

الدفع غير المباشر لأتعب المراجعة كمدخل مقترح لدعم استقلال
المراجع الخارجي - دراسة ميدانية

الدكتور

وائل حسين محمد محمود

مدرس بقسم المحاسبة

بمعهد القاهرة العالي للغات والترجمة الفورية

والعلوم الإدارية بالمقطم

الدفع غير المباشر لأتعايب المراجعة كمدخل مقترح لدعم استقلال المراجع الخارجي - دراسة ميدانية

د / وائل حسين محمد محمود *

ملخص البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في اقتراح آلية عملية جديدة لدفع أتعايب المراجعة الخارجية يكون لها صلاحية التطبيق في جمهورية مصر العربية بغرض دعم استقلال المراجعين الخارجيين .

وتحقيقاً لهذا الهدف تناول البحث من خلال الإطار النظري : تحليل وتقييم الدراسات السابقة في موضوع البحث ، تقييم الآليات والاتجاهات التي قدمتها أو اقترحتها المنظمات المهنية والتشريعية والباحثين لدعم استقلال المراجع الخارجي ، ماهية وطبيعة الآلية المقترحة لدفع أتعايب المراجعة ، متطلبات وإجراءات تطبيق الآلية المقترحة ، والمزايا والمنافع المتوقعة من تطبيق هذه الآلية .

وقد قام الباحث باختبار فروض البحث في الدراسة الميدانية التي أجريت على عينة من مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية ، والأكاديميين من أساتذة المحاسبة بالجامعات المصرية ، والمستثمرين بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، والتي تم تحليلها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) بهدف اختبار صحة فروض البحث.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها البحث أن الدفع غير المباشر لأتعايب المراجعة (من خلال وحدة الرقابة على الجودة التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية) يحقق العديد من المزايا والمنافع ، منها دعم استقلال المراجعين الخارجيين ، تعزيز ممارسة الشك المهني ، تحسين جودة المراجعة ، الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، الاهتمام بمصالح جميع أصحاب المصلحة في الشركة محل المراجعة .

وقد أوصت الدراسة بضرورة توسيع اختصاصات وحدة الرقابة على الجودة التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية لتتضمن إلزام مكاتب المراجعة بتقديم بيان تفصيلي بأتعايب عملية المراجعة وأسس تقدير الأتعايب ، وضرورة قيام الوحدة بالتعاون مع جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بعقد دورات تدريبية للمراجعين في مجال السلوكيات الأخلاقية والمهنية وأهمها الاستقلالية ، وإلزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالإفصاح عن المبالغ المدفوعة للمراجع الخارجي عن أعمال المراجعة والخدمات الأخرى بخلاف المراجعة ، وقيام أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية بتطوير مناهج المراجعة وإدخال مقرر جديد يتعلق بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة .

الكلمات المفتاحية : أتعايب المراجعة ، استقلال المراجع ، الشك المهني ، جودة المراجعة .

* مدرس بقسم المحاسبة بمعهد القاهرة العالي للغات والترجمة الفورية والعلوم الإدارية بالمقطم .

Indirect Payment of Audit Fees as A Proposed Approach to Support the External Auditor's Independence - A field study

Abstract :

The main objective of this research is to propose a new practical mechanism to pay the external audit fees that will have the power to be applied in the Arab Republic of Egypt in order to support the independence of the external auditors.

To achieve this objective , the research dealt with the theoretical framework: analysis and evaluation of previous studies in the subject of research, evaluation of mechanisms and trends presented or proposed by professional and legislative organizations and researchers to support the independence of the external auditor, what and the nature of the proposed mechanism to pay audit fees, requirements and procedures for applying the proposed mechanism, benefits Expected from the application of this mechanism.

The researcher has examined the research hypotheses in the field study that was conducted on a sample of auditors registered in the auditors' record at the Financial Regulatory Authority, and academics from accounting professors in Egyptian universities, and investors in companies listed on the Egyptian stock exchange, which were analyzed using the statistical analysis program (SPSS) in order to test the validity of the research hypotheses.

Among the most important results of the research are that indirect payment of audit fees (through the Quality Control Unit of the Financial Regulatory Authority) achieves many advantages and benefits, including supporting the independence of external auditors, enhancing the practice of professional skepticism, improving audit quality, reducing practices earnings management, attention to the interests of all stakeholders in the company under audit.

The study recommended the necessity of expanding the specialties of the Quality Control Unit of the Financial Regulatory Authority to include obligating the audit offices to provide a detailed statement of the audit process fees and the basis for assessing the fees, and the need for the unit in cooperation with the Egyptian Association of Accountants and Auditors to hold training courses for auditors in the field of ethical and professional behaviors, the most important of which is independence , Moreover obligating the companies registered in the Egyptian Stock Exchange to disclose the amounts paid to the external auditor for the audit and other non – audit services, and for the accounting departments of the Egyptian universities to develop curricula auditing and introduce a new course related to the ethics of the accounting and auditing profession.

Key words: Audit fees, auditor independence, professional skepticism, audit quality .

القسم الأول الإطار المنهجي للبحث

أولاً : مقدمة ومشكلة البحث :

تلعب مهنة المراجعة دوراً محورياً في دعم وتعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال التحقق من مدى صدق وعدالة المعلومات الواردة بها والتقرير عنها للأطراف المستفيدة ، والتي ترغب بكل تأكيد في تنفيذ خدمات المراجعة بدرجة عالية من الجودة حتى يتم استخدام المعلومات المالية على نحو رشيد في اتخاذ الكثير من القرارات المرتبطة بالمنشأة بشكل عام . ورغم ذلك إلا أن هناك كثير من حالات فشل الشركات التي ترجع إلى فشل المراجعة (Rahmina and Agoes , 2014) . ففي ظل الممارسات الإدارية والمالية من قبل إدارات بعض الشركات التي تضر بمصالح المستثمرين وباقي أصحاب المصلحة ووجود حالات التلاعب والفساد ، فقد واجهت مهنة المراجعة تحديات كبيرة منذ بداية القرن الحادي والعشرين بسبب الانهيارات المالية للعديد من الشركات الكبرى مثل Xerox ، Parmalat ، WorldCom ، Enron ، نتيجة فساد إدارتها العليا ، وإخفاق المراجعين الخارجيين بل وتواطؤ بعضهم في الكشف عن تلك التجاوزات واتخاذ الاجراءات المهنية اللازمة ، الأمر الذي انعكس سلباً على ثقة المتعاملين في سوق المال ، وفقدان ثقة أصحاب المصالح في المعلومات التي تقدمها مكاتب المراجعة ، خاصة عقب انهيار مكتب آرثر أندرسون Arthur Anderson للمراجعة لدوره في نشر تقارير مالية مضللة تحث على مخالقات مهنية عن شركة Enron وما نسب إليه من تواطؤ مع إدارة الشركة ، وبناء على ذلك طرحت العديد من التساؤلات حول جودة المراجعة الخارجية ، ومدى تأثيرها على نزاهة وموثوقية التقارير المالية ، ومدى فعالية معايير المحاسبة والمراجعة ، ومدى نزاهة واستقلالية المراجع الخارجي (الشواربي ، ٢٠١٨ ، Patrick, et al., 2017).

وقد ترتب على ما سبق ، قيام العديد من المنظمات المهنية والتشريعية بإتخاذ إجراءات وقائية لمنع تكرار هذه المشكلات وإعادة تنظيم المهنة واستعادة الثقة فيها وتحسين جودة المراجعة وتعزيز استقلال المراجع الخارجي ، فعلى سبيل المثال أصدر الكونجرس الأمريكي قانون Sarbanes-Oxley Act of 2002 والذي تضمن بنوداً مهمة لإزالة المخاطر الخارجية وحالات عدم التأكد التي تواجه ممارسي المهنة ، من أبرزها وضع قيود على الخدمات بخلاف المراجعة التي يقدمها المراجع لعملائه . فضلاً عن تفعيل دور هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) فيما يتعلق بفحص أتعاب المراجعين .

كما اتجهت العديد من الدراسات (على سبيل المثال : عيسى ، ٢٠٠٨ ؛ Cunningham, 2005 ؛ Ronen , 2006 ؛ Wan Yip and Pang , 2017) إلى البحث عن سبل إستعادة ثقة المجتمع في مهنة المراجعة ، من خلال دراسة العوامل المؤثرة في جودة أداء المراجع خاصة العوامل ذات التأثير السلبي على الأداء ، وانتهت معظم تلك الدراسات إلى أن السلوك غير الأخلاقي أو الانتهازي للمراجعين نتج عن ممارسة الإدارة للعديد من الضغوط على المراجعين ، ومن أهم أدوات الضغط المستخدمة المساومة على الأتعاب بشكل أدى في كثير من الأحيان إلى فقدان المراجعين لحيادهم واستقلالهم المفترض (مطاوع ، ٢٠١٩) .

فالإدارة تمتلك أدوات تستطيع من خلالها تعظيم مصالح المراجعين ودفعهم نحو التنازل عن استقلالهم وحيادهم ، سواء من خلال الأتعاب أو من خلال إعطاء ضمانات للمراجع بالاستمرار في القيام بأعمال المراجعة من عام إلى آخر ، خصوصاً في حالة حصول المراجع على مستوى مرتفع من الأتعاب كما في حالة مكتب آرثر أندرسون والذي كان يتقاضى مبلغ ٢٥ مليون دولار سنوياً لمراجعة حسابات شركة إنرون بالإضافة إلى مبلغ ٢٧ مليون دولار لقيامه بأعمال استشارية لنفس الشركة ، الأمر الذي أدى إلى وجود مصالح مشتركة بين إدارة الشركة ومكتب آرثر أندرسون حرص كلا الطرفين على المحافظة عليها من خلال محاولة كل طرف إرضاء الطرف الآخر حتى لو كان ذلك على حساب الملاك ، وتعد هذه العلاقة المتبادلة تعبيراً صارخاً عن تعارض المصالح وتأثيره على المبادئ الأخلاقية (مطاوع ، ٢٠١٠ ؛ Markelevich and Rosner , 2013).

كما أن الإدارة قد تمارس ضغوطاً على المراجعين من خلال تخفيض الأتعاب عن الحدود الدنيا المقبولة ، مما يجعل هؤلاء المراجعين يخفضون من جهدهم للحصول على عائد مناسب من عملية المراجعة ، مما يؤدي إلى انخفاض مستوى جودة عملية المراجعة (Beardsley , et al., 2019).

يتضح مما سبق أن الإدارة يمكنها ممارسة الضغوط على المراجعين الخارجيين من خلال الأتعاب سواء كانت مرتفعة أو منخفضة مما يؤثر سلباً على كل من الاستقلال وجودة عملية المراجعة . وبرغم اقتراح العديد من الدراسات الأكاديمية (الشواربي ، ٢٠١٣ ؛ هندي ، ٢٠١٨ ؛ Ghosh and Pawlewicz , 2009 ؛ Adeniyi , 2015) لإتجاهات وآليات مختلفة لدعم استقلال المراجعين الخارجيين من خلال التركيز على آليات جديدة للحد من السلوك غير الأخلاقي لبعض المراجعين مثل الإفصاح عن أتعاب مهمة المراجعة وتقييمها بواسطة طرف محايد ، التغيير الدوري والإلزامي للمراجعين ، وغيرها ، إلا أن هذه الآليات قد وجهت لها العديد من الانتقادات ، فعملية فحص معقولية الأتعاب ليست بالأمر اليسير حيث أنها ترتبط بعوامل عدة مثل سمعة مكتب المراجعة ، كفاءة المراجعين ، مستوى المنافسة في سوق المهنة ، كما أن التغيير الدوري والإلزامي للمراجعين قد يُحد من جودة عملية المراجعة ، وقد يترتب عليه ارتفاع في تكاليف عملية المراجعة (مطاوع ، ٢٠١٠) .

ولذلك ، يرى الباحث أنه في ظل الاهتمام الأكاديمي والمهني بقضية استقلال المراجع الخارجي والجدال حول الآليات البديلة للمحافظة على الاستقلال وتجنب السلوك غير الأخلاقي لبعض المراجعين ، فإن الأمر يتطلب اقتراح آلية عملية جديدة تتلافى الانتقادات السابقة ويكون لها صلاحية التطبيق في جمهورية مصر العربية ، وتعمل على الحد من التأثير السلبي للأتعاب على استقلال المراجع الخارجي ، والذي ينتج من وجهة نظر الباحث من الطريقة التي يتم بموجبها دفع أتعاب المراجعة في معظم دول العالم بما في ذلك الولايات المتحدة الأمريكية ، وهي الطريقة المباشرة والتي من خلالها تُدفع أتعاب المراجعة مباشرة إلى المراجعين الخارجيين من قبل عملاء المراجعة . وهو الأمر الذي ينتج عنه تقوية الروابط الاقتصادية بين العملاء والمراجعين ، واحتمال تخوف المراجعين من إصدار تقارير متحفظة خوفاً من فقد العملاء (Kim , et al., 2018).

والسؤال الذي يطرح نفسه : هل يؤدي التغيير في طريقة دفع أتعاب المراجعة من الطريقة المباشرة إلى الطريقة غير المباشرة (من خلال جهة أو وحدة رقابية مستقلة) إلى دعم استقلال المراجع الخارجي والحد من التأثير السلبي للأتعاب على الاستقلال؟ والإجابة عن هذا التساؤل هي موضوع البحث .

ثانياً : أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في اقتراح آلية عملية جديدة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية يكون لها صلاحية التطبيق في جمهورية مصر العربية بغرض دعم استقلال المراجعين الخارجيين ، وينبثق من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية ، تتمثل في الآتي :

١- تحليل وتقييم الآليات والاتجاهات التي قدمتها أو اقترحتها الجهات المهنية والتشريعية والباحثين لدعم استقلال المراجعين الخارجيين .

٢- توضيح ماهية وطبيعة الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية في مصر ، ومتطلبات وإجراءات تنفيذها .

٣- توضيح المزايا والمنافع المتوقعة من تطبيق الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية .

٤- الاختبار الميداني لقبول المراجعين الخارجيين والأكاديميين والمستثمرين لمتطلبات وإجراءات تنفيذ الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة ، وما تحققه هذه الآلية من مزايا .

ثالثاً : أهمية البحث :

يكتسب البحث أهمية من الناحيتين العلمية والعملية على النحو التالي :

١- الأهمية العلمية : وتتمثل في الآتي :

- تعتبر الدراسة الحالية - على حد علم الباحث - الأولى في مصر والدول العربية التي تقترح آلية عملية جديدة لدعم استقلال المراجعين الخارجيين وتعزيز ممارستهم للشك المهني من خلال تغيير طريقة دفع أتعاب المراجعة من الطريقة المباشرة إلى الطريقة غير المباشرة (بواسطة جهة أو وحدة رقابية مستقلة) .

- يتناول البحث موضوعاً من الموضوعات التي تحظى بأهمية خاصة أكاديمياً ومهنياً ، والذي ازدادت أهميته منذ انهيار الشركات الكبرى ، وهو موضوع استقلال المراجع الخارجي نظراً للارتباط بينه وبين جودة أداء عملية المراجعة ، كما ينظر إليه باعتباره مسألة ذهنية للمراجع تترك أثرها المباشر على رأيه الفني المحايد في القوائم المالية المنشورة ، وهذا بدوره يستلزم منه أن يكون بعيداً عن تأثيرات الإدارة وضغوطها .

٢- الأهمية العملية : تتبع الأهمية العملية للبحث من أن نتائج هذه الدراسة ستكون مفيدة لجميع الفئات ذات العلاقة بدعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي سواء أكانت هيئات علمية ومهنية أو مكاتب مراجعة أو جهات رقابية حكومية والتي تسعى إلى دعم استقلال المراجعين الخارجيين التابعين لها وتعزيز ممارستهم للشك المهني لتحسين موثوقية التقارير المالية وجودة عملية المراجعة ، وأيضاً تتبع الأهمية العملية للبحث من توفير دليل ميداني من المحيط المهني في مصر عن دور الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة في دعم استقلال المراجعين الخارجيين ، بهدف استعادة الثقة في مهنة المراجعة وطمأننة مستخدمي القوائم المالية .

رابعاً : فروض البحث :

في ضوء المشكلة التي يتناولها البحث ، والهدف الذي يسعى إلى تحقيقه ، والأهمية التي يمثلها ، فإن هذا البحث يسعى إلى اختبار الفروض التالية :

- ١- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول متطلبات وإجراءات تنفيذ الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية .
- ٢- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول المزايا والمنافع التي يحققها الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة من خلال وحدة رقابية مستقلة .
- ٣- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول مساهمة الآلية المقترحة لدفع الأتعاب في دعم استقلال المراجعين الخارجيين .

خامساً : منهج البحث :

اعتمد الباحث في إعداد هذا البحث على منهجي البحث المتعارف عليهما وهما : المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي ، وقد تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي عند وضع وتطوير الإطار النظري للبحث ودراسة العلاقة بين متغيرات البحث ، وكذلك الاشتقاق النظري لفروض البحث ليتم اختبارها في الدراسة الميدانية . أما المنهج الاستقرائي فقد تم استخدامه عند إجراء الدراسة الميدانية لتجميع البيانات من خلال استمارة الاستقصاء واختبار الفروض إحصائياً .

سادساً : حدود البحث :

تقتصر الدراسة على أتعاب عملية المراجعة الخارجية ، دون غيرها من باقي الأتعاب التي يتقاضاها المراجعين الخارجيين عن باقي أنواع الخدمات والمهام الأخرى بخلاف مهمة المراجعة ، كما تركز الدراسة فقط على الأتعاب التي يتقاضاها المراجعين الخارجيين المعتمدين لدى الهيئة العامة للرقابة المالية لمراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

سابعاً : خطة البحث :

تحقيقاً لأهداف البحث ، فقد تم تقسيمه على النحو التالي :

- القسم الأول : الإطار المنهجي للبحث .
- القسم الثاني : الدراسات السابقة .
- القسم الثالث : تقييم آليات واتجاهات دعم استقلال المراجع الخارجي .
- القسم الرابع : الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة ودورها في دعم استقلال المراجع الخارجي .
- القسم الخامس : الدراسة الميدانية .
- القسم السادس : النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية .

القسم الثاني

الدراسات السابقة

يهدف هذا القسم إلى عرض الدراسات السابقة في مجال البحث ، حيث يتناول الباحث مجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بالعوامل المؤثرة في استقلال المراجع الخارجي ، وفي المجموعة الثانية يتناول الباحث الدراسات السابقة التي قدمت أو اقترحت آليات واتجاهات لدعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي ، ويقصد الباحث من ذلك بيان الفجوة البحثية لهذا البحث ، والتي يمكن من خلالها اقتراح آلية عملية جديدة لها صلاحية التطبيق في جمهورية مصر العربية لدعم استقلال المراجعين الخارجيين ، وتحقیقاً لما سبق يتناول الباحث كل جانب من هذه الدراسات من خلال ما يلي :

أولاً : الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة في استقلال المراجع الخارجي :

استهدفت دراسة (عيسى ، ٢٠٠٨) إبراز دور جودة المراجعة في الكشف عن عمليات إدارة الأرباح في السوق المصري ، وتوصلت الدراسة إلى أن طول مدة تولي المراجع لعملية المراجعة في الشركة يؤثر بشكل سلبي على استقلاله ويؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة ، مما يشجعها على ممارسة سلوك إدارة الأرباح ، كما توصلت إلى وجود علاقة سلبية بين أهمية العميل موضوع المراجعة وجودة المراجعة ، فعمل المراجعة المهم والذي تمثل أتعابه نسبة كبيرة من إجمالي إيرادات مكتب المراجعة يمارس ضغوطاً على المراجع ليتغاضى عن سلوك إدارة الأرباح مما يفقده استقلاله ويؤثر سلباً على جودة المراجعة .

واهتمت دراسة (Salehi, 2009) بتحليل ظاهرة تقديم الخدمات بخلاف المراجعة بواسطة المراجع الحالي للشركة والمنوط به في الأساس مراجعة القوائم المالية ، وما قد يحدثه تقديم هذه الخدمات من ضعف لاستقلال المراجع الخارجي ، وخلصت الدراسة إلى أن تأدية الخدمات بخلاف المراجعة لنفس العملاء له تأثيرات سلبية كبيرة على استقلالية المراجع ، وأوصت الدراسة بضرورة وضع المزيد من القواعد والضوابط التي تحظر الجمع بين هذه الأعمال بما يضمن عدم تأثر استقلال وحياد المراجع .

وسعت دراسة (Sori, et al., 2010) إلى قياس أثر تقديم المراجع للخدمات بخلاف المراجعة لنفس العميل على استقلاله ، وذلك بالتطبيق على عدد من شركات المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية ، ومكاتب المراجعة بماليزيا ، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير سلبي على استقلال المراجع عندما تزداد القدرة التسويقية لخدمات مكاتب المراجعة والمتمثلة في تقديم الخدمات بخلاف المراجعة بجانب خدمات المراجعة ، في حين أثبتت الدراسة تلاشي هذا الأثر السلبي على استقلال المراجع الخارجي عندما يتم تقديم الخدمات بخلاف المراجعة بواسطة متخصصين يعملوا في مجموعات أخرى بخلاف المجموعات الموكل إليها تقديم خدمات المراجعة .

واستهدفت دراسة (Ahadiat, 2011) الوصول إلى دليل تطبيقي حول مدى تأثير جودة الحكم المهني للمراجع كمؤشر على استقلاله وذلك من خلال تقديمه للخدمات بخلاف المراجعة لنفس عميل خدمات المراجعة ، بالتطبيق على عدد ٧٦ شركة بريطانية وأسترالية مدرجة بالبورصة عن الفترة من ١٩٩٢ - ٢٠٠١ ، وتوصلت الدراسة إلى أن تقديم المراجع لمستوى عال من الخدمات بخلاف المراجعة لعمل خدمات

المراجعة يضعف من استقلاله ، وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز قواعد الشفافية والافصاح عن أتعاب كل من خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة .

وقامت دراسة (Wang and Hay, 2013) بالبحث في أثر كل من مدة ارتباط المراجع بالعميل ، وأتعاب المراجعة ، وتقديم الخدمات بخلاف المراجعة لنفس العميل على استقلال المراجع ، وذلك بالتطبيق على عدداً من الشركات النيوزيلندية المدرجة بالبورصة في عام ٢٠١١ ، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود ضعف في استقلال المراجع فيما يتعلق بأتعاب المراجعة ومدة ارتباط المراجع بالعميل ، وإلى وجود تأثير سلبي لتقديم المراجع لخدمات بخلاف المراجعة لنفس العميل على استقلاله .

وسعت دراسة (Wan Yip and Pang , 2017) إلى استطلاع آراء المستثمرين حول استقلالية المراجع الخارجي في الصين ، وشملت الدراسة الاستقصائية ستة جوانب من علاقة المراجع بالعملاء ، وهي حجم مكتب المراجعة ، المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء ، اللوائح والقوانين ، طول مدة ارتباط المراجع بالعميل ، تقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، وأتعاب المراجعة ، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن طول فترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة لمدة تزيد عن (٥) سنوات يؤثر سلباً على استقلاله حيث يؤدي طول المدة عن ذلك إلى زيادة احتمالات التوافق مع العميل والقبول لما تتخذه الإدارة من سياسات وممارسات محاسبية ، وأن ضعف القوانين والتشريعات والعقوبات يؤثر سلباً على استقلال المراجع ، أما بخصوص الخدمات بخلاف المراجعة فإنها تخلق تعارضاً في المصالح بين عملية المراجعة وهذه الخدمات وهو ما يؤثر بشكل سلبي على استقلال المراجع الخارجي .

