

## العلاقة بين الخدمات غير التدقيقية وجودة التدقيق: أدلة من سوق التدقيق الفرنسية

*The relationship between Non-audit Services and Audit Quality:  
Evidence from the French Audit Market*

د/ حمزة بوسنة

[boussenna.hamza@gmail.com](mailto:boussenna.hamza@gmail.com)

جامعة أم البواقي

تاريخ قبول النشر: 2018/12/25

تاريخ الاستلام: 2018/11/02

تصنيف *JEL* : M42, G30, G38

### الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين أتعاب الخدمات غير التدقيقية وجودة التدقيق بالسوق الفرنسية خلال الفترة 2013-2017، استخدمت الدراسة القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية كمؤشر على جودة التدقيق، وباستخدام نماذج البيانات الطولية لتقدير العلاقة بين متغيرات الدراسة، تشير النتائج إلى أن تقديم مكتب التدقيق لخدمات غير تدقيقية لعملاء التدقيق، يضعف من استقلالية المدقق ويخفض من جودة التدقيق.

الكلمات المفتاحية: جودة تدقيق، مستحقات اختيارية، استقلالية مدقق، أتعاب خدمات غير تدقيقية

**Abstract:**

The study aims to investigate the relationship between non-audit service fees and audit quality in the French market during the period 2013-2017. The study used the absolute value of the discretionary accruals as an indicator of audit quality. Using the longitudinal data models to estimate the relationship between the variables of the study. The results indicate that the provision of non-audit services to audit clients impairs auditor independence and reduces the audit quality.

**Keywords: Audit Quality, Discretionary Accruals, Auditor Independence, Non-audit service fees**

**I. مقدمة:**

لقد شهد موضوع الخدمات غير التدقيقية اهتمام كبيرا من طرف الدراسات الأكاديمية، والهيئات المهنية والتنظيمية كهيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC)، والاتحاد الأوروبي، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ويشير (Tritschler, 2014 p: 48) إلى أنه بالرغم من أن تقديم خدمات غير تدقيقية يمكن أن يزيد من معرفة مكتب التدقيق وخبرته المهنية بما ينعكس على فهم صناعة العميل ومخاطر الأعمال ونظام الرقابة الخاصة بالعميل، إلا أن هذه الخدمات تبقى غامضة المنافع.

إن استقلالية المدقق تعتبر من أهم السمات الواجب توافرها في التدقيق الخارجي، فانهيار العديد من الشركات وبروز حقائق على تورط مكاتب التدقيق في الفضائح المحاسبية أثار عدة تساؤلات حول مدى استقلالية المدققين؟، وتعتبر قضية الخدمات غير التدقيقية محور الخلاف بين الدراسات، باعتبارها من أهم العوامل التي تؤثر على استقلالية المدقق، ويجب حظر تقديمها من طرف مكاتب التدقيق، وحسب الأدبيات المحاسبية يمكن حصر الخدمات غير التدقيقية في: خدمات مسك الدفاتر المحاسبية، وخدمات التدقيق الداخلي، والاستشارات الإدارية، وخدمات تصميم نظام المعلومات المالية، والخدمات الضريبية، بالإضافة إلى الاستشارات القانونية (Law, 2008, pp: 917-919).

لقد أشار (DeFond et al., 2002, pp: 1251-1252) إلى أنه وبالرغم من توفر حوافز تشجع على استقلال المدققين، إلا أن هناك العديد من القوى التي تهدد فعليا

استقلال المدققين، فهيئة الأوراق المالية الأمريكية لديها سببان يبرران قلقها اتجاه تقديم المدقق للخدمات غير التدقيقية، السبب الأول هو خوف الهيئة من اعتماد المدققين ماليا على عملائهم، من خلال الإيرادات المحصلة من تقديم الخدمات غير التدقيقية، وهو ما يجعلهم أقل استعداد للصدود أمام ضغوطات الإدارة التنفيذية خوفا من فقدان إيرادات التدقيق، والسبب الثاني هو الطبيعة التي تميز العديد من الخدمات غير التدقيقية، والتي تضع المدققين ضمن منطقة الأدوار الإدارية، مما قد يهدد مصداقيتهم فيما يتعلق بالعمليات محل التدقيق، وبالتالي هيئة الأوراق المالية الأمريكية ترى أن أتعاب الخدمات غير التدقيقية يمكن أن تؤثر على استقلالية المدقق، وهو ما يؤدي إلى تخفيض جودة عملية التدقيق.

