

"أثر التخصص القطاعي وحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية - دراسة تطبيقية".

أ.د/ محمد علي وهدان¹ أم.د/ محمد صابر حمودة² سارة ابراهيم أبو المجد³

الملخص

استهدفت الدراسة فحص أثر التخصص الصناعي وحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية بالتطبيق علي الشركات المقيدة في البورصة المصرية، وقد اعتمدت الدراسة علي عينة مكونه من ٤٩ شركة بما يعادل ٢٤٥ مشاهدة خلال الفترة ٢٠١٥ : ٢٠١٩م، وقد خلصت نتائج هذه الدراسة إلي عدم وجود تأثير معنوي للتخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية، ووجود تأثير سلبي لحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية، فضلاً عن وجود فروق معنوية بين القطاعات حول جودة المراجعة الخارجية، ووجود فروق معنوية بين القطاعات حول حجم شريك المراجعة.

Abstract:

The study aimed to examine the impact of industrial specialization and audit partner size on audit quality by applying to companies listed on the Egyptian Stock Exchange. The study carried out on a sample of 49 companies, equivalent to 245 observations during the period 2015: 2019. is the findings of the study indicated that the lack of a significant impact of the industry specialization of audit partners on audit quality, there is a negative impact of audit partner size on audit quality, there are significant differences among sectors regarding the audit quality, and there are significant differences among sectors regarding the audit partner size.

¹ أستاذ المراجعة ووكيل الدراسات العليا والبحوث - كلية التجارة - جامعة المنوفية
² أستاذ المحاسبة المساعد ورئيس قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة المنوفية
³ المعيدة بقسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة المنوفية

أولاً: المقدمة

تشير جودة المراجعة إلى مدى التزام المراجع بمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد وأداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية لزيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش أثناء تنفيذ عملية المراجعة والافصاح عنها لزيادة درجة الثقة في القوائم المالية (Francias,2011)، كما أنها تشير إلى دور المراجع في التأكد من مدى صحة القوائم أي تأكيد الثقة في جودة التقارير المالية (Defond & Zhang, 2014).

وتظهر أهمية جودة المراجعة لكافة الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة حيث يؤدي ارتفاع مستوى جودة المراجعة إلى تحقيق مصالح مشتركة لتلك الأطراف، فبنسبة لمكاتب المراجعة يشير تنفيذ عملية المراجعة بأعلى مستوى من الجودة إلى الوفاء بالتزاماتها أمام كافة الأطراف الأخرى وذلك من خلال التزامها بمعايير المراجعة وأداب السلوك المهني المتعارف عليها، مما يؤدي إلى تحسين سمعتها، زيادة حصتها في سوق المراجعة، زيادة قدرتها التنافسية وما يستتبعه من زيادة أتعاب خدمات المراجعة (دورة، ٢٠١٤، و Brant et al., 2014; He et al., 2017; Ghafran and O'sullivan, 2017).

أما بالنسبة للشركات محل المراجعة فإنها تحرص على أداء عملية المراجعة بمستوى جودة عالية لإثبات الثقة والمصداقية في قوائمها المالية مما ينعكس إيجابياً على حصتها السوقية والتنافسية، واستقرار أوضاعها المالية والاقتصادية (دورة، ٢٠١٤)، كما أن جودة المراجعة تزيد من كفاءة الأسواق المالية والثقة لدى المستثمرين مما يؤدي إلى زيادة الاهتمام بجودة المراجعة والرقابة عليها من جانب المنظمات المهنية (عرفة ومليجي، ٢٠١٣، وصقر، ٢٠١٨; Shahzad et al., 2018).

وبالنسبة للمساهمين أو المستثمرين فإن ارتفاع مستوى جودة المراجعة يؤدي إلى التحقق من مدى صحة المعلومات المحاسبية والقوائم المالية للمنشأة وأنها تعكس الوضع الحالي والحقيقي للمنشأة وهذا ينعكس إيجابياً على زيادة ثقة المستثمرين (Titman and Trueman, 1986; Dickins et al., 2018).

ونتيجة لذلك فقد قامت العديد من المنظمات المهنية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين بإصدار معايير الرقابة علي جودة المراجعة للتغلب علي كثير من المشاكل المرتبطة بجودة المراجعة والوصول إلي تأكيد معقول حول تنفيذ عمليات المراجعة في ضوء المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية (بركات، ٢٠١٨ والسيد، ٢٠١٨).

ويعتبر شركاء المراجعة هم المسئولون عن التخطيط والتوجيه والإشراف علي عملية المراجعة ونظراً لمشاركتهم الواسعة في المراجعة (ISA220.15)، وهو الشخص الذي يمكنه التوقيع علي تقرير المراجعة بصفة شخصية (معيار المراجعة المصري رقم ٧٠٠ و Hardies et al 2020)، وتظهر أهمية الإفصاح عن شركاء المراجعة من خلال مجموعة من الخصائص التي يمتلكها والتي تمكنه من ابداء الرأي واتخاذ القرارات الصحيحة (Fukukawa and Kim, 2017)، حيث يساعد في تقليل الدعاوي المرفوعة ضد مكاتب المراجعة وذلك بسبب الكشف عن هويته في تقرير المراجعة الخاص بهم وإدراك الشريك لقابليته للمساهمة أمام مستخدمي القوائم المالية مما يجعله يبذل أكبر قدر من العناية المهنية الواجبة ومن هنا يساهم الإفصاح عن شريك المراجعة في تحسين جودة المراجعة (IAASB, 2014; Winn, 2014; Chou et al., 2018)، وأيضاً يساهم شركاء المراجعة في زيادة مستوى جودة المراجعة من خلال ما يتوافر لديهم من خصائص تساعد في مراجعة الشركة والمحافظة علي الاستقلالية والنزاهة وتمثل أهم تلك الخصائص في التخصص الصناعي وحجم شريك المراجعة (Gul et al., 2013; Blandon and Bosch, 2018).

ويعتبر التخصص الصناعي لشريك المراجعة هو أداء خدمات المراجعة لشركات التي تنتمي إلي قطاع معين من النشاط الاقتصادي، وذلك لاكتسابه المزيد من المعرفة والخبرة المتعلقة بطبيعة العمليات التي تقوم بها هذه الشركات وبالتالي يكون لديه القدرة علي اكتشاف المخاطر المرتبطة بهذا القطاع، لذلك يعد التخصص الصناعي لشريك المراجعة هو أحد محددات جودة عملية المراجعة (Blandon and Bosch, 2018; Kharuddin et al., 2019).

وتكمن أهمية التخصص الصناعي لشريك المراجعة في وجود استراتيجية فعالة تساعد مكاتب المراجعة التي بها شركاء مراجعة متخصصين في مراجعة قطاع معين مما يميز هذه المكاتب

عن غيرها في تلبية احتياجات ومطالب عملائها وتحسين جودة التقارير المالية (Habib, 2011; Dunn & Mayhew, 2004)، مساعدة أسواق المراجعة علي استعادة ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح، و اكتشاف عدم التزام الشركات محل المراجعة بالمعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية وتدعيم القيم الأخلاقية للمؤسسة حيث يؤدي عدم الالتزام في ضرر سمعة مكتب المراجعة والثقة في جودة عمليات المراجعة الخاصة بها، ويساهم في اكساب شريك المراجعة ميزة تنافسية في مراجعة قطاع معين والحصول علي حصة سوقية أكبر من سوق المراجعة (Westerman & Simmans, 2007; Hay and Jeter, 2011; Kesmill, 2019).

ومن ناحية أخرى يعبر حجم شريك المراجعة عن شهرته لذلك غالباً ما ينساق عميل المراجعة وراء مكاتب المراجعة التي تنتمي لل (Big4) لاعتقادهم أن الشريك الذي ينتمي لهذه المكاتب لديه خبرة ومصداقية أعلى (Yu et al., 2013; Chi et al., 2013)، ويساهم حجم شريك المراجعة في زيادة القدرة التنافسية للشريك في سوق المراجعة فكلما كان شريكاً لمكتب من مكاتب Big4 كلما كان أكثر قدرة علي جذب العملاء الجدد، وتقليل مخاطر التقاضي (Zhou, 2015; Kowaleski, 2018).

وتكمن أهمية حجم شريك المراجعة في تقديم المزيد من الموثوقية للمساهمين وتخفيض تكاليف الرقابة كما أن شركاء المراجعة من Big4 لديها الحافز لتوفير والحفاظ علي مستوي جودة المراجعة وذلك لان بها التدريب الكافي وبرامج المراجعة وتقاسم المعرفة بين المراجعين (Soun et al., 2015; Chi et al., 2013)، زيادة قدرة فريق شريك المراجعة كلما زاد حجمه يمكن شريك المراجعة وفريقه علي تنفيذ عملية المراجعة في الوقت المناسب لما يتوافر لديهم من الإمكانيات (Zhou, 2015; Kowaleski, 2018).

ثانياً: مشكلة الدراسة

تساهم جودة المراجعة الخارجية في تحقيق منافع للعديد من الأطراف المختلفة والتي تتمثل في مكاتب المراجعة، الشركات محل المراجعة والمساهمين أو المستثمرين ولذلك لوحظ وجود أهمية كبيرة لجودة المراجعة بسبب قدرتها علي توفير أدلة أكثر ملاءمة ومصداقية يستطيع من خلالها المستثمرين اتخاذ القرارات المناسبة، وكذلك الوفاء بكافة الالتزامات أمام كافة

الأطراف المستفيدة والالتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها (Nguyen et al., 2020 ;Knechel, 2009; Donelson et al.,2020).

يؤدي التخصص الصناعي لشريك المراجعة إلي أداء خدمات المراجعة لشركات التي تنتمي إلي قطاع معين في النشاط الاقتصادي وذلك من خلال الخبرة والمعرفة التي يمتلكها هذا الشريك المتخصص والمتعلقة بطبيعة العمليات التي تقوم بها هذه الشركات ويكون لديه القدرة علي اكتشاف المخاطر المرتبطة بهذا القطاع، ومن هنا تم التأكيد علي أن التخصص الصناعي لشريك المراجعة هو أحد محددات جودة المراجعة (Blandon & Bosch, 2018; Chi & Chin, 2011)، وكما يساهم في اكتساب ميزة تنافسية في مراجعة قطاع معين والحصول علي حصة سوقية أكبر في سوق المراجعة عن منافسيهم مما يسمح لهم بفرض زيادة في أتعاب مراجعة (Hay & Jeter, 2011)، ونتيجة لوجود العديد من الخصائص التي يتميز بها شركاء المراجعة وبخاصة التخصص الصناعي لشريك المراجعة تمكن شركاء المراجعة من التأثير علي جودة المراجعة الخارجية (Hardies et al., 2020; Kallunki et al., 2019; Lee et al., 2017).

ومن ناحية أخرى يساهم حجم شريك المراجعة في زيادة القدرة التنافسية للشريك في سوق المراجعة أي كلما كان شريكاً لمكتب من مكاتب Big4 كلما كان أكثر شهرة وأكثر قدرة علي جذب عملاء جدد (Zhou, 2015; Ge & Zhang, 2017)، ويساهم في التخلص من مخاطر التقاضي ومخاطر فقدان السمعة (Kowaleski, 2018).

