تفسير دلالة الأتعاب غير العادية فى ضوء علاقتها بجودة عملية المراجعة ودوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح
(دراسة تطبيقية)

د. أحمد كمال مطاوع ابراهيم
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة . جامعة المنصورة

تفسير دلالة الأتعاب غير العادية فى ضوء علاقتها بجودة عملية المراجعة ودوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية)

د. أحمد كمال مطـاوع ابراهيم
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة ـ جامعة المنصورة

القسم الأول
إلاطار العـام للدراسة

مشكلة الدراسة:

تعد قضية الجودة فى مجال المراجعة من الموضوعات القديمة والتى يتجدد الحديث حولها بشكل مستمر، مع ظهور الأزمات الاقتصادية التى تتعرض لها الشركات الكبرى، حيث يتبع ظهورها تساؤل هام وجوهرى وهو هل تضمن تقرير المراجع الخارجى أى إشارة حول إحتمالية وقوع تلك الأزمات؟. أو بمعنى آخر هل تضمن تقرير المراجع أى إشارة حول وجود أى تهديدات لإستمرارية المنشأة؟. فتلك الأزمات – خصوصا الإفلاس* – ليست وليدة اللحظة ولكن هناك العديد من التهديدات التى يمكن ملاحظتها قبل حدوثها بعدة سنوات، وخلو تقرير المراجع من أى إشارة إلى هذه التهديدات يجعل الأطراف المستفيدة من مهنة المراجعة تنظر إليها وإلى ممارسيها بشئ من التشكك.

وتؤكد العديد من الدراسات على أن المعلومات المحاسبية المتاحة قبل فترة حدوث الأزمات – خصوصاً الإفلاس– تكشف عن أعراض تلك المحنة وتساعد فى التنبؤ بها قبل حدوثها على الأقل بأربعة سنوات، حيث أن الفروق والإختلافات بين السنوات السابقة للإفلاس يجب أن تكون محل إهتمام من جانب المراجع الخارجى (Kane& Velury, 2014; Francis, 2011).

ويشير التقرير الصادر عن مجلس الشيوخ الأمريكى عام (٢٠٠٢) فى أعقاب التدهور فى مستوى الثقة فى البورصة الأمريكية نتيجة العديد من الأزمات الاقتصادية غير المتوقعة، والتى تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى إلى أن دراسات وتحليلات البورصة من جانب المحللين الماليين هى مجرد خط دفاع ثانى بالنسبة لمستخدمى التقارير المالية، ولكن يظل المراجع الخارجى بمثابة خط الدفاع الأول ، لذلك إذا حدث الإفلاس بشكل غير متوقع فإن جودة أداء المراجع الخارجى خلال السنوات السابقة لواقعة الإفلاس،

* هناك مراحل متعددة تسبق الإفلاس مثل مرحلة التعثر المالى ومرحلة التوقف عن السداد.

تكون محل شك وبصورة خاصة عندما يتجنب مسئوليته عن إصدار رأى عن مدى قدرة العميل على الإستمرار.

وقد شهد العقد الماضى العديد من الأحداث والتى من أشهرها خروج مكتب أرثر أندرسون من سوق مهنة المراجعة، والذى كان يعد واحد من أكبر خمس مكاتب مراجعة على المستوى الدولى نتيجة ما نسب إليه من تواطؤ مع إدارة شركة إنرون، وما ترتب عليه من خسائر مالية فادحة. ومنذ ذلك الحين بدأت الهيئات المهنية والجهات المنظمة للمهنة فى الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من دول العالم فى البحث عن السبل الواجب إتباعها للإرتقاء بمستوى الجودة وإعادة الثقة فى مهنة المراجعة والممارسين لها.

وإتجهت العديد من الدراسات إلى البحث عن سبل إعادة ثقة المجتمع فى مهنة المراجعة، من خلال دراسة العوامل المؤثرة فى جودة أداء المراجع خاصة العوامل ذات التأثير السلبى على الأداء، وإنتهت أغلب تلك الدراسات إلى أن السلوك غير الأخلاقى أو الإنتهارى للمراجعين نتج عن ممارسة الإدارة للعديد من الضغوط على المراجعين، ومن أهم أدوات الضعط المستخدمة المساومة على الأتعاب بشكل أدى فى كثير من الأحيان إلى فقدان المراجعين لحيادهم وإستقلالهم المفترض.

وقد شهدت الكتابات المعاصرة (Zhang,2017;Dabor,2017) تباين فى الرأى حول أثر الأتعاب غير العادية للمراجعين على إستقلالهم وحيادهم وعلى جودة عملية المراجعة، فالبعض يدعم إتجاه أن المراجعين الذين يحصلون على أتعاب غير عادية موجبة يفقدون إستقلالهم، ويسمحون بممارسات من شأنها أن تؤدى إلى إنخفاض مستوى جودة عملية المراجعة. بينما يذهب البعض (Asthana & Boone,2012) إلى وجود علاقة إرتباط إيجابى بين الأتعاب غير العادية الموجبة وجودة عملية المراجعة. حيث يرى أنصار هذا الاتجاه أن الأتعاب غير العادية الموجبة تتضمن إشارة إلى مستوى مرتفع من الجهد المبذول فى عملية المراجعة، وبالتالى مستوى مرتفع من الجودة. وهذا الإتجاه يعنى ضمنياً أن مستوى الأتعاب غير العادية السالبة يعنى مستوى منخفض من جودة عملية المراجعة.

وقد لاحظ رئيس هيئة سوق المال الأمريكى أن بعض الشركات المساهمة تمارس ضغوط على المراجعين الخارجين، من خلال تخفيض الأتعاب عن الحدود الدنيا المقبولة، مما يجعل هؤلاء المراجعين يخفضون من جهدهم المطلوب للحصول على عائد مناسب من عملية المراجعة، مما يؤدى إلى إنخفاض مستوى جودة عملية المراجعة (Eshleman& Guo,2014).

ولعل ما أثار إهتمام الباحث بموضوع الدراسة هو التباين الواضح بين ما توصلت إليه الدراسات السابقة فى هذا المجال. فقد تبدو نتائجها فيما يتعلق بالعلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة متعارضة. وفى رأى الباحث أنه لا يمكن القطع بأن النتائج حول هذه العلاقة يوجد بينها إتفاق أو تعارض، وذلك لسببين رئيسين الأول: يتمثل فى إختلاف البيئة التنظيمية لمهنة المراجعة فى الدول التى

طبقت فيها هذه الدراسات، أما السبب الثانى: فيتضح من فحص تصميم هذه الدراسات والذى يوضح التباين بينها فى المؤشرات والنماذج التى تم الإعتماد عليها لقياس المتغيرات التى أعتمدت عليها.

بالإضافة إلى ما سبق لاحظ الباحث أن أغلب الدراسات فى هذا المجال تناولت هذه العلاقة سالفة الذكر بشكل مجرد من الظروف المحيطة بها، مثل دوافع الإدارة نحو تضليل مستخدمى القوائم المالية من خلال تجميل المؤشرات المالية، فأغلب الدراسات قامت بفحص العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة بإعتبار ذلك هدفاً فى حد ذاته. فى حين أن دراسة هذه العلاقة يوفر فقط دليلاً عن مدى سلامة تلك العلاقة أو إنحرافها عن المنطق. لكن تظل الخطوة الأكثر أهمية وهى تفسير دلالة تلك العلاقة على مدى جودة البيئة التنظيمة والرقابية الخاصة بمهنة المراجعة كمنطلق لتطويرها حال ثبوت وجود علاقة غير منطقية بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة بشكل يهدد الثقة فى المهنة وممارسيها.

وبناء على ماسبق سوف يناقش الباحث فى هذه الدراسة حقيقة الإختلاف حول العلاقة بين الأتعاب غير العادية – الموجبة أو السالبة– وجودة عملية المراجعة فى البيئة المصرية فى ضوء دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح، حيث يتوقع الباحث أن تفيد نتائج الدراسة فى تقييم البيئة التنظيمية لمهنة المراجعة فى جمهورية مصر العربية، وفى إقتراح آليات لتطوير تلك البيئة التنظيمية حال وجود علاقة غير منطقية بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة ، فوجود تلك العلاقة غير المنطقية يعنى فى تقدير الباحث قدرة الإدارة على إختراق إستقلال المراجعين وحيادهم المفترض نتيجة عدم كفاية الضمانات التى تكفل حماية إستقلالهم فى البيئة المصرية.

تساؤلات الدراسة:

يمكن إعادة صياغة مشكلة البحث فى صورة مجموعة من التساؤلات أهمها ما يلى:

- ماهى العوامل المؤثرة فى تحديد أتعاب عملية المراجعة فى البيئة المصرية؟
- ماهى العلاقة بين دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح وأتعاب المراجعة غير العادية الموجبة؟
- ماهى العلاقة بين دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح وأتعاب المراجعة غير العادية السالبة؟
- ماهو أثر الأتعاب غير العادية الموجبة على جودة عملية المراجعة فى البيئة المصرية؟
- ماهو أثر الأتعاب غير العادية السالبة على جودة عملية المراجعة فى البيئة المصرية؟
- ماهو مدى فعالية البيئة التنظيمية والرقابية فى الحد من وجود علاقة غير منطقية بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة فى البيئة المصرية؟

أهداف الدراسة:

الهدف العام: دراسة إتجاه العلاقة بين الأتعاب غير العادية (المرتفعة أو المنخفضة) وجودة عملية المراجعة فى ضوء مدى قوة دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح كمنطلق لتقييم البيئة التنظيمية والرقابية لمهنة المراجعة فى جمهورية مصر العربية.

الأهداف الفرعية: يتم تحقيق الهدف العام من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- تحديد العوامل الحاكمة لتحديد الأتعاب فى البيئة المصرية كمنطلق لقياس الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة.
- دراسة العلاقة بين الأتعاب غير العادية ومستوى جودة عملية المراجعة بشكل مجرد عن أى عوامل أخرى.
- تحليل نتائج العلاقة بين الأتعاب غير العادية ومستوى جودة عملية المراجعة فى ضوء دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح.
- تقييم مدى قدرة البيئة التنظيمية والرقابية لمهنة المراجعة فى جمهورية مصر العربية فى الحد من أثر دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح على تشويه العلاقة المنطقية بين أتعاب عملية المراجعة ومستوى جودتها.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة من الناحية العلمية فى مناقشة وتحليل أحد القضايا التى ثار حولها جدال وإختلاف فى الرأى في مجال المراجعة فى الدراسات الأجنبية ولم تحظى بالإهتمام الكافى فى الدراسات العربية خاصة فى البيئة المصرية. وفى إعتقاد الباحث أن البيئة المصرية لها من الخصوصية التى تتطلب دراسة شكل العلاقة بين كلاً من الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة وأثر دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح على منطقية تلك العلاقة، وليس بالضرورة أن ما توصلت اليه الدراسات فى دول أخرى يمكن تعميمه على البيئة المصرية، نظراً لإختلاف العوامل المؤثرة فى تقدير أتعاب عملية المراجعة بين الدول وبعضها البعض. يضاف إلى ذلك إختلاف البيئة التنظيمية والرقابية لمهنة المراجعة بين تلك الدول، وبالتالى إختلاف إمكانية ممارسة المراجعين للسلوك غير الاخلاقى بين تلك الدول بعضها البعض. لذلك يرى الباحث أن هذه الدراسة تمثل مساهمة متوضعة تضاف للكتابات العربية التى سبقت فى هذا المجال من الجانب النظرى.

أما الأهمية العملية فتتمثل فى أن إعتماد الباحث على البيانات الفعلية للشركات المساهمة المدرجة فى البورصة المصرية، عند دراسة العلاقة بين أتعاب عملية المراجعة ومستوى جودتها وتحليل نتائج تلك الدراسة فى ضوء مستوى دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح سوف يكون منطلق للحكم على جودة الضوابط المهنية والتنظيمية لمهنة المراجعة فى البيئة المصرية. ففى حالة وجود علاقة منطقية بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة فى ظل وجود مستوى مرتفع من دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح فهذا يكون بمثابة

مؤشر على جودة تلك الضوابط المهنية والتنظيمية، وقدرتها على الحد من الممارسات المهنية غير الاخلاقية. أما فى حالة عدم وجود علاقة منطقية بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة فى ظل وجود مستوى مرتفع من دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح فهذا يكون بمثابة مؤشر على وجود خلل فى الضوابط المهنية والتنظيمية التى تحكم ممارسة المهنة فى البيئة المصرية. ويتطلب الأمر هنا بحث جوانب القصور فى تلك الضوابط ومحاولة تقديم التوصيات اللازمة لزيادة قدرتها على أداء دورها فى ضبط ذلك الخلل للحد من قدرة الإدارة على إنتهاك إستقلال المراجعين وميل بعض المراجعين لممارسة أشكال مختلفة من السلوك غير الاخلاقى.

حدود الدراسة:

- تقتصر الدراسة على أتعاب عملية المراجعة الخارجية، دون غيرها من باقى الأتعاب التى يتقاضها المراجعين، عن أنواع الخدمات والمهمات الأخرى بخلاف مهمة المراجعة.
- تقتصر الدراسة على الشركات المساهمة المدرجة بالبورصة المصرية، دون غيرها من أنواع الشركات.
- هناك العديد من النماذج التى أستخدمت فى قياس الإستحقاق الإختيارى. وسوف يعتمد الباحث منها على نموذج جونز المعدل المقوم بالاداء دون غيره من النماذج.
- نتائج الدراسة ترتبط بالقيود الحاكمة لها فى فترة إعدادها، ولا يمكن تعميمها فى فترات مستقبلية حال حدوث تغيرات فى تلك القيود.

منهج وأسلوب الدراسة:

يعتمد الباحث على كلاً من المنهج الإستنباطى والإستقرائى، حيث يقوم الباحث بنوعين من الدراسات هما الدراسة النظرية: وتتم من خلال دراسة وتحليل ما ورد بالكتابات فى مجال المراجعة عن الأتعاب غير العادية وعلاقتها بجودة عملية المراجعة، وأثر دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح على تلك الاتعاب. وتتمثل أهم المصادر لتحقيق ذلك الغرض فى الكتب والدوريات الأجنبية والعربية، كذلك ما أصدرته الهيئات العلمية والمنظمات المهنية فى هذا الشأن. أما الدراسة التطبيقية: فتتم من خلال محاولة إختيار النماذج الملائمة لقياس تلك العلاقة، وإتجاهاتها فى البيئة المصرية بإستخدام البيانات المتاحة عن الشركات المساهمة المدرجة بالبورصة المصرية.

خطة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة وإختبار فروضها تم تقسيم الجزء المتبقى منها على النحو التالى:

- القسم الثاني: الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.

- القسم الثالث: قياس الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة.
- القسم الرابع: دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح وأثرها المحتملة على أتعاب عملية المراجعة.
- القسم الخامس: تفسير العلاقات المحتملة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة.
- القسم السادس: الدراسة التطبيقية.
- القسم السابــع: النتائج والتوصيات.
- القسم الثامــن: المراجع.

القسم الثانى
الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات السابقة كلاً من أتعاب عملية المراجعة وجودتها، ولكن بشكل منفصل بما لا يخدم أهداف هذه الدراسة بشكل مباشر، لذلك سوف يعرض الباحث فى الجزء التالى الدراسات السابقة ذات الارتباط المباشر بموضوع البحث.

دراسة (Hope et al.,2009):

إستهدفت الدراسة فحص العلاقة بين الأتعاب غير العادية الإجمالية سواء المرتبطة بعملية المراجعة أو الخدمات الإستشارية المقدمة للعميل بخلاف أعمال المراجعة، وجودة عملية المراجعة. وتم اختيار عينة للدراسة مكونة من ٩٠٠٨ مشاهدة تم جمعها من أربعة عشر دولة، وذلك التوسع فى عدد الدول كان بهدف دراسة أثر إختلاف البيئة التنظيمية فى تلك الدول على تفسير العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة.

وتم إستخدام بواقى نموذج الإنحدار الخاص بتقدير الأتعاب كتعبير عن الأتعاب غير العادية مع إهمال إشارة تلك الأتعاب. وتم التعبير عن جودة عملية المراجعة من خلال معدل العائد المطلوب على رأس المال كمؤشر عكسى للجودة المدركة لعملية المراجعة. وأوضحت الدراسة أنه توجد علاقة طردية بين الأتعاب غير العادية ومعدل العائد المطلوب على رأس المال، أى توجد علاقة عكسية بين الأتعاب غير العادية والجودة المدركة من جانب المستثمرين فى الدول ذات البيئة القانونية والتنظيمية الجيدة، بينما لم تثبت تلك العلاقة فى الدول التى تعانى من ضعف البيئة القانونية والتنظيمية.

دراسة (Choi et al.,2010):

إختبرت الدراسة أثر الأتعاب غير العادية على جودة عملية المراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية، وتم قياس الأتعاب غير العادية بالفرق بين الأتعاب الفعلية والأتعاب التقديرية بإستخدام نماذج

تقدير الأتعاب، وتم إستخدام مؤشر إدارة الأرباح كمقياس عكسى يعبر عن جودة عملية المراجعة. وتم تطبيق الدراسة على ٩٨١٥ مشاهد من الشركات الامريكية خلال الفترة من عام ٢٠٠٠-٢٠٠٣.

