



مجلة البحوث المحاسبية

[/https://abj.journals.ekb.eg](https://abj.journals.ekb.eg)

كلية التجارة – جامعة طنطا

العدد : الثالث

سبتمبر ٢٠٢٣

أثر نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية- دراسة تطبيقية مقارنة على مكاتب المحاسبة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات

The Impact of the Auditor's Gender on External Audit Efficiency – A Comparative Empirical Study on Private Accounting Firms and the Accountability State Authority

د. هانى خليل فرج

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

hany_khalil2007@yahoo.com

ملخص البحث:

استهدف البحث دراسة واختبار أثر نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية، من خلال دراسة تطبيقية مقارنة على مكاتب المحاسبة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات. وفي سبيل ذلك، إعتد الباحث عند إختبار هذه العلاقة على أسلوب تحليل الإنحدار المتعدد لعينة تتكون من (١٠٤) تقرير مراجعة خارجية لشركات مقيدة بالبورصة المصرية، منها (٥١) تقرير لمكاتب محاسبة خاصة، و(٥٣) تقرير للجهاز المركزي للمحاسبات.

وتوصل البحث في ظل التحليل الأساسي، إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لنوع مراقب الحسابات، بصفة عامة، على كفاءة المراجعة الخارجية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، كما توصل إلى عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأثير نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمكاتب المحاسبة الخاصة، وتأثير نفس النوع على كفاءة المراجعة الخارجية بالجهاز المركزي للمحاسبات لهذه الشركات.

كما توصل البحث من التحليلات الأخرى، حالة تقسيم عينة الدراسة إلى مشاهدات خاصة بالمكاتب الخاصة، ومشاهدات خاصة بالجهاز المركزي للمحاسبات. أنه في مشاهدات المكاتب الخاصة كان هناك تأثير معنوي سلبي لنوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وفي مشاهدات الجهاز المركزي للمحاسبات كان هناك تأثير معنوي إيجابي لنوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. كما توصل البحث إلى عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأثير نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمكاتب المحاسبة الخاصة، وتأثير نفس النوع على كفاءة المراجعة الخارجية بالجهاز المركزي للمحاسبات لهذه الشركات.

الكلمات المفتاحية: نوع مراقب الحسابات ، كفاءة المراجعة الخارجية ، الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، تأخير تقرير مراقب الحسابات، سمعة مراقب الحسابات، مكاتب المحاسبة الخاصة، الجهاز المركزي للمحاسبات.

Abstract:

The Research aimed to Study and Test the Impact of the Auditor's Gender on External Audit Efficiency, through a Comparative Empirical Study on Private Accounting Firms and the Accountability State Authority.

For this purpose, When Testing this Relationship, the Researcher Relied on the Method of Multiple Regression Analysis for a Sample Consisting of (104) External Audit Reports for Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange, including (51) for Private Accounting Firms, and (53) for the Accountability State Authority.

The Research Concluded, in light of the Basic Analysis, that there is a Significant Positive Effect of the Auditor's Gender on External Audit Efficiency, in general, in Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange. It also found that there were no Statistically Significant Differences between the Effect of the Auditor's Gender on External Audit Efficiency for Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange in Private Accounting Firms, and the Effect of the Same Gender on External Audit Efficiency at the Accountability State Authority for these Companies.

The Research also found, From Other Analysis, the Case of Dividing the Study Sample into Observations of Private Accounting Firms, and Observations of the Accountability State Authority. In the Observations of Private Accounting Firms, There was a Significant Negative Effect of the Auditor's Gender on External Audit Efficiency in Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange, and In the Observations of the Accountability State Authority, There was a Significant Positive Effect of the Auditor's Gender on External Audit Efficiency in Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange.

The Research also found that there were no Statistically Significant Differences between the Effect of the Auditor's Gender on External Audit Efficiency for Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange in Private Accounting Firms, and the Effect of the Same Gender on External Audit Efficiency in the Accountability State Authority for these Companies.

Keywords: Auditor's Gender, External Audit Efficiency, Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange, Audit Report Delay, Auditor's Reputation, Private Accounting Firms, the Accountability State Authority.

١ - المقدمة:

يشهد العالم المهني بشكل عام، وعالم مهنة المحاسبة بشكل خاص، تغييراً كبيراً. حيث وصلت مشاركة المرأة إلى مستويات غير مسبوقة، إذ يتزايد وجود المرأة في مكاتب المحاسبة كل عام ووصل ما يقرب من ٥٠٪ في بعضها. ورغم ما لمشاركة المرأة العديد من الفوائد في مكاتب المحاسبة، إلا أن مشاركة المرأة في المناصب الإدارية بالمكاتب غير متكافئة (Vidwans & Cohen, 2020).

ولانتزال المرأة تواجه حواجز أكثر من الرجل تتعلق أساساً بالتوازن بين العمل ومتطلبات الحياة، إلا أن الكثير من المكاتب، خاصة الكبرى منها، زادت من التسهيلات لتحقيق هذا التوازن من خلال تنفيذ ساعات العمل المرنة، والعمل عن بعد، كما جعلت أنظمة الترقى شفافة ومعروفة جيداً مما يوفر فرص متساوية للترقى للجميع، إلا أن هذا ليس هو الوضع لدى كل المكاتب (Pike, et al., 2021).

والواقع إن مهنة المحاسبة يهيمن عليها الرجال، ونسب مشاركة المرأة في مكاتب المحاسبة مازالت منخفضة، وقد يعود ذلك لإختلاف الخصائص بين الرجل والمرأة في السمات والمهارات، مثل؛ درجة الميل نحو المخاطرة، ومستوى التحفظ عند إعداد التقارير، ودرجة الثقة في إتخاذ القرار، وكيفية التعامل مع المعلومات وإجراء الإختبارات، ودرجة الإستقلال، ومهارات التخطيط ومواجهة ضغوط الوقت (Bustos-Contell, et al., 2022).

كما قد ينظر للمرأة كمراقب حسابات على أنها أقل كفاءة عند أداء أعمال المراجعة، على الرغم من تمتع المرأة بالعديد من السمات التي قد تجعلها أكثر كفاءة من الرجل. حيث لها نظرة شمولية عند معالجة المعلومات وجمع الأدلة وتبذل مجهود أكبر لتخفيض مستوى مخاطر المراجعة عند حدها الأدنى، ولديها دقة أكبر عند إصدار الأحكام المهنية، وتتمتع بدرجة استقلال أكبر لأنها أقل خضوعاً للضغوط من جانب إدارة العميل، مما يعد دليلاً على زيادة كفاءة المرأة كمراقب حسابات عن الرجل (Pane, 2021).

وفي مصر، رصد تقرير عن المركز الإعلامي لمجلس الوزراء تحت عنوان (المرأة المصرية تعيش عصرها الذهبي في الجمهورية الجديدة)، تقدم مصر في عدد من المؤشرات

الدولية المتعلقة بالمرأة، حيث تقدمت ٤٨ مركزاً بمؤشر التمكين السياسى للمرأة الصادر فى التقرير العالمى للفجوة بين الجنسين، حيث وصلت لأفضل مستوى له منذ ١٠ سنوات، كما شغلت المركز رقم ٧٨ عام ٢٠٢١ مقارنة بالمركز رقم ١٢٦ عام ٢٠١١، كما حظيت المرأة فى الجمهورية الجديدة بمعدل بطالة أكثر انخفاضاً بين الإناث ليسجل نسبة ١٦٪ عام ٢٠٢١ مقارنة بنسبة ٢٤٪ عام ٢٠١٤، كما ارتفعت نسبة الإناث العاملات فى القطاع الحكومى والعام لتصل إلى ٤٤.٢٪ فى عام ٢٠٢١، مقارنة بـ ٣٨.٦٪ خلال عام ٢٠١٤ (تقريرالمركز الإعلامى لمجلس الوزراء، ٢٠٢٢).

٢ - مشكلة البحث:

رغم وجود تغير سريع فى بيئة مهنة المحاسبة من حيث زيادة توظيف المرأة فى السنوات الأخيرة تمشياً مع تحرر المرأة ووصولها على مكتسبات وحقوق غير مسبوقه فى مجال الأعمال والمشاركة المجتمعية، حيث وصلت نسب خريجي المحاسبة من النساء إلى مايقرب من ٥٠٪ فى الولايات المتحدة والعديد من الدول الأوروبية، ونسب توظيف إلى حوالى ٦٥٪ من العاملين بمكاتب المحاسبة فى السويد(أعلى دولة). وعلى الرغم من إختلاف السمات الشخصية والمهارات بين الرجل والمرأة والتي تميل نحو المرأة أكثر من الرجل، ممايؤهلها لأداء أعمال المراجعة بدرجة كفاءة أعلى من الرجل وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة وإصدار التقارير. إلا أنه من الملاحظ أن مهنة المحاسبة مازالت تحت سيطرة وهيمنة الرجال خاصة فى المناصب القيادية للمكاتب والتي تشارك فيها المرأة بما لايزيد عن ١٦٪ من قيادات المكاتب فى السويد، وهى أعلى مستوى مشاركة للمرأة كقيادة على مستوى العالم (Pike, 2021).

ورغم ذلك أشارت العديد من الدراسات (Abed & Al-badainah, 2013; Al-Dhamari & Chandren, 2017; Hasan, 2017; Blanden, et al., 2019; Mirf & Cherif, 2021) إلى أن المرأة كمراقب حسابات أثبتت كفاءة قى العديد من الدول عند قيامها بمهام عملية المراجعة، من حيث التخطيط والتنفيذ وجمع الأدلة وإعداد التقارير، على مستوى مكاتب المحاسبة فى هذه الدول.

وفى مصر، فقد حظيت المرأة بالعديد من الحقوق فى ظل الجمهورية الجديدة من خلال المبادرات والإستراتيجيات الداعمة للمرأة مما يساهم فى دعم قدراتها وتمكينها سياسياً وإجتماعياً وإقتصادياً. وزاد تمثيل المرأة فى مجالس إدارات الشركات العامة والخاصة المدرجة بالبورصة المصرية فى الأونة الأخيرة (تقرير المركز الإعلامى لمجلس الوزراء، ٢٠٢٢).

لذلك يمكن التعبير عن مشكلة البحث فى كيفية الإجابة تطبيقياً على التساؤلات

التالية؛

هل يؤثر نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟، وهل يختلف هذا التأثير ما بين مكاتب المحاسبة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات؟.

٣- هدف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة واختبار العلاقة بين نوع مراقب الحسابات وكفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟، ومدى إختلاف هذا التأثير ما بين مكاتب المحاسبة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات؟. وذلك من خلال دراسة تطبيقية مقارنة على مكاتب المحاسبة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات والشركات الخاضعة للمراجعة.

٤- أهمية ودوافع البحث:

تكمن الأهمية الأكاديمية للبحث فى كونه يركز على قضية هامة وهى تسليط الضوء على أهمية تفعيل دور المرأة كمراقب حسابات، وأثر مشاركتها فى المهنة على كفاءة عملية المراجعة الخارجية للشركات.

كما تتمثل الأهمية العملية للبحث فى إختبار هذا الأثر فى مكاتب المحاسبة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات فى مصر.

ورغم كثرة دوافع البحث إلا أن أهمها قلة البحوث المحاسبية فى مصر، خاصة تلك التى تهتم بدراسة واختبار أثر نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية، مع دراسة تطبيقية مقارنة على مكاتب المحاسبة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات.

٥- حدود البحث:

وفقاً لهدف البحث ومشكلته سوف يقتصر البحث على دراسة واختبار العلاقة بين نوع مراقب الحسابات وكفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟، ومدى إختلاف هذا التأثير ما بين مكاتب المحاسبة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات؟. وسوف تقتصر الدراسة التطبيقية على تقاريرمكاتب المحاسبة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات عند مراجعة حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية دون التعرض لتقارير الخدمات الأخرى كالفحص المحدود. وأخيراً، فإن قابلية تعميم نتائج البحث تتوقف على منهجية الدراسة التطبيقية بمحدداتها، خاصة محددات اختيار عينة البحث.

٦- فروض البحث:

سوف يتم اشتقاق فروض البحث نظرياً لاحقاً، على النحو الآتى:

H_1 : يؤثر نوع مراقب الحسابات معنوياً على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

H_2 : توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأثير نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمكاتب المحاسبة الخاصة، وتأثير نفس النوع على كفاءة المراجعة الخارجية بالجهاز المركزى للمحاسبات لهذه الشركات.

٧- خطة البحث:

إنطلاقاً من مشكلة البحث ولتحقيق هدفه، واختبار فروضه، وفى ضوء حدوده، فسوف

يستكمل البحث على النحو التالى:

١/٧- نوع مراقب الحسابات- المفهوم والمردود المهني.

٢/٧- كفاءة المراجعة الخارجية- المفهوم والمحددات والمقاييس والمردود المهني.

٣/٧- تحليل العلاقة بين نوع مراقب الحسابات وكفاءة المراجعة الخارجية واشتقاق فرضى البحث.

٤/٧- نموذج ومنهجية البحث.

٥/٧- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

١/٧ - نوع مراقب الحسابات - المفهوم والمردود المهني

بداية هناك فرق بين الجنس والنوع، وفقاً لمنظمة الصحة العالمية يشير الجنس إلى الاختلاف البيولوجي والفسولوجي بين الرجل والمرأة، بينما يشير النوع إلى الأدوار والسلوكيات والأنشطة والخصائص التي تنشأ اجتماعياً، والتي يراها المجتمع مناسبة لكل نوع منهم. وعلى الرغم من كثرة الأبحاث التي تعرضت للفروق بين النوعين من نواحي متعددة إلا أن القليل منها تناول الفروق السلوكية بين نوعي مراجعي الحسابات من حيث التأثير على كفاءة عملية المراجعة (Rudyanto & Handojo, 2013).

فقد ركزت بعض الأبحاث (Chin, et al., 2008; Hardies, et al., 2010) على نظريات ومنهجيات العلوم السلوكية في تفسير العلاقة بين نوع مراقب الحسابات ومهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة، وما إذا كان هناك علاقة منهجية بين الخصائص الفردية لمراقبي الحسابات من حيث النوع على جودة تقارير عملية المراجعة.

