أثر المعاملات مع الاطراف ذوي العلاقة على جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية بالكويت

Impact of Related-Party Transactions on the External Audit Quality: A Field Study in Kuwait

أ/ عوض محمد عوض جعدان

أ.م.د/ أيمن محمد صبري نخال
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة– جامعة كفر الشيخ

د/ إبراهيم زكريا عرفات
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة– جامعة كفر الشيخ

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ
المجلد التاسع - العدد السادس عشر- الجزء الثاني
يوليو ٢٠٢٣م
رابط المجلة : https://csj.journals.ekb.eg

ملخص البحث:

هدف هذا البحث إلى بيان أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على جودة المراجعة. ولكي يتحقق هذا الهدف تم تقسيم هذا البحث إلى شقين، الشق النظري لتأصيل موضوع الدراسة واستطلاع الجهود السابقة في هذا المجال، والشق الميداني لاختبار فروض الدراسة، وذلك من خلال بيان أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على كلٍ من مخاطر عملية المراجعة، أنشطة إدارة الأرباح، وأتعاب عملية المراجعة، من خلال التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها باستخدام قائمة الاستقصاء، وتوزيعها على عينة البحث. وقد توصلت نتائج البحث إلى وجود أثر ذو دلالة احصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على كلٍ من مخاطر عملية المراجعة، أنشطة إدارة الأرباح، وأتعاب عملية المراجعة.

الكلمات المفتاحية: المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، مخاطر عملية المراجعة، أنشطة إدارة الأرباح، وأتعاب عملية المراجعة.

Abstract

This research aimed to examine the impact of transactions with related parties on the quality of external audit in Kuwait. This research has been divided into two parts; the theoretical review of the literature in this field. Then, the field part tests the research hypotheses, by examining the impact of the transactions with related parties in Audit risk, earning management activities, and audit fees in Kuwait, by statistical analysis and designing a questionnaire, and distributing it among the research sample. The results of the research indicated that there are statistically significant impacts of transactions with related parties in Audit risk, earning management activities, and audit fees in Kuwait in Kuwait.

Keywords: The transactions with related parties, Audit risk, earning management activities, and audit fees in Kuwait.

١. الإطار العام للبحث:

١/١ مقدمة البحث:

يعد مديري الشركات وكلاء عن الملاك في إدارة ثرواتهم نيابة عنهم وذلك وفقا لنظرية الوكالة، ومن ثم يشغل ذهن الكثير من الباحثين وممارسي مهنة المحاسبة وكذلك واضعي السياسات والمعايير المهنية كيفية جعل مديري الشركات على درجة كبيرة من الاستقلال، وذلك من خلال تطبيق أفضل معايير اختيار المديرون لتحقيق أكبر قدر من المنافع لكافة أصحاب المصالح.

في المقابل فقد أضحت جودة المراجعة الخارجية من الموضوعات الهامة والتي تثير الجدل بين الباحثين في كل مكان وفي كل وقت، ويزداد هذا الاهتمام في ظل حدوث أزمات مالية، والتي قد تهدد بقاء الكيانات الاقتصادية الكبيرة والصغيرة. وتزداد أهمية المراجعة في وقت الأزمات المالية بسبب زيادة حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى وجود إنذار مبكر ينبههم في حالة وجود فشل مالي Financial Failure، مما يمكنهم من اتخاذ القرار الصحيح في الوقت المناسب. وفي الغالب يوجه مستخدمي القوائم المالية اللوم لمراقب الحسابات في حالة عدم قيامه بهذا الإنذار عندما يرى أن الشركة تواجه مشكلات مالية حادة وبالتالي قد تكون غير قادرة على الاستمرار (Kilgore ،2014. et al).

ونظرا للدور الهام الذي تلعبه التقارير المالية فمن الضروري أن تبذل الجهود لدراسة سبل تحسين وتطوير جودتها وفهم الغرض منها والقيود التي تواجه ذلك التطوير في توفير رؤية شاملة للوضع المالي للشركات ومن تلك القيود عدم فعالية عرض الافصاح عن الأطراف ذوي العلاقة لذلك سعي مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لتطوير التقارير المالية وقد ركزت الجهات الحكومية والمنظمات المسئولة علي أن الأزمة المالية العالمية وما تبعها من فشل الشركات يرتكز في المقام الأول علي دور المراجع وما يقوم به للتقرير عن القوائم المالية (الأداء المالي) للشركة بوضوح وبيان مدي تأثير علاقات ومعاملات الأطراف ذوي العلاقة على الشركة (Khansa, 2017).

ومن ناحية أخرى، تزايدت أهمية المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في العقود الماضية خاصة في الاقتصاديات التي يسود بها هيكل الملكية المركزة (Khansa, 2017). فعلى سبيل المثال، أفادت شركة Voksel Electric بإندونيسيا عن قيامها بشراء المواد الخام وقطع الغيار من الشركات التابعة لها بنسبة تصل إلى ٨١% من إجمالي مشترياتها خلال عام ٢٠٠٤ (Sumiyana and Febrianto, 2012). كما أشارت دراسة (Mahtani, 2019) إلى أن مراجعة التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة بالبورصة في الهند تظهر ارتفاع قيمة المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. وقد حظيت تلك المعاملات باهتمام كبير من جانب الجهات التنظيمية والمستثمرين، ووسائل الإعلام بسبب دورها البارز في الفضائح المتعلقة بالتقارير المالية بالولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الدول (Fang et al., 2018). فعلى سبيل المثال، تعتبر تلك المعاملات عامل مهما في حدوث العديد من الفضائح المحاسبية وحالات الغش بالتقارير المالية في شركتي WorldCom Enron بالولايات المتحدة الأمريكية، وشركة Satyan بالهند، وشركة Tyco بأيرلندا، وشركتي Cirio & Parmalat بإيطاليا (Fang et al., 2018).

ويتفق ذلك مع ما أوضحته دراسة (Gordon and Henry, 2005) من أن مستخدمي التقارير المالية يرون بأن وجود معاملات مع أطراف ذوي علاقة يعتبر مؤشرا على زيادة احتمال استخدام الممارسات المحاسبية بشكل انتهازي، بالإضافة إلى كونها تعتبر من الأسباب الرئيسية التي تدفع الشركات إلى إعادة إصدار القوائم المالية.

وينظر الى مصطلح معاملة الأطراف ذات العلاقة Related Party Transaction (RPT) على أنه معاملة حدثت بين طرفين نتيجة لوجود علاقة خاصة بينهما قبل تنفيذ الصفقة، ويمكن أن تكون الصفقة تجارية أو عقود مالية أو ترتيبات خاصة. ويمكن أن تكون الأطراف المشاركة في صفقة مع طرف ذو علاقة بالشركة الأم وشركات تابعة لها وفروعها بين العاملين في الشركة أو المالكين الرئيسيين لها أو إدارة الشركة أو مديري الشركة كما يمكن أن تكون شركة تابعة أو أعضاء من أفراد العائلة المباشرين لأي من الأشخاص المرتبطين بالشركة. وتطبيقا لمعايير مراجعة الاطراف ذوي العلاقة فإن الأطراف المحددة في معاملة طرف ذو علاقة تتحقق عندما يكون لدى أحد الأطراف القدرة على التحكم أو التأثير بشكل كبير على الآخر في صنع أبعاد مالية و / أو تشغيلية في فترة تقرير معينة (عويس، ٢٠٢١، ص. ١٠١٢).

٢/١ مشكلة البحث:

تمثل المعلومات المحاسبية المنتج الأساسي للمحاسبة والتي تستخدم في اتخاذ العديد من القرارات التي يحيطها الكثير من الغموض وعدم التأكد، ولتخفيض حدة هذا الغموض وعدم التأكد فإن متخذي القرارات يحتاجون معلومات موثوق فيها. وتتوفر هذه الثقة في المعلومات من خلال مراجعة القوائم المالية، وتزداد الثقة إذا تحققت جودة المراجعة. وهذا يبرر اهتمام الهيئات المهنية المحلية والعالمية بجودة المراجعة، بحيث تنعكس على ثقة المجتمع بمهنة المراجعة.

ومن هذا المنطلق فإن الجودة التي يطلبها مستخدمو القوائم المالية تمثل الحاجات والرغبات والتوقعات من أداء مراقب الحسابات، ولأن هذه الحاجات والرغبات والتوقعات دائما متطورة ومتزايدة عما يقدمه فعلا مراقب الحسابات، فإن هناك فجوة توقعات Expectations gap. وقد يمثل إشارة مراقب الحسابات في تقريره عن الشكوك التي قد تؤثر على مقدرة الشركة على الاستمرار في حالة وجود مشكلات مالية وبالتالي التنبيه المبكر للمستفيدين، من أهم حاجات ورغبات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية في الوقت الحاضر. لذلك أصبح من مسئوليات مراقب الحسابات أخذ مدى استمرارية الشركة في الاعتبار أثناء عملية المراجعة (مشابط، ٢٠٢٠، ص. ٥).

وقامت العديد من الدراسات السابقة بوضع محددات لجودة عملية المراجعة منها ما يلي:

١. الحد من ممارسات إدارة الأرباح: وعرفت ممارسات إدارة الأرباح علي أنها كافة الأنشطة والممارسات المحاسبية التي تقوم بها الإدارة استغلالا لمرونة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما بغرض التأثير علي صافي دخل الشركة لتحقيق مصالحها الذاتية، أو تضليل بعض أصحاب المصلحة في هذه المنشأة (هلال، ٢٠٠٨، ص ٩١).

٢. استجابة المراجع لمخاطر المراجعة وكيفية مواجهتها: وعرف (نور وآخرون، ٢٠٠٧، ص ١٠٢) مخاطر المراجعة بأنها احتمالات وجود تحريفات في إعداد أو عرض أو الإفصاح عن بند أو بنود القوائم المالية لا يتم اكتشافه بواسطة إجراءات المراجعة.

٣. أتعاب المراجعة: تعبر أتعاب عملية المراجعة عن قيمة ما يتقاضاه المراجع من عميل المراجعة نظير الوقت والجهد المبذول، وهي تمثل المصدر الرئيسي للإيرادات مكتب المراجعة (سمره، ٢٠١٥، ص ٤٦٧)

وفي المقابل أصبحت المعاملات مع الأطراف ذات الصلة موضع اهتمام متزايد بين الباحثين في إعداد التقارير المالية والمراجعة خاصة في أعقاب الأزمات المالية الأخيرة في جميع أنحاء العالم، حيث ينظر إلي معاملات الأطراف ذوي العلاقة علي أنها تعد مجالا خصبا لإجراء العديد من التحريفات الجوهرية في القوائم المالية وذلك من خلال تواطؤ الادارة، وخطر تجاهل تطبيق ضوابط الرقابة لتحقيق مصالح شخصية أو لتزييف حقائق لكسب ثقة المساهمين ودعم أسعار الاسهم، وعلي الرغم من أن المشرع قد سعي إلي وضع كافة القوانين والتشريعات التي تنظم العلاقة بين أصحاب الملكية والإدارة العليا قد تتغلب عليهم المصالح الشخصية بالانحياز إلي المصالح الخاصة بهم بما يضر بالمصالح الأخرى للمنشأة مما يشكل خطرا كبيرا علي تلك المنشأة وعلي أصحاب الملكية وعلي العاملين بها، و يستلزم الافصاح الكامل عن معاملات الأطراف ذوي العلاقة حتي يتسنى للمراجع الكشف عن أي تحايل في معالجة عناصر القوائم المالية (عويس، ٢٠٢١، ص. ١٠١٤).

وقد اوضحت نتائج الدراسات السابقة (Gordon & Henry 2005, Kohlbeck & Mayhew, 2017) وجود نوعين من وجهات النظر حول RPTs تتمثل وجهة النظر الأولى، المتوافقة مع نظرية تعزيز الكفاءة، في أن مجموعات الأعمال تستخدم إجراءات إعادة توجيه الأداء (RPT)كوسيلة لتخصيص الموارد بشكل أفضل وتقليل تكاليف المعاملات. علاوة على ذلك، يمكن لطرف ذي صلة يتمتع بمعرفة عميقة وخبرة واسعة في أنشطة المنظمة أن يقدم خدماته بشكل أكثر فعالية.

مع ذلك قد لا تكون نظرية تعزيز الكفاءة قابلة للتطبيق في بيئة يكون فيها إنفاذ القوانين الموجودة لحماية حقوق الأقلية من المساهمين دون المستوى المطلوب، بحيث يمكن لمساهمي الأغلبية ممارسة سلطتهم على الشركات التابعة المدرجة لتحويل الموارد من مساهمي الأقلية إلى أنفسهم (Wong et al., 2015).

أما وجهة النظر الثانية هي أن المساهمين المسيطرين الذين يتعاملون ذاتيًا يمكنهم استخدام RPT بشكل مناسب لاستخراج الفوائد الخاصة ومصادرة أموال الأقلية من المساهمين. يتضمن هذا السلوك أنشطة يمكن أن تتراوح من بيع الأصول أو المنتجات إلى ضمانات القروض والاقتراض.

قد تقوم الشركات الأم (أو المساهمين المسيطرين) ببيع أو شراء سلع وخدمات لأطراف ذوي العلاقة بأسعار تختلف عن أسعار السوق. كما يمكن أن تستخرج الأموال من الأطراف ذات الصلة من خلال قروض وضمانات الشركات، وستؤدي مثل هذه المعاملات إلى تحويل الموارد داخل مجموعة الشركات، مما يؤدي إلى مكاسب لطرف واحد وخسائر للآخرين. هذا الرأي الثاني يتماشى مع نظرية الوكالة التي تسلط الضوء على الخلاف المحتمل بين الأقلية والأغلبية من المساهمين على موارد الشركة. علاوة على ذلك، نظرًا لأن RPTs صعبة المراجعة ومعقدة بطبيعتها، فقد تستخدم RPTsكوسيلة لإدارة الأرباح. وقد يتم تقسيم أنواع الأطراف ذوي العلاقة إلى أطراف ذوي علاقة مباشرة مثل (الشركات القابضة والشركات التابعة ومالكي رؤوس الأموال ممن يمتلكون غالبية رأس

المال ...) وأطراف ذوي علاقة غير مباشرة (أفراد العائلة المقربون لمالكي رؤوس الاموال أو أعضاء مجلس الادارة وصناديق المعاشات).

وتشكل المعاملات مع الأطراف ذات الصلة تحديات خاصة عند المحاسبة أو المراجعة حيث إن تكرار وحجم وعمق مثل هذه المعاملات يمكن أن يجعل من الصعب بشكل خاص مراقبة هذه المعاملات، فبعض تلك العلاقات قد يكون منها ما هو ظاهر ومنها ما هو خفي فلكل منها مردود ايجابي وآخر سلبي علي النشاط الاقتصادي في الدولة، ويظهر ذلك جليا وبوضوح في التقارير المالية الصادرة من بعض الشركات التي يتم من خلالها هذه المعاملات حيث أنها تمثل صورة من صور تعارض المصالح بالنسبة لبعض الشركات والأفراد والجهات، وهنا لا يستطيع المراجع الخارجي اكتشاف مثل تلك المعاملات إلا من خلال بعض الاجراءات التي يكون الغرض منها التأكد من صحة المعلومات التي يقوم بمراجعتها وهل تشتمل تلك المعلومات علي جميع بيانات الأطراف من ذوي العلاقة ونوعية التعامل (عويس، ٢٠٢١، ص. ١٠١٥).

وبالتالي يمكن للباحثون بلورة المشكلة البحثية في السؤال البحثي الرئيسي التالي

هل يوجد أثر للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على جودة المراجعة؟

وينقسم هذا السؤال الرئيسي للأسئلة البحثية الفرعية التالية:

١. هل يوجد أثر للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر عملية المراجعة؟
٢. هل يوجد أثر للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح؟
٣. هل يوجد أثر للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة؟

٣/١ هدف البحث:

سعى الباحثون من خلال هذه الدراسة لتحقيق الهدف البحثي الرئيسي التالي

دراسة أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على جودة المراجعة.

وينقسم هذا السؤال الرئيسي للأسئلة البحثية الفرعية التالية:

١. دراسة أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر عملية المراجعة.
٢. دراسة أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح.
٣. دراسة أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة.

٤/١ أهمية البحث:

تتمثل أهمية الدراسة في كلٍ من الأهمية العلمية والعملية للدراسة على النحو التالي:

١/٤/١ الأهمية العلمية للدراسة: تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في:

تأتي الأهمية العلمية للدراسة من اعتبار هذه الدراسة امتداد للبحوث الأكاديمية المهتمة بدراسة جودة المراجعة والتعرف الدائم على العوامل المؤثرة فيها وكذلك أيضا لمدى اهمية المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة كعامل هام ومؤثر في تصرفات الإدارة وبالتالي مما ينعكس على أداء الشركات ونتائج أعمالها. تنبع أهمية الدراسة من خلال ظهور الشركات التابعة والقابضة بشكل أوسع مما كانت عليه، وتزايد النشاط الاقتصادي في المشاريع المشتركة وتعدد تلك المعاملات، كل هذا يتطلب من الوحدات الاقتصادية ان تفصح في تقاريرها المالية عن الأطراف ذات العلاقة وحجم المعاملات المتبادلة معها.

٢/٤/١ الأهمية العملية للدراسة: تتمثل الأهمية العملية للدراسة في

تأتي الاهمية العلمية لهذه الدراسة لكل من مستخدمي التقارير المالية وكل أصحاب المصالح الذين ليست لديهم نفس القدرة على الوصول الى المعلومات مثل الإدارة وكذلك المنظمين من الجهات المهنية التي تهتم دائما بمخرجات مهنة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها وبالتالي يساعد هذا البحث في توفير إرشادات في التطبيق العملي لجودة المراجعة.

٥/١ فروض البحث:

لتحقيق الهدف الرئيسي للدراسة وللإجابة على السؤال البحثي قام الباحثون بصياغة الفرض البحثي الرئيسي التالي:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على جودة المراجعة.

وينقسم هذا السؤال الرئيسي للأسئلة البحثية الفرعية التالية:

١. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر عملية المراجعة.

٢. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح.

٣. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة.

٦/١ منهجية البحث: اعتمد الباحثون على استخدام المنهجين التاليين:

١/٦/١ المنهج الاستنباطي: وذلك من خلال استعراض أهم الدراسات السابقة التي تناولت جودة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها وكذلك المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وأهم تأثيراتها، وكذلك عرض وتحليل البحوث المنشورة بالدوريات والمجلات العلمية وتقويم ما توصلت إليه من نتائج من اجل اشتقاق فروض البحث.

٢/٦/١ المنهج الاستقرائي:

استخدم الباحثون المنهج الاستقرائي لبناء الدراسة الميدانية من خلال تصميم قائمة استقصاء والتي تمثل وسيلة البحث وتوزيعها على عينة الدراسة وذلك لدراسة أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على جودة المراجعة في الشركات المساهمة الكويتية.

٧/١ خطة البحث: يتناول الباحثون الجزء الباقي من البحث في النقاط التالية:

الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع البحث.
الإطار النظري للبحث.
الدراسة الميدانية.
خلاصة ونتائج وتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.

٢. الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع البحث:

١/٢ دراسة (El Madbouly, 2020) بعنوان:

"The Determinants of the Related Party Transactions' Occurrence: An Empirical Study on Firms Listed in the Egyptian Stock Exchange"

استهدف البحث إلقاء الضوء على موضوع المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة (RPTs). وهدف هذا البحث ايضا إلى تحديد محددات هذه المعاملات وذلك باستخدام عينة من الشركات المصرية المسجلة في البورصة المصرية.

بالنسبة لعوامل حوكمة الشركات، لقد توصل البحث إلى وجود علاقة عكسية بين كلا من الملكية الحكومية، وعدد الأعضاء الغير تنفيذين في مجلس الإدارة، والفصل بين رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي وبين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، ولكن توجد علاقة إيجابية بين الملكية المركزة والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. أما بالنسبة للخصائص التشغيلية للشركات، لقد توصل البحث إلى وجود علاقة إيجابية بين كلا من حجم الشركة والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وذلك بالتطبيق على الشركات المسجلة في سوق رأس المال المصري. لذلك، فإن هناك حاجة واضحة إلى تحسين التشريعات التي تتناول المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة ومتطلبات الإفصاح المرتبطة بها وذلك من أجل الحد من الممارسات السلبية الغير المرغوب فيها للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

٢/٢ دراسة (شرف، ٢٠٢٠) بعنوان:

"أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على العلاقة بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأسهم: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"

استهدف البحث دراسة واختبار أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على العلاقة بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأسهم. ولتحقيق هدف البحث، تم إجراء دراسة تطبيقية على بعض الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، للفترة من ٢٠١٣- ٢٠١٦.

وقد خلص البحث إلى عدم وجود تأثير معنوي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على العلاقة بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأسهم.

٣/٢ دراسة (مشابط، ٢٠٢٠)، بعنوان:

"أثر جودة المراجعة الخارجية علي سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية"

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وسلامة رأي مراقب الحسابات بشأن قدرة الشركة على الاستمرار. تم إجراء دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة في البورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١٣ حتى عام ٢٠١٧.

وتوصل البحث إلى أن العلاقة بين جودة المراجعة وسلامة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرار الشركة، علاقة إيجابية حيث يكون رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية سليماً عندما تتحقق جودة المراجعة. وتم إجراء تحليل إضافي بإخال متغيرات رقابة على النموذج الأساسي متمثلة في حجم شركة العميل ودرجة تركز الملكية لدى العميل. وتوصل البحث لتأييد النتائج المتوصل إليها من التحليل الأساسي. كما توصل البحث إلى أنه بالرغم من أن هناك عوامل عديدة تمثل مؤشرات لجودة المراجعة إلا أن المؤشر الذي يتضمن أغلبية هذه العوامل هو أن يكون مكتب المراجعة شريكاً مع أحد مكاتب المراجعة الكبرى العالمية Big4.

٤/٢ دراسة (Salem et al, 2021)، بعنوان:

"Loan loss provisions and audit quality: Evidence from MENA Islamic and conventional banks"

استهدفت الدراسة بحث تأثير جودة المراجعة على إدارة الأرباح من خلال مخصصات خسائر القروض بين البنوك التقليدية والبنوك الإسلامية العاملة في دول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا.

