بغض النظر عن مصلحة الشركة، حيث تُصدر اللجنة إخطاراً للإدارة المالية بوضع الإيضاحات والسياسات لجميع المستفيدين، ويكون الدافع وراء ذلك هو مسؤولية لجنة المراجعة بتقديم قوائم مالية واضحة وغير مضلّة وسهلة لمختلف التخصصات". وذكر أحد المشاركين: "يتعلّق هذا السلوك بالأخلاق العامة والمعايير المهنية أكثر من الدين، فإما تعدّله عموماً بغض النظر عن ظروف الشركة الراهنة، أو ترفض الموافقة على القوائم المالية، وتبلغ لجنة المراجعة المراجع الخارجي باعتراضها، مع ضرورة إصرار اللجنة على رأيها حتى لو اعترضت الإدارة، ولا علاقة للمراجع الخارجي بمصلحة الشركة، بل يهيم فقط المستخدم الخارجي ومساعدته في اتخاذ القرار بغض النظر عن مصلحة الشركة. وبناءً عليه؛ يتم الاعتراض على هذه الممارسات، وبالتالي يجب تعديل هذا السلوك". وهذا يتفق مع ما جاء في دراسة (حسين وعجيب، ٢٠١٨) في أنّ عدم ارتباط أعضاء لجنة المراجعة بعلاقات مع مجلس الإدارة يسهم في دعم استقلاليتها للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وتكرّر التعليق على "ضرورة عرض القوائم المالية على لجنة المراجعة ومناقشة المراجع الخارجي وإدارة الشركة" مرتين، حيث قال أحد المشاركين: "أخلاقياً، على لجنة المراجعة التصدي لأي سلوك خاطئ وإصدار توصياتها ورفعها لمجلس الإدارة، وفي حال لم يأخذ المجلس توصياتها بعين الاعتبار يجب عليها رفع خطاباً رسمياً لمجلس الإدارة تعترض فيه على عدم الالتزام بتوصياتها، مع توضيح أنّ المجلس قد خالف المعايير المحاسبية وقواعد السلوك، وهنا يكون المجلس مطالب بالإفصاح عن التوصيات والمخالفات التي قام بها مع اللجنة، وعن الأسباب التي جعلته يقوم بهذه المخالفة، وعلى مراجع الحسابات إصدار رأيه بالقوائم المالية ورفع الأمر للجنة المراجعة لتراجع ما إذا القوائم إذا كانت مطابقة للمعايير أم مضلّة، وفي حال كانت غير مطابقة، يجب تعديل الإفصاحين من قبل مراجع الحسابات وإدارة اللجنة التنفيذية وإعادة عرضهما على اللجنة". وقال أحد المشاركين: "إذا ثبت للجنة المراجعة من أرقام القوائم المالية أنّ الشركة تُخفي الإيرادات، أو تتحكّم في المصروفات، أو لا تلتزم بمعايير المحاسبة الدولية أو بالتعليمات الصادرة عن هيئة السوق المالية ووزارة التجارة أو نظام الشركات أو مؤسسة النقد؛ فإن لجنة المراجعة ملزمة

بُوجيه جمعية المساهمين والمجلس لاعتماد تلك القوائم أو رفضها، أمّا إذا كان الخطأ غير متعمّد فتصحّح اللجنة". وهذا يتفق مع ما جاء في دراسة (أحمد، ٢٠٢١) على أنّ محدّدات جودة المراجعة الداخلية تتمثّل في: التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي، واستقلاليّة المراجع الداخلي، وموضوعية المراجع الداخلي، والكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، وجودة تنفيذ المهام، وخبرة المراجع الداخلي؛ وأنّ وجود عدم تماثل في المعلومات يودّي إلى بعض الآثار السلبية التي تضرّ بكفاءة الأسواق الماليّة، كما تودّي جودة المراجعة الداخلية إلى الحدّ من عدم تماثل المعلومات من خلال زيادة الثقة في معلومات التقارير المالية وتفعيل هيكل الرقابة الداخلية.

وتكرّر معنى "الالتزام بالحدّ الأدنى للإفصاح، بغضّ النظر عمّا إذا كان المستخدم للقوائم الماليّة قادراً على فهم محتواها أم لا" مرتين أيضاً؛ فقد ذكر أحد المشاركين أنه: "إذا وجدت لجنة المراجعة أيّ تجاوز، أو أيّ استدلال غير مصرّح به في أموال الشركة؛ فإنّ دور لجنة المراجعة هو التأكد من أنّ الإدارة تنفّذ التأكيدات الخاصة بالشركة، وهنا يكون دافع لجنة المراجعة دافعاً أخلاقياً وليس دينياً؛ لأنّ الدين ليس له علاقة بالعمل، كما يجب أن يعدّل المراجع أيّ خطأ أو تجاوز، ولكن ليس من الضروري التأكد من أن جميع المستخدمين للقوائم المالية قادرين على فهم محتواها، وهناك حدّ أدنى للإفصاح يجب الالتزام به، وهذا سبب وجود المعايير للفصل بين مراجع الشركة وبين المستخدمين، وتكون دوافع المبادئ الأخلاقية"، وقد عبّر أحد المشاركين عن رأيه قائلاً: "تكمُن أهميّة لجنة المراجعة في إعداد تقارير مالية، وفحص عمليات المراجعة الداخلية والخارجيّة، ومدى التزام الشركة بالقواعد الأخلاقية وترتيبات الحوكمة؛ فالتقارير التي تصدر عن لجنة المراجعة تكون أداة رقابية على الإدارة في يد المساهمين في الشركة، فعلى لجنة المراجعة إعداد تقريرها، وإظهار النتائج الحقيقيّة في التقرير، ويكون دافع اللجنة هنا دينياً ثم أخلاقياً ثم مهنيّاً؛ لذلك على الشركة أن تحرص في تقريرها على إظهار هذه الأمور، وفي حال عدّلت لجنة المراجعة في قائمة الدخل، وإظهار أرباح غير حقيقية؛ يجب أن تُظهرها في التقرير لمجلس إدارة الشركة، ووضعه في المركز الرئيسي للاطلاع عليه من جميع الأطراف، كما يجب على اللجنة أن تُظهر هذا الرّفص في التقرير الذي يقدّم لمجلس إدارة الشركة، والذي يُعرّض بالتالي على المساهمين في نهاية الفترة الماليّة، ويجب على اللجنة كذلك التأكد من أنّ جميع الأطراف المستفيدة من القوائم المالية يمكن فهمها، وأن يكون عرض القوائم الماليّة بوضوح وليس فيه أيّ لبس أو تضليل، فمن مسؤوليات اللجنة الأخلاقية عرض جميع البيانات على جميع الأطراف بحيث تعبّر القوائم المالية بصدق عن الموقف المالي للشركة،

