مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية
قسم المحاسبة والمراجعة

العدد الأول – يناير ٢٠٢٢– المجلد السادس

العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة: الدور المعدل لسمات منشأتى مراقب الحسابات وعميله– دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د/عايدة محمد مصطفى على[1]
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة الاسكندرية

ملخص البحث

استهدف البحث اختبار أثر سمات منشأتى عميل المراجعة ومراقب الحسابات كمتغيرات معدلة على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة. ولتحقيق هدف البحث تم تحليل الدراسات السابقة لاشتقاق فروض البحث، ثم اجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة بين٢٠١٧ – ٢٠١٩. وأظهرت نتائج الدراسة أن قابلية القوائم المالية للمقارنة تؤثر سلبا وبصورة معنويه علي أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. كما يوجد تأثير معنوي لسمات منشأتى عميل المراجعة (حجم منشأة عميل المراجعة، ودرجة تعقد عمليات عميل المراجعة) على العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بينما كان لخطر أعمال عميل المراجعة تأثير غير معنوي على العلاقة محل الدراسة.

كما أشارت النتائج لوجود تأثير معنوي لسمات منشأة مراقب الحسابات وخاصة (التخصص الصناعى لمراقب الحسابات) على العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بينما كان لحجم منشأة مراقب الحسابات تأثير غير معنوي على العلاقة محل الدراسة.

وتوصل التحليل الاضافي إلى أفضلية ادخال متغيري رأى مراقب الحسابات وتدوير مراقب الحسابات كمتغيرات رقابية جديدة على نموذج البحث. وكان تأثير رأى مراقب الحسابات أفضل مقارنة بتدويره في التأثيرعلى أتعاب المراجعة. وأخيرا أيدت نتائج تحليل الحساسية باستخدام الاستحقاقات الاجمالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للمقارنة نتائج التحليل الاساسى لاختبار الفرضين الاول والثالث فقط.

الكلمات المفتاحية: قابلية القوائم المالية للمقارنة – أتعاب المراجعة – سمات منشأة عميل المراجعة – سمات منشأة مراقب الحسابات.

[1]E. mail: aidamohamed2245@gmail.com

The Relationship between the Comparability of Financial Statements and Audit Fees: The Modified Role of the Auditor's and his Client's Characteristics: Evidence from Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange

Abstract

The research aimed to test the impact of the characteristics of the audit client and auditor firm as modified variables on the relationship between the comparability of financial statements and audit fees. To achieve the goal of the research, previous studies were analyzed to derive research hypotheses, and then an applied study was conducted on a sample of non-financial companies listed on the Egyptian Stock Exchange during the period between 2017 - 2019. The results of the study showed that the comparability of the financial statements negatively and significant affects the fees for auditing the annual financial statements of companies listed on the Egyptian Stock Exchange. There is also a significant effect of the characteristics of the audit client's (the audit client size, client complexity) on the influence relationship between the comparability of the financial statements and the annual financial statement audit fees for companies listed on the Egyptian Stock Exchange, while the risk of the audit client's business had an insignificant effect on the relevant relationship. studying.

The results also indicated that there was a significant effect of the characteristics of the auditor firm, especially (the auditor's industrial specialization) on the influence relationship between the comparability of the financial statements and the audit fees for the annual financial statements of companies listed on the Egyptian Stock Exchange, while the size of the audit firm had an insignificant effect on the relationship under study.

The additional analysis concluded that it is preferable to introduce two variables that the auditor's opinion and auditor tenure as new control variables on the research model. The effect of the auditor's opinion was better compared to its auditor tenure in influencing the audit fees. Finally, the results of the sensitivity analysis using the total accruals as a measure of the comparability of the financial statements supported the results of the basic analysis to test the first and third hypotheses only.

Key words: Comparability of financial statements – audit fees – characteristics of the audit client's firm – characteristics of the auditor's firm.

١- المقدمة

تعد القابلية للمقارنة إحدى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتى تهدف إلى تحسين منفعة القوائم المالية، وذلك من خلال السماح لمستخدمى المعلومات المحاسبية بتحديد أوجه التشابه والاختلاف بين عناصر القوائم المالية وامكانية المقارنة مع المعلومات المناظرة للشركات الأخرى، أو لنفس الشركة خلال فترات زمنية مختلفة بما يساهم فى فهم وتقييم الأداء الاقتصادى للشركات بشكل أفضل بالنسبة للشركات المماثلة (الصاوى،٢٠٢٠). لذلك حظى موضوع القابلية للمقارنة بالاهتمام الأكاديمى المتزايد فى الاونة الاخيرة من منظور المحاسبة والمراجعة (Barth et al., 2018). وأصبح سؤالا بحثيا مثيرا للجدل فى الوقت الحاضر (Zhang, 2018). وذلك لان للقابلية للمقارنة دورا بارزا فى تحسين عملية اتخاذ القرارات المختلفة فى الشركات. كما أن الفهم العميق للبيئة الاقتصادية للشركة والتطبيق السليم للمعايير المحاسبية ينعكس ايجابا على جودة المعلومات المحاسبية(Stallings, 2017; Chen et al., 2018). وقد يؤثر بالايجاب على عمل مراقب الحسابات والذى ينعكس بدوره على أتعاب مراجعة القوائم المالية (Krishnan & Wang, 2015).

وقد أشارت دراسة Zhang (2018) إلى أن قابلية القوائم المالية للمقارنة تساعد فى تخفيض مخاطر أعمال العميل Business risk، والذى ينعكس بدوره فى تخفيض الوقت والجهد والتكلفة المطلوبة لعملية المراجعة، مما يؤثر سلبا على أتعاب المراجعة. وفى نفس السياق اتفق البعض (Kang et al., 2015; Yang et al., 2016). على أن زيادة قابلية القوائم المالية للمقارنة تساعد فى تحسين كفاءة عملية المراجعة، من خلال تخفيض تكلفة تشغيل البيانات المحاسبية، وتخفيض عدد ساعات المراجعة والوقت والجهد المبذول فى أداء عملية المراجعة، والذى ينعكس سلبا على أتعاب مراقب الحسابات التى يتقاضاها نظير قيامه بعملية مراجعة القوائم المالية.وبالرغم من ندرة الدراسات التى تناولت العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة، إلا أن هناك شبه اتفاق بين هذه الدراسات (Kang et al., 2015; Yang et al., 2016; Zhang, 2018) على أن قابلية القوائم المالية للمقارنة لها دور حيوي فى تفسير التغيرات فى أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات.

ومن الجدير بالذكر أن العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة تتأثر بالعديد من العوامل. لذلك يجب الاهتمام بدراسة المتغيرات المعدلة Moderating للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة. ومع ذلك فأن هناك ندرة في الدراسات التي ركزت على هذه المتغيرات، والتى قد تشمل المتغيرات المعدلة المرتبطة بسمات منشأة عميل المراجعة (حجم المنشأة، درجة تعقد عمليات عميل المراجعة، خطر أعمال عميل المراجعة، الأداء المالى، شكل الملكية، نوع الصناعة،تقرير الرقابة الداخلية، الالتزام الحوكمى)، أو سمات منشأة مراقب الحسابات (التخصص الصناعي، حجم المنشأة،

التدوير). ولذلك تسعى الدراسة الحالية إلى تناول الاثر التفاعلي لهذه المتغيرات كمتغيرات معدلة للعلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.

٢- مشكلة البحث

تناولت القليل من الدراسات السابقة (Kang et al., 2015; Yang et al., 2016; Zhang, 2018). العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات، وتأثير سمات منشأتى عميل المراجعة ومراقب الحسابات على هذه العلاقة. وبالرغم من أن كل دراسة تناولت تلك العلاقة فى بيئة مختلفة إلا أنها جميعا اتفقت على أن ارتفاع قابلية القوائم المالية للمقارنة ينعكس إيجابا على أداء الشركة وعلى مخرجات النظام المحاسبي مما يقلل من خطر المراجعة. ومن ثم تقل ساعات المراجعة والجهد المطلوب فيها وهذا بدوره ينعكس فى انخفاض أتعاب المراجعة.

وبناء على ما سبق يمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الاجابة على الأسئلة الآتية نظريا وعمليا؛ ما المقصود بقابلية القوائم المالية للمقارنة؟ وماهي مقاييسها؟ ماهي أتعاب المراجعة؟ وما هي أهم العوامل والمحددات المؤثرة فى تسعير خدمة المراجعة بشكل عام وفى مصر بشكل خاص؟ هل توجد علاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة؟ واذا وجدت فما هو شكل وإتجاه هذه العلاقة فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟ وهل يختلف هذ التأثير باختلاف بعض سمات منشأتى عميل المراجعة، ومراقب الحسابات؟.

٣- هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى دراسة واختبار أثر سمات منشأتى عميل المراجعة ومراقب الحسابات كمتغيرات معدلة على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية لعينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من ٢٠١٧ إلى ٢٠١٩.

٤- أهمية ودوافع البحث

تنبع **أهمية البحث الأكاديمية** من تصديه لقضية بحثية هامة تناولتها البحوث الاجنبية ولكنها تعانى من ندرة شديدة في البحوث المصرية وهى دراسة واختبار أثر سمات منشأتى عميل المراجعة و مراقب الحسابات كمتغيرات معدلة على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات.

ويستمد البحث **أهميته العملية** من كونه يسعى الى اختبار هذه العلاقة في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، الامر الذى يؤدى لإثراء المردود العملي الإيجابي للبحث المحاسبي في ذلك المجال، ويزيد من وعى وإدراك معدى ومستخدمي المعلومات المحاسبية، لتأثير قابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب المراجعة، وهو الامر الذى ينعكس على تسعير خدمة المراجعة بشكل عام، وفى مصر بشكل خاص.

ويقف وراء هذا البحث **العديد من الدوافع** أهمها؛ التطرق لمجال بحثى يعانى من ندرة ملموسة في مصر، وإيجاد دليل عملي على مدى صحة العلاقة محل الدراسة من عدمه في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، من خلال منهجية متكاملة تختبر العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات. والتغلب على الندرة الملموسة في البحوث التي تناولت الأثر التفاعلي لبعض العوامل أو المحددات، كمتغيرات معدلة للعلاقة الرئيسية محل الدراسة، وذلك من خلال منهجية بحث متكاملة تشمل كلا من؛ التحليل الأساسي، التحليل الإضافي، تحليل الحساسية.

٥- حدود البحث

يقتصر البحث على دراسة واختبار العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات، بالإضافة للتحقق من أثر سمات منشأتى عميل المراجعة ومراقب الحسابات على العلاقة محل الدراسة. وذلك كله وفقا لمدخل Firm-Year-Observation للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من ٢٠١٧ إلى ٢٠١٩.

وبالتالي يخرج عن نطاق البحث اختبار مدى اختلاف العلاقة محل الدراسة باختلاف العوامل أو المحددات الاخرى (مثل؛ الاداء المالى، شكل الملكية، نوع الصناعة، تقرير الرقابة الداخلية، الالتزام الحوكمى، تأخير التقرير، الاستمرارية، الخدمات المقدمة بخلاف عملية المراجعة). كما سيخرج عن نطاق البحث الشركات غير المقيدة بالبورصة المصرية والمؤسسات المالية المقيدة أو غير المقيدة بالبورصة. وأخيرا فأن قابلية النتائج للتعميم ستكون مشروطة بضوابط اختيار مجتمع وعينة البحث.

٦- خطة البحث

لمعالجة مشكلة البحث، وتحقيقا لأهدافه في ضوء حدوده، فسوف تستكمل خطة البحث على النحو التالي:

٦-١ قابلية القوائم المالية للمقارنة (المفهوم والمقاييس والاهمية).

٦-٢ أتعاب المراجعة (المفهوم والمحددات).

٦-٣ تحليل العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة واشتقاق فرض البحث الاول.

٦-٤ تحليل أثر سمات منشأة عميل المراجعة على العلاقة محل الدراسة واشتقاق فرض البحث الثاني وفرعياته.

٦-٥ تحليل أثر سمات منشأة مراقب الحسابات على العلاقة محل الدراسة واشتقاق فرض البحث الثالث وفرعياته.

٦-٦ منهجية البحث.

٦-٧ نتائج البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة.

٦-١ قابلية القوائم المالية للمقارنة المفهوم والمقاييس والاهمية

حظى موضوع قابلية القوائم المالية للمقارنة باهتمام كبير من جانب الباحثين (Fang et al., 2016; Stallings, 2017; Neel, 2017; Su et al., 2018 Endrawes et al., 2018; Chen & Gong, 2019; Choi et al., 201; Smith & Venter, 2020). وللقابلية القوائم المالية للمقارنة مفهومها، ومقاييسها وأهميتها لأصحاب المصالح خاصة مراقب الحسابات. فعرفت دراسة De Franco et al (2011) قابلية القوائم المالية للمقارنة على أنها تشابه النظام المحاسبي للشركات والذي يترجم المعاملات الاقتصادية إلي البيانات المحاسبية، حيث يكون لدي الشركات أنظمة محاسبية قابلة للمقارنة إذ أنتجت تلك الأنظمة قوائم مالية متشابهة وذلك لمجوعة من الأحداث الاقتصادية المتشابهة.

كما اتفق البعض (الحوشى، ٢٠٢٠؛ Souza&Lemes,2016; Fang et al., 2016; Stallings, 2017; Chen et al., 2018; Smith & Venter, 2020; Mattei et al., 2020). على تعريف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الصادر من جانب FADB, IASB لقابلية القوائم المالية للمقارنة، والذي يشير إلي أن قابلية القوائم المالية للمقارنة تمثل إحدى الخصائص النوعية المعززة للمعلومات المحاسبية والتي تمكن مستخدميها من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين عناصر القوائم المالية (FASB, 2010; IASB, 2010, 2018). وأضافت دراسة Allini & Catuogno (2011) أن قابلية القوائم المالية للمقارنة إحدى خصائص الافصاح المحاسبى والتى تسمح لمستخدمى القوائم المالية بالتعرف على الاختلافات بين الشركات.

ويتفق البعض (Barth et al., 2012; Yip & Young, 2012) على تعريفها بأنها خاصية المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر الاقتصادية من أجل تعزيز منفعة القوائم المالية. وفى نفس السياق أشار البعض (De Franco et al.,2011; Barth, 2013). إلى أن القابلية للمقارنة تشير إلى أن الشركات تقوم بالتقرير عن أرقام

محاسبية مماثلة فى قوائمها المالية فى ظل ظروف اقتصادية مماثلة وأرقام محاسبية مختلفة عندما تتعرض تلك الشركات لظروف اقتصادية مختلفة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن مصطلح **قابلية القوائم المالية للمقارنة** يشير بشكل عام في الأدب المحاسبي إلى أن قابلية القوائم المالية للمقارنة خاصية نوعية تمكن مستخدمى التقارير المالية من تحديد أوجه التشابه أو الاختلاف بين المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية، وهو ما يمكن تفسيره بأنه عندما تتشابه الاحداث الاقتصادية التى تتعرض لها الشركات فأنه يجب أن تظهر قوائمها المالية أرقام محاسبية متشابهة والعكس صحيح.

وبشأن مقاييس قابلية القوائم المالية للمقارنة، ميزت الدراسات السابقة (الصاوى،٢٠٢٠؛ Catuogno&Allini,2011;Taplin, 2017;Stallings, 2017; Chen et al., 2018; Kang Smith & Yang et al., 2016; Zhang, 2018; Mattei et al., 2020; et al., 2015; Venter, 2020). بين مدخلين للقياس، **مقاييس تعتمد على المدخلات،** ويطلق عليها البعض مداخل قياس تعتمد على المؤشرات (Indices)، أو **مقاييس تعتمد على مخرجات** نظام التقرير المالى، وعلى الأخص الأرباح. ويعد أكثرها استخداما المقاييس التى تعتمد على مخرجات نظام التقرير المالى نظرا لتوافر البيانات اللازمة لاستخدامها من واقع القوائم المالية، اذا يعتمد على بيانات حالية فعلية لا تتطلب تقديرا، مما يقلل من أخطاء التقدير، وكذلك المرونة والديناميكية التي تتسم بها هذه المقاييس، فضلا عن أن هذا المدخل قد لاقى القبول العام من قبل الباحثين فى الدراسات التجريبية المعاصرة الخاصة بقابلية القوائم المالية للمقارنة (Pourabdollah et al., 2013; Neel 2017, Su et al., 2018; Smith & Venter, 2020).

ويعتبر نموذج De Franco et al (2011) من أشهر النماذج المستخدمة لقياس قابلية القوائم المالية للمقارنة والتي اعتمدت عليه العديد من الدراسات السابقة (De Franco et al., 2011; Barth, 2013; Stallings, 2017; Gross & Perotti,2017; Chen et al., 2018; Kang et al., 2015; Yang et al., 2016; Zhang, 2018; Mattei et al., 2020). حيث تعتبر القوائم المالية دالة فى كل من الاحداث الاقتصادية والنظام المحاسبى. كما أتفق البعض (Francis et al., 2014; Stallings, 2017; Endrawes et al., 2018). على استخدام الاستحقاقات الاجمالية وفقا لنموذج Neel (2017) كمقياس بديل لقياس قابلية القوائم المالية للمقارنه بدلا من استخدام نموذج De Franco et al (2011).

وبالنسبة لأهمية قابلية القوائم المالية للمقارنة للمشاركين فى سوق الديون، فقد أتفق البعض (Kim et al., 2013; Kim et al., 2016, Parsa & Sarraf, 2018) على أن قابلية القوائم المالية

للمقارنة تساعد فى تخفيض عدم التأكد لدى المشاركين فى سوق الديون حول مخاطر الائتمان، كما تساعد فى تحسين دقة وأحكام المشاركين فى سوق الاقتراض من خلال دورها فى تخفيض تكاليف اقتناء وتشغيل المعلومات من قبل المقرضين ومن ثم زيادة المعلومات المتاحة (Fang et al., 2016).

وبالنسبة لأهمية قابلية القوائم المالية للمقارنة للمستثمرين فقد اتفق البعض (Shin & Park, 2014; Stallings, 2017; Chen et al., 2018; Choi et al., 2019). على أن قابلية القوائم المالية للمقارنة تؤدى إلى تفسير معلومات القوائم المالية بشكل أفضل وتكلفة أقل بالاضافة إلى تخفيض مدى اختلاف الاراء بين المستثمرين وارتفاع المحتوى المعلوماتى للارباح ومن ثم تدعيم قرارات تحديد قيمة الاسهم للمستثمرين، يضاف إلى ذلك تحسين المحتوى المعلوماتى لاسعار الاسهم بما يسمح للمستثمرين بتوقع اداء الشركة فى المستقبل بشكل أفضل.

