

أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة دراسة تطبيقية على الشركات

المقيدة فى البورصة المصرية

رامى السيد عبدالعاطى السيد القزاز - محمد أحمد ابراهيم خليل - احسن عبدالقادر حسن

قسم المحاسبة المعهد العالى للإدارة بكفر الشيخ

قسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة جامعة بنها

مستخلص البحث:

هدفت الدراسة الى التعرف على تأثير أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة بالشركات المقيدة فى البورصة المصرية. وقد اعتمدت الدراسة على مدخل تحليل المحتوى للتقارير المالية المنشورة لعينة مكونة من ٢٣٦ شركة مساهمة مقيدة بالبورصة المصرية بعد استبعاد الشركات المالية وذلك فى الفترة من عام ٢٠٢٠ الى عام ٢٠٢٣، وذلك بواقع مشاهدات ٩٤٤ مشاهدة، لاختبار فروض البحث التى تعكس العلاقة بين أتعاب مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة وتم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد لاختبار فروض الدراسة. وتشير نتائج الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين أتعاب مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة، وتوصلت النتائج إلى أن الأتعاب التى يتقاضاها مراقب الحسابات لها دور هام فى تحسين جودة عملية المراجعة، بينما تتخفف جودة عملية المراجعة وبالتالي تزداد مخاطر عدم تماثل المعلومات لدى أصحاب المصالح مع انخفاض أتعاب مراقب الحسابات، كما توصي الدراسة بضرورة وضع نموذج مقترح لأتعاب مراقب الحسابات لضمان جودة عملية المراجعة.

الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة، أتعاب مراقب الحسابات، إدارة الارباح، الاستحقاقات المحاسبية.

The impact of auditor fees on the quality of the audit process: an applied study on companies listed on the Egyptian Stock Exchange

Abstract:

The study aimed to identify the impact of auditor fees on the quality of the audit process in companies listed on the Egyptian Stock Exchange. The study relied on the content analysis approach of the published financial reports of a sample of 236 joint-stock companies listed on the Egyptian Stock Exchange after excluding financial companies during the period from 2020 to 2023, with 944 observations, to test the research hypotheses that reflect the relationship between auditor fees and the quality of the audit process. The multiple regression method was used to test the study hypotheses. The results of the study indicate a positive relationship between auditor fees and the quality of the audit process. The results concluded that the fees received by the auditor play an important role in improving the quality of the audit process, while the quality of the audit process decreases and thus the risks of asymmetry of information among stakeholders increase with the decrease in auditor fees. The study also recommends the need to develop a proposed model for auditor fees to ensure the quality of the audit process.

Keywords: Audit quality, auditor fees, earnings management, accounting accruals.

أولاً: المقدمة

تعد جودة عملية المراجعة من أهم الموضوعات التي يتناولها الفكر المحاسبى منذ فترة طويلة، حيث حظيت هذه القضية باهتمام الكثير من الباحثين والأكاديميين فى مجال المراجعة، ولعل السبب فى ذلك هو أن تحقيق جودة عملية المراجعة يعد السند الأساسى لزيادة ثقة المستثمرين فى المعلومات المالية وغير المالية والتي يحصلون عليها من خلال القوائم والتقارير المالية التي تصدرها المنشأة (الخيال، ٢٠١٧، ص ٣٩).

ومن خلال اطلاع الباحثون على الدراسات السابقة والتي تدور حول جودة عملية المراجعة، وجد الباحثون أنه لم يرد حتى الان تعريف واضح ومتفق عليه من قبل الباحثين والأكاديميين يعبر عن مفهوم جودة عملية المراجعة، ولعل السبب فى ذلك يرجع لاختلاف وتعدد الاطراف ذات الصلة بعملية المراجعة وبالتالي تتعدد النواحي التي يمكن من خلالها قياس جودة عملية المراجعة، فهناك بعض الدراسات التي تناولت تعريف جودة عملية المراجعة من خلال علاقتها بمدى قدرة مراقبى الحسابات على اكتشاف التحريفات فى القوائم المالية للشركة محل المراجعة (الاستقلالية والكفاءة) (DeAngelo,1981.P184؛ الديسطة، ٢٠١٤، ص ٧٥) ، وهناك دراسات اخرى تناولت مفهوم جودة المراجعة من خلال علاقتها بمدى التزام مراقبى الحسابات بتنفيذ عملياتهم وفق معايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني(IFAC,2015.P45).

وجدير بالذكر ان هناك اتفاق بين معظم الدراسات السابقة مثل (الديسطة، ٢٠١٤، ص ٧٥؛ DeAngelo,1981) علي ان جودة عملية المراجعة تتوقف علي القدرة الفنية والمهنية لمراقب الحسابات وعلي كفاءة ممارسة الحكم المهني وذلك بشأن اكتشاف التحريفات الجوهرية وتحقيق استقلالية مراقب الحسابات في كافة مراحل عملية المراجعة وكذلك التزام مراقب الحسابات بمعايير واداب وسلوك المهنة وذلك وفاء باحتياجات اصحاب المصالح.

وتمثل أتعاب المراجعة المقابل المادي الذي يحصل عليه مكتب المراجعة نتيجة العلاقة التعاقدية بين المكتب وعميل المراجعة. وفي الغالب تلك الأتعاب تحدد من وجهة نظر مراقب الحسابات الذي يقوم بالموازنة بين تكلفة المراجعة متمثلة في تكلفة إجراءات المراجعة الأساسية والإضافية، والمخاطر المحتملة التي قد يتحملها مكتب المراجعة بسبب عملية المراجعة (مخاطر التقاضي). وذلك من جهة، وحجم منشأة

العميل (محل المراجعة) وبعض السمات الأخرى لمنشأة العميل والتي قد تؤثر على عملية المراجعة من جهة أخرى. وعرفت أتعاب المراجعة بأنها المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المراجع نظير قيامه بعملية مراجعة لحسابات منشأة ما، ويتم تحديد حجم الأتعاب بموجب عقد الاتفاق الذي يتم بين المنشأة محل الفحص والمراجع وفقاً للزمن الذي وستستغرق عملية المراجعة.

وفي ضوء ما سبق، يتضح للباحثون أهمية الدراسة الحالية من خلال تحليلها بشكل متكامل لأثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.

ثانياً: الدراسات السابقة المتعلقة بالبحث.

وتشمل الدراسات التالية:

١. دراسة (Li and Luo, 2017).

فقد توقعت الدراسة أنه عندما يكون عميل المراجعة لديه أزمات مالية، ويواجه مراقب الحسابات بمخاطر تقاضى مرتفعة، في هذه الحالة سيكون مراقب الحسابات أقل ميلاً لتقديم خصماً على أتعاب المراجعة، ولاختبار صحة هذا التوقع، هدفت الدراسة لاختبار العلاقة بين أتعاب المراجعة والقدرة الإدارية في سياق تعرض مراقب الحسابات لاحتمال مخاطر تقاضى مرتفعة، وباستخدام عينة من ٦٣٧٨ شركة من الشركات الأمريكية خلال الفترة من ٢٠٠١-٢٠١٢ بإجمالي عدد مشاهدات ٤١٨١٢ شركة / سنة. أشارت نتائج الدراسة إلى زيادة أتعاب المراجعة عند وجود رأى عن الاستمرارية أو عند تقرير الشركة عن خسائر، ولم يقدم مراقب الحسابات خصم على أتعاب المراجعة لهذه الشركات، حتى إذا كان لديها قدرة إدارية مرتفعة، بل بدلاً من ذلك أضاف علاوة مخاطر على أتعاب المراجعة، كما أتضح تقديم مراقب الحسابات خصم على أتعاب المراجعة للشركات ذات القدرة الإدارية المرتفعة ولا تعاني من أزمة مالية مقارنة بالشركات ذات القدرة الإدارية الأقل ولا تعاني من أزمة مالية.

٢. دراسة (Li & Guo, 2018)

ناقشت الدراسة اختلاف وجهات النظر حول العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة، ويستند الاتجاه الأول إلى منظور الجهد المبذول من جانب المراجع الخارجي، في حين يستند الاتجاه الثاني إلى منظور الاعتماد الاقتصادي للمراجع الخارجي على العميل، واختلفت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أن معظم الدراسات السابقة تفسر العلاقة بين الأتعاب غير العادية وجودة عملية المراجعة، من خلال إيجاد العلاقة بين هذه الأتعاب غير العادية وإدارة الأرباح القائمة على الاستحقاق الاختياري، والأثر على رقم الربح، ولكن هذه الدراسة استخدمت إعادة تصنيف البنود مقياساً لإدارة الأرباح، وتشير نتائج الدراسة المطبقة على عينة من الشركات تشمل الفترة ما بين عامي ٢٠٠٠ - ٢٠١٠ إلى وجود علاقة طردية معنوية بين الأتعاب غير العادية الموجبة، ومستوى إدارة الأرباح من خلال إعادة تصنيف البنود، وتفسر الدراسة هذه النتيجة في ضوء أن هذا الأسلوب الأخير في إدارة الأرباح أقل في تكاليف التقاضي من إدارة الأرباح عن طريق الاستحقاق الاختياري، مما يزيد من حوافز المراجعين على قبوله والاستجابة لضغوط العملاء.

٣. دراسة (إبراهيم، ٢٠١٩)

هدفت تلك الدراسة إلى دراسة اتجاه العلاقة بين الأتعاب غير العادية الموجبة أو السالبة) وجودة عملية المراجعة، في ضوء مدى قوة دوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح كمنطلق لتقييم البيئة التنظيمية، والرقابية لمهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية، وتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية في مختلف القطاعات خلال الفترة من عام ٢٠١٢ وحتى عام ٢٠١٧، واستبعاد البنوك وشركات التأمين للطبيعة الخاصة بهذه المؤسسات، وكذلك استبعاد الشركات التي تفتقر بياناتها إلى الإفصاح الكافي لتوفير البيانات اللازمة لقياس متغيرات الدراسة، وتوصلت الدراسة لعدم وجود علاقة معنوية بين الأتعاب غير العادية السالبة، ودوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح، ووجود علاقة طردية ومعنوية بين الأتعاب غير العادية الموجبة ودوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح، وهذا يشير إلى أن هذه الأتعاب الإضافية تمثل تهديداً لاستقلال المراجع الخارجي وحياده، وهذا يعني استجابة المراجعين لضغوط ودوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح، وهذا يمثل تهديداً لفاعلية عملية المراجعة.

٤. دراسة (Khafi, 2020)

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين الأتعاب العادية وغير العادية لعملية المراجعة على إعادة إصدار القوائم المالية، وذلك باستخدام تحليل الانحدار، وتكونت عينة الدراسة من ١١٦ شركة مقيدة في بورصة طهران للأوراق المالية من عام ٢٠١٢ إلى ٢٠١٦، وتوصلت الدراسة لوجود تأثير معنوي لأتعاب المراجعة والأتعاب غير العادية على إعادة إصدار القوائم المالية، وأضافت الدراسة أن الأتعاب غير العادية السالبة مقارنةً بالأتعاب غير العادية الموجبة لن تؤثر بشكل كبير على إعادة إصدار القوائم المالية.

٥. دراسة (فرج، ٢٠٢١)

هدفت الدراسة لاختبار العلاقة بين جودة لجنة المراجعة، وأتعاب المراجع الخارجي عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة مع التطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من ٢٠١٢ - ٢٠١٨ وذلك قبل وبعد تبني معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في مصر، واستخدمت الدراسة أسلوب تحليل الانحدار المتعدد لعينة تتكون من ٨٠ شركة على مرحلتين؛ قبل التبني السنوات ٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤، وبعد التبني السنوات ٢٠١٦، ٢٠١٧، ٢٠١٨، كما تم قياس جودة لجنة المراجعة من خلال خمسة مقاييس هي: استقلال أعضاء لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة والتأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة، وعدد التقارير الصادرة عن لجنة المراجعة). وتوصلت الدراسة قبل التبني إلى رفض الفرض الرئيس، بوجود تأثير لجودة لجنة المراجعة على أتعاب المراجع الخارجي، عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ولكن بعد التبني تم قبول الفرض الرئيس بوجود تأثير لجودة لجنة المراجعة على أتعاب المراجع الخارجي عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، في ظل متغيرات رقابية هي: (حجم الشركة، ونسبة الرفع المالي، ونتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة).

٦. دراسة (سالم، ٢٠٢٢)

هدفت هذه الدراسة إلى قياس وتحليل العلاقة بين التخصص الصناعي لمدققي الحسابات وجودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية توصل الباحثون إلى عدد من النتائج الإحصائية الخاصة بتأثير التخصص الصناعي لمدققي الحسابات على جودة عملية المراجعة. ويمكن تلخيص أهم النتائج التي تم

التوصل إليها فيما يلي: أثبتت نتائج اختبار الفروض بقبول الفرضية الأولى بعدم وجود فروق داله إحصائيا فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة متمثلة في (الوظيفة-المؤهل العلمي-سنوات الخبرة) حول بعد" (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في الحد من الغش والتلاعب وممارسة إدارة الأرباح). يتم قبول الفرضية الثانية في بعض أجزائها بوجود فروق داله إحصائيا فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة متمثلة في (الوظيفة-المؤهل العلمي-سنوات الخبرة) حول بعد " (مساهمة التخصص الصناعي لمدققي الحسابات في تحسين القدرة على تقدير مخاطر المراجعة). في جزء من أجزائه (الوظيفة). أوصى الدراسة على المنظمات المهنية إصدار الإرشادات والتوصيات اللازمة لمكاتب المراجعة التي توضح مضمون التخصص وأهميته وكيفية تطبيقه والمقومات اللازمة له. على المنظمات المهنية أن تقوم بعمل دورات تدريبية لمدققي الحسابات على مراجعة أنشطة أو صناعات معينة. على مكاتب الأعمال ألا تركز أثناء عملية التعاقد مع مدققي الحسابات على عنصر الأتعاب فقط، ولكن على محددات الكفاءة المهنية والتي من أهمها التخصص الصناعي لمدققي الحسابات، حتى يمكن توسيع دائرة التخصص الصناعي والاستفادة من مزاياه. ضرورة إعادة النظر في متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمدقق الحسابات في ضوء استراتيجية التخصص الصناعي، وكذا في القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات المنظمة لمهنة المراجعة وتعديله ليتم معالجة القصور والخلل فيها ولتكون أكثر فعالية لتحسين عملية الجودة.

