

" دور دوران أعضاء لجان المراجعة فى تحقيق فعالية
لجنة المراجعة وأثر ذلك على أتعاب المراجعة الخارجية "

**The role of the audit committee member's
rotation in acheiving the effectiveness of audit
committee and its Effect on external audit fees**

إعداد
د. محمد عبد المنعم الشواربى
أستاذ المحاسبة المساعد
المعهد العالى لعلوم الحاسب ونظم المعلومات
أكاديمية القاهرة الجديدة

" دور دوران أعضاء لجان المراجعة فى زيادة فعالية لجنة المراجعة وأثر ذلك على أتعاب المراجعة الخارجية "

د/ محمد عبد المنعم الشواربى
أستاذ المحاسبة المساعد بقسم المحاسبة
بالمعهد العالى لعلوم الحاسب ونظم المعلومات

ملخص البحث :

يهدف هذا البحث الى التعرف على أثر دوران أعضاء لجان المراجعة على فعالية لجان المراجعة من حيث إستقلالية أعضائها وخبرتهم المالية والمحاسبية ، بالإضافة الى التعرف على تأثير طول فترة تعيين أعضاء لجنة المراجعة على أتعاب المراجع الخارجى ، وتعتبر مدة عضوية أعضاء مجلس الادارة بلجنة المراجعة المستقلة طويلة إذا كانت مدة عضويتهم بلجنة المراجعة المستقلة فى حدود العشر سنوات أو أكثر ، حيث ان أعضاء لجنة المراجعة أصحاب المدد الطويلة لديهم الحافز والرغبة فى حماية سمعتهم والحفاظ عليها لذلك يسعون الى زيادة خدمات المراجعة الخارجية ذات السمعة المهنية والتي تمتلك الخبرة والامكانيات التي تمكنها من تحقيق جودة المراجعة ، ولكن فى المقابل سوف يؤدي هذا الى زيادة تكاليف المراجعة الخارجية ، ولكن من ناحية أخرى ، إن تراجع أتعاب المراجعة تعكس جودة لجان المراجعة ، ونظرا لان الخبرة المالية والمحاسبية التي إكتسبها أعضاء لجنة المراجعة من إستمرارية عضويتهم خلال هذه المدة الطويلة تمكنهم من الاشراف على إجراءات إعداد التقارير المالية بأنفسهم وبالتالي تقل حاجتهم الى زيادة خدمات المراجعة الخارجية بل تقل فى أكثر الاحيان ، الأمر الذي يؤثر سلبًا على أتعاب المراجعة . وتوصلت الدراسة الى أن أتعاب المراجعة مرتبطة ارتباطًا سلبيًا بطول مدة تعيين أعضاء مجلس الادارة فى لجنة المراجعة المستقلة ، بمعنى أن عضوية أعضاء اللجنة لفترة طويلة فى لجنة المراجعة تؤدي إلى انخفاض أتعاب المراجعة الخارجية .

المصطلحات الأساسية: دوران لجان المراجعة ، فعالية لجنة المراجعة ، أتعاب المراجعة الخارجية

أولاً : مشكلة البحث:

إن العلاقة بين لجان المراجعة وجودة عملية المراجعة قد جذبت إهتمام العديد من الباحثين فى العقدين الاخيرين ، وبالرغم من ذلك الاهتمام فان أغلب هذه الدراسات اهتمت بدراسة العلاقة بين خصائص لجان المراجعة وبعض ابعاد التقارير المالية (إدارة الارباح ، تقرير المراجع الخارجى عن الاستمرار ، إستقلال المراجع الخارجى) وبالرغم من أهمية تلك العلاقات إلا أنها لم تنجح فى تفعيل دور لجان المراجعة لتحقيق جودة التقارير المالية أو تحسين جودة عملية المراجعة ، والدليل على ذلك ماتعرضت له شركة (Hollinger international Inc) حيث كانت تضم لجنة المراجعة بالشركة ثلاثة من الاعضاء المستقلين أصحاب خبرة مالية كبيرة ، كما أنهم يمتلكون خبرة كبيرة فى إدارة الشركات العامة ، وكانت تجتمع عدة مرات فى العام وبالرغم من تلك الخصائص التى تتمتع بها لجنة المراجعة بهذه الشركة فقد تعرضت الشركة للتحقيق والمحاكمة ، حيث قام إثنين من المديرين التنفيذيين بالشركة بسرقة أرباحها لمدة سبعة سنوات ، وقد أوضحت التحقيقات وجود قصور فى عملية الاشراف التى تقوم بها لجنة المراجعة بالشركة. (Beasley,M.S.,et al, 2009).

وبناءً على ذلك فقد شهدت الفترة الاخيرة جهود بحثية عديدة للارتقاء بجودة عملية المراجعة وتحسين جودة التقارير المالية ، وتعتبر لجان المراجعة من أهم هذه المحاور التى تدور حولها الاقتراحات لتطوير عملها وأدائها وتفعيل دورها خاصة وأن هناك تبايناً شديداً فى فهم دور لجان المراجعة فى الشركات المصرية يتراوح فيما بين التجاهل التام من الشريحة الكبرى من شركات الأموال أو التقيد الشكلى دون فاعلية تذكر أو التفعيل المحدود / أو المتوسط / أو المبالغ فيه بما يتجاوز صلاحياتها فى بعض الحالات وبصفة عامة فإن دور لجنة المراجعة فى معظم الاحيان يقتصر على تقديم توصيات فى النواحي المالية دون أن يكون لها دور مباشر فى اتخاذ القرارات .

لذلك فان قضية دوران لجان المراجعة أصبحت من القضايا الهامة التى تلقى اهتمام كبير من جانب الجهات التنظيمية المهمة بمهنة المحاسبة والمراجعة فى الوقت الحاضر، ويأتى هذا الاهتمام فى إطار الجهود التى تبذلها الجهات التنظيمية لاستعادة الثقة فى المهنة بعد الانتقادات العنيفة التى تعرضت لها فى الآونة الاخيرة ، ومن هنا ظهرت أهمية قضية دوران لجان المراجعة فى ظل الظروف الحالية من تراجع الأسعار فى سوق الاوراق المالية المصرية والتى يحاول البعض إستغلاله ليجري عمليات استحواد على الأصول بأقل بكثير من قيمتها، خاصة فى ظل الرقابة الضعيفة التى تمهد لهذا الأمر ،

ويعتبر هذا البحث محاولة متواضعة للمساهمة فى حل المشكلات التى تواجهها لجان المراجعة من خلال دراسة بعد جديد لم تتناوله الدراسات السابقة من قبل وهو معرفة تأثير دوران أعضاء لجان المراجعة على فعالية لجنة المراجعة وإنعكاساته على أتعاب المراجعة الخارجية .

ولقد ركزت العديد من الدراسات السابقة المتعلقة بحوكمة الشركات على خصائص لجنة المراجعة ومن أبرز هذه الخصائص التى تم فحصها فى الأدب المحاسبى هي استقلالية لجنة المراجعة والخبرات المالية والمحاسبية للجنة المراجعة ، ولكن دخلت خاصية جديدة وهي دوران أعضاء لجنة المراجعة ضمن هذه الخصائص كعامل يحتاج الى استكشاف .

وتتبلور المشكلة محل الدراسة فى الإجابة على التساؤل التالى :

هل دوران عضو لجنة المراجعة يزيد أو يقلل من فعالية لجنة المراجعة كألية من أليات حوكمة الشركات ، ومامدى تأثيره على أتعاب المراجع الخارجى .

وينبثق من هذا السؤال الرئيسى مجموعة من الاسئلة الفرعية كما يلى:

- ١- الى أى مدى يؤثر دوران عضو لجنة المراجعة على إستقلالية لجنة المراجعة ؟
- ٢- هل يؤثر دوران عضو لجنة المراجعة على الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة ؟
- ٣- هل يؤدي دوران عضو لجنة المراجعة الى زيادة أتعاب المراجعة الخارجية ؟
- ٤- هل يساهم دوران عضو لجنة المراجعة فى تخفيض أتعاب المراجع الخارجى ؟

الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث :

من أجل خدمة أهداف البحث قام الباحث بتقسيم الدراسات السابقة الى أربعة مجموعات من الدراسات وبالشكل الذى يخدم محاور الدراسة التى نحن بصددتها ، حيث خصصت المجموعة الاولى من الدراسات لتحليل أثر خصائص لجان المراجعة على حوكمة الشركات ، أما المجموعة الثانية فقد خصصت لدراسة أثر خصائص لجان المراجعة على إدارة الارباح ، وخصصت المجموعة الثالثة لتحليل أثر خصائص لجان المراجعة على جودة التقارير المالية ، وخصصت المجموعة الرابعة لتحليل العلاقة بين دوران أعضاء لجان المراجعة وأتعاب المراجع الخارجى وسوف نتناول كل منها كما يلى :

المجموعة الأولى وتختص بدراسة أثر خصائص لجان المراجعة على حوكمة الشركات

١- دراسة (عوض، 2008) بعنوان : لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات في البيئة السعودية .

تناولت الدراسة لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات بالتطبيق على بيئة الأعمال السعودية، وتمثلت مشكلة الدراسة في ظاهرة الاهتمام المتزايد بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة خاصة بعد انهيار بعض الشركات العالمية الكبرى في مناطق مختلفة من العالم، وماترتب على ذلك من حدوث أزمة ثقة عالمية في القوائم المالية للشركات بسبب ضعف الشفافية والإفصاح المحاسبي مع انتشار أسلوب المحاسبة الإبداعية. وهدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات من الناحية النظرية والتطبيقية والتعرف على أسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة المتقدمة مع بحث ومناقشة دور لجنة المراجعة كأحد ابرز دعائم هذا المفهوم الجديد بالتركيز على حالة المملكة العربية السعودية وقد بينت هذه الدراسة أن حوكمة الشركات عبارة عن نظام يتم من خلاله إدارة ومراجعة المنظمات وأنه برغم من حداثة مفهوم حوكمة الشركات في البيئة السعودية إلا أن هناك محاولات جادة للتعرف بهذا المفهوم وآليات تطبيقه على أرض الواقع، كما أن لجان المراجعة تلعب دوراً مهماً في تطبيق هذا المفهوم في البيئة السعودية كونها تعمل كحلقة وصل بين الأجهزة الرقابية في الشركة ومجلس الإدارة.

٢- دراسة (حنان، 2010) بعنوان : دراسة تحليلية لدور لجان المراجعة في تطبيق الحوكمة في الجمعيات الأهلية في جمهورية مصر العربية .

تعرضت الدراسة لدور لجان المراجعة في تطبيق الحوكمة في الجمعيات الأهلية في جمهورية مصر العربية . وهدفت الدراسة إلي معرفة مدي قبول الجمعيات الأهلية في البيئة المصرية لفترة تشكيل لجان المرجعة بها ودور هذه اللجان في تطبيق الحوكمة في هذه الجمعيات وتنبثق أهمية الدراسة من خلال أهمية تطبيق الحوكمة كنتيجة لزيادة الدور الذي تضطلع به هذه الجمعيات في البيئة المصرية. انتهت هذه الدراسة إلى ضرورة ضمان تشكيل لجنة المراجعة داخل الجمعيات الأهلية، كما يجب توفر صفات معينة في أعضاء اللجنة المراجعة من مديرين غير تنفيذيين وتبعية لجنة المراجعة للجمعية العمومية يعتبر أن من العناصر الهامة لتحقيق استقلال لجنة المراجعة بها يضمن بها تحقيق الكفاءة في إدارة دورها داخل الجمعية الأهلية، كما يجب توفر صفات معينة في أعضاء الجنة حتى يمكنها

أداء دورها بكفاءة داخل هذه الجمعيات، أن تكوين لجنة المراجعة من مديرين غير تنفيذيين وتبعية لجنة المراجعة للجمعية العمومية يعتبر من العناصر الهامة لتحقيق استقلال لجنة المراجعة. كما انتهت أيضاً إلى أن هنالك علاقة بين أداء لجنة المراجعة لمسئولياتها والتزام الجمعية الأهلية بالقوانين التي تنظم عملها ، وتحقيق كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالجمعية الأهلية وزيادة الثقة في القوائم المالية.

٣- دراسة (حسن، 2010) بعنوان : فاعلية لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في تحسين جودة معلومات التقارير المالية المنشورة .

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية، ما هي آثار استقلال لجنة المراجعة على تدعيم موقف المراجع الخارجي في حالة خلافه مع الإدارة ، ما هي المحددات الرئيسية لاستقلال لجان المراجعة، ما هو تأثير دور لجان المراجعة على جودة المعلومات بالتقارير المالية المنشورة في بيئة الاعمال السودانية ، هل يؤثر التطبيق الجيد لحوكمة الشركات على جودة التقارير المالية ومن ثم على قرارات الاستثمار في سوق الاوراق المالية . نبعت أهمية الدراسة في الكشف عن اهم الآليات التي تلعب دوراً مهماً في حوكمة الشركات والتي تتمثل في تكوين لجان المراجعة ، إنه رغم الاعتراف باهمية دور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية للمنشآت فإنه لا يوجد تحديد واضح لأبعاد هذا الدور فيما يتعلق بالانشطة والمهام التي يمكن ان تمارسها اللجنة ، والافصاح الذي يجب ان تتضمنه تقاريرها وقد هدفت الدراسة إلى بيان الزوايا المختلفة لمفهوم حوكمة الشركات، تحديد آليات حوكمة الشركات ومدى إسهامها في تحقيق جودة معلومات التقارير والقوائم المالية . اختبرت الدراسة فرضيات اهمها، وجود إطار لجان المراجعة بوضع أنشطة هذه اللجان يؤثر على جودة المعلومات بالتقارير المالية المنشورة من وجهة نظر مستخدميها، الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات يؤثر في الحد من الممارسات الخاطئة في المحاسبة والمراجعة، بيئة الرقابة والمراجعة السودانية بحاجة لتكوين لجان مراجعة . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها،

هناك ضرورة للتكوين الالزامى للجان المراجعة حتى يمكن تحديد خصائص تلك اللجان الواجب توافرها في اعضاءها، فضلاً عن الانشطة والمهام التي يجب ان تقوم بها لزيادة فعاليتها، إن وجود لجان مراجعة بالشركات المساهمة السودانية يزيد من ثقة ومصادقية وشفافية معلومات التقارير المالية والعمل على زيادة مستوى جودتها . أوصت الدراسة بتوافر الشكل القانوني للجان المراجعة في شكل ميثاق عمل مكتوب بوضع سلطاتها ومسئولياتها ، توصيف مسئوليات ومهام لجان المراجعة.

٤- دراسة (معزز، 2011) بعنوان: الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية ودوره في تفعيل حوكمة الشركات .

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية ، إلى أي مدى يساهم الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ، ما هو دور الآلية المحاسبية والإدارية للإفصاح المحاسبي في تدعيم الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة وتفعيل حوكمة الشركات؟ ، نبعت أهمية الدراسة إلى محاولة التعرف على الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية للشركات المساهمة السودانية ومدى ملاءمتها لاحتياجات المستخدمين ، دراسة الإفصاح المحاسبي في إطار حوكمة الشركات ومدى تأثيره على التقارير المالية للشركات المساهمة السودانية . هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية ومبادئ حوكمة الشركات في الشركات المساهمة ، دراسة أثر الالتزام بالمتطلبات التشريعية والقانونية للإفصاح المحاسبي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات. اختبرت الدراسة فرضيات أهمها، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة السودانية يساعد على تفعيل حوكمة الشركات، تطبيق الآلية المحاسبية والإدارية بالإفصاح في التقارير المالية يساعد على تفعيل حوكمة الشركات، الالتزام بالمتطلبات التشريعية والقانونية للإفصاح المحاسبي بدعم مبادئ حوكمة الشركات . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، يوفر الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية للشركات المساهمة السودانية معلومات ملائمة تساعد في تقييم المقدرة الربحية للمنشأة بما يدعم الشفافية والإفصاح، يشتمل الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية للشركات المساهمة السودانية على إفصاح ملائم عن عناصر المركز المالي بشكل يخدم مستخدمي التقارير المالية . واوصت الدراسة بالزام الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية على تكوين وتفعيل لجان المراجعة ، تشجيع الشركات على إدراج أسهمها بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

٥- دراسة (عادل، 2013) بعنوان: تحليل مدى إدراك المراجعين لفاعلية لجان المراجعة في حوكمة الشركات .

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية، هل يوجد اختلاف في إدراك المراجعين لأهمية المقومات المطلوبة في لجان المراجعة لتحقيق فعاليتها في حوكمة الشركات ، ودرجة تحقق هذه المقومات بلجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية؟، هل يوجد

اختلاف في إدراك المراجعين لأهمية أداء لجان المراجعة للمهام الداعمة للمراجعة الخارجية ، ودرجة أداء لجان المراجعة لهذه المهام بالشركات المساهمة السعودية ؟ . نبعت أهمية الدراسة من إثراء ادبيات البحث المحاسبي من خلال التعريف بمقومات فعالية لجان المراجعة وانعكاساته على المراجعة سواء الداخلية او الخارجية ، أهمية عدم وجود دراسات في البيئة السعودية تناولت تحليل مدى إدراك المراجعين لفعالية لجان المراجعة في الشركات السعودية . هدفت الدراسة إلى التعرف على المقومات والخصائص المطلوبة في لجان المراجعة لتحقيق فعاليتها، ومدى تحقيقها في الشركات محل البحث ، التعرف على مدى أهمية قيام لجان المراجعة بتلك المهام الداعمة للمراجعة الخارجية ، ودرجة أداء المراجعة بالشركات محل البحث لهذه المهام . اختبرت الدراسة فرضيات أهمها ، لا توجد اختلافات معنوية بين ادراك مراقبي الحسابات ، وادراك مديري المراجعة الداخلية فيما يتعلق بأهمية قيام لجان المراجعة بالمهام الداعمة للمراجعة الخارجية ، لا توجد اختلافات معنوية بين ادراك مراقبي الحسابات، وادراك مديري المراجعة الداخلية فيما يتعلق بمستوى الاداء الفعلي للمهام الداعمة للمراجعة الخارجية من قبل لجان المراجعة .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، تعدد الدراسات التي تناولت دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات ومقومات هذا الدور وانعكاساته على الجوانب المحاسبية خاصة فيما يتعلق بجودة التقارير المالية والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، وجود عدد من المقومات يتوقف عليها فعالية لجان المراجعة منها ، استقلالية الاعضاء ، وعددهم ، وخبرتهم المحاسبية والمالية ، وعدد اجتماعاتهم السنوية . توصلت الدراسة إلى توصيات منها ، على كليات المال والاعمال بالجامعات السعودية الاهتمام بتدريس الجوانب المحاسبية لحوكمة الشركات ، واعتبار ذلك من الموضوعات الرئيسية في المقررات المحاسبية ، على الشركات المساهمة السعودية توفير المقومات اللازمة لتحقيق فعالية لجان المراجعة كما ينبغي .