وتناولت دراسة (Onulaka and Shubita, 2019) تأثير تقديم المراجع للخدمات بخلاف المراجعة لنفس العملاء على استقلاليته ، وتمت الدراسة من خلال مقابلات أجريت مع عدداً من شركاء المراجعة ومديري صناديق المعاشات في نيجيريا ، وخلصت الدراسة إلى أنه على الرغم من أن مكاتب المراجعة ترى أن تقديمها للخدمات بخلاف المراجعة ضرورة اقتصادية ، إلا أن ذلك له تأثيراً سلبياً على استقلال المراجع ، ويؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات في المراجعة .

ثانياً : الدراسات التي تناولت أو قدمت آليات لدعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي :

استهدفت دراسة (Cunningham, 2005) تعزيز الثقة في تقارير المراجعين من خلال دعم استقلالهم ، واقترحت الدراسة مجموعة من الآليات للحد من السلوك غير الأخلاقي لبعض المراجعين ، وأهمها وضع قيود على الخدمات بخلاف المراجعة التي يقدمها المراجع لنفس عملاء المراجعة ، وتعزيز الرقابة وتشديد العقوبات الواردة في التشريعات التي تجرم السلوك غير الأخلاقي سواء تجاه الإدارة أو المراجعين بشكل يؤدي إلى تعارض وليس إتفاق في المصالح بينهم ، والتغطية التأمينية للقوائم المالية Financial Statement Insurance (FSI) بحيث تتولى شركات التأمين تكليف المراجع الخارجي وتحديد أتعابه ، وفي حالة حدوث أي تحريف أو تلاعب يضر بمستخدمي التقارير المالية يتم مطالبة شركة التأمين بالتعويض .

وقدمت دراسة (Ronen , 2006) إطاراً مقترحاً للتعامل مع مشكلة تعارض المصالح والسلوك غير الأخلاقي لبعض المراجعين الناتج عن ممارسة الإدارة للعديد من الضغوط على المراجعين ، وتضمن الإطار

المقترح تطبيق آلية أطلق عليها التغطية التأمينية للقوائم المالية (FSI) ، وفي ظل هذه الآلية لا تقوم إدارة الشركة بالتدخل في اختيار أو ترشيح أو تحديد أتعاب المراجع ، فهذه الأدوار يقترح تحويلها إلى شركات التأمين ، وبالتالي فإن القوائم المالية التي يتم مراجعتها مغطاة تأمينياً من جانب شركات التأمين ، وبحيث يتم نشر القوائم المالية مرفقاً بها تقرير المراجع ، وشروط السياسة التأمينية التي توضح مقدار التغطية التأمينية وقسط التأمين ، ومن خلال هذه الشروط يمكن لمستخدم القوائم المالية الحكم على مدى الثقة في جودة القوائم المالية ، فكلما كان معدل التغطية مرتفعاً وقسط التأمين منخفضاً كلما دل ذلك على جودة القوائم المالية ، والعكس صحيح فكلما كان معدل التغطية منخفضاً وقسط التأمين مرتفعاً فهذا مؤشر على انخفاض جودة القوائم المالية . وقد أكدت الدراسة على أن أهم الفوائد المتوقعة من تطبيق هذه الآلية هي زيادة جودة القوائم المالية وجودة عمليات المراجعة ، وانخفاض الخسائر التي يتعرض لها المستثمرين بسبب التحريف أو التلاعب ، وتخصيص الموارد بشكل أكثر كفاءة .

وبحثت دراسة (Francis and Ke , 2006) إمكانية تأثير استقلال المراجع وجودة الأرباح من وجهة نظر السوق بقرار هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) حول إلزام كافة منشآت الأعمال المسجلة لديها ، بضرورة الإفصاح عن كافة الخدمات بخلاف مهام المراجعة الخارجية ، والتي قدمها المراجعون الخارجيون ، وتفاصيل أتعاب المراجع الخارجي عن كل من عمليات المراجعة الخارجية والخدمات بخلاف مهام المراجعة الخارجية ، وتوصلت الدراسة إلى أن تقييم السوق لمفاجآت الأرباح للشركات التي دفعت أتعاب كبيرة للخدمات بخلاف المراجعة كان أقل بشكل جوهري من الشركات التي دفعت أتعاب قليلة مقابل تلك الخدمات ، وأن الإفصاح الإلزامي عن الأتعاب المدفوعة للمراجع يزود مستخدمي القوائم المالية بمعلومات جديدة تساعد في تقييم استقلالية المراجع وجودة الأرباح المفصح عنها .

وسعت دراسة (Gavius , 2007) إلى تقديم إطاراً تنظيمياً يستند إلى قانون سارابينز أوكسلي Sarbanes-Oxley Act لتدعيم استقلال المراجع الخارجي ، واقتрحت الدراسة تطبيق سياسة التغيير الدوري الإلزامي لمكاتب المراجعة بدلاً من تغيير شركاء المراجعة ، وذلك على اعتبار أن العلاقة الطويلة للمراجع مع العميل تخلق نوعاً من الألفة بينهما ، ويحاول المراجع الاستجابة أو التوافق مع رغبات العميل لضمان استمرار عمله لديه من عام إلى آخر ، كما اقترحت حظر تقديم المراجع لخدمات بخلاف المراجعة لنفس العملاء لمدة زمنية محددة ، وقيام هيئة سوق المال الأمريكية بفحص ومراقبة أتعاب المراجعة .

واقترحت دراسة (مطاوع ، ٢٠١٠) مدخل تكاملي للحد من مشكلة تعارض المصالح بما يدعم استقلال وحياد المراجع الخارجي في البيئة المصرية ، تتمثل أهم ركائزه في الاستعانة بشركات التأمين كطرف وسيط محايد لإصدار القوائم المالية المؤمنة ، والإفصاح عن أتعاب عملية المراجعة وتقييمها بواسطة جهة محايدة ، ووضع قيود زمنية على الجمع بين ممارسة عملية المراجعة والخدمات الأخرى بخلاف المراجعة ، والتغيير الدوري الإلزامي للمراجعين كل خمس سنوات ، وأوصت الدراسة بتشكيل لجنة تابعة لهيئة سوق المال يكون اختصاصها الرقابة على أتعاب عملية المراجعة من خلال الفحص العشوائي لعينة من مكاتب المراجعة بشكل سنوي ، على أن يكون لدى هذه اللجنة مستويات مرجعية للأتعاب يُعاد النظر فيها من فترة إلى أخرى .

وقامت دراسة (Onwuchekwa , et al., 2012) باختبار العلاقة بين التغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة واستقلال المراجع الخارجي في نيجيريا ، بالتطبيق على عينة شملت ٥٠٠ فرد من المستثمرين ، المحاضرين ، المستشارين ، والمحاسبين والمراجعين ، وباستخدام قوائم الاستقصاء كأسلوب لجمع البيانات تم إجراء التحليل الإحصائي لاستجابات أفراد العينة ، وتوصلت الدراسة إلى أن ٥٨.٤ % من أفراد العينة يؤيدون وجود علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامي للمراجع واستقلاله ، بينما يرى ٢٦.٥ % من العينة أنه لا توجد علاقة بينهما بمعنى أن طول فترة التعاقد لن يؤثر على استقلال المراجع ، أما بقية العينة ١٥.١ % فلم يتمكنوا من اتخاذ قرار حول أثر التغيير الإلزامي على استقلال المراجع .

واستهدفت دراسة (الشواربي ، ٢٠١٣) التعرف على الدور الذي يمكن أن تلعبه آليات حوكمة الشركات في دعم استقلال المراجع الخارجي ، وخلصت النتائج إلى أن أكثر آليات حوكمة الشركات دعماً لاستقلال المراجع الخارجي هي لجان المراجعة التي تلعب دوراً مهماً في دعم استقلالية المراجع الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة ، وأوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية بالعمل على دعم استقلال المراجع الخارجي والحد من الأثر السلبي للعوامل التي تهدد استقلاليته من خلال التحديد الواضح لمهام المراجع الخارجي ومدى مسؤوليته عن فحص نظام الرقابة الداخلية ، واتخاذ الإجراءات الضرورية لتفادي تأثير الخدمات التي يقدمها المراجع على استقلاله .

وتناولت دراسة (غراب ، ٢٠١٦) تقييم أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة في ظل حوكمة الشركات ، وتوصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي من شأنه منع المراجع من التقرب للعميل للإبقاء عليه ، ومواجهة خطر الألفة الذي قد ينشأ من مدة العلاقة الطويلة بينهما ، وكذلك القضاء على التبعية الاقتصادية لعميل المراجعة ، مما يدعم استقلال المراجع ويعزز جودة عملية المراجعة ، وقد أوصت الدراسة بضرورة وضع معايير محددة لضبط سوق المراجعة في مصر ، بحيث يتم فرض سياسة محددة للتغيير الإلزامي للمراجع ، ولا يترك الأمر لرغبة إدارة الشركات محل المراجعة .

واقترحت دراسة (Kim , et al., 2018) آلية جديدة لدعم استقلال المراجعين الخارجيين والحد من السلوك الانتهازي للمديرين ، وتمثلت هذه الآلية في تغيير طريقة دفع أتعاب المراجعة من الطريقة المباشرة (من خلال عملاء المراجعة) إلى الطريقة غير المباشرة من قبل مؤسسة مستقلة (مثل الجمعيات غير الربحية)، أو جهات الرقابة (مثل هيئة سوق المال الأمريكية SEC أو المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA) ، وأجريت الدراسة باستخدام أسلوبين هما : أسلوب التجربة مع مراجعي الحسابات في اثنان من مكاتب المراجعة العالمية الكبرى في كوريا الجنوبية ، وأسلوب الدراسة الاستقصائية التي شملت ثلاث مجموعات من المشاركين (المراجعين الخارجيين والمحليين الماليين ومحلي الائتمان) ، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن تغيير طريقة دفع الأتعاب من الطريقة المباشرة إلى الطريقة غير المباشرة سوف يؤدي إلى دعم وتعزيز استقلال المراجعين الخارجيين ، وإمكانية التحكم في السلوك الانتهازي للمديرين ، وزيادة موثوقية القوائم المالية في سوق الأوراق المالية .

واهتمت دراسة (Chen , et al., 2019) بتناول أثر الإفصاح الإلزامي عن أتعاب كل من خدمات المراجعة والخدمات الأخرى بخلاف المراجعة على استقلال المراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة في تايبوان ، وأجريت الدراسة على عدداً من الشركات المدرجة بالبورصة عن الفترة من ٢٠٠٩ - ٢٠١٠ ، وتوصلت النتائج إلى أن الإفصاح عن أتعاب المراجعة وغير المراجعة المدفوعة للمراجعين يؤدي إلى تعزيز استقلالية المراجع الخارجي وبالتبعية تحسين جودة عملية المراجعة .

ثالثاً : تحليل وتقييم الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية :

بناء على ما جاء بعرض الدراسات السابقة ، يمكن التوصل إلى ما يلي :

- فيما يتعلق بالدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة في استقلال المراجع الخارجي ، التي كانت وما زالت موضع تساؤلات من مستخدمي التقارير المالية ، نجد أنها قد اتفقت في معظمها على أن أهم تلك العوامل هي : طول مدة ارتباط المراجع بالعميل ، تقديم المراجع لخدمات أخرى بخلاف المراجعة لنفس العميل ، المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء ، ضعف القوانين والتشريعات ، الضغوط التي تمارسها إدارات الشركات على المراجعين من خلال المساومة على الأتعاب .
- فيما يتعلق بالدراسات التي تناولت أو قدمت آليات لدعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي ، نجد أن هناك اتجاهات وآليات عديدة تناولتها تلك الدراسات ، وأهمها التغطية التأمينية للتقارير المالية بواسطة شركات التأمين ، التغيير الدوري والإلزامي للمراجعين ، وضع قيود زمنية على تقديم المراجع لخدمات بخلاف المراجعة ، تكوين لجان المراجعة ، الإفصاح عن أتعاب مهمة المراجعة وتقييمها بواسطة جهة محايدة ، تشديد العقوبات الواردة في التشريعات التي تجرم السلوك غير الأخلاقي سواء تجاه الإدارة أو المراجعين .
- العديد من الدراسات السابقة تم تطبيقها في بيئات مراجعة أجنبية هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن بعضها كانت دراسات نظرية لم تقدم سوى مقترحات أو توصيات نظرية يصعب تفعيلها على أرض الواقع .
- تتميز الدراسة الحالية عن دراسة (Kim , et al., 2018) بأنها اهتمت بتوضيح أهم المتطلبات والاجراءات الواجب تنفيذها لتطبيق طريقة الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة ، كما تختلف عنها من حيث بيئة التطبيق ، حيث طبقت دراسة (Kim , et al., 2018) في البيئة الكورية ، والتي تختلف في طبيعتها القانونية والثقافية والاقتصادية عن بيئة الأعمال المصرية .
- تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة ، في أنها الدراسة الأولى في البيئة العربية بصفة عامة ، والبيئة المصرية بصفة خاصة ، التي تقترح آلية لها صلاحية التطبيق في الواقع العملي ، تقوم على تغيير طريقة دفع أتعاب المراجعة من الطريقة المباشرة (من خلال عملاء المراجعة) إلى الطريقة غير المباشرة (من خلال جهة رقابية) لدعم استقلال المراجعين الخارجيين ، وذلك من وجهة نظر مراقبي الحسابات المقيدون بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية ، والأكاديميين (أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية) ، والمستثمرين بشركات المساهمة المصرية المقيدة في سوق الأوراق المالية - ففي حدود علم الباحث - لا توجد دراسات مماثلة تمت في هذا الشأن .

القسم الثالث

تقييم آليات واتجاهات دعم استقلال المراجع الخارجي

يهدف هذا القسم إلى تقييم الاتجاهات والآليات التي قدمتها أو اقترحتها المنظمات المهنية والتشريعية والباحثين لدعم استقلال المراجعين الخارجيين والحد من السلوك غير الأخلاقي لبعضهم ، لبيان مدى فعالية هذه الآليات في تعزيز استقلال المراجعين ، ومدى صلاحيتها للتطبيق في البيئة المصرية .

أولاً : التغيير الدوري والإلزامي للمراجعين :

يعتبر موضوع التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي أحد الموضوعات أو الاتجاهات التي تم المناداة بها من قبل العديد من الدراسات والمنظمات المهنية وذلك لحماية استقلالية المراجع الخارجي وتحسين جودة المراجعة . وقد مر بمراحل عديدة قبل اعتماده من قبل بعض الدول ، فمنذ عام ٢٠٠١ ومع انهيار شركة Enron الأمريكية للطاقة وما تبعه من انهيارات لشركات أخرى كثر الحديث في الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من دول العالم حول ضرورة إلزام شركات المساهمة بإجراء تغيير لمراجعيها المستقلين كل فترة محددة لتعزيز موضوعيتهم واستقلالهم (جربوع ، ٢٠٠٨) .

فقد تطلب قانون Sarbanes-Oxley Act of 2002 كما جاء في القسم رقم ٢٠٣ ضرورة تغيير المراجع الخارجي كل خمس سنوات ، وتطلب أيضاً في القسم رقم ٢٠٧ ضرورة تغيير مكتب المراجعة بعد مرور سبع سنوات من تاريخ بداية تقديم خدمة المراجعة الخارجية لنفس منشأة الأعمال محل المراجعة ، وصوت المجلس الأوروبي لوزراء المالية لصالح التغيير الإلزامي واستبدال مكتب المراجعة بعد فترة سبع سنوات ، كما أن وزارة التجارة في المملكة العربية السعودية حددت في القرار رقم (٩٠٣) مدة ارتباط المراجع بعمل المراجعة بثلاث سنوات مع إمكانية مد تلك المدة إلى خمس سنوات بشرط اشتراك مراجع آخر معه ، وفي ٢٠٠٨ قامت بإصدار القرار رقم (٢٦٦/ق) والذي ألزم شركات المساهمة المدرجة بالسوق المالية بتغيير مكتب المراجعة بعد خمس سنوات (عبد الواحد ، ٢٠١٣) .

ويرى أنصار ومؤيدو التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي أنه يحقق العديد من المزايا والفوائد، والتي يتمثل أهمها فيما يلي (جربوع ، ٢٠٠٨ ؛ منصور ، ٢٠١٧ ؛ Bryan, et al., ؛ Roush , et al , 2011 ؛ 2015) :

■ **تقديم رؤية ونظرة جديدة للمراجعة :** قد يؤدي استمرار مكتب مراجعة معين في مراجعة القوائم المالية لشركة معينة لمدة طويلة ، إلى مخاطر جمود الفكر المهني للمراجع والحد من نزعة الشك المهني التي يجب أن تكون لدى المراجع خلال ممارسته للمراجعة ، وقد يفشل في التوصل إلى أدلة جديدة بخلاف ما توصل إليه في عمليات المراجعة السابقة ، لذا يُعد تغيير المراجع فرصة لتقديم رؤى ووجهات نظر جديدة مما يحسن من جودة عملية المراجعة .

■ **الحد من العلاقات الوطيدة (التي قد تصل إلى درجة الألفة) بين المراجع الخارجي وإدارة المنشأة محل المراجعة :** عادة ما يؤدي طول مدة التعاقد إلى وجود علاقات وطيدة قد تصل إلى الألفة بين المراجع وإدارة

عميل المراجعة ، مما يجعل المراجع أكثر توافقاً مع المعالجات المحاسبية التي تراها الإدارة ، مما قد يؤثر سلباً على استقلال المراجع .

▪ **تدعيم استقلال المراجع الخارجي :** فالمراجع إذا كان على دراية مسبقة بأنه سيتم تغييره حتماً ، وفقاً لآلية التغيير الإلزامي ، فإنه سوف يسعى للحفاظ على استقلاله ولا يسعى لإرضاء العميل .

ورغم المزايا والفوائد المتوقعة من التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين ، إلا أن هناك العديد من المشاكل والمعوقات التي قد تفوق تلك المزايا وتُحد من فاعليتها على أرض الواقع ، من أهمها ما يلي (منصور ، ٢٠١٧ ؛ مطاوع ، ٢٠١٠ ؛ Daugherty , et al., 2012 ؛ Tobi , et al., 2016) :

▪ **إن الإلزام بالتغيير الدوري للمراجعين يمكن أن يُحد من جودة عملية المراجعة :** حيث أن تعاون إدارة المنشأة مع المراجع الجديد سيكون أقل من مستوى التعاون مع المراجع السابق الذي تواجد لفترات طويلة بالمنشأة ، وهذا النقص في مستوى التعاون يرجع إلى رغبة إدارة المنشأة في الحد من قدرة المراجع الجديد على اكتشاف بعض جوانب التحريفات في السنوات السابقة ، فضلاً عن فقد المعرفة التي كونها المكتب عن عميل المراجعة مما يهدد جودة المراجعة .

▪ **لا توجد أدلة موضوعية كافية على أن تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ، سيجرب عليه تأثير إيجابي على استقلاله المهني :** بل قد يكون له تأثير سلبي على الاستقلال الذهني ، فقد يتخلى المراجع عن استقلالته في نهاية مدة المراجعة قبل التغيير ، بسبب إدراكه بأن المساهمين لن يعيدوا اختياره مرة أخرى .

▪ **ارتفاع تكاليف تطبيق التغيير الإلزامي التي يتحملها كل من المراجع الخارجي وعملاء المراجعة:** حيث يتحمل المراجع تكلفة الوقت الإضافي لفهم نشاط وعمليات ونظم الرقابة الداخلية لعميل المراجعة الجديد من أجل المحافظة على نفس المستوى من جودة المراجعة المقدمة من المراجع السابق ، كما يتحمل عميل المراجعة تكاليف بدء ارتباط مراجعة جديد نتيجة الوقت المستغرق من قبل لجنة المراجعة والفريق الإداري في البحث عن مكتب مراجعة آخر للتعاقد معه ، مثل تكاليف الإعلان وفحص العروض المتاحة ، وتكاليف التعاقد مع المراجع الجديد .

ويرى الباحث في ضوء ما سبق أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يعتبر سلاحاً ذو حدين ، ويستلزم المفاضلة بين مزاياه ومشكلاته ، إلا أنه في جميع الأحوال لا يمكن الاعتماد عليه كآلية لدعم وتعزيز استقلال المراجعين في جمهورية مصر العربية ، وذلك للأسباب التالية :

▪ **بالنظر إلى قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ نجد أنه ليس هناك نصاً يضع قيوداً على مدة تولي المراجع لأعمال المراجعة بإحدى المنشآت .** إلا أن القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية الصادرة عن الهيئة العامة لسوق المال عام ٢٠٠٧ ، قد ألزمت بتدوير المراجع بحد أقصى كل ست سنوات . ولكن قواعد حوكمة الشركات في مصر هي قواعد استرشادية غير ملزمة مما أدى بالتبعية إلى إجماع الكثير من الشركات عن تطبيقها . وبالتالي يمكن القول بأن التغيير الإلزامي للمراجع لم يطبق في مصر حتى الآن .

■ إن تواطؤ المراجع الخارجي مع إدارة عميل المراجعة ربما ينشأ في المدى القصير وليس بالضرورة أن يكون بسبب طول فترة التعاقد بين المراجع وعميله ، ومن ثم فإن الإلزام بتغيير المراجع بعد كل فترة محددة من الزمن لن يزيل هذا الخطر .

■ إن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي لم يكن الطريقة الأكثر فعالية لتعزيز استقلال المراجع وجودة عملية المراجعة حتى في الدول التي طبقتها ، وهو الأمر الذي أكدته مكتب المحاسبة العام الأمريكي General Accounting Office (GAO) في تقريره الصادر عام ٢٠٠٣ ، خاصة في ظل تحمل المراجع الجديد تكاليف إضافية ، وقد المعرفة المؤسسية للمراجع السابق للشركة المدرجة (Goelzer , 2011).

ثانياً : تشديد العقوبات التي تجرم السلوك غير الأخلاقي لبعض المراجعين :

ذهب مقترح هذا الاتجاه إلى رفع سقف العقوبات الواردة في التشريعات والتي تجرم السلوك غير الأخلاقي لبعض المراجعين . والذي جاءت المطالبة به بعد الانهيارات المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات العالمية الكبرى مثل Enron ، والتي أعلنت إفلاسها بشكل مفاجئ ، وهو الأمر الذي أدى إلى إثارة التساؤلات حول دور المراجعين الذين أجازوا التقارير المالية لهذه الشركات ، وإلى دفع الكونجرس الأمريكي إلى زيادة المسؤولية القانونية للمراجعين من خلال إصدار قانون ساربنز أوكسلي ، والذي زاد من العقوبات المفروضة على المراجعين الخارجيين ، حيث بلغت الغرامة المالية المفروضة (٥) مليون دولار بعد أن كانت مليون دولار ، كما زادت عقوبة السجن لمدة عشرون عاماً بعد أن كانت عشر سنوات فقط مما أدى إلى زيادة مخاطر الأعمال للمراجع الخارجي (Kowaleski, 2018, et al., ؛ سلامة ، ٢٠١٨).

وفي مصر ، تم إنشاء وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات (للشركات المقيدة بالبورصة المصرية) التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية في عام ٢٠٠٨ ، ومن ضمن مهام هذه الوحدة فرض عقوبات أو جزاءات على مراقب الحسابات الذي يثبت مخالفته لأي من معايير الأداء المهني أو سلوكيات المهنة أو معايير المراجعة المصرية ، ومن هذه العقوبات توجيه تنبيه لمراقب الحسابات بالمخالفات المنسوبة إليه ، ومنعه من قبول أعمال جديدة لحين إزالة وتصويب المخالفات ، الإيقاف المؤقت للقيود في سجل مراقبي الحسابات المقيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية لمدة لا تزيد عن عام ، الشطب من السجل (الهيئة العامة للرقابة المالية ، ٢٠١٩) .

