أثر نرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة (دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية)

محمود يوسف عجمي مصطفى
معيد بقسم المحاسبة

تحت اشراف
أ.د/ أشرف محمد إبراهيم منصور
أستاذ المراجعة
أ.م. د/ حسام السعيد السيد محمد الوكيل
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

الملخص :

استهدفت الدراسة دراسة واختبار أثر نرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة، متمثلة في دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة والحد من فشل المراجعة. و**يتكون مجتمع الدراسة** من كافة الشركات غير المالية المدرجة في البورصة المصرية في الفترة من ٢٠١٩ إلى ٢٠٢٣. وقد تم الحصول عينة نهائية مكونة من ٦١ شركة بواقع ٣٠٥ مشاهدة، وذلك بعد استخدام أسلوب الاستبعاد المنهجي وفقًا للشروط معينة.

توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي معنوي لنرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة، وذلك من خلال زيادة دقة تقييم رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة، وزيادة مستوى الحد من فشل المراجعة بتقليل عمليات إعادة إصدار القوائم المالية أو إصدار رأي غير نظيف عن البنود التي تم إعادة صياغتها في وقت لاحق من إبداء الرأي.

الكلمات المفتاحية: نرجسية مراقب الحسابات، الجودة الحقيقية للمراجعة، دقة تقييم رأي الاستمرارية، الحد من فشل المراجعة

Abstract:

The study aimed to examine and test the impact of auditor's narcissism on Actual audit quality, namely the accuracy of the auditor's opinion on going concern and the reduction of audit failure.

The study population consists of all non-financial companies listed on the Egyptian Exchange from 2019 to 2023. A final sample of 61 companies with 305 observations was obtained after using the systematic exclusion method according to the given conditions.

The study found a significant positive effect of auditor narcissism on the actual quality of the audit, through the accuracy of assessing the going concern opinion and increasing the level of reducing audit failure by minimizing financial statement restatements or issuing an unclean opinion on items that were restated later in the opinion.

Keywords: Auditor narcissism, Actual audit quality, accuracy of going concern opinion evaluation, minimizing audit failure

١- الإطار العام للدراسة

١/١ مقدمة الدراسة:

تعتبر المراجعة من أهم آليات نظام الإدارة والرقابة المالية في الشركات؛ لذلك ينظر إلى مراقب الحسابات على أنه حامٍ لأصول الشركة وحافظ حقوق المساهمين؛ ولذلك يجب أن يكون أداؤه معبرًا عن ذلك وموثوقًا به، من خلال الوصول الى الجودة المثلى في عملية المراجعة، التي تلعب دورًا هامًا في حوكمة الشركات وتجلب الثقة المستقلة لأصحاب المصالح وخاصة المساهمين.

ونظرًا لما شهده العالم في نهاية الربع الأول من عام ٢٠٢٣ من أزمات مالية، شهدت انهيار وإفلاس العديد من الشركات والمنشآت المالية، مثل إفلاس بنك سيليكون فالي، وبعض البنوك الأمريكية الأخرى وتداعيات تلك الأزمات على الاقتصاد العالمي. فقد أرجع البعض هذه الأزمات نتيجة قصور في مهنة المحاسبة والمراجعة؛ مما أدى إلى تفاقم حاجة المستثمرين إلى معلومات محاسبية موثقة وذات صلة بالواقع (Grossman et al., 2024; Pham et al., 2025, p.160).

وقد ترتب على ذلك، زيادة وتنوع الدراسات التي تناولت المراجعة الخارجية والمراجع الخارجي من جوانب مختلفة منها، الجوانب السلوكية والنفسية التي قد يكون لها تأثير على عملية المراجعة وعلى قدرة مراقب الحسابات على إكتشاف التحريفات الجوهرية المدرجة بالقوائم المالية والإفصاح عنها، بالإضافة إلى تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية، وذلك لحماية حقوق المساهمين، وقد تناولت هذه الدراسات العديد من العوامل النفسية والسلوكية التي قد تؤثر على إجراءات وجودة عملية المراجعة؛ ومن أهم هذه العوامل نرجسية مراقب الحسابات. فالنرجسية تُعد أحد التشوهات السلوكية التي قد تؤثر على عمل الأفراد بمرور الوقت، حيث تُعد أحد الأضلاع الثلاثة للثالوث المظلم[١] (Javadi et al., 2024, p.67)، وتعبر

١- يشير الثالوث المظلم إلى ثلاثة أنواع من السمات الشخصية المنبوذة اجتماعيًا، والتي تعرف بسمات الشخصية المظلمة وهذه السمات الثلاثة هي النرجسية، والميكافيلية، والسايكوباتيه، وهناك ابعادًا مشتركة بينها مثل الشعور بالعظمة، والأنانية، والنفاق، والخداع، والبرودة العاطفية،

عن الحب الشديد للشخصية بذاتها والتفاخر والتباهي بها، وعدم الاهتمام بآراء الآخرين والقلق بشأن نقدهم لها (Kerckhofs et al.,2024, p.6). فمراقبو الحسابات، مثلهم مثل أي أشخاص آخرين لديهم شخصيات مختلفة، بما في ذلك درجات متفاوتة من النرجسية التي قد تصبح مطبوعة في عملهم أثناء أداء عملية المراجعة(Dehaghani et al., 2024, P.125).

إلا أنه يمكن القول بأن نرجسية مراقب الحسابات هي سلاح ذو حدين. فقد يتمتع مراقبو الحسابات النرجسيين بمقاومة ضغوط العملاء وهو ما يزيد من استقلالهم، فالمخاطرة بفقدان عملاء مهمين بعدم الموافقة على أي ضغط للتنازل عن التصحيحات (التحريفات المكتشفة) أقل أهمية بالنسبة لهم وهو ما يعزز استقلالهم وكذلك إصرارهم على تحديد واكتشاف الأخطاء المحاسبية، والإصرار على تجنب ومنع تلك الأخطاء وبالتالي زيادة جودة المراجعة وقدرة مراقب الحسابات على تقييم مدى قدرة المنشاة على الاستمرارية(Church et al., 2020; Chou et al., 2021). والتي تعد من أهم مسئوليات مراقب الحسابات وفقًا لمعياري المراجعة الدولي والمصري رقم (570) .

ومن ناحية أخرى قد تكون نرجسية مراقب الحسابات هي مصدر وحافز للسلوكيات والأحكام غير الأخلاقية فقد يتجاهل مراقب الحسابات آراء وأحكام فريق المراجعة واعتبار آرائهم وأحكامهم غير هامة، بالإضافة إلى عدم اتباع أخلاقيات المهنة، وبالتالي تصبح تلك السمة اضطرابًا مهنيًا مزعجًا وهو ما يؤدى إلى إنخفاض جودة المراجعة (Church et al., 2020; Chou et al., 2021) .

ومما سبق يتضح أهمية التعرف على العوامل السلوكية والنفسية وغيرها من العوامل التي قد تؤثر على جودة المراجعة وعلى قدرة مراقب الحسابات على تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية والذي يعد من أهم مسئوليات مراقب الحسابات، خاصة بعد الاتهامات الموجه لمراقبي الحسابات في كونهم السبب الرئيسي وراء العديد من الأزمات المالية العالمية، وذلك بإصدارهم تقارير نظيفة عن كثير من الشركات والبنوك المصرفية التي

والميول المعادية للمجتمع، ويمكن القول بأن الافراد الذين يمتلكون أيًا من تلك السمات المظلمة عدوانيون ولديهم رغبة في زيادة القوة والهيمنة على الآخرين (Javadi et al., 2024, p.67).

أفلست بعد فترة قصيرة من إصدار التقرير. فعلى سبيل المثال، فقد أصدر مكتب KMPGتقرير نظيف عن القوائم المالية لبنك سيلكون فالي في ٢٤ فبراير ٢٠٢٣ ثم انهار البنك في ١٠ مارس ٢٠٢٣، وكذلك ايضًا أصدرKMPG تقرير نظيف عن القوائم المالية لبنك Signatureفي ١ مارس ٢٠٢٣ ثم انهار البنك في ١١ مارس ٢٠٢٣، لذلك كان من الضروري تسليط الضوء على كافة العوامل السلوكية والنفسية والسمات الشخصية لمراقب الحسابات التي قد يكون لها أثر على عملية المراجعة وقدرة مراقب الحسابات على التحقق من استمرارية المنشأة.

حيث يتطلب معيارا المراجعة الدولي والمصري رقم)570(من مراقبي الحسابات تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار كيكان اقتصادي لفترة مستقبلية معقولة، عادة ما تتروح بين 12 شهرًا من تاريخ إعداد القوائم المالية، ونظرًا لكون مراقبي الحسابات لا يمتلكون كرة بلورية تمكنهم من التنبؤ بالمستقبل على وجه اليقين، لذلك يجب على مراقبي الحسابات ألا يعكسوا في رائيهم يقين جوهري بشأن استمرارية المنشأة الخاضعة للمراجعة؛ حيث يتمثل أحد المخاوف لمستخدمي القوائم المالية عندما تقدم الشركة طلبًا للإفلاس في غضون 12 شهرًا من تاريخ أخر ميزانية عمومية وفشل مراقب الحسابات في إصدار فقرة تشير إلى عدم اليقين الجوهري المتعلق بالاستمرارية(الخطأ من النوع الثاني[٢]) أو الوضع المعاكس، عندما يدرك مراقب الحسابات عدم اليقين المتعلق بالاستمرارية ويبلغ عن ذلك في رائيه، ثم لا تقدم المنشأة طلبًا للإفلاس(الخطأ من النوع الأول[٣])، مما يجعل من تلك الأخطاء الجوهرية مقاييس شائعة الاستخدام لتقييم الجودة الحقيقية للمراجعة (موسى، ٢٠١٨؛ Bosman, 2021, p.20 ; Francis, 2024, p.126)

[٢]- يشير إلى قيام مراقب الحسابات بإصدار رأي غير متحفظ (نظيف) بشأن قدرة الشركة على الاستمرار وذلك لعميل وصل فعليًا لمرحلة الإفلاس في غضون ١٢ شهرًا من إصدار هذا الرأي.

[٣]- يشير إلى قيام مراقب الحسابات بإصدار رأي متحفظ أو سلبي بشأن قدرة الشركة على الاستمرار وذلك لعميل لم يصل إلى مرحلة الإفلاس واستمر في مزاولة نشاطه.

وتتمثل إحدى نقاط القوة البارزة في آراء الاستمرارية في أنها تعكس بشكل فريد التقييم المباشر والمستقل من قبل مراقبي الحسابات حول الوضع المالي للمنشأة، ونظرًا لكون الإفلاس النهاية السلبية لجودة المراجعة، لذلك يُعد آراء الاستمرارية بمثابة مؤشر قوي نسبيًا لقياس الجودة الحقيقية للمراجعة (El Badlaoui et al., 2021, p.1410; Kern, 2024, p.22). لذلك كان من الضروري دراسة العوامل السلوكية والنفسية ومنها النرجسية والتي قد تؤثر على قدرة مراقب الحسابات من التحقق من فرض الاستمرارية.

٢\١ عرض وتحليل الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية:

من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بمتغيرات الدراسة، يتم اشتقاق الفجوة البحثية، والتي تتوج بعد ذلك بالغرض الأساسي من الدراسة. ونظرًا لتنوع وتعدد تلك الدراسات، وحتى يسهل إجراء تحليل شامل لكل متغير من متغيرات الدراسة، فقد تم عرض وتحليل الدراسات السابقة، من خلال تقسيمها إلى ثلاث مجموعات رئيسية كالتالي:

١\٢\١: دراسات تناولت نرجسية مراقب الحسابات.

٢\٢\١: دراسات تناولت الجودة الحقيقية للمراجعة.

٣\٢\١: دراسات تناولت أثر نرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة أو إحدى مؤشراتها.

١\٢\١ دراسات تناولت نرجسية مراقب الحسابات:

هدفت دراسة Church et al. (2020) إلى تحليل تأثير نرجسية مراقب الحسابات على المفاوضات بينه وبين العميل، ومن خلال اجراء ثلاثة أنواع من الدراسات (أرشيفية وتجريبية ونوعية) وباستخدام حجم التوقيع كمقياس لنرجسية مراقب الحسابات توصلت نتائج الدراسة إلى أن الخصائص النرجسية تعزز القدرة التنافسية لمراقبي الحسابات وتشجعهم على الصمود في المفاوضات، مما قد يطيل

عملية التفاوض، ولكن يؤدي إلى نتائج تفاوضية أكثر تحفظًا، حيث أظهرت نتائج الدراسة الارشيفية أن نرجسية مراقب الحسابات ترتبط بشكل إيجابي بتأخير عملية المراجعة وترتبط بشكل سلبي باستحقاقات العملاء التقديرية المطلقة والإيجابية، كما توثق نتائج الدراسة التجريبية أن مراقبي الحسابات النرجسيين قد يشاركوا في المفاوضات التي تصل إلى طريق مسدود أو تستغرق وقتًا أطول لحلها، تؤكد نتائج الدراسة النوعية نتائج الدراسة الأرشيفية والتجريبية.

