

تأثير خصائص أطراف عملية المراجعة علي جودة المراجعة
بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية
إعداد

أ.د/ محمد علي وهدان

أستاذ المراجعة وعميد الكلية

د/ السيد عيد محمد

مدرس بقسم المحاسبة بالكلية

أ/ أحمد علاء زكريا محمد عجاج

باحث دراسات عليا

٢٠٢٥م – ١٤٤٦هـ

ملخص الدراسة

الهدف: يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في اختبار اثر خصائص اطراف عملية المراجعة على جودة المراجعة، وبشكل اكثر تفصيلاً فأنا الدراسة تسعى الى: (أ) تقييم أثر خصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة، (ب) قياس تأثير خصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة.

المنهجية: اجريت الدراسة على عينة مكونة من (٥٢) شركة غير مالية مقسمة الى (٦) قطاعات بإجمالي عدد مشاهدات (٢٦٠) مشاهدة، وتم قياس خصائص مكتب المراجعة من خلال حجم مكتب المراجعة، واتعاب المراجعة، والتخصص الصناعي للمراجع، ومدة ارتباط المراجع، وتأخير تقرير المراجعة، كما تم قياس خصائص الشركة محل المراجعة من خلال عمر الشركة، ومعدل العائد على الاصول، وحجم الشركة، والرافعة المالية، والملموسية، ومعدل نمو الشركة، اما جودة المراجعة فتم قياسها باستخدام نموذج Jones المعدل كمقياس عكسي.

النتائج: اوضحت نتائج الدراسة وجود تأثير لخصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة حيث تبين أن التخصص الصناعي للمراجع يؤثر عكسي على ادارة الارباح وبالتالي يؤثر ايجابي على جودة المراجعة، بينما يؤثر تأخير تقرير المراجعة ايجابي على ادارة الارباح وبالتالي يؤثر سلبي على جودة المراجعة، وفيما يتعلق بتأثير خصائص الشركة محل المراجعة تبين أن عمر الشركة وحجم الشركة والرافعة المالية تؤثر جميعها ايجابياً على ادارة الارباح وبالتالي تؤثر سلبي على جودة المراجعة.

المساهمة العلمية: تقدم الدراسة العديد من المساهمات المهمة ضمن التطورات الاخيرة في الأدبيات الموجودة، وتعد نتائج مكملة للأبحاث المتنامية المتعلقة بحماية المستثمر وتعد نتائجها مهمة للأكاديميين والمديرين والمستثمرين والمنظمات المهنية

أولاً مشكلة الدراسة

مع بداية الألفية الثالثة أدت الفضائح والانتهاكات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية وانتشرت منها لدول العالم، الي التساؤل عن مدي سلامة التقارير المالية، وحالات الغش بها، وذلك الانهيار أدى الي ضعف عملية المراجعة وغياب جودتها (شرف، ٢٠١٩)، وتعرضت مهنة المراجعة إلى انتقادات شديدة وفقدان الثقة من قبل المستثمرين. وقد دفع ذلك الأمر الباحثين إلى دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة بهدف التعرف على كيفية تحسينها لتقديم أفضل ممارسات مهنية لمراجعة الحسابات (باسودان وعشقي، ٢٠١٧).

وتناولت العديد من الدراسات طبيعة العلاقة بين خصائص مكتب المراجعة وجودة المراجعة، وفي هذا العدد اكدت ، دراسة (Sawan & Alsaqqa, 2013) أن حجم مكتب المراجعة يرتبط ارتباطاً إيجابياً بجودة المراجعة، كما اشارت دراسة (Pham et al., 2017) ان مكاتب الاربعة الكبرى في فيتنام يقدمون جودة مراجعة عالية، وافادت دراسة (Amahalu et al., 2018) وجود علاقة إيجابية ودالة إحصائية بين كل من (استقلال المراجع، ومدة المراجعة، وحجم مكتب المراجعة) وجودة المراجعة، بينما توصلت دراسة (Ibrahim & Ali, 2018) الى ان اتعاب المراجعة وحجم مكتب المراجعة لهما تأثيراً إيجابياً على جودة المراجعة، وقدمت دراسة (Harris et al., 2019) أن المراجعين

المختصين في القطاع المحلي يقدمون جودة أعلى، وعلى النقيض، اوضحت دراسة Al-Thuneibat et al, (2011) أن مدة المراجعة تؤثر سلباً على جودة المراجعة، كما توصلت دراسة James & Izien, (2014) الى وجود تأثير سلبي لاستقلالية المراجع وحجم مكتب المراجعة ومدة المراجعة على جودة المراجعة، واوضحت دراسة Ali & Aulia, (2015) أن حجم شركة المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع لهما تأثير ضئيل على جودة المراجعة، واخيراً فان دراسة Momodu et al., (2018) اكدت ان رسوم المراجعة لها علاقة سلبية ذات دلالة احصائية بجودة المراجعة.

ومن ناحية اخرى تناولت مجموعة من الدراسات طبيعة العلاقة بين خصائص الشركة محل المراجعة وجودة المراجعة وفي هذا العدد اكدت دراسة Soliman & Abdel Salam, (2013) أن حجم الشركة وتعقيدها ونفوذ الأعمال هي عوامل مهمة في جودة المراجعة، وأشارت Ashrafi et al., (2017) ان الشركات ذات الرافعة المالية العالية لها اهمية كبيرة على جودة، في حين توصلت دراسة Jaunanda & Oktaviyanti, (2023) أن الربحية وعمر الشركة لهما تأثير إيجابي وهام على إدارة الأرباح، والرافعة المالية وحجم الشركة لهما تأثير إيجابي وهام على إدارة الأرباح ، وعلى النقيض، افادت دراسة Soyemi & Olawale, (2019) الملموسية لها تأثير سلبي كبير على جودة التقارير المالية للتدقيق، وايضا اضافت دراسة Farouk et al., (2019) أن حجم الشركة، والرافعة المالية، وعمر الشركة، لها تأثير سلبي كبير على التقارير المالية نتيجة التلاعب بأرباح الشركة الحقيقية، كما تبين من دراسة Winata & Simon, (2024) إلى إن الربحية لا تؤثر بشكل كبير على إدارة الأرباح.

وفي ضوء العرض السابق ترى الدراسة الحالية وجود تباين في النتائج حول تأثير خصائص اطراف عملية المراجعة على جودة المراجعة وهو ما يعد فجوة بحثية تحتاج الى مزيد من الدراسة وخاصة في البيئة المصرية وبناء عليه، يمكن بلورة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: ما هو تأثير خصائص اطراف عملية المراجعة علي جودة المراجعة؟

وينبثق عنه التساؤلات الفرعية التالية :

- هل يوجد تأثير لخصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة؟
- هل يوجد تأثير لخصائص الشركة محل المراجعة علي جودة المراجعة؟
- هل يوجد تأثير لخصائص مكتب المراجعة وخصائص الشركة المراجعة على جودة المراجعة؟

ثانياً: أهداف الدراسة

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

- قياس اثر خصائص مكتب المراجعة على وجودة المراجعة.
- تقييم اثر خصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة.
- تحديد تأثير خصائص مكتب المراجعة وخصائص الشركة المراجعة على جودة المراجعة.

ثالثاً: أهمية الدراسة

يمكن توضيح أهمية هذه الدراسة في العناصر المختصرة التالية :

تقدم الدراسة العديد من المساهمات المهمة ضمن التطورات الاخيرة في الأدبيات الموجودة، وتعد نتائجها مهمة للأكاديميين والمستثمرين والمنظمات المهنية حيث:

- تضيف الدراسة في تقديم فهم أعمق للعوامل التي تؤثر على جودة المراجعة. من خلال تحديد كيف أن خصائص مكتب المراجعة (مثل حجم مكتب المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع وتأخير تقرير المراجعة) وخصائص الشركة (مثل العمر والحجم والرافعة المالية) تؤثر على نتائج المراجعة، ويضيف للممارسين والباحثين في هذا المجال:
 - تحسين الممارسات: يمكن تحسين ممارسات المراجعة بناءً على هذه الفهمات، مما يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية.
 - وضع سياسات رقابية: تساعد هذه النتائج في صياغة سياسات رقابية أفضل لضمان الشفافية والمصادقية في التقارير المالية.
 - إثراء الأبحاث المستقبلية: توفر دراستك أساساً قوياً للباحثين لاستكشاف عوامل أخرى قد تؤثر على جودة المراجعة. بهذا الشكل، تساهم الدراسة في تعزيز المعرفة في مجال المراجعة والمحاسبة
- رابعاً: تنظيم الدراسة

بعد عرض الإطار العام للدراسة في القسم الأول والذي تناول مقدمة ومشكلة وأهداف وأهمية الدراسة، سوف يتم تنظيم ماتبقى من البحث على النحو التالي: يستعرض القسم الثاني مراجعة الأدبيات ذات الصلة وتطوير فروض الدراسة، ويناقش القسم الثالث منهجية الدراسة التطبيقية، ويناقش القسم الرابع مناقشة اختبارات فروض الدراسة أما القسم الخامس فيتناول النتائج والتوصيات والأبحاث والمستقبلية المقترحة.

القسم الثاني: مراجعة الأدبيات ذات الصلة وتطوير فروض الدراسة

أولاً: الدراسات التي تناولت تقييم اثر خصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة

هدفت دراسة (Al-Thuneibat et al (2011 إلى التعرف على تأثير طول مدة الارتباط بين مكتب المراجعة والعميل على جودة المراجعة في الاردن، بالإضافة للدور المعد لحجم مكتب المراجعة بالتطبيق على جميع الشركات المتداولة في بروصة عمان على مدار السنوات من ٢٠٠٢ الى ٢٠٠٦، وتوصلت الى أن مدة المراجعة تؤثر على جودة المراجعة سلباً اي تتدهور جودة المراجعة عندما يتم تمديد مدة المراجعة نتيجة للنمو في حجم الاستحقاقات التقديرية، وفي الوقت نفسه لم يكشف تحليل البيانات عن أن حجم مكتب المراجعة له أي تأثير كبير على العلاقة بين مدة المراجعة وجودة المراجعة.

بينما اختبرت دراسة (Sawan & Alsaqqa (2013 مدى تأثير العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، وتم ذلك بالتطبيق على عينة كبيرة من الشركات وجمعت البيانات من مصدرين: جانب الطلب (شركات النفط الليبية) وجانب العرض (مكاتب

المراجعة العاملة في ليبيا). وظهرت النتائج فيما يتعلق بتأثير اختلاف أحجام مكاتب المراجعة على جودة المراجعة بان أغلبية شركات النفط ومكاتب المراجعة اتفقت على أن مكاتب المراجعة الأربع الكبرى تتفوق على نظيراتها من المكاتب خلاف الأربع الكبرى في جميع مسائل السمعة المعروضة عليها، وأن حجم مكتب المراجعة يرتبط ارتباطاً إيجابياً بجودة المراجعة.