وأضاف البعض (Choi et al., 2019; Smith &Venter, 2020) أن تحديد منفعة المعلومات المحاسبية للمستثمرين هو الدافع الرئيسي لجهود الباحثين في الادب المحاسبي، حيث تركز قابلية القوائم المالية للمقارنة على عائد قرارات المستثمرين بشكل رئيسي، فدراسات قابلية القوائم المالية للمقارنة مصممة أساسا لتقدير كيفية استخدام مستثمري أدوات حقوق الملكية للمعلومات المحاسبية وذلك عند تعاملهم مع الاوراق المالية وتبحث فيما إذا كان اعتماد المستثمر على المعلومات المحاسبية المقارنة سوف يؤدي به إلى اتخاذ القرار الذي يعظم العائد المحقق من استثماراته في الأسهم.

وبالنسبة لأهمية قابلية القوائم المالية للمقارنة لمراقب الحسابات أتفق البعض (Kang et al., 2015;Yang et al ., 2016;Zhang, 2018). على أن قابلية القوائم المالية للمقارنة تعد بمثابة مرشد أساسي لتحقيق تجانس المعالجات في قياس الأحداث الاقتصادية التي تؤثرعلى نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي وكيفية إيصال المعلومات الناتجة عن تلك المعالجات إلى الأطراف المستفيدة منها، بهدف تحسين جودة الممارسات المحاسبية لخدمة المستفيدين من تلك القوائم، وبالتالى فإن وجود معلومات محاسبية قابلة للمقارنة تحسن من كفاءة عملية المراجعة من خلال تخفيض الوقت والجهد المبذول فى أدائها من جانب مراقب الحسابات، وبذلك تساهم قابلية القوائم المالية للمقارنة فى إثراء بيئة معلومات عميل المراجعة وهو أمر مفيد لتخطيط عمليات المراجعة وتقييم مخاطر نشاط العميل، اذ تعزز من تصورات وأدراك المراجعين للمخاطر الفعلية ومن ثم فأن مستوى القابلية للمقارنة لمنشأة العميل تعتبر خاصية محددة لخطر المراجعة ونتائج المراجعة، والذى ينعكس بدوره على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات. وهو ما سوف يتناوله الباحث بمزيد من التفصيل فى البحث الحالى.

يتضح للباحث مما سبق أن دراسات قابلية القوائم المالية للمقارنة تمثل مجالا مهما في الفكر المحاسبي، تعمل على تقديم العديد من الادلة والنتائج التي تهم أطراف عديدة لا تتوقف فقط عند استخدام

قابلية القوائم للمقارنة لأغراض اتخاذ القرار الاستثماري، وإنما تتعدى ذلك للمساهمة في دقة تنبؤات المحللين الماليين وتحسين كفاءة عملية المراجعة، وتخفيض عدم التأكد للمشاركين فى سوق الديون.

٦-٢ أتعاب المراجعة المفهوم والمحددات

تعرف أتعاب المراجعة وفقا لدراسة Yuniarti (2011) على أنها المبلغ المدفوع لمكتب المراجعة الذي يقوم بعملية المراجعة السنوية للقوائم المالية التاريخية الكاملة للعميل. وذلك بخلاف أي أتعاب أخرى مدفوعة مقابل خدمات أخرى يقدمها نفس المكتب للعميل. وينبغي أن تعكس تلك الأتعاب تكلفة الموارد المستثمرة في عملية المراجعة. وأيضا الخسائر المتوقعة بسبب التقاضي المحتمل لمكتب المراجعة وما يتبعها من تدهور لسمعة المكتب، أي أن الأتعاب يتم تحديدها تبعا لهذا الخطر المحتمل (Krishnan &Wang, 2015).

كما اتفق البعض (El-Gammal, 2012;Rusmanto& Waworuntu, 2015) على تعريف أتعاب المراجعة بانها التكلفة المحددة فى العقد الذى سيتكبده العميل لمنشاة المحاسبة والمراجعة مقابل مراجعة القوائم المالية، وأضافت دراسة Barua et al (2020) بانها المقابل الذى يحصل عليه مراقب الحسابات تعويضا عما يبذله هو وفريقه من جهد ووقت فى اتمام عملية المراجعة واصدار تقريره،مضاف اليها اى تكاليف اخرى يراها لازمة لعمله. وعرفت دراسة Chakrabarty et al. (2020) أتعاب المراجعة على انها المبالغ التى يتقاضاها مراقب الحسابات نظير قيامه بعملية المراجعة للعميل، ويتم تحديد هذه الاتعاب وفقا للزمن الذى تستغرقه عملية المراجعة ونوع الخدمات المطلوبة وحجم عمليات المراجعة. وينبغي تحديد أتعاب المراجعة بحيث تتناسب مع مدى تعقيد الخدمة المقدمة، ومستوى الخبرة المطلوب لأداء عملية المراجعة، واعتبارات مهنية أخرى. وذلك حتى لا تكون الأتعاب أكثر من اللازم أو أقل من اللازم مما يهدد من الالتزام بمبدأي الموضوعية والكفاءة المهنية في ميثاق أخلاق مهنة المحاسبة والمراجعة (Afesha, 2015).

يخلص الباحث مما تقدم إلى أن أتعاب المراجعة تمثل المقابل المادي الذي يحصل عليه مكتب المراجعة نتيجة العلاقة التعاقدية بين المكتب وعميل المراجعة. وفي الغالب تلك الأتعاب تحدد من وجهة نظر مراقب الحسابات الذي يقوم بالموازنة بين تكلفة المراجعة متمثلة في تكلفة إجراءات المراجعة الأساسية والإضافية، والمخاطر المحتملة التي قد يتحملها مكتب المراجعة بسبب عملية المراجعة (مخاطر التقاضى). وذلك من جهة، وحجم منشأة العميل (محل المراجعة) وبعض السمات الأخرى لمنشأة العميل والتي قد تؤثر على عملية المراجعة من جهة أخرى.

وبشأن المحددات المؤثرة فى أتعاب المراجعة، لقد كان لدراسة Simunic (1980) السبق في وضع نموذج شامل في ثمانينيات القرن الماضي لأتعاب المراجعة، والذي يتكون أركانه من البيئة التنافسية

لمكتب المراجعة، حجم عملية المراجعة، تعقد عملية المراجعة، صناعة الشركة محل المراجعة، خطر المراجعة، مدى وجود أزمات مالية لدى العميل، معدل دوران مراقب الحسابات، وحجم مراقب الحسابات. وهذه الأركان تمثل محددات أتعاب المراجعة أو بمعنى آخر العوامل التي تؤثر في تسعير خدمة المراجعة.

ولقد تناولت العديد من الدراسات (El–Gammal, 2012 ;Hay,3013; Albhoor & Khamees, 2016; Ji ,2017;Badawy & Aly ,2018; Oussii & Taktak, 2018;Silva et al.,2020). العوامل أو المحددات المؤثرة فى أتعاب المراجعة مثل؛ حجم العميل، تعقيد عملياته، مخاطر الاعمال، الاداء المالى، الرفع المالى، شكل الملكية، نوع الصناعة، تقرير الرقابة الداخلية، الالتزام الحوكمى، حجم مراقب الحسابات، التدوير، التخصص الصناعى، تأخير التقرير، رأى المراجع، الاستمرارية، الخدمات المقدمة بخلاف عملية المراجعة.

ويرى الباحث تأسيسا على ما سبق أنه يمكن تقسيم المحددات الأساسية لأتعاب المراجعة إلى ثلاث فئات سمات ترجع إلى عميل المراجعة، وأخرى ترجع إلى مراقب الحسابات ومنشأته، وأخرى ترجع الى سمات التكليف نفسه. فبالنسبة للمحددات التي ترجع لعميل المراجعة يمكن بلورتها جميعا في (حجم منشأة عميل المراجعة، درجة تعقد عمليات عميل المراجعة، خطر أعمال عميل المراجعة، الأداء المالى، شكل الملكية، نوع الصناعة ، تقرير الرقابة الداخلية، الالتزام الحوكمى)، أما للمحددات التي ترجع لمنشأة مراقب الحسابات يمكن بلورتها جميعا في (التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، حجم المنشأة، تدوير مراقب الحسابات)، وبالنسبة للمحددات التي ترجع لسمات التكليف نفسه يمكن بلورتها جميعا في (تأخير التقرير، رأى المراجع، الاستمرارية، الخدمات المقدمة بخلاف عملية المراجعة).

وبالنسبة لمحددات أتعاب المراجعة في مصر فإنها لا تختلف كثيرا عن باقي دول العالم. فقد أوضحت دراسة راضي (١٩٩٤) أنها تتمثل في حجم مكتب المراجعة، وما إذا كان لديه شراكة مع أحد مكاتب المراجعة الكبرى. وحجم الشركة محل المراجعة وما يتبعها من تعقيدات في عملياتها بالإضافة الى خطر المراجعة. أما دراسة سمرة (٢٠١٥) فقد ركزت على خطر الأعمال لدى العميل وما يصاحبه من زيادة مهام ومسئوليات مراقب الحسابات. أما دراسة فرج (٢٠٢١) فقد تناولت بعض خصائص لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات كمحددات لأتعاب مراقب الحسابات.

ويرى الباحث أن محددات أتعاب المراجعة لن تختلف باختلاف الزمان والمكان، لذلك فإن محددات أتعاب المراجعة في مصر لن تختلف عن المحددات سالفة الذكر.

٦-٣ تحليل العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة واشتقاق فرض البحث الاول.

يتفق البعض (Kang et al., 2015; Yang et al., 2016; Zhang, 2018)على مردود ومنافع قابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب المراجعة، حيث أوضحت الدراسات سالفة الذكر ان وجود معلومات محاسبية قابلة للمقارنة يمكن أن يساعد مراقب الحسابات على فهم كيفية ترجمة الاحداث الاقتصادية إلى قوائم مالية، ويمكنهم من تحديد أوجه التشابه والاختلافات عبر الشركات وعبر الفترات بشكل أكثر كفاءة، كما تساهم قابلية القوائم المالية للمقارنة فى عملية اثراء بيئة معلومات عميل المراجعة وهو أمر مفيد فى تخطيط عمليات المراجعة وتقييم مخاطر العميل. فقد أوضحت دراسة Kang et al (2015) ان ارتفاع قابلية القوائم المالية للمقارنة تحسن كفاءة عملية المراجعة من جانبين. أولهما: المراجعة على أساس المخاطر Risk – based auditing، حيث يحدد مراقبوا الحسابات من خلالها جوانب القوائم المالية التى تنطوى على ارتفاع فى مستوى مخاطر التحريفات الجوهرية ومن ثم يركزون قدر أكبر من جهد المراجعة فى تلك الجوانب، وهو ما تساعد قابلية القوائم المالية للمقارنة فى تحقيقه من خلال تسهيل تقييم مراقب الحسابات لمخاطر اعمال عميل المراجعة Client business risk والخطر المتلازم وتخفيض تكلفة تجميع وتشغيل المعلومات من جانب مراقب الحسابات. وثانيهما: تسهيل اتمام الاجراءات التحليلية.

كما توصلت دراسة Kang et al. (2015) إلى ان ارتفاع قابلية القوائم المالية للمقارنة يمكن ان يساعد فى توجيه جهوده نحو التركيز على عمليات المراجعة مرتفعة المخاطر، وذلك فى ظل وجود العديد من عمليات المراجعة المطلوبة من مراقب الحسابات فى نفس الوقت. وأضافت دراسة Zhang (2018). إلى أن ارتفاع قابلية القوائم المالية للمقارنة يسهل من الحكم المهنى وعمليات اتخاذ القرارات من جانب مراقب الحسابات خلال عملية المراجعة، ويساعد أيضا فى تخفيض الوقت والتكاليف المتعلقة بالحصول على والتحقق من المعلومات، وهو ما يساهم فى تخفيض مخاطر المراجعة وأتعاب المراجعة.

وفى نفس السياق يرى البعض (Habib et al., 2018; Yang et al., 2016) أن زيادة قابلية القوائم المالية للمقارنة تخفض بدرجة كبيرة مخاطر المعلومات، وبالتالى تمكن مراقب الحسابات من الوصول إلى فهم أفضل لاداء الشركة، وهو ما يترتيب عليه زيادة كمية المعلومات وجودتها التى يتم استخدامها فى عملية المراجعة، وبالتالى تخفيض تكاليف الحصول على المعلومات ومعالجتها، وهو ما يخفض من الأتعاب المطلوبة لعملية المراجعة.

يتضح للباحث مما سبق اتفاق الدارسات السابقة على أن زيادة قابلية القوائم المالية للمقارنة ينعكس سلبا على أتعاب المراجعة. وبالرغم من أن كل دراسة تناولت تلك العلاقة فى بيئة مختلفة إلا أنها جميعا استنتجت أن ارتفاع قابلية القوائم المالية للمقارنة ينعكس إيجابا على أداء الشركة وعلى مخرجات النظام

المحاسبي مما يقلل من خطر المراجعة. ومن ثم تقل ساعات المراجعة والجهد المطلوب فيها وهذا بدوره ينعكس فى انخفاض الأتعاب التي يطلبها مكتب المراجعة. ونظرا لندرة الدراسات التي تمت في البيئة المصرية وهو ما يبرر هذه القضية البحثية محل الجدل من التحقق من العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة في البيئة المصرية، واتفاق الباحث مع وجهة نظر التأثير السلبى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب المراجعة، ولذلك يتوقع الباحث أن يكون لقابلية القوائم المالية للمقارنة تأثير سلبى ومعنوى على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وهو ما يقوده إلى اشتقاق فرض البحث الاول كالتالي:

H1: تؤثر قابلية القوائم المالية للمقارنة سلبا ومعنويا على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٦-٤ تحليل أثر سمات منشأة عميل المراجعة على العلاقة محل الدراسة واشتقاق فرض البحث الثاني وفرعياته.

بشأن سمات منشأة عميل المراجعة وأثرها على العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة فقد تناولت العديد من الدراسات (Ji, 2017; Chukwu & Nwabochi, 2019; Abdillah et al., 2019; Shofiyah & Suryani, 2020; Yuliusman et al., 2020). أهم محددات اتعاب المراجعة والتي من المحتمل أن يكون لها تأثير على **العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة** مثل؛ حجم منشأة عميل المراجعة، درجة تعقد عمليات عميل المراجعة، خطر أعمال عميل المراجعة، الأداء المالى، شكل الملكية، نوع الصناعة، تقرير الرقابة الداخلية، الالتزام الحوكمى. ولأغراض الدراسة الحالية، وحسبما ركزت عليه معظم الدراسات السابقة، سوف يتم التركيز على ثلاثة فقط من تلك المتغيرات، وذلك على النحو التالي:

فيما يتعلق بشأن تأثير حجم منشأة عميل المراجعة على اتعاب المراجعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة فقد اتفق البعض (Shofiyah & Suryani, 2020;Yuliusman et al.,2020; Silva et al.,2020; Firnanti & Karmudiandri,2020). على وجود علاقة عكسية بين حجم منشاة عميل المراجعة وأتعاب المراجعة، أي أن زيادة حجم منشاة عميل المراجعة يؤدي إلي انخفاض اتعاب المراجعة. ويمكن تفسير ذلك من خلال أن الشركات كبيرة الحجم يكون لديها من الموارد البشرية والمادية ما يمكنها من تطبيق أنظمة رقابة داخلية جيدة بما يجعل مراقب الحسابات يقضون وقتا أقل في إجراء اختبارات المراجعة، وبالتالي يتم إنجاز عملية المراجعة في وقت أقل، وبالتالى انخفاض اتعاب مراقب الحسابات. **وعلى النقيض** من ذلك اتفق البعض (Hasballah & Ilyas, 2019; Aljaaidi et al., 2019). على أن أن زيادة حجم منشاة عميل المراجعة يؤدي إلي زيادة الجهد المطلوب لعملية المراجعة وبالتالى تزداد

اتعاب المراجعة. ومن ناحية أخرى فقد اتفق البعض (Wang et al.,2016; Endrawes et al., 2018; Majeed et al., 2018). على تأثير حجم المنشأة على قابلية القوائم المالية للمقارنة، فالشركات كبيرة الحجم تتميز بارتفاع قابلية القوائم المالية للمقارنة، نظرا لخضوعها لمستويات مرتفعة من الفحص من جانب الجهات الرقابية.

وفيما يتعلق بشأن تأثير حجم منشأة عميل المراجعة على العلاقة محل الدراسة فقد توصلت دراسة Yang et al (2016) إلى التأثير السلبى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب المراجعة بعد الاخذ فى الاعتبار حجم منشأة عميل المراجعة. ويرجع ذلك إلى زيادة أهمية قابلية القوائم المالية للمقارنة كوسيلة يمكن من خلالها تخفيض أتعاب مراقب الحسابات فى الشركات كبيرة الحجم حيث تكون هذه الشركات عادة لديها أنظمة محاسبية أكثر تطورا، بالاضافة الى كفاءة ادارة أو قسم المراجعة الداخلية بالاضافة الى وجود رقابة داخلية أقوى تقلل من احتمال حدوث تحريفات جوهرية ومن ثم تزداد القابلية للمقارنة للشركات كبيرة الحجم ومن ثم أنخفاض أتعاب المراجعة.

يخلص الباحث مما سبق إلى أن هناك اتفاقا على أن لحجم منشأة عميل المراجعة تأثير على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة. لذلك يتوقع الباحث ان يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف حجم منشأة عميل المراجعة. وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الفرعي (H2a) علي النحو التالي:

H2a: يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف حجم منشأة عميل المراجعة.

وفيما يتعلق بدرجة تعقد عمليات عميل المراجعة وأثرها على اتعاب المراجعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة فقد اتفق البعض (Afesha, 2015;Yahyazadehfar et al., 2015; Al-Multairi et al., 2017;Samaha & Khlif,2017; Diana, 2018;Abdillah et al., 2019; Sari et al., 2019;Morais,2020).على وجود علاقة ايجابية بين درجة تعقد عمليات عميل المراجعة واتعاب المراجعة. فتوصلت دراسة Al-Multairi et al. (2017) إلى أن أتعاب المراجعة تزداد مع زيادة حجم تعقد العمليات في الشركات، فكلما ازداد عدد الفروع لديها وتباعدها تزداد عدد ساعات المراجعة والجهد المبذول في المراجعة وبالتالي تزداد أتعاب المراجعة. وفى نفس السياق اتفق البعض (Raweh et al. 2019, Hasballah & Ilyas, 2019; Aljaaidi et al., 2019). على عمليات المراجعة الاكثر تعقيدا يصاحبها عمل أكثر وجهد أكثر من جانب مراقب الحسابات لمحاولة كشف اى غش أو تلاعب فى البيانات المالية مما يؤدى الى زيادة العمل فى نطاق عمل المراجعة وارتفاع عدد ساعات العمل وهو ما ينعكس ايجابيا على أتعاب عملية المراجعة.