كما أن النوع الاجتماعي هو مجال دراسة في المحاسبة لم يتم بحثه بشكل كاف، حيث يتم وصف مهنة المحاسبة على أنها مهنة ذكورية، لأنه على الرغم من تغير نظرة العالم للمرأة خلال الثلاثين عاماً الماضية، إلا أنه بقي - في بعض النواحي - على حاله، وعلى الرغم من دخول المرأة في مهنة المحاسبة بأعداد كبيرة، كما أن مكاتب المراجعة قد نفذت سياسات لدعم المرأة في هذا المجال، إلا أن قيادات المكاتب من الشركاء مازالت تعاني من التمييز ضد المرأة. (Kornberger, et al., 2010; Blanden, et al., 2019).

وتذكر دراسة pane, (2021) أن هنالك تطوراً سريعاً في عدد مراقبي الحسابات من النساء في السنوات الأخيرة، تماشياً مع تطور تحرر المرأة في منتصف الثمانينات، حيث يوجد ما يقرب من ٥٠٪ من خريجي المحاسبة من النساء، وفي عام ٢٠٠٤ شغلت المرأة مناصب متساوية في مكاتب المحاسبة بالولايات المتحدة .

كما يرى البعض (Jonnergard, et al., 2010; Mnif & cherif, 2021) أن مهنة المراجعة^(١) يهيمن عليها الرجال، وأن معظم الهياكل الرسمية وغير الرسمية مبنية على قيم

^١ - يستخدم الباحث لفظ مهنة المراجعة ومهنة المحاسبة ومهنة المحاسبة والمراجعة كمرادفات.

ذكورية أو متحيزة للذكور، ورغم زيادة توظيف المرأة في الولايات المتحدة وبعض الدول الأوروبية، إلا أنه مازال أقل من ١٠٪ من الشركاء في مكاتب المراجعة من النساء، وفي السويد وصلت نسب المرأة في مكاتب المراجعة ٦٥ ٪ من بينهم ١٦٪ فقط وصلوا لدرجة الشراكة حتى عام ٢٠١٠ ، مما يعنى أن المرأة تواجه عبء العمل ومع ذلك هناك صعوبة في وصولها للمستويات العليا في مكاتب المراجعة، ورغم ذلك تصنف السويد كأفضل دولة تحافظ على مكانة المرأة في العمل.

وفي ماليزيا، تذكر دراسة (Al- Dhamari& Chandren,2017) أن نسبة مراجعي الحسابات من النساء تزيد ١٦٪ عن نسبة مراجعي الحسابات الرجال، إلا أن عدد شركاء المراجعة من النساء منخفض للغاية حيث وجد ١٤ ٪ فقط من شركاء المراجعة من النساء وذلك يرجع للإتجاه الإجتماعى ضد المرأة فى ماليزيا.

وفي أندونيسيا، تتزايد نسبة مشاركة المرأة في العمل، إلا أنه من الملاحظ في مهنة المحاسبة أنه مازال هناك تمييز ضد المرأة. وتذكر نظرية السقف الزجاجى أنه عادة ما تواجه المرأة حواجز رمزية عندما تطمح في الوصول إلى المناصب العليا في العمل، حيث أدت هذه الحواجز إلى نقص تمثيل المرأة في المستويات العليا لمكاتب المراجعة رغم زيادة عدد النساء الداخليين المهنة، ذلك لأن تقييم فرص الترقى المهنية لا تقتصر على المهارات التقنية والإدارية فقط، بل تشمل أيضا الإندماج في العمليات التنظيمية الرسمية وغير الرسمية التى تضر بشكل منهجى مراقبي الحسابات من النساء اللاتي لديهن إلتزامات عائلية (Iman, etal.,2019).

وفي نيجيريا، أكدت دراسة (Mgbame, etal.,2012) على أن مهنة المراجعة مازالت مهنة ذكورية وتميل نحو المراجع الرجل أكثر، حيث وجدت إختلافات بين الجنسين فى الصفات الشخصية والتي قد تؤثر على نتائج عملية المراجعة.

وفي نيوزيلاندا، أوضحت دراسة (Vidwans & Cohen,2020) أن نيوزيلاندا من أسوأ عشر دول أداءً من حيث المساواة بين الجنسين فى تولى المناصب العليا فى مكاتب المراجعة ، حيث وصلت إلى ١٨ ٪ فقط عام ٢٠١٨ ، وكانت ٢٠ ٪ عام ٢٠١٧ مع أنها أول دولة تمنح حق التصويت للمرأة.

ولقد أشارت بعض الأبحاث السلوكية (Chung & Monoe, 2001; Silaban & Harefa, 2017) إلى أن الإثاث يتصرفن بشكل مختلف عند صنع القرار في مجال الأعمال، ووفقاً لنظرية التنظيم ترتبط الإثاث بنتائج تنظيمية أفضل وتعمل على تحسين وتسهيل إتخاذ القرارات الصعبة . كما أنه وفق نظرية السلوك التنظيمي، فإن مستوى الإجهاد والسلوك الفردي يتأثر أيضا بالنوع ، مما يوفر أدلة حول كيفية تنفيذ برنامج المراجعة وخاصة عند مواجهة ضغوط موازنة الوقت، والتي تتمثل في الوقت المحدود المخصص لتنفيذ برامج المراجعة. والتي تختلف على حسب نوع مراقب الحسابات، حيث وجد أن المرأة عرضة للإجهاد وتخضع لضغط أعلى من الرجل، كما أن هناك إختلاف ملحوظ في مستوى ضغط الموازنة الزمنى بين مراقبي الحسابات الذكور والإثاث .

كما توصلت دراسة (Pike, et al., 2021) إلى وجود العديد من العوائق أمام المرأة منها؛ توقع الصعوبات المحتملة في الموازنة بين العمل والحياة الأسرية والتي تؤدي لإرتفاع معدل دوران المرأة في المهنة ، ووجود حواجز ناتجة عن نقص العلاقات أو الدعم للمرأة من قيادات المكتب، وعوائق العودة بعد أجازة الأمومة ورعاية الطفل، وعوائق عدم وجود سياسات محددة لتعزيز المساواة بين الجنسين، كما قد يرجع عدم زيادة نسبة المرأة كشريكة في المكتب إلى بعض العوامل النفسية التي تؤثر عليها مثل؛ تخوفها من تحمل مخاطر الوظيفة، أو التخوف من المنافسة داخل المكتب، أو شعورها بعدم وجود دعم كافي لها داخل بيئة العمل، أو إذا حصلت على أجازة رعاية الأسرة سيؤثر على تقدير كفاءتها وتقييم أدائها بالتبعية، وكذلك الثقافة القائمة على أنها مهنة يسيطر عليها الرجال.

وبالنسبة لوضع المرأة في مصر، يذكر تقرير المركز الإعلامي لمجلس الوزراء تحت عنوان (المرأة المصرية تعيش عصرها الذهبي في الجمهورية الجديدة)، أن المرأة المصرية قد حظيت بمكتسبات غير مسبوقة وفريدة في عهد الجمهورية الجديدة، حيث حرصت الدولة على إطلاق المبادرات والاستراتيجيات الداعمة للمرأة، مما يسهم في بناء قدراتها وتمكينها سياسياً واجتماعياً واقتصادياً، والحفاظ على تلك المكتسبات من خلال وضع إطار تشريعي

داعم لحقوقها، وإدماجها في خطط التنمية المستدامة، وتعزيز قدرة المرأة على مواجهة التحديات من خلال تحقيق المساواة في المجتمع وتكافؤ الفرص.

كما أصدر رئيس هيئة الرقابة المالية، القرارين رقمي (١٢٣ و ١٢٤) لسنة ٢٠١٩ والذان تضمنتا تعديلاً في قواعد قيد وشطب الأوراق المالية لضمان تمثيل المرأة في مجالس إدارات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، حيث أظهرت التجارب الدولية أن التنوع في مجلس الإدارة أظهر أداءً أفضل للشركات، وهو ما يتفق مع المؤشرات الإيجابية لإحدى الدراسات في مصر، والتي أجرتها إحدى الجهات الدولية لرصد أثر تمثيل المرأة في مجالس الإدارة على ما يقرب من ٢١٣ شركة مصرية تمثل مجموعتين من الشركات الخاصة والعامّة المدرجة في البورصة المصرية. حيث أظهرت الدراسة أن الشركات التي تضم نساء في مجالس إدارتها حققت معدلات نمو أكبر بنسبة ٢٪ في العائد على حقوق المساهمين، و ٤٪ في العائد على الأصول، و ٥٪ في العائد على المبيعات (تقريرالمركز الإعلامي لمجلس الوزراء، ٢٠٢٢).

وبشأن **إختلاف الخصائص** بين نوعي مراقبي الحسابات، فقد وجد إختلافات في السمات والمهارات الخاصة بين الرجل والمرأة كمراقبي حسابات، منها ؛ درجة التحفظ، والميل نحو المخاطرة، ودرجة الثقة في اتخاذ القرار، وكيفية معالجة المعلومات والدقة في تخصيص الموارد، والقدرة على إجراء الإختبارات التحليلية المعقدة، والسلوك الأخلاقي ، والقدرة على حل المشكلات، ودرجة الإستقلال والتعاطف، ومهارات التخطيط ووقت جمع الأدلة وضغوط الوقت، والتي يكون لها مردوده المهني (Abed & Al-badainah, 2013; Al-Dhamari & Chandren, 2017; Hasan, 2017; Blanden, etal., 2019; Mirf & Cherif, 2021).

فمن حيث **درجة التحفظ**، أشارت بعض الدراسات (Blanden, etal.,2019; Iman, etal., 2019) أن التحفظ المحاسبى (والذى يعرف على أنه ميل المحاسب إلى عدم الأخذ فى الحسابان للأرباح المقدرة بينما يتم أخذ الخسائر المقدرة فى الحسابان) يتطلب درجة تحقق مرتفعة عند الإعتراف بالريح أو الخسارة المحتملة فى المستقبل. ولقد تبين أن المرأة أكثر تحفظاً من الرجل.

وفي تايوان وجدت دراسة (Chin & Chi, 2008) أنه عند قيام المرأة بعملية المراجعة وتقييم الإستحقاقات التقديرية، فإن العملاء قد خفضوا من تقديرهم لهذه الإستحقاقات تحسبا لدرجة تحفظ المرأة أكثر من الرجل.

وبشأن الميل نحو المخاطرة، يتفق البعض (Hardies, et al., 2009a; Al-Dahamari & Chandren, 2017; Blanden, et al., 2019; Minf & Cherif, 2021) على أن المخاطرة هي خاصية ذكورية، حيث أن المرأة أكثر نفورا من المخاطرة في مجموعة متنوعة من المجالات مثل الإستثمار، حتى عندما يكون لديها المهارات الكافية في المجال المالي. وهذا ما يجعل المرأة التي تقوم بعملية المراجعة بإختيار عينة أكبر لكشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية وتحديد حد أدنى للأهمية النسبية أقل من الرجال مما قد يؤثر على تحليل التكلفة والعائد عند إجراء المراجعة، حيث يرغبون في الحصول على أدلة أكثر للوصول إلى توكيد معقول لإبداء الرأي، وبالتالي تبذل المرأة كمراقب حسابات جهد إضافي في التخطيط لعملية المراجعة وإجراء المزيد من الإختبارات مما يقلل من احتمال وجود إدارة أرباح لدى العميل، ويحسن من مصداقية وقيمة المعلومات المحاسبية.

وبشأن توافر درجة الثقة في اتخاذ القرار، فقد أوضح البعض (Al-Dahamari & Chandren, 2017; Blanden et al., 2019) أن الرجال أكثر ثقة من النساء، وبالتالي يزيد مجهود عملية المراجعة من جانب النساء والذي يزيد من أتعاب عملية المراجعة لمراقبي الحسابات من النساء.

وبشأن معالجة المعلومات والقدرة على تخصيص الموارد والدقة، فقد أشارت بعض الدراسات (Noverita, 2017; Hossain, et al., 2018; Peprah, 2019; Bustos-Gontell, et al., 2022) إلى أن مراقبي الحسابات من النساء يتمتعن بالصدق والنزاهة والجدارة بالثقة، وإرتفاع درجة الدقة في العمل والتخطيط العملية المراجعة. كما أنهن أكثر قدرة على معالجة المعلومات ويعتمدن على الاستدلال بشكل أقل في عمليات المراجعة المعقدة، وأكثر دقة عند اصدار الأحكام المهنية وخاصة تلك التي تخص استمرارية العميل، كما أنهن أكثر قدرة على إجراء تحليلات مالية معقدة.

وبشأن السلوك الأخلاقي، فقد أشارت العديد من الدراسات (Abed & Al-badainah, 2013; Al-Dhamari & Chandren, 2017; Hasan, 2017; Blanden, etal., 2019; Mirf & Cherif, 2021) إلى أن المرأة كمراقب حسابات أكثر درجة أخلاقية من الرجل في أداء العمل، وأقل استعداداً للإنخراط في سلوك غير أخلاقي للحصول على مقابل مالى في عملية المراجعة، فهي ملتزمة بالمعايير الأخلاقية أكثر من الرجل. وأقل عرضة للإنخراط في أنشطة إدارة الأرباح، ولذلك فإن مراقبي الحسابات من النساء قادرين على توفير الحماية للمستثمرين لأنهن لديهن أخلاق ونزاهة، وأن المخالفات التأديبية التي تسبب لسمعة المهنة لا يرتكبها سوى المراجعون الرجال.

وبشأن القدرة على حل المشاكل وإتخاذ القرار، فقد أشارت دراسة Hardies, etal., (2009a)

إلى أن هناك العديد من المشاكل الرياضية المرتبطة بالأمر المالية، ولقد تبين أن النساء لديهن تصور سلبي نسبياً لقدراتهن الرياضية الخاصة، وهو ما يسبب التوتر والقلق وخاصة ما يسمى (تهديد الصورة النمطية) للمرأة وهو ما يؤثر على أدائها للعمل بصفة عامة. ويذكر (Penner & Marcel, 2008) أن الرجال أفضل إلى حد ما في حل المشكلات الرياضية من النساء.

وبشأن درجة الإستقلال والتعاطف، فقد أوضحت بعض الدراسات (Hardies, etal., 2009a; Abed & Al-badainah, 2013; Rudyante & Handojo, 2013; Bustos-Gontell, etal., 2022) أنه بالنسبة للإستقلال، فإن احتمالية مطالبة المرأة للرشوة أقل مقارنة مع الرجال، كما أن المرأة لديها مواقف سلبية تجاه الغش أكثر من الرجل، ما يترتب عليه اكتشاف المرأة لأخطاء جوهرية أكثر من الرجل، حيث أن مراقبي الحسابات من الرجال أكثر تحيزاً من مراقبي الحسابات من النساء، وبالتالي فإن النساء أكثر استقلالية من الرجال.

