العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية ووجود الغش بالقوائم المالية
دراسة تطبيقية على الشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية

الدكتور
محمد فوزى محمد السيد
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة الأسكندرية

العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية ووجود الغش بالقوائم المالية
دراسة تطبيقية على الشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية

د. محمد فوزى محمد السيد [1*]

خلاصة البحث

يهدف البحث إلي دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية مقاسة بدلالة كل من حجم مكتب المراجعة والتحفظ المحاسبى وبين وجود الغش بالقوائم المالية، مع التطبيق على عينة من الشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية. ومن خلال تحليل الاصدارات المهنية والدراسات السابقة تم إشتقاق فرضى البحث، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية ذات دلاله احصائية بين جودة المراجعة مقاسة بحجم مكتب المراجعة وبين وجود الغش بالقوائم المالية فى الشركات العائلية، كما توصلت الدراسة ايضا الى وجود علاقة سلبية ولكنها غير معنوية بين جودة المراجعة مقاسة بمستوى التحفظ المحاسبى وبين وجود الغش بالقوائم المالية فى الشركات العائلية .

الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة – التحفظ المحاسبى – غش القوائم المالية – الشركات العائلية.

[1] مدرس المحاسبة والمراجعة – كلية التجارة - جامعة الاسكندرية
E-mail:Mohamed.fawmoh@yahoo.com

Abstract

The aim of this research is to study and test the relationship between the audit quality measured by the size of audit firm, the accounting conservatism and the fraud existence in the financial statements, the data was collected from a sample of listed family companies. The study concluded that there is a significant negative relationship between the audit quality measured by the audit firm size, and the fraud existence in the financial statements in family companies. The study also found an insignificant negative relationship but not significant between the audit quality measured by the level of the accounting conservatism and the fraud existence in the financial statements in family companies.

Keywords: Audit Quality - Accounting Conservatism – Fraud – Family Companies.

1-مقدمة البحث :

تمثل الشركات العائلية أحد أهم ركائز التنمية الاقتصادية وتوظيف القوى العاملة خاصة فى الدول النامية ، حيث يساهم هذا النوع من الشركات بنسب تتراوح بين 70% : 90% من الناتج المحلى الإجمالى فى المتوسط. وتمثل الشركات العائلية فى مصر والدول العربية 95% من الشركات المحلية والعاملة فى المنطقة العربية. ورغم الدور الهام الذى تلعبه الشركات العائلية فى إقتصاديات الدول إلا أنه يصعب تحديد ووضع تعريف لهذا النوع من الشركات، خاصة وأن قانون الشركات لم يشر الى هذا النوع من الشركات، إلا أن معظم الباحثين اتفقوا على بعض الخصائص، والتى بتوافرها يمكن إعتبار الشركة شركة عائلية.كمدى مشاركة افراد العائلة فى إدارة الشركة (زيدان،2011).

لقد تزايدت أهمية المراجعة وما تضيفه من قيمة لمستخدمي القوائم المالية خاصة بعد الأزمة العالمية الأخيرة ، كما ازداد الاهتمام بضرورة التحديد الدقيق لمسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش Fraud والتقرير عنه، وذلك لما شهدته السنوات الأخيرة من

ازدياد حالات الغش في القوائم المالية، وتبع ذلك آثار سلبية ضخمة على الاقتصاد العالمى، بسبب انهيار وإفلاس العديد من الشركات، خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، حيث سبب انهيار شركة Enron خسائر ضخمة في سوق المال، والتي تعتبر مدمرة لعدد كبير من المستثمرين والمقرضين وأصحاب المصالح. كما يعتبر انهيار شركة World Com بسبب الغش في القوائم المالية أكبر حالة إفلاس في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية (عفيفى،2011).

لقد استجابت العديد من المنظمات المهنية والسلطات التشريعية حيال هذا الامر، بداية من صدور قانون SOX سنة 2002 وتعديل معايير المحاسبة والمراجعة منذ ذلك الحين وحتى الان. ولم تكن مصر بمعزل عن ذلك فقامت باصدار معايير المحاسبة عام 2015 (وهى تعد تعديلاً للمعايير المعمول بها منذ 2008 وحتى اصدار النسخة الجديدة من معايير المحاسبة)، رغبة فى زيادة الثقة والشفافية، ومزيدا من الحوكمة والإفصاح فى القوائم المالية (مليجى،2014).

وقد اجمعت معايير المراجعة (ISA No. 240,ISRE NO.2400,ISA NO.220) على المسئولية المهنية لمراجع الحسابات عن اكتشاف والتقرير عن الغش فى القوائم المالية، وأن جودة المراجعة هى انعكاس لقدرته على اكتشاف، والتقرير عن، تلك التحريفات الجوهرية المتعمدة فى القوائم المالية. ورغم ذلك فلا يوجد تعريف محدد لمفهوم جودة المراجعة وأن محاولات وضع تعريف محدد لها كلها جاءت اعتمادا على مؤشرات، يمكن الحكم من خلالها على هذه الجودة، مثل حجم مكتب المراجعة، عدد القضايا المرفوعة على المكتب، خبرة المراجع بالصناعة، ومستوى التحفظ فى القوائم المالية وإدارة الأرباح. وتتجه الشركات الى استخدام التحفظ المحاسبى كرغبة منها فى تخفيض تعرضها للمساءلة القانونية وكذلك للحد من قدرة إدارة الشركة على القيام بالتصرفات الانتهازية والغش(Watts,2008)

وفى مصر فقد ندرت الدراسات التى تعتمد على التحفظ المحاسبى كمقياس لجودة المراجعة فى الشركات المقيدة فى البورصة المصرية بوجه عام، وفى الشركات العائلية

بوجه خاص، رغم العلاقة الإيجابية بين جودة المراجعة ومنع الغش بالقوائم المالية (محمد،2011). فهل يترتب على جودة المراجعة منع الغش بالقوائم المالية للشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية؟ هذا ما سوف يجيب عليه البحث نظرياً وعملياً.

2- مشكلة البحث :

لم تحظ الشركات العائلية بالاهتمام المطلوب من جانب البحوث المحاسبية إلا فى القليل منها (Arshad et al.,2011, Chau&Gray,2002;Haddad et al.,2015; Yaghoobi et al.,2016) على الرغم من أنها تمثل نسبة كبيرة من النشاط الاقتصادى فى مصر. ولم تستقر الدراسات السابقة على تعريف محدد لها، ولم يختلف الأمر كثيرا بشأن جودة المراجعة، والتى يتم الاستدلال عليها من خلال مجموعة من المؤشرات، والتى ربما يكون البعض منها غير ملائم للتعبير عن جودة المراجعة، خاصة فى علاقتها باحتمال وجود الغش فى القوائم المالية فى قطاع الشركات العائلية، ولذلك يمكن صياغة مشكلة البحث فى مجموعة من الأسئلة التالية :

- ماهو مفهوم الشركات العائلية من منظور مهنى ؟
- ماهو مفهوم ومحددات جودة المراجعة وأهم المقاييس العملية لها والمعتمدة على القوائم المالية المنشورة، خاصة فى الشركات العائلية؟
  ماهو الغش فى القوائم المالية، وما مدى مسئولية مراقب الحسابات عنه، وما هى محدداته فى الشركات العائلية؟
- ما هو شكل واتجاه العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية (مقاسة بأكثر من مقياس) ،ووجود الغش بالقوائم المالية للشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية ؟

3- هدف البحث :

يهدف البحث إلى دراسة وتحليل واختبار العلاقة بين جودة المراجعة ووجود الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية المقيدة فى البورصة المصرية.

4- أهمية الدراسة :

بشأن الأهمية الأكاديمية لهذا البحث، تعتبر هذه الدراسة خطوة نحو تضييق فجوة الدراسات المحاسبية المصرية فى مجال الشركات العائلية عامة والتى لم تحظ بالاهتمام المحاسبى المطلوب، خاصة وأن غالبيتها يمثل شركات صغيرة ومتوسطة فى مصر، والتى تسهم بدورها بنسبة كبيرة من حجم الناتج المحلى فى مصر والدول العربية على حد سواء.

وبشأن الأهمية العملية لهذا البحث فإن نتائجه يمكن أن يكون لها مردود إيجابى على كل من إدارة الشركات العائلية ومراقبى حساباتها والمستثمرين بأسهمها على السواء. ورغم كثرة دوافع البحث إلا أن أهمها دعم البحوث فى مجالى جودة المراجعة والغش بالقوائم المالية وفق منهجية علمية تتلافى عيوب البحوث التى درست، واختبرت، هذه العلاقة بإستخدام الاستقصاء كأداة لجمع البيانات.

5- حدود البحث:

يركز البحث على دراسة واختبار علاقة جودة المراجعة الخارجية (مقاسة بحجم مكتب المراجعة ومستوى التحفظ فى القوائم المالية) والغش فى القوائم المالية للشركات العائلية المقيدة فى البورصة. وبالتالى يخرج عن نطاق البحث دراسة واختبار هذه العلاقة بإستخدام مؤشرات اخرى لجودة المراجعة (بخلاف حجم مكتب المراجعة ومستوى التحفظ فى القوائم المالية) ودراسة العلاقة فى الشركات العائلية غير المقيدة، أو الشركات غير العائلية بصفة عامة، كما أن قابلية نتائج البحث للتعميم ستكون مشروطة بضوابط إختيار عينة البحث

6- خطة البحث

لمعالجة مشكلة البحث وتحقيق هدفه واختبار فرضه، فى ضوء حدوده، سوف يستكمل البحث كما يلى:

1/6- الشركات العائلية من منظور محاسبى ومهنى .

2/6- مفهوم ومحددات جودة المراجعة الخارجية فى الشركات العائلية.

3/6- مسئولية مراقب الحسابات عن كشف والتقرير عن الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية .

4/6- تحليل العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية ومنع الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية واشتقاق فرض البحث.

5/6- منهجية البحث.

6/6- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

1/6- الشركات العائلية من منظور محاسبى ومهنى .

تشكل الشركات العائلية قطاعاً هاماً، بل أساسياً، فى النشاط الاقتصادى لدول العالم الثالث. ويمكن القول أن بعض الكيانات الاقتصادية الهامة كانت فى الأساس شركات عائلية. وعلى الرغم من أهمية تلك الشركات إلا أن البحوث المحاسبية لم تكن على نفس القدر من الاهتمام بتلك الانواع من الشركات ، فحتى الان لم يتم وضع تعريف محدد وعملى للشركات العائلية، إلا أن هناك بعض المحاولات التى انطلقت فى هذا النحو، معتمدة فى الأساس على مؤشرات يمكن الحكم من خلالها على نعت الشركة بأنها عائلية أم لا(زيدان ،2012، زيدان أحمد،2011 ،2007،Brockhaus,2004، Gerisk et.al.,1997).

وفى هذا الصدد خلصت دراسة (Gerisk et.al.,1997) إلى أن الشركات العائلية تتكون من ثلاثة نظم فرعية مستقلة ومتداخلة فى وقت واحد، وهو ما يعرف بنموذج الدوائر الثلاثة، وهى الشركة ونمط الملكية والعائلة، ومن ثم فإن أى فرد فى الشركة العائلية يمكن أن يوجد فى إحدى الدوائر المختلفة. فى حين أشار (زيدان،2012) إلى أن الشركات العائلية تتكون من نظامين فرعيين متداخلين، هما نظام العائلة ونظام الشركة، ولكل منهما مبادىء وقيم وشروط عضوية وهياكل تنظيمية خاصة به. وأن المشكلات التى تعانى منها هذه الشركات فى أغلب الأحيان مرجعها أن نفس الفرد يجب أن يقوم بواجباته والتزاماته تجاه كل من هذين النظامين.

كما أشارت دراسة (Brockhaus,2004) إلى أن هناك عدة معايير يمكن بناء عليها تصنيف شركات الأعمال الى شركات عائلية، حيث تصنف الشركة بأنها شركة عائلية اذا

تأثر أكثر من فرد من افراد العائلة بقرارات الشركة أو إذا اشترك فرد، أو أكثر ،من أفراد العائلة فى إدارة الشركة، وإن كان البعض حدد نسبة المشاركة بأنها يجب أن تتراوح بين 51% : 100%، أو مشاركة أكثر من جيل من أجيال العائلة فى ملكية وإدارة الشركة. كما اشترط البعض وجود خليفة لمؤسس الشركة حتى توصف بأنها شركة عائلية ، حيث يكمن التحدي الرئيسي، بالنسبة للمؤسسين، في تقرير كيفية تحقيق استدامة شركاتهم العائلية، من خلال ضمان من يخلفهم فيها، بينما اتجهت دراسة (أحمد، 2007) الى وضع تعريف للشركات العائلية بأنها *"تلك التى تكون مملوكة بصفة أساسية لفرد، او مجموعة من الافراد، ينتمون الى عائلة بعينها، ويقومون بإدارتها من أجل تحقيق منافع حالية ومستقبلية وذلك لمصلحة هذه العائلة"*. وأن تلك الشركات تتمتع بمجموعة من الخصائص والسمات، التى تجعلها ذات طبيعة خاصة عن غيرها من شركات الأعمال الأخرى. وأهم هذه السمات نمو تأثير الإعتبارات الشخصية فى إتخاذ القرارات، خاصة المتعلقة بالموارد البشرية، كما تتميز القرارات الإدارية بالمرونة الكافية، وتعكس الأحوال العائلية حركة الأعمال فى هذه الشركات ، وأخيراً زيادة درجة الولاء التنظيمى.

أما دراسة (زيدان،2011) والتى تعد من أهم الدراسات التى تناولت الشركات العائلية فى مصر، بشيء من النقد والتحليل، حيث اجريت على عينة من 137 شركة من الشركات العائلية المقيدة فى البورصة المصرية، تمثل قطاعات مختلفة تجارية وصناعية وخدمية، فقد أشارت إلى أن إدارة الشركات العائلية المصرية تحرص على مشاركة أفراد العائلات[2] ،المالكة لهذه الشركات، كما أن عائلات تلك الشركات تتجه الى فرض سيطرتها العائلية على إدارة أعمال وأنشطة شركاتها، حالياً ومستقبلاً على حد سواء.

كما أوضحت بعض الدراسات (زيدان، Chua. Et . Aoi et al.,2015, 2015 al.,1999) أن هناك عدة مداخل يمكن الاستناد اليها فى تعريف الشركات العائلية، حيث أشار (Chua. Et al.,1999) الى ان هناك مدخلان يمكن من خلالهما تحديد

---

[2]أسست المنظمة العربية للتنمية التابعة لجامعة الدول العربية اول وحدة للشركات العائلية فى الوطن العربى وذلك عام 2001 لتقوم بدور تأهيل وتقديم الدعم الفنى والتوعية لأصحاب الشركات العائلية والأجيال المتعاقبة بها (زيدان ، 2012)

الشركات العائلية، المدخل الاول هو مدخل عناصر المشاركة العائلية فى إدارة الشركة، والذى يفترض أن مشاركة العائلة فى إدارة الشركة يعد شرطاً ضرورياً لكون الشركة شركة عائلية، ويطلق عليه المدخل المبنى على الهيكل، أما المدخل الثانى فهو مدخل جوهر المشاركة العائلية، والذى يقوم على تتبع سلوك العائلة تجاه استمرار، والسيطرة العائلية على الشركة، وذلك من خلال تعيين أفراد العائلة فى المناصب الادارية العليا فى الشركة، أو ما يعرف بالمدخل المبنى على النية.

