

أثر خصائص لجان المراجعة علي جودة المراجعة دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية

د/ ياسر السيد كساب

أستاذ مساعد - قسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة طنطا

yasserkassab@yahoo.com

ملخص البحث

تناول الباحث في البحث الحالي العلاقة بين خصائص لجان المراجعة وجودة المراجعة بالشركات المساهمة السعودية. إذ قام الباحث باختبار العلاقة بين الخصائص المختلفة للجنة المراجعة وجودة المراجعة في بيئة الاعمال السعودية، من خلال اختبار العلاقة بين أربع خصائص أساسية للجنة المراجعة وردت في اللائحة المعدلة لحوكمة الشركات والصادرة عام 2017 والتي وردت أيضا في معظم الدراسات السابقة وبين جودة المراجعة. إذ اشتمت الباحث أربعة فروض إحصائية وهي:

- الفرض الاحصائي الأول: " كلما زاد استقلال أعضاء لجنة المراجعة كلما زادت جودة المراجعة " .

- الفرض الاحصائي الثاني: " وجود عضو لديه الخبرة المالية والمحاسبية بلجنة المراجعة يزيد من جودة المراجعة " .

- الفرض الاحصائي الثالث " كلما زاد عدد اجتماعات لجنة المراجعة كلما زادت جودة المراجعة".

- الفرض الاحصائي الرابع " كلما زاد عدد أعضاء لجنة المراجعة كلما زادت جودة المراجعة

وقد كانت نتائج الاختبار الاحصائي لتلك الفروض كما يلي:

تم رفض الفرض الأول حيث جاءت النتائج لتشير الى عدم وجود علاقة معنوية بين استقلال عضو لجنة المراجعة وجودة المراجعة، وتم قبول الفرض الثاني حيث جاءت النتائج لتشير الي وجود علاقة معنوية ايجابية بين الخبرة المالية والمحاسبية لدي عضو لجنة المراجعة وجودة المراجعة. كما تم رفض الفرض الثالث حيث جاءت النتائج لتشير الي عدم وجود علاقة معنوية بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وجودة المراجعة. وأخيرا تم رفض الفرض الرابع، حيث جاءت النتائج لتشير الي وجود علاقة معنوية سالبة (علاقة عكسية) بين حجم لجنة المراجعة (عدد أعضائها) وجودة المراجعة.

الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة، لجنة المراجعة، حوكمة الشركات، فعالية لجنة المراجعة.

¹ تقديم البحث في 2024/5/3 وقبول نشره في 2024/5/29

The Impact of Audit Committee Characteristics on Audit Quality- An Applied Study on Saudi Joint Stock Companies

Abstract

In the current research, the researcher addressed the relationship between the characteristics of audit committees and the quality of auditing in Saudi joint stock companies. The researcher tested the relationship between the various characteristics of the audit committee and the audit quality in the Saudi business environment. By testing the relationship between four basic characteristics of the audit committee mentioned in the amended corporate governance regulations issued in 2017, which were also mentioned in most previous studies, and audit quality. The researcher assumed four statistical hypotheses:

- **The first statistical hypothesis:** “The greater the independence of the members of the audit committee, the greater the quality of the audit.”
- **The second statistical hypothesis:** “The presence of a member with financial and accounting experience in the audit committee increases the quality of the audit.”
- **The third statistical hypothesis:** “The greater the number of audit committee meetings, the greater the quality of the audit.”
- **The fourth statistical hypothesis:** “The greater the number of members of the audit committee, the greater the quality of the audit.”

The results of the statistical test for these hypotheses were as follows:

The first hypothesis was rejected, as the results indicated that there was no significant relationship between the independence of the audit committee member and audit quality. The second hypothesis was accepted, as the results indicated that there was a positive significant relationship between the financial and accounting experience of the audit committee member and audit quality. The third hypothesis was also rejected, as the results indicated that there was insignificant relationship between the number of audit committee meetings and audit quality.

Finally, the fourth hypothesis was rejected, as the results indicated that there was a negative significant relationship (inverse relationship) between the size of the audit committee (the number of its members) and audit quality

Keywords: audit quality, audit committee, corporate governance, audit committee effectiveness

1 - المقدمة

تسعي الهيئات والجهات المهنية المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة دائماً الي تحسين جودة التقرير المالي من أجل دعم ثقة المستخدمين في القوائم المالية التي تصدرها الشركات المساهمة. وبالتالي كان من الضروري تكوين مجلس ادارة بالشركات المساهمة كإحدى الوسائل التي يتم استخدامها من أجل حماية مصالح المساهمين بصفه خاصة وجميع أصحاب المصالح بصفه عامة. وقد أيدت ذلك نظرية الوكاله وأوضحت أهميته، حيث أنه في كثير من الحالات لا تتصرف الإدارة وفقاً لما يحقق مصلحة الملاك (Fama 1980; Fama and Jensen, 1983).

وقد حاول العديد من الهيئات والجهات المهنية والنظامية مساعدة مجلس الإدارة في القيام بالمسئوليات الملقاة على عاتقه حيث كان الاقتراح بضرورة إنشاء مجموعة من اللجان التي تتبع مجلس الادارة لمساعدته في انجاز المهام المكلف بها بكفاءة وفعالية. ومن ثم كان الاقتراح بإنشاء لجنه مراجعة لمساعدة مجلس الادارة في القيام بمسئولياته الرقابية والاشرفية على كل ما يتعلق باعداد التقارير المالية، وأيضاً المساعدة في اختيار المراجع الخارجي ومتابعة أعماله و قيامها بدور الوسيط بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة بالإضافة الي دورها المرتقب في تفعيل عمل إدارات المراجعة الداخلية والاشراف عليها.

وفي السنوات الأخيرة ازداد الاهتمام بلجنه المراجعة وحصر الخصائص والصفات التي يجب توافرها في أعضائها من أجل قيامها بالمسئوليات الملقاة على عاتقها بفعالية، وهو الأمر الذي يؤدي إلى تحسين عمليه التقرير المالي ودعم استقلال المراجع الخارجي.

2 - مشكلة البحث

زاد الاهتمام حديثاً بضرورة وجود لجنه مراجعة في الشركات المساهمة، وأن تكون تلك اللجان لها خصائص ومهام محددة تقوم بها لدعم عملية اعداد التقارير المالية وزيادة جودة المراجعة نظراً لارتباطها الوثيق بالمراجع الخارجي، حيث أنها تدعم استقلال المراجع الخارجي بشرط توافر خصائص محددة في أعضائها ومن ثم قيام لجان المراجعة بدورها بكفاءة بفعالية.

ولكن لاحظ الباحث من خلال استعراض الدراسات السابقة أن الجيل الأول من الدراسات التي تناولت لجان المراجعة ركزت على مدي فعالية لجان المراجعة، كما أنه من خلال الاطلاع على تقرير مجلس الادارة في عدد من شركات المساهمة وجد أنه اقتصر الأمر في عدد كبير من الشركات على مجرد وجود لجنه المراجعة دون قيامها بالمهام الموكلة اليها، أي وجودها شكلياً فقط إستيفاء لمتطلبات نظامية معينه وتجنباً للمساءلة في حال عدم تكوينها. ولكن لم يكن هدف المشرع عندما لزم بضرورة وجود لجان مراجعة

بالشركات المساهمة أن يكون الالتزام شكليا فقط بل كان يهدف الى وجودها وقيامها بالمهام الموكلة اليها بكفاءة وفعالية.

وفى المملكة العربية السعودية تم الالتزام بالمادة الرابعة عشر من لائحة الحوكمة الصادرة عام 2006 والتي تتطلب ضرورة تكوين لجان مراجعة بالشركات المساهمة السعودية وفقا لمتطلبات وشروط وخصائص معينه ووفقا لمهام محددة على أن يكون هذا الالتزام بداية من 2009/1/1 م. كما تم تأكيد الالتزام أيضا بتكوين لجنة المراجعة وفقا للمادة رقم (51) من لائحة حوكمة الشركات المعدلة والصادرة عام 2017 م .

وهنا يظهر تساؤل البحث بعد خمسة عشر سنة تقريبا من الالتزام بلجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية : هل خصائص لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية كإحدى اللجان المنبثقة عن مجلس الادارة لها أثر على جودة المراجعة ؟ وما هي العلاقة بين خصائص لجان المراجعة وجودة عملية المراجعة ؟ (تم تناول بداية وتاريخ الاهتمام بلجان المراجعة بالمملكة في جزء تالي من البحث)

3- هدف البحث

من خلال عرض الباحث لمشكله البحث يتضح أن البحث الحالي هدفه الأساسي تحديد العلاقة المتوقعة بين خصائص لجنة المراجعة بالشركات المساهمة السعودية وجودة عملية المراجعة. وسيتحقق ذلك من خلال تحقيق ما يلي :

- تحديد الخصائص الموجودة القابلة للقياس بلجان المراجعة من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة ولائحة الحوكمة الصادرة بالمملكة العربية السعودية التي تربط وتنظم انشاء وعمل لجان المراجعة للتوصل الي حصر الخصائص الموجودة والتي تشكل الأساس لفعالية تلك اللجان.
- ثم الربط بين خصائص لجان المراجعة التي تم التوصل اليها والتي يمكن قياسها وجودة عملية المراجعة بالشركات المساهمة السعودية.

4- منهج البحث

إعتمد الباحث على المنهج الايجابي لشرح وتفسير والتنبؤ بخصائص لجان المراجعة وأثرها على جودة المراجعة. إذ تم شرح وتفسير خصائص لجان المراجعة وفقا للدراسات السابقة من وجهات نظر مهنية وأكاديمية، كما تم التنبؤ بأثر خصائص لجان المراجعة على جودة عملية المراجعة من خلال صياغة أربعة فروض إحصائية تم اختبارها بالبحث.

وفى الدراسة التطبيقية تم الاعتماد علي بيانات فعلية تم تجميعها من الشركات المساهمة من السوق المالي السعودي (تداول) عن التطبيق الفعلي للجان المراجعة، لتحديد الخصائص الموجودة بها ومدى

اتفاقها مع متطلبات لائحة الحوكمة والربط بينها وبين جودة المراجعة من خلال القوائم والتقارير المالية المنشورة عن عام 2022م.

5 - أهمية البحث

5-1 الأهمية العلمية

تأتي أهمية البحث من أهمية الموضوع نفسه الذي يتناوله البحث. إذ أن لجان المراجعة كإحدى اللجان التي تم إلزام بتكوينها لمساعدة مجلس الإدارة في أداء الدور الاشرافي والرقابي بفعالية تناولها الكثير من الدراسات السابقة والتي جاءت نتائجها متعارضة في الكثير من الحالات ومن ثم يأمل الباحث أن تساعد النتائج الفعلية للدراسة التطبيقية في إيضاح العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة في بيئة الاعمال السعودية. كما يأمل الباحث أن تقدم نتائج البحث الحالي قدرا من الاستفادة للجهات الرقابية والمهنية بل والشركة نفسها من أجل ضرورة توفير خصائص معينة (وفقا لنتائج الدراسة التطبيقية) في لجان المراجعة لتحقيق دورها بفعالية، ومن ثم زيادة جودة المراجعة بما يساعد الجهات المختلفة المهنية والاشرفية في اصدار التشريعات اللازمة لتعزيز لجان المراجعة مما يدعم جودة المراجعة ويعيد ثقته أصحاب المصالح في مهنة المحاسبة.

5-2 الأهمية العملية

تأتي أهمية البحث العملية في مساعدة المساهمين في الشركات المساهمة السعودية بصفة خاصة وأصحاب المصالح بصفة عامة في كيفية الحكم على مدى توافر الخصائص المطلوبة في لجان المراجعة بشركاتهم ومعرفة أثرها على جودة المراجعة بما يدعم قراراتهم الاستثمارية وقرارات أصحاب المصالح.

6- نطاق وحدود البحث

اقتصر البحث الحالي على :

- الشركات المساهمة السعودية المسجلة بالبورصة السعودية (تداول).
- تشمل الدراسة جميع القطاعات ما عدا قطاعي البنوك وشركات التأمين لما لهما من طبيعة أعمال خاصة.
- دراسة خصائص لجان المراجعة والحكم على مدى توافقها مع ما ورد في لائحة حوكمة الشركات المعدلة الصادرة عام 2017 م والمعدلة عام 2023 م .

- دراسته العلاقة بين خصائص لجان المراجعة و جودة المراجعة عن عام 2022 م، وهي أحدث بيانات تم تجميعها حتي تاريخ اعداد البحث.

7 - الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت خصائص لجان المراجعة بالشركات المساهمة، وأثرها علي جودة المراجعة والتي كانت نتائجها في معظم الأحيان متعارضة فيما يتعلق بالعلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة. وقد تم تقسيم الدراسات السابقة الي مجموعتين:

المجموعة الاولى: الدراسات التي تناولت خصائص لجان المراجعة ومدى فعاليتها.

المجموعة الثانية: دراسات تناولت جودة المراجعة وعلاقتها بخصائص لجان المراجعة.

ويوجز الباحث ذلك فيما يلي:

7-1 الدراسات التي تناولت خصائص لجان المراجعة ومدى فعاليتها

بدأ معظم الدراسات السابقة التي تناولت لجان المراجعة ان جاز التعبير "الجيل الأول" من الدراسات بتعريف فعالية لجنة المراجعة، حيث عرفها (Cohen et al., 2002) بأن لجنة المراجعة الفعالة هي اللجنة التي تتميز بالاستقلال عن الادارة ولديها المعرفة الكامله بألية إعداد التقارير المالية. كما ذكر (Rainsbury 2004) أن لجنة المراجعة الفعالة هي لجنة المراجعة التي يتمتع أعضاؤها بالاستقلال التام، كما أن عضو لجنة المراجعة يكون مستقلا إذا لم يكن لديه أية علاقات بالشركة تمنع قيامه بمسؤولياته دون أي تحيز. كما ذكر (Turley and Zaman, 2004) أن لجنة المراجعة الفعالة هي اللجنة التي يكون أعضاؤها مستقلين وغير تنفيذيين. وقد أشار (Mensah, 2019) الي أن هناك عدة مقاييس للحكم علي فعالية لجان المراجعة والتي تشمل:

- الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة
- حجم لجنة المراجعة (عدد أعضائها)
- الخبرات السابقة لأعضاء لجنة المراجعة
- استقلال أعضاء لجنة المراجعة
- عدد اجتماعات لجنة المراجعة سنويا

وقد لاحظ الباحث أن تلك المقاييس والتي ذكرها (Mensah, 2019) عن فعالية لجنة المراجعة تتمثل في الخصائص الواجب توافرها في لجنة المراجعة والتي وردت في لائحة الحوكمة المعدلة الصادرة بالمملكة العربية السعودية عام 2017 .

