



العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وأتعب المراجعة الخارجية (دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية)

إعداد

د. السيد حسن سالم بلال

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة – جامعة الزقازيق

sbelal362005@gmail.com

إبراهيم غنيمي محمد محمد

باحث ماجستير محاسبة

كلية التجارة جامعة الزقازيق

acc.ibrahim75@gmail.com

مجلة البحوث التجارية - كلية التجارة جامعة الزقازيق

المجلد الخامس والأربعين - العدد الرابع أكتوبر 2023

رابط المجلة: <https://zcom.journals.ekb.eg/>

الملخص:

سعت هذه الدراسة إلي اختبار تأثير خصائص لجنة المراجعة علي أتعاب المراجعة بالتطبيق علي عدد (104) شركة مقيمة بالبورصة المصرية من جميع القطاعات خلال الفترة من 2017-2019، ولتحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحث علي نموذج الإنحدار المتعدد لإختبار فرضيات الدراسة، وتوصلت نتائج الدراسة إلي وجود تأثير معنوي إيجابي لثلاث خصائص وهما (حجم لجنة المراجعة، استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة) علي أتعاب المراجعة الخارجية، كما أشارت النتائج الي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لعدد مرات اجتماع أعضاء لجنة المراجعة خلال العام وأتعاب المراجعة الخارجية.

المصطلحات الأساسية: لجان المراجعة، خصائص لجنة المراجعة، أتعاب المراجعة الخارجية.

مقدمة ومشكلة البحث:

لا تزال العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وأتباع المراجعة الخارجية موضوع نقاش مستمر في أدبيات المحاسبة والمراجعة لمعظم دول العالم، وقد زاد هذا الإهتمام بسبب الفضائح المالية التي طالت العديد من الشركات الكبرى في العديد من البلدان حول العالم في السنوات الأخيرة، وما تلاها من فشل وإنهيار العديد من الشركات والبنوك، وما يترتب على ذلك من خسارة أموال المساهمين والمستثمرين، مما كان له انعكاسات على سوق المال، ينعكس في الفساد المحاسبي أو الإداري وفي ضعف آليات الرقابة على أنشطة المؤسسات المالية، إلى ضرورة وجود عدد من الضوابط الأخلاقية والمبادئ المهنية التي بدونها يصعب تحقيق عناصر الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية اللازمة لأسواق المال والإستثمار في ظل السوق المفتوح وكبر حجم الشركات، فكان لظهور آليات حوكمة الشركات، التي من بينها لجان المراجعة والمراجعة الداخلية، كأحد وأهم الآليات الداخلية للحوكمة الهادفة إلى ضمان المصداقية بشكل يساهم في زيادة ثقة المساهمين والمستثمرين ويحافظ على إستقرار المعاملات ونزاهتها ومعالجة أوجه القصور فيها (أنيس، 2014).

إن دور لجنة المراجعة في حوكمة الشركات هو موضوع ذو أهمية تنظيمية متزايدة، وفي السنوات الأخيرة، حيث شددت هيئة الأوراق المالية والبورصة (SEC) ومجلس الرقابة العامة (POP 1993) والرابطة الوطنية لمديري الشركات (NASD 2000) على دور لجنة المراجعة في توفير الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير المالية، وفي رصد العلاقة بين إدارة الشركة ومراجعتها الخارجي. وقد أدت هذه المخاوف إلى تقرير لجنة (Blue Ribbon) بعنوان "تحسين فعالية لجان مراجعة الحسابات" (BRC)، (1999)، وقد تم إدراج عدد من توصيات المجلس في نظام لجنة الأوراق المالية والبورصة، وقد تضمن تقرير لجنة (Blue Ribbon) توصيات تتعلق بتكوين لجنة المراجعة وأنشطتها، بما في ذلك توصية بأن تقوم لجنة المراجعة بمراقبة ومراجعة جميع العلاقات الاقتصادية بين المراجعين الخارجيين والإدارة.

ولمجلس الإدارة الحق في تشكيل أي لجنة متخصصة من بين أعضائه ومن غيرهم لمساعدته على القيام بعمله بكفاءة وبشكل فعال، بما في ذلك لجنة المراجعة التي تخضع لإهتمام الهيئات المهنية والجهات الإشرافية والرقابية على سوق رأس المال المصري، لأن لجنة المراجعة مسؤولة عن أعمال الحوكمة المتعلقة بالمراجعة الخارجية والداخلية، لذلك، فإن جميع الشركات المصرية المدرجة في البورصة ملزمة بتشكيل لجنة مراجعة وفقاً لللائحة التنفيذية للقانون رقم (93) لسنة 2000م،

وطبقاً للحوكمة المصرية يجب تشكيل لجنة المراجعة عن طريق مجلس الإدارة، حيث يجب أن تتألف من ما لا يقل عن ثلاثة أعضاء مستقلين، أحدهم خبير في الشؤون المالية والمحاسبية، ومن الممكن أن تضم اللجنة أعضاء تنفيذيين في حالة عدم وجود عدد كاف من الأعضاء المستقلين، كما يجوز تعيين عضو أو أكثر من خارج الشركة بشرط أن يكون رئيس اللجنة مستقلاً وأغلبية أعضائها مستقلين، وتتمثل مهامها في تقييم مؤهلات وأداء واستقلالية المراجع الخارجي، وإبداء الرأي في تعيينه وتحديد أتعابه وعزله، وإبداء الرأي في خطة المراجعة مع المراجع الخارجي (وزارة الاستثمار، 2011م).

لجنة المراجعة هي أيضاً إحدى ركائز نظام الرقابة الداخلية، حيث أنها تسعى لدراسة ومناقشة خطة المراجعة وتقارير المراجعة الداخلية وإجراءاتها التصحيحية، بهدف تعزيز فاعلية الدور المهم الذي تلعبه في توفير الضوابط الفعالة علي عملية إعداد التقارير المالية، ودورها في تنظيم العلاقة بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي (عبدالفتاح، 2006، وزارة الاستثمار، 2008)، ولكي تعمل اللجنة على أعلى مستوى من فعالية الأداء لابد من وجود عدد من الخصائص أهمها حجم اللجنة، واستقلالية أعضائها، وامتلاك أعضائها الخبرة المالية والمحاسبية، واجتهاد أعضائها (راضي وآخرون، 2017)، وألزمت معايير المراجعة المراجع الخارجي بضرورة التواصل الدائم مع لجنة المراجعة بشأن أي أفعال غير قانونية، لمساعدتها في القيام بدورها الإشرافي والرقابي من أجل إعداد قوائم مالية موثوق فيها (Arens et al.، 2014).

في السنوات الأخيرة، تمت مناقشة موضوع أتعاب المراجعة بشكل متزايد من قبل الباحثين والمنظمات المهنية بسبب تأثير هذا القرار على طبيعة عمل المراجع الخارجي واستقلاليتته (سويدان، 2010)، حيث أن أتعاب المراجعة تعد أحد مؤشرات قياس مدخلات جودة عملية المراجعة (Bedard، et al.، D.، 2010)، حيث أنها لا ترتبط مع الخصائص المتعلقة بالمراجع فقط، ولكنها أيضاً ترتبط مع خصائص الشركة محل المراجعة، ومدى تطبيق الشركة محل المراجعة لأليات حوكمات الشركات (Mohammad، J.، and Nehme، R.، 2018)، وبالتالي فإن خصائص لجنة المراجعة لها تأثير علي أتعاب المراجعة (Muhammad، et al.، U.، 2018).