كما تناولت دراسة Mohammadi et al. (2021) العلاقة بين نرجسية مراقب الحسابات والمنافسة في سوق المراجعة، بالتطبيق على عينة من ١٨٨ شركة المقيدة بورصة طهران، خلال الفترة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٨، وتوصلت الدراسة وجود علاقة سلبية بين نرجسية مراقب الحسابات والمنافسة في سوق المراجعة، وذلك من خلال تعزيز القدرة التفاوضية مع العملاء إلى حد التضحية بهم.

واستهدفت دراسة Khaddar & Rouhi (2021) تقييم ما إذا كانت السمة النفسية لنرجسية مراقب الحسابات تساهم في فجوة التوقعات ومقدار الأتعاب أو لا، وبالتطبيق على عينة مكونة من ٧٦٨ شركة مدرجة في بورصة طهران، خلال الفترة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٧، توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية وهامة بين نرجسية مراقب الحسابات وفجوة التوقعات، ووجود علاقة سلبية بين نرجسية مراقب الحسابات وأتعاب المراجعة، وتشير تلك النتائج إلى أن زيادة السمات النرجسية لمراقب الحسابات ستزيد من الفجوة المتوقعة بين ما يقدمه مراقبو الحسابات، وما يحتاج إليه المستخدمين من تقارير المراجعة، كما ستزيد تلك السمات من المطالبة بأتعاب مراجعة أعلى.

كما هدفت دراسة Salehi et al. (2022) تقييم العلاقة بين النرجسية والثقة بالنفس وخصائص مراقب الحسابات على إمكانية قراءة تقرير المراجعة للشركات المدرجة في بورصة طهران، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي لنرجسية مراقب الحسابات على قابلية قراءة تقارير المراجعة، وهذا يشير إلى أنه كلما كان

مراقب الحسابات أكثر نرجسية، زاد صعوبة وتعقيد وإمكانية قراءة تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية.

كما بحثت دراسة Safarzadeh & Mohammadian (2023) في العلاقة بين نرجسية مراقبي الحسابات والشك المهني لديهم، وذلك من خلال دراسة تجريبية أجريت على عينة مكونة من ٣٥٥ من مراقبي الحسابات ذوي الخبرة الذين يعملون في القطاعين العام والخاص في الشركات الإيرانية في عام ٢٠٢٢، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن مستوى أعلى من النرجسية يؤدي إلى مستوى أعلى من الشك المهني لدى مراقبي الحسابات، مما يمكن أن يعزز من جودة المراجعة.

ومن خلال البحث في أثر نرجسية مراقب الحسابات على تبادل المعرفة التنظيمية بين مكاتب المراجعة، توصلت دراسة Rouhi & Salehi (2023) إلى أن نرجسية مراقب الحسابات تؤثر سلبًا على مشاركة المعرفة مع زملائه في مكاتب المراجعة. وفي سياق البيئة المصرية، بحثت دراسة Abouelela & Saleh (2023) في تأثير نرجسية مراقب الحسابات على قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة وتوصلت إلى أن هناك تأثير سلبي ومعنوي لنرجسية مراقب الحسابات على قابلية تقريره عن المراجعة للقراءة وأن هذا التأثير يختلف باختلاف نسبة تمثيل الإناث في لجان المراجعة، كما بحث أيضًا دراسة عثمان، وعبدالناصر (٢٠٢٤) في نفس هدف الدراسة السابقة، ولكن توصلت إلى نتيجة متضاربة، بوجود تأثير إيجابي معنوي لنرجسية مراقب الحسابات على قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة.

٢\١\١: دراسات تناولت الجودة الحقيقية للمراجعة.

تناولت دراسة موسى (٢٠١٨) أثر جودتي المراجعة الحقيقية والمدرجة على تكلفة التمويل، استندت الدراسة في قياس الجودة الحقيقية للمراجعة على دقة وسلامة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة، وذلك من خلال الاستعانة بنموذج ألتمان لتنبؤ بالتعثر المالي للشركات، ومن ثم مطابقة النموذج بما ورد بتقرير

المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج الهامة منها وجود تأثير سلبي معنوي للجودة الحقيقية للمراجعة على تكلفة حقوق الملكية.

كما بحثت دراسة حسن وآخرون (٢٠٢٣) في أثر استخدام مراقب الحسابات الحكومي للعصف الذهني على جودة المراجعة الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية، وباستخدام المنهج التجريبي، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود تأثير إيجابي معنوي لاستخدام مراقب الحسابات الحكومي لجلسات العصف الذهني في الكشف عن التحريفات الجوهرية، ومن ثم زيادة الجودة الحقيقية للمراجعة.

كما استهدفت دراسة السيد (٢٠٢٤) اختبار العلاقة بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS وجودة المراجعة الحقيقية، واستندت الدراسة في قياس الجودة الحقيقية للمراجعة على الاستحقاقات التقديرية، وذلك كمؤشر عكسي لفشل المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن تبني المعايير الدولية للتقرير المالي، يؤدي إلى زيادة مستوى الإفصاح، وهو ما يدفع مراقب الحسابات إلى بذل المزيد من الجهد لتحقق من دقة واتساق تلك الإفصاحات وهو ما ينعكس إيجابيًا على الجودة الحقيقية للمراجعة.

٣\٢\١١ الدراسات التي تناولت أثر نرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة أو إحدى مؤشراتها:

استهدفت دراسة Chou et al. (2021) التحقق فيما إذا كان هناك أثر لنرجسية شريك المراجعة على جودتي المراجعة الحقيقية والمتصورة، وفي سبيل تحقيق ذلك الهدف، اعتمدت الدراسة على منهج تحليل المحتوى، وذلك بتحليل محتوى التقارير المالية السنوية لعينة مكونة من ١٤٤١ شركة مقيدة في بورصة تايوان، والتي تمت مراجعتها بواسطة ٥٦٦ شريك مراجعة في الفترة من ٢٠٠٦ إلى عام ٢٠١٥، وذلك بواقع ١٢٢٤٤ مشاهدة. واستندت الدراسة على حجم توقيع شريك المراجعة في تقرير كمقياس للنرجسية، كما اعتمدت الدراسة في قياس الجودة الحقيقية للمراجعة على ثلاثة وكلاء لها وهما المقياس الأول: إجمالي الاستحقاقات التقديرية وتم قياسه من خلال نموذج جونز المعدل، المقياس الثاني: من خلال الانحراف المعياري لإجمالي التحريفات المكتشفة، ويتم ذلك من خلال فحص الاستحقاقات غير الطبيعية وجودة

الاستحقاقات التي تميز خصائص أرباح العملاء، المقياس الثالث: من خلال معدل تكرار عمليات إعادة صياغة وإصدار القوائم المالية. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج الهامة منها: وجود إرتباط إيجابي وكبير بين نرجسية شركاء المراجعة والجودة الحقيقية للمراجعة، من خلال خفض القيمة المطلقة للاستحقاقات غير الطبيعية، وزيادة جودة الاستحقاقات، وتقييد من احتمالية إعادة صياغة أو إصدار القوائم المالية، مما يحد من فشل المراجعة. توثق هذه النتائج أن شركاء المراجعة النرجسيون أقل عرضة للتضحية باستقلاليتهم.

٤\١\١١ التعليق على الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية

بعد استعراض الدراسات السابقة، يتضح وجود اهتمام كبير من الدراسات الأجنبية الحديثة التي تناولت نرجسية مراقب الحسابات في سياقات مختلفة في بيئة المراجعة، مع وجود ندرة في الدراسات العربية التي تناولت ذلك المتغير، وذلك في حدود علم الباحث، حيث اقتصرت الدراسات العربية على دراسة كلٍ من (عثمان، وعبد الناصر، ٢٠٢٤ ; Saleh & Abouelela, 2023) واشتركت كلا الدراستين في نفس الهدف في البحث عن أثر نرجسية مراقب الحسابات على قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، مما يعطي للدراسة الحالية أهمية خاصة لكونها توسع في نطاق استكشاف ذلك المتغير في بيئة المراجعة العربية وخصوصًا البيئة المصرية، كما تُعد الدراسة الحالية هي الدراسة الأولى من نوعها التي تُطبق في البيئة العربية والمصرية، لكونها تبحث في أثر نرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة.

وعلى الرغم من وجود اهتمام متزايد من الدراسات الأجنبية في استكشاف أثر نرجسية مراقب الحسابات في بيئة المراجعة، إلا أنه يوجد ندرة في الدراسات التي بحثت في أثر ذلك المتغير على جودة المراجعة بشكل عام والجودة الحقيقية لها بشكل خاص، حيث اقتصرت الدراسات الأجنبية التي بحثت في ذلك النطاق على دراسة (Chou & Zhuang, 2021)، وذلك في حدود علم الباحث، وعلى الرغم من كونها تُعد دراسة فريدة من نوعها، لكونها تطرقت لاستكشاف وتوضيح أثر نرجسية مراقب

الحسابات على جودتي المراجعة الحقيقية والمدركة، إلا انها لم تترك لبحث وتوضيح الأثر على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة كمؤشر هام للجودة الحقيقية للمراجعة، خاصةٍ في أعقاب الازمات المالية التي يشهدها العالم في نهاية الربع الأولى من القرن الواحد والعشرين، من إفلاس العديد من الشركات والبنوك المصرفية. وتُعد تلك فجوة بحثية هامة يحاول الباحث سدها أو على الأقل الحد منها.

٣\١ مشكلة الدراسة:

في ضوء مراجعة ومناقشة الباحث للدراسات التي تناولت متغيرات الدراسة، واشتقاق منها الفجوات البحثية، يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات الرئيسية والفرعية التالية:

١- ما هو أثر نرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة؟

ويتفرع منه التساؤلات الفرعية التالية:

أ- ما هو أثر نرجسية مراقب الحسابات على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة؟

ب- ما هو أثر نرجسية مراقب الحسابات على الحد من فشل المراجعة؟

٤\١ اهداف الدراسة:

تتمثل اهداف الدراسة المراد تحقيقها في هذه الدراسة فيما يلي:

١- بيان أثر نرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة.

ويتفرع منه الهدفين الفرعين التاليين:

أ- بيان أثر نرجسية مراقب الحسابات على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة.

ب- بيان أثر نرجسية مراقب الحسابات على الحد من فشل المراجعة.

١\٥ فرضيات الدراسة:

بناءً على ما تم التوصل إليه بعد عرض وتحليل الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، وفي ضوء كلًا من مشكلة الدراسة وأهدافها يتم صياغة الفرضيات الرئيسية والفرعية التالية:

- **الفرضية الأولى** (H1): يوجد أثر إيجابي معنوي لنرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة.

ويتفرع منه الفرضيات الفرعية التالية:

- (H1a): يوجد أثر إيجابي معنوي لنرجسية مراقب الحسابات على دقة وسلامة رأيه بشأن استمرارية المنشأة.
- (H1b): يوجد أثر إيجابي معنوي لنرجسية مراقب الحسابات على الحد من فشل المراجعة.

١\٦ أهمية وفوائد الدراسة:

بناءً على أهداف الدراسة المحددة أعلاه، يأمل الباحث أن تكون لهذه الدراسة الأهمية والفوائد التالية:

تكمن **الأهمية الأكاديمية** للدراسة في تناولها لمتغير نرجسية مراقب الحسابات، والذي يعاني من ندرة نسبية في الدراسات العربية، وكذلك تُعد تلك الدراسة امتداد للدراسات الحديثة التي تهتم بربط المتغيرات السلوكية بجوانب المراجعة، كما تستجيب تلك الدراسة لدعوات العمل لتعرف على كيفية وجود سمات شخصية غير ملموسة لمراقب الحسابات، وأثر تلك السمات على بيئة المراجعة، وجودتها.

وتكمن **الفوائد النظرية المرتقبة** من هذه الدراسة في: استخدام هذه الدراسة من قبل الباحثين اللاحقين كمواد مرجعية ومقارنتها في إجراء المزيد من الدراسات الأخرى المماثلة المتعلقة بالسمات النفسية لمراقب الحسابات (النرجسية). كما قد تستخدم هذه الدراسة كأداة لتحسين الرؤى المتعلقة بالمسائل التي قد تؤثر على أداء

مراقب الحسابات وقدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية المدرجة بالقوائم المالية ومن ثم على جودة المراجعة.

من الناحية العملية من المتوقع أن توفر هذه الدراسة الفوائد التالية:

١- بالنسبة **لمكاتب المراجعة،** يمكن استخدام نتائج هذه الدراسة كمرجع في اختيار مراقبو الحسابات الذين يستوفون المعايير، ويمكن تقييمهم بناءً على تلك العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة.

٢- بالنسبة **للمنظمات التنظيمية،** من المتوقع أن تقدم الدراسة الحالية نظرة عامة في محاولة لتحسين أدارة الموارد البشرية.

٣- بالنسبة **للمساهمين،** يمكن المساهمين من معرفة أداء مكاتب المراجعة، بناءً على تحديد العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة.

٤- بالنسبة **للمجتمع،** من المتوقع أن تساعد نتائج هذه الدراسة، في زيادة ثقة الجمهور في مراقبي الحسابات أثناء أدائهم للمراجعة.

