



## أثر خبرة مراقب الحسابات و حجم منشأته على جودة المراجعة الخارجية - دراسة تجريبية

أ.د/ شحاته السيد شحاته

استاذ المحاسبة و المراجعة

وكيل كلية التجارة للدراسات العليا

والبحوث - جامعة الاسكندرية

## The Impact of the Auditor's Experience and the Size of its Business to External Audit Quality Experimental Study

### ملخص البحث:

بين مجموعات الدراسة التجريبية من حيث الجودة ، و ما إذا كان حجم منشأة المحاسبة و المراجعة ، و خبرة مراقب الحسابات يؤثران على جودة المراجعة أم لا و توصلت نتائج الدراسة التجريبية الى أنه لا يوجد إتفاق تام على مفهوم الجودة ، إلا أن هناك حداً أدنى مقبول لمستوى جودة المراجعة يتمثل في كفاءة مراقب الحسابات في إكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية و التقرير عنها بصورة صحيحة ، كما توصلت إلى ان هناك إتفاق بين مراقبي الحسابات على أهمية الخبرة المهنية متمثلة في إستيفاء مراقب الحسابات لمتطلبات القيد بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية لما له من إنعكاسات إيجابية على الممارسة المهنية. اضيف الى ذلك فإن حجم منشأة المحاسبة و المراجعة يعد أحد المحددات الأساسية لجودة المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية ، خاصة إذا ما إقترن بمجموعة أخرى من المتغيرات ، مثل الخبرة فيكون لهما تأثير إيجابي على كفاءة مراقبي الحسابات في إكتشاف التحريفات الجوهرية والتقرير عنها ، ومن ثم على جودة المراجعة ، بما ينعكس على الممارسة المهنية ككل.

بالنظر الى بيئة الممارسة المهنية في مصر فقد زاد الإهتمام حديثاً بجودة المراجعة وصدرت العديد من القرارات لضمان هذه الجودة . لذا يتمثل الهدف من البحث محاولة الوصول الى دليل عملي بشأن العلاقة بين كل من حجم منشأة المحاسبة و المراجعة و خبرة مراقب الحسابات، كأحد محددات جودة المراجعة، وبين جودة المراجعة الخارجية ، فتشير الدراسات الى أن حجم منشأة المحاسبة والمراجعة يعد أحد المحددات المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية ، وذلك لان منشآت المحاسبة والمراجعة الأصغر حجماً قد لا تتوافر لديها الإمكانيات لمواكبة التغيرات في بيئة الممارسة المهنية العالمية ، اضيف الى ذلك أن مراقب الحسابات الأكثر خبرة سيكون أكثر حرصاً على الإرتقاء بجودة المراجعة ، و تكون تلك الجودة أعلى كلما كبر حجم منشأة المحاسبة و المراجعة التي ينتمي إليها.

فقد إعتمد الباحث على كل من اختبار Kruskal-Wallis test و اختبار Mann-Whitney test و ذلك لتحديد مدى الإختلافات

**Abstract :**

Given the professional practice environment in Egypt has recently increased interest in audit quality, many of the decisions were issued to ensure this quality. So the objective of the study is an attempt to reach a practical guide on the relationship between the size of the audit firm and auditor's experience, as one of the determinants of the quality of the audit, and the external audit quality. Studies indicate that the size of audit firm is one of the influential determinants in the external audit quality, and because the smaller audit firm may not be able to have the potential to keep up with changes in the global professional practice environment, Add to this that the auditor most experienced would be more in order to upgrade the quality of the audit, and that quality will be higher the larger the size of the accounting and auditing firms to which he belongs.

It adopted a researcher on each of the test Kruskal-Wallis test and test Mann-Whitney test and to determine the extent of the differences between the experimental study groups in terms of quality, and whether the size of the

audit firm, and the auditor's experience affect the quality of audit or not.

And reached results of the experimental study that there is no full agreement on the concept of quality, but there is a minimum acceptable level of audit quality is the efficiency of the auditor in the discovery of substantial misrepresentations in the financial statements and report it correctly, also it found that there is an agreement between auditors on the importance of professional experience represented by the auditor to satisfy the requirements for enrollment record auditors at the General Egyptian Financial Supervisory Authority because of its positive impact on professional practice. Add to that the size of the audit firm is one of the main determinants of the quality of auditing in the professional Egyptian practice environment, especially if coupled with another set of variables, such as experience and thus to have a positive impact on the efficiency of auditors in the discovery of the fundamental distortions and report them, and from then the quality of the audit, which will be reflected on the professional practice as a whole.

## ١ - مقدمة البحث

لاشك أن المراجعة الخارجية تلعب دورا هاما في دعم رفاهية المجتمع من خلال إضفاء الثقة على القوائم المالية و من ثم زيادة درجة إمكانية الاعتماد على ما توصله تلك القوائم من معلومات ، وهو الأمر الذي يلقي بمسؤوليات اجتماعية على المهنة و يتطلب وضع معايير وتشريعات تضمن جودة المراجعة للوفاء بتلك المسؤوليات الاجتماعية ، والحفاظ على ثقة المجتمع في قبول المراجعة كخدمة مضافة للقيمة ، خاصة بعد التغيرات والتحديات التي واجهت بيئة الأعمال العالمية بصفة عامة ، والمصرية بصفة خاصة ، من أزمات وإنهيارات إقتصادية منذ أزمة جنوب شرق آسيا ، ومرورا بفضائح كبرى الشركات الأمريكية Enron و WorldCom وإنهاء بالأزمة المالية العالمية في ٢٠٠٨ ، مما انعكس بالسلب على ثقة اصحاب المصالح في المهنة .

ولكى تحقق المراجعة أهدافها و تؤدي دورها الهادف بفاعلية توجد ضرورة ملحة للاهتمام بجودة المراجعة الأمر الذي أثار إنتباه المنظمات المهنية و التشريعية إلى ضرورة الرقابة على هذه الجودة لإستعادة ثقة أصحاب المصلحة في المهنة. ولقد حظى هذا الموضوع بإهتمام الكثير من الباحثين (Mock & Samet, 1982 ; Shroeder et al., 1986 ; Knapp, 1991; Hermanson et al., 1997; Duff, 2004; Johnson ,et al., 2006; Salehi & Mansoury, 2009; Reed et al., 2010 ; Defond & Lennox , 2011; Firth et al., 2012) خاصة ما يتعلق منه بمحددات و مقاييس جودة المراجعة.

و تعتبر دراسة ( De Angelo , 1981 ) من أوائل الدراسات التي قدمت تعريفا لجودة المراجعة بأنها مدى احتمال اكتشاف مراقب الحسابات و تقريره عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ، و أن المراجعة ذات الجودة المرتفعة تعمل على تخفيض خطر وجود التحريفات الجوهرية في القوائم المالية الى أدنى مستوى حيث يوجد إرتباط بين جودة المراجعة و بين تخفيض مخاطر المراجعة ، و الذى يعتمد على أمور كثيرة أهمها المقدرة الفنية لمراقب الحسابات ، و مدى خبرته و تخصصه فى نشاط العمل ، و مدى إلتزامه بالمعايير المهنية . كما أن إحتمال التقرير عن التحريفات الجوهرية يعتمد على أمور كثيرة منها إستقلال مراقب الحسابات و سمعته المهنية . و قد إتفق معها على هذا التعريف فيما بعد كل من (Watts and Zimmerman, 1987) و ذلك على أساس أنه كلما زاد إحتمال إكتشاف التحريفات الجوهرية كلما زادت معه جودة المراجعة و العكس صحيح.

كما يرى أيضا ( Palmrose, 1988 ) أن جودة المراجعة تعبر عن إحتمال عدم إحتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية ، فكلما زاد هذا الإحتمال زاد معه تقديم خدمة مراجعة ذات جودة عالية و العكس صحيح ، و قد بنى (Palmrose , 1988) مفهومه لجودة المراجعة على أساس أن قيمة المراجعة تنشأ أساسا من توقعات مستخدمي القوائم المالية بأن مراقب الحسابات سوف يكتشف التحريفات الجوهرية ، و أن الفشل في أداء هذا الأمر يعد فشلا في عملية المراجعة . كما يتفق مع ذلك أيضا (Knapp, 1991) الذى عرف جودة المراجعة بأنها مدى مقدرة مراقب الحسابات على

المراجعة . و هذا ما تناولته بعض الدراسات (Krishnan et al. 2003,; Krishnan & Gul, 2002 Fuerman, ٢٠٠٧ بركات 2002 ; ) Bauwhede & Willekens , 2004 حيث يعد حجم منشأة المحاسبة و المراجعة أحد أهم تلك الخصائص .

و لقد قدمت دراسة (DeAngelo, 1981) عرضا لبعض الآراء المتعلقة بزيادة احتمال إكتشاف التحريفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية من خلال المراجعة التي تؤديها منشآت المحاسبة و المراجعة الثمانية الكبرى (الاربعة حاليا) بصورة أكبر إذا ما قورنت بنتائج اداء المراجعة من قبل منشآت المحاسبة والمراجعة الأصغر حجما ، و قد بنيت هذه الآراء على إفتراض أن منشآت المحاسبة و المراجعة الثمانية الكبرى تمتلك مزايا تكنولوجية تفوق ما لدى منافسيها (Knapp, 1991) و أن حجم منشأة المحاسبة و المراجعة يعد محددا فعالا لجودة المراجعة .

وبالنظر الى بيئة الممارسة المهنية في مصر فقد زاد الإهتمام حديثا بجودة المراجعة و صدرت العديد من القرارات لضمان هذه الجودة ، فقد أصدر رئيس مجلس هيئة سوق المال القرار رقم ١٤٠ لسنة ٢٠٠٦ بشأن معيار مراقبة الجودة ، ثم صدر القرار رقم ٧٩ لسنة ٢٠٠٧ بشأن قواعد و آداب و سلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة و المراجعة المقيدین بسجل الهيئة ، و صدور قرار رئيس هيئة سوق المال رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٨ بشأن تأسيس وحدة رقابة جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدین بسجلات الهيئة (على غرار مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة الأمريكية PCAOB ) و المعدل بقرار ٢٤ لسنة

زيادة احتمال إكتشاف التحريفات الجوهرية أثناء تنفيذ عملية المراجعة .

بينما استند ( بلال ، ١٩٩٧ ) الى مدخل توقعات المستفيدين في تقديم مفهوم شامل لجودة المراجعة وعرفها على أن المفهوم الشامل يجب أن يتضمن عنصرين أساسيين أولهما الإلتزام بمعايير الأداء المهني بما يضمن على القوائم المالية الكفاية والنزاهة و الإستقلال و الموضوعية و يتضمن هذا العنصر جانبين هامين و هما التحقق من مصداقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية التي تخضع لتصديق مراقب الحسابات مع إستنادها للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً و كذلك تأكيد مراقب الحسابات على عدم إحتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية و ذلك بإستخدام المهارة و العناية الواجبتيين ، و ثانيهما التحذير المبكر من حالات فشل الأعمال و أحوال عدم التأكد التي تواجه النشاط و التأكيد على معقولية فرض إستمرار المنشأة الخاضعة للمراجعة . بينما يرى (Colbert, 2002) أن جودة المراجعة تتمثل فى الإلتزام بالمعايير المهنية و قواعد السلوك المهني ، فى حين أشار (Piot , 2005) إلى أن جودة المراجعة تتمثل فى احتمال إكتشاف التحريفات الجوهرية و التقرير عنها .

وخلاصة ذلك أن هناك إتقاها نسبيا على أن جودة المراجعة ترتبط بكفاءة مراقب الحسابات فى إكتشاف و التقرير عن التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية فى ظل الإلتزام الكامل بمعايير المراجعة و قواعد و آداب السلوك المهني .

وقد توصل ( بلال ، ١٩٩٧ ) إلى أن خصائص منشأة المحاسبة و المراجعة تمثل أهم المقاييس و المحددات و العوامل المؤثرة فى جودة

٢٠٠٩ . و قرار رئيس هيئة سوق المال رقم ٣٣ لسنة ٢٠٠٩ بشأن القيد و إستمرار القيد و الشطب في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة و قرار مجلس الإدارة رقم ٢٣ لسنة ٢٠٠٩ بشأن الموافقة على تعديل ضوابط القيد و إستمرار القيد و الشطب في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية .

و إذا كان حجم منشأة المحاسبة و المراجعة يؤثر إيجابا على جودة المراجعة فمن المنطقي أن يتوقع الباحث أنه كلما كان مراقب الحسابات من ذوى الخبرة كلما كانت جودة المراجعة أعلى بالمقارنة بالحالة العكسية ، و هذا هو محور التوجه الرئيسى لهذا البحث.