وخلصت الدراسة إلى عدم وجود علاقة معنوية بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة حال إهمال إشارة الأتعاب غير العادية. ولكن بإعادة تصنيف الأتعاب غير العادية حسب إشارتها إلى أتعاب غير عادية موجبة وأخرى سالبة توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين الأتعاب غير العادية الموجبة وجودة عملية المراجعة. فى حين لم يثبت معنوية العلاقة بين الأتعاب غير العادية السالبة وجودة عملية المراجعة. وتفسر الدراسة النتائج الخاصة بالأتعاب غير العادية الموجبة بأن تلك الأتعاب الإضافية تفوق مخاطر التقاضى التى يمكن أن يتعرض لها المراجع مما يؤدى إلى إقناعه بممارسة هذا السلوك غير الحيادى. بينما فى حال إذا كانت ضغوط الإدارة ممثلة فى تخفيض الأتعاب عند الحد المعقول فإن المراجع لا يضحى بالجودة لإرضاء العميل حيث أن العوائد المحققة من الإستمرار مع هذا العميل لا تبرر مخاطر التقاضى التى يمكن أن يتعرض لها حال التفريط فى جودة عملية المراجعة.

دراسة (Xie et al.,2010):

إستهدفت الدراسة التحقق من مدى إمكانية حصول الشركات الصينية على تقرير أفضل من المراجعين مقابل المبالغة فى أتعاب عملية المراجعة. وتم إستخدام بيانات الشركات الصينية المدرجة فى سوق رأس المال بدولة الصين، خلال الفترة من عام ٢٠٠٢ إلى ٢٠٠٨، وتم تقسيم الشركات على حسب التغير فى معدل العائد على الأصول ومدى إستقرار ذلك المعدل، إلى شركات ذات عائد مستقر وأخرى ذات عائد غير مستقر. وتم إستخدم العائد غير المستقر والمرتبط بالشركات التى تحقق خسائر متوالية، وكذلك الإستحقاق الإختيارى كمؤشرين لتعبير عن جودة عملية المراجعة.

وأسفرت الدراسة عن وجود علاقة عكسية بين أتعاب عملية المراجعة غير العادية الموجبة وجودتها فى الشركات التى تعانى من خسائر متوالية والتى إستعانة بمراجعين محليين. حيث أوضحت الدراسة أن سداد هذه الشركات لأتعاب مراجعة مغالى فيها إرتبط بتحسن فى رأى المراجعين، وتحسن فى العائد على الأصول بشكل كبير نتيجة سماح المراجعين بإستخدام الإستحقاقات المحاسبية الإختيارية لتحسين المؤشرات المالية، لتفادى شطب هذه الشركات من سوق الأوراق المالية وفقا لقواعد البورصة الصينية التي تقضى بشطب الشركات التي تكرر خسائرها لمدة ثلاث سنوات متتالية. فى حين لم تثبت هذه العلاقة فى الشركات الأخرى ذات الإستقرار فى معدل العائد على الأصول، أو تلك التى ترتبط بمكاتب مراجعة دولية.

دراسة (Asthana & Boone,2012):

إختبرت الدراسة تأثير الأتعاب غير العادية فى إتجاهيها – الموجب أوالسالب- على جودة عملية المراجعة، وميزت الدراسة بين الفترة السابقة لتطبيق قانون SOX والفترة اللاحقة له. وتم تطبيق الدراسة

على عينة من الشركات الأمريكية المدرجة بسوق الأوراق المالية. وتوصلت الدراسة إلى أن الأتعاب غير العادية بشقيها الموجب والسالب له تأثير سلبى على جودة عملية المراجعة، وذلك خلال الفترة السابقة لتطبيق قانون SOX غير أن هذا التأثير إنخفض بشكل كبير في الفترة التالية لتطبيق قانون SOX.

وتفسر الدراسة هذا التحول فى النتائج من منظور إقتصادى. ففى المرحلة السابقة للقانون كانت شركات المراجعة الكبرى ذات قوة تفاوضية مرتفعة عن العملاء، لذلك فإن ظاهرة الأتعاب غير العادية الموجبة كانت هى السائدة عند التعامل مع شركات المراجعة الكبرى، وبالتالى فإن المراجع كان دائم الحرص على إستمرار الاحتفاظ بالعميل من خلال محاولة التوافق مع رغباتة حتى لو كان ذلك على حساب مستوى جودة عملية المراجعة. وعلى الجانب الآخر قد يمارس بعض العملاء سياسية عكسية فى حالة إذا كانت القوى التفاوضية له تفوق قوة مكتب المراجعة، وهنا يبالغ العميل فى خفض الأتعاب، ونظراً للإعتماد الإقتصادى للمراجع على العميل فإنه يتقبل ذلك ويخفض من مستوى جودة عملية المراجعة للحفاظ على مستوى مقبول من الأرباح من عملية المراجعة.

أما فى المرحلة التالية لتطبيق قانون SOX فإن الدراسة توضح أن هذا التأثير للأتعاب غير العادية على جودة عملية المراجعة قد إنخفض بشكل كبير، ومبرر ذلك من الجانب الإقتصادى أيضاً أن القانون دعم إستقلال المراجع بشكل كبير، وفى المقابل باتت التضحية بالجودة مقابل الأتعاب مؤدية إلى فقدان السمعة وأحيانا الخروج من سوق المهنة نهائياً.

دراسة (Eshleman& Guo,2014):

إستهدفت الدراسة بيان العلاقة بين جودة عملية المراجعة والأتعاب غير العادية فى الشركات الصينية المسجلة فى سوق الأوراق المالية سواء المحلية أو الدولية مع الأخذ فى الحسبان الجوانب التنظيمية للمهنة فى كلاً من الصين والولايات المتحدة الأمريكية، وكذلك الإعتبارات الخاصة بسوق المراجعة فى تلك الدول.

ومن خلال المقارنة بين الشركات الصينية التى تم مراجعتها بواسطة مراجعين يحكم عملهم البيئة القانونية فى الصين والمراجعين الأمريكيين لشركات صينية مدرجة فى سوق الأوراق المالية الأمريكى تبين وجود علاقة إيجابية بين مستوى الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة فى الأسواق الأقل تركيزاً في حين أن هذه العلاقة لا يمكن الجزم بها فى أسواق المراجعة عالية التركيز.

ودعمت هذه الدراسة منظور الجهد فى تبرير الأتعاب غير العادية فى ظل أسواق المراجعة الأقل تركيزاً. حيث ترتفع مستويات المنافسة وتسعى مكاتب المراجعة إلى بذل المزيد من الجهد لتحسين مستوى جودة عملية المراجعة فى هذه الأسواق التنافسية. فى حين أن الأسواق عالية التركيز (الإحتكارية) يمكن فيها لمكاتب المراجعة رفع مستوى الأتعاب بشكل غير مبرر، ودون بذل جهد إضافى. وإنتهت الدراسة إلى أن

الأسواق الأكثر تركيزاً تعانى من وجود علاقة عكسية بين مستوى الأتعاب غير العادية الموجبة وجودة عملية المراجعة، ويمكن تفسير ذلك فى ضوء منظور الإعتماد الاقتصادى للمراجعين على العملاء.

دراسة (Semba,2015):

أجريت هذه الدراسة فى اليابان وإستهدفت دراسة أثر حجم مكتب المراجعة على العلاقة بين الأتعاب غير العادية الموجبة وجودة عملية المراجعة، وإستخدمت بيانات عينة من الشركات المدرجة فى البورصة اليابانية عن الفترة مابين عامى ٢٠٠٥-٢٠١١ . وبلغ عدد المشاهدات التى إعتمدت عليها الدراسة ٩٧١٦ مشاهدة. وخلصت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة طردية ومعنوية بين الأتعاب غير العادية الموجبة وجودة عملية المراجعة بالنسبة لمكاتب المراجعة الثلاثة الكبرى فى اليابان. فى حين لم تثبت معنوية تلك العلاقة بالنسبة لمكاتب المراجعة الأخرى بخلاف الثلاثة مكاتب الكبرى فى البيئة اليابانية.

دراسة (Krauß et al., 2015):

حاولت تلك الدراسة التعرف على أثر عدم معقولية الأتعاب التى يحصل عليها المراجع بشقيها الموجب والسالب على جودة عملية المراجعة فى البيئة الالمانية، وتمثلت عينة الدراسة فى ٢٣٣٤ شركة المانية خلال الفترة من ٢٠٠٥ حتى ٢٠١٠.

وتوصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة عكسية بين الأتعاب غير العادية الموجبة وجودة عملية المراجعة، وفسرت الدراسة ذلك بأن مستوى الأتعاب المرتفع الذى يحصل عليه المراجع مقابل التضحية بمستوى الجودة المطلوب يفوق ما قد يتحمله من تكاليف قضائية نتيجة هذه التضحية. وعلى الجانب الأخر خلصت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين الأتعاب غير العادية السالبة ومستوى جودة عملية المراجعة. وعللت الدراسة ذلك بأن العميل الذى يخفض مستوى الأتعاب عن الحد المقبول لا يرغب فى خفض مستوى الجودة ولكنه يمارس ما يتمتع به من قوة تفاوضية فى الضغط على المراجع لخفض مستوى الأتعاب دون التضحيه بمستوى جودة عملية المراجعة.

دراسة (Bills et al.,2016):

إستهدفت الدراسة التعرف على أثر دخول مكتب المراجعة فى رابطة أوشبكة أو تحالف مع مكاتب مراجعة اخرى على جودة عملية المراجعة وحصولها على أتعاب غير عادية موجبة. وإنتهت إلى أن مكاتب المراجعة المرتبطة في شكل شبكة أو إتحاد تقدم خدمات مراجعة أكثر جودة وتحصل على أتعاب أعلى مقارنة بمكاتب المراجعة الصغيرة التى تعمل بشكل منفرد. حيث أوضحت تقارير الفحص لأعمال المراجعة والصادرة عن مجلس الرقابة على الشركات العامة (PCAOB) أن مستوى الأخطاء والتحريفات فى نتائج عملية المراجعة ضئلية للغاية فى عمليات المراجعة المنفذة من مكاتب مراجعة لها إرتباط أو يجمعها إتحاد مقارنة مع أخرى تعمل بشكل فردى، وانه لا توجد فروق معنوية فى مستوى جودة عملية المراجعة بين تلك

المكاتب ومكاتب المراجعة الكبرى الدولية (Big4). يضاف الى ذلك أن ما تحصل عليه هذه المكاتب من أتعاب إضافية يتناسب مع الجودة المرتفعة لعمليات المراجعة التى تقوم بها.

وترجع النتيجة السابقة إلى أن هذه التحالفات تحقق العديد من المزايا لأعضائها، مثل سهولة تناقل الخبرة المهنية بين المهنيين فيها، كذلك الاستفادة من المؤتمرات المشتركة، وإرتفاع عوائد التدريب المشترك، والإستفادة من الجوانب التقنية المرتفعة، والمساعدة فى التعامل مع مشاكل التوظيف وإستقطاب الكفاءات الناتجة عن القيود الجغرافية. وتؤدى هذه المزايا إلى تمكين تلك الكيانات المتحدة من تحقيق مستويات جودة مرتفعة كذلك زيادة قدرتها التفاوضية فى الحصول على علاوة أتعاب إضافية (audit fee premium) لمقابلة التكاليف المطلوبة لتحقيق جودة عملية المراجعة المرتفعة.

دراسة (Fitriany et al.,2016):

وقامت هذه الدراسة بفحص العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة فى دولة إندونسيا، وتم إستخدام بيانات ١٢٦ شركة مدرجة بالبورصة خلال الفترة من ٢٠١٢ حتى ٢٠١٣. وأشارت الدراسة إلى أن سوق المراجعة فى دولة إندونسيا يتميز بالتنافسية الشديدة والقوة التفاوضية المرتفعة للعملاء نتيجة للجوانب التنظيمية الحاكمة للمهنة خاصة فيما يتعلق بالإلتزام بسياسة التغير الدورى الإلزامى لمكاتب المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى أن الأتعاب غير العادية الموجبة ترتبط عكسياً مع مستوى جودة عملية المراجعة، خاصة إذا كان هذا الإنحراف الموجب فى الأتعاب يفوق تكاليف التضحية بمستوى الجودة المطلوب. وتبرر الدراسة هذه النتيجة بأنها منطقية فى ضوء علاقة الإعتماد الاقتصادى بين المراجع والعميل. غير أن الدراسة خلصت على الجانب الآخر إلى أن منح المراجعين خصم على أتعاب عملية المراجعة قد يكون مقترن بزيادة جودة عملية المراجعة ومبرر ذلك فى سوق المراجعة فى دولة إندونسيا هو المنافسة الحادة بين مكاتب المراجعة ومحاولة الاحتفاظ بالسمعة الجيدة كأحد أدوات المنافسة فى ذلك السوق.

دراسة (Jung et al.,2016):

وقامت هذه الدراسة على إعادة فحص العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة بعد تبنى دولة كوريا لمعايير التقارير المالى الدولية (IFRS). وقد إعتمدت الدراسة على بيانات الشركات المدرجة فى بورصة الأوراق المالية بدولة كوريا خلال الفترة من ٢٠٠٨ إلى ٢٠١٣. وإنتهت الدراسة إلى عدم وجود علاقة معنوية بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة، والتى تم التعبير عنها بحجم الإستحقاق الإختيارى خلال الفترة السابقة على تبنى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS). بينما تحولت

هذه العلاقة إلى علاقة إيجابية بعد تبنى هذه المعايير وتفسر الدراسة هذا التحول بأن هذه المعايير مكنت العملاء من زيادة فرص ممارسة الإستحقاق الإختيارى وقد ألقى هذا عبء إضافى على المراجعين فى محاولة للحد من هذه الممارسات مما أدى إلى زيادة مستوى الأتعاب للحفاظ على مستوى جودة عملية المراجعة.

دراسة (Nkemjika et al.,2017):

وقامت الدراسة بفحص العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة مع الأخذ فى الحسبان خصائص وصفات المراجعين، وتم الاستعانة بعينة من بيانات ١٤ بنك فى نيجيريا لإختبار معنوية وإتجاه تلك العلاقة. وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية وطردية مشروطة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة. ويتمثل شرطى صحة تلك العلاقة فى توافر بيئة تنظيمية للمهنة تضمن إستقلال المراجعين وكذلك الإلتزام بسياسة التغيير الدورى للمراجعين.

دراسة (Chen et al.,2018):

وتناولت دراسة أثر مطالبات خفض الأتعاب من جانب العملاء على جودة عملية المراجعة. خلال فترة الأزمة المالية العالمية. وركزت هذه الدراسة على الشركات التى قامت بتخفيض أتعاب المراجعين فى السوق الامريكى. وإعتمدت الدراسة على إستخدام ثلاث مؤشرات للإستدلال على جودة عملية المراجعة، وهى إدارة الأرباح، ورأى المراجع بشأن قدرة العميل على الاستمرار، كذلك إعادة إصدار الشركات للقوائم المالية الخاصة بها، كمؤشر عكسى لجودة عملية المراجعة، حيث يدل إعادة الإصدار على إحتواء القوائم المالية على أخطاء أو تحريفات جوهرية.

وإعتمدت الدراسة على مجموعتين من البيانات، الأولى : المجموعة الضابطة وشملت بيانات الشركات عن عامى ٢٠٠٥-٢٠٠٦ والثانية: شملت بيانات الشركات عن عامى ٢٠٠٨-٢٠٠٩ وهى فترة الأزمة المالية. وتم إهمال بيانات عام ٢٠٠٧ للفصل بين فترة ما قبل الأزمة وفترة حدوث الأزمة، وبلغت عدد المشاهدات التى إعتمدت عليها الدراسة ٤٣٠٠٣ مشاهدة لعدد ٩٢٩٧ شركة مدرجة سوق الأوراق المالية الأمريكى.

وخلصت الدراسة إلى عدم وجود فروق معنوية فى مستوى جودة عملية المراجعة بين المجموعة الأولى والمجموعة الثانية من الشركات رغم إنخفاض أتعاب عملية المراجعة من جانب العملاء خلال الأزمة المالية. وذلك على مستوى مؤشرات الجودة الثلاثة التى تم إستخدامها.

دراسة (Li & Guo, 2018):

وناقشت الدراسة الخلاف بين إتجاهين لتفسير العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة، الاتجاه الأول: يستند إلى منظور الجهد المبذول من جانب المراجع، والاتجاه الثانى: يستند إلى منظور الإعتماد الاقتصادى للمراجع على العميل. وإختلفت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة فى أن معظم الدراسات السابقة تفسر العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة من خلال إيجاد العلاقة بين هذه الأتعاب غير العادية وإدارة الأرباح القائمة على الاستحقاق الإختيارى والأثر على رقم الربح، فى حين أن هذه الدراسة ترى أن هناك أسلوب آخر لإدارة الأرباح قائم على إعادة تصنيف البنود دون التأثير على رقم الربح.

وتشير نتائج الدراسة المطبقة على عينة من الشركات تشمل الفترة ما بين عامى ٢٠٠٠-٢٠١٠ إلى وجود علاقة إرتباط ايجابى ومعنوى بين الأتعاب غير العادية ومستوى إدارة الأرباح من خلال إعادة تصنيف البنود. وتفسر الدراسة هذه النتيجة فى ضوء أن هذا الاسلوب الأخير فى إدارة الأرباح أقل فى تكاليف التقاضى من إدارة الأرباح عن طريق الاستحقاق الاختيارى، مما يزيد من حوافز المراجعين على قبولة والإستجابة لضغوط العملاء.