وبالنسبة للتعاطف، يعتقد أن العلاقات طويلة الأجل مع العميل تؤدي إلى زيادة التعاطف بين الطرفين ولذلك تتم الدعوة المتكررة بضرورة وجود دوران إلزامي لمراقبي الحسابات لتقليل

ظاهرة التعاطف وعدم الإستقلال. حيث تذكر نظرية التعاطف والتنظيم (**Empathizing Systemizing Theory** -) أن النساء أكثر تعاطفاً مع العميل أكثر من الرجال، حيث تتعرف مراقبة الحسابات على عملائها أكثر من مراقب الحسابات الرجل، مما يترتب عليه الإبلاغ عن عدد أقل من التحريفات الجوهرية وإفصاح أقل في تقرير المراجعة. وهو ما يتعارض مع ماسبق ذكره بشأن الميل نحو المخاطرة والذي يؤكد قيام مراقب الحسابات من النساء ببذل مجهود إضافي لتجنب التعرض للمخاطر القانونية الناتجة عن فشل عملية المراجعة.

وبشأن **تخطيط عملية المراجعة وجمع الأدلة وضغوط الوقت**، فقد أوضحت بعض الدراسات (Al-Dhamari & Chandren, 2017; Silaban & Harefa, 2017; Bustos - Contell, etal., 2022) أن ميل المرأة كمراقب حسابات لتفادي المخاطر، يجعلها تقضى مزيداً من الوقت في عملية التخطيط وجمع الأدلة وإختبارها مما يحسن من مصداقية والثقة في المعلومات، وأداء أفضل في عملية التخطيط. إلا أنه لم يوجد دليل تجريبي فيما يتعلق بتأثير النوع الإجتماعي على ضغوط موازنة الوقت عند تنفيذ برنامج المراجعة . بينما تذكر دراسة (Pike, etal., 2021) أن مراقبي الحسابات من النساء قد أبلغت عن ضغوط زمنية أعلى عند القيام بالعمل أثناء يوم العمل.

يخلص الباحث مما سبق إلى وجود فروق سلوكية بين مراقبي الحسابات من حيث النوع الإجتماعي، ورغم وجود العديد من الخصائص التي تختلف بينهما عند القيام بعملية المراجعة، إلا أنه لم يتوفر دليل قاطع عن درجة الإختلاف بينهم ، فقد أشارت الدراسات السابقة إلى وجود هذه الإختلافات في بيئات مختلفة وبدرجات مختلفة وكان لها تأثيرات مختلفة على كفاءة عملية المراجعة.

٢/٧ - كفاءة المراجعة الخارجية- المفهوم والمحددات والمقاييس والمردود المهني

ينطوى مصطلح الأداء الإقتصادي على مصطلحين مرتبطين به وهما: الكفاءة والفعالية والذان يرتبطان بالمدخلات والمخرجات لأي عملية إقتصادية. وتمثل الكفاءة عملية الحصول على أقصى جودة ممكنة من استخدام الموارد المتاحة بأقل تكلفة ممكنة، وهي تركز على

جانب المدخلات. بينما الفعالية تركز على كمية المخرجات وتحقيق الأهداف والنتائج المطلوبة في أقل زمن ممكن (Al-Fatlawi, 2018).

أما كفاءة عملية المراجعة، فلقد تعددت التعاريف الخاصة بها وعلى سبيل المثال؛ عرفها Jarvis (1983) بأنها "مدى توافر المعرفة المتخصصة ومهارة التطبيق في مجال عمل المراجع". وعرّفها McDaniel (1990) بأنها "تتضمن على ثلاثة عناصر هي: مدى كفاءة وقت أداء عملية المراجعة، ودقة عملية المراجعة، وحجم العناية المستخدمة". وعرّفها (2000) Chong على أنها "تخفيض تكلفة الموارد المستخدمة لإصدار تقرير المراجعة في ظل مستوى معين من الجودة". وعرّفها مصطفى (٢٠٠١) بأنها "عملية تخفيض الوقت والجهد المبذول خلال عملية المراجعة". وعرّفها (2010) Hudiwimarsih أنها "إكتساب خبرة نتيجة التعليم المتخصص والتدريب المهني لمراقب الحسابات". وعرّفها Grangberg & Hogland (2011) على أنها "مجموعة من المعارف والمهارات لدى مراقب الحسابات التي تمكنه من أداء أعمال المراجعة بشكل أفضل". وعرّفها Phapruek (2012) على أنها "مجموعة المعارف والمتغيرات الشخصية والسلوكية لمراقب الحسابات عند أداء عمله وتنطوي على معارف تنظيمية وعلمية وسلوكية". وعرّفها Peprah, (2019) بأنها "المهارة والقدرة المطلوبة للقيام بمهمة معينة وأداء الأعمال بنتائج ذات جودة مرتفعة".

والخلاصة تعبر كفاءة عملية المراجعة عن مدى توافر عناصر المعرفة العلمية، والمهارة العملية، وتوفير الوقت والتكلفة، والدقة، والجهد المبذول، والجودة المرتفعة.

وتنطوي الكفاءة المهنية على ثلاثة أنواع:

الأولى؛ الكفاءة الفردية: وتتضمن تأهيل وتدريب وخبرة ومهارات ومعارف وسلوكيات وقدرات المهني كفرد عند إنجاز أهداف محددة.

الثانية؛ الكفاءة الجماعية: هي محصلة من الكفاءات الفردية من حيث توافر صفات مشتركة على المستوى المؤسسي.

الثالثة؛ الكفاءة التنظيمية: هي كفاءة أداء وظائف التنظيم من تخطيط وتنفيذ ورقابة وتقييم أداء وإتخاذ القرارات داخل التنظيم.

كما تنطوى الكفاءة المهنية على ثلاثة أبعاد:

- **بعد المعرفة:** ويتضمن كل المعلومات والمعارف الجديدة التي يكتسبها المهني خلال حياته المهنية وممارسة المهنة .
 - **بعد المهارة :** ويتضمن قدرات الفرد عند التصرف بطريقة معينة عند أداء المهمة المطلوبة منه.
 - **بعد الإستعداد :** ويتضمن الإستعداد المتوقع من الفرد عند أداء المهمة (بن علي، ٢٠٢١).
- وبشأن محددات كفاءة المراجعة الخارجية، توجد مجموعتان من العوامل في هذا الشأن:
- المجموعة الأولى : عوامل متعلقة بمراقب الحسابات (عوامل شخصية) وتتضمن :**
- التأهيل العلمى والعملى لمراقب الحسابات: ويعنى توافر التأهيل العلمى الملائم والتدريب العلمى لدى أحد مكاتب المحاسبة.
 - التخصص الصناعى لمراقب الحسابات: تمثل المعرفة والخبرة بالصناعة، وتساعد على حل المشكلات الفنية وتحسين أداء وكفاءة مراقب الحسابات، وقدرته على تحديد مخاطر المراجعة وبالتالي تحديد مدى وطبيعة وتوقيت إختبارات المراجعة.
 - استقلال مراقب الحسابات: ويمثل عنصر هام فى كفاءة المراجع لأنه مهني يمارس عمله وينتمى للمهنة، وهى مهنة مستقلة بطبيعتها عن أصحاب المصالح، والإستقلال محصلة النوعين؛ الإستقلال الظاهرى والواقعى معا. والإستقلال يعنى أن يتصف مراقب الحسابات بالموضوعية والنزاهة والأمانة وليس لديه أى مصالح مع العميل سواء مباشرة أو غير مباشرة حتى يحافظ على استقلاله .
 - بذل العناية المهنية الملائمة : حيث يفترض فى مراقب الحسابات أن يقوم بعمله بحرص لتحقيق جودة خدماته، وسوف يواجه العديد من العقوبات التأديبية فى حال عدم بذل العناية المهنية عند تقديم الخدمة (على وفرج، ٢٠٢٣).
- المجموعة الثانية : عوامل متعلقة بعملية المراجعة وتتضمن:**
- التخطيط الجيد لعملية المراجعة: ويمثل ضمان توجيه الإهتمام لمجالات المراجعة الهامة نسبياً، والتنسيق بين خطة المراجعة وطبيعة أعمال العميل، ومدى توافر الموارد البشرية اللازمة بالمكتب والذي يساعد على تحقيق كفاءة عملية المراجعة.

- تقييم هيكل الرقابة الداخلية: ويمثل أهمية خاصة لأن بناء على هذا التقييم يحدد المراقب مستوى خطر الرقابة، وبالتالي تقدير مستوى خطر المراجعة المقبول، والذي بناء عليه يحدد إختباره الأساسية. ويعد هذا التقييم ذو أهمية كبيرة لكفاءة مراقب الحسابات في الكشف عن التحريفات الجوهرية.
 - جمع الأدلة الكافية والملائمة: حيث تعد أدلة الإثبات هي الأساس الذي يعتمد عليه مراقب الحسابات عند إبداء الرأى فى التقرير، وهى كل المعلومات التى تتوفر لمراقب الحسابات للوصول إلى إستنتاجات سليمة يبنى عليها رأيه الفنى (أبو غيدا ، ٢٠١٤).
- ويرى (Dennis 2000) أن هناك عوامل تزيد من كفاءة عملية المراجعة تتمثل فى؛ توفير أدلة الإثبات بواسطة العميل اللازمة لمساعدة مراقب الحسابات على أداء عمله فى أقل وقت وبأقل جهد ممكن، والتخطيط الجيد لعملية المراجعة ومراجعة خطط الأعوام السابقة، وتقليل مستوى المخاطر إلى حد الخطر المقبول.
- وحددت دراسة (Hopkins 2002) وجود فجوة بين المراجع وعملائه فى التعرف على درجة كفاءة عملية المراجعة، حيث كلما زادت خبرة مراقب الحسابات إنخفضت هذه الفجوة. ووفقا لدراسة ميالة (٢٠١٠) هناك ثلاثة مجموعات من العوامل التى تزيد من كفاءة عملية المراجعة، وهى:
- المجموعة الأولى:** عوامل ترتبط بالخصائص الشخصية للمراجع وتشمل: قدرة المراقب الخبير فى المكتب على إتخاذ القرارات فى المسائل الهامة نسبياً، وخبرة مراقب الحسابات الشريك، ومستوى التأهيل العلمى لمساعدى المراجع، وسمعة المكتب المهنية، ومعدل بقاء المراجع مع العميل لفترة طويلة، وعمر المكتب، وعدم التواصل المستمر مع العميل محل المراجعة.
- المجموعة الثانية:** عوامل ترتبط بخصائص العمل الميدانى للمراجع وتشمل: تقييم هيكل الرقابة الداخلية بطريقة موضوعية، وتجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، ومدى كفاءة وضع خطة المراجعة وتنفيذها فى الأوقات المحددة، ومدى استخدام مراقب الحسابات لإجراءات المراجعة التحليلية بكفاءة، ووجود برنامج مراجعة تفصيلى للمساعدين، وتكليف المراقب قبل بداية السنة محل المراجعة بوقت كاف، ووجود إدارة للمراجعة الداخلية لدى العميل، والحصول على أدلة الإثبات من مصادر خارجية ومستقلة، واستخدام أساليب التحليل الإحصائية فى عمليات المراجعة.

المجموعة الثالثة: عوامل ترتبط بإعداد تقرير المراجعة وتشمل: مدى تقديم مراقب الحسابات لخدمات استشارية، وعدد التحفظات من الملاحظات على التقرير، ومدى وجود دوران لمكتب المراجعة، ومدى سلامة تقرير مراقب الحسابات في التعبير عن الرأي.

ولقد أيدت الدراسة أول مجموعتين من العوامل من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة، كما توصلت إلى وجود إرتباط ضعيف للمجموعة الثالثة المتعلقة بكفاءة المراجعة.

يخلص الباحث مما سبق إلى وجود العديد من العوامل التي تؤثر على كفاءة عملية المراجعة، تنحصر في الخصائص الشخصية للمراجع وكيفية تنفيذه لعملية المراجعة، ولا يوجد إرتباط لكفاءة المراجعة مع إصدار تقرير المراجعة، حيث أنه المنتج النهائي لعملية المراجعة ومحصلة كفاءة الجوانب الشخصية والتنفيذية للمراجع.

وبشأن قياس كفاءة المراجعة الخارجية، يتفق البعض (Afify, 2009; Al-khatib, &

Marji, 2012; Bronson, 2017; Axén, 2020) على عدة مقاييس أو مؤشرات يستدل

بها على هذه الكفاءة، أهمها:

- فترة تأخير تقرير المراجعة Audit Report Delay
- موازنة وقت المراجعة Audit Time Budget
- جهد مراقب الحسابات Audit Effort
- أتعاب المراجعة Audit Fees

وبشأن مردود كفاءة المراجعة الخارجية، يتفق البعض (Dennis, 2000; Phapruek,

2012; Thuy, 2017; Peprah, 2019) على أن هذه الكفاءة سوف تتعكس إيجاباً

على إنتاجية المراجعة، ومن ثم فعاليتها وتحقيق قيمة مضافة لأصحاب المصالح.

٣/٧- تحليل العلاقة بين نوع مراقب الحسابات وكفاءة المراجعة الخارجية واشتقاق فرضى البحث

تتفق بعض الدراسات (Pierce & Sweeney, 2004; Silaban & Harefa, 2017

) على أن مكاتب المراجعة مطالبة بأن تكون قادرة على العمل بفعالية وكفاءة، كما يطلب من

مراقب الحسابات جمع الأدلة الكافية والملائمة لتحقيق أداء أفضل وكفاءة مهنية، وفي الوقت

نفسه ضرورة مراعاة عنصر الوقت كتكلفة على المكتب، حيث تحسب الأتعاب بناء على موازنة

الوقت اللازم لإتمام أعمال المراجعة، ولذلك يجب على مكتب المراجعة العمل خلال الوقت المتاح لزيادة درجة كفاءة عملية المراجعة. وتتأثر مستويات ضغط موازنة الوقت باختلاف نوع وخبرة وشخصية مراقبي الحسابات وإدراكهم لأهمية تنفيذ مهمة المراجعة في حدود موازنة الوقت المحددة، وللمرأة طبيعتها الخاصة عند القيام بالمهام، حيث وجد أن مراقبي الحسابات من النساء عرضة للإجهاد وعدم القدرة على تنفيذ ضغوط موازنة الوقت اللازم للمراجعة، وبالتالي هناك إختلاف في مستوى ضغوط الموازنة ملحوظ وسلبى بالنسبة للمرأة عن المراجع الرجل عند تنفيذ برنامج المراجعة، مما يؤثر على كفاءة أداء عملية المراجعة.