## ٢ - مشكلة البحث:

في ضوء الدراسات السابقة (Deis & Giroux, 1992, Krishnan et al., 2007, Cassell, 2008, Sonnier et al., 2012, Van de Poel et al., 2004, Dixon. et al., 2009) التي تناولت مفهوم و أهمية و محددات و مقاييس جودة المراجعة ، و العلاقة الطردية المفترضة بين كل من حجم منشأة المحاسبة و المراجعة و خبرة مراقب الحسابات من جهة ، و جودة المراجعة من جهة أخرى ، فإن مشكلة البحث تتلخص في محاولة الإجابة نظريا و تجريبيا على التساؤلات الآتية:

- ما هو المقصود بجودة المراجعة ؟ و ما هو أفضل مقياس لجودة المراجعة يناسب بيئة الممارسة المهنية فى مصر ؟
- ما مدى تأثير خبرة مراقب الحسابات على جودة المراجعة فى مصر ؟
- ماذا يقصد بحجم منشأة المحاسبة و المراجعة ؟ و ما هي أهم مقاييس هذا الحجم ؟

- ما مدى تأثير حجم منشأة المحاسبة و المراجعة على جودة المراجعة فى ضوء الدراسات السابقة بصفة عامة ، و فى مصر بصفة خاصة ؟
- هل يوجد دليل عملى فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر أنه كلما كان حجم منشأة مراقب الحسابات كبيرا ، و كان يتميز بالخبرة فى مجال عمله كلما كانت جودة المراجعة الخارجية التى يؤديها أعلى أم لا ؟ و ما دلالة ذلك مهنيا ، سواء كانت الإجابة بنعم أو لا ؟

## ٣ - أهداف البحث :

يتمثل الهدف العام من البحث فى محاولة الوصول الى دليل عملى بشأن العلاقة بين كل من حجم منشأة المحاسبة و المراجعة و خبرة مراقب الحسابات ، كأحد محددات جودة المراجعة ، وبين جودة المراجعة الخارجية فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر

## ٤ - أهمية و دوافع البحث :

تأتي أهمية البحث من الإهتمام المتزايد بمفهوم و محددات و مقاييس جودة المراجعة خاصة في ظل سلسلة الإنتهيارات المالية في الدول الأسويوية و الولايات المتحدة الامريكية ، و في اعقاب الأزمة المالية العالمية ، حيث تناولت العديد من الدراسات (Carcello et al., 1992, ١٩٩٨؛ سامى ، ٢٠٠٩، Duff et al., 2006, Johnson et al., 2009) محددات جودة المراجعة - والتي تمثلت فى حجم منشأة المحاسبة و المراجعة ، و السمعة الطيبة لها، و عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة على منشأة المحاسبة و المراجعة ، و إرتباطها بإحدى منشآت المحاسبة و المراجعة العالمية و وجود نظام الرقابة على الجودة ، و الخبرة المهنية ، و التخصص فى صناعة العميل - والتي أكدت على

المنهج فيجمع بين الاطار النظرى فى مرحلة إشتقاق الفروض و التجريب فى مرحلة إختبارها .

و بتفصيل أكثر فإنه سيتم تنفيذ منهجية البحث من خلال تصميم مجموعة من الحالات الافتراضية لشركات مقيدة فى بورصة الأوراق المالية تحتوى على بعض التحريفات الجوهرية المتعمدة ، و غير المتعمدة ، بالإضافة إلى الأمور التى قد تستدعى الإتصال بالمسؤولين عن إدارة الشركة و الحوكمة . و يطلب من مجموعة من مراقبى الحسابات الاجابة عليها لكشف التحريفات و إصدار حكم مهنى بشأنها و التقرير عنها و الإتصال بالإدارة و المسؤولين عن الحوكمة داخل الشركة ، و ستتكون عينة الدراسة

من أربع مجموعات على النحو التالى:

أ- المجموعة الاولى : و تشمل مراقبى الحسابات فى منشآت محاسبة و مراجعة صغيرة الحجم و ذوى خبرة منخفضة .

ب- المجموعة الثانية : و تشمل مراقبى الحسابات فى منشآت محاسبة و مراجعة صغيرة الحجم و ذوى خبرة مرتفعة

ج- المجموعة الثالثة : و تشمل مراقبى الحسابات فى منشآت محاسبة و مراجعة كبيرة الحجم و ذوى خبرة منخفضة .

د- المجموعة الرابعة : و تشمل مراقبى الحسابات فى منشآت محاسبة و مراجعة كبيرة الحجم و ذوى خبرة مرتفعة .

وتتمثل متغيرات الدراسة فيما يلى:

أ- المتغيرات المستقلة :و تشمل متغيرين هما :

المتغير الاول : حجم منشأة المحاسبة و المراجعة و سيتم قياس ذلك المتغير باجمالى ايرادات العملاء وإجمالى الاصول ، وفقا لما توصلت اليه احدى

أن حجم منشأة المحاسبة و المراجعة يلعب دورا هاما فى كونه محددا رئيسيا لجودة المراجعة من وجهة نظر أصحاب المصالح و الذى قد يفسر إندفاع بعض منشآت المحاسبة و المراجعة إلى الإندماج لزيادة حجمها و الإستفادة من وفورات الحجم الناتجة عن الإندماج من خلال مزج الخبرات و الإمكانيات التى من شأنها أن تساعد منشآت المحاسبة و المراجعة المندمجة على جذب و إستقطاب الكفاءات و الخبرات المهنية و إتاحة فرص التدريب الجيد لمراقبى الحسابات بما ينعكس على أدائهم ، و من ثم جودة المراجعة

و تتلخص دوافع البحث فى التركيز على بحث العلاقة بين حجم منشأة المحاسبة و المراجعة و خبرة مراقب الحسابات ، كأحد أهم محددات جودة المراجعة ، خاصة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر و جودة المراجعة ، فقد تناولت بحوث كثيرة تلك العلاقة نظريا و ميدانيا ، حيث يعول على الأثر الإيجابى لهذه العلاقة كثيرا فى دعم دور المراجعة فى رفاهية المجتمع ، أضف إلى ذلك أن غالبية البحوث السابقة إنتهجت نهجا ميدانيا ، فى حين أن الباحث سيقوم باختيار تلك العلاقة متهجاً منهجاً تجريبياً بإستخدام حالات مهنية عملية.

## هـ - أسلوب و أدوات و منهجية البحث:

يتمثل أسلوب البحث فى إستقراء و تحليل الإصدارات و الدراسات السابقة لإشتقاق الفروض و أسلوب التجريب بإستخدام حالات إفتراضية . و تشمل الأدوات إختيار المجتمع و العينة و تصميم الحالات الإفتراضية و عمل معالجات تجريبية للمتغيرات المستقلة مدعومة بأسئلة موحدة لقياس أثر هذه المتغيرات على المتغير التابع ، و إستخدام الأدوات الإحصائية فى تحليل النتائج ، و أما

## ٧- فروض البحث و خطته:

فى ضوء إستقراء و تحليل الدراسات التى تناولت العلاقة بين حجم منشأة المحاسبة و المراجعة و جودة المراجعة ، فقد إتضح أن حجم منشأة المحاسبة و المراجعة يعد أحد المحددات الهامة و المؤثرة فى جودة المراجعة الخارجية ، و ذلك لان منشآت المحاسبة و المراجعة الأصغر حجما قد لا تتوافر لديها الإمكانيات لمواكبة التغيرات فى بيئة الممارسة المهنية العالمية و تكون تلك الجودة أعلى كلما كبر حجم منشأة المحاسبة و المراجعة التى ينتمى إليها كما أن الباحث يعتقد أيضا أن منشآت المحاسبة و المراجعة كبيرة الحجم بما لديها من إمكانيات مادية و بشرية ، تستطيع أن يستوفى منسوبيها شروط و متطلبات القيد لدى سجل الهيئة العامة للرقابة المالية بما لديهم من ملاءة مهنية و خبرة .

كما يمكن القول أن مراقب الحسابات الأكثر خبرة سيكون أكثر حرصا على الإرتقاء بجودة المراجعة ، و تكون تلك الجودة أعلى كلما كبر حجم منشأة المحاسبة و المراجعة التى ينتمى إليها. وبذلك يمكن إشتقاق الفرض الرئيسى للبحث كما يلى:

" كلما كان مراقب الحسابات ذا خبرة و حجم منشأته أكبر كلما زادت جودة المراجعة التى يؤديها " و يمكن تقسيم الفرض الرئيسى الى فرضين فرعيين كما يلى:

الفرض الفرعى الاول :

" يؤثر حجم منشأة المحاسبة و المراجعة إيجابا على جودة المراجعة الخارجية التى يؤديها مراقبو الحسابات العاملين بها "

الدراسات فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر (جمعة ، ٢٠٠٩ )

**المتغير الثانى:** خبرة مراقب الحسابات

و سيتم قياس ذلك المتغير وفقا لمدى استيفائه متطلبات القيد بسجل مراقبى الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية و ذلك من واقع بيانات سجل مراقبى الحسابات المتاح لدى الهيئة العامة للرقابة المالية <http://www.cma.gov.eg> .

ب- **المتغير التابع :** جودة المراجعة ، و التى سيتم قياسها عن طريق مدى كفاءة مراقب الحسابات فى إكتشاف و التقرير السليم عن التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية و الإتصال بإدارة الشركة و المسؤولين عن حوكمتها .

وللوصول لنتائج اختبار فرض البحث الرئيسى فإنه سيتم تحليل البيانات إحصائيا بإستخدام نموذج Kruskal-Wallis test و Mann-Whitney test

## ٦- حدود البحث:

يخرج عن نطاق البحث دراسة و إختبار أثر المتغيرات المستقلة ، و المحددات و المقاييس الأخرى ، المؤثرة فى جودة المراجعة بخلاف حجم منشأة المحاسبة و المراجعة و خبرة مراقب الحسابات الذى ينتمى لتلك المنشآت . كما يخرج عن نطاق البحث تجريبيا قياس الجودة بمقاييس أخرى بخلاف الكشف و التقرير عن التحريفات الجوهرية و الإتصال المناسب بإدارة الشركة و المسؤولين عن الحوكمة بداخلها . و أخيرا فإن نتائج البحث ستكون مقيدة بضوابط الدراسة التجريبية والإنتقاء التحكمى للعينات التجريبية .

**الفرض الفرعى الثانى :**

" تؤثر خبرة مراقب الحسابات إيجابا على جودة المراجعة الخارجية التى يؤديها"

و لتناول مشكلة البحث و اختبار الفرض الرئيسى و فرعيتيه يستكمل البحث كالتالى

## ٨- تحليل أهم الدراسات السابقة ذات الصلة :

سيتم تقسيم الدراسات السابقة ذات الصلة الى مجموعتين ، تشمل المجموعة الأولى الدراسات التى تناولت محددات و عوامل و مفهوم جودة المراجعة، بينما تشمل المجموعة الثانية الدراسات التى تناولت شكل و اتجاه العلاقة بين حجم منشأة المحاسبة و المراجعة و خبرة مراقب الحسابات و جودة المراجعة كمايلى :

### أولا : الدراسات التى تناولت مفهوم ومحددات وأهمية جودة المراجعة

يعرض الباحث فى هذه الفرعية للدراسات التى تناولت جودة المراجعة بصفة عامة و ذلك لأغراض الإستقرارعلى مفهوم لجودة المراجعة الذى يتبناه الباحث فى بحثه بالإضافة إلى تحديد أكثر المحددات و العوامل تأثيرا فى جودة المراجعة ، وصولا إلى توصيف شكل العلاقة بين حجم منشأة المحاسبة والمراجعة من جهة و بين جودة المراجعة من جهة أخرى وذلك على النحو التالى :

#### ١/٨ - فيما يتعلق بمفهوم جودة المراجعة.

تناولت العديد من الدراسات السابقة عدة مفاهيم و وجهات نظر مختلفة لمفهوم جودة المراجعة ، فقد إتفق كلا من (Deis ; 1993 Copley & Doucet) (1992 Giroux & على أن جودة المراجعة تتمثل فى إلزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد

السلوك المهني ، بينما إتفق كل من (Davidson 1981; Deanglo , 1993; Neu & على أن جودة المراجعة هى إحتمال إكتشاف مراقب الحسابات للتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية و التقرير عنها . كما إتفق (Salehi & Masoury 2009) معهم على أن إكتشاف الغش(١) يمثل أحد أهم عناصر جودة المراجعة ، بينما إختلف معهم كل من (Zhang et al , 2007 ; palmarose, 1988) الذين يرون أن جودة المراجعة ترتبط بمستوى التأكيد الذى يقدمه مراقب الحسابات و سلامة رأيه عن مدى عدالة عرض القوائم المالية .

لقد كان هناك وجهات نظر خاصة فى هذا الشأن لم تلق الإتياف المعقول معها مثل (Willingham, 1985) الذى تناول جودة المراجعة من منظور خطر المراجعة ، بينما يرى (Haron et al.,2007) أن أداء مراقب الحسابات للمراجعة بجودة عالية يتوقف على تخفيض فجوة التوقعات(٢) من خلال أداء المراجعة بمستوى يتمشى مع توقعات المستخدمين.

و يخلص الباحث مما سبق إلى أن هناك جدلا واسعا ، أو بالأحرى لا يوجد إتياف عام بشأن مفهوم واحد لجودة المراجعة . و نتيجة لهذا الجدل الذى أشاره الباحثون حول مفهوم جودة المراجعة فإن الباحث يعتقد أن هناك حد أدنى لمستوى جودة المراجعة و الذى إتقت عليه معظم الدراسات السابقة

١ الغش Fraud تحريف متعمد من قبل الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة أو العاملين بالشركة أو طرف آخر و ينطوى على استخدام أساليب مختلفة للحصول على منفعة غير قانونية (ISA, 240)

٢ فجوة التوقعات Expectation Gap : مساحة الإختلاف بين توقعات مستخدمى القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات وأصحاب المصلحة بشأن ما يحتاجونه من مراقب الحسابات و بين ما يقدمه لهم فعلا (على ، شحاته، ٢٠٠٦)



(1992,؛ Satton & lamp , 1990) على العوامل المحددة لجودة المراجعة ، الخاصة بالعمل الميداني ، وتشمل خبرة فريق العمل و التفاعل مع العميل، و يتفقون مع (Mock & Samet, 1982) فيما يتعلق بمتغيرات إدارة عملية المراجعة ، و تشمل فريق المراجعة و خبرة المنشأة بصناعة العميل .

و يتفق كل من (Baker, 2010 ; Knapp, 1992; Dies & Giroux 1991; على أن طول مدة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل ترتبط بعلاقة عكسية مع جودة المراجعة أما (Krishnan, 2007) فيرى أن طول مدة علاقة مراقب الحسابات بالعميل تزيد من جودة المراجعة . و تتفق دراسة (Wa- rming – Rasmussen & Jensen, 1998) مع دراسة (Carcello et al, 1992) في أن التخصص في الصناعة و خصائص الشك المهني لمراقب الحسابات تمثل محددات لجودة المراجعة ، بينما اختلفت معها في باقي الأبعاد. و تبرر الدراسة هذا الاختلاف بأن محددات جودة المراجعة التي تتبناها دراسة (Carcello et al, 1992) كانت تعبر عن وجهة نظر الباحثين و خبرتهم الشخصية بينما الأبعاد التي تناولتها دراسة (Warming – Rasmussen & Jensen, 1998) كانت تعبر عن وجهة نظر أصحاب المصلحة أي أن الاختلاف بين الدراستين كان نتيجة للطريقة التي تم بها تحديد أبعاد جودة المراجعة .