وأوضحت دراسة (James & Izien (2014 تأثير خصائص مكاتب المراجعة على جودة المراجعة، بالتطبيق على ١٨ شركة أغذية ومشروبات مدرجة في سوق الأوراق المالية النيجيرية خلال الفترة المدروسة (٢٠٠٧-٢٠١٢)، وتوصلت الى وجود علاقة سلبية بين استقلال المراجع وحجم مكتب المراجعة ومدة المراجعة وجودة المراجعة.

وقامت دراسة (Augustine et al. (2014 بتحليل العلاقة بين جودة المراجعة واستقلالية المراجع وخبرته، بالتطبيق على عينة من ٢١٠ مشاركين من مديري المالية والمراجعين والمساهمين والمحللين الماليين، وظهرت النتائج ان استقلالية المراجع ترتبط ارتباطاً وثيقاً بجودة المراجعة وان خبرة المراجع ليست عاملاً مؤثراً على جودة المراجعة في نيجيريا.

وبحثت دراسة (Ali & Aulia (2015 فيما إذا كان حجم مكاتب المراجعة وتخصص صناعة المراجعة يؤثران بشكل كبير على جودة المراجعة في الشركات المملوكة للدولة الإندونيسية، بالتطبيق على 36 شركة مملوكة للدولة باستخدام ١٠٨ قوائم مالية للأعوام من ٢٠١٠ الي ٢٠١٢، وقد توصلت الدراسة الى أن حجم شركة المراجعة وتخصص صناعة المراجعة لهما تأثير ضئيل على جودة المراجعة في الشركات المملوكة للدولة في إندونيسيا.

وقامت دراسة (Pham et al. (2017 مدى تأثير خصائص مكاتب المراجعة وسمعة المراجع ورسم المراجعة وحجم مكاتب المراجعة، على جودة المراجعة، بالتطبيق على عينة من ١٩٢ شركة مدرجة في بورصتي هانوي وهوشي للأوراق المالية للفترة ٢٠٠٦-٢٠١٤، وقد اظهرت نتائج الدراسة أن مراجعو الحسابات في مكاتب المراجعة الأربع الكبرى في فيتنام يقدمون جودة مراجعة عالية من مراجعو الحسابات في المكاتب المراجعة الاخرى. ومن المثير للاهتمام أنه في سياق فيتنام، باستثناء مكاتب المراجعة الأربع الكبرى، تشير النتائج إلى أن مكاتب المراجعة الأصغر تقدم جودة مراجعة أفضل، بالإضافة إلى ذلك، تكشف النتائج أنه كلما زادت رسوم المراجعة التي يتلقاها المراجعون، انخفضت جودة المراجعة التي يقدمونها.

بينما استهدفت دراسة (Ibrahim & Ali (2018 تأثير رسوم المراجعة على جودة المراجعة، بالتطبيق على الشركات المدرجة في نيجيريا وجمعت بيانات الدراسة من التقارير السنوية وحسابات الشركات خلال الفترة من ٢٠٠٤ إلى ٢٠١٥، وظهرت نتائج الدراسة أن لكلٍ من رسوم المراجعة وحجم مكتب المراجعة تأثيراً إيجابياً على جودة مراجعة الشركة. وفي نفس السياق قامت دراسة (Momodu et al. (2018 باختبار العلاقة بين رسوم المراجعة وجودة المراجعة للشركات المدرجة في قطاع المصب في صناعة البترول النيجيرية، بالتطبيق على تسع (٩) شركات مدرجة في قطاع المصب في صناعة البترول النيجيرية على مدار ثماني (٨) سنوات مالية من ٢٠٠٧ إلى ٢٠١٤، وظهرت النتائج ان رسوم المراجعة لها علاقة سلبية ذات دلالة احصائية بجودة المراجعة.

فيما هدفت دراسة (Amahalu et al. (2018 الى التعرف على محددات جودة المراجعة، بالتطبيق على شركات الرعاية الصحية المدرجة في بورصة نيجيريا من ٢٠١٠ الى ٢٠١٦، وكشفت نتيجة هذه الدراسة عن وجود علاقة إيجابية ودالة إحصائية بين استقلال المراجع ومدة المراجعة وحجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة.

وأختبرت دراسة (Priyanti & Dewi (2019 تأثير مدة المراجعة، ودوران المراجع، وحجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة، ويتكون مجتمع الدراسة من شركات خدمات قطاعي الاتصالات والتجزئة المدرجة في بورصة إندونيسيا للأوراق المالية خلال الفترة ٢٠١٢-٢٠١٧، وظهرت نتائج الدراسة أن مدة المراجعة وحجم مكتب المراجعة العامة ليس لهما تأثير على جودة المراجعة، وأن دوران المراجع له تأثير سلبي وهام على جودة المراجعة.

قام (Harris et al. (2019 الى دراسة مُحددات ونتائج اختيار مراجع الحسابات المتخصص في القطاع المحلي ضمن القطاع غير الربحي، بالتطبيق على سوق مراجعة المؤسسات غير التي تلقت مراجعة فردية في الولايات المتحدة من عام ٢٠٠٨ إلى عام ٢٠١٣، وتوصلت الدراسة الى أن المراجعين المتخصصين في القطاع المحلي يقدمون جودة أعلى.

بحثت دراسة (Bassey et al. (2020 في التحقق من الروابط المحتملة بين استقلالية المراجع وجودة المراجعة في نيجيريا، بالتطبيق على بيانات مستمدة من التقارير السنوية للبنوك المختارة، لفترة زمنية تراوحت بين عامي ٢٠١٠ و ٢٠١٩، وظهرت نتائج الدراسة الى ان تكلفة المراجعة أثرت سلبًا وبشكل ملحوظ على جودة المراجعة في هذه البنوك المختارة في نيجيريا، وأن دوران موظفي المراجعة أثر سلبًا وبشكل ملحوظ على جودة المراجعة في هذه البنوك المختارة في نيجيريا. وايضا أن مدة عملهم تؤثر سلبًا وبشكل ملحوظ على جودة المراجعة في هذه البنوك المختارة في نيجيريا.

هدفت دراسة (Feng (2020 من إذا كانت خصائص المراجع الفردي (مدة الخدمة) مرتبطة بجودة المراجعة، بالتطبيق على عينة من المنظمات غير الربحية في الولايات المتحدة، وتوصلت الدراسة الى ان مدة خدمة المراجع أي (مدة العلاقة بين المراجع والعميل) تؤثر سلباً على جودة المراجعة.

واستهدفت دراسة (Cassell et al. (2020 ما إذا كان توقيت تعيين مراجع حسابات بديل يؤثر على جودة المراجعة، من خلال تحليلات المراجعة للأعوام من ٢٠٠٠ إلى ٢٠١٤، ونجد أن جودة المراجعة ليست أقل في الشركات التي تُعين مراجعين جُدد قبل نهاية الربع المالي الثالث مقارنةً بالشركات التي لا تُغيّر المراجع الخاص بها، ومع ذلك فإن الشركات التي تُعين مراجعين جُدد خلال الربع المالي الرابع أو بعده تكون أكثر عرضةً لخطأ في بياناتها المالية التي تم مراجعتها مقارنةً بالشركات التي تُعين مراجعين جُدد في وقت مُبكر من العام، والشركات التي لا تُغيّر المراجع الخاص بهم نجد أن انخفاض جودة المراجعة المرتبطة بتغييرات المراجعين المُتأخرة يكون أكثر وضوحًا في الشركات ذات العمليات المُعقدة (أي التي لديها قطاعات تشغيلية أكثر). تشير هذه النتائج إلى مدى تأثير جودة المراجعة في السنة الأولى من مهام المراجعة يتأثر بكلٍ من مقدار الوقت اللازم لفهم أعمال

العميل، وتقييم المخاطر، وإجراء المراجعة (وكلها مدفوعة بتعقيد العميل)، بالإضافة إلى مقدار الوقت المُتاح للمراجعين لأداء هذه المهام.

درس (Salman & Setyaningrum (2023) تأثير شركات المراجعة على حجم شركات المراجعة وفترة المراجعة ودوران المراجعة على جودة المراجعة، بالتطبيق على ٢٦٧ شركة تم اخذ البيانات من التقارير السنوية لشركات البنية التحتية والمرافق والنقل المدرجة في بورصة اندونيسيا من عام ٢٠١٦ الى ٢٠٢٠، وظهرت نتائج الدراسة ان حجم مكتب المراجعة وفترة مراجعتها يؤثران بشكل ايجابي على جودة المراجعة على عكس ذلك لا يؤثر دوران المراجعة على جودة المراجعة.

حيث قامت دراسة (Robinson et al. (2024) بمعرفة تأثير العلاقات المتواصلة بين المراجع والعميل على كفاءة المراجعة وجودته وفحص ما إذا كانت مهام المراجعة التي لم يغير فيها العميل المراجع الخاص به (المراجعون الأصليون) مرتبطة بنتائج مختلفة لرسم المراجعة وجودة المراجعة، بالتطبيق على العملاء الذين لديهم مراجعون أصليون ويحققون وفورات في رسوم المراجعة، علاوة على ذلك نجد أن مهام المراجع الأصلي ترتبط بمستويات أقل من الاستحقاقات التقديرية وانخفاض احتمالية وجود أخطاء، مما يعني جودة مراجعة أعلى، تتوافق هذه النتائج في تناسق المعلومات نتيجة لزيادة المعرفة الخاصة بالعميل بالمراجعين الأصليين، مما يؤدي إلى عمليات مراجعة أكثر كفاءة وفعالية، أخيراً نوثق أن رسوم المراجعة وفوائد جودة المراجعة تتضاءل للمهام التي تتجاوز ٤٠ عامًا.