وفى تقرير لمعهد المراجعين القانونيين فى أسبانيا، وجد أن هناك زيادة فى وجود المرأة فى مهنة المراجعة، وزيادة فى فرص الترقى، إلا أن هذه الزيادة أقل فى المناصب القيادية بالمكاتب. وتحقق هذه الزيادة بصفة عامة عدة مزايا حيث تحسن من صورة المكتب، وتوفر إهتمام أكبر بالقضايا الأخلاقية فى المكتب، كما تساهم فى استدامة المكتب، وتحسن من حل النزاعات داخل المكتب، وتزيد من ثقة العملاء، كما تزيد من المرونة فى ساعات العمل، وتحسين بيئة العمل، مما يزيد من كفاءة فريق المراجعة (Pike, et al., 2021).

كما تشير العديد من الدراسات (Gold, et al., 2009; Little & Reisch, 2016; Blanden, et al., 2019) إلى أنه قد ينظر لمراقبات الحسابات على أنهم أقل كفاءة عند أداء عملية المراجعة من المراقبين الرجال، إلا أن الدراسات أثبتت أن المراقبات بطبيعتهن أكثر إهتماماً وشمولاً فى التفاصيل، كما أنهن أكثر ثقة وصدقاً مما يرجح أنهن يزيدن من كفاءة عملية المراجعة، كما أن المرأة أكثر استخداماً لمعالجة المعلومات الأكثر تفصيلاً وشمولية من الرجل، مما يجعل المرأة تبحث عن أدلة إثبات إضافية قبل إصدار الأحكام، مما يزيد من جهد المرأة ويجعلها تودى عملية المراجعة بطريقة أكثر كفاءة. كما أن وجود المرأة كمراقب حسابات مرتبط بمستويات أعلى من الكفاءة والتي تودى لزيادة جودة التقارير المالية، وتقليل مستوى مخاطر المراجعة والتحريفات الجوهرية.

وتؤكد العديد من الدراسات (Hardies, et al., 2009a ; 2009b; Nelson, 2009; Mnif & Cherif, 2021) أن هناك إختلافاً فى نوع مراقب الحسابات من حيث كيفية إصدار

الحكم المهني وإعداد التقرير، وخاصة الخصائص الشخصية المؤثرة على عملية إبداء الرأي مثل: القدرة على حل المشكلات والخبرة الفنية، ومدى تجنب المخاطر، ودرجة الإستقلال، والتي تؤثر بدورها على كفاءة مراقب الحسابات. حيث يوجد إختلاف في درجة الكفاءة بين الرجل والمرأة كمراقب حسابات عند القيام بعمليات المراجعة، وبالتالي ستختلف درجة جودة عملية المراجعة الناتجة عنهم. لأن الخبرة والنوع الإجتماعي يؤثران على كفاءة مراقب الحسابات، حيث يميل مراقبي الحسابات من النساء لأن تكون أكثر إجتهداً وأكثر تحفظاً وتجنباً للمخاطر ما يزيد من درجة كفاءة المرأة عند إصدار الأحكام المهنية، كما وجدت فجوة كبيرة بين ممارسة الرجال والنساء لعملية المراجعة، من حيث درجة تجنب المخاطر، ودرجة الثقة، والمعايير الأخلاقية، وقدرات الإتصال، ودرجة الكفاءة. حيث وجد أن المرأة تبذل جهد إضافي في تخطيط أعمال المراجعة وأداء إختبارات وإجراءات إضافية مما يقلل من إحتتمالات وجود تلاعب لدى العميل، وبالتالي تزيد كفاءة مراقب الحسابات المرأة عن الرجل.

وتضيف بعض الدراسات (Mgbame, et al., 2012; Rudyanto, & Handojo,

2013; Hasan, 2017; Pane, 2021) بعض عوامل أخرى تجعل المرأة كمراقب حسابات أكثر كفاءة من الرجل كمراقب حسابات وهي: المرأة أكثر تفصيلاً في إجراء التحليلات ومعالجة المعلومات، كما أنها أكثر مصداقية وثقة، وقدرة المرأة على اكتشاف التحريقات أكبر، كما أن وجود المرأة كمراقب حسابات يقلل من تلاعب العميل في الأرباح، والمرأة لديها تحليلاً أكثر شمولاً من الرجل للمعلومات المتاحة، كما أن المرأة أكثر دقة في إنجاز المهام المعقدة.

كما تتفق بعض الدراسات (Al-Dhamari, & Chandren, 2017; Erina, 2019;

Iman, et al., 2019; Bustos-Contell, et al., 2022) على أن كفاءة مراقبة الحسابات المرأة أكبر من الرجل بسبب الدقة الأعلى لدى المرأة والصدق ونزاهة عرض التقارير مما يزيد من جودة إعداد التقارير المالية، ما يجعل الأرقام المحاسبية للشركات التي تم مراجعتها من قبل مراقبات الحسابات ذات ثقة، وتزيد من أهمية قيمة المعلومات المحاسبية للعميل. كما أن شركات المراجعة يقدم من مستوى أعلى من كفاءة الأداء وبالتالي إعداد تقرير مراجعة مرتفع

الجودة، حيث يكون لديهن قدرة وخبرة أفضل في التعامل مع الصراعات مقارنة بالشركاء من الرجال. وقد يرجع ذلك لعدة أسباب:

- أن النساء أكثر استقلالية مما يساعدهن على اكتشاف الأخطاء والمخالفات.
- تقوم النساء بتخصيص الموارد بكفاءة أعلى.
- تجمع النساء رأس مال بشري فريد وقيم.
- أن النساء أكثر كفاءة في معالجة إشارات متعددة غير متسقة من المعلومات المالية.
- أن المرأة ذات أخلاق أعلى من الرجل كمراقب حسابات، مما يؤثر على كفاءة عملية المراجعة.

وتضيف دراسة (Karim, et al., 2022) أن أسلوب القيادة القائم على النوع له تأثير إيجابي على كفاءة أداء عملية المراجعة من خلال وجود فرص متساوية في الحصول على الوظائف، وفرص التطوير، والترقى، وتوزيع المهام، وكذلك تحديد الرواتب. كما أصدر مجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة PCAOB عام ٢٠١٦ القاعدة ٣٢١١ والتي تقضى بضرورة الإفصاح عن إسم شريك المراجعة الذي يوقع على تقرير المراجعة لتحسين الشفافية، والتعرف على مدى التنوع في أداء عمليات المراجعة ما بين المكاتب (PCAOB, 2016).

يخلص الباحث مما سبق، بصفة عامة، إلى إمكانية توقع وجود تأثير معنوي لنوع مراقب الحسابات على كفاءة عملية المراجعة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، لذلك يمكن إشتقاق الفرض الأول (H_1) على النحو التالي :

H_1 : يؤثر نوع مراقب الحسابات معنوياً على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وتختلف طبيعة ملكية مكتب مراجع الحسابات في أنها تعبر عن مدى ملكية مكتب المراجع للدولة من عدمه، فإذا كانت الملكية حكومية يسمى الجهاز المركزي للمحاسبات وإذا كان ملكية خاصة يسمى مكتب محاسبة خاصة، وبالتالي يتم تقسيم مكاتب المحاسبة من

حيث طبيعة الملكية إلى؛ مكاتب محاسبة خاصة، والجهاز المركزي للمحاسبات. ويتم مراجعة شركات الأموال الخاصة والمشاركة من خلال مكاتب المحاسبة الخاصة، كما يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بمراجعة شركات قطاع الأعمال العام، وكذلك الشركات المشتركة (العربي، ٢٠٢٢).

كما أن مكاتب المحاسبة كبيرة الحجم يقصد بها مدى سيطرة المكتب على نسبة كبيرة من سوق المهنة خاصة ذات الإيرادات الضخمة، فإذا كان عميل المراجعة شركة قطاع أعمال عام فيتم مراجعتها من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات، أما إذا كانت شركة مساهمة خاصة فيتم مراجعتها من قبل أحد مكاتب المحاسبة الخاصة، وإذا كانت إحدى الشركات ذات رأس مال مختلط (عام وخاص) وكان رأس المال العام بها (٢٥%) فأكثر يتم مراجعتها من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات ومن قبل أحد مكاتب المحاسبة الخاصة، فيما يسمى بالمراجعة الثنائية Dual Audit. (العاصي، ٢٠١٥؛ العربي، ٢٠٢٢)

وتنقسم مكاتب المحاسبة إلى Big4، Non Big4 وتتضمن (KPMG, Big4) ويمكن تقسيم مكاتب المحاسبة في مصر إلى مكاتب كبيرة إذا كانت لها شراكة مع أحد مكاتب Big4 أو صغيرة إذا لم يكن لها شراكة مع أحد مكاتب Big4 (زكي، ٢٠١٨).

ويذكر العاصي (٢٠١٥) أن مراقب الحسابات من مكاتب المحاسبة الخاصة أقل إستقلالاً ويتعرض للضغوط أكثر من العملاء ويخضع للتفتيش عليه من جانب هيئة الرقابة المالية (إذا كان مقيد لدى الهيئة)، أما مراقب الحسابات من الجهاز المركزي للمحاسبات فيكون أكثر استقلالاً ويتمتع بخصائص الحجم الكبير الفنية والنوعية كمكتب محاسبة. كما يذكر السيد (٢٠١٧) أن هناك مجموعة من المتغيرات المتعلقة بمكتب مراقب الحسابات، لا تنطبق على مراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات، لأن الجهاز المركزي للمحاسبات مستقل تنظيمياً، وبالتالي لا يتأثر بقوة السوق من الطلب والعرض والمنافسة وبقاء العميل. كما هو الحال في مكاتب المحاسبة الخاصة.

ويتمتع مراقبو الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات بدرجة أعلى من الاستقلال المهني بسبب عدم وجود تبعية اقتصادية للشركات مقارنة بمراقبي حسابات المكاتب الخاصة، كما أن لديهم خبرات متراكمة نتيجة المراجعة المستمرة لهذه الشركات، مما يعكس على درجة كفاءتهم مقارنة بمراقبي الحسابات من المكاتب الخاصة (العربي، ٢٠٢٢).

والجهاز المركزي للمحاسبات هو هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة يتبع رئيس الجمهورية، ويهدف إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص الاعتبارية العامة الأخرى وغيرها من الأشخاص المنصوص عليهم في القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨، والمعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨، ويمارس الجهاز عدة أنواع من الرقابة وهي: الرقابة المالية، والرقابة على الأداء، ومتابعة تنفيذ خطة الدولة، والرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية. كما يقوم بالرقابة على وحدات الجهاز الإداري للدولة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة والأحزاب والنقابات والاتحادات، والهيئات العامة الاقتصادية والمؤسسات العامة وشركات القطاع العام والجمعيات التعاونية، وكذلك المؤسسات الصحفية القومية والصحف الحزبية والنقابات والهيئات الأخرى الخاضعة لرقابة الجهاز (المادة رقم ٩١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨).

كما وقع الجهاز عام ٢٠١٤ بيان الالتزام مع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ARABOSAI) الأربوساي بشأن تطبيق معايير الأنتوساي وشرع الجهاز في تقييم الوضع الحالي من خلال أدوات تقييم الالتزام بمعايير الأنتوساي (كمال، ٢٠٢١). إن كفاءة وفعالية الجهاز المركزي للمحاسبات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بما يكفله له الدستور والقانون من إستقلال ومن أهمها إستقلاله عن السلطة التنفيذية، وكيفية تعيين وعزل رئيسه. وللجهاز المركزي للمحاسبات العديد من الخصائص منها:

- كبير حجم الجهاز وإرتفاع عدد العاملين فيه، مع إرتفاع نسبة الإناث إلى الرجال خاصة في المستويات الإدارية العليا.
- زيادة عدد الشركات العامة الخاضعة لرقابته بسبب برنامج التنمية الإقتصادية.

- أقل عرضة لضغوط العمل، ويميل في تقاريره إلى الإسهاب خاصة في الفقرة الإيضاحية (المحصر، ٢٠١٤).

لذلك يتوقع الباحث وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأثير نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمكاتب المحاسبة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبين، ولذلك يمكن اشتقاق الفرض الثاني (H_2) على النحو التالي :

H_2 : توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأثير نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمكاتب المحاسبة الخاصة، وتأثير نفس النوع على كفاءة المراجعة الخارجية بالجهاز المركزي للمحاسبين لهذه الشركات.