في هذا الإطار، يشير (McPhail and Walters, 2009, p: 144) إلى أن قانون "ساربنز-أوكسلي" تضمن قواعد جديدة تفرض معايير أكثر صرامة لاستقلال المدققين الخارجيين، أهمها توسيع قائمة الخدمات غير التدقيقية المحظورة على مكاتب التدقيق، والاستغناء عن خدمات مكتب التدقيق في حالة تقديم شريك التدقيق لخدمات غير تدقيقية للعميل، بالإضافة إلى توسيع التزام الشركة بالإفصاح عن جميع الأتعاب المدفوعة لمكتب التدقيق، وطبيعة الخدمات المقدمة من طرفه.

حسب (DeFond et al., 2002) تستند المخاوف بشأن الخدمات غير التدقيقية من أن مكتب التدقيق على استعداد للتضحية باستقلاليتها للإبقاء على العملاء الذين يرتبط معهم بإيرادات غير تدقيقية مرتفعة (Law, 2008, p: 199). كما يشير (Tritschler, 2014, pp: 48-49) إلى أن تقديم الخدمات غير التدقيقية من المرجح أن يزيد من مخاطر التدقيق الخاصة بالمدقق، وهو ما قد يؤثر على القرارات المحاسبية والرقابة الداخلية والنظم المحاسبية داخل الشركة، حيث أن تلقي أتعاب كبيرة نتيجة تقديم خدمات غير تدقيقية للشركة محل التدقيق أو للفروع التابعة لها من شأنه المساس باستقلالية المدقق.

على الصعيد الفرنسي، أشار تقرير (فينو الثاني) سنة 1999، في المحور الخاص بـ "سير عمل لجان المجلس" إلى أنه يجب على لجنة الحسابات تقديم رسالة بشكل سنوي لمجلس الإدارة، تتضمن أتعاب التدقيق والاستشارات المدفوعة من طرف الشركة

والمجمع لمكاتب التدقيق، ونسبة الأتعاب المدفوعة لكل مكتب على حدة، بالإضافة إلى تخصيص مكاتب التدقيق على خدمات الدعم والاستشارة، مع حرص اللجنة على عدم إسناد هذه المهام لمكتب التدقيق في حالة وجود احتمال تأثير ذلك على استقلالية وموضوعية المدقق (Rapport VIENOT 2, 1999, p: 29).

### 1.1 إشكالية الدراسة

العديد من الدراسات السابقة أكدت أن تقديم المدقق لخدمات غير تدقيقية للعميل يؤثر سلبا على استقلاليته، وهو ما يؤدي إلى تخفيض جودة عملية التدقيق. من هذا المنطلق يمكن صياغة إشكالية الدراسة كما يلي:

هل توفير مكاتب التدقيق -الناشطة بسوق التدقيق الفرنسية- لخدمات غير تدقيقية للعميل يؤثر على جودة التدقيق؟

انطلاقا من إشكالية الدراسة تم وضع الفرضيتين الآتيتين:

- الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): لا توجد علاقة معنوية بين أتعاب الخدمات غير التدقيقية وجودة التدقيق.
- الفرضية البديلة ( $H_1$ ): توجد علاقة معنوية سالبة بين أتعاب الخدمات غير التدقيقية وجودة التدقيق.

### 1.2 الدراسات السابقة

هناك دراسات كثيرة تطرقت لموضوع جودة التدقيق، حيث استخدمت مؤشرات عديدة لقياس هاته الجودة كحجم مكتب التدقيق (Big4)، وسمعته، والتخصص القطاعي لمكتب التدقيق واستقلاليته، وانحراف الأرباح المعلنة عن توقعات الإدارة للأرباح، وأتعاب التدقيق، بالإضافة إلى انخفاض مستويات المستحقات الاختيارية بالأرباح المحاسبية للعميل، هذا المؤشر الأخير يعتبر من المؤشرات الأكثر استخداما من طرف الباحثين، لأنه يعبر عن مقدار تدخل الإدارة عند قياس الربح المحاسبي.