المجموعة الثانية من الدراسات السابقة المرتبطة بدراسة أثر لجان المراجعة على إدارة الأرباح

١ - دراسة (عبد المطلب ، ٢٠١٣) بعنوان : أثر لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية علي الحد من إدارة الأرباح .

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى تبني القوانين والتشريعات الأردنية لخصائص فعالية لجان المراجعة والتزام شركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق خصائص الفعالية،

وهل لتلك الخصائص اثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وهدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تطبيق شركات المساهمة العامة الأردنية لتعليمات الحاكمية المؤسسية الخاصة بلجان المراجعة والواردة بنصوص القوانين والتشريعات الأردنية وتحديد مدى قدرة لجان المراجعة في الحد من قيام الشركات المساهمة العامة الأردنية من إدارة الأرباح. ولتحقيق هذه الاهداف قام الباحثون بدراسة وتحليل القوانين والتشريعات الأردنية ذات العلاقة لتجديد أهم خصائص لجان المراجعة الواردة فيها ودراسة أثرها على إدارة الأرباح في 50 شركة صناعية مساهمة عامة مدرجة ببورصة عمان للأوراق المالية خلال الستة سنوات السابقة لازمة المالية العالمية .

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن شركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية تلتزم بتطبيق تعليمات الحاكمية المؤسسية الخاصة بخصائص لجان المراجعة كما وردت بالتشريعات الأردنية وان خصائص لجان المراجعة المتمثلة في حجم لجان المراجعة والخبرات المالية لأعضائها وعدد مرات اجتماعهم لا تؤثر في الحد من إدارة الأرباح، إلا أن استقلالية أعضاء لجان المراجعة تؤثر في الحد من إدارة الأرباح.

٢- دراسة (عبد الرحمن، 2013) بعنوان : ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وإثره في جودة التقارير المالية .

تمثلت مشكلة الدراسة في قيام بعض إدارة الشركات بممارسة إدارة الأرباح، ومن خلال تعدد الأساليب لممارسات المحاسبة المستخدمة في تلك العملية، ستدلها للمرونة المتاحة في المعايير المحاسبية وعدم التوصل إلى أسلوب متفق عليه يساعد في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، وأحكام الرقابة عليها، لتجنب التأثير السلبي لإدارة الأرباح على مصالح تلك الشركات وقدرتها على الاستمرار، والأضرار بمصالح الأطراف المختلفة التي تتعامل معها.هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح واثار ذلك على جودة التقارير المالية، ومن خلال التعرف على دوافع وأساليب وطرق إدارة الأرباح وضوابط التشكيل الجيد للجان المراجعة للحد من ممارسات إدارة الأرباح، ومن ثم توضيح الأثر على جودة التقارير المالية.تسعى الدراسة إلى اختبار عدد من الفرضيات تمثلت في أن التشكيل الجيد للجان المراجعة يحد من ممارسات إدارة الأرباح . والدور الفعال للجان المراجعة في عدم استقلال المراجع الخارجي ورفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية على التقارير المالية يحد من ممارسات إدارة الأرباح .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، أن التشكيل الجيد للجان المراجعة وفعاليتها لرفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية والرقابة على التقارير المالية يحد من ممارسات إدارة الأرباح وان ممارسات إدارة الأرباح تؤثر سلبا على جودة التقارير المالية.

٣- دراسة (مليجي ، ٢٠١٤) بعنوان: أثر خصائص لجان المراجعة على نوع الرأي بتقرير مراقب الحسابات: دراسة تطبيقية على البيئة السعودية.

هدفت هذه الدراسة الى تحليل أثر خصائص لجان المراجعة على تحسين نوعية الرأي بتقرير مراقب الحسابات لمحاولة استعادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقرير مراقب الحسابات ، خاصة بعد الانهيارات والازمات المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات العالمية في الفترة الاخيرة .

وإعتمدت الدراسة على بناء نموذج لقياس الاثر حيث تضمن متغير خصائص لجنة المراجعة كمتغير مستقل ، ونوعية الراى بتقرير مراقب الحسابات كمتغير تابع ، بالإضافة الى بعض المتغيرات الاخرى المؤثرة على هذه العلاقة .

وقد تم تطبيق الدراسة على عينة من (١٠٠) شركة من الشركات المساهمة السعودية المسجلة فى سوق الاوراق المالية السعودية خلال الفترة من عام (٢٠٠٨) حتى عام (٢٠١٢) .

وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة إرتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين إستقلال أعضاء لجنة المراجعة ، وتوافر الخبرة المحاسبية فى أعضاء اللجنة ، وسمعتهم الجيدة ، ومدى إستلام الشركة لتقرير مراجعة نظيف ، كما تبين وجود علاقة إرتباط إيجابية ولكن ليس لها دلالة إحصائية بين عدد مرات إجتماع اللجنة ، وحجمها ، ومكافآت الاعضاء ومدى إستلام الشركة لتقرير مراجعة أعضاء لجان المراجعة ممن يتمتعون بسمعة جيدة وتتوافر لديهم الخبرات المالية والمحاسبية الكافية لتحسين كفاءتهم فى أداء المهام الاشرافية والرقابية ، ومن ثم جودة التقارير المالية وتحسين نوعية الراى بتقرير مراقب الحسابات .

٤ - دراسة (طه، ٢٠١٦) بعنوان: دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد ماهية دور لجان المراجعة في الحد من الممارسات التي تلجأ إليها ادارة الوحدة الاقتصادية لتحقيق منافع ذاتية ، هدفت الدراسة الى عدة أهداف أهمها بصورة اساسية الى التعرف على دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات ادارة الارباح بالمصارف السودانية، حيث أن لجنة المراجعة هي إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الادارة ويمكن النظر إلى تكوينها على أنها تطوير لعملية المراجعة ، كما ان ادارة الارباح هي أي سلوك تقوم بو الادارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية ، وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الاجل الطويل بالاضافة الى أنه يوجد تأثير جوهري للجان المراجعة في الحد من ممارسة ادارة الارباح .

وقد توصلت الدراسة الى العديد من النتائج اهمها وجود تاثير جوهري للجان المراجعة في الحد من ادارة الارباح. كما اوصت الدراسة بضرورة الزام الشركات المساهمة بتكوين لجان المراجعة كشرط لادراجها بسوق الخرطوم للاوراق المالية ،الاهتمام المتزايد بلجان المراجعة والتي تعد بمثابة مؤشرات تحقيق جودة اداء الانظمة الرقابية في الوحدات الاقتصادية. تفعيل دور لجان المراجعة واستراتيجياتها في الرقابة على الاداء داخل الوحدة الاقتصادية ، ضرورة مراعاة ضوابط المتعلقة بتكوين لجان المراجعة وإستقلاليتها.

٥ - دراسة (عبد الله ، ٢٠١٧) بعنوان : دور لجان المراجعة في إدارة المخاطر

تناولت الدراسة دور لجان المراجعة في إدارة المخاطر ، وتمثلت مشكلة الدراسة في كيفية قيام لجان المراجعة في فعالية إدارة المخاطر وذلك من خلال إستقلالية وخبرة وسلطات أعضاء لجان المراجعة ، وتكمن أهمية الدراسة الدور المصرفي في ضبط كافة العمليات والأفصاح عنها بشفافية وبهذا يعتبر أمراً مفيداً في دعم الاستقرار وتحقيق السلامة في البيانات المالية ، ويتم الربط بين خصائص لجان المراجعة المتمثلة في إستقلالية وخبرة ومهام وسلطات أعضاء لجان المراجعة في إدارة المخاطر .

وهدفنا الدراسة الى تحقيق عدة نتائج من أهمها التعرف على الخصائص التي يتمتع بها أعضاء اللجان الداخلية ، وتحليل المقومات الاساسية التي ينطوي عليها مفهوم

تلك اللجان ، والتعرف على مدى التزام أعضاء لجان المراجعة فى المصارف بتطبيق المهام والمسئوليات المنصوص عليها فى اللوائح والتعليمات .

وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج اهمها تزود لجان المراجعة مجلس الادارة بتقارير دورية حول المخاطر ، وتساعد لجان المراجعة مجلس الادارة فى تعيين المراجعين الخارجيين وتحديد أتعابهم مما يساعد فى فعالية إدارة المخاطر ، وقد أوصت الدراسة بعدة توصيات منها ضرورة أن يتمتع أعضاء لجنة المراجعة بمؤهلات وخبرة تمكنهم من القيام بوظائفهم بكفاءة وفعالية فى إدارة المخاطر ، والزام الشركات بتشكيل لجنة مراجعة لزيادة فعالية إدارة المخاطر

المجموعة الثالثة من الدراسات السابقة والتي تهتم بدراسة العلاقة بين لجان المراجعة وجودة التقارير المالية

١- دراسة (جابر، 2010) بعنوان: تطوير دور لجان المراجعة في رفع كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية بغرض تحسين جودة التقارير المالية بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية.

تناولت الدراسة تطور دور لجان المراجعة في رفع كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية بغرض تحسين جودة التقارير المالية بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية. وهدفت الدراسة بصفة أساسية إلى تحليل العلاقة بين خصائص الجودة التي تتصف بها لجان المراجعة، وتحقيق كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية بمنشآت الأعمال وتأثير ذلك على جودة التقارير المالية الصادرة عن المنشآت الأعمال. وتوصلت الدراسة إلى أن جودة لجان المراجعة تتوقف على العديد من العوامل من أهمها استقلال وموضوعية تلك اللجان، وطبيعة تركيبها وتكوينها من حيث توافر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضائها، ومدى توافر الموارد المالية لتلك اللجان، وإن محصلة ذلك أنها تنعكس بشكل مباشر على تزايد درجة كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية، وتوصي هذه الدراسة بضرورة تطوير إطار محدد للمسئولية القانونية، بشقيها المدني والجنائي لأعضاء لجان المراجعة بمنشآت الأعمال حيث يمكن لمثل هذا الإطار القانوني أن يؤدي ثمرته المأمولة في مواجهة صور الاحتيال المالي والممارسات الفاسدة للادارات العليا لبعض منشآت الأعمال، ومن ثم تدعيم الالتزام بقواعد حوكمة الشركات.

٢- دراسة (Wang,2016) بعنوان : Committees and Financial Reporting Quality in Singapore.

تهدف هذه الدراسة الى دراسة ثلاث خصائص من خصائص لجان المراجعة الاساسية وهي (الاستقلال ، والخبرة ، والعضوية المتداخلة بين أكثر من لجنة من لجان المراجعة) وأثرها على جودة إعداد التقارير المالية للشركات المساهمة المقيدة في سوق الاوراق المالية بسنغافورة .

وقد توصلت هذه الدراسة الى عدة نتائج من أهمها النتيجة الرئيسية وهي أن جودة التقارير المالية ستكون أعلى إذا كانت لجان المراجعة تتميز بالخبرة المختلطة في المحاسبة والتمويل و مهارة الإشراف. بالإضافة إلى ذلك ، نحن لا نجد دليلاً على أن زيادة الاستقلالية للجان المراجعة تعزز جودة التقارير المالية لأن لجان المراجعة تتكون بالفعل من أغلبية مستقلة من أعضاء مجلس الادارة.

أخيراً ، فشلت الدراسة في العثور على أي تأثير للتداخل في العضوية بين لجان المراجعة ولجان المكافآت على جودة التقارير المالية. وعموماً ، فإن النتائج تشير الى ان لجان المراجعة تؤدي الى تحسين فعالية حوكمة الشركات فيما يتعلق بالتقارير المالية .

٣- دراسة (عوض ، ٢٠١٧) بعنوان: دور لجان المراجعة في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية.

تناولت الدراسة دور لجان المراجعة في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية ، دراسة ميدانية في عينة من المصارف السودانية ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن تقارير المراجعة الخارجية تعتبر الاساس في إتخاذ العديد من القرارات من قبل المستخدمين للبيانات الواردة في تقارير المراجعة الخارجية .

وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمحور في الاجابة على الاسئلة الاتية : هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص لجان المراجعة وجودة تقارير المراجعة الخارجية ؟ هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مهام لجان المراجعة وجودة تقارير المراجعة الخارجية ؟ هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين صلاحيات لجان المراجعة وجودة تقارير المراجعة الخارجية ؟ هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ليات لجان المراجعة وجودة تقارير المراجعة الخارجية؟

وتهدف الدراسة الى بيان دور خصائص لجان المراجعة فى تحقيق جودة تقارير المراجعة الخارجية ، تحديد دور مهام لجان المراجعة فى تحقيق جودة تقارير المراجعة الخارجية ، بيان أثر صلاحيات لجان المراجعة فى تحقيق جودة تقارير المراجعة الخارجية ، التعرف على دور اليات لجان المراجعة فى تحقيق جودة تقارير المراجعة الخارجية.

٤- دراسة (الحاج؛ ٢٠١٨) بعنوان: دور لجان المراجعة فى دعم إستقلالية المراجع الداخلى وزيادة الثقة فى التقارير المالية .

تناول هذا البحث دور لجان المراجعة فى دعم إستقلالية المراجع الداخلى وزيادة الثقة فى التقارير المالية ، وتمثلت مشكلة البحث فى التساؤلات الآتية : هل هناك علاقة بين لجان المراجعة وغستقلالية المراجع الخارجى ؟ هل هناك علاقة بين لجان المراجعة والثقة فى التقارير المالية ؟ وتكمن اهمية البحث فى الدور الهام والمحورى الذى تلعبه لجان المراجعة فى تدعيم إستقلال المراجع الخارجى وبالتالي زيادة موثوقية التقارير المالية.

وهدفنا الدراسة الى التعرف على الخصائص التى يتمتع بها اعضاء لجان المراجعة ، ودراسة ومعرفة العلاقة بين لجان المراجعة وإستقلالية المراجع الخارجى ، ودراسة ومعرفة العلاقة بين لجان المراجعة والثقة فى التقارير المالية .

إتبع البحث المنهج الوصفى التحليلى لتحليل ووصف الظاهرة ، والمنهج الاستقرائى والاستنباطى لاختبار مجال الدراسة وكشف الفجوة المعرفية ، وكذلك لتكوين إطار نظرى وإختبار الفرضيات إستنادا على توزيع الاستبانة ن ولتحقيق أهداف البحث تم صياغة الفرضيات الآتية : الفرضية الاولى : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة وإستقلالية المراجع الخارجى ، الفرضية الثانية : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة وإستقلالية المراجع الخارجى والثقة فى التقارير المالية .

ولقد توصل الباحث الى مجموعة من النتائج اهمها وجود لجان مراجعة بالمصارف يساعد على إستقلالية المراجع الخارجى ، كما أن إستقلال أعضاء لجان المراجعة عن الوحدات التنفيذية يزيد الثقة فى التقارير المالية .

٥- دراسة (أبو زيد، ٢٠١٨) بعنوان : لجان المراجعة ودورها فى زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية

هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على دور لجان المرلمالية اجعة الاشرافى على عملية إعداد القوائم المالية ، وفى زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية ، ودراسة وتحليل أثر لجان المراجعة على تحسين جودة المعلومات بالقوائم المالية ، إختبرت الدراسة فى الفرضيات الاتية :وجود لجان المراجعة يعمل على تخفيض حدوث التصرفات غير القانونية، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة وزيادة الثقة بمعلومات القوائم المالية .

المجموعة الرابعة: وتختص بتحليل العلاقة بين دوران أعضاء لجان المراجعة وأتعب المراجع الخارجى .

١- دراسة (Abbo,et al ,2003)

إستهدفت هذه الدراسة إختبار العلاقة بين ثلاثة خصائص للجان المراجعة وهم (الاستقلالية ، والخبرة المالية ، ومعدل تكرار الاجتماعات) وبين أتعب المراجع الخارجى ، وتم إجراء هذهالدراسة على عينة مكونة من ٤٩٢ شركة ، وتم قياس إستقلالية لجان المراجعة فى هذه الدراسة من خلال لجان المراجعة التى تتكون فقط من أعضاء مستقلين خارجيين ، وتم قياس الخبرة المالية من خلال إحتواء اللجنة على عضو على الأقل لدية خبرة مالية ومحاسبية وفقا لتوصيات لجنة BRC ، وتم قياس معدل تكرار الاجتماعات بلجنة المراجعة التى تجتمع ٤ مرات سنويا ، وإختبرت هذه الدراسة الفروض التالية:

- هناك علاقة طردية إيجابية بين إستقلالية أعضاء لجان المراجعة وبين اتعب المراجعة الخارجية .
- هناك علاقة طردية إيجابية بين الخبرة المالية المتوفرة لدى أعضاء لجان المراجعة وبين اتعب المراجعة الخارجية .
- هناك علاقة طردية إيجابية بين إجتماع لجان المراجعة اربع مرات سنويا وبين اتعب المراجعة الخارجية .

وتوصلت هذه الدراسة الى أن إستقلالية أعضاء لجان المراجعة والخبرة المالية لاعضائها ترتبط بعلاقة إيجابية مع اتعب المراجعة الخارجية ، بينما معدل تكرار إجتماعات لجان المراجعة لا ترتبط بزيادة أتعب المراجعة الخارجية ، وتفسر نتائج هذه

الدراسة الى ان الاستقلالية والخبرة المالية المتوفرة لدى اعضاء لجان المراجعة تؤدي لزيادة لطلب المزيد من الجهد من المراجعين الخارجيين ومن ثم يؤدي الى زيادة اتعاب المراجعة الخارجية.