وقد جاءت دراسة (Aoi et al.,2015) متفقة مع الداسة السابقة، وأشارت أيضا الى وجود مدخلا ثالثٌ وهو مدخل التعريف المتدرج، والذى جمع المفهوم الواسع لتعريف الشركات العائلية، الذى يركز على الرقابة القانونية للتصويت فى مجلس الإدارة ، والمفهوم المتوسط، والذى يعتمد بالاضافة لما سبق على المشاركة العائلية المباشرة فى العمليات اليومية للشركة (زيدان، 2015)، وأخيراً المفهوم الضيق والذى يرتكز على مشاركة اكثر من جيل من أجيال العائلة فى إدارة الشركة .

واما دراسة (lian et al.,2016) فقد حاولت تطبيق مفهوم نظرية الوكالة فى الشركات العائلية حيث أشارت الى ان نظرية الوكالة ظهرت نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة فى الشركات، حيث تقوم هذه النظرية على افتراض مؤداه ان القائمين على إدارة الشركة يتمتعون بقيم وأهداف تختلف اختلافاً كبيراً عن قيم وأطراف حملة أسهم هذه الشركة، ومن ثم فإن إختلاف الأهداف يحتم إختلاف الأولويات لكل طرف عن الآخر. إلا أن هذه النظرية تفترض أيضا أن الهدف الرئيسى لمديرى الشركة هو إدارة الشركة بما يحقق تعظيم ثروة الملاك، إلا أن الواقع يشير إلى ان المديرين، باعتبارهم وكلاء عن حملة الأسهم، يمكن ان يتخذوا من القرارات والتصرفات ما قد يتعارض مع تحقيق هدف تعظيم ثروة الملاك، ومن هنا تنشأ مشكلة الوكالة فى معظم شركات الأعمال، إلا أن الشركات العائلية تعد النموذج المثالى، والتى تتوافق فيه أهداف أصحاب الشركة مع القائمين على إدارتها.

ويري (زيدان ، 2012) ضرورة فصل ملكية رأس المال عن الإدارة حتى تستمر الشركات العائلية وتجنب الاثر السلبى، الذى قد ينشأ بسبب إختلاف أصحاب الشركة العائلية ،كذلك ينبغى ادخال شركاء جدد فى راس مال الشركة، مع احتفاظ العائلة بنسب السيطرة المطلوبة، رغبة فى تجديد الفكر والدماء داخل الشركات العائلية .

وقد حظيت الشركات العالية بقليل من الاهتمام من جانب البحوث المحاسبية، الا فيما يتعلق بدراسة أثر هيكل الملكية العائلية على درجة الإفصاح الاختيارى، فمنهم (Chen et al.,2008;Nekhili et al.,2012;أحمد،2015) من أيد التأثير الإيجابى للملكية العائلية على درجة الإفصاح، وذلك رغبة فى تخفيض تكلفة رأس المال[3]، وهو ما أكدته دراسة (Chen et al.,2008). كما أن الشركات العائلية أكثر عرضة لتقديم تحذيرات، أو أخبار سيئة، عن الأرباح، ولكنها أقل احتمالا لتقديم توقعات بالأرباح. وأن ذلك يعنى اتجاه هذه الشركات الى الاحتفاظ بمستوى عالى من التحفظ فى القوائم المالية مقارنة بالشركات غير العائلية . وجاءت هذه النتيجة متسقة مع انخفاض تماثل المعلومات بين المالكين والمديرين في الشركات العائلية، وأن المخاوف من التكلفة المحتملة لتوفير المعلومات تتجه بالإدارة الى التحفظ فى القوائم المالية . وأما دراسة (Nekhili et al.,2012) فقد اختبرت العلاقة بين نوع الملكية والإفصاح عن أنشطة البحوث والتطوير، وذلك على 84 شركة من الشركات الفرنسية. ووجدت تلك الدراسة أن هناك علاقة طردية بين الملكية العائلية وبين درجة الإفصاح عن تلك الانشطة، ولكن بدرجة أقل من الشركات غير العائلية. ويرى الباحث أن ذلك قد يكون بدافع الحصول على تمويل، وتحقيقا للهدف الاساسى للشركات العائلية من حرصها على استدامة هذا النوع من الشكات واستمرارها. وجاءت دراسة (أحمد، 2015)مؤيدة لتلك العلاقة الايجابية شرط تركز الملكية العائلية (مليجى ، 2013). ومنهم من أيد وجود علاقة عكسية بين الملكية العائلية وبين درجة الإفصاح (Chau&Gray,2002;Arshad et al.,2011,

---

[3] يقصد بتكلفة رأس المال Cost of Capital : الحد الأدنى للعائد المتوقع تحقيقه من قبل موردي عناصر رأس المال، وهم المستثمرين والدائنين. وتستخدم تكلفة رأس المال فى اتخاذ القرارات الاستثمارية، حيث يجب أن لا يقل العائد المتوقع لأي فرصة استثمارية عن تكلفة رأس المال اللازم لتمويلها .(Core et al.,2015)

(Haddad et al.,2015; Yaghoobi et al.,2016) وفى هذا السياق فقد توصلت دراسة (Arshad et al.,2011) إلى أن الشركات العائلية فى ماليزيا، والمقيدة فى بورصة الاوراق المالية، تتجنب الإفصاح عن المعلومات بصورة تفصيلة، وذلك حفاظا على الوضع التنافسى لها، وهو ما جاء مؤيدا لدراسة (Chau&Gray,2002) والتى أجريت ايضا على الشركات العائلية فى هونج كونج وسينغافورة. ويري الباحث أن هذه النتائج تعكس التقارب الاقتصادى بين دول كل من الدراستين. وجاءت دراسة (Haddad et al.,2015) مؤيدة للدراسة السابقة للعلاقة السلبية بين الملكية العائلية و درجة الإفصاح، التى اختبرت تلك العلاقة فى الشركات المدرجة فى االبورصة العمانية، وهو ما سبق وان اختبرته دراسة (Chau&Gery,2002) حيث توصلت الى ان الشركات العائلية لديها مستوى منخفض من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية نتيجة لتركز الملكية فى الشركات العائلية مقارنة بغير العائلية وذلك فى بيئة الأعمال فى سنغافورة.

هذا من منظور المحاسبة المالية، أما من المنظور المهنى فقد اتفقت العديد من الدراسات (Hope&Langli,2010;Khalil et al.,2011;Chadegani et al.,2011) على أن هذه الشركات لها ظروفها الخاصة وهى بصدد تعيين مراقب الحسابات، لأن طبيعة الملكية، وعدم الفصل الكامل بين الملكية والإدارة تخديدا، تجعل الحرص على تعيين مراقب حسابات ذى جودة قراراً ادارياً فى المقام الأول، على عكس الشركات غير العائلية. كما خلصت دراسة (سلطان،2015) إلى أن مرونة الإفصاح فى الشركات العائلية وزيادة مستوى الإفصاح الإختيارى لديها سيعمل على زيادة مجال المراجعة ، وهو ما يدفع ملاك تلك الشركات الى إسناد مهمة المراجعة لمكاتب مراجعة كبيرة ذات جودة وليس مكاتب صغيرة.

ويرى الباحث أن الشركات العائلية رغم تنوع أنشطتها إلا أنها تشترك جميعاً فى كونها نظام يقوم على أسس مشتركة للنظام العائلى ونظام الشركة، وأن نجاح تلك الشركات يعتمد فى الأساس على التوازن والتوفيق بين هذين النظامين. كما يرى الباحث أن المفهوم الضيق، والذى يعتمد على مشاركة افراد العائلة فى إدارة الشركة هو أكثر

تحديداً لتعريف الشركات العائلية مقارنة بالمفهوم الواسع والمتوسط . ويخلص الباحث كذلك، إلى عدم جود اتفاق على تعريف محدد للشركات العائلية[4]، سواء على المستوى القانونى. او على مستوى الممارسة العملية، وسيأخذ الباحث بمعيار المشاركة فى مجلس الإدارة كمعيار لتصنيف شركات الأعمال الى شركات عائلية، باعتباره أكثر المعايير القابلة للتطبيق والملائمة لبيئة الأعمال المصرية.

2/6 : مفهوم ومحددات جودة المراجعة الخارجية فى الشركات العائلية.

حظى مفهوم جودة المراجعة Audit Quality باهتمام بالغ على المستويين الأكاديمى والمهنى، وهو ما انعكس جليا فى الدراسات السابقة ومعايير الممارسة المهنية، إلا أنه ما زال الحال كما هو فى الشركات العائلية، فلم يتم حتى الآن وضع تعريف محدد لجودة المراجعة، لكن هناك العديد من المحاولات.

بداية فقد فرقت الإرشادات بين مصطلح **جودة المراجعة ورقابة الجودة Quality Control وتأكيد الجودة Quality Assurance**, فرقابة الجودة تعنى السياسات والإجراءات والتى توضع للتحقق من أن أعمال المراجعة تتم بجودة، والتحقق من وجود إجراءات رقابة مناسبة على الجودة، مع التأكد من صحة تنفيذ تلك الإجراءات، والبحث فى الطرق التى تحسن من إجراءات رقابة الجودة. ويتم تنفيذ إجراءات تأكيد الجودة بعد إنتهاء كافة إجراءات المراجعة، للتأكد من صحتها (لأغراض المتابعة Follow up) ويمكن اعتبار كلا من رقابة الجودة وتأكيد الجودة بمثابة إدارة الجودة Audit quality management لخدمة المراجعة، للتأكد من أن كافة الخدمات والأنشطة الرئيسية لمكتب المراجعة تتسم بالجودة العالية (INTOSAI, 2004).

---

[4] باستعراض قانون الشركات رقم 159 لسنة 81 أنه لا يوجد تصنيف قانوني للشركات العائلية، حيث أن كافة أنواع الشركات المذكورة على سبيل الحصر في القوانين المنظمة لأعمال الشركات فى مصر لا تتضمن مصطلح يسمى الشركات العائلية، وإنما تتخذ الشركات صيغا قانونية محددة منها المشروع الفردي وشركة المساهمة العامة وشركة المساهمة المقفلة والمشروع ذات المسئولية المحدودة وشركة التوصية بالأسهم وشركة التوصية البسيطة وشركة التضامن وغيرها.

ويمكن القول أن مفهوم الجودة، بهذا المعنى، يختلف باختلاف وجهة نظر الأطراف أصحاب المصالح . حيث يمكن تقسيم مفهوم الجودة الى(PCAOB,2013) :

- المفهوم العام : ويتحدد من خلال مخرجات المراجعة، حيث يمثل وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية. ويرى أصحاب هذا المستوى أن جودة المراجعة تتمثل فى خصائص الرأى المهنى لمراجع الحسابات والذى يحقق إشباعاً لاحتياجاتهم، وذلك فى ظل القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة.
- المفهوم التشغيلى : ويتحدد من خلال مدخلات المراجعة، حيث يمثل وجهة نظر المراجعين القائمين بأداء التكليف Engagement ويعبر عنه بمدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعة ومدى قدرته على اكتشاف الغش فى القوائم المالية.

وأضافت دراسة (سرودك و رحمانى، 2014) أنه لم تتفق معظم الدراسات على مفهوم موحد يمكن الاعتماد عليه لجودة المراجعة، حيث اعتمد الباحثون على أكثر من معيار، فمنهم من ربط جودة المراجعة باحتمال إكتشاف الغش فى القوائم المالية، ومنهم من ربط بينها وبين الالتزام بمعايير الممارسة المهنية، ومنهم من استند الى منظور تخفيض خطر المراجعة كمؤشر لجودة المراجعة. كما أشارت الدراسة الى أن هناك اختلافاً فى مستويات الجودة، بحسب اختلاف أعمال المراجعة.

ويمكن أيضا تعريف جودة المراجعة على انها إحتمال قيام المراجع باكتشاف، والإفصاح عن، التجاوزات فى النظام المحاسبى للعميل. ويمكن قياس جودة المراجعة بأحد مدخلين، الأول يتعلق بقياسها بشكل غير مباشر من خلال التركيز على الارتباط بين جودة المراجعة وعوامل أخرى مثل (أتعاب المراجعة – مقاضاة مراجع الحسابات – إدراك العميل لجودة المراجعة ... إلخ) وذلك على أساس صعوبة ملاحظة مستوى جودة المراجعة، أما المدخل الثانى لقياس جودة المراجعة فيركيز على عوامل ترتبط بعلاقة مباشرة بجودة المراجعة مثل الأخطاء التى إرتكبها المراجعون، أو الأخطاء المتعلقة

بالالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP وذلك بالاعتماد على فحص أوراق العمل (PWC,2015).

وقد فرق البعض بين جودة المراجعة المدركة Perceived Audit Quality وجودة المراجعة الفعلية Actual Audit Quality ، حيث تقوم جودة المراجعة المدركة على مدى إدراك ووعى مستخدمي القوائم المالية، في حين أن جودة المراجعة الفعلية تشير إلى مدى قدرة المراجع على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات المحاسبية (Brownet al., 2016)

وقد خلصت دراسة (Effiok & Bassey,2015) إلى أن جودة المراجعة تتكون من مكونين أساسيين هما، سمعة المراجع (والتى تعتمد على المستوى المدرك Perceived لكفاءة واستقلالية المراجع)، قوة المتابعة التى يقوم بها المراجع Auditor Monitoring Strength وتتأثر بنفس العوامل التى تؤثر فى سمعة المراجع، بحيث تؤثر سمعة المراجع فى مصداقية المعلومة Information Creditability، أما قوة متابعة المراجع فتؤثر فى جودة المعلومات، وكلا من جودة ومصداقية المعلومات يؤديان فى النهاية، إلى سلامة وصحة القوائم المالية. أو هناك عدد من المسببات لوجود طلب على جودة المراجعة وهى (إستيراتيجيات خطر العميل– وجود تعارض فى المصالح فى ظل علاقات الوكالة Agency Conflicts– استراتيجيات إدارة الخطر التى يطبقها المراجع– أتعاب المراجعة).

وقد قسمت دراسة (صالح& محمد، 2013) الآراء حول مفهوم جودة المراجعة إلى ثلاثة اتجاهات. الاتجاه الأول؛ ويمثل الاتجاه المهني الذي تتبناه المنظمات المهنية، والاتجاه الثاني يتمثل في ربط جودة المراجعة بقدرة المراجع على اكتشاف الغش والأخطاء، والاتجاه الثالث يتمثل في ربط جودة المراجعة بتحقيق أهداف كافه الأطراف المعنية بالمراجعة. وقدمت الدراسة تعريفا لجودة المراجعة بأنها "*أداء المراجعة بكفاءة وفعالية وفقاً*

لمعايير المراجعة وآداب وقواعد السلوك المهني ومعايير الرقابة على جودة المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل على تحقيق وتلبية أهداف ورغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية من خلال التنمية المهنية المستمرة.[5]"

ونظراً لعدم اتفاق الكتاب علي مفهوم واحد لجودة المراجعة ، وصعوبة ملاحظة وتحديد المستوى الحقيقي لجودة المراجعة ، فقد استخدم الباحثون العديد من المؤشرات غير المباشرة لقياس الجودة المدركة كبديل لقياس الجودة الحقيقية والتي تتمثل فيما يلي : حجم مكتب المراجعة ، عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب، صدق تقارير المكتب، خبرة المكتب بالصناعة ، المنافسة بين مكاتب المراجعة، عدد الساعات التي تم إنجاز المراجعة خلالها ونسبة الأتعاب من شركة العميل إلي إجمالي أتعاب مكتب المراجعة (نور، وآخرون،**2007**).