و على الرغم من أن إختلاف بيئة الممارسات المهنية من حيث طبيعة العمليات و طبيعة التقارير المالية وكذلك حافز الربح في كل من القطاع الحكومي و الخاص ، إلا أن نتائج دراسة (Johnson , 2006) إتفقت مع ما إنتهت إليه

كمفهوم للجودة و الذى يتبناه الباحث حيث ؛ تعنى جودة المراجعة كفاءة مراقب الحسابات فى إكتشاف و التقرير عن التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية فى ظل الإلتزام الكامل بالمعايير المهنية ذات الصلة من جهة و قواعد وآداب السلوك المهني من جهة أخرى.

كما يعتقد الباحث أن جودة المراجعة تتوقف على قدرات مراقب الحسابات الفنية والمهنية و التي تمثل الخبرة ، و على كفاءة ممارسة الحكم المهني بشأن التحريفات الجوهرية و إستقلاله ، فى كافة مراحل عملية المراجعة ، بالإضافة إلى إلتزامه بمعايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني .

و من ناحية محددات الجودة بصفة عامة فقد اتفق ( Sutton , 1993 ; Sutton & lamp , 1988) على أن هناك عدة محددات أساسية لجودة المراجعة تتمثل فى؛ التخطيط و إدارة عملية المراجعة و العمل الميداني، إلا أن ( Mock & Samet , 1982 ) أضاف محددات أخرى خاصة بالتقييم و أداء التكليف . كما يتفق البعض ( Carcello et al , 1992 ; Schroeder et al 1986 ; Beattie , 1995) & Fearley على أن العوامل الخاصة بفريق المراجعة كانت أكثر تأثيرا فى جودة المراجعة . و يلاحظ أن هناك تشابه فى متغيرات دراسة (Shroeder et a, 1986 ; Knapp, 1991) فى أن كلاهما ركز على متغيرات جودة فريق المراجعة كمحددات لجودة المراجعة .

كما يرى ( بهاء الدين ، ٢٠٠٨ ) أن خصائص منشأة المحاسبة و المراجعة لها تأثير إيجابى ايضا على جودة الأداء المهني . أضف إلى ما سبق أن بعض الكتاب يتفقون (Carcello et al

كما إتفق (Raman et al, 2010) مع ( بهاء الدين ، ٢٠٠٨ ) بينما إختلف مع (Schorlede ; Carrcello et al, 1992 et al, 1986 ; Beattie 1995) فيما يتعلق بتأثير خصائص منشآت المحاسبة و المراجعة و التى يدركها أصحاب المصلحة بشكل أكبر ، مقارنة بخصائص فريق المراجعة كمحدد لجودة المراجعة

كما إتفق (Carcello et al, 1992) ; سامى ، ١٩٩٨ ; Duff 2004 ; Duff, 2009) على أن هناك إختلافات فى مدى إدراك أصحاب المصلحة من مراقبى الحسابات ومعدى القوائم المالية و المستخدمين الخارجيين للعوامل المؤثرة و للأهمية النسبية لمحددات جودة المراجعة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن هناك عدة عوامل و محدثات لجودة المراجعة يمكن تقسيمها إلى محدثات خاصة بفريق المراجعة ، و أخرى خاصة بمنشأة المحاسبة و المراجعة ؛ و تشمل خبرات و مهارات فريق المراجعة ، حجم منشأة المحاسبة و المراجعة ، سمعة مراقب الحسابات، مدة الإرتباط بين مراقب الحسابات و العميل ، فحص الزميل ، الدعاوى القضائية ، الخبرة بصناعة العميل والتخصص فى الصناعة ، جودة نظم رقابة الجودة ، الإتصال الجيد مع الإدارة ، إنضمام شريك منشأة المحاسبة و المراجعة بفاعلية فى المراجعة ، الأتعاب و سرعة الاستجابة لطلبات العميل ، الإستقلال و النواحي الأخلاقية و السلوكية ، مع ملاحظة إمكانية إختلاف أصحاب المصلحة بشأن مدى إدراكهم للأهمية النسبية لهذه العوامل كمحددات لجودة المراجعة . كما يخلص الباحث إلى أن حجم منشأة المحاسبة و المراجعة يلقى إهتمام الكثير من الكتاب فى هذا المجال كمحدد قوى لجودة

دراسة (Carcello et al, 1992) فيما يتعلق بمحددات الجودة التى يدركها أصحاب المصلحة ، و التى تتضمن الخبرة و التخصص فى الصناعة و سرعة الإستجابة لطلبات العميل و الشك المهنى .

وقد إختلفت دراسة (Schorlede et al, 1986) مع دراسة (Dies & Grioux, 1992) من حيث علاقة إرتباط نتائج برامج فحص الزميل بالجودة حيث يرى (Dies & Grioux, 1992) أن فحص الزميل يرتبط بعلاقة إيجابية قوية بجودة المراجعة ، بينما يرى (Schorlede et al., 1986) أن فحص الزميل أقل تأثيرا على جودة المراجعة .

كما إختلفت دراسة (Schorlede et al, 1986) مع دراسة (Salehi & Mansoury, 2009) من حيث تأثير الدعاوى القضائية على جودة المراجعة ، فىرى (Schorlede et al, 1989) أن الدعاوى القضائية أقل تأثيرا على جودة المراجعة ، بينما يرى (Salehi & Mansoury, 2009) أن الدعاوى القضائية تمثل بعدا هاما من أبعاد جودة المراجعة .

وإختلف كل من بركات ، ١٩٩٨ ; Knapp (1991) مع دراسة (Salehi & Mansoury, 2009) فيما يتعلق بكون حجم منشأة المحاسبة و المراجعة محددا هاما من محدثات الجودة ، حيث لم تتوصل دراسة (Salehi & Mansoury, 2009) إلى دليل على أن الحجم يلعب دورا فعالا ، أو محددا أساسيا لجودة المراجعة ، فى حين يرى أصحاب المصلحة أن خصائص منشآت المحاسبة و المراجعة ، خاصة الحجم يعد أحد العوامل المؤثرة فى الجودة وفقا لما توصلت إليه دراسة كل من (بركات ، ١٩٩٨ ; Knapp, 1991) .

بدائل أخرى للتعبير عن حجم منشآت المحاسبة و المراجعة ، مثل عدد العملاء و إجمالي الأصول و الربح التشغيلي لعملاء منشأة المحاسبة و المراجعة و عدد مراقبي الحسابات الذين ينتمون إلى منشأة المحاسبة و المراجعة .

كما يعتقد الباحث أنه لا توجد فروق بين هذه المقاييس ومقياس الأتعاب في التعبير عن حجم منشأة المحاسبة و المراجعة ، حيث أن العملاء كبار الحجم التي تتسم شركاتهم بتعدد العمليات ، وعادة ما تكون متعددة الجنسيات ، و التي تحتاج الى مهارات و خبرات و إمكانيات معينة قد لا تتوفر لدى منشآت المحاسبة والمراجعة صغيرة الحجم ، عادة ما يتم مراجعة قوائمها المالية بواسطة منشآت المحاسبة و المراجعة كبيرة الحجم . أضف إلى ذلك بأنه قد يصعب الحكم بعدم ملاءمة الإعتماد على مقياس أو أكثر من مقاييس الحجم ، لذا فإن الباحث سيعتمد على إجمالي أصول و إجمالي إيرادات عملاء منشأة المحاسبة و المراجعة كمقاييس لحجمها ، خاصة و أنه من الصعب في مصر الحصول على بيانات الأتعاب التي تتقاضاها منشآت المحاسبة و المراجعة .

و فيما يتعلق بعلاقة الحجم بالجودة فقد إتفق البعض (Fureman,2003 ; Krishnan & Schauer, 2000 ; Gieger & Rama, 2006 ; Lennox & Pittman, 2010 ; جمعة، ٢٠٠٩ ; Francis et al, 2010;) على وجود علاقة إيجابية بين حجم منشأة المحاسبة و المراجعة و جودة المراجعة . بينما يرى البعض الآخر ( Jeong & Rho, 2004 ; Zhang et al, 2007 ; Bauhede & Willekens, 2004; Zhang et al, 2010 ; Raman et al, 2011 ; Zhang

المراجعة الأمر الذي يررر توجه البحث نحو بحث أثر هذا المتغير على جودة المراجعة، كما يتضح من الفرعية التالية

## ٢/٨ - فيما يتعلق بعلاقة حجم منشأة مراقب الحسابات بجودة المراجعة

لقد اهتمت العديد من الدراسات السابقة (Knapp,1991 ; DeAngelo, 1981) ؛ بركات (١٩٩٧) بتعريف و قياس الحجم على إعتبار أنه أحد أهم محددات جودة المراجعة و إن إختلفت في وسائل قياسه. فقد تم قياسه تارة بتقسيم منشآت المحاسبة و المراجعة الى  $big\ 4$  و  $non\ big\ 4$  بناء على الأتعاب مثل دراسة (Krishnan & Schauer,2000 ; Fuerman, 2003; Jeong & Rho, 2004; Tilis,2005 ; Geiger & Rama,2006 ; Krishnan et al, 2008 ; Raman et al, 2010; Zhang et al, 2011)، و تارة بمجموعة أخرى من المقاييس مثل ؛ عدد العملاء ، و إجمالي أصول العميل ، و الربح التشغيلي للعميل ، و عدد مراقبي الحسابات الذين ينتمون إلى منشأة المحاسبة و المراجعة مثل دراسة (Francis & Yu 2009 ; Bauhede & Willekens, 2004 ; Francis et al, 2010) ويعتقد الباحث أن تصنيف منشآت المحاسبة و المراجعة إلى  $big\ N$  و  $non\ big\ N$  و فقا للأتعاب هو الأكثر إستخداما و شيوعا ، خاصة بعد السماح لمنشآت المحاسبة و المراجعة بالإفصاح عن إيراداتها في بعض البلدان<sup>(٣)</sup> . و لكن نظرا لأنه قد يتعذر الإفصاح عنها في بلدان أخرى ، لذا فقد لجأت بعض الدراسات ( أبو الخير، ٢٠٠٠ ؛ Narasimhan & Chung,1998 ) إلى إستخدام

<sup>٣</sup> من أمثلتها الولايات المتحدة الأمريكية

(Magnan, 2008) & أنه لا يوجد إختلاف فى جودة المراجعة بين منشآت المحاسبة و المراجعة كبيرة الحجم و المتوسطة و صغيرة الحجم . ويخلص الباحث إلى أنه مازال الجدول قائما بين الباحثين حول مدى تأثير حجم منشأة المحاسبة و المراجعة على جودة المراجعة ، لذا فان العلاقة بين حجم منشأة المحاسبة و المراجعة والجودة تحتاج إلى المزيد من الدراسة ، خاصة فى مصر بما تتسم به من خصائص تركز للمهنة فى عدد محدود من منشآت المحاسبة و المراجعة و هو ما يركز عليه البحث .

كما يخلص الباحث أيضا إلى أن الدراسات التى توصلت إلى عدم وجود إختلاف فى الجودة بين منشآت المحاسبة و المراجعة كبيرة و متوسطة وصغيرة الحجم قد يرجع إلى عدة أسباب ، منها طبيعة بيئة الممارسة المهنية، خاصة فيما يتعلق بالبيئة التشريعية و القانونية والرقابية حيث يدرك مراقبو الحسابات إنخفاض خطر الملاحقة القانونية فى بعض البلدان<sup>(٤)</sup>، بالإضافة إلى أن بيئة الممارسة المهنية فى الدراسات التى لم تجد إختلافا فى جودة المراجعة بين الأحجام المختلفة لمنشآت المحاسبة و المراجعة إتسمت أيضا بإنخفاض تكاليف الوكالة<sup>(٥)</sup>، لأن معظم هذه الشركات عائلية و ينخفض فيها عدم تماثل المعلومات<sup>(٦)</sup>، كما قد يرجع السبب إلى إختلاف خصائص العميل نفسه.

أضف إلى ما سبق أن عدم الإختلاف بين big N<sup>(٧)</sup> , Second tier وإنخفاض الفجوة بينهما قد يرجع إلى أن مراقبى الحسابات فى Second tier كانوا يعملون فى ال big N و حصلوا على نفس الخبرات و التدريب ، بالإضافة إلى أن هناك الكثير من المؤسسين فى منشأة أرثر اند رسون إنتقلوا إلى Second tier ، بالإضافة إلى النمو المتزايد فى محفظة عملاء Second tier فى الأونة الأخيرة ، و الذى يوجد لديهم الحافز لزيادة قدرتها على إجتذاب الكفاءات و الخبرات و تدريب مراقبى الحسابات لديها لتتلاءم مع ظروف عملاتها الجدد .

و على الرغم من هذه الأسباب ، التى ترى أنه لا توجد إختلافات فى جودة المراجعة بين منشآت المحاسبة و المراجعة مختلفة الحجم إلا أن الباحث يعتقد أنه ما زال هناك إختلافات فى جودة المراجعة و التى يعتقد أنها جوهرية بين منشآت المحاسبة و المراجعة الكبيرة و المتوسطة والصغيرة الحجم ، و يرجع ذلك الى أن منشآت المحاسبة و المراجعة كبيرة الحجم لديها الموارد الكافية التى تمكنها من توفير المهارات والخبرات الفنية والمهنية و المعرفة بالمحاسبة و المراجعة و المعايير المهنية و الأخلاقية و السلوكية و التدريب و الإستثمار فى نظم رقابة الجودة والتكنولوجيا بشكل أكبر من منشآت المحاسبة و المراجعة الأصغر حجما . و يتفق الباحث مع دراسة (Francis et al, 2010) بأن إهتمام مراقبى الحسابات كبار الحجم بالحفاظ على

<sup>٤</sup> مثل غالبية دول جنوب شرق آسيا و من أمثلتها الصين و إندونيسيا وكوريا

<sup>٥</sup> التكاليف التى ترتبط بتضارب المصالح و الأهداف بين الوكيل و الأصيل و عدم تماثل المعلومات التى تؤدى إلى المخاطر الناتجة عن استغلال الوكيل موارد الشركة لتحقيق أهدافه و كذلك التكاليف الناتجة عن الأساليب المستخدمة لتخفيض و الحد من المشاكل المرتبطة باستخدام الوكيل

<sup>٦</sup> Information Asymmetry

<sup>٧</sup> منشآت المحاسبة و المراجعة كبيرة الحجم و التى لها تصنيف عالمي و تتضمن منشآت المحاسبة و المراجعة الأربعة الكبرى و تشمل (E&Y, Deloitte, Ernst & Young, KPMG, Pricewaterhouse Coopers PwC,

والمراجعة كما حدث مع ارثر اندرسون في قضية Enron<sup>(٨)</sup>

كما يعتقد الباحث أن القدرات الفنية والمهنية و  
الإمكانات التي تتوفر لدى منشآت المحاسبة و  
المراجعة كبيرة الحجم تمكنها من إكتشاف التحريفات  
الجوهرية في القوائم المالية لدى عملائها بشكل أكبر  
من منشآت المحاسبة و المراجعة الأصغر حجما ،  
بالإضافة إلى أن كبر عدد عملائها يدعم من  
إسقلالها ، و بالتالي يمكنها من إعداد تقارير  
المراجعة بصورة أدق من منشآت المحاسبة و  
المراجعة الأصغر حجما ، نتيجة لقدرة الأولى على  
مقاومة ضغوط الإدارة ، بالإضافة الى أن إدراك  
الإدارة لقدرة هذه المنشآت على إكتشاف الغش قد  
يزيد من جودة التقارير المالية التي تعدها .