٢- دراسة (Yatim al,2006)

استهدفت هذه الدراسة إختبار العلاقة بين أتعاب المراجع الخارجي وخصائص لجان المراجعة ومجلس الادارة وذلك في عينة مكونة من ٧٣٦ شركة من الشركات الماليزية المسجلة في البورصة في نهاية عام ٢٠٠٣ وإعتمدت هذه الدراسة على قسمين:

- التحليل القطاعي Cross sectional analysis

- تحليل الانحدار المتعدد Multiple regression analysis

وافترضت هذه الدراسة أن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات تؤدي لتخفيض تقييمات الخطر التي يقوم بها المراجع والذي ينتج عنه تخفيض أتعاب المراجع ، وإختبرت هذه الدراسة الفروض التالية :

الفرض الأول: يرتبط إنخفاض أتعاب المراجع الخارجي بمجلس الادارة الذي يتصف بأنه أكثر إستقلالا وأقل عددا وينشأ لجنة لادارة المخاطر ويجتمع بشكل دوري .

الفرض الثاني: يرتبط إنخفاض أتعاب المراجع الخارجي بلجنة المراجعة التي تتصف بأنها أكثر إستقلالا ولديها عدد اكبر من الاعضاء تتوافر لديهم خبرة محاسبية وتمويلية كبيرة وتجتمع بشكل دوري .

وتم قياس إستقلالية أعضاء لجان المراجعة بنسبة الاعضاء غير التنفيذيين ، وتم قياس الخبرة المالية للجان المراجعة بنسبة الاعضاء الذين يحملون مؤهلات محاسبية وتمويلية، ومعدل تكرار الاجتماعات لاعضاء لجان المراجعة تم قياسه بعدد مرات الاجتماعات خلال السنة .

وتوصلت نتائج هذه الدراسة الى أن أتعاب المراجع الخارجي ترتبط بعلاقة معنوية إيجابية بكلا من إستقلالية مجلس الادارة وخبرة لجان المراجعة ، وتتفق نتائج هذه الدراسة مع القول بأن الشركات التي لديها التزام جيد بقواعد ممارسات حوكمة الشركات تطلب مراجعة خارجية عالية الجودة والتي ينتج عنها زيادة أتعاب المراجع الخارجي .

٣- دراسة (Stewart and Kent , 2006)

استهدفت هذه الدراسة الاجابة على التساؤل التالي : هل تؤدي خصائص لجان المراجعة والاستفادة من وجود وظيفة المراجعة الداخلية الى زيادة الطلب على مراجعة خارجية عالية الجودة وبالتالي زيادة الاتعاب

وتم إختبار خصائص لجنة المراجعة المتمثلة فى الاستقلالية والخبرة ومعدل تكرار اجتماعات لجان المراجعة ، وتم إجراء هذه الدراسة على عينة مكونة من ٤٠١ شركة من الشركات الاسترالية المسجلة فى بورصة الاوراق المالية ، وتم قياس معدل تكرار الاجتماعات فى هذه الدراسة من خلال عدد إجتماعات لجنة المراجعة خلال السنة ، وتم قياس إستقلالية أعضاء لجان المراجعة بنسبة الاعضاء غير التنفيذيين وممن لاتوجد لهم علاقة بالشركة ، وتم قياس الخبرة المالية بنسبة عدد الاعضاء ممن لديهم خبرة محاسبية.

وإختبرت هذه الدراسة الفروض التالية :

الفرض الاول: هناك علاقة معنوية موجبة ذات دلالة إحصائية بين اتعاب المراجعة الخارجية وبين وجود لجنة المراجعة

الفرض الثانى: توجد علاقة بين أتعاب المراجعة الخارجية وبين التفاعل بين الاستقلالية والخبرة ومعدل تكرار إجتماعات لجان المراجعة .

الفرض الثالث: هناك علاقة معنوية موجبة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب المراجعة الخارجية وبين إستغلال والاتفادة من وجود وظيفة المراجعة الداخلية .

وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلى الآتى :

- وجود علاقة إيجابية بين مستوى أتعاب المراجعة الخارجية وبين وجود لجان المراجعة.
- وجود علاقة ايجابية بين مستوى أتعاب المراجعة الخارجية ومستوى تكرار إجتماعات لجان المراجعة ، ولاتوجد علاقة بين مستوى أتعاب المراجعة الخارجية وبين أأاستقلالية والخبرة المالية المتوفرة فى أعضاء لجان المراجعة .
- وجود علاقة إيجابية بين مستوى أتعاب المراجعة الخارجية وبين الاستفادة من وظيفة المراجعة الداخلية .

- وجود علاقة تفاعل بين كل من الاستقلالية والخبرة المالية ومعدل تكرار إجتماعات لجان المراجعة.

٤ - دراسة (Krishnan and Visvantham, 2008)

استهدفت هذه الدراسة إختبار العلاقة بين أتعاب المراجع الخارجى والسمة الرئيسية للحوكمة الفعالة وهى الخبرة المالية فى لجنة المراجعة ، وتم إجراء هذه الدراسة على عينة من الشركات S&P والتي يراجعها مراجعين من المكاتب الخمسة الكبار وذلك من عام ٢٠٠٠ وإختبرت الدراسة ما إذا كان هناك علاقة إرتباط بين أتعاب المراجع الخارجى وبين الخبرة المالية والمحاسبية لاجتماعات لجان المراجعة ، وتم التوصل الى أن الخبرة المالية والمحاسبية لاجتماعات لجان المراجعة ترتبط إرتباطا عكسيا بأتعاب المراجع ، ويتفق ذلك مع الخبرة المحاسبية والمالية لاجتماعات لجان المراجعة تحسن فعالية لجان المراجعة وبالتالي تخفيض خطر الرقابة ، وبالتالي تخفيض الاتعاب .

٥ - دراسة (Lifschutz, 2010)

استهدفت هذه الدراسة إختبار العلاقة بين حوكمة الشركات واتعاب المراجع الخارجى ، وتم إجراء هذه الدراسة على عينة مكونة من ٦٠ شركة من الشركات العامة الكبرى فى إسرائيل ، وتم قياس إستقلالية مجلس الادارة فى هذه الدراسة من خلال نسبة المديرين الخارجيين غير التنفيذيين فى مجلس الادارة ، وتم قياس مستوى نشاط وفعالية لجان المراجعة من خلال عدد الاجتماعات التى تعقدها لجان المراجعة فى السنة وإختبرت هذه الدراسة الفروض التالية :

- هناك علاقة إيجابية بين مستوى إستقلالية مجلس الادارة وأتعاب المراجعة الخارجية .
 - هناك علاقة إيجابية بين كل أو بعض خصائص لجان المراجعة مثل الاستقلالية والخبرة وعدد الاجتماعات وبين أتعاب المراجعة الخارجية .
- وتوصلت نتائج هذه الدراسة الى أن إستقلالية مجلس الادارة ومستوى نشاط وفعالية لجان المراجعة ترتبط بعلاقة معنوية إيجابية بالاتعاب التى يحصل عليها المراجع الخارجى ، وتتفق نتائج هذه الدراسة مع ان الشركات التى لديها خصائص جيدة لحوكمة الشركات عند تعاقدها مع المراجع الخارجى تتطلب خدمة مراجعة عالية الجودة .

وقد خلصت الدراسة الى عدة نتائج من أهمها : فعالية لجان المراجعة تعمل على زيادة مصداقية القوائم المالية ، حتمية وجود لجان المراجعة نظرا للمنافع المتحققة من لجان المراجعة التي تتمثل في تقليل الاخطاء ، وجود لجان المراجعة يسهل سير عملية المراجعة ، وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل لجان المراجعة بالبنوك التجارية لضمان تعميق قاعدة المعرفة لدى أعضاء لجان المراجعة بالالمام بمعايير المراجعة والمحاسبة ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية.

وبتحليل تلك الدراسات السابقة يتضح الاتي :

أ - إهتمت بعض هذه الدراسات بدراسة أثر لجان المراجعة على حوكمة الشركات وبيان دورها في تفعيل دور حوكمة الشركات لتحقيق أهدافها .

ب - هدفت بعض الدراسات الاخرى الى دراسة العلاقة بين خصائص لجان المراجعة فى الحد من إدارة الارباح فى الشركات وذلك من خلال عدة محاور إما بتدعيم إستقلال المراجع الخارجى ، او بتحسين نظم الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها ، أو بزيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

ج- قامت بعض الدراسات بتحليل أثر خصائص لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية ، وذلك لتوفير الثقة للمستفيدين من الاعتماد عليها فى إتخاذ قراراتهم الاستثمارية .

د - لم تتوصل بعض الدراسات الى الى نتائج واحدة فيما يتعلق بنوعية العلاقة بين خصائص لجان المراجعة وبين اتعاب المراجع الخارجى ، سواء كانت علاقة موجبة تؤدي لزيادة الاتعاب ، أو عكسية تؤدي الى تخفيض الاتعاب ، وإن كان أغلبها يميل الى أنها علاقة موجبة .

ويتضح مما سبق أنه رغم أهمية تلك الدراسات إلا أنها لم تتناول بعدا جديدا وهاما يوضح لنا تأثير دوران أعضاء لجان المراجعة على فعالية لجنة المراجعة وإنعكاساته على أتعاب المراجعة الخارجية وهذا هو موضوع البحث الحالى .

ثانياً : هدف البحث :

إن الهدف الرئيسى لهذه الدراسة هو التعرف على تأثير دوران أعضاء لجان المراجعة على فعالية لجنة المراجعة وإنعكاساته على أتعاب المراجعة الخارجية ، وينبثق من هذا الهدف الرئيسى مجموعة من الاهداف الفرعية هي :

- ١- معرفة الى أى مدى يؤثر دوران أعضاء لجان المراجعة على فعالية لجنة المراجعة .
- ٢- هل يؤثر دوران أعضاء لجان المراجعة على إستقلالية لجنة المراجعة.
- ٣- التعرف على تاثير دوران أعضاء لجان المراجعة على الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة .
- ٤- دراسة العلاقة بين دوران أعضاء لجان المراجعة وأتعاب المراجعة الخارجية .
- ٥- دراسة العلاقة بين فعالية لجان المراجعة وأتعاب المراجع الخارجى .

ثالثاً : أهمية البحث :

تظهر أهمية البحث من خلال العناصر الآتية :

- ١- تنبع أهمية البحث من كونه يتناول بالدراسة والتحليل أهم المفاهيم المتعلقة بلجان المراجعة ألا وهو مفهوم دوران لجان المراجعة لما يمثله هذا المفهوم من كبير الأثر في إضفاء الثقة على التقارير المالية للشركات.
- ٢- اهتمام كافة الهيئات العلمية والمهنية بالدور المحورى للجان المراجعة وليس أدل علي ذلك علي سبيل المثال من قيام مركز المديرين المصري بإصدار دليل عمل لجان المراجعة في أغسطس ٢٠٠٨ .
- ٣- كذلك يحاول هذا البحث ملء الفراغ الذي تعاني منه المكتبات العربية في عدم وجود أبحاث مركزة وعميقة حول مفهوم دوران أعضاء لجان المراجعة وأثره على أتعاب المراجعة الخارجية من حيث تطور ومعنى وأهمية هذا المفهوم، بالإضافة إلى أن معرفة وفهم محتويات دوران لجان المراجعة، حيث يعد من الأمور الهامة جدا لمجلس الادارة ، وللمراجعين الخارجيين والباحثين والجهات الحكومية ذات العلاقة بمهنة المراجعة الخارجية على الحسابات في تعزيز وتقوية الثقة في استقلالية لجان المراجعة بصفة خاصة وفي مهنة المراجعة والدور الذي تقوم به في المجتمع بصفة عامة.

٤- أهمية جودة التقارير المالية لمختلف المستخدمين لتحقيق أهدافهم المتنوعة وبصفة خاصة للمستثمرين والمحللين الماليين مما يستلزم تحسين جودة تلك التقارير لتعظيم منافع المستخدمين خاصة بعد حدوث الأزمة المالية العالمية في الآونة الأخيرة وانخفاض ثقة المستثمرين في التقارير المالية .

رابعاً : فروض البحث :

في ضوء هدف الدراسة الرئيسي الذي يتمثل في دراسة تأثير دوران أعضاء لجان المراجعة على فعالية لجنة المراجعة وانعكاساته على أتعاب المراجعة الخارجية ، وسوف يقتصر البحث على إستقلال لجنة المراجعة والخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة كأهم خصائص فعالية لجان المراجعة ، ويمكن صياغة فروض البحث كما يلي:

الفرض الرئيسي الأول: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدوران أعضاء لجان المراجعة على فعالية لجان المراجعة .

وينبثق من هذا الفرض الرئيسي مجموعة من الفروض الفرعية وهي:

الفرض الأول : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدوران أعضاء لجان المراجعة على إستقلالية لجنة المراجعة.

الفرض الثانى : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدوران أعضاء لجان المراجعة على الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة..

الفرض الرئيسي الثانى: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدوران أعضاء لجان المراجعة على أتعاب المراجع الخارجى .

خامساً : منهج البحث :

لتحقيق اهداف البحث يعتمد الباحث على المنهج الاستقرائى لتجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الاطار النظرى لها بالاعتماد على أدبيات لجان المراجعة والتقارير المالية والاصدارات والتشريعات المتعلقة بهما ودراسة تاثير دوران أعضاء لجان المراجعة على فعالية لجنة المراجعة وانعكاساته على أتعاب المراجعة الخارجية ، كما يعتمد الباحث على المنهج الاستنباطى فى إختبار فروض البحث من خلال الدراسة الميدانية ، والتي تعتمد على قائمة إستقصاء بهدف تحليل إجابات فئات الدراسة للتعرف على دوران أعضاء لجان المراجعة وانعكاساته على أتعاب المراجعة الخارجية ، وبالتالي ينتهج الباحث كلاً من المنهج الاستقرائى وذلك من

خلال تحليل واستقراء الدراسات التي تناولها الأدب المحاسبي، في مجال موضوع البحث ، وكذلك المنهج الاستنباطي في محاولة اختبار تأثيره هذه العلاقة ، واختبار صحة فروض هذا البحث.

سادساً : حدود البحث :

تتمثل حدود البحث فيما يلي :

- ١- لن يتعرض البحث لتفاصيل الاطار الفكرى للجان المراجعة ودورها فى حوكمة الشركات لان ذلك يخرج عن نطاق البحث ويحتاج لدراسة مستقلة .
- ٢- لن يتعرض البحث لجميع خصائص لجان المراجعة ولكن سيتناول البحث خاصيتين من الخصائص التى تحقق فعالية لجنة المراجعة وهما الاستقلالية والخبرة المالية والمحاسبية .

سابعاً : خطة البحث :

- لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية ومنطقية فقد تم تقسيم ما تبقى من البحث على عدة محاور كالتالى :
- أولاً : تأثير دوران أعضاء لجان المراجعة على فعالية لجنة المراجعة..
 - ثانياً : العلاقة بين دوران أعضاء لجان المراجعة و أتعاب المراجع الخارجى . .
 - ثالثاً : الدراسة التطبيقية .
 - رابعاً : النتائج والتوصيات.

المحور الأول

تأثير دوران أعضاء لجان المراجعة على فعالية لجنة المراجعة

سوف يتناول الباحث قضية دوران اعضاء لجنة المراجعة من حيث طول فترة تعيين أعضاء لجنة المراجعة أو قصرها وتأثيرها على فعالية لجنة المراجعة كألية من أليات حوكمة الشركات من منظورين : -

المنظور الاول : وهو مؤيد لدوران أعضاء لجنة المراجعة بحيث لا تقل فترة تعيين أعضاء لجنة المراجعة للقيام بمهامها فى الشركة عن سنتين ولاتتجاوز خمس سنوات كما جاء فى بعض التشريعات وذلك للمردود السلبى لطول فترة التعيين على

إستقلالية أعضاء لجنة المراجعة ، حيث تنشأ علاقة صداقة وود بين أعضاء لجنة المراجعة وبين باقى أطراف الحوكمة من مجلس الادارة التنفيذى والمديرين التنفيذيين بالشركة والمراجعين الداخليين والمراجع الخارجى وهذه العلاقة تؤثر سلبا على فعالية لجنة المراجعة. (Casterella and Johnston, 2013)

المنظور الثانى : وهو معارض لدوران اعضاء لجنة المراجعة حيث يرى ان فترة تعيين أعضاء لجنة المراجعة يجب أن تزيد عن خمس سنوات حتى عشر سنوات أو أكثر وذلك للمردود الايجابى على الخبرات التراكمية لأعضاء اللجنة ، والتي تمكنهم من إزالة جميع العوائق التى تحول بين أداء المراجع الخارجى والمراجع الداخلى لاعمالهم بإستقلالية وكفاءة ، وإمداد مجلس الادارة بكافة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية التى يحتاج اليها فى إتخاذ قرارات التشغيل بكفاءة وذلك يعود بمردود إيجابى على فعالية لجنة المراجعة . (Sharma and Iselin, 2012)

وسوف يتم مناقشة كلا المنظورين فيما يلى :

أولاً : مفهوم لجان المراجعة :

شهدت الفترة من عام ١٩٩١ حتى عام ٢٠٠٢ أحداث هامة ومتلاحقة كانت سببا مباشرا فى وجود لجان المراجعة ، حيث أصدرت لجنة **Blue Ribbon Committee (BRC)** عشرة توصيات تتعلق جميعها بعمل لجان المراجعة وتركزت حول ثلاثة محاور رئيسية وهى : (حسوبه ، كريم منصور على ، ٢٠١٢)

١ . إستقلال لجنة المراجعة.

٢ . فعالية لجنة المراجعة.

٣ . تسهيل الممارسات المحاسبية بين الادارة ومراجع الحسابات ولجنة المراجعة.

ثم قامت بورصة نيويورك للاوراق المالية (NYSE) عام ١٩٩٩ بالزام جميع الشركات الكبيرة بتأسيس لجان مراجعة من المديرين المستقلين ثم قام الكونجرس الامريكى فى عام ٢٠٠٢ بالموافقة على قانون (SOX) **Sarbanes Sox , Act. (SOX Sarbanes)** الذى توسع فى تحديد مهام ومسئوليات اللجنة الداخلية والخصائص الاساسية التى يجب أن تتوافر فى أعضائها وقد نص على أن تقوم لجنة المراجعة بالمهام الاتية :

١ . ترشيح المراجعين الخارجيين وتحديد اتعابهم

٢. تتألف اللجنة من أعضاء مستقلين ممن ليس لهم أية إرتباطات بالشركة وعدم حصولهم على أية مكافآت بخلاف الاتعاب وغيرها من المهام . (هلال، أحمد كمال بيومي ، ٢٠١٢)

وفى مصر صدر القرار رقم (٣٠) عن الهيئة العامة لسوق المال فى ٢٠٠٢/٦/١٨ ويتضمن هذا القرار مجموعة من القواعد واجبة الاتباع فى المادة رقم (٧) على ضرورة " أن يكون لكل شركة - مقيدة بجداول سوق الاوراق المالية المصرية - لجنة للمراجعة يختارها مجلس إدارة الشركة ولايقل أعضائها عن ثلاثة من المشهود لهم بالكفاءة والخبرة فى مجال أعمال الشركة من أعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين برئاسة احدهم وإذا لم يتوافر لدى الشركة عدد كاف منهم يتم إستكمال عضوية اللجنة من ذوى الخبرة ، وتقوم اللجنة بأعمالها بصفة مستقلة عن إدارة الشركة ، وتقدم اللجنة لمجلس إدارة الشركة مباشرة تقريراً شهرياً عن أعمالها ويتضمن مقترحاتها وتوصياتها " .