وقد حاولت العديد من الدراسات الأجنبية ربط آليات حوكمة الشركات بأتعاب المراجعة، وإلقاء الضوء على تأثير خصائص لجان المراجعة على أتعاب المراجعة بالتطبيق على بيئات مختلفة في الدول المتقدمة، لكن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات كانت متضاربة، فبعض منها توصل

الي وجود تأثير ايجابي لخصائص لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة، وبعض منها توصل الي وجود تأثير سلبي لخصائص لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة. بينما توصل البعض الآخر الي عدم وجود تأثير لخصائص لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة (Desender، et al.، 2009; Abdul Wahab et al.، 2012; Bashiri، 2011; Abdul Hamid and Abdullah، et al.، 2014; Muhammad U.، al.، R.، and Nehme، J.، 2018; Mohammad، et al.، 2014; الزغبي، 2016; راضي وآخرون، 2017).

في هذه الدراسة، يدرس الباحث العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة والجانب الاقتصادي لعلاقة المراجع الخارجي بالإدارة، وهي أتعاب المراجعة الخارجية، حيث أن خصائص لجنة المراجعة التي تشمل (حجم لجنة المراجعة، استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، وتوافر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضائها، وتكرار اجتماعات أعضائها) ترتبط بارتفاع أتعاب المراجعة الخارجية، وتستند فرضيات البحث على عنصرين أساسيين، أولاً، توصلت الدراسات السابقة الي أن لجان المراجعة يمكن أن تتخذ إجراءات ضمن نطاق سيطرتها مما قد يؤدي إلى نتائج مرتبطة بمستوى أعلى من جودة المراجعة، مثل زيادة التعديلات المتعلقة بالاستمرارية بالنسبة للشركات المتعثرة (Carcello and Neal 2000)، واختيار المراجعين المتخصصين في الصناعة (2001 Abbott and Parker)، وبما أن مراجعة برنامج المراجعة الأولي ونتائجه هي مسؤولية أساسية للجنة المراجعة (DeZoort 1997; BRC 1999)، وبالتالي فإن لجان المراجعة يمكن أن تؤثر على مستوى تغطية المراجعة، وتحقيقاً لهذه الغاية، يترتب على ذلك أن لجنة المراجعة التي تسعى إلى تحقيق مستوى أعلى من ضمان مراجعة الحسابات يمكن أن تطلب مستوى أكبر من تغطية مراجعة الحسابات مما يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة الخارجية، بالنظر إلى وظيفة المراجع في تعظيم الثروة. ثانياً، تشير الدراسات السابقة إلى أن بعض خصائص لجنة المراجعة تؤثر بشكل كبير على تنفيذ مهام لجنة المراجعة (Carcello and Neal، 2000; Raghunandan et al.، 2000; 2001)، وبالتالي نستنتج من هذين العنصرين فرضيات منفصلة تختبر الارتباط بين أربع خصائص رئيسية للجنة المراجعة (حجم لجنة المراجعة، والاستقلال، والخبرة، وتكرار الاجتماعات) وأتعاب المراجعة الخارجية.

وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:

هل يوجد تأثير لخصائص لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة الخارجية بالشركات المدرجة بالبورصة المصرية؟

هدف الدراسة: تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى تحديد العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة الخارجية.

أهمية الدراسة : تتضح أهمية هذه الدراسة من خلال الإهتمام المتزايد للجهات الرقابية والإشرافية بسوق رأس المال المصري، بضرورة الإفصاح عن متغيرات الدراسة، سواء كانت متغيرات تابعة متمثلة في أتعاب المراجعة، أو متغيرات مستقلة ممثلة في خصائص لجنة المراجعة، كذلك أهمية الدراسة في ضوء اعتبارات أخرى، أهمها:

أولاً: الأهمية العلمية

- 1- كيفية تأثير خصائص لجان المراجعة على أتعاب المراجعة الخارجية ودور أتعاب المراجعة الخارجية في تحديد جودة التقارير المالية.
- 2- جذبت لجان المراجعة انتباه عدد كبير من الباحثين خاصة في أعقاب المخالفات الكبيرة للتقارير المالية في الفترة الأخيرة، وأصبحت لجان المراجعة جانباً مهماً من عملية التقارير المالية للشركة.
- 3- أهمية أن تركز خصائص ومهام لجان المراجعة على أساليب وأدوات نظم المعلومات خاصة عندما تكون لجان المراجعة شكلية أو غير فعالة، ومن ثم ضرورة تطوير نظم معلومات لجان المراجعة في الشركات المصرية للعمل على زيادة كفاءة وفاعلية لجان المراجعة بتلك الشركات.

ثانياً: الأهمية التطبيقية

تطبيق الدراسة الحالية في البيئة المصرية، تختلف عن أسواق رأس المال المتقدمة، من حيث مراحل النمو الاقتصادي ومختلف الشروط البيئية والتنظيمية لتنفيذ آليات الحوكمة، بالإضافة إلى الاختلاف في طبيعة ملكية الشركات التي يسيطر عليها نمط الملكية المسيطرة، فإن هذه الدراسة هي محاولة لسد الفجوة سواء كان هناك تأثير أم لا لخصائص لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة من خلال التطبيق في البيئة المصرية، وتحديد نوع واتجاه هذا التأثير، والتوصل إلى نتائج وتوصيات تتكيف مع ظروف سوق رأس المال المصري.

خطة الدراسة:

القسم الأول: دور لجان المراجعة في بيئة الأعمال – خلفية نظرية:

القسم الثاني: أتعاب المراجعة الخارجية – خلفية نظرية.

القسم الثالث: العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة الخارجية.

القسم الرابع: الدراسات السابقة وتطوير فروض الدراسة.

القسم الخامس: الدراسة الإختبارية.

النتائج والتوصيات.

قائمة المراجع.

القسم الأول: دور لجان المراجعة في بيئة الأعمال

مفهوم لجان المراجعة:

حيث عرفها (Hamdan et al 2013):، على أنها مجموعة من الأشخاص يتم اختيارهم من بين أعضاء مجلس الإدارة المنوط لهم مسؤولية الإبقاء على استقلالية مراجع الحسابات.

ويرى (García et al 2016):، هي اللجنة التي لديها السلطات والصلاحيات الكاملة التي تكفل حماية أصحاب المصالح من خطر الإدارة من خلال ضمان تقديم التقارير المالية الموثوق بها، وتدعيم الرقابة الداخلية عن طريق بذل الجهود الحثيثة.

وعرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): هي لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، وتتمثل مهمتها الرئيسية الإشراف على عملية إعداد البيانات المالية، والإشراف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، والإشراف على عمل المراجع الخارجي، لذلك يجب أن تتمتع هذه اللجنة بالقدر الكافي من الإستقلالية وأن تتمتع بالخبرة اللازمة للقيام بمهامها ومسؤولياتها بفعالية وعلى الوجه المطلوب (الضويحي، 2014).

خصائص لجان المراجعة:

ركزت معظم الهيئات المهنية المهمة بلجان المراجعة سواء كانت دولية أو محلية على أهمية إنشاء لجان المراجعة وضرورة أن يكون لها عدد من الخصائص التي تمكنها من أداء المهام الموكلة إليها، بالإضافة إلى اهتمام المنظمات المهنية بلجان المراجعة، فقد ركزت الكثير من الأبحاث

الأكاديمية على لجان المراجعة وركزت عليها، ويتمحور هذا الإهتمام حول خصائص لجان المراجعة المتمثلة في:

1- **إستقلالية أعضاء لجان المراجعة:** حيث عرف (دليل عمل لجان المراجعة المصري، 2008) العضو المستقل بأنه "عضو مستقل عن الإدارة، وأن صلتته الوحيدة بالشركة من خلال عضويته في مجلس الإدارة، فلا يكون من كبار المساهمين بالشركة أو من كبار العملاء أو من كبار الموردين مثلاً".

