

**نموذج مقترح لقياس أتعاب المراجعة في ظل بيئة مخاطر الأعمال وزيادة  
المسئولية الاجتماعية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية**

دكتور

**ياسر السيد عبد العزيز سمره**

أستاذ مساعد قسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة دمياط

## ملخص Abstract:

يهدف البحث إلى تقييم أثر عوامل خطر بيئة العمل و إصدار مؤشر مسؤولية الشركات على أتعاب مهنة المراجعة في ظل إتساع مهام ومجهود المراجع عن إبداء الرأي في المسؤولية الإجتماعية للشركات وتزايد مخاطر بيئة الأعمال في مصر إبدان ثورتي ٢٥ يناير و ٣٠ يونيو بالتطبيق على عينة من ٧٣ شركة مدرجة بمؤشر *EGX100* خلال الفترة ( ٢٠١٢-٢٠١٣ ) و تقديم نموذج مقترح لقياس أتعاب المراجعة . توصلت النتائج إلى وجود أثر لتطبيق مؤشر مسؤولية الشركات على زيادة مسؤوليات المراجع الخارجي ، كما تبين زيادة مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي مع إرتفاع مستوى المخاطر الداخلية والخارجية في بيئة الأعمال ، و تعتبر مخاطر الربحية من أكثر المخاطر تأثيراً على مسؤوليات ومهام المراجع الخارجي و أتعاب عملية المراجعة ، و قدم البحث نموذج مقترح لقياس أتعاب عملية المراجعة بناء على تقييم أربعة وعشرون متغيراً في علاقتهم بأتعاب المراجعة في مصر ، وإتضح في نهاية الدراسة وجود أربعة متغيرات فقط هي التي تفسر نحو ٩٧.٦% من قيمة الاتعاب مجتمعة في النموذج العام وهي تعقد عمليات العمل و مخاطر الربحية ومخاطر العمليات التشغيلية وتطبيق مؤشر المسؤولية الإجتماعية .

## مقدمة Introduction:

تعتبر أتعاب عملية المراجعة عن المجهود المبذول في عملية المراجعة خصوصاً في حالات الإستقرار ، حيث تمثل قيمة ما يتقاضاه مراقب الحسابات من عميل المراجعة نظير الوقت والجهد المبذول ، وهي المصدر والإيراد الأساسي لمكاتب المراجعة ، وتسعى تلك المكاتب إلى تعظيم العائد من ممارسة المهنة ، كما تمثل تكلفة عملية المراجعة بالنسبة للعميل ويسعى العميل إلى تخفيض هذه التكلفة إلى ادنى حد ممكن

وقد أكدت معايير المراجعة الدولية في القاعدة (٣٠٢) ضمن إرشادات قواعد وأداب سلوك المهنة على عدم تقاضي أية أتعاب عن الخدمات إلا في حالة التوصل إلى قرار أو نتيجة معينة – و المصرية والتي تناولت في المادة (١٨) من قانون ااداب وسلوك المهنة في مصر إعتبار المراجع مخرلاً بأداب وسلوك المهنة إذا لم يراع في تعاقد مع العملاء ملاءمة قيمة أتعابه عن المراجعة مع الجهد والوقت وقيمة الأعمال.

وتشمل الأتعاب الإجمالية لعملية المراجعة نوعين (Blankley et al.,2012) أحدهما يمثل الأتعاب العادية والآخر الأتعاب غير العادية ، وعرف ( Jong-Hag Choi et al., 2010 ) الأتعاب غير العادية بإعتبارها أتعاب مراجعة غير طبيعية حيث تعبر عن الفرق بين الأتعاب الفعلية للمراجعة *Actual Audit Fees* و الأتعاب المتوقعة *Expected Audit fees* وتعبر الأتعاب الفعلية عن الأتعاب المدفوعة لمراقبي الحسابات عن مراجعة القوائم المالية ، أما الأتعاب المتوقعة فهي تمثل أتعاب المراجعة في مستواها العادي و في الظروف المستقرة وبالشفاية والوضوح الكاملين

## مشكلة البحث :

تتأثر عملية تحديد أتعاب عملية المراجعة بعدد من المتغيرات التي يمكن تقسيمها إلى مجموعتين ، الأولى ترتبط بخصائص عميل المراجعة وتتمثل في حجم العميل و حجم عملية المراجعة وطبيعة نشاط العميل ، والثانية تتعلق بخصائص مكتب المراجعة وتشمل حجم مكتب المراجعة وإيراداته وخطر المراجعة ( AlHarshani,M., 2008; Thinggaard and Kiertzner 2008 )

(Besacier and Schatt 2007, Willekens and Bruynseels) وركزت الابحاث على تناول تأثير هذه المتغيرات على أتعاب عملية المراجعة بتحليلاتها المختلفة ، وبينت بعض الدراسات ( Abbot,et 2009 ) تأثر أتعاب عملية المراجعة بالجهد المبذول فيها، تناول البعض الآخر (al.,2003; Lim and Tan 2008) أتعاب المراجعة بإعتبارها بديل لقياس جودة عملية المراجعة نتيجة لانعكاس المجهود المبذول في شكل زيادة للأتعاب وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة

أدى إرتفاع مستوى المخاطر المحيطة بالعميل وتنوعها إلى ظهور وإنتشار ما يسمى بمدخل مخاطر نشاط العميل *Client Business Risk Audit* والذي تطلب عند إجراء عملية المراجعة ضرورة توافر معرفة المراجع بطبيعة أنشطة العميل والعمليات الأساسية والمساندة والاستراتيجيات الخاصة بالأداء ومؤشرات الأداء في الصناعة التي يعمل بها عميل المراجعة والبيئة القانونية والتشريعية والسياسية ( *IAASB 2010,ISA No 315,P.11, AICPA 2008,SAS No. 109,P.21* ) حيث تساعد تلك المعرفة في تحديد مخاطر نشاط العميل ، وهو ما أضاف أعباء جديدة على المراجع سواء كانت بشكل مهام أو مهارات جديدة أو تطوير مفاهيم وأدوات لعملية المراجعة ، وبالتالي أثر ذلك على كل من جودة عملية المراجعة وشمولها لجوانب حديثة لم يتعرض لها مدخل المراجعة التقليدي وبالتالي ينعكس ذلك على مهام وأتعاب عملية المراجعة

إن إستخدام مدخل مخاطر نشاط العميل لا يتوقف على أعمال المراجعة فقط ولكن ينعكس في شكل تقرير المراجعة والنتائج التي توصل لها المراجع ، حيث تعتبر المخاطر أحد المعلومات الهامة التي يعتمد عليها متخذ القرار إلى جانب ضرورة تقديم مراجع الحسابات لمستويات مختلفة من التأكيد لكل من أرصدة وإيضاحات التقارير المالية المختلفة ( *PCAOP 2005* ) حتى ولو لم يفصح عنها في التقرير ولكن عليه ان يقوم بتأكيدات شاملة عن التقارير المالية ( *Gray , et.al,2011* ) ، وبالتالي تطلب من المراجع تقييم مخاطر كل رصيد على حده بالإضافة إلى تقييم مخاطر أعمال العميل لتأثيرها على نتائج الأعمال مما تطلب من المراجع بذل المزيد من الجهد والعناية المهنية وفقا للمعايير الدولية والمصرية ذات الصلة ، مما تطلب معه دراسة أثر تلك المتغيرات على أثر مهام وأتعاب عملية المراجعة

وفي مصر ظهرت عدد من التحديات التي أثرت على مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي خلال الفترة من عام ٢٠١٠ حتى الآن والتي تطلبت إعادة النظر في تحديد أنعاب المراجعة في ضوء تلك المستجدات بهدف رفع جودة تقرير المراجعة ، منها إطلاق مؤشر مسؤولية الشركات على الشركات المقيدة في البورصة المصرية ( *S&P/EGX ESG* ) في إطار الإهتمام بالإتجاهات العالمية الحديثة للمسئولية الإجتماعية و دورها في مؤشرات أسواق المال والذي إحتوى على ثلاثة محاور هي الاداء البيئى و الإجتماعي و الحوكمي ، بالإضافة إلى إصدار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في مارس ٢٠١١ والتي تناولت ضرورة الإفصاح عن السياسات الإجتماعية والبيئية والمتعلقة بالسلامة والصحة المهنية التي تلتزم بها الشركات تجاه أصحاب المصالح وما فرضه من مهام ومسؤوليات على المراجع الخارجي في إضفاء الثقة على الدور الإجتماعي للمنظمة والتأكيد على سلامة وصدق البيانات المنشورة عن المسؤولية الإجتماعية خصوصا مع وجود تأكيد على تأثير الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية على عملية إتخاذ القرار ( *Amin 2011* ) بالإضافة الى إصدار الهيئة العامة للرقابة المالية القرار رقم ١١ لسنة ٢٠١٤ بشأن قواعد القيد والشطب بالبورصة المصرية وتناولها في الباب الثالث منها ضرورة الإفصاح عن الأحداث الجوهرية التي تؤثر على الوضع المالي وتعتبر كلا من مخاطر بيئة العمل وإتساع المسؤولية الإجتماعية للشركات ومطالبة المجتمع بزيادة هذا الدور لهما تأثيراً على التقارير المالية في الإعداد والإفصاح والمراجعة بإعتبارهما من الأحداث الجوهرية الواجب الإفصاح عنهما

كما ترتب على ثورتي ٢٥ يناير و ٣٠ يونية إنخفاض حجم التداول على الشركات في البورصة المصرية بشكل كبير ، حيث إنخفض متوسط حجم التداول من ٢ مليار جنيه يومياً تقريباً إلى ٢٠٠ مليون جنيه يومياً تقريباً خلال عامي ٢٠١١ و ٢٠١٢ ( *www.egx.com.eg* ) بالإضافة إلى الإنخفاض الحاد على الإستهلاك ( سلع وخدمات ) عن نفس الفترة مما ترتب عليه إنخفاض إيرادات وأرباح الشركات ، على سبيل المثال أعلنت الشركة القابضة المصرية الكويتية إلى إنخفاض أرباحها بنسبة ٤٧ % في عام ٢٠١٢ عن عام ٢٠١١ ، بالإضافة إلى حدوث بعض المشاكل الأخرى مثل توقف الإنتاج في شركة سيدى كرير للبترو كيمياويات ( سيدك ) ٤٠ يوم لرفض الخبراء الأجانب المتابعين لأعمال الصيانة السنوية لخطوط الإنتاج الحضور إلى مصر بسبب المخاوف الأمنية خلال

فترة ٢٠١٢/٢٠١١ ( [www.egx.com.eg](http://www.egx.com.eg) ) ، بالإضافة إلى تعرض كثير من الشركات للإضرابات العمالية المباشرة والمتمثلة في إضراب العاملين بالشركات والغير مباشرة والمتمثلة في إضراب مقاولي الخدمات بالشركات الأمر الذي أظهر العديد من المخاطر التي يتعرض لها العميل والتي أثرت في حركة الإنتاج والبيع والتسويق بالإضافة إلى إضرابات سائقي النقل والإنقطاع المتكرر للتيار الكهربائي

يؤدي زيادة حجم مخاطر العميل إلى زيادة إجراءات وإختبارات عملية المراجعة وبالتالي الجهد المبذول في عملية المراجعة ( *Agoglia et al., 2009* )، كما أنها تؤدي إلى زيادة احتمال قيام إدارة العميل بممارسة إدارة الأرباح ( *Naibei et al., 2014* ) وبالتالي زيادة مخاطر عملية المراجعة ( *Caldiron et al., 2012; Agoglia et al., 2009* ) ومخاطر التقاضي *Litigation Risk* ( *Asthana, et.al, 2009* ) ، كما أن زيادة مخاطر بيئة الأعمال تزيد من فرص إتباع الشركة لممارسات محاسبية إبداعية للحفاظ على مستوى نتائج أعمالها لحين إستقرار بيئة العمل ( *Srinidhi and Gul 2007 ; Frank et al., 2002* ) مما يزيد من أعباء المراجع ودوره في مراجعة المخاطر التي يتعرض لها العميل و أثره على التقارير المالية وبالتالي وجود أتعاب غير عادية ضمن أتعاب المراجعة ( *Kraub et al. 2014 ; Choi et al., 2010* )

لذلك ينصب إهتمام هذا البحث بالتساؤل الرئيس عن مدى وجود تأثير لكلاً من المسؤولية الإجتماعية للشركات بعد تطبيق مؤشر مسؤولية الشركات في مصر ومخاطر بيئة الأعمال في ظل ثورتي ٢٥ يناير و٣٠ يونيو على مسؤوليات المراجع ومجهوده في عملية المراجعة لمواجهة تلك التحديات وبالتالي التأثير على أتعاب عملية المراجعة ثم إعادة صياغة نموذج لتحديد أتعاب عملية المراجعة يأخذ في إعتباره للظروف الحالية والمخاطر التي يمر بها العميل في البيئة المصرية .

### **هدف البحث :**

يركز هذا البحث بشكل أساسي على تقديم نموذج لقياس أتعاب عملية المراجعة في ظل إتساع مهام ومجهود ومسؤوليات المراجع عن إبداء الرأي في المسؤولية الإجتماعية للمنظمة في ظل بيئة مخاطر

الاعمال في مصر مع الأخذ في الإعتبار للعوامل الأخرى والتي تؤثر على مهام ومسئوليات المراجع وبالتالي في تحديد أتعاب عملية المراجعة ، و يمكن لنا صياغة الأهداف الفرعية التالية :

- تحديد أهم المتغيرات المؤثرة في تحديد أتعاب مهنة المراجعة سواء مرتبطة بالمراجع أو بعملية عملية المراجعة
- دراسة تأثير مراجعة المسؤولية الإجتماعية للشركات على مهام ومسئوليات المراجع الخارجي
- دراسة تأثير بيئة المخاطر الحالية للعمل على مهام ومسئوليات المراجع الخارجي
- دراسة أثر إتساع نطاق مسؤوليات ومهام المراجع عند مراجعة المسؤولية الإجتماعية للشركات في ظل بيئة المخاطر الحالية بعد ثورتي ٢٥ يناير و ٣٠ يونيو على أتعاب عملية المراجعة
- تقديم نموذج مقترح لتحديد أتعاب عملية المراجعة في ظل التحديات الحالية والمتغيرات المؤثرة في البيئة المصرية
- تقييم النموذج المقترح

### أهمية البحث :

تتبع أهمية هذا البحث مما يلي :

- عدم وجود دراسة مصرية أو عربية على حد علم الباحث تهدف إلى تقديم نموذج لقياس تكلفة أتعاب عملية المراجعة.
- تعتبر أول دراسة تأخذ في إعتبارها أثر ثورتي ٢٥ يناير و ٣٠ يونيو على بيئة الأعمال ، وتقييم أثر تلك الأحداث على دور المراجع ومهامه و أتعابه في ظل المخاطر المختلفة الداخلية والخارجية .
- إصدار مؤشر مسؤولية الشركات عام ٢٠١٠ والذي ألقى أعباء إضافية على المحاسبين والمراجعين وبالتالي تزايد مهام المراجعين ومجهوداتهم مما يتطلب معه تقييم أثر تلك المهام على قيمة أتعاب المراجعة .

- عدم وجود إلزام لمكاتب المراجعة بالإعلان عن أتعاب عملية المراجعة وكيفية تحديدها وإقتصار الدراسات السابقة على إستطلاع آراء المهنيين والأكاديميين على تأثير بعض المتغيرات على تحديد قيمة الأتعاب ، في حين تهدف تلك الدراسة لبناء نموذج على أساس بيانات فعلية عن قيمة الأتعاب وبيانات أخرى من التقارير المالية المنشورة في البورصة مما يعطي البحث مصداقية عالية .