٧\١ حدود الدراسة:

لكي تكون هذه الدراسة أكثر تركيزًا للإجابة على تساؤلات الدراسة، من الضروري أن يرسم الباحث حدود الدراسة حتى لا يحيد عن أهداف الدراسة المراد تحقيقها. تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

١. تقتصر الدراسة على دراسة أثر نرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة، وبالتالي يخرج عن نطاق هذه الدراسة الأثر على الجودة المدركة.

٢. تقتصر الدراسة على الشركات غير المالية المقيدة في مؤشر (EGX 100) ببورصة الأوراق المالية المصرية؛ وذلك لكونها تخضع لقواعد تنظيمية ومتطلبات قياس وإفصاح ومتطلبات رقابية يلزمها بها البنك المركزي.

٣. تقتصر الدراسة على التطبيق على مكاتب المراجعة الخاصة، مع استبعاد تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات؛ نظرًا لوجود أكثر من توقيع على تقارير

الجهاز المركزي للمحاسبات، مع خضوع مراقبي الجهاز للوائح وقوانين خاصة تقيد من أثر سماتهم النفسية على الجودة الحقيقية للمراجعة.

٤. تقتصر الدراسة على الفترة الزمنية من ٢٠١٩ حتى ٢٠٢٣.

٨\١ منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة سيتم إجراء نوعين من الدراسات لكلٍ منها مناهجها الخاصة وهما:

الدراسة النظرية: وسيتم الاعتماد فيها على منهجين أساسين وهما:

- **المنهج الاستقرائي:** من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة، والتي تضمنها الأدب والفكر المحاسبي المعاصر في مجال المحاسبة والمراجعة وخاصة الدراسات التي تناولت متغير نرجسية مراقب الحسابات والجودة الحقيقية للمراجعة، حيث يستخدم المنهج الاستقرائي عندما يريد الباحث استكشاف متغيرات الدراسة، وذلك لبناء الإطار النظري للدراسة.
- **المنهج الاستنباطي:** من أجل معرفة وتفسير أثر نرجسية على الجودة الحقيقية للمراجعة؛ نستخدم المنهج الاستنباطي لاشتقاق فرضيات الدراسة، والتي يتم اختبارها تطبيقيًا لاختبار ما إذا كانت صحيحة أم لا.

الدراسة التطبيقية

وسوف يتم تناول منهجية الدراسة من خلال عرض كلًا من: أهداف الدراسة التطبيقية، ومجتمع وعينة الدراسة، وطرق الحصول على بيانات الدراسة ومصادرها، ومناقشة متغيرات الدراسة الأساسية والرقابية ومقياس كل متغير والذي يمثل العناصر المفاهيمية للدراسة

١\٨\١ أهداف الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية الإجابة على تساؤلات الدراسة وتحقيق أهداف الدراسة، وذلك من خلال اختبار فرضيات الدراسة. وبالتالي فإن الهدف الأساسي للدراسة التطبيقية يتمثل في بيان أثر نرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة.

٢\٨\١١ مجتمع وعينة الدراسة

١|٢\٨\١١ مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة التطبيقية في كافة شركات المساهمة غير المالية المقيدة في البورصة المصرية، والمدرجة في مؤشر [٤](EGX100)، وذلك خلال سلسلة زمنية من عام ٢٠١٩ وحتى عام ٢٠٢٣، حيث تم استبعاد الشركات المالية، نظرًا لكونها تخضع لقواعد تنظيمية ومتطلبات قياس وإفصاح ومتطلبات رقابية يلزمها بها البنك المركزي، نتيجة لاختلاف طبيعة نشاطها عن الشركات غير المالية، وذلك استنادًا على بعض الدراسات (الوكيل،٢٠٢٢، ص ٤٤٤؛ زلط وآخرون، ٢٠٢٤، ص٧٩).

٢\٢\٨\١١ عينة الدراسة

تُعد عينة الدراسة جزء من مجتمع الدراسة ذات الخصائص المماثلة للمجتمع ذاته. ولتحديد عينة الدراسة قام الباحثون باستخدام أسلوب الاستبعاد المنهجي (Salehi et al., 2022)، من أجل جعل العينة ذات مواصفات محددة يتم أخذها في الاعتبار عند تعميم نتائج الدراسة.

معايير العينة التي سيتم استخدامها هي:

- أن تكون أسهم تلك الشركات مدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية، وذلك ضمن مؤشر البورصة (EGX100).
- استبعاد شركات قطاع الخدمات المالية، لكونها تخضع لقواعد تنظيمية ومتطلبات قياس وإفصاح ومتطلبات رقابية يلزمها بها البنك المركزي.
- استبعاد الشركات التي تصدر قوائمها المالية السنوية في غير ٣١ ديسمبر، من أجل توحيد التماثل الزمني بين فترات الدراسة.

١- مؤشر (EGX 100) هو مؤشر يتضمن أعلى ١٠٠ شركة من حيث السيولة ونشاط التداول؛ حيث يضم الشركات المدرجة في (EGX 30) والذي يضم أعلى ثلاثين شركة نشطة وفقًا لرأس المال السوقي المرجح، ويضم أيضًا الشركات المدرجة في (EGX 70) والذي يضم أكثر ٧٠ شركة نشطة وفقًا لحجم التداول، مما يجعل مؤشر (EGX 100) ممثل جيد لمختلف القطاعات (زلط وآخرون، ٢٠٢٤، ص٨٧).

- أن يكون قد مضى على قيدها في البورصة أكثر من خمس سنوات وهي فترة الدراسة.

بناءً على المعايير المذكورة أعلاه، تم الحصول على عينة مؤهلة مكونة من ٦١ شركة بواقع (٣٠٥) مشاهدة أساسية[٥]. **كما هو موضح في الجدول رقم (١)**

جدول رقم (١): إجراءات تطبيق معايير تحديد عينة الدراسة من مجتمع الدراسة

إجراءات تطبيق معايير تحديد عينة الدراسة من مجتمع الدراسة			عدد الشركات	عدد المشاهدات
مجتمع الدراسة	إجمالي الشركات المدرجة في مؤشر (EGX 100)		١٠٠	٥٠٠
مواصفات ومعايير تحديد العينة	تطبيق المعيار الأول	(-) استبعاد شركات قطاع الخدمات المالية (قطاع البنوك، والشركات المالية غير المصرفية)	(١٨)	(٩٠)
	تطبيق المعيار الثاني	(-) استبعاد الشركات التي تصدر قوائمها المالية السنوية في غير ٣١ ديسمبر	(١٣)	(٦٥)
	تطبيق المعيار الثالث	(-) استبعاد الشركات المدرجة حديثًا في البورصة (لم يمر على إدراجها في البورصة أكثر من خمس سنوات)	(٨)	(٤٠)
عينة الدراسة	شركات العينة (إجمالي المشاهدات)		٦١	٣٠٥

[٥]- يوجد اختلاف بين عدد المشاهدات الأساسية في الدراسة والمتمثلة في عدد شركات العينة مضروبة في عدد سنوات الدراسة، وعدد المشاهدات الفعلية المدخلة في برنامج ال Excel والمتمثلة في (٣٣٨) مشاهدة، ويعزى ذلك الفرق إلى وجود مجموعة من تقارير المراجعة الثنائية أو المشتركة.

بعد تطبيق إجراءات ومعايير تحديد شركات العينة[٦]، يمكن توضيح القطاعات التي تنتمي إليها، ونصيب كل قطاع من عدد المشاهدات ونسبة العينة[٧]، وذلك كما موضح في الجدول رقم (٢)

جدول رقم (٢): بيان بالقطاعات التي تنتمي إليها شركات العينة[٨]

م	اسم القطاع	عدد شركات العينة	عدد المشاهدات	النسبة المئوية
١	الموارد أساسية	٧	٣٥	%١١.٤٨
٢	الرعاية الصحية والادوية	٥	٢٥	%٨.٢
٣	الخدمات والمنتجات الصناعية والسيارات	٤	٢٠	%٦.٥٦
٤	العقارات	١٤	٧٠	%٢٢.٩٥
٥	السياحة والترفيه	١	٥	%١.٦٤
٦	الاتصالات والاعلام وتكنولوجيا المعلومات	٥	٢٥	%٨.٢
٧	الأغذية والمشروبات والتبغ	٨	٤٠	%١٣.١١
٨	خدمات النقل والشحن	١	٥	%١.٦٤
٩	الطاقة وخدمات مساندة	١	٥	%١.٦٤
١٠	التجارة والموزعون	١	٥	%١.٦٤
١١	منسوجات وسلع معمرة	٢	١٠	%٣.٢٨
١٢	المرافق	١	٥	%١.٦٤
١٣	مواد البناء	٦	٣٠	%٩.٨٤
١٤	المقاولات والانشاءات الهندسية	٥	٢٥	%٨.٢
	الإجمالي	٦١	٣٠٥	%١٠٠

[٦]- تاريخ زيارة موقع البورصة المصرية للاطلاع على أسماء الشركات المدرجة في مؤشر (EGX 100) من أجل الحصول على عينة الدراسة هو (٢٠٢٥\١١\٢٦) من خلال الرابط التالي:
https://www.egx.com.eg/en/ListedStocks.aspx

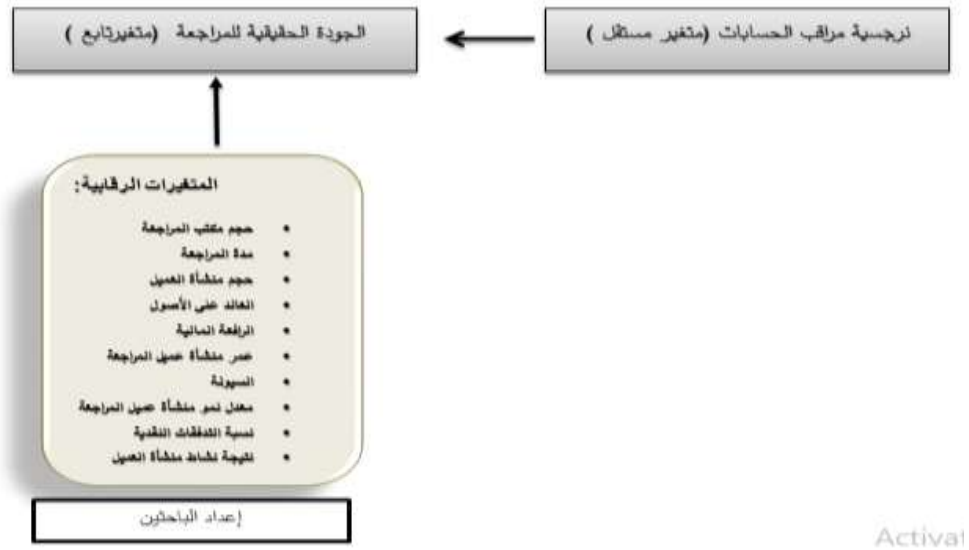
٣\٨|١ أسلوب ومصادر الحصول على البيانات

سيتم إجراء الدراسة التطبيقية، من خلال إتباع أسلوب تحليل محتوى التقارير المالية المجمعة لعينة من الشركات المدرجة في مؤشر (EGX 100) في بورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠١٩ إلى ٢٠٢٣.

تم الحصول على البيانات الكاملة المطلوبة في هذه الدراسة من خلال العديد من المصادر أهمها التواصل مع شركة مصر لنشر المعلومات Egypt EGID، والموقع الإلكتروني الرسمي للشركات العينة، وموقع البورصة المصرية https://www.egx.com.eg/، وموقع (معلومات مباشر مصر) .https://www.mubasher.info/countries/eg

٤\٨\١|نموذج الدراسة:

نموذج الدراسة: شكل رقم (١)



٥|٨\١ توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

١|٥|٨\١ متغيرات الدراسة الرئيسية: تتضمن متغيرات الدراسة متغيرين مستقلين رئيسيين وهما؛ نرجسية مراقب الحسابات، وجنس مراقب الحسابات، ومتغير تابع واحد وهو الجودة الحقيقية للمراجعة. **وتم توصيف وقياس تلك المتغيرات على النحو التالي:**

جدول رقم(٣): توصيف وقياس متغيرات الدراسة الرئيسية

المتغير	نوع المتغير	التأثير المتوقع	التوصيف	القياس
الجودة الحقيقية للمراجعة The Actual Quality of The Aduit	**تابع**	———	تشير إلى مدى قدرة مراقب الحسابات بالوفاء بمسئوليته المهنية، ومدى التزامه بالمعايير المهنية (معايير المراجعة وقواعد وادأب سلوكيات المهنة) (الوكيل،٢٠٢٢، ص ٤٢٦؛ منصور،٢٠٢١، ص ١٣٤).	يتم قياس متغير الجودة الحقيقية للمراجعة *من خلال الاعتماد على مؤشرين اساسين وهما:* ***المؤشر الأول***: تقييم مدى دقة وسلامة رأي مراقب بشأن استمرارية المنشأة. **ويتم ذلك من خلال مرحلتين هما:** **المرحلة الأولى**: يتم قياس مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، وذلك بالاعتماد على نموذج Altman[٩] أو ما يعرف ب Z. score من أجل التنبؤ بالشركات التي تعاني من أزمات مالية، وذلك من خلال المعادلة التالية: $Z\text{-}score = 6.56 * X_1 + 3.26 * X_2 + 6.72 * X_3 + 1.05 * X_4$ حيث إن: $X_1 = \frac{\text{رأس المال العامل}}{\text{إجمالي الأصول}}$، $X_2 = \frac{\text{الأرباح المحتجزة}}{\text{إجمالي الأصول}}$،