2- **الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة:** حيث أوصى (دليل عمل لجان المراجعة المصري، 2008) بشأن تشكيل لجان المراجعة ضرورة أن يكون أعضاء لجنة المراجعة على دراية بالأمور المالية، وأن يكون هناك عضو واحد على الأقل لديه الخبرة المالية.

3- **الاجتماعات الدورية للجنة المراجعة:** حيث حدد (دليل عمل لجان المراجعة المصري، 2008) عدد مرات الاجتماع وتم تحديده أربع مرات على الأقل في السنة، وتضم اجتماعات اللجنة المراجعين الخارجيين والداخليين وبحضور المدير المالي للشركة ويجوز عقد الاجتماع دون موافقة مجلس الإدارة، لذلك من الأفضل عقد اجتماعات منفصلة لكل مراجع مع أعضاء اللجنة لضمان مناقشة العمل دون أي ضغوط.

4- **حجم لجنة المراجعة:** حيث حدد (دليل عمل لجان المراجعة المصري، 2008) عدد أعضاء لجنة المراجعة بحيث تكون ثلاث أعضاء غير تنفيذيين من أعضاء مجلس الإدارة، ومع ذلك قد يختلف تشكيل اللجنة وفقاً لإحتياجات الشركة وحجم المسؤوليات المسندة الي لجنة المراجعة.

القسم الثاني: أتعاب المراجعة الخارجية

مفهوم أتعاب المراجعة: يمكن تعريف أتعاب مراجعة الحسابات بأنها: "المقابل النقدي الذي يحصل عليه مراجع الحسابات الخارجي من عمله مقابل أداء عملية مراجعة الحسابات، وإصدار تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد بشأن نتيجة هذا الأداء وفقاً لمعايير مراجعة الحسابات المقبولة قبولاً عاماً". ويمكن أيضاً تعريفها بأنها: "مبالغ نقدية يحصل عليها مراجعو الحسابات من العميل مقابل القيام بعملية مراجعة القوائم المالية وإصدار تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد" (عاصم، 2015).

أشكال أتعاب المراجعة: تختلف الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات من العملاء وفقاً للصيغة التي تأخذها وهي الأتعاب الثابتة، الأتعاب المتغيرة، الأتعاب الشرطية (صابر، العزب، 2012: 39).

مراحل تحديد أتعاب المراجعة: وتتم عملية أتعاب المراجعة بأربعة مراحل رئيسية وهي (الطار، 2003: 178): مرحلة تقييم الأتعاب، مرحلة الإتفاق مع العميل علي الأتعاب، مرحلة تقديم الفواتير، مرحلة تحصيل الأتعاب.

العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة: صنفت الدراسات السابقة العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب إلى، عوامل مرتبطة بالمنشأة محل المراجعة وعوامل مرتبطة بمكتب المراجعة (Kilmili، Cantoni، 2016؛ et al.، 2011) :

- 1- **العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة:** حجم المنشأة محل المراجعة وتعقيد عملياتها- نوع صناعة منشأة العميل محل المراجعة- الخطر المحيط بمنشأة العميل محل المراجعة- ربحية منشأة العميل محل المراجعة.
- 2- **العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة:** حجم مكتب المراجعة- سمعة مكتب المراجعة- تقديم مكاتب المراجعة لخدمات غير المراجعة- المنافسة بين مكاتب المراجعة المختلفة.

القسم الثالث: العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة.

1- **حجم لجنة المراجعة:** خلصت بعض الدراسات الي وجود علاقة إيجابية بين حجم لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة الخارجية، بمعنى أنه كلما كان عدد أعضاء لجنة المراجعة كبيراً، كلما زاد قدرتها علي تحقيق الرقابة والتحكم والإشراف علي أعمال الشركة، وكذلك الي تحقيق رغبتهم في مزيد من المصداقية في القوائم والمعلومات المالية والمحاسبية من قبل المراجع الخارجي الذي بدوره يطلب مزيداً من الاتعاب (Lee، Mandé، H.، and Adelopo، V.، 2005؛ Ismail، 2012؛ et al.، 2016؛ Hazar، B.، and France، o.، 2016)؛

من ناحية أخرى، خلصت بعض الدراسات السابقة (Muhammad، U.، et al.، 2018؛ المدهون، 2014) إلى وجود علاقة إرتباط سلبية بين حجم لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، حيث أن حجم لجنة المراجعة من الخصائص الأساسية للجنة المراجعة، أي أنه توجد علاقة طردية بين

حجم لجنة المراجعة وفعاليتها، أي كلما زاد حجم لجنة المراجعة زادت فاعليتها، وكلما زادت فاعلية لجنة المراجعة سيكون له تأثير سلبي علي أتعاب المراجعة، لأن فاعلية لجنة المراجعة ستعزز العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي وإعداد تقارير مالية موثوقة، وبالتالي تقليل عبء العمل والوقت الملقى على عاتق المراجعين الخارجيين، وبالتالي انخفاض أتعاب المراجعة.

2- إستقلالية أعضاء لجنة المراجعة: خلصت بعض الدراسات إلي وجود علاقة إيجابية بين إستقلالية أعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة الخارجية ؛ (Goodwin-Stewart and J. ، R. Mohammad، 2005 ؛ Nehme، V.، and Mande، H.، 2006; Lee، Kent Mohammad ؛ 2018، and Nehme، J.، 2018) ، R. 2018) ، نظراً لأن لجان المراجعة التي تضم أعضاء مستقلين تميل إلى الحصول على عمليات مراجعة عالية الجودة، وهذا يتطلب المزيد من الجهد والوقت لتنفيذ إجراءات المراجعة، وبالتالي زيادة أتعاب المراجعة الخارجية.

من ناحية أخرى، خلصت بعض الدراسات السابقة (Boo and Sharma، 2008; Person، O.، 2009 ; Krishnan، G.، and Visvanathan، G.، 2009، G.، 2009 راضي وآخرون، 2017) الي وجود علاقة إرتباط سلبية معنوية بين خاصية إستقلال أعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة الخارجية، حيث أنه كلما تمتع أعضاء لجنة المراجعة بدرجة عالية من الإستقلالية، كلما زادت أنشطتهم، وزادت فاعلية الرقابة والإشراف على مختلف مراحل إعداد التقارير المالية، الأمر الذي يؤدي الي زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تقل فرص الغش والإحتيال وتقلص مخاطر المراجعة، مما يؤدي إلى تقليل حجم ونطاق عملية المراجعة، وتقليل عبء العمل والوقت للمراجعين الخارجيين، وبالتالي انخفاض أتعاب المراجعة.

3- توافر المعرفة والخبرة المالية أو المحاسبية لدي أعضاء لجنة المراجعة: خلصت بعض الدراسات السابقة الي وجود علاقة إرتباط إيجابية بين توافر المعرفة والخبرة المالية أو المحاسبية لدي أعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة الخارجية (Lee، 2005; V.، and Mande، H.، 2006; Goodwin-Stewart and Kent، 2018) ، حيث تشير نتائج هذه الدراسات إلى أن أعضاء لجنة المراجعة الذين يمتلكون الخبرة المالية سيقدمون دعماً إضافياً للمراجعين الخارجيين عند مناقشة أو التفاوض بشأن برامج ونطاق المراجعة مع الإدارة، وتتيح هذه الخبرة لأعضاء لجنة المراجعة فهماً أفضل لقضايا المراجعة والمخاطر وإجراءات المراجعة

المقترحة لحل هذه القضايا والمخاطر، وبالتالي عمليات مراجعة عالية الجودة، وبالتالي زيادة أتعاب المراجعة الخارجية.