وقد أكدت دراسة (Martinez & Fuentes, 2007) أن فعالية لجنة المراجعة ترتبط بخصائص رئيسية يجب وجودها باللجنة والتي تتمثل في: حجم اللجنة، وطبيعة أعضائها، وعدد اجتماعات اللجنة.

تلك المقاييس والخصائص وردت جميعها في لائحة حوكمة الشركات السعودية المعدلة والصادرة عام 2017 من ضمن شروط وضوابط تكوين لجنة المراجعة.

بينما أكد (Krishnan,2005) أن فعالية لجنة المراجعة تتوقف على تكوينها ودرجة استقلالها وطبيعة نشاطها. وفي نفس السياق أكد (Owolabi and Dada, 2011) أن أهم خاصية يجب توافرها في لجان المراجعة استقلالية أعضائها ومدى الخبرة المالية لديهم، وهذا ما أكده أيضا (Habbash, 2010) بأن فعالية لجنة المراجعة ترتبط باستقلالية أعضائها وخبراتهم.

كما وجد (Bedard and Gendron, 2010) أن 57% من الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وفعاليتها توصلت الي وجود علاقة إيجابية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وفعالية لجنة المراجعة، بينما وجد 10% علاقة سلبية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وفعالية لجنة المراجعة، في حين أن 33% من الدراسات السابقة لم تجد علاقة بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وفعالية لجنة المراجعة.

كما ربطت دراسات أخري (Chen et al.,2005) بين استقلال لجنة المراجعة وجودة المراجعة، حيث أن أعضاء اللجنة المستقلين يمكنهم اختيار مراجع خارجي متخصص وأكثر كفاءة. وقد ذكرت دراسة (Asiriwuwa et al., 2018) أن لجنة المراجعة الفعالة هي التي تتميز بالحجم الكبير، وعدد اجتماعات كثيرة، وأعضاء أصحاب خبرة مالية، ومن ثم لها علاقة معنوية موجبة بجودة المراجعة. كما وجد (Rani 2018) أن حجم لجنة المراجعة واستقلال أعضائها يزيد من قدرتها علي ممارسة دورها الرقابي والاشرافي ومن ثم يزيد من فعاليتها وبالتالي تأثيرها الإيجابي علي جودة المراجعة.

لذلك يمكن القول أن لجنه المراجعة الفعالة هي:

"اللجنة التي يكون جميع أعضائها من الاعضاء غير التنفيذيين فى مجلس الادارة أو من خارج الشركه (مستقلين). كما تتوافر لديهم جميعا المعرفة المالية والمحاسبية التي تمكنهم من قراءة وتحليل القوائم المالية، والتفاعل مع المراجع الخارجي والداخلي، ولديهم اجتماعات دورية لا تقل عن 4 اجتماعات سنويا".

وقد تناول العديد من الدراسات مقاييس مقترحة لقياس فعالية لجان المراجعة ومن ثم الخصائص التي يجب توافرها في تلك اللجان ونطاق عمل تلك اللجان والتي يذكر منها الباحث ما يلي:

أشار (Brewer, 2001) إلى أن وظائف لجنة المراجعة وفقا لأفضل الممارسات الدولية يمكن إيجازها في الآتي :

- 1- ترشيح المراجع الخارجى، وتحديد أتعابه، وعزله عند الضرورة.
 - 2- تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية، الاشراف على ادارة المراجعة الداخلية.
 - 3- العمل كحلقة إتصال بين مجلس الادارة والمراجع الداخلى والخارجى.
 - 4- مراجعة ومناقشة خطه المراجعة والنتائج التى يتوصل لها المراجع الخارجى وخطابات الادارة.
 - 5- مراجعة القوائم المالية السنوية والأولية والتعامل مع أى نزاعات بين المراجع الخارجى والادارة.
 - 6- النظر وفحص أى استشارات يقوم بها المراجع الخارجى والداخلى.
 - 7- النظر فى التغيير الجوهرى فى السياسات المحاسبية للشركة، واختيار المعايير المحاسبية والممارسات التى يجب اتباعها عند إعداد القوائم المالية.
 - 8- الاجتماع بصفة دورية مع الادارة لمراجعة وتقدير المخاطر التى تواجه الشركه
- وقد نكرت دراسة (Wayne, 2003) أن المهام التي يجب علي لجنة المراجعة الفعالة القيام بها تتمثل في:

- 1- التأكد من إستقلال مراقب الحسابات.
- 2- التأكيد على أن المراجع الخارجى مسئول أمام لجنة المراجعة.
- 3- التأكيد بأن المراجع الداخلى مسئول أمام لجنة المراجعة.
- 4- التأكد من شمول وفعالية نظم الرقابة الداخلية بالشركه.
- 5- التأكد من جودة السياسات والمعايير المحاسبية المستخدمه ومن جودة التقرير المالى.
- 6- التأكد من إستلام لجنة المراجعة معلومات كاملة يتم الاعتماد عليها.

وفي دراسة (Smith, 2006) تم استخدام عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة لقياس فعالية لجنة المراجعة. فإذا كان عدد الاجتماعات أقل من أو تساوى واحد تكون لجنة المراجعة غير فعالة، أما إذا كان عدد اجتماعات لجنة المراجعة أكبر من واحد تكون لجنه المراجعة فعالة. وفي تلك الدراسة قام الباحث بإختبار أثر

صدرت توصيات (Blue Ribbon Committee, 1999) على فعالية لجنة المراجعة . وجاءت النتائج لتؤكد زيادة فعالية لجنة المراجعة بعد صدور توصيات (Blue Ribbon Committee,1999).

وقد ورد بتقرير لجنة (Blue Ribbon) Committee, 1999) فيما يتعلق بالمعرفة المالية لدى عضو لجنة المراجعة أنه يجب على الشركات المسجلة بالبورصة التأكد من أن كل عضو بلجنة المراجعة لديه خلفية مالية، أو سيصبح لديه خلفية مالية خلال فترة معقوله بعد تعيينه كعضو في لجنة المراجعة. وكحد أدنى يجب أن يكون هناك عضو واحد على الأقل بلجنة المراجعة محاسب أو لديه خبرة مالية في مجال مشابه.

وقد أصدرت هيئة الاشراف والرقابة على تداول الأوراق المالية بالبورصة الامريكية (SEC 2002^b) اقتراحا مبدئيا لتعريف ما المقصود بالخبير المالى بلجنة المراجعة حيث ذكرت أن الخبير المالى بلجنة المراجعة يجب أن تتوفر فيه الصفات التالية:

- يجب أن يكون لديه الفهم الكامل لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.
 - يجب أن يكون لديه الخبرة فى إستخدام وتطبيق معايير المحاسبة، والتقديرات المحاسبية، والمخصصات، والاستحقاق.
 - يجب أن يكون لديه الخبرة فى إعداد ومراجعة القوائم المالية.
 - يجب أن يكون لديه القدره على فهم واستيعاب وظائف ومهام لجنة المراجعة.
 - وفى الاقتراح أو الاصدار النهائى لهيئة الاشراف والرقابة على تداول الأوراق المالية بالبورصة الامريكية (SEC (2003) فى الشروط الواجب توافرها فى الخبير المالى بلجنة المراجعة ذكرت ما يلي:
 - يجب أن يكون لدى عضو لجنة المراجعة الخبرة فى إعداد ومراجعة القوائم المالية.
 - يجب أن يكون لدى عضو لجنة المراجعة الخبرة فى تحليل وتقييم القوائم المالية.
 - يجب أن يكون لدى عضو لجنة المراجعة الخبرة فى الاشراف على عملية التقرير المالى.
- كما تناولت دراسة (klein,A.2002) إستقلال لجنة المراجعة حيث وجدت أن فعالية لجنة المراجعة ترتبط بالعوامل التالية :

- زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة. إذ أنه بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة تنتوع الخبرات لدى أعضاء مجلس الإدارة ومن ثم يكون هناك مجال أوسع لاختيار الافضل والاكثر خبرة والاكثر استقلالا بلجنة المراجعة.

- زيادة عدد الأعضاء المستقلين بمجلس الإدارة. إذ أنه بزيادة عدد الأعضاء الخارجيين بمجلس الإدارة كلما كان من السهل على مجلس الإدارة تكوين لجنة مراجعة مستقلة.

وقد تم إختيار 400 شركة من الشركات المساهمة الامريكية المسجلة في البورصة في الفترة ما بين 1991 - 1993 م وفي هذه الفترة كان هناك مرونة كبيرة فيما يتعلق بتشكيل لجان المراجعة وتكوينها .

كما حدد Dezoort et al. (2002) و Renee Weiss (2005) المحددات التالية لضمان فعالية لجنة المراجعة:

1- الاستقلال والخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة .

2- السلطة الممنوحة وحرية الاتصال بالإدارة وبالمراجع الخارجى والداخلى .

3- العدد الكافى من أعضاء لجنة المراجعة .

4- بذل العناية المهنية الواجبة .

وهى نفس العوامل التى حددها Bedard and Gendron (2006) بالإضافة الى:

- مدى الخبرات الموجودة لدى أعضاء لجنة المراجعة .

- جودة توثيق أعمال لجنة المراجعة .

- المهام التى يجب على لجنة المراجعة القيام بها ومدى وفاء اللجنة بتلك المهام .

بينما تناول Sharma et al. (2009) عدد مرات اجتماع لجنة المراجعة كأحد محددات فعالية لجنة المراجعة. وقد وجدوا أن عدد اجتماعات لجنة المراجعة يرتبط ايجابيا بحجم لجنة المراجعة، وبنسبة ملكية المؤسسات المالية بالشركة.

كما وجد علاقة عكسية بين تعدد عضويه أعضاء مجالس الإدارة فى العديد من مجالس ادارات شركات أخرى، ووجود مراجع من Big 4، وبين عدد اجتماعات لجنة المراجعة.

ويمكن تفسير العلاقة العكسية بأن تعدد عضوية أعضاء مجلس الإدارة في العديد من الشركات يجعل عضو مجلس الإدارة ليس لديه الوقت الكافي للقيام بمسئوليته الرقابية، ومن ثم تقل عدد اجتماعات لجنة المراجعة.

كما أن وجود مراجع من Big 4 يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الخارجية ومن ثم قيام مراجع Big 4 بمزيد من الإجراءات الرقابية أكثر من الإجراءات الرقابية التي يقوم بها أعضاء لجنة المراجعة ومن ثم تتخفف عدد اجتماعات لجنة المراجعة.

كما أنه بزيادة حجم الشركة تزداد عدد اجتماعات لجنة المراجعة وقد يرجع ذلك لكثرة تعاملات وعلاقات الشركة، ومن ثم تزيد المشاكل التي تستلزم عدد أكبر من الاجتماعات لحل تلك المشاكل.

وقد تناول (Mgilke et al. (2009) أحد المحددات التي لم يتم تكرارها كثيراً في الدراسات السابقة وهي نوع الحوافز والمكافآت الممنوحة لأعضاء لجنة المراجعة على قراراتهم وموضوعيتهم عند اتخاذ القرارات ومن ثم فعالية لجان المراجعة. إذ تم مقارنة مدى موضوعية تقرير لجنة المراجعة في ثلاثة مواقف:

1- عدم وجود مكافآت في شكل أسهم (مكافآت نقدية فقط).

2- وجود مكافآت في شكل أسهم يستفاد بها الفترة الحالية فقط.

3- وجود مكافآت في شكل أسهم يستفاد بها مستقبلاً.

وقد جاءت النتائج لتؤكد وجود تحيز في تقارير لجنة المراجعة عند وجود مكافآت في شكل اسهم سواء كان الاستفاد منها الفترة الحالية أو في الفترة القادمة.

وفيما يتعلق بالخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة كأحد محددات فعالية لجنة المراجعة فقد تم تناولها في العديد من الدراسات منها: (Williams, 2005)

حيث تم فحص صفات وخصائص أعضاء لجنة المراجعة بعد صدور قانون الحوكمة الأمريكي SOX لعينة مكونة من 489 شركه (370 شركة كبيرة، 119 شركة صغيرة) وكانت نتيجة الفحص:

98% من شركات العينة لديها عضو مالي واحد على الأقل بلجنة المراجعة.

46% من الشركات الكبرى لديها أكثر من خبير مالي أو عضو لديه خبرة مالية بلجنة المراجعة.

12,8% من الشركات الصغيرة بالعينة لديها أكثر من عضو مالي في لجنة المراجعة.

وقد وجد أن وجود عضو مالي بلجنة المراجعة يزيد من فعالية لجنة المراجعة.

كما أن (Carcello et al., 2006) وجدوا أن 30% من الشركات قامت بزيادة عدد الاعضاء نوى الخبرة المالية بلجنة المراجعة بعد صدور قانون الحوكمة الامريكى SOX، ومن ثم زادت فعالية لجان المراجعة. أما دراسة (Elmashtawy et al., 2023) فقد وجدت أن استقلال لجنة المراجعة وفعالية لجنة المراجعة، وحجم مكتب المراجعة لهم علاقة عكسية مع جودة المراجعة، بينما عدد اجتماعات لجنة المراجعة له تأثير ايجابي على جودة المراجعة.