يمكن توضيح بعض الدراسات التي فحصت العلاقة بين الخدمات غير التدقيقية وجودة التدقيق فيما يلي:

- دراسة (Dee et al., 2002): هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين أتعاب الخدمات غير التدقيقية واستقلالية المدقق، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية موجبة بين أتعاب الخدمات غير التدقيقية والمستحقات الاختيارية.
- دراسة (Salehi, 2009): هدفت الدراسة إلى فحص مدى وجود تأثير للخدمات غير التدقيقية على استقلالية المدقق، وذلك باستخدام استبيان وجه للمساهمين والمدققين الناشطين بإيران، وقد توصلت الدراسة إلى أن حملة الأسهم يرون أن تقديم الخدمات غير التدقيقية لنفس العميل محل التدقيق يؤثر سلبا على استقلالية مكتب التدقيق.
- دراسة (Lim et al., 2013): هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين أتعاب الخدمات غير التدقيقية وجودة التدقيق، لعينة من الشركات الأمريكية خلال الفترة 2000-2001، وقد استخدمت الدراسة المستحقات الاختيارية قصيرة الأجل ومعامل استجابة الأرباح كمؤشرات على جودة التدقيق، وقد توصلت الدراسة إلى أن ارتفاع أتعاب الخدمات غير التدقيقية له تأثير سلبي على جودة التدقيق وذلك بالشركات التي تتميز بانخفاض مستوى الملكية المؤسسية، وليس لها أي تأثير سلبي على جودة التدقيق في الشركات التي تتميز بارتفاع مستوى الملكية المؤسسية.
- دراسة (Svanström, 2013): هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة الموجودة بين أتعاب الخدمات غير التدقيقية وجودة التدقيق، لعينة من الشركات السويدية خلال الفترة 2006، وقد استخدمت الدراسة حجم المستحقات الاختيارية كمقياس لجودة التدقيق، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين أتعاب الخدمات غير التدقيقية وجودة التدقيق، إذ أشارت النتائج إلى أن توفير التدقيق المشترك والخدمات غير التدقيقية لا يؤدي بالضرورة إلى إضعاف استقلالية مكتب التدقيق. بل العكس، قيام مكتب التدقيق بتقديم خدمات أخرى للعميل من شأنه أن يزيد من معرفته للشركة محل التدقيق، وهو ما ينعكس إيجابا على جودة التدقيق.
- دراسة (Carmona et al., 2015): هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين الخدمات غير التدقيقية واستقلالية المدقق، لعينة من الشركات الإسبانية خلال الفترة 2005-2010، وقد استخدمت الدراسة حجم المستحقات الاختيارية كمقياس على

استقلالية المدقق، وقد توصلت الدراسة إلى أن تقديم مكتب التدقيق للخدمات غير التدقيقية للعميل محل التدقيق لا يؤثر على استقلالية مكتب التدقيق.

– دراسة (بوسنة، 2018): هدفت الدراسة في أحد نماذجها إلى فحص العلاقة بين الخدمات غير التدقيقية والمستحقات الاختيارية، لعينة من الشركات الفرنسية خلال الفترة 2005-2014، وقد توصلت الدراسة إلى أن تقديم مكتب التدقيق لخدمات غير تدقيقية للعميل محل التدقيق يؤثر سلبا على استقلاليته، ويرفع من مستويات المستحقات الاختيارية.

## II. منهجية الدراسة

الغرض من الدراسة هو فحص مدى وجود تأثير للخدمات غير التدقيقية المقدمة من طرف مكاتب التدقيق (NAS) على جودة التدقيق، وتعتبر هذه العلاقة من القضايا التي تم بحثها بشكل محدود من طرف الدراسات السابقة.

