



مردود التقرير دورياً عن نتائج التفتيش على جودة أعمال المراجعة ورد مكتب
مراقب الحسابات عليه على أتعابه واحتمالية تغييره- دراسة تجريبية

إعداد

د. أيمن يوسف محمود يوسف

مدرس المحاسبة – كلية التجارة – جامعة دمنهور

ayman.yousif@damanhour.edu.eg

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الثاني - العدد الثاني – الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢١

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

يوسف، أيمن يوسف محمود (٢٠٢١). مردود التقرير دورياً عن نتائج التفتيش على جودة أعمال
المراجعة ورد مكتب مراقب الحسابات عليه على أتعابه واحتمالية تغييره: دراسة تجريبية. *المجلة
العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٢ (٢) ج ٢، ١ - ٥٢.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

ملخص البحث:

اختبر هذا البحث مردود التقرير دورياً عن نتائج التفتيش على جودة أعمال المراجعة ورد مكتب مراقب الحسابات عليه على أتعابه واحتمالية تغييره في بيئة الممارسة المهنية المصرية، واعتمد الباحث علي تصميم تجريبي (٣×٢) تم من خلاله محاكاة تقارير التفتيش الدورية علي الجودة التي تصدر عن (PCAOB) بمستوييها، في ظل ثلاث سياسات لرد مكتب المراجعة علي هذه التقارير التي تصدر في حقه وتمثل في (الإقرار، الرفض والتفويض، التجاهل). ومن خلال عينة مكونة من (٤٥٦) مشاهدة تم الحصول عليها من (٧٦) مشارك، خلص الباحث إلي أن تقارير التفتيش علي جودة أعمال المراجعة لم يكن لها تأثير ذو دلالة احصائية معنوية علي أتعاب مراقب الحسابات، بينما أثرت إيجاباً علي احتمالية تغييره وأن إتباع مكتب المراجعة لسياسة الرد بالرفض والتفويض أثر إيجاباً علي أتعاب مراقب الحسابات، وسلباً علي احتمالية تغييره، مقارنة بسياساتي الإقرار وتجاهل الرد، ولم تظهر فروق معنوية بين إتباع سياساتي الإقرار والتجاهل علي أتعاب المراجعة، بينما أثر إتباع مراقب الحسابات لسياسة الرد بالإقرار سلباً علي احتمالية تغييره مقارنة بسياسة تجاهل الرد. وتوصل الباحث من خلال تحليل إضافي إلى وجود أثر تفاعلي (مشترك) بين التقرير دورياً عن نتائج التفتيش على الجودة ورد مكتب مراقب الحسابات عليه على أتعابه، بينما لم تؤيد النتائج هذا الأثر على احتمالية تغييره.

الكلمات الرئيسية: تقارير التفتيش على جودة أعمال المراجعة، رد مكتب المراجعة على تقارير التفتيش، أتعاب المراجعة، تغيير مراقب الحسابات.

١/ مقدمة البحث:

يمثل دعم وتعزيز مستوي ثقة المستثمرين وباقي أصحاب المصالح في المعلومات المحاسبية التي توصلها القوائم المالية المنشورة أحد الدعائم الهامة لأسواق المال القوية، وتقوم كل من إدارة الشركات، ولجان المراجعة، والمراجعين الداخليين والخارجيين بدور هام في ذلك، وتصيغ كل دولة الأطر التشريعية والتنظيمية التي تكفل تحقيق هذا الهدف (CAQ, 2012). وتمثل **جودة المراجعة الخارجية** أحد أهم آليات إضفاء الثقة على القوائم المالية المنشورة، لما لها من تأثير على جودة الأرباح وحوكمة الشركات ودقة تنبؤات المحللين الماليين (الجمهودي، ٢٠١٩؛ إسماعيل، ٢٠٢٠؛ الزكي، ٢٠٢٠)

وتسبب انهيار عدد من الشركات الهامة في عام ٢٠٠١ وعلى رأسها - شركتي إنرون وورلد كوم - في الكشف عن تحريفات محاسبية غير مسبوقة، وتسبب فشل مراقب الحسابات في اكتشاف هذه التحريفات - أو ربما التغاضي عنها- في خروج مكتب آرثر أندرسون من السوق والذي كان أحد المكاتب الكبار في سوق خدمات المراجعة، وطرح خروجه من السوق العديد من التساؤلات والشكوك حول جودة عملية المراجعة. وأصدرت الولايات المتحدة قانون-Sarbanes-Oxley في ٢٠٠٢ والذي يعد أحد أهم القوانين الإصلاحية، والذي نص على إنشاء مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة (PCAOB) كجهة تنظيمية مستقلة أحد أهم مهامها التفتيش على جودة أعمال مكاتب المراجعة التي تراجع الشركات المدرجة بالبورصات الأمريكية (keyser, 2015; Johnson et al., 2019).

ويصدر المجلس بعد الانتهاء من عملية التفتيش مسودة لتقريره، وتتاح هذه المسودة لمكتب المراجعة محل التفتيش للرد عليها كتابياً، ويصدر التقرير النهائي للتفتيش متضمناً هذا الرد. وتتعدد سياسات رد مكتب المراجعة على مسودة تقرير التفتيش إلا أن أهم هذه السياسات تتمثل في الإقرار Acknowledge، أو الرفض والتفنيد Disputes، وأخيراً التجاهل Ignores، وجدير بالذكر أن سياسة رد مكتب المراجعة على تقرير التفتيش الخارجي الذي يحتوي على تحفظات أو انتقادات، يمكن أن يؤثر على رد فعل أصحاب المصالح تجاه تقرير التفتيش. ويصدر تقرير التفتيش على الجودة سنوياً لمكاتب المراجعة الدء الكبار، أو الذي يزيد عدد عملائه عن ١٠٠ عميل، وكل ثلاث سنوات للمكاتب الأخرى (Abbott et al., 2018; Ege et al., 2020).

ويقوم الإشراف التنظيمي Regulatory Oversight بدور هام في زيادة قيمة خدمة المراجعة من خلال التفتيش الخارجي على جودة أعمال مراقبي الحسابات، والتقرير عن مدي تمشي تكاليفات المراجعة التي قدمها كل مكتب مع معايير الاستقلال والجودة (Prichard, 2006; Coates, 2007; Mascha et al., 2018)، ويوفر المحتوى المعلوماتي لتقارير التفتيش مؤشراً هاماً على درجة معقولة من الموضوعية على جودة المراجعة التي يقدمها كل مكتب على حدة، وذلك في ضوء حجم وأهمية التحفظات والانتقادات الموجهة له، ورد مكتب المراجعة عليها. ويمكن أن يسهم المحتوى المعلوماتي لتقارير التفتيش في صياغة عدد من القرارات الهامة لأصحاب المصالح بصفة عامة، ولعميل المراجعة بصفة خاصة، وعلى رأسها قرار الاستمرار مع مراقب الحسابات الحالي، أو تكليف مراقب حسابات آخر، وكذلك تحديد حجم الأتعاب المناسب لعملية المراجعة (Gunny and Zhang, 2013; Song and Ye, 2014; Boone et al., 2015). وإذا كان هذا الحال في التجربة الأمريكية الرائدة في هذا الشأن فكيف سيكون الوضع في مصر؟ هذا ما سوف يجيب عنه هذا البحث نظرياً وتجريبياً.

٢/ مشكلة البحث:

توجد العديد من المؤشرات التي يستخدمها الأكاديميون والممارسون لتقييم جودة المراجعة (Aobdia, 2019; Kleinman et al., 2014; Knechel et al., 2013)، إلا أن تقارير التفتيش على جودة أعمال مراقبي الحسابات تتميز عن هذه المؤشرات بأنها صدرت عن جهة تنظيمية مستقلة، لها الصلاحية والحق في الحصول على كافة المعلومات والأدلة اللازمة لتقييم جودة تكاليفات المراجعة التي قدمها كل مكتب مراجعة مسجل لديها ويعمل تحت إشرافها ورقابتها. ورغم أهمية تقارير التفتيش على الجودة ورد مكتب المراجعة عليها وتداعياتهما المحتملة على سمعة مكتب المراجعة، والعديد من قرارات أصحاب المصالح (Nagy, 2014; Westermann et al., 2019)، إلا أن هذا الموضوع لم يلق الاهتمام الكافي على المستوى التنظيمي، أو المهني، أو الأكاديمي، في البيئة المصرية. وبالرغم من إنشاء وحدة للرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات منذ عام ٢٠٠٨، وقبول عضوية الوحدة كجهة رقابية مستقلة في التجمع الدولي للجهات الرقابية على جودة أعمال مراقبي الحسابات (IFIAR) في ٢٠٠٩، إلا أن هذه الوحدة لم تنشر تقارير تفتيش على الجودة رغم اختصاصها بذلك وفقاً لقرار تنظيم عملها (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٤)، واقتصر دورها على الإشراف على قيد وشطب مراقبي

الحسابات، وفرض العقوبات على المخالفين. ومن ثم يعتبر هذا الموضوع من الموضوعات الهامة والجديرة بالبحث في البيئة المصرية **ويمكن تلخيص مشكلة البحث في مجموعة الأسئلة التالية:**

- هل يؤثر التقرير دورياً عن نتائج التفتيش على جودة أعمال المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات في مصر؟
- هل يؤثر إصدار تقارير التفتيش على جودة أعمال المراجعة على احتمالية تغيير مراقب الحسابات في مصر؟
- هل يؤثر رد مكتب المراجعة على تقارير التفتيش على أتعاب مراقب الحسابات في مصر؟
- هل يؤثر رد مكتب المراجعة على تقارير التفتيش على قرار عميل المراجعة بتغيير مراقب الحسابات في مصر؟
- هل يوجد تأثير تفاعلي لكل من تقارير التفتيش على الجودة ورد مكتب المراجعة عليه على أتعاب مراقب الحسابات واحتمالية تغييره في مصر؟

٣/ أهداف البحث:

يهدف هذا البحث لدراسة واختبار أثر تقارير التفتيش على جودة أعمال مراقبي الحسابات ورد مكتب المراجعة على هذه التقارير على اثنين من أهم قرارات عميل المراجعة وهما تحديد أتعاب مراقب الحسابات عن عملية مراجعة القوائم المالية السنوية، وقرار تغييره.

٤/ أهمية ودوافع البحث:

يحظى هذا البحث بأهمية على **المستوي الأكاديمي** لندرة البحوث الأكاديمية التي اهتمت بموضوع التفتيش على جودة أعمال المراجعة في البيئة المصرية في حدود علم الباحث، وعلى **المستوي المهني** فإن هذا الموضوع يمكن أن يسهم بشكل جوهري في ضبط بيئة الممارسة لمهنة المحاسبة لأن تقارير التفتيش على الجودة يمكن أن تسهم في ترتيب مكاتب المراجعة من حيث جودة الخدمة المقدمة وفق أساس موضوعي، ففي ظل غياب آلية منضبطة للتفتيش على جودة أعمال المراجعة، قد يدفع عميل المراجعة إلي البحث عن مراقب الحسابات الأكثر تساهلاً أو الأقل أتعاباً، بينما التقرير الدوري عن نتائج التفتيش على جودة المراجعة، سوف يزيد من طلب عملاء المراجعة على مراقبي الحسابات الأكثر جودة رغبة منهم في إعطاء مؤشر جيد لأصحاب المصالح بشأن مصداقية القوائم المالية. وعلى **المستوي التنظيمي** فإن هذه الدراسة تبرز أهمية تطوير الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنة المحاسبة في البيئة المصرية بما يتواءم مع المستجدات التي تدعم تحقيق الهدف الأساسي من عملية المراجعة والذي يتمثل في زيادة مصداقية القوائم المالية، حيث أنه إلى الآن لا توجد أطر تشريعية أو تنظيمية للتقرير عن التفتيش على جودة أعمال المراجعة.

وتتعدد دوافع البحث، إلا أن أهمها محاولة تضييق فجوة البحث المحاسبي في البيئة المصرية في هذا المجال، وفق منهجية تجريبية تتلafi - قدر المستطاع- أوجه القصور لمنهجية الاستقصاء والتي تمثل الأداة الأكثر انتشاراً في الحصول على البيانات.

٥/ حدود البحث:

يركز هذا البحث على مردود تقارير التفتيش على جودة أعمال المراجعة ورد مكتب مراقب الحسابات عليه على قرارين فقط لفئة واحدة من أصحاب المصالح، يتمثل في قرار عميل المراجعة بتحديد أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية واحتمالية تغييره، واعتمد هذا البحث على تصميم تجريبي له العديد من المزايا ولكنه لا يخلو من الانتقادات التي يصعب السيطرة عليها، ومن ثم فإن قابلية نتائج هذا البحث للتعميم سوف تكون مشروطة بضوابط اختيار العينة والمنهج التجريبي المستخدم في هذا البحث.

٦/ خطة البحث:

انطلاقاً من مشكلة وأهداف البحث وفي ضوء حدوده سوف يستكمل البحث كما يلي:

١/٦ تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث.

١/١/٦ التفتيش على جودة أعمال المراجعة من منظور مهني وأكاديمي.

٢/١/٦ تحليل أثر التقرير دورياً عن نتائج التفتيش علي الجودة على أتعاب مراقب الحسابات واحتمالية تغييره واشتقاق الفرضين الأول والثاني.

٣/١/٦ تحليل أثر رد مكتب مراقب الحسابات على تقارير التفتيش على جودة أعماله على أتعابه واحتمالية تغييره واشتقاق الفرضين الثالث والرابع.

٢/٦ الدراسة التجريبية (التحليل الأساسي).

٣/٦ التحليل الإضافي.

٤/٦ الخلاصة والتوصيات وأهم مجالات البحث المقترحة.

١/٦ تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث.

سوف يتم تحليل الدراسات والإصدارات المهنية واشتقاق فروض البحث من خلال الفرعيات التالية:

١/١/٦ التفتيش على جودة أعمال المراجعة من منظور مهني وأكاديمي.

تمثل جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة بصفة عامة، وجودة أعمال المراجعة بصفة خاصة، والارتقاء بهما أحد الركائز الأساسية لتحقيق ثقة المستثمرين في المعلومات المالية والمحاسبية، ويخضع تحقيق جودتي الأداء المهني وأعمال المراجعة للعديد من العوامل والمحددات (بركات، ٢٠١٨؛ الوكيل، ٢٠١٩؛ رزق، ٢٠٢٠)، ويمثل التفتيش على جودة أعمال المراجعة أحد أهم العوامل التي يمكن أن تسهم في ضبط بيئة الممارسة المهنية، وتحقيق جودة أعمال المراجعة (Abbott et al., 2013; Acito et al., 2018).

ويعتبر التفرقة بين فحص أو رقابة الجودة (Audit Quality Review (Control والتفتيش على جودة أعمال المراجعة Audit Quality Inspection، من النقاط الهامة والجوهرية في هذا الإطار. ويمثل الاختلاف الأهم بينهما في أن فحص أو رقابة الجودة هي عملية داخلية تتم بمعرفة وإشراف مكتب المراجعة من خلال فاحصي جودة داخليين (خليل، ٢٠١٧)، بينما التفتيش على الجودة هي عملية خارجية تتم بواسطة جهة مستقلة عن مكتب المراجعة (Abernathy et al., 2013).

ويلزم (AS No. 7) فحص جودة التكاليف Engagement Quality Review الصادر عن (PCAOB) في عام ٢٠٠٩، والمعدل بالمعيار (AS No. 1220) لعام ٢٠١٧ مكاتب المراجعة بإجراء فحص داخلي لجودة تكاليفات المراجعة، وتقييم جودة الأحكام المهنية التي خلص إليها فريق المراجعة عن كل عملية مراجعة أو فحص محدود، ثم الترخيص لهم بإصدار تقرير المراجعة (PCAOB, 2009; 2017). كما يلزم (ISA No. 220) رقابة الجودة على مراجعة القوائم المالية Quality Control For an Audit of Financial Statements، وكذلك معيار المراجعة المصري (٢٢٠) المقابل له، مكاتب المراجعة التي تعمل في إطارها بتقييم جودة الاستنتاجات والأحكام التي توصل إليها كل فريق مراجعة عن كل عملية مراجعة وقبل إصدار التقرير (IAASB, 2009).

وتتشابه متطلبات المعايير الأمريكية والدولية إلى حد كبير لإجراء هذا الفحص، إلا أن المعايير الأمريكية تستخدم مصطلح فحص الجودة Quality Review، وتستخدم المعايير الدولية مصطلح رقابة الجودة Quality Control، للدلالة على الرقابة أو الفحص الداخلي للجودة. **وجدير بالذكر** أن الممارسة المهنية لدور فاحصي (مراقبي) جودة أعمال المراجعة الداخليين أسفرت عن توثيق ارتكاب فاحصي (مراقبي) الجودة الداخليين للعديد من المخالفات للمبادئ والمعايير المحاسبية، ونتج عن ذلك توقيع عقوبات عليهم بواسطة (PCAOB)، و (SEC)، ونتاجت غالبية المخالفات عن عدم بذل العناية المهنية الكافية، وعدم كفاية أدلة المراجعة، وعدم اتفاق القوائم المالية مع المبادئ والمعايير المحاسبية، وإصدار تقارير مراجعة غير صحيحة، وعدم كفاية الإفصاح المحاسبي، وجاءت مخالفات أقل للمبادئ والمعايير المحاسبية نتاج وجود مشكلات تتعلق بالتدريب الفني، والاستقلال، التخطيط والإشراف الكافي، وفهم هيكل الرقابة الداخلية، والاتساق في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية (Messier et al., 2010).

وصنفت دراسة Kraussman and Messier (2015) العقوبات التي فرضت على فاحصي الجودة الداخليين إلى عقوبات تمت قبل إصدار (PCAOB) معيار فحص الجودة (AS No. 7) ويمكن إرجاعها إلى عدم كفاية إجراءات الفحص، بينما العقوبات التي فرضت بعد إصدار معيار فحص الجودة ترجع إلى الفشل في تطبيق متطلبات المعيار لفحص الجودة، كما تم التوصل إلى أن مخالفات مكاتب المراجعة الكبيرة المتعلقة بفحص الجودة كانت أقل مقارنة بمكاتب المراجعة الأخرى، ويرجع ذلك إلى عدم قدرة أو عدم رغبة المكاتب التي لا تنتمي للأربعة الكبار في استقطاب وتعيين فاحصي جودة داخليين مؤهلين من ذوي الخبرة.