واهتمت العديد من الدراسات ببعد آخر لجودة المراجعة (الجودة على مستوى الفحص) (Sawan, N., & Alsaqqa.,2013;Choi et al.,2010 فقد ألقت دراسة (Choi et al.,2010) الضوء على جودة عملية مراجعة الشركات المسجلة، وذلك من خلال فحص 316 تقرير فحص لشركات صغيرة (عدد عملاء أقل من 100) حتى تاريخ 13

---

5 نتيجة للاهتمام المتزايد فى الأونة الاخيرة بجودة المراجعة بصفة عامة ، و جودة الأحكام المهنية باعتبارها نقطة الانطلاق لجودة المراجعة بصفة خاصة ، فقد قامت الهيئة العامة للرقابة المالية ، الهيئة العامة لسوق المال و وزارة الاستثمار فى مصر ، بإصدار العديد من القرارات و المعايير لضمان هذه الجودة و أهمها القرار رقم 33 لسنة 2009 و الذى يؤكد على ضرورة إستيفاء مكتب المراجعة شروط القدرة والملاءة المهنية و مكوناتها الثلاث ، التى تشمل ؛ (أ) وجود فرق عمل تتوفر لديها المهارات و المعرفة الاساسية اللازمة و التى تساعد مراجعى الحسابات على اتخاذ افضل القرارات و إصدار أدق الأحكام المهنية ، بما يساهم فى القيام باعمال المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة و الفعالية بما يحقق الجودة ، و التى يعتقد الباحث ايضا أنها لا تتحقق الا فى ظل (ب) وجود نظام متكامل يشمل سياسات و اجراءات التحقق من الجودة و يضمن أيضا استمرار الفعالية و الكفاءة من خلال التركيز على اكتساب المهارات و المعارف اللازمة لتحقيقها عن طريق (ج) التدريب و التعليم المستمر ، حيث يفترض ان زيادة درجة الوفاء بتلك المتطلبات يزيد من درجة الملاءة المهنية لدى مكتب المراجعة ، بما ينعكس على جودة الأحكام المهنية التى يصدرها مراجعو الحسابات ، الذين ينتمون لتلك المنشآت (الهيئة العامة لسوق المال، 2009).

يونيو 2006، وتوصلت الدراسة إلى دليل عملى على أن أوجه القصور، أو الفشل، فى عمليات المراجعة تزداد فى مكاتب المراجعة الأصغر حجماً (عدد أقل من المهنيين فى مكتب المراجعة وعدد متزايد من عملاء المراجعة) والتى تنمو بشكل أكبر من معدل نمو مكاتب المراجعة التى لا يوجد بها قصور فى أداء الخدمات المهنية. وقد أشارت نتائج دراسة (Sawan, N., & Alsaqqa.,2013) إلى وجود علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة ,وهو ما سبق وأن أيدته دراسة (عبد الهادي : 2000) و التي توصلت إلى وجود علاقة ايجابية بين حجم مكاتب المراجعة فى مصر، ممثلة بعدد المراجعين العاملين في المكتب، وجودة المراجعة, وأن ذلك يرجع إلى تطبيق تلك المكاتب لمعايير الرقابة على الجودة. كذلك توصلت دراسة (حسنين و قطب :2003) إلى أن حجم مكتب المراجعة يعتبر أحد الخصائص ذات التأثير على جودة المراجعة . وبالرغم مما توصلت إليه هذه الدراسة، ودراسات أخرى مماثلة من نتائج، إلا أن هناك من يرى أن جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط وإنما ترتبط أيضا بالمكاتب الصغيرة , على افتراض أنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب المراجعة الصغيرة عديمة الجودة (Eilifsen & Knivsfla,2016).

وفى نفس السياق فقد عززت دراسة (Al-Ajmi, 2009) الدراسات السابقة، وذلك باختبار العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، وذلك على عينة من الشركات فى البحرين. وتوصلت الدراسة الى ان المكاتب الاكبر حجما هى بالطبع أكثر شهرة، ومن ثم تتمتع باستقلالية أكبر، كما انها تقدم جودة مراجعة أفضل من مثيلاتها الأصغر حجما .

أيضا وفيما يتعلق بحجم مكتب المراجعة، كأحد مؤشرات الجودة أشارت العديد من الدراسات (Lennox, 1999; Zhou & Elder, 2004; Fernando et al.,2008; Chang et al.,2008;Cano-Rodriguez,2009;Lai,2009;Lin& Hwang,2009) إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة. حيث توفر مكاتب المراجعة كبيرة الحجم خدمات المراجعة بجودة أعلى، كما توفر مصداقية أكبر لقوائم وتقارير العميل المالية مقارنة بمكاتب المراجعة صغيرة الحجم (Lennox, 1999).

وفي هذا المجال يرى بعض الباحثين أن احتمال إكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية (مفهوم جودة المراجعة عند البعض) يزداد عند قيام إحدى مكاتب المراجعة الكبرى بالمراجعة مقارنة بقيام منشآت مراجعة أخرى أقل حجماً بالمراجعة، و برروا تلك النتيجة بأن مكاتب المراجعة الكبرى تمتلك إمكانيات وتقنيات كبيرة، ولها القدرة على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من مكاتب المراجعة الأقل حجماً، مما ينعكس إيجابياً على جودة المراجعة المنجزة بواسطة المنشآت الكبرى (نور وآخرون، 2007، عيسى، 2008). وبالتالي فإن مكاتب المراجعة الأربع الكبار بأمريكا تقدم خدمات المراجعة بجودة عالية، لأنها أكثر إصداراً لتقارير المراجعة المتعلقة باستمرار شركة العميل، كما أن سلوك عمليات إدارة الأرباح لعملائهم أقل حدة (Francis & Yu, 2009).

كما يرى (Fan & Wong, 2005) أن المستثمرين يعتقدون أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى (Big 4) في أمريكا تتمتع بدرجة عالية من الجودة، نظراً لما يتوافر لها من خبرة ومزايا تكنولوجية ووجود تدريب متخصص، وفحص الزملاء[6]. كما أن مكاتب المراجعة الخمسة الكبار في هونج كونج أكثر قدرة على الحد من Constrain عمليات إدارة الأرباح لعملائها، مقارنة بمكاتب المراجعة الأخرى، وبصفة خاصة للشركات ذات فرص الاستثمار المرتفعة (Lai, 2009).

كما رأت دراسة (Fuerman, 2009) أنه كلما كانت المراجعة تتم من خلال عدد محدود من المراجعين (2-9) كلما انخفضت جودة المراجعة، ومن ثم فإن المراجعة الفردية تمثل تهديداً أكبر لجودة المراجعة. وأخيراً أكدت دراسة (Al-Ajmi, 2009) على أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم توفر خدمات المراجعة بجودة أفضل، وتكون مستقلة عن إدارة الشركة محل المراجعة، وذلك مقارنة بمكاتب المراجعة صغيرة الحجم.

واستهدفت دراسة (مجاهد، 2001) وضع اطار لتقييم جودة المراجعة. وتوصلت الى أن أهم الخصائص، والعوامل، التى تؤثر فى جودة المراجعة تتمثل فى؛ حجم مكتب

---

[6] يقصد بفحص الزملاء Peer Review: فحص أعمال نظراء المراجعة للتحقق من جودة عملية المراجعة ويشمل مراجعة النظام ، مراجعة الارتباط، مراجعة التقرير (Reinstein & Apostolou.,2015)

المراجعة، وحجم شركة العميل، وأتعاب المراجعة، واستمرارية المراجع مع العميل، وساعات المراجعة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، ومدى وجود لجان للمراجعة فى الشركة محل المراجعة. ويرى (صالح ومحمد، 2013) أنه يمكن تعريف جودة المراجعة تعريفاً يحمل فى طياته الجوانب المختلفة لجودة المراجعة؛على أنها: أداء المراجعة وفقاً للمعايير المهنية وقواعد وآداب سلوك المهنة بما يؤدى إلى زيادة احتمال اكتشاف المراجع للتحريفات الجوهرية فى القوائم المالية والتقرير عنها بما يحقق أعلى قدر ممكن من إشباع الاحتياجات المختلفة لجميع الأطراف المعنية.

وقد أكدت دراسة (Piot, 2001) على أن العديد من الدراسات المحاسبية في مجال جودة المراجعة، وفرت أدلة تجريبية على وجود علاقةٍ إيجابية بين شهرة المراجع وجودة أعمال المراجعة. وفي هذا الشأنَ أيضاً، خلصت دراسة (Khurana & Rama, 2004) إلى أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبار في الولايات المتحدة الأمريكية تقدم خدمات المراجعة بجودة مرتفعة، وذلك لحماية سمعتها التجارية، ولتجنب تحمل تكاليف المقاضاة. ومن ثم ينظر لمكتب المراجعة الكبيرة على أنها أكثر شهرة وسمعة من غيرها، وتعتبر سمعة مكتب المراجعة جزء من رأس المال الذي ينبغي الحفاظ عليه، وبالتالي ينظر المساهمون، وأصحاب المصالح الأخرين إلى سمعة المراجع باعتبارها آلية تحمي مصالحهم واستثماراتهم داخل الشركة (Piot, 2005).

كما أن المراجعين الأعلى جودة يكونون أكثر تفضيلاً للتقرير بشكل مستقل للحد من تهديدات خسائر السمعة (Raymond, 2005). وتوافقاً مع نتائج الدراسات السابقة، فقد أكد مجموعة من الباحثين على أن الحفاظ على سمعة وشهرة المراجع هو السبب الجوهري لجودة المراجعة (Weber et al., 2008). وبالتالي فإن السمعة الطيبة لمكتب المراجعة واختيار المراجع الكفء تعد آليات بديلة لمصداقية المعلومات المالية لمستخدميها (Kitching, 2009).

ورغم اتفاق بعض الدراسات على أن الالتزام بمعايير المراجعة، يعد من مؤشرات جودة المراجعة، إلا أن الباحث يرى أن معايير المراجعة لم تتضمن أى عقوبات لمخالفة الالتزام بتلك المعايير ، كما يرى الباحث أن عدم وضوح، بل وغموض بعض معايير المراجعة قد

يكون سببا فى إجماع الدراسات على عدم وضع تعريف لجودة المراجعة بدلالة الالتزام بالمعايير، وهو ما دفع الهيئات المهنية للقيام بمشروع الوضوح Clarity لتنقيح وتحسين تلك المعايير. كما يري الباحث أن الالتزام بالمعايير، كمؤشر لجودة المراجعة، هو مقياس يشوبه العيوب، لأن عدم الالتزام بمعايير المراجعة لا يعنى أداء المراجعة بمستوى جودة أقل ، كما أن الالتزام بالمعايير لا يعد دليلا قاطعاً على الجودة ، فوجود فجوة فى معايير المراجعة، كجزء من فجوة التوقعات، قد يكون من أسباب قصور المعايير فى معالجة بعض القضايا الهامة، كالقضايا المتعلقة بالاستدامة والحوكمة .

وتأكيداً على أهمية سمعة المراجع في التقليل من حدة عدم تأكد المعلومات المالية لأسهم الشركات المسجلة في أسواق المال، قامت دراسة (Autore et al., 2008) بتحليل واختبار العلاقة بين درجة عدم تأكد المعلومات المالية وأسعار أسهم هذه الشركات من جهة، وسمعة مكتب المراجعة لهذه الشركات من جهة أخرى، وذلك بالتطبيق على كل من عملاء شركة Arthur Andersen بعد انهيارها سنة 2002 وعملاء المنشآت الاربعة الكبار الأخرى بالولايات المتحدة الأمريكية. وخلصت الدراسة إلى أن العملاء الأعلى بشأن عدم تأكد وأسعار أسهمهم مرتفعة كانوا أكثر انهيارا مقارنة بالعملاء الأقل فى عدم التأكد، وذلك لأن أسواق رأس المال تعتمد بشدة على سمعة المراجع الخارجي عندما تكون المعلومات المتوافرة عن الشركة محل المراجعة تتسم بعدم تأكد عالي، ومن ثم فإن قيمة المراجعة تكون كبيرة عندما يصعب تحديد قيمة الشركة.

وعن مؤشر مدة الارتباط مع العميل[7] كأحد مقاييس الجودة، فقد زاد الاهتمام بموضوع استقلال المراجع الخارجي بصفة عامة، وموضوع التدوير[8] الدوري للمراجعين بصفة خاصة، نتيجة فشل العديد من شركات الأعمال في الآونة الأخيرة (Ruiz-Barbadillo et al., 2006).

وفي هذا الشأن، أكدت عدد من الدراسات مثل (Arel et al., 2006، Turner et al., 2008، Lu& Sivaramakrishnan, 2009) على أن طول مدة ارتباط المراجع

---

[7] تقاس مدة ارتباط المراجع مع عميله بعدد سنوات احتفاظ العميل بنفس المراجع (Myers et al., 2003).

[8]

مع عميله يعد عاملاً إيجابياً لجودة أعمال المراجع، وذلك لأن أثر منحنى التعلم يعطي المراجع ميزة نسبية فى اكتشاف الأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية، وبالتالي زيادة جودة المراجعة. ويؤيد هذا الاتجاه أيضاً، دراسة (Beck & Wu, 2006) التي خلصت إلى أنه مع مرور وقت المراجعة، وكذلك أداء المراجع للعديد من خدمات المراجعة للعميل، تتراكم لديه معرفة أكبر عن هذا العميل، وبالتالي يكون لديه خلفية ووقت كاف عن العميل، ومن ثم تتم خدمة المراجعة بجودة عالية نتيجة أثر التعلم Learning Effect. وحديثاً، خلصت إحدى الدراسات إلى أن طول مدة ارتباط المراجع مع العميل ترتبط بالمراجعة عالية الكفاءة Higher Audit Efficiency من خلال تخفيض تأخر أعمال المراجعة[9] Shorter Audit Delays (Lee et al., 2009).

كما أوضحت دراستا (Wooten, 2003، Lennox, 2009) أنه عند قبول المراجع لعميل جديد فإنه يحتاج إلى وقت لفهم بيئة أعمال هذا العميل، وخلال الفترات الأولى من العلاقة يكون المراجع عرضة لعدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية، إلا أنه مع طول مدة هذه العلاقة يكتسب قدرة أكبر على فهم مخاطر العميل وعمل أنظمته، ومن ثم يكون أكثر قدرة على تعديل عمليات وإجراءات المراجعة لاكتشاف الأخطاء الهامة (وهو ما يعرف بجودة المراجعة عند البعض). وفي اتجاه أخر لتدعيم طول مدة ارتباط المراجع مع العميل، خلصت إحدى الدراسات إلى أن تكاليف تدوير المراجعين تزداد بالبلدان ذات البيئات القانونية الصارمة Stringent مقارنة بالبلدان ذات البيئات القانونية المتساهلة Lax (Kallunki et. al., 2007). وأخيراً، دعمت نتائج دراسة (Tan & Lim, 2009) النتائج السابقة، حيث خلصت إلى أن اعتماد الشركة على مراجعين متخصصين في مجال صناعتها[10] مع طول مدة الارتباط معهم يزيد من جودة المراجعة.

---

[9] يعرف تأخر تقرير المراجعة Audit Report Lag: بأنه الفترة الزمنية المحصورة بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ تقديم مراجع الحسابات لتقريره (Mitra,2015).

