

دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن إفصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد
صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية (دراسة تطبيقية)

محمد ثروت مصطفى الصيرفي

ضابط شرطة

د/محمد شعبان إبراهيم

شعبان

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة وإدارة

الأعمال_جامعة حلوان

أ.د/أشرف إبراهيم محمد منصور

أستاذ المراجعة بقسم المحاسبة

كلية التجارة وإدارة الأعمال

جامعة حلوان

دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية (دراسة تطبيقية)

محمد ثروت مصطفى الصيرفي
ضابط شرطة

د/محمد شعبان إبراهيم شعبان
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة وإدارة
الأعمال_جامعة حلوان

أ.د/أشرف إبراهيم محمد منصور
أستاذ المراجعة بقسم المحاسبة
كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان

ملخص البحث

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية، وذلك في ظل وجود متغيران هما: التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كمتغير تابع وخصائص لجنة المراجعة كمتغير مستقل، حيث تنقسم خصائص لجنة المراجعة إلى حجم لجنة المراجعة، استقلال لجنة المراجعة، تكرار اجتماعات لجنة المراجعة، تمثيل المرأة في لجنة المراجعة .

ولتحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة تطبيقية على جميع الشركات المساهمة المدرجة بمؤشر (EGX٣٠) المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠١٩ حتى ٢٠٢١. وقد بلغ حجم عينة الدراسة (٣٠) شركة بإجمالي عدد مشاهدات (٩٠) مشاهدة، حيث اعتمد الباحث على جميع خصائص لجنة المراجعة إحدى أدوات حوكمة الشركات، ودراسة والتنبؤ بتأثيرها على تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية (تقارير الحوكمة، تقارير الاستدامة، تقارير انبعاثات غازات الاحتباس الحراري) .

ويخلص الباحث مما سبق، إلى اتفاق نتائج التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة فيما يتعلق بترتيب الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة (خصائص لجان المراجعة) التي تؤثر في وتتنبأ بتأكيد تقارير الأعمال المتكاملة. كما يلاحظ أن دقة التنبؤات كانت أعلى في ظل استخدام التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة حيث بلغت ٩٠,٦% مقارنة بـ ٧٤,٤% فظل الانحدار اللوجستي.

الكلمات المفتاحية: تأكيد التقارير المتكاملة، افصاحات تقرير لجنة المراجعة.

The auditor's role in the professional assurance of the disclosure of the audit committee report as a part of Integrated Reports in the light of professional standards (An Applied Study)

Abstract:

This study aims to enhance the auditor's role in the professional assurance of the disclosure of the audit committee report as a part of integrated reports in the light of professional standards, in the presence of two variables: assurance of the disclosure of the audit committee report as a dependent variable and the characteristics of the audit committee as an independent variable, where the characteristics of the audit committee are divided into the size of the audit committee, independence of the audit committee, frequency of Audit committee meetings, women's representation in the audit committee

To achieve this goal, an applied study was conducted on all joint-stock companies listed in the (EGX30) index and registered on the Egyptian Stock Exchange during the period from 2019 to 2021. The size of the study sample reached (30) companies with a total number of observations (90), where the researcher relied on collecting the characteristics of the audit committee as one of the tools of corporate governance, and studying and predicting impact of the characteristics of the audit committee on assurance of integrated reports for companies listed on the Egyptian Stock Exchange (governance reports, sustainability reports, greenhouse gas emissions reports) using neural networks.

From the above, the researcher concludes that the results of the assurance of the disclosure of the audit committee report agree with the results of logistic regression with regard to the order of relative importance of the independent variables (characteristics of audit committees) that affect and predict the disclosure of the audit committee report as a part of integrated reports in the light of professional standards. It is also noted that the accuracy of predictions was higher using the assurance of the disclosure of the audit committee report, reaching 90.6% compared to 74.4% using logistic regression.

Keywords: confirmation of integrated reports, disclosures of the audit committee report.

مقدمة البحث

يتكون الإفصاح المحاسبى للشركة من سلسلة متكاملة من الاتصالات التى يمكن أن تقلل من عدم تماثل المعلومات وتضارب الوكالة بين مديرى الشركة وأصحاب المصلحة الخارجيين، وتأتى الإفصاحات المحاسبية بأشكال رقمية وسردية وتشمل التقارير الالزامية والإفصاحات الاختيارية ، حيث يحتوى الإفصاح المحاسبى لأغراض عرض الاداء والموقف المالى على شقين، أحدهما شق رقمى Digital disclosure بما يتضمنه من قيم مالية مطلقة، والآخر شق وصفى Descriptive disclosure بما يتضمنه من طبيعة نغمة الإفصاح المحاسبى وقابلية التقارير المتكاملة للقراءة من قبل المستخدمين (حسين، ٢٠٢٠)

ويعتبر تقرير لجنة المراجعة أحد مكونات الشق الوصفى للإفصاح المحاسبى الذى يمكن أن يضيف قوة تفسيرية إضافية للتقارير المتكاملة وبالتالي قد يكون له تأثير على قرارات مستخدمى التقارير المتكاملة سواء الداخليين أو الخارجيين، فقد أشارت دراسة (Sahyoun & Magnan, 2020) إلى أنه من المتوقع أن يوفر الإفصاح الاختيارى فى تقرير لجنة المراجعة معلومات إضافية حول الأنشطة التى تم القيام بها لحماية حقوق المساهمين. (عبد الفتاح وعثمان، ٢٠٢٤)

لذلك يحاول الباحث من خلال هذا البحث دراسة دور المراجع الخارجى فى التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية ، حيث تلعب لجنة المراجعة دورا رقابيا فى إنشاء والحفاظ على نظام وبيئة رقابية قوية داخل الشركة ، والتي زاد الاهتمام بدورها لدى جميع الجهات ذات العلاقة بالشركة بعد حالات الانهيارات المالية للعديد من الشركات العالمية مما يساعد مراجع الحسابات فى التوكيد المهني مما يحد من أى سلوك انتهازي للإدارة .

ومن أهم التطورات الخاصة بلجنة المراجعة ضرورة اصدار تقارير عن أعمال تلك اللجنة، حيث يعد هذا التقرير هو الوسيلة التى يمكن لأصحاب المصالح من خلالها التعرف على نتيجة أعمال لجنة المراجعة (صالح، ٢٠١٧). حيث تؤدي افصاحات تقرير لجنة المراجعة إلى زيادة شفافية المعلومات وتخفيض قلق أصحاب المصالح، مما يساعد المراجع الخارجى فى زيادة فاعلية التوكيد المهني ويجعل الشركة أكثر قدرة على زيادة الاعتماد على مصادر تمويل خارجية لاستثماراتها . حيث يعتبر تقرير لجنة المراجعة هو المنتج النهائى لتلك اللجنة الذى يعكس دورها وتعرض من خلاله نتائج أعمالها.

لقد حازت لجنة المراجعة على اهتمام بالغ من قبل الباحثين والهيئات والمنظمات الدولية المتخصصة، إذ أصبحت حقلًا خصبا للبحث والدراسة ، وخاصة بعد الإخفاقات المالية فى شركات المراجعة الكبرى، ففي عام

١٩٧٢ أوصت لجنة الأوراق المالية والبورصات في الولايات المتحدة الأمريكية للشركات المقيدة بالبورصة بإنشاء لجان المراجعة (Islam,2010)، كما تم تأسيس لجنة المراجعة Treadway Committee في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٨٥، حيث أوضحت في تقريرها ضرورة وجود بيئة رقابية سليمة ولجان مراجعة مستقلة لتكون أكثر موضوعية بالإضافة إلى تحديد العوامل التي قد تتسبب في حدوث تحريفات عند اعداد التقارير المتكاملة، وكذلك الإجراءات اللازمة للحد من تلك التحريفات (Dezoort,1997)

كما ظهرت لجان The Blue Ribbon عام ١٩٩٠ والتي عملت على تقديم تقارير وتوصيات بشأن تحسين فعالية لجنة المراجعة في الشركات ، وكذلك وجود قانون مسائلة الشركات لعام ٢٠٠٢ المعروف باسم The Sarbanes-Oxley -Act (Islam,2010) (sox,2002)

وبالتالى انتشر ظهور لجان المراجعة بصورة سريعة إما بطلب أو توصية من المنظمين والهيئات المهنية، والمستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين حيث أعدت مبادرات مختلفة لتعزيز وزيادة مسؤوليتها (Bedard and gendron,2010)، خاصة بعد حدوث الانهيارات في الشركات الكبيرة على مستوى العالم.

وهذا الأمر يلقى بظلاله على المسؤولية التي يتحملها المراجع عند عدم القيام بعمله بالشكل المتوقع الذي يوفر فيه تأكيد معقول بصحة البيانات المالية وغير مالية في التقارير المتكاملة وتلك البيانات تستخدم في القرارات الاستثمارية المتخذة بناء على التأكيد من المراجع بصدق التقارير المتكاملة وقد يلحق الضرر بمستخدمي التقارير المتكاملة ويكلفهم أضرار وخسائر مادية بسبب ذلك. والذي بدوره قد يجعل المراجع عرضه للمسؤولية القانونية من قبل مستخدمى التقارير المتكاملة وذلك باستخدام المراجعين ما لديهم من صلاحيات ومعلومات كحق اختيار الإدارة وما يتبعها من لجان وأهمها لجنة المراجعة والتي تعد من أهم اللجان من حيث قواعد إنشائها، عدد أعضائها، مؤهلاتهم العلمية، الخبرة السابقة، وعدد مرات اجتماعها. ولضمان حيادية تلك اللجنة ، هل خصائص لجنة المراجعة كافية لكي تساعد المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية. (الركابي، ٢٠٢٣)

مشكلة البحث

تقوم لجنة المراجعة في ضبط جودة التقارير المتكاملة من خلال فعالية خصائص هذه اللجنة ، ويعمل توافر هذه الخصائص بالمستوى المناسب من الفعالية على توفير القدرات الأساسية لدى اللجنة للقيام بمهامها على نحو كفى وفعال. ولا بد من التفاعل المستمر بين اللجنة ومجلس الادارة والإدارة التنفيذية والمراجع الخارجى والمراجع الداخلى والهيئات التنظيمية، ويمكن القول إن كل من الاستقلال والكفاءة العلمية والخبرة

المالية أو المحاسبية والحرص على حضور الاجتماعات الدورية إذا تم توافرها في عضو لجنة المراجعة وبالتالي تؤثر بالإيجاب على جودة تقرير لجنة المراجعة وبالتالي تساعد المراجع الخارجي في تحسين التأكد للتقارير المتكاملة على اعتبار أن تقرير لجنة المراجعة أحد صور التقارير المتكاملة.

فوجود لجنة مراجعة فعالة بالشركة يعتبر عامل أساسي في تحسين الإفصاح المالي والشفافية والحد من ظاهرة الفساد المالي في الشركات ويقلل من احتمالات الغش والأخطاء المادية في التقارير المتكاملة (غنيم، ٢٠١٤، Zhou,2017,Cai et al,2015). وذلك بسبب رقابتها الفعالة على عملية اعداد التقارير المتكاملة والتحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية مما يقلل من السلوكيات الانتهازية الذي قد يتبعها المديرين التنفيذيين لتحقيق مكاسب شخصية مما يدعم جودة التقارير المتكاملة ويزيد من الثقة فيها من قبل المستخدمين.

(Al Adeyemi& Zgarni et al 2016, al Matari et al,2012,Fagbemi,2010,Drogalas et al, 2021, Ajmi,2009)

وقد اهتمت العديد من المنظمات الدولية وقواعد ومعايير حوكمة الشركات في مختلف دول العالم بالبحث على ضرورة تكوين لجان للمراجعة في الشركات من بين أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمستقلين فقط على أن تكون الأغلبية للأعضاء المستقلين مع إمكانية الاستعانة بأعضاء خارجيين من ذوي الخبرات ، ولذا فأنها يجب ألا تحتوى على أية أعضاء تنفيذيين بالشركة لضمان فعاليتها في أداء دورها الرقابي على أنشطتها (مركز المديرين المصري، ٢٠١٦، Cadbury,1992, Blue Ribbon Committee,1999, (حافظ والطبيب، ٢٠٢٣)

وبداسة واقع تقرير لجنة المراجعة في البيئة المصرية يتضح أنه لا يوجد نموذج موحد لشكل ومحتوى التقرير مما قد يترتب عليه اختلاف مستوى الإفصاح بذلك التقرير. (Kang et al,2018)

ويمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الاجابة على السؤال التالي:

- هل يؤثر دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية
- ويشتق من هذا السؤال الأسئلة التالية:
- هل يوجد تباين في مستوى الإفصاح بتقرير لجنة المراجعة بين الشركات المصرية المقيدة بالبورصة
- ما هو أثر الإفصاح بتقرير لجنة المراجعة على دور المراجع الخارجي عند قيامه بالتأكد المهني

- ما هو أثر المعايير المهنية المستخدمة في الإفصاح عن تقرير لجنة المراجعة على زيادة فاعلية التأكد المهني.
- هل تؤثر خصائص لجنة المراجعة في مساعدة المراجع الخارجي في التأكيد المهني عن إفصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية.