وبشأن المتغيرات الرقابية المؤثرة على العلاقة محل الدراسة وهي: الخبرة المهنية لمراقب الحسابات، وسمعة مراقب الحسابات، وفترة تأخير التقرير، سيعرضها الباحث على النحو التالي؛

بشأن أثر مستوى الخبرة المهنية لمراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية، فقد وجدت بعض الدراسات (شحاته، ٢٠١٥؛ بدوي، ٢٠١٨؛ Liu, Sila,etal.,2016)؛ etal.,2017 أنه كلما زادت خبرة مراقب الحسابات زادت كفاءته، ويقصد بالخبرة المهنية هنا أنها الإطار الزمني المعبر عن مدى توافر التأهيل العلمي والعمل الملائم والمهارات الخاصة الناتجة عن تراكم المعارف العلمية والعملية في مجال أداء عمليات المراجعة. وتتطوى على معرفة عامة بمجال المراجعة، مع معرفة متخصصة في مجال صناعة العميل وطبيعة أعماله. حيث أن الخبرة والتخصص الصناعي تزيد من كفاءة أداء مراقب الحسابات، وذلك لأن الخبرة تسمح له بمواجهة ضغوط الإدارة وتساعد على تحقيق جودة ودقة المعلومات التي تعدها الإدارة، كما تساعده على مراجعة أفضل للتقديرات المحاسبية، ومدى تحيز العملاء بشأن تحديد القيمة العادلة. كما توفر الخبرة لدى مراقبي الحسابات نماذج لأفضل الممارسات المحاسبية وقدراته على تقييم المخاطر، وزيادة دقة أحكامه المهنية. ومع مرور الوقت تزيد خبرة مراقب الحسابات والتي تؤدي لتحسين قدراته على حل مشاكل عملية

المراجعة وبالتالي تخفيض مخاطر التقاضي. ويذكر فؤاد (٢٠٢١) أن لخبرة مراقب الحسابات تأثير على كفاءة عملية المراجعة نتيجة زيادة قدرته على كشف سلوك إدارة الأرباح للإدارة، وتخفيض خطر المعلومات. وبشأن مردود الخبرة المهنية لمراقب الحسابات، تذكر العديد من الدراسات (Cahan & Sun, 2015; Ahmed, etal., 2016; Verwey & Asare, 2022). أن خبرة مراقب الحسابات تنعكس على كفاءة أداء عملية المراجعة، وزيادة القدرة على اختيار واستخدام إجراءات المراجعة الملائمة ما يقلل من خطر المراجعة الكلى، وزيادة الكفاءة في كشف التلاعب بالقوائم المالية. كما أن توظيف مساعدين للمراجع ذوى خبرة يزيد من كفاءة عملية المراجعة. يخلص الباحث مما سبق إلى إمكانية وجود تأثير للخبرة المهنية لمراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وبشأن أثر سمعة مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية، فقد أشارت بعض الدراسات (Bigus, 2015; Desai, etal., 2016; Thuy, 2017) أن أحد العوامل المؤثرة في كفاءة عملية المراجعة هي سمعة مراقب الحسابات، حيث أن السمعة تعد أحد أصول المكتب، كما تتفق المكاتب استثمارات وتبذل الجهود الكبيرة للحفاظ على سمعتها وتمييزها. كما أن السمعة هي مقياس للجودة من وجهة نظر أصحاب المصالح في المشروع مستخدمى القوائم المالية. وتعتمد السمعة على عدة مقاييس مثل: مدى التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية ومعايير رقابة الجودة وأداب وسلوك المهنة، وعدد الدعاوى القضائية ضده، ومدى وجود شراكة بالمكتب مع مكتب أجنبي، وعدد عملاء المكتب، وطول فترة ممارسة مراقب الحسابات للمهنة، وحجم المكتب وعدد فروعه. كما أن سمعة مراقب الحسابات توفر المصداقية للقوائم المالية للشركات، وتؤدي لتخفيض عدد الأخطاء الناتجة عن عملية المراجعة، وبالتالي تخفيض خطر المراجعة ويزيد من كفاءة عملية المراجعة وأسعار الأوراق المالية للشركات محل المراجعة. ويكون لمراقبى الحسابات ذو السمعة الطيبة دافع أعلى للإنفاق على التدريب فى المكتب لزيادة كفاءة أداء عمليات المراجعة والتي تؤدي بدورها إلى زيادة الأتعاب

التي يحصلون عليها. كذلك يكون لهم الدافع لتقليل الأخطاء مقارنة بالمكاتب المنافسة بما يمكنها من إبداء رأى سليم بدرجة ثقة مرتفعة. يخلص الباحث مما سبق إلى إمكانية وجود تأثير لسمعة مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

وبشأن أثر تأخير تقرير مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية، فقد أشارت بعض الدراسات (أبو جبل، ٢٠٢٠؛ Rusmin&Evans,2017) إلى أن فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات هو الفترة بين تاريخ إنتهاء السنة المالية وتاريخ إصدار مراقب الحسابات للتقرير، ويؤثر تأخير إصدار التقرير على درجة مصداقية والثقة في القوائم المالية، كما يؤثر على قيمة المعلومات مما يؤثر على قرارات أصحاب المصالح. ولذلك فقد قامت الهيئة العامة للرقابة المالية في ٢٠١٩ بإلزام الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة بضرورة تقديم القوائم المالية السنوية مرفقاً معها تقرير مراقب الحسابات قبل أول جلسة تداول تالية لتاريخ تقرير مراقب الحسابات خلال فترة لاتزيد عن ٩٠ يوم من نهاية السنة المالية.

كما أشارت دراسة (Oussil & Taktak, (2018) إلى وجود علاقة سلبية بين فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وكفاءة أداء المراجع لعملية المراجعة، كما تؤثر على أداء الشركة المالي، وبالتالي على قيمة الشركة، فضلاً عن التأثير على توقيت الإفصاح عن الأرباح ما يؤثر على أسعار الأسهم في بورصة الأوراق المالية، كما يؤثر على إتخاذ القرارات الإستراتيجية في الشركة.

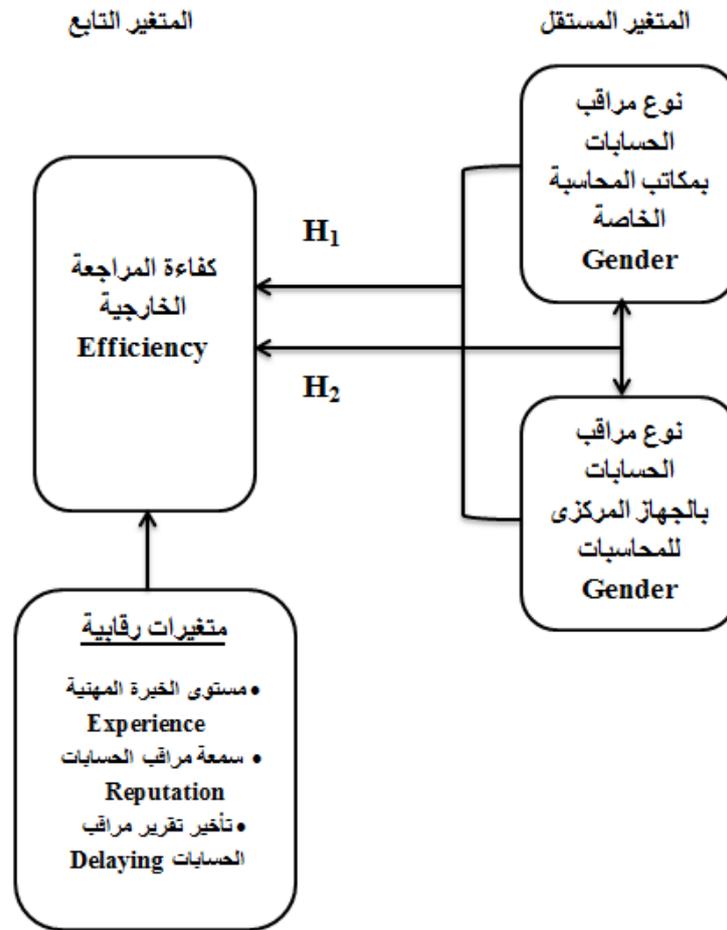
يخلص الباحث مما سبق إلى إمكانية وجود تأثير لتأخير تقرير مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركة المقيدة بالبورصة المصرية.

٤/٧ - نموذج ومنهجية البحث:

يعرض الباحث لنموذج البحث ومنهجية البحث على النحو التالي:

١/٤/٧ - نموذج البحث:

يظهر نموذج البحث الأساسى على النحو التالي:



المصدر: من إعداد الباحث

٢/٤/٧ - منهجية البحث:

تتناول هذه الجزئية كل من: هدف الدراسة التطبيقية، ومجتمع وعينة الدراسة، وأدوات وإجراءات الدراسة، وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة، ونتائج إختبارات فرضى الدراسة، وذلك على النحو التالى:

١/٢/٤/٧ - هدف الدراسة التطبيقية:

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فرضى البحث، ومن ثم إيجاد دليل عملى على ما إذا كان هناك أثر لنوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وهل يختلف هذا التأثير مابين مكاتب المحاسبة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات؟.

٢/٢/٤/٧ - مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، مع إستبعاد الشركات المالية حيث تخضع لقواعد تنظيمية مختلفة، وذلك قياساً على عبد الغنى (٢٠١٧). وسيتم إختيار عينات تحكيمية من هذه الشركات على النحو التالى:

العينة الأولى: عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية التى يتم مراجعة حساباتها بواسطة مكاتب المحاسبة الخاصة، ويتنوع فيها نوع المراجع مابين رجل وامرأة (٥١ مفردة).
العينة الثانية: عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية التى يتم مراجعة حساباتها بواسطة الجهاز المركزى للمحاسبات، ويتنوع فيها نوع المراجع مابين رجل وامرأة (٥٣ مفردة).

٣/٢/٤/٧ - أدوات وإجراءات الدراسة:

تم الحصول على تقارير المراجعة للقوائم المالية السنوية الكاملة، من خلال موقع مباشر مصر ومواقع الشركات على شبكة الإنترنت، وذلك قياساً على (راشد، ٢٠١٠؛ عبد الغنى، ٢٠١٧؛ Rutledge, et al., 2015).

٤/٢/٤/٧ - توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

تم توصيف هذه المتغيرات وقياسها على النحو التالي:

جدول (١) توصيف وقياس متغيرات الدراسة

المتغير	نوعه	توصيفه	قياسه
نوع مراقب الحسابات Gender	مستقل	يشير لنوع المراقب إن كان رجل أو امرأة	كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كان مراقب الحسابات امرأة ، و(٠) إذا كان ذلك. قياسا على (Hossain, et al., 2018)
كفاءة المراجعة الخارجية Efficiency	تابع	أداء عملية المراجعة بالجوودة المطلوبة بأقل قدر من الموارد البشرية والمادية والتكنولوجية	يقاس بالمجهود الذي يبذله مراقب الحسابات عن طريق اللوغاريتم الطبيعي للأخطاء. قياسا على (Choi, et al., 2010; Ettredge et al., 2014)
الخبرة المهنية Experience	رقابي	الإطار الذي يعبر عن مدى معرفة المراجع الخارجي بمكونات مهنة المحاسبة والمراجعة ، وطبيعة صناعة عميل المراجعة والقيود التشغيلية التي تواجه تلك الصناعة ، وكيفية تطبيق المعالجات المحاسبية المختلفة ، على النحو الذي يحدده المراجع الخارجي من خلال أداء مهام المراجعة ودرجة تخصصه الصناعي.	تقاس بعدد سنوات الخبرة، فإذا كانت ٥ سنوات فأكثر يعتبر ذو خبرة فيأخذ القيمة (١)؛ أما أقل من ذلك يعتبر قليل الخبرة فيأخذ القيمة (٠). قياسا على (Verwey & Asare, 2022).
سمعة مراقب الحسابات Reputation	رقابي	تعبير عن تداول اسم المكتب بين العملاء بتقديم خدمات ذات جودة مرتفعة	كمتغير وهمي يقاس بمقياس ليكارت من ١ - ٥ متدرجة من سراكة مكاتب أجنبية (٥) إلى مكاتب محلية (١). قياسا على (Thuy, 2017)
تأخير تقرير مراقب الحسابات Delaying	رقابي	تعبير عن الفترة من نهاية السنة المالية حتى صدور التقرير	يقاس بفترة تأخير إصدار التقرير عن مواعده القانوني عن طريق اللوغاريتم الطبيعي لفترة التأخير، قياسا على (Choi, et al., 2010; Ettredge et al., 2014).

٥/٢/٤/٧- أدوات التحليل الإحصائي :

استخدم الباحث بعض أساليب الإحصاء الوصفي لبعض متغيرات الدراسة مثل الحد الأدنى والحد الأقصى، والوسط الحسابي والانحراف المعياري، ولإختبار فروض البحث تم استخدام نماذج الانحدار اللوجيستي المتعدد لإختبار الفروض قياساً على (زكي ، ٢٠١٨).

٦/٢/٤/٧- الإحصاءات الوصفية:

يوضح الجدول التالي الإحصاءات الوصفية ذات الصلة بالمتغيرات محل الدراسة .

جدول (٢) نتائج الإحصاء الوصفي لبعض متغيرات الدراسة

Descriptive Statistics						
	N	Range	Mini mum	Maxi mum	Mean	Std. Deviation
Professional Experience	104	1.00	.00	1.00	.7692	.42337
The auditor's Reputation	104	4.00	1.00	5.00	2.5769	1.96421
Reporting Delay period	104	.85	1.56	2.41	1.8572	.16624
Valid N (list wise)	104					

وتشير النتائج إلى القيم العظمى والصغرى للمتغيرات على التوالي، بالنسبة للخبرة المهنية تتراوح بين (١،٠)، وسمعة مكتب مراقب الحسابات بين (١،٥)، بينما فترة تأخير التقرير بين (٢.٤١، ١.٥٦) .

يخلص الباحث مما سبق، إلى أنه كنتيجة لعدم وجود فرق كبير بين القيم العظمى والصغرى لكل من الخبرة المهنية، وسمعة مكتب مراقب الحسابات، وفترة تأخير التقرير، فإنه يتضح زيادة الوسط الحسابي لهما عن إنحرافهما المعياري بمقدار (0.34583 , 0.61269 ، 1.69096) على التوالي.

وبشأن معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة يظهر الجدول التالي معاملات الارتباط.

جدول (٣) معاملات الارتباط بين المتغيرات

		Type of Auditor Private	Type of Auditor State	Efficiency of External Audit	Professional Experience	The Auditor's Reputation	Reporting Delay Period
Type of Auditor Private	Pearson Correlation	1	.146	-.075	-.009	-.059	-.109
	Sig. (2-tailed)		.140	.451	.000	.000	.271
	N	104	104	104	104	104	104
Type of Auditor State	Pearson Correlation	.146	1	.110	-.035	.019	.006
	Sig. (2-tailed)	.140		.266	.000	.000	.000
	N	104	104	104	104	104	104
Efficiency of External Audit	Pearson Correlation	-.075	.110	1	.006	.074	.035
	Sig. (2-tailed)	.451	.266		.000	.455	.000
	N	104	104	104	104	104	104
Professional Experience	Pearson Correlation	-.009	-.035	.006	1	.162	-.030
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.101	.000
	N	104	104	104	104	104	104
The Auditor's Reputation	Pearson Correlation	-.059	.019	.074	.162	1	.037
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.455	.101		.000
	N	104	104	104	104	104	104
Reporting Delay Period	Pearson Correlation	-.109	.006	.035	-.030	.037	1
	Sig. (2-tailed)	.271	.000	.000	.000	.000	
	N	104	104	104	104	104	104
	N	104	104	104	104	104	104

وبتحليل معاملات الارتباط يتضح أن قيم المعاملات لبيرسون كانت أقل من (١)، كما أن جميع المعاملات معنوية عند مستوى المعنوية الأقل من ٥٪، مما يعني عدم وجود قيم شاذة لكل المتغيرات المستقلة وتكون ملائمة للقياس.