### II.1 عينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مكاتب التدقيق الناشطة بالسوق الفرنسية والتي قامت بتدقيق التقارير المالية للشركات الفرنسية المدرجة بالبورصة ما بين 2013-2017، والتي تنشط بقطاعات مختلفة (الصناعة، المواد الأساسية، السلع الاستهلاكية، الصحة، الخدمات، الاتصالات والتكنولوجيا، الطاقة)، أما عينة الدراسة فتتمثل في الشركات التي تتوفر على البيانات اللازمة لحساب المستحقات الاختيارية المعبرة عن جودة التدقيق، والبيانات الخاصة بأتعاب الخدمات غير التدقيقية.

الجدول رقم (01) يوضح العينة النهائية لنموذج الدراسة.

#### الجدول رقم (01): عينة الدراسة

الفترة المدروسة	2013-2017
عدد الشركات المدروسة	149 شركة
عدد المشاهدات (N)	745 مشاهدة

المصدر: من إعداد الباحث.

## II. 2 قياس متغيرات الدراسة

يمكن توضيح طريقة قياس المتغير المستقل (أتعاب الخدمات غير التدقيقية) والمتغير التابع (جودة التدقيق) فيما يلي:

## أ - قياس جودة التدقيق

كما سبق وذكرنا، قدمت الدراسات المالية والمحاسبية العديد من المؤشرات للتعبير عن جودة التدقيق، كحجم مكتب التدقيق (Big4)، وسمعته، وتخصصه القطاعي، واستقلاليتها، وأتعاب التدقيق، وانحراف الأرباح المعلنة عن توقعات الإدارة للأرباح.

إضافة لما سبق، أغلب الدراسات تستند لدراسة (DeAngelo, 1981) في تعريفها لجودة التدقيق، حيث تعرف (DeAngelo) جودة التدقيق بأنها: "احتمال قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذه الأخطاء والمخالفات الجوهرية"، فوفقاً لـ (DeAngelo) جودة التدقيق تعني زيادة قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المحاسبية وزيادة استقلاليتها، في نفس السياق، يرى (Tritschler, 2014) أن جودة التدقيق تعبر عن: "مدى فعالية المدقق في منع الإدارة من استخدام المستحقات الاختيارية للتأثير على الأرباح المحاسبية" (بوسنة، 2018، ص ص: 94-96)، لذا هذه الدراسة تستند في قياسها لجودة التدقيق على تعريفي (DeAngelo, 1981) و (Tritschler, 2014)، فمن منطلق أن الإدارة التنفيذية تعمل على استخدام المستحقات المحاسبية لتغيير محتوى التقارير المالية، فإن جودة التدقيق تعبر عن مدى استقلالية مكتب التدقيق وقدرته على منع الإدارة من استخدام المستحقات الاختيارية للتأثير على الأرباح المحاسبية.

حسب (كيموش وبوسنة، 2016، ص: 500) المستحقات المحاسبية يمكن تقسيمها إلى مستحقات غير اختيارية ومستحقات اختيارية، هاته الأخيرة تعتبر مقياساً مناسباً لسلوك إدارة الأرباح.

حسب الدراسات السابقة، ارتفاع مستوى المستحقات الاختيارية بالأرباح المحاسبية للعميل يشير إلى انخفاض جودة التدقيق، والعكس بالعكس. وحسب (Bartov et al., 2000, p: 2) نماذج قياس المستحقات الاختيارية عديدة أهمها: نموذج (Healy) سنة

1985، ونموذج (DeAngelo) سنة 1986، ونموذج (Jones) سنة 1991، ونموذج (Dechow et al.) سنة 1995، ونموذج (Ress et al.) سنة 1996، هذا بالإضافة إلى نموذج (Kothari et al.) سنة 2005 الذي يعتبر النموذج الأحدث والأكثر دقة في كشف المستحقات الاختيارية (Kothari et al., 2005, pp: 163-197).