### **فروض البحث :**

- تنفيذا لأهداف البحث وفي ضوء مشكلة البحث يسعى الباحث إلى إختبار الفروض التالية :
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تطبيق مؤشر المسؤولية الإجتماعية للشركات وإتساع مسؤوليات ومهام المراجع في ظل تطبيق المؤشر بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين زيادة مستوى مخاطر العميل حالياً و زيادة مسؤوليات ومهام المراجع في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين خصائص مكتب المراجعة وأتعاب عملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين خصائص العميل وأتعاب عملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تطبيق مؤشر المسؤولية الإجتماعية للشركات في ظل بيئة مخاطر العميل الحالية وأتعاب عملية المراجعة

### **محتويات البحث :**

لإختبارت فروض هذا البحث وتحقيقاً لأهدافه سوف يتناول الباحث الأقسام التالية :

القسم الأول : الدراسات السابقة



القسم الثاني : مهام ومسئوليات المراجع الخارجي في بيئة مخاطر الأعمال

القسم الثالث : مهام ومسئوليات المراجع الخارجي في ظل متطلبات مراجعة المسؤولية الاجتماعية للشركات

القسم الرابع : إختبارات الفروض وتصميم النموذج

القسم الخامس : الخلاصة والنتائج والتوصيات

### القسم الأول : الدراسات السابقة

تنعكس أتعاب عملية المراجعة من قدرة المراجع على وضع الخيارات الكاملة أمام مستخدمى القوائم المالية في الظروف المختلفة بحيث تعكس المخاطر المرتبطة بإصدار التقرير الخاص به ، كما يعكس مجهوده في الوصول إلى جودة عالية لعملية المراجعة ، ولقد إهتمت العديد من الدراسات بأتعاب المراجعة لأهمية تحديد الأتعاب باعتبارها المقابل المادي الذي يحصل عليه المراجع نتيجة لقيامه بدوره في عملية المراجعة بالإضافة لإعتباره عند البعض إنعكاس لجودة عملية المراجعة ( *Willekens and Bruynseels 2009* )

إهتمت تلك الدراسات بتناول أثر بعض المتغيرات أو المحددات في تحديد أتعاب عملية المراجعة ، حيث تناول بعضها أثر حجم العميل على أتعاب عملية المراجعة ( *Besacier and Schatt 2007* ، قطب والخاطر ٢٠٠٤ ، *Thinggaard and Kiertzner 2008* ) والتي أكدت على وجود علاقة إيجابية قوية بين حجم العميل - معبراً عنه بقيمة الأصول أو المبيعات - وأتعاب مهنة المراجعة وأخرى تناولت أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على أتعاب مهنة المراجعة ( *Huang et al., 2007 ; Lim and Tan 2010 ; Cahan et al., 2011* ) والتي أظهرت وجود علاقة معقدة بين أتعاب المراجعة وجودة عملية المراجعة في ظل التخصص الصناعي ، بالإضافة إلى أن إحتكار المراجع الخارجى المتخصص صناعياً قد يؤدي إلى تقديم خدمة مراجعة منخفضة الجودة وزيادة قدرة المراجع على تحقيق حصص سوقية مكونة من عدد قليل من العملاء قد يؤثر على إستقلاليتهم .

وذلك على عكس ما توصلت له دراسة (Numan and Willeken 2012) حيث وجدت أن اتعاب عملية المراجعة تزداد كلما إزداد التوافق بين تخصص مكتب المراجعة وصناعة العميل ، كما وجدت علاقة إيجابية قوية بين أتعاب مهنة المراجعة والمسافة بين إستراتيجية التخصص التي يطبقها أقرب منافس لها في سوق المراجعة .

وقد قامت دراسة ( Hay et al.,2006) بعمل حصر للمتغيرات المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة من خلال الدراسات السابقة على مدى خمسة عشر عاماً ووجدت تأثير مجمع للمتغيرات المستقلة على الأتعاب تمثلت في ربحية العميل ومعدلات الرفع المالي والمراجعة الداخلية والحوكمة وتخصص مراقب الحسابات ، وكان من أهم ما توصلت له هو صياغة نموذج لتحديد الأتعاب يقوم على إفتراضين أساسيين هما إعتبار أن سوق خدمات المراجعة سوق تنافسي والتأكيد على مستوى جودة عملية المراجعة .

وهناك دراسات أخرى تناولت أثر حجم مكتب المراجعة على تحديد الأتعاب ( Fafatas and Kevin 2010) ، كما تناولت دراسة ( Habib et al, 2013 ) دور عملية تقييم حقوق الملكية في الشركة باستخدام صافي الأرباح أو التقييم الدفترى أو العائد غير الطبيعي للإيراد في تحديد أتعاب عملية المراجعة والتي أثبتت وجود أعباء إضافية على المراجع عند مراجعة الشركات التي تتعرض لإعادة تقييم حقوق ملكيتها خصوصاً مع زيادة احتمالات المغالاة في أسعار الأسهم .

وقامت بعض الدراسات بتناول أتعاب المراجعة بمزيد من التحليل منها دراسات ( Blomkley Mitra 2007 ;Lim and Ton 2008 et al., 2012) ، حيث تناولت أثر الخدمات الأخرى بخلاف مهنة المراجعة على الأتعاب ، وأكدت على وجود علاقة بين الأتعاب بخلاف عملية المراجعة وجودة عملية المراجعة ، إلا أنها لم تؤكد على شكل هذه العلاقة ، وقد قامت دراسة ( Srinidhi and Gu 2007) بحصر المتغيرات المؤثرة على أتعاب المراجعة والأتعاب بخلاف عملية المراجعة ( المتوقعة وغير المتوقعة ) ووجدت أن الأتعاب بخلاف عملية المراجعة لها تأثير سلبي على جودة الإستحقاقات *Accruals Quality* بينما أتعاب المراجعة لها تأثير إيجابي على جودة الإستحقاقات .

وتناولت دراسة ( Blankley et al, 2012 ) العلاقة ما بين إعادة إعداد القوائم المالية *Financial Statement Restatements* وأتعباب المراجعة والتي أكدت على أن إعادة إعداد القوائم المالية تؤثر على العلاقة بين المراجع وعميل المراجعة وبالتالي على شكل وحجم اتعباب المراجعة ، حيث تؤدي إعادة إعداد تلك التقارير إلى إدراك المراجع لمخاطر المراجعة وبالتالي المطالبة بزيادة الاتعباب ، كما أكدت الدراسة على وجود علاقة سلبية بين أتعباب المراجعة غير الطبيعية *Abnormal Fees* مع إحتمال إعادة إعداد القوائم المالية في الفترات التي سبقت الإعلان عن إعادة إعداد التقارير المالية ، وهذا ما يتفق أيضا مع دراسة ( Barua and Smith 2013 ) حيث أكدت على حصول مراقب الحسابات على علاوة أتعباب عند مراجعة الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية الأمريكية نتيجة للرقابة القوية لهيئة تداول الأوراق المالية SEC على إعداد وإعادة الإعداد للتقارير المالية والإفصاح عن الأخطاء الجوهرية السابقة في نظام الرقابة الداخلي دون تأثير لإرتفاع معدل دوران المراجعين في تلك الشركات .

لقد إمتدت الدراسات وتناولت أبعاد أخرى في تأثيرها على تحديد أتعباب عملية المراجعة ، وكان منها مخاطر العميل مثل دراسة ( Niemi 2002 ) والتي أظهرت وجود علاقة بين إرتفاع مستوى خطر العميل وأتعباب عملية المراجعة نظراً لشمولها على علاوة مخاطر ، في حين رصدت دراسة ( Stanley 2007 ) وجود علاقة سلبية بين المتغيران في شكل العلاقة بين أتعباب المراجعة غير المتوقعة والعائد المتوقع على الأصول كمقياس لخطر العميل بالإضافة لعدم وجود علاقة بين الأتعباب غير المتوقعة وإحتمالات الإفلاس ، كما أكدت نفس الدراسة على وجود علاقة عكسية بين الأرباح المستقبلية للعميل – معبراً عنه بمعدل العائد على الأصول في السنوات السابقة – والأتعباب غير المتوقعة لعملية المراجعة وهو ما اتسق أيضاً مع دراسة ( Stanley 2011 ) والتي بحثت في العلاقة لنفس المتغيرات مع التعبير عن مخاطر العميل بشكل مقاييس الأداء التشغيلي بدلاً من العائد المتوقع على الأصول

وتناولت دراسة ( Venkataraman et al., 2008 ) أثر خصائص التقاضي بإعتباره إنعكاساً لخطر العميل على جودة عملية المراجعة وأتعبابها والتي توصلت لوجود علاقة بين إصدار الأسهم في مرحلة الإكتتاب في البورصة وإرتفاع قيمة أتعباب عملية المراجعة عنها في مرحلة ما بعد الإكتتاب ،

بالإضافة إلى ارتفاع مستوى جودة وأتباع عملية المراجعة في حالات ظهور خطر التقاضي ، في حين ان هناك دراسات إختلفت مع تلك النتائج منها دراسة ( Bell et al., 2001 ) والتي إهتمت بتحليل العلاقة بين خطر الأعمال وأتباع عملية المراجعة بغرض تحديد من يتحمل الأعباء المالية المتوقعة لخطر الأعمال ، حيث خلصت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين خطر الأعمال وعدد ساعات عملية المراجعة دون وجود تأثير على أتباع عملية المراجعة ، حيث تساعد الأساليب التكنولوجية الحديثة من رفع مستوى جودة أداء الخدمة دون تحمل أعباء مالية جديدة .

وفي نفس الإطار إستهدفت دراسة ( Lyon and Michael 2005 ) إختبار دور خطر الأعمال في تحديد أتباع عملية المراجعة خصوصاً في حالات دفع الرشاوي أو العمولات لشاغلي المناصب القيادية الحكومية لقبول ممارسات أعمال معينة غير مقبولة ، وأثبتت الدراسة قيام مراجعي الحسابات برفع أتباعهم للعملاء اللذين يقومون بدفع الرشاوي عن العملاء الآخرين نتيجة لتحملهم مخاطر متوقعة للعميل .

كما أكدت دراسة ( Bell et al., 2008 ) على أهمية إتباع منهج مراجعة إدارة المخاطر في ظل الأزمة المالية العالمية حينها ، كما أكدت على تأثير مراجعة مخاطر الأعمال على عدد ساعات عملية المراجعة وأتباع المراجعة ، ولقد فسرت دراسة ( Calderon et al., 2012 ) هذه العلاقة بارتفاع مستوى الخطر الرقابي وظهور أخطاء جوهرية ناتجة عن فشل نظام الرقابة الداخلي في المنشأة وإرتفاع المخاطر التي يتحملها المراجع وبالتالي زيادة مجهود المراجعة وظهور ما يسمى بعلاوة أتباع المهنة لمواجهة هذه المخاطر .

وفي اليابان تناولت دراسة ( Kim and Fukukawa 2013 ) إختبار مدى إستجابة الثلاث شركات الكبرى للمراجعة بها لمخاطر العميل المتنوعة وأثر ذلك على مجهود المراجعة واتباع المراجع ، وخلصت الدراسة لوجود علاقة موجبة بين مخاطر العميل من ناحية ومجهود وأتباع عملية المراجعة من ناحية أخرى متمثلة في ساعات العمل وعدد العاملين في فريق المراجعة في الشركتين الأولى والثانية ، في حين وجدت الدراسة علاقة موجبة فقط بين خطر الأعمال ومجهود المراجعة دون وجود علاقة بين خطر الأعمال وأتباع المراجعة في الشركة الثالثة .

أما في كينيا فقد استهدفت دراسة ( *Naibei et al., 2014* ) تقييم أثر خطر الأعمال على العلاقة بين أتعاب المراجعة ومحدداتها في المنشآت الصغيرة والتي أكدت على وجود تأثير لطول فترة المراجعة وحجم مكتب المراجعة على أتعاب المراجعة في ظل بيئة مخاطر الأعمال العالية للعميل ، كما أكدت على إن ارتفاع بيئة مخاطر الأعمال أدى إلى إستخدام آليات جديدة للمراجعة وإعادة وضع نموذج لتحديد وقياس أتعاب مهنة المراجعة في ظل تحديات الأزمة الإقتصادية .

وفيما يتعلق بأثر المسؤولية الإجتماعية للشركات على أتعاب مهنة المراجعة ، فقد تم إستقراء الدراسات التي إرتبطت بأتعاب المراجعة منها ما ارتبط بمحددات أتعاب المراجعة أو علاقة بعض المتغيرات بمجهود المراجع وبالتالي بأتعاب المراجعة ، إلا اننا لم نجد دراسة تناولت أثر المسؤولية الإجتماعية للشركات على أتعاب المراجعة سواء كانت في مصر أو خارجها ، إلا أنه هناك بعض الدراسات التي تناولت تقديم المراجع لخدمات أخرى بخلاف المراجعة على أتعاب مهنة المراجعة مثل ( *Blomkley et al 2012* ، *Lim and Ton 2008* ، *Mitra 2007* ) ، فإذا إعتبرنا ان مراجعة المسؤولية الإجتماعية للشركات ليست من مسؤوليات المراجع والإفصاح عنها في تقرير المراجعة وبالتالي تعتبر من ضمن الخدمات الإضافية نظراً لعدم وجود إلزام قانوني أو مهني بذلك ، وبالتالي سوف تقوم الدراسة بإختبار تأثير إمتداد مسؤوليات مراجع الحسابات لمراجعة المسؤولية الإجتماعية للشركات على أتعاب المراجعة كأحد أهداف الدراسة .

وفي مصر هناك بعض الدراسات التي تناولت عدد من المحددات والمتغيرات المؤثرة في أتعاب مهنة المراجعة بشكل عام وحصرتها في مجموعة من العوامل ، مثل دراسة ( عبد الكريم ٢٠٠٣ ) والتي تناولت أثر العوامل المرتبطة بالتطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب عملية المراجعة وحصرها في إحدى عشر متغيراً منها ما ارتبط بالمراجع ومنها ما ارتبط بالعميل وكان من بينها مخاطر العميل ، إلا أن هذه الدراسة قد تناولت إختبار فروضها بسطحية من خلال تساؤل المستقصي عن أثر مخاطر أعمال العميل على أتعاب عملية المراجعة وإكتفت فقط بمتوسطات العينة لكي تختبر من خلالها فروضها ، وكانت دراسة ( اليباري ٢٠١١ ) تناولت أثر أتعاب المراجعة على جودة أرباح منشآت الأعمال في شركات المساهمة ، حيث وجدت تأثير سلبي معنوي لأتعاب المراجعة على حجم ممارسات الأرباح في تلك الشركات ، ودرسة (

رمضان ١٩٩٨ ) التي تناولت التحليل المحاسبي لتأثير مخاطر المنازعات القضائية على تحديد أتعاب المراجع في مصر والتي وجدت تأثيراً إيجابياً بين المتغيرات، ودراسة ( العطار ٢٠٠٣ ) والتي تناولت إختبار تأثير محددات أتعاب المراجعة في ظل التطورات المعاصرة لبيئة الأعمال المصرية وحصرها في عدد من المتغيرات كان من بينها مخاطر العميل ، إلا انها لم توضح كيفية قياس هذا الخطر وأثره على أتعاب المراجعة ، وأبرزت في نهايتها تأثير تلك المخاطر على أتعاب المراجعة في شكل علاقة موجبة .