هدف الدراسة

- من العرض السابق لطبيعة المشكلة ، يتمثل الهدف العام للبحث في دراسة دور المراجع الخارجي في التأكيد المهني عن إفصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية.
- وسيقوم الباحث بقياس فعالية لجنة المراجعة من خلال أربعة خصائص أساسية وهي: حجم لجنة المراجعة، وتمثيل المرأة في لجنة المراجعة ، واستقلال لجنة المراجعة، وتكرار إجتماعاتها، ولذلك يمكن تحقيق الهدف العام للبحث الحالي من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية والتي يمكن تفصيلها على النحو التالي:
- تحديد العلاقة بين حجم لجنة المراجعة و دور المراجع الخارجي في التأكيد المهني عن إفصاحات تقرير لجنة المراجعة .
 - تحديد العلاقة بين تمثيل المرأة في لجنة المراجعة و دور المراجع الخارجي في التأكيد المهني عن إفصاحات تقرير لجنة المراجعة .
 - تحديد العلاقة بين استقلال لجنة المراجعة و دور المراجع الخارجي في التأكيد المهني عن إفصاحات تقرير لجنة المراجعة .
 - تحديد العلاقة بين عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة و دور المراجع الخارجي في التأكيد المهني عن إفصاحات تقرير لجنة المراجعة .
 - تحديد تأثير خصائص لجنة المراجعة على قرارها في تكليف المراجع الخارجي بالتأكيد المهني عن إفصاحات تقرير لجنة المراجعة .

منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف هذا البحث، تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي عند تناول الاطار النظري للبحث وذلك من خلال الاطلاع على ما ورد في أدبيات المحاسبة والمراجعة من كتب وأبحاث ودوريات ومؤتمرات ومواقع انترنت حول وجود لجنة مراجعة فعالة بالشركات المساهمة وكيفية الاستفادة من افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة لزيادة فاعلية تأكيد التقارير المتكاملة بما يساعد الباحث في عمل الاطار النظري للبحث و تفعيل دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية.

كما تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي بعمل دراسة تطبيقية واختبار فرضيات البحث حيث تستهدف الدراسة عينة من المستثمرين في مصر والشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية في مصر ، سواء تلك التي تصدر تقارير متكاملة ، او تصدر تقارير تقليدية للتعرف على الجوانب التي تهتم بها هذا الشركات عند اصدار هذه التقارير، او ما اذا كانت تتوى التحول الى إصدار هذه النوعية من التقارير مستقبلا . وعينة من مكاتب المراجعة للتعرف على مدى استعداد او قدرة هذه المكاتب على تفعيل دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية.

حدود الدراسة

سوف يتناول الباحث متغيرات الدراسة التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كمتغير تابع وخصائص لجنة المراجعة متمثلة فى أربع متغيرات مستقلة وهم كالتالى:-

١. حجم لجنة المراجعة ويقصد به عدد أعضاء لجنة المراجعة.
 ٢. استقلال لجنة المراجعة ويقصد به عدد الأعضاء المستقلين وغير التنفيذيين في لجنة المراجعة.
 ٣. تكرار اجتماعات لجنة المراجعة ويقصد به عدد اجتماعات لجنة المراجعة.
 ٤. تمثيل المرأة في لجنة المراجعة .
- يقتصر البحث على تناول واختبار مدى تأثير خصائص لجنة المراجعة المتمثلة فى حجم واستقلال لجنة المراجعة وعدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة و تمثيل المرأة فى لجنة المراجعة على دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية.

وكذلك يقتصر البحث الحالي على تصنيف مكاتب المراجعة العاملة في البيئة المصرية إلى نوعين من المكاتب، وذلك بإما اعتبارها من مكاتب المراجعة المصرية المرتبطة بإحدى مكاتب المراجعة العالمية الكبرى Big ٤ او من غير ذلك Non-big ٤ وذلك بغض النظر عن بعض التصنيفات الفئوية التي تتضمنها مكاتب المراجعة الأخرى (بخلاف مكاتب المراجعة العالمية الأخرى Non-big ٤)

يطبق البحث الحالي على الشركات المقيدة في البورصة المصرية ، باعتبار أن تلك الشركات محل اهتمام الجمهور العام ومستخدمى التقارير المتكاملة من مستثمرين ومقرضين ومحللين وسماسرة الأوراق المالية وغيرهم من الأطراف المستفيدة من التقارير المتكاملة ، وكذلك لخضوع تلك الشركات لإشراف الأجهزة الرقابية المختلفة مثل الهيئة العامة للرقابة المالية . وتطبق الدراسة الحالية على نوعين من الشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية وهما:

- الشركات المساهمة الخاصة أو الشركات التابعة للقطاع الخاص أو التي يساهم فيها رأس المال بنسبة تقل عن ٢٥% من هيكل رأس مالها، وتخضع تلك الشركات للمراجعة من قبل مكاتب المراجعة الخاصة فقط.
- الشركات المساهمة الخاصة التي لا تعتبر من شركات للقطاع العام ولكن يساهم فيها رأس المال بنسبة لا تقل عن ٢٥% من هيكل رأس مالها، وتخضع تلك الشركات للمراجعة من قبل مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات.
- فحين تستبعد الدراسة الحالية كلا من:
- الشركات المساهمة العامة أو الشركات التابعة للقطاع العام ، حيث تخضع تلك الشركات للمراجعة من قبل الجهاز المركزى للمحاسبات فقط دون مكاتب المراجعة الخاصة ، بذلك فهي لا تتوفر لديها الحرية فى اختيار مراجعيها ولذلك فهي لا تحقق أهداف الدراسة الحالية.
- المؤسسات المالية (البنوك والخدمات المالية غير المصرفية)، حيث أنها تمتاز بخصائص تشغيلية مختلفة عن بقية الشركات وتخضع لقوانين وإجراءات تنظيمية .
- الشركات المساهمة التي تتبع أسلوب المراجعة المشتركة ، وهى التي يشترك فيه اثنين أو أكثر من المراجعين من مكاتب المراجعة الخاصة فى عملية تأكيد التقارير المتكاملة، وذلك لأنها لا تحقق أهداف الدراسة .
- الشركات المساهمة التي لا تمتلك لجنة المراجعة.

أهمية الدراسة

يكتسب البحث أهمية علمية تتمثل في حداثة الموضوع لكونه يتناول قضية مهنية شغلت الفكر المحاسبي ولم تلقى الاهتمام والبحث الكافي في مصر وذلك لندرة البحوث العربية المحاسبية الأكاديمية في هذا المجال والحاجة لجهد الأكاديميين والممارسين في هذا المجال بهدف توجيه الممارسة المهنية نحو الاهتمام بتفعيل دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية.

كما يكتسب البحث أهمية عملية لمختلف أصحاب المصالح من مستثمرين ومديري شركات والجهات الحكومية والموردين والعاملين. كما يساعد البحث الهيئة العامة للرقابة المالية بمصر في أداء مهامها من خلال توضيح جدوى تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة ، في ظل تفعيل دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة في ضوء المعايير المهنية.

مما قد يدفع الهيئة العامة للرقابة المالية إلى إلزام الشركات المقيدة بالبورصة بإعداد التقرير المتكامل وتوفير تأكيد عليه من قبل مراقب الحسابات بالشكل الذي يحقق المنفعة المرجوة منه.

يكتسب البحث أهميته العلمية من خلال لفت أنباه أصحاب المصالح، خاصة هيئة سوق المال المصرية والرقابة المالية والمستثمرين إلى أى مدى تؤثر خصائص لجنة المراجعة والمتمثلة في: حجم لجنة المراجعة، وتمثيل المرأة في لجنة المراجعة ، واستقلال لجنة المراجعة، وتكرار إجتماعاتها على تأكيد التقارير المتكاملة . كما يستمد البحث أهميته العلمية حيث يمكن أن تكون نتائج البحث مفيدة لوضع التشريعات في بيئة الأعمال المصرية في محاولة لتفعيل دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية.

ويستمد البحث أهميته الأكاديمية من كونه يساهم في إثراء البحوث المحاسبية الخاصة بقضية دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية.

فروض البحث

تحقيقاً للهدف العام للبحث وفي ضوء نتائج الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع محل الدراسة بخصوص العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة والمتمثلة في حجم لجنة المراجعة، وتمثيل المرأة في لجنة المراجعة ،

واستقلال لجنة المراجعة، وتكرار إجتماعاتها و التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية ، يسعى البحث الحالى إلى اختبار الفروض التالية:

- **الفرض الاول:** توجد علاقة طردية معنوية بين حجم لجنة المراجعة و دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية
- **الفرض الثانى:** توجد علاقة طردية معنوية بين استقلال لجنة المراجعة ودور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية
- **الفرض الثالث:** توجد علاقة طردية معنوية بين عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة ودور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية
- **الفرض الرابع:** توجد علاقة طردية معنوية بين تمثيل المرأة فى لجنة المراجعة ودور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية.
- **الفرض الخامس:** توجد علاقة طردية معنوية بين تأثير خصائص لجنة المراجعة على قرارها فى تكليف المراجع الخارجى بالتوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية

خطة الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة سوف يتم تقسيم المتبقى من البحث على النحو التالى:

- أولاً: الدراسات السابقة.
- ثانياً: الإطار النظرى للدراسة
- ثالثاً: الدراسة التطبيقية
- رابعاً: نتائج الدراسة والتوصيات والمجالات المستقبلية المقترحة.

أولاً: الدراسات السابقة

يحاول الباحث في هذا الجزء التعرف على الإسهامات التي قدمتها الدراسات السابقة ومحاولة الاستفادة منها في الدراسة الحالية ولا سيما في اختيار منهجية البحث الملائمة، ومن ثم الوقوف على جانب الاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية والتي تبرز إجراء هذه الدراسة ويمكن توضيح الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث كالتالي:

هدفت دراسة Bala et al (٢٠١٨) إلى اختبار مدى تأثير خصائص لجنة المراجعة بالشركة على اختيارها للمراجعين الأكثر جودة Auditor brand name في نيجيريا. وإستخدمت الدراسة مكاتب المراجعة العالمية الكبرى مقياساً لجودة عملية المراجعة، حيث تم التعبير عن المتغير التابع (اختيار المراجع) من خلال متغير وهمي يأخذ القيمة واحد في حالة مراجعة القوائم المالية للشركة بواسطة إحدى مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، وصفر في غير ذلك. وحددت الدراسة ثمانية خصائص للجنة المراجعة وتمثلت في كلا من: حجم لجنة المراجعة وتم قياسه بإجمالي عدد أعضائها، استقلال لجنة المراجعة وتم قياسه بنسبة إجمالي عدد الأعضاء المستقلين أو الخارجيين بلجنة المراجعة إلى إجمالي عدد أعضائها، والخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة وتم قياسها بنسبة إجمالي عدد الأعضاء ذوي الخبرات المالية والمحاسبية بلجنة المراجعة إلى إجمالي عدد أعضائها، والخبرة القانونية للجنة المراجعة وتم قياسها بنسبة عدد الأعضاء ذوي الخبرات القانونية بلجنة المراجعة إلى إجمالي عدد أعضائها، وتكرار اجتماعات لجنة المراجعة وتم قياسه بإجمالي عدد إجتماعات أعضاء لجنة المراجعة خلال عام، ووجود عنصر الإناث في تشكيل لجنة المراجعة وتم قياسه بإجمالي عدد الأعضاء الإناث بلجنة المراجعة إلى إجمالي عدد أعضائها، وملكية عضو لجنة المراجعة وتم قياسها بنسبة إجمالي عدد الأسهم المملوكة بواسطة أعضاء لجنة المراجعة إلى إجمالي عدد الأسهم، ومدة بقاء عضو لجنة المراجعة وتم قياسها بمتوسط عدد السنوات التي قضاها أعضاء لجنة المراجعة في عضويتها. توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين كلا من: استقلال لجنة المراجعة، والخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة، والخبرة القانونية للجنة المراجعة، ووجود عنصر الإناث في تشكيل لجنة المراجعة، وملكية أعضاء لجنة المراجعة وبين اختيار مكاتب المراجعة العالمية الكبرى. وبالمقابل توصلت تلك النتائج إلى وجود علاقة عكسية بين كلا من تكرار اجتماعات لجنة المراجعة، ومدة بقاء عضو لجنة المراجعة وبين اختيار مكاتب المراجعة العالمية الكبرى. في حين توصلت النتائج إلى وجود علاقة طردية ولكنها غير معنوية بين حجم لجنة المراجعة واختيار مكاتب المراجعة العالمية الكبرى. وقد تم تفسير تلك النتائج بأنه كلما زاد عدد الأعضاء المستقلين بلجنة المراجعة كلما ازداد طلب هؤلاء الأعضاء على جودة المراجعة وزاد إتجاههم لمكاتب المراجعة

