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

إعداد

د. شادي أحمد زكي عويس

مدرس المحاسبة

معهد النيل العالي للعلوم التجارية وتكنولوجيا الحاسب بالمنصورة

shoda20@yahoo.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الثاني - العدد الثاني – الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢١

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

عويس، شادي أحمد زكي (٢٠٢١). أثر مراجعة معاملات الأطراف ذوي العلاقة علي جودة تقرير المراجع عن القوائم المالية في ضوء معايير المراجعة. **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية،** كلية التجارة، جامعة دمياط، ٢(٢) ج٢، ١٠١١-١٠٤٥.

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

ملخص البحث:

تشكل المعاملات مع الاطراف ذوي العلاقة تحديات خاصة عند المحاسبة أو المراجعة، حيث ان تكرار وحجم وعمق مثل هذه المعاملات ممكن أن يجعل من الصعب بشكل خاص مراقبة هذه المعاملات. وكان **هدف** البحث دراسة مدي تأثير المعايير الدولية وخاصة معيار المراجعة (الاطراف ذوي العلاقة ٥٥٠) على جودة تقرير المراجع وفى سبيل تحقيق هذا الهدف سعى الباحث الى تحقيق أهداف فرعية اخرى منها: دراسة مدى وجود علاقة بين الاطراف ذوي العلاقة وتقرير المراجع عن مخاطر المراجعة، ودراسة وتحليل العلاقة بين خصائص الأطراف ذوي العلاقة وأنشطة ادارة الارباح وتأثيرها على جودة تقرير المراجع، وايضا تأثيرها على أتعاب المراجعة.

وقام الباحث **باختبار** ذلك احصائيا بالأساليب الاحصائية (تحليل الانحدار البسيط، معامل الارتباط لبيرسون، معامل التحديد R^2) ومن خلال الدراسة الميدانية **توصل البحث** الى أنه كلما زادت معاملات الاطراف ذوي العلاقة، كلما صاحب ذلك تأثير إيجابي على مخاطر المراجعة وإدارة الأرباح وأتعاب المراجعة. وأن معاملات الاطراف ذوي العلاقة إذا لم يفصح عنها بفاعلية وعدالة في التقارير المالية، فان من الصعوبة على المراجع الخارجي أو الجهات الرقابية اكتشافها بدقة، مما يترتب عليه اثار سلبية تمتد الى المساهمين والأطراف الاخرى من ذوي المصلحة.

الكلمات الافتتاحية: معاملات الأطراف ذوي العلاقة، جودة تقرير المراجع، رأى المراجع المعدل.

مقدمة

ينظر الى مصطلح معاملة الأطراف ذات الصلة (RPT) Related Party Transaction على أنه معاملة حدثت بين طرفين نتيجة لوجود علاقة خاصة بينهما قبل تنفيذ الصفقة، ويمكن أن تكون الصفقة تجارية أو عقود مالية أو ترتيبات خاصة. ويمكن أن تكون الأطراف المشاركة في صفقة مع طرف ذو علاقة بالشركة الأم وشركات تابعة لها وفروعها بين العاملين في الشركة أو المالكين الرئيسيين لها أو إدارة الشركة أو مديري الشركة كما يمكن أن تكون شركة تابعة أو أعضاء من أفراد العائلة المباشرين لأي من الأشخاص المرتبطين بالشركة. وتطبيقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٥٥٠) الاطراف ذوي العلاقة فإن الأطراف المحددة في معاملة طرف ذو علاقة تتحقق عندما يكون لدى أحد الأطراف القدرة على التحكم أو التأثير بشكل كبير على الآخر في صنع أبعاد مالية و / أو تشغيلية في فترة تقرير معينة.

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

بشكل عام يمكن القول بأن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة ليست ضرورية كآليات للاحتيال، ولا يجب أن يشير وجودها إلى تقارير مالية احتيالية. والنتيجة الضمنية هي أنه من المهم لمهنة المراجعة أن تدرك تفهم الطبيعة الإيجابية لمعظم المعاملات مع الأطراف ذات الصلة، والتمييز بين المعاملات الايجابية والاحتيالية، وأهمية تقييم معاملات الأطراف ذات الصلة للشركة في ضوء هيكلها الأوسع لحوكمة الشركات.

مثل هذه المعاملات عندما تكون لها أهمية نسبية تظهر الحاجة في مجال المراجعة إلى أن يدرك المراجع بشكل عام كيف يمكن استخدام كل نوع من المعاملات مع الأطراف ذات الصلة لتحريف التقارير المالية ثم توثيق أنواع معاملات الأطراف ذات الصلة التي تحدث بالفعل في حالات الاحتيال، ومعرفة مدى تأثير مراجعة هذه المعاملات على جودة التقارير المالية وعملية مراجعة التقارير.

مشكلة الدراسة

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

العاملين بها، و يستلزم الافصاح الكامل عن معاملات الأطراف ذوي العلاقة حتي يتسنى للمراجع الكشف عن أي تحايل في معالجة عناصر القوائم المالية، وقد اوضحت نتائج الدراسات السابقة

(Chen 2012, Gordon &Henry2005 , Kohlbeck &Mayhew 2014)

وجود نوعين من وجهات النظر حول RPTs تتمثل **وجهة النظر الأولى،** المتوافقة مع نظرية تعزيز الكفاءة، في أن مجموعات الأعمال تستخدم إجراءات إعادة توجيه الأداء (RPT) كوسيلة لتخصيص الموارد بشكل أفضل وتقليل تكاليف المعاملات. علاوة على ذلك، يمكن لطرف ذي صلة يتمتع بمعرفة عميقة وخبرة واسعة في أنشطة المنظمة أن يقدم خدماته بشكل أكثر فعالية.

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

أما **وجهة النظر الثانية** هي أن المساهمين المسيطرين الذين يتعاملون ذاتيًا يمكنهم استخدام RPT بشكل مناسب لاستخراج الفوائد الخاصة ومصادرة أموال الأقلية من المساهمين. يتضمن هذا السلوك أنشطة يمكن أن تتراوح من بيع الأصول أو المنتجات إلى ضمانات القروض والاقتراض. قد تقوم الشركات الأم (أو المساهمين المسيطرين) ببيع أو شراء سلع وخدمات لأطراف ذوي العلاقة بأسعار تختلف عن أسعار السوق. كما يمكن أن تستخرج الأموال من الأطراف ذات الصلة من خلال قروض وضمانات الشركات، وستؤدي مثل هذه المعاملات إلى تحويل الموارد داخل مجموعة الشركات، مما يؤدي إلى مكاسب لطرف واحد وخسائر للآخرين. هذا الرأي الثاني يتماشى مع نظرية الوكالة التي تسلط الضوء على الخلاف المحتمل بين الأقلية والأغلبية من المساهمين على موارد الشركة. علاوة على ذلك، نظرًا لأن RPTs صعبة المراجعة ومعقدة بطبيعتها، فقد تستخدم RPTs كوسيلة لإدارة الأرباح. وقد يتم تقسيم أنواع الأطراف ذوي العلاقة إلي أطراف ذوي علاقة مباشرة مثل (الشركات القابضة والشركات التابعة ومالكي رؤوس الأموال ممن يمتلكون غالبية رأس المال ,,,) وأطراف ذوي علاقة غير مباشرة (أفراد العائلة المقربون لمالكي رؤوس الاموال أو أعضاء مجلس الادارة وصناديق المعاشات).

وبناء على ذلك يمكن التعبير عن مشكلة البحث في دراسة مدي تأثير مراجعة معاملات الأطراف ذوي العلاقة على جودة تقرير المراجع، ومدى ترجيح اصدار المراجع لرأي معدل في هذا المجال.

الدراسات السابقة وصياغة الفروض:

اشتملت العديد من عمليات الاحتيال المحاسبية البارزة في السنوات الأخيرة على سبيل المثال Enron2001, Adelphia2002, Tyco2002, Refco2005, Hollinger2007, Rite Aid2002)على معاملات الأطراف ذات الصلة بطريقة ما، مما أظهر مخاوف بين المنظمين والمشاركين الآخرين في السوق بشأن الرقابة والمراجعة المناسبة لهذه المعاملات.

