



العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع

"دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية"

إعداد

أحمد عبدالسلام عبدالمقصود

باحث ماجستير محاسبة

كلية التجارة جامعة الزقازيق

ahmed@gmail.com

مجلة البحوث التجارية - كلية التجارة جامعة الزقازيق

المجلد الرابع والأربعون - العدد الثاني أبريل 2022

رابط المجلة: <https://zcom.journals.ekb.eg/>

المجلة حاصلة علي تقييم 6.5 درجة من المجلس الأعلى للجامعات

الملخص

قام الباحث في هذه الدراسة باختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع في الشركات المساهمة المصرية، وذلك من خلال قياس جودة المراجعة الخارجية باستخدام (حجم "نوع" مكتب المراجعة ("4" BIG ، وسمعة المراجع باستخدام التوزيعات النقدية بالإضافة إلى ثلاثة متغيرات ضابطة وهي: (حجم الشركة، ربحية الشركة، الرفع المالي)، وقد اعتمد الباحث في قياسه لجودة المراجعة الخارجية على مقياس: (التوزيعات النقدية)، وقد استخدم الباحث التوزيعات النقدية كمتغير تابع في نموذج الانحدار على سمعة المراجع (التوزيعات النقدية) والمتغيرات الضابطة، وذلك لعينة مكونة من 80 شركة من الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية وتتنمى إلى خمسة عشر قطاعاً اقتصادياً غير مالي في الفترة من عام 2015 حتى عام 2017. وباستخدام أسلوب الانحدار المتعدد، تشير النتائج الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع (معبراً عنها بالتوزيعات النقدية)، وربما يشير ذلك إلى أن الشركات التي يقوم بمراجعتها مكاتب المراجعة ضمن الأربعة الكبار سوف تقوم بإجراء توزيعات نقدية أكبر من نظيرتها التي يقوم بمراجعتها مكاتب مراجعة صغيرة.

Abstract

This research examines the impact of audit quality on auditor reputation in the Egyptian listed companies. Specifically, the researcher investigates the impact of audit quality (Audit firm size "Big 4") on auditor reputation measured by cash dividends. The study investigates hypotheses on a sample of 80 Egyptian companies listed on Cairo and Alexandria stock exchange for the years 2015 to 2017. Using regression analysis, the paper offers empirical evidence that the corporate governance power has a positive impact on market liquidity in the Egyptian listed companies.. Also, the empirical results appear to a positive and significant impact Audit firm size on auditor reputation.

مقدمة ومشكلة البحث:

بعد السلسلة المتعددة للأزمات المالية المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات في العالم، وما صاحبها من انهيارات مالية حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997م، وأزمة شركة أنرون للطاقة (Enron) عام 2001م، وكذلك أزمة شركة (WorldCom) عام 2002م، وأخيراً الأزمة المالية العالمية في الربع الأخير من عام 2008م، والتي لا تزال آثارها ماثلة حتى الآن، وما نتج عنها من إفلاس الكثير من الشركات والبنوك العالمية في أمريكا على وجه الخصوص، وكثير من دول العالم على وجه العموم (علي، 2012).

قد أسفر عن ذلك اهتمام الباحثين بالتعرف على الأسباب التي أدت إلى اهتزاز صورة المراجع الخارجي لدى المتعاملين مع شركات المراجعة، وحيث أن مهنة المراجعة هي عملية منظمة وهادفة تسعى للخروج بتأكيد معقول عن عدالة ومصداقية القوائم المالية، لذا فهي تقوم بخدمة العديد من الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية (جربوع، 2008).

بدأ المهتمون بتحميل المراجعين جزءاً كبيراً من المسؤولية باتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع مبادئ ومعايير المراجعة والإلتزام بأداب وسلوك المهنة، مما أدى إلي اهتزاز صورة مراجع الحسابات، وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب المراجعة والمحاسبية ومراجعي الحسابات في العالم، خاصة الذي كان يقوم بمراجعة الحسابات والقوائم المالية لشركتي Enron و WorldCom، وعلى أثر ذلك اختفي إسم مكتب المراجعة "آرثر أندرسون" من السوق المهنية (صبيحي، 1997).

ومن هنا بدأ التساؤل عن جودة المراجعة وإن كان موضوع جودة عملية المراجعة من الموضوعات القديمة، ولكن بعد هذه الانهيارات والأزمات زاد الاهتمام بهذا الموضوع، لذا يجب الاهتمام بجودة عملية المراجعة للتغلب على تلك الضغوط، والتي تعتبر مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة، وهم: (مستخدمي القوائم، مكاتب المراجعة، والمنظمات المهنية، والأجهزة الحكومية والشركات محل المراجعة)، وتتبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات الآتية: (تأكيد الإلتزام بمعايير المراجعة، تأكيد الإلتزام بمتطلبات تنظيم المهنة، المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، تخفيض صراعات الوكالة، وتعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية) (صبيحي، 1997).

ويشير (DeAngelo, 1981) إلى أن جودة المراجعة يقصد بها "احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق (Beach) في النظام المحاسبي للعميل، التقرير عن هذا الخرق، وزيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة الاستقلال".
وتعتبر عملية تحديد جودة المراجعة من الأمور الصعبة، وذلك لاختلاف طبيعتها وتعدد المستفيدين منها ، إلا أن جودة المراجعة تعد مطلباً أساسياً لكافة المستفيدين من مهنة المراجعة، وذلك للأسباب التالية (Scott And Pitman, 2005):

1. حرص المراجع على تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة لإضفاء أكبر مصداقية ممكنة في تقريره.

2. رغبة إدارة المنشآت محل المراجعة في إضفاء الثقة في قوائمها المالية مما يتطلب أداء عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة.

3. ضمان وفاء مهنة المراجعة بمسؤولياتها تجاه كافة الأطراف المعنية بها.

4. حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة كعامل ترويجي يتم من خلال التمييز بين مكاتب المراجعة. وأشار (الأهدل، 2009) أن سمعة مكتب المراجعة (شهرته) أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة مميزة.

كما أشارت دراسة (الجعفري، 2007) أن مكاتب المراجعة الخارجية تتمتع بدرجات متفاوتة من السمعة، وأن السمعة الجيدة هي ناتجة عن جودة عالية، وزيادة جهد وساعات عمل مهني، وقد كشفت الدراسة إلى أن المكاتب الكبرى تتميز عن المكاتب الأخرى بتقديم خدمات أعلى جودة، كما أشارت أيضاً أن السمعة الجيدة هي إحدى العوامل المؤثرة على اقتصاديات عمل مكتب المراجعة، لذلك كان على مكاتب المراجعة محاولة تحقيق سمعة جيدة من خلال تمييز الخدمات والجودة والدقة في العمل وغيرها من الطرق لجذب العملاء.

كما أوضحت دراسة (الجدعاني، 2009) أن مجموعة المميزات التي تتمتع بها مكاتب المراجعة هي السبب في تكوين سمعة جيدة لمكتب المراجعة، لأنها تدل على جودة الخدمات التي يقدمها ، وبناءً على ذلك فإن الطلب على هذه المكاتب مرتبط بالدرجة الأولى بسمعتها.

وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الآتي:

هل توجد علاقة بين جودة المراجعة الخارجية و سمعة المراجع في الشركات المصرية؟

هدف البحث:

يهدف البحث الحالية بصفة أساسية إلى دراسة العلاقة جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع في الشركات المصرية.

أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث إلى عدة اعتبارات، من أهمها:

- 1- اختبار ما إذا كانت المتغيرات ذات العلاقة بسمعة المراجع التي وجد الباحثون أنها ذات دلالة في تفسير ممارسات جودة عملية المراجعة تنطبق على دول في مرحلة النمو مثل مصر أم لا.
- 2- تتبع أهمية البحث من ضرورة رفع وتحسين مستوى كفاءة وأداء مهنة المراجعة في مصر، وذلك من خلال إلقاء الضوء على أهم العوامل التي تؤثر بشكل مباشر على جودة المراجعة (سمعة مكتب المراجعة) من وجهة نظر المنتسبين لمكاتب المراجعة من جهة، والمستفيدين من خدمات هذه المكاتب من جهة أخرى.
- 3- تجنب التدخل الحكومي في تنظيم المهنة .
- 4- تلبية توقعات الأطراف المهتمة بجودة المراجعة.
- 5- محاولة الوقوف على الأسباب الرئيسة لانهايار العديد من كبرى شركات المراجعة في العالم، وذلك لتجنب وقوع مكاتب المراجعة الكبرى في جمهورية مصر العربية في تلك الأسباب.

فرضية البحث:

ف: توجد علاقة موجبة بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع

حدود البحث:

تتمثل حدود البحث فيما يلي:

- 1- يقتصر تطبيق البحث الحالي على شركات المراجعة المصرية.
- 2- يعتمد البحث الحالي على تحليل التقارير المالية السنوية للشركات دون التقارير الفترية.
- 3- اقتصر البحث الحالي على دراسة العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع الخارجي باستخدام (حجم مكتب المراجعة)، وسمعة المراجع الخارجي باستخدام (التوزيعات النقدية).

خطة البحث:

فى ضوء مشكلة البحث وهدف البحث تم تقسم البحث إلى الأقسام التالية:

- القسم الأول: الاطار النظرى للبحث
- القسم الثانى: الدراسات السابقة وتطوير فرضية البحث
- القسم الثالث: تصميم البحث الاختبارى
- القسم الرابع: اختبار فرضية البحث وتحليل النتائج
- مراجع البحث

القسم الأول : الإطار النظري للبحث

مقدمة: يهدف هذا القسم إلى عرض الإطار النظري لدراسة جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع والعلاقة، وذلك من خلال المباحث التالية:

أولاً: جودة المراجعة الخارجية

1- مفهوم جودة المراجعة الخارجية:

تعد جودة المراجعة الخارجية مفهوماً مركباً ذات أبعاد مختلفة لأنه يختص بكافة المستفيدين والمشاركين فى عملية المراجعة، وهم: (مستخدمو القوائم المالية المنشورة، الهيئات القانونية والرقابية، والقائمين بعملية المراجعة)، ويساعد تحديد مفهوم جودة عملية المراجعة الخارجية على الحد من مستوي التباين فى إدراك كافة الأطراف المعنية لجودة المراجعة الخارجية، فكل طرف فى بيئة المراجعة له مفهوم خاص بجودة المراجعة، حيث ينظر مستخدمو القوائم المالية إلى جودة المراجعة على أنها مستوي الإشباع الذين يحصلون عليه من الخدمة لتلبية احتياجاتهم، وينظر المراجعون إليها طبقاً للمعايير الدولية، والمستثمرون يقيمون الجودة بصورة مختلفة عن حملة الأسهم، وهذا على عكس تقييم الدائنين لجودة المراجعة (إبراهيم، 2008).

2- أهمية جودة المراجعة الخارجية:

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود كثير من الأسباب التي تحفز الاهتمام بجودة المراجعة:

- تجنب التدخل الحكومي فى تنظيم المهنة
- تلبية توقعات الأطراف المهتمة بجودة المراجعة

- تدنية تكاليف الفشل إلى أدنى حد ممكن
- المشاركة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة
- تمكين مكاتب المراجعة للحفاظ على حصتها السوقية بالسوق المحلي، والتوسع نحو السوق العالمية، من خلال تحسين جودة المراجعة الخارجية فهي أداة تنافسية جيدة (الجلال، 2010).

- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات:
- المساهمة في تحقيق هدف المراجعة

3- وسائل تحسين جودة عملية المراجعة

لكي يتم الارتقاء بجودة عملية المراجعة، هناك العديد من الوسائل التي يجب إتباعها:

أ- **تطوير التأهيل العلمي والعملية:** - يجب أن تتوفر المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة في المراجع الخارجي، والذي يتخذ من أعمال المراجعة مهنة منتظمة يمارسها بعد الحصول على الترخيص بذلك من الجهة المخول لها إصداره، وعليه لا بد من أن تتوفر الكفاءة العلمية إلي جانب الكفاءة العملية في المراجع الخارجي، بالإضافة إلي إلمامه بجميع فروع المحاسبة (عليان، 2010).

ب- **الالتزام بتطبيق معايير المراجعة:** أصدرت العديد من المنظمات المهنية الكثير من المعايير التي تخص عملية المراجعة الخارجية، حيث قام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA بإصدار المعايير منذ عام 1917 ، ومازال يصدر المعايير والإرشادات حتي وقتنا هذا التي تساعد بشكل أفضل في أداء عملية المراجعة الخارجية (علي، 2012).

ت- **الإلتزام بمتطلبات معايير الرقابة على الجودة :** لقد أهتمت هيئة الرقابة المالية في مصر بمراقبة الجودة للمؤسسات والأفراد، حيث قام رئيس الهيئة العامة لسوق المال بإصدار قرار 140 لسنة 2006م، بشأن معيار مراقبة الجودة يلزم المؤسسات والأفراد القائمين بأعمال المراجعة الخارجية بوضع نظام لمراقبة الجودة (على وشحاته، 2013).

ث- **تفعيل آليات حوكمة الشركات:** يعد من أهم الآليات التي يمكن أن تحسن من جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي عند تنفيذ عملية المراجعة هي الآليات الداخلية لحوكمة الشركات (العبادي، 2011).

وخالصة ما سبق، يجب وضع ضوابط مهنية تلزم مكاتب المراجعة بتفعيل آليات حوكمة الشركات في العمل المهني لما لها من دور فعال في تحديد وإرشاد المراجع الخارجي نحو المناطق التي تتطلب بذل الكثير من الجهد فيها عند إجراء عملية المراجعة، كما يجب إلحاق المراجعين بدورات تدريبية مستمرة لمواكبة التطورات العلمية والتكنولوجية في العمل المهني.

ثانياً: المتغيرات المؤثرة في قياس جودة المراجعة الخارجية

1- قياس المتغيرات الخاصة بالشركة محل المراجعة:

تتمثل المتغيرات الخاصة بالشركة محل المراجعة في ثلاثة متغيرات وهي حجم الشركة محل المراجعة - نظام الرقابة الداخلية - تعقد مهام المراجعة.

2- المتغيرات القياس الخاصة بمكاتب المراجعة الخارجية:

1-حجم مكتب المراجعة:

أشار (إبراهيم، 2008) إلى أن أحد المتغيرات الرئيسية المؤثرة في جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية هو حجم مكتب المراجعة، ويرجع ذلك للأسباب التالية:

(أ) أن الإمكانيات المتوفرة والمتاحة لمكاتب المراجعة الكبيرة تزداد عن مكاتب المراجعة صغيرة الحجم.

(ب) المنشآت كبيرة الحجم تلجأ إلى مكاتب المراجعة كبيرة الحجم، وهذا يدفع المكتب إلى زيادة درجة كفاءة وفاعلية الأداء لتحقيق جودة أداء مهني أفضل.

2- القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة:-

نتيجة ما أصاب المجتمع المالي في العقدين الآخرين من القرن العشرين من أضرار مالية ناتجة عن إهمال المراجعين الخارجيين وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية، زاد عدد القضايا المرفوعة على المراجعين (الجربوع، 2004).

3- المنافسة بين مكاتب المراجعة:

ويرى (عبد المقصود وعبد الفتاح، 2013؛ الجدعاني، 2009) أن المنافسة بين المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة تكمن في تخفيض الأتعاب الخدمية لعملية المراجعة، مما يُعرض المراجع لخسائر مقابل أداء خدمات عملية المراجعة، وهذا الأمر يعود بالسلب على جودة المراجعة الخارجية.

4- التخصص الصناعي لمكتب المراجعة:-

يقصد بالتخصص الصناعي (المهني) للمراجع الخارجي هو امتلاكه لمساحة عريضة من المعرفة والمهارات العلمية في مجال معين (صليب، 2003).

