مجلة البحوث المحاسبية

https://abj.journals.ekb.eg/

كلية التجارة – جامعة طنطا

العدد : الرابع

ديسمبر 2023

أثر مدي وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها على مصداقية التقاريرالمالية

دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية

الدكتور

محمد عبد السلام الركايبي

Dr/ Mhamed Abd Elsalam Elrakaiby

مدرس بقسم المحاسبة – جامعة دمنهور

أثر مدي وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها على مصداقية التقارير المالية –دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية

الملخص:

إستهدف البحث دراسة وإختبار أثر مدي وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها (مقاسة بنسبة أداء لجان المراجعة للشركات محل الدراسة بمسئولياتها وفقًا للدليل المصري لحوكمة الشركات) علي مصداقية التقارير المالية (مقاسة بإعادة الإصدار للقوائم المالية).

ولتحقيق هدف البحث تم تحليل الدراسات المحاسبية السابقة لاشتقاق فروض البحث، ثم اجراء دراسة تطبيقية على عينة من (١٠٠) شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة بين ٢٠١٦ إلي ٢٠٢١.

خلصت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية بين مدي وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها ومصداقية التقارير المالية، حيث تعد لجنة المراجعة آلية محورية من آليات حوكمة الشركات حيث تهدف إلى مساعدة مجلس الادارة على أداء مسئولياته، التأكد من سلامة هيكل الرقابة الداخلية وتنفيذه، دعم استقلالية ومتابعة مراقب الحسابات والمراجع الداخلي، وضبط جودة التقارير المالية كما أنها قد تتحمل مسئولية رقابة ومتابعة إدارة المخاطر المالية، في حالة عدم وجود لجنة إدارة المخاطر المالية، لذلك تعد مسئوليات لجنة المراجعة من القضايا المهمة التي نالت إهتمام العديد من الباحثين لبيان أثر تعدد مسئولياتها على مصداقية التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: مسئوليات لجنة المراجعة – مصداقية التقارير المالية – إعادة إصدار التقارير المالية.

The impact of the extent to which the audit committee fulfills its responsibilities on the credibility of financial reports - an applied study on non-financial companies listed on the Egyptian Stock Exchange

Abstract

The research aimed to study and test the effect of the extent to which the audit committee fulfills its responsibilities (measured by the percentage of performance of the audit committees of the companies under study in fulfilling their responsibilities according to the Egyptian Guide to Corporate Governance) on the credibility of financial reports (measured by the reissuance of the financial statements). To achieve the goal of the research, previous accounting studies were analyzed to derive the research hypotheses, then an applied study was conducted on a sample of (100) non-financial companies listed on the Egyptian Stock Exchange during the period between 2016 and 2021.

The study concluded that there is a significant relationship between the extent to which the audit committee fulfills its responsibilities and the credibility of financial reports, as the audit committee is a pivotal mechanism of corporate governance as it aims to help the board of directors perform its responsibilities, ensure the integrity of the internal control structure and its implementation, support the independence and follow-up of the auditor and auditor.

Internal and quality control of financial reports. It may also bear responsibility for monitoring and following up on financial risk management, in the absence of a financial risk management committee. Therefore, the responsibilities of the audit committee are among the important issues that have received the attention of many researchers to demonstrate the impact of its multiple responsibilities on the credibility of financial reports.

Keywords: Responsibilities of the audit committee - credibility of financial reports - Restatement of Financial statements.

١- مقدمة البحث:

لقد حازت لجنة المراجعة علي اهتمام بالغ من قبل الباحثين والهيئات والمنظمات الدولية المتخصصة، إذ أصبحت حقلاً خصباً للبحث والدراسة، وخاصةً بعد الإخفاقات المالية في شركات المراجعة الكبري، ففي عام ١٩٧٢ أوصت لجنة الأوراق المالية والبورصات في الولايات المتحدة الأمريكية للشركات المقيدة بالبورصة بإنشاء لجان مراجعة Islam (2010) ، كما تم تأسيس لجنة المراجعة Treadway Committee في الولايات المتحدة الامريكية 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 إعداد التقارير المالية، 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 مساءلة الشركات لعام ٢٠٠٢ المعروف باسم The sarbanes –oxley Act (sox,2002) (Islam,2010).

وبالتالي انتشر ظهور لجان المراجعة بصورة سريعة إما بطلب أو توصية من المنظمين والهيئات المهنية، والمستثمرين وأصحاب المصالح الأخرين حيث أُعدت مبادرات مختلفة لتعزيز وزيادة مسئولياتها(2010) Bedard and gendron, خاصة بعد حدوث الإنهيارات في الشركات الكبيرة علي مستوى العالم، والتى أفصحت عن أوجه القصور في نظام الحوكمة، الذى كان من شأنه التأثير علي مصداقية القوائم المالية المنشورة، مما ألزم المنظمات المهنية والتشريعية بضرورة التعرف علي مواطن الضعف في نظام حوكمة الشركات ومحاولة إصلاحها بصورة مناسبة، حيث تعد القوائم المالية بمثابة الأداة الرئيسية لإيصال المعلومات المحاسبية لأصحاب المصالح لكي يعتمدوا عليها بصفة أساسية في إتخاذ القرارات، للوقوف علي مدي الإستقرار والنمو الإقتصادي للشركة، وحتي تتسم هذه

القرارات بالرشد الإقتصادي ينبغي أن تكون تلك المعلومات ذات جودة عالية، وذلك من خلال إستيفائها لخصائصها النوعية، خاصة قدرتها علي التمثيل الصادق والمتمثل في الإكتمال والحيادية والخلو من الأخطاء وبالتالي تدنى المستوي الفعلي لخطر المعلومات المحاسبية Accounting Information Risk (ذكي، ٢٠١٨).

وتشير معظم الدراسات (Islam, 2010; Morrison, 2004; Klein, 2002; Dechow et al., 1996) إلى أن هناك تحولاً نموذجياً في ممارسات حوكمة الشركات في مختلف البلدان المتقدمة بعدما تم الاعتراف بأهمية وجود لجان المراجعة، حيث حاولت العديد من الدول الإسراع بإصدار عددا من التشريعات والتقارير التي تطالب الشركات بتكوين لجان مراجعة لفحص السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة للحفاظ علي مصالح المستثمرين وزيادة فعالية آليات الحوكمة (Ashraf , 2019)

وتركيزاً علي مسئوليات لجنة المراجعة فقد إزدادت تلك المسئوليات بشكلٍ كبير، حيث شهدت الفترة الأخيرة جهوداً مهنية واقتراحات مختلفة للإرتقاء بعملية المراجعة، حيث أوضحت دراسة Lin, (2008) بعض مسئوليات لجنة المراجعة، والمتمثلة في؛ تقديم توصيات بشأن تعيين مراقب حسابات، والإشراف علي نظام المراجعة الداخلية ومتابعة تنفيذها للمهام الموكلة إليها، تنسيق الإتصال بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات، مراجعة هيكل الرقابة الداخلية للشركة، وكذلك مراجعة المعلومات المحاسبية وطرق الإفصاح عنها، وأضافت دراسة Beasley (2009) أن مسئوليات لجنة المراجعة ازدادت أهميتها خاصة فيما يتعلق بالإشراف علي عملية إعداد التقارير المالية والإشراف علي نظم المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة الأمريكية ولكنها وجدت أنه من الصعب العمل علي توفير رقابة فعالة خاصةً في الشركات كبيرة الحجم والمعقدة.

كما وجدت دراسة Brown (2009) أن لجان المراجعة تعد المسئول الرئيسى عن الإشراف علي القضايا المالية للشركة، وكذلك إدارة المخاطر المتعلقة بالتقارير المالية، وأضافت بأنه يتوجب عليها فهم شامل لنظام إدارة المخاطر لتكون قادرة علي تقييم إجمالى

مخاطر الشركة بوجه عام، كما أوضحت أيضاً أن الشركات التكنولوجية سوف تحتوي علي بيئة تنظيمية مختلفة وكذلك مخاطر قد تكون معقدة إلى حد ما عن الشركات الأخرى، مما قد تتطلب إنشاء لجنة منفصلة لإدارة المخاطر لكي تتفاعل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة ومساعدتها.

وفي الوقت ذاته، تتعرض لجان المراجعة لضغوط من أجل زيادة نطاق عملهما الرقابي، خاصة في ظل جائحة كورونا فتتحمل لجان المراجعة مسئولية متزايدة للوصول إلى تقارير موثوقة لدى المستخدمين (Lapiţkaia, 2020) ، حيث تعمل على تمثيل مجالس الإدارة في القيام بمسئولياتها الرقابية المرتبطة بالتقارير المالية والمراجعة وكذلك حوكمة الشركات بوجهٍ عام (Dezoort, 1997) ، فقد تم إضافة بندين وهما إدارة المخاطر وهيكل الرقابة الداخلية مؤخراً لدور مجلس الإدارة ومن المتوقع أن تلزم الهيئات التنظيمية بالإفصاح عن إدارة المخاطر وإنشاء إدارة منفصلة في المستقبل لإدارة المخاطر (Brown, 2009).

في حين يري المستثمرون أن تعدد مسئوليات لجنة المراجعة قد لا يحسن من مصداقية التقارير المالية (Ashraf, 2019) ، وأن النموذج التقليدى للحوكمة غيرٍ كافى في ظل بيئة الأعمال التكنولوجية المعقدة، فإنه قد يحتاج إلى تعديل خاصةً فيما يتعلق بإدارة المخاطر علي وجه التحديد Brown (2009) كما افترضت دراسة Ashraf (2019) إن مسئولية لجنة المراجعة في الإشراف علي هيكل الرقابة الداخلية سوف تؤثر إيجابياً علي مصداقية التقارير المالية حيث أنها من المهام الأساسية للجنة المراجعة ,بينما افترض إن إدارة المخاطر سوف تؤثر سلباً علي مصداقية التقارير المالية لأنها من المهام غير الأساسية للجنة المراجعة.

وفيما يتعلق بالبيئة المصرية فهناك إهتمام متزايد بهذا الخصوص، حينما أصدرت الهيئة العامة للرقابة المالية – الهيئة العامة لسوق المال سابقاً – القرار رقم (٣٠) في ٢٠٠٢/٦/١٨م، والذي نص على إلزام كافة الشركات المقيد لها أوراق مالية بجداول البورصة بضرورة تشكيل لجان مراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمشهود

لهم بالكفاءة والخبرة في النواحي المحاسبية والمالية, وقد صرح (الدليل المصري لعمل لجان المراجعة، أغسطس ٢٠٠٨) إن من مسئوليات لجنة المراجعة مراقبة نظام إدارة المخاطر المالية بالشركة بصفتها لجنة معنية من قبل مجلس الإدارة حيث تتحمل مسئولية مساعدة الإدارة في تنفيذ مسئولياتها الرقابية ، وتتمثل الواجبات والمسئوليات الملقاة علي عاتق لجنة المراجعة بشكلٍ خاص في مراقبة عملية إدارة المخاطر التي يمكن أن تؤثر علي عملية إعداد التقارير المالية وغير المالية للشركة، ومراقبة سلامة هيكل الرقابة الداخلية المتعلق بإعداد التقارير المالية والإلتزام بالمعايير المحاسبية، إضافة إلى متابعة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية.

ودفع حدوث الإنهيارات المالية العديد من المنظمات المهنية إلى إصدار العديد من التشريعات والاصدارات لتحسين حوكمة الشركات، وقد ترتب عليها الإلزام بتكوين لجان مراجعة بالشركات المقيدة بالبورصة، وعلى الرغم من وجود لجان مراجعة بتلك الشركات إلا أنها ما زالت تعانى من أوجة القصور والضعف خاصة فيما يتعلق بمصداقية التقارير المالية المنشورة، وقد يرجع ذلك إلى تعدد مسئوليات لجان المراجعة والمتمثلة في؛ دراسة هيكل الرقابة الداخلية، دراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الادارة، دراسة السياسيات المحاسبية المتبعة، مناقشة واعتماد خطة المراجعة الداخلية، التأكد من التزام الشركة بإتباع النظم واللوائح ،تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، الموافقة علي قيام مراقب الحسابات بعمليات إضافية غير مراجعة الحسابات، الإطلاع علي خطة مراقب الحسابات والإدلاء بملاحظتها عليها، التنسيق بين المراجع الداخلى ومراقب الحسابات، دراسة وتقييم نظم المعلومات والاتصالات، تقييم المخاطر للشركة، الاستعانة بمراقب الحسابات أو المراجع الداخلي لحضور اجتماعها كلما دعت الحاجة إليه، القيام بأية أعمال اخرى يكلفها بها مجلس الادارة، وذلك وفقًا للدليل المصرى لحوكمة الشركات ٢٠١٦ وبناءًا علي ماسبق يسعي الباحث إلى دراسة أثر التعدد في مسئوليات لجنة المراجعة علي مصداقية التقارير المالية ذلك من أجل الحفاظ علي السلامة المالية للشركات.

٢- مشكلة البحث:

إن ظهور العديد من حالات الإفلاس والأزمات المالية في العديد من دول العالم أدت إلى قيام المجالس التشريعية والمنظمات المهنية مثل (الكونغرس الأمريكي وبورصة نيويورك New York Stock Exchange و NASDAQ) بإصدار عدة متطلبات تتعلق بحوكمة الشركات، لمنع تكرار هذه الأزمات وإعادة ثقة المجتمع المالي في مصداقية التقارير المالية ضماناً لإستقرار أسواق المال، وقد نالت لجنة المراجعة كأحد آليات الحوكمة بأكبر قدرٍ من المعايير والمتطلبات لضمان فعاليتها بإعتبارها المسئولة عن الإشراف والرقابة علي عملية إعداد التقرير المالي (Rezaee et al.,2003).

كما يري كلُ من Ashraf (2019) ، Dezoort (1997) أنه رغم إعتقاد المنظمين أن زيادة المسئوليات الرقابية للجنة المراجعة سوف تعزز من سلامة ومصداقية التقارير المالية ، إلا إنه ومع مرور الوقت زادت من مخاوف المستثمرين حول الأعباء التي تتحملها لجنة المراجعة والتي سوف تؤثر علي مسئولياتها تجاه التقارير المالية، وأنه لايزال هناك قلقاً بشأن نطاق مسئوليات لجنة المراجعة، ومدي خضوع أعضاء لجنة المراجعة للمساءله عن المهام الرقابية للمحاسبة والمراجعة والأنشطه الأخرى لحوكمة الشركات (Jabak, 2022).

وبناءاً على ما سبق؛ يسعي الباحث إلى إختبار أثر تعدد مسئوليات لجنة المراجعة والمتمثلة في كلٍ من مراقبة المخاطر المالية وهيكل الرقابة الداخلية، والإشراف علي عملية إعداد التقارير المالية، والإشراف علي المراجعة الداخلية والخارجية علي مصداقية التقارير المالية، ***وذلك من خلال الإجابة عن تساؤل البحث الآتي:***

- هل يؤثر مدي وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها المتزايدة علي سلامة ومصداقية التقارير المالية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟

٣- هدف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة وإختبار أثر مدي وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها علي مصداقية التقارير المالية وذلك بالتطبيق علي عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٦ إلى ٢٠٢١.

٤- أهمية ودوافع البحث :

تنبع **أهمية البحث الأكاديمي** من مسايرتة للبحوث التي عُنيت بدراسة وإختبار تأثير مدي وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها علي مصداقية التقارير المالية، ورغم كثرة البحوث التي تناولت موضوع سلامة ومصداقية التقارير المالية إلا أن البحوث التي تربط ربطاً مباشراً بين مسئوليات لجنة المراجعة ومصداقية التقارير المالية، لا تزال محدودة وقد تصل حدَّ الندرة، خاصة في البيئة المصرية، وذلك في حدود علم الباحث، مما يعطي لهذا البحث أهمية نظرية أكاديمية.

كما يستمد هذا البحث **أهميته العملية** من المحاولة إلى الوصول إلى دليل عملي علي تلك العلاقة، من خلال التطبيق علي مجموعة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ورغم كثرة **دوافع البحث** إلا أنه يمكن بلورة أهم تلك الدوافع فيما يلي:

- تميل معظم الدراسات الأكاديمية في مصر لاستخدام الدراسات الميدانية باستخدام قوائم استقصاء، وقليل منها تطبيقي، وهو ما حاولت الباحث التغلب عليه من خلال التطبيق علي الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.
- ندرة البحوث التي تربط بين مسئوليات لجنة المراجعة وسلامة ومصداقية التقارير المالية بصفة عامة، وفي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بصفة خاصة، وذلك في حدود علم الباحث.

٥- حدود البحث:

يقتصر هذا البحث في دراسة وإختبار أثر مدي وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها (مقاسة بتحليل محتوي تقارير لجان المراجعة للشركات محل الدراسة وفقًا للدليل المصري لحوكمة الشركات) علي مصداقية التقارير المالية (مقاسة بإعادة الإصدار للقوائم المالية)، ولذلك لن يتم التعرض إلى العوامل الأخري المؤثرة علي مصداقية التقارير المالية إلا بقدر ما يلزم علمياً لمعالجة مشكلة البحث، كما سوف تقتصر الدراسة التطبيقية علي عينة من الشركات غير المالية المدرجة بالبورصة المصرية في الفترة من ٢٠١٦-٢٠٢١ ، ومن ثم يخرج نطاق البحث عن دراسة الشركات والمؤسسات المالية. وأخيراً فإن قابلية نتائج البحث للتعميم مشروطة بضوابط تحديد مجتمع وعينة الدراسة والمنهجية المستخدمة في إختبار العلاقة محل الدراسة.

٦- خطة البحث

لمعالجة مشكلة البحث وتحقيقًا لأهدافه وفي ضوء حدوده سوف يستكمل الباحث خطوات البحث على النحو التالي:

١/٦ تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بالعلاقة بين مسئوليات لجنة المراجعة ومصداقية التقارير المالية، واشتقاق فرض البحث.

٢/٦ منهجية البحث

٣/٦ نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

١/٦ تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بالعلاقة بين مسئوليات لجنة المراجعة ومصداقية التقارير المالية، واشتقاق فرض البحث.

١/١/٦ تحليل الدراسات ذات الصلة بلجنة المراجعة

شهد العالم حالات إفلاس وغش مالي مع بداية القرن الحادي والعشرين، والتي شملت الشركات العملاقة مثل شركة Enron، وشركة World Com وما نتج عنها من تورط

شركات المراجعة الكبرى مثل شركة Arthur Andersen، مما عمل على زيادة الإهتمام بكيفية توفير آليات الحوكمة الجيدة وخاصة فيما يتعلق بلجان المراجعة (عبدالفتاح، ٢٠١٣).

وعلى الرغم من عمق البعد التاريخي للجان المراجعة، إلا أن أدبيات الفكر المحاسبي لم تتفق على تعريف واضح ومحدد لها، حيث إن الشكل النهائي لتلك اللجان ووظائفها لا يزال محل جدل ونقاش، فضلاً عن أن تشكيل لجنة المراجعة وتحديد الأنشطة الخاصة بها، يختلف من شركة لأخرى حسب رؤية تلك الشركة لجدوى وجود لجنة المراجعة، كما يتطور مع التطور في الحياة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية المحيطة بالشركة.

وبشأن تعريف لجنة المراجعة فقد عرفت دراسة (DeZoort et al., (2002 , p: 41 لجنة المراجعة الفعالة علي أنها من تمتلك أعضاء مؤهلين ذوي الخبرة في تحديد الموارد اللازمة لحماية مصالح المساهمين وذلك من خلال ضمان مصداقية التقارير المالية، وهيكل الرقابة الداخلية، إضافة لإدارة المخاطر، وذلك من خلال المواظبة علي تبني العمليات الرقابية والإشرافية ، كما أوضحت دراسة (Hasnah et al,. (2005, p: 188 بأنها لجنة فرعية تراقب سلوك المديرين وتساعد مجلس الإدارة في الإشراف على آليات هيكل الرقابة الداخلية وضمان أدائها الملائم، وتساعد أيضاً في تحديد مؤشرات الخطر، والتخفيف من الأضرار المحتملة، وتعزيز القيمة التي يمكن أن تكون لمساهميها.

وأتفق البعض (Adelopo, 2010, p: 60; Salehi et al, 2012, p: 37; and Kikhia, 2014, p: 100) علي تعريف لجنة المراجعة بأنها "لجنة منبثقة من مجلس الإدارة وتقتصر عضويتها علي الأعضاء غير التنفيذيين ممن يمتلكون الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، بهدف تدعيم وزيادة الثقة في القوائم المالية، كما أنها مسئولة عن الإشراف علي التقارير المالية والتنسيق مع عمليات المراجعة الداخلية والخارجية، ضبط جودة التقارير المالية والتأكد من فعاليتها وملائمتها لمستخدميها، وكذلك التأكد من ملائمة هيكل الرقابة الداخلية وكفايتة بالشركة".

كما عرفها البعض (Islam and Brennan and Kirwan, 2015, p:37 2010, p: 181,) ، عبد الحليم، ٢٠١٤، ص: ١٤) بأنها "آلية محورية من آليات حوكمة الشركات، وهي لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، حيث تهدف إلى الإشراف على ومتابعة أعمال مراقب الحسابات والمراجع الداخلي، وتقصي الحقائق حول الموضوعات التي يكلفها بها مجلس الإدارة، ويمكن النظر إلى تكوينها على أنها تطوير لعملية المراجعة في معناها الواسع، وتتكون لجنة المراجعة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء غير تنفيذيين، أي لا يقومون بأي أعمال تنفيذية داخل الشركة، وربما الغالبية منهم مديرين سابقين في شركات أخرى، أو من أساتذة الجامعات أو السياسيين السابقين البارزين والذين لديهم خلفية علمية عن المحاسبة والاقتصاد والتمويل وإدارة الأعمال، وعادة ما تتكون هذه اللجان في الشركات المساهمة الكبيرة التي من طبيعتها التعامل مع عدد كبير من أصحاب حقوق الملكية".

ووفقًا لقواعد القيد والشطب بالبورصة المصرية في فبراير ٢٠٢٣ م تُعرف 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 عضواً أو أكثر من خارج الشركة في حالة عدم توافر العدد الكافي من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفذيين، وكذلك الإستعانة بمراقب حسابات أو من تراه مناسباً لحضور إجتماعاتها من غير أعضائها، ويتم تكوين لجان المراجعة إلزاميًا في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية أو أختياريًا في الشركات غير المقيدة". (نويجي، ٢٠١٧، ص: ١٤٠)

وأضاف Christopher , (2020, p: 17) بأنها "لجنة رئيسة في مجلس الإدارة تقوم بالتنسيق بين كل من المراجع الداخلي ومراقب الحسابات، وبالتالي فهي توفر نطاق لكلٍ منهما للتعبير عن إهتماماتهم وقضاياهم".

و يخلص الباحث مما سبق إلى تعريف شامل للجنة المراجعة علي أنها: " إحدى اللجان المنبثقة من مجلس الإدارة وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة أعضاء من غير التنفيذيين

ممن لديهم خبرة وكفاءة مالية ومحاسبية، وتجتمع بصفة دورية ومنتظمة مرة كل شهر أو كل شهرين على الأكثر، وتعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة ومراقبي الحسابات بشكل يؤدي إلى دعم إستقلالية مراقبي الحسابات، وتعد أداة للرقابة علي إدارة الشركة، ومن أهم أعمالها التحقق من سلامة ومصداقية القوائم المالية، وكذلك التأكد من مدي فعالية هيكل الرقابة الداخلية، كما تهدف إلى الإشراف على ومتابعة أعمال مراقب الحسابات والمراجع الداخلي والتنسيق بينهما، وتقصي الحقائق حول الموضوعات التي يكلفها بها مجلس الإدارة وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب مراقب الحسابات، ومن أهم أهدافها إكتساب ثقة المستثمرين من خلال إعتمادهم علي التقارير المقدمة من لجان المراجعة".

كما لاحظ الباحث مما سبق ما يلي:

١. **وضع لجان المراجعة:** تظهر لجنة المراجعة في الهيكل التنظيمي للشركة وذلك من خلال كونها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة.
٢. **تشكيل لجنة المراجعة:** تشكل لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، بحيث لا يقل عن ثلاثة أعضاء كحد أدنى من المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة.
٣. **المهام المختلفة والمسئوليات المتنوعة للجان المراجعة:** فعلي الرغم من إختلافها بين الدول، إلا أنه يوجد إتفاق بين العديد من الدراسات (Sultana et al, 2015; Alzeban, 2015; Khlif and Samaha, 2016) على أن هذه المسئوليات تشتمل على أربعة مسئوليات رئيسية هي؛ تقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، دعم وظيفة المراجعة الداخلية، الإشراف علي عملية إعداد القوائم المالية، دعم إستقلال مراقب الحسابات.
٤. **الهدف النهائي للجنة المراجعة:** ويتمثل الهدف النهائي للجنة المراجعة في خدمة لجنة المراجعة (حماية مصالح المساهمين)، وكذلك الطريقة التي تحقق بها لجنة المراجعة أهدافها (إستخدام الأعضاء المؤهلين ذوي الخبرة وكذلك الموارد اللازمة لتوفير عمليات الرقابة بصورة مستمرة) من أجل زيادة

مصداقية التقارير المالية، والتأكد من صحة المعلومات الواردة بها، وتوفير الثقة لدي مستخدمي القوائم المالية.

٥. **أهمية لجنة المراجعة** : تنبع أهمية لجنة المراجعة من وجودها داخل الشركة، وما سوف تحققه من المنافع المتوقعة منها والتي ترتبط بجميع الأطراف مثل مجلس الإدارة، مراقب الحسابات، المراجع الداخلي، وأصحاب المصالح، وفيما يتعلق بطبيعة عملها سواء كان قرار تكوينها إختيارياً أو إلزامياً، فأنها تباشر أعمالها بصورة منتظمة فيما يتعلق بكل من، الإشراف علي عملية إعداد التقارير المالية، وتقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، ودعم إستقلالية كلٍ من مراقب الحسابات والمراجع الداخلي (صالح ,٢٠١٧).

وبالنسبة **لأهمية لجنة المراجعة لمجلس الإدارة** يتفق (Malik, 2014; Brennan & Kirwan,2015) على أن اللجنة تساعد مجلس الإدارة في أداء مهامه ومسئولياته الخاصة بالأمور المحاسبية والمالية. وذلك من خلال دورها في تحسين الإتصال بين مجلس الإدارة ومراقب الحسابات والمراجع الداخلي، وعملية الإشراف والرقابة على إعداد القوائم المالية (نويجى، ٢٠١٧).