[10] يقصد بالتخصص الصناعى للمراجع Auditor Industry Specialization : المعرفة المنظمة والمتخصصة فى مجال محدد، حيث يتم الاستثمار فى تدريب فريق عمل التكليف، وتطوير مهارتهم فى هذا المجال، ويقاس من خلال الحصة السوقية لمكتب المراجعة لكل قطاع من قطاعات سوق المراجعة . (Bills et al.,2014)

وعلى الجانب الأخر، تشير بعض الدراسات إلى أن طول مدة ارتباط المراجع مع عميله يترتب عليها جودة مراجعة منخفضة، فالمراجع مع طول فترة العلاقة يصبح أكثر ارتياحاً Comfortable لعميله، وبالتالي لا يعدل إجراءات المراجعة بما يتلاءم مع تغيرات بيئة الأعمال، وما يرتبط بها من مخاطر، ومن ثم يصبح أقل تشككاً واجتهاداً في جمع أدلة المراجعة (Wooten, 2003). لهذا فإن تغيير المراجع الخارجي ضرورة للحد من منافع ظاهرة شراء الرأي Opinion Shopping من جانب الشركة محل المراجعة، لأن هذه الظاهرة تضعف كل من استقلال المراجع وجودة المراجعة (Lu, 2006).

كما أكدت بعض الدراسات أيضاً على النتيجة السابقة، فعلى سبيل المثال خلصت دراسة (Gunny et al., 2007) إلى أن طول مدة الارتباط بين مكتب المراجعة وعميلها يهدد جودة المراجعة، لأنه يترتب عليه الرضا بالذات من قبل المراجع، فضلاً عن استخدامه إجراءات مراجعة أقل قوة، إلى جانب زيادة ثقة المراجع في العميل. ومن ثم توجد علاقة سلبية بين طول مدة تقديم خدمة المراجعة وجودة المراجعة (عيسى، 2008).

وتوافقاً مع الاتجاه السابق، ترى دراسة (Lu & Sivaramakrishnan, 2009) أن التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة Mandatory Audit Firm Rotation (MAR) يجبرها على بذل مجهود غير عادي Extra Effort لرفع كفاءة مراجعتها Auditing Clean up، وبالتالي ستكون هذه منفعة تغيير المراجع أشمل مقارنة بمنحنى تعلم المراجع القديم. كما أكدت دراسة (Kim & Yi, 2009) على أن التغيير الإلزامي للمراجعين يدعم جودة المراجعة والثقة في التقارير المالية. ونتيجة أهمية تغيير المراجعين الخارجيين في تفعيل آليات حوكمة الشركات، فإن دراسة (Lin & Liu, 2009) خلصت إلى أنه من الضروري تغيير المراجعين من خلال تشريع ملزم، وذلك لبيئة ممارسة مهنة المرجعة بالصين.

كذلك تؤكد العديد من الدراسات (Lee et al., 2006، Li, 2007، Chang et al., 2008) في مجال المراجعة على وجود علاقة ايجابية بين تحفظ المراجع الخارجي وجودة المراجعة، فعلى سبيل المثال؛ خلصت دراسة (Lee et al., 2006) إلى أن المراجعين

في مكاتب المراجعة الستة الكبار في استراليا أكثر تحفظاً[11] (أدائهم المهني أكثر جودة) مقارنة بالمراجعين في المكاتب المراجعة الأخرى. كما قامت دراسة (Cahan & Zhang, 2006) بقياس جودة المراجعة من خلال مدى تحفظ المراجع، حيث عرفت الدراسة تحفظ المراجع؛ بأنه تفضيل المراجع للاختيارات والسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الدخل، ويرتبط هذا التفضيل بخطر التقاضي، لذلك يكون لدى المراجعين الدوافع للمطالبة بطرق محاسبية أكثر تحفظاً، لتجنب مخاطر التقاضي في المستقبل. كما يلعب المراجع الخارجي دوراً هاماً في تحديد جودة الإيرادات بالقوائم المالية، من خلال التحفظ المحاسبي، حتى لا يتعرض لدعاوى قضائية من قبل حملة الأسهم (Li, 2007). كما خلصت دراسة (Chang et al., 2008) إلى أن تحسن جودة المراجعة في تايوان كان بسبب تحفظ المراجعين وليس بسبب نظام مساءلتهم. كذلك فان دقة التقارير المالية تعد مؤشر لجودة مكتب المراجعة وتعنى دقة التقارير المالية أن تكون ذات مصداقية بحيث لا تحتوي على تحريف أو تشويه متعمد للبيانات التي تتضمنها، كما أنها خالية من أي حذف أو عدم وجود بيانات يكون لها أهميتها في التعبير عن المركز المالي الحقيقي أو نتائج أعمال الشركة (Holt & Maizer, 1999).

وقد أوضح بعض الباحثين أنه يمكن المفاضلة بين مكاتب المراجعة من ناحية الجودة على أساس صدق تقارير المراجعة الصادرة عنها، حيث يوجد ارتباط بين صدق تقارير المراجعة، بخلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية وأداء المراجعة بطريقة تؤدي إلى تخفيض التعارض في المصالح بين الملاك والإدارة، وأن إبداء رأي مراجع الحسابات في القوائم المالية- في ظل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك عن أداء الإدارة- يؤدي إلى الحد من قدرة الإدارة على تحريف القوائم المالية لإخفاء النتائج الضارة بمصالح الملاك (نور وآخرون، 2007).

ولأن تقارير المراجعة الصادقة يمكن أن تحول القوائم المالية المعدة بواسطة إدارة الشركة إلى منشورات جديرة بالثقة، ومن ثم تنتج الراحة للمستخدمين في الاعتماد على المعلومات

---

[2] استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي تقلل من الإيرادات المتوقعة (أقل تفاءل في التنبؤ بالإيرادات).

المالية (Skaerbaek, 2009). وأن جهد المراجع يؤثر بشكل مباشر في دقة تقرير المراجعة (Mayhew, 2001). ولذلك فإن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تبذل جهداً أكثر، وتصدر تقارير مراجعة أكثر دقة، مقارنة بمكاتب المراجعة صغيرة الحجم، لتوفر مصداقية أكبر للقوائم والتقارير المالية لعملائها (Lennox, 1999). ومن ثم فإن إصدار المراجعين لتقارير مراجعة معدلة (متحفظ، معاكس، الامتناع) وما تحمله من إشارات تحذيرية للمستخدمين يعد مؤشراً على جودة المراجعة المرتفعة (Lam & Mensah, 2006).

وفي مصر، خلصت دراسة (الحوشي، 2008) إلى أن قدرة المراجعين المتخصصين صناعياً على اكتشاف مقدار أكبر من الأخطاء المتخصصة المرتبطة بالصناعة تكون أعلى، بالمقارنة مع المراجعين غير المتخصصين صناعياً. وفي محاولة للحد من الأثر السلبي لقصر مدة ارتباط المراجع بالعميل وجودة الأرباح ومن ثم جودة المراجعة، خلصت دراسة (Gul et al., 2009) إلى أن العلاقة بين قصر مدة الارتباط مع العميل Shorter Auditor Tenure وضعف جودة الأرباح تكون قليلة بالشركات التي يتم مراجعتها بواسطة مراجعين متخصصين في مجال صناعة تلك الشركات، مقارنة بالشركات التي تم مراجعتها بواسطة مراجعين غير متخصصين صناعياً. وحديثاً وفرت إحدى الدراسات دليلاً تجريبياً على أن المراجع الخارجي، المتخصص في صناعة البنوك، تقلل من حدة عدم تماثل المعلومات بين إدارة البنك ومستثمريه، لأنه يدعم الثقة في المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، خاصة الإفصاح المتعلق بالمخصصات الاختيارية عن خسائر القروض (Kanagaretnam et al., 2009).

وقد أشارت بعض الدراسات إلي إمكانية استخدام الزمن المستغرق في المراجعة كمؤشر لقياس جودتها، حيث يمكن القول بوجود علاقة طردية بين الزمن الفعلي المستنفذ في المراجعة، وجودتها (نور وآخرون، 2007). وبالتالي تعتبر الساعات المبذولة من المراجع الخارجي، أثناء تأدية مهمته، متغيراً مؤثراً على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية، فكلما زادت هذه الساعات كلما زادت درجة جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية

(إبراهيم، 2008). وبطريقة أخرى، فإنه يوجد علاقة عكسية بين ضغوط موازنة الوقت وجودة المراجعة، وذلك لأن ضغوط موازنة الوقت تدفع المراجعين إلى ارتكاب سلوكيات من شأنها تخفيض جودة المراجعة (الحناوي، 2008). وللتغلب على الأثر السلبي لضغوط موازنة الوقت[12] على جودة أعمال المراجعة، فإن نتائج إحدى الدراسات الحديثة تقترح أهمية تخصيص مراجعين أكثر خبرة لتكليفات المراجعة ذات ضغوط موازنة الوقت العالية Cianci & Bierstaker, High Time Budget Pressure Engagements (2009).

ويخلص الباحث مما سبق، إلى أن عدم اتفاق الباحثين على تحديد طبيعة وعدد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة، يرجع لتعدد أبعاد مفهوم جودة المراجعة نفسه، فضلاً عن تعدد الأطراف التي تطلب هذه الجودة. كما تعد مسئولية المراجع الخارجي عاملا مشتركا فى ذلك ، نتيجة تداخل العديد من العوامل السابق الإشارة إليها ضمن أبعاد مسئولية المراجع، فعلى سبيل المثال، يعتبر تخصيص مراجعين ذوي خبرة بمجال صناعة العميل كأحد مقومات تفعيل جودة المراجعة ضمن متطلبات المسئولية المهنية للمراجع، والتي مصدرها معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً GAAS، وتحديداً المعيار الأول من معايير العمل الميداني (التخطيط والإشراف علي المساعدين)، هذا بالإضافة إلى اعتبار تحفظ المراجع، كبديل لجودة المراجعة ومخاطر المقاضاة كمقياس عكسي للجودة ،ضمن مسئولية المراجع، وتحديداً فإن قيام المراجع بالمقوم الأول(التحفظ) ومحاولة تجنب الثاني(مخاطر المقاضاة) ينبع من تهديد ضغوط المساءلة –المسئولية القانونية للمراجع.

أما فيما يتعلق بالتحفظ المحاسبى كأحد مؤشرات جودة المراجعة فقد بدأ الكثير من الكتاب (Hamdan et al.,2012;Reyad .,2012; Stergios et al., 2013;Paulo et al.,2013;Solman,2014) استخدام هذا المؤشر كمقياس لجودة المراجعة، حيث أشارت دراسة (Hamdan,2012) إلى أن التحفظ المحاسبى هو من أهم المعتقدات المحاسبية التى كانت، ومازالت محل اهتمام من الدراسات المحاسبية، لما له من تأثير

---

[12] ضغوط موازنة الوقت Budget Pressure of Audit Time : تخفيض الوقت المستنفد فى أداء مهمة المراجعة (Broberg et al.,2016)

ملموس فى تحسين درجة الملاءمة والاعتمادية على التقارير المالية المنشورة، كما أكدت دراسة (Reyad,2012) على أن جوهر الشفافية يكمن فى التحفظ المحاسبى والإفصاح عن القوائم المالية فى موعدها." ولعل هذا يرجع إلى فلسفة التحفظ المحاسبى التي تتطلب وجود درجة عالية من القابلية للتحقق للاعتراف بالاخبار السارة بالمقارنة بالاعتراف بالاخبار السيئة كالخسائر.

كما أشارت دراسة (Stergios et al., 2013) الى انه الحاجة للتحفظ المحاسبى فى التقارير المالية ارتبطت بظهور نظرية الوكالة؛ حيث أدى فصل الملكية عن الإدارة إلى استعانة ملاك الشركة وحملة الأسهم بمجموعة من المديرين المحترفين لإدارة الشركة. ومع اتجاه هؤلاء المديرين لتعظيم منافعهم الذاتية، على حساب حملة الأسهم، بدأت تفقد التقارير المالية جودتها، وتزداد مشاكل الوكالة. وعادة ما يتوقف حجم هذه المشاكل على نمط هيكل الملكية، حيث يعتبر المحدد الرئيسى لتكلفة الوكالة. فالمشاكل التى تنشأ عندما تكون الملكية مشتته تختلف عن تلك التى تنشأ عندما يكون هناك تركز في الملكية، سواء أكانت ملكية إدارية، أم ملكية مؤسسية أم ملكية كبار المستثمرين أم ملكية عائلية حيث تزداد الحاجة إلى حماية صغار المستثمرين من التصرفات الانتهازية للإدارة لسيطرتها على المعلومات المحاسبية.

وفيما يتعلق بجودة المراجعة فى الشركات العائلية فقد استهدفت دراسة (Niskanen et al.,2010) اختبار أثر وجود الشركات العائلية وجودة المراجعة مقاسة بحجم مكتب المراجعة، وذلك على عينة من الشركات العائلية فى فنلندا وأشارت الدراسة الى ان هناك وجهتى نظر، فيما يتعلق بتكاليف الوكالة ، حيث يرى الفريق الأول أنها ستكون أقل فى الشركات العائلية نظرا لان هذه الشركات تركز على البقاء على المدى الطويل وعلى السمعة الجيدة فى بيئة الاعمال، أما الطرف الاخر فيرى انه نظرا لسعى العائلة للسيطرة على الشركة، من خلال الاغلبية فى مجلس الإدارة وذلك على حساب غيرهم من أصحاب المصالح ، وهو ما يعرف بترسيخ ملكية الأسرة، مما يعنى ارتفاع تكاليف الوكالة. ووفقا

لنظرية الوكالة فإن الطلب على خدمات مراجعة ذات جودة مرتفعة سيصاحب وجود مشاكل الوكالة .

وتوصلت هذه الدراسة الى أنه كلما زادت ملكية العائلة كلما قل اللجوء لمكاتب المراجعة الاربعة الكبار، وعلى العكس كلما زادت درجة تشتت الملكية كلما زادت تكاليف الوكالة، الناجمة عن عدم تماثل المعلومات وللتغلب على أثر ذلك يتم اللجوء الى أحد مكاتب المراجعة الكبار لأداء المراجعة . ويرى الباحث ان ذلك لايعنى عدم سعى الشركات العائلية الى الحصول على خدمة مراجعة القوائم المالية بمستوى من الجودة ، ولكن قد لا تلجأ الى أحد مكاتب المراجعة الكبار لادراكها بعدم وجود المشاكل الناجمة عن الوكالة

ويخلص الباحث مما سبق الى عدم اتفاق الكتاب علي مفهوم واحد لجودة المراجعة ، وصعوبة ملاحظة وتحديد المستوى الحقيقي لجودة المراجعة ، ولذلك استخدم الباحثون العديد من المؤشرات غير المباشرة لقياس الجودة المدركة، كبديل لقياس الجودة الحقيقية والتي تتمثل فى؛ حجم مكتب المراجعة ، عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة ، صدق تقارير مكتب المراجعة ، خبرة مكتب المراجعة بالصناعة ، المنافسة بين مكاتب المراجعة ، عدد الساعات التي تم إنجاز المراجعة خلالها ، نسبة الأتعاب من شركة العميل إلي إجمالي أتعاب مكتب المراجعة، ومستوى التحفظ المحاسبى.

ويرى الباحث ان جودة المراجعة يمكن تعريفها على أنها أداء خدمة المراجعة بما يحقق إشباع احتياجات جميع الأطراف أصحاب المصالح والمستفيدة من خدمة المراجعة كل بحسب ادراكه لجودة هذه الخدمة.