5 - مدة ارتباط مكتب المراجعة بالعميل:

يقصد بها عدد السنوات التي يقوم خلالها مكتب المراجعة بمراجعة المنشأة محل المراجعة (القوائم المالية للمنشأة) ، وكثير من الدراسات تناولت العلاقة بين مدة ارتباط مكتب المراجعة بالعميل وجودة عملية المراجعة.

ثالثاً: جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع

1- مفهوم سمعة المراجع الخارجي:

أشارت دراسة (محمد، 1999) أن السمعة هي الثقة والمصداقية في تقرير المراجع الخارجي، والتي تأتي نتيجة تقديم خدمات ذات جودة عالية، ونتيجة العمل الجاد.

2- محددات (مؤشرات) سمعة المراجع الخارجي:-

أشارت دراسة (Siala et al., 2009) أن محددات سمعة المراجع الخارجي تتكون من:

1- مدة عمل المكتب المهني ونظام الرقابة على الجودة.

2- حجم مكتب المراجعة وعدد العملاء بالمكتب.

3- الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني.

4- الارتباط بأحد المكاتب الدولية.

هدفت دراسة (Fargher, 2001) إلى تحديد الطلب على سمعة المراجع الخارجي في الأسواق الدولية لخدمات المراجعة من خلال فحص عينة من أتعاب عملية المراجعة في 20 دولة، وقد استخدمت الدراسة أسلوب المعادلات المتزامنة، وذلك لمراعاة أن جودة المراجعة وأتعاب المراجعة يتم تحديدها تبادلياً بالتفاعل بين الطلب على جودة المراجعة من العميل، وعرض مكتب المراجعة لجودة المراجعة، وتشير النتائج إلى أن كلما زاد الكشف عن الأتعاب في الدولة كان من الأرجح اختيار مراجع مكتب كبير ذو سمعة جيدة، وأشارت دراسة (الجدعاني، 2009) أن الطلب على مكاتب المراجعة مرتبط بالدرجة الأولى بسمعتها، كما توصلت دراسة (الأهدل، 2009) إلى وجود علاقة طردية بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع الخارجي.

ويرى (الطويل، 2012) تأكيداً لما سبق، أن إحدى الدلالات على انخفاض مستوى أداء مكتب المراجعة هو التشويش على سمعة مكتب المراجعة، لأنه يوجد علاقة تبادلية بين كلاً من جودة أداء عملية المراجعة وبين سمعة المراجع الخارجي.

كما أكدت دراسة (على، 2012) أن العلاقة بين سمعة وجودة عملية المراجعة متبادلة، وأن سمعة المراجع حسنة للمكتب، وتؤدي جودة عملية المراجعة إلي تحسين سمعة مكتب المراجعة، ومن ناحية أخرى فإن سمعة المكتب تؤدي إلي سعي المكتب للحفاظ على هذه السمعة، وبالتالي تحسين جودة المراجعة.

كما توصلت دراسة (بسالي، 2012) إن هناك علاقة تبادلية بين جودة المراجعة وحسن سمعة المراجع، وأن جودة أداء المراجعة تؤدي إلي تحسين سمعة المكتب والمحافظة على حسن سمعة المكتب تقود إلي جودة الأداء.

بعد الانتهاء من عرض الأساس النظري للبحث، يقوم الباحث في القسم الثاني بعرض أهم الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع.

القسم الثاني : الدراسات السابقة وتطوير فرضية البحث

مقدمة: يهدف هذا القسم إلى التعرف على الدراسات الاختبارية التي قامت بدراسة العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع الخارجي، وبما يسهم في الإجابة عن السؤال الرئيسي للبحث عن مدى وجود علاقة بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع الخارجي.

أولاً: الدراسات السابقة:

دراسة (المعزاز، 2008): هدفت الدراسة إلي دراسة أسباب انهيار شركة إنرون الأمريكية، وكانت تعتبر من أكبر شركات الطاقة في العالم، باعتبار ذلك من ضمن الأحداث التي صاحبها الكثير من البحث والجدل والنقاش وإصدار القوانين المتعلقة بحماية مهنة المحاسبة والمراجعة.

وتوصلت الدراسة إلي أن الانهيار الذي صاحب الشركة المعنية ارتبط بفقدان الكثير من أخلاقيات المهنة من قبل كبار المسؤولين في الشركة وأعضاء مجلس إدارتها، وكذلك تورط أحد مكاتب المراجعة الكبرى آنذاك "آرثر أندرسون" الذي كان يقوم بمراجعة حساباتها في كثير من الممارسات، وكذلك أشارت نتائج الدراسة إلي وجود كثير من السلوكيات الخاطئة داخل شركة إنرون

الأمريكية، مما أدى إلى انهيارها بسبب عدم نزاهة واستقلال المراجعين الخارجيين التابعين لشركة المراجعة الكبرى وعدم تطبيقها لجودة المراجعة.

دراسة (عوض، 2008): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة ومعدلات أثر ممارسات المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، وذلك من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة العاملة في مصر، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استبيان لقياس متغيرات الدراسة، وقد استخدمت في ذلك مقياس الصدق والثبات للتعرف على مدى تناسب العبارات مع المستقصي منهم.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود العديد من المبررات التي تسهم في انخفاض جودة عمليات المراجعة، حيث بينت الدراسة أن حوالي 59% من عينة الدراسة ترى أن الضغوط التجارية تعتبر من العوامل التي تسهم في زيادة حجم الأثار السلبية لمخاطر المراجعة غير المنظمة، بينما 66.7% يرون أن عدم إدارة الوقت تعتبر من العوامل التي تسهم في زيادة الضغوط المهنية على مراجع الحسابات، مما يؤثر ذلك في عدم استقلالية المراجع، وبالتالي سوف يؤثر ذلك على جودة مهنة المراجعة.

دراسة (الجدعاني، 2009): هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني، واعتمدت الدراسة على قائمة استبيان موزعة على مكاتب المراجعة لعدد 51 مكتباً، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين زيادة الحجم ومستوي السمعة الجيدة لمكتب المراجعة من جانب ومستوي الأداء المهني لمراجعي الحسابات من جانب آخر من وجهة نظر المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة وفئة المستفيدين من خدمات المراجعة، وأوصت الدراسة إلى حاجة مكاتب المراجعة الصغيرة في إعادة هيكلة وضعها الراهن والاندماج في مجموعات منتسبة، لأن معظم مستخدمي خدمات المراجعة يضعون حجم وسمعة مكاتب المراجعة كمقياس لجودة الأداء المهني.

دراسة (Diana and Habib, 2013): هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين سمعة المراجع الخارجي وجودة المراجعة، وكذلك التعرف على ماهية عملية المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى أن إخفاق المراجع الخارجي في كشف الأخطاء أثناء قيامه بمراجعة الشركات سوف يتبعه فشل في نظام المراجعة للشركة، نتيجة قيامه بعدم إتباع معايير المراجعة، كما أن عدم استقلال المراجع الخارجي سوف يتبعه فشل في نظام المراجعة الخارجية.

دراسة (جبران، 2010): هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر مراجع الحسابات في اليمن، وتحديد أكثر العوامل تأثيراً في تحسين جودة المراجعة الخارجية، وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة موجبة بين جودة المراجعة الخارجية وبين كل من (التأهيل العلمي والخبرة العلمية، إلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، تنظيم مكتب المراجعة، حجم مكتب المراجعة، سمعة مكتب المراجعة، إستقلال المراجع، وتقدير أتعاب المراجع)، وأوصت الدراسة بضرورة التأهل العلمي والمهني والخبرة الكافية للعاملين بمكاتب المراجعة والتخطيط المسبق والسليم لعملية المراجعة، و كذلك ضرورة تحديد حد أدنى لأتعاب المراجع الخارجي.