ثم تناولت دراسة ( الدياسطي ٢٠١٣ ) تقديم إطار مقترح للتفاعل بين أخطار بيئة العمل وعناصر حوكمة الشركات وأتعاب مهنة المراجعة ومحتوى تقرير المراجع ، وحاولت الدراسة تقديم إطار نظري يفسر العلاقة بين المتغيرات الأربعة ، وتبين في النهاية بأن تحديد أتعاب المراجعة يعتمد على عناصر الحوكمة وخصائص المراجع وأخطار العميل ، إلا ان هذه الدراسة ركزت في أخطار العميل على المخاطر الداخلية فقط دون التعرض للمخاطر الخارجية التي يتعرض لها العميل وهو ما نطلق عليه مخاطر بيئة العميل سواء داخلية أو خارجية ، كما أنها ركزت على بعض المقاييس المالية التي رأى الباحث أنها تعكس خطر العميل إلا انه لم يوضح إطارها النظري وكيفية إستخدامها وأهدافها

وبالتالي وفي ضوء ما تقدم تسعى هذه الدراسة إلى إعادة صياغة نموذج جديد لتحديد أتعاب عملية المراجعة في مصر يأخذ في إعتباره محددات أتعاب عملية المراجعة وبيئة المخاطر التي تحيط بعمل المراجعة نتيجة للمخاطر السياسية والإقتصادية التي تمر بها البلاد بالإضافة إلى مطالبات المجتمع لتحمل أصحاب رؤوس الأموال لمسئولياتهم الإجتماعية والتوسع في الإفصاح عنها خصوصاً بعد تطبيق مؤشر مسؤولية الشركات علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية مما يزيد من أعمال ومسئوليات ومجهود المراجع وبالتالي يؤثر على عملية تحديد أتعابه مع ضرورة إظهار الشفافية والوضوح لمعايير تحديد أتعاب المراجعة والتي تفتقدها البيئة المصرية وتعتبرها مكاتب المراجعة أسرار تنافسية لا يجب الإفصاح عنها في حين يتم الإفصاح عن قيمة وتسعير أي خدمة تقدمها أي مهنة أخرى بشكل واضح .

## القسم الثاني : مهام ومسئوليات المراجع الخارجي في بيئة مخاطر الأعمال

بدأت شركات المراجعة العالمية منذ نهاية التسعينات من القرن الماضي في تطبيق ما يسمى بمنهج مراجعة مخاطر الأعمال ( *Bell et al., 2005 ; Knechel 2007 ; Lemond 2000* ) وتناولت عديد من المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية هذا المنهج ضمن معاييرها الخاصة بتقييم المخاطر مثل *International auditing and Assurance ، The Auditing Standard Board ( ASB ) Standards Board ( IAASB )* خلال عامي ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ ( *AICPA 2013 , IAASB 2013* ) ، كما تناول ( *PCAOP* ) *The Public Company Accounting Oversight* مجلس الإشراف المحاسبي على شركات المساهمة بالولايات المتحدة عام ٢٠١٠ معيار تقييم المخاطر ( *PCAOB 2013* ) ، وفي مصر تناولت معايير المراجعة المصرية أرقام ٢١٠ ، ٢٥٠ ، ٣١٥ ، ٣٣٠ الصادرة بالقرار الوزاري رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ مخاطر بيئة العميل وأكدت هذه المعايير على أهمية استخدام وتطوير منهج مراجعة مخاطر الأعمال لأثره القوي على جودة عملية المراجعة ، وقد حدد مجلس معايير المراجعة ( *ASB* ) مجالات زيادة مستوى جودة المراجعة نتيجة استخدام منهج مراجعة مخاطر الأعمال فيما يلي ( *AICPA 2006a* ) :

- التعمق في فهم وإدراك المنظمة وبيئة الأعمال الخاصة بها لتحديد خطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية وما تقوم به المنظمة في مواجهة ذلك
- التقييم الدقيق للمخاطر والتحريفات الجوهرية في التقارير المالية اعتماداً على الفهم والإدراك
- تطوير العلاقة بين المخاطر التي تم تحديدها و تقييمها مع طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع لمواجهة تلك المخاطر

تبدأ عملية تقييم خطر بيئة العميل عن طريق قيام المراجع ببعض الإجراءات ( مناقشة الإدارة والعاملين بالشركة – الإجراءات التحليلية – الملاحظة والفحص والتحقق ) بغرض تفهم وإدراك أعمال المنظمة والبيئة التي تعمل فيها ( *PCAOB 2013, AS 12; AICPA 2013, AU-C 315* ) لتحديد مخاطر الأعمال وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية ، وبالتالي يتمكن المراجع من استخدام تلك المعلومات في زيادة مستوى فهمه وإدراكه للمنظمة وبيئتها وإبداء الرأي الفني السليم عن

مدى قدرة العميل على الإستمرار ، لذلك على المراجع أن يربط بين مخاطر التحريفات الجوهرية وما يترتب عليها من أخطاء في بنود التقارير المالية التي تأثرت ببيئة الأعمال ، على أن يقوم المراجع بعد ذلك بتقييم أدلة الإثبات التي حصل عليها من إجراءات تقييم المخاطر والإختبارات الرقابية والإختبارات الجوهرية بهدف إبداء رأيه السليم في التقارير المالية

ويمكن تعريف مخاطر العميل على أنها عدم قدرة الشركة على تحقيق أهدافها والتي تعكسها إستراتيجيتها نتيجة لعوامل داخلية وخارجية والتي تعبر عن العقبات التي تواجه الشركة والتي تؤثر سلباً في قدرتها على الإستمرار ( عويض ٢٠١٣ ) ، ولقد ترتب على ظهور هذا المفهوم إتجاه المراجعة لتطوير آلياتها وأدواتها وظهر ما يسمى بالمراجعة على أساس مخاطر نشاط العميل ، حيث تركز على تحليل مخاطر نشاط العميل الداخلية والخارجية وفهم إستراتيجية و أنشطة عمليات العميل بهدف الوصول إلى تحديد التحريفات الهامة

ولقد أكدت عدد من الدراسات على تأثير بيئة مخاطر العميل على أتعاب عملية المراجعة ( Naibei et al., 2014 ; Kim and Fukukawa 2013 ; Niemi 2002 ) نتيجة لزيادة مسؤوليات المراجع والمجهود المبذول في عملية المراجعة ( Willekens and Bruynseels 2009 ) واللازم لرفع مستوى جودة ممارسات عملية المراجعة وتخفيض خطر التقاضي *Litigation Risk* ، حيث تنعكس زيادة حجم إجراءات التحقق والفحص لمهنة المراجعة في شكل التوسع في أداء إختبارات المراجعة وتجميع أدلة مراجعة إضافية خصوصاً في ظل بيئة مخاطر الأعمال وتحمل المنظمة لمسئولياتها الإجتماعية وإتساع دورها البيئي وما يترتب عليه من زيادة أعضاء فريق المراجعة من ذوي الخبرة مع الإستعانة بالخبراء في المجالات المختلفة، كما يضمن تخفيض إحتتمالات فشل عملية المراجعة مما ينعكس على أتعاب عملية المراجعة وذلك فضلاً عن إستعداد عملاء المراجعة في أوقات الأزمات المالية والإقتصادية ووجود مستوى عالي من مخاطر الأعمال لقبول زيادة في مستوى أتعاب المراجعة بهدف رفع مستوى جودة عملية المراجعة ( Yang et al., 2010 ) .

يترتب على زيادة المجهود المبذول في المراجعة إلى ظهور ما يسمى بعلاوة أتعاب المراجعة *Premium Audit Fee* ضمن أتعاب المراجعة الكلية ( Niemi 2002 ) نتيجة لزيادة إحتتمال ما يتكبده المراجع من خسائر بسبب زيادة إحتتمال فرص التقاضي أو العقوبات التي تفرضها الهيئات



المنظمة للمهنة أو إنخفاض في سمعة المراجع نتيجة لقيامه بمراجعة أعمال بيئة مشبعة بالمخاطر ، أو مراجعة أعمال عملاء ذو مخاطر عالية *High – Risk Clients* ، بالإضافة إلى إحتمال قيام المراجع بعمل غطاء تأميني لمخاطر أعماله ، وهو ما يعبر عن تكلفة إضافية لعملية المراجعة مما أدى إلى ظهور ما يسمى بالأتعاب المعدلة وفقاً للمخاطر *Bell et ) Risk – Adjusted Audit Fees ( al.,2008*

هناك من يعارض فكرة ظهور علاوة أتعاب المراجعة بسبب المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة بالإضافة إلى صعوبة تحديد وقياس مخاطر العميل ( Niemi 2002 ) ، وهناك من يؤيد هذه الفكرة بسبب زيادة إحتمال وجود مخالفات جوهرية ( *Housten et al.,1999* ) ، ولقد أطلق البعض على أتعاب المراجعة في ظل بيئة المخاطر ما يسمى بالجزء غير المتوقع من الأتعاب بإعتباره قياساً لزيادة مستوى المخاطر المتمثلة في الأرباح المستقبلية وإحتمالات الإفلاس ( *Stanley 2007* ) وتتغير قيمة الأتعاب من متوقعة إلى فعلية لشمولها على علاوة للمخاطر وتسمى في هذه الحالة بالأتعاب غير المتوقعة *Unexpected Audit Fees* نتيجة لرفع مستوى مخاطر بيئة العميل

#### يمكن تصنيف مخاطر بيئة عميل المراجعة في مصر إلى :

- 1- مخاطر مرتبطة بالبيئة الخارجية للعميل : وتعبر عن المخاطر المرتبطة بالمجتمع أو الدولة التي يمارس فيها العميل نشاطه وهي :
- مخاطر إقتصادية : تواصلت نظرة التخوف نحو الإقتصاد المصري من جانب مؤسسات التصنيف الائتماني العالمية والتي سارعت في خفض تصنيف مصر من يناير ٢٠١١ حتى وصل إلى مستوى B من جانب مؤسسة موديز الدولية وبما عكس التآكل الشديد والمتسارع في الإحتياطي النقدي لينخفض من ٣٦.٨ مليار دولار في ٢٥ يناير ٢٠١١ إلى أن أصبح ١٧.٣ مليار تقريبا في مايو ٢٠١٤ ( <http://www.cbe.org.eg> ) بالإضافة إلى إنخفاض الإستثمار الاجنبي المباشر وتراجع عائدات البورصة ، حيث تكبدت خسارة ٥٠% من رأسمالها السوقي خلال عام ٢٠١١ و إنخفض حجم التداول خلال العام نحو النصف تقريبا إذ بلغ ٣١ مليار جنيه في عام ٢٠١١ مقابل ٦٣ مليار جنيه عام ٢٠١٠ ، بالإضافة إلى زيادة عجز ميزان المدفوعات قدره ١٢.٧ مليار جنيه عام ٢٠١١ مقابل فائض كلي بلغ ٧١٩.١

مليون جنيه عام ٢٠١٠ ([www.egx.com.eg](http://www.egx.com.eg)) مما يعرض الشركات التي تتعامل في هذه البيئة لمشاكل إقتصادية مختلفة - عدم توافر النقد الأجنبي وبالتالي زيادة سعر الصرف مع إنخفاض حاد في أسعار الأسهم - تؤثر على جهود عملية المراجعة نتيجة لسعي تلك الشركات في مثل تلك الظروف إلى إتباع ممارسات إبداعية أو تمهيد الدخل للحفاظ على إستقرار أسعار الأسهم (Eshleman and Guo 2013) مما يؤثر على قيمة أتعاب عملية المراجعة .

- مخاطر سياسية : وجود ثورتين في أقل من ثلاث سنوات يؤثر بشكل كبير على جميع عمليات الشركة نتيجة لعدم وجود رؤية سياسية مستقبلية و الدخول في نفق مظلم من المستقبل السياسي للبلاد يؤدي إلى هرولة رؤوس الأموال للخارج ، بالإضافة الى وجود وتزايد ظهور مجموعات الضغط السياسي التي تمارس دورها على الشركات في تلك الفترة مما يؤثر على دور المراجع ومهامه في تلك الظروف لتأثير الأحداث بشكل مباشر على مدى إستمرارية المنشأة وهي من احد مسؤوليات المراجع ( SAS NO.113 )

- مخاطر إجتماعية : تعرضت مصر خلال تلك الفترة إلى ظهور مايسمى بالإضرابات الفئوية التي شهدتها وبكثافة خلال تلك الفترة ، حيث بلغ عدد الإضرابات الفئوية خلال الستة أشهر الأولى من عام ٢٠١١ حوالي ٢٤٠٠ إضراب ووقفة إحتجاجية ، كما شهد شهرى يناير وفبراير ٢٠١٤ فقط ٥٤ إضراب للعاملين فقط ( [www.egypt.gov.eg](http://www.egypt.gov.eg) ) وهو ما ينعكس على أداء الشركات ، بالإضافة إلى تغير المزاج العام للمجتمع

٢- مخاطر مرتبطة بالبيئة الداخلية للعميل : وهي المخاطر المرتبطة بخصائص وسمات عمل العميل ووضعه المالي والتي تعيقه عن تحقيق الأرباح المنشودة والوفاء بالإلتزامات ويمكن تقسيمها إلى :

- مخاطر السيولة : المخاطر التي تعوق قدرة المنشأة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل عند استحقاقها باستخدام أصولها السائلة والشبه سائلة (الأصول المتداولة) دون تحقيق خسائر

- مخاطر التشغيل : تعبر عن المعوقات التي تؤدي إلى إنخفاض قدرة العميل على الإستمرار في أداء عملياتها و استخدام مواردها بكفاءة

- مخاطر الربحية : تعبر عن المخاطر التي تعوق كفاءة الإدارة في إستغلال مواردها الإستغلال الأمثل لتحقيق الأرباح

- مخاطر المديونية : هي المخاطر التي تعوق المنشأة في إستمراريتها نتيجة لإعتمادها على مصادر تمويل خارجية أو هي مقياس لرأس المال الذي يساهم به الملاك مقارنة بالديون التي يساهم بها الدائنون في مجموع أصول الشركة، وتساعد هذه النسب المراجع في دراسة الوضع التمويلي للشركة

يتضح لنا مما سبق أهمية دور المراجع الخارجي في تقييم مدى تأثير تلك المخاطر على قدرة المنشأة على الإستمرار ، فكلما إرتفعت المخاطر كلما زاد إحتمال قيام إدارة العميل بإجراءات المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح ( *Willekens and Bryseels 2009* ) وبالتالي زيادة إحتتمالات قيام المراجع بإجراءات لتقييم إدارة تلك المخاطر ، ويجب على المراجع أن يدرك هذا التحدي قبل قبول مراجعة أعمال العميل نظراً لتأثيرها على مسؤولياته ومهامه ومجهود عملية المراجعة وبالتالي ضرورة أخذ ذلك في الإعتبار عند تحديد أتعاب عملية مراجعة أعمال ذلك العميل

وبالتالي يمكن حصر مهام ومسؤوليات المراجع في ظل مخاطر بيئة العميل في ( *Naibei et al.2014 ; Messier 2014 ; Bell et al. 2008* ) :

- ١- تقييم وتوثيق عناصر خطر البيئة الإقتصادية التي ينتمي لها العميل
- ٢- تقييم وتوثيق عناصر خطر البيئة السياسية التي ينتمي لها العميل
- ٣- تقييم وتوثيق عناصر خطر البيئة الإجتماعية التي ينتمي لها العميل
- ٤- تقييم وتوثيق خطر ربحية العميل
- ٥- تقييم وتوثيق خطر السيولة العميل
- ٦- تقييم وتوثيق مخاطر التشغيل التي يواجهها العميل
- ٧- تقييم وتوثيق الخطر التمويلي للعميل
- ٨- التحقق من مدى قيام إدارة المراجعة الداخلية لدى العميل بدورها في تقييم إدارة المخاطر
- ٩- التحقق من مدى قيام العميل بتصنيف المخاطر التي تواجهها
- ١٠- التحقق من مدى وجود برامج لدى العميل لمواجهة تلك المخاطر
- ١١- التحقق من مدى كفاية برامج مواجهة المخاطر لدى العميل

## القسم الثالث : مهام ومسئوليات المراجع الخارجي في ظل متطلبات مراجعة

### المسئولية الاجتماعية للشركات

لقد إنتشر مصطلح المسئولية الاجتماعية للشركات ( *Corporate Social Responsibility* ) وتزايد الإهتمام الخاص به من المنظمات الدولية والإقليمية بداية من مبادرة الأمم المتحدة حول أهمية المسئولية الاجتماعية وضرورة تفعيلها ليمثل أحد المحاور الهامة للعمل الإجتماعي في الشركات في عام ٢٠٠٠ ، وفي عام ٢٠١٠ تم الإطلاق الرسمي للمواصفات القياسية الدولية للمسئولية الاجتماعية تحت إسم *ISO 26000 Social Responsibility* والذي تضمن دليلاً إرشادياً لجميع أنواع المنظمات بشأن المسئولية الاجتماعية في القطاعين العام والخاص ، كما أصدر البرلمان الفرنسي قانونين خلال عامي ٢٠٠٩ ، ٢٠١٠ بموجبهما تم إلزام الشركات التي تعمل في فرنسا بتقديم تقارير سنوية بشأن دورها في المسئولية الاجتماعية

قامت البورصة المصرية في مارس ٢٠١٠ بالتعاون مع كل من مركز المديرين المصري (*EIoD Egyptian Institute of Directors*) ، ومؤسسة ستاندرد آند بورز ومؤسسة Crisil الهندية ، بتدشين مؤشر مسئولية الشركات *S&P/EGX ESG* والذي يتضمن الشركات التي تفي بمتطلبات الحوكمة والأداء البيئي والمسئولية الاجتماعية (*ESG Environment, Social and Governance Index*) والذي يعد الثاني على مستوى الأسواق الناشئة ، ويأتي إطلاق البورصة المصرية لهذا المؤشر، في إطار اهتمامها بالاتجاهات العالمية الحديثة في مؤشرات أسواق المال، والتي بدأت بالتركيز على معايير التنمية المستدامة، خاصة في ظل توجه المستثمرين للربط بين المعايير المالية ومعايير الأنشطة غير التقليدية للشركة، كالحفاظ على مستويات أداء بيئي جيد، ومسئولية اجتماعية متميزة للشركة، واتباعها لمعايير الحوكمة . بل إن الاتجاهات الحديثة في مفهوم المسئولية الاجتماعية للشركات أخذت تركز على أهمية هذه المسئولية في كونها إحدى الأدوات التي يمكن للشركات أن تستخدمها في إدارتها للمخاطر التي تواجهها

ويشتمل هذا المؤشر على 30 شركة مقيدة بالبورصة ، يتم اختيارها طبقاً لعدد من القواعد التي أطلق عليها قواعد المسؤولية المجتمعية وهي : (احترام حقوق البيئة ، احترام حقوق الإنسان ، احترام حقوق العاملين ، البعد عن أي معاملات بها شبهة فساد ) ويهدف هذا المؤشر إلى إرتفاع مستوى القبول المجتمعي للشركة من خلال تطبيق قواعد ومفاهيم المسؤولية الإجتماعية بجانب أهدافها التقليدية للنمو والإستمرار .