ويرى الباحث أن هذا الاتجاه ، يواجهه العديد من المعوقات والمشاكل التي تؤثر على فاعليته في الحد من

السلوك غير الأخلاقي للمراجعين ، والتي من أهمها ما يلي :

■ أن الملاحقة القضائية والعقوبات قد لا يمثلان قوة ردع عن ارتكاب المخالفات ، فحتى إذا تم اكتشاف وإثبات المخالفات على بعض المراجعين ، فعادة ما تأتي العدالة متأخرة جداً لتصحيح الأخطاء أو تعويض المستثمرين واستعادة ثقتهم (Ronen , 2006) .

■ أن العقوبات والجزاءات المحددة ضمن مهام وحدة الرقابة على الجودة ، ليست كافية لمنع ارتكاب المخالفات وممارسة السلوك غير الأخلاقي من جانب بعض المراجعين ، وبالتالي فهناك حاجة ماسة لتشديدها وفرض بعض العقوبات والغرامات المالية .

ثالثاً : التغطية التأمينية للتقارير المالية بواسطة شركات التأمين :

ويتضمن هذا المقترح أو الاتجاه الأمور التالية :

- قيام شركة التأمين بتعيين مراجع خارجي للقوائم المالية وتحديد أتعابه .
- قيام الشركة محل المراجعة بالتأمين على قوائمها المالية من خلال عقد مع شركة التأمين مقابل دفع مبالغ أو أقساط .
- إصدار القوائم المالية بعد مراجعتها بواسطة المراجع المكلف من شركة التأمين .

ويرى الباحث أنه على الرغم من المزايا التي يحققها هذا المقترح ، والتي من أهمها الحد من التضليل في القوائم المالية ، حصول المستثمرين على مبالغ التعويض في حالة اتخاذهم قرارات استثمارية خاطئة بسبب التضليل في القوائم المالية ، الحد من ظاهرة تعارض المصالح والتخلص من ضغوطات الإدارة وتأثيرها على استقلال المراجعين . إلا أنه يصطدم بالعديد من المعوقات والمشاكل التي تُحد من إمكانية تطبيقه على أرض الواقع ، والتي تتمثل في الآتي (مطاوع ، ٢٠١٠ ؛ Ronen ، 2006 ؛ Cunningham, 2005) :

- ارتفاع تكاليف عملية المراجعة الخارجية بالنسبة لمنشآت الأعمال ، نتيجة قيامها بدفع أقساط التأمين بالإضافة إلى أتعاب عملية المراجعة ذاتها .
- في حالة رفض المراجع المكلف من قبل شركة التأمين التقارير المالية للشركة محل المراجعة ورفع تقرير لشركة التأمين يوصيها بعدم قبول التأمين على التقارير المالية بناء على ما توصل إليه من معلومات ، تكون جميع الأتعاب المدفوعة للمراجع بمثابة تكاليف غارقة تتحملها شركة التأمين .
- إن اختلاف كل من مستوى جودة التقارير المالية وأحجام المنشآت وهيكل الملكية ونوع النشاط ، يعني بالضرورة اختلاف شروط السياسة التأمينية المتبعة وكذلك أقساط التأمين من شركة إلى أخرى ، وهذا يمثل عبء إضافي قد ترفض شركات التأمين القيام به ، نظراً لارتفاع تكلفة النشاط التأميني في هذه الحالة ، فضلاً عن وجود خطر آخر قد يزيد من تكاليف عملية التأمين لدى هذه الشركات ، وهو الخطر المحتمل نتيجة ضعف الكفاءة أو الإهمال من جانب المراجع .

وفي ذات السياق ، يرى (Romero, 2010) أن اقتراح التغطية التأمينية للقوائم المالية يواجهه بعض العيوب أو الانتقادات من أهمها ، أنه يهتم فقط بحماية المستثمرين أو المساهمين دون غيرهم من أصحاب المصلحة الآخرين ، وأن وجود وعد بتعويض المستثمرين عن تكلفة القرارات الخاطئة يعني أن جودة المعلومات ليست مهمة ما دامت هناك قدرة مالية على الوفاء بالتزامات عقد التأمين .

ويرى الباحث - بالإضافة إلى ما سبق - وجود مشكلة أخرى تتعلق بضرورة تهيئة شركات تأمين كبيرة ومخصصة في مجال التأمين على التقارير المالية ، بحيث تتضمن كوادراً بشرية ذات كفاءة عالية ، فضلاً عن ضرورة تنظيم الجوانب الإدارية والفنية اللازمة للقيام بهذه المهمة .

رابعاً : تكوين لجان المراجعة :

حظيت لجان المراجعة باهتمام بالغ من قبل المنظمات المهنية والهيئات العلمية الدولية والباحثين ، وخاصة بعد الإخفاقات والانهيارات المالية في كبرى الشركات العالمية ، فمن أهم العوامل التي أدت إلى ظهور فكرة تكوين لجان المراجعة هي الضغوط التي تمارسها إدارة الشركات على المراجع الخارجي مما يؤثر سلباً على استقلاله وحياده لاسيما إذا كانت الإدارة تمتلك سلطة تحديد أتعابه وسلطة عزله ، ومن ثم يمكن القول أن المحافظة على استقلالية المراجع الخارجي هي الأساس في نشأة فكرة وجود لجان المراجعة لكي تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين عمل المراجع الخارجي والإدارة بصورة تؤدي إلى دعم استقلالية المراجع وزيادة جودة المراجعة وفعالية نظم الرقابة الداخلية (عبد الواحد ، ٢٠١٣ ، Koch , et al., 2012) . وتعرف لجنة المراجعة بأنها لجنة فرعية منبثقة من مجلس الإدارة وتتكون من ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين أو مستقلين كحد أدنى ويكون الحد الأقصى حسب حجم الشركة وطبيعة نشاطها ، على أن يتوافر باللجنة خبرة مالية ومحاسبية وقانونية ومعرفة بطبيعة نشاط الشركة ، وتعد اللجنة اجتماعاتها أربع مرات على الأقل في السنة بمعدل اجتماع كل ثلاثة شهور ، وتهدف اللجنة إلى مساعدة مجلس الإدارة على أداء مسؤولياته ، والتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه ، ودعم استقلال ومتابعة المراجع الداخلي والخارجي ، وضبط جودة التقارير المالية (بخيت ، ٢٠١٨) .

وفي ذات السياق ، فقد أوصت العديد من المنظمات المهنية ومن بينها هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بتكوين لجان المراجعة نظراً لما تقوم به من دور لدعم استقلال المراجع الخارجي من خلال مجموعة من المسؤوليات للجان المراجعة تجاه المراجع الخارجي منها : التوصية بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه ، حل المشاكل التي قد تنشأ بين المراجع وإدارة الشركة ، زيادة تفاعل المراجع الخارجي بقسم المراجعة الداخلية بالشركة . كما ألزم قانون Sarbanes-Oxley Act of 2002 الشركات المتداولة أسهمها في البورصة بوجود لجنة للمراجعة (Caskey , et al., 2010) ، وما ترتب على ذلك من زيادة أدوار لجان المراجعة واستقلاليتها وانعكاس ذلك على تعزيز استقلال المراجعين وتحسين جودة المراجعة (Hoitash , U. and Hoitash,R.,2009).

وفي مصر ، صدر القرار رقم (٣٠) عن الهيئة العامة لسوق المال في عام ٢٠٠٢ ، والذي ألزم كل شركة مساهمة مقيدة في بورصة الأوراق المالية بضرورة وجود لجنة للمراجعة للتأكد من مدى التزام الشركة بقواعد الإفصاح ، ومن قيام مراجعي الحسابات بواجباتهم بحيادية تامة ، وقد نص القرار في مادته السابعة على ضرورة قيام كل شركة مقيدة في البورصة بتخصيص لجنة للمراجعة لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة من المشهود لهم بالكفاءة والخبرة في مجال أعمال الشركة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين بحيث تقوم اللجنة بأعمالها بصورة مستقلة عن إدارة الشركة (علي وشحاته ، ٢٠٠٧) .

ويرى الباحث أنه على الرغم من الدور الهام والفعال الذي تلعبه لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي من خلال التوصية بتعيينه وتحديد أتعابه ، وتحسين عملية الاتصال مع الإدارة والأطراف الأخرى ، إلا أن هناك عدة مشاكل أو معوقات قد تؤثر سلباً على فاعلية لجان المراجعة في العديد من دول العالم بشكل عام ، وفي مصر بشكل خاص ، من أهمها ما يلي (منصور ، ٢٠١٧ ؛ بخيت ، ٢٠١٨) :

- عدم كفاءة أعضاء اللجنة ، نتيجة اختيار أعضائها ورؤسائها من الشخصيات المعروفة بالمجتمع دون اعتبار لمدى تمتعهم بالخبرات والكفاءات التي تؤهلهم للقيام بهذا العمل ، ومن زاوية أخرى وجود أعضاء تنفيذيين ضمن لجان المراجعة .
- عدم قيام لجان المراجعة بالتنسيق مع المراجع الخارجي والاستفادة من عمله وخبراته عند أدائها لمهامها ، وذلك على الرغم من أن نطاق عمل المراجع الخارجي له علاقة مباشرة بالعديد من أعمال ومسئوليات لجان المراجعة .
- تعمل لجان المراجعة في بعض الشركات بمعزل عن باقي الأطراف المعنية بالشركة دون أن يكون هناك تواصل بينها وبين مجلس الإدارة واللجان الأخرى التابعة له ، والإدارة التنفيذية بالشركة خاصة الإدارة المالية وإدارة المراجعة الداخلية ، وذلك على الرغم من أن عمل لجنة المراجعة يتطلب الحصول على بيانات ومعلومات عديدة من مختلف الإدارات بالشركة .
- التكتّم وعدم الإفصاح عن أعمال لجان المراجعة ، فرغم أن لجان المراجعة في العديد من دول العالم تقوم بالإشراف على المراجعة ، فإن هذا العمل غير مرئي إلى حد كبير للموجودين خارج غرفة الاجتماعات ، لذلك ينبغي أن تكون تقارير لجان المراجعة متاحة للجمهور بشكل دوري ، كما ينبغي تقديم المزيد من الشفافية للمساهمين بشأن إشراف لجنة المراجعة على المراجع واختيار شريك المراجعة الرئيسي .

خامساً : الإفصاح عن أتعاب المراجعة وتقييمها بواسطة طرف محايد :

تعتبر أتعاب المراجعة التي يتقاضاها المراجع الخارجي إحدى المؤشرات الهامة على استقلاله وجودة الخدمة التي يقدمها ، ففي ظل المنافسة الحادة في سوق المهنة ، تميل الأتعاب إلى الانخفاض متأثرة بعامل الطلب والعرض ، مما يؤثر سلباً على استقلالية المراجع وجودة عملية المراجعة ، ونتيجة لتأثر استقلالية المراجع الخارجي بأتعاب المراجعة قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بوضع المعايير الخاصة بذلك ، والتي من أهمها أن لا تزيد قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع من العميل الواحد عن (١٠%) من مجموع الأتعاب الكلية لمكتبه (جربوع ، ٢٠٠٨) .

وفي ذات السياق ، وللد من احتمال تأثير المساومة على الأتعاب على استقلال المراجع ، جاءت الدعوى بعد صدور قانون Sarbanes-Oxley Act of 2002 إلى ضرورة الإفصاح عن أتعاب المراجعة وفحصها بواسطة جهة محايدة ، وقامت هيئة سوق المال الأمريكية SEC بإلزام كافة منشآت الأعمال المسجلة لديها بضرورة الإفصاح عن أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة ، كما اشترطت على مكاتب المراجعة الإفصاح في تقرير مفصل في نهاية عملية المراجعة عن عدد الساعات المستغرقة في العمل ، وتفصيل الأتعاب لكل فئة من الفئات المشاركة في عملية المراجعة . أما بخصوص الآلية التي تم اقتراحها للحكم على معقولية الأتعاب التي حصل عليها مكتب المراجعة ، فتمثلت في تعاون كلاً من هيئة سوق المال الأمريكية SEC والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لتحديد مدى لأتعاب (دولار / ساعة مراجعة) ، ويستخدم هذا المدى بواسطة SEC كمقياس مرجعي لتقييم الأتعاب والحكم على معقوليتها (Francis and Ke , 2006 ؛ Ghosh and Pawlewicz , 2009) .

وقد أشارت العديد من الدراسات (Francis and Ke , 2006 ؛ Chen , et al., 2019 ؛ Knechel , et al., 2013 ؛ Suseno , 2013) إلى أن الإفصاح عن أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات بخلاف المراجعة يحقق نوعاً من الرقابة على الأتعاب ، كما أنه يوفر للمستثمرين معلومات جديدة تفيدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية ، ويعطي لهم انطباع معين عن مستوى جودة المراجعة ، ومدى الجهد المبذول من جانب المراجع الخارجي في عملية المراجعة ، ونطاق عملية المراجعة .

ورغم ما يحققه هذا الاتجاه أو المقترح من مزايا ومنافع من شأنها الحد من السلوك غير الأخلاقي أو الانتهازي للمراجعين الناتج عن ممارسة الإدارة للعديد من الضغوط وأهمها المساومة على الأتعاب ، إلا أن هناك معوقات قد تحول دون تحقيق هذا الاتجاه لأهدافه المرجوة ، يتمثل أهمها في الآتي (مطوع ، ٢٠١٠) :

- قد يعتمد المراجعين زيادة ساعات العمل لتبرير قيمة الأتعاب .
- أن عملية تقييم معقولية الأتعاب أو فحصها ليست بالأمر اليسير ، فهي ترتبط بعوامل عديدة مثل كفاءة المراجعين ، سمعة مكتب المراجعة ، مستوى المنافسة في المهنة ، حجم العميل محل المراجعة ودرجة تعقد النشاط الخاص به ، مما يعني أن عملية الحكم على معقولية الأتعاب قد يشوبها عيوب الأحكام الشخصية لصعوبة معايرة كل هذه الجوانب .
- أن عملية فحص معقولية الأتعاب لجميع مكاتب المراجعة العاملة في سوق المهنة أمر صعب وقد يكون من المستحيل إتمامه بشكل سنوي .

سادساً : وضع قيود زمنية على تقديم المراجع لخدمات بخلاف المراجعة :

يرى البعض (Bryan, et al., 2015 ؛ Khasharmeh and Desoky , 2018) أن تقديم المراجعين لخدمات أخرى بخلاف المراجعة مثل الخدمات الإدارية والاستشارية في مجال الضرائب والتكاليف إلى عملاء المراجعة ، يمثل تهديداً حقيقياً لاستقلالهم ، ومن ثم عدم السماح لمكاتب المراجعة بتقديم تلك الخدمات إلى عملاء المراجعة . وقد أوضحت إحدى الدراسات أن ٧٨.٢% من الذين تم استقصاؤهم يرون أن تقديم تلك الخدمات يؤثر بشكل سلبي على استقلال المراجعين (Onulaka and Shubita, 2019) .

وتتمثل التهديدات التي يتعرض لها استقلال المراجع الخارجي عند تقديمه للخدمات بخلاف المراجعة لعملاء خدمات المراجعة في أربعة أنواع وهي : تهديد المصلحة الشخصية للمراجع وذلك عندما يعتمد المراجع على أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة كدخل أساسي ، تهديد الفحص والذي ينشأ من قيام المراجع بمراجعة ما قام بإعداده مسبقاً أو تقديم النصح والمشورة بخصوصه ، تهديد الدفاع عن العميل وذلك عندما يتبنى المراجع موقف ورأي العميل أمام الغير ، تهديد التعاطف أو التآلف الشخصي مع العملاء (سليم ، ٢٠١٢) . ولذلك منع قانون Sarbanes-Oxley المراجعين من أداء ثمانية أنواع من الخدمات الأخرى بخلاف عملية المراجعة للشركة محل المراجعة وهي : إمساك الدفاتر أو الخدمات المرتبطة بالسجلات المحاسبية ، أداء خدمات التثمين أو التقييم ، تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتنفيذ الاستشارات ، الخدمات الاكتوارية ، أداء خدمات المراجعة الداخلية ، تقديم الاستشارات بشأن الموارد البشرية أو الوظائف الإدارية ، خدمات السمسرة أو المتاجرة في الأوراق المالية أو تقديم الاستشارات الاستثمارية ، والخدمات القانونية والاستشارية غير المرتبطة بعمل المراجعة (Khasharmeh and Desoky , 2018) .

كما تطلبت هيئة سوق المال الأمريكية SEC وجود فاصل زمني سابق ولاحق لمهمة المراجعة لا يقل عن خمس سنوات ، فالمراجع لا يمكنه مزاولة مهمة المراجعة للعميل إلا بعد مرور خمس سنوات على تقديمه خدمات بخلاف المراجعة لذات العميل ، كذلك لا يجوز القيام بعمليات بخلاف المراجعة للعميل إلا بعد مرور خمس سنوات على آخر مهمة مراجعة لهذا العميل (Duane and Jennifer , 2009).

ويرى البعض (Beardsley , et al., 2019) أن وضع هذه الحدود الزمنية على تقديم الخدمات بخلاف المراجعة قد يؤدي إلى محاولة تقليص قبول تكاليف المراجعة ، حيث تعتمد مكاتب المراجعة في عوائدها على تلك الخدمات بشكل أكبر من خدمات المراجعة ، فعلى سبيل المثال ، أعلنت شركة PricewaterhouseCoopers للمراجعة في عام ٢٠١٤ عن دمجها مع شركة الاستشارات Booz & Company ، مما عزز من أعمال الاستشارات الإدارية لشركة PricewaterhouseCoopers وحقق لها عوائد مرتفعة جداً .

من ناحية أخرى ، فإن منع المراجعين من تقديم الخدمات بخلاف المراجعة حتى لا تكون الأتعاب منها وسيلة للضغط على المراجع ، يمكن التحايل عليه من خلال زيادة أتعاب عملية المراجعة نفسها ، وبالتالي فالمشكلة تكمن في عدم كفاية الجوانب الأخلاقية في ممارسة المهنة وليس عدم كفاية القيود والضوابط الحاكمة لعملية المراجعة (مطاوع ، ٢٠١٠) .

وفي ضوء كل ما سبق ، يرى الباحث أن الآليات والاتجاهات التي سبق اقتراحها من قبل المنظمات المهنية والتشريعية والباحثين لدعم استقلال المراجع الخارجي يقابلها تحديات ومعوقات على أرض الواقع تحد من فاعليتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها ، وخاصة في البيئة المصرية والتي تختلف في طبيعتها عن البيئات الأخرى ، هذا بجانب اختلاف البيئة التنظيمية والرقابية لمهنة المراجعة بين الدول المختلفة ، لذلك فالأمر يتطلب اقتراح آلية عملية جديدة يكون لها صلاحية التطبيق في البيئة المصرية ، بحيث تعمل على دعم استقلال المراجعين وتُحد من السلوك غير الأخلاقي لبعضهم ، وهو ما يتناوله الباحث في القسم التالي .

القسم الرابع

الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة ودورها في دعم استقلال المراجع الخارجي

يحظى استقلال المراجع الخارجي باهتمام كبير من جانب الباحثين في مجال المراجعة والمنظمات المهنية ، ويرجع ذلك إلى أهمية تحرر المراجع الخارجي من التحيز عند إبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية المنشورة للمنشآت التي يتولى مراجعة حساباتها ، حيث أرجعت الكثير من الدراسات فشل المراجعة في التنبؤ والتحذير من الانهيارات المالية التي حدثت مؤخراً في الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الدول إلى ضعف استقلال المراجع الخارجي (الشواربي ، ٢٠١٣) .

ولعل من أهم العوامل التي تهدد استقلال المراجع الخارجي بوصفه وكيلاً عن المساهمين تلك الآلية أو الطريقة التي يتم بها دفع أتعاب المراجعة ، وهي الطريقة المباشرة التي من خلالها يقوم عملاء المراجعة بدفع قيمة الأتعاب مباشرة إلى المراجع الخارجي ، وهو الأمر الذي ينتج عنه تقوية الروابط الاقتصادية بين

المراجعين والعملاء ، واحتمال تخلى المراجعين عن مسؤولياتهم القانونية في المراجعة وإصدار تقارير مراجعة تتضمن آراء أكثر إيجابية لعملائهم (Hoitash , et al., 2007) . وقد أكدت على ذلك دراسة (Mitra , et al., 2009) حيث أوضحت أن الروابط الاقتصادية التي يتم إنشاؤها من خلال الأتعاب قد تؤدي إلى إضعاف قدرة المراجع على التخفيف من ميل العميل لإصدار تقارير مالية متحيزة . كما توصلت دراسة (Wang and Yang , 2011) إلى وجود علاقة ارتباط إيجابي بين أتعاب المراجعة ومحاولات الإدارة لتحسين أوضاعها في إدارة المنشأة .

وللحد من التأثير السلبي للطريقة المتبعة حالياً في دفع الأتعاب على استقلال المراجعين ، يقترح الباحث تغيير قناة أو طريقة دفع الأتعاب من الطريقة المباشرة إلى الطريقة غير المباشرة (من خلال جهة أو وحدة رقابية مستقلة مثل وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيد بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية) ، حيث من المتوقع أن يؤدي هذا التغيير في طريقة دفع أتعاب المراجعة إلى دعم استقلال المراجعين الخارجيين في مصر والحد من السلوك غير الأخلاقي لبعضهم ، وتعزيز ممارسة الشك المهني ، وتحسين جودة المراجعة ، والحد من قدرة الإدارة على ممارسة أساليب إدارة الأرباح ، وهو ما سيوضحه الباحث من خلال تناول ما يلي :

أولاً : مفهوم ومقومات وأبعاد استقلال المراجع الخارجي :

لا شك في أن توافر الاستقلال والحياد لدى المراجع الخارجي يُعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره على القوائم المالية المنشورة ، ولذلك يعتبر استقلال المراجع حجر الزاوية لمهنة المراجعة وأحد الأسباب الرئيسية لوجودها ، كما أنه يُحد من قدرة المراجع على تبني قرارات متحيزة (جربوع ، ٢٠٠٨) .

ويعرف (Patrick, et al., 2017) استقلال المراجع الخارجي بأنه الموقف العقلي وغير المتحيز في صنع القرارات بشأن أعمال المراجعة والتقارير المالية ، ويرى البعض (Arens , et al., 2012) أن استقلال المراجع الخارجي يجب أن يكون في الواقع والمظهر ، فالاستقلال في الواقع (الاستقلال الحقيقي أو الذهني) يعني أن يكون المراجع غير متحيز عند أداء عملية المراجعة في كافة مراحلها ، أما الاستقلال الظاهري (الشكلي) فيكون نتيجة لتفسيرات الآخرين لهذا الاستقلال بمعنى أنه ذلك المستوى من الاستقلال الذي يظهر لمستخدمي القوائم المالية .

ويرى (شاهين ، ٢٠٠٧) أن استقلال وحياد المراجع يعني عدم خضوعه لتأثير وسلطان الأشخاص الذين يراجع أعمالهم سواء عند قيامه بأعمال المراجعة أو عند إيضاحه لنتيجتها في شكل تقرير ، كما أن المراجع المستقل أو المحايد هو الذي تكون له وجهة نظر محايدة غير متحيزة فيما يتعلق بالأمر التي يتولى مراجعتها ، وهو الذي يؤدي أعمال المراجعة الموكلة إليه ويوضح رأيه عنها بنزاهة وموضوعية ، ونتيجة لذلك يكون تقريره عادلاً وموضوعياً وغير متحيز .