٧. دراسة (Kusmayasari et al.,2023)

تهدف إلى تقييم تأثير أتعاب المراجعة والإستقلالية والكفاءة على جودة المراجعة في الشركات المدرجة في بورصة إندونيسيا للأوراق المالية. نتائج الدراسة: أشارت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة، ووجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المراجعين وجودة المراجعة، ووجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المراجعين وجودة المراجعة، توصي الدراسة بأنه يجب على الشركات التفاوض على أتعاب المراجعة مع المراجعين الخارجيين مع مراعاة جودة الخدمات المقدمة، كما يجب على المنظمات المهنية للمحاسبين القانونيين أن تنتظر في إصدار إرشادات حول استقلالية المراجعين وكفاءتهم، ويجب على المراجعين الخارجيين الحفاظ على إستقلابيتهم وكفاءتهم من أجل تقديم خدمات مراجعة عالية الجودة.

٨. دراسة (Dianawati et al., 2024)

تهدف إلى تقييم العلاقة بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة، بالإضافة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على العلاقة بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة، أشارت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة، وكانت قوة العلاقة متوسطة، كما وجود تأثير مُغير لحجم الشركة على العلاقة، حيث كانت العلاقة أقوى بالنسبة للشركات الكبيرة، بالإضافة إلى أنه لا يوجد تأثير مُغاير لتعقيد الشركة على العلاقة، توصي الدراسة بأنه يجب على المنظمات المهنية للمحاسبين القانونيين أن تنتظر في إصدار إرشادات حول العلاقة بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة، كما يجب على الشركات التفاوض على أتعاب المراجعة مع المُراجعين الخارجيين مع مُراعاة جودة الخدمات المُقدمة وحجم الشركة، ويجب على المُراجعين الخارجيين مُراعاة حجم الشركة عند تحديد أتعاب المراجعة.

التعليق على الدراسات السابقة.

- أشارت جميع الدراسات إلى أن العلاقة بين أتعاب مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة معقدة وليست مباشرة.
- أكدت بعض الدراسات على وجود علاقة إيجابية بين أتعاب مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة، بينما لم تجد دراسات أخرى أي علاقة ذات دلالة إحصائية.
- أشارت بعض الدراسات إلى أن العوامل الأخرى، مثل حجم الشركة وتعقيدها وملكية الشركة، يمكن أن تؤثر على العلاقة بين أتعاب مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة.
- اختلفت الفترات الزمنية ونماذج الدراسات وأساليبها الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات.
- تنوعت عينة الدراسات من حيث حجمها وموقعها الجغرافي ونوع الشركات المشمولة.
- تُظهر الدراسات السابقة أن هناك علاقة طردية بين أتعاب مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة، وتُشير النتائج إلى أن أتعاب مراقب الحسابات الأعلى قد تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة، بينما قد تؤدي أتعاب مراقب الحسابات المنخفضة إلى انخفاض جودة المراجعة.
- تُشير الدراسات إلى أن أتعاب مراقب الحسابات المرتفعة تُمكن المُراجعين من تخصيص المزيد من الوقت والموارد للعمل، مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة، كما تُشير الدراسات أيضًا إلى أن أتعاب مراقب الحسابات المنخفضة قد تُجبر المُراجعين على تقليل الوقت والموارد المُخصصة للعمل، مما يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة.

ثالثاً: مشكلة الدراسة

أن تحديد أتعاب المراجعة مسألة حيوية لكل من المراجعين والمنشآت الخاضعة للمراجعة سواء من حيث تقييم المراجعين لمدى عدالتها وتناسبها مع ما يبذلونه من جهد وما يتكبّدون من تكلفة وما يتحملون من مسؤوليات جراء قيامهم بأعمالهم، أو من حيث مدى شعور المنشآت الخاضعة للمراجعة بحصولها على عائد أو منفعة تبرر تحمل مثل هذه الأتعاب، وقد زاد الاهتمام بموضوع أتعاب المراجعة من حيث ضرورة بحث أسس تحديد الأتعاب ومدى تأثيرها على كل من سلوك واستقلال وكفاءة المراجع. وتعتبر عملية تحديد الأتعاب من أعقد العمليات التي تواجه المراجع والعميل على حد سواء نظراً لارتباطها بعوامل عديدة متداخلة. ويقصد بالمراجعة على وجه التحديد تلك الإجراءات النظامية لفحص القوائم المالية، ومراجعة الدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية.

يربط البعض بين مقدار الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة مقابل ما يؤديه من خدمات وبين دقة وجودة المراجعة، ويرون أن مكاتب المراجعة التي تطلب أتعاب أكبر إنما يكون مقابل تقديمها لخدمات مراجعة ذات جودة عالية، من ناحية أخرى يرون أن الأتعاب المنخفضة تدفع بالمكتب الى تقليل الجهد المبذول في عملية المراجعة مما يؤدي الى انخفاض جودتها.

على الرغم من تعدد الدراسات التي تناولت بيان أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة الا ان نتائج هذه الدراسات قد جاءت متضاربة ولم تصل الى نتيجة موحدة يمكن الإعتماد عليها، فقد توصلت مجموعة من الدراسات الى وجود علاقة عكسية حيث ان أتعاب عملية المراجعة تترتبط بجودة عملية المراجعة حيث تعكس الأتعاب المرتفعة علاوة يتقاضاها مراقب الحسابات من عملائهم تتعلق بممارسات سيئة للمنشأة (Chun, 2015.P798)، وهناك مجموعة اخرى من الدراسات توصلت الى وجود علاقة إيجابية حيث ان ارتفاع الأتعاب إلى ارتفاع جهد المراجعة، ومن ثم ارتفاع جودة المراجعة، كما يشير انخفاضها إلى انخفاض جهد المراجعة، ومن ثم انخفاض جودة المراجعة (Lobo, 2013, p1388).

وبناء على ما سبق يرى الباحثون ان هناك اختلاف في النتائج التي توصلت اليها الدراسات السابقة من حيث تأثير اتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة، والى الآن لم يتم حسم شكل هذا التأثير .

ووفقاً لما تقدم تحاول الدراسة الحالية الإجابة على التساؤل التالي: هل يوجد تأثير لأتعاب مراقب الحسابات على ضمان جودة عملية المراجعة ؟

رابعاً: أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية عملية المراجعة ومدى توافر الجودة بها، حيث تعد أتعاب مراقب الحسابات من اهم العوامل التي تؤثر فيها، حيث تعد عملية المراجعة وجودتها من أهم الموضوعات التي إهتمت بها المنظمات المهنية والاكاديمية، لما لتقرير عملية المراجعة من تأثير على قرارات الكثير من الأطراف سواء الداخليين او الخارجيين،، ومعرفة تأثير أتعاب مراقب الحسابات على جودة المراجعة.

خامساً: أهداف الدراسة

يتمثل هدف الدراسة في محاولة بيان أثر لأتعاب مراقب الحسابات على ضمان جوده عملية المراجعة.

سادساً: فروض الدراسة

في ضوء ما توصلت إليه الدراسات السابقة، وتحقيقاً للهدف الرئيسي للدراسة، وما يتبعه من أهداف فرعية يمكن اشتقاق وصياغة فروض الدراسة على النحو التالي:

الفرض الأول: يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لأتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة، ويأخذ الصيغة العدمية التالية:

H0: لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لأتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة.

سابعاً: حدود البحث

- حدود زمنية سيتم تطبيق الدراسة في الفترة من ٢٠٢٠ : ٢٠٢٣ دون غيرها من السنوات.
- سيتم تطبيق الدراسة علي كافة الشركات المقيدة في البورصة المصرية فيما عدا الشركات المالية التي لها طبيعة خاصة .

ثامناً: خطة البحث

انطلاقاً من أهمية البحث وتحقيقاً لهدفه والدراسات السابقة له واثبات فرض البحث قام الباحثون بتقسيم البحث إلى أربعة أقسام: القسم الأول خاص بجودة عملية المراجعة والقسم الثانى خاص بالعوامل المؤثرة فى أتعاب مراقب الحسابات وعلاقتها بجودة عملية المراجعة والقسم الثالث الدراسات التطبيقية والقسم الرابع نتائج البحث والتوجهات المستقبلية.

الاطار النظري للدراسة:

وينقسم الى قسمين كما يلي:

القسم الأول: جودة عملية المراجعة

تعد جودة أداء عملية المراجعة مطلباً أساسياً وجوهرياً لكافة الأطراف المهتمة بعملية المراجعة، لذا فقد ازداد الاهتمام بتحسين جودة عملية المراجعة خاصة بعد زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة، حيث تهدف جودة عملية المراجعة إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، وزيادة مصداقيتها بهدف تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، والتي من أهمها إضفاء الثقة على المعلومات الواردة بالقوائم المالية، والتي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم المختلفة (Ethridge & Marsh, 2010, p;182) (Saliha & Flayyib 2020, p.p;49-50).

وفي ضوء ما تقدم سوف يتناول هذا الفصل جودة عملية المراجعة من خلال عرض وتحليل المفاهيم المختلفة لجودة عملية المراجعة وأهميتها بالنسبة للأطراف المختلفة؛ وكذلك تحديد أهم العوامل والمحددات التي قد تؤثر على جودة عملية المراجعة من منظور الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية؛ وتوضيح أهم مقاييس جودة عملية المراجعة، وذلك كما يلي:

١/١- مفهوم جودة عملية المراجعة.

٢/١- أهمية جودة عملية المراجعة.

٣/١- العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة من المنظورين المهني والأكاديمي.

٤/١- مقاييس جودة عملية المراجعة.

١/١- مفهوم جودة عملية المراجعة:

هناك العديد من التعريفات التي تناولت جودة عملية المراجعة (AQ) (Audit Quality)، وتُعد من أوائل الدراسات التي قدمت تعريفاً لجودة عملية المراجعة هي دراسة دي أنجلو (De Angelo, 1981)، والتي عرفت جودة عملية المراجعة بأنها إدراك السوق وتقييمه لمدى قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الموجودة بالنظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذه التحريفات. (De Angelo, 1981, p.186)

ويرى (Montenegro & Bras, 2018, p.6) أن جودة عملية المراجعة تتمثل في الالتزام بالمعايير المهنية لعملية المراجعة، وقواعد وآداب سلوك المهنة، وكذلك القواعد والإجراءات الصادرة عن الهيئات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة والحفاظ على موضوعية مراقب الحسابات واستقلاله.

وعرفها (Saliha & Flayyihb, 2020, p182) على أنها جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب المراجعة، والتي تستخدم لإجراء عملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة.

وعرف (عيطة، ٢٠٢٠، ص١٦) جودة عملية المراجعة بأنها القيام بأداء وإجراءات المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، والتي تُمكن مراقب الحسابات من اكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإفصاحات المتعلقة بها، والإبلاغ عنها سواء خطأ أو خلل أو نتيجة للغش والتلاعب وفق عمليات مراجعة مستقلة وموثوق بها، بهدف أضعاف درجة الثقة عليها تلبية لاحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.

في حين نوهت دراسة (السعيد، ٢٠٢١، ص٤١) إلى أن جودة عملية المراجعة تعني تنفيذ وأداء عملية المراجعة من قبل مراقبي حسابات مؤهلين علمياً وعملياً بكفاءة وفاعلية بجميع مراحل عملية المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة بعملية المراجعة، وبما يضمن أعلى مستوى

لاكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية للشركة محل المراجعة، والتقارير عنها بشكل يُحسن دقة ومصداقية المحتوى الذي يوفره تقرير مراقب الحسابات لمستخدمي القوائم المالية.

ومن ناحية أخرى، فقد ذهب البعض إلى التمييز بين كل من الجودة الحقيقية (الفعلية) لعملية المراجعة Actual Audi Quality والجودة المدركة Perceived Audit Quality عند تعريف جودة عملية المراجعة، حيث أشار (شرف، ٢٠١٩، ص ٧٩) إلى أن الجودة الحقيقية لعملية المراجعة تُعبر عن مدى وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته المهنية والتزامه بقواعد آداب وسلوكيات المهنة، ويُمكن الاستدلال عليها من سلامة رأي مراقب الحسابات.