ولما كانت الوظيفة الأساسية للمراجعة تتمثل في إضفاء المصداقية على البيانات المالية من خلال إصدار رأي مستقل ومحايد حول البيانات المالية، بحيث تزيد البيانات المالية التي تم مراجعتها من ثقة مستخدمي البيانات نتيجة لما يقوم به المراجع من تخفيض مخاطر المعلومات الواردة في المعلومات المالية المقدمة من الإدارة ويخفض من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصلحة الآخرين (Schilder ,2011et al). يؤثر MAO (Modified Auditor Opnoin) على القيود المالية ويؤدي إلى عدم تماثل المعلومات (Jiang , et al 2011، Xu). من المرجح أن معاملات الأطراف ذوي العلاقة RPTs داخل شركات الملكية العائلية تستخدم إدارة الأرباح لتحقيق مكاسب خاصة، نظرًا لوجود عدم تماثل محتمل في المعلومات بين أفراد العائلة والمساهمين الآخرين (Hasnan 2016,). ويمكن للشركات تخفيض عدم تماثل المعلومات من خلال أنواع معينة من السلع والخدمات الخاصة بمشتريات ومبيعات الأطراف ذات الصلة .(Habib.et al,2015)

وهناك من ينظر إلي معاملات الأطراف ذوي العلاقة علي أنها تمتاز بالكفاءة والفعالية خاصة في الشركات المشتركة (دراسة **(Pacces, A. M. 2018)** فمعاملات الأطراف ذوي الصلة تتواجد أكثر في الشركات العائلية لما تقدمه من فرص كبيرة لمثل هذه المعاملات (دراسة Mark kohlback et al 2018) وهناك بعض الدول التي تحجم عن تنظيم معاملات الأطراف ذوي العلاقة مثل ألمانيا (Tröger, T. H. 2018)، علي الرغم من أن هناك دراسات أوجدت أدلة علي أن توثيق معاملات الأطراف ذوي العلاقة لها أهمية في تحقيق مزيد من الافصاح (Hsu, J. 2018)،حيث يعد تنظيم معاملات الأطراف ذوي الصلة أهم مقياس منفرد لجودة أنظمة حوكمة الشركات (Licht, A. N. 2018)

يوفر المعيار الدولي للمراجعة 550 (ISA) على وجه التحديد الخلفية والشرح والتوجيهات حول مسؤوليات المراجع والإجراءات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة عند إجراء تدقيق للبيانات المالية. ويشير المعيار ISA 550 إلى التوسع في كيفية تطبيق المعيار الدولي ISA 315 (المعدل) و ISA 3302 و ISA 2403 فيما يتعلق بمخاطر التحريفات الجوهرية المرتبطة بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، كما يحدد المعيار الدولي للمراجعة ٥٥٠ هدف المراجع

المتمثل في التعرف على عوامل مخاطر الاحتيال (إن وجدت) الناشئة عن قواعد السلوك المهني والمعاملات ذات العلاقة بتحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الاحتيال واستنتاج أن البيان المالي معروض بشكل عادل وغير مضلل لأنها تتأثر بتلك العلاقات والمعاملات.

وعلى عكس الافتراض الحر حيث يُعرَّف الطرف ذو العلاقة بأنه شخص أو كيانات تتحكم أو لها تأثير كبير والكيانات التي تم التحكم فيها أو تأثرها، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر تجاه الكيان المسؤول عن التقارير (ISA 550) حيث يتم تعريف الطرف ذو العلاقة أيضًا على أنه كيان آخر مع كيان تقرير يخضع لسيطرة مشتركة من خلال امتلاك ملكية مشتركة للسيطرة أو مالكي أفراد العائلة المقربين، حيث أثبت أن العلاقة بين أداء الشركة ومعاملات الأطراف ذوي العلاقة لا يوجد تأثير علي هيكل الملكية لأن الشركات المشتركة تقوم في الأصل علي العلاقة بين أطرافها (Palaniappan Shanmugam, V., et al 2018)،

وأظهرت مجموعة من الدراسات أن الدافع السياسي يمثل الحافز للمديرين التنفيذين للمؤسسات المملوكة للدولة والمسئولين الحكوميين في الدولة للتعامل مع الأطراف ذوي العلاقة خاصة في الصين (.Kang, S. Y. 2020)

حاول الباحث تقديم صورة لدور المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في التقارير المالية الاحتيالية. حيث أظهرت بعض الدراسات أن إفصاح المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أمر شائع جدًا، والبعض يرى أن الإبلاغ المالي الاحتيالي غير شائع نسبيًا، علاوة على ذلك هناك بعض الدراسات التي استنتجت ان معظم عمليات الاحتيال على ما يبدو لا تشمل معاملات الأطراف ذات العلاقة، فمن المعقول افتراض أن معظم الأطراف ذات الصلة التي تم الكشف عن معاملاتها ليست احتيالية. حيث تبين أن الإخفاق في تحديد معاملات الأطراف ذوي العلاقة هو أحد أهم عشرة أوجه قصور في المراجعة في دراسة لإجراءات من قبل لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC) ضد المراجعين.(Beasley et al. 2001)

ومع ذلك، فقد أظهرت دراسات أخرى أن المعاملات مع الأطراف ذات الصلة لم تكن أكثر شيوعًا بين الشركات التي ترتكب الاحتيال من تلك التي لا ترتكب الاحتيال (Bell et al 2000) وأن المراجعين الخارجيين لا يعتبرون وجود معاملات مع الأطراف ذات الصلة من بين أهم عمليات المراجعة و عوامل الخطر (HeimannHoffman et al. 1996 ؛ Apostolou et al. 2001 ؛ Wilks and Zimbleman 2004).

بناء على ذلك يمكن صياغة الفرضية الأولي H1 " لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين وجود معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وبين مخاطر المراجعة"

أدى انهيار العديد من الشركات في جميع أنحاء العالم مثل Enron و Hollinger (في الولايات المتحدة)، و BATYava (في روسيا)، و Greencool (في الصين)، و Transmile Group Berhad (في ماليزيا) إلى سلوكيات انتهازية يقودها RPTs. يعد استخدام RPTs أيضًا إلى حد كبير وراء الجدل الضخم حول تحويل الأرباح وتجنب الضرائب من قبل العديد من الشركات متعددة الجنسيات حول العالم. لقد ثبت أن الشركات الكبيرة مثل Apple و Google و Starbucks تنقل الأرباح إلى البلدان منخفضة الضرائب من أجل تقليل الضرائب وزيادة الأرباح الإجمالية (Fairless 2015). فالشركات التي تستخدم RPTs المسيئة قد تشارك أيضًا في أنشطة إدارة الأرباح (على سبيل المثال Henry et al. 2007 ؛ Chen et al. 2011 ؛ Yang et al. 2014) أو تعاني من انخفاض جودة الأرباح (على سبيل المثال، جي وآخرون ٢٠١٠ ؛ وانج ويوان ٢٠١٢)

بالإضافة إلى ذلك، ينظر المستثمرون إلى هذه المعاملات على أنها أحد الأسباب الرئيسية للشركات التي تعيد صياغة البيانات المالية (Gordon and Henry 2005). وبالتالي، إذا كان المراجعون يعتقدون أن RPTs تشكل خطرًا محتملاً للتحريف المادي، فمن المرجح أن يفرضوا اتعابا أعلى للتعويض عن مخاطر المراجعة والجهود التي يحتاجون إلى بذلها لفك تشابك المعاملات وتقديم ضمانات بأن RPTs ليست مدمرة للقيمة.

بناء على ذلك يمكن صياغة الفرضية الثانية H2 كما يلي " لا توجد علاقة بين معاملات الأطراف ذوي العلاقة وبين أنشطة ادارة الأرباح "

وبشكل عام، استنتجت أغلب الدراسات أن النوع الأكثر شيوعًا من المعاملات هو القروض للأطراف ذات الصلة، والمدفوعات لمسؤولي الشركة مقابل الخدمات التي كانت إما غير معتمدة أو غير موجودة، ومبيعات السلع أو الخدمات إلى الكيانات ذات الصلة التي كان وجود العلاقة فيها. لم يكشف. غالبًا ما يكون اختلاس أصول الشركة مرتبطًا بالمعاملات التي يكون فيها التدفق النقدي إلى الخارج، في حين أن حالات التحريف في التقارير المالية غالبًا ما تكون مرتبطة بالمعاملات التي يتوقع أن يكون التدفق النقدي فيها داخليًا.

بناء على ذلك يمكن صياغة الفرضية الثالثةH3 كما يلي " لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مخاطر المراجعة للأطراف ذوي العلاقة وأتعاب عملية المراجعة"

أهداف البحث:

ان الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو دراسة تأثير المعايير الدولية وخاصة" معيار مراجعة الاطراف ذوي العلاقة رقم ٥٥٠ على جودة عملية المراجعة وتقرير المراجع وفى سبيل تحقيق هذا الهدف يسعى الباحث الى تحقيق عدد من الاهداف الفرعية:

- دراسة مدي وجود علاقة بين الاطراف ذوي العلاقة وتقرير المراجع عن مخاطر المراجعة.
- دراسة وتحليل العلاقة بين خصائص الاطراف ذوي العلاقة وأنشطة ادارة الأرباح وتأثيرها علي جودة تقرير المراجع عن القوائم المالية.
- دراسة تأثير مراجعة معاملات الاطراف من ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة.

الإطار النظري

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

من الأهمية توضيح أن الموازنة بين تكاليف وفوائد المراجعة المسبقة هي في صميم تحديد "الأهمية النسبية" لـ RPTs. والتوجيه إلى النظر في "تأثير المعلومات المتعلقة بالمعاملة على القرارات الاقتصادية للمساهمين" و "الخطر الذي يمكن أن تحققه المعاملة للشركة ومساهميها". فيما يتعلق بمصطلح "معاملة"، يبدو من المناسب، على الرغم من عدم اشتراط التوجيه، الاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي IAS 550 الذي يميز RPT بأنه "نقل موارد أو خدمات أو التزامات بين [الشركة وطرف ذي صلة، بغض النظر عما إذا كان قد تم تحميل سعر ما. "وهذا يعني أن النظام الجديد يمتد إلى تحويلات القيمة غير التعاقدية، مثل اختيار عدم التنافس مع الطرف ذي الصلة في سوق معينة. ولذلك يجب تحديد الأهمية النسبية للمعاملة من خلال واحد أو أكثر من النسب الكمية "بناءً على تأثير المعاملة على المركز المالي، أو الإيرادات، أو الأصول، أو الرسملة، بما في ذلك حقوق الملكية، أو معدل دوران الشركة". ويمكن أن يأخذ التعريف في الاعتبار أيضًا "طبيعة المعاملة وموقف الطرف ذي الصلة.

