دراسة تحليلية لاتعاب المراجعة في بيئة المخاطر والمسئولية الاجتماعية للشركات المصرية

الأستاذ الدكتور ياسر سمره

أستاذ المحاسبة وعميد كلية التجارة– جامعة دمياط

ملخص:

تهدف المقالة إلى تقديم دراسة تحليلية لأثر عوامل خطر بيئة العميل و إصدار مؤشر مسئولية الشركات على أتعاب مهنة المراجعة في ظل إتساع مهام ومجهود المراجع عن إبداء الرأي في المسئولية الإجتماعية للشركات وتزايد مخاطر بيئة الأعمال في مصر إدبان ثورتي ٢٥ يناير و ٣٠ يونيو بالتطبيق على عينة من ٧٣ شركة مدرجة بمؤشر *EGX100* خلال الفترة (٢٠١٢– ٢٠١٣) و توصلت النتائج إلى وجود أثر لتطبيق مؤشر مسئولية الشركات على زيادة مسئوليات المراجع الخارجي ، كما تبين زيادة مهام ومسئوليات المراجع الخارجي مع إرتفاع مستوى المخاطر الداخلية والخارجية في بيئة الأعمال ، و تعتبر مخاطر الربحية من أكثر المخاطر تأثيراً على مسئوليات ومهام المراجع الخارجي و أتعاب عملية المراجعة .

***Abstract*:**

The article aims to provide an analytical study of the impact of client environment risk factors and issue a corporate responsibility index on the fees of the audit profession in light of the expansion of the auditor's tasks and efforts to express an opinion on corporate social responsibility and the increasing risks of the business environment in Egypt during the revolutions of January 25 and June 30, by applying it to a sample of 73 companies listed on the EGX100 index during the period (2012-2013). The results showed that there was an effect of applying the corporate responsibility index on increasing the responsibilities of the external auditor. It also showed that the tasks and responsibilities of the external auditor increased with the increasing level of internal and external risks in the business environment. Profitability risks are considered one of the The risks that most affect the responsibilities and tasks of the external auditor and the audit fees**.**

مقدمة:

تعبر أتعاب عملية المراجعة عن المجهود المبذول في عملية المراجعة خصوصاً في حالات الإستقرار ، حيث تمثل قيمة ما يتقاضاه مراقب الحسابات من عميل المراجعة نظير الوقت والجهد المبذول ، وهي المصدر والإيراد الأساسي لمكاتب المراجعة ، وتسعى تلك المكاتب إلى تعظيم العائد من ممارسة المهنة ، كما تمثل تكلفة عملية المراجعة بالنسبة للعميل ويسعى العميل إلى تخفيض هذه التكلفة إلى ادنى حد ممكن

وقد أكدت معايير المراجعة الدولية في القاعدة (٣٠٢) ضمن إرشادات قواعد وأداب سلوك المهنة على عدم تقاضي أية أتعاب عن الخدمات إلا في حالة التوصل إلى قرار أو نتيجة معينة – و المصرية والتي تناولت في المادة (١٨) من قانون اداب وسلوك المهنة في مصر إعتبار المراجع مخلاً بآداب وسلوك المهنة إذا لم يراع في تعاقده مع العملاء ملاءمة قيمة أتعابه عن المراجعة مع الجهد والوقت وقيمة الأعمال.

وتشمل الأتعاب الإجمالية لعملية المراجعة نوعين (*Blankley et al.,2012*) أحدهما يمثل الأتعاب العادية والآخر الأتعاب غير العادية ، وعرف (*Jong-Hag Choi et al., 2010*) الأتعاب غير العادية بإعتبارها أتعاب مراجعة غير طبيعية حيث تعبر عن الفرق بين الأتعاب الفعلية للمراجعة *Actual Audit Fees* و الأتعاب المتوقعة *Expected Audit fees* وتعبر الأتعاب الفعلية عن الأتعاب المدفوعة لمراقبي الحسابات عن مراجعة القوائم المالية ، أما الأتعاب المتوقعة فهي تمثل أتعاب المراجعة في مستواها العادي و في الظروف المستقرة وبالشفافية والوضوح الكاملين

القسم الأول

لدراسات السابقة

تنعكس أتعاب عملية المراجعة من قدرة المراجع على وضع الخيارات الكاملة أمام مستخدمي القوائم المالية في الظروف المختلفة بحيث تعكس المخاطر المرتبطة بإصدار التقرير الخاص به ، كما يعكس مجهوده في الوصول إلى جودة عالية لعملية المراجعة ، ولقد إهتمت العديد من الدراسات بأتعاب المراجعة لأهمية تحديد الأتعاب بإعتبارها المقابل المادي الذي يحصل عليه المراجع نتيجة لقيامه بدوره في عملية المراجعة بالإضافة لإعتباره عند البعض إنعكاس لجودة عملية المراجعة *(Willekens and Bruynseels 2009)*

إهتمت تلك الدراسات بتناول أثر بعض المتغيرات أو المحددات في تحديد أتعاب عملية المراجعة ، حيث تناول بعضها أثر حجم العميل على أتعاب عملية المراجعة (*Besacier and Schatt 2007* ، قطب والخاطر ٢٠٠٤ ، *Thinggaard and Kiertzner 2008*) والتي أكدت على وجود علاقة إيجابية قوية بين حجم العميل – معبراً عنه بقيمة الأصول أو المبيعات – وأتعاب مهنة المراجعة وأخرى تناولت أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على أتعاب مهنة المراجعة (*Huang et al., 2007 ; Lim and Tan 2010 ; Cahan et al., 2011)* والتي أظهرت وجود علاقة معقدة بين أتعاب المراجعة وجودة عملية المراجعة في ظل التخصص الصناعي ، بالإضافة إلى أن إحتكار المراجع الخارجى المتخصص صناعياً قد يؤدي إلى تقديم خدمة مراجعة منخفضة الجودة وزيادة قدرة المراجع على تحقيق حصص سوقية مكونة من عدد قليل من العملاء قد يؤثر على إستقلاليته .