3/6 مسئولية مراقب الحسابات عن كشف والتقرير عن الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية.

تعددت تعريفات الغش وأنواعه بين كتاب المراجعة. وكما جاء بالإصدارات المهنية المعنية، فإن مسئولية مراقب الحسابات عن كشفه والتقرير عنه أصبحت من الأمور الهامة، لما يضيفه ذلك من ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات التي تحتويها

القوائم المالية واعتمادهم عليها في اتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية بشكل سليم. فوفقا للمعيار الدولى (ISA No.240) فإن الغش هو تحريف متعمد من قبل واحد، أو أكثر، من بين الإدارة أو المسئولين عن حوكمة الشركة أو الموظفين أو طرف ثالث باستخدام الاحتيال للحصول على منفعة غير قانونية أو غير مستحقة. وقد يتم ذلك إما من خلال تزييف القوائم المالية أو من خلال اختلاس الأصول.

أما مصطلح الخطأ فيشير إلى تحريفات غير متعمدة في القوائم المالية، مثل الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات وفى البيانات المحاسبية والسهو أو سوء تفسير الحقائق، والتطبيق الخاطىء للسياسات المحاسبية. كما يقصد بالغش التحريف المتعمد، أو الحذف المقصود، في القوائم المالية الناشىء عن إعداد تقارير مالية مضللة Fraudulent Financial Statement أو اختلاس الأصول Asset Misappropriation. ويختلف كلا النوعين عن بعضهما البعض في أن النوع الأول يتم ارتكابه عادة عن طريق الإدارة، بغرض خداع وتضليل مستخدمي القوائم المالية ، في حين أن النوع الثاني يتم ارتكابه ضد الشركة. وفى غالبية الأحوال عن طريق العاملين او الموظفين، بينما يقصد بالأخطاء التحريف غير المتعمد في القوائم المالية (SAS No.99).

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن الغش والخطأ كلاهما تحريف للقوائم المالية، وفي حين أن االغش تحريف متعمد فإن الخطأ تحريف غير متعمد، وأن من أهم أنواع الغش تزييف القوائم المالية، واختلاس الأصول. وتعتمد التفرقة بين الخطأ والغش على حكم وخبرة مراقب الحسابات من جهة وبعض المؤشرات من جهة أخرى. وأن من أهم هذه المؤشرات زيادة حدة المنافسة وأن تكون نسبة كبيرة من دخل الإدارة العليا في صورة حوافز كنسبة من الأرباح، وانخفاض التدفقات النقدية من العمليات، ووجود مبالغ كبيرة من النقدية في حيازة الأفراد (SAS No. 99).

كما أنه غالبا ما يصاحب الغش إجراءات للتستر عليه مثل التواطؤ Collusion أو التزوير Forgery أو الحذف المتعمد لقيد عمليات، أو تقديم بيانات خاطئة، لمراقب

الحسابات. ولذلك فإن احتمال اكتشاف الأخطاء دائماً ما يكون أعلى من احتمال اكتشاف الغش وذلك لأن الغش يصاحبه عادة أعمال مصممه خصيصاً لإخفاء وجوده (ISA No.240).، بينما أشارت دراسة (Lokanan, 2015) الى ان غش القوائم المالية هو محاولة متعمدة، من قبل القائمين على الشركة، لتضليل أو خداع مستخدمى القوائم المالية المنشورة، خاصة المستثمرين، الدائنين، من خلال إعداد ونشر قوائم مالية بها تحريفات جوهرية ، كما أشارت الدراسة الى ان اسباب غش القوائم المالية قد يرجع الى ضعف هيكل الرقابة الداخلية او وجود نظام للحوكمة أقل كفاءة او نتيجة لضعف جودة المراجعة.

وقد أضاف (ISA NO.240, 2009) بعض المؤشرات الأخري الدالة على وجود عوامل خطر الغش مثل: تدهور الاستقرار المالي أو الربحية بسبب ظروف تشغيل الوحدة، أو الصناعة، مثل ارتفاع حدة المنافسة، التأثر الشديد بالتغيرات السريعة المرتبطة بالتكنولوجية أو تقادم المنتج، عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها في حين يتم الإعلان عن أرباح ومعدلات للنمو، التغيرات غير المواتية في المتطلبات القانونية أو التشريعية أو المحاسبية الجديدة، نقص الموارد البشرية في مجالات إدارة المخاطر[13] الحاسمة، وتدهور بيئة الرقابة الداخلية.

كما أضافت دراسة (Bales & Fox, 2011) عدداً آخر من المؤشرات، والتي قد تشير إلى إمكانية وجود غش مثل: (أ) وجود تغيرات سلوكية غير مبررة من بعض الأشخاص، (ب) وعدم الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة، (ج) بقاء أو استمرار الحسابات البنكية بدون تسوية لفترات طويلة، (د) تسجيل الصفقات أو التعاملات بشكل غير قانوني. (هـ) عدم كفاءة الإدارة في عمليات التخطيط والتفويض وعدم قدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعة. واضافت دراسة (Warren et al, 2015) إلى ذلك أن عدم

---

[13] يقصد بإدارة المخاطر : القيام بالانشطة الخاصة بتحديد المخاطر التى تتعرض لها الشركة وقياسها والتعامل مع مسبباتها، والاثار المترتبة عليها (Coso,2004)

وجود توافق بين مقاييسا الاداء المالية وغير المالية[14] يمكن اعتباره مؤشر لاحتمال وجود الغش.

وقد تناولت بعض الدراسات (Erickson et al,2006; Cormier& Lapoint,2006) متغير الغش كمتغير تابع، فقد اختبرت دراسة (Erickson et al,2006) العلاقة بين منح الإدارة لحوافز فى صورة أسهم واحتمال وجود الغش بالقوائم المالية. وافترضت هذه الدراسة، وجود علاقة عكسية بين متغيري الدراسة وهو ما لم تؤيده الدراسات السابقة، والتى تناولت هذه العلاقة والتى اعتمدت على عينتين تمثل الاولى 50 شركة من الشركات التى تم توجيه تهم الغش لها من قبل لجنة التداول والمبادلات الامريكية SEC، وذلك خلال الفترة من 96 وحتى 2003، والثانية من 100 شركة لم يوجه اليها تهمة الغش فى القوائم المالية. وتم استخدام الانحدار اللوجيستى لتحليل البيانات واختبار فرض الدراسة وجاءات نتائج الاختبار مؤيدة لفرض الدراسة، وهو أن الحوافز التى تعتمد على تعويضات الأسهم تقلل من احتمال حدوث الغش بالقوائم المالية ، بينما استهدفت دراسة(Cormier& Lapoint,2006) اختبار العلاقة بين استخدام مدخل المراجعة على أساس المخاطر وقدرة المراجع عاى اكتشاف الغش وتم استخدام 117 قائمة استقصاء. واختبرت العلاقة باستخدام الانجدار اللوجيستى ايضاً وتوصلت الدراسة الى ان استخدام المراجع لمدخل المراجعة على اساس المخاطر سيزيد من القدرة على اكتشاف الغش .

أما فيما يتعلق بالمسئولية المهنية للمراجع تجاه الغش فقد اهتمت العديد من الدراسات السابقة بدارسة واختبار مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش ، فقد اتفقت دراسة كل من (Liou , 2008 ; Fay, 2015) في اختبار نماذج اكتشاف التحريف والتلاعب من جانب مراجع الحسابات إلا أن دراسة(Fay, 2015) تختلف عن الدراسة السابقة في أنها وضعت نموذجاً لاكتشاف المراجع للتحريفات الجوهرية والتقرير

---

[14] يقصد بمقاييس الأداء : مجموعة من القيم التى تقيس مدى نجاح الشركة فى الوصول الى الأهداف ، واذا اعتمدت هذه القيم على المعلومات المالية والمحاسبية فتسمى مقاييس الاداء المالية . أما إذا اعتمدت هذه القيم على معلومات بخلاف القوائم المالية كالظروف الاقتصادية ، والتغييرات التكنولوجية، فتسمى مقاييس اداء غير مالية (يحيي، 2017)

عنها، وذلك من خلال ثلاث خطوات. أولى هذه الخطوات هى الوعى بالعملية awareness of the transaction فوفقاً لنموذج اكتشاف التحريف، يختار المراجع عملية بها مشكلة ويقوم بفحصها. فخلال المراجعة يختار المراجع عينات من العمليات، ثم يقوم بجمع أدلة تتعلق بها، أما ثانى هذه الخطوات هو الاعتراف بان المعالجة المحاسبية، الخاصة بالعملية، ستؤدى الى تحريف جوهرى، فوفقاً لنموذج اكتشاف التحريف يعترف المراجع بأن العملية فعلاً تمثل مشكلة. فالوعى بالعملية لا يؤدى بالضرورة الى اعتبارها مشكلة، وقد لا يعترف المراجع بعملية قام باختيارها لأسباب مختلفة منها نية الإدارة، حيث قد تقوم الإدارة بخلق مستندات وهمية أو عجز المراجع او عدم اهتمامه بجمع الادلة عن العملية التى تم اختيارها للفحص فالمراجع قد لا يكون لديه الكفاءة والعناية الملائمين للاعتراف بمشكلة عملية، والخطوة الثالثة هى الرغبة فى تعديل رأى المراجع لتضمين طبيعة التحريف، اذا لم تقم الإدارة بتصحيحه، فحتى لا يقوم المراجع بتوصيل قوائم مالية مضللة الى جمهور المستثمرين، يجب ان يكون لديه الرغبة فى ابداء رأى مراجعة سيء (مثل الرأى المتحفظ او رأى معاكس) وذلك اذا رأى ان القوائم المالية بها تحريفات جوهرية. واذا لم يكن لدى المراجع الرغبة فى ذلك سيقوم بابداء رأى نظيف، مشيراً الى أن القوائم المالية تم عرضها بصورة عادلة بينما هى ليست كذلك.

وبالتطبيق على شركة إنرون أتضح ان مكتب ارثر اندرسون للمراجعة لم يقم بالخطوة الثانية، فبرغم علم المراجعين أن هناك تحريفات جوهرية فى عمليات معينة لم يقوموا بالاعتراف بأن هذه العمليات قد تم عرضها بصورة بعيدة تماماً عن مبادىء المحاسبة المقبولة قبولاً عاما، وبالتالى فشلوا فى الاعتراف بالعملية كمشكلة. كما لم يقم المراجعون بالخطوة الثالثة، حيث قاموا بإصدار رأى نظيف فيما يتعلق بالقوائم المالية، أى انهم لم يكن لديهم الرغبة فى الإفصاح عن هذه المشكلة اما باقناع الإدارة بالتغيير، أو بتعديل تقرير المراجعة. كما اختلفت هذه الدراسة أيضاً عن دراسة(Liou , 2008) في أنها أشارت الى قانون ساربانس اوكسلى ودوره بعد هذه الانهيارات المالية، فقد تم انشاء

مجلس الرقابة على أعمال مراقبى حسابات الشركات المقيدة فى البورصة PCAOB والذى يقوم بصياغة وتطبيق معايير للمراجعة ورقابة الجودة والاخلاق.

كما وضع قانون سربانس أوكسلى شروطاً لضمان استقلال المراجع، والتى تمنع تقديم المراجع لخدمات استشارية معينة لعملائه، مثل تصميم نظم المعلومات وخدمات التقييم والتى قد تتطلب من المراجع التدخل فى تقييم مستقبلى لعمله، كما تتطلب شروط التدوير Rotation لشريك المراجعة، على الأقل مرة كل خمس سنوات. ويتعلق هذا الشرط بسبب ان المراجع قد يتآلف مع العميل مما قد يحد من رغبته فى مواجهته نتيجه لانخفاض الموضوعية. أيضاً من شروط الاستقلال عدم قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية للعميل الذى يكون طاقم الإدارة او المحاسبة هم موظفين سابقين فى مكتب المراجعة، فى أى وقت، خلال السنة التى تسبق المراجعة.

وبالنسبة للانتقادات الموجهة لقانون سارباس أوكسلى تتمثل فى عدم تقديمة آية شروط تخص الخطوة الاولى، وبالنسبة للخطوة الثانية لم يحدد شروط معينة تتعلق بكفاءة وعناية المراجع، وبالنسبة للخطوة الثالثة هناك حاجة الى نماذج متعددة لتطوير المراجعة، وأيضاً هناك حاجة الى تعديل تشريعى جوهرى للمظاهر الاخرى لالمراجعة بخلاف الاستقلال.

كما اختلفت دراسة (Liou , 2008) عن دراسة (Fay, 2015) في أنها استهدفت استكشاف أوجه التشابه والاختلاف بين نماذج اكتشاف التحريف في القوائم المالية ، ونماذج التنبؤ بالفشل المالي . وذلك باستخدام 52 متغير، تم الحصول عليها من بيانات الشركات بتايوان، عن عامي 2003 ، 2004 والتي كانت تعاني من تعثر مالي أو أنها اتهمت بإصدار تقرير بها تحريفات ، حيث تم تقسيم تلك المتغيرات إلى خمس مجموعات، تضمنت متغيرات الدراسة، والتي تم استخدامها في عدد من النماذج لاكتشاف الغش والتعثر المالي وهي : نموذج الانحدار اللوجستي ، الشبكات العصبية Neural Networks ، شجرة القرارات Decisions Tree.

وقد خلصت الدراسة إلى أن نموذج الانحدار اللوجستي يتميز بدقة أكبر في اكتشاف التحريفات بالقوائم المالية، بدرجة أكبر، بالمقارنة مع النماذج الأخرى . في حين أنه بالنسبة للتنبؤ بالتعثر المالي فقد أوضحت الدراسة أن أفضلية أي من نموذجي، الانحدار اللوجستي أو شجرة القرارات، يعتمد على تكلفة الفرصة البديلة بالنسبة للتصنيف الخاطئ لمدى قوة أو تعثر الشركة مالياً . وبذلك تكون الدراسة قد حققت إضافة للجانب التطبيقي من حيث اختبارها لأفضل النماذج التي يمكن استخدامها من قبل مراقبي الحسابات لاكتشاف الغش أو التنبؤ بالفشل المالي.

وأما فيما يتعلق بمعايير الممارسة المهنية كمعيار المراجعة الدولى (ISA.No.240,2009) فيمكن تحديد أهم ما جاء بالمعيار من إرشادات تتعلق بمسئولية مراجع الحسابات فى الآتى:

- تظل المسئولية الأساسية لمنع واكتشاف الغش على المسئولين عن الحوكمة وعن إدارة الشركة.

- ينبغى أن يصل المراجع، الذى يقوم بعملية مراجعة طبقاً لمعايير المراجعة الدولية، إلى توكيد معقول بأن القوائم المالية ككل خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة، سواء بسبب الغش او الخطأ. ولا يمكن للمراجع الوصول إلى توكيد قاطع بأنه سيتم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة فى القوائم المالية بسبب عدة عوامل مثل استخدام الحكم الشخصى واستخدام العينة وأوجه القصور المتلازم فى الرقابة الداخلية، وحقيقة أن الكثير من أدلة المراجعة المتاحة مقنعة أكثر منها قاطعة فى طبيعتها.