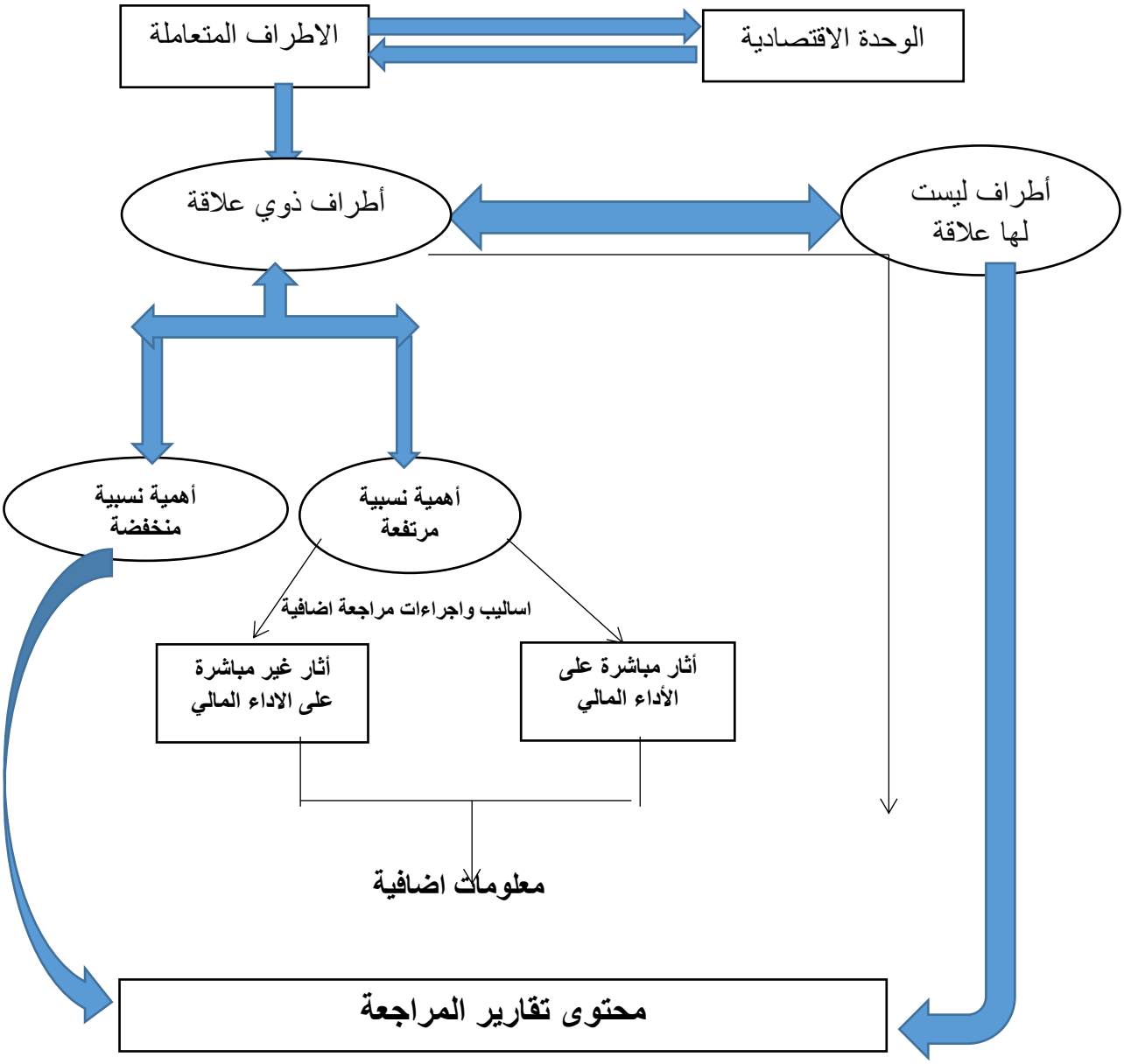
كل معاملة تتعهد بها الشركة تكون إما مع طرف مقابل مرتبط أو غير ذي صلة، أي مع طرف مقابل لديه علاقة معاملة إضافية مع الشركة من خلال التوظيف أو الملكية أو كليهما؛ أو مع طرف مقابل ليس لديه علاقة معاملة إضافية مع الشركة.

معاملات الأطراف ذوي العلاقة (RPTs) هي معاملات بين شركة وأفراد أو منظمات مرتبطة بالشركة، مثل المديرين ومجالس الإدارة والمساهمين الرئيسيين والشركات التابعة. تشمل المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة أنشطة مثل بيع وشراء الأصول وضمان القروض، وتبادل الأصول ذات الصفات المختلفة ويوجد نوعان من وجهات النظر المتعارضة بشأن RPTs.على الجانب الإيجابي منها أنه يمكن أن تعزز RPTs القيمة حيث يمكن استخدامها من قبل مجموعات الأعمال لمشاركة الموارد وخفض تكاليف المعاملات فمعاملات الأطراف ذوي العلاقة معاملات فعالة تستوفي المطالب الاقتصادية من الشركة ويعتبر هذا الرأي امتداد لمفهوم ت. المعاملات (دراسة Maigoshi ,et al 2016) ونتيجة لذلك زيادة العوائد على الأصول.

من ناحية أخرى، غالبًا ما يُنظر إلى RPTs على أنها مسيئة على سبيل المثال، يمكن استخدام RPT بشكل انتهازي من قبل المساهمين المسيطرين الذين يتعاملون مع أنفسهم للحصول على منافع خاصة على حساب مساهمي الأقلية. في هذه الحالة، قد يقوم المساهمون المسيطرون أو الشركات الأم بترتيب المعاملات من خلال الأطراف ذوي العلاقة لاستخراج المنافع الخاصة أو تحويل موارد الشركة من مساهمي الأقلية إلى أنفسهم، وقد أكدت بعض الدراسات وجود علاقة عكسية بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وجودة الارباح المحاسبية حيث تؤكد وجهة النظر المسيئة التي توضح أن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة تعتبر من سمات فضائح الاحتيال المحاسبي عالية المستوي وقد تم التقرير عنها في السوق الأمريكي كما هو الحال في شركة Enron وكذلك في ايطاليا في شركة Parmalta & Csrio (دراسة Marchini 2017).

الأطراف ذوي العلاقة يستخدمون أيضًا علاقتهم المؤثرة على مجموعات الأعمال لهيكلة المعاملات داخل المجموعات بطريقة تسمح بتحويل الأرباح من الشركات في مجموعة إما إلى حيازة المساهمين المسيطرين مباشرة أو لتحسين المركز المالي للشركات المتعثرة داخل نفس المجموعة. قد تضلل هذه المعاملات مستخدمي البيانات المالية للشركة المتأثرة. وهذا من مخاطر عدم فاعلية الافصاح عن الأطراف ذوي العلاقة. فمعاملات الأطراف ذوي العلاقة قائمة في معظم الدول حتى في الدول المتقدمة وبالأخص في هيكل الشركات التي لا تتبع أنظمة الحوكمة بصورة أساسية (دراسة Kon Sik Kim Mar 2018)

والشكل التالي يوضح آلية التعامل التي يفضل اتباعها مع معاملات الأطراف ذوي الصلة من وجهة نظر الباحث:


الاطراف المتعاملة
الوحدة الاقتصادية
أطراف ذوي علاقة
أطراف ليست لها علاقة
أهمية نسبية منخفضة
أهمية نسبية مرتفعة
اساليب واجراءات مراجعة اضافية
أثار غير مباشرة على الاداء المالي
أثار مباشرة على الأداء المالي
معلومات اضافية
محتوى تقارير المراجعة

فروض البحث:

الفرض الرئيسي: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لمعاملات الأطراف من ذوي العلاقة على جودة تقرير المراجع عن القوائم المالية.

ويمكن أن ينقسم الفرض الرئيسي الى ثلاثة فروض فرعية كما يلي:

- لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين وجود معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وبين مخاطر المراجعة.
- لا توجد علاقة بين معاملات الأطراف ذوي العلاقة وبين أنشطة إدارة الأرباح.
- لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مخاطر المراجعة للأطراف ذوي العلاقة وأتعاب عملية المراجعة.

الدراسة الميدانية

يتمثل الهدف من الدراسة الميدانية في اختبار فروض الدراسة، من خلال التعرف على آراء مجتمع الدراسة بالأسئلة المتعلقة بأثر مراجعة معاملات الأطراف ذوي العلاقة علي جودة تقرير المراجع عن القوائم المالية في ضوء معايير المراجعة.

ولتحقيق هدف الدراسة الميدانية فقد تم إعداد قائمة استقصاء لجمع بيانات الدراسة الميدانية من أفراد العينة، حيث اعتمد الباحث في تصميم الاستقصاء على مجموعة من الأسئلة ذات الأفكار والمتغيرات التي تعكس واقع الدراسة، وقد تم الاختبار الأولى لهذه القائمة قبل تعميم استخدامها من صلاحيتها على عينة من مفردات الدراسة، وقد نتج عن ذلك ادخال بعض التعديلات في صياغة الاسئلة واستبعاد البعض الاخر.