ونظراً لافتقار آليات فحص الجودة الداخلية إلى متطلبات الاستقلال والقدرة على إنفاذ ما تخلص إليه من توصيات وأراء، اهتمت الجهات التنظيمية لبعض الدول وعلى رأسها الولايات المتحدة بالتفتيش الخارجي على الجودة. وتطبق الولايات المتحدة برامج تفتيش خارجي على جودة أعمال المراجعة منذ عقود، فهي صاحبة تجربة رائدة استلهمت العديد من الدول فيما بعد، وتطورت برامج التفتيش في الولايات المتحدة من خلال التحول من نظام فحص الزميل Peer Review إلى نظام التفتيش الذي يقوم به (PCAOB). ويعتبر عام ٢٠٠٢ هو نقطة تحول تنظيمية لمهنة المراجعة، حيث أنه قبل عام ٢٠٠٢ كانت تعتمد الولايات المتحدة على **التنظيم الذاتي Self-Regulation** للمهنة، ووفقاً لهذا النوع من التنظيم كان التفتيش على جودة أعمال المراجعة يتم وفقاً لنظم فحص الزميل Peer Review والذي يقوم على فكرة أن مكاتب المراجعة هي التي تتولى التفتيش على الجودة فيما بينها.

وفي عام ٢٠٠٢ صدر قانون (Sarbanes Oxley Act, 2002) في أعقاب الكشف عن تحريفات محاسبية غير مسبوقه وانهيار عدد من الشركات الهامة مثل إنرون وورلد كوم، وخروج مكتب المراجعة Arthur Andersen من السوق، ويعد هذا القانون أحد أهم القوانين الإصلاحية لمهنتي المحاسبة والمراجعة، وبمقتضى هذا القانون تحولت الولايات المتحدة بعد أكثر من (٥٠) عام من **التنظيم الذاتي** لمهنة المراجعة، إلى نظام **الإشراف العام Public Oversight**، وانتهى العمل بنظام فحص الزميل وتم إنشاء (PCAOB)، ليتولى مهمة الإشراف والرقابة على مكاتب المراجعة التي لديها عملاء من الشركات المقيدة بالبورصات الأمريكية (Tanyi and Litt, 2017).

ويقصد **بالإشراف العام** هو إخضاع مهنة المحاسبة والمراجعة لهيئة تنظيمية (شبه حكومية) مستقلة تماماً عن الجهات المهنية تتولى **أولاً**: تسجيل مراقبي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة، **ثانياً**: وضع معايير المراجعة وغيرها من المعايير المنظمة للمهنة، **ثالثاً**: إجراء تفتيش دوري لجودة أعمال مراقبي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة والتقرير عن نتائجه، **رابعاً**: التحقيق في المخالفات للمعايير والقواعد المنظمة للمهنة واتخاذ الإجراءات التأديبية متى لزم الأمر (Abernathy et al., 2013; Dowling et al., 2018).

وتبعت العديد من الدول تجربة الولايات المتحدة في التحول من التنظيم الذاتي إلي نظام الإشراف العام، إلا أن كل دولة يمكن أن تزيد أو تنقص من مهام الجهة الرقابية التي تتولى الإشراف العام على مهنة المراجعة وفقاً لما يناسب بيئة الممارسة الخاصة بها، فعلى سبيل المثال تطبق العديد من الدول خارج الولايات المتحدة معايير المراجعة الدولية الصادرة عن (IAASB) ومن ثم تنفصل عملية وضع معايير المراجعة عن مهام جهات الرقابة والإشراف التي تتولى التفتيش على جودة أعمال مراقبي الحسابات (Carson et al., 2013; Sundgren and Svanström, 2016). ويبقى تطبيق برامج للتفتيش الخارجي على جودة أعمال مراقبي الحسابات أحد أهم مهام الجهات الرقابية الوطنية التي تتولى الإشراف العام على مهنة المراجعة.

وأصدرت استراليا مرسوم إعادة هيكلة المراجعة وإفصاح الشركات Audit Reform and Corporate Disclosure Act, 2004) والذي تطلب تنفيذ برنامج للتفتيش الخارجي على الجودة تشرف عليه لجنة الأوراق المالية والاستثمارات الأسترالية Australian Securities And Investments Commission، وتصدر اللجنة تقارير تفتيش الجودة دورياً منذ ذلك التاريخ (ASIC, 2019)، وأنشأت مجموعة الإتحاد الأوروبي مجالس وطنية للإشراف على جودة أعمال مراقبي حسابات، وفي سبيل تحقيق التنسيق والتعاون بين هذه المجالس الوطنية تم إنشاء اتحاد مجالس المجموعة الأوروبية لجهات الإشراف على جودة أعمال مراقبي الحسابات (European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB) في ديسمبر ٢٠٠٥، وتم استبدال هذا الاتحاد في عام ٢٠١٦ بلجنة المنظمات الأوروبية للإشراف على جودة أعمال مراقبي الحسابات Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB; 2017).

كما تم إنشاء منتدي دولي لجهات الاشراف والرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) في عام ٢٠٠٦، وضم في ذلك التاريخ ١٨ جهة ومجلس رقابي من مختلف دول العالم، وأصبحوا ٥٥ جهة ومجلس في ٢٠٢٠، وجدير بالذكر أن مصر انضمت لهذا الاتحاد في عام ٢٠٠٩ ممثلة في وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية، وتتفق جهات الرقابة على جودة أعمال المراجعة من حيث الهدف الرئيسي والذي يتمثل في الارتقاء بجودة خدمة المراجعة (IFIAR, 2020).

وعلى الرغم من أن الولايات المتحدة كان لها السبق في تطبيق برامج التفتيش على جودة أعمال مراقبي الحسابات والتقارير عن نتائجها، إلا أن الدول التي حذت حذوها فيما بعد اتبعت خيارات مختلفة فيما يتعلق بالقائم على التفتيش، والمدى الزمني لدورية التفتيش، والمهام، فمن حيث **القائم بالتفتيش** يمكن تقسيم نظم التفتيش الخارجي للجودة إلى ثلاثة أنواع، **يتمثل النوع الأول** في تفتيش بواسطة الجهة الرقابية مباشرة، وفي **النوع الثاني** يتم التفتيش بواسطة جهة مهنية بإشراف من جهة رقابية تنظيمية، بينما في **النوع الثالث** يتم الجمع بين النوعين الأول والثاني حيث يتم التفتيش بالاشتراك بين جهة مهنية وأخرى رقابية. ومن حيث **المدة أو المدى الزمني** للتفتيش فيمكن أن يتراوح المدى الزمني بداية من فترة لأخرى From Time To Time دون التقيد بمدة محددة لدورية التفتيش كما هو في ماليزيا، ويمكن أن يكون التفتيش كل ٣ سنوات لمكاتب المراجعة الكبيرة كحد أدنى لدورية التفتيش في دول الاتحاد الأوروبي، ويمكن أن يتم التفتيش سنويا للمكاتب الكبيرة في بعض الدول كالولايات المتحدة، وإنجلترا، وكندا، وأستراليا، وألمانيا ودول أخرى (Carson et al., 2013; Fung et al., 2017).

وتهدف برامج التفتيش على جودة أعمال المراجعة إلى التفتيش على مستويين، **أولاً:** على مستوى التفتيش على جودة أعمال المراجعة **Engagement-Level** للوقوف على الأخطاء أو المخالفات التي ارتكبتها مراقبي الحسابات أثناء تنفيذ تكاليفات المراجعة التي قدمها لعملائه. **ثانياً:** على مستوى المكتب **Firm-Level** من خلال فحص نظام رقابة الجودة الذي يطبقه المكتب للوقوف على أوجه القصور به، ويقصد بنظام رقابة الجودة **Quality Control** مجموعة الإجراءات التي تطبق داخل مكتب المراجعة وبمعرفة، بهدف التحقق من جودة الاستنتاجات التي خلص إليها كل فريق المراجعة عن كل عملية مراجعة أو فحص محدود وقبل إصدار التقرير (Tanyi and Litt, 2017).

ويري الباحث أن المشكلات التي تم توثيقها حول دور مراقبي الجودة داخل مكتب المراجعة تعكس أن الفحص الداخلي للجودة يفتقر إلى الاستقلال والموضوعية، وأنه لا يمكن أن يكون بديلاً عن التفتيش الخارجي الذي يتم بمعرفة الجهات الرقابية الوطنية المستقلة، بل يبرز أهمية وضروة التفتيش الخارجي والتقرير عنه لأصحاب المصالح لضبط هذه المشكلات واتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها.

٢/١/٦ تحليل أثر التقرير دورياً عن نتائج التفتيش على الجودة على أتعاب مراقب الحسابات واحتمالية تغييره واشتقاق الفرضين الأول والثاني.

يؤثر التقرير دورياً عن نتائج التفتيش على جودة أعمال المراجعة على العديد من قرارات أصحاب المصالح، وعلى عميل المراجعة بصفة خاصة، لأن هذه التقارير تصدر عن جهات رقابية وطنية لها صفة الاستقلال، ولها حق الحصول على كافة المعلومات والبيانات التي تمكنها من التوصل لرأي بشأن جودة تكاليفات المراجعة التي قدمها المكتب. وخلصت بعض الدراسات (Lennox and Pittman, 2010; Löhlein, 2016; Buslepp et al., 2018) إلى أن تقارير التفتيش على الجودة ليس لها محتوى معلوماتي إضافي بشأن جودة المراجعة كلياً أو جزئياً، حيث قارنت دراسة (Löhlein 2016) بين نتائج البحوث التي اهتمت بمدخلي التنظيم (الذاتي والمستقل) لمهنة المراجعة من حيث ثلاثة أبعاد تتمثل في صلاحية نوعية التفتيش، وإدراك واعتراف أصحاب المصالح وصانعي القرارات (مثل المستثمرين والبنوك، وغيرهم) بأهمية التفتيش، وتأثير التفتيش على جودة المراجعة. وتم التوصل إلى أن نظامي التفتيش على الجودة سواء من خلال فحص الزميل، أو من خلال جهة شبه حكومية مثل (PCAOB) ترتب عليها تحسن في جودة المراجعة، بينما تشير النتائج أيضاً إلى أن أصحاب المصالح وصانعي القرارات لا ينظرون إلى نظامي التفتيش على الجودة على أنهما أداة رئيسية في صنع القرارات، وخلصت هذه الدراسة إلى وجود تعارض بين هذه النتائج من حيث أن التحسن في جودة المراجعة لا ينعكس في صورة زيادة ثقة متخذي القرارات في القوائم المالية، وهو ما يحتاج إلى مزيد من الإيضاح من خلال الدراسات المستقبلية.

وتوصلت دراسة (Lennox and Pittman 2010) إلى عدم وجود ارتباط معنوي بين محتوى تقارير التفتيش على الجودة الصادرة عن (PCAOB) وأسعار الأسهم، مما يعني أن مستخدمي القوائم المالية لا يعتبروا أن تقارير التفتيش على الجودة ذات محتوى معلوماتي إضافي أو أنها ذات دلالة على جودة المراجعة. وتفسر هذه الدراسة هذه النتائج بأن هذه التقارير يتم استبعاد جزء هام منها قبل النشر لعامة المستخدمين يتمثل في النتائج والانتقادات المتعلقة بنظام رقابة الجودة المطبق داخل المكتب لمنح المكتب المهلة اللازمة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، وأن التقرير حينما يصدر لا يتضمن تصنيفاً صريحاً للجودة وإنما يتضمن رأياً نظيفاً أو معدلاً بشأن جودة أداء تكاليفات المراجعة.

وتتفق نتائج دراسة (Buslepp et al. 2018) مع دراسة (Lennox and Pittman 2010)، وتضيف أن استبعاد نتائج القسم الثاني من تقرير التفتيش على الجودة والذي كان الهدف منه منح مكتب المراجعة مهلة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأن الانتقادات لنظام رقابة الجودة للمكتب، أدى إلى وجود مشكلة عدم تماثل في المعلومات، لأن كبار المستثمرين يستطيعون في كثير من الأحيان الوصول للمعلومات الداخلية المستبعدة Insider Information قبل أن تتاح لعامة المستثمرين، وينتج عن ذلك أن يفقد القسم الثاني من تقرير التفتيش على الجودة محتواه المعلوماتي، إضافة إلى خلق حالة من عدم العدالة في إتاحة المعلومات في الوقت المناسب لكافة المستثمرين.

بينما توصلت مجموعة أخرى من الدراسات (Lamoreaux, 2016; krishnan et al., 2017; Fung et al., 2017; Aobdia and Shroff, 2017) إلى وجود أدلة تجريبية تدعم وجود أثر إيجابي للتفتيش على جودة أعمال المراجعة والتقرير عنه، حيث اختبرت دراسة (Lamoreaux 2016) العلاقة بين برنامج (PCAOB) للتفتيش على جودة أعمال مراقبي الحسابات وجودة خدمات المراجعة التي يقدمها مراقبو الحسابات الأجانب -غير الأمريكيين- المسجلين لدى (SEC)، فعلى الرغم من أن القانون الأمريكي ألزم (PCAOB) بالتفتيش على جودة أعمال جميع مراقبي الحسابات المسجلين لدى (SEC)، إلا أن (PCAOB) لا يتمكن من إجراء التفتيش لبعض مراقبي الحسابات الأجانب المقيدين لدى (SEC) وذلك لأن القوانين المحلية لبلادهم تمنع مراقبي الحسابات من إعطاء أية معلومات لجهات أجنبية.

وخلصت الدراسة إلى أن مستوى جودة خدمات المراجعة التي يقدمها مراقبو الحسابات الأجانب الذين يتم التفتيش على جودة أعمالهم بواسطة (PCAOB) أكبر من مستوى الجودة لنظرائهم الأجانب الذين لا يتم التفتيش على جودة أعمالهم، حيث كانوا أكثر احتمالاً لإبداء تحفظات بشأن قدرة عملائهم على الاستمرار، وأكثر إفصاحاً عن أوجه الضعف الجوهرية في هياكل الرقابة الداخلية، وأقل قبولاً لممارسات إدارة الأرباح. وتدعم هذه النتائج أن التفتيش على جودة أعمال مراقبي الحسابات يخلق لديهم الحافز لزيادة جودة خدمات المراجعة التي يقدمونها.

كما اختبرت دراسة (krishnan et al. (2017) أثر تفتيش (PCAOB) على جودة أعمال مكاتب المراجعة الأجنبية على جودة المراجعة، إلا أن هذه الدراسة تختلف عن دراسة (Lamoreaux (2016 في مداخل قياس جودة المراجعة، حيث اعتمدت هذه الدراسة على مدخلين لقياس جودة المراجعة، المدخل الأول هو الاستحقاقات غير العادية كمؤشر لجودة المراجعة الحقيقية Actual Audit Quality، والمدخل الثاني هو المقدرة التقييمية^١ Value Relevance للمعلومات المحاسبية كمؤشر عن جودة المراجعة المدركة Perceptions of Audit Quality. وخلصت الدراسة إلى انخفاض معدل الاستحقاقات غير العادية وزيادة المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها بواسطة مراقب حسابات تم التفتيش على جودة أعماله خارجياً بواسطة (PCAOB)^٢، وتشير النتائج إلى أن تفتيش هذا المجلس لجودة أعمال المراجعة للمكاتب الأجنبية بشكل مستقل أو بالاشتراك مع سلطات أخرى مختصة بالدولة الأجنبية يخفض من مستوى الاستحقاقات غير العادية في فترة ما بعد التفتيش، بينما التفتيش مستقلاً يزيد من المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية بمقدار أكبر من التفتيش بالاشتراك.

واهتمت دراسة (Fung et al. (2017) بالتأثيرات غير المستهدفة لبرنامج (PCAOB) للتفتيش على جودة أعمال المراجعة، من خلال الإجابة عن سؤال هام يتمثل في هل تتحسن جودة المراجعة التي يقدمها مراقبو الحسابات الأجانب غير الأمريكيين، والذين خضعوا لبرنامج (PCAOB) للتفتيش على الجودة^٣ لباقي الشركات (عملاء المراجعة) غير الأمريكية وغير المدرجة بالبورصات الأمريكية؟، وعلى الرغم من أن تحسين جودة المراجعة بالشركات غير الأمريكية وغير المدرجة بالبورصات الأمريكية لم يكن أحد الأهداف المقصودة لبرنامج (PCAOB) للتفتيش على الجودة، إلا أن هذه الدراسة خلصت إلى وجود تحسن في خدمة المراجعة التي يقدمها مراقبو الحسابات الأجانب غير الأمريكيين الذين خضعوا لبرنامج التفتيش على الجودة في ٥٥ دولة مقارنة بباقي عملائهم غير الأمريكيين وغير المدرجين بالبورصات الأمريكية، وتدعم هذه النتائج أن برنامج (PCAOB) للتفتيش على الجودة يحقق منافع غير مباشرة للشركات غير الأمريكية، ومن ثم للمستثمرين غير الأمريكيين، مما قد يزيد من درجة قبول هذا البرنامج خارج الولايات المتحدة.

^١ يقصد بالمقدرة التقييمية (ملاءمة المعلومات لأغراض قياس القيمة) قدرة المعلومات المحاسبية على تفسير التغيرات في أسعار الأسهم، وكلما زادت ثقة المستثمرين في صدق المعلومات المحاسبية زادت مقدرتها التقييمية.

^٢ يتم التفتيش على جودة أعمال المكاتب الأجنبية التي لديها عملاء مقيدون بالبورصة الأمريكية وفقاً لطريقتين تبعاً لاختلاف القواعد المنظمة في الدولة الأجنبية التي ينتمي لها مراقب الحسابات، الطريقة الأولى هي تفتيش (PCAOB) منفرداً لجودة أعمال المراجعة، والطريقة الثانية هي قيام (PCAOB) بالتفتيش بالاشتراك مع سلطات مختصة بالدولة الأجنبية Joint Inspections

^٣ يتطلب قانون (SOX, 2002) أن يخضع جميع مراقبو الحسابات (أمريكيين أو أجانب غير أمريكيين) الذين يقومون بمراجعة القوائم المالية لشركات مدرجة بالبورصات أمريكية لبرنامج (PCAOB) للتفتيش على الجودة.

واختبرت دراسة (Aobdia and Shroff (2017) أثر وجود رقابة تنظيمية على جودة أعمال مراقبي الحسابات، لكن من خلال التركيز على مفهوم جودة المراجعة المدركة. وأمكن قياس هذا الأثر اعتماداً على برنامج (PCAOB) للتفتيش علي الجودة الذي يطبق على مراقبي الحسابات الأجانب (غير الأمريكيين) والذين لديهم عملاء من الشركات المدرجة بالبورصات الأمريكية، وتم التوصل إلى أن مراقبي الحسابات الأجانب (غير الأمريكيين) الذين خضعوا للتفتيش علي جودة أعمالهم بواسطة (PCAOB) استطاعوا زيادة حصتهم السوقية بمقدار يتراوح بين ٤٪ إلى ٦٪، مقارنةً بنظرائهم من نفس الدولة والذين لم يخضعوا للتفتيش علي الجودة. وتقل هذه النسبة بشكل جوهري عندما يحتوي تقرير تفتيش الجودة الخارجي على تحفظات على جودة المراجعة المقدمة للعملاء. وتدعم هذه النتائج أن التفتيش الخارجي من قبل جهة تنظيمية مستقلة يقوم بدور هام وجوهري في سوق المراجعة، حيث يتعامل أصحاب المصالح مع رأي مراجع الحسابات الذي يخضع لرقابة تنظيمية أكبر على أنه يعطي مستوى أكبر من التأكيد والمصادقية، مقارنةً بمراقبي الحسابات الذين يخضعون لرقابة تنظيمية أقل.