وهنا يكون دافع لجنة المراجعة دافعاً دينياً، ثم دافعاً أخلاقياً مهنيًا. وهذا يتفق مع ما جاء في دراسة (زعرى وعبد العال، ٢٠١٦)، في أن مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة كبيرة جداً بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي، وهي: النزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية اللازمة، والسرية، والسلوك المهني؛ حيث يلتزم مراجعو الحسابات بدرجة كبيرة جداً - بقواعد السلوك المهني.

وفيما يتعلق بالسؤال الموجّه للمشاركين عن تأثير الثقافة السعودية في مستوى الإفصاح لأعضاء لجنة المراجعة، وبالتالي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، أجاب أحد المشاركين بأنه إذا كان الخطأ غير مقصود يُعدّل، وإذا كان مقصوداً فإنّ المسألة تُحوّل إلى القسم القانوني، حيث قال: "إنّ أيّ إيضاحات مضلّة أو غير مكتملة، وناجئة عن خطأ أو جهل في الإدارة المالية يُعدّل مباشرة". بينما وصف أحد المشاركين مستوى الإفصاح بأنه يتم طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مشدداً على أهمية تنبيه اللجنة للإدارة في تقريرها، حيث قال: "عندما تجتمع لجنة المراجعة مع مراقب الحسابات الخارجي، فعلى اللجنة تنبيهه أو توجيه النصيحة للإدارة أو الشركة في حدود تقريرها، ويكون الدافع وراء هذا الموقف أخلاقيات المهنة، والالتزام بالمعايير المحاسبية، كما يجب على الشركة الإفصاح عن كلّ الأحداث المهمة، والتي تؤثر في النتائج النهائية للقوائم المالية، ويكون الدافع وراء هذا الموقف مبادئ المهنة وأخلاقياتها". في حين يرى أحد المشاركين بأنه إذا كان الخطأ غير مقصود يُعدّل، وإذا كان مقصوداً يتم تحويل المسألة إلى القسم القانوني، حيث قال: "إذا كان الخطأ غير متعمّد، فإنّ اللجنة تُصحّحه". وقال أحد المشاركين أنّه "يجب على اللجنة تنبيه إدارة الشركة في تقريرها وتقديم توصيات محددة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة".

### مناقشة النتائج:

يتبيّن من خلال نتائج المقابلات الشخصية ما يأتي:

١- اتّفق المشاركون على أنّ لجنة المراجعة هي لجنة محايدة، مهمّتها التأكّد من أنّ الإدارة تتفدّ القوانين الخاصة بالشركة؛ وذلك من خلال إعداد تقاريرها المالية، وفحص عمليات المراجعة الداخليّة والخارجيّة ومدى التزام الشركة بالقواعد الأخلاقية وترتيبات الحوكمة، كذلك اتّفق بعض المشاركون على أنّه إذا تبيّن للجنة أن عدم كفاءة الإفصاح في القوائم المالية ناتجة عن خطأ، أو جهل من الإدارة المالية، فيجب تعديله مباشرة. أمّا إذا تبيّن أنّ هذا الخطأ مقصود فيجب تحويل المسألة إلى القسم القانوني، مع التأكّد من عدم تواطؤ المراجع الخارجي مع الشركة. في حين اتّفق البعض الآخر على أنّه إذا كان هذا التقصير متعمّداً، فيجب على اللجنة تنبيه

مجلس الإدارة بوجود تقصير متعمد أدى إلى عدم ظهور النتائج بالشكل السليم. كما اتفق بعض المشاركين على أنه إذا لم يُفصَح عن الأحداث المهمة التي تلي تاريخ إعداد الحسابات الختامية، فعلى لجنة المراجعة رفع تقرير لمجلس الإدارة وإعادة القوائم المالية ليتم إدراج جميع الإيضاحات مباشرةً فيها. ونظر البعض الآخر للحدث على أنه يمكن التفاوضي عنه إذا كان تأثيره غير جوهري، أما إذا كان تأثيره جوهرياً في النتائج النهائية فعلى اللجنة إقناع الشركة بالإفصاح، كما اتفقت بعض الإجابات على أن الدافع وراء تصرف اللجنة هو دافع أخلاقي وديني. بحيث تتفق مع دراسة (زعراب وعبد العال، ٢٠١٦) في أن مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة كبيرة جداً بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي، وهي: النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية اللازمة والسرية والسلوك المهني؛ حيث يلتزم مراجعو الحسابات بدرجة كبيرة جداً بقواعد السلوك المهني.