ولذا عندما يتم استبعاد عدد من الشركات الكبرى من هذا المؤشر ، فهذا دليل على أنها لم تفي ببعض هذه القواعد أو كلها من حيث احترام الحقوق سواء للإنسان أو للعمال أو للبيئة ، وكذلك عدم توفر الشفافية أو الإفصاح بالدرجة الكافية لإدراجها في هذا المؤشر .

من ناحية أخرى قام مركز المديرين المصري وبمساعدة البورصة المصرية ، بإجراء التحليل الكيفي للشركات ( والذي يعتمد على مصادر مستقلة للمعلومات ، والأخبار حول الشركات والتي يتم استخدامها في تقدير الأداء الفعلي للشركات في الإفصاح والشفافية ، وتحصل الشركات على نقاط تتراوح بين ٥ نقاط إلى نقطة واحدة في حالة الأداء السيئ للإفصاح والشفافية ، وتحصل كل شركة على مجموع لهذه الأوزان النسبية) ، كما قامت البورصة باختبار البيانات التاريخية للشركات ، وإعداد المؤشر تاريخياً وذلك عن طريق توافر بيانات تاريخية لترتيب الشركات في المؤشر اعتباراً من عام ٢٠٠٧ ([www.eiod.org](http://www.eiod.org)) .

وتتم مراجعة المؤشر مرة واحدة في شهر يوليو من كل عام ، حيث يتم حساب مجموع النقاط النهائي وفقاً لكل من *ESG* مرة واحدة في العام، وذلك لأنشطة مائة شركة في البورصة المصرية .

ويتم كل ثلاثة أشهر مراجعة أهم الأخبار والأحداث الجوهرية عن الشركات المكونة للمؤشر، وذلك بهدف تحديد سلوك الشركات. وهو ما ينعكس على المعامل المرجح (*SWF*) للشركات ذات الأداء السيئ، بل قد يتم استبعاد الشركة إذا كان سلوكها سيئاً، وارتكبت أحداثاً جوهرية سيئة، وفي هذه الحالة لن يتم استبدال شركة أخرى بالشركة التي تم حذفها، بل يتم حساب المؤشر بعدد شركات أقل. وتم حساب المؤشر بداية من ٢٨ يونيو ٢٠٠٧ ، بقيمة ١٠٠٠ نقطة

ويعكس المؤشر - الذي تم تسميته المؤشر المصري لمسئولية الشركات - مدى التزام الشركات بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالحوكمة والبيئة والعاملين والمسئولية الاجتماعية ، ويتم تقييم الشركات المقيدة في مؤشر *EGX 100* بشكل سنوي حتى يتسنى اختيار أفضل ثلاثين شركة لتحظى بالترتيب الذي تستحقه في المؤشر.

ولقد تناولت دراسات عديدة تعريف المسئولية الاجتماعية للشركات في مجالات مختلفة ، إلا ان هذه العريفات لم تلق القبول العام العالمي ( *Godfrey and Hatch 2007* )، إلا ان هناك تعريفاً يلقى قبولاً كثيراً في رأي الباحث والذي قدمته دراسة ( *Rizk et al., 2008* ) بإعتبارها عملية توصيل الآثار الاجتماعية والبيئية للأحداث الإقتصادية للمنظمة للمجموعات المستفيدة في المجتمع أو للمجتمع بشكل عام ، وذلك لأن هذا التعريف ينطوي على إتساع محاسبية الشركات ليشمل دور بخلاف دورها التقليدي في تقديم التقارير المالية لأصحاب المصالح ، حيث يستند هذا التوسع في المسئولية إلى ضرورة تحمل الشركات لمسئولياتها تجاه المجتمع وما تشمله من مسئولية إجتماعية أوبئية

ترتب على هذا التوسع إتجاه المحاسبة والمراجعة لإحتواء دور المهنة ومتطلباتها في هذا الإطار ، وبرغم ظهور دراسات في مصر أكدت على المستوى المتواضع من الإفصاح عن المسئولية الاجتماعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ( *Rizk et al., 2008 ; Salma 2009* ) وفقاً لتقاريرها المالية المنشورة بالبورصة المصرية ، إلا أن الباحث يرى أن هذه الدراسات غير معبرة بشكل كامل عن حقيقة الإفصاح عن المسئولية الاجتماعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية حالياً للأسباب التالية :

- وجود مستويات أخرى للإفصاح عن المسئولية الاجتماعية بخلاف التقارير المالية لم تؤخذ في الحسبان في تلك الدراسات
- ظهور مؤشر المسئولية الاجتماعية للشركات والذي يعتبر حافزاً إضافياً لإتجاه الشركات نحو زيادة مستوى أنشطتها في المسئولية الاجتماعية والبيئية لوجود تصنيف يعلن عنه سنويا أمام المجتمع

- حدوث ثورتي ٢٥ يناير و ٣٠ يونية والتي أوضحت أبعاد العدالة الإجتماعية وأبرزت دور الشركات الإجتماعي و المطالبات بتحمل مسؤولياتها مما يدفعها نحو ممارسة الأنشطة الاجتماعية والبيئية والإفصاح عنها

وبالتالي يتوقع الباحث إتساع نطاق الإنفاق على الأنشطة الإجتماعية والبيئية وبالتالي الإفصاح عنها بصور ونماذج مختلفة ومتنوعة لعدم ملاءمة وكفاية النموذج الحالي للتقارير المالية لتوفير المعلومات السليمة والملائمة لإتخاذ القرار ، بالإضافة إلى ان هذا الإفصاح يحسن من قدرة المستثمرين على التنبؤ بالتغيرات في الأرباح المستقبلية ( Hussainey et al., 2011 ) ، لذلك من المتوقع أن تسعى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية إلى الإهتمام بالإفصاح عن دورها الإجتماعي لرفع كفاءة وفعالية المعلومات المقدمة لأصحاب المصالح

يترتب على ذلك ضرورة تطوير آليات المراجعة لمواجهة متطلبات متخذي القرارات فيما يتعلق بالإفصاح الإستثماري في الأنشطة الاجتماعية ، لذلك يتطلب من المراجع القيام ببعض المهام والمسؤوليات وفقاً لمتطلبات مؤشر مسؤولية الشركات في مصر ( المؤشر المصري لمسؤولية الشركات ، 2008; Gray 2000; Hussainey et al., 2011; Rizk et al Becchetti et al., 2012; ) :

- ١- مراجعة الإفصاح عن التلوث البيئي خصوصاً فيما يتعلق بانبعاثات المواد الكيماوية وسياسة الشركة في إدارة تلك الإنبعاثات ومدى الإلتزام ببرنامج الإعتمادات الكربونية
- ٢- مراجعة الإفصاح عن كيفية استخدام الموارد الطبيعية في الشركة خصوصاً فيما يتعلق بالمياه والطاقة وكيفية إدارة تلك الموارد
- ٣- مراجعة الأداء الإجتماعي للشركة فيما يتعلق بدورة حياة المنتج والإلتزام بقوانين البيئة وأنشطة الرعاية الصحية والتعليم والمشاركة في الأنشطة الثقافية
- ٤- مراجعة الأنشطة الاجتماعية المرتبطة بالموارد البشرية وما يتعلق بها من أنشطة موجهة لرفاهية الموظفين ورفع مستوى أدائهم وتحسين بيئة العمل وخطط المعاشات التعاقدية لهم
- ٥- مراجعة الأنشطة الخاصة بالإفصاح عن سلامة المنتج ومكافحة الإحتكار وتوعية العملاء وسياسات الشركة تجاه رفع مستوى جودة منتجاتها وخفض أسعارها

تعتبر الإصدارات السابقة وتدشين المؤشر تحدياً لمهنة المراجعة لتطوير آليات مراجعة الأنشطة الإجتماعية وزيادة جهود المراجع الخارجي عند إبداء الرأي في الأنشطة الإجتماعية للشركة خصوصاً وما يتعلق بها من إستثمارات كبيرة ، وبالتالي تزايد عدد ساعات الجهد المبذول في عملية المراجعة مع زيادة الإمكانيات الفنية والكمية لفريق المراجعة مما ينعكس في النهاية على أتعاب عمية المراجعة سواء كانت أتعاب طبيعية ( متوقعة ) أو غير طبيعية ( غير متوقعة )

وسوف يقوم الباحث بدراسة العلاقة ما بين التوسع في الأنشطة الإجتماعية و ما يترتب عليها من توسع في الإفصاح عن الدور الإجتماعي نتيجة لتطبيق مؤشر المسؤولية الإجتماعية للشركات وبالتالي زيادة جهود عملية المراجعة وعلاقة ذلك بأتعاب عملية المراجعة

#### القسم الرابع : إختبارات الفروض وتصميم النموذج

في ضوء مشكلة الدراسة ومراجعة الدراسات السابقة وتحقيقاً لهدف البحث تم طرح فروض البحث ، ويسعى البحث الى إختبارها في هذا الجزء من خلال الإصدار السابع عشر لبرنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية *SPSS* ثم العمل على بناء النموذج المقترح من خلال النتائج التي يتوصل لها الباحث من إختبار هذه الفروض وذلك من خلال الخطوات التالية :

أولاً : تحديد مجتمع وعينة الدراسة : من خلال طبيعة أهداف البحث وفروضه وتحديد نوعية البيانات المطلوبة لإختبارات الفروض قام الباحث بما يلي :

١- طرح قائمة إستبيان على أعضاء لجان المراجعة بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية لإرتباطهم الوثيق بتحديد أتعاب المراجع وإقتراح التعيين أو العزل ، وحرص الباحث على إجراء المقابلات الشخصية كلما أمكن ذلك حتى يتحقق من موضوعية المعلومات وإدراك المستقصي لمفهوم وعناصر البحث والباقي تم تجميعه عن طريق البريد الالكتروني .

٢- إستخدام المعلومات المتاحة للتقارير المالية المنشورة بالبورصة المصرية وما تشمله من معلومات سواء في صلب التقارير الفترية أو السنوية أو المرفقات والمعلومات المتاحة في



إجتماعات مجلس الادارة والجمعية العامة للمساهمين وإجتماعات لجان المراجعة المنشورة على موقع البورصة المصرية والمعلومات المتاحة في الصحافة والمواقع الإلكترونية للشركات أو مكاتب المراجعة الخارجية لها مما يحقق أهداف البحث .

ولقد تم إستخدام قائمة الاستبيان في تجميع المعلومات التي يصعب إستنتاجها من التقارير المنشورة على موقع البورصة المصرية بهدف تحديد وقياس متغيرات الدراسة ، وإنحصرت عملية تجميع المعلومات في المجالات التالية :

- تحديد مدى إتساع مهام المراجع الخارجي في ظل بيئة مخاطر أعمال العميل .
- تحديد مدى إتساع مهام المراجع الخارجي في مراجعة المسؤولية الإجتماعية للشركات .
- حصر وتحديد العوامل المقترحة والمحددة للجهد المبذول في عملية المراجعة وقيمة أتعابها
- تحديد أتعاب عملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

ولقد حرص الباحث على طرح قائمة الإستقصاء أولاً على أعضاء لجان المراجعة في الشركات المائة المكونة لمؤشر البورصة *EGX100* حيث يتم إختيار أفضل ثلاثون شركة من الشركات المدرجة بهذا المؤشر لتمثل ترتيب أهم الشركات التي تمارس مسؤولياتها في المجالات الثلاثة المكونة لمؤشر مسؤولية الشركات ومنها المسؤولية الإجتماعية ، وبعد تجميعها وتحديد القوائم السليمة منها تم تحديد أسماء الشركات والحصول على جميع التقارير المطلوبة لاختبارات الفروض وذلك حرصاً من الباحث على أن تكون هذه الشركات هي نفس العينة ( الشركات ) التي وردت منها قوائم الاستبيان الصحيحة ، ولقد تم إرسال قائمة لكل شركة وتم إسترجاع عدد ثلاثة وسبعون قائمة وكلها صحيحة بنسبة إستجابة ٧٣% وتوضح الجداول التالية وصف عينة الدراسة وفقاً لشركات عينة الدراسة ومكاتب المراجعة الخارجية الخاصة بتلك الشركات

جدول رقم (1) وصف شركات عينة الدراسة وفقاً للقطاعات

النسبة	العدد	القطاعات
١٦.٥%	١٢	العقارات
٩.٥%	٧	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات
٢.٧%	٢	غاز وبتروول
١.٤%	١	مرافق
١٣.٧%	١٠	تشبييد ومواد بناء
٦.٨%	٥	رعاية صحية وأدوية
٨.٢%	٦	سياحة وترفيه
٩.٧%	٧	أغذية ومشروبات
٤.١%	٣	إتصالات
٩.٦%	٧	خدمات مالية
٥.٥%	٤	الموارد الأساسية
٥.٥%	٤	المنتجات المنزلية والشخصية
١.٤%	١	تكنولوجيا المعلومات
٢.٧%	٢	كيماويات
٢.٧%	٢	موزعون وتجارة تجزئة
١٠٠%	٧٣	الإجمالي

جدول رقم (٢) وصف عينة الدراسة وفقاً لمكاتب المراجعة

النسبة	عدد الشركات	مكاتب المراجعة	
٤٢.٤%	٣١	KPMG	الأربعة الكبار العالمية Big 4
٢٢%	١٦	Ernest & Yang	
١٠%	٧	Pricewaterhouse Coopers	
٥%	٤	Deloitte Touche Tohmatsu	
٢٠.٦%	١٥	مكاتب محلية وجهاز مركزي للمحاسبات	
١٠٠%	٧٣	الإجمالي	

ويتم استخدام التقارير المنشورة لأغراض البحث عن الفترة (٢٠١٢-٢٠١٣) نظراً للآتي :