ويخلص الباحث من تحليل الدراسات السابقة إلى أن برامج التفتيش الخارجي لجودة أعمال المراجعة أسهمت في تحسين جودة المراجعة الفعلية من خلال زيادة قدرة مراقبي الحسابات على التحفظ بشأن قدرة عملائهم على الاستمرار، وكذلك على الإفصاح عن أوجه الضعف الجوهرية في هياكل الرقابة الداخلية، وأقل قبولاً لمستويات غير عادية من الاستحقاقات مما خفض من ممارسات إدارة الأرباح. كما أسهمت في تحسين جودة المراجعة المدركة حيث تشير الأدلة التجريبية إلى زيادة المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، وزيادة الحصص السوقية لمكاتب المراجعة التي يتم التفتيش علي جودة أعمالها، مما يعني أن برامج التفتيش الخارجي للجودة ترتب عليها زيادة ثقة أصحاب المصالح ومستخدمي القوائم المالية في المعلومات المحاسبية.

واهتمت مجموعة أخرى من الدراسات (Abbott et al., 2013; Abbott et al., 2016; Son et al., 2017; Johnson et al., 2018; Acito et al., 2018) أثر تقارير (PCAOB) لفحص الجودة على أتعاب مراقب الحسابات واحتمالية تغييره، وصنفت دراسة (Abbott et al. (2013) تقارير (PCAOB) لفحص الخارجي للجودة إلى ثلاث مستويات تدرج من حيث الأهمية النسبية للتحفظات المكتشفة، تتمثل تقارير المستوى الأول في التقارير النظيفة غير المتحفظة، وتتمثل تقارير المستوى الثاني في التقارير التي تشمل على تحفظات بشأن تطبيق معايير المراجعة GAAS-Deficient، وتتمثل تقارير المستوى الثالث في التقارير التي تشمل على تحفظات بشأن تطبيق معايير المحاسبة GAAP-Deficient، وتختبر هذه الدراسة رد فعل عملاء المراجعة على تقارير التفتيش علي الجودة التي تصدر لمراقبي الحسابات الذين لا ينتمون للأربعة الكبار Non-Big 4، والذين يتم التفتيش على جودة أعمالهم كل ثلاث سنوات.

وتشير النتائج إلى أن عملاء المراجعة يعتبرون تقارير التفتيش مؤشراً على جودة خدمة المراجعة التي تقدم لهم، ورغبة منهم في إعطاء مؤشر عن رغبتهم في الحصول على خدمة مراجعة جيدة فإنهم يقومون بتغيير مراقب الحسابات الذي حصل على تقرير تفتيش يشتمل على تحفظات بشأن تطبيق معايير المحاسبة، إلى مراقب حسابات آخر حصل على تقرير نظيف. ويزيد احتمال تغيير مراقب الحسابات في حالة تزايد تكاليف الوكالة في منشأة العميل، ووجود لجنة مراجعة تتصف بالاستقلال والكفاءة، ووجود تركيز في الملكية. ولم تؤيد النتائج أن عملاء المراجعة يستخدمون تقارير التفتيش التي تشمل على تحفظات للحصول على خصم أو تخفيض في أتعاب المراجعة في السنوات اللاحقة، وتدعم هذه النتائج أن تقارير التفتيش تؤثر على سمعة (الاسم التجاري) لمراقب الحسابات.

وتوصلت دراسة (Son et al. (2017 إلى نتائج مغايرة لدراسة Abbott et al. (2013)، حيث اختبرت أثر إصدار (PCAOB) تقارير تفتيش خارجي تتضمن تحفظات بشأن تطبيق المبادئ المحاسبية أو معايير المراجعة على قرار الجمعية العامة للمساهمين بالتصويت لصالح مراقب الحسابات، وهل يمكن أن يسهم ضعف بيئة الحوكمة في القيام بدور معدل Moderating Role لعلاقة تقارير تفتيش الجودة، التي تتضمن تحفظات، بقرار المساهمين بالتصويت لصالح مراقب الحسابات، وبشكل عام لم يتم التوصل لدليل يؤيد أن حملة الأسهم تصوت ضد مراقب الحسابات حينما يصدر في حقه تقارير تفتيش خارجي تتضمن تحفظات، ومع ذلك تم التوصل إلي أن ضعف بيئة الحوكمة داخل الشركات والتي أمكن الاستدلال عليها في حالات الجمع بين وظيفتي المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة، وانخفاض مستويات أداء الإدارة، تقود حملة الأسهم للتصويت ضد مراقب الحسابات عندما يصدر في شأنه تقارير تفتيش خارجية تتضمن تحفظات. وتشير هذه النتائج أن حملة الأسهم لا تعتبر تقارير التفتيش الخارجي للجودة مؤشراً على جودة المراجعة الفعلية في كل الأحوال.

واختبرت دراسة (Abbott et al. (2016 أثر علاقة المراجع بالإدارة، وتقارير التفتيش على الجودة الصادرة عن (PCAOB) على قرار لجنة المراجعة باختيار مراقب الحسابات أو الاستمرار معه، في الشركات الصغيرة المدرجة بالبورصة. وتم التوصل إلى أن كلا من علاقة المراجع بالإدارة، وتقارير التفتيش الخارجي، تؤثر على قرار لجنة المراجعة باختيار مراقب الحسابات أو الاستمرار معه. حيث تعتبر لجنة المراجعة أن وجود علاقة مسبقة بين الإدارة ومراقب الحسابات تمثل تهديداً لاستقلال مراقب الحسابات، ومن ثم يقل احتمال تعيينه أو الاستمرار معه. كما تعتبر لجنة المراجعة تقارير التفتيش الخارجي مؤشراً على كفاءة مراقب الحسابات، ومن ثم تزيد فرص اختيار لجنة المراجعة لمراقب الحسابات الذي يحصل على تقارير تفتيش خارجي نظيفة أو بها تحفظات غير جوهرية، وتقل قوة هذه العلاقة في حال وجود علاقة مسبقة بين الإدارة ومراقب الحسابات الذي حصل على تقارير تفتيش خارجي نظيفة.

وتتفق دراسة (Acito et al. (2018) مع دراسة (Abbott et al. (2016) في أن تقارير التفتيش الخارجي التي تتضمن تحفظات تزيد من احتمالية تغيير مراقب الحسابات، ولكنها تضيق أن هذه التقارير يمكن أن تؤثر بشكل إيجابي -على غير المتوقع- على أتعاب مراقب الحسابات، حيث اختبرت الدراسة أثر تقارير التفتيش الخارجي التي تشتمل على أوجه قصور (تحفظات) بشأن عملية المراجعة على أتعاب المراجعة واحتمالية تغيير مراقبي الحسابات وذلك لمكاتب المراجعة التي تنتمي للأربعة الكبار Big 4. ولتحقيق ذلك الهدف تم تحديد أوجه القصور التي أشار إليها (PCAOB) في تقرير التفتيش والمتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية لكل مراقب حسابات، ثم تم عمل تحليل محتوى للقوائم المالية لعملاء المراجعة لتحديد مدي أهمية وتأثير جوانب القصور في عملية المراجعة المشار إليها بالنسبة لكل عميل^٤.

وتم التوصل إلى أنه كلما زاد تأثير أوجه القصور في عملية المراجعة على عميل المراجعة، أثر ذلك إيجاباً على أتعاب المراجعة وعلى احتمالية تغيير مراقب الحسابات، ويرجع التأثير الإيجابي - غير المتوقع- لأوجه القصور في عملية المراجعة على الأتعاب إلي أن اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة سوف يتطلب من مراقب الحسابات مزيداً من الجهد والتدريب والاستثمار في منهجيات مراجعة جديدة مما يزيد من تكلفة خدمة المراجعة ومن ثم حجم الأتعاب، وترجع أهمية هذه النتائج إلي إسهاماتها في التوصل لفهم تداعيات تقارير التفتيش الخارجي التي يقوم بها (PCAOB) على سوق خدمات المراجعة.

واختلفت نتائج دراسة (Johnson et al. (2018) مع نتائج دراسة (Acito et al. (2018)، من حيث التأثير على الأتعاب، حيث تم التوصل إلي أن إصدار مجلس (PCAOB) لتقرير بنتائج القسم الثاني من التفتيش علي الجودة PCAOB Part II report يحتوي على انتقادات لنظام رقابة الجودة المطبق داخل مكتب المراجعة ينتج عنه تخفيض في أتعاب المراجعة لمدة ثلاث سنوات تالية لتاريخ صدور التقارير، مما يدعم وجود تأثير سلبي على سمعة مكتب المراجعة، وبالرغم من هذا الانخفاض فإن النتائج تشير إلي زيادة جودة المراجعة المقدمة للعملاء خلال هذه الفترة، من خلال تخفيض مستوي الاستحقاقات الاختيارية واحتمالات إعادة إصدار القوائم المالية لعملاء المكتب، ثم تزايد أتعاب المراجعة بعد مضي السنوات الثلاثة.

ويخلص الباحث من تحليل الدراسات السابقة إلى أن وجود انتقادات أو تحفظات في تقارير التفتيش علي الجودة يمكن أن تؤثر بشكل إيجابي، أو سلبي، على أتعاب المراجعة، لأن هذه التحفظات يمكن أن تتسبب في الإضرار بسمعة مكتب المراجعة ومن ثم التأثير سلباً على حجم أتعابه، كما أنها يمكن أن تمثل حافزاً لمكتب المراجعة على زيادة الإنفاق على التدريب والتأهيل لاستدراك هذه التحفظات، وبذل المزيد من العناية المهنية، وهو ما ينتج عنه زيادة تكاليف المراجعة ومن ثم زيادة حجم الأتعاب.

^٤ يختلف تأثير أوجه القصور في عملية المراجعة من عميل لأخر، فعلى سبيل المثال قد تكون إجراءات المراجعة المتعلقة بالتأجير التمويلي إجراءات معيبة، فسوف يختلف تأثير هذه الإجراءات من عميل لأخر تبعاً لكثافة استخدام عميل المراجعة للتأجير التمويلي، كما أنه يمكن أن ينعقد تأثير هذا النوع من القصور في حالة عدم استخدام عميل المراجعة للتأجير التمويلي.

كما يخلص الباحث إلى أن تقارير التفتيش علي الجودة يمكن أن تؤثر على أتعاب مراقب الحسابات واحتمالية تغييره، حيث تتفق أغلب الدراسات على أن تقارير التفتيش تمثل لأصحاب المصالح بصفة عامة، والمستثمرين أصحاب الحق في التصويت بصفة خاصة، مؤشراً على جودة المراجعة، ومن ثم حينما تشتمل هذه التقارير على تحفظات وانتقادات لجودة المراجعة، تزيد احتمالية تغيير مراقب الحسابات خاصة إذا كانت الشركة مقيدة بالبورصة وترغب في إعطاء مؤشر إيجابي للسوق بشأن جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية. وبناء على استقراء وتحليل الدراسات المشار إليها سلفاً يمكن اشتقاق فرضي البحث الأول والثاني على النحو التالي:

H1: يؤثر التقرير دورياً عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال المراجعة علي أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

H2: يؤثر التقرير دورياً عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال المراجعة علي احتمالية تغيير مراقب الحسابات للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٣/١/٦ تحليل أثر رد مكتب مراقب الحسابات على تقارير التفتيش على جودة أعماله على أتعابه واحتمالية تغييره واشتقاق الفرضين الثالث والرابع.

تقتضي إجراءات تفتيش (PCAOB) علي الجودة، أن يتم إتاحة مسودة تقرير التفتيش علي الجودة لمكتب المراجعة، ومنحه حق الرد كتابياً عليها خلال ٣٠ يوم من تاريخ إتاحتها، وإذا قام مكتب المراجعة بالرد كتابياً وفي الوقت المحدد لذلك، يتم تضمين رد مكتب المراجعة ضمن التقرير النهائي الدوري للتفتيش علي الجودة، وذلك بعد حذف أية أجزاء من الرد ارتأى مكتب المراجعة أن تكون سرية ولا يتم الإفصاح عنها (PCAOB, 2012; Song and Ye, 2014).

ويأخذ عادة رد مكتب المراجعة على مسودة تقرير تفتيش الجودة أحد احتمالات ثلاث هي (القبول، أو الرفض والتفنيد، أو التجاهل)، وفي حالة القبول يقوم مكتب المراجعة بالإقرار بالأخطاء التي وردت في مسودة تقرير التفتيش علي الجودة والتي تتعلق بتحفظات بشأن تطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية، ويذكر مكتب المراجعة في هذه الحالة مدي إمكانية إعادة إصدار القوائم المالية، والتغيرات المستقبلية في إجراءات المراجعة لتلافي هذه التحفظات مستقبلاً. وفي حالة الرفض والتفنيد يؤكد مكتب المراجعة على أن تكاليف المراجعة التي نفذها تمت وفقاً لمعايير المراجعة، وأن التحفظات التي وردت في مسودة التفتيش ترجع إلى الطبيعة الحكيمة لبعض المعايير المحاسبية، والتي تسمح بتفسيرات وممارسات مختلفة إلا أن انحياز فريق تفتيش الجودة الخارجي لتفسير معين تسبب في التحفظات المشار إليها في مسودة تقرير التفتيش. وفي حالة التجاهل لا توجد صيغة محددة يستخدمها مكتب المراجعة، ولكن تستخدم عبارات لا تدل على الإقرار أو الرفض لما ورد في مسودة تقرير التفتيش (Abbott et al., 2018).

وجدير بالذكر أن (PCAOB) أبدي تخوفاً من رد مكاتب المراجعة على مسودة تقرير التفتيش بطريقة الرفض والتفنيد، حيث أشار أن هذا الأسلوب في الرد من خلال التبشير وتقديم مزاعم وادعاءات تخلق حالة من عدم التأكد وسوء الفهم لدي أصحاب المصالح ومستخدمي القوائم المالية وتقارير التفتيش وخاصة لدي لجان المراجعة عندما تتخذ قراراً بالاستمرار مع مكتب المراجعة أو تكليف آخر، بشأن أهمية ما ورد من تحفظات وانتقادات في تقارير التفتيش، ويرى مجلس (PCAOB) أن هذه الردود يصيغها مكتب المراجعة بشكل استراتيجي حتي لا تتسبب تقارير التفتيش علي الجودة التي تتضمن تحفظات في إفقاده جزء من عملائه أو التأثير على سمعة المكتب (PCAOB, 2012; 2018a)، إلا أن هذا الرأي لا يزال يحتاج إلي أدلة تجريبية لتأييده.

واهتم البعض (blankley et al., 2012; Abbott et al., 2018; Browne, 2018; Ege et al., 2020) بدراسة واختبار آثار وتداعيات خطابات رد مكاتب مراقبي الحسابات على مسودات تقارير التفتيش على جودة أعمال المراجعة، حيث اهتمت دراسة blankley et al. (2012) بتحليل محتوى خطابات ردود مكاتب المراجعة على مسودات تقارير (PCAOB) لفحص الجودة في الفترة من ٢٠٠٤-٢٠١٠، وذلك لتقييم رؤية مكاتب المراجعة بشأن قيمة وجدوى الفحص الخارجي للجودة. وتم التوصل إلى أن غالبية ردود مكاتب المراجعة تنطوي على عبارات تدعم أهداف (PCAOB) لتحسين جودة المراجعة، وتدعم أن عمليات التفتيش سوف تسهم في تحقيق تلك الأهداف، ومع ذلك فإن غالبية المكاتب التي تلقت انتقادات وتحفظات قدمت ردود رافضة لتقييم مفتشي (PCAOB) للجودة، وارجعت تحفظات المفتشين إلى الاختلاف في الحكم المهني و/أو نقص التوثيق وأوراق العمل وليس إلى قصور في إجراءات المراجعة.

واختبرت دراسة Abbott et al. (2018) أثر رد فعل المراجع على تقرير التفتيش – والذي يعتبر أحد مكونات التقرير وجزء منه- على رد فعل أصحاب المصالح لتقرير التفتيش. واعتماداً على عينة من ١١٣ تقرير تفتيش يتضمن الإشارة إلى فشل مراقب الحسابات في اكتشاف خروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة لمائة (100) مراقب الحسابات يقومون بمراجعة (805) عميل، تم التوصل إلى أن المراجعين الذين يعترضون على نتائج تقرير (PCAOB) للتفتيش علي الجودة يكونوا أقل عرضة لفقد عملائهم عندما يكون لدي هؤلاء العملاء لجنة مراجعة تمتلك الخبرة المالية والمحاسبية. وتشير هذه النتائج إلى أن تقارير تفتيش (PCAOB) ورد فعل مراقبي الحسابات عليها هي أحد محددات قرار الاستمرار معهم.

وتختلف نتائج دراسة Browne (2018) جزئياً عما خلصت إليه دراسة Abbott et al. (2018) من نتائج، حيث توصلت إلى أن أهم محددات اتباع مكتب المراجعة لأسلوب الرفض والتفنيد تتمثل في عدد التحفظات المشار إليها في مسودة تقرير تفتيش الجودة، ومستوي الأهمية النسبية لها، حيث أنه كلما زاد عدد التحفظات ودرجة أهميتها يزيد احتمالية دفاع المكتب عما قام به من إجراءات وما توصل إليه من أحكام حفاظاً على سمعته. كما تم التوصل إلى أن مكتب المراجعة يدافع عن أحكامه بدافع الخوف من العقوبات التنظيمية وليس بدافع الحفاظ على عملائه. وفيما يتعلق بنتائج إتباع مكتب المراجعة لهذا الأسلوب في الرد تم التوصل إلى أن مكاتب المراجعة التي استخدمت هذا الأسلوب كانت أكثر احتمالاً لفقد عملائها مقارنة بالمكاتب الأخرى، كما أن هذه المكاتب كانت أكثر احتمالاً لتلقي تحفظات مستقبلية في تقارير تفتيش الجودة اللاحقة.