وأضافت دراسات أخرى (Silva et al.,2020 ;Morais,2020;Xiao et al.,2020) أن عمليات المراجعة الأكثر تعقيدا والتى يحيط بها العديد من التعقيدات الفنية والقانونية تتطلب وقتا اضافيا للمراجعة. كما أن تعقيدات عمليات المراجعة قد يرجع فى جزء منها للتعقيدات فى المنشأت ذاتها مما يؤدى إلى تزايد متطلبات التنسيق بين أجزائها والتنوع المتزايد لعملياتها وما يتطلبه ذلك من التوسع فى تقييم نظام الرقابة الداخلية واختبارات الفحص، وهو ما ينعكس أيضا فى ارتفاع تكاليف أنجاز عملية المراجعة وانعكاس ذلك على الاتعاب التى يطلبها مراقب الحسابات. وعلى النقيض من ذلك توصلت دراسة Naser & Hassan (2016). لوجود علاقة سلبية بين درجة تعقد عمليات عميل المراجعة وأتعاب المراجعة. وأوضحت الدراسة أن السبب في ذلك يرجع إلي أن الشركات التي لديها عمليات أكثر تعقيدا تقوم بتوظيف موظفين مؤهلين للغاية وتستخدم نظم معلومات محاسبية أكثر تطورا مما يضمن جودة المخرجات من البيانات المالية ويسهل من عمليات المراجعة ويقلل من الأتعاب التي يتم سدادها.

وفيما يتعلق بشأن تأثير درجة تعقد عمليات عميل المراجعة على العلاقة محل الدراسة فقد توصلت دراسة Yang et al (2016) إلى التأثير السلبى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب المراجعة بعد الاخذ فى الاعتبار درجة تعقد عمليات عميل المراجعة، بالاضافة إلى وجود تأثير معنوى لدرجة تعقد عمليات عميل المراجعة على أتعاب المراجعة. و يرجع ذلك إلى أن ارتفاع تعقيدات عمليات الشركة وتعدد فروعها يصاحبه انخفاض قابلية القوائم المالية للمقارنة واستخدامها كوسيلة يمكن من خلالها تخفيض أتعاب المراجعة فى الشركات معقدة العمليات، حيث تكون هذه الشركات لديها شبكة أعمال ممتدة وعدد كبير من المنتجات والخدمات وهيكل أكثر تعقيدا من الشركات الصغيرة، ولذلك فإنها تحتاج وقت أطول من جانب مراقب الحسابات للانتهاء من أعمال المراجعة. وبالتالى زيادة أتعاب المراجعة.

و**يخلص الباحث مما سبق** إلى تباين نتائج الدراسات السابقة الخاصة بأثر درجة تعقد عمليات عميل المراجعة على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة. لذلك يتوقع الباحث ان يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة تعقد عمليات عميل المراجعة. وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الفرعي (H2b)علي النحو التالي:

H2b: يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة تعقد عمليات عميل المراجعة.

وفيما يتعلق بشأن تأثير خطر أعمال عميل المراجعة على اتعاب المراجعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة فقد اتفق البعض (Afesha, 2015; Zhang & Shailer, 2020) على أن ارتفاع خطر

أعمال عميل المراجعة يتطلب ضرورة توفر المعرفة لدى فريق المراجعة بطبيعة أنشطة العميل والعمليات الأساسية والفرعية والاستراتيجيات المختلفة الخاصة بالأداء، بالإضافة إلى معرفة مؤشرات الأداء على مستوى الصناعة ومعرفة البيئة القانونية والسياسية المحيطة بالشركة. وكل ذلك يمثل أعباء ومهام جديدة تضاف على كاهل فريق المراجعة مما ينعكس على طلب أتعاب أكبر عن عملية المراجعة. وأضافت دراسة Halak and Silva (2012) أن الشركات التى تتعرض لخسارات متتالية أو إلى ازمات تتعثر فيها ماليا من حيث نقص السيولة وعدم تمكنها من مواجهة متطلباتها التشغيلية وعدم قدرتها على دفع أعبائها المالية، مما يزيد خطر أعمالها وبالتالي تحتاج عملية المراجعة لجهد أكبر وبالتالي تزداد أتعاب المراجعة.

كما اتفق البعض (Zhang & Shailer, 2020;Qu et al., 2020) على انه كلما زادت نسبة الرفع المالي للشركة كلما كان ذلك دليل على أرتفاع المخاطر المالية للشركة، وهذا ما يجعل مراقب الحسابات يخضع لتقييم مستمر لخدمة المراجعة التى يقدمها خوفا من تعرضه للدعاوى القضائية وإدراج ذلك التقييم فى تخطيط وتسعير خدمة مراجعة الحسابات، ويمكن القول أن تعرض مراقب الحسابات لمخاطر التقاضى تحفزه تجاه حالتين:١- اتخاذ الاحتياطيات اللازمة من أجل التأكد من عدم التعرض للتقاضى، ٢- حجز قسط تأمين لتغطية احتمال التعرض لخسائر التقاضى فى المستقبيل. وفى الحالتين يؤدى ذلك إلى ارتفاع أتعاب المراجعة. وأضافت دراسة Li & Luo (2017) عن وجود تأثير مباشر لمدى تحقيق الشركة لخسائر متتالية على أتعاب مراقب الحسابات.

وفى نفس السياق أتفق البعض (Yang et al ., 2016; Alves et al., 2021) على أن خطر أعمال عميل المراجعة يلعب دورا هاما فى تحديد أتعاب عملية المراجعة، فكلما كانت عملية المراجعة أكثر خطورة ينبغى على مراقب الحسابات أن يستجيبوا للمخاطر عن طريق تغيير طبيعة وتوقيت ومدى أجراءات عملية المراجعة، بالاضافة إلى تعيين المزيد من المراقبين المتخصصين فى المخاطر المالية ،وتطبيق الكثير من الاختبارات المكثفة، وهذا يؤدى إلى زيادة ساعات العمل مما يؤدى إلى أرتفاع أتعاب المراجعة. ومن ناحية أخرى فقد اتفق البعض (Wang et al.,2016; Endrawes et al., 2018; Majeed et al., 2018). على أن الشركات التى لديها نسبة مرتفعة من المخاطر المالية للشركة (الرفع المالى) تتميز بانخفاض قابلية القوائم المالية للمقارنة، نظرا لتحملها لمستويات مرتفعة من الديون والفوائد.

وفيما يتعلق بشأن تأثير خطر أعمال عميل المراجعة على العلاقة محل الدراسة فقد توصلت دراسة Yang et al (2016) إلى التأثير السلبى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب المراجعة بعد الاخذ فى الاعتبار لخطر أعمال عميل المراجعة، بالاضافة إلى وجود تأثير معنوى لخطر أعمال عميل المراجعة على أتعاب المراجعة. و يرجع ذلك إلى أن ارتفاع خطر أعمال عميل المراجعة (من خلال الاعتماد على نسبة الرفع المالى للمنشأة، ومدى تحقيق منشأة العميل لخسائر، والتحفظات فى تقرير مراقب الحسابات)

يصاحبه ارتفاع فى أتعاب المراجعة، فكلما تزايدت نسبة الرفع المالى أو تعرض الشركة للخسائر كلما زادت مخاطر عملية المراجعة والتى تترجم فى شكل الحصول على مزيد من أدلة الاثبات للوصول الى درجة من التاكد المعقول بشأن هذه الشركات،ومن هنا فلا شك أنه كلما تزايدت المسئولية التى تلحق بالمراجع نتيجه قيامه بعملية المراجعة كلما أدى ذلك بالمراجع إلى طلب أتعاب أعلى وذلك لتعويض ما قد يتعرض له من خسائر نتيجة لقبوله عملية المراجعة (مخاطر التقاضى).

و**يخلص الباحث مما سبق** إلى أن هناك اتفاقا على أن لخطر أعمال عميل المراجعة تأثير على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة. لذلك يتوقع الباحث ان يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف خطر أعمال عميل المراجعة. وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الفرعي(H2c) علي النحو التالي:

H2c: يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف خطر أعمال عميل المراجعة.

يتضح من تحليل الدراسات السابقة المتعلقة بكل سمة من سمات منشأة عميل المراجعة على حده وجود اتفاق بينها على تأثير السمة منفردة على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، ولذلك يتبنى الباحث منطقيا وجهة النظر القائلة بأن لسمات منشأة عميل المراجعة ككل تأثيرا على العلاقة السلبية والمعنوية لقابلية القوائم المالية للمقارنة علي أتعاب المراجعة، **لذلك يتوقع الباحث** أن تختلف العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، باختلاف سمات منشأة عميل المراجعة بدلالة استيفائها لسماتها السابقة مجتمعة، ولذلك يمكن اشتقاق الفرض الثاني الرئيسي على النحو التالي:

H2: يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف سمات منشأة عميل المراجعة.

٦-٥ تحليل أثر سمات منشأة مراقب الحسابات على العلاقة محل الدراسة واشتقاق فرض البحث الثالث وفرعياته.

وفيما يتعلق بسمات منشأة مراقب الحسابات وأثرها على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة و أتعاب المراجعة فقد تناولت العديد من الدراسات (Badawy & Aly, 2018; Ghafran & Yasmin, 2018; Viet et al., 2018; Abdillah et al., 2019; Yuliusman et al. ,2020; Juwita et

al., 2020; Xiao et al., 2020). أهم محددات اتعاب المراجعة والتي من المحتمل أن يكون لها تأثير على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة مثل؛ حجم منشأة مراقب الحسابات، التخصص الصناعى لمراقب الحسابات، تدوير مراقب الحسابات. ولأغراض الدراسة الحالية سوف يتم التركيز على متغيرين فقط من تلك المتغيرات هما حجم منشأة مراقب الحسابات، التخصص الصناعى لمراقب الحسابات، وذلك على النحو التالي:

وفيما يتعلق بشأن تأثير حجم منشأة مراقب الحسابات على اتعاب المراجعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة فقد اتفق البعض (Samaha & Khlif, 2017;Ghafran & Yasmin, 2018; Viet et al., 2018; Diana 2018; Yuliusman et al.,2020; Silva et al.,2020; Pradipta & Zalukhu, 2020). على وجود علاقة عكسية بين حجم منشأة مراقب الحسابات وأتعاب المراجعة، أي أن زيادة حجم منشأة مراقب الحسابات يؤدي إلي انخفاض اتعاب المراجعة. ويمكن تفسير أنخفاض أتعاب المراجعة التى تتقاضاها منشأت المحاسبة والمراجعة الكبرى، بسبب تخصيص التكاليف العامة المتعلقة بالمراجعة على عدد أكبر من العملاء، مما يؤدى إلى أنخفاض تكلفة العميل، وبالتالى انخفاض اتعاب المراجعة. **وعلى النقيض** من ذلك اتفق البعض (Abdelrazik, 2017;Badawy & Aly ,2018) على وجود علاقة ايجابية بين حجم منشأة مراقب الحسابات وأتعاب المراجعة، أى أن زيادة حجم منشأة مراقب الحسابات يؤدى الى زيادةعلاوة أتعاب المراجعة مقابل زيادة ساعات المراجعة والجهد المبذول لعملية المراجعة وبالتالى تزداد اتعاب المراجعة. ومن ناحية أخرى فقد اتفق البعض (Sultana et al., 2015; Diana, 2018; Hasballah and Ilyas, 2019). على أن حجم منشأة مراقب الحسابات ليس له أى تأثير على أتعاب المراجعة.

وفيما يتعلق بشأن تأثير حجم منشأة مراقب الحسابات على العلاقة محل الدراسة فقد توصلت دراسة Yang et al (2016) إلى التأثير السلبى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب المراجعة بعد الاخذ فى الاعتبار حجم منشأة مراقب الحسابات. ويمكن تفسير ذلك من خلال أن مكاتب المراجعة الكبرى لديها عدد كبير من المراجعين ذوي الخبرة، ولديهم أجهزة ومعدات تكنولوجية متطورة، كما أنها غالبا ما تتعامل مع شركات كبري تفضل السرعة في نشر قوائمها المالية، وعدد أكبر من عملاء المراجعة وبالتالي تخصيص التكاليف العامة المتعلقة بالمراجعة على عدد أكبر من العملاء، بما يؤدى إلى أنخفاض تكلفة العميل، وبالتالى انخفاض اتعاب المراجعة. كما أن منشأت المحاسبة والمراجعة الكبرى يكون لديها ميل أكبر للحفاظ على اسمها وسمعتها في سوق خدمات المراجعة، بصرف النظر عن حجم الاتعاب المحصلة من عملية المراجعة.

و**يخلص الباحث مما سبق** إلى تباين نتائج الدراسات السابقة الخاصة بأثر حجم منشأة مراقب الحسابات على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة. لذلك يتوقع الباحث ان يختلف التأثير

السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف حجم منشأة مراقب الحسابات. وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الفرعي (H3a)علي النحو التالي:

H3a: يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف حجم منشأة مراقب الحسابات.

وفيما يتعلق بشأن تأثير التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على اتعاب المراجعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة فقداتفق البعض (Habib&Bhuiyan, 2011;Albhoor& Khamees, 2016;Oussii &Taktak, 2018;Badawy &Aly 2018;Pradipta & Zalukhu, 2020). على وجود علاقة عكسية بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وأتعاب المراجعة، أي أن زيادة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات يؤدي إلي انخفاض اتعاب المراجعة. ويمكن تفسير ذلك بأن مراقب الحسابات المتخصص في صناعة معينة تتوافر لديه المعرفة والخبرة بتلك الصناعة، وبالتالي يأخذ وقت أقل في التعامل مع نظام التقرير المالي للشركة، وفي التعامل مع المشاكل المحاسبية مقارنة بمراقب الحسابات غير المتخصص، ومن ثم سرعة انجاز عملية المراجعة، وبالتالى انخفاض اتعاب المراجعة.

وفى نفس السياق أشار البعض (منصور ٢٠١٨؛ Albhoor & Khamees, 2016) إلى أن مراقب الحسابات المتخصص يمكنه اكتشاف الأخطاء بصورة أفضل وأسرع من مراقب الحسابات غير المتخصص، وكذلك عندما يكون مكتب المراجعة متخصص في صناعة معينة تتوافر لديه الإمكانيات والأفراد المؤهلين بما يؤدي إلي سرعة الانتهاء من عملية المراجعة ومن ثم أنخفاض التكاليف العامة المتعلقة بالمراجعة، وبالتالى انخفاض اتعاب المراجعة.

وعلى النقيض من ذلك أشارت بعض الدراسات (Yang et al., 2016; Silva et al.,2020) إلى أن تخصص مكاتب المراجعة فى صناعة العميل يؤدى الى احتكار السوق، وهذا يؤدى الى ارتفاع أتعاب عملية المراجعة داخل هذه المكاتب، ويمكن تفسير ذلك أن تسعير عملية المراجعة مرتبطة بالقدرة التنافسية فى السوق، والتخصص الصناعى لمراقب الحسابات، والذى يعتبر الاهتمام الاساسى للمنظمين ومستخدمى المعلومات المحاسبية، وبالتالى تحديد قيمة أتعاب أعلى لمراقب الحسابات المتخصص عن مراقب الحسابات الذى لا يتميز بالتخصص الصناعى. ومن ناحية أخرى فقد أتفق البعض (Abdillah et al.,2019; Pradipta & Zalukhu, 2020). على أن التخصص الصناعى لمراقب الحسابات ليس له أى تأثير على أتعاب المراجعة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى تباين نتائج الدراسات السابقة الخاصة بأثر التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة. لذلك يتوقع الباحث ان يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف التخصص الصناعى لمراقب الحسابات. وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الفرعي(H3b) علي النحو التالي:

H3b: يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف التخصص الصناعى لمراقب الحسابات.

ويتضح من تحليل الدراسات السابقة المتعلقة بكل سمة من سمات منشأة مراقب الحسابات على حده وجود اتفاق بينها على تأثير السمة منفردة على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، ولذلك يتبنى الباحث منطقيا وجهة النظر القائلة بأن لسمات منشأة مراقب الحسابات ككل تأثيرا على العلاقة السلبية والمعنوية لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب المراجعة، **لذلك يتوقع الباحث** أن تختلف العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، باختلاف سمات منشأة مراقب الحسابات بدلالة استيفائها لسماتها السابقة مجتمعة، ولذلك يمكن اشتقاق الفرض الثالث الرئيسي على النحو التالي:

H3: يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف سمات منشأة مراقب الحسابات.

٦-٦ منهجية البحث

يستعرض الباحث منهجية البحث تمهيدا لاختبار فروض البحث في بيئة الاعمال المصرية. ولذلك سيتم تناول كل من؛ الهدف من الدراسة التطبيقية، مجتمع وعينة الدراسة، أدوات واجراءات الدراسة، توصيف وقياس متغيرات الدراسة، اختبار فروض البحث.

٦-٦-١ الهدف من الدراسة التطبيقية

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فروض البحث الرئيسية وفرعياتها، من خلال دراسة واختبار **العلاقة بين مستوى قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.** قياسا على الدراسات السابقة ذات الصلة بذلك (Kang et al., 2015; Yang et al.,2016; Zhang, 2018). من جهة، واختبار ما إذا كانت هذه العلاقة تتأثر ببعض المتغيرات المعدلة؛ سمات عميل المراجعة (حجم منشأة عميل المراجعة، درجة تعقد عمليات عميل المراجعة، خطر

أعمال عميل المراجعة)، وسمات منشأة مراقب الحسابات (التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، حجم منشأة مراقب الحسابات). قياسا على الدراسات السابقة ذات الصلة بذلك (Kang et al ., 2015; Yang et al.,2016; Zhang ,2018; Abdillah et al., 2019; Shofiyah & Suryani, 2020; Juwita et al., 2020). من جهة أخرى.

٦-٦-٢ مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة فى جميع الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الاوراق المالية المصرية، (الحوشى،٢٠٢٠) خلال الفترة من ٢٠١٧ وحتى ٢٠١٩ بعد استبعاد المؤسسات المالية، نظرا لخضوعها لقواعد تنظيمية ومتطلبات قياس وإفصاح خاصة بها. وقد تم اختيار عينة تحكمية من هذه الشركات روعي في اختيارها عدة اعتبارات. أهمها أن تكون قوائمها المالية وبيانات محاضر الجمعيات العمومية للشركات متوفرة خلال سنوات الدراسة، وأن تقوم بنشر قوائمها المالية بالجنيه المصري. وقد تم استبعاد مشاهدات الشركات التي لم تتوفر قوائمها المالية. وبذلك بلغ عدد شركات العينة محل الدراسة (٦٠) شركة بحجم إجمالي مشاهدات (١٨٠) مشاهدة.

