أثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

إعداد

د. هاني خليل فرج

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة الاسكندرية

hany_khalil2007@yahoo.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الثاني - العدد الأول – الجزء الثاني - يناير ٢٠٢١

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

فرج، هاني خليل (٢٠٢١). أثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٢(١) ج٢، ٦٩-١٣٥.

رابط المجلة: https://cfdj.journals.ekb.eg/

ملخص البحث:

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة مع التطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من ٢٠١٢- ٢٠١٨ وذلك قبل وبعد التبني لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في مصر. وفي سبيل ذلك، اعتمد الباحث عند اختبار هذه العلاقة على أسلوب تحليل الانحدار المتعدد لعينة تتكون من (٨٠) شركة على مرحلتين؛ قبل التبني السنوات ٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤، وبعد التبني السنوات ٢٠١٦، ٢٠١٧، ٢٠١٨، كما تم قياس جودة لجنة المراجعة من خلال خمسة مقاييس هي؛ استقلال لجنة المراجعة، والخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، والتأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة، وعدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة.

وتوصلت الدراسة قبل التبني إلى رفض الفرض الرئيسي بوجود تأثير لجودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ولكن بعد التبني تم قبول الفرض الرئيسي بوجود تأثير لجودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، في ظل متغيرات رقابية هي؛ حجم الشركة، ونسبة الرفع المالي، ونتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة. وقد أوصت الدراسة بضرورة تعديل IFRS في مصر لتلائم متطلبات بيئة التقارير المالية لزيادة الأثر الإيجابي للتبني على جودة لجنة المراجعة، واهتمام مكاتب المراجعة بالتنمية المهنية للعاملين بها، وتشجيع الشركات على تدعيم استقلال لجنة المراجعة واختيار أعضاء لديهم خبرة مالية ومؤهلات محاسبية، لما لذلك من أثر إيجابي على زيادة جودة لجنة المراجعة في ممارسة دورها الرقابي، وأخيراً، تخفيض أتعاب المراجع من خلال زيادة جودة لجنة المراجعة، وتحسين هياكل الرقابة الداخلية، وتحسين الإشراف والرقابة على إعداد القوائم المالية بالشركات.

الكلمات المفتاحية: معايير التقرير المالي الدولية، جودة لجنة المراجعة، أتعاب المراجعة، الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

١- المقدمـــة:

صدرت IFRS عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بدلاً من معايير المحاسبة الدولية (IASs). ولقد تبنت عديد من الدول تطبيقها، لأنها تمثل مجموعة المعايير ذات الجودة المرتفعة والتي يتم إعدادها على أساس المبادئ المحاسبية، وذلك بهدف تطبيقها على نطاق واسع وتوفير معلومات مالية أكثر شمولاً ودقة وفي التوقيت المناسب (Qu et al., 2012). ولقد تبنت مصر هذه المعايير من خلال الإصدار الجديد المعدل لمعايير المحاسبة المصرية عام ٢٠١٥، والتي يمكن تكييفها بما يتلاءم مع الظروف البيئية المصرية، وبيئة التقارير المالية المصرية (عبد الغنى، ٢٠١٧).

والهدف من تبنى IFRS إنتاج معلومات محاسبية تحسن من عملية اتخاذ القرارات، وتضع الشركات سياساتها المحاسبية التي على ضوئها يتم قياس الأثر على نتائج الأعمال والمركز المالي لها. ويعنى التبني Adoption تطبيق المعايير كما هي دون تعديلات عليها، ولقد قامت المنظمات المهنية بمحاولة زيادة درجة القابلية للمقارنة وتقليل التباين بين الشركات عبر الدول من خلال توفيق Harmonization الممارسات المحاسبية المهنية وتقليل التباين بين الممارسات المحاسبية (شحاته،١٩٩٧). كما حاول البعض تنميط Standardization هذه الممارسات المحاسبية، على النطاق الدولي، لتوحيد تلك الممارسات، مثل الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، أما التكييف Adaptation فيعنى تطبيق المعايير بعد إجراء تعديلات عليها بما يتناسب مع بيئة الممارسة المهنية (راشد، ٢٠١٠، إبراهيم، ٢٠١٧).

وتعد دراسة العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة مع التطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، في ظل تبنى معايير التقارير المالية الدولية، يحكمها عاملان؛ الأول: أن تطبيق ممارسات الحوكمة وتفعيل لجان المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية قد يختلف عن الأسواق المتقدمة، وبالتالي تختلف بيئة التطبيق مما يعنى أنه في الأغلب لن تكون الأدلة المتحصل عليها من الدراسات من الدول الأكثر تقدماً تصلح للبيئة المصرية خاصة وأن تطبيق ممارسات الحوكمة أحدث نسبياً؛ الثاني: الاختلافات المؤسسية ما بين هيئات سوق المال في الدول المتقدمة وبين مصر، يجعل تصرفات الإدارة ولجان المراجعة مختلفة في طرق إدارتها للشركات، وبالتالي توجد ندرة ملموسة في الدراسات السابقة التي اختبرت العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجع في الأسواق الناشئة مثل مصر، ولذا ستتوقف نتائج الدراسة على بيئة التطبيق وتأثيرها على هذه العلاقة في مصر.

٢- مشكلة البحث:

شهدت الفترات السابقة العديد من البحوث التي تسعى لتحسين جودة التقارير المالية، خاصة بعد تبنى IFRS. وتعد لجان المراجعة في الشركات من أهم المحاور التي يعول عليها هذا الدور من خلال تحسين جودة أدائها وتفعيل دورها، حيث نجد تبايناً كبيراً لدور لجان المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية يتراوح ما بين التجاهل الكامل من الشركات لدورها، أو الوجود الشكلي لها دون دور فاعل. وفي أغلب الأحوال يكون دورها مقتصر على تقديم بعض التوصيات في النواحي المالية، مما يلقى الكثير من العبء على مكاتب المراجعة والتي في المقابل تتقاضى أتعاباً مبالغاً فيها في بعض الأحيان، نتيجة قصور دور لجان المراجعة، ولذلك فإن اختبار العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة في مصر أصبح جدير باهتمام البحوث المحاسبية (الشواربى، ٢٠١٨).

ويمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الإجابة نظرياً وتطبيقياً على التساؤلات التالية؛ ما هو شكل واتجاه العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة؟، وما هو شكل واتجاه العلاقة بين كل من؛ استقلال لجنة المراجعة، والخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، والتأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة، وعدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة من جهة، وبين أتعاب المراجعة من جهة أخرى؟، وهل تتأثر العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة بعد تبنى IFRS من عدمه؟، وهل تتأثر العلاقة بين كل من؛ استقلال لجنة المراجعة، والخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، والتأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة، وعدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة من جهة، وبين أتعاب المراجعة من جهة أخرى، بعد تبنى IFRS من عدمه؟.

٣-هدف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة واختبار العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة مع التطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من ٢٠١٢-٢٠١٨، وذلك قبل وبعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) في مصر.

٤- أهمية ودوافع البحث:

تكمن **الأهمية الأكاديمية** للبحث في كونه يركز على أثر تبنى مصر لمعايير التقارير المالية الدولية عام ٢٠١٥، على العلاقة بين جودة لجان المراجعة بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية وأتعاب المراجعة بصفة عامة، والتي تتسم بندرة الأبحاث المصرية التي تتطرق إلى هذا المجال، خاصة بعد تعديل معايير المحاسبة المصرية في ٢٠١٥.

كما تتمثل **الأهمية العملية** للبحث في التعرف على التطورات الراهنة في سوق المال في مصر ومدى تأثير تبنى معايير التقارير المالية الدولية على العلاقة بين جودة لجان المراجعة بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية وأتعاب المراجعة، مما يساعد على ترشيد قرارات أصحاب المصالح.

ورغم كثرة **دوافع البحث** إلا أن أهمها ندرة البحوث المحاسبية في مصر، خاصة تلك التي تهتم بدراسة واختبار الآثار المترتبة على تبنى مصر لمعايير التقرير المالي الدولية ٢٠١٥ بدون توفيق مسبق، وأهمية العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة.

٥- حدود البحث:

وفقاً لهدف البحث ومشكلته سوف يقتصر البحث على دراسة واختبار العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة مع التطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من ٢٠١٢-٢٠١٨، وذلك قبل وبعد تبنى IFRS في مصر. كما تقتصر الدراسة التطبيقية على الشركات المساهمة غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال هذه الفترة باستثناء سنة التبني وهي سنة ٢٠١٥. كما تقتصر الدراسة على قياس جودة لجنة المراجعة باستخدام خمسة مقاييس هي؛ استقلال لجنة المراجعة، والخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، والتأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة، وعدد التقارير الصادرة عن اللجنة.

ويخرج عن نطاق البحث الشركات المالية، سواء كانت مقيدة أو غير مقيدة بالبورصة المصرية، وكذلك الشركات غير المالية غير المقيدة بالبورصة المصرية. وأخيراً، فإن قابلية تعميم نتائج البحث تتوقف على منهجية الدراسة التطبيقية بمحدداتها، خاصة محدد اختبار عينة البحث.

٦- خطـــة البحـث:

انطلاقاً من مشكلة البحث ولتحقيق أهدافه، واختبار فروضه، وفي ضوء حدوده، فسوف يستكمل البحث على النحو التالي:

١/٦- تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث.

٢/٦ - نموذج ومنهجية البحث.

٣/٦- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

١/٦- تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث:

لتحقيق هدف البحث، قام الباحث بتقسيم الدراسات السابقة إلى مجموعتين؛ تختص **المجموعة الأولى**: بتحليل العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، أما **المجموعة الثانية**: تختص بتحليل أثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية على العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة. وسوف نتناول كل منهما على النحو التالي:

١/١/٦- تحليل العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة واشتقاق الفرض الأول للبحث:

إن العلاقة بين جودة المراجعة وأتعاب المراجعة هي علاقة تخضع للعديد من التفسيرات، ولقد حاولت العديد من الدراسات إيجاد اتجاه لهذه العلاقة، فالبعض توصل لوجود علاقة إيجابية، بينما وجدت دراسات أخرى علاقة سلبية. لذلك سوف يقوم الباحث بتحليل العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة.

إن أتعاب المراجعة هي المبالغ المستحقة للمراجع مقابل قيامه بالمراجعة، والتي تتحدد بالاتفاق بين المراجع والعميل بناء على نوع الخدمة والوقت المستغرق في أدائها. كما أنها تمثل التكلفة التي يتحملها المراجع عند أدائه لعملية المراجعة وإبداء الرأي في التقارير المالية (المطارنة، ٢٠٠٦). ويعرفها (Yatim,et al. (2006على أنها تعكس التكلفة الاقتصادية لأداء المراجع والتي تختلف وفق عدة متغيرات منها؛ حجم العميل، ودرجة التعقيد لدى العميل، ودرجة المخاطر، والسمات المميزة للعميل، ونظام الحوكمة المطبق لديه. ويعرفها حمد، وسرو (٢٠٠٩) على أنها تمثل المصدر الرئيسي لإيرادات المكتب، وهي في نفس الوقت عبء مالي على الشركات محل المراجعة، تحصل مقابله على منافع تبرر هذه الأعباء. ويذكر Urhoghide &Izedonmi (2015) أن أتعاب المراجع تتحدد من خلال تفاعل العرض والطلب على خدماته.

وتشير بعض الدراسات (عبده، ٢٠١٨;Abbott,2017; Leidner & Lenz, 2017) إلى أتعاب المراجعة على أنها المقابل المدفوع للمراجع الخارجي لأداء مهمة المراجعة، ويجب أن تغطى تكلفة عملية المراجعة مع وجود هامش ربح معقول للمكتب. إن الأتعاب هي مزيج من العنصرين تكاليف المراجعة وهامش الربح للمراجع. وفي مصر لا يتضمن الميثاق العام لآداب وسلوك المهنة كيفية تحديد أتعاب المراجع الخارجي (جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية،٢٠١٥).

ونظراً لأهمية أتعاب المراجعة تناولت العديد من الدراسات المحددات المؤثرة في أتعاب المراجع، والتي تنقسم إلى مجموعتين من المحددات وهي؛ محددات خاصة بمكتب المراجعة، ومحددات خاصة بالعميل محل المراجعة. **تتناول المجموعة الأولى المحددات الخاصة بمكتب المراجعة ومنها:**

- **حجم المكتب:** (Liu, et al., 2003; Peel & Roberts, 2003; Van Caneghem, 2010; Xin Ye, 2020).
- **التخصص الصناعي:** (Krishnan, 2003; Cahan, et al., 2008; Dutillieux& Willekens,2009; Bills, et al., 2015).
- **اسم المكتب:** (Bandyopadhyay & Kao, 2001; Chaney& Philipich,2002; Wang& Xie,2015; Kimeli, 2016).
- **مخاطر التقاضي:** (Gu& Hu, 2015; Bronson, 2017; Mande, 2017; Wong, 2018).
- **فترة المراجعة:** (Bell, et al., 1997; Geiger & Raghunandan, 2002; Stanley& DeZoort, 2007).
- **استقلال المراجع:** (Fan&Wong, 2005; Choi, et al., 2008; Wines, 2012).
- **درجة المنافسة :** (Pearson & Trompeter, 1994; Wang, et al., 2014; Hallman, et al., 2020).
- **جودة عملية المراجعة:** (Sundgren & Svanström, 2013; Kikhia, 2015; ElGammal & Gharzeddine,2020; Rashedi, 2020).
- **توقيت إصدار التقرير:**(Lee & Jahng, 2008; Akhalumeh, 2017; Dong, 2018)

أما المجموعة الثانية هي المحددات الخاصة بالعميل محل المراجعة ومنها:

- **حجم شركة العميل:** (Zhang& Song, 2011; Amba &Al-Hajeri, 2013; Joshi, et al., 2014; Bottaro, et al., 2015).
- **درجة تعقد أعمال العميل:** (Ho& Ng, 1996; Cai, 2007; Chen, et al., 2016)
- **المخاطر المتعلقة ببيئة العميل:** (Zhang & Wang, 2011; Zhang, et al., 2019; Bruno & Silva, 2020).
- **جودة المراجعة الداخلية:** (Haron, et al., 2004; Rani, et al., 2008; Abbott, et al., 2012; Mohamed, et al., 2012).

- **نوع الصناعة:** (Beattie, et al., 2000; Alan, et al., 2001; Goodwin, 2004; Gonthier-Besacier &Schatt, 2007).
- **الموقف التفاوضي لعميل المراجعة:** (Casterella, et al., 2004; Huang, et al., 2007)
- **هيكل الملكية:** (Wang, 2012; Li, 2013; Liu & Liu,2013; Chen & Luo,2015; Liang, et al.,2020).
- **جودة لجنة المراجعة:** (Abbott, et al., 2003; Yatim, et al., 2006; Cohen, et al.,2014; Karim, et al.,2016; Lai, et al.,2017).
- **خصائص مجلس الإدارة :** (Kalelkar, 2017; Al-Najjar, 2018; Jizi & Nehme, 2018; Wong, 2018; Sellami & Cherif,2020).
- **إدارة الأرباح لدى العميل:** (Frankel, et al., 2002; Alali, 2011; Zhang, et al., 2019).
- **فعالية هيكل الرقابة الداخلية:** (Raghunandan & Rama, 2006; Hoitash, et al., 2008; Gai & Sheng, 2013; Jie, 2019).
- **مدى تطبيق قواعد الحوكمة بالشركة:** (Carcello, et al., 2002; Beasley &Petroni, 2011; Jiang& Zheng, 2012; Li, et al., 2017; Axén, 2020).
- **تبنى معايير التقرير المالي الدولية:** (Wagenhofer, 2009; Plumlee & Yohn,2010; De George, et al.,2016; Khlif & Achek, 2016; Miah, et al., 2020; Sangchan, et al., 2020).
- **بيئة العمل لدى العميل:** (Choi, et al., 2008; Guo, et al., 2016; Edmans& Zhang, 2017; Huang, et al., 2017; Sun, et al., 2020).

كما ساهمت عديد من العوامل في إلقاء الضوء على موضوع تحديد أتعاب المراجعة لعل من أهمها؛ عدم توافر أساس موضوعي يحقق عدالة بين المراجع والشركة عند تحديد الأتعاب، والتنافس ما بين مكاتب المراجعة والتي تؤثر بدورها على تخفيض الأتعاب بغرض كسب عملاء جدد، مما قد يثير الشك في مدى استقلال وموضوعية وكفاءة المراجع (حلس، ٢٠٠٣).