لذا تعد لجان المراجعة تطويراً لعملية المراجعة في معناها الواسع، إذا جاءت فكرتها بهدف توفير وسيلة فنية رقابية تعمل على حماية أصحاب المصالح المختلفة بالشركة، مع توفير تأكيدات إضافية بأن مجالس إدارة الشركات تؤدي مسئولياتها بكفاءة وفعالية، فلجان المراجعه تقوم بالتأكد من وجود بيئة رقابية داخلية سليمة وفعالة، حيث يكون أحد عناصرها المراجعة الداخلية المستقلة ذات الجودة المرتفعة مع توافر نظام معلومات سليم يضمن مصداقية التقارير المالية، فإن وجود لجنة المراجعة سوف يدعم المركز المالي للشركة من خلال تزويد مجلس الإدارة بالمعلومات الملائمة والكافية لتحسين قرارات المجلس في إدارة شئون الشركة، فهي خط اتصال فعال بين أعضاء المجلس التنفيذيين وغير التنفيذيين مما يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات داخل الشركة (الباقر،٢٠١٧).

ظهرت فكرة لجنة المراجعة حينما أوصت بورصة نيويورك في عام ١٩٣٩ بضرورة تشكيل لجان مراجعة لمساندة مجلس الإدارة، وسرعان ما أنتشر ظهورها منذ أواخر القرن التاسع عشر حيث أنه في عام ١٩٦٧م أوصى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) جميع الشركات المقيدة في البورصة بضرورة إنشاء لجنة مراجعة، لتكون مسئولياتها حل النزاعات التي تنشأ بين مراقب الحسابات وإدارة الشركة المتعلقة بالنواحي المحاسبية، وكذلك طريقة الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية، وفي عام ١٩٧٢ ألزمت لجنة الأوراق المالية والبورصة الشركات المقيدة بالبورصة بأن تنشأ لجان للمراجعة مكونة من أعضاء مستقلين (غير تنفيذيين)، والإفصاح عن المعلومات حول تكوين لجان المراجعة (1974)SEC وكذلك مطالبة الشركات المقيدة بالإفصاح عن عدد الإجتماعات التي تعقد سنوياً، كما أنه في عام (1978) أصدرت أيضاً مهام لجنة المراجعة في خطاب دوري (2002)/SEC-03/PM (Rachman ,2014)

ثم بعد ذلك في عام ١٩٨٧م أصدرت لجنة Treadway تقريراً يؤكد أهمية تشكيل لجان المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين، وحدد هذا التقرير أن المسئولية الأساسية للجان المراجعة تتمثل في دورها في إكتشاف التلاعب والغش وكيفية منعه في التقارير المالية.

وفي عام ١٩٩٩ أصدرت لجنة The Blue Ribbon _ لجنة الاستشارات المالية هي عبارة عن تعاون مشترك بين بورصة نيويورك والرابطة الوطنية لتجارة الأوراق المالية حيث تقدم عدة توصيات لتحسين فعالية الرقابة في لجان المراجعة وتعزيز جودة التقرير المالي، كما يمثل الهدف الرئيسي لتقرير BRC هو إحداث تغييرات عملية و تدريجية في الوظائف والتوقعات الموضوعة على مجالس إدارة الشركات ولجان المراجعة والإدارة العليا والمالية ومراجعي الحسابات الداخليين ومراقبى الحسابات_ مجموعة من التوصيات بهدف زيادة أداء وتحسين فعالية لجان المراجعة لضمان جودة القوائم المالية، كما يؤكد تقرير BRC على أن لجنة المراجعة يجب أن تكون جهة محايدة وحاسمة في عملية إعداد التقارير المالية، حيث أن لجنة المراجعة تعد إمتداد لمجلس الإدارة وكذلك البعد النهائي لعملية الرقابة. (Viera-Munoz, 2005)، حيث تقوم لجنة المراجعة بتوفير الإجراءات الرقابية اللازمة فى عملية اعداد التقرير المالي وكذلك الإفصاحات التي يتم نشرها للأسواق (Bedard and Gendron ,2013).

وأصدر الكونجراس الأمريكي قانون Sarbanes–Oxley (SOX) في عام ٢٠٠٢ حيث زاد من مسئوليات لجان المراجعة وسلطتها، والتي تتعلق بمتطلبات العضوية وتكوين لجان المراجعة لتشمل المزيد من المديرين المستقلين، وبناءً على ذلك أقترحت لجنة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية لوائح وقواعد جديدة لتعزيز لجان المراجعة، حيث تعد لجان المراجعة مسئولة عن الموافقة المسبقة على خدمات المراجعة والخدمات الأخري بخلاف المراجعة، التوصية بتعيين مراقبي الحسابات وتحديد أتعابهم، وكذلك توفير إجراءات لتلقي شكاوى الموظفين والإحتفاظ بها ومعالجتها، كما أن لديها سلطة الإستعانة بمحامٍ خاص أو خبير مالى لتقديم المشورة والدعم (Viera–Munoz, 2005).

كما قامت دراسة Rezaee et al,. (2003) بتطبيق أسلوب تحليل المحتوي علي تقارير ولوائح لجان المراجعة في عينة مكونة من ١٠٠ شركة في الولايات المتحدة الأمريكية بهدف تحديد المحتوى المعلوماتي لهذه التقارير واللوائح ومدي إتساقها مع متطلبات هيئة سوق المال والبورصات الأمريكية، وقد عرضت النتائج مبوبة حسب لائحة لجنة المراجعة وتقرير لجنة المراجعة، فوجدت أنه علي الرغم من تباين لوائح الشركات في وصف سلطات ومسئوليات لجان المراجعة إلا أن هناك مسئوليات متكررة بصفة عامة وهي؛ مراجعة القوائم المالية ومناقشتها مع الإدارة ومراقب الحسابات، وإصدار تقرير عن أداء لجنة المراجعة، والإشراف علي أنشطة المراجع الداخلى، ومراجعة علاقة المراجع الداخلي بمراقب الحسابات، كما حدد المعهد الامريكى للمحاسبين القانونين ٢٠٠٥ عدداً من المسئوليات التى تقع على عاتق لجنة المراجعة من أهمها؛ التحقق من كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية المطبقة بالشركة، مراجعة السياسات المالية والمحاسبية، تحديد مصادر الخطر وكيفية إدارته من قبل الشركة، التحقق من إلتزام جميع العاملين بالقوانين واللوائح والنظم، التحقق من الإلتزام بالمعايير الأخلاقية، توفير الاستقلالية لكلٍ من المراجع الداخلي ومراقب الحسابات.(Abbott et al,. 2010)

وركزت دراسة هاشم (٢٠١٠) على تحديد الصعوبات والمعوقات التي تواجه لجنة المراجعة عند قيامها بدورها تجاه الأطراف المختلفة بالبيئة المصرية في ظل تطبيق قواعد

حوكمة الشركات، وبما يتفق مع الإصدارات المهنية الدولية والمحلية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي؛ مساعدة لجنة المراجعة في حماية حقوق المساهمين والعملاء وجميع الأطراف المهتمة وكذلك ضبط الفساد، وذلك بإعتبارها أحد أهم عناصر التنظيم الإداري والمهني اللازم لتطبيق قواعد حوكمة الشركات، كما أن وعي مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بأهمية إحكام الرقابة على المعلومات والقوائم المالية المنشورة سوف يؤثر في دوافع تكوين لجنة المراجعة بالشركة، وكذلك عدم إدراك بيئة الأعمال المصرية للعلاقة بين لجنة المراجعة وكلٍ من (مجلس الإدارة، المراجع الداخلي، ومراقب الحسابات)، سوف يمثل صعوبة قد تؤثر في أداء لجنة المراجعة لدورها في تطبيق قواعد حوكمة الشركات.

وأضافت دراسة Kikhia (2012) بعض الواجبات المحددة للجنة المراجعة فيما يلي؛ مراجعة المعلومات المالية للشركة التي سيتم إصدارها، والتأكد من فعالية هيكل الرقابة الداخلية للشركة، وأستعراض إمتثال الشركة للوائح والقوانين والهيكل التنظيمي.

وسعت دراسة عبدالحليم (٢٠١٤) إلى التعرف على الخصائص والمسئوليات الأساسية للجنة المراجعة في بيئة أعمال الشركات الصينية، وذلك من وجهة نظر المستثمرين والدائنين وأعضاء لجنة المراجعة وإدارة الشركة والمراجعين، وتوصلت الدراسة إلى أنه مازال هناك حالة من عدم وضوح الرؤية تجاه تشكيل لجان المراجعة في الشركات الصينية، حيث أسفرت نتائج تلك الدراسة على ما يلي، تشكيل لجان المراجعة وتحديد الدور الذي تقوم به في مجال دعم تطبيق قواعد حوكمة الشركات بالصين أمر بالغ الأهمية من وجهة نظر المساهمين والدائنين، وأن تشكيل لجان المراجعة من أعضاء مستقلين يساعد اللجنة في القيام بالمهام الآتية؛ مراقبة أداء الشركة المالي والإداري وسياسات المساءلة والمحاسبة المطبقة، التأكد والإشراف على مدى إلتزام الشركة بالمعايير الدولية والقوانين الخاضعة لها، متابعة خطة المراجعة الخارجية، ودعم استقلال مراقب الحسابات، ولم تعط نتائج الدراسة تصور كامل لشكل الدور الذي يجب أن تقوم به لجان المراجعة فيما يخص مهامها تجاه إدارة الشركة، مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح عن المعلومات،

مراقبة الأداء المالي للشركة ومراجعة الحسابات. كما وجدت أن عدد اجتماعات لجنة المراجعة وتوقيتها لم يكن بالشكل المناسب والكافي ليساعدها في أداء مهامها.

كما أوضح الدليل المصري لحوكمة الشركات (٢٠١٦) مجموعة من المسئوليات التي يتعين على لجنة المراجعة القيام بها وتتمثل فيما يلى؛ دراسة هيكل الرقابة الداخلية بالشركة ووضع تقرير مكتوب عن رأيها وتوصياتها بشأنه، دراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة والإدلاء برأيها وتوصياتها بخصوصها، دراسة السياسات المحاسبية المستخدمة والإدلاء برأيها وتوصياتها بخصوصها، التوصية لمجلس الإدارة بتعين مراقب حسابات أو اكثر للشركة وكذلك مؤهلاتهم وكفاءتهم واستقلاليتهم، ويكون قرار تعيينهم وتحديد أتعابهم من اختصاص الجمعية العامة العادية للشركة، الاطلاع على خطة المراجعة لمراقب الحسابات والادلاء بملاحظاتها عليها، دراسة ملاحظات وتوصيات مراقب الحسابات على القوائم المالية والأخرى الواردة في خطاب الإدارة الوارد من مراقب الحسابات ومتابعة ما تم بشأنها، التأكد من التزام الشركة بإتباع النظم واللوائح والقوانين الداخلية والخارجية طبقًا للتقارير المرفوعة إليها من إدارة الالتزام أو غيرها من الإدارات المعنية، التوصية بالموافقة على قيام مراقب الحسابات بعمليات إضافية غير مراجعة الحسابات والتوصية بالموافقة على ما يتقاضاه عن تلك العمليات بما يتناسب مع أتعابه السنوية، مناقشة واعتماد الخطة السنوية للمراجعة الداخلية ومتابعة كفاءتها والتأكد من شموليتها لجميع إدارات وأنشطة الشركة، الإطلاع على تقارير المراجعة الداخلية وتحديد أوجه وأسباب القصور في الشركة ومتابعة الإجراءات التصحيحية لها، دراسة وتقييم نظام الإنذار المبكر بالشركة واقتراح ما يلزم لتحسينه وتطبيقه بفاعلية، دراسة وتقييم نظم تأمين المعلومات والبيانات وكيفية حمايتها من أي اختراقات داخلية وخارجية، دراسة الملاحظات أو المخالفات الواردة من الجهات الرقابية ومتابعة ما تم بشأنها، دعوة مراقب الحسابات أو رئيس إدارة المراجعة الداخلية أو ما تراه من داخل أو خارج الشركة لحضور اجتماعاتها كلما دعت الحاجة، تنفيذ ومتابعة أية أعمال أخرى يكلفها بها مجلس الإدارة.

ووفقًا للمادة ٣٧ لقواعد القيد والشطب بالبورصة المصرية لسنة ٢٠٢٣ مع مراعاة أحكام المادة (٨٢) من قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد الصادر بالقانون رقم

(٨٨) لسنة ٢٠٠٣ والمادتين (٢٧)، (٢٨) من لائحته التنفيذية، يلتزم مجلس إدارة الشركات المقيدة بالبورصة بتشكيل لجان مراجعة، لها مهام ومسئوليات منها الإتصال والإفصاح بالمعنيين بالحوكمة، ومنهم بالطبع المساهمين والجهات الرقابية. أما بالنسبة لتقرير لجنة المراجعة فهناك إلزام بأن يقوم رئيس اللجنة بأخطار البورصة والهيئة العامة للرقابة المالية بملخص التقرير وما تتضمنه من توصيات ومقترحات ورد مجلس إدارة الشركة عليها، وذلك خلال أسبوعين من تاريخ رد مجلس الإدارة (نويجى، ٢٠١٧).

كما أشار تقرير لجنة Cadbury إلى تحديد مهام لجنة المراجعة في ضوء إحتياجات الشركة إلي ما يلى؛ النظر إلى تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابة وأى تساؤلات حول الاستقالة أو الأستغناء عن المراقب، مناقشة مراقب الحسابات قبل قيامة بعملية المراجعة حول طبيعة ومجال المراجعة، وضمان التنسيق في حالة قيام أكثر من شركة مراجعة بمراجعة نفس العميل، مراجعة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة، مناقشة المشاكل والتحفظات التى قد تنشأ عن عملية المراجعة، مراجعة خطاب مراقب الحسابات الموجه للإدارة والرد عليه، دراسة هيكل الرقابة الداخلية للشركة قبل التصديق عليه من قبل مجلس الإدارة، مراجعة برنامج المراجعة الداخلية والتنسيق بين المراجع الداخلى ومراقب الحسابات، الأخذ في الإعتبار نتائج أى تحقيقات داخلية ورد الإدارة عليها، النظر فى أى موضوعات أخرى يحددها مجلس الإدارة. (عبداللاوى، ٢٠١٩)

ويخلص الباحث إلي أن التوضيح الدقيق لمفهوم ولمسئوليات لجنة المراجعة يؤدي إلى زيادة الوعي لدى أعضاء اللجنة بخصوص طبيعة مسئولياتهم وفي ذات الوقت إبراز هذه المسئوليات إلى الأطراف الأخرى التي تتعامل معها اللجنة مثل إدارة الشركة، مراقب الحسابات وإدارة المراجعة الداخلية بالشكل الذي يؤدي إلى عدم تداخل هذه المسئوليات بين الأطراف المختلفة.

٢/١/٦ تحليل الدراسات التي تناولت مسئوليات لجنة المراجعة:

٢/١/٦ تحليل الدراسات التي تناولت مسئوليات لجنة المراجعة تجاه المراجعة الداخلية:

إن التغييرات التنظيمية والتشريعية التي أحدثتها الاصلاحات الأخيرة في حوكمة الشركات أدت إلى تحديد أدوار ومسئوليات المشاركين في عملية إعداد التقرير المالي للشركات المقيدة بالبورصة وإعادة تأكيدها، ومن بين هؤلاء المشاركين الإدارة، والمراجعين الداخليين، ومجلس الإدارة ولجان المراجعة التابعة لها، ومراقبي الحسابات، وبشأن دعم إستقلال المراجع الداخلى يتعين على اللجنة أن تقوم بمتابعة المراجع الداخلى، واقامة قناة إتصال مباشرة بينه وبين لجنة المراجعة، وتلقى توصياته وتوفير الموارد اللازمة له وحل المشاكل والخلافات التى قد تنشأ بينه وبين الإدارة، كما ينبغى أن يرسل تقريره للجنة المراجعة وعليه الإستجابة لما تتطلبة اللجنة، علي أن تحقق لجنة المراجعة له بيئة تنظيمية أفضل لممارسة عملة بنزاهة وموضوعية (نويجى، ٢٠١٧).

وبالتالى فإن الترابط بين لجنة المراجعة والمراجع الداخلي هو مفهوم واسع ويشتمل علي مجموعة متنوعة من الأنشطة (Raghunandan et al., 2001) حيث تقوم بمراجعة الإجراءات المرتبطة بميزانية المراجعة الداخلية وتقاريرها عن هيكل الرقابة الداخلية وتنسيق الأنشطة مع مراقبي الحسابات وعمليات إدارة المخاطر، ويعد أيضاً تكرار الاجتماعات بصورة منتظمة مع مسئولي المراجعة الداخلية أداة لتمكين لجنة المراجعة من تبادل المعلومات ذات الصلة في الوقت المناسب، حيث يجعلها علي دراية وإطلاع دائم لإيجاد حلولاً لمعظم المخاطر التي يتم تحديدها، كما توفر الاجتماعات المتواترة فرصاً لاستكشاف وإجراء مناقشات متعمقة حول طرق تحسين عملية إعداد التقارير المالية للشركة.

كما أن الانهيارات في الأوساط المهنية مؤخراً، أوضحت مدي قصور هيكل الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر في العديد من الشركات ومنها: General Motors, Linen–N–Things, and AIG ,Lehman Brother ، والتي بدورها ستؤثر علي آراء المستثمرين حول جودة ومصداقية القوائم المالية، مما دعي (2009),(2004) COSO

للاهتمام بوضع أطر لإدارة المخاطر للشركة، وأن تلقي قبولاً عاماً من الشركات (Beasley et al,. 2014)

وإضافة لذلك فإن النمو المتزايد في أنشطة الأعمال وكبر حجم الشركات وتعقد عملياتها، أدي لزيادة الإهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة والحاجة لوجود نظام مراجعة داخلية، كأداة مستقلة من أدوات هيكل الرقابة الداخلية تساعد الإدارة للقيام بوظيفتها الرقابية، وتعمل علي الحد من الأخطاء والتحريفات، حيث تعد المراجعة الداخلية الأداة الأولية تجاة إكتشاف التحريفات التي قد تظهر بسبب ضعف هيكل الرقابة الداخلية في الشركات، ويمكن أن تحد منه من خلال الإفصاح علي النقاط الجوهرية التي أدت لضعف هيكل الرقابة الداخلية، وبالتالى سوف تمكن تلك الشركات من تحسين عملياتها، وإضفاء المصداقية والشفافية علي ما تقدمة قوائمها المالية من معلومات. (حمد، ٢٠١٩)

ومن أهم مسئوليات لجنة المراجعة المرتبطة بالمراجعة الداخلية؛ التأكد من استقلال إدارة المراجعة الداخلية من خلال تبعيتها لمجلس الإدارة، إعتماد المستندات الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية والتي تشمل السياسات والإجراءات والمهام والمسئوليات والهيكل التنظيمي والنظام الأساسي، التأكد من مدى كفاية وملائمة الأفراد القائمين بإدارة المراجعة الداخلية والتوصية بدعمها بالعاملين من ذوي الخبرة والكفاءة، الاجتماع مع المراجع الداخلي للشركة للتأكد من قيام الشركة بالإلتزام بالأحكام والقوانين المنظمة لسير العمل بالشركة وإنتظام العمل وطريقة تلقي الأوامر من العملاء وتنفيذها، التوصية بقيام إدارة المراجعة الداخلية بتحديد ودراسة ومراجعة المخاطر الرئيسية للشركة حتى تتمكن اللجنة من التحقق من قدرة الشركة على إدارة هذه المخاطر، دراسة كافة التقارير المعدة والمقدمة من قبل إدارة المراجعة الداخلية بالشركة خلال الفترة ، وموقف الملاحظات والتوصيات الواردة بها التي تم اكتشافها أثناء المراجعة وإنعكاسات وآثار تلك الملاحظات، ودراسة تعليقات الإدارة بخصوص تلك الملاحظات، ومدى إستجابة وإلتزام الإدارة التنفيذية بالشركة وكافة قطاعات وإدارات الشركة بتنفيذ ما ورد من توصيات بتقارير إدارة المراجعة الداخلية . ووضع هذه التوصيات موضع التنفيذ وفقاً لجداول زمنية محددة للإنتهاء من تسوية تلك الملاحظات وتنفيذ التوصيات، ومدى إلتزام المراجعة

الداخلية بتنفيذ الخطة واللوائح الداخلية للشركة خلال الفترة، مراجعة أداء إدارة المراجعة الداخلية خلال الفترة من خلال إستعراض العمل الذي تم إنجازه من قبل إدارة المراجعة الداخلية منذ إجتماع لجنة المراجعة السابق (عبدالفتاح، ٢٠١٣).

كما تتولى لجان المراجعة مسئوليات هامة فيما يتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية، مثل فحص برنامج المراجعة الداخلية والتأكد من كفاية نطاق أنشطة المراجع الداخلي، وعلى هذا النحو، فإن لجان المراجعة لديها القدرة على تعزيز فعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك من خلال مسئولياتها المتعلقة بالرقابة علي هيكل الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر المالية، بالإضافة إلى مسئولية الإشراف على المجالات المرتبطة بإعداد قوائم مالية موثوقة، وهذا ما يشمل قيامها بمسئوليتها تجاه المراجعة الداخلية، كما تقوم اللجنة بعدة مبادرات رقابية أخري حيث يمكن للجان المراجعة طرح ومراجعة برامج وتقارير المراجعة الداخلية (Chedid & Chaya, 2020).

فمن المرجح أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية التي تتلقى دعماً قوياً من لجنة المراجعة أكثر موضوعية وقوة في تنفيذ تحسينات لهيكل الرقابة الداخلية، وهذا من شأنه أن يساهم بشكل كبير في تعزيز جودة المراجعة الداخلية، ولكي تكون وحدة المراجعة الداخلية فعالة يجب أن تتمتع بموارد جيدة من أجل تلبية المتطلبات الكمية والنوعية لعملية المراجعة. (Zain, 2006)

كما يوضح Zain, (2007) أهمية التفاعل بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية في منع التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، وتنص المبادئ التوجيهية الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية لمديري الشركات المدرجة في بورصة ماليزيا (2000)KLSE على أن المراجع الداخلي يعمل كمورد مؤسسي لدعم لجنة المراجعة، فإن العلاقة الوثيقة بينهما سوف تعزز من وظيفة المراجعة الداخلية وقدرتها على المساهمة في نجاح الشركة.

كما أن التطور في المراجعة الداخلية أعتمد علي ثلاثة أبعاد وهى هيكل الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، والحوكمة، فأصبح للمراجعة الداخلية دور استشاري وأخر توكيدي Assurance في كل الوظائف الثلاثة، وخاصة بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية (شحاتة، ٢٠١٣).

وأضافت دراسة Azzam (2020) إنه وفقًا لتقرير حوكمة الشركات في بورصة عمان تتعدد مهام لجنة المراجعة حيث تتمثل في، دعم عملية الإشراف والمساءلة في التمويل، والتأكد من أن الإدارة تمتثل لسياسات هيكل الرقابة الداخلية السليمة، ومراجعة استنتاجات إدارة المراجعة الداخلية للتأكد من التزامها بتوصيات اللجنة.

وفي هذا الصدد يعد المراجع الداخلي مصدر هاماً للمعلومات حيث إنه يعد تقريره مباشرة للجان المراجعة، كما يساعدها في معرفة تأثير قراراتها على الأعمال التجارية لأنه على دراية بأحوال الشركة وبيئتها، لذلك فإن الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية سوف يزيد من جودة التقارير المالية (Azzam ,2020).

ويخلص الباحث إلي أن وظيفة المراجعة الداخلية تعمل علي تحسين وإضافة قيمة للشركة، وكذلك تقييم فعالية إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية، والحوكمة، حيث تُقيم إدارة المخاطر من خلال تقييم مدي إستخدام الموارد، وهيكل الرقابة الداخلية من خلال حماية أصول الشركة والتأكد من صحة القوائم المالية للعرض، وفيما يتعلق بالحوكمة من خلال التحقق من القواعد والأسس والخطط الموضوعة وتقييمها، بالإضافة من التحقق من أن كافة البيانات المقدمة للإدارة دقيقة ومبنية على بيانات صحيحة.

وبناءاً على ماسبق يتمثل الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية في العديد من العمليات لعل من أهمها:

أ- **عمليات هيكل الرقابة الداخلية:**

إن تصميم وتطبيق إدارة الشركة لعمليات ملائمة من الرقابة الداخلية، من أجل توفير تأكيد معقول بتحقيق الأهداف المحددة، تلك العملية يجب أن تكون محل إشراف مستمر ودائم من أجل أن يتم التشغيل حسب المستهدف والتعديل نحو الملائم، ويجب أن تشجع لجنة المراجعة لاتخاذ إجراءات من شأنها تنشيط المساءلة المحاسبية من خلال التنظيم، الذي يؤكد أن الإدارة قامت بالتطور على نحو ملائم والتمسك بهيكل سليم للرقابة الداخلية، وكجزء من مسئولياتها

تجاه لجنة المراجعة، فيجب على الإدارة أن تقبل المسئولية الخاصة بتقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية باستخدام معايير مناسبة وكذلك تدعيم تقييمها بدليل إثبات كافي (الباقر، ٢٠١٧)

فقد أنشئت لجنة المراجعة بوصفها لجنة خاصة لتحسين وظيفة الرقابة التي كانت من قبل مسئولية أعضاء مجلس الإدارة. منشور عام من بورصة اندونيسيا لسنة 2001 Rachman (2014), حيث عرفت دراسة Al-Zubi, (2014) هيكل الرقابة الداخلية بأنها مجموعه من الإجراءات الرقابية التي وضعت من خلال إدارة الشركة لضمان كفاءة وفعالية تشغيل الأنشطة ، وذلك لتحقيق أهدافها.

ويري (AICPA, 2014) بأن هيكل الرقابة الداخلية عبارة عن "عملية يتم تنفيذها من خلال خطة محكمة قد وضعتها الإدارة وموظفين آخرين في هيكل الحوكمة، وذلك من أجل توفير تأكيد معقول بتحقيق الأهداف المتعلقة بمصداقية التقارير المالية، حيث تتمثل تلك الأهداف بالخطط والسياسات والإجراءات الأمنية المتعلقة بهيكل الرقابة الداخلية".

كما أوضحت دراسة (شحاتة، ٢٠٠٦، ص:٦٣٥) هيكل الرقابة الداخلية بأنه "العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول **reasonable assurance** بكفاءة وفعالية النظام التشغيلي، وبإمكانية الثقة علي القوائم المالية، وكذلك الالتزام بالوائح والقوانين، فهي عملية تتأثر بمجلس الإدارة والأفراد، لذلك الغرض منها الحصول علي تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق"، وهو ما يتفق مع دراسة (Azzam, 2020).