وقيمت دراسة (Ege et al., 2020) طبيعة العلاقة وردود الفعل بين مكاتب المحاسبة الكبار و (PCAOB) في السنوات الأولى من تنظيم المهنة في إطار نظرية الاستجابة للنظم Responsive Regulation Theory، وتشير نتائج هذه الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة التي تم التفتيش علي جودة أعمالها وأصدرت رداً كتابياً سلبياً على تقرير التفتيش، كانت أكثر احتمالاً للتعرض لانتقادات من النوع الأول في عمليات التفتيش المستقبلية، وتعرض عملائها لإعادة إصدار للقوائم المالية، كما كانوا أكثر احتمالاً لنشر انتقادات القسم الثاني من تقارير التفتيش المستقبلية. وبتقييم هذه الممارسات وفقاً لنظرية الاستجابة للنظم تم التوصل إلى أن (PCAOB) تعامل مع الردود السلبية على عملية التفتيش على أنها مؤشراً على عدم الالتزام، ووضع ذلك في الاعتبار في عمليات التفتيش اللاحقة وفرض عقوبات على ذلك، ومن ثم فإن (PCAOB) لم يتبع استراتيجية الإقناع كرد فعل أولي لعدم الالتزام، كما أن مكاتب المحاسبة الكبار توفقوا عن إصدار ردود سلبية على عمليات التفتيش لكنه ربما تشكل لديهم حالة من عدم الرضا تجاه (PCAOB).

ويخلص الباحث مما سبق إلى اهتمام الدراسات السابقة برودد مكتب مراقب الحسابات على تقارير التفتيش علي الجودة وأنها توصلت إلي مجموعة من النتائج أهمها؛ أنه توجد ثلاثة مداخل أو سياسات رئيسية يتبعها مكتب مراقب الحسابات في الرد على تقارير التفتيش تتمثل في الإقرار، والرفض والتفويض، والتجاهل، إلا أن الدراسات ركزت على استراتيجية الرفض والتفويض لما يمكن أن تحدثه من إرباك وتشويش لأصحاب المصالح بصفة عامة وعملاء المراجعة بصفة خاصة، وتتباين نتائج الدراسات فالبعض يؤيد أن رفض وتفنيد تحفظات تقارير التفتيش علي الجودة يسهم في تقليل احتمالية فقد عملاء المراجعة، والبعض الآخر لم يؤيد هذه النتائج.

كما يخلص الباحث إلى أنه كلما زاد مستوي التحفظات والانتقادات في تقارير التفتيش علي الجودة، يزيد حافز مكاتب مراقبي الحسابات لإتباع سياسة الرفض والتفويض حفاظاً على سمعته، وخوفاً من فرض عقوبات عليه، إلا أن هذا السلوك عادة ينتج عنه أثراً عكسياً يتمثل في تعرض مكتب المراجعة لتحفظات في تقارير التفتيش المستقبلية، وتعرض العملاء لاحتمال إعادة إصدار القوائم المالية، إضافة إلى إمكانية فرض عقوبات وجزاءات على المكتب بواسطة الجهات التنظيمية، وبناء علي ما خلص إليه الباحث من تحليل مجموعة الدراسات السابقة يمكن اشتقاق فرضي البحث الثالث والرابع علي النحو التالي:

H3: يؤثر رد مكتب مراقب الحسابات على تقرير التفتيش على جودة أعماله على أتعابه عن مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

H4: يؤثر رد مكتب مراقب حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية على تقرير التفتيش على جودة أعماله على احتمالية تغييره.

° وتفترض هذه النظرية أن الأسلوب الأمثل لإنفاذ الجهات التنظيمية للقرارات والقواعد يجب أن يعتمد على استراتيجية الإقناع، ولا يتم اللجوء إلى العقوبات إلا في حال فشل الإقناع، وإلا فسوف تتعرض هذه الجهات لخطر انتشار ثقافة عدم الرضا.

٢/٦ الدراسة التجريبية (التحليل الأساسي).

يستعرض الباحث في هذه الفرعية أهداف الدراسة التجريبية، وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، وصياغة نموذج البحث وتوصيف متغيراته، وتحديد طرق قياسها، ثم استخلاص التصميم التجريبي الملائم، وما يلزمه من أدوات وإجراءات كما يلي:

١/٢/٦ أهداف الدراسة التجريبية

تستهدف الدراسة التجريبية اختبار الفروض البحثية الرئيسية الأربعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، والتوصل إلي دليل تجريبي بشأن أثر التقرير دورياً عن نتائج التفتيش علي الجودة، ورد مكتب مراقب الحسابات عليه، على أعباه واحتمالية تغييره.

٢/٢/٦ مجتمع وعينة البحث

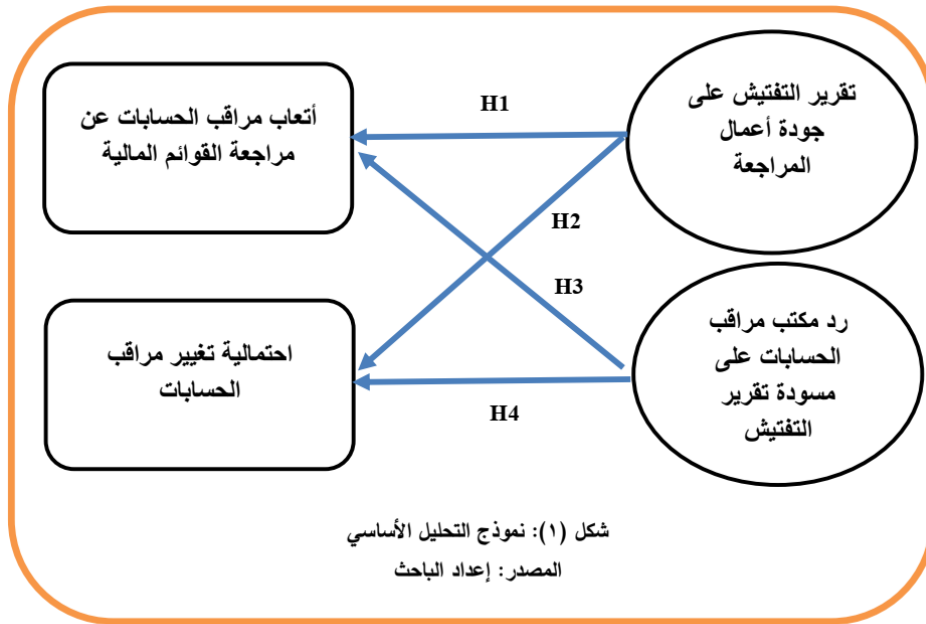
يتكون مجتمع الدراسة من مجتمعين فرعيين؛ الأول أعضاء لجنة المراجعة بالشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، باعتبارها صاحبة الحق الأصيل في اقتراح تعيين مراقبي الحسابات وتقدير أعباهم والنظر في الأمور المتعلقة باستقلالهم (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٦)، والثاني المساهمون أعضاء الجمعية العامة العادية للشركة حيث أنهم من يقرر تعيين مراقب الحسابات وتحديد حجم أعباه وذلك وفقاً لقانون الشركات المصري ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية.

وتتكون عينة الدراسة من (٧٦) مشارك، وتنقسم العينة إلي عينتين فرعيتين، تشمل الأولى علي (٢٣) مشارك من أعضاء لجان المراجعة ممثلاً لمجتمع الدراسة الفرعي الأول، ونظراً لتشتت الفئة الثانية من المجتمع وعدم توافر البيانات الكافية التي تمكن من مشاركة عينة ممثلة منهم في التجربة، فسوف يلجأ الباحث إلي عينة بديلة تحاكي أحكام وتقديرات هذه الفئة قدر الممكن، وحيث أن الفئة الثانية تتمثل في المساهمين أعضاء الجمعية العامة العادية للشركات المقيدة بالبورصة، وأنه يمكن تقسيم هؤلاء المساهمين إلي مجموعتين رئيسيتين تتمثل في مؤسسات وأفراد، فإنه تم تقسيم العينة التي تحاكي هذه الفئة إلي مجموعتين تتمثل الأولى في (٢٥) مشارك من العاملين بأقسام إدارة أمناء الاستثمار بالبنوك التجارية كمثل عن المساهمين من المؤسسات، والثانية في (٢٨) مشارك من الدارسين والباحثين في المجال المحاسبي والذين يخططون للاستثمار في الأسهم في الـ (٥) سنوات القادمة كمثل عن المساهمين الأفراد وذلك قياساً على بعض الدراسات السابقة (Maines and McDaniel 2000; Hodge 2001; Hodge et al. 2004; Robertson and Houston, 2010)

٣/٢/٦ نموذج البحث وتوصيف وقياس المتغيرات:

١/٣/٢/٦ نموذج البحث:

يمكن إيضاح فروض البحث ومتغيراته من خلال النموذج المبين على النحو التالي:



٢/٣/٢/٦ توصيف وقياس متغيرات البحث:

يتضح من النموذج السابق وجود متغيرين مستقلين وآخرين تابعين، وتم توصيفهم وقياسهم على النحو التالي:

أ- المتغيران المستقلان:

١/أ التقرير الدوري عن نتائج التفتيش على جودة أعمال المراجعة

يقصد بتقارير التفتيش على جودة أعمال المراجعة، تلك التقارير التي تصدر عن الجهة التنظيمية المستقلة المنوطة بالرقابة والاشراف على جودة أعمال مراقبي الحسابات، وتتمثل هذه الجهة في مصر بوحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية، وعلى الرغم من أن الوحدة تختص باقتراح آليه للتفتيش الدوري على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية، ووضع الإجراءات التنفيذية اللازمة لتحقيق ذلك، إلا أن الوحدة لم تنشر تقارير في هذا السياق (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٤).

وتم قياس أثر التقرير عن نتائج التفتيش على جودة أعمال المراجعة استرشاداً بتقارير تفتيش الجودة التي تصدر عن (PCAOB)، من خلال مستويين للقياس، يتمثل **المستوي الأول** في التقرير عن نتائج القسم الأول من التفتيش والذي يتعلق بجودة خدمة المراجعة، ويتمثل **المستوي الثاني** في التقرير عن نتائج التفتيش كاملة بقسميه الأول الذي يتعلق بجودة المراجعة، والثاني الذي يتعلق بجودة نظام رقابة الجودة داخل المكتب، وقد استعان الباحث ببعض تقارير التفتيش الفعلية الصادرة عن (PCAOB) لتوصيف هذا المتغير بمستوييه في الحالات التجريبية (PCAOB, 2018b; 2019; 2020) الموضحة تفصيلاً في ملاحق البحث.

أ/ رد مراقب الحسابات على مسودة تقرير التفتيش على الجودة

يقصد بالرد على مسودة تقرير التفتيش، الرد الكتابي Response Letter الذي يصدره مكتب المراجعة على النتائج التي خلص إليها فريق التفتيش. واسترشاداً بخطوات وإجراءات التفتيش على جودة أعمال المراجعة والتقرير عن نتائجه التي ينفذها (PCAOB)، فإنه يحق لمكتب المراجعة الرد على نتائج التفتيش على الجودة خلال ٣٠ يوم من تاريخ إتاحة مسودة النتائج لمكتب المراجعة، وإذا قام المكتب بالرد كتابياً في المدة المحددة يتم إدراج هذا الرد في التقرير النهائي لنتائج التفتيش على جودة أعمال المراجعة (PCAOB, 2012).

وتم **توصيف وقياس** هذا المتغير في الحالات التجريبية اعتماداً على ثلاثة مستويات للقياس تعبر عن أساليب خطابات الردود الثلاث الرئيسية المشار إليها وذلك استرشاداً بدراساتي (Abbott et al., 2018; Ege et al., 2020)، وبعض الردود الواردة في تقارير التفتيش الصادرة عن PCAOB (PCAOB, 2018b; 2019; 2020).

ب- المتغيران التابعان:

ب/١ أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

يقصد بمتغير الأتعاب في هذا البحث، حجم الأتعاب التي يتقاضاها مراقب الحسابات مقابل خدمة المراجعة، ويمثل هذا المتغير أحد المؤشرات الهامة على قدرة المراجع على الحفاظ على سمعة المكتب، وحصته السوقية (Gerakos and Syverson, 2015; Aobdia and Shroff, 2017; MohammadRezaei et al., 2018)، وتم قياس هذا المتغير اعتماداً على مقياس ليكرت سباعي النقاط 7 point Likert Scale، وهو أحد المقاييس الرتبوية التي يمكن من خلالها قياس مدي التأثير المحتمل على الأتعاب نتيجة التقرير عن نتائج التفتيش على الجودة، وسوف تعبر النقطة (١) عن وجود تأثير سلبي ضعيف، و(٢) تأثير سلبي متوسط، و(٣) تأثير سلبي قوي، و(٤) تأثير محايد، و(٥) تأثير إيجابي ضعيف، و(٦) تأثير إيجابي متوسط، و(٧) تأثير إيجابي قوي.

ب/٢ احتمالية تغيير مراقب الحسابات

يقصد باحتمالية تغيير مراقب الحسابات، باحتمال قيام عميل المراجعة بعزل مراجع الحسابات أو عدم الاستمرار معه، ويمثل هذا المتغير أيضاً أحد المؤشرات على قدرة المراجع على الحفاظ على سمعة المكتب، وحصته السوقية (Abbott et al., 2013; Abbott et al., 2016; Acito et al., 2018)، وتم قياس هذا المتغير اعتماداً على مقياس ليكرت سباعي النقاط 7 point Likert Scale، ويمكن قياس احتمال تغيير مراقب الحسابات نتيجة التقرير عن نتائج التفتيش على الجودة باستخدام الرتب من (١) إلي (٧)، حيث تشير النقطة (١) غير محتمل، و(٢) ضعيف جداً، و(٣) ضعيف، و(٤) معقول، و(٥) قوي، و(٦) قوي جداً، و(٧) مؤكداً.

٤/٢/٦ التصميم التجريبي المستخدم في التحليل الأساسي:

يعتمد هذا البحث في تحليله الأساسي على تصميم تجريبي (٢ × ٣) داخل المجموعات، حيث تم معالجة متغير التقرير عن نتائج التفتيش على جودة أعمال المراجعة اعتماداً على مستويين من التقرير (التقرير عن نتائج القسم الأول من التفتيش/ التقرير عن نتائج التفتيش بقسميه الأول والثاني)، بينما تم معالجة متغير رد مراقب الحسابات على مسودة تقرير التفتيش اعتماداً على ثلاثة مستويات للقياس (قبول النتائج/ رفض وتفنيد النتائج/ تجاهل النتائج) وينتج عن ذلك وجود (٦) معالجات يمكن توضيحها على النحو التالي:

جدول (١): التصميم التجريبي الأساسي

التقرير عن نتائج التفتيش بقسميه الأول المتعلق بجودة خدمة المراجعة والثاني المتعلق بنظام رقابة الجودة بالمكتب	التقرير عن نتائج القسم الأول من التفتيش المتعلق بجودة خدمة المراجعة	تقارير التفتيش على الجودة رد مكتب مراقب الحسابات
معالجة (٣) (١) أتعاب مراقب الحسابات (٢) احتمال تغيير مراقب الحسابات	معالجة (١) (١) أتعاب مراقب الحسابات (٢) احتمال تغيير مراقب الحسابات	قبول نتائج التقرير
معالجة (٤) (١) أتعاب مراقب الحسابات (٢) احتمال تغيير مراقب الحسابات	معالجة (٢) (١) أتعاب مراقب الحسابات (٢) احتمال تغيير مراقب الحسابات	رفض وتفنيد النتائج
معالجة (٦) (١) أتعاب مراقب الحسابات (٢) احتمال تغيير مراقب الحسابات	معالجة (٥) (١) أتعاب مراقب الحسابات (٢) احتمال تغيير مراقب الحسابات	تجاهل النتائج

٥/٢/٦ أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية:

أعتمد الباحث بشكل رئيسي علي ست حالات تجريبه كأداة للبحث، إضافة إلى سؤال المشاركين بالعينة عن بعض البيانات الديموغرافية، وتم الاسترشاد بتقارير التفتيش علي الجودة الصادرة عن (PCAOB) (PCAOB, 2018b; 2019; 2020)، نظراً لأن وحدة الرقابة علي جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية لم تقم بإصدار هذه التقارير رغم اختصاصها بذلك، كما تم الاسترشاد ببعض الدراسات والبحوث (blankley et al., 2012; Abbott et al., 2018; Browne, 2018; Ege et al., 2020) التي اهتمت بمدخل واستراتيجيات رد مكتب المراجعة علي تقارير التفتيش علي الجودة في صياغة الحالات التجريبية.

وطلب من المشاركين في العينة دراسة كل حالة على حدة، وتسجيل مدي تأثير كل حالة على قراره بشأن أتعاب مراقب الحسابات، واحتمالية الاستمرار معه، ومن ثم تعرض كل مشارك في العينة للحالات أو المعالجات التجريبية الست، ويتسق ذلك مع كون التصميم التجريبي لهذا البحث يعتمد على قياس التباينات داخل المجموعات، ويحقق ذلك العديد من المزايا أهمها ضبط تأثير اختلاف خصائص الأفراد على المتغيرين التابعين، وكبر حجم العينة نتيجة الحصول على (٦) مشاهدات من كل مشارك بالعينة.

٦/٢/٦ نماذج التحليل الإحصائي المستخدمة لاختبار فروض البحث

يعتبر تحليل التباين الأسلوب الإحصائي المناسب لتحليل نتائج تصميم التجارب، ونظراً لأن التصميم التجريبي لهذا البحث يشتمل على أكثر من متغير تابع، وأكثر من متغير مستقل، فيعتبر الأسلوب الملائم لتحليل نتائجه هو أسلوب تحليل التباين المتعدد (MANOVA)، وسوف يعتمد الباحث علي الحزمة الإحصائية SPSS في تنفيذ الأسلوب الإحصائي المشار إليه، وسوف يتبع الباحث نهج تحليل التباين داخل المجموعات **Within-groups**، نظراً لأنه يحقق عدداً من المزايا مقارنة بتحليل التباين بين المجموعات **between-groups**، أهمها إمكانية أخذ مشاهدات متكررة من المشاركين في التجربة مما يؤدي إلي كبر حجم العينة، كما أنه يسمح بالسيطرة علي تأثير اختلاف السمات الشخصية للمشاركين علي المتغيرين التابعين، من خلال مشاركة ذات المشاركين في جميع الحالات التجريبية، إلا أنه يعاب أحياناً علي هذا الأسلوب إمكانية حدوث أثر تعلم للمشاركين في التجربة (أبو علام، ٢٠١٨).