- ينبغى على المراجع الحفاظ على أسلوب الشك المهنى[15]، طوال المراجعة، وأن يكون مدركاً لإمكانية وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش، وذلك على الرغم من خبرة

---

[15] الشك المهنى Professiional Skepticism: هو موقف ينتج في بيئة عملية المراجعة، يتضمن فرضًا لمراجع الحسابات لممارسة التشكك من خلال معتقدات (اعتقاد مراجع الحسابات عن مدى كفاية الأدلة في ضوء مخاطر التحريفات الجوهرية) ومشاعر(الاستجابة لكفاية وملاءمة الأدلة في ضوء المخاطر) وميول للأعمال (طبيعة ومدى إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها لتوفير دليل كاف وملائم)، ويُظهر هذا الموقف دوافع مراجع الحسابات المتأثرة بدوافع أطراف عملية المراجعة المختلفة (شريك المراجعة مكتب المراجعة وعميل المراجعة والمنظمات المهنية)، وينعكس هذا الموقف في توثيق العمل المؤدى كتبرير لجودة الأداء (Murray,2012).

المراجع السابقة مع الشركة، فيما يتعلق بأمانة ونزاهة الإدارة وهؤلاء المسئولين عن الحوكمة.

- ينبغى على أعضاء فريق العمل مناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية الخاصة بالشركة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش أو التدليس.

- ينبغى على المراجع عند التوصل لفهم الشركة وبيئتها، بما فى ذلك الرقابة الداخلية، أن يستفسر من الإدارة عن تقييم الإدارة لخطر أن تكون القوائم المالية محرّفة تحريفاً هاماً ومؤثراً ناتجاً عن الغش والاجراءات التى تتبعها الإدارة لتحديد ومواجهة مخاطر الغش والتدليس.

- ينبغى على المراجع عمل استفسارات من الإدارة وأعضاء المراجعة الداخلية، وهؤلاء المسئولين عن الحوكمة، لتحديد ما اذا كان لديهم معرفة بأية عملية غش فعلية أو مشتبه بها أو محتملة تؤثر على الشركة.

- ينبغى على المراجع، عند قيامه بعمل اجراءات تحليلية للتوصل الى فهم للشركة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية، أن يأخذ بعين الاعتبار العلاقات غير العادية وغير المتوقعة التى يمكن ان تشير الى مخاطر التحريفات الهامة الناتجة عن الغش.

- تتأثر استجابة مراقب الحسابات تجاه تقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية بسبب الغش بطبيعة وأهمية هذا الغش، وأدوات وأساليب الرقابة التي تراعى هذه المخاطر.

- إذا قام المراجع باكتشاف الغش، أو حصل على معلومات تشير إلى احتمال وجود غش، عليه أن يقوم بتوصيل ذلك الأمر بالسرعة الممكنة للمستوى الإداري الملائم.

- إذا استنتج مراقب الحسابات أن التلاعب، أو الخطأ، له تأثير جوهري على القوائم المالية، وأنه لم ينعكس بشكل مناسب أو لم يتم تصحيحه في القوائم المالية، فإن عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو معاكساً في تقريره.

- ينبغي على المراجع أن يقوم بتوثيق فهمه للوحدة وبيئتها، وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، والتي يجب أن تشمل القرارات الهامة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق المراجعة واستجابته لمخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن التلاعب،

والاتصال مع الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة والجهات التشريعية وآخرين، بشأن التلاعب.

أما معيار SAS 99 فلايتطلب من المراجع مسئوليات أكبر، بخصوص اكتشاف التلاعب، والغش، وإنما يوفر الإرشادات للمراجعين للوفاء بمسئوليتهم المرتبطة بالغش عند أداء مهمة مراجعة التقارير المالية طبقًا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، أي أنه لا يغير أياً من مسئوليات المراجع، بل يضيف بعض المفاهيم والمتطلبات والاحتياجات والإرشادات الجديدة للمراجع التي تتناسب مع ما هو جديد في هذا الوضوع.

ويخلص الباحث مما سبق إلي أنه حتى يفي مراقب الحسابات بمسئوليته هذه يجب عليه الالتزام بالعديد من المتطلبات المهنية والتي منها، ممارسة الشك المهنى، والقيام بالمناقشات مع فريق المراجعة، وفهم طبيعة وبيئة الشركة، وأداء الإجراءات التحليلية، وتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية استجابةً للمخاطر، وتقييم أدلة المراجعة المتحصل عليها، والاستفسار من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة لتحديد مجالات ارتكاب الغش(ISA No. 240; SAS No. 99).

4/6- تحليل العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية ووجود الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية واشتقاق فرض البحث:

بشأن العلاقة بين جودة المراجعة واحتمال وجود الغش فى القوائم المالية فقد اتفقت الدراسات على وجود علاقة عكسية بين جودة المراجعة و احتمال وجود الغش فى القوائم المالية (Taheri et al., 2014; Sarwoko & Agoes, 2014; Tsegba, 2015; Birjandi et al.,2015; Caskey and Laux, 2015 ، طالما أن المراجع قام بتخطيط وأداء إجراءات المراجعة الكافية لاكتشاف، والتقرير عن الغش، وأداء المزيد من الإجراءات الإضافية لضمان تتبع كافة احتمالات ارتكاب الغش، وهو ما يؤدي لإضفاء الثقة على القوائم المالية التي تمت مراجعتها وضمان إمكانية اعتماد الأطراف أصحاب المصالح عليها. وهو ما سبق وأن أيدته دراسة (Ronen, 2002) من أن التحسن فى جودة المراجعة سوف ينتج عنه تحريفات أقل فى القوائم المالية ومن ثم

دعاوى قضائية أقل ضد المراجعين وخسائر أقل للمساهمين، وتنخفض التكلفة الاجتماعية الناشئة عن التقاضي بصورة كبيرة.

وفي نفس السياق فقد عززت دراسة (Al-Ajmi, 2009) من تلك العلاقة، حيث توصلت الدراسة إلى أن المكاتب الأكبر حجما تقدم جودة مراجعة أفضل مقارنة بالمكاتب الأصغر حجما، وذلك فيما يتعلق بعملية الكشف عن الغش واكتشاف نواحي القصور في هيكل الرقابة الداخلية للعميل، وإكتشاف الأخطاء بصورة عامة. ويرجع ذلك للإمكانيات المادية والفنية المتوافرة في المكاتب الكبيرة، دون الصغيرة، وبالتالي فهي قادرة على أداء المراجعة بمستوى آداء عالي عكس المكاتب الأقل حجما، ومن ثم أكدت على العلاقة السلبية بين حجم مكتب المراجعة (كمؤشر لجودة المراجعة) ووجود الغش في القوائم المالية.

كما أكدت العديد من الدراسات (Taylor, 2000، Gunny ،Balsam et al., 2003 et al., 2007، Fernando et al., 2008، عيسى، 2008، فودة، 2008، الحوشي، 2008، (Srinidhi et al., 2009على أن تخصيص مراجعين أكثر خبرة بمجال عمل شركة العميل يزيد من احتمال اكتشاف أي تلاعب (غش) بالقوائم المالية محل المراجعة (زيادة جودة المراجعة). ومن ثم احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وهو ما يعرف بجودة المراجعة البعدية، عند البعض أيضاً. وهو الأمر الذي أيدته دراسة (Hammersely, 2006) حيث أوضحت أن المراجعين المتخصصين في الصناعة لديهم إدراك أعلى بنماذج التحريفات المرتبطة بالصناعة، وهو ما يمكنهم من القيام بإجراءات أكثر كفاءة وفعالية، فيما يتعلق باكتشاف تلك التحريفات. وبالتالي فإن المراجعين المتخصصين في مجال صناعة العميل أكثر تفضيلاً لإصدار آراء المراجعة المتعلقة باستمرار شركة العميل (Lim & Tan, 2008). وكذلك فإن المراجعين المتخصصين في صناعة شركة العميل، يكونون أكثر تحفظاً في إصدار آراء المراجعة، ويساعدون في تحسين جودة إيرادات الشركة، ويكونون أكثر فهماً لبيئة عمل الشركة محل المراجعة (Reichelt & Wang, 2010).

وقد اتفقت كل من دراستى (عفيفى ،Chau & Gary,2010;2011;) على أن الملكية العائلية قد تؤدى إلى زيادة درجة التحفظ المحاسبى فى التقارير المالية ,وذلك من خلال الرقابة الفعالة على كافة أنشطة الشركة، وهو ما يساهم فى تحسين الأداء وتخفيض تكاليف الوكالة (عفيفى،٢٠١١) كما تلجأ إدارة الشركات العائلية إلى استخدام سياسات محاسبية متحفظة، لتحقيق درجة عالية من الإفصاح الإختيارى. وبشأن علاقة جودة المراجعة، مقاسة بدلالة مستوى التحفظ المحاسبي ، بالغش بالقوائم المالية، يمكن القول أن نتيجة لزيادة مستوى التحفظ المحاسبي، في ظل ارتفاع جودة المراجعة، وارتباط مستوى التحفظ إيجاًبا بقدرة مراقبى الحسابات على كشف، والتقرير عن الغش Caskey and Laux, 2015; Paskaki and Kheradyar, 2015; Smii, 2016) فان جودة المراجعة، مقاسة بدلالة مستوى التحفظ المحاسبي، ترتبط عكسيا بوجود الغش في القوائم المالية

ويخلص الباحث مما سبق إلى وجود دور فعال للمراجعة، خاصة إذا كانت ذات جودة، في منع الغش .ونتيجة لوجود إتفاق عام فيما بين الدرسات بشأن ارتباط جودة المراجعة (مقاسة بعدة مؤشرات مختلفة) عكسيا بالغش، من خلال زيادة كفاءة وفاعلية إجراءات المراجعة في الكشف والتقرير عنه، يعتقد الباحث ان قياس جودة المراجعة بمقياس حجم مكتب المراجعة، أو مستوى التحفظ المحاسبى، لن يختلف فى اثبات تلك العلاقة السلبية (العكسية) بين جودة المراجعة ووجود الغش فى القوائم المالية وذلك فى الشركات العائلية، ومن ثم يمكن اشتقاق فرضى الدراسة التاليين:

H_1: توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة (مقاسة بحجم مكتب المراجعة) ووجود الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية.

H_2: توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة (مقاسة بمستوى التحفظ المحاسبى) ووجود الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية.

5/6- منهجية البحث

وفى سبيل تحقيق أهداف البحث سيعرض الباحث لكل من؛ اهداف الدراسة التطبيقية، ومجتمع وعينة الدراسة، وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة، والنماذج الإحصائية المستخدمة ، ونتائج الدراسة التطبيقية، وذلك على النحو التالى:

1/5/6- أهداف الدراسة التطبيقية:

تستهدف الدراسة التطبيقية إختبار فرضى البحث بشأن ما اذا كانت هناك علاقة عكسية، ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة، مقاسة بمؤشري حجم مكتب المراجعة ومستوى التحفظ المحاسبى، ووجود الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية.

2/5/6- مجتمع و عينة الدراسة :

اجريت الدراسة التطبيقية على مجتمع الشركات العائلية المقيدة فى البورصة المصرية وكذلك بورصة النيل، وتم اختيار عينة انتقائية تحكمية من هذا المجتمع ، وذلك قياسا على عدة دراسات (Arshad et al.,2011, Chau&Gray,2002; Haddad et al.,2015; Yaghoobi etal.,2016)

وقد تم التوصل الى عدد 22 شركة من مجتمع الشركات العائلية وذلك خلال الفترة من 2010 وحتى 2015 وبالتالى سيكون لدينا 132 مشاهدة.

3/5/6- قياس متغيرات الدراسة : بناء على فرض الدراسة فانه يمكن قياس متغيري الدراسة كما يلى:

أ- المتغير المستقل : جودة المراجعة وسيتم قياسها بدلالة كل من:

1- حجم مكتب المراجعة : ويقصد به مدى انتماء مكتب المراجعة إلى أحد مكاتب المراجعة الكبيرة، أو مايعرف بـ (Big4) فإذا كان مكتب المراجعة ينتمى إلى أحد مكاتب المراجعة الاربعة الكبار Big 4 سيأخذ القيمة 1 وإن كان غير ذلك سيأخذ القيمة صفر قياساً على (Choi et al.,2010) (Sawan, N., & Alsaqqa.,2013)

2- التحفظ المحاسبي: ويقصد به عدم التأكد المحيط بعملية إعداد القوائم المالية، والذي ينعكس في الميل نحو الاعتراف المبكر بالأخبار السيئة، مع تدنية قيم صافي

الدخل وصافي الأصول (Reyad .,2012; Stergios et al., 2013;Paulo et al.,2013;Solman,2014) و سيتم قياس مستوى التحفظ المحاسبي باستخدام نموذج Market to Book (MTB) , حيث يتم حساب نسبة MTB من خلال المعادلة التالية:

MTB =القيمة السوقية لصافي الأصول ÷ القيمة الدفترية لصافي الأصول

فإذا كانت نسبة MTB أكبر من الواحد، يشير ذلك إلى أن إدارة الشركة تتحفظ بتدنية القيمة الدفترية لصافي الأصول عن قيمتها السوقية . واعتمد الباحث فى قياس التحفظ المحاسبى على نموذج القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية ، وقد اوضحت (الصيرفى،2015) أن نموذج MTB يتصف بسهولة حسابه على مستوى الشركة ، ويرى الباحث انه يربط عناصر المركز المالى بمتغيرات السوق.

ب – المتغير التابع وهو وجود الغش فى القوائم المالية من عدمه: حيث يعرف الغش بانه تحريف متعمد بالقوائم المالية ويتم قياسه استنادا الى (Agarwal & Taffler,2007; Altman et al.,2017; Mohammed S.,2016) من خلال :

ب/1- نموذج Altman Z-Score ويستخدم هذا النموذج للتنبؤ بالعثر المالى للشركة. ويعد انذارا مبكرا لاحتمال وجود الغش فى القوائم المالية، ويتكون هذا النموذج من خمس نسب مالية مجمعة ، وهي السيولة, والربحية, والقدرة على سداد الديون، ونسبة الرافع المالي و القدرة الائتمانية، وهو ما يعبر عنه من خلال المعادلة التالية:

$$z^{16} = 1.2x_1 + 1.4x_2 + 3.3x_3 + 0.6x_4 + 1.0x_5$$

وبحساب قيمة Z فاذا كانت Z<1.81 فهذا يعنى ان الشركة تعانى من تعثر مالى شديد، وهى على وشك الافلاس، وبالتالى فهى أكثر دافعية لارتكاب الغش عن غيرها من الشركات الاخري.

---

[16] حيث يقصد بـ X_1 نسبة رأس المالى الى إجمالى الاصول
يقصد بـ X_2 نسبة الارباح المحتجزة الى إجمالى الاصول
يقصد بـ X_3 نسبة الارباح قبل الفوائد والضرائب الى إجمالى الاصول
يقصد بـ X_4 نسبة القيمة السوقية لحقوق الملكية الى القيمة الدفترية لإجمالى الديون.
يقصد بـ X_5 نسبة صافى المبيعات الى إجمالى الاصول

ب/2- نموذج P-Score[17]: يتنبأ هذا النموذج باحتمال حدوث التلاعبات فى القوائم المالية ولا بد من مقارنته بقيمة Z السابقة

$$P= 1.2x_1+1.4x_2+3.3x_3+0.6x_4+1.0x_5$$

ب/3- نموذج Beneish M:

يساعد هذا النموذج فى التحقق من حدوث الغش فى القوائم المالية، وذلك اعتمادا على 8 مؤشرات. وبحساب قيمة M[18] فاذا كانت M>-2.22 فان هذا يشير الى احتمال وجود غش فى القوائم المالية :

$$M= -4.84+0.920\ DSRI + 0.528\ GMI + 0.404\ AQI + 0.892\ SGI + 0.115\ DEPI - 0.172SGAI + 4.679\ TATA- 0.327\ LVGI$$

ولتحسين دقة التنبؤ بوجد غش فى القوائم المالية سيتم الدمج بين النماذج الثلاث السابقة للتنبؤ بوجود غش فى القوام المالية وذلك وفقا لدراسة (Pustylnick,2011). وعلى غرار دراسة (عبد اللطيف،2015؛ علي،2014) وباجتياز تلك الاختبارات يمكن الحكم على مدى وجود غش بالقوائم المالية أم لا وإعطاء القيمة واحد للقوائم التى تحتوى على غش والقيمة صفر للقوائم الخالية من الغش.