يرى الباحثون من خلال المفاهيم السابقة أن مفهوم جودة عملية المراجعة من المفاهيم التي لم يستقر عليها الفكر المحاسبي بعد، حيث لا يُوجد مفهوم موحد ومتفق عليه لجودة عملية المراجعة حتى الآن؛ نظرًا لأن مفهوم جودة عملية المراجعة مفهوم نسبي، واستنادًا لما سبق يخلص الباحثون إلى أهمية تكامل وجهات النظر المتعددة التي تناولت مفهوم جودة عملية المراجعة، وذلك حتى يُمكن الوصول إلى مفهوم شامل يُلبي احتياجات كافة الأطراف المشاركة والمستفيدة من عملية المراجعة، وبالتالي لا بد أن يشمل مفهوم جودة عملية المراجعة على ما يلي: التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات، ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني، كفاءة وفعالية أداء عملية المراجعة في جميع مراحلها، الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد وآداب سلوك المهنة، اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، جودة ودقة تقرير مراقب الحسابات عن عملية المراجعة.

٢/١ - أهمية جودة عملية المراجعة:

يمكن توضيح أهمية جودة عملية المراجعة من خلال ما يلي:

١/٢/١ تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية: حيث تشمل تلك المعايير على مجموعة من السياسات والإجراءات التي تهدف إلى تحسين أداء كل من مراقبي الحسابات ومكاتب المراجعة، كما أن هناك علاقة متبادلة بين الجودة والالتزام بالمعايير حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية، وأداء عملية المراجعة بمستوى ملائم من الجودة يُؤكد التزام مراقبي الحسابات بالمعايير المهنية. (محمد، وآخرون، ٢٠١٨، ص ٤٤٦)

٢/٢/١ تخفيض مشاكل الوكالة: حيث تلعب جودة عملية المراجعة دوراً مهماً في الحد من مشاكل الوكالة؛ فتُعد جودة المراجعة المرتفعة وسيلة لتحسين مصداقية وجودة المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها، وبالتالي تخفيض عدم تماثل المعلومات والتعارض في المصالح بين الملاك والإدارة. (Clinch et al., 2012, p.744)

٣/٢/١ تضيق فجوة التوقعات: يُعد انخفاض جودة أداء عملية المراجعة أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة، ولذلك فإن تحسين جودة عملية المراجعة يؤدي إلى تحسين إدراك المجتمع عن جودة أداء عملية المراجعة، وبالتالي يتم تحقيق التقارب بين الأداء الفعلي للمراجعين، وتوقعات المجتمع بشأن هذا الأداء بما يؤدي في النهاية إلى تضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة. (محمد، وآخرون، ٢٠١٨، ص٤٤٦)

٤/٢/١ أداة تنافسية جيدة: تُعتبر جودة عملية المراجعة أداة استراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية لمكاتب المراجعة، وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا وولاء العملاء، ومن ثم المحافظة على العملاء الحاليين، واكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة خاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة. (مشابط، ٢٠٢٠، ص١٠؛ Beisland et al., 2015, p.220)

٥/٢/١ نتيجة للفصل بين الملكية والإدارة: يكون هناك عدم تماثل في المعلومات بينهما (Information Asymmetry)، حيث يتوفر لدى الإدارة من المعلومات ما لا يتوفر لدى الملاك، وبالتالي قد تستغل الإدارة ذلك في تحقيق مصالحها الشخصية على حساب مصالح الملاك. ومن ثم تنشأ الحاجة إلى وجود أداة رقابية تقدم معلومات عن أداء الإدارة وتخفف من مشكلة عدم تماثل المعلومات والتعارض في المصالح بين الملاك والإدارة، وهو ما يُعد أحد دوافع الطلب على مهنة المراجعة.

٦/٢/١ تدعيم أهداف حوكمة الشركات: حيث تعد عملية المراجعة إحدى آليات حوكمة الشركات والتي تلعب دوراً مهماً في تدعيم أهداف حوكمة الشركات، فارتفاع مستوى جودة عملية المراجعة يؤدي إلى ارتفاع مستوى جودة التقارير المالية المقدمة لأصحاب المصالح مما يؤدي في النهاية إلى الحد من مشاكل الوكالة، وتوفير الحماية لمصالح الأطراف المختلفة ذات الصلة بالشركة. (Hope et al., 2012, p.511)

٧/٢/١ تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء والتحريرات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية: حيث إن مراقبي الحسابات ذوي الجودة العالية لديهم قدرة أكبر على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية من خلال الخيارات ذو الجودة المنخفضة مثل الاستقلال، الأتعاب والبنية التحتية ومحددات مجلة بنها للعلوم الإنسانية ، العدد (٣) الجزء (٢) السنة (2024)

متعلقة بنتائج عملية المراجعة وأثرها على القوائم المالية كإعادة إصدارها، والرقابة الداخلية والتقارير عن أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية. (PCAOB, 2015, pp.2-3).

٣/١ العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة من المنظورين المهني والأكاديمي.

من منظور الدراسات الأكاديمية، فقد أوردت الدراسات الأكاديمية (على سبيل المثال: عبد الجواد، ٢٠١٣؛ محمد، وآخرون، ٢٠١٨؛ عيطة، ٢٠٢٠؛ مشابط، ٢٠٢٠؛ السعيد، ٢٠٢١؛ الكبيجي، ٢٠٢١؛ النجار، ٢٠٢١) العديد من العوامل والمحددات ذات الأثر واخل على جودة عملية المراجعة، وعلى الرغم من الاختلاف بين الأكاديميين في تحديد تلك العوامل، نظرًا لاختلاف وجهات النظر للأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة، والتي يُمكن تناولها من خلال العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، أو تلك المرتبطة بمراقب الحسابات وفريق المراجعة، أو من خلال العوامل المرتبطة بالعميل محل المراجعة.

ويُعد من أهم هذه العوامل هي العوامل المرتبطة بفريق المراجعة أو بمراقب الحسابات والعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وذلك نظرا لطبيعة التداخل والترابط بينها. وقد يرجع ذلك إلى أن الأساس في عملية المراجعة هو فريق المراجعة الذي يقوم بها، وبالتالي إذا كان فريق المراجعة مستقلاً ومؤهلاً علمياً وعملياً بشكل كافٍ وملتزماً بأداب وسلوكيات المهنة ولديه الحد الأدنى من الالتزام الأخلاقي، فإن ذلك سيؤدي إلى تحقيق جودة عملية المراجعة.

وفيما يلي سوف يتناول الباحثون مجموعة من العوامل التي أجمعت العديد من الدراسات يتم تناوله في الأطراف على سبيل المثال: (عبد الجواد، ٢٠١٣؛ شحاتة، ٢٠١٥؛ محمد، وآخرون، ٢٠١٨؛ عيطة، ٢٠٢٠؛ مشابط، ٢٠٢٠؛ السعيد، ٢٠٢١؛ الكبيجي، ٢٠٢١؛ النجار، ٢٠٢١) (De, Angelo, 1981; Mohamed & Habib, 2013; Cameran et al., 2015, p.10; Singer & Deng et al., 2021) (Gipper et al., 2021) على وجود تأثير لها على جودة أداء عملية المراجعة، ويُوضح الشكل التالي أهم هذه العوامل:



العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة

المصدر: الشكل من إعداد الباحثون بالاعتماد على الدراسات السابقة

وفيما يلي يتناول الباحثون تلك العوامل والمحددات ذات الأثر على جودة عملية المراجعة:

١. حجم وسمعة مكتب المراجعة:

يُعد حجم مكتب المراجعة أحد العوامل التي يُتوقع أن يكون لها تأثير جوهري على جودة عملية المراجعة، ويتضمن الفكر المحاسبي وجهتي نظر حول أثر حجم مكتب المراجعة على جودة عملية المراجعة وذلك كما يلي: (النجار، ٢٠٢١، ص ١٣)

الاتجاه الأول:

يرى أنصار هذا الاتجاه أن هناك علاقة إيجابية بين حجم مكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة، وأن مكاتب المراجعة الكبرى تقدم خدمات مراجعة ذات جودة أعلى من المكاتب الأخرى الأصغر حجمًا. وهو ما يُؤيده الباحث، حيث يستند أنصار هذا الاتجاه إلى العديد من المبررات والتي من أهمها:

- أن مكاتب المراجعة الكبرى لديها القدرة على توفير الإمكانيات المادية المناسبة والكوادر ذوي الخبرات، إضافة إلى إمكانية استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة في أداء عملية المراجعة بصورة أكبر من المكاتب الأصغر حجماً، مما يجعلها أكثر قدرة على الكشف والإبلاغ عن الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية. (De Angelo, 1981, p.187)
- اتساع قاعدة عملاء مكاتب المراجعة كبيرة الحجم، وعدم اعتمادها على عميل معين عدد محدد من العملاء مما يجعلها أقل تعرضاً للتبعية الاقتصادية The Economic Dependence وهو ما يُدعم استقلالها في مواجهة ضغوط العميل مما ينعكس إيجابياً على جودة عملية المراجعة. (Choi et al., 2010, p.6; Ghehie & Yazdani, 2022, p.5)

الاتجاه الثاني:

ويرى أنصار هذا الاتجاه عدم وجود اختلاف بين مكاتب المراجعة الكبرى ومثيلاتها الأصغر حجماً نظراً لاحتكامهم لذات المعايير، حيث إن مستوى الجودة يختلف بين المراجعين أنفسهم وعلى مستوى المكتب الواحد، وبالتالي من غير المنطقي أن تكون مكاتب المراجعة الصغيرة عديمة الجودة. ومن ثم عدم وجود أثر لحجم مكتب المراجعة على جودة عملية المراجعة (حامد، ٢٠١٨، ص ١٥٣؛ (Ghehie & Yazdani, 2022. Available at: <https://cutt.us/AhmedOj2022>).

أما سمعة مكتب المراجعة (AFR) (Audit Firm Reputation) والتي تعد من العوامل ذات الأثر على جودة عملية، المراجعة، فتُعتبر أحد الأصول المعنوية (غير الملموسة) الخاصة بالمكتب، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، ويُقصد بسمعة (شهرة) المكتب مدى تداول إسم المكتب بين العملاء على أنه يُقدم خدمات ذات جودة عالية (حامد، ٢٠١٨، ص ١٥٢؛ (Sheikh & Siddiqui, 2021, p.194

ومن ثم يرى الباحثون أن حجم وسمعة (شهرة) مكتب المراجعة تُعد من العوامل التي يُتوقع أن تكون ذات أثر على جودة عملية المراجعة، كما أن مكاتب المراجعة الكبرى تقدم خدمات مراجعة ذات جودة أعلى من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم.

٢. استقلال مراقب الحسابات:

مجلة بنها للعلوم الإنسانية، العدد (٣) الجزء (٢) السنة (2024)

ينقسم استقلال مراقب الحسابات إلى قسمين هما؛ الاستقلال الحقيقي (الذهني) والاستقلال الظاهري (الشكلي) ويُؤدى استقلال مراقب الحسابات دائماً إلى عمليات مراجعة ذات جودة مرتفعة. (Mohamed & Habib, 2013. p.117)

وفي هذا الصدد أشار (Deng et al., 2019, pp.35-37) إلى أن استقلال مراقب الحسابات يُعد عامل جوهري وأساسي لنجاح عملية المراجعة وعدم تعرضها للفشل، وأنه كلما كان مراقب الحسابات مستقلاً كلما أدى ذلك إلى إمكانية الكشف عن كافة التحريفات الجوهرية والتقارير عنها، كما أن مراقب الحسابات يُشير في تقريره عن فرض استمرارية الشركة في حالة وجود أي مؤشرات قد تُهدد استمرارها، وعلى العكس من ذلك إن لم يكن مراقب الحسابات مستقلاً فلن يستطيع الإشارة إلى استمرارية الشركة؛ الأمر الذي يُهدد مصالح المستثمرين، وبالتالي فكلما كان مراقب الحسابات مستقلاً كلما قام بأداء عملية المراجعة بمستوى أعلى من الجودة.

٣. الخبرة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات:

وتعتمد خبرة المراجع الخارجي على أربعة مقومات أساسية: وهي التأهيل العلمي، والممارسة المهنية، والتعليم المهني المستمر، والتخصص الصناعي في أنشطة العملاء، ويُعبر التأهيل العلمي عن المعرفة بأساسيات وقواعد علم المحاسبة والمراجعة، والتي يتم اكتسابها من خلال التعليم الجامعي والتدريب ومن خلال المعايير المهنية للمراجعة، أما الممارسة المهنية فتعني اكتساب مراقب الحسابات لمهارة تطبيق قواعد وإجراءات المراجعة في الواقع العملي الممارسة العملية لمهنة، المراجعة وتُمثل الممارسة المهنية أحد العوامل الأساسية التي تزيد من الخبرة المهنية لمراقبي الحسابات لما لها من أثر كبير في تكوين شخصية مراقب الحسابات وحسن تعامله مع المواقف المختلفة والتي تتطلب، إبداء رأيه فيها. (عبدالجواد، ٢٠١٣، ص ٨٩-٩٠)

يري الباحثون أن الخبرة المهنية لمراقب الحسابات لها تأثير إيجابي على كفاءته المهنية، ومن ثم على جودة أدائه المهني الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة.

٤. التخصص الصناعي لمكتب المراجعة:

يُعد تخصص مكتب المراجعة Audit Firm Specialization في مجال نشاط (صناعة) العميل أحد العوامل التي تُؤثر إيجابياً على جودة عملية المراجعة، حيث يُساعد التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على اكتساب الخبرة والمعرفة المتعمقة بنشاط وبيئة العميل. (السعيد، ٢٠٢١، ص ٥٥-٥٧؛ حامد، ٢٠١٨، ص ١٥١)

٥. طول مدة التعاقد بين مكتب المراجعة ومنشأة العميل محل المراجعة:

يتضح أن هناك وجهتي نظر بشأن أثر طول فترة التعاقد بين العميل ومكتب المراجعة على جودة عملية المراجعة.