كما قامت وزارة الاستثمار فى أكتوبر ٢٠٠٥ باصدار دليل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات المصرية ، والذى نص على موضوع لجان المراجعة باعتبارها إحدى قواعد حوكمة الشركات ، وفى ٢٣ نوفمبر ٢٠٠٦ قامت الهيئة العامة لسوق المال بإعداد مشروع القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة ببورصتى القاهرة والاسكندرية ، والتي تضمنت فى القسم الثانى منها بند خاص بلجان المراجعة فى شركات المساهمة على أساس أنها إحدى اللجان الفرعية لمجلس الادارة ، وأخيراً أصدرت وزارة الاستثمار دليل عمل لجان المراجعة فى أغسطس ٢٠٠٨ ، والذى يعد مكملاً لما ورد بدليل قواعد حوكمة الشركات الصادر فى أكتوبر ٢٠٠٥ .

وقد تعددت الآراء حول ماهية لجنة المراجعة فمنها من يرى أنها، هي إحدى اللجان الرئيسية المنبثقة عن مجلس الإدارة وتتمثل المهمة الأساسية للجان للمراجعة فى التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وفعالية تنفيذه ثم تقديم التوصيات التي من شأنها تفعيل النظام وتطويره إلى مجلس الإدارة بما يحقق أهداف الشركة، وحماية مصالح المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى بكفاءة عالية. (محمد حسني عبد الجليل صبيحي، ٢٠٠٢)

عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CIC) لجنة المراجعة بأنها " لجنة مكونة من مديري الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم فى مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة وتعد لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة وتتلخص نشاطاتها فى مراجعة ترشيح المراجع الخارجى ونطاق ونتائج المراجعة وكذلك

الرقابة الداخلية للشركة وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر، بينما يرى آخرون بأنها "لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مديرين غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للادارة المالية ومن أهم أعمالها مراجعة القوائم المالية والتأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للشركة ونتائج المراجعة من قبل المراجع الداخلي والخارجي واعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المراجع الخارجي " . (مجدي محمد سامي، ٢٠١١)

وتعرف أيضاً " بأنها لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين ومسئوليتها يجب أن تشمل مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة والاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية المراجعة وأيضاً التأكيد على ملائمة نظم الرقابة المالية بالشركة، وأورد نفس الباحث بأنها لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية ومراجعة وظيفتي المراجعة الخارجية والداخلية ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات .(محمد الرملي أحمد، ٢٠٠١)

من خلال التعاريف السابقة يتضح للباحث أن هنالك ثلاث خصائص مميزة للجان المراجعة هي: (عوض بن سلامة الرحيلي،)

- ١) لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة.
- ٢) عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين يتوافر لديهم درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة.
- ٣) مسؤولية لجنة المراجعة تتعلق بمراجعة عمليات إعداد التقارير المالية ومراجعة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومدى الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات داخل الشركة.

أ- أهمية لجنة المراجعة لمجلس الإدارة :

إن إنشاء لجنة المراجعة يؤدي إلى مساعدة أعضاء مجلس الإدارة في تنفيذ مهامهم ومسئولياتهم وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والمراجعة، وذلك عن طريق دور لجنة المراجعة في تحسين الاتصال بين الإدارة والمراجع الخارجي والمساعدة في حل المشاكل التي قد يواجهها المراجع مع إدارة الشركة التنفيذية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية، ومن ناحية أخرى فإن وجود لجنة المراجعة يؤدي إلي تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة وإدارة

المراجعة الداخلية الأمر الذي يدعم دورها واستقلاليتها ويجعل مجلس الإدارة على دراية تامة بالمشاكل التي تواجهها المراجعة الداخلية، والأكثر من ذلك أن قيام لجنة المراجعة بتقديم الحلول المناسبة لمجلس الإدارة يؤدي إلى تفعيل الدور الرقابي والإشرافي له تجاه وظيفة المراجعة الداخلية. (عوض سلامة الرجيلي، ٢٠٠٥)

ب- المهام الأساسية للجنة المراجعة: (حسن عبد الحميد العطار، ٢٠٠٣)

ويمكن تلخيص المهام الأساسية للجنة المراجعة علي النحو التالي :

- ١) مساعدة مجلس الإدارة في النهوض بمستوياته القانونية عن إدارة الشركة وتجاه حملة الأسهم بالحد من الأخطار الجوهرية في التقارير المالية سواء المنشورة أو غير المنشورة.
- ٢) الحد من الغش ومخالفة القوانين واللوائح بما فيها المسئوليات الأخلاقية والبيئية.
- ٣) رفع كفاءة وفعالية بيئة الرقابة الداخلية والخارجية.
- ٤) تحسين جودة التقارير المالية وزيادة درجة الثقة في المعلومات المالية وكفاية الإفصاح المحاسبي.
- ٥) الحد من حالة المعلومات الزائدة عن الحد وتحقيق اقتصاديات المعلومات.
- ٦) التخفيف من حدة آثار مشكلة الوكالة بمساهمتها في تحقيق التناسق في المعلومات المتوافرة والمعدة من قبل الإدارة مع احتياجات الأطراف الخارجية وبالتالي التخفيف من ظاهرة عدم تماثل المعلومات.
- ٧) الإشراف على أداء الإدارة بهدف التحقق من الالتزام بالممارسات القانونية السليمة ومدى مطابقتها للأخلاقيات والأعراف والقوانين.
- ٨) المساهمة في تطوير السياسات المحاسبية وزيادة فاعلية النظم المحاسبية وشفافية التقرير المالي.

ج- مسئوليات لجنة المراجعة تجاه إعداد التقارير المالية لضمان الإفصاح

السليم لحوكمة الشركات، وتتمثل هذه المسئوليات فيما يلي :

(دليل عمل لجان المراجعة الصادر من مركز المديرين التابع لوزارة الاستثمار، ٢٠٠٨)

- ١) التعرف على المجالات المالية المتعلقة بالمخاطر المالية التي تواجه الشركة وأيضاً كيفية تعامل ومواجهة إدارة الشركة لتلك المخاطر.

- ٢) دراسة أي عمليات أو تصرفات غير قانونية أو أي قصور في عمليات الرقابة الداخلية.
- ٣) مراجعة القضايا المتعلقة بالمحاسبة واعداد التقارير، بما في ذلك البيانات الرسمية والتنظيمية الخاصة بالخبراء أو الجهات الرقابية، وتقييم آثارها على القوائم المالية للشركة.
- ٤) الاستفسار حول المخاطر الرئيسية ودرجة تعرض الشركة لها والخطط الواجب وضعها للتقليل من آثار تلك المخاطر.
- ٥) مراجعة أي أمور قانونية قد تؤثر على إعداد القوائم المالية للشركة بصورة كبيرة.
- ٦) دراسة القوائم المالية المرحلية والسنوية، وتقييم ما إذا كانت القوائم المالية للشركة تعكس السياسات والمعايير المحاسبية المتبعة ومدى ملاءمتها.
- ٧) تقييم أثر أية معاملات معقدة أو صفقات استثنائية أو غير معتادة على القوائم المالية للشركة، مثل تكاليف إعادة الهيكلة، والإفصاح عن عمليات المشتقات المالية.
- ٨) دراسة القرارات الصادرة أثناء إعداد القوائم المالية للشركة، بما في ذلك أية عمليات تقييم للأصول أو الخصوم أو الضمانات.
- ٩) الاجتماع مع المراجعة المالية الدورية وعمليات الإفصاح المبدئية والمرحلية (كل ربع عام)
- وطلب الإيضاحات اللازمة عن إدارة الشركة والمراجع الخارجي.

ثانياً : فعالية لجنة المراجعة :

لكي تنجح لجان المراجعة في تحقيق الاهداف المتوقعة من تشكيلها، لابد من توفر بعض الخصائص الاساسية التي في حالة افتقار لجان المراجعة لها فسيكون اداء هذه اللجان غير فعال، وقد تحددت هذه الخصائص من خلال القواعد التي حددتها المنظمات والهيئات المهنية، والتي اعتمدها الجهات الحكومية في تشريعاتها المنظمة لعمل هذه اللجان، وان هذه الخصائص قد تختلف باختلاف طبيعة الشركات وحجمها، ولكن بشكل عام يمكن تحديد اهم الخصائص الاساسية لتحقيق الفاعلية في خاصيتين أساسيين هما إستقلالية أعضاء لجنة المراجعة ، وتوافر الخبرة المالية والمحاسبية في أعضاء لجان المراجعة وسوف نستعرض تأثير دوران أعضاء لجنة المراجعة على كل من إستقلالية لجنة المراجعة وعلى الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة فيما يلي :

(Katz and McIntosh 2016)

أ - تأثير دوران أعضاء لجنة المراجعة على إستقلال لجنة المراجعة :

تعتبر إستقلالية أعضاء لجان المراجعة من أهم الخصائص الواجب توافرها حيث يتيح وجودها لأعضاء اللجنة الحيادية فى القيام بواجباتها ومسئوليتها واتخاذ القرارات دون تحيز وفيما يلى عرض لتعريف الاستقلالية ومعيير الاستقلالية ومحددات الاستقلالية وأهميتها :

١ - تعريف عضو لجنة المراجعة المستقل :

تعرف بورصة نيويورك للاوراق المالية (NYSE) واللجنة القومية للمتعاملين فى الاوراق المالية (NASD) عضو لجنة المراجعة المستقل بأنه : هو ذلك الشخص الذى يتحرر من أى علاقة - من وجهة نظر مجلس الادارة - قد تتدخل وتؤثر على حكمة المستقل عند ممارسة دوره كعضو لجنة مراجعة .

كما عرف قانون (SOX,2002) فى الفقرة رقم ٣٠١ تعريف لعضو لجنة المراجعة المستقل بأنه " العضو الذى يكون مستقلا عن الادارة ، وأن يكون إرتباطه الوحيد بالشركة من خلال عضويته فى مجلس الادارة ، فلا يكون من كبار المساهمين بالشركة أو من كبار العملاء أو الموردين مثلا "

٢ - معايير إستقلال عضو لجنة المراجعة :

يختلف إستقلال عضو لجنة المراجعة وفقا لمجموعة من المعايير والتي تقوم بوضعها المنظمات المهنية بالدول والتي تختلف من دولة الى أخرى ومن شركة الى أخرى ونستعرض منها ما يلى :

- معايير لجنة (BRC) Blue Ribbon Committee :

أوضحت لجنة (BRC) أنه يعتبر عضو لجنة المراجعة مستقلا إذا لم تكن لديه أى علاقة بإدارة الشركة قد تؤثر عليه فى أداء واجباته ، وبالتالي لا يعد عضو لجنة المراجعة مستقلا فى حالة توافر أحد هذه الحالات التالية فيه :

- أن يكون موظف بالشركة أو إحدى الشركات التابعة لها .
- أن يحصل على أى مكافأة مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها .
- أن يكون مدير تنفيذى فى إحدى الشركات التى تكون لها علاقات تجارية مع الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها .

- أن يكون أحد أقارب عضو لجنة المراجعة موظف تنفيذى داخل الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها .
- إذا كان مرتبطا بأحد المنظمات التي لاتهدف الى الربح وتتلقى دعما ماليا كبيرا من الشركة أو أحد الاطراف المرتبطة بها .

٣- محددات إستقلال عضو لجنة المراجعة :

إن إستقلال عضو لجنة المراجعة يعتبر هو حجر الزاوية فى فعالية لجنة المراجعة ، وذلك حتى تستطيع القيام بمسئولياتها على أكمل وجه ، ويجب التأكد من عدم تأثير الادارة أو المراجع الخارجى على عمل لجان المراجعة وتمثل محددات إستقلال عضو لجنة المراجعة فيما يلى :

- ملكية عضو لجنة المراجعة لاسهم الشركة : يعتبر ملكية عضو لجنة المراجعة لاسهم الشركة تعرضا فى المصالح المالية لاعضائها مع عملهم وقراراتهم ، كما تتعارض ملكية عضو لجنة المراجعة لاسهم الشركة مع قواعد إستقلال أعضاء لجنة المراجعة وذلك على الرغم من عدم وجود يمنع ذلك ، وترتب على ذلك أن ثلاثة أعضاء من لجنة المراجعة بشركة Enron بلغت ملكيتهم لاسهم الشركة الى سبعة ونصف مليون دولار ، وبناء على ذلك إشتراط قانون (SOX) " على أن يكون أعضاء لجنة المراجعة غير منتميين للشركة (Unaffiliated) " وفسرها الباحثون بأنهم الاشخاص الذين لديهم علاقة إقتصادية او شخصية بالشركة أو إدارتها . (Carcello J. v; Neal T.L,)
- وكذلك بورصة نيويورك للارواق المالية (NYSE) فقد إقترحت أنه لايجب أن يكون هناك علاقة مؤثرة بين أعضاء لجنة المراجعة والشركة ، ولم تذكر ملكية الاسهم بصفة خاصة ، أما اللجنة القومية لتداول الاوراق المالية (NASD) فكانت أكثر تحديدا وأوضحت أن إمتلاك أكثر من ٢٠% من أسهم الشركة يهدر إستقلالية عضو لجنة المراجعة .
- التاريخ الوظيفى لعضو لجنة المراجعة وعائلته : يجب على الشركة قبل الموافقة على تعيين أعضاء لجنة المراجعة أن تدرس التاريخ الوظيفى للعضو وعائلته خلال فترة زمنية معينة حددتها بورصة (NYSE) بخمس سنوات ، أما اللجنة القومية لتداول الاوراق المالية (NASD) فقد حددتها بثلاثة سنوات .

- الروابط الشخصية بالشركة : تعتبر الروابط الشخصية بالشركة من العلاقات المؤثرة والتي تعوق إستقلالية عضو لجنة المراجعة ، سواء كانت روابط شخصية بالموظفين الحاليين أو السابقين بالشركة أو بالشركات التابعة .
- تحديد أجر أعضاء لجنة المراجعة عن عملهم فى اللجنة : حدد قانون (SOX) أن يدفع لأعضاء لجنة المراجعة أجرا عن عملهم كأعضاء فى اللجنة فقط ، وليس لأى أعمال أخرى كإستشارات مالية ، مثل ما حدث فى شركة Enron حيث حصل عضو من لجنة المراجعة على مبلغ ٧٢ الف دولار نظير تقديم إستشارات فنية لها ، بالإضافة الى ٥٠ الف دولار نظير القيام بدوره كعضو لجنة مراجعة ، لذلك يجب ألا يزيد الاجر عن الحد المعقول حتى لايصبح رشوة ، ولا يقل عن الحد المعقول حتى لايثار الشك حول كفاءة لجنة المراجعة .
- ولقد أكد دليل قواعد حوكمة الشركات فى مصر الصادر بالقرار الوزارى رقم ٢٣٢ لسنة ٢٠٠٥ على تشكيل لجنة مراجعة من الاعضاء غير التنفيذيين وعلى ألا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة أعضاء وأن تقوم اللجنة بممارسة أعمالها بصفة مستقلة عن الادارة التنفيذية للشركة .

لضمان استقلالية لجنة المراجعة فقد نصت الجمعية القانونية للمحاسبين القانونيين AICPA على وجوب تنظيم لجان المراجعة لتكون لجنة دائمية تابعة لمجلس الإدارة تتألف بشكل اساسي من أعضاء غير تنفيذيين.(96-95 : 2008 Ferreira) حيث تعرف لجنة المراجعة بأنها مستقلة عندما يكون أعضاء هذه اللجنة غير مرتبطين مع الشركة بأي علاقة تؤثر على استقلاليتهم عن الشركة وعن إدارة الشركة.(243 : Smith 2006) وذلك لضمان مقدرة أعضاء لجنة المراجعة من تقييم موضوعية كل من جودة الإفصاح في القوائم المالية، ومدى وملاءمة نظام الرقابة الداخلية في الشركات، حيث ان اداء هذه المهام تتأثر بدرجة الاستقلالية المتوفرة في هؤلاء الأعضاء، ويكون الاداء أقرب إلى الموضوعية عند تحليل النتائج المالية وتقييم الأداء الإداري وأداء الشركة، لذلك فأن لتحقيق الاستقلال الكافي للجنة المراجعة فينبغي عدم قيام أعضاء لجنة المراجعة بأي عمل من أعمال الإدارة التنفيذية.(دحوح، 2008 : 259) وقد حددت مركز المديرين العالمي IOD بأن المدير الغير تنفيذي هو المدير المستقل والذي تتوفر فيه الشروط التالية (Ferreira,2008: 95-96) : ان لا يكون من حملة اسهم الشركة الذين لهم السيطرة و القدرة على التأثير على إدارة الشركة بشكل مباشر.

ولكى تتوافر الاستقلالية فى عضو لجنة المراجعة يجب ان لا يكون حالياً أو خلال السنوات المالية الثلاث الماضية موظفاً في الشركة بوظيفة لها اي شكل من اشكال الصلاحيات التنفيذية . ان لا يكون له علاقة عائلية مباشرة مع احد الموظفين ذوي الصلاحيات التنفيذية في الشركة حالياً أو خلال السنوات المالية الثلاث الماضية . ان لا يكون احد المستشارين الفنيين للشركة . ان لا يكون احد المجهزين أو الزبائن الاساسيين للشركة . ان لا يكون احد المتعاقدين الاساسيين للشركة . ليس لدية علاقات تجارية أو اي علاقات اخرى قد تؤثر على قدرته في التصرف بصورة مستقلة .