وقد تناولت العديد من الدراسات السابقة أثر التخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة إلا انه لوحظ وجود اختلاف بين نتائج هذه الدراسات حول أثر التخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة، حيث خلصت نتائج دراسة كل من (Hossain et al., 2019; Bea et al., 2016) علي وجود تأثير سلبي للتخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة، أما دراسة كل من (Chin and Chi, 2009; Nagy, 2012; Kallunki et al., 2019) فقد أشارت إلي وجود تأثير ايجابي للتخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة، بينما توصلت نتائج دراسة كل من (Blandon and Bosch, 2018; Know and Yi, 2017; Liu et al., 2018) إلي وجود تأثير معنوي للتخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة، كما أن هناك أيضاً اختلاف في نتائج الدراسات السابقة المتعلقة بحجم شريك

المراجعة وعلاقته بجودة المراجعة الخارجية حيث أشارت دراسة كل من (Zhou, 2015; Zhang et al., 2017) علي وجود تأثير ايجابي لحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة، في حين وجدت دراسة (Fukukawa and Kim, 2017; Hardies et al., 2020) وجود تأثير سلبي لحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة، هناك دراسات سابقة (Chang et al., 2017) أشارت عدم وجود تأثير معنوي لحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية. يتضح من العرض السابق وجود اختلاف بين نتائج الدراسات السابقة وقد يرجع ذلك إلي اختلاف نماذج القياس، الفترة الزمنية، البيئة التطبيقية التي قد تختلف عن البيئة المصرية، طبيعة الشركة والقطاعات التي تنتمي إليها ويمكن بلورة مشكلة الدراسة في مجموعة من التساؤلات:

١. ما مدي تأثير التخصص الصناعي وحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية؟

٢. ما مدي الاختلافات بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري حول جودة المراجعة الخارجية ؟

٣. ما مدي الاختلافات بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري حول حجم شريك المراجعة؟

ثالثاً: أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الأساسي للدراسة في تقييم تأثير التخصص وحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:

١. فحص مدي تأثير التخصص الصناعي وحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية.

٢. اختبار الاختلافات بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري حول جودة المراجعة الخارجية.

٣. اختبار الاختلافات بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري حول حجم شريك المراجعة.

رابعاً: أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من مجموعة من المساهمات التالية:

١. أهمية جودة المراجعة الخارجية بالنسبة للأطراف المستفيدة وتتمثل في الشركة محل المراجعة ومكاتب المراجعة والمنظمات المهنية.
٢. ستقدم الدراسة دليل عملي لتأثير التخصص القطاعي وحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية.
٣. توفير دليل ارشادي للضوابط تعيين واختيار شريك المراجعة ومراقب الحسابات المناسب.

خامساً: خطة الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم تقسيم الدراسة الي مجموعة من أقسام الرئيسية حيث تم تقسيم الدراسة الي الاطار النظري للدراسة التي تناولت مفهوم جودة المراجعة وأهمية جودة المراجعة وغيرها ومفهوم التخصص الصناعي لشريك المراجعة وأهمية التخصص الصناعي لشريك المراجعة والقسم الثاني الدراسات السابقة المتعلقة بجودة المراجعة والتخصص الصناعي لشريك المراجعة وحجم شركاء المراجعة والقسم الثالث منهجية الدراسة ومجتمع الدراسة ومتغيرات الدراسة وطرق القياس ومصادر جمع البيانات والأساليب الاحصائية والقسم الأخير نتائج وتوصيات الدراسة.

سادساً: الإطار النظري للدراسة

١. مفهوم وأهمية جودة المراجعة .

من خلال استقراء العديد من الدراسات السابقة لوحظ عدم وجود تعريف محدد لجودة المراجعة الخارجية، وقد يرجع ذلك لعدة أسباب التي تتمثل في عدم وجود مؤشر أو مقياس محدد لجودة المراجعة الخارجية، تعدد الأطراف المستفيدة من جودة المراجعة الخارجية وعملية المراجعة عبارة عن خدمة غير ملموسة (Dickins et al., 2018; Salehi et al., 2017) ومتولى (٢٠٠٣)، كما أنها مفهوم نسبي وذلك أدى إلي صعوبة الوصول لمفهوم محدد لجودة المراجعة الخارجية نظراً لتعدد وجهات النظر حول جودة المراجعة الخارجية (Francis,

(2011)، ويمكن تناول مفهوم جودة المراجعة الخارجية من خلال الدراسات الأكاديمية والمنظمات المهنية:

ركزت الدراسات الأكاديمية علي العديد من الجوانب في تعريفها لجودة المراجعة الخارجية حيث عرفتھا من جانب قدرة المراجع علي اكتشاف الأخطاء والتحريفات ،بينما عرفتھا الأخرى من جانب التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني ،في حين تناولتها البعض من جانب الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة، كما عرفتھا دراسات أخرى من جانب العرض والطلب.

بالنسبة للدراسات التي عرفتھا من جانب قدرة المراجع علي اكتشاف الأخطاء والتحريفات تعتبر دراسة (1981) DeAngelo من أوائل الدراسات التي تناولت مفهوم جودة المراجعة الخارجية حيث عرفتھا علي أنها احتمال اكتشاف المراجع تحريفاً أو خطأ في النظام المحاسبي أو البيانات المالية بالإضافة الي الإفصاح عن هذا التحريف في التقرير الخاص به، أما دراسة (1988) Palmrose تناولت جودة المراجعة الخارجية علي أنها مستوي التأكد الذي يقدمه المراجع بعدم احتواء القوائم المالية علي أخطاء جوهرية ،وأنه كلما كبر هذا المستوي كلما زاد مستوي الجودة والعكس صحيح، وأكدت أن جودة المراجعة هي احتمال أن يكتشف المراجع التحريفات ويقوم بالإفصاح عنها .

أما دراسة (1988) Titman and Trueman هي مدي دقة المعلومات التي يقدمها المراجعين للمستثمرين، وعرفتھا دراسة (1991) Knapp بأنها مدي قدرة المراجع علي اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

كما اهتمت العديد من المنظمات المهنية بتعريف جودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها وذلك لما يرتبط بها من مشاكل متعلقة بجودة المراجعة الخارجية والتي ترتبط بعدم الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني وعدم الالتزام بالإجراءات والسياسات عند تنفيذ عملية المراجعة وعدم تخصيص المهام علي العاملين وعدم وجود نظام اشراف فعال أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

قام مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (IAASB 2013) بتحقيق جودة المراجعة عندما يكون رأي المراجع في القوائم المالية قائم على مجموعة من أدلة الإثبات والقرائن المناسبة والكافية التي حصل عليها المراجع خلال تنفيذ عملية المراجعة وفريق المراجعة أيضاً.

كما عرفها (معيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠، الفقرة ٦) على أنها قدرة المراجع على القيام بتنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية وأداب السلوك المهني والمتطلبات القانونية والتنظيمية.

وتظهر أهمية جودة المراجعة الخارجية وذلك من خلال استقراء العديد من الدراسات السابقة وجد أنه هناك أهمية كبيرة لجودة المراجعة الخارجية وذلك بسبب تعدد الأطراف المستفيدة من جودة المراجعة الخارجية ويتم توضيح ذلك كالآتي:

١. حماية مصالح الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة حيث يؤدي ارتفاع مستوى جودة المراجعة إلى حماية مصالح مشتركة للأطراف ذوي العلاقة التي تتمثل في الشركة محل المراجعة، مكاتب المراجعة، المنظمات المهنية والمستثمرين (Hussainey, 2009) والسيد (٢٠١٨).

٢. إمكانية اكتشاف التحريفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية، حيث أشارت دراسة (Dickins et al., 2018) إلى وجود علاقة بين اكتشاف الأخطاء والتحريفات الموجودة وارتفاع في مستوى جودة المراجعة.

٣. حل مشاكل الوكالة حيث تنشأ نظرية الوكالة بأن الطلب على عمليات المراجعة عالية الجودة يزداد عندما تكون تكاليف الوكالة كبيرة بفرض أنه كلما زاد التعارض بين الإدارة والمساهم كلما زادت تكلفة الوكالة زادت الحاجة إلى مكاتب المراجعة التي تقدم جودة مراجعة عالية (حسن، ١٩٩١; Salehi et al., 2016; Niskanen et al., 2011).

٤. تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، حيث تتأثر فجوة التوقعات في عملية المراجعة بجودة المراجعة ويوجد علاقة عكسية بينهم فكلما زاد ارتفاع مستوى جودة المراجعة كلما قلت فجوة التوقعات لعملية المراجعة وحيث أن المراجع هو السبب الرئيسي في زيادة فجوة التوقعات لعملية المراجعة عندما يكون غير مدرك بأهمية الالتزام بمعايير المراجعة وبخاصة بمعايير الرقابة على الجودة المتعارف عليها (الشيخ، ٢٠١٧ وأبولوفا، ٢٠٠٥).

٢. مفهوم وأهمية التخصص الصناعي لشريك المراجعة .

من خلال استقراء العديد من الدراسات السابقة اتضح أن التخصص الصناعي لشريك المراجعة يعتبر من أهم خصائص شركاء المراجعة حيث أن تخصص شريك المراجعة في مراجعة قطاع معين يزيد من الخبرة والقدرة علي التعرف علي مشاكل ومخاطر هذ المجال ولديه القدرة علي حل المشاكل (Kharuddin et al., 2019).

وقد عرفته الكثير من الدراسات السابقة علي أنه أداء خدمات المراجعة لشركات التي تنتمي الي قطاع معين من النشاط الاقتصادي بواسطة شركاء المراجعة المتخصصين في هذا القطاع مما يؤدي الي اكتساب المزيد من المعرفة والخبرة المتعلقة بطبيعة العمليات التي تقوم بها الشركات والقدرة علي اكتشاف المخاطر المرتبطة بهذا القطاع، والتأكيد علي أن التخصص الصناعي لشريك المراجعة هو أحد محددات جودة المراجعة (Blandon and Bosch, 2018; Couller et al., 2016).

وقد أشارت بعض الدراسات السابقة علي وجود الكثير من مزايا لتخصص شريك المراجعة في مراجعة قطاع معين وهذه المزايا تمثل:

١. تخفيض تكاليف أداء خدمات المراجعة من خلال انخفاض مقدار الجهد اللازم لأداء عملية المراجعة، حيث أن التخصص الشريك يؤدي الي تعزيز القدرة في الحد من العوامل التي يؤدي الي فشل عملية المراجعة وتتمثل في نقص الكفاءة المهنية المطلوبة والشك في درجة استقلالية الشريك، وعدم القدرة للشريك غير المتخصص علي اكتشاف الاخطاء في القوائم المالية (Blandon and Bosch, 2018; Hardies et al., 2020).

٢. رفع مستوي جودة الأداء المهني لخدمات المراجعة من خلال تحسين دقة تقدير المخاطر، حيث أن شريك المراجعة المتخصص في مراجعة قطاع معين يكون لديه القدرة علي اتخاذ القرارات المتعلقة بجودة التخطيط لعملية المراجعة والاهتمام بطبيعة عملية المراجعة الخاصة بهذا القطاع ومواجهة حالات الغش (Blandon and Bosch, 2018; Zerni, 2012).

٣. زيادة قدرة شركاء المراجعة علي مواجهة المخاطر ومواجهة المنافسة الشديدة في هيكل سوق المراجعة وزيادة الحصة السوقية لشركاء المراجعة المتخصصين عن شركاء المراجعة غير المتخصصين مما يؤدي الي ارتفاع مستوي أتعاب المراجعة الخاصة بهم (Grosse et al., 2018; Zerni, 2012).
٤. الارتفاع في مستوي الخبرة لكل من مكتب المراجعة والشريك مما يؤدي إلي ارتفاع أتعاب المراجعة عندما يتم المراجعة بواسطة شريك المراجعة المتخصص في هذا القطاع (Kharuddin et al., 2019).
٥. الارتفاع في مستوي جودة المراجعة وبذلك فإن الجودة ليست فقط بسبب شهرة مكتب المراجعة ولكن أيضا بسبب تخصص شريك المراجعة (Kharuddin, 2015).
٦. تعزيز رأس المال البشري لشريك المراجعة من حيث معرفته وخبرته في عمليات المراجعة لصناعة معينة ومن ثم تحسين جودة المراجعة (Kharuddin et al., 2019).