وذلك على عكس ما توصلت له دراسة *(Numan and Willeken 2012)* حيث وجدت أن اتعاب عملية المراجعة تزداد كلما إزداد التوافق بين تخصص مكتب المراجعة وصناعة العميل ، كما وجدت علاقة إيجابية قوية بين أتعاب مهنة المراجعة والمسافة بين إستراتيجية التخصص التي يطبقها أقرب منافس لها في سوق المراجعة .

وقد قامت دراسة *(Hay et al.,2006)* بعمل حصر للمتغيرات المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة من خلال الدراسات السابقة على مدى خمسة عشر عاماً ووجدت تأثير مجمع للمتغيرات المستقلة على الأتعاب تمثلت في ربحية العميل ومعدلات الرفع المالي والمراجعة الداخلية والحوكمة

وتخصص مراقب الحسابات ، وكان من أهم ما توصلت له هو صياغة نموذج لتحديد الأتعاب يقوم على إفتراضين أساسيين هما إعتبار أن سوق خدمات المراجعة سوق تنافسي والتأكيد على مستوى جودة عملية المراجعة .

وهناك دراسات أخرى تناولت أثر حجم مكتب المراجعة على تحديد الأتعاب (*Fafatas and Kevin 2010*) ، كما تناولت دراسة (*Habib et al, 2013*) دور عملية تقييم حقوق الملكية في الشركة باستخدام صافي الأرباح أو التقييم الدفتري أو العائد غير الطبيعي للإيراد في تحديد أتعاب عملية المراجعة والتي أثبتت وجود أعباء إضافية على المراجع عند مراجعة الشركات التي تتعرض لإعادة تقييم حقوق ملكيتها خصوصاً مع زيادة إحتمالات المغالاة في أسعار الأسهم .

وقامت بعض الدراسات بتناول أتعاب المراجعة بمزيد من التحليل منها دراسات (*Mitra 2007 ;Lim and Ton 2008 Blomkley et al., 2012*) ، حيث تناولت أثر الخدمات الأخرى بخلاف مهنة المراجعة على الأتعاب ، وأكدت على وجود علاقة بين الأتعاب بخلاف عملية المراجعة وجودة عملية المراجعة ، إلا أنها لم تؤكد على شكل هذه العلاقة ، وقد قامت دراسة (*Srinidhi and Gu 2007*) بحصر المتغيرات المؤثرة على أتعاب المراجعة والأتعاب بخلاف عملية المراجعة (المتوقعة وغير المتوقعة) ووجدت أن الأتعاب بخلاف عملية المراجعة لها تأثير سلبي على جودة الإستحقاقات *Accruals Quality* بينما أتعاب المراجعة لها تأثير إيجابي على جودة الإستحقاقات .

وتناولت دراسة (*Blankley et al, 2012*)العلاقة ما بين إعادة إعداد القوائم المالية *Financial Statement Restatements* وأتعاب المراجعة والتي أكدت على أن إعادة إعداد القوائم المالية تؤثر على العلاقة بين المراجع وعميل المراجعة وبالتالي على شكل وحجم اتعاب المراجعة ، حيث تؤدى إعادة إعداد تلك التقارير إلى إدراك المراجع لمخاطر المراجعة وبالتالي المطالبة بزيادة الاتعاب ، كما أكدت الدراسة على وجود علاقة سلبية بين أتعاب المراجعة غير الطبيعية *Abnormal Fees* مع إحتمال إعادة إعداد القوائم المالية في الفترات التي سبقت الإعلان عن إعادة إعداد التقارير المالية ، وهذا ما يتفق أيضا مع دراسة *(Barua and Smith 2013)* حيث أكدت على حصول مراقب الحسابات على علاوة أتعاب عند مراجعة الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية الأمريكية نتيجة للرقابة القوية لهيئة تداول الأوراق المالية SEC على إعداد وإعادة

الإعداد للتقارير المالية والإفصاح عن الأخطاء الجوهرية السابقة في نظام الرقابة الداخلي دون تأثير لإرتفاع معدل دوران المراجعين في تلك الشركات .

لقد إمتدت الدراسات وتناولت أبعاد أخرى في تأثيرها على تحديد أتعاب عملية المراجعة ، وكان منها مخاطر العميل مثل دراسة (*Niemi 2002*) والتي أظهرت وجود علاقة بين إرتفاع مستوى خطر العميل وأتعاب عملية المراجعة نظراً لشمولها على علاوة مخاطر ، في حين رصدت دراسة (*Stanley 2007*) وجود علاقة سلبية بين المتغيران في شكل العلاقة بين أتعاب المراجعة غير المتوقعة والعائد المتوقع على الأصول كمقياس لخطر العميل بالإضافة لعدم وجود علاقة بين الأتعاب غير المتوقعة وإحتمالات الإفلاس ، كما أكدت نفس الدراسة على وجود علاقة عكسية بين الأرباح المستقبلية للعميل – معبراً عنه بمعدل العائد على الأصول في السنوات السابقة – والأتعاب غير المتوقعة لعملية المراجعة وهو ما اتسق أيضاً مع دراسة *(Stanley 2011)* والتي بحثت في العلاقة لنفس المتغيرات مع التعبير عن مخاطر العميل بشكل مقاييس الأداء التشغيلي بدلاً من العائد المتوقع على الأصول

وتناولت دراسة *(Venkataraman et al., 2008)* أثر خصائص التقاضي بإعتباره إنعكاساً لخطر العميل على جودة عملية المراجعة وأتعابها والتي توصلت لوجود علاقة بين إصدار الأسهم في مرحلة الإكتتاب في البورصة وإرتفاع قيمة أتعاب عملية المراجعة عنها في مرحلة ما بعد الإكتتاب ، بالإضافة إلى إرتفاع مستوى جودة وأتعاب عملية المراجعة في حالات ظهور خطر التقاضي ، في حين ان هناك دراسات إختلفت مع تلك النتائج منها دراسة (*Bell et al., 2001*) والتي إهتمت بتحليل العلاقة بين خطر الأعمال وأتعاب عملية المراجعة بغرض تحديد من يتحمل الأعباء المالية المتوقعة لخطر الأعمال ، حيث خلصت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين خطر الأعمال وعدد ساعات عملية المراجعة دون وجود تأثير على أتعاب عملية المراجعة ، حيث تساعد الأساليب التكنولوجية الحديثة من رفع مستوى جودة أداء الخدمة دون تحمل أعباء مالية جديدة .

