



**أثر خصائص مجلس الإدارة وجودة المراجعة الخارجية على السلوك
غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية**

**The Impact of board of directors' characteristics and external
auditing quality on asymmetric cost behavior in the Kuwaiti
business environment**

أ/ ناصر شافى العجمى

باحث ماجستير

أ.د / إبراهيم زكريا عرفات
استاذ المحاسبة
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

أ.د / ياسر زكريا الشافعى
أستاذ المحاسبة
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ
المجلد (١٠) - العدد (١٨) - الجزء الرابع
يوليو ٢٠٢٤م

رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>

ملخص البحث:

يهدف البحث إلى تحديد أثر خصائص مجلس الإدارة وجودة المراجعة الخارجية على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية. ولتحقيق هذا الهدف، تم تصميم وتوزيع استبيان على عينة شملت المراجعين الداخليين والخارجيين، والمحللين الماليين بالشركات المساهمة المقيدة في بورصة الكويت للأوراق المالية. وقد بلغ عدد قوائم الاستبيان المقبولة والصالحة للتحليل (١٧٦) استبيان. وقد توصلت نتائج الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مجلس الإدارة، واستقلال أعضاء مجلس الإدارة، وعدد اجتماعات مجلس الإدارة، وحجم مكتب المراجعة، ودرجة التخصص الصناعي لمكتب المراجعة، ونوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية.

الكلمات المفتاحية: حجم مجلس الإدارة، استقلال أعضاء مجلس الإدارة، عدد اجتماعات مجلس الإدارة، جودة المراجعة الخارجية، السلوك غير المتماثل للتكلفة.

Abstract

This research aims to determine the impact of Board of Directors characteristics and external auditing quality on asymmetric cost behavior in the Kuwaiti business environment. To achieve this goal, a questionnaire was designed and distributed to a sample that included internal and external auditors and financial analysts in corporation listed on the Kuwait Stock Exchange. The number of acceptable questionnaires lists suitable for analysis reached (176) questionnaires. The results of the study found a statistically significant impact of the size of the board of directors, the independence of board members, the number of board meetings, the size of the audit office, the degree of industrial specialization of the audit office, and the type of audit approach and external auditing quality on asymmetric cost behavior in the Kuwaiti business environment.

Keywords: The size of the board of directors, the independence of board members, the number of board meetings, external auditing quality, and asymmetric cost behavior.

١. الإطار العام للبحث:

١/١ مقدمة البحث:

ظل النموذج التقليدي لسلوك التكاليف سائداً علي مدي عقود من الزمن، حيث يقضي هذا النموذج بتمائل سلوك التكاليف في حالتها انخفاض وارتفاع مستوي النشاط، فتغير مستوي النشاط بنسبة معينة (ارتفاعاً وانخفاضاً) يترتب عليه تغير مماثل في التكاليف بنفس النسبة أيأ كان اتجاه هذا التغير (ارتفاع أو انخفاض). وقد أظهرت الدراسات في العقود الماضية نموذجاً بديلاً للنموذج التقليدي لسلوك التكاليف، وأثبتت عدم التماثل في سلوك التكلفة استجابة للتغير في مستوي النشاط، حيث أنه وجد أن التكاليف قد ترتفع أكثر مع الزيادة في حجم النشاط مقارنة بانخفاض التكاليف عند انخفاض حجم النشاط بنفس الكمية، وأطلق علي هذه الظاهرة السلوك غير المتماثل للتكلفة *Asymmetric Cost Behavior*. وقد اعترف النموذج البديل بالدور الحقيقي للمديرين والنظرة التطلعية للمستقبل واتخاذهم قرارات بشأن تعديل الموارد استجابة للتغير في محرك التكلفة ومن ثم ظهر دور المديرين نحو إدارة التكلفة (Pichetkum, 2012).

ولا يعكس السلوك غير المتماثل للتكاليف فقط التخطيط المثالي للموارد، ولكن أيضاً قد يعكس تأثيرات الوكالة؛ بسبب اتخاذ القرارات من قبل المديرين بشأن الموارد اللازمة لتحقيق المصلحة الذاتية للمديرين، والتي تأخذ في الاعتبار المنفعة الشخصية وليس قيمة المنشأة (Banker et al., 2014). وقد أشارت دراسة (Cohen et al., 2017) إلي أن رغبة المدراء في بناء الإمبراطورية الإدارية أو ما يعرف بالاستهلاك المظهري الزائد (Over Consumption) قد تدفعهم نحو تضخيم حجم شركاتهم بما قد يجاوز حجمها الأمثل، والاحتفاظ بالموارد العاطلة غير المستخدمة لزيادة منافعهم الشخصية. وأضافت دراسة (Holzhacker et al., 2015) أن قرارات المدراء بتعديل الموارد أو الاحتفاظ بها تتأثر بالحوافز الإدارية والتوقعات الفردية فيما يتعلق بالطلب في المستقبل وتأثير التغيرات البيئية والاجتماعية علي مخاطر التشغيل والإنتاج الحالي والمستقبلي، بالإضافة إلى مستوى المرونة لدى المدراء في التعامل مع التغيرات الاقتصادية.

وبالتالي، يمكن للمدراء اتخاذ قرارات من شأنها أن تخفض من الموارد العاطلة غير المستخدمة أو تحافظ عليها، أو اتخاذ قرارات لتخفيض تكاليف البحوث والتطوير بشركاتهم؛ من أجل تحقيق الأرباح أو خدمة مصالحهم الذاتية، بما قد يؤدي إلي زيادة السلوك غير المتمثل للتكاليف (Zhang, 2015). إذ يمكن القول أن عدم كفاءة المدراء في استغلال الموارد المتاحة للشركة تعتبر أحد المشكلات الرئيسية لنظرية الوكالة، والتي قد يترتب عليها تعطيل وإهدار أصول الشركة من أجل تعظيم مصالح المدراء على حساب الملاك.

كما أوضحت دراسة (Choi et al., 2019) أن المدراء الذين يأملون في جني الأرباح في المستقبل يقومون بالحفاظ علي مواردهم، لذلك عندما تنخفض مبيعات الشركة لا يقوم المدراء بتخفيض التكلفة بشكل متناسب. بالإضافة إلي أن التوقعات الإيجابية للمدير بشأن حالة الشركة المستقبلية لها تأثير علي سلوك التكلفة غير المتمثل، مما يعني أنه عندما يكون لدى المدير توقعات إيجابية تجاه الزيادة في المبيعات في المستقبل فإن هذا قد يدفعه إلي الاحتفاظ بالموارد، في حين أن التوقعات السلبية للمدير تجاه تقلبات المبيعات قد تؤدي إلي مزيد من التماثل في سلوك التكلفة (محمد، ٢٠٢٠). ويشير (Kuang et al., 2015) إلي أن السلوك غير المتمثل للتكاليف يكون أكبر عندما يتم إدارة الشركات من قبل مدراء تنفيذيين يتمتعون بثقة مفرطة تدفعهم نحو التفاؤل بخصوص الطلب المستقبلي علي منتجات الشركة وضرورة الاحتفاظ بالموارد. ويرى (Chen et al., 2012) أن مشكلة الاستهلاك الظاهري الزائد تعتبر أهم مشكلات الوكالة تأثيراً علي سلوك التكاليف، وأن آليات حوكمة الشركات القوية بما في ذلك جودة المراجعة الخارجية يمكنها أن تحد من سلوك المدراء الانتهازي عند اتخاذ قرار الاحتفاظ بالموارد العاطلة أو التخلص منها استجابة للتغيرات في الطلب علي منتجات الشركة.

٢/١ مشكلة البحث:

على الرغم من أن ظهور السلوك غير المتمثل للتكاليف يتوقف بصورة كبيرة على العديد من العوامل الاقتصادية كحجم الطلب الحالي وكمية الموارد المتاحة وحجم الطلب المتوقع في الفترات القادمة وتكلفة الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة وتكلفة التسوية الناتجة عن التخلص من الموارد الزائدة وحالة النمو الاقتصادي، إلا أن دوافع الإدارة حال اتخاذ القرار المتعلق بالموارد في فترات تغير الطلب يعتبر المحدد الرئيسي لظهور أو عدم ظهور السلوك غير المتمثل للتكاليف. فطبقاً لنظرية الوكالة ومع وجود صراعات الوكالة قد يظهر السلوك غير المتمثل للتكاليف نتيجة وجود حوافز بناء الإمبراطورية الإدارية والتي تعني سعي الإدارة إلى تنمية الشركة بما يتجاوز حجمها الأمثل من خلال الاحتفاظ بالموارد غير

المستغلة؛ بهدف تحقيق مصالحها الخاصة في صورة ترسيخ لسلطاتها وتقوية مركزها في الشركة وتعظيم عوائدها المالية (Chen et al., 2012, Pp. 252-253) و(علي، ٢٠٢٠، ص ٤٤).

وقد أثبتت العديد من الدراسات (Chen et al., 2012; Kama and Weiss, 2013; Pichetkum, 2012; Liang et al., 2015; Xue and Hong, 2016) وجود دور للدوافع المختلفة للإدارة – كدوافع بناء الإمبراطورية الإدارية ودوافع إدارة الأرباح – في ظهور السلوك غير المتمائل للتكلفة.

ومع وجود دور للدوافع الإدارية في ظهور السلوك غير المتمائل للتكاليف تظهر أهمية الآليات الرقابية المختلفة في الحد من الدوافع الانتهازية للإدارة ومن ثم المساهمة في الحد من ظهور السلوك غير المتمائل للتكاليف الناتج عن هذه الدوافع، ومنها المراجعة الخارجية.

فأشارت دراسة (Kim et al., 2022) إلي أن السلوك غير المتمائل للتكاليف يعتبر من أهم العوامل المؤثرة علي تأخر إصدار تقرير المراجع، نظراً لأن السلوك غير المتمائل للتكاليف عادة ما يرتبط بتفاهم مشكلة الاستهلاك المظهري للمدراء بما يتطلب مزيد من الوقت والجهد من قبل المراجعين لإبداء رأي دقيق عن موضوعية المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية. ويرجع (Louis et al., 2019) ضرورة قيام المراجعين بالفحص الجيد لسلوك التكاليف وأخذ ذلك في اعتبارهم عند تقدير خطر المراجعة، وتحديد المخاطر التي تنتج عن السلوك غير المتمائل للتكاليف على الأداء المالي واحتمالية تحقيق الشركة خسائر مستقبلية أو تعرضها لاضطرابات مالية. إذ أن فهم المراجعون للتغيرات التي تحدث للتكاليف نتيجة التغيرات في حجم الإنتاج والمبيعات قد يساعدهم على تنفيذ الإجراءات التحليلية ويحسن من جودة المراجعة (Nikbakht and Deldar, 2016). ويرى (عبد اللطيف، ٢٠١٧) أن استخدام الشركات للأدوات الحديثة في مجال إدارة التكاليف، يسهل عمل المراجع الخارجي من خلال تخفيض حجم اختبارات المراجعة، وتخفيض تكاليف المراجعة.

وتعد مراجعة التقارير المالية من قبل مكتب مراجعة ذو جودة عالية ومتخصص في الصناعة التي تعمل بها الشركة ضماناً لفهم طبيعة نشاط الشركة، بما قد يسهم في التعرف جيداً على نوعية التكاليف التي يجب الاحتفاظ بها أو التخلص منها عندما يتغير الطلب على مبيعات الشركة، بما قد يعكس الدور المتوقع لجودة المراجعة كأداة رقابية على قرارات المدراء.

وقد اهتمت العديد من الدراسات (Liang et al., 2015; Abdi and Abdi, 2017; Li, 2018; Muluk et al., 2019) باختبار أثر جودة المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكاليف، وذلك لاكتشاف الدور الذي يمكن أن تؤديه مكاتب المراجعة عالية الجودة في تحقيق رقابة قوية علي تصرفات المدراء الخاصة بالاحتفاظ أو التخلص من الموارد غير المستغلة، وقد توصلت تلك الدراسات إلي وجود علاقة معنوية بين جودة المراجعة والسلوك غير المتماثل للتكاليف.

وعلي الرغم من ان الدراسات السابقة قد توصلت إلي وجود علاقة معنوية بين جودة المراجعة الخارجية والسلوك غير المتماثل للتكاليف، إلا أن نتائج تلك الدراسات قد جاءت متضاربة، حيث توصلت بعض الدراسات إلي وجود علاقة معنوية بين جودة المراجعة الخارجية والسلوك غير المتماثل للتكاليف في اتجاه الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة في فترات انخفاض الإيرادات (Liang et al., 2015; Li, 2018; Muluk et al., 2019)، بينما توصل البعض الآخر إلي وجود علاقة معنوية بين جودة المراجعة الخارجية والسلوك غير المتماثل للتكاليف في اتجاه التخلص من الموارد غير المستغلة (Abdi and Abdi, 2017; Lingardjaja, 2020). وفي ضوء ما سبق تتبلور المشكلة الرئيسية للبحث في السؤال البحثي الرئيسي التالي:

هل يوجد أثر لخصائص مجلس الإدارة وجودة المراجعة الخارجية على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية؟

وتمت الإجابة على السؤال الرئيسي من خلال الإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية:

١. هل يوجد أثر لحجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية؟
٢. هل يوجد أثر لاستقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية؟
٣. هل يوجد أثر لعدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية؟
٤. هل يوجد أثر لحجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية؟

٥. هل يوجد أثر لدرجة التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية؟
٦. هل يوجد أثر لنوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية؟

٣/١ هدف البحث

تسعى الدراسة إلى تحقيق الهدف البحثي الرئيسي التالي:

"تحديد أثر خصائص مجلس الإدارة وجودة المراجعة الخارجية على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية".

ويمكن تحقيق هذا الهدف الرئيسي من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١. تحديد أثر حجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية.
٢. تحديد أثر استقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية.
٣. تحديد أثر عدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية.
٤. تحديد أثر حجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية.
٥. تحديد أثر درجة التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية.
٦. تحديد أثر نوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية.

٤/١ أهمية البحث:

يمكن إبراز أهمية البحث من حيث الأهمية العلمية والعملية على النحو التالي:

١/٤/١ الأهمية العلمية للبحث: تتمثل الأهمية العلمية للبحث في النقاط التالية:

١. يعد موضوع السلوك غير المتماثل للتكلفة من المواضيع الحديثة في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وتظهر أهميتها من خلال مدى تأثيرها على القرارات الإدارية التي تتخذها

الإدارة، وارتباطها ارتباطاً وثيقاً بالتنافسية والحصة السوقية، وغيرها من العوامل التي تؤثر على استمرارية الشركة وأرباحها.

٢. يكتسب البحث أهميتها من ندرة الدراسات التي قامت بدراسة السلوك غير المتمثل للتكلفة ومحدداته ومدى تأثير جودة المراجعة الخارجية وخصائص مجلس الإدارة على هذا السلوك في بيئة الأعمال الكويتية.

٢/٤/١ الأهمية العملية للبحث: قد تفيد نتائج هذا البحث أطرافاً متعددة منها ما يلي:

١. المستثمرون والأطراف الخارجية: مساعدة المستثمرين والأسواق المالية بشكل عام في عملية اتخاذ القرار حيث يبني المستثمرون قراراتهم بناءً على المعلومات الواردة في التقارير المالية. بالإضافة إلى تمكين المستثمرين من فهم السلوك غير المتمثل للتكلفة وفهم كيفية تعامل الإدارة مع هذا السلوك.
٢. صناع القرار والقائمين على وضع السياسات والقوانين التنظيمية للشركات: مساعدة السلطات والجهات التنظيمية في تطوير البيئة التنظيمية للشركات من خلال تطوير القواعد والتوصيات الخاصة بالشركات.
٣. الشركات نفسها لاستعادة الثقة في تقاريرها المالية ولجذب مزيد من الاستثمارات المحلية والأجنبية.
٤. الاقتصاد الكويتي: من خلال الاعتماد على آليات حوكمة جيدة (جودة المراجعة الخارجية)، زيادة مصداقية القوائم المالية، جذب الاستثمارات، وابتعاش الاقتصاد.

٥/١ فروض البحث

تحقيقاً للهدف البحثي والإجابة على التساؤل البحثي تم صياغة الفرض البحثي الرئيسي التالي:
يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص مجلس الإدارة وجودة المراجعة الخارجية على السلوك غير المتمثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية.

ويمكن تحقيق هذا الفرض من خلال الفروض الفرعية التالية:

١. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتمثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية.

٢. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية.
٣. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية.
٤. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية.
٥. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية.
٦. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية.

٦/١ منهجية البحث:

اعتمد هذا البحث على استخدام المنهجين التاليين:

١/٦/١ المنهج الاستنباطي:

تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي لبناء الإطار النظري والفكري للدراسة، وذلك من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة والبحوث العلمية المنشورة بالدوريات والمجلات العلمية وعلى شبكة الانترنت التي تتناول متغيرات الدراسة المتمثلة في جودة المراجعة الخارجية وخصائص مجلس الإدارة والسلوك غير المتماثل للتكلفة واشتقاق فروض الدراسة.

٢/٦/١ المنهج الاستقرائي:

تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي بهدف استقراء واقع البيئة الكويتية وذلك من خلال تصميم قائمة الاستقصاء وتوزيعها على عينة من العاملين بالشركات المساهمة الكويتية وعلى عينة من المراجعين الداخليين والخارجيين، والمحللين الماليين وكذلك من خلال أسلوب المقابلات الشخصية لأفراد هذه العينة وذلك لاختبار أثر خصائص مجلس الإدارة وجودة المراجعة الخارجية على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

٧/١ خطة البحث:

يتناول الجزء الباقي من البحث الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع البحث، ثم الإطار النظري للبحث، وبعد ذلك تتناول الدراسة **التطبيقية**، ويختتم بخلاصة ونتائج وتوصيات البحث ومجالات البحث المستقبلية.

٢. الدراسات السابقة: عرض وتحليل:

تم تبويب الدراسات السابقة إلى مجموعتين كما يلي:

١/٢ المجموعة الأولى: دراسات تناولت أثر خصائص مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

١. دراسة الزكي، (٢٠١٩)

بعنوان: "تحليل دور آليات الحوكمة في الحد من تأثير دوافع المديرين الانتهازية على السلوك غير المتماثل للتكلفة"

هدفت الدراسة إلى تحليل دوافع المديرين الانتهازية من دوافع السيطرة والنفوذ الإداري والعوامل المؤثرة فيها ودوافع إدارة الأرباح وتأثيرها على السلوك غير المتماثل للتكلفة. كما هدفت الدراسة إلى توضيح دور آليات الحوكمة المختلفة من الآليات الداخلية والخارجية (خصائص مجلس الإدارة: حجم مجلس الإدارة، وازدواجية دور المدير التنفيذي، واستقلالية مجلس الإدارة؛ هيكل الملكية: تركيز الملكية، والملكية المؤسسية، والملكية الحكومية؛ والمراجعة الخارجية، والمنافسة) في الحد من هذا السلوك الانتهازي للمديرين وانعكاسها الإيجابي على قيمة المنشأة.

وتوصلت الدراسة إلى أن الدوافع الانتهازية تؤثر على قرارات المديرين بشأن تغيير مستوى الموارد عند تغيير حجم النشاط وقد تتسم قراراتهم بأنها قرارات غير رشيدة تأخذ في الاعتبار المنفعة الشخصية للمديرين وليس قيمة المنشأة بالإضافة إلى أن فعالية آليات الحوكمة تتوقف على مساهمتها في تقييد السلوك الانتهازي للمديرين واستغلال الفرص لتحقيق المصالح الذاتية والتي تؤدي إلى اتخاذ القرارات التي تعمل في صالح المنشأة بما ينعكس إيجابيا على تعظيم قيمة المنشأة.

وأوصت الدراسة ضرورة وعي أصحاب المصالح المختلفة من المستثمرين والمحللين الماليين والدائنين بأسباب سلوك عدم التماثل للتكلفة ودوافع هذا السلوك، وضرورة الاهتمام بنظم تعويضات المديرين وربطها بمقاييس الأداء طويلة الأجل للاستغلال الأمثل للموارد وتخفيض مشاكل الوكالة في

ظل وجود السلوك غير المتماثل للتكلفة، وتفعيل تطبيق آليات الحوكمة للحد من السلوك الانتهازي للمديرين وانعكاسها الإيجابي علي قيمة المنشأة.

٢. دراسة علي، (٢٠٢٠)

بعنوان: "أثر حوكمة الشركات وهيكل الملكية على السلوك غير المتماثل للتكلفة: دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية"

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر آليات حوكمة الشركات وهيكل الملكية على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال المصرية. حيث قام الباحث باختبار أثر كل من حجم مجلس الإدارة، ومستوى استقلالية مجلس الإدارة، وعدد اجتماعات مجلس الإدارة، وحجم لجنة المراجعة، ومستوى استقلالية لجنة المراجعة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة، ومستوى التخصص القطاعي المراقب الحسابات، ونسبة الملكية المؤسسية، ونسبة الملكية الإدارية، على سلوك إجمالي كل من تكلفة المبيعات، والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية. وبالاعتماد على بيانات عينة من الشركات المصرية المقيدة خلال الفترة من ٢٠١٤ إلى ٢٠١٨.