٣. مفهوم وأهمية حجم شريك المراجعة

- يقصد به مدي شهرة شريك المراجعة و يعتبر أحد الخصائص التي يتميز بها شريك المراجعة لأن الشريك يتميز بالشهرة عالية اذا كان ينتمي لمكاتب المراجعة الكبرى الأربعة ولذلك غالباً ما ينساق ورائها العميل، ويكون ذات خبره عالية ويكون أكثر مصداقية من شريك آخر (Chi et al., 2013; Yu et al., 2013)، وذلك لما يتوافر لديهم من موارد وبرامج وخطط منتظمة وكل هذا يساهم في زيادة كفاءة وفعالية شريك المراجعة والحفاظ علي استقلاله مما يساهم في الحصول علي مستوي عال من جودة المراجعة (Zhou, 2015; Kowaleski, 2018).
١. تقدم المزيد من الوثوقية للمساهمين وتخفيض تكاليف الرقابة كما أن شركاء المراجعة من مكاتب المراجعة الكبرى لديها الحافز لتوفير والحفاظ علي مستوي جودة المراجعة وذلك لان بها التدريب الكافي وبرامج المراجعة وتقاسم المعرفة بين المراجعين (Soun et al., 2015; Chi et al., 2013).
 ٢. زيادة الشهرة التي يكتسبها مكتب المراجعة الذين يكون فيه شريك مراجعة ذات خبرة وتجربة عالية وبذلك التأكيد علي أنه كلما زاد حجم شريك المراجعة يؤدي ذلك الي المزيد

الخبرة والتجربة والتي تعود علي مكتب المراجعة الذي يكون شريك فيه ويكسبه المزيد من الشهرة ويكون هذا الشريك والمكتب علي مستوي كبير من التخصص وتوافر عدد كبير من المراجعين ووجود فريق من المراجعة علي مستوي كفاءة عالية (Blandon & Bosch, 2016; Ge & Zhang, 2017).

٣. زيادة قدرة فريق شريك المراجعة كلما كان شريك المراجعة من مكاتب المراجعة الكبرى وفريقه علي تنفيذ عملية المراجعة في الوقت المناسب لما يتوافر لديهم من الامكانيات (Zhou, 2015).

٤. تساعد شركاء المراجعة في مكاتب المراجعة الكبرى في تحسين جودة المراجعة مما يدعم مركزها التنافسي مما يؤدي إلي زيادة حصتها في سوق المراجعة (Kowaleski, 2018).

سابعاً: الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات السابقة العلاقة بين التخصص الصناعي وحجم شريك المراجعة وجودة المراجعة، وأخيراً موقع الدراسة الحالية بين الدراسات السابقة وما يميزها عن الدراسات السابقة.

١- الدراسات السابقة التي ربطت بين التخصص الصناعي لشريك المراجعة وجودة المراجعة الخارجية

من خلال استقراء العديد من الدراسات السابقة وجد أن هناك اختلاف بين نتائج الدراسات السابقة فهناك ثلاث مجموعات من الدراسات السابقة

١. المجموعة الأولى التي خلصت نتائجها علي وجود تأثير ايجابي للتخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية:

استهدفت دراسة Ittonen et al (2013) فحص مدي تأثير التخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة، وقد اعتمدت الدراسة علي عينة من مكونة ٧٧٠ ملاحظة خلال الفترة ٢٠٠٥م:٢٠٠٧م، وقد خلصت نتائج هذه الدراسة علي وجود تأثير ايجابي للتخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة .

دراسة Nagy (2012) أشارت إلي دراسة مدي تأثير التخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة، وقد اعتمدت الدراسة علي عينة مكونة من ١٨٠ ملاحظة من مكاتب

المراجعة الكبرى الأربعة خلال الفترة ٢٠٠٢م، وقد خلصت نتائج الدراسة علس وجود تأثير ايجابي للتخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة .

في حين استهدفت دراسة (Hardies et al (2015) فحص مدي تأثير التخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة وقد اعتمدت الدراسة علي عينة مكونة من ٥٧٦٢٣ ملاحظة خلال الفترة ٢٠٠٨م:٢٠١١م وقد خلصت نتائج هذه الدراسة علي وجود تأثير ايجابي للتخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة.

كما أشارت دراسة (Kallunki et al (2019) فحص أثر التخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة وقد اعتمدت الدراسة علي عينة مكونة من ١٢٢٠١٢ ملاحظة خلال الفترة ٢٠٠٠م:٢٠٠٩م وقد خلصت نتائج هذه الدراسة علي وجود تأثير ايجابي للتخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة.

كما أن دراسة (Hardies et al (2020) تناولت تلك الدراسة فحص أثر التخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة وقد اعتمدت الدراسة علي عينة من الشركات الاسترالية المدرجة في البورصة خلال الفترة من ٢٠١٨:٢٠٠٣م واعتمدت العينة النهائية علي ٢٣٤٩٢ ملاحظة، وقد خلصت نتائج الدراسة أن هناك تأثير ايجابي للتخصص الصناعي لشريك المراجعة لجودة المراجعة.

٢. المجموعة الثانية التي خلصت نتائجها علي وجود تأثير سلبي للتخصص الصناعي

لشريك المراجعة علي جودة المراجعة

كما أشارت دراسة (Arnold et al (2017) الي دراسة مدي تأثير التخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة وقد اعتمدت الدراسة علي عينة مكونة من ٧٣٦١ ملاحظة خلال الفترة ٢٠٠٣م:٢٠١١م، وقد خلصت نتائج الدراسة علي وجود تأثير سلبي للتخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة.

في حين خلصت نتائج دراسة (Bae et al (2019) علي وجود تأثير سلبي للتخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة وقد اعتمدت الدراسة علي عينة مكونة من ٥٢٢٥ ملاحظة خلال الفترة ٢٠٠٢م:٢٠١٤م .

٣. المجموعة الثالثة التي خلصت نتائجها علي عدم وجود علاقة بين التخصص

الصناعي لشريك المراجعة وجودة المراجعة

استهدفت دراسة (Goodwin and Wu (2014b) فحص مدى تأثير التخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة وقد اعتمدت هذه الدراسة علي عينة مكونه من ٨٩٠٢ ملاحظة خلال الفترة ١٩٩٩م:٢٠١٠م وقد خلصت نتائج هذه الدراسة الي عدم وجود علاقة بين التخصص الصناعي لشريك المراجعة وجودة المراجعة.

أما دراسة (Ittonen et al (2015) استهدفت فحص مدى تأثير التخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة وقد اعتمدت الدراسة علي عينة مكونه من ٤٢٠ ملاحظة خلال الفترة ٢٠٠٦م:٢٠١٠م وقد خلصت نتائج الدراسة الي عدم وجود علاقة بين التخصص الصناعي لشريك المراجعة وجودة المراجعة.

كما أشارت دراسة (Chi et al (2017) إلي فحص العلاقة بين التخصص الصناعي لشريك المراجعة وجودة المراجعة، وقد اعتمدت الدراسة علي عينة مكونه من ٢٥٩١ ملاحظة خلال الفترة ٢٠٠٨م:٢٠١١م، وقد خلصت الدراسة علي عدم وجود علاقة معنوية بين التخصص الصناعي لشريك المراجعة وجودة المراجعة.

في حين أشارت دراسة (Know and Yi (2018) الي فحص مدى تأثير التخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة وقد اعتمدت الدراسة علي عينة مكونه من ٦٦٢ ملاحظة خلال عام ٢٠٠٩م وقد خلصت نتائج هذه الدراسة علي عدم وجود علاقة معنوية بين التخصص الصناعي لشريك المراجعة وجودة المراجعة.

أما دراسة (Blandon and Bosch (2018) استهدفت دراسة تأثير التخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة وقد اعتمدت الدراسة علي الشركات المدرجة في البورصة الاسبانية وعينة مكونه ٨٥٥ ملاحظة خلال الفترة ٢٠٠٥م:٢٠١٣م، وقد خلصت نتائج هذه الدراسة الي عدم وجود علاقة معنوية بين التخصص الصناعي لشريك المراجعة وجودة المراجعة.

٢- دراسات سابقة متعلقة بحجم شريك المراجعة

وقد وجد أن حجم الشريك له تأثير فعال علي جودة المراجعة حيث وجد أن هناك اختلاف في نتائج الدراسات السابقة حول أثر حجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة.

فقد استهدفت دراسة (Bandyopadhyay et al (2013) فحص العلاقة بين تكوين شريك المراجعة وجودة المراجعة، وقد اعتمدت هذه الدراسة علي عينة من الشركات المدرجة في البورصة

الصينية خلال الفترة ٢٠٠٤م:٢٠١١م والعينة مكونة من ٢٧٣ ملاحظة وقد خلصت علي وجود تأثير ايجابي لحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة.

وقد خلصت نتائج دراسة (Zhou (2015 أن شريك المراجعة في مكاتب المراجعة الكبرى الأربعة يؤدي الي زيادة في مستوي جودة المراجعة من حيث الاستحقاقات غير الاختيارية ولكن بعد نقطة معينة تبدأ الجودة في الانخفاض، وبإجراء دراسة تطبيقية علي عينة مكونة من (١٩٢٧٦) ملاحظة للشركات الصينية حيث يلزم الكشف عن هوية شريك المراجعة خلال الفترة ٢٠٠٧م:٢٠١٢م.

بينما أشارت دراسة (Ge and Zhang (2017 علي وجود تأثيراً سلبياً لحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة، وقد اعتمدت الدراسة علي فحص العلاقة بين حجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة وقد اعتمدت الدراسة علي عينة مكونة من ١٩٧ ملاحظة خلال الفترة ٢٠٠٠م:٢٠١٥م.

وعلي ذلك يمكن توضيح الفجوة البحثية فيما يلي:

باستقراء الدراسات السابقة لوحظ وجود اختلاف بين نتائج الدراسات حول طبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي وحجم شريك المراجعة وجودة المراجعة الخارجية، مما يتطلب دراسة مدي تأثير التخصص الصناعي وحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية في البيئة المصرية والتي قد تختلف عن البيئات الأجنبية، ومن هنا يمكن صياغة فروض الدراسة الحالية في الشكل التالي:

١. لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للتخصص الصناعي وحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية.

٢. لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري حول جودة المراجعة الخارجية.

٣. لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري حول حجم شريك المراجعة.

ثامناً: منهجية الدراسة

١-مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية خلال فترة من ٢٠١٥: ٢٠١٩ م، وقد بلغ عدد الشركات (٢١٥) شركة موزعة علي ١٨ قطاع وفقاً للبيانات المعلنة من جانب البورصة المصرية في فبراير ٢٠١٩م (البورصة المصرية، ٢٠١٩) وحيث أنه تم اختيار العينة وفقاً للشروط التالية:

١. توافر التقارير المالية للشركات خلال الفترة من عام ٢٠١٥م: ٢٠١٩م.
٢. الشركات التي تعد تقاريرها المالية بالجنينة المصري.
٣. الشركات التي تعد تقاريرها المالية ٢١٣١ وذلك لإمكانية مقارنة نتائج الدراسة.
٤. استبعاد قطاع الخدمات المالية وقطاع البنوك نظراً لطبيعة نشاطها المختلفة عن باقي القطاعات وخضوعها لرقابة وإشراف البنك المركزي المصري.
٥. استبعاد القطاع الذي يضم أقل من ٦ شركات وذلك لتمكين من حساب جودة الاستحقاقات الاختيارية والتي تتطلب عدم انخفاض عدد الشركات كل قطاع عن ست شركات (Dechow et al., 1995).
٦. وقد اقتصرت هذه الدراسة علي ٤ قطاعات مكون من ٤٩ شركة.

جدول رقم (١)

عينة الدراسة

١	الإغذية والمشروبات والتبغ	٩
٢	العقارات	١٥
٣	موارد أساسية	١٥
٤	مواد البناء	١٠
	الإجمالي	٤٩

المصدر: اعداد الباحث

٢- متغيرات الدراسة وطرق قياسها

تتضمن متغيرات الدراسة في عشرة متغيرات حيث يوجد متغيران مستقلة وتتمثلان في (التخصص الصناعي لشريك المراجعة و حجم شريك المراجعة) ويوجد سبع متغيرات حاکمة وتتمثل في (مدة ارتباط شريك المراجعة، تدوير شريك المراجعة، جهد الشريك، حجم الشركة محل المراجعة،

خسارة الشركة محل المراجعة، نسبة التدفقات النقدية الي اجمالي الأصول والرافعة المالية) والمتغير التابع ويتمثل في جودة المراجعة الخارجية.

