قياس أثر خصائص لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة

" دراسة تطبيقية"

بحث مُستَلْ من رسالة ماجستير في المحاسبة

آية الله سامي حسن الموازيني
باحث ماجستير في المحاسبة
كلية التجارة، جامعة دمياط
ayasami4242@gmail.com

د. طارق عبد العظيم الرشيدي
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة، جامعة دمياط
trashedy40@yahoo.com

د. السيد عبد النبي القرنشاوي
مدرس المحاسبة
كلية التجارة، جامعة دمياط
el_sayed1974@yahoo.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الرابع - العدد الثاني – الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٣

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

الموازيني، آية الله سامي حسن؛ **الرشيدي**، طارق عبد العظيم؛ **القرنشاوي**، السيد عبد النبي (٢٠٢٣). قياس أثر خصائص لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة: دراسة تطبيقية. **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٤(٢)٢، ١٣٥١-١٣٧٩.

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

قياس أثر خصائص لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة

" دراسة تطبيقية"

آية الله سامي الموازيني؛ د. طارق عبد العظيم الرشيدي؛ السيد عبد النبي القرنشاوي

الملخص:

تهدف الدراسة الحالية إلى قياس أثر خصائص لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة، وذلك في البيئة المصرية، وكذلك طرح نموذج ملائم لتحديد أتعاب عملية المراجعة، بما يناسب البيئة المصرية، خلال الفترة الزمنية ٢٠١٧-٢٠٢١.

ووفقًا للدراسات التي أجريت حديثًا بخصوص تلك القضية، قامت الباحثة باختبار ذلك الأثر على الأتعاب غير العادية الموجبة؛ لكونها أحد العوامل التي أشار الباحثون إلى أنها تؤثر سلبيًا على جودة عملية المراجعة خاصةً في البيئة المصرية، وباستخدام عينة مكونة من ٧٥مشاهدة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية، ومن خلال تشغيل نموذج الأتعاب في البيئة المصرية على المشاهدات المدرجة بعينة الدراسة تبين للباحثة ارتفاع القوة التفسيرية للنموذج المطبق، حيث بلغت ٥٩,٩٪ أي أن المتغيرات المدرجة بالنموذج قادرة على تفسير ٥٩,٩٪ من التغير في الأتعاب لعملية المراجعة، وتبين للباحثة من تشغيل النموذج أن البواقي المستخرجة تنقسم إلى عدد ٣٩ مشاهدة خاصة بالأتعاب غير العادية الموجبة (أتعاب مقدرة أكثر مما يجب)، وهي محل اهتمام الدراسة الحالية، والباقي ٣٦ مشاهدة خاصة بالأتعاب غير العادية السالبة (أتعاب مقدرة أقل مما يجب)، فضلاً عن عدم وجود أية مشاكل تتعلق بالازدواج الخطي، وأظهرت نتائج اختبارات الفروض الإحصائية وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لخصائص لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

الكلمات الرئيسية:

الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة، جودة عملية المراجعة، حوكمة الشركات، لجنة المراجعة

.

مشكلة البحث

شهدت بيئة الأعمال العديد من التغيرات الديناميكية المتلاحقة والمستمرة، والتي لها تأثير كبير على شتى مجالات المحاسبة والمراجعة، كما شهدت بيئة مهنة المراجعة خلال الفترة الأخيرة مجموعة من التغيرات الإجرائية والقانونية والتنافسية، على رأسها التزام الشركات المساهمة بتطبيق قواعد، وآليات حوكمة الشركات، طبقًا لدليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات الصادر من قبل الهيئة العامة للرقابة المالية في أغسطس ٢٠١٦، وإنشاء "المعهد القومي للحوكمة والتنمية المستدامة"، والذي يهدف لتعزيز مفاهيم الحوكمة والحكم الرشيد، وذلك بناءً علي قرار مجلس الوزراء بتاريخ ١٢ أغسطس ٢٠٢٠ بدلًا من كونه المعهد القومي للإدارة سابقًا.

وقد ظهر اتجاه حديث بين الباحثين في مجال المراجعة؛ لدراسة قضية خاصة تتمثل في أثر العوامل المتعلقة بحوكمة الشركات على أتعاب عملية المراجعة (Wu, 2012; Kalekar, 2017; Mitra, 2016; Kim et al, 2017; Jizi and Nehme, 2018; Sharma et al., 2021)

وتشمل الأتعاب الإجمالية لعملية المراجعة نوعين أحدهما يمثل الأتعاب العادية والآخر الأتعاب غير العادية(Blankley et al., 2012, p. 80)، وتعد الأتعاب الغير عادية Abnormal Audit Fees أتعاب مراجعة غير طبيعية حيث تعبر عن الفرق بين الأتعاب الفعلية للمراجعة Actual Audit Fees والأتعاب المتوقعة Expected Audit Fees، وتعبر الأتعاب الفعلية عن الأتعاب المدفوعة للمراجعين الخارجيين عن مراجعة القوائم المالية، أما الأتعاب المتوقعة فهي تمثل أتعاب المراجعة في مستواها العادي، وفي الظروف المستقرة وبالشفافية والوضوح الكاملين (Choi et al., 2010, p. 6).

والجدير بالذكر أن موضوع تحديد أتعاب المراجع الخارجي من الأمور الهامة التي تم التعرض لها من قبل الكثير من الباحثين في العديد من الرسائل والأبحاث العلمية، ونظرًا لأن الأتعاب هي مقابل خدمة المراجعة التي تتأثر بالعديد من التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال بشكل مستمر؛ لذلك لن يتوقف مجتمع الباحثين عن دراسة أتعاب عملية المراجعة.

وحديثًا، شهد الأدب الأكاديمي في مجال المراجعة اهتمامًا متزايدًا بالأتعاب غير العادية لعملية المراجعة، كأحد العوامل التي يمكن أن تؤثر سلبًا على حياد المراجع الخارجي، ومن ثم جودة عملية المراجعة، وتتمثل تلك الأتعاب في الفرق بين الأتعاب الفعلية المدفوعة للمراجع الخارجي، والأتعاب العادية التي يجب أن يحصل عليها في ضوء مستوى الجهد المبذول، والمخاطر المرتبطة بعملية مراجعة القوائم المالية بالشركة محل المراجعة، وبالتالي فالأتعاب غير العادية لعملية المراجعة تعكس مقدار المغالاة، أو التخفيض في تسعير خدمات المراجعة (Alhadab, 2018, p. 7) وهكذا، فإنه عندما يزيد حجم الأتعاب المدفوعة للمراجع الخارجي مقابل عملية المراجعة بشكل كبير على المستوى العادي لتلك الأتعاب، فإن المراجع الخارجي يمكن أن يتساهل مع العميل بشأن الممارسات المحاسبية المتبعة خلال إعداد التقارير المالية، وذلك بسبب زيادة درجة الاعتماد الاقتصادي الناتجة عن كبر حجم العوائد التي يكتسبها المراجع الخارجي، الأمر الذي قد يؤثر سلبيًا على حياده، ومن ثم جودة عملية المراجعة، وفي المقابل فإنه عندما تقل حجم الأتعاب الفعلية المدفوعة للمراجع الخارجي عن المستوى العادي للأتعاب، فإن ذلك قد يعكس انخفاض مستوى الجهد المبذول من قبل هذا المراجع الخارجي في أداء عملية المراجعة؛ للحفاظ على مستوى مقبول من الربحية من تعاقده مع الشركة محل المراجعة، أو قد يكون بهدف التأثير السلبي على

نوع رأي المراجع الخارجي(Xie et al., 2010, p. 55)، وهو ما يرتبط بظاهرة تسوق الرأي (Opinion Shopping) (Salehi et al., 2017, P. 35; Mohd and Basioudis 2018, P. 66).

وانطلاقًا مما سبق فالأتعاب غير العادية لعملية المراجعة أحد العوامل التي أشار الباحثون إلى أنها قد تؤثر سلبيًا على جودة عملية المراجعة، ونظرًا لكون جودة عملية المراجعة أحد أهم أهداف حوكمة الشركات، والتي تسعى لتحقيقها من خلال آلياتها المتعددة، فمن وجهة نظر المستخدمين تعني جودة عملية المراجعة غياب التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل، بينما من وجهة نظر المراجعين تعني إتمام كافة المهام المطلوبة على نحو مُرضي بالشكل الذي يمكن معه الدفاع عن جودة العمل المقدم أمام الجهات الرقابية (Knechel et al., 2013,P. 386)، ومن ناحيةٍ أخرى تهدف حوكمة الشركات إلى تحقيق أفضل معدلات استدامة للشركة وتحسين كفاءة التشغيل والرقابة على الأداء، بالإضافة إلى تخفيض تكلفة رأس المال، والحد من مشكلات الوكالة من خلال تجنب تعارض المصالح بين الأطراف المختلفة (Yung and Chen, 2018, p. 1023).

وتؤدي عملية المراجعة دورًا أساسيًا وهامًا في الحوكمة، فهي تمثل من خلال ما توفره من تقارير مالية مدققة أداةً هامة لتفعيل آليات الحوكمة، ومن المعروف تاريخيًا أن التقارير المالية القابلة للمراجعة من قبل مراجع مستقل تلعب دورًا أساسيًا في حل مشكلة الوكالة، وتأكيدًا لذلك فقد اشتملت الإرشادات المختلفة عن الحوكمة، والتي صدرت من مختلف الجهات على الإشارة إلى أهمية التقارير والمعلومات المالية والشفافية كأحد مقومات الحوكمة الجيدة (Srinidhi and Firth, 2014, p. 2299).