ب - علاقة دوران أعضاء لجنة المراجعة باستقلال أعضاء لجنة المراجعة :
بالاضافة الى الشروط السابقة الواجب توافرها فى عضو لجنة المراجعة لتحقيق إستقلالية لجنة المراجعة يجب توافر شرط اخر وهام وهو ضرورة دوران اعضاء لجنة المراجعة حيث ان إن مجلس الادارة هو من يمثل المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح ، ومجلس الإدارة هو الذى يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

ويعين مجلس الإدارة أعضاء لجنة المراجعة من الأعضاء المستقلين أي لا يقوموا بأي عمل تنفيذي ، ويجب النظر في مدى استقلالية أعضاء اللجنة مرة سنويا على الأقل، مع ضرورة الإفصاح عن أية أمور تتداخل مع استقلالية أي عضو من أعضاء اللجنة وعلى الأعضاء الاستمرار حتى نهاية مدة تعيينهم ولا يتم إستمرارهم فى عضوية لجنة المراجعة لأكثر من فترتين.

ويعتبر دوران أعضاء لجنة المراجعة من الموضوعات الهامة لانه يؤدي الى تغذية لجان المراجعة بدم جديد ووجهات نظر جديد (Fresh Eye) يتم إدخالها إلى اللجنة ويختلف طول المدة تعيين لجان المراجعة من سنتين إلى ست سنوات ، وذلك لان طول فترة تعيين عضو لجنة المراجعة لاكثر من فترتين قد تؤدي الى علاقة صداقة وود مع الادارة والمديرين بمرور الوقت ، وتؤدي تنامي هذه الصداقة والالفة التى تنشأ بين أعضاء لجنة المراجعة وأقرانهم من باقى أعضاء مجلس الادارة التنفيذيين الى تآكل الاستقلال والشك المهني لدى أعضاء لجنة المراجعة. (Casterella, J., and D.)
(Johnston, 2013) أى أن العلاقة بين دوران أعضاء لجان المراجعة وبين إستقلال

أعضاء لجان المراجعة علاقة طردية ، أى زيادة دوران أعضاء لجان المراجعة يؤدي الى زيادة إستقلالية أعضاء لجان المراجعة .

ج- تأثير دوران أعضاء لجان المراجعة على الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة

إن توافر الاستقلالية فى عضو لجنة المراجعة ليس كافيا وحده لتحقيق فعالية لجنة المراجعة ، ولكن يشترط أيضا توافر الخبرة المالية والمحاسبية فى عضو لجنة المراجعة وذلك حتى تتمكن من القيام بواجباتها ومهامها ومسئولياتها .

١- تعريف عضو لجنة المراجعة الخبير :

عرفت لجنة تداول الاوراق المالية الامريكية (SEC) الخبير بنه ذلك العضو الذى تتوافر فيه الصفات التالية : (O'Melveny and Myers LLP, 2004)

- القدرة على فهم المعايير المحاسبية .
- القدرة على تقييم التطبيق العام للمعايير المحاسبية ، وعلاقتها بالتقديرات Estimates ، والاستحقاقات Accruals ، والاحتياطيات Reserves .
- الخبرة فى إعداد ومراجعة وتحليل وتقييم القوائم المالية .
- القدرة على فهم نظم وإجراءات الرقابة الداخلية.
- القدرة على فهم دور ومسئوليات لجنة المراجعة .

وقد عرف تقرير لجنة (BRC) 1999 Blue Ribbon Committee

الخبرة بأنها " الممارسة السابقة فى مجال المحاسبة أو التمويل التى تتطلب شهادة مهنية أو أى شروط مزاولة مماثلة، والتى تنعكس على خلفية العضو المالى ومن هذه الاعمال العضو التنفيذى أو أى مستوى عالى من مستويات الاشراف المالية .

وفى مصر أوصى دليل لجان المراجعة الصادر عن مركز المديرين لعام ٢٠٠٨ فيما يتعلق بتشكيل لجان المراجعة أنه يجب أن يكون لدى أعضاء لجنة المراجعة معرفة بالامور المالية وان يكون هناك عضو واحد على الاقل من أصحاب الخبرة المالية .

٢ - المؤهلات والخبرات الواجب توافرها في عضو لجنة المراجعة :

يعتبر عضو لجنة المراجعة خبيراً مالياً إذا توافر لديه أى من الخبرات التالية :

- خبرة محاسبية : تنتج عن الخبرة العملية كمحاسب قانونى أو مدير مالى أو مراقب مالى أو مدير حسابات .
- خبرة مالية : تنتج من الخبرة العملية كمحلل مالى ، أو أى دور فى الإدارة المالية .
- خبرة إشرافية : تنتج من الإشراف على إعداد القوائم المالية مثل المدير التنفيذى ، ورئيس مجلس الإدارة .

وترجع أهمية الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة لعدة أسباب أهمها :

- زيادة القدرة على تقييم طبيعة وملاءمة الاختيارات من قبل الإدارة
- لأن ميثاق عمل لجان المراجعة يتضمن بعض السياسات المحاسبية المتشددة والمتحفظة .
- الخسارة المحتملة لسمعة أعضاء لجان المراجعة
- تؤدي الى رد فعل إيجابى لسوق الأوراق المالية ويعر الاسهم
- تؤدي الى تخفيض خطر الرقابة والحد من التلاعب فى الأرباح .

كما ان الخبرة والمعرفة العلمية تدعم خاصيتي الاستقلالية والموضوعية لأعضاء لجنة المراجعة، حيث ان امتلاك أعضاء لجنة المراجعة مهارات الخبرة والمعرفة وتنوع هذه المهارات لديهم، يساهم في زيادة فاعلية لجان المراجعة، حيث ان امتلاك أعضاء لجنة المراجعة للخبرة والمعرفة والمهارة يمكنهم من متابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدى الالتزام بإجراءات هذه النظم، بالإضافة إلى القدرة على فهم الأمور المحاسبية والمراجعة والإدارة المالية، و يكونوا على دراية كافية باعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاط الشركة أو المجال التي تعمل فيه، حيث ان تعقد الأدوات المالية الحالية وتعقد هياكل رأس مال الشركات، وظهور صناعات جديدة والتطبيق الابداعي للمعايير المحاسبية، كلها معاً تعزز من أهمية ان يكلف أعضاء مجلس الإدارة المؤهلين فقط للعمل في لجنة المراجعة.

وعلى مجالس الإدارة في كل الشركات أن يحدد مجموعة من المؤهلات والكفاءات التي يجب توافرها في أعضاء لجنة المراجعة حسب طبيعة الشركة وحجمها والمسؤوليات الملقاة على عاتق لجنة المراجعة في تلك الشركة، كأن يتوافر لديهم الخبرة في الشؤون المحاسبية والمالية والمراجعة، والخبرة في الشؤون القانونية للشركة، ويجب أن يكونوا

على درجة عالية من تفهم أعمال الشركة أو المجال الذي تعمل فيه ، وبشكل عام يجب ان يكون من بين أعضاء لجنة المراجعة ممن يتوفر لديهم قدرة كبيرة من الدراية والمعرفة بالامور المحاسبية والمالية بحيث لايقبل مؤهله العلمي عن البكالوريوس في المحاسبة، ويفضل من لديهم شهادات عليا، اضافة إلى الخبرة المهنية في هذا المجال (الشمري، عيد بن حامد ، ٢٠١٠)، وفي الولايات المتحدة الأمريكية تم تحديد بعض المتطلبات الواجب توافرها في عضو لجنة المراجعة منها على سبيل المثال - :أن يكون مراجعاً خارجياً أو محاسباً سابقاً أو حاصلاً على شهادة علمية في مجال المحاسبة والمراجعة، لديه دراية كاملة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لديه خبرة في إجراءات عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي ، لديه دراية بطبيعة المسؤوليات الملقاة على لجنة المراجعة . كما أظهرت الدراسات أن وجود الخبرة لدى أعضاء لجنة المراجعة في مجال المحاسبة والمراجعة له تأثير مباشر في جودة نظام الرقابة الداخلية، وفي عملية إعداد التقارير المالية وفي جودة وسلامة الإفصاح عن المعلومات في التقارير بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة الثقة لدى المستفيدين من هذه التقارير.

٣- علاقة دوران اعضاء لجنة المراجعة بالخبرة المالية والمحاسبية لاعضاء لجان المراجعة :

يختلف عدد أعضاء لجنة المراجعة من شركة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى، وذلك وفقاً لحجم مجلس الإدارة وحجم الشركة و طبيعة نشاطها . لكن بشكل عام ينبغي أن يكون عدد الأعضاء كافياً لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن لجنة المراجعة من القيام بالمهام الملقاة عليها وتحقيق أهدافها، مع الأخذ بالحسبان عدم زيادة هذا العدد بصورة قد تحد من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة، وعدم تخفيضه بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية. وقد لوحظ من خلال الدراسات أن العدد الأمثل لأعضاء لجنة المراجعة يتراوح بين ثلاثة وخمسة إلى سبعة أعضاء، وذلك لضمان استقلالية اللجنة، وان التشكيل الجيد للجان المراجعة يجب أن يجمع بين الخبرة ودوران العضوية في لجنة المراجعة لضمان استمرار عنصر الخبرة وتحديث وجهات النظر والاراء . (حدوح، حسين احمد، ٢٠٠٨)

كما انه من الضروري إجراء دوران في أعضاء لجان المراجعة في حالة عدم رغبة العضو في الاستمرار في عمل اللجنة أو لوجود اي سبب يتطلب إجراء دوران في أعضاء اللجان، ويتم ذلك بعد إجراء تقييم للجنة من حيث ادائها واهلية اعضائها حيث ان

هذا التقييم قد يؤدي إلى زيادة أو تخفيض عدد الأعضاء بالاضافة إلى تغيير الاعضاء ، ويجب عند اتخاذ قرار بتغيير أعضاء اللجنة ان تتم الموازنة بين اضافة خبرات وامكانيات جديدة للجنة وبين المحافظة على ما اكتسبه الأعضاء السابقين من خبرة في عمل اللجنة. (Ferreira I, 2008)

وهناك رأى غير مؤيد لدوران أعضاء لجان المراجعة ، حيث أن طول فترة تعيين أعضاء لجنة المراجعة بحيث تزيد عن خمس سنوات يؤدي الى مردود إيجابى على الخبرات التراكمية لأعضاء اللجنة ، والتي تمكنهم من إزالة جميع العوائق التي تحول بين أداء المراجع الخارجى والمراجع الداخلى لاعمالهم بإستقلالية وكفاءة ، وإمداد مجلس الادارة بكافة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية التي يحتاج اليها فى إتخاذ قرارات التشغيل بكفاءة .

ثانياً : أثر دوران أعضاء لجنة المراجعة على أتعاب المراجع الخارجى

إن تحديد اتعاب المراجع الخارجى تثير جدلا فى الواقع المحاسبى ، وسبب هذا الاهتمام هو التقدم الاقتصادى وتطور الشركات وتعقيد عملية المراجعة ، إضافة الى زيادة المسئوليات المهنية والقانونية التي يتحملها المراجعون ، وتقوم لجنة المراجعة بالشركة بتحديد أتعاب المراجع الخارجى بعد مناقشته إلا أن القرارا النهائى غالبا ما يكون من الطرف الاقوى وهو إدارة الشركة ، لذا من المهم أن يتمتع المراجع الخارجى بإستقلالية عن الشركة (الصبان وسليمان ، ٢٠٠٥). وعلى ضوء الجدل الواسع فى تحديد أتعاب المراجع الخارجى فمن المهم التطرق الى أتعاب المراجع الخارجى من حيث المفهوم ، وعوامل تحديدها مع إستعراض عامل جديد وهو دوران أعضاء لجنة المراجعة واثره على تحديد أتعاب المراجع الخارجى لاهمية هذا العامل فى حسم هذا الجدل. (الصبان ، وسليمان ، ٢٠٠٥)

١- مفهوم أتعاب المراجع الخارجى :

لقيام المراجع الخارجى بعملية المراجعة عليه بذل الجهد والوقت ، وتظهر نتائجها فى تكاليف إنجاز هذه المهمة من فحص ومخاطرة والتقرير عنها ، وهذه التكاليف تدخل فى سعر خدمة المراجعة، كما تمثل أتعاب المراجع الخارجى مصدر الايراد لمكاتب المراجعة ، بل وسبب وجود هذه المكاتب ، وقد اصبح هدف مكتب المراجعة الخارجية هو الاتعاب بهدف الوصول الى أفضل عائد ممكن من مارسة المهنة ، وتمثل

أتعاب المراجعة الخارجية عيئاً مالياً على الشركات والمنشآت الخاضعة للمراجعة ، ويتوقع ان تحصل على مقابلة على منفعة تبرر تحمله وفقاً لمبدأ التكلفة والعائد . (محمد وسرو ، ٢٠٠٩)

وأتعاب المراجعة عند (المطارنة، ٢٠٠٦) هي المبالغ والاجور أو الرسوم التي تستحق للمراجع الخارجى بعد قيامه بعملية المراجعة لحساب منشأة معينة ، حيث يتم تحديد أتعاب بناء على الاتفاق الذى يتم بين المراجع الخارجى وعميله ويكون وفقاً لزمان عملية المراجعة ونوع الخدمات وحجمها ، ويتفق المراجع الخارجى والعميل على الاتعاب ويضاف عليها ان يرد العميل للمراجع أية مصاريف يدفعها أو يتحملها أثناء قيامه بعمله داخل الشركة ، (المزحاني ، ٢٠١٠) وعلى المراجع الخارجى أن ينتبه عند تحديد الاتعاب للوقت المطلوب لانجاز العمل المطلوب منه ، وعدد الموظفين الذين سيقومون بمعاونته وأجورهم ، والعمل المطلوب منه والمهارة اللازمة ، والخدمات الإضافية مثل إستشارات ضريبية أو أمور إدارية أخرى ، والتكاليف غير المباشرة لعملية المراجعة مثل الاجور ومصاريف الانتقال لمراجعة أعمال الفروع ، والمصاريف الادارية والعمومية للمكتب وسمعة مكتب المراجعة وسنوات الخبرة ، ووقت المراجعة المطلوب فى نهاية السنة المالية او فى وقت آخر ، وقدرة العميل على الدفع ومدى أهمية تقرير المراجع له .

وعلى ذلك فان الجودة تمثل أحد جانبي العملة أما الوجه الاخر فيمثل مستوى الاتعاب ، وللانصاف يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار عند إعطاء المراجع الخارجى أتعابه العديد من العوامل مثل جهد المراجع الخارجى ، وسمعة مكتب المراجعة الخارجية ، والخبرة المهنية ، وكذلك درجة المخاطرة فى عمله .

نجد أن من أهم المشاكل التي يتعرض لها المراجع، البحث عن معايير أو مقاييس محددة وثابتة لتحديد الأتعاب، وذلك لاختلاف الظروف المحيطة في كل حالة من حالات المراجعة. هذا إضافة إلى وجود عدة عوامل واعتبارات، يجب مراعاتها عند تحديد الأتعاب ووضع معايير لها. ولقد تعددت الدراسات التي تبحث في إيجاد محددات لأتعاب المراجعة، والتي أجريت في بيئات مختلفة وعرضت وجهات نظر مختلفة. والملاحظ أنه لم يتم التوصل إلى نموذج عام مشترك أو متفق عليه، يحدد المتغيرات التي يتوقف عليها تحديد الأتعاب بشكل ثابت ومحدد.

فمثلاً، على المستوى الدولي ظهرت العديد من الدراسات، حيث كشفت دراسة فليشر وسوروش (Flesher and Soroosh, 1980) والتي أجريت على المحيط المهني

في الولايات المتحدة الأمريكية عن أن (٩٠%) من المراجعين اتفقوا على أن وقت المراجعة الفعلي، وحجم العمل المطلوب، وتكاليف وأهمية المراجعة للعميل تعد من أهم العوامل التي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند تجديد الأتعاب، بينما لم تلق العوامل الأخرى أي أهمية مثل سمعة العميل ومقدرته على الدفع ومؤشر الأتعاب للسنوات السابقة (Flesher, D.L. and Soroosh, J., 1980). مثال آخر دراسة (Anderson and Zeghal, ١٩٩٤) في كندا توصلت ومن خلال استخدام نموذج الانحدار المتعدد، (على أساس أن الأتعاب هي المتغير التابع ومجموعة العوامل الأخرى المؤثرة على الأتعاب مثل حجم مكتب المراجعة، ونوع الصناعة، وتكاليف المراجعة، والعلامة التجارية للشركة، وجودة عملية المراجعة هي المتغيرات المستقلة) إلى أن هناك ارتباطاً إيجابياً وطردياً بين أتعاب المراجعة وعدد محدد من العوامل المستقلة، بما فيها جودة المراجعة. (Anderson and Zeghal, ١٩٩٤)

وفي الدول العربية أجريت دراسات مماثلة لمعرفة أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة. دراسة أبو زيد (أبو زيد، ١٩٨٥) أظهرت تفاوت تأثير عوامل متعددة على تحديد الأتعاب في مصر منها: حجم منشأة العميل، وتعقيد المراجعة، والوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ إعداد تقرير المراجعة، وقيمة خدمات المراجعة من وجهة نظر العميل، ونطاق مسؤولية المراجع، وطبيعة نشاط المشروع، ومدى دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وتوقيت تنفيذ عملية المراجعة. وقد أضافت دراسة عبد الفتاح (عبد الفتاح، ١٩٩٥) على المحيط المهني المصري أيضاً عدداً من العوامل الأخرى مثل: مساومة العميل حول الأتعاب، والمنافسة بين المراجعين المزاولين للمهنة، وأكدت على أهمية تأثير ثلاث عوامل محددة شملت حجم العمل، والوقت المستنفد في عملية المراجعة، وحجم المنشأة محل المراجعة، كما أن نتائج الدراسات السابقة وخاصة في الدول العربية قد إنفتحت بشأن محدودية تأثير العوامل المتعلقة بمشاركة العميل في تنفيذ أعمال المراجعة، وتكلفة تغيير المراجع، ووجود صعوبات نظامية في تغييره، والنفوذ الاجتماعي للمراجعين في تحديد أتعاب المراجعة، واختلفت مع نتائج الدراسات السابقة بخصوص عدم تأثير العوامل المتعلقة بعدد التقارير المطلوبة للشركة، ومركزية ولا مركزية فروع وأقسام الشركة، ومركزية ولا مركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية، ونطاق مسؤولية المراجع.