٦- يُعد نموذج Altman أو ما يعرف ب Z. score من أكثر النماذج شيوعًا واستخدامًا ودقة في التنبؤ بالتعثر المالي للشركات، وقدرتها على الاستمرار في بيئة الأعمال، وقد تم بناء هذا النموذج لأول مره في عام ١٩٦٨ ليطبق على المنشآت الصناعية المقيدة بالبورصة فقط، حيث كان يعتمد في تحليله على خمس نسب مالية مختلفة وهي: $X_1 = \frac{\text{رأس المال العامل}}{\text{إجمالي الأصول}}$، $X_2 = \frac{\text{الأرباح المحتجزة}}{\text{إجمالي الأصول}}$، $X_3 = \frac{\text{الأرباح قبل الفوائد والضرائب}}{\text{إجمالي الأصول}}$، $X_4 = \frac{\text{القيمة السوقية لحقوق الملكية}}{\text{القيمة الدفترية لإجمالي الالتزامات}}$، $X_5 = \frac{\text{إجمالي المبيعات}}{\text{إجمالي الأصول}}$. ثم تم تعديل النموذج ليتلاءم مع الشركات غير المقيدة بالبورصة من خلال استبدال $X_4 = \frac{\text{القيمة السوقية لحقوق الملكية}}{\text{القيمة الدفترية لإجمالي الالتزامات}}$ ب $X_4 = \frac{\text{القيمة الدفترية لحقوق الملكية}}{\text{القيمة الدفترية لإجمالي الالتزامات}}$ ، بالإضافة لتعديل معاملات النموذج، وبعد ذلك تم تعديل النموذج مرة أخرى ليلائم التطبيق على الشركات الصناعية وغير الصناعية وذلك بحذف $\sout{X_5} = \frac{\sout{\text{إجمالي المبيعات}}}{\sout{\text{إجمالي الأصول}}}$.(Altman et al., 2017; Salim & Ismudjoko, 2021, p.2)

				$\frac{\text{الأرباح قبل الفوائد والضرائب}}{\text{إجمالي الأصول}} = X_3$ $\frac{\text{القيمة الدفترية لحقوق الملكية}}{\text{القيمة الدفترية لإجمالي الالتزامات}} = X_4$ وفي ضوء قيمة *(Z-score)* من المعادلة السابقة، يتم تقسيم الشركات إلى ثلاث فئات كالتالي: ١- إذا كانت قيمة *(Z-score)* $\leq$ *2.60* فهذا يعني أن المنشأة في المنطقة الخضراء، أي انها ناجحة ومستمرة. ٢- إذا كانت قيمة *(Z-score)* تقع ما بين $< Z >$ *1.10* 2.60 فهذا يعني أن المنشأة في المنطقة الرمادية، أي لا يمكن الحكم بدقة على احتمالية إفلاس أو استمرار المنشأة. ٣- إذا كانت قيمة *(Z-score)* $\geq$ *1.10* فهذا يعني أن المنشأة في المنطقة الحمراء، أي أن المنشأة معرضة للإفلاس وهناك احتمالية كبيرة على إفلاسها. وذلك قياسًا على (Altman et al., 2017; Elewa, 2022 , p.9.10; Saha, 2024). **المرحلة الثانية:** مقارنة نتائج ذلك النموذج بما ورد بتقرير مراقب الحسابات، فإذا كان رأي مراقب الحسابات يتوافق مع نتيجة النموذج يتم ترميزه بالقيمة (١) لدلالة على دقة وسلامة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة، أما في حالة اختلاف رأي مراقب الحسابات عن الاستمرارية مع نتيجة النموذج يتم ترميزه بالقيمة (صفر) قياسًا على (زلط وآخرون ٢٠٢٤، ص ٨٥). **المؤشر الثاني:** من خلال إخفاقات المراجعة كمعكوس للجودة الحقيقية للمراجعة ويتم ذلك من خلال، ترميزه بالقيمة (١) في حالة إذا كان رأي مراقب الحسابات نظيفًا في السنة الحالية (t) ولكن أُعيد تبويب القوائم المالية في السنة التالية (t+1)، وخلافًا لذلك يتم ترميزه بالقيمة (صفر) وذلك قياسًا على (Oradi et al., 2025)
نرجسية مراقب الحسابات Auditor narcissism	**مستقل**	+	سمة شخصية مستقرة تتسم بصورة ذاتية متضخمة ومبالغ فيها عن الذات، مع السعي للمحافظة على تلك الصورة وتعزيزها بأي ثمن. حيث يشعر الفرد بإحساس لا مبرر له بالاستحقاق، ويعطي الأولوية لآرائه على الآخرين، وكذلك فرض وجهة نظره عليهم (Kerckhofs et al., 2024, p.6).	يتم قياس متغير نرجسية مراقب الحسابات من خلال حجم توقيعه في تقرير المراجعة، وذلك بوضع مستطيل حول كل توقيع، بحيث يلامس كل جانب في المستطيل النقطة الاكثر تطرفًا في التوقيع، ثم حساب مساحة المستطيل بعدد الأحرف في التوقيع، بحيث يتم استنتاج المساحة لكل حرف مما يساعد على التحكم في طول الأسم، ثم بعد ذلك يتم حساب اللوغاريتم الطبيعي لمتوسط نصيب الحرف من كل توقيع. وذلك قياسًا على (Church et al., 2020; Chou et al., 2021 Khaksar et al., 2021; Mohammadi et al., 2021; Rouhi & Khaddar, 2021; Kerckhof et al., 2022; Salehi et al., 2022a; Salehi et al., 2022b; Saleh & Abouelela, 2023; Guan, 2025; Kerckhof et al., Rajabalizadeh & Schadewitz, 2025).

٢\٥\٨\١ المتغيرات الرقابية: Control Variables

من الضروري مراعاة الأخذ بعين الاعتبار المتغيرات الأخرى التي قد توثر على المتغير التابع والتحكم فيها، وذلك للتحليل العوامل الأخرى التي قد توثر على الجودة الحقيقية للمراجعة، تم تضمين إحدى عشر متغيرًا رقابيًا للتحكم في الدراسة. تم اختيار هذه المتغيرات من خلال فحص ما خلصت إليه الدراسات السابقة من وجود تأثير لتلك المتغيرات على دقة وسلامة رأي مرأقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة مؤشر قياسنا للجودة الحقيقية للمراجعة.

٢- الإطار النظري للدراسة:

٢|١ النرجسية في بيئة المراجعة الخارجية للقوائم المالية

تبلور دور مراقب الحسابات بوضوح، وذلك بعد انفصال الإدارة عن الملكية وظهور نظرية الوكالة وشركات المساهمة (Khaksar et al, 2022a, p.79) حيث أصبح المستثمرون يسعون إلى تخصيص مواردهم بحكمة وحذر، مفضلين الشركات ذات المخاطر المنخفضة والبيئة الاستثمارية المستقرة. وفي هذا السياق، تمثل تقارير المراجعة من قبل مراقبي الحسابات عن القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة كمصدرٍ موثوقٍ ومطمئنٍ للمستثمرين (Badr et al, 2024). لكونها تعزز من جودة التقارير المالية، من خلال التحقق من مدى صحة ودقة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية. وعليه يتطلب من مراقبي الحسابات الإلتزام بالجودة العالية والمثلى في عملية المراجعة، لكونها عنصرًا أساسيًا في عملية صنع القرار (Chalu, 2021).

ونظرًا لأن عملية المراجعة هي عملية تقديرية، تعتمد على قيام مراقب الحسابات باتخاذ بعض القرارات والأحكام (Khaksar et al, 2022b, p.523). فإن آراء وقرارات مراقبي الحسابات قد تتأثر بالعوامل السلوكية والنفسية في شخصيتهم، والتي تعد النرجسية أحد تلك العوامل (Salehi et al., 2022, p.203). لذلك، أصبح من الضروري التعرف على تأثير السمات الشخصية والأخلاقية لمراقبي الحسابات، وبخاصةٍ بعد الفضائح المالية الأخيرة في الشركات مثل إنرون للطاقة، وورلد كوم للاتصالات

وغيرها، حيث قادت تلك الفضائح الأوساط العلمية إلى التحقق في أوجه القصور المتعلقة بمهنة المراجعة، وذلك بعد وقوع مستخدمي القوائم المالية في سياج من الأخبار والفضائح المتعلقة بفعل أشياء تنتهك القواعد المحاسبية من قبل الإدارة والطبيعة غير الأخلاقية لمراقبي الحسابات، وعليه وجه العديد من الاتهامات لمراقبي الحسابات بالتسبب في إيصال العديد من الشركات والبنوك المالية إلى حافة الانهيار. لذلك بدأ الحديث عن دراسة السمات المظلمة لمراقبي الحسابات والتي قد يكون لها أثر سلبي على جودة المراجعة (Eguasa., 2017; Khaksar et al., 2022b., p.542 ; Takabi et al., 2024). وبالتالي يمكن القول بأن فضائح المراجعة تُعد نقطة البداية للتحقق في تأثير العوامل والسمات الأخلاقية لمراقبي الحسابات على أدائهم(Ardelean, 2013) .

وعلى هذا زاد اهتمام الباحثين في الآونة الأخيرة بدراسة سمات مراقبي الحسابات، وخاصةً النرجسية التي تعد إحدى اهم السمات المظلمة. وذلك لأنه عندما يكون لدى مراقب الحسابات مستوى مرتفع من النرجسية، فقد ينعكس ذلك على أحكامه بشأن مدى عدالة القوائم المالية(Banimahd, 2013) . حيث وجد Akers et al., (2014)أن مراقبي الحسابات يحظون بأعلى مستويات من النرجسية مقارنة بغيرهم من الفئات الأخرى في مجال المحاسبة. وفي استطلاعًا متعلقًا بالقيادة النرجسية في المحاسبة العامة لآراء أعضاء في AICPA، وجد Shurden (2018, P.11) أن الميول النرجسية سائدة؛ و هذه النتائج مثيرة للقلق؛ إذ أن النرجسية ترتبط بالعديد من السلوكيات غير المرغوب فيها بما فيها الإفراط في المخاطرة، وإهمال آراء الآخرين التي قد تحتوي على رؤى قيمة تساعد في عملية المراجعة، والميل إلى ارتكاب الاحتيال، وعليه فأن النرجسية تعد مصدرًا ودافع للسلوكيات والأحكام غير الأخلاقية، والتي تعد انتهاكاً لأخلاقيات المهنة، وبالتالي التقليل من جودة المراجعة (Chou et al., 2021; Church et al., 2020).

ومن ناحية أخرى، قد يسعى مراقبو الحسابات النرجسيين إلى تحسين سمعتهم في مهنة المراجعة من خلال تقديم خدمات مراجعة عالية الجودة (Chou et al,2021).

كما يُنظر إلى النرجسيين على أنهم أنانيون لا يقبلون أراء الآخرين، وبالتالي فإن مراقبي الحسابات النرجسيين أقل اقتناعًا بقبول أي إنخفاض في جودة المعلومات المدرجة بالقوائم المالية للعميل محل المراجعة، فهم يبذلون المزيد من الجهود لتحديد الأخطاء المحاسبية ويصرون على تصحيحها، حتى لو كلفهم ذلك التضحية بعملاء مهمين، مما سيؤدي إلى زيادة جودة المراجعة (Chou et al., 2021; Church et al., 2020) . وبالتالي يمكن القول بأن النرجسية التي قد يتحلى بها مراقبو الحسابات النرجسيين هي سلاح ذو حدين، لذلك سيتم كان من الضروري استكشاف أثرها على الجودة الحقيقية للمراجعة.

٢\٢ ماهية الجودة الحقيقية للمراجعة

يُعبر مفهوم الجودة الحقيقية للمراجعة عن مستوى الكفاءة والموثوقية في إجراء عملية المراجعة، حيث يعكس مدى قدرة مراقبي الحسابات في الكشف عن الأخطاء الجوهرية التي قد تحتويها القوائم المالية، وتقديم تقييم دقيق يعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة، مما يضمن عدم عرض القوائم المالية للعميل بصورة مشوهة تتسبب في اتخاذ قرارات خاطئة من قبل المستثمرين وأصحاب المصلحة. وعليه تُعرف الجودة الحقيقية (الفعلية) للمراجعة على أنها المستوى الذي يتم فيه تخفيض مخاطر التقرير عن أخطاء جوهرية في القوائم المالية (Abi Rafdi & Gruben, 2021, P.3) وهو ما يتفق مع التعريف الذي قدمه DeAngelo بشأن جودة المراجعة على انها تعبر عن مدى قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية والإفصاح عنها.