من أجل الحصول على نتائج أدق، ولتقدير قيمة المستحقات الاختيارية المعبرة عن جودة التدقيق، سنقوم في هذه الدراسة باستخدام نموذج مغاير للنموذج المستخدم في دراسة (بوسنة، 2018)، وهو نموذج (Dechow et al.) لسنة 1995، ويمكن توضيح هذا النموذج فيما يلي (بوسنة، 2018، ص ص: 41-42):

$$\frac{TACC_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_1 \frac{1}{A_{it-1}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} + \alpha_3 \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} + \varepsilon_{it} \dots \dots \dots (1)$$

بعد تقدير المعلمات التقديرية ( $\hat{\alpha}_1, \hat{\alpha}_2, \hat{\alpha}_3$ ) باستخدام طريقة المربعات الصغرى العادية، يتم تعويضها في المعادلة السابقة رقم (1)، لغرض حساب المستحقات الاختيارية. حيث أن:

- $TACC_{it}$ : تعبر عن المستحقات الكلية للشركة (i) خلال الفترة (t)، ويتم حسابها بالفرق بين صافي ربح الشركة (NI) والتدفق النقدي التشغيلي لها (CFO).
- $A_{it-1}$ : مجموع أصول الشركة (i) في نهاية الفترة (t-1).
- $\Delta REV_{it}$ : التغير في رقم أعمال الشركة (i) بين الفترة (t) و (t-1).
- $\Delta REC_{it}$ : التغير في رصيد حسابات الزبائن للشركة (i) بين الفترتين (t) و (t-1).
- $PPE_{it}$ : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للشركة (i) خلال الفترة (t).
- $(\hat{\alpha}_1, \hat{\alpha}_2, \hat{\alpha}_3)$ : معالم تقديرية.
- $\varepsilon_{it}$ : مقدار الخطأ العشوائي، ويعبر عن المستحقات الاختيارية المقدرة.

اقتداء بدراسة (Hoitash et al., 2007, Krauß et al., 2015)، تم أخذ القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية (|DA|) للتعبير عن جودة التدقيق، حيث أن انخفاض القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية يشير إلى ارتفاع جودة التدقيق، والعكس بالعكس.

### ب - قياس أتعاب الخدمات غير التدقيقية

اقتداء بدراسة (Dee et al., 2002, Lim et al., 2013, Svanström, 2013, )، تم قياس أتعاب الخدمات غير التدقيقية (NAFees) باستخدام اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أتعاب الخدمات غير التدقيقية المدفوعة من طرف الشركة لمكتب التدقيق خلال السنة، ويمكن حصر الخدمات غير التدقيقية في: خدمات مسك الدفاتر المحاسبية، خدمات التدقيق الداخلي، الاستشارات الإدارية، خدمات تصميم نظام المعلومات المالية، الخدمات الضريبية والاستشارات القانونية.

من جهة أخرى، العديد من الدراسات التي تناولت العلاقة بين الخدمات غير التدقيقية وجودة التدقيق، استخدمت حجم الشركة ومدى مديونيتها كمؤشرات ضابطة، ويمكن توضيح متغيرات الضبط المستخدمة في هاته الدراسة وطريقة حسابها فيما يلي:

- **حجم الشركة (FSize):** اللوغاريتم الطبيعي لصادف أصول الشركة في نهاية السنة.

- **مديونية الشركة (FLev):** تم قياس درجة المديونية بقسمة مجموع الديون المالية للشركة على مجموع أصولها.

## II. 3 نموذج الدراسة

اقتداء بالدراسات السابقة، تم وضع نموذج للدراسة كما يلي:

$$AQuality = Const + \beta_1 NAFees + \beta_2 FSize + \beta_3 FLev + \varepsilon_{it} \dots (2)$$

حيث أن:

AQuality: المتغير التابع، ويعبر عن جودة التدقيق.

Const: قيمة الثابت، وتعبر عن مستوى جودة التدقيق بافتراض عدم وجود أي تأثير لأتعاب الخدمات غير التدقيقية والمتغيرات الضابطة.

FSize: حجم الشركة. / FLev: مديونية الشركة. /  $\epsilon_{it}$ : مقدار الخطأ العشوائي.

### III. النتائج ومناقشتها

#### III.1 الإحصاء الوصفي

الجدول رقم (2) يبين لنا الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة، وفيما يلي وصف لمتغيرات الدراسة:

- متوسط القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية للشركات المدروسة باستخدام نموذج (Dechow et al., 1995) قدرت بـ 3.4% من مجموع أصول الشركات في السنة السابقة، وعلى العموم، انخفاض مستويات المستحقات الاختيارية بأرباح الشركات الفرنسية يدل على فعالية مكاتب التدقيق المتواجدة بالسوق الفرنسي وارتفاع جودة خدماتها.