العالمية الكبرى لتعزيز جودة ومصداقية التقارير المالية بما يدعم من قيمة الشركة وبالتالي يعزز من سمعة هؤلاء الأعضاء. وكذلك فإن إحتواء لجنة المراجعة على نسبة كبيرة من الأعضاء الخبراء فى النواحي المالية والمحاسبية يزيد من قدرة هؤلاء الأعضاء على فهم ما تحتويه القوائم المالية والتنبؤ بمواطن الغش والتلاعب بالقوائم المالية، مما يزيد من مطلب هؤلاء الأعضاء على جودة المراجعة للتحقق من مصداقية المعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية والحد من قدرة المديرين التنفيذيين على التلاعب فيها فيزداد إتجاههم لمكاتب المراجعة العالمية الكبرى.

هدفت دراسة الصيرفى (٢٠١٩) إلى اختبار أثر إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن تقرير لجنة المراجعة، وأثر تأكيد مراقب الحسابات على هذا الإفصاح على قرار الاستثمار بالأسهم، وكذا دراسة واختبار أثر كل من مستوى خبرة واحتراف المستثمر على العلاقة الأولى، وأثر اختلاف موفر خدمة التوكيد ونوع استنتاجه على العلاقة الثانية. وتحقيقاً لهذا الهدف تم إجراء دراسة تجريبية على عينة تضم ٤١ من المستثمرين المؤسسين. **وقد توصلت الدراسة إلى** وجود تأثير معنوي لإفصاح الشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن تقرير لجنة المراجعة على قرار الاستثمار، إلا أنه لا يوجد تأثير لاحتراف المستثمر وتأهيله على هذه العلاقة. كما أنه يوجد تأثير للتأكيد المهني على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن تقرير لجنة المراجعة على قرار الاستثمار بالأسهم، كما يوجد تأثير لنوع الاستنتاج على هذه العلاقة. ولكن لا يوجد تأثير لكون موفر التأكيد هو نفسه مراقب حسابات الشركة من عدمه على العلاقة، كما تم إجراء تحليل إضافي لاختبار تأثير السمات النوعية لموفر التأكيد (خبرته وتأهيله) على العلاقة السابقة وثبت عدم وجود تأثير لكل من مستوى خبرة وتأهيل موفر التأكيد على العلاقة السابقة. كما تم إجراء اختبار حساسية للتأكيد من متانة النتائج السابقة من خلال تغيير عينة الدراسة فتم إعادة اختبار الفروض السابقة على عينة من الأكاديميين، واتفقت نتائج العينتين، فيما عدا وجود تأثير لخبرة وتأهيل موفر خدمة التأكيد على العلاقة السابقة بالنسبة لعينة الأكاديميين، بينما لا يوجد هذا التأثير بالنسبة لعينة المستثمرين المؤسسين.

هدفت دراسة محمد (٢٠٢٠) إلى اختبار أثر التأكيد المهني لمراقب الحسابات على تقرير الأعمال المتكامل على قرار الاستثمار في الأسهم، وكذلك اختبار أثر مستوى الخبرة والتأهيل العلمي للمستثمر كمتغيرات معدلة على العلاقة محل الدراسة. **وقد توصلت الدراسة إلى** أن هناك علاقة إيجابية معنوية بين التأكيد المهني على تقرير الأعمال المتكامل وقرار الاستثمار بالأسهم، كونه يضيف الثقة والمصداقية على محتواه من المعلومات المالية وغير المالية، ويزيد من دورها التقييمي ويخفض من عدم تماثل المعلومات، مما يسهم في ترشيد قرارات المستثمرين وتحسين جودة أحكامهم الاستثمارية. ويرجع ذلك إلى أن المعلومات التي تم تأكيدها في تقرير

الأعمال المتكامل تزيد من قدرة المستثمرين على تقييم الأداء الكلي وقياس قيمة الشركة والتنبؤ بأدائها المستقبلي، وتخفيض عدم التأكيد بخصوص التدفقات النقدية المستقبلية، وقدرتها على خلق القيمة ومواجهة الفرص والمخاطر، وبالتالي تحسين تقديره لأسعار الأسهم والأرباح المتوقعة للشركة، والتنبؤ بعوائد الاستثمار، ومن ثم اتخاذ قرارات استثمارية سليمة. كما أنه بسبب تعقد التقارير المتكاملة، قد يركز المستثمرون على تأكيدها أكثر من تركيزهم على محتواها. كما خلص البحث إلى أنه لا يوجد تأثير معنوي لخبرة المستثمر على العلاقة بين تأكيد مراقب الحسابات على تقرير الأعمال المتكامل وقرار الاستثمار بالأسهم، وعلى العكس من ذلك، يوجد تأثير معنوي لمستوى التأهيل العلمي للمستثمر على هذه العلاقة محل الدراسة.

هدفت دراسة صالح (٢٠٢٠) إلى بحث أثر التأكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة على فجوة التوقعات، وذلك من خلال دراسة مدى تحقيق المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية الحالي لاحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات، ودراسة مدى مساهمة التأكيد المهني على التقارير المتكاملة في تضيق فجوة التوقعات ودراسة مدى وجود اختلاف في أثر التأكيد المهني للتقارير المتكاملة على فجوة التوقعات، باختلاف شكل التقرير. وقد توصلت الدراسة إلى أن المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية لا يفي باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات، يسهم التأكيد المهني على التقارير المتكاملة إيجاباً في تضيق فجوة التوقعات في حالة التقرير المنفصل، يسهم التأكيد المهني على التقارير المتكاملة إيجاباً في تضيق فجوة التوقعات في حالة التقرير المدمج يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الحالة التجريبية الثانية (حالة التقرير المنفصل) والحالة التجريبية الثالثة (حالة التقرير المدمج) حيث نجد أن الحالة التجريبية الثالثة حالة التقرير المدمج هي الأكثر تأييداً وقبولاً لدى عينة الدراسة، تأثير تقرير التأكيد المهني على التقارير المتكاملة على فجوة التوقعات يختلف باختلاف شكل التقرير واستقلاله.

هدفت دراسة سراج (٢٠٢٠) إلى توضيح دور مراقبي الحسابات في التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة، مع بيان المنافع والتحديات المرتبطة بتقديم مراقبي الحسابات لخدمات التأكيد على هذه النوعية من المعلومات في ظل زيادة اهتمام أصحاب المصالح بالحصول على تأكيدات على المعلومات الواردة بالتقارير المتكاملة، وخاصة المعلومات غير المالية ومن أهمها المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال للمنشأة. ومن أهم نتائج الدراسة وبناء على نتائج اختبار فروض البحث إحصائياً، تم قبول الفرض الأول والذي نص على أنه يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على أهمية خدمات التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال

في تقارير الأعمال المتكاملة، والمنافع التي تحققها هذه التأكيدات للشركات ولأصحاب المصالح. كما تم قبول الفرض الثاني والذي نص على أنه يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة على دور ومسؤوليات مراقبي الحسابات بشأن التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة، بينما تم رفض الفرض الثالث والذي نص على أنه يوجد اتفاق بين آراء مجموعتي الدراسة بشأن التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقديم خدمات التأكيد على المعلومات المتعلقة بالأداء الاستراتيجي ونموذج الأعمال في تقارير الأعمال المتكاملة. وتوصلت الدراسة إلى أن المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التاريخية السنوية لا يفي باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات، يسهم التأكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضيق فجوة التوقعات في حالة التقرير المنفصل، يسهم التأكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة إيجاباً في تضيق فجوة التوقعات في حالة التقرير المدمج يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الحالة التجريبية الثانية (حالة التقرير المنفصل) والحالة التجريبية الثالثة (حالة التقرير المدمج) ، حيث نجد أن الحالة التجريبية الثالثة حالة التقرير المدمج هي الأكثر تأييداً وقبولاً لدى عينة الدراسة، تأثير تقرير التأكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة على فجوة التوقعات يختلف باختلاف شكل التقرير واستقلاله.

هدفت دراسة الوكيل (٢٠٢١) إلى بيان أثر تأكيد مراقب الحسابات للتقارير المتكاملة على قراري الاستثمار ومنح الائتمان في بيئة الأعمال المصرية. ومن أهم نتائج الدراسة اتفاق معظم فئات عينة الدراسة على وجود العديد من المبررات التي تدعو إلى المطالبة بإعداد وتأكيد التقرير المتكامل، في مقابل ذلك اتفقت معظم فئات عينة الدراسة على وجود مجموعة من التحديات المتعلقة بإعداد وتأكيد التقرير المتكامل في بيئة الأعمال المصرية. كذلك توصلت الدراسة التجريبية إلى أن تأكيد مراقب الحسابات للتقرير المتكامل يؤثر إيجابياً على قراري الاستثمار ومنح الائتمان في بيئة الأعمال المصرية.

وهدف دراسة يونس (٢٠٢١) إلى تحليل دور تأكيد التقارير المتكاملة في دعم وتعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية دعماً للتنمية المستدامة وذلك من خلال لقاء الضوء على مفهوم وأهداف التقارير المتكاملة وأهميتها لأصحاب المصالح المختلفة، ومتطلبات إعداد التقارير المتكاملة للأعمال وأهم الجهود المحاسبية والمهنية في هذا الشأن، استعراض درجة تأثير التأكيد المهني للتقارير المتكاملة على اتخاذ القرارات الاستثمارية، ورصد لأهم التحديات المصاحبة لإعداد وتوكيد التقارير المتكاملة.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين أهمية إعداد التقارير المتكاملة واتخاذ القرارات الاستثمارية في توضيح استراتيجية المنشأة ، حيث تقدم التقارير المتكاملة صورة شاملة عن الأداء

المالي والأداء المالي المستدام للشركة ، علاوة على ذلك ، تساعد التقارير المتكاملة في التعبير الصادق عن شفافية الأعمال ، ووجود علاقة تأثيرية ذات دلالة احصائية بين تأثير التأكيد المهني للتقارير المتكاملة بما يتضمنه من أبعاد تتعلق بالحوكمة على اتخاذ وترشيد القرار الاستثمار كما يوفر تأكيد التقارير المتكاملة معلومات كافية عن الاستراتيجيات المستقبلية وتوجهات المستقبل ، مع توضيح المنافع التي يمكن أن تعود على الشركات وكذلك الأضرار التي يمكن أن تلحق بالمنشآت من عدم اجراء هذا التأكيد للتقارير المتكاملة.

وهدفت دراسة **Barbara (٢٠٢١)** إلى استكشاف ممارسة تأكيد التقارير المتكاملة Integrated Report (IR) من وجهة نظر المراجعين ، بما في ذلك التحديات الرئيسية التي يجب معالجتها ورؤى حول التطور وأساليب التأكيد الجديدة المحتملة. ومن أهم نتائج الدراسة أن ممارسات التقارير المتكاملة الحالية لا تمثل نقلة نوعية حقيقية وأن الحاجة إلى تغييرات متعمقة في أساليب التأكيد ستعتمد على كيفية تطور هذه الممارسات. وتتمثل التحديات الرئيسية التي تم إبرازها في عدم وجود معايير مناسبة ، وصعوبة تأكيد المعلومات الموجهة للمستقبل، وانخفاض مستوى نضج الأنظمة والعمليات الداخلية للشركات وأصحاب المصلحة.