٧/٤/٢/٧- نتائج إختبار فروض البحث في ظل التحليل الأساسي:

تم استخدام مستوى معنوية ٥٪ كقاعدة للقرار بحيث يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل إذا كانت قيمة P-Value أقل من ٥٪ والعكس. وذلك قياساً على (عبد الغنى، ٢٠١٧:٢٠١٧). وذلك على النحو التالي:

أ- اختبار الفرض الأول للبحث (H_1) :

يستهدف الفرض الأول اختبار تأثير نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ويتم اختباره بالإعتماد على نموذج الإنحدار اللوجيستي، وفقاً للمعادلة التالية:

$$Efficiency_{it} = \beta_0 + \beta_1 Gender_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

حيث:

تعبّر ($Efficiency_{it}$) عن كفاءة المراجعة الخارجية (i) في السنة (t)، وتشير ($Gender_{it}$) لنوع مراقب الحسابات للشركة (i) في السنة (t)، ويمثل ε_{it} الخطأ العشوائي.

ولإختباره تم تحويله لصيغة فرض العدم كالتالي:

H_0 : لا يؤثر نوع مراقب الحسابات معنوياً على كفاءة المراجعة الخارجية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ويوضح الجدول التالي نتيجة إختبار الفرض:

جدول (٤) نتيجة اختبار الفرض الأول (H_1)

Model	B	R ²	Adj R ²	الإحصائية F	Sig(F)	Sig	VIF
Type of Auditor	-.148	0.41	0.55	0.5718	0.045126	.0451	1.000
(Constant)	.472					.000	
a. Dependent Variable: Efficiency of External Audit							

يتضح من جدول (٤) أن قيمة إحصائية F (0.5718) المحسوبة وهي تزيد عن قيمتها الجدولية (0.0202) (٢) عند مستوى معنوية (Sig (F)=0.045) أقل من 5% ، أي أن النموذج معنوي ويصلح لإختبار هذه العلاقة، كذلك بلغت قيمة القوة التفسيرية للنموذج (Adj R²) ما يعادل (0.55)، أي أن المتغيرات المستقلة تفسر 55% من التغيرات الحادثة في

^٢ - يتم الحصول على القيمة الجدولية لإحصائية F من جداول توزيع F بدرجات الحرية للبسط (عدد المتغيرات المستقلة) ودرجات الحرية للمقام (عدد المشاهدات - عدد معلمات نموذج الإنحدار) وذلك عند مستوي معنوية (P.Value =0.05) ، وإذا كانت قيمة F المحسوبة أكبر من أو تساوي قيمة F الجدولية يتم رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل (زكي، ٢٠١٨).

المتغير التابع. كما أن معامل تضخم التباين للمتغيرات المستقلة (VIF) كان أقل من 10 درجات وهو ما يعنى عدم وجود مشكلة الارتباط الخطى المتعدد بين المتغيرات المستقلة. وتحليل معاملات الانحدار يتبين وجود تأثير إيجابي ومعنوى بقيمة احتمالية (0.0451)، وعليه فقد تم قبول الفرض الأول (H_1) بوجود تأثير معنوى لنوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وتتفق هذه النتيجة مع العديد من الدراسات (Hardies, et al., 2009a ;2009b; Nelson,2009; Mnif &Cherif,2021) حيث أن هناك إختلاف فى نوع مراقب الحسابات من حيث كيفية إصدار الحكم المهني وإعداد التقرير، وخاصة الخصائص الشخصية المؤثرة على عملية إبداء الرأى مثل: القدرة على حل المشكلات والخبرة الفنية، ومدى تجنب المخاطر، ودرجة الإستقلال، والتي تؤثر بدورها على كفاءة مراقب الحسابات. حيث يوجد إختلاف فى درجة الكفاءة بين الرجل والمرأة كمراقب حسابات عند القيام بعمليات المراجعة، لأن الخبرة والنوع الإجتماعى يؤثران على كفاءة مراقب الحسابات، حيث يميل مراقبى الحسابات من النساء لأن تكون أكثر إجتهداً وأكثر تحفظاً وتجنباً للمخاطر ما يزيد من درجة كفاءة المرأة عند إصدار الأحكام المهنية، كما وجدت فجوة كبيرة بين ممارسة الرجال والنساء لعملية المراجعة، من حيث درجة تجنب المخاطر، ودرجة الثقة، والمعايير الأخلاقية، وقدرات الإتصال، ودرجة الكفاءة. لأن المرأة تبذل جهد إضافى فى تخطيط أعمال المراجعة وأداء إختبارات وإجراءات إضافية مما يقلل من احتمالات وجود تلاعب لدى العميل، وبالتالي تزيد كفاءة مراقب الحسابات المرأة عن الرجل.

كما أن كفاءة مراقبة الحسابات المرأة أكبر من الرجل بسبب الدقة الأعلى لدى المرأة والصدق ونزاهة عرض التقارير ممايزيد من جودة إعداد التقارير المالية، ما يجعل الأرقام المحاسبية للشركات التى تم مراجعتها من قبل مراقبات الحسابات ذات ثقة، وتزيد من أهمية قيمة المعلومات المحاسبية للعميل. كما أن شركات المراجعة يقدمن مستوى أعلى من كفاءة الأداء وبالتالي إعداد تقرير مراجعة مرتفع الجودة، حيث يكون لديهن قدرة وخبرة أفضل فى التعامل مع الصراعات مقارنة بالشركاء من الرجال.

ب- اختبار الفرض الثانى للبحث (H_2) :

يستهدف الفرض الثانى اختبار مدى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأثير نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمكاتب المحاسبة الخاصة، وتأثير نفس النوع على كفاءة المراجعة الخارجية بالجهاز المركزى للمحاسبات لهذه الشركات. ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته كفرض عدم كما يلي :

H_0 : لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأثير نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمكاتب المحاسبة، وتأثير نفس النوع على كفاءة المراجعة الخارجية بالجهاز المركزى للمحاسبات لهذه الشركات. وبناء عليه فقد قام الباحث بإجراء اختبار (Cramer's Z Statistics) قياساً على (زكي، ٢٠١٨؛ العربى، ٢٠٢٢؛ Kurniasih and Kiswanto، 2018; Hardies, etal., 2019).

لإختبار معنوية الفروق بين R^2 ، على النحو التالى:

$$Z = \frac{(R_1^2 - R_2^2)}{\sqrt{\text{Var}(R_1^2)\text{Var}(R_2^2)}} \quad (2)$$

$$\text{Var}(R^2) \sim \frac{4}{N} R^2 (1 - R^2)^2 - \left[1 - \frac{2(q+1)+3}{N}\right] \quad (3)$$

حيث : تشير N إلى إجمالى حجم العينة، وتشير q إلى عدد المتغيرات الجدولية، ثم يتم مقارنة Z الجدولية مع Z المحسوبة.

وتوضح المعادلات التالية نتيجة اختبار الفرض:

$$\text{Var}(R_1^2) = \frac{4}{53} * .020 (1 - .020)^2 - \left[1 - \frac{2(6+1)+3}{53}\right] = (-.6777)$$

$$\text{Var}(R_2^2) = \frac{4}{51} * .012 (1 - .012)^2 - \left[1 - \frac{2(6+1)+3}{51}\right] = (-.6657)$$

$$Z = \frac{(.020 - 0.012)}{\sqrt{-.6777 * -.6657}} = (0.059)$$

وعليه بلغت قيمة Z المحسوبة = (0.059). وتم حساب Z الجدولية عند مستوى معنوية

(P. Value=0.05) ودرجة ثقة 95% والذى يبلغ 1.96 ، وبمقارنتها مع قيمة Z المحسوبة

يتضح أن قيمة Z المحسوبة أقل من قيمتها الجدولية.

وعليه يتم قبول فرض العدم ومن ثم رفض الفرض البديل (H_2) القائل بأنه يوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأثير نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمكاتب المحاسبة الخاصة، وتأثير نفس النوع على كفاءة المراجعة الخارجية بالجهاز المركزي للحسابات لهذه الشركات.

وتختلف هذه النتيجة مع ماتوصل إليه العربي (٢٠٢٢) من حيث تمتع مراقبو الحسابات بالجهاز المركزي للحسابات بدرجة أعلى من الاستقلال المهني بسبب عدم وجود تبعية اقتصادية للشركات مقارنة بمراقبي حسابات المكاتب الخاصة، كما أن لديهم خبرات متراكمة نتيجة المراجعة المستمرة لهذه الشركات، مما ينعكس على درجة كفاءتهم مقارنة بمراقبي الحسابات من المكاتب الخاصة.

ج- إدخال المتغيرات الرقابية على العلاقة الرئيسية محل الدراسة:

يتم إدخال المتغيرات الرقابية على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، على النحو التالي:

Q₁: هل تؤثر الخبرة المهنية لمراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية في سياق العلاقة

التأثيرية بين نوع مراقب الحسابات وكفاءة المراجعة الخارجية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ؟

Q₂: هل تؤثر سمعة مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية في سياق العلاقة التأثيرية بين نوع مراقب الحسابات وكفاءة المراجعة الخارجية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ؟

Q₃: هل يؤثر تأخير تقرير مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية في سياق العلاقة التأثيرية بين نوع مراقب الحسابات وكفاءة المراجعة الخارجية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ؟

ويتم اختبارها بالإعتماد على نموذج الإنحدار اللوجستي، وفقاً للمعادلة التالية:

$$Efficiency_{it} = \beta_0 + \beta_1 Gender_{it} + \beta_2 Experience + \beta_3 Reputation + \beta_4 Delaying + \varepsilon_{it} \quad (4)$$

حيث: تعبر (*Experience*) عن الخبرة المهنية لمراقب الحسابات، (*Reputation*) عن سمعة مراقب الحسابات، (*Delaying*) عن تأخير تقرير مراقب الحسابات.

ويوضح الجدول التالي نتيجة إختبار إدخال المتغيرات الرقابية على العلاقة الرئيسية محل الدراسة.

جدول (٥) نتيجة إختبار المتغيرات الرقابية

Variables	B	T	Sig	VIF
Type of Auditor	.135	.674	.0451	1.015
Gender	0.271	-.820	.0218	1.122
Experience	.004	.058	.0451	1.028
Reputation	.014	.150	.0455	1.032
Delaying	.057	.512	.0247	1.014
إحصائية F	.277			
Sig (F)	.0292			
R ²	.011			
Adj R ²	.62			

وبالنظر إلى جدول (٥) يتضح وجود زيادة في قيمة إحصائية F (0.277) المحسوبة عن قيمتها الجدولية (0.0402) عند مستوي معنوية (Sig (F)=0.0292) أقل من 5% ، مما يعنى معنوية النموذج وصلاحيته لإختبار العلاقة محل الدراسة، كذلك بلغت قيمة (Adj R²) نسبة (0.62) (القوة التفسيرية للنموذج)، أى أن المتغير المستقل يفسر 62% من التغيرات فى المتغير التابع. كما أن قيمة معامل تضخم التباين VIF للمتغير المستقل أقل من 10 درجات، وهو ما يعنى عدم وجود مشكلة الارتباط الخطى المتعدد بين المتغيرات المستقلة. وتحليل معاملات الإنحدار تبين أنه يوجد تأثير معنوى إيجابى للخبرة المهنية على كفاءة عملية المراجعة، وذلك عند قيمة إحصائية P. Value=.045، ومعامل B (.004). وهذا يعنى أنه كلما زادت الخبرة المهنية لمراقب الحسابات فهناك احتمالية لزيادة كفاءة المراجعة الخارجية، كما أنه يوجد تأثير معنوى إيجابى لسمعة مكتب مراقب الحسابات على

كفاءة عملية المراجعة وذلك عند قيمة إحصائية $P. Value = 0.0455$ ، ومعامل $B (0.014)$. ويعنى ذلك أنه كلما زادت سمعة مكتب مراقب الحسابات كلما أدى ذلك لزيادة كفاءة عملية المراجعة ، وتبين أيضا وجود تأثير معنوي إيجابي لفترة تأخير التقرير على كفاءة المراجعة الخارجية وذلك بقيمة إحصائية $P. Value = 0.0247$ ، ومعامل $B (0.057)$. بمعنى أنه كلما زادت فترة تأخير التقرير كلما زادت كفاءة المراجعة الخارجية ، وعليه فقد تم قبول التساؤلات الخاصة بتأثير كل من الخبرة المهنية، وسمعة مراقب الحسابات، وفترة تأخير التقرير على كفاءة المراجعة الخارجية فى سياق العلاقة التأثيرية بين نوع مراقب الحسابات وكفاءة المراجعة الخارجية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. والجدول التالى يلخص نتائج التحليل الأساسى.

جدول (٦): ملخص نتائج التحليل الأساسى

القرار	النتيجة	الفرض
قبول الفرض	تأثير معنوي	H_1
رفض الفرض	عدم وجود فروق إحصائية	H_2
		المتغيرات الرقابية
قبول	إيجابي معنوي	Q1: هل تؤثر الخبرة المهنية لمراقب الحسابات
قبول	إيجابي معنوي	Q2: هل تؤثر سمعة مراقب الحسابات
قبول	إيجابي معنوي	Q3: هل يؤثر تأخير تقرير مراقب الحسابات

٨/٢/٤/٧ - نتائج إختبار فروض البحث فى ظل التحليل الإضافى:

• حالة الفصل بين مشاهدات العينتين:

تم إعادة اختبار العلاقة محل البحث من خلال تقسيم عينة الدراسة إلى عينة جهاز مركزى وعينة مكاتب خاصة، قياسا على (Abu, et al., 2018; Sondakh, 2019; Amin and Nor, 2019; Mehmood, et al., 2019) وذلك للتحقق من مدى قوة نتائج إختبار فروض البحث فى ظل التحليل الأساسى على النحو التالى:

الحالة الأولى: إعادة إختبار الفرض الأول (H_1) فى ظل تقسيم عينة الدراسة: لإختبار تأثير نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية (بمكاتب المحاسبة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات)، فقد تم إعادة إختبار هذا الفرض من خلال تقسيم عينة الدراسة إلى عینتين، عينة مكاتب المحاسبة الخاصة (٥١ مفردة)، وعينة الجهاز المركزى للمحاسبات (٥٣ مفردة). وتظهر نتائج الإختبار كما يلى:

جدول (٧): نتائج إعادة إختبار الفرض الأول

مشاهدات الجهاز المركزى			مشاهدات المكاتب الخاصة			
Variables	B	Sig	VIF	B	Sig	VIF
Type of Auditor	.012	.0499	1.025	-.014	.014	1.040
Experience	.042	.0220	1.015	.043	.020	1.012
Reputation	.014	.0144	1.013	.010	.0340	1.020
Delaying	-.018	.0240	1.021	-.012	.050	1.095
إحصائية F	.685			.974		
Sig (F)	.0499			.0148		
R^2	.560			.154		
Adj R^2	0.54			.55		

بالنظر للجدول رقم (٧) يتضح زيادة قيمة إحصائية F (٠.٩٧٤) المحسوبة في مشاهدات عينة المكاتب الخاصة عن قيمتها الجدولية (٠.٠٢٣٢٥) عند مستوى معنوية (Sig (F)=٠.٠١٤) وهو أقل من ٥%، ممايعنى أن النموذج معنوى ويصلح لإختبار العلاقة محل الدراسة.