وتوصلت الدراسة إلي أن إجمالي كل من تكلفة المبيعات والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية (المتغير التابع) تتبع السلوك اللزج للتكاليف، وأن المتغيرات المستقلة مجتمعة كوحدة واحدة (متغيرات آليات حوكمة الشركات وهيكل الملكية) تدفع هذا السلوك نحو السلوك المتماثل (التقليدي) للتكاليف. كما أثبتت النتائج الإحصائية أن المتغيرات المستقلة الفردية ذات التأثير المعنوي على سلوك التكاليف هي فقط حجم مجلس الإدارة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة.

٣. دراسة (Daryaei et al., 2021)

بعنوان: Management characteristics and cost stickiness: an examination based on agency theory.

هدفت الدراسة إلي اختبار الأثر التفاعلي لخصائص الإدارة مثل (المديرين غير التنفيذيين، القدرة الإدارية، الثقة الإدارية المفرطة، إدارة الأرباح) علي لزوجة التكاليف في الشركات المسجلة ببورصة طهران في الفترة من ٢٠٠٩ إلى ٢٠١٨.

وتوصلت الدراسة إلي أن تأثيرات الترسخ الإداري للمديرين غير التنفيذيين يزيد من التأثيرات الإيجابية للقدرة الإدارية علي الثقة المفرطة، ومع زيادة الثقة المفرطة فإن إدارة الأرباح تتزايد أيضاً، مما يؤدي لزيادة لزوجة التكلفة، مما يعني انه عندما يكون المديرين غير التنفيذيين واثقين بشكل مفرط في قدراتهم فمن المرجح أن يشاركوا في الأنشطة الانتهازية وإدارة الأرباح، مما يتسبب في زيادة لزوجة التكاليف.

٤. دراسة (Abdel Majeid and El-Deeb, 2021)

بعنوان: Board characteristics effect on cost stickiness using earnings management as a Mediating Variable Evidence from Egypt

هدفت الدراسة إلي بيان أثر خصائص مجلس الإدارة على التكاليف ذات السلوك غير المنتظم صعوداً في مختلف الصناعات المصرية، وكيف أن منظور إدارة الأرباح سيزيد من هذا السلوك من خلال القرارات الإدارية التي يتم توجيهها بشكل أساسي لتعكس تقييماً أفضل لأداء شركاتهم والأرباح عن طريق تعديل تكاليف الموارد اللازمة. تم استخدام طريقة الانحدار باستخدام المربعات الصغرى العادية (OLS) للتحقيق في سلوك البيع، والتكلفة العامة والإدارية، وتأثير خصائص مجلس الإدارة (آليات حوكمة الشركة: حجم المجلس، واستقلالية المجلس، وازدواجية الرئيس التنفيذي) لتقليل التكلفة الثابت باستخدام إدارة الأرباح كمتغير وسيط وحجم الشركة والأداء المالي كمتغيرات رقابية. تم اختيار عينة من ٤١ شركة مصرية نشطة مدرجة في البورصة. تم الحصول على البيانات من القوائم المالية المنشورة بين ٢٠١٥-٢٠١٩.

وتوصلت الدراسة إلي أن حوكمة الشركات لديها القدرة على التحكم في مجلس الإدارة، وهذا بدوره له تأثير عكسي على التكاليف ذات السلوك غير المنتظم صعوداً والذي يميل إلى الزيادة إذا كانت الإدارة على استعداد للإفصاح عن توقعات الأرباح المتفائلة بشأن الأداء المستقبلي للشركة. إن استقلالية مجلس الإدارة وحجم مجلس الإدارة الكبير وغياب ازدواجية الرئيس التنفيذي لها تأثير إيجابي على المراقبة الفعالة وتقليل إدارة الأرباح. أظهرت النتائج الإحصائية أن الحوكمة الفعالة للشركات يمكن أن تقلل من السلوك غير المنتظم صعوداً للتكاليف، وكذلك تأثيرها على إدارة الأرباح.

٥. دراسة خيري، (٢٠٢٢)

بغوان: "أثر التحصين الإداري على السلوك غير المتماثل للتكلفة في إطار نظرية الوكالة: دراسة تطبيقية"

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر آليات التحصين الإداري المتمثلة في ازدواجية دور الرئيس التنفيذي، وفترة بقاء الرئيس التنفيذي في منصبه، الملكية الإدارية، واستقلال مجلس الإدارة، على السلوك غير المتماثل للتكاليف البيعية والعمومية والإدارية وتكاليف البضاعة المباعة. وقد تم التطبيق على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بلغ عددها (٥٥) شركة خلال الفترة من عام ٢٠١٤ وحتى عام ٢٠١٧. وقد اعتمدت الدراسة على نموذج ABJ 2003 في قياس مستوى عدم تماثل التكلفة.

وتوصلت الدراسة إلى أن كلاً من التكاليف البيعية والعمومية والإدارية وتكاليف البضاعة المباعة تسلك سلوكاً غير متماثلاً في علاقتها بالتغير في المبيعات، وتبين إن كلاً من ازدواجية دور الرئيس التنفيذي والملكية الإدارية يؤثران تأثيراً معنوياً في السلوك غير المتماثل للتكاليف البيعية والعمومية والإدارية، وعدم إثبات معنوية هذه العلاقة مع فترة بقاء الرئيس التنفيذي في منصبه واستقلال مجلس الإدارة. كما تبين وجود علاقة معنوية بين السلوك غير المتماثل لتكلفة البضاعة المباعة وازدواجية دور الرئيس التنفيذي واستقلال مجلس الإدارة، وعدم إثبات معنوية هذه العلاقة مع فترة بقاء الرئيس التنفيذي في منصبه والملكية الإدارية.

وأوصت الدراسة بضرورة إدراك المحاسبين الإداريين ومحاسبي التكاليف بالسلوك غير المتماثل للتكاليف، وذلك من أجل تحسين وتطوير نماذج تقدير وتخطيط التكاليف عند إعداد الموازنات التخطيطية أو عند التنبؤ بالأرباح المستقبلية أو غيره من الأغراض. فالاعتماد على المفهوم التقليدي لسلوك التكلفة، غالباً يترتب عليه تقديرات غير دقيقة مما يؤثر تأثيراً سلبياً على المعلومات التي تنتجها أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والتي تستخدم لدعم اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء. على منشآت الأعمال الاهتمام بآليات الحوكمة والرقابة الداخلية للحد من تأثير مشاكل الوكالة على قرارات تسوية الموارد، وبالتالي الحد من التأثير السلبية لآليات التحصين الإداري على السلوك غير المتماثل للتكلفة. ضرورة التزام الشركات بالفصل بين مناصبي الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة، وذلك تماشياً مع تفضيل الدليل المصري لحوكمة الشركات، وذلك لتجنب التأثيرات السلبية للجمع بين المنصبين على قرارات تسوية الموارد، وأيضاً لتجنب تأثيراته السلبية على فعالية الرقابة على الإدارة التنفيذية. على منشآت الأعمال وضع قواعد محددة للحوافز والمكافآت الممنوحة للإدارة التنفيذية، للحد من الآثار السلبية لآليات التحصين الإداري، وتحسين ودعم الجوانب الإيجابية له، لزيادة كفاءة القرارات الإدارية الخاصة

بتسوية الموارد، وصولاً لأن يكون السلوك غير المتمثل للتكلفة مؤشراً لكفاءة الإدارة بما يحقق الأهداف العامة للشركة وتحسين قيمة الشركة والثروة للملاك.

٢/٢ المجموعة الثانية: دراسات تناولت أثر جودة المراجعة الخارجية علي السلوك غير المتمثل للتكلفة.

١. دراسة (Muluk et al. (2019

بغنوان: Does Audit Quality able to Reduce Cost Stickiness? Evidence from Property, Real Estate and Building Construction Industry

هدفت الدراسة إلي اختبار مدي فعالية جودة المراجعة الخارجية في الحد من السلوك غير المتمثل للتكاليف في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة اندونيسيا خلال الفترة من عام ٢٠١٦ حتي عام ٢٠١٨.

وتوصلت الدراسة إلي أن جودة المراجعة الخارجية لها تأثير معنوي علي السلوك غير المتمثل للتكاليف وذلك من خلال الدور الفعال الذي يمكن أن يلعبه المراجع الخارجي في الرقابة علي السلوكيات الانتهازية للمدراء.

٢. دراسة (Linggardjaja, (2020

بغنوان: Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Cost Stickiness - Suatu Kajian Pustaka

(In English: Factors affect the cost stickiness: literature review)

هدفت الدراسة إلي تناول محددات السلوك غير المتمثل للتكلفة، جمعت الدراسة ٢٥ دراسة تجريبية من ٣٠ مجلة دولية خلال الفترة من عام ٢٠١٣ إلي عام ٢٠١٩، وقامت الدراسة بتصنيف محددات السلوك غير المتمثل للتكاليف إلي محددات داخلية (مثل معلومات المبيعات التاريخية، تكلفة تعديل العمالة، وإدارة الأرباح، حوكمة الشركات، رأس المال الفكري، ونوع الملكية) ومحددات خارجية (البعد الثقافي، ودرجة المنافسة في السوق، والمراجعة الخارجية).

وتوصلت الدراسة إلي ان جودة المراجعة الخارجية لها تأثير معنوي علي السلوك غير المتمثل للتكاليف.

٣. دراسة فودة والإسداوي، (٢٠٢٠)

بعنوان: أثر جودة المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكاليف في الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية: دراسة اختبارية

هدف الدراسة إلى اختبار أثر جودة المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكاليف، لعينة مكونة من (٦١) شركة مصرية تنتمي إلى (١٠) قطاعات اقتصادية مختلفة خلال السلسلة الزمنية الممتدة من عام ١٩٩٩ حتى عام ٢٠١٦ وذلك بإجمالي عدد مشاهدات قدره (٩٥٨) مشاهدة. وتضمن نموذج الانحدار ثلاث متغيرات مستقلة كمقاييس إجرائية لجودة المراجعة وهم (حجم مكتب المراجعة، التخصص القطاعي للمراجع، المراجعة المشتركة)، بالإضافة إلى أربعة متغيرات ضابطة هم (التدفقات النقدية الحرة، عدد سنوات تولي المدير التنفيذي، كثافة الأصول، حجم الشركة)، بينما يعبر المتغير التابع في نموذج الانحدار عن السلوك غير المتماثل لمصروفات التشغيل.

وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر سلبي ومعنوي بين حجم مكتب المراجعة والسلوك غير المتماثل لمصروفات التشغيل (عند مستوى ٥%)، كما تشير النتائج إلى وجود أثر إيجابي ومعنوي للمراجعة المشتركة على السلوك غير المتماثل للتكاليف لمصروفات التشغيل (عند مستوى ١٠%)، بالإضافة إلى عدم وجود أثر معنوي للتخصص القطاعي للمراجع على السلوك غير المتماثل للتكاليف.

٤. دراسة Li and Zhang, (2022)

بعنوان: Financial Data Analysis-The Impact of External Auditor Types on Cost Stickiness: Evidence from China

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر نوع المراجعة الخارجية على السلوك غير المتماثل للتكلفة في الشركات الصينية خلال الفترة من عام ٢٠١١ إلى عام ٢٠١٩.

وتوصلت الدراسة إلى ان الشركات التي يتم مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى (Big 4) الدولية يمكن أن تقلل بشكل أفضل من عدم التماثل في سلوك التكلفة؛ حيث ثبت أن جودة المراجعة في Big 4 مرتفعة نسبياً إلى حد ما.

٣/٢ تحليل الدراسات السابقة للبحث من وجهة نظر الباحثين.

١. بالنسبة للمجموعة الأولى: دراسات تناولت أثر خصائص مجلس الإدارة علي السلوك غير المتماثل للتكلفة:

من خلال استعراض بعض الدراسات المحاسبية التي تناولت أثر خصائص مجلس الإدارة علي السلوك غير المتماثل للتكلفة يتضح للباحث ما يلي:

أ. ان السبب الرئيسي لظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة هو القرارات الإدارية المتعلقة بتسوية الموارد استجابة للتغيرات في مستويات الطلب، فعندما ينخفض حجم الطلب يجد المديرون أنفسهم أمام بديلين للمفاضلة بينهما هما: الاحتفاظ بالموارد الزائدة عن الحاجة وتحمل تكاليف التسوية المرتبطة بها (تكاليف الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة) أو تخفيض الموارد الزائدة عن الحاجة وتحمل تكاليف التسوية المرتبطة بتقليص الموارد (تكاليف الاستغناء عن الموارد حالياً ثم استعادتها مستقبلاً).

ب. أن الدوافع الانتهازية تؤثر على قرارات المديرين بشأن تغيير مستوى الموارد عند تغير حجم النشاط وقد تتسم قراراتهم بأنها قرارات غير رشيدة تأخذ في الاعتبار المنفعة الشخصية للمديرين وليس قيمة المنشأة بالإضافة إلى أن فعالية آليات الحوكمة تتوقف على مساهمتها في تقييد السلوك الانتهازي للمديرين واستغلال الفرص لتحقيق المصالح الذاتية والتي تؤدي إلى اتخاذ القرارات التي تعمل في صالح المنشأة بما ينعكس إيجابياً على تعظيم قيمة المنشأة.

ج. أن تأثيرات الترسخ الإداري للمديرين غير التنفيذيين يزيد من التأثيرات الإيجابية للقدرة الإدارية علي الثقة المفرطة، ومع زيادة الثقة المفرطة فإن إدارة الأرباح تنزايد أيضاً، مما يؤدي لزيادة لزوجة التكلفة، مما يعني انه عندما يكون المديرون غير التنفيذيين واثقين بشكل مفرط في قدراتهم فمن المرجح أن يشاركون في الأنشطة الانتهازية وإدارة الأرباح، مما يتسبب في زيادة لزوجة التكاليف.

د. كما توصلت معظم الدراسات السابقة إلي وجود تأثير لمجلس الإدارة بخصائصه المختلفة علي السلوك غير المتماثل للتكلفة.

ه. أن حوكمة الشركات لديها القدرة على التحكم في مجلس الإدارة، وهذا بدوره له تأثير عكسي على التكاليف ذات السلوك غير المنتظم صعوداً والذي يميل إلى الزيادة إذا كانت الإدارة على استعداد للإفصاح عن توقعات الأرباح المتفائلة بشأن الأداء المستقبلي للشركة.

٢. بالنسبة للمجموعة الثانية: دراسات تناولت أثر جودة المراجعة الخارجية علي السلوك غير المتماثل للتكلفة:

من خلال استعراض بعض الدراسات المحاسبية التي تناولت أثر جودة المراجعة الخارجية علي السلوك غير المتماثل للتكلفة يتضح للباحثين ما يلي:

- أ. توصلت معظم الدراسات السابقة إلي وجود علاقة معنوية بين جودة المراجعة الخارجية والسلوك غير المتماثل للتكاليف (في اتجاه التخلص من التكاليف غير المستغلة).
- ب. وأن جودة المراجعة كأحد آليات الرقابة الخارجية يمكن أن تساعد في الحد من مشكلات الوكالة بالإضافة إلي الحد من ثبات التكاليف الناتج عن السلوك الانتهازي للإدارة.
- ج. كما أن فعالية آليات الحوكمة في الحد من السلوك غير المتماثل للتكاليف تتوقف على مساهمتها في تقييد السلوك الانتهازي للمديرين واستغلال الفرص لتحقيق المصالح الذاتية والتي تؤدي إلى اتخاذ القرارات التي تعمل في صالح المنشأة بما ينعكس إيجابيا على تعظيم قيمة المنشأة. ومن هنا فإن دور جودة المراجعة الخارجية كآلية خارجية من آليات حوكمة الشركات في الحد من السلوك غير المتماثل للتكاليف يتوقف على الدور الفعال الذي يمكن أن يلعبه المراجع الخارجي في الرقابة على السلوكيات الانتهازية للمدراء.

٤/٢ أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة (تحديد الفجوة البحثية).

من خلال العرض السابق للدراسات السابقة يمكن للباحثين توضيح أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة كما يلي:

- ١- وجود ندرة في الدراسات العربية التي تناولت موضوع سلوك التكلفة للزجة بوجه عام وفي الكويت بوجه خاص، وذلك على الرغم من تنوع المنشآت والدول والنظم الاقتصادية التي تناولت هذه الظاهرة وعلى الرغم من وجود دراسات مقارنة لهذا السلوك على مستوى منشآت آسيوية وأمريكية وأوروبية.
- ٢- ندرة الدراسات السابقة في حدود علم الباحثين التي تربط بين متغيرات الدراسة جودة المراجعة ومجلس الإدارة والسلوك غير المتماثل للتكلفة في دولة الكويت.
- ٣- اتفقت معظم الدراسات على أن السلوك غير المتماثل للتكلفة يظهر في جميع المنشآت على اختلاف طبيعتها ولكن بنسب مختلفة؛ حيث تزيد درجة

اللزوجة في المنشآت الصناعية نظراً لكثافة الأصول الثابتة وكثافة المخزون وكثافة العمل ثم تليها التجارية ثم الخدمية لانخفاض كثافة الأصول بها فضلاً عن الاعتماد على الموارد والعمالة المؤقتة بما يسمح لها بالاستجابة السريعة للتغيرات في الطلب بأقل تكلفة ممكنة. ومن هنا قام الباحثون بالتركيز على المنشآت الصناعية في دراستهم.

٣. الإطار النظري للبحث:

١/٣ مفهوم السلوك غير المتماثل للتكلفة:

تناولت الأبحاث الأخيرة نوعين من السلوك غير المتماثل للتكلفة وبينت مفهومها وماهيتها، فمن وجهة نظر (Weiss, 2010, p.1444) فإن السلوك غير المتماثل للتكاليف يأخذ صورة التكاليف اللزجة (Sticky Cost) عندما تزيد التكاليف بشكل أكبر بزيادة المبيعات عما تنخفض به بانخفاض المبيعات، وبالعكس فإن السلوك غير اللزج للتكلفة (Anti-sticky cost) يعنى أن التكاليف تزداد بشكل أقل بزيادة المبيعات عما تنخفض به بانخفاض المبيعات. أما (Anderson et al., 2003, p.49) فقد عبر عنها بالقول إنه يمكن أن يطلق على التكاليف بأنها غير متماثلة إذا كانت الزيادة فيها نتيجة زيادة مستوى حجم النشاط أكبر من انخفاضها عندما ينخفض حجم النشاط بنفس المستوى.

يستنتج الباحثون مما تقدم أن هذا النوع من التكاليف هو غير متماثل السلوك عند تغير حجم النشاط، فمعدل الزيادة في التكاليف مع زيادة حجم المبيعات سيكون أكبر من معدل انخفاضها إذا ما انخفض حجم المبيعات بنفس المستوى وهنا تسمى التكاليف بالتكاليف اللزجة. وعلى العكس من ذلك هناك السلوك غير المتماثل للتكلفة الهبوطي (غير اللزج) (cost anti-stickiness) الذي يعني أن هناك تكاليف غير متماثلة السلوك أيضاً مع تغير حجم النشاط، فمعدل الزيادة فيها مع زيادة حجم المبيعات سيكون أقل من معدل انخفاضها إذا ما انخفض حجم النشاط.

كما يمكن للباحثين تعريف السلوك غير المتماثل للتكلفة بأنها التكاليف التي يكون مقدار الزيادة فيها والناجم عن زيادة مستوى حجم النشاط أكبر أو أقل من مقدار انخفاضها عندما ينخفض حجم النشاط بنفس المستوى.

٢/٣ النظريات المتعلقة بالسلوك غير المتماثل للتكلفة:

تُعد النظريات المتعلقة بالسلوك غير المتماثل للتكلفة أحد الموضوعات الهامة التي يجب دراستها لتوضيح آلية تكوين السلوك غير المتماثل للتكلفة، ومن ضمن هذه النظريات نظرية القرارات المتعمدة للمديرين، نظرية تكاليف التسوية، نظرية العملية السياسية ونظرية الوكالة (Pichetkun, 2012, pp. 24:26).

١/٢/٣ نظرية القرارات المتعمدة (Deliberate Decisions Theory)

تعتبر نظرية القرارات المتعمدة أحد النظريات التي تفسر السلوك غير المتماثل للتكلفة، حيث تشير إلى أن التكاليف يصبح سلوكها غير متماثل نتيجة للقرارات المتعمدة للمديرين. فالاحتفاظ بموارد أنشطة التشغيل بشكل متعمد من قبل المديرين سيحدث السلوك غير المتماثل للتكلفة، فعندما يعتقد المديرين بأن الانخفاض في المبيعات هو انخفاضاً مؤقتاً ويتوقعون عودتها سريعاً فإن تخلصهم من الموارد عند الانخفاض واستعادتها بعد تعافي المبيعات يمكن أن يؤدي إلى ارتفاع التكاليف وبالتالي تراجع الأرباح على المدى البعيد، وكذلك فإن الاحتفاظ المؤقت بهذه الموارد الفائضة في فترة الانخفاض سيؤدي أيضاً إلى زيادة التكاليف وبالتالي تراجع الأرباح أو انخفاضها في الفترة الحالية ومع انتعاش المبيعات في المستقبل يحدث تحسن للأرباح.

