العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة
(دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية)

إعداد

د. رمضان حسن عطية

أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة جامعة الزقازيق

د. محمد محمود سليمان

مدرس المحاسبة
كلية التجارة جامعة الزقازيق

أسماء أحمد محمود الكومي

باحث ماجستير محاسبة
كلية التجارة جامعة الزقازيق

مجلة البحوث التجارية - كلية التجارة جامعة الزقازيق

المجلد الخامس والأربعين - العدد الرابع أكتوبر 2023

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

ملخص

استهدفت هذه الدراسة اختبار ودراسة العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة في البيئة المصرية. ومن أجل اختبار فرضية الدراسة، فقد تم قياس جودة المراجعة من خلال مقياسين الأول (حجم مكتب المراجعة Big4) متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كان المكتب ينتمي إلى الأربعة الكبار العالمية و(صفر) بخلاف ذلك، الثاني من خلال إدارة الأرباح (Jones, 1991)، وقد تم قياس المتغير المستقل (تغيير مراقب الحسابات الخارجي) باعتباره متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا تم تغيير المراقب و(صفر) بخلاف ذلك.

وقد تكونت عينة الدراسة من 79 شركة بإجمالي (474) مشاهدة ممثلة لمجتمع الدراسة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من 2014 حتى 2019. وتوصلت النتائج الاختبارية باستخدام نموذج الانحدار اللوجيستي الأول إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة باستخدام حجم مكتب المراجعة، كما توصلت نتائج النموذج الثاني للانحدار المتعدد إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة من خلال إدارة الأرباح (Jones,1991).

المصطلحات الرئيسية: جودة المراجعة، تغيير مراقب الحسابات الخارجي، حجم مكتب المراجعة، إدارة الأرباح (الاستحقاقات الاختيارية).

1. مقدمة ومشكلة الدراسة:-

تعتبر القوائم المالية المنشورة للشركة من أهم مصادر المعلومات المحاسبية والاقتصادية للعديد من الأطراف التي تتخذ هذه البيانات مصدراً للمعلومات التي تحتاج إليها لاتخاذ القرارات، كما أنها تمثل المصدر الذي تستطيع الدولة رسم سياستها الاقتصادية وتقويم الأداء والكشف عن المشكلات التي قد تعوق هذه الشركات عن أداء دورها في التنمية الاقتصادية، ولأهمية القوائم المالية المنشورة فقد حددت معايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية في كثير من الدول ضرورة فحص القوائم المالية والحسابات الختامية للشركة بواسطة مراقب أو أكثر يتسم بالكفاءة والتأهيل العلمي والعملي الكاف لإتمام عملية المراجعة.

ونتيجة لتطور مهنة المحاسبة والمراجعة، وما تبع ذلك من أهمية توفير المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية، لذلك فإن حاجات مستخدمي التقارير المالية انعكست علي عملية المراجعة وأهدافها، فقد كان اكتشاف التحريفات هو الشغل الشاغل للمراقبين في مراحل المراجعة الأولي، إلا أنه مع تغيير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية وظهور شركات الأموال التي تميزت بالحجم الكبير والعمليات بالغة التشابك والتعقيد، وبانفصال الملكية عن الادارة فيها ادي الي زيادة أهمية عملية المراجعة لاكتشاف التحريفات، حيث أنها أداة الرقابة المهنية التي تطمئن المساهمين علي مدي عدالة التقارير المالية، فتهدف عملية المراجعة الي توفير تأكيدات معقولة بأن التقارير المالية خالية من أي تحريفات وذلك من خلال قرائن وأدلة إثبات عن صحة التقارير المالية (هلال، 2011).

ويعد الهدف من عملية المراجعة هو تمكين مراقب الحسابات الخارجي من ابداء رأيه حول المعلومات والأحداث الاقتصادية، حيث نص المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 لسنة 2016 على أن الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية هو تدعيم درجة الثقة لدي المستخدمين للقوائم المالية، وهذا لا يتم الا من خلال ابداء مراقب الحسابات رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية اعدت وفقاً للمعايير المهنية (IAASB, 2012).

ونتيجة لانهيار العديد من الشركات العالمية مثل شركتي Worldcom و Enron، وما تبعها من سقوط مكتب Arthur Anderson أحد مكاتب المراجعة الكبار اهتزت ثقة المستثمرين في المهنة، مما جعل الكونجرس الامريكي يتدخل لإعادة تنظيم مهنة المراجعة من خلال اصدار قانون Sarbanes-Oxly عام 2002م، كما بدأت بعض الاطراف تطالب بضرورة وضع حد أقصي لمدة تعاقب المراقب مع شركة معينة يلزم بعدها تغييره واستبداله بمراقب آخر، وقد أطلق علي ذلك مصطلح تغيير مراقب

الحسابات الخارجي Auditor Change، كما أن العديد من الهيئات والمنظمات المهنية العالمية مثل PCAOB- AICPA- SEC- ICAEW اهتمت بموضوع تغيير مراقب الحسابات باعتباره وسيلة لتحسين دعم استقلالية المراقب، وبالتالي تحسين جودة المراجعة. وفي هذا السياق أشار (Roush et al., 2011) أن المخاطر المتعلقة بمهنة المراجعة في الوقت الراهن تستلزم ضرورة إعادة النظر في موضوع تغيير مراقب الحسابات، وذلك كآلية لحل قضايا الاستقلال والشك والموضوعية.

ومن هنا تبرز أهمية مراقب الحسابات لكي يقوم بالتحقق من صدق القوائم المالية للمنشآت الاقتصادية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد عما تحتويه القوائم المالية من بيانات، وذلك من خلال جمع ادلة الإثبات المرتبطة بما تقدمه الإدارة من معلومات في القوائم المالية، حيث يضع المراقب تلك المزاعم قيد الفحص والمراجعة، وكذلك البيانات والسجلات المحاسبية (هلال، 2011). لذلك فقد حظيت علاقة المراقب بالعميل، ومدى تأثيرها على استقلاليته بقدر وافر من الدراسة والتحليل على المستوى النظري والميداني، وجميعها أكدت على دعم استقل المراقب الحسابات حتى يكون في وضع يمكنه من إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة عرض القوائم المالية، ومع نمو دور سوق الأوراق المالية في جذب الأموال لإنشاء العديد من شركات المساهمة وتحويل العديد من شركات الأشخاص إلى شركات مساهمة تتداول أسهمها في السوق، فقد زاد الاهتمام بالقوائم المالية وضرورة مراجعتها من قبل مراقب حسابات يتم تعبق در كبير من الاستقلالية.

وبدراسة التشريعات الدولية بشأن التغيير الالزامي للمراقبين نلاحظ أن قوانين التغيير الالزامي تتضمن شكلين وتعتمد علي ما إذا كانت شركة المراجعة أو شريك المراجعة أي منها سوف يتغير دورياً: (Church and Zhang, 2006).

فالشكل الأول: يتطلب تغيير شركة المراجعة حيث يرتبط العميل بشركة مراجعة جديدة بعد فترة محددة من الزمن مع وجود فترة زمنية فاصلة قبل أن تستطيع شركة المراجعة أن تقوم بمراجعة هذا العميل مرة أخري وذلك مثل ما يحدث في إيطاليا.

الشكل الثاني: يتطلب تغيير شريك المراجعة فقط، والذي يتطلب تغيير دوري لفريق المراجعة (شريك المراجعة) الأساسي، ولكن يسمح لشركة المراجعة أن تحتفظ بالعميل لمدة غير محددة وفي الغالب هناك فترة من الزمن حوالي خمس سنوات قبل أن يعود الشريك للعميل السابق.

وفي جمهورية مصر العربية، نجد أن تغيير المراقب الزامياً وذلك بموجب صدور القرار رقم (107) لسنة 2016، وصدور قرار رقم (59) لسنة 2018.

حيث أصدر مجلس ادارة الهيئة العامة للرقابة المالية قرار رقم (107) لسنة 2016 بتاريخ 2016/9/25 بشأن قواعد حوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية:" يكون للشركة مراقب حسابات مستقل أو أكثر من ضمن المقيدين في سجل مراقبي الحسابات لدي الهيئة. ويعين سنوياً ويجوز أن يجدد له بحد أقصي ست سنوات مالية متصلة، على أن يراعي تغييره بعد ذلك، ولا يجوز أن يعاد تعيينه إلا بعد ثلاث سنوات مالية من انتهاء الست سنوات السابق الاشارة إليها.

كما أصدر مجلس ادارة الهيئة العامة للرقابة المالية قرار رقم (59) لسنة 2018 بتاريخ 2018/4/26 بشأن قواعد حوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية:" :" يكون للشركة مراقب حسابات مستقل أو أكثر من ضمن المقيدين في سجل مراقبي الحسابات لدي الهيئة. ويعين سنوياً ويجوز أن يجدد له بحد أقصي ست سنوات مالية متصلة، على أن يراعي تغييره بعد ذلك بمراقب حسابات آخر مستقل لا تربطه شراكة مهنية بمراقب الحسابات الذي تم تغييره ولا يجوز أن يعاد تعيينه إلا بعد ثلاث سنوات مالية من انتهاء الست سنوات السابق الإشارة إليها.

وعلى الرغم من أن العديد من المنظمات والهيئات المهنية والدراسات البحثية قد يكون لديها قناعة بأن التغيير الالزامي للمراقبين يحقق مزايا عديدة أهمها:(مبارك، 2010).

- الحصول على نظرة جديدة ومبتكرة لعملية المراجعة.
- يزيد من كفاءة التقارير المالية ومن ثم يعيد للمستثمرين ثقتهم في التقارير المالية التي يستخدمونها في بناء قراراتهم الاستثمارية خاصة بعد الانهيارات التي تعرضت لها كبري الشركات الأمريكية.
- الحد ومنع التقارب في المصالح بين المراقب والشركة محل المراجعة نتيجة طول فترة العلاقة بينهما.
- تحسين المنافسة بين مكاتب المراجعة، مما قد ينعكس ايجابياً علي جودة المراجعة.

إلا أن الكثير من الدراسات والمعارضون لفكرة التغيير الالزامي للمراقبين يرون وجود عدد من السلبيات للتغيير منها:-(يوسف وآخرون، 2016).

- يزيد من حالات الفشل المالي وخاصة في السنوات الأولي للتعاقد بين المراقب والعميل.
- تؤدي سياسة التغيير الالزامي للمراقبين إلي زيادة التكاليف بالنسبة للمراقب والعميل فعملية التغيير ينطوي عليها تكاليف باهظه، كذلك عملية الاختيار يترتب عليها تكاليف باهظة ووقتاً طويلاً حيث تستغرق وقتاً طويلاً في مساعدة المراقب الجديد على التعرف على طبيعة وإجراءات الشركة مما يؤدي إلي زيادة تكاليف عملية المراجعة.

- تؤدي هذه السياسة إلى احتمال اصدار تقارير مضللة. حيث أن قيام الشركة بتغيير مراقب تراكمت لديه المعرفة الواسعة حول عمليات الشركة وبيئة العمل والمخاطر التي تواجهها، واستبداله بآخر جديد ليس لديه المعرفة الكافية لطبيعة الشركة من الممكن أن يؤدي إلى إصدار تقارير مضللة، كما تشير دراسات أخري إلى عدم وجود تأثير معنوي بينهما (Qawqzeh et al., 2018).

وبناء على ما سبق فإن مشكلة البحث الحالية تتمثل في عدم وجود تقييم واضح لسياسة التغيير الالزامي للمراقبين، وما إذا كانت هذه السياسة الالزامية للتغيير سوف تؤدي إلي زيادة جودة المراجعة أو إذا كانت هذه السياسة الالزامية سوف تؤدي إلى خفض جودة المراجعة أو أن هذه السياسة ليس لها أثر علي الجودة.

وبالتالي يمكن صياغة المشكلة للدراسة الحالية من خلال التساؤل التالي:

ما هو تأثير التغيير الالزامي لمراقب الحسابات الخارجي في مصر علي جودة المراجعة؟

2. هدف الدراسة:-

تهدف الدراسة الحالية بشكل أساسي إلى دراسة العلاقة بين التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة (مقاسه بحجم مكتب المراجعة – مقاسه بمدي ممارسات إدارة الأرباح Jones 1991) وذلك بالتطبيق على الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية.