لذلك تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس الآتي: ما مدى وجود تأثير لخصائص لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية؟

هدف البحث:

يهدف البحث بصفة أساسية إلى دراسة أثر خصائص لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة، وكذلك طرح نموذج ملائم لتحديد أتعاب عملية المراجعة، بما يناسب البيئة المصرية.

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من كون الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة أصبحت محل اهتمام الباحثين في مجال المحاسبة، والمراجعة في الآونة الأخيرة لما يترتب عليها من آثار سلبية على جودة عملية المراجعة، ويمكن النظر لتلك الأهمية من جانبين:

الأهمية العلمية:

١- الدراسة الحالية تعد الدراسة الأولى التي تجرى في البيئة المصرية -على حد علم الباحثة- لبحث العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة والأتعاب غير العادية لعملية المراجعة باستخدام بيانات الأتعاب الفعلية المدفوعة للمراجعين والمفصح عنها (اختيارًا) في محاضر الجمعيات العامة العادية للشركات المقيدة في البورصة المصرية.

٢- عدم وجود سياسات محددة لتسعير خدمات المراجعة في البيئة المصرية، لذلك ستقدم الدراسة الحالية أهم العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب عملية المراجعة، والأكثر ملاءمة لسوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية.

الأهمية العملية:

١- نتائج الدراسة الحالية سوف تقدم مزيدًا من الرؤى للهيئات التنظيمية في البيئة المصرية (كالهيئة العامة للرقابة المالية) عن أثر خصائص لجنة المراجعة على المغالاة في تسعير خدمات المراجعة (الزيادة في الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة)، وبالتالي يمكن لتلك الهيئات الاسترشاد بنتائج وتوصيات الدراسة الحالية لاتخاذ القرارات ورسم السياسات التي يمكن من شأنها تحسين جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية.

٢- أهمية التمييز بين المغالاة في تسعير خدمات المراجعة (الأتعاب غير العادية الموجبة)، والتخفيض في تسعير خدمات المراجعة (الأتعاب غير العادية السالبة)، وذلك لاختلاف تأثير كل منهما على جودة عملية المراجعة.

فروض البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه فإنه يمكن صياغة الفروض الإحصائية للدراسة على الشكل التالي:

الفرض الإحصائي الرئيس للدراسة (H1): ""لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لخصائص لجنة المراجعة كأحد آليات الحوكمة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية" وينقسم هذا الفرض إلى مجموعة من الفروض الفرعية التالية:

H1-1: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لعدد أعضاء لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

H1-2: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاستقلالية أعضاء لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

H1-3: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للخبرة المالية والمحاسبية على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

H1-4: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لعدد اجتماعات لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

محتويات البحث:

في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه تم تنظيم البحث كما يلي:

أولًا: الإطار النظري.

ثانيًا: الدراسات السابقة.

ثالثًا: اختبارات فروض البحث.

رابعًا: نتائج البحث وتوصياته والأبحاث المستقبلية.

أولاً: الإطار النظري:

أ- المفاهيم المختلفة لأتعاب عملية المراجعة:

من الناحية النظرية، فإنه يمكن تقسيم أتعاب عملية المراجعة إلى جزأين، الأول يطلق عليه "الأتعاب العادية لعملية المراجعة" "Normal Audit Fees"، والآخر يطلق عليه "الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة" "Abnormal Audit Fees"، ومجموع كلٍ منهما يطلق عليه "الأتعاب الفعلية لعملية المراجعة"Actual Audit Fees"، والتي تتمثل في الأتعاب المدفوعة فعلًا للمراجع الخارجي مقابل قيامه بتقديم خدمة مراجعة القوائم المالية للعميل(Choi et al., 2010b, p. 115).

ويقصد بالأتعاب العادية لعملية المراجعة، تلك الأتعاب التي يجب أن يحصل عليها المراجع الخارجي والتي تعكس مستوى الجهد المبذول، والمخاطر المرتبطة بعملية مراجعة القوائم المالية للعميل، وتتحدد تلك الأتعاب بناءً على عوامل متعارف عليها، ومشتركة بين مختلف العملاء كحجم وتعقد وربحية ومخاطر العميل (Choi et al., 2010b, p. 115-116)، أما الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة، فتتمثل في الفرق بين الأتعاب الفعلية المدفوعة للمراجع الخارجي والأتعاب العادية لعملية المراجعة، والذي يعكس مقدار المغالاة أو التخفيض في تسعير خدمات المراجعة (Mitra et al., 2009, p. 236; Choi et al., 2010b, p. 115-116).

وهكذا، فإن الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة يمكن أن تحمل إشارة موجبة، وذلك في حالة زيادة الأتعاب الفعلية المدفوعة للمراجع الخارجي عن المستوى العادي للأتعاب، كما أن تحمل إشارة سالبة، وذلك في حالة انخفاض الأتعاب الفعلية المدفوعة للمراجع الخارجي عن المستوى العادي للأتعاب.

ومن الناحية التطبيقية، فإنه لتقسيم الأتعاب الفعلية لعملية المراجعة إلى مكونيها (أي الأتعاب العادية والغير عادية)، فإن الأمر يتطلب توصيف نموذج انحدار يربط بين الأتعاب الفعلية لعملية المراجعة ومحددات تلك الأتعاب، بحيث يمكن من خلال هذا النموذج تقدير قيمة الأتعاب العادية، واستخدام البواقي كمقياس للأتعاب غير العادية، حيث ستمثل تلك البواقي قيمة الأتعاب غير المفسرة من قبل النموذج في ضوء المحددات المتعارف عليها للأتعاب، وقد تعارف الباحثون في مجال المراجعة على ذلك النموذج بنموذج أتعاب عملية المراجعة (Choi et al., Audit Fee Model 2010b,p. 119).

ب- خصائص لجنة المراجعة:

تعد لجان المراجعة من أهم أدوات الرقابة في الشركات المساهمة، كما تعد إحدى دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الداخلي والخارجي (الرحيلي، ٢٠٠٨، ص ١٩٧)، ولابد من أن تتوافر خصائص محددة في لجان المراجعة؛ لتساهم في تحقيق فاعلية أدائها خاصة عند أداء المهام بشكل كفء وفعال، ويقصد بفاعلية لجنة المراجعة قدرتها على حماية أصحاب المصالح من خلال ضمانها لدقة التقارير المالية والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر(غريب، ٢٠١٣، ص ٢٢)، وتتمثل الخصائص الواجب توافرها لدي لجان المراجعة فيما يلي:

١- استقلال أعضاء لجنة المراجعة:

يتحقق استقلال أعضاء لجنة المراجعة عندما لا يكون هناك ارتباط بينهم وبين إدارة الشركة بأي علاقة (الشواربي، ٢٠١٨، ص ٢٩٨)، ويذكر (Ferreira, 2008, p. 96) أن عضو لجنة المراجعة يجب ألا يكون من حملة الأسهم أو موظفًا فيها، وليس له علاقة قرابة هامة مع أحد أعضاء مجلس الإدارة، ولا يكون مستشارًا أو عميلًا أو موردًا للشركة، ويلعب استقلال لجنة المراجعة دورًا مهمًا في تطوير الدور الرقابي لمجلس الإدارة، وتقليل التعارض بين المساهمين والمديرين، وتوصلت دراسة (Abbott et al., 2003) إلى أن 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 تجنبًا لحدوث أخطاء مالية والحفاظ على سمعة الشركة.

٢-الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة:

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

وتذكر دراسة (Mohamed et al., 2012,P. 269) أن توافر الخبرة المالية في أحد أعضاء اللجنة يوفر القدرة على فهم وتقييم المعايير المحاسبية، وتحليل التقارير المالية، ويحد من الغش في التقارير المالية، ويخفض من مخاطر التلاعب بصفة عامة، وتقاس الخبرة المالية بمدى وجود عضو واحد على الأقل ذي خبرة مالية (Yatim et al., 2006, P. 763).

٣-حجم لجنة المراجعة:

يجب أن يتم تحديد عدد أعضاء لجان المراجعة بحيث يكفي هذا العدد لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن اللجنة من تحقيق أهدافها، ويجب مراعاة ألا يزيد عدد أعضاء اللجنة بصورة قد تمنع اتخاذ قرارات سريعة وفعالة، ولا يقل عدد الأعضاء بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بفاعلية وكفاءة، وقد لوحظ أن العدد الأمثل لأعضاء اللجنة يتراوح بين ثلاثة وخمسة أعضاء (محمد، ٢٠١٢، ص ٧٠).

وفي نفس السياق، فقد أشار دليل حوكمة الشركات في مصر إلى أن تشكل لجنة المراجعة من عدد لا يقل عن ثلاثة أعضاء (مركز المديرين المصري، ٢٠١٦، ص ٢٢).

٤-نشاط لجنة المراجعة:

يقاس نشاط لجنة المراجعة بعدد مرات اجتماع اللجنة سنويًا، ويعد عدد اجتماعات لجنة المراجعة معيارًا على قدرة اللجنة على أداء مهامها بشكل فعال ومؤثر على تقييم هيكل الرقابة الداخلية، وأنشطة الشركة (Smith, 2006, p. 246)، كما أن وجود اجتماعات منتظمة للجنة المراجعة يجعل من الأرجح أن تكون اللجنة على علم ومعرفة بالمشاكل المالية والمحاسبية التي قد تقع بالشركة (Yatim et al., 2006, p. 763).