ويمكن توضيح المتغيرات وطرق قياسها كالاتي:

١. المتغيرات المستقلة:

اعتمدت الدراسة الحالية علي قياس المتغير المستقل والتي تتمثل في التخصص الصناعي لشريك المراجعة وحجم شريك المراجعة.

٢. المتغيرات الحاكمة:

اعتمدت الدراسة الحالية علي قياس المتغيرات الحاكمة والتي تتمثل في (مدة ارتباط، تدوير شريك المراجعة، جهد شريك المراجعة، حجم الشركة محل المراجعة، خسارة الشركة محل المراجعة، نسبة التدفقات النقدية للعمليات التشغيلية الي اجمالي الاصول والرافعة المالية) من خلال المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسات السابقة.

الجدول رقم (٢)

كيفية قياس خصائص شركاء المراجعة

أولا : المتغيرات المستقلة (X)			
X1	التخصص الصناعي لشريك المراجعة	متغير وهمي يعادل واحد إذا كان شريك المراجعة متخصص في مراجعة القطاع أو صفرا بخلاف ذلك.	(Ge & Zhang, 2017)
		وقد تم تحديد التخصص الصناعي كما يلي:	(Hardies et al., 2020)
			(Aobdio et al., 2015)
			(Goodwin et al., 2017)

(Lee et al., 2017)	<p>١- حساب الحصة السوقية لشريك المراجعة ويتم حسابها من خلال اجمالي اصول العملاء في الصناعة التي يتم مراجعتها بواسطة الشريك مقسومة علي اجمالي اصول الشركات في نفس الصناعة .</p> <p>٢- حساب نسبة المقارنة كما يلي:</p> <p>(١ / عدد شركات القطاع) × ٥ .</p> <p>٣- يعتبر شريك المراجعة متخصص مهنيًا اذا كانت الحصة السوقية له أكبر من نسبة المقارنة والعكس صحيح.</p>		
(Chi et al., 2012) (Yu et al., 2013) (Hardies et al., 2020)	<p>متغير وهمي يساوي (واحد) اذا تم مراجعة العمل بواسطة شريك المراجعة من شركات المراجعة الكبرى و(صفر) بخلاف ذلك.</p>	حجم شريك المراجعة	X2
ثانياً: المتغيرات الحاكمة Z			
(Zhang et al., 2017) (Omer et al., 2016) (Blandon and Bosch, 2018)	<p>عدد السنوات التي قام فيها الشريك بمراجعة شركة العميل .</p>	مدة ارتباط الشريك	Z1

(Zerni ,2012)			
(Gul et al., 2016)			
(Omer et al., 2016)	متغير وهمي يساوي (واحد) في حالة تغيير	التدوير الإلزامي	Z2
(Sharma et al., 2013)	الشريك في السنة الحالية و (صفر) بخلاف	لشريك المراجعة	
(Gul et al., 2016)	ذلك.		
(Yu et al., 2013)	(المخزون + الحسابات المدينة) ÷ إجمالي	جهد الشريك	Z3
(Chi et al., 2011)	الأصول		
(Zhang et al., 2017)	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية	حجم الشركة محل	Z4
	السنة	المراجعة	
(Dao et al., 2019)	متغير وهمي يساوي (واحد) إذا كان صافى	خسارة الشركة محل	Z5
(زيتون، ٢٠٢٠)	الدخل للعميل سالب و (صفر) بخلاف ذلك	المراجعة	
(Aobdio et al., 2015)	التدفقات النقدية للعمليات التشغيلية ÷ إجمالي	نسبة التدفقات النقدية	Z6
(Chi et al., 2011)	الأصول	للمعاملات التشغيلية	
		إلى إجمالي الأصول	
(Ge and Zhang, 2017)	إجمالي الالتزامات ÷ إجمالي الأصول	الرافعة المالية	Z7
(Omer et al., 2016)			

المصدر: اعداد الباحث

٣. المتغير التابع

يتمثل المتغير التابع في جودة المراجعة والذي يمكن قياسه باستخدام القيمة المطلقة للمستحقات

الاختيارية، ويمكن توضيح نموذج (Jones, 1995) من خلال المعادلات التالية:

المعادلة (١)

$$\frac{ACC}{TA-1} = \alpha + \beta_1 \left(\frac{1}{TA-1} \right) + \beta_2 \left(\frac{\Delta REV - \Delta AR}{TA-1} \right) + \beta_3 \left(\frac{PPE}{TA-1} \right) + \varepsilon$$

المعادلة (٢)

$$NDA = \alpha + \beta_1 \left(\frac{1}{TA-1} \right) + \beta_2 \left(\frac{\Delta REV - \Delta AR}{TA-1} \right) + \beta_3 \left(\frac{PPE}{TA-1} \right) + \varepsilon$$

المعادلة (٣)

$$DA = \frac{ACC}{TA-1} - NDA$$

حيث أن :

ACC = تمثل إجمالي الاستحقاقات التقديرية ويتم حسابها بصافي الدخل مطروحا منه صافي التدفقات النقدية التشغيلية.

TA₋₁ = إجمالي الاصول في السنة السابقة.

ΔREV = التغير في الايرادات ويتم حسابها كإيرادات في السنة الحالية مطروحا منها إيرادات السنة السابقة.

PPE = هي القيمة الاجمالية للممتلكات والاث والمعدات.

ΔAR = هو التغير في الحسابات المدينة من السنة السابقة إلى السنة الحالية.

ويتم تحديد الاستحقاقات الاختيارية على النحو التالي :

١. يتم تحديد إجمالي الاستحقاقات هو عبارة عن صافي الدخل مطروحا منه صافي

التدفقات النقدية للعمليات التشغيلية .

٢. يتم تحديد اجمالي الاستحقاقات / اجمالي الأصول وذلك لتحديد معاملات نموذج الانحدار.

٣. تحديد الاستحقاقات غير الاختيارية من خلال معاملات نموذج الانحدار المقدره في المعادلة (٢).

٤. يتم تحديد الاستحقاقات الاختيارية هي الفرق بين اجمالي الاستحقاقات والاستحقاقات غير الاختيارية.

٥. ثم يتم تحديد قيمة متوسط الاستحقاقات الاختيارية وهي عبارة عن اجمالي الاستحقاقات الاختيارية مقسوما علي عددهم .

وفي النهاية يتم تصنيف شركات عينة الدراسة علي حسب درجة ممارستها لإدارة الأرباح فإذا كانت قيمة الاستحقاق الاختياري أكبر من أو يساوي متوسط الاستحقاقات الاختيارية ومن هنا تكون الشركة ممارسة لإدارة الأرباح أي أن هناك ارتفاع في الاستحقاقات الاختيارية ومن ثم عدم وجود جودة المراجعة ويتم التدليل عليها بصفر، أما إذا كانت قيمة الاستحقاق الاختياري أقل من متوسط الاستحقاق اذا تكون الشرك غير ممارسة لإدارة الأرباح ومن هنا يكون هناك انخفاض في الاستحقاقات الاختيارية اذا هناك جودة المراجعة ويتم التدليل بأخذ رقم (١) وصفر بخلاف ذلك (Ge , 2018 ; Blandon and Bosch , 2017 ; Wu et al ., 2019 ; Pittman et al ., 2018 ; Kwon and Yi ., 2018 ; Dao et al ., 2017 ; Lee et al ., 2017 ; and Zhang , 2017).

تاسعاً: مصادر جمع البيانات

اعتمدت الدراسة في الحصول علي البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة علي التقارير المالية الصادرة من الشركات محل الدراسة لمختلف القطاعات خلال الفترة المالية من عام ٢٠١٥ م ٢٠١٩ م التي تتمثل تقرير مراجع الحسابات، قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية والايضاحات المتممة للقوائم المالية وغيرها.

عاشراً: الاساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة:

تم اختبار مدي صحة ودقة فرضيات الدراسة الحالية اعتماداً علي الاساليب الاحصائية التالية:
الاساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة

تم اختبار مدي صحة فروض الدراسة واستخلاص النتائج اعتماداً علي الاساليب الاحصائية التالية:

١. اختبار Kolmogorov-Smirnov، واختبار Shapiro-Wilk لفحص مدى ثبعية متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي وتحديد الأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة.

٢. اختبار التداخل الخطي Multicollinearity لفحص مدى وجود مشكلة التداخل الخطي وتحديد مدى قدرة النموذج الخاص بالدراسة في تفسير تأثير خصائص شركاء المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية وقد اعتمدت الدراسة علي استخدام مقياس Collinearity Diagnostics لتحديد قيمة تضخم التباين (VIF) وقيمة التباين المسموح به (Tolerance).

٣. اختبار الارتباط الذاتي Autocorrelation لفحص مدى وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج وتحديد مدى وجود أثر حقيقي لخصائص شركاء المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية وقد اعتمدت الدراسة علي استخدام قيمة (Durbin Watson).

٤. استخدام التحليل الوصفي Descriptive Analysis بغرض وصف بيانات عينة الدراسة واعتماداً علي المتوسط الحسابي، الحد الأدنى، الحد الأعلى، والانحراف المعياري.

٥. تحليل الانحدار الخطي المتعدد Multiple Linear Regression لبناء نموذج لتقدير جودة المراجعة الخارجية اعتماداً علي خصائص شركاء المراجعة.

٦. اختبار Kruskal-Wallis لفحص الفروق المعنوية بين قطاعات سوق الأوراق المالية محل الدراسة حول جودة المراجعة الخارجية.

احدي عشر: تحليل نتائج الدراسة

قامت للدراسة بتوظيف البيانات التي تم الحصول عليها بهدف تحديد مدى تأثير خصائص شركاء المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية، وقد اعتمدت الدراسة علي استخدام العديد من الأساليب الاحصائية بغرض تحليل البيانات واختبار مدى صحة الفروض واستخلاص نتائجها، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

١- اختبار صلاحية بيانات الدراسة

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

١- اختبار التوزيع الطبيعي

الهدف من اختبار التوزيع هو فحص مدي تبعية متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي فقدت اعتمدت الدراسة علي كل من اختبار (Kolmogorov-Smirnov) ، واختبار (Shapiro-Wilk) حيث تتبع المتغيرات التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة معنوية الاختبار (Sig.) أكبر من 0.05 (بالانت، ٢٠١٥) ويمكن توضيح اختبار مدي تبعية متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي من خلال الجدول رقم (٣) التالي :

جدول (٣)

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

Shapiro-Wilk	Kolmogorov-Smirnov		المتغير	رمز المتغير	
	المعنوية	الاحصائية			
0.000	0.870	0.000	0.191	Z1	مدة ارتباط الشريك
0.000	0.363	0.000	0.330	Z3	جهد الشريك
0.000	0.984	0.000	0.079	Z4	حجم الشركة محل المراجعة
0.000	0.710	0.000	0.249	Z6	نسبة التتفقات النقدية الي اجمالي الأصول
0.000	0.043	0.000	0.477	Z7	الرافعة المالية

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

بفحص نتائج الجدول رقم (١) نلاحظ أن قيم المعنوية لكل من اختبار (Kolmogorov-Smirnov) ، واختبار (Shapiro-Wilk) أقل من (0.05) مما يشير إلي عدم اقتراب متغيرات الدراسة من التوزيع الطبيعي، إلا أن حجم العينة محل الدراسة أكبر من (٣٠) مفردة وتبلغ (٤٩) مفردة حيث بلغ عدد المشاهدات (245) مشاهدة وبالتالي فلا يوجد تأثير لعدم اقتراب متغيرات الدراسة من التوزيع الطبيعي علي مدي دقة نموذج الدراسة (Gujarati,2004) أما فيما يتعلق بالتخصص الصناعي وحجم الشريك وخسارة الشركة محل المراجعة وجودة المراجعة الخارجية والتدوير الالزامي للشريك فإنها متغيرات وهمية ذات قيم ثنائية التوزيع لا تخضع لشروط التوزيع الطبيعي.