7-1-1 التعليق على الدراسات التي تناولت خصائص لجنة المراجعة ومدى فعاليتها

يلاحظ على الدراسات السابقة أنها اقترحت مجموعة من الخصائص يجب توافرها في لجان المراجعة، وهذه الخصائص استخدمها العديد من الدراسات السابقة كمقياس بديل لما يسمى فعالية لجنة المراجعة بجزءها الباحث فيما يلي :

- استقلال عضو لجنة المراجعة: وحتى يتحقق الاستقلال يجب أن يكون عضو لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين أو من خارج الشركة.
- الخبرة المالية لدى عضو واحد على الأقل من أعضاء لجنة المراجعة حتى يمكنه القيام بالدور المنوط به فى عملية التقرير المالى والاشراف على المراجع الداخلى والخارجى.
- عدد إجتماعات لجنة المراجعة خلال العام: فكلما زادت الاجتماعات كلما زادت فعالية لجنة المراجعة .
- أفضل الممارسات الدولية لاداء لجنة المراجعة: وتلك الممارسات تشمل معظم المهام المنوط بلجنة المراجعة الفعالة القيام بها .
- حجم لجنة المراجعة (عدد أعضائها): حيث ذكر العديد من الدراسات السابقة أن زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة يمكنهم من القيام بالدور المنوط بهم بفعالية لتتنوع الخبرات بينهم

7-2 دراسات تناولت جودة عملية المراجعة وعلاقتها بخصائص لجان المراجعة

بداية لم يتوصل الباحث الي تعريف موحد اتفق عليه معظم الباحثين لجودة المراجعة، فهناك محاولات جادة للعديد من الباحثين فى وضع تعريف لجودة المراجعة، ومن أشهر تلك المحاولات تعريف (De Angelo, 1981) حيث عرفت جودة المراجعة بأنها الاحتمال المشترك لقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء الجوهرية (وهذا يمثل كفاءة المراجع) وقدرة المراجع على التقرير عن هذه الأخطاء (وهذا يعكس استقلال المراجع).

كما تناول العديد من الباحثين تعاريف مقترحة لجودة المراجعة. ويلخص الجدول التالي أهم تلك التعريفات التي تناولتها الدراسات السابقة:

جدول 1: تعريف جودة المراجعة

التعريف المقترح لجودة المراجعة	الباحث
هي الاحتمال المشترك لكل من : أ – قيام المراجع باكتشاف الأخطاء في القوائم المالية . ب – واحتمال التقرير عن تلك الأخطاء .	De Angelo 1981
هي مستوى التأكيد Level of assurance الذى يقدمه المراجع بعدم وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية .	Palmrose 1986
تتمثل في مدى دقه المعلومات التى يقدمها المراجع للمستثمرين.	Titman and Trueman 1986
تتمثل في مدى التزام المراجع بالمعايير التي تنظم المهنة.	Copley and Doucet 1993; Krishnan and Schauer 2001 .
تتحقق الجودة العالية للمراجعة في حالة الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS), وأن القوائم المالية التى تمت مراجعتها ليس بها أخطاء جوهرية (سواء غش أو خطأ).	Government Accountability Office _GAO_. 2003
جودة المراجعة هي قدرة المراجع على اكتشاف ومعالجة الأخطاء الجوهرية والتلاعبات في صافي الدخل	Davidson and Neu 1993
جودة المراجعة هي طريقة للتأكيد على استخدام معايير المراجعة المعتمدة والمقبولة في كل مهمة مراجعة وأن مكاتب المراجعة تتبع إجراءات جيدة لضمان جودة العمل في كل مهمة مراجعة	Arens, 2012
جودة المراجعة هي جميع الاحتمالات المرتبطة بقدرة المراجع على تحديد أو اكتشاف والتقرير عن الغش والاختفاء في النظم المحاسبية للعميل	Tandiontong 2016
جودة المراجعة هي قدرة المراجع على كشف الاحتمال بالقوائم المالية التي تم اعدادها من قبل ادره المنشأة	Sari et al.,2023
جودة المراجعة هي كل الإجراءات التي تساعد وتمكن المراجع من تحديد الأخطاء والتحريفات بالنظام المحاسبي أثناء المراجعة والتقرير عنها بالاسترشاد بمعايير المراجعة وأداب وسلوك المهنة	Sujana and Dharmawan 2023

يتضح من التعريفات السابقة لجودة المراجعة أن معظم الباحثين لم يتفقوا على تعريف موحد لجودة المراجعة ولكنهم اتفقوا على أن المراجعة تكون ذات جودة عالية إذا توافر بها المؤشرات التالية:

(أ) قيام المراجع باكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عنها وهذا ما اتفق عليه معظم الباحثين إذ يعتبر ذلك مؤشر على كفاءة المراجع ومهارته وخبراته واستقلاله .

(ب) قيام المراجع بإصدار تقرير معدل عن القوائم المالية التي تحتوى على أخطاء جوهرية وهو ما يعتبر مؤشرا على استقلاله وعدم تحيزه.

(ج) مدى دقة المعلومات التي يتم التقرير عنها من خلال تقرير المراجع. فكلما زادت دقة المعلومات بالتقرير كلما زادت جودة المراجعة

(د) قدرة المراجع على تخفيض التحيز وعدم الوضوح وزيادة الشفافية فى البيانات المحاسبية

كما تناول العديد من الدراسات طرق قياس جودة المراجعة (مجموعة من المقاييس البديلة يعرض الباحث أهمها فى الجدول التالى:

جدول 2: المقاييس البديلة المقترحة لقياس جودة المراجعة

اسم الباحث	البديل المقترح لقياس جودة المراجعة
De Angelo 1981, Krishnan 2003, Zhou and Elder 2001, Bauwhede et al. 2000, Becker et al. 1998, Clarkson and Simunic 1994, Copley, 1991, Zureigat 2011, Habbash 2015, Zgarni et al., 2016, Kamolsakulchai 2015, Wang et al. 2008, Francis and Yu 2009, Choi et al. 2010	حجم مكتب المراجعة (Big 4 vs Non Big4)
Copley et al., 1994, Palmrose 1988, Defond and Zhang 2014, drogaldas et al.,2021, Khlif and Samaha 2016	أتعاب المراجعة
Krishnan, and Schauer 2000	حجم مكتب المراجعة (عدد المراجعين فى المكتب) ومدى الالتزام بالمعايير المهنية
Colbert , and Murray 1998	نتائج مراجعة القرين Peer review
Davidson, and Neu 1993, Lam and Chang 1994	حجم الأخطاء فى تنبؤات الادارة بصافي الربح
Myers et al. 2003, Hoitash et al. 2007, Lawrence et al. 2011 , Kallapur et al. 2008 , أبو الخير 2006, 2023, Sari et al.,	حجم الإستحقاق الإختياري فى القوائم المالية
Habbash 2015, Abbott and Parker 2000 ,	التخصص الصناعي للمراجع
Wahab et al.,2011	طول مدة ارتباط المراجع بالشركة

وقد ورد بدراسة (Chadegani, 2011) أن هناك مقاييس عديدة يتم استخدامها للتعبير عن جودة المراجعة منها ما هو مباشر ومنها ما هو غير مباشر، حيث شملت المقاييس المباشرة:

- الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية
- نظم مراقبة الجودة
- الإفلاس
- تقارير هيئة السوق المالية
- بينما شملت المقاييس الغير مباشرة:
- حجم مكتب المراجعة
- طول فترة ارتباط المراجع بالشركة
- التخصص الصناعي للمراجع
- اتعاب المراجعة

كما ذكرت الدراسة أن استخدام المقاييس المباشرة في البحوث الاكاديمية غير شائع بسبب صعوبة الحصول علي البيانات المطلوبة نظرا لطبيعتها السرية. ويفسر هذا سبب شيوع استخدام المقاييس غير المباشرة في البحوث الاكاديمية، وأن أكثر المقاييس غير المباشرة لجودة المراجعة شيوعا يتمثل في حجم مكتب المراجعة.

وقد ذكر (Mansi et al.,2004) أن المراجع له عده أدوار يقوم بها:

- دور الضامن :وهنا يكون المراجع مسئولاً عن إعطاء المستخدمين التأمين الكافي عن محتوى القوائم المالية حيث أنه هو الشخص المسئول قانونا عن أي ضرر يلحق بمن يستخدم القوائم المالية .
- دور ناقل للمعلومات : وهنا يكون المراجع هو الشخص المستقل الذي عليه دور تأكيد صحة المعلومات المالية المنشورة للمستخدمين قبل النشر

وقد تناول عدد من الدراسات السابقة العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة حيث وجدت دراسة (Boshnak, 2021) أن الشركات التي لديها أعضاء لجنة مراجعة ذوي خلفية محاسبية ومالية ونسبة ملكية عالية للمؤسسات المالية غالبا ما يستخدموا مكاتب مراجعة من الأربعة الكبار، ومن ثم تزداد لديهم جودة المراجعة. وعلى العكس فان الشركات التي لديها أعضاء لجان مراجعة أصحاب خبرة، ونسبة مديونية عالية يكونوا أكثر احتمالا لأن يستخدموا مراجع من غير الأربعة الكبار ومن ثم تنخفض جودة المراجعة . ولم تجد الدراسة علاقة معنوية بين جودة المراجعة وكل من حجم لجنة المراجعة، وعدد الاجتماعات،

واستقلال أعضاء لجنة المراجعة. كما وجد (Defond and Zhang, 2014) أن جودة المراجعة قد يتم الكشف عنها من خلال شروط التعاقد مع العميل وبالتحديد أتعاب المراجعة، إذ تستخدم تلك الاتعاب يمكن استخدامها كمؤشر علي حجم الجهد المطلوب أدائه لإنجاز عملية المراجعة. كما أشار (Arens et al., 2016) الي أن التزام المراجع بمعايير المراجعة، وعمليات إدارة ورقابة الجودة بمكاتب المراجعة يعتبر مؤشرا علي جودة المراجعة. وفي نفس السياق وجد (Francis and Yu, 2009) أن حجم مكتب المراجعة هو المحدد الرئيسي لجودة المراجعة. نفس النتيجة توصل لها (Ahmed and Karim, 2005) حيث وجد أن الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة مراجع من الأربعة الكبار هي الأكثر التزاما بمتطلبات التقرير المالي مقارنة بالشركات التي يتم مراجعتها من قبل مراجعين آخرين. وقد وجدت دراسة (Rahmina and Agoes, 2014) أن استقلال المراجع , وطول فترة ارتباطه بالشركة، أتعاب المراجعة لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة وهي نفس النتيجة التي توصلت اليها دراستا (Ghosh and Moon 2005, Kusharyanti 2003). وعلى العكس من ذلك ذكرت دراستا (Sari et al., 2023 & Indah, 2010) أن طول فترة ارتباط المراجع بالشركة يخفض من جودة المراجعة، أما حجم مكتب المراجعة وتخصص المراجع فلم علاقة إيجابية بجودة المراجعة

وهذا ما أكده Klein (2002) حيث وجد علاقة عكسية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة كأحد محددات فعالية لجنة المراجعة وحجم ممارسات إدارة الأرباح، حيث تم قياس الاستقلال بنسبة الاعضاء الخارجيين بلجنة المراجعة الى اجمالي الأعضاء. وكما ذكر (Kang et al., 2011) أن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يعتبر أحد محددات فعالية لجنة المراجعة حيث تم قياس الاستقلال بنسبة المديرين المستقلين بلجنة المراجعة. وفي دراسته أخرى (Lopez et al., 2010) تم ربط استقلال أعضاء لجنة المراجعة بالرأى الذى يبديه المراجع الخارجى عن القوائم المالية للشركة واحتمال تغيير المراجع بعد اصدار رأى معدل عن الشركة، ووجد أنه بزيادة استقلال عضو لجنة المراجعة كلما انخفض احتمال تغيير المراجع بعد تسليمه تقريرة الذى يشمل رأيا معدلا عن الشركة. علي الجانب الاخر لم تجد بعض الدراسات علاقة معنوية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة وجودة المراجعة منها (Boshnak, 2021, Habbash, 2015, Xie et al., 2003). كما وجد بعض الدراسات علاقة عكسية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة وجودة المراجعة منها (Soliman and Ragab, 2014, Bedard et al., 2004)

كما وجد (Carcello et al., 2002) أن كل الشركات بعد صدور قانون الحوكمة الأمريكي (SOX) تفصح عن مدى وجود خبير مالى لديها، ولكن شفافية الافصاح عن خلفيته العلمية غير كافي. كما أن

قانون الحوكمة الامريكى (SOX) يتطلب وجود عضو مالى واحد على الأقل بلجنة المراجعة وأن يتم الافصاح عن ذلك كما يلي:

- مدى وجود عضو مالى واحد على الأقل بلجنة المراجعة، والافصاح عن اسمه، ومدى استقلاله.
- واذا لم يكن لدى الشركة خبير مالى بلجنة المراجعة فما سبب ذلك؟

وقد أيدت ذلك ال (SEC) حيث ذكرت أن وجود عضو مالى واحد على الأقل بلجنة المراجعة سيؤدى إلى تحسين جودة المعلومات المتاحة للمستثمرين، ومن ثم فعالية لجنة المراجعة. كما أيد ذلك العديد من الباحثين منهم (Abbott, et al., 2004; Bedard, et al., 2004; Agrawal and Chadha 2005).، والاكثر من ذلك ربط بعض الباحثين بين الاعلان عن وجود عضو لديه خبرة مالية بلجنة المراجعة وسعر السهم في السوق، حيث وجد أن هناك ارتباطا إيجابيا بين سعر السهم بالبورصة وبين الإعلان عن وجود عضو مالى بلجنة المراجعة بالشركة (Defond, et al., 2004, Davidson, et al., 2005).، علما بأن الإفصاح عن المعيار المستخدم عند اختيار الخبير المالى أو مدى تأهيله غير مطلوب الإفصاح عنه ولم يرد من المنظمات المهنية ما يلزم بذلك.

كما وجد (Juhmani, 2017) أن وجود عضو مالى بلجنة المراجعة يزيد من جودة المراجعة. وقد اختلفت الدراسات في أثر وجود عضو مالى بلجنة المراجعة على جودة المراجعة. فقد وجد البعض علاقة إيجابية بينهما (Juhmani 2017, Xie et al. 2003, Soliman and Ragab, 2014)، بينما بعض الدراسات الأخرى لم تجد علاقة بينهما (Krishnan and visvanathan, 2009, Salawu et al., 2017)

وقد ذكر (RaghuNandan, et al., 2001) طريقة أخرى لقياس فعالية لجنة المراجعة وهى طول فترة الاجتماعات التى تعقدها لجنه المراجعة. فكلما زاد طول فترة الاجتماع كلما زادت فعالية لجنة المراجعة.

كما ذكر (Asiriwu et al., 2018) أن زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة يوفر المزيد من الوقت للمناقشات والتفاعل بين أعضاء اللجنة مما يحسن من جودة القرارات المتخذة ومن ثم جودة المراجعة. كما وجد (Wang, et al., 2010) أن هناك فجوة توقعات بين مهام لجنة المراجعة وفقا للتشريعات والاصدارات المهنية وبين إدراك أصحاب المصالح لمهام لجنة المراجعة. فتوقعات أصحاب المصالح من لجنة المراجعة مغالى فيها مقارنة بالمطلوب منها وفقا للقواعد المنظمه. وفى تلك الدراسه ذكروا أن عدد اجتماعات لجنة المراجعة يجب ألا تقل عن (3) اجتماعات سنويا كما أن طول فترة كل اجتماع يجب أن

تتراوح ما بين (2-3) ساعات. في حين نكر بعض الباحثين (الشمري، 2010) أنه يفضل ألا يقل عدد الاجتماعات للجنة المراجعة عن 6 اجتماعات ولا تزيد عن 12 اجتماعا في العام.