▪ **الاتجاه الأول:** يرى أنصار هذا الاتجاه أن هناك تأثير إيجابي لطول فترة الارتباط بين العميل ومراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة، وهو ما يؤيده الباحث، نظراً لزيادة الخبرة والمعرفة لدي مراقب الحسابات عن طبيعة نشاط وصناعة العميل. (Garcia et al., 2020, p37;) (Akinyomi & Joshua, 2022, p.3)

▪ **الاتجاه الثاني:** يرى أنصار هذا الاتجاه أن هناك تأثير سلبي لطول فترة الارتباط بين العميل ومراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة، حيث إن طول فترة الارتباط قد ينتج عنها زيادة الألفة وتوطيد العلاقات بين مراقب الحسابات وإدارة منشأة العميل محل المراجعة؛ مما يُضعف استقلال مراقب الحسابات، وبالتالي يُضعف جودة عملية المراجعة (Gipper et al., 2021, p.8).

٦. أتعاب عملية مراقب الحسابات:

تناولت العديد من الدراسات أثر أتعاب مراقب الحسابات (Audit Fees) على جودة عملية المراجعة، وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متضاربة، ويُمكن تناول ذلك الأثر من خلال وجهتي نظر.

- **الأولى:** هي أن هناك علاقة طردية بين أتعاب مراقب الحسابات وجودتها، ويؤيد الباحثون هذا الرأي، حيث إن زيادة أتعاب مراقب الحسابات قد يرجع إلى زيادة الوقت والجهد المبذول في أداء عملية المراجعة من أجل تحقيق أعلى مستوى ممكن من الجودة. (حامد، ٢٠١٨، ص ١٥٥-١٥٦)
- **الثانية:** هي أن هناك علاقة عكسية بين الأتعاب وجودة عملية المراجعة، حيث إن زيادة الأتعاب عن المستوى العادي لتلك الأتعاب قد يؤدي إلى المساس باستقلال مراقبي الحسابات، فعندما

يحصل مكتب المراجعة على أتعاب مرتفعة، قد يؤدي ذلك إلى قيام مراقبي الحسابات بالتغاضي عن ممارسات إدارة الأرباح والتلاعب بالقوائم المالية من قبل إدارة منشأة العميل محل المراجعة لتحقيق مصالحها الشخصية، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض جودة عملية المراجعة وكذلك زيادة اعتماد مكتب المراجعة على العميل (التبعية الاقتصادية والعمل على إرضائه من أجل الحفاظ عليه على حساب جودة عملية المراجعة). (Gipper et al., 2021 p.5)

٧. تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة:

تُشير الخدمات بخلاف المراجعة الخدمات الاستشارية (Non Audit Services) إلى تلك الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة لمساعدة العميل على تحقيق أهدافه الاستراتيجية من خلال عمل ما يلزم لتدعيم مدى ملائمة ومصداقية البيانات المستخدمة بواسطة هذا العميل في اتخاذ القرارات. (السعيد، ٢٠٢١، ص ٥٨)

٨. ارتباط مكتب المراجعة بأحد المكاتب الكبرى:

أشار (عبد الجواد، ٢٠١٣، ص ٤٨-٤٩) إلى أن ارتباط مكتب المراجعة المحلي بأحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى (Big4) يُعد مؤشراً جيداً على تحقيق جودة عملية المراجعة، نظراً لما تتسم به هذه المكاتب من مزايا لا تتوافر في المكاتب الأخرى؛ حيث تُساهم تلك المزايا في تخفيض خطر المراجعة، وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة ككل، ولا يعني ذلك أن المكاتب الأخرى غير المرتبطة بالمكاتب الكبرى.

٩. المنافسة بين مكاتب المراجعة:

يرى البعض أن المنافسة بين مكاتب المراجعة لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة، نظراً للإلتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني والتي تُعتبر الأساس في بيئة المراجعة وأصبحت مكاتب المراجعة أكثر إدراكاً بأن المنافسة ليست سعرية فقط، وإنما جودة الخدمة عنصر أساسي في اختيار عميل المراجعة لمكتب المراجعة، وكذلك الاهتمام بتنويع وزيادة جودة خدماتها وليس فقط المنافسة على أساس الأتعاب، الأمر الذي أدى إلى زيادة اهتمام مكاتب المراجعة بجودة الخدمات التي تؤديها (النجار، ٢٠٢١، ص ١٦) ويتفق الباحثون مع هذا الرأي.

في حين أشار آخرون (السعيد، ٢٠٢١، ص ٧١؛ النجار، ٢٠٢١، ص ١٦) إلى أن المنافسة بين مكاتب المراجعة تُعد أحد العوامل التي يُمكن أن تُؤدي إلى خفض جودة عملية المراجعة

١٠. الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة:

وقد اهتمت العديد من الدراسات بفحص واختبار العلاقة بين الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة، وفي هذا الصدد، أشارت دراسة (محمد، وآخرون، ص ٤٥١) إلى وجود علاقة عكسية بين عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وجودة المراجعة، حيث إنه كلما قلت الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة فإنه يُمكن إعتبار ذلك مؤشراً إيجابياً على جودة عملية المراجعة، كما أن زيادة تلك الدعاوى يُمكن أن يفقد مكتب المراجعة الكثير من سمعته، بالإضافة إلى حجم التعويضات أو الغرامات التي يتحملها مراقب الحسابات مما يُؤثر على الأتعاب التي يتقاضاه.

١١. استخدام مكتب المراجعة للأساليب التكنولوجية الحديثة:

أشارت دراسة (محمد، وآخرون، ٢٠١٨، ص ٤٥٨) إلى أن اهتمام مكاتب المراجعة بالأساليب الحديثة والاستفادة منها في تخطيط وتقييم نظم الرقابة الداخلية، وفي تنفيذ إجراءات المراجعة يُؤدي إلى زيادة جودة المراجعة.

في حين أشارت دراسة (السعيد، ٢٠٢١، ص ٧٥) إلى أن استخدام مكاتب المراجعة للأساليب التكنولوجية الحديثة يُؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة، إضافة إلى أنه يُمثل قيمة لمكتب المراجعة، حيث يُمثل رمزاً للقدرة التنافسية للمكتب في سوق المهنة، وكذلك فإنه يُتيح له فرصة أكبر لمزيد من الإشراف والرقابة داخل مكتب المراجعة.

ومن خلال ما سبق يرى الباحثون أن الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية تتفق في مجملها حول مختلف العوامل والمحددات ذات الأثر على جودة عملية المراجعة، والتي تهدف إلى تحسين جودة عملية المراجعة وتطويرها والارتقاء بمستوى الأداء المهني لمهنة المراجعة ككل.

وبعد استعراض أهم العوامل والمحددات ذات الأثر على جودة عملية المراجعة، سوف يتناول الباحثون أهم مقاييس جودة عملية المراجعة في الجزئية التالية.

٤/١ مقاييس جودة عملية المراجعة:

وفيما يلي يتناول الباحثون مقاييس جودة عملية المراجعة الأكثر شيوعاً واستخداماً بين الباحثين عند قياس جودة عملية المراجعة وهي (مشابط، ٢٠٢٠، ص ٢١-٢٢. Anh, 2022, p.199)

١. معامل استجابة الأرباح (ERC) (Earnings Response Coefficient):
٢. إعادة إصدار القوائم المالية (Restatement):
٣. دقة وسلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية (Going-Concern Opinion):
٤. إدارة الأرباح (Earnings Management):

القسم الثاني: أثر عوامل أتعاب مراقب الحسابات على ضمان جودة عملية المراجعة.

١/٢ مفهوم وطبيعة أتعاب مراقب الحسابات:

أشار (Simunic, 1980, p.161) إلى أن أتعاب عملية المراجعة هي ناتج حاصل ضرب سعر الوحدة مع كمية خدمات المراجعة المقدمة من شركات المحاسبة والمراجعة، وفقاً لما يطلبه عميل المراجعة، ويُعد هذا التعريف من أوائل التعريفات التي تناولت أتعاب عملية المراجعة.

ويرى (راضي، وآخرون، ٢٠١٧، ص ٢٣؛ Rustam et al., 2013, p.697) أن أتعاب عملية المراجعة تتمثل في المبالغ التي يحصل عليها مراقب الحسابات مقابل قيامه بعملية المراجعة، لتكوين رأي فني محايد حول ما إذا كانت القوائم والتقارير المالية للمنشأة محل المراجعة قد أُعدت وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (GAAP) في جميع النواحي الجوهرية.

وأشار (علي، ٢٠١٩، ص ١٩٤) إلى أن الأتعاب هي المبالغ التي يحصل عليها مراقب الحسابات مقابل قيامه، هو وفريق عمله، ببذل الجهد والوقت في سبيل القيام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة العميل محل، المراجعة، وإبداء رأي فني محايد، من خلال تقرير المراجع عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

وفي ضوء ما سبق يُمكن تعريف أتعاب عملية المراجعة على أنها المبالغ التي يحصل عليها مراقب الحسابات من عميل المراجعة نتيجة للعلاقة التعاقدية بين مراقب الحسابات ومنشأة العميل محل المراجعة مقابل قيامه بعملية المراجعة وإبداء رأيه الفني المحايد في القوائم والتقارير المالية للمنشأة محل مجلة بنها للعلوم الإنسانية، العدد (٣) الجزء (٢) السنة (2024)

المراجعة، حيث يُعد هذا المبلغ انعكاسًا للوقت والجهد المبذول في عملية المراجعة، والمخاطر المتوقعة من عملية المراجعة.

٢/٢ العوامل المؤثرة في أتعاب مراقب الحسابات وعلاقتها بجودة عملية المراجعة.

تعتبر عملية تحديد اتعاب المراجعة من المسائل ذات الاهمية الكبيرة لمراجع الحسابات والعميل، لأنها يجب أن تعكس قيمة الخدمات المهنية التي يتم إنجازها للعميل وتُعتبر من المحددات الهامة لمستوى الجهد الذي يبذله المراجع، نظير قيامه بإجراءات الفحص والاختبارات اللازمة التي تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تساعده في إبداء رأى فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية، ويجب على مراجع الحسابات عند تحديد أتعاب عملية المراجعة أن يراعى الجهد المبذول في عملية المراجعة، حيث أنه عند اتفاق المراجع مع العميل على أتعاب المراجعة نجد أن تركيز العملاء يكون على تكلفة المراجعة أي أن العملاء تفضل المراجع ذو تكلفة أقل، وقد يؤدي ذلك الى انخفاض أداء المراجع عند تنفيذ عملية المراجعة، مما يؤدي إلى انخفاض مستوى الجودة، كما ان تركيز العملاء على التكلفة دون الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع يمكن أن يؤثر عكسيا على جودة المراجعة (عقيلة، محمد محمود، ٢٠٠٨). وبالتالي يمكن أن نتناول تحديد أتعاب المراجعة من منظور الجودة من خلال الاتي:

١. العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة من منظور الجودة المرتبطة بمكتب المراجعة.
 ٢. العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة من منظور الجودة المرتبطة بمنشأة العميل محل المراجعة.
- ### ١/٢/٢ العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات من منظور الجودة والمرتبطة بمكتب المراجعة

١/١/٢/٢ حجم مكتب المراجعة

تعددت الدراسات في تحديد أثر حجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة، و توصلت هذه الدراسات الى وجود علاقة إيجابية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، واستندت الى أن مكاتب المراجعة الكبرى أحد خصائص العرض لخدمات المراجعة والتي تؤثر على جودة المراجعة (حسنين، طارق، وآخرون، ٢٠١٣)، كما أنها تتسم بسمعة عالية في قلة الاخطاء وأنها تقدم خدمات ذات جودة عالية (Christensen, et,al2016)، و لديها الموارد والخبرات اللازمة تستطيع من خلالها أداء عملية

المراجعة على أكمل وجه وتحد من الغش في القوائم المالية وبالتالي تقدم جودة عالية، ولديها استراتيجيات وبرامج لأداء عملية المراجعة تحقق الالتزام بالقواعد والمعايير المهنية للمراجعة أكثر من مكاتب المراجعة الصغرى، مما يجعل مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تطلب أتعاباً أعلى مما تطلبه مكاتب المراجعة الأصغر حجماً، وذلك لاعتقاد المستفيدين من خدمات المراجعة بأن المكاتب الكبيرة التي تمارس نشاطها بشكل واسع يوجد لديها عدد كبير من المراجعين والذين قد يكونوا متخصصين في مراجعة طبيعة عمل منشأة العميل، وهذا سوف يؤدي إلى الارتفاع بمستوى الجودة التي تقدمها هذه المكاتب والذي يؤدي بدوره إلى ارتفاع مستوى أتعابه عن بقية المكاتب الأخرى (عقيلة، محمد محمود، ٢٠٠٨، Liu, 2017).