و فيما يتعلق بمنهجية الدراسات السابقة فقد  
إعتمدت معظم الدراسات التي تناولت محددات جودة  
المراجعة على قوائم إستقصاء لتحديد مدى إدراك  
المجموعات المختلفة من أصحاب المصلحة  
للأهمية النسبية للأبعاد المختلفة لجودة المراجعة في  
بيئات ممارسة مهنية مختلفة . و لكن فيما يتعلق  
بمنهجية الدراسات السابقة ، التي تناولت بالبحث  
علاقة حجم منشأة المحاسبة و المراجعة بجودة  
المراجعة ، فقد إتضح في معظم هذه الدراسات أنه  
يصعب تحديد الجودة بصورة مباشرة ، لذا فقد لجأت  
تلك الدراسات الى إستخدام بدائل لقياس جودة  
المراجعة ، مثل تحليل عدد من القضايا المرفوعة  
ضد منشأة المحاسبة و المراجعة كمقياس عكسي  
للجودة ونماذج الإستحقاقات غير العادية ، أهمها  
نموذج (Larcker& Richardson,2004) و

سمعتهم و على الجودة يرجع بصورة أساسية الى  
منظورين أساسيين وهما :

أ- منظور الاعتمادية أو التبعية الإقتصادية The  
Economic Dependence Perspective  
منشآت المحاسبة و المراجعة كبيرة الحجم تقدم  
مراجعة ذات جودة عالية لعملائها مقارنة  
بالمنشآت الأصغر حجما ، و ذلك لأن  
الاعتمادية الإقتصادية في ظل منشآت  
المحاسبة و المراجعة كبيرة الحجم يمكن إهمالها  
نظرا لكبر عدد العملاء ، بينما منشآت المحاسبة  
و المراجعة صغيرة الحجم تعتمد إقتصاديا ، و  
بشكل أساسي، على ما تحققه من إيرادات من  
عملائها الأصغر عددا ، لذا فقد تكون هناك  
ضغوط من قبل إدارة هذه الشركات على  
مراقبي الحسابات هؤلاء ، و من ثم يؤثر ذلك  
على إستقلالهم و بالتبعية على جودة المراجعة  
التي يقدمونها .

ب- منظور توحيد جودة المراجعة Uniform  
Quality Perspective

وفقا للمفاهيم الإقتصادية للجودة فإن تقديم  
خدمات بنفس الجودة عبر الأسواق المختلفة و عبر  
الزمن يؤدي بدوره إلى زيادة الإيرادات و العلاوات  
التي تحصل عليها الشركة ، لذا فهناك ضرورة لتقديم  
منشآت المحاسبة و المراجعة لخدماتها بنفس الجودة  
من خلال منشأاتها التنفيذية التي تقع في أماكن  
مختلفة و بلدان مختلفة ، لأنه إذا تأثرت جودة  
المراجعة لهذه المنشآت التنفيذية في إحدى البلدان  
فقد يؤثر ذلك سلبا على باقي منشآت المحاسبة و  
المراجعة التنفيذية التي تنتمي لنفس منشأة المحاسبة

<sup>٨</sup> تأثرت سمعة منشأة أرثر أندرسون في كل العالم بعد فضيحة  
إنرون مما تسبب في إغلاقها و أصبحت المنشآت كبيرة  
الحجم أربعة بدلا من خمسة

## ٩ - إشتقاق الفرض الفرعى الاول

فى ضوء إستقراء الدراسات التى تناولت محددات جودة المراجعة و علاقة حجم منشأة المحاسبة و المراجعة بجودة المراجعة ، و فى ضوء تحليلها وما يعتقده الباحث بوجود علاقة إيجابية مفترضة بين حجم منشأة المحاسبة و المراجعة ، مقاسا بإجمالى إيرادات وأصول عملاء تلك المنشأة ، وجودة المراجعة ، مقاسه بقدرة مراقب الحسابات على إكتشاف و التقرير عن التحريفات الجوهرية ، و وفقا لبيئة الممارسة المهنية فى مصر ، فإن حجم منشأة المحاسبة و المراجعة يعد أحد أهم محددات جودة المراجعة الجديرة بالدراسة ، حيث يفترض أنه يؤثر إيجابا على الجودة وذلك لطبيعة السوق المهنية فى مصر و قلة عدد منشآت المحاسبة و المراجعة الكبيرة و التى تستحوذ على نسبة كبيرة من عملاء المراجعة ، و لا سيما بعد التطورات التى حدثت فى هيكل المهنة من إندماجات ، فإنه يمكن إشتقاق الفرض الرئيسى للبحث كما يلى :

" يؤثر حجم منشأة مراقب الحسابات إيجابا على جودة المراجعة التى يؤديها "

## ١٠ - تحليل العلاقة بين خبرة مراقب

### الحسابات و جودة المراجعة

تستهدف الدراسة فى هذه الفرعية إستقراء و تحليل أهم الإصدارات و الدراسات السابقة فى مجال العلاقة بين قيد مراقب الحسابات بسجل مراقبى الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية كمؤشر على خبرته و جودة المراجعة . و أيضا إشتقاق الفرض الفرعى الثانى للبحث

لقد اهتمت المنظمات المهنية العالمية و المحلية بالعديد من محددات جودة المراجعة و التى تضمنتها أيضا شروط قيد مراقبى الحسابات بسجل مراقبى

نموذج (Secu et al, 2002) و نموذج (Jones, 1991) و نموذج (Dechow et al, 1995) و مقياس جودة الأرباح ل (Dechow & Dochev, 2002) .

و من ناحية أخرى إعتمدت بعض الدراسات على قياس الجودة بدلالة دقة تقارير المراجعة التى يعدها مراقبو الحسابات ، خاصة تلك التى تتضمن فقرات عن مدى قدرة المنشأة على الأستمرار<sup>٩</sup> و كذلك عدد التقارير المتحفظة ، التى يعدها مراقب الحسابات فى الشركات التى تعد قوائم مالية محرفة جوهريا .

و فيما يتعلق بأدوات البحث فقد إعتمدت بعض الدراسات على إستخدام قوائم الإستقصاء و المقابلات الشخصية و كذلك تحليل البيانات المتاحة لدى SEC و الخاصة بتقارير المراجعة مثل Accounting & Auditing Enforcement : Released أو تحليل القضايا المرفوعة ضد مراقبى الحسابات أو دراسة حالة ، مثل دراسة منشأة Lavethol & Horwath و شركة Kamebo اليابانية التى راجعتها المنشأة التنفيذية ChuoAoyama التابعة لمنشأة PriceWater HouseCopers .

<sup>٩</sup> وفقا لمعيار المراجعة الدولى (706) ، (ISA706) فإن مراقب الحسابات يمكن أن يشير فى تقريره الى بعض الأمور الهامة Emphasis of Matter paragraph فى فقرة تالية لفقرة الرأى يلفت فيها إنتباه مستخدمى تقريره إلى أمور أفصحت عنها الإدارة فى القوائم المالية بطريقة ملائمة ، و لكن يعتقد مراقب الحسابات وفقا لحكمه المهني أنها هامة و أساسية لفهم مستخدمى القوائم المالية لها . كما أنه يمكنه أيضا أن يشير إلى فقرة خاصة بالأمور الأخرى و يلفت فيها إنتباه مستخدمى تقريره إلى أمور أخرى لم يفصح عنها فى القوائم المالية و التى يعتقد وفقا لحكمه المهني أنها هامة و ملائمة لفهمهم للمراجعة و مسئوليات المراجع أو تقريره

الحسابات ضمن من لهم الحق في مراجعة و اعتماد ميزانيات الشركات المساهمة بالسجل العام للمحاسبين و مراقبي الحسابات بوزارة المالية جداول المحاسبين و المراجعين و تقديم ما يفيد قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات الشركات المساهمة لمدة خمس سنوات علي الأقل و بشرط ان يكون قد قام بمراجعة حسابات خمس شركات مساهمة علي الأقل كل سنة، بما يتفق مع معايير المراجعة المصرية أو القيد في سجل مراقبي حسابات البنوك لدي البنك المركزي المصري أو القيد في سجل مراقبي حسابات شركات التمويل العقاري لدي الهيئة العامة لشئون التمويل العقاري أو القيد في سجل مراقبي حسابات شركة التأمين و إعادة التأمين و جمعيات التأمين التعاوني لدي الهيئة المصرية للرقابة علي التأمين ، و يتضح من القواعد و التشريعية السابقة أن هناك إهتماماً متزايداً في الأونة الأخيرة بجودة المراجعة و محدداتها . فهناك إتفاق حول ضرورة أن تتوفر لدى مراقب الحسابات مجموعة من المتطلبات لضمان ادائه لمهامه و مسؤولياته بمستوى مرتفع من الجودة ، فقد أكدت تلك الإصدارات على ضرورة أن تتوفر في مراقب الحسابات الكفاءة و الملاءة المهنية اللازمة و التي تأتي من المعرفة العلمية و الخبرة العملية في كافة المجالات المرتبطة بالمحاسبة و المراجعة ، و التي لا تتوقف عند حد إكتساب المهارات الأساسية فقط و إنما ضرورة مواصلة إكتساب المعرفة والمهارات اللازمة من خلال متابعة كافة التطورات التي تطرأ على المهنة ، عن طريق التدريب والتعليم المستمرين و فيما يلي إستقراء لأهم الدراسات ذات الصلة بالمتغيرات المهنية الخاصة بقيد مراقب الحسابات بسجل هيئة الرقابة المالية و التي أكدت عليها الإصدارات السابقة و أهمها ؛

الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية ، و التي تمثلت في ضرورة توافر التأهيل المهني الملائم و الخبرة العلمية و العملية و القدرة والملاءة المهنية - والتي تتضمن توافر فرق العمل ذات الخبرة و كذلك الإهتمام بتطويرها و رفع كفاءتها بالتدريب و التعليم المستمرين - بالإضافة الى توافر نظم رقابة الجودة و الإهتمام بقواعد اداب سلوك المهنة ، و الذي بدوره ينعكس على جودة المراجعة

كما أن الجهات الرقابية في مصر لم تغفل الإهتمام بجودة المراجعة فقد صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٨ بتأسيس وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيد بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية و المعدل بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٩ و بموجب قرار الإنشاء تم تشكيل مجلس إدارة خاص بوحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيد بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية و يتخذ المجلس قراراته على أن يتم إعتماؤها من مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية . و تتضمن إختصاصات الوحدة في ضوء قرار إنشائها إقتراح قواعد لقيد مراقبي الحسابات في سجل مراقبي حسابات شركات الإكتتاب العام والشركات المقيدة وأوراقها بالبورصة و الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية و صناديق الإستثمار المنشأة بالبنوك و شركات التأمين بالإضافة الى إقتراح التدابير و قواعد إجراءات إيقاف القيد بالسجل أو شطب القيد من السجل وإعتما هذه القواعد من مجلس إدارة الهيئة ، كما ان تلك القواعد تشمل ضرورة قيام مراقب الحسابات بتقديم ما يفيد مرور خمس سنوات علي الأقل علي قيد مراقب

## الملاءة المهنية ، و الخبرة خاصة تلك الناتجة عن التخصص الصناعي

بتحليل متطلبات قيد مراقبي الحسابات بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية يتضح أن هذه المتطلبات لها دلالتها المهنية . وهذا ما تناولته الدراسات السابقة حيث أن الشروط تستوجب على مراقبي الحسابات الراغبين في القيد بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة ضرورة توافر التأهيل المهني الملائم و الخبرة و القدرة والملاءة المهنية ، و يجد المتتبع لهذه الدراسات وجود مساحة كبيرة من الإتفاق على العلاقة بين هذه المتغيرات و جودة المراجعة ، ففيما يتعلق بالخبرة المهنية الملائمة التي تنعكس على جودة اداء مراقب الحسابات فقد إتفق الكثير من الكتاب (عوض ، ٢٠٠٦؛ شلبي، ٢٠٠٨ ; Krishnan ; Reichel Shoommuangpak,2007; 2003; &Wang 2010 ; Lowensohn et al,2007; Taylor, 2000 ) على أن خبرة مراقب الحسابات وتخصصه في صناعة العميل تلعب دورا هاما في زيادة وتحسين جودة أدائه ، مما ينعكس على جودة المراجعة ، وذلك لما لخبرة مراقب الحسابات المتخصص من مزايا قد تختلف عن غيره من غير المتخصصين ، و التي تسمح له بمقاومة ضغوط الإدارة ، كما تساعد على التأثير على دقة و جودة المعلومات ، خاصة جودة الارباح ، التي تعدها الإدارة بما ينعكس على إدراك أصحاب المصلحة لأهمية الخبرة و التخصص في رفع كفاءة و فعالية قراراتهم خاصة في سوق الأوراق المالية ، بما ينعكس على رفاهية المجتمع ككل .و في نفس السياق تتفق تلك الدراسات مع الدراسة التجريبية التي اجراها (Alavirad & MoeinAddin, 2013) و

التي توصلت الى ان خصائص مراقب الحسابات و اهمها الخبرة ترتبط ايجابيا و بصورة جوهرية مع جودة المراجعة. أضف الى ذلك ان تقرير مجلس PCAOB, 2010 بشأن اكثر التحريفات الجوهرية حدوثا و التي تؤثر بشكل جوهري في جودة المراجعة و تتمثل في مراجعة التقديرات المحاسبية الاكثر تعقيدا مثل اضمحلال الاصول و القيمة العادلة و المخصصات و التي تتطلب خبرة علمية و عملية من قبل مراقب الحسابات لمراجعتها و اكتشاف ما تحتويه من تحريفات و هذا ما اكدت عليه دراسة (Griffith et al., 2014) ان مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بالخبرة العلمية و العملية من خلال mindset تغيير عقليتهم من خلال التشغيل الذهني للمعرفة العلمية و العملية بما يسمح لهم بالدراية و المعرفة و الخبرة الكافية لاداء مهامهم خاصة فيما يتعلق بمراجعتهم لتلك التقديرات بما ينعكس على جودة مراجعتهم حيث يستطيع مراقبي الحسابات ان يقيمون تحيز عملائهم بشأن القيمة العادلة بشكل افضل .