وقد تم تصميم قائمة الاستقصاء كما في ملحق الدراسة من خلال ما يعرف بالقياس الترتيبي، باستخدام مقياس ليكرت الخماسي، وراعي الباحث في تصميم القائمة القواعد الخاصة بوضع الاسئلة وصياغتها وترتيبها، حيث اتسمت الاسئلة بالسهولة والبعد عن الحيز، وتجنب الايحائية بما يحقق الهدف العام من الدراسة الميدانية.

حجم العينة: تم تحديد حجم العينة باستخدام برنامج يسمى Sample Size Calculator وذلك بمعلومية حجم المجتمع الذي يبلغ ٥٤٨٣٦٩ مفردة، وعند مستوى ثقة ٩٥ % وحدود خطأ +٥٪، وبإدخال هذه البيانات للبرنامج تم حساب حجم العينة وبلغ ٣٨٤ مفردة

- **نسبة استجابة مفردات العينة:**

بلغت عدد الاستمارات الصالحة للتحليل ٣١٦ استمارة أي نسبة الاستجابة الكلية ٨٢,٢٪ وهي نسبة مقبولة جدا لإجراء التحليل.

- **طريقة سحب مفردات العينة:**

نظراً لصعوبة الحصول على إطار بأسماء مفردات المجتمع، تم الاعتماد على اسلوب العينة العشوائية البسيطة وهي حالة عدم وجود إطار للمجتمع.

تم اجراء التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

١. إجراء اختبار الصدق والثبات (الصلاحية والاعتمادية) لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات؛ لتوضيح مدى الاعتماد على نتائج الاستبيان، ومدى إمكانية تعميم نتائجه على مجتمع الدراسة، وذلك باستخدام معامل ألفا كرونباخ وتتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي صفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي الواحد الصحيح، وإذا زاد المقياس عن٠,٦٠ أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع.

٢. المتوسط الحسابي : لترتيب إجابات أفراد الدراسة لعبارات الاستبيان حسب درجة الموافقة.

٣. معامل الارتباط بيرسون لإعداد مصفوفات معاملات الارتباط بين متغيرات البحث المستقلة والتابعة

٤. اختبار تحليل الانحدار البسيط: لقياس التأثيرات المباشرة بين متغيرات الدراسة لاختبار فرضيات البحث هذا ولقد تم استخدام حزم التحليل الاحصائي SPSS Ver 26 لتنفيذ الاختبارات السابقة

ثبات وصدق الاستقصاء :

تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ (Alpha) لأداءة الدراسة (قائمة الاستقصاء)، يعرض الجدول رقم (1) معاملى الثبات والصدق لأسئلة الاستقصاء.

- وباستعراض الجدول رقم (1) يتضح أن قيم معاملات الثبات مقبولة لجميع متغيرات الدراسة، حيث تضمنت قائمة الاستقصاء على اربعة بعد، وكل بعد يتكون من أكثر من عبارة، وتراوحت قيم معاملات الثبات ما بين (0.697)، (0.850) وبلغ معامل الثبات للاستبيان ككل **0.888**، وهو ما يشير إلى درجة عالية من الاعتمادية على المقياس، وذلك باعتبار أن معامل ألفا الذي يتراوح ما بين 0.50 إلى 0.60 يعتبر مقبولاً، وأن معامل ألفا الذي يصل إلى 0.80يعتبر ذا مستوى متميزا من الثقة والاعتمادية.

وبلغت قيمة معاملات الصدق الذاتي ما بين (0.835)، (0.922) (حيث إن قيم معامل الصدق الذاتي هي الجذر التربيعي لقيم معامل الثبات) وبالتالي يمكن القول إنها معاملات ذات دلالة جيدة لتحقيق أهداف البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج على المجتمع ككل.

جدول رقم (١) معاملات الثبات والصدق لاستمارة الاستقصاء

البيـــان	معامل الثبات (Alpha)*	معامل الصدق الذاتي
١. معاملات مع الأطراف ذات الصلة	0.761	0.872
٢. مخاطر المراجعة	0.850	0.922
٣. ادارة الارباح	0.697	0.835
٤. اتعاب عملية المراجعة	0.776	0.881
الاستبيان ككل	0.888	0.942

المصدر: إعداد الباحث من واقع مخرجات برنامج SPSS .

قام الباحث بتوزيع عدد من قوائم الاستبيان وذلك عن طريق المقابلات الشخصية مع أفراد عينة الدراسة (مكاتب المراجعة، معدي التقارير المالية، الأطراف ذوي العلاقة)، بالإضافة إلى توزيعها عن طريق الإنترنت.

وقد أظهرت الدراسة ما يلي:

(١) علاقة معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة مع كلا من (مخاطر المراجعة، إدارة الأرباح، أتعاب عملية المراجعة):

لاختبار هذه العلاقة تم صياغة الفرض الأول من فروض الدراسة الذي ينص على أنه" توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين **متغيرات الدراسة**. ولتحديد طبيعة واتجاه هذه العلاقة، تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين كل من المتغير المستقل (معاملات ذات الصلة)، والمتغير التابع (مخاطر المراجعة، إدارة الأرباح، اتعاب عملية المراجعة)، وهو ما يتضح من مصفوفة ارتباط بيرسون بين المتغير المستقل معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة ومخاطر المراجعة، إدارة الأرباح، اتعاب عملية المراجعة كمتغيرات تابعة ويتضح ذلك من خلال الجدول رقم (١) :

جدول (١)

مصفوفة ارتباط بيرسون بين متغيرات الدراسة

المتغيرات	معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة	مخاطر المراجعة	ادارة الارباح	اتعاب عملية المراجعة
معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة	1			
مخاطر المراجعة	.746**	1		
ادارة الارباح	.576**	.827**	1	
اتعاب عملية المراجعة	.708**	.814**	.743**	1

***** دال إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٠١) ** دال إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠١) * دال إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٥)**

ويتضح من بيانات الجدول السابق وجود علاقة ارتباط بين معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة ومخاطر المراجعة وإدارة الأرباح، واتعاب عملية المراجعة، وقد كانت علاقة الارتباط دالة إحصائياً لجميع الأبعاد عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١)

واجمالاً مما سبق يستنتج الباحث بأنه كلما زادت معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة كلما صاحب ذلك زيادة للتأثير الإيجابي على ومخاطر المراجعة وإدارة الأرباح، واتعاب عملية المراجعة

(٢) تأثير معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر المراجعة:

لدراسة هذا التأثير قام الباحث بصياغة الفرض الثاني من فروض الدراسة، والذي ينص على أنه: **"يوجد تأثير معنوي لمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر المراجعة"**. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لتحديد معنوية التأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع، وتحديد نسبة الفرق التي يمكن تفسيرها في المتغير التابع بواسطة المتغير المستقل، وكذلك معامل التحديد R^2 لمعرفة النسبة المئوية التي يفسرها المتغير المستقل في المتغير التابع، وذلك من خلال عرض نتائج تحليل الانحدار البسيط بين معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة كمتغير مستقل و مخاطر المراجعة كمتغير تابع. والجدول رقم (٢) يوضح نتائج هذا التأثير.

جدول (٢) نموذج الانحدار الخطى البسيط بين معاملات مع الأطراف ذات الصلة على مخاطر المراجعة

المتغير المستقل	المعلمات المقدرة Bi	T – test القيمة	T – test مستوى المعنوية	F. test القيمة	F. test مستوى المعنوية	R^2
الجزء الثابت	.487	2.629	.009**	395.078	0.000***	٥٥,٧٪
معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة	.866	19.877	.000***			

*** دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٠١) ** دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠١) * دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠١)

ومن خلال الجدول (٢) يتم التعرف على المؤشرات التالية:

- **معامل التحديد (R^2):**

وفقاً لمعامل التحديد R2 فإن المتغير المستقل يفسر (٥٥,٧٪) من المتغير الكلى التابع (مخاطر المراجعة)، وباقي النسبة (٤٤,٣٪)، قد ترجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج، أو لاختلاف نموذج الانحدار عن النموذج الخطى. وهو ما يعني (كما يري الباحث) أن ما يقرب من ٥٥,٣٪ من سلوكيات مخاطر المراجعة في الشركات إنما هو ناجم عن **معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة**.

- **اختبار معنوية المتغير المستقل:**

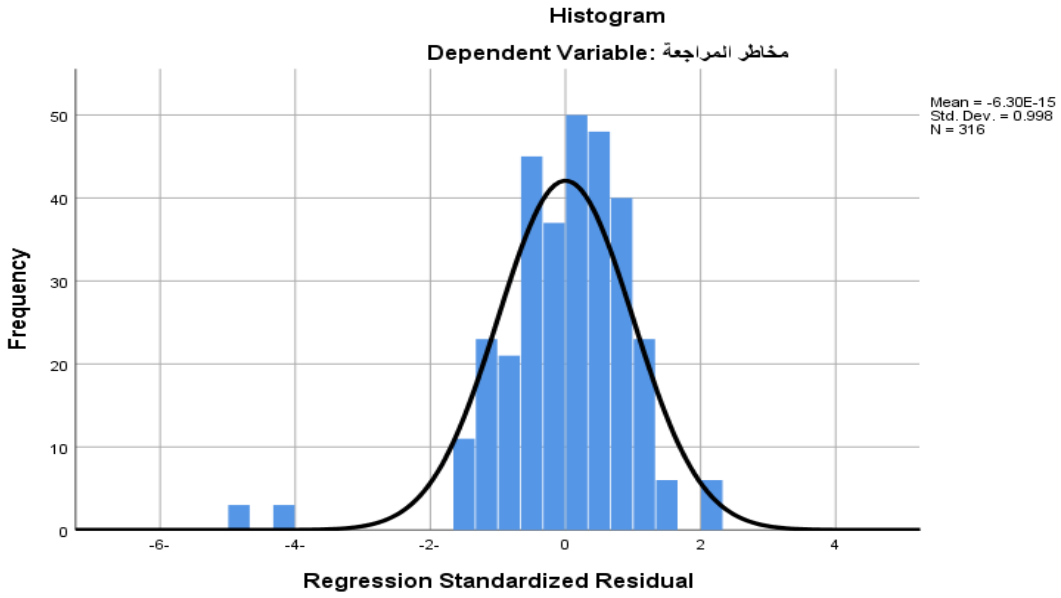
يشير اختبار T – test الي أن المتغير المستقل (**معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة**) ذو معنوية في النموذج الخطى البسيط وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٠١).