٢/١/٢/٢ الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع لمنشأة العميل محل المراجعة:

اختلفت العديد من الدراسات حول تأثير تقديم مراجع الحسابات خدمات استشارية لعميل المراجعة في العديد من القضايا مثل استقلال المراجع وتحديد أتعاب المراجعة وكذلك جودة المراجعة ويرى معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) أن الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع لا تؤثر على استقلال المراجع حال قيامه بأداء خدمات المراجعة، وكذلك الحال في توجه معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW)، وتوصلت أحد الدراسات إلى أن العاملين في البنوك يرون أن مراجع الحسابات الذي يقدم خدمات استشارية للعميل يؤثر ذلك على استقلاله، مما يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة، كما ان تقديم المراجع للخدمات الاستشارية المتنوعة قد يُكسبه ويكسب مكتب المراجعة العديد من الخبرات المتنوعة، مما يوفر لهذه المكاتب فرصة التعليم والتدريب من أجل تقديم هذه الخدمات في مواقف أخرى مماثلة، وخلق كفاءات قادرة على خدمة العملاء بشكل أفضل وأكثر فاعلية، وأن القيام بهذه الخدمات سوف يترتب عليها أتعاباً إضافية من تلك التي سوف يتقاضاها المكتب (عقيلة، محمد محمود، ٢٠٠٨).

٣/١/٢/٢ خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة في نفس الصناعة.

توصلت العديد من الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة والتخصص الصناعي لمكتب المراجعة ويجب على مكاتب المراجعة أن تزيد من درجة التخصص الصناعي لزيادة جودة المراجعة، حيث أن التخصص الصناعي لمكتب المراجعة يساهم في تحقيق العديد من المنافع منها تقليل الوقت الذي يقضيه المراجع في التعرف على طبيعة نشاط المنشأة، رفع مستوى المنافسة والخبرة المهنية وتطوير الأداء المهني مما يزيد من قوة مهنة المراجعة، زيادة قدرة المراجع على اكتشاف مواطن الغش والاحتيال في القوائم المالية، زيادة قدرة المراجع على وضع وتنفيذ برامج وخطط سليمة لإتمام

عملية المراجعة مما يحسن من جودة المراجعة (أبو سميحة، ٢٠١٥، ص ٥٥١)، وترجع الخبرة المهنية لمكتب المراجعة او مراجع الحسابات إلى مدة مزاوله المهنة على أداء وظائف المراجعة المختلفة، ولاسيما تلك التي تتطلب قدرا من التقدير والحكم الشخصي، وأنه اعتمادا على تلك الخبرة يمكن للمراجع تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة والتقرير عنها بكفاءة، كما أن تخصص مكتب المراجعة في مراجعة صناعة معينة يكتسب كل خبراته في هذا المجال مما يُمكنه من المساومة على تحديد أتعاب أعلى. (السعيد، ٢٠٢١، ص ٥٥-٥٦)

٤/١/٢/٢ التوقيت الذي تتم فيه عملية المراجعة.

تتأثر درجة الجودة أحيانا بتوقيت إجراء عملية المراجعة، فهناك أوقات تكون فيها مكاتب المراجعة أو المراجعين في كامل انشغالهم، وعادة تقع هذه الفترة في نهاية أي سنة مالية وبداية سنة مالية تالية، لذلك فإن أعمال المراجعة التي تُطلب وتتم في هذه الفترة تكون أكثر تكلفة بسبب زيادة الطلب على خدمات المراجعة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يجعل هذه المكاتب تلجأ إلى قوي اضافية أو تشغيل العاملين بها ساعات اضافية مما يجعل هذه المكاتب تطلب اتعاب أعلى للمحافظة على مستوى الجودة. (Krauß et al., 2015, p.56)

٥/١/٢/٢ الوقت اللازم لأداء عملية المراجعة

تؤثر قيود الوقت تأثيرا سلبيا على مراجع الحسابات، وذلك لأنها تفرض على المراجع مجموعة من الضغوط التي سوف تؤثر على أدائه مما يؤثر في جودة المراجعة، وقد تؤدي قيود الوقت الى الحد من وقت عملية المراجعة، وإنهاء عملية المراجعة قبل استيفاء كل متطلبات وإجراءات المراجعة مما يؤثر على جودة المراجعة، ويجب على المراجع أن يحدد وقت بداية مهمة المراجعة بكل دقة حتى يجعل قيود الوقت أقل تأثيرا على جودة المراجعة، حيث أن تكاليف أداء خدمات المراجعة تتأثر بوقت التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة مما ينعكس على تحديد أتعاب المراجعة. (على، ٢٠١٩، ص ٢٠٢)

٦/١/٢/٢ الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة.

تناولت العديد من الدراسات العلاقة بين الدعاوى القضائية ضد مكتب المراجعة وجودة المراجعة، وتوصلت تلك الدراسات الى وجود علاقة عكسية بينهما، وذلك لان رفع الدعاوى القضائية يفقد مكتب المراجعة من سمعته بالإضافة الى التعويضات التي يدفعها المراجع مما يؤثر على الاتعاب التي

ينقاضها وبالتالي تؤثر على خطط وبرامج عملية المراجعة مما يؤثر سلبا على جودة عملية المراجعة (Corbella.et,al2015)، ومما لاشك فيه أنه كلما زادت احتمالات المخاطر التي سوف يتعرض لها المراجع حال قبوله عملية المراجعة من الدعاوى القضائية فإن ذلك سوف يؤدي الى قيام المراجع بزيادة أتعاب المراجعة لمواجهة ما يتعرض له من خسائر نتيجة لقبوله عملية المراجعة. (Kikhia, 2015, p.44)

٧/١/٢/٢ هيكل عملية المراجعة.

تناولت العديد من الدراسات العلاقة بين هيكل عملية المراجعة وبين جودة عملية المراجعة، وتوصلت تلك الدراسات الى وجود علاقة إيجابية بينهما وذلك للعديد من الأسباب منها أن مكاتب المراجعة التي تعد هيكل لعملية المراجعة تكون أكثر قدرة على اكتشاف الأخطاء الموجودة بالقوائم المالية، تستطيع المراجعة المهيكلة أن توفر دليل تفصيلي للمراجعة ووجود برامج مراجعة جاهزة مما يؤدي الى زيادة جودة المراجعة (أبو يحيى، والذنيبات، ٢٠١٩، ص ٤٠٣)، كما أن قيام مراجع الحسابات بتصميم هيكل لعملية المراجعة قد يؤدي ذلك الى زيادة الوقت اللازم للتخطيط لعملية المراجعة، الامر الذي سوف ينعكس على اتعاب المراجعة.

٨/١/٢/٢ استخدام تكنولوجيا المعلومات في إتمام عملية المراجعة.

يعتبر الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في تخطيط وتنفيذ ورقابة عملية المراجعة يؤدي الى تحسين جودة عملية المراجعة بصفة عامة أما عن كيفية تحقيق هذا التحسين تحديدا فان أتمتة عملية المراجعة تؤدي الى تحسين طريقة تفكير أفراد المراجعة وتحسين ممارسة التقدير الشخصي للمراجعين وتشير نشرة معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز رقم ٤ بعنوان Audit Automation أن أتمتة عملية المراجعة تؤدي الى تحسين جودة التقدير الشخصي للمراجع وذلك بزيادة هيكله عمليات اتخاذ القرارات في المراجعة وتوفير للمراجعين كم من المعرفة يتيح لهم تقديم اجابات صحيحة وفي الوقت الصحيح لكافة ما يصادفهم من مواقف وتظهر هذه المزايا بصورة أشد وضوحا في المراجعة التحليلية وكذلك في عمليات الفحص المحدود بالإضافة الي ذلك فان الأتمتة تضمن الدقة والكمال في عمل المراجعة وباستخدام تكنولوجيا المعلومات فانه يمكن للمراجع أن يحتفظ في ذاكرة الحاسب بأنماط ونماذج لمواقف مختلفة Templates من مواقف المراجعة يمكن استدعاؤها عند الحاجة لتحسين التقدير الشخصي للمراجع وخاصة في المهام غير الروتينية بالإضافة الى ذلك فان أتمتة عملية المراجعة تزيد من ادراك

العميل لجودة عملية المراجعة فالحدثة التي تحملها تكنولوجيا المعلومات تعطي انطبعا بالجودة حيث يرتبط تكنولوجيا المعلومات دائما بكل جديد ومتقدم ومحقق للكفاية . وفى نفس الوقت فإن الاعتماد على مثل هذه الوسائل المتقدمة يُحسن من جودة تفكير المراجعين وبذلك ستؤدي الالتمة الى زيادة جودة المراجعة مما يؤدي الى قيام منشآت المراجعة باتخاذها كوسيلة لتسويق خدمات المراجعة بسعر أعلى(عبد الكريم، عارف، ٢٠٠٣).

٢/٢/٢ العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة من منظور الجودة والمرتبطة بمنشأة العميل محل المراجعة

١/٢/٢/٢ حجم منشأة العميل محل المراجعة.

عادة ما يرتبط حجم أعمال المراجعة بحجم المنشأة الخاضعة للمراجعة، وبالتالي فإنه من المتوقع أن يؤثر ذلك بشكل مباشر على مستوى الأتعاب، اعتماداً على أن المنشأة كبيرة الحجم تحتاج خدمات مراجعة أكثر من تلك المنشآت الأصغر حجماً ولحجم منشأة العميل محل المراجعة تأثير على جودة الأداء المهني، فقد توصلت دراسة(Kamil,2021) إلى أن جودة المراجعة مرتبطة ارتباطاً عكسياً مع حجم منشأة العميل محل المراجعة وقوة مركزه المالي ، وتبرير ذلك يرجع إلى أن مستخدمي القوائم المالية يدركون أن المراجعين في هذه الحالة أقل استقلالية، لأن العميل كبير الحجم يستخدم قوة مركزه المالي ضد مراجع الحسابات مع التهديد باستبداله بمراجع آخر في ظل البيئة التنافسية للمهنة، وقد وجه انتقاد لدراسة (Kamil) بأنها اقتصررت فقط على رأي عينة من العاملين في المصارف، وهي نتيجة لا يمكن تعميمها على كل أطراف المراجعة، حيث أن زيادة حجم المنشأة محل المراجعة يقلل من جودة المراجعة وتعد هذه نتيجة غير منطقية، كما أن خدمات المراجعة تزداد مع زيادة حجم المنشأة محل المراجعة، وأن العميل ذو المركز المالي القوي يهمل الاحتفاظ بسمعته في السوق، الأمر الذي يؤدي إلى طلبه جودة عملية المراجعة، وبما أن أتعاب المراجعة تزداد كلما زاد حجم العميل أو المنشأة محل المراجعة عليه فإن حجم المنشأة محل المراجعة وقوتها المالية تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة.(أبو نصار، ٢٠١٩، ص ١٧).

٢/٢/٢/٢ مدى صعوبة عمليات منشأة العميل محل المراجعة ودرجة تعقيد العمليات بالمنشأة.

ترتبط تعقد مهام المراجعة ببعدين أساسيين، البعد الأول المراجع القائم بمهمة المراجعة ويرتبط هذا البعد بمجموعة من العوامل التي تتمثل في التطور التكنولوجي وتأثيره على تقرير المعلومات، وخبرة المراجع، وهيكلة معرفة المراجع، والبعد الثاني هيكل المهمة ذاتها ويرتبط بمجموعة من العوامل تتمثل في تعقد المدخلات، وتعقد عمليات التجهيز، وتعقد المخرجات، وتناولت العديد من الدراسات العلاقة بين تعقد مهام المراجعة وجودة المراجعة، وتوصلت تلك الدراسات الى أن تعقد مهام المراجعة يؤثر بالعديد من الآثار السلبية على جودة المراجعة، ويمكن تحسين جودة المراجعة من خلال إعادة هيكلة مهمة المراجعة، وتغيير برامج التدريب، استخدام نظام الخبرة في مجال المراجعة، وفهم المستوى السليم لتعقد مهمة المراجعة (Maroun, 2015)، كما أن عملية المراجعة تنصب على القوائم المالية وحسابات منشأة العميل محل المراجعة، ومما لا شك فيه ان تعدد أنشطة منشأة العميل محل المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها تؤدي إلى زيادة وتعدد العمليات المالية التي يتم مراجعتها من قبل مراجع الحسابات، أي أن حجم عمل المراجعة يرتبط بعلاقة طردية مع صعوبة عمليات المنشأة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها، مما يؤدي الى زيادة تكاليف عملية المراجعة حتي تتم بالمستوى المطلوب من الجودة. (Simunic, 1980, p.172)

٣/٢/٢/٢ مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمنشأة العميل محل المراجعة من العوامل الهامة التي تؤثر في عملية المراجعة، لذلك تناولت العديد من الدراسات أثرها على جودة عملية المراجعة، وتوصلت تلك الدراسات الى أن وجود نظام للرقابة الداخلية بمنشأة العميل محل المراجعة يؤثر بشكل إيجابي كبير على جودة المراجعة، حيث أن هيكل الرقابة الداخلية يعتبر أحد خصائص جودة المراجعة والتي تؤثر في العمل الميداني لمهنة المراجعة، ويؤثر في التخطيط لعملية المراجعة وجمع أدلة الإثبات اللازمة لإبداء الرأي، كما أن نظام الرقابة الداخلية أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وذلك من خلال كفاءة إدارة المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية ومساعدة المراجع في تحديد إجراءات المراجعة، وأن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أكثر العناصر إيجابية في تحديد أتعاب المراجعة بحسبان أن هناك علاقة عكسية بين درجة ودقة نظام الرقابة الداخلية وحجم أعمال المراجعة، والذي بدوره يؤثر في تحديد أتعاب المراجعة، وأن دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية من شأنها أن تضمن مستوى

جودة مقبول بأقل التكاليف، لأنه في حالة إذا كان نظام الرقابة الداخلية محكم لا يلجا المراجع إلى زيادة إجراءات وتفصيلات عملية المراجعة والتي من شأنها أن تزيد في أتعاب المراجعة. (عقيلة، محمد محمود، ٢٠٠٨)

القسم الثالث: الدراسة التطبيقية.