وقد اختلفت أيضا نتائج الدراسات السابقة فيما يتعلق بعلاقة عدد اجتماعات لجنة المراجعة بجودة المراجعة، حيث وجد بعض الدراسات علاقة إيجابية بينهما (Asiriwa et al., 2018; Ghafran and Osullivan, 2017)، بينما لم يجد البعض الآخر علاقة بينهما (Boshnak, 2021, Salawu et al., 2017)

وقد وجد (Khlif and Samaha, 2016) أنه كلما انخفض عدد أعضاء لجنة المراجعة كلما زاد التفاعل والتواصل بين أعضائها ومن ثم سهوله اتخاذ قرارات ذات جودة عالية وبالتالي تزداد جودة المراجعة بانخفاض عدد أعضاء لجنة المراجعة. بينما وجد (Bedard et al. 2004, Suryanto et al., 2017) أن زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة يزيد من تنوع الخبرات ومن ممارسة الاشراف والرقابة بصورة أفضل. وينعكس ذلك في النهاية على زيادة جودة المراجعة، كما أن هناك دراسات لم تجد علاقة معنوية بين حجم لجنة المراجعة وجودة المراجعة (Boshnak, 2021, Madawaki and Amran 2013, Xie et al., 2003).

7-2-1 التعليق على الدراسات السابقة التي تناولت خصائص لجنة المراجعة وعلاقتها بجودة المراجعة

يلاحظ أن الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة كانت معظم نتائجها متعارضة، حيث يتضح ذلك مما يلي:

1. وجد بعض الدراسات علاقة إيجابية بين وجود عضو بلجنة المراجعة ذو خلفية مالية ومحاسبية وبين جودة المراجعة (Boshnak, 2021, Juhmani, 2017). بينما لم تجد دراسات أخرى علاقة بين وجود العضو ذي الخلفية المالية والمحاسبية وجودة المراجعة (Soliman and Ragab, 2014).
2. وجد بعض الدراسات علاقة إيجابية بين استقلال عضو لجنة المراجعة وجودة المراجعة (Kang et al., 2011)، بينما هناك دراسات لم تجد علاقة بين استقلال عضو لجنة المراجعة وجودة المراجعة (Habbash, 2015)
3. وجد بعض الدراسات علاقة إيجابية بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وجودة المراجعة حيث أن زيادة عدد الاجتماعات دليل على التفاعل وزيادة الجهد المبذول ومن ثم تزداد جودة المراجعة (Asiriawa

(et al. 2018)، على الجانب الآخر لم تجد بعض الدراسات علاقة معنوية بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وجودة المراجعة (Salawa et al.,2017).

4. وجد بعض الدراسات علاقة إيجابية بين حجم لجنة المراجعة (عدد أعضائها) وجودة المراجعة (Suryanto et al. 2017; Asiriwuwa et al.,2018) بينما وجدت دراسات أخرى علاقة عكسية بين حجم لجنة المراجعة وجودة المراجعة (Garcia and Perez, 2012, Khlif and Samaha, 2016)، كما لم تجد دراسات أخرى أي علاقة معنوية بين حجم لجنة المراجعة وجودة المراجعة (Soliman and Ragab 2014, Madawaki and AMRAN 2013).

8- لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية

8-1 مقدمة

كان أول تشكيل للجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية وفقا للقرار الوزاري رقم (903) الصادر عن وزارة التجارة بالمملكة العربية السعودية عام 1994 م والذي أوصى بـ:

أولاً: تشكل في كل شركة مساهمه لجنه من غير أعضاء مجلس الادارة التنفيذيين تسمى لجنه مراجعة، يصدر بقواعد إختيار أعضائها ومدة عضويتهم وأسلوب عملها قرار من الجمعية العامه للشركة بناء على إقتراح من مجلس الإدارة. ويراعى عند وضع القواعد المنظمة لعملها الاسترشاد بضوابط إختيار مراجع الحسابات الخارجى للشركات المساهمة المرفقة بهذا القرار .

ثانياً : تحدد الجمعية العامه مهام لجنة المراجعة على أن يكون من بينها ترشيح المحاسب القانونى للسنة المالية التالية ودراسة الملاحظات والتقارير التى يقدمها ذلك المحاسب .

ثالثاً : مع مراعاة الضوابط المشار إليها فى أولاً يقوم مجلس الادارة بتسمية أعضاء اللجنة .

وقد حدد النموذج الاسترشادى المرفق بالقرار الوزاري مجموعة من الضوابط لاختيار أعضاء لجنة المراجعة. وقد انتهت الضوابط بالإشارة إلى فترة إرتباط المراجع الخارجى للشركة بأنها يجب ألا تزيد عن 3 سنوات متصله للمراجع الفردى، و5 سنوات متصله للشركات التى تراجع من قبل أكثر من محاسب قانونى.

وجدير بالذكر أن تحديث النموذج الاسترشادى للقرار (903) تم مناقشته من قبل لجنة المراجعة الداخلية بالهيئة السعودية للمحاسبين فى عدة اجتماعات ،كما تم إرساله إلى المهتمين من الأكاديميين

والمهنيين لإبداء الرأى والملاحظات عليه، وتم إعادة صياغته ومن ثم رفع الى مجلس ادارة الهيئة حيث تم اعتمادها بشكل نهائى.

وقد صدر بعد ذلك لأئحة حوكمة الشركات المساهمة السعودية عام 2006 م والتي تم الاسترشاد بها بداية من 2007/1/1 م، حيث جاء فى المادة الرابعة عشر والتي تم الالتزام بها بداية من 2009/1/1 م والتي تتعلق بتشكيل وتنظيم العمل بلجان المراجعة والتي نصت على ما يلى :

1- يشكل مجلس الادارة لجنة من غير أعضاء مجلس الادارة التنفيذيين تسمى لجنة المراجعة، بحيث لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة يكون من بينهم مختص بالشئون المالية والمحاسبية .

2- تصدر الجمعية العامة للشركة بناء على اقتراح من مجلس الادارة قواعد اختيار أعضاء اللجنة ومدة عضويتهم وأسلوب عمل اللجنة .

3- تشمل مهام ومسئوليات اللجنة ما يلى :

- الاشراف على ادارة المراجعة الداخلية بالشركة، وذلك من أجل التحقق من مدى فاعليتها فى تنفيذ الأعمال والمهام التى حددها لها مجلس الادارة.

- دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير مكتوب عن رأيا وتوصياتها فى شأنه .

- دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة تنفيذ الاجراءات التصحيحية للملاحظات الواردة فيها .

- التوصية لمجلس الادارة بتعيين المحاسبين القانونيين، تحديد أتعابهم، وعزلهم، وبراعى عند التوصية بالتعيين التأكد من استقلاليتهم.

- متابعة أعمال المحاسبين القانونيين واعتماد أى عمل خارج نطاق أعمال المراجعة التى يكلفون بها أثناء قيامهم بأعمال المراجعة.

- دراسة خطة المراجعة مع المحاسب القانونى وابداء الملاحظات عليها .

- دراسة ملاحظات المحاسب القانونى على القوائم المالية ومتابعة ما تم بشأنها .

- دراسة القوائم المالية الأولية والسنوية قبل عرضها على مجلس الادارة وابداء الرأى والتوصية بشأنها .

- دراسة السياسات المحاسبية المتبعة وابداء الرأى والتوصية لمجلس الادارة بشأنها .

وقد صدر عن هيئة السوق المالية السعودي لائحة حوكمة شركات معدلة بتاريخ 2017/02/13 م جاء في الفصل الثاني من الباب الرابع المواد من 51-56 كل ما يتعلق بتكوين واختصاصات وصلاحيات لجنة المراجعة والتي يوجزها الباحث فيما يلي :

8-2 تكوين لجنة المراجعة

تنص المادة رقم (51) من لائحة حوكمة الشركات المعدلة بتاريخ 2017/02/13 م على مايلي :

1. تشكّل بقرار من مجلس إدارة الشركة لجنة مراجعة من المساهمين أو من غيرهم على أن لا تضم أيّاً من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين، ويجب أن لا يقل عدد أعضاء لجنة المراجعة عن ثلاثة ولا يزيد على خمسة، وأن يكون من بينهم مختص بالشؤون المالية والمحاسبية.
2. يجب أن يكون من بين أعضاء لجنة المراجعة عضو مستقل على الأقل.
3. يجب أن يكون رئيس لجنة المراجعة عضواً مستقلاً. (فقرة استرشادية)
4. يجب أن يكون نصف عدد أعضاء لجنة المراجعة من الأعضاء المستقلين أو ممن لا تنطبق عليهم عوارض الاستقلال الواردة في المادة التاسعة عشرة من هذه اللائحة. (فقرة استرشادية)
5. تصدر الجمعية العامة للشركة -بناءً على اقتراح من مجلس الإدارة- لائحة عمل لجنة المراجعة على أن تشمل هذه اللائحة ضوابط وإجراءات عمل اللجنة، ومهامها، وقواعد اختيار أعضائها، وكيفية ترشيحهم، ومدة عضويتهم، ومكافآتهم، وآلية تعيين أعضائها بشكل مؤقت في حال شغور أحد مقاعد اللجنة.
6. لا يجوز لمن يعمل أو كان يعمل خلال السنتين الماضيتين في الإدارة التنفيذية أو المالية للشركة، أو لدى مراجع حسابات الشركة، أن يكون عضواً في لجنة المراجعة.
7. يُشترط أن لا يشغل عضو لجنة المراجعة عضوية لجان مراجعة في أكثر من خمس شركات مساهمة مدرجة في السوق في آن واحد.

8-3 اختصاصات اللجنة وصلاحياتها ومسؤولياتها

تختص لجنة المراجعة بمراقبة أعمال الشركة والتحقق من سلامة ونزاهة التقارير والقوائم المالية وأنظمة الرقابة الداخلية فيها. وتشمل مهام اللجنة بصفة خاصة وفقاً للمادة رقم (52) من لائحة حوكمة شركات المعدلة بتاريخ 2017/02/13 م ما يلي:

أ- التقارير المالية

1. دراسة القوائم المالية الأولية والسنوية للشركة قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء رأيها والتوصية في شأنها؛ لضمان نزاهتها وعدالتها وشفافيتها.
2. إبداء الرأي الفني -بناءً على طلب مجلس الإدارة- فيما إذا كان تقرير مجلس الإدارة والقوائم المالية للشركة عادلة ومتوازنة ومفهومة وتتضمن المعلومات التي تتيح للمساهمين والمستثمرين تقييم المركز المالي للشركة وأدائها ونموذج عملها واستراتيجيتها.
3. دراسة أي مسائل مهمة أو غير مألوفة تتضمنها التقارير المالية.
4. البحث بدقة في أي مسائل يثيرها المدير المالي للشركة أو من يتولى مهامه أو مسؤول الالتزام في الشركة أو مراجع الحسابات.
5. التحقق من التقديرات المحاسبية في المسائل الجوهرية الواردة في التقارير المالية.
6. دراسة السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة وإبداء الرأي والتوصية لمجلس الإدارة في شأنها.

ب- المراجعة الداخلية

1. دراسة ومراجعة نظم الرقابة الداخلية والمالية وإدارة المخاطر في الشركة.
2. دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية للملاحظات الواردة فيها.
3. الرقابة والإشراف على أداء وأنشطة المراجع الداخلي وإدارة المراجعة الداخلية في الشركة؛ للتحقق من توافر الموارد اللازمة وفعاليتها في أداء الأعمال والمهام المنوطة بها. (ملزم من 2024/1/1)
4. التوصية لمجلس الإدارة بتعيين مدير وحدة أو إدارة المراجعة الداخلية أو المراجع الداخلي واقتراح مكافأته.

ج- مراجع الحسابات

1. التوصية لمجلس الإدارة بترشيح مراجعي الحسابات وعزلهم وتحديد أتعابهم وتقييم أدائهم، بعد التحقق من استقلالهم ومراجعة نطاق عملهم وشروط التعاقد معهم.
2. التحقق من استقلال مراجع الحسابات وموضوعيته وعدالته، ومدى فعالية أعمال المراجعة، مع الأخذ في الاعتبار القواعد والمعايير ذات الصلة.

3. مراجعة خطة مراجع حسابات الشركة وأعماله، والتحقق من عدم تقديمه أعمالاً فنية أو إدارية أو استشارية تخرج عن نطاق أعمال المراجعة، وإبداء مريئاتها حيال ذلك.
4. الإجابة عن استفسارات مراجع حسابات الشركة.
5. دراسة تقرير مراجع الحسابات وملاحظاته على القوائم المالية ومتابعة ما اتخذ بشأنها.

د- ضمان الالتزام

1. مراجعة نتائج تقارير الجهات الرقابية والتحقق من اتخاذ الشركة الإجراءات اللازمة بشأنها.
2. التحقق من التزام الشركة بالأنظمة واللوائح والسياسات والتعليمات ذات العلاقة.
3. مراجعة العقود والتعاملات المقترح أن تجربها الشركة مع الأطراف ذوي العلاقة، وتقديم مريئاتها حيال ذلك إلى مجلس الإدارة.
4. رفع ما تراه من مسائل ترى ضرورة اتخاذ إجراء بشأنها إلى مجلس الإدارة، وإبداء توصياتها بالإجراءات التي يتعين اتخاذها.

8-4 حدوث تعارض بين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة

وفقاً للمادة رقم (53) من لائحة حوكمة شركات المعدلة بتاريخ 2017/02/13 م ينص علي أنه إذا حصل تعارض بين توصيات لجنة المراجعة وقرارات مجلس الإدارة، أو إذا رفض المجلس الأخذ بتوصية اللجنة بشأن تعيين مراجع حسابات الشركة وعزله وتحديد أتعابه وتقييم أدائه أو تعيين المراجع الداخلي، فيجب تضمين تقرير مجلس الإدارة توصية اللجنة ومبرراتها، وأسباب عدم أخذه بها.