ج-تأثير خصائص لجنة المراجعة على أتعاب عملية المراجعة:

إن العلاقة بين لجان المراجعة وتحديد أتعاب عملية المراجعة هي علاقة معقدة، فإذا تم النظر إليها من جانب الطلب فإن وجود لجان مراجعة يتطلب من المراجع الخارجي بذل جهد أكثر وقضاء ساعات أكثر في العمل للحصول على مستوى جودة مراجعة مرتفعة مما يؤدي ذلك إلى ارتفاع في الأتعاب التي يحصل عليها، في حين أنه إذا تم النظر إليها من جانب العرض فإن وجود لجان المراجعة يعني وجود نظام قوي للرقابة الداخلية مما يعني تقليص المجهود الذي يقوم به المراجع الخارجي في تحديد مخاطر الرقابة مما يحد من إجراءات اختبارات المراجعة المختلفة وهذا يؤدي في النهاية إلى تخفيض أتعاب المراجع الخارجي (Goodwin- Stewart and Kent, 2006, p. 389).

ويتضح لدى الباحثة اتفاق آراء الفريق الأول على وجود علاقة طردية بين خصائص فاعلية لجنة المراجعة، وأتعاب عملية المراجعة، حيث إنه كلما تمتع أعضاء لجان المراجعة بدرجة عالية من الاستقلال والخبرة، وكلما زاد نشاطهم، كلما زاد طلبهم على مراجعة عالية الجودة من أجل الحفاظ على سمعتهم؛ مما يزيد من الجهد المبذول من قبل المراجع الخارجي، ومن ثم الأتعاب التي يحصل عليها.

وعلى الجانب الآخر، نجد الفريق الثاني والذي يؤكد وجود علاقة عكسية بين خصائص فاعلية لجنة المراجعة وأتعاب عملية المراجعة، ويحدث ذلك إذا أخذ المراجع الخارجي جودة حوكمة الشركات في اعتباره عند التسعير، أو إذا كانت لجان المراجعة ذات الجودة العالية تحتاج إلى جهود مراجعة خارجية أقل، وفي هذا الشأن قد توصل (Boo and Sharma, 2008, p. 51) إلى وجود علاقة عكسية بين استقلال لجنة المراجعة، وأتعاب عملية المراجعة، مما يعني أن الجهد المبذول من المراجع الخارجي سينخفض، وبالتالي تنخفض الأتعاب التي يحصل عليها في حالة وجود لجنة مراجعة مستقلة داخل الشركة محل المراجعة؛ لأنهم يرون أن هذه اللجان تزيد من الرقابة وتحد من مخاطر التقارير المالية.

كما يرى (Krishnan and Visvanathan, 2009, p. 115) وجود علاقة عكسية بين الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة مع أتعاب عملية المراجعة، وتشير هذه النتائج إلى أن المراجع الخارجي يدرك جيدًا المساهمة التي يقدمها أعضاء لجنة المراجعة الذين يتمتعون بالخبرة المالية، والتي تؤدي إلى زيادة مستوى الرقابة والإشراف، وبالتالي، تخفف من خطر فشل الحوكمة، ويتفق معه أيضًا (Chan et al., 2013, P. 1129)على وجود علاقة عكسية بين وجود أعضاء لجان المراجعة القدامى (وهم أعضاء لم يتغيروا منذ ١٠ سنوات أو أكثر) ذوي الخبرة العالية ضمن الأعضاء المستقلين بفريق لجان المراجعة وأتعاب عملية المراجعة، حيث إن هؤلاء الأعضاء لديهم القدرة على تخفيف مهام وأعباء

المراجع الخارجي عن طريق قيامهم بعمليات الرقابة والإشراف الفعال على جميع مراحل إعداد التقارير المالية، وتشير النتائج أيضًا إلى أن جودة عمل لجنة المراجعة يُعد بديلًا تعويضيًا عن بعض مهام المراجعة الخارجية، وربما يرجع ذلك التعارض إلى اختلاف توصيف نموذج أتعاب عملية المراجعة؛ لذلك من الضروري أن يحرص الباحثون في البيئة محل الدراسة على توصيف النموذج الأكثر ملاءمة لأتعاب عملية المراجعة، وهو الأمر الذي حرصت عليه الباحثة خلال الدراسة الحالية، حيث سعت بقدر الإمكان إلى توصيف النموذج الأكثر ملاءمة لأتعاب عملية المراجعة في تلك البيئة، وذلك في ظل قيود البيانات المتاحة والخصائص التي تتسم بها البيئة المصرية.

ثانيًا: الدراسات السابقة:

يتناول البحث في هذا القسم مجموعة من الدراسات السابقة التي يمكن أن تخدم أهداف الدراسة، حيث يتم عرض وتحليل مجموعة من أهم الدراسات المرتبطة بموضوع البحث، وقد تم تقسيم الدراسات السابقة إلى مجموعتين:

المجموعة الأولى: الدراسات التي تناولت الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة.

المجموعة الثانية: الدراسات التي تناولت العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وأتعاب عملية المراجعة.

الدراسات التي تناولت الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة:

هدفت دراسة (Xie et al., 2010) لاختبار العلاقة بين تسوق رأي المراجعة والأتعاب غير العادية لعملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن الأتعاب غير العادية السالبة تظهر بهدف التأثير السلبي على نوع رأي المراجع الخارجي خاصة في المكاتب المحلية، وهو ما يرتبط بظاهرة تسوق الرأي Opinion Shopping، وأن الأتعاب غير العادية تحسن رأي المراجعة فقط في الشركات التي تتعاقد مع مراجعين خارجيين محليين، وتنخفض بها مستويات العائد على الأصول وبالتالي انخفاض مستوى جودة التقارير المالية، ولم تتوصل الدراسة لوجود علاقة بين الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة وتحسين رأي المراجعة في الشركات الأخرى.

وهدفت دراسة (Asthana and Boone, 2012; Kraub et al., 2015; Coulton et al., 2016; Li & Guo, 2018) لاختبار ما إذا كانت جودة عملية المراجعة والتي تم قياسها بمستوى المستحقات التقديرية تتأثر إيجابيًا أم سلبيًا أم لا تتأثر بالأتعاب غير العادية للمراجعة، وتوصلوا لتأثر جودة عملية المراجعة سلبيًا بزيادة حجم الأتعاب غير العادية الموجبة لها، في حين أظهرت تلك النتائج عدم تأثر جودة عملية المراجعة بالتغير في حجم الأتعاب غير العادية السالبة لها، وهدفت دراسة (عبية، ٢٠١٥؛ إبراهيم، ٢٠١٩) لاختبار العلاقة بين الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة وجودة عملية المراجعة، وذلك بالتطبيق على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة المصرية، وتوصلوا لتأثر جودة عملية المراجعة سلبيًا بزيادة حجم الأتعاب غير العادية الموجبة لها.

وهدفت دراسة (Salehi et al., 2017; Khafi, 2020) إلى تحليل العلاقة بين الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة وإعادة إصدار القوائم المالية، وتوصلوا لوجود تأثير معنوي للأتعاب غير العادية الموجبة على إعادة إصدار القوائم المالية.

الدراسات التي تناولت العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وأتعاب عملية المراجعة:

هدفت دراسة (Yatim et al., 2006; Stewart and Kent, 2006; Lifschutz, 2010) لاختبار العلاقة بين خصائص لجان المراجعة وأتعاب عملية المراجعة، وتم اختبار خصائص لجنة المراجعة المتمثلة في الاستقلالية والخبرة ومعدل تكرار الاجتماعات، وتوصلت نتائج هذه الدراسات لوجود علاقة إيجابية بين مستوى أتعاب عملية المراجعة، وخصائص لجان المراجعة، وتتفق نتائج هذه الدراسة مع القول بأن الشركات التي لديها التزام جيد بقواعد ممارسات حوكمة الشركات تطلب مراجعة خارجية عالية الجودة والتي ينتج عنها زيادة أتعاب المراجع الخارجي.

وهدفت دراسة (Chahine and Filatotchev, 2011; Moqaddam et al., 2014; Beck and Mauldin, 2014; Kalekar, 2017) لاختبار العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة، وأتعاب عملية المراجعة، وتوصلوا لوجود علاقة عكسية بين فعالية لجنة المراجعة وأتعاب عملية المراجعة، وهدفت دراسة (الشواربي، ٢٠١٨) إلى التعرف على أثر دوران أعضاء لجان المراجعة على فاعلية لجان المراجعة من حيث استقلالية أعضائها وخبراتهم المالية والمحاسبية، بالإضافة إلى التعرف على تأثير طول فترة تعيين أعضاء لجنة المراجعة على أتعاب المراجع الخارجي، وتوصلت إلى أن أتعاب المراجعة مرتبطة ارتباطًا سلبيًا بطول مدة تعيين أعضاء مجلس الإدارة في لجنة المراجعة المستقلة، بمعنى أن عضوية أعضاء اللجنة لفترة طويلة في لجنة المراجعة تؤدي إلى انخفاض أتعاب المراجعة الخارجية، وهدفت دراسة (فرج، ٢٠٢١) لاختبار العلاقة بين جودة لجنة المراجعة، وأتعاب المراجع الخارجي عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة مع التطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من ٢٠١٢- ٢٠١٨ وذلك قبل وبعد تبني معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في مصر، وتوصلت الدراسة قبل التبني إلى رفض الفرض الرئيس، بوجود تأثير لجودة لجنة المراجعة على أتعاب المراجع الخارجي، عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ولكن بعد التبني تم قبول الفرض الرئيس بوجود تأثير لجودة لجنة المراجعة على أتعاب المراجع الخارجي عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وتتفق نتائج هذه الدراسات مع أن فعالية لجان المراجعة تعمل على زيادة مصداقية القوائم المالية، وتقليل المخاطر وتسهيل عملية المراجعة.