٢- اختبار التداخل الخطي

يتم إجراء اختبار التداخل الخطي (Multi collinearity) لفحص مدى وجود مشكلة التداخل في النموذج حيث تؤدي هذه المشكلة إلى ضعف قدرة نموذج الدراسة في تفسير الأثر علي المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية)، ويتم إجراء هذا الاختبار باستخدام مقياس (Collinearity Diagnostics) حيث يتم تحديد قيمة تضخم التباين (Variance Inflation Factor) وقيمة التباين المسموح به (Tolerance)، فإذا كانت قيمة تضخم التباين أقل من (1.0)، وقيمة التباين المسموح به أكبر من (0.05) فهذا يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطي في نموذج الدراسة (O'Brien, 2007; Vu et al., 2015; Wang et al., 2015; Zhang et al., 2020) ويمكن توضيح مشكلة التداخل الخطي في نموذج الدراسة من خلال الجدول رقم (٤) التالي:

جدول (٤)

نتائج اختبار التداخل الخطي

المتغير المستقل (X)	المتغير التابع (Y)	المتغير المستقل (X)	المتغير التابع (Y)
.412	2.428	X1	التخصص الصناعي لشريك
.450	2.222	X2	حجم شريك المراجعة
.671	1.491	Z1	مدة ارتباط الشريك
.834	1.198	Z2	تدوير الشريك
.970	1.030	Z3	جهد الشريك
.425	2.353	Z4	حجم الشركة محل المراجعة
.888	1.127	Z5	خسارة الشركة محل المراجعة
.928	1.087	Z6	نسبة التدفقات النقدية إلى إجمالي الأصول
.946	1.057	Z7	الرافعة المالية

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

وبفحص نتائج الجدول (٢) نلاحظ أن قيم تضخم التباين للتخصص الصناعي ومدة الارتباط والتدوير وحجم وجهد الشريك والمتغيرات الحاكمة أقل من (1.0)، كما أن قيم التباين المسموح به أكبر من (0.05) مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطي وقوة نموذج الدراسة في تفسير الأثر علي جودة المراجعة الخارجية .

٣- اختبار الارتباط الذاتي

يتم إجراء اختبار الارتباط الذاتي (Auto correlation) لفحص مدى وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج حيث تؤدي هذه المشكلة إلى أثر غير حقيقي للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع، ويتم إجراء هذا الاختبار باستخدام قيمة (Durbin Watson) (D-W) فإذا كانت هذه القيمة تتراوح بين (١.٥ : ٢.٥) فهذا يعني عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي التي تؤثر على دقة نتائج نموذج الدراسة (Basheer, 2003)، وبإجراء اختبار الارتباط الذاتي لوحظ أن قيمة (D-W) تعادل (1.740) وهي تقع داخل المدى (١.٥ : ٢.٥) مما يشير إلى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي التي تؤثر على دقة نتائج نموذج الدراسة.

٢- التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

اعتمدت الدراسة في التحليل الوصفي فلي تقسيم متغيرات الدراسة إلى متغيرات متصلة ومتغيرات منفصلة، ويمكن توضيح التحليل الوصفي لتلك المتغيرات من خلال الجدول (٥) التالي:

نتيجة

جدول رقم (٥)

نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

أولاً : المتغيرات المتصلة					
Z1	مدة ارتباط الشريك	3.2038	1	5	1.3616
Z3	جهد الشريك	.1678	0.000	5.39	.38192
Z4	حجم الشركة محل المراجعة	20.6535	16.29	26.25	2.00894
Z6	نسبة التدفقات النقدية إلى إجمالي الأصول	.0623	.000	.63	.09212
Z7	الرافعة المالية	.845	.000	861.42	53.421
رمز المتغير	المتغير	ثانياً : المتغيرات المنفصلة			

		مشاهدات محققة (١)		مشاهدات غير محققة (٠)	
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
X1	التخصص الصناعي لشريك	64.6 %	168	35.4%	92
X2	حجم شريك المراجعة	61.2%	159	38.3%	101
Z2	تدوير الشريك	39.6%	103	60.4%	157
Z5	خسارة الشركة محل المراجعة	21.9%	57	78.1%	203
Y	جودة المراجعة الخارجية	60.4%	157	39.6%	103

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

بفحص بيانات الجدول (٥) لوحظ أن متوسط مدة ارتباط شريك المراجعة بلغت قيمتها (3.4417) بحد أدنى (١) وحد أعلى (5)، وبفحص هذا المتوسط مع نتائج الدراسات السابقة لوحظ وجود تقارب مع الدراسات السابقة حيث بلغت (3.47) في دراسة (Fitzgerald et al., 2018)، كما بلغت (3.33) في دراسة (Blandon & Bosch, 2018)، في حين بلغت (3.705) في دراسة (Chen et al., 2017)، ولكنها أقل من قيمة دراسة (Chen et al., 2011) التي بلغت (5.98)، كما أنها أكبر من قيم دراسات أخرى حيث بلغت (2.640) في دراسة (Singh et al., 2019)، في حين بلغت (2.735) في دراسة (Hardies et al., 2020). أما بالنسبة لمتوسط جهد شريك المراجعة يساوي (1.678) وتكون بحد أدنى (0.000) وحد أعلى (5.39) وبفحص هذا المتوسط مع نتائج الدراسات السابقة لوحظ وجود تقارب مع دراسة (Christensen et al., 2015) والتي بلغت (0.25)، ولكنها أقل من نتائج بعض الدراسات السابقة حيث بلغت (0.474) في دراسة (Karjalainen et al., 2018)، في حين بلغت (0.32) في دراسة (Hussin et al., 2018)، ولكنها أكبر من نتائج بعض الدراسات السابقة حيث بلغت (0.149) في دراسة (Hardies et al., 2020)، في حين بلغت (0.0916) في دراسة (Dao et al., 2018)، كما بلغت (0.096) في دراسة (Knechel et al., 2014).

أما بالنسبة لمتوسط حجم الشركة محل المراجعة للشركات محل المراجعة في هذه الدراسة بلغت (20.6535) بحد أدنى (16.29) وحد أعلى (26.25) وبفحص هذا المتوسط مع نتائج الدراسات السابقة لوحظ وجود تقارب مع نتيجة دراسة (Hardles et al., 2020) والتي بلغت (17.198)، كما أنها أقل من نتيجة دراسة (Chen et al., 2017) والتي بلغت (21.172)، وأكبر من قيم المتوسط لبعض الدراسات السابقة مثل دراسة (Wu et al., 2017) حيث بلغت (15.2823)، في حين بلغت (5.901) في دراسة (Blay et al., 2014)، كما بلغت (6.626) في دراسة (Dao et al., 2018).

ولوحظ أن متوسط نسبة التدفقات النقدية للعمليات التشغيلية الي إجمالي الأصول بلغت قيمتها (0.0623) بحد أدنى (0.000) وحد أعلى (0.63)، وبفحص هذا المتوسط لوحظ وجود اتفاق مع نتيجة دراسة (Blandon & Bosch, 2018) حيث بلغت (0.06)، ولكنه أكبر من المتوسط لبعض الدراسات السابقة حيث بلغت (0.059) في دراسة (Bandyopdhyay et al., 2014)، كما بلغت (0.0427) في دراسة (Chi et al., 2017)، وكما أنه أقل من المتوسط لبعض الدراسات السابقة فقد وجد أن دراسة (Lee et al., 2017) ودراسة (Litt et al., 2017) كانت لهم نفس النتائج وحيث بلغت (0.07)، في حين بلغت (0.635) في دراسة (Blay et al., 2014) حيث لوحظ وجود ارتفاع كبير في المتوسط بالنسبة لنتائج كثير من الدراسات السابقة.

في حين لوحظ أن متوسط الرافعة المالية للشركة محل الدراسة بلغت (0.8456) بحد أدنى (0.000) وحد أعلى (31.23) وبفحص هذا المتوسط مع نتائج الدراسات السابقة لوحظ وجود ارتفاع في القيمة عن نتائج الكثير من الدراسات السابقة حيث بلغت (0.509) في دراسة (Wang et al., 2015)، كما بلغت (0.463) في دراسة (Chen et al., 2017)، في حين بلغت (0.43) في دراسة (Chang et al., 2016)، كما بلغت (0.10) في دراسة (Zhou, 2015)، وتكون هذه القيمة منخفضة بالنسبة للقيمة المتوسط في دراسة (Kwon & Yi, 2018) والتي بلغت (1.05).

أما فيما يتعلق بالمتغيرات المنفصلة التي تتمثل في هذه الدراسة (التخصص الصناعي لشريك المراجعة والتطوير الشريك وحجم الشريك وخسارة الشركة محل المراجعة وجودة المراجعة الخارجية)، لوحظ أن شريك المراجعة يكون متخصصا في مراجعة قطاع معين بنسبة

(64.6%) بعدد مشاهدات بلغت (168) مشاهدة، بينما بلغ نسبة الشركات التي تم مراجعتها من جانب مكاتب مراجعة غير متخصصة (35.4%) بعدد من المشاهدات بلغت (92) مشاهدة، وبفحص هذه النسبة مع نتائج الدراسات السابقة لوحظ وجود تباين بين هذه النتيجة ونتائج الدراسات السابقة حيث وجدت دراسة (Blandon & Bosch, 2016) يكون الشريك متخصصاً في مراجعة هذا القطاع بنسبة (23%) وغير متخصص (77%) عند (855) مشاهدة، كما بلغت (43.1%) في دراسة (Liu et al., 2015) وجدت أن شريك المراجعة كان متخصصاً في مراجعة قطاع معين.

بفحص نتيجة الدراسة عن تدوير شريك المراجعة لوحظ أنه تم تغيير شريك المراجعة بنسبة (39.6%) بعدد مشاهدات بلغت (103) مشاهدة، بينما الاحتفاظ بشريك المراجعة لمراجعة نفس الشركة بنسبة (60.4%) بعدد مشاهدات بلغت (157) مشاهدة، وبمقارنة هذه النتيجة مع دراسة (Laurion et al., 2016) لوحظ أن نسبة تغيير شريك المراجعة (94.64%) بعدد من المشاهدات بلغت (711) مشاهدة، بينما تم الاحتفاظ بشريك المراجعة لمراجعة نفس الشركة محل المراجعة بنسبة (5.4%) بعدد من المشاهدات بلغت (40) مشاهدة.

في حين لوحظ أنه تم الاعتماد على شركاء مراجعة من مكاتب المراجعة الكبرى الأربعة بنسبة (61.2%) بعدد مشاهدات بلغت (159) مشاهدة، في حين تم الاعتماد على شركاء مراجعة من مكاتب المراجعة غير الكبرى الأربعة بنسبة (38.3%) بعدد مشاهدات بلغت (101) مشاهدة، وبفحص هذه النسبة مع نتائج الدراسات السابقة لوحظ وجود اختلاف في النتائج حيث بلغت نسبة الاعتماد على شركاء مراجعة من مكاتب المراجعة الكبرى (75%) بعدد مشاهدات بلغت (197) مشاهدة في دراسة (Ge & Zhang, 2017)، في حين بلغت (54.6%) بعدد مشاهدات (780) مشاهدة في دراسة (Hardies et al., 2020).

في حين لوحظ أن خسارة الشركة محل المراجعة فقط تحققت وتم تكرارها في الشركات محل المراجعة بنسبة (21.9%) بعدد مشاهدات بلغت (57) مشاهدة وغير محققة في الشركات محل المراجعة بنسبة (78.1%) بعدد مشاهدات بلغت (203) مشاهدة، وبفحص هذه النسبة مع نتائج الدراسات السابقة لوحظ وجود اختلاف حيث بلغت (27.7%) بعدد مشاهدات بلغت (330) مشاهدة، وغير محققة بنسبة (72.3%) بعدد مشاهدات بلغت (860) مشاهدة في دراسة (Lee

(et al., 2017)، في حين تحققت بنسبة (18.8%) بعدد مشاهدات بلغت (200) مشاهدة وغير محققة بنسبة (81.2%) بعدد مشاهدات بلغت (864) مشاهدة في دراسة (Soepriyanto et al., 2020)، كما تحققت بنسبة (16%) بعدد مشاهدات بلغت (220) مشاهدة وغير محققة بنسبة (84%) بعدد مشاهدات بلغت (1153) مشاهدة في دراسة (Abdelfattah et al., 2020)، في حين تحققت جودة المراجعة الخارجية في الدراسة بنسبة (60.4%) بعدد مشاهدات بلغت (157) مشاهدة، وغير محققة بنسبة (39.6%) بعدد مشاهدات بلغت (103) مشاهدة.