- ركزت الدراسة على تلك الفترة لأنها الفترة التي تأثرت بثورتي ٢٥ يناير و ٣٠ يونيو
- تم إستبعاد عام ٢٠١١ لأنه عادةً يتم تحديد أتعاب عملية المراجعة قبل بداية الفترة المالية وبالتالي تم تحديد أتعاب المراجعة عن عام ٢٠١١ في عام ٢٠١٠ أي قبل أحداث ٢٥ يناير وبالتالي يستبعد تأثير المخاطر التي يناقشها الباحث
- تم إستبعاد عام ٢٠١٤ لعدم صدور التقارير المالية عن تلك الفترة حالياً برغم إمكانية الحصول على قيمة أتعاب المراجعة عن تلك الفترة

ثانياً : قياس متغيرات الدراسة لأغراض إختبارات الفروض وتجميع البيانات :

تقوم الدراسة على وجود متغير واحد تابع وهو أتعاب عملية المراجعة وباقي المتغيرات المستقلة منها متغيرات أثبتت الدراسات السابقة تأثيرها على المتغير التابع ومتغيرات أخرى مستقلة يتم إختبار أثرها وهي المتغيرات المرتبطة ببيئة خطر العميل والمتغيرات الخاصة بالمسؤولية الإجتماعية للشركات ويتم عرض تلك المتغيرات وكيفية الحصول عليها وقياسها لأغراض إختبارات الفروض :

- ١- المتغير التابع أتعاب مهنة المراجعة : يتم الحصول عليه بشكل مباشر من خلال محاضر إجتماعات مجلس الإدارة و لجان المراجعة والجمعية العامة للمساهمين المنشورة على موقع

البورصة المصرية نتيجة لمناقشة تعيين أو عزل المراجع وتحديد مهامه وأتعا به والخدمات الأخرى التي قد يقدمها وأتعا بها في هذه الإجتماعات ويعبر عنها من خلال اللوغاريتم الطبيعي لقيمة أتعا ب المراجعة

**المتغيرات التالية تشمل خصائص مكتب المراجعة ( المتغيرات ٢-٨ ) و خصائص العميل ( المتغيرات ٩-١٣ )**

٢- عمر مكتب المراجعة : وتم الحصول عليه من خلال الموقع الالكتروني لكل مكتب مراجعة ، حيث تعرف الباحث على مكاتب المراجعة من خلال التقارير المالية التي إعتد عليها ثم تم الرجوع إلى الموقع الالكتروني للمكتب أو الإتصال المباشر بالمكتب وايضا تم الاسترشاد بذلك من خلال قائمة الاستبيان التي وجهت للجنة المراجعة

٣- تقديم مكتب المراجعة خدمات أخرى بخلاف المراجعة : تم الحصول عليه من خلال قائمة الاستبيان الموجهة لأعضاء لجان المراجعة بحيث يأخذ رقم ترجيحي (١) إذا كانت هناك خدمات أخرى بخلاف المراجعة و( صفر ) إذا لم يكن هناك خدمات أخرى يقدمها مكتب المراجعة للشركة

٤- حجم مكتب المراجعة : ويعبر عنه من خلال اللوغاريتم الطبيعي لعدد العاملين بمكتب المراجعة ويتم الحصول عليه من خلال الموقع الالكتروني لمكتب المراجعة أو الاتصال المباشر بمكاتب المراجعة

٥- سمعة مكتب المراجعة : تم قياسها عن طريق ما إذا كان هناك قضايا خسرها مكتب المراجعة خلال العام ترتبط بتقارير المراجعة التي قدمها في أعوام سابقة وتم الحصول عليه من خلال الإتصال المباشر بمكتب المراجعة وأيضا قائمة الإستبيان ، ويحصل على رقم ترجيحي (١) إذا كان هناك كانت هناك قضايا خسرها و (صفر) إذا لم يكن هناك قضايا خسرها

٦- علاقة مكتب المراجعة بالمكاتب الأجنبية : تظهر هذه العلاقة إما في شكل فرعا أو توكيل للعمل باسم المكتب الأجنبي ، وتم الحصول عليها من خلال المواقع الالكترونية للمكتب وايضا التقارير المالية التي تبين ذلك ، ويحصل على رقم ترجيحي (١) في حالة وجود علاقة و(صفر) في حالة عدم وجود تلك العلاقة

- ٧- المراجعة تتم في أوقات الذروة : وهي يتم قياسها من خلال نهاية السنة المالية للشركة من خلال التقارير المالية المنشورة بالبورصة المصرية ، فإذا كانت نهاية السنة المالية في نهاية ديسمبر يعتبر ذلك أوقات الذروة بالنسبة للمراجعين وفي هذه الحالة يأخذ الرقم الترجيحي (١) وإذا كانت في نهاية يونية فهي ليست أوقات ذروة وبالتالي يأخذ الرقم الترجيحي (صفر)
- ٨- سابقة العمل مع نفس المراجع : تم الحصول على هذا المتغير من خلال قائمة الاستبيان الموجهة لأعضاء لجان المراجعة بالإضافة إلى الإطلاع على التقارير المالية المنشورة عن الفترة ٢٠١٠-٢٠١٣ لبيان شخصية المراجع الخارجي عن تلك السنوات مع بيان مدى وجود أحداث جوهرية خلال تلك السنوات تؤثر على نتائج الأعمال وتقارير المراجعة والبحث الحالي ، وحصل على رقم ترجيحي (١) إذا كان المراجع قام بمراجعة التقارير المالية للشركة قبل هذا العام ، وإذا كانت مراجعته للتقارير المالية للشركة هي لأول مره يأخذ الرقم الترجيحي (صفر)
- ( Eshleman and Guo 2013 )
- ٩- حجم الشركة محل المراجعة ، ويمكن قياسه عن طريق اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول العميل وفقاً لدراسات ( Choi et al., 2007; Hoitash et al., 2006 ; Hay et al., 2010 )
- ١٠- مدى تعقد عملية المراجعة ، ويتم قياسها وفقاً لمتغيران هما اللوغاريتم الطبيعي لعدد الفروع أو الشركات التابعة للعميل و اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي المخزون والمدينين حيث يعبران عن تعقد أعمال العميل ويتم الحصول عليها من خلال التقارير المالية للعميل ( Choi et al., 2010 )
- ١١- ممارسات إدارة الأرباح : هو متغير يعبر عن مدى وجود فرصة أمام الإدارة للقيام بممارسات إدارة الأرباح ويمكن قياسها عن طريق الإستحقاق الإختياري في التقارير المالية ، فإذا كان هناك إستحقاق إختياري يعني وجود ممارسات لإدارة الأرباح، ويعطى رقم (١) وإذا لم يوجد يأخذ ( صفر) ويتم قياسه وفقاً لنموذج Jones المعدل والذي يقوم على تقدير معامل الإنحدار لإجمالي الإستحقاقات على كل من التغير في الإيراد كنسبة من أصول أول الفترة والأصول الثابتة كنسبة من أصول أول الفترة ، ثم حساب إنحدار إجمالي على كل من فرق

التغير بين الإيرادات والمدنيين كنسبة من أصول أول الفترة وإجمالي الأصول الثابتة كنسبة من إجمالي الأصول أول الفترة ( حجم الاستحقاق غير الاختياري) على أن يتم طرح الاستحقاق غير الاختياري من إجمالي الاستحقاق ( Ball and Shivakumar 2006 )

١٢- إعادة إعداد التقارير المالية : ويتم الحصول على هذا المتغير من خلال تقرير المراجعة وتقارير مجلس الادارة عن الفترة من خلال التقارير المالية المنشورة ، حيث يتم وضع رقم ترجيحي (١) في حالة وجود إعادة لإعداد التقارير المالية و ( صفر ) إذا لم يكن هناك إعادة

١٣- الجهد المبذول في عملية المراجعة : يتم قياسها من خلال الفترة ما بين إعداد التقارير المالية وإعلان تقرير المراجعة وهي تعبر عن الأيام التي قضاها المراجع في إنجاز عملية المراجعة و الجهد المبذول في عملية المراجعة ، ويتم قياسها من خلال اللوغاريتم الطبيعي للفترة ما بين إقفال التقارير المالية و إعلان تقرير المراجعة عن التقارير المالية المنشورة ( Mitra and Husain 2009; Choi et al., 2010 )

**المتغيرات الثلاثة التالية ( ١٤ - ١٦ ) تمثل المخاطر الخارجية لبيئة العمل وهي :**

١٤- المخاطر الاقتصادية : وهي أحد متغيرات خطر البيئة الخارجية وتم قياسها من خلال إعلان الشركة في تقاريرها المالية عن تلك المخاطر سواء كانت في شكل انخفاض التصنيف الائتماني للإقتصاد القومي والذي يؤثر بالتالي على مخاطر سعر الصرف و عملية الإستيراد ومنح الإئتمان للشركات أو مخاطر السوق الداخلى أو الخارجي ، وتأخذ رقم ترجيحي (١) إذا أفصحت الشركة عن تأثير ذلك على أنشطتها وإستمراريتها ضمن تقاريرها المالية ، وإذا لم تفصح تأخذ الرقم (صفر)

١٥- المخاطر السياسية وهي أحد متغيرات خطر البيئة الخارجية وتم قياسها من خلال إعلان الشركة في تقاريرها المالية عن تلك المخاطر سواء كانت في شكل الظروف السياسية التي تمر بها مصر وتأثير أحداث ثورة ٢٥ يناير عليها وأثرها على أنشطتها ومدى إستمراريتها في تقاريرها المالية ، وتأخذ رقم ترجيحي (١) إذا افصحت الشركة عن ذلك ، وإذا لم تفصح تأخذ الرقم (صفر)

١٦- المخاطر الاجتماعية : وهي أحد متغيرات خطر البيئة الخارجية وتم قياسها من خلال إعلان الشركة في تقاريرها المالية عن تلك المخاطر سواء كانت في شكل إضرابات العاملين أو غيرها من الظروف الإجتماعية التي تؤثر على ممارسة الشركة لأنشطتها و إستمراريتها والإفصاح عنها في تقاريرها ، وتأخذ رقم ترجيحي (١) إذا افصحت الشركة عن ذلك ، وإذا لم تفصح تأخذ الرقم (صفر)

المتغيرات الأربعة التالية ( ١٧- ٢٠ ) تمثل المخاطر الداخلية لبيئة العمل وهي ترتبط بمخاطر السيولة ومخاطر عملية التشغيل ومخاطر الربحية ومخاطر التمويل والمديونية وتم الإعتماد عليها من خلال دراسة (Kraub et al., 2014)

١٧- نسبة السيولة لدى العميل وتم قياسها من خلال نسبة التداول

١٨- معدل العائد التشغيلي

١٩- معدل العائد على الاصول

٢٠- حقوق الملكية إلى الالتزامات

المتغيران التاليان (٢١-٢٢) يمثلان المسؤولية الإجتماعية للشركات

٢١- الشركة مدرجة بمؤشر المسؤولية الإجتماعية : وتم التعرف على ذلك من خلال التقرير المعلن عن مؤشر المسؤولية الاجتماعية عن عامي ٢٠١٢-٢٠١٣ ومراجعته مع شركات العينة ، فإذا كانت الشركة ضمن المؤشر المعلن خلال الفترة تأخذ رقم (١) وإذا كانت غير مدرجة ضمن الثلاثون شركة المعلنة تأخذ رقم ترجيحي ( صفر )

٢٢- الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية : توجد أربعة مجالات للمسؤولية الإجتماعية

للشركات وهي البيئة ، العاملين ، المجتمع والعميل والمنتج ، حيث يقوم الباحث باستخدام مجموعة من المتغيرات التي تعبر عن مجالات المسؤولية الإجتماعية للشركات وهي ( مؤشر

مسؤولية الشركات ، Hussainey et al., 2011 ) :

- البيئة : يقيس مدى إفصاح الشركة عن الأنشطة البيئية ، وتشمل الأنشطة التي تهدف إلى خفض الإنبعاثات من المواد الكيماوية في الهواء أو الماء والإلتزام بقانون البيئة وتطبيق التقنيات البيئية في تقاريرها المالية وكيفية استخدام الطاقة النظيفة وإدارة الطاقة المتاحة

- الموارد البشرية : وقياس مدى الإفصاح عن الأنشطة الخاصة بتطوير أداء العاملين وبرامجهم التدريبية وتحسين ظروف العمل وخطط المعاشات التعاقدية للموظفين
- المجتمع : وقياس مدى إفصاح الشركة عن أنشطة الشركة فيما يتعلق بالتعليم ورعاية الرياضة والأنشطة الثقافية والصحة والسلامة في المجتمع
- العملاء والمنتج : وقياس مدى إفصاح الشركة عن الأنشطة المرتبطة بزيادة رضاء العاملين وقياس إنطباع العميل معه واستخدامه للسلعة أو الخدمة وصحة وسلامة العميل وجودة المنتج والإنفاق على البحوث والتطوير

و يتم الحصول علي تلك البيانات وقياس متغيراتها لأغراض الدراسة من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة في البورصة المصرية للشركات للتأكد من إفصاحها عن مسؤوليتها الإجتماعية في المجالات الأربعة ، فإذا أفصحت عن دورها الإجتماعي في مجال واحد تأخذ رقم ترجيحي (١) أو مجالين تأخذ الرقم الترجيحي (٢) وهكذا ، وإذا لم تفصح نهائيا عن مسؤوليتها الإجتماعية تأخذ الرقم الترجيحي (صفر)

**ثالثا : إختبارات الثبات والصدق لقائمة الإستقصاء الموجهة لأعضاء لجان المراجعة وبالنسبة للمحاور داخل قائمة الاستقصاء**

تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ (Alpha) لاستمارة الاستقصاء وتتكون من محورين ( مهام المراجع و محددات أتعاب عملية المراجعة ) وتكون كل محور من عدة عناصر تأخذ شكل ليكرت الخماسي ، وبلغت قيمة معامل الثبات للمحور الاول (0.682) وبلغت معامل الصدق (0.825) وبلغت قيمة معامل الثبات للمحور الثاني (0.716) وبلغت معامل الصدق (0.846) ( حيث أن قيمة معامل الصدق هي الجذر التربيعي لقيم معامل الثبات)



جدول رقم ( ٣ ) معاملى الثبات والصدق لأسئلة إستمارة الاستبيان

المحور	البيان	معامل الثبات (Alpha)	معامل الصدق
الأول	مهام المراجع الخارجي	0.682	0.825
الثانى	محددات أتعاب مهنة المراجعة	0.716	0.846

وبالتالى يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لتحقيق أهداف البحث ويمكن الاعتماد عليها فى تعميم المخرجات على المجتمع ككل.

رابعاً : إختبارات فروض البحث

بعد ترميز وتفريغ البيانات وإدخالها للحاسب الآلى، تم إستخدام الإصدار السابع عشر من البرنامج الإحصائى (SPSS) فى إجراء التحليل الإحصائى لبيانات الدراسة الميدانية حيث تم إختبار فروض الدراسة بعد التأكد من صدق وثبات قائمة الإستقصاء على النحو التالى :

**الفرض الأول:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تطبيق مؤشر المسؤولية الإجتماعية للشركات وإتساع مسؤوليات ومهام المراجع فى ظل تطبيق المؤشر

يعرض جدول رقم (٤) تقديرات نموذج الانحدار البسيط لانحدار المتغير التابع (متوسط الآراء حول إتساع مسؤوليات ومهام المراجع فى ظل تطبيق المؤشر) على المتغيرات المستقلة (تطبيق مؤشر المسؤولية الإجتماعية):

يتضح من الجدول معنوية نموذجى الانحدار المقدرين من خلال قيمة F (F= 34.061) وقيمة (sig=0.000) للنموذج الأول ، (F= 123.523) وقيمة (sig=0.000) كما يتضح معنوية معاملات الانحدار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5%، ويتضح من الجدول ان المتغير المستقل (الشركة مدرجة بمؤشر المسؤولية الاجتماعية) يفسر 59.7% من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع (متوسط الآراء حول إتساع مسؤوليات ومهام المراجع فى ظل تطبيق المؤشر).