3. أهمية الدراسة: -

ترجع أهمية الدراسة الحالية إلى عدة عوامل واعتبارات من أهمها ما يلي:

- يتوقع أن تسهم نتائج الدراسة الحالية في تحسين إدراك الشركات لأهمية تغيير مراقب الحسابات الخارجي لتحسين جودة المراجعة الخارجية.
- أن جودة المراجعة في حد ذاتها تضفي مزيداً من الثقة للمستثمرين في القوائم المالية مما يساعد على اتخاذ القرارات السليمة كما أنها تلعب دوراً تكاملياً في المساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي.
- إن موضوع تغيير مراقب الحسابات وعلاقته بجودة المراجعة الخارجية مازال محل خلاف وجدل ويحتاج إلي مزيد من البحث والدراسة للوصول إلي رأي محدد ونتائج مرضية، حيث لم تقدم الدراسات السابقة دليلاً موضوعياً من بيئة الأعمال المصرية – في حدود علم الباحثين – حول العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات وجودة المراجعة وذلك من خلال (حجم مكتب المراجعة -

ممارسات إدارة الأرباح) وهذا كان الدافع الأساسي وراء ذلك البحث، حيث تقوم الباحثة من خلاله تحديد مبررات المطالبة بتطبيق سياسة التغيير الدوري الالزامي للمراقبين في بيئة الأعمال المصرية، وأثر تطبيق ذلك علي جودة عملية المراجعة.

- من المتوقع أن تفتح نتائج الدراسة الحالية المجال أمام الباحثين لدراسة وتحليل أسباب النتائج من خلال دراسات أخرى باستخدام منهجيات مختلفة ومقاييس مختلفة لمتغيرات الدراسة أو بإضافة متغيرات أخرى.
- بمراجعة الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات وجودة المراجعة، فهناك ندرة في الأبحاث المنشورة عن ذلك وخاصة في البيئة العربية بوجه عام والبيئة المصرية بوجه خاص – في حدود علم الباحثين - وتعتبر هذه الدراسة إضافة للدراسات السابقة.

4. الإطار النظري

4-1نظرة تحليلية لجودة المراجعة

تعد دراسة(De Angelo, 1981) من أوائل الدراسات التي عرفت جودة المراجعة بأنها تقدير السوق لاحتمال قيام مراقب الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية في النظام المحاسبي والإفصاح عنها في تقريره. كما عرفها (سليمان، 2018) بأنها قيام المراقب المستقل الكفء بأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها بهدف اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية والإفصاح عنها لضمان حماية الأطراف المستفيدة بمخرجات عملية المراجعة.

ويمكن للباحثين تعريف جودة المراجعة بأنها الأداء بكفاءة وفاعلية للفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والسجلات والقوائم المالية وفقاً للمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني للمراجعة بما يساعد المراقب المستقل الكفء على اكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية وضرورة الإفصاح عنها بتقريره، لضمان حماية الاطراف المستفيدة من عملية المراجعة، ولمساعدة المستثمرين على اتخاذ قرارتهم الاستثمارية.

وتنبع أهمية جودة المراجعة ودوافع الاهتمام بها من عدة اعتبارات أهمها: التأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، المساعدة على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، تدعيم إمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية، تخفيض صراعات الوكالة، تدعيم أهداف حوكمة الشركات، الحد من عمليات ادارة الأرباح، المسئولية القانونية لمراقب الحسابات.

العوامل المؤثرة في جودة المراجعة:

أولاً: العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة

- حجم الشركة محل المراجعة ومركزها المالي: حيث توصلت دراسة (مجاهد، 2001) إلى وجود علاقة سلبية بين حجم الشركة محل المراجعة ومركزها المالي وجودة عملية المراجعة، ويرجع ذلك إلى أن كبر حجم شركة العميل محل المراجعة وتعدد عملياتها قد يؤدي إلى ممارسة العميل بعض الضغوط على مكتب المراجعة، وبالتالي تؤثر على استقلال مراقب الحسابات مما قد ينعكس سلباً على جودة المراجعة .
- تعقد مهام المراجعة: حيث توصلت دراسة (عبدالفتاح، 2012) إلى أن تعقد مهام المراجعة أحد أهم المحددات الرئيسية لشكل وتفاصيل برنامج المراقب والذي يتمثل في الإجراءات المحددة لجمع الأدلة الكافية لإبداء مراقب الحسابات رأيه الفني في التقارير المالية للعميل محل المراجعة كما أن تعقد مهام عملية المراجعة يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة نظراً لأن المهام المعقدة لعملية المراجعة تحتاج إلى مراقبي حسابات على مستوى عالي من الخبرة والتدريب والمعرفة.

ثانياً: العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة والمرتبطة بفريق المراجعة:

- الخبرة لدى فريق المراجعة: توصلت دراسة (سليمان،2018) إلى أن الخبرة المهنية للمراقب لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة من خلال تحسين دقة الأحكام المهنية وبالتالي زيادة قدرة مراقب الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- استقلال مراقب الحسابات: يعتبر استقلال مراقب الحسابات عنصراً أساسياً في تفادى فشل المراجعة فنزاهة المراقب واستقلاله لها علاقة بجودة المراجعة حيث ثبتت أن زيادة جودة المراجعة تزيد بزيادة استقلال المراجع (الشربيني، 2019).
- الاتصالات بين فريق المراجعة والعميل: حيث أن الاتصال بين العاملين بمنشأة العميل وأعضاء فريق المراجعة يسهل على فريق المراجعة تفهم طبيعة نشاط المنشأة وتوضيح ميكانيكية الأداء والعمل بالأقسام المختلفة لدى العميل ويسهل أيضاً الحصول على أدلة الاثبات اللازمة، كما أن التواصل مع مجلس إدارة شركة العميل ومتابعة نتائج العمل بصفة مستمرة يعتبر من أهم خصائص جودة المراجعة (الأهدل، 2008).
- الإشراف على فريق المراجعة: يعرف الإشراف في أعمال المراجعة على أنه نشاط يمارسه أحد أعضاء فريق المراجعة في مستوى إداري أعلى من أجل توجيه مجموعة من الأفراد في

المستوى الإداري الأدنى لتحقيق أهداف مشتركة في وقت محدد وبكيفية محددة (الشربيني، 2019).

2-4 الإطار الفكري لتغيير مراقب الحسابات الخارجي

1-2-4 ماهية تغيير مراقب الحسابات

في ضوء استقراء الدراسات المتعلقة بموضوع تغيير مراقب الحسابات، يمكن تصنيف طريقة تغيير المراجع علي النحو التالي:

- التغيير الاختياري للمراقب Voluntary Auditor Change: هو التغيير الذي يتم نتيجة قرار اختياري من المراقب نفسه عن طريق الاستقالة، أو قرار اختياري وفقاً لرغبة الشركة عن طريق عزل المراقب، وقد يترتب علي ذلك فقد ثقة الجمهور في التقارير المالية وفي مهنة المراجعة (حسن، 2016)، ويمكن للباحثين تعريفه بعدم وجود لوائح و قوانين تلزم بتغيير مراقب الحسابات، و أنه يتم التغيير أياً كان بناء على رغبة الشركة محل المراجعة من خلال إقالة المراقب الخارجي وعدم تجديد التعاقد معه، أو من خلال تقديم المراقب استقالته أو رفضه للتعاقد مره أخرى مع الشركة محل المراجعة.
- التغيير الالزامي للمراقب Mandatory Auditor Change: هو التغيير الذي يتم الزامياً بنص القانون، وقد اشترطت التشريعات في بعض الدول بضرورة انقضاء مدة محدده بعد التغيير الالزامي للمراقب قبل أن يعود مرة أخري لمراجعة نفس العميل، ويطلق علي هذه المدة مصطلح فترة التوقف أو التهدئة (Cooling-off Period) (حسن، 2016)، ويعرفه آخرون(Daugherty et al., 2010) بأنه تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود نظرة فاحصة لمراقب الحسابات والحفاظ علي استمرارية الاستقلالية والجودة في المراجعة(نقلاً عن مشتهي، 2014)، ويمكن للباحثين تعريفه بأنه الفترة المحددة من السنوات التي يقضيها المراقب أو مكتب مراجعة معين في العمل لدي عميله وذلك قبل تركة لمدة معينة- فترة التهدئة- وذلك بموجب نص القانون، ويمكن الرجوع للعمل في هذه الشركة بعد انتهاء هذه الفترة.

4-2-2تقييم سياسة التغيير لإلزامي لشركات المراجعة

- **إيجابيات سياسة التغيير الدوري الإلزامي لشركات المراجعة:**

من خلال استقراء الدراسات السابقة يمكن إبراز أهم إيجابيات سياسة التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات على النحو التالي للمزايا التالية:(مبارك،2010؛ (Al varado et al., 2019

- يسهم في استعادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية بعد الانهيارات التي حدثت في كبري الشركات العالمية.
- يسهم في منع التقارب في المصالح بين المراقب وعميله والذي ينشأ نتيجة طول الفترة التعاقدية بينهما. مما يعزز استقلال المراقب، وبالتالي سيؤدي إلي تحسين جودة عملية المراجعة.
- يسهم في خلق سوق أكثر منافسة بين مكاتب المراجعة، حيث أن كل مكتب مراجعة سوف يحاول الحصول على العملاء بتقديم المراجعة بجودة أعلي، مما سيؤدي إلى مراجعة أكثر جودة.
- يسهم في تطوير عمل مكاتب المراجعة أو شركاء المراجعة حيث أنهم يعلمون أنه في وقت ما في المستقبل سيراجع عملهم من قبل شركة مراجعة أخري أو شريك مراجعة آخر عندما يتم تغييرهم بعد الفترة المحددة من الزمن.
- يساعد التغيير على تطوير مهنة المراجعة ومساعدة شركات المراجعة الصغيرة والمتوسطة في الحجم لتنمو في مجالها، لأن التغيير سوف يضع جميع شركات المراجعة في نفس المستوي ويعطيهم فرص متساوية مما يساهم في زيادة جودة المراجعة وتقليل الأخطاء الجوهرية والتحريفات في القوائم المالية.

- **سلبيات سياسة التغيير الدوري الإلزامي لشركات المراجعة:(يوسف وآخرون، 2016).**

- ارتفاع تكلفة عملية المراجعة حيث أنه مع كل عملية تغيير تستهلك الإدارة وقتاً في اختيار المراقبين الجدد وتدريبهم.
- خسارة الخبرة والمعرفة المتراكمة لدي شركة المراجعة والتي يتم اكتسابها من العلاقة طويلة الآجل مع العميل عن نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي للعميل.

- تقليل الحافز لتحسين جودة المراجعة، فسياسة التغيير الإلزامي لا تكافئ شركات المراجعة التي تحقق كفاءة أكبر في أداء عملية المراجعة حيث أنها تخسر عملائها بعد الحد الأقصى المسموح لها أن تراجع حساباتهم.

5. الدراسات السابقة وتطوير فروض الدراسة

نالت العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجية وجودة المراجعة اهتمام العديد من البحوث في البيئة العربية والأجنبية ، حيث تناولت دراسة (Jackson et al., 2007) العلاقة بين التغيير الالزامي لمكتب المراجعة وجودة المراجعة علي عينة من الشركات المدرجة بالبورصة الاسترالية خلال الفترة من 1995 إلي 2003، ويتضمن نموذج الدراسة عدد من المتغيرات الضابطة (الرافعة المالية – حجم الشركة – التدفقات النقدية التشغيلية – حجم مكتب المراجعة)، وقد توصلت الدراسة إلي عدم وجود علاقة بين التغيير الاجباري للمراجعين وجودة المراجعة باستخدام الاستحقاق الاختياري، كما توصلت إلي وجود علاقة طردية بين طول فترة ارتباط شركة المراجعة مع العميل وجودة المراجعة باستخدام قدرة المراجع الخارجي علي اصدار تقرير عن قدرة الشركة علي الاستمرار في المستقبل، أي انه كلما طالت فترة ارتباط المراجع بعميله كلما زادت جودة عملية المراجعة، وهذه الدراسة تدعم موقف الرافضين للتغيير الاجباري للمراجعين.