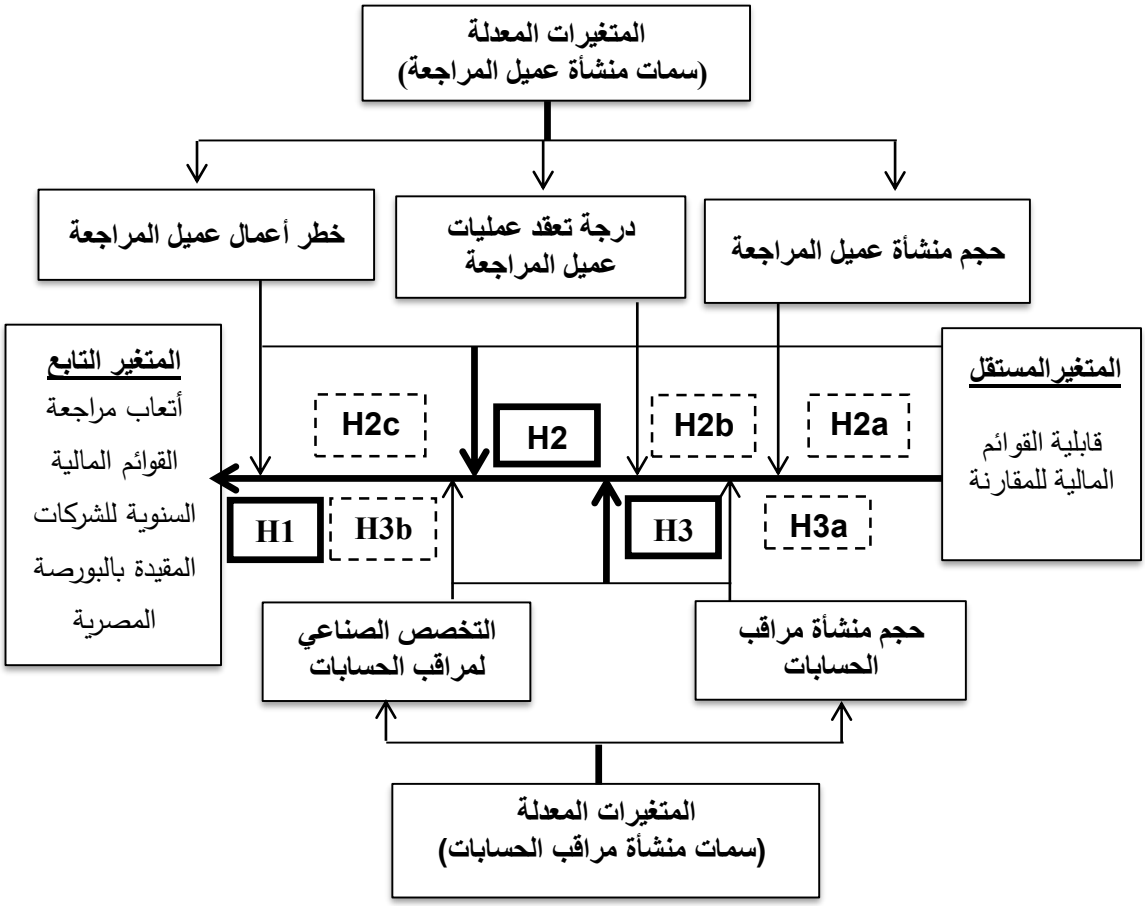
٦-٦-٣ أدوات وإجراءات الدراسة

تتمثل أدوات الدراسة فى القوائم المالية المنشورة لعينة الدراسة ومحاضر الجمعيات العمومية للشركات والتي تم الحصول عليها من خلال عدة مصادر منها؛ موقع مباشر لنشر المعلومات، والمواقع الالكترونية للشركات كوسيلة رئيسية للحصول على المعلومات. قياسا على (الصيرفي، ٢٠١٧؛ الأباصيري، ٢٠١٧؛ الحوشى،٢٠٢٠). أما **بشأن اجراءات الدراسة**، فقد قام الباحث بتجهيز البيانات المطلوبة، وبدءا بالمتغير المستقل الخاص بقابلية القوائم المالية للمقارنة الذى تم تقديره بالاعتماد على نموذج De Franco et al (2011)، والمتغير التابع الخاص بأتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات والمتغيرات المعدلة المؤثرة فى العلاقة محل الدراسة من خلال الاستعانة ببيانات القوائم المالية المنشورة ومحاضر الجمعيات العمومية على موقع مباشر لنشر المعلومات، والمواقع الالكترونية للشركات.

٦-٦-٤ نموذج البحث (التحليل الأساسي)

تستهدف الدراسة دراسة واختبار العلاقة بين **مستوى قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، ومن ثم اختبار ما إذا كان هناك تأثير لسمات منشأة عميل المراجعة على هذه العلاقة، في ضوء ثلاثة متغيرات معدلة هي: حجم منشأة عميل المراجعة، درجة تعقد عمليات عميل المراجعة، خطر أعمال عميل المراجعة. وتأثير لسمات منشأة مراقب

الحسابات على هذه العلاقة، في ضوء متغيرين معدلين هما: التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، حجم منشأة مراقب الحسابات، ويمكن توضيح نموذج البحث فى ظل التحليل الاساسى كما يلي:



شكل ١: نموذج البحث فى ظل التحليل الاساسى

المصدر: إعداد الباحث

٦-٦-٥ توصيف وقياس متغيرات الدراسة

جدول١: متغيرات الدراسة ورموزها في نموذج الانحدار وطريقة قياس كل منها وتأثيرها المتوقع

المتغير	نوع المتغير	التأثير المتوقع	توصيفه وطريقة قياسه
أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية Audit Fees	تابع	-----	يقصد بها التكلفة التى يتحملها عميل المراجعة مقابل قيام منشأة مراقب الحسابات بمراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة (Barua et al,.2020; Chakrabarty et al,. 2020) وقد تم قياس هذا المتغير باللوغاريتم الطبيعي لاتعاب المراجعة من محاضر الجمعيات العمومية للشركات
قابلية القوائم المالية للمقارنة CompAcc	مستقل	- :H1 - :H2 -: H3	احدى الخصائص النوعية المعززة للمعلومات المحاسبية والتى تمكن مستخدميها من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين عناصر القوائم المالية للشركات (De Franco et al., 2011) ، وقد تم قياس هذا المتغير وفقا للدراسات السابقة لاغراض التحليل الاساسى (الحوتى؛ Stallings, 2017; Endrawes et al., 2018; Chen and Gong, 2019; Choi et al., 2019) النحو التالى: أولا: تقدير معاملات النظام المحاسبى الخاص بالشركة،وذلك عن طريق اجراء تحليل انحدار للارباح على عوائد الاسهم لكل شركة على مدار فترة الدراسة وذلك وفقا للمعادلة التالية: **Earningsit = αi+ βi Returnit + eit (a)** حيث تمثل **Earningsit** صافى الربح قبل العناصر الاستثنائية للشركة i عن الفترة t مقسوماعلى القيمة السوقية لحقوق الملكية فى بداية الفترة كمؤشر للقوائم المالية ،**Returnit** عائد سهم الشركة i خلال الفترة t كمؤشر للاحداث الاقتصادية. **βi/αi**: المعاملات المقدرة للنظام المحاسبى للشركة I خلال السنوات الثلاثة المدرجة فى كل انحدار والتى تشير إلى كيف تنعكس الاحداث الاقتصادية (العائد) فى الدخل المحاسبى(الربح) ثانيا: استخدام المعاملات المقدرة – معامل الحد الثابت (**αi**)، ومعامل الانحدار (**β**) – من الخطوة الأولى لتقدير الارباح للشركتين I ، j كما فى المعادلتين الثالثتين رقمى (b) ، (c): **Firm i: E(Earnings) iit = αi+ βi Returnit (b)** **Firm j: E(Earnings) ijt = αj+ βj Returnit (c)** حيث **E(Earnings) iit : الارباح المقدرة للشركة I عن الفترة t باستخدام النظام المحاسبى للشركة I وعائد الشركة I عن الفترة t.** **E(Earnings) ijt: الارباح المقد رة للشركة j عن الفترة t باستخدام النظام المحاسبى للشركة j وعائد الشركة i عن الفترة t.**
			Returnitعائد سهم الشركة j عن الفترة t. ثالثا: يتم قياس درجة (مستوى) القابلية للمقارنة (قابلية القوائم المالية للمقارنة)، من خلال القيمة السالبة لمتوسط الاختلافات المطلقة للثلاث سنوات، ثم ايجاد مجموع الفروق وقسمتها على ٣ وضرب الناتج × -١ وفقا للمعادلة التالية: Comp **ijt = -1/ 3 Σ3 E(Earnings) iit - E(Earnings) ijt (d)** **وتشير القيم المرتفعة (الاقل سلبية) للمؤشر ijt** Comp إلى ارتفاع قابلية القوائم المالية للمقارنة. رابعا: يتم تطبيق الخطوتين الثانية والثالثة على جميع الشركات فى نفس القطاع. خامسا: لاحتساب مستوى قابلية القوائم المالية للمقارنة لكل شركة،يتم احتساب متوسط درجات القابلية للمقارنة لكل شركة مع الشركات الاخرى داخل نفس القطاع،وبالتالى فان الشركات ذات القيمة الاعلى لهذا المتوسط يكون لها نظام محاسبى أكثر قابلية للمقارنة فى القطاعات التى تنتمى لها.
سمات منشأة عميل المراجعة بدلالة كل من: ١- حجم منشأة عميل المراجعة Sizeit	معدل	+ أو – على قوة و/أو اتجاه العلاقة مجال H1	يقصد به طاقة وامكانيات الشركة المادية والبشرية والتكنولوجية التى تعبر عن قدرتها على توليد ايرادات النشاط. وتم قياسه باللوغاريتم الطبيعى لاجمالى الاصول قياسا على دراسات (Fang et al,.2016; Firnanti & Karmudiandri,2020)
٢- خطر أعمال عميل المراجعة Audit Risk	معدل	+ أو – على قوة و/أو اتجاه العلاقة مجال H1	يقصد به المخاطر التى تؤدى إلى قيام مراقب الحسابات بأداء رأى غير ملائم عندما تكون المعلومات المالية تحتوى على تحريفات جوهرية (IFAC,2008). وتم قياسه من خلال نسبة الرفع المالى للمنشأة ومدى تحقيق منشأة عميل المراجعة لخسائر. Lev: خارج قسمة أجمالى الديون على أجمالى الاصول. Loss: متغير وهمى يأخذ القيمة (١) فى حالة تحقيق الشركة صافى خسارة قبل الضرائب، والقيمة (٠) اذا كان خلاف ذلك. قياسا على (Yang et al ., 2016; Zhang , 2018)
٣- درجة تعقد عمليات عميل المراجعة Audit complexity	معدل	+ أو – على قوة و/أو اتجاه العلاقة مجال H1	يقصد به صعوبة تتبع أنشطة وعمليات العميل بسبب كثرة فروعه وتنوع وتعقد عمليات العميل . وقد تم قياسه من خلال **معدل دوران المخزون** = تكلفة البضاعة المباعة ÷ متوسط المخزون . قياسا على (زكى،٢٠٢٠ ؛ Yang et al., 2016)

المتغير	نوع المتغير	التأثير المتوقع	توصيفه وطريقة قياسه
		H1	
سمات منشأة مراقب الحسابات بدلالة كل من: 1-درجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات SPEC	معدل	+ أو – على قوة و/أواتجاه العلاقة مجال H1	يقصد به المام مراقب الحسابات بمقومات مهنة المراجعة وفهمه المتعمق وخبرته المتخصصة بطبيعة صناعة عميل المراجعة والتحديات التشغيلية التى تواجهها وتطويع ذلك كله لإتباع مناهج وأجراءات تنعكس بالتبعية على كفاءة وفعالية أدائه لعملية المراجعة Hapsoro & Santoso, 2018; Pradipta & Zalukhu, (Elder et al., 2015; 2020) وسيتم قياسه بالحصة السوقية لاجمالى الاصول وفقا للمعادلة التالية: SPEC = اجمالى عملاء مراقب الحسابات فى صناعة معينة ÷ إجمالى أصول عملاء القطاع الصناعى بعينة الدراسة قياسا على (الصيرفي، 2017).
2- حجم منشأة مراقب الحسابات Asize	معدل	+ أو – على قوة و/أواتجاه العلاقة مجال H1	يقصد به إمكانيات منشأة مراقب الحسابات المادية والبشرية بما ينعكس فى تقديم خدمات متنوعة بجودة مرتفعة (Sultana et al., 2015; Abdelrazik, 2017; Diana 2018; Viet et al.,2018) مع مراعاة أن الجهاز المركزى للمحاسبات يعتبر منشأة كبيرة قياسا على دراسة (الصيرفى، 2017) **Asize**: متغير وهمى يأخذ القيمة (1) فى حالة إذا كانت منشأة المحاسبة والمراجعة التى ينتمى لها مراقب الحسابات فى شراكه مع إحدى منشأت المحاسبة والمراجعة من الاربعة الكبار Big4، والقيمة (0) اذاكان خلاف ذلك.

٦-٦-٦ نتائج اختبار فروض البحث

لاختبار فروض البحث تم إجراء الاختبارات عند مستوي معنوية 5% وتحويل صيغة الفرض البديل إلي فرض عدم، بحيث يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل إذا كانت القيمة الاحتمالية (P–Value) للنموذج معنوية، و(Sig) لمعلمات الانحدار، ذات العلاقة أقل من 5%، بينما يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل إذا كانت القيمة الاحتمالي (P–Value) للنموذج معنوية، ولمعلمات الانحدار، ذات العلاقة أكبر من أو تساوي 5%.

وفيما يلي عرض لنتائج اختبار فرض البحث ذات الصلة بالعلاقة الرئيسية محل الدراسة، ثم نتائج اختبار فروض البحث المتعلقة بالمتغيرات المعدلة للعلاقة الرئيسية محل الدراسة:

٦-٦-٦-١ اختبار الفرض الاول للبحث

استهدف هذا الفرض أختبار ما اذا كانت قابلية القوائم المالية للمقارنة تؤثر سلبا ومعنويا على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ولاختبار هذا الفرض إحصائيا تم إعادة صياغته كفرض عدم، وذلك كما يلى:

H0: لا تؤثر قابلية القوائم المالية للمقارنة سلبا ومعنويا على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ولاختبار الفرض الاول، تم استخدام نموذج الانحدار الخطى البسيط (1) لمعرفة أتجاه ومدى التأثير بين قابلية القوائم المالية للمقارنة (كمتغير مستقل)، وأتعاب المراجعة (كمتغير تابع)، وفيما يلى النموذج المستخدم وتوصيف متغيراته:

$$\text{Audit Fees it} = \beta 0 + \beta 1\ \text{CompAcc it} + \text{eit} \qquad (1)$$

حيث:

Audit Fees it: اللوغاريتم الطبيعى لاجمالى أتعاب المراجعة للشركة i في نهاية السنة المالية t.

CompAcc it: قابلية القوائم المالية للمقارنة للشركة i في نهاية السنة المالية t.

β0: ثابت نموذج الانحدار.

β1: معامل أنحدار المتغير المستقل، والذى يحدد اتجاه العلاقة ويقيس نسبة ما تفسره قابلية القوائم المالية للمقارنة من التغير الكلي في أتعاب المراجعة.

eit: الخطأ العشوائي لنموذج الانحدار، ويمثل الجزء من التغير في أتعاب المراجعة والذى يتغير بطريقة عشوائية نتيجة عوامل أخرى لا يتضمنها نموذج الانحدار.

وجاءت نتائج تحليل الانحدار لاختبار العلاقة محل الفرض الاول كالتالي:

جدول٢: نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الأول (H1)

Variables	Beta	Sig
Con	0.043	0.000
CompAcc	−0.022	0.000
Adj R2= 0.0765		
F = 9.415		**Sig=0.000**

يتضح من الجدول السابق معنوية النموذج (**P−Value =0.000**). كما بلغت قيمة معامل التحديد (**Adj R2**) (المقدرة التفسيرية) للنموذج (**7.65%**) وهي تشير إلى قدرة قابلية القوائم المالية للمقارنة على تفسير (**7.65%**) من إجمالي التغيرات التي تحدث في أتعاب المراجعة، وترجع باقي النسبة إلي الخطأ العشوائي في التقدير، والمتغيرات الأخرى التي لا يتضمنها النموذج.

وبتحليل نتائج نموذج الانحدار يتبين أن قابلية القوائم المالية للمقارنة **تؤثر سلبا وبصورة معنوية** علي أتعاب المراجعة (**β1**=−0.022، **P−Value =0.000**)، ويشير ذلك إلي قدرة قابلية القوائم المالية للمقارنة على تفسير التغيرات التي تحدث في أتعاب اللمراجعة. **وهوما يتفق مع** نتائج بعض الدراسات (Kang et al., 2015; Yang et al., 2016; Zhang, 2018). **وعليه فقد تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل H1 القائل بوجود تأثير سلبى ومعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب**

مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ومن ثم تم قبول الفرض الاول H1 للبحث.

ويرى الباحث أن التاثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب المراجعة، يعتبر تأثير منطقيا، يرجع إلى أن ارتفاع قابلية القوائم المالية للمقارنة سوف يساهم فى تخفيض الجهد المبذول من جانب المراجعين لفهم وتحليل القوائم المالية ويساعد أيضا فى تخفيض الوقت والتكاليف المتعلقة بالحصول على والتحقق من المعلومات، وهو ما يساهم فى تخفيض أتعاب المراجعة.

٦-٦-٦-٢ نتيجة اختبار الفرض الثاني للبحث وفرعياته

استهدف هذا الفرض اختبار مدى اختلاف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة علي أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، **باختلاف سمات منشأة عميل المراجعة.** وقد تم اختباره من خلال تقسيمه لثلاثة فروض فرعية، وذلك كما يلى:

أ-اختبار الفرض الفرعي (H2a)

استهدف هذا الفرض اختبار مدى اختلاف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف **حجم منشأة عميل المراجعة**، ولاختبار هذ الفرض إحصائيا تم إعادة صياغته كفرض عدم، وذلك كما يلى:

H0: لا يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف حجم منشأة عميل المراجعة.

ولاختبار الفرض الفرعي (H2a) تم صياغة نموذج (2) للانحدار الخطى المتعدد التالي:

$$\textbf{Audit Fees it} = \beta 0 + \beta 1\ \textbf{CompAcc it} + \beta 2\textbf{Sizeit} + \beta 3\textbf{Sizeit}^{*}\ \textbf{CompAcc it} + \textbf{eit} \qquad (2)$$

حيث:

Sizeit: تشير إلى حجم منشأة عميل المراجعة.

Sizeit* CompAcc it: تشير إلى الاثر التفاعلي لحجم منشأة عميل المراجعة، وقابلية القوائم المالية للمقارنة.