مجتمع وعينة الدراسة:

تعتمد الدراسة الحالية على البيانات الثانوية المستخرجة من القوائم المالية وتقارير مجالس الادارة وتقارير الحوكمة للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري، ولذلك يصبح مجتمع الدراسة كافة البيانات الثانوية الخاصة بالقوائم المالية وتقارير مجالس الادارة لتلك الشركات المدرجة. وبغرض تعميم النتائج الخاصة بالدراسة الحالية على كافة مفردات الدراسة يتعين على الباحثون على الاعتماد على أسلوب المعاينة الاحصائية من خلال اختيار عينة ممثلة للمجتمع وذلك، بما يتفق مع معطيات طبيعة السوق المالي المصري الحالي. وفي هذا الشأن، نظراً للتباين المستمر في سوق الأوراق المالية المصري بين الفترات الزمنية المختلفة نظراً لما تمر به بيئة الاقتصاد الكي المصري من تغيير مستمر، فإنه يمكن للباحثون الاعتماد على أسلوب العينة التحكيمية العمدية شريطة أن تكون ممثلة لشكل السوق المالي المصري في الآونة الأخيرة، وذلك طبقاً للشروط الواردة أدناه:

- سيتم الاعتماد على الفترة الزمنية من عام ٢٠٢٠ الى عام ٢٠٢٣ واعتبارها السلسلة الزمنية الرئيسية للدراسة وقد اختار الباحثون هذه الفترة الزمنية لتمثل الفترة محل الدراسة الحالية كأقرب فترة زمنية تتسم بالاستقرار النسبي في الحالة الاقتصادية للدولة بالإضافة الى أن هذه الفترة الزمنية هي الفترة التي تمثل شكل السوق المالي بعد تجاوز أزمة كورونا.
- استبعاد كافة البنوك والشركات التي تعمل في الخدمات المالية غير المصرفية لما لها من خصائص فريدة تميزها عن غيرها في العديد من السياسات المحاسبية، فضلاً عن خضوع المؤسسات المالية إلى قوانين وقواعد تنظمه خاصة بها، والتي قد تضر بمستوى تجانس العينة.
- استبعاد الشركات التابعة لقطاع الأعمال العام من الدخول في العينة النهائية للدراسة وذلك لأن هذه الشركات تخضع للمراجعة من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات فقط دون مكاتب المراجعة الخاصة.

وطبقاً لعدد وأسماء الشركات المقيدة في البورصة المصرية خلال تلك الفترة، فإنه يتمثل مجتمع الدراسة في عدد ٢٣٦ شركة بما يوازي ٩٤٤ مشاهدة (٢٣٦ شركة × ٤ سنوات)، وباستبعاد عدد ٥٣ شركة بما يوازي ٢١٢ مشاهدة (٥٣ شركة × ٤ سنوات)، باستبعاد شركات قطاع الأعمال العام من الدخول في العينة النهائية للدراسة والبالغ عددها ٧٤ شركة بما يوازي ٢٩٦ مشاهدة (٧٤ شركة × ٤ سنوات)، وباستبعاد البيانات المفقودة التي لم يتمكن الباحثون من الحصول على بياناتها اللازمة لتشغيل نموذج الدراسة وأدوات القياس والبالغ عددها ٢٤ شركة بما يوازي ٩٦ مشاهدة (٢٤ شركة × ٤ سنوات). وبناء على الخطوات سالفة الذكر، يتضح للباحثون أن العينة النهائية للدراسة تبلغ ٨٥ شركة بما يوازي ٣٤٠ مشاهدة (٨٥ شركة × ٤ سنوات). وبناء على ذلك، يمكن للباحثون تلخيص إجراءات تحديد عينة الدراسة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (١): إجراءات تحديد مجتمع الدراسة

| عدد المشاهدات | عدد الشركات | الاجراء |
|---------------|-------------|----------------------------|
| ٩٤٤ | ٢٣٦ | العينة الأولية للدراسة |
| ٢١٢ | ٥٣ | البنوك والمؤسسات المالية |
| ٢٩٦ | ٧٤ | مشاهدات قطاع الأعمال العام |
| ٩٦ | ٢٤ | مشاهدات ذات قيم مفقودة |
| ٣٤٠ | ٨٥ | صافي العينة |

والجدير بالذكر أن عينة الدراسة الحالية موزعة على ١٦ قطاع من قطاعات سوق الأوراق المالية المصري خلال الفترة الزمنية للدراسة، ويمكن للباحثون توضيح ذلك التوزيع من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٢): توزيع مشاهدات العينة على قطاعات وسنوات الدراسة

| الاجمالي | 2023 | 2022 | 2021 | 2020 | القطاع |
|----------|------|------|------|------|------------------------------|
| 16 | 4 | 4 | 4 | 4 | قطاع الاتصالات |
| 40 | 10 | 10 | 10 | 10 | أغذية ومشروبات وتبغ |
| 52 | 13 | 13 | 13 | 13 | التشييد ومواد البناء |
| 76 | 19 | 19 | 19 | 19 | العقارات |
| 8 | 2 | 2 | 2 | 2 | تجارة وموزعون |
| 4 | 1 | 1 | 1 | 1 | خدمات النقل والشحن |
| 12 | 3 | 3 | 3 | 3 | خدمات تعليمية |
| 20 | 5 | 5 | 5 | 5 | خدمات ومنتجات صناعية وسيارات |
| 36 | 9 | 9 | 9 | 9 | رعاية صحية وأدوية |
| 24 | 6 | 6 | 6 | 6 | سياحة وترفيه |
| 4 | 1 | 1 | 1 | 1 | قطاع البرمجيات والخدمات |
| 8 | 2 | 2 | 2 | 2 | كيماويات |
| 4 | 1 | 1 | 1 | 1 | مرافق |
| 8 | 2 | 2 | 2 | 2 | مقاولات وإنشاءات هندسية |
| 8 | 2 | 2 | 2 | 2 | منسوجات و سلع معمرة |
| 20 | 5 | 5 | 5 | 5 | موارد اساسية |
| 340 | 85 | 85 | 85 | 85 | الاجمالي |

قياس متغيرات الدراسة:

استنادا الى العرض السابق للإطار النظري لصياغة الفروض الاحصائية للدراسة يمكن للباحثون

عرض متغيرات الدراسة وأدوات قياسها لأغراض تحليل العلاقة بين المتغيرات على النحو التالي:

أولاً: المتغير المستقل الأول للدراسة (أتعاب عملية المراجعة):

تمثل أتعاب عملية المراجعة المتغير المستقل للدراسة الحالية، وهو عبارة عن رقم الأتعاب المدفوع للمراجع الخارجي القائم بعملية المراجعة للقوائم المالية المنشورة للشركة (أبو سمهدانة، ٢٠١٥)، والجدير بالذكر ان هذه الأتعاب يتم الإفصاح عنها بمحاضر اجتماعات الجمعية العمومية للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري.

ثانياً: المتغير التابع للدراسة (جودة علمية المراجعة):

يتمثل المتغير التابع للدراسة الحالية في جودة عملية المراجعة، وتعد جودة عملية المراجعة من المتغيرات غير القابلة للملاحظة أو المشاهدة بشكل مباشر في الواقع العملي من قبل الباحثين أو مستخدمي القوائم المالية على اختلاف أنواعهم، الأمر الذي يحتم ضرورة الاعتماد على متغير ما ينوب عنها عند دراسة العلاقة بينها وبين أي متغيرات أخرى تكون محلاً لاهتمام الباحثين. ويرجع ذلك إلى عدم قدرة الباحثين أو مستخدمي القوائم المالية على الاتصال بشكل مباشر بالمراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وذلك على عكس العميل الذي يستطيع أن يتقابل مع المراجع ويتناقش معه خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة، و لذلك يلجأ الباحثون إلى استخدام بدائل عن جودة عملية المراجعة لتتوب عنها عند قياسها لأغراض التحليل الإحصائي.

وقد تعددت المقاييس التي استخدمها الباحثون لقياس جودة عملية المراجعة في الدراسات التطبيقية، منها ما هو مباشر ومنها ما هو غير مباشر، ومنها ما يقيس الجودة الفعلية لعملية المراجعة ومنها ما يقيس الجودة المدركة عنها، وتشمل أهم هذه المقاييس كلا من: إعادة إصدار القوائم المالية؛ التقارير الصادرة عن عمليات فحص النظر؛ التقارير الصادرة عن مجلس الإشراف على الجوانب المحاسبية للشركات ذات الطرح العام لتقاضي ضد المراجعين؛ حجم مكتب المراجعة؛ جهد عملية المراجعة؛ أتعاب عملية المراجعة؛ التخصص الصناعي للمراجع؛ مدة استمرار التعاقد بين المراجع والعميل؛ معامل استجابة الأرباح؛ دقة رأي المراجع بشأن الاستمرار؛ إدارة الأرباح.

وفي هذا الشأن، يمكن للباحثون الاعتماد على استخدام مقاييس إدارة الأرباح كمقياس عكسي لجودة عملية المراجعة، فانخفاض مستوى الاستحقاقات المحاسبية دلالة على ارتفاع مستوى جودة عملية المراجعة وقيام المراجع بدوره في مراجعة السياسات المحاسبية وتضييق فجوة الخيارات المحاسبية الى حد مجلة بنها للعلوم الإنسانية ، العدد (٣) الجزء (٢) السنة (2024)

كبير. وقد استبعد الباحثون بقية المقاييس الأخرى لسببين أولهما في عدم توافر بعضها في البيئة المصرية وثانيهما لعدم صلاحية استخدامها في نموذج الدراسة الحالي.

وفيما يتعلق باستخدام إدارة الأرباح كمقياس عكسي لجودة عملية المراجعة فقد جر العرف المحاسبي على استخدام نموذج جونز المعدل القائم على استخدام أسلوب التحليل القطاعي وهو ما لا يتناسب مع طبيعة عينة الدراسة الحالية، ولذلك يمكن الاستناد الى التغير في مستوى استحقاقات رأس المال العامل للشركة باعتبارها أهم جزء في القوائم المالية يمكن للمراجع الاهتمام به في مراجعة العمليات المالية المختلفة، ويمكن قياس التغير في مستوى استحقاقات رأس المال العامل من خلال المعادلة التالية:

$$AWCA_{i,t} = WC_{i,t} - \left(\frac{WC_{i,t-1}}{S_{i,t-1}} \times S_{i,t} \right)$$

حيث أن، $AWAC$ هي استحقاقات رأس المال العامل غير العادية للشركة i في السنة t ؛ أما WC فهي نسبة استحقاقات رأس المال العامل غير النقدية والتي يمكن حسابها كالتالي (الأصول المتداولة - الاستثمارات النقدية وقصيرة الأجل) - (الالتزامات المتداولة - القروض قصيرة الأجل للشركة i في الفترة t ، أما S فهي تشير الى اجمالي قيمة المبيعات للشركة. وبناء على ذلك المقياس، تعبر القيمة المطلقة عن ناتج المعادلة السابقة عن مستوى الاستحقاقات المحاسبية لرأس المال العامل، وانخفاض هذه الاستحقاقات دلالة على ارتفاع جودة عملية المراجعة.

ثالثاً: المتغيرات الحاكمة:

تتمثل المتغيرات الحاكمة في المتغيرات التي تؤثر على المتغير التابع، والتي تم إضافتها من أجل ضبط العلاقة بين المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة في نماذج الانحدار، وأحياناً قد يطلق عليها المتغيرات الضابطة أو الرقابية. وقام الباحثون باستخدام العديد من المتغيرات الحاكمة والتي تم استخدامها كمحددات أو ثبت لها تأثير كبير على جودة عملية المراجعة مقيسة بالتغير في استحقاقات رأس المال العامل وذلك في ضوء الدراسات السابقة (Dianawati, 2024, Kusmayasari 2023). وتتمثل هذه المتغيرات في حجم الشركة، ومعدل العائد على الأصول، ونسبة الرافعة المالية، ومعدل نمو المبيعات. وفيما يلي توضيح لكيفية قياس هذه المتغيرات الحاكمة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٣): المتغيرات الحاكمة للدراسة

| المتغير | الرمز | المقاييس |
|------------------------|--------|---|
| حجم الشركة | Size | لوغاريتم القيمة الدفترية للشركة. |
| معدل العائد على الأصول | ROA | صافي الربح قبل الفوائد والضرائب مقسومة على إجمالي أصول الشركة؛ |
| الرافعة المالية | LEV | وهي نسبة إجمالي الالتزامات الى إجمالي حقوق الملكية. |
| مؤشر الخسارة | Loss | متغير وهمي يأخذ القيمة (١) في حالة وجود خسارة بالشركة والقيمة صفر فيما عدا ذلك. |
| معدل نمو المبيعات | Growth | مستوى التغير في المبيعات بالشركة من سنة لأخرى. |

نموذج الفرض الاحصائي للدراسة:

في اطار ما تسعى اليه الدراسة من اختبار الفروض الاحصائية يمكن للباحثون صياغة نموذج اختبار الفروض الاحصائية للدراسة في ضوء العلاقات المباشرة للدراسة حيث يتتبأ الفرض الأول للدراسة بتحليل أثر أتعاب المراجعة الحالية للدراسة على جودة عملية المراجعة. وبالتالي، يمكن للباحثون صياغة نموذج اختبار الفرض الاحصائي الرئيسي للدراسة على الشكل التالي:

$$(AQ) = \beta_0 + \beta_1 AF + \beta_2 Size + \beta_3 Lev + \beta_4 ROA + \beta_5 Loss + \beta_6 Growth + \varepsilon \quad (2)$$

حيث أن:

AQ = جودة عملية المراجعة محسوبة بنسبة التغير في الاستحقاقات الخاصة برأس المال العامل؛

AF = الاتعاب الفعلية المدفوعة لمراقب الحسابات.