ويفسر المتغير المستقل (الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية) 84.3% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط الآراء حول إتساع مسؤوليات ومهام المراجع في ظل تطبيق المؤشر). مما يعني زيادة مسؤوليات ومهام المراجع الخارجي في مراجعة أعمال الشركات التي تلتزم بتطبيق مؤشر المسؤولية الاجتماعية وبالتالي زيادة مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

جدول رقم(4) تقديرات نماذج الانحدار البسيط بين تطبيق مؤشر المسؤولية الاجتماعية و مهام المراجع

التقديرات				F (sig.)	معامل التحديد R <sup>2</sup>	المتغيرات المستقلة
Sig.	t	$\beta$				
.000	11.193	2.500	Constant	34.061 (0.000)	0.597	الشركة مدرجة بمؤشر المسؤولية الاجتماعية
.000	5.836	1.808	x23			
.000	4.398	1.040	Constant	123.532 (0.000)	0.843	الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية
.000	11.117	1.200	x24			

مما سبق يتضح صحة الفرض الأول: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تطبيق مؤشر المسؤولية الاجتماعية للشركات وإتساع مسؤوليات ومهام المراجع في ظل تطبيق المؤشر

الفرض الثاني: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين زيادة مستوى مخاطر العميل حالياً و زيادة مسؤوليات ومهام المراجع

يعرض جدول رقم (٥) تقديرات نماذج الانحدار المتدرج لانحدار المتغير التابع (متوسط الآراء حول زيادة مسؤوليات ومهام المراجع في ظل إرتفاع مستوى المخاطر) على المتغيرات المستقلة (المخاطر الخارجية والداخلية):

يتضح من الجدول معنوية نموذجي الانحدار المقدرين من خلال قيمة F (F= 6.202) وقيمة (sig=0.020) للنموذج الأول ( المخاطر الخارجية) ، (F= 5.189) وقيمة (sig=0.032) للنموذج الثانى ( المخاطر الداخلية) كما يتضح معنوية معاملات الانحدار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5%، ويتضح من الجدول أن أهم المخاطر الخارجية التي تؤثر فى المتغير التابع هي :

• المخاطر الاجتماعية

وتفسر 21.2% من التغيرات التي تحدث فى المتغير التابع (متوسط الآراء حول زيادة مسؤوليات ومهام المراجع في ظل إرتفاع مستوى المخاطر) في حين كانت النسبة ضعيفة لتأثير المخاطر الإقتصادية والسياسية على المتغير التابع

ويتضح من الجدول أن أهم المخاطر الداخلية التي تؤثر فى المتغير التابع هي :

• معدل العائد على الأصول والذي يعبر عن مخاطر الربحية

ويفسر 18.4% من التغيرات التي تحدث فى المتغير التابع (متوسط الآراء حول زيادة مسؤوليات ومهام المراجع في ظل إرتفاع مستوى المخاطر) مما يعني بأن زيادة مستوى مخاطر العميل يؤدي إلى زيادة مستوى مهام ومسؤوليات المراجع عند مراجعة أعمال العميل

جدول رقم (5)تقديرات نماذج الانحدار المتدرج بين مهام المراجع والمخاطر

التقديرات				المتغيرات المستقلة فى النموذج	F (sig.)	معامل التحديد R <sup>2</sup>	المتغيرات المستقلة
Sig.	t	β					
.000	21.840	3.278	Constant	x18	6.202 (0.020)	0.212	المخاطر الخارجية
.020	-2.490	-.706	x18				
.000	19.383	3.338	Constant	x21	5.189 (0.032)	0.184	المخاطر الداخلية
.032	-2.278	-3.770	x21				

مما سبق يتضح صحة الفرض الثاني: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين زيادة مستوى مخاطر العمل حالياً و زيادة مسؤوليات ومهام المراجع

الفرض الثالث: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين خصائص مكتب المراجعة وأتعب عملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

يعرض جدول رقم (٦) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج، لإنحدار المتغير التابع ( أتعب مهنة المراجعة ) على المتغيرات المستقلة التي تمثل خصائص مكتب المراجعة، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر من خلال قيمة F (F= 213.06) وقيمة (sig=0.000) كما يتضح معنوية معاملات الانحدار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5%، ويتضح من الجدول أن أهم المتغيرات المستقلة التي تؤثر في المتغير التابع هي :

- علاقة مكتب المراجعة بالمكاتب الأجنبية
- سمعة مكتب المراجعة

وتفسر 53.8% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (أتعب مهنة المراجعة)

جدول رقم(٦) تقديرات نماذج الانحدار المتدرج بين خصائص مكتب المراجعة واتعب المراجعة

التقديرات				المتغيرات المستقلة في النموذج	F (sig.)	معامل التحديد R <sup>2</sup>
Sig.	t	β				
.000	5.701	21637.13	Constan t	X7	213.06	0.538
.002	3.455	715.762	X7	X6	(0.000)	
.011	2.954	352.59	X6			

مما سبق يتضح صحة الفرض الثالث: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين خصائص مكتب المراجعة وأتباع عملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

الفرض الرابع: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين خصائص العميل وأتباع عملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

يعرض جدول رقم (٧) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج، لانحدار المتغير التابع (أتباع مهنة المراجعة) على المتغيرات المستقلة التي تمثل المتغيرات التي توضح خصائص العميل، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر من خلال قيمة  $F$  ( $F= 172.45$ ) وقيمة ( $\text{sig}=0.000$ ) كما يتضح معنوية معاملات الانحدار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5%، ويتضح من الجدول أن أهم المتغيرات المستقلة التي تؤثر في المتغير التابع هي:

- عدد الفروع أو الشركات التابعة
- إجمالي المخزون والمدنيين

وهما يمثلان تعقد أعمال العميل وتفسر 32.7% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (أتباع مهنة المراجعة) بمعنى أنه كلما زادت تعقد أعمال العميل زادت قيمة أتباع عملية المراجعة

جدول رقم (٧) تقديرات نماذج الانحدار المتدرج بين خصائص العميل وأتباع المراجعة

التقديرات				المتغيرات المستقلة في النموذج	F (sig.)	معامل التحديد $R^2$
Sig.	t	$\beta$				
.000	4.508	115535.216	Constant	X11 X12	172.45 (0.000)	0.327
.018	2.527	2262.179	X11			
.023	2.282	213.480	X12			

مما سبق يتضح صحة الفرض الرابع: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين خصائص العميل وأتباع عملية المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

الفرض الخامس: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تطبيق مؤشر المسئولية الإجتماعية للشركات في ظل بيئة مخاطر العميل الحالية وأتباع عملية المراجعة

يعرض جدول رقم (٨) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج لانحدار المتغير التابع (أتباع مهنة المراجعة) على المتغيرات المستقلة وهي (خصائص مكتب المراجعة) و (خصائص العميل) و (المخاطر الخارجية لبيئة العميل) و (المخاطر الداخلية لبيئة العميل) و (المسئولية الاجتماعية للعميل) ، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر من خلال قيمة  $F = 302.185$  وقيمة  $(sig=0.000)$  كما يتضح معنوية معاملات الانحدار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5%، ويتضح من الجدول أن أهم المتغيرات المستقلة التي تؤثر في المتغير التابع هي :

- عدد الفروع أو الشركات التابعة
- معدل العائد التشغيلي
- معدل العائد على الأصول
- الشركة مدرجة بمؤشر المسئولية الاجتماعية

وتفسر 97.6% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (أتباع مهنة المراجعة)

ويعني ذلك بوجود تأثير لبعض المتغيرات المكونة للمخاطر على أتباع عملية المراجعة وهي مخاطر الربحية والتشغيلية ، كما تبين عدم وجود تأثير لمخاطر السيولة والمديونية على الأتباع ، وأيضاً لا يوجد تأثير للمخاطر الإجتماعية على أتباع عملية المراجعة برغم وجود تأثير لها على مسئوليات ومهام المراجع الخارجي مما يعكس تأثير أتباع المراجعة بالمخاطر الناتجة عن ثورتي ٢٥ يناير و٣٠ يونيو خصوصاً الداخلية لظهورها في النموذج العام مع تأثير التوسع في المسئولية الإجتماعية للشركات على أتباع المراجعة ، وبالتالي تفسر المتغيرات الأربعة السابقة 97.6% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (أتباع مهنة المراجعة)

جدول رقم (٨) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج لتقدير أتعاب المراجعة

التقديرات				المتغيرات المستقلة في النموذج	F (sig.)	معامل التحديد R <sup>2</sup>
Sig.	t	β				
.000	5.454	40575.52	Constant	x11	302.185 (0.000)	0.976
.000	21.816	5957.49	x11	x21		
.002	-3.493	-38794.09	x21	x20		
.001	-4.099	-195350.29	x20	x23		
.004	3.280	217268.57	x23			

مما سبق يتضح صحة الفرض الخامس: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تطبيق مؤشر المسئولية الاجتماعية للشركات في ظل بيئة مخاطر العمل الحالية وأتعاب عملية المراجعة وبالتالي يأخذ النموذج العام و النهائي لأتعاب مهنة المراجعة الشكل التالي:

$$y = 40575.52 + 5957.49 X_{11} - 38794.09 X_{21} - 195350.29 X_{20} + 217268.57 X_{23}$$

حيث:

- y أتعاب مهنة المراجعة
- X<sub>11</sub> عدد الفروع أو الشركات التابعة
- X<sub>21</sub> معدل العائد التشغيلي
- X<sub>20</sub> معدل العائد على الأصول
- X<sub>23</sub> الشركة مدرجة بمؤشر المسئولية الاجتماعية

## القسم الخامس : الخلاصة النتائج والتوصيات

إستهدف البحث بشكل أساسي تقديم نموذج لقياس أتعاب المراجعة في ظل إتساع مهام ومجهودات المراجع عند إبداء الرأي في المسؤولية الاجتماعية للشركات وتزايد مخاطر بيئة الأعمال في مصر إديان ثورتي ٣٥ يناير و ٣٠ يونيو بالتطبيق على المائة شركة المكونة لمؤشر البورصة المصرية *EGX100* .

لتحقيق هدف الدراسة تناول الباحث الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع أتعاب المراجعة ودراسة أثر بعض المتغيرات عليها خصوصاً مخاطر أعمال العميل وإتساع مهام المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل تطبيق مؤشر مسؤولية الشركات ، ثم تناول الباحث في الأجزاء التالية مهام ومسئوليات المراجع الخارجي في ظل بيئة مخاطر الأعمال ومتطلبات المسؤولية الاجتماعية للشركات ، ثم تناول إختبارات الفروض وبناء النموذج بإستخدام البرنامج الإحصائي *SPSS* ، وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

١- إختلاف العوامل المؤثرة على أتعاب المراجعة من مجتمع إلى آخر لإختلاف الظروف الإقتصادية والسياسية والاجتماعية والتي تشكل نسيج كل مجتمع ، حيث نجد مثلاً دراسة ( *Kraub et al.2014* ) والتي توصلت إلى مجموعة من المتغيرات المؤثرة على أتعاب عملية المراجعة بألمانيا الإتحادية إختلفت عن تلك العوامل التي توصلت لها دراسة ( *Kim and Fukukawa 2013* ) في اليابان خصوصاً فيما يتعلق بأثر المخاطر بيئة العميل على جهود المراجع ، حيث أكدت الدراسة اليابانية على وجود علاقة قوية في حين أن الدراسة الألمانية خلصت إلى عدم وضوح تلك العلاقة وهو أيضاً يختلف مع نتائج دراستنا الحالية التي أظهرت تأثير لبعض عوامل الخطر وعدم وجود تأثير للبعض الآخر خصوصاً عند بناء النموذج الشامل وهو ما سوف يظهر في تحليلنا للنتائج

٢- أدى تطبيق مؤشر مسؤولية الشركات إلى إتساع مسئوليات المراجع الخارجي ، حيث إتضح أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يؤثر بنسبة ٨٤% في إتساع مهام ومسئوليات المراجع ، كما يؤثر إدراج الشركة بمؤشر مسؤولية الشركات بنسبة ٥٩.٧% في إتساع مهام ومسئوليات



المراجع ، مما يفسر بأن تطبيق مؤشر مسؤولية الشركات أضاف مهام وتحديات جديدة على مهنة المحاسبة ترتب عليها زيادة في مجهود المراجع تظهر في شكل العلاقة القوية الموجبة بين الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية وزيادة دور المراجع ومسئوليته ، ويعتبر من الطبيعي أن تظهر نسبة الإفصاح أعلى من نسبة الإدراج في المؤشر ، لان ليست كل الشركات التي تقوم بالإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية مدرجة بالمؤشر ولكن العكس صحيح .

٣- وجود علاقة إحصائية بين زيادة مهام ومسئوليات المراجع الخارجي ومستوى المخاطر الداخلية والخارجية في بيئة الأعمال ، حيث تبين أن البيئة المصرية وما تحتويه من مخاطر بفئاته المختلفة تؤثر في مهام المراجع ومسئوليته حيث :

- إتضح وجود علاقة بين المخاطر الخارجية - السياسية والإقتصادية والإجتماعية - و مسؤوليات المراجع الخارجي والجهد المبذول في عملية المراجعة ، حيث نتجت تلك المخاطر عن تورتي ٢٥ يناير و ٣٠ يونيو وألزمت المراجع ببذل مزيد من الجهد والعناية المهنية والتوسع في عمليات المراجعة خشية الوقوع في مخاطر التعاقد والمخاطرة بسمعة مكتب المراجعة أو مخاطر عملية المراجعة وإبداء رأي فني غير معبر عن حقيقة الوضع المالي بالشركة ، وبمزيد من التحليل باستخدام تحليل الإنحدار بين المتغيرات لمعرفة تأثير أهم العوامل المؤثرة على مسؤوليات ومجهود المراجع والمرتبطة بمخاطر بيئة الأعمال تبين أن المخاطر الإجتماعية هي أكبر مؤثر على مسؤوليات ومهام المراجع في حين إنخفض تأثير المخاطر السياسية والإقتصادية عند تحليل كل متغير على حده

- وجود تأثير بين المخاطر الداخلية \_ السيولة و التشغيلية و الربحية و المديونية - على مهام ومسئوليات المراجع ، بما يعني أن زيادة مخاطر بيئة الأعمال الداخلية تؤدي إلى إتساع مهام ومسئوليات المراجع وهو ما يتفق مع دراسة ( Naibei et al., 2014 ) ، وبمزيد من الدراسة باستخدام تحليل الإنحدار تبين أن مخاطر الربحية هي من أكثر المخاطر تأثيراً على مسؤوليات المراجع الخارجي ومهامه وبالتالي تطلب منه بذل المزيد من الجهد والعناية المهنية في مراجعة تلك المخاطر ، في حين أن المخاطر الأخرى كانت

الأضعف في العلاقة ، ويرى الباحث أن ذلك نتيجة لتركيز مكاتب المراجعة على ربحية العميل عند التفاوض على الأتعاب وتحديد المجهود المبذول في عملية المراجعة

٤- وجود تأثير قوي لخصائص مكتب المراجعة على أتعاب عملية المراجعة بشكل عام، وفسرت العوامل الخاصة بعلاقة مكتب المراجعة بالمكاتب الأجنبية العالمية وسمعة مكتب المراجعة المتغيرات الرئيسية في هذه العلاقة حيث تفسر ٥٣.٨% من تلك العلاقة، ويتفق ذلك مع عدد من الدراسات التي تناولت علاقة مكتب المراجعة بالأربعة الكبار في تحديد أتعاب عملية المراجعة (Fafatas and Kevin 2010 ; Habib et al, 2013 ; Kraub et al.2014)

ويرى الباحث بأن وجود مكتب المراجعة ضمن الأربعة الكبار *Big 4* في سوق المراجعة العالمية له علاقة قوية بأتعاب عملية المراجعة ، وتشير هذه العلاقة إلى أن شركات المراجعة المصرية الكبيرة والتي لها علاقة بمكاتب المراجعة العالمية يمكنها الحصول على علاوة أتعاب مراجعة بخلاف الشركات الأخرى نتيجة لتمتعها بسمعة عالمية طيبة وهو ما يدفع العميل المصري إلى دفع أتعاب مراجعة أكثر من اللازم ( لشمولها على علاوة أتعاب ) لتلك المكاتب ، بالإضافة إلى إستحواز بعض المكاتب على حصة كبيرة من السوق يجعلها تتصرف بشكل شبه إحتكاري ، حيث وجد الباحث من خلال عينة البحث بأن ٤٢.٤% من شركات العينة يقوم بمراجعتها مكتب مراجعة واحد ينتمي لشركة *KPMG* للمراجعة في الولايات المتحدة

٥- وجود تأثير لخصائص العميل على أتعاب عملية المراجعة ، ولقد إتضح أن أهم الخصائص تأثيراً هي تعقد أعمال العميل وحجم أعماله وتنوعها والتي تم قياسها بعدد فروع الشركة والشركات التابعة لها وقيمة المخزون والمدينين بالشركة وهي تعكس مجهود المراجع كما يتطلب مزيد من مجهود فريق المراجعة وهو ما يتفق مع دراسات (Kraub et al.2014 ;

(Thinggaard and Kiertzner 2008

٦- وجود علاقة قوية موجبة بين مجهود المراجع والذي يقاس بالفترة ما بين إنهاء إعداد التقارير المالية وإعلان تقرير المراجعة ( المتغير التابع في تلك العلاقة) ومخاطر بيئة العميل الداخلية والخارجية ، حيث تبين أن أهم المتغيرات المؤثرة في مجهود المراجع هي المخاطر السياسية

والإقتصادية وخطر الربحية والعملية التشغيلية وتفسر ٥٨.٣% من التغيرات في مجهود عملية المراجعة بما يتفق مع نتائج دراسات (Bell et al., 2001 ; Caldiron et al., 2012;) كما اتضح وجود علاقة قوية بين مجهود عملية المراجعة والمسئولية الإجتماعية للشركات ، حيث تبين بأن المتغيرات الخاصة بالإفصاح عن المسئولية الإجتماعية وإدراج الشركة ضمن المؤشر يفسران معاً ٣٦.٢% من مجهود عملية المراجعة وبالتالي يؤثران على عدد ساعات عملية المراجعة وعدد أعضاء فريق المراجعة ومجهودهم لإنجاز أعمالهم وبالتالي أتعاب المراجعة .