٧/٢/٦ نتائج اختبارات فروض البحث

يجدر بالباحث أولاً، عرض وتحليل نتائج اختبار المعنوية الكلية لنموذج تحليل التباين المتعدد (MANOVA)، قبل التعرض لنتائج المعنوية الجزئية لنموذج، ويمكن إيضاح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (٢): نتائج المعنوية الكلية لنموذج تحليل التباين المتعدد

Sig.	Error df	Hypothesis df	F	Value	Effect	
.000	449.000	2.000	148.281 ^b	.398	Pillai's Trace	X1Ins.Re
.000	449.000	2.000	148.281 ^b	.602	Wilks' Lambda	
.000	449.000	2.000	148.281 ^b	.660	Hotelling's Trace	
.000	449.000	2.000	148.281 ^b	.660	Roy's Largest Root	
.000	900.000	4.000	70.357	.476	Pillai's Trace	X2Reaction
.000	898.000	4.000	84.240 ^b	.529	Wilks' Lambda	
.000	896.000	4.000	98.728	.881	Hotelling's Trace	
.000	450.000	2.000	195.811 ^c	.870	Roy's Largest Root	

ويتضح من الجدول السابق، والذي يشمل على نتائج (٤) اختبارات مختلفة لاختبار المعنوية الكلية للنموذج بالنسبة للمتغيرين المستقلين، أن قيمة (P.Value) للمتغيرين المستقلين أقل من مستوي المعنوية (0.05) في اختبارات المعنوية الكلية المختلفة، ويعني ذلك أن المتغيرين المستقلين ذوي دلالة معنوية إحصائية على أحد المتغيرين التابعين أو كلاهما، وحتى يمكن الحكم بقبول أو رفض الفروض الأساسية للدراسة يجب الرجوع إلي نتائج المعنوية الجزئية للنموذج والتي يمكن إيضاحها من خلال الجدول التالي:

جدول (٣): نتائج المعنوية الجزئية لنموذج تحليل التباين المتعدد

Sig.	F	Mean Square	Df	Type III Sum of Squares	Dependent Variable	Source
.000	713.070	353.484	4	1413.934 ^a	Y1(fees)	Model
.000	7154.660	3449.519	4	13798.075 ^b	Y2(T.Over)	
.425	.637	.316	1	.316	Y1(fees)	X1Ins.Re
.000	293.449	141.482	1	141.482	Y2(T.Over)	
.000	134.736	66.792	2	133.583	Y1(fees)	X2Reaction
.000	84.743	40.857	2	81.715	Y2(T.Over)	
		.496	452	224.066	Y1(fees)	Error
		.482	452	217.925	Y2(T.Over)	
			456	1638.000	Y1(fees)	Total
			456	14016.000	Y2(T.Over)	

١/٧/٢/٦ نتيجة اختبار الفرض الأول (H1):

استهدف الفرض الأول اختبار أثر التقرير دورياً عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال المراجعة علي أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية. ولغرض اختبار ذلك الفرض احصائياً تم إعادة صياغته كفرض عدم كما يلي:

H10: لا يؤثر التقرير دورياً عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال المراجعة علي أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ويتضح من جدول (٣) أن إحصائية (F) لتأثير المتغير (X1) التقرير دورياً عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال المراجعة علي أتعاب مراقب الحسابات تساوي (637)، وأن القيمة الاحتمالية له (425)، وهي أكبر من مستوي معنوية (5%)، مما يعني عدم وجود أثر معنوي ذا دلالة إحصائية للتقرير دورياً عن نتائج التفتيش علي الجودة علي أتعاب مراقب الحسابات، مما يعني قبول فرض العدم، ورفض (H1) في صورته البديلة والقاتل بأن "يؤثر التقرير دورياً عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال المراجعة علي أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

وتتسق نتائج اختبار الفرض الأول مع نتائج دراستي (Abbott et al., 2013; Acito et al., 2018) واللذين خلصتا إلى أن التقرير دورياً عن نتائج التفتيش علي الجودة لا يؤثر سلباً علي أتعاب مراقب الحسابات، بل ربما يؤثر إيجاباً عليها، لأن التقرير دورياً عن نتائج التفتيش علي الجودة يخلق حافزاً لدي مكتب المراجعة لتلافي أوجه القصور والانتقادات التي تم التقرير عنها مستقبلاً، وهو ما سوف يستلزم مزيداً من الجهد والتدريب والتأهيل، ويستتبع ذلك زيادة تكلفة وأتعاب عملية المراجعة. بينما تختلف هذه النتائج مع دراسة (Johnson et al., 2018) التي خلصت إلى أن التقرير عن نتائج التفتيش تؤثر سلباً علي سمعة مراقب الحسابات ومن ثم علي أتعابه.

٢/٧/٢/٦ نتيجة اختبار الفرض الثاني (H2):

استهدف الفرض الثاني اختبار أثر التقرير دورياً عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال المراجعة علي احتمالية تغيير مراقب الحسابات. ولغرض اختبار ذلك الفرض احصائياً تم إعادة صياغته كفرض عدم كما يلي:

H20: لا يؤثر التقرير دورياً عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال المراجعة علي احتمالية تغيير مراقب الحسابات للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

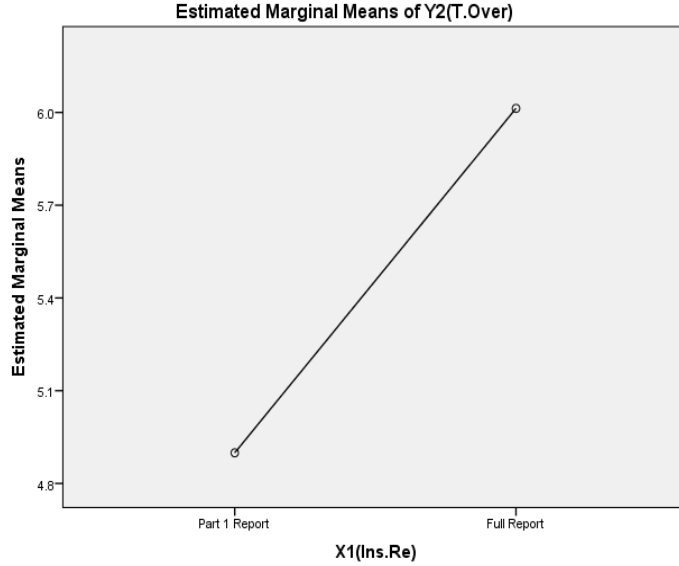
ويتضح من جدول (٣) أن إحصائية (F) لتأثير المتغير (X1) التقرير دورياً عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال المراجعة علي احتمالية تغيير مراقب الحسابات تساوي (293.449)، وأن القيمة الاحتمالية له (0.000)، وهي أقل من مستوي معنوية (5%)، مما يعني وجود أثر معنوي للتقرير دورياً عن نتائج التفتيش علي الجودة علي احتمالية تغيير مراقب الحسابات، ويعني ذلك رفض فرض العدم، وقبول (H2) في صورته البديلة والقاتل بأن "يؤثر التقرير دورياً عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال المراجعة علي احتمالية تغيير مراقب الحسابات للشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

ويستلزم الوقوف على طبيعة هذا الأثر عمل مقارنة ثنائية بين متوسط احتمال تغيير مراقب الحسابات في ظل مستويي التقرير عن نتائج التفتيش علي الجودة، وأنت نتائجه على النحو التالي:

جدول (٤): نتائج المقارنة الثنائية بين متوسط احتمال تغيير مراقب الحسابات في ظل مستويي التقرير عن نتائج التفتيش علي الجودة

95% Confidence Interval for Difference ^b		Sig. ^b	Std. Error	Mean Difference (I-J)	(J) X1(Ins.Re)	(I) X1(Ins.Re)	Dependent Variable
Upper Bound	Lower Bound						
-0.986	-1.242	.000	.065	-1.114	Full Report	Part 1 Report	Y2(T.Over)
1.242	.986	.000	.065	1.114	Part 1 Report	Full Report	

ويتضح من النتائج السابقة أن متوسط الاختلاف بين احتمالية تغيير مراقب الحسابات في ظل التقرير عن نتائج القسم لأول من تقرير التفتيش علي الجودة مقارنة بالتقرير الكامل للتفتيش بقسميه (-1.114) بقيمه احتمالية (0.000)، وتشير المقارنة العكسية إلي أن متوسط الاختلاف بين احتمالية تغيير مراقب الحسابات في ظل التقرير الكامل للتفتيش بقسميه مقارنة بالتقرير عن نتائج القسم لأول (1.114) بقيمه احتمالية (0.000)، ويعني ذلك أن التقرير الكامل عن نتائج التفتيش بقسميه الأول والثاني أدى إلي زيادة معنوية وذات دلالة إحصائية في احتمال تغيير مراقب الحسابات، حيث أن القيمة الاحتمالية للاختلاف (0.000) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.005). ومن ثم **يخلص الباحث إلي وجود علاقة ايجابية بين التقرير عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال مراقب الحسابات واحتمالية تغييره.** ويمكن إيضاح هذه العلاقة الإيجابية بين التقرير عن نتائج التفتيش واحتمالية تغيير مراقب الحسابات من خلال الشكل البياني التالي:



شكل (٢): العلاقة بين مستويي التقرير عن نتائج التفتيش ومتوسط احتمال تغيير مراقب الحسابات

تتسق هذه النتيجة مع ما خلصت إليه بعض الدراسات (Abbott et al., 2016; Acito et al., 2018) ويرى الباحث أن تأييد هذا الفرض في البيئة المصرية له أهمية خاصة، لما يعنيه من أن التفتيش على جودة المراجعة دورياً، والتقرير عن نتائجه، سوف يسهم في زيادة معدل دوران مراقبي الحسابات الأقل كفاءة لصالح الأكثر كفاءة، وهو ما سوف ينعكس إيجاباً على بيئة الممارسة.

٣/٧/٢/٦ نتيجة اختبار الفرض الثالث (H3):

استهدف الفرض الثالث اختبار أثر رد مكتب مراقب الحسابات على تقرير التفتيش على جودة أعماله على أتعابه عن مراجعة القوائم المالية. ولغرض اختبار ذلك الفرض احصائياً تم إعادة صياغته كفرض عدم على النحو التالي:

H30: لا يؤثر رد مكتب مراقب الحسابات على تقرير التفتيش على جودة أعماله على أتعابه عن مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ويتضح من جدول (٣) أن إحصائية (F) لتأثير المتغير (X2) رد مكتب مراقب الحسابات على تقرير تفتيش الجودة على أتعابه تساوي (134.736)، وأن القيمة الاحتمالية له (0.000)، وهي أقل من مستوي معنوية (5%)، مما يعني وجود أثر معنوي لرد مكتب مراقب الحسابات على تقرير تفتيش الجودة على أتعابه، ويعني ذلك رفض فرض العدم، وقبول (H3) في صورته البديلة والقائل بأن "يؤثر رد مكتب مراقب الحسابات على تقرير التفتيش على جودة أعماله على أتعابه عن مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

ويتطلب تحديد طبيعة هذا الأثر المعنوي عمل مقارنات ثنائية بين متوسط تقييم المشاركين لأتباع مراقب الحسابات في ظل مداخل الردود الثلاث المتوقعة على تقرير التفتيش علي الجودة، وكانت نتائجه على النحو التالي:

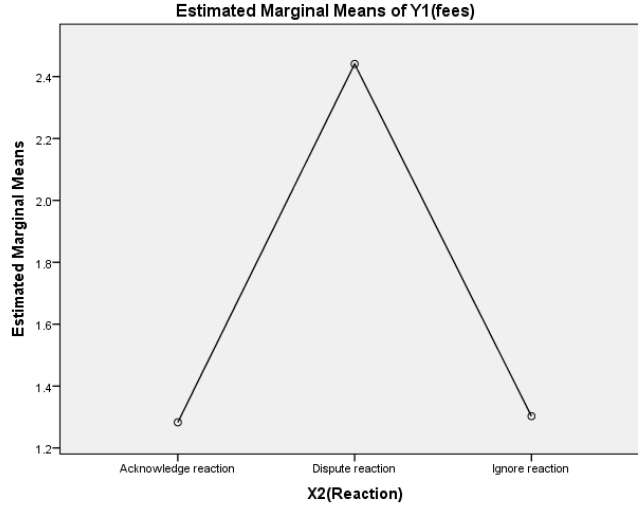
جدول (٥): نتائج المقارنة الثنائية بين متوسط تقييم المشاركين لأتباع في ظل مداخل الردود الثلاث المتوقعة لمراقب الحسابات على نتائج تقرير التفتيش.

95% Confidence Interval for Difference ^b		Sig. ^b	Std. Error	Mean Difference (I-J)	(J) X2(Reaction)	(I) X2(Reaction)	Dependent Variable
Upper Bound	Lower Bound						
-0.999	-1.317	.000	.081	-1.158	Dispute reaction	Acknowledge reaction	Y1(fees)
.139	-.178	.807	.081	-.020	Ignore reaction		
1.317	.999	.000	.081	1.158	Acknowledge reaction	Dispute reaction	
1.297	.979	.000	.081	1.138	Ignore reaction		
.178	-.139	.807	.081	.020	Acknowledge reaction	Ignore reaction	
-.979	-1.297	.000	.081	-1.138	Dispute reaction		

ويتضح من النتائج السابقة أن متوسط الاختلاف بين تقييم المشاركين لأتباع في ظل الرد بالإقرار مقارنة بالرد بالرفض والتنفيذ (-1.158) بقيمة احتمالية (0.000)، وتشير المقارنة العكسية إلي أن متوسط الاختلاف بين تقييم المشاركين لأتباع في ظل الرد بالرفض والتنفيذ مقارنة بالرد بالإقرار (1.158) بقيمة احتمالية (0.000)، وحيث أن القيمة الاحتمالية لمتوسط الاختلاف بين سياستي الرد أقل من مستوي المعنوية (0.005) فإن هذا يعني أنه اختلاف ذو دلالة إحصائية معنوية، كما يعني أن إتباع مكتب مراقب الحسابات لسياسة الرد بالرفض والتنفيذ لنتائج تقارير التفتيش علي الجودة يؤثر إيجاباً على تقييم المشاركين لأتباع مقارنة بسياسة الإقرار بالنتائج.

ويتضح أيضاً أن متوسط الاختلاف بين تقييم المشاركين لأتباع في ظل الرد بسياسة الإقرار مقارنة بسياسة تجاهل الرد (-0.020) بقيمة احتمالية (0.807). وتشير المقارنة العكسية إلى أن متوسط الاختلاف بين تقييم المشاركين لأتباع في ظل تجاهل الرد مقارنة بالرد بالإقرار (0.020) بقيمة احتمالية (0.807)، وحيث أن القيمة الاحتمالية لمتوسط الاختلاف بين سياستي الرد أكبر من مستوي المعنوية (0.005) فإن هذا يعني أنه اختلاف ليس ذو دلالة إحصائية معنوية، وأن تقييم المشاركين لأتباع مراقب الحسابات لم يختلف في ظل إتباع المكتب لسياسة الرد بالإقرار أو بتجاهل الرد على نتائج تقارير التفتيش علي الجودة.

كما تشير النتائج إلى أن متوسط الاختلاف بين تقييم المشاركين للأتعاب في ظل الرد بسياسة الرفض والتفديد مقارنة بسياسة تجاهل الرد (1.138) بقيمه احتمالية (0.000)، وتشير المقارنة العكسية إلى أن متوسط الاختلاف بين تقييم المشاركين للأتعاب في ظل الرد بسياسة تجاهل الرد مقارنة بسياسة الرفض والتفديد (-1.138) بقيمه احتمالية (0.000)، وحيث أن القيمة الاحتمالية لمتوسط الاختلاف بين سياستي الرد أقل من مستوي المعنوية (0.005) فإن هذا يعني أنه الاختلاف بين السياستين ذو دلالة إحصائية معنوية، كما يعني أن إتباع مكتب مراقب الحسابات لسياسة الرد بالرفض والتفديد لنتائج تقارير التفتيش علي الجودة يؤثر إيجاباً علي تقييم المشاركين للأتعاب مقارنة بسياسة تجاهل الرد علي نتائج تقرير التفتيش علي الجودة. ويمكن إيضاح وتلخيص العلاقة بين سياسات رد مكتب مراقب الحسابات الثلاث المحتملة على نتائج تقرير التفتيش علي الجودة بمتوسط استجابات تقييمات المشاركين للأتعاب من خلال الشكل البياني التالي:



شكل (٣): العلاقة بين سياسات رد مكتب المراجعة ومتوسط أتعابه

ويري الباحث أن النتائج السابقة تؤيد تخوفات PCAOB بشأن إحداث سياسة رد مكتب المراجعة برفض وتفديد نتائج التفتيش لحالة من التشويش وسوء الفهم لدى مستخدمي تقارير التفتيش (PCAOB, 2012; 2018a)، ونتج عن هذا التشوش ظهور أثر إيجابي معنوي لسياسة الرد بالرفض والتفديد على الأتعاب، بينما لم يظهر هذا الأثر الإيجابي لسياستي الإقرار والتجاهل على الأتعاب في البيئة المصرية.

٤/٧/٢/٦ نتيجة اختبار الفرض الرابع (H4):

استهدف الفرض الرابع اختبار أثر رد مكتب مراقب الحسابات على تقرير التفتيش على جودة أعماله على احتمالية تغييره. ولغرض اختبار ذلك الفرض احصائيا تم إعادة صياغته كفرض عدم على النحو التالي:

H40: لا يؤثر رد مكتب مراقب حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية على تقرير التفتيش على جودة أعماله على احتمالية تغييره.

ويتضح من جدول (٣) أن إحصائية (F) لتأثير المتغير (X2) رد مكتب مراقب الحسابات على تقرير تفتيش الجودة على احتمالية تغييره تساوي (84.743)، وأن القيمة الاحتمالية له (0.000)، وهي أقل من مستوي معنوية (5%)، مما يعني وجود أثر معنوي لرد مكتب مراقب الحسابات على تقرير تفتيش الجودة على احتمالية تغييره، ويعني ذلك رفض فرض عدم، وقبول (H4) في صورته البديلة والقائل بأن "يؤثر رد مكتب مراقب حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية على تقرير التفتيش على جودة أعماله على احتمالية تغييره" ..