من ناحية أخرى، خلصت بعض الدراسات السابقة الي أن خاصية توافر المعرفة والخبرة المالية أو المحاسبية لدي أعضاء لجنة المراجعة ترتبط بعلاقة سلبية مع أتعاب المراجعة (Muhammad، 2017؛ Rاضى وآخرون، 2009، G.، and Visvanathan، G.؛ Krishnan، U.، et al.، 2018)، حيث يعتمد المراجع الخارجي علي الإشراف والرقابة في إعداد البيانات والتقارير والقوائم المالية، العمل الذي ينفذ من قبل أعضاء لجنة المراجعة ذوي الخبرة المحاسبية والمالية وبالتالي تحسين جودة حوكمة الشركات وكفاءة المراجعة وزيادة فاعلية الرقابة الداخلية الذي يعتمد عليه المراجع الخارجي، وبالتالي يقل حجم الاختبارات والفحص من قبل المراجع الخارجي، وبالتالي يقل عبء عمل المراجع الخارجي ووقته، وبالتالي تقل أتعاب المراجعة الخارجية.

4- إجتهااد أعضاء اللجنة (تكرار الإجتتماعات لأعضاء لجنة المراجعة): خلصت بعض الدراسات الي أن هناك علاقة ارتباط إيجابية بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة (Goodwin-Stewart and Kent، 2006؛ Puan et al، 2006؛ Yatim، 2018)، حيث أشارت نتائج هذه الدراسات أن ارتفاع أتعاب المراجعة مرتبط بتكرار إجتماعات لجنة المراجعة.

وخلصت دراسات أخرى الي أن تكرار إجتماعات أعضاء لجنة المراجعة ترتبط بعلاقة سلبية مع أتعاب المراجعة، حيث أن اجتماعات لجنة المراجعة المتكررة تقلل من متاعب إعداد القوائم والتقارير المالية، وبالتالي تقلل من فرص الغش والاحتيال المحاسبي، وبالتالي زيادة اطمئنان المراجعين الخارجيين بدقة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تنخفض أتعاب المراجعة (Person، O.، 2018؛ Mohammad، R.، 2018؛ Nehme، R.، and Nehme، J.، 2009؛ Mohammad، 2018؛ راضى وآخرون، 2017).

القسم الرابع: الدراسات السابقة وتطوير فروض الدراسة.

أولاً: الدراسات السابقة:

1- دراسة (Abott et al.، 2003): هدفت هذه الدراسة دراسة العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، واختبرت عن طريق دراسة عينة من 492 شركة غير منتظمة، خاضعة للمراجعة من 5 شركات كبيرة قدمت بيانات بالوكالة مع SEC في الفترة من 5 فبراير

2001 إلى 30 يونيو 2001، وتوصلت هذه الدراسة أن استقلالية وخبرة لجنة المراجعة على علاقة موجبة بشكل كبير بأتعاب المراجعة، ولم يكن إجراء إجتماع متكرر للجنة المراجعة (بداية أربعة اجتماعات في السنة) مرتبطا بشكل كبير بأتعاب مراجعة الحسابات.

2- دراسة Lee، H، Mandé، V، (2005): بحثت العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، بالتطبيق على عينة من الشركات الأمريكية عن الفترة من 2001م إلى 2003م، حيث أن فعالية لجنة المراجعة من شأنها الحصول على مراجعة عالية الجودة، مما يتطلب المزيد من جهد ووقت المراجع وتوسيع نطاق المراجعة الخارجية، وتوصلت إلى أن استقلال ونشاط وفعالية لجنة المراجعة ترتبط بعلاقة طردية مع أتعاب المراجعة.

3- دراسة (Abdul Hamid and Abdullah 2012): هدفت هذه الدراسة دراسة العلاقة بين الأتعاب وخصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، بالتطبيق على عينة 191 شركة مرتبطة بالحكومة وغير المرتبطة بالحكومة، المدرجة في بورصة ماليزيا، لمدة ثلاث سنوات من 2006 الي 2008، توصلت نتائجها إلى وجود ارتباط إيجابي معنوي بين استقلالية لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة بالشركات غير الحكومية، بينما لا توجد علاقة ذات مغزى احصائي بين باقي آليات الحوكمة وأتعاب المراجعة.

4- دراسة (راضي وأخرون، 2017): هدفت الدراسة الي تحديد دور خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات، ولتحقيق فروض البحث تم تصميم قائمة استقصاء علي عينة مكونة من (122) مفردة من المراجعين والأكاديميين في بيئة الأعمال المصرية، وتوصلت نتائجها إلي أنه كلما تمتع أعضاء لجنة المراجعة بدرجة عالية من الاستقلالية والخبرة، وكلما زاد نشاطهم كلما زادت فعالية قيامهم بعمليات الرقابة والإشراف علي جميع مراحل إعداد التقارير المالية، ومن ثم تتقلص فرص الغش وإدارة الأرباح وتقل مخاطر المراجعة، مما يؤدي إلي تخفيض حجم ونطاق عملية المراجعة، ومن ثم يقل جهد ووقت المراجع الخارجي، بالتالي تنخفض أتعاب المراجعة.

5- دراسة Muhammad، U، et al، (2018): هدفت الدراسة بيان تأثير جودة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة علي أتعاب المراجعة، واستخدمت الدراسة بيانات خمس سنوات لشركات مؤشر KSE-100 المدرجة في بورصة باكستان، في الفترة من 2007 الي 2011، حيث بلغت العينة النهائية الي 406 ملاحظة سنة ثابتة، توصلت نتائجها إلي أن فعالية لجنة المراجعة التي يمكن قياسها

من خلال (حجم لجنة المراجعة، إستقلالية أعضاؤها، وتوافر الخبرة المالية والمحاسبية لدي أحد أعضائها) تؤثر سلبيا علي أتعاب المراجعة، لأن لجنة المراجعة الفعالة من شأنها اعداد قوائم وتقارير مالية موثوق فيها مما يقلل من الجهد والوقت المبذول من قبل المراجع الخارجي، الذي من شأنه تخفيض أتعاب المراجعة.

6- دراسة (إبراهيم، 2018): سعت هذه الدراسة إلى اختبار التأثير المشترك لخصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على أتعاب المراجعة، بالتطبيق علي عينة من (146) شركة مقيمة بالبورصة المصرية من جميع القطاعات خلال الفترة من 2014- 2016، وتوصلت نتائجها وجود تأثير إيجابي معنوي لثلاث خصائص تتمثل في (حجم المجلس، والفصل بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي للشركة، واجتهاد اعضاء لجنة المراجعة) علي أتعاب المراجعة، كما توصلت إلى وجود تأثير سلبي معنوي لثلاث خصائص تتمثل في (ملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة، حجم لجنة المراجعة، الخبرة المالية أو المحاسبية لدي أعضاء لجنة المراجعة) على أتعاب المراجعة.

التعليق على الدراسات السابقة:

1- وجود اتفاق لمعظم الدراسات على وجود تأثير لخصائص لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة، حيث تحتوي الخصائص على (حجم اللجنة، استقلالية أعضاؤها، مدي توافر عنصر الخبرة المالية والمحاسبية، وتكرار اجتماعاتها)، لكنها اختلفت في تحديد اتجاه هذا التأثير، فمنها من توصل إلى وجود تأثير إيجابي لتلك الخصائص، ومنها من توصل إلى وجود تأثير سلبي لنفس الخصائص على أتعاب المراجعة، لذا سوف يتم قياس تأثير تلك الخصائص على أتعاب المراجعة بالتطبيق على البيئة المصرية.