٢- اختلفت إجابات المشاركين عند سؤالهم حول ما يجب فعله إذا تبين أن القوائم المالية مزللة - إلى حد ما- لبعض مستخدمي القوائم المالية وواضحة للبعض الآخر؛ حيث أجاب البعض أنه: يجب إعداد القوائم المالية بما يخدم مصلحة المستفيدين منها من شركاء وأصحاب مصالح، بغض النظر عن مصلحة الشركة، مع ضرورة التأكد من أن جميع الأطراف المستفيدة من القوائم المالية يمكنها فهمها، أي أن تكون القوائم المالية معروضة بوضوح وليس فيها أي لبس أو تضليل، سواء كانت سرية أم غير سرية. أما إذا كانت القوائم المالية مزللة لبعض المستخدمين، فهذا يضع الشركة تحت المسؤولية بسبب إخفاء للمعلومات. في المقابل، اتفقت بعض الإجابات على عدم ضرورة التأكد من وضوح محتوى القوائم المالية لكافة المستخدمين، كما جاءت بعض الإجابات بأن الخطأ إذا كان متعمداً يجب على اللجنة رفع تقريرها للإدارة والتوصية بالتعديل، أما إذا كان الخطأ غير متعمداً يجب على اللجنة تصحيحه، بحيث تتفق مع دراسة (مصطفى، ٢٠٢٢) التي توصلت إلى أن المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة من الممكن أن يسهم في تضيق الفجوة المعلوماتية بين المستثمرين، وتحسين مستويات جميع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بحيث يتم تحقيق أفضل توازن بين هذه الخصائص، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات المحاسبية في السوق، ويؤدي أيضاً إلى تطوير اللوائح والقوانين والمعايير والأطر الإلزامية وغير الإلزامية التي تنظم التقرير، والإفصاح بما يتفق مع المبادرة العالمية للتقارير المتكاملة، وأن تصبح من ضمن متطلبات الإدراج في سوق الأوراق المالية، والاهتمام الأكاديمي بمدخل التقارير المتكاملة،

كأنتجاءٍ حديثٍ لتطوير التقارير المالية المنشورة. كما اتفقت بعض الإجابات على أنّ الدافع وراء تصرف اللجنة دافعٌ أخلاقي وديني.

٣- عند سؤال المشاركين حول ما يجب فعله إذا تبين أنّ الإدارة تُصنّف المستخدمين إلى مهمين وغير مهمين، اتفقت بعض إجابات على أنّ اللجنة ملزمة بتعديل هذا السلوك والالتزام بالحد الأدنى للإصاح، وأنّه من حقّ جميع الأطراف الحصول على البيانات التي تسهّل لهم اتخاذ القرار، ولا يجوز للشركة تزويد أحد المساهمين بمعلومات بأيّ طرُق غير قانونية، حيث يُجرّم النظام إدارة الشركة والمساهم الذي تلقى المعلومة واستغلّها؛ في حين اتفق البعض الآخر على أنّ اللجنة ملزمة فقط بإبداء رأيها في ضوء البيانات المتوفرة، ولا علاقة لها بالشركة تتفق مع دراسة (أحمد، ٢٠٢١) التي أشارت إلى أن وجود عدم تماثل في المعلومات يؤدي إلى بعض الآثار السلبية التي تضرّ بكفاءة الأسواق المالية، كما تؤدي جودة المراجعة الداخلية إلى الحد من عدم تماثل المعلومات من خلال زيادة الثقة في معلومات التقارير المالية وتفعيل هيكل الرقابة الداخلية. أمّا عند سؤالهم حول التصرف السليم للمراجع إذا تعرّض لموقف تطلب منه أن يضحّي ببعض المنافع التي يحصل عليها من الشركة، أو أن يضحّي بمبادئه الدينية والأخلاقية التي نشأ عليها؛ فقد اتفق جميع المشاركون على التمسك بالأخلاق المهنية والدينية ورفض هذا السلوك. كما تتفق مع دراسة (عبد، ٢٠١٤) على أنّ المدققين الداخليين يلتزمون بأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية.

### الخلاصة والتوصيات:

تلعب لجان المراجعة دوراً محورياً في ضمان جودة القوائم المالية في الشركات، حيث ازداد الاهتمام بوجودها نظراً لدورها الفعال في فحص القوائم المالية، فضلاً عن كونها تُمثّل قناة اتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي للشركة. وفي الوقت ذاته، تُعدّ لجان المراجعة من أهمّ آليات الرقابة لجميع عمليات الشركة، بالإضافة لدورها الهام في مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبّقة داخل الشركة، والاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية المراجعة، وأيضاً التأكد من ملاءمة نظم الرقابة المالية للشركة.

ومن أهمّ التحديات التي تواجه لجان المراجعة هي ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وهي ظاهرة عندما تتعمّد إدارة الشركة حجب معلومات معينة عن المستثمرين لاستخدامها في تحقيق عائد غير عادي من الأسهم التي يملكونها، وبالتالي تحظى الإدارة بأفضلية واضحة أمام الأطراف الخارجية نتيجة معرفتهم المسبقة بالمعلومات الخاصة؛ وفي الوقت ذاته، سيؤدي عدم اطلاع المستثمرين على كافة المعلومات إلى اتخاذهم لقرارات خاطئة تؤثر سلباً على عوائدهم. ونتيجة لخطورة هذه الظاهرة كان ينبغي دراسة محدّات تلك الظاهرة ووسائل الحد منها.