ويرى الباحث أن من أهم مشاكل تحديد الأتعاب هي البحث عن مقاييس لتحديد الأتعاب مع اختلاف ظروف كل حالة من حالات عملية المراجعة، ورغم تعدد الدراسات حول محددات أتعاب المراجعة، والتي تمت في بيئات متنوعة إلا أنها لم تصل لنموذج واحد متفق عليه يبين كيفية تحديد الأتعاب بطريقة واحدة. وهذا قد يرجع لاختلاف البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية بين الدول ومرحلة نموها.

وبشأن لجنة المراجعة فقد كان أول تطبيق للجان المراجعة في مصر بصدور القرار رقم ٣٠ عن الهيئة العامة للرقابة المالية لسنة ٢٠٠٢. ثم تبعه إصدار دليل حوكمة الشركات المصرية سنة ٢٠٠٥ ، ثم القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية سنة ٢٠٠٦ الصادر عن الهيئة العامة للرقابة المالية، ثم أصدرت وزارة الاستثمار سنة ٢٠٠٨ دليل عمل لجان المراجعة. وأخيراً، صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية لسنة ٢٠١٦ بشأن قواعد حوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية.

ووفق الدليل المصري لحوكمة الشركات لعام ٢٠٠٥ فإنه يجب على مجلس الإدارة تشكيل لجنة المراجعة والتي تكون مستقلة في عملها ويكون لها لائحة معتمدة من المجلس، تحدد نطاق مسئولياتها وعملها واختصاصاتها بما يتناسب مع التعليمات والقوانين الرقابية. ولتحقيق استقلالية اللجنة فإنه يتم اختبار رئيس لها وتحديد برنامج عملها، والمقابل المادي لأعضائها، وتكليفها بمهام تصدر بقرار من مجلس الإدارة. على أن يكون أعضائها من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ويكون بينهم عضو واحد على الأقل لديه خبرة مالية ومحاسبية. ويضيف قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ١٠٧ لسنة ٢٠١٦ أنه يجب ألا يقل عدد أعضاء اللجنة عن ثلاثة أعضاء.

وعلى ذلك تكون لجنة المراجعة لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، أعضاؤها مستقلين غير تنفيذيين، يتوافر لهم درجة عالية من الخبرة المالية والمحاسبية، يكون منوط بها مراجعة إعداد التقارير المالية، وتكون حلقة الوصل مع المراجع الخارجي، ومسئولة عن التحقق من مدى الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة داخل الشركات. لقد تطور دور لجان المراجعة من التركيز على النواحي التاريخية إلى التركيز نحو المستقبل، كما تلعب دوراً رقابياً وعليها دوراً وقائياً لمنع حدوث الانهيارات المالية المفاجئة (محمد، وثامر،٢٠١٢).

ولعل من أهم عوامل زيادة الحاجة لوجود لجنة المراجعة بالشركات كان تزايد حالات التعثر المالي وحالات التلاعب والغش، مما أدى لزيادة الضغوط من جانب أصحاب المصالح لوجود تقارير مالية عادلة. كما أن وجود تعارض بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي في مجال الحفاظ على استقلاله جعل لجنة المراجعة ضامنة لتحقيق استقلال المراجع، والذي يؤدى في النهاية لتحسين جودة أعمال المراجعة (محمد، وثامر،٢٠١٢).

ولكي تحقق لجان المراجعة مهامها بجودة مرتفعة، ينبغي توافر مجموعة من الخصائص الأساسية ومنها:

- **استقلال أعضاء اللجنة:** (Abbott, et al., 2003; Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Knechel & Willekens, 2006; Dhaliwal, et al., 2010; Karim, et al., 2016).

- **الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء اللجنة:** (Yatim, et al., 2006; Krishnan & Visvanathan,2009; Lifschutz , 2010; Ben-Amar, et al., 2013; Cohen, et al., 2014; Lai, et al., 2017).
- **التأهيل المحاسبي المهني:** (Yatim, et al., 2006; Krishnan & Visvanathan, 2009; Lifschutz , 2010; Ben-Amar, et al., 2013; Cohen, et al., 2014; Lai, et al., 2017).
- **عدد اجتماعات اللجنة السنوي:** (Abbott, et al., 2003; Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Yatim, et al., 2006).
- **عدد التقارير الصادرة عن اللجنة سنوياً:** (Abbott, et al., 2003; Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Yatim, et al., 2006).

وبالنسبة لعضوية اللجنة، تقضى قواعد حوكمة الشركات في مصر ألا يقل عدد الأعضاء عن ثلاثة أعضاء. وفي الولايات المتحدة وبريطانيا يتراوح العدد من ثلاثة إلى سبعة أعضاء (خالد، ٢٠١١). ويرى الباحث أن العدد المعقول يتراوح بين ثلاثة وخمسة أعضاء على حسب مدى تعقد أعمال الشركة والمهام المطلوبة من لجنة المراجعة. حيث يذكر يونس (١٩٩٦) أن نقص عدد الأعضاء عن ثلاثة يزيد من ضغوط العمل عليهم، وزيادة العدد عن سبعة أعضاء يزيد من تعدد الآراء وصعوبة العمل. أما فترة اللجنة يفضل أن تكون ثلاث سنوات على الأقل، للاستفادة من خبراتهم المكتسبة خلال العمل بالشركة، وتجتمع اللجنة مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل، ويفضل أن تكون اجتماعات شهرية (خالد، ٢٠١١).

ويمكن استعراض مهام لجنة المراجعة وفق دليل عمل لجان المراجعة الصادر عن وزارة الاستثمار عام ٢٠٠٨ على النحو التالي:

- دراسة هيكل الرقابة الداخلية بالشركة والتقارير المالية ووضع تقرير مكتوب عنه.
- دراسة السياسات المحاسبية المطبقة.
- ترشيح مراقب الحسابات على أن يكون قرار التعيين من اختصاص الجمعية العامة للشركة.
- مناقشة المراجع في خطة المراجعة ودراسة ملاحظاته.
- التحقق من إتباع الشركة للنظم واللوائح الداخلية.
- مناقشة واعتماد خطة إدارة المراجعة الداخلية السنوية ومتابعة الإجراءات التصحيحية.
- تقييم نظم المعلومات والبيانات بالشركة والعمل على حمايتها.
- دراسة أي مخالفات واردة من جهات رقابية.
- تنفيذ أي أعمال أخرى تكلف بها من قبل مجلس الإدارة.

وعلى ذلك فإن لجنة المراجعة تساعد مجلس الإدارة على أداء مهامه، والتحقق من سلامة هيكل الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المراجع الخارجي والداخلي، وتحقيق جودة التقارير المالية (جرمان، ٢٠١٧).

ويعتمد اختبار أعضاء اللجنة على حجم ودرجة تعقد عمليات الشركة، ويعد معيار الاستقلال من أهم معايير الاختبار للعضو، حيث يشترط في الولايات المتحدة أن يكون العضو مستقلاً ظاهرياً وذهنياً عن إدارة الشركة، وفي بريطانيا يشترط عدم وجود أي علاقة ظاهرة للعضو مع إدارة الشركة، والمعيار الثاني الأهم هو توافر الخبرة الكافية والملائمة لعضو اللجنة، والتي لابد أن تتضمن كحد أدنى وجود عضو ذو خبرة مالية وتأهيل محاسبي ملائم (المنيف، وعبد الرحمن، ١٩٩٨).

وبشأن العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة فهي علاقة معقدة تخضع لوجهتين نظر متعارضتين؛ **الأولى:** وجهة نظر الطلب على خدمات مراقب الحسابات. **والثانية**: وجهة نظر مخاطر المراجعة (Collier& Gregory,2006).

فمن ناحية وجهة نظر الطلب على خدمات مراقب الحسابات؛ نجد أن هناك علاقة إيجابية بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، حيث يزيد الطلب على خدمات مراقب الحسابات للحفاظ على سمعة أعضاء لجنة المراجعة من خلال تحقيق جودة في عملية المراجعة، وبالتالي لن يتم تخفيض عدد ساعات عمل مراقب الحسابات، وبناء عليه يتم حمايتهم من المسئولية التي يتعرضون لها في حالة وجود غش أو تلاعب في التقارير المالية. وبالتالي فإن تحقيق جودة لجنة المراجعة يؤدى إلى مزيد من الطلب على خدمات مراقب الحسابات، وزيادة نطاق عملية المراجعة، وبالتالي زيادة أتعاب مراقب الحسابات.

أما من ناحية وجهة نظر مخاطر المراجعة؛ نجد أن هناك علاقة سلبية بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، حيث أن جودة لجنة المراجعة تؤدى إلى وجود بيئة رقابية قوية، وهيكل رقابة داخلية قوى، وبالتالي انخفاض خطر الرقابة والذي ينعكس على انخفاض مستوى خطر المراجعة الكلى، والذى يترتب عليه تخفيض المراجع لمدى ونطاق وتوقيت اختبارات المراجعة الأساسية، مما يخفض من أتعاب المراجعة (Knechel, et al., 2013).

وقد اختبرت بعض الدراسات (Stewart& Kent ,2006; Elizabeth, et al.,2009; Lifschutz, 2010; Redmayne, et al.,2011; Chan, et al.,2012; Urhoghide & Izedonmi, 2015; Ali, et al.,2018). العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، وتوصلت إلى وجود علاقة إيجابية بينهم. وذلك بعد اختبار هذه العلاقة في العديد من الدول ومنها؛ الولايات المتحدة، واستراليا، وإنجلترا، وماليزيا، والصين.

كما اختبرت بعض الدراسات (Tsui, et al., 2001; Muniandy, 2007; Lifschutz, 2010; Chan, et al., 2012). العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، وتوصلت إلى وجود علاقة سلبية بينهم، وذلك بعد اختبار هذه العلاقة في العديد من الدول ومنها الولايات المتحدة، وإنجلترا، وإسرائيل.

ويخلص الباحث من تحليل الدراسات السابقة إلى تباين نتائج الدراسات، فقد وجدت بعضها وجود علاقة إيجابية بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، بينما وجدت البعض الأخر وجود علاقة سلبية بينهم. وهذا يتوقف على طبيعة وجهة النظر التي تتبناها لجنة المراجعة بالشركة، والبيئة التي تم تطبيق الدراسة بها.

لذلك يتوقع الباحث أن يكون هناك تأثير لجودة لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة سواء كانت إيجابية أو سلبية، وذلك بافتراض ثبات العوامل الأخرى التي قد تؤثر على هذه العلاقة على حالها. وبالتالي يتم اشتقاق فرض البحث الأول الرئيسي **H_1** على النحو التالي:

H_1: تؤثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

١/١/١/٦- العلاقة بين استقلال لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة:

يتحقق استقلال أعضاء لجنة المراجعة عندما لا يكون هناك أي ارتباط بينهم وبين الشركة أو إدارة الشركة بأي علاقة (الشواربى، ٢٠١٨؛ Smith, 2006.) ويذكر (Ferreira,2008 أن عضو لجنة المراجعة يجب ألا يكون من حملة أسهم الشركة أو موظفاً فيها، وليس له علاقة قرابة هامة مع أحد أعضاء مجلس الإدارة، ولا يكون مستشاراً أو عميلاً أو مورداً للشركة.

إن لجان المراجعة المستقلة تحقق مستوى أعلى من جودة عملية المراجعة، حيث تعمل على توسيع نطاق المراجعة. كما تعمل على تحسين عملية إعداد التقارير المالية، وذلك لتجنب حدوث أخطاء مالية والحفاظ على سمعة الشركة. حيث أن أعضاء لجنة المراجعة المستقلين يحاولون تحقيق مستوى جودة مراجعة أعلى، مما يزيد من مجهود المراجع وبالتالي زيادة أتعاب المراجعة

(Abbott, et al., 2003). ويتم قياس الاستقلالية بنسبة أعضاء اللجنة غير التنفيذيين (أو من خارج الشركة) إلى إجمالي عدد أعضاء اللجنة (Yatim, et al., 2006). وهو ما أكدته قواعد الحوكمة وفق الدليل المصري لحوكمة الشركات لعام ٢٠٠٥ بأن تشكل لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين غير التنفيذيين، أو من خارج الشركة.

وقد اختبرت الكثير من الدراسات (Knechel & Willekens ,2006; Dhaliwal, et al., 2010; Lifschutz, 2010; Urhoghide & Izedonmi, 2015; Karim, et al., 2016). العلاقة بين استقلال لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، وتوصلت إلى وجود علاقة إيجابية بينهم. وتفسر هذه النتيجة بأن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يؤدى إلى فعالية تطبيق قواعد الحوكمة بالشركة، مما يزيد من الطلب على خدمات ومجهود مراقب الحسابات لتحقيق الجودة مما يزيد من أتعاب المراجعة. إلا أن دراسة Stewart & Kent (2006) والتي اختبرت هذه العلاقة في أستراليا، توصلت إلى عدم وجود علاقة بين استقلال لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة.

لذلك يتوقع الباحث أن يكون هناك تأثير لاستقلال أعضاء لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة، وذلك بافتراض ثبات العوامل الأخرى التي قد تؤثر على هذه العلاقة على حالها. وبالتالي يتم اشتقاق فرض البحث الأول الفرعي **H_{1a}** على النحو التالي:

H_{1a}: يؤثر استقلال لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٢/١/١/٦- العلاقة بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة:

توافر الخبرة المالية في أحد أعضاء لجنة المراجعة يمكن من فهم طبيعة هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وفهم الموضوعات المحاسبية والمالية وإعداد التقارير المالية، والتواصل مع مراقب الحسابات. حيث أوصى دليل عمل لجان المراجعة المصري عام ٢٠٠٨ بوجوب أن يتوافر لدى أعضاء اللجنة معرفة للأمور المالية والمحاسبية.

وتذكر دراسة O'Melveny & Myers (2004) أن توافر الخبرة المالية في أحد أعضاء اللجنة يوفر القدرة على فهم وتقييم المعايير المحاسبية، وتحليل التقارير المالية، وفهم هيكل الرقابة الداخلية. كما يؤكد Lawrence (2004) على أن توافر الخبرة المالية في أحد أعضاء اللجنة يحد من الغش في التقارير المالية، ويخفض من مخاطر التلاعب بصفة عامة. وتقاس الخبرة المالية بمدى وجود عضو واحد، على الأقل، ذو خبرة مالية(Yatim, et al., 2006) .

وقد اختبرت الدراسات (Goodwin-Stewart & Kent,2006; Stewart& Kent ,2006; Dhaliwal, et al., 2010; Urhoghide & Izedonmi, 2015; Lai, et al., 2017). العلاقة بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، حيث توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بينهم. وتفسر هذه النتيجة بأن وجود الخبرة المالية له تأثير على جودة هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وجودة إعداد التقارير المالية، وجودة الإفصاح في التقارير المالية، مما يؤدى لزيادة مجهود مراقب الحسابات وزيادة الأتعاب. إلا أن دراسة DeZoort & Salterio(2001) توصلت إلى أن المراجع لا يفضل مناقشة أمور المراجعة المعقدة مع لجنة مراجعة أقل خبرة، حيث أنها لن تستوعب الأمور الفنية للمراجعة. وأشارت الدراسة إلى أن خبرة أعضاء لجنة المراجعة المرتفعة تخفض من تقييم مخاطر المراجعة المرتبطة بالتقارير المالية، مما ينتج عنه انخفاض أتعاب المراجعة.

كما توصلت دراسة Krishnan & Visvanathan (2009) إلى أن تقييم المراجع لمخاطر الرقابة يكون منخفض مما يخفض من خطر المراجعة الكلى عند وجود خبرة مرتفعة لأعضاء لجنة المراجعة، وبالتالي توجد علاقة سلبية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة.

لذلك يتوقع الباحث أن يكون هناك تأثير للخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة، وذلك بافتراض ثبات العوامل الأخرى التي قد تؤثر على هذه العلاقة على حالها. وبالتالي يتم اشتقاق فرض البحث الأول الفرعي H_{1b} على النحو التالي:

H_{1b}: تؤثر الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٣/١/١/٦- العلاقة بين التأهيل المحاسبي لأعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة:

إن توافر تأهيل محاسبي مهني في أحد أعضاء لجنة المراجعة يوفر خبرة محاسبية وكفاءة أعلى بسبب فهم طبيعة أعمال الشركة، هذا العضو المؤهل قد يكون مراقب حسابات أو محاسب أو حاصل على شهادة مهنية محاسبية. مما يوفر له خبرة عملية تزيد من قدرته على تقييم السياسات المحاسبية المطبقة، وهذه الخبرة تدعم استقلال وموضوعية لجنة المراجعة. مما يزيد من درجة الثقة في التقارير المالية ويزيد من مجهود مراقب الحسابات وبالتالي زيادة أتعابه (O'Melveny & Myers,2004).