وقد تم تعريف بقية المتغيرات فيما سبق.

الاحصاءات الوصفية:

تعتبر الاحصاءات الوصفية عن طبيعة عينة الدراسة من حيث الشكل وتوزيعها ومدى اتفاق العينة الحالية للدراسة مع العينات المناظرة بالدراسات السابقة ذات الصلة، وذلك من خلال عرض مجموعة من الاحصاءات الوصفية التي تتمثل في الوسط الحسابي والذي يعبر عن الشكل العام لمتغيرات الدراسة بالعينة، والانحراف المعياري بما يعبر عن مستوى التشتت بعينة الدراسة الحالية على مستوى المشاهدات بالمتغيرات، وأخيراً حدود العينة بين الحدين الأدنى والأقصى. وفي هذا الشأن قد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي عن الجدول رقم (٢) التالي:

جدول رقم (٤): نتائج الاحصاءات الوصفية

| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
|--------------------|-----|---------|---------|--------|----------------|
| LnAF | 340 | 9.393 | 14.960 | 11.502 | 0.982 |
| AQ | 340 | -0.114 | 0.151 | 0.020 | 0.076 |
| Size | 340 | 13.995 | 26.193 | 20.062 | 2.064 |
| LEV | 340 | 0.001 | 5.746 | 0.524 | 0.526 |
| ROA | 340 | -1.307 | 0.385 | 0.045 | 0.131 |
| LOSS | 340 | 0.000 | 1.000 | 0.180 | 0.385 |
| Growth | 340 | -0.011 | 0.123 | 0.001 | 0.010 |
| Valid N (listwise) | 340 | | | | |

يتبين للباحثون من خلال العرض السابق للاحصاءات الوصفية مجموعة من الملاحظات التي يمكن بيانها فيما يلي:

أولاً، فيما يتعلق بالمتغير المستقل الخاص بألعاب عملية المراجعة فيتضح للباحثون أن الوسط الحسابي لقيمة ألعاب عملية المراجعة فيبلغ ١١.٥٠٢ مقيساً بحجم اللوغاريتم الطبيعي وهي قيمة مرتفعة نسبياً حيث تقترب من الحدود القصوى لعينة الدراسة، وتدلل تلك النتيجة على أن الألعاب المدفوعة للمراجعين تتقارب من بعضها الى حد كبير، كما تقترب هذه الدراسة من نظيرتها بالعديد من الدراسات ذات الصلة (أبو يحيى، الذنبيات، ٢٠١٩).

ثانياً، فيما يتعلق بالمتغير التابع الخاص بجودة عملية المراجعة يتبين أن الوسط الحسابي يبلغ ٠.٠١٩ وهي قيمة منخفضة الى حد كبير وهو ما يشير الى انخفاض مستوى الاستحقاقات الخاصة برأس المال العامل، ومن ثم سلامة الصحة المالية للشركات المدرجة في عينة الدراسة في جانب اختيار السياسات المحاسبية، وهذه النتيجة تقترب من نظيرتها بالعديد من الدراسات ذات الصلة منها دراسة (السعيد، ٢٠٢١).

ثالثاً، على مستوى المتغيرات الحاكمة يتضح للباحثون أن الأوساط الحسابية للحجم، والرافعة المالية، ومعدل العائد على الأصول، ومؤشر الخسارة، ومعدل النمو تبلغ (٢٠٠٠٦٢)، (٠.٥٢٤)، (٠.٠٤٥)، (٠.١٨٠)، (٠.٠٠١) على التوالي، وهي قيم معتدلة بين الحدود الدنيا والقصى للعينة.

نتائج تحليل الارتباط والازدواج الخطي:

يهدف الباحثون من اجراء تحليل الارتباط الى التحقق من طبيعة العلاقة الارتباطية بين المتغير المستقل والتابع، بالاضافة الى التحقق من طبيعة الازدواج الخطي بين المتغير المستقل والحاكمة المدرجة باختبارات الفرض الاحصائي للدراسة، حيث ان معاملات الارتباط بين تلك المتغيرات تؤكد نتائج اختبارات معامل تضخم التباين، وقد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي عن الجدول التالي:

جدول رقم (٥): نتائج تحليل الارتباط

| Pairwise correlation for total sample | | | | | | | | | |
|---------------------------------------|--------|---------|---------|---------|---------|---------|--------|-----|-------|
| | | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) | (6) | (7) | VIF |
| (1) | AQ | 1 | | | | | | | --- |
| (2) | LnAF | -.388** | 1 | | | | | | 1.280 |
| (3) | Size | -0.044 | .444** | 1 | | | | | 1.271 |
| (4) | LEV | 0.021 | 0.105 | 0.026 | 1 | | | | 1.079 |
| (5) | ROA | 0.008 | .126** | 0.098 | -.194** | 1 | | | 1.495 |
| (6) | LOSS | 0.003 | -.155** | -.185** | -0.016 | -.534** | 1 | | 1.465 |
| (7) | Growth | -0.07 | 0.031 | -0.013 | -0.028 | 0.019 | -0.022 | 1 | 1.003 |

تشير علامة *** الى مستوى معنوية ٥% أو أقل

يتبين من فحص المصفوفة وجود علاقة ارتباط عكسية معنوية بين اتعاب عملية المراجعة ومستوى الاستحقاقات المحاسبية، ومن ثم فارتفاع أتعاب عملية المراجعة يؤدي الى زيادة مستوى جودة عملية المراجعة.

بالإضافة الى ذلك، يتبي للباحثون انخفاض قيم معامل الارتباط بين كافة المتغيرات المستقلة والحاكمة عن ٠.٨ بالإضافة الى انخفاض درجات معامل VIF الخاص بالازدواج الخطي عن ١٠ وهو ما يشير الى انتفاء مشكلة الازدواج الخطي بالكلية من نموذج الدراسة.

نتائج اختبار الفرض الاحصائي للدراسة:

يهدف الباحثون في هذا الجزء من الدراسة الى تحليل العلاقات المباشرة بين متغيرات الدراسة في ظل استخدام اختبار الفرض الاحصائي المتمثلة في نماذج الانحدار المتعدد، وذلك من خلال التالي:

العلاقة المباشرة بين الأتعاب الحالية للمراجعة وجودة عملية المراجعة:

يمكن للباحثون تحليل العلاقة بين الأتعاب الحالية للمراجعة وجودة عملية المراجعة من خلال تشغيل نموذج الانحدار رقم (١) الخاص باختبار الفرض الاحصائي الأول للدراسة، وذلك بالاعتماد على مستوى معنوية العلاقات واتجاهاتها بين المتغيرات. وفي هذا الشأن، قد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي لتشغيل نموذج الانحدار رقم (١) بفروعه عن الجدول رقم (٦) التالي:

جدول رقم (٦): نتائج تحليل الانحدار المتعدد للعلاقة بين أتعاب عملية المراجعة وجودة عملية المراجعة

| Variables | Model (1) | | |
|---------------|---------------|---------|---------|
| | β Coef. | T-Stat. | P-Value |
| Cons. | -0.003 | -0.049 | 0.961 |
| <i>LnAF</i> | -0.018 | -2.593 | 0.012 |
| Size | -0.003 | -1.447 | 0.149 |
| LEV | 0.002 | 0.228 | 0.820 |
| ROA | 0.007 | 0.174 | 0.862 |
| LOSS | 0.001 | 0.105 | 0.917 |
| Growth | -0.559 | -1.350 | 0.178 |
| Fixed Effects | Included | | |
| N | 340 | | |
| F-value | 12.851 | | |
| Adj. R2 | 15.30% | | |

ويتضح لدى الباحثون من خلال النتائج المعروضة بالجدول رقم (٦) الارتفاع النسبي بالقوة التفسيرية للنموذج حيث تبلغ ١٥.٣٠%، وهو ما يشير الى أن المتغيرات المستقلة والحاكمة الموجودة بنموذج اختبار الفرض الاحصائي للدراسة يمكنها تفسير التباين الكلي في مستوى الاستحقاقات برأس المال العامل والتي تقيس جودة عملية المراجعة بنسبة ١٥.٣٠%، وهي نتيجة جيدة تقترب من نظيرتها بالعديد من الدراسات ذات الصلة والتي سبق ذكرها. وبالتالي، فإن نموذج اختبار فرض الدراسة يمكنه تفسير العلاقة بكفاءة بين المتغيرات الداخلة فيه. كما يتبين للباحثون ارتفاع ومعنوية قيم F للنماذج المختلفة حيث أنها تبلغ ١٢.٨٥١ وهي معنوية عند مستوى معنوية ٥%.

وبالنظر الى النتائج المبينة بالجدول السابق يتبين للباحثون معنوية المتغير المستقل *LnAF* الخاص بأتعاب عملية المراجعة حيث أن ($\beta = -0.018$; T-Stat. = $-2.593 > 2$; P-Value = 0.012 < 5%) كما أنه يحمل إشارة سالبة، وهو ما يشير الى أن ارتفاع مستوى أتعاب عملية المراجعة

يشير الى زيادة مستوى الجهد المبذول في عملية المراجعة ومن ثم زيادة قدرة المراجع على تحديد خيارات الادارة في السياسات المحاسبية والابقاء على خفض مستويات الاستحقاقات المحاسبية برأس المال العامل ومن ثم زيادة جودة عملية المراجعة. وبالتالي، يوجد تأثير عكسي معنوي لأتعاب عملية المراجعة على مستوى الاستحقاقات المحاسبية باستخدام رأس المال العامل ومن ثم ارتفاع جودة عملية المراجعة.

وتأسيساً على النتائج السابقة للفرض الاحصائي للدراسة يمكن للباحثون قبول الفرض الاحصائي للدراسة كلياً على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير طردي معنوي لأتعاب عملية المراجعة على جودة عملية المراجعة.

القسم الرابع: نتائج وتوصيات البحث والتوجهات البحثية المستقبلية

أولاً: النتائج

- تناولت الدراسة العلاقة بين أتعاب مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة، وتوصلت إلى نتائج مُتباينة إلى حد ما.
- أشارت جميع الدراسات إلى أن العلاقة بين أتعاب مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة معقدة وليست مباشرة.
- أكدت بعض الدراسات على وجود علاقة إيجابية بين أتعاب مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة، بينما لم تجد دراسات أخرى أي علاقة ذات دلالة إحصائية.
- أشارت بعض الدراسات إلى أن العوامل الأخرى، مثل حجم الشركة وتعقيدها وملكية الشركة، يمكن أن تؤثر على العلاقة بين أتعاب مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة.
- اختلفت الفترات الزمنية ونماذج الدراسات وأساليبها الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات.
- تنوعت عينة الدراسات من حيث حجمها وموقعها الجغرافي ونوع الشركات المشمولة.
- تُظهر الدراسة أن هناك علاقة طردية بين أتعاب مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة، وتُشير النتائج إلى أن أتعاب مراقب الحسابات الأعلى قد تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة، بينما قد تؤدي أتعاب مراقب الحسابات المنخفضة إلى انخفاض جودة المراجعة.
- أشارت الدراسات إلى (بعض العوامل المؤثرة على العلاقة بين أتعاب مراقب الحسابات وجودة

عملية المراجعة) على النحو التالي:

- **حجم الشركة:** تشير بعض الدراسات إلى أن العلاقة بين أتعاب مُراقب الحسابات وجودة عملية المُراجعة تكون أقوى بالنسبة للشركات الكبيرة.
- **تعقيد الشركة:** لم تجد بعض الدراسات أي تأثير لتعقيد الشركة على العلاقة بين أتعاب مُراقب الحسابات وجودة عملية المُراجعة.
- **ملكية الشركة:** تشير بعض الدراسات إلى أن العلاقة بين أتعاب مُراقب الحسابات وجودة عملية المُراجعة قد تكون أقوى بالنسبة للشركات المملوكة للقطاع الخاص.
- **استقلالية المُراجعين:** تشير بعض الدراسات إلى أن استقلالية المُراجعين تؤثر إيجاباً على جودة عملية المُراجعة.
- **كفاءة المُراجعين:** تشير بعض الدراسات إلى أن كفاءة المُراجعين تؤثر إيجاباً على جودة عملية المُراجعة.

ثانياً: توصيات البحث

- على مكاتب المراجعة ومنشآت الأعمال أن يصقلوا من مهارات العاملين لديهم للتعامل مع التطورات التكنولوجية المتلاحقة في مكاتب المراجعة ومنشآت الأعمال.
- ضرورة تكيف المحاسبة والمراجعة بنفس الوتيرة مع التطورات التي تطرأ في بيئة الأعمال والتي تستخدم في البيئة الحديثة.
- وضع أطر نظرية وتطبيقية للمراجعة الفورية والتلقائية في ظل استخدام التكنولوجيا الحديثة.
- زيادة الوعي لدى مراقبي الحسابات بأهمية أتمتة عملية المراجعة لما لها من تأثير على تحسين جودة عملية المراجعة، وأتعاب المراجعة، واتساع رفعة سوق مهنة المراجعة وزيادة الطلب على خدماتها.
- ضرورة وضع نموذج مقترح لأتعاب مراقب الحسابات لضمان جودة عملية المراجعة.