و ترى دراسات أخرى (البيب ، ٢٠٠٥ ؛ Cadman & Stein , 2007 ) أن إستراتيجية التخصص الصناعي و حصول منشأة المحاسبة و المراجعة على نسبة كبيرة من القطاع السوقى في صناعة معينة لا يعنى بالضرورة أنها تقدم خدمات ذات جودة عالية ، بالإضافة الى أنها لم يكن لها تأثير على دقة تقييم المخاطر ، أو أهمية في تحسين جودة قرارات التخطيط ، أو قرارات مراقب الحسابات على إكتشاف الغش و مقاومة أساليب الإدارة من حيث إدارة الأرباح.

وعلى الرغم من الجدل الذى أثاره الباحثون حول أهمية الخبرة و التخصص في رفع كفاءة



يتناسب مع طبيعة بيئة الأعمال الحالية ، الأمر الذى أوجد مجموعة من التحديات ناتجة عن تلك التغيرات فى بيئة الاعمال.

و لمواجهة تلك التحديات فإن هناك مجموعة من المهارات و المعرفة التى يجب أن تتوفر فى مراقبى الحسابات و ذلك من خلال التأهيل المهنى الملائم . و يعتقد الباحث أن التعليم هو أساس التأهيل و هو المصدر الأساسى للمعرفة ، سواء كانت المعرفة مهنية و فنية أو سلوكية و أخلاقية أو مهارية ، فالتأهيل المهنى و الفنى ، على الرغم من أهميته ، إلا إنه لم يعد كافيا بدون التعليم الأخلاقى و الوعى بالمسؤولية الإجتماعية ، حيث أثبتت بعض الدراسات أنه أحد الاسباب الرئيسية للفضائح المالية الأخيرة .

كما يعتقد الباحث أيضا أن أكثر المهارات و المعرفة التى تتطلبها بيئة الأعمال الحالية تتمثل فى التفكير المنطقى و التحليلى ، بالإضافة إلى المعرفة بتكنولوجيا المعلومات و مهارات الاتصال و التفاعل مع العميل و المعرفة الإدارية ، و على رأسها المهارات و الخصائص السلوكية و الأخلاقية التى تحد من خطر السلوك غير الأخلاقى الى أدنى مستوياته ، و التى تؤثر بصورة أساسية على الإستقلال ، و الذى ينعكس بدوره على جودة أداء مراقبى الحسابات.

و يعتقد الباحث أيضا أن التأهيل المهنى يمثل نقطة البداية و ليس نقطة النهاية للمعرفة و التنمية المهنية و بناء الخبرات العلمية فهناك ضرورة للتعليم و التدريب المستمر الذى يتمشى مع مستجدات بيئة الأعمال الحديثة ، أضف إلى ذلك أن دور التأهيل المهنى لا يتوقف عند حد التعليم فى المؤسسات التعليمية فقط و إنما يمتد إلى المنظمات المهنية

مراقبى الحسابات على كشف التحريفات الجوهرية و التقرير عنها، إلا أن الباحث يعتقد أن مراقب الحسابات المتخصص تتوافر لديه الخبرة الكافية بصناعة عملائه ، و التى تمكنه من بناء قاعدة بيانات لأفضل الممارسات المحاسبية فى تلك الصناعة ، بالإضافة إلى قيام مراقب الحسابات المتخصص بإستثمارات كبيرة فى التكنولوجيا التى تمكنه من زيادة قدرته على المعرفة و تقييم المخاطر و تحديد الأخطاء و التحريفات و العمليات غير العادية، التى تمكنه من تعزيز فعالية وجوده المراجعة ككل . و يتفق الباحث مع ( Karjalainen,2011 ) أن مراقبى الحسابات المتخصصين تزداد دقة أحكامهم وقراراتهم المهنية ، و الذى ينعكس على جودة المراجعة خاصة فى المنشآت كبيرة الحجم

**وفيما يتعلق بالتأهيل المهنى** فقد إتفقت العديد من الدراسات (Stoel et al.,2011 ; Uyar & Gungormus,2011;Vasarhelyi et al., 2010 ; Lin, 2008 ; Howieson,2003 ; Dixon et al.,2004) على أن هناك تغيرات فى بيئة الأعمال فى العقدين الماضيين أهمها إستخدام تكنولوجيا المعلومات و الإفصاح عبر الإنترنت و إستخدام قواعد البيانات المبنية على نظم المعلومات الفورية ، و نمو مهارات الإتصال ، و من ثم التأثير على طبيعة تجميع و تشغيل البيانات و إنتاج المعلومات المحاسبية ، و كذلك طرق الحصول عليها و تحليلها ، بالإضافة إلى الإهتمام المتزايد بالقضايا البيئية و ما تشمله من إفصاح ببنى مما زاد الطلب على تشكيلة خدمات التأكيد المستحدثة . كما زاد الإهتمام بالخصائص السلوكية و الأخلاقية و المعرفة الإدارية فى الآونة الأخيرة ، لذا فإن الدور التقليدى الذى يلعبه المحاسب أو مراقب الحسابات أصبح لا

و فى ضوء إستقراء وتحليل الدراسات والإصدارات المهنية ، بالإضافة للإهتمام المتزايد للجهات المهنية والتشريعية بجودة المراجعة (Duff , 2009 ; Zhang et al., 2011; Alavirad & MoeinAddin, 2013 ; Griffith et al., 2014) ، و كذلك للتغيرات التشريعية فى بيئة الممارسة المهنية العالمية والمحلية ، فإن الباحث يعتقد أن إستيفاء مراقبى الحسابات ومنشآت المحاسبة و المراجعة للمتطلبات التشريعية والقانونية من بناء وتصميم نظام فعال لرقابة الجودة ، و كذلك الحاجة للإستثمار فى المعرفة المهنية لبناء الخبرة وإدارة الموارد البشرية من تأهيل وتدريب فنى ومهنى مستمر ، يحتاج الى موارد وإمكانيات مادية ضخمة قد لا تتوافر إلا لدى منشآت المحاسبة و المراجعة كبيرة الحجم ، لذا فإن الباحث يعتقد أن لحجم منشأة المحاسبة و المراجعة دور فعال فى إستيفاء متطلبات البيئة التشريعية و الرقابية الحديثة فى مصر ، ومن ثم التأثير الإيجابى على جودة المراجعة ، و يعتقد الباحث أنه بناء على ذلك يجب ضم الفرضين الفرعيين للبحث و إشتقاق الفرض الرئيسى للبحث كما يلى :

"كلما كان حجم منشأة مراقب الحسابات ذوى الخبرة أكبر كلما زادت جودة المراجعة التى يؤديها "

## ١١ - الدراسة التجريبية

### ١/١١ - أهداف الدراسة التجريبية

تهدف الدراسة التجريبية اختبار الفرض الرئيسى للبحث و فرعيتيه

### ٢/١١ - توصيف و قياس المتغيرات المستقلة:

يوجد متغيران مستقلان كالتالى :

نفسها ، التى يجب أن تلعب دورا هاما فى وضع و إصدار المعايير و الإرشادات و تقديم البرامج الكافية التى تمكن مراقبى الحسابات من مواجهة تحديات المستقبل

و يمكن القول أن إكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية فى القوائم المالية يعتمد بدرجة كبيرة على التأهيل المهنى لمراقب الحسابات فقد إتفق كلا من (Ussahawanitchakit & Sudsomboon, 2009 ; Sundgren, 1998) على أن التأهيل المهنى لمراقبى الحسابات يلعب دور هاما وأساسيا وجوهريا وإيجابيا فى تحسين جودة المراجعة ومن ثم رضاء أصحاب المصلحة عن المهنة ، مما يساعدها على البقاء والإستمرار .

ويخلص الباحث أيضا مما سبق الى أن كل متطلب وشرط من شروط القيد بسجل مراقبى الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية له دور هام و إسهام كبير فى تحقيق الخبرة ، خاصة العملية ، الى جانب العلمية و الملاءة المهنية ، بما ينعكس على جودة المراجعة ، لذا فإن الباحث يعتقد أن توافر الشروط وإستيفاء مراقب الحسابات لها مجتمعة ينعكس بصورة أكبر على جودة المراجعة التى يؤديها ، فمن المفترض أن مراقب الحسابات الذى يستوفى شروط القيد سيكون مؤهلا و ذو خبرة وأكثر إلزاما بوضع و تنفيذ سياسات و إجراءات رقابة الجودة ، و كذلك أكثر حرصا على سياسات و إجراءات التنمية المهنية من تدريب و تعليم مستمر ، و بالتالى من المتوقع أن تكون جودة مراجعته مرتفعة ، و لذا فإنه يمكن إشتقاق الفرض الفرعى الثانى للبحث كما يلى :

" تؤثر خبرة مراقب الحسابات إيجابا على جودة المراجعة التى يؤديها " .

١١/٢-١ حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، و يقصد به مدى سيطرة منشأة المحاسبة و المراجعة على نسبة كبيرة من العملاء فى سوق مهنة المحاسبة و المراجعة خاصة ذوى الإيرادات و الأصول الضخمة (Cammack & Garcia, 2005) و يتم قياسه من خلال إجمالى إيرادات و أصول عملاء منشأة المحاسبة و المراجعة (جمعة، ٢٠٠٩)

١١/٢-٢ خبرة مراقب الحسابات ، و يقصد به مدى توافر التأهيل المهنى الملائم سواء كان علميا او علميا و توافر المهارات اللازمة لقيامه بمهامه و ذلك نتيجة لتراكم المعرفة العلمية و العملية من ادائه لتلك المهام و يمكن قياسه من خلال تحديد مدى استيفاء مراقب الحسابات لمتطلبات القيد بسجل مراقبى الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية وفقا للسجلات الفعلية لدى الهيئة

١١/٣- المتغير التابع :

يشمل المتغير التابع متغير واحد هو جودة

القرارات من أصحاب المصالح مستخدمى تقريره (Arens et al., 2012) و يتم قياسه من خلال كفاءة مراقب الحسابات فى الإكتشاف و التقرير السليم عن التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية للشركات التى يقوم بمراجعتها (DeAngelo, 1981) وكذلك الإتصال بالإدارة و المسؤولين عن الحوكمة داخل الشركة متى كان ذلك مطلوباً .

#### ١١/٤- مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة على مراقبى الحسابات القائمين بأعمال مراجعة حسابات الشركات المساهمة و الذين ينتمون الى منشآت محاسبة و مراجعة مختلفة الحجم ، بينما تتضمن عينة الدراسة مجموعة من مراقبى الحسابات الذين ينتمون الى تلك المنشآت و ذوى خبرات مختلفة . و للحصول على البيانات فقد قام الباحث بتوزيع عدد من الحالات الإفتراضية على عينة إنتقائية تحكمية من مراقبى الحسابات تم تقسيمها الى اربع مجموعات ، و حصل الباحث

ذو خبرة	قليل الخبرة	خبرة مراقب الحسابات حجم منشأة مراقب الحسابات
المجموعة الثانية (١٩ مفردة)	المجموعة الأولى (٢٦ مفردة)	صغير
المجموعة الرابعة (٢٣ مفردة)	المجموعة الثالثة (٢٣ مفردة)	كبير

على ١٠٢ رداً ، أى بنسبة إستجابة بلغت ٥٧% بينما بلغت الردود المستبعدة ١١ رداً ، و ذلك بسبب عدم إكتمال البيانات أو نتيجة لعدم منطقية أو إتساق أو مصداقية الإجابات ، و بذلك تكون الردود الصحيحة و المستلمة فى العينة النهائية ٩١ ردا مقسمة على النحو التالى :

المراجعة ، و يقصد به قبول و تخطيط و تنفيذ المراجعة و إعداد و توصيل مراقب الحسابات لتقريره فى ظل إلتزام كامل بمعايير المراجعة المتعارف عليها ، و كذا قواعد آداب و سلوك المهنة ، بالشكل الذى يضمن الصدق على القوائم المالية و يساهم إيجابا فى تخفيض خطر المعلومات أمام متخذى

## ٥/١١ - أدوات و إجراءات الدراسة التجريبية : Whitney test و ذلك لتحديد مدى الاختلافات

تم إجراء الدراسة التجريبية من خلال إعداد حالات افتراضية لشركات مقيدة فى بورصة الأوراق المالية تحتوى على مجموعة من التحريفات المتعمدة و غير المتعمدة ، بالإضافة إلى الأمور التى قد تستدعى الإتصال بالإدارة و المسئولين عن الحوكمة و تم توزيعها على أفراد العينة ( أنظر ملحق البحث ) . و كل الحالات مصحوبة بنفس الأسئلة لعزل أثر إختلاف الأسئلة على إجابات الأفراد . و طلب من أفراد العينة الإجابة على الأسئلة الموحدة المرافقة لكل الحالات الافتراضية لتحديد مدى كفاءة أفراد المجموعات المختلفة من مراقبى الحسابات فى إكتشاف التحريفات و التقرير عنها من جهة ، و الإتصال بالمسئولين عن الحوكمة من جهة أخرى ، و كذلك إختبار ما إذا كان حجم منشأة المحاسبة و المراجعة له تأثير على جودة المراجعة