وأضافت دراسة Song and Windram (2004) أن قيام لجنة المراجعة بوظيفتها الرقابية، سوف تمكنها من تشجيع الإدارة ، أو إسداء المشورة لها لتقديم معلومات مالية في التوقيت المناسب، وهو ما يتفق مع دراسة Abbott et al,. (2004) حيث تستند علي العلاقة بين فعالية لجنة المراجعة وتوقيت التقارير إلى الأساس المنطقي، بانه عند قيام لجنة المراجعة بأداء مهامها بفعالية، سوف تؤثر على جودة التقارير وإيصالها لمتخذى القرار في الوقت الأمثل.

كما أوضحت لجنة (COSO) علي نطاق واسع قيمة هيكل الرقابة الداخلية من حيث تحقيق : فعالية وكفاءة العمليات، ومصداقية التقارير المالية ، من خلال الامتثال للقوانين

والأنظمة ، وفيما يتعلق بقانون oxley فقد تم التركيز علي هيكل الرقابة الداخلية المتصلة بمصداقية التقارير المالية، وفقًا للمادتين 404, 302 وبما يتفق مع لجنة (COSO) التابعة للجنة Treadway (1987) تم تعريفها علي أنها عملية تتم بواسطة مجلس إدارة شؤون العاملين وغيرها من الموظفين، بهدف ضمان مصداقية التقارير المالية (Doyle, 2007) .

وبالإشارة لعملية متابعة هيكل الرقابة الداخلية كإحدى مسئوليات لجنة المراجعة، فيمكن توضيحها فيما يلى؛ تقييم كفاءة وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية بمطالبة مراقب الحسابات بموافاة اللجنة بتقرير عن مدى سلامة وكفاءة تلك النظم، دراسة إجراءات هيكل الرقابة الداخلية المطبقة بالشركة والتأكد من مدى التزام الإدارة بتطبيقها على كافة الإدارات بالشركة، التأكد من أن هيكل الرقابة الداخلية للشركة يوفر بيانات ومعلومات محاسبية وإدارية دقيقة للإدارة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ، دراسة الهيكل التنظيمي للشركة متضمناً نظام تفويض السلطات والمسئوليات لكل المستويات الوظيفية بالشركة، التأكد من عدم وجود أية مخالفات للنظام الأساسي للشركة وكذا القوانين والأحكام واللوائح المتعلقة بنشاط الشركة، التأكد من كفاية التأمين علي أصول الشركة وفحص أساليب وقواعد الرقابة على أصول الشركة والتأكد من الالتزام بتطبيقها، التأكد من أن الشركة لديها كافة المستندات القانونية التي تثبت ملكيتها للأصول الثابتة والأصول الأخرى المملوكة لها، دراسة التقارير الإدارية الدورية المقدمة للمستويات الإدارية المختلفة ورئيس مجلس الإدارة للتأكد من صحة إعدادها ومناسبة توقيتات عرضها (عبدالفتاح، ٢٠١٣).

كما يتضح أن هيكل الرقابة الداخلية له أهمية في مساندة الإدارة للوصول إلى أهدافها، والتي تتمثل في أهداف تنفيذية: وهي عبارة عن مدي فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية في الشركة، وأهداف خاصة بالتقارير المالية: حيث تتمثل في مصداقية المعلومات في التقارير المالية، وكذلك الامتثال: وهي الأعمال التي تتوافق مع اللوائح والقوانين السائدة في الشركة. (السامرائى، ٢٠١٦)

حيث تنص المادة 404 من قانون oxley إنه علي الإدارة تقديم تقرير سنوى عن هيكل الرقابة الداخلية ومنها(Qs -10 و Ks-10) ، لتقييّم فعالية وإجراءات هيكل الرقابة

الداخلية ، وما اذا كان هناك أية تغييرات قد حدثت في هيكل الرقابة الداخلية أم لا، في حين إنه قد تم الاعتراف بأثر هيكل الرقابة الداخلية على التقارير المالية واعتبارها سمة هامة من سمات الشركة وجودة أرباحها (Amrah & Obaid, 2019).

وأكدت أيضاً PCAOB (2004) أنه يجب أن يشتمل هيكل الرقابة الداخلية على التقارير المالية تلك السياسات والإجراءات التي تتعلق بالحفاظ على السجلات بما فيها من تفاصيل معقولة، حيث تعكس دقة وعدالة المعاملات والتصرفات لأصول الشركة، تقديم تأكيدات منطقية بأن المعاملات تم تسجيلها وفقًا للحد المسموح بإعداد القوائم المالية وكذلك لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً ، وأن فواتير الشركة ونفقاتها لا تتم إلا وفقًا لتصريح الإدارة ومديري الشركة، وتقديم تأكيدات معقولة بشأن الحد أو الإفصاح في الوقت المناسب عن اقتناء أصول الشركة أو استخدامها أو التصرف فيها بدون تصريح، حيث يمكن أن يكون لها تأثيراً مادياً على القوائم المالية (Doyle ,2007).

ويخلص الباحث أنه يتوجب على لجنة المراجعة التأكد من قيام الإدارة بتطبيق كافة ضوابط ولوائح هيكل الرقابة الداخلية على النحو الأمثل، الذي سوف يزيد من الكفاءة التشغيلية للعمليات، ومع ذلك فإن هيكل الرقابة الداخلية يجب ألا يتضمن الرقابة المالية فقط وإنما أيضاً الالتزام بالقوانين واللوائح.

ب- <u>المشاركة في عمليات إدارة المخاطر:</u>

تتعدد أنواع المخاطر التي تواجه الشركات، فمنها المخاطر المالية المرتبطة بأخطار السيولة والائتمان وسداد الالتزامات ومخاطر سعر الفائدة وسعر الصرف، ومنها المخاطر التشغيلية المرتبطة بضعف هيكل الرقابة الداخلية وضعف كفاءة وفعالية نظم المعلومات، ونقص كفاءة وخبرة متخذي القرارات، وسرعة التطورات الفنية والتكنولوجية، وعدم الاتفاق على السياسات الإدارية والإجراءات ضد سوء تصرف الإدارة، ومنها مخاطر الأعمال المرتبطة بالصناعة أو البيئة التي تعمل بها الشركة بما فيها المخاطر الخارجة عن سيطرة وتحكم الإدارة، كالقوانين واللوائح والتنظيمات والقيود الاقتصادية والسياسية والاجتماعية (عبدالحليم، ٢٠١٤).

فتعد إدارة المخاطر من المجالات الجديدة، للمراجعة الداخلية الحديثة، حيث يمكن للمراجعة الداخلية مساعدة إدارة الشركة في تصميم وتقييم عملية إدارة المخاطر المالية، خاصة مع تعقيد العمليات وظهور مخاطر جديدة لم تكن موجودة من قبل، وحدوث الأزمة المالية العالمية التي أرجعها البعض إلى سوء أنظمة إدارة المخاطر وغياب دور المراجعة الداخلية، حيث أن دور المراجعة الداخلية قد زاد بعد العديد من الفضائح المالية في معظم الشركات الأمريكية والتي أرجعها البعض إلى ضعف في هيكل حوكمة الشركات (شحاتة،٢٠١٣).

وبالتالى أشار معيار ٢١٢٠ من معايير المراجعة الداخلية أنه يجب علي المراجعة الداخلية تقييم فعالية والمساهمة في تحسين مسار إدارة المخاطر بالشركة، فيتم ذلك من خلال التأكد من، أن أهداف الشركة تتوافق مع رسالتها وتساهم في تحقيقها، وأن المخاطر المرتفعة يتم تحديدها وتقييمها، كما أوضح كيفية التعامل مع المخاطر المتنوعة بحيث تصبح ذات مستوي ملائم ومقبول، وأن المعلومات ذات الصلة بالقوائم المالية يتم الوصول إليها وتبليغها في الوقت المناسب، بحيث يتسني للموظفين والإدارة العليا ومجلس الادارة الاضطلاع بمسئولياتهم والعمل عليها (سلطان، ٢٠٢٠)

حيث أن هناك العديد من الدراسات لإختبار أثر لجان المراجعة علي الأداء التنظيمي للشركات Brennan (2015); Choi and Park (2020); Kiel and Nicholson (2006); Raja and Kumar (2007) لكنها لم توضح بشكلٍ كافى دور إدارة المخاطر بواسطة المجالس، وأوضحت درسة Saari, 2020 العلاقة بين فعالية لجنة المراجعة ومستوى الإفصاح عن مخاطر الشركات حيث وجدت أن هناك علاقة عكسية بين استقلالية لجنة المراجعة ومستوي الإفصاح عن المخاطر.

كما إنه في ضوء الأزمة المالية العالمية قد ظهرت الحاجة إلى الاهتمام بضرورة تقييم إدارة المخاطر والتخطيط الملائم وكذلك هيكل الحوكمة لضمان كفاية إدارة المخاطر (Brown 2009)، كما صرحت سوق الأوراق المالية الأسترالى ٢٠٠٧ بتضمين مبدأ خاصاً بعنوان

الأعتراف بالمخاطر وإدارتها وقدم توصيات لتوجيه عملية إدارة المخاطر، وتصريحات حول أن عملية إدارة المخاطر لا تقتصر علي إدارة المخاطر المالية كمخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية فحسب لكنها تمتد لتشمل أيضاً مخاطر الأعمال التجارية (الحيارى، ٢٠١٧).

ويخلص الباحث أن من مسئوليات لجنة المراجعة فيما يخص إدارة المخاطر التوصية بتعيين مسئول عن إدارة المخاطر، إقرار ما قدمته مجموعة عمل أو لجنة المخاطر من تطورات في أنشطتها خلال الفترة مع إصدار تقرير دوري بما تواجهه الشركة من مخاطر موضحاً شدة كل خطر منها، وما تم تنفيذه من إجراءات ومقترحات لتفادي وتدنية تأثير وقوع الخطر، دراسة محضر لجنة المخاطر بالشركة عن المخصصات الواجب تكوينها في نهاية الفترة، والتوصية لمجلس الإدارة بالموافقة.

٢/٢/١/٦ تحليل الدراسات التي تناولت مسئوليات لجنة المراجعة تجاه المراجعة الخارجية:

تعد الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التي بادرت بإنشاء لجان المراجعة بعد الأزمات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركات عدة ومنها Robbins Mckessos and والتي أسفرت عن تطوير عمل لجان المراجعة للحفاظ علي ثقة المستثمرين تجاة التقارير المالية Al baidhani, (2016) فقد قامت كلُ من بورصة نيويورك (NYSE) ولجنة تداول الأوراق المالية (SEC) بالتوصية بضرورة تشكيل لجنة مكونة من أعضاء غير تنفيذين مهمتها تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، ودعم استقلاليته في إبداء رأية في التقارير المالية التي تصدرها الشركات (Islam , 2010).

فالمراجعة الخارجية هي هيئة خارجية يعينها الجمعية العامة للمساهمين للتحقق من صحة القوائم المالية للشركة، حيث تعد مسئولياتها الرئيسة في إبداء الرأي حول صحة القوائم المالية ومدي إنعكاسها علي المركز المالي للشركة في مرحلة ما من السنة المالية التشغيلية (Azzam, (2020، كما هدفت دراسة Dimitrijevic & jovkovic, (2020) إلى التعرف علي قدرة مراقب الحسابات على إكتشاف الغش في القوائم المالية عن طريق مجموعة من الاستبيانات فوجدت أنه غالباً يوجد مبالغة في قيمة الإيراد لمعظم القوائم المالية

مقارنة بالتلاعب في قيمة المخزون مما أدى إلى التوسع في الإلزام القانوني وسلطة مراقب الحسابات للتغلب على القيود المهنية الحالية لمواجهة هذه الحالات، والتي تمكنهم من التحقق من التحريفات.

وتلعب لجنة المراجعة دوراً كبيراً في جميع مراحل تعامل مراقب الحسابات مع الشركة وإدارتها التنفيذية وتؤثر هذه المراحل علي استقلال وكفاءة ما يصدره من أحكام وما يعده من تقارير، حيث تقوم لجان المراجعة المصرية بالمهام التالية؛ التوصية بتعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه ودراسة مدي ملاءمته لتنفيذ المهام الموكلة إليه من قبل الجمعية العامة، التأكد من مدى استقلاليته، وعدم وجود أية علاقات بينه وبين إدارة الشركة أو مساهميها أو أي من الشركات التابعة يمكن أن تؤثر سلباً على استقلاليته، التنسيق بين مراقب الحسابات وإدارة الشركة للتأكد من قيام الإدارة بتوفير كافة البيانات والمعلومات له ومراجعة تلك البيانات والمعلومات، ومتابعته في تنفيذ مهامه والعمل علي تيسير هذه المهام، التحقق من أن مراقب الحسابات ليس لديه أية تحفظات على المخصصات المكونة بالشركة خلال العام السابق وأنها تعد كافية، الاجتماع مع إدارة الشركة ومراقب الحسابات لمراجعة القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة وتقديم مراقب الحسابات الإيضاحات اللازمة للاستفسارات والملاحظات المطروحة في المناقشات التي دارت حول القوائم المالية المعروضة وذلك من غير وجود ممثلي إدارة الشركة التنفيذية تفعيلاً لمبدأ الاستقلالية للتحقق من مدى وجود خلافات في وجهات النظر بين إدارة الشركة ومراقب الحسابات .

التأكد من ملائمة خطة المراجعة التي أعدها مراقب الحسابات لتنفيذ المهام الموكلة إليه، مراجعة الشروط العامة والأتعاب لأي تعاقدات مع مراقب الحسابات لأداء خدمات إضافية أخرى بخلاف المراجعة والتأكد من عدم تأثيرها على استقلاليتة ومن ثم إشراكه في تلك الخدمات والتي ترى اللجنة ضرورة تواجده فيها، مطالبة مراقب الحسابات بموافاة اللجنة بتقرير عن مدى سلامة وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية، دراسة تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية وما جاء به من ملاحظات قبل اعتماده للتأكد من عدم وجود أية تحفظات أو ملاحظات جوهرية تؤثر على القوائم المالية، ومدى استجابة إدارة الشركة بتنفيذ ما ورد

من توصيات في تقرير مراقب الحسابات، مراجعة تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للشركة ، ومدى إقراره بأن تلك القوائم تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن الفترة المالية ، وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية ذات العلاقة (عبدالفتاح، ٢٠١٣; على،٢٠٠٩)

وتعد لجنة المراجعة المسئولة عن ترشيح واختيار مراقب الحسابات ولها السلطة في تغييره من أجل حماية مصالح المساهمين، بالإضافة إلى قيامها بالإشراف علي نطاق عمل المراجعة الخارجية وتقييم فعاليتها ، وتحديد أتعاب مراقب الحسابات وكذلك التأكد من استقلاليتة بأنه لايوجد تضارب في المصالح قد يؤدي إلى عدم قدرة المراقب علي ابداء رأيه حول مصداقية وعدالة القوائم المالية والمركز المالي للشركة، بالإضافة إلى أن مراقب الحسابات يقوم بتقديم تقريره إلى لجنة المراجعة لمناقشة القضايا المتعلقة بمخالفات الإدارة وعمليات الغش والاحتيال المتعلقة بإعداد القوائم والتقارير المالية، وبالتالى تعد لجنة المراجعة حلقة وصل بين مراقب الحسابات ومجلس الادارة. (Al baidhani ,2016)

كما أوضحت دراسة Bratten (2020) أثر قيام لجنة المراجعة بالإشراف علي المراجعة الخارجية (اختيار وتقييم المراقب) من خلال مقياس مركب وهو فحص العوائد التراكمية غير العادية حيث يربط بين افصاحات لجنة المراجعة بالاستحقاقات التقديرية، وأتعاب المراجعة، إحتمالية وجود إدارة الأرباح وإعادة الإصدار وأثره علي جودة عملية المراجعة، فوجدت أدلة تفيد بوجود ارتباط إيجابي بين عملية إشراف لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، كما وجدت ارتباط سلبي بين عملية اشراف لجنة المراجعة وكلٍ من إعادة الاصدار والاستحقاقات التقديرية وإدارة الأرباح، وأن وجود مراقب الحسابات ومراقبته سوف يحسن من جودة عملية المراجعة.

ويخلص الباحث أن لجنة المراجعة تعمل كحلقة وصل بين مجلس الادارة ومراقب الحسابات ومن مهامها في هذا الشأن؛ دراسة وتقييم القوائم المالية قبل عرضها على مجلس

الإدارة، ودراسة ملاحظات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية المتبعة من قبل الشركات.

٦/١/٢/٣ تحليل الدراسات التي تناولت مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها ومصداقية التقارير المالية واشتقاق فرض البحث

تعتمد لجنة المراجعة في ضبط جودة ومصداقية التقارير المالية علي ما تحصل عليه من بيانات وتقارير مقدمة إليها من الإدارة المالية وإدارة المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات، ومن ثم يتطلب على اللجنة إيجاد آلية للحوار المستمر والمنتظم مع الإدارة المالية ومناقشتها في أية تغيرات في السياسات المحاسبية ومع المراجع الداخلي ومراقب الحسابات للتأكد من سلامة مختلف الإجراءات المطبقة بالشركة والمتصلة بالتقارير المالية، ويجب أن تحصل اللجنة علي تقارير مالية واضحة وفي مواعيد ملائمة للتعرف علي جودة المعلومات المالية ومدى مطابقتها مع مبادئ المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها وفحص هذه التقارير ومناقشتها مع الأطراف المختصة للحصول علي إجابات مقنعة لأية تســاؤلات تبدو لها أو للقائمين علي عمليات المراجعة (Jabak, 2022).

فمن مسئوليات لجنة المراجعة ضبط جودة التقارير المالية من خلال الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية والتى تتمثل فى:

- مناقشة بنود القوائم المالية مع رئيس القطاع المالي للشركة وطلب الإيضاحات والتحليلات التي تراها اللجنة لازمة لإعتماد نتائج الأعمال وأن المركز المالي يكفل سلامة عرض ومصداقية نتائج الأعمال.
- مراجعة إجراءات وأسلوب العمل بالإدارة المالية وكذلك الهيكل التنظيمي للإدارة، ومراجعة الحسابات التفصيلية للقوائم المالية للشركة، والتأكد من قيام الإدارة المالية بإعداد القوائم المالية بانتظام وفي المواعيد المقررة.
- التأكد من تقديم إدارة الشركة الإيضاحات اللازمة للاستفسارات والملاحظات المطروحة في المناقشات التي دارت حول القوائم المالية من خلال قيام إدارة الشركة

بتوفير كافة البيانات والإيضاحات المطلوبة لإبداء رأي اللجنة في القوائم المالية للشركة عن الفترة المالية والاطلاع على كشوف اللجان المشكلة بغرض إجراء الجرد والمراجعة.

- دراسة القوائم المالية الدورية (والتي تشمل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية) والإيضاحات المتممة لها في حضور مراقب الحسابات، ومناقشتها مع المدير المالي للشركة للتأكد من مدى تعبيرها بوضوح وعدالة في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي الحقيقي للشركة وعن أدائها المالي وذلك قبل تقديمها إلي مجلس الإدارة لاعتمادها للعرض عليه وإتخاذ قرار تحويلها إلي مراقب الحسابات.
- التأكد من أن القوائم المالية للشركة قد تم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية من خلال إجراء فحص إختباري للمستندات، والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية في نهاية الفترة، وسلامة العرض الذي قـُدمت به القوائم المالية. مما يعد أساساً مناسباً لإبداء رأي وملاحظات اللجنة على هذه القوائم المالية حول مدى إمساك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص به القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها والتوصل في النهاية إلى مدى اتفاق القوائم المالية مع ما هو وارد بتلك الحسابات.
- دراسة السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة ذات الأهمية والمتبعة في إعداد القوائم المالية ومدى التوافق مع المعايير المحاسبية المصرية والقوانين واللوائح ذات الصلة بإعداد القوائم المالية والمعالجات المطبقة والتغيرات في أي سياسات متبعة أو تطبيق سياسات جديدة أو الناتجة عن تطبيق معايير محاسبية جديدة.
- التأكد من سلامة وثبات السياسات والتقديرات المحاسبية المستخدمة عند إعداد القوائم المالية للشركة، وملائمة السياسات والمعايير المحاسبية المتبعة، والتأكد من أن تلك التقديرات تعبر بصورة صحيحة عن الواقع.

- التأكد من فاعلية النظام المحاسبي المطبق بالشركة، ومدى دقة وملائمة التقارير الصادرة عنه بما يفي باحتياجات الشركة، ومراجعة وفحص الدورة المستندية للشركة.
- دراسة أهم الملاحظات عن الموردين وأوراق الدفع والمبيعات والمصروفات العمومية والإدارية والمصروفات التمويلية ونتائج النشاط ومناقشة أرصدة العملاء والاستفسار عن أسباب أرصدة الحسابات المدينة والدائنة الأخرى.
- عرض ملخص التقارير المالية والإدارية للفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة، ودراسة أهم التغيرات في البنود المقارنة للمركز المالي وقائمة الدخل، ودراسة بعض الأرصدة المالية الواردة بالقوائم المالية ونتائج ومؤشرات المركز المالي والمبيعات للشركة عن الفترة الحالية مقارنة بالمستهدف والفترة المماثلة من العام السابق.
- دراسة البيانات ونتائج أعمال الشركة وكذلك مناقشة تقرير متابعة النشاط الجاري عن الفترة.
- دراسة تطور مؤشرات المركز المالي والمؤشرات المالية ومدى تمتع الشركة بهيكل تمويلي جيد.
- دراسة موقف السيولة بالشركة من خلال استعراض قائمة التدفقات النقدية ومراجعة أية تصريحات رسمية تتعلق بالأداء المالي للشركة.
- مراجعة أسس إعداد الموازنة التخطيطية، والتأكد من أن الافتراضات التي بنيت عليها هي افتراضات منطقية وواقعية وتحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها، وإقرار أن نتائج الأعمال تتماشي مع المستهدف بالموازنة التخطيطية.
- التأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح بالقوائم المالية الربع سنوية والسنوية من خلال قيام الشركة بالإفصاح عن كافة الجوانب والسياسات المالية المتبعة عند إعداد القوائم المالية ومناقشة الإفصاح عن الأحداث المهمة بالقوائم المالية، وكذلك مناقشة القرارات المالية المؤثرة على القوائم المالية وكيفية الإفصاح عنها بالإيضاحات المتممة (عبدالفتاح، ٢٠١٣).

وعلى ذلك يمكن القول أن مهام لجنة المراجعة واختصاصاتها تكمن في المجالات الأساسية التالية؛ دعم عملية المراجعة الخارجية، الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم هيكل الرقابة الداخلية، الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية، المشاركة في عمليات إدارة المخاطر، دعم آليات حوكمة الشركات.

تعُد الشركات التقارير المالية المرحلية والسنوية المعبرة عن قدرتها المالية من أجل تلبية إحتياجات المستخدمين الداخليين والخارجيين، حيث إنها تعبر عن الظواهر الإقتصادية من خلال الكلمات والأرقام ولكي تكون تلك المعلومات مفيدة يجب أن يتوافر بها مجموعة من الخصائص النوعية متمثلة في (الملاءمة، والتمثيل الصادق)، كما يتم التأكد من وجود الشفافية في القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل وعن طريق العرض العادل للمعلومات المفيدة التي تساعد على إتخاذ القرارات وتقييم الأداء، ولذلك يجب العناية بجعل المعلومات المفصح عنها سهلة الفهم والتفسير، والتأكد من أنها قد أعدت وفقًا لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS ، الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والتي تهدف لوضع مبادئ موحدة لإعداد التقرير المالي في كل الدول (IFRS,2020 ، الحالمي ، ٢٠١٨، شرف، ٢٠١٧).

كما أن معايير التقارير المالية الدولية قد نالت قبول العالم، حيث إن الإلتزام بتطبيق هذه المعايير يجعل المعلومات المحاسبية أكثر منفعة للمستثمرين لأغراض التنبؤ والتقييم، وأن مفهوم حماية المستثمرين اتسع ليشمل كلًا من حماية المستثمر المحلي والأجنبي من الممارسات المحاسبية المضللة، وذلك من خلال تبني لغة موحدة للقوائم المالية للشركات وذلك لجذب الاستثمار، وحماية المستثمرين وتوفير المصداقية والشفافية الكاملة في القوائم المالية (مليجي، ٢٠١٤).

وبالفعل فقد ظهرت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية International Financial Reporting Standards (IFRS) للحفاظ علي الإستقرار والشفافيه المالية، حيث أصدر مجلس معايير التقارير المالية (FASB) مشروعًا مشتركا مع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لتحسين وتقارب أطرها وإحداث بعض التعديلات في الإطار العام المحاسبي فيما يرتبط بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وإضافة فصول جديدة لكي تكون مرشداً لإعداد التقارير المالية، FASB(2018) وهدفه توحيد المعايير المحاسبية بين الدول المختلفة، وذلك لتسهيل عملية انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود بين الدول، وجعل الأسواق أكثر تكاملاً شرف (٢٠١٧)، ومن المنظمات والهيئات التي اهتمت بتطوير

آليات الإفصاح والشفافية : مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والمنظمة الدولية لهيئات أسواق المال IOSCO ومنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD ، ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB حيث إتجهت الأنظار نحو تبني تلك المعايير بإعتبارها الأداة الرئيسة لتحسين جودة ومصداقية التقارير المالية (الحالمي،٢٠١٨)

وبشأن أهم التعديلات الخاصة بالخصائص النوعيه سواء الأساسية أو المعززة, تشمل مايلي:

- **الخصائص النوعية الأساسية** (الملاءمة و التمثيل الصادق)، وفيما يتعلق **بالملاءمة** فتشير إلى قدرة المعلومات المحاسبية علي إحداث تغيير في قرارات المستخدمين، فالمعلومات المحاسبية تعتبر ملائمة إذا تمكنت من إحداث تأثير على قرارات صانعي القرارات إما بتقويته أو تغييرة Rachman (2014)، ولكى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن يكون لها قدرة تنبؤية وقدرة توكيدية، فالقدرة التنبؤية عبارة عن قدرة المعلومات على توقع نتائج مستقبلية، أما القدرة التوكيدية فذلك يتم من خلال تقييمات سابقة، معايير المحاسبة المصرية (٢٠٢٠).

وبشأن **التمثيل الصادق (المصداقية)** (Faithful Representation) فقد صرح FASB (2018) عن اختلاف التمثيل الصادق عن الأطر السابقة بطريقتين مهمتين؛ حيث يستخدم مصطلح التمثيل الصادق بدلًا من مصطلح إمكانية الإعتماد، وإنه لم يعد تغليب الجوهر على الشكل والحوكمة والتحفظ وقابلية التحقق، والتي كانت جوانب من إمكانية الإعتماد في الإطار المحاسبى (١٩٨٩)، جوانب للتمثيل الصادق، حيث تمت إزالة تغليب الجوهر على الشكل والحوكمة والتحفظ للأسباب الموصوفة في الفقرات – BC3.26 BC3.29، كما توصف قابلية التحقق الآن بأنها خاصية نوعية معززة وليست جزءاً من هذه الخصائص النوعية الأساسية.