تمت صياغة مقترحات التغلب على هذه التحديات بشكل أساسي ضمن نماذج التأكيد الحالية ، على الرغم من أن بعض الممارسين أشاروا إلى الحاجة إلى التحول نحو أساليب تأكيد جديدة ، علاوة على ذلك ، تحدد النتائج المجالات التي يجب على الممارسين والشركات التركيز عليها ، والتطلع إلى تأكيد IR وأهميته المتزايدة وتطبيقه كمجال عمل في المستقبل. قد تكون مفيدة لوضعي المعايير والمنظمين لفهم الحدود والفرص بشكل أفضل لطلب تأكيد IR بشأن معلومات محددة لا تتعلق بشكل صارم بالمعلومات المالية، ولتطوير إرشادات أو معايير لتأكيد IR.

فقد هدفت دراسة **Emiliano (٢٠٢١)** إلى تقديم فهم لجودة تأكيد الاستدامة من منظور الشرعية وتنفيذ خدمات تأكيد الاستدامة في سوق تنافسي حيث تعمل مجموعة واسعة من مقدمي خدمات التأكيد دون الحاجة إلى أي مؤهلات أو كفاءات أو مهارات مهنية محددة. يتمتع مقدمو خدمات التأكيد بخلفيات وخبرات مهنية غير متجانسة تؤدي إلى تنوع كبير في مستويات جودة تأكيد الاستدامة. يركز المؤلفون على اختيار موفري التأكيد من خلال استكشاف سبب اختيار الشركة طوعية لمراجع مالي حالي لتقديم خدمات المراجعة وتأكيد الاستدامة بشكل مشترك. لتجنب التهديدات التي تقوض ثقة أصحاب المصلحة في معلومات الاستدامة التي تم الكشف عنها ، يجب على الشركات فقط اختيار المراجعين الماليين الحاليين لتقديم خدمات تأكيد الاستدامة عندما يمتلك هؤلاء المراجعين السمات المهنية المرتبطة بجودة تأكيد الاستدامة. ومن أهم نتائج الدراسة تؤكد

الأدلة أن اختيار المراجعين الحاليين كمقدمي تأكيد يكون أكثر ترجيحاً عندما يكون هؤلاء المراجعين أكثر تخصصاً في الصناعة. حيث لا يلعب الاستقلال دوراً مهماً في هذا القرار. لذلك، يمكن فهم التخصص الصناعي لمزود التأكيد على أنه سمة مرتبطة بجودة تأكيد الاستدامة وأخرى تحد من التهديدات التي يسببها الافتقار إلى معرفة الاستدامة الكافية. بالنظر إلى أن الشركات تتمتع بالحرية الكاملة عند اختيار مقدمي خدمات التأكيد، فإن اختيار مراقب حسابات عالي الجودة يعد مقياساً غير مباشر للالتزام الاجتماعي وآلية لتحسين الثقة العامة.

كما تؤكد النتائج أنه من الأساسي للشركات أن تفهم المواقف عند اختيار مراجع مالي شاغل لتقديم خدمات تأكيد الاستدامة هو أفضل طريقة لتأكيد شرعية الشركة مع الحصول على جودة أعلى لتأكيد الاستدامة بسبب التأثير غير المباشر، علاوة على ذلك، تساهم هذه الدراسة في الدراسات التجريبية الحديثة التي تركز على دور خدمات تأكيد الاستدامة في عملية إضفاء الشرعية على تقارير استدامة الشركات. ومع ذلك، في حين أن هذا البحث يحل كيف تشرح نظرية الشرعية التنبؤ الطوعي لتأكيد الاستدامة، فإن هذه الورقة تضيف إلى الأدبيات من خلال تقديم أدلة حول سبب تعيين بعض المراجعين الحاليين لتنفيذ خدمات تأكيد الاستدامة. يساهم هذا البحث في أدبيات جودة تأكيد الاستدامة. على عكس الدراسات السابقة التي تراجعت عن مختلف العوامل المؤسسية والخاصة بالعمل التي تؤثر على قرارات الشركات لاختيار مقدمي خدمات التأكيد، تساهم هذه الدراسة في البحث من خلال توفير المعرفة حول مجموعة من المميزات المهنية التي قد تشرح نموذج قرار اختيار مقدمي خدمات التأكيد.

هدفت دراسة Warren (٢٠٢٢) إلى بحث العلاقة بين استخدام التأكيد الخارجي لاختبار التقارير المتكاملة Environmental, social and governance الشركات وحوكمة البيئية والاجتماعية وحوكمة الشركات (ESG) ومميزات الحوكمة على مستوى الشركة: مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق أو إدارة المخاطر، وقسم المراجعة الداخلية. يتم جمع البيانات من جنوب إفريقيا حيث تكون ممارسات إعداد التقارير المتكاملة وحوكمة الشركات ناضجة ولديها الشركات المدرجة وقتاً أطول لتنفيذ تأكيد ESG أكثر من البلدان الأخرى. توصلت الدراسة أن مراقبة سمات مجالس الإدارة تعزز استخدام تأكيد ESG الذي يوفر تأكيدات محدودة (معتدلة) ومعقولة (عالية). إن سمات المراقبة الخاصة بلجان المراجعة والمخاطر تحد من استخدام التأكيد المحدود ولكنها ترتبط بزيادة استخدام التأكيد المعقول. في المقابل، لا تؤثر وظائف المراجعة الداخلية على استخدام تأكيد ESG.

وهدفت دراسة حافظ والطيب (٢٠٢٤) إلى دراسة وإختبار مدى العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة - بإعتبارها من إحدى الآليات الداخلية لحوكمة الشركات - وبين قرار اختيار المراجع في الشركات المساهمة المصرية ، وذلك لتحديد ما إذا كان قرار اختيار المراجع في تلك الشركات يتأثر طرديا أو عكسيا أو لا يتأثر بخصائص لجنة المراجعة بها . وتمثلت خصائص لجنة المراجعة التي تم إختبارها في أربعة خصائص وهي: حجم لجنة المراجعة ، وخبرة أعضائها ، ودرجة إستقلالها، وتكرار إجتماعاتها . وبإستخدام عينة مكونة من ٢٧٣ مشاهدة من الشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٧ - ٢٠١٩ ، وبإستخدام نموذج تحليل الإنحدار اللوجستي الثنائي، وقد توصلت الدراسة إلى أن نتائج إختبار الفروض أظهرت وجود علاقة معنوية بين ثلاثة خصائص من خصائص لجنة المراجعة بالشركات المساهمة المصرية وبين قرارها باختيار المراجع من إحدى مكاتب المراجعة العالمية الكبرى Big-٤ . حيث إتضح وجود علاقة طردية معنوية بين خبرة لجنة المراجعة وبين قرار اختيار المراجع من إحدى مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ، في حين إتضح وجود علاقة عكسية معنوية بين كلا من حجم لجنة المراجعة وإستقلال لجنة المراجعة وبين قرار اختيار المراجع من إحدى مكاتب المراجعة العالمية الكبرى . وعلى جانب آخر ، أظهرت النتائج عدم وجود علاقة معنوية بين عدد مرات إجتماعات لجنة المراجعة خلال العام وبين قرار اختيار المراجع من إحدى مكاتب المراجعة العالمية الكبرى . ولكن بشكل عام ، فقد أثبتت نتائج البحث الحالي وجود علاقة معنوية بين وجود لجنة مراجعة فعالة بالشركات المساهمة المصرية وبين قرارها باختيار المراجع سواء كان من إحدى مكاتب المراجعة العالمية الكبرى أو من غير ذلك.

في ضوء ما تقدم ، وتعليقا على الدراسات السابق عرضها تلاحظ الباحث ما يلي:

الدور الفعال الذي تلعبه خصائص لجنة المراجعة بإعتبارها إحدى الآليات الداخلية الهامة لحوكمة الشركات في التأثير على دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية.

- وجود تباين في نتائج الدراسات السابقة وتداخلها بخصوص مدى تأثير خصائص لجنة المراجعة على قرارها باختيار المراجع الخارجي لقيامه بالتوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة. فمنها من أيد وجهة النظر التكاملية بين خصائص لجنة المراجعة الفعالة وبين دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني، ومنها من أيد وجهة النظر التبادلية بين بعض خصائص لجنة المراجعة الفعالة وبين دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني. لذلك يحاول الباحث من خلال البحث الحالي إختبار مدى العلاقة بين وجود لجنة مراجعة فعالة وبين دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني وبالتالي معرفة أيا من وجهتي النظر السابقتين هي السائدة في البيئة المصرية.

- عدم وجود دراسات أجريت في البيئة المصرية في حدود علم الباحث والتي تختبر مدى تأثير فعالية لجنة المراجعة بالشركة بخصائصها المختلفة على دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني.
- ولذلك سيحاول الباحث من خلال البحث الحالي لإلقاء الضوء على هذا الجانب حيث تتوقع الباحث وجود تأثير معنوي لخصائص لجنة المراجعة بالشركة على دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني في البيئة المصرية، وخاصة بعد الاهتمام المتزايد بالتطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات في البيئة المصرية في السنوات الأخيرة والذي إتضح من خلال صدور العديد من القواعد والتعديلات على النصوص الواردة بقواعد قيد وشطب الأوراق المالية في البورصة المصرية والتي تعزز من التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة. ومن ذلك ما نص عليه قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ١١ لسنة ٢٠١٤ طبقا لأخر تعديل له في ٢٨ فبراير ٢٠٢١ والذي نص في المادة رقم ٣٠ من قواعد قيد وشطب الأوراق المالية في البورصة المصرية على ضرورة قيام الشركات المقيد لها أوراق مالية بإخطار البورصة والهيئة دوريا بتقارير إفصاح عن هيكل المساهمين وعددهم وآخر تشكيل لمجلس الإدارة وعدد مرات إنعقاده خلال العام وآخر تشكيل للجنة المراجعة وعدد مرات إنعقادها خلال العام وذلك بصورة ربع سنوية، على طان يتم الإفصاح عن ذلك في تقرير مجلس الإدارة السنوي المعد وفقا لأحكام المادة ٤٠ من قواعد القيد والذي بدأ إعداده منذ عام ٢٠١٤، والذي تلتزم الشركات بإعداده وإخطار البورصة والهيئة به سنويا (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٢١)

ثانيا: الإطار النظري للدراسة

سيقوم الباحث في هذا الجزء من البحث بتناول الجانب النظري للبحث والذي يوضح تعريف لجنة المراجعة وأهم المهام التي تقوم بها ، وكذلك تحديد بعض الخصائص التي تستخدم كمقاييس للحكم على مدى فعاليتها، مع بيان تأثير خصائص لجنة المراجعة على دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية .

وفي ضوء مشكلة البحث، وتحقيقا لأهدافه، تم تقسيم البحث إلى خمسة محاور رئيسية، هي على النحو التالي:

١/ تعريفات لجان المراجعة

يوجد العديد من تعريفات لجان المراجعة نذكر منها ما يلي:-

عرفها (Paul,1993) بأنها " لجنة تتكون من مجلس إدارة الشركة وتقتصر عضويتها على عدد من الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين ، وتشتمل عضويتها على مراجعة السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة ذلك الشركة والاجتماع بالمراجع الخارجى وكذلك مناقشته حول نتيجة عملية المراجعة ، وكذلك التأكيد على فعالية نظم الرقابة المالية بالشركة.