دراسة (Louis and Marmousez., 2011): هدفت هذه الدراسة إلي إعادة النظر في مفهوم جودة المراجعة الخارجية، وكذلك كيفية الربط بين جودة المراجعة الخارجية وحجم المراجع الخارجي والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي، وقياس مدى تأثير المنافسة بين مكاتب المراجعة الكبيرة والصغيرة على جودة المراجعة الخارجية، وكذلك مدى تأثير استخدام التكنولوجيا في عملية المراجعة الخارجية على جودة عملية المراجعة الخارجية.

وقد توصلت الدراسة إلي وجود علاقة طردية بين المنافسة بين مكاتب المراجعة وبين جودة المراجعة الخارجية، كما أن هناك علاقة طردية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وجودة المراجعة الخارجية. وأخيراً، وجود علاقة طردية بين حجم وسمعة المراجع الخارجي وبين جودة المراجعة الخارجية.

دراسة (رضا، 2012): هدفت الدراسة إلي التعرف على العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وجودة الأرباح ثم تحديد أثر جودة الأرباح في توزيعات الأرباح النقدية في جمهورية مصر العربية، واستخدمت الدراسة نموذج معدل التوزيعات النقدية المتمثل في التوزيعات النقدية المدفوعة إلى صافي الأرباح لقياس توزيعات الأرباح النقدية، واشتملت الدراسة على عينة من 50 شركة من الشركات المساهمة المصرية خلال الفترة من 2005م إلي 2009م، وتوصلت الدراسة إلي وجود تأثير موجب لكل من أتعاب المراجعة، حجم مكتب المراجعة، الارتباط مع المكاتب العالمية، والتأهيل العلمي للمراجعين الخارجيين على جودة الأرباح، وأنه يوجد تأثير سلبي لفترة الاحتفاظ بالعميل على جودة عملية المراجعة الخارجية، وجود تأثير إيجابي لجودة الأرباح على معدل التوزيعات النقدية في الشركات المساهمة المصرية، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتشجيع

ارتباط مكاتب المراجعة المصرية بمكاتب المراجعة العالمية، مع الاهتمام بتدريب المراجعين وتحفيزهم على الحصول على دورات تدريبية حديثة.

دراسة (Skinner and Douglas, 2012): هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين جودة المراجعة وسمعة المراجع في الشركات اليابانية، وقد اعتمدت الدراسة على نموذج الانحدار المتعدد لدراسة العلاقة بين جودة المراجعة وسمعة المراجع، وذل باستخدام عينة مكونة من 219 شركة ببورصة الأوراق المالية بطوكيو خلال عام 2008م، وتوصلت الدراسة إلى أن عدداً كبيراً من الشركات تركت شركة المراجعة ChuoAoyama بعد فشلها في مراجعة شركة مستحضرات التجميل Kanebo، والتي كانت إدارتها متورطة في غش محاسبي كبير، وهذا أثر تأثيراً بالغاً على جودة المراجعة، وقد تم استخدام مقياس تغيير المراجع (Switching) لقياس متغير جودة المراجعة، حيث يأخذ القيمة (صفر) إذا قامت الشركة محل المراجعة بالرجوع لشركة المراجعة ChuoAoyama بعد تعليقها دون استخدام شركة مراجعة أخرى، والقيمة (واحد) إذا قامت الشركة محل المراجعة بالرجوع لشركة المراجعة ChuoAoyama بعد تعليقها بعد استخدام شركة مراجعة أخرى، وأيضاً إذا قامت الشركة محل المراجعة بعدم الرجوع مرة أخرى لشركة المراجعة ChuoAoyama بعد تعليقها.

دراسة (شليبي، 2012): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي على جودة أداء خدمات المراجعة في جمهورية مصر العربية، من خلال التعرف على موضوع جودة أداء خدمات المراجعة والخبرة المهنية في المراجعة، وكذلك التعرف على مقومات الخبرة المهنية في المراجعة، ومحاولة وضع إطار لتطوير الخبرة المهنية في المراجعة في مصر، وقد تم قياس درجة جهد المراجع الخارجي أثناء أداء عملية المراجعة، وذلك في ضوء متطلبات الحوكمة باستخدام ثلاثة مقاييس وهي: (مقاييس ما قبل التعاقد مع العملاء، أثناء عملية المراجعة، وبعد عملية المراجعة) كأداة وأسلوب رقابي جيد.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الخبرة المهنية للمراجع الخارجي تؤثر تأثيراً إيجابياً على جودة المراجعة الخارجية، وتعتبر معرفة المراجع الخارجي الأساس في تحقيق الخبرة المهنية في المراجعة، ويؤدي تخصص المراجع الخارجي في نشاط العميل على تحسين جودة المراجعة، وتعتبر الممارسة العملية هي الركيزة الأساسية لتطوير تلك الخبرة المهنية والمحافظة عليها، وضرورة العمل على وضع معيار للتعليم المهني المستمر في مصر بحيث يُلزم جميع مزاولي المهنة في مصر

بالحصول على عدد من ساعات التعليم المهني، وضرورة مراعاة تطبيق المراجعين المعايير الدولية كأحد متطلبات العناية المهنية، والتي تعتبر أحد آليات جهد المراجع الخارجي لتحقيق جودة عملية المراجعة، وذلك في ضوء الممارسات القياسية لحوكمة الشركات.

دراسة (Li et al., 2012): هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مدى تأثير مدة ارتباط المراجعين الخارجيين بالشركات محل المراجعة على جودة المراجعة، وذلك باستخدام عينة من شركات المراجعة التي تستمر في مراجعة عملياتها فترة لا تقل عن تسعة سنوات، وقد توصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي للمراجعين الخارجيين لا يكون ضرورياً في حالة شركات المراجعة الكبيرة Big (4).

نجد أن الأثر السلبي لطول فترة تعامل شركة المراجعة مع العميل تظهر في شركات المراجعة الصغيرة، وأيضاً بالنسبة للمراجعين الخارجيين غير المتخصصين، وقد خفف صدور قانون SOX من التأثير السلبي لطول فترة تعامل المراجع الخارجي مع العميل.

دراسة (Aronmwan et al., 2013): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين جودة المراجعة وسمعة المراجع في نيجيريا، واعتمدت الدراسة في دراسة العلاقة بين جودة المراجعة وسمعة المراجع على قائمة استقصاء لعدد 35 شركة في بورصة نيجيريا، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة وسمعة المراجع.

دراسة (Patrick and Brian, 2013) : هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مدى استجابة السوق من ارتفاع جودة المراجعين الخارجيين، ومدى استجابة المراجعين الخارجيين الآخرين لارتفاع جودة أعمالهم تماشياً مع ارتفاع المراجعين الخارجيين ذو الجودة المرتفعة، وكذلك اختبار فرضية مدى استجابة مديرو الشركات محل المراجعة من الحصول على مراجعة خارجية عالية الجودة.

وأكدت الدراسة على أن تعرض المراجعين الخارجيين ذو الجودة العالية لضغط شديد من قبل مديري الشركات محل المراجعة لتخفيض تلك الجودة، وأكد المستثمرين على ضرورة تنفيذ عملية المراجعة الخارجية بجودة عالية، بالإضافة إلى وجود مجموعة من العوامل التي قد يكون لها تأثير على الجودة العالية للمراجعين الخارجيين و هي: (المنافسة، الأتعاب، تكاليف عملية المراجعة، تكوين سمعة جيدة، وجودة المراجعة الخارجية).

دراسة (صالح، 2013): هدفت هذه الدراسة إلى استطلاع آراء المراجعين حول انعكاسات التأمين ضد مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية على جودة المراجعة في البيئة المصرية، ومدى

قبول الأطراف المهتمة في المجتمع المصري بتطبيق هذه الألية، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق التأمين ضد مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية لاقى قبولاً من الأطراف المهتمة في البيئة المصرية، لما له من أثر على تدعيم الرقابة على جودة عملية المراجعة، كما توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر التأمين ضد مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية على تدعيم الرقابة على جودة عملية المراجعة، كما توجد أيضاً اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر التأمين ضد مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية على تدعيم مؤشرات جودة عملية المراجعة، بالإضافة إلى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر التأمين ضد مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجى.