ولغرض تحديد طبيعة هذا الأثر المعنوي تم عمل مقارنات ثنائية بين متوسط تقييم المشاركين لاحتتمالية تغيير مراقب الحسابات في ظل سياسات أو مداخل الردود الثلاث على تقرير التفتيش على الجودة، وجاءت نتائج على النحو التالي:

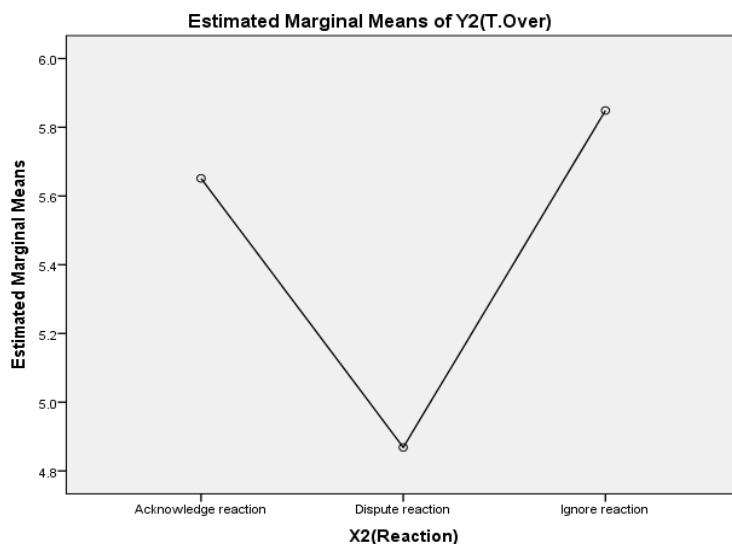
جدول (٦): نتائج المقارنة الثنائية بين متوسط تقييم المشاركين لاحتتمالية تغيير مراقب الحسابات في ظل مداخل الردود الثلاث على نتائج تقرير التفتيش

95% Confidence Interval for Difference ^b		Sig. ^b	Std. Error	Mean Difference (I-J)	(J) X2(Reaction)	(I) X2(Reaction)	Dependent Variable
Upper Bound	Lower Bound						
.939	.626	.000	.080	.783	Dispute reaction	Acknowledge reaction	Y2(T.Over)
-.041	-.354	.014	.080	-.197	Ignore reaction		
-.626	-.939	.000	.080	-.783	Acknowledge reaction	Dispute reaction	
-.824	-1.137	.000	.080	-.980	Ignore reaction		
.354	.041	.014	.080	.197	Acknowledge reaction	Ignore reaction	
1.137	.824	.000	.080	.980	Dispute reaction		

وتشير النتائج السابقة إلى أن متوسط الاختلاف بين تقييم المشاركين لاحتمالية تغيير مراقب الحسابات في ظل الرد بالإقرار مقارنة بالرد بالرفض والتفديد (783). بقيمه احتمالية (0.000)، وتشير المقارنة العكسية إلى أن متوسط الاختلاف بين تقييم المشاركين لاحتمالية تغيير مراقب الحسابات في ظل الرد بالرفض والتفديد مقارنة بالرد بالإقرار (-783). بقيمه احتمالية (0.000)، ولأن القيمة الاحتمالية لمتوسط الاختلاف بين سياستي الرد أقل من مستوي المعنوية (0.005) فإن هذا يعني أنه اختلاف ذو دلالة إحصائية معنوية، كما يعني أن إتباع مراقب الحسابات لسياسة الرد بالإقرار بنتائج تقرير التفتيش يؤثر إيجاباً على تقييم المشاركين لاحتمال تغيير مراقب الحسابات مقارنة بسياسة رفض وتفديد النتائج.

كما تشير النتائج إلى أن متوسط الاختلاف بين تقييم المشاركين لاحتمال تغيير مراقب الحسابات في ظل الرد بسياسة الإقرار مقارنة بسياسة تجاهل الرد (-197). بقيمه احتمالية (0.014)، وتشير المقارنة العكسية إلى أن متوسط الاختلاف بين تقييم المشاركين لاحتمال تغيير مراقب الحسابات في ظل تجاهل الرد مقارنة بالرد بالإقرار (197). بقيمه احتمالية (0.014)، وحيث أن القيمة الاحتمالية لمتوسط الاختلاف بين سياستي الرد أقل من مستوي المعنوية (0.005) فإن ذلك يعني أنه اختلاف ذو دلالة إحصائية معنوية، كما يعني أن إتباع مراقب الحسابات لسياسة الرد بالإقرار بنتائج تقرير التفتيش يؤثر سلباً على تقييم المشاركين لاحتمال تغيير مراقب الحسابات مقارنة بسياسة تجاهل الرد.

ويتضح أن متوسط الاختلاف بين تقييم المشاركين لاحتمال تغيير مراقب الحسابات في ظل الرد بسياسة الرفض والتفديد مقارنة بسياسة تجاهل الرد (-980). بقيمه احتمالية (0.000)، وتشير المقارنة العكسية إلى أن متوسط الاختلاف بين تقييم المشاركين لاحتمال تغيير مراقب الحسابات في ظل الرد بسياسة تجاهل الرد مقارنة بسياسة الرفض والتفديد (980). بقيمه احتمالية (0.000)، وحيث أن القيمة الاحتمالية لمتوسط الاختلاف بين سياستي الرد أقل من مستوي المعنوية (0.005) فإن هذا يعني أنه اختلاف بين السياتين ذو دلالة إحصائية معنوية، كما يعني أن إتباع مكتب مراقب الحسابات لسياسة الرد بالرفض والتفديد لنتائج تقارير التفتيش على الجودة يؤثر سلباً على تقييم المشاركين لاحتمال تغيير مراقب الحسابات مقارنة بسياسة تجاهل الرد. ويمكن إيضاح وتلخيص العلاقة بين سياسات رد مكتب مراقب الحسابات الثلاث المحتملة على نتائج تقرير التفتيش على الجودة بمتوسط استجابات تقييمات المشاركين لاحتمال تغيير مكتب المراجعة من خلال الشكل البياني التالي:



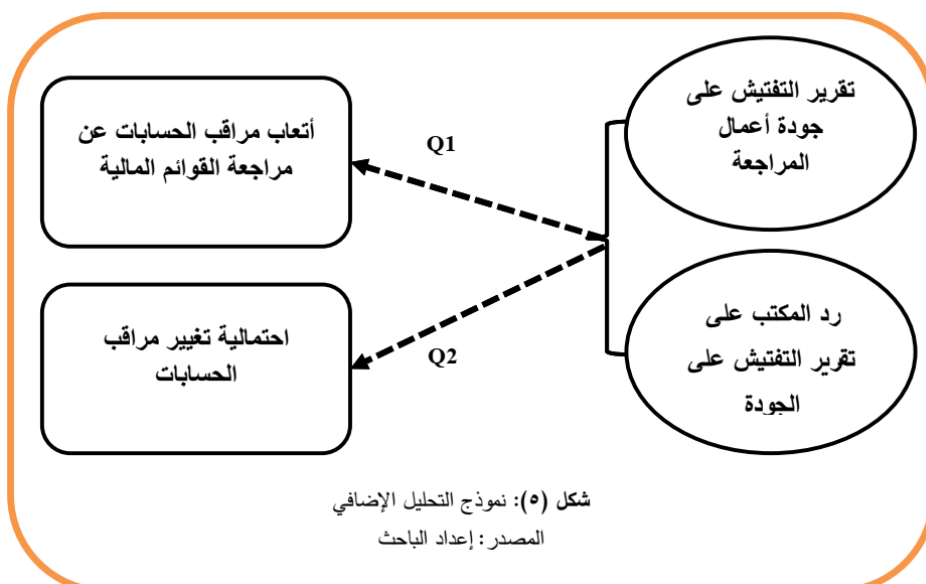
شكل (٤): العلاقة بين سياسات رد مكتب المراجعة ومتوسط احتمال تغييره

ويري الباحث أن نتيجة اختبار الفرض الرابع تتسق مع نتيجة الفرض الثالث، حيث أن تأثير سياسة الرد برفض وتفنيد نتائج تقارير التفتيش لا يتوقف تأثيرها عند التأثير إيجاباً على الأتعاب، بل يمتد ليؤثر سلباً على احتمالية تغيير مراقب الحسابات، ومن ثم فإن هذه النتيجة تؤكد في مجملها أن رد مراقب الحسابات برفض وتفنيد النتائج يحد من الأثر السلبي لتقارير التفتيش على سمعة المكتب مقارنة بسياستي الإقرار وتجاهل الرد. وجدير بالذكر ظهور فرق معنوي بين أثر سياسي (الإقرار والتجاهل) على احتمال تغيير مراقب الحسابات بينما لم يظهر هذا الفرق على الأتعاب، ويمكن تفسير ذلك بأن قبول نتائج التفتيش تعطي إشارة لمتخذ القرار بأن مراقب الحسابات سوف يعمل على تدارك التحفظات التي وجهت له مستقبلاً ومن ثم لا يوجد داعي لسرعة تغييره.

٣/٦ التحليل الإضافي.

يعد الهدف الرئيسي من التحليل الإضافي هو التوصل لفهم أفضل بشأن أثر علاقتي تقرير التفتيش على جودة أعمال المراجعة، ورد المكتب عليه على حجم أتعابه واحتمالية تغييره في بيئة الممارسة المهنية المصرية. ونظراً لأن التحليل الأساسي اهتم بدراسة واختبار الأثر المباشر Main Effect بين المتغيرات محل البحث، فسوف يهتم التحليل الإضافي بدراسة واختبار الأثر التفاعلي Interaction Effect بينهم، ومن ثم يستهدف التحليل الإضافي الإجابة عن سؤالين رئيسيين على النحو التالي:

- هل يوجد أثر تفاعلي (مشترك) للتقرير عن نتائج التفتيش علي الجودة ورد مكتب مراقب الحسابات عليه على حجم أتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية في بيئة الممارسة المصرية؟
 - هل يوجد أثر تفاعلي (مشترك) للتقرير عن نتائج التفتيش علي الجودة ورد مكتب مراقب الحسابات عليه على احتمالية تغييره في بيئة الممارسة المصرية؟
- ويمكن صياغة نموذج التحليل الإضافي في ضوء الهدف منه على النحو التالي:



وأظهر اختبار المعنوية الكلية لنموذج اختبار الأثر التفاعلي لمتغيري التقرير عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال المراجعة ورد فعل مراقب الحسابات النتائج التالية:

جدول (٧): نتائج المعنوية الكلية لنموذج تحليل التباين المتعدد

Sig.	Error df	Hypothesis df	F	Value	Effect	
.022	900.000	4.000	2.865	.025	Pillai's Trace	X1Ins.Re * X2Reaction
.023	898.000	4.000	2.860 ^b	.975	Wilks' Lambda	
.023	896.000	4.000	2.855	.025	Hotelling's Trace	
.029	450.000	2.000	3.563 ^c	.016	Roy's Largest Root	

ويتضح من النتائج السابقة معنوية نموذج تحليل التباين المتعدد بشأن الأثر التفاعلي لمتغيري التقرير عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال المراجعة ورد فعل مراقب الحسابات عليه، حيث تشير النتائج إلي أن القيمة الاحتمالية لاختبارات المعنوية للكلية للنماذج الأربع أقل من مستوى معنوية (0.005)، ويعني ذلك أن نموذج تحليل التباين المتعدد صالح لاختبار العلاقة محل البحث، كما يعني وجود أثر تفاعلي معنوي لمتغيري التقرير عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال المراجعة ورد فعل مراقب الحسابات عليه علي واحد علي الأقل من المتغيرين التابعين، ويمكن استيضاح الأثر التفاعلي للمتغيرين علي كل متغير تابع علي حدة من خلال اختبار المعنوية الجزئية لنموذج تحليل التباين المتعدد والتي جاءت نتائجها علي النحو التالي:

جدول (٨): نتائج المعنوية الجزئية لنموذج تحليل التباين المتعدد

Sig.	F	Mean Square	Df	Type III Sum of Squares	Dependent Variable	Source
.050	3.013	1.480	2	2.961	Y1(fees)	X1Ins.Re *
.078	2.560	1.226	2	2.452	Y2(T.Over)	X2Reaction

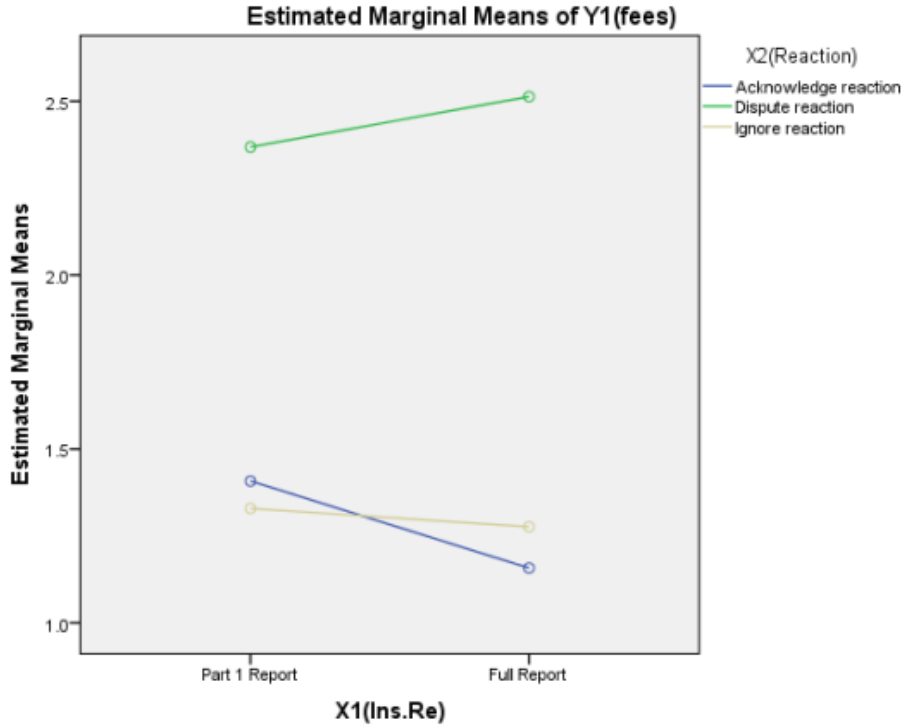
وتشير نتائج اختبار المعنوية الجزئية إلى أن احصائية (F) للأثر التفاعلي لمتغيري التقرير عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال المراجعة ورد مكتب مراقب الحسابات عليه علي اتعابه (3.013) بقيمة احتمالية (0.05) وهي تساوي مستوي المعنوية (0.05)، وتدعم هذه النتائج وجود أثر تفاعلي معنوي ذو دلالة احصائية للمتغيرين علي الأتعاب، بينما تشير النتائج إلى أن احصائية (F) للأثر التفاعلي للمتغيرين علي احتمال تغيير مراقب الحسابات (2.560) بقيمة احتمالية (0.078). وهي أكبر من مستوي المعنوية (0.05) ومن ثم فإن النتائج السابقة لا تدعم وجود أثر تفاعلي معنوي للمتغيرين علي احتمال تغيير مراقب الحسابات.

ويستلزم إيضاح الأثر التفاعلي المعنوي لمتغيري التقرير عن نتائج التفتيش علي الجودة ورد مكتب مراقب الحسابات عليه على حجم الأتعاب عن مراجعة القوائم المالية السنوية، المقارنة بين متوسط تقييم المشاركين للأتعاب في ظل المتغيرين معاً وكانت نتائجه على النحو التالي:

جدول (٩): نتائج المقارنة بين متوسط تقييم المشاركين لأتعاب مراقب الحسابات في ظل متغيري التقرير عن نتائج التفتيش ورد مراقب الحسابات عليه معاً

95% Confidence Interval		Std. Error	Mean	X2(Reaction)	X1(Ins.R e)	Dependent Variable
Upper Bound	Lower Bound					
1.566	1.250	.080	1.408	Acknowledge reaction	Part 1 Report	Y1(fees)
2.526	2.210	.080	2.368	Dispute reaction		
1.487	1.171	.080	1.329	Ignore reaction		
1.316	1.000	.080	1.158	Acknowledge reaction	Full Report	
2.671	2.355	.080	2.513	Dispute reaction		
1.434	1.118	.080	1.276	Ignore reaction		

ويتضح من النتائج السابقة فيما يتعلق بالتقرير عن نتائج القسم الأول من التفتيش علي الجودة ورد المكتب عليه أن المتوسط الأقل للأتعاب كان في حالة التقرير عن نتائج القسم الأول للتفتيش وتجاهل المكتب الرد على النتائج بقيمة (1.329)، وأرتفع هذا المتوسط إلى (1.408) في حالة إصدار ذات التقرير مع رد مكتب المراجعة عليه بالإقرار، وقفز هذا المتوسط إلى (2.368) في حالة صدور ذات التقرير مع قيام المكتب برفض وتفنيد نتائج التقرير، بينما فيما يتعلق بالتقرير عن النتائج الكاملة للتفتيش علي الجودة ورد المكتب عليه أصبح المتوسط الأقل للأتعاب في حالة إصدار التقرير كاملاً وإقرار المكتب بنتائجه بقيمة (1.158)، وأرتفع هذا المتوسط إلى (1.276) في حالة تجاهل الرد علي النتائج، وقفز هذا المتوسط إلى (2.513) في حالة رفض المكتب لنتائجه وتفنيدها. ويمكن إبراز النتائج السابقة من خلال إيضاها بالشكل التالي:



شكل (٦): العلاقة بين مستويي تقارير التفتيش وسياسات الرد معاً على متوسط أتعاب مراقب الحسابات

ويخلص الباحث مما سبق إلى وجود أثر تفاعلي (مشترك) ذو دلالة إحصائية لمتغيري التقرير عن نتائج التفتيش علي الجودة ورد مكتب مراقب الحسابات عليه على الأتعاب، وظهر هذا الأثر واضحاً من خلال تغير أثر تقرير التفتيش علي الجودة علي متوسط الأتعاب بتغير سياسة الرد التي اتبعها مكتب المراجعة، حيث أن أثر مستويي تقارير التفتيش علي الجودة علي الأتعاب أخذ أعلى قيمة له في ظل رد مكتب المراجعة برفض وتنفيذ النتائج، وانخفض هذا الأثر إلي أقل قيمة له في حالة إتباع المكتب سياسة تجاهل الرد بالنسبة لتقارير القسم الأول للتفتيش، وفي حالة إتباع المكتب سياسة الإقرار بالنسبة لتقارير التفتيش الكاملة. بينما لم تؤيد النتائج السابقة وجود أثر تفاعلي (مشترك) ذو دلالة إحصائية معنوية لمتغيري التقرير عن نتائج التفتيش علي الجودة ورد مكتب مراقب الحسابات عليه على احتمال تغيير مراقب الحسابات.

٤/٦ الخلاصة والتوصيات وأهم مجالات البحث المقترحة.

استهدف البحث دراسة واختبار أثر التقرير دورياً عن نتائج التفتيش على جودة أعمال المراجعة ورد مكتب مراقب الحسابات عليه على أتعابه واحتمالية تغييره. وسعيًا لتحقيق هذا الهدف تم تقسيم الدراسة النظرية إلى ثلاث أقسام، **اهتم القسم الأول** بالتفتيش على جودة أعمال المراجعة من منظور مهني وأكاديمي. **واهتم القسم الثاني** من الدراسة النظرية بتحليل أثر التقرير دورياً عن نتائج التفتيش على الجودة على أتعاب واحتمالية تغيير مراقب الحسابات، **واهتم القسم الثالث** من الدراسة النظرية بتحليل أثر رد مكتب مراقب الحسابات على تقارير التفتيش على جودة أعماله على أتعابه واحتمالية تغييره.