وفي نفس الإطار إستهدفت دراسة (*Lyon and Michael 2005*) إختبار دور خطر الأعمال في تحديد أتعاب عملية المراجعة خصوصاً في حالات دفع الرشاوي أو العمولات لشاغلي المناصب القيادية الحكومية لقبول ممارسات أعمال معينة غير مقبولة ، وأثبتت الدراسة قيام مراجعي الحسابات برفع أتعابهم للعملاء اللذين يقومون بدفع الرشاوي عن العملاء الآخرين نتيجة لتحملهم مخاطر متوقعة للعميل .

كما أكدت دراسة (*Bell et al., 2008*) على أهمية إتباع منهج مراجعة إدارة المخاطر في ظل الأزمة المالية العالمية حينها ، كما أكدت على تأثير مراجعة مخاطر الأعمال على عدد ساعات عملية المراجعة وأتعاب المراجعة ، ولقد فسرت دراسة (*Calderon et al., 2012*) هذه العلاقة بإرتفاع مستوى الخطر الرقابي وظهور أخطاء جوهرية ناتجة عن فشل نظام الرقابة الداخلى في المنشأة وإرتفاع المخاطر التي يتحملها المراجع وبالتالي زيادة مجهود المراجعة وظهور ما يسمى بعلاوة أتعاب المهنة لمواجهة هذه المخاطر .

وفي اليابان تناولت دراسة (*Kim and Fukukawa 2013*) إختبار مدى إستجابة الثلاث شركات الكبرى للمراجعة بها لمخاطر العميل المتنوعة وأثر ذلك على مجهود المراجعة واتعاب المراجع ، وخلصت الدراسة لوجود علاقة موجبة بين مخاطر العميل من ناحية ومجهود وأتعاب عملية المراجعة من ناحية أخرى متمثلة في ساعات العمل وعدد العاملين في فريق المراجعة في الشركتين الأولى والثانية ، في حين وجدت الدراسة علاقة موجبة فقط بين خطر الأعمال ومجهود المراجعة دون وجود علاقة بين خطر الأعمال وأتعاب المراجعة في الشركة الثالثة .

أما في كينيا فقد استهدفت دراسة (*Naibei et al., 2014*) تقييم أثر خطر الأعمال على العلاقة بين أتعاب المراجعة ومحدداتها في المنشآت الصغيرة والتي أكدت على وجود تأثير لطول فترة المراجعة وحجم مكتب المراجعة على أتعاب المراجعة في ظل بيئة مخاطر الأعمال العالية للعميل ، كما اكدت على إن إرتفاع بيئة مخاطر الأعمال أدى إلى إستخدام آليات جديدة للمراجعة وإعادة وضع نموذج لتحديد وقياس أتعاب مهنة المراجعة في ظل تحديات الأزمة الإقتصادية .

وفيما يتعلق بأثر المسئولية الإجتماعية للشركات على أتعاب مهنة المراجعة ، فقد تم إستقراء الدراسات التي إرتبطت بأتعاب المراجعة منها ما ارتبط بمحددات أتعاب المراجعة أو علاقة بعض المتغيرات بمجهود المراجع وبالتالي بأتعاب المراجعة ، إلا اننا لم نجد دراسة تناولت أثر المسئولية الإجتماعية للشركات على أتعاب المراجعة سواء كانت في مصر أو خارجها ، إلا أنه هناك بعض الدراسات التي تناولت تقديم المراجع لخدمات أخرى بخلاف المراجعة على أتعاب مهنة المراجعة مثل (*Blomkley et al 2012, ، Lim and Ton 2008 ، Mitra 2007*) ، فإذا إعتبرنا ان مراجعة المسئولية الإجتماعية للشركات ليست من مسئوليات المراجع والإفصاح عنها في تقرير المراجعة وبالتالي تعتبر من ضمن الخدمات الإضافية نظراً لعدم وجود إلزام قانوني أو مهني بذلك ،

وبالتالي سوف تقوم الدراسة بإختبار تأثير إمتداد مسئوليات مراجع الحسابات لمراجعة المسئولية الإجتماعية للشركات على أتعاب المراجعة كأحد أهداف الدراسة .