دراسة (Michael and Chan, 2014): هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية، وذلك خلال فترة الكساد العظيم وهي الفترة من 2007م حتى يونيو 2009م، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك العديد من المراجعين الخارجيين الذين قدموا تنازلات عن بعض الرسوم للعملاء في عام 2008م، مما أدى إلى انخفاض الجهد المبذول والوقت المستغرق في عملية المراجعة الخارجية، مما أدى إلى انخفاض جودة المراجعة الخارجية.

دراسة (Susanty, 2015): هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر جودة المراجعة على سمعة المراجع بإندونيسيا من خلال قياس جودة المراجعة لشركة المراجعة بالأربعة الكبار ("4" Big)، والتخصص في الصناعة، وسنوات الخبرة لمكتب المراجعة باستخدام قائمة استقصاء مكونة من 85 قائمة، تم توزيعها على مكاتب المحاسبة في جمعية المحاسبين (IAPI) بإندونيسيا. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين كل من شركات المراجعة ضمن الأربعة الكبار ("4" Big) التخصص في الصناعة وسنوات الخبرة لمكتب المراجعة إذا كانت أكبر من ثلاث سنوات وبين جودة المراجعة.

ثانياً: التعليق على الدراسات السابقة

1- من خلال الدراسات التي تناولها الباحث إتحاح أن هناك العديد من المتغيرات التي تستخدم في قياس جودة المراجعة الخارجية، مثل: (التأهيل العلمى والخبرة العملية وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المتعارف عليها وتنظيم مكتب المراجعة وحجمه وسمعته واستقلال المراجع وتقدير أتعابه)، كما يمكن تقسيمها إلى ثلاثة عوامل ذات تأثير مباشر على جودة عملية المراجعة وهي:

(خبرة أعضاء مكتب المراجعة، الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها، وكفاءة العاملين بمكتب المراجعة).

2- أكدت الدراسات على أهمية ممارسة المهنة من خلال معايير أخلاقية، حيث أن سبب الانهيار المالي للعديد من شركات المراجعة الكبرى نتيجة ظهور العديد من الممارسات غير الأخلاقية التي تمارسها تلك الشركات الكبرى في مراجعة قوائم الشركات محل المراجعة، كما أن تقييم الجودة من وجهة نظر الأطراف الخارجية يختلف باختلاف مفهوم جودة المراجعة السائد بين الأطراف المهتمة بعملية المراجعة .

3- تبين للباحث وجود علاقة بين انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وجودة الأداء المهني في حين أشارت بعض الدراسات إلى أسباب انخفاض جودة المراجعة للعديد من الأسباب مثل الضغوط التجارية، وعدم إدارة الوقت تعتبر من العوامل التي تسهم في زيادة الضغوط المهنية على مراجع الحسابات، مما يؤثر ذلك في عدم استقلالية المراجع، ومن ثم سوف يؤثر ذلك على جودة مهنة المراجعة .

4- كما إتجهت بعض الدراسات لتوضيح أسباب فشل المراجعة الخارجية نتيجة إخفاق المراجع في كشف الأخطاء أثناء قيامه بمراجعة الشركة، مما يؤدي إلي الفشل في نظام المراجعة للشركة، وذلك نتيجة قيامه بعدم إتباع معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)، كما يؤدي ذلك إلى عدم استقلال المراجع.

5- من خلال الدراسات السابقة أتضح للباحث أن ارتباط سوق الأوراق المالية وانخفاض أو ارتفاع فرص الاستثمار بجودة عملية المراجعة، حيث كلما ارتفعت جودة المراجعة الخارجية وإتجاه شركات المساهمة إلي مكاتب المراجعة الخارجية التي ترتفع فيها جودة المراجعة الخارجية كلما ارتفعت درجة ثقة المستثمرين في جودة تقارير المراجعة، وبالتالي ارتفاع نسبة إتخاذ المستثمرين لقرارات استثمارية سليمة.

6- غياب المنظمات المهنية في مصر عن الساحة الفكرية والعملية والذي ترتب عليه جمود المهنة، وعدم قدرتها على مواكبة متطلبات الإفصاح في ظل متغيرات البيئة المصرية مقارنةً بالدول الأخرى.

ثالثاً: تطوير فرضية البحث:

يتمثل الهدف الأساسي للدراسة في اختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع التي تتم في الشركات المساهمة المصرية وبناءً على ورد من تحليل للدراسات السابقة وتحقيقاً لهذا الهدف سوف يقوم الباحث بتطوير فرض البحث الرئيسي كما يلي:

• جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع

تعتبر جودة المراجعة مطلباً أساسياً للعديد من الأطراف، حيث ترغب إدارة الشركات في إضفاء الثقة على قوائمها المالية، كما ترى المنظمات المهنية أن تحقيق الجودة عند تنفيذ مهام المراجعة يضمن وفاء مهنة المراجعة بمسئوليتها تجاه كافة الأطراف المعنية، كما أصبحت جودة المراجعة هي العامل الترجيحي للتمييز بين مكاتب المراجعة نظراً لحدة المنافسة بينها (Scott and Pitman,2005).

هذا، وتقوم الإدارة باتخاذ العديد من القرارات والتي قد تؤثر على المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها الأطراف المعنية بالشركة وقد تؤدي هذه القرارات إلى التأثير على صافي الدخل، وبالرغم من أن الإدارة تقوم بإعداد المعلومات المحاسبية في إطار من المعايير المهنية، والتي تهدف إلى سلامة وموضوعية القياس المحاسبي، والعدالة في العرض والإفصاح، إلا أن هذه المعايير ما تزال تعطي إدارة الشركة مرونة واسعة في الاختيار من بين السياسات والإجراءات والطرق المحاسبية البديلة، والتي قد تستغل من قبل المديرين بالشركة لتحقيق بعض الأهداف، والذي قد يلحق الضرر بمصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة (مبارز، 2003).

وتقوم إدارة الشركات المساهمة بتحديد سياسة التوزيعات التي تتعلق بتوزيع صافي الأرباح بعد الضرائب على المساهمين، ويمكن أن تتضمن هذه السياسة عدم توزيع أرباح على الإطلاق إذا كان القانون يسمح بذلك، أو توزيع جميع الأرباح الصافية بعد الأخذ في الاعتبار الحد الأدنى من المتطلبات القانونية، أو توزيع أرباح بين هذين الحدين (شراب، 2006).

وقد توصلت دراسة (Adjaoud and Ben-Amar, 2010) على وجود تأثير لجودة المراجعة الخارجية على توزيعات الأرباح في الشركات المختلفة، كما توصلت دراسة (الجدعاني، 2009) إلى وجود علاقة موجبة بين زيادة الحجم ومستوي السمعة الجيدة لمكتب المراجعة من جانب ومستوي الأداء المهني لمراجعي الحسابات، كما توصلت دراستي (Aronmwan et al., 2013;)

(Susanty, 2015) إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع، من الدراسات السابقة يمكن صياغة فرض البحث كما يلي:

ف: توجد علاقة موجبة بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع

بعد عرض الدراسات السابقة، يقوم الباحث في القسم التالي بتصميم البحث الاختباري واختبار فرضية البحث.

القسم الثالث : البحث الاختباري

أولاً: مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع البحث الحالي في الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من عام 2015م إلى عام 2017م، وسوف يعتمد الباحث على اختيار عينة ميسرة من تلك الشركات المسجلة، ويبلغ عدد شركات العينة 80 شركة من الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية المصرية، وقد اعتمد الباحث على عدة معايير:

1. استبعاد قطاع البنوك والمؤسسات المالية، لأن مثل تلك الشركات لها قواعد ومعايير خاصة بها تختلف عن الشركات الأخرى.

2. استبعاد الشركات التي لم تقوم بأى توزيعات خلال الفترة من عام 2015 إلى عام 2017.