ثالثاً: التوجهات البحثية المستقبلية

- أثر جودة المراجعة على العلاقة بين قابلية التقرير المالية للقراء وأتعاب مراقب الحسابات بالشركات المقيدة في الشركة المصرية.
- أثر جودة المراجعة المدركة على أتعاب مراقب الحسابات.
- أثر أتعاب مراقب الحسابات على أدوات تكنولوجيا المعلومات.
- أثر أتعاب مراقب الحسابات على المتغيرات المناخية وجودة المراجعة.

المراجع

المراجع باللغة العربية:

١. إبراهيم، أحمد كمال مطاوع (٢٠١٩) بعنوان تفسير دلالة الأتعاب غير العادية في ضوء علاقتها بجودة عملية المراجعة ودوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية، **مجلة البحوث المحاسبية**، جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة، ع١، ص ص ٥٣٤-٥٨٤.
٢. أبو جبل، نجوى محمود أحمد، ٢٠١٦، أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر : دراسة تطبيقية"، **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة طنطا، مج ٣، ع ١، ص ص ١١٣ - ١٦٠.
٣. أبو سمهدانة نفين عبد الله ٢٠١٥، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات"، **الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج ١٩، ع ٢، ص ص ٥٣٦ - ٥٦٥.
٤. أبو نصار، أنس محمود ٢٠١٩، العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق وانعكاسها على جودة التدقيق : دراسة تطبيقية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان.
٥. أبو يحيى، جعفر سليمان، والذنيبات علي عبدالقادر، ٢٠١٩، أثر هيكل الملكية في أتعاب التدقيق الخارجي: دليل من "الأردن"، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، مج ١٥، ع ٣، ص ص ٤٠٣-٤٢٠.
٦. حامد، نهي عبد الفتاح، ٢٠١٨، تأثير محددات اختيار مراجع الحسابات الخارجي على جودة أداء عملية المراجعة دراسة نظرية تحليلية، **الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج، ٢٢، ع ١، ص ص ١٣٢ - ١٧٤.
٧. حسنين، طارق محمد. قطب، أحمد. (٢٠١٣) دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس الجودة، " **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، كلية التجارة - جامعة القاهرة المجلد ٤٢ العدد الستون، ص ص ٤٠٦-٣٥.
٨. حمد، محمود عقيلة (٢٠٠٨) أثر العوامل المحددة لأتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين، "رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد جامعة التحدي

٩. الخيال، عبد القادر ابراهيم عبد القادر. (٢٠١٧). " أثر طول فترة الارتباط بين المراجع والعميل على جودة المراجعة - مع دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير - كلية التجارة - جامعة طنطا، ص ٣٩ .
١٠. الديسطنى، محمد محمد عبد القادر. (٢٠١٤). " محددات اختيار المراجع في السوق المصرية غير الإلزامية: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المقيدة في بورصتي القاهرة والاسكندرية " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الاسكندرية - كلية التجارة. عدد ١، مجلد ٤٧، ص ٧٥: ١٢٧.
١١. راضى، محمد سامي. (٢٠١٧). "موسوعة المراجعة المتقدمة". كلية التجارة - جامعة طنطا، دار التعليم الجامعى للطباعة والنشر.
١٢. راضى، محمد سامى، حمد صلاح الدين محسن، وفوده، شوقي السيد، ٢٠١٧، "دور خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات: دراسة نظرية ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مج ٤١، ع ١، ص ص ٢٢٩-٢٧٠.
١٣. سالم، عبدالله جاسم محمد (٢٠٢٢) بعنوان أثر التخصص الصناعي لمدققي الحسابات على جودة عملية المراجعة كأحد متطلبات التنمية المستدامة: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بدولة الكويت، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، جامعة مدينة السادات - كلية التجارة، مجلد ١٣، العدد ٢، ص ص ١٠٣٨-١٠٧٣.
١٤. السعيد، جمال عبد العزيز، ٢٠٢١، أثر التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة: دراسة تطبيقية على الجهاز المركزي للمحاسبات، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
١٥. شحاتة، شحاتة السيد ٢٠١٥، أثر " خبرة مراقب الحسابات وحجم منشأته على جودة المراجعة الخارجية : دراسة تجريبية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مج ٥٢، ع ٢٤، ص ص ١ - ٣٢.
١٦. شرف إبراهيم أحمد إبراهيم، ٢٠١٩، أثر الخصائص التشغيلية للشركات على الجودة المدركة للمراجعة الخارجية : دراسة تطبيقية على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة

- المصرية في الفترة من ٢٠١٦ - ٢٠١٧"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مج ٣، ع ١، ص ص ٦٧ - ١٥٤.
١٧. عبد الكريم، عارف عبد الله. (٢٠٠٣) أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند أتعاب المراجعة في جمهورية مصر العربية" مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا العدد الثاني.
١٨. عبدالجواد، عماد سيد عبد الغفار، ٢٠١٣، دور متغيرات الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وأثر ذلك على قرارات المستثمرين في منشآت الأعمال"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
١٩. علي، محمود أحمد أحمد، ٢٠١٩، أثر " حجم منشأة مراقب الحسابات والخصائص التشغيلية لمنشأة عميله على قيمة أتعابه عن مراجعة القوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مج ٨، ع ٢، ص ص ١٨٦-٢٤٠.
٢٠. عيطة، متولي السيد متولي، ٢٠٢٠، أثر " نمط هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة على جودة المراجعة الخارجية : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة السعودية"، مجلة الإسكندرية للبحوث، المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مج ٤، ع ١، ص ص ١-٥٣.
٢١. فرج، هاني خليل، (٢٠٢١)، أثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد الثاني - العدد الأول - الجزء الثاني، ص ص: ٦٩ - ١٣٥.
٢٢. الكبيجي، مجدي وائل ٢٠٢١، تأثير جودة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على المصارف الفلسطينية المساهمة العامة"، مجلة الجامعة العربية الأمريكية للبحوث الجامعة العربية الأمريكية، مج ٧، ع ١، ص ص ١٧٦ - ٢١٠.
٢٣. محمد، محمد نشأت فؤاد الرشيد، هدى ممدوح صادق محمد، وعقبلي، خالد إسماعيل عبدالرحيم، ٢٠١٨، دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة جامعة سوهاج، مج ٣٢، ع ٤، ص ص ٤٣٥ - ٤٧٢.

٢٤. مشايط، نعمة حرب، ٢٠٢٠، أثر جودة المراجعة الخارجية على سلامة رأى مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية : دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مج ٤، ٢٤، ص ص ١-١٠*.
٢٥. النجار، أحمد عصام الدين علي، ٢٠٢١، أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية مع دراسة ميدانية"، *رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا*.

المراجع باللغة الانجليزية:

1. Akinyomi, O. J., & Joshua, A. A. 2022, "Determinants of Audit Quality In Nigeria: Evidence From Listed Consumer Goods Sector In Nigeria", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 26, pp. 1-14.
2. Anh, N. 2022, "Corporate social responsibility disclosure, CEO integrity and earnings management: Evidence from the Vietnam stock market". *Accounting*, Vol. 8, No. 2, pp. 197-208.
3. Beisland, L. A., Mersland, R., & Strøm, R. Ø. 2015, "Audit quality and corporate governance: evidence from the microfinance industry", *International Journal of Auditing*, Vol. 19, No. 3, pp. 218-237.
4. Butcher, K., Harrison, G., & Ross, P. (2013). Perceptions of audit service quality and auditor retention. *International Journal of Auditing*, 17(1), pp54-74.
5. Christensen, B, et, al, (2016) " Understanding Audit Quality: Insights Form Audit Professionals and Investors "Contemporary Accounting Research, Vol,33, No.4, pp1648-1684
6. Corbella, S. et, al, (2015). " Audit Firm Rotation, Audit Fees and Quality: The Experience of Italian Public Companies "Journal of International Accounting Auditing and Taxation, Vol.25.Pp.46.66
7. De Angelo, L. E. 1981. "Auditor size and audit quality", *Journal of accounting and economics*, Vol. 3, No. 3, pp. 183 - 199.

8. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3).Pp 183-199.
9. Deng, M., Li, J., Simunic, D. A., & Zhou, N. 2019, " Audit retendering and mandatory auditor rotation", *Baruch College Zicklin School of Business Research*, Paper No, 2019-09-02, pp. 1 - 61.
10. Dianawati, W. (2024). "The Association Between Audit Fee and Audit Quality: A Meta-Analysis Study". *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Airlangga* Volume, 34(1).
11. Ege, M. S., & Stuber, S. B. (2021). Are auditors rewarded for low audit quality? The case of auditor lenience in the insurance industry. *Journal of Accounting and Economics*, 101424.
12. Ethridge, J. R., & Marsh, T. 2010, "User Information Risk: How It Improves Audit Quality", *Journal of Business Economics Research*, Vol. 8, No. 2, pp. 49 - 54.
13. Garcia-Blandon, J., Argilés-Bosch, J. M., & Ravenda, D. 2020, "Audit firm tenure and audit quality: A cross-European study", *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol. 31, No.1, pp. 35 - 64.
14. Ghehie, Alireza Aghaie., & Yazdani, Shohreh. 2022, "Audit Quality Measurement Model", *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, Vol. 7, No. 25, pp. 1-15. Available at: <https://cutt.us/1thOfJanuary2022>.
15. Gipper, B., Hail, L., & Leuz, C. 2021. "On the economics of mandatory audit partner rotation and tenure: Evidence from PCAOB data", *The Accounting Review*, Vol. 96, No. 2, pp. 303 - 331. Available at: <https://2u.pw/UXfve>
16. Hope, O. K., Langli, J. C., & Thomas, W. B. 2012, "Agency conflicts and auditing in private firms", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 37, No. 7, pp. 500 - 517.

17. International Federation of Accountants (IFAC), [2015], International Standard on Quality Control (ISQC) 1 , "Quality Control for Finns that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements". Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, p45.
18. Kamil, O. A. (2021). The relationship between audit fees and the size of the audit sample and their effect on the audit report. Academy of Strategic Management Journal, 20, 1-11.
19. Kikhia, H. Y. 2015, "Determinants of audit fees: Evidence from Jordan", Accounting and finance Research, Vol.4, No.1, pp. 42 -53.
20. Krauß, P., Pronobis, P., & Zülch, H. 2015, "Abnormal audit fees and audit-quality: initial evidence from the German audit market", Journal of Business Economics, Vol. 85, No. 1, pp. 45-84.
21. Kusmayasari, D., Bilgies, A. F., Damayanti, D., & Suharsono, J. (2023). "The Influence of Audit Fee, Independence, And Competency on Audit Quality". Journal of Governance, Taxation and Auditing, 1(4), 425-433.
22. Li, Y., and Y. Luo. 2017. The contextual nature of the association between managerial ability and audit fees. Review of Accounting and Finance 16(1): 2-20
23. Liu, S. 2017, "An Empirical Study: Auditors' Characteristics and Audit Fee", Open Journal of Accounting, Vol. 6, No.2, pp.52 - 70.
24. Mark DeFond. Jieying Zhang, [2013], " A Review of Archival Auditing Research", Journal of Accounting and Economics. Vol. 58. pp 275 – 326.
25. Maroun, W. (2015)" Reportable Irregularities and Audit Quality: Insights form South Africa " Accounting Forum, Vol.39, No.1, pp 19-33
26. Montenegro, T. M., & Brás, F. A. 2018, "A review of the concept and measures of audit quality across three decades of research", International

- Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Vol. 14, No. 2 - 3.Pp. 1 - 42.
27. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2015. "Concept Release on Audit Quality Indicators", Available at: <https://cutt.us/o7wFh> 2013, "Standing Advisory Group Meeting Discussion-Audit Quality Indicators", May15-16,Audit Quality Definition Framework, and Indicators. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), Available at: <https://2u.pw/ceVul>.
 28. Reyhaneh Khafi 2020, The Relationship between Normal and Abnormal Audit Fees and Financial Restatements, Department of Accounting, Torbat Heydarieh Branch, Islamic Azad University, Torbat Heydarieh, Iran.
 29. Rustam, S., Rashid, K., & Zaman, K. 2013, "The relationship between audit committees, compensation incentives and corporate audit fees in Pakistan", Economic Modelling, Vol. 31, pp. 618-638.
 30. Saliha, J. I., & Flayyihb, H. H. 2020, "Impact of audit quality in reducing external audit profession risks". International Journal of Innovation, Creativity and Change, Vol. 13, No. 7.Pp. 176- 197.
 31. Siddiqui, K. A., Bajwa, I. A., Al-Hudithi, F., Eltayeb, T., Khatoon, A., &Bawardi, S. 2021, "Entrepreneurs' opinion towards credit and rating in Saudi Arabia", Entrepreneurship Sustainability Issues, Vol. 9, No. 2, pp. 186 - 197.
 32. Simunic, D. A. 1980, "The pricing of audit services: Theory and evidence", Journal of accounting research, Vol. 18, No. 1.Pp.161-190.
 33. Xudong (Daniel) Li and Ying Guo, 2018, Abnormal Audit Fees and Earnings Management Using Classification Shifting, Journal of Accounting and Finance, Forthcoming.