8-5 اجتماعات لجنة المراجعة

وفقاً للمادة رقم (54) من لائحة حوكمة شركات المعدلة بتاريخ 2017/02/13 م فيما يتعلق باجتماعات لجنة المراجعة، ورد ما يلي:

أ- تجتمع لجنة المراجعة بصفة دورية على ألا تقل اجتماعاتها عن أربعة اجتماعات خلال السنة المالية للشركة.

ب- تجتمع لجنة المراجعة بصفة دورية مع مراجع حسابات الشركة، ومع المراجع الداخلي للشركة. (ملزم من 2024/1/1)

ج- للمراجع الداخلي ومراجع الحسابات طلب الاجتماع مع لجنة المراجعة كلما دعت الحاجة إلى ذلك.

8-6 ترتيبات تقديم الملحوظات

كما ورد في المادة رقم (54) من لائحة حوكمة الشركات المعدلة بتاريخ 2017/02/13 م ما يلي:

على لجنة المراجعة وضع آلية تتيح للعاملين في الشركة تقديم ملحوظاتهم بشأن أي تجاوز في التقارير المالية أو غيرها بسرية. وعلى اللجنة التحقق من تطبيق هذه الآلية بإجراء تحقيق مستقل يتناسب مع حجم الخطأ أو التجاوز وتبني إجراءات متابعة مناسبة.

8-7 صلاحيات لجنة المراجعة

كما جاءت المادة رقم (56) من لائحة حوكمة شركات المعدلة بتاريخ 2017/02/13 م أنه للجنة المراجعة في سبيل أداء مهامها:

1. حق الاطلاع على سجلات الشركة ووثائقها.
2. أن تطلب أي إيضاح أو بيان من أعضاء مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية.
3. أن تطلب من مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للشركة للانعقاد إذا أعاق مجلس الإدارة عملها أو تعرضت الشركة لأضرار أو خسائر جسيمة.

8-8 التعليق على مراحل تطور الاهتمام بلجان المراجعة

من العرض السابق لمراحل تطور الاهتمام بلجان المراجعة بالمملكة العربية السعودية، يلاحظ الباحث أن الالتزام بإنشاء لجان مراجعة بالشركات المساهمة السعودية قد تدرج من مرحلة الاسترشاد إلى أن وصل إلى مرحلة الالتزام بتكوين تلك اللجان وفقاً للمادة الرابعة عشر من لائحة حوكمة الشركات السعودية الصادرة عام 2006 ، والمادة رقم 51 من اللائحة المعدلة الصادرة عام 2017. كما أن المادة الثانية والخمسين قد ذكرت المهام التي يجب على لجان المراجعة القيام بها. ويلاحظ أن تلك المهام شملت في معظمها أفضل الممارسات الدولية لمهام لجان المراجعة والتي إن التزمت بها الشركات المساهمة السعودية في التطبيق العملي، فإنه يمكن القول بأن لجان المراجعة بالسعودية تتميز بفعاليتها، ومن ثم يتطلب الأمر دراسة أثر وجود تلك الخصائص في لجنة المراجعة على جودة المراجعة

9- جودة المراجعة

9-1 مقدمة

وفقا لما ذكره الباحث من زيادة الاهتمام بلجنة المراجعة في المملكة في السنوات الأخيرة زاد أيضا الاهتمام بجودة المرجعة من قبل الجهات المهنية بالمملكة، حيث تم تبني تطبيق معايير المراجعة الدولية بالمملكة بداية من 2017/1/1 م. وتم الالتزام بكل ما أصدره مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، حيث وضع مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد إطارا لجودة المراجعة صادر عام 2014 م والذي يوضح العوامل المتعلقة بالمدخلات والآلية والمخرجات التي تسهم في تحقيق جودة ارتباطات المراجعة. وقد اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين إطار جودة المراجعة، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد. و يوجز الباحث أهم عناصره فيما يلي:(الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين . (IAASB (2014);(https://www.socpa.org.sa

أ. الهدف: يتناول هذا الإطار ارتباطات المراجعة فقط، ولا يفرض معايير أو متطلبات إضافية لأداء تلك الارتباطات، وإنما يهدف إلى:

1. زيادة الوعي بالعناصر الأساسية لجودة المراجعة.

2. تشجيع أصحاب المصلحة الرئيسيين على اكتشاف طرق جديدة لتحسين جودة المراجعة.

3. تيسير إجراء حوارات أوسع بين أصحاب المصلحة الرئيسيين حول هذا الموضوع.

ب. يشتمل مصطلح جودة المراجعة على العناصر الأساسية التي تخلق بيئة تزيد إلى أقصى حد ممكن من ترجيح إجراء عمليات مراجعة عالية الجودة بصورة متسقة.

ج. حتى تكون عملية المراجعة عالية الجودة، ينبغي تنفيذ عملية المراجعة بواسطة فريق ارتباط:

1. يتحلّى بالقيم والأخلاق المهنية والمواقف السلوكية المناسبة.

2. يكون على قدر كافٍ من المعرفة والمهارة والخبرة ولديه ما يكفي من الوقت المخصص لتأدية أعمال المراجعة.

3. يطبق آلية مراجعة صارمة وإجراءات لإدارة الجودة مستوفية للأنظمة واللوائح والمعايير المنطبقة.

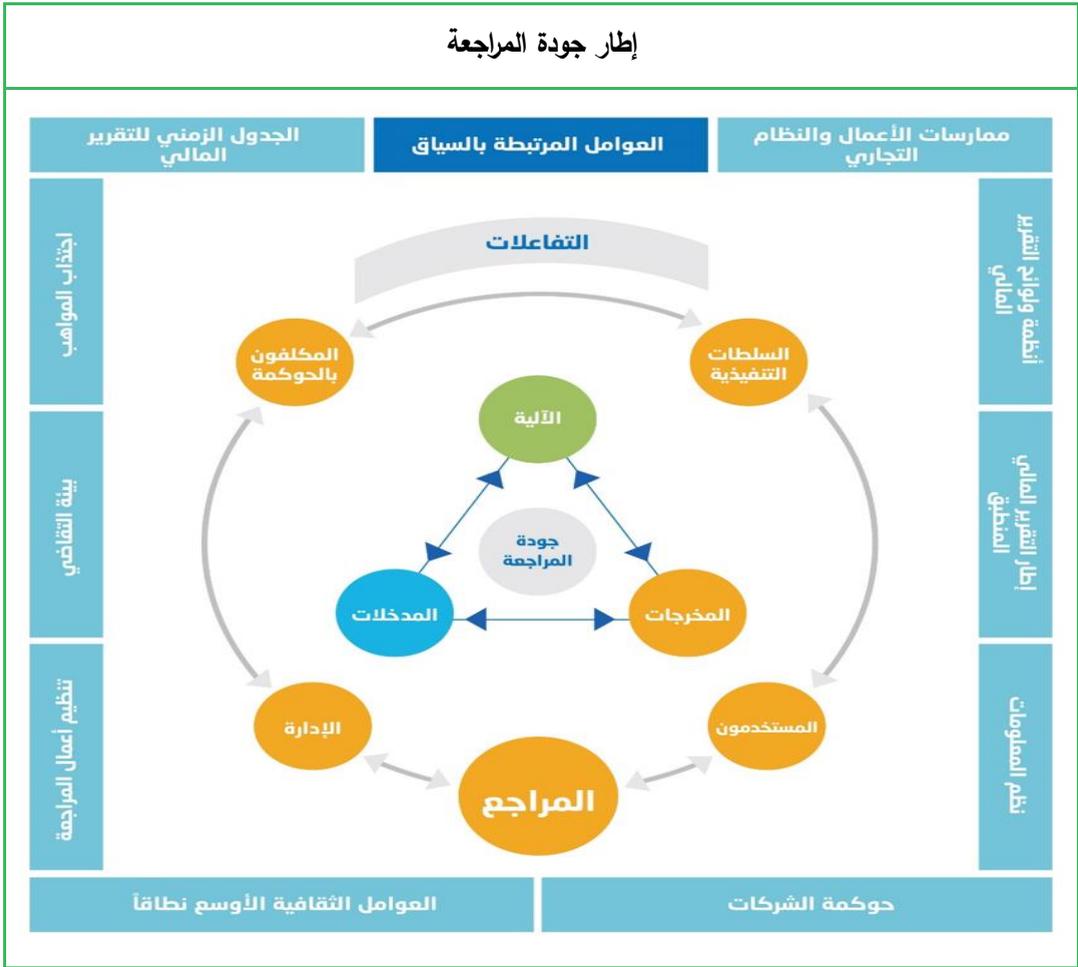
4. يقدم تقارير نافعة وفي الوقت المناسب.

5. يتفاعل كما ينبغي مع أصحاب المصلحة المعنيين.

- د. تقع مسؤولية القيام بعمليات مراجعة عالية الجودة للقوائم المالية على عاتق المراجعين. غير أن جودة المراجعة تتحقق على أكمل وجه في بيئة يُقدّم فيها الدعم من المشاركين في سلسلة إعداد التقرير المالي ويتفاعل فيها هؤلاء المشاركون فيما بينهم كما ينبغي.
- هـ. ينطبق الإطار على أعمال المراجعة الخاصة بجميع المنشآت، وينطبق أيضا على جميع مكاتب المراجعة بما في ذلك مكاتب المراجعة التي تكون جزءاً من شبكة أو اتحاد.
- و. يجب على المراجعين الالتزام بمعايير المراجعة ومعايير إدارة الجودة ذات الصلة الخاصة بمكاتب المراجعة، إضافة إلى الأخلاق المهنية والمتطلبات التنظيمية الأخرى. ويتناول المعيار الدولي لإدارة الجودة رقم (1) مسؤوليات المكاتب عن أنظمتها الخاصة برقابة جودة أعمال المراجعة. ولا يُعدّ الإطار بديلاً لمثل هذه المعايير، ولا يضع معايير إضافية أو ينص على متطلبات إجرائية لأداء ارتباطات المراجعة.
- ز. إن إطار جودة المراجعة لا يكفي في حد ذاته لغرض تقييم جودة عمل معين من أعمال المراجعة. ويُعزى ذلك إلى ضرورة إمعان النظر في أمور مثل طبيعة أدلة المراجعة المتحصل عليها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى في منشأة بعينها، ومناسبة أحكام المراجعة ذات الصلة، والالتزام بالمعايير ذات الصلة.

9-2 عناصر جودة المراجعة

يُميز الإطار بين العناصر الآتية: المدخلات، والآلية، والمخرجات، والتفاعلات الرئيسية داخل سلسلة إعداد التقرير المالي، والعوامل المرتبطة بالسياق.



شكل 1: منقول من [https://socpa.org.sa/SOCPA/files/6b/6b327ea3-cfd0-](https://socpa.org.sa/SOCPA/files/6b/6b327ea3-cfd0-4153-a313-4fad7cfe53c0.pdf)

[4153-a313-4fad7cfe53c0.pdf](https://socpa.org.sa/SOCPA/files/6b/6b327ea3-cfd0-4153-a313-4fad7cfe53c0.pdf)

من الإطار السابق نجد أن جودة المراجعة تعتمد على ثلاثة عناصر رئيسية وهي المدخلات والآلية والمخرجات. إذ تركز المدخلات على قيم المراجعين وأدابهم ومواقفهم السلوكية ومدى معرفة المراجعين ومهاراتهم وخبراتهم والوقت المخصص لإنجاز المهام الموكلة لهم. كما تتضمن الآلية إجراءات المراجعة مستوفيه للأنظمة والمعايير المطبقة على مستوى كل عملية مراجعة وعلى مستوى المكتب. وتأتي المخرجات وهي ناتج عملية المراجعة من تقارير لمستخدمي القوائم المالية وتقارير أخرى للمكلفين بالحوكمة والإدارة. وقد تم وضع مجموعة من الضوابط التي تضبط كل مرحلة من تلك المراحل الرئيسية والتي ان التزم بها مكتب المراجعة ومنسوبيه فان ذلك سيؤثر على زيادة جودة المراجعة.

10- اشتقاق فروض البحث

من العرض السابق للدراسات السابقة التي تناولت خصائص وفعالية لجان المراجعة بالشركات المساهمة وأثرها علي جودة المراجعة، وبعد التعرض لمراحل تطور لجان المراجعة بالشركات السعودية، وتطور الاهتمام بجودة المراجعة وفقاً للاطار الدولي لجودة المراجعة، يمكن للباحث تحديد أهم الخصائص الواجب توافرها في لجان المراجعة التي إتقنت عليها الكثير من الدراسات السابقة والتي وردت في لائحة حوكمة الشركات المعدلة الصادرة عام 2017 م والتي يمكن إختبارها في الشركات المساهمة السعودية ومن ثم اختبار أثرها أو علاقتها بجودة المراجعة :

10-1 الاستقلال

يقصد بالاستقلال هنا إستقلال أعضاء لجنة المراجعة عن الإدارة، سواء عند ترشيحهم كأعضاء، أو عند اتخاذ القرارات المختلفة. إذ ورد في المادة الأولى من اللائحة المعدلة تعريف العضو المستقل بأنه:

العضو المستقل: عضو مجلس إدارة غير تنفيذي يتمتع بالاستقلال التام في مركزه وقراراته، ولا تنطبق عليه أي من عوارض الاستقلال المنصوص عليها في المادة التاسعة عشرة من هذه اللائحة وهي:

أ- يجب أن يكون عضو مجلس الإدارة المستقل قادراً على ممارسة مهامه وإبداء آرائه والتصويت على القرارات بموضوعية وحياد، بما يُعين مجلس الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة التي تسهم في تحقيق مصالح الشركة.

ب- على مجلس الإدارة أن يجري تقييماً سنوياً لمدى تحقق استقلال العضو والتأكد من عدم وجود علاقات أو ظروف تؤثر أو يمكن أن تؤثر فيه.

ج- يتنافى مع الاستقلال اللازم توافره في عضو مجلس الإدارة المستقل- على سبيل المثال لا الحصر- ما يلي:

1. أن يكون مالكاً لما نسبته خمسة في المائة أو أكثر من أسهم الشركة أو من أسهم شركة أخرى من مجموعتها أو له صلة قرابة مع من يملك هذه النسبة.
2. أن تكون له صلة قرابة مع أي من أعضاء مجلس الإدارة في الشركة أو في شركة أخرى من مجموعتها.
3. أن تكون له صلة قرابة مع أي من كبار التنفيذيين في الشركة أو في شركة أخرى من مجموعتها.