وفي مصر هناك بعض الدراسات التي تناولت عدد من المحددات والمتغيرات المؤثرة في أتعاب مهنة المراجعة بشكل عام وحصرتها في مجموعة من العوامل ، مثل دراسة (عبد الكريم ٢٠٠٣) والتي تناولت أثر العوامل المرتبطة بالتطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب عملية المراجعة وحصرها في إحدى عشر متغيراً منها ما ارتبط بالمراجع ومنها ما ارتبط بالعميل وكان من بينها مخاطر العميل ، إلا أن هذه الدراسة قد تناولت إختبار فروضها بسطحية من خلال تساؤل المستقصي عن أثر مخاطر أعمال العميل على أتعاب عملية المراجعة وإكتفت فقط بمتوسطات العينة لكي تختبر من خلالها فروضها ، وكانت دراسة (الابياري ٢٠١١) تناولت أثر أتعاب المراجعة على جودة أرباح منشآت الأعمال في شركات المساهمة ، حيث وجدت تأثير سلبي معنوي لأتعاب المراجعة على حجم ممارسات الأرباح في تلك الشركات ، ودرسة (رمضان ١٩٩٨) التي تناولت التحليل المحاسبي لتأثير مخاطر المنازعات القضائية على تحديد اتعاب المراجع في مصر والتي وجدت تأثيراً إيجابياً بين المتغيرات، ودراسة (العطار ٢٠٠٣) والتي تناولت إختبار تاثير محددات أتعاب المراجعة في ظل التطورات المعاصرة لبيئة الأعمال المصرية وحصرها في عدد من المغيرات كان من بينها مخاطر العميل ، إلا انها لم توضح كيفية قياس هذا الخطر وأثره على أتعاب المراجعة ، وأبرزت في نهايتها تأثير تلك المخاطر على أتعاب المراجعة في شكل علاقة موجبة .

ثم تناولت دراسة (الدياسطي ٢٠١٣) تقديم إطار مقترح للتفاعل بين أخطار بيئة العمل وعناصر حوكمة الشركات وأتعاب مهنة المراجعة ومحتوى تقرير المراجع ، وحاولت الدراسة تقديم إطار نظرى يفسر العلاقة بين المتغيرات الأربعة ، وتبين في النهاية بأن تحديد أتعاب المراجعة يعتمد على عناصر الحوكمة وخصائص المراجع وأخطار العميل ، إلا ان هذه الدراسة ركزت في أخطار العميل على المخاطر الداخلية فقط دون التعرض للمخاطر الخارجية التي يتعرض لها العميل وهو ما نطلق عليه مخاطر بيئة العميل سواء داخلية أو خارجية ، كما أنها ركزت على بعض المقاييس المالية التي رأى الباحث أنها تعكس خطر العميل إلا انه لم يوضح إطارها النظري وكيفية إستخدامها وأهدافها

وبالتالي وفي ضوء ما تقدم تسعى هذه الدراسة إلى إعادة صياغة نموذج جديد لتحديد أتعاب عملية المراجعة في مصر يأخذ في إعتباره محددات أتعاب عملية المراجعة وبيئة المخاطر التي تحيط بعميل المراجعة نتيجة للمخاطر السياسية والإقتصادية التي تمر بها البلاد بالإضافة إلى مطالبات المجتمع لتحمل أصحاب رؤوس الأموال لمسئولياتهم الإجتماعية والتوسع في الإفصاح عنها خصوصاً بعد تطبيق مؤشر مسئولية الشركات علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية مما يزيد من أعمال ومسئوليات ومجهود المراجع وبالتالي يؤثر على عملية تحديد أتعابه مع ضرورة إظهار الشفافية والوضوح لمعايير تحديد أتعاب المراجعة والتي تفتقدها البيئة المصرية وتعتبرها مكاتب المراجعة أسرار تنافسية لا يجب الإفصاح عنها في حين يتم الإفصاح عن قيمة وتسعير أي خدمة تقدمها أي مهنة أخرى بشكل واضح .

القسم الثاني

مهام ومسئوليات المراجع الخارجي في بيئة مخاطر الأعمال

بدأت شركات المراجعة العالمية منذ نهاية التسعينات من القرن الماضي في تطبيق ما يسمى بمنهج مراجعة مخاطر الأعمال *(Bell et al., 2005 ; Knechel 2007 ; Lemond 2000)* وتناولت عديد من المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية هذا المنهج ضمن معاييرها الخاصة بتقييم المخاطر مثل *The Auditing Standard Board (ASB)* ، *International auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* خلال عامي ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ (*AICPA 2013 , IAASB 2013)* ، كما تناول *The Public Company Accounting Oversight (PCAOP)* مجلس الإشراف المحاسبي على شركات المساهمة بالولايات المتحدة عام ٢٠١٠ معيار تقييم المخاطر *(PCAOB 2013)* ، وفي مصر تناولت معايير المراجعة المصرية أرقام ٢١٠ ، ٢٥٠ ، ٣١٥ ، ٣٣٠ الصادرة بالقرار الوزاري رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ مخاطر بيئة العميل وأكدت هذه المعايير على أهمية إستخدام وتطوير منهج مراجعة مخاطر الأعمال لأثره القوي على جودة عملية المراجعة ، وقد حدد مجلس معايير المراجعة *(ASB)* مجالات زيادة مستوى جودة المراجعة نتيجة استخدام منهج مراجعة مخاطر الأعمال فيما يلي *(AICPA 2006a) :*

- التعمق في فهم وإدراك المنظمة وبيئة الأعمال الخاصة بها لتحديد خطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية وما تقوم به المنظمة في مواجهة ذلك
- التقييم الدقيق للمخاطر والتحريفات الجوهرية في التقارير المالية إعتماداً على الفهم والإدراك
- تطوير العلاقة بين المخاطر التي تم تحديدها و تقييمها مع طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع لمواجهة تلك المخاطر

تبدأ عملية تقييم خطر بيئة العميل عن طريق قيام المراجع ببعض الإجراءات (مناقشة الإدارة والعاملين بالشركة – الإجراءات التحليلية – الملاحظة والفحص والتحقق) بغرض تفهم وإدراك أعمال المنظمة والبيئة التي تعمل فيها*(PCAOB 2013, AS 12; AICPA 2013, AU-C 315)* لتحديد مخاطر الأعمال وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية ، وبالتالي يتمكن المراجع من إستخدام تلك المعلومات في زيادة مستوى فهمه وإدراكه للمنظمة وبيئتها وإبداء الرأي الفني السليم عن مدى قدرة العميل على الإستمرار ، لذلك على المراجع أن يربط بين مخاطر التحريفات الجوهرية وما يترتب عليها من أخطاء في بنود التقارير المالية التي تأثرت ببيئة الأعمال ، على أن يقوم المراجع بعد ذلك بتقييم أدلة الإثبات التي حصل عليها من إجراءات تقييم المخاطر والإختبارات الرقابية والإختبارت الجوهرية بهدف إبداء رأيه السليم في التقارير المالية