وينظر إلى جودة المراجعة على أنها تعبر عن الجودة الحقيقية إذا لم تشتمل على خطأ من النوع الأول (والذي يشير إلى مراجعة شركة فاشلة، تعاني من مشاكل مالية جسيمة أو تواجه الإفلاس ورغم ذلك تتلقى رأيًا نظيفًا) أو خطأ من النوع الثاني (والذي يشير إلى مراجعة شركة ناجحة، لا تعاني من مشاكل مالية ورغم ذلك تتلقى رأي متحفظ) (Jackson et al.,2008)، وبالتالي فإن مستوى الجودة الحقيقية للمراجعة يتم الاستدلال عليه من المؤشرات التي تعبر عن إخفاقات المراجعة، وذلك

لكونه مقياس عكسي، فيصعب التنبؤ بمستوى الجودة الحقيقية، إلا بحدوث إخفاقات في المراجعة، والتي يستدل عليها من خلال مؤشرات مثل مدى سلامة رأي مراقب الحسابات بشكل عام، وسلامة رأيه بشأن فرض الاستمرارية بشكل خاص، و إعادة إصدار القوائم المالية، والاستحقاقات المطلقة.

٣\٢ العلاقة بين نرجسية مراقب الحسابات والجودة الحقيقية للمراجعة:

على الرغم من كون النرجسية يُنظر إليها على أنها سمة شخصية منبوذة اجتماعيا، حيث يُنظر إلى الأشخاص النرجسيون على أنهم أنانيون، ويشعرون بالعظمة والاستحقاق اللامحدود، ويفتقرون إلى التعاطف، ولا يهتمون بآراء الآخرين، ويسعون إلى فرض آرائهم ومعتقداتهم على الطرف الأخر، إلا أنه من المتوقع أن تؤدي النرجسية التي يتحلى بها مراقب الحسابات إلى زيادة في مستوى الجودة الحقيقية للمراجعة، وذلك لعدة أسباب:

أولاً: النرجسية كسمه تعزز من استقلالية مراقب الحسابات

تفضل الأسواق المالية العالمية بقوة مراقبي الحسابات الذين يتحلون بالاستقلالية، باعتبارهم حراسًا يحمون نظام البوابات المالية، مما يشجع مراقبو الحسابات النرجسيين على بناء سمعة لا تشوبها شائبة كأفضل المحترفين في المهنة، حيث يميل النرجسيون إلى إظهار تحيزٍ مفرطٍ نحو فرص تحقيق المجد الخارجي للحفاظ على صورتهم الذاتية السامية، لذلك فإن مراقبي الحسابات النرجسيين يسعون لجذب الاحترام والثناء من أقرانهم، بوصفهم حراسًا وقضاة صارمين ومستقلين، وذلك من خلال عدم الامتثال لأي ضغوط لتنازل عن التحريفات المكتشفة، حتى لو كلفهم ذلك التضحية بعملاء مهمين (Byrne & Worthy, 2013; Church et al, 2020; Johnson et al,2021).

حيث إنه بمجرد أن يشكل مراقبي الحسابات النرجسيين أحكامهم الخاصة فيما يتعلق بمدى ملائمة السياسات والتقديرات المحاسبية وكذلك أدلة المراجعة، فإنهم يميلون إلى التمسك بحزم بأحكامهم ويكون من الصعب إقناعهم بقبول أي تفضيلات

انتهازية محتملة من العملاء، وبالتالي إصدار أحكام مستقلة مما يعزز من استقلال مراقب الحسابات وهو ما يترجم بدوره إلى جودة أعلى في عملية المراجعة Chou et al, 2021). وبالتالي يمكن القول بأن مستوى النرجسية التي قد يتحلى بها مراقب الحسابات تدعم من استقلاله، أي أن مراقبي الحسابات النرجسيين أكثر استقلالية من مراقبي الحسابات الأقل نرجسية (Kerckhof et al.,2022).

ثانياً: نرجسية مراقب الحسابات كظاهرة تحد من أثار النرجسية الإدارية

تُظهر معظم الدراسات المحاسبية الحديثة أن النرجسية الإدارية التي قد يتحلى بها المديرون التنفيذيون والماليون ترتبط ارتباطًا وثيقًا بالاحتيال المالي وانخفاض جودة التقارير المالية(Johnson et al ,2021) . فقد وجِد أن نرجسية المدير المالي تساهم بشكل كبير في إدارة الأرباح وضعف جودة الرقابة الداخلية (Ham et al,2017) . وأن نرجسية المدير التنفيذي ترتبط بالإفراط في الاستثمار وضعف أداء الشركة (Ham et al 2018). ولذلك عند قيام مراقبي الحسابات بالتعامل مع العملاء النرجسيين، يزداد تقييم مراقبي الحسابات لمخاطر الاحتيال، وتزداد أتعاب عملية المراجعة، وترتفع احتمالية استقالة مراقبي الحسابات، فقد لا يتمكن مراقبو الحسابات من الوقوف ضد العملاء النرجسيين بقدر ما ينبغي، ولمواجهة تلك المشكلة يمكن استخدم "استراتيجية مكافحة النار بالنار" وذلك بتعيين مراقبي حسابات على درجة مرتفعة من النرجسية بدرجة أعلى من نرجسية العميل (Church et al,2020). حيث إن نرجسية مراقب الحسابات تجعله يحافظ على موقفه بشأن القضايا المتعلقة بالتضارب المحاسبي، وذلك بمقاومة أي جهود من العملاء للتقارير الاحتيالية ومنع مثل هذه السلوكيات، وبالتالي يمكن القول بأن نرجسية مراقب الحسابات هي ظاهرة تنافس أثار النرجسية الإدارية (Mohammadi et al ,2021).

ثالثًا: النرجسية تعزز من مستوى الشك المهني لدى مراقب الحسابات

أصبح مفهوم الشك المهني لمراقب الحسابات أحد العوامل الرئيسية التي تؤثر على جودة المراجعة، حيث يعتمد إضفاء الثقة في سلامة القوائم المالية للشركات على

قدرة مراقبي الحسابات على الحفاظ على مستوى مناسب من الاستقلالية والشك المهني (Kaszak et al., 2024)، وبالتالي أصبح هذا المفهوم حاليًا من المبادئ الرئيسية لمعايير المراجعة.

ووفقاً لما قدمه Hurtt (2010) عن المكونات الأساسية للشك المهني والتي تشتمل على تشكيك العقل، وتعليق الأحكام، والبحث عن المعرفة والفضول، واحترام الذات، والحكم الذاتي والثقة بالنفس. فأنه يبدو أن النرجسية ومكوناتها تؤثر على الشك المهني ومكوناته بشكل كبير. فعلى سبيل المثال، يميل الأشخاص النرجسيون دائمًا ليكونوا في مركز الاهتمام ويفعلون أي شيء من أجل تفوقهم، لذلك يتولد لديهم شعور بالخوف من الفشل أو فقدان المكانة، ويدفعهم ذلك الشعور بعدم التأثر بآراء وتعبيرات الآخرين، وبالتالي يصبح لديهم عقل متشكك، كما أنه من المتعارف عليه أن النرجسيين يظهرون ثقة أقل في الآخرين ويتمتعون باستقلالية أعلى وهي عوامل رئيسية تزيد من مستوى الشك المهني (Kaszak et al., 2024 ;Safarzadeh & Mohammadian., 2023).

وفي نفس السياق، يؤكد Marçal & Alberton (2020) على علاقة النرجسية باشك المهني حيث توصل إلى أن النرجسية تؤثر بشكل إيجابي على الشك المهني، وذلك لأنها تثير احترام مراقبي الحسابات لذاتهم وقدراتهم على التشكيك. وبالتالي يمكن القول، بأن النرجسية تعزز من مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات، حيث إن مستوى أعلى من النرجسية لدى مراقب الحسابات يؤدي إلى مستوى أعلى من الشك المهني، مما يعزز من الجودة الحقيقية للمراجعة (Safarzadeh& Mohammadian,2023)

رابعًا: النرجسية تخفض من احتمالية فشل المراجعة

تقدم إحدى الدراسات الحديثة دعمًا متزايدً للأثر الإيجابي لنرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة، فمن خلال فحص التقارير المالية لعينة مكونة من الشركات المدرجة في بورصة تايوان، توصلت دراسة Chou et al., (2021)إلى وجود إرتباط كبير بين نرجسية مراقب الحسابات والجودة الحقيقية للمراجعة من خلال

خفض القيمة المطلقة للاستحقاقات غير الطبيعية، وزيادة جودة الاستحقاقات، وخفض احتمالية إعادة إصدار القوائم المالية، مما يحد من إخفاقات المراجعة.

في الدراسة الحالية، نقوم بتوسيع نطاق التحقق في الأدلة السابقة المتعلقة بالأثر الإيجابي لنرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة، حيث نقوم بفحص العلاقة بشكل أكثر تفصيًلا وعمقًا من خلال فحص أثر نرجسية مراقب الحسابات على الحد من فشل المراجعة، وذلك من خلال التحقق من مدى قدرته على إكتشاف التحريفات الجوهرية المدرجة بالقوائم المالية والإفصاح عنها، وكذلك فحص أثر نرجسية مراقب الحسابات على دقة وسلامة رأيه بشأن استمرارية المنشأة، كمؤشرين رئيسين من مؤشرات الجودة الحقيقية للمراجعة.

٣- التحليل الإحصائي للبيانات واختبار فرضيات الدراسة

٣|١ الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

يُمثل التحليل الإحصائي الوصفي خطوة أساسية في الدراسات الكمية، حيث يُستخدم لتوصيف خصائص البيانات والمتغيرات محل الدراسة، وتقديم صورة أولية شاملة عنها قبل الانتقال إلى التحليل الاستنتاجي. ويهدف الإحصاء الوصفي إلى تلخيص البيانات وتفسيرها من خلال مجموعة من المقاييس الإحصائية، مثل المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والحدين الأدنى، والأقصى.

وفي هذا الإطار، تم إجراء التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة الأساسية، وذلك لتحديد السمات العامة لتوزيع البيانات، ورصد الفروق بين القيم المختلفة لكل متغير، فضلًا عن الكشف عن وجود أية انحرافات أو تشتت في البيانات قد تؤثر على نتائج التحليل اللاحق. ويسهم هذا التحليل في التحقق من مدى اتساق البيانات واستعدادها للاختبارات الإحصائية الأكثر تعقيدًا ضمن نموذج الدراسة. وفيما يلي عرض لنتائج الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الكيفية في الدراسة في الجدول رقم (٤)

جدول رقم (٤) عرض لنتائج الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الكيفية في الدراسة

المتغيرات الكيفية (النوعية)		العدد	%
مؤشر فشل المراجعة (المتغير التابع)	رأى نظيف	300	88.80%
	فشل المراجعة	38	11.20%
مؤشر دقة تقييم رأي الاستمرارية (المتغير التابع)	عدم تطابق الرأي مع النتيجة	55	16.30%
	تطابق الرأي	283	83.70%
نرجسية مراقب الحسابات (المتغير المستقل)	غير نرجسي	169	50.00%
	نرجسي	169	50.00%
حجم مكتب المراجعة (متغير رقابي)	لا ينتمي مكتب المراجعة إلى BIG 4	210	62.10%
	ينتمي مكتب المراجعة إلى BIG 4	128	37.90%
مدة المراجعة (متغير رقابي)	أقل من ٣ سنوات	119	35.20%
	من ٣ الى ٥	50	14.80%
	أكبر من ٥	169	50.00%
نتيجة نشاط منشأة عميل المراجعة (الخسارة) (متغير رقابي)	خلاف ذلك	287	84.90%
	في حالة الخسارة	51	15.10%

تشير نتائج الجدول السابق رقم (٤) إلى ما يلي:

أولًا :المتغير التابع (الجودة الحقيقية للمراجعة):

- مؤشر فشل المراجعة أظهرت البيانات أن الرأي "النظيف" شكّل النسبة الأكبر من العينة بنسبة 88.8%، حيث بلغت عدد الحالات (٣٠٠ حاله) في حين بلغت نسبة "فشل المراجعة " 11.2% من (٣٨ حالة) من جملة عدد المشاهدات والتي بلغت ٣٣٨ مشاهدة.
- مؤشر دقة تقييم رأي الاستمرارية تحقق "تطابق الرأي " نسبة83.7% من (٢٨٣ حاله)، بينما سُجل "عدم تطابق الرأي في 16.3% من (٥٥ حالة).

ثانيًا :المتغير المستقل:

- تشير النتائج الخاصة بنرجسية مراقب الحسابات الى تساوى النسبية بين المراقبين النرجسيين وغير النرجسيين، حيث بلغ تمثيل كل فئة 50% (١٦٩ حالة لكل منهما).