2- يبرر الباحث وجود التناقضات بين نتائج الدراسات السابقة التي تناولت علاقة لجنة المراجعة بأتعاب المراجع الخارجي، بسبب اختلاف البيئات الاقتصادية والقانونية والتنظيمية التي طبقت بها تلك الدراسات، مما يتعين إجراء المزيد من الدراسات، لتوضيح تلك العلاقة في ضوء النظرية الاقتصادية التي تتعلق بالطلب والعرض على خدمة المراجعة.

3- ويستخلص الباحث من تضارب النتائج الي وجود فجوة بحثية لدراسته الحالية، ونتيجة لذلك التضارب في النتائج فإن لدي الباحث دافع للقيام بالدراسة الحالية.

ثانياً: تطوير فروض الدراسة.

في ضوء العلاقة النظرية بين خصائص لجنة المراجعة واتعاب المراجعة، وكذلك نتائج الدراسات السابقة، ومن أجل تحقيق هدف الدراسة وحل مشكلتها، يمكن صياغة فروض الدراسة:

الفرض الأول: هناك علاقة موجبة بين حجم لجنة المراجعة وأتاعاب المراجعة الخارجية.

الفرض الثاني: هناك علاقة موجبة بين إستقلالية لجنة المراجعة وأتاعاب المراجعة الخارجية.

الفرض الثالث: هناك علاقة موجبة بين توافر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة وأتاعاب المراجعة الخارجية.

الفرض الرابع: هناك علاقة موجبة بين تكرار اجتماعات لجنة المراجعة وأتاعاب المراجعة.

القسم الخامس: الدراسة الإختبارية.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في كافة الشركات المدرجة في البورصة المصرية خلال الفترة من 2017م إلى 2019، حيث بلغت عينة الدراسة النهائية عدد (104) شركة بواقع ثلاث مشاهدات لمعظم الشركات والقليل منها مشاهدة أو أثنين حسب توفر البيانات، ومن ثم فإن إجمالي المشاهدات (296) مشاهدة، حيث يوضح الجدول رقم (1) عدد الشركات الممثلة للعينة النهائية للدراسة، والقطاعات التي تنتمي إليها تلك الشركات، ونسبة كل قطاع، وإجمالي مشاهداته، كما يلي:

جدول رقم (1)
عدد الشركات الممثلة للعينة النهائية للدراسة

م	القطاع	عدد الشركات المدرجة	الشركات المستبعدة	عدد شركات العينة	اجمالي المشاهدات	نسبة العينة لكل قطاع
1	قطاع الاتصالات	4	0	4	10	3.38%
2	قطاع الإعلام	1	0	1	3	1.01%
3	قطاع الأغذية والمشروبات	19	4	15	41	13.85%
4	قطاع التشييد ومواد البناء	19	4	15	44	14.86%
5	قطاع التكنولوجيا	3	0	3	9	3.04%
6	قطاع الخدمات والمنتجات الصناعية	14	4	10	29	9.80%
7	قطاع الرعاية الصحية والأدوية	11	5	6	16	5.41%
8	قطاع السياحة والترفيه	12	1	11	33	11.15%
9	قطاع العقارات	19	4	15	42	14.19%
10	قطاع الغاز والبتروول	3	0	3	9	3.04%
11	قطاع الكيماويات	7	2	5	15	5.07%
12	قطاع المرافق	1	0	1	3	1.01%
13	قطاع المنتجات المنزلية والشخصية	10	2	8	21	7.09%
14	قطاع الموارد الأساسية	7	3	4	12	4.05%
15	قطاع الموزعون وتجار التجزئة	4	1	3	9	3.04%
16	قطاع البنوك والخدمات المالية	47	47	0	0	0.00%
	الإجمالي	181 شركة	77 شركة	104 شركة	296 مشاهدة	100%

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء البيانات التي تم حصرها.

ثانياً: توصيف متغيرات الدراسة وقياسها:

المتغير التابع:

أتعاب المراجعة الخارجية: يتم قياسه من خلال اللوغاريتم الطبيعي لأتعاب المراجعة المدفوعة للمراجع الخارجي من قبل الشركات محل الدراسة.

المتغيرات المستقلة: وتتمثل في خصائص لجنة المراجعة، حيث أعتمد الباحث علي أربعة خصائص الأكثر استخداماً في الدراسات السابقة (إبراهيم، 2018؛ Muhammad، U، al، et ؛ 2018؛ Goodwin- 2018، J، R. Mohammad،؛Nehme 2018، Puan et al،؛Yatim ،(2003،Abott et al. 2005،؛ V، and Mande، H، 2006؛ Lee،Stewart and Kent ، ويمكن قياس خصائص لجنة المراجعة إستناداً الي الدراسات السابقة:

- 1- مستوي الخبرة المالية أو المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة (ACEXP): يتم قياس هذا المتغير من خلال النسبة المئوية للخبراء الماليين بلجنة المراجعة إلى إجمالي عدد أعضاء اللجنة.
- 2- حجم لجنة المراجعة (ACSIZE): يتم قياس هذا المتغير من خلال عدد أعضاء لجنة المراجعة.
- 3- تكرار اجتماعات لجان المراجعة (ACMEET): ويتم قياس هذا المتغير من خلال عدد مرات اجتماع أعضاء لجنة المراجعة خلال العام.
- 4- استقلالية لجنة المراجعة (ACOUT): ويتم قياس هذا المتغير من خلال نسبة تمثيل الأعضاء المستقلين باللجنة (عدد الاعضاء المستقلين إلى إجمالي عدد الأعضاء في اللجنة).

المتغيرات الضابطة: من خلال استقراء الدراسات السابقة (Whisenant، 2013؛ ، 2006؛ Hay، 2003؛ Hay et al، and Raghunandan،Sankaraguruswamy ، 2007؛ Sharma، 2004؛ Raghunandan and Rama، and Peters، Parker،Abbott ،Naiker (2009، and Lee 2009) ، تم تحديد المتغيرات الأخرى غير المتغيرات المستقلة (الضابطة) والتي قد ترتبط بأتعاب المراجعة الخارجية، وهي كما يلي:

- 1- نوع رأي المراجع الصادر (OPIN): ويتم قياسه بمتغير وهمي يأخذ القيمة (واحد) إذا تم اصدار تقرير المراجع برأي غير متحفظ حول عدالة القوائم المالية، ويأخذ (صفر) خلاف ذلك.

2- حجم مكتب المراجعة (BIG4): ويتم قياسه بمتغير وهمي يأخذ القيمة (واحد) إذا كان المراجع الخارجي أحد الأربعة الكبار (BIG4)، ويأخذ (صفر) خلاف ذلك.

3- حجم الشركة (SIZE): ويتم قياسه من خلال اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة في نهاية العام.

4- العائد على الأصول (ROA): يتم قياسه بنسبة صافي الربح بعد الضريبة الي إجمالي الأصول.

ثالثاً: نموذج الدراسة:

يمكن للباحث صياغة نموذج الانحدار المتعدد التالي لدراسة العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وأتعب المراجعة الخارجية:

$$\text{LNAFEE}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{ACSIZE}_{it} + \beta_2 \text{ACOUT}_{it} + \beta_3 \text{ACEXP}_{it} + \beta_4 \text{ACMEET}_{it} + \beta_5 \text{OPIN}_{it} + \beta_6 \text{BIG4}_{it} + \beta_7 \text{SIZE}_{it} + \beta_8 \text{ROA}_{it} + \varepsilon_{it}$$

حيث إن:

β_0 : ثابت الانحدار.

$\beta_1 - \beta_4$: معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة.

$\beta_5 - \beta_8$: معاملات الانحدار للمتغيرات الضابطة.

LNAFEE_{it} : اللوغاريتم الطبيعي لأتعب المراجعة للشركة (i) في نهاية الفترة (t).

ACSIZE_{it} : حجم لجان المراجعة للشركة (i) في نهاية الفترة (t).