- **اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:**

لاختبار معنوية متغيرات النموذج ككل تم اجراء اختبار teF – ts، وكانت قيمة "ف" (395.078)، وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٠١) مما يدل على أن متغير معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة كمتغير مستقل له تأثير إيجابي دال إحصائيا في زيادة مخاطر المراجعة كمتغير تابع.

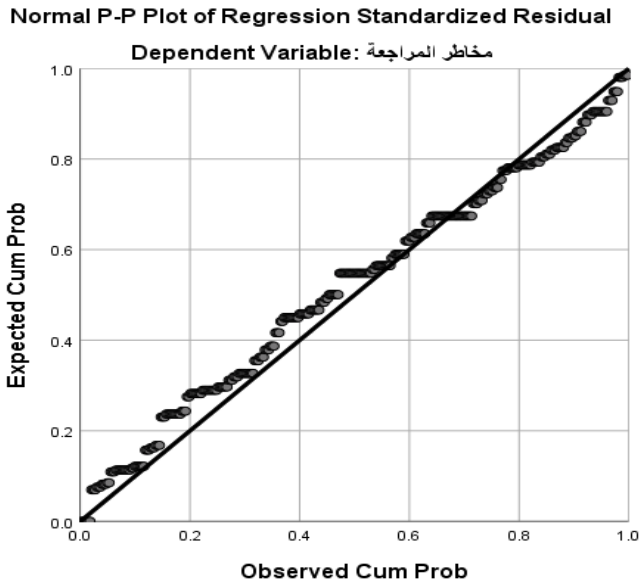
- **اختبار اعتدالية الاخطاء:**

من فروض الانحدار أن الأخطاء تتوزع توزيعاً طبيعياً معيارياً بمتوسط حسابي (صفر) وانحراف معياري واحد صحيح، وهذا كما هو واضح عند رسم المدرج التكراري للأخطاء المعيارية للانحدار الخطى، كما هو موضح في الشكل رقم (١)، حيث إن متوسط الأخطاء قريب جداً من الصفر، وأن الانحراف المعياري يساوى ٠,٩٩٨ وهو قريب جداً من الواحد الصحيح.



شكل رقم (١) المدرج التكراري للأخطاء المعيارية للانحدار الخطى لمعاملات مع الأطراف ذات الصلة على مخاطر المراجعة

وكما أن اعتدالية المتغير التابع تتضح أيضا بمقارنة قياس الواقع وما كان متوقعاً، وذلك كما يوضحه الشكل رقم (٢). حيث يتضح من الشكل أن المقارنة بين الواقع والمتوقع قريبة جداً إلى التطابق الفعلي.



شكل رقم (2) اعتدالية المتغير التابع (مخاطر المراجعة)

بناء على ما سبق يمكن صياغة معادلة الانحدار على النحو التالي:

مخاطر المراجعة = 0.487 + 0.866 معاملات مع الأطراف ذات الصلة

ومن نموذج العلاقة الانحدارية السابق، يمكن التنبؤ بدرجات إجمالي مخاطر المراجعة من خلال قياس معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة من خلال تطبيق معادلة الانحدار السابقة مما يعنى أن كل زيادة في درجة معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة قدرها واحد صحيح تؤدى إلى زيادة مخاطر المراجعة للعاملين بالشركات (0.866)

وتشير تلك النتيجة إلى الأهمية الكبيرة لمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في زيادة مخاطر المراجعة للعاملين بالشركات، وهو ما يعطي دلالة على أهمية معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في زيادة مخاطر المراجعة، مما ينعكس على الثقة في الشركة.

مما سبق يتضح صحة الفرض الرئيسي الثاني من فروض الدراسة أي أنه "يوجد تأثير معنوي لمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر المراجعة".

(٣) تأثير معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على ادارة الارباح:

لدراسة هذا التأثير قام الباحث بصياغة الفرض الثالث من فروض الدراسة، والذي ينص على أنه: **"يوجد تأثير معنوي لمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على ادارة الارباح "**. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لتحديد معنوية التأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع، وتحديد نسبة الفرق التي يمكن تفسيرها في المتغير التابع بواسطة المتغير المستقل، وكذلك معامل التحديد R^2 لمعرفة النسبة المئوية التي يفسرها المتغير المستقل في المتغير التابع، وذلك من خلال عرض نتائج تحليل الانحدار البسيط بين معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة كمتغير مستقل وادارة الارباح كمتغير تابع. والجدول رقم (٢) يوضح نتائج هذا التأثير.

جدول (٢) نموذج الانحدار الخطى البسيط بين معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على ادارة الارباح

المتغير المستقل	المعلمات المقدرة Bi	T – test القيمة	T – test مستوى المعنوية	F. test القيمة	F. test مستوى المعنوية	R^2
الجزء الثابت	.1.11	4.538	0.000***	155.701	0.000***	%33
معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة	.718	12.478	0.000***			

***** دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٠١) ** دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠١) * دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠١)**

ومن خلال الجدول (٢) يتم التعرف على المؤشرات التالية:

- **معامل التحديد (R^2):**

وفقاً لمعامل التحديد R2 فإن المتغير المستقل يفسر (٣٣٪) من المتغير الكلى التابع (ادارة الارباح)، وباقي النسبة (٦٧٪)، قد ترجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج، أو لاختلاف نموذج الانحدار عن النموذج الخطى. وهو ما يعني (كما يري الباحث) أن ما يقرب من ٣٣٪ من سلوكيات ادارة الارباح في الشركات إنما هو ناجم عن **معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة**.

- **اختبار معنوية المتغير المستقل:**

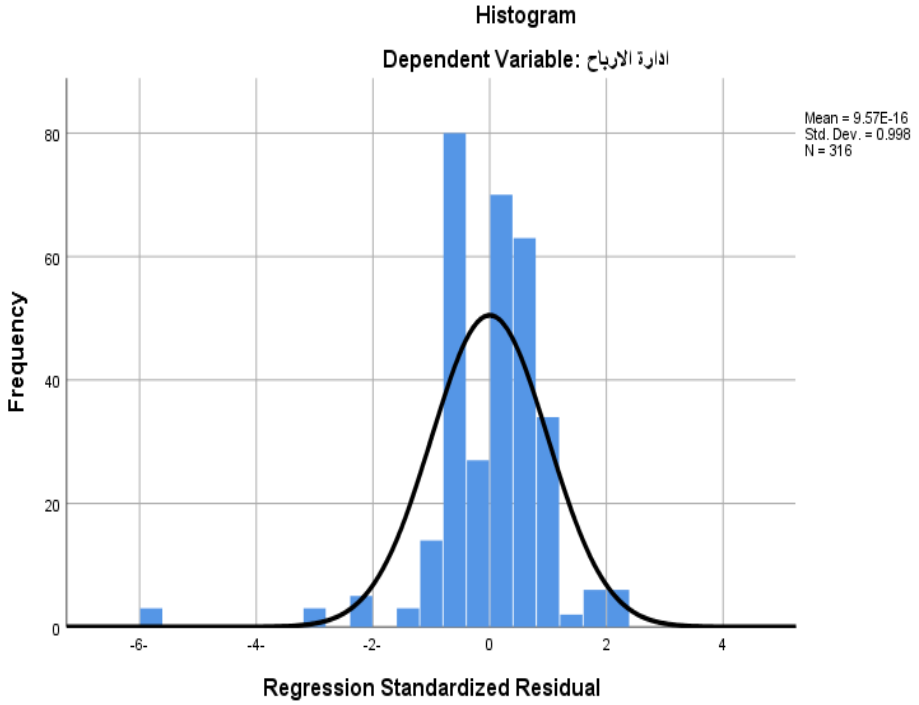
يشير اختبار T – test الي أن المتغير المستقل (**معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة**) ذو معنوية في النموذج الخطى البسيط وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٠١).

- **اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:**

لاختبار معنوية متغيرات النموذج ككل تم اجراء اختبار F-Test، وكانت قيمة "ف" (155.701)، وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٠١) مما يدل على أن متغير معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة كمتغير مستقل له تأثير إيجابي دال إحصائيا في زيادة مخاطر المراجعة كمتغير تابع.