- متوسط الأتعاب المحصلة من طرف مكاتب التدقيق والخاصة بالخدمات غير التدفيقية كان تقريبا 286000 أورو، في حين كانت قيمة الوسيط 18000 أورو، وهذا يعني أن 50 بالمئة من الشركات الفرنسية تدفع أتعاب نظير حصولها على خدمات غير تدفيقية بقيمة تساوي 18000 أورو أو أقل.

- متوسط مديونية الشركات المدروسة كان 23.2%، وهي نسبة منخفضة على العموم تدل على توجه الشركات الفرنسية واعتمادها على البورصة للحصول على التمويل.

#### الجدول رقم (02): الإحصاء الوصفي

المتغيرات المتصلة	المتوسط	الوسيط	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أعلى قيمة
DA	.034	.023	.041	.000	.420
NAFees	285748	18000	673149	0.000	6000000
Fsize	21.222	21.094	2.197	16.077	26.314
FLev	.232	.210	.212	.000	2.313

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

## III. 2 تحليل مصفوفة الارتباط

يلاحظ من الجدول رقم (3) الخاص بمصفوفة الارتباط لـ (بيرسن) ما يلي:

- وجود ارتباط معنوي سالب بين أتعاب الخدمات غير التدقيقية ومستويات المستحقات الاختيارية، وهذا يشير إلى أن ارتفاع أتعاب الخدمات غير التدقيقية يرفع من جودة التدقيق. تجدر الإشارة إلى أن هاته النتيجة غير حاسمة لذا سنقوم لاحقاً بتطبيق نموذج انحدار متعدد للعلاقة بين أتعاب الخدمات غير التدقيقية وجودة التدقيق باستخدام نماذج البيانات الطولية، كما سيتم توضيحه لاحقاً.

الجدول رقم (03): مصفوفة الارتباط لـ (بيرسن)

	1	2	3	4	VIF
1  DA	1.000				-
2 NAFees	-.135**	1.000			1.529
3 FSize	-.138**	.572**	1.000		1.581
4 FLev	.015	-.032	.184**	1.000	1.066

\* ارتباط معنوي عند مستوى معنوية 5% (2-tailed)

\*\* ارتباط معنوي عند مستوى معنوية 1% (2-tailed)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

## III. 3 اختيار النموذج الأفضل لبيانات الدراسة

نظراً لطبيعة بيانات الدراسات (شركات وفترات زمنية) فإنه من الأفضل استخدام نماذج البيانات الطولية، التي تتضمن ثلاث نماذج هي: نموذج الانحدار التجميعي، ونموذج التأثيرات الثابتة، ونموذج التأثيرات العشوائية، ويتم المفاضلة بين هذه النماذج بالاستعانة باختبارات إحصائية، يمكن توضيحها في الجدول رقم (04):

## الجدول رقم (04): اختبارات المفاضلة بين نماذج البيانات الطولية

المتغير التابع: جودة التدفيق		الاختبار
المعنوية	القيمة	
0.000	2.493	<b>F-test</b>
0.000	64.425	<b>BP LM-test</b>
0.001	16.212	<b>Hausman-test</b>
نموذج التأثيرات الثابتة		النموذج الأمثل

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات (EViews)

نلاحظ من الجدول (04) أن معنوية اختبار (F) كانت أقل من 5%، وعليه يمكن القول أن: نموذج التأثيرات الثابتة أفضل من نموذج الانحدار التجميعي، كما نلاحظ أن معنوية اختبار (BP LM) كانت أقل من 5%، وعليه يمكن القول أن: نموذج التأثيرات العشوائية أفضل من نموذج الانحدار التجميعي، كما نلاحظ أن معنوية اختبار (Hausman) كانت أقل من 5%، وعليه يمكن القول أن: نموذج التأثيرات الثابتة يعتبر أفضل من نموذج التأثيرات العشوائية في تفسير العلاقة بين أتعاب الخدمات غير التدفيقية وجودة التدفيق.