ونظراً لأن التفتيش على جودة أعمال المراجعة والتقرير عن نتائجه لم يوضع حتى الآن موضع التنفيذ في البيئة المصرية، ورغبةً من الباحث في تلافى عيوب الدراسات الاستقصائية، تم الاعتماد على تصميم تجريبي باعتباره المنهجية الأكثر ملاءمة لموضوع البحث، ونظراً لأن هذا البحث استهدف دراسة أثر التقرير عن نتائج التفتيش ورد مكتب المراجعة عليه، علي أتعاب واحتمالية تغيير مراقب الحسابات، ونظراً لأن تحديد أتعاب مراقب الحسابات وقرار تغييره أو الاستمرار معه في البيئة المصرية يتم من خلال اقتراح لجنة المراجعة، وتصديق الجمعية العامة للمساهمين علي ذلك، اعتمد الباحث علي عينة تتكون من مقترحي ومتخذي القرارات أو من يحاكي سلوكهم في اتخاذ القرارات.

وتكونت عينة الدراسة من (٤٥٦) مشاهدة أمكن الحصول عليها من (٧٦) مشارك من ثلاث قطاعات مختلفة، حيث شارك في التجربة (٢٣) مشارك من الأعضاء الحاليين والسابقين بلجان المراجعة كممثلين عن مجموعة مقترحي قرارات تحديد الأتعاب وتغيير مراقب الحسابات، و(٢٥) من العاملين بأقسام إدارة أمناء الاستثمار في البنوك التجارية كممثلين عن أعضاء الجمعية العامة من المؤسسات، و(٢٨) من الباحثين في المجال المحاسبي كممثلين عن أعضاء الجمعية العامة من الأفراد.

وانقسمت الدراسة التجريبية إلى قسمين، استهدف **القسم الأول (التحليل الأساسي)** اختبار الفروض البحثية في البيئة المصرية، و**خلص الباحث** إلي أن النتائج لم تؤيد وجود أثر للتقرير عن نتائج التفتيش على جودة أعمال مراقبي الحسابات، بينما أيدت النتائج الأثر الإيجابي للتقرير عن نتائج التفتيش على احتمالية تغيير مراقب الحسابات. وتتسق هذه النتائج مع الدراسات التي خلصت إلى أن تقارير التفتيش تسهم في إحلال مراقبي الحسابات الأكثر كفاءة محل الأقل كفاءة مما يعكس إيجاباً على بيئة الممارسة. وتم التوصل إلى أن رد مكتب المراجعة اعتماداً على سياسة الرفض والتفويض يؤثر إيجاباً على أتعاب مراقب الحسابات، وسلباً على احتمالية تغييره مقارنة بسياستي الإقرار وتجاهل الرد، ولم تظهر فروق ذات دلالة إحصائية معنوية بين إتباع مراقب الحسابات لسياستي الإقرار والتجاهل على أتعاب المراجعة، بينما إتباع سياسة الإقرار أثر سلباً على احتمالية تغييره مقارنة بسياسة تجاهل الرد. وتتسق النتائج السابقة مع ما أبداه (PCAOB, 2012; 2018a) من تخوف بشأن سياسة الرد بالرفض والتفويض وأشار المجلس أن الرد اعتماداً على تقديم تبريرات ومزاعم وادعاءات يمكن أن يخلق حالة من عدم التأكد وسوء فهم لدي مستخدمي التقارير.

واخيراً استهدف التحليل الإضافي التوصل لفهم أفضل للعلاقات بين المتغيرات محل البحث من خلال اختبار ما إذا كان يوجد أثر تفاعلي (مشترك) لمتغيري التقرير عن نتائج التفتيش، ورد المكتب عليه على الأتعاب واحتمالية تغيير مراقب الحسابات، وتوصل الباحث إلي وجود أثر تفاعلي لمتغيري البحث على الأتعاب. ولم تؤيد النتائج وجود أثر تفاعلي (مشترك) ذو دلالة إحصائية معنوية لمتغيري التقرير عن نتائج التفتيش ورد مكتب مراقب الحسابات عليه على احتمال تغيير مراقب الحسابات.

ويوصي الباحث في ضوء النتائج السابقة بضرورة الاهتمام بالتفتيش علي جودة أعمال المراجعة والتقرير عن نتائجه على المستوي التشريعي، والمهني، والأكاديمي. فعلى **المستوي التشريعي** ينبغي إصدار قانون جديد لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث أبرزت المستجدات والمتغيرات الحديثة والتي منها التفتيش علي جودة أعمال المراجعة والتقرير عن نتائجه لأصحاب المصالح أوجه القصور في قانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر والذي لم ينص على هذه المستجدات فضلاً عن الإلزام بها.

وعلى **المستوي المهني** يجب تفعيل دور وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية، فعلي الرغم من أن الوحدة عضو بالتجمع الدولي للجهات الرقابية على جودة أعمال مراقبي الحسابات (IFIAR) منذ مارس ٢٠٠٩، وأن أحد شروط عضويتها بالتجمع أن تعمل على توفير آلية للتفتيش الدوري للتأكد من جودة أعمال مراجعي الحسابات بصورة مباشرة أو بالتعاون مع المنظمات الأخرى، إلا أن الوحدة منذ ٢٠٠٩ إلي الآن لم تفصح عن أية آليات أو تقارير للتفتيش علي الجودة، وأقتصر دورها علي وضع قواعد لقيّد وشطب مراقبي الحسابات بسجلات الهيئة العامة للرقابة المالية. كما **يوصي الباحث** بضرورة تنفيذ برنامج جاد للتفتيش علي جودة أعمال مراقبي الحسابات يحاكي برنامج (PCAOB) والتقرير عن نتائجه دورياً، مما يحقق لأصحاب المصالح العديد من المزايا والتي أهمها توفير مؤشراً على درجة معقولة من الموضوعية علي جودة أعمال مراقبي الحسابات، وهو ما سوف يسهم بدوره في إعادة ترتيب الحصص السوقية لمكاتب المراجعة وفقاً لجودة خدماتهم، كما يسهم في خلق حافزاً للنهوض بجودة أعمال مراقبي الحسابات باستمرار للحصول على ميزة نسبية، وينعكس ذلك إيجاباً على بيئة الممارسة المهنية المصرية.

وعلى **المستوي الأكاديمي** ينبغي أن يتم توجيه الجهود البحثية لموضوع التفتيش علي جودة أعمال مراقبي الحسابات من حيث المحددات والتداعيات، فعلي الرغم من أن هذا الموضوع نال اهتمام الأكاديميين والباحثين في العديد من دول العالم، وبالأخص المتقدم منها، إلا أنه لم يجد الاهتمام الكافي في البيئة المصرية، ومن ثم فإن هذا الموضوع أحد الموضوعات الواعدة من الناحية الأكاديمية والبحثية.

وفيما يلي أهم المجالات البحثية المقترحة من وجهة نظر الباحث:

- أثر التفتيش علي جودة أعمال مراقبي الحسابات والتقارير عن نتائجه علي جودة المراجعة: دراسة تجريبية.
- أثر التقرير عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال المراجعة ورد مكتب مراقب الحسابات عليه علي درجة تركيز سوق خدمات المراجعة: دراسة ميدانية.
- أثر التقرير عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال مراقبي الحسابات علي احتمال إعادة إصدار القوائم المالية: دراسة تطبيقية.
- أثر التقرير عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال مراقبي الحسابات علي جودة التقرير المالي: دراسة تطبيقية.
- أثر التقرير عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال مراقبي الحسابات علي قابلية القوائم المالية للمقارنة: دراسة تطبيقية.
- أثر الرقمنة علي رد فعل سوق الأوراق المالية لتقارير التفتيش علي جودة أعمال مراقبي الحسابات: دراسة ميدانية.
- أثر التقرير عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال مراقبي الحسابات علي أسعار وعوائد الأسهم: دراسة تطبيقية.
- مردود تقارير التفتيش علي جودة أعمال مراقبي الحسابات علي المستثمرين في أسهم شركة عميل المراجعة المستمرة: دراسة تجريبية.

مراجع البحث

أولاً: مراجع باللغة العربية:

- أبو علام، رجاء محمود. ٢٠١٨. التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج SPSS. دار النشر للجامعات.
- إسماعيل، موهب عبد العزيز. ٢٠٢٠. تأثير جودة المراجعة على جودة الأرباح في ضوء الخصائص التشغيلية للشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ٤ (١): ١-٤٤.
- الجمهوي، إيمان عبد الفتاح. ٢٠١٩. دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية دراسة ميدانية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة. كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ ٥ (٦): ٤٩٩-٥٢٥.
- الزكي، رحاب كمال. ٢٠٢٠. قياس أثر جودة المراجعة على دقة تنبؤات المحللين الماليين بأسعار الأسهم في ظل التحول الرقمي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. الفكر المحاسبي. كلية التجارة - جامعة عين شمس ٢٤ (٢): ٨١٦-٨٧٢.
- الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠٠٨. رقابة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية. معيار المراجعة المصري (٢٢٠). متاح على <https://www.fra.gov.eg>.
- الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠١٤. قرار مجلس إدارة رقم (٥٠) لسنة ٢٠١٤ بشأن تنظيم عمل وحدة الرقابة علي جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين لدي الهيئة. متاح على https://www.fra.gov.eg/content/efsa2_ar/decisions/des502014.htm
- الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠١٦. الدليل المصري لحوكمة الشركات. مركز المديرين المصري متاح على https://www.fra.gov.eg/jtags/efsa_ar/guide.pdf
- الوكيل، حسام السعيد. ٢٠١٩. مدخل مقترح للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ٣ (١): ٢٦٧-٣٤٦.
- بركات، محمد متولي. ٢٠١٨. أثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية. كلية التجارة - جامعة قناة السويس ٩ (٢): ١-٢٥.
- خليل، هبة الله محمود. ٢٠١٧. محددات سلامة الحكم المهني لفاحص الرقابة علي جودة التكاليف بمراجعة الحسابات من داخل منشأة المحاسبة والمراجعة - دراسة تجريبية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ٥٤ (١): ١-٣٣.
- رزق، علاء أحمد. ٢٠٢٠. مدى مساهمة تقنيات الذكاء الاصطناعي في دعم جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر (دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة). الفكر المحاسبي. كلية التجارة - جامعة عين شمس ٢٤ (٢): ٤٨٠-٥٦٣.

ثانياً: مراجع باللغة الإنجليزية:

- Abbott, L., K. Gunny, and T. Zhang. 2013. When the PCAOB Talks, Who Listens? Evidence from Stakeholder Reaction to GAAP-Deficient PCAOB Inspection Reports of Small Auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 32 (2): 1-31.
- Abbott, L., V. Brown, and J. Higgs. 2016. The Effects of Prior Manager-Auditor Affiliation and PCAOB Inspection Reports on Audit Committee Members' Auditor Recommendations. *Behavioral Research in Accounting* 28 (1): 1-14.
- Abbott, L., W. Buslepp, M. Notbohm. 2018. The audit market effects of disputing a GAAP-deficient PCAOB inspection report. *Advances in Accounting* 41: 126–140
- Abernathy, J., M. Barnes, and C. Stefaniak. 2013. A summary of 10 years of PCAOB research: What have we learned? *Journal of Accounting Literature* 32(1): 30-60.
- Acito, A., C. Hogan, and R. Mergenthaler. 2018. The Effects of PCAOB Inspections on Auditor-Client Relationships. *The Accounting Review* 93 (2): 1-35.
- Aobdia, D., and N. Shroff. 2017. Regulatory oversight and auditor market share. *Journal of Accounting and Economics* 63: 262-287.
- Aobdia. 2019. Do practitioner assessments agree with academic proxies for audit quality? Evidence from PCAOB and internal inspections. *Journal of Accounting and Economics* 67 (2) 144–174.
- Australian Securities and Investments Commission (ASIC). 2019. Annual Report 2018–19. Available at <https://download.asic.gov.au/media/5314396/asic-annual-report-2018-19-full.pdf>
- Blankley, A., D. Kerr, and C. Wiggins. 2012. A content analysis of CPA firms' correspondence following PCAOB inspections: 2004-2010. *Research in Accounting Regulation* 24 (2): 74-89.
- Boone, J., I. Khurana, and K. Raman. 2015. Did the 2007 PCAOB Disciplinary Order against Deloitte Impose Actual Costs on the Firm or Improve Its Audit Quality? *The Accounting Review* 90 (2): 405–441.

-
-
- Browne, A. 2018. **PCAOB Inspection Findings and Audit Firm Contesting**. PHD Dissertation. Department of Accounting. College of Business. The University of Texas at San Antonio.
- Buslepp, W., R. DeLisle, and L. Victoravich. 2018. Does Part II of the PCAOB inspection report provide new information to the market? A re-examination of prior evidence. *Managerial Auditing Journal* 33 (8/9): 715-735.
- Carson, E., R. Simnett, and A. Vanstraelen. 2013. Auditing the Auditors: An International Analysis of the Effectiveness of National Inspection Regimes on Audit Quality. Working Paper *Available at <http://www.hec.unil.ch/documents/seminars/dcc/1237.pdf>*
- Center for Audit Quality (CAQ). 2012. **Guide to PCAOB inspections**. Washington D.C.
- Coates, C. 2007. The goals and promise of the Sarbanes-Oxley Act. *Journal of Economic Perspectives* 21: 91-116.
- Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB). 2017. Work Program Period Ending 2018. Doc. Number: CEAOB 2017-018. *Available at https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/ceaob-work-programme-2018_en.pdf*
- Dowling, C., W. Knechel, and R. Moroney. 2018. Public oversight of audit firms: The slippery-slope of enforcing regulation. *Abacus* 54 (3): 353–80.
- Ege, M., W. Knechel, P. Lamoreaux, and E. Maksymov. 2020. A multi-method analysis of the PCAOB's relationship with the audit profession. *Accounting, Organizations and Society*, forthcoming.
- Fung, S., K. Raman, and X. Zhu. 2017. Does the PCAOB's International Inspection Program Provide Spillover Audit Quality Benefits for Investors Abroad? *Journal of Accounting and Economics* 64: 15–36.
- Gerakos, J. and C. Syverson, 2015. Competition in the Audit Market: Policy Implications. *Journal of Accounting Research* 53 (4): 725-775.

-
-
- Gunny, K., T. Zhang. 2013. PCAOB inspection reports and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy* 32 (2): 136–160.
- Hodge, F. 2001. Hyperlinking unaudited information to audited financial statements: Effects on investor judgments. *The Accounting Review* 76 (4): 675–691.
- Hodge, F., J. Kennedy, and L. Maines. 2004. Does search-facilitating technology improve the transparency of financial reporting? *The Accounting Review* 79 (3): 687–703.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2009. **Quality Control for An Audit of Financial Statements.** International Standard on Auditing (ISA) No. 220. Available at <https://www.iaasb.org/>.
- International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). 2020. Annual Report 2019. Available at <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=11085>
- Johnson, E, K. Reichelt, and J. Soileau. 2018. No News is Bad News: Do PCAOB Part II Reports Have an Effect on Annually Inspected Firms' Audit Fees and Audit Quality? *Journal of Accounting Literature* 41: 106-126.
- Johnson, L., M. Keune, And J. Winchel. 2019. U.S. Auditors' Perceptions of the PCAOB Inspection Process: A Behavioral Examination. *Contemporary Accounting Research* 36 (3): 1540–1574.
- Keyser, J. 2015. The PCAOB's role in audit conduct and conscience. *Research in Accounting Regulation* 27 (1): 111–118.
- Kleinman, G., B. Lin, and D. Palmon. 2014. Audit Quality: A Cross National Comparison of Audit Regulatory Regimes. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 29(1): 61–87.
- Knechel, W., G. Krishnan, M. Pevzner, L. Shefchik, and U. Velury. 2013. Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32 (1): 385–421.
- Kraussman, M., and W. Messier. 2015. An Updated Analysis of Enforcement Actions against Engagement Quality Reviewers. *Current Issues in Auditing* 9(2): A1–A12.

-
-
- Krishnan, J., J. Krishnan and H. Song. 2017. PCAOB international inspections and audit quality. *The Accounting Review* 92 (5): 143-166.
- Lamoreaux, P. 2016. Does PCAOB inspection access improve audit quality? An examination of foreign firms listed in the United States. *Journal of Accounting and Economics* 61: 313-337.
- Lennox, C and J. Pittman. 2010. Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms. *Journal of Accounting and Economics* 49(1-2):84-103.
- Löhlein, L. 2016. From peer review to PCAOB inspections: Regulating for audit quality in the U.S. *Journal of Accounting Literature* 36 (1): 28-47.
- Maines, L., and L. McDaniel. 2000. Effects of comprehensive-income characteristics on nonprofessional investors' judgments: The role of financial-statement presentation format. *The Accounting Review* 75 (2): 179-207.
- Mascha, M., M. Lamboy-Ruiz, and D. Janvrin. 2018. PCAOB inspections: An analysis of entity-level and application level control audit deficiencies. *International Journal of Accounting Information Systems* 30 (special issue): 19-39.
- Messier, W., T. Kozloski, and N. Kotchetova-Kozloski. 2010. An analysis of SEC and PCAOB enforcement actions against engagement quality reviewers. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 29 (2): 233-252.
- MohammadRezaei, F., N. Mohd-Saleh, and K. Ahmed. 2018. Audit Firm Ranking, Audit Quality and Audit Fees: Examining Conflicting Price Discrimination Views. *The International Journal of Accounting* 53(4): 295-313.
- Nagy, L. 2014. PCAOB quality control inspection reports and auditor reputation. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 33 (3): 87-104.
- Pritchard, A. 2006. The irrational auditor and irrational liability. *Lewis and Clark Law Review* 10 (1): 19-55.

-
-
- Public Company Accounting Oversight Board (2012). Information for audit committees about the PCAOB inspection process. http://pcaobus.org/Inspections/Documents/Inspection_Information_for_Audit_Committees.pdf.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2018 a. **Guide to Reading the PCAOB's New Inspection Report**. <https://pcaobus.org/Inspections/Documents/Inspections-Report-Guide.pdf>
- Public Company Accounting Oversight Board. (PCAOB). 2009. **Engagement Quality Review**. Auditing Standard No. 7. PCAOB Release No. 2009-004, July 28. Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board. (PCAOB). 2017. **Engagement Quality Review**. Auditing Standard No. 1220. PCAOB Release No. 2009-004, July 28. Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board. (PCAOB). 2018 b. **Report on 2017 Inspection of Anton & Chia, LLP**. PCAOB Release No. 104-2019-026A, November 19, Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board. (PCAOB). 2019. **Report on 2017 Inspection of Ernst & Young LLP**. PCAOB Release No. 104-2019-122, September 12, Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board. (PCAOB). 2020. **Report on 2018 Inspection of KPMG Samjong Accounting Corp**. PCAOB Release No. 104-2020-005, January 16, Washington, DC: PCAOB.
- Robertson, J., and R. Houston. 2010. Investors' Expectations of the Improvement in the Credibility of Audit Opinions following PCAOB Inspection Reports with Identified Deficiencies. *Accounting and the Public Interest* 10 (2): 36-56.
- Son, M., H. Song, and Y. Park. 2017. PCAOB Inspection Reports and Shareholder Ratification of the Auditor. *Accounting and the Public Interest* 17(1): 107-129.