وعلى ضوء ذلك، جاء الباحثان بهذه الدراسة بهدف التعرف على مدى تأثير خصائص لجنة المراجعة على ظاهرة عدم تماثل المعلومات في التقارير المالية، حيث يعتبر العامل الرئيسي الذي يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو أنها تركز على المجتمع السعودي وتأخذ في عين الاعتبار الثقافة السعودية، المستمدة من العادات والتقاليد والأعراف والتعاليم الدينية، خلال دراسة تأثير الخصائص في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

أولاً: أن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يساهم في حماية مصالح جميع الأطراف ودون تحيز طرف دون الآخر، ويعزز إتمام انتخاب أعضاء اللجنة من الجمعية العامة؛ كما يؤيد أفراد مجتمع الدراسة عدم تملك أعضاء اللجنة أسهماً تخص الشركة، تساهم في حماية مصالح جميع الأطراف ودون تحيز لطرف دون الآخر.

ثانياً: أهمية وجود خبير مالي بين أعضاء لجنة المراجعة، وأن الخبرة المالية تساعد في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية من خلال إحكام الرقابة على التقارير، والتأكد من تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة.

ثالثاً: أن حجم لجنة المراجعة يؤثر على أداء اللجنة، حيث أن تتناسب حجم اللجنة مع أنشطتها والمهام الموكلة إليها يزيد من فاعليتها وكفاءتها وقدرتها على الرقابة، وبالتالي يزيد من جودة التقارير وعدم التأخير في إصدارها، وهو ما يؤدي إلى خفض عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

رابعاً: وجود علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين الثقافة السعودية لأعضاء لجنة المراجعة والحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، حيث أن الثقافة السعودية -الأخلاقية والدينية- تُعزز من السلوك المهني لأعضاء اللجنة، وتحوّل دون ارتكاب ممارسات خاطئة، أي أن المراجع الذي يتحلّى بالأخلاق والالتزام الديني يحرص على مصلحة ومنفعة المجتمع وليس مصلحته الشخصية فقط، وبالتالي لا يخضع للضغوطات الخارجية التي قد تُمارس عليه لخدمة مصالح العميل على حساب مصالح الأطراف الأخرى.

وبناءً على ما سبق، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين استقلالية لجان المراجعة وحجمها والخبرة المالية لأعضائها، وبين الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، كما توصلت الدراسة إلى أن للثقافة السعودية المستوحاة من تعاليم الدين الإسلامي دوراً إيجابياً وهاماً في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، ومن خلال مجتمع الدراسة تبين أن أعضاء لجان المراجعة في المجتمع السعودي تكون دوافعهم دينية وأخلاقية ومهنية على حدّ سواء.

وفي ضوء النتائج التي تمخّضت عنها الدراسة، يمكن تقديم التوصيات الآتية:

١- عدم ارتباط أعضاء لجنة المراجعة بعلاقات مع مجلس إدارة الشركة أو بأسهم؛ مما يزيد من فاعلية دعم استقلاليّتهم للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

- ٢- يجب أن يتوفر عامل الخبرة المالية والمعرفية لدى المراجعين قبل الانضمام إلى لجنة المراجعة؛ وذلك لعدم تماثل المعلومات المحاسبية، كما يجب توفر أطراف خارجية وداخلية لدعم الاستقلالية.
- ٣- يجب أن تُشارك اللجنة لمدة دورة مالية واحدة فقط، على ألا يتعدى فريق اللجنة ٣-٥ أفراد.
- ٤- رفع الوعي بضرورة وأهمية لجان المراجعة المالية لدى الأفراد العاملين بالمؤسسات والشركات المختلفة.
- ٥- عقد ندوات للشركات التي تتناول الأسس الدينية، وقواعد السلوك الأخلاقي والمهني على فترات، من أجل التحوُّط ضد الممارسات المهنية الخاطئة والمنافية للقيم الأخلاقية.

### محددات الدراسة:

### معوقات الدراسة:

- ١- صعوبة الوصول إلى عينة البحث:

لقد كان العائق الأكبر أمام الباحثان في سبيل الحصول على إجابات البحث هو عدم توفر وسيلة للوصول إلى عينة البحث، حيث واجه الباحثان صعوبة بالغة في الحصول على أرقام التواصل أو عناوين البريد الإلكتروني لأعضاء لجان المراجعة. وبعد المعاناة في الوصول إلى الشريحة المستهدفة في البحث، واجه الباحثان صعوبة كبيرة في إيجاد الوقت لإجراء المقابلات مع أعضاء لجان المراجعة، وذلك بسبب انشغالهم بمسؤولياتهم الكبيرة وعدم توفر وقت كافي لهم للإجابة على أسئلة البحث.

### كيفية التغلب عليها:

تواصل الباحثان مع الكثير من الجهات وقاما بتكوين شبكة بحث ضخمة إلى أن تمكنا أخيراً من الوصول إلى الشريحة المطلوبة من عينة البحث بمساعدة مجموعة من الأصدقاء ذوي علاقات في مجال مراجعة التقارير المالية، وفي نهاية المطاف نجح الباحثان بالتغلب على المشكلة وتكوين عينة بحث متنوعة وكافية، وتم التواصل مع أعضاء لجان المراجعة عبر الرسائل النصية وتحديد مواعيد تناسب جداولهم المزدحمة. ورغم أن بعض المقابلات لم تتعدى مدتها الخمس دقائق أحياناً، وهو ما هدد جودة البحث نظراً لأنه ليس بالوقت الكافي للحصول على المعلومات المطلوبة، لكن في المقابل تمكن الباحثان من إجراء الكثير من المقابلات المطولة مع الأعضاء الذين لديهم مجال أكبر للإجابة وبالتالي تمت مناقشتهم في مختلف جوانب البحث.