٢- أتعاب المراجعة :

إن سوق خدمات المراجعة سوق تنافسية ، بالإضافة الى أن مستوى التوكيد ثابت فى معظم الارتباطات ، ويربط نموذج Siminic أتعاب المراجعة الخارجية بمجموعة من المتغيرات التى تؤثر فى تحديدها مثل حجم الشركة وعدد من المتغيرات ذات الصلة بالمخاطر ، بالإضافة الى متغيرات أخرى تفسر الاختلافات فى أتعاب المراجعة مثل العلاقة بين أليات حوكمة الشركات وأتعاب المراجعة، ويعتبر هذا النوع من الابحاث التى تقوم بفحص العلاقة بين لجنة المراجعة كأحد أهم أليات حوكمة الشركات وبين أتعاب المراجعة الخارجية ، حيث أن لجنة المراجعة تعتبر من أهم أليات حوكمة الشركات بل تعتبر الآلية الرئيسية التى تقوم بمسئوليات المتابعة والرقابة على أطراف عملية المراجعة، ولذلك فقد تطلب لجنة المراجعة زيادة أو تخفيض نطاق عملية المراجعة ، وتؤدى جودة وفعالية لجنة المراجعة الى تحسن بيئة الرقابة وتقلل من الحاجة الى زيادة خدمات المراجعة الخارجية وبالتالي تؤدى الى تخفيض أتعاب المراجعة والعكس صحيح فان ضعف هيكل حوكمة الشركات يؤدى الى إنخفاض فعالية لجنة المراجعة وبالتالي ضعف بيئة الرقابة ومن ثم زيادة الحاجة الى خدمات المراجعة الخارجية ويترتب على ذلك زيادة أتعاب المراجعة .
(Knechel, W., and M. Willekens, 2006)

وقد توصلت إحدى الدراسات الى أن فاعلية لجان المراجعة تقاس بمدى إستقلالية أعضائها ، بالإضافة الى مدى تراكم المعرفة والخبرة المالية والمحاسبية فى أعضاء مجلس الادارة المستقلين والذين تم تعيينهم كاعضاء بلجنة المراجعة والتى ترتبط بعلاقة إيجابية مع أتعاب المراجعة الخارجية ، وولكن من ناحية أخرى قامت إحدى الدراسات التى بدراسة العلاقة بين خصائص مجلس الادارة مثل الاستقلالية والخبرة المالية والمحاسبية لاعضاء لجنة الرراجعة وبين اتعاب المراجعة الخارجية ، وقد توصلت الدراسة الى وجود علاقة طردية بين مجلس إدارة يتمتع بالاستقلالية والخبرة وزيادة مستوى عاب المراجعة الخارجية ، بينما وجدت دراسة أخرى أن هناك علاقة عكسية بين ضعف هيكل حوكمة الشركات وبخاصة ضعف فعالية لجنة المراجعة كأحد أليات حوكمة الشركات وبين أتعاب المراجعة. (Karim, K., A. Robin, and S. Suh, 2016)

وتفسير هذه الظاهرة يرجع الى تأثير طلب مجلس الادارة بزيادة خدمات المراجعة وذلك للحفاظ على سمعتهم التى هى راسمالهم ، وأيضاً لحماية أنفسهم من المسئولية القانونية التى قد يتعرض لها أعضاء مجلس الادارة فى حالة وجود غش أو تحايل مالى

فى التقارير المالية للشركة ، والذى قد يؤثر سلبا على أصحاب المصلحة أو متخذى القرارات او المستثمرين ، بالاضافة الى تحقيق جودة المراجعة الخارجية يودى الى فائدة تصب فى مصلحة المساهمين ، لذلك فان طلب مجلس الادارة زيادة فعالية لجنة المراجعة يودى الى مزيد من خدمات التوكيد كما يودى الى زيادة نطاق المراجعة الخارجية ، وهذا يودى الى تحسين جودة المراجعة الخارجية وزيادة الثقة فى التقارير المالية ولكن فى المقابل ، يودى كل هذا الى زيادة أتعاب المراجعة الخارجية . (Goodwin-Stewart, J., and P. Kent, 2006)

إن الإفصاح عن أتعاب المراجعة الخارجية (سواء كانت عالية أو منخفضة) يعطى إنطباع معين لدى المستثمرين عن مستوى المراجعة الخارجية ، ومدى الجهد المبذول من جانب المراجع الخارجى فى عملية المراجعة ، علاوة على مستوى نطاق عملية المراجعة ، ومن ثم يمكن القول ان أتعاب المراجعة الاعلى يتناسب مع جودة مراجعة أعلى . (Knechel, W., et al., 2013)

٣- دوران لجنة المراجعة :

تركز العديد من الدراسات السابقة المتعلقة بحوكمة الشركات على خصائص لجنة المراجعة وأثرها على أتعاب المراجعة ، ومن أبرز الخصائص التي تم مناقشتها فى الأدب المحاسبى هي استقلالية أعضاء لجنة المراجعة ، والخبرة المالية والمحاسبية لأعضاءها ، كما دخل دوران أعضاء لجنة المراجعة كعامل يحتاج الى إستكشاف للتعرف على تأثيره على فعالية لجنة المراجعة فهل يودى دوران لجنة المراجعة الى زيادة فعالية لجنة المراجعة أم يودى الى إنخفاض فعالية لجنة المراجعة ، وكذلك التعرف على أثر دوران أعضاء لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة فهل يودى دوران لجنة المراجعة الى زيادة أتعاب المراجعة الخارجية أم يودى الى تخفيضها .

إن طول فترة عضوية أعضاء لجنة المراجعة يودى الى وجود علاقة ألفة وود وصداقة بين أعضاء لجنة المراجعة وأطراف عملية المراجعة سواء كانت الادارة التنفيذية للشركة أو المراجع الخارجى علاوة على المراجعين الداخليين ، وبمرور الوقت تودى هذه الافة والصداقة بين لجان المراجعة وباقى أطراف الحوكمة الى تأكل إستقلالية أعضاء لجنة المراجعة وكذلك ضعف الشك المهنى للجنة المراجعة مما يجعلها غير قادرة على مراقبة ومتابعة العلاقة بين الادارة والمراجع الخارجى . (Carter, C. B., an J.) (Lorsch, 2004)

تركز دراسات المراجعة الحديثة على دوران أعضاء لجنة التدقيق. وتكشف بعض الدراسات العلاقة بين دوران أعضاء لجنة المراجعة على فعالية لجنة المراجعة ، وأثر طول مدة عضوية أعضاء لجنة المراجعة على جودة التقارير المالية ، وهل يؤثر طول مدة عضوية لجنة المراجعة على فعالية لجنة المراجعة بالسلب فى القيام بمسئولياتها والتزاماتها ومن أهمها مراقبة ومتابعة العلاقة بين الادارة والمراجع الخارجى . (Sharma, V., and E. Iselin, 2012

وهذا من شأنه أن يوحي ، تمشيا مع فرضية الإدارة الصديقة ، أن طول مدة عضوية أعضاء لجنة المراجعة تؤدي الى ضعف بيئة الرقابة وبالتالي ضعف كفاءة وفعالية لجنة المراجعة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها وعدم تحمل مسئولياتها تجاه أصحاب المصلحة المرتبطين بالشركة ، وبالتالي يؤدي إنخفاض فعالية لجنة المراجعة الى إنخفاض جودة المراجعة الخارجية وبالتالي إنخفاض أتعاب المراجعة . (Rickling, M,) (2014

ومن منظور مختلف ، توحي فرضية الخبرة بأن أعضاء لجنة المراجعة ذوي الخبرة المالية والمحاسبية على المدى البعيد يرتبطون بتجربة أكبر والتزام وكفاءة أكبر، بسبب تراكم المعرفة الهامة عن الشركة وبيئة أعمالها. بالإضافة الى أن أعضاء لجنة المراجعة ذوي العضوية الاطول يكون رأسمالهم المعرفة والخبرة التراكمية خلال مدة عضويتهم ، ويتخذون الاجراءات اللازمة لحماية سمعتهم التي توصلوا الى تحقيقها خلال تلك السنوات الطويلة ، بالإضافة إلى أن الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة تدعم إستقلال أعضاء لجنة المراجعة وتمكنهم من الاشراف على العلاقة بين الإدارة والمراجع الخارجى . (Vancil, R. "Passing the bato, 1987)

٤- العلاقة بين دوران أعضاء لجان المراجعة وفعالية لجان المراجعة وإنعكاسه على أتعاب المراجعة الخارجية :

تتوقع لجنة الاوراق المالية الامريكية (SEC) أن تلعب لجنة المراجعة دورا هاما وحيويا فى رقابة العلاقات والروابط الاقتصادية بين الادارة والمراجع الخارجى ، وتعتبر الاتعاب المدفوعة للمراجع الخارجى احد هم عناصر تلك الروابط الاقتصادية بين الادارة والمراجع الخارجى ، وتعتبر رقابة العلاقة بين الادارة والمراجع هى أهم واجبات ومسئوليات

لجنة المراجعة وذلك من خلال التحقق من كفاءة مكتب المراجعة فى أداء عملية المراجعة ، وتؤثر خصائص لجان المراجعة على كفاءتها فى تحقيق ذلك .

بعض الدراسات السابقة والتي تناولت أتعاب المراجعة قد ركزت على فعالية لجان المراجعة من خلال مدى توافر الخبرة المالية والمحاسبية فى أعضائها علاوة على ضرورة توافر الاستقلالية فى لجنة المراجعة الداخلية ، وقد دخل دوران أعضاء لجان المراجعة فى مجال البحث العلمى حالياً كعنصر ربما يساهم فى زيادة كفاءة وفعالية لجان المراجعة ، حيث يرى البعض أن طول فترة عضوية أعضاء لجان المراجعة تؤدى الى زيادة الخبرة التراكمية فى مجال المحاسبة مما يؤدى الى زيادة فعالية لجنة المراجعة ، ويرى البعض أن أتعاب المراجعة الخارجية تعبر عن جودة لجان المراجعة ، وتقدم بعض الدراسات الدليل على أن متوسط فترة عضوية أعضاء لجان المراجعة تلعب دوراً هاماً فى زيادة فعالية لجان المراجعة مع مراعاة جودة المراجعة. (Krishnan, G., and G. Visvanatha,) (2009)

وتوصلت بعض الدراسات الى وجود علاقة إيجابية بين اللوغاريتم الطبيعى لاتعاب المراجعة ومتوسط فترة عضوية أعضاء مجلس الادارة المستقلين بعضوية لجان المراجعة ، وهذه النتائج التى توصلت لها بعض الدراسات السابقة تؤيد حجج من يقول أن المعرفة و الخبرة المالية والمحاسبية تزداد مع زيادة مدة عضوية أعضاء مجلس الادارة المستقلين بلجنة المراجعة وهذا بدوره يؤدى الى زيادة فعالية لجان المراجعة ، ويؤدى زيادة كفاءة وفعالية لجان المراجعة الى زيادة الطلب على خدمات المراجعة الخارجية لتحقيق جودة المراجعة والتي يترتب عليها زيادة أتعاب المراجعة .

إن وجود أعضاء بلجان المراجعة تتوافر فيهم الاستقلالية وكذلك المعرفة والخبرة المالية والمحاسبية يؤدى الى تطور وتحسين وزيادة كفاءة وفعالية لجان المراجعة والتي تؤدى الى فهم قرارات المراجع الخارجى ، وفهم خطة وبرنامج ونطاق عمل المراجع الخارجى ومتابعة تنفيذه لاجراءات عملية المراجعة ، بالاضافة الى فهم لجنة المراجعة بشكل أفضل للعلاقة بين الادارة والمراجع الخارجى . (Deloitte, 2015)

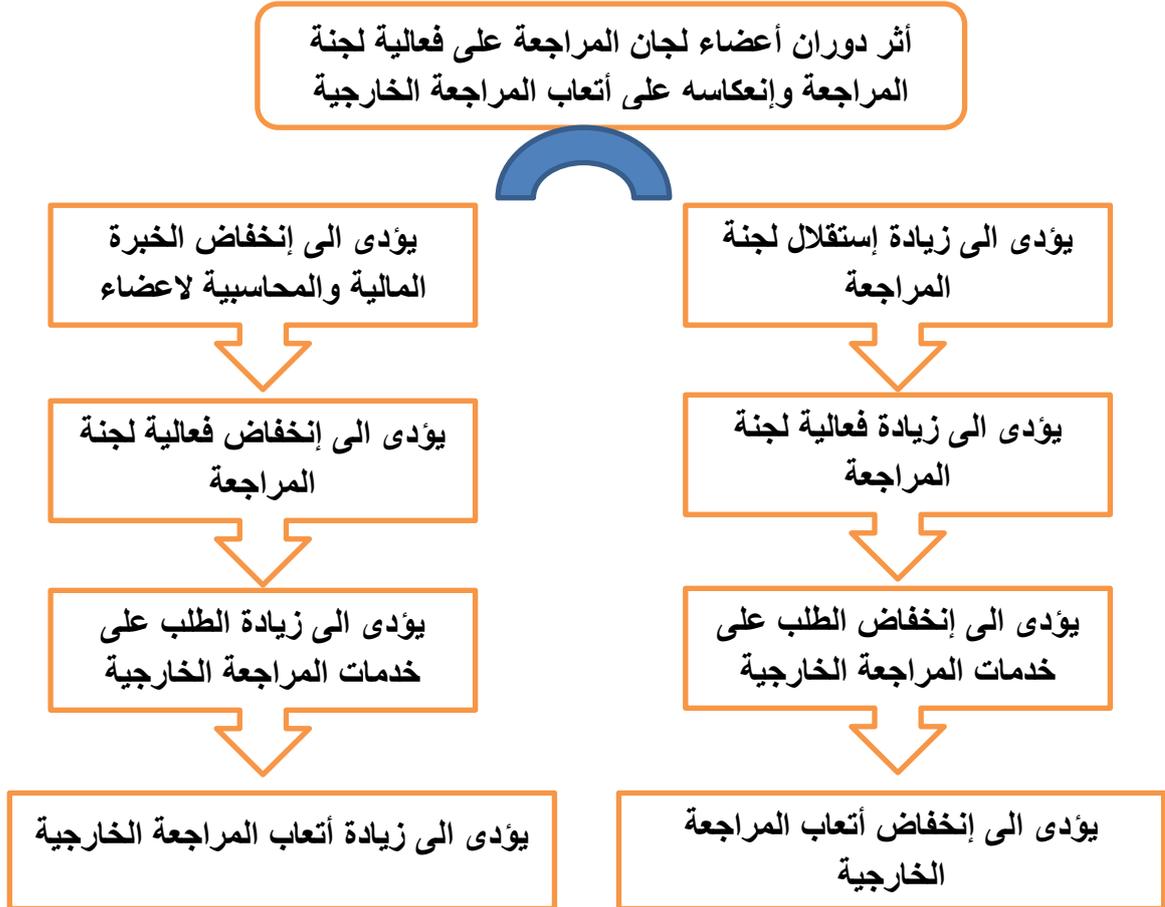
وتساهم هذه الدراسة فى مساعدة أصحاب المصلحة ومتخذى القرارات والمستثمرين من حسم الجدل والنقاش على المستوى الاكاديمى والمهنى المحاسبى فى قضية دوران أعضاء لجان المراجعة والاتجاهات المختلفة لتخطيط تعاقب ودوران وتجديد عضوية أعضاء لجان المراجعة ، كما أن وضع حدود زمنية لمدة عضوية أعضاء مجلس

الإدارة بلجان المراجعة تختلف الآراء بشأن تأثيره على فعالية لجنة المراجعة ، فهناك من يعتقد أن طول مدة عضوية لجان المراجعة يؤدي إلى خلق تراكم في المهارات الأساسية والضرورية في عضو لجنة المراجعة التي تمكنه من القيام بمسئوليته تجاه مراقبة ومتابعة العلاقة بين الإدارة والمراجع الخارجي ، وحل جميع المشكلات الناجمة عن إختلاف وجهات النظر بين الإدارة والمراجع الخارجي بكفاءة وبجودة عالية . (DeZoort, F, 1998)

ومن العرض السابق يتضح أن دوران أعضاء لجان المراجعة يؤدي إلى دعم إستقلال لجنة المراجعة ، وضخ دماء جديدة في عضوية لجنة المراجعة ، مما يؤدي إلى الدفع بأعضاء للجنة المراجعة لهم نظرة جديدة Fresh Eye تساهم في زيادة فعالية لجنة المراجعة ، مما يمكنها من الوفاء بالتزاماتها والنهوض بمسئولياتها ، ويترتب على ذلك عدم الحاجة إلى مزيد من خدمات المراجعة الخارجية وبالتالي يؤدي إلى إنخفاض في أتعاب المراجعة .

ولكن من ناحية أخرى يؤدي دوران أعضاء لجنة المراجعة إلى تغيير أعضاء لجنة المراجعة الذين إكتسبوا الخبرة المالية والمحاسبية التراكمية من خلال المدة الطويلة التي مارسوا فيها أعمالهم كأعضاء لجنة مراجعة ، ويتم إستبدالهم بأعضاء جدد لايملكون نفس هذه الخبرة المتخصصة في مجال عملهم كأعضاء لجنة مراجعة ، ويحتاج هؤلاء الاعضاء الجدد إلى سنوات حتى يتمكنوا من الحصول على مثل هذه الخبرات المالية والمحاسبية التراكمية في مجال عملهم ، ويؤدي فقد هذه الخبرات المتخصصة كأعضاء لجان المراجعة إلى إنخفاض فعالية لجنة المراجعة وبالتالي يزداد الطلب على خدمات المراجعة الخارجية لتحقيق الثقة في التقارير المالية للشركة ، وبالتالي تزداد أتعاب المراجعة الخارجية .