ثالثًا :المتغيرات الرقابية:

- يمثل **حجم مكتب المراجعة** أحد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة، ويُقاس في هذه الدراسة من خلال الانتماء إلى مكاتب **BIG 4**، أظهرت النتائج أن 62.1% من الحالات (٢١٠ حالة) لا تنتمي إلى مكاتبBIG 4 ، في حين أن **37.9 %** من الحالات (١٢٨ حالة) تنتمي إلى هذه المكاتب .
- تشير **مدة المراجعة** إلى الفترة الزمنية التي يقضيها مراقب الحسابات في العمل مع نفس عميل المراجعة. وتُعد هذه المدة ذات أهمية تنظيمية، حيث ترتبط بمبدأ التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات، والذي يتطلب تحديد حد أقصى للمدة التي يُسمح خلالها مراقب الحسابات بالاستمرار في مراجعة نفس العميل، بهدف تقليل مخاطر التواطؤ وتعزيز استقلالية مراقب الحسابات. وبعد انتهاء هذه المدة، تُلزم المنشأة بتعيين مراقب حسابات أخر. وقد أظهرت النتائج أن مدة المراجعة تجاوزت خمس سنوات في50% من الحالات (١٦٩ حالة)، بينما كانت أقل من ثلاث سنوات في 35.2% من الحالات (١١٩ حالة)، في حين تراوحت بين 3إلى ٥ سنوات في 14.8%من الحالات (٥٠ حالة). يدل هذا التوزيع على وجود تفاوت في مدد المراجعة
- **نتيجة نشاط منشأة العميل** (حالة الخسارة) كشفت البيانات أن الغالبية العظمى من منشآت العملاء لم تكن في حالة خسارة، حيث بلغت نسبتهم 84.9 % من إجمالي العينة (٢٨٧حالة)، في حين كانت 15.1%فقط من المنشآت تمر بحالة خسارة (٥١ حالة).

بعد استعراض الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الكيفية في الدراسة، نعرض نتائج الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الكمية في الدراسة في الجدول التالي: رقم (٥)

جدول رقم (٥) عرض لنتائج الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الرقابية الكمية في الدراسة

المتغيرات الرقابية	أقل قيمة	أكبر قيمة	المتوسط	الانحراف المعياري
حجم الشركة	7.793	12.053	9.620	0.786
العائد على الأصول(الربحية)	-0.799	0.377	0.047	0.097
الرافعة المالية	0.096	3.177	0.589	0.264
عمر منشأة عميل المراجعة	-1.081	1.615	1.178	0.330
نسبة التداول	0.064	10.552	1.514	0.923
معدل نمو منشأة	-0.994	47.745	0.426	2.673
نسبة التدفقات النقدية التشغيلية إلى إجمالي الأصول	-1.010	0.563	0.049	0.113
تأخير إصدار تقرير المراجعة	0.602	2.412	1.819	0.161

يظهر الجدول السابق رقم (٥) نتائج الاحصاء الوصفي لمجموعة المتغيرات الرقابية الكمية المرتبطة بمنشأة عميل المراجعة، والتي تشمل (أقل قيمة، وأكبر قيمة، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري). وفيما يلي عرض تفصيلي لأبرز النتائج:

- **حجم الشركة** يصف الثروة التي تمتلكها الشركة من أصول وما تحققه من إيرادات ومبيعات، وقيمة أسهم الشركة في البورصة وما إلى ذلك، والتي يمكن من خلالها تحديد تصنيف الشركات إلى كبيرة وصغيرة الحجم (Fahmi & Halim, 2024, P.196 ; Riyanti, 2024 et al., p.911) وقد تم تحويل هذا المتغير باستخدام اللوغاريتم الطبيعي بهدف تقليل التشتت وتحسين خصائص التوزيع الإحصائي حيث تراوح القيمة المحولة لحجم الشركات في عينة الدراسة بين 7.97 و 12.05 ، بمتوسط بلغ 9.620، وانحراف معياري 0.786، مما يشير إلى وجود تباين معتدل في أحجام الشركات بالعينة بعد اخذ قيمة اللوغاريتم وهذا لتفادى التباين الشديد لحجم الشركات.

- **العائد على الأصول (الربحية)** يشير إلى مدى قدرة المنشأة على استخدام أصولها بكفاءة في توليد الأرباح وسُجلت أقل قيمة له سالبة بلغت 0.799-، وأكبر قيمة له قدرها 0.377، بمتوسط منخفض بلغ 0.047، في حين أن الانحراف المعياري المنخفض (0.097) يعكس تجانسًا نسبيًا بين الشركات في هذا الجانب.
- تشير **الرافعة المالية** الى مدى اعتماد المنشأة على التمويل بالاقتراض لشراء الأصول ودعم أنشطتها التشغيلية. وقد تراوحت قيم هذا المتغير بين 0.096 و3.177، بمتوسط بلغ 0.589، وانحراف معياري قدره 0.264، مما يشير إلى وجود تباين واضح في مستويات الرافعة المالية بين الشركات محل الدراسة.
- يمثل **عمر الشركة** عدد السنوات منذ إدراجها في سوق الأوراق المالية، وقد تم تحويل هذا المتغير باستخدام اللوغاريتم الطبيعي بهدف تقليل التشتت وتحسين خصائص التوزيع الإحصائي. تراوحت القيم المحوّلة بين 1.081-و1.615، بمتوسط قدره 1.178، وانحراف معياري 0.330، مما يشير إلى وجود تباين معتدل في أعمار الشركات ضمن العينة محل الدراسة.
- **نسبة التداول** تعكس نسبة التداول قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها المالية قصيرة الأجل من خلال استخدام أصولها المتداولة. وقد أظهرت القيم مدىً واسعًا تراوح بين 0.064 و1.0552، بمتوسط قدره 1.514، وانحراف معياري مرتفع نسبيًا بلغ 0.923، مما يشير إلى وجود تفاوت كبير في مستويات السيولة بين شركات العينة.
- **معدل نمو المنشأة** يُستخدم كمقياس لتحديد مدى نجاح المنشأة في زيادة إيراداتها أو أرباحها خلال فترة زمنية معينة تميز هذا المتغير بتفاوت شديد، إذ تراوحت القيم بين 0.994 و47.745 بمتوسط منخفض نسبيًا قدره 0.426، وانحراف معياري مرتفع جدًا(2.673) ، مما يدل على وجود منشآت ذات معدلات نمو غير نمطية، ويُبرز تنوعًا كبيرًا في الأداء.
- **نسبة التدفقات النقدية التشغيلية إلى إجمالي الأصول** حيث يمثل إحدى النسب التي تُظهر مدى كفاءة المنشأة في توليد التدفقات النقدية من أنشطتها الأساسية

وقد تراوحت بين 1.010-و0.563، بمتوسط 0.049، مما يدل على أن معظم الشركات تولّد تدفقات نقدية تشغيلية محدودة نسبة إلى أصولها، ويعكس الانحراف المعياري المنخفض (0.113) تشتتًا طفيفًا حول هذا المتوسط.

- يشير تأخر إصدار تقرير المراجعة إلى طول فترة إنجاز المراجعة من تاريخ إغلاق السنة المالية إلى تاريخ إصدار تقرير المراجعة، وقد تم أخذ اللوغاريتم الطبيعي بهدف تقليل التشتت وتراوحت القيم بين 0.602 و2.412، بمتوسط بلغ 1.819، وانحراف معياري 0.161.

٢\٣ اختبار الازدواج الخطي والارتباط الذاتي

بعد استعراض الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة وبناءً عليها، وفي ضوء كلًا من مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات الرئيسية والفرعية وقبل البدء في اختبار الفروض وتقدير النماذج كان لابد من اختبار التداخل الخطى والارتباط الذاتي بين المتغيرات الرقابية وكانت النتائج على النحو:

تم اختبار مشكلة تعدد التداخل الخطي (Multicollinearity) بين المتغيرات المستقلة المستخدمة في نموذج الانحدار اللوجستي من خلال احتساب كل من معامل التضخم (VIF) وقيمة التحمل (Tolerance) وتُعد هذه القيم أدوات إحصائية مهمة لقياس درجة الترابط بين المتغيرات. وذلك كما في الجدول التالي: رقم (٦)

جدول (٦) الازدواج الخطى لمتغيرات الرقابية

المتغيرات	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
حجم مكتب المراجعة	0.727	1.375
مدة المراجعة	0.751	1.331
حجم الشركة	0.640	1.562
العائد على الأصول(الربحية)	0.404	2.474
الرافعة المالية	0.541	1.850
عمر منشأة عميل المراجعة	0.877	1.140
نسبة التداول	0.790	1.266

معدل نمو منشأة عميل المراجعة	0.969	1.032
نسبة التدفقات النقدية التشغيلية إلى إجمالي الأصول	0.767	1.304
نتيجة نشاط منشأة عميل المراجعة (الخسارة)	0.596	1.678
تأخر إصدار تقرير المراجعة	0.904	1.106

تشير نتائج جدول (٦) تحليل الازدواج الخطي إلى أن البيانات لا تعاني من مشكلة ازدواج خطى بين المتغيرات المستقلة، مما يدعم صلاحية النموذج الإحصائي المستخدم ويُعزّز من مصداقية النتائج لاحقًا.

٣\٣ إجراء اختبار الإنحدار اللوجيستي
في ضوء كلًا من مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفروض الأتية
الفرضيات الرئيسية والفرعية التالية:

- **الفرضية (H1): يوجد أثر إيجابي معنوي لنرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة.**
  - (H1a): يوجد أثر إيجابي معنوي لنرجسية مراقب الحسابات في الحد من فشل المراجعة.
  - (H1b): يوجد أثر إيجابي معنوي لنرجسية مراقب الحسابات على دقة وسلامة رأيه بشأن استمرارية المنشأة.

ولغرض اختبار صحة هذا الفرض، تم استخدام نموذج الانحدار اللوجستي (Logistic Regression)، الذي يُعد من النماذج الإحصائية المناسبة لتحليل العلاقة بين متغير تابع ثنائي Dichotomousأو Binary يعبر عن وقوع حدث معين (مثل: النجاح/الفشل أو الرأي النظيف/فشل المراجعة)، وبين مجموعة من المتغيرات المستقلة التي قد تكون كمية أو نوعية. وقد تم صياغة النموذج على النحو التالي: أولًا ترميز متغيرات الدراسة قبل صياغة النماذج كما في الجدول التالي: رقم (٧)

جدول (٧) ترميز متغيرات النموذج

الرمز	المتغيرات التابع
Y1	مؤشر الحد من فشل المراجعة
Y2	مؤشر دقة تقييم الاستمرارية
الرمز	**المتغيرات المستقلة**
X	نرجسية مراقب الحسابات
Gender	جنس مراقب الحسابات
الرمز	**المتغيرات الرقابية**
C1	حجم مكتب المراجعة
C2	مدة المراجعة
C3	حجم الشركة
C4	العائد على الأصول(الربحية)
C5	الرافعة المالية
C6	عمر منشأة عميل المراجعة
C7	نسبة التداول
C8	معدل نمو منشأة عميل المراجعة
C9	نسبة التدفقات النقدية التشغيلية إلى إجمالي الأصول
C10	نتيجة نشاط منشأة عميل المراجعة (الخسارة)
C11	تأخر إصدار تقرير المراجعة

- ولقياس أثر نرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة تم صياغة نموذج بسيط **ووفقًا لذلك تكون معادلات النموذج المقدرة في الشكل:**

$$y_1 = B_0 + B_1X + \varepsilon \dots \dots$$

الفرض الفرعي الأول:(H1a): يوجد أثر إيجابي معنوي لنرجسية مراقب الحسابات في الحد من فشل المراجعة.

النموذج الأول: فقد تم استخدام اسلوب **Forward Stepwise لإيجاد** أهم المتغيرات الرقابية تأثيرًا على الجودة الحقيقية للمراجعة متمثلة في (مؤشر الحد من فشل المراجعة) وهو **ووفقًا لذلك تكون معادلات النموذج المقدرة في الشكل التالي:**

$$y_1 = \alpha_0 + \alpha_1 X + \alpha_2 C_1 + \alpha_3 C_2 + \alpha_4 C_3 + \alpha_5 C_4 + \alpha_6 C_5 + \alpha_7 C_6 + \alpha_8 C_7 + \alpha_9 C_8 + \alpha_{10} C_9 + \varepsilon \dots \dots (1).$$

- **جودة النموذج**

يعكس اختبارHosmer and Lemeshow مدى ملاءمة نموذج الانحدار اللوجستي للبيانات. وفي ضوء نتائج جدول (٨) تبين الاتي:

جدول (٨) اختبار جودة النموذج Hosmer and Lemeshow Test لنموذج فشل المراجعة بعد أدرج المتغيرات الرقابية

Sig.	DF	Chi-square
0.653	8	**5.950**

يتضح من الجدول السابق (٨) أن القيمة الاحتمالية لاختبار Hosmer and Lemeshow بلغت **0.653**، وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠٥)، مما يعني قبول الفرضية الصفرية التي تنص على ملاءمة النموذج للبيانات. وتشير هذه النتيجة إلى أن نموذج الانحدار اللوجستي المستخدم يتمتع بدرجة جيدة من التوافق مع البيانات، إذ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين القيم الفعلية وتلك المتوقعة. وهو ما يعكس قدرة النموذج على تمثيل البيانات بشكل مناسب وتفسير العلاقات الإحصائية بشكل موثوق.