كما عرفها (أحمد، ٢٠١٠) "بأنها لجنة تقوم الشركة بتعيين أعضائها عن طريق مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة وتعد حلقة الوصل بين المراجع الخارجى ومجلس إدارة الشركة ولها دور رقابى على جميع عمليات الشركة (على، ٢٠٢٣)

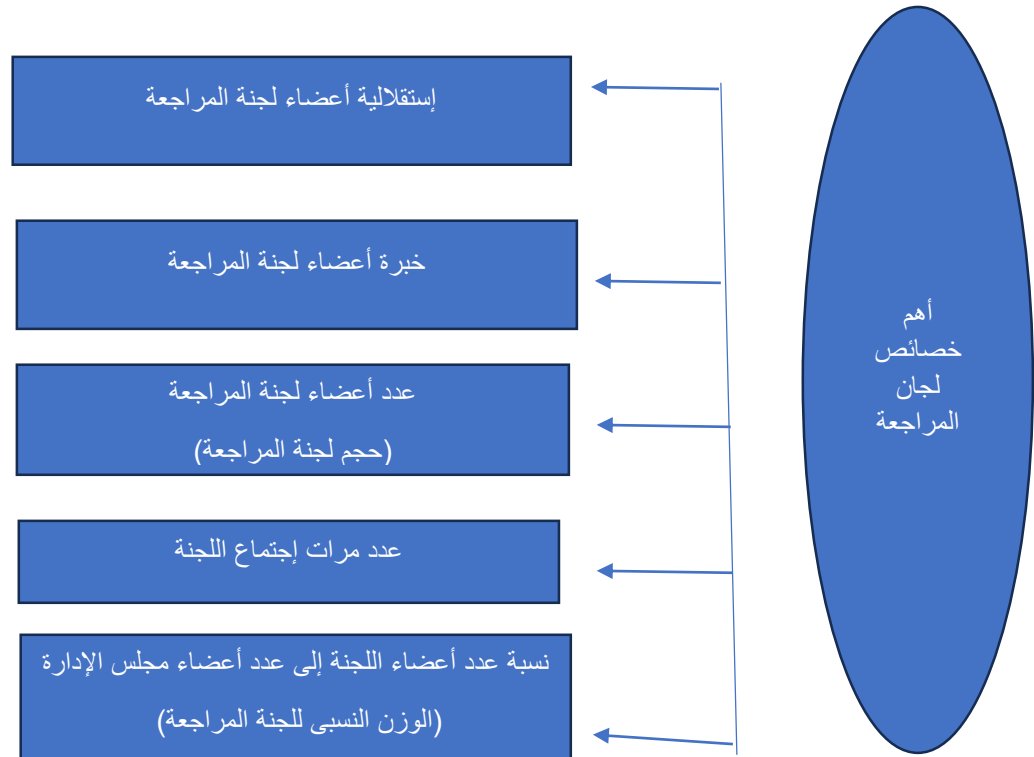
عرف المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA فى المعيار رقم ٦١ على أنها لجنة تقوم بمراقبة عمليات التقرير المالى والافصاح المحاسبى وتعتبر حلقة وصل بين المراجع الخارجى والمراجع الداخلى من ناحية ومجلس الادارة من ناحية أخرى (هلال، ٢٠١٢) (حافظ والطيب، ٢٠٢٣)

ووفقا لقواعد القيد والشطب بالبورصة المالية فى فبراير ٢٠٢٣ تعرف لجنة المراجعة بأنها " لجنة منبثقة من مجلس الإدارة ، يجب ألا يقل عدد أعضائها من غير التنفيذيين عن ثلاثة أعضاء ممن يتمتعون بالكفاءة والخبرة المالية والمحاسبية، يحق لها تعيين عضوا أو أكثر من خارج الشركة فى حالة عدم توافر العدد الكافى من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ، وكذلك الاستعانة بمراقب الحسابات أو من تراه مناسبا لحضور إجتماعها من غير أعضائها، ويتم تكوين لجان المراجعة الزاميا فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية أو اختياريًا فى الشركات غير المقيدة (نويجى، ٢٠١٧) (الركايبى، ٢٠٢٣)

ويرى الباحث أن تعريف لجنة المراجعة هى: إحدى أهم اللجان التى يشكلها مجلس الإدارة والتى تم إختيار أعضائها بعناية لكى تتناسب مع المهام المنوطة بها والتى تهدف الرقابة على أعمال المحاسبة وإعدادا التقارير المالية للشركات وأعمال المراجعة المتعلقة بها وتكون حلقة الوصل بين المراجع الخارجى والإدارة ومحاولة حل أى خلافات بينه وبين الإدارة كما أنها مسئولة عن ترشيحه وتحديد أتعابه وذلك كله لضمان جودة التقارير المالية.

٢/خصائص لجان المراجعة

يمكن توضيح أهم خصائص لجنة المراجعة من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (١) أهم خصائص لجان المراجعة المصدر إعداد الباحث

وسوف يركز الباحث على أربع خصائص أساسية في هذا البحث وهما: حجم لجنة المراجعة، وتمثيل المرأة في لجنة المراجعة ، واستقلال لجنة المراجعة، وتكرار إجتماعاتها .

ويمكن توضيح أهم خصائص لجان المراجعة كالتالي: (حافظ والطيب، ٢٠٢٣)

١/٢ حجم لجنة المراجعة Audit Committee Expertise

يعتبر عدد أعضاء لجنة المراجعة من العوامل والمحددات الهامة لفاعليتها حيث يجب أن تتكون لجنة المراجعة من عدد مناسب من الأعضاء حتى يتسنى لها القيام بدورها بفاعلية في الرقابة والاشراف على أداء الشركة (Habbash & Alaga,2015) . فكلما زاد عدد أعضاء لجنة المراجعة كلما زادت قدرتهم على الاشراف

على أداء الإدارات التنفيذية وتقييم أدائها وزادت قوتهم في مواجهة الإدارة التنفيذية وبالتالي يصعب على الإدارة ممارسة الضغوط عليهم (Chen & Zhou,2007,Felo et al,2003) . ولا يوجد حجم محدد متفق عليه لعدد أعضاء لجنة المراجعة حيث أن هذا الحجم يجب أن يتحدد في ضوء حجم كل شركة وحجم مجلس إدارتها وطبيعة عملها وطبيعة المهام الموكلة للجنة المراجعة ويجب أن يتضمن هذا الحجم احتواءها على القدر الكافي من الخبرات المطلوبة لانجاز مهامها. ومع ذلك فقد اتفقت معظم الدراسات وكذلك التوصيات الواردة بقواعد حوكمة الشركات في مختلف دول العالم وتوصيات المنظمات الدولية المختلفة على تحديد حد أدنى لعدد أعضاء لجنة المراجعة وهه ألا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة أعضاء من الأعضاء غير التنفيذيين والمستقلين بمجلس الإدارة مع إمكانية الاستعانة بأعضاء خارجيين من ذوى الخبرة (مركز المديرين المصري، ٢٠١١، Cadbury,1992,Hassan et al,2017,Matari et al,2012,Blue Ribbon ،AL Blue,2016 Committee (BRC),1999

وطبقا لذلك فإنه لا يوجد تحديد حد أقصى أو حجم معين للجنة المراجعة فإن ذلك متروك لمثل شركة ولكن يجب ألا يقل هذا الحجم عن ثلاثة أعضاء لضمان فعاليتها في القيام بالمهام المنوطة بها.

يجب التوازن بين عدد الأعضاء وبين نوعية وكمية المهام التي تقوم اللجنة بها والتي قد تختلف من شركة لأخرى بطبيعة الحال حسب الظروف،ويمكن للجنة المراجعة تحقيق فعالية أكثر من خلال الاستعانة بخبير أو مستشار من خارج أعضاء اللجنة إذا استدعت الضرورة ذلك. (حافظ والطيب، ٢٠٢٣)

٢/٢ تمثيل المرأة في لجنة المراجعة

لقد كان التنوع بين الجنسين داخل الشركات موضوع اهتمام الباحثين في هذا المجال في مختلف المجالات، فضلا عن العديد من التشريعات في الدول المتقدمة. أنا في العقد الأخير من القرن العشرين، حدثت زيادة كبيرة في أعداد النساء اللاتي يدخلن مجال المحاسبة بعد الجهل بهن الخبرات والمهارات في العصور السابقة.

كما فرانسيس وآخرون. (٢٠١٥) لاحظ، هناك كما شهدت زيادة في عدد النساء في المناصب التنفيذية العليا فرق الإدارة ومجالس الإدارة ولجان التدقيق. هذا الارتفاع في لقد لفت التمثيل النسائي انتباه الباحثين، ليس فقط داخل البلاد مجال المحاسبة، ولكن أيضا في مجالات بحثية أخرى. لقد صدقوا ذلك دراسة تأثير الفروق بين الجنسين على القرارات الإدارية و الممارسات يمكن أن تثري الفكر المحاسبي. (Saleh &Abou Elela,2023)

وفيما يتعلق بالبيئة المصرية، وفقا للمادة ٣٧ من الإدرار وفقا للقواعد الصادرة مؤخرا في يناير ٢٠٢٣، سيتم تشكيل لجنة التدقيق من عدد فردي من الأعضاء، على ألا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين أعضاء مجلس الإدارة، بشرط أن يكون واحد منهم على الأقل يتمتع بالقدرة المالية والقدرات المالية الخبرة المحاسبية. ويجوز للجنة أن تضم في عضويتها أعضاء من خارج الشركة، وأغلبية أعضاء اللجنة أن يكون مستقلاً، وخاصة رئيس اللجنة (الرقابة المالية، ٢٠٢٣).

٣/٢ استقلال لجنة المراجعة

يتم تحديد نسبة عدد أعضاء اللجنة إلى عدد أعضاء مجلس الإدارة وذلك لمعرفة عدد أعضاء مجلس الإدارة المشتركين في لجنة المراجعة وذلك من أجل التأكد من إستقلالية أعضاء اللجنة.

يمثل استقلال لجنة المراجعة المحدد الأساسي لفعاليتها، ويتحقق استقلال لجنة المراجعة من خلال هيكل تكوينها حيث يجب أن يتم تشكيل لجنة المراجعة من بين أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمستقلين فقط مع إمكانية الاستعانة بأعضاء خارجيين عن الشركة من خارج مجلس الإدارة)، على أن تكون أغلبية أعضائها إن لم يكن جميعهم من المستقلين وذلك لضمان رقابتهم الفعالة على أداء المديرين التنفيذيين ولضمان استقلالهم عن الإدارة (مركز المديرين المصري، ٢٠١١، مركز المديرين المصري، ٢٠١٦، Adeyemi & Fagbemi, 2010, Hasan et al, 2017, Chen & Zhou, 2007, Li, Zecong, 2008)

فكلما زادت نسبة الأعضاء المستقلين والخارجيين بلجنة المراجعة كلما زادت درجة فعاليتها حيث يزداد طلب هؤلاء الأعضاء على جودة التقارير المالية للحفاظ على ما يتمتعون به من سمعة مما يزيد رغبتهم في القيام بالرقابة الفعالة على أداء الإدارات العليا وسائر الإدارات التنفيذية بالشركة لضمان كفاءة أداء المديرين مما يقلل من أساليب إدارة الأرباح (Bala et al, 2018, Klein, 2002) (حافظ والطيب، ٢٠٢٣)

٤/٢ تكرار اجتماعات لجنة المراجعة

حدد دليل حوكمة الشركات في مصر ضرورة الاجتماع بصفة دورية مرة كل ثلاث شهور على الأقل ، وكلما زاد عدد اجتماعات اللجنة يؤدي ذلك إلى فاعلية لجنة المراجعة ومن ثم زيادة مستوى أداء اللجنة حيث يتحقق الدور الرقابي والإشرافي للجنة المراجعة مما يؤثر على جودة القوائم المالية والافصاح عنها.

تعتبر عدد مرات اجتماعات أعضاء لجنة المراجعة محددا هاما من محددات فعاليتها ومؤشرا على كفاءتها في القيام بمهامها، حيث يجب أن تجتمع لجنة المراجعة بشكل دوري ومنظم خلال العام بما يمكنها من التقييم

الفعال لأداء المديرين وتحديد نواحي الخلل والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية ووضع حلول لها (Khlif & Samaha, 2016, Masli, 2018, Buallay, 2018, Abbott & Parker, 2000, Braswell et al, 2012)

وقد اختلفت النتائج بخصوص تحديد عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة، فقد أكدت معظم قواعد حوكمة الشركات في العديد من الدول العربية ومنها مصر والامارات العربية المتحدة على ضرورة اجتماع لجنة المراجعة مرة واحدة على الأقل كل ثلاثة شهور أى بشكل ربع سنوى بمعدل أربعة مرات خلال العام والافصح عن ذلك في التقرير السنوى لها (مركز المديرين المصري، ٢٠١١، مركز المديرين المصري، ٢٠١٦، Hassan et al, 2016). وجاء التأكيد على ضرورة اجتماع لجنة المراجعة اربعة مرات على الأقل خلال العام أيضا في توصيات لجنة BRC وكذلك ما أوصت به الرابطة القومية لمديرى الشركات National Association of Corporate Directors (NACD) عام ٢٠٠٢ والمقدمة للكونجرس الأمريكى مع التأكيد على ضرورة حضور كلا من المراجع الخارجى والمراجع الداخلى لاجتماعات لجنة المراجعة (هلال، ٢٠١٢، Blue Ribbon Committee(BRC), 1999).