علاوة على ذلك فبمجرد قيام المديرين بخفض الموارد المخصصة لأنشطة التشغيل بما يتناسب مع الانخفاض في المبيعات فإن عملية استعادتها وتجهيزها للعمل مرة أخرى كما كانت عليه سيستغرق وقتاً. وعليه فإن بمقدورهم الاحتفاظ بها لكسب سرعة الاستجابة إذا ما انتعشت المبيعات في المستقبل. وحتى لو تم الاستغناء عن الموارد ومن ثم انخفضت التكاليف مع الانخفاض في المبيعات فإن هناك احتمال أن تضيع فرصة مواكبة الزيادة في المبيعات لأن المنشأة ستكون غير قادرة على توفير الموارد اللازمة بالسرعة التي تمكنها من استغلال تلك الفرصة. فيتوجب أن يتخذ المديرين قراراً بالمفاضلة ما بين خفض التكاليف عن طريق الاستغناء عن الموارد أو تحمل تكاليف الاحتفاظ بها ليتمكنوا من الاستفادة من تعافي المبيعات في المستقبل.

وإذا ما قرر المديرين الاحتفاظ بالموارد مع انخفاض المبيعات فإن ذلك سيؤدي إلى انخفاض الأرباح بشكل مؤقت نتيجة ارتفاع التكاليف أكثر مما هي عليه مع الاستغناء عنها في المدى القصير، ولكن مع انتعاش المبيعات في المدى البعيد فإن الاحتفاظ بها بشكل مؤقت سيؤدي إلى زيادة الأرباح نتيجة انخفاض التكاليف أكثر مما هي عليه مع الاستغناء عنها ومن ثم استعادتها مرة ثانية. وتعد

القرارات المتعمدة للمديرين أحد الأسباب الرئيسية وراء نشأة السلوك غير المتمثل للتكلفة حيث تحاول الإدارة زيادة الأرباح على المدى البعيد بناءً على توقعاتهم حول المبيعات المستقبلية.

٢/٢/٣ نظرية تكاليف التسوية Adjustment cost theory

تم تقديم نظرية تكاليف التسوية من قبل (Lucas, 1967)، وأكدت النظرية علي أنه في حالة حدوث تغيرات في الطلب، فإن المنشأة لا تستطيع أن تعدل بشكل فوري عوامل الإنتاج دون تحملها تكاليف للتسوية، وذلك لأن التغير في عوامل الإنتاج المستخدمة يكون مكلفاً مالياً (Lucas, 1967).

تنتج تكاليف التسوية ضمناً عند خسارة أو فقد الناتج وبالتالي لا يتم قياسها أو التقرير عنها في قائمة الدخل للمنشأة. وتتمثل تكاليف تسوية العمل في تغيير عدد من الموظفين في المنشأة، أو التكاليف الناتجة عن تعيين عدد من الموظفين مثل تكاليف البحث وتكلفة التدريب أو التكاليف الناتجة عن فصل الموظفين أو التكاليف العامة للاحتفاظ بالعمل. بينما تتمثل تكاليف تسوية رأس المال في تكاليف تغيير مستوى الخدمات الرأسمالية كما هو الحال في حالة تغيير طاقة المعدات، تكاليف التسوية التي تتمثل في تكاليف تسليم وتركيب المعدات الجديدة، والتكاليف المرتبطة بالشروط الجزائية للاستغناء عن الأصول. فإذا احتاج المديرون لزيادة أو تخفيض الموارد الإلزامية، سيتم تحمل تكاليف التسوية، وبالتالي قد يدفع ذلك المديرون للتردد بشأن تخفيض الموارد عند انخفاض المبيعات (Lucas, 1967).

واستخدمت الدراسات السابقة المتعلقة بالسلوك غير المتمثل للتكلفة كثافة إجمالي الأصول وكثافة العمل كمؤشرات على تكاليف التسوية. بالإضافة إلى ذلك، فإن تكاليف التسوية تكون باهظة في حالة انخفاض الطلب عندما تكون الأنشطة التشغيلية أكثر اعتماداً على الأصول والعمل. ولتأكيد هذا، أشارت جميع الدراسات السابقة إلى أن السلوك غير المتمثل للتكلفة يتأثر بكل من كثافة الأصول وكثافة العمل (Anderson et al., 2003; Subramaniam & Weidenmier, 2003; Medeiros & costa, 2004; He et al., 2010; Jang et al., 2017)

كما استخدمت دراسة (Pichetkun, 2012, p.24) ثلاثة متغيرات لقياس تكاليف التسوية وهي كثافة الأسهم (stock intensity)، كثافة حقوق الملكية (equity intensity)، وكثافة رأس المال (capital intensity).

٣/٢/٣ نظرية العملية السياسية Political Process Theory

تُبنى نظرية العملية السياسية على افتراض أن السياسي يسعى لتعظيم مصلحته الشخصية. ولذلك فإن العملية السياسية هي منافسة أو مبادرة لنقل الثروة من خلال خدمات الحكومة. وترتبط التكاليف السياسية (وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة نتيجة قرار سيادي اتخذته الحكومة أو الدولة) بامتلاك أو حصول الحكومة على الثروة من الشركات وإعادة توزيعها على الأطراف الأخرى. فيجب على الشركات أن تتحمل تكاليف دمجها في مجموعات ويصبح لديها معرفة بتأثير الإجراءات أو القرارات الحكومية عليها. وتقتصر نظرية العملية السياسية استخدام الأرقام في العملية السياسية؛ فعلى سبيل المثال، قد يستخدم السياسيون الأرباح الكبيرة المعلنه كدليل على الاحتكار. ونتيجة لذلك، فإن إدارة الشركات الكبيرة قد تفضل إدارة الأرباح إلى المستوى الأمثل عن طريق الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة (الزائدة) بدلاً من تعديل التكاليف عند انخفاض إيرادات المبيعات. من ناحية أخرى، فإن عقد مشاركة الأرباح مع الموظفين دائماً ما تستخدم أرقام القوائم المالية كأساس لخطة مشاركة الأرباح حيث أن الإدارة لديها القدرة على التأثير على مكافآتهم عن طريق تعديل التكاليف عند انخفاض إيرادات المبيعات (Yasukata & Kajiwara, 2011,p.84)

وقدمت دراسة (Pichetkun, 2012, p.27) نظرية العملية السياسية لبحث العوامل المؤثرة على السلوك غير المتمثل للتكلفة واستخدمت التكاليف السياسية كأحد المتغيرات المستقلة واستخدمت مؤشرات للتكاليف السياسية وهي:

١. حجم المنشأة (Size)

حيث تُستخدم حجم المنشأة كمؤشر للمرونة السياسية للشركة (عدم استقرار سياسة المنشأة) والحوافز الإدارية لإدارة الأرباح. فكلما زاد حجم المنشأة كلما زادت عملية نقل الثروة نسبياً عنها في المنشأة الصغيرة. وبالتالي، افترضت هذه الدراسة أن المنشأة الكبيرة لديها درجة أعلى في السلوك غير المتمثل للتكلفة من المنشأة الصغيرة.

٢. درجة المخاطرة (Risk)

تتغير التكاليف السياسية بتغير المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، فكلما كانت المنشأة ذات مخاطر عالية فإنها في الغالب تحتفظ بالتكاليف عندما ينخفض إيرادات المبيعات. وبالتالي فإن المنشأة ذات المخاطر العالية تكون لديها زيادة في السلوك غير المتمثل للتكلفة عن الشركات ذات المخاطر المنخفضة.

٣. كثافة رأس المال (Capital intensity)

تكون الشركات التي لديها كثافة في رأس المال عرضة لزيادة التكاليف السياسية وبالتالي زيادة السلوك غير المتمثل للتكلفة. حيث إن المنشآت التي لديها كثافة كبيرة في الأصول الرأسمالية (الأصول الثابتة والمخزون) كما في المنشآت الصناعية يكون لديها درجة كبيرة من الجمود في هيكل التكاليف وبالتالي زيادة تكاليف تسوية الموارد عن تكاليف الاحتفاظ بها عند انخفاض مستوى الطلب خاصة في حدود المدى الملائم. ويرجع ذلك إلي زيادة تكاليف وخسائر بيع الأصول الثابتة وكذلك خسائر وتكاليف تجهيز وإعداد وتركيب الأصول الثابتة والتدريب عليها وزيادة تكاليف إعادة التفاوض من جديد على أصول ثابتة جديدة (استعادة الأصل) عند انتعاش الطلب في المستقبل مرة أخرى. الأمر الذي يجعل المديرين لديهم رغبة في الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة (الزائدة) رغم انخفاض الطلب، وبالتالي زيادة السلوك غير المتمثل للتكلفة (Calleja et al., 2006).

ومما سبق، يستنتج الباحثون أن التكاليف السياسية لها تأثير قوى على المديرين، فهي تؤثر على قراراتهم فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات واختيار الطرق المحاسبية. حيث إنه من المفترض أن تؤثر التكاليف السياسية على السلوك غير المتمثل للتكلفة، لأن الإدارة قد تحتفظ بأرباح المنشأة عند المستوى الأمثل من أجل تخفيض انتقال الثروات.

٤/٢/٣ نظرية الوكالة Agency theory

يتم تطبيق نظرية الوكالة لشرح العلاقة بين المساهمين (الملاك) والمديرين (الوكلاء). حيث يتم عمل تعاقد بينهم يقوم فيه المساهمون بتفويض السلطة والمسؤولية للمديرين لإدارة الأعمال نيابة عن المساهمين، على اعتبار أن خطة الحوافز، أو العقد، سيحفز المديرين للتصرف في صالح المساهمين (محمد، ٢٠١٨، ص ١٢).

وتفترض نظرية الوكالة قيام المديرين الانتهازيون بمحاولة تجنب المخاطرة، حيث لا يتخذ المديرين القرارات الأفضل لصالح المساهمين. وتركز نظرية الوكالة على تكاليف الوكالة للمساهمين التي تنشأ نتيجة سعى المديرين لتحقيق مصالحها الخاصة بدلاً من مصالح المساهمين أو مصالح المنشأة. وتتكون تكاليف الوكالة من كلاً من التكاليف التي يتحملها المساهمين للرقابة على تصرفات المديرين والتكاليف التي يتحملها المساهمين في حالة محاولة تحقيق مصالحهم الخاصة.

وتتمثل طرق الرقابة على عمل المدير في المراجعة، إجراءات الرقابة، المكافآت، والعقوبات وذلك لتحفيز المديرين على التصرف في مصلحة المساهمين. وعندما يفشل المديرين في اتخاذ القرارات التي تحقق أفضل المصالح للشركة يظهر ذلك سلوك متباين أو غير متماثل للتكاليف.

ومما سبق، يمكن استنتاج أن العديد من الدراسات استخدمت تكاليف الوكالة لشرح السلوك غير المتماثل للتكلفة، حيث نجد أن المنشآت التي لديها ارتفاع في تكاليف الوكالة يكون لديها درجة عالية من السلوك غير المتماثل للتكلفة.

٣/٣ الأسباب الرئيسية للسلوك غير المتماثل للتكلفة:

تنوعت الأسباب المؤدية إلى السلوك غير المتماثل للتكلفة والتي يمكن حصرها في أربع مجموعات وهي: الأسباب القانونية، الأسباب الاجتماعية المتعلقة بسياسات التوظيف، الأسباب المتعلقة بالمنشأة وسياسات التشغيل بها، والأسباب النفسية المتعلقة بنظرية الوكالة. (Guenther et al., 2014, pp. 3:6)

١/٣/٣ الأسباب القانونية/ التشريعية Legal Reasons

تتعلق هذه الأسباب بمتطلبات التوظيف، التشريعات الاجتماعية المتعلقة بفصل أو الاستغناء عن العمالة والتي تجعل من الصعب قيام المديرين باتخاذ قرارات تخفيض تكاليف العمل في فترات تراجع مستويات الطلب. حيث تقوم بعض الدول بإعطاء إنذار أو ملاحظات قبل عملية الفصل أو الاستغناء. كما أنه يجب أن يتضمن هذا الإنذار سبباً وجيهاً للاستغناء مثل تكرار الغياب عن العمل وسوء السلوك المهني. كما تقوم بعض الدول بسن تشريعات خاصة تمنع الاستغناء عن النساء الحوامل والموظفين الحاصلين على إجازات رعاية الأطفال ومنحهم حماية خاصة.

وفيما يخص قرار تخفيض عدد العمال عند تراجع الطلب يجب أن يتم منحه من قبل المؤسسات العليا مثل مجلس الإدارة الرقابي والاتحادات العمالية النشطة والنقابات المتخصصة، حيث أن هذه المؤسسات يكون لديها قوة تفاوضية عالية، وتوفر حماية اجتماعية وأمن وظيفي للعمال بشكل كبير، ولذلك فإن الدول التي لديها نظام قضائي كفاء وزيادة في معدلات النمو تحقق درجات عالية من السلوك غير المتماثل للتكلفة على مستوى المنشأة.

كما ينخفض السلوك غير المتماثل لتكلفة العمل عندما تتجنب المنشآت معظم قيود وشروط قوانين حماية العمل الدائمة من خلال الاعتماد على العمل المؤقتة.

٢/٣/٣ الأسباب الاجتماعية والشخصية Social and Personnel Reasons

تُعتبر المنشآت في الوقت الراهن بمثابة نظم اجتماعية، حيث يجب أن تتوافق أنشطتها وسياساتها مع الظروف الاجتماعية وتطلعات البيئة المحيطة بها، فضلاً عن أن هذه المنشآت نفسها قد تقوم بمحاولة تحقيق الأهداف الاجتماعية، مما يؤدي إلى التردد أو العزوف عن تسوية الموارد عند انخفاض الطلب.

واستناداً إلى سياسة التوظيف بالمنشأة، قد تمتنع المنشأة عن الاستغناء عن موظفيها لتُظهر أنها تقف بجانبهم حتى في فترات انخفاض الطلب، وبسبب الاعتبارات الاجتماعية قد ينشأ أيضاً السلوك غير المتماثل للتكلفة، حيث يكون من الصعب الاستغناء عن العمال ذوي الإعاقة، الأمهات غير المتزوجات (الأرامل)، كبار السن.

ومع ذلك فإنه من الصعب التمييز بين السلوك غير المتماثل للتكلفة بسبب المسؤولية الاجتماعية والسلوك غير المتماثل للتكلفة بسبب المنافع الاقتصادية، فعلى سبيل المثال، في بعض الصناعات تكون تحقيق المنافع الاقتصادية هو الشرط الأساسي لتعيين عمالة مؤهلة.

وعلاوة على ذلك فقد تمتنع الشركات أحياناً من تنفيذ الاستغناء عن العمال لأنه قد يؤدي ذلك إلى فقد سمعة المنشأة وكذلك خفض الروح المعنوية والإنتاجية بين العمال الباقين، وبالتالي قد يؤدي الاستغناء عن العمال إلى ارتفاع التكاليف التنظيمية (Organizational Costs) مثل تكاليف الروح المعنوية، والتي تعد جزء من تكاليف التسوية، فعندما ينخفض الطلب على منتجات المنشأة، قد يحتفظ المديرين بالموارد غير المستغلة وتحمل التكاليف المرتبطة بها مما ينتج عنه زيادة السلوك غير المتماثل للتكلفة.

وقد يقوم المديرين عند تراجع الطلب بتخفيض هذه الموارد وتحمل تكاليف التسوية المرتبطة بها، وفي هذه الحالة فإن المنشأة سوف تسجل انخفاضاً في الإيرادات دون أن يقابل ذلك انخفاضاً في التكاليف، مما يؤدي إلى انخفاض السلوك غير المتماثل للتكلفة.

٣/٣/٣ الأسباب المتعلقة بالمنشأة وسياساتها التشغيلية Firm And Operating Reasons

قد تمنع سياسة المنشأة الاستغناء عن الموظفين المؤهلين تأهيلاً علمياً بشكل كبير والذين يعملون معاً كفريق عمل، وذلك بسبب ارتفاع تكاليف تدريب موظفين جدد، وكذلك صعوبة الحصول على عمالة ماهرة مدربة، وزيادة تكاليف التفاوض على عقود جديدة مما يجعل المديرين يعزفون عن تخفيض تكاليف العمل عند انخفاض الطلب، وبالتالي الاحتفاظ بالموارد عند انخفاض الطلب وعدم زيادة المبيعات مما يؤدي إلى زيادة السلوك غير المتماثل للتكلفة.

Psychological And Agency Related الأسباب النفسية والمتعلقة بنظرية الوكالة Reasons

يترتب على السلوك الانتهازي للمديرين محاولة تحقيق أقصى قدر ممكن من المكاسب الشخصية وتحقيق الأرباح وتجنب حدوث خسائر وذلك بسبب ارتباط هيكل المكافآت في بعض المنشآت بتحقيق الأرباح.

وبالتالي فإنهم يسعون إلى تحقيق مصالحهم الخاصة بدلاً من اتخاذ القرارات التي تحقق أفضل نتائج للمساهمين خوفاً على مكانتهم في المنشأة مما يسفر عن تكاليف الوكالة (Agency costs)، حيث يعزف المديرين عن تخفيض الموارد عند انخفاض الطلب وبالتالي زيادة السلوك غير المتماثل للتكلفة.

وفي سياق آخر، قامت دراسة (Anderson et al; 2003, pp.49:50)، بتحديد سببين رئيسيين لتوضيح سبب عزوف المديرين عن التخفيض الفوري للموارد غير المستغلة عندما ينخفض النشاط وبالتالي يكون هناك استجابة غير متماثلة للزيادة أو النقص في النشاط، وهذين السببين هما تكاليف التسوية (Adjustment Costs) الذي يُعتبر المحرك الاقتصادي للسلوك غير المتماثل للتكلفة، والاعتبارات الشخصية للمديرين الانتهازين (Personal considerations by self-interested managers) الذي يعتبر المحرك السلوكي للسلوك غير المتماثل للتكلفة. وفيما يلي توضيح لهذين السببين:

أولاً: تكاليف التسوية Adjustment Costs

عند انخفاض الطلب، يواجه المديرين المفاضلة بين تكاليف الاحتفاظ بالموارد الزائدة (غير المستغلة) من ناحية، وتكاليف تعديل أو تسوية الموارد من ناحية أخرى، حيث تتحمل المنشأة مزيد من التكاليف نتيجة الاحتفاظ بالموارد الزائدة (غير المستغلة) لتلبية المستوى الحالي من الطلب.

وقد تكون تكاليف التسوية تكاليف مباشرة مثل تكاليف بيع أصول معينة للمنشأة، مدفوعات الاستغناء عن العمل، والشروط الجزائية نتيجة مخالفة العقود. وقد تكون تكاليف التسوية غير مباشرة، مثل انخفاض الروح المعنوية والولاء بين القوى العاملة المتبقية.

أما تكاليف التسوية المرتبطة بإضافة الموارد عند انتعاش الطلب فقد تتضمن، تكاليف شراء أصول جديدة للشركة، تكاليف البحث والتدريب للعمالة الجديدة أو تكاليف إعادة التفاوض من جديد على العقود المستقبلية.

فإذا توقع المديرين حدوث انخفاض مؤقت في الطلب، فإن تكاليف تخفيض الموارد واستعادتها بعد ذلك تزيد عن تكاليف الاحتفاظ المؤقت بالموارد غير المستغلة، ولذلك، فإن السلوك غير المتمثل للتكلفة قد يرجع إلى نوايا المديرين لتعظيم قيمة المنشأة على المدى الطويل من خلال تجنب ارتفاع تكاليف التسوية دون داع في المستقبل.

ثانياً: الاعتبارات الشخصية للمديرين الانتهازيين - **Personal considerations by self-interested managers**

يسعى المديرين الانتهازيون لتعظيم مصلحتهم الشخصية بدلاً من اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى أفضل نتائج لمساهمي المنشأة، وينتج عن هذه الاعتبارات الشخصية تكاليف الوكالة عندما يُهمل المديرين تخفيض الموارد الرئيسية أو الضرورية، وذلك لتجنب فقد أو خسارة مركزهم أو سلطتهم أو تخفيف المعاناة والألم النفسي الذي ينتج عن الاستغناء عن العمالة المألوفة أو المحببة لهم.

٤/٣ أثر خصائص مجلس الإدارة على السلوك غير المتمثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية:

أشارت دراسة (Ibrahim, 2018) إلى أن مجلس الإدارة قد يؤثر على قرارات المديرين من خلال وظائف التحكيم والرقابة وبالتالي فإنه يؤثر على سلوك التكلفة، حيث يتعين على المديرين اتخاذ قرارات التعديل عند تغيير حجم النشاط، والتي سوف تؤثر على سلوك التكلفة، وقد أكد (Baumgarten, 2012) على أن القرارات الإدارية التي تتعلق بتعديل الموارد عندما يتغير حجم النشاط تعتبر محدد رئيسي لسلوك التكلفة. ولذلك فإن أي آليات قد تؤثر على قرارات المديرين من شأنها التأثير على سلوك التكلفة، ويجب توافر مجموعة من المعايير (الخصائص) الأساسية في مجلس الإدارة لتحقيق أعلى مستوى لفعالية أداء المجلس ومن بين هذه المعايير ما يلي:

أ- أثر حجم مجلس الإدارة علي السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية:

يعد حجم المجلس قضية جدلية حيث اختلفت الدراسات بشأن الحجم الكبير للمجلس وما إذا كان أفضل من حجم المجلس الصغير. فمن ناحية قامت بعض الدراسات بتفضيل مجالس الإدارة الكبيرة؛ فأوضحت أن كبر حجم مجلس الإدارة يجعله أكثر فعالية كما يدفعه للقيام بدوره الرقابي علي الإدارة التنفيذية بشكل أكثر كفاءة (عودة، ٢٠١٧)، كما أفادت دراسة (Goodstein et al., 1994) أنه كلما زاد حجم مجلس إدارة الشركة كلما كان أكثر نفعاً للشركة، لأن كبر الحجم يؤدي إلي زيادة مجموعة الخبرات والموارد المتاحة لإدارة الشركة، ولكن من المحتمل أن يعانون من التنسيق الاجتماعي، وصعوبة في الاتصال بين أعضاء المجلس (Jensen, 1993)، كما وجدت بعض الدراسات أن الشركات ذات مجالس الإدارة الكبيرة أداءها أفضل (Adams and Mehran, 2005)، كما أن مجالس الإدارة الكبيرة يمكنها القيام بالمزيد من المراقبة وإمداد الشركات بالتنوع الذي يوفر لها موارد بالغة الأهمية، كما يمكنها التخفيف في هيمنة المدير التنفيذي (Goodstein et al., 1994).