## المراجع العربية

- إبراهيم، أمال محمد وفراج، ثناء عطية (١٩٩٦) دراسة تحليلية لأهمية لجان المراجعة واختصاصاتها والدوافع الاختيارية لتكوينها من قبل الشركات المساهمة، مجلة التكاليف، (2,1).
- أبو النصر، عصام عبد الهادي (٢٠١٠) التوجيه الإسلامي للمراجعة كأداة لتفعيل ودعم مصداقية التقارير الماليّة، المؤتمر الثاني عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربيّة السعوديّة، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربيّة السعوديّة.
- أبو الهيجاء، محمد فوزي والحاك، أحمد فيصل خالد (٢٠١٢) خصائص لجان التدقيق وأثرها في فترة إصدار تقرير المدقق: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، ٢٠ (٢)، ٤٣٩-٤٦٣.
- أحمد، إبراهيم المهدي وحميدي يوسف ممدوح (2018) ما مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة؟ دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق، كلية الاقتصاد والمحاسبة، جامعة سبها، المجلة المالية الأكاديمية، ٩ (1)، ٥٥-٧٧.
- أحمد، خالد حسين (٢٠٠٩) العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وفاعليّة نظام الرقابة الداخليّة: دراسة ميدانيّة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢ (1)، ٤٤٦-٤٦٤.
- أحمد، زكريا عبده السيد (٢٠٠٩) مقومات تفعيل دور لجنة المراجعة في تنسيق العلاقة بين آليات الحوكمة في شركات المساهمة المصرية، مجلة الدّراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، (1)، ٩١٩-٩٤٠.
- أحمد، عاطف محمد (٢٠٠٣) دراسة اختبارية الآثار: آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية وفاعلية عمليّة تدقيق الحسابات في الأردن، مجلة الدّراسات المالية والتّجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، (1)، ٤٩٢-٥٢٠.
- أحمد، محمد عزام عبد المجيد (2021) جودة المراجعة الداخليّة ودورها في الحدّ من عدم تماثل المعلومات، مجلة البحوث المالية والتّجارية، (3)، ٦٦٣-٧٤١.
- أحمد، نصر الدين حامد (2016) معايير التقارير المالية الدولية ودورها في جودة المعلومات المحاسبيّة إرساله دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- أرديني، طه أحمد حسين (2007) التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق: دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، ١٥٨-١٥٩.
- بخيت، محمد بهاء الدين محمد (٢٠١٨) دراسة تأثير أنشطة لجان المراجعة في الإفصاح الاختياري في التقارير المالية: دراسة تطبيقية على البنوك التجارية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التّجارة، جامعة عين شمس، ٢٢ (4)، ٩٤٠-٩٩١.

- تركي، محمود إبراهيم عبد السلام (١٩٨٤) علاقة الربط بين نظرية الاتصالات ومبدأ الإفصاح الكامل في المحاسبة والإدارة، مجلد ١٦ (٤)، ٥١-٥٩، مسترجع من: <http://search.mandumah.com/Record/318183>.
- جمعة، أحمد حلمي والعريبي، عصام فهد والزعبي، زياد أحمد (2007) نظم المعلومات المحاسبية: مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان.
- الجوهري، إبراهيم السيد محمد إبراهيم وسليمان، حامد نبيل حامد (٢٠٢١) الأثر المشترك لتتوُّع مجلس الإدارة واستقلال لجنة المراجعة على مستوى الإفصاح الاختياري: دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، ٩٦٣-١٠٠٩.
- حافظ، سماح طارق أحمد وعبد المجيد، إيمان محمد أحمد (٢٠١٩) أثر خصائص لجنة المراجعة في المخاطر التشغيلية: دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، ٤٣ (١).
- حسن، يوسف صلاح عبد الله (2009) محدّدات فاعليّة لجنة المراجعة ودوافع الإدارة التنفيذية العليا في ارتكاب الخداع المحاسبي، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، جامعة المنوفية، (2،1)، ٨٩-١١٤.
- حسون، ليث نعمان (2015) دور تكنولوجيات المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، ٧ (١).
- حسين، أسعد مبارك وعجيب بشير بكرى (٢٠١٨) أثر خصائص لجنة المراجعة في عدم تناسق المعلومات المحاسبية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، ٢٢ (٢).
- حماد، طارق عبد العال (2005) حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب): تصنيفات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- حمادة، رشا محمد أنور (٢٠١٠) دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، ٢٦ (2)، ٨٧-١١٨.
- حيدر، محمد علي بن عطا (2007) مقدّمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
- الخليج للتدريب والتعليم (٢٠١٧)، لائحة نظام الرقابة الداخلية لشركة الخليج للتدريب والتعليم. <https://www.alkhaleej.com>
- خير الله، الطيب الصديق موسى والظاهر، عبد الباقي الصديق ومحمد، محمد الفاتح عبد الله ومختار، محمد عطا المنان محمد وزكريا، موسى محمد حسين (٢٠١٨) أثر قياس تكاليف الجودة في خصائص المعلومات المحاسبية: دراسة حالة عينة من البنوك السودانية، ولاية الخرطوم، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- دهلي، فرمية (٢٠١٣) دور المراجعة الخارجية في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوايل- بسكرة [رسالة ماجستير]، جامعة محمد خضير، الجزائر.
- رشوان، عبد الرحمن محمد سليمان (٢٠١٧) قياس أثر الممارسات المحاسبية الخاطئة لظاهرة عدم تناسق المعلومات وانعكاساته على جودة الأرباح المحاسبية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، ٣٥ (11)، ٤٠٤-٤٣٨.