ولذلك فإن لجنة المراجعة التى تجمع أربعة مرات على الأقل خلال العام تكون أكثر قدرة على إكتشاف الغش والتحريفات بالقوائم المالية وأكثر قدرة على الرقابة على أداء الادارات التنفيذية بسبب تواجدها المستمر بالشركة والمامها بطبيعة عملياتها مما يضمن تحقيق أهدافها. (Abbott et al, ٢٠٠٣, AL Matari et al, ٢٠١٢, Kikhia, 2014, Chen & Zhou, 2007, Khlif & Samaha, 2016). وهناك جانب آخر من الدراسات أكد على عدم وجود علاقة بين زيادة عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة وبين فعاليتها ومنها دراسة (Chen et al ٢٠٠٥) حيث أوضحت تلك الدراسة أن تكرار اجتماعات لجنة المراجعة لا يعتبر مؤشرا على فعاليتها وإنما تقا درجة فعاليتها بمدى انجازها لمهامها وحجم القرارات التى تم اتخاذها ومدى مساهمة تلك القرارات فى تعظيم قيمة الشركة وجودة أدائها.

ويرى الباحث أن زيادة عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة تنعكس بشكل ايجابى على أدائها وفعاليتها وذلك بسبب المام أعضائها بكافة مجريات الأمور بالشركة ومعرفتهم بنواحي القوة والضعف بها، حيث أن قربهم المستمر بين المديرين التنفيذيين يمكنهم من تقييم أدائهم بشكل أفضل، ولكن بمرعاة ألا تكون تلك الاجتماعات أكثر من اللازم بالشكل الذى قد يعوق أداء العمل بالشركة وكذلك يجب أن تساهم تلك الاجتماعات فى إضافة قيمة للشركة. وقد جرت العادة بين الباحثين على قياس هذا المتغير بإجمالى عدد مرات انعقاد لجنة المراجعة

خلال العام أو التعبير عنه بمتغير وهمى يأخذ القيمة واحد فى حالة إذا كانت عدد الاجتماعات أربعة مرات أو أكثر خلال العام ، وصفر فى غير ذلك. (حافظ والطيب، ٢٠٢٣)

٣/ مهام ومسؤوليات لجنة المراجعة

تتحدد مسؤوليات ومهام لجنة المراجعة فى تعيين المراجع الخارجى وتحديد أتعابه والإتفاق معه بالإضافة إلى محو الخلافات بين الادارة والمراجع الخارجى، والقيام بمراجعة التقارير المالية سواء كانت ربع سنوية أو سنوية ، ومراجعة إقرار التغييرات الهامة فى النظم المحاسبية، وتقييم مدى حدوث التلاعب ، وأيضا مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة. (على، ٢٠٢٣)

تتمثل المهمة الرئيسية للجنة المراجعة فى مساعدة مجلس الادارة فى القيام بمهامه الاشرافية على أداء الشركة ، حيث تعتبر وسيط بين مجلس الادارة والادارة التنفيذية من خلال قيامها بتقييم أداء الادارات التنفيذية المختلفة وتقييم مدى الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات ورفع تقريرها بنتائج أعمالها وتوصياتها لمجلس الادارة ، بما يضمن الرقابة الفعالة على أداء الشركة وحماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح المختلفة (Doolan,2009, Masli,2018, Nasrudin et al ,2017) (حافظ والطيب، ٢٠٢٣)

يمكن تلخيص مهام لجنة المراجعة كما حددته المادة ٣٧ من قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية - طبقا لأخر تعديل لها فى ٢٨ فبراير ٢٠٢١ - على النحو التالى (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٢١)

- فحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية للشركة ومدى الالتزام بتطبيقها.
- دراسة السياسات المحاسبية المتبعة والتغييرات الناتجة عن تطبيق معايير محاسبية جديدة.
- مراجعة خطة عمل إدارة المراجعة الداخلية ونتائجها ومتابعة تنفيذ توصياتها.
- فحص ومراجعة القوائم المالية الدورية والسنوية ، وكذلك مراجعة مشروع القوائم المالية المبدئية قبل عرضها على مجلس الادارة تمهيدا لارسالها لمراقب الحسابات.
- إقتراح تعيين مراقبى الحسابات وتحديد أتعابهم وتحديد الخدمات الأخرى المسموح لها تقديمها بخلاف مراجعة القوائم المالية وتحديد الأتعاب عن تلك الخدمات.
- دراسة تقرير مراقب الحسابات بشأن القوائم المالية ومناقشته ومتابعة تنفيذ توصياته.
- وانطلاقا مما تقدم يتضح الدور الهام للجنة المراجعة باعتبارها الية داخلية هامة لحوكمة الشركات ويتضح أهميتها لكلا من مجلس الإدارة والمراجع الداخلى والمراجع الخارجى ودورها الوسيط بين كلا

من مجلس الادارة والادارة التنفيذية من ناحية وبينهما وبين المراجع الداخلى والمراجع الخارجى من ناحية أخرى. وبذلك فهي تتوسط الهيكل التنظيمى بالشركة حيث تقوم بتقييم أداء الادارات التنفيذية ورفع تقريرها بنتائج أعمالها لمجلس الادارة ومتابعة تنفيذها، وكذلك تقوم بايصال توصيات المراجعين الداخليين والخارجيين لمجلس الادارة. وأيضاً تبرز أهمية لجنة المراجعة للمستثمرين والأطراف الخارجية من خلال دورها فى تدعيم جودة التقارير المالية مما يزيد من درجة الاعتمادية على تلك التقارير وزيادة الثقة فيها من قبل مستخدميها. (حافظ والطيب، ٢٠٢٣)

٤/ واقع تقرير لجنة المراجعة بيئة الأعمال المصرية

تلزم هيئة الرقابة المالية الشركات التى ترغب فى تسجيل أسهمها فى البورصة المصرية بضرورة تشكيل لجان مراجعة، حيث اختصت المادة (٣٧) من قواعد قيد واستمرار قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة بلجنة المراجعة، والتى أشارت أنه مع مراعاة أحكام المادة (٨٢) من قانون البنك المركزى والجهاز المصرفى والنقد الصادر بالقانون رقم (٨٨) لسنة (٢٠٠٣) والمادتين (٢٧)، (٢٨) من لائحته التنفيذية، يلتزم مجلس إدارة الشركات المقيد لها أسهم أو شهادات ايداع مصرية بجدول البورصة بتشكيل لجنة المراجعة، وذلك وفقاً لشروط معينة حددتها تلك المادة، ولهذه اللجنة مهام ومسؤوليات منها:

- دراسة السياسات المحاسبية المتبعة والتغيرات الناتجة من تطبيق معايير محاسبية جديدة.
- فحص ومراجعة اليات وأدوات المراجعة الداخلية واجراءتها وخططها ونتائجها ودراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة تنفيذ توصياتها.
- فحص الإجراءات التى تتبع فى إعداد ومراجعة القوائم المالية الدورية والسنوية.
- دراسة تقرير مراقب الحسابات بشأن القوائم المالية ومناقشته فيما ورد من ملاحظات وتحفظات ومتابعة ما تم فى شأنها والعمل على حل الخلافات فى وجهات النظر بين إدارة الشركة ومراقب الحسابات.
- كما أشارت تلك المادة إلى أنه على اللجنة التحقق من استجابة ادارة الشركة لتوصيات مراقب الحسابات والهيئة العامة للرقابة المالية، وتقدم اللجنة تقارير ربع سنوية على الأقل إلى مجلس الإدارة المستقل مباشرة، ولمجلس إدارة الشركة تكليف اللجنة بأى أعمال يراها فى صالح الشركة وعلى مجلس إدارة الشركة والمسؤولين عنها الرد على توصيات اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الاخطار بها وعلى رئيس اللجنة إخطار البورصة والهيئة فى حالة عدم الاستجابة خلال ستين يوم للملاحظات الجوهرية التى يقدمها للمجلس.

مما سبق يتضح مدى الاهتمام بدور لجنة المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية وأهمية إصدار تقرير يوضح نتائج أعمالها وتوصياتها وتابعة الاستجابة لها، إلا أنه لا يوجد نموذج محدد لمحتوى ذلك التقرير والفقرات التى يجب أن يتضمنها وبالتالي من المتوقع أن يختلف شكل ومحتوى التقرير من شركة لأخرى وفقا لأعضاء لجنة المراجعة (عبد الفتاح وعثمان، ٢٠٢٤)

٥/ منافع الإفصاح المحاسبي من خلال خدمة تأكيد التقارير المتكاملة

أوضحت دراسة (سعد، ٢٠١٥) أن الإفصاح المحاسبي من خلال تقارير الأعمال المتكاملة يحقق مجموعة من المنافع والتي تتمثل في الآتي:

١- تساعد تقارير الأعمال المتكاملة على تحقيق التحسين المستمر من خلال الإفصاح عن نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات بصفة مستمرة.

٢- تعكس تقارير الأعمال المتكاملة درجة التعاون بين أقسام وفروع ومراكز نشاط الشركة، وتعمل على تحقيق الاتصال الفعال بين أطراف أصحاب المصالح وإدارة الشركة.

٣- تمكن أصحاب المصالح من التقييم متكامل الأبعاد (الاقتصادي والبيئي والاجتماعي والأخلاقي) على مستوى فروع وأقسام وأنشطة الشركة بأكملها.

٤- تعكس تقارير الأعمال المتكاملة درجة تفاعل الشركة مع الالتزامات والمسؤوليات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والاخلاقية، وتعمل على تعميق الروابط مع أصحاب المصالح.

٥- توضيح التطوير في الأداء التشغيلي لكافة الأبعاد التي تحتويها، ومن ثم تساعد أصحاب المصالح على تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل.

٦- تمكين إدارة الشركة من إدارة المخاطر بأسلوب علمي.

٧- توضح درجة الارتباط بين استراتيجية الشركة والأداء التشغيلي للأبعاد المتضمنة في تقارير الأعمال المتكاملة. (المرضى، ٢٠١٩)

كما أشارت دراسة (Hodge et al, 2009) إلى أن تقديم تقارير الاستدامة مع تقرير التأكيد يولد مزيد من المصادقية في هذا التقارير.

كما أوضحت دراسة (Perego, 2009) إن خدمات التوكيد على الاستدامة قد تكوّن بمثابة بديل جيد لدور حوكمة الشركات عندما تكون الحماية القانونية لمستثمرين الشركة وأصحاب المصالح ضعيفة في ضمان السيطرة على مصداقية وجوده المعلومات الاجتماعية والبيئية المفصح عنها.

كما أشارت دراسة (Moroney et al, 2012) إلى إن خدمة التأكيد على تقارير الاستدامة تؤدي إلى زيادة جودة الإفصاح، حيث أن جودة الإفصاح في الشركات التي حصلت على التأكيد أعلى بكثير من تلك الشركات التي لم تحصل عليه.

كما أشارت دراسة (Lackmann et al, 2012) إلى وجود ردود أفعال ايجابية من وجود تقييم خارجي موضوعي لمعلومات الاستدامة يتمثل في شكل عوائد غير عادية عند إضافة الشركة إلى مؤشر الاستدامة، وهذا يوضح أن المستثمرين يأخذوا في الاعتبار الثقة في معلومات الاستدامة عند تحديد القيمة السوقية للشركة.

كما وجدت الدراسة أن الفوائد الناتجة من زيادة الثقة في معلومات الاستدامة تختلف عبر القطاعات، حيث وجد أن المستثمرين في الشركات ذات مخاطر الاستثمار العالية يستفيدوا أكثر من التقييم الخارجي الموضوعي، وهذا يوضح أن رد فعل السوق يكون ايجابي تجاه زيادة الثقة في معلومات الاستدامة في الشركات ذات خطر المعلومات المرتفع (عمرو السيد، ٢٠١٧).