COUT_{it} : استقلالية أعضاء لجنة المراجعة للشركة (i) في نهاية الفترة (t).

ACEXP_{it} : الخبرة المالية أو المحاسبية للجان المراجعة للشركة (i) في نهاية الفترة (t).

ACMEET_{it} : تكرار اجتماعات لجان المراجعة للشركة (i) في نهاية الفترة (t).

OPIN_{it} : نوع رأي المراجع الصادر حول مراجعة الحسابات للشركة (i) في نهاية الفترة (t).

BIG4_{it} : حجم مكتب المراجعة للشركة (i) في نهاية الفترة (t).

SIZE_{it} : اللوغاريتم الطبيعي لمجموع أصول الشركة للشركة (i) في نهاية الفترة (t).

ROA_{it} : العائد على الأصول للشركة (i) في نهاية الفترة (t).

الجزء العشوائي. ٤

رابعاً: عرض نتائج تحليل الإنحدار على النحو التالي:

جدول رقم (2) نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد للعلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وأتباع المراجعة الخارجية

VIF	الدلالة sig	قيمة t	معاملات الانحدار β	المتغيرات المفسرة
	0.0000	18.50111	5.100099	ثابت الإنحدار β_0
3.168	0.0050	2.828282	0.098746	حجم لجنة المراجعة ACSIZE
3.062	0.0017	3.172003	0.103447	إستقلالية أعضاء لجنة المراجعة ACOUT
1.219	0.0010	3.335512	0.003440	الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة ACEXP
1.345	0.1622	1.401258	0.009700	عدد إجتماعات لجنة المراجعة ACMEET
1.062	0.0009	3.362205	0.122211	نوع رأي المراجع الصادر OPIN
1.092	0.0000	24.56131	0.828719	حجم مكتب المراجعة BIG4
1.293	0.0000	25.48154	0.293575	حجم الشركة SIZE
1.280	0.4697	-0.723948	-0.193183	العائد علي الأصول ROA
معامل التحديد $R^2 = 65.75\%$				
قيمة F = 61.21807 دلالة F = 0.000000				
قيمة اختبار Durbin-Watson = 2.038537				
دلالة اختبار Jarque-Bera = 0.277113				

المصدر: من إعداد الباحث علي ضوء نتائج التحليل الإحصائي

يوضح الجدول رقم (2) تحليل نموذج الإنحدار الخطي المتعدد، حيث يتضح الآتي:

1. النموذج خالي من أية مشاكل قياس تؤثر في نتائجه.
2. النموذج معنوي إحصائياً حيث كانت دلالة اختبار "F" = 0.000000 أقل من 5%.
3. بلغ معامل التحديد R^2 65.75% وهو ما يعني تفسير المتغيرات المستقلة ما مقداره 65.75% والباقي يرجع لعوامل اخري.

4. لتوضيح المتغيرات المستقلة في تفسير العلاقة بالمتغير التابع أظهر تحليل الانحدار أن (حجم لجنة المراجعة، وإستقلالية أعضاء لجنة المراجعة، وتوافر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة)، ذات تأثير معنوي إيجابي على المتغير التابع، حيث كانت قيمة الدلالة لإختبار "T" أقل من 5%، في حين لم يظهر المتغير المستقل (تكرار اجتماعات لجنة المراجعة) أي تأثير على أتعاب المراجعة الخارجية حيث كانت قيمة الدلالة لإختبار "T" = 0.1622 أكبر من 5%.

5. بالنسبة للمتغيرات الضابطة في تفسير العلاقة بالمتغير التابع أظهر تحليل الانحدار أن (نوع رأي المراجع الصادر في القوائم المالية، وحجم مكتب المراجعة، وحجم الشركة)، كان لهم تأثير معنوي إيجابي على المتغير التابع، حيث كانت قيمة الدلالة لإختبار "T" أقل من 5%، أما بالنسبة للمتغير (العائد على الأصول ROA) فجاءت نتائج غير دالة إحصائياً وبالتالي ليس له أي تأثير على المتغير التابع أتعاب المراجعة الخارجية حيث كانت قيمة الدلالة لإختبار "T" = 0.4697 أكبر من 5%.

ويمكن عرض نتائج اختبار فروض الدراسة على النحو التالي:

1- إختبار الفرض الأول: هناك علاقة موجبة بين حجم لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة الخارجية: حيث أظهرت نتائج التحليل أن معامل الانحدار $\beta_1 = 0.098746$ ، وقيمة إختبار "T" = 0.0050، مما يشير لوجود تأثير معنوي إيجابي لحجم لجنة المراجعة علي أتعاب المراجعة، حيث كانت قيمة إختبار "T" أقل من 5%، وهذا يعني قبول هذا الفرض، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة Lee، H.، and B.، 2012 ; Hazar، et al.، Ismail، 2005 ; Adelopo، V.،and Mande o.،France (2016) ، الذين توصلوا لوجود علاقة إيجابية بين حجم لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة الخارجية، واختلفت هذه الدراسة مع دراسة (U.،Muhammad، et al.، 2018 ؛ المدهون، 2014) حيث خلصت هذه الدراسات إلى وجود علاقة إرتباط سلبية بين حجم لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة.

2- إختبار الفرض الثاني: هناك علاقة موجبة بين إستقلالية أعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة الخارجية: حيث أظهرت نتائج التحليل أن معامل الانحدار $\beta_2 = 0.103447$ ، وقيمة إختبار "T" = 0.0017، حيث كانت قيمة إختبار "T" أقل من 5%، مما يشير لوجود تأثير معنوي إيجابي لإستقلالية أعضاء لجنة المراجعة علي أتعاب المراجعة، وهذا يعني قبول هذا الفرض، وتتفق

هذه النتيجة مع دراسة (Lee and Mande، 2005; Goodwin-Stewart and Kent، 2006; Nehme، J.، 2018; Mohammad، J.، Mohammad، R.، 2018) ، and Nehme، J.، 2018; Mohammad، J.، Mohammad، R.، Nehme الذين توصلوا لوجود علاقة إيجابية بين إستقلالية أعضاء لجنة المراجعة وأتعب المراجعة الخارجية، واختلفت هذه الدراسة مع دراسة (Boo and Sharma، 2008; Person، O. 2009; Krishnan، G.، and Visvanathan، G.، 2009) ، و دراسة (راضي وآخرون، 2017)، حيث خلصت هذه الدراسات إلى وجود علاقة ارتباط سلبية بين إستقلالية أعضاء لجنة المراجعة وأتعب المراجعة الخارجية.

3- إختبار الفرض الثالث: هناك علاقة موجبة بين توافر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة وأتعب المراجعة: حيث أظهرت نتائج التحليل أن معامل الإنحدار $\beta_3 = 0.003440$ ، وقيمة اختبار "T" = 0.0010، حيث كانت قيمة اختبار "T" أقل من 5%، مما يشير لوجود تأثير معنوي إيجابي لتوافر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة علي أتعب المراجعة، وهذا يعني قبول هذا الفرض، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Lee، H.، and Mande، V.، 2005; Goodwin-Stewart and Kent، 2006; Yatin، Puan et al، 2018) ، حيث خلصت هذه الدراسات الي وجود علاقة إيجابية بين توافر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة وأتعب المراجعة الخارجية، واختلفت هذه الدراسة مع دراسة (Krishnan، G.، and Visvanathan، G.، 2009; Muhammad، G.، 2009; U.، et al.، 2018) ، ودراسة (راضي وآخرون، 2017)، حيث خلصت هذه الدراسات إلى وجود علاقة ارتباط سلبية بين عنصر توافر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة وأتعب المراجعة الخارجية.