جدول رقم (1): التصنيف القطاعي لعينة البحث

السنوات وعدد الشركات			القطاع	مسلسل
2017	2016	2015		
عدد الشركات	عدد الشركات	عدد الشركات		
2	2	2	الإتصالات	1
1	1	1	الإعلام	2
11	11	11	الأغذية والمشروبات	3
15	15	15	التشييد ومواد البناء	4
1	1	1	التكنولوجيا	5
11	11	11	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	6
9	9	9	الرعاية الصحية والأدوية	7
4	4	4	السياحة والترفيه	8
7	7	7	العقارات	9
1	1	1	الغاز والبترول	10
5	5	5	الكيمواويات	11

1	1	1	المرافق	12
5	5	5	المنتجات المنزلية والشخصية	13
3	3	3	الموارد الأساسية	14
4	4	4	الموزعون وتجارة التجزئة	15
80	80	80	إجمالي عدد شركات العينة	

ثانياً: مصادر الحصول على بيانات البحث:

اعتمد الباحث للحصول على كافة البيانات اللازمة لإتمام البحث الحالي على شركة مصر لنشر المعلومات، وموقع البورصة المصرية ومواقع الشركات، حيث تم الحصول على البيانات الخاصة بكافة شركات عينة البحث.

ثالثاً: نموذج البحث:

اعتمد الباحث في اختبار فرضية البحث على نموذج للانحدار، لاختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية كمتغير مستقل، سمعة المراجع معبراً عنها: (التوزيعات النقدية) كمتغير تابع، وبذلك يمكن صياغة نموذج للانحدار على النحو التالي:

نموذج الانحدار لاختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع:

$$\text{Dividends}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{BIG4}_{it} + \beta_2 \text{FSIZE}_{it} + \beta_3 \text{LEV}_{it} + \beta_4 \text{ROA}_{it} + \varepsilon_{it}$$

حيث إن:

التوزيعات النقدية للشركة i في الفترة t	:	Dividends_{it}
ثابت الانحدار	:	β_0
معاملات الانحدار لمتغير سمعة المراجع	:	β_1
معاملات الانحدار للمتغيرات الضابطة	:	$\beta_2 - \beta_4$
حجم مكتب المراجعة للشركة i في الفترة t	:	BIG4_{it}
حجم الشركة للشركة i في الفترة t	:	FSIZE_{it}
الرفع المالي للشركة i في الفترة t	:	LEV_{it}
ربحية الشركة للشركة i في الفترة t	:	ROA_{it}
بند الخطأ للشركة i في الفترة t .	:	ε_{it}

رابعاً: التعريف الإجرائي لمتغيرات البحث:

المتغير التابع: سمعة المراجع:

ويتم قياسه من خلال التوزيعات النقدية، حيث يركز البحث الحالي على التوزيعات النقدية وذلك استرشاداً بالدراسات (Aivazian et al., 2003; Chang and Dutta, 2012) حيث يعتمد الباحث على قياس التوزيعات من خلال نسب التوزيعات النقدية إلى إجمالي الأصول خلال العام ويركز الباحث على قياس سمعة المراجع بالتوزيعات النقدية لأنه كلما كانت اشركات يتم مراجعتها من مكاتب مراجعه ضمن الأربعة الكبار (BIG 4) قد يدل ذلك على أنها سوف تقوم بإجراء توزيعات نقدية أكثر على المساهمين وبالتالي تزداد سمعة المراجع الخارجى.

المتغير المستقل: جودة المراجعة الخارجية:

يتمثل المتغير المستقل فى جودة المراجعة الخارجية، ويمثل التعريف الإجرائي للمتغير لجودة المراجعة الخارجية باستخدام حجم مكتب المراجعة، ويتم قياس حجم مكتب المراجعة من خلال متغير وهمى يأخذ القيمة (واحد) إذا كان المراجع الخارجى ينتمى إلى أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار (Big 4)، و(صفر) بخلاف ذلك.

المتغيرات الضابطة:

جدول رقم (2): التعريفات الإجرائية للمتغيرات الضابطة

اسم المتغير	رمز المتغير	التعريف الإجرائي للمتغيرات
حجم الشركة	SIZEit	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالى أصول الشركة i نهاية الفترة t .
الرفع المالي	LEVit	نسبة إجمالى التزامات الشركة إلى إجمالى أصولها فى نهاية العام.
ربحية الشركة	ROAit	ويتم قياسها بمعدل العائد على الأصول والذي يتم حسابه من خلال قسمة صافى الربح بعد الضرائب على إجمالى الأصول خلال العام.

بعد الانتهاء من تصميم البحث الاختباري، يقوم الباحث فى القسم التالى بتحليل نتائج البحث الاختباري من إحصاءات وصفية ونتائج تحليل الانحدار التى تم التوصل إليها تمهيداً لاختبار فرضية البحث.

القسم الرابع : اختبار فرضية البحث وتحليل النتائج

أولاً: إحصاءات وصفية:

يعرض الجدول رقم (3) الإحصاءات الوصفية للمتغيرات المتضمنة في نماذج البحث الحالية مصنفة إلى ثلاث مجموعات، وهي: (متغير سمعة المراجع، متغير جودة المراجعة الخارجية، والمتغيرات الضابطة)، وذلك بهدف إظهار الخصائص المميزة لتلك المتغيرات على مستوى شركات عينة البحث.

جدول رقم (3): إحصاءات وصفية لمتغيرات البحث

الانحراف المعياري	المتوسط	الحد الأقصى	الحد الأدنى	عدد المشاهدات	المتغيرات
سمعة المراجع:					
0,10404	0,060775	0,7962	0,000	240	التوزيعات النقدية (Dividends)
جودة المراجعة الخارجية:					
0,493	0,4100	1,000	0,000	240	حجم مكتب المراجعة (Big4)
المتغيرات الضابطة:					
1,394	20,519	24,545	17,313	240	حجم الشركة (لوغاريتم طبيعي)
0,2398	0,3985	1,2863	0,0006	240	الرفع المالي للشركة
0,10935	0,07677	0,48283	0,7037-	240	ربحية الشركة

• الإحصاءات الوصفية:

- 1- فيما يتعلق بسمعة المراجع تشير الإحصاءات الوصفية الخاصة بمتغير سمعة المراجع، أن التوزيعات النقدية على مستوى شركات العينة خلال فترة البحث يتراوح بين (0,000، 0,7962)، وذلك بمتوسط 0,060775 وانحراف معياري قدره، 10404.
- 2- وبالنظر إلى متغير جودة المراجعة الخارجية ، تبين من المعلومات المتوفرة بالجدول رقم (3) أن هناك 41,3% (99 مشاهدة) من عينة البحث يتم مراجعتها من قبل أكبر أربع مكاتب مراجعة على مستوى العالم أو شركات تنتسب إليها.
- 3- وفيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة، تظهر الإحصاءات الوصفية أن حجم الشركة (مقاساً باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة) يتراوح من 17,313 إلى 24,545، ومتوسط

20,519 تقريباً، وانحراف معيارى 1,394 تقريباً، كما يتبين أن متوسطات الرفع المالى وربحية الشركة (0,3985، 0,07677) على التوالى.

• ثانياً: تحليل الارتباط:

يوضح جدول رقم (5) علاقات الارتباط بين متغيرات البحث، ويتضح أن هناك ارتباط موجب بين جودة المراجعة الخارجية معبراً عنها بحجم مكتب المراجعة وسمعة المراجع (معبراً عنها بالتوزيعات النقدية) (دال عند مستوى 0,10). وفيما يخص المتغيرات الضابطة، توفر نتائج تحليل الارتباط لبيرسون الموضحة بالجدول رقم (5) وجود عدم وجود ارتباط بين حجم الشركة وسمعة المراجع (معبراً عنها بالتوزيعات النقدية). كما تشير النتائج وجود ارتباط سالب (دال عند 0,01) بين الرفع المالى وسمعة المراجع (معبراً عنها بالتوزيعات النقدية). وأخيراً، تشير نتائج تحليل الارتباط لبيرسون إلى وجود ارتباط موجب بين ربحية الشركة وسمعة المراجع (معبراً عنها بالتوزيعات النقدية) (دال عند 0,01).