و بناء على ما سبق تم تطبيق المنهجية التجريبية لإختبار فرض البحث قياسا على بعض الدراسات السابقة (Lee et al., 2011)

## ٦/١١ - التحليل الإحصائى لنتائج الدراسة التجريبية

بعد أن تم جمع الردود على الحالات الافتراضية من المشاركين فى الدراسة التجريبية و فحصها ، و إستبعاد الردود غير المكتملة و غير الصادقة<sup>١١</sup> ، تمهيدا لإختبار فرض البحث الرئيسى ، و الفرضين الفرعيين ، فقد إعتد الباحث على كل من إختبار Kruskal-Wallis test و إختبار Mann-

<sup>١١</sup> يعتبر الرد غير مكتمل إذا كانت هناك بيانات ناقصة عند الإجابة على الحالات ، كما يعتبر الرد غير صادق فى حالة وجود إجابات غير منطقية تتعلق بالسؤال الأول و الثانى معا فى كل حالة

## ٧/١١ - نتائج الدراسة التجريبية

إستهدفت الدراسة التجريبية إختبار الفرض الرئيسى للبحث ، لتحديد ما إذا كانت هناك إختلافات جوهرية بين المجموعات الاربعة ، و ما إذا كان عامل الحجم و الخبرة لهما تأثير على جودة المراجعة التى يؤديها مراقبو الحسابات أم لا . و قد توصلت نتائج الدراسة فى هذا الشأن إلى ما يلي :

أ- تراوحت درجات الجودة للمجموعة الاولى من ١٤ إلى ٢١ درجة من مجموع ٣٥ درجة بنسبة تتراوح بين ٤٠% إلى ٦٠% بمتوسط درجات<sup>١١</sup> ١٧.٧٣ درجة بانحراف معيارى ١٢.٣٤ درجة ب- تراوحت درجات الجودة للمجموعة الثانية من ٢٠ إلى ٢٥ درجة بنسبة تتراوح بين ٥٧% إلى ٧١% بمتوسط درجات بلغ ٢٢.٥٨ بانحراف معيارى ١.٥٤ درجة

ج- تراوحت درجات الجودة للمجموعة الثالثة من ١٤ إلى ٢٦ درجة بنسبة تتراوح بين ٤٠% إلى ٧٤% بمتوسط درجات بلغ ١٩.٠٨ بانحراف معيارى ٣.١٣ درجة

<sup>١١</sup> تم إحتساب متوسط درجات الجودة من خارج قسمة مجموع الدرجات الإجمالية التى حصل عليها أفراد المجموعة على عدد مفرداتها

<sup>١٢</sup> تم إحتساب الإنحراف المعيارى من خلال إيجاد الجذر التربيعى للتباين و بحسب الجذر التربيعى لمجموع مربعات إنحرافات قيم الجودة حول وسطها الحسابى مقسوما على عدد المفردات فى المجموعة ناقص واحد . و يفسر التباين أو الإنحراف المعيارى مدى تشتت أو تركز البيانات حول وسطها بما يعكس الإتساق بين إجابات مفردات العينة و كذلك الجودة .

و لتحديد مدى درجة المعنوية لهذه الإختلافات فقد قام الباحث بإجراء مجموعة من المقارنات الثنائية باستخدام إختبار Mann-Whitney test كما يلي:

#### ١١/٧/٢ - نتائج إختبار Mann-Whitney test

يمكن صياغة الفرض لأغراض الإختبار الإحصائي كما يلي :

فرض العدم  $H_0$  : لا يختلف متوسط الرتب Mean Rank لمجموعة ما معنوياً عن متوسط الرتب للمجموعة المقابلة .

الفرض البديل  $H_1$  : يختلف متوسط الرتب لمجموعة ما معنوياً عن متوسط الرتب للمجموعة المقابلة .

#### أ- نتائج المقارنة بين المجموعتين الأولى والثانية :

تشير إحصائية الإختبار إلى أن متوسط الرتب للمجموعة الأولى بلغ ( ١٤.٣٣ )<sup>١٣</sup> بينما متوسط الرتب للمجموعة الثانية بلغ ( ٣٤.٨٧ ) لذا فإن جودة المراجعة للمجموعة الثانية أعلى بشكل جوهري و ذات دلالة معنوية من جودة المراجعة للمجموعة الأولى و هذا ما يشير اليه مستوى الدلالة التقريبية لقيمة (P-value=0.00) و هى أقل من مستوى المعنوية ٥% ، مما يدل على أن إستيفاء مراقب

د- تراوحت درجات الجودة للمجموعة الرابعة من ٢٢ إلى ٣١ درجة بنسبة تتراوح بين ٦٣% إلى ٨٩% بمتوسط درجات ٢٥.٦ و إنحراف معيارى ٣.٢٨ درجة

و يتضح من التحليل الإحصائي العام أن أدنى درجة لجودة المجموعة الرابعة بلغ ٢٥.٦ بنسبة ٦٣% و هو فى نفس الوقت أعلى من أقصى درجة لجودة المجموعة الاولى ٢١ درجة و بنسبة ٦٠% و معنى ذلك أن هناك إختلافات فى جودة المراجعة بين المجموعات الأربعة و للوقوف على مدى معنويتها فإنه سيتم إجراء الأختبارات التالية :

#### ١١/٧/١ - نتائج إختبار Kruskal-Wallis test

يقوم هذا الإختبار على إحتساب متوسط الرتب MeanRank لدرجات الجودة للمجموعات المختلفة و يتضح من إحصائية الإختبار أن المجموعة الرابعة حصلت على متوسط رتب بلغ ٧٤.١٧ درجة، يليها المجموعة الثانية بمتوسط رتب ٥٩.٥ ، ثم المجموعة الثالثة بمتوسط ٣٢.٧٦ درجة ، و فى النهاية حصلت المجموعة الأولى على متوسط بلغ ٢٢.٩٢ درجة . و لذا يمكن القول أن جودة المراجعة التى يقدمها مراقبو الحسابات الذين ينتسبون إلى المجموعة الرابعة أعلى من جودة المراجعة التى يقدمها مراقبو حسابات المجموعات الثلاثة الأخرى ، خاصة من ينتسبون للمجموعة الأولى ، كما أنه يتضح أيضاً أن هناك على الأقل إختلاف بين هذه المجموعات و هذا ما يؤكد مستوى الدلالة التقريبية لقيمة ال ( P. Value = 0.00) الذى يعد أقل من ٥% . و من ثم يمكن القول أن المجموعات غير متماثلة من حيث الجودة

<sup>١٣</sup> و بحسب متوسط الرتب من خلال دمج بيانات العينتين معا ثم نعين لكل مشاهدة رتبة وفقاً لترتيب تصاعدي و فى حالة تساوى مشاهدين أو أكثر نقوم بإعطاء كل منها متوسط الرتب التى تحلها ثم نقوم بجمع رتب بيانات العينة الأولى و جمع رتب بيانات العينة الثانية و يرمز للمجموع الأكبر منها بالرمز W ثم يتم إحتساب قيمة MW بالصيغة التالية  $MW = W - ni(ni+1)/2$  حيث  $i=1$  إذا تم استخدام مجموع رتب العينة الأولى ،  $i=2$  إذا تم استخدام مجموع رتب العينة الثانية ، ثم يتم استخدام قيمة MW فى تقريبها الى التوزيع الطبيعي المعيارى و منها نحصل على قيمة p-value و التى تقارن بمستوى المعنوية ٥% لتحديد منطقة رفض أو قبول فرض العدم

#### د- نتائج المقارنة بين المجموعتين الثانية والثالثة :

تشير إحصائية الاختبار إلى أن متوسط الرتب للمجموعة الثانية بلغ (٢٩.٤٥) بينما متوسط الرتب للمجموعة الثالثة بلغ (١٤.٩٣) لذا فإن جودة المراجعة للمجموعة الثانية أعلى بشكل جوهري و ذات دلالة معنوية من جودة المراجعة للمجموعة الثالثة ، و هذا ما يشير اليه مستوى الدلالة التقريبية لل (P-value=0.00) مما يدل على أن خبرة مراقب الحسابات لها تأثير جوهري على جودة المراجعة بشكل أكبر من تأثير حجم منشأة المحاسبة و المراجعة

#### هـ- نتائج المقارنة بين المجموعتين الثانية والرابعة:

تشير إحصائية الاختبار إلى أن متوسط الرتب للمجموعة الثانية بلغ (١٥.١٨) بينما متوسط الرتب للمجموعة الرابعة بلغ (٢٦.٧٢) لذا فإن جودة المراجعة للمجموعة الرابعة أعلى بشكل جوهري و ذات دلالة معنوية من جودة مراجعة للمجموعة الثانية ، و هذا ما يشير اليه مستوى الدلالة التقريبية لل (P-value=0.002) مما يدل على أن حجم منشأة المحاسبة و المراجعة له تأثير جوهري و ذو دلالة معنوية على جودة المراجعة ، و ذلك في حالة توافر الخبرة المهنية لدى مراقب الحسابات

#### و- نتائج المقارنة بين المجموعتين الثالثة والرابعة :

تشير إحصائية الاختبار إلى أن متوسط الرتب للمجموعة الثالثة بلغ (١٣.٥٤) بينما متوسط الرتب للمجموعة الرابعة بلغ (٣٣.٤٦) لذا فإن جودة المراجعة للمجموعة الرابعة أعلى بشكل جوهري و

الحسابات لمتطلبات القيد بسجل مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية كمؤشر على خبرته يؤثر بصورة جوهريّة فى تحقيق جودة المراجعة ، و ذلك فيما يتعلق بمنشآت المحاسبة و المراجعة صغيرة الحجم

#### ب- نتائج المقارنة بين المجموعتين الاولى والثالثة :

تشير إحصائية الاختبار إلى أن متوسط الرتب للمجموعة الأولى بلغ (٢٢.١٠) بينما متوسط الرتب للمجموعة الثالثة بلغ ( ٢٨.٢٨ ) و على الرغم من أن متوسط الرتب للمجموعة الثالثة أعلى من متوسط الرتب للمجموعة الأولى ، إلا أن الاختلافات بين المجموعتين ليست جوهريّة و ليس لها دلالة معنوية ، و هذا ما يشير اليه مستوى الدلالة التقريبية لل P-value= 0.127 أى أكبر من ٥% مما يدل على أنه فى حالة الخبرة المنخفضة فإن حجم منشأة المحاسبة و المراجعة ليس له تأثير جوهري على جودة المراجعة

#### ج- نتائج المقارنة بين المجموعتين الأولى والرابعة :

تشير إحصائية الاختبار إلى أن متوسط الرتب للمجموعة الأولى بلغ (١٣.٥٠) بينما متوسط الرتب للمجموعة الرابعة بلغ (٣٨) لذا فإن جودة المراجعة للمجموعة الرابعة أعلى بشكل جوهري و ذات دلالة معنوية من جودة المراجعة للمجموعة الأولى . مما يدل على أن خبرة مراقب الحسابات و حجم منشأة المحاسبة و المراجعة معا لهما تأثير جوهري على جودة المراجعة

## ١٢ - نتائج البحث و الإجابة على أسئلته:

يمكن عرض أهم نتائج البحث من جهة والإجابة على تساؤلاته من جهة أخرى ، على النحو التالي :

- ركز التساؤل الأول للبحث على تحديد مفهوم جودة المراجعة و أفضل مقياس لها يناسب بيئة الممارسة المهنية فى مصر . و تم الإجابة على هذا التساؤل حيث خلص الباحث إلى أنه لا يوجد إتفاق تام على مفهوم الجودة ، إلا أن هناك حداً أدنى مقبول لمستوى جودة المراجعة يتمثل فى كفاءة مراقب الحسابات فى إكتشاف التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية و التقرير عنها بصورة صحيحة ، و هذا ما تبناه الباحث فى دراسته ، كما أيدت نتائج الدراسة التجريبية ذلك .

- ركز التساؤل الثانى على مدى تأثير خبرة مراقبى الحسابات على جودة المراجعة فى مصر. و تم الإجابة على هذا التساؤل. و خلص فيه الباحث إلى وجود مساحة للإتفاق و أخرى للإختلاف بين الباحثين بشأن تأثير الدلالات المهنية والمتغيرات المكونة للخبرة على كفاءة مراقب الحسابات فى إكتشاف و التقرير عن التحريفات الجوهرية ، و من ثم جودة المراجعة .

أما فيما يتعلق بالدراسة التجريبية فقد توصلت نتائجها إلى إتفاق مراقبى الحسابات على أهمية الخبرة المهنية متمثلة فى إستيفاء مراقب الحسابات لمتطلبات القيد بسجل مراقبى الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية لما له من إنعكاسات إيجابية على الممارسة المهنية .

- ركز التساؤل الثالث للبحث على ماذا يقصد بحجم منشأة المحاسبة و المراجعة و ما هى أهم مقاييس هذا الحجم . و تم الإجابة على هذا

ذات دلالة معنوية من جودة المراجعة للمجموعة الثالثة .

و هذا ما يشير اليه مستوى الدلالة التقريبية لل ( $P\text{-value}=0.00$ ) مما يدل على أن خبرة مراقب الحسابات لها تأثير جوهري على جودة المراجعة فى حالة منشآت المحاسبة و المراجعة كبيرة الحجم و يخلص الباحث مما سبق إلى أنه فى ظل عدم توافر الخبرة لدى مراقب الحسابات لا يظهر تأثير لحجم منشأة المحاسبة و المراجعة على جودة المراجعة ، بينما فى حالة توافر الخبرة فإن هناك تأثير جوهري لحجم منشأة المحاسبة و المراجعة ، و لذا فإنه يمكن القول أن حجم منشأة المحاسبة و المراجعة له تأثير إيجابى جزئى على جودة المراجعة ، و بالتالى يمكن قبول الفرض الفرعى الأول بشكل جزئى أى فى ظل وجود و توافر عوامل أخرى مثل الخبرة. و لذلك فإن الباحث يعتقد أن هناك حاجة للمزيد من البحث بإستخدام أدوات و أساليب بحثية مختلفة لتحديد مدى تأثير الحجم على الجودة بصورة نهائية. كما يخلص الباحث أيضا إلى أن خبرة مراقب الحسابات تلعب دورا جوهريا فى جودة المراجعة بغض النظر عن حجم المنشأة التى ينتسب إليها مراقب الحسابات و بالتالى يمكن قبول الفرض الفرعى الثانى تماما .