ويمكن تعريف مخاطر العميل على أنها عدم قدرة الشركة على تحقيق أهدافها والتي تعكسها إستراتيجيتها نتيجة لعوامل داخلية وخارجية والتي تعبر عن العقبات التي تواجه الشركة والتي تؤثر سلباً في قدرتها على الإستمرار(عويض ٢٠١٣) ، ولقد ترتب على ظهور هذا المفهوم إتجاه المراجعة لتطوير آلياتها وأدواتها وظهر ما يسمى بالمراجعة على أساس مخاطر نشاط العميل ، حيث تركز على تحليل مخاطر نشاط العميل الداخلية والخارجية وفهم إستراتيجية و أنشطة عمليات العميل بهدف الوصول إلى تحديد التحريفات الهامة

ولقد أكدت عدد من الدراسات على تأثير بيئة مخاطر العميل على أتعاب عملية المراجعة *(Naibei et al., 2014 ; Kim and Fukukawa 2013 ; Niemi 2002)* نتيجة لزيادة مسئوليات المراجع والمجهود المبذول في عملية المراجعة (*Willekens and Bruynseels 2009*) واللازم لرفع مستوى جودة ممارسات عملية المراجعة وتخفيض خطر التقاضي *Litigation Risk* ، حيث تنعكس زيادة حجم إجراءات التحقق والفحص لمهنة المراجعة في شكل التوسع في أداء إختبارات المراجعة وتجميع أدلة مراجعة إضافية خصوصاً في ظل بيئة مخاطر الأعمال وتحمل المنظمة لمسئولياتها الإجتماعية وإتساع دورها البيئي وما يترتب عليه من زيادة أعضاء فريق

المراجعة من ذوي الخبرة مع الإستعانة بالخبراء في المجالات المختلفة، كما يضمن تخفيض إحتمالات فشل عملية المراجعة مما ينعكس على أتعاب عملية المراجعة وذلك فضلاً عن إستعداد عملاء المراجعة في أوقات الأزمات المالية والإقتصادية ووجود مستوى عالى من مخاطر الأعمال لقبول زيادة في مستوى أتعاب المراجعة بهدف رفع مستوى جودة عملية المراجعة (*Yang et al., 2010*) .

يترتب على زيادة المجهود المبذول في المراجعة إلى ظهور ما يسمى بعلاوة أتعاب المراجعة *Premium Audit Fee* ضمن أتعاب المراجعة الكلية (*Niemi 2002*) نتيجة لزيادة إحتمال ما يتكبده المراجع من خسائر بسبب زيادة إحتمال فرص التقاضي أو العقوبات التي تفرضها الهيئات المنظمة للمهنة أو إنخفاض في سمعة المراجع نتيجة لقيامه بمراجعة أعمال بيئة مشبعة بالمخاطر ، أو مراجعة أعمال عملاء ذو مخاطر عالية *High – Risk Clients* ، بالإضافة إلى إحتمال قيام المراجع بعمل غطاء تأميني لمخاطر أعماله ، وهو ما يعبر عن تكلفة إضافية لعملية المراجعة مما أدى إلى ظهور ما يسمى بالأتعاب المعدلة وفقاً للمخاطر *Risk – Adjusted Audit Fees (Bell et al.,2008)*

هناك من يعارض فكرة ظهور علاوة أتعاب المراجعة بسبب المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة بالإضافة إلى صعوبة تحديد وقياس مخاطر العميل (Niemi 2002) ، وهناك من يؤيد هذ الفكرة بسبب زيادة إحتمال وجود مخالفات جوهرية (*Housten et al.,1999*) ، ولقد أطلق البعض على أتعاب المراجعة في ظل بيئة المخاطر ما يسمى بالجزء غير المتوقع من الأتعاب بإعتباره قياساً لزيادة مستوى المخاطر المتمثلة في الأرباح المستقبلية وإحتمالات الإفلاس (*Stanley 2007*) وتتغير قيمة الأتعاب من متوقعة إلى فعلية لشمولها على علاوة للمخاطر وتسمى في هذه الحالة بالأتعاب غير المتوقعة *Unexpected Audit Fees* نتيجة لرفع مستوى مخاطر بيئة العميل

يمكن تصنيف مخاطر بيئة عميل المراجعة في مصر إلى :

١- مخاطر مرتبطة بالبيئة الخارجية للعميل : وتعبر عن المخاطر المرتبطة بالمجتمع أو الدولة التي يمارس فيها العميل نشاطة وهي :

- مخاطر إقتصادية : تواصلت نظرة التخوف نحو الإقتصاد المصري من جانب مؤسسات التصنيف الإئتماني العالمية والتي سارعت في خفض تصنيف مصر من يناير ٢٠١١ حتى وصل إلى مستوى B من جانب مؤسسة موديز الدولية وبما عكس التآكل الشديد والمتسارع