يخلص الباحث من عرض الدراسات السابقة إلى تباين نتائجها المتعلقة بفحص العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة. فبعض الدراسات لم تجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مستوى الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة (Defond et al.,2002). بينما بعض الدراسات الأخرى خلصت إلى وجود علاقة إرتباط طردى بين تلك الأتعاب وجودة عملية المراجعة (Chen et al., 2018; Bills et al., 2016; Bockwoldt, 2010). فى حين وإنتهت بعضها إلى وجود علاقة إرتباط عكسى بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة (Fitriany et al.,2016; KaruB et al., 2015; Kinney and Libby,2002).

ويرى الباحث أن الدراسات السابقة قد إعتمدت فى تفسيرها لنتائجها المتباينة على إحدى منظورين، الأول: منظور الاعتماد الاقتصادى (Economic Bonding View) والذى يرى أنصاره أن إعتماد المراجع الخارجى على الأتعاب كمصدر رئيسى للدخل ومحاولته تعظيم العائد من عمله يؤدى إلى زيادة قدرة الإدارة على سلب إستقلال المراجع، من خلال المغالاة فى الأتعاب. وبالتالى ينعكس ذلك على جودة عملية المراجعة بشكل سلبى. أما الثانى: فيطلق عليه منظور الجهد (effort View) ويستند أنصاره إلى أنه فى ظل التصاعد المتزايد فى ممارسة إدارة الأرباح من جانب الشركات المساهمة للتوافق مع توقعات المحللين الماليين، فإن نزعة الشك المهنى لدى المراجع تتزايد مما يطلب زيادة مستوى الجهد المبذول من جانبه، وبالتالي من الطبيعى أن يتزايد مستوى الأتعاب، وذلك لتحقيق مستويات الجودة المنشودة فى عملية

المراجعة. وبالتالي يرى أنصار هذا المنظور أن إرتفاع أتعاب عملية المراجعة دلالة على بذل المراجع لمزيد من الجهد وبالتالى إرتفاع مستوى جودة عملية المراجعة.

وتتمثل الفجوة البحثية فى أن نتائج تلك الدراسات لا يمكن التسليم بها إلا في بيئتها ولا يمكن تعميم نتائجها على البيئة المصرية، والدليل على ذلك أن العديد من تلك الدراسات أجريت بالاعتماد على نفس النماذج والمتغيرات فى دول مختلفة وكانت نتائجها مختلفة تماماً عن بعضها البعض نتيجة لإختلاف البيئة القانونية والتنظيمية فى تلك الدول بصفة عامة، وتكاليف التقاضى التى يتعرض لها المراجع حال إنتهاك إستقلاله واستجابته لرغبات العملاء بصفة خاصة.

بالإضافة إلى ما سبق يلاحظ أن تلك الدراسات السابقة إهتمت بفحص العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة، وأهملت الإجابة عن تساؤل هام وهو: هل الأتعاب غير العادية متعمده من إدارات الشركات وتستهدف من خلالها إنتهاك إستقلال المراجعين والتأثير على مستوى جودة عملية المراجعة؟ أم أن هذه الأتعاب غير العادية هي ناتج لتباين القوة التفاوضية لكلاً من المراجع والعميل، فى ظل عدم وجود منهجية علمية لتحديد الأتعاب.

وبناء على ما سبق يتضح أن طبيعية البيئة القانونية والتنظيمية لمهنة المراجعة أو عملائها يجب أن تأخذ فى الحسبان، لما لها من تأثير على النتائج المتوقعة عند دراسة العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة. لذلك فإن الباحث سوف يعرض فى الجزء التالى المتغيرات التى سوف يعتمد عليها فى دراسة هذه العلاقة فى البيئة المصرية. تمهيداً لترجمتها كمياً من خلال الدراسة التطبيقية.

القسم الثالث
قياس الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة

على الرغم من أن الدراسة الحالية ترتبط بموضوع الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة إلا أن التعرض لموضوع الأتعاب الكلية والتعرف على محددات قياسها يعد أمراً هاماً. وتنبع تلك الأهمية من أن الأتعاب غير العادية يتم قياسها من خلال نموذج عام لقياس الأتعاب الكلية، بشقيها العادى وغير العادى بإستخدام نموذج إنحدار متعدد يكون المتغير التابع فيه الأتعاب الكلية لعملية المراجعة والمتغيرات المستقلة تتمثل فى المحددات ذات الأثر على الأتعاب الكلية، ويتم التعبير عن الأتعاب غير العادية ببواقى نموذج الإنحدار وهو الجزء غير المفسر من النموذج.

وتجدر الإشارة إلى أن موضوع قياس أتعاب المراجعة من الموضوعات التى كانت ولا زالت محل للجدل والنقاش فى العديد من الدراسات، فمنذ عام ١٩٨٠ وظهور أول تصور لنموذج لقياس أتعاب عملية المراجعة

(Simunic,1980) أنطلقت الدراسات حتى وقتنا الراهن تختبر أثر متغيرات أخرى بخلاف التى تضمنها النموذج، يتوقع الباحثون أن تكون ذات تأثير على ذلك النموذج الأولى. ويرى الباحث أن هذا يعد أمراً طبيعياً نظراً لديناميكية العوامل أو المحددات التى تطرأ من وقت إلى آخر على بيئة مهنة المراجعة، كذلك إختلاف العوامل الحاكمة لتقدير الأتعاب من بيئة إلى أخرى. فالعديد من الدراسات تذهب إلى أن حجم العميل ومستوى المخاطر المرتبطة به تعد من أهم العوامل ذات التأثير على تقدير الأتعاب (Köhler& Ratzinger,2012; Hassan & Naser, 2013; Lim& Simnett,2014) بينما يرى أخرون (Thinggaard & Kiertzner,2008) أن العملاء يدفعون أتعاب أكبر لمكاتب المراجعة الكبرى بسبب ماتتمتع به هذه المكاتب من سمعه جيدة. وعلى الجانب الأخر ذهبت دراسات إلى أن إستحداث قوانين وقواعد جديدة– على سبيل المثال قواعد الحوكمة، أو صدور قوانين منظمة للمهنة مثل قانون SOX بالولايات المتحدة الامريكية– له تأثير معنوى على أتعاب عملية المراجعة (Gul & Goodwin,2010; Carcello et al., 2011; Karim et al., 2016) .

ونظراً لأهمية التعرف على العوامل المؤثرة فى تحديد الأتعاب، والتى تختلف من بيئة إلى أخرى، وتعدد الدراسات فى هذا الشأن فإنه يمكن تلخيص بعض تلك الدراسات فى الجدول رقم (١):

الباحث	هدف الدراسة	عينة الدراسة	نتائج الدراسة
Yatim, et al.,2006	دراسة العلاقة بين أتعاب المراجع الخارجى وإستقلال مجلس الإدارة وممارسات حوكمة الشركات.	تم استخدام بيانات الشركات المدرجة فى بورصة ماليزيا عام ٢٠٠٣ وشملة العينة ٧٣٦ شركة.	وجود إرتباط ايجابى بين أتعاب عملية المراجعة واستقلال مجلس الإدارة وخبرة لجنة المراجعة الداخلية وعدد اجتماعاتها خلال العام.
Besacier & Schatt,2007	فحص العوامل المؤثرة فى تحديد أتعاب المراجعة الخارجية فى فرنسا.	تم استخدام بيانات ١٢٧ شركة فرنسية مسجلة فى مؤشر SBF250	أهم العوامل الحاكمة لتحديد الأتعاب هى حجم العميل، مخاطر العميل، حجم شركة المراجعة.
Naser & Nuseibeh,2008	فحص العوامل المؤثرة فى تحديد الأتعاب فى الاقتصاديات النامية بالتطبيق على المملكة الاردنية .	شملت الدراسة التطبيقية جميع الشركات المسجلة فى بورصة عمان عام ٢٠٠٢.	أهم العوامل المؤثرة فى هيكل الأتعاب، هى حجم العميل، حجم مكتب المراجعة، التخصص الصناعى، درجة المخاطر ومستوى التعقيد فى نشاط العميل.
Al-Harshami,2008	فحص العوامل المؤثرة فى تحديد أتعاب المراجعة الخارجية فى دولة الكويت.	تم عمل دراسة مسحيه لعدد ست شركات مراجعة بدولة الكويت.	أكثر العوامل تأثيراً على أتعاب عملية المراجعة هى حجم العميل، ونسبة السيولة، واخيرا نسبة الربحية.
Singh& Newby, 2010	اختبار العلاقة بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وأتعاب عملية المراجعة الخارجية.	واعتمدت الدراسة على بيانات الشركات المسجلة فى سوق المال فى استراليا عام ٢٠٠٥.	وجود علاقة إرتباط بين وظيفة المراجعة الداخلية وأتعاب عملية المراجعة الخارجية.

Alali, 2010	واستهدفت دراسة العلاقة بين الإستحقاق الاختيارى وأتعاب عملية المراجعة.	واعتمدت الدراسة على بيانات الشركات المسجلة فى البورصة خلال الفترة من ٢٠٠٠إلى ٢٠٠٦.	يوجد علاقة إرتباط إيجابى بين الإستحقاقات الاختيارية وأتعاب عملية المراجعة.
Redmayne et al. ,2011	دراسة العلاقة بين الرؤية السياسية وجهد المراجعين وأتعاب عملية المراجعة.	واعتمدت الدراسة على بيانات شركات القطاع العام فى نيوزيلاندا .	تأثير الرؤية السياسية على كلاً من أتعاب عملية المراجعة، والجهد المبذول من جانب المراجعين.

Wang & Yang,2011	فحص العلاقة بين أتعاب عملية المراجعة، ومحأولات الإدارة لتحصين أوضاعها فى الشركات.	وتم استخدام ملاحظات عن ٢٥١٠ شركة خلال الفترة من عام ٢٠٠٠ إلى ٢٠٠٤.	وجود علاقة إرتباط ايجابى بين أتعاب عملية المراجعة ومحأولات الإدارة لتحصين أوضاعها فى إدارة المنشأة
Calderon et al. ,2012	وقامت الدراسة على فحص أثر جوانب القصور فى أنظمة الرقابة الداخلية السابق تحديدها فى الفترات الماضية على أتعاب عملية المراجعة.	تم الاعتماد على اجراءات المراجعة التحليلية فى الحصول على بيانات عن نقاط الضعف الجوهرية عن عشر شركات خلال الفترة من عام ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٩.	أتعاب عملية المراجعة تتاثر بشدة بجوانب القصور الجوهرى فى انظمة الرقابة الداخلية فى الفترات السابقة.
Suryanto,2014	استهدفت الدراسة فحص تأثير خصائص العميل، وكذلك خصائص المراجع بالاضافة إلى خصائص الإرتباط على أتعاب عملية المراجعة. كذلك دراسة أثر أتعاب المراجعة على مخاطر الرقابة ومنع الغش.	وتم جمع البيانات من خلال استبيان موجهة إلى مراجعين يعملون في مكاتب محاسبة فى اقليم لامبونج، باليمبانج وجامبي. بدولة اندونسيا واستناداً إلى المعاينة الطبقية.	أن خصائص كلا من العميل والمراجع وطبيعة الإرتباط، عوامل مهيمنة ولها تاثير معنوى على أتعاب عملية المراجعة. وتظهر النتائج أيضا أن أتعاب عملية المراجعة لها تأثير على كلاً من مخاطر الرقابة ومنع الغش.
Baldacchino et al. ,2014	الهدف الرئيسي من الدراسة هو التحقق من العوامل التي تؤثر على أتعاب المراجعة الخارجية في مالطا. ويشمل ذلك تقييم ما إذا كان حجم العميل وتعقيده ومخاطره، –وهى عوامل تناولتها دراسات سابقة فى هذا إلاطار– تنطبق على بيئة الشركات فى مالطة، وماهو تاثير إنتماء المراجع إلى احدى شركات المراجعة الكبرى (N4). على أتعاب عملية المراجعة.	تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد لدراسة تأثير العوامل المستقلة على أتعاب عملية المراجعة لعينة من عمليات مراجعة الحسابات المنفذة في سوق مراجعة الحسابات. وتم اجراء مقابلات مع اصحاب مكاتب المراجعة لاستكمال بعض البيانات.	أتعاب المراجعة الخارجية تتأثر بشكل كبير بعدد من العوامل ترتبط بالعميل مثل الحجم، التعقيد، المخاطر، تركز الملكية. بالإضافة إلى ذلك فان رسوم عملية المراجعة ترتبط ايجابيا بانتماء مكتب المراجعة إلى احدى الشركات الاربعة الكبرى فى مجال المراجعة.
	وانطلقت الدراسة من ظاهرة ارتفاع	اعتمدت الدراسة على	ارتفاع مستوى جودة عملية

Khan & Haq ,2015	أتعاب عملية المراجعة فى باكستان فى محأولة للاجابة عن تساؤل هل ان هذا الارتفاع فى مستوى الأتعاب يمثل تهديد لاستقلال المراجعين وهل له تاثير على جودة عملية المراجعة	بيانات عن ١٥٠ شركة مدرجة فى سوق المال فى باكستان عن الفترة من ٢٠٠٧ إلى ٢٠١١	المراجعة هى المحرك الرئيسى فى ارتفاع مستوى الأتعاب وان هذا الارتفاع لم يكن بهدف التأثير السلبى على استقلال المراجعيين فى باكستان.
Naser & Hassan, 2016	استهدفت الدراسة التعرف على المحددات الأساسية التي تؤثر على أتعاب المراجعة الخارجية للشركات غير المالية الإماراتية المدرجة في سوق دبي المالي.	تم جمع البيانات المستخدمة في هذه الدراسة بشكل رئيسي من التقارير السنوية لعام ٢٠١١ وتقارير حوكمة الشركات الصادرة عن الشركات غير المالية الاماراتية المدرجة في بورصة دبى.	وجود إرتباط جوهرى وإيجابي بين أتعاب المراجعة وكل من حجم الشركات ومتغيرات استقلالية لجنة المراجعة. وكشفت النتائج أيضا أن أتعاب المراجعة لا ترتبط بشكل جوهرى مع ربحية الشركة، والمخاطر، ونوع الصناعة، وحجم شركة المراجعة، والتاخر فى تقديم تقرير المراجعة.

Soedaryono, 2017	واستهدفت الدراسة التعرف على أثر اعتماد تطبيق معايير التقارير المالية الدولية فى اندونيسيا على العلاقة بين أتعاب عملية المراجعة وجودة عملية المراجعة.	وتم استخدام بيانات الشركات عن الفترة من ٢٠١١ إلى ٢٠١٥، واعتمدت الدراسة على الانحدار الخطي لاختبار العلاقة الافتراضية باستخدام الاستحقاق التقديري كمؤشر لجودة التدقيق.	عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب المراجعة غير العادية وجودة عملية المراجعة في فترة ما قبل تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. بينما تحولت تلك العلاقة إلى علاقة إيجابية في فترة ما بعد تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية.

جدول رقم (١)

العوامل المؤثرة فى تحديد أتعاب المراجعة وفقا للدراسات السابقة.

ويتضح من عرض الدراسات السابقة سعيها إلى تحديد العوامل الأكثر تأثيراً على أتعاب عملية المراجعة. ورغم إختلاف هذه الدراسات حول هذه العوامل، إلا أن هذه العوامل يمكن تصنيفها إلى عوامل ترتبط بخصائص العميل، وأخرى ترتبط بخصائص المراجع، يضاف إلى ذلك عوامل ترتبط بالمستجدات فى بيئة الأعمال، مثل السعى فى الآونة الأخيرة إلى الإلتزام بقواعد الحوكمة، كذلك الضوابط المنظمة لأداء مهنة المراجعة والتى تختلف من دولة إلى أخرى.

ويلاحظ فى تلك الدراسات (Bradbury& Redmayne, 2014; Chariri et al.,2017) تباينها حول أهمية وعدد العوامل التى تشكل خصائص العميل، وإختلافها فى التعبير عنها كمياً نظرا لصعوبة القياس المباشر لهذه العوامل. غير أن هناك قاسم مشترك لأهم العوامل المحددة لخصائص العميل

يتمثل فى حجم العميل، درجة تعقد نشاطة ، وربحية العميل وكفاءة النشاط الخاص به (AL-Mutairi et al.,2017)

ويعد حجم العميل من أكثر العوامل التى أجمع عليها الباحثين فى تحديد أتعاب عملية المراجعة. وقد ذهبت إحدى الدراسات (Hay et al., 2006) إلى أن هذا العامل يفسر ٧٠% من أتعاب عملية المراجعة. ويتم التعبير عن حجم العميل عموماً بإستخدام مجموع الأصول، أو حجم المبيعات. ويرى البعض (Carson et al., 2004) عدم خطية العلاقة بين حجم العميل وأتعاب عملية المراجعة. حيث يرى أصحاب هذا الرأى أن مكاتب المراجعة الكبرى تستطيع تحقيق وفورات فى التكاليف، نتيجة للإمكانيات المرتفعة وحجم اعمال مثل هذه المكاتب، خاصة عند التعاقد مع عملاء كبار فى الحجم. ولا تتحقق تلك الوفورات عند تعاقد هؤلاء العملاء مع مكاتب مراجعة صغيرة الحجم.

غير أنه لا يمكن الإعتماد فقط على حجم العميل كمتغير وحيد فى تقدير الأتعاب، حيث تؤثر درجة تعقيد عمليات العميل على عدد الساعات المطلوبة لعملية المراجعة، وبالتالي ينعكس ذلك على أتعاب عملية المراجعة. وقد إستخدمت العديد من المقاييس للتعبير عن درجة تعقيد العميل مثل عدد الشركات التابعة، نسبة الأصول المملوكة فى فروع أجنبية إلى إجمالى الأصول، طبيعية الانشطة التى يمارسها العميل، عدد البنود داخل بعض الارصدة الهامة (Chan, et al. ,1993; Hay et al. 2006; Simunic, 1980).