ويعتمد توافر الاستقلال والحياد لدى المراجع الخارجي على نوعين أساسيين من المقومات هما (عبد الواحد ، ٢٠١٣) :

■ **المقومات الذاتية** : وهي التي تتعلق بشخص أو ذات المراجع الخارجي وتكوينه العلمي والخُلقِي وخبرته العملية ، فالأمانة والصدق وأداء الواجب والإخلاص في العمل والتزامه الحق والصواب وما وصل إليه المراجع من علم وما اكتسبه من خبرة كلها مقومات ذاتية تخلق إطاراً فكرياً يتجسد في الاستقلال والحياد والالتزام بهما .

■ **المقومات الموضوعية** : وتتمثل فيما تتضمنه التشريعات وما تصدره الجهات والهيئات المهنية من أحكام وقواعد و ضمانات ، وهي كلها مقومات موضوعية وموضوعة لتنظيم أموراً عدة من أهمها المؤهلات المهنية للمراجع وواجباته المهنية ، قواعد آداب وسلوك المهنة ، الأعمال التي يحظر على المراجع الخارجي الاشتغال بها ، حقوق وواجبات المراجع ومسئوليته .

وبرغم أن المقومات الموضوعية أكثر فاعلية في تحقيق الاستقلال والحياد بما تضعه من قواعد و ضمانات واضحة ومعروفة لكل من العملاء والمراجع وبهذا يطمئن العملاء إلى أن عمل المراجع سيتم في ضوء مقومات محددة يجب عليه الالتزام بها وإلا عرض نفسه للمساءلة والمسئولية ، إلا أنه لا بد من توافر كلاً من المقومات الذاتية والمقومات الموضوعية معاً حتى يتحقق استقلال وحياد المراجع الخارجي ، فالمقومات الذاتية التي تتعلق بذات المراجع وأخلاقه ونشأته ، والمجتمع الذي نشأ فيه ليس من الضروري أن تتوفر جميعها فيه ، أو أن تتوفر في جميع المراجعين وبنفس الدرجة المطلوبة ، كما أن المقومات الموضوعية لا تستطيع وحدها أن تخلق الاستقلال والحياد في شخص ليس مؤهلاً بطبيعته وبخلفه للقيام بدور القاضي والحكم الذي لا يخضع للضغوط أو المغريات ولا يميل مع الهوى (الشواربي ، ٢٠١٣) .

ويمكن تحديد ثلاثة أبعاد للاستقلال وهي (عبد الواحد ، ٢٠١٣ ؛ Saputra , 2015) :

■ **الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة** : ويتضمن هذا البُعد عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة ، وكذلك عدم تدخلها في تعديل الإجراءات التي وضعها المراجع أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع .

■ **الاستقلال في مجال الفحص** : ويتضمن ذلك حق المراجع في الإطلاع على جميع السجلات والدفاتر ، وعدم وجود محاولات من جانب الإدارة لتحديد المجالات والمستندات التي يجب فحصها أو اختبارها .

■ **الاستقلال في مجال إعداد التقرير** : ويعني عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير في إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير في طبيعة الرأي النهائي بعدالة القوائم المالية محل المراجعة ، ويتضمن ذلك أيضاً عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير ، وتجنب استخدام الألفاظ الغامضة عند عرض الحقائق والآراء والتوصيات وتفسيرها .

ثانياً : أتعاب المراجعة ، والعوامل المؤثرة في تحديدها :

يعرف (راضي وآخرون ، ٢٠١٧) أتعاب المراجعة بأنها المقابل المادي الذي يتقاضاه المراجع الخارجي نتيجة ما يبذله هو وفريقه من جهد ووقت لإتمام عملية المراجعة وإصدار تقريره وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها . ويعرفها (المطارنة ، ٢٠٠٦) بأنها المبالغ والأجور والرسوم التي تستحق للمراجع الخارجي نظير قيامه بعملية المراجعة لحساب منشأة معينة ، حيث يتم تحديد الأتعاب بناء على الاتفاق الذي يتم بين المراجع الخارجي وعميله ، ويكون وفقاً لزم من عملية المراجعة ونوع الخدمات وحجمها ، ويتفق المراجع والعمل على الأتعاب ويضاف عليها أن يرد العميل للمراجع أية مصاريف يدفعها أو يتحملها أثناء قيامه بعمله داخل المنشأة .

وتمثل أتعاب عمليات المراجعة مصدر الإيراد الرئيسي لمكاتب المراجعة التي تسعى إلى زيادة أتعابها بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة مهنة المراجعة ، ومن ناحية أخرى تمثل تلك الأتعاب عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للمراجعة تتوقع أن تحصل مقابلها على منفعة تبرر تحمله ، ومن هنا أصبحت عملية تحديد أتعاب المراجعة مسألة حيوية لكل من المراجعين والمنشآت الخاضعة للمراجعة ، سواء من حيث تقييم المراجعين لمدى عدالتها وتناسبها مع ما يبذلونه من جهد وما يتكبذونه من تكاليف وما يتحملونه من مسؤوليات نتيجة قيامهم بأعمالهم ، أو من حيث مدى شعور المنشآت الخاضعة للضريبة بحصولها على عائد أو منفعة تبرر تحمل مثل هذه الأتعاب (الكاسح ، ٢٠١٦) .

ولذلك ، تعتبر عملية تحديد أتعاب المراجعة من أعقد العمليات التي تواجه المراجع والعمل على حد سواء نظراً لارتباطها بعوامل ومحددات عديدة ومتداخلة ، وهذه العوامل قد تكون متعلقة بالمراجع أو مكتب المراجعة (مثل حجم مكتب المراجعة ، التخصص الصناعي ، ارتباط مكتب المراجعة بشراكة أو تعاون مع مكتب عالمي ، سمعة مكتب المراجعة ،) ، أو متعلقة بالمنشأة محل المراجعة (مثل حجم المنشأة ودرجة تعقد عملياتها ، ومخاطر الأعمال ، وطبيعة هيكل الملكية ، عدد أنشطة أو فروع أو أقسام المنشأة ، مدى استخدام الأنظمة الآلية داخل المنشأة ،) ، فضلاً عن عوامل ومحددات البيئة المحيطة وطبيعة المنافسة في سوق خدمة المراجعة (الإبياري ، ٢٠١١) .

ويرى (Hassan and Naser , 2013) أن حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة هو العامل أو المحدد الأكثر تأثيراً في تحديد قيمة أتعاب المراجعة ، فكلما كبر حجم المنشأة زادت تكاليف عملية المراجعة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة ، ويرجع ذلك لعدة أسباب ، من أهمها ما يلي (حسن ، ٢٠١٦) :

- يؤدي زيادة حجم المنشأة إلى زيادة عملياتها المالية وتعقد أنشطتها الاقتصادية ، حيث تتمتع المنشآت كبيرة الحجم بصفقات مالية كبيرة ونظام محاسبي معقد مما يصعب من عملية المراجعة واكتشاف الغش ، الأمر الذي ينتج عنه زيادة تكلفة عملية المراجعة وبالتالي زيادة أتعاب المراجعة .
- ارتفاع مخاطر المراجعة في المنشآت كبيرة الحجم نظراً لزيادة احتمالية مخاطر تكاليف التقاضي ، وفقد سمعة مكتب المراجعة ، وهو الأمر الذي يزيد من تكلفة المراجعة والأتعاب .
- إن خضوع المنشآت كبيرة الحجم للعديد من التشريعات التي تتطلب توافر درجة عالية من الجودة والشفافية في التقارير المالية ، يتطلب زيادة الجهد والدقة في عملية المراجعة الخارجية للتأكد من مدى الامتثال لهذه التشريعات ، الأمر الذي يزيد من تكلفة المراجعة وبالتالي زيادة الأتعاب .

ثالثاً : ماهية وطبيعة الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية في مصر:

أوضح الباحث فيما سبق أنه من أهم العوامل التي تهدد استقلال المراجع الخارجي بوصفه وكياً عن المساهمين تلك الآلية أو الطريقة التي يتم بها دفع أتعاب المراجعة ، وهي الطريقة المباشرة التي من خلالها يقوم عملاء المراجعة بدفع قيمة الأتعاب مباشرة إلى المراجع الخارجي ، وهو الأمر الذي ينتج عنه تقوية الروابط الاقتصادية بين المراجعين والعملاء ، واحتمال تخلى المراجعين عن مسؤولياتهم القانونية في المراجعة وإصدار تقارير مراجعة تتضمن آراء أكثر إيجابية لعملائهم بدلاً من إصدار تقارير غير متحيزة عن القوائم المالية . ولذلك ، يقترح الباحث تغيير قناة أو طريقة دفع الأتعاب من الطريقة المباشرة إلى الطريقة غير المباشرة (من خلال جهة أو وحدة رقابية مستقلة وهي وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدین بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية) ، حيث من المتوقع أن يؤدي هذا التغيير في طريقة دفع أتعاب المراجعة إلى دعم استقلال المراجعين الخارجيين في مصر وتعزيز ممارستهم للشك المهني ، والحد من السلوك الانتهازي للمديرين ، وتحسين جودة المراجعة .

ويرجع سبب اختيار الباحث لوحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات للقيام بهذا الدور ، لما تتمتع به من مقومات ومهام واختصاصات تجعلها تلبي المتطلبات التي اقترحتها دراسة (Romero, 2010) فيمن يقوم بدور الطرف الوسيط أو الجهة المحايدة لدفع أتعاب المراجعة ، وأهم هذه المتطلبات ما يلي :

- أن تكون الجهة المحايدة مهتمة بتزويد المستخدمين بتقارير ذات جودة عالية .
- أن تكون مستقلة عن مكتب المراجعة والشركة محل المراجعة .
- تلتزم بحماية المستثمرين وخدمة المصلحة العامة .
- تتبع أسلوب العمل الجماعي من خلال إشراك المهنيين المتميزين والمؤهلين تأهيلاً عالياً وذوي الخبرة .
- تحافظ على المعايير الأخلاقية وقواعد السلوك المهني .
- تعامل جميع الشركات بطريقة عادلة ونزيهة .
- يكون لها سلطة المساءلة وفرض العقوبات .

وبالنظر إلى الأهداف الأساسية للهيئة العامة للرقابة المالية في ضوء قانون إنشائها رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٩ ، نجد أنها تتمثل في سلامة واستقرار الأسواق المالية غير المصرفية ، توازن حقوق المتعاملين في الأسواق المالية غير المصرفية ، توفير الوسائل والنظم وإصدار القواعد التي تضمن كفاءة هذه الأسواق وشفافية الأنشطة التي تمارس فيها ، وبالتالي يمكن القول أن تلك الأهداف من شأنها أن تعمل على تحقيق العديد من المتطلبات السابقة ، وخاصة تلك المتعلقة بمعاملة جميع الشركات بطريقة عادلة ونزيهة ، وحماية المستثمرين وخدمة المصلحة العامة ، والمحافظة على المعايير الأخلاقية .

وبالنظر أيضاً إلى مهام واختصاصات وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدین بسجل الهيئة في ضوء قرار إنشائها رقم (٨٤) لسنة ٢٠٠٨ والمعدل بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٩ ، نجد أنها تتمثل في اقتراح قواعد لقيود مراقبي الحسابات في سجل مراقبي حسابات الشركات المقيد لها أوراق مالية بإحدى بورصات الأوراق المالية المصرية وشركات الاكتتاب العام والشركات

والجهات المرخص لها بمزاولة الأنشطة غير المصرفية ، اقتراح آلية للفحص الدوري لجودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدة أسمائهم بالسجلات ووضع الإجراءات التنفيذية والتدابير اللازمة لتحقيق ذلك ، التعاون مع المنظمات المهنية لاقتراح معايير للمراجعة وقواعد السلوك المهني والاستقلالية ، الاحتفاظ بسجل يتضمن البيانات الكافية عن مراقبي الحسابات وتحديث السجل دورياً بنتائج الفحص الدوري والملاحظات الخاصة بجودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بالسجل ، اقتراح آليات التطوير المهني المستمر بما يتفق مع القواعد الدولية كمتطلب أساسي لاستمرار القيد في السجل ، تنظيم ورش عمل ودورات تدريبية بالتعاون مع المنظمات المهنية الدولية والمحلية ، اقتراح الإجراءات التي يمكن اتخاذها في مواجهة مراقبي الحسابات الذين لا يلتزمون بالمعايير والقواعد المعمول بها .

وبالتالي يمكن القول أن هذه المهام والاختصاصات تلبى معظم المتطلبات اللازمة لقيامها بدور الجهة المحايدة لدفع أتعاب المراجعة ، حيث تتلخص مهام الوحدة في الإشراف على مراقبي الحسابات من أجل حماية مصالح المستثمرين وخدمة المصلحة العامة ، وإعداد تقارير مراجعة نزيهة ، وتدعيم الالتزام بالقواعد الأخلاقية والاستقلالية ، وفرض العقوبات على مراقبي الحسابات الذين يثبت مخالفتهم لأي من معايير الأداء المهني أو سلوكيات المهنة أو معايير المراجعة المصرية.

وفي ذات السياق ، وبالرجوع إلى قرار إنشاء وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات ، نجد أن أسلوب عمل الوحدة يراعي إشراك المهنيين المتميزين والمؤهلين وذوي الخبرة ، حيث يتكون مجلس إدارة الوحدة من رئيس الهيئة العامة للرقابة المالية ، مدير تنفيذي متفرغ ، ممثل عن الجهاز المركزي للمحاسبات ، ممثل عن وزارة المالية ، أستاذ في المحاسبة والمراجعة بإحدى الجامعات المصرية أو أحد مراقبي الحسابات من ذوي الخبرة ، ممثل عن الهيئة العامة للاستثمار ، ممثل عن المستثمرين ، كما يحضر اجتماعات المجلس دون أن يكون له حق التصويت كل من رئيس شعبة مزاولي المهن الحرة للمحاسبة والمراجعة بنقابة التجاريين ، ورئيس جمعية المحاسبين والمراجعين ، ورئيس المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، وممثل عن جمعية الأوراق المالية ، وممثل عن الاتحاد المصري للتأمين .

يضاف لما سبق ، أن ما يدعم اختيار وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات للقيام بدور الجهة المحايدة لدفع أتعاب المراجعة ، هو قبول عضويتها كجهة رقابية مستقلة تشرف على التأكد من جودة أعمال مراقبي حسابات الشركات العامة والمقيدة في التجمع أو المنتدى الدولي للجهات الرقابية على جودة أعمال مراقبي الحسابات (IFIAR)* The International Forum of Independent Audit Regulators في مارس ٢٠٠٩ ، وقد صوت الأعضاء بالأغلبية على الموافقة على انضمام الوحدة وذلك بعد التأكد من توافر شروط الانضمام ، وهي (الهيئة العامة للرقابة المالية ، ٢٠٠٩) :

* يرجع إنشاء التجمع أو المنتدى الدولي للجهات الرقابية على جودة أعمال مراقبي الحسابات (IFIAR) إلى عام ٢٠٠٦ ، وبلغ عدد الأعضاء حتى (٢٠١٩) ٥٥ عضو يمثلون الجهات الرقابية في عددًا من دول أوروبا وأمريكا الشمالية والجنوبية وآسيا وأفريقيا . ويهدف هذا التجمع إلى التعاون والإشراف في مجال الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات وإعداد قواعد عامة مقبولة دولياً لفحص مدى جودة هذه الأعمال .

- توافر آلية للتأكد من مدى توافر المؤهلات المطلوبة من مراقبي الحسابات قبل تسجيلهم في السجلات.
 - توافر آلية لمتابعة مدى محافظة مراقبي الحسابات على مهاراتهم المهنية ومتابعتهم لما تصدره المنظمات المهنية من معايير وأدلة .
 - توافر آلية لشطب أو إيقاف أحد مراقبي الحسابات من مراقبة حسابات الشركات المسجلة .
 - توافر آلية للتحقق من استقلالية مراقبي الحسابات .
 - أن يعمل المجلس للمصالح العام عن طريق توفير درجة ثقة في جودة أعمال مراقبي الحسابات وأن يكون المجلس مستقل عن الممارسين للمهنة .
 - أن يعمل المجلس على توفير آلية للفتيش الدوري للتأكد من جودة أعمال مراقبي الحسابات .
 - يجب أن يكون للمجلس الصلاحيات الخاصة بغرض فرض عقوبات على مراقبي الحسابات المخالفين لمعايير المراجعة والقواعد المقيدة في السجل .
- وتدعيما لدور الهيئة الرقابية على الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ، بالإضافة إلى حق توقيع جزاء إداري على الشركات ، فقد صدر القانون رقم (١٢٣) لسنة ٢٠٠٨ والذي تضمن العديد من التعديلات لبعض مواد قانون سوق رأس المال رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢ والتي من شأنها تشديد العقوبات على كل من يرتكب مخالفات لأحكام قانون سوق رأس المال ولائحته التنفيذية .

رابعاً : متطلبات وإجراءات تطبيق الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة :

- لتطبيق الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية ، يتطلب الأمر تنفيذ عدد من المتطلبات والإجراءات ، وذلك على النحو التالي :
- قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بإصدار قرار بإنشاء إدارة أتعاب المراجعة ، بحيث تكون تابعة لوحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل الهيئة ، وتتمثل مهمتها في جمع واستلام أتعاب المراجعة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، ثم إيداعها في الحسابات البنكية لمراقبي الحسابات .
 - عمل حساب بنكي خاص بإدارة أتعاب المراجعة ، بحيث يتم من خلاله استلام وجمع أتعاب المراجعة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، وكذلك عمل بريد إلكتروني خاص بالإدارة ، بحيث يتم من خلاله استلام وتلقي المستندات المتعلقة بسداد الأتعاب ، وغيرها .
 - قيام إدارة أتعاب المراجعة بإعداد سجل بأرقام الحسابات البنكية لمراقبي الحسابات المقيدين بالسجل لدى الهيئة.
 - قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بإصدار قرار بإلزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بدفع أتعاب المراجعة من خلال إدارة أتعاب المراجعة التابعة لوحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل الهيئة ، مع ضرورة نشر القرار على الموقع الإلكتروني للهيئة العامة للرقابة المالية.

- تقوم الشركة الخاضعة للمراجعة بعد انتهاء عملية المراجعة بإيداع قيمة الأتعاب في الحساب البنكي لإدارة أتعاب المراجعة ، مع ضرورة موافاة الإدارة بما يفيد سداد قيمة الأتعاب عن طريق خطاب من الشركة موضحاً به ما تم سداده ومرفقاً به مستند السداد وصورة من العقد المبرم بين الشركة ومراقب الحسابات ، ويمكن إرسال تلك المستندات عبر البريد الإلكتروني لإدارة أتعاب المراجعة .
 - بعد التأكد من سداد الشركة الخاضعة للمراجعة لقيمة الأتعاب الموضحة بالعقد ، تقوم إدارة أتعاب المراجعة بخصم ٢% من قيمة الأتعاب كرسوم ومصروفات إدارية تحصل لصالح الإدارة ووحدة الرقابة على الجودة ، ثم تودع باقي الأتعاب في الحساب البنكي لمراقب الحسابات .
 - تحتفظ إدارة أتعاب المراجعة بسجلات توضح فيها قيمة الأتعاب المستلمة من الشركات ، والرسوم الإدارية المخصصة ، والمبالغ المودعة في الحسابات البنكية لمراقبي الحسابات .
- ويرى الباحث أن هذه الإجراءات تتماشى مع توجهات الدولة الرامية لتحقيق الشمول المالي وتعزيز المدفوعات الإلكترونية ، مما يساهم في تقنين عمليات انتقال الأموال بطرق تتواءم مع التكنولوجيا الحديثة ، ويساهم أيضاً في توفير الوقت والجهد ، ويجعل عملية الدفع سهلة وآمنة .

خامساً : المنافع والمزايا المتوقعة من تطبيق الآلية المقترحة لدفع الأتعاب :

يحقق تطبيق الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة عدداً من المنافع والمزايا ، يمكن عرضها كالتالي :

أ- تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين :

- يرى الباحث أن قيام وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل الهيئة بدور الجهة المحايدة لدفع أتعاب المراجعة من شأنه دعم وتعزيز استقلال المراجعين الخارجيين ، ويرجع ذلك إلى ما يلي :
- ١- تحرر المراجعين من ضغوطات الإدارة ، وخاصة تلك المتعلقة بالأتعاب ، وما ينتج عنه من تقليل وإضعاف الروابط الاقتصادية بين المراجعين والعملاء ، وزيادة احتمالية إصدار تقارير مراجعة غير متحيزة بخصوص القوائم المالية محل المراجعة ، وهو الأمر الذي أكدته دراسة (Kim , et al., 2018) ، حيث أوضحت أن الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة من خلال جهة رقابية مستقلة مثل هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) من شأنه أن يُحد من الروابط الاقتصادية ومن احتمالية إصدار المراجعين لتقارير مراجعة تتضمن آراء إيجابية لعملائهم ، وهو ما أيدته أيضاً دراسة (Romero, 2010) ، والتي اقترحت دفع أتعاب المراجعين من قبل مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) Public Company Accounting Oversight Board وذلك لتجنب مشاكل الاستقلالية والحد من حوافز المراجعين لإصدار تقارير مراجعة موالية للعملاء أو تطبيق قواعد تتفق مع تفسيرات الإدارة بهدف إعداد تقارير نظيفة بدون تحفظات .
 - ٢- تدعيم المقومات الموضوعية المتعلقة بالاستقلال : والتي تتمثل فيما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات ، وهي أكثر فاعلية في تحقيق الاستقلال والحياد بما تضعه من أسس وقواعد واضحة ومعروفة لكل من العملاء والمراجعين ، فلا شك بأن ظهور المراجع بمظهر الاستقلال والحياد يُعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته . وعلى الرغم من عدم وجود أدلة حاسمة على تأثير

الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة على الاستقلال الذهني للمراجع ، من منطلق أنه مرتبط بضمير المراجع نفسه ويصعب معرفة وقياس هذا الاستقلال ، فإنه من المؤكد أن تطبيق هذه الآلية سيكون من أهم مقومات تحقيق الاستقلال الظاهري .

٣- الحد من مساحة تعارض المصالح بين أطراف الوكالة في شركات المساهمة : تتمثل أطراف الوكالة في شركات المساهمة في ثلاثة أطراف رئيسية ، الطرف الأول هو المساهمين ويمثلون الطرف الأصلي ، باعتبارهم أصحاب رأس المال وأصحاب الحق الأصلي في اختيار أعضاء مجلس الإدارة والمراجع الخارجي ، أما الطرف الثاني فهو الإدارة العليا باعتبارها الطرف الموكل من قبل المساهمين في إدارة الشركة ، وما يتضمنه ذلك من مسؤوليتها في إعداد القوائم المالية ، أما الطرف الثالث فهو المراجع الخارجي باعتباره الطرف الموكل من قبل المساهمين في مراجعة القوائم المالية للشركة . وقد أدى تعدد هذه الأطراف في شركات المساهمة إلى وجود تعارض في المصالح (منصور ، ٢٠١٧) . فمن المسلم به أن الإدارة تمتلك أدوات تستطيع من خلالها تعظيم مصالح المراجعين ودفعهم نحو التنازل عن استقلالهم وحيادهم ، سواء من خلال الأتعاب أو من خلال إعطاء ضمانات لهم بالاستمرار في القيام بأعمال المراجعة من عام إلى آخر ، خصوصاً في حالة حصول المراجع على مستوى مرتفع من الأتعاب كما في حالة مكتب آرثر أندرسون والذي كان يتقاضى مبلغ ٢٥ مليون دولار سنوياً من شركة إنرون ، الأمر الذي أدى إلى وجود مصالح مشتركة بين إدارة الشركة ومكتب المراجعة ، حرص كلا الطرفين على المحافظة عليها من خلال محاولة كل طرف إرضاء الطرف الآخر حتى لو كان ذلك على حساب المساهمين ، وتعد هذه العلاقة تعبيراً صارخاً عن تعارض المصالح وتأثيره على المبادئ الأخلاقية (مطوع ، ٢٠١٠) .