ويتضح من الدراسات السابقة ما يلي:

١- شهد الأدب الأكاديمي في مجال المراجعة اهتمامًا متزايدًا بالأتعاب غير العادية لعملية المراجعة، ولكن معظم الدراسات تناولت علاقتها بجودة عملية المراجعة وإعادة إصدار القوائم المالية.

٢- أن معظم الدراسات توصلت إلى أن الزيادة والمغالاة في الأتعاب المدفوعة للمراجعين مقابل عملية المراجعة على المستوى العادي لتلك الأتعاب تؤثر سلبيًا على حياد هؤلاء المراجعين ومن ثم جودة عملية المراجعة، وخاصةً الدراسات التي أجريت في البيئة المصرية، حيث تدفعهم تلك الزيادة إلى

التساهل مع العملاء بشأن ممارسات إدارة الأرباح بالزيادة في القوائم المالية؛ مما يخفض من جودة المعلومات الواردة بتلك القوائم.

٣- أن الزيادة في الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة تزيد من احتمالية إعادة إصدار القوائم المالية مما يشكك في كفاءة عملية المراجعة.

٤- مازال موضوع تسعير خدمات المراجعة، والإفصاح عن قيمة أتعاب عملية المراجعة يشغل الباحثين في الآونة الأخيرة.

٥- تناولت مجموعة من الدراسات تأثير خصائص لجنة المراجعة على أتعاب عملية المراجعة، ولكن يوجد ندرة في الدراسات التي بحثت تأثير خصائص لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة.

٦- يوجد جدل علمي حول كيفية قياس درجة التزام الشركات بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات، وترى الباحثة أن استخدام مقياس بديل Proxy كدليل على الالتزام الحوكمي هو أكثر ما يتناسب مع البيئة المصرية، وذلك من خلال استخدام إحدى أو بعض خصائص عناصر الحوكمة، والتي بوجودها يمثل دليلًا على التزام الشركة بقواعد الحوكة، وهذه المقاييس البديلة تتبلور في خصائص كل من مجلس إدارة الشركة وخصائص لجنة المراجعة وهيكل الملكية للشركة ووظيفة المراجعة الداخلية.

٧- تشير دراسة (الشواربي، ٢٠١٨) إلى أن تراجع أتعاب عملية المراجعة تعكس جودة لجان المراجعة، وبالرغم من ذلك يوجد اختلاف على اتجاه تأثير خصائص لجان المراجعة على أتعاب عملية المراجعة، فمن وجهة نظر الفريق الأول أن من أهم مسئوليات لجنة المراجعة هي التفاعل مع المراجع الخارجي في الإشراف والرقابة على عملية إعداد التقارير المالية والمشاركة في تحديد نطاق المراجعة، حيث إن جودة اللجنة تؤثر على نطاق المراجعة وخطة المراجعة، وبالتالي أتعاب عملية المراجعة، كما أن لجان المراجعة التي تتمتع بجودة عالية لديهم حافز أكبر لشراء مراجعة ذات جودة مرتفعة مما يزيد من جهد المراجع الخارجي، وذلك بهدف حماية سمعتها وتقليل مخاطر التقاضي، ونجد الفريق الثاني والذي يؤكد وجود علاقة عكسية بين خصائص لجنة المراجعة الفعالة وأتعاب عملية المراجعة؛ ويحدث ذلك إذا أخذ المراجع الخارجي جودة حوكمة الشركات في اعتباره عند التسعير وهذا يتفق مع اتجاه البحث الحالي.

وبناءً على ما سبق يتضح وجود الفجوة البحثية والمتمثلة في التساؤل الرئيس عن مدى وجود تأثير لخصائص لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة؟

حيث تظل الخطوة الأكثر أهمية هي تفسير الأثر الاعتدالي لخصائص لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة، والتي تهدد الثقة في مهنة المراجعة وممارسيها من خلال قدرة الإدارة على اختراق استقلال المراجعين وحيادهم المفترض نتيجة عدم كفاية الضمانات التي تكفل حماية استقلالهم في البيئة المصرية.

ثالثًا: اختبارات فروض البحث:

(أ) تصميم البحث ونماذج اختبار الفروض:

قياس متغيرات الدراسة:

- المتغيرات المستقلة: تمثل خصائص لجنة المراجعة المتغيرات المستقلة محل الاهتمام في الدراسة الحالية، وستستخدم الباحثة متغيرات آلية لجنة المراجعة المطبقة في سوق الأوراق المالية المصري كمقياس للالتزام الحوكمي، وذلك من خلال استخدام أحد أو بعض خصائص لجنة المراجعة والتي بوجودها يمثل دليلًا على التزام الشركة بقواعد الحوكمة، وهذه المقاييس تتبلور في التالي:

خصائص لجنة المراجعة:

ACSIZEit = عدد أعضاء لجنة المراجعة للشركة i خلال الفترة الزمنيةt.

ACINDit = عدد الأعضاء الغير تنفيذيين للشركة i خلال الفترة الزمنيةt.

ACEXPit = نسبة أعضاء لجنة المراجعة ذوي الخبرات المالية والمحاسبية للشركة i خلال الفترة الزمنيةt.

ACMEETit = عدد اجتماعات لجنة المراجعة للشركة i خلال الفترة الزمنية t.

المتغير التابع: تمثل الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة المتغير التابع في الدراسة الحالية، وسيتم استخدام نموذج أتعاب عملية المراجعة الملائم لسوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية؛ لقياس الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة، ويأخذ ذلك النموذج الشكل التالي:

$$LnAF_{it} = \beta0 + \beta1\ (LnTA_{it}) + \beta2\ (SQSUB_{it}) + \beta3\ (FOREIGN_{it}) + \beta4\ (LnSEG_{it}) + \beta5\ (RECINV_{it}) + \beta6\ (QUICK_{it}) + \beta7\ (LEV_{it}) + \beta8\ (ROA_{it}) + \beta9\ (LOSS_{it,t-1,t-2}) + \beta10\ (SGROWTH_{it}) + \beta11\ (MTB_{it}) + \beta12\ (SPEC_{it}) + \beta13\ (INITIAL_{it}) + \beta14\ (LnARLAG_{it}) + \beta15\ (YEND_{it}) + \text{industry and year dummies} + \varepsilon_{it}$$

حيث إنه بالنسبة للشركة I في السنة t أو في السنة t-1(أي السنة السابقة) أو في السنةt-2 (أي السنة قبل السابقة)، فإن:

LnAF = اللوغاريتم الطبيعي للأتعاب الفعلية المدفوعة للمراجع الخارجي مقابل عملية المراجعة.

LnTA = اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول.

SQSUB = الجذر التربيعي لعدد الشركات التابعة التي تشملها القوائم المالية المجمعة.

FOREIGN = نسبة عدد الشركات التابعة الخارجية إلى إجمالي عدد الشركات التابعة.

LnSEG = اللوغاريتم الطبيعي لعدد قطاعات الأنشطة.

RECINV = نسبة مجموع المخزون، والعملاء، وأوراق القبض إلى إجمالي الأصول.

QUICK = نسبة التداول السريع (وتقاس بنسبة الأصول المتداولة بعد استبعاد المخزون إلى الالتزامات المتداولة).

LEV = نسبة الرافعة المالية (وتقاس بنسبة إجمالي الالتزامات طويلة الأجل إلى إجمالي الأصول).

ROA = العائد على الأصول (ويقاس بنسبة صافي الدخل قبل الضرائب إلى إجمالي الأصول).

LOSS = متغير وهمي، بحيث يأخذ القيمة ١ في حالة تكبد صافي خسارة، بينما يأخذ القيمة ٠ فيما عدا ذلك.

SGROWTH = معدل نمو المبيعات السنوي (ويقاس بنسبة مبيعات السنة الحالية بعد استبعاد مبيعات السنة السابقة إلى مبيعات السنة السابقة).

MTB = نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم.

SPEC = متغير مستمر، بحيث يأخذ النسبة الفعلية الناتجة من معادلة حساب الحصة السوقية لمكتب المراجعة في حصة معينة.

INITIAL = متغير وهمي، بحيث يأخذ القيمة ١ في حالة السنة الأولى للتعاقد بين المراجع الخارجي والعميل، بينما يأخذ القيمة ٠ فيما عدا ذلك.

LnARLAG = اللوغاريتم الطبيعي لعدد الأيام المنقضية من تاريخ نهاية السنة المالية، وحتى تاريخ إصدار تقرير المراجعة.

YEND = متغير وهمي، بحيث يأخذ القيمة ١ في حالة انتهاء السنة المالية خلال موسم الذروة بالنسبة للمراجعين الخارجيين، بينما يأخذ القيمة ٠ فيما عدا ذلك.