-
-
- Song, H., and Z. Ye. 2014. The impact of PCAOB reports containing audit deficiencies on non-US audit firms: Initial evidence. *Current Issues in Auditing* 8(1): A12–A25.
- Sundgren, S., and T. Svanström. 2016. Is the Public Oversight of Auditors Effective? The Impact of Sanctions on Loss of Clients, Salary and Audit Reporting. *European Accounting Review* Available at <http://dx.doi.org/10.1080/09638180.2016.1203345>
- Tanyi, P., and B. Litt. 2017. The Unintended Consequences of the Frequency of PCAOB Inspection. *Journal of Business Finance & Accounting* 44(1) & (2): 116–153
- The Center for Audit Quality (CAQ). 2012. **Guide to PCAOB Inspections**. Available at <https://www.thecaq.org/>
- U.S. House of Representatives. 2002. **The Sarbanes-Oxley Act of 2002**. Public Law No. 107-204. Washington.
- Westermann, K., J. Cohen, and G. Trompeter. 2019. PCAOB Inspections: Public Accounting Firms on “Trial”. *Contemporary Accounting Research* 36 (2): 694–731.

ملاحق البحث
ملحق رقم (١) (الحالات التجريبية)

السادة الأفاضل/

- رؤساء وأعضاء لجان المراجعة بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية
- رؤساء وأعضاء إدارة أمناء الاستثمار في البنوك التجارية
- الدارسين والباحثين في المجال المحاسبي ممن يخطط للاستثمار في الأسهم

تحية طيبة وبعد،،،

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان " أثر التقرير الدوري عن نتائج التفتيش علي جودة أعمال المراجعة ورد فعل مكتب مراقب الحسابات عليه على أتعابه واحتمالية تغييره - دراسة تجريبية"، وإجابة سيادتكم عن الأسئلة المرافقة للحالات التجريبية التالية، سوف تسهم في إتمام هذه الورقة البحثية.

ويطيب لي التأكيد على أن الإجابة المطلوبة هي التي تعبر عن وجهة نظركم وأنه لا توجد إجابات صحيحة وأخري خاطئة، كما أن الإجابات والردود المطلوبة على الأسئلة المرافقة للحالات لن تستخدم إلا لغرض علمي، وأنه بعد تحليل هذه الردود واستخلاص النتائج فلن تتم الإشارة إلى ما يدل على شخصكم الكريم.

وتفضلوا بقبول خالص التحية والتقدير علي حسن تعاونكم.

الباحث

أولاً: البيانات الديموغرافية:

الاسم: (اختياري)
النوع:

أنثى

ذكر

المؤهل الدراسي:

دبلوم الدراسات العليا في المحاسبة
 دكتوراه في المحاسبة

بكالوريوس في المحاسبة
 ماجستير في المحاسبة

الوظيفية الحالية:

عضو لجنة مراجعة
 موظف بإدارة أمناء الاستثمار

رئيس لجنة مراجعة
 مدير إدارة استثمار
 باحث بالمجال المحاسبي

عدد سنوات الخبرة:

أقل من ٣ سنوات
 من ٣: إلى أقل من ١٠ سنوات
 من ١٠ سنوات فأكثر

عضوية أحدي الجمعيات المهنية (إن وجدت):

أسم الجمعية (إن وجدت):

ثانياً: الحالات التجريبية:

الحالة (١): من فضلك اقرأ الحالات التالية جيداً ثم أجب عن المطلوب من وجهة نظرك

تقرير التفتيش على جودة أعمال المراجعة

فقرة تمهيدية:

يشتمل تقرير التفتيش على جودة أعمال المراجعة على ثلاثة أقسام رئيسية، يتضمن **القسم الأول** تقييم عينة من تكاليف المراجعة التي قدمها المكتب، واستعراض لجوانب القصور المكتشفة في كل عملية مراجعة على حدة، ويتضمن **القسم الثاني** تقيماً لنظام رقابة الجودة المطبق داخل مكتب المراجعة. ويتضمن **القسم الثالث** الرد الكتابي لمراقب الحسابات على مسودة تقرير التفتيش على جودة أعمال المراجعة.

القسم الأول: تقييم جودة أعمال المراجعة لعينة من تكاليف المراجعة

يشمل هذا القسم نتائج إجراءات التفتيش لعينة من عمليات المراجعة التي قام بها مكتب مراقب الحسابات، ومراجعة أوراق العمل الخاصة بها، وتوثيق أوجه القصور الهامة والجوهرية بها، والتي نتج عنها فشل مراقب الحسابات في الحصول على الأدلة الكافية والملائمة التي تدعم وتؤيد رأيه أو جانباً منه بشأن القوائم المالية. **وفيما يلي عرضاً لأهم أوجه القصور المكتشفة**

عملية مراجعة (١)

ينتمي العميل للقطاع المالي، وقد فشل مراقب الحسابات في الحصول على الأدلة الكافية والملائمة التي تدعم رأيه الذي خلص إليه بشأن صدق القوائم المالية، حيث توجد العديد من الشواهد التي تشير إلى وجود مخاطر غش، والتي تدل بدورها على احتمالية وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية نتيجة الغش المحتمل في مجموعة بنود أهمها القروض ومخصصاتها، والأوراق المالية المتاحة للبيع، وبعض المشتقات المالية وحسابات الودائع.

عملية مراجعة (٢)

ينتمي العميل للقطاع الصناعي، وقد فشل مراقب الحسابات في الحصول على الأدلة الكافية والملائمة التي تدعم رأيه الذي خلص إليه بشأن صدق القوائم المالية، حيث أن هذا العميل يقوم بتشغيل وإدارة العديد من وحدات الأعمال Business Units، وقد استبعد العميل من نطاق عملية المراجعة عدداً من هذه الوحدات، وتمثل هذه الوحدات نسبة هامة ومؤثرة من حسابات الإيرادات، والعملاء والمخزون، ورغم ذلك فشل مراقب الحسابات في تنفيذ إجراءات مراجعة كافية وملائمة تدعم ما خلص إليه من رأي "بأنه لا توجد إجراءات ضرورية بشأن الوحدات والمواقع المستبعدة من نطاق فحص المراجعة، خاصة أن مراقب الحسابات فشل في تحديد (أ) طبيعة وحجم الأصول والالتزامات والأحداث الاقتصادية التي تمت في المواقع المستبعدة، (ب) تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في المواقع المستبعدة (ج) تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية المجمعة للمواقع التي تم فحصها والمستبعدة معا. إضافة إلى الاعتماد الخاطي على إجراءات للرقابة الداخلية لم ترقى لدرجة من الدقة التي تمنع أو تكتشف التحريفات الجوهرية، لتبرير ما خلص إليه من رأي بأنه لا توجد إجراءات ضرورية بشأن المواقع المستبعدة.

عملية مراجعة (٣)

فشل مراقب الحسابات في الحصول على الأدلة الكافية والملائمة التي تدعم رأيه الذي خلص إليه بشأن تقييم الشهرة والأصول غير الملموسة، حيث اعتمد مراقب الحسابات على التحليل الوصفي الربع سنوي للانخفاض المحتمل (التدهور) في قيمة الشهرة والأصول غير الملموسة الذي يعده عميل المراجعة لأغراض تقييم هذه الأصول. إضافة إلى الاستفسارات من معدي هذه التحليلات للتأكد من أن ما هو مدون قد تم التحقق منه، وعن المستندات المؤيدة لهذه التحليلات.

عملية مراجعة (٤)

تخزن الشركة النسبة الأكبر من المخزون في موقع واحد، ورغم أن قواعد مكتب المراجعة للتحقق من وجود المخزون تقضي بجزء ٨٠٪ من المخزون مرة واحدة على الأقل سنوياً، إلا أن مراقب الحسابات فشل في تنفيذ هذا الإجراء، وتم الاعتماد على عينة صغيرة لا تمثل دليلاً يمكن الاعتماد عليه في التحقق من وجود المخزون، كما فشل مراقب الحسابات في التحقق من معقولية أساس تحديد مخصصات هبوط أسعار المخزون، حيث استخدم العميل نسب مخصصات مختلفة لمجموعات مختلفة من المخزون، كما فشل المراجع في التحقق من اكتمال المخزون الذي تحددت المخصصات كنسبة منه.

وتشير الانتقادات السابقة إلى مخالفة مراقب الحسابات لعدد من معايير المراجعة أهمها:

مستولية المراقب بشأن الغش عند مراجعة قوائم مالية	معيير المراجعة (٢٤٠)
الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة	معيير المراجعة (٢٦٠)
تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية	معيير المراجعة (٣٠٠)
تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية	معيير المراجعة (٣١٥)
الاهمية النسبية في المراجعة	معيير المراجعة (٣٢٠)

القسم الثاني: تقييم نظام رقابة الجودة داخل مكتب المراجعة

تم حذف هذا القسم من التقرير حيث أن الإجراء المتبع في حالة وجود ملاحظات أو انتقادات لنظام رقابة الجودة داخل مكتب المراجعة يتم إخطار المكتب بهذه الملاحظات ولا يتم نشرها، ومنح مكتب المراجعة مهلة ١٢ شهر لإعادة النظر في هذه الملاحظات واتخاذ الإجراءات التصحيحية، فإن لم يعيد مكتب المراجعة النظر في هذه الملاحظات، ويتخذ الإجراءات التصحيحية فسوف يتم إعادة نشر هذا التقرير متضمناً القسم الثاني والذي يشمل كافة الملاحظات بشأن نظام رقابة الجودة داخل مكتب المراجعة.

القسم الثالث: رد مكتب المراجعة على تقرير التفتيش علي جودة أعمال المراجعة

تقضي قواعد التفتيش أن يصدر مكتب المراجعة رداً كتابياً على مسودة تقرير التفتيش، ويتم تضمين هذا الرد كجزء من التقرير، وفيما يلي الرد الذي تم تلقيه على مسودة تقرير التفتيش:

المرسل إليه/ لجنة التفتيش الخارجي للرقابة علي جودة الأداء المهني للمكتب.

الراسل/ مكتب للمحاسبة والمراجعة

بشأن/ الرد على تقرير التفتيش علي جودة أعمال المراجعة عن سنة

يسعدنا الرد على تقرير التفتيش علي جودة أعمال المراجعة، ونحن نقدر كافة الانتقادات التي خلص إليها فريق التفتيش، وسوف نأخذ الانتقادات التي تضمنتها مسودة تقرير التفتيش مأخذ الجد، ونعتبرها بمثابة خطة عمل لتطوير جودة أعمال المراجعة، ونحن نقدر مهنية وحياد لجنة التفتيش ودورهم الهام في تحسين جودة المراجعة.

المطلوب: إذا صدر تقرير التفتيش علي جودة أعمال مراقب الحسابات الذي يقوم بمراجعة القوائم المالية السنوية لشركتكم على النحو الموضح أعلاه، فمن وجهة نظرك كيف يمكن أن يؤثر هذا التقرير على أتعاب وقرار تغيير مراقب الحسابات:

بيان	إيجابي			لا يؤثر (محايد)	سلبي		
	قوي	متوسط	ضعيف		ضعيف	متوسط	قوي
الأثر على أتعاب مراقب الحسابات							
بيان	غير محتمل	ضعيف جداً	ضعيف	معقول	قوي	قوي جداً	مؤكد
الأثر على احتمالية تغيير مراقب الحسابات							

ملحوظة: سوف يطلب من المشاركين ذات المطلوب السابق في كل حالة من الحالات التالية.

الحالة (٢): افترض نفس الحالة (١) فيما عدا تغيير القسم الثالث من التقرير والذي يتعلق برد مكتب المراجعة على مسودة تقرير التفتيش علي الجودة على النحو التالي:

القسم الثالث: رد مكتب المراجعة على تقرير التفتيش علي جودة أعمال المراجعة

نحن لا نتفق مع الانتقادات التي خلصت إليها لجنة التفتيش وما استخدمته من عبارات للتعبير عن وجود خروج عن مبادئ المحاسبة المقبولة أو عدم كفاية إجراءات المراجعة، ونري أن ما خلصنا إليه من أحكام تعد ملاءمة وفقاً لظروف عملية المراجعة، وأن اختلاف التقديرات بيننا وبين لجنة التفتيش لا يرقى لمستوي العبارات التي تم استخدامها من قبل لجنة التفتيش.

الحالة (٣): افترض نفس الحالة (١) فيما عدا تغيير القسم الثالث من التقرير والذي يتعلق برد مكتب المراجعة على مسودة تقرير التفتيش علي الجودة على النحو التالي:

القسم الثالث: رد مكتب المراجعة على تقرير التفتيش علي جودة أعمال المراجعة

تقضي قواعد الإفصاح عن هذا التقرير منح مكتب المراجعة فرصة مراجعة هذه الانتقادات، والرد عليها بشكل كتابي، إلا أن مكتب المراجعة تجاهل الرد ولم يرسل أية تقارير مكتوبة للرد على هذه الانتقادات.

الحالة (٤): افترض نفس الحالة (١) فيما عدا تغيير القسم الثاني من التقرير حيث تم الإفصاح عن الانتقادات التي خلص إليها فريق التفتيش بشأن نظام رقابة الجودة داخل المكتب، وجاء هذا الإفصاح بعد مرور ١٢ شهر من تاريخ إخطار المكتب بهذه الانتقادات، ولم تتخذ أية إجراءات تصحيحية بشأنها:

القسم الثاني: تقييم نظام رقابة الجودة داخل مكتب المراجعة

يجب أن يفي نظام رقابة الجودة داخل مكتب المراجعة بالمتطلبات التنظيمية والمعايير المهنية المطبقة، ووفقاً لما خلص إليه فريق فحص الجودة الخارجي فإنه توجد شكوك تتعلق بفشل نظام رقابة الجودة داخل المكتب في الجوانب التالية:

- **ضمان الالتزام بالمعايير المهنية:** يقع على مكتب المراجعة مسؤولية ضمان أن فريق العمل يلتزم بالمعايير المهنية، ومن ثم فإن الهيكل التنظيمي للمكتب، والسياسات المطبقة، والإجراءات المتبعة يجب أن تتضافر لكي تحقق هذا الهدف، بينما تشير ملاحظات فريق التفتيش إلى وجود العديد من أوجه القصور في هذا الجانب من حيث:
 - تخصيص بعض المهام لأفراد لا تملك التأهيل والتدريب الكافي.
 - عدم وجود مرجعيات يمكن استشارتها من داخل المكتب أو خارجه في حال مواجهة قضايا معقدة أو غير معتادة

- تحقيق الإشراف الملائم وما يتطلبه من فحص أعمال فريق العمل داخليا ومراقبة الأداء لضمان الجودة
- تنفيذ سياسات وإجراءات تضمن تنفيذ فريق العمل للمهام المطلوبة منه بنزاهة وموضوعية وبالعباية المهنية الكافية وبمستوي الشك المهني المطلوب.
- إجراءات الاستقلال: لم يتضمن نظام رقابة الجودة داخل المكتب السياسات والإجراءات التي تضمن بشكل كافي الحفاظ على الاستقلال الظاهري والحقيقي لفريق المراجعة.
- التدريب والتأهيل: لم يتضمن نظام رقابة الجودة داخل المكتب السياسات والإجراءات التي تضمن أن المهام والأفراد داخل المكتب يتم توزيعها في ضوء مستوى التدريب والتأهيل المطلوب لتنفيذ أعمال المراجعة وفقاً للمعايير المهنية.
- التوثيق: فشل نظام رقابة الجودة داخل مكتب المراجعة في الوفاء بمتطلبات توثيق أعمال المراجعة للمدة المحددة، والتي تقضي بضرورة الاحتفاظ بأوراق العمل وكافة الوثائق اللازمة لدعم ما خلص إليه مراقب الحسابات من رأي بشأن القوائم المالية

الحالة (٥): افترض أن تقرير التفتيش علي الجودة تضمن الإفصاح عن نتائج القسم الأول من التفتيش كما هو في الحالة (١)، كما تضمن التقرير الإفصاح عن نتائج القسم الثاني من التفتيش كما هو في الحالة (٤)، وجاء القسم الثالث من التقرير الذي يتضمن رد مكتب المراجعة على مسودة التقرير على النحو التالي:

القسم الثالث: رد مكتب المراجعة على تقرير التفتيش علي جودة أعمال المراجعة

نحن لا نتفق مع الانتقادات التي خلصت إليها لجنة التفتيش وما استخدمته من عبارات للتعبير عن وجود خروج عن مبادئ المحاسبة المقبولة أو عدم كفاية إجراءات المراجعة، ونري أن ما خلصنا إليه من أحكام تعد ملاءمة وفقاً لظروف عملية المراجعة، وأن اختلاف التقديرات بيننا وبين لجنة التفتيش لا يرقى لمستوي العبارات التي تم استخدامها من قبل لجنة التفتيش.

الحالة (٦): افترض نفس الحالة (٥) فيما عدا أن القسم الثالث من التقرير الذي يتضمن رد مكتب المراجعة على مسودة التقرير جاء على النحو التالي:

القسم الثالث: رد مكتب المراجعة على تقرير التفتيش علي جودة أعمال المراجعة

تقضي قواعد الإفصاح عن هذا التقرير منح مكتب المراجعة فرصة مراجعة هذه الانتقادات، والرد عليها بشكل كتابي، إلا أن مكتب المراجعة تجاهل الرد ولم يرسل أية تقارير مكتوبة للرد على هذه الانتقادات.

The role of periodic Audit Inspection reporting and audit firm response to it in audit fees and auditor turnover- An Experimental study.

By

Dr. Ayman Yousif Mahmoud Yousif

Lecturer of Accounting- Faculty of commerce – Damanhour University

ayman.yousif@damanhour.edu.eg

Abstract:

I examine whether periodic Audit Inspection reporting and audit firm response to it affect audit fees and auditor turnover in Egyptian Environment. using (2×3) experimental design in which I simulate the two levels of (PCAOB) inspection reports, with three basic formats of audit firm response letters (Acknowledge, disputes, and ignores). I obtained (456) observations from (76) participants. I don't find evidence supporting that the periodic Audit Inspection reporting affect the audit fees, but it positively affects the possibility of auditor turnover. and I find the audit firm dispute of the Audit Inspection findings positively effect audit fees, but negatively affect the possibility of auditor turnover comparing with acknowledge and ignores the findings. further I do not find significant differences in audit fees when audit firm acknowledge or ignores the inspection findings, but acknowledging the finding negatively affect the possibility of auditor turnover comparing with ignores it. Finally, I concluded through additional analysis, that there was significant interaction (joint) effect of periodic Audit Inspection reporting, and audit firm response, on audit fees, while the results did not support that interaction effect on the possibility of auditor turnover.

Keywords: Audit Inspection reporting, Audit firm response, audit fees, and auditor turnover.