تناولت دراسة (Fargher et al., 2008) معرفة أثر طول العلاقة بين شريك المراجعة والشركة محل المراجعة على التقديرات المحاسبية، وانعكاس ذلك على جودة عملية المراجعة استراليا على 20 شركة في قطاعات مختلفة للسوق الاسترالي، وذلك خلال الفترة من 1992 حتي2004 ، وتم الاعتماد علي نموذج الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن تغيير المراجع من نفس شركة المراجعة يؤدي إلي تحسين ورفع جودة المراجعة وذلك علي عكس تغيير المراجع من شركة مراجعة أخري، نتيجة ارتفاع المعرفة المرتبطة بعمليات الشركة محل المراجعة، كما توصلت إلي وجود علاقة طردية بين انخفاض الحكم الشخصي للمراجع وطول مدة التعاقد بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة، ومن ثم يعد تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي له تأثير إيجابي على الحكم الشخصي والشك المهني للمراجع ومن ثم جودة المراجعة، وقد أوصت الدراسة بتطبيق سياسة التغيير الالزامي لمراجع الحسابات لما له من تأثير ايجابي علي جودة عملية المراجعة، وهذه الدراسة مؤيدة لسياسة التغيير الاجباري للمراجعين.

تناولت دراسة (Kwon et al., 2014) اختبار تأثير التغيير الإلزامي لشركات المراجعة على جودة المراجعة: دليل تجريبي في سوق المراجعة الكوري. اعتمدت الدراسة على عينة مكونة

من (12463) شركة من الشركات المدرجة ببورصة كوريا خلال الفترة الزمنية من 2006 إلى 2010علماً بأن كوريا اعتمدت التغيير الإلزامي للمراجع سنة 2006، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير معنوي للتغيير الإلزامي لشركة المراجعة على جودة المراجعة، نتيجة أن التغيير الإلزامي يؤدي إلى زيادة عدد ساعات عمل المراجع، وبالتالي زادت أتعاب عملية المراجعة دون إجراء تحسينات على جودة المراجعة، وهذه الدراسة مؤيده لفكرة المعارضين لسياسة التغيير الالزامي.

تناولت دراسة(Postma, 2016) اختبار أثر دوران شركة المراجعة(التغيير الالزامي لشركات المراجعة) علي جودة المراجعة، وذلك من خلال طرح السؤال التالي هل يؤدي التغيير الالزامي لشركات المراجعة إلي تحسين جودة عملية المراجعة، حيث اعتمدت الدراسة علي عينة مكونة من 150 شركة من الشركات المدرجة ببورصة ايطاليا حيث تم استبعاد شركات التأمين والمصارف وصناديق المعاشات التعاقدية، وذلك خل الفترة من 2013 حتي 2014 وتم استخدام نموذج الانحدار لاختبار فروض الدراسة، واعتمدت هذه الدراسة علي(حجم الشركة - حجم مكتب المراجعة - الرافعة المالية - فرص النمو) كمتغيرات ضابطة. وتوصلت الدراسة إلى أن العلاقة طويلة الاجل بين شركة مراجعة الحسابات والعميل تؤثر بالسلب علي استقلالية المراجع وبالتالي علي جودة عملية المراجعة، وهذه الدراسة تدعم موقف المؤيدين لسياسة التغيير الاجباري للمراجعين.

تناولت دراسة (Stakebrang, 2016) اختبار أثر التغيير الالزامي للمراجع الخارجي كآلية لتعزيز استقلاله ومن ثم تحسين جودة المراجعة في اوروبا، اعتمدت الدراسة علي عينة مكونة من 113شركة من الشركات الأوربية خلال الفترة من عام 1995 حتي عام 2014 واعتمدت هذه الدراسة علي (حجم الشركة- الرافعة المالية- الربحية- Big4- فرص النمو) كمتغيرات ضابطة وتم استخدام نموذج الانحدار المتعدد. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة سالبة بين التغيير الالزامي للمراقب وجودة المراجعة حيث أن جودة المراجعة تنخفض على المدي القصير ولكن تزيد على المدي الطويل.

تناولت دراسة (Kyriakuo and Dimitras, 2018) تأثير تغيير مراقب الحسابات علي جودة المراجعة، اعتمدت الدراسة علي عينة مكونة من 628 شركة من الشركات الألمانية والفرنسية، 208 شركة ايطالية، و112 شركة اسبانية خلال الفترة من 2005 حتي عام 2013،

توصلت الدراسة إلي وجود علاقة سالبة بين طول فترة بقاء المراجع (عدم تغيير المراجع) وجودة المراجعة، وهذه الدراسة تدعم فكرة المؤيدين لسياسة التغيير الاجباري للمراجعين.

تناولت دراسة (Qawqzeh et al., 2018) اختبار هل سيساهم التغيير الالزامي لشركات المراجعة ايجابياً علي جودة المراجعة، ومعرفة أثر فترة عمل المراقب علي جودة المراجعة. اعتمدت الدراسة علي عينة مكونة من 877 شركة من الشركات الايطالية المدرجة ببورصة ميلانو خلال الفترة من 1998 إلي 2008 ويتضمن نموذج الدراسة عدد من المتغيرات الضابطة (الرافعة المالية – فرص النمو – عمر الشركة – حجم مكتب المراجعة).وتوصلت الدراسة إلي عدم وجود ارتباط بين التغيير الالزامي لشركات المراجعة وجودة المراجعة من خلال إدارة الأرباح.

تناولت دراسة (Widyaningsih et al., 2019)تحليل أثر تناوب شركات المراجعة علي جودة المراجعة، وذلك قبل وبعد إلغاء لائحة التناوب الالزامي لشركات المراجعة في إندونيسيا. اعتمدت الدراسة 371 شركة مدرجة في البورصة الاندونيسية خلال الفترة من 2010 إلي 2017 وتم الاعتماد علي نموذج الانحدار لاختبار فرضية الدراسة ويتضمن نموذج الدراسة عدد من المتغيرات الضابطة(حجم الشركة – عمر الشركة – Big4)، وتوصلت الدراسة إلي أنه في فترة التناوب الالزامي لشركات المراجعة لا يوجد ارتباط كبير بين دوران شركات المراجعة وجودة المراجعة بينما توصلت إلي وجود علاقة ايجابية بين دوران شركات المراجعة وجودة المراجعة في فترة التغيير الاختياري، وبالتالي تشير النتائج إلي أن التغيير الاختياري دون أي تنظيم قسري أكثر فاعلية في تحسين جودة المراجعة، وهذه الدراسة تدعم موقف الرافضين لسياسة التغيير الاجباري للمراجعين.

تناولت دراسة (Yalcin and Yasar, 2019) تحليل أثر التناوب الالزامي لشركات المراجعة علي جودة المراجعة في تركيا. اعتمدت الدراسة على عينة مكونة من 120 شركة من الشركات التركية خلال الفترة من 2010 إلى 2016 ويتضمن نموذج الدراسة عدد من المتغيرات الضابطة (الرافعة المالية- التدفقات النقدية- حجم مكتب المراجعة- النمو). وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تم مراجعتها من قبل الشركات الجديدة (الزامية التغيير) لديها مستحقات أقل وبالتالي تزداد فيها جودة المراجعة، وهذه النتيجة تدعم فكرة التناوب الالزامي لشركات المراجعة حيث أن هذه السياسة تعزز وتحسن من جودة المراجعة.

تناولت دراسة(Horton et al., 2021) تقديم دليل تجريبي لجودة المراجعة من خلال تطبيق سياسة التناوب الالزامي لكلا من شركات المراجعة والشركاء المسئولين عن عملية المراجعة

في أوروبا، طبقت الدراسة علي عينة مكونة من 227 شركة من الشركات الاوروبية خلال الفترة من 2006 إلي 2012، وتم الاعتماد علي نموذج الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة، توصلت الدراسة إلي أن تناوب الشركاء المسئولين عن عملية المراجعة أفضل من تناوب شركات المراجعة ككل، حيث أن تناوب الشركاء يعزز من جودة الارباح المحاسبية ويحسن من جودة المراجعة وهذه النتيجة تدعم موقف الهيئات التنظيمية الامريكية بعدم المطالبة بتناوب شركات المراجعة.

التعليق على الدراسات السابقة

- تضارب نتائج الدراسات السابقة المتعلقة بدراسة العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة، حيث تشير بعض الدراسات إلي وجود تأثير ايجابي (Fagheret al., 2008؛Widyaningsih et al., 2019؛Yalcin and Yasar, 2019؛ Horton et al., 2021)، وتشير بعض الدراسات إلي وجود تأثير سلبي(Postma, 2016؛ Stakebrang, 2016؛Kyriakuo and Dimitras, 2018)، بينما يشير البعض الآخر إلي عدم وجود تأثير معنوي(Jackson et al., 2007؛Know et al., 2010؛Qawqzeh et al., 2018).
- تلقي هذه القضية جدل علمي واسع النطاق ما بين مؤيد ومعارض لسياسة التغيير الالزامي لمراقب الحسابات.
- استخدمت الدراسات السابقة عدة مؤشرات لقياس جودة المراجعة حيث اعتمدت أغلب الدراسات السابقة على الاستحقاقات الاختيارية في القوائم المالية، قدرة المراقب على اصدار تقرير عن قدرة الشركة على الاستمرار، نسبة ميلر لتحديد مدي وجود المستحقات التقديرية كمؤشر لوجود ممارسة إدارة الأرباح.
- تعد المساهمة العلمية للباحثة استخدام مقياسين لجودة المراجعة وهذا لم تتطرق له أي من الدراسات وذلك – في حدود علم الباحثين – وذلك لدراسة العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة للوصول إلى نتائج أدق.

6. تصميم الدراسة الاختبارية

يناقش هذا المبحث تطوير فرضية الدراسة الاختبارية لدراسة العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة بالتطبيق على الشركات المساهمة المدرجة بالبورصة المصرية، وكذلك توصيف المتغيرات التي اشتمل عليها النموذج العام للدراسة وتحديد كيفية قياسها،

ثم تحديد مجتمع وعينة الدراسة والقطاعات التي تنتمي إليها ومصادر جمع البيانات وفترة الدراسة وكذلك حدود الدراسة

1-6 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع وعينة الدراسة الحالية في الشركات المساهمة المسجلة والمتداول أسهمها ببورصة الأوراق المالية المصرية علي مدار ست سنوات من عام 2014م إلي عام 2019م، وقد تم اختبار عينة من تلك الشركات من أجل تحليل قوائمها المالية، حيث شملت العينة الشركات التي قامت بتغيير المراجع الخارجي أو تغيير مكتب المراجعة أو تغيير الشريك المسئول عن عملية المراجعة، وقد اشتملت العينة النهائية علي(79) شركة(474 مشاهدة) تمثل عينة الدراسة والتي تنتمي إلي (13)قطاعاً، وقامت الدراسة باستبعاد قطاعات البنوك والخدمات المالية ظراً لاختلاف طبيعة عملها وسياساتها التمويلية وتقاريرها المالية عن مثيلاتها من الشركات غير المالية، وهو ما يخلق صعوبة بشأن القابلية للمقارنة نتيجة الاختلاف في المعايير المحاسبية والضوابط والقوانين المنظمة، ويوضح الجدول رقم (1) التوزيع القطاعي لعينة الدراسة.