ويتبين مما سبق وجود نتائج غير متسقة فيما يتعلق بتأثير خصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة، حيث تتفق بعض الدراسات مثل (Sawan & Alsaqqa, 2013)، (Pham et al., 2017)، (Harris et al., 2019)، (Salman & Setyaningrum, 2023) على تأثير خصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة، في حين تختلف الدراسات (Al-Thuneibat et al., 2011)، (James & Izien, 2014)، (Ali & Aulia, 2015)، (Feng, 2020) على تأثير خصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة، وبناءا عليه يتم اقتراح الفرض الأول التالي:

لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لخصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة

ثانياً: الدراسات التي تناولت تقييم اثر خصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة

قامت دراسة (Adeyemi & Fagbemi (2010) بالحصول على أدلة حوكمة الشركات وجودة المراجعة والخصائص المتعلقة بالشركة، بالتطبيق على ٥٨ تقريراً مالياً من الشركات المدرجة في بورصة نيجيريا للأوراق المالية من ٢٠٠٣ الى ٢٠٠٧، وظهرت نتائج الدراسة أن ملكية أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين تُمكن من تحسين جودة المراجعة، كما توجد أدلة على أن حجم الشركة ونفوذها المالي عاملان مهمان في جودة مراجعة الشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية النيجيرية.

بينما قامت دراسة (Soliman & Abdel Salam (2013) بالتعرف على ممارسات حوكمة الشركات وخصائصها وجودة المراجعة في دولة نامية، وتم جمع البيانات للتحليل من أكبر ٥٠ شركة نشطة في البورصة المصرية، والتي تغطي فترة السنوات الثلاث ٢٠٠٧-٢٠٠٩.

٢٠٠٩، تظهر نتائج الدراسة أن استقلال مجلس الإدارة وازدواجية الرئيس التنفيذي ولجان المراجعة لها علاقة كبيرة بجودة المراجعة، وأيضاً أن حجم الشركة وتعقيدها ونفوذ الأعمال هي عوامل مهمة في جودة المراجعة للشركات المدرجة في بورصة مصر.

وقد استهدفت دراسة Ashrafi et al. (2017) مدى العلاقة بين ملكية المستثمرين المؤسسيين والرافعة المالية وجودة المراجعة، بالتطبيق على ٩٠ شركة مدرجة في بورصة طهران للأوراق المالية خلال الفترة من ٢٠١٠ إلى ٢٠١٤، وظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية مهمة بين ملكية المستثمرين المؤسسيين وجودة المراجعة في الشركات، وايضا الشركات ذات الرافعة المالية العالية لها اهمية كبيرة على جودة المراجعة كما انها أكثر اهتماماً بتوظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية.

تناولت دراسة Soyemi & Olawale (2019) تأثير خصائص الشركة على جودة التقارير المالية لشركات التصنيع المدرجة في نيجيريا، وضمت العينة حوالي ٢٥ شركة غير مالية مدرجة في بورصة نيجيريا من عام ٢٠٠٩ إلى عام ٢٠١٦، وكشفت النتيجة أن حجم الشركة له تأثير إيجابي كبير على جودة التقارير المالية. الملموسية لها تأثير سلبي كبير على جودة التقارير المالية للتدقيق. كما قيل إن ربحية الشركة لها تأثير إيجابي على جودة التقارير المالية بينما يؤثر نمو الشركة سلباً على جودة التقارير المالية.

إنما قامت دراسة Ruwanti et al. (2019) بمعرفة دور حوكمة الشركات فيما يتعلق بحجم الشركة وإدارة أرباح الرافعة المالية، بالتطبيق على شركات تصنيع مدرجة في بورصة إندونيسيا للأوراق المالية خلال الفترة ٢٠١٤-٢٠١٧، وظهرت نتائج الدراسة النتائج أن تأثير حجم الشركة على إدارة الأرباح كان إيجابياً، في حين أن الرافعة المالية لها تأثير إيجابي على إدارة الأرباح. وبالرغم من ذلك قامت دراسة Mayasari et al. (2019) بمعرفة تأثير متغيرات الحوكمة العالمية (GCG)، وحجم الشركة، والرافعة المالية على إدارة الأرباح، بالتطبيق على ٣٥ شركة عقارية مدرجة في بورصة إندونيسيا (IDX) خلال الفترة من ٢٠١٥ إلى ٢٠١٧، أظهرت نتائج الدراسة أن حجم الشركة لا يؤثر على إدارة الأرباح.

واستهدفت دراسة Farouk et al. (2019) تأثير خصائص الشركة على جودة التقارير المالية في شركات السلع الصناعية المدرجة في نيجيريا، بالتطبيق على ١١ شركة للفترة ٢٠١١-٢٠١٨، وظهرت النتائج أن حجم الشركة، والرافعة المالية، وعمر الشركة، لها تأثير سلبي كبير على التلاعب بالأرباح الحقيقية لشركات السلع الصناعية المدرجة في نيجيريا، كما تؤثر اجتماعات مجلس الإدارة والربحية بشكل كبير وإيجابي على قيمة التقارير المالية للشركات، إلا أن عوامل السيولة والنمو وهيكل الملكية لها تأثير ضعيف على قيمة التقارير المالية.

في حيث استهدفت دراسة Ghofir & Yusuf (2020) تحليل تأثير حجم الشركة والرافعة المالية على إدارة الأرباح، بالتطبيق على قطاع الأغذية والمشروبات الفرعي في بورصة إندونيسيا التي نشرت تقاريرها المالية في الفترة ٢٠١٤-٢٠١٨، وظهرت نتائج الدراسة ان حجم الشركة والرافعة المالية لم يكن لهما تأثير كبير على إدارة الأرباح. وفي نفس السياق قامت دراسة Kalbuana et al. (2021) بتقييم تأثير حجم الشركة، والرافعة المالية، وعائد الأصول على إدارة الأرباح، كما تم تطبيقها من خلال بيانات بورصة

إندونيسيا في البيانات المالية من عام ٢٠١٤ إلى عام ٢٠١٨، وظهرت نتائج الدراسة أن حجم الشركة له تأثير ضئيل على إدارة الأرباح، بينما تؤثر الرافعة المالية والربحية على إدارة الأرباح.

واستهدفت دراسة (Marchellina & Firnanti (2021) في الحصول على دليل تجريبي بشأن تأثير النمو والرافعة المالية ودوران الأصول الثابتة والربحية وحجم الشركة وعمر الشركة وجودة التدقيق واستقلال مجلس الإدارة والملكية الإدارية كمتغيرات مستقلة على إدارة الأرباح كمتغير تابع، بالتطبيق على ٥١٦ شركة من الشركات غير المالية المدرجة في بورصة إندونيسيا (IDX) خلال الفترة من ٢٠١٦ إلى ٢٠١٨ كمجتمع، كما تظهر النتائج أن النمو يؤثر إيجاباً على إدارة الأرباح. وهذا يشير إلى أن الشركات التي تشهد نمواً أعلى تميل إلى تحسين ممارسات إدارة الأرباح. وفي الوقت نفسه، لا تؤثر المتغيرات الأخرى على إدارة الأرباح.

وقدمت دراسة (Lestari & Khafid (2021 تأثير الربحية ونمو الأرباح والرافعة المالية والسيولة على جودة الأرباح مع حجم الشركة، بالتطبيق على شركة من قطاع العقارات والممتلكات المدرجة في بورصة إندونيسيا (BEI) في الفترة ٢٠١٦-٢٠١٨، وأظهرت النتائج أن الرافعة المالية والسيولة كان لهما تأثير إيجابي على جودة الأرباح. في حين أن الربحية ونمو الأرباح ليس لهما تأثير على جودة الأرباح. يمكن لحجم الشركة أن يضعف تأثير الربحية والرافعة المالية والسيولة على جودة الأرباح. استنتاج هذه الدراسة هو أن جودة أرباح الشركة ستزداد إذا تمكنت الشركة من الحفاظ على مستوى الرافعة المالية ومستوى سيولة الشركة. ومع ذلك، ستخفض جودة أرباح الشركة عندما يكون حجم الشركة كبيراً ويؤثر على رافعة الشركة وسيولتها على جودة أرباح الشركة.

وقامت دراسة (Laurencia & Mulyana (2022 في الحصول على أدلة تجريبية بشأن تأثير حجم الشركة والرافعة المالية للشركة وعمر الشركة وجودة التدقيق والنمو والربحية والملكية الإدارية والملكية المؤسسية وحجم مجلس المفوضين كمتغيرات مستقلة على إدارة الأرباح كمتغير تابع، بالتطبيق على ٣٠٣ عينة من الشركات غير المالية المدرجة في بورصة إندونيسيا للأوراق المالية من عام ٢٠١٧ إلى عام ٢٠٢٠. أشارت نتيجة هذه الدراسة إلى أن حجم الشركة والرافعة المالية للشركة وعمر الشركة والنمو والربحية والملكية الإدارية والملكية المؤسسية ليس لها تأثير على إدارة الأرباح.

واستهدفت دراسة (Hutauruk et al. (2022 مدى تأثير الحجم، والعمر، والربحية، والرافعة المالية على إدارة أرباح الشركة، بالتطبيق على ٢٠ شركة تعدين مدرجة في بورصة إندونيسيا (IDX) والتي تستوفي المعايير، وظهرت النتائج أن حجم الشركة ليس له تأثير يُذكر على إدارة الأرباح، وأن عمر الشركة له تأثير سلبي وهام، وأن الربحية ليس لها تأثير يُذكر، وأن الرافعة المالية ليس لها تأثير يُذكر على إدارة أرباح الشركة.

وقامت دراسة (Kalbuana et al. (2022 الى معرفة تأثير عمر الشركة وجودة المراجعة والرافعة المالية والربحية على إدارة الأرباح، بالتطبيق على ١٨ شركة من شركات تجارة التجزئة والجملة المدرجة في بورصة إندونيسيا للسنوات ٢٠١٦-٢٠٢٠، وأظهرت هذه الدراسة أن عمر الشركة كان له تأثير إيجابي كبير على إدارة الأرباح، وكان لجودة

المراجعة تأثير سلبي كبير على إدارة الأرباح، ولم يكن للرافعة المالية تأثير كبير على إدارة الأرباح وكان للربحية تأثير إيجابي على إدارة الأرباح.

بينما قدمت دراسة (Joe & Ginting, 2022) تأثير حجم الشركة والرافعة المالية والربحية على إدارة الأرباح، بالتطبيق على شركات التصنيع المدرجة في بورصة إندونيسيا للفترة ٢٠١٧-٢٠٢٠ بلغ عدد سكان هذه الدراسة ٢٠٨ شركة، وظهرت النتائج أن متغيرات حجم الشركة والرافعة المالية والربحية كان لها تأثير كبير على إدارة الأرباح في نفس الوقت. جزئيًا، كان لحجم الشركة تأثير كبير على إدارة الأرباح ولكن الرافعة المالية والربحية ليس لهما تأثير كبير على إدارة الأرباح.