ثالثاً: الدراسة التطبيقية

تناول الباحث فيما سبق التحليل النظري لدور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية.

وفي ضوء مشكلة البحث قام الباحث بالاعتماد على الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين متغيرات البحث. وتحقيقاً لهدف البحث، يتناول الباحث في هذا الفصل، أهداف الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، ونموذج البحث، وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة، وأدوات وإجراءات الدراسة، النماذج والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، وذلك على النحو التالي:

١- مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع الشركات المساهمة المدرجة بمؤشر (EGX ٣٠) المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠١٩ حتى ٢٠٢١. وقد بلغ حجم عينة الدراسة (٣٠) شركة

بإجمالي عدد مشاهدات (٩٠) مشاهدة، حيث اعتمد الباحث على تجميع خصائص لجنة المراجعة إحدى أدوات حوكمة الشركات، ودراسة والتنبؤ بتأثيرها على تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية (تقارير الحوكمة، تقارير الاستدامة، تقارير انبعاثات غازات الاحتباس الحراري). واعتمد الباحث في جمع البيانات على عدة مصادر تمثلت في شركة مصر لنشر المعلومات وموقع البورصة المصرية وبعض المواقع على شبكة الانترنت والمتخصصة في نشر التقارير المالية للشركات المصرية.

٢- توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

يوضح الجدول التالي متغيرات الدراسة ورموزها في نموذج الانحدار وطريقة قياسها واتجاهها المتوقع.

جدول رقم (٣-١) توصيف وقياس متغيرات الدراسة

المتغير ورمزه	نوعه	التوصيف وطريقة القياس
تأكيد تقارير الاعمال المتكاملة	تابع	وتم قياسه، كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا تم تأكيد تقارير الاعمال المتكاملة من قبل منشأة محاسبة ومراجعة، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك (حالة عدم تأكيد تقارير الاعمال المتكاملة).
خصائص لجنة المراجعة	مستقل	١. حجم اللجنة (ACsize): ويقصد به عدد أعضاء لجنة المراجعة. وتم قياسه، بالعدد الفعلي لأعضاء لجنة المراجعة. ٢. استقلال لجنة المراجعة (ACind): يقصد به عدد الأعضاء المستقلين وغير التنفيذيين في لجنة المراجعة. وتم قياسه، بالعدد الفعلي لأعضاء لجنة المراجعة المستقلين وغير التنفيذيين . ٣. تكرار اجتماعات لجنة المراجعة (ACmeet): ويقصد به عدد اجتماعات لجنة المراجعة. وتم قياسه، بالعدد الفعلي لاجتماعات لجنة المراجعة، قياسا على (.....). ٤. تمثيل المرأة في لجنة المراجعة (ACGD): يقصد به عدد الأعضاء النساء في لجنة المراجعة وتم قياسه، بالعدد الفعلي للأعضاء النساء في لجنة المراجعة.

٣- أدوات وإجراءات الدراسة:

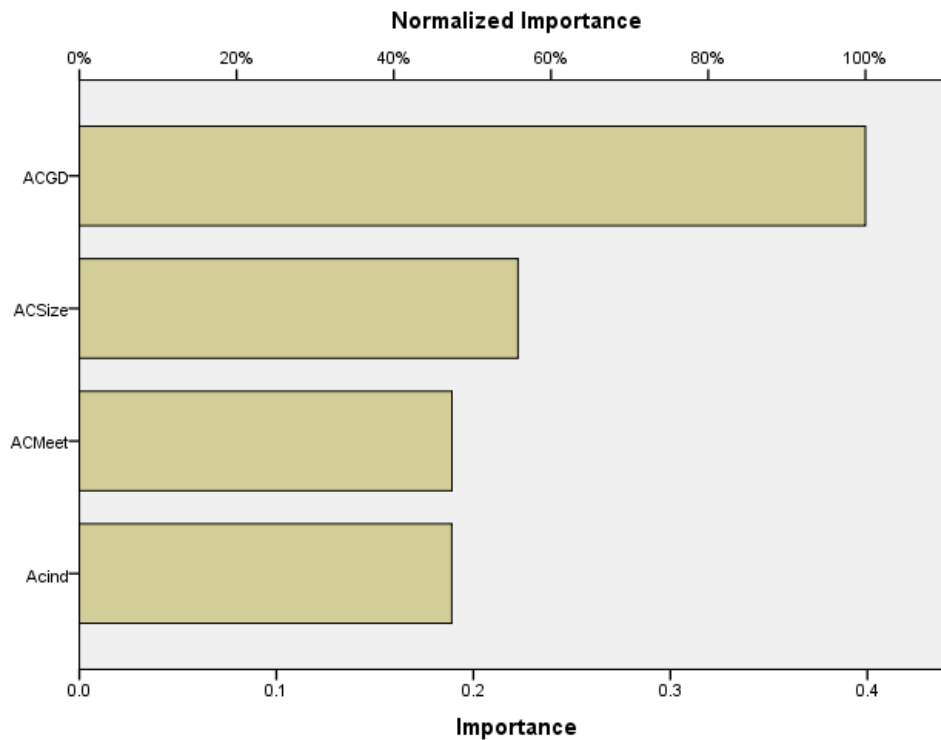
اعتمد الباحث على منهجية الدراسة التطبيقية من خلال تحليل التقارير المالية السنوية، والإيضاحات المتممة لها، لشركات عينة الدراسة عن الفترة من ٢٠١٩ إلى ٢٠٢١، وذلك لاستخراج البيانات اللازمة لقياس متغيرات البحث، وقام الباحث بقياس متغيرات الدراسة كما تم بيانه بجدول القياس السابق. وشملت إجراءات

الدراسة عمل تحليل محتوى للتقارير المالية لشركات العينة عن فترة الدراسة واستخراج وحساب قيم المتغيرات على اختلاف أنواعها.

جدول رقم (٢-٣) الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة

المتغير	الأهمية النسبية	النسبة
حجم لجنة المراجعة (ACsize)	٢٢٣.	55.8%
استقلالية لجنة المراجعة (ACind)	١٨٩.	47.4%
عدد اجتماعات لجنة المراجعة (ACMeet)	١٨٩.	47.4%
تمثيل المرأة في لجنة المراجعة (ACDG)	٣٩٩.	100%

الشكل رقم (١-٣) الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة



ولمزيد من التحليل إعتقد الباحث على نموذج الانحدار اللوجستي الثنائي (Binary Logistic Regression Model) نظرا لطبيعة قياس المتغير التابع (تأكيد تقارير الاعمال المتكاملة) فهو متغير ثنائي، يتم التعبير عنه كمتغير وهمي (Dummy Variable) يأخذ القيمة (١، صفر). حيث يتم التحقق من مدى معنوية نموذج تحليل الانحدار وصلاحيته لاختبار العلاقة محل الدراسة، من خلال مجموعة من المؤشرات أبرزها (Chi Square^٢) وكذلك معاملات التحديد (R^٢ Cox & Snell) والذي يفسر نسبة التغير في المتغير التابع التي ترجع إلى التغير في المتغير المستقل (خصائص لجنة المراجعة)، والنسبة التي ترجع إلى الخطأ العشوائي في التقدير أو لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى في النموذج. ولاختبار أثر خصائص لجنة المراجعة على تأكيد تقارير الاعمال المتكاملة، تم الاعتماد على النماذج التالية من ١ إلى ٤:

$$(1) \quad Assurance_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACsize_{it} + e_{it}$$

$$Assurance_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACind_{it} + e_{it} \quad (2)$$

$$(3) \quad Assurance_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACmeet_{it} + e_{it}$$

$$(4) \quad Assurance_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACGD_{it} + e_{it}$$

حيث إن:

- $Assurance_{it}$: تشير إلى تأكيد تقارير الاعمال المتكاملة.
- $ACsize_{it}$: تشير إلى حجم لجنة المراجعة.
- $ACind_{it}$: تشير إلى استقلالية لجنة المراجعة.
- $ACmeet_{it}$: تشير إلى عدد اجتماعات لجنة المراجعة.
- $ACGD_{it}$: تشير إلى تمثيل المرأة في لجنة المراجعة.
- β_0 : الجزء الثابت في معادلة الانحدار.
- β_1 : معاملات الانحدار التي تحدد اتجاه العلاقة، وتقاس ما تفسره المتغيرات المستقلة من التغير في تأكيد تقارير الاعمال المتكاملة.
- e_{it} : الخطأ العشوائي.

ويوضح الجدول التالي رقم (٣/٣) نتائج اختبار أثر خصائص لجنة المراجعة على تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة. من خلال استخدام نماذج الانحدار التالية من ١ رقم ٤، ويوضح الجدول رقم (٤/٤) نتائج تحليل الانحدار لتلك النماذج:

جدول رقم (٣/٣) نتائج تحليل الانحدار اللوجستي لإختبار أثر خصائص لجنة المراجعة على تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة

Variables	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	β	β	β	β
Constant	-1.86*	*١,٩٥-	٥٢٧.-	**١٥١.-
ACsize	.779**	-----	-----	-----
ACind	-----	**٨٠٨.	-----	-----
ACmeet	-----	-----	**٢٨٥.	-----
ACGD	-----	-----	-----	***٢,٤٥٣
Chi-square	9.930***	***٩,٥٠٠	***٧,٧١٧	***٢٤,٨٨٥
Cox & Snell R ²	.104	١٠٠.	٠٨٣.	٢٤٢.
Nagelkerke R ²	.149	١٤٣.	١١٧.	٣٤٥.
Percentage Correct	72.1%	70%	70.3%	74.4%
حيث: *** تشير لمستوى المعنوية عند (٠,٠١)، ** تشير لمستوى المعنوية عند (٠,٠٥)، * تشير لمستوى المعنوية عند (٠,١٠).				

يتضح من الجدول السابق، أن جميع النماذج معنوية وصالحة لاختبار العلاقة وذلك من خلال إحصائية الإختبار (Chi-square) وبقيمة احتمالية لجميع النماذج (٠,٠٠٠) أقل من مستوى المعنوية ٥%. وفيما يتعلق بالنموذج رقم (١) الخاص **بأثر حجم لجنة المراجعة** على تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة، يتضح أن قيمة معامل (Nagelkerke R²) والتي توضح المقدرة التفسيرية للنموذج بلغت (١٤.٩)، بمعنى أن (١٤,٩%) فقط من إجمالي التغيرات التي تحدث في المتغير التابع يمكن تفسيرها من خلال التغير في حجم لجنة المراجعة. وترجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في التقدير، والمتغيرات التفسيرية الأخرى التي لا يتضمنها النموذج. كما أن نسبة التصنيف الصحيح للنموذج (جودة النموذج) بلغت ٧٢,١%.

وفيما يتعلق بالنموذج رقم (٢) الخاص **بأثر استقلالية لجنة المراجعة** على تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة، يتضح أن قيمة معامل (Nagelkerke R²) والتي توضح المقدرة التفسيرية للنموذج بلغت (١٤,٣)، بمعنى أن (١٤,٣%) فقط من إجمالي التغيرات التي تحدث في المتغير التابع يمكن تفسيرها من خلال التغير

في استقلالية لجنة المراجعة. وترجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في التقدير، والمتغيرات التفسيرية الأخرى التي لا يتضمنها النموذج. كما أن نسبة التصنيف الصحيح للنموذج (جودة النموذج) بلغت ٧٠%.

وفيما يتعلق بالنموذج رقم (٣) الخاص بأثر عدد اجتماعات لجنة المراجعة على تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة، يتضح أن قيمة معامل (R^2 Nagelkerke) والتي توضح المقدرة التفسيرية للنموذج بلغت (١١,٧)، بمعنى أن (١١,٧%) فقط من إجمالي التغيرات التي تحدث في المتغير التابع يمكن تفسيرها من خلال التغير في عدد اجتماعات لجنة المراجعة. وترجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في التقدير، والمتغيرات التفسيرية الأخرى التي لا يتضمنها النموذج. كما أن نسبة التصنيف الصحيح للنموذج (جودة النموذج) بلغت ٧٤,٤%.