جدول رقم (4): مصفوفة الارتباط (بيرسون) للعلاقة بين متغيرات البحث

المتغيرات	التوزيعات النقدية	حجم مكتب المراجعة	حجم الشركة	الرفع المالى للشركة	ربحية الشركة
التوزيعات النقدية (Dividends)	1				
حجم مكتب المراجعة (Big4)	*0,1409	1			
حجم الشركة (لوغاريتم طبيعى)	0,0236	0,0686	1		
الرفع المالى للشركة	***0,2349-	0,0246	***0,2547	1	
ربحية الشركة	***0,5151	0,0220-	0,03406-	***0,2619-	1

*** الارتباط دال عند مستوى معنوية > 1% ، (Sig. > 0,01)

** الارتباط دال عند مستوى معنوية > 5% ، (Sig. > 0,05)

* الارتباط دال عند مستوى معنوية > 10% ، (Sig. > 0,10)

ثالثاً: تحليل الانحدار:

يستخدم الانحدار الخطى المتعدد (Multiple Linear Regression) بشكل واسع لربط العلاقة بين المتغير التابع (سمعة المراجع)، والمتغير المستقل (جودة المراجعة الخارجية، والمتغيرات الضابطة)، وقد تم الاعتماد على طريقة المربعات الصغرى Ordinary Least Squares (OLS) لتقدير معالم الانحدار الخطى المتعدد، إذ تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق استخداماً في تقدير معالم نماذج الانحدار الخطى، ويرجع ذلك إلى أن المقدرات المتحصل عليها

باستخدام هذه الطريقة تتميز بأنها خطية وغير متحيزة، فمن بين جميع الطرق المستخدمة في تقدير معالم نماذج الانحدار الخطي تتميز مقدرات طريقة المربعات الصغرى بأنها أفضل المقدرات، لأنها أقل تبايناً (عناني، 2011).

للحصول على أفضل المقدرات قام الباحث بالتحقق أولاً من مدى وقوع نماذج الانحدار المقدر في أي مشكلة من مشاكل القياس، والتي قد تنشأ نتيجة لتخلف أحد شروط طريقة المربعات الصغرى (OLS) التي تستخدم في تقدير نماذج الانحدار.

وقد قام الباحث باستخدام حزمة برامج SPSS الإصدار 25 وإعادة إجراء تحليل الانحدار بتطبيق طريقة (Robust least squares) باستخدام حزمة برامج Eviews الإصدار 10، وذلك للحصول على نتائج أقل تحيزاً وأكثر ثباتاً، حيث يتم استخدام الطريقة الأخيرة عند وجود مشاكل تتعلق بالتوزيع الطبيعي لمتغيرات البحث. وللحصول على مقدرات يمثل هذه الخصائص قام الباحث بدراسة أهم مشاكل القياس التي يمكن أن تترتب على تخلف بعض الافتراضات الخاصة بنموذج الانحدار الخطي وهي:

1- اختبار التوزيع الطبيعي (Normality):

قام الباحث بالتحقق من فرض هام من فروض تطبيق طريقة التقدير المستخدمة ألا وهو أن يتبع الأخطاء العشوائية لنموذج الانحدار المقدر بالتوزيع الطبيعي، وللتحقق من الفرض الأساسي تم استخدام اختبار (Jarque Bera)، ووجد أن الفرض غير متحقق وأن الأخطاء العشوائية لا تتبع التوزيع الطبيعي حيث كانت قيمة ($P\text{-Value} < .05$) في نموذج الانحدار، وبالتالي تم فقد أهم شرط من شروط استخدام المربعات الصغرى ولحل هذه المشكلة قام الباحث باستخدام أسلوب Winsorizing لتحويل القيم الشاذة إلى أقرب قيم مقبولة ومن ثم اختبارها بطريقة المربعات الصغرى (Veprauskaite and Adams, 2013)، كما أنه تم تجاهل هذا الفرض نظراً لأن حجم العينة أكبر من 200 مشاهدة (Tabachnick and Fidell, 2007).

2- مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء (Autocorrelation):

تعتبر من أخطر المشاكل في تقدير نماذج الانحدار والتي لو وقع فيها النموذج لا نستطيع الاعتماد على نتائجه وهي تنشأ عن طريق وجود علاقة ارتباطية بين أخطاء نموذج الانحدار وقد قام الباحث بدراسة مشكلة الارتباط الذاتي التي يمكن أن يتعرض لها نموذج الانحدار، حيث استخدم الباحث اختبار (Durbin- Watson)، وبحسابه توصل إلي معاملات (2,3045) بالنسبة لنموذج

الانحدار بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع وبالكشف عنها في جداول دربن واطسون كانت قيمة دربن واطسون الجدولية عند 240 مشاهدة ($du=1.8138$) وبالتالي وجد الباحث أن قيمة دربن واطسون المحسوبة (2,3045) أكبر من قيمة دربن واطسون الموجودة بجداول دربن واطسون (1,8138)، ومن ذلك نلاحظ عدم وجود مشكلة ارتباط تسلسلي بين الأخطاء في متغيرات البحث.

3- مشكلة الازدواج الخطي (Multi-collinearity):

كما درس الباحث مدى وجود درجة من الازدواج الخطي في نموذج البحث الحالي من خلال معامل تضخم التباين ("VIF" The Variance Inflation Factor)، وتوصل إلى أن درجة الازدواج الخطي بين المتغيرات المفسرة في نموذج البحث الحالي منخفضة، حيث وجد أن جميع قيم معاملات التضخم "VIF" لمتغيرات نموذج الانحدار لم تتجاوز 10، وقد بلغت أقصى قيمة لمعاملات تضخم التباين (VIF) في نموذج البحث كانت 1,143 بالنسبة، حيث أشار (عنانى، 2011) على أن زيادة قيم معامل تضخم التباين (VIF) عن (10) يكون مؤشراً على وجود درجة من الازدواج الخطي في النموذج.

4- مشكلة عدم ثبات التباينات (Heteroskedasticity):

تم استخدام اختبار Breusch-Pagan-Godfrey للتحقق من فرض ثبات التباينات وأظهرت النتائج تحقق هذا الشرط في نموذج الانحدار حيث كانت قيمة ($P\text{-value} < 0.05$) وبالتالي لا توجد مشكلة عدم ثبات التباينات، حيث أظهرت النتائج:

جدول رقم (5) اختبار (Breusch-Pagan-Godfrey) لعرض مشكلة عدم ثبات التباينات

Dividends	النموذج
0.2587	القيمة
0.0000	P-value

ويوضح الجدول رقم (7) نتائج تحليل الانحدار المتعدد بطريقة إدخال (Panel Least Squares) التي تم التوصل إليها على مستوى عينة البحث ككل، والمتعلقة بانحدار التوزيعات النقدية للتعبير عن جودة المراجعة الخارجية على كلٍ من متغير سمعة المراجع، والمتغيرات الضابطة.

وتُبين نتائج تحليل الانحدار العام والموضحة في الجدول رقم (6) أن نموذج الانحدار دال، حيث أن هناك معنوية لاختبار تحليل التباين (ANOVA)، حيث أن قيمة الاحتمال (P-Value = 0,000) وهى أقل من 5%.

• تظهر نتائج تحليل الانحدار الموضحة بالجدول رقم (6) أن قيمة (R^2) الخاصة بتأثير جودة المراجعة الخارجية على سمعة المراجع (0,6877)، مما يدل على أن المتغيرات التفسيرية فى النموذج (جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع) تفسر 68,77% من التباين فى سمعة المراجع الخارجى لشركات عينة البحث.