كما أضافت العديد من الدراسات (FASB (2010)، محاريق (٢٠١٣)، شرف (٢٠١٧)، حليمي (٢٠١٩)، Ngwenya (2019)) أنه لم يتم تناول مصطلح التمثيل الصادق بشكل واضح، وذلك لعدم وجود فهم مشترك لمصطلح التمثيل الصادق، حيث

أشارت البعض إلى أن مصطلح التمثيل الصادق يعنى التحقق أو التحرر من الخطأ المادي، والبعض أقترنه بالحياد، والبعض اللآخر يعتقد أن التمثيل الصادق يشير إلى الدقة.

حيث أتفق FASB (2010)، محاريق (٢٠١٣)، Rachman (2014) على أن التمثيل الصادق يعنى وجود مصداقية للمعلومات تؤدي إلى أن يعتمد عليها المستخدمين، فأوضح FASB (2010) أن التمثيل الصادق للمعلومات يعنى شمولها علي ثلاثة خصائص وهي؛ ان تكون المعلومات كاملة، ومحايدة، وخالية من التحريفات، ولكنه نادراً ما يصبح الإكتمال قابل للتحقيق، لذلك يعد الهدف الرئيسى للجنة المعايير هو زيادة هذه الصفات إلى الحد الاقصي، وتوصلت دراسة محاريق (٢٠١٣) إلى أن التعديلات الواردة في معيار التقرير المالي الدولى (IFRS 9) قد ساهمت في تحقيق درجة أعلى من ملاءمة ومصداقية المعلومات بدرجة أكثر من معيار (IAS 39)، وهو ما أتفقت معه دراسة Rachman (2014) بسبب زيادة المحتويات الإلزامية من التقرير بصورة سريعة نتيجة للمطالب المتغيرة من عدة جهات تنظيمية.

كما أوضحت دراسة (شرف، ٢٠١٧، ص:١٠) أن المصداقية تعني "أن تقدم المعلومات المحاسبية بصورة صادقة وحقيقية للأوضاع المالية والاقتصادية داخل الشركة، وذلك بأن تكون المعلومات مكتملة Complete، وحيادية Neutral، وخالية من الأخطاء Free from error"، وأضافت دراسة (حليمي ,٢٠١٩،ص: ٢٤) أن التمثيل الصادق هو "عبارة عن تأكيدات تتولد لدي مستخدمى التقارير المالية بأن المعلومات التي تحتويها خالية من التحريفات الجوهرية والتحيز بدرجة معقولة، وذلك نتيجة إلتزام مراقب الحسابات بتطبيق المبادئ الخاصة بعملية المراجعة، كما أنه يتعلق بأمانة وموضوعية المعلومات من حيث إمكانية الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات".

كما أوضحت **معايير المحاسبة المصرية الصادرة كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد رقم (٧٣٢) لسنة ٢٠٢٠** أن التقارير المالية تعبر عن الظواهر الاقتصادية من خلال الكلمات والأرقام، ولكي تكون تلك المعلومات المالية مفيدة يجب ألا تعبر فقط عن الظواهر الملائمة، ولكن يجب أن تعرض تلك الظواهر بمصداقية وتعبر عنها، حيث تعتبر المعلومات ذات مصداقية حينما تتصف بثلاثة خصائص وهما؛ أن تكون مكتملة، محايدة، وخالية من الأخطاء.

كما أختبرت دراسة مليجي(٢٠١٤)، شرف (٢٠١٧) أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية علي جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية، فوجدت دراسة مليجى (٢٠١٤) بالاعتماد علي مجموعة من التقارير المالية إلى وجود تأثير إيجابي لمعايير التقارير المالية الدولية علي جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية، وهو ما أتفقت عليه دراسة شرف (٢٠١٦) حيث وجدت تأثير إيجابي معنوي لتبني معايير التقرير المالي الدولي علي جودة التقارير المالية، والتي تتمثل في استيفاء المعلومات التي تحتويها لخصائصها النوعية، في بيئة الممارسة العملية المصرية، وذلك بالتطبيق علي بعض الشركات المقيدة بالبورصة المصرية للفترة من ٢٠٠٢ م وحتي ٢٠١٥م.

وأشار FASB (2010) إلى أن الشفافية والجودة العالية والإتساق الداخلي، والرؤية الحقيقية والعادلة أو العرض العادل بإعتبارها خصائص نوعية إضافية مرغوبة في المعلومات المالية التي لها خصائص نوعية من الملاءمة والتمثيل الصادق، وأن الخصائص المعززة تتمثل فى القابلية للمقارنة وإمكانية التحقق والتوقيت المناسب والقابلية للفهم (FASB,2010).

كما أهتم البعض (Laurence & Robert, 2011; Rachman, 2014) بالتعرف علي مدي تأثير قواعد الشفافية علي الإشارات المرسلة في القوائم المالية للشركات المدرجة بالبورصة، لما لها من تأثير مباشر علي الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وتأثير غير مباشر علي كفاءة الأسواق، حيث يعد الهدف النهائى من تطوير الشفافية هو حماية المستثمر بوصفة أحد الركائز الأساسية المكونة لتنظيم أسواق المال، فهناك العديد من اللوائح والقوانين التي تنصبّ علي تلك الغرض ولعل يأتي أهمها مبدأ الإفصاح والشفافية بغرض حماية المستثمر، كما أوضحت أن الإدارة تعد المؤثر الرئيسى علي جوده التقارير المالية فقد تؤثر إيجابياً عن طريق الشفافية والإفصاح في عرض المعلومات او قد تؤثر سلًبا عن طريق التلاعب وإداره الارباح. (الحالمي، ٢٠١٨)

كما أوضحت دراسة Ball and Shivakumar (2005) ودراسة حميدي (٢٠٠٩) مقاييس لمصداقية التقارير المالية، حيث أستخدمت دراسة Ball and Shivakumar

(2005) التحفظ المحاسبى مقياساً للتمثيل الصادق، بينما أستخدمت دراسة حميدي (٢٠٠٩) الموضوعية بإعتبارها المقياس المناسب لدرجة المصداقية (التمثيل الصادق) التي تتمتع بها المعلومات، حيث أكدت على أن معلومات التقارير المالية غير الموضوعية فهي ليست ذات قيمة ولا تصلح لأي غرض.

وأوضح السامرائى (٢٠١٦) أن هناك مؤشرات يتم على أساسها تقييم وقياس جودة ومصداقية التقارير المالية لبيان ما مدى نوعية البيانات ودرجة موثوقيتها وهي كالآتي؛ الدعاوى القضائية المقدمة من قبل حملة الأسهم ضد مجلس الإدارة، الدعاوى القضائية المقدمة من قبل هيئة سوق المال بسبب مخالفة مجلس الإدارة لمعايير العرض والإفصاح، معدل التغيير لمراقبي الحسابات نتيجة الخلاف حول السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الشركة، طبيعة الملاحظات التي يتقدم بها مراقب الحسابات على التقارير المالية السنوية والدورية للشركات.

ويخلص الباحث في ضوء ما سبق إلى إنه في ظل التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال وزيادة التبادل التجارى والحاجة إلى التكيف المحاسبي مع متطلبات العولمة وكذلك متطلبات متخذي القرارات كان السعي لتوافق معايير وممارسات محاسبية على المستوى الدولي أمراً ملحاً، فإن التعديلات الواردة في معيار التقرير المالي الدولي IFRS 9 ساهمت في تحقيق درجة عالية من المصداقية للمعلومات وتعني وصولها لأقصي حد ممكن من كونها كاملة ومحايدة وخالية من التحريفات وبالتالى سوف تحسن من القابلية للمقارنة وتحقق الشفافية للمعلومات مما يزيد من جودة المعلومات المقدمة، وهو ما يسعي إليه مستخدمو التقارير المالية خاصةً بعد حدوث الأزمة العالمية ونقص ثقة المجتمع المالي في التقارير المالية .

تناولت العديد من الدراسات (Farber, 2005; Akeely and Dennis, 2012; Jaime and Michel, 2013; Stanlay and Dezeert, 2007) العلاقة بين لجنة المراجعة وإعادة إصدار القوائم المالية باعتباره مقياساً لمصداقية التقارير المالية، واختلفت نتائج تلك الدراسات فيما بينها حول أثر جودة لجنة المراجعة على إحتمالات إعادة إصدار

القوائم المالية. كما تناولت تلك دراسات العلاقة بين محددات كفاءة وفعالية لجنة المراجعة لتأدية دورها الإشرافى والرقابى على عملية إعداد القوائم المالية وأثر ذلك على مصداقية التقارير المالية وإعادة إصدار القوائم المالية، بالإضافة إلى أن هناك دراسات أخرى تناولت العلاقة بين مسئوليات لجنة المراجعة ومصداقية التقارير المالية، وهو ما ترتكز عليه الدراسة.

فقد استهدفت دراسة (Abottle et al., (٢٠٠٤ اختبار تأثير خصائص لجنة المراجعة، والتي تم تحديدها من خلال التوصيات الصادرة للجنة (Blue Ribbon committee) لتحسين فعالية لجنة المراجعة في تخفيض احتمالات تعديل القوائم المالية. وقد قامت الدراسة باختبار أربعة فروض هي: **الفرض الأول** : يرتبط استقلال لجنة المراجعة سلباً باحتمالات تعديل القوائم المالية. **الفرض الثاني** : يرتبط وجود لجنة للمراجعة تتكون على الأقل من ٣ أعضاء سلباً باحتمالات تعديل القوائم المالية .

الفرض الثالث : يرتبط وجود فرد على الأقل داخل لجنة المراجعة لدية خبرة مالية سلبا باحتمالات تعديل القوائم المالية.

الفرض الرابع : يرتبط تكرار اجتماعات لجنة المراجعة سلباً باحتمالات تعديل القوائم المالية .

وقد اعتمدت الدراسة في اختبار تلك الفروض علي عينة من الشركات الأمريكية خلال الفترة من ١٩٩١ وحتي ١٩٩٩ . وقد تم تقسيم هذه العينة إلى عينة تجريبية اشتملت علي الشركات التي قامت بتعديل قوائمها المالية، وعينة رقابية تتكون من الشركات التي لم تقم بتعديل قوائمها المالية. وقد ركزت المتغيرات المتعلقة بلجنة المراجعة والتي خضعت للدراسة علي الاستقلالية والخبرة المالية والحجم وعدد اجتماعات اللجنة. وقد تم استخدام الانحدار اللوجستي لاختبار فروض الدراسة.

وقد أوضحت نتائج الدراسة أن استقلال أعضاء لجنة المراجعة بنسبة ١٠٠٪ من خلال عدم وجود علاقات عائلية وعلاقات اقتصادية مع إدارة الشركة، بالإضافة إلى توافر الخبرة المالية والمحاسبية الأحد أعضاء لجنة المراجعة علي الأقل، ومع تكرار اجتماعات

لجنة المراجعة على الأقل بعدد أربعة اجتماعات سنويا، وكذلك ألا يقل عدد أعضاء لجنة المراجعة عن ثلاثة أعضاء وكل هذه الخصائص من شأنها زيادة فعالية لجنة المراجعة وبالتالي تخفيض احتمالات تعديل القوائم المالية . وأكدت نتائج الدراسة أيضا علي أهمية تلك التوصيات المقدمة من خلال تقرير لجنة Blue Ribbon committee) والذي صدر في أكتوبر ١٩٩٩ ويحتوي علي عشر توصيات من أهمها استقلال أعضاء لجنة المراجعة، والخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء اللجنة، وحجم لجنة المراجعة، وكيفية وشكل الاتصال بالمراجع الخارجي، وكذلك شكل الاتصال بحملة الأسهم، وذلك كدليل علي الخصائص التي تزيد من فعالية لجنة المراجعة في تخفيض عمليات تعديل القوائم المالية.

واتفقت نتائج دراسة (Huang et al. ٢٠١١) مع نتائج دراسة (٢٠٠٤ Abomie et al.) في أهمية وجود لجنة للمراجعة لتخفيض عمليات تعديل القوائم المالية. وقد اعتمدت دراسة Huang et al. ٢٠١١) في اختبار فروضها علي عينة من ٤٦٥ شركة صينية مدرجة ببورصة شنغهاي في الفترة من عام ٢٠٠٢ وحتي عام ٢٠٠٦. وقد قامت هذه الشركات بعمل ٨٨٠ تعديل لقوائمها المالية، مع إستخدام عينة رقابية أخري من الشركات بلغت ١١٤٧ شركة لم تقم بأي تعديلات في قوائمها المالية خلال الخمس سنوات التي تمثل فترة الدراسة .

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات التي لديها لجان مراجعة يكون لديها احتمالات أقل لتعديل قوائمها المالية، حيث أن وجود لجنة للمراجعة هو تعزيز للحوكمة المالية في مجلس الإدارة، كما أوضحت أيضا أهمية وجود لجنة للمراجعة من خلال قيامها بنوعين من المهام، مهام داخلية للجنة المراجعة وتشمل اختيار السياسات المحاسبية واختبار الإجراءات المحاسبية لإعداد القوائم المالية وفحص ما إذا كانت الشركة تلتزم بالقوانين واللوائح، ودراسة مدي فاعلية واكتمال هيكل الرقابة الداخلية. وأوضحت الدراسة أهمية لجان المراجعة من خلال القيام بالعديد من المهام الخارجية مثل تقديم التوصيات لمراجع الحسابات والاتصال والتواصل معه خلال أعمال المراجعة، وتعزيز الاتصالات بمكاتب المراجعة والحصول علي التوجيه والدعم الفني .

واختلفت دراسة (Shamsul et al., ٢٠١٠) في نتائجها مع دراسة كل من (Abottle et al., ٢٠٠٤) و (Haung 2011 ,..et al)، حيث استهدفت دراسة اختبار تأثير لجنة المراجعة علي احتمالات تعديل القوائم المالية. وقد اعتمدت الدراسة على الشركات المسجلة في بورصة ماليزيا خلال الفترة من عام ٢٠٠٢ وحتي عام ٢٠٠٥ ، حيث استخدمت الدراسة عينة من الشركات التي قامت بتعديل قوائمها المالية خلال الفترة والتي بلغت ٣١ شركة، بالاضافة إلى عينة رقابية من الشركات الأخري التي لم تقم بتعديل قوائمها المالية وبلغت ٣١ شركة أخري متماثلة من حيث حجم الشركة والصناعة التي تنتمي إليها . وقد أوضحت نتائج دراسة (Shamsul et al. ٢٠١٠) أن استقلال لجنة المراجعة يؤدي إلى أخطاء مالية، حيث أن استقلال لجنة المراجعة في الشركات الماليزية غير فعال وغير مثمر

وتتفق نتائج بعض الدراسات (Shamsul et al., 2010 ;2005 ,Agrawal & Chaaha) في عدم تأثير استقلال لجنة المراجعة علي عمليات تعديل القوائم المالية، حيث اهتمت دراسة (Agrawal and 2005 Chacha) بتحليل العديد من الخصائص المرتبطة بلجنة المراجعة والتي يمكن أن تؤثر على احتمالات تعديل القوائم المالية، مثل استقلالية مجلس الإدارة ولجان المراجعة، ومشاركة المديرين المستقلين من ذوي الخبرة المالية في لجان المراجعة، ومدي تأثير الرئيس التنفيذي على لجنة المراجعة، ومدى تأثير وجود المدير المالي داخل عضوية لجنة المراجعة . وقد سعت الدراسة إلي اختبار تأثير المتغيرات السابقة علي احتمالات تعديل القوائم المالية لعدد ١٥٩ من الشركات الأمريكية والتي قامت بتعديل قوائمها المالية خلال عامي ٢٠٠٠ و ٢٠٠١، حيث قسمت عينة الدراسة إلي مجموعتين متجانستين علي أساس حجم المنشأة ونوعية الصناعة. وأوضحت نتائج الدراسة باستخدام نموذج الانحدار اللوجستي أن استقلال أعضاء لجنة المراجعة لا يؤثر في عمليات تعديل القوائم المالية .

وأوضحت دراسة (Akeely and Dennis, (2012 أن هناك العديد من الدراسات التي تناولت تأثير خصائص لجنة المراجعة في كل من الشركات الأمريكية والشركات

البريطانية، ولكن تختبر هذه الدراسة تأثير خصائص لجنة المراجعة علي احتمالات تعديل القوائم المالية علي عينة من الشركات الاسترالية. وقد أوضحت نتائج الدراسة أن استقلال لجنة المراجعة، وتوافر الخبرة المالية والمحاسبية، وكذلك الخبرة في مجال الصناعة التي تعمل بها الشركة، مع زيادة عدد الاجتماعات وطول مدتها يؤدي إلي تخفيض عمليات تعديل القوائم المالية ، وهو ما سبق وان أكدت عليه دراسة (٢٠٠٥) Aire et al., في أن هناك العديد من العوامل والمحددات لفعالية لجنة المراجعة في تحقيق الأدوار الرقابية والإشرافية التي تحافظ علي سلامة القوائم المالية وتخفض احتمالات تعديل القوائم المالية، ويتمثل أهم هذه العوامل في الاستقلال وتوافر الشهادات المهنية والدرجات العلمية المتقدمة، بالإضافة إلى السلطة والقوة، وتوافر الموارد اللازمة، وكذلك الاجتهاد وبذل العناية المهنية المطلوبة، وتوافر الخبرة المالية والمحاسبية، والخبرة في مجال الصناعة الذي تعمل فيه الشركة. وأضافت دراسة (٢٠٠٥) Farber, أن انخفاض نسبة الأعضاء المستقلين داخل لجنة المراجعة وانخفاض عدد الاجتماعات وعدم توافر الخبرة المالية لأعضائها كلها عوامل تزيد من حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية وبالتالي تؤدي إلي زيادة احتمالات تعديل القوائم المالية .

ومن جانب آخر حددت دراسة (٢٠٠٠) Messier & Ensen, أربعة أنواع من الأخطاء والتي تؤدي إلي تعديل القوائم المالية. النوع الأول وهو الأخطاء التي تحدث في القوائم المالية نتيجة التطبيق الخاطئ للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أما النوع الثاني فهي تلك الأخطاء التي تحدث ولا يمكن اكتشافها بواسطة ضوابط الرقابة الداخلية، وثالث هذه الانواع هي الأخطاء التي يفشل المراجع الخارجي في الكشف عنها عند إصدار القوائم المالية، وأخيراً الأخطاء التي يتم اكتشافها بصورة لاحقة لعمليات إصدار القوائم المالية. وقد أوضحت الدراسة أن هذه الأنواع الأربعة من الأخطاء يمكن منعها من خلال توافر لجان مراجعة مستقلة وفعالة ويتوافر بها عضو واحد علي الأقل من أعضاء لجنة المراجعة من ذوي الخبرة المالية. وقد اعتمدت الدراسة في تحديد مفهوم الخبير المالي على أن يكون عضو لجنة المراجعة حاصل علي تعليم مرتبط بالجوانب المالية علي مستوي عالي، وتتوافر

فيه الخبرة كمحاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة أو يكون مراجع حسابات أو مسئول عن الإدارة المالية أو مراقب مالي، بالإضافة إلى الفهم الواضح للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والخبرة في إعداد ومراجعة القوائم المالية، وكذلك الخبرة في تصميم وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية وكلها عوامل تساعد في تخفيض الأخطاء التي تؤدي إلى تعديل القوائم المالية.

وأشارت دراسة Stanly and Dezoort, (٢٠٠٧) إلى أن تعديل القوائم المالية يستخدم للتعبير عن الفشل في إعداد القوائم المالية، حيث أن المعلومات المنشورة في الأصل لم تكن خالية من الأخطاء الجوهرية. وقد أوضحت الدراسة أن تعديل القوائم المالية يحدث إما نتيجة لأخطاء الفترة السابقة أو نتيجة لسياسات محاسبية غير ملائمة مثل التطبيق الخاطئ لقواعد الاعتراف بالإيرادات أو القياس الخاطئ للأصول، وهذا كله يرجع إلى وجود لجان مراجعة غير فعالة في أداء دورها الرقابي للحفاظ علي سلامة القوائم المالية ، كما ناقشت دراسة Lie et al., (٢٠٠٦) مدي فعالية وجود لجنة للمراجعة بالنسبة للشركات المدرجة في بسوق الاوراق المالية الصينية، وقد أوضحت نتائج الدراسة أن إنشاء لجنة للمراجعة يخفض بشكل معنوي من عمليات تعديل القوائم المالية، كما أن تحسين استقلالية هذه اللجنة ومصداقيتها وتوافر الخبرة المالية لها يرتبط سلباً وبشكل معنوي بتخفيض احتمالات تعديل القوائم المالية، كما أوضحت نتائج الدراسة أيضا أن وجود لجنة للمراجعة في الشركات المدرجة بسوق الاوراق المالية الصينية يحسن من جودة القوائم المالية بشكل فعال.

ومن ناحية أخري تميزت دراسة Jaime & Michael, (٢٠١٣) في أنها أوضحت أن توافر الخبرة المالية الأعضاء لجنة المراجعة لا يساعد فقط علي تخفيض احتمالات تعديل القوائم المالية وإنما يؤدي أيضا إلى تحسين ما يسمي بتوقيت فترة الظلام للقوائم المالية التي يتم تعديلها اذ تمثل فترة الظلام طول الفترة ما بين اكتشاف الشركة أنها تحتاج لتعديل قوائمها المالية والإفصاح اللاحق للآثار المترتبة علي تعديل هذه القوائم. وقد أوضحت الدراسة أن هناك علاقة ارتباط سلبية بين توافر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة وفترة الظلام لتعديل القوائم المالية، حيث أن الشركات التي لديها رئيس لجنة

مراجعة يتوافر لديه الخبرة المالية والمحاسبية يوفر الإفصاحات في الوقت المناسب التي تكشف عن تفاصيل تعديل القوائم المالية، وتنخفض فترة الظلام في هذه الشركات بنسبة ٣٨٪ مقارنة بالشركات الأخرى التي لا تتوافر لديها لجان مراجعة بها خبرات مالية.

كما سبق وأن أثبتت دراسة Fogarty & Kalbers, (١٩٩٣) أن فعالية لجنة المراجعة تكون دالة في نشاط اللجنة واستمرار أعضائها في عقد اجتماعاتهم بطريقة منتظمة للقيام بواجباتهم. وقد يساعد انتظام انعقاد الاجتماع الخاص بلجنة المراجعة علي توفير معلومات ولو بطريقة غير مباشرة عن نشاط اللجنة في أداء أعمالها كما أن لقاء أعضاء لجنة المراجعة مع كل من المراجع الداخلي والخارجي من

الممكن أن يقلل من احتمالات حدوث الأخطاء المالية التي تؤدي إلي عمليات تعديل القوائم المالية وذلك بطريقتين:

الطريقة الأولي: وتشير إلى أن الاجتماع المتكرر بين اللجنة والمراجع الداخلي والخارجي يزيد من المعارف المالية والمحاسبية لأعضاء اللجنة، وهو الأمر الذي يزيد من قدرة اللجنة على التعامل الفوري مع المشاكل المحاسبية بمجرد حدوثها.

الطريقة الثانية: وتشير إلى أن لقاء اللجنة المتكرر مع المراجع الخارجي يساعد علي توجيه المراجع إلى الجوانب التي تحتاج إلى اهتمام خاص أثناء عملية ،المراجعة، وهو ما قد يساعد علي تخفيض الضغوط المرتبطة بعنصر الزمن علي المراجع في نهاية السنة بالشكل الذي يزيد من جودة عملية المراجعة وبالتالي تخفيض احتمالات تعديل القوائم المالية.

وعلي الرغم من اتفاق دراسة شاهين, (٢٠١٢) مع الدراسات السابقة في أن استقلال لجنة المراجعة وتوافر الخبرة المالية لأعضاء اللجنة، وتكرار اجتماعات اللجنة يساعد على تخفيض عمليات تعديل القوائم المالية، إلا أن هذه الدراسة تميزت عن غيرها من الدراسات في أنها تمت في بيئة اقتصادية مختلفة وهي جمهورية مصر العربية، حيث أن هناك ندرة في الأبحاث التي تناولت تعديل القوائم المالية في الدول العربية والشرق الأوسط. وقد اهتمت دراسة شاهين, (٢٠١٢) بدراسة العلاقة بين عمليات تعديل القوائم المالية ومجموعة من الخصائص المرتبطة بأعضاء لجنة المراجعة وهي الخبرة المالية التي يتمتع بها أعضاء

اللجنة، ودورية عقد الاجتماعات بصفة منتظمة لأعضاء لجنة المراجعة، وسمعة أعضاء لجنة المراجعة المستقلة، والفترة الزمنية التي يقضيها أعضاء لجنة المراجعة في اللجنة والمبالغ النقدية المدفوعة لاعضائها . واعتمدت الدراسة علي عينة من ٩٦ شركة من الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية منها مجموعة من الشركات التي قامت بتعديل قوائمها المالية وعددها ٤٨ شركة خلال الفترة من ٢٠٠٨ وحتى ديسمبر ٢٠٠٩. كما ركزت الدراسة علي الشركات التي تم سحب قوائمها المالية وإجراء بعض التعديلات على هذه القوائم المالية نتيجة استخدام معالجات محاسبية خاطئة أو مخالفة لمبادئ الإفصاح المحاسبي.

وأوضحت نتائج دراسة شاهين, (٢٠١٢) أن زيادة الخبرة المالية والتنظيمية لعضو لجنة المراجعة يؤدي إلى زيادة المعرفة لدى الأعضاء وقدراتهم علي اتخاذ القرارات، وهو الأمر الذي يؤدي إلى تحسين فعالية الدور الرقابي والإشرافي للجنة المراجعة علي العمليات الخاصة بإعداد ومراجعة القوائم المالية للشركة. كما أن أعضاء اللجنة الذين يتصفون بكل من الخبرة والنشاط من خلال الانتظام في عقد الاجتماعات يمكنهم القيام بدورهم الإشرافي والرقابي بنجاح. أيضا يتولد لدى أعضاء اللجنة الذين يتمتعون بعضوية مجموعة من اللجان المختلفة المزيد من الدوافع للحفاظ على سمعتهم لضمان استمرار تواجدهم في عضوية هذه اللجان، وهو ما يعني قيامهم بتنفيذ المسئوليات الموكلة لهم بأكبر قدر من الدقة للوصول إلى تقارير مالية عالية الجودة. وبالتالي فإن الخصائص المختلفة الخاصة بعضو لجنة المراجعة والمتمثلة في الاستقلال والخبرة والانتظام في الاجتماعات والسمعة الطيبة كلها عوامل تؤدي إلى تخفيض عمليات تعديل القوائم المالية. كما أوضحت نتائج الدراسة أيضاً بأنه لا توجد علاقة ارتباط بين الفترة الزمنية التي يقضيها العضو في اللجنة وعمليات تعديل القوائم المالية، وكذلك لا توجد علاقة ارتباط بين المبالغ النقدية التي يتم دفعها لأعضاء لجنة المراجعة والحد من عمليات تعديل القوائم المالية. ويمكن تفسير هذه النتيجة على أساس أن العضو المستقل يكون مدفوع بالحفاظ على سمعته.