وزيادة درجة التعقيد فى نشاط العميل غالباً مايتطلب خبرات عالية من جانب المراجع والمساعدين، مما ينعكس على تكلفة عملية المراجعة، وبالتالى على أتعاب عملية المراجعة وذلك لآداء المهمة بالجودة المنشودة. وأن عدم وجود زيادة فى الأتعاب تتناسب مع درجة تعقيد نشاط العميل يعد مؤشر على عدم جودة عملية المراجعة. والأكثر من ذلك أن البعض يرى بأن العلاوة فى الأتعاب مقابل تعقيد عمليات العميل تكون أقل فى مكاتب المراجعة الكبرى عنها فى مكاتب المراجعة الصغرى نظرا لتمتع المكاتب الكبرى بإمكانيات فنية وبشرية تفوق مكاتب المراجعة الصغرى (Hassan & Naser,2013; Walther et al.,2015).

يضاف إلى العوامل السابقة المرتبطة بالعميل العديد من العوامل الأخرى، مثل مستوى الربحية للعميل، ومستوى النمو المتوقع فى نشاطه. وهى عوامل إختلفت الدراسات حول تأثيرها على أتعاب المراجعين فالبعض (Krauβ et al.,2015) يرى أن إرتفاع مستوى الربحية ومعدلات النمو المتوقعة للعميل يؤدى إلى زيادة مستوى الأتعاب، ومبررهم فى ذلك أن إرتفاع هذه المؤشرات يكون ناتج من زيادة فى حجم عمليات المنشأة ويتطلب هذا من المراجع زيادة أحجام العينات ومدى الإختبارات للإطمئان إلى حقيقة هذه النمو من وهمية. وعلى الجانب الأخر فإن إرتفاع مستوى الربحية يعنى ضمنن مقدرة العميل على دفع أتعاب مرتفعة.

بينما يرى البعض (Lim & Simnett, 2014) أن إرتفاع هذه المؤشرات يرسل إشارة إطمئنان للمراجع حول قدرة المنشأة على الاستمرار، بالإضافة إلى إنخفاض مخاطر التقاضى، حيث يعنى إرتفاع مستوى الأرباح قدرة العميل على تحمل المخاطر مع المراجع حال تعرضه للمسائلة. وبالتالى يمكن للمراجع أن يخفض من أتعابه.

ويرى الباحث أن الإتجاه الأول أكثر واقعية حيث أن إرتفاع مستوى الأرباح لدى المنشأة قد يدفع المراجع إلى التوسع فى أعمال المراجعة للتيقن من حقيقة هذا الإرتفاع. بالإضافة إلى ذلك فإن هذه المنشات لا يتوافر لديها دافع للضغط على المراجع لخفض مستوى الأتعاب مراعاة لظروف إقتصادية سيئة تمر بها. ويمكن التعبير عن مستوى الربحية بنسبة صافى الربح إلى إجمالى الأصول، أو نصيب السهم من الأرباح، كذلك يمكن التعبير عن نمو المنشأة بإستخدام معدل التغير فى المبيعات السنوية.

فضلاً عما سبق، يرى الباحث أن مقابل خدمة المراجعة يتشابة إلى حد كبير مع مقابل الخدمات الأخرى المتداولة فى الأسواق من حيث إرتباطه بنظرية العرض والطلب من ناحية، وخصائص كلاً من العميل والمراجع من ناحية أخرى. لذلك فقد تناولت العديد من الدراسات فى مجال تحديد أتعاب عملية المراجعة، العديد من العوامل ذات التأثير على الأتعاب والتى ترتبط بشكل وثيق بخصائص المراجع.

وتتباين تلك العوامل من دراسة إلى أخرى ولكن هناك مجموعة مشتركة من هذه العوامل، من أهمها حجم مكتب المراجعة، والتخصص الصناعى للمراجع، وقد صنفت بعض الدراسات (Liu, 2017; Higgs & Skantz, 2006; Asthana and Boone, 2012; Basioudis and Francis, 2007) مكاتب المراجعة إلى مكاتب دولية، ومكاتب كبرى محلية ذات إرتباط بمكاتب دولية، وأخرى بخلاف ما سبق. وذلك عند دراسة أثر حجم مكتب المراجعة على الأتعاب. وإنتهت تلك الدراسات إلى أن المكاتب الدولية (Big 4) والمكاتب المحلية المرتبطة بمكاتب دولية تحصل على علاوة أو أتعاب إضافية مقارنة بمراجعى الحسابات من غير تلك المكاتب. ويوجد وجهتى نظر لتبرير تلك الزيادة فى الأتعاب الأولى: أن هذه المكاتب قادرة على تقديم خدمات مراجعة أكثر جودة (Kim et al. 2010; Rusmin, 2010). أما الثانية: فترى أن العملاء يقدمون تلك العلاوة للمراجعين فى تلك المكاتب الكبرى كتأمين ضد مخاطر التقاضى التى قد تضر بسمعة هذه المكاتب الكبرى (Knechel et al. ,2012). ومهما كانت الأسباب فإن الدراسات أجمعت على أن حجم مكتب المراجعة هو أحد العوامل التى تدخل فى تحديد الأتعاب.

بالإضافة إلى ما سبق فإن التخصص الصناعى للمراجع يعد أحد العوامل الهامة ذات التأثير على أتعاب عملية المراجعة. فالمراجع المتخصص صناعياً لديه فهم متعمق حول خطر الصناعة التى يتخصص فيها، ولديه القدرة على تقييم كامل للمخاطر المحتملة من قبل عملاء المراجعة، عند التخطيط لعمل المراجع بمايساعد فى عملية بناء الحكم المهنى، الأمر الذى يؤدى إلى تحسين جودة عملية المراجعة. وبالتالى

تنخفض مخاطر التقاضى، وبالتزامن مع ذلك ترتفع إمكانية تخفيض الأتعاب من جانب المراجع (Moroney and Carey, 2011; Sinchuen and Phapruke, 2010).

فضلاً عما سبق تعد حوكمة الشركات وعلاقتها بجودة المراجعة الخارجية وأتعابها من الموضوعات التى لقت إهتمام من جانب الباحثين فى الآونه الأخيرة فالعديد من الدراسات (Karim et al.,2016;Abbass & Aleqab,2013; Wu,2012) أوضحت أن هناك علاقة إرتباط إيجابى بين تطبيق قواعد الحوكمة والإلتزام بها وجودة عملية المراجعة. حيث أن البيئة الرقابية الجيدة فى ظل تطبيق قواعد الحوكمة تخفض من المخاطر المرتبطة بالعميل مما يؤثر بالإنخفاض على أتعاب عملية المراجعة، فى حين ذهب بعض الباحثين (Kasim,et al., 2016; Chung & wynn,2014) إلى إتجاه يرى بأن إلتزام إدارات الشركات بقواعد الحوكمة يزيد من حرصها على جودة خدمة المراجعة الخارجية ممايؤدى إلى إرتفاع أتعاب عملية المراجعة التى يقبلها العملاء.

ورغم تباين نتائج الدراسات حول إتجاه تأثير الإلتزام بقواعد الحوكمة على أتعاب عملية المراجعة، إلا أن هذا يعنى من وجهة نظر الباحث أهمية تضمين هذا المتغير فى نموذج تقدير أتعاب عملية المراجعة، ويميل الباحث فى ذلك إلى التوافق فى الرأى مع ما إنتهت اليه أحدث الدراسات فى هذا الخصوص (Farooq, et al.,2018) إلى أن جودة تشكيل مجالس الإدارة يؤدى إلى زيادة الطلب على جودة التقارير المالية، وبالتالى زيادة الطلب على جودة عملية المراجعة والذى ينعكس بالزيادة على الأتعاب، بينما فعالية دور لجان المراجعة الداخلية يؤدى إلى زيادة الموثوقية فى التقارير المالية، وإرسال إشارة إيجابية للمراجع عن العميل تبرر تخفيض أتعاب عملية المراجعة.

وبناء على ما تقدم، يتضح تباين تأثير العوامل المختلفة السابق تناولها على الأتعاب الكلية لعملية المراجعة، بإختلاف بيئة الدراسة التى طبقت فيها. لذلك سوف يختبر الباحث من خلال الدراسة التطبيقة أثر تلك العوامل السابقة، بالإضافة إلى عوامل أخرى يعتقد بتأثيرها على الأتعاب الكلية، مثل تأثير توقيت الطلب على عمليات المراجعة فى البيئة المصرية، نظراً لتباين تاريخ إنتهاء السنة المالية للعملاء. وذلك بهدف تحديد العوامل الحاكمة للأتعاب الكلية فى البيئة المصرية، كمنطلق لقياس الأتعاب غير العادية بشقيها الموجب والسالب. حيث أنها تمثل متغير رئيسى من متغيرات الدراسة. وسوف يتم التعامل مع تلك الأتعاب غير العادية بشقيها الموجب والسالب، فى الجزء التالى من الدراسة بصفتين الأولى: بوصفها متغير تابع عند دراسة أثر دوافع الإدارة تجاة إدارة الأرباح على الأتعاب غير العادية. والثانية: بوصفها متغير مستقل عند دراسة أثرها على جودة عملية المراجعة.

القسم الرابع
دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح وأثرها المحتملة على أتعاب عملية المراجعة

تسعى الإدارة إلى تحقيق أهدافها المرتبطة بإدارة الأرباح، من خلال العديد من الأساليب والطرق سواء كان ذلك من خلال إدارة الاستحقاقات Accrual Management، والتى ساهم فى تحقيقها ماتضمنته المعايير المحاسبية من مرونة فى الاختيار بين بدائل المعالجة المحاسبية، أو من خلال مايسمى بإدارة الأرباح الحقيقية Real Earning Management وهى أداة تستخدمها الإدارات بغرض تحقيق أهدافها المرتبطة بإعادة تشكيل رقم الربح المحاسبى من خلال القرارات التشغيلية والإستثمارية التى تتخذها الإدارة، مثل تعديل توقيت عملية الصيانة أو توقيت إحلال الأصول وغيرها من القرارات التى يكون لها إنعكاس على صافى الربح المحاسبى.

وتتباين الدوافع نحو إدارة الأرباح بين الدوافع الداخلية والخارجية، ويقصد بالدوافع الداخلية ما تتبناه الإدارة من آليات لتحقيق أهدافها سواء كانت مرتبطة بالحوافز التى تحصل عليها تلك الإدارة، أو خفض التكاليف السياسية والتنظيمية أو إبرام عقود تمويل مع جهات معينة (Nurdiniah&Herlina,2015). أما الدوافع الخارجية فهى تتمثل فى المرونة فى تطبيق المبادئ المحاسبية وطبيعة المناخ الاقتصادى والسياسى والاجتماعى وأخيراً غياب متطلبات المنظمات المهنية والهيئات الرقابية (Ferri et al., 2017) .

من البديهى أن أى من الممارسات البشرية لابد أن يحركها دافع معين، يكون هو المسئول عن تحريك السلوك لتحقيق هدف محدد. وفى هذا السياق يمكن تصنيف تلك الدوافع إلى مجموعتين الأولى: هى دوافع ترتبط بتحقيق نفع خاص للإدارة، أما الثانية: فهى دوافع ترتبط بإحداث تأثير على متخذى القرار الذين يعتمدون على المعلومات المحاسبية التى تحتويها التقارير المالية، من خلال إظهار تلك المعلومات للأوضاع المالية بالمنشأة بصورة مختلفة عن حقيقة تلك الأوضاع.

وقد تعددت تلك الدوافع والتى تم توثيقها فى العديد من الدراسات (Goel,2018;Nurdiniah&Herlina,2015)، (مجاهد ،٢٠٠١; ابراهيم، ٢٠٠٦). ويمكن تصنيف دوافع الإدارة تجاة تلك الممارسات فى ثلاث مجموعات هى:

دوافع تشريعية وسياسية: ويطلق عليها فى بعض الاحيان دوافع تنظيمية أو دوافع سياسية. وهى تستهدف خفض التكاليف التنظيمية أو التشريعية أو السياسية، وذلك عندما يكون لدى الإدارة قناعة بأن الأرباح المعلنة سوف تؤثر على قرارات واضعى التشريعات أو متخذى القرارات السياسية (عيسى،٢٠٠٨). لذلك تسعى إدارات الشركات لتخفيض أرباحها للحصول على دعم حكومى، كما فى المؤسسات التى يرتبط نشاطها بدور إجتماعى. وقد يكون الهدف من إدارة الأرباح فى بعض الأحيان تأجيل أو تخفيض المدفوعات الضريبية.

دوافع تعاقدية: حيث تستخدم المعلومات المحاسبية وخاصة المتعلقة بصافى الربح كأساس لصياغة العديد من تعاقدات الشركات مع أصحاب المصالح، ويؤدى هذا إلى إيجاد حافز قوى لدى الإدارة تجاة إدارة الأرباح فى الاتجاة الذى يعظم منافعها. والنوع الأول: لتلك التعاقدات العقود الخاصة بالقروض والتى تحاول الإدارة وهى بصدده أن تتوافق أرقام الربح الخاصة بالشركة مع متطلبات التعاقد على تلك القروض. والنوع الثانى: من التعاقدات يرتبط بمكأفات الإدارة والتى تعتمد بشكل أساسى على صافى الدخل المحاسبى، والذى يشكل دافع جوهرى للإدارة نحو زيادة صافى الدخل المحاسبى بغرض تعظيم منافعها الذاتية.

دوافع تتعلق بسوق رأس المال: حيث تشكل المعلومات المحاسبية المنشورة مصدراً هاماً يعتمد عليه من قبل المستثمرين الحاليين والمرتقبين عند اتخاذ قراراتهم. وهذ أمر قد يدفع الإدارة إلى محاولة التأثير على قرارات هؤلاء المستثمرين، من خلال محاولة التوافق مع توقعات ومؤشرات التحليل المالى بهدف التأثير على تقيميهم لأسعار الأسهم، خاصة عند إستعداد المنشأة لطرح أوراق مالية للإكتتاب العام. وقد تلجأ بعض الشركات الخاسرة إلى تنظيف القوائم المالية من الخسائر من خلال تحميل سنوات الخسائر بمعظم المصروفات غير العادية فيما يعرف بعملية الغسيل الكبير (Big Bath)، ويكون ذلك متزامن مع تغيير الإدارة السابقة حتى تظهر تحسن وهمى فى الأرباح والايعاز بأن الإدارة الجديدة حققت تطوراً فى الأداء وذلك للابقاء على المساهمين الحاليين أو جذب مستثمرين جدد (Young, A., 2018; Vorst,2016).

ومما سبق يتضح أن إدارات الشركات –على إختلاف دوافعها نحو إدارة الأرباح– تتخذ العديد من القرارات، سواء المحاسبية أو التشغيلية حتى تتوافق أرقام الربح المحاسبى مع أهدافها المحدده سلفاً، والتى تتوافق فى الغالب الاعم مع توقعات المحللين الماليين، وتمارس الإدارة العديد من الضغوط لتحقيق ذلك الهدف. وهذا الضغوط تصنف على إنها أحد مكونات الخطر التى تشير إليها معايير مهنة المراجعة (AICPA,2002) .

والجدير بالذكر أن الدراسات السابقة فى هذا المجال قد ركزت بشكل أساسى على دراسة الأسباب التى تقف وراء تلك الممارسات، و توصل العديد منها إلى مؤشرات لإكتشاف تلك الممارسات أو الإستدلال على وجودها. كذلك تعددت المقاييس المقترحة لقياس حجم واتجاه تلك الممارسات (Fang et al. 2017; Jackson et al., 2017; Strobl,2013).

ولا يجب أن يتوقف الأمر عند قياس أو التحقق من وجود تلك الممارسات، والتعرف على أسبابها، ولكن لتحقيق أهداف الدراسة الحالية يجب أن يمتد الأمر من وجهة نظر الباحث إلى التعرف على شكل إستجابة المراجع الخارجى للضغوط الخاصة بإدارة الأرباح من جانب الإدارة. فإستجابة المراجع لتلك الضغوظ، قد يكون بشكل سلبى من خلال الحصول على أتعاب غير عادية موجبة يتزامن معها مستوى جودة منخفض لعملية المراجعة. وهذا يعنى ان الأتعاب غير العادية تم إستخدامها كأداة مضادة لجودة عملية

المراجعة، وتخلى المراجع عن حيادة وإستقلاله، هذا يدل على ضعف البيئة التنظيمية والقانونية الحاكمة لمهنة المراجعة، لسماحها بحدوث هذا الارتباط السلبى. وهذا النتيجة تكون محققه ايضاً حال وجود تلك الضغوط من جانب الادارة تجاه إدارة الأرباح، ويتزامن معها وجود أتعاب غير عادية سالبة تدفع المراجع إلى تخفيض مستوى الاداء.

وعلى الجانب الآخر إذا كانت إستجابة المراجعين لهذه الضغوط بشكل إيجابى، يتمثل فى رفض تلك الضغوط، وتوسيع نطاق الجهد المبذول والمرتبط بوجود أتعاب غير عادية موجبة لرغبة المراجع فى تحقيق جودة عملية المراجعة. فإن هذا دليل إيجابى على قوة البيئة التنظيمية والقانونية الحاكمة لمهنة المراجعة.

وبناء على ما سبق فإن الباحث يرى أهمية دراسة كيفية تفاعل المراجعين مع ضغوط الإدارة تجاة إدارة الأرباح، فهو أمر له أهميته فى تفسير دلالة أتعاب المراجعة غير العادية بشقيها الموجب والسالب. حيث ان هذا التفسير سوف يكون منطلق لتقييم مدى الثقة فى تلك المهنه ومستقبلها، كذلك فإن دراسة هذا الجانب سوف يكون بمثابة أداه لتقييم البيئة القانونية والتنظيمية لمهنة المراجعة خاصة فى جمهورية مصر العربية، ومدى حاجاتها إلى التطوير من عدمه.