جدول رقم (1): التوزيع القطاعي لعينة الدراسة

م	القطاع	عدد الشركات	النسبة المئوية
1	قطاع الاتصالات	1	%1.3
2	قطاع الإعلام	1	% 1.3
3	قطاع الأغذية	14	%17.7
4	قطاع التشييد والبناء	14	%17.7
5	قطاع التكنولوجيا	1	%1.3
6	قطاع الرعاية الصحية والأدوية	6	% 7.6
7	قطاع السياحة والترفيه	6	% 7.6
8	قطاع العقارات	12	%15.2
9	قطاع الكيماويات	4	%5.1
10	قطاع المنتجات المنزلية والشخصية	9	%11.4
11	قطاع الموزعون وتجار التجزئة	1	% 1.3
12	قطاع الخدمات والمنتجات الصناعية	7	% 8.9
13	قطاع الموارد الأساسية	3	% 3.8
	الإجمالي	79	%100

6-2 مصادر وأدوات الحصول على بيانات الدراسة:

اعتمد الباحثين في جمع البيانات الخاصة بالدراسة الاختبارية على مصادر مختلفة وفقا لطبيعة البيانات المطلوبة، وتمثلت البيانات المطلوبة في القوائم المالية المفصح عنها لعينة الدراسة من الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية، وتقارير مراقبي الحسابات بالإضافة إلى الايضاحات المتممة لشركات العينة المنشورة في تقاريرها المالية، وذلك لإجراء التحليل الإحصائي لاختبار فرضية الدراسة الحالية وتم الحصول عليها من خلال المصادر التالية:

- موقع معلومات مباشر مصرwww.mubasher.com، وذلك للحصول على القوائم المالية لشركات عينة الدراسة.
- موقع البورصة المصرية.
- مواقع الشركات بعينة الدراسة على شبكة الإنترنت.

6-3 اشتقاق فرضية الدراسة:

يتمثل الهدف الاساسي لهذه الدراسة هو اختبار العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة في الشركات المساهمة المصرية.

وبناء على الإطار النظري والدراسات السابقة وللإجابة على التساؤل التي تم طرحه في مشكلة الدراسة يمكن اشتقاق فرضية الدراسة على النحو التالي:

تختلف نتائج الدراسات فيما يتعلق بأثر تغيير مراقب الحسابات الخارجي علي جودة عملية المراجعة، فقد توصلت بعض الدراسات إلي وجود علاقة سلبية بين تغيير المراقب وجودة المراجعة كدراسة كلا من (Kyriakuo and Dimitras, 2018؛Stakebrang, 2016؛Postma, 2016) فقد وجدت هذه الدراسات أن عملية المراجعة تفشل بسبب طول مدة العلاقة (الفترة التعاقدية) بين مراقب الحسابات والشركة محل المراجعة، حيث تؤدي طول الفترة التعاقدية بين المراجع والشركة محل المراجعة إلي تكوين علاقة وطيدة بينهما مما تزيد من الثقة لدي مراجع الحسابات في العميل، وبالتالي عدم التجديد والابتكار في أنظمة المراجعة، ويعتمد المراجع علي خبرته التي كونها عن العميل في السابق للحكم علي أنظمة الرقابة الداخلية، وفي تقييم التقارير المالية وكذلك في جمع أدلة الاثبات، مما يؤثر سلباً علي عملية ومستوي جودة المراجعة.

كما توصلت بعض الدراسات إلي وجود علاقة ايجابية بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة عملية المراجعة (Fargheret al., 2008؛Widyaningsih et al., 2019؛ Yalcin and Yasar, 2019؛Horton et al., 2021)، حيث أشارت هذه الدراسات أن استمرار مراجع

الحسابات في مراجعة المنشأة لأكثر من فترة (طول الفترة التعاقدية) يعتبر مؤشراً علي استقرار العلاقة بينهما وعدم وجود خلاف وهذا يبعث الثقة في نفوس العملاء الجدد ويشجعهم علي التعامل مع هذا المراجع، كما أنه تجعله مدركاً لطبيعة نشاط المنشأة ونظامها ومشاكلها المحاسبية وبالتالي أداء مهمته بكفاءة وفاعلية، مما يؤثر ايجابياً علي عملية المراجعة، وبالتالي يمكن القول بأن طول فترة ارتباط المراجع بعميله (عدم تغيير المراقب) تؤدي إلي زيادة جودة المراجعة.

في حين توصلت دراسات أخري إلي عدم وجود علاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة كدراسة (Qawqzeh et al., ؛ Know et al., 2010؛Jackson et al., 2007 2018).

ومما سبق يمكن صياغة فرضية الدراسة كالآتي:

ف: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة.

وينبثق من الفرضية الأساسية فرضين فرعيين:

ف1: لا توجد علاقة بين تغيير مراقب الحسابات وجودة المراجعة مقاسه بحجم مكتب المراجعة.

ف2: لا توجد علاقة بين تغيير مراقب الحسابات وجودة المراجعة مقاسة بمدي ممارسات إدارة الأرباح.

6-4النموذج العام للدراسة:

تعتمد الباحثة في اختبار فرضية الدراسة على نموذجي الانحدار اللوجيستي والانحدار المتعدد:

النموذج الأول: الانحدار اللوجيستي

$$AQ_{i,t}=\beta_0+ \beta_1AC_{i,t}+ \beta_2LEV_{i,t}+ \beta_3ROA_{i,t}+ \beta_4SIZE_{i,t}+ \beta_5OP_{i,t}+ E_{i,t}\varepsilon$$

حيث أن:

AQi,t	**جودة المراجعة(حجم مكتب المراجعة)**	**LEVi,t**	**الرافعة المالية**
ACi,t	**تغيير مراقب الحسابات الخارجي.**	**ROA**	**معدل العائد علي الأصول**
OPi,t	**رأي المراجع الخارجي**	**SIZEi,t**	**حجم الشركة**
β1	**معامل انحدار المتغير المستقل**	**β0**	**ثابت الانحدار**
B5- β:	**معاملات انحدار المتغيرات الضابطة**	**Σit**	**الخطأ العشوائي**

النموذج الثاني:

$$DAC_{i,t}=\beta_0+ \beta_1AC_{i,t}+ \beta_2LEV_{i,t}+ \beta_3ROA_{i,t}+ \beta_4SIZE_{i,t}+ \beta_5OP+ E_{i,t}\varepsilon$$

حيث أن

$DAC_{i,t}$: الاستحقاقات الاختيارية للشركة.

5-6 توصيف متغيرات الدراسة وقياسها:

لاختبار فرضية الدراسة ستقوم الباحثة في هذا الجزء بعرض متغيرات الدراسة والتعريف الاجرائي لها من خلال العرض التالي:

- **المتغير التابع: جودة المراجعة (Audit Quality)**

ويتم قياس جودة المراجعة من خلال مقياسين:

- حجم مكتب المراجعة وهو متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كان المراجع ينتمي للمكاتب الأربعة الكبار و(صفر) بخلاف ذلك (عاشور، 2018).
- إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية

سوف تعتمد الباحثة في الدراسة الحالية في قياس الاستحقاقات الاختيارية غير العادية على نموذج جونز الأصلي (Jones, 1991)، باعتباره من أكثر نماذج الاستحقاقات الكلية قوة واستخداماً في اكتشاف تلك الظاهرة، ويتطلب استخدام نموذج (Jones) في تقدير مستوي إدارة الأرباح القيام بخطوتين رئيسيتين هما:

الخطوة الأولي: تقدير الاستحقاقات الكلية (Total Accruals):

يعتبر تقدير الاستحقاقات الكلية الخطوة الأولي في استخدام نموذج (Jones) الأصلي لقياس إدارة الأرياح، وسوف يتم حساب إجمالي الاستحقاقات طبقاً لمدخل قائمة التدفقات النقدية من خلال المعادلة رقم (1):

$$TACi,t = NIBEi,t - OCFi,t \quad \text{.....(1)}$$

حيث أن :

$TACi,t$: إجمالي الاستحقاقات الكلية للشركة i في العامt

$tNIBEi,$: صافي الدخل قبل البنود غير العادية (الاستثنائية) للشركة i في العامt

$OCFi,t$: صافي التدفقات النقدية التشغيلية للشركة i في العامt

الخطوة الثانية: تقدير الاستحقاقات الاختيارية :

بعد الانتهاء من تقدير الاستحقاقات الكلية طبقاً للمعادلة (1)، يتم بعد ذلك تقسيم إجمالي الاستحقاقات إلى جزئين وذلك كما هو موضح بالمعادلة رقم (2):

TACi,t = NDACi,t + DACi,t .....(2)

حيث أن :

NDACi,t: الاستحقاقات غير الاختيارية (العادية) للشركة i في العامt

DACi,t : الاستحقاقات الاختيارية (غير العادية) للشركة i في العامt

تكمن المشكلة هنا، أنه لا يمكن الملاحظة أو الوقوف بشكل مباشر علي كل من الاستحقاقات الاختيارية (غير العادية) أو الاستحقاقات غير الاختيارية (العادية)، لذلك فإن الغرض الأساسي من نموذج (Jones) يتمثل في تقدير الجزء غير الاختياري من الاستحقاقات الإجمالية (TACi,t)، وبالتالي تقدير الجزء الاختياري (NDACi,t) من خلال الفرق بين الاستحقاقات الإجمالية والاستحقاقات العادية (DACi,t)، والمنطق الذي يكمن وراء نموذج (Jones, 1991) هو أن الاستحقاقات الاختيارية غير ثابته علي مدار الزمن، ولذلك وضعت (Jones, 1991) نموذج الانحدار الخطي التالي (معادلة رقم 3) إجمالي الاستحقاقات للتحكم في تأثير التغيرات التي تحدث في الظروف الاقتصادية للشركة عند قياس الاستحقاقات غير الاختيارية.

[TACi,t/Ai,t-1] =α0+ α1 [1/ Ai,t-1] + α2 [ΔREVi, t / Ai,t-1] + α3 [PPEi,t/ Ai,t-1] + εi,t…....(3)

حيث أن :

Ai,t-1 : إجمالي أصول الشركة في العام t

ΔREVi,t :التغير في إيرادات الشركة i بين العام t والعام t-1

PPEi,t : إجمال الآلات والمعدات والتجهيزات للشركة i في نهاية t

وتكون قيمة الاستحقاقات الاختيارية (DAC) عبارة عن باقي إحصائية (εi,t) من تقدير النموذج السابق، أي أن الاستحقاقات غير الاختيارية(NDAC) يتم تقديرها كما يلي(معادلة رقم 4).

الخطوة الثالثة: تحديد الاستحقاقات غير الاختيارية (العادية) لكل شركة من شركات العينة علي حدة

وذلك عن طريق تقدير معالم نموذج الانحدار علي مستوي قطاعي من المعادلة رقم (2) بمعني (α1،α2، α3) وذلك كما يلي :

NDACi,t/ Ai,t-1 =α0+ â1 [1/ Ai,t-1] + â2[ΔREVi,t / Ai,t-1] + â3[PPEi,t / Ai,t] .....(4)

ومن ثم، يتم التوصل إلى قيمة الاستحقاقات الاختيارية(DAC)من خلال المعادلة رقم (5)

DAC/ Ai,t-1 = [TAC/ Ai,t-1] - [NDAC/ Ai,t-1] .....(5)

المتغير المستقل: تغيير المراجع الخارجي (Auditor Change)

متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا تم تغييره والقيمة(صفر) إذا لم يتم تغييره.

- المتغيرات الضابطة **(Control Variables)** ومبررات اضافتها

يمكن من خلال استقراء الدراسات السابقة تحديد المتغيرات الأخرى غير المتغيرات المستقلة (الضابطة) والتي قد ترتبط بجودة المراجعة، وفيما يلي التعريف الاجرائي للمتغيرات الضابطة:

مبررات اضافة المتغيرات الضابطة إلى نموذج انحدار:

- حجم الشركة

يقصد بحجم الشركة إجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة، وسوف يتم التحكم في تأثير فعالية حجم الشركة من خلال وضعه كمتغير ضابط في نموذج الانحدار لعزل تأثيره علي جودة المراجعة، حيث أن الشركات الكبيرة في الحجم عادة ما تتميز بجودة أعلي، حيث توصلت دراسة كلا من (Stakebrang, 2016؛Postma, 2016) إلي وجود علاقة موجبة بين حجم الشركة وجودة المراجعة حيث تتوقع أن تقل الاستحقاقات الاختيارية للشركات الاكبر حجماً.