اشارت نتائج الدراسة إلى أن Big4، والمراجعة المشتركة، وحجم لجنة المراجعة، واستقلالية لجنة المراجعة تقيد ممارسات إدارة الأرباح لمديري البنوك الإسلامية. في المقابل، لا تؤثر آليات لجنة المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح في البنوك التقليدية. كما وجدت الدراسة أن مدى إدارة الأرباح أقل في البنوك الإسلامية العاملة في البلدان التي تعاني من الاضطرابات مقارنة بالبنوك التقليدية. وباستخدام اختبار T-test وWilcoxon Signed، وجدت الدراسة أن جودة المراجعة في البنوك التقليدية أقل مقارنة بالبنوك الإسلامية.

٥/٢ دراسة (Mawutor, 2021)، بعنوان:

Examination of Related Party Disclosure and Compliance among listed Ghanaian Banks

استهدفت الدراسة اختبار مدي التزام البنوك في غانا بمتطلبات الإفصاح في إطار المعيار الدولي IAS وكذلك تحديد بعض خصائص الشركات التي تؤثر في مستوي هذا الإفصاح، وأجريت الدراسة على عدد ١٣ بنكًا في غانا ممثلًا ل ٥٦% من إجمالي عدد البنوك، وتم الاعتماد على التقارير

السنوية لهذه البنوك والإفصاحات الملحقة لها. وقد حددت الدراسة البنود الشائع الإفصاح عنها فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

وأشارت النتائج إلى ان مستوي الالتزام بالإفصاح عن المعاملات يعد محدودًا نسبيًا، كما أشارت النتائج إلى بعض الخصائص التي تؤثر إيجابًا على مستوي هذا الإفصاح مثل حجم الشركة، وحجم مجلس الإدارة وطبيعة المراجع ومستوي ربحية الشركة.

٦/٢ دراسة (عويس، ٢٠٢١)، بعنوان:

"أثر مراجعة معاملات الأطراف ذوي العلاقة علي جودة تقرير المراجع عن القوائم المالية في ضوء معايير المراجعة"

استهدف البحث دراسة مدي تأثير المعايير الدولية وخاصة معيار المراجعة (الأطراف ذوي العلاقة ٥٥٠) على جودة تقرير المراجع وفى سبيل تحقيق هذا الهدف سعى الباحث الى تحقيق أهداف فرعية اخرى منها: دراسة مدى وجود علاقة بين الأطراف ذوي العلاقة وتقرير المراجع عن مخاطر المراجعة، ودراسة وتحليل العلاقة بين خصائص الأطراف ذوي العلاقة وأنشطة ادارة الأرباح وتأثيرها على جودة تقرير المراجع، وأيضا تأثيرها على أتعاب المراجعة.

وتوصلت الدراسة الى أنه كلما زادت معاملات الأطراف ذوي العلاقة، كلما صاحب ذلك تأثير إيجابي على مخاطر المراجعة وإدارة الأرباح وأتعاب المراجعة. وأن معاملات الأطراف ذوي العلاقة إذا لم يفصح عنها بفاعلية وعدالة في التقارير المالية، فان من الصعوبة على المراجع الخارجي أو الجهات الرقابية اكتشافها بدقة، مما يترتب عليه اثار سلبية تمتد الى المساهمين والأطراف الاخرى من ذوي المصلحة.

٧/٢ دراسة (البلوي، ٢٠٢٢)، بعنوان:

"محددات جودة المراجعة الداخلية وأثرها علي اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية: دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية السعودية"

استهدفت الدراسة اختبار محددات وظيفة المراجعة الداخلية بشكل عام، وبشكل خاص كل من الاستقلال التنظيمي، والتوقيت، والإسناد، وأثر هذه المحددات على قرار اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية في بيئة الممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية، وذلك من خلال دراسة ميدانية على عينة من المراجعين الداخليين ومراجعي حسابات شركات المساهمة المدرجة في السوق المالية السعودية في بيئة الممارسة المهنية السعودية

وتوصلت الدراسة إلى أن محددات جودة المراجعة الداخلية (الاستقلال التنظيمي، والتوقيت، والإسناد) لها تأثير على جودة وظيفة المراجعة الداخلية، كما لها تأثير على قرار اعتماد المراجع الخارجي عليها .

وأوصت الدراسة بضرورة إجراء المزيد من البحوث حول آليّات الحدّ من معوّقات بعض عمل المراجعة الداخلية وأثرها على عمل المراجعة الخارجية كمحاولة لتفادي تلك المعوقات.

٨/٢ دراسة (كريمة، ٢٠٢٢)، بعنوان:

"أثر الإفصاح المحاسبي عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على قرارات منح الائتمان في ظل متطلبات المعايير المحاسبية: دراسة ميدانية على قطاع البنوك في مصر"

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وقرار منح الائتمان في ظل متطلبات المعايير المحاسبية، وما إذا كان للتأهيل العلمي والخبرة العملية لمانح الائتمان كمتغيرات رقابية أثر في هذه العلاقة، وقد طبقت الدراسة على محللي ومديري الائتمان في عدد من البنوك سواء المصرية أو الفروع الأجنبية العاملة في مصر وبلغ عددها ١٣ بنكا. وتم التعبير عن قرار الائتمان من خلال عدة متغيرات وهي منح / رفض الائتمان، والحد الأقصى لمبلغ القرض ونسبة حجم القرض إلى إجمالي الأصول، ومعدل الفائدة على القروض.

وتوصلت الدراسة إلى وجود اختلاف في الأهمية النسبية لبنود الإفصاح عن هذه المعاملات، والى وجود علاقة معنوية بين الإفصاح المحاسبي عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وقرار الموافقة على منح الائتمان وعلى زيادة حجم القرض الممنوح بمقدار أكثر من ٥ مرات عن حالة عدم الإفصاح، وعلى زيادة نسبة حجم القرض إلى إجمالي الأصول لأعلي من ٥٠% بحوالي ٣.٥ مرة عن حالة عدم الإفصاح، وعلى انخفاض معدل الفائدة لأقل من ٨% بمعدل ٢.٩٨٨ لحالة الإفصاح عن حالة عدم الإفصاح. أما عن المتغيرات الرقابية فقد وجد عدم تأثير للدرجة العلمية لمانح الائتمان على العلاقة محل البحث، ولكن تؤثر الخبرة العملية لمانح الائتمان على العلاقة بين الإفصاح وحجم القرض الممنوح. وقد أوصت الدراسة بأهمية تطوير التشريعات لمواكبة المستجدات لتعزيز عملية الإفصاح عن المعلومات مع الأطراف ذوي العلاقة بما يخدم البنوك مانحة الائتمان وغيرها من الأطراف المستفيدة.

تحليل الدراسات السابقة للبحث من وجهة نظر الباحثين:

١. ان الإفصاح عن المعاملات من الأطراف ذوي العلاقة يعد من الإفصاحات الهامة التي تزيد من مستوي شفافية التقارير المالية لما يتضمنه هذا الإفصاح من معلومات توضح طبيعة وحجم العلاقة مع هذه الأطراف وتحديد مدي تأثيرها على نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة بما يخدم جميع الأطراف الأخرى المستفيدة من غير ذوي العلاقة.

٢. أنه يجب التركيز على الدور الفعال للمنظمات المهنية من خلال إصدارها للمعايير المحاسبية الدولية أو الامريكية في احكام الرقابة على الإفصاح علي المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة من خلال تحديد ماهيتها وتحديد أطرافها، وما إذا كانت مع أطراف تربطها علاقة داخلية بالشركة مثل الملكية أو العمل أو مع اطراف خارجية مسيطرة، وهنا تتدخل التشريعات في التنظيم والافصاح عن هذه العلاقات اذ أنها قد تضر بالأطراف غير ذوي العلاقة بوجه خاص وبالمصلحة الاقتصادية العامة للشركة بوجه عام.

٣. أوضحت الدراسات السابقة إلى أنه يمكن أن يستدل على جودة عملية المراجعة من خلال استقلالية مراقب الحسابات، حيث يستدل على جودة عملية المراجعة من خلال احتمالية إصدار مراقب الحسابات تقرير استمرارية منشأة عميل المراجعة، ومدى دقة هذا التقرير في التوقع بإفلاس هذه المنشأة، ودرجة سلوك العملاء في إدارة الأرباح، وأوضحت

الدراسات السابقة أيضاً أن جودة المراجعة تعبر عن الجهد المبذول من كل من مراقب الحسابات وعميل المراجعة والتي تنتج من عملية التفاوض مع عميل المراجعة.

٤. كما فسرت الدراسات السابقة مفهوم جودة المراجعة باستخدام السمعة أو الاسم التجاري، حيث أوضحت تلك الدراسات أن مراقبي الحسابات يبذلون جهداً إضافياً في أداء عملية المراجعة وذلك للمحافظة على سمعتهم واسمهم التجاري لهم، وكذلك حماية الأتعاب الإضافية الناتجة من السمعة والاسم التجاري، وبالتالي فإن مراقبي الحسابات ذوي السمعة الجيدة سوف يقدمون جودة مرتفعة لعملية المراجعة لتجنب فقد السمعة الطيبة والإيرادات المستقبلية.

٥. تتمثل أهم العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة في حجم مكتب المراجعة، حجم منشأة العميل، أتعاب المراجعة، استمرارية المراجع في العمل لدى العميل، ساعات المراجعة والتوقيت الملائم لإصدار التقرير، مراجعة الزملاء، والمنافسة بين مكاتب المراجعة وجودة لجان المراجعة.

أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة (تحديد الفجوة البحثية):

من خلال العرض السابق للدراسات السابقة يمكن للباحثون توضيح أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة كما يلي:

١- لا يوجد دراسات سابقة في حدود علم الباحثون تربط بين المتغيرين (المستقل والتابع) المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وجودة المراجعة في دولة الكويت.

٢- اعتمدت الدراسة الحالية على إجراء دراسة ميدانية على الشركات المساهمة بدولة الكويت لبيان أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على جودة المراجعة.

٣. الإطار النظري للبحث:

١/٣ مفهوم وأهمية جودة المراجعة:

مع تعدد الكتابات التي تناولت جودة المراجعة في السنوات الأخيرة إلا أنه من الملاحظ عدم وجود اتفاق بينها حول مفهوم واضح ومحدد لجودة المراجعة، وتم تبرير ذلك باختلاف نظرة المهتم بعملية المراجعة، وكذلك المجتمع وكل أصحاب المصالح بالمنشأة، فمستخدم القوائم المالية يقصد بجودة عملية المراجعة خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، والمراجع نفسه الذي يجري عملية المراجعة يقصد بجودة المراجعة استكمال جميع إجراءات المراجعة الضرورية بشكل مرضي وفق منهجية المراجعة المتبعة من مكتب المراجعة، ويقصد مكتب المراجعة بجودة المراجعة المرتفعة على أنها أحد الأدوات والوسائل التي يمكن أن يستخدمها المكتب في الدفاع عن نفسه ضد احتمالات التقاضي، وتنظر الجهات المنظمة لجودة المراجعة العالية على أنها الالتزام بالمعايير المهنية، بينما ينظر المجتمع لجودة المراجعة المرتفعة على أنها أحد الوسائل التي يستطيع بها السوق، أو الشركة تجنب المشاكل الاقتصادية (Knechel et al., 2013, P. 388)، (عبدالحميد، ٢٠١٤، ص ص ١٧٦ – ١٧٧).

١/١/٣ مفهوم جودة المراجعة:

يمكن للباحثون استعراض مفهوم جودة المراجعة من عدة اتجاهات فالاتجاه الأول يركز على مخرجات عملية المراجعة، ومن أوائل من تبنى هذا الاتجاه DeAngelo حيث عرفت جودة المراجعة بأنها تقدير السوق لاحتمال قيام المراجع باكتشاف التحريفات الموجودة في النظام المحاسبي مع قيامه بالإفصاح عن هذه التحريفات في تقريره، ويتوقف احتمال قدرة المراجع على اكتشاف هذه التحريفات على قدراته التكنولوجية، وإجراءات المراجعة، وحجم العينة، ويعد احتمال اكتشاف المراجع للتحريفات مقياس لاستقلال المراجع عن عميله (DeAngelo, 1981, P. 146).

وأشار عيسى، ٢٠٠٨ إلى أنه يمكن تعريف جودة المراجعة على أنها مدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية (سواء كانت ناتجة عن الغش والخطأ) في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة (عيسى، ٢٠٠٨، ص ٦).

وعرف (Francis & Yu, 2009. P. 1523) جودة المراجعة المرتفعة بأنها "احتمال قيام المراجع بإصدار تقرير عن استمرارية عميله (ويقصد بها: دقة التقرير في التنبؤ بإفلاس العميل)، وعن درجة أدلة سلوك إدارة الأرباح للعملاء، بينما أوضح (Heras et al., 2012, P.522) أن جودة المراجع ترتفع مع زيادة كل من احتمال اكتشاف فشل عملية المراجعة، انضباط المراجعين، مع تحفيزهم لكبح الانتهازية الإدارية"، ونظر (DeFond & Zhang, 2014, p. 281) إلى جودة المراجعة المرتفعة على أنها التأكيد المرتفع بأن القوائم المالية تعبر بشكل عادل عن حقيقة الأحداث الاقتصادية للمنشأة محل المراجعة.

وبالنظر إلى التعريف السابق يتضح أن جودة المراجعة تتكون من مكونين رئيسيين هما: احتمال اكتشاف المراجع للتحريفات الموجودة في القوائم المالية، والتصرف السليم بناءاً على التحريفات المكتشفة (مدي استعداده للتقرير عن التحريفات الجوهرية التي يتم اكتشافها) Appropriately Acts on the Discovery، ويربط المكون الأول لجودة المراجعة بين كفاءة المراجع ومستوى الجهد المبذول منه، بينما يتعلق المكون الثاني بالموضوعية والشك المهني والاستقلال للمراجع الخارجي (Knechel et al., 2013, P. 388)، (على، ٢٠١٧، ص ١٢٧).

أما الاتجاه الثاني فهو ما تبنته المنظمات المهنية ذات الصلة بالمراجعة فقد قام مجلس المحاسبة الحكومية بأمريكا بتعريف جودة المراجعة على أنها قيام المراجع بأداء عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، وذلك لتوفير تأكيد معقول بأن مراجعة القوائم المالية والإفصاح المرتبط بها تم تقديمه بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، وأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية سواءً كانت ناتجة عن الغش والخطأ (GAO, 2003, P.13).

وفي هذا الصدد أشار معيار المراجعة المصري رقم ٢٢٠ إلى أنه ينبغي على فريق عمل المراجعة تنفيذ إجراءات للمراقبة الجودة يمكن تطبيقها على كل عملية مراجعة، وبموجب ذلك يلتزم مكتب المراجعة بوضع نظام لمراقبة الجودة يهدف إلى مدها بدرجة تأكيد مناسبة بأن مكتب المراجعة والمراجعين به يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن التقارير

الصادرة عن مكتب المراجعة ملائمة للظروف، ويذكر أن هذا المعيار جاء ترجمة للمعيار الدولي رقم ٢٢٠ (رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية).

وقد عرفت إرشادات المراجعة الصادرة عن المؤسسات العليا للمراجعة The Supreme Audit Institutions التابعة للاتحاد الأوربي في عام ٢٠٠٤ جودة المراجعة بأنها "الدرجة التي تحتوي على مجموعة الخصائص الملازمة (الأهمية، الموثوقية، الموضوعية، نطاق المراجعة، التوقيت الملائم، الوضوح، الكفاءة، الفاعلية) للوفاء بمتطلبات عملية المراجعة" (SAIs, 2004)، (عوض، ٢٠٠٨، ص ص ٤١ – ٤٢).

وقد عرف (نشوان، ٢٠١٠، ص ١٧٣) جودة المراجعة بأنها "الأداء بكفاءة وفعالية لعملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية، بينما يري (عثمان، وسامي، ٢٠١١، ص ١٩١) أن جودة المراجعة هي الأداء الذي يجب أن يتبع في كل عملية مراجعة، للوصول إلى الكفاءة المناسبة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع".

وأيضاً ينظر (سامي، ٢٠١١، ص ٩) إلى جودة المراجعة أيضاً على أنها "قيام المراجع الملتزم بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً بالتشخيص الدقيق والواعي لعملية المراجعة مع القدرة على اكتشاف عن عمليات الغش والخداع، ويرى (كساب، ٢٠١١، ص ٨٢) أن جودة المراجعة هي درجة التزام المراجع بالمعايير المهنية، وبذله العناية المهنية الواجبة عند أدائه لعمله، وقدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عنها بحياد وموضوعية".

وعرف المجلس الاستشاري لمجلس الإشراف على المحاسبة للشركات العامة (PCAOP) جودة المراجعة بأنها "الوفاء باحتياجات المستثمرين من خلال عملية مراجعة مستقلة وموثوق بها مع اتصالات قوية مع لجنة المراجعة عن القوائم المالية متضمنة الإفصاحات المرتبطة بها، وكذلك التأكيدات على نظام الرقابة الداخلية، والتحذيرات التي تخص فرض استمرار المنشأة" (PCAOP, 2013).

وهناك اتجاه ثالث لتعريف جودة المراجعة من خلال التركيز على فريق عمل المراجعة، والذي يشير إلى أنه يتم تنفيذ عملية المراجعة من خلال فريق من المهنيين يتكون من شريك المراجعة الذي يكون مسئولاً بشكل عام عن العملية، ثم مدير المراجعة الذي يتولى التخطيط ثم كبير المراجعين الذي يتولى الإشراف على المساعدين في تنفيذ العمل وجمع الأدلة، وفي هذه الحالة يتم الحكم على جودة عملية المراجعة من خلال مدى الالتزام بالخطط والبرامج الموضوعة لأداء عملية المراجعة (إسماعيل، وقطب، ٢٠٠٦، ص ٦).

وهناك اتجاه رابع قام بتعريف جودة المراجعة من ناحية تأثيرها في قرارات المستثمرين، حيث اشار (بركات، ٢٠٠٧، ص ١٩١) إلى أنه يمكن التفرقة بين جودة المراجعة على أساس إدراك السوق لجودة المراجعة إلى جودة المراجعة الفعلية (الحقيقة)، وجودة المراجعة المدركة، حيث تم تعريف جودة المراجعة الفعلية بأنها درجة ممارسة المراجع فعلياً لمهنة المراجعة بجدارة واستقلالية، بينما تعريف جودة المراجعة المدركة إلى درجة إدراك السوق أو مستخدمي القوائم المالية على اختلاف أنواعهم لمدى ممارسة المراجع مهنة المراجعة بجدارة واستقلالية.

وعرف (Behn et al., 2008, P. 328) جودة المراجعة المرتفعة بأنها عملية المراجعة التي تحسن من مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية، والتي تسمح للمستثمرين بالوصول إلى تقديرات أكثر دقة عن قيمة المنشأة.

ويمكن النظر إلى جودة المراجعة من خلال علاقتها بخطر المراجعة، وذلك من خلال العلاقة العكسية بين جودة المراجعة وخطر المراجعة فكلما ارتفع خطر المراجعة كلما انخفضت جودة المراجعة، والعكس صحيح كلما انخفض خطر المراجعة كلما ارتفعت جودة المراجعة، حيث إنه يمكن الحصول على مستوى مرتفع من جودة المراجعة كلما قام المراجع بتخفيض خطر المراجعة إلى أقصى حد ممكن (إبراهيم، ٢٠٠٨، ص ص ١٦٠- ١٦١).

بينما أشار (Francis, 2011, P.127) إلى أنه يمكن تصوير جودة المراجعة على أنها سلسلة متصلة نظرياً تتراوح ما بين منخفض جداً إلى مرتفع جداً، ويحدث فشل عملية المراجعة عندما تكون جودة المراجعة عند الحد الأدنى لسلسة الجودة، ويحدث فشل عملية المراجعة في حالتين هما: عندما لا يكون المراجع الخارجي مستقل في الحقيقة، وعندما يقوم المراجع المستقل بإصدار تقرير مراجع غير متحفظ (تقرير نظيف) بشكل غير صحيح بسبب فشله في تجميع أدلة المراجعة الكافية والملائمة التي تتطلبها معايير المراجعة، وعلى ذلك تكون المراجعة ذات جودة عندما يلتزم المراجع الخارجي بمعايير المراجعة، ويصدر تقرير مراجعة صحيح متعلق بالقوائم المالية للعميل عند مستوى خطر المراجعة المناسب.

مما سبق يتضح للباحثون عدم وجود اتفاق بين الباحثين حول مفهوم جودة المراجعة مع الكم الهائل من البحث الأكاديمي في جودة المراجعة، ويمكن تبرير ذلك باختلاف نظرة المهتم بعملية المراجعة وجودتها، وعلى هذا يمكن للباحثون تعريف جودة المراجعة بأنها قيام المراجع المستقل الكفء بأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها بهدف اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية والإبلاغ عنها لضمان حماية الأطراف المستفيدة بمخرجات عملية المراجعة.

٢/١/٣ أهمية ومنافع جودة المراجعة:

واجهت مهنة المراجعة الخارجية مع بداية القرن الحالي موجة شديدة من الانتقادات، وذلك بعد سلسلة من الأزمات المالية عقب انهيار عدة شركات كبرى على مستوى العالم منها شركة انرون (Enron) إحدى كبريات شركات الطاقة الأمريكية، وشركة ورلد كوم (WorldCom) لتكنولوجيا المعلومات، وما استتبع ذلك من انهيار لأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة في العالم، وهو مكتب أرثر أندرسون (Arthur Andersen) وتلي ذلك زيادة التساؤلات من جانب الأطراف المهتمة بالمهنة عن جودة المراجعة المقدمة من مكاتب المراجعة، ودورها في الحد من الأزمات المالية، ومن هنا تتمثل أهم المنافع التي تحققها جودة المراجعة للأطراف المهتمة بعملية المراجعة كما يلي:

١. تخفيض مشاكل الوكالة:

يلعب المراجع الخارجي في ظل نظرية الوكالة دوراً رقابياً رئيسياً في تخفيض حدة مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الوكيل الذي يقوم بإدارة الشركة، والأصيل وهو مالك الشركة ولا يمتلك معلومات كافية عنها، وكذلك في تخفيض تكاليف الوكالة الناتجة عن السلوك الانتهازي الذي تنتهجه

الإدارة عند إعداد التقارير المالية، وهنا تبرز أهمية جودة المراجعة الخارجية في جعل المراجع يقوم بدوره الرقابي على أحسن وجه باكتشافه ومنعه أي تحريف أو تضليل في القوائم المالية، وتعد جودة المراجعة جزءاً من جودة المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها، مما يعني أن جودة المراجعة المرتفعة تؤدي إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين أصحاب المصالح في المنشأة (رضوان، ٢٠١٢، ص ٣٤٨)، (Clinch et al., 2012, P. 744).