إن تطبيق نماذج البيانات الطولية يتطلب بعض الشروط نوضحها فيما يلي:

أ - عدم وجود تداخل خطي بين المتغيرات المستقلة: من خلال فحص مصفوفة الارتباط نلاحظ أن جميع معاملات الارتباط بين المتغيرات التفسيرية كانت أقل من القيمة (0.8)، وقيم معامل تضخم التباين (VIF) كانت أقل من القيمة (5). وبالتالي يمكن الحكم على عدم وجود مشكلة ازدواج خطي بين المتغيرات التفسيرية.

ب - عدم وجود ارتباط ذاتي للبقايا: يتم الحكم على مدى وجود استقلال بين البواقي بالاعتماد على اختبار "دارين واتسون"، فباقترب قيمة الاختبار المحسوبة من القيمة (2) معناه أن النموذج لا يعاني من مشكلة الارتباط الذاتي للبقايا سواء الارتباط الموجب أو السالب (Gujarati and Porter, 2008, p: 436).

ج- ثبات تباين الخطأ العشوائي أو تجانس التباين: بعد تطبيق نموذج التأثيرات الثابتة سيتم الاستعانة بالأمر (White cross-section standard errors & covariance) من أجل التخلص من مشكلة عدم ثبات تباين الخطأ العشوائي.

### III. 4 نتائج نموذج الانحدار ومناقشتها

الجدول رقم (05) يوضح لنا نتائج نموذج الانحدار المتعدد الموضح بالمعادلة (2) أعلاه، حيث كان معامل التحديد المعدل (61.92%) وهي قيمة مرتفعة تدل على القوة التفسيرية لنموذج الدراسة، ومعناه أن أتعاب الخدمات غير التدقيقية والمتغيرات الضابطة تفسر 61.92% من التغير الحاصل في جودة التدقيق، أما 38.08% المتبقية فتفسرها عوامل أخرى غير موجودة بالنموذج. كما يلاحظ أن نموذج الدراسة ككل كان معنوياً، حيث كانت المعنوية الكلية للنموذج (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 5%.

كما كان متوقعا، يلاحظ وجود علاقة معنوية موجبة بين أتعاب الخدمات غير التدقيقية والمستحقات الاختيارية، بمعنى أن ارتفاع أتعاب الخدمات غير التدقيقية يؤدي إلى تخفيض جودة التدقيق، هذه النتيجة تتوافق مع نتيجة دراسة كل من (Dee et al., 2013, Lim et al., 2002) ودراسة (بوسنة، 2018) التي توصلت إلى وجود علاقة معنوية موجبة بين أتعاب الخدمات غير التدقيقية والمستحقات الاختيارية.

يمكن تفسير هاته النتيجة، بأن تقديم مكتب التدقيق لخدمات غير تدقيقية للعميل كخدمات مسك الدفاتر المحاسبية، وخدمات التدقيق الداخلي، والاستشارات الإدارية، وخدمات تصميم نظام المعلومات المالية... الخ، تضع مكتب التدقيق في منطقة الأدوار الإدارية، وتجعله أقل استقلالية خاصة إذا كانت الأتعاب المتقاضاة من العميل نظير الخدمات التدقيقية وغير التدقيقية مرتفعة، وهو ما سيدفع مكتب التدقيق للتغاضي عن بعض الممارسات غير القانونية من طرف العميل لتجنب الاستغناء عن خدماته مستقبلا.

#### الجدول رقم (05): أثر أتعاب الخدمات غير التدقيقية على جودة التدقيق

المتغير التابع: جودة التدقيق		الإشارة المتوقعة	المتغيرات المستقلة
المعامل	المعنوية		
0.0000	0.4371	-	NAFees
0.0002	-1.1047	؟	FSize

0.0000	0.3315	؟	FLev
0.3491	-0.0224	؟	Const
0.0000	9.0128	إحصائية (F)	
2.5190		إحصائية (Durbin-Watson)	
0.6965		معامل التحديد	
% 61.92		معامل التحديد المعدل (%)	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات (EViews)