وقامت دراسة (Jaunanda & Oktaviyanti, 2023) باختبار تأثير الربحية، والرافعة المالية، وحجم الشركة، وعمرها على إدارة الأرباح، بالتطبيق على ٣٤٣ عينة من شركات تصنيع مدرجة في بورصة إندونيسيا للأوراق المالية خلال الفترة ٢٠١٧-٢٠١٩، وظهرت النتائج أن الربحية (ROA) وعمر الشركة (AGE) لهما تأثير إيجابي وهام على إدارة الأرباح، والرافعة المالية (DAR) وحجم الشركة (SIZE) لهما تأثير إيجابي وهام على إدارة الأرباح.

وعملت دراسة (Safarida et al., 2023) في تحديد تأثير حجم الشركة والرافعة المالية والملكية الإدارية والربحية على إدارة الأرباح، بالتطبيق على شركة السلع الاستهلاكية المدرجة في بورصة الأوراق المالية الإندونيسية تحت اسم AIS. تم جمع البيانات الثانوية من خلال القوائم المالية للشركة من عام ٢٠٠٦ إلى عام ٢٠٢٠، وظهرت نتائج الدراسة أن حجم الشركة والملكية الإدارية والربحية ليس لها تأثير كبير على إدارة الأرباح. ومع ذلك، فإن الرافعة المالية لها تأثير سلبي وكبير جزئيًا على إدارة الأرباح. وفي الوقت نفسه، يؤثر حجم الشركة والرافعة المالية والملكية الإدارية والربحية في وقت واحد على إدارة أرباح.

حيث استهدفت دراسة (Winata & Simon, 2024) الى مدى تأثير الربحية، وجودة التدقيق، وتكوين مفوضي مجلس الإدارة المستقلين، والملكية الإدارية، والملكية المؤسسية على إدارة الأرباح، بالتطبيق على ٣٢ شركة من شركات التصنيع المدرجة في بورصة إندونيسيا (BEI) بين عامي ٢٠١٩ و٢٠٢١، و تشير النتائج إلى أن الربحية وجودة المراجعة لا تؤثر بشكل كبير على إدارة الأرباح.

ويتبين مما سبق وجود نتائج غير متسقة فيما يتعلق بتأثير خصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة، حيث تتفق بعض الدراسات مثل (Ashrafi et al., 2017)، (Mayasari et al., 2019)، (Ghofir & Yusuf, 2020)، (Kalbuana et al., 2021) على تأثير خصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة، في حين تختلف الدراسات (Ruwanti et al., 2019)، (Lestari & Khafid, 2021)، (Laurencia & Mulyana, 2022)، (Joe & Ginting, 2022) على تأثير خصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة، وبناءً عليه يتم اقتراح الفرض الثاني والثالث التاليين:

تأثير خصائص أطراف عملية المراجعة علي جودة المراجعة.....
أ.د/ محمد علي وهدان – د/ السيد عيد محمد – أ/ أحمد علاء زكريا محمد

لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لخصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة
لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لخصائص مكتب المراجعة وخصائص الشركة محل
المراجعة على جودة المراجعة

القسم الثالث: منهجية الدراسة التطبيقية

تعرض منهجية الدراسة التطبيقية كل من مجتمع وعينة الدراسة، متغيرات الدراسة وطرق
قياسها، نماذج الدراسة، فضلاً عن مصادر جمع البيانات.

أ. مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية
المصري خلال الفترة من ٢٠١٨م إلى ٢٠٢٢م، وقد تم اختيار عينة الدراسة وفقاً للشروط
التالية:

- (١) تم استبعاد شركات قطاعي البنوك والخدمات المالية غير المصرفية، نظراً لاختلاف
طبيعة أنشطتها والقواعد الرقابية والحوكومية فيها مقارنة بالشركات غير المالية.
- (٢) استمرار قيد وتداول أسهم الشركات في سوق الأوراق المالية المصري خلال فترة
الدراسة لإمكانية الحصول على البيانات السوقية الخاصة بمتغيرات الدراسة.
- (٣) توافر التقارير المالية وغير المالية للشركات خلال الفترة من عام ٢٠١٨م إلى عام
٢٠٢٢م.
- (٤) الشركات التي تعد تقاريرها المالية بتاريخ ٣١ ديسمبر لأغراض قياس قابلية القوائم
المالية للمقارنة.
- (٥) الشركات التي تعرض تقاريرها المالية بالجنبة المصري.
- (٦) بعد تطبيق المعايير السابقة تم استبعاد القطاعات والتي تتضمن أقل من (٦) شركات،
وذلك ضمن متطلبات حساب الاستحقاقات الاختيارية على المستوى القطاعي.
وبتطبيق الشروط السابقة بلغ عدد شركات العينة (52) شركة غير مالية مقسمة إلى (٦)
قطاعات بإجمالي عدد مشاهدات (٢٦٠) مشاهدة، ويوضح جدول رقم (١) مجتمع وعينة
الدراسة وفقاً للتصنيف القطاعي:

جدول رقم (١) مجتمع وعينة الدراسة وفقاً للتصنيف القطاعي

م	اسم القطاع	الشركات المقيدة	الشركات المستبعدة	شركات العينة	نسبة المساهمة (%)
١	رعاية صحية ادوية	١٨	١٢	٦	11.5%
٢	خدمات و منتجات صناعية وسيارات	١١	٧	٤	7.7%
٣	العقارات	٣٢	10	22	42.3%
٤	السياحة والترفيه	٨	٣	٥	9.6%
٥	أغذية ومشروبات و تبغ	٢٧	١٤	١٣	25.0%
٦	مقاولات و هندسية	١١	٩	٢	3.8%
المجموع		١٠٧	5٥	52	١٠٠%

ب. متغيرات الدراسة وطريقة قياسها

حيث ان الدراسة تستهدف دراسة اثر كلا من خصائص مكتب المراجعة وخصائص الشركة علي جودة المراجعة فإن متغيرات الدراسة تكون علي النحو التالي :

المتغير التابع : جودة المراجعة (Y)

قدم البحث المحاسبي بدائل لقياس جودة المراجعة منها إدارة الأرباح علي أساس الاستحقاقات الاختيارية : ويعد استخدام إدارة الأرباح بالقيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية المقدر وفقاً ل Jones (1991); Dechow et al (1990) من اهم النماذج المستخدمة من قبل التوجهات البحثية ذات الصلة، باعتباره مقياس عكسي لجودة التقارير المالية، وتدور فكرة النموذج فيما يلي: (عيد وآخرون، ٢٠٢٤)

أ. حساب الاستحقاقات الإجمالية بالفرق بين صافي الربح والتدفقات النقدية من العمليات التشغيلية

$$TACCit = NIBEit - OCFit$$

ب. حساب القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية كنسبة من إجمالي الأصول أول الفترة (الاستحقاقات التي تخضع لاختيار الإدارة) وذلك على ثلاث خطوات كما يلي:

(١) بناء نموذج انحدار على مستوى كل قطاع، بحيث يكون المتغير التابع فيه إجمالي الاستحقاقات المحسوبة $TACCit$ في (أ) ، وتتمثل المتغيرات المفسرة في () ؛ (التغير في الإيرادات $\Delta REVit$ - التغير في حسابات الذمم المدينة $\Delta RECit$)، والأصول الثابتة القابلة للإهلاك $PPEit$ ، ويتم قسمة طرفي المعادلة على إجمالي الأصول أول الفترة $Ait-1$ ، وننتهي في هذه الخطوة بتقدير معالم النموذج على مستوى قطاعي (معاملات الانحدار α_2 & α_3 ، والثابت α_1)

$$TACCit / Ait-1 = \alpha_1 (1/Ait-1) + \alpha_2 [(\Delta REVit - \Delta RECit) / Ait-1] + \alpha_3 (PPEit / Ait-1)$$

(٢) إستخدام معالم النموذج على المستوى القطاعي المحسوبة في (١) لتقدير قيمة الاستحقاقات غير الاختيارية كنسبة من إجمالي الأصول أول الفترة $NDACCit$ على مستوى كل شركة

$$NDACCit = \alpha_1 (1/Ait-1) + \alpha_2 [(\Delta REVit - \Delta RECit) / Ait-1] + \alpha_3 (PPEit / Ait-1)$$

(٣) يتم حساب نسبة الاستحقاقات الاختيارية لكل شركة على إجمالي الأصول أول الفترة $DACCit$ بالفرق بين الاستحقاقات الإجمالية والاستحقاقات غير الاختيارية

$$DACCit = (TACCit / Ait-1) - NDACCit$$

وتعتبر القيم المطلقة لنسبة الاستحقاقات الاختيارية إلى إجمالي أصول أول الفترة عن مدى إدارة الأرباح بحيث كلما زادت هذه القيمة دل ذلك على انخراط الشركة بشكل أكبر في ممارسات إدارة الأرباح وانخفاض جودة تقاريرها المالية، والعكس بالعكس، وعلى ذلك تعد إدارة الأرباح مقياس عكسي لجودة التقارير المالية.

تأثير خصائص أطراف عملية المراجعة علي جودة المراجعة.....
أ.د/ محمد علي وهدان – د/ السيد عيد محمد – أ/ أحمد علاء زكريا محمد

المتغيرات المستقلة : خصائص مكتب المراجعة (X_1) ، خصائص الشركة محل المراجعة (X_2)

ويوضح جدول رقم (٢) طريقة قياس كل متغير كما يلي:

جدول رقم (٢) المتغيرات المستقلة وطريقة قياسها

المتغير	المتغير	رمز الخصائص	طريقة القياس	المرجع
X_1	خصائص مكتب المراجعة	$X_{1/1}$	حجم مكتب المراجعة فإذا كان مكتب المراجعة ينتمي إلى أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار BIG4 سيأخذ القيمة (١) وإن كان غير ذلك سيأخذ القيمة (صفر)	Beardsley,) (et al., 2022
		$X_{1/2}$	أتعاب مراجعة وتقاس باللوغاريتم الطبيعي لقيمة أتعاب المراجعة التي يتم الحصول عليها	عبدالرحيم، محمد،) (٢٠٢٢)
		$X_{1/3}$	التخصص الصناعي في مراجعة نشاط العميل متغير وهمي يعادل واحد إذا كان مكتب المراجعة متخصص في مراجعة القطاع او صفرا بخلاف ذلك	عبدالرحيم، محمد،) (٢٠٢٢)
		$X_{1/4}$	مدة المراجعة عدد السنوات التي عمل بها المراجع باستمرار كمراجع حسابات للشركة	Beardsley,) (et al., 2022
		$X_{1/5}$	تأخير تقرير المراجعة اللوغاريتم الطبيعي لعدد الايام من نهاية السنة المالية وحتى توقيع المراجع	(علي، ٢٠٢٢)
X_2	خصائص الشركة محل المراجعة	$X_{2/1}$	عمر الشركة محل المراجعة وقد تم قياس ذلك المتغير بعدد سنوات عمر الشركة منذ إنشائها اللوغاريتم الطبيعي لعدد السنوات منذ تأسيس الشركة	Badawy, et) (al., 2020
		$X_{2/2}$	معدل العائد صافي الربح بعد	عبدالرحيم، محمد،)