4. أن يكون عضو مجلس إدارة في شركة أخرى من مجموعة الشركة المرشح لعضوية مجلس إدارتها.
5. أن يعمل أو كان يعمل موظفاً خلال العامين الماضيين لدى الشركة أو شركة أخرى من مجموعتها، أو أن يكون مالكاً لحصص سيطرة لدى الشركة أو أي طرف متعامل مع الشركة أو شركة أخرى من مجموعتها، كمراجعي الحسابات وكبار الموردين خلال العامين الماضيين.
6. أن تكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الأعمال والعقود التي تتم لحساب الشركة.
7. أن يتقاضى مبالغ مالية من الشركة علاوة على مكافأة عضوية مجلس الإدارة أو أي من لجانها تزيد على (200,000) ريال أو على 50% من مكافأته في العام السابق التي تحصل عليها مقابل عضوية مجلس الإدارة أو أي من لجانها أيهما أقل.
8. أن يشترك في عمل من شأنه منافسة الشركة، أو أن يتجر في أحد فروع النشاط الذي تزاوله الشركة.
9. أن يكون قد أمضى ما يزيد على تسع سنوات متصلة أو منفصلة في عضوية مجلس إدارة الشركة. (تم الالتزام بها بداية من 2019/1/1)

د- لا تُعدّ من قبيل المصلحة النافية لاستقلالية عضو مجلس الإدارة التي يجب لها الحصول على ترخيص من الجمعية العامة العادية، الأعمال والعقود التي تتم لتلبية الاحتياجات الشخصية إذا تمت هذه الأعمال والعقود بنفس الأوضاع والشروط التي تتبّعها الشركة مع عموم المتعاقدين والمتعاملين وكانت ضمن نشاط الشركة المعتاد، ما لم ترّ لجنة الترشيحات خلاف ذلك.

وبالتالي يمكن القول أنه باستقلال عضو لجنة المراجعة تتحقق فعالية لجنة المراجعة ومن ثم تزداد جودة المراجعة وهذا ما أكدته Klein (2002) حيث وجد علاقة عكسية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة كأحد محددات فعالية لجنة المراجعة وحجم ممارسات إدارة الأرباح، حيث تم قياس الاستقلال بنسبة الاعضاء الخارجيين بلجنة المراجعة الى اجمالي الأعضاء. وكما ذكر (Kang et al. (2011 أن استقلال أعضاء لجنة المراجعة أحد محددات فعالية لجنة المراجعة حيث تم قياس الاستقلال بنسبة المديرين المستقلين بلجنة المراجعة. وفي دراسته أخرى (Lopez et al. (2010 تم ربط استقلال أعضاء لجنة المراجعة بالرأى الذى يبيده المراجع الخارجى عن القوائم المالية للشركة واحتمال تغيير المراجع بعد اصداره رأى معدل عن الشركة , ووجد أنه بزيادة استقلال عضو لجنة المراجعة كلما انخفض احتمال تغيير المراجع بعد تسليمه تقريره الذى يشمل رأياً معدلاً عن الشركة . علي الجانب الاخر لم تجد بعض الدراسات علاقة معنوية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة وجودة المراجعة منها (Boshnak, 2021, Habbash, 2015, Xie et al., 2003)، كما وجدت بعض الدراسات علاقة عكسية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة وجودة

المراجعة منها (Soliman and Ragab 2014, Bedard et al.,2004) وهو الأمر الذي يتطلب معه تحديد طبيعة تلك العلاقة في البيئة السعودية.

مما سبق، يتضح أهمية استقلال أعضاء لجنة المراجعة كمتطلب أساسي لتحقيق فعالية لجنة المراجعة ومن ثم زيادة جودة المراجعة. وبالتالي يمكن صياغة الفرض الأول كما يلي:

" كلما زاد استقلال أعضاء لجنة المراجعة كلما زادت جودة المراجعة"

10-2 الخبرة المالية لدى أعضاء لجنة المراجعة

وفقاً للمادة رقم (51) من لائحة حوكمة الشركات السعودية المعدلة "تشكّل بقرار من مجلس إدارة الشركة لجنة مراجعة من المساهمين أو من غيرهم على أن لا تضم أياً من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين، ويجب ألا يقل عدد أعضاء لجنة المراجعة عن ثلاثة ولا يزيد على خمسة، وأن يكون من بينهم مختص بالشؤون المالية والمحاسبية." ومن ثم وجود عضو واحد على الأقل بلجنة المراجعة لديه خبرة مالية ومحاسبية يعتبر أحد المحددات الهامة لفعالية لجنة المراجعة مما سيكون له أثر إيجابي على جودة المراجعة، حيث سيكون لديه القدرة للوفاء بالمهام الملقاه على عاتق لجنة المراجعة والتي ترتبط بأمر مالية ومحاسبية. كما ستكون لديه القدرة على التواصل مع المراجع الخارجي ومناقشته في خطه عمله وفي النتائج التي يتوصل إليها.

وفي هذا السياق يثار التساؤل التالي: هل الإفصاح عن وجود عضو مالي ضمن لجنة المراجعة كاف أم يجب الإفصاح عن طبيعة مؤهلاته العلمية والعملية؟. حيث لم تحدد لائحة الحوكمة السعودية طبيعة المعرفة المالية والمؤهلات المطلوب توافرها حتي يمكن القول بأن عضو لجنة المراجعة مختص بالشؤون المالية. كما وجد الباحث عند جمع البيانات من التقارير المالية المنشورة أن هناك العديد من الشركات لم تفصح عن وجود عضو مختص لديها في الشؤون المالية، وقد يرجع ذلك لعدم وجود اجراء عقابي من قبل هيئة السوق المالية في حالة عدم الإفصاح عن العضو المختص بالشؤون المالية بلجنة المراجعة ومستوي تأهيله. وقد وجد (Carcello et al., 2002) أن كل الشركات بعد صدور قانون الحوكمة الأمريكي (SOX) تفصح عن مدى وجود خبير مالي لديها، ولكن شفافية الإفصاح عن خلفيته العلمية غير كافي. كما أن قانون الحوكمة الأمريكي (SOX) يتطلب وجود عضو مالي واحد على الأقل بلجنة المراجعة وأن يتم الإفصاح عن ذلك كما يلي:

- مدى وجود عضو مالي واحد على الأقل بلجنة المراجعة، والإفصاح عن اسمه، ومدى استقلاله.

- وإذا لم يكن لدى الشركة خبير مالي بلجنة المراجعة فما سبب ذلك؟

وقد أيدت ذلك ال (SEC) حيث ذكرت أن وجود عضو مالي واحد على الأقل بلجنة المراجعة سيؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المتاحة للمستثمرين، ومن ثم فعالية لجنة المراجعة. كما أيد ذلك العديد من الباحثين (e-g. Bedard, et al. 2004; Agrawal and Chadha, 2005).

كما وجد (Juhmani, 2017) أن وجود عضو مالي بلجنة المراجعة يزيد من جودة المراجعة. وقد اختلفت الدراسات في أثر وجود عضو مالي بلجنة المراجعة على جودة المراجعة، فقد وجد البعض علاقة إيجابية بينهما (Juhmani 2017, Xie et al. 2003, Soliman and Ragab, 2014)، بينما بعض الدراسات الأخرى لم تجد علاقة بينهما (Krishnan et al., 2009, Salawu et al., 2017) الامر الذي يتطلب معرفة طبيعة تلك العلاقة في البيئة السعودية.

مما سبق يمكن صياغة الفرض الثاني كما يلي:

" وجود عضو لديه الخبرة المالية والمحاسبية بلجنة المراجعة يزيد من جودة المراجعة".

10-3 عدد اجتماعات لجنة المراجعة

وفقا للمادة رقم (53) من لائحة حوكمة الشركات المعدلة والصادرة عام 2017 م " تجتمع لجنة المراجعة بصفة دورية على ألا تقل اجتماعاتها عن أربعة اجتماعات خلال السنة المالية للشركة". أي أن الحد الأدنى لعدد اجتماعات لجنة المراجعة (4) اجتماعات سنويا. كما أنه وفقا للائحة المعدلة بداية من 2024/1/1 يتم ما يلي:

"تجتمع لجنة المراجعة بصفة دورية مع مراجع حسابات الشركة، ومع المراجع الداخلي للشركة. كما أن للمراجع الداخلي ومراجع الحسابات طلب الاجتماع مع لجنة المراجعة كلما دعت الحاجة إلى ذلك".

وقد ذكر (Asiriuwa et al., 2018) أن زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة يوفر المزيد من الوقت للمناقشات والتفاعل بين أعضاء اللجنة مما يحسن من جودة القرارات المتخذة ومن ثم جودة المراجعة، كما وجد (Wang, et al., 2010) أن هناك فجوة توقعات بين مهام لجنة المراجعة وفقا للتشريعات والاصدارات المهنية وبين إدراك أصحاب المصالح لمهام لجنة المراجعة. فتوقعات أصحاب المصالح من لجنة المراجعة مغالى فيها مقارنة بالمطلوب منها وفقا للقواعد المنظمه. وفى تلك الدراسه ذكروا أن عدد اجتماعات لجنة المراجعة يجب ألا تقل عن (3) اجتماعات سنويا. كما أن طول فترة كل اجتماع يجب أن تتراوح ما بين (2-3) ساعات. في حين ذكر بعض الباحثين (الشمري، 2010) أنه يفضل ألا يقل عدد الاجتماعات للجنة المراجعة عن 6 اجتماعات ولا تزيد عن 12 إجتماع في العام.

وقد اختلفت أيضا نتائج الدراسات السابقة فيما يتعلق بعلاقة عدد اجتماعات لجنة المراجعة بجودة المراجعة، حيث وجدت بعض الدراسات علاقة إيجابية بينهما (Asiriwu et al., 2018, Ghafran and Osullivan, 2017)، بينما لم يجد البعض الآخر علاقة بينهما (Boshnak, 2021, Salawu et al., 2017). الامر الذي يتطلب معرفة طبيعة تلك العلاقة في البيئة السعودية.

مما سبق يمكن صياغة الفرض الثالث كما يلي:

"كلما زاد عدد اجتماعات لجنة المراجعة كلما زادت جودة المراجعة".

10-4 عدد أعضاء لجنة المراجعة (حجم اللجنة)

وفقا للمادة رقم (51) من لائحة حوكمة الشركات السعودية المعدلة "تشكل بقرار من مجلس إدارة الشركة لجنة مراجعة من المساهمين أو من غيرهم على أن لا تضم أياً من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين، ويجب أن لا يقل عدد أعضاء لجنة المراجعة عن ثلاثة ولا يزيد على خمسة، وأن يكون من بينهم مختص بالشؤون المالية والمحاسبية." كما أنه وفقاً لنظرية الوكالة فإن حجم لجنة المراجعة يزيد من فعالية الرقابة وكفاءة مجلس الإدارة ومن ثم زيادة جودة المراجعة. وقد جاءت الدراسات السابقة أيضا بنتائج مختلفة فيما يتعلق بالعلاقة بين حجم لجنة المراجعة (عدد أعضائها) وجودة المراجعة، حيث وجد (Khlif and Samaha, 2016) أنه كلما انخفض عدد أعضاء لجنة المراجعة كلما زاد التفاعل والتواصل بين أعضائها ومن ثم سهوله اتخاذ قرارات ذات جودة عالية ومن ثم تزداد جودة المراجعة بانخفاض عدد أعضاء لجنة المراجعة. بينما وجد (Bedard et al., 2004, Suryanto et al., 2017, Asiriwu et al., 2018) أن زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة يزيد من تنوع الخبرات ومن ممارسة الاشراف والرقابة بصورة أفضل وينعكس ذلك في النهاية على زيادة جودة المراجعة. كما أن هناك دراسات لم تجد علاقة معنوية بين حجم لجنة المراجعة وجودة المراجعة (Boshnak, 2021, Madawaki and Amran, 2013, Xie et al., 2003). الامر الذي يتطلب معرفة طبيعة تلك العلاقة في البيئة السعودية.

مما سبق يمكن صياغة الفرض الرابع كما يلي:

"كلما زاد عدد أعضاء لجنة المراجعة كلما زادت جودة المراجعة".

11- الدراسة التطبيقية واختبار فروض البحث

وفقا لطبيعة الدراسة الحالية والتي تتناول خصائص لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية وربطها بجودة المراجعة تم إجراء الدراسة التطبيقية كما يلي:

11-1 عينه البحث

- اعتمد الباحث علي بيانات فعلية تم الحصول عليها من التقارير المالية المنشورة لمجموعة من الشركات المساهمة المسجلة بالبورصة السعودية (تداول) والتي توافر بها شروط الاختيار وهي:
- أن تكون شركة مساهمه سعودية مسجلة بالبورصة السعودية (تداول).
 - شملت العينة جميع القطاعات ما عدا قطاعات البنوك وشركات التأمين والخدمات المالية والصناديق العقارية لما لهم من طبيعة أعمال خاصة.
 - توافر بيانات عن تلك الشركات لعام 2022م وهي أحدث بيانات منشورة وقت اعداد البحث
- وقد أسفر ذلك عن توافر عدد (135 شركة) من اجمالي 169 شركة جميع القطاعات، أي أن عينة البحث تمثل 80% تقريبا من مجتمع الدراسة، ومن ثم فان نتائج البحث يمكن تعميمها بدرجة عالية من الثقة لأنها تتضمن معظم المجتمع محل الدراسة. ويمثل الجدول التالي تفاصيل عينة البحث:

جدول 3: تفاصيل عينة البحث

عدد الشركات	القطاع	مسلسل
9	قطاع إدارة تطوير العقارات	1
4	قطاع الاتصالات	2
1	قطاع الادوية	3
2	قطاع الاعلام والترفيه	4
3	قطاع التجارية والمهنية	5
10	قطاع الخدمات الاستهلاكية	6
8	قطاع الرعاية الصحية	7
9	قطاع السلع الرأسمالية	8
5	قطاع السلع طويلة الاجل	9
5	قطاع الطاقة	10
4	قطاع المرافق العامة	11
40	قطاع المواد الأساسية	12
6	قطاع النقل	13
11	قطاع انتاج الأغذية	14
6	قطاع تجزئة التغذية	15
8	قطاع السلع الكمالية	16
4	قطاع خدمات التقنية	17
135 شركة	الإجمالي	

11-2 نتائج الدراسة التطبيقية

يعرض الباحث فيما يلي نتيجة اختبار فروض البحث، حيث استخدم الباحث البرنامج الإحصائي spss في إيجاد العلاقة بين المتغير التابع للدراسة ويتمثل في جودة عملية المراجعة مفاسه بحجم مكتب المراجعة حيث أن استخدام مكتب من ال big4 يعتبر مؤشرا علي زيادة جودة المراجعة، وبين المتغيرات المستقلة للبحث والتي تتمثل في:

- استقلال عضو لجنة المراجعة: حيث تم قياسه بنسبة عدد الأعضاء المستقلين باللجنة الي اجمالي عدد أعضاء اللجنة
 - الخبرة المالية لدي أعضاء لجنة المراجعة: حيث تم قياس المتغير عن طريق إعطاء رقم 1 حال وجود عضو مالي بلجنة المراجعة ورقم 2 حال عدم وجود عضو مالي بلجنة المراجعة
 - عدد اجتماعات لجنة المراجعة: حيث تم قياس ذلك المتغير من خلال عدد الاجتماعات المفصح عنها للجنة المراجعة بكل شركة من عينة البحث
 - حجم لجنة المراجعة: حيث تم قياس ذلك المتغير من خلال عدد أعضاء لجنة المراجعة بكل شركة من عينة البحث
- ومن خلال نموذج الانحدار المتعدد لبحث العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة جاءت النتائج كما هي بالجدول رقم (4) التالي:

جدول 4: معنوية النموذج

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6.899	4	1.725	8.726	.000 ^b
	Residual	25.694	130	.198		
	Total	32.593	134			
a. المتغير التابع جودة المراجعة						
b. المتغيرات المستقلة (نسبة الاعضاء المستقلين بلجنة المراجعة، وجود عضو مالي بلجنة المراجعة، حجم لجنة المراجعة، عدد اجتماعات لجنة المراجعة)						

يتضح من الجدول رقم (4) معنوية النموذج ومناسبة البيانات محل البحث ومتغيرات البحث المستقلة والمتغير التابع.