وباقي المتغيرات كما سبق تعريفها.

وجاءت نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الفرعي (H2a) كالتالي:

جدول٣: نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الفرعي (H2a)

النموذج	في ظل تجاهل المتغيرات المعدلة		في ظل الاخذ في الاعتبار لحجم منشأة العميل كمتغير معدل العلاقة		
	Beta	P-Value	Beta	P-Value	VIF
Con	0.043	0.000	0.077	0.000	---
CompAcc	-0.022	0.000	-0.022	0.008	1.543
ACSize	---	---	-0.003	0.000	2.371
Sizeit* CompAcc	---	---	-0.013	0.014	4.529
Sig	0.000		0.001		
Adjusted R2	0.0765		0.1387		

وبإجراء تحليل الانحدار لهذا النموذج اتضح عدم وجود المشكلة الاحصائية المعروفة بالارتباط الخطي الذاتي المتعدد، لأن معامل تضخم التباين (VIF) للمتغيرات أقل من (10). كما تشير النتائج إلى ما يلى:

تبين استمرارية **معنوية النموذج ككل** (0.001)، **وزيادة** المقدرة التفسيرية للنموذج (Adj R2) إلى**(13.87%)** مقارنة ب Adj R2 في نموذج الانحدار الاول الذى بلغ **(7.65%)**، وهى زيادة منطقية فى ظل اضافة متغيرات جديدة ذات تأثير معنوى إلى النموذج.

وتشير معاملات الانحدار إلى زيادة قوة التأثير السلبى لقابلية القوائم المالية للمقارنة **على أتعاب المراجعة** بصورة معنوية، بعد الاخذ فى الاعتبار لحجم منشأة عميل المراجعة كمتغير معدل للعلاقة (**β3=−0.013**، **P−Value**=0.014).ولذلك **فقد تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل** القائل: يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف حجم منشأة عميل المراجعة. **ومن ثم تم قبول الفرض الفرعي(H2a).**

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت اليه بعض الدراسات السابقة (Yang et al., 2016 ;Yuliusman et al. ,2020; Firnanti & Karmudiandri ,2020). **ويرى الباحث** أن معنوية حجم منشأة عميل المراجعة كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة قد يرجع إلى زيادة أهمية قابلية القوائم المالية للمقارنة كوسيلة يمكن من خلالها تخفيض أتعاب المراجعة فى الشركات كبيرة الحجم حيث تكون هذه الشركات عادة لديها أنظمة محاسبية أكثر تطورا، بالاضافة الى كفاءة ادارة أو قسم

المراجعة الداخلية ورقابة داخلية أقوى تقلل من احتمال حدوث تحريفات جوهرية ومن ثم تزداد القابلية للمقارنة للشركات كبيرة الحجم ومن ثم أنخفاض أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ب-اختبار الفرض الفرعي (H2b)

استهدف هذا الفرض اختبار مدى اختلاف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف **درجة تعقد عمليات عميل المراجعة**، ولاختبار هذ الفرض إحصائيا تم إعادة صياغته كفرض عدم، وذلك كما يلى:

H0: لا يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة تعقد عمليات عميل المراجعة.

ولاختبار الفرض الفرعي (H2b) تم صياغة نموذج (٣) للانحدار الخطى المتعدد التالي:

$$\text{Audit Fees it} = \beta 0 + \beta 1\ \text{CompAcc it} + \beta 2\ \text{complexity it} + \beta 3\ \text{complexity it}^* \text{CompAcc it} + \text{eit} \qquad (3)$$

حيث:

complexity it: تشير إلى درجة تعقد عمليات عميل المراجعة.

complexity it* CompAcc it: تشير إلى الاثر التفاعلي لدرجة تعقد عمليات عميل المراجعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة.

وباقي المتغيرات كما سبق تعريفها.

وجاءت نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الفرعي (H2b) كالتالي:

جدول ٤: نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الفرعي (H2b)

النموذج	في ظل تجاهل المتغيرات المعدلة		في ظل الاخذ في الاعتبار لتعقيدات عملية المراجعة كمتغير معدل العلاقة		
	Beta	P-Value	Beta	P-Value	VIF
Con	0.043	0.000	0.043	0.000	---
CompAcc	-0.022	0.000	-0.023	0.007	2.212
Complexity	---	---	0.004	0.027	3.230

النموذج	في ظل تجاهل المتغيرات المعدلة		في ظل الاخذ في الاعتبار لتعقيدات عملية المراجعة كمتغير معدل العلاقة		
	Beta	P-Value	Beta	P-Value	VIF
complexity * CompAcc	---	---	0.132	0.009	5.013
Sig	0.000		0.003		
Adjusted R2	0.0765		0. 1123		

وبإجراء تحليل الانحدار لهذا النموذج اتضح عدم وجود المشكلة الاحصائية المعروفة بالارتباط الخطي الذاتي المتعدد، لأن معامل تضخم التباين (VIF) للمتغيرات أقل من (10)، كما تشير النتائج إلى ما يلى:

تبين استمرارية **معنوية النموذج ككل** (0.003)، **وزيادة** المقدرة التفسيرية للنموذج (Adj R2) إلى**(11.23%)** مقارنة ب Adj R2 في نموذج الانحدار الاول الذى بلغ **(7.65%)**، وهى زيادة منطقية فى ظل اضافة متغيرات جديدة ذات تأثير معنوى إلى النموذج.

وتشير معاملات الانحدار إلى اختلاف تأثير قابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب المراجعة من التأثير السلبى المثبت بالفرض الرئيسى الاول(H1) إلى تأثير إيجابى بصورة معنوية بعد الاخذ فى الاعتبار لدرجة تعقد عمليات عميل المراجعة كمتغير معدل للعلاقة **(P-Value،β3**=0.132 =0.009).ولذلك **فقد تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل** القائل: يختلف **التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة تعقد عمليات عميل المراجعة. ومن ثم تم قبول الفرض الفرعي(H2b).**

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت اليه بعض الدراسات السابقة (Yahyazadehfar et al., 2015; Al-Multairi et al., 2017; Hasballah & Ilyas, 2019; Aljaaidi et al., 2019). **ويرى الباحث** أن التأثير الايجابى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب المراجعة فى ظل الاخذ فى الاعتبار لدرجة تعقد عمليات عميل المراجعة، يمكن تفسيره على أنه مع زيادة تعقيدات عملية المراجعة، وفى ظل قوائم مالية قابلة للمقارنة سوف تزداد أتعاب المراجعة، فحتى فى ظل ارتفاع قابلية القوائم المالية للمقارنة فان مراقب الحسابات سوف يحتاج الى بذل المزيد من العناية المهنية الواجبة من اجراءات فحص وتخطيط لعملية المراجعة نتيجة لتعقد عمليات الشركات والتى غالبا ما تتسم بتنوع نشاطها وتعدد عملياتها وفروعها ومن ثم تنوع عناصر قوائمها المالية، وهو ما يزيد من امكانية انخفاض دور قابلية القوائم المالية للمقارنة فى تخفيض أتعاب المراجعة، وهو ما يترتيب عليه تحول التأثير إلى ايجابى فى هذه الحالة.

ج-اختبار الفرض الفرعي (H2c)

استهدف هذا الفرض اختبار مدى اختلاف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف **خطر أعمال عميل المراجعة**، ولاختبار هذ الفرض إحصائيا تم إعادة صياغته كفرض عدم، وذلك كما يلى:

H0: لا يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف خطر أعمال عميل المراجعة.

ولاختبار الفرض الفرعي (H2c) تم صياغة نموذج (4) للانحدار الخطى المتعدد التالي:

$$\text{Audit Fees it} = \beta 0 + \beta 1\ \text{CompAcc it} + \beta 2\ \text{Lev it} + \beta 3\ \text{Loss it} + \beta 4\ \text{Lev it}^* \text{CompAcc it} + \beta 5\ \text{Loss it}^* \text{CompAcc it} + + \text{eit} \quad (4)$$

حيث:

Lev it: تشير إلى نسبة الرفع المالى لمنشأة العميل.

Lev it* CompAcc it: تشير إلى الاثر التفاعلي لنسبة الرفع المالى لمنشأة العميل، وقابلية القوائم المالية للمقارنة.

Loss it: تشير إلى تحقيق منشأة عميل المراجعة لخسائر.

Loss it* CompAcc it: تشير إلى الاثر التفاعلي لتحقيق منشأة العميل لخسائر، وقابلية القوائم المالية للمقارنة.

وباقي المتغيرات كما سبق تعريفها.

وجاءت نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الفرعي (H2c) كالتالي:

جدول ٥: نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الفرعي (H2c)

النموذج	في ظل تجاهل المتغيرات المعدلة		في ظل الاخذ في الاعتبار لخطر عملية المراجعة كمتغير معدل العلاقة		
	Beta	P-Value	Beta	P-Value	VIF
Con	0.043	0.000	0.042	0.000	---
CompAcc	-0.022	0.000	-0.022	0.018	1.351

النموذج	في ظل تجاهل المتغيرات المعدلة		في ظل الاخذ في الاعتبار لخطر عملية المراجعة كمتغير معدل العلاقة		
Lov	----	------	0.031	0.328	3.761
Loss	---	---	0.003	0.307	2.761
Lov * CompAcc	----	----	0.089	0.438	4.761
Loss * CompAcc	---	---	0.028	0.519	6.315
Sig	0.000		0.024		
Adjusted R2	0.0765		0.1925		

وبإجراء تحليل الانحدار لهذا النموذج اتضح عدم وجود المشكلة الاحصائية المعروفة بالارتباط الخطي الذاتي المتعدد، لأن معامل تضخم التباين (VIF) للمتغيرات أقل من (10). كما تشير النتائج إلى ما يلى:

تبين استمرارية **معنوية النموذج ككل** (0.024)، **وزيادة** المقدرة التفسيرية للنموذج (Adj R2) إلى **(19.25%)** مقارنة ب Adj R2 في نموذج الانحدار الاول الذى بلغ **(7.65%)**، وهى زيادة منطقية فى ظل اضافة متغيرات جديدة ذات تأثير معنوى إلى النموذج.

وتشير معاملات الانحدار إلى اختلاف تأثير قابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب المراجعة من التأثير السلبى المثبت بالفرض الرئيسى الاول(H1) إلى تأثير إيجابى بصورة غير معنوية بعد الاخذ فى الاعتبار لخطر أعمال عميل المراجعة كمتغير معدل للعلاقة من خلال الاثر التفاعلي لنسبة الرفع المالى فى منشأة عميل المراجعة (**β3**=0.089، **P–Value**=0.438). والاثر التفاعلي لتحقيق منشأة العميل لخسائر(**β3**=0.028، **P–Value**=0.519). ولذلك **فقد تم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل** القائل:يختلف **التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف خطر أعمال عميل المراجعة. ومن ثم تم رفض الفرض الفرعي(H2c).**

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت اليه بعض الدراسات السابقة (Halak & Silva, 2012 ;Afesha, 2015; Yang et al.,2016). **ويرى الباحث** أن التأثير الايجابى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب المراجعة فى ظل الاخذ فى الاعتبار **لخطر أعمال عميل المراجعة**، فحتى فى ظل ارتفاع قابلية القوائم المالية للمقارنة، فان مراقب الحسابات سوف يحتاج الى بذل المزيد من العناية المهنية الواجبة من

اجراءات فحص وتخطيط وتنفيذ لعملية المراجعة طبقا لمستوى خطر أعمال عميل المراجعة، وهو ما يترتيب عليه تحول التأثير إلى ايجابى فى هذه الحالة. **كما يرى الباحث** أن عدم معنوية تأثير خطر أعمال عميل المراجعة كمتغير معدل للعلاقة بين القابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة، قد يرجع الى انه على الرغم زيادة مدى الخطر الذى يمكن أن يواجه مراقب الحسابات حال قيامهم بعملية المراجعة، الا أنه وفقا للمعايير المهنية يجب على مراقب الحسابات بذل العناية المهنية الواجبة للحفاظ على سمعتهم بصرف النظرعن الاتعاب المحصلة من عملية المراجعة.

د- نتيجة اختبار الفرض الثاني للبحث (H2)

قام الباحث فيما سبق باختبار تأثير المتغيرات المعدلة كلا على حده على العلاقة الرئيسية، وأثرها التفاعلي والتي أظهرت تحسنا ليس بالكبير في العلاقة محل الدراسة والمفسر بمعامل التحديد، فهل سيكون هناك تأثير للمتغيرات المعدلة معا (الاثر المجمع) على العلاقة الرئيسية أكبر من تأثير كلا منها على حده، لذلك استهدف هذا الفرض اختبار مدى اختلاف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة علي أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، باختلاف سمات منشأة عميل المراجعة مجتمعة، ولاختبار هذ الفرض إحصائيا تم إعادة صياغته كفرض عدم، وذلك كما يلى:

H0: لا يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف سمات منشأة عميل المراجعة.

ولاختبار الفرض الثاني للبحث (H2) تم صياغة نموذج (5) للانحدار الخطى المتعدد التالي:

$$\text{Audit Fees}_{it} = \beta 0 + \beta 1\ \text{CompAcc}_{it} + \beta 2\text{Sizeit} + \beta 3\ \text{complexity}_{it} + \beta 4\ \text{Lov}_{it} + \beta 5\ \text{Loss}_{it} + \beta 6\ \text{Sizeit} * \text{CompAcc}_{it} + \beta 7\ \text{complexity}_{it} * \text{CompAcc}_{it} + \beta 8\ \text{Lov}_{it} * \text{CompAccit} + \beta 9\text{Lossit} * \text{CompAccit} + \text{eit} \quad (5)$$

وجاءت نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الثاني للبحث (H2) كالتالي:

جدول ٦: نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الثاني للبحث (H2)

النموذج		في ظل تجاهل المتغيرات المعدلة		في ظل الاخذ في الاعتبار المتغيرات المعدلة كلا على حده		في ظل الاخذ في الاعتبار الأثر المجمع للمتغيرات المعدلة	
		Beta	P-Value	Beta	P-Value	Beta	P-Value
Constant		0.043	0.000	0.077	0.000	0.765	0.000
CompAcc		-0.022	0.000	-0.022	0.008	-0.021	0.000
Size		-----	----	-0.003	0.000	-0.105	0.000
Complexity		----	----	0.004	0.027	0.176	0.012
Lov		----	----	0.031	0.328	0.077	0.312
Loss		----	----	0.003	0.307	0.453	0.221
Sizeit* CompAcc it		----	----	-0.013	0.014	-0.003	0.002
complexity it* CompAcc it		----	----	0.132	0.009	0.019	0.003
Lov it* CompAcc it		-----	----	0.089	0.438	0.067	0.318
Loss it* CompAcc it		----	----	0.028	0.519	0.105	0.615
Sig (F)	Size	0.000		0.001		0.006	
	Complexity			0.003			
	Lov						
	Loss			0.024			
Adjusted R2	Size	0.0765		0.1387		0.3355	
	Complexity			0.1123			
	Lov			0.1925			
	Loss						

وبإجراء تحليل الانحدار لهذا النموذج اتضح **زيادة** المقدرة التفسيرية للنموذج (Adj R2) إلى **(33.55%)**، **ويخلص الباحث** مما سبق إلى أن هناك تحسنا كبيرا في العلاقة محل الدراسة عند اختبار جميع المتغيرات المعدلة للعلاقة معا مقارنة باختبار كل متغير بمفرده، حجم منشأة عميل المراجعة Adj R2=**13.87%**، درجة تعقد عمليات عميل المراجعة Adj R2=**11.23%**، خطر أعمال عميل المراجعة Adj R2=**19.25%** على العلاقة محل الدراسة.

كما أشارت النتائج إلى **معنوية النموذج** ككل (**P−Value= 0.006**) مما يشير إلى قدرة قابلية القوائم المالية للمقارنة التي يتضمنها النموذج كمتغير مستقل والمتغيرات المعدلة الخاصة بسمات عميل المراجعة معا على تفسير التغيرات في أتعاب المراجعة.

كما يتضح من الجدول السابق أن حجم منشأة عميل المراجعة **يؤثر معنويا** على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، كما أنه **يؤثر معنويا** على قدرة قابلية القوائم المالية للمقارنة في تفسير التغيرات في أتعاب المراجعة. حيث كانت القيمة الاحتمالية لهذا المتغير (**0.000**) وتفاعله مع قابلية القوائم المالية للمقارنة

(0.002). وبذلك يتضح للباحث أن تأثير حجم منشأة عميل المراجعة كان معنويا سواء عند اختباره بمفرده أو عند اختباره مع المتغيرات الأخرى المعدلة للعلاقة محل الدراسة. كما يتضح أن درجة تعقد عمليات عميل المراجعة **يؤثر معنويا** على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، كما أنه **يؤثر معنويا** على قدرة قابلية القوائم المالية للمقارنة في تفسير التغيرات في أتعاب المراجعة. حيث كانت القيمة الاحتمالية لهذا المتغير **(0.012)** وتفاعله مع قابلية القوائم المالية للمقارنة **(0.003). وبذلك يتضح للباحث أن تأثير درجة تعقد عمليات عميل المراجعة كان معنويا سواء عند اختباره بمفرده أو عند اختباره مع المتغيرات الاخرى المعدلة للعلاقة محل الدراسة.**

كما تشير النتائج إلى أن خطر أعمال عميل المراجعة **لا تؤثر معنويا** على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، كما أنها **لا تؤثر معنويا** على قدرة قابلية القوائم المالية للمقارنة في تفسير التغيرات في أتعاب المراجعة. حيث كانت القيمة الاحتمالية لمتغير نسبة الرفع المالى **(0.312)**، ومتغير تحقيق الشركة لخسائر **(0.221)** وتفاعلهما مع قابلية القوائم المالية للمقارنة **(0.615/0.318). وبذلك يتضح للباحث أن تأثير خطر عملية المراجعة كان غير معنويا سواء عند اختباره بمفرده أو عند اختباره مع المتغيرات الاخرى المعدلة للعلاقة محل الدراسة.**

مما سبق يخلص الباحث الى وجود تأثير تفاعلي معنوي لكل من حجم منشأة عميل المراجعة، ودرجة تعقد عمليات عميل المراجعة على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، بينما لم يكن لخطر أعمال عميل المراجعة تأثير تفاعلي معنوي على العلاقة الرئيسية محل الدراسة. وبالتالي لم يتم رفض فرض العدم بصورة كلية. ولم يتم قبول هذا الفرض في صيغته البديلة القائلة باختلاف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف سمات منشأة عميل المراجعة كلية. بمعنى أن تأثير سمات منشأة عميل المراجعة كمتغيرات معدلة على العلاقة الرئيسية محل الدراسة ليس تأثير مطلقا، وإنما يختلف هذا التأثير باختلاف السمات نفسها. ومن ثم تم قبول الفرض الثاني للبحث (H2) بصورة جزئية.