ويرى الباحث أن قيام وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بدور الجهة المحايدة لدفع الأتعاب من شأنه أن يُحد من الأدوات والضغوط التي تستطيع الإدارة من خلالها تعظيم مصالح المراجعين أو دفعهم نحو التنازل عن استقلالهم وحيادهم ، خاصة في ظل شعور كل من الإدارة والمراجعين بأن هناك رقابة واهتمام إضافي من قبل جهة رقابية مستقلة على قيمة الأتعاب ، للتأكد من مدى التزام مكتب المراجعة بالأتعاب المحددة للحد من المنافسة غير المشروعة ، وكذلك الرقابة على الأتعاب المشروطة (وهي الأتعاب التي تكون نتيجتها متوقفة على نتائج الخدمات المقدمة) التي تؤثر بشكل كبير جداً على استقلال المراجع ، وبالتالي يمكن القول أن الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة تمثل أحد أدوات الحد من الصراعات التقليدية الناتجة عن الوكالة والتي تمثل السمة الرئيسية في إدارة شركات المساهمة .

٤- تفعيل دور الجهات الرقابية في الإشراف على أعمال المراجعة وتعزيز استقلال المراجعين : تساهم وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل الهيئة بشكل جوهري في تعزيز استقلال المراجعين وجودة المراجعة ، حيث تخضع مكاتب المراجعة لفحص أعمالها من جانب الوحدة ، فضلاً عن الإشراف التنظيمي المستقل للوحدة على تلك المكاتب مما يعزز استقلاليتها . فلا شك أن وضع برامج لمراقبة الجودة ونظام صارم للمساءلة بواسطة منظمة مهنية أو جهة رقابية مستقلة سيؤدي إلى الارتفاع بمستوى جودة الأداء المهني إلى المستويات المتوقعة ، كما أن وضع المعايير والضوابط يدعم الكفاءة المهنية والاستقلالية (عبد الواحد ، ٢٠١٣) .

وفي ذات السياق ، يرى الباحث أن قيام وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بدور الجهة المحايدة لدفع أتعاب المراجعة ، سوف يمكنها من الحكم على معقولية الأتعاب التي تحصل عليها مكاتب المراجعة ، وذلك من خلال وضع مدى أو مقاييس أو معايير مرجعية للأتعاب في كل نشاط أو قطاع بناء على عدة عوامل من أهمها حجم الشركة محل المراجعة ، وفي حالة تجاوز قيمة الأتعاب لتلك المعايير أو ذلك المدى يتم توجيه مسائلة للمكتب ، وهو الأمر الذي يُحد من سعي العملاء إلى التأثير على استقلال المراجعين من خلال المساومة على أتعاب مهمة المراجعة .

٥- **تفعيل دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجعين الخارجيين :** يتم إلزام أو مطالبة الشركات في العديد من دول العالم بتكوين لجان مراجعة للإشراف على العلاقة بين المراجع الخارجي وإدارة عميل المراجعة من أجل حماية استقلال المراجع ، وذلك من خلال مجموعة من المسؤوليات للجان المراجعة تجاه المراجع الخارجي ، منها : التوصية بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه ، حل المشاكل التي قد تنشأ بين المراجع وإدارة الشركة . ويرى الباحث أن تطبيق الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة من شأنه أن يؤدي إلى الحد من المشاكل التي قد تنشأ بين الإدارة والمراجع وذلك بسبب تحرر المراجع من ضغوط الإدارة خاصة المتعلقة بالأتعاب ، وهو الأمر الذي يعزز من الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي وتنظيم العلاقة بينه وبين إدارة الشركة .

ب- تعزيز ممارسة الشك المهني :

يُعد الشك المهني Professional Skepticism من المفاهيم الجوهرية والضرورية في ممارسة مهنة المراجعة ، ولعل ما يؤكد ذلك إشارة جميع معايير المراجعة في كافة مراحل تطورها إلى أهمية الشك المهني (ريشو ، ٢٠١٤) . فالشك المهني أمر ضروري لإجراء عملية مراجعة تتصف بالاستقلالية والحيادية والجودة وفقاً لما تمليه أخلاقيات مهنة المراجعة ، كما أن غياب أو قلة وجود الشك المهني لدى المراجعين وقبولهم لرغبات الإدارة كان أحد أسباب فشل المراجعة وانهيار العديد من الشركات وفقدان ثقة المستثمرين (Nelson , 2009 ؛ علي ، ٢٠١٥) .

ويعرف (And Durtschi , 2004Fullerton) الشك المهني بأنه السلوك الذي ينطوي على كل من العقلية المتسائلة Questioning Mind والتقييم الانتقادي لأدلة المراجعة Critical Assessment of Audit Evidence ، دون افتراض مسبق من جانب المراجع لنزاهة أو لعدم نزاهة الإدارة .

أما معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠ (ISA , 200) فقد عرف الشك المهني بأنه موقف يشمل ذهنياً يطرح الأسئلة ويكون منتبهاً للظروف التي يمكن أن تشير إلى البيانات الخاطئة المحتملة بسبب الأخطاء أو الغش ، والتقييم الجوهرية لأدلة الإثبات . في حين عرفه معيار المراجعة الأمريكي رقم ٩٩ (SAS. No 99) بأنه تعبير عن موقف أو حالة تتضمن استجاباً للعقل وتقييماً انتقادياً لأدلة المراجعة توجب على المراجع التعامل وفق منطق يعترف بإمكانية وجود أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال (Arens , et al., 2012).

وتتمثل الخصائص المؤثرة في تحديد مستوى الشك المهني لدى المراجع في العقل المتسائل Questioning Mind ، التأمني في إصدار الأحكام Suspension of Judgment ، البحث عن المعرفة Search for Knowledge ، الفهم الشخصي Interpersonal Understanding ، الاستقلال الذاتي Autonomy ، احترام الذات Self-Esteem (Hurtt , 2010) .

وبلاحظ وجود اتفاق بين الدراسات الأكاديمية حول الأهمية الكبيرة للشك المهني ، وذلك على اعتبار أن الشك المهني كلما كان أكثر ارتفاعاً كلما أدى ذلك إلى قيام المراجعين بأداء كمية أكبر من أعمال المراجعة لتوسيع نطاق البحث المعرفي لديهم ، كما يؤدي إلى وضع المراجعين تقديرات أكبر لاحتمالات التلاعب ، وإعطاء وزن نسبي أعلى لأدلة التلاعب في القوائم المالية ، كما أنه يساعدهم كثيراً في مجال الاستجابة لإشارات التلاعب الحمراء بالقوائم المالية ، وكيفية التعامل معها بالشكل الملائم (ريشو ، ٢٠١٤) .

كما تحقق ممارسة الشك المهني العديد من المزايا للمراجع ولمكتب المراجعة ، فبخلاف أنه يُعد أحد الأدوات التي تعمل على التحسين المستمر لأداء المراجعين ومساعدتهم على إجراء مراجعات أكثر شمولاً لمنع واكتشاف عمليات الاحتيال ، فإنه يعتبر أيضاً أمراً ضرورياً لحماية المراجع ومكتب المراجعة من مخاطر السمعة ومخاطر التقاضي في الحالات ذات المخاطر المرتفعة (علي ، ٢٠١٥) . كما تعد ممارسة الشك المهني ضرورة للحفاظ على ثقة المساهمين والمستثمرين في إجراءات وتقارير المراجعة (أبو الفضل ، ٢٠١٦) .

وتأكيداً على أهمية الشك المهني ، فقد أوضحت النتائج التي توصل إليها مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) في عام ٢٠٠٨ ، أن معظم أوجه القصور والمتكررة الحدوث والتي تم ملاحظتها أثناء عمليات التفتيش من ٢٠٠٤ - ٢٠٠٧ ، ترجع إلى فشل المراجعين في تنفيذ إجراءات المراجعة من جمع ، وتقييم ، وفحص ، وتفسير أدلة المراجعة ، وبالتالي لم يكن لديهم الأدلة الكافية والملائمة لدعم آرائهم ، وفي كثير من الحالات يعتبر الفشل في تطبيق الشك المهني المناسب من العوامل الهامة التي سمحت بحدوث العديد من أوجه القصور (PCAOB , 2008) . كما أوضح تقرير هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) في عام ٢٠٠٠ أن ٦٠% من الحالات التي فشلت فيها المراجعة في اكتشاف التلاعب والاحتيال المالي ترجع إلى عدم ممارسة المراجعين لمستوى ملائم من الشك المهني (Beasley , et al., 2001) .

ويرى الباحث أن نظام الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة (من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدون بسجل الهيئة) سيؤثر إيجابياً على التزام المراجعين بالمستوى الملائم من الشك المهني ، ويرجع ذلك إلى ما يلي :

١- إن تلقي المراجعين لأتعاب مراجعة خالية من المصلحة الاقتصادية للتعامل من خلال مؤسسة أو وحدة إشرافية ورقابية مستقلة ، يؤدي إلى تغيير في تصورات المراجعين تجاه ممارسة الشك المهني ، بسبب وجود شعور لديهم بمراقبة أعمالهم عن كثب من قبل الوحدة الإشرافية ، وهو ما يترتب عليه قيامهم بتنفيذ إجراءات المراجعة باستخدام أساليب أكثر تشككاً . ووفقاً لتجارب أو تأثير هوثورن Hawthorne ، التي أجريت في مصانع Western Electric بشيكاغو في القرن الماضي ، والتي كان الغرض منها دراسة تأثير

عدداً من المتغيرات المادية على إنتاجية الأفراد المشاركين ، وما توصلت إليه من أن الاهتمام الإشرافي ينتج عنه تغييراً إيجابياً في أداء المشاركين ، يمكن القول أن التغيير في قناة أو طريقة دفع أتعاب المراجعة يرتبط إيجابياً بالشك المهني (Kim , et al., 2018) .

٢- إن دعم استقلال المراجعين الناتج من التغيير في نظام أو طريقة دفع الأتعاب سينعكس إيجابياً على ممارسة الشك المهني ، وفي هذا الصدد ، فقد توصلت دراسة (Chiang , 2016) إلى أن استقلالية المراجعين هي سابقة جوهرية للشك المهني ، وأن التهديدات التي تواجه استقلالية المراجع تُعد حوافز قوية تقلل من الشكوك المهنية مما يجعل من الصعب ممارسة الشك المهني أثناء ممارسة الحكم المهني . كما أشارت دراسة (Hurtt , et al.,2013) إلى أن استقلال المراجع الخارجي يجب أخذه في الاعتبار عند مناقشة الشك المهني ، لأنه في حالة ضعف استقلال المراجع فمن المحتمل أن لا يؤدي المراجع عملية المراجعة بالمستوى الملائم من الموضوعية والشك المهني . وهو الأمر الذي أكدته أيضاً معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠ (ISA , 200) ، والذي أوضح أن استقلالية المراجع تعزز من قدرته على الحفاظ على موقف الشك المهني .

ج- تحسين جودة المراجعة :

يُعد ضعف الاستقلال المهني للمراجع الخارجي من الأسباب الأساسية لفشل عملية المراجعة ، وذلك لأنه يُحد من قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات في القوائم المالية ، وكذلك يُحد من موضوعية المراجع في الإفصاح عن رأيه في تقرير عملية المراجعة ، وعليه هناك علاقة طردية بين الاستقلال المهني للمراجع وجودة عملية المراجعة (غنيم ، ٢٠١٣) . وهو الأمر الذي أكدته دراسة (Patrick, et al., 2017) التي أوضحت أن استقلال المراجع وجودة المراجعة مفهومان مترابطان ، وأن استقلال المراجع يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة .

وفي ضوء ما سبق أن توصل إليه الباحث من وجود تأثير إيجابي للآلية المقترحة لدفع الأتعاب على استقلال المراجع الخارجي ، يمكن القول أن تطبيق هذه الآلية سوف يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة من خلال زيادة قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ، وما يترتب عليه من زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بالرأي الذي يبديه المراجع حول القوائم المالية .

يضاف لذلك ، أن ما يحققه تطبيق الآلية المقترحة لدفع الأتعاب من تأثير إيجابي على ممارسة الشك المهني ، سيؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة ، وهو ما أكدته دراسة (الطائي وعثمان ، ٢٠١٧) ، والتي توصلت إلى أن ممارسة الشك المهني يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة من خلال اكتشاف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الأخطاء أو الغش مما يؤدي إلى الحفاظ على ثقة المجتمع المالي بمهنة المراجعة .

د- الحد من قدرة الإدارة على ممارسة أساليب إدارة الأرباح :

عرف (Cupertino, et al., 2015) إدارة الأرباح بأنها التدخل المتعمد للمديرين بقراراتهم لتوظيف الطرق المحاسبية أو لتوجيه الأنشطة التشغيلية بطريقة معينة للتأثير على الأرباح لتحقيق نتائج محددة يتم

التقرير عنها في القوائم المالية . كما عرفها (الإبياري ، ٢٠١١) بأنها سلوك إدارة منشأة ما لتغيير ربح الفترة الحالية بالتقرير المالي على حساب ربح الفترة أو الفترات التالية لتحقيق غرض معين ، وهو سلوك متحيز لصالح طرف أو أطراف على حساب مصالح وحقوق طرف أو أطراف أخرى ، بما يجعله سلوك انتهازي غير أخلاقي ، يعتمد في الأساس على ظاهرة عدم تماثل المعلومات .

ويمكن تقسيم العوامل التي تحفز أو تدفع الإدارة نحو إدارة الأرباح إلى ثلاثة أنواع هي : العوامل الخارجية ، وتشمل الارتباطات التعاقدية ، والدخول لأسواق الديون ، وتوقعات المحللين ، والتنظيم البيئي أو الصناعي ، والضرائب وسوق الأسهم وغيرها ، والعوامل الداخلية ، وتشمل ثقافة الإدارة ، مكافآت وحوافز الإدارة ، استمرار وبقاء الإدارة ، متاجرة الأطراف الداخلية بالأسهم ، وعوامل أخرى شخصية وسلوكية (الإبياري ، ٢٠١١) .

وتتعدد الأساليب والطرق التي تسعى الإدارة من خلالها إلى تحقيق أهدافها المرتبطة بإدارة الأرباح ، سواء كان ذلك من خلال إدارة الاستحقاقات ، والتي ساهم في تحقيقها ما تضمنته المعايير المحاسبية من مرونة في الاختيار بين بدائل المعالجة المحاسبية ، أو من خلال ما يسمى بإدارة الأرباح الحقيقية ، وهي أداة تستخدمها الإدارات بغرض تحقيق أهدافها المرتبطة بإعادة تشكيل رقم الربح المحاسبي من خلال القرارات التشغيلية والاستثمارية التي تتخذها الإدارة ، مثل تعديل توقيت عملية الصيانة أو توقيت إحلال الأصول وغيرها من القرارات التي يكون لها انعكاس على صافي الربح المحاسبي (مطوع ، ٢٠١٩) .

ولا شك في أن الإدارة في سبيل تحقيقها لأهدافها المتعلقة بإدارة الأرباح تلجأ إلى ممارسة العديد من الضغوط على المراجع الخارجي ، والذي قد يستجيب لهذه الضغوط بشكل سلبي خصوصاً في حالة حصوله على أتعاب مرتفعة يتزامن معها مستوى جودة منخفض لعملية المراجعة ، وتخلي المراجع عن حياده واستقلاله ، وهذا يدل على ضعف البيئة القانونية والتنظيمية الحاكمة لمهنة المراجعة لسماعها بهذا الارتباط السلبي . وهذه النتيجة تكون محققة أيضاً حال وجود تلك الضغوط من جانب الإدارة تجاه إدارة الأرباح ، ويتزامن معها وجود أتعاب منخفضة تدفع المراجع إلى تخفيض مستوى الأداء (مطوع ، ٢٠١٩) .

ويرى الباحث أنه في ضوء ما تم التوصل إليه من وجود تأثير إيجابي للآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة على استقلال المراجع وجودة عملية المراجعة ، يمكن القول أن هذه الآلية من شأنها أن تعمل على استجابة المراجع الخارجي لهذه الضغوط بشكل إيجابي ، يتمثل في رفض تلك الضغوط ، مما يُحد من السلوك الانتهازي للمديرين ودوافعهم نحو ممارسات إدارة الأرباح ، كما يرى الباحث أن شعور المديرين بوجود رقابة وإشراف واهتمام إضافي من جانب وحدة الرقابة على الجودة بأعمال المراجعة الخارجية وأتعاب المراجعة قد يُحد أيضاً من دوافعهم نحو ممارسات إدارة الأرباح ومن الضغوط التي يمارسونها على المراجع الخارجي . وهو الأمر الذي أكدته النتائج التي توصلت إليها دراسة (Kim , et al., 2018) والتي أوضحت أن الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة من خلال جهة رقابية مستقلة مثل هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) يؤدي إلى دعم استقلال المراجعين الخارجيين وإمكانية التحكم في السلوك الانتهازي للمديرين ودوافعهم نحو ممارسات إدارة الأرباح .

هـ- مزايا أخرى تعالج الانتقادات الموجهة للآليات والاتجاهات البديلة لدعم استقلال المراجعين :

يرى الباحث أن الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة (من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدین بسجل الهيئة) تتفادى الانتقادات التي تم توجيهها للآليات والاتجاهات الأخرى التي اقترحتها المنظمات المهنية والتشريعية والباحثين لدعم استقلال المراجعين الخارجيين ، وهو ما يتضح من خلال الآتي :

١- إن تطبيق الآلية المقترحة لدفع الأتعاب لا يترتب عليه ارتفاع في التكاليف التي يتحملها عملاء المراجعة ، كما أن الرسوم الإدارية التي يتم خصمها من أتعاب المراجعين تمثل نسبة ضئيلة جداً ٢% ، لا تؤثر بشكل جوهري على قيمة الأتعاب الكلية ، وبذلك تعالج هذه الآلية الانتقادات التي وجهت لكل من اقتراحات أو اتجاهات التغيير الدوري والإلزامي للمراجعين ، التغطية التأمينية للتقارير المالية بواسطة شركات التأمين ، وضع قيود زمنية على تقديم المراجع لخدمات بخلاف المراجعة ، بسبب ارتفاع تكاليف عملية المراجعة .

٢- تعمل الآلية المقترحة لدفع الأتعاب على دعم استقلال المراجعين طوال عملية المراجعة ، وذلك عكس اقتراح التغيير الدوري والإلزامي للمراجعين ، والذي قد يتخلى فيه المراجع عن استقلاله في نهاية مدة المراجعة قبل التغيير ، بسبب إدراكه بأن المساهمين لن يعيدوا اختياره مرة أخرى .

٣- تهتم الآلية المقترحة لدفع الأتعاب بمصالح جميع أصحاب المصلحة في الشركة محل المراجعة ، وذلك عكس اقتراح التغطية التأمينية للتقارير المالية الذي يهتم فقط بمصلحة المساهمين دون غيرهم من أصحاب المصلحة .

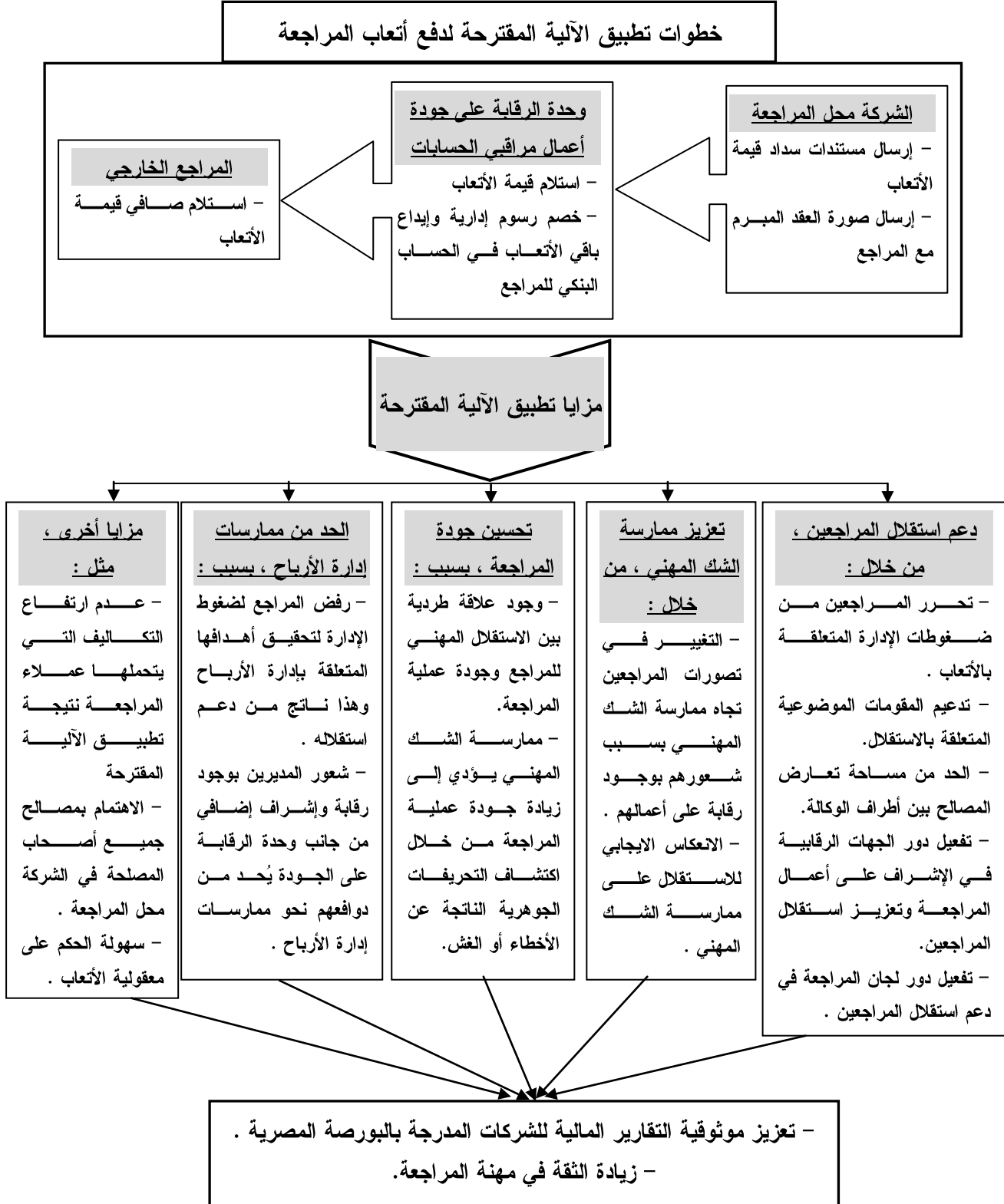
٤- يمكن الحكم على معقولية الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي في ظل الآلية المقترحة بشكل أيسر من اقتراح تقييم الأتعاب عن طريق التعاون بين هيئة سوق المال الأمريكية SEC والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ، ففي ظل الآلية المقترحة تقوم وحدة الرقابة على الجودة بملاحظة أية انحرافات للأتعاب عن المدى الذي تحدده في كل قطاع أو نشاط وتوجيه مسائلة للمراجع في حالة تجاوز أتعابه لهذا المدى ، أو انخفاضها عن الحد الأدنى المعقول ، وبالتالي تخرج تلك المهمة عن تقييم الأتعاب لجميع مكاتب المراجعة العاملة في سوق المهنة ، فهي تخضع للعملية التفاوضية بين المراجع وعميله .

٥- في ظل الآلية المقترحة لدفع الأتعاب ، يتم فرض العقوبات على المراجعين الذين تثبت مخالفتهم لمعايير المراجعة أو قواعد السلوك المهني بشكل أسرع من اقتراح تشديد العقوبات والملاحقة القضائية .