من ناحية أخرى، أوضحت بعض الدراسات ان مجالس الإدارة الكبيرة أقل فعالية، ومن الأفضل ألا يكون عدد أعضاء المجلس كبير؛ حيث أوضحت دراسة (Payne, 2008) أن المجالس الصغيرة ترتبط بأداء أفضل للشركة، وأوضحت أن المجالس الكبيرة قد تكون سبباً لإعاقة الاتصالات بين أعضاء المجلس، وتأخير وإلغاء اتخاذ قرارات حاسمة، بالإضافة إلي أن المجالس الكبيرة قد تؤدي إلي مزيد من الصراعات بين الأعضاء. ووفقاً لذلك فإن حجم المجلس الكبير قد لا يكون مؤشراً للحوكمة الرشيدة أو العكس.

في حين لم يحدد دليل حوكمة الشركات الكويتي حجم مجلس الإدارة، وأوضح أنه يجب أن يتكون مجلس الإدارة من عدد مناسب من الأعضاء بما يمكنه من القيام بوظائفه وواجباته علي النحو الأمثل ولم يحدد عدد الأعضاء.

وقد توصلت دراسة كلا من (Ibrahim, 2018; Ezat, 2014) أن الحجم الصغير للمجلس قد يؤدي إلي تخفيض السلوك غير المتماثل للتكلفة حيث أوضحنا أن الأفضلية للحجم الصغير للمجلس نظراً لأن العديد من الصراعات في اتخاذ القرارات ينشأ بسبب كبر عدد أعضاء المجلس والذي قد يقلل من جودة حوكمة الشركات ويخلق الفرص للمديرين مثل تدخل المديرين في سلوك التكلفة. وكذلك دراسة (Chen et al., 2012) في الشركات الصناعية في الصين أوضحت أن حجم المجلس الكبير يعوق رقابة

التدفقات النقدية الحرة مما قد يؤدي إلى زيادة السلوك غير المتماثل للتكلفة. وفي الاتجاه الآخر قد توصلت دراسة (Chen et al., 2008) إلى أن الشركات ذات الحجم الكبير من مجلس الإدارة قد يكون لديها درجة منخفضة من السلوك غير المتماثل للتكلفة. ومن ثم يمكن استنباط الفرض الفرعي الأول لهذه الدراسة وصياغته كما يلي:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية".

ب- أثر استقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية:

تركز الحوكمة الحديثة على مبدأ الاستقلالية ويقصد بها استقلالية عضو مجلس إدارة الشركة أي أن العضو لا تربطه بالشركة أو مدراءها علاقة تحول أداء عمله بالشكل المطلوب. ويتوقف استقلال أعضاء مجلس الإدارة على نسبة الأعضاء غير التنفيذيين (الخارجيين) إلى الأعضاء التنفيذيين (الداخليين) بالمجلس ويساعد استقلال أعضاء المجلس على تعزيز المجلس كألية لحوكمة الشركات وكمراقبين لسلوك الإدارة ولتخفيف انتهاز المديرين والحد من تضارب المصالح بين المديرين والإدارة العليا والمساهمين والتأكيد على أهمية تبني السياسات المحاسبية الملائمة لضمان حماية حقوق المساهمين وتحسين أداء الشركة.

وقد أشارت دراسة (Ibrahim, 2018) إلى أن الاستقلال يعد من سمات المجلس التي قد تزيد من جودة الحوكمة وبالتالي فإنها تؤثر على قرارات المديرين إيجابياً والتي تشتمل على قرارات تعديل التكاليف وبالتالي سلوك التكلفة، ولكن توصلت الدراسة إلى أن النسبة المرتفعة من الأعضاء غير التنفيذية والتي تقاس بعدد المديرين غير التنفيذيين بالنسبة لإجمالي العدد من المديرين في المجلس قد تؤدي إلى الزيادة في عدم تماثل التكلفة وكذلك دراسة (Ezat, 2014) توصلت لنفس هذه النتائج وتفسير ذلك أن المديرين غير التنفيذيين ليس لديهم المعلومات الكافية لعدم مشاركتهم في العمليات اليومية بما يكفي للتأثير على القرارات المتعلقة بتعديل الموارد. وعلى العكس من الدراسات السابقة قد توصلت دراسة كلا من (Chen et al., 2008) أنه كلما كان هناك مديرين مستقلين خارجيين كلما أدى ذلك إلى انخفاض عدم تماثل التكلفة. ومن ثم يمكن استنباط الفرض الفرعي الثاني لهذه الدراسة وصياغته كما يلي:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية".

ج- أثر عدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية:

قد يكون عدد مرات اجتماع مجلس الإدارة دليلاً ومؤشراً على كفاءة أداء مجلس الإدارة، وزيادة إدراكه والتزامه بتطبيق السياسات المحاسبية (عبد الحكيم وملوالعين، ٢٠١٤). فأوضحت دراسة (Brown et al., 2011) أن عدد مرات اجتماعات مجلس الإدارة يرتبط إيجابياً بجودة الأداء، وتطبيق سياسات محاسبية متحفظة داخل الشركة، وأشارت دراسة (Carcello et al., 2002) إلى وجود علاقة طردية بين دورية اجتماعات مجلس الإدارة ومستوى الرقابة على أداء الشركة. من ناحية أخرى، أوضحت دراسة (Kim et al., 2022) وجود علاقة بين مستوى الرقابة داخل الشركة وعدم تماثل التكلفة؛ حيث أن نظام الرقابة الفعال داخل الشركات يسمح بتوفير المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب بما يتيح للمديرين اتخاذ قرارات سريعة وفعالة، كما يحد نظام الرقابة الفعال من السلوك الانتهازي للمديرين بما يؤدي في النهاية إلى التأثير على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

مما سبق يتضح الدور الفعال الذي يمكن أن يلعبه مجلس الإدارة بخصائصه المختلفة في تشكيل السلوك غير المتماثل للتكلفة والحد من الدوافع الانتهازية التي قد تقف وراء ظهور هذا السلوك. ومن ثم يمكن استنباط الفرض الفرعي الثالث لهذه الدراسة وصياغته كما يلي:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية".

٥/٣ أثر جودة المراجعة الخارجية على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية:

١/٥/٣ مفهوم جودة المراجعة:

يمكن للباحثين استعراض مفهوم جودة المراجعة من عدة اتجاهات فالاتجاه الأول يركز على مخرجات عملية المراجعة، ومن أوائل من تبني هذا الاتجاه DeAngelo حيث عرفت جودة المراجعة بأنها تقدير السوق لاحتمال قيام المراجع باكتشاف التحريفات الموجودة في النظام المحاسبي مع قيامه بالإفصاح عن هذه التحريفات في تقريره، ويتوقف احتمال قدرة المراجع على اكتشاف هذه التحريفات

على قدراته التكنولوجية، وإجراءات المراجعة، وحجم العينة، ويعد احتمال اكتشاف المراجع للتحريفات مقياس لاستقلال المراجع عن عميله (DeAngelo, 1981, P. 146).

وأشار عيسى، ٢٠٠٨ إلى أنه يمكن تعريف جودة المراجعة على أنها مدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية (سواء كانت ناتجة عن الغش والخطأ) في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة (عيسى، ٢٠٠٨، ص ٦).

و عرف (Francis & Yu, 2009. P. 1523) جودة المراجعة المرتفعة بأنها "احتمال قيام المراجع بإصدار تقرير عن استمرارية عميله (ويقصد بها: دقة التقرير في التنبؤ بإفلاس العميل)، وعن درجة أدلة سلوك إدارة الأرباح للعملاء، بينما أوضح (Heras et al., 2012, P.522) أن جودة المراجع ترتفع مع زيادة كل من احتمال اكتشاف فشل عملية المراجعة، انضباط المراجعين، مع تحفيزهم لكبح الانتهازية الإدارية"، ونظر (DeFond & Zhang, 2014, p. 281) إلى جودة المراجعة المرتفعة على أنها التأكيد المرتفع بأن القوائم المالية تعبر بشكل عادل عن حقيقة الأحداث الاقتصادية للمنشأة محلل المراجعة.

وبالنظر إلى التعريف السابق يتضح أن جودة المراجعة تتكون من مكونين رئيسيين هما: احتمال اكتشاف المراجع للتحريفات الموجودة في القوائم المالية، والتصرف السليم بناءً على التحريفات المكتشفة (مدى استعداده للتقرير عن التحريفات الجوهرية التي يتم اكتشافها) Appropriately Acts on the Discovery، ويربط المكون الأول لجودة المراجعة بين كفاءة المراجع ومستوى الجهد المبذول منه، بينما يتعلق المكون الثاني بالموضوعية والشك المهني والاستقلال للمراجع الخارجي (Knechel et al., 2013, P. 388)، (على، ٢٠١٧، ص ١٢٧).

أما الاتجاه الثاني فهو ما تبنته المنظمات المهنية ذات الصلة بالمراجعة فقد قام مجلس المحاسبة الحكومية بأمريكا بتعريف جودة المراجعة على أنها قيام المراجع بأداء عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، وذلك لتوفير تأكيد معقول بأن مراجعة القوائم المالية والإفصاح المرتبط بها تم تقديمه بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، وأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت ناتجة عن الغش والخطأ (GAO, 2003, P.13).

وفي هذا الصدد أشار معيار المراجعة المصري رقم ٢٢٠ إلى أنه ينبغي على فريق عمل المراجعة تنفيذ إجراءات لمراقبة الجودة يمكن تطبيقها على كل عملية مراجعة، وبموجب ذلك يلتزم مكتب المراجعة بوضع نظام لمراقبة الجودة يهدف إلى ربطها بدرجة تأكيد مناسبة بأن مكتب المراجعة والمراجعين به يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن التقارير الصادرة عن مكتب المراجعة ملائمة للظروف، ويذكر أن هذا المعيار جاء ترجمة للمعيار الدولي رقم ٢٢٠ (رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية).

وقد عرفت إرشادات المراجعة الصادرة عن المؤسسات العليا للمراجعة The Supreme Audit Institutions التابعة للاتحاد الأوروبي في عام ٢٠٠٤ جودة المراجعة بأنها "الدرجة التي تحتوي على مجموعة الخصائص الملازمة (الأهمية، الموثوقية، الموضوعية، نطاق المراجعة، التوقيت الملائم، الوضوح، الكفاءة، الفاعلية) للوفاء بمتطلبات عملية المراجعة" (عوض، ٢٠٠٨، ص ص ٤١ - ٤٢).

وقد عرف (نشوان، ٢٠١٠، ص ١٧٣) جودة المراجعة بأنها "الأداء بكفاءة وفعالية لعملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية، بينما يري (عثمان، وسامي، ٢٠١١، ص ١٩١) أن جودة المراجعة هي الأداء الذي يجب أن يتبع في كل عملية مراجعة، للوصول إلى الكفاءة المناسبة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع".

وأيضاً ينظر (سامي، ٢٠١١، ص ٩) إلى جودة المراجعة أيضاً على أنها "قيام المراجع الملتزم بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً بالتشخيص الدقيق والواعي لعملية المراجعة مع القدرة على اكتشاف عن عمليات الغش والخداع، ويرى (كساب، ٢٠١١، ص ٨٢) أن جودة المراجعة هي درجة التزام المراجع بالمعايير المهنية، وبذله العناية المهنية الواجبة عند أدائه لعمله، وقدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والتقارير عنها بحياد وموضوعية".

وعرف المجلس الاستشاري لمجلس الإشراف على المحاسبة للشركات العامة (PCAOB) جودة المراجعة بأنها "الوفاء باحتياجات المستثمرين من خلال عملية مراجعة مستقلة وموثوق بها مع اتصالات قوية مع لجنة المراجعة عن القوائم المالية متضمنة الإفصاحات المرتبطة بها، وكذلك التأكيدات على نظام الرقابة الداخلية، والتحذيرات التي تخص فرض استمرار المنشأة" (PCAOB, 2013).

وهناك اتجاه ثالث لتعريف جودة المراجعة من خلال التركيز على فريق عمل المراجعة، والذي يشير إلى أنه يتم تنفيذ عملية المراجعة من خلال فريق من المهنيين يتكون من شريك المراجعة الذي يكون مسئولاً بشكل عام عن العملية، ثم مدير المراجعة الذي يتولى التخطيط ثم كبير المراجعين الذي يتولى الإشراف على المساعدين في تنفيذ العمل وجمع الأدلة، وفي هذه الحالة يتم الحكم على جودة عملية المراجعة من خلال مدى الالتزام بالخطط والبرامج الموضوعية لأداء عملية المراجعة (إسماعيل، وقطب، ٢٠٠٦، ص ٦).

وهناك اتجاه رابع قام بتعريف جودة المراجعة من ناحية تأثيرها في قرارات المستثمرين، حيث أشار (بركات، ٢٠٠٧، ص ١٩١) إلى أنه يمكن التفرقة بين جودة المراجعة على أساس إدراك السوق لجودة المراجعة إلى جودة المراجعة الفعلية (الحقيقية)، وجودة المراجعة المدركة، حيث تم تعريف جودة المراجعة الفعلية بأنها درجة ممارسة المراجع فعلياً لمهنة المراجعة بجدارة واستقلالية، بينما تعريف جودة المراجعة المدركة إلى درجة إدراك السوق أو مستخدمي القوائم المالية على اختلاف أنواعهم لمدى ممارسة المراجع مهنة المراجعة بجدارة واستقلالية.

و عرف (Behn et al., 2008, P. 328) جودة المراجعة المرتفعة بأنها عملية المراجعة التي تحسن من مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية، والتي تسمح للمستثمرين بالوصول إلى تقديرات أكثر دقة عن قيمة المنشأة.

ويمكن النظر إلى جودة المراجعة من خلال علاقتها بخطر المراجعة، وذلك من خلال العلاقة العكسية بين جودة المراجعة وخطر المراجعة فكلما ارتفع خطر المراجعة كلما انخفضت جودة المراجعة، والعكس صحيح كلما انخفض خطر المراجعة كلما ارتفعت جودة المراجعة، حيث إنه يمكن الحصول على مستوى مرتفع من جودة المراجعة كلما قام المراجع بتخفيض خطر المراجعة إلى أقصى حد ممكن (إبراهيم، ٢٠٠٨، ص ص ١٦٠ - ١٦١).

بينما أشار (Francis, 2011, P.127) إلى أنه يمكن تصوير جودة المراجعة على أنها سلسلة متصلة نظرياً تتراوح ما بين منخفض جداً إلى مرتفع جداً، ويحدث فشل عملية المراجعة عندما تكون جودة المراجعة عند الحد الأدنى لسلسلة الجودة، ويحدث فشل عملية المراجعة في حالتين هما: عندما لا يكون المراجع الخارجي مستقل في الحقيقة، وعندما يقوم المراجع المستقل بإصدار تقرير مراجع غير متحفظ (تقرير نظيف) بشكل غير صحيح بسبب فشله في تجميع أدلة المراجعة الكافية والملائمة التي تتطلبها معايير المراجعة، وعلى ذلك تكون المراجعة ذات جودة عندما يلتزم المراجع الخارجي بمعايير

المراجعة، ويصدر تقرير مراجعة صحيح متعلق بالقوائم المالية للعميل عند مستوى خطر المراجعة المناسب.

مما سبق يتضح للباحثين عدم وجود اتفاق بين الباحثين حول مفهوم جودة المراجعة مع الكم الهائل من البحث الأكاديمي في جودة المراجعة، ويمكن تبرير ذلك باختلاف نظرة المهتم بعملية المراجعة وجودتها، وعلى هذا يمكن للباحثين تعريف جودة المراجعة بأنها قيام المراجع المستقل الكفاء بأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها بهدف اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية والإبلاغ عنها لضمان حماية الأطراف المستفيدة بمخرجات عملية المراجعة.

٢/٥/٣ العوامل المؤثرة على جودة المراجعة:

يمكن عرض أهم هذه العوامل المؤثرة على جودة المراجعة على النحو التالي:

١. حجم مكتب المراجعة:

يعد حجم مكتب المراجعة من أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وذلك لأن مكاتب المراجعة صغيرة الحجم قد لا تتوفر لديها الموارد والإمكانات لمواجهة التحديات في بيئة الممارسة المهنية المحلية والعالمية، على عكس المكاتب الكبيرة التي ترتفع بها جودة المراجعة لما لديها من إمكانيات مادية وبشرية كبيرة، والتي قد تؤثر إيجابياً على جودة المراجعة، وقد أثبتت دراسة (De Angelo, 1981) إلى وجود علاقة موجبة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، حيث إن مكاتب المراجعة الكبيرة تقوم باستثمارات مادية وتكنولوجية متخصصة Technical Expertise وتمتلك اسم تجاري وسمعة كبيرة بالإضافة إلى استفادتها من وفورات الحجم الكبير مما يحفزها على الكشف والإبلاغ عن المخالفات الموجودة في القوائم المالية، وقد أكدت هذه النتيجة دراسة (Choi et al., 2010) ودراسة (Francis & Yu, 2009)، حيث أشارت هاتان الدراستان إلى وجود علاقة معنوية موجبة بين حجم مكتب المراجعة من ناحية وكل من جودة وأتعاب عملية المراجعة من ناحية أخرى، كما أشارت أيضاً أن الفروع المحلية للمكاتب الكبيرة تقدم عمليات ذات جودة مرتفعة أكبر مما تقدمه الفروع المحلية للمكاتب الأخرى، وقد قام (Francis & Yu, 2009) بقياس جودة المراجعة بمقياسين، هما: التقرير عن استمرارية الشركة، وإدارة الأرباح، وقد أشارت الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة الكبيرة يزداد احتمال إصدارها لتقرير عن استمرارية الشركة محل المراجعة، وكذلك تحد من قدرة عملائها عن

ممارسة عمليات إدارة الأرباح، وأشار (Khurana & Raman, 2004) إلى أن مكاتب المراجعة الأربعة تقدم جودة مراجعة مرتفعة والتي تم قياسها بتكلفة حقوق الملكية لعملاء المراجعة، وذلك بسبب خوف هذه المكاتب من تعرضها للتقاضي أكثر من رغبتها في حماية سمعتها (شحاته، ٢٠١٥، ص ٧)، (Francis, 2004, P. 353) ، (Barton, 2005, P.553) ، (Khurana & Raman, 2004) ، (Choi et al., 2010).

ويمكن القول بأن جودة المراجعة المرتفعة تقترن بالمكاتب الكبيرة، وهذا يمكن تبريره من عدة زوايا منها: أن مكاتب المراجعة تكون أكثر تجميعاً وجذباً لرأس المال البشري، وتمتلك خبرة فنية وعملية في مراجعة الشركات المتداول أسهمها في بورصة الأوراق المالية، كما أن مكاتب المراجعة الكبيرة لديها قاعدة عملاء كبيرة تعطي للمراجعين فيها فرصة للتفاعل مع مختلف العملاء وتمكنهم من اكتساب المزيد من المعارف والخبرات، كما أن المراجعين العاملين في المكاتب الكبيرة يكون لديهم كم كبير من المراجعين يمكن التشاور معهم حول أعمال المراجعة المختلفة، وبالتالي تمتلك هذه المكاتب شبكة دعم محلي أفضل، بالإضافة إلى أن ارتفاع عدد المراجعين في هذه المكاتب يقلل من الآثار السلبية لارتفاع دوران المراجعين في القطاعات المختلفة للمراجعة، أما الزاوية الثانية والمتعلقة بالتبعية الاقتصادية التي قد تضعف موضوعية واستقلالية مكتب المراجعة، مما قد تؤدي إلى خلق دوافع لمكاتب المراجعة الصغيرة للتساهل مع العميل وإصدار رأي غير مناسب للمحافظة عليه، في حين تعمل مكاتب المراجعة الكبيرة من خلال تنظيم لا مركزي يشتمل على شركاء محليين مستقلين وقاعدة كبيرة من العملاء، مما يحفز مكاتب المراجعة الكبيرة على تقديم جودة مراجعة مرتفعة للحفاظ على هؤلاء العملاء والإيرادات المتولدة عنهم (Yu, 2007, PP. 9-10).