- رياض، سامح محمد رضا (2011) لجان المراجعة وأثرها في تقرير المراجع الخارجي: دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية، دورية الإدارة العامة، ٥١ (2)، ٢٩٣-٣٢٣.
- زعرب، حمدي شحدة وعبد العال، محمود بكر (٢٠١٦) مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية.
- سامي، مجدي محمد (2009) دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، ٤٦ (2)، ١٩.
- السريحي، سلطان علي أحمد (٢٠١٩) أثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية: دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ٢٠ (٢).
- سليمان، محمد مصطفى (2009) حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري: دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- شاهين، محمد أحمد (2012) نموذج مقترح لدراسة العلاقة بين خصائص الاستقلالية الخاصة بأعضاء لجنة المراجعة وعمليات تعديل القوائم المالية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ٢ (1)، ٣٧٢-٣٩٨.
- الشمري، نورة محمد عبد الله (2011) تفعيل دور لجان المراجعة وقواعد الحوكمة في الحد من المخاطر المالية في البنوك التجارية الكويتية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، ٢ (2)، ٢٧.
- شوثري، شعيب بحري وعلي، روابح بلال (٢٠١٩) أثر نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة مؤسسة ترافوكوفيا ببرج بوغريج [رسالة ماجستير]، العلوم المالية والمحاسبية.
- صحصاح، عصمت أنور حامد (2007) دراسة تحليلية لدور المراجعين في حوكمة الشركات بالتطبيق على البنوك [رسالة ماجستير غير منشورة]، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- صليب، ليلي عزيز (2004) دراسة انتقادية لقرار إنشاء لجان المراجعة المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٨ (2)، ١٠٩-١٣٢.
- الطحان، إبراهيم (٢٠١٨) أثر الإفصاح الاختياري عن معلومات المسؤولية الاجتماعية للشركات في عدم تماثل المعلومات في سوق الأوراق المالية: دراسة نظرية وتطبيقية، مجلة البحوث المحاسبية، 1 (1)، 654-590.
- العازمي، فالح راشد (2012) دراسة تحليلية لأوجه القصور في التقارير المالية الحالية وأثرها في الإفصاح المحاسبي: دراسة تطبيقية على الشركات الكويتية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، 4 (4)، ١٧١-٢٠٦.
- عاشور، إيهاب محمد كامل (٢٠١٩) تحليل العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة والتأويل الإلزامي للمراجع وأثرها في جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، ٢٣ (٣).

- عبد الرحيم، ابتسام محمد صالح (٢٠١٦) أثر خصائص لجان المراجعة في جودة معلومات التقارير المالية المصرفية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- عبد السلام، نهاد إسحاق (2011) دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- عبد الفتاح، سعيد توفيق أحمد (٢٠١٣) علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية: دراسة اختيارية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزقازيق، مصر.
- عبد الله، إيهاب مكي محمد (٢٠١٧) دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات، (25)، ٣٠-١.
- عبد المجيد، حميدة محمد (2017) قياس أثر خصائص لجنة المراجعة في جودة الأرباح في الشركات السعودية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، ٣٧ (٤)، ١٠٨-٥٥.
- عبد المجيد، عمر عبد الرحمن (٢٠١٨) إطار مقترح لقياس أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات للحد من عدم تماثل المعلومات في الشركات المصرية المدرجة في البورصة: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- عبده، أحمد جميل محمد (2014) مدى التزام المدققين الداخليين بالميثاق الأخلاقي في البنوك الإسلامية الأردنية، [رسالة ماجستير]، جامعة الزرقاء.
- عفيفي، هلا عبد الفتاح (٢٠٠٨) العلاقة بين تطبيق حوكمة ومستوى الإفصاح الاختياري في التقارير الحالية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق.
- عقل، يونس حسن (2005) تحليل وتقييم دور الهيئة العامة لسوق المال في تحسين فاعلية التقرير المالي في ضوء المبادئ الدولية لحوكمة الشركات، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، (1).
- علي، أيمن صابر سيد (٢٠١٥) أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في عدم تناسق المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح: دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، ١٩ (٢).
- علي، حامدي (2011) أثر جودة المعلومات المحاسبية في صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية [رسالة ماجستير غير منشورة]، جامعة محمد خضرم.
- علي، عبد الوهاب نصر وهاني، خليل محمد فوزي (2017) أساسيات المراجعة الخارجية وفق معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، جامعة الإسكندرية.
- عوض، أمال محمد (٢٠١١) تحليل العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية وظاهرة عدم تماثل المعلومات وأثرها في تكلفة رأس المال، مجلة الفكر المحاسبي، ١٥ (٢).
- فراج، ثناء عطية (2010) حوكمة الشركات ولجان المراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- الفهيد، فيصل عبد الله (2010) هل تحتاج منظماتنا إلى مدونات أخلاقية؟ صحيفة الجزيرة الإلكترونية، <http://www.al-jazirah.com> (13728).