٦-٦-٦-٣ نتيجة اختبار الفرض الثالث للبحث وفرعياته

استهدف هذا الفرض اختبار مدى اختلاف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة علي أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، **باختلاف سمات منشأة مراقب الحسابات.** وقد تم اختباره من خلال تقسيمه لفرضين فرعيين، وذلك كما يلى:

أ- اختبار الفرض الفرعي (H3a)

استهدف هذا الفرض اختبار مدى اختلاف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف **حجم منشأة مراقب الحسابات**، ولاختبار هذ الفرض إحصائيا تم إعادة صياغته كفرض عدم، وذلك كما يلى:

H0: لا يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف حجم منشأة مراقب الحسابات

ولاختبار الفرض الفرعي (H3a) تم صياغة نموذج (6) للانحدار الخطى المتعدد التالي:

$$\text{Audit Fees it} = \beta 0 + \beta 1\ \text{CompAcc it} + \beta 2\ \text{ASizeit} + \beta 3 \text{ASizeit}^{*}\ \text{CompAcc it} + \text{eit} \qquad (6)$$

حيث:

ASizeit: تشير إلى حجم منشأة مراقب الحسابات.

ASizeit* CompAcc it: تشير إلى الاثر التفاعلي لحجم منشأة مراقب الحسابات وقابلية القوائم المالية للمقارنة.

وباقي المتغيرات كما سبق تعريفها.

وجاءت نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الفرعي (H3a) كالتالي:

جدول ٧: نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الفرعي (H3a)

النموذج	في ظل تجاهل المتغيرات المعدلة		في ظل الاخذ في الاعتبار لحجم منشأة العميل كمتغير معدل العلاقة		
	Beta	P-Value	Beta	P-Value	VIF
Con	0.043	0.000	0.077	0.000	---
CompAcc	-0.022	0.000	-0.022	0.008	1.221
ASize	---	---	0.113	0.314	3.102
ASizeit* CompAcc	---	---	0.493	0.724	6.402
Sig	0.000		0.000		
Adjusted R2	0.0765		0.1165		

وبإجراء تحليل الانحدار لهذا النموذج اتضح عدم وجود المشكلة الاحصائية المعروفة بالارتباط الخطي الذاتي المتعدد، لأن معامل تضخم التباين (VIF) للمتغيرات أقل من (10). كما تشير النتائج إلى ما يلى:

تبين استمرارية **معنوية النموذج ككل** (0.000)، **وزيادة** المقدرة التفسيرية للنموذج (Adj R2) إلى**(11.65%)** مقارنة ب Adj R2 في نموذج الانحدار الاول الذى بلغ **(7.65%)**، وهى زيادة منطقية فى ظل اضافة متغيرات جديدة ذات تأثير معنوى إلى النموذج.

وتشير معاملات الانحدار إلى اختلاف التأثير المعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب المراجعة من التأثير السلبى المثبت بالفرض الرئيسى الاول (H1) إلى تأثير **إيجابى غير معنوى** بعد الاخذ فى الاعتبار لحجم منشأة مراقب الحسابات كمتغير معدل للعلاقة **(P-Value،β3**=0.493 **(** 0.724=. ولذلك **فقد تم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل** القائل:يختلف **التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف حجم منشأة مراقب الحسابات. ومن ثم تم رفض الفرض الفرعي(H3a).**

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت اليه بعض الدراسات السابقة (Abdelrazik, 2017; Badawy & Aly ,2018). **ويرى الباحث** أن عدم معنوية حجم منشأة مراقب الحسابات قد يرجع إلى أنخفاض قدرة المراجعة فى البيئة المصرية على القيام بالدور المنوط بها كألية للرقابة والحوكمة الخارجية، وهو أمر منطقى فى ظل عدم وجود تنظيم مهنى قوى لمهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر، **كما يرى الباحث** أن التأثير الايجابى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب المراجعة فى ظل الاخذ فى الاعتبار لحجم منشأة مراقب الحسابات، مما يعنى أنه مع زيادة حجم منشأة مراقب الحسابات.وفى ظل قوائم مالية قابلة للمقارنة سوف تزداد أتعاب المراجعة، فحتى فى ظل ارتفاع قابلية القوائم المالية للمقارنة فان مكاتب المحاسبة الكبرى سوف تحتاج الى بذل المزيد من العناية المهنية الواجبة من اجراءات فحص وتخطيط وتنفيذ لعملية المراجعة، والذى ينعكس بدوره على زيادة علاوة أتعاب المراجعة مقابل زيادة ساعات المراجعة والجهد المبذول لعملية المراجعة وبالتالى تزداد اتعاب المراجعة، وهو ما يترتيب عليه تحول التأثير إلى ايجابى فى هذه الحالة.

ب- اختبار الفرض الفرعي (H3b)

استهدف هذا الفرض اختبار مدى اختلاف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف **التخصص الصناعى لمراقب الحسابات**،ولاختبار هذ الفرض إحصائيا تم إعادة صياغته كفرض عدم، وذلك كما يلى:

H0: لا يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف التخصص الصناعى لمراقب الحسابات

ولاختبار الفرض الفرعي (H3b) تم صياغة نموذج (7) للانحدار الخطى المتعدد التالي:

Audit Fees it = β0 + β1 CompAcc it + β2 ASPC it+β3 ASPC it* CompAcc it + eit (7)

حيث:

ASPC it: تشير إلى التخصص الصناعى لمراقب الحسابات.

ASPCit* CompAcc it: تشير إلى الاثر التفاعلي للتخصص الصناعى لمراقب الحسابات، وقابلية القوائم المالية للمقارنة.

وباقي المتغيرات كما سبق تعريفها.

وجاءت نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الفرعي (H3b) كالتالي:

جدول ٨: نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الفرعي (H3b)

النموذج	في ظل تجاهل المتغيرات المعدلة		في ظل الاخذ في الاعتبار لتعقيدات عملية المراجعة كمتغير معدل العلاقة		
	Beta	P-Value	Beta	P-Value	VIF
Con	0.043	0.000	0.043	0.000	---
CompAcc	-0.022	0.000	-0.021	0.003	2.212
ASPC	---	---	-0.592	0.000	4.616
ASPC * CompAcc	---	---	-0.926	0.025	9.553
Sig	0.000		0.000		
Adjusted R2	0.0765		0. 1457		

وبإجراء تحليل الانحدار لهذا النموذج اتضح عدم وجود المشكلة الاحصائية المعروفة بالارتباط الخطي الذاتي المتعدد، لأن معامل تضخم التباين (VIF) للمتغيرات أقل من (10). كما تشير النتائج إلى ما يلى:

تبين استمرارية **معنوية النموذج ككل** (0.000)، **وزيادة** المقدرة التفسيرية للنموذج (Adj R2) إلى**(14.57%)** مقارنة ب Adj R2 في نموذج الانحدار الاول الذى بلغ **(7.65%)**، وهى زيادة منطقية فى ظل اضافة متغيرات جديدة ذات تأثير معنوى إلى النموذج.

وتشير معاملات الانحدار إلى زيادة قوة التأثير السلبى لقابلية القوائم المالية للمقارنة **على أتعاب مراقب الحسابات** بصورة معنوية، بعد الاخذ فى الاعتبار للتخصص الصناعى لمراقب الحسابات كمتغير معدل للعلاقة (**β3=−0.926**، **P−Value**=0.025). ولذلك **فقد تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل** القائل:يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف التخصص الصناعى لمراقب الحسابات. **ومن ثم تم قبول الفرض الفرعي(H3b).**

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت اليه بعض الدراسات السابقة (Albhoor & Khamees, 2016; Oussii & Taktak, 2018; Badawy & Aly 2018). **ويرى الباحث** أن معنوية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة **و أتعاب المراجعة** قد يرجع إلى ان مراقب الحسابات المتخصص في صناعة معينة تتوافر لديه المعرفة والخبرة بتلك الصناعة، وبالتالي يأخذ وقت أقل في التعامل مع نظام التقرير المالي للشركة، وفي التعامل مع المشاكل المحاسبية مقارنة بمراقب الحسابات غير المتخصص، كما تتوافر لديه الإمكانيات والأفراد المؤهلين بما يؤدي إلي سرعة الانتهاء من عملية المراجعة، بالاضافة الى زيادة القابلية للمقارنة للشركات ومن ثم أنخفاض أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ج- نتيجة اختبار الفرض الثالث للبحث (H3)

قام الباحث فيما سبق باختبار تأثير المتغيرات المعدلة كلا على حده على العلاقة الرئيسية، وأثرها التفاعلي والتي أظهرت تحسنا ليس بالكبير في العلاقة محل الدراسة والمفسر بمعامل التحديد، فهل سيكون هناك تأثير للمتغيرات المعدلة معا (الاثر المجمع) على العلاقة الرئيسية أكبر من تأثير كلا منها على حده، لذلك استهدف هذا الفرض اختبار مدى اختلاف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة علي أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، باختلاف سمات منشأة مراقب الحسابات مجتمعة، ولاختبار هذ الفرض إحصائيا تم إعادة صياغته كفرض عدم، وذلك كما يلى:

H0: لا يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف سمات منشأة مراقب الحسابات.

ولاختبار الفرض الثالث للبحث (H3) تم صياغة نموذج (8) للانحدار الخطى المتعدد التالي:

$$\text{Audit Fees}_{it} = \beta 0 + \beta 1\ \text{CompAcc}_{it} + \beta 2\text{ASize}_{it} + \beta 3\ \text{ASPC}_{it} + \beta 4\text{ASize}_{it} * \text{CompAcc}_{it} + \beta 5\text{ASPC}_{it} * \text{CompAcc}_{it} + e_{it} \quad (8)$$

وجاءت نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الثالث للبحث (H3) كالتالي:

جدول ٩: نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الثالث للبحث (H3)

النموذج		في ظل تجاهل المتغيرات المعدلة		في ظل الاخذ في الاعتبار المتغيرات المعدلة كلا على حده		في ظل الاخذ في الاعتبار الاثر المجمع للمتغيرات المعدلة	
		Beta	**P-Value**	**Beta**	**P-Value**	**Beta**	**P-Value**
Constant		0.043	0.000	0.077	0.000	0.765	0.000
CompAcc		-0.022	0.000	-0.022	0.008	-0.022	0.000
ASize		-----	----	0.113	0.314	0.004	0.607
ASPC		----	----	-0.592	0.000	-0.35	0.019
ASizeit* CompAcc it		----	----	0.493	0.724	0.042	0.798
ASPC it* CompAcc it		----	----	-0.926	0.025	-0.019	0.033
Sig (F)	ASize	0.000		0.000		0.017	
	ASPC			0.000			
Adjusted R2	Size	0.0765		0.1165		0.3167	
	ASPC			0.1457			

وبإجراء تحليل الانحدار لهذا النموذج اتضح **زيادة** المقدرة التفسيرية للنموذج (Adj R2) إلى **(31.67%)، ويخلص الباحث** مما سبق إلى أن هناك تحسنا كبيرا في العلاقة محل الدراسة عند اختبار جميع المتغيرات المعدلة للعلاقة معا Adj R2=31.67% مقارنة باختبار كل متغير بمفرده، حجم منشأة مراقب الحسابات**Adj R2=11.65%**،التخصص الصناعى لمراقب الحسابات**Adj R2=14.57%**على العلاقة محل الدراسة.

كما أشارت النتائج إلى **معنوية النموذج** ككل (**P–Value= 0.017**) مما يشير إلى قدرة قابلية القوائم المالية للمقارنة التي يتضمنها النموذج كمتغير مستقل والمتغيرات المعدلة الخاصة بسمات منشأة مراقب الحسابات معا على تفسير التغيرات في أتعاب المراجعة.

كما يتضح من الجدول السابق أن حجم منشأة مراقب الحسابات **لا تؤثر معنويا** على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، كما أنها **لا تؤثر معنويا** على قدرة قابلية القوائم المالية للمقارنة في تفسير التغيرات في

أتعاب المراجعة. حيث كانت القيمة الاحتمالية لهذا المتغير **(0.607)**، وتفاعله مع قابلية القوائم المالية للمقارنة **(0.798)**. **وبذلك يتضح للباحث أن حجم منشأة مراقب الحسابات كان غير معنويا سواء عند اختباره بمفرده أو عند اختباره مع المتغيرات الاخرى المعدلة للعلاقة محل الدراسة.**

كما تشير النتائج إلى أن التخصص الصناعى لمراقب الحسابات **يؤثر معنويا** على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، كما أنه **يؤثر معنويا** على قدرة قابلية القوائم المالية للمقارنة في تفسير التغيرات في أتعاب المراجعة. حيث كانت القيمة الاحتمالية لهذا المتغير **(0.019)** وتفاعله مع قابلية القوائم المالية للمقارنة **(0.033)**. **وبذلك يتضح للباحث أن تأثير التخصص الصناعى لمراقب الحسابات كان معنويا سواء عند اختباره بمفرده أو عند اختباره مع المتغيرات الأخرى المعدلة للعلاقة محل الدراسة.**

مما سبق يخلص الباحث الى وجود تأثير تفاعلي معنوي للتخصص الصناعى لمراقب الحسابات على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، بينما لم يكن لحجم منشأة مراقب الحسابات تأثير تفاعلي معنوي على العلاقة الرئيسية محل الدراسة. وبالتالي لم يتم رفض فرض العدم بصورة كلية. ولم يتم قبول هذا الفرض في صيغته البديلة القائلة: يختلف التأثير السلبى والمعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف سمات منشأة مراقب الحسابات كلية. بمعنى أن تأثير سمات منشأة مراقب الحسابات كمتغيرات معدلة على العلاقة الرئيسية محل الدراسة ليس تأثير مطلقا، وإنما يختلف هذا التأثير باختلاف السمات نفسها. ومن ثم تم قبول الفرض الثالث للبحث (H3) بصورة جزئية.

٦-٦-٧ التحليل الإضافي: Additional Analysis

يعتبر التحليل الإضافي أحد المنهجيات المستخدمة لإضفاء المزيد من الوضوح والفهم على العلاقات محل الدراسة بالتحليل الأساسي، ومعالجة لأى خلل بنموذج البحث الأساسي أن وجد، من خلال الاعتماد على متغيرات لم يسبق التحقق من أثرها (ومعالجتها كمتغيرات رقابية أو معدلة)، أو تغير طريقة معالجة أثر المتغيرات الاضافية، المستخدمة سلفا (بخلاف المتغيرين المستقل والتابع) على العلاقة الرئيسية محل الدراسة. وذلك لإجراء مقارنة بين نتائج التحليلين الإضافي والأساسي، لتحديد مدى الاختلاف فيما بينهما، وأثر ذلك الاختلاف على ما تم التوصل إليه من نتائج (زكى، ٢٠١٨). سيقوم الباحث بتبني مدخل التحليل الإضافي من خلال أدخال متغيرين رقابيين على نموذج البحث الأساسي، وذلك للتحقق ما اذا كان المتغيرين الرقابيين يؤثران على المتغير التابع في سياق العلاقة الرئيسية محل الدراسة والتوصل لنتائج مؤيدة لأفضلية ما اتبعه الباحث في ظل التحليل الأساسي.

ولقد قام الباحث بإدخال متغيرين رقابيين هما؛ رأى مراقب الحسابات، لان نوع تقرير مراقب الحسابات الذى يصدره بخلاف التقرير النظيف قد يؤثر على أتعاب المراجعة نتيجة بذل مجهود أكبر لجمع الادلة

اللازمة للوصول الى مستوى التاكيد المطلوب (تم قياسه من خلال **Sqsjyj** : متغير وهمى يأخذ القيمة (١) اذا كان تضمن تقرير مراقب الحسابات رأيا بخلاف التقرير النظيف، والقيمة (٠) اذاكان خلاف ذلك. قياسا على (Hay,2013; Yang et al., 2016)، وتدوير مراقب الحسابات لأن عدد سنوات الارتباط بين مراقب الحسابات وعمليه قد يؤثر على أتعاب المراجعة (تم قياسه من خلال **Tenure**: متغير وهمى يأخذ القيمة (١) فى حالة اذا كان مراقب الحسابات يقوم بمراجعة القوائم المالية السنوية للعميل لفترة تزيد عن سنتين، والقيمة (٠) اذاكان خلاف ذلك)، قياسا على (Ezat 2015; Sharma et al., 2017; Abdelrazik, 2017; Kazemiolum et al ,2020). وذلك لأنهما من أهم العوامل التي تؤثر على أتعاب المراجعة في ضوء العديد من الدراسات السابقة. وبالتالي تم إعادة تحليل الانحدار بالاعتماد على المدخل الرقابي لمعالجة المتغيرات، ومن ثم تم صياغة أسئلة البحث.