β 0, β 1, β 2…β K = معلمات الانحدار.

ε = بواقي النموذج، والتي تستخدم كمقياس للأتعاب غير العادية لعملية المراجعة.

هذا، وسيتم تشغيل النموذج السابق باستخدام كافة الشركات المتاح عنها البيانات اللازمة لتشغيله، مع تجميع كافة الشركات المتاحة في كل سنة خلال فترة الدراسة في مجموعة بيانات واحدة، وتشغيل النموذج عليها بالكامل (Pooled Regression)، وبعد أن يتم تشغيل النموذج بالكيفية السابقة، فإن الباحثة ستستخدم البواقي التي تحمل إشارة موجبة كمقياس للأتعاب غير العادية لعملية المراجعة، حيث تمثل تلك البواقي الفرق بين الأتعاب الفعلية المدفوعة للمراجع الخارجي، والأتعاب العادية المقدرة من قبل النموذج، وتلك البواقي التي تحمل إشارة موجبة تعكس تسعير خدمات المراجعة بأكبر مما يجب (أتعاب غير عادية موجبة).

(ب) مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المقيدة في البورصة المصرية وعددها ٢١٨ شركة، والمتاحة للتحميل على الموقع الإلكتروني للبورصة المصرية، وتمثلت عينة الدراسة في عدد من هذه الشركات

والتي يتوافر فيها بيانات قياس المتغيرات وعددها (١٥) شركة بواقع ٧٥ مشاهده، وتبين للباحثة من تشغيل نموذج أتعاب عملية المراجعة أن البواقي المستخرجة تنقسم إلى عدد ٣٩ مشاهدة خاصة بالأتعاب غير العادية الموجبة (أتعاب مقدرة أكثر مما يجب)، وهي محل اهتمام الدراسة الحالية، والباقي ٣٦ مشاهدة خاصة بالأتعاب غير العادية السالبة (أتعاب مقدرة أقل مما يجب)، حيث تمثلت هذه المشاهدات في القوائم المالية للشركات عينة الدراسة خلال الفترة من ٢٠١٧ حتى ٢٠٢١، وتقارير الحوكمة، ومحاضر اجتماعات لجان المراجعة ومحاضر اجتماع الجمعية العمومية، وقامت الباحثة باستبعاد المؤسسات المالية (مثل البنوك، شركات التامين) من عينة الدراسة، وذلك لما تتسم به تلك المؤسسات من خصائص تشغيلية تختلف اختلافًا جوهريًا عن بقية الشركات، بالإضافة إلى خضوعها لقوانين وقواعد تنظيمية خاصة بها.

(ج) نموذج الدراسة:

نموذج اختبار الفرض الإحصائي الرئيس للدراسة

$$ABAF_{it} = \beta0 + \beta1\ ACSIZE_{it} + \beta2\ ACIND_{it} + \beta3\ ACEXP_{it} + \beta4\ ACMEET_{it} + \beta5\ LnTA_{it} + \beta6\ LEV_{it} + \beta7\ ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

وينقسم إلى الفروض الفرعية التالية:

(H1-1) Model:

$$ABAF_{it} = \beta0 + \beta1\ ACSIZE_{it} + \beta2\ LnTA_{it} + \beta3\ LEV_{it} + \beta4\ ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

(H1-2) Model:

$$ABAF_{it} = \beta0 + \beta1\ ACIND_{it} + \beta2\ LnTA_{it} + \beta3\ LEV_{it} + \beta4\ ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

(H1-3) Model:

$$ABAF_{it} = \beta0 + \beta1\ ACEXP_{it} + \beta2\ LnTA_{it} + \beta3\ LEV_{it} + \beta4\ ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

(H1-4) Model:

$$ABAF_{it} = \beta0 + \beta1\ ACMEET_{it} + \beta2\ LnTA_{it} + \beta3\ LEV_{it} + \beta4\ ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

(د)مناقشة نتائج الدراسة التطبيقية:

تشغيل نموذج أتعاب عملية المراجعة:

من خلال تشغيل نموذج الأتعاب في البيئة المصرية على المشاهدات المدرجة بعينة الدراسة تبين للباحثة ارتفاع القوة التفسيرية للنموذج المطبق، حيث بلغت ٥٩,٩٪ أي أن المتغيرات المدرجة بالنموذج قادرة على تفسير ٥٩,٩٪ من التغير في الأتعاب لعملية المراجعة، وهو ما يتضح من نتائج الجدول رقم (١)، وهي نسبة جيدة إذا ما قورنت بنظائرها في الدراسات السابقة ذات الصلة، مثل دراسة (Salehi et al., 2017;

(Li & Guo, 2018; Khafi, 2020)، بالإضافة إلى ذلك، تبين للباحثة من تشغيل النموذج أن البواقي المستخرجة تنقسم إلى عدد ٣٩ مشاهدة خاصة بالأتعاب غير العادية الموجبة (أتعاب مقدرة أكثر مما يجب)، وهي محل اهتمام الدراسة الحالية، فضلاً عن عدم وجود أية مشاكل تتعلق بالازدواج الخطي، ويتضح ذلك من نتائج الجدول رقم (١) التالي:

جدول رقم (١): نتائج تشغيل نموذج الأتعاب في البيئة المصرية

Model	β. Coef.	T	Sig.	VIF
(Constant)	8.338	8.258	.000	
lnTA	.138	3.295	.002	2.635
SQSUB	.042	.261	.795	2.353
FOREIGN	-.539	-1.682	.098	1.209
LnSEG	-.697	-2.217	.031	1.507
RECINV	-.223	-.741	.462	1.513
QUICK	-.101	-3.681	.001	2.195
LEV	.104	.289	.774	1.752
ROA	.985	2.451	.017	1.216
LOSS	.120	.457	.649	2.522
SGROWTH	-.019	-.270	.788	1.337
MTB	-.060	-.384	.702	3.198
SPEC	-.219	-.230	.819	1.332
INITIAL	-.138	-.734	.466	1.621
LnARLAG	.613	5.037	.000	1.395
YEND	.164	.405	.687	1.157
N	75			
Adj. R2	59.90%			
F-Value	8.36			
Model Sig.	0.000			
Durbin-Watson	1.072			

الإحصاءات الوصفية:

يعرض الجدول رقم (٢) نتائج الاحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

جدول رقم (٢): الاحصاءات الوصفية لمتغيرات نماذج اختبار الفروض.

يتبين للباحثة من خلال العرض السابق للجدول رقم (٢) الخاص بالإحصاءات الوصفية مجموعة من الملاحظات التي يمكن توضيحها فيما يلي:

أولًا: ارتفاع الوسط الحسابي الخاص بالمتغير التابع ABAF الخاص بالأتعاب غير العادية الموجبة عن نظيره بالدراسات السابقة ذات الصلة، حيث يبلغ ٠,٣٣٤ إلا أنه يبتعد كثيرًا عن الحد الأقصى لعينة الدراسة.

ثانيًا: فيما يتعلق بالمتغيرات الخاصة بخصائص لجنة المراجعة كأحد آليات الحوكمة، فيتبين أن الوسط الحسابي لها يبلغ ٤,٦٧، ٢,٧٤، ٠,٤١٩، ٤,٠٧٧ للمتغيرات AC. Size, AC. Ind, AC. Exp, AC. Meet على التوالي مما يشير إلى أن عدد اجتماعات لجنة المراجعة والأعضاء المستقلين بها يقترب من الحد الأقصى(٥، ٣، ٠,٧٥٠، ٥) على التوالي، ومن ثم ارتفاع مستوى تطبيق آليات الحوكمة بعينة

	N	Min.	Max.	Mean	Median	Std. Deviation	Skewness	Kurtosis
ABAF	39	0.017	1.751	0.334	0.255	0.343	2.286	6.979
AC. Size	39	3.000	5.000	4.667	5.000	0.577	-1.569	1.617
AC. Ind	39	1.000	3.000	2.744	3.000	0.637	-2.300	3.794
AC. Exp	39	0.200	0.750	0.419	0.400	0.149	0.481	-0.242
AC. Meet	39	3.000	5.000	4.077	4.000	0.422	0.524	2.887
lnTA	39	13.925	23.889	20.570	21.276	2.913	-1.387	1.094
LEV	39	-0.060	0.806	0.426	0.420	0.197	-0.155	-0.066
ROA	39	-0.089	0.397	0.066	0.030	0.108	1.642	2.145
ValidN (listwise)	39							

الدراسة، كما تتميز عينة الدراسة بارتفاع نسبة الخبرات المالية بلجنة المراجعة لعينة الدراسة حيث تبلغ ٤١,٩٪، وفيما يتعلق بعدد اجتماعات لجنة المراجعة فيتبين أنها مرتفعة حيث تقترب من الحدود القصوى للعينة.

وأخيرًا يتبين للباحثة انخفاض مستوى الانحراف المعياري للعينة، واقتراب الوسط الحسابي من الوسيط لغالبية المتغيرات، بالإضافة الى انحصار قيم معاملات الالتواء بين ± ٣، وانحصار قيم معاملات التفرطح بين ± ١٠ مما يشير إلى اعتدالية توزيع بيانات عينة الدراسة، وعدم تشتتها.