وتتفق نتائج دراسات كل من (Booth et al., 1995 ; xue, 2006 ; شاهين ، ٢٠١٢) علي أن لجنة المراجعة التي يتسم أعضاؤها بالسمعة الطيبة تكون أكثر قدرة علي اكتشاف المشاكل المحاسبية والأخطاء المالية، وترتبط السمعة الطيبة بعدد اللجان التي يشارك فيها العضو والتي تؤدى إلى زيادة خبراته مما ينعكس بالإيجاب علي مستوي أدائه. ونتيجة لذلك فإن مثل هذا العضو يكون لديه دافع للحفاظ علي السمعة الجيدة والبعد عن المشاكل والتي قد تسيء إلى سمعته وتعرضه لمخاطر الدعاوي القضائية والتي قد تؤثر بالسلب على إعادة ترشيحه للاستمرار في عضوية المجالس التي يعمل بها، مما يجعله يحفزه لأداء واجباته بأمانة وكفاءة، مما يؤدي إلى تخفيض عمليات تعديل القوائم المالية. وقد اختلفت نتائج دراستي (Yemack et al. 1990 , 1999) عن دراستي (شاهين ، ٢٠١٢ Booth & Deli, 1995 ;) في أن الأعضاء ذوي السمعة الطيبة يتم استنفاذ قواهم وقدراتهم في العمل في أكثر من مجلس، وبالتالي تضعف قدراتهم في الإشراف علي عمل الإدارة، وهو ما قد ينتج عنه انخفاض في الأداء وبالتالي زيادة عمليات تعديل القوائم المالية .

كما تناولت دراسة (Joseph et al.,(2013 مجموعة من الخصائص التي تقلل من فعالية لجنة المراجعة في تخفيض احتمالات تعديل القوائم المالية مثل مشاركة المدير التنفيذي في إختيار أعضاء لجنة المراجعة، ومنح خيارات الأسهم طويلة الأجل وقصيرة الأجل كحوافز لهم وعملهم في مجالس إدارات متعددة للعديد من الشركات وطول فترة خدمتهم داخل مجلس إدارة الشركة.

فقد استهدفت دراسة (Deborah et al., (2008 اختبار العلاقة بين عقود الحوافز لأعضاء لجنة المراجعة ومدي تأثيرها علي احتمالات تعديل القوائم المالية، وعلي وجه التحديد تم تقسيم عقود الحوافز إلى عقود حوافز طويلة الأجل وعقود حوافز قصيرة الأجل من خلال منح خيارات الأسهم طويلة الاجل وقصيرة الأجل لأعضاء لجنة المراجعة ومدي تأثيرها على الفشل في اعداد القوائم المالية، والذي يتم التعبير عنه من خلال تعديل القوائم المالية، والذي يعد مقياساً موضوعياً لفشل القوائم المالية والذي يرتبط بالأداء الرقابي لأعضاء لجنة المراجعة.

واختلفت نتائج دراسة Deborah et al, (2008) مع &Hitman, (2003) Dalzid حيث استخدمت الأولي نظرية الوكالة كأساس لتأييد الحوافز طويلة الأجل المدفوعة لأعضاء لجنة المراجعة، وأشارت إلى أن استخدام الحوافز على المدى الطويل يعزز من جهود لجنة المراجعة في الرقابة الفعالة نيابة عن المساهمين مما يؤدي إلى رقابة وإشراف قويان علي عملية إعداد القوائم المالية ويقلل من احتمالات تعديل القوائم المالية. كما أوضحت أن ربط أعضاء لجنة المراجعة بحوافز معتمدة علي الأسهم على المدى الطويل من شأنه توفير رقابة أكثر فعالية علي التقارير المالية وتخفيض احتمالات تعديل القوائم المالية. وعلي العكس فإن حصول أعضاء لجنة المراجعة علي حوافز تعتمد علي الأسهم في الأجل القصير، أي خلال الفترة المشمولة بالتقرير يزيد من التركيز علي الأداء المالي في الأجل القصير وبالتالي يؤدي إلى انخفاض جودة الرقابة والإشراف وزيادة احتمالات تعديل القوائم المالية.

وتناولت دراسة (Era & Vineeta, (2012 نوعا آخر من خصائص لجنة المراجعة والذي يمكن أن يؤثر بشكل سلبي علي كفاءة وفعالية لجنة المراجعة في تخفيض احتمالات تعديل القوائم المالية والأخطاء المالية، حيث استهدفت اختبار العلاقة بين عمل أعضاء لجنة المراجعة في مجالس إدارات العديد من الشركات واحتمالات تعديل القوائم المالية كما استهدفت أيضا اختبار مدي تأثير طول فترة خدمة أعضاء لجنة المراجعة داخل مجلس الإدارة على احتمالات تعديل القوائم المالية. وقد أوضحت نتائج الدراسة أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين عمل أعضاء لجنة المراجعة في أكثر من مجلس إدارة واحتمالات تعديل القوائم المالية، حيث أوضحت أن هناك علاقة إيجابية معنوية بين طول فترة خدمة أعضاء لجنة المراجعة داخل مجلس الإدارة واحتمالات تعديل القوائم المالية. كما وجدت أن طول فترة الخدمة داخل مجلس الإدارة يؤثر بشكل سلبي على استقلالية لجنة المراجعة والذي يخلق نوعا من المحاباة والمجاملة مع المدير التنفيذي، مما يؤدي إلى فقدان فعالية الرقابة وبالتالي زيادة احتمالات الأخطاء المالية وتعديل القوائم المالية. وتدعم نتائج الدراسة ضرورة وضع حدود بالنسبة للعمل لدي مجالس الإدارات المتعددة، وعلى طول فترة العمل داخل مجلس الإدارة.

وعلي العكس أوضحت دراسة Vareas, (2003) أن وضع قيود علي العمل لدي مجالس الإدارات المتعددة وفترة الخدمة داخل مجلس الإدارة من شأنه أن يؤدي إلى تقييد المعرفة والخبرة المكتسبة من خلال العمل لدي العديد من مجالس الإدارات وطول فترة الخدمة داخل مجلس الإدارة. كما أوضحت نتائج الدراسة أن العمل داخل العديد من مجالس الإدارات يؤدي إلي زيادة خبرة العمل كعضو مجلس إدارة وبالتالي زيادة فعالية الرقابة، وكذلك يساعد طول فترة خدمة العضو علي تحقيق رصيد متراكم من المعرفة والخبرة بأحوال الشركة، مما يؤدي إلي زيادة فعالية الرقابة داخل الشركة وبالتالي تخفيض احتمالات تعديل القوائم المالية.

وتناولت دراسة Joseph et al., (2011) خاصية أخري للجنة المراجعة والتى تعتبر من الخصائص التي يمكن أن تؤثر بشكل سلبي علي كفاءتها وفعاليتها في تخفيض احتمالات تعديل القوائم المالية، وذلك من خلال الإجابة علي تساؤل هام وهو ما اذا كان مشاركة المدير التنفيذي في اختيار أعضاء لجنة المراجعة يقلل من فعالية وكفاءة لجنة المراجعة وبالتالي يؤدي إلى ارتفاع احتمالات تعديل القوائم المالية؟.

وبناء علي ما سبق، يري الباحث أن استقلال لجنة المراجعة وتوافر الخبرة المالية والمحاسبية لدى أعضائها، وتكرار اجتماعات اللجنة، وتوفير السلطة لاعضائها، واجتهادها وبذلها العناية المطلوبة، وتوافر الخبرة لدى أعضائها في مجال الصناعة التي تعمل بها الشركة كل هذا يؤدي إلي تخفيض احتمالات تعديل القوائم المالية، من خلال تحقيق المزيد من الرقابة الفعالة على إدارة الشركة. وعلى الجانب الآخر، هناك العديد من العوامل الأخرى التي يمكن أن تخفض من كفاءة لجنة المراجعة وفعاليتها في تحقيق الرقابة المطلوبة علي عملية إعداد القوائم المالية مثل مشاركة المدير التنفيذي في اختيار أعضاء لجنة المراجعة، ومنح خيارات الأسهم طويلة الأجل وقصيرة الأجل كحوافز لأعضاء لجنة المراجعة، وعمل أعضاء لجنة المراجعة في مجالس إدارات متعددة للعديد من الشركات، وطول فترة الخدمة داخل مجلس الإدارة، وكلها عوامل تساعد على زيادة عمليات تعديل القوائم المالية.

ولقد اتفقت العديد من الدراسات (McMullen, 1996; Abbott et al., 2004; Garcia et Huang, 2011; Al-Ajmi, 2009; AICPA, 2004 (Klein, 2002; al., 2012 ; العازمى ,٢٠١٢; Campbell, 2013; عبد الحليم ,٢٠١٤ ; حمد ,٢٠١٩ ; عبد اللاوى, ٢٠٢٠ ; Ashraf, 2020) على وجود علاقة إيجابية بين فعالية لجنة المراجعة في أداء مسئولياتها الرقابية والإشرافية على جودة ومصداقية التقارير المالية.

وفي هذا الصدد أشارت دراسة Klein (2002) عن طريق أدلة تجريبية على مجموعة من شركات تمتلك لجان مراجعه مستقله حيث بلغت اجمالى الأرباح التي تحتوي على استحقاقات تقديرية أقل بالمقارنة بالشركات الأخرى التي لا تمتلك لجان مراجعة، كما قامت دراسة Abbott et al. (2004) بإختبار فعالية لجنة المراجعة، والتى تم تحديدها من خلال التوصيات الصادرة للجنة Blue Ribbon Comittee لزيادة جودة لجنة المراجعة في تخفيض إعادة الإصدار للقوائم المالية وأعتمدت الدراسة على عينة من الشركات الأمريكية خلال الفترة من ١٩٩١ إلى ١٩٩٩ وتم تقسيم العينة إلي الشركات التى قامت بإعادة إصدار قوائمها المالية والشركات التي لم تقم بإعادة الإصدار، وتوصلت إلى أن قيام لجنة المراجعة بالتوصيات المحددة الصادرة من لجنة Blue Ribbon Comittee سوف يؤهلها على زيادة فعاليتها في مواجهة إعادة الإصدار للقوائم المالية وبالتالى يزيد من مصداقية التقارير المالية.

كما أضافت دراسة AICPA (2004) توضيحاً لكيفية ممارسة لجنة المراجعة لدورها المؤثر في منع واكتشاف الغش وإعادة الإصدار للقوائم المالية، وذلك من خلال تبني اتجاه موحد من الإدارة والمراجع الداخلى ومراقب الحسابات، للتأكد من أن الشركة لديها برامج وأساليب رقابية لتحديد والتعرف على الغش، والتحقق من الإجراءات التي يتم اتخاذها عند اكتشافه، والتي ستعمل على توفير الثقة والمصداقية في القوائم المالية.

واتفقت دراسة Huang (2011) مع نتائج الدراسات السابقة فى أن وجود لجنة المراجعة يؤدى لتخفيض عمليات إعادة الإصدار وقد اعتمدت الدراسة فى إختبار هذه العلاقة

على عينة مكونة من ٤٦٥ شركة صينية مقيدة بالبورصة خلال الفترة من عام ٢٠٠٢ إلى ٢٠٠٦، وتوصلت إلى أن وجود لجنة المراجعة فى الشركات سوف يقلل من عمليات إعادة الإصدار، لأن وجود لجنة المراجعة يؤدى لتعزيز الحوكمة المالية في مجلس الإدارة، كما أن لجنة المراجعة تؤدى نوعان من المهام، النوع الأول: مهام داخلية وتشمل تحديد الطرق المحاسبية وإختبار الإجراءات لإعداد القوائم المالية، وتحديد مدى إلتزام الشركة بالقوانين واللوائح، والتعرف على مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، والنوع الثانى: المهام الخارجية مثل تقديم التوصيات لمراقب الحسابات والتواصل معه خلال تنفيذ برنامج المراجعة. وأضافت دراسة Garcia et al., (2012) بتوضيح العلاقة بين تفاعل لجنة المراجعة مع المراجعة الداخلية وعملية إدارة الارباح، على عينة من ١٠٨ شركة أسبانية مقيدة ببورصة مدريد، وقد خلصت تلك الدراسة إلى أن التفاعل بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية سوف يقلل من ممارسات إدارة الأرباح.

وهو ما يتفق مع دراسة كلٍ من عبد الحليم (٢٠١٤)، Campbell (2013) والتى وجدت أن هناك مجموعة من الأنشطة التى تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها ويمكن أن تؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية، وذلك بالاعتماد على الاستحقاقات التقديرية، حيث ركزت دراسة عبد الحليم (٢٠١٤) على دور كل من لجنة المراجعة، والمراجع الداخلي، ومراقب الحسابات في منع واكتشاف الغش، وكيف يمكن للجنة المراجعة أن تزيد من فاعلية دور باقي الأطراف في ذلك، نتيجة لإتباع بعض أساليب إدارة الأرباح بحيث تشمل ما يلي؛ مراقبة عمليات التقارير المالية، وهيكل الرقابة الداخلية، وأداء المراجع الداخلي ومراقب الحسابات لوظائفهما، وتوصيل ذلك إلى مجلس الإدارة، المتابعة الدورية والمستمرة لنواحي ونقاط الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بحيث يتم تخفيض فرص ومبررات الغش، مراقبة عمليات الشركة وإختبارها بصفة دورية، وتحديد ومراقبة مخاطر الغش بكفاءة، تفعيل النظام الأخلاقي بالشركة، وهو ما نوهت عنه ايضاً دراسة الصباغ (٢٠١٩) حيث وجدت ارتباط سلبي بين كلٍ من جودة لجنة المراجعة وإعادة الإصدار للقوائم المالية،

مما يترتب عليه زيادة ثقة المستخدمين في القوائم المالية، وزيادة التمثيل الصادق للمعلومات، وبالتالي زيادة الاعتماد عليها في القرارات المختلفة.

وبالمثل قامت دراسة Mcmullen, (1996) باختبار العلاقة بين وجود لجنة المراجعة ومصداقية التقارير المالية من حيث انخفاض حالات الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية، وخلصت الدراسة إلى أن لجان المراجعة يمكنها زيادة نزاهة ومصداقية التقارير المالية من خلال الإجراءات التالية؛ فحص عملية التقرير المالى وهيكل الرقابة الداخلية، وتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة، فحص عملية المراجعة الداخلية والخارجية، وأن تنفيذ هذه الأنشطة سوف يؤدى إلى تخفيض حالات القياس المحاسبى غير الملائم، وحالات عدم كفاية الإفصاح، وأيضاً تخفيض حالات الغش والتصرفات غير القانونية (عبداللاوي، ٢٠٢٠)

كما هدفت دراسة Ashraf (2020) لتوضيح العلاقة بين خبرة أعضاء لجنة المراجعة فى استخدام تكنولوجيا المعلومات عند القيام بمسئولياتها واحتمالية إعادة الإصدار للتقارير المالية، فوجدت أن خبرة أعضاء لجنة المراجعة سوف يكون لها تأثير إيجابي على مصداقية التقارير المالية كما وجدت انخفاضاً في احتمالية إعادة الإصدار للتقارير المالية.

ومن ناحية أخرى فقد ركزت العديد من الدراسات ومنها ; Farber (2005) Abbott et al., (2002) and McDaniel et al ,. (2002) على تقييم لجنة المراجعة لجودة التقارير المالية كجزءٍ من مسئوليات الإشراف على عملية إعداد التقرير المالي للشركة، ووجدت أنه يتعين على لجنة المراجعة تقديم تقريرٍ سنوي أو نصف سنوي إلى السلطة التنظيمية المنصوص عليها، فيما يتعلق بالبنود المالية والنتائج العملية، وكذلك المخاطر والأرباح المستقبلية لقطاع الأعمال، كما ينبغي أن يوقع عليه الرئيس التنفيذي ورئيس لجنة المراجعة، فإن هذه البنود متوفرة في اللوائح الحالية، ولكنها غير إلزاميه، حيث تنص على:

- أن يكون للجنة المراجعة نطاق وسلطة تقديم آراء أو تفسيرات بشأن أي قضايا لم يتوصل لحلها بعد.
- تعديل وتحديث قانون الشركات لكي يتناسق مع متطلبات البورصة وقانون الشركات المصرفية

وفي البيئة المصرية اهتمت دراسة كلٍ من سامى (٢٠٠٩)، رياض (٢٠١١) بتحديد دور لجنة المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة ومصداقية التقارير المالية، حيث توصلت دراسة سامى (٢٠٠٩) إلى ان لجان المراجعة في بيئة الاعمال المصرية لم تحظ بالاهتمام الكافى سواء من المنظمات المهنية او من حيث المتطلبات التشريعية والقانونية، واعتمدت دراسة رياض (٢٠١١) على منهج الاستقراء وتحليل الدراسات المرتبطة بكل من الحوكمة ولجان المراجعة والتقارير المالية، وإمكانية حصول الشركة على تقرير نظيف كمقياس لجودة تقاريرها المالية، وأوصت بضرورة الاهتمام بالخصائص التي يجب توافرها في أعضاء لجنة المراجعة.

كما أشارت دراسة AICPA (2012) لدور لجنة المراجعة في تقييم المخاطر المصاحبة لإعداد التقارير المالية، وقد تضمنت هذه الدراسة أنه يجب على لجنة المراجعة أن تقوم بالإشراف على كفاية الإفصاح بالتقارير المالية، وأن تقّيم مدى كفاية الرقابة على المخاطر التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية، كما أن عليها الإفصاح عن التغيرات المحتملة والتغيرات التي حدثت بالفعل والتي لها تأثير على التقارير المالية، هذا بالإضافة إلى دورها الفعال في تحسين الاتصال بين كل من الإدارة والمراجع الداخلي ومراقب الحسابات، ومن أهم ما توصلت إليه تلك الدراسة، أنه على لجنة المراجعة أن تقوم بالحصول على تأكيد معقول بأن التقارير المالية أُعدت بما يتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية، وأن تقّيم الهيكل التنظيمي للإدارة للتأكد من كفاية الإشراف على المخاطر. وهو ما يتفق مع دراسة Rachman (2014) حيث أكدت علي التأثير الايجابي لفعالية لجان المراجعة في تقييم المخاطر على جوده ومصداقية التقارير المالية.

وهدفت دراسة جرمان (٢٠١٧) للتعرف على دور لجنة المراجعة في تحسين جودة ومصداقية التقارير المالية من وجهة نظر الخبراء والمحللين الماليين ومراقبى الحسابات والمراجعين الداخليين، حيث خلصت إلى ضرورة توجيه نظر الباحثين للاهتمام بدور لجان المراجعة في تحسين مصداقية وجودة التقارير المالية، والعمل على انشاء لجان مراجعة في الشركات الجزائرية، بالإضافة إلى ضرورة قيام المنظمات والهيئات المهنية في الجزائر بإصدار معيار للمراجعة يوضح دور هذه اللجان.

وبالنسبة لنتائج الدراسات السابقة والتي ركزت على مسئوليات لجنة المراجعة ومصداقية التقارير المالية، أشارت دراسة Price Waterhouse (1980) إلى أن المستثمرين والمحللين، وكذلك المنظمين يفترضون أن لجنة المراجعة سوف تساهم في جودة التقرير المالي، حيث تقوم بتحسين سلامة ومصداقية التقارير دون أعضاء مجلس الإدارة. وافصحت عن العلاقة بين استقلالية مراقب الحسابات ومصداقية التقارير المالية، من خلال توضيحها لأهمية دعم استقلالية مراقب الحسابات فيما يتعلق بقدرته على توفير توكيد معقول بشأن مصداقية التقارير المالية، وخلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، باعتباره بمثابة آلية للمتابعة والرقابة على سلوك الإدارة فضلًا على قدرته في تدنية عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry وهو ما يمكن أن يضفي الثقة على المعلومات المحاسبية.

كما اهتمت دراسة Al-Ajmi (2009) بالتعرف على أثر العلاقة بين لجنة المراجعة ومراقبي الحسابات، ومدى ترابط العلاقة بينهما، ووجود مستويات جيدة للحوكمة، على جودة ومصداقية التقارير المالية. حيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها؛ أن مصداقية وسلامة المعلومات والقوائم المالية يتوقف على حجم شركة المراجعة القائم بعملية المراجعة، ومدى وجود لجنة مراجعة قوية ومستقلة ذات كفاءة وفعالية، فلجان المراجعة تعتبر من أهم دعائم جودة المعلومات والتقارير المالية، وعامل أساسي يساعد في إستقلالية مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة، وكلما تمتعت لجنة المراجعة بالإستقلالية الكافية كلما كان ذلك في صالح علاقتها بمراقب الحسابات، ومصداقية التقارير المالية.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين تعدد مسئوليات لجنة المراجعة ومصداقية التقارير المالية أوضحت دراسة Bedard and Gendron (2010) العلاقة بين تعدد مسئوليات لجنة المراجعة ومصداقية التقارير المالية عن طريق آراء منقولة من مقابلات مع أعضاء لجان مراجعة حيث أكدت أنهم على وعي وإدراك بمدي مسئولياتهم وكذلك العمليات والإجراءات التي تتبعها لممارسة الرقابة على التقارير المالية، متضمناً أيضاً تقييم إجراءات المراجعة، الإشراف على هيكل الرقابة الداخلية والإفصاح عن المهام الأخرى.

وتوصلت دراسة العازمى (٢٠١٢) بدراسة واختبار اثر وجود مراقب الحسابات على مصداقية التقارير المالية من خلال عينة مكونة من ٦٦ فرد مستجيب، إلى وجود تأثير لكل من (الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات، الاستقلالية والموضوعية، النزاهة والشفافية، والالتزام بقواعد السلوك المهنى) في تحسين مصداقية التقارير المالية، وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء الأقسام، والمراجعين الداخليين. وهو ما اتفقت معه دراسة (KPMG ,2015) حينما وجدت أن التواصل الفعال بين كلٍ من لجنة المراجعة ومراقب الحسابات والإدارة يسهم في تحسين فعالية إجراءات إعداد التقارير المالية.

كما أوضحت دراسة Al-Zubi (2014) العلاقة بين فعالية هيكل الرقابة الداخلية ومصداقية التقارير المالية، حيث وجدت أن هيكل الرقابة الداخلية الفعال يعتمد على مدي وعي الإدارة والعاملين بالسياسات والإجراءات المتبعة والذي سيزيد من مصداقية الخدمات المالية المقدمة، واعتمدت على تصميم استبيان لإختبار العلاقة ووجدت أن فعالية هيكل الرقابة الداخلية لا تتغير وفقًا للعمر أو الجنس وأوصت بأن يتم التمسك بالسياسات من أجل الحفاظ على المصداقية وذلك من خلال الإعتماد على مجموعة من الإستبيانات مكونة من مائة سؤال موزعة على عينة عشوائية مستخدماً التحليل الإحصائى SPSS كما تم إستخدام معامل ألفا لقياس مصداقية التقارير المالية، وأضافت دراسة Ashraf (2019) أن قيام لجنة المراجعة بالإشراف على أنظمة هيكل الرقابة الداخلية لا يؤثر على قدرتها في أداء مهامها الأخري المرتبطة بالتقارير المالية بل سوف يزيد من درجة اعتماد المستخدمين على التقارير المالية المقدمة.

وبالنسبة لمهام لجنة المراجعة المرتبطة بإدارة المخاطر فقد وجدت دراسة كل من Holder–Webb(2008)، Brown (2009) ضرورة أن يكون لدى الشركات القدرة على تطوير السياسات المحاسبية مع التقدير الشامل للمخاطر ووضع مجموعات مناسبة من الإجراءات التشغيلية من أجل الاستجابة للظروف المتغيرة في الوقت الأمثل، حيث أوضحت أن دور لجنة المراجعة لا يقتصر على هيكل الرقابة الداخلية فحسب بل أيضاً الإشراف على إدارة المخاطر لما لها من تأثير على مصداقية المعلومات وخطر الاحتيال والسلوك الانتهازى للإدارة، وذلك بالاعتماد على معلومات من مقابلات شخصية مع مديري شركات. وأضافت دراسة (COHEN (2017 أهميه إداره المخاطر فيما يتعلق بالتقارير المالية حيث وجدت أن الاهتمام بإدارة المخاطر سوف يزيد من جوده التقارير المالية، لأنه سيقلل من نسبه الخسائر المرتبطة بالمخاطر المالية، وبالتالى فقيام لجنة المراجعة بالإشراف على إدارة المخاطر سوف يزيد من مصداقية التقارير المالية.

كما أكدت دراسة حمد (٢٠١٩) من خلال التركيز على دور المراجعة الداخلية في زيادة مصداقية وشفافية التقارير المالية وذلك من خلال تسليط الضوء على العلاقة بين إدارة المخاطر والدور الحوكمى والدور الإستشارى للمراجعة الداخلية، والحد من إدارة الأرباح كأتجاهات معاصرة للمراجعة الداخلية وتحسين مصداقية التقارير المالية، معتمدة على المنهج الوصفى القائم على دراسة الحالة في صياغة محاور البحث وأهدافه، وتوصلت لإثبات العلاقة بين الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية والحد من إدارة الأرباح وبين مصداقية وشفافية التقارير المالية، وعدم وجود فروق جوهرية حول تصورات المبحوثين لمتغيرات الدراسة، ونادت بعدة توصيات ومنها؛ التوصية بتحويل المراجعة الداخلية فى المصارف من الدور التقليدى المهتم بالرقابة إلى مراجعة حديثة تبنى على إدارة المخاطر، وبيان الحقائق الجوهرية الخاصة بنتائج أعمال المصارف تحقيقًا لمبدئ الشفافية وجودة المعلومات المحاسبية.

وعلى النقيض من النتائج السابقة فهناك مجموعة من الدراسات (Holmstrom 2003 ; &Kaplan Holder–Webb(2008) ; عبدالحليم، ٢٠١٤; Rachman,

2014 (Deloitte, 2014; Shamsul et al, 2020; ; KPMG, 2015 وجدت علاقة سلبية بين فعالية لجان المراجعة في أداء مهامها الرقابية والإشرافية، وكذلك تعدد مسئولياتها، على جودة ومصداقية التقارير المالية .