إن أعضاء لجنة المراجعة المؤهلين تأهيلاً محاسبياً يكونون أكثر فهماً لدرجة الخطر التي يواجهها مراقب الحسابات، مما يوفر دعم له عندما يناقش أمور المراجعة مع إدارة الشركة وفهم الأحكام التي يصدرها. وقد اختبرت بعض الدراسات (Krishnan & Visvanathan,2009; Lifschutz, 2010; Ben-Amar et al.,2013; Cohen et al., 2014; Karim et al., 2016). العلاقة بين التأهيل المحاسبي لأعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، حيث توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بينهم. وتفسر هذه النتيجة بأن وجود التأهيل المحاسبي له تأثير على جودة هيكل الرقابة الداخلية، وجودة إعداد التقارير المالية للشركة، وجودة الإفصاح في التقارير المالية، مما يؤدى لزيادة مجهود مراقب الحسابات وزيادة الأتعاب. كما أن أعضاء اللجنة ذوي التأهيل المحاسبي توفر دعم إضافي لمراقب الحسابات من خلال المناقشات والتفاوض في أمور المراجعة المختلفة، مما يدعم الطلب على خدماته وزيادة أتعاب المراجعة. كذلك فإن الأعضاء المؤهلين محاسبياً هم الأفضل لتقديم حلول للمشاكل المحاسبية، وبالتالي فهم يدعمون إستراتيجية الشركة، ويكون لديهم فهم لموارد الشركة، وعملياتها، مما يتطلب زيادة مجهود المراجع وبالتالي زيادة أتعاب المراجعة.

لذلك يتوقع الباحث أن يكون هناك تأثير للتأهيل المحاسبي لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة، وذلك بافتراض ثبات العوامل الأخرى التي قد تؤثر على هذه العلاقة على حالها. وبالتالي يتم اشتقاق فرض البحث الأول الفرعي H_{1c} على النحو التالي:

H_{1c}: يؤثر التأهيل المحاسبي لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٤/١/١/٦- العلاقة بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة:

يعتبر عدد اجتماعات لجنة المراجعة معياراً على قدرة اللجنة على أداء مهامها بشكل فعال، ومؤثر على تقييم هيكل الرقابة الداخلية وأنشطة الشركة(Smith, 2006) . كما أن وجود اجتماعات منتظمة للجنة يجعل من الأرجح أن تكون اللجنة على علم ومعرفة بالمشاكل المالية والمحاسبية التي قد تقع بالشركة (Yatim, et al., 2006).

وقد اختبرت بعض الدراسات (Stewart& Kent ,2006; Yatim, et al., 2006; Lifschutz, 2010; Urhoghide & Izedonmi, 2015). العلاقة بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، وتوصلت إلى وجود علاقة إيجابية بينهم. وتفسر هذه النتيجة بأن زيادة عدد الاجتماعات يؤدى لزيادة جودة أداء لجنة المراجعة وزيادة جودة عملية المراجعة، وبالتالي زيادة مجهود ووقت عملية المراجعة مما يزيد من أتعاب المراجعة.

لذلك يتوقع الباحث أن يكون هناك تأثيراً لعدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة، وذلك بافتراض ثبات العوامل الأخرى التي قد تؤثر على هذه العلاقة على حالها. وبالتالي يتم اشتقاق فرض البحث الأول الفرعي **H_{1d}** على النحو التالي:

H_{1d}: يؤثر عدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٥/١/١/٦- العلاقة بين عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة:

إن كثرة التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة لهو دليل على الجهد المبذول من اللجنة، وبالتالي على جودة أداء اللجنة، حيث يمكنها التعرف على مشاكل المراجعة الحالية وحل الكثير منها. كما يمكنها من تخفيض كم المشاكل في التقارير المالية(Yatim, et al., 2006). إن جودة لجنة المراجعة كألية من ألليات الحوكمة يظهر من خلال عدد التقارير التي تصدرها اللجنة سنوياً، مما يحسن من جودة التقارير المالية وزيادة جودة عملية المراجعة (Ali, et al., 2018).

وقد اختبرت بعض الدراسات (Yatim, et al., 2006; Lifschutz, 2010; Urhoghide & Izedonmi, 2015). العلاقة بين عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، حيث توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بينهم. وتفسر هذه النتيجة بأن زيادة عدد التقارير الصادرة عن اللجنة يؤدى لزيادة جودة أداء لجنة المراجعة وزيادة جودة عملية المراجعة، وبالتالي زيادة مجهود ووقت عملية المراجعة مما يزيد من أتعاب المراجعة.

لذلك يتوقع الباحث أن يكون هناك تأثير لعدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة، وذلك بافتراض ثبات العوامل الأخرى التي قد تؤثر على هذه العلاقة على حالها. وبالتالي يتم اشتقاق فرض البحث الأول الفرعي **H_{1e}** على النحو التالي:

H_{1e}: يؤثر عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٢/١/٦- تحليل أثر تبنى معايير التقارير المالية الدولية في مصر عام ٢٠١٥ على العلاقة محل الدراسة واشتقاق الفرض الثاني للبحث:

إن تبنى IFRS سيؤثر على العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات، ولقد حاولت العديد من الدراسات إيجاد اتجاه العلاقة بينهم، لذلك سوف يقوم الباحث بتحليل العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة بعد تبنى IFRS. وبشأن تبنى IFRS، من حيث المفهوم والمردود على أصحاب المصالح، يمكن القول بأن المعلومات المحاسبية هي المنتج النهائي لتفاعل عناصر التقارير المالية، والتي تشتمل على معايير المحاسبة وإيضاحاتها ودرجة الإلزام بها ونظم المراجعة ونظم التقاضي (شحاته،٢٠١٣).

ولقد تأثرت المهنة في مصر بالأحوال السياسية وذلك على مرحلتين؛ **الأولى**؛ التحول من الرأسمالية إلى الاشتراكية بداية من عام ١٩٥٢، وهي مرحلة الجمود في الفكر المحاسبي حيث وجود النظام المحاسبي الموحد الذي لا يسمح بأي تطوير في معايير المحاسبة ليتماشى مع الأنظمة السائدة في دول العالم. **الثانية**؛ التحول إلى الانفتاح الاقتصادي ونمو دور القطاع الخاص بداية من عام ١٩٩٧ بصدور القرار الوزاري لعام ١٩٩٧ بتطبيق معايير المحاسبة المصرية. إلا أن المشرع المصري لم يهتم بالمهنة حيث لم يعدل من قانون مزاولة المهنة الصادر عام ١٩٥١(عبد الغنى، ٢٠١٧). ولقد تناولت العديد من الدراسات في مصر (السيد، ١٩٩٨؛ الرشيدي، ٢٠٠٦؛ غطاس، ٢٠٠٨) البنية التحتية الأساسية للتقارير المالية في بيئة الممارسة المصرية، حيث تذكر أن هناك انخفاض في مستوى البنية الأساسية للتقارير المالية، وأنها في حاجة لمنهجيات محددة مع ضرورة توحيد الممارسة المحاسبية، مع إيجاد إطار فكرى موحد يقوم على معايير المحاسبة المصرية. إن إصدار قرارات وزارية بالمعايير (إصدار عام ١٩٩٧)، لا يوفر لها قوة التطبيق الملزم. وعلى الرغم من إقرار الإصدار الثالث عام ٢٠٠٦ من معايير المحاسبة المصرية، إلا أن إطاره الفكري يعاني من أوجه ضعف وقصور. إذ تبين أن وضع معايير المحاسبة المصرية يقتصر على عملية ترجمة للمعايير الدولية مع إجراء بعض التعديلات البسيطة عليها، دون مراعاة للبيئة المصرية وظروف التطبيق فيها.

ويتمثل الهدف من تبنى IFRS هو إنتاج معلومات محاسبية تحسن من عملية اتخاذ القرارات، وتضع الشركات سياساتها المحاسبية التي على ضوئها يتم قياس الأثر على نتائج الأعمال والمركز المالي لها. ويعنى التبني Adoption تطبيق المعايير كما هي دون تعديلات عليها. ولقد قامت المنظمات المهنية بمحاولة زيادة درجة القابلية للمقارنة وتقليل التباين بين الشركات عبر الدول من خلال توفيق Harmonization الممارسات المحاسبية وتقليل التباين بين الممارسات المحاسبية (شحاته،١٩٩٧). كما حاول البعض تنميط Standardization هذه الممارسات المحاسبية، على النطاق الدولي، لتوحيد تلك الممارسات، مثل الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، أما التكييف Adaptation فيعنى تطبيق المعايير بعد إجراء تعديلات عليها بما يتناسب مع بيئة الممارسة المهنية (راشد، ٢٠١٠، إبراهيم، ٢٠١٧).

ويرجع تبنى IFRS في مصر إلى مجموعة عوامل مثل؛ تكاليف كل من المراجعة للقوائم المالية، ورأس المال، وإعداد المعايير، والاستثمار الأجنبي، كما أن تبنى IFRS يرتبط بنظم الدولة مثل: النظم المحاسبية، والنظم القانونية، ونظم ودوافع الإدارة (أبو الخير، ٢٠٠٧).

ويرى الباحث أن تبنى IFRS يحقق القدرة على توفير القابلية للمقارنة والقبول على المستوى الدولي، مع ضرورة توفيق هذه المعايير مع المتطلبات البيئية سواء الاقتصادية، أو القانونية، أو الاجتماعية، أو الثقافية. ورغم تبنى IFRS في مصر عام ٢٠١٥ إلا أنه لم يصاحبها تطوير مماثل في بيئة الممارسة المهنية، ويمثل هذا عائقاً في تنميط الممارسة العملية، مما ينعكس بالسلب على جودة الإفصاح عن التقارير المالية، وبالتالي وجود تأثير محدود للتبني على جودة التقارير المالية بصفة عامة.

ولقد أيدت بعض الدراسات (أبو طالب، ٢٠١٣؛ شحاته، ٢٠١٣) اهتمام المشرع المصري بتحسين البيئة القانونية للاستثمار دون تحسين بيئة الممارسة المهنية المحاسبية، حيث لا يوجد جهة مهنية تتولى إصدار معايير المحاسبة والمراجعة، ولا يوجد آليات للتطبيق والتحقق من الالتزام بها.

إن تبنى IFRS يضفي نوعاً من الثقة والمصداقية على التقارير المالية المنشورة، ولقد أثر كل من؛ تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، والأزمات المالية العالمية، على تبنى وتطبيق IFRS في مصر. حيث تذكر دراسات (العسيلي، ٢٠٠٥؛ خليل، ٢٠٠٦؛ عقل، ٢٠٠٨) أن الهيئة العامة للرقابة المالية قامت بتطبيق العديد من الأليات لتفعيل تطبيق IFRS كألية لحوكمة الشركات في الواقع العملي مثل؛ الإلزام بوجود لجان المراجعة بكل شركة، ونشر القوائم المالية، مما ترتب عليه تحسن جودة المعلومات المحاسبية بشكل واضح. كما وجدت علاقة طردية بين تطبيق أليات الحوكمة وجودة المعلومات المحاسبية وجودة عملية المراجعة.

ويخلص الباحث من ذلك إلى وجود أثر إيجابي لتطبيق أليات حوكمة الشركات (وخاصة لجان المراجعة) في البيئة المصرية، ولذا يؤيد تبنى IFRS في مصر، لما تحققه من آثار إيجابية على تحسن جودة أداء الشركات وتقاريرها المالية وأعمال المراجعة بها، الأمر الذي يكون له مردود إيجابي على قرارات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وبالنسبة لتأثير الأزمات المالية العالمية على جودة التقارير المالية وعلاقتها بتبني IFRS، تذكر دراسات (حسانين، ٢٠٠٣؛ أبو الخير، ٢٠٠٧؛ صالح، ٢٠٠٩) تحسن جودة تقارير الشركات المالية بعد تطبيق IFRS عما قبلها، مما انعكس على جودة عملية المراجعة لها. وتوصلت دراسة العسيلي (٢٠٠٨) إلى أن تبنى IFRS يتطلب عدد من الأسس منها؛ تعديل المعايير وفق المتطلبات البيئية الواقعية لضمان الالتزام بها، وذلك من خلال إدارة متغيرات البيئة المحيطة بالممارسات المحاسبية في مصر، وتطوير أسس التبني من خلال واقع الممارسات وتفعيل المشاركة من قبل مستخدمي هذه المعايير في كل مراحل التبني، بالإضافة إلى وجود الإطار الفكري الذى يساعد الجهة المصدرة لهذه المعايير على تبنى أساس ثابت ومحدد في طريقة التفكير عند تناول هذه الممارسات الجدلية، والذى يعد بمثابة الدستور المؤثر على هذه الممارسات المحاسبية.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن تبنى IFRS له أثر إيجابي على جودة التقارير المالية المنشورة، إلا أنها تحتاج إلى بعض التعديلات عليها لتوافق بيئة الممارسة المهنية المحاسبية في مصر.

وبشأن مردود التبني على العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، فلا شك أن هناك العديد من المزايا المحققة من تبنى IFRS مثل؛ زيادة جودة التقارير المالية، وتحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية، وزيادة إمكانية المقارنة بين التقارير المالية على المستوى الدولي، الأمر الذي يؤدى إلى تشجيع الاستثمار الأجنبي نظراً لتوحيد المعايير بين الدول. ولقد كان لتبنى IFRS تأثير على العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، حيث اتفقت العديد من الدراسات (De George et al., 2013; Abu Risheha & Al-Saeeda,2014;

Cameran & Perotti, 2014; Khlif & Achek,2016; Coffie & Bedi.2017; Tache, 2019; Miah, et al., 2020). على زيادة تعقيد عملية إعداد التقارير المالية، خاصة في السنة الأولى للتبني أكثر من السنوات التالية، حيث يوجد نقص في التفسير الموحد للمعايير وصعوبتها مما يترتب عليه زيادة تعقد أعمال المراجعة. ولكي تحافظ لجنة المراجعة على مستوى أدائها وجودتها، من خلال زيادة الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية، بما يضمن تقديم مستوى إفصاح أعلى وجودة التقارير المالية المعدة وفق IFRS، يتطلب الأمر زيادة مجهود ووقت المراجع لتفسير هذه المعايير، وبالتالي زيادة تكاليف عملية المراجعة والجهد المبذول في إصدار أحكام بشأن نصوصها، وجمع الأدلة الكافية والملائمة للوصول إلى رأى منخفض المخاطر، مما يترتب عليه زيادة أتعاب المراجعة.

لذلك يتوقع الباحث أن يختلف تأثير جودة لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة، بعد تبنى IFRS عنه قبل هذا التبني، وذلك بافتراض ثبات العوامل الأخرى التي قد تؤثر على هذه العلاقة على حالها. وبالتالي يتم اشتقاق فرض البحث الثاني الرئيسي **H_2** على النحو التالي:

H_2: يختلف تأثير جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.

وبشأن مردود التبني على العلاقة بين استقلال لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، فإنه على الرغم من وجود علاقة بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، إلا أن الدراسات التي تناولت هذه العلاقة بعد تبنى IFRS تتسم بالقلة، حيث تذكر بعض الدراسات (Ball, 2006; Griffin, et al., 2009; Jatiningrum, et al., 2020) أن تفعيل قواعد الحوكمة ومنها استقلال أعضاء لجنة المراجعة، والتي تعمل على تقليل أو منع التلاعب في التقارير المالية، وبالتالي منع إدارة الأرباح، يزيد من الجهد المطلوب من المراجع خاصة بعد تبنى IFRS، حيث تزداد صعوبة عملية المراجعة، وكمحاولة من المراجع تخفيض مخاطر الاكتشاف تزيد تكاليف عملية المراجعة وبالتالي تزداد أتعاب المراجعة.

لذلك يتوقع الباحث أن يختلف تأثير استقلال أعضاء لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة، بعد تبنى IFRS عنه قبل هذا التبني، وذلك بافتراض ثبات العوامل الأخرى التي قد تؤثر على هذه العلاقة على حالها. وبالتالي يتم اشتقاق فرض البحث الثاني الفرعي **H_{2a}** على النحو التالي:

H_{2a}: يختلف تأثير استقلال لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.

وبشأن مردود التبني على العلاقة بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، يوجد علاقة إيجابية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، ولكن توجد دراسات قليلة تصف أثر التبني على هذه العلاقة. حيث تذكر بعض الدراسات (Griffin, et al., 2009; Kim, et al., 2012; Abu Risheha & Al-Saeeda, 2014; Coffie & Bedi, 2017; Georgakopoulos & O'Dwyer Tianying, 2020). أن وجود خبراء في لجنة المراجعة يفيد في الرقابة على إعداد التقارير المالية، وفهم تفاصيل المعايير. كما أن تفعيل قواعد الحوكمة يزيد من الطلب على أعضاء ذوي خبرة، مما يزيد من درجة الثقة والجودة في التقارير المالية المنشورة، ومع تبنى IFRS يزيد خطر المراجعة، مما يتطلب زيادة مجهود المراجع خاصة في السنة الأولى من التبني مع زيادة تكاليف عملية المراجعة فتزيد أتعاب المراجعة.