كما أن هناك زيادة فى قيمة إحصائية F (٠.٦٨٥) المحسوبة في مشاهدات عينة الجهاز المركزى عن قيمتها الجدولية (٠.٢٢٢) عند مستوى معنوية (Sig (F)=٠.٠٤٩٩) وهو أقل من ٥%، ممايعنى أن النموذج معنوى ويصلح لإختبار العلاقة محل الدراسة.

كما أن القوة التفسيرية للنموذج المستخرجة من مشاهدات المكاتب الخاصة (٠.٥٥) ممايعنى أن المتغير المستقل يفسر ٥٥% من التغيرات فى المتغير التابع فى المكاتب الخاصة، والقوة التفسيرية للنموذج المستخرجة من مشاهدات الجهاز المركزى (٠.٥٤) ممايعنى

أن المتغير المستقل يفسر %54 من التغيرات في المتغير التابع في الجهاز المركزي، والقوة التفسيرية للنموذج من مشاهدات المكاتب الخاصة تزيد عن القوة التفسيرية للنموذج من مشاهدات الجهاز المركزي وذلك بمقدار %1.

وبالمقارنة مع التحليل الأساسي نجد أن القوة التفسيرية للنموذج كانت (.55) وهي أعلى بدرجة بسيطة مقارنة بالقوة التفسيرية للنموذج المستخرجة من مشاهدات الجهاز المركزي، ومساوية للقوة التفسيرية للنموذج المستخرجة من مشاهدات المكاتب الخاصة، وقد يرجع ذلك لإنخفاض الخطأ العشوائى، وأن قدرة المتغيرات المستقلة على تفسير التغيرات في المتغير التابع أكبر في المشاهدات مجتمعة عن تلك التي في المشاهدات الخاصة بكل عينة على حدى.

كما يتضح أيضا أن قيمة (VIF) للمتغيرات المستقلة أقل من 10 درجات وهو ما يشير إلى عدم وجود مشكلة إرتباط خطى متعدد بين المتغيرات المستقلة.

وبتحليل معاملات الانحدار فيما يتعلق بمشاهدات عينة المكاتب الخاصة تبين وجود تأثير معنوى سلبى لكل من نوع مراقب الحسابات، وفترة تأخير التقرير على كفاءة المراجعة الخارجية فى الشركات المقيدة فى البورصة المصرية بقيمة إحتتمالية (-0.012، -0.014)، كما أن هناك تأثير معنوى إيجابى لكل من الخبرة المهنية، وسمعة مراقب الحسابات بقيمة إحتتمالية (.010، .043)، وعليه فقد تم قبول الفرض الأول (H_1) وذلك بالنسبة لمشاهدات المكاتب الخاصة.

وفيما يتعلق بمشاهدات عينة الجهاز المركزي تبين وجود تأثير معنوى إيجابى لكل من نوع مراقب الحسابات، والخبرة المهنية، وسمعة مراقب الحسابات بقيمة إحتتمالية (.042، .012)، (.014)، بينما يوجد تأثير سلبى معنوى لفترة تأخير التقرير بقيمة إحتتمالية (-0.018)، وعليه فقد تم قبول الفرض الأول (H_1) وذلك بالنسبة لمشاهدات الجهاز المركزي.

الحالة الثانية: إعادة إختبار الفرض الثانى (H_2) فى ظل تقسيم عينة الدراسة:

أما فيما يتعلق بإعادة إختبار مدى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأثير نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمكاتب المحاسبة الخاصة، وتأثير نفس النوع على كفاءة المراجعة الخارجية بالجهاز المركزي للمحسابات

لهذه الشركات. من خلال اختبار معنوية الفروق بين R^2 في ظل تقسيم عينة الدراسة، فقد قام الباحث بإجراء اختبار (Cramer's Z Statistics) قياساً على (زكي، ٢٠١٨، العربي، ٢٠٢٢؛ Kurniasih and Kiswanto، 2018; Hardies, et al., 2019). لإختبار معنوية الفروق بين R^2 ، على النحو التالي:

$$Z = \frac{(R_1^2 - R_2^2)}{\sqrt{\text{Var}(R_1^2)\text{Var}(R_2^2)}} \quad (5)$$

$$\text{Var}(R^2) \sim \frac{4}{N} R^2 (1 - R^2)^2 - \left[1 - \frac{2(q+1)+3}{N} \right] \quad (6)$$

حيث: تشير N إلى إجمالي حجم العينة، وتشير q إلى عدد المتغيرات الجدولية، ثم يتم مقارنة Z الجدولية مع Z المحسوبة.

$$\text{Var}(R_1^2) = \frac{4}{53} * .172(1 - .172)^2 - \left[1 - \frac{2(6+1)+3}{53} \right] = (-.6703)$$

$$\text{Var}(R_2^2) = \frac{4}{51} * .151(1 - .151)^2 - \left[1 - \frac{2(6+1)+3}{51} \right] = (-.658)$$

$$Z = \frac{(.172 - 0.151)}{\sqrt{-.6703 * -.658}} = (0.189)$$

وعليه بلغت قيمة Z المحسوبة = (0.189)، وتم حساب Z الجدولية عند مستوى معنوية (P. Value=0.05) ودرجة ثقة 95% والذي يبلغ 1.96، وبمقارنتها مع قيمة Z المحسوبة يتضح أن قيمة Z المحسوبة أقل من قيمتها الجدولية. وعليه يتم قبول فرض العدم ومن ثم رفض الفرض البديل (H_2) القائل بأنه يوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأثير نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمكاتب المحاسبة الخاصة، وتأثير نفس النوع على كفاءة المراجعة الخارجية بالجهاز المركزي للمحاسبة لهذه الشركات. والجدول التالي يلخص نتائج التحليل الإضافي.

جدول (٨): ملخص نتائج التحليل الإضافي

الفرض	عينة مكاتب المحاسبة الخاصة	عينة الجهاز المركزي للمحاسبة
H_1	تأثير سلبي معنوي (قبول)	تأثير إيجابي معنوي (قبول)
H_2	عدم وجود فروق إحصائية (رفض)	عدم وجود فروق إحصائية (رفض)
المتغيرات الرقابية		
Q1: هل تؤثر الخبرة المهنية لمراقب الحسابات	إيجابي معنوي	إيجابي معنوي
Q2: هل تؤثر سمعة مراقب الحسابات	إيجابي معنوي	إيجابي معنوي
Q3: هل يؤثر تأخير تقرير مراقب الحسابات	سلبي معنوي	سلبي معنوي

٥/٧ - النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

استهدف البحث دراسة واختبار أثر نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية، مع دراسة تطبيقية مقارنة على مكاتب المحاسبة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات. وفى سبيل ذلك، إعتد الباحث عند إختبار هذه العلاقة على أسلوب تحليل الإنحدار المتعدد لعينة تتكون من (١٠٤) تقرير مراجعة خارجية لشركات مقيدة بالبورصة المصرية، منها (٥١) تقرير مراجعة لمكاتب محاسبة خاصة، و (٥٣) تقرير مراجعة للجهاز المركزي للمحاسبات.

وركز البحث على الإجابة على مجموعة من الأسئلة فى ظل التحليل الأساسى ، حيث ركز السؤال الأول على شكل وإتجاه العلاقة بين نوع مراقب الحسابات وكفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟، وتم الإجابة على هذا السؤال تطبيقياً حيث توصل البحث إلى وجود تأثير إيجابى معنوى لنوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وقبول الفرض الأول H_1 .

وركز السؤال الثانى على هل يختلف تأثير نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية مابين مكاتب المحاسبة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات؟، حيث توصل البحث إلى عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأثير نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمكاتب المحاسبة الخاصة، وتأثير نفس النوع على كفاءة المراجعة الخارجية بالجهاز المركزى للمحاسبات لهذه الشركات، ورفض الفرض الثانى H_2 .

كما توصل البحث من التحليلات الأخرى، حالة تقسيم عينة الدراسة إلى مشاهدات خاصة بالمكاتب الخاصة، ومشاهدات خاصة بالجهاز المركزى للمحاسبات. أنه فى المشاهدات الخاصة بالمكاتب الخاصة كان هناك تأثير معنوى سلبى لنوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وفيما يتعلق بالجهاز المركزى للمحاسبات فنجد أن هناك تأثير معنوى إيجابى لنوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وقبول الفرض الأول H_1 .

كما توصل البحث إلى عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأثير نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمكاتب المحاسبة الخاصة، وتأثير نفس النوع على كفاءة المراجعة الخارجية بالجهاز المركزي للمحاسبة لهذه الشركات، ورفض الفرض الثاني H₂.

وعند إدخال المتغيرات الرقابية على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، وبتحليل معاملات الإنحدار في التحليل الأساسي، تبين أنه يوجد تأثير معنوى إيجابى للخبرة المهنية على كفاءة عملية المراجعة، وهذا يعنى أنه كلما زادت الخبرة المهنية لمراقب الحسابات فهناك احتمالية لزيادة كفاءة المراجعة الخارجية، كما أنه يوجد تأثير معنوى إيجابى لسمعة مكتب مراقب الحسابات على كفاءة عملية المراجعة، ويعنى ذلك أنه كلما زادت سمعة مكتب مراقب الحسابات كلما أدى ذلك لزيادة كفاءة عملية المراجعة، وتبين أيضا وجود تأثير معنوى إيجابى لفترة تأخير التقرير على كفاءة المراجعة الخارجية، بمعنى أنه كلما زادت فترة تأخير التقرير كلما زادت كفاءة المراجعة الخارجية، وعليه فقد تم قبول التساؤلات الخاصة بتأثير كل من الخبرة المهنية، وسمعة مراقب الحسابات، وفترة تأخير التقرير على كفاءة المراجعة الخارجية فى سياق العلاقة التأثيرية بين نوع مراقب الحسابات وكفاءة المراجعة الخارجية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

بينما اختلف اتجاه التأثير لفترة تأخير التقرير وأصبح معنوى سلبى فى التحليل الإضافى وظلت باقى المتغيرات كما هى.

وفى ضوء أهداف البحث وحدوده ومشكلته وما إنتهى إليه من نتائج ، يوصى الباحث بمايلى:

- اهتمام مكاتب المحاسبة فى مصر بتنمية القدرات المهنية للمرأة لزيادة مشاركتها فى قوة العمل وتحقيق تكافؤ الفرص فى التوظيف فى المكاتب.

- رفع نسبة مشاركة المرأة فى سوق العمل المهنى.
- تدخل هيئة الرقابة المالية فى توفير برامج توعية مع وجود إعلام متخصص يركز على ذلك.
- زيادة الوعى المجتمعى تجاه المساواة بين الرجل والمرأة فى العمل المهنى.
- دعم المرأة من أجل التحاقها بوظائف المستقبل من خلال رفع الوعى لدى الإناث بأهمية ومزايا اتخاذ مسارات مهنية فى المجالات المختلفة.
- ضرورة إهتمام الجهاز المركزى للمحاسبات ببرامج التنمية المهنية لمراقبى الحسابات بنوعيه من خلال دعم التعليم والتدريب المستمرين.
- وفى ضوء ماسبق يقترح الباحث المجالات البحثية التالية مستقبلاً:
 - أثر نوع مراقب الحسابات على جودة المراجعة المستمرة- دراسة تجريبية.
 - أثر نوع شريك المراجعة على جودة عملية المراجعة - دراسة تطبيقية.
 - أثر نوع مراقب الحسابات ودرجة تعقد المهمة على دقة رأى مراقب الحسابات - دراسة تطبيقية.
 - أثر درجة استقلال وأسلوب القيادة للمرأة كمراجع حسابات على جودة عملية المراجعة - دراسة تطبيقية.
 - أثر نوع مراقب الحسابات على جودة التوكيد المهنى الالكترونى - دراسة تجريبية.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية

- أبوجبل، نجوى محمود احمد .٢٠٢٠. خصائص منشأة عميل المراجعة وجودة المراجعة والعلاقة ما بين تأخير إصدار تقرير المراجعة وكفاءة قرارات أصحاب المصالح (دراسة تحليلية)، *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة - جامعه طنطا: ١-٤٠.
- أبوغيدا، عبير محمود. ٢٠١٤. *العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة- دراسة ميدانية*، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد- جامعة دمشق.
- السيد، محمود محمد. ٢٠١٧. العلاقة بين الاستقرار المالي للشركات وجودة المراجعة مفاصة بسلامة حكم مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية*، (٢): ١٠٠٣-١٠٥٨.
- العربي، محمود أحمد. ٢٠٢٢. *أثر الخصائص التشغيلية للشركات علي دقة رأي مراقب الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المحاسبة الخاصة - دراسة تطبيقية مقارنة على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية*، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.
- العاصي، محمود محمد غانم. ٢٠١٥. *دراسة واختبار أثر تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على جودة المراجعة والتقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية*. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.
- المحص، زينب محمود مغازي. ٢٠١٤. تقييم الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة بالجهاز المركزي للمحاسبات، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، مجلد ٢٨، ع ٤ : ٢٢٥ - ٢٥٢
- بدوى، هبة الله عبدالسلام. ٢٠١٨. أثر خطرى المراجعة وأعمال عميل المراجعة على قرار مراقب الحسابات بشأن قبول التكليف بمراجعة الحسابات: دراسة تجريبية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة- جامعة اسكندرية: ١-٤٩.
- بن علي، يمينة. ٢٠٢١. *معايير الكفاءة المهنية ودورها في زيادة كفاءة المراجعة الداخلية*. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- تقرير المركز الإعلامي لمجلس الوزراء، ٢٠٢٢. <https://www.idsc.gov.eg>
- راشد، محمد إبراهيم محمد. ٢٠١٠. *دراسة وتحليل نماذج قياس التحفظ المحاسبى بالقوائم المالية فى إطار الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية لتقييم أثره على تكلفة التمويل بالملكية والإقتراض*

- دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- زكى، 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، قسم المحاسبة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.
- شحاته، شحاته السيد. ٢٠١٥. أثر خبرة مراقب الحسابات وحجم منشأته على جودة المراجعة الخارجية - دراسة تجريبية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة- جامعة اسكندرية، العدد الثاني- المجلد الثاني والخمسون : ١-٣٢.
- عبد الغنى، السيدة مختار. ٢٠١٧. أثر تبنى معايير التقرير المالى الدولية على العلاقة بين المعلومات المحاسبية وقياس قيمة الشركة مع التطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- على، عبدالوهاب نصر، وفرج، هانى خليل. ٢٠٢٣. مراجعة الحسابات مدخل التوكيد المهني وفجوة التوقعات. قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.
- فؤاد، أسامة مجدى. ٢٠٢١. خبرة مراقب الحسابات وقيده لدى الهيئة العامة للرقابة المالية كمحدد للعلاقة بين ممارسته للعصف الذهن وكفاءته فى كشف الغش بالقوائم المالية: دراسة تجريبية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، العدد الثالث - سبتمبر، المجلد الخامس: ٣٠١-٣٧٣.
- قانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، الطبعة الأولى.
- كمال، ايرينى أكرم. ٢٠٢١. مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية، مجلة الرقابة والمراجعة، المجلد ٢٢، العدد الأول: ٦٢ - ٨١.
- مصطفى، صادق حامد. ٢٠٠١. تحليل كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الادارة باستخدام نظرية اكتشاف الاشارة. مجلة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والادارة، م ١٥، ع ١: ١٩٠-٢١٥.
- ميالة، بطرس. ٢٠١٠. العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي- دراسة ميدانية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد ٦: ١٢٣-١٣٨.

ثانيا: المراجع الاجنبية

- Abed, S. and J. Al-badainah.2013. The Impact of Auditor's Gender on Audit Fees: Case of Jordanian Auditors, *International Journal of Business and Management*; Vol. 8, No. 14:126-133.
- Abu, S., T. Nyor, and J. Okpanachi. 2018. Institutional and Block-holder Ownership and Audit Quality of Listed Manufacturing Firms in Nigeria. *Journal of Finance and Accounting*, 6(1):15-26.
- Afify, H. 2009. Determinants of Audit Report Lag: Does Implementing Corporate Governance has any Impact? Empirical Evidence of Egypt. *Journal of Applied Accounting Research*, 10(1):56-85.
- Ahmad, M., H. Mohamed and S.Nelson.2016. The Association between Industry Specialist Auditor and Financial Reporting Timeliness-Post MFRS period. *Procardia-Social and Behavioural Sciences*, 219 (1): 55-62.
- Akhalumeh, P. B. 2017. Firm Characteristics and Audit Report Delay in Nigeria: Evidence from The Post-IFRS Adoption Era. *Accounting & Taxation Review*, 1: 83-105.
- Al-Dhamari, R. and S. Chandren.2017. Audit Partners Gender, Auditor Quality and Clients Value Relevance, *Global Business Review*, 19(4): 952-967.
- Al-Fatlawi, A.2018. The Role of Internal Auditing and Internal Control System on the Financial Performance Quality in Banking Sector. *Opcion, Año*, 34, No. 86: 3045-3056.
- Al-khatib, K. and Q. Marji.2012. Audit Report Timeliness: Empirical Evidence from Jordan, *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, 62: 1342-1349.
- Amin, S., and S. Nor. 2019. Board Diversity and Firm Performance in the Construction, Manufacturing, and Trading/Services Industries. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 12:183-193.
- Axén, L.2020. *Determinants of Audit Fees and the Management of Corporate Disclosures*. Doctoral thesis, Linköping Studies in Arts and Sciences, ISSN 0282-9800.

- Bigus, J. 2015. Auditor Reputation under Different Negligence Regimes. *Abacus*, 51(3): 356-378. <https://doi.org/10.1111/abac.12051>
- Blanden, J., J. Boschb and D. Ravendac.2019. Is there a Gender Effect on the Quality of Audit Services?, *Journal of Business Research*, 96 : 238–249.
- Bronson, S. N. 2017.Audit Fee Differential, Audit Effort, and Litigation Risk: An Examination of ADR Firms. *Contemporary Accounting Research*, 34, 1: 83–117.
- Bustos-Contell, E., L. Porcuna-Enguix, J. Serrano-Madrid and G. Labatut-Serer.2022. Female Audit Team Leaders and Audit Effort, *Journal of Business Research*, 140: 324–331.
- Cahan, S. and J. Sun.2015. The Effect of Audit Experience on Audit Fees and Audit Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30 (1): 78-100.
- Chin L., Chen and C. HsinYi. 2008. *Gender Differences in Audit Quality*. Paper presented at the American Accounting Association annual meeting. Available at: <http://ssrn.com/abstract>
- Chin, C. L., and H. Chi .2008. Gender Differences in Audit Quality. *In 2008 American Accounting Association annual meeting*.
- Choi, J.-H., C. Kim, J. Kim and Y. Zang. 2010. Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1): 73-97.
- Chong, K .2000. *Resources Allocation and Efficiency in Public Sector Audits*, Doctoral Theses, Edith Cowan University, Australia.
- Chung, J., and G. S. Monroe, 2001, A Research Note on the Effects of Gender and Task Complexity on an Audit Judgement, *Behavioural Research in Accounting*, 13:111–125.
- Dennis, Anita .2000.Best Practices for Audit Efficiency, *Journal of Accountancy*, Sep. Vol. 190, Issue3:65-99.
- Desai, V., B. Xu, , T. Zeng and G. Sarens.2016. Local Accounting Firms' Pricing Responses to Entry of the Big Four Accounting Firms into China. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(1). <https://doi.org/10.1108/JAEE-06-2013-0030>

- Erina, S.2019. The Role of Gender in Moderating the Effect of Competence, Independence, and Ethics Toward Audit Quality: A Case Study on Finance and Development Supervision Body of East Java Representative, *RJOAS*, 3(87):131-139.
- Ettredge, M., E. Fuerherm, and C. Li. 2014. Fee Pressure and Audit Quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39(4):247-263.
- Gold, A., J. Hunton and M. Gomaa.2009. The Impact of Client and Auditor Gender on Auditors' Judgments, *Accounting Horizons*, 23(1): 1-18.
- Grangberg, L., and L. Hogland. 2011. *The Auditors Way to Acquire Knowledge about a Company's Environment*, Master Thesis, Kristianstal University.
- Hardies, K., D. Breesch, and J. Branson. 2009a. Are Female Auditors Still Women? Analysing the Sex Differences Affecting Audit Quality, *Submitted Manuscript*: 1-45.
- —————. 2009b. Male and Female Auditors: Who in this Land is the Fairest of All? *Accountancy & Bedrijfskunde*, 29: 22-30.
- —————. 2010. Do (Fe) Male Auditors Impair Audit Quality? Evidence from Modified Audit Opinions. *Manuscript Submitted for Publication*. <http://ssrn.com/abstract>
- Hardies, K., M. Vandenhaute, and D. Breesch. 2018. An Analysis of Auditors' Going-Concern Reporting Accuracy in Private Firms, *Accounting Horizons*, 32(4):117-132.
- Hasan, B.2017. *Impact of Gender and Culture on Audit Judgments*, A thesis of Master of Research, Australia.
- Hopkins, pop.2002. Quality Expectations, *Internal Auditor*, Dec, Vol. 54, Issue 6:67-93.
- Hossain, S., L. Chappleb and G. Monroe.2018. Does Auditor Dander Affect Issuing Going-Concern Decisions for Financially Distressed Clients?, *Accounting and Finance*, 58:1027-1061.
- Hudiwinarsih, G. 2010. Auditors' Experience, Competency, and their Independency as the Influential Factors in Professionalism, *Journal of*

- Economics, Business and Accountancy Ventura*, Vol. 13, No. 3: 253-264.
- Iman, H., N. Mohammad and D.Noeraini.2019. Does a Female Audit Engagement Partner Offer Higher Audit Quality?, *Revista Espacios*, Vol. 40, No. 18:153-176.
 - Jarvis, P. 1983. *Professional Education*, Groom Helm, London, UK.
 - Jonnergård, K., A. Stafudd and U. Elg.2010. Performance Evaluations as Gender Barriers in Professional Organizations: A Study of Auditing Firms, *Gender, Work and Organization*. Vol. 17, No. 6:721-747.
 - Karim, A., I. Syamsuddin, A. Jumarding and Amrullah.2022. The Effect of Gender Independence and Leadership Style on Audit Quality in Makassar Public Accounting Offices, *International Journal of Social Science Research and Review*, Vol. 5, Issue. 7: 114-126.
 - Kornberger, M., C. Carter and A. Ross-Smith.2010. Changing Gender Domination in a Big Four Accounting Firm: Flexibility, Performance and Client Service in Practice, *Accounting, Organizations and Society*, 35: 775–791.
 - Kurniasih, I., and K. Kiswanto. 2019. The Effect of Industrial Specialization Auditors and Audit Committee Expertise on Audit Quality. *Accounting Analysis Journal*, 8(2):118-126.
 - Little, R. and J.Reisch.2016. The Impact of Client and Auditor Gender on Auditors' Judgments: A Replication and Extension, <https://thescholarship.ecu.edu/bitstream/handle>
 - Liu, L., X. Xie, Y. Chang, and D. Forgione. 2017. New Clients, Audit Quality, and Audit Partner Industry Expertise: Evidence from Taiwan, *International Journal of Auditing*: 1-16.
 - McDaniel, K.1990.The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance, *Journal of Accounting Research*, Vol. 28, No. 2: 270-277.
 - Mehmood, R., A. Hunjra, and M. Chani. 2019. The Impact of Corporate Diversification and Financial Structure on Firm Performance: Evidence from South Asian Countries. *Journal of Risk and Financial Management*, 12(1):1-17.

- Mgbame, C., F. Izedonmi and A. Enofe.2012. Gender Factor in Audit Quality: Evidence from Nigeria, *Research Journal of Finance and Accounting*. Vol. 3, No. 4:80-88.
- Mnif, Y. and I.Cherif.2021. Audit Partner Workload, Gender and Audit Quality, *Journal of Applied Accounting Research*. <https://www.emerald.com/insight/0967-5426.htm>
- Nelson, M.W. 2009. A Model and Literature Review of Professional Scepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28 (2): 1-34.
- Noverita, P.2017. *The Influence of Gender, Audit Experience, Audit Expertise, and Task Complexity on Audit Judgment*, a Thesis Universitas Islam Indonesia.
- Oussii, A. and N. Taktak. 2018. Audit Report Timeliness: Does Internal Audit Function Coordination with External Auditors Matter? Empirical evidence from Tunisia, *Euro Med Journal of Business*, Vol. 13, No. 1:60-74.
- Pane, F.2021. *Gender Influence and Auditor's Experience on Audit Quality with Emotional Intelligence as a Moderating Variables in Public Accounting Firm*, Thesis, Universitas Hasanuddin, Makassar.
- Penner, A. and P. Marcel.2008. Gender Differences in Mathematics Achievement Exploring the Early Grades and the Extremes, *Social Science Research*. 37: 239-253.
- Peparah, W.2019. The Moderating Effect of Gender on the Relationship between Intellectual Capital and Audit Quality *Advances in Social Sciences Research Journal*, 6(9):105-115.
- Phapruek, U. 2012.Audit Expertise and Audit Effectiveness: Evidence from CPAs in Thailand, *International Journal of Business Strategy*, Vol. 12, No.2: 1-12.
- Pierce B. and B. Sweeney. 2004. Cost-Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation, *European Accounting Review*. Vol. 13, No. 1: 415-441.
- Pike, M., E. Etxeberria, J. Arteche and I. Aroztegi.2021. *Gender Diversity in Auditing*, Institute of Chartered Accountants of Spain.

- Rudyanto, A. and I. Handojo.2013. Men Auditor, Women Auditor and Audit Quality, *Jurnal Bisnis Dan Akuntansi*, Vol. 15, No. 2: 103-122.
- Rusmin, R., and J. Evans. 2017. Audit Quality and Audit Report Lag: Case of Indonesian Listed Companies, *Asian Review of Accounting*, 25(2): 191-210.
- Rutledge, R., K. Karim and J.Gong.2015. Convergence of PRC GAAP with IFRS and the Comparative Value Relevance between the Two Sets of Reporting Standards: The Case of Dual-Listed Chinese Companies. *Journal of Accounting and Finance*, 15(4): 165–182.
- Sila, M., B. Subroto, Z. Baridwan, and A. Rahman. 2016. The Effect of Knowledge and Experience on Professional Auditor’s Judgment: Study on State Auditor in Indonesia, *International Journal of Management and Administrative Sciences*, Vol. 3, Issue 10: 98-106.
- Silaban, A. and M. Harefa.2017. Gender, Time Budget Pressure and Audit Quality Reduction Behaviours, *South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law*, Vol. 14, Issue 1:12-17.
- Sondakh, R. 2019. The Effect of Dividend Policy, Liquidity, Profitability and Firm Size on Firm Value in Financial Service Sector Industries Listed in Indonesia Stock Exchange 2015-2018 Period. *Accountability*, 8(2):91-101.
- Thuy, N.2017. Audit Firm Size, Audit Fee, Audit Reputation and Audit Quality: The Case of Listed Companies in Vietnam, *Asian Journal of Finance & Accounting*, Vol. 9, No. 1:429-447.
- Verwey, I. and S. Asare. 2022. The Joint Effect of Ethical Idealism and Trait Skepticism on Auditors’ Fraud Detection. *Journal of Business Ethics*, 171(2):1-15.
- Vidwans, M. and D. Cohen.2020. Women in Accounting: Revolution, Where Art Thou?, *Accounting History*, Vol. 25(1): 89–108.