حيث وجدت دراسة (Rittenberg & Nair (1993 أن أعضاء لجنة المراجعة يعتقدون أنهم بحاجة إلى تحسين فهم المهام والمسئوليات الموكلة إليهم وذلك لتحسين فعالية لجنة المراجعة، وأضافت دراسة عبد الحميد (٢٠٠٢) أسباب انهيار الشركات في الأسواق المصرية حيث أشار معظم المسئولين في تلك الأسواق والباحثين في شئونها إلى انخفاض مستوى المصداقية والحوكمة في الأسواق العربية مقارنة بأسواق الدول المتقدمة .

كما وجدت دراسة (Holmstrom and Kaplan (2003 أن زيادة مسئوليات لجنة المراجعة الموكلة إليها من الإدارة سوف تشتت من انتباها من أداء المهام المهمة الأخرى، كما صرحت دراسة Holder–Webb(2008) بأن The SOX and the Singapore Code (2001) قد زاد بشكلٍ ملحوظ من مسئوليات الإدارة في الإشراف على وظيفية إعداد التقارير المالية، وهو ما يتفق مع دراسة Deloitte (2014) حيث وجدت ان الرقابة على إدارة المخاطر المالية تشتمل على كلٍ من (تخطيط المشروعات وإداره الأصول) وهذا بجانب المهام الأخرى للجنة المراجعة والتى تزداد بشكل ملحوظ بمرور الوقت، مما دفع المستثمرين للحذر من أن تثقل مجالس الإدارة على لجنة المراجعة بتحمل مسئوليات اخرى، قد يؤثر سلباً على مصداقية التقارير المالية.

وأوضحت دراسة Ernst and Young (2014) أن زيادة مسئوليات لجنة المراجعة من المحتمل أن تؤثر على فعاليتها في أداء دورها الأساسي المتمثل في الإشراف على التقارير المالية، فقد تكون مسئولياتها الأخرى عبئًا عليها، فقد تسعي لجنة المراجعة إلى إتمام العديد من المسئوليات لكنها لا تؤدي أيًا منهما بصوره جيدة.

كما لاحظت دراسة Jabak (2022) وجود علاقة سلبية بين لجان المراجعة وجوده التقارير المالية التي تعكس أداء الشركة، حيث أشارت إلى أن وجود لجان المراجعة أقل

تأثيراً في تحسين أداء الشركة، وأن الإدارة هي المؤثر الرئيسى لجوده التقارير المالية، وهو ما يتوافق مع الهيئة العامة للرقابة المالية حيث اقترحت أن هناك الكثير من لجان المراجعة لا تؤدي مسئولياتها بشكل ملائم.

وأضافت دراسة KPMG (2015) أنه بموجب قانون Sarbanes–Oxley تتولى لجنة المراجعة الإشراف على إجراءات إعداد التقارير المالية بما فيها الإشراف على السياسات والتقديرات والمبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل الإدارة في عملية إعداد التقارير المالية، وعليه يجب على لجنة المراجعة أن تحصل على فهم واضح للإجراءات المستخدمة من قبل الإدارة والمتعلقة بإتخاذ القرارات المحاسبية وتعديلها، وخصوصاً التي قد تؤثر بشكل مادي على مصداقية التقارير المالية، وكذلك كيفية تقييم الإدارة للبدائل المحاسبية المتاحة، كما توصلت أيضاً إلى أن التواصل الفعال بين كل من لجنة المراجعة ومراقب الحسابات والإدارة يسهم في تحسين فعالية إجراءات عملية إعداد التقارير المالية.

كما وجدت دراسة KPMG (2015) علاقة عكسية بين استقلالية لجنة المراجعة والإفصاح عن مخاطر الشركة بعدما قامت بعمل استبيان على مجموعه من أعضاء لجان المراجعة حول قيامهم بالإشراف على إداره المخاطر المالية، وتبين أنها سوف تشكل صعوبة لديهم خاصه في تنفيذ المسئوليات الأساسية المرتبطة بالتقارير المالية. واتفقت دراسة Shamsul et al, (2020) فى نتائجها مع الدراسة السابقة فقد اختبرت أثر وجود لجنة المراجعة على إحتمالات إعادة الإصدار، فى عينة من الشركات المقيدة في بورصة ماليزيا والتى قامت بإعادة إصدار قوائمها المالية خلال الفترة من ٢٠٠٢ إلى ٢٠٠٥، وتوصلت إلى أن وجود لجنة المراجعة سوف يؤدى إلى زيادة الأخطاء المالية، وذلك بسبب ان وجود لجنة المراجعة إلزامي في الشركات المقيدة ببورصة ماليزيا، ولكن لايوجد إلزام بوجود أعضاء مستقلين أو ان يكون رئيس اللجنة مستقلًا على الأقل، وكذلك عدم توافر الخبرة المحاسبية، وبالتالى سوف يقلل من فعالية لجنة المراجعة فى إدراكها بالمعايير المحاسبية مما يؤثر سلباً على القوائم المالية.

كما وجد اتجاه اخر من الدراسات يرى أنه لا توجد علاقة بين مسئوليات لجنة المراجعة ومنها إدارة المخاطر وجوده ومصداقية التقارير المالية (Baxter et al,. 2013 ; Hoyt &Liebenberg, 2011 ; Makhlouf, 2022 حيث وجدت انه لا توجد علاقة بين قيام لجنة المراجعة بالإشراف على إدارة المخاطر، وأدائها لمسئولياتها الأخرى عن دراسة القوائم المالية ومراجعة التقارير، بالشكل الذى قد يقلل من فعاليتها.

بالإضافة إلى دراسة Jalan, et. al., (2021) والتى اختبرت العلاقة بين وجود لجنة مراجعة محايدة في الشركة واحتمالية وجود غش وتضليل في القوائم المالية، كما سعت لإختبار العوامل المؤثرة في إحتمالية غش القوائم المالية بخلاف استقلالية لجنة المراجعة، وقد انتهت الدراسة إلى أن وجود لجنة مراجعة مستقلة لا يمنع وقوع غش في القوائم المالية نهائياً، فلا توجد علاقة بين استقلالية لجنة المراجعة وإحتمالية غش القوائم المالية، وبالتالي لايوجد تأثير لاستقلالية لجنة المراجعة على القوائم المالية.

وفي ظل هذا التضارب بين نتائج الدراسات السابقة بخصوص تأثير تعدد مسئوليات لجنة المراجعة على مصداقية التقارير المالية، ولإختبار هذه العلاقة في بيئة الأعمال المصرية، يمكن إشتقاق فرض البحث كما يلي:

H1: يؤثر مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها معنويًا علي مصداقية التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٢/٦ منهجية البحث

يستعرض الباحث في تلك الجزئية كلًا من؛ أهداف الدراسة التطبيقية، مجتمع وعينة الدراسة، نموذج البحث، توصيف وقياس متغيرات الدراسة الدراسة، النماذج الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، وأخيراً نتائج اختبار فروض البحث، وذلك علي النحو التالي:

١/٢/٦ أهداف الدراسة التطبيقية:

يهدف الباحث من خلال الدراسة التطبيقية إلى تحليل أثر مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها على مصداقية التقارير المالية، وسيتم تحقيق هذا الهدف من خلال إختبار فرض البحث الذي تم التوصل إليه من خلال الدراسة النظرية في بيئة الممارسة العملية في جمهورية مصر العربية، والتي تتنبأ بالآثار والنتائج المرتقبة لتطبيقه.

٢/٢/٦ مجتمع وعينة الدراسة:

يشتمل مجتمع الدراسة على الشركات المقيدة ببورصة الاوراق المالية المصرية EGX100، وهو عبارة عن مؤشر يتكون من أنشط ١٠٠ شركة مقيدة بالبورصة المالية، وقد تم اختيار العينة وفقًا للشروط التالية:

١. ان تكون مفردات العينة من الشركات غير المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية على مدار فترة الدراسة وقد تم استبعاد الشركات المالية التي تنتمي لقطاع البنوك والخدمات المالية، لطبيعتها الخاصة المختلفة عن الشركات غير المالية، وذلك قياساً على (Banimahd *et al.*, 2013; Abdallah, 2018).
٢. أن تكون قد أفصحت عن كافة التقارير والقوائم المالية، والتقارير الحوكمية المستخدمة لمتطلبات الدراسة بإنتظام.
٣. أن يتم تداول أسهم هذه الشركات بانتظام، وألا تكون قد أوقف التداول عن أسهمها خلال فترة الدراسة، وذلك قياساً على (الصيرفي، ٢٠١٧؛ شرف، ٢٠١٨).

وقد بلغ عدد الشركات التي شملتها العينة بعد تطبيق المعايير السابقة سبعًا وستين شركة بواقع ٣٢٠ مشاهدة[١] على مدار سنوات الفترة من ٢٠١٦-٢٠٢١ ، ويوضح الجدول رقم (١) عدد شركات العينة مبوبة وفقًا لقطاعات السوق.

جدول رقم (١)

عدد شركات العينة ونسبتها المئوية إلى الشركات المقيدة وفقًا لقطاع السوق:

قطاعات السوق	إجمالي عدد الشركات المدرجة في مؤشر EGX 100	عدد شركات العينة	النسبة
العقارات	١٤	١١	٪٧٨.٥
غاز وبترول	٢	٢	٪١٠٠
التشييد ومواد البناء	١٠	٨	٪٨٠
كيماويات	٧	٧	٪١٠٠
سياحة وترفيه	٦	٦	٪١٠٠
اغذية ومشروبات	١٢	١٠	٪٨٣
رعاية صحية وادوية	٣	٣	٪١٠٠
موارد اساسية	٤	٤	٪١٠٠
منتجات شخصية ومنزلية	٦	٦	٪١٠٠
خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	٩	٧	٪٧٧,٨
موزعون وتجارة التجزئة	١	١	٪١٠٠
اتصالات	٣	٢	٪٦٦,٧

٣/٢/٦ أسلوب تجميع البيانات

لإختبار فرض الدراسة؛ اعتمد الباحث على تقارير لجنة المراجعة، تقارير الحوكمة، والقوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية المصرية، وذلك بهدف الحصول على البيانات الخاصة بهذه الشركات من المهام الموكلة للجان المراجعة ومدي تنفيذها لتلك المهام من خلال تحليل المحتوي للتقارير، وكذلك بيان إجمالى الأصول، وإجمالى الألتزامات، بالإضافة إلى معرفة إمكانية إعادة الإصدار لتلك القوائم. وقد تم الحصول على هذه البيانات من المصادر التالية:

[١] تم استبعاد بعض الشركات بعينة الدراسة خلال سنوات الفترة لعدم توافر بعض المعلومات المحاسبية بشكل كامل في التقارير المالية السنوية عن مفردات العينة والتي تشمل تقارير لجان المراجعة ، وتقارير الحوكمة.

ت- المواقع الخاصة بنشر التقارير والقوائم المالية مثل كل من موقع شركة مصر لنشر المعلومات (EGID)، وموقع معلومات مباشر (www.mubasher.info/EXG/stocks-prices)، وموقع شركة مصر لخدمات المعلومات (Misr news) وموقع البورصة المصرية.

ث- التقارير المالية المنشورة لبعض الشركات عبر مواقعها الألكترونية.

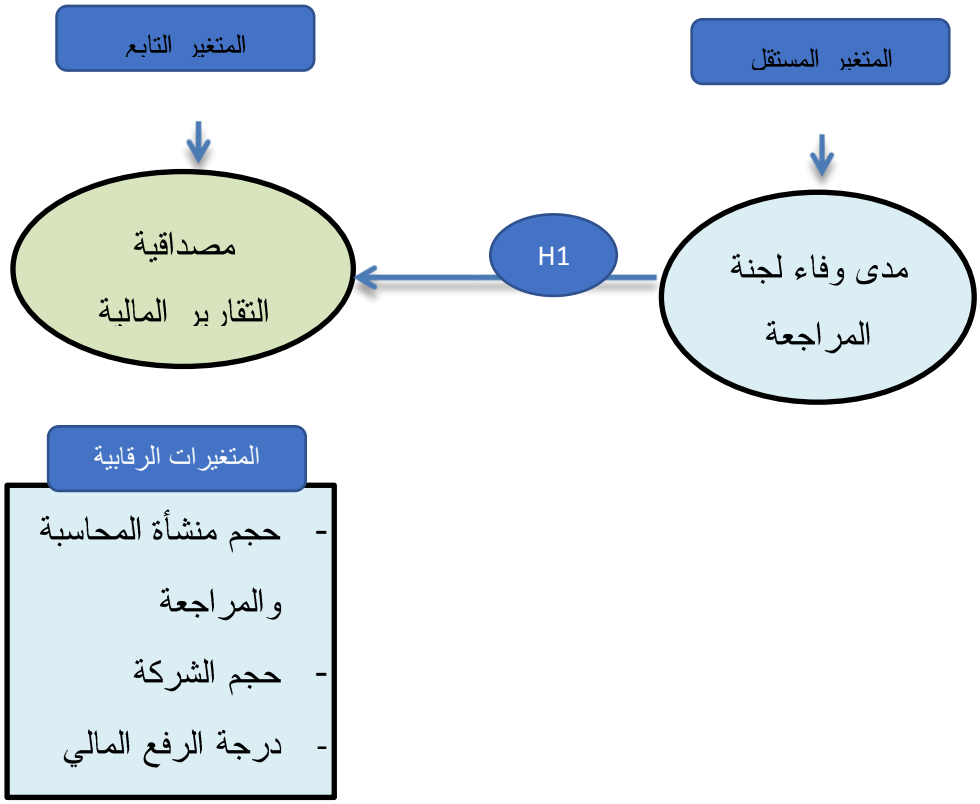
٤/٢/٦ فترة الدراسة

تم تحديد فترة الدراسة لتشمل ست سنوات متصلة ابتداءاً من عام ٢٠١٦ وحتي عام ٢٠٢١ وذلك لإختبار فرض البحث.

٥/٢/٦ نموذج الدراسة

يعتمد الباحث في اجراء للدراسة التطبيقية على تحليل محتوي تقارير لجان المراجعة وتقارير الحوكمة، وكذلك التحليل الفعلي للقوائم المالية لعينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية , باستخدام نموذج الانحدار لإختبار فرض البحث، كما سيتم استخدام بعض أساليب الاحصاء الوصفي لوصف متغيرات الدراسة كالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري بالإضافة إلى إستخدام معامل إرتباط لسبيرمان، وإختبار الأعتدال عن طريق Kolmogorov-Smirnov, و VIF معامل تضخم التباين، كما سيتم أستخدام أختبار F لتحليل تباين نموذج الإنحدار، وإختبار المعنوية لمعاملات نموذج الإنحدار لإختبار فرض الدراسة بواسطة T.

ويهدف نموذج الدراسة إلى إختبار تأثير تعدد مسئوليات لجنة المراجعة على مصداقية التقارير المالية، ومجموعة من المتغيرات الرقابية التي تتمثل في، حجم شركة المحاسبة والمراجعة، درجة الرفع المالي، وحجم الشركة. ويوضح الشكل رقم (١) نموذج البحث في ظل التحليل الأساسي



الشكل رقم (١)

نموذج البحث

المصدر: إعداد الباحث

٦/٢/٦ توصيف وقياس المتغيرات:

تتمثل المتغيرات الرئيسة لهذا البحث في كل من مسئوليات لجنة المراجعة كمتغير مستقل، ومصداقية التقارير المالية كمتغير تابع، بالإضافة إلى حجم الشركة وحجم شركة المحاسبة والمراجعة والرافعة المالية كمتغيرات رقابية، ويتم إختبار العلاقة المطلوبة بين المتغيرات موضع الإهتمام لعينة الدراسة إعتماداً على البيانات المستخرجة من تقارير لجنة المراجعة وتقارير الحوكمة والقوائم المالية، يمكن توضيح متغيرات الدراسة ورموزها في نموذج الإنحدار وطريقة قياس كل متغير وإتجاه العلاقة المتوقعة من خلال الجدول (٢) التالي:

جدول (٢) توصيف وقياس متغيرات البحث

المتغير	نوعه	توصيفة	قياسه	الأثر المتوقع
مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها Audit Committee's Multiple Responsibilities	مستقل	وهي عبارة عن مجموعة من المهام التي تتولي لجنة المراجعة مهمة الإشراف عليها، وفقاً للدليل المصري لحوكمة الشركات وتتضمن ما يلى: – دراسة هيكل الرقابة الداخلية بالشركة ووضع تقرير مكتوب عن رأيها وتوصياتها بشأنه، دراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة والإدلاء برأيها وتوصياتها بخصوصها، دراسة السياسات المحاسبية المستخدمة والإدلاء برأيها وتوصياتها بخصوصها، التوصية لمجلس الإدارة بتعين مراقب حسابات أو	تم قياسه من خلال المعادلة التالية: AC Oversight = أ / (١٥) حيث تشير أ ~ إلى عدد المهام التى أدتها لجنة المراجعة وفقاً لتقرير لجنة المراجعة للشركة محل الدراسة ، كما يشير العدد ١٥ إلى عدد مهام لجنة المراجعة وفقاً (للدليل المصري لحوكمة الشركات الاصدار الثالث ، ٢٠١٦)	(+) (–)

		اكثر للشـــركة وكذلك مؤهلاتهم وكفـاءتهم واســتقلاليتهم، ويكون قرار تعيينهم وتحـديد أتعابهم من اختصاص الجمعية العامة العادية للشـــركـة، الاطلاع على خطـة المراجعـة لمراقب الحســـابات والادلاء بملاحظـاتهـا علـيـهـا، دراســـة ملاحظات وتوصـيات مراقب الحســـابات على القوائم المـاليـة والأخرى الواردة في خطاب الإدارة الوارد من مراقب الحسـابات ومتابعة ما تم بشـأنها، للتـأكـد من للتزام الشـركة بإتباع النظم وللـولـئح وللقـولـنين للداخلية والخـارجية طـبـقًـا لـلـتـقـاريـر المرفوعـة إليهـا من إدارة الالـتـزام أو غيرهـا من الإدارات المعنية، التوصـــيـة بـالموافقـة على قيـام مراقب الحســـابات		

		بعمليات إضافية غير مراجعة الحسابات والتوصية بالموافقة على ما يتقاضاه عن تلك العمليات بما يتناسب مع أتعابه السنوية، مناقشة واعتماد الخطة السنوية للمراجعة الداخلية ومتابعة كفاءتها والتأكد من شموليتها لجميع إدارات وأنشطة الشركة، الاطلاع على تقارير المراجعة للداخلية وتحديد أوجه وأسباب القصور في الشركة ومتابعة الإجراءات التصحيحية لها، دراسة وتقييم نظام الإنذار المبكر بالشركة واقتراح ما يلزم لتحسينه وتطبيقه بفاعلية، دراسة وتقييم نظم تأمين المعلومات وللبيانات وكيفية حمايتها من أي اختراقات داخلية		

		وخارجية، دراسة الملاحظات أو المخالفات الواردة من الجهات الرقابية ومتابعة ما تم بشأنها، دعوة مراقب الحسابات أو رئيس إدارة المراجعة الداخلية أو ما تراه من داخل أو خارج الشركة لحضور اجتماعاتها كلما دعت الحاجة، تنفيذ ومتابعة أية أعمال أخرى يكلفها بها مجلس الإدارة.		
مصداقية التقارير المالية Faithful Representational of Financial reports	تابع	عبارة عن خلو التقارير المالية بدرجة معقولة من التحريفات، بحيث تعبر بصدق عن الغرض الذي أعدت من أجله	تم قياسه عن طريق إعادة الإصدار للقوائم المالية حيث تأخذ قيمة (١) إذا وجدت إعادة الإصدار خلاف ذلك تأخذ القيمة (صفر) (Ashraf, 2019)	
حجم منشأة المحاسبة والمراجعة	رقابي	يقصد به مدي سيطرة منشأة المراجعة على نسبة كبيرة من العملاء في سوق مهنة المحاسبة	تم قياسه حيث يأخذ القيمة (١) إذا كانت منشأة المحاسبة والمراجعة في شراكة مع إحدى	(+)

		والمراجعة، خاصة ذوي الأصول والإيرادات الضخمة	منشآت المراجعة الأربعة الكبري، والقيمة (٠) بخلاف ذلك (نويجي، ٢٠١٨).	
درجة الرفع المالي	رقابي	حيث يشير إلى مدى أعتماد الشركة على الإقتراض في تمويل أصولها وعملياتها التشغيلية، كما إنه يعكس المخاطر المالية ومخاطر الإفلاس التي قد تتعرض لها الشركة في حالة عدم الوفاء بإلتزاماتها تجاه المقرضين والدائنين (نويجي، ٢٠١٨)	تم قياسها عن طريق إجمالى الإلتزامات (للديون طويلة الأجل والديون قصيرة الأجل لإجمالى الأصول (نويجى، ٢٠١٨)	(−)
حجم الشركة	رقابي	يقصد بحجم الشركة إجمالى أصولها	تم قياسة عن طريق اللوغاريتم الطبيعي لإجمالى الأصول (نويجي، ٢٠١٨)	(+) (−)
معدل نمو الشركة Growth	رقابي	هو عبارة عن التغير فى حجم الأصول	تم قياسة بالإعتماد على قيمة التغير في إجمالى الأصول وفقًا لدراسة (الصباغ، ٢٠١٩).	(+)

٧/٢/٦ أدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية:

بشأن أدوات الدراسة، لأغراض قياس مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها ، فقد استند الباحث على إستخدام البيانات الفعلية الواردة في تقارير لجان المراجعة، وتقارير الحوكمة داخل معظم الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المكونة لعينة الدراسة، من خلال حساب معادلة تم فيها قسمة بنود تفعيل الممارسات الفعلية للجنة المراجعة على إجمالى عدد بنود القائمة المرجعية للممارسات القياسية وفقًا للدليل المصري لحوكمة الشركات، كما يلي:

$$\text{مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها} = \frac{\text{الممارسات الفعلية للجنة المراجعة}}{\text{إجمالى عدد الممارسات القياسية}}$$

أما بالنسبة لقياس مصداقية التقارير المالية فتمثلت أهم أدوات الدراسة في الإعتماد على التقارير المالية والإيضاحات المتممة لها، وكذا مواقع شركات العينة على الإنترنت، وتحليل محتوي التقارير المالية لشركات العينة، بحيث يأخذ القيمة (١) في حالة وجود إعادة إصدار القوائم المالية، والتي لم تتم لها إعادة الإصدار تأخذ القيمة (٠)، وذلك بالاتساق مع دراسة (نويجي، ٢٠١٨) وامتدت فترة الدراسة من سنة ٢٠١٦ وحتي ٢٠١٩. وتم الحصول على القوائم المالية من خلال مواقعها الالكترونية، أو الموقع الألكتروني مباشر مصر (https://www.mubasher.info/countries/EG/stock-prices) وكذلك برنامج Mistnet.

وأخيراً، تم استخدام البيانات اللازمة من القوائم المالية لإحتساب المعادلات المشار إليها سلفاً، والمستخدمة في تحديد كل من: حجم الشركة، معدل الرفع المالي. كما تم تحديد حجم شركة المحاسبة والمراجعة بناءً على شراكة، أو عدم شراكة شركة المراجعة مع إحدي شركات المراجعة الكبري BIG4. وبمجرد الإنتهاء من إحتساب مختلف متغيرات الدراسة المستهدف إختبارها، تم وضعها في شكل جداول إلكترونية بأستخدام برنامج Microsoft Excel، وذلك تمهيداً لإجراء التحليل الإحصائي لها.

٦/٢/٨ أدوات التحليل الأحصائي:

تم إستخدام بعض أساليب الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة كالوسط الحسابي والإنحراف المعياري. ولإختبار الفرض الرئيسى تم الإعتماد على نموذج الإنحدار البسيط، وتحويله إلى نموذج الإنحدار المتعدد لبيان أثر المتغيرات الرقابية.

٦/٢/٨/١ الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

بمجرد الإنتهاء من عملية تفريغ بيانات القوائم المالية للشركات، وإيجاد القيم المختلفة لمتغيرات الدراسة المراد إختبارها تم وضعها في شكل جداول إلكترونية بإستخدام برنامج Microsoft Excel، تمهيداً لإجراء الاختبار والتحليل الإحصائي لمختلف نماذج الدراسة بدءاً بالإحصاء الوصفي. يستخدم الباحثون في شتي مجالات المعرفة علم الإحصاء، حيث يمدهم بالأدوات التي تساعدهم على تحليل البيانات بشكل علمي دقيق، ومن ثم إستخراج النتائج والقدرة على إتخاذ قرارات سليمة. حيث تعد الإحصاءات الوصفية أرقاماً تلخص البيانات بغرض توصيف نتائج العينة. كما تساعد الإحصاءات الوصفية الباحثين على إكتشاف خصائص العينة التي قد تؤثر على إستنتاجاتهم، ويجب على الباحث إختيار الإحصاءات المناسبة لوصف العينة وتحليل البيانات لكل سؤال بحثي أو فرضية قبل البدء في الدراسة (Thompson, 2009).

وإنطلاقًا من أهمية علم الإحصاء، يتم إجراء التحليل الاستكشافي للبيانات إعتماداً على الإحصاء الوصفي الذي يتناول طرق جمع البيانات وتلخيصها في شكل أرقام، وتنظيم وترتيب وعرض هذه البيانات في صورة مبسطة في شكل جداول أو رسومات بيانية، وإعطاء وصف أولي للظاهرة المدروسة من خلال بعض المقاييس الإحصائية. وتم الإعتماد على أساليب الإحصاء الوصفي، كمقاييس التشتت المطلق، التي تتمثل في كل من؛ المدي من خلال الحد الأقصي Maximum والحد الأدني Minimum والإنحراف المعياري Standard deviation، وكذلك تم إستخدام مقياس تشتت نسبي والذي يتمثل في معامل الإختلاف coefficient of variation لمقارنة التشتت في المتغيرات المختلفة، وإضافة

لذلك مقاييس النزعة المركزية التي تتمثل في الوسط الحسابي Mean، والوسيط Median، وعند إجراء تحليل الإنحدار تم إحتساب معامل تضخم التباين Tolerance (VIF) Variance Inflation Factor، لكل متغير من المتغيرات المستقلة لبيان درجة الإرتباط الخطى الذاتى المتعدد Multicollinearity بين كل أو بعض المتغيرات المستقلة، وإذا كانت إحصائية معامل التضخم أكبر من (10) أو مؤشر التباين المسموح به Tolerance أقل من 5% فإن هذا يعنى وجود إرتباط خطى ذاتى متعدد مرتفع بين المتغيرات، وبالتالي زيادة تباين مقدرات الإنحدار، وتم إستخدام إختبار T–Test لإختبار معنوية معلمات الإنحدار. وتم استخدام تحليل الانحدار باستخدام برنامج SPSS.