نتائج اختبار الفرض الإحصائي الرئيس للدراسة:

يهتم الفرض الإحصائي الرئيس للدراسة بتحليل أثر اختلاف خصائص لجنة المراجعة كأحد آليات الحوكمة على الأتعاب غير العادية الموجبة لعملية المراجعة، وبالتالي لتحليل هذه العلاقة قامت الباحثة بتشغيل نموذج اختبار الفرض الأول للدراسة بفروعه، وتم التوصل إلى النتائج المعروضة بالجدول رقم (٣) التالي:

جدول رقم (٣): نتيجة اختبار الفرض الإحصائي الثالث للدراسة

Variables	Panel A: Model (4-1)			Panel B: Model (4-2)			Panel C: Model (4-3)			Panel D: Model (4-4)			Panel E: Pooled Model (4)		
	β Coef.	T Stat.	Sig.	β Coef.	T Stat.	Sig.	β Coef.	T Stat.	Sig.	β Coef.	T Stat.	Sig.	β Coef.	T Stat.	Sig.
Cons.	-0.132	-0.199	0.843	0.622	1.388	0.174	0.386	0.822	0.417	0.605	0.556	0.582	-0.088	-0.071	0.944
AC. Size	-0.232	-2.139	0.026	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-0.245	-2.200	0.024
AC. Ind	---	---	---	-0.653	-2.799	0.043	---	---	---	---	---	---	-0.722	-2.848	0.040
AC. Exp	---	---	---	---	---	---	-0.134	-2.351	0.028	---	---	---	-0.178	-2.453	0.004
AC. Meet	---	---	---	---	---	---	---	---	---	-0.023	-0.136	0.893	-0.007	-0.038	0.970
lnTA	1.091	1.937	0.061	1.365	2.661	0.012	1.312	2.428	0.021	1.379	2.629	0.013	0.991	1.617	0.116
LEV	-0.015	-0.773	0.445	-0.018	-0.945	0.351	-0.018	-0.948	0.350	-0.022	-0.847	0.403	-0.012	-0.468	0.643
ROA	0.192	0.594	0.556	0.404	1.528	0.136	0.429	1.557	0.129	0.408	1.521	0.137	0.204	0.601	0.552
N			39			39			39			39			39
F-value			2.618			2.410			2.248			2.215			1.542
VIF (Max)			1.706			1.145			1.247			2.004			2.134
Adj. R2			24.60%			22.90%			21.60%			21.30%			39.10%

وقد بينت نتائج الجدول رقم (٣) في العمود الأول (Panel A) أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٢٤,٦٪، أي أن المتغير المستقل الخاص بحجم لجنة المراجعة، والمتغيرات الحاكمة الأخرى يمكنها تفسير التغير في الأتعاب غير العادية الموجبة بنسبة ٢٤,٦٪، بالإضافة إلى ذلك يتبين للباحثة معنوية المتغير المستقل الخاص بحجم لجنة المراجعة، حيث إن (T.Stat = -2.139 > 2, Sig. = 0.026 < 0.05) كما أنه يحمل إشارة سالبة مما يدل على وجود علاقة عكسية بين حجم لجنة المراجعة، ومستوى الأتعاب غير العادية الموجبة؛ أي أن زيادة حجم لجنة المراجعة يؤدي إلى انخفاض مستوى الأتعاب غير العادية الموجبة، وفيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة للنموذج يتبين للباحثة عدم معنوية أي منها، ومن ثم لن يكون هناك أي تأثير لهم على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة، وبالتالي يمكن للباحثة رفض الفرض الإحصائي الفرعي الأول(H1-1) وهو: ***لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحجم لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية (الموجبة) لعملية المراجعة***، ويعني ذلك قبول الفرض الإحصائي الفرعي الأول على الشكل البديل التالي: ***يوجد تأثير معنوي عكسي لحجم لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية (الموجبة) لعملية المراجعة.***

كما بينت نتائج الجدول رقم (٣) في العمود الثاني (Panel B) أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٢٢,٩٪، أي أن المتغير المستقل الخاص باستقلالية لجنة المراجعة والمتغيرات الحاكمة الأخرى يمكنها تفسير التغير في الأتعاب غير العادية الموجبة بنسبة ٢٢,٩٪، بالإضافة إلى ذلك يتبين للباحثة معنوية المتغير المستقل الخاص باستقلالية لجنة المراجعة حيث إن (T.Stat = -2.799 > 2, Sig. = 0.043 < 0.05) كما أنه يحمل إشارة سالبة مما يدل على وجود علاقة عكسية بين استقلالية لجنة المراجعة، ومستوى الأتعاب غير العادية الموجبة؛ أي أن زيادة مستوى استقلالية لجنة المراجعة يؤدي إلى انخفاض مستوى الأتعاب غير العادية الموجبة، وفيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة للنموذج يتبين للباحثة عدم معنوية أي منها باستثناء معدل العائد على الأصول فهو معنوي طردي، أي أن زيادة معدل العائد على الأصول تؤدي إلى زيادة الأتعاب غير العادية الموجبة، وبالتالي يمكن للباحثة رفض الفرض الإحصائي الفرعي الثاني(H1-2) وهو: ***لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاستقلالية لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية (الموجبة) لعملية المراجعة***، ويعني ذلك قبول الفرض الإحصائي الفرعي الثاني على الشكل البديل التالي: ***يوجد تأثير معنوي عكسي لاستقلالية لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية (الموجبة) لعملية المراجعة.***

وبالنسبة لنتائج الجدول رقم (٣) في العمود الثالث (Panel C) يتبين أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٢١,٦٪، أي أن المتغير المستقل الخاص بالخبرات المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة، والمتغيرات الحاكمة الأخرى يمكنها تفسير التغير في الأتعاب غير العادية الموجبة بنسبة ٢١,٦٪، بالإضافة إلى ذلك يتبين للباحثة معنوية المتغير المستقل الخاص بالخبرات المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة، حيث إن (T.Stat = -2.351 > 2, Sig. = 0.028 < 0.05) كما أنه يحمل إشارة سالبة مما يدل على وجود علاقة عكسية بين الخبرات المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة، ومستوى الأتعاب غير العادية الموجبة؛ أي أن زيادة مستوى الخبرات المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة؛ يؤدي إلى انخفاض مستوى الأتعاب غير العادية الموجبة، وفيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة للنموذج يتبين للباحثة

عدم معنوية أي منها، باستثناء معدل العائد على الأصول فهو معنوي طردي، أي أن زيادة معدل العائد على الأصول تؤدي إلى زيادة الأتعاب غير العادية الموجبة، وبالتالي يمكن للباحثة رفض الفرض الإحصائي الفرعي الثالث(H1-3) وهو: ***لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للخبرات المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية (الموجبة) لعملية المراجعة***، ويعني ذلك قبول الفرض الإحصائي الفرعي الثالث على الشكل البديل التالي: ***يوجد تأثير معنوي عكسي للخبرات المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية (الموجبة) لعملية المراجعة.***

وعلاوة على ذلك، فإن النتائج الموضحة بالعمود الرابع (Panel D) في الجدول (٣) تبين أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٢١,٣٪، أي أن المتغير المستقل الخاص بعدد اجتماعات لجنة المراجعة والمتغيرات الحاكمة الأخرى يمكنها تفسير التغير في الأتعاب غير العادية الموجبة بنسبة ٢١,٣٪، بالإضافة إلى ذلك يتبين للباحثة عدم معنوية المتغير المستقل الخاص بعدد اجتماعات لجنة المراجعة حيث إن (T.Stat = - 0.136 < 2, Sig. = 0.893 > 0.05) ، ومن ثم لن يكون هناك أي تأثير لعدد اجتماعات لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية الموجبة، وفيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة للنموذج يتبين للباحثة عدم معنوية أي منها باستثناء معدل العائد على الأصول فهو معنوي طردي، أي أن زيادة معدل العائد على الأصول تؤدي إلى زيادة الأتعاب غير العادية الموجبة، وبالتالي يمكن للباحثة قبول الفرض الإحصائي الفرعي الرابع (H1—4) على الشكل العدم التالي: ***لا يوجد تأثير معنوي لعدد اجتماعات لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية (الموجبة) لعملية المراجعة.***

وأخيرًا، النتائج الموضحة بالجدول (٣) في العمود الخامس (Panel E) يتبين منها أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٣٩,١٪، أي أن المتغيرات المستقلة الخاصة بخصائص لجنة المراجعة (حجم لجنة المراجعة، واستقلالية لجنة المراجعة، والخبرات المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة)، والمتغيرات الحاكمة الأخرى يمكنها تفسير التغير في الأتعاب غير العادية الموجبة بنسبة ٣٩,١٪.

بالإضافة إلى ذلك يتبين للباحثة معنوية المتغيرات المستقلة الخاصة بحجم لجنة المراجعة، واستقلالية لجنة المراجعة، والخبرات المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة، فقط كما أنهم جميعًا يحملون إشارة سالبة مما يدل على وجود علاقة عكسية بينهم وبين الأتعاب غير العادية الموجبة، أي أن زيادة كل منهم يؤدي إلى انخفاض مستوى الأتعاب غير العادية الموجبة، كما يتبين عدم معنوية أي من المتغيرات الضابطة، ومن ثم عدم وجود أي تأثير معنوي لأي من المتغيرات الضابطة على المتغير التابع الخاص بالأتعاب غير العادية الموجبة، وبالتالي يمكن للباحثة رفض الفرض الإحصائي الرئيس للدراسة وهو **لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لخصائص لجنة المراجعة كأحد آليات الحوكمة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، وقبوله جزئياً على الشكل البديل التالي:

الفرض الإحصائي الرئيس للدراسة: **"يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لخصائص لجنة المراجعة كأحد آليات الحوكمة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"**.