إلا أن الدراسات (Wagenhofer, 2009; El Guindy & Trabelsi, 2020) توصلت إلى وجود علاقة سلبية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة رغم تبنى IFRS. حيث أن انخفاض خبرة أعضاء لجنة المراجعة يؤدى إلى نوع من التعقيد في التطبيق، وعدم تأكد بشأن التفسير السليم للمعايير، كما قد يزيد من احتمال حدوث الأخطاء المحاسبية مما يتطلب من المراجع مجهود ووقت كبير لتفادى مخاطر التقاضي وبالتالي تزيد أتعاب المراجعة.

لذلك يتوقع الباحث أن يختلف تأثير الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة بعد تبنى IFRS عنه قبل هذا التبني، وذلك بافتراض ثبات العوامل الأخرى التي قد تؤثر على هذه العلاقة على حالها. وبالتالي يتم اشتقاق فرض البحث الثاني الفرعي **H_{2b}** على النحو التالي:

H_{2b}: يختلف تأثير الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.

وبشأن مردود التبني على العلاقة بين التأهيل المحاسبي لأعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، يوجد علاقة إيجابية بين التأهيل المحاسبي لأعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، إلا أنه توجد القليل من الدراسات التي تناولت أثر تبنى IFRS على هذه العلاقة. حيث تذكر بعض الدراسات (Nasera & Nuseibeh, 2007; Griffin, et al., 2009; Jatiningrum, et al., 2020). أن التأهيل المحاسبي المهني لأحد أعضاء لجنة المراجعة يساعد على تفهم الأمور المحاسبية، نظراً لتعقد أعمال الشركات وزيادة الطلب على خدمات مراجع الحسابات. كما يساعد في تفسير المعايير الجديدة ومناقشة المراجع في تفاصيلها، وكذلك المساعدة في كشف الانحرافات المالية التي قد تحدث نتيجة عملية التبني، مما يزيد من المجهود لمراجع الحسابات وزيادة أتعاب المراجعة.

لذلك يتوقع الباحث أن يختلف تأثير التأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة، بعد تبنى IFRS عنه قبل هذا التبني، وذلك بافتراض ثبات العوامل الأخرى التي قد تؤثر على هذه العلاقة على حالها. وبالتالي يتم اشتقاق فرض البحث الثاني الفرعي H_{2c} على النحو التالي:

H_{2c}: يختلف تأثير التأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.

وبشأن مردود التبني على العلاقة بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، يمكن القول بأنه توجد علاقة إيجابية بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، إلا أنه توجد القليل من الدراسات التي تناولت أثر تبنى IFRS على هذه العلاقة. حيث تذكر بعض الدراسات (Jatiningrum, et al., 2020; Sangchan, et al., 2020). أن زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة يؤدى لزيادة جودة أداء لجنة المراجعة، وزيادة جودة عملية المراجعة بعد تبنى IFRS مما يزيد من مجهود المراجعة والوقت المخصص لعملية المراجعة وزيادة أتعاب المراجعة.

لذلك يتوقع الباحث أن يختلف تأثير عدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة، بعد تبنى IFRS عنه قبل هذا التبني، وذلك بافتراض ثبات العوامل الأخرى التي قد تؤثر على هذه العلاقة على حالها. وبالتالي يتم اشتقاق فرض البحث الثاني الفرعي H_{2d} على النحو التالي:

H_{2d}: يختلف تأثير عدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.

وبشأن مردود التبني على العلاقة بين عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، فإنه توجد علاقة إيجابية بين عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، إلا أنه يوجد القليل من الدراسات التي تناولت أثر تبنى IFRS على هذه العلاقة. حيث تذكر دراسة Jatiningrum, et al. (2020) أن زيادة عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة، يزيد من درجة التواصل والشفافية مع مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين، بعد تبنى IFRS، مما يؤثر على مجهود المراجعة ويزيد من أتعاب المراجعة.

إلا أن دراسة Sangchan, et al. (2020) ترى وجود علاقة سلبية بين عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، بسبب أن زيادة الإفصاح من جانب لجنة المراجعة وعدد التقارير الصادرة عنها يؤدى إلى انخفاض خطر المراجعة مما يؤدى لخفض مجهود المراجعة، وبالتالي انخفاض أتعاب المراجعة.

لذلك يتوقع الباحث أن يختلف تأثير عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة، بعد تبنى IFRS عنه قبل هذا التبني، وذلك بافتراض ثبات العوامل الأخرى التي قد تؤثر على هذه العلاقة على حالها. وبالتالي يتم اشتقاق فرض البحث الثاني الفرعي H_{2e} على النحو التالي:

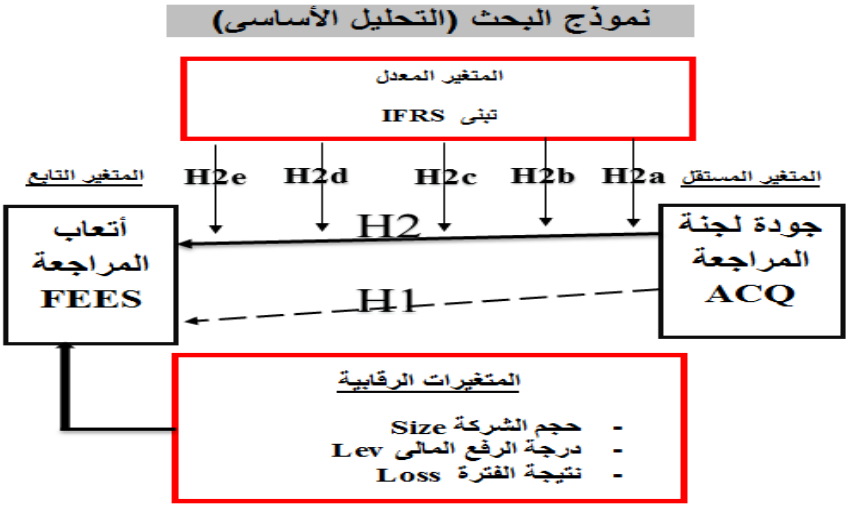
H_{2e}: يختلف تأثير عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.

٢/٦- نموذج ومنهجية البحث:

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فروض البحث، لاختبار العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ومدى اختلاف العلاقة بعد تبنى مصر لمعايير التقرير المالي الدولية الجديدة عام ٢٠١٥ كمتغير معدل Moderator للعلاقة الأساسية محل الدراسة. في ظل متغيرات رقابية هي؛ حجم الشركة، ونسبة الرفع المالي، ونتيجة الأعمال للشركة من ربح أو خسارة، وذلك قياساً على (عبد الغنى، ٢٠١٧؛ Dimitropoulos, et al., 2013).

١/٢/٦ـ نموذج البحث:

يظهر نموذج البحث كما يلي:



(المصدر: من إعداد الباحث)

٢/٢/٦ـ منهجية البحث:

تتناول الجزئية التالية من البحث هدف الدراسة التطبيقية، ومجتمع وعينة الدراسة، وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة، وأدوات وإجراءات الدراسة، والأساليب المستخدمة في التحليل الإحصائي، ونتائج اختبارات فرض البحث الرئيسي، والفروض الفرعية، وذلك على النحو التالي:

١/٢/٢/٦ـ هدف الدراسة التطبيقية:

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فرض البحث الرئيسي، والفروض الفرعية، ومن ثم إيجاد دليل عملي على ما إذا كان تبنى معايير التقارير المالية الدولية في مصر يؤثر على هذه العلاقة بالقوائم المالية للشركات المصرية المقيدة بالبورصة المصرية عن الفترة بعد التبني (٢٠١٦-٢٠١٨) مقارنة بالفترة قبل التبني (٢٠١٢-٢٠١٤) وذلك قياساً على عبد الغنى (٢٠١٧).

٢/٢/٢/٦- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٢ وحتى ٢٠١٨ (مع استبعاد عام ٢٠١٥ من التحليل)، حيث تم تبنى معايير التقرير المالي الدولية في مصر بداية من عام ٢٠١٥. كما تم استبعاد المؤسسات المالية من مجتمع الدراسة نظراً لخضوعها لقواعد رقابية وتنظيمية وقواعد إفصاح خاصة بها، وذلك قياساً على عبد الغنى (٢٠١٧). وقد تم اختبار عينة عشوائية من هذه الشركات والتي يشترط فيها توافر قوائمها المالية وإيضاحاتها المتممة عن السنوات من ٢٠١٢:٢٠١٤ كفترة قبل التبني، والسنوات من ٢٠١٦: ٢٠١٨ كفترة بعد التبني. حيث تم استخدام المعادلة التالية:

$$n = \frac{N * p * (1 - p)}{N * \frac{d^2}{Z^2} + P\ (1 - p)}$$

حيث:N هي حجم المجتمع، وهي عدد الشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية وهي ٢٦٨ شركة، d: هي نسبة الخطأ المسموح بها في التقدير وتساوى ١٠٪، Z: هي الدرجة المعيارية المساوية لمستوى الثقة ٩٥٪ وهي ١,٩٦، P: هي نسبة وجود الظاهرة محل الدراسة، ويتم تحديد قيمتها بشكل تعسفي ٥, لصعوبة تقديره والحصول عليه قبل إجراء الدراسة، وذلك قياساً على Stephanie Glen (2020)، في هذه الحالة نحصل على حجم عينة تساوى ٧١ مفردة.

أما إذا اتبعنا طريقة Slovin's Formula من خلال المعادلة الأتية:

$$n = \frac{N}{1 + N\ e^2}$$

(Slovin's Formula, https://prudencexd.weebly.com/index.html)

حيث: N هي حجم المجتمع، وهي عدد الشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية وهي ٢٦٨ شركة، **e**: هي نسبة الخطأ الحدية المسموح بها في التقدير وتساوى ١٠٪. وفي هذه الحالة نحصل على حجم عينة يساوى ٧٢، ولزيادة الدقة اختار الباحث أن يستخدم ٨٠ مشاهدة في السنة حجم للعينة. وبذلك بلغ عدد الشركات في العينة (٨٠) شركة سنوياً، بإجمالي عدد مشاهدات (٤٨٠) مشاهدة. آخذين في الاعتبار أن فترة بعد التبني من؛ ٢٠١٦: ٢٠١٨، وفترة ما قبل التبني من؛ ٢٠١٢: ٢٠١٤.

٣/٢/٢/٦- توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

تتكون متغيرات الدراسة من متغير تابع هو أتعاب مراقب الحسابات، ومتغير مستقل هو جودة لجنة المراجعة، ومتغير معدل هو تبنى مصر لمعايير التقرير المالي الدولية، ومتغيرات رقابية هي: حجم الشركة، ونسبة الرفع المالي، ونتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة، وفيما يلي توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

أ- المتغير التابع: أتعاب مراقب الحسابات Fees:

استخدم الباحث اللوغاريتم الطبيعي للأتعاب السنوية الكاملة، ويرمز له بالرمز **Fee**، وذلك قياساً على Amba and Al-Hajeri (2013). ولقد استخدم الباحث ذلك المقياس اعتماد اً على بيانات محاضر الجمعيات العامة للشركات.

ب- المتغير المستقل: جودة لجنة المراجعة ACQ :

تم قياس جودة لجنة المراجعة ويرمز له بالرمز **ACQ**، من خلال خمسة مقاييس هي؛ استقلال لجنة المراجعة، والخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، والتأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة، وعدد التقارير الصادرة عن اللجنة، وذلك قياساً على Miah, et al. (2020).

ب/١- استقلال لجنة المراجعة Independence:

تشكل لجنة المراجعة في مصر، وفقاً لدليل قواعد حوكمة الشركات، من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين، أو من خارج الشركة. ويرمز له بالرمز **Indep** ، ولأغراض التحليل الإحصائي يتم قياسه بنسبة الأعضاء المستقلين إلى إجمالي عدد الأعضاء، وذلك قياساً على Ferreira (2008).

ب/٢- الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة Experience:

وفقاً لدليل قواعد حوكمة الشركات، يجب وجود عضو واحد على الأقل لديه خبرة مالية، ويرمز له بالرمز **Exper**، ولأغراض التحليل الإحصائي يتم قياسه بنسبة الأعضاء ذوي الخبرة المالية إلى إجمالي عدد الأعضاء، وذلك قياساً على O'Melveny and Myers (2004).

ب/٣- التأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة Preparation:

إن توافر تأهيل محاسبي في أحد أعضاء لجنة المراجعة، يزيد من القدرة على تقييم السياسات المحاسبية وبالتالي زيادة الثقة في التقارير المالية، ويرمز له بالرمز **Prep**، ولأغراض التحليل الإحصائي يتم قياسه بنسبة الأعضاء ذوي التأهيل المحاسبي إلى إجمالي عدد الأعضاء، وذلك قياساً على O'Melveny and Myers (2004).

ب/٤- عدد اجتماعات لجنة المراجعة Meetings:

وفقاً لدليل قواعد حوكمة الشركات، يجب أن تجتمع اللجنة مرة كل ثلاثة شهور على الأقل، ويرمز له بالرمز **Meetings**. ولأغراض التحليل الإحصائي يتم قياسه بنسبة عدد الاجتماعات الفعلية إلى ١٢، حيث تبين للباحث أن معظم الشركات تجتمع فيها لجنة المراجعة شهرياً، وذلك قياساً على Yatim,et al. (2006).

ب/٥- عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة Reports:

إن عدد التقارير الصادرة عن اللجنة، يحسن من الشفافية وجودة التقارير المالية بالشركة، ويرمز له بالرمز **Reports**، ولأغراض التحليل الإحصائي يتم قياسه بنسبة عدد التقارير الفعلية إلى ٤، حيث تبين للباحث أن معظم لجان المراجعة بالشركات تصدر تقارير ربع سنوية، وذلك قياساً على Ali, et al. (2018).

ج- المتغير المعدل Moderating Variable: تبنى IFRS

هو المتغير المعدل للعلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، حيث نختبر مدى تأثير تبنى معايير التقرير المالي الدولية على هذه العلاقة في فترة ما بعد التبني (٢٠١٦: ٢٠١٨) مقارنة بفترة ما قبل التبني (٢٠١٢: ٢٠١٤) [١]. ويقاس التبني كمتغير وهمى يرمز له بالرمز **IFRS**، يأخذ قيمة (١) للمشاهدات بعد فترة التبني، والقيمة (صفر) للمشاهدات قبل فترة التبني. وذلك قياساً على (عبد الغنى، ٢٠١٧؛ Dimitropoulos, et al., 2013).

د- المتغيرات الرقابية: وتشمل:

د/١- حجم الشركة Firm Size:

يعبر حجم الشركة عن إجمالي الأصول وحجم عمليات الشركة، ويقاس باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول. ويرمز له بالرمز**Size** ، وذلك قياساً على (عبد الغنى، ٢٠١٧؛ Gong & Wang,2016).

[١] تم استبعاد سنة ٢٠١٥ التي صدرت فيها معايير المحاسبة المصرية الجديدة.

د/٢- نسبة الرفع المالي للشركة Lev**:**

تعبر عن مدى اعتماد الشركة على الاقتراض لتمويل أصولها، وتقاس بنسبة إجمالي الديون إلى إجمالي الأصول في نهاية الفترة المحاسبية. ويرمز له بالرمز **Lev**، وذلك قياساً على (عبد الغنى، ٢٠١٧؛ Andre, 2016).

د/٣- نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة Loss:

تعكس ربحية الشركة المدى الذي يمكن لمكتب المراجعة تحمل خسارة في حالة عدم قدرة الشركة على البقاء مالياً، حيث تؤثر نتيجة الأعمال على أتعاب المراجعة. ويرمز له بالرمز **Loss**، وذلك قياساً على Bruno and Silva (2020).