تأثير خصائص أطراف عملية المراجعة علي جودة المراجعة.....
أ.د/ محمد علي وهدان – د/ السيد عيد محمد – أ/ أحمد علاء زكريا محمد

٢٠٢٢)	الضريبة ÷ إجمالي الأصول.	على الأصول (ROA)			
(Badawy, et al., 2020)	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية السنة المالية	حجم الشركة	$X_{2/3}$		
(السيد، ٢٠١٨)	إجمالي الالتزامات ÷ إجمالي الأصول.	الرافعة المالية	$X_{2/4}$		
(عيد، وآخرون، ٢٠٢٤)	التي تم قياسها من خلال نسبة الأصول الثابتة إلى إجمالي الأصول	الملموسية (TAN)	$X_{2/5}$		
(عيد، وآخرون، ٢٠٢٤)	الذي تم قياسه من خلال الفرق بين إجمالي المبيعات في السنة الحالية والسنة السابقة مقسوماً على إجمالي المبيعات في السنة السابقة	معدل نمو المبيعات (GRO)	$X_{2/6}$		

ج. نماذج الدراسة التطبيقية
يمكن صياغة نماذج الدراسة التي تحقق أهدافها المختلفة كما الجدول رقم (٣) التالي:
جدول (٣): نماذج الدراسة

النموذج	التوصيف الإحصائي لنماذج الدراسة	هدف النموذج
1	جودة المراجعة = $\beta_0 + \beta_1$ حجم مكتب المراجعة + β_2 التخصص الصناعي للمراجع + β_3 مدة المراجعة + β_4 تأخر تقرير المراجعة + β_5 اتعاب المراجعة + حد الخطأ	لإختبار أثر خصائص مكتب المراجعة والشركة محل المراجعة على جودة المراجعة
2	جودة المراجعة = $\beta_0 + \beta_1$ عمر الشركة + β_2 معدل العائد على الأصول + β_3 حجم الشركة + β_4 الرافعة المالية + β_5 الملموسية + β_6 معدل النمو الشركة + حد الخطأ	لإختبار أثر خصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة
3	جودة المراجعة = $\beta_0 + \beta_1$ حجم مكتب المراجعة + β_2 التخصص الصناعي للمراجع + β_3 مدة المراجعة + β_4 تأخر تقرير المراجعة + β_5 اتعاب المراجعة + β_6 عمر الشركة + β_7 معدل العائد على الأصول + β_8 حجم الشركة + β_9 الرافعة المالية + β_{10}	لإختبار أثر خصائص مكتب المراجعة والشركة محل المراجعة على جودة المراجعة

	الملموسية β_{11} معدل النمو الشركة + حد الخطأ	
--	---	--

د. مصادر جمع البيانات

اعتمدت الدراسة في الحصول على البيانات اللازمة لاختبار فرضياتها والتي تتمثل في خصائص مكتب المراجعة والشركة محل المراجعة و جودة المراجعة من موقع البورصة المصرية <http://www.egx.com.eg> وموقع مباشر <https://www.mubasher.info> بالإضافة لموقع Investing <https://www.investing.com> القسم الرابع: مناقشة اختبارات فروض الدراسة

قامت الدراسة بتوظيف البيانات التي تم الحصول عليها بهدف تحديد مدى تأثير خصائص أطراف المراجعة علي جودة المراجعة، وقد اعتمدت الدراسة على استخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في اختبار كولموجروف سميرونوف، شابيرو- ويلك، اختبار الارتباط الخطي، اختبار الارتباط الذاتي، التحليل الوصفي، تحليل الانحدار الخطي المتعدد، واختبار كروسكال واليس بغرض تحليل البيانات واختبار مدى صحة فروض الدراسة واستخلاص نتائجها.

أولاً: اختبار مدى صلاحية بيانات الدراسة

يمكن فحص مدى صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الاحصائي من خلال اختبار مدى تبعية متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي، اختبار مدى وجود مشكلة التداخل الخطي في نموذج الدراسة، فضلاً عن اختبار مدى وجود مشكلة الارتباط الذاتي التي تؤثر على دقة نتائج نموذج الدراسة، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

أ. اختبار التوزيع الطبيعي

لفحص مدى تبعية متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي فقد اعتمدت الدراسة على كل من اختبار كولموجروف سميرونوف، واختبار شابيرو ويلك، حيث تتبع المتغيرات التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة معنوية الاختبار (Sig.) أكبر من ٠.٠٥، ويمكن توضيح اختبار مدى تبعية متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي من خلال جدول رقم (٤) التالي:

جدول رقم (4) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

اختبار كولموجروف سميرونوف			شابيرو- ويلك		
الاحصائية	درجات الحرية	مستوى المعنوية	الاحصائية	درجات الحرية	مستوى المعنوية
جودة المراجعة	260	0.113	0.924	260	0.000
حجم مكتب المراجعة	260	0.451	0.565	260	0.000
التخصص الصناعي للمراجع	260	0.077	0.958	260	0.000
مدة ارتباط المراج	260	0.398	0.618	260	0.000
تأخر تقرير المراجعة	260	0.217	0.870	260	0.000
أتعاب المراجعة	260	0.163	0.849	260	0.000

0.000	260	0.968	0.000	260	0.130	عمر الشركة محل المراجعة
0.000	260	0.952	0.003	260	0.072	معدل العائد على الأصول
0.000	260	0.810	0.000	260	0.237	حجم الشركة
0.000	260	0.958	0.000	260	0.104	الرافعة المالية
0.000	260	0.965	0.001	260	0.078	الملموسية
0.000	260	0.909	0.000	260	0.119	معدل نمو الشركة

وبفحص نتائج الجدول رقم (٤) لوحظ أن قيم المعنوية لكل من اختبار كولموجروف سميرنوف ، واختبار شابيرو- ويلك أقل من (٠.٠٥) مما يشير إلى عدم اقتراب متغيرات الدراسة من التوزيع الطبيعي، ولذلك سوف يتم الإعتماد على الاختبارات اللامعلمية عند اختبار مدى صحة فروض الدراسة.

ب. اختبار التداخل الخطي

يتم اجراء اختبار التداخل الخطي Multicollinearity لفحص مدى وجود مشكلة التداخل الخطي في النموذج حيث تؤدي هذه المشكلة إلى ضعف قدرة نموذج الدراسة في تفسير الأثر على المتغير التابع، ويتم اجراء هذا الاختبار باستخدام مقياس العلاقة الخطية المتداخلة حيث يتم تحديد معامل تضخم التباين (VIF) وقيمة التباين المسموح به، فإذا كانت قيمة تضخم التباين أقل من (١٠) وقيمة التباين المسموح به أكبر من (٠.١) فهذا يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطي في نموذج الدراسة (O'Brien,2007)، ويمكن توضيح مدى وجود مشكلة التداخل الخطي في نموذج الدراسة من خلال الجدول رقم (٥) التالي:

جدول رقم (٥) نتائج اختبار التداخل الخطي

رمز المتغير	النموذج الثالث	النموذج الأول		النموذج الثاني		النموذج الثالث	
		TOL	VIF	TOL	VIF	TOL	VIF
X ₁	حجم مكتب المراجعة	0.496	2.015	-----	-----	0.464	2.153
X ₂	اللوغاريتم الطبيعي لأتعا ب المراجعة	0.503	1.990	-----	-----	0.493	2.028
X ₃	التخصص الصناعي للمراجع	0.955	1.047	-----	-----	0.838	1.193
X ₄	مدة ارتباط المراجع	0.969	1.032	-----	-----	0.953	1.049
X ₅	تأخر تقرير المراجعة	0.965	1.037	-----	-----	0.922	1.085
C ₁	عمر الشركة	-----	-----	0.965	1.036	0.885	1.13
C ₂	معدل العائد على الأصول	-----	-----	0.952	1.050	0.949	1.054
C ₃	حجم الشركة	-----	-----	0.799	1.251	0.762	1.312
C ₄	الرافعة المالية	-----	-----	0.833	1.200	0.775	1.291

C5	الملموسية	-----	-----	1.032	0.969	1.043	0.958
C6	معدل النمو	-----	-----	1.044	0.958	1.064	0.939

وبفحص نتائج الجدول رقم (٥) لوحظ أن قيم تضخم التباين لكافة متغيرات الدراسة أقل من (١٠)، كما أن قيم التباين المسموح به أكبر من (٠.١) مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطي وقوة نموذج الدراسة في تفسير الأثر على جودة المراجعة .

ج. اختبار الارتباط الذاتي

يتم إجراء الارتباط الذاتي لفحص مدى وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج حيث تؤدي هذه المشكلة إلى أثر غير حقيقي للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع، وأوضحت النتائج عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج الأول حيث كان مستوى المعنوية (٠.١٩٧). أكبر من ٥% لاختبار الارتباط الذاتي (Wooldridge test = ٢.١٨٨)، أيضا عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج الثاني، حيث كان مستوى المعنوية (٠.١٨٥). أكبر من ٥% لاختبار الارتباط الذاتي (Wooldridge test = ٢.٩٧٣). فضلا عن عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج الثالث، حيث كان مستوى المعنوية (٠.٢٠٧). أكبر من ٥% لاختبار الارتباط الذاتي (Wooldridge test = ٢.٢٦٢).