في الإحتياطي النقدي لينخفض من ٣٦.٨ مليار دولار في ٢٥ يناير ٢٠١١ إلى أن أصبح ١٧.٣ مليار تقريبا في مايو ٢٠١٤ .(http://www.cbe.org.eg) بالإضافة إلى إنخفاض الإستثمار الاجنبي المباشر وتراجع عائدات البورصة ، حيث تكبدت خسارة ٥٠% من رأسمالها السوقي خلال عام ٢٠١١ و إنخفض حجم التداول خلال العام نحو النصف تقريباً إذ بلغ ٣١ مليار جنيه في عام ٢٠١١ مقابل ٦٣ مليار جنيه عام ٢٠١٠ ، بالإضافة إلى زيادة عجز ميزان المدفوعات قدره ١٢.٧ مليار جنيه عام ٢٠١١ مقابل فائض كلي بلغ ٧١٩.١ مليون جنيه عام ٢٠١٠ (www.egx.com.eg) مما يعرض الشركات التي تتعامل في هذه البيئة لمشاكل إقتصادية مختلفة – عدم توافر النقد الأجنبي وبالتالي زيادة سعر الصرف مع إنخفاض حاد في أسعار الأسهم – تؤثر على مجهود عملية المراجعة نتيجة لسعي تلك الشركات في مثل تلك الظروف إلى إتباع ممارسات إبداعية أو تمهيد الدخل للحفاظ على إستقرار أسعار الأسهم(*Eshleman and Guo 2013*) مما يؤثر على قيمة أتعاب عملية المراجعة .

- مخاطر سياسية : وجود ثورتين في أقل من ثلاث سنوات يؤثر بشكل كبير على جميع عمليات الشركة نتيجة لعدم وجود رؤية سياسية مستقبلية و الدخول في نفق مظلم من المستقبل السياسي للبلاد يؤدى إلى هرولة رؤوس الأموال للخارج ، بالإضافة الى وجود وتزايد ظهور مجموعات الضغط السياسي التي تمارس دورها على الشركات في تلك الفترة مما يؤثر على دور المراجع ومهامه فى تلك الظروف لتأثير الأحداث بشكل مباشر على مدى إستمرارية المنشأة وهي من احد مسئوليات المراجع (*SAS NO.113*)
- مخاطر إجتماعية : تعرضت مصر خلال تلك الفترة إلى ظهور مايسمى بالإضرابات الفئوية التي شهدتها وبكثافة خلال تلك الفترة ، حيث بلغ عدد الإضرابات الفئوية خلال الستة أشهر الأولى من عام ٢٠١١ حوالي ٢٤٠٠ إضراب ووقفة إحتجاجية ، كما شهد شهرى يناير وفبراير ٢٠١٤ فقط ٥٤ إضراب للعاملين فقط (www.egypt.gov.eg) وهو ما ينعكس على أداء الشركات ، بالإضافة إلى تغير المزاج العام للمجتمع

٢- مخاطر مرتبطة بالبيئة الداخلية للعميل : وهي المخاطر المرتبطة بخصائص وسمات عمل العميل ووضعه المالي والتي تعيقه عن تحقيق الأرباح المنشودة والوفاء بالإلتزامات ويمكن تقسيمها إلى :

- مخاطر السيولة : المخاطر التي تعوق قدرة المنشأة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل عند استحقاقها باستخدام أصولها السائلة والشبه سائلة (الأصول المتداولة) دون تحقيق خسائر
- مخاطر التشغيل : تعبر عن المعوقات التي تؤدي إلى إنخفاض قدرة العميل على الإستمرار في أداء عملياتها و استخدام مواردها بكفاءة
- مخاطر الربحية : تعبر عن المخاطر التي تعوق كفاءة الإدارة فى إستغلال مواردها الإستغلال الأمثل لتحقيق الأرباح
- مخاطر المديونية : هي المخاطر التي تعوق المنشأة في إستمراريتها نتيجة لإعتمادها على مصادر تمويل خارجية أو هى مقياس لرأس المال الذى يساهم به الملاك مقارنة بالديون التى يساهم بها الدائنون فى مجموع أصول الشركة، وتساعد هذه النسب المراجع فى دراسة الوضع التمويلى للشركة

يتضح لنا مما سبق أهمية دور المراجع الخارجي في تقييم مدى تأثير تلك المخاطر على قدرة المنشأة على الإستمرار ، فكلما إرتفعت المخاطر كلما زاد إحتمال قيام إدارة العميل بإجراءات المحاسبة الإبداعية وإدارة الارباح (*Willekens and Bryseels 2009*) وبالتالي زيادة إحتمالات قيام المراجع بإجراءات لتقييم إدارة تلك المخاطر ، ويجب على المراجع أن يدرك هذا التحدي قبل قبول مراجعة أعمال العميل نظراً لتأثيرها على مسئولياته ومهامه ومجهود عملية المراجعة وبالتالي ضرورة أخذ ذلك في الإعتبار عند تحديد أتعاب عملية مراجعة أعمال ذلك العميل

وبالتالي يمكن حصر مهام ومسئوليات المراجع في ظل مخاطر بيئة العميل في (*Naibei et al.2014 ; Messier 2014 ; Bell et al. 2008*) :

١- تقييم وتوثيق عناصر خطر البيئة الإقتصادية التي ينتمي لها العميل
٢- تقييم وتوثيق عناصر خطر البيئة السياسية التي ينتمي لها العميل
٣- تقييم وتوثيق عناصر خطر البيئة الإجتماعية التي ينتمي لها العميل
٤- تقييم وتوثيق خطر ربحية العميل
٥- تقييم وتوثيق خطر السيولة العميل
٦- تقييم وتوثيق مخاطر التشغيل التي يواجهها العميل
٧- تقييم وتوثيق الخطر التمويلي للعميل
٨- التحقق من مدى قيام إدارة المراجعة الداخلية لدى العميل بدورها في تقييم إدارة المخاطر