٦-٦-٧-١ نتائج الاجابة على أسئلة البحث في ظل التحليل الإضافي

في سياق العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وتأثير سمات منشأتى عميل المراجعة و مراقب الحسابات كمتغيرات معدلة مجتمعة علي هذه العلاقة، استهدفت الاسئلة (س١،س٢) اختبار ما إذا كان كل من (رأى مراقب الحسابات، وتدوير مراقب الحسابات) كمتغيرات رقابية تؤثر أيضا، بجانب قابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **وسوف يتم الاجابة على هذه الاسئلة (بنعم أو لا) بناء على نتائج تشغيل نموذج الانحدار، واعتمادا على المعادلة التالية:**

$$\text{Audit Fees}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{CompAcc}_{it} + \beta_2 \text{Sizeit} + \beta_3 \text{complexity}_{it} + \beta_4 \text{Lov}_{it} + \beta_5 \text{Loss}_{it} + + \beta_6 \text{ASizeit} + \beta_7 \text{ASPC}_{it} + \beta_8 \text{Sqsjyj}_{it} + \beta_9 \text{tenure}_{it} + \beta_{10} \text{Sizeit} * \text{CompAcc}_{it} + \beta_{11} \text{complexity}_{it} * \text{CompAcc}_{it} + \beta_{12} \text{Lov}_{it} * \text{CompAcc}_{it} + \beta_{13} \text{Loss}_{it} * \text{CompAcc}_{it} + \beta_{14} \text{ASizeit} * \text{CompAccit} + \beta_{15} \text{ASPCit} * \text{CompAccit} + e_{it} \quad (9)$$

وجاءت نتائج تحليل الانحدار المتعدد للإجابة على أسئلة البحث كالتالي:

جدول ١٠: نتائج تحليل الانحدار المتعدد للإجابة على أسئلة البحث فى ظل التحليل الإضافى

النموذج		في ظل تجاهل المتغيرات المعدلة	في ظل الاخذ في الاعتبار المتغيرات المعدلة كلا على حده	في ظل الاخذ في الاعتبار الاثر المجمع للمتغيرات المعدلة	في ظل الاخذ في الاعتبار المتغيرات الرقابية
		P-Value	P-Value	P-Value	P-Value
Constant		0.000	0.000	0.000	0.012
CompAcc		0.000	0.008	0.000	0.023
Size		-----	0.000	0.000	0.004
Complexity		----	0.027	0.012	0.000
Lov		----	0.328	0.312	0.062
Loss		----	0.307	0.221	0.643
ASize		----	0.314	0.607	0.582
ASPC			0.000	0.019	0.000
Sizeit* CompAcc it		----	0.014	0.002	0.000
complexity it* CompAcc it		----	0.009	0.003	0.001
Lov it* CompAcc it		----	0.438	0.318	0.352
Loss it* CompAcc it		----	0.519	0.615	0.631
ASizeit* CompAcc it		----	0.724	0.798	0.785
ASPC it* CompAcc it		----	0.025	0.033	0.002
Sqsjyj		----	------	-----	0.006 Beta=0.685
Tenure		----	-----	------	0.017 Beta=0.243
Sig (F)	Size	0.000	0.001	0.003	0.000
	Complexity		0.003		
	Lov		0.024		
	Loss				
	ASize		0.000	0.003	
	ASPC		0.000		
Adjusted R2	Size	0.0765	0.1387	0.3355	0.5251
	Complexity		0.1123		
	Lov		0.1925		
	Loss				
	ASize		0.1165	0.3167	
	ASPC		0.1457		

بالنظر لنتائج الجدول السابق **يخلص الباحث** الى أن هناك تحسنا كبيرا في العلاقة محل الدراسة، حيث تشير النتائج إلى زيادة المقدرة التفسيرية للنموذج Adj R2 إلى(52.51%) مقارنة ب Adj R2 في نموذج التحليل الأساسي التي بلغت (7.65%) في ظل تجاهل المتغيرات المعدلة، ومقارنة باختبار كل متغير معدل بمفرده، حجم منشأة عميل المراجعة **13.87%**=Adj R2، درجة تعقد عمليات عميل المراجعة **11.23%**=AdjR2، خطر أعمال عميل المراجعة **19.25%**=Adj R2، ومقارنة باختبار الاثر المجمع للمتغيرات المعدلة الخاصة بسمات منشأة عميل المراجعة **33.55%**=Adj R2 على العلاقة محل الدراسة، وحجم منشأة مراقب الحسابات **11.65%**=AdjR2، التخصص الصناعى لمراقب الحسابات **14.57%**=Adj R2، ومقارنة باختبار الاثر المجمع للمتغيرات المعدلة الخاصة بسمات منشأة مراقب الحسابات **31.67%**=Adj R2 على العلاقة محل الدراسة.

كما أشارت النتائج إلى **معنوية النموذج** ككل (**P-Value= 0.000**) مما يشير إلى قدرة قابلية القوائم المالية للمقارنة التي يتضمنها النموذج كمتغير مستقل والمتغيرات المعدلة الخاصة بسمات منشأتى عميل المراجعة ومراقب الحسابات معا، والمتغيرات الرقابية (رأى مراقب الحسابات، وتدوير مراقب الحسابات) على تفسير التغيرات في أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، كما تبين وجود تأثير **إيجابي معنوي** لرأى مراقب الحسابات على أتعاب المراجعة، لذا تمت الاجابة على السؤال الاول (س١) القائل: **هل يؤثر رأى مراقب الحسابات على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، في سياق العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة، وتأثير سمات منشأتى عميل المراجعة ومراقب الحسابات مجتمعة معا علي هذه العلاقة؟ ب"نعم".**

وأخيرا تبين وجود تأثير **إيجابي معنوي** لتدوير مراقب الحسابات على أتعاب المراجعة، لذا تمت الاجابة على السؤال الثاني (س٢) القائل: **هل يؤثر تدوير مراقب الحسابات على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، في سياق العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة، وتأثير سمات منشأتى عميل المراجعة و مراقب الحسابات مجتمعة معا علي هذه العلاقة؟ ب"نعم".**

وتحقيقا للهدف من اجراء التحليل الإضافي يرى الباحث من تتبع إجابة الاسئلة في ظل مدخل المتغيرات الرقابية، أظهرت النتائج أفضلية ادخال متغيري رأى مراقب الحسابات وتدوير مراقب الحسابات كمتغيرات رقابية جديدة على نموذج البحث **(زيادة المقدرة التفسيرية للنموذج)**. الا أن تأثير رأى مراقب الحسابات كان أكبر وأفضل مقارنة بتدوير مراقب الحسابات في التأثير على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٦- ٦-٨ تحليل الحساسية

يعتبر تحليل الحساسية إحدى المنهجيات التى يتم الاعتماد عليها للتحقق من مدى قوة أومتانة النتائج التى تم التوصل اليها باستخدام التحليل الاساسى لفروض البحث، ويمكن استخدام مقاييس بديلة للمتغير التابع أو المتغير المستقل (Jacob et al., 2019; Chakrabarty et al., 2020; Florou et al., 2020). وبناء على ذلك سوف يقوم الباحث باختبار مدى حساسية النتائج التى تم التوصل اليها فى التحليل الاساسى لفروض البحث، حيث سيتم أعادة اختبار فروض البحث من خلال الاعتماد عاى مقياس بديل للمتغير المستقل (قابلية القوائم المالية للمقارنة).وتحقيا لذلك سيتم الاعتماد على استخدام الاستحقاقات الاجمالية وفقا لنموذج (2017)Neel كمقياس بديل لقياس قابلية القوائم المالية للمقارنة بدلا من استخدام انحدار الارباح على عوائد الاسهم، فقد قامت العديد من الدراسات (Francis et al., 2014;

(Stallings, 2017; Endrawes et al., 2018). باستخدام هذا النموذج كمقياس لقابلية القوائم المالية للمقارنة. وسيتم إعادة تشغيل النماذج المستخدمة فى اختبار فروض البحث بالاعتماد الطريقة البديلة لقياس المتغير المستقل وذلك على النحو التالى:

لاختبار الفرض الاول، والذى يتناول العلاقة السلبية والمعنوية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية فى ظل تحليل الحساسية، تم استخدام نموذج الانحدار الخطى البسيط التالى:

$$\textbf{Audit Fees it} = \beta 0 + \beta 1\ \textbf{CompAcc it} + \textbf{eit} \qquad \textbf{(10)}$$

وجاءت نتائج تحليل الانحدار لاختبار العلاقة محل الفرض الاول كالتالي:

جدول ١١: نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الاول للبحث (H1)

Variables	Beta	Sig
Con	0.013	0.000
CompAcc	-0.023	0.000
Adj R2= 0.2215		**Sig=0.000**

يتضح من الجدول السابق معنوية النموذج (P–Value =0.000)، وأن قيمة معامل التحديد (**Adj R2)** (المقدرة التفسيرية) للنموذج **(22.15%)** وهي تشير إلى قدرة قابلية القوائم المالية للمقارنة على تفسير **(22.15%)** من إجمالي التغيرات التي تحدث في أتعاب المراجعة، وترجع باقي النسبة إلي الخطأ العشوائي في التقدير، والمتغيرات الأخرى التي لا يتضمنها النموذج. وبتحليل نتائج نموذج الانحدار يتبين أن قابلية القوائم المالية للمقارنة **تؤثر سلبا وبصورة معنوية** علي أتعاب المراجعة 0.0237-=**β1**، **(P– Value =0.000)**، ويشير ذلك إلي قدرة قابلية القوائم المالية للمقارنة على تفسير التغيرات التي تحدث في أتعاب المراجعة. **وهوما يتفق مع** نتائج بعض الدراسات (Kang et al., 2015; Yang et al,. 2016; Zhang, 2018). **وعليه فقد تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل H1 القائل بوجود تأثير سلبى ومعنوى لقابلية القوائم المالية للمقارنة على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ومن ثم تم قبول الفرض الاول H1 للبحث.**

ولاختبار الفرض الثاني للبحث (H2) تم صياغة نموذج (11) للانحدار الخطى المتعدد التالي:

$$\text{Audit Fees}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{CompAcc}_{it} + \beta_2 \text{Sizeit} + \beta_3 \text{complexity}_{it} + \beta_4 \text{Lov}_{it} + \beta_5 \text{Loss}_{it} + \beta_6 \text{Sizeit}^* \text{CompAcc}_{it} + \beta_7 \text{complexity}_{it}^* \text{CompAcc}_{it} + \beta_8 \text{Lov}_{it}^* \text{CompAccit} + \beta_9 \text{Lossit}^* \text{CompAccit} + \text{eit} \quad (11)$$

وجاءت نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الثاني للبحث (H2) كالتالي:

جدول١٢: نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الثاني للبحث (H2)

النموذج	نتائج اختبار الفرض الثانى فى ظل التحليل الاساسى		نتائج اختبار الفرض الثانى فى ظل تحليل الحساسية	
	Beta	**P-Value**	**Beta**	**P-Value**
Constant	0.765	0.000	0.765	0.000
CompAcc	-0.021	0.000	-0.022	0.000
Size	-0.105	0.000	-0.016	0.002
Complexity	0.176	0.012	0.125	0.011
Lov	0.077	0.312	0.108	0.001
Loss	0.453	0.221	0.358	0.000
Sizeit* CompAcc it	-0.003	0.002	-0.003	0.014
complexity it* CompAcc it	0.019	0.003	0.013	0.022
Lov it* CompAcc it	0.067	0.318	0.086	0.006
Loss it* CompAcc it	0.105	0.615	0.089	0.025
Sig (F)	0.003		0.000	
Adjusted R2	0.3355		0.3173	

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معامل التحديد **(Adj R2)** (المقدرة التفسيرية) للنموذج **(31.73%)** وهي تشير إلى قدرة قابلية القوائم المالية للمقارنة على تفسير **(31.73%)** من إجمالي التغيرات التي تحدث في أتعاب المراجعة،وتأثير المتغيرات التفاعلية على العلاقة محل الدراسة، كما تؤيد نتائج الاختبار معنوية النموذج ككل**(P-Value =0.000)**

كما أظهرت النتائج وجود **تأثير معنوي لسمات منشأة عميل المراجعة** لكلا من؛ حجم منشأة عميل المراجعة، و درجة تعقد عمليات عميل المراجعة، وخطر أعمال عميل المراجعة على العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وكذلك أشارت النتائج إلى وجود تأثير تفاعلي معنوي لكل من حجم منشأة عميل المراجعة، ودرجة تعقد

عمليات عميل المراجعة، وخطر أعمال عميل المراجعة على العلاقة الرئيسية محل الدراسة. **ومن ثم تم قبول الفرض الثانى للبحث (H2) بصورة كلية.**

ولاختبار الفرض الثالث للبحث (H3) تم صياغة نموذج (13) للانحدار الخطى المتعدد التالي:

$$\text{Audit Fees it} = \beta 0 + \beta 1\ \text{CompAcc it} + \beta 2 \text{ASizeit} + \beta 3\ \text{ASPC it} + \beta 4 \text{ASizeit} * \text{CompAccit} + \beta 5 \text{ASPCit} * \text{CompAccit} + \text{eit} \quad (12)$$

وجاءت نتائج تحليل الانحدار لاختبارالفرض الثالث للبحث (H3) كالتالي:

جدول ١٣: نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الثالث للبحث (H3)

النموذج	نتائج اختبار الفرض الثالث فى ظل التحليل الاساسى		نتائج اختبار الفرض الثالث فى ظل تحليل الحساسية	
	Beta	P-Value	Beta	P-Value
Constant	0.765	0.000	0.461	0.000
CompAcc	-0.022	0.000	-0.021	0.000
ASize	0.004	0.607	0.052	0.248
ASPC	-0.035	0.019	-0.61	0.002
ASizeit* CompAcc it	0.042	0.798	0.132	0.689
ASPC it* CompAcc it	-0.019	0.033	-0.062	0.001
Sig (F)	0.003		0.012	
Adjusted R2	0.3167		0.2977	

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معامل التحديد **(Adj R2)** (المقدرة التفسيرية) للنموذج **(29.77%)** وهي تشير إلى قدرة قابلية القوائم المالية للمقارنة على تفسير **(29.77%)** من إجمالي التغيرات التي تحدث في أتعاب المراجعة،وتأثير المتغيرات التفاعلية على العلاقة محل الدراسة، كما تؤيد نتائج الاختبار معنوية النموذج ككل**(P−Value =0.012)**

كما أشارت النتائج وجود تأثير معنوي لسمات منشأة مراقب الحسابات وخاصة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بينما كان لحجم منشأة مراقب الحسابات تأثير غير معنوي على العلاقة محل الدراسة. وكذلك أشارت النتائج إلى وجود تأثير تفاعلي معنوي للتخصص الصناعى

لمراقب الحسابات على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، بينما لم يكن لحجم منشأة مراقب الحسابات تأثير تفاعلي معنوي على العلاقة الرئيسية محل الدراسة. **ومن ثم تم قبول الفرض الثالث للبحث (H3) بصورة جزئية.**

ويخلص الباحث مما سبق إلى اختلاف تأثير سمات عميل المراجعة(خطر أعمال عميل المراجعة) على العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، باختلاف طريقة قياس قابلية القوائم المالية للمقارنة، اذ يتضح وجود تأثير معنوى لخطر أعمال عميل المراجعة على العلاقة محل الدراسة فى ظل تحليل الحساسية، وبالتالى تم قبول الفرض الثانى للبحث كلية.

٦-٧ نتائج البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة

استهدف البحث اختبار أثر سمات منشأتى عميل المراجعة و مراقب الحسابات كمتغيرات معدلة على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من ٢٠١٧ إلى٢٠١٩. **وخلص البحث إلى أن** هناك شبه أتفاق بين كثير من الدراسات على أن قابلية القوائم المالية للمقارنة بصفة عامة لها دور حيوي في تفسير التغيرات في أتعاب المراجعة. كما اتفقت على وجود علاقة تأثيرية بين قابلية القوائم المالية وأتعاب المراجعة، بمعنى وجود معلومات محاسبية قابلة للمقارنة يمكن أن يساعد مراقب الحسابات على فهم كيفية ترجمة الاحداث الاقتصادية إلى قوائم مالية، ويمكنهم من تحديد أوجه التشابه والاختلافات عبر الشركات وعبر الفترات بشكل أكثر كفاءة، وبالتالى تمكن مراقب الحسابات من الوصول إلى فهم أفضل لاداء الشركة وهو ما يترتيب عليه زيادة كمية المعلومات وجودتها التى يتم استخدامها فى عملية المراجعة ،وبالتالى تخفيض تكاليف الحصول على المعلومات ومعالجتها، وهو ما يخفض من الأتعاب المطلوبة لعملية المراجعة. وبالتالى فأن لقابلية القوائم المالية للمقارنة تأثير سلبيا على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات.

كما خلص البحث إلى تأثير كلا من سمات منشأة عميل المراجعة (حجم منشأة عميل المراجعة، ودرجة تعقد عمليات عميل المراجعة، وخطر أعمال عميل المراجعة)، وسمات منشأة مراقب الحسابات (حجم منشأة مراقب الحسابات، والتخصص الصناعى لمراقب الحسابات) على العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات.

أظهرت نتائج التحليل الأساسي، أن قابلية القوائم المالية للمقارنة **تؤثر سلبا وبصورة معنوية** علي أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ويشير ذلك إلي قدرة قابلية القوائم المالية للمقارنة على تفسير التغيرات التي تحدث في أتعاب المراجعة، **ومن ثم تم قبول الفرض**

الاول للبحث (H1)، كما أظهرت النتائج وجود **تأثير معنوي لسمات منشأة عميل المراجعة** لكلا من؛ حجم منشأة عميل المراجعة، ودرجة تعقد عمليات عميل المراجعة على العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بينما كان لخطر أعمال عميل المراجعة تأثير غير معنوي على العلاقة محل الدراسة. وكذلك أشارت النتائج إلى وجود تأثير تفاعلي معنوي لكل من حجم منشأة عميل المراجعة، ودرجة تعقد عمليات عميل المراجعة على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، بينما لم يكن لخطر أعمال عميل المراجعة تأثير تفاعلي معنوي على العلاقة الرئيسية محل الدراسة. **ومن ثم تم قبول الفرض الثانى للبحث (H2) بصورة جزئية.**

كما أشارت النتائج وجود تأثير معنوي لسمات منشأة مراقب الحسابات وخاصة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بينما كان لحجم منشأة مراقب الحسابات تأثير غير معنوي على العلاقة محل الدراسة. وكذلك أشارت النتائج إلى وجود تأثير تفاعلي معنوي للتخصص الصناعى لمراقب الحسابات على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، بينما لم يكن لحجم منشأة مراقب الحسابات تأثير تفاعلي معنوي على العلاقة الرئيسية محل الدراسة. **ومن ثم تم قبول الفرض الثالث للبحث (H3) بصورة جزئية.**

وأظهرت نتائج التحليل الإضافي أفضلية ادخال متغيري رأى مراقب الحسابات، وتدوير مراقب الحسابات كمتغيرات رقابية جديدة على نموذج البحث. وأخيرا أيدت النتائج فى ظل تحليل الحساسية باستخدام الاستحقاقات الاجمالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للمقارنة النتائج التى تم التوصل اليها فى ظل التحليل الاساسى لاختبار الفرض الاول والثالث فقط، أما بالنسبة للفرض الثانى للبحث والذى أختبر أثرسمات منشأة عميل المراجعة (حجم منشأة عميل المراجعة، ودرجة تعقد عمليات عميل المراجعة، وخطر أعمال عميل المراجعة) على العلاقة التأثيرية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتعاب المراجعة، فقد أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير معنوى لكل من(حجم منشأة عميل المراجعة، ودرجة تعقد عمليات عميل المراجعة، وخطر أعمال عميل المراجعة) على العلاقة محل الدراسة، **ومن ثم تم قبول الفرض الثانى للبحث (H2) بصورة كلية.**

وفى ضوء نتائج الدراسة يوصى الباحث بضرورة تفعيل دور الهيئة العامة للرقابة المالية والبورصة المصرية بتهيئة بيئة تطبيق المعايير، من خلال الاهتمام بالعوامل التى تعد بمثابة محددات لقابلية القوائم المالية للمقارنة، والتى يتمثل أهمها فى تحسين كفاءة عملية المراجعة بهدف الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة بمصر، **ضرورة اهتمام القائمين على أصدار المعايير المحاسبية بتدعيم** المحتوى المعلوماتي للمعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية وبصفة خاصة قابلية القوائم المالية للمقارنة نظرا لمردودها الايجابى فى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المتعاملين فى سوق الاوراق المالية، مع الاخذ في

الاعتبار طبيعة وكفاءة سوق المال المصري، **وأخيرا يوصى الباحث** بضرورة اهتمام البحوث المحاسبية بمصر والمؤتمرات العلمية بأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومردودها على أصحاب المصالح.