٤/٢/٢/٦- أدوات وإجراءات الدراسة:

حصل الباحث على القوائم المالية السنوية الكاملة، وإيضاحاتها المتممة، وتقارير مجالس الإدارة، ومحاضر اجتماعات الجمعيات العامة للمساهمين، وتقارير لجان المراجعة بالشركات، من خلال موقع مباشر مصر ومواقع الشركات على شبكة الإنترنت، والتي بلغت (٨٠) شركة على مدار السنوات ٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤، ٢٠١٦،٢٠١٧، ٢٠١٨. والتي تمثل فترة إجراء الدراسة، ولقد تم استبعاد سنة ٢٠١٥ لأنها تمثل سنة التبني في مصر، وبذلك تعتبر بيانات الدراسة بيانات سلسلة زمنية قطاعية، حيث تم تقسيم فترة الدراسة إلى فترتين، الفترة الأولى هي ما قبل التبني، وهي السنوات ٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤. والفترة الثانية بعد التبني وهي السنوات ٢٠١٦، ٢٠١٧، ٢٠١٨. وذلك قياساً على (راشد،٢٠١٠؛ عبد الغنى، ٢٠١٧؛ Rutledge,et al.,2015).

٥/٢/٢/٦- أدوات التحليل الإحصائي:

استخدم الباحث عدة أساليب إحصائية خلال فترتي قبل وبعد التبني، مثل: الانحراف المعياري والوسط الحسابي، وأقل قيمة وأعلى قيمة. كما تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد لتقدير معلمات نماذج الانحدار لاختبار فروض البحث. كما تم استخدام معامل التحديد ($\mathbf{R^2}$)، ومعامل التحديد المعدل (Adjusted $\mathbf{R^2}$)، وتحليل التباين ANOVA لاختبار معنوية النموذج باستخدام F- Testثم اختبار T-Test لاختبار معنوية معاملات الانحدار. كما تم استخدام مؤشر التباين المقبول Tolerance لكل متغير من المتغيرات المستقلة الفرعية لتحديد درجة الارتباط الذاتي Collinearity Diagnostics بين كل أو بعض المتغيرات المستقلة. وقد تم استخدام برنامج SPSS لتحليل الانحدار المتعدد.

٦/٢/٢/٦- النماذج الإحصائية المستخدمة في اختبار فروض البحث:

أ- نموذج اختبار الفرض الرئيسي (H_1) والفروض الفرعية:

أ/١- نموذج اختبار الفرض الرئيسي (H_1):

لاختبار أثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. باستخدام بيانات القوائم المالية على مدار فترة الدراسة (٢٠١٢- ٢٠١٤). تم استخدام النموذج التالي:

$$\mathbf{Fee = \beta_0 + \beta_1 ACQ + \beta_2 Size + \beta_3 Lev + \beta_4 Loss + e}$$

أ/٢- نماذج اختبار الفروض الفرعية:

أ/١/٢- لاختبار أثر استقلال لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية(**H_{1a}**). تم استخدام النموذج التالي:

$$\mathbf{Fee = \beta_0 + \beta_1 Indep + e}$$

أ/٢/٢- لاختبار أثر الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية(**H_{1b}**). تم استخدام النموذج التالي:

$$\mathbf{Fee = \beta_0 + \beta_1 Exper + e}$$

أ/٣/٢- لاختبار أثر التأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية(**H_{1c}**). تم استخدام النموذج التالي:

$$\mathbf{Fee = \beta_0 + \beta_1 Prep + e}$$

أ/٤/٢- لاختبار أثر عدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية(**H_{1d}**). تم استخدام النموذج التالي:

$$\mathbf{Fee = \beta_0 + \beta_1 Meetings + e}$$

أ/٢/٥- لاختبار أثر عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية(H_{1e}). تم استخدام النموذج التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 Reports + e$$

حيث:

β_0: الجزء الثابت في معادلة الانحدار، $\beta_1 - \beta_4$: معاملات الانحدار، **Fee :** لو أتعاب مراقب الحسابات، **ACQ:** جودة لجنة المراجعة، **Size:** تشير إلى حجم الشركة، **Lev:** تشير إلى مستوى الرفع المالي، **Loss:** النتيجة، **Indep:** الاستقلال، **Exper:** الخبرة المالية، **Prep:** التأهيل المحاسبي، **Meetings:** عدد الاجتماعات، **Reports:** عدد التقارير.

ب- نموذج اختبار الفرض الرئيسي (H_2) والفروض الفرعية:

ب/١- نموذج اختبار الفرض الرئيسي (H_2):

لاختبار أثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. باستخدام بيانات القوائم المالية على مدار فترة الدراسة (٢٠١٦-٢٠١٨). تم استخدام النموذج التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 ACQ + \beta_2 IFRS + \beta_3 (ACQ * IFRS) + \beta_4 Size + \beta_5 Lev + \beta_6 Loss + e$$

ب/٢- نماذج اختبار الفروض الفرعية:

ب/١/٢- لاختبار أثر استقلال لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية(H_{2a}) بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. تم استخدام النموذج التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 Indep + \beta_2 IFRS + \beta_3 (IFRS * Indep) + e$$

ب/٢/٢- لاختبار أثر الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية (H_{2b}) بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. تم استخدام النموذج التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 EXP + \beta_2 IFRS + \beta_3 (IFRS * EXP) + e$$

ب/٢/٣- لاختبار أثر التأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية (H_{2c}) بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. تم استخدام النموذج التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 Prep + \beta_2 IFRS + \beta_3 (IFRS * Prep) + e$$

ب/٢/٤- لاختبار أثر عدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية (H_{2d}) بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. تم استخدام النموذج التالي:

$$Fee = \beta 0 + \beta 1 Meetings + \beta_2 IFRS + \beta_3 (IFRS * Meetings) + e$$

ب/٢/٥- لاختبار أثر عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية (H_{2e}) بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. تم استخدام النموذج التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 Reports + \beta_2 IFRS + \beta_3 (IFRS * Reports) + e$$

حيث:

IFRS: تبنى معايير التقارير المالية الدولية.

ACQ * IFRS: متغير تفاعلي بين التبني وجودة لجنة المراجعة.

Indep * IFRS: متغير تفاعلي بين التبني والاستقلال.

Exp * IFRS: متغير تفاعلي بين التبني والخبرة المالية.

Prep * IFRS: متغير تفاعلي بين التبني والتأهيل المحاسبي.

Meetings * IFRS: متغير تفاعلي بين التبني وعدد الاجتماعات.

Reports * IFRS: متغير تفاعلي بين التبني وعدد التقارير.

e: الخطأ العشوائي.

٧/٢/٢/٦- نتائج اختبارات فروض البحث:

قام الباحث بعرض عدد من الإحصاءات الوصفية للمتغيرات خلال فترتي الدراسة، قبل وبعد تبنى **IFRS**، مثل: الانحراف المعياري Std. Deviation، والوسط الحسابي Mean، وأدنى وأعلى قيمة. ويعرض الجدول التالي الإحصاءات الوصفية، وذلك على النحو التالي:

قبل تبنى IFRS

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
LEV	240	.0073313298	1.11406	.40680	.2188
SIZE	240	7.5774577098	10.14026	8.9604	.6374
LOSS	240	.0	1.0	.525	.5004
Indep	240	75.0	100.0	91.250	11.9492
EXP	240	.0	25.0	22.500	7.5157
Prep	240	.0	25.0	22.500	7.5157
Meetings	240	.0	100.0	38.092	19.6871
Reports	240	.0	100.0	94.375	19.7956
ACQ	240	15.0	66.8	53.743	8.7984
FEES	240	4.07	5.88	4.9029	.39260

بعد تبنى IFRS

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
LEV	240	.00048672	6.1155475	.5256924	.78797
SIZE	240	7.2049	10.627647	8.985571	.77972
LOSS	240	.0	1.0	.525	.5004
Indep	240	75.0	100.0	91.250	11.9492
Exp	240	.0	25.0	22.500	7.5157
Prep	240	.0	25.0	22.500	7.5157
Meetings	240	.0	100.0	44.800	25.3856
Reports	240	.0	100.0	96.250	17.3114
ACQ	240	15.0	70.0	55.460	9.2047
FEES	240	4.17	5.93	4.9892	.39282

ولقد تم استخدام مستوى معنوية ٥٪ كقاعدة للقرار بحيث يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل إذا كانت قيمة P-Value أقل من ٥٪ والعكس. ولاختبار أثر تبنى IFRS على العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، تم تعديل نموذج البحث الأول من خلال إضافة متغير وهمى يرمز له بالرمز **IFRS** الذي يعبر عن تبنى IFRS، يأخذ القيمة (١) للمشاهدات بعد التبني، ويأخذ القيمة (صفر) للمشاهدات قبل التبني. كما يتطلب الأمر تقدير الأثر التفاعلي بين هذا المتغير على مستوى جودة لجنة المراجعة كمتغير مستقل، وذلك من خلال ضربه في المتغيرات المستقلة

الفرعية للنموذج وهي: استقلال لجنة المراجعة، والخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، والتأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة، وعدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة. وذلك قياساً على (عبد الغنى، ٢٠١٧؛ Akhalumeh, 2017). وذلك على النحو التالي:

أ- نتائج اختبار الفرض الرئيسي H_1 :

لاختبار أثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. تم صياغة هذا الفرض كفرض عدم كما يلي:

H_0: لا تؤثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 ACQ + \beta_2 Size + \beta_3 Lev + \beta_4 Loss + e$$

ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض:

ANOVA

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	11.292	4	2.823	25.971	.000
Residual	25.545	235	.109		
Total	36.837	239			

Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1.651	.336		4.911	.000
ACQ	.004	.002	.085	1.544	.124
Size	.340	.036	.552	9.536	.000
Lev	.043	.098	.024	.437	.663
Loss	-.031	.046	-.039	-.676	.500

يتضح من الجداول السابقة أن النموذج معنوي ويعتمد عليه لاختبار العلاقة محل الدراسة حيث كان مستوى معنوية F أقل من ٥٪. و**عدم قبول** الفرض الرئيسي H_1 حيث P- Value= .124 وهي أكبر من مستوى المعنوية المقبول ٥٪، وبالتالي لا تؤثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

إلا أن هذه النتيجة لا تتفق مع بعض الدراسات السابقة (Elizabeth, et al.,2009; Lifschutz, 2010; Redmayne, et al.,2011; Chan, et al.,2012; Urhoghide & Izedonmi, 2015; Ali, et al.,2018). فقد وجد بعضها علاقة إيجابية بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، بينما وجد البعض الأخر علاقة سلبية بينهم. وتفسير ذلك أن هذا يتوقف على طبيعة وجهة النظر التي تتبناها لجنة المراجعة بالشركة، والبيئة التي تم تطبيق الدراسة بها، وصورية دور لجنة المراجعة في بعض الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

أ/١- نتائج اختبار الفرض الفرعي H_{1a} :

لاختبار أثر استقلال لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. تم صياغة هذا الفرض كفرض عدم كما يلي:

H_{0a}: لا يؤثر استقلال لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 Indep + e$$

ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض:

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	3.413	.170		20.068	.000
Indep	.016	.002	.497	8.834	.000

يتضح من الجدول السابق، **قبول** الفرض الفرعي H_{1a} حيث P- Value = .000 وهي أقل من ٥٪، وبالتالي يؤثر استقلال لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

أ/٢- نتائج اختبار الفرض الفرعي H_{1b} :

لاختبار أثر الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. تم صياغة هذا الفرض كفرض عدم كما يلي:

H_{0b}: لا تؤثر الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 Exper + e$$

ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض:

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	4.871	.080		60.676	.000
Exper	.001	.003	.027	.421	.674

يتضح من الجدول السابق، **عدم قبول** الفرض الفرعي H_{1b} حيث P- Value = .674 وهي أكبر من ٥٪، وبالتالي لا تؤثر الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

أ/٣- نتائج اختبار الفرض الفرعي H_{1c} :

لاختبار أثر التأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. تم صياغة هذا الفرض كفرض عدم كما يلي:

H_{0c}: لا يؤثر التأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار التالي:

$$Fee = B_0 + B_1 Prep + e$$

ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض:

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	4.871	.080		60.676	.000
Prep	.001	.003	.027	.421	.674

يتضح من الجدول السابق، **عدم قبول** الفرض الفرعي H_{1c} حيث P- Value = .674 وهي أكبر من ٥٪، وبالتالي لا يؤثر التأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

أ/٤- نتائج اختبار الفرض الفرعي H_{1d} :

لاختبار أثر عدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. تم صياغة هذا الفرض كفرض عدم كما يلي:

H_{0d}: لا يؤثر عدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 Meetings + e$$

ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض:

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	5.015	.055		91.537	.000
Meetings	-.003	.001	-.148	-2.310	.022

يتضح من الجدول السابق، **قبول** الفرض الفرعي H_{1d} حيث P- Value = .022 وهي أقل من ٥٪، وبالتالي يؤثر عدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

أ/٥- نتائج اختبار الفرض الفرعي H_{1e} :

لاختبار أثر عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. تم صياغة هذا الفرض كفرض عدم كما يلي:

H_{0e}: لا يؤثر عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 Reports + e$$

ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض:

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	4.796	.124		38.757	.000
Reports	.001	.001	.057	.881	.379

يتضح من الجدول السابق، **عدم قبول** الفرض الفرعي H_{1e} حيث P- Value = .379 وهي أكبر من ٥٪، وبالتالي لا يؤثر عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ب- نتائج اختبار الفرض الرئيسي H_2 :

لاختبار أثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. تم صياغة هذا الفرض كفرض عدم كما يلي:

H_0: لا يختلف تأثير جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 ACQ + \beta_2 IFRS + \beta_3 (ACQ * IFRS) + \beta_4 Size + \beta_5 Lev + \beta_6 Loss + e$$

ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض:

ANOVA

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	15.970	6	2.662	21.469	.000
Residual	58.640	473	.124		
Total	74.610	479			

Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	2.631	.255		10.318	.000
ACQ	.004	.003	.088	1.479	.000
IFRS	-.049	.198	-.062	-.248	.000
ACQ.IFRS	.002	.004	.154	.595	.000
SIZE	.228	.025	.411	9.309	.000
LEV	.041	.028	.060	1.441	.150
LOSS	.005	.035	.007	.155	.877

يتضح من الجداول السابقة، أن النموذج معنوي ويعتمد عليه لاختبار العلاقة محل الدراسة حيث كان مستوى معنوية F أقل من ٥٪. و**قبول** الفرض الرئيسي H_2 حيث P- Value = .000 وهى أقل من مستوى المعنوية المقبول ، وبالتالي تؤثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. وكان المتغير التفاعلي (ACQ * IFRS) معنوياً حيث نتيجة P- Value أقل من ٥٪، مما يعنى أن التبني أثر معنوياً على العلاقة محل الدراسة، لذلك تحول رفض الفرض الرئيسي قبل التبني **H_1** إلى قبول الفرض الرئيسي بعد التبني **H_2**.

وتتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات (De George, et al., 2013; Abu Risheha & Al-Saeeda,2014; Cameran & Perotti, 2014; Khlif & Achek,2016; Coffie & Bedi,2017; Tache, 2019; Miah, et al., 2020). حيث كان لتبنى IFRS تأثير على العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة.

ب/١- نتائج اختبار الفرض الفرعي H_{2a}:

لاختبار أثر استقلال لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. تم صياغة هذا الفرض كفرض عدم كما يلي:

H_{0a}: لا يختلف تأثير استقلال لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1\ Indep + \beta_2\ IFRS + \beta_3\ (IFRS * Indep) + e$$

ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض:

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	3.413	.171		19.980	.000
Indep	.016	.002	.494	8.795	.000
IFRS.Indep	.000	.003	-.048	-.155	.877
IFRS	.123	.242	.156	.511	.610

يتضح من الجدول السابق، **قبول** الفرض الفرعي H_{2a} حيث P- Value = .000 وهي أقل من ٥٪، وبالتالي يؤثر استقلال لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. وكان المتغير التفاعلي (IFRS * Indep) غير معنوياً حيث نتيجة P- Value أكبر من ٥٪، مما يعنى أن التبني غير مؤثر على العلاقة محل الدراسة. لذلك ظل قبول الفرض الفرعي قبل التبني **H_{1a}** مقبولاً بعد التبني**H_{2a}** .

ب/٢- نتائج اختبار الفرض الفرعي H_{2b} :

لاختبار أثر الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. تم صياغة هذا الفرض كفرض عدم كما يلي:

H_{0b}: لا يختلف تأثير الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 EXP + \beta_2 IFRS + \beta_3 (IFRS * EXP) + e$$

ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض:

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	4.871	.080		60.716	.000
EXP	.001	.003	.027	.422	.674
FRS.EXP	.002	.005	.066	.437	.662
IFRS	.039	.113	.050	.345	.730

يتضح من الجدول السابق، **عدم قبول** الفرض الفرعي H_{2b} حيث P- Value = .674 وهي أكبر من ٥٪، وبالتالي لا تؤثر الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. وكان المتغير التفاعلي (IFRS * EXP) غير معنوياً حيث نتيجة P- Value أكبر من ٥٪، مما يعنى أن التبني غير مؤثر على العلاقة محل الدراسة. لذلك ظل عدم قبول الفرض الفرعي قبل التبني H_{1b} غير مقبولاً بعد التبنيH_{2b} .