٦- يؤدي تطبيق الآلية المقترحة لدفع الأتعاب إلى زيادة جودة عملية المراجعة ، وذلك خلاف اقتراح التغيير الدوري والإلزامي للمراجعين والذي قد يؤدي إلزام به إلي الحد من جودة عملية المراجعة نتيجة فقد المعرفة المؤسسية للمراجع السابق للشركة .

وفي ضوء كل ما سبق ، يمكن للباحث تلخيص خطوات تطبيق الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة ، وما تحققه من مزايا ، كما بالشكل التالي :

شكل رقم (١) خطوات تطبيق الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة ومزاياها .



القسم الخامس

الدراسة الميدانية

بعد أن تناول الباحث الإطار النظري للآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية ، وحيث أن قيمة البحث العلمي تتبع وتتحقق من خلال ارتباطه بالواقع العملي ، واستكمالاً للفائدة المرجوة من البحث يحاول الباحث استطلاع آراء عينة البحث من خلال إجراء دراسة ميدانية معتمدة على تصميم قائمة استقصاء لاختبار مدى صحة فروض البحث ، ويمكن للباحث عرض الدراسة الميدانية كما يلي :

أولاً : الهدف من الدراسة الميدانية :

تهدف الدراسة إلى محاولة التحقق من الفروض الإحصائية التي تم التوصل إليها من خلال التحليل النظري من خلال الحصول على دليل ميداني عن متطلبات وإجراءات تطبيق الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية (من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدین بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية) ، والمزايا التي يحققها تطبيق هذه الآلية ، وجوانب مساهمتها في دعم استقلال المراجعين الخارجيين في جمهورية مصر العربية ، من خلال تحليل وجهات النظر العلمية والعملية للفئات المعنية بالبحث ، وذلك من خلال اختبار فروض البحث وتحديد مدى قبول هذه الفروض من عدمه .

ثانياً : فروض الدراسة الميدانية :

الفرض الأول : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول متطلبات وإجراءات تنفيذ الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية .

الفرض الثاني : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول المزايا والمنافع التي يحققها الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة من خلال وحدة رقابية مستقلة .

الفرض الثالث : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول مساهمة الآلية المقترحة لدفع الأتعاب في دعم استقلال المراجعين الخارجيين .

ثالثاً : أسلوب الدراسة الميدانية :

اعتمد الباحث في إجراء الدراسة الميدانية على استخدام قائمة الاستقصاء بشكل أساسي ، وذلك كما موضح بالملحق رقم (١) ، حيث احتوت القائمة على مجموعة من العبارات والاستفسارات والتساؤلات والتي تؤدي الإجابة عليها إلى توفير البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث ، ولذا تعكس محتويات القائمة المتغيرات التي تقوم عليها هذه الفروض ، وقد تم تقسيم القائمة إلى ثلاثة أسئلة بحيث تعكس عبارات أو فقرات السؤال الأول منها الفرض الأول للبحث ، وتعكس عبارات السؤال الثاني منها الفرض الثاني للبحث ، وهكذا عبارات السؤال الثالث ، وقد تم صياغة عبارات هذه الأسئلة بحيث تعكس كل من : متطلبات وإجراءات تطبيق الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية ، والمزايا والمنافع التي يحققها تطبيق هذه الآلية ، وجوانب مساهمة الآلية المقترحة لدفع الأتعاب في دعم استقلال المراجعين الخارجيين ، والسابق تناولها في الجزء النظري للبحث .

رابعاً : مجتمع الدراسة واختيار العينة :

نظراً لصعوبة الحصر الشامل لمجتمع الدراسة ، فقد اعتمد الباحث على سحب عينة تحكومية تبلغ (١٨٠) مفردة ، وركز الباحث على أن تكون مفردات العينة من الأطراف المهتمة بموضوع البحث ، وتشمل عينة الدراسة ثلاث مجموعات أو أقسام ، وهي :

- ١- مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية .
 - ٢- أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية .
 - ٣- المستثمرون في شركات المساهمة المصرية المقيدة في بورصة الأوراق المالية .
- وتم توزيع قوائم الاستقصاء بالتساوي على أقسام عينة الدراسة .

خامساً : أسلوب تصميم قائمة الاستقصاء :

استخدم الباحث مقياس ليكرت ذو النقاط الخمسة A Five Point Likert Scale والذي يتدرج القياس فيه كما بالجدول التالي :

جدول رقم (١) : درجات مقياس (ليكرت الخماسي) .

مستوى الموافقة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
الدرجات	٥	٤	٣	٢	١

وذلك لتحويل الإجابات الوصفية إلى بيانات كمية يمكن إخضاعها للتحليل الإحصائي المطلوب لاختبار فروض البحث ، وقد تضمنت قائمة الاستقصاء عدد (٢١) عبارة أو فقرة تتعلق بفروض البحث . كما يتم استخدام القيمة المعيارية لمقياس ليكرت وهي (٣) للحكم على قوة العلاقة الناتجة عن الوسط الحسابي لنتائج الاستقصاء ، وتحدد درجة الموافقة على المتغيرات أو العوامل محل الدراسة طبقاً لما هو وارد في الجدول التالي (Field , 2009) :

جدول رقم (٢) : نطاق تحديد الرأي للمتغيرات والعوامل محل الدراسة .

النطاق	من ١ حتى ١.٨	أكبر من ١.٨ حتى ٢.٦	أكبر من ٢.٦ حتى ٣.٤	أكبر من ٣.٤ حتى ٤.٢	أكبر من ٤.٢ حتى ٥
الرأي	غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً

سادساً : توزيع قوائم الاستقصاء وتلقي الردود :

قام الباحث بعمل مقابلات شخصية مع بعض مفردات العينة وذلك للتحقق من مدى ملائمة أسئلة الاستقصاء من ناحية ، وفهم المستقصى منهم لمعنى ومضمون الأسئلة من ناحية أخرى ، ثم تم توزيع (١٨٠) قائمة استقصاء من خلال البريد الإلكتروني والتسليم باليد ، ويوضح الجدول التالي عدد القوائم الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل :

جدول رقم (٣) : قوائم الاستقصاء الموزعة والمجموعة والصالحة للتحليل الإحصائي.

فئات عينة الدراسة	القوائم الموزعة	القوائم المجموعة	القوائم المستبعدة	القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي	نسبة الإستجابة للقوائم الصالحة للتحليل
مراقبي الحسابات .	٦٠	٤٧	٣	٤٤	% ٧٣.٣٣
أعضاء هيئة التدريس.	٦٠	٤٨	٢	٤٦	% ٧٦.٦٧
المستثمرون في شركات المساهمة.	٦٠	٤٠	٥	٣٥	% ٥٨.٣٣
الإجمالي	١٨٠	١٣٥	١٠	١٢٥	% ٦٩.٤٤

من الجدول السابق يتبين أن عدد قوائم الاستقصاء الصالحة للتحليل الإحصائي (١٢٥) قائمة منها (٤٤) قائمة لمراقبي الحسابات ، (٤٦) قائمة لأعضاء هيئة التدريس ، (٣٥) قائمة للمستثمرين ، واعتبر الباحث أن نسبة الإستجابة ٦٩.٤٤ % هي نسبة جيدة في الاستقصاء تكفي لاستخدام بياناتها كأساس لتحليل آراء المشاركين.

كما يوضح الجدول التالي التوزيع التكراري والنسبي للمؤهل العلمي ومدة الخبرة لعينة الدراسة :

جدول رقم (٤) : التوزيع التكراري والنسبي للمؤهل العلمي ومدة الخبرة لعينة الدراسة .

التوزيع التكراري والنسبي لمدة الخبرة			التوزيع التكراري والنسبي للمؤهل العلمي		
نسبة التكرار	التكرار	مدة الخبرة	نسبة التكرار	التكرار	المؤهل العلمي
% ٦	٨	أقل من ٥ سنوات	% ٢٦	٣٣	بكالوريوس
% ١٨	٢٢	من ٥ سنوات حتى ١٠ سنوات	% ٢١	٢٦	دبلوم دراسات عليا
% ٣٥	٤٤	أكثر من ١٠ سنوات حتى ١٥ سنة	% ١٢	١٥	ماجستير
% ٤١	٥١	أكثر من ١٥ سنة	% ٣٩	٤٩	دكتوراه
			% ٢	٢	أخرى
% ١٠٠	١٢٥	الإجمالي	% ١٠٠	١٢٥	الإجمالي

يخلص الباحث من التحليل الإحصائي للمؤهل العلمي ومدة الخبرة لعينة الدراسة إلى إمكانية الاعتماد على إجاباتها ، نظراً لتنوع مؤهلاتها وتخصصاتها العملية ، وتمتعها بالخبرة المعقولة ، الأمر الذي يتوقع منه الباحث إمكانية الحصول على إجابات موضوعية تمثل مؤشرات مفيدة يمكن من خلالها اختبار فروض البحث.

سابعاً : الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة :

بعد مراجعة استمارات الاستقصاء ، تم ترميز البيانات ، وإدخال إجاباتها على الحاسب الآلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS Version 22) ، وذلك لإجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية ، حيث استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية :

١- الأساليب الإحصائية الاعتمادية **Statistics Reliability** :

وهي الأساليب التي تهتم بمدى إمكانية الاعتماد على نتائج تحليل بيانات قائمة الاستقصاء بمعنى تجانس الإجابات بين المستقصى منهم ومدى إمكانية تعميم نتائجها على المجتمع وذلك من خلال اختبارات معامل الثبات ومعامل الصدق ، وقد تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha).

٢- الأساليب الإحصائية الوصفية Descriptive Reliability :

وهي الأساليب التي تعني بإعطاء معلومات عن خصائص البيانات الداخلة في التحليل بهدف تحديد سمات وخصائص واتجاهات عينة البحث نحو فروض الدراسة وتتمثل في الوسط الحسابي ، الانحراف المعياري .

٣- اختبار كروسكال - ويلز Kruskal-Wallis Test :

ويستخدم هذا الاختبار لتحديد ما إذا كانت هناك فروق أو اختلافات معنوية (جوهريّة) بين متوسطات إجابات فئات المجتمع الثلاثة إجمالاً على الأسئلة المتعلقة بالمتغيرات أو العوامل محل الدراسة أم لا .

ثامناً : اختبار الثبات والصدق الذاتي لأداة الدراسة :

- **الصدق الظاهري** : تم عرض قائمة الاستقصاء على مجموعة من المحكمين الأكاديميين ، وذلك للتأكد من الصدق والثبات الظاهري لمحتويات الاستقصاء ، وقام الباحث بالاسترشاد بتوجيهات المحكمين وآرائهم وتعديلاتهم لإجراء التعديلات المطلوبة .

- **الثبات الإحصائي** : تم اختبار مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها ، ومدى اتساق المقياس المستخدم وثباته في جمع البيانات باستخدام Cranach's Alpha والذي يبين مدى وجود ارتباط بين القياسات المعبرة عن إجابات أفراد العينة ، وتتراوح قيمة معامل Alpha بين (صفر) و (واحد) ، وكلما اقتربت من الواحد دلت على وجود ثبات مرتفع ، وكلما اقتربت من الصفر دلت على عدم وجود ثبات ، ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات لمقاييس الدراسة :

جدول رقم (٥) : معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستقصاء .

السؤال	مضمون السؤال	عدد العبارات	معامل الثبات Alpha	معامل الصدق الذاتي *
الأول	المتطلبات والإجراءات التي ينبغي تنفيذها لتطبيق طريقة الدفع غير المباشر للألعاب من خلال وحدة الرقابة على الجودة .	٧	٠.٨٧٤	٠.٩٣٥
الثاني	المزايا والمنافع التي تحققها طريقة الدفع غير المباشر لألعاب المراجعة من خلال وحدة الرقابة على الجودة .	٩	٠.٧٥٦	٠.٨٦٩
الثالث	جوانب مساهمة طريقة الدفع غير المباشر للألعاب من خلال وحدة الرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجعين الخارجيين .	٥	٠.٦٨٨	٠.٨٢٩

* تم حساب معامل الصدق الذاتي عن طريق الجذر التربيعي لمعامل الثبات

يتضح من الجدول (٥) أعلاه أن قيم معامل الثبات ومعامل الصدق مقبولة لجميع الأسئلة ، حيث أنه من المتعارف عليه إحصائياً أنه إذا بلغت قيمة معامل الثبات Alpha ٠.٦ فأكثر يمكن قبوله ، حيث يدل ذلك على وجود توافق بين متغيرات كل سؤال وبينها وبين متغيرات الأسئلة الأخرى . وقد تراوحت قيم معامل الثبات بين ٠.٦٨٨ و ٠.٨٧٤ أما قيم معامل الصدق فتراوحت بين ٠.٨٢٩ و ٠.٩٣٥ ، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج .

تاسعاً : عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لاختبارات الفروض :

يتم عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية وذلك لاختبار مدى صحة فروض البحث ، وذلك كما يلي :

نتائج اختبارات الفرض الأول

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول متطلبات وإجراءات تنفيذ الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية " .

استهدف السؤال الأول اختبار الفرض الأول ، ويوضح الجدول رقم (٦) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال :

جدول رقم (٦) : الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بمتطلبات وإجراءات تنفيذ الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية .

نتائج اختبار Kruskal-Wallis		نتائج الإحصاء الوصفي						البيان		م
مستوى الدلالة الإحصائية Sig.	درجات الحرية df.	Chi- Square	المستثمرين		الأكاديميين		مراقبي الحسابات		العبارات	
			S.D.	Mean	S.D.	Mean	S.D.	Mean		
.889	2	.235	.562	4.51	.622	4.46	.691	4.38	قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بإصدار قرار بإنشاء إدارة تحت مسمى " إدارة أتعاب المراجعة " تكون تابعة لوحدة الرقابة على الجودة ، وتتمثل مهمتها في استلام أتعاب المراجعة من الشركات المقيدة بالبورصة ، ثم إيداعها في الحسابات البنكية لمراقبي الحسابات	١
.888	2	.237	.608	4.44	.685	4.41	.713	4.34	عمل حساب بنكي خاص بإدارة أتعاب المراجعة لاستلام الأتعاب من خلاله ، وكذلك عمل بريد إلكتروني للإدارة لتلقي المستندات المتعلقة بسداد الأتعاب ، وغيرها.	٢
.607	2	.999	.694	4.40	.714	4.39	.650	4.36	قيام إدارة الأتعاب بإعداد سجل بأرقام الحسابات البنكية لمراقبي الحسابات المقيدين بالسجل لدى الهيئة .	٣
.500	2	1.38	.657	4.56	.583	4.43	.689	4.40	إصدار الهيئة العامة للرقابة المالية قراراً بإلزام الشركات المقيدة بالبورصة بدفع أتعاب المراجعة من خلال إدارة الأتعاب التابعة لوحدة الرقابة على الجودة ، مع ضرورة نشر القرار على الموقع الإلكتروني للهيئة .	٤
.420	2	1.73	.735	4.36	.678	4.37	.701	4.30	تقوم الشركة الخاضعة للمراجعة بعد انتهاء عملية المراجعة بإيداع قيمة الأتعاب في الحساب البنكي لإدارة الأتعاب ، وموافاة الإدارة بما يفيد سداد الأتعاب عن طريق خطاب من الشركة موضحاً به ما تم سداده ومرفقاً به مستند السداد وصورة من العقد المبرم مع المراجع ، كما يمكن إرسال تلك المستندات عبر البريد الإلكتروني لإدارة أتعاب المراجعة.	٥

									تقوم إدارة أتعاب المراجعة بعد التأكد من سداد الشركة الخاضعة للمراجعة لقيمة الأتعاب الموضحة بالعقد ، بخضم ٢% من قيمة الأتعاب كرسوم إدارية تحصل لصالح الإدارة ووحدة الرقابة على الجودة ، ثم تودع باقي الأتعاب في الحساب البنكي لمراقب الحسابات .
.944	2	.115	.710	4.30	.681	4.29	.711	4.06	٦
.962	2	.078	.716	4.28	.672	4.24	.686	4.26	٧
									تحفظ إدارة أتعاب المراجعة بسجلات توضح فيها قيمة الأتعاب المستلمة من الشركات ، والرسوم الإدارية المخصومة ، والمبالغ المودعة في الحسابات البنكية لمراقبي الحسابات .
			.432	4.41	.442	4.37	.544	4.30	المؤشر العام

المصدر : من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي .

يتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكبر من (3) ، وهذا يدل على إتفاق عينة الدراسة على متطلبات وإجراءات تنفيذ الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية ، كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد ، وهذا يدل على انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في إجابات مفردات العينة .

كما يتضح من الجدول رقم (٦) أن اتجاهات مفردات عينة مراقبي الحسابات قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة بشكل كبير على متطلبات وإجراءات تنفيذ الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.30) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : إصدار الهيئة العامة للرقابة المالية قراراً بإلزام الشركات المقيدة بالبورصة بدفع أتعاب المراجعة من خلال إدارة الأتعاب التابعة لوحدة الرقابة على الجودة مع ضرورة نشر القرار على الموقع الإلكتروني للهيئة ، قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بإصدار قرار بإنشاء إدارة تحت مسمى " إدارة أتعاب المراجعة " تكون تابعة لوحدة الرقابة على الجودة وتتمثل مهمتها في استلام أتعاب المراجعة من الشركات المقيدة بالبورصة ثم إيداعها في الحسابات البنكية لمراقبي الحسابات ، قيام إدارة الأتعاب بإعداد سجل بأرقام الحسابات البنكية لمراقبي الحسابات المقيدين بالسجل لدى الهيئة ، وذلك بمتوسطات حسابية (4.40) ، (4.38) ، (4.36) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٦) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة مراقبي الحسابات هي قيام إدارة أتعاب المراجعة بعد التأكد من سداد الشركة الخاضعة للمراجعة لقيمة الأتعاب الموضحة بالعقد بخضم ٢% من قيمة الأتعاب كرسوم إدارية تحصل لصالح الإدارة ووحدة الرقابة على الجودة ثم تودع باقي الأتعاب في الحساب البنكي لمراقب الحسابات ، وذلك بمتوسط حسابي (4.06) .

كما يتضح من الجدول رقم (٦) أن اتجاهات مفردات عينة الأكاديميين قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة بشكل كبير على متطلبات وإجراءات تنفيذ الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.37) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بإصدار قرار بإنشاء إدارة تحت مسمى " إدارة أتعاب المراجعة " تكون تابعة لوحدة الرقابة

على الجودة وتتمثل مهمتها في استلام أتعاب المراجعة من الشركات المقيدة بالبورصة ثم إيداعها في الحسابات البنكية لمراقبي الحسابات ، إصدار الهيئة العامة للرقابة المالية قراراً بالزام الشركات المقيدة بالبورصة بدفع أتعاب المراجعة من خلال إدارة الأتعاب التابعة لوحة الرقابة على الجودة مع ضرورة نشر القرار على الموقع الإلكتروني للهيئة ، عمل حساب بنكي خاص بإدارة أتعاب المراجعة لاستلام الأتعاب من خلاله وكذلك عمل بريد إلكتروني للإدارة لتلقى المستندات المتعلقة بسداد الأتعاب وغيرها ، وذلك بمتوسطات حسابية (4.46) ، (4.43) ، (4.41) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٦) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة الأكاديميين هي احتفاظ إدارة أتعاب المراجعة بسجلات توضح فيها قيمة الأتعاب المستلمة من الشركات والرسوم الإدارية المخصومة والمبالغ المودعة في الحسابات البنكية لمراقبي الحسابات ، وذلك بمتوسط حسابي (4.24) .

وبالنسبة لعينة المستثمرين يتضح من الجدول رقم (٦) أن اتجاهات مفردات العينة قد أظهرت اتجاهات عاماً نحو الموافقة بشكل كبير على متطلبات وإجراءات تنفيذ الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.41) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : إصدار الهيئة العامة للرقابة المالية قراراً بالزام الشركات المقيدة بالبورصة بدفع أتعاب المراجعة من خلال إدارة الأتعاب التابعة لوحة الرقابة على الجودة مع ضرورة نشر القرار على الموقع الإلكتروني للهيئة ، قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بإصدار قرار بإنشاء إدارة تحت مسمى " إدارة أتعاب المراجعة " تكون تابعة لوحة الرقابة على الجودة وتتمثل مهمتها في استلام أتعاب المراجعة من الشركات المقيدة بالبورصة ثم إيداعها في الحسابات البنكية لمراقبي الحسابات ، عمل حساب بنكي خاص بإدارة أتعاب المراجعة لاستلام الأتعاب من خلاله وكذلك عمل بريد إلكتروني للإدارة لتلقى المستندات المتعلقة بسداد الأتعاب وغيرها ، وذلك بمتوسطات حسابية (4.56) ، (4.51) ، (4.44) على الترتيب.

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٦) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة المستثمرين هي احتفاظ إدارة أتعاب المراجعة بسجلات توضح فيها قيمة الأتعاب المستلمة من الشركات والرسوم الإدارية المخصومة والمبالغ المودعة في الحسابات البنكية لمراقبي الحسابات ، وذلك بمتوسط حسابي (4.28) .

ويمكن تأكيد النتائج السابقة باستخدام اختبار **Kruskal-Wallis Test** حيث يتضح للباحث في ضوء الجدول السابق أن مستوى المعنوية أو الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (0.05) ، مما يدل على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية (اتفاق) بين متوسط آراء عينة البحث (متوسط جميع العبارات) حول متطلبات وإجراءات تنفيذ الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية ، مما يدل على صحة الفرض الأول " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول متطلبات وإجراءات تنفيذ الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية " .

نتائج اختبارات الفرض الثاني

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول المزايا والمنافع التي يحققها الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة من خلال وحدة رقابية مستقلة " .

استهدف السؤال الثاني اختبار الفرض الثاني ، ويوضح الجدول رقم (٧) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال :

جدول رقم (٧) : الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بالمزايا والمنافع التي يحققها الدفع غير المباشر لأتباع المراجعة من خلال وحدة رقابية مستقلة

م	نتائج اختبار Kruskal-Wallis		نتائج الإحصاء الوصفي						البيانات العبارات	
	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.	درجات الحرية df.	Chi-Square	المستثمرين		الأكاديميين		مراقبي الحسابات		
				S.D.	Mean	S.D.	Mean	S.D.		Mean
١	.579	2	1.095	.505	4.43	.609	4.62	.618	4.56	تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين ، نتيجة تحررهم من ضغوطات الإدارة المتعلقة بالأتعاب
٢	.801	2	.443	.644	4.38	.623	4.53	.689	4.46	تعزيز ممارسة المراجعين للشك المهني ، بسبب شعورهم بوجود رقابة على أعمالهم ، والتأثير الإيجابي للاستقلال على ممارسة الشك المهني .
٣	.710	2	.684	.553	4.32	.586	4.45	.650	4.43	تحسين جودة المراجعة ، بسبب وجود علاقة طردية بين الاستقلال المهني وجودة عملية المراجعة ، ووجود تأثير إيجابي لممارسة الشك المهني على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية .
٤	.150	2	3.798	.573	4.28	.583	4.56	.607	4.38	الحد من قدرة إدارات الشركات على ممارسة أساليب إدارة الأرباح ، نتيجة لاستقلال المراجع ورفضه لضغوط الإدارة المتعلقة بإدارة الأرباح ، ولشعور المديرين بوجود رقابة وإشراف إضافي من وحدة الرقابة على الجودة مما يحد من دوافعهم نحو ممارسات إدارة الأرباح .
٥	.478	2	1.476	.766	4.23	.784	4.30	.680	4.40	تعزيز موثوقية التقارير المالية للشركات المدرجة بالبورصة المصرية .
٦	.763	2	.540	.532	4.56	.547	4.43	.654	4.52	عدم ارتفاع التكاليف التي يتحملها عملاء المراجعة نتيجة التغيير في طريقة دفع الأتعاب
٧	.867	2	.286	.564	4.48	.684	4.40	.764	4.22	الاهتمام بمصالح جميع أصحاب المصلحة في الشركة محل المراجعة .
٨	.945	2	.114	.854	4.16	.722	4.37	.822	4.08	سهولة الحكم على معقولية الأتعاب التي يتقاضها المراجعين الخارجيين ، والحد من المنافسة غير المشروعة في سوق المهنة
٩	.694	2	.731	.722	4.19	.694	4.32	.713	4.34	وجود نظام للرقابة والمساءلة ، حيث يمكن لوحدة الرقابة على الجودة توجيه مساهلة للمكتب الذي تتجاوز أتعابه المدى المحدد في القطاع أو النشاط ، هذا بخلاف فرض العقوبات على المراجعين الذين يثبت مخالفتهم لمعايير المراجعة أو قواعد السلوك المهني .
				.212	4.34	.332	4.44	.385	4.38	المؤشر العام

المصدر : من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي .

يتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكبر من (3) ، وهذا يدل على إتفاق عينة الدراسة على المزايا والمنافع التي يحققها الدفع غير المباشر لأتعب المراجعة من خلال وحدة رقابية مستقلة وهي وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية ، كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد ، وهذا يدل على انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في إجابات مفردات العينة .

كما يتضح من الجدول رقم (٧) أن اتجاهات مفردات عينة مراقبي الحسابات قد أظهرت اتجاهات عامماً نحو الموافقة بشكل كبير علي المزايا والمنافع التي يحققها الدفع غير المباشر لأتعب المراجعة من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.38) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين نتيجة تحررهم من ضغوطات الإدارة المتعلقة بالأتعب ، عدم ارتفاع التكاليف التي يتحملها عملاء المراجعة نتيجة التغيير في طريقة دفع الأتعب ، تعزيز ممارسة المراجعين للشك المهني بسبب شعورهم بوجود رقابة على أعمالهم والتأثير الإيجابي للاستقلال على ممارسة الشك المهني ، وذلك بمتوسطات حسابية (4.56) ، (4.52) ، (4.46) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٧) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة مراقبي الحسابات هي سهولة الحكم على معقولية الأتعب التي يتقاضها المراجعين الخارجيين والحد من المنافسة غير المشروعة في سوق المهنة ، وذلك بمتوسط حسابي (4.08) .

كما يتضح من الجدول رقم (٧) أن اتجاهات مفردات عينة الأكاديميين قد أظهرت اتجاهات عامماً نحو الموافقة بشكل كبير علي المزايا والمنافع التي يحققها الدفع غير المباشر لأتعب المراجعة من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.44) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين نتيجة تحررهم من ضغوطات الإدارة المتعلقة بالأتعب ، الحد من قدرة إدارات الشركات على ممارسة أساليب إدارة الأرباح ، تعزيز ممارسة المراجعين للشك المهني بسبب شعورهم بوجود رقابة على أعمالهم والتأثير الإيجابي للاستقلال على ممارسة الشك المهني ، وذلك بمتوسطات حسابية (4.62) ، (4.56) ، (4.53) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٧) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة الأكاديميين هي تعزيز موثوقية التقارير المالية للشركات المدرجة بالبورصة المصرية ، وذلك بمتوسط حسابي (4.30) .

وبالنسبة لعينة المستثمرين يتضح من الجدول رقم (٧) أن اتجاهات مفردات العينة قد أظهرت اتجاهات عامماً نحو الموافقة بشكل كبير علي المزايا والمنافع التي يحققها الدفع غير المباشر لأتعب المراجعة من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.34) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : عدم ارتفاع التكاليف التي يتحملها عملاء المراجعة نتيجة التغيير في طريقة دفع الأتعب ، الاهتمام بمصالح جميع أصحاب المصلحة في الشركة محل المراجعة ، تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين نتيجة تحررهم من ضغوطات الإدارة المتعلقة بالأتعب ، وذلك بمتوسطات حسابية (4.56) ، (4.48) ، (4.43) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٧) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة المستثمرين هي سهولة الحكم على معقولية الأتعاب التي يتقاضها المراجعين الخارجيين والحد من المنافسة غير المشروعة في سوق المهنة ، وذلك بمتوسط حسابي (4.16) .

ويمكن تأكيد النتائج السابقة باستخدام اختبار **Kruskal-Wallis Test** حيث يتضح للباحث في ضوء الجدول السابق أن مستوى المعنوية أو الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (0.05) ، مما يدل على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية (اتفاق) بين متوسط آراء عينة البحث (متوسط جميع العبارات) حول المزايا والمنافع التي يحققها الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية ، مما يدل على صحة الفرض الثاني " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول المزايا والمنافع التي يحققها الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة من خلال وحدة رقابية مستقلة " .

نتائج اختبارات الفرض الثالث

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول مساهمة الآلية المقترحة لدفع الأتعاب في دعم استقلال المراجعين الخارجيين " .

استهدف السؤال الثالث اختبار الفرض الثالث ، ويوضح الجدول رقم (٨) الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بهذا السؤال :

جدول رقم (٨) : الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الخاصة بمساهمة الآلية المقترحة لدفع

الأتعاب في دعم استقلال المراجعين الخارجيين

م	البيانات	نتائج الإحصاء الوصفي								
		نتائج اختبار Kruskal-Wallis			المستثمرون		الأكاديميين		مراقبي الحسابات	
		مستوى الدلالة الإحصائية Sig.	درجات الحرية df.	Chi-Square	S.D.	Mean	S.D.	Mean	S.D.	Mean
١	تحرر المراجعين من ضغوطات الإدارة ، وخاصة تلك المتعلقة بالأتعاب ، وما ينتج عنه من تقليل وإضعاف الروابط الاقتصادية بين المراجعين والعملاء ، وزيادة احتمالية إصدار تقارير مراجعة غير متحيزة بخصوص القوائم المالية محل المراجعة .	.327	2	2.233	.546	4.28	.656	4.46	.689	4.20
٢	تدعيم المقومات الموضوعية المتعلقة بالاستقلال ، وظهور المراجع بمظهر الاستقلال والحياد مما يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته .	.709	2	.688	.784	4.08	.664	4.20	.628	4.28
٣	الحد من مساحة تعارض المصالح بين أطراف الوكالة في شركات المساهمة (المساهمين - الإدارة العليا - المراجع الخارجي) ، والنتائج عن الحد من الأدوات والضغوط التي تمارسها الإدارة على المراجعين ، ووجود شعور لدى الإدارة والمراجعين بأن هناك اهتمام ورقابة من جانب جهة أو وحدة رقابية مستقلة على قيمة الأتعاب.	.846	2	.334	.658	4.48	.622	4.32	.712	4.12

4	تفعيل دور الجهات الرقابية في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية وتعزيز استقلال المراجعين ، فوجود نظام للرقابة والمساءلة من شأنه أن يُحد من سعي العملاء للتأثير على استقلال المراجعين من خلال المساومة على الأتعاب .	4.06	.686	4.04	.710	4.16	.639	1.271	2	.530	
5	تفعيل دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي، وتنظيم العلاقة بينه وبين إدارة الشركة .	3.96	.733	4.12	.682	4.34	.645	1.105	2	.576	
المؤشر العام		4.12	.384	4.23	.302	4.27	.258				

المصدر : من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي .

يتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكبر من (3) ، وهذا يدل على إتفاق عينة الدراسة بشأن مساهمة الآلية المقترحة لدفع الأتعاب (من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية) في دعم استقلال المراجعين الخارجيين ، كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد ، وهذا يدل على انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في إجابات مفردات العينة .

كما يتضح من الجدول رقم (٨) أن اتجاهات مفردات عينة مراقبي الحسابات قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على جوانب مساهمة طريقة الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة (من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيد بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية) في دعم استقلال المراجعين الخارجيين ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.12) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : تدعيم المقومات الموضوعية المتعلقة بالاستقلال وظهور المراجع بمظهر الاستقلال والحياد مما يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته ، تحرر المراجعين من ضغوطات الإدارة وخاصة تلك المتعلقة بالأتعاب وما ينتج عنه من تقليل وإضعاف الروابط الاقتصادية بين المراجعين والعملاء وزيادة احتمالية إصدار تقارير مراجعة غير متحيزة بخصوص القوائم المالية محل المراجعة ، وذلك بمتوسطات حسابية (4.28) ، (4.20) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٨) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة مراقبي الحسابات هي تفعيل دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي وتنظيم العلاقة بينه وبين إدارة الشركة ، وذلك بمتوسط حسابي (3.96) .

كما يتضح من الجدول رقم (٨) أن اتجاهات مفردات عينة الأكاديميين قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة بشكل كبير على جوانب مساهمة طريقة الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة (من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيد بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية) في دعم استقلال المراجعين الخارجيين ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.23) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : تحرر المراجعين من ضغوطات الإدارة وخاصة تلك المتعلقة بالأتعاب وما ينتج عنه من تقليل وإضعاف الروابط الاقتصادية بين المراجعين والعملاء وزيادة احتمالية إصدار تقارير مراجعة غير متحيزة بخصوص القوائم المالية محل المراجعة ، الحد من مساحة تعارض المصالح بين أطراف الوكالة في شركات المساهمة ، وذلك بمتوسطات حسابية (4.46) ، (4.32) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٨) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة الأكاديميين هي تفعيل دور الجهات الرقابية في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية وتعزيز استقلال المراجعين ، وذلك بمتوسط حسابي (4.04) .

وبالنسبة لعينة المستثمرين يتضح من الجدول رقم (٨) أن اتجاهات مفردات العينة قد أظهرت اتجاهات عاماً نحو الموافقة بشكل كبير على جوانب مساهمة طريقة الدفع غير المباشر لأتباع المراجعة (من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيد بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية) في دعم استقلال المراجعين الخارجيين ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.27) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب : الحد من مساحة تعارض المصالح بين أطراف الوكالة في شركات المساهمة ، تفعيل دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي وتنظيم العلاقة بينه وبين إدارة الشركة ، وذلك بمتوسطات حسابية (4.48) ، (4.34) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٨) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة المستثمرين هي تدعيم المقومات الموضوعية المتعلقة بالاستقلال وظهور المراجع بمظهر الاستقلال والحياد مما يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته ، وذلك بمتوسط حسابي (4.08) .

ويمكن تأكيد النتائج السابقة باستخدام اختبار **Kruskal-Wallis Test** حيث يتضح للباحث في ضوء الجدول السابق أن مستوى المعنوية أو الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (0.05) ، مما يدل على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية (اتفاق) بين متوسط آراء عينة البحث (متوسط جميع العبارات) حول جوانب مساهمة طريقة الدفع غير المباشر لأتباع المراجعة (من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيد بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية) في دعم استقلال المراجعين الخارجيين ، مما يدل على صحة الفرض الثالث " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول مساهمة الآلية المقترحة لدفع الأتعاب في دعم استقلال المراجعين الخارجيين " .

القسم السادس

النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

أولاً : نتائج البحث :

أ- نتائج الدراسة النظرية :

خلصت الدراسة النظرية إلى عدة نتائج من أهمها ما يلي :

١- هناك آليات أو اتجاهات عديدة قدمتها أو اقترحتها المنظمات المهنية والتشريعية والباحثين لدعم استقلال المراجع الخارجي ، وأهمها : التغطية التأمينية للتقارير المالية بواسطة شركات التأمين ، التغيير الدوري والإلزامي للمراجعين ، وضع قيود زمنية على تقديم المراجع لخدمات بخلاف المراجعة ، تكوين لجان المراجعة ، الإفصاح عن أتعاب مهمة المراجعة وتقييمها بواسطة جهة محايدة ، تشديد العقوبات الواردة في التشريعات التي تجرم السلوك غير الأخلاقي سواء تجاه الإدارة أو المراجعين . إلا أن تلك الآليات يقابلها العديد من التحديات والمعوقات على أرض الواقع ، وهو الأمر الذي يُحد من فاعليتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها ، وخاصة في البيئة المصرية والتي تختلف في طبيعتها عن البيئات الأخرى ، هذا بجانب اختلاف البيئة التنظيمية والرقابية لمهنة المراجعة بين الدول المختلفة .

٢- لتطبيق الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية ، يتطلب الأمر تنفيذ عدداً من المتطلبات والإجراءات ، من أهمها : إصدار قرار بإنشاء إدارة أتعاب المراجعة بحيث تكون تابعة لوحدة الرقابة على الجودة وتتمثل مهمتها في جمع واستلام أتعاب المراجعة من الشركات المقيدة بالبورصة ثم إيداعها في الحسابات البنكية لمراقبي الحسابات ، وقيام الهيئة العامة للرقابة المالية بإصدار قرار بإلزام الشركات المقيدة بالبورصة بدفع أتعاب المراجعة من خلال إدارة الأتعاب ، وقيام الشركة الخاضعة للمراجعة بإيداع قيمة الأتعاب في الحساب البنكي لإدارة الأتعاب مع موافاة الإدارة بما يفيد سداد قيمة الأتعاب وإرفاق صورة من العقد المبرم مع المراجع ، قيام إدارة أتعاب المراجعة بخصم ٢% من قيمة الأتعاب كرسوم إدارية وإيداع باقي الأتعاب في الحساب البنكي لمراقب الحسابات .

٣- إن قيام وحدة الرقابة على الجودة التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية بدور الجهة المحايدة أو المستقلة لدفع أتعاب المراجعة يحقق العديد من المنافع والمزايا ، من أهمها : تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين ، تعزيز ممارسة الشك المهني ، تحسين جودة المراجعة ، الحد من قدرة الإدارة على ممارسة أساليب إدارة الأرباح ، عدم ارتفاع التكاليف التي يتحملها عملاء المراجعة ، الاهتمام بمصالح جميع أصحاب المصلحة في الشركة محل المراجعة ، سهولة الحكم على معقولية الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي .

٤- تساهم طريقة الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة من خلال وحدة الرقابة على الجودة التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية في دعم استقلال المراجعين الخارجيين ، من خلال : تحرر المراجعين من ضغوطات الإدارة وخاصة تلك المتعلقة بالأتعاب وما ينتج عنه من تقليل وإضعاف الروابط الاقتصادية بين المراجعين والعملاء وزيادة احتمالية إصدار تقارير مراجعة غير متحيزة بخصوص القوائم المالية محل المراجعة ، وتدعيم المقومات الموضوعية المتعلقة بالاستقلال وظهور المراجع بمظهر الاستقلال والحياد مما يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته ، والحد من مساحة تعارض المصالح بين أطراف الوكالة في شركات المساهمة (المساهمين - الإدارة العليا - المراجع الخارجي) ، وتفعيل دور الجهات الرقابية في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية وتعزيز استقلال المراجعين ، تفعيل دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي وتنظيم العلاقة بينه وبين إدارة الشركة .

ب- نتائج الدراسة الميدانية :

توصلت الدراسة الميدانية إلى النتائج التالية :

١- أثبتت نتائج التحليل الإحصائي وجود إتفاق بين آراء فئات عينة الدراسة (مراقبي الحسابات - الأكاديميين - المستثمرين) بشأن متطلبات وإجراءات تنفيذ الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية ، مما يعني قبول الفرض البحثي الأول ، وقد تم إثبات ذلك كالتالي :

- باستخدام الإحصاءات الوصفية ، من وجهة نظر مراقبي الحسابات ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.30) وانحراف معياري (0.544) ، ومن وجهة نظر الأكاديميين بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.37) وانحراف معياري (0.442) ، ومن وجهة نظر المستثمرين بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.41) وانحراف معياري (0.432) ، مما يؤكد على عدم وجود تشتت بين آراء فئات مفردات عينة الدراسة .

- أثبت اختبار Kruskal-Wallis Test وجود توافق بين آراء فئات عينة الدراسة عند مستوى معنوية (0.05).

٢- أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى أن هناك اتفاقاً بين آراء فئات عينة الدراسة (مراقبي الحسابات - الأكاديميين - المستثمرين) بشأن المزايا والمنافع التي يحققها الدفع غير المباشر لأتباع المراجعة من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية ، مما يعني قبول الفرض البحثي الثاني ، وقد تم إثبات ذلك كالتالي :

- باستخدام الإحصاءات الوصفية ، من وجهة نظر مراقبي الحسابات ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.38) وانحراف معياري (0.385) ، ومن وجهة نظر الأكاديميين بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.44) وانحراف معياري (0.332) ، ومن وجهة نظر المستثمرين بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.34) وانحراف معياري (0.212) ، مما يؤكد على عدم وجود تشتت بين آراء فئات مفردات عينة الدراسة .

- أثبت اختبار Kruskal-Wallis Test وجود توافق بين آراء فئات عينة الدراسة عند مستوى معنوية (0.05).
٣- أوضحت نتائج التحليل الإحصائي أن هناك اتفاقاً بين آراء فئات عينة هناك اتفاقاً بين آراء فئات عينة الدراسة (مراقبي الحسابات - الأكاديميين - المستثمرين) حول جوانب مساهمة طريقة الدفع غير المباشر لأتباع المراجعة (من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيد بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية) في دعم استقلال المراجعين الخارجيين ، مما يعني قبول الفرض البحثي الثالث ، وقد تم إثبات ذلك كالتالي :

- باستخدام الإحصاءات الوصفية ، من وجهة نظر مراقبي الحسابات ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.12) وانحراف معياري (0.384) ، ومن وجهة نظر الأكاديميين بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.23) وانحراف معياري (0.302) ، ومن وجهة نظر المستثمرين بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.27) وانحراف معياري (0.258) ، مما يؤكد على عدم وجود تشتت بين آراء فئات مفردات عينة الدراسة .
- أثبت اختبار Kruskal-Wallis Test وجود توافق بين آراء فئات عينة الدراسة عند مستوى معنوية (0.05).

ثانياً : توصيات البحث :

وفقاً لما انتهى إليه البحث من نتائج ، وفي حدود مشكلته وأهدافه يوصي الباحث بما يلي:

- ١- تطبيق الآلية المقترحة لدفع أتباع المراجعة الخارجية (من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية) ، لما تحققه هذه الآلية من دعم وتعزيز لاستقلال المراجعين الخارجيين ، وتحسين لجودة المراجعة ، وتعزيز لممارسة الشك المهني .
- ٢- توسيع اختصاصات ومهام وحدة الرقابة على الجودة التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية ، ليكون من ضمنها إلزام مكاتب المراجعة بتقديم بيان تفصيلي بأتباع عملية المراجعة وأسس تقدير الأتباع ، وأيضاً إلزامها في نهاية كل فترة مالية بتقديم بيانات عن المكتب والعاملين والشركاء ، وأنظمة رقابة الجودة بالمكتب ، وعمليات المراجعة التي تمت خلال العام ، والأنشطة والأعمال الأخرى بخلاف المراجعة .
- ٣- قيام وحدة الرقابة على الجودة التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بعقد ورش عمل ودورات تدريبية في مجال السلوكيات الأخلاقية والمهنية وأهمها الاستقلالية والحياد لتعريف بأهم الوسائل التي تدعمها ومتابعة كافة المستجدات في هذا المجال .

٤- ضرورة التعاون بين كل من وحدة الرقابة على الجودة وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية والهيئات الأخرى ذات الاهتمام بالمهنة لوضع معايير أو آليات للتحقق من كفاية أتعاب المراجع لأداء عملية المراجعة بالجودة المطلوبة ، مع متابعة وفحص أداء مكاتب المراجعة التي تقبل أتعاب مشكوك في كفايتها في ضوء أتعاب مراجعة الشركات المماثلة في ذات القطاع ، وتوجيه المساءلة للمكاتب التي تقل أتعابها عن الحد الأدنى المعقول .

٥- إلزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بضرورة الإفصاح بالتقارير المالية عن المبالغ الفعلية المدفوعة للمراجع الخارجي عن أعمال المراجعة والأعمال والخدمات الأخرى بخلاف المراجعة كالخدمات الاستشارية ، ويكون ذلك وفقاً لنموذج محدد تلتزم به جميع الشركات .

٦- قيام أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية بتطوير مناهج المراجعة وإدخال مقرر دراسي جديد يتعلق بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ، بحيث يركز على الجوانب الأخلاقية للمراجع الخارجي ، وكيفية تجنبه أو مواجهته لضغوط الإدارة والتي قد تفقده استقلاله وحياده .

ثالثاً : التوجهات البحثية المستقبلية :

يوصي الباحث زملائه الباحثين بإجراء المزيد من البحوث العلمية في هذا المجال ، والتي يمكن أن تكون تحت العناوين التالية :

- ١- آلية مقترحة لدفع أتعاب المراجعة في شركات المساهمة المغلقة (غير المقيدة في البورصة) وأثر ذلك على استقلال المراجع الخارجي .
- ٢- أثر الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة على جودة المراجعة الخارجية .
- ٣- أثر التغيير في طريقة دفع أتعاب المراجعة على تصور المراجعين للشك المهني .

قائمة المراجع

أولاً : المراجع باللغة العربية :

- ١- أبو الفضل ، د. عبد العال مصطفى ، (٢٠١٦) ، " إطار مقترح لخصائص الشك المهني وأثره على سلامة حكم مراقبي الحسابات على تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية : دراسة ميدانية " ، مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ١٧٤-٢٤٠ .
- ٢- الإبياري ، د. هشام فاروق مصطفى ، (٢٠١١) ، " أثر أتعاب المراجعة الخارجية Audit Fees على جودة أرباح Earnings Quality منشآت الأعمال : دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية " ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ٨٩-١٥٤ .
- ٣- الشواربي ، د. محمد عبد المنعم ، (٢٠١٨) ، " أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلي " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع - الجزء الأول ، ١٢٩-٢٠٠ .
- ٤- ----- ، (٢٠١٣) ، " دور آليات حوكمة الشركات في دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي : دراسة ميدانية " ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، العدد الأول ، ٨٠-١٢٨ .
- ٥- الطائي ، د. بشرى فاضل ، عثمان ، علاء الدين عبد الرحمن ، (٢٠١٧) ، " تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق " ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العدد ١٠٨ ، المجلد ٢٤ ، ٥٩٧-٦١٨ .
- ٦- المطارنة ، غسان ، (٢٠٠٦) ، " تدقيق الحسابات المعاصر " ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان . الأردن .
- ٧- الهيئة العامة للرقابة المالية ، (٢٠٠٩) ، " التجمع الدولي للجهات الرقابية على جودة أعمال مراقبي الحسابات " متاح على الموقع <http://www.fra.gov.eg>
- ٨- ----- ، (٢٠١٩) ، " قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ٨٤ لسنة ٢٠١٩ بإعادة تنظيم ضوابط القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة " ، متاح على الموقع <http://www.fra.gov.eg> ، ١-٦ .
- ٩- بخيت ، د. محمد بهاء الدين محمد ، (٢٠١٨) ، " دراسة تأثير أنشطة لجان المراجعة على الإفصاح الاختياري في التقارير المالية - دراسة تطبيقية على البنوك التجارية المقيدة بالبورصة المصرية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع - الجزء الثاني ، ٩٤١-٩٩١ .
- ١٠- جربوع ، د. يوسف محمود ، (٢٠٠٨) ، " مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله : دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين " ، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد السادس عشر ، العدد الأول ، ٧٥٧ - ٧٩٤ .