4- إختبار الفرض الرابع: هناك علاقة موجبة بين تكرار اجتماعات أعضاء لجنة المراجعة وأتعب المراجعة الخارجية: حيث أظهرت نتائج التحليل أن معامل الإنحدار $\beta_4 = 0.009700$ ، وقيمة اختبار "T" = 0.1622، حيث كانت قيمة اختبار "T" أكبر من 5%، مما يشير إلي عدم وجود تأثير معنوي لتكرار اجتماعات أعضاء لجنة المراجعة علي أتعب المراجعة الخارجية، وهذا يعني رفض هذا الفرض، واختلفت هذه الدراسة مع دراسة (Goodwin-Stewart and Kent، 2006; Yatin، Puan et al، 2018) ، حيث خلصت هذه الدراسات الي وجود علاقة إيجابية بين تكرار اجتماعات أعضاء لجنة المراجعة وأتعب المراجعة الخارجية، واختلفت أيضا مع دراسة (Person، O. 2009; Mohammad، R.، 2018; Nehme، and Nehme، J.، 2009; Mohammad، R.، 2018; Nehme، and Nehme، J.، 2009; Mohammad، O.، 2018) ،

(2018)، ودراسة (راضي وآخرون، 2017)، حيث خلصت هذه الدراسات إلي وجود علاقة سلبية بين تكرار اجتماعات أعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة الخارجية.

نتائج الدراسة:

في ضوء ما سبق توصل الباحث الي ما يلي:

- صحة الفرض الأول، حيث تبين وجود تأثير معنوي إيجابي بين حجم لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة الخارجية، مما يعني قبول هذا الفرض.
- صحة الفرض الثاني، حيث تبين وجود تأثير معنوي إيجابي بين استقلالية أعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة الخارجية، مما يعني قبول هذا الفرض.
- صحة الفرض الثالث، حيث تبين وجود تأثير معنوي إيجابي بين توافر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة الخارجية.
- عدم صحة الفرض الرابع، حيث تبين عدم وجود أي تأثير لعدد اجتماعات أعضاء لجنة المراجعة خلال العام على أتعاب المراجعة الخارجية، مما يعني رفض هذا الفرض.
- كما يتضح أن ثلاثة فقط من المتغيرات الضابطة لها تأثير معنوي إيجابي على أتعاب المراجعة الخارجية، تتمثل في (نوع رأي المراجع الصادر حول مدي عدالة القوائم المالية، حجم مكتب المراجعة، حجم الشركة)، في حين تم استبعاد متغير واحد فقط متمثل في (العائد على الأصول) حيث تبين عدم وجود أي تأثير للمتغير علي أتعاب المراجعة.

توصيات البحث

- 1- توجيه مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية لإضافة المواد التالية ضمن مواد قواعد قيد واستمرار وشطب الأوراق المالية:
 - إلزام الشركات المقيدة بالبورصة بضرورة الإفصاح عن الأتعاب المدفوعة للمراجعين الخارجيين عن جميع الخدمات التي يقدمونها للشركات محل المراجعة، والمقابل المادي أمام كل خدمة، بما يتوافق مع النموذج المحدد الذي تلتزم به جميع الشركات، وذلك من أجل تحقيق الشفافية.
 - إلزام الشركات المدرجة في البورصة بضرورة الإفصاح عن المؤهلات العلمية والعملية لأعضاء لجنة المراجعة، ويكون ذلك بإضافة خانة إلى نموذج الإفصاح الحالي للجنة

المراجعة، ويهدف ذلك إلى تحقيق مزيد من الشفافية، لضمان توفر عنصر المعرفة والخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة.

2- التوسع في تطبيق لجان المراجعة في الشركات غير المقيدة في البورصة، لما لها من أثر إيجابي في تحسين جودة التقارير المالية، ومن ثم التأثير على أتعاب المراجعة الخارجية.

3- اختيار أعضاء لجنة المراجعة بعناية من ذوي السمعة الجيدة، وممن يتوافر لديهم الخبرات المالية والمحاسبية الكافية، لتحسين كفاءتهم في أداء مهامهم الإشرافية والرقابية، مما يؤدي بدوره إلى تحسين جودة التقارير المالية، ومن ثم التأثير على أتعاب المراجعة الخارجية.

4- تفعيل الدور الرقابي لهيئة سوق المال المصرية للتحقق من مدي التزام الشركات المساهمة المصرية بخصائص لجان المراجعة، لا سيما متطلبات لائحة حوكمة الشركات، للحد من ممارسات المحاسبة الإحتيالية، مما يؤدي بدوره إلى تحسين جودة التقارير المالية، ومن ثم التأثير على أتعاب المراجعة الخارجية.

5- إلزام الشركات بالإفصاح عن تقرير لجنة المراجعة ضمن التقرير السنوي للشركة، ويجب إرفاق تقرير لجنة المراجعة ضمن القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي.

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية.

- إبراهيم، محمد الشريبي إسلام، 2018، "التأثير المشترك لخصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة علي أتعاب المراجعة: دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ص . ص . 3-53.
- الزغبى، ناديا محمود، 2016، "أثر خصائص مجلس الإدارة على اتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان- دراسة تحليلية"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن.
- الضويحي، عبدالله مطلق فهد، 2014، "تقويم دور لجان المراجعة في تعزيز ثقة أصحاب المصالح وحماية حقوقهم في المصارف التجارية بالكويت: دراسة ميدانية"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة بنها، ص . ص . 637 - 675.
- الطار، حسن عبد الحميد، 2003، "دراسة اختبارية لمحددات أتعاب المراجعة في ظل التطورات المعاصرة لبيئة الأعمال المصرية"، **مجلة البحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الخامس والعشرون، العدد الاول والثاني، ص . ص . 178 - 179.
- المدهون، رغبة إبراهيم، 2014، "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي"، **دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة**، الجامعة الاسلامية، غزة.
- أنيس، مجدي محمد سامي، 2014، "مدى فعالية لجان المراجعة كإحدى آليات حوكمة الشركات في البيئة السعودية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني.
- دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات**، 2005، مركز المديرين المصري، وزارة الاستثمار، جمهورية مصر العربية، أكتوبر.
- دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات**، 2011، مركز المديرين المصري، وزارة الاستثمار، جمهورية مصر العربية، مارس .
- راضي، محمد سامي؛ وآخرون، 2017، "دور خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات: دراسة نظرية ميدانية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الواحد والاربعون، العدد الأول، ص.ص. 229-270.

صابر، إيهاب نظمي ؛ العزب، هاني عبدالحافظ، 2012، "تدقيق الحسابات الإطار النظري"، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

عاصم، نهى مجدى، 2015، "تطوير محددات نموذج أتعاب المراجعة في المنظمات غير الهادفة للربح: بالتطبيق على الجمعيات الأهلية في البيئة المصرية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

عبدالفتاح، سعيد توفيق أحمد، 2013، "علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية - دراسة اختبارية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Abbott، L.، S. Parker، and G. Peters.، 2004، "Audit committee characteristics and Restatements،" **Auditing: A Journal of Practice & Theory**، 23 no. 1: pp. 69-87.
- Abbott، L.، S. Parker، and G. Peters.، 2010 "Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities،" **Accounting Horizons**، 24 no. 1: pp.1-24.
- Abbott، Lawrence J.، Susan Parker، Gary F. Peters، and K. Raghunandan، 2003، "An Empirical Investigation of Audit Fees، Nonaudit Fees، and Audit Committees." **Contemporary Accounting Research** Vol. 20 No. 2.، pp. 215-34.
- Abdul Hamid، Masdiah and Abdullah، Azizah، 2012، "Influence of Corporate Governance on Audit and Non-Audit Fees: Malaysian Evidence"، **Journal of Business and Poliey Research**، Special Issue، 7،(3)، pp. 140-158.
- Abdul Wahab، E.، Zain، M.، akd James، K. 2011، "Audit Fees In Malaysia: Does Corporate Governance Matter?"، **Asain Academy of Management، Journalof Accounting and Finance**، 7، (1)، pp. 1-23.
- Adelopo، Ismail.، Kumba Jallow and Peter Scott، 2012،"Multiple large ownership structure، audit committee activity and audit fees: Evidence from the UK."، Leicester Business School، De Montfort University، Leicester، UK، **Journal of Applied Accounting Research**، Vol. 13 No. 2.