ومما سبق يخلص الباحث إلى أن كلا من حجم منشأة المحاسبة و المراجعة ، ولو بشكل جزئى ، و خبرة مراقب الحسابات لهما تأثير جوهري على جودة المراجعة ، من خلال زيادة قدرة و كفاءة مراقب الحسابات على إكتشاف و التقرير عن التحريفات الجوهرية و من ثم قبول الفرض الرئيسى للبحث بدرجة كبيرة

عامة . كما أن الأمر لا يختلف بالنسبة لبيئة الممارسة المهنية المصرية حيث أنه مازال هناك خلاف قائم بشأن مدى تأثير حجم منشأة المحاسبة و المراجعة بصورة منفردة بإعتباره محددًا لجودة المراجعة ، حيث توصلت نتائج الدراسة التجريبية إلى أن هناك إختلافًا في مستوى إدراك مراقبي الحسابات لتأثير الحجم على الجودة من جهة و هذا ما أيدته الدراسة التجريبية بشكل جزئي ، لأن حجم منشأة المحاسبة و المراجعة يؤثر على جودة المراجعة إذا ما إقترن بمجموعة أخرى من المتغيرات من جهة أخرى ، أى أن تأثير الحجم يظهر في ظل وجود عدة محددات للجودة .

• ركز التساؤل الأخير للبحث على مدى وجود دليل عملي في بيئة الممارسة المهنية في مصر على أنه كلما كان حجم منشأة مراقب الحسابات كبيرا ، و ذو خبرة ، كلما كانت جودة المراجعة الخارجية التي يؤديها أعلى أم لا ؟ . و تم الإجابة على هذا التساؤل من خلال الدراسة التجريبية التي أجراها الباحث . و توصلت نتائجها إلى أن حجم منشأة المحاسبة و المراجعة ، إذا ما إقترن بمجموعة أخرى من المتغيرات ، مثل الخبرة يؤثر إيجابا على كفاءة مراقبي الحسابات في إكتشاف التحريفات الجوهرية و التقرير عنها ، و من ثم على جودة المراجعة ، بما ينعكس على الممارسة المهنية ككل .

• إستهدف الفرض الفرعي الأول إختبار ما إذا كان حجم منشأة المحاسبة و المراجعة يؤثر إيجابا على جودة المراجعة التي يؤديها مراقبو الحسابات العاملين بها . و قد توصلت نتائج إختبار الفرض إلى أن هناك إختلافات في جودة المراجعة التي

التساؤل نظريا. و قد خلص الباحث إلى أن حجم منشأة المحاسبة و المراجعة يقصد به سيطرة المنشأة على نسبة كبيرة من العملاء في سوق المهنة خاصة العملاء ذوى الإيرادات و الأصول الضخمة . كما أن الحجم يمكن قياسه بعدة مقاييس مختلفة أهمها قيمة الأتعاب التي تحصل عليها منشأة المحاسبة و المراجعة من أدائها للخدمات المهنية و التي على أساسها يتم تصنيف منشآت المحاسبة و المراجعة إلى Big 4 و Non Big 4 و Second Tier ، بالإضافة إلى مجموعة أخرى من المقاييس التي تستخدم كبديل للأتعاب للدلالة على حجم منشأة المحاسبة و المراجعة ، و تتضمن عدد العملاء و عدد العاملين و إجمالي إيرادات و أصول منشآت عملاء المراجعة .

• ركز التساؤل الرابع للبحث على مدى تأثير حجم منشأة المحاسبة و المراجعة على جودة المراجعة ، في ضوء الدراسات السابقة بصفة عامة ، و في مصر بصفة خاصة . و تم الإجابة على هذا التساؤل نظريا أيضا. و خلص الباحث إلى أن حجم منشأة المحاسبة و المراجعة يعد أحد المحددات الأساسية لجودة المراجعة و التي تناولته العديد من الدراسات السابقة ، كما أنه يمثل محددًا هامًا من محددات جودة المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية لما تتسم به من درجة عالية من التركيز وسيطرة منشآت المحاسبة و المراجعة الكبيرة الحجم على غالبية العملاء ، إلا أنه مازال الجدل قائمًا بين الدراسات التي تناولت تأثير حجم منشأة المحاسبة و المراجعة على كفاءة مراقبي الحسابات في إكتشاف التحريفات الجوهرية و التقرير عنها و من ثم جودة المراجعة بصفة



الحسابات فى الكشف و التقرير عن التحريفات الجوهرية ، و من ثم جودة المراجعة التى يؤديها مراقبو الحسابات ذوى الخبرة و ينتسبون لمنشآت محاسبة و مراجعة كبيرة الحجم ( المجموعة الرابعة ) عن كفاءة مراقبى الحسابات ذوى الخبرة الاقل و ينتسبون لمنشآت محاسبة و مراجعة صغيرة الحجم ( المجموعة الأولى ) .

### ١٣- توصيات البحث :

فى ضوء أهداف البحث وحدوده و طبيعة مشكلته و منهجه و أدواته و ما إنتهى إليه من نتائج فإن الباحث يوصى بما يلى :

- يجب أن تتضمن المعايير و الإصدارات المهنية و التشريعات و اللوائح كافة العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة من خلال وضع آليات تلزم منشآت المحاسبة و المراجعة بوضع السياسات و الإجراءات لكافة تلك العوامل ، على أن تتضمن تلك الإصدارات و التشريعات و اللوائح و القرارات الرسمية على أمثلة إسترشادية لتلك السياسات و الإجراءات، مع الأخذ فى الحسبان إعتبارات التكلفة ، حتى يتسنى لمنشآت المحاسبة و المراجعة صغيرة الحجم الإلتزام بها لما لها من إنعكاسات جوهرية إيجابية على المهنة .
- ضرورة الرقابة على الجودة على مستوى كل من التنظيم المهنى و منشأة المحاسبة و المراجعة ، كل على حده ، و تفعيل برامج الرقابة على الجودة من خلال إعداد نماذج لتقارير الفحص و التفتيش عن رقابة الجودة ،على أن يتضمن نموذج التقرير الإرشادات و التوصيات اللازمة للإرتقاء بمستوى الجودة ، وعلى أن يتم نشر تلك التقارير لتحفيز تلك المنشآت للإلتزام بمعايير الجودة ذات الصلة

يؤديها مراقبو الحسابات الذين ينتمون لمنشآت محاسبة و مراجعة كبيرة الحجم ( المجموعة الثالثة ) عن تلك التى يؤديها مراقبو الحسابات الذين ينتمون لمنشآت محاسبة و مراجعة صغيرة الحجم ( المجموعة الأولى ) ، إلا أنها لم تكن جوهرية . و من ثم فإن حجم منشأة المحاسبة و المراجعة لا يؤثر على جودة المراجعة ، وفقا لنتائج المقارنة بين المجموعتين الأولى و الثالثة ، بينما تصبح هذه الإختلافات جوهرية و ذات دلالة معنوية وفقا لنتائج المقارنة بين المجموعتين الثانية و الرابعة ، و من ثم تم قبول الفرض جزئيا .

- إستهدف الفرض الفرعى الثانى إختبار ما إذا كانت خبرة مراقب الحسابات ، من خلال إستيفائه لشروط القيد ، يؤثر إيجابا على جودة المراجعة التى يؤديها . و قد توصلت نتائج إختبار الفرض إلى قبول الفرض تماما . و هذا ما أظهرته نتائج المقارنة بين المجموعتين الأولى و الثانية و المقارنة بين المجموعتين الثالثة و الرابعة ، فقد أظهرت نتائج المقارنات فروقا جوهرية فى كفاءة مراقبى الحسابات فى الكشف و التقرير عن التحريفات الجوهرية بين مراقبى الحسابات ذوى الخبرة العالية ( المجموعتين الثانية و الرابعة ) و غيرهم من مراقبى الحسابات ذوى الخبرة المنخفضة ( المجموعتين الأولى و الثالثة ) .

- إستهدف الفرض الرئيسى للبحث إختبار ما إذا كان حجم منشأة مراقب الحسابات و ذو الخبرة أكبر كلما زادت جودة المراجعة التى يؤديها . و قد توصلت نتائج إختبار الفرض إلى قبول الفرض بصورة كبيرة وفقا لنتائج المقارنة بين المجموعة الأولى و المجموعة الرابعة ، حيث أظهرت نتائج الدراسة وجود إختلافات جوهرية فى كفاءة مراقبى

- ينبغي إعادة النظر في التنظيم المهني في مصر بما يدعم قدرته على مواجهة مستجدات بيئة الممارسة المهنية العالمية ، على أن يتضمن التنظيم الجديد للمهنة الآليات الفعالة للبت في قضايا إخلال مراقب الحسابات في الالتزام بالمتطلبات التشريعية واللائحية ، خاصة فيما يتعلق بالمحددات الأساسية لجودة المراجعة ، التي تتمشى مع البيئة الحالية ، و خاصة المحددات المتعلقة بوفائه لمسؤولياته المهنية المرتبطة بإكتشافه وتقريره عن التحريفات الجوهرية .
  - ضرورة دعم الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات على مستوى التنظيم المهني و منشآت المحاسبة و المراجعة على حد سواء ، من خلال وضع السياسات و الاجراءات و الخطط و البرامج التطويرية و متابعة تنفيذها و تحديثها بصورة مستمرة ، بما يضمن الإرتقاء بالمستوى المهني لمزاولي المهنة ، و الذى بدوره ينعكس إيجابا على جودة المهنة ككل .
  - ينبغي تطوير مقررات المحاسبة و المراجعة ، و كذلك طرق و أساليب التدريس فى أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية ، بما يتمشى مع معايير التأهيل العالمية ، التى تختص بالتأهيل الملائم ، الذى يتناسب مع متطلبات سوق العمل فى بيئة الممارسة المهنية على المستويين المحلى و العالمى خاصة بما يتعلق بالمهارات الفنية و الأخلاقية بالإضافة الى المعرفة الفنية .
  - ضرورة إهتمام البحوث المحاسبية فى مصر بالبحث فى كافة العوامل المرتبطة و المحددة لجودة المراجعة ، خاصة تلك التى لم يشملها البحث الحالى مثل طبيعة نشاط العميل ، و بيئة التقاضى ، و الشراكة مع منشآت المحاسبة و المراجعة العالمية ، و السمات الشخصية لمراقب الحسابات .
  - تشجيع منشآت المحاسبة و المراجعة صغيرة الحجم على الاندماج مع بعضها البعض ، و تفعيل مفهوم الكيانات المهنية الكبيرة ، لما لها من إنعكاسات إيجابية على الأداء المهني لمنشآت المحاسبة و المراجعة و المهنة ككل.
- #### ١٤ - مجالات البحث المقترحة
- فى ضوء ما تناولته الدراسة الحالية و ما توصلت اليه من نتائج فيمكن اقتراح مجالات البحث الآتية:
- أثر خبرة مراقب الحسابات على جودة الفحص المحدود
  - أثر خبرة مراقب الحسابات على جودة خدمات التوكيد المهني
  - أثر حجم منشأة مراقب الحسابات على جودة خدمات التوكيد المهني
  - أثر خبرة مراقب الحسابات و حجم منشأته على كفاءة و فعالية المراجعة الخارجية
  - أثر خبرة فريق التوكيد المهني على جودة التوكيد على تقارير الاستدامة

## قائمة المراجع

### أولاً : المراجع باللغة العربية

- بلال ، محمد سمير ، ١٩٩٧ ، دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في جودة المراجعة و الرقابة عليها مع تطبيق خاص على الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، كلية التجارة- جامعة الاسكندرية .
- بهاء الدين ، ابراهيم ، ٢٠٠٨ ، "مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الاداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية" ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة- جامعة الزقازيق ، العدد الثاني - المجلد الثلاثون ، ص ص ١٤٩-٢٤٣ .
- جمعة ، على سعد الدين ، ٢٠٠٩ ، قياس التركيز في سوق خدمات المراجعة في مصر و أثره على جودة المراجعة مع دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية .
- سامي ، محمد راضي ، ١٩٩٨ ، " الخصائص المحددة لجودة المراجعة ، دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر " ، مجلة أفاق جديدة ، كلية التجارة - جامعة المنوفية ، العدد الثاني ، ص ص ٢٣٧-٣٠٢ .
- شلبى ، عبده على ، ٢٠٠٨ ، " أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجى على جودة المراجعة فى مصر " ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة - جامعة حلوان ، العدد الثانى ، ص ص ١٤١-١٤٨ .
- على ، عبد الوهاب نصر ، شحاته ، السيد شحاته ، ٢٠٠٦ ، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة فى بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة
- أبو الخير ، مدثر طه ، ٢٠٠٠ ، " درجة التركيز فى سوق خدمات المراجعة ، دراسة ميدانية و تحليل مقارن لطبيعة السوق فى مصر " ، مجلة التجارة و التمويل ، المجلة العلمية ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد الأول ، السنة العشرون ص ص ٧١-١١٧
- الهيئة العامة للرقابة المالية ، ٢٠٠٦ ، معيار مراقبة الجودة للمؤسسات والافراد الذين يقومون بالمراجعة و الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية ، قرار رقم ١٤٠ لسنة ٢٠٠٦ ، متاح على : <http://www.cma.gov.eg> .
- \_\_\_\_\_ ، ٢٠٠٧ ، قواعد اداب و سلوك مزاولى مهنة المحاسبة و المراجعة المقيدين بسجل الهيئة ، قرار رقم ٧٩ لسنة ٢٠٠٧ ، متاح على : <http://www.cma.gov.eg> .
- \_\_\_\_\_ ، ٢٠٠٨ ، تأسيس وحدة رقابة جودة أعمال مراقبى الحسابات المقيدين بسجل الهيئة ، قرار رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٨ ، متاح على : <http://www.cma.gov.eg> .
- \_\_\_\_\_ ، ٢٠٠٩ ، الموافقة على تعديل ضوابط القيد واستمرار القيد و الشطب فى سجل مراقبى الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية ، قرار رقم ٢٣ لسنة ٢٠٠٩ ، متاح على : <http://www.cma.gov.eg> .
- \_\_\_\_\_ ، ٢٠٠٩ ، القيد واستمرار القيد و الشطب فى سجل مراقبى الحسابات لدى الهيئة ، قرار رقم ٣٣ لسنة ٢٠٠٩ ، متاح على : <http://www.cma.gov.eg> .