ويعرض الجدول التالي (٣) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

Descriptive Statistics							
	N	Minimum	Maximum	Sum	Mean		Std. Deviation
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic
حجم الشركة	320	5.5680	10.9572	2824.1033	8.82532	.0515889	.9228503
حجم شركة المحاسبة والمراجعة	320	0	1	278	.87	.019	.338
تعد مسئوليات لجنة المراجعة	320	.51905	1.12857	254.06762	.793961	.00790652	.14143614
درجة الرفع المالي	320	.0004	2.5170	126.4006	.395002	.0181550	.3247658
مصداقية التقارير المالية	320	0	1	94	.29	.026	.456
Valid N (listwise)	320						

يوضح هذا الجدول، الإحصاءات الوصفية الخاصة بمصداقية التقارير المالية لشركات العينة، حيث أن درجة المصداقية تتراوح بين0 إلى 1 بمتوسط 29% وهو ما يعني إتباع شركات العينة لتطبيق السياسات المحاسبية بفعالية ومن ثم إرتفاع مصداقية التقارير المالية لشركات العينة. كما يتضح، إرتفاع تعدد مسئوليات لجنة المراجعة، حيث يمثل متوسط تعدد المسئوليات للجنة المراجعة 79.39% وذلك بإنحراف معياري 0.1414 ، وأن الحد الأدنى لتفعيل مسئوليات لجنة المراجعة المقررة هو 52% وهو ما يعني قيام لجان المراجعة بنصف مسئولياتها المقررة في النموذج المقترح على الأقل.

أما عن المتغيرات الرقابية للدراسة، فيتضح أن متوسط حجم شركات العينة مقاساً باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول 8.82% بإنحراف معياري 0.922 ، وتكون قيمة المتوسط كبيرة ويرجع ذلك إلى أن عدد الشركات ذات حجم الأصول الكبيرة يفوق عدد الشركات الأخرى ذات الحجم الصغير لأصولها، حيث يمثل الحد الأدنى لأحجام الشركات 5.56%، وأن الحد الأقصى هو 10.95%، وهو ما يوضح إشتمال عينة الدراسة على شركات متفاوتة من حيث حجم أصولها وهذا ما يبرر الإرتفاع في قيمة الإنحراف المعياري. وأما عن المتغير الرقابي الثاني معدل الرفع المالي، فيبلغ متوسط الرفع المالي في شركات العينة 0.395% وذلك بنسب تتراوح بين 0.0004% إلى 2.517% وهو ما يعني وجود تفاوت كبير في مدي إعتماد شركات العينة على التمويل الخارجي لمشروعاتها. وأخيراً فيما يتعلق بحجم شركة المحاسبة والمراجعة نجد أن المتوسط 0.87% بإنحراف معياري 0.338 ، وهذا التفاوت الكبير الذي يوضحه الإنحراف المعياري يوضح إشتمال العينة على عدد أكبر من الشركات التي تنتمي لشركات المراجعة الكبري مقارنة بالشركات الأخرى.

٢/٧/٤ معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة:

قامت الباحث بإستخدام معامل الإرتباط لسبيرمان لتوضيح درجة الإرتباط وإتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة. ويوضح الجدول (٤) درجة الإرتباط وإتجاه العلاقة بين المتغيرات.

جدول رقم (٤) مصفوفة معاملات إرتباط سبيرمان بين متغيرات الدراسة

المتغير	مصداقية التقارير المالية	تعدد مسئوليات لجنة المراجعة	درجة الرفع المالي	حجم الشركة	حجم شركة المحاسبة والمراجعة
مصداقية التقارير المالية معامل الارتباط مستوي المعنوية	1				
تعدد مسئوليات لجنة المراجعة معامل الارتباط مستوي المعنوية	0.133- 0.009	1			
درجة الرفع المالي معامل الارتباط مستوي المعنوية	0.221 0.000	0.004 0.427	1		
حجم الشركة معامل الارتباط مستوي المعنوية	0.27 0.317	0.150 0.004	0.101 0.035	1	
حجم شركة المحاسبة والمراجعة معامل الارتباط مستوي المعنوية	-0.115 0.020	0.047 0.200	0.285- 0.000	0.050- 0.185	1

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث وجود علاقة إرتباط معنوية بين مصداقية التقارير المالية وكلٍ من تعدد مسئوليات لجنة المراجعة، درجة الرفع المالي و حجم شركة المحاسبة والمراجعة حيث بلغ معامل الإرتباط – 0.133 ، 0.221 ،– 0.115, عند مستوي معنوية 0.009، 0.000 ، 0.020 على التوالى، كما وجدت علاقة معنوية سلبية بين مصداقية التقارير المالية وكلاً من تعدد مسئوليات لجنة المراجعة، وحجم شركة المحاسبة والمراجعة حيث أن معامل الإرتباط – 0.133 ،– 0.115 .

كما أشارت النتائج بجدول (٤) بوجود علاقة إرتباط ايجابية لكنها غير معنوية بين مصداقية التقارير المالية وحجم الشركة حيث بلغ معامل الإرتباط 0.27 وهي إشاره موجبة، ولكن مستوي المعنوية 0.317 وهي أكبر من 5% لذلك فهي غير معنوية.

٩/٢/٦ نتيجة إختبار فرض البحث في ظل التحليل الأساسي.

لإختبار فرض البحث تم تشغيل نماذج الإنحدار، المشار إليها سابقًا وتحليلها، كل على حدا، وبالإعتماد على كلٍ من؛ معنوية نموذج الإنحدار Sig. والتي تشير إلى مدي صلاحيته لإختبار العلاقة، ومعامل التحديد R2 والذي يشير إلى قدرة المتغير المستقل على تفسير الإختلافات في المتغير التابع، وأخيراً معامل الإنحدار β والذي يحدد إتجاه وقوة العلاقة بين المتغيرين. وذلك عند مستوي معنوية (P–Value) ٥٪، ومستوي ثقة ٩٥٪ . وذلك على النحو التالي:

وأستهدف هذا الفرض ما إذا كان مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها يؤثر على مصداقية التقارير المالية بالتطبيق في البيئة المصرية. ولإختبار هذا الفرض إحصائيًا تم إعادة صياغته كفرض عدم، كما يلي:

H_0: لا يؤثر مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها على مصداقية التقارير المالية.

وتم إختبار هذا الفرض بالإعتماد على نموذج الإنحدار الخطي البسيط وفقًا للمعادلة التالية:

$$FRQ = \beta_0 + \beta_1 MR + £$$

كما تم إختبار الفرض في ظل وجود متغيرات رقابية وفقًا للمعادلة التالية:

$$FRQ = \beta_0 + \beta_1 MR + \square_2 size(client) + \square_3 LEV(client) + \square_4 size(audit) + £$$

حيث: تشير (FRQ) إلى مصداقية التقارير المالية، وتمثل (MR) مدي تعدد مسئوليات لجنة المراجعة، (β_0) تمثل الجزء الثابت في معادلة الإنحدار، و ($\beta_{1,2,3,4}$) تمثل معلمات الإنحدار التي تحدد إتجاه العلاقة، size(client) حجم الشركة للعميل، LEV معدل الرفع المالي وتشير size (audit) إلى حجم شركة المحاسبة والمراجعة، (£) تمثل الخطأ العشوائي.

على أن يتم رفض الفرض العدم، وقبول الفرض البديل، عند مستوي ثقة 95% إذا كانت القيمة الإحتمالية P–Value للمتغير المستقل أقل من أو يساوي 5%، بينما يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل عند مستوي ثقة 95% إذا كانت القيمة الإحتمالية P– Value للمتغير المستقل أكبر من 5% .

وفيما يلي توضيح لنتائج التحليل الأساسي لإختبار فرض البحث (H_1) في ظل تجاهل المتغيرات الرقابية:

حيث يتم إختبار الفرض الرئيسي وذلك وفقًا لمعادلة نموذج الإنحدار الخطي البسيط كما تم توضيحها من قبل، فيما يلي:

$$FRQ = \beta_0 + \beta_1 MR + £$$

وفيما يلي توضيح لنتائج الإختبار:

جدول رقم (٥) نتيجة إختبار أثر المتغير المستقل على المتغير التابع في ظل تجاهل المتغيرات الرقابية.

جدول (٥): نتيجة اختبار الفرض الرئيسي الأول (H1)

Model (1)				
	β	Sig	VIF	Tolerance
MR	0.0133-	0.017	1.000	1.000
Adj R^2	0.018			
F Statistic	5.725			
Model Sig	0.017			

يوضح الجدول (٥) عدم وجود المشكلة الإحصائية المعروفة بالإرتباط الخطى المتعدد Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة عند إجراء تحليل الإنحدار نظراً لإنخفاض معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) عن الرقم 10 وإرتفاع مؤشر التباين المسموح به Tolerance عن 5%، والتي أدت إلى أن أصبح النموذج معنوياً، كما وجد أنه من خلال إحصائية F فإن معنوية النموذج ككل (0.017) وهي أقل من 0.05, لذلك فيعتبر النموذج معنوي ويتم قبول الفرض الرئيسي للدراسة في تلك الحالة بأن هناك علاقة معنويه سلبية بين مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها ومصداقية التقارير المالية، كما أظهر معامل التحديد R^2 ان 0.018 من إجمالي التغيرات التي تحدث في المتغير التابع –مصداقية التقارير المالية– يمكن تفسيرها من خلال المتغير المستقل – مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها – وباقي التغيرات ومقدراها 0.982 قد يرجع إلى عدم إدراج متغيرات أخري من الممكن إدراجها ضمن النموذج، ويكون لها تأثير على العلاقة.

اختبار فرض البحث في ظل وجود متغيرات رقابية وذلك وفقًا للمعادلة المذكورة سابقاً.

جدول رقم (٦) نتيجة إختبار الفرض الرئيسي في ظل وجود متغيرات رقابية.

Model (2)				
	β	Sig	VIF	Tolerance
MR	-0.136	0.014	1.025	0.976
size(client)	0.290	0.601	1.040	0.962
size (audit)	-0.520	0.362	1.098	0.616
LEV	0.204	0.000	1.105	0.905
Adj R^2	0.058			
F Statistic	5.923			
Model Sig	0.000			

وبالنظر للجدول (٦) يتضح عدم وجود المشكلة الإحصائية المعروفة بالإرتباط الخطى المتعدد عند إجراء تحليل الإنحدار نظراً لإنخفاض معامل تضخم التباين VIF لجميع المتغيرات عن الرقم ١٠ وإرتفاع مؤشر التباين المسموح به Tolerance عن ٥٪، والتي أدت إلى أن أصبح النموذج معنوياً، كما أن (Sig) لهذا النموذج تساوي (.000). أي أقل من 5 % مما يدل على معنويه النموذج، وصلاحيته لإختبار العلاقة. كما أن R Square=, 058 مما يشير إلى أن تعدد مسئوليات لجنة المراجعة تفسر تقريباً 5,8 % من التغيرات في مصداقية التقارير المالية، وذلك في حالة وجود المتغيرات الرقابية. في حين أن باقي التغير يرجع إلى الخطأ العشوائي في عملية التقدير في النموذج والمتغيرات الأخرى التي لم يتضمنها النموذج.

كما تشير النتائج أيضاً إلى وجود علاقة سلبية معنوية بين تعدد مسئوليات لجنة المراجعة ومصداقية التقارير المالية، حيث بلغ معامل الإنحدار(0.136-) وقيمة B- Value (0.014) وهذا يعني ذلك بأن التعدد في مسئوليات لجنة المراجعة سوف يؤثر سلباً على مصداقية التقارير المالية.

ولذا فإنه يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل القائل؛ يؤثر مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها معنوياً علي مصداقية التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ومن ثم قبول فرض البحث (H_1)وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة، والتي من بينها : Al- Holmstrom & Kaplan 2003; Ashraf 2020; Zubi, 2014; (COHEN, 2017; Ashraf 2019).

ويخلص الباحث أن العلاقة المعنوية السلبية بين مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها ومصداقية التقارير المالية في مصر سوف يزيد من قلق أصحاب المصالح عند إعتمادهم على التقارير المقدمة، وهو ما يتفق مع معظم الدراسات التي إتجهت إلى الإتجاه السلبي حيث وجدت أن مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها سوف يعيقها من القيام بمهامها الأساسية في مراجعة التقارير المالية والتأكد من مصداقيتها، وذلك على الرغم من وجود

بعض الدراسات التي أكدت العلاقة الإيجابية بين مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها ومصداقية التقارير المالية حيث أوضحت أنه كلما زادت من مسئوليات لجنة المراجعة فسوف يزيد من اهتمامها بالقيام بدورها الأساسي في متابعة التقارير المالية والتأكد من مصداقيتها ومطابقتها للواقع.

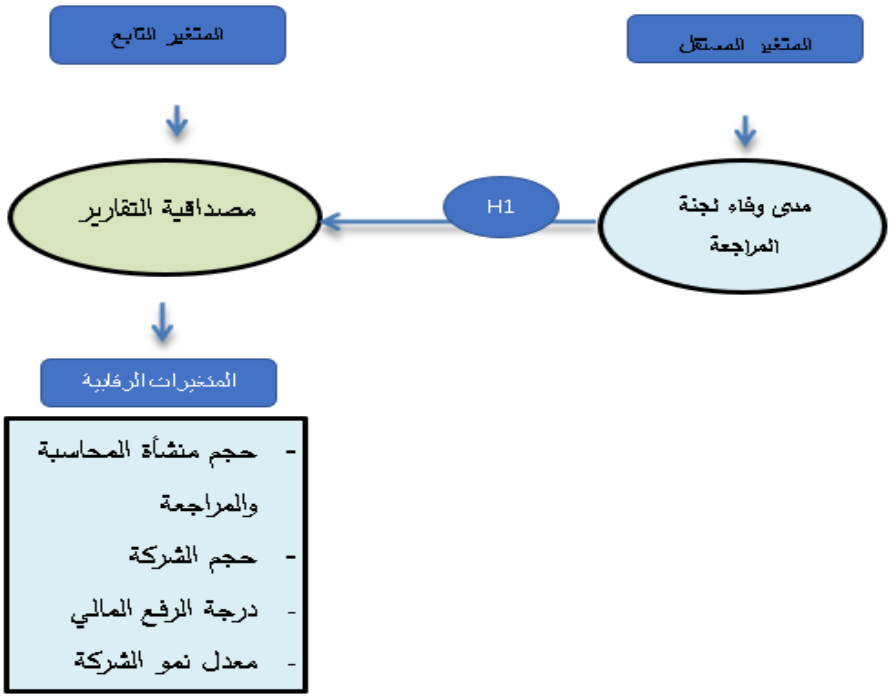
١٠/٢/٦: نتائج إختبار فرض البحث في ظل التحليل الإضافي Additional Analysis :

يعتبر التحليل الإضافي أو ما يعرف (Further (Supplemental/ Additional Analysis إحدى المنهجيات المتبعة لإضفاء المزيد من الثقة والوضوح والفهم على العلاقات محل الدراسة بالتحليل الأساسي Fundamental Analysis وكذلك معالجة أي خلل قد يوجد في النموذج الأساسي وذلك من خلال إستحداث متغيرات جديدة ومعالجتها(كمتغيرات رقابية أو معدلة)، أو تغير طريقة معالجة المتغيرات الإضافية بالنموذج بخلاف المتغير المستقل والمتغير التابع، بإعتبارهما المتغيرات الأساسية لأي علاقة، وذلك بغرض إجراء مقارنة بين التحليلين الإضافي والأساسي لتحديد مدي الاختلاف فيما بينهما، وأثر ذلك الإختلاف على ما توصلت إلية من نتائج (ذكي، ٢٠١٨).

وفي هذ الصدد سوف يتم الإعتماد على منهج واحد للتحليل الإضافى يتمثل في حالة إستحداث متغيرات رقابية إضافية

فيما يتعلق بهذه الحالة؛ سيتم إضافة معدل نمو الشركة **Growth** كمتغير رقابي، إلى جانب المتغيرات الرقابية المعتمد عليها بالتحليل الأساسي **قياساً على** دراسة (Abbott et al, 2004، الصباغ، ٢٠١٩).

وعليه يمكن توضيح نموذج البحث في ظل التحليل الإضافي من خلال الشكل رقم (٢) كما يلي:



الشكل رقم (٢)

نموذج البحث في ظل التحليل الإضافي

(المصدر: إعداد الباحث)

وسيتم إختبار تأثير المتغير الرقابي معدل نمو الشركة وذلك وفقًا للمعادلة التالية:

$$FRQ = \beta_0 + \beta_1 MR + \beta_2 size(client) + \beta_3 LEV(client) + \beta_4 size(audit) + \beta 5 Growth + £$$

وفيما يلي توضيح لنتائج الإختبار:

جدول رقم (٧)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار العلاقات محل الفرض الثاني الجدول رقم (٧)

Model	(١) في ظل تجاهل المتغير الرقابي معدل نمو الشركة				(٢) في ظل وجود المتغير الرقابي معدل نمو الشركة			
	β	sig	VIF	Tolerance	β	sig.	VIF	Tolerance
MR	−0.136	0.014	1.025	0.976	−0.145	0.008	−1.028	0.972
LEV	0.290	0.601	1.040	0.962	0.220	0.000	1.106	0.904
size(client)	−0.520	0.362	1.098	0.616	0.007	0.901	1.062	0.942
size (audit)	0.204	0.000	1.105	0.905	0.049−	0.390	1.089	0.911
Growth	-----	------	-----	------	0.151	0.006	1.029	0.972
N	320				320			
adj. R^2	0.058				0.078			
F−statistics	5.923				6.362			
Model Sig	0.000				0.000			

ويتضح من الجدول(٧) عدم وجود المشكلة الإحصائية المعروفة بالإرتباط الخطى المتعدد عند إجراء تحليل الإنحدار نظراً لإنخفاض معامل تضخم التباين VIF لجميع المتغيرات عن الرقم 10 وإرتفاع مؤشر التباين المسموح به Tolerance عن 5%، والتي أدت إلى أن أصبح النموذج معنوياً، ويتضح معنوية النموذج ككل عند مستوي معنوية (0.000)، كما وجدت الباحث أن معامل التحديد يبلغ (0.078) مما يشير إلى أن 7.8% من إجمالي التغيرات التي تحدث في المتغير التابع مصداقية التقارير المالية، يمكن تفسيرها من خلال المتغير المستقل مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها ، وذلك في حالة وجود المتغير الرقابي معدل نمو الشركة بجانب المتغيرات الرقابية الأخرى، حيث إن إضافة المتغير الرقابي زاد من المقدرة التفسيرية من 5.8% إلى 7.8% ، وباقي التغيرات 92.2% قد ترجع إلى عدم إدراج متغيرات رقابية أخري.

٦/٣ نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

٦/٣/١ نتائج البحث

إستهدف البحث دراسة وإختبار مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها علي مصداقية التقارير المالية وذلك بالتطبيق علي الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من ٢٠١٦ وحتي ٢٠٢١. وأظهرت نتائج الدراسة التطبيقية في تحليلها الأساسي وجود علاقة معنوية بين مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها علي مصداقية التقارير المالية، وذلك في حالة وجود متغيرات رقابية، أو عدم وجود متغيرات رقابية, كما توصلت الدراسة وجود علاقة معنوية سلبية بين مدى وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها ومصداقية التقارير المالية.

كما توصلت الدراسة إلي أن معدل الرفع المالي له تأثير معنوي إيجابي على مصداقية التقارير المالية، بينما يؤثر معدل نمو الشركة تأثير معنوي سلبى على مصداقية التقارير المالية.

ولقد أيد التحليل الإضافي النتائج التي تم التوصل إليها من خلال التحليل الأساسي وذلك بعد إضافة المتغيرات الرقابية المتمثلة في حجم منشأة المحاسبة والمراجعة, والرفع المالي, وحجم الشركة, ومعدل نمو الشركة.

٦/٣/٢ توصيات الدراسة:

في ضوء مشكلة البحث، وهدفه وخلاصة ما توصل إليه البحث بشقيه النظري والتطبيقي توصي الباحث بما يلي:

- ضرورة قيام الجهات المحاسبية المعنية بإصدار معايير وإرشادات للمساهمة في تحديد ماهية لجنة المراجعة، وكذلك مساهمة تلك الجهات في تقنين والتركيز على تحديد مهام محددة لها لا تتعداها حتي لا تؤثر على مراقبة إعداد التقرير المالي،

وتوحيدها من خلال موافقة الهيئة العامة للرقابة المالية المصرية على تطبيقها للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية.

- توجيه الجهات الرقابية في مصر، بمزيد من الإجراءات الإصلاحية، لتحسين المناخ الاستثماري والإقتصادي عن طريق مراقبة أداء لجنة المراجعة، وإقناع الشرائح الكبري من شركات الأموال بأهمية تشكيل لجان للمراجعة.
- أن تولي لجان المراجعة إهتمامها بشكل خاص نحو نشر ثقافة إدارة المخاطر على مختلف المستويات الإدارية والتنظيمية بالشركة، بأنه يتوجب على مجلس الإدارة تقييم إدارة المخاطر بالشركة بشكلٍ مستمر.
- وجود إدارة منفصلة داخل الشركات لإدارة المخاطر، وذلك لفهم كافة المخاطر التي قد تواجه الشركة لتجنبها، وبالتالي عدم الإثقال على لجنة المراجعة.

٦/٣/٤ مجالات البحث المقترحة:

في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج، يمكن تحديد أهم المجالات التي قد تشكل أساساً لبحوث مستقبلية، كما يلي:

- أثر إستخدام لجنة المراجعة لتكنولوجية المعلومات على مصداقية التقارير المالية.
- العلاقة بين تشكيل لجان المراجعة في الشركات المصرية وفعالية التقارير المالية.
- أثر إفصاح لجنة المراجعة عن أداء المراجعة الداخلية لدورها التوكيدي والاستشاري في مجال الرقابة وإدارة المخاطر للشركة على إدراك المستثمرين لمصداقية التقارير المالية.
- أثر هيكل الملكية على العلاقة بين فعالية لجنة المراجعة ومصداقية التقارير المالية.
- أثر رقمنة عمليات عميل المراجعة علي فعالية لجنة المراجعة لديه
- أثر فعالية لجنة المراجعة علي جودة المعلومات المحاسبية – الدور المعدل للإفصاح عن مخاطر الأمن السيبراني.

قائمة المراجع

المراجع العربية :

- الباقر ، سمر عمر (٢٠١٧) . "**دور لجان المراجعة في دعم استقلاليه المراجع الداخلي وزياده كفاءه انظمه هيكل الرقابة الداخلية: دراسة ميدانية على بنك أمدرمان الوطني**، رساله ماجستير غير منشوره، كليه التجارة، جامعه النيلين .
- الحالمي، سلطان حسن (٢٠١٨) . "**قياس مستوى الشفافية في القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية– دراسة تحليلية**" ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، كلية العلوم الإدارية، جامعة اليمن.
- الحياري، عمر يوسف (٢٠١٧) . "**أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي** " ، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.
- الرشيدى، ممدوح صادق محمد (٢٠١٢). "دراسة تحليلية لأساليب تقييم جودة التقارير المالية"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، ٢٦(٢): ١– ٦٠.
- السامرائى، محمد حامد (٢٠١٦)، "**أثر نظام هيكل الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية**" ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.
- السيد، زكريا عبده (٢٠١٣)، " إطار لمحددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي: دراسة ميدانية على وزارة الادارة المحلية بجمهورية مصر العربية"، ***مجلة التجارة والتمويل***، كلية التجارة، جامعة طنطا، ١(٣): ٣٣٣– ٣٨٢.

- الشيرازي، عباس مهدي (١٩٩٠) . "نظريه المحاسبة "، ***الكويت ، ذات السلاسل ، الطبعة الأولي .***
- الصباغ، احمد عبده السيد (٢٠١٩)، "أثر جودتي لجنة المراجعة والمراجعة المدركة وتركيز الملكية على اعادة اصدار القوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة طنطا، ١(٢): ١- ٤٣.
- الصيرفي، أسماء أحمد (٢٠١٥)، "**أثر مدى وفاء الشركات بمسئولياتها الاجتماعية ومستوي التزام محاسبيها الملتزمين اخلاقياً على جودة تقاريرها المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**"، رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة دمنهور.
- الصيرفي، أسماء أحمد (٢٠١٧)، "الخصائص التشغيلية للشركات كمتغيرات معدلة للعلاقة بين التخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات وتكلفة الاقتراض: درسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١(٢)٣٤١ - ٣٩٢.
- العازمى، وليد خالد (٢٠١٢)، "**أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتى**"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط.
- جرمان، ايمن (٢٠١٧)، "**دور لجان المراجعة في تحسين جودة المعلومات المالية**"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ام البواقى.
- حليمي، بسمة (٢٠١٩)، " **دور المدقق القانوني في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسات الأقتصادية: دراسة عينية من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة**

للفترة من بين ٢٠١٢ – ٢٠١٧"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة قاصدي مرباح– ورقلة.

- حمد، سامي على (٢٠١٩)، " **الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الداخلية ودورها في تحسين شفافية التقارير المالية– دراسة تطبيقية على عينة من المصارف السودانية**"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
- حميدي ، زينب عباس (٢٠٠٨) . "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في تقييم اضرار الحرب: دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات" ، **مجله الإدارة والاقتصاد** ، ١(٢٥): ٥٤–٣٧.
- ذكي، نهي محمد (٢٠١٧). "دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وخلو القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية من الغش"، **مجلة الأسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية، ٢(١): ١١١١– ١١٥٢.
- ذكي، نهي محمد (٢٠١٨)، "**أثر جودة المراجعة الخارجية على الحد من السلوك الأنتهازي للإدارة ومنع الغش بالقوائم المالية**"، رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية.
- رياض، أحمد سامح (٢٠١١)، "دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على شركات الادوية المصرية"، **المجلة الأدرنية في إدارة الاعمال**، ١(٧):٦٦–٤٣.
- سامى، مجدى محمد (٢٠٠٩)، " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات واثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، **مجلة الأسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢(٤٦): ١– ٤٢.
- سلطان، ميادة محمود (٢٠٢٠)، "**العلاقة بين افصاح الشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن التزامها القياسي بمتطلبات جودة وظيفة المراجعة الداخلية والقيمة السوقية لحقوق ملكيتها**"، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة دمنهور.