ويتماشى الإعتقاد السابق من جانب الباحث مع توجهه معايير المراجعة– وخاصة المتعلقة بإعتبارات الغش SAS 99– وما ذهب إليه مجلس محاسبة الشركات العامة والذى أشار إلى أهمية أخذ المراجع بعين الاعتبار للضغوط التى تخلقها توقعات المحللين الماليين على الإدارة بإعتبارها أحد عناصر خطر المراجعة. ويؤكد Daniel L. Goelzer رئيس مجلس محاسبة الشركات العامة على أهمية إنتباه المراجعين لمثل هذا النوع من الخطر، من خلال تقييمه والاستجابة له على إعتبار أنه من صميم عمل المراجع، وانه الخطوة الأهم نحو الوفاء بمتطلبات جودة عملية المراجعة وتحقيق الثقة فى القوائم المالية (Nurdinah & Herlina, 2015).

القسم الخامس
تفسير العلاقات المحتملة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة

تعد الجودة من القضايا التى تفرض نفسها دائماً على ساحة البحث العلمى فى مجال المراجعة، خاصة بعد أن أصبحت الثقة في جودة أعمال المراجعة محل جدل وإنقسم المعنيين بعد الأزمة المالية العالمية عام ٢٠٠٨، وافلاس العديد من الشركات العالمية التي تم مراجعة قوائمها المالية من قبل مكاتب مراجعة دولية كبرى.

تتعدد مفاهيم جودة المراجعة، نظراً لتعدد أصحاب المصالح المستفيدين بخدمات تلك المهنة. كذلك تتباين مستويات إدراكهم وتقييمهم لجودة عملية المراجعة. فبعض وجهات النظر تتبنى مفهوم لجودة عملية

المراجعة يستند إلى مدى قدرة المراجعين على إكتشاف الأخطاء والمخالفات فى القوائم المالية والتقرير عنها. ويعد هذا المفهوم من اكثر مفاهيم الجودة إنتشارا (DeAngelo,1981) .

وتستند بعض وجهات النظر الأخرى فى تحديدها لمفهوم جودة المراجعة، إلى أنها تتمثل فى مدى إلتزام المراجعين بتنفيذ عملياتهم وفقاً لمعايير المراجعة المعتمده وقواعد وآداب السلوك المهنى (Knechel et al.,2013). بينما ذهبت بعض وجهات النظر الأخرى إلى أن جودة المراجعة ترتبط بمدى قدرتها على الوفاء بإحتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية. كما تناولت بعض وجهات النظر جودة المراجعة من حيث علاقتها بمدى مقدرة المراجعين على تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها (مجاهد،٢٠١١).

ويرى أحد الكتاب (عيسى، ٢٠٠٨) أن مفهوم جودة المراجعة يشير إلى مدى قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية فى القوائم المالية، والإعلان عنها بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم. وبالتالى فإن القوائم المالية التى تم مراجعتها بمعرفة مراجعين ذوي جودة عالية تكون أقل إحتمالا لإحتوائها على اخطاء ومخلفات جوهرية. بينما يذهب أحد الباحثين (Palmrose, 1988) إلى أن مفهوم جودة المراجعة يرتبط بمستوى التأكيد الذى يقدمه المراجع والخاص بأن القوائم المالية لاتحتوى على تحريفات جوهرية. وفقاً لهذا المفهوم فإن الجودة تعنى الموثوقية من جانب المستخدم فى القوائم المالية التى تم مراجعتها.

ويرى الباحث أن المفهوم الأول (عيسى، ٢٠٠٨) ركز على جودة المراجع وقدرته على أداء عملية المراجعة، بينما المفهوم الثانى (Palmrose, 1988) ركز على جودة تقرير المراجع. ويمكن القول بأن كلاهما يختلف عن الآخر فتحقق المفهوم الثانى يتطلب بالضرورة تحقق المفهوم الأول، بينما تحقق المفهوم الأول لا يؤدى بالضرورة إلى تحقق المفهوم الثانى، وعلى ذلك يمكن القول بأن كلاً من المفهومين يرتبط الأخر ويكمله.

وبناء على ما سبق يخلص الباحث إلى أنه لايوجد تعريف متفق عليه لجودة المراجعة، ولكن يوجد مفاهيم للجودة تختلف فى منظورها، ويجب تضمينها فى مفهوم شامل لجودة عملية المراجعة، ويعتقد الباحث بأن هذا المفهوم الشامل لجودة المراجعة يجب أن يتضمن إلتزام المراجعين ذوى الخبرة والكفاءة المهنية بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهنى بما يحقق الإكتشاف والإفصاح عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، فى ظل وجود بيئة تنظيمية جيدة تضمن وتصون إستقلال المراجعين من أى ضغوط يمارسها عليهم العملاء، بما يساهم فى زيادة مستوى الثقة لدى مستخدمى لقوائم المالية.

وللوفاء بمتطلبات تصميم الدراسة الحالية فإن السؤال الآن يتمثل فى كيفية قياس جودة عملية المراجعة؟، وذلك لأغراض التعرف على العلاقة الإحصائية بين هذا المتغير التابع والأتعاب غير العادية

لعملية المراجعة، وذلك للاجابة عن تساؤل رئيسى وهو هل تمثل الضغوط التى تمارسها إدارات الشركات من خلال الأتعاب غير العادية تهديداً لاستقلال المراجعين؟

ويمكن القول بأن قياس جودة عملية المراجعة يواجهه بالعديد من الصعوبات، لأسباب عديدة منها أن المراجعة خدمة وليست منتج مادى ملموس يخضع لمقاييس ومواصفات فنية ويمكن الحكم عليها بشكل مباشر. يضاف إلى ذلك أن عملية المراجعة ومراحلها تتأثر بشخصية المراجع وفى الغالب ما تتأثر أيضاً بصفاته الشخصية. والسلوك لا يمكن تقييمه لاختلاف الرأى والحكم على العمليات بإختلاف القائمين على عملية قياس الجودة.

وعلى الرغم من صعوبة إيجاد مقياس مباشر لجودة عملية المراجعة، إلا أن العديد من الدراسات السابقة تناول العديد من المقاييس البديلة لها. ورغم هذا التعدد فإنه لايوجد إتفاق بين هذه الدراسات على مقياس موحد لجودة عملية المراجعة. ويرجع هذا من وجهة نظر الباحثين إلى أن جودة المراجعة هى بناء متعدد الأبعاد الفنية والسلوكية والتى من الصعب قياسها (Elshafie and Nyadroh,2014; Bradshaw et al.,2011).

وفى هذا الإطار ظهر مدخلين لقياس جودة عملية المراجعة. الأول: أطلق عليه المدخل المباشر والذى يستند إلى إكتشاف إخلال المراجع بمسئوليته التعاقدية، ويتم الاستدلال عليه من خلال مؤشر إعادة إصدار القوائم المالية(Michele& Drew,2017;.Jiang,et al. 2015 ; Blankley et al.2012) . فعندما تعلن الشركات عن إعادة إصدار قوائمها المالية بسبب إكتشاف تحريفات جوهرية بواسطة جهات رقابية أو بواسطة المراجع نفسه فإن هذا يعد مؤشراً سلبياً عن جودة عملية المراجعة، رغم أن ذلك يشير إلى جودة البيئة الرقابية والتنظيمية للمهنة. غير أن هذا المؤشر رغم إستخدامه فى العديد من الدراسات فى الدول المتقدمة لتوافر الإفصاح عن تلك الحالات وأسباب إعادة الإصدار للقوائم المالية إلا أنه يصعب الإعتماد عليه فى الدول النامية حيث لا يتوافر الإفصاح الكافى عند تلك الحالات أو مسبباتها.

ونظرا لصعوبة تحقيق متطلبات المدخل السابق، فإن العديد من الدراسات لجاءت إلى المدخل الثانى: وهو مدخل غير المباشر يتبنى مؤشرات بديلة للإستدلال على جودة عملية المراجعة، مثل مدى دقة رأى المراجع بشأن قدرة الشركة على الإستمرار، أو معامل إستجابة الأرباح، أو إدارة الأرباح (Gros & Worret,2014).

ويرى الباحث أن كلاً من المؤشرات الثلاثة التى يعتمد عليها أنصار المدخل الثانى لقياس جودة عملية المراجعة، لايمكن تفضيل أحدها على الأخر بشكل مطلق، لكن يحكم الإعتماد على أحدها دون الأخرى العديد من الإعتبارات تتعلق ببيئة الدراسة ومدى توافر البيانات عن متغيرات قياس هذه المؤشرات.

فالدراسات (Michele& Drew,2017;Carson et al.,2013) التى إعتمدت على دقة رأى المراجع بشأن قدرة الشركة على الاستمرار كمؤشر لجودة عملية المراجعة قامت بمقارنة مدى الإتفاق بين رأى المراجع حول قدرة الشركة على الإستمرار مع نتائج بعض النماذج التى تستخدم فى التنبؤ بإفلاس الشركات، غير أن هناك عديد من الإعتبارات تحد من فعالية الإعتماد على هذا المؤشر. فعلى سبيل المثال نجد أن نماذج الإفلاس تستند إلى إفتراضات ومتغيرات فى تقديرها لوضع الشركة المالى تختلف عن المتغيرات التى قد يعتمد عليها المراجع فى بناء الرأى عن مدى قدرة الشركة على الاستمرار من عدمه، فنزعة الشك المهنى أحد المتغيرات الحاكمة لعمل المراجع فى حين أن هذا المتغير يصعب إدراجه ضمن نماذج التنبؤ بالافلاس. بالاضافة إلى ذلك فان الإعتماد على هذا المؤشر يقصر قياس جودة عملية المراجعة على الشركات المعرضة للإفلاس فقط.

بينما ذهبت إحدى الدراسات (عيسى،٢٠٠٨) إلى إستخدام مؤشر معامل إستجابة الأرباح كمقياس لجودة عملية المراجعة، وهو يقيس مدى إستجابة أسعار الأسهم للتغير فى الأرباح المعلنة. وتشير الدراسة إلى أنه كلما زادت ثقة مستخدمى القوائم المالية فى رقم الربح المعلن عنه فى القوائم المالية التى تم مراجعتها كلما تأثرت أسعار الأسهم بالأرباح المعلنة والعكس صحيح. ويرتبط هذا المؤشر بمفهوم الجودة المدركة لعملية المراجعة من جانب المستخدمين ولايرتبط بالجودة الفعلية لعملية المراجعة، وبالتالى فإن هذا المؤشر لا يصلح فى الدراسات التى تبحث فى الجودة الفعلية لعملية المراجعة، بالإضافة إلى ذلك أن إستخدام ذلك المؤشر يرتبط بكفاءة أسواق المال وثقافة ووعى المستخدمين للقوائم المالية، وهى أمور تفتقر اليها بعص الدول ذات الاقتصاديات النامية.

ويعد مؤشر إدارة الأرباح من أكثر المؤشرات التى إعتمد عليها الباحثون فى قياس جودة عملية المراجعة (Alzoubi, 2018; Habbash and Alghamdi,2017; Persakis and Latridis, 2016). ويرى مؤيدى إستخدام هذا المؤشر أن إستخدام الإستحقاقات المحاسبية الإختيارية فى الشركات له أثر غير حميد سواء فى الحاضر أو المستقبل لانه يعطى الإدارة الحق فى إستخدام الجانب التقديرى لتحديد الأرباح المفصح عنها فى القوائم المالية المعلنة بشكل ينافى الأداء الحقيقى لها، وعدم قدرة إجراءات المراجعة على إكتشاف تلك الممارسة والحد منها يعنى فشل عملية المراجعة فى أداء وظيفتها الرئيسية المتمثلة فى إطفاء الثقة على القوائم المالية التى تم مراجعتها.

ورغم إستخدام العديد من الدراسات للإستحقاقات الإختيارية كمقياس عكسى لجودة عملية المراجعة، فان البعض (Elshafie & Nyadroh,2014) يتساءل حول مدى إمكانية الإعتماد عليها كمقياس جيد لجودة عملية المراجعة. نجد أنه من خلال دراسة الإرتباط بين هذا المقياس وخمسة مؤشرات أخرى تستخدم فى الإستدلال على جودة عملية المراجعة، وهى إعادة إصدار القوائم المالية، وقيام إحدى الشركات الأربعة الكبرى بعملية المراجعة، والتقرير السلبى عن نظام الرقابة الداخلية، ورأى المراجع بشأن قدرة الشركة على

الاستمرار، وتخصص المراجع، أظهرت النتائج وجود إرتباط بين الاستحقاقات الاختيارية وكل من المؤشرات الثلاث الأولى، الا أن هذا الارتباط كان غائباً فيما يتعلق بالمؤشرين الأخيرين. وتشير هذه النتائج إلى أن الإستحقاق الاختيارى ليس بالضرورة المقياس الوحيد الجيد لجودة عملية المراجعة. لكن يحكم الباحثين فى إختيار المقياس المناسب لجودة عملية المراجعة مدى توافر البيانات اللازمة لإجراء عملية القياس، وفى الغالب نجد أن البيانات المطلوبة لقياس الاستحقاق الاختيارى هى البيانات الاكثر إتاحه بالنسبة للباحثين.

وعلى الرغم من إنتشار إستخدام مقياس الاستحقاقات الاختيارية لقياس جودة المراجعة إلا أن دقة هذا المقياس ودلالة النتائج الخاصة به ترتبط بالدقة فى إختيار النموذج الإحصائى المناسب للقياس والتحديد الجيد للمتغيرات التى سوف يتم الاعتماد عليها فى القياس، وأخيراً توافر البيانات اللازمة لتشغيل النماذج التى سوف يتم الاعتماد عليها فى قياس الإستحقاق الاختيارى.

والجدير بالذكر أن معظم الدراسات السابقة إعتمدت على نموذجى جونز وجونز المعدل لقياس مستويات إدارة الأرباح (Stoloway and Breton,2004)، إلا أن الباحث سوف يعتمد على نموذج (Kothari et al.,2005) والذى يعد النسخة المطورة للنموذجين السابق الإشارة اليهما. حيث أن كلاً من النموذجين السابقين لا يقدما تقديرات للاستحقاق الاختيارى يمكن الإعتماد عليها فى حالة إستخدام عينات غير عشوائية، بالاضافة إلى أن كلاهما يهمل الأداء السابق للشركة وأثره على الإستحقاقات غير الاختيارية.

فقد أوضحت إحدى الدراسات (Dechow et al.,1995) أن الشركات ذات الأداء المرتفع من الطبيعى أن تزداد لديها الإستحقاقات غير الإختيارية، بالتالى فإن إهمال مستوى الاداء للشركة سوف يؤدى إلى إغفال جزء من الإستحقاق غير الاختيارى، وزيادة مستوى الاستحقاق الاختيارى. مما يؤدى إلى دلالات غير صحيحة حول جودة الأرباح الخاصة بالشركة ومن ثم جودة عملية المراجعة.

وفى ضوء ما سبق، فإن الباحث سوف يعتمد على نموذج الإستحقاق المعدل بالأداء (Kothari et al.,2005) والذى يضمن متغير العائد على الأصول ضمن متغيرات نموذج قياس الاستحقاقات المحاسبى، وسوف يتم عرض النموذج فى الجزء التالى ضمن الدراسة التطبيقية.

القسم السادس
الدراسة التطبيقية

إنطلاقاً من أهداف البحث وسعياً لاختبار الفروض فى البيئة المصرية، فإن الأمر يتطلب فى البداية تحديد الأتعاب العادية لعملية المراجعة – كمتغير تابع– والتى تتاثر بالعديد من المتغيرات المستقلة – سبق الاشارة اليها– والتى يختلف تأثيرها على الأتعاب العادية من دولة إلى اخرى، وفقا للعديد من العوامل المرتبطة بالبيئة التنظيمية والرقابية، ومستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة، ومستوى الوعى الثقافى بأهمية مهنة المراجعة فى مجال المال والاعمال فى تلك الدول. وبناء على قياس الأتعاب العادية للشركات المختارة

فى عينة الدراسة، سوف يتم تحديد الأتعاب غير العادية والتى تتمثل فى الفرق بين الأتعاب الفعلية والأتعاب العادية التقديرية، والتى قد تكون موجبة أو سالبة.

جدير بالذكر أنه سوف يتم إستخدام متغير الأتعاب غير العادية كمتغير تابع عند إختبار الفرض الأول والثانى من فروض الدراسة، بينما يعبر عن المتغير المستقل المتمثل فى دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح بمستوى الاستحقاق الاختيارى فى السنة السابقة. ويهدف الباحث من إختبار الفرضين الأول والثانى الاجابة عن تساؤل وهو: هل يوجد علاقة معنوية بين الأتعاب غير العادية بشقيها الموجب أو السالب ودوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح؟ وفى حال وجود هذه العلاقة أو عدم وجودها، فماهو تفسير ذلك؟ وهل تلك الاتعاب غير العادية بشقيها الموجب أو السالب تهدد إستقلال المراجعين فى البيئة المصرية؟ أما أن تفسير دلالة هذه الاتعاب غير العادية لا يخرج عن كونها ناتج للعشوائية فى تحديد الأتعاب لعدم وجود إطار علمى حاكم لها فى البيئة المصرية.