وبشأن مجالات البحث المقترحة فأن أهمها ما يلى:

- أثر فاعلية لجان المراجعة على أتعاب المراجعة.
- أثر فاعلية لجان المراجعة على قابلية القوائم المالية للمقارنة.
- أثر قابلية القوائم المالية للمقارنة على ممارسات أدارة الارباح.
- أثر قابلية القوائم المالية للمقارنة على ملاءمة المعلومات المحاسبية لأغراض قياس قيمة الشركة في ظل تبنى معايير التقرير المالي الدولية IFRS.
- أثر الاعتراف بالأصول الرقمية على قابلية القوائم المالية للمقارنة.
- أثر الاصول الرقمية على أتعاب المراجعة.

المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

الأباصيري، بسمة حسن، (٢٠١٨)،" **أثر إعادة هيكلة شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي غير المعدل على مدى إمكانية اعتماد المستثمر المؤسسي على القوائم المالية دراسة تجريبية**"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية.

الحوشى، محمد محمود،(٢٠٢٠)، "العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وتكلفة التمويل بالملكية، والاثر المعدل لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة على هذه العلاقة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة– جامعة الاسكندرية، المجلد رقم ٤، العدد الثانى، ص: ١٧٣–٢٣٢.

الصاوى، عفت أبو بكر محمد،(٢٠١٩)، "أثر قابلية القوائم المالية للمقارنة على ممارسات إدارة الارباح:دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المسجلة فى بورصة الاوراق المالية فى الفترة من ٢٠١٦–٢٠١٨"، **مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية**، كلية التجارة– جامعة بنى سويف، المجلد الثامن، العدد الاول، ص: ٢٠٦–٢٨٥.

الصيرفي، أسماء أحمد، (٢٠١٧)، "الخصائص التشغيلية للشركات كمتغيرات معدلة للعلاقة بين التخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات وتكلفة الاقتراض: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية "، **مجلة البحوث المحاسبية**، جامعة طنطا – كلية التجارة – قسم المحاسبة،العدد الثانى،ص: ٣٤٢ – ٣٩٢.

راضى، محمد سامى،(١٩٩٤)، " تحليل العوامل المؤثرة فى تحديد أتعاب مراقب الحساباتدراسة نظرية وميدانية"، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة– جامعة طنطا، ملحق، ص: ١–٥٩.

زكي، نهى محمد ، (٢٠١٨)،"**أثر جودة المراجعة الخارجية على الحد من السلوك الانتهازي للإدارة ومنع الغش بالقوائم المالية – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية.

--------، (٢٠٢٠)،"أثر درجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وطول فترة إرتباطه بعميله على جودة الحكم المهنى بشأن الإستمرارية :دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة– جامعة الاسكندرية، المجلد رقم ٤، العدد الثانى، ص: ١–٨٦.

سمرة، ياسر محمد السيد،(٢٠١٥)، " نموذج مقترح لقياس أتعاب المراجعة فى ظل بيئة مخاطر الاعمال وزيادة المسئولية الاجتماعية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، **مجلة البحوث التجارية**، كلية التجارة– جامعة الزقازيق، المجلد رقم٣٧، العدد الثانى، ص: ٤٦٥–٥١٦.

فرج، هاني خليل ،(٢٠٢١)،" أثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد الثاني – العدد الأول – الجزء الثاني ،ص: ٦٩ – ١٣٥.

منصور، محمد السيد،(٢٠١٨)، "أثر التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة :دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المسجلة فى البورصة المصرية"، **مجلة الفكر المحاسبى**، كلية التجارة– جامعة عين شمس، المجلد رقم٢٢، العدد الثانى، ص: ٩٨٤–١٠٣٩.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

Abdelrazik, D. (2017). The determinants of audit fees and report lag: a comparative study of Egypt and the UK (***Doctoral dissertation, University of Plymouth***).

Abdillah, M. R., Mardijuwono, A. W., and Habiburrochman, H. (2019). The effect of company characteristics and auditor characteristics to audit report lag. ***Asian Journal of Accounting Research***, 4(1): 129-144.

Afesha T. (2015). Audit Fee Determinants and Audit Quality in Ethiopian Commercial Banks Ethiopian. ***Journal of Business and Economics***, 5(2):159-186.

Albhoor, A. and Khamees, B. (2016). Audit report lag, audit tenure and auditor industry specialization: empirical evidence from Jordan. ***Jordan Journal of Business Administration***, 12(2): 459-479.

Aljaaidi, K. S., Oilier W. K., and Bagulaidah, G. S. (2019). Audit committee activity and audit reporting lag in Saudi Arabia. ***Accounting Thought, Ain Shams University***: 23(3):206-221.

AL-Mutairi A., Naser K., and Al-Enazi N.(2017). An Empirical Investigation of Factors Affecting Audit Fees: Evidence from Kuwait. ***International Advances in Economic Research***, 23: 333-347.

Alves, S. (2021). The impact of conservatism accounting on audit fees: evidence from Portugal and ***Spain***. ***Transforming Corporate Governance and Developing Models for Board Effectiveness***, 10 (1): 253-280.

Badawy, H. and Aly, A. (2018). The Impact of auditor industry specialization, type of auditor and audit opinion on ARL: The case of Egypt. ***International Journal of Accounting Research***, 6(2):1-8.

Barth, M. E., (2013). Global comparability in financial reporting: What, Why, How, and When?. China. ***Journal of Accounting Studies*** 1 (1): 2-12.

Barth, M. E., W. R. Landsman, M. H. Lang and C. D. Williams. (2012). Are IFRS-based and US GAAP based accounting amounts comparable?. ***Journal of Accounting and Economics*** 54 (1): 68-93.

----------.,(2018). Effects on comparability and capital market benefits of voluntary IFRS adoption. ***Journal of Financial Reporting*** 3 (1): 1-22.

Barua, A., Lennox, C., and Raghunandan, A. (2020). Are audit fees discounted in initial year audit engagements?. ***Journal of Accounting and Economics***, 69 (2-3), 101282.

Catuogno,S and Allini,A.(2011). Multiple evaluation options and comparability: Equity investments in Italy and Spain. ***Accounting and Management Information System***.10 (2):249-274.

Chakrabarty, B., Duellman, S., and Hyman, M. A. (2020). A new approach to estimating the relation between audit fees and financial misconduct. ***Accounting Horizons***, 34 (2): 41-61.

Chen, A. and Gong, J. J., (2019). Accounting comparability, financial reporting quality, and the pricing of accruals. ***Advances in Accounting*** 45: 100415.

Chen, C., D. Collins , Kravet T. D. and Mergenthaler, R. D., (2018). Financial statement comparability and the efficiency of acquisition decisions. ***Contemporary Accounting Research*** 35 (1): 164-202.

Choi, J. H. Choi, L. Myers, A. and Ziebart, D., (2019). Financial statement comparability and the informativeness of stock prices about future earnings. ***Contemporary Accounting Research*** 36 (1): 389-417.

Chukwu, G. J., and Nwabochi, N. (2019). Audit committee characteristics and timeliness of corporate financial reporting in the Nigerian insurance industry. ***International Journal of Managerial Studies and Research***, 7(4): 86-95.

De Franco, G. Kothari, S. P. and Verdi, R. S., (2011). The benefits of financial statement comparability. ***Journal of Accounting Research*** 49 (4): 895-931.

Diana, P. (2018). Internal and external determinants of audit delay: Evidence from Indonesian manufacturing companies. ***Accounting and Finance Review***, 3(1): 16-25.

Elder, R. J., Lowensohn ,S., and Reck ,J. L.. (2015). Audit Firm Rotation, Auditor Specialization, and Audit Quality in the Municipal Audit Context. ***Journal of Governmental and Nonprofit Accounting*** (4): 73-100.

El-Gammal, W. (2012). Determinants of audit fees: Evidence from Lebanon. ***International Business Research***, 5(11), 136.

Endrawes, Feng, M. Z. Lu, M. and Shan, Y. (2018). Audit committee characteristics and financial statement Comparability. ***Accounting & Finance, Early View***: 1-35.

Ezat, A. N. M. (2015).The impact of audit-related factors on audit report lag for the Egyptian listed non-financial companies. available at: https://www google.com.

Fang, X. Li, Y. Xin, B. and Zhang, W., (2016). Financial statement comparability and debt contracting: Evidence from the syndicated loan market. ***Accounting Horizons*** 30 (2): 277-303.

Financial Accounting Standards Board. (2010). Conceptual Framework for Financial Reporting. Statement of Financial Accounting Concepts No. 8. (FASB).

Firnanti, F., and Karmudiandri, A. (2020). Corporate governance and financial ratios effect on audit report lag. ***Accounting and Finance Review***, 5(1), 28-37.

Florou, A., Morricone, S., and Pope, P. F. (2020). Proactive financial reporting enforcement: Audit fees and financial reporting quality effects. ***The Accounting Review***, 95 (2): 167-197.

Francis, J. R.; Pinnuck, M. L. and Watanabe, O. (2014). Auditor style and financial statement comparability. ***The Accounting Review*** 89 (2): 605-633.

Ghafran, C., and Yasmin, S. (2018). Audit committee chair and financial reporting timeliness: A focus on financial, experiential and monitoring expertise. ***International Journal of Auditing***, 22(1) :13-24.

Gross,C. and Perotti,P.(2017).Output-based measurement of accounting comparability :Asurvey of empirical proxies. ***Journal of Accounting Literaturen*** (39): 1-22.

Habib, A., and Bhuiyan, B. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. ***Journal of International Accounting, Auditing and Taxation***, 20:32-44.

----------., Hasan, M. M., and Al-Hadi ,A. (2018). Financial Statement Comparability and Idiosyncratic Return Volatility. ***International Review of Finance, Forthcoming***.

Hallak R., and Silva A. (2012). Determinants of Audit and Non-Audit Fees Provided by Independent Auditors in Brazil. ***Revista Contabilidade and Finanças – USP***, 23 (60): 223-231.

Hapsoro, D., and T. R. Santoso. (2018). Does Audit Quality Mediate the effect of Auditor Tenure, Abnormal Audit Fee and Auditor's Reputation on giving Going Concern Opinion?. ***International Journal of Economics and financial*** 8(1): 143-152.

Hasballah, H. S., and Ilyas, F. (2019). The substitution role of audit committee effectiveness and audit quality in explaining audit report lag. ***Accounting and Finance Review***, 4(1), 28-37.

Hay, D. (2013). Further evidence from meta-analysis of audit fee research. ***International Journal of Auditing***, 17(2), 162–176.

IFAC.(2008) Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics pronouncements.

Jacob, J., Desai, N., and Agarwalla, S. K. (2019). An examination of factors driving big 4 audit fee premiums: evidence from India's audit mar-ket. ***Accounting Horizons***, 33 (2): 43–58.

JI, H. J. (2017). The Effects of Internal Control Quality and Its Changes on Audit Fees. International Conference on Modern Economic Development and Environment Protection, (icmed).

Juwita, R., Sutrisno, T., and Hariadi, B. (2020). Influence of audit committee and internal audit on audit report lag: Size of public accounting firm as a moderating variable. ***International Journal of Research in Business and Social Science***, 9(1): 137–142.

Kang, M., Kim, J. W., Lee, H. Y., and Lee, M. G. (2015). Financial statement comparability and audit efficiency: evidence from South Korea. ***Applied Economics***, 47 (4): 358–373.

Kazemiolum, M., Abdi, M., Zalaghi, H., and Jalalvand, H. (2020). The Impact of the Annual Report Readability on the Audit Engagement Risk Measures. ***Accounting and Auditing Review***, 27(2): 202–230.

Kim, J. Li, L. Lu, L. Y. and Yu, Y., (2016). Financial statement comparability and expected crash risk. ***Journal of Accounting and Economics*** 61 (2-3): 294–312.

Kim, S. Kraft, P. and Ryan, S. G., (2013). Financial statement comparability and credit risk. ***Review of Accounting Studies*** 18 (3): 783–823.

Krishnan G., and Wang C, (2015). The Relation between Managerial Ability and Audit Fees and Going Concern Opinions. Auditing: ***A Journal of Practice & Theory American Accounting Association***, 34 (3): 139–160.

Li Y., and Luo Y. (2017). The contextual nature of the association between managerial ability and audit fees. ***Review of Accounting and Finance***, 16 (1): 2-20.

Majeed, M. A., Yan, C., and Tauni, M. Z. (2018). How does competition shape managerial decisions? Product market competition and financial statement comparability. ***Management Decision***, 56(11): 2437-2471.

Mattei, G., Jorge, S., and Grandis, F. G. (2020). Comparability in IPSASs: Lessons to be learned for the European Standards. ***Accounting in Europe,*** 17(2): 158-182.

Morais,D.(2020). The effect of client complexity on audit quality. Available at: http:// Scholar.google.com.

Naser, K., and Hassan, Y. M. (2016). Factors influencing external audit fees of companies listed on Dubai Financial Market. ***International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management***, 9 (3): 346-363.

Neel, M., (2017). Accounting comparability and economic outcomes of mandatory IFRS adoption. ***Contemporary Accounting Research*** 34 (1): 658-690.

Oussii, A. A., and Taktak, N. B. (2018). Audit committee effectiveness and financial reporting timeliness: The case of Tunisian listed com panies. African. ***Journal of Economic and Management Studies***, 9(1): 34-55.

Parsa, B. P. and Sarraf, F., (2018). Financial statement comparability and the expected crash risk of stock prices. ***Advances in Mathematical Finance & Applications*** 3 (3): 77-93.

Pourabdollah, E. S. Nahandi, Y. B. and Hassanzadeh, R. B., (2013). Studying the effect of comparability capability of financial statements on the value created for the stockholders and owners' equity return. ***Advances in Environmental Biology*** 7 (10): 2718-2726.

Pradipta, A., and Zalukhu, A. G. (2020). Audit report lag: Specialized auditor and corporate governance, ***Global Journal of Business and Social Science Review***, 8(1): 41-48.

Qu, X., Yao, D., and Percy, M. (2020). How the design of CEO equity-based compensation can lead to lower audit fees: Evidence from Australia. ***Journal of Business Ethics***, 163 (2), 281-308.

Raweh, N. A. M., Kamardin, H., and Malik, M. (2019). Audit committee characteristics and audit report lag: Evidence from Oman. ***International Journal of Accounting and Financial Reporting***,9(1): 152-169.

Rusmanto, T., and Waworuntu, S. R. (2015). Factors influencing audit fee in Indonesian Publicly Listed Companies applying GCG. ***Procedia-Social and Behavioral Sciences***:172, 63-67.

Samaha, K., and Khlif, H. (2017). Auditrelated attributes, regulatory reforms and timely disclosure. ***Journal of Financial Reporting and Accounting***, 15(2): 158-179.

Sari, W. O. I., Subroto, B., and Ghofar, A. (2019). Corporate governance mechanisms and audit report lag moderated by audit complexity. ***International Journal of Research in Business and Social Science***, 8(6): 256-261.

Sharma, D. S., Tanyi, P. N., and Litt, B. A. (2017). Costs of mandatory periodic audit partner rotation: Evidence from audit fees and audit timeliness. Auditing. ***A Journal of Practice and Theory***, 36(1): 129-149.

Shin, H. and Park, H., (2014). The effect of financial statement comparability on divergence of opinion among investors. ***Korean Accounting Review*** 39 (2): 265-311.

Shofiyah, L., and Suryani, A. W. (2020). Audit report lag and its determinants. KnE Social Sciences, ***3rd International Research Conference on Economics and Business***: 202-221.

Silva, A. S. V. C., Inácio, H. C., and Vieira, E. F. S. (2020). Determinants of audit fees for Portugal and Spain. ***Contaduría y Administración***, 65 (4): 193-217.

Simunic, D.A. (1980). The pricing of audit services: theory and evidence. ***Journal of Accounting Research***, 18 (1): 161-190.

Smith, C., and Venter, E. R. (2020). Financial statement comparability in the extractive industry. ***Accounting Research Journal***, 33 (3): 523-541.

Souza, F. and Lemmes, S. (2016). Comparability of accounting choices in subsequent measurement of fixed assets, intangible assets, and investment property in South American companies. ***Revista Conntabilidade and Finanicas*** 27(71):169-184.

Stallings, M. A., (2017). Financial statement comparability and investor responsiveness to earnings news. ***Journal of Accounting and Finance*** 17 (4): 73-97.

Su, R. Yang, Z. and Dutta, A., (2018). Accounting information comparability and debt capital cost empirical: Evidence from Chinese listed companies. ***Asian Economic and Financial Review*** 8 (1): 90-102.

Sultana, N., Singh, H., and Van der Zahn, J. L. M. (2015). Audit committee characteristics and audit report lag. International Journal of Auditing, 19(2): 72-87.

Taplin, A. (2017). Measuring the comparability of company Accounts Conditionally: A Research Nots.***ABACUS53***. (4):527-539.

Wang, Z., Tan, J., Lin, Z., and Dong, C. (2016). Auditor quality and IFRS information comparability. ***Academy of Accounting and Financial Studies Journal***, 20 (1): 114-129.

Xiao, T., Geng, C., and Yuan, C. (2020). How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. ***China Journal of Accounting Research***, 13 (1): 109-127.

Viet, H. T., Hung, D. N., and Thanh, N. T. (2018). The study of factors affecting the timeliness of financial reports: The experiments on listed companies in Vietnam. ***Asian Economic and Financial Review***, 8(2): 294-307.

Yahyazadehfar M., Shababi H., and Hosseini S. (2015). Investigation of Relationship between Ownership Concentration and Auditing Fees in listed firms of Tehran Stock Exchange. ***International Journal of Management, Accounting and Economics***, 2 (8): 891- 901.

Yang J.J, Zhou Z.X and Wang Y .(2016).The Influence of accounting Comparability on the audit fees. ***3rd International Conference on Management Science and Management Innovation***: 308-313

Yip, R. W. and Young, D., (2012). Does mandatory IFRS adoption improve information comparability?. ***The Accounting Review***, 87 (5): 1767-1789.

Yuliusman, W. E. P., Gowon, M., and Dahmiri, N. I. (2020). Determinant factors audit delay: Evidence from Indonesia. ***International Journal of Recent Technology and Engineering (IJRTE)***, 8 (6): 1088-1095.

Yuniarti R. (2011). Audit firm size, audit fee and audit quality. ***Journal of global management***, 2 (1): 84-97.

Zhang, J. H. (2018). Accounting comparability, audit effort, and audit outcomes. ***Contemporary Accounting Research***, 35 (1); 245-276.

----------, and Shailer, G. (2020). Changes in audit effort and changes in auditors' disclosures of risks of material misstatement. ***The British Accounting Review***, 52 (6):1-12.