ب/٣- نتائج اختبار الفرض الفرعي H_{2c} :

لاختبار أثر التأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. تم صياغة هذا الفرض كفرض عدم كما يلي:

H_{0c}: لا يختلف تأثير التأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 Prep + \beta_2 IFRS + \beta_3 (IFRS * Prep) + e$$

ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض:

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	4.871	.080		60.716	.000
Prep	.001	.003	.027	.422	.674
IFRS.Prep	.002	.005	.066	.437	.662
IFRS	.039	.113	.050	.345	.730

يتضح من الجدول السابق، **عدم قبول** الفرض الفرعي H_{2c} حيث P- Value = .674 وهي أكبر من ٥٪، وبالتالي لا يؤثر التأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. وكان المتغير التفاعلي (IFRS * Prep) غير معنوياً حيث نتيجة P- Value أكبر من ٥٪، مما يعنى أن التبني غير مؤثر على العلاقة محل الدراسة. لذلك ظل عدم قبول الفرض الفرعي قبل التبني **H_{1c}** غير مقبولاً بعد التبني **H_{2c}**.

ب/ ٤- نتائج اختبار الفرض الفرعي H_{2d} :

لاختبار أثر عدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. تم صياغة هذا الفرض كفرض عدم كما يلي:

H_{0d}: لا يختلف تأثير عدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار التالي:

$$\mathbf{Fee = \beta_0 + \beta_1\ Meetings + \beta_2\ IFRS + \beta_3\ (IFRS * Meetings) + e}$$

ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض:

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	5.015	.055		91.043	.000
Meetings	-.003	.001	-.172	-2.297	.022
IFRS.Meeting	.002	.002	.167	1.414	.158
IFRS	.003	.075	.004	.040	.968

يتضح من الجدول السابق، **قبول** الفرض الفرعي H_{2d} حيث P- Value = .022 وهي أقل من ٥٪، وبالتالي يؤثر عدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. وكان المتغير التفاعلي (IFRS * Meetings) غير معنوياً حيث نتيجة P- Value أكبر من ٥٪، مما يعنى أن التبني غير مؤثر على العلاقة محل الدراسة. لذلك ظل قبول الفرض الفرعي قبل التبني **H_{1d}** مقبولاً بعد التبني**H_{2d}** .

ب/٥- نتائج اختبار الفرض الفرعي H_{2e} :

لاختبار أثر عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. تم صياغة هذا الفرض كفرض عدم كما يلي:

H_{0e}: لا يختلف تأثير عدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 Reports + \beta_2 IFRS + \beta_3 (IFRS * Reports) + e$$

ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض:

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	4.796	.123		38.888	.000
Reports	.001	.001	.053	.884	.377
IFRS.Reports	.002	.002	.240	.979	.328
IFRS	-.099	.189	-.125	-.524	.601

يتضح من الجدول السابق، **عدم قبول** الفرض الفرعي H_{2e} حيث P- Value = .377 وهي أكبر من ٥٪، وبالتالي لا يؤثر عدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. وكان المتغير التفاعلي (IFRS * Reports) غير معنوياً حيث نتيجة P- Value أكبر من ٥٪، مما يعنى أن التبني غير مؤثر على العلاقة محل الدراسة. لذلك ظل عدم قبول الفرض الفرعي قبل التبني **H_{1e}** غير مقبولاً بعد التبني**H_{2e}** .

٣/٢/٦- التحليل الإضافي:

قام الباحث بإعادة اختبار الفروض من خلال قياس معنوية الفرق بين النموذجين قبل وبعد تبني IFRS، حيث يتم الاختبار للفروض على النحو التالي:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 ACQ + \beta_2 Size + \beta_3 Lev + \beta_4 Loss + e$$

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 ACQ + \beta_2 IFRS + \beta_3 (ACQ * IFRS) + \beta_4 Size + \beta_5 Lev + \beta_6 Loss + e$$

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error
1	.454	.206	.200	.35307

وصياغة فرضى البحث التاليين:

H_0: Two models are the same (depending on R^2)

H_1: Two models not the same (depending on R^2)

وباستخدام المعادلة التالية لاحتساب قيمة إحصائية اختبار **F** المحسوبة:

$$F = \frac{(R_L^2 - R_S^2) / (df_L - df_s)}{(1 - R_L^2) / (N - df_L - 1)}$$

F= 24.071

حيث:

R^2: معامل التحديد، df: درجات الحرية (عدد المتغيرات – ١)

R^2_L = R^2 of Large Variable model = 0.214 (with IFRS)

R^2_S = R^2 of Small Variable model = 0.206 (without IFRS)

df_L = Number of variables of Large Model – 1 = 7-1 = 6

df_S = Number of variables of Small Model – 1 = 5-1 = 4

N = 480, α = 0.05

ثم باستخدام المعادلة التالية لاحتساب قيمة إحصائية اختبار **F** الجدولية:

F Tabulated = $F_{(dfl - dfs, N-dfl - 1, \alpha)}$ = $F_{(2, 473, 0.05)}$ = 3.01

وبناءاً عليه فإن القيمة الجدولية لاختبار **F** (٣,٠١) أقل من قيمة إحصائية اختبار **F** المحسوبة (٢٤,٠٧)، **ولذلك فنحن نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل، مما يعنى أن هناك فرقاً معنوياً بعد دخول متغير IFRS في النموذج الرئيسي. مما يعنى أن متغير التبني معنوياً وأثر على العلاقة محل الدراسة، لذلك تحول رفض الفرض الرئيسي قبل التبني H_1 إلى قبول الفرض الرئيسي بعد التبنيH_2** .

ويخلص الباحث من ذلك إلى ما يلي:

- **عدم قبول** الفرض الرئيسي H_1 بوجود تأثير لجودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. بينما تم **قبول** الفرض الرئيسي H_2 بوجود أثر لجودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن

مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. مما يعنى أن وجود IFRS أثر على الفرض الرئيسي**H_1** ، وبذلك فإن تأثير تبنى معايير التقرير المالي الدولية كان معنوياً على هذه العلاقة بالقوائم المالية للشركات محل الدراسة.

- **قبول** الفرض الفرعي H_{1a} بوجود تأثير لاستقلال لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. كما تم **قبول** الفرض الفرعي H_{2a} بوجود تأثير لاستقلال لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. مما يعنى أن وجود IFRS لم يؤثر على الفرض الفرعي **H_{1a}** ، وبذلك فإن تأثير تبنى معايير التقرير المالي الدولية لم يكن معنوياً على هذه العلاقة بالقوائم المالية للشركات محل الدراسة.
- **عدم قبول** الفرض الفرعي **H_{1b}** بوجود تأثير للخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **وعدم قبول** الفرض الفرعي H_{2b} بوجود تأثير للخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. مما يعنى أن وجود IFRS لم يؤثر على الفرض الفرعي **H_{1b}**، وبذلك فإن تأثير تبنى معايير التقرير المالي الدولية لم يكن معنوياً على هذه العلاقة بالقوائم المالية للشركات محل الدراسة.
- **عدم قبول** الفرض الفرعي **H_{1c}** بوجود تأثير للتأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **وعدم قبول** الفرض الفرعي H_{2c} بوجود تأثير للتأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. مما يعنى أن وجود IFRS لم يؤثر على الفرض الفرعي **H_{1c}** ، وبذلك فإن تأثير تبنى معايير التقرير المالي الدولية لم يكن معنوياً على هذه العلاقة بالقوائم المالية للشركات محل الدراسة.
- **قبول** الفرض الفرعي H_{1d} بوجود تأثير لعدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. كما تم **قبول** الفرض الفرعي H_{2d} بوجود تأثير لعدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. مما يعنى أن وجود IFRS لم

يؤثر على الفرض الفرعي **H_{1d}** ، وبذلك فإن تأثير تبنى معايير التقرير المالي الدولية لم يكن معنوياً على هذه العلاقة بالقوائم المالية للشركات محل الدراسة.

● **عدم قبول** الفرض الفرعي **H_{1e}** بوجود تأثير لعدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **وعدم قبول** الفرض الفرعي H_{2e} بوجود تأثير لعدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني. مما يعنى أن وجود IFRS لم يؤثر على الفرض الفرعي **H_{1e}** ، وبذلك فإن تأثير تبنى معايير التقرير المالي الدولية لم يكن معنوياً على هذه العلاقة بالقوائم المالية للشركات محل الدراسة.

والجدول التالي يلخص نتائج اختبار الفروض:

قبل IFRS	النتيجة	بعد IFRS	النتيجة	التفسير
H_1	رفض	H_2	قبول	أثر وجود IFRS على الفرض الرئيسي
H_{1a}	قبول	H_{2a}	قبول	لم يؤثر وجود IFRS على الفرض الفرعي
H_{1b}	رفض	H_{2b}	رفض	لم يؤثر وجود IFRS على الفرض الفرعي
H_{1c}	رفض	H_{2c}	رفض	لم يؤثر وجود IFRS على الفرض الفرعي
H_{1d}	قبول	H_{2d}	قبول	لم يؤثر وجود IFRS على الفرض الفرعي
H_{1e}	رفض	H_{2e}	رفض	لم يؤثر وجود IFRS على الفرض الفرعي

وفيما يلي عرض لخلاصة نتائج اختبار فرض البحث الرئيسي والفروض الفرعية قبل وبعد تبنى IFRS:

الفرض	صيغة الفرض قبل	القرار	الفرض	صيغة الفرض بعد	القرار
H_1	تؤثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.	رفض	H_2	يختلف تأثير جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.	**قبول**
H_{1a}	يؤثر استقلال لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.	قبول	H_{2a}	يختلف تأثير استقلال لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.	**قبول**
H_{1b}	تؤثر الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.	رفض	H_{2b}	يختلف تأثير الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.	**رفض**
H_{1c}	يؤثر التأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.	رفض	H_{2c}	يختلف تأثير التأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.	**رفض**
H_{1d}	يؤثر عدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.	قبول	H_{2d}	يختلف تأثير عدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.	**قبول**
H_{1e}	يؤثر عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.	رفض	H_{2e}	يختلف تأثير عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.	**رفض**

٣/٦- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة مع التطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من ٢٠١٢-٢٠١٨ وذلك قبل وبعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) في مصر.

واختص الجانب النظري والتطبيقي من البحث بالإجابة على مجموعة من الأسئلة، ركز **السؤال الأول** على ماهية شكل واتجاه العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، وتم الإجابة على هذا السؤال نظرياً، حيث اتضح وجود تباين في نتائج الدراسات، فقد وجدت بعضها وجود علاقة إيجابية بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، بينما وجدت البعض الأخر وجود علاقة سلبية بينهم، كما كان لتبنى IFRS تأثير على العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة أيضاً. وتم الإجابة على هذا السؤال تطبيقياً حيث تم **رفض** الفرض الرئيسي H_1 بوجود تأثير لجودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. بينما تم **قبول** الفرض الرئيسي H_2 بوجود أثر لجودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية سنة ٢٠١٥ عنه قبل هذا التبني.

وركز **السؤال الثاني** على ماهية شكل واتجاه العلاقة بين استقلال لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، وتم الإجابة على هذا السؤال نظرياً، حيث اتضح وجود علاقة إيجابية بين استقلال لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، كما وجد تأثير لاستقلال أعضاء لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة بعد تبنى IFRS عنه قبل هذا التبني، وتم الإجابة على هذا السؤال تطبيقياً حيث تم **قبول** الفرض الفرعي H_{1a} بوجود تأثير لاستقلال لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات قبل التبني، كما تم **قبول** الفرض الفرعي H_{2a} بوجود تأثير لاستقلال لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات بعد التبني، مما يعنى أن وجود IFRS لم يؤثر على هذه العلاقة.

وركز **السؤال الثالث** على ماهية شكل واتجاه العلاقة بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، وتم الإجابة على هذا السؤال نظرياً، حيث اتضح وجود تباين في نتائج الدراسات، فقد وجدت بعضها وجود علاقة إيجابية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، بينما وجدت البعض الأخر وجود علاقة سلبية بينهم، كما كان لتبنى IFRS تأثير على العلاقة بينهم. وتم الإجابة على هذا السؤال تطبيقياً

حيث تم **رفض** الفرض الفرعي **H_{1b}** بوجود تأثير للخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات قبل التبني. و**رفض** الفرض الفرعي H_{2b} بوجود تأثير للخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات بعد التبني، مما يعنى أن وجود IFRS لم يؤثر على هذه العلاقة.

وركز **السؤال الرابع** على ماهية شكل واتجاه العلاقة بين التأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، وتم الإجابة على هذا السؤال نظرياً، حيث اتضح وجود علاقة إيجابية بين التأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، كما وجد تأثير للتأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة بعد تبنى IFRS عنه قبل هذا التبني، وتم الإجابة على هذا السؤال تطبيقياً حيث تم **رفض** الفرض الفرعي **H_{1c}** بوجود تأثير للتأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات قبل التبني، و**رفض** الفرض الفرعي **H_{2c}** بوجود تأثير للتأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات بعد التبني، مما يعنى أن وجود IFRS لم يؤثر على هذه العلاقة.

وركز **السؤال الخامس** على ماهية شكل واتجاه العلاقة بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، وتم الإجابة على هذا السؤال نظرياً، حيث اتضح وجود علاقة إيجابية بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، كما وجد تأثير لعدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة بعد تبنى IFRS عنه قبل هذا التبني، وتم الإجابة على هذا السؤال تطبيقياً حيث تم **قبول** الفرض الفرعي **H_{1d}** بوجود تأثير لعدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات قبل التبني، كما تم **قبول** الفرض الفرعي **H_{2d}** بوجود تأثير لعدد اجتماعات لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات بعد التبني، مما يعنى أن وجود IFRS لم يؤثر على هذه العلاقة.

وركز **السؤال السادس** على ماهية شكل واتجاه العلاقة بين عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، وتم الإجابة على هذا السؤال نظرياً، حيث اتضح وجود علاقة إيجابية بين عدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة وأتعاب المراجعة، كما وجد تأثير لعدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب المراجعة بعد تبنى IFRS عنه قبل هذا التبني، وتم الإجابة على هذا السؤال تطبيقياً حيث تم **رفض** الفرض الفرعي **H_{1e}** بوجود تأثير لعدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات قبل التبني، و**رفض** الفرض الفرعي **H_{2e}** بوجود تأثير لعدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات بعد التبني، مما يعنى أن وجود IFRS لم يؤثر على هذه العلاقة.

وفي ضوء أهداف البحث وحدوده ومشكلته وما انتهى إليه من نتائج في شقيه النظري والتطبيقي، يوصى الباحث بما يلي:

- تكييف Adaptation معايير التقرير المالي الدولية في مصر، والتي تعنى تطبيق المعايير بعد إجراء تعديلات عليها بما يتناسب مع بيئة الممارسة المحاسبية والمهنية.
- يجب أن تهتم مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمهارات المهنية للعاملين بها، وعقد دورات تدريبية لمتابعة إصدارات معايير التقرير المالي الدولية والتطبيق السليم لها.
- أن تقوم هيئة الرقابة المالية بتشجيع الشركات على تدعم استقلال لجنة المراجعة، بما يزيد من جودة لجان المراجعة، ويؤدى إلى تخفيض أتعاب المراجعة.
- يجب على الشركات تدعيم اختبار الأعضاء الذين لديهم خبرة مالية ومؤهلات محاسبية، الأمر الذي يزيد من جودة لجان المراجعة، ويؤدى إلى تخفيض أتعاب المراجعة.
- يجب أن تهتم المؤتمرات العلمية لأقسام المحاسبة، وكذا البحوث المحاسبية بقضية تحديد أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية لمساعدة هيئة الرقابة المالية في إنشاء قاعدة بيانات لهذه الأتعاب.
- أن تهتم الجمعيات العامة للشركات بتحديد أتعاب مراقب الحسابات عن كل خدمة على حده، مراجعة، فحص محدود، خدمات ضريبية، .....وهكذا.