---

[17] حيث يقصد بـ X_1 نسبة حقوق الملكية الى إجمالى الاصول وباقى النسب تحسب كما تم حسابها فى نموذج Z-Score

[18] تتكون هذه النسب من :

1- مؤشر العملاء (DSRI): ويقاس بقسمة نسبة العملاء الى المبيعات فى السنة الحالية على نفس النسبة فى السنة السابقة.
2- مؤشر جودة الاصول (AQI): ويقاس بقسمة الاصول الثابتة غير الملموسة على اجمالى الاصول للسنة الحالية وذلك على نفس النسبة للسنة السابقة.
3- مؤشر الاهلاك (DEPI): ويقاس بقسمة نسبة الاهلاك للسنة السابقة على السنة الحالية .
4- مؤشر اجمالى الاستحقاقات الى اجمالى الاصول (TATA): ويحسب بقسمة صافى التغير فى راس المال العامل (اى بعد استبعاد التغير فى النقدية وضريبة الدخل المدفوعة والجزء المستحق من الديون ط الاجل ومصروف الاهلاك) وذلك على اجمالى الاصول.
5- مؤشر هامش الربح (GMI): ويحسب بقسمة نسبة هامش الربح للسنة السابقة على نفس النسبة للسنة الحالية.
6- مؤشر نمو المبيعات (SGI): ويحسب بقسمة المبيعات الحالية على المبيعان عن العام السابق.
7- مؤشر المصروفات البيعية والادارية (SGAI): ويحسب بقسمة نسبة المصروفات البيعية والادارية الى المبيعات للعام الحالى الى العام السابق.
8- مؤشر الرفع المالى (LVGI) : ويحسب بقسمة الجمالى الديون الى اجمالى الاصول للعام الحالى الى العام السابق.

4/5/6- أدوات واجراءات الدراسة :

لاختبار فرضى الدراسة سيتم صياغتهما في صورة فرضي العدم حتى يمكن اختبارهما وذلك كما يلى:

H_{01}: لا توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة (مقاسة بحجم مكتب المراجعة) ووجود الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية.

H_{02}: لا توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة (مقاسة بمستوى التحفظ المحاسبى) ووجود الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية.

وسيتم الاعتماد على البيانات الفعلية الواردة بالقوائم المالية لعينة الدراسة، حيث سيتم اتباع الخطوات التالية :

- حساب مستوى التحفظ المحاسبى كمقياس لجودة المراجعة باستخدام نموذج MTB
- حساب مدى وجود غش بالقوائم المالية، وذلك من خلال النماذج الموضحة فى قياس المتغير التابع، وتحديد هل هناك غش فى القوائم المالية أم لا، وتسجيل القيمة واحد للقوائم التى تحتوى على غش والقيمة صفر لغير ذلك
- تحديد مدى تأثير جودة المراجعة (مقاسه بحجم مكتب المراجعة) للقوام المالية محل الاختبار على وجود الغش فى القوائم المالية .باستخدام اختبار الانحدار اللوجيستى وتحديد مدى معنوية العلاقة.
- تحديد مدى تأثير جودة المراجعة (مقاسة بمستوى التحفظ فى القوائم المالية) على وجود الغش فى القوائم المالية باستخدام اختبار الانحدار اللوجيستى. وتحديد معنوية العلاقة

5/5/6- النماذج الإحصائية المستخدمة:

سيتم استخدام اختبار الانحدار اللوجيستى الثنائى (Hosmer et al.,2013)، والذى يقوم على فرض أساسى هو أن المتغير التابع (الغش) الذى نهتم بدراسته هو متغير ثنائى يتبع توزيع بيرنولى يأخذ القيمة (1) باحتمال (P) والقيمة (0) باحتمال (1-P) أى

حدوث الاستجابة وهو (وجود الغش) وعدم حدوثها (عدم وجود لغش) (Kibekbaev &Duman.,2016). وستأخذ معادلة الانحدار اللوجيستى الشكل التالى :

$$P= \frac{1}{1+ e^{-(a+bx)}}$$

6/5/6- نتائج إختبار فرضى البحث:

استهدف الفرض الأول اختبار مدى وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة (مقاسة بحجم مكتب المراجعة) وبين وجود الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية. وقد أشارت النتائج الى وجود علاقة عكسية (0.856-) ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة (مقاسة بحجم مكتب المراجعة) وبين وجود الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية، وهو ما يوضحه الجدول (1-1) حيث بلغت 0.035 P-value وهى أقل من 5%[19] وهو ما يعنى معنوية العلاقة السلبية بين جودة المراجعة (مقاسة بحجم مكتب المراجعة) وبين ووجود الغش فى القوائم المالية. وجاءت هذه النتائج متفقة مع البعض (Al-ajamy,2009;Sawan & Alsaqqa,2013) الذين برروا بأن مكاتب المراجعة الكبيرة لديها من الإمكانيات والموارد البشرية والتكنولوجيا ما يجعلها أكثر قدرة على اكتشاف الغش فى القوائم المالية، مقارنة بالمكاتب صغيرة الحجم، فضلا عن تمتعها بدرجة استقلالية أكبر من المكاتب الصغيرة، وبالتالى **تم قبول فرض الدراسة الاول والذى يدعى بوجود علاقة عكسية معنوية بين جودة المراجعة (مقاسة بحجم مكتب المراجعة) ووجود الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية.**

---

[19] حيث يتم عدم قبول فرض العدم الاحصائى وقبول الفرض البديل اذا كانت قيمة P-value < 5% وذلك عند مستوى ثقة 95%.

جدول (1-1)

Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1[a]	big4	.856-	.398	4.617	1	.032	2.354
	Constant	-1.224	.254	23.145	1	.000	.294

a. Variable(s) entered on step 1: big4.

كما استهدف الفرض الثانى إختبار مدى وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة (مقاسة بمستوى التحفظ المحاسبى) وبين وجود الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية. وجاءت نتائج اختبار هذا الفرض على غير المتوقع حيث تبين وجود علاقة عكسية (0.024-) ايضا ولكنها غير معنوية، حيث بلغت P-value 0.665 ,وهى أكبر من 5%، وهو ما يوضحه الجدول (1-2) وبذلك بين جودة المراجعة (مقاسة بمستوى التحفظ المحاسبى) وبين ووجود الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية، وهو ما يعنى ان العلاقة التأثيرية غير معنوية، وتختلف هذه النتيجة مع نتائج دراسة كل من (Choi & Gary,2010; Paskaki & Kheradyar,2015; Caskey & Laux, 2015) ويرجع الباحث ذلك لكون مؤشر جودة المراجعة هو انعكاس لمجموعة من العوامل التى ينبغى توافرها من مقدم خدمة المراجعة، من سمعة وأساليب حديثة واشراف جيد على المساعدين والتزام بمعايير المراجعة وسلامة الرأى فى التقرير المصدر، وهو ما اجمعت الدراسات على وجوده فى مكاتب المراجعة الكبيرة، وبالتالى فهى علاقة مباشرة تصب وتنعكس فى جودة المراجعة، فى حين أن التحفظ المحاسبى كمؤشر لقياس جودة المراجعة، هو انعكاس لالتزام الإدارة، كمعد للقوائم المالية، بأحد أعراف المحاسبة، وهو الحيطة والحذر، وبالتالى فليس بالضرورة أن ينعكس ذلك فى جودة المراجعة خاصة اذا ما تم إسناد المراجعة لمكتب أقل كفاءة، ويعانى من نقص توافر الخبرات الفنية اللازمة لاتمام المراجعة بجودة، وبالتالى تم رفض فرض الدراسة الثانى والذى يدعى بوجود علاقة

عكسية ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة (مقاسة بمستوى التحفظ المحاسبى) ووجود الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية.

جدول (1-2)

Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1[a]	MTB	-.024	.056	.188	1	.665	.976
	Constant	-.510	.212	5.771	1	.016	.600

a. Variable(s) entered on step 1: MTB.

ولذلك يرى الباحث أن متغير جودة المراجعة ما هو إلا انعكاس لحجم مكتب المراجعة، ومن ثم فان مكاتب المراجعة الكبيرة تتسم بتقديم خدمات مراجعة أكثر جودة مقارنة بالصغيرة، والدليل على ذلك هو استحواذ هذه المكاتب على أغلبية الحصة السوقية من سوق خدمة المراجعة، وبالتالى فان حجم مكتب المراجعة هو مؤشر أكثر تعبيرا عن جودة المراجعة، مقارنة بمستوى التحفظ المحاسبي.

كما يري الباحث أن مستوى الجودة فى مجال الخدمات يتم ادراكة بناءا على مقدم الخدمة وليس بناءاعلى مدخلات هذه الخدمة بمعنى أن مدخلات المراجعة، هى القوائم المالية. وبصرف النظر عن جودة هذه القوائم فان المستفيد من خدمة المراجعة مايهمه هو مدى سلامة رأى وجودة من يقدم خدمة المراجعة فى التحقق من هذه القوائم. ويؤكد الباحث على أن تحقق نتائج هذه الدراسة مشروطة بتوافر شروط العينة التى اعتمد عليها الباحث.

6/6- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة :

تستهدف هذه الفرعية عرض أهم نتائج البحث، والاجابة على أسئلته، واقتراح بعض التوصيات ومجالات البحث المقترحة، وذلك على النحو التالى:

1/6/6- نتائج البحث والإجابة على أسئلته:

استهدف البحث دراسة وتحليل واختبار العلاقة بين جودة المراجعة (مقاسة مرة بحجم مكتب المراجعة ومرة أخرى بمستوى التحفظ المحاسبى) ووجود الغش فى القوائم المالية

العائلية. وفى سبيل ذلك اشتمل البحث على دراسة نظرية وأخرى تطبيقية. ويمكن بلورة أهم نتائج البحث والإجابة على أسئلته على النحو التالى:

- تحتل الشركات العائلية مكانة كبيرة فى الدول النامية، خاصة فى الواقع المصري حيث تبلغ نسبة الشركات العائلية فى مصر حوالى من70% الى 80% من إجمالى عدد الشركات.
- اهتم السؤال الأول بمحاولة الاجابة على ماهية مفهوم الشركات العائلية من منظور مهنى. وتوصل الباحث من الشق النظرى الى عدم الاتفاق على وجود تعريف محدد للشركات العائلية فى واقع الممارسة المهنية وجاءت معظم المحاولات استنادا على عدة مداخل، ترتكز فى اغلبها على مدى مشاركة افراد العائلة فى إدارة الشركة ومدى الرغبة فى السيطرة واستمرار الشركة، وضمان السمعة الجيدة لها.
- ركز السؤال الثانى على مفهوم ومحددات جودة المراجعة ، خاصة فى الشركات العائلية. وتوصل الباحث الى أن الدراسات السابقة لم تصل الى مفهوم محدد لجودة المراجعة، ويمكن ارجاع ذلك الى صعوبة ملاحظة المستوى الحقيقي لجودة المراجعة، وللتغلب على ذلك لجأت العديد من الدراسات الى قياس الجودة المدركة، كبديل للجودة الحقيقية، وذلك من خلال التركيز على مؤشرات ومقاييس جودة المراجعة، فمنها من اعتمد على حجم مكتب المراجعة، أو سمعة المكتب، أو تحفظ المراجع، أو مدة الارتباط مع عميل المراجعة،أو الوقت المنقضى فى عملية المراجعة، وكذلك مدى خبرة مكتب المراجعة بالصناعة، ومدى الالتزام بمعايير المراجعة، وكذلك مستوى التحفظ المحاسبى. كما لا يختلف الامر فى الشركات العائلية. ويرى الباحث أن جودة المراجعة يمكن تعريفها على أنها أداء خدمة المراجعة بما يحقق إشباع احتياجات أصحاب المصالح المستفيدين من خدمات المراجعة كل بحسب إدراكه لجودة هذه الخدمة.
- أما السؤال الثالث فقد أهتم بتأصيل مفهوم الغش، وتحديد مسئولية مراقب الحسابات عن هذا الغش، خاصة فى الشركات العائلية. واتفقت المعايير، وكذلك الدراسات السابقة، على

أن الغش هو تحريف متعمد فى القوائم المالية، وقد يكون إما فى صورة إعداد قوائم مضللة او اختلاس أصول .

- وعن السؤال الأخير، حول شكل واتجاه العلاقة بين جودة المراجعة، والمقاسة بمقياسين، ووجود الغش بالقوائم المالية للشركات العائلية ، فقد تمت الإجابة على هذا السؤال من خلال الدراسة التطبيقية، والتى أشارت نتائجها الى وجود علاقة عكسية، ذات دلالة إحصائية، بين جودة المراجعة ووجود الغش فى القوائم المالية للشركات العائلية، وذلك باستخدام حجم مكتب المراجعة كمؤشر لجودة المراجعة، فى حين لم يتم إثبات العلاقة بين جودة المراجعة، مقاسة بالتحفظ المحاسبى، ووجود الغش بالقوائم المالية للشركات العائلية.

2/6/6- توصيات البحث:

فى ضوء أهداف البحث ومشكلته، وما انتهى إليه من نتائج، فى شقيه النظرى والتطبيقى، يوصى الباحث بما يلى:

- ضرورة إجراء المزيد من البحوث المحاسبية للاتفاق حول مفهوم لجودة المراجعة يأخذ فى اعتباره ، الجودة الفعلية والمدركة، وكذلك الطبيعة المميزة للشركات العائلية والوضع المهنى فى مصر.
- اجراء المزيد من الدراسات لتحديد المؤشرات والمقاييس التى تعكس مفهوم جودة المراجعة وذلك فى الشركات غير العائلية مقارنة بغير العائلية.
- ضرورة تفعيل المسئولية المهنية لمراقبى الحسابات فى مصر خاصة عن اكتشاف والتقرير عن الغش فى القوام المالية، ولعل وجود تنظيم مهنى متكامل يكون فعالاً فى هذا الشأن.
- ضرورة الاهتمام بقطاع الشركات العائلية ، ومحاولة استكشاف طبيعة والمشاكل التى تواجه هذا النوع من الشركات من منظور محاسبى ومهنى خاصة وأنه القاطرة التى تقود قطار التنمية فى مصر.
- أن تضع وتنفذ هيئة الرقابة المالية لوائح لمعاقبة مراقب حسابات الشركات العائلية الذين يمارسون شراء الرأى بإبداء رأى نظيف للشركات العائلية التى تحتوى قوائمها المالية على صور من ممارسات الغش.

- أن تنشىء بورصة الأوراق المالية قاعدة بيانات للشركات العائلية والتى يتم تصنيفها إلى شركات تحتوى قوائمها المالية على غش وتلك الخالية من الغش، وذلك على غرار البورصات العالمية.