- الربحية

يقصد به العائد المتحقق من الأصول المستثمرة في الشركة ويعكس قدرة المنشأة علي تحقيق عائد مرضي لأصحاب المصالح فيها، وسوف يتم التحكم في تأثير فعالية الربحية من خلال وضعه كمتغير ضابط في نموذج الانحدار لعزل تأثره علي جودة المراجعة، حيث يري (عفيفي، 2013) أن ضعف الاداء يوفر دافع كبير لميل الشركات نحو إدارة الارباح، وكذلك توصلت دراسة كلا من (Stakebrang, 2016؛Postma, 2016) إلي وجود علاقة ايجابية بين الربحية وجودة المراجعة.

- الرافعة المالية

يقصد بالرفع المالي مدي قدرة المنشأة علي الوفاء بالتزاماتها، ومدي اعتماد الشركة علي أموال الغير في تمويل احتياجاتها، وسوف يتم التحكم في تأثير فعالية الرافعة المالية من خلال وضعه كمتغير ضابط في نموذج الانحدار لعزل تأثره علي جودة المراجعة، حيث يستخدم الرافعة المالية كمؤشر للضائقة المالية، وقد توصلت دراسة (Jackson et al., 2008)، إلي وجود علاقة ايجابية بين الرافعة المالية وجودة المراجعة حيث أن الشركات التي لديها مستوي مرتفع من المديونية تطبق إدارة الارياح وبالتالي تزيد الاستحقاقات الاختيارية، كما توصلت دراسة (Cameran et al., 2016) إلي أن الشركات التي تعاني من ضائقة مالية تميل إلي خفض مستحقاتها الاختيارية.

- رأي المراجع الخارجي

سوف يتم التحكم في تأثير فعالية رأي المراجع الخارجي من خلال وضعه كمتغير ضابط في نموذج الانحدار لعزل تأثيره علي جودة المراجعة، حيث توصلت الدراسات إلي وجود علاقة بين

رأي المراجع وادارة ارباح حيث أن انخفاض ممارسات إدارة الارباح يرتبط بإصدار المراجع لتقرير نظيف في حالة تم مراجعتها من قبل مكاتب اربعة الكبار (Big4).

7. اختبار فروض البحث وتحليل النتائج

يستعرض هذا القسم الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة، كما تتناول الاساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة، ثم عرض نتائج التحليل الإحصائي لنماذج الانحدار اللوجيستي التي تم التوصل إليها بهدف اختبار فرض الدراسة واستخلاص النتائج على النحو التالي:

7-1 الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

يعرض جدول رقم (2) الإحصاءات الوصفية للمتغيرات المتضمنة في نموذج البحث وتشمل المتغيرات الضابطة (حجم الشركة، الرافعة المالية، الربحية)، والمتغير التابع (الاستحقاقات الاختيارية)، وذلك بهدف إظهار خصائصها المميزة على مستوي عينة الدراسة. وتتضمن تلك الإحصاءات كلاً من المدي، والمتوسط، والانحراف المعياري لقيم متغيرات الدراسة.

جدول (2): الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	عدد المشاهدات	المـــدى			المتوسط	الانحراف المعياري
		الحد الأدنى	الحد الأعلى	القيمة		
الرفع المالي	474	.06363	1.047708	.984078	.4490253	.2557892
حجم الشركة	474	17.82946	23.32401	5.49455	20.38264	1.505463
ربحية الشركة	474	.006979-	.2350386	.2280596	.0694117	.0683604
الاستحقاقات الاختيارية	474	0	.5332735	.5332735	.0846812	.130599

بالنظر إلي بعض الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الداخلة في نموذج الدراسة، نلاحظ أن عدد المشاهدات بلغ 474 مشاهدة (79 في 6)، وفيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة تظهر الإحصاءات الوصفية أن حجم شركات العينة (مقاساً باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة) يتراوح ما بين (17.82946 ، 23.32401)، ومتوسط يبلغ (20.38264) تقريباً، وقد بلغ الانحراف المعياري له (1.505463).كما نجد أن متوسط الرفع المالي للشركة (المديونية) قد بلغ4490253. تقريباً بمدي يتراوح بين (06363. ،1.047708)، وانحراف معياري قدره (2557892.)، كما نجد أن متوسط ربحية الشركة (معدل العائد على الأصول) قد بلغ0694117. تقريباً بمدي يتراوح بين (0.006979 ،2350386.)، وانحراف معياري قدره (0683604.)، وأخيراً نجد أن متوسط الاستحقاقات

الاختيارية قد بلغ 0846812. تقريباً بمدي يتراوح بين (0، 5332735.)، وانحراف معياري قدره (.130599).

ويعرض الجدول رقم (3) الإحصاءات الوصفية للمتغير المستقل في نموذج البحث والمتمثل في تغيير مراقب الحسابات الخارجي، وقد تم الاعتماد على استخدام التكرارات نظراً لأنه متغير وهمي يأخذ القيم (صفر، واحد) فقط. وتظهر الإحصاءات الوصفية إلى أن ما يقارب من 74.05% من المشاهدات لم تقم بتغيير مراقب الحسابات خلال فترة الدراسة، بينما قامت نسبة 25.95% من المشاهدات بتغيير مراقب الحسابات، حيث تتضمن تلك النسبة تغيير مكتب المراجعة، تغيير أحد مكاتب أو شركاء المراجعة في حالة وجود مراجعة مشتركة مع مراجعين آخرين.

جدول (3): الإحصاءات الوصفية لمتغير تغيير مراقب الحسابات

	التكرار	النسبة
لا يوجد تغيير 0	351	%74.05
يوجد تغيير 1	123	%25.95
الإجمالي	474	%100

وتظهر الإحصاءات الوصفية في الجدول رقم (4) إلى أن ما يقارب من 39.45% من الشركات المساهمة يتم مراجعتها من قبل أحد المكاتب التي تنتمي إلى كبري مكاتب المراجعة على المستوي العالمي، وتتضمن هذه النسبة وجود مراجعة مشتركة مع مراجعين آخرين.

جدول (4): الإحصاءات الوصفية لمتغير جودة المراجعة (المقياس الأول حجم مكتب المراجعة)

	التكرار	النسبة
non- Big4 0	287	%60.55
Big4 1	187	%39.45
الإجمالي	474	%100

وأخيراً، يوضح الجدول رقم (5) الإحصاءات الوصفية للمتغير الضابط (رأي المراجع) الخاص بإصدار رأي متحفظ أو رأي غير متحفظ (نظيف)، حيث ظهر إلى أن ما يقارب من 19% رأي متحفظ، بينما اظهرت النتائج أن ما يقارب من 81% رأي نظيف.

جدول (5): الإحصاءات الوصفية لمتغير رأي المراجع الخارجي

	التكرار	النسبة
رأي متحفظ 0	89	%18.78
رأي نظيف 1	385	%81.22
الإجمالي	474	%100

2-7 نتائج تحليل الارتباط

يظهر الجدول رقم (6) نتائج تحليل الارتباط لبيرسون بين متغيرات البحث، ولإجراء تحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة فقد تم استخدام مصفوفة ارتباط بيرسون والتي تستخدم لإيجاد الارتباطات الثنائية بين المتغيرات الكمية بعضها البعض، بينما تم استخدام معامل ارتباط بيزرال لإيجاد الارتباط بين متغيرين احداهما وهمي والآخر كمي وهو نوع من أنواع ارتباط بيرسون، ويقوم برنامج بحسابه تلقائيا عند إجراء ارتباط بيرسون في حال كون أحد المتغيرين متغير وهمي، وبالنظر إلي مصفوفة الارتباط يتضح وجود علاقة ارتباط موجبة (دالة عند مستوي 5%) بين تغيير مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة، كما يتضح وجود علاقة موجبة(دالة عند مستوي5%) بين تغيير مراقب الحسابات وإدارة الربح باستخدام جونز الأصلي وفيما يخص المتغيرات الضابطة، تظهر نتائج التحليل وجود ارتباط موجب (دال عند مستوي1%) بين رأي المراجع الخارجي وحجم مكتب المراجعة، كما تظهر النتائج وجود ارتباط موجب (دال عند مستوي1%) بين الرافعة المالية وحجم مكتب المراجعة، كما تشير النتائج إلي وجود ارتباط موجب (دال عند مستوي 1%) بين حجم الشركة وحجم مكتب المراجعة.

جدول (6): مصفوفة الارتباط (بيرسون) للعلاقة بين متغيرات البحث على مستوى شركات العينة

المتغيرات	حجم مكتب المراجعة	إدارة الربح	تغيير مراقب الحسابات	رأي المراجع	الرافعة المالية	الحجم	الربحية
حجم مكتب المراجعة	1.000						
إدارة الربح	0.0595-	1.000					
تغيير مراقب الحسابات	**0.1130	**0.0974	1.000				
رأي المراجع	***0.2555	0.0096-	0.1097-**	1.000			
الرافعة المالية	***0.2469	0.0716	***0.1798	0.0627-	1.000		
الحجم	***0.3785	0.0040-	***0.22179	0.0088	***0.2109	1.000	
الربحية	0.0488-	0.0475-	0.0915	0.0537	**0.101-	**0.1017	1.000

***** الارتباط دال عند مستوى معنوية < 1% (Sig < 0.01).**

**** الارتباط دال عند مستوى معنوية < 5% (Sig < 0.05).**

3-7 الأساليب الاحصائية المستخدمة:

اعتمدت الدراسة في تحليل البيانات واستخلاص النتائج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة بمجموعة (STTAT) وإعادة اجراء تحليل الانحدار اللوجيستي باستخدام حزمة

برنامج (STATA) الإصدار14، وذلك للحصول علي نتائج أقل تحيزاً وأكثرا ثباتاً حيث يستخدم هذا الأسلوب في معالجة مشاكل القياس في حال وجودها (كمشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء، ومشكلة عدم ثبات التباينات، ومشكلة التوزيع الطبيعي للأخطاء) وللحصول علي أفضل المقدرات فقد قامت الباحثة بدراسة أهم مشاكل القياس والتحقق من وقوع نماذج الانحدار اللوجيستي في أي مشكلة من تلك المشاكل علي النحو التالي:

- **مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء**

تستخدم طريقة الإمكان الأعظم maximum likelihood (ML) لتقدير معالم النموذج اللوجيستي، وتتطلب تلك الطريقة أن تكون الأخطاء العشوائية غير مرتبطة (مستقلة)، حيث تعطي طريقة الإمكان الأعظم تقديرات متحيزة وغير متسقة إذا كانت الأخطاء العشوائية مرتبطة. وقد قامت الباحثة باستخدام أسلوب Robuts Standard Error والذي يصحح طريقة الإمكان الأعظم من مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء في حالة وجودها (Greene, 2012)

- **مشكلة عدم ثبات التباينات**

كذلك الحال تتطلب طريقة الإمكان الأعظم ثبات تباينات الأخطاء العشوائية، حيث نحصل على تقديرات متحيزة وغير متسقة إذا كانت تباينات الأخطاء العشوائية غير ثابتة، وقد استخدمت الباحثة أسلوب Robuts Standard Error والذي يصحح طريقة الإمكان الأعظم من مشكلتي الارتباط الذاتي بين الأخطاء ومشكلة عدم ثبات التباينات في حالة وجودها (Greene, 2012).

- **مشكلة التوزيع الطبيعي للأخطاء**

في حالة النماذج الخطية والتي يكون فيها المتغير التابع يأخذ قيمة عددية متصلة والتي نستخدم لتقديرها طريقة المربعات الصغرى يشترط أن تتبع الأخطاء العشوائية التوزيع الطبيعي، أما في حالة نموذج الانحدار اللوجيستي والذي يكون المتغير التابع متغيراً منفصلا (نوعياً) فلا يشترط أن تتبع الأخطاء العشوائية التوزيع الطبيعي، فضلا عن ذلك فقد أوضحت بعض الدراسات مثل (Hosmer and Lemeshow, 2013) أن طريقة الإمكان الأعظم تتأثر بالقيم الشاذة (المتطرفة) ولحل هذه المشكلة قامت الباحثة باستخدام اسلوب Winsorizing لتحويل القيم الشاذة إلي أقرب قيم مقبولة ومن ثم اختبارها باستخدام طريقة المربعات الصغرى كما في دراسة (Veprauskaitėand Adams, 2013).