٧- تطبيق مؤشر مسئولية الشركات وزيادة مخاطر عملية المراجعة في ظل ثورتي ٢٥ يناير و ٣٠ يونيو أثرتا بشكل عام على أتعاب عملية المراجعة وهو ما أكده الفرض الخامس ، وبمزيد من الدراسة لتحليل أثر العناصر المختلفة تبين لنا ما يلي :

- وجود أربعة متغيرات مستقلة تفسر جميعاً 97.6% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (أتعاب مهنة المراجعة) وهي عدد الفروع أو الشركات التابعة التي تعبر عن تعقيد العمليات في الشركة وتنتمي إلى خصائص العميل ( الشركة ) ، و معدل العائد التشغيلي ومعدل العائد على الأصول وتعبران عن مخاطر التشغيل ومخاطر الربحية للعميل وتنتمي إلى عنصر مخاطر العميل ، والشركة مدرجة بمؤشر المسئولية الاجتماعية ويعبر عن قيامها بمسئولياتها الاجتماعية بشكل كامل في المحاور الأربعة للمسئولية الاجتماعية وينتمي إلى المسئولية الاجتماعية للعميل.

٨- قدم البحث نموذج مقترح لقياس أتعاب عملية المراجعة بناء على تقييم أربعة وعشرون متغيراً في علاقتهم بأتعاب عملية المراجعة في مصر، وإتضح في نهاية الدراسة وجود أربعة متغيرات فقط هي التي تفسر نحو ٩٧.٦% من قيمة الاتعاب مجتمعة ، ويلاحظ الباحث ما يلي:

- عدم وجود متغيرات أخرى بخلاف الأربعة متغيرات لا ينفي تأثير المتغيرات الأخرى خصوصاً وأن الباحث قام بإختبار العلاقة ما بين المتغيرات المستقلة لكل مجموعة على حده بأتعاب المراجعة ( المتغير التابع ) ، إلا أن إتحاد هذه المتغيرات يضعف من ظهور الأخرى في النموذج العام .

- عدم وجود تأثير للمخاطر الاجتماعية على أتعاب عملية المراجعة برغم وجود تأثير لها على مسؤوليات ومهام المراجع .
  - عدم تأثير المخاطر السياسية والإقتصادية على مسؤوليات ومهام المراجع في حين وجود تأثير لها على مجهود المراجع ( زيادة عدد ساعات عملية المراجعة ) ، وعلى العكس من ذلك وجود تأثير للمخاطر الاجتماعية على مسؤوليات ومهام المراجع في حين لم يكن لها تأثير على مجهود المراجع ( زيادة عدد ساعات عملية المراجعة ) ، ويرجع ذلك إلى صدور مؤشر المسؤولية الاجتماعية للشركات والذي تطلب مزيداً من الإفصاح عن دور الشركة في المسؤولية الاجتماعية ، في حين لم يتوافر أي إلزام أو إسترشاد مهني أو قانوني للإفصاح عن المخاطر السياسية والإقتصادية خلال تلك الفترة وأن السبب هو ان زيادة مجهود المراجعة المرتبط بالمخاطر كان نتيجة إهتمام المراجعين ببذل المزيد من المجهود والعناية المهنية خلال تلك الفترة الحرجة خوفاً على سمعة المكتب والتعرض لأي مساءلة قانونية وتحمل لمزيد من خطر التقاضي ، وكان ذلك دون التطرق لمطالبة المهنة بالتوسع في إجراءات لم تكن متبعة من قبل لمراجعة تلك المخاطر .
  - بتقييم عينة البحث تبين إستحواز ٧٩.٤% من مكاتب المراجعة التي لها علاقة بمكاتب المراجعة العالمية *Big 4* على مراجعة الشركات المدرجة بمؤشر *EGX 100* والذي يتكون من أكبر مائة شركة من حيث حجم التعامل بالبورصة ، كما إتضح إستحواز مكتب واحد فقط على ٤٢.٤% من عينة الدراسة مما يتيح له إتباع سياسات إحتكارية في تحديد أتعابه .
- ٩- يمكن لنا قياس علاوة الأتعاب للمراجع في مصر عن طريق المعادلة التالية :
- علاوة الأتعاب = الأتعاب الفعلية لمكتب المراجعة – الأتعاب المقدرة وفقاً للنموذج
- ويمكن لنا تحليل قيمة علاوة الأتعاب بعلاقتها ببعض المتغيرات الخاصة بمكتب المراجعة والعميل ومخاطر بيئة العميل ومسئولياته الاجتماعية لدراسة أسبابها .

## ويوصي البحث بما يلي :

- ١- قيام المراجع بدراسة ظروف العميل وبيئته عند وضع حد للتفاوض مع العميل عن أتعاب عملية المراجعة
- ٢- ضرورة وجود إلزام لمكاتب المراجعة بالإفصاح عن قيمة أتعاب المراجعة وسياسات تسعيرها بهدف تحقيق الحوكمة والشفافية والإسترساد بها عند التفاوض مع العميل ، بالإضافة إلى السعي إلى وجود رقابة على سوق المراجعة .
- ٣- ضرورة إصدار مهني يتناول المخاطر المختلفة للعميل وكيفية إجراء عملية المراجعة على أساس المخاطر لتوحيد الممارسات و الإرشادات الخاصة بها
- ٤- دراسة السلوك الإحتكاري لمكاتب المراجعة العالمية في مصر وتقييم دورها في تسعير مهنة المراجعة .

## المراجع :

### أولا : المراجع العربية

- أحمد ، عبد الله عبد السلام ، ( ٢٠٠٩ ) " تطوير قياس خطر الاعمال بإستخدام مدخل تحليل الإستراتيجية بغرض رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة "، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، العدد الأول ، ص ص ١٥٧-٢٠٤
- الإبياري ، هشام فاروق(٢٠١١). أثر أتعاب المراجعة الخارجية Audit Fees على جودة أرباح Earnings Quality منشآت الأعمال : دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية. مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، - مصر، ع ٢، ص ص ٨٩ - ١٥٤.
- الإبياري ، هشام فاروق.(٢٠٠٨) التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الاقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر : دراسة ميدانية. مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا - مصر، ع ٢، ص ص ١ - ٦٢
- الجدعاني ، نور ساعد؛ العنقري ، حسام عبدالمحسن (٢٠٠٩). تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية. مجلة الإقتصاد والادارة ، جامعة الملك عبد العزيز . - السعودية ، مج ٢٣، ع ٢، ص ص ١٤٣ - ١٩٢
- الديسطي ، محمد محمد عبدالقادر.(٢٠١٣) إطار مقترح للتفاعل بين أخطار العمل و عناصر الحوكمة و أتعاب المراجع و محتوى تقريره : بالتطبيق على البيئة المصرية. المجلة المصرية للدراسات التجارية - مصر ، مج ٣٧، ع ١، ص ص ١٥١ - ١٩٠.
- الشام ، ماهر علي(٢٠٠٩). استخدام محاسبة الحماية التحوط في إدارة المخاطرة المالية في منشآت الأعمال. مجلة تنمية الرافدين -العراق ، مج ٣٤، ع ١٠٧، (٢٠١٢)، ص ص ٤٩ - ٦٢.

- العشماوي، محمد عبد الفتاح ، (٢٠٠٩) " إطار محاسبي مقترح لدور المسؤولية الإجتماعية في تقييم الأداء الإستراتيجي للشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية ( مدخل التوازن بين العائد الإجتماعي والإقتصادي ) " ، مجلة آفاق جديدة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، العدد الأول والثاني ، يناير وابريل ، ص ص ٤٩-٨١
- الهرشاني ، مشاري عبيد.(٢٠٠٩) أثر تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء تدقيق الحسابات على أتعاب تدقيق الحسابات في الكويت. المجلة العربية للعلوم الإدارية (الكويت) ، مج ١٦ ، ع ١ ، ص ص ٨١ - ٩٩ .
- الهرشاني ، مشاري عبيد(٢٠١٠).تسعير الارتباطات الابتدائية لتدقيق الحسابات في الكويت. المجلة العربية للعلوم الإدارية (الكويت) ، مج ١٧ ، ع ٢ ، ص ص ٣٦٩ - ٣٨٨ .
- حسن ، حنان جابر.(٢٠١٢) التكامل بين مدخل القيمة المضافة و مدخل التقييم المتوازن للأداء لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في تحسين عملية إدارة مخاطر أعمال المنشآت : دراسة ميدانية على قطاع الاسمنت في جمهورية مصر العربية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - مصر، ع ١ ، ص ص ٥٩٣ - ٦٦٤ .
- خطاب ، جمال سعد السيد أحمد.(٢٠١١) نموذج مقترح لتفعيل استخدام أبعاد تطوير وظيفة المراجعة الداخلية لتحسين الأداء السوقي والمالي. الفكر المحاسبي - مصر ، مج ١٥ ، ع ٢ ، ص ص ١٦٥ - ٢٣٤
- دحدوح ، حسين أحمد(٢٠٠٥) .العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة المالية في سوريا : دراسة ميدانية. مجلة إربد للبحوث والدراسات - الأردن ، مج ٩ ، ع ١ ص ص ٣٥ - ٦٦
- رمضان، حمدي أحمد(١٩٩٨)، التحليل المحاسبي لتأثير مخاطرة المنازعات القضائية على تحديد أتعاب المراجعة : تحليل كمي وتدليل تجريبي. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - مصر ، س ١٢ ، ع ٢ ، ص ص ١٥٨ - ٢٠٥ .
- سويدان ، ميشيل سعيد (٢٠١٠) .بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق : دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان. مجلة الاقتصاد والإدارة جامعة الملك عبد العزيز . - السعودية ، مج ٢٤ ، ع ١ ، ص ص ٤٩ - ٨٦

- شحاته ، شحاته السيد. (٢٠١٣)، آليات تضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية : دراسة إنتقادية و ميدانية. مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا - مصر، ع ١، ص ص ٦٢٩ - ٦٨٧
- عبدالكريم ، عارف عبدالله. (٢٠٠٣) أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب المراجعة في مصر. مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا - مصر، ع ٢، ص ص ١ - ٦٥
- عصيمي ، احمد زكريا زكي (٢٠٠٩)، اطار مقترح لمراجعة ادارة مخاطر الاعمال ، مجلة المحاسبة - السعودية ، س ١٤ ، ع ٤٩ ، ص ص ٢٢ - ٢٤
- عويض ، زكي محمد مبارك ، (٢٠١٣) ، " أثر مدخل مخاطر نشاط العميل على تقرير المراجع الخارجي ( دراسة ميدانية ) " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، عدد خاص الجزء الثاني ، أكتوبر ، ص ص ٣٦٣ - ٤٠٠
- قربط ، عصام (٢٠٠٨). خدمة التقرير البيئي : دراسة ميدانية على مهنة المراجعة في سورية. مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا - مصر، ع ١ ، ص ص ٢٠٧ - ٢٣٠.
- قطب ، أحمد سباعي؛ ، (٢٠٠٤) ، الخاطر ، خالد ناصر. العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات : دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر. مجلة الاقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز . - السعودية ، مج ١٨ ، ع ٢ ص ص ١٥٣ - ١٨٨
- محمد ، علي محسن؛ سرور ، جمال محمد(٢٠٠٨). العوامل المؤثرة في تحديد قيمة أتعاب المراجعة في الجمهورية اليمنية : دراسة ميدانية. مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة جامعة سوهاج - مصر ، مج ٢٢ ، ع ١ ، ص ص ١٣٣ - ١٦٦ .
- مصطفى ، صادق حامد. (٢٠٠٤)، مدخل كمي مقترح لترشيد تكاليف تخطيط عينات المراجعة في الممارسة العملية : دراسة تطبيقية. مجلة الاقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز . - السعودية ، مج ١٨ ، ع ١ ، ص ص ١٢١ - ١٦٤ .