٩- التحقق من مدي قيام العميل بتصنيف المخاطر التي تواجهها

١٠- التحقق من مدى وجود برامج لدى العميل لمواجهة تلك المخاطر

١١- التحقق من مدى كفاية برامج مواجهة المخاطر لدى العميل

القسم الثالث

مهام ومسئوليات المراجع الخارجي في ظل متطلبات مراجعة المسئولية الإجتماعية للشركات

لقد إنتشر مصطلح المسئولية الإجتماعية للشركات (*Corporate Social Responsibility (CSR)* وتزايد الإهتمام الخاص به من المنظمات الدولية والإقليمية بداية من مبادرة الأمم المتحدة حول أهمية المسئولية الإجتماعية وضرورة تفعيلها ليمثل أحد المحاور الهامة للعمل الإجتماعي في الشركات في عام ٢٠٠٠ ، وفي عام ٢٠١٠ تم الإطلاق الرسمي للمواصفات القياسية الدولية للمسئولية الإجتماعية تحت إسم *ISO 26000 Social Responsibility* والذي تضمن دليلاً إرشادياً لجميع أنواع المنظمات بشأن المسئولية الإجتماعية في القطاعين العام والخاص ، كما أصدر البرلمان الفرنسي قانونين خلال عامي ٢٠٠٩، ٢٠١٠ بموجبهما تم إلزام الشركات التي تعمل في فرنسا بتقديم تقارير سنوية بشأن دورها في المسئولية الإجتماعية

قامت البورصة المصرية في مارس ٢٠١٠ بالتعاون مع كل من مركز المديرين المصري*Egyptian Institute of Directors (EIoD)* ، ومؤسسة ستاندرد آند بورز ومؤسسة Crisil الهندية ، بتدشين مؤشر مسئولية الشركات *S&P/EGX ESG* والذي يتضمن الشركات التي تفي بمتطلبات الحوكمة والأداء البيئي والمسئولية الإجتماعية *Environment, Social (ESG) and Governance Index* والذي يعد الثاني على مستوى الأسواق الناشئة ، ويأتي إطلاق البورصة المصرية لهذا المؤشر، في إطار اهتمامها بالاتجاهات العالمية الحديثة في مؤشرات أسواق المال، والتي بدأت بالتركيز على معايير التنمية المستدامة، خاصة في ظل توجه المستثمرين للربط بين المعايير المالية ومعايير الأنشطة غير التقليدية للشركة، كالحفاظ على مستويات أداء بيئي جيد، ومسئولية اجتماعية متميزة للشركة، واتباعها لمعايير الحوكمة . بل إن الاتجاهات الحديثة في مفهوم المسئولية الاجتماعية للشركات أخذت تركز على أهمية هذه المسئولية في كونها إحدى الأدوات التي يمكن للشركات أن تستخدمها في إدارتها للمخاطر التي تواجهها

ويشتمل هذا المؤشر على 30 شركة مقيدة بالبورصة ، يتم اختيارها طبقاً لعدد من القواعد التي أطلق عليها قواعد المسئولية المجتمعية وهي : (احترام حقوق البيئة ، احترام حقوق الإنسان ، احترام حقوق العاملين ، البعد عن أي معاملات بها شبهة فساد) ويهدف هذا المؤشر إلى إرتفاع مستوى القبول المجتمعي للشركة من خلال تطبيق قواعد ومفاهيم المسئولية الإجتماعية بجانب أهدافها التقليدية للنمو والإستمرار .

ولذا عندما يتم استبعاد عدد من الشركات الكبرى من هذا المؤشر ، فهذا دليل على أنها لم تفي ببعض هذه القواعد أو كلها من حيث احترام الحقوق سواء للإنسان أو للعمال أو للبيئة ، وكذلك عدم توفر الشفافية أو الإفصاح بالدرجة الكافية لإدراجها في هذا المؤشر .

من ناحية أخرى قام مركز المديرين المصري وبمساعدة البورصة المصرية ، بإجراء التحليل الكيفي للشركات (والذي يعتمد على مصادر مستقلة للمعلومات ، والأخبار حول الشركات والتي يتم استخدامها في تقدير الأداء الفعلي للشركات في الإفصاح والشفافية ، وتحصل الشركات على نقاط تتراوح بين ٥ نقاط إلى نقطة واحدة في حالة الأداء السيئ للإفصاح والشفافية ، وتحصل كل شركة على مجموع لهذه الأوزان النسبية) ، كما قامت البورصة باختبار البيانات التاريخية للشركات ، وإعداد المؤشر تاريخيا وذلك عن طريق توافر بيانات تاريخية لترتيب الشركات في المؤشر اعتباراً من عام ٢٠٠٧(www.eiod.org).

وتتم مراجعة المؤشر مرة واحدة في شهر يوليو من كل عام ، حيث يتم حساب مجموع النقاط النهائي وفقا لكل من *ESG* مرة واحدة في العام، وذلك لأنشطة مائة شركة في البورصة المصرية .

ويتم كل ثلاثة أشهر مراجعة أهم الأخبار والأحداث الجوهرية عن الشركات المكونة للمؤشر، وذلك بهدف تحديد سلوك الشركات. وهو ما ينعكس على المعامل المرجح *(SWF)* للشركات ذات الأداء السيئ، بل قد يتم استبعاد الشركة إذا كان سلوكها سيئا، وارتكبت أحداثا جوهرية سيئة، وفى هذه الحالة لن يتم استبدال شركة أخرى بالشركة التي تم حذفها، بل يتم حساب المؤشر بعدد شركات أقل. وتم حساب المؤشر بداية من ٢٨ يونيو ٢٠٠٧ ، بقيمة ١٠٠٠ نقطة

ويعكس المؤشر – الذي تم تسميته المؤشر المصري لمسئولية الشركات – مدى التزام الشركات بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالحوكمة والبيئة والعاملين والمسئولية الاجتماعية .، ويتم تقييم الشركات المقيدة في مؤشر *EGX 100* بشكل سنوي حتى يتسنى اختيار أفضل ثلاثين شركة لتحظى بالترتيب الذي تستحقه في المؤشر.