ونظرًا لأن نتائج تحليل الانحدار المتعدد قد أظهرت التباين في النتائج على مستوى المتغيرات الفرعية لخصائص لجنة المراجعة - حيث تبين أن بعضها يؤثر على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة والبعض الآخر لا يؤثر على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة – فإنه يصبح من الأهمية إجراء تحليل الانحدار التدرجي المتعدد لغرض بناء النموذج النهائي للمتغيرات، وقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي عن الجدول رقم (٤) التالي:

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.658	1	.658	6.547	.015b
	Residual	3.819	38	.100		
	Total	4.477	39			

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.729	.418		-1.744	.089
	AC. Size	.227	.089	.383	2.559	.015

Excluded Variables[a]

Model		Beta In	t	Sig.	Partial Correlation	Collinearity Statistics
						Tolerance
1	AC. Ind	-.149b	-.990	.329	-.161	.997
	AC. Exp	.149b	.992	.328	.161	.991
	AC. Meet	.024b	.160	.874	.026	.989

قد بينت نتائج الانحدار التدرجي المتعدد أن قيمة F تبلغ ٦,٥٤٧ وهي معنوية عند مستوى ٠,٠١٥ مما يدل على قوة النموذج، كما بينت نتائج النموذج الإبقاء على المتغير AC Size الخاص بحجم لجنة المراجعة، فهو المتغير الوحيد الذي يؤثر على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة من ضمن كافة متغيرات لجنة المراجعة، حيث استبعد النموذج بقية المتغيرات AC. Ind، B.Exp، AC Meet الخاصة بكلٍ من استقلالية لجنة المراجعة، والخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة على التوالي.

رابعًا: نتائج البحث وتوصياته والأبحاث المستقبلية

أ- النتائج:

١- أوضحت نتائج الفرض الرئيس للدراسة وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لخصائص لجنة المراجعة، كأحد آليات الحوكمة على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٢- أوضحت نتائج الفرض الفرعي الأول وجود تأثير معنوي عكسي لحجم لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية (الموجبة) لعملية المراجعة، وتتفق تلك النتيجة مع دراسة (Boo and Sharma, 2008; Chan et al., 2013)، وترى الباحثة أن هذه العلاقة العكسية ترجع إلى أن زيادة حجم لجنة المراجعة يشير إلى تحقيق مزيج من الخبرات والقدرات، التي تعد بمثابة تكملة لعمل المراجع الخارجي في الرقابة والإشراف، مما يقلل أتعاب عملية المراجعة.

٣- أوضحت نتائج الفرض الفرعي الثاني وجود تأثير معنوي عكسي لاستقلالية لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية (الموجبة) لعملية المراجعة، وتتفق تلك النتيجة مع دراسة الشواربي، ٢٠١٨والتي تؤكد على وجود علاقة عكسية بينهما في حالة أن المراجع يأخذ جودة حوكمة الشركات في اعتباره عند تسعير خدمات المراجعة، وأيضًا لجان المراجعة المستقلة ذات جودة عالية تزيد من الرقابة، وتحد من مخاطر التقارير المالية، وبالتالي تحتاج جهود مراجعة خارجية أقل، مما يعني أن الجهد المبذول من المراجع الخارجي سينخفض، وبالتالي تنخفض الأتعاب التي يحصل عليها في حالة وجود لجنة مراجعة مستقلة داخل الشركة محل المراجعة.

٤- أوضحت نتائج الفرض الفرعي الثالث وجود تأثير معنوي عكسي للخبرات المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة على الأتعاب غير العادية (الموجبة) لعملية المراجعة، وتتفق تلك النتيجة مع دراسة (Krishnan and Visvanathan, 2009) ، وترى الباحثة أن هذه العلاقة العكسية ترجع إلى أن المراجع الخارجي يدرك جيدًا المساهمة التي يقدمها أعضاء لجنة المراجعة الذين يتمتعون بالخبرة المالية، والتي تؤدي إلى زيادة مستوى الرقابة والإشراف، وبالتالي تخفف من خطر فشل الحوكمة مما يقلل أتعاب عملية المراجعة، وتتفق أيضًا مع دراسة (Chan et al., 2013) التي توصلت إلى وجود علاقة عكسية بين وجود أعضاء لجان المراجعة القدامى ذوي الخبرة العالية ضمن الأعضاء المستقلين بفريق لجان المراجعة، وأتعاب عملية المراجعة، حيث إن هؤلاء الأعضاء لديهم القدرة على تخفيف مهام وأعباء المراجع الخارجي عن طريق قيامهم بعمليات الرقابة، والإشراف الفعال على جميع مراحل إعداد التقارير المالية.

٥- أوضحت نتائج الفرض الفرعي الرابع عدم وجود علاقة معنوية بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة والأتعاب غير العادية (الموجبة) لعملية المراجعة، وتختلف هذه النتيجة مع نتائج دراسة (Boo and Sharma 2008; Chan et al., 2013)، وقد يرجع ذلك لاختلاف بيئة التطبيق، أو العينة المختارة، أو الفترة الزمنية.

٦- أوضحت نتائج نموذج الانحدار التدرجي الإبقاء على المتغير AC Size الخاص بحجم لجنة المراجعة، فهو المتغير الوحيد الذي يؤثر على الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة من ضمن كافة متغيرات لجنة المراجعة، حيث استبعد النموذج بقية المتغيرات AC. Ind، B. Exp، AC

Meet الخاصة بكلٍ من استقلالية لجنة المراجعة، والخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة على التوالي.

ب-التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة الحالية، تود الباحثة توجيه بعض التوصيات، والتي يمكن إيضاحها فيما يلي:

١- توصي الباحثة بضرورة إعداد ونشر تقرير للمراجعة الداخلية، حيث تقوم آليات حوكمة الشركات على إعداد ونشر تقارير لأصحاب الحقوق والمصالح باختلافهم؛ فهناك تقرير هيكل المساهمين، وتقرير مجلس الإدارة، وتقرير لجنة المراجعة، وتقرير المراجعة الخارجية، فيما عدا آلية المراجعة الداخلية؛ فتعتقد الباحثة أن إعداد ونشر تقرير المراجعة الداخلية؛ يحمل رؤية جديدة تحسن الشفافية.

٢- الاهتمام من قبل الجهات المعنية بحوكمة الشركات في مصر بزيادة درجة الالتزام الحوكمي للشركات المصرية من خلال إصدار القوانين والتعليمات التي ينبغي للشركات تتبعها؛ لتدعيم الالتزام الحوكمي.

٣- ضرورة توعية مديري الشركات، والمراجعين الخارجيين بالدور الذي تلعبه آليات حوكمة الشركات الداخلية والمتمثلة في هيكل الملكية، ومجلس الإدارة، ولجنة المراجعة، والمراجعة الداخلية في جودة عملية المراجعة، وتحديد أتعاب عملية المراجعة.

٤- يجب على الهيئة العامة للرقابة المالية أن تلزم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالإفصاح عن الأتعاب المدفوعة للمراجع مقابل كافة الخدمات التي يقدمها، وكذلك العوامل التي تم بناءً عليها تحديد تلك الأتعاب، فمن شأن ذلك أن يجعل كلًا من المراجع، والعميل حريصًا على أن يكون رقم الأتعاب منطقيًا، في ضوء مستوى الجهد المبذول، والمخاطر المرتبطة بعملية مراجعة القوائم المالية، وذلك حفاظًا على الحياد المدرك عن المراجع في السوق، ومن ثم الجودة المدركة عن القوائم المالية للعميل.

٥- ضرورة الاستفادة من متطلبات وآليات قانون ساربينز أوكسلي الأمريكي، بما يتلاءم مع طبيعة بيئة الأعمال المصرية من أجل تحسين وتطوير مهنة المحاسبة، والمراجعة في مصر.

ج- الأبحاث المستقبلية المقترحة:

في ضوء ما توصلت إليه الباحثة من نتائج تقترح الباحثة العديد من المجالات التي تشكل أساسًا لبحوث ودراسات مستقبلية، لعل من أهمها:

١. دراسة أثر الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة على ظاهرة تسوق رأي المراجعة.
٢. العلاقة بين درجة القدرة الإدارية والأتعاب غير العادية لعملية المراجعة.
٣. تحليل أثر التحسن الجوهري للمراجعة الداخلية على فاعلية وعلاقات التفاعل مع آليات الحوكمة.