#### IV. الخلاصة والتوصيات

تعتبر الخدمات غير التدقيقية من المواضيع التي أسالت الكثير من الحبر، خصوصاً مع انتشار الفضائح المحاسبية بالعديد من الشركات، ووجود مؤشرات كبيرة على تأثير هذا النوع من الخدمات على استقلالية مكاتب التدقيق، لذا فقد حاولنا في هاته الدراسة فحص العلاقة الموجودة بين تقديم مكاتب التدقيق الناشطة بالسوق الفرنسية للخدمات غير التدقيقية وجودة التدقيق خلال الفترة 2013-2017، وقد توصلت الدراسة إلى أن تقديم مكاتب التدقيق للخدمات غير التدقيقية يؤثر سلباً على جودة التدقيق، لذا نوصي بعدم إسناد الخدمات غير التدقيقية لنفس مكتب التدقيق الذي يتولى تدقيق التقارير المالية للشركات الفرنسية، لتأثير تلك الخدمات على استقلالية المدقق.

#### \* قائمة المراجع

##### 1- المراجع باللغة العربية

- بوسنة، حمزة. (2018). العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة بالبورصة. أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر
- كيموش، بلال وبوسنة، حمزة. (2016). إدارة الأرباح المحاسبية من خلال المستحقات الاختيارية: دراسة استكشافية للشركات المدرجة في بورصة الجزائر. مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، المجلد 43، الملحق 01

## 2- المراجع باللغة الأجنبية

- Bartov, E., Gul, F. A., & Tsui, J. S. L. (2000). *Discretionary-Accruals Models and Audit Qualifications*. Working Paper, Available at SSRN. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.214996>
- Carmona, P., Momparler, A., & Lassala, C. (2015). *The relationship between non-audit fees and audit quality: dealing with the endogeneity issue*. Journal of Service Theory and Practice, 25(6), 777-795. <https://doi.org/10.1108/JSTP-07-2014-0163>
- Dee, C. C., Lulseged, A., & Nowlin, T. S. (2002). *Earnings quality and auditor independence: An examination using non-Audit fee data*. Working Paper, Available at SSRN. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.304185>
- DeFond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). *Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions*. Journal of Accounting Research, 40(4), 1247-1274. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.00088>
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2009). *Basic Econometrics*. 5th Edition, McGraw Hill Inc., New York
- Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. (2007). *Auditor fees and audit quality*. Managerial Auditing Journal, 22(8), 761-786. <https://doi.org/10.1108/02686900710819634>
- Kothari, S. P., Leone, A., & Wasley, C. (2005). *Performance matched discretionary accrual measures*. Journal of Accounting and Economics, 39(1), 163-197. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2004.11.002>
- Krauß, P., Pronobis, P., & Zülch, H. (2015). *Abnormal audit fees and audit quality: initial evidence from the German audit market*. Journal of Business Economics, 85(1), 45-84. <https://doi.org/10.1007/s11573-014-0709-5>
- Law, P., (2008). *An empirical comparison of non-Big 4 and Big 4 auditors' perceptions of auditor independence*. Managerial Auditing Journal, 23(9), 917-934. <https://doi.org/10.1108/02686900810908454>
- Lim, C. Y., Ding, D. K., & Charoenwong, C. (2013). *Non-audit fees, institutional monitoring, and audit quality*. Review of Quantitative Finance and Accounting, 41(2), 343-384. <https://doi.org/10.1007/s11156-012-0312-1>

- McPhail, K., & Walters, D. (2009). *Accounting and Business Ethics: An introduction*. Routledge, New York.
- Rapport du groupe de travail, Présidé par Monsieur VIENOT Marc., (1999). *Rapport du Comité sur le gouvernement d'entreprise*. Document disponible sur le site: [http://www.ecgi.org/codes/documents/vienot2\\_fr.pdf](http://www.ecgi.org/codes/documents/vienot2_fr.pdf), [10/2/2018]
- Salehi, M. (2009). *Non-Audit Service and Audit Independence: Evidences from Iran*. International Journal of Business and Management, 4(2), 142-152. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v4n2p142>
- Svanström, T. (2013). *Non-audit Services and Audit Quality: Evidence from Private Firms*. European Accounting Review, 22(2), 337-366. <https://doi.org/10.1080/09638180.2012.706398>
- Tritschler, J. (2014). *Audit Quality: Association between published reporting errors and audit firm characteristics*. Springer Gabler, Allemagne