أما فيما يتعلق بعلاقة المتغيرات المستقلة بالمتغير التابع فيعرضها الجدول رقم (5) التالي :

جدول 5: العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة

Coefficients ^a						
Model	Unstandardized Coefficients		Standardize d Coefficients	t	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
	(Constant)	1.078	.237		4.543	.000
1	وجود عضو له خلفية مالية ومحاسبية	.437	.084	.412	5.205	.000
	عدد اجتماعات لجنة المراجعة	.005	.014	.029	.363	.717
	حجم لجنة المراجعة	-.092	.044	-.167	-2.092	.038
	نسبة الاعضاء المستقلين بلجنة المراجعة	.120	.145	.066	.826	.410

a. المتغير التابع : جودة المراجعة

يتضح من الجدول رقم (5) مايلي:

1. وجود علاقة معنوية ايجابية بين وجود عضو مالي بلجنة المراجعة وجودة المراجعة، حيث أن وجود عضو مالي بلجنة المراجعة يفسر ما نسبته 41.2% من جودة المراجعة .
2. وجود علاقة معنوية سلبية (علاقة عكسية) بين حجم لجنة المراجعة وجودة المراجعة. أي أنه زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة يؤثر عكسيا علي جودة المراجعة أي يخفض من جودة المراجعة.
3. لا توجد علاقة معنوية بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة، ونسبة الاعضاء المستقلين بلجنة المراجعة وبين جودة المراجعة.

وحتى يؤكد الباحث نتائج العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة والتي تم الحصول عليها من نموذج الانحدار المتعدد، تم استخدام نموذج الانحدار البسيط لاختبار العلاقة بين كل متغير من المتغيرات المستقلة في علاقة بمفردة بالمتغير التابع. وقد جاءت النتائج كما يلي:

11-2-1 العلاقة بين نسبة الاعضاء المستقلين بلجنة المراجعة وجودة المراجعة

تم اختبار العلاقة بين نسبة الاعضاء المستقلين بلجنة المراجعة وجودة المراجعة باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط وكانت النتائج كما يلي:

جدول 6: العلاقة بين نسبة الاعضاء المستقلين بلجنة المراجعة وجودة المراجعة

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.373	.086		16.057	.000
	نسبة الاعضاء المستقلين بلجنة المراجعة	.072	.157	.040	.459	.647

a. جودة المراجعة: المتغير التابع.

يتضح من نتائج تحليل الانحدار البسيط عدم وجود علاقة معنوية بين نسبة الاعضاء المستقلين بلجنة المراجعة وجودة المراجعة كما جاءت من خلال نتائج تحليل الانحدار المتعدد.

11-2-2 العلاقة بين وجود عضو مالي بلجنة المراجعة وجودة المراجعة

تم اختبار العلاقة بين وجود عضو مالي بلجنة المراجعة وجودة المراجعة باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط وكانت النتائج كما يلي:

جدول 7: العلاقة بين وجود عضو مالي بلجنة المراجعة وجودة المراجعة

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.823	.116		7.089	.000
	وجود عضو مالي بلجنة المراجعة	.445	.084	.420	5.333	.000

a. جودة المراجعة: المتغير التابع.

يتضح من نتائج تحليل الانحدار البسيط وجود علاقة معنوية ايجابية بين وجود عضو مالي بلجنة المراجعة وجودة المراجعة كما جاءت من خلال نتائج تحليل الانحدار المتعدد.

11-2-3 العلاقة بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وجودة المراجعة

تم اختبار العلاقة بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وجودة المراجعة باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط وكانت النتائج كما يلي:

جدول 8: العلاقة بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وجودة المراجعة

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.400	.102		13.692	.000
	عدد اجتماعات لجنة المراجعة	.001	.015	.007	.075	.940

a. جودة المراجعة: المتغير التابع

يتضح من نتائج تحليل الانحدار البسيط عدم وجود علاقة معنوية بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وجودة المراجعة كما جاءت من خلال نتائج تحليل الانحدار المتعدد.

11-2-4 العلاقة بين حجم لجنة المراجعة (عدد أعضاء لجنة المراجعة) وجودة المراجعة

تم اختبار العلاقة بين حجم لجنة المراجعة (عدد أعضاء لجنة المراجعة) وجودة المراجعة باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط وكانت النتائج كما يلي:

جدول 9: العلاقة بين حجم لجنة المراجعة (عدد أعضاء لجنة المراجعة) وجودة المراجعة

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.836	.173		10.602	.000
	حجم لجنة المراجعة	-.119	.047	-.216	-2.552	.012

a. جودة المراجعة: المتغير التابع

يتضح من نتائج تحليل الانحدار البسيط وجود علاقة معنوية سلبية (علاقة عكسية) بين حجم لجنة المراجعة وجودة المراجعة. أي أنه زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة يؤثر عكسياً على جودة المراجعة أي يخفض من جودة المراجعة.

12- خلاصة النتائج والتوصيات

قام الباحث باختبار العلاقة بين الخصائص المختلفة للجنة المراجعة وجودة المراجعة في بيئة الأعمال السعودية. حيث تم اختبار عدد أربع خصائص أساسية للجنة المراجعة وردت في اللائحة المعدلة لحوكمة الشركات والصادرة عام 2017 والتي وردت أيضاً في معظم الدراسات السابقة وبين جودة المراجعة. وقد اشتق الباحث أربعة فروض كانت نتائج الاختبار الاحصائي لهم كما يلي:

1 - الفرض الأول

" كلما زاد استقلال أعضاء لجنة المراجعة كلما زادت جودة المراجعة " .

جاءت نتيجة اختبار هذا الفرض من خلال نموذج الانحدار البسيط والانحدار المتعدد لترفض ذلك الفرض وتؤكد عدم وجود علاقة معنوية بين استقلال عضو لجنة المراجعة وجودة المراجعة . وتتفق تلك النتيجة مع النتائج التي توصلت لها بعض الدراسات السابقة (Boshnak, 2021, Habbash, 2015, Xie et al.,2003). وهذا الامر يتطلب المزيد من البحث لتحديد سبب عدم وجود علاقة معنوية بينهما، حيث أن التحليل المنطقي وفقا لنظرية الوكالة يشير الي وجود علاقة إيجابية بين الاستقلال وجودة المراجعة.

2- الفرض الثاني

" وجود عضو لديه الخبرة المالية والمحاسبية بلجنة المراجعة يزيد من جودة المراجعة".

جاءت نتيجة اختبار هذا الفرض من خلال نموذج الانحدار البسيط والانحدار المتعدد لتقبل ذلك الفرض وتؤكد وجود علاقة معنوية ايجابية بين الخبرة المالية والمحاسبية لدي عضو لجنة المراجعة وجودة المراجعة. وتعتبر تلك النتيجة منطقية وتتفق مع النتائج التي توصلت لها بعض الدراسات السابقة (Juhmani, 2017; Xie et al., 2003; Soliman and Ragab, 2014)

3- الفرض الثالث

" كلما زاد عدد اجتماعات لجنة المراجعة كلما زادت جودة المراجعة ".

جاءت نتيجة اختبار هذا الفرض من خلال نموذج الانحدار البسيط والانحدار المتعدد لترفض ذلك الفرض وتؤكد عدم وجود علاقة معنوية بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وجودة المراجعة. وتتفق تلك النتيجة مع النتائج التي توصلت لها بعض الدراسات السابقة (Boshnak, 2021, Salawu et al.,2017). ويمكن للباحث تفسير تلك النتيجة بأن زيادة عدد الاجتماعات قد يكون مؤشرا علي عدم اتفاق أعضاء لجنة المراجعة ووجود صراعات وخلافات بينهم تزيد من عدم تركيزهم بالعمل وجودة المراجعة.

4- الفرض الرابع

"كلما زاد عدد أعضاء لجنة المراجعة كلما زادت جودة المراجعة".

جاءت نتيجة اختبار هذا الفرض من خلال نموذج الانحدار البسيط والانحدار المتعدد لترفض أيضا ذلك الفرض وتؤكد عكس ما توقعت الباحثة وجود علاقة معنوية سلبية (علاقة عكسية) بين حجم لجنة المراجعة (عدد أعضائها) وجودة المراجعة , وتتفق تلك النتيجة أيضا مع نتائج بعض الدراسات السابقة (Khlif and Samaha 2016). ويمكن للباحثة تفسير تلك النتيجة بأن زيادة أعضاء لجنة المراجعة يقلل من فرص التفاعل والتواصل بينهم واعتماد كل منهم على الآخر في انجاز العمل ومن ثم تنخفض جودة المراجعة.

ويوصي الباحث بما يلي:

1. اجراء مزيد من البحوث في مجال العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة لتفسير التعارض في نتائج تلك البحوث.
2. البحث في كيفية الحكم علي الخبرة المالية لدي عضو لجنة المراجعة والتفاعل المطلوب بينه وبين المراجع الداخلي والخارجي
3. البحث في كيفية الحكم علي فعالية وكفاءة لجنة المراجعة بالشركات المساهمة ووضع مؤشرات مقترحه تعتمد على العمل الفعلي لتلك اللجان .
4. ضرورة اتخاذ الجهات المهنية قرارات تلزم الشركات بالإفصاح عن أتعاب المراجعة مما يسهل وجود مقاييس بديلة لجودة المراجعة وعدم الاعتماد الأساسي علي حجم المكتب .
5. ضرورة اتخاذ الجهات المهنية قرارات تلزم الشركات بالإفصاح عن مستوي ومتطلبات الخلفية المالية والمحاسبية لدي عضو لجنة المراجعة حتي يمكن الحكم على كفاءته .
6. مطالبة هيئة السوق المالية بإصدار ما يلزم من قواعد لضمان استقلالية وفعالية لجنه المراجعة من خلال اقتراح تشكيلها وتبعيةها للجمعية العمومية للمساهمين مباشرة دون أي ارتباط بمجلس الإدارة يحد من فعاليتها

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

مدثر أبو الخير (2006). "التغيير الإجبارى للمراجعين وأثره على تكاليف وجودة عملية المراجعة- دراسة ميدانية فى البيئة السعودية". المجلة المصرية للدراسات التجارية- كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد الثلاثون- العدد الثانى 71-117.

<https://socpa.org.sa/SOCPA/files/6b/6b327ea3-cfd0-4153-a313-4fad7cfe53c0.pdf>

عيد الشمري " دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية "بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، المنعقدة بقسم المحاسبة- كلية إدارة الأعمال- جامعة الملك سعود 2010.

لائحة حوكمة الشركات السعودية المعدلة. هيئة السوق المالية السعودية <http://www.cma.org.sa>

<https://cma.org.sa/RulesRegulations/Regulations/Documents/CorpGovReg.pdf>

وزارة الاستثمار المصرية- مركز المديرين المصرى. "دليل عمل لجان المراجعة " أغسطس 2008.

وزارة التجارة والصناعة السعودية "قرار وزير التجارة رقم (903). 1414هـ.

www.commerce.gov.sa

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Abbott, L.J.; Parker, S. and Peters, G.F. (2004). "audit committee characteristics and restatements " *Auditing, A journal of practice & theory, vol. 23, No.1, pp.69- 88*.
- Agrawal, A. and Chadha, S. (2005). "corporate governance and accounting scandals . " *Journal of law and economics . October, pp. 371- 406*.
- Ahmed, J. and Karim, W. (2005). "Compliance to international accounting standards in Bangladesh: a survey of annual reports", *The Bangladesh Accounting, Vol. 40 No. 1, pp. 23-24*.
- Arens, A.A., Beasley, M.S. and Elder, R. (2016). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, Pearson, New York, NY*.
- Arens, Elder, Beasley. (2012). *Auditing & Assurance Services: An Integrated Approach. Fourteenth edition. Pearson Education*.
- Asiriuwa, O., Aronmwan, E.J., Uwuigbe, U. and Uwuigbe, O.R. (2018). "Audit committee attributes and audit quality: a benchmark analysis", *Business: Theory and Practice, Vol. 19, pp. 37-48. Auditing Journal, 26(5), 393-418*.
- Bauwhede, H. V., Willekens, M., and Gaeremynck, A. (2000)." Audit quality, public ownership, and firms' discretionary accruals management". *Working paper www.ssrn.com* .
- Becker, C.L., M.L. Defond, J.jiambalvo, and K.R. Subramanyam. (1998)."The effect of audit quality on earnings management." *Contemporary Accounting Research . 15 (1) : 4-24* .
- Bedard , J.; Chtourou , S.M.; and Courteau, L., (2004). "The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management ." *Auditing: A journal of practice and theory, vol.23, No.2, pp.13- 35*.