- مقراني ، عبدالكريم. (٢٠١٣)، التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الأولية : (المسارات الوصفية للمعالجة الآلية). مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية - مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع - الجزائر، ع ٢١، ص ص ٢٤١ – ٢٥٨
- وهدان ، محمد علي، (٢٠١٣). التحديات المعاصرة لمهنة المراجعة في مصر و أساليب مواجهتها : دراسة ميدانية. مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا- مصر، ع ١ ص ص ٦٨٩ - ٧٣٤
- الهيئة العامة للرقابة المالية القرار رقم ١١ لسنة ٢٠١٤ بشأن قواعد القيد والشطب بالبورصة المصرية

- بوابة الحكومة المصرية [www.egypt.gov.eg](http://www.egypt.gov.eg)
- موقع البنك المركزي المصري <http://www.cbe.org.eg/>
- موقع البورصة المصرية [www.egx.com.eg](http://www.egx.com.eg)
- مركز المديرين المصريين [www.eiod.org](http://www.eiod.org)

#### ثانيا المراجع الاجنبية

- Abbot, L.,et al, (2003)” The Association between audit committee Characteristics and Audit fees”. *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Vol. 22(2) P.P 17-32
- Abdul Wahab,E.,and Mat Zain,M.,(2013)," Audit fees during initial engagement in Malaysia", *Managerial Auditing Journal* Vol. 28 No. 8, pp. 735-754
- Agoglia C., et.al,(2009)," The Effect of documentation structure and Task – specific Experience on Auditing : Ability To Identify Control Weakness ", *Behavioral Research in accounting* , Vol. 21, No. 1, pp. 1-17

- Aly, D., Simon, J. and Hussainey, K. (2010). 'Determinants of corporate internet reporting: evidence from Egypt'. **Managerial Auditing Journal**, 25 (2), 182–202.
- Alan I. Blankley & Others, (2012), " Abnormal Audit Fees and Restatements '*Auditing: A Journal of Practice & Theory*', Vol. 31, No. 1, February, pp79-96
- AlHarshani, M., (2008), "The pricing of audit services: evidence from Kuwait", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 23 Iss : 7,
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2002). Consideration of fraud in a financial statement audit. **Statement on Auditing Standards No. 99**. New York, NY: AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2006a). Understanding the entity and its environment and assessing the risks of material misstatement. **Statement on Auditing Standards No. 109**. New York, NY: AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2006b). The auditor's consideration of an entity's ability to continue as a going concern. AU Section 341. New York, NY: AICPA. Risk Management Association (RMA) (2006). **RMA annual statement studies**.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2013). *AICPA professional standards (clarified)*. **Available at <http://www.aicpa.org>**.
- Amin, N.A., (2011). 'Audit risk model as a corporate social responsibility implementation of certified public accounting firms

- (evidence from Indonesia) " *Social Responsibility Journal* , VOL. 7 NO. 3 pp. 509-522,
- Asthana,s., et.al, ( 2009 ) ," The Effect of Enron, Anderson, and Sarbanes – Oxly on the US Market for Audit Services " , *Journal of Accounting Research* , Vol.22,pp.4-26
  - Ball R, Shivakumar L (2006) The role of accruals in asymmetrically timely gain and loss recognition." *Journal of Accounting Research* 44(2):207–241
  - Barua,A. and A. L. Smith,(2013),” SEC enforcement releases and audit fees”, *Managerial Auditing Journal*,Vol. 28 No. 2, , pp. 161-177
  - Becchetti ,L , R. Ciciretti, I. Hasan and N. Kobeissi ,(2012)” Corporate social responsibility and shareholder's value “ , *Journal of Business Research* 65 1628–163
  - Bell,T., W.R.Landsman and D.A.Shackelford,(2001)," Auditors Perceived Business Risk And Audit Fees : Analysis and Evidence", *Journal of Accounting Research* , Vol. 39, No. 1, Jine pp: 35-43
  - Bell, T., Peecher, M. E., & Solomon, I. (2005). *The 21st century public company audit: Conceptual elements of KPMG’s global audit methodology*, Available at : [http://www. KPMG.com](http://www.KPMG.com) .
  - Bell, T.B., R. Dooger, and I. Solomon, (2008)" Audit Labor Usage and Fees under Business risk Auditing", *Journal of Accounting Research* Vol. 46 No. 4 September , pp 729-760
  - Besacier,N. J. and Schatt,A.,( 2007) "Determinants of audit fees for French quoted firms", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 Iss: 2

- Blankley,A.,Hurrt,D.,and Mac Gregos,J. (2012),” Abnormal Audit Fees and Restatement,” *Auditing: A Journal of Practice & Theory, february* Vol. 31, No. 1, February, p79.
- Cahan ,F et al.,(2011) "Are All Industry Specialist Auditors the Same?" Auditing: *A Journal of Practice & Theory American Accounting Association* Vol. 30, No. 4 DOI: 10.2308/ajpt-10181November ,pp. 191–222
- Calderon,T.G., L.Wang and T. Klenotic ,( 2012), "Past control risk and current audit fees", *Managerial Auditing Journal* Vol. 27 No. 7, pp. 693-708
- .Chee –Yeow Lim & Hun-Tong Tan,(2008)"Non- audit Service Fees and Audit Quality ; The Impact of Auditor Specialization " , *Journal of Accounting Research* , Vol,46 No.1March, pp199-244
- Choi J-H, Kim J-B, Zang Y (2010) Do abnormally high audit fees impair audit quality?" *Auditing : Journal Practice &Theory* 29(2):73–97
- Eshleman JD, Guo P (2013) Abnormal audit fees and audit quality: The importance of considering managerial incentives in tests of earnings management. *?" Auditing : Journal Practice &Theory* (in press)
- Fafatas,S.A. and J. S.Kevin,(2010)," The Relationship Between Auditor Size And Audit Fees :Further Evidence From Big Four Market Shares In Emerging Economies " , *Research in Accounting in Emerging Economies*, Volume 10, 57–85

- Frankel, R. M., M. F. Johnson, and K. K. Nelson. 2002. The relation between auditors' fees for non audit services and earnings management". *The Accounting Review* 11 (Supplement),pp 71-105
- .Gray,R.,(2000) "Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting and Attestation: A Review and Comment", *International Journal of Auditing* ,Vol. 4, P-P 247-268
- Gray ,G., et.al, (2011 )," Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditors Report by Financial Statement Preparers , Users and Auditors", *Accounting Horizons* , Vol. 25 , No. 4, pp. 659-684
- Godfrey P. C. and Hatch, N. (2007). 'Researching corporate social responsibility: an agenda for the 21st century', *Journal of Business Ethics*, 70 (1), 87–98
- Habib,H., Gong,R. and Hossain,M.,(2013) " Overvalued equities and audit fees: a research note", *Managerial Auditing Journal* Vol. 28 No. 8, pp. 755-776
- Hay,D.and W.R.Knechel and N.M.Wang,(2006)," Audit Fees : A meta Analysis Of The Effect Of Supply And Demand Attributes ', *Contemporary Accounting Research* , Vol.23, No. 1, Spring , pp:91-141
- Hill,J.W. , R. J. Ramsay and D. T. Simon,( 1994),"Audit fees and client business risk during the S & L crisis: Empirical evidence and directions for future research", *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 13, Issue 3, Autumn 1994, Pages 185–203

- Hoitash R, Markelevich A, Barragato CA (2007) Auditor fees and audit quality. *Managerial Audit Journal* , 22(8):761–786
- Huang ,W, et al.,(2007)," Auditor Industry Specialization, Client Bargaining Power, and Audit Fees: Further Evidence', *Auditing : A journal Of Practice & Theory* Vol. 26,No. 1,May,pp. 147–158.
- Hussainey ,K., El sayed,M. and Abdelrazik,M., (2011)." Factors Affecting Corporate Social Responsibility Disclosure in Egypt ", *Corporate Ownership and Control* ,July pp :1-28
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB ), ( 2010 )," Handbook of International Quality Control , Auditing , Review .Other Assurance and related Services Pronouncement " *International Federation of Accountants ( IFAC )* Ney York , USA
- Ireland JC, Lennox CS (2002) The large audit firm fee premium: a case of selectivity bias? *J Account Audit Finance* 17(1):73–91
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2013). *International standard on auditing*. Available at <http://www.ifac.org/auditing-assurance>
- Jong-Hag Choi et al ,(2010)"Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality?"*Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 29, No. 2,November
- Klumpes, P. M.,(2013)," Audit fee pricing and internationally - credible GAAP: a property rights analysis", *Eur J Law* 35:21–39
- Kothari SP, Leone AJ, Wasley CE (2001) Performance matched discretionary accrual measures. *J Account Econ* 39(1):163–197

- Knechel, W. R. (2007)." The business risk audit: Origins and obstacles and opportunities?", *Accounting, Organizations, and Society* 32(4/5): 383-408.
- Krauß,P.; P.Pronobis and H. Zulch (2014) "Abnormal audit fees and audit quality: initial evidence from the German audit market", *Journal of Business and Economics* , , *available at: http://search.proquest.com/DOI 10.1007/s11573-014-0709-5*
- Lim,C.,and T.,Tan,(2008)"Non-audit Services Fees and Audit Quality : The Impact of Auditor Specialization." *Journal of Accounting research*. 46 ( 1 ) : P.P 199-246
- Lim ,Y.and Tan,T.(2010) ," Does Auditor Tenure Improve Audit Quality? Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence" *Contemporary Accounting Research* Vol. 27 No. 3 ,(Fall 2010) ,p 929.
- Mitra S, Deis DR, Hossain M (2009) The association between audit fees and reported earnings quality in pre-and post-Sarbanes-Oxley regimes. *Rev Account Finance* 8(3):232–252
- Naibei,K, D. Oima and P.Ojera,(2014),"Moderating Effect Of Business Risk on The Audit Fee Modern Among Small Audit Firms : A case of Western Region , Kenya", *European Scientific Journal* April , edition vol.10, No.10 , pp445-462
- Niemi,L., (2002)' Do .firms pay for audit risk? Evidence on risk premiums in audit fees after direct control for audit effort', *International Journal of Auditing*, 6: 37-51

- Numan ,W. and M.Willekens,(2012)"An empirical test of spatial competition in the audit market", *Journal of Accounting and Economics*, 53 ,p 464
- Public Company Accounting Oversight Board ( PCAOP ),( 2005 )," Risk Assessment in Financial Statement Audits ", Feb, 16 , USA *Available at [www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org)*
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2013). *PCAOB Auditing Standards*. *Available at [www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org)*.
- Quick R, Warming-Rasmussen BW (2009)" Auditor independence and the provision of non-audit services: perceptions by German investors. *Int J Audit* 13(2):141–162
- Redmayne, N. B and Laswad,F.(2013)," An Assessment of the Impact of IFRS Adoption on Public Sector Audit Fees and Audit Effort – Some Evidence of the Transition Costs on Changes in Reporting Regimes", *Australian Accounting Review* No. 64 Vol. 23 Issue 1 pp.88-99
- Riham, R., et.al, (2008)" Corporate Social and Environmental Reporting: A Survey of disclosure practices in Egypt ", *Social Responsibility Journal*, Vol (4), No (3), , p 306, 320
- Rizk, R., Dixon, R. and Woodhead, A. (2008). ‘Corporate social and environmental reporting: a survey of disclosure practices in Egypt’, *Social Responsibility Journal*, 4 (3), 306–323



- Salama, A. (2009). 'Egypt: Social responsibility disclosure practices', Idowu, S.O. and Filho, W.L. (eds), **Global Practices of Corporate Social Responsibility**, Chapter 16, 325–342.
- Srinidhi,B., and F.Gul, ( 2007 ), " The Differential Effects of Auditors Non Audit and Audit fees on Accrual Quality ", **Contemporary Accounting Research** 24 (2), pp. 595-629
- Stanley, J. D.,(2007)"An examination of unexpected audit fees as an indicator of distressed clients' business risk," PH.D. The University of Alabama , available at:<http://search.proquest.com/docview/304892269>
- Stanley,J.D,(2011)," Is the Audit Fee Disclosure a Leading Indicator of Clients' Business Risk?", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 30, No. 3, august, pp. 157–179
- Thinggaard,F. and Kiertzner, L.,(2008),"Determinants of Audit Fees: Evidence from a Small Capital Market with a Joint Audit Requirement", **International Journal of Auditing**
- Van Derlaan,S and Christodoulou,D.,( 2012 )." Audit Fees and Deeds of Cross Guarantee: An Empirical Evaluation", **A Journal of Accounting , Finance and Business Studies**, Vol. 48, No. 3 pp. 293-315
- Venkataraman ,et al.,(2008)" Litigation Risk, Audit Quality, and Audit Fees: Evidence from Initial Public Offerings', **The Accounting Review**, Vol. 83, No. 5, 2008 , pp. 1315

- Willekens, M., and L. Bruynseels (2009) ," Unexpected Audit Fees and Financial Reporting Quality In Private Companies " ,Available at : [http://www.yahoo.com/audit quality/pdf](http://www.yahoo.com/audit%20quality/pdf)
- Yang, X.,E. Carson, N. Fargher and A. Jiang, ( 2010 ), " Auditor Responses to Changes in Business Risk : The Impact of The Global Financial Crisis on Auditor " , Behavior in Australian , Working Paper , **Australian School of Business audit hours, and audit quality. J Account Public Policy** 15(1):55–76



**ثانيا : حدد مدى أهمية قيام المراجع الخارجي بالمهام التالية عند إجراء عملية المراجعة لشركتكم:**

م	مسئوليات المراجع الخارجي	هام جداً	هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	عديم الأهمية
١	تقييم وتوثيق عناصر خطر البيئة الإقتصادية التي ينتمي لها العميل					
٢	تقييم وتوثيق عناصر خطر البيئة السياسية التي ينتمي لها العميل					
٣	تقييم وتوثيق عناصر خطر البيئة الإجتماعية التي ينتمي لها العميل					
٤	تقييم وتوثيق خطر ربحية العميل					
٥	تقييم وتوثيق خطر السيولة العميل					
٦	تقييم وتوثيق مخاطر التشغيل التي يواجهها العميل					
٧	تقييم وتوثيق مخاطر مديونية للعميل					
٨	التحقق من مدى قيام إدارة المراجعة الداخلية لدى العميل بدورها في تقييم إدارة المخاطر					
٩	التحقق من مدي قيام إدارة العميل بتصنيف المخاطر التي يواجهها					
١٠	التحقق من مدى وجود برامج لدى عميل المراجعة لمواجهة تلك المخاطر					
١١	التحقق من مدى كفاية برامج المواجهة للمخاطر لدى العميل					
١٢	مراجعة الإفصاح عن التلوث البيئي ودور العميل في مواجهة ذلك					
١٣	مراجعة الأنشطة المرتبطة باستخدام الموارد الطبيعية لدى العميل وكيفية إدارتها					
١٤	مراجعة الأنشطة المرتبطة بالموارد البشرية لدى العميل					
١٥	مراجعة الأنشطة الخاصة بالاداء الاجتماعي التي يقوم بها العميل					
١٦	مراجعة الأنشطة الخاصة بالإفصاح عن سلامة المنتج ومكافحة الإحتكار					

ثالثاً : حدد مدى أهمية العناصر التالية عند تحديد أتعاب عملية المراجعة في شركتكم :

م	العناصر	هام جداً	هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	عديم الأهمية
١	تبعية مكتب المراجعة لأحد المكاتب الأجنبية					
٢	حجم مكتب المراجعة					
٣	تقديم مكتب المراجعة خدمات للعميل بخلاف عملية المراجعة					
٤	تخصص عميل المراجعة					
٥	سمعة مكتب المراجعة					
٦	عمر مكتب المراجعة					
٧	مخاطر عملية المراجعة					
٨	إجمالي أصول وقيمة مبيعات الشركة محل المراجعة					
٩	إعادة تقييم عناصر المركز المالي للعميل المراجعة					
١٠	إحتمال إدارة العميل بممارسات إدارة الأرباح					
١١	إعادة إعداد التقارير المالية للعميل محل المراجعة					
١٢	عدد فروع الشركة محل المراجعة داخل وخارج مصر					
١٣	مخاطر البيئة السياسية التي يعمل فيها العميل					
١٤	مخاطر البيئة الإقتصادية التي يعمل بها العميل					
١٥	مخاطر البيئة الإجتماعية التي يعمل بها العميل					
١٦	مخاطر السيولة التي يواجهها العميل					
١٧	المخاطر التشغيلية التي يواجهها العميل					
١٨	خطر الربحية الذي يواجهه العميل					
١٩	خطر المديونية التي يواجهها العميل					
٢٠	إفصاح الشركة محل المراجعة عن مسؤوليتها البيئية					
٢١	إفصاح الشركة عن كيفية إدارة الموارد الطبيعية المتاحة مثل المياه والطاقة					
٢٢	إفصاح الشركة عن دورها الإجتماعي في مجال الموارد البشرية					
٢٣	إفصاح الشركة عن مسؤوليتها وأنشطتها تجاه المجتمع					
٢٤	إفصاح الشركة عن أنشطتها تجاه رضا العميل وجودة المنتج					

## **Proposed model for measuring the audit fees in the business risks and expansion CSR listed in the Egyptian Stock Exchange**

The research aims to assess the impact of business risk factors and issuing indicator of corporate responsibility on the audit fees under the expansion of functions and effort auditor for expressing an opinion on corporate social responsibility and increased risks of the business environment in Egypt during the revolutions of January 25 and June 30, Using a sample of 73 companies listed index Egyptian Stock Exchange EGX100 during the period (2012-2013) and present a proposed model for measuring the audit fees. We found that the existence of the effect of the indicator of corporate responsibility to increase the responsibilities of the external auditor, also found increased duties and responsibilities of the external auditor with high level of internal and external risks in the business environment and value of audit fees. research was presented a proposed model for measuring the audit fees based on an assessment twenty-four variables in their relationship with the audit fee in Egypt, the presence of four variables only are explain about 97.6% of the combined value of the audit fees in the General model are complexity of client operations, profitability risks, the risks of operational processes and the application of social responsibility indicator.