3/6/6- مجالات البحث المقترحة:

- اختبار العلاقة بين جودة المراجعة مقاسة باكثر من مؤشر واحتمال وجود الغش على عينة من الشركات غير العائلية .
- دراسة أثر تولى الجيل الثانى من العائلة الإدارة على الأداء المالى للشركات العائلية المسجلة فى بورصة الاوراق المالية.
- دراسة مدى ملاءمة معايير المحاسبة المصرية والمصدرة أخيرا لبيئة عمل الشركات العالمية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- زيدان، عمرو علاء الدين (2011) الشركات العائلية المصرية(I): دراسة ميدانية للخصائص المميزة والدلالات الإستراتيجية المجلة العربية للعلوم الإدارية مج18، ع3.
- زيدان، عمرو علاء الدين (2012) الشركات العائلية المصرية (II): دراسة ميدانية للخصائص المميزة و الدلالات الإستراتيجية، المجلة العربية للعلوم الإدارية مج19، ع 1.
- زيدان، عمرو علاء الدين(2015) نحو مفهوم عملي لطبيعة الشركة العائلية وفق بيئة الأعمال المصرية لمجلة العربية للعلوم الإدارية، مج22، ع 2
- صالح، محمد حسن ، محمد ، ثناء عطية فراج .(2013).التأمين ضد التحريف فى القوائم المالية واثرة على جودة المراجعة الخارجية . المؤتمر الدولى الأول فى المحاسبة والمراجعة تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة فى مكافحة الفساد المالى والإدارى، كلية التجارة – جامعة بنى سويف من 7-8 إبريل.

- عبد اللطيف، دعاء حافظ إمام(2015).أثر استخدام المراجع الخارجي لأساليب التنقيب في البيانات على فعالية اكتشاف والتقرير عن الغش في القوائم المالية مع التطبيق على قطاع الأعمال فى مصر .رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كمية التجارة – جامعة الإسكندرية.
- على ، محمد سامى، عبد العظيم، محمد حسن. (2013). أثر قيام جهات الرقابة والإشراف بفحص مكاتب المراجعة على تحسين جودة المراجعة. المؤتمر الدولى الأول فى المحاسبة والمراجعة تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة فى مكافحة الفساد المالى والإدارى، كلية التجارة – جامعة بنى سويف من 7–8 إبريل.
- علي، نهى محمد زكي محمد .(2014).أثر المحاسبة عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة على قرار الاستثمار في أسيم شركات الإنتاج الزراعي والحيواني في مصر– دراسة تجريبية .رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كمية التجارة– جامعة الإسكندرية.
- مجاهد ، ايمان أحمد أمين . (2001) . مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية . العدد4،3.
- مليجى ، مجدى مليجى .(2014).أثر هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة على التحفظ المحاسبى فى التقارير المالية: دليل من البيئة المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة والتمويل، جلمعة طنطا، العدد الاول.
- هيئة الرقابة المالية . (2009). "ضوابط القيد و استمرار القيد و الشطب فى سجل مراقبى الحسابات لدى الهيئة"، القرار رقم 33 لسنة 2009.
- يحيي، عبدالرحمن صلاح.(2017). أثر إعتماد مراقب الحسابات على المقاييس غير المالية على مدى ملاءمة تقديره لاحتمال الغش فى القوائم المالية– دراسة تجريبية ". رسالة ماجيستير غير منشورة – جامعة الاسكندرية.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Agarwal, V., & Taffler, R. J. (2007). Twenty five years of the Taffler z-score model: Does it really have predictive ability?. **Accounting and Business Research**, 37(4), 285-300.

- Altman, E. I., Iwanicz Drozdowska, M., Laitinen, E. K., & Suvas, A. (2017). Financial Distress Prediction in an International Context: A Review and Empirical Analysis of Altman's ZScore Model. **Journal of International Financial Management & Accounting**,28;131-171.
- American Institute of Certified Public Accountant - (AICPA) . (2002) . **Consideration of Fraud In Financial Statement Audit** : Statement on Auditing Standards No.99.
- Aoi, M., Asaba, S., Kubota, K., & Takehara, H. (2015). Family firms, firm characteristics, and corporate social performance: A study of public firms in Japan. ***Journal of Family Business Management***, *5*(2), 192-217.
- **Arshad**, R., Nor, R. M., & Noruddin, N. A. A. (2011). Ownership structure and interaction effects of firm performance on management commentary disclosures. ***Journal of Global Management***, *2*(2), 124-145.
- Bales, K., & Fox, T. L. (2011). Evaluating a trend analysis of fraud factors. ***Journal of Finance and Accountancy***, *5*, 1
- Bills, K. L., Jeter, D. C., & Stein, S. E. (2014). Auditor industry specialization and evidence of cost efficiencies in homogenous industries. **The Accounting Review**, 90(5), 1721-1754.
- Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllengahm, N., & Mårtensson, O. (2016). Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden. **Journal of Management & Governance**, 1-20.
- Brockhaus, R. H.(2004). Family Business Succession: Suggestions for Future Research , ***Family Business Review***, (2): 165- 177

- Brown, V. L., Brown, V. L., Gissel, J. L., Gissel, J. L., Gordon Neely, D., & Gordon Neely, D. (2016). Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors. ***Managerial Auditing Journal***, *31*(8/9), 949-980
- Chau, G. K., & Gray, S. J. (2002). Ownership structure and corporate voluntary disclosure in Hong Kong and Singapore. ***The International journal of accounting***, *37*(2), 247-265
- Chen, S., Chen, X. I. A., & Cheng, Q. (2008). Do family firms provide more or less voluntary disclosure?. ***Journal of accounting research***, *46*(3), 499-536
- Choi, J. H., Kim, C., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. ***Auditing: A Journal of practice & theory***, *29*(1), 73-97.
- Core, J. E., Hail, L., & Verdi, R. S. (2015). Mandatory disclosure quality, inside ownership, and cost of capital. **European Accounting Review**, 24(1), 1-29.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).(2004)."**Enterprise Risk Management- Integrated Framework**", Executive Summary.
- Cullinan, C.,.(2004)." Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley act cure the disease?, **critical perspectives on accounting**, vol. 15, issues 8-7, august-october, pages 853-864.
- Fay, R., Jenkins, J. G., & Popova, V. (2015). Effects of awareness of prior-year testing strategies and engagement risk on audit decisions. ***Managerial Auditing Journal***, *30*(3), 226-243.

- Iema, D. G. P. , A. Durendez .(2007). Managerial behavior of small and medium-sized family business: an empirical study, **International Journal of Entrepreneurial behavior and research**, 13 (3): 151- 172.
- Daily, C.M. and D.R. Dalton and N. Rajagopalan 2003. Governance through ownership : centuries of practice, Decades of Research, **academy of management journal**, 46 (2): 151- 158
- Eilifsen, A., & Knivsflå, K. (2016). The Role of Audit Firm Size, Non-Audit Services, and Knowledge Spillovers in Mitigating Earnings Management during Large Equity Issues. ***International Journal of Auditing***, *20*(3), 239-254.
- Effiok, s. o., & Bassey, b. e.(2015). information technology, audit evidence and financial performance of an organization. **european journal of accounting, auditing and finance research** vol.3, no.7, pp.64-71.
- Gersick, K. E. J. A. Davis M. M. Hampton and I lansberg 1997 generation to generation: life cycles of the family business, **Harvard business school press**, Boston Massachusetts.
- Haddad, A. E., AlShattarat, W. K., AbuGhazaleh, N. M., & Nobanee, H. (2015). The impact of ownership structure and family board domination on voluntary disclosure for Jordanian listed companies. ***Eurasian Business Review***, *5*(2), 203-234.
- Hamdan, A. M. M., Kukrija, G., Awwad, B. S. A., & Dergham, M. M. (2012). The auditing quality and accounting conservatism. ***International Management Review***, *8*(2), 33.
- Hosmer Jr, D. W., Lemeshow, S., & Sturdivant, R. X. (2013). **Applied logistic regression** (Vol. 398). John Wiley & Sons.

- Johari, J., Suppiah, K., & Devi, S. (2013). **"Theoretical view of the relationship between ownership structure and the quality of segment disclosure"**. Issues & Challenges in Accounting Practices. Universiti Putra Malaysia Press, Serdang, Selangor, pp. 157-165
- kibekbaev, a., & Duman, e. (2016). profit–based logistic regression trained by migrating birds optimization: a case study in credit card fraud detection. iadis **international journal on computer science & information systems**, 11(2).
- Nekhili, M., Boubaker, S., & Lakhal, F. (2012). Ownership structure, voluntary R&D disclosure and market value of firms: the French case. ***International Journal of Business***, *17*(2), 126.
- Niskanen, M., Karjalainen, J., & Niskanen, J. (2010). The role of auditing in small, private family firms: is it about quality and credibility?. Family Business Review, 23(3), 230–245.
- Chua, J. H., J. J. Chrisman. and P. Sharma.1999. Defining the Family Business by Behavior, ***Entrepreneurship Theory & Practice***, 23(4): 19–39.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2009). **The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements**. International Standard on Auditing 240.
- Liou , F . M . 2008 . " Fraudulent financial reporting detection and business failure prediction models: a comparison " , ***Managerial Auditing Journal*** , Vol. 23 , No. 7, pp : 650–662 .
- Ilan Avrichir Raquel Meneses Agnaldo Antonio dos Santos , (2016)," Do family–managed and nonfamily–managed firms internationalize differently? ", **Journal of Family Business Management,** Vol. 6 Iss 3 pp. 330 – 349

- Lokanan, M. E. (2015, September). Challenges to the fraud triangle: Questions on its usefulness. In ***Accounting Forum*** (Vol. 39, No. 3, pp. 201-224).
- Mitra, S., Song, H & ,.Yang, J. S. (2015). The effect of auditing standard No. 5 on audit report lags. **Accounting Horizons**, 29(3), 507-527
- Mohammed, S. (2016). Bankruptcy Prediction Using the Altman Z-score Model in Oman: A Case Study of Raysut Cement Company SAOG and its subsidiaries **Australasian Accounting Business & Finance Journal**, 10(4), 70.
- Murray, Z. 2012. Professional Scepticism. **Chartered Accountants Journal**. 91 (11): 36-38.
- Paulo, I. I. S. L. D., Cavalcante, P. R. N., & Paulo, E. (2013). The Relationship Between Auditing Quality and Accounting Conservatism in Brazilian Companies. Journal of Education and Research in Accounting *7*(3).
- Pustylnick, I. (2011). Empirical Algorithm of Detecation of Manipulation with Financial Statements. ***Journal of Accounting, Finance and Economics*** 1(2): 54-67.
- Reyad, S. M. R. (2012). Accounting Conservatism and Auditing Quality: an Applied Study On Egyptian Corporations. ***European Journal of Business and management***, *4*(21)
- Ronen, J., 2002, Post Enron reform: financial statement insurance and GAAP revisited, **Stanford Journal of Law, Business & Finance**, Vol. 8:1, pp. 1-30.

- Sawan, N., & Alsaqqa, I. (2013). Audit firm size and quality: Does audit firm size influence audit quality in the Libyan oil industry?. ***African Journal of Business Management***, *7*(3), 213
- Soliman, m. m.*(2014)*.auditing quality characteristics and accounting conservatism: an empirical study of the listed companies in egypt **corporate ownership & control** / vol 11, iss 2.
- Reinstein, A., & Apostolou, B. (2015). A Step Up in Standards for Peer Reviewers: Updated Requirements Reflect a Continued Focus on Quality and the Public Interest. **Journal of Accountancy**, 220(6), 54.
- Trevinyo-Rodriguez, R. N. 2009 Form a family-owned to a family controlled business: applying chandler's insights to explain family business traditional stages, **journal of management history** 15 (3): 284- 298
- Warren Jr, J. D., Moffitt, K. C., & Byrnes, P. (2015). How big data will change accounting. ***Accounting Horizons***, *29*(2), 397-407.
- Yaghoobi, A., & Khansalar, E. (2016). A Review of the Relationship between Ownership Structure and Economic Performance Criteria in Companies Listed on Tehran Stock Exchange. ***International Journal of Economics and Finance***, *8*(6), 89
- Zakaria, K. M., Zakaria, K. M., Nawawi, A., Nawawi, A., Salin, A. S. A. P., & Salin, A. S. A. P. (2016). Internal controls and fraud-empirical evidence from oil and gas company. ***Journal of Financial Crime***, *23*(4), 1154-1168.

ملاحق البحث

Logistic Regression التحفظ المحاسبى

Case Processing Summary

Unweighted Cases[a]		N	Percent
Selected Cases	Included in Analysis	132	100.0
	Missing Cases	0	.0
	Total	132	100.0
Unselected Cases		0	.0
Total		132	100.0

a. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.

Dependent Variable Encoding

Original Value	Internal Value
.00	0
1.00	1

Block 0: Beginning Block

Classification Table[a,b]

Observed		Predicted		
		Fraud		Percentage Correct
		.00	1.00	
Step 0	Fraud .00	84	0	100.0
	Fraud 1.00	48	0	.0
	Overall Percentage			63.6

a. Constant is included in the model.

b. The cut value is .500

Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0	Constant	-.560	.181	9.566	1	.002	.571

Variables not in the Equation

		Score	df	Sig.
Step 0	Variables MTB	.190	1	.663
	Overall Statistics	.190	1	.663

Block 1: Method = Enter

Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	.197	1	.657
	Block	.197	1	.657
	Model	.197	1	.657

Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	172.850[a]	.001	.002

a. Estimation terminated at iteration number 3 because parameter estimates changed by less than .001.

Classification Table[a]

Observed			Predicted		
			Fraud		Percentage Correct
			.00	1.00	
Step 1	Fraud	.00	84	0	100.0
		1.00	48	0	.0
	Overall Percentage				63.6

a. The cut value is .500

Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1[a]	MTB	-.024	.056	.188	1	.665	.976
	Constant	-.510	.212	5.771	1	.016	.600

a. Variable(s) entered on step 1: MTB.

Logistic Regression حجم المكتب

Case Processing Summary

Unweighted Cases[a]		N	Percent
Selected Cases	Included in Analysis	132	100.0
	Missing Cases	0	.0
	Total	132	100.0
Unselected Cases		0	.0
Total		132	100.0

a. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.

Dependent Variable Encoding

Original Value	Internal Value
.00	0
1.00	1

Block 0 Beginning Block

Classification Table[a,b]

		Observed	Predicted		
			Fraud		Percentage Correct
			.00	1.00	
Step 0	Fraud	.00	94	0	100.0
		1.00	38	0	.0
	Overall Percentage				71.2

a. Constant is included in the model.

b. The cut value is .500

Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0	Constant	-.906	.192	22.198	1	.000	.404

Variables not in the Equation

			Score	df	Sig.
Step 0	Variables	big4	4.730	1	.030
	Overall Statistics		4.730	1	.030

Block 1: Method = Enter

Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	4.601	1	.032
	Block	4.601	1	.032
	Model	4.601	1	.032

Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	153.863[a]	.034	.049

a. Estimation terminated at iteration number 4 because parameter estimates changed by less than .001.

Classification Table[a]

	Observed		Predicted		
			Fraud		Percentage Correct
			.00	1.00	
Step 1	Fraud	.00	94	0	100.0
		1.00	38	0	.0
	Overall Percentage				71.2

a. The cut value is .500

Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1[a]	big4	-.856	.398	4.617	1	.032	2.354
	Constant	-1.224	.254	23.145	1	.000	.294

a. Variable(s) entered on step 1: big4.