٣- اختبار مدي تأثير التخصص الصناعي وحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية:

لاختبار مدي تأثير خصائص شركاء المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية يتم التحقق من مدي صحة الفرض الأول القائل بأنه "لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للتخصص الصناعي وحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية " وقد اعتمدت الدراسة علي أسلوب الانحدار الخطي المتعدد لتحديد أهم الخصائص المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية وصياغة نموذج مكون من أهم الخصائص التي من خلالها تقدير جودة المراجعة الخارجية بدقة عالية، ويمكن توضيح نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأهم الخصائص المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية من خلال الجدول (٦) التالي :

الجدول رقم (٦)

نتائج تحليل الانحدار لأهم العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية

جودة المراجعة الخارجية y			بيان	
المعنوية	الخطأ القياسي	معامل الانحدار	المتغير	رمز المتغير
0.136	0.089	-0.132	التخصص الصناعي لشريك المراجعة	X1
0.022	0.083	-0.192	حجم شريك المراجعة	X2
0.468	0.024	-0.018	مدة ارتباط الشريك	Z1
0.893	0.061	0.008	التدوير الشريك	Z2

0.136	0.072	0.108	جهد الشريك	Z3
0.000	0.021	0.078	حجم الشركة محل المراجعة	Z4
0.000	0.070	0.478	خسارة الشركة محل المراجعة	Z5
0.000	0.307	1.704	نسبة التدفقات النقدية :إجمالي الأصول	Z6
0.607	0.001	0.000	الرافعة المالية	Z7
-0.979			الثابت	
تقييم دقة تقدير مقاييس جودة المراجعة الخارجية				
0.478			معامل الارتباط المتعدد (R)	
0.228			معامل التحديد (R2)	
0.201			معامل التحديد المعدل (adj.R2)	
(9 235)			درجات الحرية (df)	
8.221			F المحسوبة	
2.50			F الجدولية	
0.000			المعنوية (sig.)	

المصدر نتائج التحليل الإحصائي

وبفحص نتائج الجدول رقم (٦) لوحظ أن تحليل الانحدار الخطي المتعدد قام بتحديد أهم الخصائص شركاء المراجعة المؤثرة علي جودة المراجعة وهي (حجم الشريك، حجم الشركة محل المراجعة، خسارة الشركة محل المراجعة، نسبة التدفقات النقدية للعمليات التشغيلية الي إجمالي الأصول) بمعاملات انحدار (1.704; 0.476; 0.078; -0.192) علي الترتيب عند مستوي معنوية بلغ (0.000; 0.000; 0.000; 0.022) علي الترتيب.

اتضح من نتائج الانحدار الخطي المتعدد وجود تأثير سلبي لحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية مما يشير إلي أنه عندما يكون شريك المراجعة من مكاتب المراجعة الكبرى الأربعة يؤدي الي نقص معامل ميل الانحدار وانخفاض في مستوي جودة المراجعة الخارجية، يتفق ذلك مع نتائج دراسة (Lee et al., 2017; Wu et al., 2017; Gu & Zhang., 2017; Dao et al., 2017; Pattmen et al., 2019; Habib et al., 2018)، إلا أنها تختلف مع

نتائج دراسة كل من (Aobdia & Petacchi, 2017; Fukukawa & Kim, 2017; Sonu et al., 2020; Hardies et al., 2016) أشارت إلى وجود تأثير إيجابي لحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية، بينما أشارت بعض الدراسات السابقة إلى عدم وجود تأثير معنوي لحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة كدراسة (Chang et al., 2017).

أما بالنسبة للمتغيرات الحاكمة والتي تتمثل في (حجم الشركة محل المراجعة، خسارة الشركة محل المراجعة، ونسبة التدفقات النقدية للعمليات التشغيلية الي اجمالي الأصول).

يتضح من نتائج الانحدار الخطي المتعدد وجود تأثير إيجابي لحجم الشركة محل المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية مما يشير إلى أنه كلما زاد حجم الشركة محل المراجعة كلما ارتفعت قيمة معامل ميل الانحدار ويؤدي ذلك الي ارتفاع مستوى جودة المراجعة الخارجية، يتفق ذلك مع نتائج دراسة كل من (Bandyopadhyay et al., 2013; Darmadi, 2016; Ge & Zhang, 2017; Chen et al., 2017; Zhang, 2017; سلطان, 2015) ويرجع ذلك لأن الشركة كبيرة الحجم يكون أدائها فعالاً ومميزاً ولدعم هذا الأداء تطلب هذه الشركات عمليات مراجعة ذات جودة عالية، إلا أنها تختلف مع نتائج دراسة كل (Hardies et al., 2020; Lee et al., 2017; Blandon & Bosch, 2018; Wu et al., 2017) حيث أشارت إلى وجود تأثير سلبي لحجم الشركة محل المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية، بينما أشارت دراسة (Zureigat, 2011) إلى عدم وجود تأثير معنوي لحجم الشركة محل المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية.

بفحص نتائج الانحدار الخطي المتعدد فقد اتضح أن هناك تأثير إيجابي لخسارة الشركة محل المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية مما يشير إلى أنه كلما كان هناك صافي خسارة لشركة محل المراجعة كلما زادت قيمة معامل الانحدار وارتفاع في مستوى جودة المراجعة الخارجية، يتفق ذلك مع نتائج دراسة كل من (Wu et al., 2017; Hardies et al., 2020)، إلا أنها تختلف مع نتائج دراسة كل من (Litt et al., 2017; Know & Yi, 2015; Pittmen et al., 2019; زيتون, 2020) حيث أشارت إلى وجود تأثير سلبي لخسارة الشركة محل المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية، بينما أشارت العديد من الدراسات السابقة إلى عدم وجود تأثير معنوي لخسارة الشركة محل المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية (Ge & Zhang, 2017; Dao et al., 2017; Blandon & Bosch, 2018).

يتضح من نتائج الانحدار الخطي المتعدد وجود تأثير إيجابي لنسبة التدفقات النقدية للعمليات التشغيلية إلى إجمالي الأصول على جودة المراجعة الخارجية مما يشير إلى أنه كلما زادت نسبة التدفقات النقدية للعمليات التشغيلية إلى إجمالي الأصول كلما ارتفع مستوى جودة المراجعة الخارجية أي أن زيادة نسبة التدفقات النقدية للعمليات التشغيلية إلى إجمالي الأصول يؤدي إلى زيادة معامل ميل الانحدار وارتفاعه في مستوى جودة المراجعة الخارجية، يتفق ذلك مع نتائج دراسة (Dao et al., 2017)، إلا أنها تختلف مع نتائج دراسة كل من (Litt et al., 2017; Ge & Zhang, 2017; Hardles et al., 2020; Blandon & Bosch, 2018) حيث أشارت إلى وجود تأثير سلبي لنسبة التدفقات النقدية للعمليات التشغيلية إلى إجمالي الأصول على جودة المراجعة الخارجية.

وأيضاً لوحظ من تحليل الانحدار المرحلي قام بتحديد أهم الخصائص لشركاء المراجعة المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية والتي لا توجد بينها ارتباط ذاتي لبناء النموذج وهي (حجم شريك المراجعة، حجم الشركة محل المراجعة، خسارة الشركة محل المراجعة، ونسبة التدفقات النقدية للعمليات التشغيلية إلى إجمالي الأصول) وقد يرجع ذلك إلى زيادة التغيرات الخاصة بتلك العوامل من مكتب مراجعة إلى مكتب مراجعة آخر ومن شركة إلى شركة أخرى خلال فترة الدراسة ويمكن صياغة نموذج الانحدار للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة كما يلي:

$$Y = - 0.979 - 0.192X_2 + 0.078Z_4 + 0.478Z_5 + 1.704Z_6$$

كما تبين من نتائج تقييم دقة نموذج الانحدار المرحلي على تقدير جودة المراجعة الخارجية أن قيمة معامل الارتباط المتعدد بلغت (0.478) والمساهمة النسبية لها بلغت (22.8%) وقد يرجع ذلك إلى زيادة التغيرات في العوامل التي تم اختيارها في تحليل الانحدار المرحلي خلال فترة الدراسة (حجم شريك المراجعة، حجم الشركة محل المراجعة، خسارة الشركة محل المراجعة، ونسبة التدفقات النقدية للعمليات التشغيلية إلى إجمالي الأصول).

كما لوحظ تقارب قيمة معامل التحديد التي بلغت (22.8%) مع قيمة معامل التحديد المعدل التي بلغت (20.1%) مما يشير إلى أن حجم عينة الدراسة كان مناسباً للاعتماد عليه في تحليل

النتائج وتعميمها، فضلاً عن دقة النموذج واستقلالية العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية كما بلغت F المحسوبة (8.221) وF الجدولية (2.50) عند مستوي معنوية (1%) ونجد أن F المحسوبة أكبر من F الجدولية مما يشير أنه يمكن رفض الفرض الأول القائل بأنه "لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للتخصص الصناعي وحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية " حيث أن الدراسة أثبتت أن هناك أربع عوامل رئيسية تؤثر علي جودة المراجعة الخارجية (حجم شريك المراجعة، حجم شركة محل المراجعة، خسارة الشركة محل المراجعة، ونسبة التدفقات النقدية للعمليات التشغيلية الي اجمالي الاصول والرافعة المالية).

٣- اختبار مدى الاختلافات بين القطاعات حول جودة المراجعة الخارجية:

لفحص الفروق المعنوية بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري محل الدراسة حول جودة المراجعة الخارجية يتم التحقق من مدي صحة الفرض الثاني القائل بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري حول جودة المراجعة الخارجية"، وقد اعتمدت الدراسة علي اختبار Kruskal-Wallis لمقارنة بين جودة المراجعة الخارجية في قطاعات سوق الأوراق المالية المصري محل الدراسة، فاذا كانت قيمة معنوية الاختبار أقل من (0.05) فهذا يشير إلي وجود فروق معنوية بين قطاعات سوق الأوراق المالية حول جودة المراجعة الخارجية من خلال الجدول رقم (٧) التالي:

جدول رقم (٧)

نتائج الفروق بين القطاعات حول جودة المراجعة الخارجية

4	0.000	18.994	115.83	موارد أساسية
3			120.17	العقارات
2			145.30	مواد البناء
1			159.17	الاغذية والمشروبات والتبغ

المصدر نتائج التحليل الاحصائي

بفحص نتائج الجدول رقم (٧) لوحظ أن قيمة معنوية الاختبار تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يشير الي وجود فروق معنوية بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري حول جودة المراجعة الخارجية وذلك عند قيمة (٢١٤) تساوي (18.994)، ويتضح ذلك من اتساع مدى رتب المتوسط الحسابي لجودة المراجعة الخارجية بين قطاعات سوق الأوراق المالية التي تراوحت بين الحد الأدنى والأعلى (115.83 \ 159.17) علي الترتيب.

وبفحص رتب المتوسط الحسابي لجودة المراجعة الخارجية لوحظ أن رتب المتوسط الحسابي لقطاعات (موارد أساسية، العقارات، مواد البناء، الاغذية والمشروبات والتبغ) بلغت (115.83; 159.17; 145.30; 120.17) علي الترتيب مما يشير الي اختلاف رتب المتوسط الحسابي لجودة المراجعة الخارجية بين القطاعات في سوق الأوراق المالية وهذا يعني وجود فروق معنوية بين قطاعات سوق الاوراق المالية للعينة محل الدراسة حول جودة المراجعة الخارجية مما يشير إلي أنه رفض الفرض الثاني القائل أنه "لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري حول جودة المراجعة الخارجية".