- Bedard, J. & Gendron, Y. (2006). "On the constitution of audit committee effectiveness." *Accounting Organisations and Society*, 31, pp.211- 239.
- Bédard, J. and Gendron, Y. (2010). "Strengthening the financial reporting system: can audit committees deliver?", *International Journal of Auditing*, Vol. 14 No. 2, pp. 174-210.
- Blue ribbon committee (BRC) (1999). Report and Recommendations of the blue ribbon committee on improving the effectiveness of corporate audit committees, New york stock exchange , New York , NY.
- Boshnak, Helmi A. (2021)." The impact of audit committee characteristics on audit quality : evidence from saudi arabia ." *international review of management and marketing* .11(4), 1-12
- Brewer, F.C. (2001). "Corporate audit committee effectiveness." M . com thesis, university of the Witwatersrand, Johannesburg .
- Carcello , J.V., Hollingsworth,C.W. and Neal ,T.L. (2006)."Audit committee financial experts: A closer examination using firm designations." *Accounting Horizons* , vol.20, No.4 , pp.351- 373.
- Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L., Riley, R.A. (2002). Board characteristics and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 19(3), 365-384
- Chadegani, A. (2011). Review of studies on audit quality. *International Conference on Humanities, Society and Culture*, 20, 312-315
- Chen, K.Y., Lin, K.L. and Zhou, J. (2005). "Audit quality and earnings management for Taiwan IPO firms", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 1, pp. 86-104.
- Choi, H. J., Kim,B. J., and Zang , Y. (2010)." Do abnormally high audit fees impair audit quality ". *Auditing ; A journal of practice and theory*. vol.29.(2),November , pp.115 - 140 .

- Clarkson, P. M., and Simunic, D. A. (1994).” The association between audit quality , retained ownership , and firm-specific risk in U.S. vs Canadian IPO markets”. *Journal of Accounting and Economics* . vol.17; pp. 207 – 228 .
- Cohen , J., Krishnamoorthy , G., and Wright , A. (2002). “Auditors, views on audit committees and financial reporting quality. “ *The CPA Journal*, 72, (10) .
- Colbert, G. and Murray, D. (1998). “The association between audit quality and auditor size ; An analysis of small CPA firms”. *Journal of Accounting, Auditing and finance*. vol.13, (2). pp. 135– 150 .
- Copley, P. A., Doucet, M.S., and Gaver, K. M. (1994).”Asimulataneous-equation analysis ofquality control review outcomes and engagement fee for audits of recipients of federal financial assistance “. *The Accounting Review*, 69(1), pp.244 – 256 .
- Davidson , W.N.; Xie, B.; and Xu, W. (2004)3. “market reaction to voluntary announcements of audit committee appointments : the effect of financial expertise. “ *journal of accounting and public policy (july/august)* , pp.279– 293.
- Davidson, R. A., and D.Neu.(1993).”A note on the association between audit firm size and audit quality“. *Contemporary Accounting Research* 9 (spring): 479 – 488 .
- DeAngelo, L. (1981). “Auditor size and audit quality”, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3 No. 3, pp. 183-199.
- DeFond, M. and Zhang, J. (2014). “A review of archival auditing research”. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 58 Nos 2/3, pp. 275-326.
- Defond, M.L. and Francis ,J.R. (2005). “Audit research after Sarbanes-oxley . “ *Ajournal of practice and theory (supplement)* , pp 5–30 .

- Dezoort, F.T., Dana R.Hermanson, Deborah S. Archambeault and scott A. Reed, (2002). "audit committee effectiveness : a synthesis of the empirical audit committee literature". *Journal of accounting literature*, 21, pp.38-75.
- Drogalas, G., Nerantzidis, M., Mitskinis, D. (2021). The relationship between audit fees and audit committee characteristics: Evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Disclosure and Governance*, 18, 24-41.
- Elmashtawy, A., Chhaat, M.H, Ismail, S. & Almaqtari, F.A. (2023). "audit committee effectiveness and audit quality: the moderating effect of joint audit". *Arab gulf journal of scientific research - april, 2023:1-22*.
- Fama , Eugene F. , and Michael , C . Jensen . (1983) "Separation of ownership and control." *Journal of law and economics*, 26 : 301 – 326 .
- Fama, Eugene F. (1980). "Agency problems and the theory of the firm . *journal of political economy* 88:288-307 .
- Francis, J. R. and M. D. Yu. (2009). " Big 4 office size and audit quality". *The Accounting Review* 84 _5_ : 1521-1552.
- Ghosh, A. and Moon, D. (2005). "Does auditor tenure impair audit quality?", *The Accounting Review*, Vol. 80 No. 2, pp. 585-612.
- Government Accountability Office _GAO_. (2003). Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation. GAO Report No. 04-216. November. Washington, D.C.: Government Printing office .
- García, L.S., Barbadillo, E.R., Pérez, M.O. (2012), Audit committee and internal audit and the quality of earnings: Empirical evidence from Spanish companies. *Journal of Management and Governance*, 16(2), 305-331.
- Habbash M (2010) The effectiveness of corporate governance and external audit on constraining earnings management practices in UK: *Doctoral thesis. Durham University* <http://etheses.dur.ac.uk/448/>.

- Habbash, M. (2015), Audit committee effectiveness and audit quality: Evidence from Saudi Arabia. *International Journal of Management and Applied Science*, 1(7), 5-14.
- Hoitash, R. , Markelevich, A. and Barragato, C. A. (2007).” Auditor fees and audit quality “. *Managerial Auditing Journal* vol.22. pp.761– 786. <https://doi.org/10.2308/accr.00000009> *Journal of Corporate Finance*, 9(3), 295-317.
- IAASB (2014). The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). A framework for audit quality. Key elements that create an environment for audit quality, February, 63. <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Crete-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf>
- Indah, S.N.M. (2010). “Effect of auditors competence and independence on audit quality (empirical study on KAP auditor in Semarang)”, available at: <http://eprints.undip.ac.id/22994/1/SKRIPSI...pdf>.
- Juhmani, O. (2017). Audit committee characteristics and earnings management: The case of Bahrain. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 7(1), 11-31.
- Kallapur S, Sankaraguruswamy S, Zang Y (2008). *Audit market competition and audit quality*, 1-30.
- Kamolukulchai, Malai, (2015). "The Impact of the Audit Committee Effectiveness and Audit Quality on Financial Reporting Quality of listed company in Stocks Exchange of Thailand " *Rev. Integr. Bus. Econ. Res. Vol 4(2)*.
- Kang, W.S.; Kilgore, A. and Wright, S. (2011). “The effectiveness of audit committee for low – and mid – cap firms’. *Managerial Auditing Journal* , vol.26.No.7, pp.623 – 650 .

- Khelif, H., Samaha, K. (2016). Audit committee activity and internal control quality in Egypt: Does external auditor's size matter? *Managerial Auditing Journal*, 31(3), 269-289.
- Klien, A. (2002). "Economic determinants of audit committee independence " . *The accounting review*; 77., No.2 ,pp. 435- 452 .
- Krishnan, G. (2003). "Does big 6 auditor industry expertise constrain earnings management ?." *Accounting Horizons* 17: 1 – 16.
- Krishnan , G. and P.Schauer (2001). "Differences in quality among audit firms" . *Journal of accountancy (July)* .73 : 85 .
- Krishnan J (2005). Audit committee quality and internal control: an empirical analysis. *The Accounting Review*80 (2): 649-675. [https://doi.org /10.2308 /accr.2005.80.2.649](https://doi.org/10.2308/accr.2005.80.2.649)
- Krishnan, J. and Schauer, P. C. (2000). "The differentiation of quality among auditors : evidence from the not-for-profit sector." *Auditing : A Journal of practice and theory* , 19 (2): 9 – 25
- Krishnan, G., & Visvanathan, G. (2009). Do auditors price audit committee's expertise? The case of accounting versus nonaccounting financial experts. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 24(1), 115-144.
- Kusharyanti, M. (2003). "The findings of research on audit quality and the possibility of future research topics", *Journal of Accounting and Management*, Vol. 14 No. 3, pp. 25-34.
- Lam, S. and Chang, S. (1994). " Auditor service quality and auditor size : Evidence from initial public offerings in Singapore". *Journal of international accounting auditing and taxation* . vol. 3 ,(1) .
- Lawrence A., Minutti-Meza M., Zhang P. (2011). Can big 4 versus non-big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics? *The Accounting Review* 86 (1): 259-286.

- Lopez , E.B. , Barbadillo , E.R. , and Aguilar , N.G. (2010).”Do independent audit committees prevent auditor opinion shopping?”, *ssrn . www.ssrn.com .*
- Madawaki, A., Amran, N.A. (2013). Audit committees: How they affect financial reporting in Nigerian companies. *Journal of Modern Accounting and Auditing, 9(8), 1070-1080.*
- Magilke ,M.J., Mayhew, B.W. , and Pike, J.E. (2009).“Are independent audit committee members objective ?experimental evidence. “*The accounting review , vol.84, No.6,pp.1959-81.*
- Mansi, S. A., W. F. Maxwell, and D.P. Miller .(2004).” Does auditor quality and tenure matter to investors ? Evidence from the bond market.” *Journal of Accounting Research 42; pp. 755 – 793 .*
- Martinez, M.S, and Fuentes, C. (2007). “The impact of audit committee Characteristics on the Enhancement of the quality of financial reporting ;*an empirical in the Spanish context(2007)*
- Mensah, Ben Kwame (2019). “The effect of audit committee effectiveness and audit quality on corporate voluntary disclosure quality. “*African Journal of Economic and Management Studies Vol. 10 No. 1, 2019, pp. 17-31 .*
- Myers,J.L.Myers,and T.Omer.(2003).”Exploring the term of the auditor –client relationship and quality of earnings; A case for mandatory auditor rotation . *The Accounting Review, 78 (3):779-799 .*
- Owolabi SA, Dada SO (2011). Audit committee: an instrument of effective corporate governance. *European Journal of Economics Finance and Administrative sciences 35: 173-184*
- Palmrose , Z.(1988). " An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality " , *The Accounting Review , vol.63 , pp.55-73 .*
- Palmrose, Z.-V. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting*

- Raghunandan, K., Read, W.J. and Rama, D.V. (2001). "Audit committee composition gry directors, and interaction with internal auditing." *Accounting horizons* , vol.15,pp.105- 118 .
- Rahmina, L.Y. and Agoes, S. (2014). "Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of capital market accountant forum in Indonesia", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Vol. 164 No. 2014, pp. 324-331.
- Rainsbury , E.2004 " Audit committee membership : a newzeland perspective . *Pacific Accounting Review* , 16(2) : 45 – 70 .
- Rani, Anjana, (2018). "Audit committee effectiveness: reationship between audit committee characteristics and audit fees and non- audit service fees " . *Journal of Commerce & Accounting Research*, Volume 7 Issue 3 July 2018
- Renee, Weiss, (2005). "Audit committee characteristics and monitoring effectiveness.", *un published phd. Dissertation* . www.proquest.com.
- Salawu, O.M., Okpanachi, J.O., Yahaya, O.A., Dikki, C.A. (2017). Effects of audit committee expertise and meeting on audit quality of listed consumer-goods companies in Nigeria. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 5(10), 61-79.
- SARI , M. P. , NUR, S., NANIK ,S. U., and SURYA R. (2023)." Determinants of Audit Quality in State-Owned Enterprises Listed on the Indonesia Stock Exchange with Audit Fee as Moderating Variable." *Montenegrin Journal of Economics*, Vol. 19, No. 3, pp. 89-102.
- Sharma ,V. Naiker , V. and Lee, B . (2009)3. "Determinants of audit committee meeting frequency: evidence from a voluntary governance system . " *Accounting Horizons* , vol.23, No.3 .pp.245- 263.
- Smith, L.M., (2006). "Audit committee effectiveness: did the blue ribbon committee recommendations make adifference? . *Journal of accounting , auditing and performance evaluation*, vol.3, No.2 .

- Soliman, M.M., Ragab, A.A. (2014). Audit committee effectiveness, audit quality and earnings management: An empirical study of the listed companies in Egypt. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(2), 155–166.
- Suryanto, T., Thalassinis, E., Thalassinis, I. (2017). Board characteristics, audit committee and audit quality: The case of Indonesia. *International Journal of Economics and Business Administration*, 5(3), 47–57.
- Sujana Edy, and Nyoman Ari Surya Dharmawan (2023). "Audit Quality Improvement and the Role of Risk: *Audit as a Moderator*." *AABFJ Volume 17, Issue 4, 2023*
- Tandiontong, M. (2016). *kualitas audit dan pengukurannya . bandung: alfabeta*.
- Titman, S., and B. Trueman. (1986). "Information quality and the valuation of new issues". *Journal of Accounting and Economics* 8.
- Turley, S., & Zaman, M. (2004). The corporate governance effects of audit committees. *Journal of Management and Governance*, 8(3), 305–332
- Wahab, E.A., Zain, M.M., James, K. (2011). Political connections, corporate governance and audit fees in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 26(5), 393–418.
- Wang, Q., Wong, T.J. and Xia, L.J. (2008). "State ownership, the institutional environment, and auditor choice: evidence from China", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 46 No. 1, pp. 112–134.
- Wang, X.; Engel, E. and Hayes, R.M. (2010). "Audit committee compensation and the demand for monitoring of the financial reporting process." *Journal of accounting and economics* (49), pp. 136–154.
- Wayne, P.F. (2003). "An investigation of the determinants of audit committee effectiveness." *Proquest dissertations and theses*.
- Williams, S.P., (2005). "Meet the experts." *Accounting Horizons*, vol. 19, No. 4, pp. 255 – 265.

- Xie, B., W. Davidson & P. DaDalt (2003). Earnings management and corporate governance: The role of the board and the audit committee. *Journal of Corporate Finance* 9:3, 295-316.
- Zgarni, I., Hlioui, K., Zehri, F. (2016). Audit committee's effectiveness, audit quality and earnings management: Evidence from Tunisia. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(2), 138-155.
- Copley, P. A. and Doucet, M. S. (1993). "The impact of competition on the quality of governmental audits." *Auditing: A Journal of practice and theory*, 12(2): 88-98.
- Zhou, J. and Elder, R. (2001). "Audit firm size, industry specialization and earnings management by initial public offering firms". *Working paper*. www.ssrn.com.
- Zureigat, Q.M. (2011). The effect of ownership structure on audit quality: Evidence from Jordan. *International Journal of Business and Social Science*, 2(10), 38-46.