ويوضح الشكل رقم (1) التالي أثر دوران أعضاء لجان المراجعة على أتعاب المراجعة الخارجية



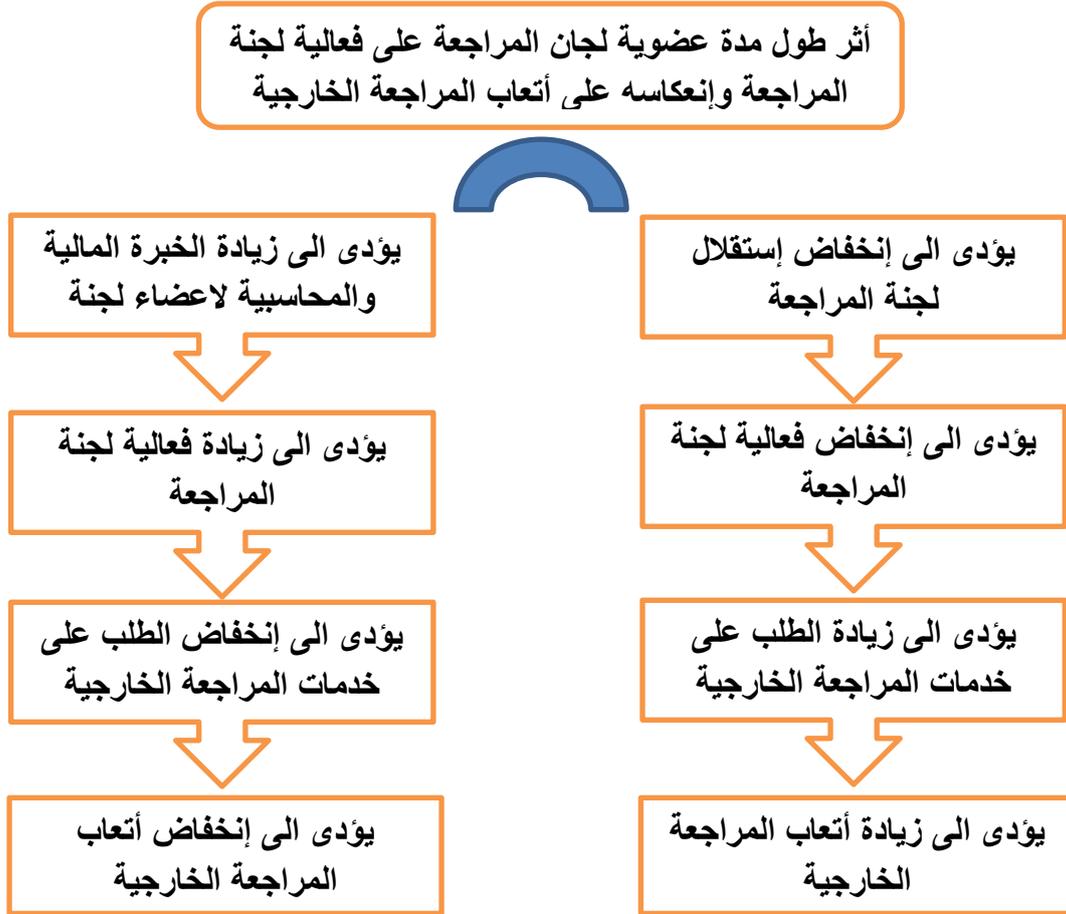
ويمكن أن تفتح هذه الدراسة الطريق أمام دراسات مستقبلية تتناول دوران عضوية أعضاء لجان المراجعة وأثرها على نظام الرقابة الداخلية ، بالإضافة الى دور دوران أعضاء لجنة المراجعة فى تفعيل وتحسين جودة المراجعة الداخلية ، والعلاقة بين دوران اعضاء مجلس الادارة المستقلين المعيّنين بلجنة المراجعة وتفعيل دور حوكمة الشركات .

٥- أثر طول مدة عضوية لجان المراجعة على فعالية لجان المراجعة وانعكاسها على اتعاب المراجعة الخارجية

يؤدى طول مدة العضوية بلجنة المراجعة الى ظهور ما يسمى بالصدقة الادارية بين اعضاء لجان المراجعة وباقى أطراف حوكمة الشركات من مجلس إدارة ومراجع خارجى ومراجعة داخلية وإدارة تنفيذية ، مما يفقد لجنة المراجعة إستقلاليتها نتيجة هذا الود والالفة والصدقة الادارية بين أعضاء لجنة المراجعة والادارة وغيرها ، ويؤدى إنخفاض إستقلال لجان المراجعة الى إنخفاض فعالية لجنة المراجعة الامر الذى يؤدى الى زيادة الطلب على خدمات المراجعة الداخلية و يؤدى ذلك الى زيادة أتعب المراجعة الخارجية .

بينما يؤدى طول عضوية أعضاء لجنة المراجعة الى زيادة الخبرة التراكمية المالية والمحاسبية خلال تلك الفترة الطويلة من مزاولتهم لأعمالهم كاعضاء لجان مراجعة داخل الشركات ، مما يساعد على متابعتهم لمراحل إعداد التقارير المالية بالشركة بأنفسهم ويزيد من فعالية لجان المراجعة ويؤدى الى إنخفاض الطلب على خدمات المراجعة الخارجية مما يؤدى الى إنخفاض أتعب المراجع الخارجى .

ويوضح الشكل رقم (٢) أثر طول عضوية أعضاء لجان المراجعة على فعالية لجان المراجعة وإنعكاسه على أتعاب المراجع الخارجى



الدراسة الميدانية

من خلال العرض السابق بالدراسة النظرية لهذا البحث تناول الباحث دور دوران أعضاء لجان المراجعة فى زيادة فعالية لجنة المراجعة وأثر ذلك على أتعاب المراجعة الخارجية ، وإستنتاج الباحث ومن العرض السابق يتضح أن دوران أعضاء لجان المراجعة يؤدى الى دعم إستقلال لجنة المراجعة ، وضخ دماء جديدة فى عضوية لجنة المراجعة ، مما يؤدى الى الدفع بأعضاء للجنة المراجعة لهم نظرة جديدة Fresh Eye تساهم فى زيادة فعالية لجنة المراجعة ، مما يمكنها من الوفاء بالتزاماتها والنهوض بمسئولياتها ، ويترتب على ذلك عدم الحاجة الى مزيد من خدمات المراجعة الخارجية وبالتالي يؤدى الى إنخفاض فى أتعاب المراجعة .

ولكن من ناحية أخرى يؤدى دوران أعضاء لجنة المراجعة الى تغيير أعضاء لجنة المراجعة الذين إكتسبوا الخبرة المالية والمحاسبية التراكمية من خلال المدة الطويلة التى مارسوا فيها أعمالهم كأعضاء لجنة مراجعة ، ويتم إستبدالهم بأعضاء جدد لايملكون نفس هذه الخبرة المتخصصة فى مجال عملهم كأعضاء لجنة مراجعة ، ويحتاج هؤلاء الاعضاء الجدد الى سنوات حتى يتمكنوا من الحصول على مثل هذه الخبرات المالية والمحاسبية التراكمية فى مجال عملهم ، ويؤدى فقد هذه الخبرات المتخصصة كأعضاء لجان المراجعة الى إنخفاض فعالية لجنة المراجعة وبالتالي يزداد الطلب على خدمات المراجعة الخارجية لتحقيق الثقة فى التقارير المالية للشركة ، وبالتالي تزداد أتعاب المراجعة الخارجية .

ويختبر الباحث فروض البحث من خلال هذه الدراسة الميدانية وذلك إما لتأييد العلاقة الايجابية بين دوران أعضاء لجان المراجعة وفعالية لجان المراجعة وبالتالي تخفيض أتعاب المراجعة الخارجية، أو العلاقة العكسية بين دوران أعضاء لجان المراجعة وفعالية لجان المراجعة وبالتالي زيادة أتعاب المراجعة الخارجية أو الوصول لنتائج مغايرة .

وسوف يستعرض الباحث النقاط التالية :

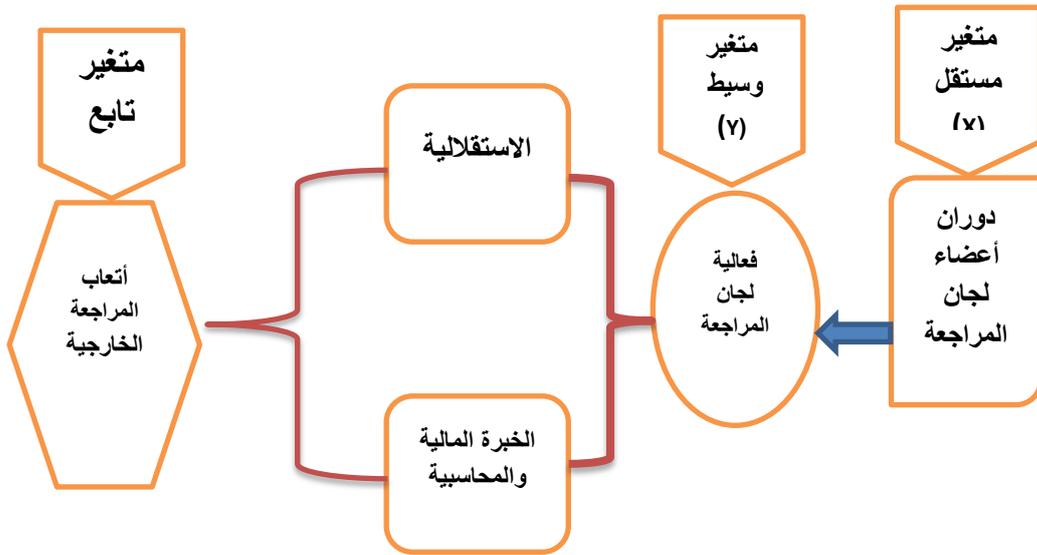
١- تحديد متغيرات الدراسة :

تتمثل متغيرات الدراسة فى دوران أعضاء لجان المراجعة كمتغير مستقل ، وفعالية لجان المراجعة كمتغير وسيط وسوف نتناولها من خلال خاصيتين من خصائص

لجان المراجعة وهما (الاستقلالية ، الخبرة المالية والمحاسبية لآعضاء لجان المراجعة) ، وكذلك أآعاب المراجعة الآارجية كمتغير تابع .

٢- العلاقة بين متغيرات الدراسة :

يمكن التعبير عن متغيرات الدراسة بالشكل الآالى :



الشكل رقم (٣) من إعداد الباحث يوضح متغيرات الدراسة.

٣- فروض الدراسة :

الفرض الرئيسي الاول : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدوران أآعضاء لجان المراجعة على فعالية لجان المراجعة .

وينبثق من هذا الفرض الرئيسي فرضين من الفروض الفرعية وهى

الفرض الاول: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدوران أآعضاء لجان المراجعة على إستقلالية لجنة المراجعة.

الفرض الثانى : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدوران أآعضاء لجان المراجعة على الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة..

الفرض الرئيسى الثانى : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدوران أعضاء لجان المراجعة على أتعاب المراجع الخارجى .

٤- مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة فى الشركات المساهمة المقيدة فى سوق الاوراق المالية المصرية وذلك لالتزامها بتكوين لجان مراجعة بها ، وقد تم الانتقال لبعض هذه الشركات وإجراء مقابلات شخصية مع أعضاء لجان المراجعة و بعض من أعضاء مجلس الادارة والمديرين الماليين بها ، وقد تم الاتصال عبر البريد الالكترونى أو التليفونات ببعضها الاخر للحصول البيانات المتعلقة بمدى إستقلالية أعضاء لجان المراجعة وكذلك مدى ما يتمتع به أعضاء لجان المراجعة من خبرة مالية ومحاسبية والمؤهلات العلمية والعملية التى تؤيد ذلك وقد تم الحصول على بيانات ٤٤ شركة وهى تمثل حجم العينة النهائية ، وتشمل هذه العينة مختلف القطاعات فى سوق الاوراق المالية المصرية ، وتم الحصول على البيانات الاولية من خلال توجيه مجموعة من الاسئلة وهى :

أولا : أسئلة خاصة بإستقلالية لجان المراجعة :

- هل يشغل عضو لجنة المراجعة وظيفة بالشركة أو إحدى الشركات التابعة لها .
- هل يحصل عضو لجنة المراجعة على أى مكافأة مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها .
- هل يعمل عضو لجنة المراجعة كمدير تنفيذى فى إحدى الشركات التى تكون لها علاقات تجارية مع الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها .
- هل يوجد أحد أقارب لعضو لجنة المراجعة يعمل كموظف تنفيذى داخل الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها .
- هل عضو لجنة المراجعة مرتبطا بأحد المنظمات التى لاتهدف الى الربح وتتلقى دعما ماليا كبيرا من الشركة أو أحد الاطراف المرتبطة بها .
- هل يملك عضو لجنة المراجعة حصة من أسهم الشركة .

ثانيا : أسئلة خاصة بالخبرة المالية والمحاسبية لعضو لجنة المراجعة :

- هل يتمتع عضو لجنة المراجعة بالقدرة على فهم المعايير المحاسبية .
- هل لدى عضو لجنة المراجعة القدرة على تقييم التطبيق العام للمعايير المحاسبية ، وعلاقتها بالتقديرات **Estimates** ، والاستحقاقات **Accruals** ، والاحتياطيات **Reserves** .
- هل تتوافر لدى عضو لجنة المراجعة الخبرة فى إعداد ومراجعة وتحليل وتقييم القوائم المالية .
- هل يتمتع عضو لجنة المراجعة بالقدرة على فهم نظم وإجراءات الرقابة الداخلية.
- هل يستطيع عضو لجنة المراجعة فهم دور ومسئوليات لجنة المراجعة .
- هل يملك عضو لجنة المراجعة الخبرة المحاسبية والخبرة المالية والخبرة الإشرافية على إعداد القوائم المالية

ونظرا لصعوبة الحصول على بيانات حقيقية عن أتعاب المراجع الخارجى فى معظم الشركات حصل الباحث على بيانات أتعاب المراجعة الخارجية من خلال البيانات الثانوية باستخدام إصدارات بورصة الاوراق المالية الخاصة بالتقارير المالية للشركات المقيدة بها .

٥- أساليب التحليل الاحصائى :

فى ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها وفروضها السابق عرضها فى الدراسة النظرية فإنه قد تم استخدام الاساليب الاحصائية الاتية من برنامج الحزم الاحصائية (SPSS) وهى :

- الاساليب الاحصائية الوصفية **Descriptive statistics** وتتمثل فى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة بهدف عرض سمات عينة البحث .
- تحليل الارتباط **Correlation Analysis** عن طريق معامل ارتباط بيرسون لمعرفة مدى وجود علاقات إرتباط لجميع متغيرات الدراسة وقياس معنوية هذا الارتباط .
- نموذج الانحدار اللوجستى **Logistic Regression** والذى يقوم ببناء العلاقة بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة والمتغير التابع الثنائى وهو المتغير الذى يأخذ إحدى القيمتين (الصفر أو الواحد).

٦- تحليل نتائج الاساليب الاحصائية الوصفية :

يشير جدول رقم (١) الى الوصف الاحصائي لمتغيرات الدراسة والتي تم تطبيقها على عينة مكونة من ٤٤ شركة من الشركات المسجلة فى سوق الاوراق المالية المصرية ، وتبين من هذا الجدول أن متوسط الشركات التى تطبق دوران أعضاء لجان المراجعة بلغ 46.3% ، ومتوسط إستقلالية أعضاء لجان المراجعة 74.4% ، ومتوسط الخبرة المالية والمحاسبية لاجراء مجلس الادارة 36.7% ، ومتوسط الشركات التى تدفع أتعاب مرتفعة 41.8% .

جدول رقم (١) الاحصاء الوصفى للبيانات Descriptive analysis

المتغيرات	المتوسط	الانحراف المعياري	حجم العينة
دوران أعضاء لجان المراجعة	.4635	.53364	44
إستقلالية اجراء لجان المراجعة	.7473	.19843	44
الخبرة المحاسبية لاجراء لجان المراجعة	.3675	.27649	44
أتعاب المراجعة الخارجية	.4182	.53584	44

٧- تحليل نتائج الارتباط (بيرسون)

يشير الجدول رقم (٢) الى مصفوفة الارتباط (معامل إرتباط بيرسون) بين المتغيرات ، ويمكن من خلال هذه المصفوفة معرفة مدى وجود علاقات إرتباط بين جميع المتغيرات فى الدراسة وقياس معنوية هذا الارتباط ويتضح من المصفوفة ما يلى :

- وجود علاقة إرتباط طردية بين دوران أعضاء لجان المراجعة وبين إستقلالية لجان المراجعة حيث بلغ معامل الارتباط 0.576 ، ومستوى معنوية 0.000 ، ويعنى ذلك أنه كلما زاد دوران أعضاء لجان المراجعة كلما زادت إستقلالية لجان المراجعة .
- وجود علاقة إرتباط طردية بين دوران أعضاء لجان المراجعة وبين مستوى الخبرة المالية والمحاسبية حيث بلغ معامل الارتباط 0.458 ومستوى المعنوية 0.000 . وهو أقل من 0.05 ، وهذا يعنى انه كلما زاد دوران أعضاء لجان المراجعة زادت الخبرة المالية والمحاسبية للجان المراجعة .

- وجود علاقة إرتباط عكسية بين دوران أعضاء لجان المراجعة وبين اتعاب المراجعة الخارجية حيث بلغ معامل الارتباط -0.054 ومستوى المعنوية 0.345 وهو أكثر من 0.05 ، وهذا يعنى انه كلما زاد دوران أعضاء لجان المراجعة كلما إنخفضت أتعاب المراجعة الخارجية .

جدول رقم (٢) الارتباط بين المتغيرات (Correlations)

اتعاب المراجعة الخارجية	الخبرة المالية والمحاسبية	الاستقلالية	دوران أعضاء لجنة المراجعة	المتغيرات	
-0.054	0.458	0.576	1.00	دوران أعضاء لجنة المراجعة	Pearson Correlation
0.245	0.240	1.00	0.562	الاستقلالية	
0.348	1.00	0.240	0.447	الخبرة المالية والمحاسبية	
1.00	0.348	0.245	0.467	أتعاب المراجعة الخارجية	

اتعاب المراجعة الخارجية	الخبرة المالية والمحاسبية	الاستقلالية	دوران أعضاء لجنة المراجعة	المتغيرات	
0.104	0.056	0.000	.	دوران أعضاء لجنة المراجعة	Sig.(1-tailed)
0.206	0.042	.	0.000	الاستقلالية	
0.455	.	0.042	0.000	الخبرة المالية والمحاسبية	
.	0.005	0.039	٠,٣٤٥	أتعاب المراجعة الخارجية	

٨- تحليل نتائج نموذج الانحدار اللوجيستي

يشير جدول رقم (٣) Hosmer and Lemeshow مؤشر لجودة / صلاحية النموذج المستخدم، وحتى يكون النموذج جيد يجب أن تكون مستوى المعنوية sig أكبر من 0.05 ، ومستوى المعنوية للنموذج المستخدم فى الدراسة الحالية هو 0.211 (أكبر من 0.05) ويعتبر ذلك مؤشر على جودة النموذج المستخدم .