وفي ضوء ما سبق يقترح الباحث المجالات البحثية التالية مستقبلاً:

- أثر التحول نحو معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية للشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية.
- العلاقة بين خصائص الشركات وجودة لجان المراجعة.
- العلاقة بين تفعيل قواعد حوكمة الشركات وأتعاب المراجع الخارجي.
- العلاقة بين تبنى معايير التقرير المالي الدولية وأتعاب المراجع الخارجي.
- أثر تبنى IFRS على الوزن النسبي لأتعاب مراقب الحسابات عن خدمتي المراجعة والفحص المحدود.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية

- إبراهيم، محمد مصطفي حسن. ٢٠١٧. ***أثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية على قابلية القوائم المالية للمقارنة في الدول النامية: دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المسجلة في بورصة الأوراق المالية.*** رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.
- أبو الخير، مدثر طه.٢٠٠٧. أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية – دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول. ***المجلة العلمية للتجارة والتمويل***، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص: ٦٦-١٠٥.
- أبو طالب، أحمد محمد. ٢٠١٣. دراسة تحليلية للدوافع والعوامل التي تؤثر في اتخاذ قرار الإلزام بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في الدول النامية. ***مجلة المحاسبة المصرية***، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السادس، ص:١-٧٤.
- الرشيدي، ممدوح صادق.٢٠٠٦. الثقافة المجتمعية وأثرها على وضع معايير المحاسبة المالية مع إشارة للمعايير المصرية. ***مجلة البحوث التجارية المعاصرة***، كلية التجارة، جامعة سوهاج، العدد الأول، متاحة على الموقع: ***www. Infotechaccountants.com***
- السيد، أبوزيد كامل.١٩٩٨. دراسة انتقادية لمنهجية إصدار المعايير المحاسبية المصرية واختبار مدى ملاءمتها للبيئة المصرية لمواجهة التحديات المستقبلية. ***المؤتمر العلمي الثاني***، جامعة الزقازيق، ص:١٢١-١٦٩.
- الشواربى، محمد عبد المنعم. ٢٠١٨. دور دوران أعضاء لجان المراجعة في تحقيق فعالية لجنة المراجعة وأثر ذلك على أتعاب المراجعة الخارجية. ***مجلة الفكر المحاسبي***، جامعة عين شمس، العدد ٧، ص: ٢٦٩-٣٢٧.
- العسيلي، محمد أحمد. ٢٠٠٥. تفعيل الأليات المحاسبية لحوكمة الشركات من خلال استخدام قواعد القيد بالبورصات المالية، دراسة تطبيقية. ***مؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والمالية***، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- العسيلي، محمد أحمد. ٢٠٠٨. دراسة تحليلية مقارنة لآليات تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة المالية القومية ومعايير المحاسبة الدولية في مناطق التأثير المحاسبي على النظم المحاسبية الدولية (الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة)، ومناطق التأثر المحاسبي

بالنظم المحاسبية الدولية (جمهورية الصين الشعبية، وجمهورية مصر العربية). ***مجلة المحاسبة والإدارة والتمويل***، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص: ٣١١-٣٤٥.

- المنيف، عبد الله على، وعبد الرحمن إبراهيم.١٩٩٨. مهام لجان المراجعة ومعايير اختبار أعضائها – دراسة تطبيقية في السعودية. ***مجلة جامعة الملك عبد العزيز***، ص: ٣٧-٦٨.
- جرمان، أيمن.٢٠١٧. ***دور لجان المراجعة في تحسين جودة المعلومات المالية، دراسة استطلاعية***. رسالة ماجستير منشورة، جامعة العربي، الجزائر.
- جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.٢٠١٥. الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة. متاح على الموقع: ***http://www.esaaegypt.com***
- حسانين، أحمد سعيد.٢٠٠٣. تقييم جودة المعايير المحاسبية، دراسة تحليلية مقارنة بين البيئة المصرية والبيئة السعودية. ***المجلة العلمية للتجارة والتمويل***، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص: ١١٢-١٤٥.
- حلس، سالم عبد الله.٢٠٠٣. العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين. ***مجلة الجامعة الاسلامية***، العدد (١)، ص: ٢٤٨-٢٧٥.
- حمد، علام، وسروجمال. ٢٠٠٩. العوامل المؤثرة في تحديد قيمة أتعاب المراجعة في الجمهورية اليمنية. ***مجلة المحاسب القانوني***، العدد (٨)، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين.
- خالد، إبراهيم عبدالحى.٢٠١١. ***دراسة العلاقة بين لجان المراجعة وجودة التقارير المالية، دراسة نظرية ميدانية***. رسالة ماجستير منشورة، جامعة أسيوط.
- خليل، محمد إبراهيم.٢٠٠٦. دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية – دراسة نظرية تطبيقية. متاحة على الموقع: ***www.Infotechaccountants.com***
- راشد، محمد إبراهيم محمد.٢٠١٠. ***دراسة وتحليل نماذج قياس التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية في إطار الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية لتقييم أثره على تكلفة التمويل بالملكية والاقتراض – دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية.*** رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- شحاته، أحمد بسيوني محمد. ١٩٩٧. نحو توفيق الممارسات المحاسبية على المستوى الإقليمي العربي. ***مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية***، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص: ٢٣٥-٢٩١.

- شحاته، أحمد بسيوني محمد.٢٠١٣. مدخل مقترح لتكييف معايير التقرير المالي الدولية وفقاً لمقومات بيئة التقرير المالي في الدول العربية. ***مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية***، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، ص:١- ٢٤.
- صالح، رضا إبراهيم.٢٠٠٩. أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية. ***مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية***، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص:١٦٥-١٩٨.
- عبد الغنى، السيدة مختار. ٢٠١٧. ***أثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية على العلاقة بين المعلومات المحاسبية وقياس قيمة الشركة مع التطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.*** رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- عبده، إيمان محمد السعيد.٢٠١٨. أثر خطر التقاضي وخصائص مجلس الإدارة على أتعاب المراجعة الخارجية وانعكاسها على توقيت إصدار تقرير المراجعة - دراسة تطبيقية على الشركات الصغيرة والمتوسطة المتداولة ببورصة النيل المصرية. ***مجلة الفكر المحاسبي***، جامعة عين شمس، ص:١-٦٣.
- عقل، يونس حسن.٢٠٠٨. محددات توقيت إصدار التقارير المالية للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري – دراسة اختبارية. ***مجلة المحاسبة والإدارة والتمويل***، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص: ٢١١-٢٤٣.
- غطاس، برنس ميخائيل.٢٠٠٨. دور المتغيرات البيئية في تطوير الأبعاد المحاسبية المؤثرة في جذب الاستثمار الأجنبي. ***مؤتمر اتجاهات اقتصادية عالمية***، كلية العلوم الإدارية، جامعة الكويت.
- محمد، فاطمة جاسم، وثامر عادل.٢٠١٢. تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الأهلية. ***مجلة العلوم الاقتصادية***، العدد (٣٠)، ص: ١٨٣-٢٣٠.
- يونس، فايزة محمود.١٩٩٦. لجان المراجعة ودورها في تدعيم استقلال المراجع الداخلي بالشركات المساهمة في مصر، دراسة ميدانية استطلاعية. ***المجلة المصرية للدراسات التجارية***، جامعة المنصورة، العدد ١، ص: ٢١٣-٢٥١.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Abbott, L., S. Parker and G. Peters. 2012. Internal audit assistance and external audit timeliness. ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, 31(4): 3-20.

- Abbott, L., S. Parker, G. peters, and K. Raghunandan. 2003. The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fees. ***Auditing: Journal of Practices & Theory***, 22, 2: 17-32.
- Abbott, L. 2017. The Impact of Litigation Risk on Auditor Pricing Behavior: Evidence from Reverse Mergers. ***Contemporary Accounting Research***, Vol. 34, No. 2: 1103–1127.
- Abu Risheha, K. E. and M. A. Al-Saeeda.2014. The Impact of IFRS Adoption on Audit Fees: Evidence from Jordan. ***Accounting and Management Information Systems***, Vol. 13, No. 3: 520-536.
- Akhalumeh, P. B. 2017. Firm Characteristics and Audit Report Delay in Nigeria: Evidence from the Post-Ifrs Adoption Era. ***Accounting & Taxation Review***, l. 1: 83-105.
- Alali, F. 2011. Audit Fees and Discretionary Accruals: Compensation Structure Effect. ***Managerial Auditing Journal***, 26:90-113.
- Alan, V., G. Pratt, and J. Stevenson.2001. The Determinants of Audit Fees—Evidence from the Voluntary Sector. ***Managerial Auditing Journal***: 243-274.
- Ali, M., R. Singh and M. Al-Akra.2018. The impact of audit committee effectiveness on audit fees and non-audit service fees Evidence from Australia. ***Accounting Research Journal***, Vol. 31, No. 2: 174-191.
- Al-Najjar, Basil. 2018. Corporate Governance and Audit Features: SMEs Evidence. ***Journal of Small Business and Enterprise Development***, 25, 1: 163-179.
- Amba, S. and F. Al-Hajeri, 2013. Determinants of audit fees in Bahrain: An empirical study. ***Journal of Finance and Accountancy***, 13: 1-10.
- Andre, P.2016. Accounting Conservatism in Europe and the Impact of Mandatory IFRS Adoption: Do country, institutional and legal differences survive?. ***Essec Business School, Cergy-Pontoise 95021 Cedex, France. Available at: www.ssrn.com.***

- Axén, L.2020. Determinants of audit fees and the management of corporate disclosures. ***Doctoral thesis,*** Linköping Studies in Arts and Sciences, ISSN 0282-9800.
- Ball, R. 2006.International Financial reporting Standards (IFRS): pros and cons for Investors. ***Accounting and Business Research***, 36: 5-27.
- Bandyopadhyay, S. P. and J. L. Kao. 2001. Competition and Big 6 Brand Name Reputation: Evidence from the Ontario Municipal Audit Market. ***Contemporary Accounting Research***, 18:27-64.
- Beasley, M., and K. Petroni.2011. Board Independence and Audit-Firm Type. ***Social Science Electronic Publishing***, 20: 97-114.
- Beattie, V., A. Goodacre, K. Pratt and J. Stevenson.2000. The determinants of audit fees – evidence from the voluntary sector. ***Accounting and Business Research,*** 31, 4: 243-274.
- Bell, T., F. Marrs, I. Solomon, and H. Thomas.1997. Auditing organizations through a strategic-systems lens. ***The KPMG business measurement process***. Montvale, NJ: KPMG Peat Marwick LLP.
- Ben-Amar, W., C. Francoeur, T. Hafsi and R. Labelle.2013. What make better boards? A closer look at diversity and ownership. ***British Journal of Management***, 24, 1: 85-101.
- Bills K. L., C. Debra, and S. Stein .2015. Auditor Industry Specialization and Evidence of Cost Efficiencies in Homogenous Industries. ***The Accounting Review***: September, 90, 5:1721-1754.
- Bottaro, W., I. Peleias and G. da Silva.2015. Determinants of Audit Fees: A Study in the Companies Listed on the BM&FBOVESPA, Brazil. ***Contab. Finance***: 261-273.
- Bronson, S. N. 2017.Audit Fee Differential, Audit Effort, and Litigation Risk: An Examination of ADR Firms. ***Contemporary Accounting Research***, 34, 1: 83–117.

- Bruno, A.and A. Silva.2020. Audit fees and financial crisis: Evidence from the Spanish manufacturing industries. ***Contaduría y Administración***, 65(1): 1-22.
- Cahan,S., J.Godfrey, J.Hamilton and D.Jeter.2008.Auditor Specialization, Auditor Dominance and Audit Fees: The Role of Investment Opportunities. ***The Accounting Review***,83,6:1393-1423.
- Cai, J. F. 2007. Research on the Relationship between Corporate Governance, Audit Risk and Audit Costs. ***Auditing Research***, 3: 65-71.
- Cameran, M. and P. Perotti. 2014. Audit fees and IAS/IFRS adoption: evidence from the Banking industry. ***International Journal of Auditing***, Vol. 18, No. 2: 155-169.
- Carcello, J. V., D. Hermanson, T. Neal, and R. Riley.2002. Board Characteristics and Audit Fees. ***Contemporary Accounting Research***, 19:365-384.
- Casterella, J., J. Francis, B. Lewis and P. Walker.2004. Auditor industry specialization, client bargaining power, and audit pricing. ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, *23*(1): 123-140.
- Chan, A., L. Guoping and S. Jerry. 2012. Independent audit committee members' board tenure and audit fees. ***Accounting and Finance, Forthcoming***: 1-33.
- Chaney, P. and K. Philipich.2002. Shredded reputation: The cost of audit failure. ***Journal of Accounting Research***, 40(4): 1221-1245.
- Chen, D., and Y. Luo.2015. Does Tax Avoidance Affect Audit Pricing?. ***Economic Management Journal***, 37:98-109.
- Chen, J., X. Yang and Z. Zhang. 2016. Environmental Uncertainty, Corporate Social Responsibility and Audit Fees. ***Auditing Research***, 4:61-66.

- Choi, J.H., J. Kim, X. Liu, and D. Simunic. 2008. Audit pricing, legal liability regimes and big 4 premiums: theory and cross-country evidence. ***Contemp. Account. Res.***, 25 (1): 55–99.
- Coffie, W.and I. Bedi.2017. The effects of IFRS adoption and firm size on audit fees in financial institutions in Ghana. ***Accounting Research Journal***, Vol. 32, No. 3: 436-453.
- Cohen, J., U. Hoitash, G. Krishnamoorthy and A. Wright. 2014. The effect of audit committee industry expertise on monitoring the financial reporting process. ***The Accounting Review***, 89, 1: 243-273.
- Collier, P., and A. Gregory.2006. Audit committee effectiveness and the audit fee. ***The European Accounting Review***, 5: 177-198.
- De George, E.T., C. B. Ferguson, and N. A. Spear.2013. How Much Does IFRS Cost?, IFRS Adoption and Audit Fees. ***The Accounting Review***, Vol. 88, No. 2: 429–462.
- De George, E., X. Li, and L. Shivakumar.2016. A Review of the IFRS Adoption Literature. ***Review of Accounting Studies***, 21, 3: 898-1004.
- DeZoort, F. and S. Salterio. 2001. The effects of corporate governance experience, financial reporting, and audit knowledge on audit committee members' judgements. ***Auditing: AJournal of Practice & Theory***, Vol. 20, No. 2: 31-47.
- Dhaliwal, D., V. Naiker, and F. Navissi. 2010. The association between accruals quality and the characteristics of accounting experts and mix of expertise on audit committees. ***Contemporary Accounting Research***, 27, 3:787-827.
- Dimitropoulos, P. E., D. Asteriou, D. Kousenidis and S. Leventis. 2013. The Impact of IFRS on Accounting Quality: Evidence from Greece. ***Advances in Accounting incorporating Advances in International Accounting***, Vol. 29: 108-123.
- Dong, B. 2018. Auditor-Client Geographic Proximity And Audit Report Timeliness. ***Advances in Accounting***, 40: 11–19.

- Dutillieux,W. and M.Willekens.2009. The Effect of Auditor Industry Specialization on Audit Pricing in Belgium. ***Review of Business and Economics*** : 129-146.
- Edmans, A., and C. Zhang. 2017. Employee Satisfaction, Labor Market Flexibility, and Stock Returns around the World. ***Working paper, Business School, London***: 1-42.
- ElGammal, W. and M. Gharzeddine.2020. Determinants of audit fees in developing countries: Evidence from Egypt. ***Corporate Ownership & Control,*** 17, 2:142-156.
- El Guindy, M.and N. S. Trabelsi.2020. IFRS adoption/reporting and auditor fees: the conditional effect of audit firm size and tenure. ***International Journal of Accounting & Information Management***: 1-28.
- Elizabeth A., R. bury, M. Bradbury, B. Steven and F. Cahanc.2009. The impact of audit committee quality on financial reporting quality and audit fees. ***Journal of Contemporary Accounting & Economics***, Vol. 5, 1: 20-33.
- Fan, J. and T. Wong. 2005. Do external auditors perform a corporate governance role in emerging markets? Evidence from East Asia. ***Journal of Accounting Research,*** 43(1): 35-72.
- Ferreira I. 2008. The effect of audit committee composition and structure on the performance of audit committees. ***Mediatory Accountancy Research***, Vol. 16, No. 2: 89-106.
- Frankel, R., M. Johnson, and K. Nelson.2002. The Relation between Auditor's Fees for Non-Audit Services and Earnings Quality. ***Research Papers***, 77:71-105.
- Gai, D., and C. Sheng .2013. The Influence of Internal Control Defects and Its Correction on Audit Fees: Data from A-Share Listed Companies in China. ***Journal of Audit and Economics***, 28: 21-27.