جدول رقم (٦) نتائج التحليل الاحصائي لاختبار Wooldridge test

النموذج	الاحصائية	المعنوية	بيان
الأول	٢.١٨٨	٠.١٩٧	لا يوجد ارتباط ذاتي
الثاني	٢.٩٧٣	٠.١٨٥	لا يوجد ارتباط ذاتي
الثالث	٢.٢٦٢	٠.٢٠٧	لا يوجد ارتباط ذاتي

ثانياً: نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

اعتمدت الدراسة في التحليل الوصفي على المتوسط، الحد الأدنى، الحد الأعلى، والانحراف المعياري، ويمكن توضيح التحليل الوصفي لتلك المتغيرات من خلال الجدول رقم (٧) التالي:

جدول رقم (٧) نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة المتصلة

رمز المتغير	المتغير	عدد المشاهدات	المتوسط	الحد الأدنى	الحد الأعلى	الانحراف المعياري
X ₁	Jones كمقياس عكسي	٢٦٠	0.09788	٠	0.402	0.080592
X ₃	اللوغاريتم الطبيعي لأتعب المراجعة	٢٦٠	11.81444	9.999	14.431	1.067190
X ₄	مدة ارتباط المراجع	٢٦٠	2.43846	1.000	7.000	1.381085
X ₅	تأخر تقرير	٢٦٠	62.97692	15.000	127.000	18.932910

تأثير خصائص أطراف عملية المراجعة علي جودة المراجعة.....
أ.د/ محمد علي وهدان – د/ السيد عيد محمد – أ/ أحمد علاء زكريا محمد

المراجعة					
C1	عمر الشركة	٢٦٠	3.43713	2.079	4.957
C2	معدل العائد على الأصول	٢٦٠	0.07588	-0.089	0.330
C3	حجم الشركة	٢٦٠	20.61005	17.215	24.938
C4	الرافعة المالية	٢٦٠	0.43697	0.003	1.209
C5	الملموسية	٢٦٠	0.24461	0.011	0.865
C6	معدل نمو الشركة	٢٦٠	0.83656	-72.106	70.059

وبفحص الجدول رقم (٧) لوحظ أن متوسط جودة المراجعة للشركات محل الدراسة مقاسة ب Jones بلغ (0.09573) بحد أدنى وحد أقصى (صفر، 0.402) على الترتيب، كما لوحظ أن متوسط اللوغاريتم الطبيعي لأتعا ب المراجعة للشركات محل الدراسة بلغ (11.81444) بحد أدنى وحد أعلى (9.999، 14.431) على الترتيب. كما لوحظ أن متوسط وقت المراجعة في مراجعة نشاط العميل للشركات محل الدراسة بلغ (2.43846) بحد أدنى وحد أعلى (٧، ١) على الترتيب. بينما لوحظ أن متوسط تأخر تقرير المراجعة للشركات محل الدراسة بلغ (62.97692) بحد أدنى وحد أعلى (١٢٧، ١٥) على الترتيب، في حين لوحظ أن متوسط عمر الشركة للشركات محل الدراسة بلغ (3.43713) بحد أدنى وحد أعلى (4.957، 2.079) على الترتيب. كما بلغ متوسط معدل العائد على الأصول للشركات محل الدراسة (0.07588) بحد أدنى وحد أعلى (-0.089، ٠.٣٣)، بينما لوحظ أن متوسط حجم الشركة محل الدراسة مقاسة باللوغاريتم الطبيعي لحجم الأصول (20.61005) بحد أدنى وحد أعلى (24.938، 17.215)، في حين لوحظ أن متوسط الرافعة المالية خلال فترة الدراسة بلغ 0.43697 بحد أدنى وحد أعلى (٠.٠٠٣، 1.209) على الترتيب، كما لوحظ أن متوسط الملموسية في مراجعة نشاط العميل للشركات محل الدراسة بلغ (0.24461) بحد أدنى وحد أعلى (0.865، 0.011) على الترتيب. كما لوحظ أن متوسط معدل النمو للشركات محل الدراسة بلغ (0.83656) بحد أدنى وحد أعلى (-٧٢.١٠٦، ٧٠.٥٩) على الترتيب

اما فيما يخص المتغيرات المتقطعة

جدول رقم (٨) نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة المتقطعة

النسبة	التكرار	
71.5	186	ليس احدى المكاتب الكبرى
28.5	74	أحد مكاتب المراجعة الكبرى
100.0	260	الاجمالى
61.2	159	غير متخصص
38.8	101	متخصص
100.0	260	الاجمالى

تأثير خصائص أطراف عملية المراجعة علي جودة المراجعة.....
أ.د/ محمد علي وهدان – د/ السيد عيد محمد – أ/ أحمد علاء زكريا محمد

والجدول السابق يوضح أن عدد المشاهدات لكل من حجم مكتب المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع كمتغيرات متقطعة، حيث أن عدد المشاهدات التي يتم مراجعتها من قبل تتبع أحد مكاتب المراجعة الكبرى BIG4 هي 74 مشاهدة بنسبة 28.5 % وعدد المشاهدات التي لا يتم مراجعتها من قبل لا تتبع أحد مكاتب المراجعة الكبرى BIG4 هي 186 مشاهدة بنسبة 71.5%. وفيما يخص متغير التخصص الصناعي للمراجع بلغ عدد المشاهدات مراجع غير متخصص 159 مشاهدة بنسبة 61.2% وعدد المشاهدات مراجع متخصص 101 مشاهدة بنسبة 38.8%.

ثالثاً: اختبار فروض الدراسة وتحليل النتائج

أ. اختبار أثر خصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة

لفحص أثر خصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة يتم التحقق من مدى صحة الفرض الأول القائل بأنه "لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لخصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة"، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الانحدار المتعدد باستخدام برنامج SPSS من خلال الجدول رقم (٩) التالي:

جدول رقم (٩) نتائج تحليل انحدار لخصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة

Sig.	T	المعاملات المعيارية	المعاملات غير المعيارية		المتغيرات	
		Beta	Std. Error	B		
0.209	-1.259	-0.107	0.015	-0.019	حجم مكتب المراجعة	X1
0.710	0.373	0.031	0.006	0.002	اللوغاريتم الطبيعي لأتعا ب المراجعة	X2
0.005	-2.822	-0.173	0.010	-0.029	التخصص الصناعي للمراجع	X3
0.704	0.380	0.023	0.004	0.001	مدة ارتباط المراجع	X4
0.001	3.314	0.202	0.0003	0.001	تأخر تقرير المراجعة	X5
0.029					الثابت	
.302					معامل الارتباط المتعدد R	
0.091					معامل التحديد R ²	
0.073					معامل التحديد المعدل R ² Adjusted	
5.084					قيمة اختبار "F"	
.000					مستوى معنوية	

من الجدول السابق يتضح:

أن معنوية النموذج المستخدم ككل في اختبار المتغيرات المستقلة (خصائص مكتب المراجعة) التي تؤثر على جودة المراجعة، حيث بلغت قيمة F (5.084) بمستوى معنوية (0.00) وهي أقل من 5%، وبالتالي فإن النموذج صالح للتنبؤ بقيمة (جودة المراجعة)، أما فيما يتعلق بالقوة التفسيرية فإنه من الملاحظ أن قيمة معامل الارتباط المتعدد (R) بين المتغيرات المستقلة والتابعة بلغ (0.302)، والمساهمة النسبية لها والتي يعكسها معامل التحديد

تأثير خصائص أطراف عملية المراجعة علي جودة المراجعة.....
أ.د/ محمد علي وهدان – د/ السيد عيد محمد – أ/ أحمد علاء زكريا محمد

(R²) بلغت (٠.٠٩)، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة (خصائص مكتب المراجعة) تفسر ما مقداره ٩.١% من المتغير التابع (جودة المراجعة).

وتوضح نتائج تحليل الانحدار المتعدد تأثير ابعاد خصائص مكتب المراجعة (التخصص الصناعي للمراجع و تأخير تقرير المراجعة) بمعامل انحدار -0.029 و ٠.٠٠١ عند مستوى معنوية ٥%، مما يعني ان التخصص الصناعي للمراجع يؤثر عكسي على ادارة الارباح وبالتالي يؤثر ايجابي على جودة المراجعة، بينما يؤثر تأخير تقرير المراجعة ايجابي على ادارة الارباح وبالتالي يؤثر سلبي على جودة المراجعة

وفي ضوء ذلك يمكن كتابة معادلة الانحدار لتأثير خصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة كما يلي:

$$y = 0.029 - 0.019X_1 + 0.002X_2 - 0.029X_3 + 0.001X_4 + 0.001X_5$$

وبذلك يتم رفض الفرض الاول: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لخصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة " و قبول الفرض البديل " يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لخصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة.

ب. اختبار أثر خصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة
لفحص أثر خصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة يتم التحقق من مدى صحة الفرض الثاني القائل بأنه "لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لخصائص خصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة"، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الانحدار المتعدد باستخدام برنامج SPSS من خلال الجدول رقم (١٠) التالي:

جدول رقم (١٠) نتائج تحليل انحدار خصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة

Sig.	T	المعاملات المعيارية	المعاملات غير المعيارية		المتغيرات	
		Beta	Std. Error	B		
0.031	2.165	0.130	0.010	0.021	عمر الشركة	C1
0.888	0.141	0.008	0.052	0.007	معدل العائد على الأصول	C2
0.000	3.565	0.234	0.003	0.009	حجم الشركة	C3
0.038	2.082	0.134	0.020	0.041	الرافعة المالية	C4
0.728	0.348	0.021	0.024	0.008	الملموسية	C5
0.510	-0.660	-0.040	0.0003	-0.0002	معدل نمو الشركة	C6
-0.185		الثابت				
.354		معامل الارتباط المتعدد R				
0.126		معامل التحديد R ²				

0.105	معامل التحديد المعدل R^2 Adjusted
6.05	قيمة اختبار "F"
.000 ^b	مستوي معنوية

من الجدول السابق يتضح:

الآتي أن معنوية النموذج المستخدم ككل في اختبار المتغيرات المستقلة (خصائص الشركة محل المراجعة) التي تؤثر على جودة المراجعة ، حيث بلغت قيمة F (6.057) بمستوى معنوية (0.00) وهي أقل من 5%، وبالتالي فإن النموذج صالح للتنبؤ بقيمة (جودة المراجعة) والنتائج لها دلالة مما يساعدنا في اتخاذ القرار، أما فيما يتعلق بالقوة التفسيرية فإنه من الملاحظ أن قيمة معامل الارتباط المتعدد (R) بين المتغيرات المستقلة والتابعة بلغ (0.354)، والمساهمة النسبية لها والتي يعكسها معامل التحديد (R^2) بلغت (13.٠)، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة (خصائص الشركة محل المراجعة) تفسر ما مقداره ١٢.٦% من المتغير التابع (جودة المراجعة) .

وتوضح نتائج تحليل الانحدار المتعدد تأثير خصائص الشركة محل المراجعة (عمر الشركة وحجم الشركة والرافعة المالية) بمعامل انحدار ٠.٠٢١ 0.009 ٠.٠٤١ عند مستوى معنوية ٥%، مما يعني ان عمر الشركة يؤثر ايجابي على ادارة الارباح وبالتالي يؤثر سلبي على جودة المراجعة، كما يؤثر حجم الشركة ايجابي على ادارة الارباح وبالتالي يؤثر سلبي على جودة المراجعة، وكذلك الرافعة المالية تؤثر ايجابي على ادارة الارباح وبالتالي تؤثر سلبي على جودة المراجعة

وفي ضوء ذلك يمكن كتابة معادلة الانحدار لتأثير خصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة كما يلي:

$$y = -0.185 + 0.021C1 + 0.007C2 + 0.009C3 + 0.041C4 + 0.008C5 - 0.0002C6$$

وبذلك يتم رفض الفرض الثاني: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لخصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة " وقبول الفرض البديل " يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لخصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة.