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)**, 1993, "In the Public Interest: Issues Confronting the Accounting Profession", A special Report of the Public Oversight Board of the SEC Practice Section of the AICPA, (New York, 1993), pp.38-39.
- Arens A., Elder R., and Beasley M., 2014, "**Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**", 15th Edition, Pearson Education International, New Jersey, USA.
- Bashiri, A., Momeni, A., and Behroozi, M., 2014, "Investigating the Relationship between Corporate Governance and Audit Fees", **International Journal of Management Studies**, 3 (2), pp. 184-191.
- Bedard, D., Johnstone, K., and Smith, E., 2010, "Audit quality indicators: A status update on possible public disclosures and insights from audit practice", **Current Issues in Auditing**, 4(1), pp. 12-19.
- Blue Ribbon Committee (BRC)**, 1999, "Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees", New York Stock Exchange (NYSE) and National Association of Securities Dealers (NASD), New York, P.P. 1067 – 1095.
- Boo, El'Fred and Divesh Sharma, 2008, "The association between corporate governance and audit fees of bank holding companies", **Corporate Governance: The international journal of business in society**, Vol. 8 NO. 1, pp. 28-45.
- Cadbury Committee**, 1992, "Report of the committee on the financial aspects of corporate governance", www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf, Gee, London, December, 1, P.P. 1 – 90.
- Cantoni, Emiliano, D'Silva, Kenneth, & Isaacs, Martin, 2011, "The Determinants of Audit Fees: Further Evidence from the UK Charity Sector", **Centre for International Business Studies (CIBS), Research Working Paper**, London South Park University, pp. 2-10.

- Carcello, J. and T. Neal, 2000, "Audit committee composition and auditor reporting", **The Accounting Review**, 75 (October), pp. 453-467.
- Desender k, Garcia, M., Cresbi, R., Aguilera, R., 2009, "Board characteristics and audits: when does ownership matter?", **Working paper**, pp. 9–107.
- DeZoort, F. T., 1997, "An investigation of audit committees", **oversight responsibilities. Abacus**, 33(2), (September): pp. 208-227.
- García, Laura Sierra, Emiliano Ruiz Barbadillo, and Manuel Orta Pérez, 2016, "Audit committee and internal audit and the quality of earnings: empirical evidence from Spanish companies", **Journal of Management & Governance**, 16.2, pp. 305-331.
- Goodwin-Stewart, Jenny and Pamela Kent, 2006, "Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit." **Accounting and Finance**", 46, pp. 387–404.
- Hamdan, Allam Mohammed Mousa, Sabri Maher SabriMushtaha, and AbdAlmuttaleb Mohammed Al-Sartawi, 2013, "The Audit Committee Characteristics and Earnings Quality: Evidence from Jordan", **Australasian Accounting, Business and Finance Journal** 7.4, pp. 51-80.
- Hay D., Knechel, W. and Wong, N., 2006, "Audit fees: a meta-analysis of the effect of supply and demand attributes", **Contemporary Accounting Research**, 23, (1), pp. 141-191.
- Hay, D., 2013, "Further evidence from meta-analysis of audit fee research", **International Journal of Auditing**, 17 no. 2, pp. 162-176.
- Hazar Ben Barka & François Legendre, 2017, "Effect of the board of directors and the audit committee on firm performance: a panel data analysis", **Journal of Management & Governance**, Springer; Accademia Italiana di Economia Aziendale (AIDEA), vol. 21(3), pp. 737-755.
- Kilmili, Elkana Kiptum, 2016, "Determinants of Audit Fees Pricing: Evidence from Nairobi Securities Exchange (NSE)", **International Journal of Research in Business Studies and Management**, Vol. 3, Issue 1, pp. 23-35.

- Krishnan, G. and Visvanathan, G., 2009, "Do auditors price audit committee's expertise? The case of accounting versus non-accounting financial experts", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, 24, pp. 115-144.
- Lee, H. y., and Mande V., 2005, "The Relationship of audit Committee characteristics with endogenously determined audit and non-audit fees.", **Quarterly Journal of finance and Accounting**, 44, pp. 93-112.
- Mohammad Jizi and Nehme Rabih, 2018, "Board monitoring and audit fees: the moderating role of CEO/chair dual roles", **Managerial Auditing Journal**, 33, (2), pp. 217-243.
- Muhammad U., F., Irfan K., Muhammad U., and Ijaz L., 2018, "Corporate Governance and Audit Fees: Evidence from a Developing Country", **Pakistan Journal of Commerce and Social Sciences**, 12, (1), pp. 94-110.
- Nehme Rabih, Mohammad. Jizi, 2018, "The efficiency of corporate boards and firms' audit fees: the case of the FTSE financial institutions", **Pacific Accounting Review**, 30, (3), pp. 297-317.
- Persons O., S, 2009, "Audit committee characteristics and earlier voluntary ethics disclosure among fraud and no-fraud firms", **International Journal of Disclosure and Governance**, 16., pp. 268-285.
- Ragunandan, K., Rama D. V., 2007, "Determinants of audit committee diligence", **Accounting Horizons**, 21 (September): pp. 265-279.
- Sarbanes-Oxley Act "Public Law No: 107 - 204"**, 2002, Us Congress, Washington D.C., Government Printing Office: [www.riahome.com / new law / ful text. pdf](http://www.riahome.com/newlaw/fultext.pdf).
- Securities and Exchange Commission**, 2002, "Proposed rule : Disclosure required by sections 404,406 and 407 of the Sarbanes-Oxley act of 2002", Release Nos. 33 – 8138 ; 34 – 46701 .
- Securities and Exchange Commission**, 2003, " Disclosure required by sections 406 and 407 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 ", Release Nos. 33 – 8177; 34 – 47235.

- Securities and Exchange Commission**, 2003, "Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence", Financial Reporting Release No. 68, Washington, D.C., SEC .
- Sharma, V., V. Naiker, and B. Lee, 2009, "Determinants of audit committee meeting frequency: Evidence from a voluntary governance system", **Accounting Horizons**, 23 no. 3, pp. 245-263.
- Whisenant, S., S. Sankaraguruswamy, and K. Raghunandan, 2003, "Evidence on the joint determination of audit and non-audit fees", **Journal of Accounting Research**, 41 no. 4, pp. 721-744.
- Yatim Puan, Pamela Kent, and Peter Clarkson, 2018, "Governance structures, ethnicity, and audit fees of Malaysian listed firms", **Managerial Auditing Journal**, 21, (7), pp. 757-782.

Abstract:

This study sought to test the impact of the audit committee characteristics on audit fees by applying to (104) companies listed on the Egyptian Stock Exchange from all sectors during the period 2017-2019, to achieve the goal of the study, the researcher relied on the multiple regression model to test the study hypotheses. The study found a significant positive effect of three characteristics (size of the audit committee, independence of the members of the audit committee, financial and accounting experience of the members of the audit committee) on external audit fees. The results also indicated that there was no statistically significant relationship to the number of meetings of the audit Committee during the year and external audit fees.

Keywords: Audit committee, audit committee characteristics, external audit fees.