٢. سمعة مكتب المراجعة:

تعد سمعة مكتب المراجعة إحدى العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، حيث إن أي تدهور في سمعة مكتب المراجعة قد يؤثر بالسلب في جودة المراجعة المدركة للقوائم المالية التي خضعت للمراجعة من قبل هذا المكتب، وبالتالي في ثقة السوق بها، حيث يري (Weber et al., 2008) أنه في حالة وجود مخاوف متعلقة بجودة المراجعة يكون من الأمور المهمة للمستثمرين دراسة أي تدهور محتمل أو حالي في سمعة مكتب المراجعة، حتى لا تترتب بناءً على ذلك آثار ذات تكلفة كبيرة عليهم، بينما يرى (Skinner & Srinivasan, 2012) إلى أن المنشآت الاقتصادية كبيرة الحجم أو التي لديها فرص نمو كبيرة تميل إلى اختيار مكاتب المراجعة الكبيرة ذات السمعة الكبيرة رغبة منها في الحصول على جودة

مراجعة مرتفعة. وتعد السمعة الطيبة لمكتب المراجعة أحد الأصول المهمة للمكتب، والتي ينفق من أجلها العديد من الاستثمارات الكبيرة، وأشار (Cahan, et al., 2013) أن مهنة المراجعة الخارجية تلعب دوراً مهماً في التحقق من مصداقية القوائم المالية، وأن قيمة وأهمية الدور الذي تلعبه هذه المهنة تتوقف على سمعة مكتب المراجعة، ويقصد بسمعة مكتب المراجعة بأنها تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقوم بخدمات ذات جودة مرتفعة، ولا تتوقف سمعة مكتب المراجعة فقط على حجم المكتب أو عدد عملائه، بل هناك عدة عوامل أخرى تكون سمعة مكتب المراجعة منها الالتزام بمعايير المهنة وآداب وسلوك المهنة، والدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة، ووجود نظام للرقابة على جودة الأداء بمكتب المراجعة (راضي، ١٩٩٨، ص ٢٥٩)، (إبراهيم، ٢٠٠٨، ص ص ١٩٠ - ١٩١)، (Irani et al., 2015, P. 832).

وبالنظر إلى الدراسات السابقة التي بحثت تأثير شهرة مكتب المراجعة على جودة المراجعة يتضح أن دراسة (Barton, 2005) انتهت إلى أن عملاء المراجعة الأكثر وضوحاً في سوق المال تميل للارتباط بمكاتب المراجعة لها شهرة كبيرة تقدم عملية مراجعة ذات جودة مرتفعة رغبة منها في الحفاظ على سمعتهم في إعداد قوائم مالية موثوق فيها.

وعلى جانب آخر بحثت دراسة (Krishnamurthy et al., 2006) تأثير تدهور سمعة مكتب أرثر اندرسن على جودة المراجعة المدركة وكذلك على أسعار الأسهم لعملاء هذا المكتب قد خلصت إلى أن سمعة مكتب المراجعة واستقلاله له تأثير جوهري على جودة المراجعة المدركة وموثوقية القوائم المالية للشركة الخاضعة للمراجعة، وعلى أسعار أسهمها.

وعلى عكس الدراسات السابقة بحثت دراسة (Chang et al., 2010) رد فعل سوق الأوراق المالية في أمريكا على تحول عملاء المراجعة من المكاتب الأربعة الكبار (ذات الشهرة الكبيرة) إلى مكاتب المراجعة الصغيرة (مكاتب الصف الثالث) في الفترة من عام ٢٠٠٢ - ٢٠٠٦، وانتهت هذه الدراسة إلى وجود رد فعل إيجابي من السوق تجاه تحول عملاء المراجعة من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار إلى المكاتب الصغيرة مما يؤكد أن الشركات والمستثمرين يزداد إقبالهم على مكاتب المراجعة الصغيرة؛ وذلك لتجنب دفع علاوة أتعاب مقابل الاسم التجاري للمكتب وخاصة إذا كان هذا الاسم التجاري لا يقدم عملية مراجعة ذات جودة مرتفعة، وأشارت دراسة (Murase et al., 2011) إلى أنه بعد انهيار مكتب Chu Aoyama أحد أكبر مكاتب المراجعة في اليابان فإن عملاءه السابقين الذين يكون لديهم مخاوف متعلقة بعملية المراجعة يتجهون إلى اختيار مكاتب المراجعة ذات جودة المراجعة الأقل؛

وذلك بسبب انخفاض الاختلاف في جودة المراجعة من المكاتب الأربعة الكبار، والمكاتب الأخرى، وإصدار تشريعات تخص المهنة بعد انهيار مكتب Chu Aoyama في عام ٢٠٠٦ (Chang et al., 2010; Murase et al., 2011)

مما سبق يرى الباحثون أن السمعة الجيدة لمكتب المراجعة غالباً ما ترتبط بتحسين جودة المراجعة نظراً لحجم الاستثمارات الكبيرة التي تنفق من قبل المكاتب للمحافظة على هذه السمعة الطيبة وكذلك لدعمها، وتجنب احتمال فقد ثقة العملاء الحاليين والمرتبين للمكتب، وبالتالي تقليل احتمال عمليات التقاضي التي يتعرض لها نتيجة مخاطر الأعمال.

٣. التخصص القطاعي لمكتب المراجعة:

يقصد بالتخصص القطاعي قيام مكتب المراجعة بمراجعة حسابات معظم شركات قطاع معين أو أن يمثل قطاع معين نسبة جوهرية من عملاء المكتب، على سبيل المثال: قيام بعض المراجعين في المكتب بمراجعة الشركات التي تنتمي إلى قطاع الأدوية، وقيام مجموعة أخرى من المراجعين في المكتب بمراجعة الشركات التي تنتمي إلى قطاع البترول وهكذا وكذلك كان يمثل قطاع معين نسبة كبيرة بين عملاء المكتب، مع الإشارة إلى أن لكل قطاع بعض الخصائص الفنية المرتبطة بأنشطته الفنية والتي تميزه عن غيره من القطاعات الأخرى، ويتنوع التخصص القطاعي ما بين تخصص مكتب المراجعة بكامله في مراجعة قطاع بعينه، أو تخصص شركاء المكتب في مراجعة القطاعات المختلفة (الصغير، ٢٠١٢، ص ٢٠٣؛ عوض، ٢٠٠٨، ص ١٨٣).

وبعد التخصص القطاعي في المراجعة أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة؛ نظراً لأن التخصص القطاعي بالمراجعة يمكن المراجع الخارجي من الاستحواذ على المعرفة المرتبطة بطبيعة صناعة العملاء أكثر من المراجعين غير المتخصصين قطاعياً مما يعطيهم القدرة على اكتشاف الأخطاء المتخصصة التي تقع داخل تخصصهم بالمقارنة بالمراجعين غير المتخصصين قطاعياً، وقد أكدت نتائج العديد من الدراسات السابقة ذلك، فقد أظهرت دراسة (Schauer, 2002)، ودراسة (Lowensohn et al., 2007)، ودراسة (Craswell et al., 1995) إلى وجود علاقة موجبة بين التخصص القطاعي لمكتب المراجعة وجودة المراجعة، وأن التخصص القطاعي أحد محددات الطلب على الجودة المرتفعة للمراجعة لمكاتب المراجعة الكبيرة، وكذلك أساس تمايز منتجات هذه المكاتب، وخلصت دراسة (Low, 2004) إلى أن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يحسن من تقديره لخطر المراجعة، وله تأثير

مباشر في الطبيعة والجودة المدركة لقرارات تخطيط عملية المراجعة، بينما انتهت دراسة (Carcello et al., 2002) إلى وجود علاقة عكسية معنوية بين التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة وتحريف القوائم المالية لعملاء المراجعة، إلا أن هذه العلاقة تأخذ في الانخفاض مع كبر حجم عميل المراجعة.

ويساعد التخصص القطاعي مكاتب المراجعة في الحد من ممارسة العملاء لعمليات إدارة الأرباح حيث أظهر الدليل الإمبريقي انخفاض المستوى المطلق للاستحقاقات الاختيارية لعملاء مكاتب المراجعة المتخصصة قطاعياً بالمقارنة بعملاء مكاتب المراجعة الأخرى، وكذلك يرتفع معامل استجابة الأرباح لعملاء المكاتب المتخصصة قطاعياً مقارنة بعملاء المكاتب غير المتخصصة قطاعياً، مما يشير إلى أن التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة يحسن من جودة الأرباح لعملاء المراجعة، ويحسن أيضاً من جودة الإفصاح للعملاء؛ لأن مكاتب المراجعة المتخصصة قطاعياً تمتلك معرفة وخبرة خاصة بصناعة العميل والتي تستغل بفعالية لمساعدة العملاء في تطوير استراتيجيات الإفصاح الخاصة بقطاعهم (Balsam et al., 2003, P.71; Krishnan, 2003, P.3; Velury, 2003, P.171; Dunn & Mayhew, 2004, P. 36).

٤. مدة الارتباط بالعميل:

يقصد بذلك طول عدد السنوات المتتابعة التي يظل فيها مكتب المراجعة يراجع حسابات العميل نفسه، وقد اختلف الباحثون فيما بينهم حول تأثير مدة الارتباط بالعميل على جودة المراجعة سواء كانت مدة الارتباط بالعميل يزيد أو يخفض من جودة المراجعة، حيث انقسم الباحثون إلى فريقين: الفريق الأول يرى أن طول مدة الارتباط بالعميل يزيد من جودة المراجعة، حيث يبررون ذلك بأن مدة الارتباط بالعميل تؤدي إلى زيادة فهم المراجع لطبيعة نشاط وصناعة العميل على عكس قصر مدة الارتباط بالعميل التي قد تخفض معرفة المراجع الجديد بطبيعة وصناعة العميل مما يقلل من كفاءة عملية المراجعة (Nagy, 2005, PP. 51-52)، بينما يرى الفريق الآخر أن قصر مدة الارتباط بالعميل يجذب مراجع ذات نظرة جديدة fresh look لعملية المراجعة مما يعد أمراً فعالاً لضمان استقلال المراجع الخارجي ومنع ظاهرة تسوق الرأي opinion shopping، بينما يرى هذا الفريق أيضاً أن طول الارتباط بين المراجع والعميل ينشئ علاقة ودية بينهما، وتجعل من العميل مصدرراً دائماً للدخل مما قد يؤدي إلى ضعف استقلال المراجعة مما يخفض من جودة عملية المراجعة، ويرى هذا الفريق أيضاً أن طول مدة الارتباط بالعميل يؤدي إلى زيادة الحوافز الاقتصادية للمراجع لدعم الاختيارات المحاسبية للعميل والتي تكون أكثر عدوانية والتي تمثل خروجاً على المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها

مما يؤدي في النهاية إلى فشل عملية المراجعة، علاوة على ما سبق فإن طول مدة الارتباط بالعميل قد يعوق قدرة المكتب على تطوير برامج مراجعة إبداعية ومبتكرة بسبب وجود تساهل وتراخي وثقة زائدة في العميل خلال سنوات الارتباط بينهم مما يمنع المراجع من ممارسة الشك المهني بطريقة فعالة (مبارك، ٢٠١٢، ص ٢٥٣؛ Diaz et al, 2015).

وينتقد التغيير الإلزامي للمراجع من ناحية التكلفة والعائد فتكاليف التغيير الإلزامي للمراجع تشتمل على: (أ) زيادة فشل المراجعة بسبب عدم إلمام المراجع الجديد لطبيعة نشاط ومخاطر صناعة العميل وذلك في السنوات الأولى للارتباط الجديد بين المراجع والعميل، (ب) زيادة مباشرة في التكاليف التي يتكبدها كل من مكتب المراجعة والعميل بسبب حاجة المراجع للحصول على معرفة كافية بطبيعة نشاط وممارسة العميل، أما منافع التغيير الإلزامي فهي الحصول على نظرة جديدة وتحسين استقلال المراجع (Chi et al., 2009, P. 362).

وقد حدد مجلس الإشراف والرقابة على شركات المحاسبة العامة في عام ٢٠١١ ثلاثة آثار سلبية محتملة مترتبة على التغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة (PCAOB, 2011)، (Cameran et al, 2015, P.4):

- في نهاية الفترة المحددة إلزامياً للعلاقة بين المراجع والعميل، يقل حافز المراجع المنتهي مدته في أداء عملية مراجعة ذات جودة مرتفعة لإدراكه بأنه لن يتم إعادة تعيينه، مما يولد مشكلة الخطر الأخلاقي للمراجع Moral Hazard، حيث لا يقوم المراجع المنتهي مدته مع العميل ببذل المجهود المناسب لإتمام عملية المراجعة بالشكل المناسب مما يؤدي بالتالي إلى تخفيض جودة المراجعة.

- تغيير المراجع قد يفرض تكاليف تحويل مرتفعة على العملاء، شاملة أتعاب مراجعة مرتفعة في حالة ارتفاع تكاليف بدء المراجعة، والتي يتم نقل عبئها على عميل المراجعة.

- مراجع الحسابات القادم بعد تغيير المراجع قد لا يؤدي عملية مراجعة مرتفعة الجودة، وذلك بسبب تأثيرات منحى التعلم، حتى مع مزاعم بأن المراجع يكون له نظرة جديدة لعملية المراجعة إلا أنه ينقصه خبرة وكفاءة المراجع السابق.

مما سبق يرى الباحثون أن طول مدة الارتباط بالعميل لا يعني بالضرورة تخفيض جودة المراجعة، بل على العكس قد يساهم مدة الارتباط بالعميل في زيادة فهم المراجعة لطبيعة نشاط العميل، وكذلك طبيعة المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة، وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة، وذلك شريطة

قيام مكتب المراجعة بممارسة المهنة من منظور التخصص القطاعي، وألا يقدم خدمات أخرى للعميل غير خدمات عملية المراجعة.

٥. تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة:

يقصد بالخدمات الأخرى بخلاف المراجعة (الخدمات الاستشارية) تلك الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي لعملائه، والتي تشمل على تقديم النصائح والاستشارات بخصوص الأمور المحاسبية، والتي تضمن الاستفادة من المهارات الفنية والمعرفية التي يحظى بها المراجع الخارجي وذلك بغرض تحديد أهداف العميل وتعريف المشكلات التي تواجهه وتقييم الفرص والبدائل المتاحة وصياغة الإجراءات المقترحة ومتابعة التنفيذ (سليم، ٢٠١٢، ص ١٤٠).

وقد اختلفت الدراسات السابقة فيما بينها حول تأثير تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة على جودة المراجعة، وانقسم أصحابها إلى فريقين: الفريق الأول يرى أن تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة يرتبط سلبياً مع جودة عملية المراجعة وحجة هذا الرأي أن تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة يؤدي إلى إنشاء تبعية اقتصادية بين المراجع والعميل مما يؤدي إلى ضعف استقلال المراجع ويقلل احتمال أن يعترض على عملائه عندما يواجه احتمال فقط الإيرادات الكبيرة الناتجة عن تقديم هذه الخدمات، وينتقد تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة من قبل مكتب المراجعة أيضاً في أنها قد تستخدم من قبل إدارة العملاء في تحقيق النتائج المرجوة، ويزيد معه احتمال عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها (Krauss & Zulch, 2013)، بينما يرى الفريق الآخر أن تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة يرتبط إيجابياً بجودة المراجعة، وحجتهم في ذلك أن تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة للعميل من قبل مكتب المراجعة يؤدي إلى زيادة التقارب بين المراجع والعميل مما يؤدي إلى زيادة معرفة المراجعة بطبيعة وصناعة العميل مما ينتج عنه زيادة جودة المراجعة، (Causholli et al., 2015).

وتدعيماً لاستقلال المراجع الخارجي حظرت المادة ٢٠١ من قانون ساربينز أوكسلي الأمريكي (Sarbanes- Oxley Act of 2002) مكاتب المراجعة من تقديم الخدمات الآتية (Sarbanes- Oxley Act of 2002, SEC. 201):

١- خدمات إمساك الدفاتر والخدمات الأخرى المرتبطة بالإثبات المحاسبي أو القوائم المالية لعميل المراجعة.

- ٢- خدمات تصميم وتنفيذ وتشغيل نظم المعلومات المالية.
 - ٣- خدمات التقويم والنتمين والخدمات الاكثوارية المرتبطة بشركات التأمين.
 - ٤- تقديم خدمات المراجعة الداخلية والوظائف الإدارية أو الموارد البشرية.
 - ٥- تقديم خدمات العمولة أو المضاربة أو مستشار استثماري، أو خدمات البنوك الاستثمارية.
 - ٦- الخدمات القانونية وخدمات الخبراء غير المرتبطة بعملية المراجعة.
- ومما سبق يرى الباحثين أن قيام مكتب المراجعة بتقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة لعملائه لا يرتبط في كل الأحوال بتخفيض استقلال المراجع الخارجي وبالتالي ضعف جودة المراجعة بل إن تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة، قد يساهم في تحسين جودة المراجعة في عدة حالات منها التزامه بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، وإفصاحه عن حجم الأتعاب من الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة، وممارسته لمهنة المراجعة الخارجية من منظور التخصص القطاعي، ووجود حوكمة شركات قوية لدى عميل المراجعة.

٦. درجة الخبرة العلمية والمهنية لأعضاء مكتب المراجعة:

يقصد بخبرة المراجع الخارجي مدى توافر التأهيل المهني اللائم للمراجع سواء كان علمياً أو عملياً وتوافر المهارات اللازمة لقيامه بمهامه وذلك نتيجة لتراكم المعرفة العلمية والعملية من أدائه لتلك المهام، وتعتمد خبرة المراجع الخارجي على ثلاث مقومات أساسية: وهي الممارسة المهنية، والتعليم المهني المستمر، والتخصص القطاعي في أنشطة العملاء، وتمثل الخبرة المهنية أهمية كبيرة للمراجع الخارجي إذ تساعده في ترشيد قراراته في جميع مراحل عملية المراجعة، وكذلك عند توزيع مهام المراجعة مما يؤدي إلى التوزيع الكفاء لها، وعند التعرف على هيكل معرفة المراجع ذي الخبرة للمساعدة في نقل الخبرة من جيل إلى جيل آخر، وفي تطوير نظم الخبرة ونظم دعم القرار في المراجعة، وفي تحليل قرارات المراجعين المبنية على الخبرة (شحاته، ٢٠١٥، ص ١٩؛ وشلبي، ٢٠٠٨، ص ١٤٣).

وقد بحثت عدة دراسات سابقة تأثير الخبرة المهنية على جودة المراجعة، فقد أشارت دراسة (Gramling et al., 2013, P.2) إلى أن التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة يؤدي إلى قيام مكاتب المراجعة بالمزيد من الاستثمارات في إعادة تأهيل وتدريب المراجعين وتكنولوجيا المعلومات في الصناعات المختلفة؛ وذلك لتحسين كفاءة عملية المراجعة وبالتالي مصداقية التقارير المالية، ولتقليل خطر التعرض للتقاضي من قبل الأطراف ذات المصلحة بالمنشأة، علاوة على ذلك فإن التخصص

القطاعي لمكتب المراجعة يساعده على تمييز المكتب عن المكاتب المنافسة مما يمكنهم من تحقيق عوائد أعلى من الخدمات التي يقدمها لعملاء بالمقارنة بالمكاتب المنافسة.

وانتهت دراسة (Cahan & Sun, 2015) إلى أن عملاء المراجعين أصحاب الخبرات الكبيرة ينخفض لهم المستوى المطلق للاستحقاقات الاختيارية بالمقارنة بعملاء المراجعين من أصحاب الخبرات الأقل، وخلصت دراسة (Chi et al., 2016) إلى وجود علاقة موجبة بين الخبرة والمعرفة العامة لشريك المراجعة وجودة عملية المراجعة، ولكن هذه النتيجة لا تنطبق في حالة كون الارتباط بين شريك المراجعة والعميل يقل عن خمس سنوات، وأظهرت دراسة (Gul et al., 2013) أن الصفات الشخصية للمراجع (خبرة المراجع ، والخلفية التعليمية، وتصنيف مكتب المراجعة) لها تأثير معنوي على جودة عملية المراجعة.

ومما سبق يرى الباحثون أن الخبرة المهنية للمراجع لها تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة من خلال قيامها بتحسين دقة الأحكام المهنية للمراجع، وكذلك في زيادة قدرة المراجع الخارجي في الحد من ممارسة عملائه لعمليات إدارة الأرباح.

٣/٥/٣ أثر جودة المراجعة الخارجية على السلوك غير المتماثل للتكلفة:

تعد المراجعة الخارجية آلية مهمة من آليات حوكمة الشركات والتي قد تكون فعالة للرقابة وتقييد السلوك الانتهازي للمديرين وتخفيض التصاق التكلفة. حيث تساهم المراجعة الخارجية في تخفيف عدم التماثل في المعلومات بين الأطراف المتعاقدة وتخفف من تكلفة الوكالة الداخلية من خلال استقلال عمل المراجع. ولا تعد المراجعة الخارجية فعالة فقط عند الإفصاح عن المعلومات ولكن أيضاً أثناء إجراءات التشغيل والإنتاج.