- ١١- حسن ، د. حنان جابر ، (٢٠١٦) ، " أثر لغة XBRL على أتعاب المراجعة - دراسة ميدانية " ، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ٦٠٧-٦٦٤ .
- ١٢- راضي ، د. محمد سامي ، فوده ، د. شوقي السيد ، حمد ، صلاح الدين محسن ، (٢٠١٧) ، " دور خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات : دراسة نظرية ميدانية " ، **المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الأول ، ٢٢٩-٢٧٠ .
- ١٣- ريشو ، د. بديع الدين ، (٢٠١٤) ، " الشك المهني للمراجع : الإطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية - دراسة تجريبية " ، **مجلة التجارة والتمويل** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ٢٣٧-٣٠٧ .
- ١٤- سلامة ، د. إيمان محمد السعيد ، (٢٠١٨) ، " أثر خطر التقاضي وخصائص مجلس الإدارة على أتعاب المراجعة الخارجية وانعكاسها على توقيت إصدار تقرير المراجعة : دراسة تطبيقية على الشركات الصغيرة والمتوسطة المتداولة ببورصة النيل المصرية " ، **مجلة الفكر المحاسبي** ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ٥٠٤-٥٦٧ .
- ١٥- سليم ، أحمد سليم محمد ، (٢٠١٢) ، " العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة واستقلال مراقب الحسابات كأحد عناصر تحقق جودة مراجعة القوائم المالية " ، **مجلة الفكر المحاسبي** ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ١٣١-١٥٢ .
- ١٦- شاهين ، د. إبراهيم عثمان ، (٢٠٠٧) ، " أصول المراجعة " ، **جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي** ، جامعة حلوان ، الطبعة السادسة .
- ١٧- عبد الواحد ، د. آلاء ، (٢٠١٣) ، " استقلالية المدقق ودورها في الحد من ظاهرة الفساد المهني " ، **وقائع المؤتمر العلمي السابع لكلية الإدارة والاقتصاد : مظاهر الفساد وانعكاساتها الاقتصادية والاجتماعية وسبل معالجتها في العراق** ، جامعة البصرة ، ٢٣٣-٢٥١ .
- ١٨- علي ، د. عبد الوهاب نصر ، شحاته ، د. شحاته السيد ، (٢٠٠٧) ، " مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة " ، **الدار الجامعية للنشر** ، الإسكندرية ، مصر .
- ١٩- علي ، د. وليد أحمد محمد ، (٢٠١٥) ، " تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله " ، **مجلة التجارة والتمويل** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ٤١٦-٤٨٣ .
- ٢٠- عيسى ، د. سمير كامل محمد ، (٢٠٠٨) ، " أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - مع دراسة تطبيقية " ، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية** ، جامعة الإسكندرية ، العدد رقم (٢) ، المجلد رقم (٤٥) ، ٤٧-١ .
- ٢١- غراب ، مي صديق سعد ، (٢٠١٦) ، " أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة في ظل حوكمة الشركات : دراسة نظرية ميدانية " ، **مجلة البحوث المالية والتجارية** ، كلية التجارة ، جامعة بور سعيد ، العدد الثاني ، ٨٩ - ١٠٨ .

- ٢٢- غنيم ، د. محمود رجب يس ، (٢٠١٣) ، " أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على قدرته في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية : دراسة ميدانية في البيئة السعودية " ، *مجلة العلوم الإنسانية والإدارية* ، جامعة المجمعة ، السعودية ، العدد الرابع ، ١٦٣ - ٢٤٢ .
- ٢٣- مطاوع ، د. أحمد كمال ، (٢٠١٩) ، " تفسير دلالة الأتعاب غير العادية في ضوء علاقتها بجودة عملية المراجعة ودوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية " ، *مجلة البحوث المحاسبية* ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ٥٣٤ - ٥٨٤ .
- ٢٤- ----- ، (٢٠١٠) ، " مدخل مقترح لدعم استقلال المراجع الخارجي في ضوء تقييم الاتجاهات البديلة للحد من مشكلة تعارض المصالح : دراسة ميدانية " ، *المجلة المصرية للدراسات التجارية* ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الرابع ، ٢٩-٧١ .
- ٢٥- منصور ، د. أشرف محمد إبراهيم ، (٢٠١٧) ، " رؤية تحليلية انتقادية لتدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية : دراسة ميدانية " ، *مجلة الفكر المحاسبي* ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ٩١ - ١٥٥ .
- ٢٦- هندي ، د. نصر الدين محمد ، شفيق ، د. شريف ، أبو الوفا ، د. ناصر محمد أنور ، علي ، حكمت صلاح ، (٢٠١٨) ، " دور آليات دعم استقلال المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة " ، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة* ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، العدد الأول ، ٣٠٩-٣٢٣ .

ثانيا : المراجع الأجنبية :

- 1- Adeniyi , S.(2015) , " The Effect of Audit Fees on Auditors Negligence " , **Acta Universitatis Danubius** , Vol. 11, No. 3, pp. 140-146.
- 2- Ahadiat, N. (2011), "Association Between Audit Opinion and Provision of Non-Audit Services", **International Journal of Accounting & Information Management**, Vol. 19 , No. 2, pp. 182-193.
- 3- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2012) , " Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach " , 14th Edition , New York, NY: Pearson/Prentice Hall.
- 4- Beardsley , E., Lassila , D. & Omer , T. (2019) , " How Do Audit Offices Respond to Audit Fee Pressure? Evidence of Increased Focus on Nonaudit Services and their Impact on Audit Quality " , **Contemporary Accounting Research** , Vol. 36, No. 2, pp. 999-1027.
- 5- Beasley , M., Carcello, J. & Hermanson, D . (2001) , " Top 10 Audit Deficiencies " , **Journal of Accountancy** , Vol. 191, No. 4, pp. 63-66.
- 6- Bryan, K., Church, J., Gregory , J., Susan, A., McCracken, P. & Stanley , J. (2015) , " Auditor Independence in Fact: Research, Regulatory, and Practice Implications Drawn from Experimental and Archival Research " , **Accounting Horizons**, Vol. 29, No. 1, pp. 217-238.
- 7- Caskey , J., Nagar , V. & Petacchi , P. (2010) , " Reporting Bias with an Audit Committee " , **The Accounting Review** , Vol. 85, No. 2, pp. 447-481.
- 8- Chen , J., Ruey Duh , R. & Fu Li ,K. (2019) , " Does Fee Disclosure Type Matter? Evidence from Price Adjustment in the Audit Market of Taiwan " , **Journal of International Accounting Research**, Vol. 18, No. 3, pp. 41-61.

- 9- Chiang , C. (2016) , " Conceptualizing the Linkage Between Professional Skepticism and Auditor Independence " , **Pacific Accounting Review** , Vol. 28, No. 2, pp. 180-200.
- 10- Cunningham , L.(2005) , " The Financial Statement Insurance Alternative to Auditor Liability " , **Boston College Law School Lectures and Presentations. 6**, Available at : <https://lawdigitalcommons.bc.edu/lslp/6>
- 11- Cupertino , C., Martinez , A. & da Costa Jr, N . (2015) , " Earnings Manipulations by Real Activities Management and Investors' Perceptions " , **Research in International Business and Finance** , Vol.34, pp. 309-323.
- 12- Daugherty , E., Dickins , D., Hatfield, D. & Higgs , L. (2012) , " An Examination of Partner Perceptions of Partner Rotation: Direct and Indirect Consequences to Audit Quality " , **Auditing: A Journal of Practice & Theory** , Vol. 31, No. 1, pp. 97-114 .
- 13- Duane , B. & Jennifer ,M. (2009) , " How Non-audit Services Affect Objectivity " , **The CPA Journal** , , Vol. 79, No. 6, pp. 52-55.
- 14- Field , A . (2009) , " Discovering Statistics Using SPSS " , Third Edition , California , **SAGE Publications Ltd.**
- 15- Francis , J. & Ke ,B.(2006) , " Disclosure of Fees Paid to Auditors and the Market Valuation of Earnings Surprises " , **Review of Accounting Studies** , Vol. 11, pp. 495-523.
- 16- Fullerton , R. & Durtschi ,C. (2004) , " The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors " , available at :
SSRN: <https://ssrn.com/abstract=617062> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.617062>
- 17- Gavius , I. (2007) , " Alternative Perspectives to Deal with Auditors' Agency Problem " , **Critical Perspectives on Accounting** , Vol. 18, No.4, pp. 451-467.
- 18- Ghosh ,A. & Pawlewicz, R.(2009) , " The Impact of Regulation on Auditor Fees: Evidence from the Sarbanes-Oxley Act " , **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 28, No. 2, pp. 171-197.
- 19- Goelzer , D. (2011) , " Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation " , Available at :
<https://dart.deloitte.com/USDART/ov-resource/78e6b223-3f35-11e6-95db-dd9ef1cff1bc.html>
- 20- Hassan , Y. & Naser , k . (2013) , " Determinants of Audit Fees: Evidence from an Emerging Economy " , **International Business Research** , Vol. 6, No. 8, pp. 13-25.
- 21-Hoitash, R. & Hoitash, U. (2009), "The Role of Audit Committees in Managing Relationships with External Auditors after SOX: Evidence from the USA", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 24, No. 4, pp. 368-397.
- 22- Hoitash , R., Markelevich ,A. & Barragato , C. (2007) , " Auditor Fees and Audit Quality " , **Managerial Auditing Journal**, Vol. 22, No. 8, pp. 761-786.
- 23- Hurtt , R, K . (2010) , " Development of a Scale to Measure Professional Skepticism " , **Auditing : A Journal of Practice & Theory** , American Accounting Association, Vol. 29, No. 1, pp. 149-171.
- 24- Hurtt , R . , Liburd , C. & Krishnamoorthy , G . (2013), " Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research " , **Auditing: A Journal of Practice & Theory** ,Vol. 32, No. 1, pp. 45-97

- 25- Khasharmeh , H. & Desoky , A . (2018) , " Does the Provision of Non-audit Services Affect Auditor Independence and Audit Quality? Evidence from Bahrain " , **Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance** , Vol. 14, No. 1, pp. 25-55.
- 26- Kim, S., Kim, T., Pae, S. & Kim, S. (2018), "Audit Fees Via an Indirect Payment Channel and Professional Skepticism", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 33 , No. 5, pp. 517-534.
- 27- Knechel , W., Krishnan , G., Pevzner,, M., Bhaskar, L. & Velury , U. (2013) , " Audit Quality: Insights from the Academic Literature" , **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 32, No. 1, pp. 385-421.
- 28- Koch , C., Weber , M. &Wustemann , J . (2012) , " Can Auditors be Independent? Experimental Evidence on the Effects of Client Type " , **European Accounting Review** , Vol. 21, No. 4, pp. 797-823.
- 29- Kowaleski , Z., Mayhew , B. &Tegeler , A. (2018) , " The Impact of Consulting Services on Audit Quality: An Experimental Approach " , **Journal of Accounting Research** , Vol. 56, No. 2, pp. 673-711.
- 30- Markelevich , A. & Rosner , R. (2013) , " Auditor Fees and Fraud Firms" , **Contemporary Accounting Research** , Vol. 30, No. 4, pp. 1590-1625.
- 31- Mitra, S., Deis, D. & Hossain, M. (2009), "The Association Between Audit Fees and Reported Earnings Quality in Pre- and Post-Sarbanes-Oxley Regimes", **Review of Accounting and Finance**, Vol. 8, No. 3, pp. 232-252.
- 32- Nelson, M, W., (2009), "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing " , **Auditing: A Journal Of Practice & Theory**, American Accounting Association, Vol. 28, No. 2, pp. 1-34.
- 33- Onulaka, P. & Shubita, M.(2019), " Non Audit Fees and Auditor Independence: Nigerian Evidence " , **Managerial Auditing Journal** ,Vol. 34, No. 8, pp. 1029-1049.
- 34- Onwuchekwa , J., Erah , D. & Izedonmi , F. (2012) , " Mandatory Audit Rotation And Audit Quality: Survey of Southern Nigeria " , **Research Journal of Finance and Accounting** , Vol .3, No.8, pp.70-77.
- 35- Patrick , Z., Vitalis , K. & Mdoom , I. (2017) , " Effect of Auditor Independence on Audit Quality : A Review of Literature " , **International Journal of Business and Management Invention** , Vol. 6, No. 3, pp. 51-59.
- 36- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2008) , " **Report on the PCAOB'S 2004, 2005, 2006, and 2007 Inspections of Domestic Annually Inspected Firms** , PCAOB Release No. 2008-008 , Washington, D.C, pp.1-28, Available at : [https://pcaobus.org/Inspections/Documents/ 2008_12-05_Release_2008-008.pdf](https://pcaobus.org/Inspections/Documents/2008_12-05_Release_2008-008.pdf)
- 37- Rahmina , L , Y. & Agoes , S. (2014) , " Influence of Auditor Independence, Audit Tenure, and Audit Fee on Audit Quality of Members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia " , **Procedia - Social and Behavioral Sciences** , Vol. 164, pp. 324-331.
- 38- Romero , S. (2010) , " Auditor Independence: Third Party Hiring and Paying Auditors " , **EuroMed Journal of Business**, Vol. 5, No. 3, pp. 298-314
- 39- Ronen , J.(2006) , " A Proposed Corporate Governance Reform: Financial Statements Insurance " , **Journal of Engineering and Technology Management** , Vol. 23, No.1, pp. 130-146.

- 40- Roush, P., Church , B ., Jenkins , J., McCracken , S. & Stanley , J. (2011) , "Auditor Rotation: The PCAOB Considers a New Direction " , **Current Issues in Auditing** , American Accounting Association. : , Vol. 5, No. 2, pp. 15-20 .
- 41- Salehi , M. (2009) , " Reactions to Non-Audit Services: Empirical Evidence of Emerging Economy " , **Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business** , Vol. 1 , No. 4, pp. 17-39.
- 42- Saputra , W. (2015) , " The Impact Of Auditor's Independence On Audit Quality: A Theoretical Approach " , **International Journal Of Scientific & Technology Research** , Vol. 4, No. 12, pp. 384-353.
- 43- Sori , Z.M., Karbhari , Y. & Mohamad , S. (2010) , " Commercialization of Accounting Profession: The Case of Non-audit Services " , **Journal of Economics and Management** , Vol. 4 , No. 2, pp. 212-242.
- 44- Suseno , N . (2013) , " An Empirical Analysis of Auditor Independence and Audit Fees on Audit Quality " , **International Journal of Management and Business Studies** , Vol. 3, No. 3, pp. 82-87.
- 45- Tobi , B., Osasrere , A. & Emmanuel , U. (2016) , " Auditor's Independence and Audit Quality: A Study of Selected Deposit Money Banks in Nigeria " , **International Journal of Finance and Accounting** , Vol. 5, No. 1, pp. 13-21
- 46- Wang , S. & Hay , D.(2013) , " Auditor Independence in New Zealand: Further Evidence on the Role of Non-audit Services " , **Journal of Accounting & Management Information Systems** ,Vol. 12 , No. 2, pp .235-262.
- 47- Wang , X . & Yang , B . (2011) , " Management Entrenchment, Agency Problem and Audit Fees " , **Asian Journal of Finance & Accounting** ,Vol. 3, No. 1, pp. 26-38.
- 48- Wan Yip, P. & Pang , E.(2017) , " Investors' Perceptions of Auditor Independence : Evidence from Hong Kong" , **e-Journal of Social & Behavioural Research in Business** , Vol. 8 , No. 2, pp .70-82.

ملحق البحث (١) قائمة الاستقصاء

السيد الأستاذ الفاضل /

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته .

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان " الدفع غير المباشر لأتعب المراجعة كمدخل مقترح لدعم استقلال المراجع الخارجي - دراسة ميدانية " .

ولإتمام البحث يحتاج الباحث إلى تعاونكم معه من خلال قراءة قائمة الاستقصاء بعناية ، والإجابة على الأسئلة الواردة بها بحيادية وموضوعية ، حتى تخرج نتائج البحث معبرة عن الحقيقة ودون أي تحيز ، لذا يأمل الباحث من سعادتكم منح قائمة الاستقصاء المرفقة بعضاً من وقتكم للإجابة عن الأسئلة الواردة بها .

والباحث إذ يقدر لكم تعاونكم بالإجابة على الأسئلة الواردة بالقائمة المرفقة ، ويؤكد لكم أن هذه الدراسة قد صممت لأغراض البحث العلمي فقط ، كما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة .

مع خالص شكري وتقديري

الباحث

د. وائل حسين محمد محمود

Email : wael_0101166@hotmail.com

الاستقصاء

أولاً : معلومات خاصة بالمستقصى منهم :

١- اسم المشارك في قائمة الاستقصاء (إختياري) :

٢- برجاء وضع علامة (√) تحت الفئة التي تنتمي إليها سيادتكم :

مراقب حسابات	عضو هيئة تدريس	مستثمر

٣- برجاء وضع علامة (√) تحت المستوى التعليمي لسيادتكم :

بكالوريوس	دبلوم دراسات عليا	ماجستير	دكتوراه	أخرى

٤- برجاء وضع علامة (√) تحت عدد سنوات خبرة سيادتكم :

أقل من ٥ سنوات	من ٥ - ١٠ سنوات	من ١١ - ١٥ سنة	أكثر من ١٥ سنة

ثانياً : معلومات خاصة بموضوع البحث :

السؤال الأول : فيما يلي مجموعة من المتطلبات والإجراءات التي ينبغي تنفيذها لتطبيق طريقة الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة (من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية) وذلك للمراجعين المعتمدين لدى الهيئة لمراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، برجاء إبداء درجة موافقتك على كل منها بوضع علامة (√) في الخانة المناسبة .

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	تتمثل أهم المتطلبات والإجراءات التي ينبغي تنفيذها لتطبيق طريقة الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة من خلال وحدة الرقابة على الجودة في :
					١- قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بإصدار قرار بإنشاء إدارة تحت مسمى " إدارة أتعاب المراجعة " تكون تابعة لوحدة الرقابة على الجودة ، وتتمثل مهمتها في استلام أتعاب المراجعة من الشركات المقيدة بالبورصة ، ثم إيداعها في الحسابات البنكية لمراقبي الحسابات .
					٢- عمل حساب بنكي خاص بإدارة أتعاب المراجعة لاستلام الأتعاب من خلاله ، وكذلك عمل بريد إلكتروني للإدارة لتلقى المستندات المتعلقة بسداد الأتعاب ، وغيرها .
					٣- قيام إدارة الأتعاب بإعداد سجل بأرقام الحسابات البنكية لمراقبي الحسابات المقيدين بالسجل لدى الهيئة .
					٤- إصدار الهيئة العامة للرقابة المالية قراراً بإلزام الشركات المقيدة بالبورصة بدفع أتعاب المراجعة من خلال إدارة الأتعاب التابعة لوحدة الرقابة على الجودة ، مع ضرورة نشر القرار على الموقع الإلكتروني للهيئة .
					٥- تقوم الشركة الخاضعة للمراجعة بعد انتهاء عملية المراجعة بإيداع قيمة الأتعاب في الحساب البنكي لإدارة الأتعاب ، وموافاة الإدارة بما يفيد سداد الأتعاب عن طريق خطاب من الشركة موضحاً به ما تم سداه ومرقفاً به مستند السداد وصورة من العقد المبرم مع المراجع ، كما يمكن إرسال تلك المستندات عبر البريد الإلكتروني لإدارة أتعاب المراجعة .
					٦- تقوم إدارة أتعاب المراجعة بعد التأكد من سداد الشركة الخاضعة للمراجعة لقيمة الأتعاب الموضحة بالعقد ، بخصم ٢% من قيمة الأتعاب كرسوم إدارية تحصل لصالح الإدارة ووحدة الرقابة على الجودة ، ثم تودع باقي الأتعاب في الحساب البنكي لمراقب الحسابات .
					٧- تحتفظ إدارة أتعاب المراجعة بسجلات توضح فيها قيمة الأتعاب المستلمة من الشركات ، والرسوم الإدارية المخصومة ، والمبالغ المودعة في الحسابات البنكية لمراقبي الحسابات .

السؤال الثاني : فيما يلي مجموعة من المزايا والمنافع التي تحققها طريقة الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة (من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية) وذلك للمراجعين المعتمدين لدى الهيئة لمراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، برجاء إبداء درجة موافقتك على كل منها بوضع علامة (√) في الخانة المناسبة .

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	تحقق طريقة الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة من خلال وحدة الرقابة على الجودة عدداً من المزايا ، من أهمها :
					١- تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين ، نتيجة تحررهم من ضغوطات الإدارة المتعلقة بالأتعاب .
					٢- تعزيز ممارسة المراجعين للشك المهني ، بسبب شعورهم بوجود رقابة على أعمالهم ، والتأثير الإيجابي للاستقلال على ممارسة الشك المهني .

				٣- تحسين جودة المراجعة ، بسبب وجود علاقة طردية بين الاستقلال المهني وجودة عملية المراجعة ، ووجود تأثير إيجابي لممارسة الشك المهني على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية .
				٤- الحد من قدرة إدارات الشركات على ممارسة أساليب إدارة الأرباح ، نتيجة لاستقلال المراجع ورفضه لضغوط الإدارة المتعلقة بإدارة الأرباح ، ولشعور المديرين بوجود رقابة وإشراف إضافي من وحدة الرقابة على الجودة مما يُحد من دوافعهم نحو ممارسات إدارة الأرباح .
				٥- تعزيز موثوقية التقارير المالية للشركات المدرجة بالبورصة المصرية .
				٦- عدم ارتفاع التكاليف التي يتحملها عملاء المراجعة نتيجة التغيير في طريقة دفع الأتعاب .
				٧- الاهتمام بمصالح جميع أصحاب المصلحة في الشركة محل المراجعة .
				٨- سهولة الحكم على معقولية الأتعاب التي يتقاضها المراجعين الخارجيين ، والحد من المنافسة غير المشروعة في سوق المهنة .
				٩- وجود نظام للرقابة والمساءلة ، حيث يمكن لوحدة الرقابة على الجودة توجيه مساهمة للمكتب الذي تتجاوز أتعابه المدى المحدد في القطاع أو النشاط ، هذا بخلاف فرض العقوبات على المراجعين الذين يثبت مخالفتهم لمعايير المراجعة أو قواعد السلوك المهني .

السؤال الثالث : فيما يلي جوانب مساهمة طريقة الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة (من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيد بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية) في دعم استقلال المراجعين الخارجيين ، برجاء إبداء درجة موافقتك على كل منها بوضع علامة (√) في الخانة المناسبة .

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	تساهم طريقة الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة من خلال وحدة الرقابة على الجودة في دعم استقلال المراجعين الخارجيين ، من خلال :
					١- تحرر المراجعين من ضغوطات الإدارة ، وخاصة تلك المتعلقة بالأتعاب ، وما ينتج عنه من تقليل وإضعاف الروابط الاقتصادية بين المراجعين والعملاء ، وزيادة احتمالية إصدار تقارير مراجعة غير متحيزة بخصوص القوائم المالية محل المراجعة .
					٢- تدعيم المقومات الموضوعية المتعلقة بالاستقلال ، وظهور المراجع بمظهر الاستقلال والحياد مما يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته .
					٣- الحد من مساحة تعارض المصالح بين أطراف الوكالة في شركات المساهمة (المساهمين - الإدارة العليا - المراجع الخارجي)، والنتائج عن الحد من الأدوات والضغوط التي تمارسها الإدارة على المراجعين ، ووجود شعور لدى الإدارة والمراجعين بأن هناك اهتمام ورقابة من جانب جهة أو وحدة رقابية مستقلة على قيمة الأتعاب .
					٤- تفعيل دور الجهات الرقابية في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية وتعزيز استقلال المراجعين ، فوجود نظام للرقابة والمساءلة من شأنه أن يُحد من سعي العملاء للتأثير على استقلال المراجعين من خلال المساومة على الأتعاب .
					٥- تفعيل دور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي، وتنظيم العلاقة بينه وبين إدارة الشركة .