٢. الحد من عمليات إدارة الأرباح:

تساهم جودة المراجعة الخارجية، والتي تم قياسها بالتخصص القطاعي لمكتب المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح المستندة إلى الاستحقاق الاختياري، وفي نفس السياق انتهت دراسة (Krishnan, 2003)، ودراسة (Balsam et at., 2003) إلى انخفاض المستوى المطلق للاستحقاقات الاختيارية، وكذلك ارتفاع معامل استجابة الأرباح earnings response coefficients لعملاء مكاتب المراجعة المتخصصة قطاعياً بالمقارنة بعملاء مكاتب المراجعة غير المتخصصة قطاعياً، الأمر الذي يشير إلى أن التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة يساهم في التخفيف من عمليات إدارة الأرباح، مما يساعد بالتالي على زيادة جودة التقارير المالية (رضوان، ٢٠١٢، ص ٤٠٤)، (Hegazy et al., 2015, P. 144) ، (Krishnan, 2003, p.3) ، (Balsam et al., 2003, p. 70).

٣. زيادة دقة تنبؤات المحللين الماليين:

تساهم جودة المراجعة في زيادة دقة تنبؤات المحللين للأرباح سواء تم قياس جودة المراجعة بحجم مكتب المراجعة أو التخصص القطاعي للمكتب، ومبرر ذلك أن جودة المراجعة المرتفعة تزيد من موثوقية القوائم المالية عن طريق تخفيض كل من أخطاء القياس المتعمدة وغير المتعمدة في الأرباح التاريخية والتي تستخدم من قبل المحللين الماليين كأساس للتنبؤ بالأرباح المستقبلية، وقد أكدت دراسة (Behn et al., 2008) ذلك، حيث انتهت الدراسة إلى ارتفاع دقة تنبؤات المحللين الماليين لعملاء مكاتب المراجعة الكبار بالمقارنة بعملاء مكاتب المراجعة الأخرى، وكذلك ينخفض تشتت dispersion تنبؤات المحللين الماليين لعملاء مكاتب المراجعة الكبار عن المكاتب الأخرى، كما خلصت الدراسة ذاتها، ودراسة (Xie et al., 2012)، ودراسة (Payne, 2008) إلى أن التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة يزيد من دقة تنبؤات المحللين الماليين لعملائهم، بينما يخفض التخصص القطاعي لمكتب المراجعة من تشتت تنبؤات المحللين لعملاء المراجعة ويحد من قدرة الإدارة على التلاعب في الأرباح لمقابلة أو تجاوز توقعات المحللين الماليين (Behn et al., 2008, PP. 327-328)، (Xie et al., 2012, P. 249)، (Payne, 2008, P.111).

٤. زيادة الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً:

بالنظر إلى تعريف المنظمات المهنية لجودة المراجعة السابق ذكره يتبين أن جودة المراجعة تقترن بالالتزام بالمعايير المقبولة والمتعارف عليها، وعليه يقوم المراجع بتقييم مخاطر الأعمال لتجنب التقاضي، وتقليل عدم رضا العميل عن عملية المراجعة، وتقليل الأضرار التي قد تلحق بسمعته حال قيامه بأداء عملية مراجعة بجودة منخفضة، أيدت هذه الفكرة دراسة (O'Keefe et al., 1994, PP. 41-42) حيث انتهت إلى أن التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة يزيد من الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها بغض النظر عن حجم مكتب المراجعة، (عوض، ٢٠٠٨، ص ٤١).

٥. تخفيض خطر التقاضي ضد عملاء المراجعة:

تؤدي زيادة جودة عملية المراجعة إلى زيادة جودة التقارير المالية، وذلك من خلال زيادة قدرة المراجعة على الحد من ممارسة عمليات إدارة الأرباح، مما ينعكس على زيادة الثقة في التقارير المالية المقدمة من إدارات المنشآت والتي تنعكس على استقرار أوضاعهم الاقتصادية والمالية وكذلك أسعار أوراقهم المالية، وأيضاً زيادة قدرة عملاء المراجعة في الحصول على الائتمان؛ الأمر الذي يخفض من عمليات التقاضي ضد عملاء المراجعة، وقد أيدت عدة دراسات سابقة هذه الفكرة حيث انتهت دراسة (Sun & Liu, 2011) إلى أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبار أكثر فعالية في الحد من عمليات إدارة الأرباح لعملاء المراجعة التي يرتفع لها خطر التقاضي بالمقارنة بعملاء المراجعة الأخرى، وأشارت دراسة (الصغير، ٢٠١٢، ص ٢٣) إلى ارتفاع وجودة المراجعة للعملاء الذين يعملون في أنظمة يرتفع فيها احتمال تقاضي ضد المراجعين، وتم تبرير ذلك بزيادة الجهد المبذول من المراجع لتقدير خطر الأعمال والخطر الملازم لطبيعة نشاط العميل (Sun & Liu, 2011, p. 301).

٣/١/٣ العوامل المؤثرة على جودة المراجعة:

توجد عدة تقسيمات للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة فقد يتم تبويبها إلى عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة، وعوامل مرتبطة بفريق المراجعة، وكذلك عوامل متعلقة بالمنشأة محل المراجعة، وسوف يقتصر الباحثون في تناوله لهذه العوامل على العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب وفريق المراجعة معاً؛ نظراً لعدم الحاجة لهذا للفصل بينهما وطبيعة التداخل بينهما، ويمكن عرض أهم هذه العوامل المؤثرة على جودة المراجعة على النحو التالي:

أولاً: حجم مكتب المراجعة:

يعد حجم مكتب المراجعة من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وذلك لأن مكاتب المراجعة صغيرة الحجم قد لا تتوافر لديها الموارد والإمكانيات لمواجهة التحديات في بيئة الممارسة المهنية المحلية والعالمية، على عكس المكاتب الكبيرة التي ترتفع بها جودة المراجعة؛ لما لديها من إمكانيات مادية وبشرية كبيرة، والتي قد تؤثر إيجابياً على جودة المراجعة، ومع هذا قد تحدث إحدى الحالات الفردية لفشل المراجعة لأحد عملاء مكاتب المراجعة الكبيرة، وهو ما أيدته العديد من الدراسات السابقة، وكان من أوائل هذه الدراسات دراسة (De angelo, 1981) والتي انتهت إلى وجود علاقة موجبة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، حيث إن مكاتب المراجعة الكبيرة تقوم باستثمارات مادية وتكنولوجية متخصصة Technical Expertise وتمتلك اسم تجاري وسمعة كبيرة بالإضافة إلى استفادتها من وفرات الحجم الكبير مما يحفزها على الكشف والإبلاغ عن كل المخالفات الموجودة في القوائم المالية، وقد أكدت هذه النتيجة دراسة (Choi et al., 2010)، ودراسة (Francis & Yu, 2009)، حيث أشارت هاتان الدراستان إلى وجود علاقة معنوية موجبة بين حجم مكتب المراجعة من ناحية وكل من جودة وأتعاب عملية المراجعة من ناحية أخرى، كما أشارت أيضاً أن الفروع المحلية للمكاتب الكبيرة تقدم عمليات ذات جودة مرتفعة أكبر مما تقدمه الفروع المحلية للمكاتب الأخرى، وقد قام (Francis & Yu, 2009) بقياس جودة المراجعة بمقياسين، هما: التقرير عن استمرارية الشركة، وإدارة الأرباح، وقد أشارت الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة الكبيرة يزداد احتمال إصدارها لتقرير عن استمرارية الشركة محل المراجعة، وكذلك تحد

من قدرة عملائها عن ممارسة عمليات إدارة الأرباح، وأشار (Khurana & Raman, 2004) إلى أن مكاتب المراجعة الأربعة تقدم جودة مراجعة مرتفعة والتي تم قياسها بتكلفة حقوق الملكية لعملاء المراجعة، وذلك بسبب خوف هذه المكاتب من تعرضها للتقاضي أكثر من رغبتها في حماية سمعتها (شحاته، ٢٠١٥، ص ٧)، (Francis et al., 2004, P. 353) ، (Batron, 2005, P0553)، (Khurana & Raman, 2004) ، (Choi et al., 2010).

ويمكن القول بأن جودة المراجعة المرتفعة تقترن بالمكاتب الكبيرة، وهذا يمكن تبريره من عدة زوايا منها: أن مكاتب المراجعة تكون أكثر تجميعاً وجذباً لرأس المال البشري، وتمتلك خبرة فنية وعملية في مراجعة الشركات المتداول اسمهما في بورصة الأوراق المالية، كما أن مكاتب المراجعة الكبيرة لديها قاعدة عملاء كبيرة تعطي للمراجعين فيها فرصة للتفاعل مع مختلف العملاء وتمكنهم من اكتساب المزيد من المعارف والخبرات، كما أن المراجعين العاملين في المكاتب الكبيرة يكون لديهم كم كبير من المراجعين يمكن التشاور معهم حول أعمال المراجعة المختلفة، وبالتالي تمتلك هذه المكاتب شبكة دعم محلي أفضل، بالإضافة إلى أن ارتفاع عدد المراجعين في هذه المكاتب يقلل من الآثار السلبية لارتفاع دوران المراجعين في القطاعات المختلفة للمراجعة، أما الزاوية الثانية والمتعلقة بالتبعية الاقتصادية التي قد تضعف موضوعية واستقلالية مكتب المراجعة، مما قد تؤدي إلى خلق دوافع لمكاتب المراجعة الصغيرة للتساهل مع العميل وإصدار رأي غير مناسب للمحافظة عليه، في حين تعمل مكاتب المراجعة الكبيرة من خلال تنظيم لا مركزي يشتمل على شركاء محليين مستقلين وقاعدة كبيرة من العملاء، مما يحفز مكاتب المراجعة الكبيرة على تقديم جودة مراجعة مرتفعة للحفاظ على هؤلاء العملاء والإيرادات المتولدة عنهم (Yu, 2007, PP. 9-10).

ثانياً: سمعة مكتب المراجعة:

تعد سمعة مكتب المراجعة إحدى العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، حيث إن أي تدهور في سمعة مكتب المراجعة قد يؤثر بالسلب في جودة المراجعة المدركة للقوائم المالية التي خضعت للمراجعة من قبل هذا المكتب، وبالتالي قي ثقة السوق بها، حيث يري (Weber et al., 2008) أنه في حالة وجود مخاوف متعلقة بجودة المراجعة يكون من الأمور المهمة للمستثمرين دراسة أي تدهور محتمل أو حالي في سمعة مكتب المراجعة، حتى لا تترتب بناءاً على ذلك آثار ذات تكلفة كبيرة عليهم، بينما يرى (Cahan, et al., 2013) أن مهنة المراجعة الخارجية تلعب دوراً مهماً في التحقق من مصداقية القوائم المالية، وأن قيمة وأهمية الدور الذي تلعبه هذه المهنة تتوقف على سمعة مكتب المراجعة، وأشار (Skinner & Srinivasan, 2012) إلى أن المنشآت الاقتصادية كبيرة الحجم أو التي لديها فرص نمو كبيرة تميل إلى اختيار مكاتب المراجعة الكبيرة ذات السمعة الكبيرة رغبة منها في الحصول على جودة مراجعة مرتفعة. وتعد السمعة الطيبة لمكتب المراجعة أحد أصول المهمة للمكتب، والتي ينفق من أجلها العديد من الاستثمارات الكبيرة، ويقصد بسمعة مكتب المراجعة بأنها تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقوم بخدمات ذات جودة مرتفعة، ولا تتوقف سمعة مكتب المراجعة فقط على حجم المكتب أو عدد عملائه، بل هناك عدة عوامل أخرى تكون سمعة مكتب المراجعة منها الالتزام بمعايير المهنة وآداب وسلوك المهنة، والدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة، ووجود نظام للرقابة على جودة الأداء بمكتب المراجعة (راضي، ١٩٩٨، ص ٢٥٩)، (إبراهيم، ٢٠٠٨، ص ص ١٩٠- ١٩١)، (Irani et al., 2015, P. 832).

وبالنظر إلى الدراسات السابقة التي بحثت تأثير شهرة مكتب المراجعة على جودة المراجعة يتضح أن دراسة (Barton, 2005) انتهت إلى أن عملاء المراجعة الأكثر وضوحاً في سوق المال تميل للارتباط بمكاتب المراجعة لها شهرة كبيرة تقدم عملية مراجعة ذات جودة مرتفعة رغبة منها في الحفاظ على سمعتهم في إعداد قوائم مالية موثوق فيها.

وعلى جانب آخر يتضح أن دراسة (Krishnamurthy et al., 2006) التي بحثت تأثير تدهور سمعة مكتب أرثر اندرسن على جودة المراجعة المدركة وكذلك على أسعار الأسهم لعملاء هذا المكتب قد خلصت إلى أن سمعة مكتب المراجعة واستقلاله له تأثير جوهري على جودة المراجعة المدركة وموثوقية القوائم المالية للشركة الخاضعة للمراجعة، وعلى أسعار أسهمها.

وعلى عكس الدراسات السابقة بحثت دراسة (Chang et al., 2010) رد فعل سوق الأوراق المالية في أمريكا على تحول عملاء المراجعة من المكاتب الأربعة الكبار (ذات الشهرة الكبيرة) إلى مكاتب المراجعة الصغيرة (مكاتب الصف الثالث) في الفترة من عام ٢٠٠٢- ٢٠٠٦، وانتهت هذه الدراسة إلى وجود رد فعل إيجابي من السوق تجاه تحول عملاء المراجعة من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار إلى المكاتب الصغيرة مما يؤكد أن الشركات والمستثمرين يزداد إقبالهم على مكاتب المراجعة الصغيرة؛ وذلك لتجنب دفع علاوة أتعاب مقابل الاسم التجاري للمكتب وخاصة إذا كان هذا الاسم التجاري لا يقدم عملية مراجعة ذات جودة مرتفعة، وأشارت دراسة (Murase et al., 2010) إلى أنه بعد انهيار مكتب Chu Aoyama أحد أكبر مكاتب المراجعة في اليابان فإن عملاءه السابقين الذين يكون لديهم مخاوف متعلقة بعملية المراجعة يتجهون إلى اختيار مكاتب المراجعة ذات جودة المراجعة الأقل؛ وذلك بسبب انخفاض الاختلاف في جودة الراجعة من المكاتب الأربعة الكبار، والمكاتب الأخرى، وإصدار تشريعات تخص المهنة بعد انهيار مكتب Chu Aoyama في عام ٢٠٠٦ (Chang et al., 2010)، (Murase et al., 2010)

مما سبق يرى الباحثون أن السمعة الجيدة لمكتب المراجعة غالباً ما ترتبط بتحسين جودة المراجعة نظراً لحجم الاستثمارات الكبيرة التي تنفق من قبل المكاتب للمحافظة على هذه السمعة الطيبة وكذلك لدعمها، وتجنب احتمال فقد ثقة العملاء الحاليين والمرتقبين للمكتب، وبالتالي تقليل احتمال عمليات التقاضي التي يتعرض لها نتيجة مخاطر الأعمال.

ثالثاً: التخصص القطاعي لمكتب المراجعة:

يقصد بالتخصص القطاعي قيام مكتب المراجعة بأداء خدمات المراجعة إلى عملاء قطاع صناعي واحد، بما يضمن تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشأة في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات، على سبيل المثال: قيام بعض المراجعين في المكتب بمراجعة الشركات التي تنتمي إلى قطاع الأدوية، وقيام مجموعة أخرى من المراجعين في المكتب بمراجعة الشركات التي تنتمي إلى قطاع البترول وهكذا، مع الإشارة إلى أن لكل قطاع بعض الخصائص الفنية المرتبطة بأنشطته الفنية والتي تميزه عن غيره من القطاعات الأخرى، ويتنوع التخصص القطاعي ما بين تخصص مكتب المراجعة بكامله في مراجعة قطاع بعينه، أو تخصص شركاء المكتب في مراجعة القطاعات المختلفة (الصغير، ٢٠٠٨، ص ٢٠٣)، (عوض، ٢٠٠٦، ص ١٨٣)، (Solomon et al., 1999, PP 191- 192).

ويعد التخصص القطاعي في المراجعة أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة؛ نظراً لأن التخصص القطاعي بالمراجعة يمكن المراجع الخارجي من الاستحواذ على المعرفة بصبية صناعة العملاء أكثر من المراجعين غير المتخصصين قطاعياً مما يعطيهم القدرة على اكتشاف الأخطاء المتخصصة التي تقع داخل تخصصهم بالمقارنة بالمراجعين غير المتخصصين قطاعياً، وقد أكدت نتائج العديد من الدراسات السابقة ذلك، فقد أظهرت دراسة (Schauer, 2002)، ودراسة (Lowensohn et al., 2007)، ودراسة (Craswell et al., 1995) إلى وجود علاقة موجبة بين التخصص القطاعي لمكتب المراجعة وجودة المراجعة، وأن التخصص القطاعي أحد محددات الطلب على الجودة المرتفعة للمراجعة لمكاتب المراجعة الكبيرة، وكذلك أساس تمايز منتجات هذه المكاتب، وخلصت دراسة (Low, 2004) إلى أن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يحسن من تقديره لخطر المراجعة، وله تأثير مباشر في الطبيعة والجودة المدركة لقرارات تخطيط عملية المراجعة.

ويساعد التخصص القطاعي مكاتب المراجعة في الحد من ممارسة العملاء لعمليات إدارة الأرباح حيث أظهر الدليل الإمبريقي انخفاض المستوى المطلق للاستحقاقات الاختيارية لعملاء مكاتب المراجعة المتخصصة قطاعياً بالمقارنة بعملاء مكاتب المراجعة الأخرى، وكذلك يرتفع معامل استجابة الأرباح لعملاء المكاتب المتخصصة قطاعياً مقارنة بعملاء المكاتب غير المتخصصة قطاعياً، مما يشير إلى أن التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة يحسن من جودة الأرباح لعملاء المراجعة، ويحسن أيضاً من جودة الإفصاح للعملاء؛ لأن مكاتب المراجعة المتخصصة قطاعياً تمتلك معرفة وخبرة خاصة بصناعة العميل والتي يؤدي استخدامها بفعالية لمساعدة العملاء في تطوير استراتيجيات الإفصاح الخاصة بقطاعهم (Balsam et al., 2003, P.71)، (Krishnan, 2003, P.3)، (Velury, 2003, P.171)، (Dunn & Mayhew, 2004, P. 36).

رابعاً: مدة الارتباط بالعميل:

يقصد بذلك طول عدد السنوات المتتابعة التي يظل فيها مكتب المراجعة يراجع حسابات العميل نفسه، وقد اختلف الباحثون فيما بينهم حول تأثير مدة الارتباط بالعميل في جودة المراجعة سواءً كانت مدة الارتباط بالعميل يزيد أو يخفض من جودة المراجعة، وانقسم الباحثون إلى فريقين: الفريق الأول يرى أن طول مدة الارتباط بالعميل يزيد من جودة المراجعة، حيث يبررون ذلك بأن مدة الارتباط بالعميل تؤدي إلى زيادة فهم المراجعة لطبيعة نشاط وصناعة العميل على عكس قصر مدة الارتباط بالعميل التي قد تخفض معرفة المراجع الجديد بطبيعة وصناعة العميل مما يقلل من كفاءة عملية المراجعة، بينما يري الفريق الآخر أن قصر مدة الارتباط بالعميل يجذب مراجع ذات نظرة جديدة fresh look لعملية المراجعة مما يعد أمراً فعالاً لضمان استقلال المراجع الخارجي ومنع ظاهرة تسوق الرأي opinion shopping، بينما يرى هذا الفريق أيضاً أن طول الارتباط بين المراجع والعميل ينشئ علاقة ودية بينهما، وتجعل من العميل مصدراً دائماً للدخل مما قد يؤدي إلى ضعف استقلال المراجعة مما يخفض من جودة عملية المراجعة، ويرى هذا الفريق أيضاً أن طول مدة الارتباط بالعميل يؤدي إلى زيادة الحوافز الاقتصادية للمراجع لدعم الاختيارات المحاسبية للعميل والتي تكون أكثر عدوانية والتي تمثل خروجاً على المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها مما يؤدي في النهاية إلى فشل عملية المراجعة، علاوة على ما سبق فإن طول مدة الارتباط بالعميل قد يعوق قدرة المكتب على تطوير برامج مراجعة إبداعية ومبتكرة بسبب وجود تساهل

وتراخي وثقة زائدة في العميل خلال سنوات الارتباط بينهم مما يمنع المراجع من ممارسة الشك المهني بطريقة فعالة (Nagy, 2005, PP. 51-52) (مبارك، ٢٠١٢، ص ٢٥٣)، (Diaz et al, 2015).

وينتقد التغيير الإلزامي للمراجع من ناحية التكلفة والعائد من ورائه فتكاليف التغيير الإلزامي للمراجع تشتمل على: (أ) زيادة فشل المراجعة بسبب عدم إلمام المراجع الجديد لطبيعة نشاط ومخاطر صناعة العميل وذلك في السنوات الأولي للارتباط الجديد بين المراجع والعميل، (ب) زيادة مباشرة في التكاليف التي يتكبدها كل من مكتب المراجعة والعميل بسبب حاجة المراجع للحصول على معرفة كافية بطبيعة نشاط وممارسة العميل، أما منافع التغيير الإلزامي فهي الحصول على نظرة جديدة وتحسين استقلال المراجع (Chi et al., 2009, P. 362).

وقد حدد مجلس الإشراف والرقابة على شركات المحاسبة العامة في عام ٢٠١١ ثلاثة آثار سلبية محتملة مترتبة على التغير الإلزامي لمكاتب المراجعة (PCAOB, 2011)، (Cameran et al, 2015, P.4):

- في نهاية الفترة المحددة إلزامياً للعلاقة بين المراجع والعميل، يقل حافز المراجع المنتهي مدته في أداء عملية مراجعة ذات جودة مرتفعة لإدراكه بأنه لن يتم إعادة تعيينه، مما يولد مشكلة الخطر الأخلاقي للمراجع Moral Hazard، حيث لا يقوم المراجع المنتهي مدته مع العميل ببذل المجهود المناسب لإتمام عملية المراجعة بالشكل المناسب مما يؤدى بالتالي إلى تخفيض جودة المراجعة.
- تغيير المراجع قد يفرض تكاليف تحويل مرتفعة على العملاء، شاملة أتعاب مراجعة مرتفعة في حالة ارتفاع تكاليف بدء المراجعة، والتي يتم نقل عبئها على عميل المراجعة.
- مراجع الحسابات القادم بعد تغير المراجع قد لا يؤدي عملية مراجعة مرتفعة الجودة، وذلك بسبب تأثيرات منحنى التعلم، حتى مع مزاعم بأن المراجع يكون له نظرة جديدة لعملية المراجعة إلا أنه ينقصه خبرة وكفاءة المراجع السابق.