٤. اختبار مدى الاختلافات بين القطاعات حول حجم شريك المراجعة:

لفحص الفروق المعنوية بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري محل الدراسة حول جودة المراجعة الخارجية يتم التحقق من مدى صحة الفرض الثالث القائل بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري حول حجم شريك المراجعة"، وقد اعتمدت الدراسة علي اختبار Kruskal-Wallis لمقارنة بين جودة المراجعة الخارجية في قطاعات سوق الأوراق المالية المصري محل الدراسة، فإذا كانت قيمة معنوية الاختبار أقل من (0.05) فهذا يشير إلي وجود فروق معنوية بين قطاعات سوق الأوراق المالية حول حجم شريك المراجعة من خلال الجدول رقم (٧) التالي:

جدول رقم (٨)

نتائج الفروق بين القطاعات حول حجم شريك المراجعة

القطاعات	رتب المتوسط	٢١٤	المعنوية	ترتيب القطاعات حسب رتب المتوسط الحسابي
----------	-------------	-----	----------	----------------------------------------

			الحسابي	
4	.007	11.992	105.72	الأغذية والمشروبات والتبغ
3			125.29	العقارات
2			130.09	موارد أساسية
1			150.92	مواد البناء

المصدر نتائج التحليل الاحصائي

بفحص نتائج الجدول رقم (٧) لوحظ أن قيمة معنوية الاختبار تساوي (0.007). وهي أقل من (0.05) مما يشير الي وجود فروق معنوية بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري حول جودة المراجعة الخارجية وذلك عند قيمة (٢١ك) تساوي (11.992)، ويتضح ذلك من اتساع مدي رتب المتوسط الحسابي لحجم شريك المراجعة بين قطاعات سوق الأوراق المالية التي تراوحت بين الحد الأدنى والأعلى (150.92 \ 105.72) علي الترتيب.

وبفحص رتب المتوسط الحسابي لحجم شريك المراجعة لوحظ أن رتب المتوسط الحسابي لقطاعات (مواد البناء، موارد أساسية، العقارات، والأغذية والمشروبات والتبغ) بلغت (150.92; 105.72; 125.29; 130.09) علي الترتيب مما يشير الي اختلاف رتب المتوسط الحسابي لجودة المراجعة الخارجية بين القطاعات في سوق الأوراق المالية وهذا يعني وجود فروق معنوية بين قطاعات سوق الأوراق المالية للعينة محل الدراسة حول جودة المراجعة الخارجية مما أنه يمكن رفض الفرض الثالث القائل أنه "لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري حول حجم شريك المراجعة".

عاشراً: نتائج الدراسة

استهدفت الدراسة فحص مدي تأثير التخصص الصناعي وحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية وذلك بالتطبيق علي مكاتب المراجعة الكبرى وغير الكبرى والشركات المقيدة والمتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصري، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحديد مدي تأثير التخصص الصناعي وحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية، وتحديد مدي الاختلاف بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري حول جودة المراجعة الخارجية وفي ضوء ذلك توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج يمكن تناولها علي النحو التالي :

١. عدم وجود تأثير معنوي للتخصص الصناعي لشريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية.
٢. وجود تأثير سلبي لحجم شريك المراجعة علي جودة المراجعة الخارجية وذلك بمعامل انحدار (-0.192) وهذا يعني كلما كان شريك المراجعة شريكا في مكاتب المراجعة الكبرى فهذا يؤدي الي انخفاض في مستوي جودة المراجعة، ويرجع ذلك الي عدة أسباب ومنها كثرة عدد العملاء وزيادة حصصهم في سوق المراجعة مما يؤثر سلباً علي جودة المراجعة الخارجية بسبب كثرة الضغوط العمل وانشغال شركاء المراجعة وعدم قدرتهم علي بذل الجهد المطلوب أثناء أداء عملية المراجعة.
٣. وجود فروق معنوية بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري حول حجم شريك المراجعة، حيث بلغت قيمة معنوية للاختبار (0.007). كما بلغت قيمة كا (11.992) فضلاً عن اختلاف رتب المتوسط الحسابي لجودة المراجعة بين قطاعات (مواد البناء، موارد أساسية، العقارات، والأغذية والمشروبات والتبغ).
٤. وجود فروق معنوية بين قطاعات سوق الأوراق المالية المصري حول جودة المراجعة حيث بلغت قيمة معنوية للاختبار (0.000)، كما بلغت قيمة كا (18.994) فضلاً عن اختلاف رتب المتوسط الحسابي لحجم شريك المراجعة بين قطاعات (الأغذية والمشروبات والتبغ، مواد البناء، العقارات، وموارد أساسية).

احدي عشر : توصيات الدراسة

في ضوء النتائج السابقة التي توصلت إليها الدراسة فإنه يمكن وضع مجموعة من التوصيات التالية:

١. ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة في تحويل المراجعين ذوي الخبرة والكفاءة إلي شركاء مراجعة في مكاتب المراجعة مما يساعد علي زيادة القدرة التنافسية والحصول علي زيادة في الحصة السوقية في سوق المراجعة وزيادة في أتعاب المراجعة.
٢. التأكيد علي أهمية الدور الذي تلعبه خصائص شركاء المراجعة المختلفة في التأثير علي مستوي جودة المراجعة الخارجية وخاصة التخصص الصناعي ومدة ارتباط وحجم الشريك.

٣. ضرورة تطوير معايير المراجعة المصرية وبخاصة معيار المراجعة المصري رقم ٧٠٠ وإصدار معيار خاص بشركاء المراجعة والمهام ومسئوليات الخاصة بشريك المراجعة.

٤. ضرورة قيام مكاتب المراجعة في مصر بإصدار تقرير تفصيلي عن شركاء المراجعة ويجب أن يكون منفصل عن تقرير المراجعة يوضح فيه اسم الشريك، التخصص الشريك، مدة ارتباط الشريك، حجم الشريك، وجهد الشريك وانعكاسات هذا علي تحسين جودة التقارير المالية بوجه عام.

اثنى عشر: الدراسات المستقبلية

١. دراسة مدي تأثير التخصص الصناعي وحجم شريك المراجعة علي قرارات المستثمرين.

٢. دراسة مدي تأثير خصائص شركاء المراجعة علي مصادر التمويل الخارجي للشركات محل المراجعة.

٣. دراسة مدي تأثير جودة شركاء لمراجعة علي قرارات المستثمرين.

ثالث عشر: المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- أبو الوفا، ناصر محمد أنور، (٢٠٠٥)، "تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية -دراسة نظرية ميدانية" رسالة دكتوراه - جامعة أسيوط .
- السيد، محمد صابر حفودة، (٢٠١٨)، "أثر جودة المراجعة الخارجية علي فترة تأخير تقرير المراجع - دراسة تطبيقية " مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الاسكندرية - كلية التجارة، المجلد ٢، العدد١، ص ص ٢٥٠-٣١٣.
- الشيخ، هدي حسين محمد محمد، (٢٠١٧)، "تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة علي الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة :دراسة ميدانية "الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس - كلية التجارة، المجلد٢١، العدد٣، ص ص ٦٥٤ - ٦٩٥.
- بالانت، جولي، (٢٠١٥)، "التحليل الاحصائي باستخدام برنامج SPSS "ترجمة خالد العامري ،دار الفاروق، القاهرة.
- بركات، محمد متولي محمد ابراهيم، (٢٠١٨)، "أثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة علي جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات "المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالإسماعلية، المجلد ٩، العدد ٢، ص ص ١-٢٥.
- حسن، كمال عبدالسلام علي، (١٩٩١)، "نظرية الوكالة :كمدخل مقترح لتطوير المراجعة الخارجية "المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة - كلية التجارة، المجلد١٥، العدد ٣، ص ص ١-٣٥.
- دواره، سامر، (٢٠١٤)، "أثر جودة المراجعة الخارجية علي هامش أمان المستثمر في تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية "رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.
- زيتون، محمد خميس جمعة، (٢٠٢٠)، " أثر الإفصاح الاختياري عن شريك المراجعة علي جودة المراجعة: دليل تطبيقي من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية" مجلة البحوث المحاسبية، جامعة طنطا - كلية التجارة، المجلد السابع، العدد١، ص ص ٢٠١- ٢٤٨ .
- سلطان، ميادة محمود، (٢٠١٥)، " العوامل الأكثر تأثيراً في تحديد حجم مراقب حسابات الشركات العالمية في مصر - دراسة ميدانية" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمنهور - كلية التجارة.
- صقر، يحيي علي أحمد، (٢٠١٨)، "مفهوم واطار جودة المراجعة من منظور تطبيقي " الفكر المحاسبي بجامعة عين شمس - كلية التجارة ،المجلد ٢٢، العدد١، ص ص ٢١٤-٢٥٤.

- عرفة، نصر طه حسين ومليجي، مجدي، (٢٠١٣)، "مقترحات تطوير جودة المراجعة وموقف البيئة المصرية منها " مجلة التجارة ،جامعة طنطا - كلية التجارة ،المجلد ٢،صص ٢٧١-٢٧٢.
- متولي، عصام الدين محمد، (٢٠٠٣)، "دور المعلومات المحاسبية في سوق المال في مصر والسودان "القاهرة: دار الرفقة.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- Abdelfattah, T., Elmahgoub, M. and Elamer, A. (2020). "Female audit partners and Extended audit reporting: UK evidence " **Journal of Business Ethics.**, <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04607-0>.
- **American Institute of Certified Public Accountants .(AIPCA).**(2012). "Firm's system of quality control "January, pp.3249-3281.
- Allhababsah, S. (2019). "Ownership structure and audit quality: An empirical analysis considering ownership types in Jordan" **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation.**, pp71-84.
- Arthur, N., Endrawes, M. and Ho, S. (2017). "Impact of Partner Change on Audit Quality: An Analysis of Partner and Firm Specialization Effects" **Australian Accounting Review.**, vol.27, No.83, pp.368-379.
- Aobdia, D., Lin, C. and Patacchi, R. (2015) . "Capital market consequences of audit partner quality" **The Accounting Review.**, vol.90 ,No.6 ,pp.2143-2176.
- Arnold, B., Bateman, H., Ferguson, A. and Raftery, A. (2017) . "Partner -scale economics, services bundling, and auditor independence in the Australian self-managed superannuation (pension) fund industry " **Auditing: A Journal of Practice and Theory.**, vol.36 ,No.2 ,pp.161-180.
- Audosset-Couller, S., Jeny, A. and Jlang, L. (2016). "The Validity of Auditor Industry Specialization Measure" **Auditing: A Journal of Practice and Theory.**, vol.35 ,No.1 ,pp. 139-161.
- Alkaddash, H., Alnawas, R. and Ramadan, A. (2013). " Factors affecting the quality of auditing : The case of Jordanian Commerce Banks " **International Journal of Business and Social Science.**, vol.4 , No.11 ,pp.1-27.

- Bae, G., Chou, S. and Lee, J. (2019). "Auditor industry specialization and audit pricing and effort" **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, vol.38 ,No.1 ,pp. 51-75.
- Basheer, S. (2003). "Your Guide to the Statistical program SPSS" Tenth Edition ,Arab Institute for Training and Research In statistics, Iraq.
- Blandon, J. and Bosch, J. (2018). "Audit Partner Industry Specialization and Audit Quality: Evidence from Spain " **International Journal Auditing**,. vol.22 ,pp.98 -108.
- Blandon, J., Bosch, J. and Ravenda , D. (2019). "Audit firm tenure and audit quality : A cross – European study " **Journal International Finance Manage Account.**, vol.25 ,No.1 ,pp.5-27.
- Bedard, J. (2012). "Discussion of Audit Partner Specialization and Audit Fees: some Evidence from Sweden" **Contemporary Accounting Research**,. vol.29 ,No.1 ,pp. 341-348.
- Bandyopadhyay, S., Chen, C. and Yu, Y. (2013). "Mandatory Audit Partner Rotation ,Audit Market Concentration ,and Audit Quality :Evidence From China " **Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting**,. vol.30 ,pp.18-31
- Beardsley, E., Goldman, N. and Omer, T. (2020). "Audit office industry diversity and audit quality " **Journal of Accounting ,Auditing and Finance**,. pp.1-29.
- Chang, Y., Chiang, C., Liu, L. and Xie, X. (2019). "Audit Partner Independence and Business Affiliation: Evidence from Taiwan " **Advances in Accounting**,. <https://doi.org/10.1016/j.afi.2019.100428> .
- Choi, J., Chansog, K., Kim, J. and Zang, Y. (2010). "Audit office size ,audit quality and audit pricing " **Auditing: A Journal of Practice and Theory**,. vol.29, No.1 ,pp. 73-97.
- Chen, X., Dai, Y., Kong, D. and Tan, W. (2017). "Effect of international working experience of individual auditors on audit quality: Evidence from China" **Journal of Business Finance & Accounting**,. Vol.44 , No.7,pp. 1073-1108.