وقامت دراسة (Liang et al, 2015) للشركات المقيدة بالبورصة في الصين في الفترة من ٢٠٠٢ - ٢٠١٠ بتصنيف شركات المراجعة الخارجية إلى ثلاثة أنواع وهم الأربعة مكاتب الكبرى على المستوى الدولي، العشرة مكاتب الكبرى على المستوى المحلي، ومكاتب المراجعة الأخرى بخلاف العشرة الكبرى المحليين. وتوصلت نتائج الدراسة أن التصاق التكلفة من قبل مكاتب المراجعة الأربعة على المستوى الدولي قد تكون منخفضة، ولكن التصاق التكلفة بين الشركات التي يتم مراجعتها من قبل النوعين الأخيرين لا يوجد بينها اختلافات واضحة في نتائج الدراسة. وأن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى يمكن أن تقل بشكل أفضل من عدم التماثل في سلوك التكلفة والتي توفر دليلاً على جودة

المراجعة العالية لهذه الشركات. وتشير الدراسة أيضاً إلى أنه إذا كانت الآليات الأخرى فعالة في تخفيض تكاليف الوكالة فإن المراجعة الخارجية ليست هي العامل المسيطر في الإشراف ولكن إذا كانت الآليات الأخرى غير فعالة (قد تكون نسبة حصة كبار المساهمين أقل أو عندما تكون السوق المحلية أقل تطوراً) قد ينتج عنها ارتفاع في تكاليف الوكالة ومن ثم ارتفاع درجة عدم التماثل في سلوك التكلفة مما قد يزيد بشكل فعال من فوائد توظيف شركات المراجعة بجودة مرتفعة ويزيد من الطلب على خدمات المراجعة عالية الجودة ومن ثم فإن المراجعة الخارجية تكون أكثر أهمية.

وقد أوضح (Liang et al, 2015) أنه في ظل إشراف ضعيف لعملية المراجعة فإن المديرين يمكنهم تجميع التكاليف والقيام بممارسات إدارة الأرباح لإخفاء التأثير العكسي لالتصاق التكلفة على أداء المنشأة. ولكن في حالة وجود إشراف ورقابة قوية لعملية المراجعة فمن الصعوبة إخفاء التأثير العكسي للسلوك غير المتماثل للتكلفة. وذلك نظراً للصعوبات التي تواجه المديرين في ممارسات إدارة التكلفة والتي قد ينتج عنها انخفاض الدوافع الانتهازية للمديرين في ظل وجود إشراف المراجعة وبالتالي تخفيض عدم تماثل التكلفة. ومما سبق يتضح إمكانية وجود تأثير لجودة المراجعة الخارجية على اتجاه وقوة العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة والسلوك غير المتماثل للتكلفة.

١/٣/٥/٣ أثر حجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة:

يمكن لحجم مكتب المراجعة التأثير على السلوك غير المتماثل للتكلفة من خلال تقييد السلوك الانتهازي للمديرين الخارجيين وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف الخارجية مما يساعد على ترشيد قراراتهم. كما ان كبر حجم مكتب المراجعة يساعد الشركات علي اتخاذ قرارات معقولة وتخصيص رأس مالها بكفاءة، أيضاً تعمل المراجعة باستمرار علي إبقاء المستثمر علي دراية بسلوك المدراء التنفيذيين ومسار قرارات الاستثمار، مما يعزز الرقابة علي السلوكيات الانتهازية للمديرين التنفيذيين (Alvarado et al., 2019)؛ حيث اثبتت الدراسات أن شركات المراجعة الكبيرة تستطيع الانفاق علي التكنولوجيا المرتبطة بالمراجعة والتدريب وعادة لا تعتمد هذه المكاتب علي عميل معين مما يساعد علي مقاومة ضغوط العميل عند إصدار تقرير يتضمن تحفظات أو تقييد ممارسات إدارة الأرباح وهذا بدوره يساهم في تقديم خدمات عالية الجودة بما يؤدي في النهاية إلي التأثير علي السلوك غير المتماثل للتكلفة. وبالتالي يتوقع الباحثين وجود أثر محتمل لحجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة. ومن ثم يمكن استنباط الفرض الفرعي الرابع لهذه الدراسة وصياغته كما يلي:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتمثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية".

٢/٣/٥/٣ أثر درجة التخصص الصناعي على السلوك غير المتمثل للتكلفة:

يلعب المراجعين المتخصصون دوراً رقابياً مهماً في الشركات جنباً إلى جنب مع مجلس الإدارة، فمن المتوقع وجود أثر للتخصص الصناعي للمراجع على السلوك غير المتمثل للتكلفة وذلك من خلال مراقبة والحد من السلوك الانتهازي للمديرين ومن ثم التأثير على السلوك غير المتمثل للتكلفة (علي، ٢٠٢٠)؛ حيث أن للمراجع المتخصص القدرة على استنباط الأمور غير العادية التي قد تحدث في الشركة ويكون لها تأثير سلبي على قدرة الشركة على الاستمرار أو التي من شأنها الاضرار بمصالح بعض أصحاب المصلحة، ولا شك أن معرفة الإدارة بهذه القدرة للمراجع سيكون بمثابة رادعاً قويا لها يحول دون اتخاذ القرارات الانتهازية. كما تساهم درجة التخصص الصناعي للمراجع في تدعيم حوكمة الشركات والتوكيد على الرقابة الداخلية من خلال تقليل مشاكل الوكالة والحد من تعارض المصالح بين الأطراف المختلفة. ومن ثم يمكن استنباط الفرض الفرعي الخامس لهذه الدراسة وصياغته كما يلي:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة التخصص الصناعي على السلوك غير المتمثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية".

٣/٣/٥/٣ أثر نوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتمثل للتكلفة:

تعد المراجعة الخارجية أداة هامة بالنسبة للأطراف الخارجية لتوفير تأكيد فيما يتعلق بمصداقية التقارير المالية، ورغم ذلك فإن اكتشاف الغش والتلاعب في هذه التقارير يعتمد على جودة المراجعة (Habbash and Alghamdi, 2017). وفي هذا السياق أشارت دراسة (Machado, 2018) إلى أن المراجعة عالية الجودة تسهم في تخفيض الأخطاء والمعلومات المضللة التي تتضمنها التقارير المالية وهذا بدوره يساعد على تقييد السلوك الانتهازي للإدارة. كما أثبتت دراسة (Lai and Liu, 2018) ان المراجعة عالية الجودة تسهم في تخفيض تكاليف الوكالة من خلال دوران أساسيان هما الدور الرقابي؛ حيث تسهم المراجعة عالية الجودة في تقييد السلوك الانتهازي وتوفير معلومات تتسم بالمصداقية للأطراف الخارجية لمراقبة سلوك الإدارة ومن ثم تخفض قدرتها على التصرف بطريقة تضر بمصالحهم. والدور الإعلامي؛ حيث تسهم المراجعة عالية الجودة في تحسين جودة التقارير المالية وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف الخارجية مما يساعد على ترشيد قراراتهم.

وتوصلت دراسة (Lin et al., 2014) إلي أن المراجعة الثنائية تحد من ممارسات إدارة الأرباح. كما توصلت دراسة (Machado, 2018) إلي ان مكاتب المراجعة الكبيرة تسهم في تقييد الممارسات الانتهازية. وتوصلت دراسة (مشابط، ٢٠٢٠) إلي وجود علاقة معنوية سالبة بين تطبيق المراجعة المشتركة وإدارة الأرباح، وهذا يشير إلي انخفاض ممارسات إدارة الأرباح في ظل تطبيق المراجعة المشتركة. ومما سبق يتضح للباحثين وجود علاقة عكسية بين نوع مدخل المراجعة الخارجية والسلوك الانتهازي للإدارة وبالتالي انخفاض عدم تماثل التكلفة. ومن هنا يتوقع الباحثين وجود أثر محتمل لنوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة. ومن ثم يمكن استنباط الفرض الفرعي السادس لهذه الدراسة وصياغته كما يلي:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية".

٤. الدراسة الميدانية:

١/٤ الهدف من الدراسة الميدانية.

يتمثل الهدف من الدراسة في اختبار أثر خصائص مجلس الإدارة وجودة المراجعة الخارجية على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية. وذلك من خلال تحديد أثر حجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية، وتحديد أثر استقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية، وتحديد أثر عدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية، وتحديد أثر حجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية، وتحديد أثر درجة التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية، وتحديد أثر نوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة هل يوجد أثر لحجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية.

٢/٤ مجتمع وعينة وفترة الدراسة الميدانية:

يتمثل مجتمع الدراسة من جميع العاملين في الشركات المساهمة الكويتية، وقد تم اختيار عينة من العاملين بالشركات المساهمة الكويتية والمراجعين الداخليين والخارجيين، والمحللين الماليين.

وتم اختيار مفردات العينة وفقاً لمعيار احصائي هو الطريقة العشوائية، ومعيار إمكانية الوصول إلى البيانات وتتميز طريقة الاختيار العشوائي بأنها تتيح فرصة لكل مفردة من مفردات المجتمع للاختيار ضمن العينة، وبذلك فإن العينة العشوائية تكون ممثلة لمجتمع الدراسة تمثيلاً جيداً. وتمت هذه الدراسة خلال العام الميلادي ٢٠٢٣ وتم توزيع قوائم الاستقصاء والتي بلغ عددها ٢٠٠ استمارة على عينة من الفئات السابق ذكرها واستلم الباحثون منها ١٨٨ استمارة، تم استبعاد منها (١٢) استمارة حيث خضعت (١٧٦) استمارة استقصاء للتحليل الإحصائي، ويمكن توضيح ذلك كما بالجدول رقم (١).

الجدول رقم (١)

توزيع الاستمارات وفقاً لفئات عينة الدراسة

م	فئة المستقصين	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المستلمة	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات السليمة	معدل السلامة
١	المراجعين الداخليين	٦٥	٦١	٣	٥٨	٩٥,١%
٢	الراجعين الخارجيين	٥٧	٥٤	٥	٤٩	٩٠,٧%
٣	المحللين الماليين	٧٨	٧٣	٤	٦٩	٩٤,٥%
٤	الإجمالي	٢٠٠	١٨٨	١٢	١٧٦	٩٣,٦%

٣/٤ اختبارات صلاحية البيانات واختبار فروض البحث:

يشتمل هذا القسم على اختبارات صلاحية البيانات والتي تشتمل على اختبارات لتحديد هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

١/٣/٤ إختبار توزيع البيانات

وتظهر نتائج اختبار كولمجروف سميرنوف Kolmogorov-Smirnov (K-S) أن قيمة مستوي الدلالة Asymp. Sig لجميع فقرات قائمة الاستقصاء تبلغ ٠,٠٠٠,٠٠٠، مما يشير إلى أن بيانات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك لأن مستوي الدلالة Asymp. Sig لجميع فقرات الاستقصاء يقل عن مستوي المعنوية المقبول ٠,٠٥. لذا، فإن الباحثون سيستخدم أساليب الاختبارات اللامعلمية Non-Parametric Tests لتفسير بيانات الدراسة، وذلك لأن بيانات الدراسة لا تأخذ شكل التوزيع الطبيعي، الأمر الذي يشير إلى عدم صلاحية أساليب الاختبارات المعلمية لتفسير بيانات تلك الدراسة.

٢/٣/٤ نتائج اختبار فروض البحث:

١/٢/٣/٤ نتائج اختبار الفرض البحثي الفرعي الأول:

يهدف الفرض الفرعي الأول إلي تحديد أثر حجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتمثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكوبتية، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن (٣) نقاط يرمز لها بالرموز من ١- ٣. ويوضح الجدول رقم (٢) التالي نتائج التحليل الاحصائي لبيانات الفرض الفرعي الأول، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (٢)

نتائج التحليل الإحصائي لبيانات اختبار الفرض الفرعي الأول

Descriptive Statistics				
Chi-Square	Friedman Test	Mean		
مستوي الدلالة Asymp. Sig.	قيمة Chi-Square	المتوسط الرتبة	العبارات	م

0.000	31.114	1	12.96	4.7102	يؤثر حجم مجلس الإدارة في القرارات الإدارية التي تؤدي إلى ظهور السلوك غير المتمثل للتكلفة.	١
0.000	68.698	2	12.47	4.6591	يساعد الحجم الكبير لمجلس الإدارة في الحد من ظهور السلوك غير المتمثل للتكلفة الناتج من القرارات الإدارية الانتهازية.	٢
0.000	78.291	3	11.82	4.5058	أن مجالس الإدارة الكبيرة يمكنها القيام بالمزيد من المراقبة وإمداد الشركات بالتنوع الذي يوفر لها موارد بالغة الأهمية، كما يمكنها التخفيف في هيمنة المدير التنفيذي، وبالتالي الحد من ظهور السلوك غير المتمثل للتكلفة.	٣

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

ويتضح من نتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة ما يلي:

أولاً: نتائج التحليل استناداً للمتوسط الحسابي Mean:

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (٢) السابق ما يلي:

١. بالنسبة للفقرة رقم (١)، فقد حصلت علي متوسط تكرارات قدره (4.7102)، وهذا المتوسط

يزيد عن (٣,٥) درجة، مما يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة على أن حجم مجلس الإدارة

يؤثر في القرارات الإدارية التي تؤدي إلي ظهور السلوك غير المتمثل للتكلفة.

٢. قبول أفراد عينة الدراسة لجميع فقرات الفرض الفرعي الأول المرتبط بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك لحصول تلك الفقرات علي متوسط حسابي يتراوح ما بين (٤,٥٠٥٨ - ٤,٧١٥١)، وهذه المتوسطات تزيد عن (٣,٥) درجة، الأمر الذي يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بشأن وجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

ثانياً: نتائج إختبار Friedman Test:

ويستخدم هذا الاختبار في ترتيب المتغيرات وفقاً لأهميتها النسبية لتحديد أثر حجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٣/٥) السابق ما يلي:

١. تعد الفقرة رقم (١) الدور الأكثر أهمية لأثر حجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٢,٩٦). وتشير تلك الفقرة إلى أن حجم مجلس الإدارة يؤثر في القرارات الإدارية التي تؤدي إلى ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة.
٢. تحتل الفقرة (٢) الترتيب الثاني من حيث الأهمية عن أثر حجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٢,٤٧). وتشير تلك الفقرة إلى أن الحجم الكبير لمجلس الإدارة يساعد في الحد من ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة الناتج من القرارات الإدارية الانتهازية.
٣. وتأتي الفقرة (٣) في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية عن أثر حجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١١,٨٢). وتشير تلك الفقرة إلى أن مجالس الإدارة الكبيرة يمكنها القيام بالمزيد من المراقبة وإمداد الشركات بالتنوع الذي يوفر لها موارد بالغة الأهمية، كما يمكنها التخفيف في هيمنة المدير التنفيذي، وبالتالي الحد من ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة.

ثالثاً: نتائج إختبار Chi-Square:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٢) السابق ما يلي:

١. أن جميع الفقرات التي أشارت إليها الدراسة النظرية لتحديد أثر حجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة تعد معنوية، وذلك لأن قيمة Chi-Square المحسوبة لجميع الفقرات تتراوح ما بين (٣١,١١٤ - ٧٨,٢٩١)، وهذه القيمة تزيد عن قيمة Chi-Square

الجدولية التي تبلغ ٠,٣٥,٥٩ عند درجات حرية ٣ ومستوي معنوية ٠,٠٥, وتشير تلك النتيجة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتمائل للتكلفة. ٢. يبلغ مستوي الدلالة المحسوبة لجميع الفقرات (٠,٠٠٠), وهذا المستوي يقل عن مستوي المعنوية المقبول (٠,٠٥), الأمر الذي يدعم صحة النتيجة السابقة بشأن اتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص وجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتمائل للتكلفة.

وبناء عليه، واستناداً لنتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة يمكن قبول الفرض البحثي الفرعي الأول القائل بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتمائل للتكلفة.

٢/٢/٣/٤ نتائج اختبار الفرض البحثي الفرعي الثاني:

يهدف الفرض الفرعي الثاني إلى تحديد أثر استقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتمائل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن (٣) نقاط يرمز لها بالرموز من ١-٣. ويوضح الجدول رقم (٣) التالي نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الأول، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (٣)

نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الثاني

Descriptive Statistics					
Chi-Square		Friedman Test		Mean	
مستوي الدلالة	قيمة Chi_Square	الترتيب	متوسط الرتب		العبارات
Asymp. Sig.					م
0.000	96.693	1	11.64	4.596 6	١ يؤثر استقلال مجلس الإدارة في القرارات الإدارية التي تؤدي إلى ظهور السلوك غير المتمائل للتكلفة.

0.000	78.012	2	11.38	4.534 9	يساعد زيادة استقلال مجلس الإدارة في الحد من ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة الناتج من القرارات الإدارية الانتهازية.	٢
0.000	79.852	3	11.07	4.534 1	كلما كان هناك مديرين مستقلين خارجيين كلما أدى ذلك إلى انخفاض عدم تماثل التكلفة.	٣

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

ويتضح من نتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة ما يلي:

أولاً: نتائج التحليل استناداً للمتوسط الحسابي Mean:

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (٢) السابق ما يلي:

١. بالنسبة للفقرة رقم (١)، فقد حصلت علي متوسط تكرارات قدره (4.5966)، وهذا المتوسط يزيد عن (٣,٥) درجة، مما يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة على أن استقلال مجلس الإدارة يؤثر في القرارات الإدارية التي تؤدي إلي ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة.
٢. قبول أفراد عينة الدراسة لجميع فقرات الفرض الفرعي الثاني المرتبط بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك لحصول تلك الفقرات علي متوسط حسابي يتراوح ما بين (٤,٥٣٤١ - ٤,٥٩٦٦)، وهذه المتوسطات تزيد عن (٣,٥) درجة، الأمر الذي يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بشأن وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

ثانياً: نتائج إختبار Friedman Test:

ويستخدم هذا الاختبار في ترتيب المتغيرات وفقاً لأهميتها النسبية لتحديد أثر استقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٣) السابق ما يلي:

١. تعد الفقرة رقم (١) الدور الأكثر أهمية لأثر حجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١١,٦٤). وتشير تلك الفقرة إلى أن استقلال مجلس الإدارة يؤثر في القرارات الإدارية التي تؤدي إلي ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة.

٢. تحتل الفقرة (٢) الترتيب الثاني من حيث الأهمية عن أثر استقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١١,٣٨). وتشير تلك الفقرة إلى أن زيادة استقلال مجلس الإدارة يساعد في الحد من ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة الناتج من القرارات الإدارية الانتهازية.
٣. وتأتي الفقرة (٣) في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية عن أثر استقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١١,٠٧). وتشير تلك الفقرة إلى أنه كلما كان هناك مديرين مستقلين خارجيين كلما أدى ذلك إلى انخفاض عدم تماثل التكلفة.

ثالثاً: نتائج إختبار Chi-Square:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٣) السابق ما يلي:

١. أن جميع الفقرات التي أشارت إليها الدراسة النظرية لتحديد أثر استقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة تعد معنوية، وذلك لأن قيمة Chi-Square المحسوبة لجميع الفقرات تتراوح ما بين (٧٨,٢٩١ – ٩٦,٦٩٣)، وهذه القيمة تزيد عن قيمة Chi-Square الجدولية التي تبلغ ٠٣٥,٥٩ عند درجات حرية ٣ ومستوي معنوية ٠,٠٥، وتشير تلك النتيجة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.
٢. يبلغ مستوي الدلالة المحسوبة لجميع الفقرات (٠,٠٠٠)، وهذا المستوي يقل عن مستوي المعنوية المقبول (٠,٠٥)، الأمر الذي يدعم صحة النتيجة السابقة بشأن اتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

وبناء عليه، واستناداً لنتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة يمكن قبول الفرض البحثي الفرعي الثاني القائل بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

٣/٢/٣/٤ نتائج اختبار الفرض البحثي الفرعي الثالث:

يهدف الفرض الفرعي الثالث إلى تحديد أثر عدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن نقطتين يرمز لها بالرموز من ١- ٢. ويوضح الجدول رقم (٤) التالي نتائج التحليل الاحصائي لبيانات الفرض الفرعي الثالث، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (٤)

نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الثالث

Descriptive Statistics					
Chi-Square		Friedman Test		Mean	
مستوي الدلالة Asymp. Sig.	قيمة Chi_ Square	الترتيب	متوسط الرتب		العبارات
0.000	155.602	1	13.46	4.7500	١ يؤثر عدد اجتماعات مجلس الإدارة في القرارات الإدارية التي تؤدي إلي ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة.
0.000	102.28 4	2	11.93	4.6193	٢ يساعد زيادة عدد اجتماعات مجلس الإدارة في الحد من ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة الناتج من القرارات الإدارية الانتهازية.

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

ويتضح من نتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة ما يلي:

أولاً: نتائج التحليل استناداً للمتوسط الحسابي Mean:

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (٢) السابق ما يلي:

١. بالنسبة للفقرة رقم (١)، فقد حصلت علي متوسط تكرارات قدره (4.7500)، وهذا المتوسط يزيد عن (٣,٥) درجة، مما يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة على أن عدد اجتماعات مجلس الإدارة يؤثر في القرارات الإدارية التي تؤدي إلي ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة.
٢. قبول أفراد عينة الدراسة لجميع فقرات الفرض الفرعي الثالث المرتبط بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لعدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك لحصول تلك الفقرات علي متوسط حسابي يتراوح ما بين (٤,٦١٩٣ – ٤,٧٥٠٠)، وهذه المتوسطات تزيد عن (٣,٥) درجة، الأمر الذي يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بشأن وجود أثر ذو دلالة إحصائية لعدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل

للتكلفة.