مما سبق يرى الباحثون أن طول مدة الارتباط بالعميل لا يعني بالضرورة تخفيض جودة المراجعة، بل على العكس قد يساهم مدة الارتباط بالعميل في زيادة فهم المراجعة لطيعة نشاط العميل، وكذلك طبيعة المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة، وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة، وذلك شريطة قيام مكتب المراجعة بممارسة المهنة من منظور التخصص لقطاعي، وألا يقدم خدمات أخرى للعميل غير خدمات عملية المراجعة.

خامساً: تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة: يقصد بالخدمات الأخرى بخلاف المراجعة (الخدمات الاستشارية) تلك الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي لعملائه، والتي تشتمل على تقديم النصائح والاستشارات بخصوص الأمور المحاسبية، والتي تضمن الاستفادة من المهارات الفنية والمعرفية التي يحظى بها المراجع الخارجي وذلك بغرض تحديد أهداف العميل وتعريف المشكلات التي تواجهه وتقييم الفرص والبدائل المتاحة وصياغة الإجراءات المقترحة ومتابعة التنفيذ (سليم، ٢٠١٢، ص ١٤٠)، (AICPA, NO.1).

وقد اختلفت الدراسات السابقة فيما بينها حول تأثير تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة على جودة المراجعة، وانقسم أصحابها إلى فريقين: الفريق الأول يرى أن تقديم الخدمات

الأخرى بخلاف المراجعة يرتبط سلبياً مع جودة عملية المراجعة وحجة هذا الرأي أن تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة يؤدي إلى إنشاء تبعية اقتصادية بين المراجع والعميل مما يؤدي إلى ضعف استقلال المراجع ويقلل احتمال أن يعترض على عملائه عندما يواجه احتمال فقط الإيرادات الكبيرة الناتجة عن تقديم هذه الخدمات، وينتقد تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة من قبل مكتب المراجعة أيضاً في أنها قد تستخدم من قبل إدارة العملاء في تحقيق النتائج المرجوة، ويزيد معه احتمال عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، بينما يرى الفريق ألآخر أن تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة يرتبط إيجابياً بجودة المراجعة، وحجتهم في ذلك أن تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة للعميل من قبل مكتب المراجع يؤدى إلى زيادة التقارب بين المراجع والعميل مما يؤدى إلى زيادة معرفة المراجعة بطبيعة وصناعة العميل مما ينتج عنه زيادة جودة المراجعة، (Krauss & Zulch, 2013)، (Causholli et al., 2015).

وتدعيماً لاستقلال المراجع الخارجي حظرت المادة ٢٠١ من قانون ساربينز أوكسلي الأمريكي (Sarbanes- Oxley Act of 2002) مكاتب المراجعة من تقديم الخدمات الآتية (Sarbanes- Oxley Act of 2002, SEC. 201):

١- خدمات إمساك الدفاتر والخدمات الأخرى المرتبطة بالإثبات المحاسبي أو القوائم المالية لعميل المراجعة.
٢- خدمات تصميم وتنفيذ وتشغيل نظم المعلومات المالية.
٣- خدمات التقويم والتثمين والخدمات الاكتوارية المرتبطة بشركات التأمين.
٤- تقديم خدمات المراجعة الداخلية والوظائف الإدارية أو الموارد البشرية.
٥- تقديم خدمات العمولة أو المضاربة أو مستشار استثماري، أو خدمات البنوك الاستثمارية.
٦- خدمات القانونية وخدمات الخبراء غير المرتبطة بعملية المراجعة.

ومما سبق يرى الباحثون أن قيام مكتب المراجعة بتقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة لعملائه لا يرتبط في كل الأحوال بتخفيض استقلال المراجع الخارجي وبالتالي ضعف جودة المراجعة بل إن تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة، قد يساهم في تحسين جودة المراجعة في عدة حالات منها التزامه بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، وإفصاحه عن حجم الأتعاب من الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة، وممارسته لمهنة المراجعة الخارجية من منظور التخصص القطاعي، ووجود حوكمة شركات قوية لدى عميل المراجعة.

سادساً: المسئولية القانونية لمكتب المراجعة: إن وجود التزامات قانونية على المراجع تزيد من مسئوليته وتجعله يؤدي عملية المراجعة ملتزماً بالمعايير بكفاءة وجودة عالية لتجنب الخسائر المادية والمعنوية التي يواجهها إذا تمت عملية المراجعة بجودة منخفضة، والتي قد تؤدي إلى تعويضات مالية كبيرة على مكتب المراجعة وتشويه لسمعة المكتب مما قد يؤدي في النهاية إلى إشهار إفلاسه، حيث تشير نظرية الجيوب العميقة deep pockets أن جودة المراجعة مرتبطة بثروة المراجع الخارجي، وبما أن المراجعين الكبار لديهم ثروة كبيرة معرضة للخطر، فإن هؤلاء المراجعين يكون لديهم حوافز كبيرة بصفة خاصة في حالة العملاء التي يرتفع خطر التقاضي ضدهم، لمراجعة القوائم المالية بفعالية ولمتابعة أنظمة التقرير المالي لتجنب الخسائر المالية (صبيحي، ١٩٩٧، ص ٢٧).

ومما سبق يرى الباحثون أن المسئولية القانونية لمكتب المراجعة، قد تساهم في تحسين جودة المراجعة، وذلك عن طريق تحفيز المراجع على أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية بهدف المحافظة على سمعته، وعلى عملائه الحاليين والمرتقبين.

سابعاً: أتعاب عملية المراجعة: تعبر أتعاب عملية المراجعة عن قيمة ما يتقاضاه المراجع من عميل المراجعة نظير الوقت والجهد المبذول، وهي تمثل المصدر الرئيسي للإيرادات مكتب المراجعة. وتتكون أتعاب المراجعة من عنصرين: تكاليف أداء عملية المراجعة، والقيمة المتوقعة للخسائر المستقبلية، وتتحدد أتعاب عملية المراجعة بعدة عوامل: منها ما يتعلق بالمنشأة محل المراجعة (حجم الشركة محل المراجعة، ومدى تعقد عملياتها، والمخاطر المحيطة بها، وطبيعة هيكل الملكية، ومدى قوة نظام الرقابة الداخلية بها، ومدى اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية بالمنشأة)، ومنها ما يتعلق بمنشأة المراجعة (حجم مكتب المراجعة، بالإضافة إلى التكنولوجيا المستخدمة في عملية المراجعة، والتخصص القطاعي لمكتب المراجعة، وارتباط مكتب المراجعة بمكتب عالمي، وتقدير المراجع لمخاطر المساءلة القانونية، وأتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة)، ومنها ما يتعلق بالبيئة المحيطة وطبيعة المنافسة في سوق المراجعة (الإبياري، ٢٠١١، ص ٩٥)، (سمره، ٢٠١٥، ص ٤٦٧).

وتعد أتعاب المراجعة أحد المقاييس التي قدمها الباحثون لجودة عملية المراجعة، حيث إن زيادة قيمة أتعاب المراجعة والناتجة عن زيادة ساعات المراجعة، والاستعانة بفرق المراجعة المتخصصة لتنفيذ عملية المراجعة تعد مؤشراً إلى أن المراجعين يقدموا عملية مراجعة بجودة مرتفعة بالمقارنة بأتعاب المراجعة المنخفضة، كذلك في المقابل قد يفسر ارتفاع أتعاب المراجعة على أنه ربما يقلل حوافز المراجعين لاكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية لعملائهم بسبب تبعيتهم الاقتصادية لهم مما قد يهدد استقلالهم (Yasin & Nelson, 2012, P. 191) ، (Bing et al., 2014, P.26)

وقد اختلفت الآراء حول تأثير الأتعاب غير العادية للمراجعة على جودة المراجعة إلى وجهتي نظر، فالوجهة الأولي ترى أن زيادة أتعاب المراجعة غير العادية تعد مؤشراً على التبعية الاقتصادية للمراجع لعميله، مما يؤدي إلى ضعف استقلال المراجع مما يسمح للعملاء بممارسة الأعمال المحاسبية المتحيزة، والوجهة النظر الأخرى ترى أن زيادة أتعاب المراجعة غير العادية تعد مؤشراً على زيادة الجهد المبذول من المراجع وتعامله مع المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة بشكل أفضل مما يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة، وزيادة أتعاب المراجعة تعد نتيجة لعمل مكتب المراجعة لساعات طويلة أو بسبب تقاضي مكتب المراجعة لمعدلات أتعاب أعلى بسبب امتلاك المكتب للمراجعين أصحاب كفاءة أفضل، وانتهت دراسة (الإبياري، ٢٠١١) إلى وجود علاقة سالبة بين أتعاب المراجعة وعمليات إدارة الأرباح، وكذلك أظهرت دراسة (Asthana & Boone, 2012) وجود علاقة سالبة بين حجم الأتعاب غير العادية الموجبة وجودة عملية المراجعة، وتبرز تلك النتيجة بأن زيادة حجم أتعاب المراجع عن المستوى العادي قد تؤثر سلباً على حيادهم وتدفعهم إلى مزيد من التساهل مع العملاء بشأن ممارستهم لعمليات إدارة الأرباح مما يخفض من جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية، وأظهرت دراسة (Huang et al., 2016)، ودراسة (Eshleman & Guo, 2014) وجود علاقة موجبة بين زيادة أتعاب المراجعة وبين زيادة جودة أرباح العملاء، وبالتالي زيادة جودة المراجعة وذلك في حالة زيادة التركيز في سوق المراجعة

(Eshleman & Guo, 2014, PP. 119-120) ، (الإبياري، ٢٠١١، ص ١٢٩)، (عبية وآخرون، ٢٠١٤، ص ص ٢٦٢- ٢٦٤)، (Huang et al., 2016, P-140).

مما سبق يرى الباحثون أن أتعاب المراجعة المرتفعة لا تؤدي بالضرورة إلى تخفيض جودة عملية المراجعة، بل قد تؤدى إلى زيادة الجهد المبذول لإنجاز عملية المراجعة بالكفاءة والفعالية المطلوبة طالما كان المراجع الخارجي ملتزماً بالمعايير المهنية مع ضرورة إفصاح المراجعين عن أتعاب المراجعة غير العادية وأتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة مع بيان مبررات هذه الأتعاب لتجنب التبعية الاقتصادية من قبل المراجع الخارجي لعملائه.

ثامناً: درجة الخبرة العلمية والمهنية لأعضاء مكتب المراجعة: يقصد بخبرة المراجع الخارجي مدى توافر التأهيل المهني الملائم سواء كان علمياً أو عملياً وتوافر المهارات اللازمة لقيامه بمهامه وذلك نتيجة لتراكم المعرفة العلمية والعملية من أدائه لتلك المهام، وتعتمد خبرة المراجع الخارجي على ثلاث مقومات أساسية: وهي الممارسة المهنية، والتعليم المهني المستمر، والتخصص القطاعي في أنشطة العملاء، وتمثل الخبرة المهنية أهمية كبيرة للمراجع الخارجي إذ تساعده في ترشيد قراراته في جميع مراحل عملية المراجعة، وكذلك عند توزيع مهام المراجعة مما يؤدي إلى التوزيع الكفء لها، وعند التعرف علي هيكل معرفة المراجع ذي الخبرة للمساعدة في نقل الخبرة من جيل إلى جيل آخر، وفي تطوير نظم الخبرة ونظم دعم القرار في المراجعة، وفي تحليل قرارات المراجعين المبنية على الخبرة (شحاته، ٢٠١٥، ص ١٩)، (شلبي، ٢٠٠٨، ص ١٤٣).

وقد بحثت عدة دراسات سابقة تأثير الخبرة المهنية على جودة المراجعة، فأشارت دراسة (Gramling et al., 2001, P.2) أن التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة يؤدي إلى قيام مكاتب المراجعة بالمزيد من الاستثمارات في إعادة تأهيل وتدريب المراجعين وتكنولوجيا المعلومات في الصناعات المختلفة؛ وذلك لتحسين كفاءة عملية المراجعة وبالتالي مصداقية التقارير المالية، ولتقليل خطر التعرض للتقاضي من قبل الأطراف ذات المصلحة بالمنشأة، علاوة على ذلك فإن التخصص القطاعي لمكتب المراجعة يساعده على تمييز المكتب عن المكاتب المنافسة مما يمكنهم من تحقيق عوائد أعلى من الخدمات التي يقدمها لعملاء بالمقارنة بالمكاتب المنافسة.

وانتهت دراسة (Cahan & Sun, 2015) إلى أن عملاء المراجعين أصحاب الخبرات الكبيرة ينخفض لهم المستوى المطلق للاستحقاقات الاختيارية بالمقارنة بعملاء المراجعين من أصحاب الخبرات الأقل، وخلصت دراسة (Chi et al., 2016) إلى وجود علاقة موجبة بين الخبرة والمعرفة العامة لشريك المراجع وجودة عملية المراجعة، ولكن هذه النتيجة لا تنطبق في حالة كون الارتباط بين شريك المراجعة والعميل يقل عن خمس سنوات، وأظهرت دراسة (Gul et al., 2013) أن الصفات الشخصية للمراجع (خبرة المراجع، والخلفية التعليمية، وتصنيف مكتب المراجعة، والانتماء السياسي للمراجع) لها تأثير معنوي على جودة عملية المراجعة.

ومما سبق يرى الباحثون أن الخبرة المهنية للمراجع لها تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة من خلال قيامها بتحسين دقة الأحكام المهنية للمراجع، وكذلك في زيادة قدرة المراجع الخارجي في الحد من ممارسة عملائه لعمليات إدارة الارباح.

٢/٣ تحليل الإصدارات المحاسبية ذات الصلة بالمحاسبة عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة:

من منظور الإصدارات المحاسبية الدولية فقد تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) معيار المحاسبة الدولي (IAS No. 24) الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة في إبريل ٢٠٠١، والذي صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، في يوليو ١٩٨٤، وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل المعيار مرتين؛ الأولى عام ٢٠٠٣ والثانية عام ٢٠٠٩، وذلك لتبسيط تعريف "الطرف ذو العلاقة" وتوفير إعفاء جزئي من متطلبات الإفصاح لبعض المنشآت المرتبطة بالحكومة.

ويتمثل الهدف من هذا المعيار في ضمان أن تحتوي القوائم المالية للشركة على الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه باحتمال تأثر المركز المالي للشركة، والأرباح والخسائر، بوجود الأطراف ذوي العلاقة، وبالمعاملات والأرصدة غير المسددة، بما في ذلك التزامات هذه الأطراف. وبالتالي يمكن أن تؤثر معرفة معاملات الشركة وأرصدتها المعلقة، بما فيها الالتزامات، وعلاقاتها مع الأطراف ذوي العلاقة على تقييم العمليات من قبل مستخدمي القوائم المالية، بما في ذلك تقييم المخاطر والفرص التي تواجه الشركة.

ويتضمن المعيار ثلاثة أقسام رئيسية تتمثل في، مفهوم الأطراف ذوي العلاقة، مفهوم المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، ومتطلبات الإفصاح الخاصة بهذه المعاملات.

فيما يتعلق بمفهوم الطرف ذي العلاقة فقد عرفه المعيار بأنه: شخص أو شركة ذات علاقة بالشركة المعدة للتقارير، حيث:

أ- يكون الشخص أو أحد أفراد عائلته المقربين ذا علاقة بالشركة المعدة للتقارير، إذا كان ذلك الشخص:

- يملك سيطرة أو سيطرة مشتركة على الشركة المعدة للتقارير،
- يملك تأثيراً جوهرياً على الشركة المعدة للتقارير، أو
- عضواً في الإدارة الرئيسية للشركة المعدة للتقارير، أو الشركة الأم للشركة المعدة للتقارير.

ب- تكون الشركة ذات علاقة بالشركة المعدة للتقارير في حال تطبيق أي من الشروط التالية:

- أن تكون الشركة والشركة المعدة للتقارير أعضاء في نفس المجموعة (مما يعني أن كل شركة أم أو شركة تابعة أو شركة تابعة فرعية تكون ذات علاقة بالشركات الأخرى).
- أن تكون إحدى الشركات شركة زميلة أو مشروعاً مشتركاً للشركة الأخرى (أو شركة زميلة أو مشروعاً مشتركاً لعضو في مجموعة تكون الشركة الأخرى عضوا فيها).
- أن تكون كلا الشركتين مشروعين مشتركين لنفس الطرف الثالث.

- أن تكون إحدى الشركات مشروعاً مشتركاً لطرف ثالث والشركة الأخرى شركة زميلة للطرف الثالث.

- أن تكون الشركة عبارة عن خطة منافع ما بعد التوظيف لمنفعة موظفي الشركة المعدة للتقارير، أو شركة ذات علاقة بالشركة المعدة للتقارير. وإذا كانت الشركة المعدة للتقارير هي نفسها الخطة، فإن أصحاب العمل الراعين لها يكونون أيضاً ذوي علاقة بالشركة المعدة للتقارير. وتعتبر مشاركة الشركة القابضة أو الشركة التابعة في خطة منافع محددة، تشارك شركات المجموعة في المخاطر كمعاملة بين أطراف ذوي علاقة.

- أن تكون الشركة خاضعة للسيطرة، أو لسيطرة مشتركة، مع الشخص ذي العلاقة.

- أن يكون الشخص ذي العلاقة تأثير جوهري على الشركة، أو عضو في إدارتها الرئيسية.

وقد عرف المعيار أفراد عائلة الشخص المقربين بأنهم أفراد العائلة المتوقع أن يكون لهم تأثير على الشخص أو يؤثر عليهم في التعامل مع الشركة ويشملون؛ أطفال أو زوج أو زوجة ذلك الشخص أو شريكه الحميم، أطفال زوج أو زوجة ذلك الشخص أو شريكه الحميم، والمعالين من قبل ذلك الشخص او من قبل زوج أو زوجة ذلك الشخص أو شريكه الحميم.

وأوضح المعيار أنه عند الأخذ في الاعتبار علاقة كل طرف ذي علاقة يكون الاهتمام منصباً على جوهر العلاقة وليس مجرد الشكل القانوني، وبالتالي لا تعد الأطراف التالية أطراف ذات علاقة؛ شركتان لمجرد وجود مدير أو أحد موظفي الإدارة الرئيسين في كلا الشركتين، مشاركان في مشروع مشترك لمجرد سيطرتهما المشتركة على المشروع المشترك، موفري التمويل، النقابات العمالية، مؤسسات المرافق العامة، والأقسام والوكالات الحكومية، العميل أو المورد أو مانح الامتياز أو الموزع أو الوكيل العام الذي تتعامل معهم الشركة بحجم ضخم من الأعمال فقط بسبب التبعية الاقتصادية.

وبشأن مفهوم المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، فقد عرفها المعيار بأنها تحويل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات بين الشركة المعدة للتقارير والطرف ذو العلاقة، بغض النظر عن وجود مقابل لهذا التبادل. كما أورد المعيار أمثلة لهذه المعاملات على سبيل المثال؛ شراء أو بيع البضائع، شراء أو بيع العقارات والأصول الأخرى، تقديم أو تلقي الخدمات، عقود الإيجار، نقل البحوث والتطور، تحويلات بموجب اتفاقيات الترخيص، إلخ .....

وبالنسبة لمتطلبات الإفصاح الخاصة بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة فقد تضمنت عدداً من الأمور؛ **أولاً**، يجب الإفصاح عن العلاقات بين الشركة القابضة والشركة التابعة لها بغض النظر عن وجود معاملات بينها وذلك لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تكوين رأي فيما يتعلق بآثار علاقات الطرف ذي العلاقة على الشركة. وعلى الشركة الإفصاح عن اسم الشركة القابضة أو الجهة المسيطرة النهائية. وإذا كانت الشركة القابضة، أو الجهة المسيطرة النهائية، لا تصدر قوائم مالية مجمعة متاحة للاستخدام العام، فيجب الإفصاح عن ثاني أكبر شركة قابضة تصدر تلك القوائم.

ثانياً، إذا كان لدى الشركة معاملات مع أطراف ذوي علاقة خلال الفترات التي تغطيها القوائم المالية، فإنه يجب على الشركة الإفصاح عن طبيعة علاقة الأطراف ذوي العلاقة، بالإضافة إلى معلومات حول تلك المعاملات والأرصدة غير المسددة، بما في ذلك الالتزامات، والتي تكون ضرورية للمستخدمين لفهم التأثير المحتمل للعلاقة على القوائم المالية.

ثالثاً، يجب على الشركة الإفصاح عن إجمال تعويضات موظفي الإدارة الرئيسيين ولكل من البنود التالية؛ منافع الموظفين قصيرة الأجل، منافع ما بعد انتهاء الخدمة، المنافع طويلة الأجل الأخرى، منافع نهاية الخدمة (التقاعد)، والمدفوعات على أساس الأسهم.

وأخيراً، أشار المعيار إلى أنه يجب الإفصاح عن أن معاملات الطرف ذي العلاقة قد تمت وفقاً لشروط مساوية لتلك السائدة في المعاملات بين الغرباء، فقط إذا كانت هذه الشروط يمكن التحقق منها. كما أنه يمكن الإفصاح عن البنود المشابهة في طبيعتها بشكل إجمالي، إلا إذا كان الإفصاح المنفصل ضرورياً لفهم تأثيرات معاملات الأطراف ذوي العلاقة على القوائم المالية للشركة.

ويتضح للباحثون مما سبق، إلى أن المعيار الدولي ركز على تحديد التعريفات الخاصة بكل من الأطراف ذوي العلاقة، والمعاملات مع هذه الأطراف. ولكنه ركز بشكل رئيسي على تحديد متطلبات الإفصاح عن تلك المعاملات، والتي تضمنت خمسة عناصر رئيسية (الإفصاح عن الطرف ذي العلاقة، الإفصاح عن المعاملة ذاتها، الإفصاح عن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، الإفصاح بأن المعاملات قد تمت وفقاً لنفس الشروط والأسعار السائدة بين الغرباء إذا كان يمكن التحقق من ذلك، وأخيراً، الإفصاح عن البنود المتشابهة بشكل إجمالي)، ولكنه لم يتطرق إلى كيفية قياس هذه المعاملات. ويعتقد الباحثون أن المعيار يفترض أن يتم قياسها بنفس شروط قياس المعاملات مع الأطراف من غير ذوي العلاقة.