وإنطلاقاً من نتائج إختبار الفرضين الأول والثانى، سوف يسعى الباحث إلى أختبار الفرضين الثالث والرابع من فروض الدراسة. وسوف يتم التعامل هنا مع الأتعاب غير العادية بشقيها كمتغير مستقل، لدراسة أثره على جودة عملية المراجعة كمتغير تابع. وسوف يستخدم الباحث الإستحقاق الاختيارى لذات السنة كمؤشر لتعبير عن جودة عملية المراجعة. ويهدف الباحث من إختبار الفرضين الثالث والرابع الاجابة عن تساؤل وهو: هل أن الأتعاب غير العادية لها علاقة معنوية بفعالية عملية المراجعة؟ وما هو إتجاه تلك العلاقة؟

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة المستهدف من جميع الشركات المساهمة المقيدة فى البورصة المصرية فى مختلف القطاعات خلال الفترة من عام ٢٠١٢ وحتى عام ٢٠١٧. وفيما يتعلق بعينة الدراسة فقد تم إستبعاد البنوك وشركات التامين للطبيعة الخاصة بهذه الموسسات، وإختلافها فى خصائصها عن باقى أنواع الشركات المدرجة بالبورصة، كذلك تم إستبعاد الشركات التى تفتقر بيانتها إلى الإفصاح الكافى لتوفير البيانات اللازمة لقياس المتغيرات التى تضمنتها الدراسة. وبالتالى أصبحت عدد المشاهدات التى إعتمدت عليها الدراسة هى ١٢٤ مشاهده كعينة ملائمة لإختبار فروض الدراسة.

وقد إعتمد الباحث على موقع مباشر للحصول على البيانات عن مفردات العينة من خلال التقارير المالية المنشورة، كذلك المواقع الالكترونية للشركات، والتى تضمنت إلى حد كبير معظم البيانات المطلوبة عن أتعاب عملية المراجعة من خلال محاضر الجمعيات العمومية العادية، كذلك تقارير الافصاح المرسلة إلى إدارة الافصاح بالبورصة المصرية، كذلك تقارير الحوكمة ولجان المراجعة الداخلية.

متغيرات الدراسة:

أولاً: قياس متغير الأتعاب غير العادية:

ويعد هذا المتغير من المتغيرات الرئيسية فى الدراسة وسوف يتم تقدير الأتعاب أولاً باعتبارها متغير تابع لعدد من المتغيرات المستقلة، والتى إنتهت إليها العديد من الدراسات السابقة فى العديد من الدول كما يوضحها الجدول رقم (٢). ثم نوجد الفرق بين الأتعاب الفعلية والأتعاب العادية والذى يعبر عن الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة. بيد أنه لا يمكن الإعتماد على هذه المتغيرات المستقلة بشكل نهائى، قبل إختبار مدى تفسيرها للمتغير التابع فى البيئة المصرية. حيث تظل هذه المتغيرات المستقلة محل إختبار فى أثرها على الأتعاب، لإختلاف البيئة الحاكمة للمهنة من دولة إلى أخرى. يمكن صياغة النموذج رقم (١) لتقدير الأتعاب العادية بالمعادلة التالية:

$$LNAF= \beta0 + \beta1X1+ \beta2\ X2 + \beta3X3+ \beta4X4+ \beta5X5+ \beta6X6+ \beta7X7+ \beta8X8+ \beta9X9+ \beta10X10+ \beta11X11+ \beta12X12+ \beta13X13+ \beta14X14+ \beta15X15+ \beta16X16+ \beta17x17+E$$

نموذج رقم (١)

المتغيرات	تفسير المتغيرات
LNAF	المتغير التابع وهو اللوغاريتم الطبيعى للأتعاب الفعلية لعملية المراجعة.
X1	عدد الشركات التابعة.
X2	نسبة المخزون والمدينون وأوارق القبض إلى اجمالى اصول الشركة.
X3	العائد على الأصول.
X4	معدل نمو المبيعات السنوى.
X5	اللوغاريتم الطبيعى لاجمالى الأصول.
X6	نسبة السيولة.
X7	ربحية السهم.
X8	متغير وهمى يأخذ القيمة واحد حال إرتباط مكتب المراجعة بأى من المكاتب الدولية والقيمة صفر إذا كان المكتب خلاف ذلك.
X9	نسبة حصة المكتب فى الصناعة.
X10	نسبة الاسهم المملوكة لاعضاء مجلس الإدارة إلى اجمالى عدد الاسهم.
X11	متغير وهمى يأخذ القيمة واحد فى حالة وجود ملكية مؤسيسة أو تركز الملكية اكثر من ٥٠% لاحد الملاك ويأخذ القيمة صفر بخلاف ذلك.
X12	متغير وهمى يأخذ القيمة واحد حال الفصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب ويأخذ القيمة صفر بخلاف ذلك.
X13	نسبة الاعضاء غير التنفيذين بمجلس الإدارة.
X14	متغير وهمى يأخذ القيمة واحد حال وجود تشكيل لجنة مراجعة داخلية وفقا لقواعد الحوكمة ويأخذ القيمة صفر بخلاف ذلك.
X15	متغير وهمى يأخذ القيمة واحد حال إذا كانت السنة الأولى للتعاقد مع الشركة ويأخذ الرقم صفر بخلاف ذلك.
X16	متغير وهمى يأخذ القيمة واحد إذا كان نهاية السنة المالية ١٢/٣١ بينما يأخذ قيمة الصفر بخلاف ذلك.
X17	عدد الايام المنقضية بين تاريخ نهاية السنة المالية وإصدار تقرير المراجع.
E	المتغيرات العشوائية

جدول رقم (٢) المتغيرات المتوقع تأثيرها فى تقدير الأتعاب

ثانياً: متغير الاستحقاق الإختيارى:

ويتمثل الإستحقاق الإختيارى فى الفرق بين الإستحقاق الكلى والإستحقاق غير الاختيارى. وتتعدد المداخل لقياس الإستحقاق الكلى حيث يوجد مدخل الميزانية وهو مدخل غير مباشر، ومدخل قائمة الدخل وهو مدخل مباشر .(Hribar & Collins,2002) وتتمثل الخطوة الأولى فى إيجاد الإستحقاق الكلى بالفرق بين صافى الدخل وصافى التدفق النقدى من النشاط التشغيلى، وتتمثل الخطوة التالية فى قياس الإستحقاق غير الإختيارى الناتج عن الظروف الإقتصادية والتشغيلية المرتبطة ببيئة العميل، ومن أشهر النماذج التى إعتمد عليها الباحثين فى هذا الصدد نموذج جونز والذى إقترحه عام ١٩٩١ وأدخل عليه العديد من التعديلات وإنتهت إلى ما يعرف بنموذج جونز المعدل بالأداء (Kothari et al,2005)، وهو ما سوف يعتمد عليه الباحث لقياس الإستحقاقات الإختيارية، أو ما يطلق عليه فى كثير من الأحيان مؤشر إدارة الأرباح ويعبر عن نموذج جونز المعدل بالاداء بالمعادلة التالية:

$$TA_{it} / AT_{it-1} = \beta 0 + \beta 1(1/ AT_{it-1}) + \beta\ 2\ (\Delta REV_{it} - \Delta AR_{it}) / A_{it-1} + \beta 3(PPE_{it} / AT_{it-1}) + \beta\ 4\ \ ROA_{it-1} + \varepsilon_{it}$$

نموذج رقم (٢)

حيث ان:

TA_{it} = الإستحقات المحاسبية الكلية.

AT_{it} = اجمالى الأصول

ΔREV= التغيير فى صافى المبيعات

ΔAR= التغير فى صافى العملاء واراق القبض

PPE= اجمالى الأصول الثابتة

ROA= العائد على الأصول

ε = بواقى الانحدار

$\beta 0$, $\beta 1$,$\beta\ 2$, $\beta 3$, $\beta\ 4$ = معلمات الانحدار

it = بيانات الشركة فى السنة الحالية

it-1= بيانات الشركة فى السنة السابقة.

وسوف يستخدم هذا المتغير كما تم الاشارة سابقاً كمتغير مستقل عند دراسة العلاقة بين دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح والأتعاب غير العادية بشقيها السالب والموجب، على أن يعاد إستخدام ذات المتغير كمتغير تابع عند دراسة أثر الأتعاب غير العادية على جودة عملية المراجعة.

تحليل البيانات وإختبار الفروض:

وسوف يتم تناول هذا الجزء على مرحلتين، وهما: قياس الأتعاب غير العادية فى الشركات الممثلة فى العينة والتى يعرضها الجدول رقم (٣)، يلى ذلك إختبار فروض الدراسة. ولتحليل البيانات إحصائياً سوف يعتمد الباحث على تحليل الإنحدار الخطى، بإستخدام برنامج الحزم الاحصائية (SPSS) عند مستوى ثقة ٩٥% . وعند إستخدام الأنحدار المتعدد سوف يتم إستخدام نموذج الانحدار المتعدد بطريقة (Enter) أولاً بهدف دراسة العلاقة بين المتغير التابع وكل من المتغيرات المستقلة، على أن يتم إعادة تشغيل البيانات باستخدام طريقة (Stepwise) بهدف معرفة المتغيرات المستقلة الأكثر تأثيرا على المتغير التابع.

الدولية للمحاصيل الزارعية	شركة الكابلات المصرية	شركة النصر للملابس والمنسوجات
الشمس للاسكان والتعمر	شركة جهينة	القاهرة للخدمات التعليمية
مستشفى النزهة الدولى	شركة شارم دريمز للاستثمار السياحى	شركة اسيك للتعدين (اسكوم)
ابو قير للاسمدة والصناعات الكيمأوية	المجموعة المصرية العقارية	الاسكندرية للغزل والنسيج
كفر الزيات للمبيدات والكيماويات	عامر جروب	اكتوبر فارما
جولدن تكس	الفنار للمقأولات العمومية والانشاءات	السادس من اكتوبر للتنمية والاستثمار
جنوب الوادى للاسمنت	الدولية للتاجير التمويلى	المالية والصناعية المصرية
أوراسكوم للاتصالات والاعلام والتكنولوجيا	بورتو جروب	سماد مصر
الصعيد العامة للمقأولات والاستثمار العقارى	النساجون الشرقيون للسجاد	المصرية لخدمات النقل والتجارة
ام ام جروب للصناعات والتجارة العالمية	اسمنت قنا	البويات والصناعات الكيمأوية
روبكس	مصر انتركونتنال للجرانيت	المصرية للمشروعات السياحية العالمية
الدولية للصناعات الطبية ايكمى	الدلتا للسكر	رواد مصر للاستثمار السياحى
العربية للصناعات الهندسية	مصر للزيوت والصابون	شركة مصر الاسماعلية للدواجن
الزيوت المستخلصة ومنتجاتها	الشرقية الوطنية للامن الغذائى	النصر لصناعة المحولات والمنتجات الكهربائية
الوطنية للاسكان	النيل لحليج الاقطان	
الالومنيوم العربية	قناة السويس لتوطين التكنولوجيا	

جدول رقم (٣) قائمة الشركات المتضمنه فى عينة الدراسة

أولاً: تقدير الأتعاب غير العادية:

وسوف يتم ذلك من خلال إستخدام بيانات أتعاب المراجعة الفعلية التى أمكن الحصول عليها من محاضر الجمعيات العمومية للشركات المتضمنه فى عينة الدراسة كمتغير تابع، وتطبيق النموذج رقم (١) المتضمن جميع المتغيرات المستقلة المتوقع تاثيرها على أتعاب عملية المراجعة والتى تناولتها العديد من الدراسات السابقة. ويعرض الجدولين رقم (٤) و (٥) نتائج تحليل الإنحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع باستخدام طريقة (Enter).

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.771[a]	.595	.530	.29971

a. Predictors:

(Constant), X17, X2, X7, X4, X9, X15, X16, X6, X12, X14, X 1, X3, X10, X13, X11, X8, X5

جدول رقم (٤)

ويتضح من الجدول رقم (٤) ان قيمة (R) تساوى ٠,٧٧١ وهى تقيس مدى قوة علاقة الإرتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة حيث تبدو علاقة الإرتباط قوية، بينما يتضح من ذات الجدول ان (R square) تبلغ ٠,595 وهى تقيس نسبة التغير فى المتغير التابع بسبب التغير فى المتغيرات المستقلة وهى نسبة متوسطة القوى تقترب من ٦٠%. بينما ويعرض الجدول رقم (٥) معاملات المتغيرات المستقلة ومستوى المعنوية الخاص بها كما وردت فى مخرجات التشغيل الالكترونى.

وبالنظر إلى معاملات المتغيرات المستقلة فى العمود (B) يتضح وجود علاقة طردية بين المتغير التابع وجميع المتغيرات المستقلة، ماعدا المتغير الثالث والرابع عشر حيث توجد علاقة عكسية بين المتغير التابع وهذين المتغيرين، وبالنظر إلى مستويات معنوية العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة فى ذات الجدول نجد أن جميع مستويات المعنوية أكبر من ٠٥, ماعدا المتغيرات المستقلة الأول والثامن والحادى عشر والثانى عشر.

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	T	Sig.
1	Constant	3.929	.307		12.795	.000
	X1	.024	.010	.216	2.550	.012
	X2	.033	.084	.028	.394	.694
	X3	.460	.238	.138	1.933	.056
	X4	.022	.014	.104	1.535	.128
	X5	.040	.039	.094	1.029	.306
	X6	.003	.002	.110	1.476	.143
	X7	023	.020	.087	1.144	.255
	X8	.313	.080	.342	3.899	.000
	X9	.593	.484	.086	1.226	.223
	X10	.128	.125	.075	1.021	.310

	X11	.280	.090	.262	3.103	.002
	X12	.136	.062	.151	2.203	.030
	X13	-.004	.118	-.002	-.030	.976
	X14	-.002-	.067	-.002	-.032	.975
	X15	.106	.075	.100	1.415	.160
	X16	.057	.090	.049	.640	.524
	X17	.001	.002	.044	.596	.552

جدول رقم (٥)

ويتضح من التحليل السابق أنه رغم تناول العديد من الدراسات السابقة لدور هذه العوامل السبعة عشر فى تأثيرها على أتعاب عملية المراجعة، الا أن إختلاف البيئة القانونية والتنظيمة والوعى الثقافى بين الدول يؤثر على عدد تلك العوامل بالزيادة والنقص، ولتأكيد تأثير المتغيرات الأربعة السابقة على الأتعاب سوف يتم إعادة تحليل الإنحدار بإستخدام طريقة (Stepwise) والتى تقوم باستبعاد المتغيرات التى ليس لها تأثير معنوى والابقاء على المتغيرات ذات التأثير المعنوى كما يوضح الجدولين (٦) و (٧).

ويشير الجدول رقم (٦) إلى أربع نماذج تتضمن توليفات مختلفة من المتغيرات المستقلة المرتبطة بالمتغير التابع، ويتضح منها أن أعلى قيمة لإرتباط فى النموج الرابع ٧٣٣,، وهى درجة إرتباط قوى كما أن اعلى قيمة R square تكون لنموذج الرابع حيث تبلغ ٥٣٧,. ويظهر الجدول رقم (٧) معاملات المتغيرات المستقلة ذات التأثير المعنوى على المتغير التابع فى النموذج الرابع حيث ان جميعها اقل من ٠٥, وتشير إلى وجود علاقة إرتباط طردى بين المتغير التابع وتلك المتغيرات الاربعة.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.626[a]	.392	.387	.34229
2	.679[b]	.461	.452	.32372
3	.704[c]	.496	.484	.31424
4	.733[d]	.537	.521	.30257

a. Predictors: (Constant), X8

b. Predictors: (Constant), X8, X11

c. Predictors: (Constant), X8, X11, X1

d. Predictors: (Constant), X8, X11, X1, X12

جدول رقم (٦)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	4.517	.052		86.535	.000
	X8	.573	.065	.626	8.874	.000
2	(Constant)	4.341	.067		65.145	.000
	X8	.476	.066	.521	7.235	.000
	X11	.302	.077	.282	3.925	.000

3	(Constant)	4.294	.067		64.395	.000
	X8	.385	.071	.421	5.409	.000
	X11	.368	.078	.344	4.710	.000
	X1	.024	.008	.211	2.900	.004
4	(Constant)	4.238	.067		63.655	.000
	X8	.366	.069	.400	5.318	.000
	X11	.362	.075	.338	4.812	.000
	X1	.026	.008	.229	3.264	.001
	X12	.182	.056	.203	3.230	.002

جدول رقم (٧)

ومما سبق يتضح إمكانية تقدير الأتعاب العادية بالإعتماد على النموذج التالى:

نموذج رقم (٣)

$$AF= 4.238+0.026\ X1 + 0.366\ X8 + 0.362\ X\ 11 + 0.182\ X\ 12$$

وسوف يعتمد الباحث على هذا النموذج فى تقدير الأتعاب العادية بالتطبيق على بيانات العينة والبالغة ١٢٤ مشاهدة، ثم إيجاد الأتعاب غير العادية بإيجاد الفرق بين الأتعاب العادية المقدرة والأتعاب الفعلية، وذلك كنقطة إنطلاق لتوفير البيانات اللازمة لإختبار فروض الدراسة.

ثانياً: إختبار الفروض:

أ- اختبارات الفروض الخاصة بالعلاقة بين دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح والأتعاب غير العادية لعملية المراجعة.

ولإختبار هذه الفروض سوف يتم تقدير الأتعاب العادية لعملية المراجعة فى البيئة المصرية بالنسبة لعينة الدراسة بالاعتماد على النموذج رقم (٣) السابق الإشارة إليه، ثم إيجاد الفرق بين هذه الأتعاب التقديرية والأتعاب الفعلية للوصول إلى الأتعاب غير العادية، والتى قد تكون موجبة أو سالبة، وسوف تعتبر تلك الأتعاب بمثابة المتغير التابع فى السنة (n)، فى حين يتم التعبير عن دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح كمتغير مستقل بالإستحقاق الاختيارى فى السنة السابقة (n−1). وسوف يتم الإعتماد فى قياس هذا المتغير على نموذج جونز المعدل بالاداء (نموذج رقم ٢) السابق الإشارة اليه.