ج. اختبار أثر خصائص أطراف المراجعة على جودة المراجعة

لفحص أثر خصائص أطراف المراجعة على جودة المراجعة يتم التحقق من مدى صحة الفرض الثاني القائل بأنه "لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لخصائص أطراف المراجعة على جودة المراجعة"، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الانحدار المتعدد باستخدام STATA من خلال الجدول رقم (١١) التالي:

جدول رقم (١١) نتائج تحليل انحدار خصائص أطراف المراجعة

على جودة المراجعة

Sig.	T	المعاملات المعيارية	المعاملات غير المعيارية		المتغيرات	
		Beta	Std. Error	B		
0.978	- 0.028	-0.002	0.014	- 0.000	حجم مكتب المراجعة	X1
0.591	- 0.538	-0.042	0.006	-0.003	اللوغاريتم الطبيعي لأتعاب المراجعة	X2
0.000	- 5.434	-0.324	0.010	-0.053	التخصص الصناعي للمراجع	X3
0.514	0.654	0.037	0.003	0.002	مدة ارتباط المراجع	X4
0.017	2.401	0.137	0.0004	0.001	تأخر تقرير المراجعة	X5
0.005	2.859	0.166	0.009	0.027	عمر الشركة	C1
0.918	- 0.103	-0.006	0.049	-0.005	معدل العائد على الأصول	C2
0.000	4.685	0.293	0.002	0.012	حجم الشركة	C3
0.005	2.862	0.177	0.019	0.054	الرافعة المالية	C4
0.376	0.887	0.049	0.023	0.020	الملموسية	C5
0.363	- 0.911	-0.051	0.0003	- 0.0003	معدل نمو الشركة	C6
-0.244		الثابت				
.511		معامل الارتباط المتعدد R				
0.261		معامل التحديد R ²				
0.228		معامل التحديد المعدل R ² Adjusted				
7.970		قيمة اختبار "F"				
.000		مستوي معنوية				

من الجدول السابق يتضح:

الآتي أن معنوية النموذج المستخدم ككل في اختبار المتغيرات المستقلة (خصائص أطراف المراجعة) التي تؤثر على جودة المراجعة ، حيث بلغت قيمة F (7.970) بمستوى معنوية (0.000) وهي أقل من 5%، وبالتالي فإن النموذج صالح للتنبؤ بقيمة (جودة المراجعة) والنتائج لها دلالة مما يساعدنا في اتخاذ القرار، أما فيما يتعلق بالقوة التفسيرية فإنه من الملاحظ أن قيمة معامل الارتباط المتعدد (R) بين المتغيرات المستقلة والتابعة بلغ (0.511)، والمساهمة النسبية لها والتي يعكسها معامل التحديد (R²) بلغت (0.261)، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة (خصائص أطراف المراجعة) تفسر ما مقداره 26.1% من المتغير التابع (جودة المراجعة).

وتوضح نتائج تحليل الانحدار المتعدد تأثير خصائص أطراف المراجعة (التخصص الصناعي للمراجع، تأخر تقرير المراجعة، عمر الشركة ، حجم الشركة، الرافعة المالية)

بمعامل انحدار -0.053، 0.001، 0.027، 0.012 و 0.054 على الترتيب عند مستوى معنوية ٥%، مما يعني ان التخصص الصناعي للمراجع يؤثر عكسي على ادارة الارباح وبالتالي يؤثر ايجابي على جودة المراجعة، بينما يؤثر تأخير تقرير المراجعة ايجابي على ادارة الارباح وبالتالي يؤثر سلبي على جودة المراجعة، وايضا عمر الشركة يؤثر ايجابي على ادارة الارباح وبالتالي يؤثر سلبي على جودة المراجعة، كما يؤثر حجم الشركة ايجابي على ادارة الارباح وبالتالي يؤثر سلبي على جودة المراجعة، وكذلك الرافعة المالية تؤثر ايجابي على ادارة الارباح وبالتالي تؤثر سلبي على جودة المراجعة

ويمكن كتابة معادلة الانحدار لتأثير خصائص أطراف المراجعة على جودة المراجعة كما يلي:

$$y = -0.244 - 0.0004X1 - 0.003X2 - 0.053X3 + 0.002X4 \\ + 0.001X5 + 0.027C1 - 0.005C2 + 0.012C3 \\ + 0.054C4 + 0.020C5 - 0.0003C6$$

وبذلك يتم رفض الفرض الثالث : لا يوجد تأثير معنوي لخصائص مكتب المراجعة و الشركة محل المراجعة علي جودة المراجعة " و قبول الفرض البديل " يوجد تأثير معنوي لخصائص مكتب المراجعة و الشركة محل المراجعة علي جودة المراجعة.

القسم الخامس: نتائج الدراسة والتوصيات المقترحة والدراسات المستقبلية المقترحة

أولاً: نتائج الدراسة التطبيقية

- وقد توصلت الدراسة الى تأثير خصائص مكتب المراجعة علي جودة المراجعة وقد تبين ان التخصص الصناعي للمراجع يؤثر عكسي على ادارة الارباح وبالتالي يؤثر ايجابي على جودة المراجعة، بينما يؤثر تأخير تقرير المراجعة ايجابي على ادارة الارباح وبالتالي يؤثر سلبي على جودة المراجعة، وتتفق معها الدراسات التالية (Sawan & Alsaqqa, 2013)، (Pham et al., 2017)، (Harris et al., 2019)، (Salman & Setyaningrum, 2023) على تأثير لخصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة، في حين تختلف الدراسات (Al-Thuneibat et al., 2011)، (James & Izien, 2014)، (Ali & Aulia, 2015)، (Feng, 2020) على تأثير خصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة

- بينما توصلت الدراسة الى تأثير خصائص الشركة محل المراجعة علي جودة المراجعة وقد تبين ان عمر الشركة وحجم الشركة والرافعة المالية جميعهم يؤثر ايجابي على ادارة الارباح وبالتالي يؤثر سلبي على جودة المراجعة، وتتفق معها الدراسات التالية ((Ghofir & Yusuf, 2017)، (Mayasari et al., 2019)، (Ashrafi et al., 2017)) ((Kalbuana et al., 2021)، (2020)) على تأثير خصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة، في حين تختلف الدراسات ((Ruwanti et al., 2019)) ((Lestari & Khafid, 2021)، (Laurencia & Mulyana, 2022)، (Joe & Ginting, 2022) على تأثير خصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة.

ثانياً: التوصيات المقترحة للدراسة

- هذه بعض التوصيات التي يمكن أن تساعد في تحسين جودة المراجعة بناءً على النتائج المقدمة في الجداول والتحليل الإحصائي، ويمكن صياغة التوصيات العلمية كالتالي:
- التأكيد على أهمية التخصص المهني: ينبغي على المؤسسات التعليمية والمهنية تعزيز برامج التخصص المهني للمراجعين، حيث أظهرت الدراسة أن ذلك يسهم في تحسين جودة المراجعة.
- تقليل فترة تأخير التقرير: من المهم وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تقليل فترة تأخير تقرير المراجعة، وذلك لتحسين جودة المراجعة وتقليل الأثر العكسي لتأخير التقرير.
- التدريب المستمر: يجب توفير فرص التدريب المستمر للمراجعين لتعزيز مهاراتهم المهنية والتقنية، مما يساهم في تحسين جودة المراجعة.
- تعزيز الرقابة على الشركات الأكبر عمراً وحجماً: نظراً لأن الشركات الأقدم والأكبر حجماً قد تعاني من ضعف جودة المراجعة، يُوصى بتكثيف الرقابة والتدقيق على هذه الشركات من قبل الجهات الرقابية (مثل هيئات السوق المالي أو لجان المراجعة)، لضمان عدم تراجع جودة المراجعة مع التوسع والنمو.
- إعادة النظر في السياسات المحاسبية والرقابية للشركات ذات الرافعة المالية المرتفعة: بما أن الرافعة المالية المرتفعة تؤثر سلباً على جودة المراجعة، فمن المهم أن تقوم الجهات التنظيمية بتحديد معايير وضوابط إضافية للمراجعة في هذه الشركات، لضمان الشفافية وتقليل فرص التلاعب أو التحفظ في التقارير المالية.
- توجيه مكاتب المراجعة لتبني إجراءات أكثر صرامة في الحالات عالية الخطورة: يجب على مكاتب ومراجعي الحسابات الأخذ في الحسبان خصائص الشركة (العمر، الحجم، الرافعة) عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، مع تخصيص موارد وخبرات أعلى في تلك الحالات لضمان جودة المراجعة.
- تشجيع الإفصاح والشفافية في الشركات الكبيرة والعريقة: يُوصى بتعزيز ممارسات الإفصاح الطوعي والتقارير غير المالية في الشركات الكبيرة والأقدم عمراً، كوسيلة لتحسين مصداقية المخرجات المالية وبالتالي جودة المراجعة.
- تطوير أطر حوكمة الشركات بما يتناسب مع خصائصها: من الضروري أن تتبنى الشركات ذات الحجم الكبير أو الرافعة المالية العالية ممارسات حوكمة فعالة تضمن استقلالية لجنة المراجعة وتعزز من دورها الرقابي لضمان جودة المراجعة

ثالثاً: الدراسات المستقبلية المقترحة

- دراسة تأثير التكنولوجيا الحديثة على جودة المراجعة: يمكن أن تركز الدراسة على كيفية استخدام الذكاء الاصطناعي والتحليل الضخم للبيانات في تحسين جودة المراجعة وتقصير وقت إعداد التقارير.
- تحليل العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة في الصناعات المختلفة: يمكن أن تهدف هذه الدراسة إلى مقارنة تأثير حجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة في مختلف القطاعات الصناعية.
- تأثير العوامل الثقافية والتنظيمية على جودة المراجعة في الأسواق الناشئة: دراسة كيف تؤثر الثقافة التنظيمية والعوامل البيئية في الأسواق الناشئة مثل مصر على جودة المراجعة.