- شاهين، محمد أحمد (٢٠١٢)، "نموذج مقترح لدراسة العلاقة بين خصائص الاستقلالية الخاصة بأعضاء لجنة المراجعة وعمليات تعديل القوائم المالية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢(١):٤٣٩-٣٦٣.
- شحاته، شحاته السيد (٢٠٠٦)، " المراجعة المتقدمة في بيئة الاعمال المعاصرة" كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، **الدار الجامعية للطباعة والنشر**.
- شحاته، شحاته السيد (٢٠١٣)، "آليات تضييق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة إنتقادية و ميدانية"، ***المجلة العملية التجارة والتمويل***، ٣٣(١): ٦٨٧-٦٢٩.
- شحاتة، شحاتة السيد؛ عبد الوهاب نصر علي(٢٠١٧)، "أثر طبيعة الملكية والخصائص التشغيلية للشركات على مستوي التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية مقارنة على الشركات العائلية وغير العائلية المقيدة بالبورصة المصرية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الاسكندرية، ٥٤(١): ٥٥-١.
- شرف، إبراهيم أحمد ابراهيم(٢٠١٧)، "أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة التقرير المالي: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، جامعة طنطا، ١(٤): ٢٧٧ – ٣٢٤.
- شرف، إبراهيم أحمد أبراهيم(٢٠١٨)، " أثر مستوي الإفصاح عن رأس المال الفكري على الأداء المالي للشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، جامعة عين شمس، ١(٣):١- ٧١.
- صالح، أحمد السيد ابراهيم (٢٠١٧)، " **أثر درجة الإفصاح في تقرير لجنة المراجعة على مستوي التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.

- عبد الحليم، أحمد حامد (٢٠١٤) ، "**دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الارباح– دراسة تطبيقية مقارنة**"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.
- عبد الحميد، أحمد أشرف (٢٠٠٢)، "الحوكمة والتقارير المالية المنشورة للشركات المصرية". **مجلة البحوث التجارية المعاصرة** ، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادى، ١٦(٢):٢٢٣-٢٥٧.

- عبد الحميد ، أحمد أشرف (٢٠٠٥) ، " إدارة الربحية والدور المحاسبي في حوكمة الشركات " ، **مجلة كلية التجارة للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، ١ (٢):١٥٩ – ١٨٨ .
- عبدالفتاح، سعيد توفيق (٢٠١٣)، " **علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية**"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
- عبداللاوى، يحى (٢٠١٩)، " فعالية لجان المراجعة فى إدارة المخاطر وفق إطار COSO فى المؤسسات الأقتصادية الجزائرية". **مجلة رؤى إقتصادية**، جامعة الشهيد، ٩(٢): ١- ١٨.
- عبداللاوى، يحى (٢٠٢٠)، " دور كل من مجلس الإدارة ولجان المراجعة فى تعزيز فعالية ادراة المخاطر بالمؤسسات الأقتصادية– دراسة تحليلة لآراء عينة من الاساتذة الأكاديمين ومحافظى الحسابات". **مجلة الدراسات المالية والمحاسبية**، جامعة الشهيد، ١١(١): ٧٥- ٨٧.
- عبدالله، علاء محمد (٢٠١١)، "دراسة العلاقة التأثيرية بين هيكل رأس المال وحجم الشركة ومعدل نمو المبيعات وتعظيم قيمة الشركة، دراسة تطبيقية". **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة ، جامعة طنطا، ١(٢): ٢٩٧- ٣٢٧.

- علي ، عبد الوهاب نصر، (٢٠٠٩) ، " **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية – الجزء الثالث – دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات** " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية .
- محاريق ،هاني أحمد (٢٠١٣)، "أثر تطوير المحاسبة للأدوات المالية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" –دراسة نظرية وميدانية ، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل** ،كلية التجارة، جامعة طنطا ،١(٢): ١- ٤٤.
- معايير المحاسبة المصرية الصادرة كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد رقم (٧٣٢) ، **مجلة الوقائع المصرية**، ١٤٣(٢): ١-٧٧٣.
- مليجي، مجدي مليجي (٢٠١٤)، " **أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركة": دراسة تطبيقية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها.
- نويجي، حازم محفوظ (٢٠١٨) ."أثر الخصائص التشغيلية للشركات على جودة تقاريرها المالية: دراسة تطبيقية على الشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٢(٢): ١٥٠١-١٤٤٠.
- 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،١(٤): ١٣٤- ١٧٢.
- هاشم، محمد صالح(٢٠١٠) . " الصعوبات التي تحد من قيام لجنة المراجعة بدورها تجاه الأطراف المختلفة ببيئة الأعمال المعاصرة في ضوء الإصدارات المهنية الدولية وقواعد حوكمة الشركات المصرية"، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١(٧٦):٤٨٠-٣٥٠.

المراجع الأجنبية (References)

- - Abbott, J. L. , Susan, P. and Gary, F. P. 2004. Audit Committee Characteristics and Restatements . Auditing : A journal of practice & Theory 23(1): 68-87 .
- Abbott, L. J., Park, Y. and Parker, S. 2000. "The Effects of Audit Committee Activities and Independence on Corporate Fraud", ***Managerial Finance,*** 26(11): 55-67.
- Abbott, L. J., Parker, S. and Peters, G. F. 2004. "Audit Committee Characteristics and Restatements", Auditing: ***A Journal of Practice and Theory,*** 23(1): 69-87.
- Abbott, L.J. and Parker, S. 2000. "Auditor selection and audit committee characteristics". *Auditing.* ***A Journal of Practice and Theory,*** 19(2): 47-66.
- Abdallah, S. 2018. "External auditor type, discretionary accruals and investors'reactions", ***Journal of Accounting in Emerging Economies***. 8(3):352-368.
- Abdullah, S.N. 2006. "Board composition, audit committee, and timeliness of corporate financial reports in Malaysia", ***Corporate Ownership and Control,*** 4(2): 33-145.
- Adelopo, I. 2010. The impact of corporate governance on auditor independence: A study of audit committess in UK listed companies,(1):2- 282.
- Afify, H.A.E. 2009. "Determinants of audit report lag: does implementing corporate governance have any impact? Empirical evidence from Egypt", ***Journal of Applied Accounting Research,***10(1) :56-86.
- Agrawal, A. and Chadha, S. 2005. Corporate Governance and Accounting Scandals . Journal of law & Economics 48(2): 371-406
- Agrawal, A., and Chadha, S. 2005. "Corporate governance and accounting scandals". ***Journal of Law and Economics,*** 48(2): 371–406.

- Aier, J. K. , Comprix, J. , Gunlock , M. T. and Lee, D. 2005. The Financial Expertise of CEOs and Accounting Restatements . Accounting Horizons 19(3): 123-153
- Akeely, M. L. and Dennis, W. T. 2012. Governance Characteristics and Role Effectiveness of Audit Committees . Managerial Auditing Journal 27(4): 336-354.
- Akeely, M. L. and Dennis, W. T. 2012. Governance Characteristics and Role Effectiveness of Audit Committees . Managerial Auditing Journal 27(4): 336-354.
- Akeely, M.L. and Dennis, W.T. 2012."Governance Characteristic and Role Effectiveness of Audit Committee". ***Managerial Auditing Journal*** , 27(4):336- 354.
- Al-Ajmi, Jasim. 2009. "Audit Firm, Corporate Governance, and Audit Quality: Evidence from Bahrain", Advances in Accounting, Available at: www.elsevier.com/locate/adiac.
- Al-Baidhani, A. M. 2016. The nature of a dynamic relationship between audit committee and auditors, both internal and external. ***Bus Eco J***, 7(262), 2.
- Al-Zubi, Z., Shaban, O. S., and Hamdallah, M. E. 2014. "The Extent of Employee's Compliance to the Internal Control System on the Reliability and Creditability of Financial Statements". ***Journal of Scientific Research & Reports,*** *3*(7): 939-952.
- American Institute of Certified Public Accountants :AICPA, 2014, "The Auditor‘s Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements.", ***Statement on Auditing Standards*** No. 128. New York, NY: AICPA
- American Institute of Certified Public Accountants: AICPA, white paper: COSO 2004- Updated, Principles-Based and more guidance. ***Financial Reporting Center;*** *2006. Accessed 15 May 2013. Available: http://www.aicpa.org/FRC*

- American Institute of Certified Public Accountants: AICPA. 2012. Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. **Statements on Auditing Standards** No. 122 AU Section 240 Available at: *http://www.aicpa.org*.
- Ashraf, M., Choudhary, P., and Jaggi, J. 2019. "The Scope of Audit Committee Oversight and Financial Reporting Reliability: Are Audit Committees Overloaded**? ,** ***Available at SSRN 3433389*.**
- Ashraf, M., Michas, P. N., and Russomanno, D. 2020. "The impact of audit committee information technology expertise on the reliability and timeliness of financial reporting". ***The Accounting Review***, 95(5): 23-56.
- Azzam, M., Alrabba, H., AlQudah, A., and Mansur, H. 2020. "A study on the relationship between internal and external audits on financial reporting quality". ***Management Science Letters***, 10(4): 937-942.
- Banimahd, B., Z. Poorzamani, and S. A .Ahmadi. 2013. "The value relevance of audit report, auditor type and auditor tenure: evidence from Iran", ***Asian Journal of Finance and Accounting*** *5(1): 89-103.*
- Baxter, R., J. C. Bedard, R. Hoitash and A. Yezegel. 2013." Enterprise risk management program quality": Determinants, value relevance and the financial crisis. ***Contemporary Accounting Research,*** 30 (4): 1264-1295.
- Beasley, M. Branson, B., and B. Hancock. 2014**.** "Report on the current state of enterprise risk oversight: Opportunities to strengthen integration with strategy. *Fifth edition*. **AICPA**.
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., and Neal, T. L. (2009). The audit committee oversight process. *Contemporary Accounting Research*, *26*(1): 65-122.
- Bédard, J., and Y. Gendron. 2010. Strengthening the Financial Reporting System: Can Audit Committees Deliver? *International Journal of Auditing,* 210 (14): 174–210.

- Bedard, J., Chtourou, S.M. and Corteau, L. 2004. "The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earning management", *Auditing: A* ***Journal of Practice & Theory***. 23(2) :13-35.
- Blue Ribbon Commission on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. 1999. "Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees". ***The Business Lawyer,*** 54 (3): 1067–1095
- Blue Ribbon Committee. 1999. "Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees"***, NY: NYSE and NASD***
- Booth , J. and Deli, D. 1995. Factors Affecting The Number of Outside Directorships Held by CEO . Journal Of Financial Economics 40(1): 81-104 .
- Bratten, B., Causholli, M., and Sulcaj, V. 2020. Overseeing the external audit function: Evidence from audit committees' reported activities. Available at SSRN 3314334.
- Brennan, N. M., and Kirwan, C. E. 2015. Audit committees: practices, practitioners and praxis of governance. ***Accounting, Auditing and Accountability Journal***.20(1):1-50.
- Brown, I., Steen, A., & Foreman, J. 2009. Risk management in corporate governance: A review and proposal. *Corporate Governance: An International Review, 17*(5): 546-558.
- Campbell, J. L., Hansen, J., Simon, C. A., & Smith, J. L. 2013. Are audit committee stock options, non-option equity and compensation mix associated with financial reporting quality?. *Auditing: A Journal of Practice and Theory, 34*(2): 91-120.
- Carcello, J.V., Hermanson, D.R. and Neal, T.L. 2002. "Disclosure in audit committee charters and reports", ***Accounting Horizons***, 16(4) :291-304.

- Choi, S., Han, J., Jung, T., and Song, B. 2020. Audit committee members with CEO experience and the value of cash holdings. ***Managerial Auditing Journal***, 7(10):1- 35.
- CHRISTOPHER, I. S., and OJEABURU, F. 2020. Audit Quality and Financial Performance of Quoted Firms in Nigeria. ***West African Journal of Business and management sciences***, 9(4):14-43.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., and Wright, A. 2017. "Enterprise Risk Management and the Financial Reporting Process: The Experiences of Audit Committee Members, CFO s, and External Auditors". ***Contemporary Accounting Research,*** *34*(2): 1178-1209.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 2004. *Enterprise risk management—* ***Integrated framework***. COSO.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 2009. Strengthening Enterprise Risk Management for Strategic Advantage. ***New York****: AICPA*
- DeZoort, F. 1997. An investigation of audit committees' oversight responsibilities. *Abacus*, *33*(2): 208-227.
- DeZoort, F. T., and Salterio, S. E. 2001. "The effects of corporate governance experience and financial-reporting and audit knowledge on audit committee members' judgments. Auditing": ***A Journal of Practice & Theory*** , 20(2): 31-47.
- DeZoort, T., Hermanson, D., Archambeault, D. and Reed, S. 2002. "Audit committee effectiveness: a synthesis of the empirical audit committee literature", ***Journal of Accounting Literature***, 21(2):38-75.
- Dimitrijevic, D., Jovkovic, B., and Milutinovic, S. 2020. The scope and limitations of external audit in detecting frauds in company's operations. ***Journal of Financial Crime***,1(4):1- 50.
- Doyle, J., Ge, W., and McVay, S. 2007. "Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting". ***Journal of accounting and Economics,*** *44*(1-2): 193-223.

- Eilifsen , A. , and Messier W. F. 2000. The Incidence And Detection of Mistatements : A review and Integration of Archival Research . ***Journal of Accounting Literature*** 19(1):1- 43
- Emeh, Y., and Appah, E. 2013. "Audit committee and timeliness of financial reports: Empirical evidence from Nigeria". ***Journal of Economics and sustainable Development,*** *4*(20): 14-25
- Ernst and Young. 2014. "Leading practices for audit committees". ***http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Leading_practices_for_audit_committees/$FILE/EY-Leading-practices-for-audit-committees.pdf.***
- Farber , D. 2005. Restoring Trust After Fraud : Does Corporate Governance Matter ? . The Accounting Review 80(2): 939-561 .
- Farber, D.B. 2005. "Restoring trust after fraud: does corporate governance matter?", ***The Accounting Review,*** 80 (2) : 61- 539.
- *Financial Accounting Standards Board (FASB). 2010. Conceptual framework for financial reporting.* ***Statement of Financial Accounting Concepts No.***
- *Financial Accounting Standards Board (FASB). 2018. Conceptual framework for financial reporting.* ***Statement of Financial Accounting Concepts No.***
- García, L. S., Barbadillo, E. R., and Pérez, M. O. 2012. Audit committee and internal audit and the quality of earnings: empirical evidence from Spanish companies.***Journal of Management and Governance***, 16(2): 305-331.
- Hasnah Haron, Muhamad Jantan and Eow Gaik Pheng. 2005. "Audit committee compliance with Kuala Lumpur Stock Exchange listing requirement".***International Journal of Auditing,*** 9(1): 187-200.
- Healy, P. M., and K.G. Palepu. 2001. Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature.***Journal of Accounting and Economics***,31(1-3): 405-440.

- Holder-Webb, L., & Sharma, D. 2008. The effect of governance on credit decisions and perceptions of reporting reliability. ***Behavioral Research in Accounting, Forthcoming***,*22(3):1-30*.
- Holmstrom, B. & Kaplan, S. N. 2003. ***The state of US corporate governance: What's right and what's wrong?***, European Corporate Governance Institute,88(23):1-50.
- Hoyt, R. E. and A. P. Liebenberg. 2011. "The value of enterprise risk management". ***Journal of Risk and Insurance,*** 78 (4): 795-822.
- Huang, Z. , Zhang, J. , Yanzhi, S. and Xie, W. 2011. Does Corporate Governance Affect Restatement of Financial Reporting ? Evidence From China . Business Review International 2(3): 289-302 .
- Huang, Z. hang. J, Yanzhi, Xie, W. 2011. "Does Corporate Governance Affect Restatement of Financial Reporting?" Evidence From China. ***Business Review International*** 2(3): 289- 302.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2005. "Code of ethics for professional accountants. International Federation of Accountants", ***New York, NY***
- 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***, *2*(3):177-188.
- Ismail, H., Iskandar, T. M., and Rahmat, M. M. 2008**.** "Corporate Reporting Quality, Audit Committee and Quality Of Audit1". ***Management & Accounting Review*** *(MAR), 7*(1): 21-42.
- Ismail, K. N. I. K., and Rahman, S. A. S. A. 2011. "Audit committee and the amendments of quarterly financial reports among Malaysian companies". Journal Pengurusan (**UKM *Journal of Management)***, 32(2):1-42.
- Jaggi, J. 2019. "When does the internal audit function enhance audit committee effectiveness? Working Paper". The University of Arizona KPMG. 2015. ***Global Audit Committee Survey***. *https://home.kpmg.com/us/en/home/insights/2015/03/2015-issue1-article2.html*.
- Jaime, S. and Michael, S. W . 2013 . Bringing Darkness to Light : The Influence of Auditor Quality and Audit Committee Expertise on the

Timeliness of Financial Statement Restatements Discloures . Auditing : ***A Journal of Practice & Theory*** 32 (1): 221-244 .

- Joseph , V. C. , Terry, L. N. , Palm, k. Z. and Scholz, S. 2011. CEO Involvement in Selecting Board Members Audit Committee Effectiveness and Restatements . ***Contemporary Accounting Research*** 28 (2) :396-430.
- Joseph, G. and John, P. H. 2013. Litigation Risk and Market Reaction To Restatements . ***The Journal of Financial Research*** 36 (1): 19-42 .
- Jabak, 2022. Influence of the Audit Committee on the Quality of Financial Reports in Lebanese Private Sector. ***European Journal of Business and Management Research***, Vol 7 | Issue 4 | August 2022.
- Kalbers , L . P. and Fogarty , T.J. 1993. Audit Committee Effectiveness: An Empirical Investigation of The Contribution Power . Auditing : ***Journal of Practice & Theory***12(1): 24-49
- Keinath, Annemarie K. and Judith C. Walo. 2004. "Audit Committee Responsibilities Focusing on Oversight, Open Communication and Best Practices", ***CPA Journal***.
- Kiel, G. C., and Nicholson, G. J. 2006. "Multiple directorships and corporate performance in Australian listed companies". Corporate Governance: ***An International Review***, 14(6): 530-546.
- Kikhia, H. Y. 2014. Board Characteristics, Audit Committee Characteristics, and Audit Fees: Evidence from Jordan. ***International Business Research***, 7(12): 1- 98.
- Kinney, W., 2000. "Research opportunities in internal control quality and quality assurance". ***Auditing,*** 19(2): 83-90.
- Kinney, W., Maher, M., and Wright, D., 1990. "Assertions-based standards for integrated internal control". ***Accounting Horizons*** ,4(1): 1-8.
- Klein, A. 2002. "Audit committee, board of director characteristics and earnings management". ***Journal of Accounting and Economics,*** 33 (2): 375-400.
- Krishnan, J. 2005. "Audit committee quality and internal control: An empirical analysis". ***The Accounting Review,*** 80 (2): 649-678.

- Lapiţkaia, L. 2020. "Decision-making in financial audit under the impact of Covid-19". In ***Dezvoltarea economico-socială durabilă a euroregiunilor şi a zonelor transfrontaliere***, 37(1) : 307-311.
- Lei , M. , Wu, W. and Wu, c. 2006. Financial Restatements of listed companies in China . ***Shanghai management science*** 4(3): 38- 43.
- Lin, J.W., Li, J.F. and Yang, J.S. 2006. "The effect of audit committee performance on earning quality", ***Managerial Auditing Journal,*** 21(9): 921-33.
- Lin, Z. J., Xiao, J. Z., and Tang, Q. 2008. The roles, responsibilities and characteristics of audit committee in China. ***Accounting, Auditing and Accountability Journal***, 21(5):721-751.
- Mangena, M. and Pike, R. 2005. "The effect of audit committee, shareholding, financial expertise, and size on interim financial disclosure", ***Accounting and Business Research***, 35 (4): 49-327.
- Marx, B. 2009. An analysis of audit committee responsibilities and disclosure practices at large listed companies in South Africa. ***South African Journal of Accounting Research***, 23(1): 31-44.
- Marx, B., and Van der Watt, A. 2011. Sustainability and integrated reporting: an analysis of the audit committee's oversight role. ***Journal for New Generation Sciences***, 9(2): 56-71.
- McDaniel, L., Martin, R.D. and Maines, L.A. 2002. "Evaluating financial reporting quality. The effect of financial expertise vs. financial literacy". ***The Accounting Review,*** 77(2): 139-167.
- McMullen, D.A. 1996. "Audit committee performance: An investigative of the consequences associated with audit committees". Auditing: ***A Journal of Practice and Theory,*** 15(2):87-103.
- Ngwenya, F. 2019. The revised conceptual framework for financial reporting. **Professional Accountant**, 19(35): 18-23.
- No, A. S. 2018. Conceptual framework for financial reporting. Norwalk, CT: FASB.
- NYSE "corporate goverance rules "§ 303a (2004).
- Owens-Jackson, L. A., Robinson, D., and Shelton, S. W. 2009. The association between audit committee characteristics, the contracting process and fraudulent financial reporting. ***American Journal of Business***,18(5):1-50.

- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2004. "Auditing Standard No. 2 – An audit of internal control over financial reporting" performed in conjunction with an audit of financial statements.
- Pucheta-Martinez, M. and Fuentes, C. 2007. "The impact of audit committee characteristics on the enhancement of the quality of financial reporting: an empirical study in the Spanish context", Corporate Governance, 15 (6): 394-412.
- PWC and IIARF. 2011. "Audit Committee Effectiveness - What Works Best". ***https://www.pwc.com/jg/en/publications/audit-comm-effectiveness-what-works-best-2011.pdf***.
- Rachman, G. 2014."The Effect Of Board Of Commissioners, Audit Committee, And Internal Auditor On Financial Reporting Quality Of Banks Listed On The Indonesia Stock Exchange". ***International Journal of Economics, Commerce and Management.*** *United Kingdom*, *2*(10):1-27.
- Raja, J., and Kumar, A. S. 2007. SME entrepreneurship, firm performance, and corporate governance practices in Indian service firms. ***Journal of Services Research***, 7(2): 1- 99.
- Rezaee,Z. ,K.Olibe, and G.Minmier .2003.,"Improving corporate governance : the role of audit committee disclosures". ***Managerial Auditing Journal***, 18(2):530-537.
- Rittenberg, L. E., and Nair, R. D. 1993. Audit Committees: Is There an Expectations Gap?. The Expectations Gap Standards: Progress, Implementation Issues, Research Opportunities. New York, NY: ***American Institute of Certified Public Accountants***,10(3): 59-85.
- Rochmah Ika, S., and Mohd Ghazali, N. A. 2012. "Audit committee effectiveness and timeliness of reporting: Indonesian evidence". ***Managerial Auditing Journal,*** *27*(4): 403-424.
- Saari, S., Suffian, M. T. M., Abd Ghafar, M. S., and Azhari, M. I. M. 2020. "THE RELATIONSHIP BETWEEN AUDIT COMMITTEE EFFECTIVENESS AND THE LEVEL OF CORPORATE RISK DISCLOSURE": THE RELEVANCE OF PRE-AND POST-MCCG 2012. ***Management & Accounting Review*** (MAR), 19(1): 267-296.

- Salehi, M., Zanjirdar, M., and Zarei, F. 2012. Factors Affecting the Quality of Audit Committee: A Study. IUP ***Journal of Accounting Research and Audit Practices***, 11(4): 34 -48.
- SEC .1988. "Disclosure Amendments to Regulation S-K, form 8-K and Schedule 14A Regarding Changes in Accountants and Potential Opinion Shopping Situations", ***Financial Reporting Release***,(31) (April), SEC Docket :1140-1147. Washington, D.C.: SEC.
- SEC .2003. "Disclosure Required by Sections 406 and 407 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002," Release Nos 33-8177; 34-47235, ***Securities and Exchange Commission, Washington***, *DC.*
- Shamusl , N. , Mohammad, Y. and Naimi , M. 2010. Financial Restements and Corporate Governance Among Malaysian Listed Companies . ***Managerial Auditing Journal*** 25(6): 526-552 .
- Shamusl, N, Mohammed, Y. and Naimi, M. 2020."Financial Restetments and Corporate Governance Among Malaysian Listed Companies" ***Managerial Auditing Journal***, 25(6): 526- 552.
- Song, J. and Windram, B. 2004. "Benchmarking audit committee effectiveness in financial reporting". ***International Journal of Auditing,*** 8(1): 195-205.
- Stanley , J. D. and Dezoort , F. T. 2007. Audit Firm Tenure and Financial Restatements : Analysis of Industry Specialization and Free Effects . ***Journal of Accounting & Puplic Policy*** 26(2): 131-159.
- Stanley. J. D. and Dezoort, F .T. 2007." Audit Firm Tenure and Financial Restatements: Analysis of Industry Specialization and free effects ***" Journal of Accounting and Public Policy***, 26(2): 131- 159.
- Thompson, C. B.(2009). Descriptive Data Analysis. Basics of Research Part 13, **Air Medical Journal,** 28(2):56-59.
- Treadway Commission. 1987. "Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting". ***Washington, DC.***
- Vineeta, D. S. and Erro,l R. I. 2012. The Association Between Audit Committee Multiple- Director ships , Tenure and Financial Misstatements . Auditing : ***A Journal of practice & Theory*** 31(3): 149- 157
- Xie, B., Davidson, W. and Dadalt, W. 2003. "Earning management and corporate governance: The role of the board and audit committee". ***Journal of Corporate Finance,*** 9(3): 295-316.

- Xue , Z. and Huang , T. 2006. Characteristics of Board of Directors and Board of Supervisors and Quality of Accounting Information – Empirical Analysis From China's Capital Market ***The Theory & Practice Finance and Economics*** , Vol/29 , Pp. 84-89 .
- Yang, J.S. and Krishnan, J. 2005. "Audit committees and quarterly earnings management", ***International Journal of Auditing,*** 9(2): 190- 201.
- Zain, M. M., and Subramaniam, N. 2007. Internal auditor perceptions on audit committee interactions: A qualitative study in Malaysian public corporations. Corporate Governance: ***an international review***, 15(5): 894-908.
- Zain, M. M., Subramaniam, N., and Stewart, J. 2006. Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: The relation with audit committee and internal audit function characteristics. ***International Journal of Auditing***, 10(1): 1-18.
- Chedid, O., & Chaya, J. (2020). The role of internal auditors to implement IFRS9: Case of Lebanese banks. Journal of Economics and International Finance, 12(1), 6-19.
- Amrah, R., & Obaid, M. (2019). Effective corporate governance mechanisms, ownership structure and financial reporting quality: evidence from Oman. Asia-Pacific Management Accounting Journal, 14(3), 121-154
- Makhlouf, 2022, Audit committee and impression management in financial annual reports: evidence from Jordan. ***Journal of Business***, Received 17 January 2022.
- Martins, A., Gomes, D. and Branco, M.C. (2021),"Managing corporate social and environmental disclosure: an accountability vs. impression management framework", Sustainability, Vol. 13, p. 296.
- Jalan, A., Badrinath, S. and Al-Gamrh, B. (2020), "Women on audit committees and the relationship between related party transactions and earnings management", Strategic Change, Vol. 29, pp. 389-406.