ولقد تناولت دراسات عديدة تعريف المسئولية الإجتماعية للشركات في مجالات مختلفة ، إلا ان هذه العريفات لم تلق القبول العام العالمي (*Godfrey and Hatch 2007*)، إلا ان هناك تعريفا يلقى قبولاً كثيراً في رأي الباحث والذي قدمته دراسة (*Rizk et al., 2008*) بإعتبارها عملية توصيل الآثار الإجتماعية والبيئية للأحداث الإقتصادية للمنظمة للمجموعات المستفيدة في المجتمع أو للمجتمع بشكل عام ، وذلك لأن هذا التعريف ينطوى على إتساع محاسسبة الشركات ليشمل دور بخلاف دورها التقليدي في تقديم التقارير المالية لأصحاب المصالح ، حيث يستند هذا التوسع في المسئولية إلى ضرورة تحمل الشركات لمسئولياتها تجاة المجتمع وما تشمله من مسئولية إجتماعية أوبيئية

ترتب على هذا التوسع إتجاه المحاسبة والمراجعة لإحتواء دور المهنة ومتطلباتها في هذا الإطار ، وبرغم ظهور دراسات في مصر أكدت على المستوى المتواضع من الإفصاح عن المسئولية الإجتماعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية (*Rizk et al., 2008 ;Salma 2009*) وفقاً لتقاريرها المالية المنشورة بالبورصة المصرية ، إلا أن الباحث يرى أن هذه الدراسات غير معبرة بشكل كامل عن حقيقة الإفصاح عن المسئولية الإجتماعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية حالياً للأسباب التالية :

- وجود مستويات أخرى للإفصاح عن المسئولية الإجتماعية بخلاف التقارير المالية لم تؤخذ في الحسبان في تلك الدراسات
- ظهور مؤشر المسئولية الإجتماعية للشركات والذي يعتبر حافزاً إضافياً لإتجاه الشركات نحو زيادة مستوى أنشطتها في المسئولية الإجتماعية والبيئية لوجود تصنيف يعلن عنه سنويا أمام المجتمع
- حدوث ثورتي ٢٥ يناير و ٣٠ يونية والتي أوضحت أبعاد العدالة الإجتماعية وأبرزت دور الشركات الإجتماعي و المطالبات بتحمل مسئولياتها مما يدفعها نحو ممارسة الأنشطة الاجتماعية والبيئية والإفصاح عنها

وبالتالي يتوقع الباحث إتساع نطاق الإنفاق على الأنشطة الإجتماعية والبيئية وبالتالي الإفصاح عنها بصور ونماذج مختلفة ومتنوعة لعدم ملاءمة وكفاية النموذج الحالي للتقارير المالية لتوفير المعلومات السليمة والملائمة لإتخاذ القرار ، بالإضافة إلى ان هذا الإفصاح يحسن من قدرة المستثمرين على التنبؤ بالتغيرات في الأرباح المستقبلية (*Hussainey et al., 2011*) ، لذلك

من المتوقع أن تسعى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية إلى الإهتمام بالإفصاح عن دورها الإجتماعي لرفع كفاءة وفعالية المعلومات المقدمة لأصحاب المصالح

يترتب على ذلك ضرورة تطوير آليات المراجعة لمواجهة متطلبات متخذي القرارات فيما يتعلق بالإنفاق الإستثماري في الأنشطة الاجتماعية ، لذلك يتطلب من المراجع القيام ببعض المهام والمسئوليات وفقاً لمتطلبات مؤشر مسئولية الشركات في مصر (المؤشر المصري لمسئولية الشركات *Becchetti et al., 2012; Hussainey et al., 2011; , 2008; Gray 2000، Rizk et al)* :

١- مراجعة الإفصاح عن التلوث البيئي خصوصاً فيما يتلق بانبعاثات المواد الكيماوية وسياسة الشركة في إدارة تلك الإنبعاثات ومدى الإلتزام ببرنامج الإعتمادات الكربونية

٢- مراجعة الإفصاح عن كيفية استخدام الموارد الطبيعية في الشركة خصوصاً فيما يتعلق بالمياة والطاقة وكيفية إدارة تلك الموارد

٣- مراجعة الأداء الإجتماعي للشركة فيما يتعلق بدورة حياة المنتج والإلتزام بقوانين البيئة وأنشطة الرعاية الصحية والتعليم والمشاركة في الانشطة الثقافية

٤- مراجعة الأنشطة الإجتماعية المرتبطة بالموارد البشرية وما يتعلق بها من أنشطة موجهة لرفاهية الموظفين ورفع مستوى أدائهم وتحسين بيئة العمل وخطط المعاشات التعاقدية لهم

٥- مراجعة الأنشطة الخاصة بالإفصاح عن سلامة المنتج ومكافحة الإحتكار وتوعية العملاء وسياسات الشركة تجاه رفع مستوى جودة منتجاتها وخفض أسعارها

تعتبر الإصدارات السابقة وتدشين المؤشر تحدياً لمهنة المراجعة لتطوير آليات مراجعة الأنشطة الإجتماعية وزيادة مجهود المراجع الخارجي عند إبداء الرأي في الأنشطة الإجتماعية للشركة خصوصاً وما يتعلق بها من إستثمارات كبيرة ، وبالتالي تزايد عدد ساعات الجهد المبذول في عملية المراجعة مع زيادة الإمكانيات الفنية والكمية لفريق المراجعة مما ينعكس في النهاية على أتعاب عمية المراجعة سواء كانت أتعاب طبيعية (متوقعة) أو غير طبيعية (غير متوقعة)

وسوف يقوم الباحث لاحقا وفي مقالة قادمة ان شاء الله بدراسة العلاقة ما بين التوسع في الأنشطة الإجتماعية و ما يترتب عليها من توسع في الإفصاح عن الدور الإجتماعي نتيجة لتطبيق مؤشر المسئولية الإجتماعية للشركات وبالتالي زيادة مجهود عملية المراجعة وعلاقة ذلك بأتعاب عملية المراجعة.