وفيما يتعلق بالنموذج رقم (٤) الخاص بأثر تمثيل المرأة في لجنة المراجعة على تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة، يتضح أن قيمة معامل (R^2 Nagelkerke) والتي توضح المقدرة التفسيرية للنموذج بلغت (٣٤,٥)، بمعنى أن (٣٤,٥%) فقط من إجمالي التغيرات التي تحدث في المتغير التابع يمكن تفسيرها من خلال التغير في نسبة تمثيل المرأة في لجنة المراجعة. وترجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في التقدير، والمتغيرات التفسيرية الأخرى التي لا يتضمنها النموذج. كما أن نسبة التصنيف الصحيح للنموذج (جودة النموذج) بلغت ٧٠,٣%.

ويخلص الباحث مما سبق، إلى اتفاق النتائج مع نتائج الانحدار اللوجستي فيما يتعلق بترتيب الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة (خصائص لجان المراجعة) التي تؤثر في وتتنبأ بتأكيد تقارير الأعمال المتكاملة. كما يلاحظ أن دقة التنبؤات كانت أعلى في ظل استخدام خصائص لجان المراجعة حيث بلغت ٩٠,٦% مقارنة بـ ٧٤,٤% فظل الانحدار اللوجستي.

خامساً-النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

١- النتائج

تشمل أهم نتائج البحث كالتالي:

- توجد علاقة طردية معنوية بين حجم لجنة المراجعة و دور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية

- توجد علاقة طردية معنوية بين استقلال لجنة المراجعة ودور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية
- توجد علاقة طردية معنوية بين عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة ودور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية
- توجد علاقة طردية معنوية بين تمثيل المرأة في لجنة المراجعة ودور المراجع الخارجي في التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية.
- توجد علاقة طردية معنوية بين تأثير خصائص لجنة المراجعة على قرارها في تكليف المراجع الخارجي بالتوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة في ضوء المعايير المهنية

٢- التوصيات

- ضرورة إلزام الشركات بتطبيق قواعد الحوكمة.
- إلزام جميع الشركات المسجلة في البورصة المصرية بأن يكون جميع أعضائها مستقلين أو غير تنفيذيين ، أو أن يتم تعيينهم من خلال الجمعية العمومية وليس من خلال مجلس الإدارة وذلك لضمان استقلالهم.
- ضرورة قيام الجهات المحاسبية المعينة بإصدار معايير وإرشادات للمساهمة في تحديد ما هية لجنة المراجعة، وكذلك مساهمة تلك الجهات في تقنين والتركيز على تحديد مهام محددة لا تتعداها حتى لا تؤثر على مراقبة اعداد التقرير المالي وتوحيدها من خلال موافقة الهيئة العامة للرقابة المالية على تطبيقها على الشركات المقيدة في البورصة المصرية.
- توجيه الجهات الرقابية في مصر، بمزيد من الإجراءات الإصلاحية، لتحسين المناخ الاستثماري والاقتصادى عن طريق مراقبة أداء لجنة المراجعة، وإقناع الشركات المقيدة في البورصة المصرية بأهمية تشكيل لجنة المراجعة.

- توجيه اهتمام هيئة الرقابة المالية والجهات ذات الصلو بوضع اطار موحد للافصاح المحاسبى عن تقرير لجنة المراجعة وتحديد الحد الأدنى من المعلومات التى يجب أن يتضمنها التقرير والتى تفى بدوره فى الحد من عدم تماثل المعلومات وزيادة ثقة أصحاب المصالح فى الشركة ، بالإضافة للحد من التباين بين الشركات فى هذا الصدد.

٣- مجالات البحث المقترحة

الحاجة إلى دراسة خصائص لجنة المراجعة على جودة تأكيد التقارير المتكاملة.

أثر استخدام لجنة المراجعة للشبكات العصبية الاصطناعية على مصداقية تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة.

العلاقة بين استقلال لجنة المراجعة فى الشركات المصرية و دور المراجع الخارجى فى التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة فى ضوء المعايير المهنية

العلاقة بين تكرار إجتماعات لجنة المراجعة فى الشركات المصرية و دور المراجع الخارجى فى التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة فى ضوء المعايير المهنية

العلاقة بين حجم لجنة المراجعة فى الشركات المصرية و دور المراجع الخارجى فى التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة فى ضوء المعايير المهنية

العلاقة بين تمثيل المرأة فى لجنة المراجعة فى الشركات المصرية و دور المراجع الخارجى فى التوكيد المهني عن افصاحات تقرير لجنة المراجعة كأحد صور التقارير المتكاملة فى ضوء المعايير المهنية

قائمة المراجع

أولاً المراجع العربية:

- أحمد، محمد بهاء الدين.(٢٠١٠) " إطار مقترح لتحديد منهج تطبيقي لأليات حوكمة الشركات بهدف زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية الشركات المساهمة مع التطبيق على بيئة المراجعة الخارجية بجمهورية مصر العربية " مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد ٣، المجلد ٩٤-٩٥.
- الركايبى، محمد عبد السلام (٢٠٢٣) ،"أثر مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئوليتها على مصداقية التقارير المالية دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية" مجلة البحوث المحاسبية ،كلية التجارة،جامعة طنطا،العدد الرابع.
- حافظ، سماح طارق، الطيب، شيماء هاشم محمد (٢٠٢٣) ،"مدى العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة واختيار المراجع : دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المقيدة فى البورصة المصرية " المجلة المصرية للدراسات التجارية،كلية التجارة،جامعة المنصورة، المجلد ٤٧،العدد الأول.
- صالح، أحمد السيد إبراهيم (٢٠١٧)، أثر درجة الإفصاح فى تقرير لجنة المراجعة على مستوى التحفظ المحاسبى بالقوائم المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة، مجلة جامعة الاسكندرية للعلوم الادارية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد (٥٤)، العدد الأول، ص ص ٣١٥-٣٤٨.
- عبد الفتاح، هبة بشير الطوخى، عثمان، د.مصطفى سامى عبد السميع (٢٠٢٤) ،"أثر نغمة الإفصاح بتقرير لجنة المراجعة على مستوى الاحتفاظ بالنقدية وادارة الأرباح بالشركات المصرية المقيدة بالبورصة " مجلة البحوث المحاسبية ،كلية التجارة،جامعة طنطا،العدد الأول
- على، على زكريا على (٢٠٢٣) ،"أثر خصائص لجنة المراجعة وهيكل الملكية على جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية " مجلة البحوث المحاسبية ،كلية التجارة،جامعة طنطا،العدد الأول
- مركز المديرين المصرى(٢٠١١)،دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية ، نسخة معدلة، وزارة الاستثمار، جمهورية مصر العربية.
- مركز المديرين المصرى(٢٠١٦)، الدليل المصرى لحوكمة الشركات ، الصادر الثالث، الهيئة العامة للرقابة المالية، جمهورية مصر العربية.

- نويجي، حازم محفوظ (٢٠١٧)، " أثر خصائص لجنة المراجعة على قيمة الشركة : دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة"، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، ١٣٤: ١٧٢-١٧٣.
- هلال، أحمد كمال بيومي (٢٠١٢)، " أثر هيكل الملكية وخصائص لجنة المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

ثانيا: المراجع الأجنبية

- Abbott,L. and S. Parker. (٢٠٠٠) , " Auditor Selection and Audit Committee Characteristics" , Auditing : A Journal of Practice & Theory 19(2) :47- 66.
- Abou El Elela, Saleh,Safaa Ahmed(٢٠٢٣) " The Effect of the Audit Committee Members' Gender Diversity on the Relationship between the Auditor's Narcissism and the Audit Report Readability: Evidence from Firms Listed on the Egyptian Stock Exchange", Alexandria journal of Accounting Research, Alexandria University, Faculty of business, Volume 7, Issue 3, Pages 31-88
- Adeyemi,S. B and T.O. Fagbemi. (٢٠١٠) " Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria" , International Journal of Business and Management 5(5) : 169 -179
- Bala , H. , N.A.Amran and H.Shaari . (٢٠١٨) , "Audit Committee Attributes and Auditor Brand Name of Listed Companies in Nigeria " , International Journal of Management Studies 25(2) : 39-70
- Bédard, J., and Y. Gendron. ٢٠١٠. Strengthening the Financial Reporting System: Can Audit Committees Deliver? International Journal of Auditing, ٢١٠ (١٤): ١٧٤-٢١٠.
- Blue Ribbon Committee (BRC) . (١٩٩٩) , " Report and Recommendation of the Blue Ribbon Committee on Improving The Effectiveness of Corporate Audit Committees", The Business Lawyer 54(3) : 1067-1095.
- Braswell,M. , R.B.Daniels , M.Landis and C-Chia Chang . (٢٠١٢) "Characteristics of Diligent Audit Committees " , Journal of Business & Economics Research 10(4) : 191-206 .
- Buallay , A. (٢٠١٨), "Audit Committee Characteristics: An Empirical Investigation of The Contribution to Intellectual Capital Efficiency" , Measuring Business Excellence 22(2) : 183-200

- Cadbury . (١٩٩٢) , " Code of Best Practice : Report of The Committee on The Financial Aspects of Corporate Governance " , Financial Reporting Council , London Stock Exchange.
- Chen, k.Y. and J. Zhou .(٢٠٠٧) , "Audit Committee, Board Characteristics and Auditor Switch Decisions by Andersen's Client's " , Contemporary Accounting Research 24(4) : 1085-1117 .
- Chen, Y . M , R. Moroney and K. Houghton . (٢٠٠٥) , " Audit Committee Composition and The Use of an Industry Specialist Audit Firm" , Accounting and Finance 45 : 217-239.
- DeZoort, F (1997). An investigation of audit committees' oversight responsibilities. Abacus, ٣٣(٢): .٢٢٧-٢٠٨
- Doolan , A.L . (٢٠٠٩) , " A Quantitative Analysis of Auditor Choice Predictors by Companies Making an Initial Public Offering in The Post Sarbanes- Oxley Environment" , Un Published PhD Dissertation, School of Business Administration , Anderson University
- Habbash , M. and . S . Alagla . (٢٠١٥) , "Audit Committee Effectiveness and Audit Quality: Evidence From Saudi Arabia" , Journal of Administrative and Economic Sciences ,Qassim University 8(2) : 41-60
- Hassan ,Y. , R. Hijazi and K.Nasser . (٢٠١٧) , "Does Audit Committee Substitute or Complement other Corporate Governance Mechanisms: Evidence From an Emerging Economy" , Managerial Auditing Journal ٣٢(٧) : 658-681
- Felo,A.J.,S.Krishnamurthy and S.A.Solieri. (٢٠٠٣), "Audit Committee Characteristics and The Perceived Quality of Financial Reporting : An Empirical Analysis " Working Paper, available at: <http://ssrn.com/abstract=401240>.
- Islam, M. Z., Islam, M. N., Bhattacharjee, S., and Islam, A. K. M. Z. (2010). "Agency problem and the role of audit committee: Implications for corporate sector in Bangladesh". International journal of Economics and Finance, ٢(٣): ١٧٧-١٨٨.
- Klein,A. (2002), "Audit Committee , Board of Director Characteristics ,and Earnings Management", Journal of Accounting and Economics ٣٣ : ٣٧٥-٤٠٠
- Kikhia , H. (٢٠١٤) , " Board Characteristics , Audit Committee Characteristics , and Audit Fees : Evidence From Jordan" , International Business Research 7(12) : 98-1100

- Li, Zecong . (٢٠٠٨), " Audit Committee, Corporate Governance and The Sarbanes - Oxley Act ٢٠٠٢" , Un Published PhD Dissertation , University of Leeds , Uk.
- Masli, A. (٢٠١٨) ," The Role of The Audit Committee as a Corporate Governance Mechanism: The Case of The Banking Sector in Libya" , Un Published PhD Dissertation , Nottingham Business School, Nottingham Trent University
- Nasrudin ,W. , N.Mohamed and N.Shafie . (٢٠١٧) , "Corporate Governance & Auditor Choice in Malaysia " , SHS Web of Conferences 36 : 00007 .
- Paul Coller. (1993)." Audit Committees in major UK companies".Managerial Auditing Journal, Vol.8, NO. (3)25-30
- Sahyoun, N., & Magnan, M. (٢٠٢٢). Banks' voluntary disclosure in the audit committee reports, cost of equity and the mediating role of financial analysts, International Journal of Auditing, 26(4),494-514.
- Zhou, H., S. O-Ansah and A. Magging. (2018), "Board of Directors, Audit Committee and Firm Performance": Evidence From Greece, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 31 : 20-36 .