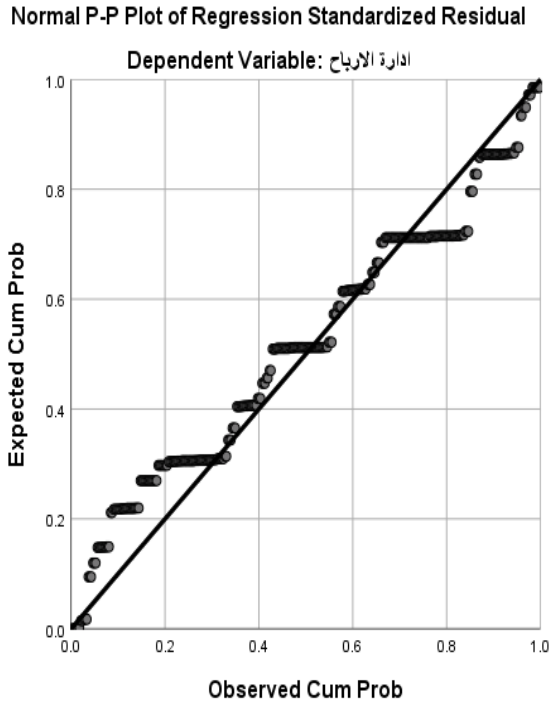
- **اختبار اعتدالية الاخطاء:**

من فروض الانحدار أن الأخطاء تتوزع توزيعاً طبيعياً معيارياً بمتوسط حسابي (صفر) وانحراف معياري واحد صحيح، وهذا كما هو واضح عند رسم المدرج التكراري للأخطاء المعيارية للانحدار الخطى، كما هو موضح في الشكل رقم (٣)، حيث إن متوسط الأخطاء قريب جداً من الصفر، وأن الانحراف المعياري يساوى ٠,٩٩٨ وهو قريب جداً من الواحد الصحيح.



شكل رقم (٣) المدرج التكراري للأخطاء المعيارية للانحدار الخطى لمعاملات مع الأطراف ذات الصلة على ادارة الارباح

وكما أن اعتدالية المتغير التابع تتضح أيضا بمقارنة قياس الواقع وما كان متوقعاً، وذلك كما يوضحه الشكل رقم (٤). حيث يتضح من الشكل أن المقارنة بين الواقع والمتوقع قريبة جداً إلى التطابق الفعلي.



شكل رقم (4) اعتدالية المتغير التابع (ادارة الارباح)

بناء على ما سبق يمكن صياغة معادلة الانحدار على النحو التالي:

ادارة الارباح = 1.11 + 0.718 معاملات مع الأطراف ذات الصلة

ومن نموذج العلاقة الانحدارية السابق، يمكن التنبؤ بدرجات إجمالي ادارة الارباح من خلال قياس معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة من خلال تطبيق معادلة الانحدار السابقة مما يعنى أن كل زيادة في درجة معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة قدرها واحد صحيح تؤدى إلى زيادة ادارة الارباح للعاملين بالشركات (0.718)

وتشير تلك النتيجة إلى الأهمية الكبيرة لمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في زيادة إدارة الارباح للعاملين بالشركات، وهو ما يعطي دلالة على أهمية معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في زيادة إدارة الارباح، مما ينعكس على الثقة في الشركة.

مما سبق يتضح صحة الفرض الرئيسي الثالث من فروض الدراسة أي أنه "يوجد تأثير معنوي لمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على إدارة الارباح ".

(٤) تأثير معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة:

لدراسة هذا التأثير قام الباحث بصياغة الفرض الرابع من فروض الدراسة، والذي ينص على أنه: **"يوجد تأثير معنوي لمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة "**. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لتحديد معنوية التأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع، وتحديد نسبة الفرق التي يمكن تفسيرها في المتغير التابع بواسطة المتغير المستقل، وكذلك معامل التحديد R^2 لمعرفة النسبة المئوية التي يفسرها المتغير المستقل في المتغير التابع، وذلك من خلال عرض نتائج تحليل الانحدار البسيط بين معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة كمتغير مستقل وأتعاب عملية المراجعة كمتغير تابع. والجدول رقم (٤) يوضح نتائج هذا التأثير.

جدول (٤) نموذج الانحدار الخطى البسيط بين معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة

المتغير المستقل	المعلمات المقدرة Bi	T – test		F. test		R^2
		القيمة	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	
الجزء الثابت	**0.541**	2.628	.009**	314.940	**0.000*** **	**%50**
معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة	**0.860**	**17.747**	**0.000*** **			

***** دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٠١) ** دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠١) * دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠١)**

ومن خلال الجدول (٤) يتم التعرف على المؤشرات التالية:

- **معامل التحديد (R^2):**

وفقاً لمعامل التحديد R2 فإن المتغير المستقل يفسر (50%) من المتغير الكلى التابع (أتعاب عملية المراجعة)، وباقي النسبة (٥٠٪)، قد ترجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو

ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج، أو لاختلاف نموذج الانحدار عن النموذج الخطى. وهو ما يعني (كما يري الباحث) أن ما يقرب من ٥٠٪ من سلوكيات أتعاب عملية المراجعة في الشركات إنما هو ناجم عن **معاملات مع الأطراف ذات الصلة**.

- **اختبار معنوية المتغير المستقل:**

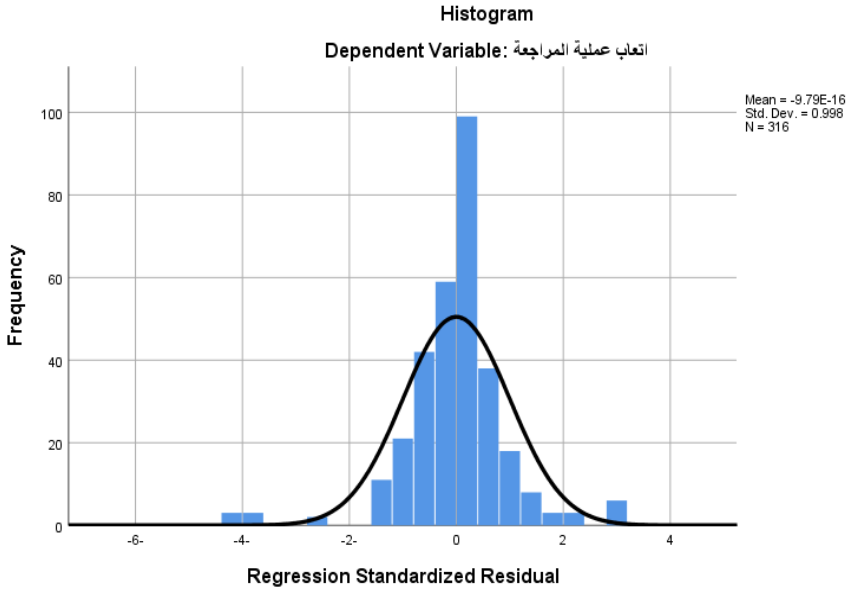
يشير اختبار T – test الي أن المتغير المستقل (**معاملات مع الأطراف ذات الصلة**) ذو معنوية في النموذج الخطى البسيط وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٠١).

- **اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:**

لاختبار معنوية متغيرات النموذج ككل تم اجراء اختبار F-Test ، وكانت قيمة "ف" (314.940)، وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٠١) مما يدل على أن متغير معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة كمتغير مستقل له تأثير إيجابي دال إحصائيا في زيادة مخاطر المراجعة كمتغير تابع.

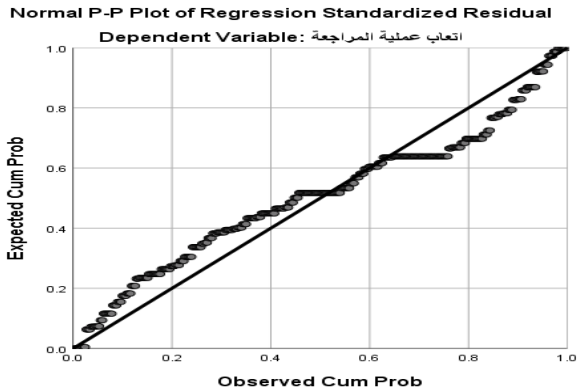
- **اختبار اعتدالية الاخطاء:**

من فروض الانحدار أن الأخطاء تتوزع توزيعاً طبيعياً معيارياً بمتوسط حسابي (صفر) وانحراف معياري واحد صحيح، وهذا كما هو واضح عند رسم المدرج التكراري للأخطاء المعيارية للانحدار الخطى، كما هو موضح في الشكل رقم (٥)، حيث إن متوسط الأخطاء قريب جداً من الصفر، وأن الانحراف المعياري يساوى ٠,٩٩٨ وهو قريب جداً من الواحد الصحيح.



شكل رقم (٥) المدرج التكراري للأخطاء المعيارية للانحدار الخطى لمعاملات مع الأطراف ذات الصلة على أتعاب عملية المراجعة

وكما أن اعتدالية المتغير التابع تتضح أيضا بمقارنة قياس الواقع وما كان متوقعاً، وذلك كما يوضحه الشكل رقم (٦). حيث يتضح من الشكل أن المقارنة بين الواقع والمتوقع قريبة جداً إلى التطابق الفعلي.