ومن منظور الإصدارات المحاسبية الأمريكية فهناك ثلاثة مصادر رئيسية لإرشادات المحاسبة والإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في الولايات المتحدة الأمريكية. وتتمثل هذه المصادر في معايير المحاسبة الأمريكية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، ومتطلبات لجنة البورصة والأوراق المالية الأمريكية (SEC)، وقانون Sarbanes Oxley الصادر عام ٢٠٠٢.

فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الأمريكية، اختص القسم (٨٥٠) من معايير المحاسبة بمتطلبات الإفصاح عن معاملات الأطراف ذوي العلاقة وعلاقات السيطرة الهامة. ويهدف المعيار إلى ضمان الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأطراف ذوي العلاقة، التي سوف تؤثر في اتخاذ القرار، وذلك من أجل تمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم أهميتها:

وبمقارنة هذا المعيار مع نظيره الدولي، يتضح أن هناك اتفاقاً كبيراً في تعريف الطرف ذي العلاقة، ولكنه لم يتضمن تعريفاً منفصلاً للمعاملات، فقد اكتفى بإعطاء أمثلة لها. وفيما يتعلق بمتطلبات الإفصاح فبصفة عامة يتفق المعيار الأمريكي مع الدولي، ولكن يتمثل الاختلاف في الإفصاح عن مكافآت (تعويضات) موظفي الإدارة الرئيسيين، حيث اكتفي المعيار الأمريكي بالإشارة إلى أن الحسابات المدينة للمديرين، الموظفين أو الشركات الشقيقة، يجب أن تظهر بصورة منفصلة ولا تدرج داخل البند العام، مثل حسابات العملاء.

وبالنسبة لمتطلبات لجنة البورصة والأوراق المالية الأمريكية (SEC)، فإنها تنص على أنه يجب تحديد المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والإفصاح عن قيمتها في القوائم المالية. كما يجب الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في حالة تجاوز قيمتها 120000 دولار. وعندما يكون لدى الطرف ذي العلاقة، أو سوف يكون لديه، منفعة جوهرية مباشرة أو غير مباشرة. ويتمثل الأطراف ذوي العلاقة، في المديرين (الحاليين والمرشحين)، المديرين التنفيذيين، وحامل الأسهم الذين يكون لهم ٥% وأكثر من حقوق التصويت، وأفراد العائلة المقربين لهؤلاء الأشخاص.

وبشأن مكافآت المديرين التنفيذيين، يجب الإفصاح عن المكافآت من قبل الشركة وجعل ممارسات المكافآت أكثر شفافية للمستثمرين. وهو ما تم تحقيقه من خلال تحسين الإفصاح السردي (Narrative disclosure) والمجدول (Tabular disclosure)، إذ تم الالتزام بإفصاح سردي كبير عن سياسات وممارسات مكافآت الشركة، من خلال قسم مناقشة وتحليل المكافأة (CD&A). كما تم تحسين الإفصاح المجدول من خلال توسيع جدول المكافأة الملخص (SCT)، وإضافة جداول تغطي حصص الملكية، مكافآت التقاعد ونهاية الخدمة الأخرى، ومكافآت المديرين (McDermott et al, 2006; Mueller et al, 2006; Williamson et al , 2006)

أما بالنسبة لقانون Sarbanes-Oxley، فالقسم 402 يحد من تعارض المصالح، من خلال منع المعاملات التي تتضمن تقديم ائتمان للمديرين، أو المديرين التنفيذيين، في الشركات المسجلة، مع استثناء المؤسسات المالية من ذلك، إذا كان الائتمان في سياق العمل العادي وبنفس الأنواع والشروط المتاحة للجمهور. كما يتطلب القانون من المديرين والتنفيذيين والملاك الرئيسيين الذين يكون لهم (١٠%) فأكثر من حقوق التصويت، الإفصاح عن ملكيتهم والتغيرات فيها (Gordon & Henry, 2005).

ويتضح للباحثون من تحليل الإصدارات الأمريكية إلى وجود اتساق كبير بينهم وبين المعيار الدولي (IAS No.24) وعلى الرغم من عدم تركيز المعيار الأمريكي على تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بمكافآت المديرين، والاكتفاء بالإشارة إلى الحسابات الخاصة بهم بصورة إجمالية، فقد اهتم مسئول SEC بتبني قواعد جديدة خاصة بالإفصاح عن مكافآت المديرين التنفيذيين بشكل أكثر تفصيلاً، الأمر الذي يساهم في تحقيق المزيد من الشفافية.

١/٢/٣ تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بالمحاسبة عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة:

تمثل الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات معها خاصية شائعة للتجارة والأعمال في الوقت الحالي حيث تقوم العديد من الشركات بتطوير أنشطتها من خلال الشركات التابعة أو الشقيقة. ولكن الفضائح الكبرى في عدد من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا وآسيا أثارت تركيز الانتباه نحو فهم الجوانب المختلفة للأطراف ذوي العلاقة والمعاملات معها، ودراسة الجوانب المتعلقة بالمحاسبة عنها. ولذلك سوف يتم تناول كل من؛ مفهوم المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، طبيعتها وأبعادها، مشاكل قياسها وتحديد قيمتها، آثارها الاقتصادية، الآليات التي تحد من المعاملات الانتهازية، ممارسات الإفصاح عنها، والعوامل المؤثرة على مستوي هذا الإفصاح، وذلك على النحو التالي:

١/١/٢/٣ مفهوم المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة:

وفقاً لدراسة (Sirnivasan, 2013) تشير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة إلى معاملة بين طرفين مرتبطين بعلاقة خاصة قبل المعاملة، وقد تكون المعاملة صفقة تجارية، عقد أو مجموعة من العقود المالية، أو اتفاقية. وتتمثل الأطراف المتضمنة في الصفقة الشركة القابضة وشركاتها التابعة أو الشقيقة، الموظفين، الملاك الرئيسيين، إدارة الشركة والشركات التابعة، أو أعضاء عائلاتهم.

وقد قامت بعض الدراسات (Abdul wahab et al, 2011; Bennouri et al, 2015) بتعريفها على أنها المعاملات التي تقوم الشركة بإجرائها مع شركاتها التابعة والشقيقة، ومديري الشركة والمساهمين الرئيسيين بها. كما عرفها (Henry et al, 2007) بشكل أكثر تفصيلاً بأنها أي معاملة تقوم بها الشركة مع طرف لديه علاقة خارج المعاملة مع الشركة، من خلال التوظيف أو الملكية أو كلاهما، فتعتبر أي مدفوعات للموظف أو المدير (مرتب، مكافآت، تعويضات) معاملة مع طرف مرتبط بالشركة، من خلال التوظيف وتعتبر أي مدفوعات لأعضاء مجلس الإدارة (أتعاب الإدارة، المكافآت، أتعاب استشارية إضافية) معاملة مع طرف مرتبط بالشركة، من خلال عضوية مجلس الإدارة. وتعتبر أي معاملة بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة، أو الشركات التي تسيطر عليها، وبين الشركات التابعة لنفس الشركة معاملات مع طرف مرتبط بالشركة، من خلال الملكية و/أو السيطرة.

وهناك قضية أخرى تتمثل في الارتباط بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وعدد من المصطلحات الأخرى، إذ يعرف البعض "التعامل الذاتي Self-dealing" بأنه استغلال المواقع الداخلية لتحقيق منافع شخصية، والتي تتضمن اختلاس أو مصادرة الأموال، وتخصيص عقود الشركة للأعمال التي يستفيد منها الطرف الداخلي، واستخدام مورد الشركة لتحقيق مكاسب شخصية (Henry et al, 2007). وعرفه (Djankov et al, 2008) بأنه يتضمن تصرفات الأفراد الذين يسيطرون على الشركة (المديرين، المساهمين الرئيسيين، أو كلاهما) لتحويل ثروة الشركة لأنفسهم، بدون المشاركة مع المستثمرين الآخرين. ومن أمثله ذلك سرقة أصول الشركة، والمكافآت الإدارية المفرطة.

وهناك قضية تتمثل في وجه التشابه بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات الدائرية Round-Trip transactions، حيث تتضمن هذه المعاملات مدفوعات نقدية أو تبادل سلع أو خدمات فقط بدون استخدام نقدية أي مقايضة. وأحد الاختلافات البارزة بين معاملات الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات الدائرية هو أن قواعد المحاسبة في بعض الحالات، يمكن أن تغير الاعتراف المحاسبي للمعاملات الدائرية. وفي المقابل فإن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة يتم المحاسبة عنها كمعاملات روتينية مع طرف ذي علاقة، ويتم الإفصاح عنها لمستخدمي القوائم المالية. وهناك اختلاف أخر وهو أن المعاملات الدائرية تتضمن غالباً طرفين غير مرتبطين، لأنهما في سبيل المتابعة الكاملة لمصالحهما الخاصة المنفصلة يختارا التواطؤ. وفي المقابل تتضمن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة طرفين مرتبطين (Gordon et al, 2007).

ومن ناحية أخرى، ترتبط المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بكل من "الدعم Propping" و "التجريف tunneling". حيث يقصد بالدعم قيام المساهمين الرئيسيين بتحويل

مواردهم الخاصة إلى الشركة من أجل تحسين أوضاعها (Friedman et al, 2003)، وبالتالي فهو يمثل دعم المساهمين الرئيسيين للشركة، من خلال ثروتهم الخاصة، بما يحقق مصلحة الجميع، بما فيهم الأقلية (Cheung et al., 2009a) بينما يمثل "التجريف Tunneling" تحويل الموارد خارج الشركة للمساهمين الرئيسيين باستخدام السرقة أو الغش، أو مبيعات الأصول، والعقود مثل سعر التحويل المفيد للمساهمين المسيطرين، والمكافآت الإدارية المفرطة، وضمانات القروض (Johnson et al., 2000).

ويتضح للباحثون مما سبق إلى اتفاق الدراسات السابقة على أن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة هي المعاملات التي تقوم بها الشركة مع أطراف تربطها بها علاقة معينة، مثل الشركات التابعة والشركات الشقيقة، ومديري الشركة والمساهمين الرئيسيين بها".

٢/١/٢/٣ طبيعة المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة:

تشير العديد من الدراسات (Ariff & Hashim, 2014; Jessep *et al*, 2012; Kohlbeck & Mayhew, 2014; Ryngaert & Thomas, 2012) إلى أنه يمكن النظر إلى المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة من خلال منظورين مختلفين. من المنظور الإيجابي، تعتبر معاملات فعالة تحقق نتائج جيدة بالنسبة للشركة، لأنها تعتبر آلية لتحسين القيمة وربط الطرف بالشركة، مما يحد من دوافع القيام بسلوك انتهازي. كما أنها تعمل على تحقيق المتطلبات الاقتصادية للشركة وتحقيق وفورات في التكلفة، من خلال سرعة إجراء المعاملات وتخفيض إجراءاتها وتخفيض التكاليف المرتبطة بها، وتساعد على سهولة الوصول لخبرة ومهارات أفضل، بالإضافة إلى أنها تتضمن مستوى أقل من عدم تماثل المعلومات بين الأطراف، مقارنة بالتعامل مع طرف ثالث، حيث يمكن تبادل المعلومات السرية بشكل أسهل.

ومن المنظور السلبي، ينظر إليها على أنها غالبًا ما تمثل تعارضا في المصالح بين الأصيل والوكيل، حيث تمثل آلية لنزع الملكية، عن طريق نقل ثروة الشركة إلى حملة الأسهم المسيطرين (أو الإدارة) في وجود حملة الأسهم الآخرين. كما يمكن أن يحصلوا على قروض بشروط مميزة واستخدام أصول الشركة كضمان لقروضهم الشخصية والحصول على أسهم إضافية بأسعار تفضيلية. وبالتالي يكون لديهم دوافع لإدارة الأرباح أما لتبرير المكافآت، أو لإخفاء نزع الملكية، وبالتالي فهي تمثل عامل خطر مرتفع للمساهمين. ويضيف البعض بعدًا أخر (Di carlo, 2014; Pizzo, 2013) يتمثل في المنظور الشرطي Contingencies perspective، والذي يشير إلى أن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة لا تعتبر مفيدة أو غير مفيدة بصورة بديهية، حيث يتوقف ذلك على السياق التنظيمي، والبيئة المؤسسية، وممارسات الحوكمة التي يتم إجراء هذه المعاملات في ظلها.

ويخلص الباحثون مما سبق، إلى أنه يجب أن يتم الأخذ في الاعتبار الطبيعة الخاصة للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، حيث قد تكون تلك المعاملات أداة فعالة في تحقيق الاحتياجات الاقتصادية للشركة، أو قد تكون آلية لنزع الملكية. لذلك يجب أن يتم توضيح الغرض من المعاملة حتى يمكن تقييمها بشكل سليم، لأنه ليس بالضرورة أن تكون كل المعاملات ذات أغراض انتهازية.

٣/١/٢/٣ الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة:

يعتبر الإفصاح الملائم عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة من الأمور الحيوية لمستخدمي القوائم المالية، من أجل اتخاذ القرارات وفهم آثار المعاملات على الشركة. ونظراً لوجود آثار اقتصادية مختلفة لهذه المعاملات، فإنه يكون من الضروري توفير المعلومات الكافية لمساعدة المستثمرين في تحليل كل من الخطر والعائد المرتبط بهذه المعاملات، كما أن الإفصاح الكامل يمكن أصحاب المصالح من تقييم مدي فعالية هذه المعاملات (Ariff & Hashim, 2013; Tudor, 2006; Utama & Utama, 2014)

وفي هذا الصدد، توصلت دراسة (Ge et al, 2010) إلى أن إصدار تشريع الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في الصين عام ٢٠٠٣ قضى على انخفاض المقدرة التقييمية لأرباح الشركات التي تبيع سلعاً، أو أصول، للأطراف ذوي العلاقة، مقارنة بالشركات التي لا تقوم بمثل هذه المعاملات. وتشير هذه النتائج إلى فعالية الإفصاح الجديد في تخفيض احتمال استخدام المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بهدف إدارة الأرباح. واتفاقاً مع هذه النتائج، فقد توصلت دراسة (Hwang et al, 2013) إلى أن التشريعات الخاصة بالإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة تقلل درجة إدارة الأرباح من قبل الشركات التايوانية المرتبطة بمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بالشركات الصينية. وفي نفس السياق توصلت دراسة (على، ٢٠١٥) إلى وجود علاقة ارتباط موجبة ومعنوية بين مستوي الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وجودة التقارير المالية.

ومن ناحية أخري فقد اهتمت بعض الدراسات بدراسة واختبار ممارسة الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في مختلف الدول، نظراً لاختلاف وسائل الإفصاح عن هذه المعاملات، حيث ركزت مجموعة من الدراسات على الإفصاح في التقرير السنوي، من خلال الإفصاح في الإيضاحات المتممة، بينما اعتمدت مجموعة أخري على النشرات الدورية التي تصدرها الشركات، حيث تمد هذه النشرات حملة الأسهم بتفاصيل كاملة عن المعاملة وتشمل؛ التقرير إلى الجمعية العامة للمساهمين، والتقرير إلى هيئة سوق المال. واعتمدت مجموعة أخرى من الدراسات على الإفصاحات المقدمة لبورصة الأوراق المالية. (Ariff & Hashim, 2013; Tudor, 2006).

واهتمت دراسات أخرى باختبار متطلبات الإفصاح الإجباري ومستوى الالتزام بها. ففي اليونان، توصلت دراسة (Antonios et al, 2011) إلى وجود تأثير إيجابي لتبنى معايير المحاسبة الدولية في اليونان عام ٢٠٠٥، حيث لم يعد هناك فرق في معامل تقييم الأرباح للشركات التي تبيع سلعاً أو أصولاً للأطراف ذوي العلاقة والشركات التي ليس لديها مثل هذه المعاملات. وفي ماليزيا، أصبحت الشركات مطالبة بتطبيق معيار المحاسبة (MFRS 124) المماثل لمعيار المحاسبة الدولي (IAS No. 24) وقد تم إجراء عدة تعديلات على هذا المعيار، ولاقي المعيار المعدل تقييماً إيجابياً، خاصة فيما يتعلق بالمنافع التي يمكن أن يحققها الإفصاح عن هذه المعاملات (Ariff & Hashim, 2013) كما توصلت دراسة (Kampanje, 2012) إلى انخفاض المعلومات الخاصة بهذه المعاملات، المفصح عنها من قبل البنوك في ملاوي، نظراً لأن الأحكام القانونية ذات متطلبات أقل من معيار المحاسبة الدولي.

وهناك مجموعة أخري من الدراسات اهتمت ببحث واختبار مدي توفير إفصاح اختياري عن هذه المعاملات، حيث يتوقف ذلك على العديد من العوامل والدوافع. فقد خلصت دراسة (Tudor, 2006) من خلال تحليل الإفصاح في دول أوروبا الشرقية، إلى أن الإفصاح يتم وفقاً للمتطلبات الإجبارية فقط بدون إي إفصاح اختياري بصفة عامة. وعلى نقيض ذلك، فقد توصلت دراسة (Chatterjee et al, 2009) إلى أن الشركات الهندية تفصح بصورة أكبر، من المستوى الأدنى المطلوب للإفصاح، عن هذه المعاملات، كما هو مطلوب من قبل معايير المحاسبة الهندية. ويشير (Young, 2005) إلى أن الشركات تتجه بصورة متزايدة نحو الإفصاح عن عملية فحص، والموافقة على، المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، كما تتجه نحو الإفصاح عن المعلومات والأسس التي استخدمتها لتحديد قيمة المعاملات على أساس تجاري.

ويتضح للباحثون مما سبق إلى وجود اختلاف في ممارسات الإفصاح بين الشركات في دول العالم المختلفة، نظراً لوجود العديد من الاعتبارات والقضايا، بالإضافة إلى اختلاف درجة وشكل الإفصاح وفقاً لطبيعة المعاملة نفسها وطبيعة أسواق المال في البلاد المختلفة. بالإضافة إلى أنه يجب توعية إدارة الشركات بالمنافع المترتبة على الإفصاح المفصل عن المعاملات وذلك للوصول إلى درجة أكبر من الشفافية.

وفيما يتعلق بالعوامل المؤثرة على مستوي الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، أشارت بعض الدراسات (Arshad et al, 2009; Chaghadari & Abdul shukor, 2011; Utama & Utama, 2014) إلى أن الآليات المختلفة لحوكمة الشركات لديها دور هام في زيادة مدي وشفافية الإفصاح وضمان جودة التقارير المالية. وفيما يتعلق بتركز الملكية، تكون الشركات ذات الملكية المشتتة مجبرة على زيادة الإفصاح كآلية متابعة لأداء الشركة. ومع ذلك، يمكن القول بأن الملكية المركزة قد تزيد الإفصاح المالي لأن الجودة المنخفضة للإفصاح سوف تعرض سمعة وثروة الشركة للخطر. ومن ثم فقد يكون تأثير الملكية المركزة إيجابياً أو سلبياً على الإفصاح.

وتلعب جودة المراجعة دوراً هاماً في زيادة الشفافية والإفصاح المالي، فقد توصلت دراسات (Manaligod.2012; Utama & Utama, 2014) إلى أن الشركات التي يتم مراجعتها من قبل منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى تفصح بصورة أكبر في التقارير السنوية مقارنة بالشركات الأخرى، حيث تتحقق هذه الشركات من معايير الإفصاح الشاملة والصارمة. كما أن الشركات الكبيرة قد يكون لديها حافز أكبر للإفصاح عن هذه المعاملات، نظراً لأنها تكون خاضعة لمتابعة ومراقبة أكبر من قبل المستثمرين والمحللين الماليين.

وقد أظهرت نتائج بعض الدراسات التطبيقية (Arshad et al, 2009; Manaligod.2012; Utama & Utama, 2014)، أن حوكمة الشركات وحجم المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، والتأهيل المهني لأعضاء مجلس الإدارة، ذات تأثير إيجابي على الإفصاح عن هذه المعاملات. بينما لم يكن من المديرين غير التنفيذيين المستقلين، تركز الملكية، الملكية الحكومية، الرفع المالي، حجم منشآت المحاسبة والمراجعة، وتنظيم ورقابة الصناعة، تأثير على الإفصاح. كما كانت هناك نتائج مختلطة فيما يتعلق بحجم الشركة.

ويتضح للباحثون مما سبق إلى أن الدراسات القليلة، التي تناولت العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، توصلت إلى عوامل محدودة تؤثر على مستوى الإفصاح عن هذه المعاملات ومن أهمها، جودة المراجعة وآليات الحوكمة المختلفة. وبالتالي فإن هناك حاجة لمزيد من الدراسات التطبيقية في هذا المجال.

٤/٣ أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة علي جودة عملية المراجعة:

أن مراقب الحسابات يبدي رأيه الفني بشأن مدي تمشى القوائم المالية مع إطار إعدادها المطبق، حيث ينظر لهذا الإطار كمعيار لقياس مدي خلوها من التحريفات الجوهرية، ومن ثم فإنه من المفترض إلمامه، إلماماً كافياً بهذا الإطار. ومع ذلك، تشير دراسة (Louwers et al, 2008) والتي قامت بفحص ٤٣ حالة لفشل المراجعة، في ظل وجود معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، إلى وجود ثمان حالات ترتبط بعدم كفاية الإفصاح. كما أن الفشل في تحديد مدي ملاءمة وكفاية الإفصاح، الخاص بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، كان أهم الانتقادات الرئيسية الموجهة لمراقبي حسابات شركتي Enron & Adelphia (Gordon et al, 2007)

ورغم أهمية متطلبات المحاسبة عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، من منظور كونها تمثل معيار قياس مدي صدق القوائم المالية. إلا أنه توجد ندرة في الدراسات بشأن الوقوف على مدى إلمام مراقبي الحسابات بمتطلبات المحاسبة عن هذه المعاملات. ومن ثم فإنه يكون من المطلوب قياس مدي إلمام مراقب الحسابات بمتطلبات المحاسبة المتعلقة بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، كمتطلب أساسي ومبدئي وضروري (وأن كان غير كاف) لمراجعة هذه المعاملات، في سياق مراجعة القوائم المالية للشركة. وفي ضوء التحليل السابق يمكن بلورة متطلبات المحاسبة عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، التي يجب أن يلم بها مراقبو الحسابات إلماماً كافياً كما يلي:

أ. المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة هي تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات بين هذه الأطراف.