4-7 التحقق من نموذج الانحدار اللوجيستي:

استخدمت الدراسة الانحدار اللوجيستي (Regression Logistic) عند دراسة فرضية الدراسة، ويستخدم هذا الاسلوب في حالة وجود متغير ثنائي التصنيف (صفر، 1). واعتمدت الدراسة في التحقق من مدي ملائمة وكفاءة نموذج الانحدار اللوجيستي من خلال الأساليب الإحصائية التالية :

اختبار ($كا^2$)&اختبار (R^2)

وتستخدم هذه الأساليب في اختبار كفاءة نموذج الانحدار اللوجيستي وتقدير القيمة الإحصائية له، حيث تعكس تلك القيمة الإحصائية مدي قدرة نموذج الانحدار اللوجيستي علي تفسير النتائج والتنبؤ بالقرارات، وبغرض اختبار ثبات النتائج قامت الباحثة بإضافة متغير الزمن كمتغير وهمي للنموذج لكل سنة من سنوات الدراسة، وذلك لتحييد أثر الزمن بهدف الحصول علي نتائج أكثر ثباتاً.

5-7 اختبار فرضيات الدراسة

ويمكن عرض نتائج تحليل الانحدار اللوجيستي وفقاً لنموذج الانحدار السابق صياغته علي النحو التالي:

- تحليل نتائج الانحدار اللوجيستي للنموذج الأول لاختبار العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة مقاسه بحجم مكتب المراجعة(Big4):

يجب أولاً التحقق من مدي ملائمة نماذج الانحدار اللوجيستي ككل، وذلك من خلال الأساليب الإحصائية التالية:

- **اختبار $كا^2$**

يظهر جدول رقم (7) نتائج اختبار $كا^2$ ومستويات المعنوية المصاحبة له ويتضح أن قيمة $كا^2$ تساوي 112.28 للنموذج الأول قبل تحييد أثر الزمن بدرجات حرية 5 كما كانت مساوية 111.68 عند تحييد أثر الزمن بدرجات حرية 10 بمستوي معنوية (0.000) وهو أقل من 5%، ويعني ذلك أن النماذج التي تم توفيقها ذو دلالة إحصائية، وأن المتغيرات المفسرة لها أهمية وتأثير ومساهمة ذات دلالة في تصنيف الشركات لشركات تنتمي ل Big4 وشركات لا تنتمي لBig4.

جدول (7) اختبار الدلالة الإحصائية للنماذج

	Chi-square	Df	Sig
النموذج الأول قبل تحييد أثر الزمن	**112.28**	**5**	**0.000**
النموذج الأول بعد تحييد أثر الزمن	**111.68**	**10**	**0.000**

- اختبار (R^2)

يظهر جدول رقم (8) ملخصاً لنموذج الانحدار اللوجيستي للدراسة وذلك كما يلي :

- سالب ضعف دالة الإمكان (**"- L L" 2 Log Likelihood -**)، وتستخدم في كفاءة اختبار النموذج الأول وتعادل القيمة الإحصائية له 501.37524 في النموذج قبل تحييد أثر الزمن و483.68878 عند تحييد أثر الزمن، وتعكس تلك القيمة مدي قدرة النموذج علي التنبؤ بالقرارات، حيث أن القية الإحصائية الأقل تعكس نموذجاً أفضل.
- قيمة معامل تحديد R^2 .

جدول (8) ملخص نتائج الانحدار اللوجيستي

-2 Log Likelihood	R^2	
501.37524	**0.2115**	**النموذج الأول قبل تحييد الزمن**
483.68878	**0.2393**	**النموذج الأول بعد تحييد الزمن**

ويشير معامل التحديد (R- Square) إلى أن المتغيرات الداخلة في النموذج الأول قبل تحييد أثر الزمن تفسر 21.15% وعند تحييد أثر الزمن 23.93% من التغيرات في المتغير التابع، بينما تسهم عوامل أخري غير متضمنة في النموذج تفسير الباقي، حيث يرجع الباقي إلى عوامل أخري تسمي الخطأ العشوائي، فكلما اقتربت R- Square من الواحد الصحيح كلما كان ذلك أفضل.

- اختبار جودة توفيق أو مطابقة النموذج **(Goodness of fit)**

اختبار (Hosmer – Lemeshow "H- L") أو (***كا²***) ما إذا كان النموذج يعد ملائماً بشكل كافي للبيانات، وبتقييم مدي توافق أو تطابق النماذج اللوجيستية مقابل النتائج الفعلية يتبين من الجدول رقم (9) لاختبار (H- L) أن قيمة (P=.1189) للنموذج الأول قبل تحييد أثر الزمن وكانت قيمته (P=0.2254) عند تحييد أثر الزمن، أي أكبر من 5% (غير دالة) ويدل ذلك علي أن النموذج يعد جيداً (أي أنه يتوافق مع البيانات بشكل جيد).

جدول (9) نتائج اختبار (H-L) للنموذج اللوجيستي

Hosmer and Lemeshow Test			
Sig	**Df**	**Chi-square**	
0.1189	**8**	**12.80**	**النموذج الأول قبل تحييد الزمن**
0.2254	**8**	**10.60**	**النموذج الأول بعد تحييد الزمن**

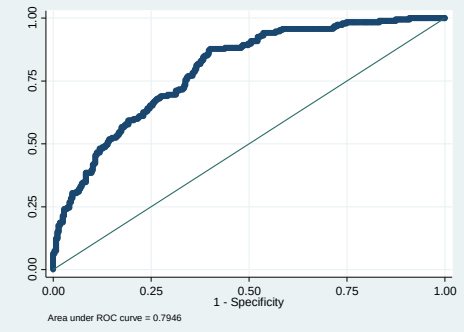
-اختبار كفاءة المقياس الأول

يظهر جدول رقم (10) ملخصاً لكفاءة التصنيف الصحيح ونسبتها للنموذج اللوجيستي بالعينة الإجمالية قبل تحييد أثر الزمن، ويتبين أن كفاءة التصنيف تبلغ(71.31%) فقد قام النموذج بتصنيف المكاتب التي تنتمي ل Big4 العالمية بنسبة63.93% وكذلك نجح في تصنيف المكاتب التي لا تنتمي ل Big4 بنسبة 75.95% من المعدل الكلي .

جدول (10) كفاءة التصنيف الصحيح للنموذج الأول قبل تحييد أثر الزمن

المشاهدة			المتوقع Big4		نسبة التصنيف الصحيحة
الخطوة (1)	Big4		0	1	
		0	221	70	75.95
		1	66	117	63.93
نسبة التصنيف الكلية					%71.31

كما يمكن اختبار كفاءة تصنيف النموذج من خلال المساحة تحت منحني ROC، حيث يوضح الشكل التالي أن المساحة تحت المنحني تبلغ مما يدل على كفاءة النموذج التصنيفية، حيث بين (Hosmer and Lemeshow, 2013) أنه كلما زادت المساحة تحت المنحني كلما زادت كفاءة النموذج التصنيفية.

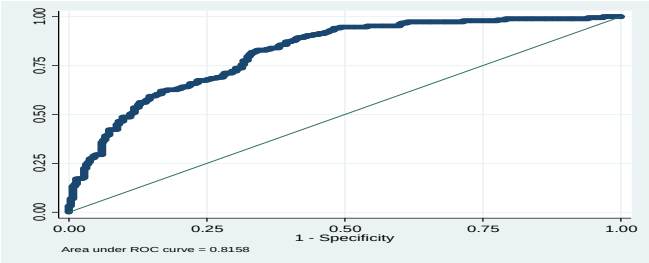


يظهر جدول رقم (11) ملخصاً لكفاءة التصنيف الصحيح ونسبتها للنموذج اللوجيستي بالعينة الإجمالية بعد تحييد أثر الزمن، ويتبين أن كفاءة التصنيف تبلغ (73%) فقد قام النموذج بتصنيف المكاتب التي تنتمي ل Big4 العالمية بنسبة 66.30 % وكذلك نجح في تصنيف المكاتب التي لا تنتمي ل Big4 بنسبة 77.13% من المعدل الكلي.

جدول (11) كفاءة التصنيف الصحيح للنموذج الأول بعد تحييد أثر الزمن

المشاهدة			المتوقع		نسبة التصنيف الصحيحة
			Big4		
			0	1	
الخطوة (1)	Big4	0	226	67	%77.13
		1	61	120	%66.30
نسبة التصنيف الكلية					%73

كما يمكن اختبار كفاءة تصنيف النموذج من خلال المساحة تحت منحني ROC، حيث يوضح الشكل التالي أن المساحة تحت المنحني تبلغ مما يدل على كفاءة النموذج التصنيفية، حيث بين (Hosmer and Lemeshow, 2013) أنه كلما زادت المساحة تحت المنحني كلما زادت كفاءة النموذج التصنيفية.



6-7 نتائج نموذج الانحدار اللوجيستي الأول للعلاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة مقاسه بحجم مكتب المراجعة:

تظهر نتائج تحليل الانحدار الموضحة بالجدول رقم (12) نتائج نموذج الانحدار اللوجيستي للنموذج الأول، حيث أظهرت النتائج إلي عدم وجود تأثير معنوي لتغيير مراقب الحسابات علي جودة المراجعة (باستخدام حجم مكتب المراجعة) نظراً لزيادة قيمة الدلالة عن أي مستوي معنوية، كما ظلت تلك النتيجة غير معنوية عند تحييد أثر الزمن مما يدل علي ثبات النتائج، وتتسق تلك النتيجة مع(Qawqzeh et al., 2018؛ Know et al., 2010؛Jackson et al., 2007)، ويمكن تفسير ذلك بأن حجم مكتب المراجعة يتم قياسه من خلال إذا كان مراقب الحسابات ينتمي إلي أحد المكاتب الأربعة الكبار العالمية وهذه المكاتب تتميز بأنها ذات جودة عالية و لها القدرة علي الالتزام بالمعايير المهنية، وتمتلك مراقبون ذو كفاءة عالية ومتخصصون في الصناعة وبالتالي لا يوجد تغيير لمراقب الحسابات، ولكن إذا وجد تغيير يكون بسبب وجود قوانين ولوائح تلزم عملية التغيير.

فيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة، تشير النتائج بالجدول رقم (12) إلي وجود علاقة موجبة ودالة بين الرفع المالي وجودة المراجعة عند مستوي معنوية (1%) وتتسق تلك النتيجة مع

دراسة(Jackson et al., 2008)، كما تظهر النتائج إلي وجود علاقة موجبة ودالة بين حجم الشركة وجودة المراجعة عند مستوي معنوية (1%) حيث أن الشركات الكبيرة في الحجم تتميز بأنها ذات جودة عالية، وتشير النتائج إلي وجود علاقة موجبة ودالة بين رأي المراجع وجودة المراجعة عند مستوي معنوية (1%) حيث أن جودة المراجعة تزداد بإصدار المراجع لتقرير نظيف في حالة تم مراجعتها من قبل مكاتب اربعة الكبار (Big4)، وأخيراً تشير النتائج إلي عدم وجود علاقة بين الربحية وجودة المراجعة. كما ظلت تلك النتائج ثابتة بعد تحييد أثر الزمن بالإضافة إلي وجود علاقة سالبة ودالة بين الربحية وجودة المراجعة عند 5%.

وبالتالي قبول الفرضية الفرعية الأولي القائلة: لا توجد علاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة (باستخدام حجم مكتب المراجعة).