- القرينشاوي، السيد عبد النبي السيد (2010) المحاسبة عن عمليات توريق الحقوق المالية في ضوء المعايير المحاسبية ذات الصلة: دراسة نظرية، جمعية إدارة الأعمال العربيّة، (128)، ٦٤-٧٣.
- لبيب، خالد محمد عبد المنعم (2007) دراسة اختبارية لطبيعة ونوعية العلاقة بين لجان المراجعة وأنظمة الرقابة الداخلية في منشآت الأعمال، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٤٤ (1)، ١٨٩.
- لطفي، أمين السيد أحمد (١٩٩٠) تطلعات حديثة في المراجعة، جامعة بني سويف، القاهرة، ٣٦٠-٤١.
- الليلة، تغريد سالم محمود (2010) دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية: دراسة حالة في جامعة الموصل، مجلة جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، ٣٢ (98)، ٨٥-١٠٣.
- متولي، طلعت عبد العظيم (٢٠٠٧) نموذج مقترح لقياس حجم ونوعية الإفصاح الاختباري: بالتطبيق على بيئة الأعمال في المملكة العربيّة السعوديّة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، ١ (2).
- محمد، فهم أبو العزم محمد (2009) أثر حوكمة الشركات في مصر في ثقة المجتمع المصري في التقارير المالية، لجنة المراجعة: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، (1)، ١١٣-١٩٢.
- منصور، سهيلة محمد عبد اللطيف و الللي، نوران نبيل (٢٠٢٣) تقييم دور تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) في الحد من عدم تماثل المعلومات بهدف تعظيم قيمة المنشأة، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد ٢٤، العدد ١، يناير ٢٠٢٣، الصفحة 384-406.
- مصطفى، أميمة عبد الناصر محمد (٢٠٢٢) التقارير المتكاملة وتخفيض مستوى عدم تماثل المعلومات المحاسبية بسوق الأوراق المالية المصري: دراسة نظرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد (٣)، المجلد (٦).
- المعزاز، إحسان صالح وهيجسون، أندرو (٢٠٠٢، أكتوبر ٧-٩) مدى فاعلية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعوديّة: دراسة ميدانية، مؤتمر المحاسبة الأول، دور مهنة المحاسبة في حماية الاستثمارات وتمييزها، الهيئة السعوديّة للمحاسبين القانونيين والاستشاريين الدوليين، الرياض، المملكة العربيّة السعوديّة.
- المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين (AICPA) (٢٠٠٢)، دليل المحاسبين المهنيين: القواعد الأخلاقية، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية.
- نوجي، حازم محفوظ محمد (٢٠١٧) أثر خصائص لجنة المراجعة في قيمة الشركة: دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة، مجلة التجارة والتمويل، (٤).
- هلال، أحمد كمال بيومي (٢٠١٢) أثر هيكل الملكية وخصائص لجنة المراجعة في ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر.
- الهيئة السّعوديّة للمحاسبين القانونيين (2000)، معيار الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية (11)، لجنة معايير المراجعة.

- هيئة السوق المالية (2021)، لائحة حوكمة الشركات، المملكة العربية السعودية  
[https://cma.org.sa/RulesRegulations/Regulations/Documents/CGRegulations\\_ar.pdf](https://cma.org.sa/RulesRegulations/Regulations/Documents/CGRegulations_ar.pdf).
- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية (٢٠٠٣)، قواعد سلوك وأداب المهنة، الرياض المملكة العربية السعودية.
- هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (٢٠٠٩)، المؤتمر الثامن للهيئات الشرعية للمؤسسات المالية الإسلامية، مملكة البحرين، ١٨-١٩.
- وديع، هدير محمد نبيل (2010) تقييم دور لجان المراجعة في تطبيق قواعد حوكمة الشركات [رسالة ماجستير غير منشورة]، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر.
- وزارة الاستثمار (2008) دليل عمل لجان المراجعة المصري ٢٠٠٨، مركز المديرين المصري، جمهورية مصر العربية.
- وضاح، أحمد إبراهيم محمد (٢٠١٧) دور لجان المراجعة في تحسين مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية: دراسة ميدانية على عينة من المصارف العاملة بالسودان، رسالة ماجستير، جامعة النيلين.

## References

- Abbott, L. J., Parker S., Peters G. F., & Raghunandan K (2003) The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fees\ Auditing: A Journal of Practices & Theory, 22(2), 17-32.
- Arioglu, E. (2015) Market reaction to director independence at Borsa Istanbul, Borsa Istanbul Review, 15 (4), 259-271.
- Ashari, S. & Krismiaji, K (2019) AUDIT COMMITTEE CHARACTERISTICS AND FINANCIAL PERFORMANCE: INDONESIAN EVIDENCE, EQUITY, 22(2).
- Bedard, J., S. M. Chtourou and L. Courteau. (2004), The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 23: pp, 13-32.
- Blue Ribbon Committee, BRC. (1999). Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. New York. NY: NYSE. Available at: <http://www.Nasdaq.com>.
- Braiotta, L.J. & Zhan, J. (2008) An exploratory study of the effects of the European Union 8th Directive on Company Law on Audit Committees: Evidence from EU companies listed on the US stock exchanges. Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, 24.
- Cadbury Committee (1992), the Financial Aspects of Corporate Governance, Gee, London.
- Carcello, J. Hollingsworth, C. & Neal T. (2006). Audit Committee Financial Experts: A Closer Examination Using Firm Designations. Accounting Horizons, 20 (4), 351-369.
- Chen, Y, Moroney, R. & K. Houghton (2005) Audit committee composition and the use of an industry specialist audit firm, Accounting and Finance, 45, 217-239.
- Chou, T.K & A.D.Buchdadi (2017) Independent Board, Audit Committee, Risk Committee, the Meeting Attendance level and Its Impact on the Performance: A

Study of Listed Banks in Indonesia, *International Journal of Business Administration*, 8(3), 24-36.