• يتضح من الجدول رقم (6) وجود علاقة موجبة (عند مستوى 0,10) بين جودة المراجعة الخارجية (معبراً عنها بحجم مكتب المراجعة) وسمعة المراجع (معبراً عنها بالتوزيعات النقدية). وهو ما يشير إلى أن مجرد الاستعانة بمكاتب المراجعة الكبرى سواء على المستوى المحلى أو العالمى (Big4) قد يُقدم الضمانات الكافية لاكتشاف التحريفات وابداء رأى فنى محايد بشأن عدالة ومصداقية القوائم المالية، مما قد يساعد الشركات فى القيام بتوزيعات أرباح وبالتالي يزيد ذلك من سمعة مراجعى هذه الشركات.

جدول رقم (6): نتائج تحليل الانحدار المتعدد بطريقة إدخال (Panel Least Squares)

التوزيعات النقدية (Dividends)			معاملات الانحدار (β)	المتغيرات المستقلة
إحصاءات اختبار الإزدواج الخطى	معنوية معاملات الانحدار	قيمة (t)		
معامل تضخم التباين (VIF)	مستوى الدلالة (Sig.)			
	0,000***	4,83	0,7408	ثابت الانحدار
1,0062	0,098*	1,6628	0,0292	حجم مكتب المراجعة (Big4)
1,078	0,000***	4,379-	0,0345-	حجم الشركة (لوغاريتم طبيعى)
1,143	0,945	0,0683	0,002	الرفع المالى للشركة
1,0688	0,0003***	3,680	0,07075	ربحية الشركة
*** الارتباط دال عند مستوى معنوية > 1% ، (Sig. > 0,01)				
** الارتباط دال عند مستوى معنوية > 5% ، (Sig. > 0,05)				
* الارتباط دال عند مستوى معنوية > 10% ، (Sig. > 0,10)				
	0,6877			معامل التحديد (R^2)
	0,5215			معامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2$)
	4,139			قيمة (F) المحسوبة
	***0,000			دلالة اختبار (F)
	240			عدد المشاهدات (N)
	2,3045			نتيجة اختبار (Durbin-Watson)

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

- إبراهيم ، محمد بهاء الدين، 2008، "مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر علي قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق علي مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني.
- الأهدل، عبد السلام سليمان قاسم، 2009، "العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية-دراسة نظرية ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، ص4.
- الجدعاني، نور ساعد، 2009، "تأثير حجم و سمعة مكاتب المراجعة و طبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني- دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، جدة، المملكة العربية السعودية.
- الجربوع ، محمد يوسف، 2004، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة"، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، غزة ، فلسطين، المجلد(12)، العدد (2)، ص368.
- الجعفري، فوزية حامد، العنقري، حسام عبد المحسن، 2007، "إتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية تحليل ميداني إلي مقتضيات نظرية الوكالة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز - جدة ، المجلد 21، العدد (2)، ص223.
- الجلال، أحمد محمد صالح، 2010، "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية علي جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية النقود والمالية، جامعة الجزائر، ص39.
- الطويل، سهام أكرم عمر، 2012، "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية علي جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة- دراسة ميدانية علي مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة، ص46.
- العبادي، نجيب محمد محمد، 2011، "دراسة تجريبية لقياس مدي تأثير أليات الحوكمة في دعم الأداء المهني لمؤسسات المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة - الإسماعيلية، ص67.

المعتاز، إحسان صالح، 2008، أخلاقيات مهنة المراجعة و المتعاملين معها انهيار شركة إنرون و الدروس المستفادة، جامعة الملك عبد العزيز مركز النشر العلمي، جدة، السعودية.

بسالي، مريم محسن لبيب، 2012، "ممارسات المراجع الخارجية غير المنظمة ومدى تأثيرها علي جودة الأداء المهني- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص: 74-75.

جبران، محمد. 2010. "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، ورقة مقدمة للندوة الثانية عشر لتطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية الاقتصاد والأعمال، الرياض.

جربوع، يوسف محمود، 2008، "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله" دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.

رضا، سامح محمد، 2012، "أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح، وانعكاساتها علي التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، الجامعة الأردنية، العدد الرابع، المجلد الثامن.

شراب ، صباح اسامة علي، 2006، "أثر الاعلان عن توزيعات الأرباح على أسعار أسهم الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية :دراسة تطبيقية". رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

شلبي، عبدة علي، 2008، "أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي علي جودة المراجعة بجمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان، ص145.

صالح، محمد حسن، 2013، "تحليل آثار التأمين ضد مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية علي جودة المراجعة الخارجية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

صبيحي، محمد حسني عبد الجليل، 1997، "مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية-دراسة ميدانية ونظرية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، العدد الأول، ص136.

صليب، ليلي عزيز، 2003، "أثر التخصص الصناعي للمراجع علي تقليل خطر المراجعة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ص379.

عبد المقصود، عبد الفتاح السيد برعي، 2013، "تطوير الأداء المهني للمراجع الخارجي لزيادة جودة المراجعة في ظل حوكمة الشركات – دراسة نظرية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، ص106.

علي، عبد الوهاب نصر، شحاته، السيد شحاته، 2013، "ضوابط اخلاقيات مراقب الحسابات- مدخل الأرتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات". الدار الجامعية ، الإسكندرية، ص142.

علي، محمد سامي محمد، 2012، "دور الهيئة العامة للرقابة المالية في تحسين جودة اداء عملية المراجعة في مكاتب المراجعة المصرية"، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص20.

عليان، حازم فؤاد، 2010، "أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية- دراسة تحليلية مقارنة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة، ص46.

عنانى، محمد عبدالسميع. 2011. التحليل القياسى والإحصائى للعلاقات الاقتصادية: مدخل حديث باستخدام Windows SPSS. الطبعة الثالثة، المؤلف، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

عوض، أمال محمد محمد، 2008، " أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثانى، المجلد (45).

مبارز، شعبان يوسف، 2003، "التنبؤ بالتقديرات المحاسبية والأرباح والخسائر المحتملة والارتباطات المالية المستقبلية باستخدام الشبكات العصبية الاصطناعية وأثر ذلك على عدالة القوائم المالية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببنى سويف، جامعة القاهرة، العدد الأول، مارس، ص ص: 26-53.

محمد، فهيم أبو العزم محمد، 1999، "أطار مقترح لمعايير جودة المراجعة لترشيد قرارات التعاقد بين المراجعين وعملائهم"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.

المراجع باللغة الأجنبية:

Aivazian, V., L. Booth, and S. Cleary. 2003. Dividend policy and the organization of capital markets. *Journal of Multinational Financial Management* 13 (2): 101-121.

- Aronmwan, E. J., T. O. Ashafoke, and C. O. Mgbame. 2013. Audit Firm Reputation and Audit Quality. *European Journal of Business and Management*. 5 (7): 66-75.
- Chang, B., and S. Dutta. 2012. Dividends and corporate governance: Canadian evidence. *The IUP Journal of Applied Finance* 18 (4): 5-30.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3): 183-199.
- Diana, M. M and M. H. Habib. 2013. Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt, *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues* 6 (2): pp. 114-116.
- Fargher, N., Taylor, M. and Simon, D., 2001, "The demand for Auditor Reputation Across International Markets for Audit Services". *The international Journal of Accounting*, Vol.36, pp. 407-421.
- Louis, P. S and S Marmousez. 2011. Auditor Size and Audit Quality Revisited: The Importance of Audit Technology. *Accounting Auditing Control*. 22 (3): 111-144.
- Michael, E., and Chan, L, 2014, "Fee Pressure and Audit Quality". *Accounting, Organizations and Society*, Vol 39 (4), pp. 247-263
- Patrick, J. H. and W. M. Brian. 2013. Market Reactions to a High-Quality Auditor and Managerial Preference for Audit Quality. Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2258865
- Scott, B., Pitman, M, 2005, "Auditors and Earnings Management". www.nysscpa.org.
- Siala, F and Others, 2009, "The Combined Effect Of External Auditor Reputation and Internal Corporate Governance on Performance". *Journal of Acadmy of Business and Economices*, Vol. 9 (2).
- Skinner., J., and Douglas, J., 2012, "Audit Quality and auditor Reputation-Evidence from Japan". *The Accounting Review*, volume 87, p5