ب. يقصد بالمساهم الرئيسي أي مساهم يملك ١٠% فأكثر من أسهم رأسمال الشركة، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، من خلال المجموعات والأطراف المرتبطة.

ج. عند تحديد الأطراف ذوي العلاقة، ينصب الاهتمام على جوهر العلاقة وليس الشكل القانوني.

د. تعتبر المعاملات بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة من أمثلة المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

ه. من أمثلة الأطراف ذوي العلاقة؛ أعضاء مجلس إدارة الشركة وأعضاء مجلس إدارة الشركة القابضة.

و. يعتبر أطراف العائلة المقربون (مثل الزوجة والأطفال) من الأطراف ذوي العلاقة.

ز. لا تتضمن الأطراف ذوي العلاقة: (النقابات والاتحادات العمالية والمرافق العامة).

ح. تؤثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على كل من نتائج الأعمال والمركز المالي.

ط. في حالة عدم وجود معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، فإن العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة قد تؤثر على نتائج الأعمال والمركز المالي.

ي. لا يشترط وجود مقابل تحميله بين الأطراف لكي يكون هناك معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

ك. يتم الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة وحجم معاملاتهم، مع الشركة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

ل. تعد التعاملات التجارية مع الأطراف ذوي العلاقة من الأحداث التي يترتب عليها معلومات جوهرية، والتي يجب على الشركة الإفصاح عنها فوراً بإخطار البورصة لنشرها على شاشات التداول وعلى الموقع الإلكتروني للبورصة.

م. لا يشترط وجود معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة كي يتم الإفصاح عن علاقات السيطرة.

ن. يجب الإفصاح عن العلاقة بين الشركة القابضة والشركات التابعة بغض النظر عن حدوث معاملات بينها، من عدمه.

س. من أمثلة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة: حجم المعاملات، والأرصدة القائمة (لم يتم تسويتها بعد).

ع. يجب الإفصاح عن تعويضات (مكافآت) المديرين الرئيسيين/ الإدارة العليا ضمن الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة.

ف. يجب الإفصاح عن أن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة قد تمت بشروط مماثلة لتلك السائدة في المعاملات الحرة إذا كان هناك دليل على ذلك.

ص. عند الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، يمكن تجميع البنود المتشابهة في بند واحد.

ق. يجب الإفصاح عن الأرصدة المتعلقة بالأطراف ذوي العلاقة في القوائم المالية ككل.

ر. يجب أن تحافظ الشركة على الاتساق في تطبيق سياسات المحاسبة عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة من سنة لأخرى.

ش. يجب على المحاسب المالي تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

ت. يجب على المحاسب المالي الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية واللوائح ذات الصلة عند المحاسبة عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

والخلاصة، أن مراقبي الحسابات يجب أن يلموا بمتطلبات المحاسبة عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، كمتطلب أساسي ومبدئي لعملية المراجعة، إلماماً كافياً.

وتلعب جودة المراجعة دوراً هاماً في زيادة الشفافية والإفصاح المالي، فقد توصلت دراسات (Manaligod.2012; Utama & Utama, 2014) إلى أن الشركات التي يتم مراجعتها من قبل منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى تفصح بصورة أكبر في التقارير السنوية مقارنة بالشركات الأخرى، حيث تتحقق هذه الشركات من معايير الإفصاح الشاملة والصارمة. كما أن الشركات الكبيرة قد يكون لديها حافز أكبر للإفصاح عن هذه المعاملات، نظراً لأنها تكون خاضعة لمتابعة ومراقبة أكبر من قبل المستثمرين والمحللين الماليين. ومما سبق يمكن للباحثون صياغة الفرض الرئيسي كما يلي:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على جودة المراجعة.

١/٤/٣ أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر عملية المراجعة:

فيما يتعلق بحكم مراقب الحسابات على الأهمية النسبية وخطر المراجعة، تجدر الإشارة بداية بأن مفهوم الأهمية النسبية يعبر عن وجود تحريفات في أحد الحسابات قد يكون له تأثير مهم نسبياً على إمكانية اعتماد مستخدم المعلومات على تلك المعلومات. ويقوم مراقب الحسابات بتحديد مستوي الأهمية النسبية في مرحلة تخطيط أعمال المراجعة، بعد أداء الإجراءات التحليلية المبدئية، وقبل الفهم الكامل للرقابة الداخلية وتحديد مستوى خطر الرقابة المقبول. وفي خلال مرحلة التخطيط، يجب على مراقب الحسابات إصدار الحكم المبدئي الخاص بالأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (Arens et al, 2014; ISA No. 320)

وبعد تحديد مستوي الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، يقوم مراقب الحسابات بتحديد الأهمية النسبية للأداء Performance materiality، والتي تعرف بأنها القيمة أو القيم التي يحددها مراقب الحسابات بأقل من قيمة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، وذلك من أجل تقليل احتمال أن يزيد إجمالي التحريفات غير المصححة، وغير المكتشفة، عن حد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (Arens et al, 2014; Johnstone et al, 2016: ISA No. 320). وتعتبر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة من الأمثلة التي يتم تحديد مستوي أهمية نسبية لها بمبالغ تقل عن مستوى الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (Whittington & Pany, 2016).

وفي هذا الصدد، قامت دراسة (Eilifesn & Messier Jr, 2015) بفحص ممارسات الأهمية النسبية في ثمانية من منشآت المحاسبة والمراجعة الأمريكية والدولية الكبرى. وأشارت إلى المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة كأحدي الأمثلة الخاصة بتحديد مستوي الأهمية النسبية بمبالغ تقل عن مستوى الأهمية النسبية المحدد للقوائم المالية ككل.

ويري (Gordon et al, 2007) أن هناك قضيتين هامتين تتعلقان بتحديد الأهمية النسبية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، القضية الأولي خاصة بما إذا كانت الأهمية النسبية لهذه المعاملات يتم تحديدها، استناداً إلى قيمتها النقدية، أم استناداً إلى تأثيرها على الأرباح. فقد تعتمد أهمية هذه المعاملات على وجودها أكثر من قيمتها النقدية. هذا بالإضافة إلى أن بعض المعاملات لا تخضع للاعتراف المحاسبي، مثل الخدمات المجانية. وإذا فكر مراقبو الحسابات في الأهمية النسبية

من ناحية الأثر على الأرباح فإن تقييم أهمية المعاملات، وتحديد إجراءات التحقق من بنود الإفصاح عنها، قد يكون أكثر صعوبة لمراقب الحسابات.

أما القضية الثانية فتتمثل في أن بعض مراقبي الحسابات قد يحددون مستوى منخفضاً من الأهمية للإفصاح في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، فقد لا يحدد مراقبو الحسابات نفس المستوي من الأهمية النسبية للإفصاح في هذه الإيضاحات مقارنة بالمستوى الذي يحددوه للمبالغ المعترف بها في القوائم المالية. وترجع هذه النتائج إلى أن مراقبي الحسابات يعتقدون أن مسئولياتهم تختلف بين البنود المعترف بها والبنود في الإيضاحات. ومن ثم فقد يقومون بتحديد مستويات أهمية نسبية مرتفعة لهذه المعاملات، نظراً لأنه يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وليس في صلب هذه القوائم.

ومن ناحية أخري، يساعد تقييم مخاطر المراجعة في تحديد كم ونوع الأدلة التي سيتم تجميعها لتحقيق أهداف المراجعة. وتمثل المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة أحد العوامل الرئيسية التي يجب أن يأخذها مراقب الحسابات في اعتباره عند تقييم الخطر المتلازم، ويقوم بتعديل دليل المراجعة المطلوب والإجراءات التي يقوم بها بناءً على ذلك. وذلك نظراً لأن هذه المعاملات لا تحدث بين أطراف مستقلة تتعامل على أساس تجاري، كما أنها توفر فرصة أكبر للتلاعب من قبل الإدارة وبالتالي سوف يكون هناك احتمال كبير بأنها قد تكون مضللة، أو يتم الإفصاح عنها بصورة غير كافية، بما يؤدي إلى زيادة الخطر المتلازم. ومن ثم فقد يقوم مراقب الحسابات بتقييم مستويات مرتفعة من الخطر المتلازم لهذه المعاملات (Arens et al, 2014; Ariff & Hashim, 2014).

وحاولت دراسة (Rasheed et al., 2021) اختبار العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة ومستوي المخاطر في عمليات المراجعة في عدد من الشركات الهندية، وبلغ حجم العينة محل الدراسة ١١٨٢ عن الفترة من ٢٠١١ إلي ٢٠١٨، وأشارت النتائج إلي أن الجانب السلبي لهذه المعاملات يؤدي إلي زيادة التعقيدات وزيادة المخاطر في عملية المراجعة والتي تتطلب بدورها المزيد من المهام والإجراءات. كما أكدت الدراسة أيضًا علي التأثير المزدوج للمعاملات فمن ناحية تؤدي إلي رفع الكفاءة الاقتصادية في عمليات الشركة، بينما تؤدي من ناحية اخري إلي تعارض المصالح بين حاملي الأسهم المسيطرين والأقلية من حملة الأسهم وذلك بسبب استخدام الأغلبية المسيطرة لهذه المعاملات كأداة لتحويل ثروات الشركة لتحقيق مصالحهم الشخصية، الامر الذي يؤدي إلي زيادة المشكلات وزيادة مخاطر العمليات ومن ثم زيادة المخاطر والتعقيدات التي يواجهها المراجع أثناء عمله فيحتاج إلي زيادة أتعابه. وأوصت الدراسة بأهمية وجود التشريعات الملزمة لتنظيم الإفصاح عن هذه المعاملات والذي يحقق الرقابة والسيطرة على أثارها السلبية ويحد منها. ومما سبق يمكن للباحثون صياغة الفرض الفرعي الأول كما يلي:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر عملية المراجعة.

٢/٤/٣ أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح:

يقصد بمفهوم إدارة الأرباح هو تضليل بعض أصحاب المصالح بشأن الأداء الاقتصادي للمنشأة، ويمكن لمدير المنشأة التلاعب بالأرباح من خلال ممارسة حرية التصرف بالمعايير والسياسات

المحاسبية من أجل تحقيق منافع خاصة أو من خلال التلاعب بالأنشطة الحقيقية. (Talbi et al., 2015)

وتعرف ممارسات إدارة الأرباح على أنها مناورة من جانب الإدارة للوصول إلى رقم ربح محدد مسبقاً قد يكون موضوعاً من جانب الإدارة أو تنبؤات بمعرفة المحللين الماليين أو قيم متفق عيها مع تدفق أكثر سلاسة واستدامة للمكاسب. (فرج، ٢٠١٣)

كما قام مجلس الرقابة العام بالولايات المتحدة الأمريكية بتعريفها أنها "تتضمن العديد من الأفعال والممارسات القانونية وغير القانونية التي تقوم بها الإدارة بهدف التأثير على الأرباح التي تحققها الشركة" (الشريف، ٢٠١٣).

ويشير معيار المراجعة الدولي (ISA No. 550) إلى أنه يجب على مراقب الحسابات عند قيامه بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، الناتجة عن الغش، وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA No.240)، أن يأخذ في اعتباره المعلومات الخاصة بعوامل مخاطر الغش المرتبطة بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، والتي من أمثلتها:

١. معدل الدوران المرتفع بشكل غير عادي في الإدارة العليا أو المستشارين المهنيين، والذي قد يشير إلى تطبيق ممارسات غير أخلاقية أو احتيالية (Fraudulent) تخدم أهداف الطرف ذي العلاقة.

٢. استخدام وسطاء في معاملات هامة دون وجود مبرر واضح لذلك، مما قد يشير إلى أن الطرف ذي العلاقة قد يملك مصلحة معينة في تلك المعاملات، من خلال التحكم بهؤلاء الوسطاء لأهداف احتيالية.

٣. الاهتمام، أو المشاركة المفرطة، من قبل الطرف ذي العلاقة في اختيار السياسات المحاسبية أو تحديد التقديرات الهامة، مما قد يشير إلى احتمال إعداد تقارير احتيالية.

وفيما يتعلق باحتمال ارتباط المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بإدارة الأرباح، فقد توصلت بعض الدراسات (Aharony et al, 2010; Chen et al, 2011; Jian & Wong, 2010; Ying & Wang, 2013) إلى أنه قد يتم استخدام هذه المعاملات بصورة انتهازية لإدارة الأرباح في الفترة السابقة للاكتتاب العام (Initial Public Offering). إذ يقوم الملاك المسيطرون بمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في الفترة قبل IPO، والتي ترتبط إيجابياً مع الأداء التشغيلي للشركة. أما في الفترة بعد IPO فينخفض الأداء، نتيجة انخفاض هذه المعاملات، بالإضافة إلى قيام هؤلاء المساهمين بالتجريف Tunneling الانتهازي من خلال عدم سداد القروض التي تم الحصول عليها من قبل الشركة.

كما توصلت دراسة (Gordon & Henry, 2005) إلى وجود علاقة إيجابية بين أنواع محدودة من المعاملات (التمويل بفائدة من الأطراف ذوي العلاقة) وإدارة الأرباح لعينة من الشركات الأمريكية المسجلة. وعلى نقيض هذه النتائج، فلم تتوصل دراسة (Kuan et al, 2010) إلى وجود

علاقة إيجابية معنوية إحصائياً بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وإدارة الأرباح لعينة من الشركات الاندونيسية المسجلة.

وفي نفس السياق، ومن خلال فحص وتحليل ٨٣ حالة للقرارات التنفيذية المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة من قبل لجنة البورصة والأوراق المالية الأمريكية (SEC) والتي تضمنت معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والغش، فقد خلصت دراسة (Henry et al, 2007) إلى أن المعاملات الأكثر تكراراً في هذه القرارات تمثلت في؛ القروض للأطراف ذوي العلاقة، المدفوعات لمديري الشركة عن الخدمات التي إما أنها كانت غير مصرح بها أو غير موجودة، مبيعات السلع أو الخدمات للوحدات ذات العلاقة وعدم الإفصاح عن هذه العلاقة. وبصورة إجمالية، فقد أشارت الدراسة إلى أن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة ليست بالضرورة آلية للغش، كما أن وجودها لا يشير إلى تقرير مالي محرف بالضرورة. وتشير تلك النتائج إلى أنه من المهم لمهنة المحاسبة والمراجعة فهم الطبيعة الحميدة لمعظم هذه المعاملات، والخصائص المميزة بين المعاملات الحميدة والاحتيالية. كما أنه ليس من المهم توجيه نفس التركيز لجميع خصائص مراجعة هذه المعاملات، نظراً لأن مخاطر التحريفات المرتبطة بها غير موحدة.

وقد استجابت معايير المراجعة وبعض الدراسات (Arens et al, 2014; As No. 18; ISA No. 240; No. 550) لاحتمال ارتباط المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بالغش، وأوردت بعض الإجراءات التي يجب أن يقوم بها مراقب الحسابات أثناء تقييمه لمخاطر الغش، وتتضمن؛

١. الاستفسار من الإدارة عما إذا كان لديها معرفة بأي غش، أو غش مشتبه به، مرتبط بهذه المعاملات.

٢. الاستفسار من لجنة المراجعة عما إذا كان لدى اللجنة شكوك بخصوص العلاقات، أو المعاملات، مع الأطراف ذوي العلاقة، وإذا كان هناك شكوك فما هي جوهرية هذه الشكوك.

٣. الاستفسار من المراجعين الداخليين عما إذا كانوا قد قاموا بأي إجراءات لتحديد، أو اكتشاف، الغش المرتبط بهذه المعاملات خلال السنة.

٤. الاستفسار من محامي الشركة عما إذا كانت الشركة تخضع لتحقيق من قبل الجهات الرقابية، أو القانونية، فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

٥. حساب نسبة قيمة المبيعات للأطراف ذوي العلاقة إلى إجمالي الأصول.

٦. قراءة القوائم المالية، أو المعلومات المالية الأخرى الخاصة بالأطراف ذوي العلاقة.

٧. الاطلاع على العقود الهامة المبرمة مع الأطراف ذوي العلاقة.

٨. متابعة وسائل الإعلام وسجلات هيئة الرقابة المالية للتوصل إلى أي تحقيقات، فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

٩. إجراء بحوث أساسية مناسبة، من خلال شبكة الإنترنت أو قواعد بيانات خارجية لمعلومات الأعمال.

١٠. فحص تقارير الإبلاغ عن الفساد، الخاصة بالموظفين.

ومما سبق يمكن للباحثون صياغة الفرض الفرعي الثاني كما يلي:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح.

٣/٤/٣ أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة:

أن النوع الأكثر شيوعًا من المعاملات هو القروض للأطراف ذات الصلة، والمدفوعات لمسئولي الشركة مقابل الخدمات التي كانت إما غير معتمدة أو غير موجودة، ومبيعات السلع أو الخدمات إلى الكيانات ذات الصلة التي كان وجود العلاقة فيها. غالبًا ما يكون اختلاس أصول الشركة مرتبطًا بالمعاملات التي يكون فيها التدفق النقدي إلى الخارج، في حين أن حالات التحريف في التقارير المالية غالبًا ما تكون مرتبطة بالمعاملات التي يتوقع أن يكون التدفق النقدي فيها داخليًا. وتوصلت دراسة (عويس، ٢٠٢١، ص ٧) كلما زادت المعاملات من الأطراف ذوي العلاقة كلما صاحب ذلك زيادة التأثير الإيجابي على أتعاب عملية المراجعة.

وتوصلت بعض الدراسات (Kohlbeck and Mayhew, 2014; Habib et al., 2015) باختبار أثر وجود معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة علي أتعاب المراجعة. وفي هذا الشأن توصلت دراسة (Habib et al., 2015) إلي ان المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة ترتبط بصفة عامة بأتعاب مراجعة مرتفعة، بما يؤيد أنه ينظر إلي هذه المعاملات أنها ذات خطر مراجعة مرتفع. ومع تقسيم المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة إلي معاملات تشغيلية (مبيعات ومشتريات السلع والخدمات)، ومعاملات تمويلية (قروض بين الشركات)، تم التوصل غلي وجود علاقة سلبية ومعنوية بين المعاملات التشغيلية وأتعاب المراجعة، وعلاقة إيجابية ومعنوية بين المعاملات التمويلية وأتعاب المراجعة. وأخيرًا فقد أتضح أن التنافس في سوق المنتج يحد من الأثر السلبي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة علي أتعاب المراجعة. وفي المقابل توصلت دراسة (Kohlbeck and Mayhew, 2014) إلي زيادة اتعاب المراجعة للشركات التي افصحت عن معاملات مع الشركات المستثمرة بها، ومع ذلك فقد انخفضت أتعاب المراجعة للشركات التي أفصحت عن معاملات مع المديرين والمساهمين الرئيسيين، ويتسق ذلك مع مسئوليات مراقب الحسابات المحدودة في معايير المراجعة الحالية.

وتوصلت أيضًا دراسة (Rasheed et al., 2021) إلي أن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة يؤدي إلي زيادة المشكلات وزيادة مخاطر العمليات ومن ثم زيادة المخاطر والتعقيدات التي يواجهها المراجع أثناء عمله فيحتاج إلي زيادة أتعابه. ومما سبق يمكن للباحثون صياغة الفرض الفرعي الثالث كما يلي:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة.

٤. الدراسة الميدانية:

١/٤ الهدف من الدراسة الميدانية: هدفت الدراسة الميدانية بشكل رئيسي إلى دراسة أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على جودة المراجعة، وذلك من خلال دراسة أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر عملية المراجعة، ومن خلال دراسة أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح، ودراسة أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة.

٢/٤ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من أعضاء مجالس الإدارات للشركات المساهمة الكويتية وأعضاء لجان المراجعة بها وكذلك مراجعين مكاتب المراجعة العاملة بدولة الكويت وأعضاء هيئة التدريس.

وتمت هذه الدراسة خلال العام الميلادي ٢٠٢٢ وتم توزيع قوائم الاستقصاء والتي بلغ عددها ٢٠٠ استمارة على عينة من الفئات السابق ذكرها واستلم الباحثون منها ١٩٢ استمارة، تم استبعاد منها (١٢) استمارة حيث خضعت (١٨٠) استمارة استقصاء للتحليل الإحصائي، ويمكن توضيح ذلك كما بالجدول رقم (١).

الجدول رقم (١)

توزيع الاستمارات على عينة الدراسة

م	فئة المستقصين	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المستلمة	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات السليمة	معدل السلامة
١	عضو مجلس إدارة	٦١	٥٩	٣	٥٦	%٩٤,٩
٢	عضو لجنة مراجعة	٥٩	٥٧	٥	٥٢	%٩١,٢
٣	مراجع	٨٠	٧٦	٤	٧٢	%٩٤,٧
٤	الإجمالي	٢٠٠	١٩٢	١٢	١٨٠	%٩٣,٨

٣/٤ اختبارات صلاحية البيانات واختبار الفروض:

يشتمل هذا القسم على اختبارات صلاحية البيانات والتي تشتمل على اختبارات لتحديد هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

١/٣/٤ إختبار توزيع البيانات:

وتظهر نتائج اختبار كولمجروف سميرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov أن قيمة مستوي الدلالة Asymp. Sig لجميع فقرات قائمة الاستقصاء تبلغ ٠.٠٠٠، مما يشير إلى أن بيانات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك لأن مستوي الدلالة Asymp. Sig لجميع فقرات الاستقصاء يقل عن مستوي المعنوية المقبول ٠.٠٥. لذا، فإن الباحثون سيستخدم أساليب الاختبارات اللامعلمية Non-Parametric Tests لتفسير بيانات الدراسة، وذلك لأن بيانات الدراسة لا تأخذ شكل التوزيع الطبيعي، الأمر الذي يشير إلى عدم صلاحية أساليب الاختبارات المعلمية لتفسير بيانات تلك الدراسة.