جدول(12) نتائج تحليل الانحدار للنموذج الأول

المتغيرات	النموذج قبل تحييد أثر الزمن				النموذج بعد تحييد أثر الزمن				
	التقدير (B)	الخطأ المعياري (Robust.S.E)	اختبار (Wald)	المعنوية (Sig)	الأرجحية EXP(B)	التقدير (B)	الخطأ المعياري (Robust.S.E)	اختبار (Wald)	المعنوية (Sig)	الأرجحية EXP (B)
ثابت الانحدار (Constant)	14.7-	1.507	9.75-	0.000	4.13	16.69-	1.69	9.83-	0.000	5.63
تغيير مراقب الحسابات الخارجي	.247	.261	.095	0.345	1.28	.360	.268	1.34	0.179	1.43
رأي المراجع	1.97	.373	5.30	***0.000	7.23	2.03	.384	5.30	***0.000	7.68
الرافعة المالية	1.83	.452	4.05	***0.000	6.24	2.14	.475	4.52	***0.000	8.56
حجم الشركة	.578	.072	8.02	***0.000	1.78	.618	.077	8.02	***0.000	1.85
ربحية الشركة	2.74-	1.68	1.63-	0.103	064.	3.22-	1.68	1.91-	**0.056	039.
معامل التحديد (R^2)	%21.15					%23.93				
قيمة كا^2 المحسوبة	112.28					111.68				
دلالة كا^2	0.000					0.000				
Hosmer and Lemeshow	.1189					.2254				
كفاءة التصنيف	%71.31					%73				
Robust Standard Error	نعم					نعم				
أثر الزمن	لا					نعم				
عدد المشاهاتN	474					474				

** ، *** تشير إلي الدلالة الإحصائية عند مستوي معنوية، 5% ، 1% علي الترتيب.

7- 7تحليل نتائج الانحدار المتعدد للنموذج الثاني لاختبار العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة باستخدام جونز الأصلي:

قامت الباحثة بالاعتماد علي نموذج الانحدار الخطي المتعدد (MultipleLinearRegression Model) لاختبار العلاقة بين المتغير المستقل (تغيير مراقب الحسابات الخارجي) والمتغير التابع (جودة المراجعة مقاسة بالاستحقاقات الاختيارية)،بالإضافة للمتغيرات الضابطة، والتي تم الانتهاء إليها في المبحث السابق، بغرض الوصول إلي أهم المتغيرات المؤثرة في قياس (جودة المراجعة)، كما تم الاعتماد علي طريقة المربعات الصغرى (OLS) (Ordinary Least Squares)، إذ تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق استخداماً في تقدير معالم نماذج الانحدار الخطي. 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 تباينا (عناني، 2011).

وقد قامت الباحثة باستخدام برنامج(E-VIEWS) وذلك لتشغيل نموذج الانحدار. وللحصول على تقديرات صحيحة قامت الباحثة بالتحقق أولاً من مدى وقوع نموذج الانحدار المقدر في أي مشكلة من مشاكل القياس والتي قد تنشأ نتيجة لتخلف أحد افتراضات طريقة المربعات الصغرى (OLS) التي تستخدم في تقدير نماذج الانحدار وذلك حتى لا تتهدد صحة نتائج اختبارات فروض الدراسة، **ومن أهم تلك المشاكل ما يلي** (عناني، 2011):

أ- مشكلة الازدواج الخطي Multicollinearity:

يقصد بالازدواج الخطى وجود ارتباط مؤثر ما بين المتغيرات المستقلة بعضها البعض، وتم التحقق من مدى وقوع النماذج المقدرة في مشكلة الازدواج الخطى من خلال قياس معامل التضخم "VIF"(Variance Inflation Factor)، ولوحظ أن جميع قيم معاملات التضخم لمتغيرات نماذج الانحدار لم تتجاوز 10، حيث بلغت أقصى قيمة لمعامل التضخم في النماذج المقدرة (1.08)، وهو ما يعنى عدم وقوع نماذج الدراسة المقدرة في هذه المشكلة من مشاكل القياس.

ب- مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء Autocorrelation:

وهي من أخطر المشاكل التي تواجه الباحثين في تقدير نماذج الانحدار والتي إذا وقع فيها النموذج لا نستطيع الاعتماد علي نتائجه، وهي تنشأ عن طريق وجود علاقة ارتباطية بين أخطاء نموذج الانحدار، وللكشف عن مدى وقوع النموذج في مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء، قامت الباحثة باستخدام اختبار(Wooldridge)، وبحسابه توصلت الباحثة إلي أنه لا يوجد مشكلة ارتباط ذاتي بين الأخطاء في المتغيرات في النموذج حيث كانت قيمة (P-Value = 0.3048)

ج- مشكلة عدم ثبات التباينات Hetroscedasticity:

للتحقق من صحة فرض ثبات التباينات، قامت الباحثة باستخدام اختبار (White، Cook-Weisberg) وبحسابهما تبين وجود مشكلة اختلاف التباينات باستخدام اختبارWhite ، حيث كانت قيمة (P-Value=0.992)، في حين تحقق هذا الشرط في نموذج الدراسة باختبار Cook-Weisberg، حيث كانت قيمة (P-Value<0.5)، ولحل مشكلة عدم ثبات التباينات قامت الباحثة بتطبيق أسلوب (Robust Standard Error)، والذي يصحح الأخطاء المعيارية (Holzhacker et al., 2015). ويبين جدول (17) نتائج اختبار White، Cook-Weisberg.

جدول (13)

اختبار White، Cook-Weisberg لعرض مشكلة عدم ثبات التباينات

اختبار White		اختبار Cook-Weisberg	
القيمة	p-value	القيمة	p-value
6.65	.0992	595.56	.000

د- مشكلة اعتدالية الأخطاء العشوائية Normality:

قامت الباحثة بالتحقق من فرض هام من فروض تطبيق طريقة المربعات الصغرى المستخدمة في التقدير ألا وهو أن تتبع الأخطاء العشوائية لنماذج الانحدار المقدرة بالتوزيع الطبيعي، وللتحقق من هذا الفرض تم استخدام اختبار (Shapiro-wilk)، واختبار (Skewness/Kurtosis)، ولوحظ أن الفرض غير متحقق وأن الأخطاء العشوائية لا تتبع التوزيع الطبيعي حيث كانت قيمة (p-value < 0.5) في نموذج الدراسة، وبالتالي فقدت طريقة المربعات الصغرى أهم شرط من شروط استخدامها، ولكن يمكن

تجاهل هذا الفرض نظراً لأن حجم العينة كبير أكبر من 200 مشاهدة (TabachnickandFidell, 2007). ويبين جدول (18) نتائج اختبار (Shapiro-wilk، Skewness/Kurtosis).

جدول (14)

اختبار Shapiro-wilk، Skewness/Kurtosis لعرض مشكلة التوزيع الطبيعي

اختبار Shapiro-wilk		اختبار Skewness/Kurtosis	
القيمة	p-value	القيمة	p-value
13.690	.000	.000	.000

ولحل هذه المشكلة قامت الباحثة باستخدام اسلوب Winsorizing لتحويل القيم الشاذة إلي أقرب قيم مقبولة ومن ثم اختبارها باستخدام طريقة المربعات الصغرى كما في دراسة (Veprauskaitėand Adams, 2013). مما سبق يتضح تحقق أهم شروط استخدام نموذج الانحدار وخلو نماذج الانحدار المقدرة من أية مشاكل قياسية تؤثر في نتائجه، وبالتالي يمكن عرض نتائج الانحدار التي تم التوصل اليها بعد حل المشاكل القياسية على النحو التالي:

7-8نتائج تحليل الانحدار للنموذج الثاني للعلاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة باستخدام نموذج جونز الأصلي:

يعرض الجدول رقم (15) نتائج تحليل الانحدار المتعدد للعلاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة (باستخدام جونز الأصلي)، وقد أظهرت النتائج معنوية نموذج الانحدار الخطى بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة وهو ما يستدل عليه من دلالة اختبار (F) حيث كانت قيمة اختبار (F) قبل تحييد أثر الزمن مساوية لـ(9.528) ودلالته (0.000) وبعد تحييد أثر الزمن كانت تلك القيمة مساوية (5.557) ودلالته (0.000). كذلك اظهرت نتائج تحليل الانحدار المتعدد الموضحة بالجدول (24) ان قيمة معامل التحديد (R^2) قبلتحييد أثر الزمن تعادل (9%) وهو ما يعنى ان المتغيرات المفسرة في معادلة الانحدار تفسر (9%) تقريبا من التباين في المتغير التابع (جودة المراجعة). كما كانت تلك القيمة بعد تحييد أثر الزمن مساوية(10%) وهو ما يعنى ان المتغيرات المفسرة في معادلة الانحدار تفسر (10%) تقريبا من التباين في المتغير التابع (جودة المراجعة)، وتظهر كذلك نتائج اختبار معامل تضخم التباين (VIF) ان جميع متغيرات النموذج تقع في الحدود الطبيعية، حيث ان بلوغ هذا المعامل لقيمة (10) فأكثر يؤشر على وجود مشكلة الازدواج الخطى بين

المتغيرات (Ringle et al., 2015)، حيث كانت أكبر قيمة لهذا المعامل (1.08) مما يعنى ان البيانات لا تعانى من مشكلة الازدواج الخطى بين المتغيرات بغرض اختبار ثبات النتائج قامت الباحثة بإضافة متغيرات وهمية للنموذج لتحييد أثر الزمن طبقاً لدارسة بهدف الحصول على نتائج أكثر ثباتاً وذلك بإضافة الزمن.

فيما يتعلق بنتائج اختبار فرضية الدراسة الحالية، تظهر نتائج تحليل الانحدار المتعدد الموضحة في الجدول رقم (15) عدم وجود علاقة معنوية بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي و القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية المقدرة بواسطة نموذج Jones الأصلي نظراً لزيادة قيمة الدلالة عن أي مستوي معنوية، وهذه النتيجة تتفق مع كلا (Jackson et al., 2007؛ Kwon et al., 2014؛ Qawqzeh et al., 2018)، وهو يعني أن لا توجد علاقة بين تغيير مراقب الحسابات و ممارسات إدارة الأرباح حيث ظلت معظم الشركات تمارس إدارة الربح سواء قبل أو بعد تغيير مراقب الحسابات، وهذا يعني أن قيام هذه الشركات بتغيير مراقب الحسابات يتعلق بأسباب أخري ليس لها علاقة بممارسات إدارة الربح . كما ان هذه النتيجة ظلت ثابتة بعد أخذ أثر الزمن في الحسبان ظل عدم وجود علاقة بين تغيير مراقب الحسابات وجودة المراجعة كما لاحظت الباحثة أن النموذج ظل معنويا. وقامت الباحثة بإضافة اختبارRobust standard error لحل مشكلة عدم ثبات التباينات.

فيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة، تظهر نتائج تحليل الانحدار المتعدد الموضحة بالجدول رقم (15) عدم وجود علاقة بين رأي المراجع الخارجي وجودة المراجعة، وجود علاقة سالبة دالة احصائياً بين حجم الشركة وجودة المراجعة عند مستوى (10%) وتتفق تلك النتيجة مع دراسة(Siregar et al., 2012) حيث أن كلما كبر حجم الشركة زاد تعقيد أعمالها وزادت صعوبة مستخدمي القوائم المالية للكشف عن التلاعب في البيانات المالية وبالتالي زيادة فرص التلاعب في الأرباح، ووجود علاقة موجبة دالة احصائياً بين الربحية وجودة المراجعة عند مستوى (1%)، وعلاقة موجبة دالة احصائياً بين الرافعة المالية وجودة المراجعة عند مستوى (1%) وتتفق تلك النتيجة مع (Jackson et al., 2008 ؛ Kim et al., 2015) حيث أن الشركات التي تتسم بدرجة رفع مالي كبيرة هي أكثر احتمالية لمواجهة العديد من المخاطر المالية، وبالتالي زيادة ممارسة إدارة الأرباح.

وبالتالي يتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة القائلة: لا توجد علاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة.