- **إختبار الفرض الأول:**

لاتوجد علاقة معنوية بين دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح وأتعاب المراجعة غير العادية الموجبة.

وسوف يتم تشغيل البيانات ألكترونياً من خلال برنامج SPSS، لإختبار هذا الفرض من فروض الدراسة، وباستخدام نموذج الانحدار الخطى البسيط والذى يمكن التعبير عنه بالمعادلة التالية:

$$PANFR_{in} = a + b\ XD_{in-1} + E$$

حيث أن:

PANF in = الأتعاب غير العادية الموجبة وهى تمثل المتغير التابع للشركة (i) فى نهاية العام (n).

b = معامل الانحدار.

D in-1= الاستحقاق المحاسبى الاختيارى للشركة (i) فى نهاية السنة السابقة.

E = المتغيرات العشوائية.

ويتضح من الجدول رقم (٨) أن قيمة R تساوى ٥٦٨, ، وهى أكبر من ٥, وهذا يعنى أن درجة الإرتباط بين المتغير التابع والمستقل متوسطة كذلك نجد أن قيمة R Square ٣٢٢, وهى تشير إلى أن ما يقرب من ٣٢% من التغيرات من المتغير التابع ترجع إلى التغيرات فى المتغير المستقل.

ويتضح من الجدول رقم (٩) والذي يوضح معنوية العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل، أن مستوى المعنوية أقل من ٠٥, لذلك فإنه يمكن القول بوجود علاقة طردية بين دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح والأتعاب غير العادية الموجبة فى البيئة المصرية. وبناء على ما سبق نرفض فرض العدم نقبل الفرض البديل، الذى يذهب إلى وجود علاقة بين دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح والأتعاب غير العادية الموجبة. ولكن هذه النتيجة تحتاج الى تفسير حول دلالة هذه الاتعاب غير العادية الموجبة، هل تمثل إداة ضغط على المراجع للسماح بالمزيد من عمليات إدارة الأرباح؟ أما إنها ناتجة عن زيادة مستوى نزعة الشك المهنى لدى المراجع؟ نتيجة ممارسات العميل السابقة لإدارة الأرباح، والتى سوف يترتب عليها زيادة أحجام العينات والتوسع فى الإختبارات، بما ينعكس بالايجاب على جودة عملية المراجعة. ويرى الباحث انه لايمكن تفسير دلالة تلك الأتعاب غير العادية الموجبة الان ولكن سوف تؤجل الاجابة لحين إختبار الفرض الثالث الخاص بأثر تلك الأتعاب غير العادية الموجبة على جودة عملية المراجعة.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.568[a]	.322	.311	2.37210

a. Predictors: (Constant), D

جدول رقم (٨)

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.501	.331		7.548	.000
	D	.370	.069	.568	5.342	.000

a. Dependent Variable: PANF

جدول رقم (٩)

- **إختبار الفرض الثانى:**

لاتوجد علاقة معنوية بين دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح وأتعاب المراجعة غير العادية السالبة.

وسوف يتم تشغيل البيانات الكترونيا من خلال برنامج SPSS، لإختبار هذا الفرض من فروض الدراسة، وبإستخدام نموذج الإنحدار الخطى البسيط والذى يمكن التعبير عنه بالمعادلة التالية:

$$NANFR_{in} = a + bXD_{in-1} + E$$

حيث أن:

NANF in = الأتعاب غير العادية السالبة وهى تمثل المتغير التابع للشركة (i) فى نهاية العام (n).

B = معامل الانحدار.

D in−1= الاستحقاق المحاسبى الاختيارى للشركة (i) فى نهاية السنة السابقة.

E = المتغيرات العشوائية.

يتضح من الجدول رقم (١٠) أن قيمة R تساوى ٠٣٧, وهى اقل من ٥, وهذا يعنى أن الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل ضعيف جدا. كذلك نجد ان قيمة R Square ضعيفة جدا ٠١٥, وهى تشير إلى ضعف قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير فى المتغير التابع. ويشير الجدول رقم (١١) إلى عدم معنوية العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل، حيث يتضح من الجدول ان مستوى المعنوية أكبر من ٠٥,. لذلك فانه يمكن القول بعدم وجود علاقة معنوية بين دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح والأتعاب غير العادية السالبة فى البيئة المصرية.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.037[a]	.001	.015	.15747

a. Predictors: (Constant), D

جدول رقم (١٠)

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.241	.030		8.113	.000
	D	.011	.037	.039	.306	.761

a. Dependent Variable: NANF

جدول رقم (١١)

ب- إختبارات الفروض الخاصة بالعلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة.

ولإختبار هذه الفروض سوف يتم الاعتماد على الأتعاب غير العادية بشقيها الموجب والسالب التى سبق إستخدمها عند إختبار الفرضين الأول والثانى، غير أن الإختلاف يتمثل فى التعامل مع تلك الأتعاب على انها المتغير المستقل فى السنة (n)، فى حين يتم التعبير عن جودة عملية المراجعة كمتغير تابع، بالاستحقاق الاختيارى فى السنة الحالية (n)، والتى سددت عنها أتعاب عملية المراجعة. وسوف يتم الاعتماد فى قياس هذا المتغير على نموذج جونز المعدل بالاداء (نموذج رقم ٢) السابق الإشارة اليه.

- **إختبار الفرض الثالث:**

لاتوجد علاقة معنوية بين أتعاب المراجعة غير العادية الموجبة وجودة عملية المراجعة.

ولإختبار هذا الفرض سوف يتم تشغيل البيانات الكترونيا من خلال برنامج SPSS، وبإستخدام نموذج الانحدار الخطى البسيط، والذى يتعامل مع الأتعاب غير العادية الموجبة كمتغير مستقل، أما المتغير التابع المعبر عن جودة عملية المراجعة فسوف يعتمد الباحث على الإستحقاق الإختيارى كمؤشر عكسى لمستوى جودة عملية المراجعة يمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية:

$$D_{in} = a + bX\ PANF_{in} + E$$

حيث أن:

D_{in}= الاستحقاق المحاسبى الاختيارى للشركة (i) فى نهاية السنة الحالية.

$PANF_{in}$ = الأتعاب غير العادية الموجبة المسددة من الشركة (i) عن العام (n).

b = معامل الإنحدار.

E = متغيرات عشوائية.

ويعرض الجدولين رقم (١٢)، (١٣) ملخص لمخرجات التحليل الاحصائى، حيث يتضح من الجدول رقم (١٢) أن قيمة R تساوى ٨٢٠,، وهى أكبر من ٥,. وهذا يعنى أن الإرتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل قوى. كذلك نجد أن قيمة R Square ٦٧٢,، وهى تشير إلى قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير فى المتغير التابع بنسبة جيدة إلى حد ما، بينما يشير الجدول رقم (١٣) إلى معنوية العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل حيث يتضح من الجدول أن مستوى المعنوية أقل من ٠٥,. لذلك فإنه يمكن القول بوجود علاقة طردية بين التغير فى مستوى الأتعاب غير العادية الموجبة ومستوى الاستحقاق الاختيارى. وبمعنى آخر أنه توجد علاقة معنوية عكسية بين الأتعاب غير العادية الموجبة ومستوى جودة عملية المراجعة فى البيئة المصرية. وبناء على ماسبق نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل الذى يقر بوجود تاثير معنوى للاتعاب غير العادية الموجبة على مستوى جودة عملية المراجعة.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.820[a]	.672	.667	2.53303

a. Predictors: (Constant), PANF

جدول رقم (١٢)

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.355	.441		3.072	.003
	PANF	.987	.089	.820	11.093	.000

a. Dependent Variable: D

جدول رقم (١٣)

إختبار الفرض الرابع:

لاتوجد علاقة معنوية بين أتعاب المراجعة غير العادية السالبة وجودة عملية المراجعة.

ولاختبار هذا الفرض من فروض الدراسة بإستخدام نموذج الإنحدار الخطى البسيط والذى يتعامل مع الأتعاب غير العادية السالبة كمتغير مستقل، أما المتغير التابع المعبر عن جودة عملية المراجعة فسوف يعتمد على الإستحقاق الإختيارى كمؤشر عكسى لمستوى جودة عملية المراجعة يمكن التعبير عن ذلك عن ذلك بالمعادلة التالية:

$$D_{in} = a + bX\ NANF_{in} + E$$

حيث أن:

D_{in}= معدل التغير فى الاستحقاق المحاسبى الاختيارى للشركة (i) فى نهاية السنة الحالية.

$NANF_{in}$ = الأتعاب غير العادية السالبة للشركة (i) عن العام (n).

b = معامل الانحدار.

E = متغيرات عشوائية.

يتضح من الجدول رقم (١٤) أن قيمة R تساوى ١٩٧, وهى أقل من ٥, وهذا يعنى ان الإرتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل ضعيف جدا. كذلك نجد ان قيمة R Square ٠٣٩, وهى تشير إلى ضعف قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير فى المتغير التابع. ويشير الجدول رقم (١٥) إلى عدم معنوية العلاقة بين المتغير

التابع والمتغير المستقل. حيث يتضح من الجدول أن مستوى المعنوية أقل من ٠٥, لذلك فإنه يمكن القول بعدم وجود علاقة معنوية بين الأتعاب غير العادية السالبة ومستوى جودة عملية المراجعة فى البيئة المصرية.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.197[a]	.039	.023	4.33660

a. Predictors: (Constant), NANF

جدول رقم (١٤)

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.309	1.012		3.270	.002
	NANF	−5.651	3.622	−.197	−1.560	.124

a. Dependent Variable: D

جدول رقم (١٥)

القسم السابع
النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

فى ضوء الدراسة النظرية والتطبيقية وإتساقاً مع أهداف الدراسة يخلص الباحث إلى النتائج التالية:

- ترتبط أتعاب عملية المراجعة فى معظم الدول المتقدمة، كما أوضحت الدراسات السابقة بالعديد من العوامل ذات الأثر، منها مايتعلق بالعميل مثل حجم وطبيعة النشاط ومنها ما يتعلق بالمراجع مثل حجم مكتب المراجعة، والتخصص، والوقت المستغرق فى عملية المراجعة، ومنها مايتعلق بالحوكمة مثل هيكل الملكية، وتكوين مجلس الإدارة، وفعالية دور لجان المراجعة الداخلية. غير إنه عند دراسة أثر تلك العوامل على تحديد الأتعاب فى البيئة المصرية، إتضح للباحث غياب تأثير معظم تلك العوامل على أتعاب عملية المراجعة، وأن العوامل ذات الأثر تمثلت فى حجم العميل، وحجم مكتب المراجعة، وهيكل الملكية، وتشكيل مجلس الإدارة.

- إتضح للباحث من إستقراء الحصة السوقية لمكاتب المراجعة العاملة فى السوق المصرى، أن مكاتب المراجعة الكبرى وكذلك المرتبطة بمكاتب مراجعة دولية لها سيطرة على سوق المراجعة المصرى حيث تصل حصص بعض هذه المكاتب إلى ما يقارب ٢٠% من سوق المراجعة، فى حين أن المكاتب الصغيرة لها نصيب ضئيل جداً من السوق لايتجاوز نصيب المكتب الواحد ٢% من السوق فى أحسن الأحوال وفقاً لبيانات عينة الدراسة.
- وفى ضوء البيانات المتاحة عن عينة الدراسة إتضح للباحث أن معظم الأتعاب غير العادية السالبة ترتبط بمكاتب المراجعة صغيرة الحجم، وان معظم الأتعاب غير العادية الموجبة ترتبط بمكاتب المراجعة كبيرة الحجم والمرتبطة بمكاتب مراجعة دولية.
- وتشير إختبارات فروض الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود علاقة طردية ومعنوية بين الأتعاب غير العادية الموجبة ودوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح وهذا يشير إلى أن هذه الأتعاب الإضافية تمثل تهديداً لاستقلال المراجع وحيادة إذا ما فسرت تلك الاتعاب فى ضوء نتائج إختبار الفرض الثالث الذى أوضح وجود علاقة معنوية عكسية بين الأتعاب غير العادية الموجبة وجودة عملية المراجعة. وهذا يعنى إستجابة المراجعين لضغوط ودوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح، وهذا يمثل تهديداً لفعالية عملية المراجعة.

- عدم وجود علاقة معنوية بين الأتعاب غير العادية السالبة ودوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح، ويمكن تفسير تلك النتيجة فى ضوء النتيجة السابقة التى خلصت إلى ان معظم الأتعاب غير العادية السالبة أرتبطت بالمكاتب صغيرة الحجم، حيث أن تلك المكاتب ليس لها قدرة تنافسية مرتفعة وحصتها السوقية بسيطة جدا مقارنة بالمكاتب الكبرى، أى أن العميل صاحب القدرة التفاوضية الأعلى فى تحديد الأتعاب وليس مكتب المراجعة.
- ورغم النتيجة السابقة إلا أن الدراسة أوضحت عدم وجود علاقة معنوية بين الأتعاب غير العادية السالبة والإستحقاق الاختيارى أى عدم وجود تأثير لإنخفاض الأتعاب عن الحد المقبول على جودة عملية المراجعة، وفى إعتقاد الباحث أن هذه المكاتب صغيرة الحجم تحاول التمسك بالجودة رغم إنخفاض الأتعاب للحفاظ على حصتها السوقية الضئيلة، غير أن هذا التمسك بالجودة سوف ينهار بعد فنرة نتيجة الخلل فى إقتصاديات التشغيل.

- وبناء على ماسبق يمكن القول بأن هناك عشوائية فى العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة، نتيجة عدم منطقية العلاقة بينهما، ويعتقد الباحث إن هذه العشوائية تشير إلى ضعف البيئة التنظيمية والرقابية على جودة عملية المراجعة من ناحية، وغياب التخوف من المسائلة القانونية من ناحية أخرى. حيث إن تكلفة إنتهاك جودة عملية المراجعة مقابل الحصول على أتعاب إضافية فى البيئة المصرية تكاد تكون صفر، فعلى حد علم الباحث لم يتم تحريك دعوى قضائية ضد أى مكتب مراجعة فى مصر خلال النصف قرن الماضى من جانب أصحاب المصالح، اللهم حالة واحدة فى آواخر التسعينيات، فيما عرف بشركات توظيف الأموال وإنتهت بعدم الإدانة– رغم الضرر الجسيم لاصحاب المصالح– وذلك لضعف البنية القانونية المنظمة للمهنة فى البيئة المصرية.

ثانياً التوصيات:

فى ضوء النتائج السابقة يوصى الباحث بالآتى:

- صياغة قانون موحد يحكم مهنة المراجعة وإلغاء النصوص الخاصة بالمهنة فى اى قوانين أخرى على أن يراعى فى هذا القانون تعظيم تكلفة إنتهاك جودة عملية المراجعة.
- تشجيع مكاتب المراجعة الصغيرة على الإندماج معاً فى شكل شركات مراجعة لزيادة قدرتها التنافسية كذلك قوتها التفاوضية على الأتعاب، وتجب ظاهرة الأتعاب غير العادية السالبة والتى ترتبط بهذه المكاتب الصغيرة دون المكاتب الكبيرة.
- نظراً لعدم فعالية وحدة رقابة الجودة التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية – والتى تم إنشائها بقرار مجلس ادارة الهيئة رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٨ والمعدل بالقرار ٢٤ لسنة ٢٠٠٩– فى الحد من إنتهاك بعض المراجعين لمعايير جودة عملية المراجعة مقابل الحصول على أتعاب إضافية، يقترح الباحث إنشاء هيئة مستقلة للمحاسبين والمراجعين المصريين على أن يكون من ضمن إختصاصتها:

- إصدار وتعديل معايير المراجعة من خلال التعاون مع الجهات العلمية والمهنية فى مصر وخارج مصر.
- إلزام مكاتب المراجعة بتزويد الهيئة فى نهاية كل فترة مالية بالبيانات عن المكتب والعاملين والشركاء، وأنظمة رقابة الجودة بالمكتب، وعمليات المراجع التى تمت خلال العام، والأنشطة بخلاف أعمال المراجعة.
- إلزام مكاتب المراجعة بتقديم بيان تفصيلى للهيئة بأتعاب عملية المراجعة واسس تقدير الأتعاب.
- تصميم برنامج لفحص جودة اداء مكاتب المراجعة بواسطة لجان مراجعة من الهيئة على ان يتم اعداد برامج لتأهيل الفاحصين فى هذه اللجان.
- تختار الهيئة سنويا عينة من المكاتب للقيام بفحص جودة الاداء الخاص بها وكذلك معقولية الأتعاب. ويراعى أن يتم فحص المكاتب التى تراجع شركات مساهمة مرة واحدة على الأقل كل ثلاث سنوات.
- يكون للهيئة فى ضوء تقرير الفحص لجودة أداء المكتب الترخيص له بالإستمرار أو الإيقاف لمدة أو الايقاف الدائم.
- يكون للهيئة الحق فى تحريك الدعوى القضائية ضد مكتب المراجعة إذا أسفرت عملية الفحص عن إكتشاف إنتهاكات صارخة تضر بأصحاب المصالح فى الشركات محل المراجعة.