شكل رقم (٦) اعتدالية المتغير التابع (أتعاب عملية المراجعة)

بناء على ما سبق يمكن صياغة معادلة الانحدار على النحو التالي:

أتعاب عملية المراجعة = 0.541+ ٠,٨٦٠ معاملات مع الأطراف ذات الصلة

ومن نموذج العلاقة الانحدارية السابق، يمكن التنبؤ بدرجات إجمالي أتعاب عملية المراجعة من خلال قياس معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة من خلال تطبيق معادلة الانحدار السابقة مما يعنى أن كل زيادة في درجة معاملات مع الأطراف ذات الصلة قدرها واحد صحيح تؤدى إلى زيادة أتعاب عملية المراجعة للعاملين بالشركات (0.860). وتشير تلك النتيجة إلى الأهمية الكبيرة لمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في زيادة أتعاب عملية المراجعة للعاملين بالشركات، وهو ما يعطي دلالة على أهمية معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في زيادة أتعاب عملية المراجعة، مما ينعكس على الثقة في الشركة. **مما سبق يتضح صحة الفرض الرئيسي الرابع من فروض الدراسة أي أنه "يوجد تأثير معنوي لمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة ".**

النتائج والتوصيات

أولا: النتائج:

من خلال الدراسة تبين ما يلي:

١. ان معاملات الأطراف ذوي العلاقة إذا لم يفصح عنها بفاعلية وعدالة في التقارير المالية فان من الصعوبة علي المراجع الخارجي أو الجهات الرقابية اكتشافها بدقة مما يترتب عليه آثار سلبية تمتد إلى المساهمين والأطراف ذوي المصلحة.
٢. كلما زادت جودة تقرير المراجع عن القوائم المالية خاصة في حالة وجود أطراف ذوي علاقة كلما أثر ذلك بالإيجاب على توقعات الادارة والمستثمرين.
٣. أوضحت نتائج الدراسة الميدانية أنه كلما زادت المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة كلما صاحب ذلك زيادة للتأثير الايجابي على مخاطر المراجعة وادارة الأرباح وأتعاب عملية المراجعة.
٤. توصلت الدراسة الميدانية إلى صحة الفرض القائل بأنه يوجد تأثير معنوي لمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على مخاطر المراجعة.

٥. توصلت الدراسة الميدانية إلى صحة الفرض القائل بأنه يوجد تأثير معنوي لمعاملات الأطراف ذوي العلاقة على ادارة الأرباح.
٦. توصلت الدراسة الميدانية إلى صحة الفرض القائل بأنه يوجد تأثير معنوي لمعاملات الأطراف ذوي العلاقة على أتعاب عملية المراجعة.

ثانيا: توصيات البحث:

بناء على النتائج السابقة يمكن التوصية بما يلي:

١. ضرورة اهتمام هيئة الرقابة المالية بتوفير ارشادات لتوجيه الشركات لتحسين استخدامها لتلك المعاملات والاستفادة من المزايا التي توفرها والعمل على وضع وسائل لردع استخدام الشركات لتلك المعاملات في التلاعب وخداع أصحاب المصالح في الشركة.
٢. العمل علي زيادة مستوي الافصاح عن معاملات الأطراف ذوي العلاقة في التقارير المالية مما يضفي مزيدا من الثقة والأمان للملاك والمساهمين والمستثمرين المرتقبين في التقارير المالية.
٣. الحاجة إلي زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لما لها من أهمية في اكتشاف المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وتوضيحها لمساعدة المراجع الخارجي.
٤. دراسة أثر حجم مكتب المراجعة على الحد من تلاعب الشركات من خلال المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
٥. ضرورة الإشارة في تقرير المراجع إلي مدي وجود معاملات لأطراف ذوي علاقة ومدي تأثيرها على مخاطر المراجعة.

المراجـــــــــــع

(أ)المراجع باللغة العربية:

١. الصيرفى, ا. ا & ,.اسماء احمد. (٢٠١٦). أثر مستوى الإفصاح المحاسبي عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على قيمة الشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .الفكر المحاسبى ,(3)20 , 125-167.

٢. على, م. ا. ا & ,.محمود احمد احمد. (٢٠١٥). العلاقة بين مستوى الافصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وجودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .الفكر المحاسبي.75-3 ,(3)19

٣. قرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠٠٨ بشأن معايير المراجعة المصرية. ٢٠٠٨.الأطراف ذوي العلاقة-معيار المراجعة المصري رقم (٥٥٠). القاهرة: وزير الاستثمار.

٤. رميلي & ,.سناء محمد رزق. (٢٠١٨). أثر أهمية ومستوي الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة علي جودة الأرباح المحاسبية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة المحاسبة والمراجعة –كحلية التجارة –جامعة بني سويف. العدد الأول.

٥. بكر , محمد امبابي علي.(٢٠١٦). قياس تأثير الافصاح عن معاملات الأطراف ذوي العلاقة علي جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير محاسبة. كلية التجارة. جامعة المنوفية.

(ب)المراجع باللغة الأجنبية:

1) Aharony, J., Wang, J., & Yuan, H. (2010). Tunneling as an incentive for earnings management during the IPO process in China. Journal of Accounting and Public Policy, 29(1), 1-26, doi: http://dx.doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2009.10.003.
2) Al-Dhamari, R. A., Al-Gamrh, B., Ismail, K. N. I. K., & Ismail, S. S. H. (2018). Related party transactions and audit fees: the role of the internal audit function. Journal of Management & Governance, 22(1), 187-212.
3) Apostolou, B.A., J.M. Hassell, S.A. Webber, and G.E. Sumners. 2001. The relative importance of management fraud risk factors. Behavioral Research in Accounting 13 (1): 1-24.
4) Beasley, M. S., & Salterio, S. E. (2001). The relationship between board characteristics and voluntary improvements in audit committee composition and experience. Contemporary Accounting Research, 18(4), 539-570.

5) Chen, C., & Wan, W. Y. (2019). Transnational Corporate Governance Codes: Lessons from Regulating Related Party Transactions in Hong Kong and Singapore. In Chinese (Taiwan) Yearbook of International Law and Affairs, Volume 36, (2018) (pp. 56-93). Brill Nijhoff.
6) Chen, J. J., Cheng, P., & Xiao, X. (2011). Related party transactions as a source of earnings management. Applied Financial Economics, 21(3), 165–181
7) Chen, S., Wang, K., & Li, X. (2012). Product market competition, ultimate controlling structure and related party transactions. China Journal of Accounting Research, 5(4), 293-306.
8) Gordon, E. A., & Henry, E. (2005). Related party transactions and earnings management. Available at SSRN 612234.
9) Habib, A., H. Jiang, and D. Zhou. 2015. Related-party Transactions and Audit fees: Evidence from China. Journal of International Accounting Research, 14(1), 59–83
10) Hasnan, Suhaily, Muhamad Shfrie Daie and Alfiatul R. M. Hussain. (2016). Related Party Transactions and Earnings Quality: Does Corporate Governance Matter? International Journal of Economics and Management, 10(2), 189-219
11) Hayes, Rick., Roger Dassen, and Arnold Schilder. (2011). Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing (3rd ed.). Prentice Hall
12) Heiman-Hoffman, V.B., K.P. Morgan, and J.M. Patton. 1996. The warning signs of fraudulent financial reporting. Journal of Accountancy 182 (4): 75-77.
13) Henry, E., Gordon, E. A., Reed, B., & Louwers, T. (2007). The role of related party transactions in fraudulent financial reporting. Available at SSRN 993532.
14) Hsu, J. (2018). Related Party Transactions, Parent Company Statements, and International Financial Reporting Standards. Parent Company Statements, and International Financial Reporting Standards (January 22, 2018).
15) Kang, S. Y. (2020). Reframing Related Party Transactions in China's State-Owned Enterprises. Available at SSRN 3616837.
16) Kim, K. S. (2018). Related Party Transactions in East Asia. The Law and Finance of Related Party Transactions (Cambridge University Press, Forthcoming).
17) Kohlbeck, M. and Mayhew, B.W. (2017), “Are related party transactions red flags?”, Contemporary Accounting Research, Vol. 34 No. 2, pp. 900-928.
18) Kohlbeck, M. J., Lee, H. S. G., Mayhew, B. W., & Salas, J. M. (2018). The influence of family firms on related party transactions and associated valuation implications. Brian W. and Salas, Jesus M., The Influence of Family Firms on

Related Party Transactions and Associated Valuation Implications (March 19, 2018).

19) Licht, A. N. (2018). Be Careful What You Wish For: How Progress Engendered Regression in Related Party Transaction Regulation in Israel. European Corporate Governance Institute (ECGI)-Law Working Paper, (382).
20) Maigoshi, Z.S., Latif, R.A. and Kamardin, H. (2018), "Change in value-relevance of disclosed RPT across accounting regimes: evi
21) Marchini, P. L., Mazza, T., & Medioli, A. (2018). Related party transactions, corporate governance and earnings management. Corporate Governance: The International Journal of Business in Society.
22) Pacces, A. M. (2018). Procedural and Substantive Review of Related Party Transactions (RPTs): The Case for Non-Controlling Shareholder-Dependent (NCS-Dependent) Directors. A version of this paper will appear as a chapter in Luca Enriques and Tobias Tröger, eds., The Law and Finance of Related Party Transactions (Cambridge University Press, Forthcoming).(No.399)
23) Palaniappan Shanmugam, V., & Irshad VK, M. (2018). An Analysis of Corporate Governance Issues Arising Out of Related-Party Transactions: With Special Reference to NSE 200 Companies. Mohammad, An Analysis of Corporate Governance Issues Arising Out of Related-Party Transactions: With Special Reference to NSE, 200.
24) Tröger, T. H. (2018). Germany's Reluctance to Regulate Related Party Transactions. European Corporate Governance Institute (ECGI)-Law Working Paper, (388).
25) Wang, J., & Yuan, H. (2012). The Impact of Related Party Sales by Listed Chinese Firms on Earnings Informativeness and Analysts' Forecasts. International Journal of Business, 17(3), 258.
26) Wilks T. J. and M. F. Zimbleman. 2004. Decomposition of fraud-risk assessments and auditors' sensitivity to fraud cues. Contemporary Accounting Research 21 (3): 719-745.
27) Wong, R., Kim, J.-B. and Lo, A. (2015), "Are related party sales value-adding or value-destroying? evidence from China", Journal of International Financial Management and Accounting, Vol. 26 No. 1, pp. 1-38.
28) Yang, Y.-J., Kweh, Q. L., & Lin, R.-C. (2014). Earnings quality of Taiwanese group firms. Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics, 21(2), 134-156.