جدول رقم (٣) Hosmer and Lemeshow

Step	Chi-Square	Df	Sig.
1	10.122	7	.211

وفيما يلي بيان اثر دوران أعضاء لجان المراجعة على فعالية لجان المراجعة (الاستقلالية ، الخبرة المالية والمحاسبية) وإنعكاس ذلك على أتعاب المراجع الخارجى ، وذلك لتقييم كل فرض من فروض الدراسة لقبول الفرض أو رفضه من خلال درجة المعنوية لقيمة Wald فى الانحدار اللوجيستى ، فاذا كانت درجة المعنوية أقل من 0.05 يتم قبول الفرض واذا كانت أكبر يتم رفض الفرض وذلك كما يلي :

الفرض الاول :

ولاختبار الفرض الرئيسى الاول ونصه "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدوران أعضاء لجان المراجعة على فعالية لجان المراجعة"، تمت صياغة فرضين فرعيين وتطبيق الاختبار عليهما على النحو التالي:

الفرض الفرعى الاول : من خلال نتائج التحليل الاحصائى يمكن تقييم تأثير دوران أعضاء لجان المراجعة على إستقلالية لجان المراجعة من خلال الجدول رقم (٤)

المتغير	B	S.E	Wald	Df	Sig.	EXP(B)
إستقلالية أعضاء لجان المراجعة	6.690	2.487	7.176	1	0.007	804.231

يتبين من الجدول السابق أن قيمة Wald Test تبلغ 7.176 وأن درجة المعنوية تبلغ 0.007. وهى أقل من 0.05 ، مما يعنى وجود تأثير معنوى طردى لدوران أعضاء لجان المراجعة على إستقلالية لجان المراجعة . وبالتالي يتم قبول الفرض الفرعى الاول .

الفرض الفرعى الثانى : من خلال التحليل الاحصائى يمكن تقييم تاثير دوران أعضاء لجان المراجعة على الخبرة المالية والمحاسبية للجان المراجعة وذلك من خلال الجدول رقم (٥) :

EXP(B)	Sig.	Df	Wald	S.E	B	المتغير
364.121	0.035	1	4.243	2.745	5.64	الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة

يتبين من الجدول السابق أن قيمة Wald Test تبلغ 4.243 وأن درجة المعنوية تبلغ 0.035. وهى أقل من 0.05 ، مما يعنى وجود تاثير معنوى طردى لدوران أعضاء لجان المراجعة على الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة على عكس توقعات الباحث فى الدراسة النظرية . وبالتالي يتم قبول الفرض الفرعى الثانى .

الفرض الرئيسى الثانى : من خلال التحليل الاحصائى يمكن تقييم تاثير دوران أعضاء لجان المراجعة على أتعاب المراجعة الخارجية وذلك من خلال الجدول رقم (٦) :

EXP(B)	Sig.	Df	Wald	S.E	B	المتغير
1.191	0.298	1	.812	.286	.274	الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة

يتبين من لجدول السابق أن قيمة Wald test تبلغ 0.812 وأن درجة المعنوية 0.298 وهى أكبر من 0.05 ، مما يعنى عدم وجود تاثير معنوى لدوران اعضاء لجنة المراجعة على قيمة الاتعاب التى يحصل عليها المراجع الخارجى على عكس توقعات الباحث فى الدراسة النظرية . وبالتالي يتم رفض الفرض الرئيسى الثانى .

النتائج والتوصيات

أولا : النتائج

تبين من الدراسة النظرية أن هناك مجموعة من النتائج التى توصلت اليها وهى :

١- يؤثر دوران أعضاء لجان المراجعة تأثير إيجابى على فعالية لجنة المراجعة ، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين دوران أعضاء لجان المراجعة وفعالية لجان المراجعة ، أى أنه كلما زاد دوران أعضاء لجان المراجعة زادت فعالية لجان المراجعة .

٢- يؤثر دوران أعضاء لجان المراجعة تأثير إيجابى على إستقلالية لجنة المراجعة ، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين دوران أعضاء لجان المراجعة وبين فعالية لجان المراجعة ، أى أن كلما زاد دوران أعضاء لجان المراجعة زادت إستقلالية لجان المراجعة .

٣- يوجد تأثير إيجابى لدوران أعضاء لجان المراجعة على الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة ، بمعنى انه يوجد علاقة طردية بين دوران أعضاء لجان المراجعة وبين زيادة الخبرة المالية والمحاسبية للجان المراجعة ، أى أنه كلما زاد دوران أعضاء لجان المراجعة زادت الخبرة المالية والمحاسبية للجان المراجعة .

٤- يوجد علاقة طردية بين دوران أعضاء لجان المراجعة وبين أتعاب المراجعة الخارجية ، بمعنى انه كلما زاد دوران أعضاء لجان المراجعة كلما زاد الطلب على خدمات أعلى من المراجع الخارجى والتي يترتب عليها زيادة أتعاب المراجعة الخارجية للحفاظ على سمعة اللجنة التى هى بمثابة رأسمال أعضائها .

وقد أكدت الدراسة الميدانية تلك النتائج كما يلى :

٥- قبول الفرض الفرعى الاول وهو وجود تأثير معنوى طردى لدوران أعضاء لجان المراجعة على إستقلالية لجان المراجعة ، حيث أن قيمة Wald Test تبلغ 7.176 وأن درجة المعنوية تبلغ 0.007. وهى أقل من 0.05. ، مما يعنى وجود تأثير معنوى طردى لدوران أعضاء لجان المراجعة على إستقلالية لجان المراجعة .

٦- قبول الفرض الفرعى الثانى وهو وجود تأثير معنوى طردى حيث ان قيمة Wald Test تبلغ 4.243 وأن درجة المعنوية تبلغ 0.035. وهى أقل من 0.05. ، مما

يعنى وجود تأثير معنوى طردى لدوران أعضاء لجان المراجعة على الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة.

٧- وبما أنه قد تم قبول الفرضين الفرعيين يتم قبول الفرض الرئيسى الاول وهو وجود تأثير معنوى طردى بين دوران أعضاء لجان المراجعة وبين فعالية لجان المراجعة ، بمعنى انه كلما زاد معدل دوران أعضاء لجان المراجعة كلما زادت فعالية لجان المراجعة .

٨- رفض الفرض الرئيسى الثانى وهو وجود تأثير معنوى لدوران أعضاء لجان المراجعة على أتعاب المراجعة الخارجية حيث أن قيمة Wald test تبلغ 0.812 وأن درجة المعنوية 0.298 وهى أكبر من 0.05 ، مما يعنى عدم وجود تأثير معنوى لدوران اعضاء لجنة المراجعة على قيمة الاتعاب التى يحصل عليها المراجع الخارجى .

ثانيا : التوصيات

١- العمل على إصدار تشريع يلزم الشركات بضرورة دوران اعضاء لجان المراجعة ، مع تحديد مدة عضوية الاعضاء بلجان المراجعة لزيادة فعاليتها بما يحقق الثقة والمصدقية فى التقارير المالية .

٢- تشجيع الشركات على دعم إستقلالية أعضاء لجان المراجعة ، وكذلك العمل على إختيار أعضاء لجان المراجعة ممن يتمتعون بالخبرة المالية والمحاسبية ويمتلكون المقومات المهنية والعلمية للوفاء بالمهام الموكولة اليهم على أحسن وجه ، بما ينعكس إيجابا على زيادة فعالية لجان المراجعة .

٣- قيام المنظمات المهنية المحلية والعالمية المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة باصدار الارشادات والمعايير التى تضمن توافر خاصيتى الاستقلالية والخبرة المالية لأعضاء لجان المراجعة ، مع زيادة الوعى بأهمية دوران أعضاء لجان المراجعة على زيادة فعالية لجان المراجعة .

٤- أهمية تخفيض أتعاب المراجعة الخارجية من خلال زيادة فعالية لجان المراجعة التى تؤدى الى تحسين نظام الرقابة الداخلية ، والاشراف المباشر على إعداد القوائم المالية وبالتالي يمكن للمراجع الخارجى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وتقليل حجم الجهد المبذول فى عملية المراجعة وبالتالي تخفيض اتعاب المراجعة الخارجية .

المراجع العلمية أولاً: المراجع العربية

١. أبو ذر مسند محمد أبو زيد ، لجان المراجعة ودورها فى زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية، جامعة إفيؤيقيا ، كلية العلوم الادارية ، مجلة العلوم الادارية ، ٢٠١٨ .
٢. أبو زيد، حسن محمد حسين (١٩٨٥ م) "اقتصاديات وعوامل تحديد أتعاب عملية المراجعة"، مجلة المال والتجارة، ١٩٣ ، السنة السابعة عشر، ص ص: ٣-١٨
٣. أحمد، مزمل عوض طه ، دور لجان المراجعة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح : دراسة ميدانية : مجلة الدراسات العليا - كلية الدراسات العليا - جامعة النيلين - السودان ، ٢٠١٦ .
٤. السيد، مبارك أبراهيم عوض ، دور لجان المراجعة فى تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية ، دراسة ميدانية : مجلة الدراسات العليا - كلية الدراسات العليا - جامعة النيلين - السودان ، ٢٠١٧ .
٥. الشمري، عيد بن حامد، دور لجان المراجعة فى تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة فى المملكة العربية السعودية، قسم المحاسبة- كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود، ٢٠١٠ .
٦. الصبان ، محمد ،وسليمان ، محمد .(٢٠٠٥) الاسس العلمية والعملية لمدقق الحسابات . الطبعة الاولى ، الدار الجامعية ، القاهرة .
٧. جابر عبد الرحمن جابر ، تطوير دور لجان المراجعة فى رفع كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية بغرض تحسين جودة التقارير المالية بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية ، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، 2010 م.
٨. حسن الطيب عبد الله خالد ، فاعلية لجان المراجعة فى حوكمة الشركات وأثرها فى تحسين جودة معلومات التقارير المالية المنشورة ، رسالة دكتوراه فى المحاسبة والتمويل غير منشورة ، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ٢٠١٠ م.
٩. حسن عبد الحميد العطار، دراسة اختبارية لمدى مساهمة لجان المراجعة فى دعم استقلالية المراجع الخارجي، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد ٢٥ ، العددان الأول والثاني، يناير ويونيو ٢٠٠٣ .
١٠. حسوبه ، كريم منصور على ، ٢٠١٢ ، دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة فى مستوى الخبرة المالية للجان المراجعة فى إطار حوكمة الشركات ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
١١. حمد ، علام ، وسرو ، جمال. (٢٠٠٩) . العوامل المؤثرة فى تحديد قيمة أتعاب المراجعة فى الجمهورية اليمنية ، مجلة المحاسب القانونى ، العدد (٨) ، جمعية المحاسبين

القانونيين اليمنيين .

١٢. حنان جابر حسن، دراسة تحليلية لدور لجان المراجعة في تطبيق الحوكمة في الجمعيات الأهلية في جمهورية مصر العربية، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان ، 2010 م.

١٣. حيدر الطاهر محمد الحاج ، دور لجان المراجعة في دعم إستقلالية المراجع الداخلي وزيادة الثقة في التقارير المالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية التجارة ، ٢٠١٨ .

١٤. دحدوح، حسين احمد، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد - ٢٤ العدد الأول، ٢٠٠٨ .

١٥. دليل عمل لجان المراجعة الصادر من مركز المديرين التابع لوزارة الاستثمار، القاهرة، أغسطس ٢٠٠٨ م، ص ١٣

١٦. عبد الرحمن عادل خليل، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وإثره في جودر التقارير المالية، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2013 م.

١٧. عبد الفتاح، عبد الرحمن محمد (١٩٩٥ م) "تموج مقترح لقياس أتعاب مراجع الحسابات"، مجلة التكاليف، العدد الثاني والثالث، السنة الرابعة والعشرون، ص ص: ٦٢ - ٩٧ .

١٨. عبد الله، عبد الباقي عبد الله بابكر ، دور لجان المراجعة في إدارة المخاطر ، : دراسة ميدانية : مجلة الدراسات العليا - كلية الدراسات العليا - جامعة النيلين - السودان ، ٢٠١٧ .

١٩. عبد المطلب السرطاوي ، اثر لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية علي الحد من إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية علي الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية مجلة جامعة النجاح للأبحاث والعلوم الإنسانية ، فلسطين، المجلد 27 ، العدد 4 ، 2013 م، ص ص 120 - 102 .

٢٠. عبدالحكيم، مجدي مليجي ، أثر خصائص لجان المراجعة على نوع الرأي بتقرير مراقب الحسابات: دراسة تطبيقية على البيئة السعودية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - مصر العلمية للاقتصاد والتجارة - مصر ، ٢٠١٤ .

٢١. عوض سلامة الرحيلي ، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات ، القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية المؤتمر العربي الأول، الفترة من ٢٤ - ٢٦ سبتمبر ٢٠٠٥ ، ص ١٤٥ .

٢٢. عوض سلامة الرحيلي ، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات في البيئة السعودية ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز ، الرياض، المجلد ٢٢، العدد الأول ،

٢٠٠٨ م، ص ص ١١١ - ١٢٨.

٢٣. مجدي محمد سامي، دراسة تحليلية للعلاقة بين فعالية لجان المراجعة ومخاطر المراجعة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الأول، 2011 م، ص 237.

٢٤. محمد الرملي أحمد، دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد الأول، العدد ٢، ديسمبر ٢٠٠١ م، ص ١.

٢٥. محمد حسني عبد الجليل صبيحي، دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية، دراسة تحليلية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول، ٢٠٠٢.

٢٦. المزحاني، حسين (٢٠١٠). العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء اليمن.

٢٧. المطارنة، غسان (٢٠٠٦). تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.

٢٨. معتز ميرغني سيد أحمد محمد، الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية ودوره في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2011 م.

٢٩. هلال، أحمد كمال بيومي، ٢٠١٢، أثر هيكل الملكية وخصائص لجنة المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Abbott, L.J., S. Parker, G. F. Peters, and K. Raghunandan, (2003), the association between audit committee characteristics and audit fees, auditing: journal of practices & THEORY, Vol .22.No.2 Sep, pp17-32.
2. Anderson, T. and Zeghal, D. (1994) "The Pricing of Audit Services: Further Evidence from Canadian Market", Accounting and Business Research, 24(95): 195-207.
3. Beasley, M.S., Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L., (2009), the audit committee oversight process, contemporary accounting research, 26(1):65-122.
4. Carcello J. v; Neal T.L; Audit committee characteristics

- and auditor dismissals following new going concern Reports , the accounting review , Vol.78 No1 , pp 95-117 .
5. Carter, C. B., and J. Lorsch. "Back to the drawing board: Designing corporate boards for a complex world," *Harvard Business Press*, (2004).
 6. Casterella, J., and D. Johnston. "Can the academic literature contribute to the debate over mandatory audit firm rotation?" *Research in Accounting Regulation*, 25 no. 1 (2013): 108-116.
 7. Deloitte. *Current trends in audit committee reporting*. Last modified 2015.
 8. <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/audit/us-auditcurrent-trends-audit-committee-reporting.pdf>.
 9. DeZoort, F. "An analysis of experience effects on audit committee members' oversight judgments,"
 10. Ferreira I. , The effect of audit committee composition and structure on the performance of audit committees, *Meditari Accountancy Research* Vol. 16 No. 2 2008 : 89-106.
 11. Ferreira I. , The effect of audit committee composition and structure on the performance of audit committees, *Meditari Accountancy Research* Vol. 16 No. 2 2008 : 89-106.
 12. Flesher, D.L. and Soroosh, J. (1980) "Factors Affecting Accounting Fees", *The CPA Journal of Accountancy*, February, 2, : 27-32.
 13. Goodwin-Stewart, J., and P. Kent. "Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit," *Accounting & Finance*, 46 no. 3(2006): 387-404.
 14. Karim, K., A. Robin, and S. Suh. "Board structure and audit committee monitoring effects of audit committee monitoring incentives and board entrenchment on audit Fees," *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 31 no. 2, (2016): 249-276.
 15. Knechel, W., and M. Willekens. "The role of risk management and governance in determining audit demand," *Journal of Business Finance & Accounting*, 33 no. 9-10 (2006): 1344.
 16. Knechel, W., G. Krishnan, M. Pevzner, L. Shefchik, and U. Velury. "Audit quality: Insights from the academic

- literature,” *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 no. 1 (2013): 385-421.
17. Krishnan, G., and G. Visvanathan. “Do auditors price audit committee's expertise? The case of accounting versus nonaccounting financial experts,” *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 24 no. 1 (2009): 115-144.
 18. Krishnan, J., (2005), Audit committee quality and internal control: An empirical analysis, *the accounting Review*, Vol.80, No. 2, PP. 649-675.
 19. Lifschutz , S ., (2010) , Corporate governance characteristics and external audit fees : A study of large public companies in Israel , *international journal of business and management* ,Vol .5 , No . 3 , PP109 -115 .
 20. Mith, L.M. , Audit committee effectiveness: did the blue ribbon committee recommendations make a difference, *Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol. 3, No. 2 ,2006 .
 21. O'Melveny and Myers LLP, 2004, Improving Audit Committee oversight and independence, available at: <http://WWW.omm>.
 22. Rickling, M. “Audit committee characteristics and repeatedly meeting-beating analyst forecasts,” *International Journal of Business*, 19 no. 2 (2014): 173.
 23. Sarbanes Sox Act,2002,available at: http://Sec.gov/about/laws/soa_2002
 24. Sharma, V., and E. Iselin. “The association between audit committee multipledirectorships,tenure, and financial misstatements,” *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 no. 3 (2012): 149-175.
 25. Stewart , J., and Kent ,P.,(2006), relation between external audit fees , audit committee characteristics and internal audit , *accounting and finance* , Vol.46,No.3,pp . 378-404.
 26. Vancil, R. “Passing the baton: Managing the process of CEO succession,” Harvard Business School Press, (1987).
 27. Yatim ,P., Kent , P>, and Clarkson, P.(2006) , governance structures, ethnicity and audit fees of Malaysian listed firms , *managerial auditind journal* , Vol.21,No.7,pp757-782.
 28. Yuanto Kusnadi, Kwong Sin Leong , Themis Suwardy, Jiwei Wang , *Audit Committees and Financial Reporting Quality in Singapore*, Published in *Journal of Business Ethics*, 2016 Nov, 139 (1), pp. 197-214.