٢/٣/٤ الاختبارات الإحصائية اللامعلمية:

يخصص هذا القسم للتعرف على نتائج اختبارات فروض الدراسة، حيث يختبر الباحثون الفرض الرئيسي من خلال اختبار فروضها الأربعة الفرعية. ويمكن اختبار كل فرض فرعي. وسيعرض الباحثون نتائج اختبارات الفروض، وذلك على النحو التالي:

١/٨/٥ نتائج إختبار الفرض الفرعي الأول:

يهدف الفرض الفرعي الأول إلي اختبار أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على جودة المراجعة، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن (٧) نقاط يرمز لها بالرموز من ١- ٧. ويوضح الجدول رقم (٢) التالي نتائج التحليل الاحصائي لبيانات الفرض الفرعي الأول، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (٢)

نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الأول

Descriptive Statistics						
Chi-Square		Friedman Test		Mean		
مستوى المعنوية	قيمة Chi_ Square	الترتيب	متوسط الرتب			رقم العبارة
0.000	90.43	7	13.8	4.0385	يجب علي المراجع الاستفسار عن الأطراف ذات العلاقة من الإدارة ومراجعة القروض ونسبة الفوائد وشروط السداد والضمانات باعتبار ذلك مؤشر لوجود معاملات مع أطراف ذوي العلاقة.	١

Descriptive Statistics						
Chi-Square		Friedman Test		Mean		
مستوى المعنوية	قيمة Chi_ Square	الترتيب	متوسط الرتب			رقم العبارة
0.000	123.3	6	13.9	4.2646	يجب علي المراجع التأكد من تطبيق آليات الحوكمة ومدي قيام أحد الأطراف ذوي العلاقة بالتأثير على القرارات المالية والتنفيذية للأطراف الأخرى.	٢
0.000	130.09	5	14.1	4.3677	يجب علي المراجع تحديد مدي تأثر نتائج الاعمال في الشركة بالعلاقة فيما بين الأطراف ذوي العلاقة والإدارة.	٣
0.000	140.5	3	15.13	4.5462	علي المراجع أن يكون على دراية كافية للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.	٤
0.000	150.4	2	15.19	4.4801	علي المراجع توثيق الأسس التي بني عليها استنتاجاته عن معاملات الأطراف ذوي العلاقة عند تقدير المخاطر.	٥
0.000	138.3	4	14.75	4.4569	ان يكون المراجع لديه الكفاءة المهنية التي تساعده في اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية لكي يحد من مخاطر المراجعة.	٦
0.000	169.3	1	16.1	4.7769	يجب علي المراجع مراعاة بيئة المعلومات التي تستعمل الحاسب الآلي عند تصميم إجراءات المراجعة لتخفيض مخاطر المراجعة.	٧

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من نتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة ما يلي:

أولاً: نتائج التحليل استناداً للمتوسط الحسابي Mean:

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (٢) السابق ما يلي:

أ. بالنسبة للفقرة رقم (٧)، فقد حصلت علي متوسط تكرارات قدره (٤.٧٧٦٩)، وهذا المتوسط يزيد عن (٣.٥) درجة، مما يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة أنه يجب علي المراجع مراعاة بيئة المعلومات التي تستعمل الحاسب الآلي عند تصميم إجراءات المراجعة لتخفيض مخاطر المراجعة.

ب. قبول أفراد عينة الدراسة لجميع فقرات الفرض الفرعي الأول المرتبط بوجود أثر ذو دلالة إحصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر عملية المراجعة، وذلك لحصول تلك الفقرات علي متوسط حسابي يتراوح ما بين (٤.٠٣ – ٤.٧٧)، وهذه المتوسطات تزيد عن (٣.٥) درجة، الأمر الذي يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بشأن وجود أثر للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر عملية المراجعة.

ثانياً: نتائج إختبار Friedman Test:

ويستخدم هذا الاختبار في ترتيب المتغيرات وفقا لأهميتها النسبية لاختبار أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر عملية المراجعة، ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٢) السابق ما يلي:

أ. تعد الفقرة رقم (٧) الدور الأكثر أهمية لأثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر عملية المراجعة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٦.١). وتشير تلك الفقرة إلى أنه يجب علي المراجع مراعاة بيئة المعلومات التي تستعمل الحاسب الآلي عند تصميم إجراءات المراجعة لتخفيض مخاطر المراجعة.

ب. وتأتي الفقرة (١) في المرتبة السابعة من حيث الأهمية عن أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر عملية المراجعة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٤.٧٥). وتشير تلك الفقرة إلى أنه يجب علي المراجع الاستفسار عن الأطراف ذات العلاقة من الإدارة ومراجعة القروض ونسبة الفوائد وشروط السداد والضمانات باعتبار ذلك مؤشر لوجود معاملات مع أطراف ذوي العلاقة.

ثالثاً: نتائج إختبار Chi-Square:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٢) السابق ما يلي:

أ. أن جميع الفقرات التي أشارت ليها الدراسة النظرية كأثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر عملية المراجعة تعد آثار معنوية، وذلك لأن قيمة Chi-Square المحسوبة لجميع الفقرات تتراوح ما بين (٩٠.٤٣ – ١٦٩.٣)، وهذه القيمة تزيد عن قيمة Chi-Square الجدولية التي تبلغ ٠٣٥.٥٩ عند درجات حرية ٣ ومستوي معنوية ٠.٠٥،

وتشير تلك النتيجة إلي وجود أثر للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر عملية المراجعة.

ب. يبلغ مستوي الدلالة المحسوبة لجميع الفقرات (٠.٠٠٠)، وهذا المستوي يقل عن مستوي المعنوية المقبول (٠.٠٥)، الأمر الذي يدعم صحة النتيجة السابقة بشأن اتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص وجود أثر للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر عملية المراجعة.

وبناء عليه، واستناداً لنتائج الإختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة يمكننا قبول الفرض البحثي البديل القائل بوجود كأثر للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر عملية المراجعة.

٢/٨/٥ نتائج إختبار الفرض الفرعي الثاني:

يهدف الفرض الفرعي الثاني إلي اختبار المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن (٨) نقاط يرمز لها بالرموز من ١- ٨. ويوضح الجدول رقم (٣) التالي نتائج التحليل الاحصائي لبيانات الفرض الفرعي الثاني، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (٣)

نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الثاني

Descriptive Statistics						
Chi-Square		Friedman Test		Mean		
مستوى المعنوية	قيمة Chi_ Square	الترتيب	متوسط الرتب			رقم العبارة
0.000	70.43	8	11.8	4.0385	الإفصاح عن وجود معاملات مع أطراف ذوي العلاقة بالشركة يحد من أنشطة إدارة الأرباح.	١
0.000	120.3	7	12.9	4.2646	الإفصاح عن تغيير الإدارة في المبادئ المحاسبية المطبقة والتقديرات للوصول إلى أهداف محددة مسبقًا يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح خاصة في معاملات الأطراف ذوي العلاقة.	٢
0.000	121.29	6	14.01	4.3677	الإفصاح عن هيكل الشركة الإداري والتنظيمي ومعاملات الأطراف ذوي العلاقة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	٣

Descriptive Statistics						
Chi-Square		Friedman Test		Mean		
مستوى المعنوية	قيمة Chi_ Square	الترتيب	متوسط الرتب			رقم العبارة
0.000	140.5	4	14.83	4.5462	الإفصاح عن مستوي استقلالية الرقابة الداخلية في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	٤
0.000	150.4	3	14.91	4.4801	الإفصاح عن إعادة هيكلة القوائم المالية التي تقوم بها الإدارة من أجل تنظيف الميزانية من خسائر وأحداث سابقة غير مرغوب فيها من أجل تغطية مشكلات الأداء يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	٥
0.000	131.3	5	14.45	4.4569	الإفصاح عن افتراضات الإدارة المتعلقة بتقدير الالتزامات الناشئة عن عناصر كخسائر القروض وتكاليف الضمان خاصة وان أغلب تعاملات الأطراف ذوي العلاقة تنصب على القروض يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	٦
0.000	161.3	1	15.9	4.7769	الإفصاح عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة خاصة فيما يتعلق بالأطراف ذوي العلاقة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	٧
0.000	155.2	2	15.1	4.5692	ان المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة تحد من الغش والاستيلاء على موارد الشركة.	٨

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من نتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة ما يلي:

أولاً: نتائج التحليل استناداً للمتوسط الحسابي Mean:

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (٣) السابق ما يلي:

أ. بالنسبة للفقرة رقم (٧)، فقد حصلت على متوسط تكرارات قدره (٤.٧٧٦٩)، وهذا

المتوسط يزيد عن (٣.٥) درجة، مما يشير إلى اتفاق أفراد عينة الدراسة بشأن أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح.

ب. قبول أفراد عينة الدراسة لجميع فقرات الفرض الفرعي الثاني المرتبط باختبار أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح، وذلك لحصول تلك الفقرات على متوسط حسابي يتراوح ما بين (٤.٠٣ – ٤.٧٧)، وهذه المتوسطات تزيد عن (٣.٥) درجة، الأمر الذي يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بشأن أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح.

ثانياً: نتائج إختبار Friedman Test: ويستخدم هذا الاختبار في ترتيب المتغيرات وفقا لأهميتها النسبية لاختبار أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح، ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٣) السابق ما يلي:

أ. تعد الفقرة رقم (٧) الأثر الأكثر أهمية لأثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٥.٩). وتشير تلك الفقرة إلى أن الإفصاح عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة خاصة فيما يتعلق بالأطراف ذوي العلاقة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ب. وتأتي الفقرة (١) في المرتبة الثامنة من حيث أهمية أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح، وذلك بمتوسط رتب قدره (١١.٨). وتشير تلك الفقرة إلي أن الإفصاح عن وجود معاملات مع أطراف ذوي العلاقة بالشركة يحد من أنشطة إدارة الأرباح.

ثالثاً: نتائج إختبار Chi-Square: يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٣) السابق ما يلي:

أ. أن جميع الفقرات التي أشارت إليها الدراسة النظرية كآثار للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح تعد آثار معنوية، وذلك لأن قيمة Chi-Square المحسوبة لجميع الفقرات تتراوح ما بين (٧٠.٤٣ – ١٦١.٣)، وهذه القيمة تزيد عن قيمة Chi-Square الجدولية التي تبلغ ٠٣٥.٥٩ عن درجات حرية ٣ ومستوي معنوية ٠.٠٥، وتشير تلك النتيجة إلي وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح.

ب. يبلغ مستوي الدلالة المحسوبة لجميع الفقرات (٠.٠٠٠)، وهذا المستوي يقل عن مستوي المعنوية المقبول (٠.٠٥)، الأمر الذي يدعم صحة النتيجة السابقة بشأن اتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص وجود أثر للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح.

وبناء عليه، واستناداً لنتائج الإختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة يمكننا قبول الفرض البحثي البديل القائل بوجود أثر ذو دلالة إحصائية أثر للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح.

٣/٨/٥ نتائج إختبار الفرض الفرعي الثالث: يهدف الفرض الفرعي الثالث إلي اختبار أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن (٧) نقط يرمز لها بالرموز من ١- ٧. ويوضح الجدول رقم (٥/٥) التالي نتائج التحليل الاحصائي لبيانات الفرض الفرعي الثالث، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (٤)

نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الثالث

Descriptive Statistics						
رقم العبارة		Mean	Friedman Test		Chi-Square	
			متوسط الرتب	الترتيب	قيمة _Chi Square	مستوى المعنوية
١	ان المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة ترتبط بصفة عامة بأتعاب مراجعة مرتفعة، بما يؤيد أنه ينظر إلى هذه المعاملات أنها ذات خطر مراجعة مرتفع.	4.0385	13.8	7	90.43	0.000
٢	أن التنافس في سوق المنتج يحد من الأثر السلبي للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب المراجعة.	4.2646	13.9	6	123.3	0.000
٣	ان المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة تمثل عامل خطر مرتفع يجب ان يأخذه المراجع في اعتباره عند تقييم مخاطر أعمال العميل مما يؤدي إلى ارتفاع اتعاب المراجعة.	4.3677	14.1	5	130.09	0.000

Descriptive Statistics						
رقم العبارة		Mean	Friedman Test		Chi-Square	
			متوسط الرتب	الترتيب	قيمة Chi_ Square	مستوى المعنوية
٤	المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة توفر فرصة أكبر للتلاعب من قبل الإدارة وبالتالي سوف يكون هناك احتمال كبير بأنها قد تكون مضللة وبالتالي ارتفاع خطر المراجعة مما يؤدي إلى ارتفاع أتعاب المراجعة.	4.5462	15.13	3	140.5	0.000
٥	يقوم مراقب الحسابات بتقييم مستويات مرتفعة من الخطر المتلازم لهذه المعاملات مما يؤدي إلى ارتفاع اتعاب المراجعة.	4.4801	15.19	2	150.4	0.000
٦	زيادة مخاطر عملية المراجعة الناتجة عن عدم توافر معلومات كافية عن معاملات الأطراف ذوي العلاقة يؤدي إلي زيادة أتعاب المراجعة.	4.4569	14.75	4	138.3	0.000
٧	توافر وسائل اتصال فعالة مع الإدارة لتوفير كافة المتطلبات والتقارير خاصة فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة يؤدي إلي ارتفاع اتعاب المراجعة.	4.7769	16.1	1	169.3	0.000

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من نتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة ما يلي:

أولاً: نتائج التحليل استناداً للمتوسط الحسابي Mean:

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (٤) السابق ما يلي:

أ. بالنسبة للفقرة رقم (٧)، فقد حصلت على متوسط تكرارات قدره (٤.٧٧٦٩)، وهذا المتوسط يزيد عن (٣.٥) درجة، مما يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة بشأن أن توافر وسائل اتصال فعالة مع الإدارة لتوفير كافة المتطلبات والتقارير خاصة فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة يؤدي إلي ارتفاع اتعاب المراجعة.

ب. قبول أفراد عينة الدراسة لجميع فقرات الفرض الفرعي الثالث المرتبط باختبار يوجد أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة، وذلك لحصول تلك الفقرات على متوسط حسابي يتراوح ما بين (٤.٠٣ – ٤.٧٧٦٩)، وهذه المتوسطات تزيد عن (٣.٥) درجة، الأمر الذي يشير إلى اتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بشأن أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة.

ثانياً: نتائج إختبار Friedman Test:

ويستخدم هذا الاختبار في ترتيب المتغيرات وفقا لأهميتها النسبية لاختبار أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة، ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٤) السابق ما يلي:

أ. تعد الفقرة رقم (٧) الأثر الأكثر أهمية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٦.١). وتشير تلك الفقرة إلى أن توافر وسائل اتصال فعالة مع الإدارة لتوفير كافة المتطلبات والتقارير خاصة فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة يؤدي إلى ارتفاع اتعاب المراجعة.

ب. وتأتي الفقرة (١) في المرتبة السابعة من حيث الأهمية عن أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٣.٨). وتشير تلك الفقرة إلى ان المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة ترتبط بصفة عامة بأتعاب مراجعة مرتفعة، بما يؤيد أنه ينظر إلى هذه المعاملات أنها ذات خطر مراجعة مرتفع.

ثالثاً: نتائج إختبار Chi-Square: يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٤) السابق ما يلي:

أ. أن جميع الفقرات التي أشارت ليها الدراسة النظرية كآثار للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة تعد آثار معنوية، وذلك لأن قيمة Chi-Square المحسوبة لجميع الفقرات تتراوح ما بين (٩٠.٤٣ – ١٦٩.٣)، وهذه القيمة تزيد عن قيمة Chi-Square الجدولية التي تبلغ ٠٣٥.٥٩ عن درجات حرية ٣ ومستوي معنوية ٠.٠٥، وتشير تلك النتيجة إلي وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة.

ب. يبلغ مستوي الدلالة المحسوبة لجميع الفقرات (٠.٠٠٠)، وهذا المستوي يقل عن مستوي المعنوية المقبول (٠.٠٥)، الأمر الذي يدعم صحة النتيجة السابقة بشأن اتفاق أفراد عينة

الدراسة بخصوص وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة.

وبناء عليه، واستناداً لنتائج الإختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة يمكننا قبول الفرض البحثي البديل القائل بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لفعالية نظام الرقابة المالية في جهاز المراقبين الماليين على عمليات غسيل الأموال في الجمعيات الاهلية والخيرية الكويتية.

٥. خلاصة ونتائج وتوصيات البحث:

أولاً: خلاصة البحث:

يمكن التحقق من صحة الفرض الرئيسي للدراسة من خلال التحقق من صحة الفروض الأربعة الفرعية، حيث تشير نتائج التحليل الاحصائي للفروض الأربعة الفرعية إلي ما يلي:

١. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر عملية المراجعة.

٢. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أنشطة إدارة الأرباح.

٣. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة.

وبناء عليه، تشير نتائج الإختبارات الإحصائية إلى قبول الفرض البحثي البديل القائل بوجود أثر ذو دلالة إحصائية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على جودة المراجعة.

ثانياً: توصيات البحث:

يوصي الباحثون بما يلي:

١. ضرورة اهتمام هيئة الرقابة المالية بتوفير ارشادات لتوجيه الشركات لتحسين استخدامها لتلك المعاملات والاستفادة من المزايا التي توفرها والعمل على وضع وسائل لردع استخدام الشركات لتلك المعاملات في التلاعب وخداع أصحاب المصالح في الشركة.

٢. العمل علي زيادة مستوي الإفصاح عن معاملات الأطراف ذوي العلاقة في التقارير المالية مما يضفي مزيدا من الثقة والأمان للملاك والمساهمين والمستثمرين المرتقبين في التقارير المالية.

٣. الحاجة إلي زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لما لها من أهمية في اكتشاف المعاملات مع الأطراف ذوي العالقة وتوضيحها لمساعدة المراجع الخارجي.

٤. ضرورة الإشارة في تقرير المراجع إلي مدي وجود معاملات لأطراف ذوي علاقة ومدي تأثيرها على مخاطر المراجعة.

٥. تدريب مراقبي الحسابات على مدخل الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة عند مراجعة شركات كثيفة المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، وأن يكون هذا التدريب على حالات عملية مع مراعاة أحدث تعديلات علي معايير المراجعة ذات الصلة.

٦. قائمة المراجـــع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

١. إبراهيم، محمد بهاء الدين، (٢٠٠٨)، مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر علي قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق علي قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية، **مجلة البحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الثلاثون، العدد الثاني: ١٤٩ – ٢٥٤.

٢. الابياري، هشام فاروق، (٢٠١١)، أثر أتعاب المراجعة الخارجية Audit fees علي جودة أرباح Earning Quality منشآت الأعمال: دراسة تطبيقية علي شركات المساهمة المصرية، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص ٨٩- ١٥٤.

٣. إسماعيل، طارق محمد حسنين، قطب، أحمد سباعي، (٢٠٠٦)، مدي إدراك خصائص جودة المراجعة من الأطراف ذوي الصلة بعملية المراجعة: دراسة ميدانية، **المؤتمر الثالث لمستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة**، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

٤. البلوي، ناصر مفرج، (٢٠٢٢)، محددات جودة المراجعة الداخلية وأثرها علي اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية: دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية السعودية، **رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة**، كلية الشرق العربي للدراسات العليا، المملكة العربية السعودية.

٥. الشريف، مي عادل توفيق، (٢٠١٤)، أثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وإعادة إصدار القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات: دراسة تجريبية، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة دمنهور.

٦. الصغير، محمد السيد محمد، (٢٠١٢)، أثر خصائص الوحدة الاقتصادية للعميل علي جودة المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السادس عشر، العدد الثالث، ص ص ٢٣ – ٦٣.

٧. بركات، خالد سعيد، (٢٠٠٧)، حجم مكتب المراجعة والعلاقة المدركة بين خصائص المراجع الخارجي وجودة المراجعة في السوق المصري: دراسة ميدانية، **مجلة البحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد التاسع والعشرون، العدد الأول والثاني، ص ص ١٨٩ – ٢٢٩.

٨. راضي، محمد سامي، (١٩٩٨)، الخصائص المحددة لجودة المراجعة: دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر، **مجلة أفاق جديدة للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنوفية، المجلد العاشر، العدد الثاني، ص ص ٢٣٧ – ٣٠٢.

٩. رضوان، أحمد جمعة أحمد، (٢٠١٢)، أثر جودة المراجعة علي أساليب إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية علي شركات المساهمة السعودية، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع والثلاثون، العدد الثالث، ص ص ٣٤٧- ٤١٩.

١٠. سامي، مجدي محمد، (٢٠١١)، أثر إستراتيجية المراجعة علي جودة عملية المراجعة، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص ١-٢٣.

١١. سليم، أحمد سليم محمد، (٢٠١٢)، العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة واستقلال مراقب الحسابات كأحد عناصر تحقق جودة مراجعة القوائم المالية، **مجلة الفكر**

المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السادس عشر، العدد الثالث، ص ص ١٣١ – ١٥٢.

١٢. سمره، ياسر عبد العزيز، (٢٠١٢)، نموذج مقترح لقياس أتعاب المراجعة في ظل بيئة مخاطر الأعمال وزيادة المسئولية الاجتماعية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة البحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد السابع والثلاثون، العدد الثاني، ص ص ٤٦٥ – ٥١٦.

١٣. شحاته، السيد شحاته، (٢٠١٥)، أثر خبرة مراقب الحسابات وحجم منشأته علي جودة المراجعة الخارجية: دراسة تجريبية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثاني والخمسون، العدد الثاني، ص ص ١-٣٢.

١٤. شرف، إبراهيم أحمد إبراهيم، (٢٠٢٠)، "أثر المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على العلاقة بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأسهم: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، جامعة الإسكندرية - كلية التجارة، مج٤، ع١، ص ص ١ – ٤٧.

١٥. شلبي، عبده علي، (٢٠٠٨)، أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي علي جودة المراجعة بجمهورية مصر العربية، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الثاني، ص ص ١٤٣ – ١٤٨.

١٦. صبيحي، محمد حسني عبد الجليل، (١٩٩٧)، مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية: دراسة نظرية وميدانية، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة حلوان، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، ص ص ١٣-٦٢.

١٧. عبد الحميد، أحمد أشرف، (٢٠١٤)، المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة: دراسة ميدانية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الرابع، ص ص ١٦٥ – ٢١٩.

١٨. عبيه، أحمد حسين، رضوان، عباس أحمد، حافظ، سماح طارق حافظ، (٢٠١٤)، أثر الأتعاب غير العادية علي جودة المراجعة: دراسة تطبيقية علي شركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الثالث، ص ص ٢٦١ -٣٠١.