## ثانيا : المراجع باللغة الاجنبية

- AlaviRad A., and M. MoeinAddin, 2013, "The Relationship between Auditor's Characteristics and Audit Quality", **INTERDISCIPLINARY JOURNAL OF CONTEMPORARY RESEARCH IN BUSINESS**, VOL 5, NO 3 , PP 639-648
- Arens, A. A., R. J. Elder, and M. S. Beasley, 2012, **Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach**, Thirteenth Edition, Pearson Education
- Baker, R. A., R. T. Al Issa, and A. A. Al-Thuneibat, 2010, "Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 No. 4, pp. 317-334
- Bauwhede, H. V., and M. Willekens, 2004, "Evidence on (the Lack of) Audit-quality Differentiation in the Private Client Segment of the Belgian Audit Mark", *European Accounting Review*, Vol. 13, No. 3, pp. 501-522
- Beattie, V. and S. Fearnley, 1995, "The Importance of Audit Firm Characteristics and the Drivers of Auditor Change in UK Listed Companies", *Accounting and Business Research*, Vol. 25. No. 100, pp. 227-2.19.
- Cadman, B., and M. Stein, 2007, "Industry Specialization and Auditor Quality in U.S. Markets", available at: <http://www.ssrn.com>
- Cammack, S. and M. Garcia, 2005, "Audit Firm Concentration and Competition Effect of Consolidation since 1997", available at: [http:// www-info.cba.ksu.edu](http://www.info.cba.ksu.edu)
- أسواق المال الواقع و المستقبل ، كلية التجارة  
- جامعة الإسكندرية ، الدار الجامعية  
- عوض، آمال محمد ، ٢٠٠٦ ، " دراسة و اختبار  
أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على  
جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة  
بالبورصة المصرية " ، مجلة كلية التجارة  
للبحوث العلمية ، كلية التجارة ،جامعة  
الإسكندرية ، العدد الثاني ، المجلد الثالث و  
الأربعين ص ص ٥٧- ١١٦ .  
- لبيب ، خالد عبد المنعم ، ٢٠٠٥ ، " دور  
التخصص الصناعي فى تحسين كفاءة الأداء  
المهنى للمراجع الخارجى " ، مجلة كلية التجارة  
للبحوث العلمية ، كلية التجار - جامعة  
الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلد الثانى و  
الأربعون ، ص ص ٨٣- ١٨٤ .

- Carcello, J.V, .R.H. Haermanson, and N.T Megrath, 1992,"Audit Quality At-tributes : the Perception of Audit partners, Preparers, and Financial statement Users", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.11, No.1, pp 1-15
- Cassell, C. A., 2008, "A New Era for the Big 8? Evidence on the Association between Earnings Quality and Audit Firm Type", available at: <http://www.proquest.com>
- Colbert, L., 2002," Corporate Governance: Communication Form Internal and External Auditor", *Managerial Auditing Journal*, Vol.17, No. 3, p.p 130-137.
- Copley, P. and M. Doucet, 1993, "The impact of competition on the quality of governmental". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 12 pp. 88-98.
- Davidson, R. A. and D. Neu, 1993," A note on the association between audit firm size and audit quality" *Contemporary Accounting Research*, p.p 479-488.
- DeAngelo, L.E., 1981," Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol.3, No.4, p.p. 183-199
- Defond, M. L., and C. S. Lennox, 2011," The effect of SOX on small auditor exits and audit quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No.2, pp.21-40
- Deis, D. R., and G. A. Giroux, 1992, "Determinants of Audit Quality In the Public Sector", *The Accounting Review*, Vol. 67. No. pp. 462-479
- Dixon, R., G. A. Mousa, and, A. D. Woodhead, 2004, " The Necessary Characteristics of Environmental Auditors: A Review of the Contribution of the Financial Auditing Profession" available at: <http://www.sciencedirect.com>
- Duff, A., 2004, " Auditqual: Dimensions of audit quality ", available at: [http:// www.amazon.com](http://www.amazon.com)
- \_\_\_\_\_, 2009, "Measuring Audit Quality in an Era of Change an Empirical Investigation of UK Audit Market Stakeholders in 2002 and 2005", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 No. 5, pp. 400-422
- Firth, M., O. M. Rui, and XiWu, 2012, "How Do Various Forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China", Available at: [http:// www.sciencedirect.com](http://www.sciencedirect.com)
- Francis, J.R., M. D. Yu, 2009," Big 4 Office Size and Audit Quality", *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 5, pp. 1521-1552
- Francis, C., J.H. Choi, J. B. Kim, and Y. Zang, 2010," Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing" , *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 29, No. 1 ,pp. 73-97
- Fuerman, R. D., 2003, " Audit Quality Examined One Large CPA Firm at a time: Mid – 1990`s Empirical Evidence of a Precursor of Arthur Anderson`s Collapse ", available at: <http://www.ssrn.com>
- Geiger, M. A., and D. V. Rama, 2006, "Audit Firm Size and Going -Concern Reporting Accuracy ", *Accounting Horizons*, Vol. 20, No. 1, pp. 1-17

- Griffith E. E , J. S. Hammersley, K. Kadous, and D. Young, 2014 , "Auditor Mindsets and Audits of Complex Estimates", available at : [http://www.iuc.unibe.ch/unibe/wiso/iuc/content/e8511/e39514/e446692/Auditors\\_Mindsets.pdf](http://www.iuc.unibe.ch/unibe/wiso/iuc/content/e8511/e39514/e446692/Auditors_Mindsets.pdf) .
- Haron, H., I. Ismail, D. N. Ibrahim, and S. M. Isa, 2006, " Service quality, client satisfaction and loyalty towards audit firms Perceptions of Malaysian public listed companies", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 7, pp. 738-756
- Hermanson, R. H., D. R. Hermanson, J. V. Carcello, and B. K. Behn, 1997, " The Determinants of Audit Client Satisfaction Among Clients of Big 6 Firms", *Accounting Horizons*, Vol. 11, No. 1 , pp. 7-24
- Howieson, B., 2003, " Accounting practice in the new millennium: is Accounting education ready to meet the challenge?" *The British Accounting Review*, vol. 35 p.p 69–103
- International Federation of Accountants 2004, **The Auditor's responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements**: International Standard on Auditing (ISA) 240 (IFAC). Available at: <http://www.ifac.org>
- \_\_\_\_\_, 2011, **Emphasis of Matter Paragraphs and other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report**: International Standard on Auditing (ISA) 706 (IFAC). Available at: <http://www.ifac.org>
- Jeong, S. W., and J. Rho, 2004, " Big Six auditors and audit quality: The Korean evidence", *The International Journal of Accounting*, Vol. 39, pp. 175– 196
- Johnson, L. E., D. Samelson, and S. Lowensohn, 2006 " The Determinants of perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Government ", *Journal of Public Budgeting , Accounting and Financial Management* ,Vol, 18 , No.2, pp. 139-166
- Knapp, M.C., 1991, " Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 10, No. 2, P.p. 803-816.
- Karjalainen, J., 2011, " Audit Partner Industry Specialization and Earnings Quality of Privately Held Firms", available at: <http://www.ssrn.com>
- \_\_\_\_\_, P. C. Schauer, 2000, " The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit Sector", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 19, No.2, pp. 9-25
- Kirshnan, G. V., 2003, " Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management? ", *Accounting Horizons, Supplement*, pp. 1-16
- \_\_\_\_\_, M. S. Park, and J. Vijayakumar, 2008, " Does the Flight of Clients from the Big 4 to Second Tier Auditors Indicate Lower Audit Quality? ", available at: <http://www.ssrn.com>
- \_\_\_\_\_, and F. A. Gul, 2002, "Has Audit Quality Declined? Evidence from The Pricing of Discretionary Accruals", available at: <http://www.ssrn.com>
- \_\_\_\_\_, Gunny, and T. Zhang, 2007, "Is Audit Quality Associated with Auditor Tenure, Industry Expertise, and Fees? Evidence from PC-

- AOB Opinions ", available at: <http://www.ssrn.com>
- Lee, T.H., A. M. Ali, N. Z. Yusof and R. Mohamad, 2011, " Practical Training and The Audit Expectation Gap: The case of Accounting Undergraduates of UNIVERSITI UTARA MALAYSIA", available at: <http://www.ssrn.com>
  - Lennox, C., and J. Pittman, 2010, " Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 49, pp. 84–103
  - Lin, Z. J., 2008, " A factor Analysis on Knowledge and Skill Components of Accounting Education: Chinese Case", *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, vol. 24, p.p 110–118
  - Lowensohn, S., L. E. Johnson, R. J. Elder, and S. P. Davies, 2007, " Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 26, pp. 705–732
  - Mock, T.J. and Samet, M., 1982, "A multi-attribute model for audit evaluation", Proceedings of the VI University of Kansas Audit Symposium, May 20-21, **University of Kansas, Kansas, KS**
  - Narasimhan, R., and Sh. Chung, 1998, "Auditor Concentration of Listed Public Companies on International Stock Exchange", *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol.9
  - Palmorose, Z.V, 1988, " An Analysis of Auditor Litigation and Audit Services Quality", *The Accounting Review*, Vol.63, No. 1, p.p. 55-73.
  - Piot, C., 2005, " Auditor Reputation and Model of Governance: A Comparison of France, Germany and Canada", *International Journal of Auditing*, Vol. 9, pp 461–499.
  - Raman, K.K., J. P. Boone, and I. K. Khurana, 2010, " Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality?" , *Journal of Accounting Public Policy* , Vol. , 29, pp.,330-352
  - Reed, R.O., C.C. Bienstock, and K. F. Turner, 2010, " An Application of the Conceptual Model of Service Quality to Independent Auditing Services", *the Journal of Applied Business Research*, Vol.26, No.4, pp.1-7
  - Reichelt, K. J., and D. Wang, 2010 "National and Office-Specific Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Audit Quality", *Journal of Accounting Research*, Vol. 48 No. 3, pp.647-686
  - Salehi, M., and A. Mansoury, 2009, "Firm Size, Audit Regulation and Fraud Detection ", *Management*, Vol.4, No. 1, pp.5-19
  - Shoommuangpak, P., 2007, "Auditor Expertise, Audit Quality and Client Acceptance", *International Journal of Business Research*, Vol. VII, No. 1, pp. 181-187
  - Shroeder, M. S, I. Solomon, and D. Vickery, 1986, "Audit Quality: The Perceptions of Audit-Committee Chairpersons and Audit Partners", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 5, No.2, pp. 86-94
  - Sonnier, B. M., S. S. Lassar, and W. M. Lassar, 2012, " **An Examination of**

- the Influence of Audit Firm Size and Industry Specialization on Juror valuation of Liability"**, *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, Vol. 4, Issue 1, p.p 39-83.
- Stael, D., D. Havelka and, J. W. Merhout, 2011, " An analysis of Attributes that Impact Information Technology Audit Quality: A study of IT and Financial Audit Practitioners", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol.13, No.1, pp60-79.
  - Sudsomboon, S. and P. Ussaha-wanitchakit, 2009 , " Professional Audit Competencies P: The Effects on THAI'S CPAs Audit Quality, Reputation, and Success", *Review of Business Research*, Vol. 9, No. 3, pp. 66-85
  - Sundgren, S., 1998, " Auditor choices and auditor reporting practices: evidence from Finnish small Firms", *The European Accounting Review*, Vol. 7, No. 3, pp. 441- 465
  - Sutton, S.G. (1993), "Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process", *Decision Sciences*, Vol. 24, pp. 88-105.
  - \_\_\_\_\_, and Lampe, J.G. (1990), "Formulating a process measurement system for audit quality", Proceedings of the 1990 **University of Southern California Audit Judgement Symposium**, February 19-20, Newport Beach, CA
  - Taylor, M. H.,2000, " The Effects of Industry Specialization on Auditors' Inherent Risk Assessments and Confidence Judgements ",*Contemporary Accounting Research*, Vol. 17, Issue 4, p.p 693-712
  - Tilis, L. B., 2005," Audit Quality and Risk Differences among Auditors", available at: <http://www.ssrn.com>
  - Uya, A. and, A. H. Gungormus, 2011, " Professional Knowledge and Skills Required for Accounting Majors Who Intend to Become Auditors: Perceptions of External Auditors", *Business and Economics Research Journal*, Vol. 2, No. 3, pp. 33-49
  - Van de Poel, K., M. Van Opijnen, S. Maijor, and A. Vanstraelen, 2009, " Public Oversight and Audit Quality: Evidence from Public Oversight of Audit Firms in the Netherlands", available at: <http://www.ssrn.com>
  - Vasarhelyi, M. A., R. A. Teeter, and, J. Krahel, 2010, "Audit Education and the Real-Time Economy", *ISSUES IN ACCOUNTING EDUCATION*, Vol. 25, No. 3, pp. 405-423
  - Warming-Rasmussen, B., and L. Jensen, 1998," Quality dimensions in external audit services – an external user perspective", *The European Accounting Review*, Vol 7, No.1, pp. 65-82
  - Watts, R.L., J. L. Zimmerman, 1986, **Positive Accounting Theory**, Englewood Cliffs, N. J.
  - Willingham, J. and P.D. Jacobson, 1985, "A research Response to the Dingell Harrings", *The Auditor's Report* , vol.18 , pp2
  - Zhang, P., M. Minutti-Meza, and A. Lawrence 2007, "A Study on the Adequacy of Non-Big 4 Audits", available at: <http://www.ssrn.com>