- Chi, H. and Chin, c. (2011). "Firm Versus Partner measure of Auditor Industry Expertise and Effects on Auditor Quality " **Auditing: A Journal of Practice and Theory.**, vol.30 ,No.2 ,pp. 201-229.
- Chou, T., Pittman, J. and Zhuang, Z. (2018). "the Importance of partner narcissism to audit quality " **Working paper** :Chinese University of Hong Kong and Memorial University.
- Chi, W., Myers, L., Omer, T. and Xie , H . (2017). "The Effects of Audit Partner Pre –Client and Client –Specific Experience on Audit Quality and on Perceptions of Audit Quality " **Review Account Studies.**, vol.22 ,No.1 ,pp. 361-391.
- Craswell, A., Francis, J. and Taylor, S. (1995). "Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations " **Journal of Accounting and Economics.**, Vol.20 ,No.3 ,pp.297-322.
- Dechow, P., Sloan, R., Sweeney, A. and Dichew, I. (2002). "The Quality of Accruals and Earnings :The Role of Accrual Estimation Errors" **The Accounting Review.**, vol.77 ,pp. 35-59.
- Downar, B., Ernstberger, J. and Koch, C. (2020). "Who makes partner in Big 4 Audit firms? Evidence from Germany" **Accounting, Organizations and Society.**, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101176>.
- Dao, M., Xu, H. and Liu, L. (2019). "Impact of The Disclosure of Audit Engagement Partners on Audit Quality :Evidence from The USA" **International Journal Auditing.**, vol.23 ,pp.112-124.
- Dickins, D., Snyder, A. and Reisch, J. (2018). "Selecting and Auditor for Bradco Using Indicators of Audit Quality " **Journal of Accounting Education.**, vol.45 ,pp. 32-44
- Defond, M. and Zhang, J. (2014). "A review of archival auditing research " **Journal of Accounting and Economics.**, Vol.58 ,No.2 ,pp.275 -326.
- Donelson, D., Ege, M., J mdieke, A. and Maksymov, E. (2020). "The revival of large consulting practices at the Big 4 and Audit quality " **Accounting ,Organizations and Society.**, vol.87 ,pp. 1-20.

- Darmadi, S. (2016). "Ownership concentration, family control, and auditor choice: Evidence from an emerging market" **Asian Review of Accounting.**, vol.24 ,No.1 ,pp.19-42.
- Eshleman, J. and Guo, P. (2020)."Do seasoned industry specialists provide higher audit quality? Are – Examination " **J. Account .Public Policy.**, vol.39 ,pp.1-16.
- Fargher, N., Lee, H. and Mande, V. (2008)."The effect of audit partner tenure on client managers' accounting discretion" **Managerial Auditing Journal.**, vol.23 ,No.2 ,pp.161-186.
- Fitzgerald, B., Omer, T. and Thompson, A. (2018) ."Audit partner Tenure and Internal Control Reporting Quality: U.S .Evidence From The Not –for –Profit Sector " **Contemporary Accounting Research.**, vol.35 ,No.1 ,pp.334-364.
- Francis, J. (2011)."A Frame Work for Understanding and Researching Audit Quality" **Auditing: A Journal of Practice and Theory.**, vol.30 ,No.2 ,pp.125-152.
- Ferguson, A., Pundrich, G. and Raftery, A. (2014)."Auditor industry specialization, service bundling, and partner effects in a mining – dominated city ." **Auditing: A Journal of Practice.**, vol.33, No.3, pp.153-180.
- Ferguson, A., Lam, P. and Ma, N. (2019)."Further evidence on mandatory partner rotation and audit pricing: a supply – side perspective " **Accounting and Finance.**, vol.59 ,No.2 ,pp.1055-1100.
- Fukukawa, H. and Kim, H. (2017). " Effects of auditor partners on clients' business risk disclosure" **Accounting and Business Research.**, <http://dx.doi.org/10.1080/00014788.2017.1299619>
- Ge, R. and Zhang, J. (2017). "Regulatory Investigations of Audit Partners and Audit Quality Improvement" **China Journal of Accounting Studies.**, <https://doi:10.1080/21697213.2017.1375647>.
- Gujarati, D., (2004), "**Basic Econometrics**", Fourth Edition, New York, the McGraw–Hill Companies.
- Gaver, J. and Utke, S. (2019)."Audit quality and specialist tenure" **The Accounting Review.**, vol.94 ,No.3 ,pp.113-147.

- Garcia -Blandon, J. and Argiles, J.(2017)."The interaction Effects of Firms and Audit Partner Tenure on Audit Quality" **Accounting and Business Research.**, vol.47 ,No.7 ,pp.810-830.
- Goodwin, J. and Wu, D. (2014)."Is the Effect of Industry Expertise on Audit Pricing on office Level or A Partner Level Phenomenon?" **Review of Accounting Studies.**, Vol.19 ,No.4 ,pp.1532 -1570.
- Ghafran, C. and O'sullivan, N. (2017). "The Impact of Audit Committee Expertise on Audit Quality: Evidence from UK Audit Fees" **The British Accounting Review.**, Vol.49, No.6, pp.578-593.
- Gul, F., Wu, D. and Yang, Z. (2013). "Do individual Auditors affect audit quality? Evidence from Archival data" **The Accounting Review.**, Vol.88 ,No.6 ,pp.1993-2023.
- Hardies, K., Hossain, S. and Chapple, L. (2020)."Archival research on audit partners Assessing the research field and recommendations for future research" **Accounting & Finance.**, <https://doi:10.1111/acfi.12731>
- Hossain, S., Chapple, L. and Monroe, G. (2018)."Does Auditor Gender affect issuing of going – concern decisions for financially distressed clients?" **Accounting and finance.**, vol.58, No.4, pp.1027-1061.
- Hux, C. (2017)."Use of specialists on audit engagements: A search synthesis and directions for future research "**Journal of Accounting Literature.**, Vol.39, pp.23-51.
- **International Standard on Auditing (ISA220)** .(2007).Quality Control for Audits of Historical Financial Information Hand Book of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements.
- Ittonen, K., Johnstone, K. and Myllymaki, E. (2014)."Audit Partner Public – Client Specialization and Client Abnormal Accruals " **European Accounting Review.**, <https://doi:10.1080/09638180.2014.906315>
- Kharuddin, K., Basioudis, I. and Hay, D. (2019)."Partner Industry Specialization and Audit Pricing in the United Kingdom" **Journal of International Accounting, Auditing, Taxation.**, <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2019.05.005>.

- Know, S. and Yi, H. (2018). "Do Social Ties between CEOs and Engagement Audit Quality and Audit Fees?" **Auditing: A Journal of Practice and Theory.**, vol.37, No.2 ,pp.139-161.
- Knechel, R., Vanstraelen, A. and Zerni, M. (2014). "Does the Identity of Engagement Partners Matter? An Analysis of Audit Partner Reporting Decisions" **Contemporary Accounting Research.**, Vol.32, No.4, pp.1443-1478.
- Kesimli, I. (2019). "External Auditing and Quality " <https://doi.org/10.1007/978-981-13-056-9>.
- Knapp, C. (1991). "Factors that Audit Committee Members Use as surrogates for Audit Quality Auditing" **A Journal of Practice and Theory.**, Vol.10, No.1, PP.1-38.
- Kowaleski, Z. (2018). "Auditor size, Partner Specialization, and private company Audit Adjustments: insights from the Broker- Dealer Industry" A dissertation Submitted In partial Fulfillment of the requirements for degree of Doctor of Philosophy , University of Wisconsin- Madison.
- Litt, B., Sharma, D., Simpson, T. and Tanyi, P. (2014). "Audit Rotation and Financial Reporting Quality " **Auditing: A Journal of Practice and Theory.**, vol.31, No.1, pp.59-86.
- Liu, L., Xie, X., Chang, Y. and Forglone, D. (2017). "New Clients, Audit Quality ,and Audit Partner Industry Expertise: Evidence from Taiwan " **International Journal of Auditing.**, vol.21, pp. 288-303 .
- Lee, H., Nagy, A. and Zimmerman, Al. (2017). "Audit Partner Assignments and Audit Quality in United States" **working paper**, Fordham University, John Carroll University, and North Illinois University.
- Lennox, C. and Wu, X. (2018). "A Review of the archival literature on audit partners " **Accounting Horizons.**, vol.32, No.2, pp.1-35.
- Nagy, A. (2014). "Audit Partner Specialization and Audit Fees " **Managerial Auditing Journal.**, vol.29, No.6, pp.513-526.
- Nagy, A. (2012). "Audit Partner Specialization: the case of Andersen followers " **Managerial Auditing Journal.**, vol.27, No.3, pp.251-262.

- Nguyen, L., Vu, L. and Yin, X. (2020) ."The Undesirable effect of audit quality: Evidence from firm innovation " **The British Accounting Review.**, vol.52, pp. 1-21.
- Niskanen, M., Karjalainen, J. and Niskanen, J. (2011) "Demand for Audit Quality In private firms: Evidence on ownership effects " **International Journal of Auditing.**, vol.15, pp. 43-65.
- Pittman, J., Stein, S. and Valentin, D. (2019)."Audit Partners' Risk Tolerance and The Impact on Audit Quality " <http://ssrn.com/abstract=3311682>
- Palmrose, Z. (1988)."An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality" **The Accounting Review.**, vol.63, No.1, pp.55-73.
- Singh, A., Singh, H., Sultana, N. and Evans, J. (2019)."Independent and Joint Effects of Audit Partner Tenure and non – Audit Fees on Audit Quality " **Journal of Contemporary Accounting and Economics.**, vol.15, pp.186 -205.
- Salehi, M., Moradi, M. and Palydarmanesh, N. (2017)."The effect of corporate governance and audit quality: evidence from Tehran Stock Exchange " **Periodicals Polytechnics Social and Management Science.**, vol.25 ,No.1 ,pp.32-48.
- Stein, S. (2019)."Auditor industry specialization and accounting estimates :evidence from asset Impairments " **Auditing: A Journal of Practice and Theory.**, vol.38, No.2, pp. 207-234.
- Titman, S. and Trueman, B. (1986). "Information Quality and the Valuation of New Issues", **Journal of Accounting and Economics.**, Vol.8 ,No.2 ,pp. 159-172.
- Wu, T., Huang, H., Yu, C. and Wu, C. (2017)."Engagement Partners Participating in Auditing Standard Setting and Audit Quality " **Asia –Pacific Journal of Accounting and Economics.**,
<https://doi.org/10.1080/16081625.2017.1404922>

- Wang, X., Wang, Y., Yu, L., Zhao, Y. and Zhang, Z. (2015). "Engagement Audit Partner Experience and Audit Quality" **China Journal of Accounting Studies.**,
Dol:10.1080/21697213.155776.
- Westerman, J. and Immons, B. (2007). "The Effects of Work Environment on the Personality Performance Relationship: an Exploratory study" **Journal of Managerial Issues** ., vol.16 ,No.4 ,pp. 125-150.
- Zhang, M., Li, X. and Xu, H. (2017). "The Effect of Pervious Working Relationship between Rotating Partners on Mandatory Audit Partner Rotation " **International Journal of Accounting.**, vol.52 ,pp. 101-121.
- Zhou, Y. (2015). " **Auditor size and audit quality: A partner – level perspective**"
A dissertation submitted to the Graduate Faculty in Business in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy, The City University of New York.
- Zemi, M. (2012). "Audit Partner Specialization and Audit Fees: Some Evidence From Sweden " **Contemporary Accounting Research** .,vol.29, No.1, pp. 312-340