١٩. عثمان، حسين عثمان، سامي، يسري أمين، (٢٠١١)، قياس اثر مخاطر الأعمال علي جودة التدقيق، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، ص ص ١٨٧ -٢٢٣.

٢٠. على، محمود أحمد أحمد، (٢٠١٥)، "العلاقة بين مستوى الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وجودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، جامعة عين شمس - كلية التجارة، مج١٩، ع٢، ص ص ٣ – ٧٥.

٢١. علي، نهي محمد زكي محمد، (٢٠١٨)، دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وخلو القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية من الغش، **المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية**

والاجتماعية في مصر، دور المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، خلال الفترة ٦-٧ مايو ٢٠١٧، ص ص ١١٢١- ١١٦٠.

٢٢. عوض، أمال محمد محمد، (٢٠٠٨)، أثر ممارسة المراجعة الغير المنظمة علي جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الثاني، ص ص ١-٨٢.

٢٣. عويس، شادي أحمد زكي (٢٠٢١). أثر مراجعة معاملات الأطراف ذوي العلاقة علي جودة تقرير المراجع عن القوائم المالية في ضوء معايير المراجعة. **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٢ (٢) ج ٢، ١٠١١ - ١٠٤٥.

٢٤. عيسي، سمير كامل محمد، (٢٠٠٨)، أثر جودة المراجعة الخارجية علي عمليات إدارة الأرباح: مع دراسة تطبيقية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الثاني، ص ص ١-٤٧.

٢٥. فرج، مروة أحمد سعيد، (٢٠١٣)، " أثر الالتزام الأخلاقي للمحاسب المالي على سلوك الإدارة في إدارة الأرباح في ضل الأزمة المالية العالمية"، ***رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة***، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

٢٦. كريمة، دنيا عبد العليم، (٢٠٢٢)، اثر الإفصاح المحاسبي عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة علي قرارات منح الائتمان في ظل متطلبات المعايير المحاسبية: دراسة ميدانية علي قطاع البنوك في مصر، **مجلة المحاسبة والمراجعة**، جامعة بني سويف، ع ١، ص ص ١١٦-١٧٥.

٢٧. كساب، ياسر السيد، (٢٠١١)، أثر صدور لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية علي جودة عملية المراجعة: دراسة نظرية وميدانية، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص ٧٣ – ١٢٠.

٢٨. مبارك، الرفاعي إبراهيم، (٢٠١٢)، التغيير الدوري للمراجعين وأثره علي جودة المراجعة: دراسة تطبيقية علي شركات المساهمة السعودية، **مجلة جامعة الملك سعود**، كلية العلوم الإدارية، الرياض، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، ص ص ٢٤١-٢٦٥.

٢٩. مشابط، نعمة حرب (٢٠٢٠)، "أثر جودة المراجعة الخارجية على سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية"، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة والمراجعة – كلية التجارة – جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الرابع.

٣٠. نشوان، إسكندر محمود حسين، (٢٠١٠)، جودة خدمة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين، محلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، ص ص ١٦٩ – ٢٢٤.

٣١. نور، أحمد محمد وعبيد، حسين أحمد وحاته، السيد شحاته، (٢٠٠٧)، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية – الإسكندرية.

٣٢. هلال، عبد الله عبد العظيم، (٢٠٠٨)، تأثير التخصص الصناعي لمكتب المراجعة علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح: مع دراسة ميدانية في مصر، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثالث.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Abdul Wahab, E., H. Haron, C. L. Lok, and S. Yahya. (2011). Does Corporate Governance Matter? Evidence from Related Party Transactions in Malaysia. **International Corporate Governance** 14: 131-164.
2. Aharony, J., J. Wang, and H. Yuan. (2010). Tunneling as an Incentive for Earnings Management during the IPO Process in China. **Journal of Accounting and Public Policy** 29 (1): 1-26.
3. AICPA, Consulting Services Standards, Statement on Standards for Consulting Services No. 1, Available at: www. Aicpa. Org, (Accessed: 2015, April 13).
4. Antonios, S., S. Ioannis, and A. Panagiotis. (2011). The Effect of the International Accounting Standards on the Related Party Transactions Disclosure. **American Journal of Applied Sciences** 8 (2): 156-163.
5. Arens, A. A., R. J. Elder, and M. S. Beasley. (2014). Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach (15 Edition). **Upper Saddle River, New Jersey**: Prentice Hall.
6. Ariff, A. M., and H. A. Hashim. (2013). The Breadth and Depth of Related Party Transactions Disclosures. **International Journal of Trade, Economics and Finance** 4 (6): 388-392.
7. Arshad, R., F. Darus, and S. Othman. (2009). Institutional Pressure, Corporate Governance Structure and Related Party Disclosure: Evidence from Enhanced Disclosure Regimes. **The Business Review**, Cambridge 13 (2): 186-193.
8. Asthana, S. C., and J. P. Boone. (2012). Abnormal Audit Fee and Audit Quality. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 31 (3): 1-22.
9. Balsam, S., J. Krishnan, and J. S. Yang. (2003). Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 22 (2): 71-97.
10. Barton, J. (2005). Who Cares about Auditor Reputation?. **Contemporary Accounting Research** 22 (3): 549-586.
11. Behn, B. K., J. H. Choi, and T. Rang. (2008). Audit Quality and Properties of Analyst Earnings Forecasts. **The Accounting Review** 83 (2): 327-349.
12. Bennouri, M., M. Nekhili, and P. Touron. (2015). Does Auditors' Reputation 'Discourage' Related-Party Transactions? the French

Case. AUDITING: **A Journal of Practice & Theory** 34(4): 1-32.

13. Bing, J. et al. (2014). Audit Quality Summer Research Report. A report prepared by the 2013-14 Summer Interns in the Research School of Accounting and Business Information Systems. **Australian National Centre For Audit and Assurance Research.**
14. Cahan, S. F. et al., (2013). Damaged Auditor Reputation and Analysts‟ Forecast Revision Frequency. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**. 32 (1): 33-60.
15. Cahan, S. F., J. Sun. (2015). The Effect of Audit Experience on Audit Fees and Audit Quality. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**. 30 (1): 78–100.
16. Cameran, M. et al., (2015). Are There Adverse Consequences of Mandatory Auditor Rotation? Evidence from the Italian Experience. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**. 34 (1): 1–24.
17. Causholli, M., D. J. Chambers, and J. L. Payne. (2015). Does Selling Non-Audit Services Impair Auditor Independence? New Research Says, „„Yes‟‟‟. **Current Issues in Auditing** 9 (2): P1–P6.
18. Chaghadari, M. F., and Z. Abdul Shukor. (2011). Corporate Governance and Disclosure of Related Party Transactions. **working paper**, 2nd International Conference on Business and Economic Research.
19. Chang, H., C. S. Cheng., and K. Reichelt. (2010). Market Reaction to Auditor Switching from Big 4 to Third-Tier Small Accounting Firms. **Auditing: A Journal of Practice &Theory**.29 (2): 83-114.
20. Chatterjee, B., Z. M. Monir, and O. A. Farooque. (2009). The Current Status of Related Party Disclosure in India: A Longitudinal Analysis. **Accounting in Emerging Economies** 9: 287-319.
21. Chen, J. J., P. Cheng, and X. Xiao. (2011). Related Party Transactions as a Source of Earnings Management. **Applied Financial Economics** 21 (3): 165-181.
22. Cheung, Y., et al. (2009a). Tunneling and Propping Up: An Analysis of Related Party Transactions by Chinese Listed Companies. **Pacific-Basin Finance Journal** 17 (3): 372-393.

23. Chi, W. et al. (2009). Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Quality,and Market Perception: Evidence from Taiwan. **Contemporary Accounting Research**. 26 (2): 359-391.
24. Chi, W. et al. (2016). The effects of audit partner pre-client and client-specific experience on audit quality and on perceptions of audit quality. **available at: http:// www.researchgate.net**.
25. Choi, J. H., J. B. Kim, and Y. Zhang. (2010). Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality?. **Available at:http:// ink.library.smu.edu.sg/soa_research.**
26. Clinch, G., D. Stokes, and T. Zhu. (2012). Audit quality and information asymmetry between traders. **Accounting and Finance** 5: 743-765.
27. Craswell, A.T, J. R. Francis, and S. L. Taylor. (1995). auditor Brand Name Reputations and industry Specializations. **Journal of Accounting& Economics** 20: 297-322.
28. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and auditor quality. **Journal of Accounting and Economics** 3: 183-199.
29. Defond, M., and J. Zang. (2014). A review of archival auditing research. **Journal of Accounting and Economics** 58: 275–326.
30. Di Carlo, E. (2014). Related Party Transactions and Separation between Control and Direction in Business Groups: The Italian Case. **Corporate Governance** 14 (1): 58-85.
31. Diaz, B. G., R. G. Fernandez, and A. L. Diaz. (2015). Auditor tenure and audit quality in Spanish state-owned foundations. **Spanish Accounting Review** 18 (2):115-126.
32. Dunn, K., and B.W. Mayhew. (2004). Audit firm Industry specialization and client disclosure quality**. Review of Accounting Studies** 9: 35-58.
33. Eilifsen, A., and W. F. Messier Jr. (2015). Materiality Guidance of the Major Public Accounting Firms. Auditing: **A Journal of Practice & Theory** 34 (2): 3-26.
34. El Madbouly, Dalia Muhammed Khairy, (2020), "The Determinants of the Related Party Transactions' Occurrence: An Empirical Study on Firms Listed in the Egyptian Stock Exchange", **Alexandria Journal of Accounting Research**, faculty of commerce – Alexandria university, 4 (2), pp 1 – 51.
35. Eshleman, J. D., and P. Guo, (2014). Abnormal Audit Fees and Audit Quality: The Importance of Considering Managerial Incentives

in Tests of Earnings Management. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 33 (1): 117-138.

36. Fang, J., Lobo, G. J., Zhang, Y., & Zhao, Y. (2018). Auditing related party transactions: Evidence from audit opinions and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, *37*(2), 73-106.
37. Francis, J. R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 30 (2): 125-152.
38. Francis, J. R., and M. D. Yu. (2009). Big 4 Office Size and Audit Quality. **The Accounting Review** 84 (5): 1521-1552.
39. Friedman, E., S. Johnson, and T. Mitton. (2003). Propping and Tunneling. **Journal of Comparative Economics** 31 (4): 732-750.
40. Ge, W., et al. (2010). Value Relevance of Disclosed Related Party Transactions. **Advances in Accounting** 26 (1): 134-141.
41. Gordon, E. A., & Henry, E. (2005). Related party transactions and earnings management. ***Working paper*** *Available at SSRN 612234*.
42. Gordon, E. A., E. Henry, T. J. Louwers, and B. J. Reed. (2007). Auditing Related Party Transactions: A Literature Overview and Research Synthesis. **Accounting Horizons** 21 (1): 81-102.
43. Gramling, A. A., E. F. O'Donnell, and S. D. Vandervelde. (2013). An Experimental Examination of Factors that Influence Auditor Assessments of a Deficiency in Internal Control Over Financial Reporting. **Accounting Horizons** 27 (2): 249-269.
44. Gul, F. A., D. Wu, and Z. Yang. (2013). Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data. **The Accounting Review**. 88 (6): 1993- 2023.
45. Habib, A., H. Jiang, and D. Zhou. (2015). Related Party Transactions and Audit Fees: Evidence from China. **Working Paper**. Available at: http://ssrn.com/abstract=2448088.
46. Hegazy, M., A. Al Sabagh, and R. Hamdy. (2015). The Effect of Audit Firm Specialization on Earnings Management and Quality of Audit Work. **Available at :http:// ssrn.com/abstract=2723531**
47. Henry, E., E. A. Gordon, B. J. Reed, and T. J. Louwers. (2007). The Role of Related Party Transactions in Fraudulent Financial

Reporting. **Working Paper.** Available at: http://ssrn.com/abstract=993532.

48. Heras, E. D., L. Caoibano, and J. A. Moreira. (2012). The Impact of the Spanish Financial Act (44|2002) on audit quality. **Spanish Journal of Finance and Accounting**. (156): 521-546.
49. Huang, T. C., H. Chang, and J. R. Chiou. (2016). Audit Market Concentration, Audit Fees, and Audit Quality: Evidence from China. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**. 35 (2): 121-145.
50. Hwang, N. R., J. Chiou, and Y. Wang. (2013). Effect of Disclosure Regulation on Earnings Management through Related-Party Transactions: Evidence from Taiwanese Firms Operating in China**. Journal of Accounting and Public Policy** 32 (4): 292-313.
51. Irani, A. J., S. L. Tate., and L. Xu. (2015). Restatements: Do They Affect Auditor Reputation for Quality?. **Accounting Horizons** 29 (4): 829-851.
52. Jessep, D. C., J. H. Farrar, and S. Watson. (2012). Related Party Transactions in New Zealand: An Empirical Study of a Flawed System. **Company and Securities Law Journal** 30: 110-142.
53. Jian, M., and T. J. Wong. (2010). Propping through Related Party Transactions. Review of Accounting Studies 15 (1): 70-105.
54. Johnson, S., R. La Porta, F. Lopez-de-Silanes, and A. Shleifer. (2000). Tunneling. **American Economic Review** 90 (2): 22-27.
55. Kampanje, B. P. (2012). Disclosure of Related Party Transactions in Malawian Banking Industry **Working Paper**. Available at : http://ssrn.com/abstract=2020655.
56. Khansa, N. D. (2017). Do Related Party Transactions Matter to Auditors? Evidence from Audit Opinion. ***Proceedings of the 18th Asian Academic Accounting Association Annual Conference, Bali, Indonesia***, 22-23, available at: https://www.foura.org/ download / foura _2017/foura_028.pdf.
57. Khurana, I., and K. Raman. (2004). Litigation Risk and the Financial Reporting Credibility of Big 4 Versus Non–Big 4 Audits: Evidence from Anglo – American Countries. **The Accounting Review** 79 (2): 473-495.

58. Kilgore, A., Harrison, G., & Radich, R. (2014). Audit quality: what's important to users of audit services. **Managerial Auditing Journal**.
59. Knechel, W. R. et al. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 32 (Supplement1): 385-421.
60. Knechel, W. R. et al. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 32 (Supplement1): 385-421.
61. Kohlbeck, M., & Mayhew, B. W. (2017). Are related party transactions red flags?. **Contemporary Accounting Research**, *34*(2), 900-928.
62. Kohlbeck, M., and B. W. Mayhew. (2014). Are Related Party Transactions Red Flags? **Working Paper**. Available at: http://ssrn.com/abstract= 2427439.
63. Krauss, P., and H. Zülch. (2013). Non-Audit Services And Audit Quality: Blessing Or Curse?. **Journal of Applied Business Research** 29 (2): 305- 325.
64. Krishnamurthy, S., J. Zhou., and M. Zhou. (2006). Auditor Reputation, Auditor Independence, and the Stock-Market Impact of Andersen‟s Indictment on Its Client Firms. **Contemporary Accounting Research** 23 (2): 465-490.
65. Krishnan, G. V. (2003). Does Big 6 Industry Expertise Constrain Earnings Management?. **Accounting Horizons** (Supplement): 1-16.
66. Krishnan, G. V. (2003). Does Big 6 Industry Expertise Constrain Earnings Management?. **Accounting Horizons** (Supplement): 1-16.
67. Kuan, L., G. Tower, Rusmin, and M. Van der Zahn. (2010). Related Party Transactions and Earnings Management. **Journal Akuntansi & Auditing Indonesia** 14 (2): 115-137.
68. Louwers, T. J., E. Henry, B. J. Reed, and E. A. Gordon. (2008). Deficiencies in Auditing Related-Party Transactions: Insights from AAERs. **Current Issues in Auditing** 2 (2): A10-A16.
69. Low, K. Y. (2004). The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions. **The Accounting Review** 79 (1): 201- 209.

70. Lowensohn, S. et al. (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. **Journal of Accounting and Public Policy** 26: 705-732.
71. Mahtani, U. S. (2019). Related party transactions in India and their impact on reported earnings. **The Journal of Developing Areas**, *53*(1).
72. Manaligod, M. G. T. (2012). Related Party Transactions. American International **Journal of Contemporary Research** 2 (5): 266-31.
73. Mawutor, J. (2021). Examination of Related Party Disclosure and Compliance among listed Ghanaian Banks, **Indian Journal of Finance**, Vol. 5, No. 1, pp. 10-22.
74. McDermott, E. W., M. C. Dallett, and M. J. Gardella. (2006). The SEC's Proposed Update to Related Party and Governance Disclosure Rules. **Corporate Governance Advisor** 14 (3): 22-24.
75. Mueller, R. O., E. A. Ising, and J. L. Ketron. (2006). Amendments to SEC Executive Compensation Related-Party Disclosure Rules. **Insights: The Corporate & Securities Law Advisor** 20 (8): 30-34.
76. Murase, H., S. Numata, and F. Takeda. (2011). Reputation of Low-Quality Big 4 and Non-Big 4 Auditors: Evidence from Auditor Switches of Former ChuoAoyama Clients. **available at: http://ssrn.com/abstract=1532207.**
77. Nagy, A. L. (2005). Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen. **Accounting Horizons** 19 (2): 51-68.
78. O'keefe, T. B., R. King, and K. Gaver. (1994). Audit Fees, Industry Specialization, and Compliance with GAAS Reporting Standard. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 13 (2): 41-55.
79. Payne, J. L. (2008). The Influence of Audit Firm Specialization on Analysts‟ Forecast Errors. **Auditing: A Journal of Practice &Theory** 27 (2): 109-136.
80. Pizzo, M. 2013. Related Party Transactions Under a Contingency Perspective. **Journal of Management & Governance** 17 (2): 309-330.

81. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2013). Standing Advisory Group Meeting Discussion: Audit Quality Indicators. May 15- 16. **Available at: http:// www.pcaobus.org.**

82. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Related Party - Auditing Standard no. 18. Washington, DC: PCAOB.

83. Rasheed, A., Hawalder, I., and Mallikarjuapp, I. (2021). Related party Transactions and Audit Risk, **Cogent Business and Management**, Vol. 8, No. 1, Available at: www.doi.org.

84. Ryngaert, M., and S. Thomas. (2012). Not all Related Party Transactions (RPTs) are the Same: Ex Ante Versus Ex Post RPTs. **Journal of Accounting Research** 50 (3): 845-882.

85. Salem, R., Usman, M., & Ezeani, E. (2021). Loan loss provisions and audit quality: Evidence from MENA Islamic and conventional banks. **The Quarterly Review of Economics and Finance**, 79, 345-359.

86. Schauer, P. C. (2002). The effects of Industry Specialization on Audit Quality: An Examination Using Bid-Ask Spreads. **Journal of Accounting and Finance Research** 10 (1): 76-86.

87. Skinner, D. J., and S. Srinivasan. (2012). Audit quality And Auditor Reputation: Evidence from Japan. **The Accounting Review** 87 (5): 1737-1765.

88. Solomon, I., M. D. Shields., and O.R. Whittington. (1999). What Do Industry Specialist Auditors Know? **Journal of Accounting Research** 37(1): 191-208.

89. Srinivasan, P. 2013. An Analysis of Related-Party Transactions in India. **Working Paper.** Available at: http://ssrn.com/abstract=2352791.

90. Sumiyana, and R. Febrianto. (2012). Related party transaction and earnings management: A case in Indonesia. ***Journal of Indonesian Economy and Business*** 27 (2): 192-209.

91. Sun, J., and G. Liu. (2011). Client-specific litigation risk and audit quality differentiation. **Managerial Auditing Journal** 26 (4): 300–316

92. Talbi, Dorra, et al. (2015). "The Role of Board Characteristics in Mitigating Management Opportunism: The Case of Real Earnings Management." **Journal of Applied Business Research** (JABR) 31.2.

93. The Supreme Audit Institutions (SAIS). (2004). Guidelines on Audit Quality. Revised version for the consideration of Contact Committee of the Heads of the SAIs of the European Union. **Luxembourg**.
94. The United States General Accounting Office (GAO). (2003). Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation. Available at: http://www.gao.gov/new.items/d04216.pdf.
95. Tudor, A. T. (2006). Disclosure of Related Party Transactions in some East European Countries. **Studia Universitatis Babes-Bolyai, Negotia** (2): 75- 100.
96. Utama, C. A., and S. Utama. (2014). Determinants of Disclosure Level of Related Party Transactions in Indonesia. **International Journal of Disclosure & Governance** 11 (1): 74-98.
97. Velury, U. (2003). The Association Between Auditor Industry Specialization And Earnings Management. **Research in Accounting Regulation**. 16: 171-184.
98. Wang, J., and H. Yuan. (2012). The Impact of Related Party Sales by Listed Chinese Firms on Earnings Informativeness and Earnings Forecasts. **International Journal of Business** 17 (3): 258-275.
99. Weber, J., M. Willenborg and J, Zhang. (2008). Does Auditor Reputation Matter? The Case of KPMG Germany and ComROAD AG. **Journal of Accounting Research** 46 (4): 941-972.
100. Whittington, R., and K. Pany. (2016). Principles of Auditing & Other Assurance Services (20 Edition). 2 Penn Plaza, **New York**, NY 10121: McGraw-Hill Higher Education.
101. Whittington, R., and K. Pany. (2016). Principles of Auditing & Other Assurance Services (20 Edition). 2 Penn Plaza, New York, NY 10121: **McGraw-Hill Higher Education.**
102. Williamson, B. L., S. Hodgkins, R. L. Struve, and D. T. Della Rocca. (2006). They are here-New Executive and Director Compensation and Other Related Party Disclosure Rules. **Corporate Governance Advisor** 14 (6): 16-27.
103. Xie, Y., Y. Zhang., and J. Zhou. (2012). National Level, City Level Auditor Industry Specialization and Analyst Forecast Properties. **International Journal of Auditing** 16: 248 -267.

104. Yasin, F. M., and S. P. Nelson. (2012). Audit Committee and Internal Audit: Implications on Audit Quality. International Journal of Economics, **Management and Accounting** 20 (2): 187 -218.
105. Ying, Q., and L. Wang. (2013). Propping by Controlling Shareholders, Wealth Transfer and Firm Performance: Evidence from Chinese Listed Companies. **China Journal of Accounting Research** 6 (2): 133-147.
106. Yu, D. (2007). The effect of Big Four Office Size on Audit Quality. **PHD**. The Faculty of the Graduate School at the University of Missouri – Columbia.