جدول (٩) نتائج التحليل اللوجستي لقياس أثر نرجسية مراقب الحسابات على جودة الحقيقية للمراجعة متمثلة في (مؤشر فشل المراجعة) في ظل وجود متغيرات رقابية باستخدام أسلوب **Forward Stepwise**

جدول (٩) نتائج التحليل اللوجستي لقياس أثر نرجسية مراقب الحسابات في ظل وجود متغيرات الرقابية على الجودة الحقيقية للمراجعة متمثلة في (مؤشر فشل المراجعة)

	النموذج الأساسي في ظل وجود متغيرات رقابية			
المتغير التابع (مؤشر فشل المراجعة) كمؤشر لجودة الحقيقية للمراجعة	B	Wald	Sig.	Exp(B)
نرجسية مراقب الحسابات (١)	1.730	14.780	0.000	5.639
حجم مكتب المراجعة (١)	0.827	5.159	0.023	2.286
نسبة التدفقات النقدية التشغيلية إلى إجمالي الأصول	-3.283	4.900	0.027	0.038
المقدار الثابت	-3.451	62.921	0.000	0.032
Chi-square	Sig.	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square	
5.950	0.653	0.077	0.152	
درجة التصنيف الكلية لنموذج	88.8			

يتبين من الجدول السابق (٩) الاتي:

يتضمن النموذج عددًا من المتغيرات المستقلة ذات التأثير المحتمل على احتمال فشل المراجعة، والتي تم تحليلها على النحو التالي:

نرجسية مراقب الحسابات: أظهرت النتائج أن لهذا المتغير أثرًا معنويًا قويًا (Sig. = 0.000)، حيث جاءت قيمة المعامل موجبة(B = 1.730) ، مما يشير إلى أن ارتفاع مستوى النرجسية لدى مراقب الحسابات يرتبط بزيادة احتمالية الحد فشل المراجعة .ووفقًا لقيمة Exp(B) = 5.639، فإن كل زيادة بوحدة واحدة في مستوى النرجسية تُضاعف احتمال الحد من الفشل بما يقارب 5.6 مرات، وهو ما يبرز أهمية السمات الشخصية لمراقب الحسابات في التأثير على الجودة الحقيقية للمراجعة، حيث يحرص مراقب الحسابات النرجسي على تدعيم صورته ومكانته بين أقرانه في المهنة

بأي ثمن، حتى لو كلفه ذلك التضحية بعملاء مهمين، مما يعزز من استقلاله وحرصه على إتقان مهام المراجعة تجنبًا للفشل، وما يترتب عليه من تشويه لصورته ومكانته في المهنة(Chou et al., 2021; Kerckhof et al.,2022) .

حجم مكتب المراجعة: جاءت قيمة المعامل موجبة (B = 0.827) ودالة إحصائيًا عند مستوى معنوية Sig. = 0.023، مما يشير إلى أن المكاتب الأكبر حجمًا ترتبط بزيادة الحد من فشل المراجعة. وتُظهر قيمة Exp(B) = 2.286 أن احتمالية إنخفاض فشل المراجعة تتضاعف تقريبًا مع مكاتب المراجعة الأربعة الكبار. وقد يُعزى هذا إلى أن المكاتب الكبيرة Big4 قد تكون أكثر ميلًا لإصدار آراء تحفظية أو معدلة بالاستمرارية تجاه الشركات التي تواجه صعوبات مالية، مقارنة بالمكاتب الأصغر (Al Sabti & Anssari, 2022, p.15; Pham, 2022, p.4 ; Riyanti et al., 2024, p.911).

نسبة التدفقات النقدية التشغيلية إلى إجمالي الأصول :جاءت قيمة المعامل سالبة (B = -3.283)وكانت ذات دلالة إحصائية(Sig. = 0.027) ، مما يعكس وجود علاقة عكسية بين هذا المؤشر واحتمال الحد من فشل المراجعة، وقد يرجع ذلك إلى زيادة احتمالية تعرض بعض بنود الأصول المتداولة والتدفقات النقدية للتلاعب المحاسبي، وذلك لتجميل الصورة المالية للشركة، دون أن يتم اكتشافها من قبل مراقب الحسابات، وبالتالي زيادة احتمالية حدوث إعادة إصدار أو صياغة في بنود القوائم المالية، وبالتالي فشل المراجعة.

المقدار الثابت: بلغت قيمة المعامل (B = -3.451)، وهو دال إحصائيًا (Sig. = 0.000)، ويعكس الاحتمال الابتدائي لفشل المراجعة في حال غياب أي من المتغيرات المستقلة في النموذج.

ملاءمة النموذج وقدرته التنبؤية:
أظهرت معاملات التحديد (Nagelkerke R^2 = 0.152)، Cox & Snell R^2 =

(0.077أن النموذج يفسر نسبة معقولة من التباين في المتغير التابع، وهو مؤشر إيجابي على كفاءة النموذج في التحليل، كما بلغت نسبة التصنيف الكلية للنموذج 88.8% مما يعكس قدرة تنبؤية قوية وفعالة في التمييز بين الحالات.

النموذج الثاني: في ظل إدخال المتغيرات الرقابية فقد تم استخدام اسلوب **Forward Stepwise** لإيجاد أهم المتغيرات الرقابية تأثيراً على الجودة الحقيقية للمراجعة متمثلة في (دقة رأي الاستمرارية) **ووفقًا لذلك تكون معادلات النموذج المقدرة في الشكل التالي:**

$$y_2 = \gamma_0 + \gamma_1 X + \gamma_2 C_1 + \gamma_3 C_2 + \gamma_4 C_3 + \gamma_5 C_4 + \gamma_6 C_5 + \gamma_7 C_6 + \gamma_8 C_7 + \gamma_9 C_8 + \gamma_{10} C_9 + \mu \dots\dots (3).$$

- **جودة النموذج**

جدول (١٠) اختبار جودة النموذج Hosmer and Lemeshow Test لنموذج دقة رأي الاستمرارية في ظل ادخال المتغيرات الرقابية

Hosmer and Lemeshow Test		
Sig.	Df	**Chi-square**
0.156	8	**11.886**

يظهر الجدول (١٠) نتائج اختبار Hosmer and Lemeshowلتقييم جودة ملاءمة نموذج استمرارية المنشأة بعد إدخال المتغيرات الرقابية، حيث بلغت قيمة Chi-square = 11.886 بدرجة حرية(df = 8) ، وكانت القيمة الاحتمالية.Sig. = 0.156

ونظرًا لأن القيمة الاحتمالية أكبر من مستوى الدلالة الاحصائية (٠.٠٥)، فإننا لا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أن النموذج مناسب للبيانات. وبهذا، فإن النموذج لا يُظهر فروقًا ذات دلالة إحصائية بين القيم الفعلية والقيم المتوقعة، مما يشير إلى ملاءمة جيدة للنموذج بعد إدراج المتغيرات الرقابية.

يوضح الجدول التالي رقم (١١) نتائج التحليل اللوجستي لقياس أثر نرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة متمثلة في (دقة رأي الاستمرارية) في ظل وجود متغيرات رقابية باستخدام اسلوب **Forward Stepwise**

جدول (١١) نتائج التحليل اللوجستي لقياس أثر نرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة متمثلة في (دقة رأي الاستمرارية)، وذلك في ظل ادخال المتغيرات الرقابية

النموذج الرابع الأساسي فى ظل ادخال المتغيرات الرقابية				
مؤشر المتغير التابع (دقة رأي الاستمرارية)	B	Wald	Sig.	Exp(B)
نرجسية مراقب الحسابات(١)	2.54	20.471	0	12.679
حجم مكتب المراجعة (١)	2.59	18.776	0	13.324
مدة المراجعة		5.821	0.054	
مدة المراجعة (١)	-1.556	4.379	0.036	0.211
مدة المراجعة (٢)	-1.088	3.741	0.053	0.337
حجم الشركة	-1.171	12.315	0	0.31
العائد على الأصول(الربحية)	-5.438	2.403	0.121	0.004
الرافعة المالية	-0.684	0.549	0.459	0.504
عمر منشأة عميل المراجعة	0.93	1.223	0.269	2.534
نسبة التداول	5.886	36.44	0	359.979
معدل نمو منشأة عميل المراجعة	-0.076	0.557	0.455	0.927
نسبة التدفقات النقدية التشغيلية إلى إجمالي الأصول	2.986	2.176	0.14	19.803
نتيجة نشاط منشأة عميل المراجعة (الخسارة)(١)	1.192	2.433	0.119	3.293
تأخر إصدار تقرير المراجعة	-0.351	0.066	0.797	0.704
المقدار الثابت	4.899	1.446	0.229	134.091
Chi-square	157.195	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square	
Sig.	0	0.372	0.632	
Df	13			
درجة التصنيف الصحيحة النموذج	91.4			

يعرض الجدول السابق (١١) نتائج نموذج الانحدار اللوجستي لتحليل العوامل المؤثرة في استمرارية المنشأة بعد إدراج مجموعة من المتغيرات الرقابية، ويظهر ما يلي:

جودة النموذج الكلية: بلغت قيمة Chi-square = 157.195 عند مستوى دلالة 0.000، مما يشير إلى أن النموذج ككل ذو دلالة إحصائية. كما بلغت معاملات التحديد Cox & Snell R^2 = 0.372 و Nagelkerke R^2 = 0.632، ما يعكس قدرة تفسيرية عالية نسبيًا، حيث يفسر النموذج حوالي 63.2%من التباين في مؤشر المتغير التابع.

وبلغت نسبة التصنيف الصحيحة للنموذج ٩١.٤%، مما يعكس دقة تنبؤية ممتازة في التمييز بين الحالات المتعلقة باستمرارية المنشأة.

معاملات النموذج

نرجسية مراقب الحسابات (B = 2.540) وهذا المتغير ذو دلالة إحصائية قوية حيث بلغت قيمة مستوى المعنوية له ٠.٠٠، كما تشير القيمة الموجبة إلى أن ارتفاع مستوى النرجسية لدى مراقب الحسابات يزيد من احتمالية إصدار رأي صائب متعلق باستمرارية المنشأة. كما أن قيمة Exp(B) = 12.679 تعني أن كل زيادة وحدة واحدة في النرجسية تضاعف هذا الاحتمال بحوالي ١٢.٧ مرة.

حجم مكتب المراجعة (B=2.590) **حيث** يظهر تأثيرًا معنويًا واضحًا، حيث ترتبط المكاتب الأكبر بارتفاع احتمال إصدار رأي يتعلق باستمرارية المنشأة، حيث تجادل الدراسات السابقة بأن مراقبو الحسابات في المكاتب الأربعة الكبار هم أكثر عرضة لإصدار آراء بعدم الاستمرارية للشركات المتعثرة ماليًا أكثر من غيرهم. (Pham, 2022, P.4:5)

مدة المراجعة:

يُظهر هذا المتغير دلالة إحصائية من الحد المقبول حيث بلغت مستوى المعنوية له 0.054 =.sig ، مما يشير إلى احتمال وجود تأثير عام، رغم أنه ليس حاسمًا. ومع ذلك، تُظهر الفئات الفرعية للمتغير نتائج أكثر وضوحًا:

مدة المراجعة المدة من ٣: ٥ سنوات بلغت قيمة (**1.556- = B)وهى** ذات دلالة إحصائية معنوية، وتُشير إلى أن تقصير فترة التعاقد مع مراقب الحسابات، قد يؤدي إلى انخفاض احتمالية إصدار رأي معدل بالاستمرارية للمنشأة العميل في حالة التعثر المالي.

مدة المراجعة المدة أكثر من ٥ سنوات بلغت قيمة(1.088- = B), وهي غير معنوية عند مستوى دلاله أقل من ٠.٠٥، مما يدل على وجود علاقة عكسية محتملة بين طول مدة التعاقد مع عميل المراجعة وإصدار مراقب الحسابات رأي معدل بالاستمرارية في حالة التعثر المالي.

حيث يُعد طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل إحدى العوامل التي قد تؤثر على استقلاله، ومن ثم إنخفاض احتمال أن يُصدر رأي بعدم الاستمرارية في حالة تعثر منشأة العميل (Buntara & Adhariani, 2019, P.51; Putra & Purnamawati, 2021, p.201).

حجم الشركة:

يُعد من المتغيرات ذات الدلالة الإحصائية العالية حيث بلغت قيمة - **B =) 1.171**، ويُشير إلى أن الشركات الأكبر حجمًا أقل عرضة لتلقي رأي معدل بالاستمرارية، حيث إن الشركات الكبيرة تتمتع بقدر أقل من عدم اليقين بالاستمرارية مقارنة بالشركات الأصغر حجمًا، ومن غير المرجح أن يصدر مراقبو الحسابات رأيًا بعدم الاستمرارية للشركات الأكبر حجمًا (Al Sabti & Anssari, 2022, p.15; Pham, 2022, p.4 ; Riyanti et al., 2024, p.911).

نسبة التداول:

تُعتبر من أقوى المتغيرات تأثيرًا حيث بلغت قيمة **(B = 5.886)** وهى داله عند مستوى دلاله اقل من ٠.٠٥. ويُعزى ذلك إلى أن المنشآت ذات السيولة العالية تتمتع بوضع مالي جيد وقادرة على ضمان سداد الديون قصيرة الأجل، بينما تشير السيولة الأقل إلى أن المنشأة قد توجه صعوبات مالية في سداد ديونها قصيرة الأجل، وبالتالي قد تواجه مشكلة تعيق نشاطها المستمر، ويجب أن يحظى هذا بتقدير كبير من قبل مراقبي الحسابات عند إصدار رأي بشأن الاستمرارية في تقرير المراجعة (Averio, 2020, p.156; Pham, 2022, p.5)

أما المتغيرات الرقابية غير الدالة إحصائيًا والتي بلغت مستوى الدلالة لها أكبر من ٠.٠٥ كانت:

العائد على الأصول (الربحية)، الرافعة المالية، عمر المنشأة، معدل النمو،

التدفقات النقدية التشغيلية (رغم ما أظهرته من تأثير نسبي)، **نتيجة النشاط (الخسارة) ،توقيت إصدار التقرير**

وعلى الرغم من أن هذه المتغيرات لم تُظهر دلالة إحصائية معنوية ضمن العينة محل الدراسة، فإن ذلك لا يعني انتفاء أهميتها من الناحية النظرية. بل يشير إلى أن تأثيرها قد يكون غير واضح أو غير مؤثر بشكل حاسم في هذا السياق البحثي، مما يستدعي المزيد من الدراسة والتحقق في سياقات أو عينات مختلفة مستقبلًا.