الملاحق

قائمة الاستقصاء

أولاً: الافصاح عن معلومات حول الاطراف ذات العلاقة يؤثر علي جودة تقرير المراجع:

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
أ	**يشمل الافصاح عن المعلومات ما يلي:**					
١	العلاقة بين الشركة الأم وشركاتها التابعة والشقيقة					
٢	المنشآت التي تمارس سيطرة أو سيطرة مشتركة أو لها تأثير هام					
٣	القوائم المالية للشركات التابعة والشقيقة					
٤	طرق محاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة والشقيقة والشركات تحت السيطرة والسيطرة المشتركة والمشاريع المشتركة					
٥	السياسات الموثقة والمتبعة حيال التعامل بين الأطراف ذوي العلاقة					
٦	أي قروض ممنوحة لأحدي الشركات التابعة أو الشقيقة من البنوك بضمانة الشركة الأم أمن الشركة الأم بذاتها					
٧	الخدمات المقدمة من وإلى الأطراف ذوي العلاقة					
٨	الالتزامات المحتملة للشركات الشقيقة والتابعة التي تكون الشركة الأم مسئولة عنها					
ب	**تأثير الافصاح عن المعلومات الاتية حول السيطرة على معاملات الأطراف ذوي العلاقة**					
١	طبيعة العلاقة مع الشركة التابعة في حالة امتلاك الشركة الأم					

	نصف أو أقل من حقوق التصويت في اتخاذ القرارات					
٢	الأرباح والخسائر التي تنتج عن عدم السيطرة على الشركة التابعة والشقيقة					
٣	أسباب عدم السيطرة على الشركة التابعة بالرغم من امتلاك الشركة الأم أكثر من ٥٠٪ من سلطة التصويت					
٤	مدي سيطرة الأطراف ذات العلاقة على معاملات مالية لها تأثير هام على القوائم المالية					
٥	مدي التأثير على السياسات المالية والتشغيلية ووجود مثيل في مجلس الادارة					
٦	الاستثمارات الهامة في الشركات المسيطر عليها بشكل مشترك					
٧	حجم المشاريع المشتركة					
٨	نسب حصة الملكية في المشروع المشترك					
٩	بند التأسيس أو الإقامة للشركة المسيطر عليها بشكل مشترك					

ثانيا: مدي تأثير معاملات الأطراف ذوي العلاقة في الحد من مخاطر المراجعة:

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
أ	**الاجراءات التي يجب أن تتم من قبل المراجع الخارجي تجاه المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة:**					
١	الاستفسار عن الأطراف ذات العلاقة من الادارة					
٢	مراجعة القروض ونسبة الفوائد وشروط السداد والضمانات باعتبار ذلك مؤشر لوجود معاملات مع أطراف ذوي العلاقة					
٣	التأكد من تطبيق آليات الحوكمة					

٤	مدي قيام أحد الأطراف ذوي العلاقة بالتأثير على القرارات المالية والتنفيذية للأطراف الأخرى					
٥	مدي تأثر نتائج الأعمال في الشركة بالعلاقة فيما بين الأطراف ذوي العلاقة والادارة					
٦	نقل الارباح والخسائر من خلال الأطراف ذوي العلاقة بين الدول تهربا من دفع الضرائب					
٧	عدم الافصاح عن الأطراف ذوي العلاقة يؤدي غلي اتساع دائرة الفساد في تلك الشركات					
ب	**مدي تأثير تقدير المراجع الخارجي لخطر المراجعة على القوائم المالية وبالتالي علي جودة تقرير المراجع من خلال ما يلي:**					
١	درجة موثوقية المراجع يمكن أن تقلل من مخاطر المراجعة					
٢	علي المراجع أن يكون على دراية كافية للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة					
٣	علي المراجع توثيق الأسس التي بني عليها استنتاجاته عن معاملات الأطراف ذوي العلاقة عند تقدير المخاطر					
٤	أن يكون المراجع لديه الكفاءة المهنية التي تساعده في اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية لكي يحد من مخاطر المراجعة					
٥	اعتماد المراجع علي اختبار العمليات والأرصدة والمراجعة التحليلية لتخفيض مخاطر عدم كفاية ومناسبة عينة المراجعة					
٦	علي المراجع مراعاة بيئة المعلومات التي تستعمل الحاسب					

	الآلي عند صميم اجراءات المراجعة لتخفيض نخاطر المراجعة					
٧	مستخدمي القوائم المالية يعتمدون على المراجعة التي يقوم بها المراجع لضمان اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية التي قد تكون موجودة في القوائم المالية					

ثالثا: مخاطر المراجعة الناجمة عن معاملات الأطراف ذوي العلاقة وتأثيرها على أتعاب المراجعة:

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١	حجم مكتب المراجعة وشهرته					
٢	ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة عالمي Big4					
٣	السمعة الجيدة لمكتب المراجعة					
٤	توافر نظام سليم للرقابة الداخلية					
٥	ارتفاع مستوي التأهيل المهني والعملي لأعضاء فريق العمل					
٦	توافر الخبرة السابقة لدي مكتب المراجعة وفريقه في صناعي العميل وبشكل خاص التعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة					
٧	الالتزام بآداب وسلوك المهنة					
٨	دقة واكتمال التوثيق في ملف أوراق المراجعة					
٩	توافر وسائل اتصال فعالة مع الادارة لتوفير كافة المتطلبات					

	والتقارير خاصة فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة					
١٠	زيادة مخاطر عملية المراجعة الناتجة عن عدم توافر معلومات كافية عن معاملات الأطراف ذوي العلاقة					
١١	تصاعد الضغط على المراجعين لمواجهة تأثيرات اعتماد الأتعاب على نتائج عملية المراجعة					
١٢	قيمة أصول المنشأة					
١٣	طبيعة الملكية (خاصة-مشتركة)					
١٤	القيمة السوقية للأسهم الشركة					
١٥	تقدير المراجع لخطر المراجعة					

رابعا: العلاقة بين معاملات الأطراف ذوي العلاقة وأنشطة ادارة الأرباح:

م	بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١	الافصاح عن وجود معاملات مع أطراف ذوي العلاقة بالشركة يحد من أنشطة ادارة الأرباح					
٢	الافصاح عن تغيير الادارة في المبادئ المحاسبية المطبقة والتقديرات للوصول إلى أهداف محددة مسبقا يحد من ممارسة الشركة لإدارة الارباح مخاصة في معاملات الأطراف ذوي العلاقة					
٣	الافصاح عن هيكل الشركة الاداري والتنظيمي ومعاملات الأطراف ذوي العلاقة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الارباح					
٤	الافصاح عن مستوي استقلالية الرقابة الداخلية في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح					

٥	الافصاح عن اعادة هيكلة القوائم المالية التي تقوم بها الادارة من أجل تنظيف الميزانية من خسائر وأحداث سابقة غير مرغوب فيها من أحل تغطية مشكلات الأداء يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح					
٦	الافصاح عن افتراضات الادارة المتعلقة بتقدير الالتزامات الناشئة عن عناصر كخسائر القروض وتكاليف الضمان خاصة وأن أغلب تعاملات الأطراف ذوي العلاقة تنصب على القروض يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح					
٧	الافصاح عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة خاصة فيما يتعلق بالأطراف ذوي العلاقة يحد من ممارسات الشركة					

The Impact of Reviewing related party transactions on the Quality of the Auditors Report on the Financial Statements in light of the audit criteria

By

Dr. Shadi Ahmed Zaki Ewis

Lecturer of Accounting

Nile Institute for Commercial and Computer Technology – Mansoura

shoda20@yahoo.com

Abstract:

Transaction with related parties has special challenges in accounting and auditing. As the frequency, size and depth of such transaction can make it particularly difficult to review these transactions.

Therefore, the **aim** of the research is to study the effect of international standards especially the relevant parties review standard no 550 on the qualit5y of the auditor's report. The stakeholders and profit management activities and their impact on the quality of auditor's report and their impact on the fees of the audit process.

The research **tested** this statistically with statistical methods (simple regression analysis, Pearson correlation coefficient, determination coefficient). Through the field of study, **the research found** that the more the transactions of the related parties, the more the associated transactions of the related parties have a positive impact on audit risks, profit management, audit fees, and related party transactions. If it is not disclosed efficiently and fairly in financial reports it will be difficult for the external auditor or supervisory authorities to discover them accurately which means there will be a negative effect that extend to shareholders and other interested parties.

Key words: related party transactions, audit report quality, financial reports, modified auditor opinion (MAO)