- Geiger, M. and K. Raghunandan.2002. Auditor tenure and audit reporting failures. ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, 21(1): 67-78.
- Georgakopoulos, G.and B. O'Dwyer Tianying.2020. The Impact of IFRS Adoption on Audit Fees: Evidence from Listed Companies in China. ***Working Paper***.
- Gong, J. and S. Wang. 2016. Changes in the Value Relevance of Research and Development Expenses after IFRS Adoption. ***Advances in Accounting***, Vol. 35: 49-61.
- Gonthier-Besacier, N., and A. Schatt, 2007. Determinants of audit fees for French quoted firms. ***Managerial Auditing Journal***, 22(2): 139-160
- Goodwin, J. 2004. A comparison of internal audit in the private and public sectors. ***Managerial Auditing Journal***, 19(5): 640-650.
- Goodwin-Stewart and P. Kent. 2006. Relation between external audit fees, audit committee. ***Managerial Auditing Journal***: 540-557.
- Griffin, P.A., D. Lont, and Y. Sun.2009.Governance Regulatory changes, international financial reporting standards adoption, and New Zealand audit and non-audit fees: empirical evidence. ***Accounting and Finance***, Vol. 49, No. 4: 697-724.
- Gu, J. and D. Hu.2015. Audit fees, earnings management, and litigation risk: Evidence from Japanese firms cross-listed on US markets. ***Academy of Accounting and Financial Studies Journal***, 19(3): 125-139.
- Guo, J., P Huang, Y. Zhang and N. Zhou. 2016. The effect of employee treatment policies on internal control weaknesses and financial restatements. ***Accounting Review***, 91 (4): 1167–1194.
- Hallman N., A. Kartapanis and J. Schmidt .2020. Measuring Competitive Bidding in the Audit Market and Its Relation to Market Concentration, Audit Quality, and Audit Fees: Evidence from Auditor

Views of Company SEC Filings. ***Electronic copy available at: https://ssrn. com/ abstract***

- Haron, H., A. Chambers, R. Ramsi and I. Ismail. 2004. The reliance of external auditors on internal auditors. ***Managerial Auditing Journal***, 19, 9: 1148-1159.
- Ho, S., and P. Ng.1996. The determinants of audit fees in Hong Kong: An empirical study. ***Asian Review of Accounting***, 4(2):32-50.
- Hoitash, R., U. Hoitash and J. Bedard. 2008. Internal Control Quality and Audit Pricing under the Sarbanes-Oxley Act. ***Auditing: A Journal of Practice and Theory***, 27:105-126.
- Huang, H., L. Liu, K. Raghunandan, and D. Rama. 2007. Auditor industry specialization, client bargaining power, and audit fees: Further evidence. ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, 26(1):147-158.
- Huang, M., A. Masli, F. Meschke, and J.P. Guthrie. 2017. Clients' workplace environment and corporate audits. ***Audit: Journal Practice Theory***, 36 (4): 89–113.
- Jatiningrum, C., R. Fauzi, I. Mujiyati, and S. Hasan.2020. an InvestIgation on the Effect of Audit Committee on Financial Reporting Quality in Pre and Post IFRS Adoption: Evidence from Malaysian Companies. ***Humanities & Social Sciences Reviews***, Vol. 8, No. 2: 25-35.
- Jie, W. 2019. Internal Control Defects and Audit Fees. ***Economic Research Guide***, 15:101-104.
- Jiang, C. and X. Zheng.2012. Correlation Test between Corporate Governance and Audit Fees: Data from Shanghai and Shenzhen A-Share Stock Market in 2010. ***Research of Finance and Education***, 25: 44-50.

- Jizi, M. and R. Nehme. 2018. Board monitoring and audit fees: The moderating role of CEO/ chair dual roles. ***Managerial Auditing Journal***, 33(2): 217-243.
- Joshi, P., A. Deshmukh, N. Salleh and N. Jaffar.2014. Determinants of Audit Fees in Malaysia's Top 100 Listed Companies: An Empirical Study. ***International Journal of Strategic Decision Sciences (IJSDS)***.
- Kalelkar, R. 2017. Effect of Audit and Compensation Committee Membership Overlap on Audit Fees. ***Asian Review of Accounting***, 25, 1: 34-57.
- Karim, K., A. Robin, and S. Suh.2016. Board Structure and Audit Committee Monitoring Effects of Audit Committee Monitoring Incentives and Board Entrenchment on Audit Fees. ***Journal of Accounting, Auditing & Finance***, 31, 2: 249-276.
- Kim, J.B., X. Liu and L. Zheng. 2012. The impact of mandatory IFRS adoption on audit fees: theory and evidence. ***The Accounting Review***, Vol. 87, No. 6: 2061-2094.
- Khlif, H. and I. Achek. 2016. IFRS adoption and auditing: a Review. ***Asian Review of Accounting***, 24, 3:338-361.
- Kikhia, H. 2015. Determinants of Audit Fees: Evidence from Jordan. ***Accounting and Finance Research***, 4, 1:42-53.
- Kimeli, E. 2016. Determinants of Audit Fees Pricing: Evidence from Nairobi Securities Exchange (NSE). ***International Journal of Research in Business Studies and Management***, 3, 1: 23-35.
- Knechel, W. and M. Willekens .2006. The Role of Risk Management and Governance in Determining Audit Demand. ***Journal of Business Finance & Accounting***, 33, 9-10: 1344-1355.
- Knechel, W., G. Krishnan, M. Pevzner, L. Shefchik, and U. Velury. 2013. Audit quality. ***Insights from the academic 1***: 385-421.

- Krishnan, G. V. 2003. Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?. ***Accounting horizons***, 17: 1-16.
- Krishnan, G., and G. Visvanathan.2009. Do Auditors Price Audit Committee's Expertise? The Case of Accounting versus no Accounting Financial Experts. ***Journal of Accounting, Auditing & Finance***, 24, 19: 115-144.
- Lai, K.M., B. Srinidhi, F. Gul, and J.S. Tsui. 2017. Board gender diversity, auditor fees, and auditor choice. ***Contemporary Accounting Research***, 34, 3: 1681-1714.
- Lawrence. 2004. The Association between Audit Committee Characteristics and Audit fees. ***Journal of Practice and Theory***, Sep., Vol. 22. No. 2: 17–32.
- Lee, H. and G. Jahng. 2008. Determinants of Audit Report Lag: Evidence from Korea - An Examination of Auditor-Related Factors. ***The Journal of Applied Business Research***, 24, 2: 27-44.
- Leidner, J. and H. Lenz. 2017. Client's Business Risk, Public-Interest Entities, and Audit Fees: The Case of German Credit Institutions. ***International Journal of Auditing***, Vol. 21:324–338.
- Li, M. 2013. Does Issuing the Social Capital of the Audit Committee Affect Audit Demand and Audit Fees? Empirical Evidence from IPOs of Small and Medium Boards. ***Journal of Audit & Economics***, 28: 50-59.
- Li, Y., F. Wang and T. Yin .2017. CEO Power, Audit Committee Professionalism and Audit Fees. ***Auditing Research***, 6:91-98.
- Liang, S.,X. Qi, F. Xin and Z. Jingwen .2020. Pyramidal Ownership Structure and Firms' Audit Fees. ***Published online***: ***25 Feb. http://dx.doi.org/10.22201/fca.24488410e.2020.1909***
- Lifschutz, S. 2010. Corporate Governance Characteristics and External Audit Fees: A Study of Large Public Companies in Israel. ***International***

Journal of Business and Management, 5, 3: 109 -115.

- Liu, B., J. Ye, and Y. Liao. 2003. Empirical Research on the Influencing Factors of Auditing Costs of Chinese Listed Companies-Empirical Evidence from Shenzhen and Shanghai 2001 Annual Reports. ***Audit Research***, 1: 44-47.
- Liu, X., and F. Liu.2013. Arrangement of Control Rights, Firm Pricing Strategies and Audit Quality: Evidence from A-Share Markets. ***Research on Economics and Management***, 8:99-107.
- Mande, V. 2017. Auditor Search Periods as Signals of Engagement Risk: Effects on Auditor Choice and Audit Pricing. ***Advances in Accounting***, 37: 15–29.
- Miah, M, H. Jiang, A. Rahman and W. Stent.2020. Audit effort, materiality and audit fees: evidence from the adoption of IFRS in Australia. ***Accounting Research Journal***, 33, 1: 186-216.
- Mohamed, Z., M. Zain, N. Subramaniam and W. Yusoff. 2012. Internal audit attributes and external audit's reliance on internal audit: Implications for audit fees. ***International Journal of Auditing***, 16(3): 268-285.
- Muniandy, M. 2007. CEO duality, audit committee effectiveness and audit risks. ***Managerial Auditing Journal***, 22 (7):716-728.
- Nasera, K. and R. Nuseibeh. 2007.Determinants of audit fees: empirical evidence from an emerging economy. ***International Journal of Commerce and Management***, Vol. 17, No. 3: 239 – 254.
- O'Melveny and Myers LLP. 2004. Improving Audit Committee oversight and independence. ***Available at: http: //www.omm.***
- Pearson, T., and G. Trompeter.1994. Competition in the market for audit services: The effect of supplier concentration on audit fees. ***Contemporary Accounting Research***, 11(1): 115-135.

- Peel, M. and R. Roberts.2003. Audit fee determinants and auditor premiums: evidence from the micro-firm sub-market. ***Accounting and Business Research***, 33: 207-233.
- Plumlee, M. and T. Yohn. 2010.An analysis of the underlying causes attributed to restatements. ***Accounting Horizons***, 24, 1:41-64.
- Qu, W., M. Fong and J. Oliver. 2012.Does IFRS Convergence Improve
  Quality of Accounting Information? – Evidence from the Chinese Stock Markets. ***Corporate Ownership & Control***, Vol. 9, No.4: 178-196.
- Raghunandan, K., and D. Rama. 2006. Sox Section 404 Material Weakness Disclosures and Audit Fees. ***Auditing: A Journal of Practice and Theory***, 25: 99-114.
- Rani, H., H. Udi, and C.B. Jean. 2008. Internal control quality and audit pricing under Sarbanes – Oxely Act. ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, 27, 1: 105 – 126.
- Rashedi, H.2020. A Comparative Study of the Factors Affecting the Audit Fees of Financial Statements from the Perspective of Independent Auditors and Chief Executive Officers. ***available at: https://ssrn.com/abstract=3520633***
- Redmayne, N., M. Bradbury and S. Cahan.2011. The Association between Audit Committees and Audit Fees in the Public Sector. ***International Journal of Auditing***, 15: 301–315.
- Rutledge, R., K. Karim and J. Gong.2015. Convergence of PRC GAAP with IFRS and the Comparative Value Relevance between the Two Sets of Reporting Standards: The Case of Daul-Listed Chinese Companies. ***Journal of Accounting and Finance***, 15(4): 165–182.
- Sangchan, P., A. Habib, H. Jiang and M. Borhan.2020. Fair Value Exposure, Changes in Fair Value and Audit Fees: Evidence from the

Australian Real Estate Industry. ***Australian Accounting Review***: 1-21.

- Sellami, Y. and I. Cherif.2020. Female audit committee directorship and audit fees. ***Managerial Auditing Journal***, 35, 3: 398-428.
- Slovin's Formula, https://prudencexd.weebly.com/index.html.
- Smith, L.M. 2006. Audit committee effectiveness: did the blue ribbon committee recommendations make a difference. ***Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation***, Vol. 3, No. 2:240-251.
- Stanley, J. and F. DeZoort.2007. Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects. ***Journal of Accounting and Public Policy***, 26(2): 131-159.
- Stephanie Glen. 2020. Sample Size in Statistics (How to find it): Excel, Cochran's Formula, and General Tips" From Statistics HowTo.com: Elementary Statistics for the rest of us! ***https: www. statisticshowto.com/probability-and-statistics/find-sample-size***
- Stewart, J. and P. Kent .2006. Relation between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit. ***Accounting and Finance***, 46, 3: 378-404.
- Sun, X., A. Habib and M. Bhuiyan.2020. Workforce environment and Audit fees: International evidence. ***Journal of Contemporary Accounting and Economics***, 16:1-22.
- Sundgren, S., and T. Svanström. 2013. Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing: Evidence from Small-And Medium-Sized Enterprises. ***Accounting and Business Research***, 41, 1: 31-55.
- Tache, M.2019. Big 4 and audit fees in the context of adopting International Financial Reporting Standards. ***the 13th International Conference on Applied Statistics***, No. 1:463-472.
- Tsui, J., B. Jaggi, and F. Gul. 2001. CEO domination, discretionary accruals and audit fees. ***Journal of Accounting, Auditing and Finance***, (summer): 189–207.

- Urhoghide, R. and F. Izedonmi. 2015. An Empirical Investigation of Audit Fee Determinants in Nigeria. ***International Journal of Business and Social Research***, 5, 8: 48- 58.
- Van Caneghem, T. 2010. Audit pricing and the Big4 fee premium: Evidence from Belgium. ***Managerial Auditing Journal***, 25(2): 122-139.
- Wagenhofer, A. 2009.Global accounting standards: reality and ambitions. ***Accounting Research Journal***, 22, 1: 68-80.
- Wang, H. 2012. Benefit Distribution of Accounting Firms and Underwriters in the Process of IPO. ***Collected Essays on Finance and Economics***, 6: 64-71.
- Wang, K., O. Sewon, and B. Chu, 2014. Auditor competition, auditor market share, and audit pricing-evidence from a developing country. ***Journal of Global Business Management***, 10(1): 1-8.
- Wang, S. and J. Xie.2015. Effects of Joining Non-Big Four International Accounting Companies on Audit Pricing of Accounting Firms. ***Journal of Social Science of Hunan Normal University***, 44: 114-119.
- Wines, G. 2012. Auditor independence: Shared meaning between the demand and supply sides of the audit services market?. ***Managerial Auditing Journal***, 27(1): 5-40.
- Wong, R. 2018.The Impact of Litigation Risk on the Association between Audit Quality and Auditor Size: Evidence from China. ***Journal of International Financial Management & Accounting***: 1-32.
- Xin Ye.2020. Literature Review on Influencing Factors of Audit Fees. ***Modern Economy***, 11: 249-260.

- Yatim, P., P. Kent and P. Clarkson.2006. Governance Structures, Ethnicity and Audit Fees of Malaysian Listed Firms. ***Managerial Auditing Journal***, 21, 7:757-782.
- Zhang, Q., and Y. Song.2011. Empirical Research on the Relationship between Audit Costs and Earnings Management. ***Economic Vision***, 6: 83-85.
- Zhang, W., and H. Wang. 2011. Research on the Transmission Mechanism of the Debt Maturity Guarantee Function. ***Economic Management Journal***, 35:104-111.
- Zhang, Y., Y. Xiong and Z. Zeng .2019. Abnormal Audit Fees and Classified Transfer of Earnings Management: Economic Rent or Audit Cost. ***Auditing Research***, 2: 82-90.

The impact of the audit committee's quality on the auditor’s fees for auditing the full annual financial statements - an empirical study on companies listed in the Egyptian Stock Exchange

By

Dr. Hany Khalil Farag

Faculty of Commerce – Alexandria University

hany_khalil2007@yahoo.com

Abstract:

The research aimed to study and test the relationship between the quality of the audit committee and the auditor’s fees for auditing the full annual financial statements with application to companies listed on the Egyptian Stock Exchange in the period from 2012-2018, before and after the adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Egypt. To this end, the researcher relied upon testing this relationship on the method of multiple regression analysis for a sample consisting of (80) companies in two stages. Before the adoption, the years 2012, 2013, 2014, and after the adoption, the years 2016, 2017, 2018. the quality of the audit committee was measured by means of five measures: The independence of the audit committee, the financial experience of the members of the audit committee, the professional accounting qualification of the members of the audit committee, the number of audit committee meetings, and the number of reports issued by the audit committee .

The study found, before the adoption, that the main assumption was not accepted that there was an effect of the quality of the audit committee on the auditor's fees for auditing the full annual financial statements of companies listed on the Egyptian Stock Exchange, but after the adoption, the main assumption was accepted that there was an effect of the quality of the audit committee on the auditor's fees for auditing the financial statements. The annual full year for companies listed on the Egyptian Stock Exchange, in light of the control variables: The size of the company, the percentage of leverage, and the result of the company's business in terms of profit or loss. The study recommended the necessity to amend IFRS in Egypt to suit the requirements of the financial reporting environment to increase the positive impact of the adoption on the quality of the audit committee, and the interest of audit offices in the professional development of their employees, and to encourage companies to support the independence of the audit committee and select members who have financial experience and accounting qualifications, because of the impact of this. Positive for increasing the quality of the audit committee in exercising its supervisory role, and finally, reducing the auditor's fees by increasing the quality of the audit committee, improving internal control structures, and improving supervision and control over the preparation of financial statements in companies.

Keywords: International Financial Reporting Standards, Quality of the Audit Committee, Auditor's Fees, Financial Statements of Listed Companies on the Egyptian Stock Exchange.