المراجـع

اولاً: المراجع العربية:

١ – إبراهيم، محمد زيدان (٢٠٠٦)،"السلوك الاخلاقى للإدارة عند قياس الدخل المحاسبى بمنظمات الأعمال دراسة إختبارية"، ورقة عمل، ملتقى أخلاقيات الإدارة والأعمال من أجل مستقبل أفضل، المنظمة العربية للعلوم الادارية، شرم الشيخ، جمهورية مصر العربية، ٣–٧ ديسمبر.

٢ – عيسى، سمير كامل محمد (٢٠٠٨)، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح– مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، مجلد ٤٥، العدد٢.

٣ – مجاهد، إيمان أحمد أمين (٢٠١١)، "مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العددان الثالث والرابع، كلية التجارة، جامعة الازهر، فرع البنات.

ثانياً: المراجع الاجنبية:

- Abbass, D. and Aleqab, M. (2013)," Internal Auditors' Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms", *International Business Research*, Vol. 6, No. 4, pp. 68-80.
- Alali, F. (2010), "Audit Fees and Discretionary Accruals: Compensation Structure Effect", *Managerial Auditing Journal*, pp.90-113.
- Al-Harshami, M. (2008)," The Pricing of Audit Services: Evidence from Kuwait", *Managerial Auditing Journal*, Vol.23, pp. 685-696.
- AL-Mutairi, A., Naser, K. and Al-Enazi, N. (2017), " An Empirical Investigation of Factors Affecting Audit Fees: Evidence from Kuwait", *International Atlantic Economic Society*, vol. 23, No. 3, pp. 333-347.
- Alzoubi, E. (2018), "Audit Quality, Debt Financing, and Earnings Management: Evidence from Jordan", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 30, pp. 69-84.
- Asthana, S. and Boone, J. (2012), "Abnormal Audit Fee and Audit Quality", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.31, No.3, pp.1-22.
- Baldacchino, P., Attard, M. and Cassar, F. (2014), "Factors Influencing External Audit Fees in Malta", *Bank of Valletta Review*, No. 48, pp.24-40.
- Basioudis, I. and Francis, J. (*2007*), "Big 4 Audit Fee Premiums for National and Office-Level Industry Leadership in the United Kingdom". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 26, No. 2, pp. 143-166.

- Besacier, N. and Schatt, A. (2007) "Determinants of audit fees for French quoted firms", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No.2, pp.139-160.
- Bills, K., Cunningham, L. and Myers, L. (2016),"Small Audit Firm Membership in Associations, Networks, and Alliances: Implications for Audit Quality and Audit Fees", *The Accounting Review*, Vol. 91, No. 3, pp. 767-792.
- Bockwoldt, B. (2010), "Looking for Lower Audit Fees? Be Careful", Available at*: http//www.vibato.com/bid/40862.*
- Bradbury, M. and Redmayne, N. (2014), "Audit Effort and Pricing Differences among the Large Audit Firms: Evidence from Public Sector Setting", *International Journal of Auditing*, vol. 18, No. 1, pp. 90-100.
- Bradshaw, M., Miller, G. and Serafeim, F. (2011), "Accounting method heterogeneity and analyst forecasts". *Working paper*, Boston College, university of Michigan and Harvard Business School.
- Calderon, T., Wang, L. and Klenotic, T. (2012), "Past Control Risk and Current Audit Fees", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27, No. 7, pp.693-708.
- Carcello, J., Hermanson, D. and Ye, Z. (2011), " Corporate Governance Research in Accounting and Auditing: Insights, Practice Implications, and Future Research Directions", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No. 3, pp. 1-31.
- Carson, E., Fargher, N., Simon, D. and Taylor, M. (2004), "Audit fees and market Segmentation Further Evidence on How Client Size Matters Within the Context of Audit Fee Models", *International Journal of Auditing*, vol. 8, No. 1, pp. 79-91.
- Carson, E., Fargher, N., Geiger, M., Lennox, C., Raghunandan, K. and Willekens, M. (2013), "Audit Reporting for Going-Concern Uncertainty: A Research Synthesis", Auditing: *A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, Supplement 1, pp. 353–384.
- Chan, P., Ezzamel, M. and Gwilliam, D. (1993), "Determinants of audit fees for quoted UK companies", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 20, No. 6, pp. 765-786.
- Chariri, A., Januarti, I. and Yuyetta, E. (2017), "Firm Characteristics, Audit Committee, and Environmental Performance: Insights from Indonesian Companies", *International Journal of Energy Economics and Policy*, Vol. 7, No. 6, pp. 19-26.
- Chen, L., Krishnan, G. and Yu, W. (2018), "The relation between audit fee cuts during the global financial crisis and earnings quality and audit

quality", *Advances in Accounting*, Vol. 43,www.elsevier.com/locate/adiac.
- Choi, J.-H., Kim, J.-B. and Zang, Y. (*2010*), "Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality?", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 29, No. 2, pp. 115-140.
- Chug, H. and Wynn, J. (2014), "Corporate Governance, Directors and Officers Insurance Premiums and Audit Fees", *Managerial Auditing Journal*, Vol.29, No.2, pp.173-195.
- Dabor, A. (2017)," Abnormal Audit Fee and Audit Qualiy: A Moderating Effect of Firm Characteristics", *Sriwijaya International Journal of Dynamic Economics and Business*, Vol. 1, No.4, pp. 327-340.
- DeAngelo, L. (1981),"Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol.3, No 3, pp. 183-199.
- Dechow, P., Sloan, R., and Sweeney, A. (1995). "Detecting Earnings Management", *Accounting Review*, Vol.70, No.2, pp.193–225.
- DeFond, M., Raghunandan, K. and Subramanyam, K. (2002)," Do Non-Audit Services Fees Impair Auditor Independence?", *Journal of Accounting Research*, Vol.40, No.4, pp.1247-1274.
- Elshafie, E. and Nyadroh, E. (2014)," Are Discretionary Accruals a Good Measure of Audit Quality?", *Journal of Management Policy and Practice*, Vol. 15, No. 2, pp.43-59.
- Eshleman, J. and Guo, P. (2014), " Abnormal Audit Fees and Audit Quality: The Importance of Considering Managerial Incentives in Tests of Earnings Management", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 33, No.1, pp.117-138.
- Fang, V. W., Huang, A. and Wang, W. (2017), Imperfect Accounting and Reporting Bias, *Journal of Accounting Research*, Vol. 55, No.4, pp. 919-962.
- Farooq, M., Kazim, I., Usman, M. and Latif, I. (2018), "Corporate Governance and Audit Fees: Evidence from a Developing Country, Pakistan", *Journal of Commerce and Social Sciences*, Vol. 12, No.1, pp. 99-110.
- Ferri, F., Zheng, R. and Zou, Y. (2017), "Uncertainty in Managers' Reporting Objectives and Investors' Response to Earnings Reports: Evidence from the 2006 Executive Compensation Disclosures", *Working Paper*, Nov. 17-14, Columbia Business School.
- Fitriany, A., Veronica, S. and Anggraita, V. (2016)," Impact of Abnormal Audit Fee to Audit Quality: Indonesian Case Study", *American Journal of Economics*, Vol. 6, No.1, pp. 72-78.

- Francis, j. (2011), "A Framework for Understanding and Researching Audit Quality", Auditing: *A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No. 2, pp. 125-152.
- Goel, S. (2018)," Earnings Management in Corporate Enterprises in India A Test for Multi-nationality, Reputation and Related Variables", *International Journal of Emerging Markets*, Vol. 13, No. 6, pp. 120-134.
- Gros, M. and Worret, D. (2014), " The Challenge of Measuring Audit Quality: Some Evidence", *International Journal of Critical Accounting*, Vol. 6, No. 4, 2014, pp. 345-374.
- Gul, F., & Goodwin, J. (2010), "Short-Term Debt Maturity Structures, Credit Ratings, and the Pricing of Audit Services", *Accounting Review*, Vol. 85, No. 3, pp. 877-909.
- Habbash, M., Alghamdi, S. (2017)," Audit Quality and Earnings Management in Less Developed Economies: The Case of Saudi Arabia, *Journal of Management & Governance*, Vol. 21, No.2, pp 351–373.
- Hassan, Y. and Naser, K. (2013),"Determinants of Audit Fees: Evidence from an Emerging Economy". *International Business Research,* Vol. 6, No.8.
- Hay, D., Knechel, W., Wong, N. (2006), "Audit Fees: A Meta-Analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes", *Contemporary accounting research*, vol. 23, no. 1, pp. 141-191.
- Higgs, J. and Skantz, T. (2006), "Audit and nonaudit fees and the market‟s reaction to Earnings Announcements". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 25, No.1, pp. 1–26.
- Hope, O.-K., Kang, T., Thomas, W. and Yoo, Y. (2009), " Impact of Excess Auditor Remuneration on the Cost of Equity Capital Around the World", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 24, issue: 2, pp. 177-210.
- Jackson, A., Rountree, B. and Sivaramakrishnan, S. (2017), "Earnings Co-movements and Earnings Manipulation", *Review of Accounting Studies*, Vol. 22, No. 3, pp. 1340-1365.
- Jiang, H., Ahsan, H. and Donghua, Z. (2015), "Accounting Restatements and Audit Quality in China, *Advances in Accounting*, Vol. 31, No.1, pp. 125- 135.
- Jung, S.-J., Kim, B.-J. and Chung, J.-R. (2016), "The Association between Abnormal Audit Fees and Audit Quality after IFRS Adoption: Evidence from Korea", *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. 24, No. 3, pp.252-271.

- Kane,G. and Velury,U. (2014), " The Role of Institutional Ownership in the Market for Auditing Services: An Empirical Investigation", *Journal of Business Research* ,Vol. 57, No. 9, pp. 976-983.
- Karim, K., Robin, A. and Suh, S. (2016) "Board Structure and Audit Committee Monitoring: Effects of Audit Committee Monitoring Incentives and Board Entrenchment on Audit Fees", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 31, No. 2, pp. 249–276.
- Kasim, N., Hashim, N. and Salman, S. (2016), "Conceptual Relationship between Corporate Governance and Audit Quality in Shari'ah Compliant Companies Listed on Bursa Malaysia", *Modern Applied Science*, Vol. 10, No. 7.
- Kemjika, O., Sunday, A. and Nwamaka, O. (2017), "Audit Quality, Abnormal Audit Fee and Auditor Attributes", *International Journal of Management Excellence,* Vol. 8, No.3, pp. 973-984.
- Khan, M., Haq, A. (2015), "Quality and Audit Fees: Evidence from Pakistan", *Research Journal of Finance and Accounting,* Vol. 6, No.7, pp. 1-11.
- Kim, J., Chung, R., and Firth, M. (2010). "Auditor Conservatism, Asymmetric Monitoring, and Earnings Management". *Contemporary Accounting Research*, Vol. 20, No. 2, pp.323–359.
- Kinney, W. and Libby, L. (2002), "Discussion of Relation between Auditors' Fees for Nonaudit Services and Earning Management", *Accounting Review*, Vol.77, pp.107-114.
- Knechel, W., Krishnan, G., Pevzner, M, Shefchik, L. and Velury, U. (2013), "Audit Quality: Insights from the Academic Literature", *Auditing: A Journal of practice & Theory*, Vol.32, pp.385-421.
- Köhler, A. and Ratzinger, S. (2012), "Audit and Non-Audit Fees in Germany – The Impact of Audit Market Characteristics", *Schmalenbach Business Review*, Vol. 64, pp. 281-307.
- Kothari, S., Leone, A. and Wasley, C. (2005)," Performance Matched Discretionary Accrual Measures", *Journal of Accounting and Economics*,Vol. 39, No. 1, pp. 163-197.
- Krauß, P., Pronobis, P. and Zülch, H. (2015), "Abnormal Audit Fees and Audit Quality: Initial Evidence from the German Audit Market", *Journal of Business Economics*, Vol. 85, No. 1, pp. 45-84.
- Lim, Y. and Simnett, R. (2014)," The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market", *Auditing: A Journal of Practice & Theory,* Vol. 33, No. 4, pp. 167-196.

- Liu, S. (2017), "An Empirical Study: Auditors' Characteristics and Audit Fee", *Open Journal of Accounting*, Vol. 6, No.2, pp.52-70.
- Li, X. and Guo, Y. (2018), "Abnormal Audit Fees and Earnings Management Using Classification Shifting", *Journal of Accounting and Finance*, Vol. 18, No.5, pp.113-139.
- Michele D., Drew S. (2017) "The Impact of Big 4 Consulting on Audit Reporting Lag and Restatements", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 32, No. 1, pp.19-49.
- Moroney, R. and Carey, P. (2011)," Industry- Versus Task-Based Experience and Auditor Performance". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No. 2, pp. 1-18.
- Naser, K. and Hassan, M. (2016) "Factors Influencing External Audit Fees of Companies Listed on Dubai Financial Market", International", *Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, Vol. 9, No. 3, pp.346-363.
- Naser, K. and Nuseibeh, R. (2008), "Determinants of Audit Fees: Empirical Evidence from An Emerging Economy", *International Journal of Commerce and Management*, Vol. 17, No. 3, pp.239-254.
- Nkemjika, O., Sunday,A. and Nwamaka, O. (2017), " Audit Quality, Abnormal Audit Fee and Auditor Attributes", International Journal of Management Excellence, Vol. 8, No.3 , pp. 973-984.
- Nurdiniah, D. and Herlina, L. (2015), "Analysis of Factors Affecting the Motivation of Earnings Management in Manufacturing Listed in Indonesia Stock Exchange", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.6, No.3, pp. 100-107.
- Palmrose, Z. (1988) " An analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality". *The Accounting Review, Vol.*63, No.1, pp. 55-73.
- Persakis, A. and Latridis, G. (2016), "Audit Quality, Investor Protection and Earnings Management during the Financial Crisis of 2008: An International Perspective", *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, Vol.41, No. c, pp. 73-101.
- Redmayne, N., Bradbury, M. and Caha, S. (2011),"The Association between Audit Committees and Audit Fees in the Public Sector", *International Journal of Auditing*, vol.15, No.2, pp.301–315.
- Rusmin, R. (2010)." Auditor Quality and Earnings Management: Singaporean Evidence". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, No.7, pp.618–638.
- Semba, D. (2015), "Abnormal Fees and Auditor Size in Japaneses Audit Market", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 19, No.3, pp. 141-152.

- Simunic, D. (1980). "The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence", *Journal of Accounting Research*, Vol.18, No.1, pp. 161-190.
- Singh, H., Newby, R. (2010), "Internal Audit and Audit Fees: Further Evidence", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, No. 4, pp.309-327.
- Sinchuen, C., and Phapruke, U. (2010), "Audit Specialization, Audit Performance, and Sustainable Reputation: An empirical Research of Certified Public Accountants in Thailand", *Journal of International Business and Economics*, Vol. 10, No.4, pp. 103-126.
- Soedaryono, S. (2017), " Relationship between Abnormal Audit Fees and Audit Quality Before and After the Adoption of IFRS in Automotive and Transportation are Listed in Indonesia Stock Exchange", *International Journal of Business and Management Invention*, Vol. 6, No. 2, pp.16-25.
- Stoloway, H., Breton, G., (2004),"Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 3, No. 1, pp.5-92.
- Strobl, G. (2013), "Earnings manipulation and the cost of capital", *Journal of Accounting Research*, Vol. 51 No. 2, pp. 449-473.
- Suryanto, T. (2014), " Determinants of Audit Fee Based on Client Attribute, Auditor Attribute, and Engagement Attribute to Control Risks and Prevent Fraud: A Study on Public Accounting Firms in Sumatra-Indonesia", *International Journal in Economics and Business Administration*, Vol. 2, No. 3, pp. 27-39.
- Thinggaard, F. and Kiertzner, L. (2008)," Determinants of Audit Fees: Evidence from a Small Capital Market with a Joint Audit Requirement", *International Journal of Auditing*, Vol. 12, No.2, pp. 141-158.
- Vorst, P. (*2016*)," Real Earnings Management and Long-Term Operating Performance: The Role of Reversals in Discretionary Investment Cuts", *The Accounting Review*, Vol. 91, No. 4, pp. 1219-1256.

- Walther, C., Ivam , P. and Glauco ,S. (2015), "Determinants of Audit Fees: a Study in the Companies Listed on the BM&FBOVESPA", *Brazil, R. Cont. Fin. – USP, São Paulo*, vol. 26, NO. 69, http://www.scielo.br/pdf/rcf/v26n69/en_1808-057x-rcf-26-69-00261.
- Wang, X. and Yang, B. (2011), "Management Entrenchment, Agency Problem and Audit Fees", *Asian Journal of Finance & Accounting*, Vol. 3, No. 1, pp.26-38.
- Wu, X. (2012), "Corporate Governance and Audit Fees: Evidence from Companies Listed on the Shanghai Stock Exchange", *China Journal of Accounting Research*, Vol. 5, No. 4, pp. 321-342.

- Xie, Z., Cai, C. and Ye, J. (2010), "Abnormal Audit Fees and Audit Opinion– Further Evidence from China's Capital Market", *China Journal of Accounting Research*, Vol. 3, No. 1, pp. 51-70.
- Yatim, P., Kent, P and Clarkson, P. (2006)," Governance Structures, Ethnicity, and Audit Fees of Malaysian Listed Firms", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21,No. 7, pp. 757-782.
- Young, A., (2018), "How does Competition Effect Real Earnings management to meet or Beat Targets? Evidence from Import Tariff Reductions, *Annals of Finance*, Springer, vol.14, No.3, pp. 331-342.
- Zhang, H. (2017), "The Relationship of Abnormal Audit Fees and Accuals: Bargain Power or Cost Control?", *Open Journal of Accounting*, htt://www.doi.org/10.4236/ojacct.2017.63007.