ومما سبق فقد تم ثبوت الفرض القائل " بوجود أثر إيجابي معنوي لنرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة.

٤|٣ استنتاجات الدراسة التطبيقية:

تستهدف الدراسة التطبيقية الإجابة على تساؤلات الدراسة وتحقيق أهداف الدراسة، وذلك من خلال اختبار فرضيات الدراسة، وقد تم اختبار فرضيات الدراسة على عينة مكونة من ٦١ شركة غير مالية مدرجة في

البورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٩ إلى ٢٠٢٣ بواقع ٣٠٥ مشاهدة أساسية. وقد تم اختبار فرضيات الدراسة كما في الجدول التالي رقم (١٢)

جدول رقم (١٢) ملخص اختبارات الفرضيات الرئيسية والفرعية

نموذج الفرضية	نتيجة اختبار الفرضية الفرعية	نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية
(H1): **يوجد أثر إيجابي معنوي لنرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة.**		مقبول كليًا
(H1a):يوجد أثر إيجابي معنوي لنرجسية مراقب الحسابات في الحد من فشل المراجعة. (H1b): يوجد أثر إيجابي معنوي لنرجسية مراقب الحسابات على دقة وسلامة رأيه بشأن استمرارية المنشأة.	**مقبول** **مقبول**	

ومما سبق، يمكن بلورة نتائج الدراسة بشقيها النظري والعملي في وجود أثر إيجابي ومعنوي لنرجسية مراقب الحسابات على الجودة الحقيقية للمراجعة، واستنتج هذا الأثر من خلال الأثر الإيجابي المعنوي لنرجسية مراقب الحسابات على مؤشرين للجودة الحقيقية للمراجعة وهما: دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة والحد من فشل المراجعة.

قائمة المراجع

أولًا: المراجع باللغة العربية:

- السيد، محمد فوزي محمد. (٢٠٢٤). العلاقة بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS وجودة المراجعة الحقيقية الدور الوسيط لجودة الإفصاح. ***مجلة البحوث المحاسبية***، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا. ١١(٣)، ٨١٤-٨٥٣.
- الوكيل، حسام السعيد .(٢٠٢٢). الدور الوسيط لإعادة إصدار القوائم المالية في علاقة جودة المراجعة المدركة بقيمة الشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ***مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية***، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية*٣(٦)،٤١٧-٤٨٨*.
- حسن، جاسم، وفرج، هاني، وقاسم، محمد. (٢٠٢٣). أثر استخدام مدقق الحسابات الحكومي للعصف الذهني على جودة التدقيق الحقيقية في الوحدات الحكومية العراقية- دراسة تجريبية. ***مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية***، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية الاعمال، جامعة الإسكندرية. ٧(١)، ٧١-١٢٢.
- زلط، علاء عاشور عبد الله، والجندي، خالد محمد محمد، ويوسف، ساره عاطف. (٢٠٢٤). أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على تقييمه لاستمرارية المنشأة: دراسة تطبيقية . **مجلة بحوث الأعمال**، المعهد العالي للإدارة وتكنولوجيا المعلومات بكفر الشيخ. ١(١)، ٤٤-١٢١.
- منصور، أشرف محمد إبراهيم. (٢٠٢١). مدى انعكاس جودة المراجعة المدركة على كفاءة الاستثمار: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ***المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية***، كلية التجارة، جامعة دمياط ٢*(٢)ج٢*، ١٣١-١٨٢.
- موسى، بوسي حمدي حسن .(2018) .أثر جودتي المراجعة الحقيقية والمدركة على تكلفه التمويل بالملكية دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ***الفكر المحاسبي***، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٢(٦)، ٦٧١-٧٠٩.

ثانيًا: المراجع باللغة الإنجليزية:

- Abi Rafdi, A., & Gruben, F. (2021). The Influence Of Audit Tenure And Audit Rotation To The Audit Quality: The Case Of Indonesia. ***Diponegoro Journal of Accounting,*** *10*(4), 1-15.

- Akers, M. D., Giacomino, D. E., & Weber, J. (2014). Narcissism in public accounting firms. ***Accounting and Finance Research***.
- Al Sabti, A. A. A., & Anssari, M. A. A. (2022). The Relationship Between the Reputation of Audit Offices and the Accuracy of the Opinion on Continuity and the Extent to Which it is Affected by the Financial Failure Field Research in the Iraqi Stock Exchange. ***International Journal of Professional Business Review***, *7*(2), e0425-e0425.
- Ardelean, A. (2013). Auditors' ethics and their impact on public trust. ***Procedia-Social and Behavioral Sciences***, *92*, 55-60.
- Averio, T. (2020). The analysis of influencing factors on the going concern audit opinion–a study in manufacturing firms in Indonesia**.** ***Asian journal of accounting research,*** *6*(2), 152-164.
- Badr, H. K., Malekian, P. D. E., & Barzegar, P. D. G. (2024). The moderating role of auditors' psychological characteristics on boards' narcissism and financial expertise on auditors' expectations gap. ***Al-Qadisiyah Journal for Administrative and Economic Sciences,*** 26(1) 358-370.
- Banimahd, B., Dilami, Z., & Javanmard, M. (2013). Narcissism in Iranian auditing profession. ***Management Science Letters,*** *3*(5), 1421-1426.
- Buntara, A. A., & Adhariani, D. (2019). Audit tenure and audit quality: The renewal sense of comfort. ***Australasian Accounting, Business and Finance Journal,*** *13*(4), 46-62.
- Byrne, K. A., & Worthy, D. A. (2013). Do narcissists make better decisions? An investigation of narcissism and dynamic decision-making performance. ***Personality and Individual Differences,*** *55*(2), 112-117.

- Chalu, H. (2021). Board characteristics, auditing characteristics and audit report lag in African Central Banks. ***Journal of Accounting in Emerging Economies,*** *11*(4), 578-609.
- Chou, T. K., Pittman, J. A., & Zhuang, Z. (2021). The importance of partner narcissism to audit quality: Evidence from Taiwan. ***The Accounting Review,*** *96*(6), 103-127.
- Church, B. K., Dai, N. T., Kuang, X., & Liu, X. (2020). The role of auditor narcissism in auditor- client negotiations: Evidence from China. ***Contemporary Accounting Research,*** *37*(3), 1756-1787.
- Dehaghani, A. H., Khoshoei, H. M., & Saedi, R. (2024). Examining the Impact of Auditors' Narcissism and Overconfidence on Audit Quality Through Auditors' Leadership Ability. ***International Journal of Innovation Management and Organizational Behavior (IJIMOB),*** *4*(3), 124-132.
- Eguasa, B. E., & Urhoghide, R. O. (2017). Audit market concentration and audit quality in Nigeria. ***IOSR Journal of Business and Management,*** *19*(9), 1-9.
- El Badlaoui, A., Cherqaoui, M., & Taouab, O. (2021). Output indicators of audit quality: A framework based on literature review. ***Universal Journal of Accounting and Finance,*** *9*(6), 1405-1421.
- Fahmi, F. D., & Halim, S. (2024). The Effect of Company Size, Company Growth, and Leverage on Going Concern Audit Opinions (Empirical Study on Technology Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange in 2019–2020). ***International Research Journal of Economics and Management Studies IRJEMS,*** *3*(4), 192-206.
- Francis, J. R. (2024). What exactly do we mean by audit quality?. ***Accounting in Europe,*** *21*(2), 123-133.

- Grossman, A. M., Grossman, S. D., & Crumbley, D. L. (2024). A Commentary on the Silicon Valley Bank Debacle. ***Current Issues in Auditing***, *18*(2), C11-C24.
- Ham, C., Lang, M., Seybert, N., & Wang, S. (2017). CFO narcissism and financial reporting quality. ***Journal of Accounting Research,*** *55*(5), 1089-1135.
- Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, *29*(1), 149-171.
- Jackson, A. B., Moldrich, M., & Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. ***Managerial Auditing Journal,*** *23*(5), 420-437.
- Javadi, H. A. D. I., Hosseini, S. H., Hemmati, B., & Shokri, A. (2024). The effect of dark personality traits and individual accountability on auditors' skepticism and professional judgment. ***International Journal of Finance & Managerial Accounting***, *9*(35), 65-78.
- Johnson, E. N., Lowe, D. J., & Reckers, P. M. (2021). The influence of auditor narcissism and moral disengagement on risk assessments of a narcissistic client CFO. ***Journal of Accounting and Public Policy,*** *40*(4), 106826.
- Kaszak, S. E., Johnson, E. N., Reckers, P. M., & Reinstein, A. (2024). Narcissism Dynamics and Auditor Skepticism. ***Journal of Business Ethics***, 1-18.
- Kerckhofs, L., Vandenhaute, M. L., & Hardies, K. (2024). Partner narcissism in a private market setting: Consequences for audit reporting decisions and audit pricing. ***International Journal of Auditing,*** *28*(3), 500-521.
- Kern, V. (2024). *The Role of Regulation in Auditing* (***Doctoral dissertation***, University of Graz, Austria).

- Khaksar, J., Salehi, M., & Lari DashtBayaz, M. (2022a). The relationship between auditor characteristics and fraud detection. ***Journal of Facilities Management,*** *20*(1), 79-101.
- Khaksar, J., Salehi, M., & Lari DashtBayaz, M. (2022b). The relationship between political connections, auditor characteristics and auditor narcissism. ***Journal of Facilities Management,*** *20*(4), 521-537.
- Marçal, R. R., & Alberton, L. (2020). Relationship between Dark Triad personality traits and professional skepticism among independent auditors. ***Journal of Education and Research in Accounting,*** *14*(4), 480-500.
- Mohammadi, H., Salehi, M., Arabzadeh, M., & Ghodrati, H. (2021). The effect of auditor narcissism on audit market competition. ***Management Research Review,*** *44*(11), 1521-1538.
- Pham, D. H. (2022). *Determinants of going-concern audit opinions: evidence from Vietnam stock exchange-listed companies.* ***Cogent Economics and Finance****, 10 (1),* 1-13
- Pham, H. H., Nguyen, T. H. L., & Tran, M. T. (2025). Audit Quality of Financial Statements of Commercial Banks, Whether or not There is a Difference in Audit Quality Provided by Big4 and Non-Big4 Audit Firms. ***International Journal of Economics and Financial Issues,*** *15*(1), 159-181.
- Putra, W. M., & Purnamawati, R. (2021, January). The effect of audit tenure, audit delay, company growth, profitability, leverage, and financial difficulties on acceptance of going concern audit opinions. **In** ***4th International Conference on Sustainable Innovation 2020-Accounting and Management*** *(ICoSIAMS 2020)* (pp. 199-208). Atlantis Press.
- Riyanti., Antong., Rahmawati., Usman, H., & Mustafa, S. W. (2024). The Role of Financial Performance in Going Concern Audit Opinions.

In *IECON: **International Economics and Business Conference,** 2(2),* 908-919.

- Rouhi, S., & Delgosha Khadar, S. (2021). The Relationship between Auditor's Narcissism and Expectation Gap with Audit Fees: Evidence from an Emerging Market. ***Iranian Journal of*** Accounting***, Auditing and Finance,*** *5*(1), 79-97.
- Safarzadeh, M. H., & Mohammadian, M. A. (2024). Auditors' narcissism and their professional skepticism: evidence from Iran. ***Asian Review of Accounting,*** *32*(1), 91-119.
- Saleh, S. A., & Abou Elela, O. M. F. (2023). The Effect of the Audit Committee Members' Gender Diversity on the Relationship between the Auditor's Narcissism and the Audit Report Readability: Evidence from Firms Listed on the Egyptian Stock Exchange. ***Alexandria Journal of Accounting Research,*** *7*(3), 31-88.
- Saleh, S., Diab, A., & Abouelela, O. (2025). Firm Complexity and the Accuracy of Auditors' Going Concern Opinions in Emerging Markets: Does Auditor Work Stress Matter?. ***Journal of Risk and Financial Management****, 18*(3), 1-21.
- Salehi, M., Dalwai, T., & Arianpoor, A. (2022). The impact of narcissism, self-confidence and auditor's characteristics on audit report readability. ***Arab Gulf Journal of Scientific Research,*** *41*(2), 202-223.
- Shurden, S. (2018). A study of the relationship of narcissistic leadership in the accounting profession on job satisfaction: An application of structural equation modeling. ***Journal of Finance and Accountancy,*** *23*, 1-19.
- Takabi, A., Amiri, H., & Karami, R. (2024). The Effect of Ethical Marketing in Auditing on Auditors' Job Performance. ***International Journal of Finance & Managerial Accounting,*** *9*(35), 43-64.