المراجع

- إبراهيم، أحمد كمال مطاوع، (٢٠١٩). تفسير دلالة الأتعاب غير العادية في ضوء علاقتها بجودة عملية المراجعة ودوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية. مجلة البحوث المحاسبية، جامعة طنطا، ع (١)، ٥٣٤- ٥٨٤.
- الديسطي، محمد محمد عبد القادر (٢٠١٣)، " إطار مقترح للتفاعل بين أخطار العمل وعناصر الحوكمة وأتعاب المراجع ومحتوى تقريره- بالتطبيق على البيئة المصرية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة- جامعة المنصورة، ٣٧(١)، ١٥١-١٩٠.
- الرحيلي، عوض بن سلامة (٢٠٠٨)، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، ٢٢ (١)، ١٧٩- ٢١٨.
- الشواربي، محمد عبد المنعم، (٢٠١٨). دور دوران أعضاء لجان المراجعة في زيادة فعالية لجنة المراجعة وأثر ذلك على أتعاب المراجعة الخارجية. مجلة الفكر المحاسبي، ٢٢ (٤)، ٢٦٧- ٣٢٧
- عبد الرحيم، أحمد حامد محمود، (٢٠١٨)، أثر هيكل الملكية وخصائص لجان المراجعة على مستوى التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة بالبورصة السعودية، مجلة الفكر المحاسبي، ٢٢ (٤)، ج (١)، ٦٨١- ٧٥٨.
- عبية، أحمد حسين أحمد الدسوقي، (٢٠١٥). أثر الأتعاب غير العادية على جودة عملية المراجعة: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- غريب، عادل ممدوح، (٢٠١٣). تحليل مدى إدراك المراجعين لفعالية لجان المراجعة في حوكمة الشركات- دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، ٢٧ (٤)، ١-٧١.
- 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.

- محمد، أحمد سليم، (٢٠١٩). تحليل ثنائية العلاقة والتأثير بين حوافز الاحتفاظ بالمراجع والأتعاب غير العادية وبين استدامة الشركات وتصنيفها الائتماني: دراسة تطبيقية. مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، ٢٣ (٢)، ١- ٤٦.
- مركز المديرين المصري (٢٠١٦)، الدليل المصري لحوكمة الشركات، الإصدار الثالث، متوفر على http://www.eiod.org/default_AR.aspx

- Abbott, L., Parker, S., Peters, G. and Raghunandan, K. (2003). "The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fees", Auditing: A Journal of Practice& Theory, 22(2), 17-32.
- Alhadab, M., & Clacher, I. (2018). "The impact of audit quality on real and accrual earnings management around IPOs". The British Accounting Review, 50(4), 442-461.
- Al-Okaily, J., & Ben Youssef, N. (2020). "Audit committee effectiveness and non-audit services fees: Evidence from UK family firms". Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 41, 1- 17.
- Asthana, S. and Boone, J. (2012). "Abnormal Audit Fee and Audit Quality", Auditing: A Journal of Practice& Theory, 31(3), 1-22.
- Beck, M. J., & Mauldin, E. G. (2014). "Who's really in charge? Audit committee versus CFO power and audit fees". The Accounting Review, 89(6), 2057-2085.
- Behrend, M. J., Khan, S., Ko, Y. W., & Park, S. J. (2020). "Abnormal audit fees and audit quality: evidence from the Korean audit market". Journal of International Accounting Research, 19(3), 37-60.
- Blankley, A., Hurtt, D. and MacGregor, J. (2012). "Abnormal Audit Fees and Restatements". Auditing: A Journal of Practice& Theory, 31(1)79-96.
- Boo, E. F., & Sharma, D. (2008). "Effect of regulatory oversight on the association between internal governance characteristics and audit fees". Accounting & Finance, 48(1), 51-71.

- Chahine, S., & Filatotchev, I. (2011). "The effects of corporate governance and audit and non-audit fees on IPO value". The British Accounting Review, 43(3), 155-172.
- Chan, A M Yin., Guoping Liu, Jerry Sun., (2013). "Independent audit committee members' board tenure and audit fees". Accounting and Fiance, 53(4), 1129-1147.
- Choi, J.-H., Kim, J.-B. and Zang, Y. (2010b). "Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality?". Auditing: A Journal of Practice Theory, 29(2), 115-140.
- Coulton, J., Livne, G., Pettinicchio, A. K., & Taylor, S. L. (2016). "Abnormal audit fees and accounting quality". Available atSSRN, 1- 67.
- Eshleman, J. and Guo, P. (2014). "Abnormal Audit Fees and Audit Quality: The Importance of Considering Managerial Incentives in Tests of Earnings Management". Auditing: A Journal of Practice& Theory, 33(1), 117-138.Ferreira, I. (2008). "The effect of audit committee composition and structure on the performance of audit committees". Meditari: Research Journal of the School of Accounting Sciences, 16(2), 89-106.
- Goodwin-Stewart, J. and Kent, P. (2006). "Relation between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit". Accounting& Finance, 46(3), 387-404.
- Jizi, M., & Nehme, R. (2018). "Board monitoring and audit fees: the moderating role of CEO/chair dual roles". Managerial Auditing Journal, 23(2), 217-243. Kalekar, R. (2017). "Effect of audit and compensation committee membership overlap on audit fees". Asian Review of Accounting, 25(1), 34-57.
- Khafi, R. (2020). "The Relationship between Normal and Abnormal Audit Fees and Financial Restatements". Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance, 4(2), 85-102.
- Kim, H., Kwak, B., Lim, Y., & Yu, J. (2017). "Audit committee accounting expertise, CEO power, and audit pricing". Asia- Pacific Journal of Accounting & Economics, 24(3-4), 421 439.

- Knechel, W., Krishnan, G., Pevzner, M., Shefchik, L., and Velury, U. (2013) "Audit Quality: Insights from the Academic Literature". Auditing: A Journal of Practices& Theory, 32(Supplement 1), 385-421.
- Krauß, P., Pronobis, P. and Zülch, H. (2015), "Abnormal Audit Fees and Audit Quality: Initial Evidence from the German Audit Market". Journal of Business Economics, 85(1), 45-84.
- Li, X. D., & Guo, Y. (2018). "Abnormal audit fees and earnings management using classification shifting". Journal of Accounting and Finance, 18(5), 113-139.
- Mitra, S., Jaggi, B., & Al-Hayale, T. (2016). "Auditor's downward switch, governance, and accounting conservatism". Journal of Accounting, Auditing & Finance, 31(4), 551-581.
- Mohamed, Z., Mat Zain, M., Subramaniam, N., & Wan Yusoff, W. F. (2012). "Internal audit attributes and external audit's reliance on internal audit: Implications for audit fees". International journal of auditing, 16(3), 268-285.
- Mohd Kharuddin, K. A., & Basioudis, I. G. (2018). "Big 4 audit fee premiums for national-and city-specific industry leadership in the UK: Additional evidence". International Journal of Auditing, 22(1), 65-82.
- Moqaddam, A. G., Karimi, M., Saeidi, G., Nasrabadi, M., Moghaddam, M. Khanlagh, M. Z. (2015). "The Relationship between Ownership Structure and Audit Fee in Companies Listed in Tehran Stock Exchange". Asian Journal of Research in Banking and Finance, 5(11), 68-77.
- Salehi, M., Farhangdoust, S., & Vahidnia, A. (2017). "Abnormal audit fees and future restatements: evidence from Tehran Stock Exchange". International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 13(1), 42-64.
- Sharma, D. S., Ananthanarayanan, U., & Litt, B. (2021). "CEO compensation, corporate governance, and audit fees: Evidence from New Zealand". International Journal of Auditing, 25(1), 117-141.

- Smith, M. (2006). "Audit committee effectiveness: did the blue-ribbon committee recommendations make a difference?". International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 3(2), 240-251.
- Srinidhi, B. N., He, S., & Firth, M. (2014). "The effect of governance on specialist auditor choice and audit fees in US family firms". The Accounting Review, 89(6), 2297-2329.
- Wu, X. (2012). "Corporate governance and audit fees: Evidence from companie listed on the Shanghai Stock Exchange". China Journal of Accounting Research, 5(4), 321-342.
- Xie, Z., Cai, C. and Ye, J. (2010). "Abnormal Audit Fees and Audit Opinion-Further Evidence from China's Capital Market". China Journal of Accounting Research, 3(1), 51-70.
- Yatim, P., Kent, P., & Clarkson, P. (2006). "Governance structures, ethnicity, and audit fees of Malaysian listed firms". Managerial Auditing Journal, 21(7), 757-782.
- Yung, K., & Chen, C. (2018). "Managerial ability and firm risk-taking behavior". Review of Quantitative Finance and Accounting, 51(4), 1005-1032.

Measuring the impact of the Characteristics of Audit Committee on the Abnormal Audit Fees: An Empirical Study

Aya Allah Al Mawaziney; Dr. Tarek Abdel Azeem and Dr. Sayed Al karnashawy

Abstract:

The current study aims to measure the impact of the audit Committee's characteristics on the abnormal audit fees of the audit process in the Egyptian environment, as well as to present an appropriate model for determining the fees of the audit process, appropriate for the Egyptian environment, during 2017-2021.

According to recent studies on that case, the researcher tested that impact on positive abnormal audit fees; Being one of the factors that researchers have indicated is negatively affecting the audit quality, especially in the Egyptian environment and using a sample of 75 observations from companies listed on the Egyptian Stock Exchange, Through the operation of the fee model in the Egyptian environment on the observations included in the study sample, the researcher shows the high interpretative power of the applied model 59.9%, the variables included in the model are able to explain 59.9% of the change in fees for the audit process.

The researcher found from the model's operation that the extracted remains were divided into 39 observations for positive abnormal audit fees. (Overestimated fees), which are of interest to the current study, and the remaining 36 observations of negative abnormal audit fees (estimated fees less than necessary).

The results of the statistical hypothesis tests showed a statistically significant impact of the audit committee's characteristics on the abnormal audit fees of the audit process in companies listed on the Egyptian Stock Exchange.

Key Words: abnormal audit fees, audit quality, corporate governance, audit committee