جدول (15) نتائج الانحدارالمتعدد بطريقة المربعات الصغرى مع استخدام (Robust Standard Error) للنموذج الثاني

المتغيرات المفسرة	قبل تحييد أثر الزمن OLS					بعد تحييد أثر الزمنOLS				
	معاملات الانحدار (β)	الخطأ العشوائي Std.Error	قيمة (t)	مستوى الدلالة (Sig)	معامل التضخم (Vif)	معاملات الإنحدار (β)	الخطأ العشوائي Std.Error	قيمة (t)	مستوى الدلالة (Sig)	معامل التضخم (Vif)
ثابت الانحدار	0.091230	0.039472	2.311	0.021	-	0.100461	0.04619	2.1747	0.030	-
ROT	0.003130-	0.004379	0.714-	0.475	1.07	0.007589-	0.006334	1.198-	0.231	1.07
OP	0.009612-	0.006258	1.535-	0.125	1.01	0.008336-	0.115861	1.422-	0.155	1.01
الرافعة المالية	0.054124	0.014387	3.762	***0.000	1.08	0.045580	0.015969	2.854	***0.004	1.08
حجم الشركة	0.003129-	0.001883	1.661-	*0.097	1.08	0.004094-	0.002107	1.943-	**0.052	1.08
الربحية	0.182052	0.050375	3.613	***0.000	1.05	0.201460	0.056418	3.570	***0.000	1.05
معامل التحديد R2	0.092391					0.107167				
R2-Adj	0.082695					0.087883				
قيمة (F) المحسوبة	9.528					5.557				
دلالة اختبار (F)	***0.000					***0.000				
Robust Standard Error	نعم					نعم				
اثر الزمن	لا					نعم				
عدد المشاهدات N	474					474				

** ، *** تشير إلي الدلالة الإحصائية عند مستوي معنوية 5% ، 1% علي الترتيب.

جدول (16) ملخص لنتائج الدراسة

الفرض	نتائج الدراسة	تفسير نتائج الدراسة
لا توجد علاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة(باستخدام Big4).	قبول فرض الدراسة.	يمكن تفسير ذلك بأن حجم مكتب المراجعة يتم قياسه من خلال إذا كان مراقب الحسابات ينتمي إلي أحد المكاتب الأربعة الكبار العالمية وهذه المكاتب تتميز بأنها ذات جودة عالية و لها القدرة علي الالتزام بالمعايير المهنية، وتمتلك مراقبون ذو كفاءة عالية ومتخصصون في الصناعة وبالتالي لا يوجد ضرورة لتغيير مراقب الحسابات، ولكن إذا وجد تغيير يكون بسبب وجود قوانين ولوائح تلزم عملية التغيير.
لا توجد علاقة بين تغيير مراقب الحسابات الخارجي وجودة المراجعة(الاستحقاقات الاختيارية).	قبول فرض الدراسة.	يمكن تفسير ذلك أنه لا توجد علاقة بين تغيير مراقب الحسابات و ممارسات إدارة الأرباح حيث ظلت معظم الشركات تمارس إدارة الربح سواء قبل أو بعد تغيير المراقب، وهذا يعني أن قيام هذه الشركات بتغيير مراقب الحسابات يتعلق بأسباب أخري ليس لها علاقة بممارسات إدارة الربح.

الدراسات المستقبلية المقترحة:

- أثر التغيير الالزامي لمراقب الحسابات علي جودة المراجعة من خلال الأنشطة الحقيقية.
- أثر لهجة الإدارة علي العلاقة بين التغيير الالزامي للمراقب وجودة المراجعة.
- أثر تغيير مراقب الحسابات علي العلاقة بين المنافسة في سوق المراجعة وجودة المراجعة.
- العلاقة بين التغيير الدوري الالزامي لمراقب الحسابات ومستوي التحفظ المحاسبي.
- تحليل العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة والتغيير الالزامي للمراقب وأثرها علي جودة المراجعة.
- العلاقة بين التغيير الدوري الالزامي للمراقب وقيمة الشركة.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية

الأهدل، عبدالسلام سليمان قاسم، 2008،" العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة نظرية- ميدانية"، ***رسالة ماجستير غير منشورة***، متاح علي **http://www.4shared.com/get/Kz5_B761-html**

حسن، عادل علي، 2016،" نموذج مقترح للعوامل المؤثرة في تغيير مراقب الحسابات: دراسة ميدانية"، ***مجلة الفكر المحاسبي***، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (1): 1169-1190.

سليمان، عبده محمد عبده، 2018،" أثر جودة المراجعة على العلاقة بين التحفظ المحاسبي وتكلفة حقوق الملكية- دراسة إ

مبريقية"***رسالة دكتوراه غير منشورة***، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

الشربيني، ثروت الشبراوي محمد ، 2019،" العلاقة بين المنافسة في سوق المراجعة المصري وجودة المراجعة- دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية" ***رسالة ماجستير***، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

عبد الفتاح، نورهان محمد، 2012،" تأثير جودة المراجعة علي دقة التنبؤات بالأرباح" ***رسالة ماجستير***، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

عفيفي، هلال عبدالفتاح، 2013،" أثر تركز الملكية الفردية والحكومية علي ادارة الارباح في القطاعين الخاص والعام- دراسة اختبارية"، ***المجلة المصرية للدراسات التجارية***، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 37(4): 27-148.

عناني، محمد عبدالسميع، 2011، "التحليل القياسي والإحصائي للعلاقات الاقتصادية: مدخل حديث باستخدام Windows SPSSالطبعة الثالثة، المؤلف، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

مبارك، الرفاعي إبراهيم، 2010،" التغيير الدوري الالزامي للمراجعين وأثره علي جودة عملية المراجعة- دراسة تطبيقية علي شركات المساهمة السعودية"، ***مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين***، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 76، (49)، 493- 528.

مجاهد، إيمان أحمد أمين، 2001،" مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة"، ***المجلة العلمية للبحوث والدراسات الاسلامية***، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، (4/3).

مشتهي، صابر ماهر، 2014،" تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك علي علس رأي مدقق الحسابات الخارجي، ***مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية***، 22(2): 231-261.

هلال، رانيا أحمد محمد، 2011،" مدخل مقترح لتدعيم قدرات المراجعين الخارجيين في استخدام الاجراءات التحليلية لاكتشاف غش الادارة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية – جامعة قناة السويس.

الهيئة العامة للرقابة المالية، 2016، قرار مجلس ادرة الهيئة رقم 107 لسنة 2016،" **بشأن قواعد حوكمة الشركات العاملة في مجال الاوراق المالية"**، جمهورية مصر العربية.

الهيئة العامة للرقابة المالية، 2018، قرار مجلس ادرة الهيئة رقم 59 لسنة2018،" **بشأن تعديل قرار مجلس ادرة الهيئة رقم 107 لسنة 2016، الخاص بقواعد حوكمة الشركات العاملة في مجال الاوراق المالية"**، جمهورية مصر العربية.

يوسف، ناجي نجيب، ومرون، جمل علي سعد وسعد، سعد السيد محمود علي، 2016،" أثر ممارسات ادارة الارباح على قرار تغيير مرقب الحسابات- دراسة اختبارية"، ***مجلة البحوث التجارية***، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 38(2):303-332.

ثانياً: المراجع الأجنبية

Alvarado, N. R., de Fuentes, P., and Laffarga, J. , 2019, "Do auditors mitigate earnings management during economic crisis?" ***Spanish Accounting Review,*** *22*(1), 6-20.

Cameran, M., Prencıpe, A. and Trombetta M. ,2016, "Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality," ***European Accounting Review***, 25(1), 35–58..

Church, B. K., and Zhang, P. 2006." A model of mandatory auditor rotation". In *CAAA 2006 Annual Conference****Available at: www.ssrn.com .***

DeAngelo, L. E. , 1981, "Auditor size and audit quality". ***Journal of Accounting and Economics,*** 3 (3): 183-199.

Fargher, N., Lee, H. Y., and Mande, V. ,2008, "The effect of audit partner tenure on client managers' accounting discretion." Managerial Auditing Journal, 23(2):161- 186.

Greene, W. H. ,2012, :Econometric analysis. Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ." **ISBN: 978-0-13-139538-1**.

Holzhacker, M., Krishnan, R., and Mahlendorf, M. D. ,2015, “The impact of changes in regulation on cost behavior.” ***Contemporary Accounting Research*, 32(2), 534-566.**

Horton, J., Livne, G., and Pettinicchio, A. , 2021, “Empirical evidence on audit quality under a dual mandatory auditor rotation rule. European” ***Accounting Review***, 30(1), 1-29.

Hosmer, D. W., Jr., S. A. Lemeshow, and R. X. Sturdivant. ,2013, “Applied Logistic Regression (3rd ed).” **Hoboken,NJ: Wiley**.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) . 2012., "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing", International Federation of Accountants. International Standard on Auditing 200 (IFAC).

Jackson, A. B., Moldrich, M., and Roebuck, P. , 2007, “Mandatory audit firm rotation and audit quality”. ***Managerial Auditing Journa*l**,23(5), 420-437.

Kim, H., Lee, H., and Lee, J. E. ,2015, “Mandatory audit firm rotation and audit quality”. ***Journal of Applied Business Research*** *(JABR),* 31(3): 1089-1106.

Kwon, S. Y., Lim, Y., and Simnett, R. , 2014, “The effect of mandatory audit firm rotation on audit quality and audit fees: Empirical evidence from the Korean audit market. *Auditing”:* ***A Journal of Practice & Theory***, *33*(4): 167-196.

Kyriakou, M. I. and Dimitras, A. I. .2018. “Impact of auditor tenure on audit quality: European evidence”. ***Investment Management and Financial*** 15(1): 374-386.

Postma, E. , 2016, “The effects of audit firm rotation on audit quality: does audit firm rotation improve audit quality?” ***Master's thesis, University of Twente***.

Qawqzeh, H. K., Endut, W. A., Rashid, N., Johari, R. J., Hamid, N. A., ansRasit, Z. A. , 2018, “Auditor Tenure, Audit Firm Rotation and Audit Quality”: ***A.***

International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, 8(12), 1314–1324.

Ringle, C. M., Wende, S., and Becker, J. M. ,2015, "SmartPLS 3. Boenningstedt: SmartPLS GmbH."

Roush, P. B., Church, B. K., Jenkins, J. G., McCracken, S. A., and Stanley, J. D. ,2011, "Auditor rotation: The PCAOB considers a new direction". ***Current Issues in Auditing***, ***American auditing association,*** 5(2): 15- 20.

Siregar, S. V., Amarullah, F., Wibowo, A., and Anggraita, V. ,2012, "Audit tenure, auditor rotation, and audit quality: the case of Indonesia". ***Asian Journal of Business and Accounting***, 5(1):55-74.

Stakebrand, B. , 2016 ," Auditor Rotation and audit quality in Europe".***Master's Thesis, Radboud University Nijmegen, Netherlands.***

Veprauskaitė, E., and Adams, M. , 2013, "Do powerful chief executives influence the financial performance of UK firms?." ***The British accounting review***, 45(3), 229-241.

Widyaningsih, I. A., Harymawan, I., Mardijuwono, A. W., Ayuningtyas, E. S., and Larasati, D. A. , 2019, "Audit firm rotation and audit quality: Comparison before vs after the elimination of audit firm rotation regulations in Indonesia". *Cogent* ***Business & Management***, 6(1), 1695403.

YALÇIN, N., and YAŞAR, A. , 2019, "The efeect of Mandatory Audit Firm Rotation on audit quality." ***International Journal of Eurasia Social Sciences***, 10(37): 692-708.

Abstract

The aim of this research is to study and test the relationship between the auditor change and audit quality in the Egyptian environment. For Study hypotheses test, the study measured audit quality by two measurements, first by the audit firm size (A dummy variable that takes the value (1) if the office belongs to the big 4 and (0) otherwise), the second is through earnings management) Jones, 1991). The change of the external auditor measured (as a dummy variable that takes the value (1) if the auditor is changed and (0) otherwise). Reliance has been placed on a sample of 79 Egyptian joint-stock company (474) observations during the period from2014-2019. Using Logistic regression analysis, The empirical results of the first regression model shows that there is no statistically significant relationship between auditor change and audit quality measured by audit firm size . The results of the second Multiple regression shows that there is no statistically significant relationship between auditor change and audit quality measured by Earnings management.

Keywords: Audit Quality, Auditor Changes, audit firmsize, Earnings management (Jones 1991).