ثانياً: نتائج اختبار Friedman Test:

ويستخدم هذا الاختبار في ترتيب المتغيرات وفقاً لأهميتها النسبية لتحديد أثر عدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٤) السابق ما يلي:

١. تعد الفقرة رقم (١) الدور الأكثر أهمية لأثر عدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٢,٩٦). وتشير تلك الفقرة إلى أن عدد اجتماعات مجلس الإدارة يؤثر في القرارات الإدارية التي تؤدي إلى ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة.
٢. تحل الفقرة (٢) الترتيب الثاني من حيث الأهمية عن أثر عدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٢,٤٧). وتشير تلك الفقرة إلى أن زيادة عدد اجتماعات مجلس الإدارة يساعد في الحد من ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة الناتج من القرارات الإدارية الانتهازية.

ثالثاً: نتائج اختبار Chi-Square:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٤) السابق ما يلي:

١. أن جميع الفقرات التي أشارت إليها الدراسة النظرية لتحديد أثر عدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة تعد معنوية، وذلك لأن قيمة Chi-Square المحسوبة لجميع الفقرات تتراوح ما بين (١٠٢,٢٨٤ - ١٥٥,٦٠٢)، وهذه القيمة تزيد عن قيمة Chi-Square الجدولية التي تبلغ ٠٣٥,٥٩ عند درجات حرية ٣ ومستوي معنوية ٠,٠٥، وتشير تلك النتيجة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لعدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.
٢. يبلغ مستوي الدلالة المحسوبة لجميع الفقرات (٠,٠٠٠)، وهذا المستوي يقل عن مستوي المعنوية المقبول (٠,٠٥)، الأمر الذي يدعم صحة النتيجة السابقة بشأن اتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص وجود أثر ذو دلالة إحصائية لعدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

وبناء عليه، واستناداً لنتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة يمكن قبول الفرض البحثي الفرعي الثالث القائل بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لعدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

٤/٢/٣/٤ نتائج اختبار الفرض البحثي الفرعي الرابع:

يهدف الفرض الفرعي الرابع إلي تحديد أثر حجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن (٣) نقاط يرمز لها بالرموز من ١-٣. ويوضح الجدول رقم (٥) التالي نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الرابع، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (٥)

نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الرابع

Descriptive Statistics					
Chi-Square		Friedman Test		Mean	
مستوي الدلالة	قيمة Chi-Square	الترتيب	متوسط الترتيب		العبارات
Asymp. Sig.					م
0.000	93.709	2	12.31	4.6648	١
					يمكن لحجم مكتب المراجعة التأثير على السلوك غير المتماثل للتكلفة من خلال تقبيد السلوك الانتهازي للمديرين الخارجيين وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف الخارجية

0.000	20.4 55	1	12.4 7	4.70 93	٢ أن كبير حجم مكتب المراجعة يساعد الشركات علي اتخاذ قرارات معقولة وتخصيص رأس مالها بكفاءة، و إبقاء المستثمر علي دراية بسلوك المدراء التنفيذيين ومسار قرارات الاستثمار وبالتالي تخفيض السلوك غير المتمائل للتكلفة.
0.000	85.5 47	3	11.3 9	4.67 44	٣ أن شركات المراجعة الكبيرة تستطيع الانفاق علي التكنولوجيا المرتبطة بالمراجعة والتدريب وعادة لا تعتمد هذه المكاتب علي عميل معين مما يساعد علي مقاومة ضغوط العميل عند إصدار تقرير يتضمن تحفظات أو تقييد ممارسات إدارة الأرباح وهذا بدوره يسهم في الحد من السلوك غير المتمائل للتكلفة

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

ويتضح من نتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة ما يلي:

أولاً: نتائج التحليل استناداً للمتوسط الحسابي Mean:

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (٥) السابق ما يلي:

١. بالنسبة للفقرة رقم (٢)، فقد حصلت علي متوسط تكرارات قدره (4.7093)، وهذا المتوسط يزيد عن (٣,٥) درجة، مما يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة على أن كبير حجم مكتب المراجعة يساعد الشركات علي اتخاذ قرارات معقولة وتخصيص رأس مالها بكفاءة، و إبقاء المستثمر علي دراية بسلوك المدراء التنفيذيين ومسار قرارات الاستثمار وبالتالي تخفيض السلوك غير المتمائل للتكلفة.
٢. قبول أفراد عينة الدراسة لجميع فقرات الفرض الفرعي الرابع المرتبط بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتمائل للتكلفة، وذلك لحصول تلك الفقرات علي متوسط حسابي يتراوح ما بين (٤,٦٦٤٨ – ٤,٧٠٩٣)، وهذه المتوسطات تزيد عن (٣,٥) درجة، الأمر الذي يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بشأن

وجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

ثانياً: نتائج اختبار Friedman Test:

ويستخدم هذا الاختبار في ترتيب المتغيرات وفقاً لأهميتها النسبية لتحديد أثر حجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٥) السابق ما يلي:

١. تعد الفقرة رقم (٢) الدور الأكثر أهمية لأثر حجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٢,٤٧). وتشير تلك الفقرة إلى أن كبر حجم مكتب المراجعة يساعد الشركات على اتخاذ قرارات معقولة وتخصيص رأس مالها بكفاءة، وإبقاء المستثمر على دراية بسلوك المدراء التنفيذيين ومسار قرارات الاستثمار وبالتالي تخفيض السلوك غير المتماثل للتكلفة.

٢. تحتل الفقرة (١) الترتيب الثاني من حيث الأهمية عن أثر حجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٢,٣١). وتشير تلك الفقرة إلى أنه يمكن لحجم مكتب المراجعة التأثير على السلوك غير المتماثل للتكلفة من خلال تقييد السلوك الانتهازي للمديرين الخارجيين وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف الخارجية.

٣. وتأتي الفقرة (٣) في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية عن أثر حجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١١,٣٩). وتشير تلك الفقرة إلى أن شركات المراجعة الكبيرة تستطيع الانفاق على التكنولوجيا المرتبطة بالمراجعة والتدريب وعادة لا تعتمد هذه المكاتب على عميل معين مما يساعد على مقاومة ضغوط العميل عند إصدار تقرير يتضمن تحفظات أو تقييد ممارسات إدارة الأرباح وهذا بدوره يساهم في الحد من السلوك غير المتماثل للتكلفة.

ثالثاً: نتائج اختبار Chi-Square:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٥) السابق ما يلي:

١. أن جميع الفقرات التي أشارت إليها الدراسة النظرية لتحديد أثر حجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة تعد معنوية، وذلك لأن قيمة Chi-Square المحسوبة لجميع الفقرات تتراوح ما بين (٢٠,٤٥٥ – ٩٣,٧٠٩)، وهذه القيمة تزيد عن قيمة Chi-Square

الجدولية التي تبلغ ٠٣٥,٥٩ عند درجات حرية ٣ ومستوي معنوية ٠,٠٥، وتشير تلك النتيجة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة. ٢. يبلغ مستوي الدلالة المحسوبة لجميع الفقرات (٠,٠٠٠)، وهذا المستوي يقل عن مستوي المعنوية المقبول (٠,٠٥)، الأمر الذي يدعم صحة النتيجة السابقة بشأن اتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص وجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

وبناء عليه، واستناداً لنتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة يمكن قبول الفرض البحثي الفرعي الرابع القائل بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

٥/٢/٣/٤ نتائج اختبار الفرض البحثي الفرعي الخامس:

يهدف الفرض الفرعي الأول إلي تحديد أثر حجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن (٣) نقاط يرمز لها بالرموز من ١- ٣. ويوضح الجدول رقم (٦) التالي نتائج التحليل الاحصائي لبيانات الفرض الفرعي الخامس، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (٦)

نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الخامس

Descriptive Statistics					
Chi-Square		Friedman Test		Mean	
مستوي الدلالة Asymp . Sig.	قيمة Chi_Square	الترتيب	متوسط الرتب		العبارات
0.000	71.330	1	13.27	4.7386	١ يساعد الصناعي للمراجع في الحد من السلوك غير المتماثل للتكلفة وذلك من خلال مراقبة والحد من السلوك الانتهازي للمديرين

0.000	155.602	3	12.49	4.6705	٢ أن للمراجع المتخصص القدرة علي استنباط الأمور غير العادية التي قد تحدث في الشركة ويكون لها تأثير سلبي علي قدرة الشركة علي الاستمرار أو التي من شأنها الاضرار بمصالح بعض أصحاب المصلحة، ولا شك أن معرفة الإدارة بهذه القدرة للمراجع سيكون بمثابة رادعاً قوياً لها يحول دون اتخاذ القرارات الانتهازية وبالتالي الحد من السلوك غير المتمثل للتكلفة.
0.000	8.205	2	12.56	4.6761	٣ تساهم درجة التخصص الصناعي للمراجع في تدعيم حوكمة الشركات والتوكيد على الرقابة الداخلية من خلال تقليل مشاكل الوكالة والحد من تعارض المصالح بين الأطراف المختلفة وبالتالي الحد من السلوك غير المتمثل للتكلفة.

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

ويتضح من نتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة ما يلي:

أولاً: نتائج التحليل استناداً للمتوسط الحسابي Mean:

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (٦) السابق ما يلي:

١. بالنسبة للفقرة رقم (١)، فقد حصلت علي متوسط تكرارات قدره (4.7386)، وهذا المتوسط يزيد عن (٣,٥) درجة، مما يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة على أن التخصص الصناعي للمراجع يساعد في الحد من السلوك غير المتمثل للتكلفة وذلك من خلال مراقبة والحد من السلوك الانتهازي للمديرين.
٢. قبول أفراد عينة الدراسة لجميع فقرات الفرض الفرعي الأول المرتبط بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على السلوك غير المتمثل للتكلفة، وذلك

لحصول تلك الفقرات علي متوسط حسابي يتراوح ما بين (٤,٦٧٠٥ - ٤,٧٣٨٦)، وهذه المتوسطات تزيد عن (٣,٥) درجة، الأمر الذي يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بشأن وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

ثانياً: نتائج إختبار Friedman Test:

ويستخدم هذا الاختبار في ترتيب المتغيرات وفقاً لأهميتها النسبية لتحديد أثر درجة التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٦) السابق ما يلي:

١. تعد الفقرة رقم (١) الدور الأكثر أهمية لأثر درجة التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٢,٩٦). وتشير تلك الفقرة إلى أن التخصص الصناعي للمراجع يساعد في الحد من السلوك غير المتماثل للتكلفة وذلك من خلال مراقبة والحد من السلوك الانتهازي للمديرين.
٢. تحتل الفقرة (٣) الترتيب الثاني من حيث الأهمية عن أثر درجة التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٢,٤٧). وتشير تلك الفقرة إلى أن درجة التخصص الصناعي للمراجع تساهم في تدعيم حوكمة الشركات والتوكيد على الرقابة الداخلية من خلال تقليل مشاكل الوكالة والحد من تعارض المصالح بين الأطراف المختلفة وبالتالي الحد من السلوك غير المتماثل للتكلفة.
٣. وتأتي الفقرة (٢) في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية عن أثر درجة التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١١,٨٢). وتشير تلك الفقرة إلى أن للمراجع المتخصص القدرة علي استنباط الأمور غير العادية التي قد تحدث في الشركة ويكون لها تأثير سلبي علي قدرة الشركة علي الاستمرار أو التي من شأنها الاضرار بمصالح بعض أصحاب المصلحة، ولا شك أن معرفة الإدارة بهذه القدرة للمراجع سيكون بمثابة رادعاً قويا لها يحول دون اتخاذ القرارات الانتهازية وبالتالي الحد من السلوك غير المتماثل للتكلفة.

ثالثاً: نتائج إختبار Chi-Square:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٢) السابق ما يلي:

١. أن جميع الفقرات التي أشارت إليها الدراسة النظرية لتحديد أثر درجة التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة تعد معنوية، وذلك لأن قيمة Chi-Square المحسوبة لجميع الفقرات تتراوح ما بين (٧١,٣٣٠ - ١٥٥,٦٠٢)، وهذه القيمة تزيد عن قيمة Chi-Square الجدولية التي تبلغ ٠٣٥,٥٩ عند درجات حرية ٣ ومستوي معنوية ٠,٠٥، وتشير تلك النتيجة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

٢. يبلغ مستوي الدلالة المحسوبة لجميع الفقرات (٠,٠٠٠)، وهذا المستوي يقل عن مستوي المعنوية المقبول (٠,٠٥)، الأمر الذي يدعم صحة النتيجة السابقة بشأن اتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

وبناء عليه، واستناداً لنتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة يمكن قبول الفرض البحثي الفرعي الخامس القائل بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

٦/٢/٣/٤ نتائج اختبار الفرض البحثي الفرعي السادس:

يهدف الفرض الفرعي السادس إلي تحديد أثر نوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الاعمال الكويتية، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن (٣) نقاط يرمز لها بالرموز من ١ - ٣. ويوضح الجدول رقم (٧) التالي نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي السادس، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (٧)

نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي السادس

Descriptive Statistics					
Chi-Square		Friedman Test		Mean	
مستوي الدلالة	قيمة Chi-Square	الترتيب	متوسط الرتب		العبارات
Asymp. Sig.					م

1	تساعد المراجعة الثنائية في الحد من ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة الناتج من القرارات الإدارية الانتهازية وممارسات إدارة الأرباح	4.659 1	11.03	2	87.48 9	0.000
2	تساعد المراجعة المشتركة في الحد من ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة الناتج من القرارات الإدارية الانتهازية وممارسات إدارة الأرباح	4.676 1	11.11	1	88.10 2	0.000
3	تساعد المراجعة المزدوجة في الحد من ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة الناتج من القرارات الإدارية الانتهازية وممارسات إدارة الأرباح	4.552 3	10.31	3	121.0 34	0.000

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

ويتضح من نتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة ما يلي:

أولاً: نتائج التحليل استناداً للمتوسط الحسابي Mean:

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (٢) السابق ما يلي:

1. بالنسبة للفقرة رقم (٢)، فقد حصلت علي متوسط تكرارات قدره (4.6761)، وهذا المتوسط يزيد عن (٣,٥) درجة، مما يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة على أن المراجعة المشتركة تساعد في الحد من ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة الناتج من القرارات الإدارية الانتهازية وممارسات إدارة الأرباح.
2. قبول أفراد عينة الدراسة لجميع فقرات الفرض الفرعي السادس المرتبط بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لنوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك لحصول تلك الفقرات علي متوسط حسابي يتراوح ما بين (٤,٥٥٢٣ – ٤,٦٧٦١)، وهذه المتوسطات تزيد عن (٣,٥) درجة، الأمر الذي يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بشأن وجود أثر ذو دلالة إحصائية لنوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

ثانياً: نتائج إختبار Friedman Test:

ويستخدم هذا الاختبار في ترتيب المتغيرات وفقاً لأهميتها النسبية لتحديد أثر نوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٧) السابق ما يلي:

١. تعد الفقرة رقم (٢) الدور الأكثر أهمية لأثر نوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٢,٩٦). وتشير تلك الفقرة إلى أن المراجعة المشتركة تساعد في الحد من ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة الناتج من القرارات الإدارية الانتهازية وممارسات إدارة الأرباح.
٢. تحتل الفقرة (١) الترتيب الثاني من حيث الأهمية عن أثر نوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٢,٤٧). وتشير تلك الفقرة إلى أن المراجعة الثنائية تساعد في الحد من ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة الناتج من القرارات الإدارية الانتهازية وممارسات إدارة الأرباح.
٣. وتأتي الفقرة (٣) في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية عن أثر نوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١١,٨٢). وتشير تلك الفقرة إلى أن المراجعة المزدوجة تساعد في الحد من ظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة الناتج من القرارات الإدارية الانتهازية وممارسات إدارة الأرباح.

ثالثاً: نتائج إختبار Chi-Square:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٧) السابق ما يلي:

٤. أن جميع الفقرات التي أشارت إليها الدراسة النظرية لتحديد أثر نوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة تعد معنوية، وذلك لأن قيمة Chi-Square المحسوبة لجميع الفقرات تتراوح ما بين (٧٨,٢٩١ - ١٢١,٠٣٤)، وهذه القيمة تزيد عن قيمة Chi-Square الجدولية التي تبلغ ٠٣٥,٥٩ عند درجات حرية ٣ ومستوي معنوية ٠,٠٥، وتشير تلك النتيجة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لنوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.
٥. يبلغ مستوي الدلالة المحسوبة لجميع الفقرات (٠,٠٠٠)، وهذا المستوي يقل عن مستوي المعنوية المقبول (٠,٠٥)، الأمر الذي يدعم صحة النتيجة السابقة بشأن اتفاق أفراد عينة

الدراسة بخصوص وجود أثر ذو دلالة إحصائية لنوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

وبناء عليه، واستناداً لنتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة يمكن قبول الفرض البحثي الفرعي السادس القائل بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لنوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة.

وبناء على نتائج اختبار الفروض الفرعية يمكن قبول الفرض البحثي الرئيسي الذي ينص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص مجلس الإدارة وجودة المراجعة الخارجية على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية"

٥. نتائج وتوصيات البحث.

١/٥ نتائج البحث

توصلت الدراسة إلى وجود أثر جوهري لخصائص مجلس الإدارة وجودة المراجعة الخارجية على السلوك غير المتماثل للتكلفة، حيث:

١. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية.
٢. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلال مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية.
٣. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعدد اجتماعات مجلس الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية.
٤. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية.
٥. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية.
٦. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنوع مدخل المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة هل يوجد أثر لحجم مكتب المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكلفة في بيئة الأعمال الكويتية.

٢/٥ توصيات البحث: يوصي الباحثون بما يلي:

١. علي المحاسبين الإداريين ومحاسبي التكاليف إدراك السلوك غير المتماثل للتكاليف، وذلك من أجل تحسين وتطوير نماذج تقدير وتخطيط التكاليف عند إعداد الموازنات التخطيطية أو عند التنبؤ بالأرباح المستقبلية أو غيره من الأغراض. فالاعتماد على المفهوم التقليدي لسلوك التكلفة، غالباً يترتب عليه تقديرات غير دقيقة مما يؤثر تأثيراً سلبياً علي المعلومات التي تنتجها أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والتي تستخدم لدعم اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
٢. ضرورة التزام الشركات بالفصل بين مناصبي الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة، وذلك لتجنب التأثيرات السلبية للجمع بين المنصبين علي قرارات تسوية الموارد، وأيضاً تجنب تأثيراته السلبية علي فعالية الرقابة علي الإدارة التنفيذية.
٣. يجب علي هيئة الرقابة المالية زيادة الاهتمام بمجالس الإدارة وخاصة تشكيل المجلس وتحفيز الشركات علي الامتثال الحقيقي لأفضل ممارسات حومة الشركات، كما يجب منح اهتمام إضافي لتعزيز الممارسات المتعلقة بزيادة استقلالية مجلس الإدارة وتشديد العقوبات علي الشركات التي تخالف القواعد المتعلقة بحوكمة الشركات.
٤. يجب ان تسعى هيئة الرقابة المالية إلي زيادة وعي أعضاء الجمعية العامة للمساهمين بأهمية الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة والتأكيد علي ضرورة تحديد الضوابط والآليات التي تحكم اختيار أعضاء مجلس الإدارة نظراً لدورهم الفاعل في تحقيق كفاءة المجلس وتحسين جودة المراجعة.
٥. تدريب وتطوير مراجعي الحسابات بشكل مستمر والعمل علي اطلاعهم علي أحدث المستجدات والوسائل التي تساعد علي كشف وتقييد السلوك الانتهازي للمديرين الخارجيين وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف الخارجية مما يساعد علي ترشيد قراراتهم.

٣/٥ مجالات البحوث المستقبلية:

يقترح الباحثون بعض الدراسات البحثية المستقبلية على النحو التالي:

- ١- أثر خصائص مجلس الإدارة علي هيكل التكاليف بالشركات الصناعية
- ٢- أثر جودة المراجعة على كفاءة قرارات الاستثمار بالأسهم.
- ٣- دراسة واختبار تأثير جودة المراجعة على هيكل التكاليف.
- ٤- أثر تبني مجلس الإدارة للرقمنة علي دوره الحوكمي وجودة المراجعة.
- ٥- دراسة سلوك التكاليف في الوحدات الحكومية.