تأثير خصائص أطراف عملية المراجعة علي جودة المراجعة.....
أ.د/ محمد علي وهدان – د/ السيد عيد محمد – أ/ أحمد علاء زكريا محمد

- تقييم فعالية برامج التدريب المهني للمراجعين في تحسين جودة المراجعة: البحث في كيفية تأثير التدريب المستمر والمهني على أداء المراجعين وجودة المراجعة.
- دراسة العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة المراجعة: تحليل كيف يمكن لآليات حوكمة الشركات، مثل استقلالية مجلس الإدارة والشفافية، أن تؤثر على جودة المراجعة.

مراجع الدراسة

المراجع باللغة العربية :

- السيد، محمد صابر حمودة. (٢٠١٨). أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع: دراسة تطبيقية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مج ٢، ع ١٤، ٢٤٧ - 309. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/1025855>
- باسودان، يوسف عبدالله، و عشقي، عطوف علي. (٢٠١٧). أثر تخصص المراجع في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية بالمملكة العربية السعودية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، مج ٥٤، ع ١٤، ١ - 37. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/977599>
- شرف، إبراهيم أحمد إبراهيم. (٢٠١٩). أثر الخصائص التشغيلية للشركات على الجودة المدركة للمراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من ٢٠١٦ - ٢٠١٧. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مج ٣، ع ١٤، ٦٧ - 154. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/1031926>
- علي، نهى محمد زكى محمد. (٢٠٢٢). العلاقة بين قابلية التقارير المالية للقراءة وفترة تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات: دليل من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مج ٦، ع ١٤، ١٧١ - 232. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/1266830>
- عيد، السيد عيد محمد، القليطي، إبراهيم عبدالمجيد علي، و الحبشي، هناء عبدالقادر. (٢٠٢٤). تقييم أثر الضائقة المالية للشركات على جودة التقارير المالية وقابليتها للمقارنة: دليل تطبيقي من البيئة المصرية. المجلة العلمية للبحوث التجارية، س ١١، ع ١٤، ٩ - 60. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/1442620>
- فودة، السيد أحمد محمود. (٢٠٢٠). أثر كفاءة التكلفة على العلاقات بين القدرة الإدارية والأداء المالي المستقبلي في القطاعين الخاص والأعمال العام: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية. المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، مج ٢، ع ٤٤، ٢٣٢ - 327. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/1129929>
- فودة، السيد أحمد محمود، و الإسداوي، مصطفى السيد مصطفى علي. (٢٠٢٠). أثر جودة المراجعة على السلوك غير المتمثل للتكاليف في الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية: دراسة اختبارية. المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، مج ٢، ع ٤٤، ٧٣ - 129. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/1129891>
- عبدالرحيم، رضا محمود محمد، و محمد، عمرو محمد خميس. (٢٠٢٢). دراسة واختبار تأثير خصائص منشآت مراقب الحسابات وعمله على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. المجلة العلمية للبحوث التجارية، س ٩، ع ٤٤، ١٧٣ - 223. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/1335458>

المراجع باللغة الإنجليزية :

- Adeyemi, S. B., & Fagbemi, T. O. (2010). Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria. *International Journal of Business and Management*, 5, 169-179. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v5n5p169>
- Ali, S., & Aulia, M. R. P. (2015). Audit firm size, auditor industry specialization and audit quality: an empirical study of Indonesian state-owned enterprises. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(22), 1-14.
- Al-Thuneibat, A. A., Issa, R. T. I. A., & Baker, R. A. A. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality?: Empirical evidence from Jordan. *Managerial auditing journal*, 26(4), 317-334.
- Amahalu, N., Okeke, M. N., & Chinyere, O. (2018). Audit quality determinants: Evidence from quoted health care firms in Nigeria. *International journal of academic research in accounting, finance and management sciences*, 7(4), 216-231.
- Ashrafi, M., Mohammadnezhad, S., & Ghanbari, R. (2017). The relationship between institutional ownership and financial leverage with audit quality in companies listed on Tehran stock exchange. *specialty journal of accounting and economics*, 3(3-2017), 96-108.
- Augustine, O. E., Mgbame, C., Efayena, O., & Edegware, J. (2014). Audit firm characteristics and auditing quality: The Nigerian experience. *Research Journal of finance and Accounting*, 5(6), 23-34.
- Badawy, H. A. E. S. (2020). Audit Committee Effectiveness and Corporate Sustainable Growth: The Case of Egypt. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 4(2), 1-41. <http://search.mandumah.com/Record/1070406>
- Bassey, B. E., Omini, E. U., Olatunbosun, A., Asi, E. U., & Emmanuel, A. S. (2020). Auditors independence and audit quality in Nigeria. *Journal of critical reviews*, 7(17), 624-635.
- Beardsley, E. L., Goldman, N. C., & Omer, T. C. (2020). Audit Office Industry Diversity and Audit Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 37(4), 777-805. <https://doi.org/10.1177/0148558X20942618> (Original work published 2022)

- Cassell, C. A., Hansen, J. C., Myers, L. A., & Seidel, T. A. (2020). Does the timing of auditor changes affect audit quality? Evidence from the initial year of the audit engagement. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 35(2), 263-289. <https://journals.sagepub.com/doi/epub/10.1177/0148558X17726241>
- Farouk, M. A., Magaji, I. G., & Egga, K. A. (2019). Impact of characteristics of firm on quality of financial reporting of quoted industrial goods companies in Nigeria. *Amity Journal of Corporate Governance*, 4(2), 42-57.
- Feng, N. C. (2020). Individual auditor characteristics and audit quality: evidence from nonprofits in the US. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(4), 551-575.
- Ghofir, A., & Yusuf, Y. (2020). Effect of firm size and leverage on earning management. *Journal of Industrial Engineering & Management Research*, 1(3), 218-225.
- Harris, E. E., Tate, S. L., & Zimmerman, A. B. (2019). Does hiring a local industry specialist auditor matter to nonprofit organizations? *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 48(3), 633-664. <https://journals.sagepub.com/doi/epub/10.1177/0899764018784752>
- Hutauruk, M. R., Riyanto, A., & Putri, G. U. (2022). The Factors impact on earnings management on Indonesia mining company. *Jurnal Akuntansi*, 26(3), 443-463.
- James, I. O., & Izien, O. F. (2014). Audit firm characteristics and audit quality in Nigeria. *International Journal of Business and Economics Research*, 3(5), 187-195.
- Jaunanda, M., & Oktaviyanti, D. (2023). the Effect of Profitability, Leverage, Firm Size, and Firm Age on Earnings Management. *Jurnal Penelitian Akuntansi (JPA)*, 4(1), 53-66.
- Joe, S., & Ginting, S. (2022). The The Influence of Firm Size, Leverage, and Profitability on Earnings Management. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 10(3), 567-574.
- Kalbuana, N., Suryati, A., & Pertiwi, C. P. A. (2022). Effect of company age, audit quality, leverage and profitability on earnings management. *International Journal of Economics, Business and Accounting Research (IJEBAAR)*, 6(1), 305-315.

- Kalbuana, N., Prasetyo, B., Asih, P., Arnas, Y., Simbolon, S. L., Abdusshomad, A., ... & Mahdi, F. M. (2021). Earnings management is affected by firm size, leverage and roa: Evidence from Indonesia. *Academy of Strategic Management Journal*, 20, 1-12.
- Laurencia, V., & Mulyana, R. A. (2022). Firm Characteristics, Profitability and Corporate Governance Effect on Earnings Management. *International Journal of Business, Economics and Law*, 26(1), 224-232.
- Lestari, S. P., & Khafid, M. (2021). The role of company size in moderating the effect of profitability, profit growth, leverage, and liquidity on earnings quality. *Accounting Analysis Journal*, 10(2), 86-93.
- Marchellina, V., & Firnanti, F. (2021, May). Financial ratio and company characteristics effect on earnings management. In *Ninth International Conference on Entrepreneurship and Business Management (ICEBM 2020)* (pp. 178-183). Atlantis Press.
- Mayasari, M., Yuliandini, A., & Permatasari, I. I. (2019). the Influence of Corporate Governance, Company Size, and Leverage Toward Earning Management. *Jurnal Akuntansi Trisakti*, 6(1), 19-30.
- Momodu, A. L. I. U., Joshua, O., & Nma, M. (2018). Audit fees and audit quality: A study of listed companies in the downstream Sector of Nigerian petroleum industry. *Humanities*, 6(2), 59-73.
- O'Brien, R.M. (2007) A Caution Regarding Rules of Thumb for Variance Inflation Factors. *Quality and Quantity*, 41, 673-690. <http://dx.doi.org/10.1007/s11135-006-9018-6>
- Pham, N. K., Duong, H. N., Pham, T. Q., & Ho, N. T. T. (2017). Audit firm size, audit fee, audit reputation and audit quality: The case of listed companies in Vietnam. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 9(1), 429-447.
- Priyanti, D. F., & Dewi, N. H. (2019). The effect of audit tenure, audit rotation, accounting firm size, and client's company size on audit quality. *The Indonesian Accounting Review*, 9(1), 1-14.
- Ruwanti, G., Chandrarin, G., & Assih, P. (2019). The influence of corporate governance in the relationship of firm size and leverage on earnings management. *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, 4(8), 142-147.
- Robinson, D., Smith, T., & Walton, S. (2024). 'Till Death Do Us Part: An Examination of the Impact of Unbroken Auditor-Client

- Relationships on Audit Efficiency and Audit Quality. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 43(1), 167-190.
- Safarida, N., Irawati, L., & Kamal, S. (2023). Earning Management Analysis: The Role of Firm Size, Leverage, Managerial Ownership and Profitability. J-EBIS (Jurnal Ekonomi dan Bisnis Islam).
- Salman, K. R., & Setyaningrum, B. (2023). The effects of audit firm size, audit tenure, and audit rotation on audit quality. Ilomata International Journal of Tax and Accounting, 4(1), 92-103.
- Sawan, N., & Alsaqqa, I. (2013). Audit firm size and quality: Does audit firm size influence audit quality in the Libyan oil industry?. African Journal of Business Management, 7(3), 213-226
- Soliman, M., & Abdel Salam, M. (2013). Corporate governance practices and audit quality: An empirical study of the listed companies in Egypt. Available at SSRN 2257815.
- Soyemi, K. A., & Olawale, L. S. (2019). Firm characteristics and financial reporting quality: evidence from non-financial firms in Nigeria. International Journal of Economics, Management and Accounting, 27(2), 445-472.
- Ibrahim, M., & Ali, I. (2018). Impact of audit fees on audit quality of conglomerates companies in Nigeria. International journal of service science, management and engineering, 5(1), 1-8.
- Winata, H. A., & Simon, F. (2024). Influence of profitability, audit quality, and corporate governance on earnings management. APTISI Transactions on Management, 8(2), 93-104.