- Davidson, W. N., III, B. Xie, & W. Xu (2004) Market reaction to voluntary announcements of audit committee appointments: The effect of financial expertise, *Journal of Accounting and Public Policy*, 23, 279-293.
- DeFond M. L., Hann R. N., & Hu X (2005) Does the market value financial expertise on audits committee of boards of directors? *Journal of Accounting Research*, 43, 153-193.
- Dennis Huber, W. (2012) Culture Risk: An Exploratory Study of the Influence of Culture on Auditors' Evaluation of Internal Control and Assessment of Control Risk, Nova Southeastern University, [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2583964](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2583964).
- Dezoort, T., Hermanson, D., & Houston, R. (2003) Audit committee Support for Auditors: The Effects of Materiality Justification and Accounting Precision. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(2), 175-199.
- Dhaliwal D. , Naiker V., & Navissi F. (2010) The Association Between Accruals Quality and The Characteristics of Accounting Expertise and Mix Of Expertise on Audit Committee, *Contemporary Accounting research*, 27(3), 787-827.
- Dickens, D. , hillison, W. & Platau, S. (2009) Do Financial Statement Users Care About Differences in Board Members Source of Financial Expertise? Views of Financial Analysts, *Journal of Applied Business and Economics*, 9 (2), 10-25.
- Emerson, G.Q.C. (2004, Apr 8-10) Fasken Martineau DuMoulin LLP, Toront, Auditing, The Third Meeting of The Latin American Corporate Governance Roundtable, Audit Committee: The New Canadian rules, Mexico.
- FASB (2001), Improving business reporting insights into enhancing voluntary disclosure, Steering Committee Report Business Reporting Research Project.
- Felo, A. J., Krishnamurthy, S. & Solieri, S. A. (2003) Audi characteristics and the perceived quality of financial reporting: an available at: empirical analysis. Working Paper Paper Series <http://ssrn.com/abstract=401240>.
- Huang, h. (2005) The Effects of Audit Committee Characteristics on Investors Perception of Financial Reporting, [http:// www.jopfunctions.bnet.com](http://www.jopfunctions.bnet.com).
- IFAC (2013), Hand Book of Interntional Auditing, Assurance & Ethics Pronouncements, Iinternational Federation of Accountants.
- Jiraporn, P. & Liu, Y. (2008) Capital Structure, Staggered Boards, and Firm Value, *Financial Analysts Journal*, 64 (1).
- King & Spalding (2002) NYSE Committees Recommends Enhanced Corporate Governance Listing Standards, 8.
- Krishnan, G. & Visvanathan, G.(2008) Do Auditor Price Audit Committee's Expertise? The Case of Accounting vs. NON Accounting Financial Experts, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 24(1), 115-144.
- Lawrence J. A. , Parker S., & Peters G. F. (2010) Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activites, *Accounting Horizons*, 24 (1), 1 - 24.
- Madi, H. K., Zuaini I., Nor Aziah, A. (2014) The Impact of Audit Committee Characteristicson Corporate Voluntary Disclosure, International Conference on Accounting Studies, ICAS, Kuala Lumpur, Malaysia, Avaliable on line.

- Marrian, The Relation with Audit Committee & Internal Audit Function of Auditing, 10(1), 1 – 18.
- Martinez - Ferrero, J. et al. (2018) Corporate Social Responsibility Disclosure And Information Asymmetry: The Role Of Family Ownership, Review Of Managerial Science, 12, 885–916.
- Matthee, C.A. (2005), The Potential of internal Audit to Enhance Public Supply Chain Management outcomes [Unpublished Master of Public Administration], University of Stellenbosch South Africa.
- Mostafa, D., Hussain, M. & Ehab K.A. (2020) The effect of religiosity–morality interaction on auditor independence in Egypt, Managerial Auditing Journal, 35(8), 1009-1031.
- O'Melveny and Myers LLP. (2004) Improving Audit Committee Oversight and Independence, available at: <http://www.omm.com>.
- Paradisa Sukma & Yustrida Bernawati. (2019) The Impact Of Audit Committee Characteristics On Audit Quality, available at: <https://doi.org/10.24912/ja.v23i3.602>.
- Rahmat M. M., Iskandar T. M. & Saleh N. M. (2009) Audit committee characteristics in financially distressed and non- distressed companies, Managerial Auditing Journal, 24(7), 624-659.
- Rezaee, Z. (2005) Corporate Governance Role in Financial Reporting, Accounting Regulation, 17.
- Sarbanes-Oxley (SOX) (2002) protect investors from fraudulent financial reporting by corporations, Also known as the SOX U.S. Congress.
- Sarbanes-Oxley Act, available <http://sec.gov/about/laws/soa2002>.
- Sori, Z, M, & Karbdhari, Y. (2006) Audit Committee and Auditor Independence: Some Evidance From Malaysia, <http://www.papers.ssrn.com>.
- Sori, Z.M., Abdulhamid , M.A., Saad , S.S.M. & Evans , J.G. (2007) Audit Committee Authority and Effectiveness: The Perceptions of Malaysian Senior Managers, International Research Journal of Finance and Economics, (8).
- The Canadian Institute of Chartered Accountants (1992) Terminology for Accountants. 4th edition, Canada, CICA
- Waweru, N. M., Kamau, R. G. & Uliana, E. (2008), Audit Committees and Corporate Governance in A Developing Country, Working Paper Series, 1-29, <http://ssrn.com/abstract=1147893>.