٤. قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

١. إبراهيم، محمد بهاء الدين، (٢٠٠٨)، مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر علي قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق علي قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الثلاثون، العدد الثاني، ص ص ١٤٩-٢٥٤.
٢. الزكي، لمياء كمال محمود محمد، (٢٠١٩)، "تأثير مخاطر السلوك غير المتماثل للتكلفة على قيمة المنشأة: دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالإسماعيلية، مج ١٠، ع ٣، ص ص ٧٥٨-٧٨٩.
٣. إسماعيل، طارق محمد حسنين، قطب، أحمد سباعي، (٢٠٠٦)، مدي إدراك خصائص جودة المراجعة من الأطراف ذوي الصلة بعملية المراجعة: دراسة ميدانية، المؤتمر الثالث لمستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
٤. الصغير، محمد السيد محمد، (٢٠١٢)، أثر خصائص الوحدة الاقتصادية للعميل علي جودة المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السادس عشر، العدد الثالث، ص ص ٢٣ — ٦٣.
٥. بركات، خالد سعيد، (٢٠٠٧)، حجم مكتب المراجعة والعلاقة المدركة بين خصائص المراجع الخارجي وجودة المراجعة في السوق المصري: دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد التاسع والعشرون، العدد الأول ولثاني، ص ص ١٨٩-٢٢٩.
٦. خيرى، يسري محمد علي، (٢٠٢٢)، أثر التحصين الإداري على السلوك غير المتماثل للتكلفة في إطار نظرية الوكالة: دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، مج ٤٦، ع ٤، ص ص ١-٥٩.
٧. راضي، محمد سامي، (١٩٩٨)، الخصائص المحددة لجودة المراجعة: دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر، مجلة أفاق جديدة للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، المجلد العاشر، العدد الثاني، ص ص ٢٣٧-٣٠٢.
٨. سامي، مجدي محمد، (٢٠١١)، أثر إستراتيجية المراجعة علي جودة عملية المراجعة، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص ١-٢٣.
٩. سليم، أحمد سليم محمد، (٢٠١٢)، العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة واستقلال مراقب

- الحسابات كأحد عناصر تحقق جودة مراجعة القوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السادس عشر، العدد الثالث، ص ص ١٣١ - ١٥٢ .
١٠. شحاته، السيد شحاته، (٢٠١٥)، أثر خبرة مراقب الحسابات وحجم منشأته علي جودة المراجعة الخارجية: دراسة تجريبية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثاني والخمسون، العدد الثاني، ص ص ٣٢-١ .
١١. شلبي، عبده علي، (٢٠٠٨)، أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي علي جودة المراجعة بجمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الثاني، ص ص ١٤٣ - ١٤٨ .
١٢. عبد الحكيم، مجدي مليجي؛ ملوالعين، علاء محمد عبد هلال، (٢٠١٤)، أثر خصائص لجان المراجعة علي نوع الرأي بتقرير مراقب الحسابات: دراسة تطبيقية علي البيئة السعودية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، ص ص ٦٤٥-٧١١ .
١٣. عبد اللطيف، محمود محمد محمود، (٢٠١٧)، دور نظم تخطيط موارد المشروع (ERP) في دعم إدارة التكلفة خلال مرحلة تصميم المنتج، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الرابع والخمسين، ص ص ٥١-١ .
١٤. عثمان، حسين عثمان، سامي، يسري أمين، (٢٠١١)، قياس اثر مخاطر الأعمال علي جودة التدقيق، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، ص ص ١٨٧ - ٢٢٣ .
١٥. علي، إبراهيم زكريا عرفات، (٢٠٢٠)، " أثر حوكمة الشركات وهيكل الملكية على السلوك غير المتماثل للتكلفة: دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصر، جامعة كفر الشيخ - كلية التجارة، العدد الرابع، ص ص ٤١-١٠٣ .
١٦. علي، نهي محمد زكي محمد، (٢٠١٧)، دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وخطو القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية من الغش، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، دور المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، خلال الفترة ٦-٧ مايو ٢٠١٧، ص ص ١١٦١-١١٦٠ .
١٧. عودة، ريم راسم محمود، (٢٠١٧)، أثر الحوكمة وخصائص الشركة علي الإفصاح الاختياري: دراسة تطبيقية علي الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة .

١٨. عوض، أمال محمد محمد، (٢٠٠٨)، أثر ممارسة المراجعة الغير المنظمة علي جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الثاني، ص ص ٨٢-١.
١٩. عيسى، سمير كامل محمد، (٢٠٠٨)، أثر جودة المراجعة الخارجية علي عمليات إدارة الأرباح: مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الثاني، ص ص ٤٧-١.
٢٠. فودة، السيد أحمد محمود؛ الإسداوي، مصطفى السيد مصطفى علي، (٢٠٢٠)، أثر جودة المراجعة علي السلوك غير المتمثل للتكاليف في الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية: دراسة اختبارية، المجلة العلمية للدراسات التجارية، جامعة قناة السويس، مج ٢، ع ٤، ص ص ١٢٩-٧٣.
٢١. كساب، ياسر السيد، (٢٠١١)، أثر صدور لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية علي جودة عملية المراجعة: دراسة نظرية وميدانية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص ٧٣-١٢٠.
٢٢. مبارك، الرفاعي إبراهيم، (٢٠١٢)، التغيير الدوري للمراجعين وأثره علي جودة المراجعة: دراسة تطبيقية علي شركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك سعود، كلية العلوم الإدارية، الرياض، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، ص ص ٢٤١-٢٦٥.
٢٣. محمد، محمود سليمان محمد. (٢٠١٨). أثر حوكمة الشركات ومشكلات الوكالة علي لزوجة التكاليف: دراسة إمبريقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
٢٤. محمد، هاجر عبد الرحمن عبد الفتاح، (٢٠٢٠)، قياس تأثير توقعات الإدارة علي السلوك غير المتمثل للتكلفة بهدف زيادة جودة المحتوي المعلوماتي لنظام المحاسبة الإدارية: دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الرابع والعشرين، العدد الأول، ص ص ٥٦-٦٢٤.
٢٥. مشابط، نعمة حرب (٢٠٢٠)، "أثر جودة المراجعة الخارجية على سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة ولمراجعة - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الرابع.
٢٦. نشوان، إسكندر محمود حسين، (٢٠١٠)، جودة خدمة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها من وجهة

نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين، محلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس،
المجلد الرابع عشر، العدد الأول، ص ص ١٦٩-٢٢٤.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Abdel Majeid, N. S.; El-Deeb, M. S. (2021). Board characteristics effect on cost stickiness using earnings management as a Mediating Variable Evidence from Egypt, *Journal of Alexandria for Accounting Researches*, Alexandria University, Vol. (5), No. (2), Pp. 1-47.
2. Abdi, R., and M. Abdi, (2017), The Effect of Audit Quality on Costs Stickiness in Manufacturing Companies Listed in Tehran Stock Exchange, *Urban Management*, 46 (1):275-286.
3. Adams, R. B., & Mehran, H. (2005, August). Corporate performance, board structure and its determinants in the banking industry. In *EFA 2005 Moscow meetings*.
4. Alvarado, N. R., De Fuentes, P., & Laffarga, J. (2019). Do auditors mitigate earnings management during economic crisis? Intervención de los auditores en la gestión de resultados durante la crisis económica. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 22(1), 6-20.
5. Anderson, M. C., R. D. Banker, and S. N. Janakiraman., (ABJ) (2003), Are Selling General, and Administrative Costs —Sticky? **Journal of Accounting Research**, Vol. 41 No. 1, PP. 47-63.
6. Balsam, S., J. Krishnan, and J. S. Yang. (2003). Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22 (2): 71-97.
7. Banker, R. D., Byzalov, D., Ciftci, M., & Mashruwala, R. (2014), The moderating effect of prior sales changes on asymmetric cost behavior. **Journal of Management Accounting Research**, Vol. 26, No. 2, pp. 221-

- 242.
8. Barton, J. (2005). Who Cares about Auditor Reputation?. *Contemporary Accounting Research* 22 (3): 549-586.
 9. Baumgarten, D. (2012). "The Cost Stickiness Phenomenon: Causes, Characteristics, and Implications for Fundamental Analysis and Financial Analysts' Forecasts." PhD Dissertation,,University of Cologne. Germany: Springer Fachmedien Wiesbaden.
 10. Behn, B. K., J. H. Choi, and T. Rang. (2008). Audit Quality and Properties of Analyst Earnings Forecasts. *The Accounting Review* 83 (2): 327-349.
 11. Brown, P., Beekes, W., & Verhoeven, P. (2011). Corporate governance, accounting and finance: A review. *Accounting & finance*, 51(1), 96-172.
 12. Cahan, S. F., Chaney, P. K., Jeter, D. C., & Zhang, W. (2013). Damaged auditor reputation and analysts' forecast revision frequency. *Auditing: A journal of practice & theory*, 32(1), 33-60.
 13. Cahan, S. F., J. Sun. (2015). The Effect of Audit Experience on Audit Fees and Audit Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 30 (1): 78-100.
 14. Calleja, K., Stelarios, M., & Thomas, D. C. (2006), A note on cost stickiness: Some international comparisons, **Management Accounting Research**, Vol. 17, No. 2, pp. 127-140.
 15. Cameran, M., Francis, J., Marra, A., Pettinicchio, A. (2015). Are There Adverse Consequences of Mandatory Auditor Rotation? Evidence from the Italian Experience. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 34 (1): 1-24.
 16. Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L (2002). Disclosures in audit committee charters and reports. *Accounting Horizons*, 16(4), 291-

- 304.
17. Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2002). Disclosures in audit committee charters and reports. *Accounting Horizons*, 16(4), 291-304.
18. Causholli, M., D. J. Chambers, and J. L. Payne. (2015). Does Selling Non-Audit Services Impair Auditor Independence? New Research Says, „„Yes““. **Current Issues in Auditing** 9 (2): P1-P6.
19. Chang, H., C. S. Cheng., and K. Reichelt. (2010). Market Reaction to Auditor Switching from Big 4 to Third-Tier Small Accounting Firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 29 (2): 83-114.
20. Chen, C. X., Lu, H., & Sougiannis, T. (2008). Managerial empire building, corporate governance, and the asymmetrical behavior of selling, general, and administrative costs. *AAA, Financial Accounting and Reporting Section (FARS)*.
21. Chen, C. X., Lu, H., & Sougiannis, T. (2012). The agency problem, corporate governance, and the asymmetrical behavior of selling, general, and administrative costs. *Contemporary Accounting Research*, 29(1), 252-282.
22. Chi, W., Huang, H., Xie, H. (2009). Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Quality, and Market Perception: Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research*. 26 (2): 359391.
23. Chi, W., Myers, L. A. Omer, T. C., Xie, H. (2016). The effects of audit partner pre-client and client-specific experience on audit quality and on perceptions of audit quality. available at: [http:// www.researchgate.net](http://www.researchgate.net).
24. Choi, J. H., J. B. Kim, and Y. Zhang. (2010). Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality?. Available at: http://ink.library.smu.edu.sg/soa_research.

25. Choi, S., Hwang, I., & Park, J. H. (2019, August). Managerial ability and asymmetric SG&A cost behavior. AAA.
26. Cohen, S., Karatzimas, S., & Naoum, V. C. (2017). The sticky cost phenomenon at the local government level: Empirical evidence from Greece. *Journal Of Applied Accounting Research*. 18(4), 445-463.
27. Craswell, A.T, J. R. Francis, and S. L. Taylor. (1995). auditor Brand Name Reputations and industry Specializations. **Journal of Accounting& Economics** 20: 297-322.
28. Daryaei, A. A., Fattahi, Y., Sadeqi, H., & Hasani, R. (2021). Management characteristics and cost stickiness: an examination based on agency theory. *Environmental Energy and Economic Research*, 5(1), 1-15.
29. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and auditor quality. **Journal of Accounting and Economics** 3: 183-199.
30. Defond, M., and J. Zang. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics* 58: 275-326.
31. Diaz, B. G., R. G. Fernandez, and A. L. Diaz. (2015). Auditor tenure and audit quality in Spanish state-owned foundations. *Spanish Accounting Review* 18 (2):115-126.
32. Dunn, K., and B.W. Mayhew. (2004). Audit firm Industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies* 9: 35-58.
33. Ezat, A. N. (2014). Corporate Governance, Ownership Structure, and Cost Stickiness: Evidence from Egypt. *The Egyptian Journal for Commercial Studies*, 38 (4), 27-78.
34. Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality?. *The British accounting review*, 36(4), 345-368.
35. Francis, J. R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (2): 125-152.

36. Francis, J. R., and M. D. Yu. (2009). Big 4 Office Size and Audit Quality. *The Accounting Review* 84 (5): 1521-1552.
37. Goodstein, J., Gautam, K., & Boeker, W. (1994). The effects of board size and diversity on strategic change. *Strategic management journal*, 15(3), 241-250.
38. Gramling, A. A., E. F. O'Donnell, and S. D. Vandervelde. (2013). An Experimental Examination of Factors that Influence Auditor Assessments of a Deficiency in Internal Control Over Financial Reporting. **Accounting Horizons** 27 (2): 249-269.
39. Guenther, T. W., Riehl, A., & Rofiler, R. (2014), Cost stickiness: state of the art of research and implications, **Journal of Management Control**, Vol. 24, No. 4, pp. 301-318.
40. Gul, F. A., D. Wu, and Z. Yang. (2013). Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data. *The Accounting Review*. 88 (6): 1993- 2023.
41. Habbash, M., & Alghamdi, S. (2017). Audit quality and earnings management in less developed economies: the case of Saudi Arabia. *Journal of Management & Governance*, 21, 351-373.
42. He, D., Teruya, J., & Shimizu, T. (2010), Sticky selling, general, and administrative cost behavior and its changes in Japan, **Global Journal of Business Research**, Vol. 4, No. 4, pp. 1-10.
43. Heras, E. D., L. Caoibano, and J. A. Moreira. (2012). The Impact of the Spanish Financial Act (44|2002) on audit quality. **Spanish Journal of Finance and Accounting**. (156): 521-546.
44. Holzhaecker, M., Krishnan, R., & Mahlendorf, M. D. (2015). The impact of changes in regulation on cost behavior. *Contemporary Accounting Research*, 32(2), 534-566.

45. Ibrahim, A. E. A. (2018). Board characteristics and asymmetric cost behavior: evidence from Egypt. *Accounting Research Journal*, 31 (2), 301- 322.
46. Irani, A. J., S. L. Tate., and L. Xu. (2015). Restatements: Do They Affect Auditor Reputation for Quality?. *Accounting Horizons* 29 (4): 829-851.
47. Jang, Y., Yehuda, N., & Radhakrishnan, S. (2017, March), Cost Stickiness, Adjustment Costs and Value Creation in M&A Deals **Working Paper, University of Texas at Dallas.**
48. Jensen, M. C. (1993). Agency costs of free cash flow, corporate finance, and takeovers. *The American economic review*, 76(2), 323-329.
49. Kama, I., & Weiss, D. (2013), Do earnings targets and managerial incentives affect sticky costs?, **Journal of Accounting Research**, Vol. 51, No. 1, pp. 201-224.
50. Khurana, I., and K. Raman. (2004). Litigation Risk and the Financial Reporting Credibility of Big 4 Versus Non-Big 4 Audits: Evidence from Anglo - American Countries. **The Accounting Review** 79 (2): 473-495.
51. Kim, J. B., Lee, J. J., & Park, J. C. (2022). Internal control weakness and the asymmetrical behavior of selling, general, and administrative costs. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 37(1), 259-292.
52. Knechel, W. R., Krishnan, G. Velury, U. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 32 (Supplement1): 385-421.
53. Krauss, P., and H. Zulch. (2013). Non-Audit Services And Audit Quality: Blessing Or Curse?. **Journal of Applied Business Research** 29 (2): 305-325.
54. Krishnamurthy, S., J. Zhou., and M. Zhou. (2006). Auditor Reputation, Auditor Independence, and the Stock-Market Impact of Andersens

- Indictment on Its Client Firms. **Contemporary Accounting Research** 23 (2): 465-490.
55. Krishnan, G. V. (2003). Does Big 6 Industry Expertise Constrain Earnings Management?. **Accounting Horizons** (Supplement): 1-16.
56. Kuang, Y. F., Mohan, A., & Qin, B. (2015). CEO overconfidence and cost stickiness. *Management Control & Accounting* (2), 26-32.
57. Lai, S. M., & Liu, C. L. (2018). The effect of auditor characteristics on the value of diversification. *Auditing: a Journal of practice & theory*, 37(1), 115-137.
58. Li, T., & Zhang, Z. (2022). Financial Data Analysis-The Impact of External Auditor Types on Cost Stickiness: Evidence from China. In *2022 2nd International Conference on Business Administration and Data Science (BADs 2022)* (pp. 959-965). Atlantis Press.
59. Li, Y. (2018). Earnings Management Motivation and Cost Stickiness—Research Based on Private Equity Placement. *American Journal of Industrial and Business Management*, 8(3), 597-606.
60. Liang, S., Chen, D., & Hu, X. (2015). External auditor types and the cost stickiness of listed companies. *China Journal of Accounting Studies*, 2(4), 294-322.
61. Lin, C. J., Lin, H. L., Yen, A. (2014). "Dual audit, audit firm independence, and auditor conservatism", **Review of Accounting and Finance**, Vol. 13 No. 1, pp. 65-87.
62. Linggardjaja, I. K. (2020). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Cost Stickiness-Suatu Kajian Pustaka. *Jurnal Ilmiah Manajemen, Ekonomi, & Akuntansi (MEA)*, 4(1), 52-65.
63. Louis, H., Robinson, D., & Sun, A. X. (2019). Perceived Changes in Audit Quality and Firm Value: Evidence From Investors' Reaction to the

- Revelation of Limiting Liability Agreements in Audit Engagement Letters. Available at SSRN 334739 7.
64. Low, K. Y. (2004). The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions. *The Accounting Review* 79 (1): 201- 209.
65. Lowensohn, S., Johnson, L., Davies, S. (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy* 26: 705-732.
66. Lucas, R. E. (1967). Adjustment Costs and the Theory of Supply. *Journal of Political Economy*, 75(4), 321–334. <http://www.jstor.org/stable/1828594>.
67. Machado do Souto, D. (2018). The Impact of Financial Crisis and Audit Quality on Earnings Quality: Evidence from EU.
68. Medeiros, O. R., & P. S. Costa, (2004), Cost Stickiness in Brazilian Firms, the 4th USP Congress of Managerial Control and Accounting, **held in Sao Paulo, Brazil**, October 7-8, 2004.
69. Muluk, A., E.Herianti, and A.Suwanti, (2019), Does Audit Quality able to Reduce Cost Stickiness? Evidence from Property, Real Estate and Building Construction Industry Adrian, Available at: DOI 10.18502/kss.v3i26.5401.
70. Murase, H., S. Numata, and F. Takeda. (2011). Reputation of Low-Quality Big 4 and Non-Big 4 Auditors: Evidence from Auditor Switches of Former ChuoAoyama Clients. available at: <http://ssrn.com/abstract=1532207>.
71. Nagy, A. L. (2005). Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen. *Accounting Horizons* 19 (2): 51-68.
72. Nikbakht, M., & Deldar, M. (2016). Investigation of the Costs Sticky

- Behavior and its impact on Audit Quality. *Financial Accounting Research*, 8(3), 77-100.
73. Payne, J. L (2008). The Influence of Audit Firm Specialization on Analysts' Forecast Errors. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 27 (2): 109-136.
74. Pichetkun, N. (2012), the determinants of sticky cost behavior on political costs, agency costs, and corporate governance perspectives (*Doctoral dissertation*, Rajamangala University of Technology Thanyaburi. Faculty of Business Administration).
75. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2011). Related Party - Auditing Standard no. 18. Washington, DC: PCAOB.
76. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2013). Standing Advisory Group Meeting Discussion: Audit Quality Indicators. May 15- 16. **Available at: <http://www.pcaobus.org>**.
77. Sarbanes -Oxley Act of (2002) [As Amended Through P.L. 112-106, Enacted April 05, 2012]. **United States of America**.
78. Schauer, P. C. (2002). The effects of Industry Specialization on Audit Quality: An Examination Using Bid-Ask Spreads. **Journal of Accounting and Finance Research** 10 (1): 76-86.
79. Skinner, D. J., and S. Srinivasan. (2012). Audit quality And Auditor Reputation: Evidence from Japan. **The Accounting Review** 87 (5): 1737-1765.
80. Subramaniam, C., & M. L. Weidenmier, (2003), Additional evidence on the Sticky Behavior of Costs, **Working Paper, M.J. Neeley School of Business**, Texas Christian University.
81. The United States General Accounting Office (GAO). (2003). Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation.

Available at: <http://www.gao.gov/new.items/d04216.pdf>.

82. Velury, U. (2003). The Association Between Auditor Industry Specialization And Earnings Management. **Research in Accounting Regulation**. 16: 171-184.
83. Weber, J., M. Willenborg and J, Zhang. (2008). Does Auditor Reputation Matter? The Case of KPMG Germany and ComROAD AG. *Journal of Accounting Research* 46 (4): 941-972.
84. Weiss, D., (2010), Cost Behavior and Analysts' Earnings Forecasts, **Accounting Review**, Vol. 85, No 4, PP. 1441-1471.
85. Xue, S., & Hong, Y. (2016). Earnings management, corporate governance and expense stickiness. *China Journal of Accounting Research*, 9(1), 41-58.
86. Yasukata, K., & T. Kajiwara, (2011), Are —Sticky Costs the Result of Deliberate Decision of Managers? **Working Paper, Kinki University**.
87. Yu, D. (2007). The effect of Big Four Office Size on Audit Quality. **PHD**. The Faculty of the Graduate School at the University of Missouri - Columbia.
88. Zhang, Y., (2015), The Stickiness of SGA Costs, Agency Problems and Competition Intensity, Master Thesis, Erasmus University Rotterdam, Holland.