

## دراسة علاقة خصائص الشركة محل المراجعة بجودة المراجعة الخارجية "دراسة ميدانية"

\* د. ربيعة رمضان شابون

\* أ. حمزة خليفة سليمان

**المستخلص:** تهدف الدراسة بشكل رئيسي إلى تسليط الضوء على علاقة خصائص الشركة محل المراجعة بجودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة، استخدمت قائمة الاستبيان لجمع بيانات الدراسة، وكان مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين وعينة الدراسة من المراجعين الخارجيين في المنطقة الشرقية، وتم أخذ عينة عشوائية من (100) مبحوث وتم استلام (94) استبانة صالحة للتحليل إلكترونياً، واعتمدت الدراسة على استخدام المنهج الكمي في جمع وتحليل البيانات، واستخدم الإحصاء الوصفي لتحليل خصائص العينة، واستخدم تحليل معامل الارتباط الخطي الثنائي لتحديد العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وخصائص الشركة محل المراجعة، كما استخدم معامل التحديد لمعرفة أثر المتغير المستقل على المتغير التابع وأظهرت النتائج وجود علاقة طردية قوية بين خصائص الشركة محل المراجعة وجودة المراجعة الخارجية. وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بزيادة وتنمية الكفاءات المهنية والعلمية لأعضاء مكاتبها، بما يكسبهم استراتيجية التخصص الصناعي وهيكل معرفة جيد حول علاقة خصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة الخارجية.

**الكلمات المفتاحية:** خصائص الشركة - جودة المراجعة الخارجية - محددات جودة المراجعة.

## الإطار العام للدراسة

أولاً: مقدمة الدراسة:

تسعى مهنة المراجعة الخارجية إلى إبداء رأى فني محايد عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية للشركات من خلال عملية منظمة تهدف لخدمة العديد من الأطراف ذوي العلاقة بالقوائم المالية للشركة، وتعتبر جودة المراجعة مطلباً ضرورياً لكافة الأطراف المهتمة بعملية المراجعة (عملاء المراجعة، الأطراف المهتمة بالشركة، مكاتب المراجع)، حيث تُعنى جودة المراجعة الخارجية بتحقيق مجموعة من الفوائد لتلك الأطراف، فهي تُعنى لعملاء المراجعة مقدار الثقة في قوائمها المالية مما ينعكس على استقرار أوضاعهم المالية والاقتصادية، وكذا استقرار أسعار أوراقهم المالية في البورصة، وزيادة قدرتهم في الحصول على الائتمان، وتُعنى للأطراف المهتمة بالشركات درجة الثقة المكتسبة لديهم في القوائم المالية لتلك الشركات، والتي يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المختلفة، كما تُعنى لمكاتب المراجعة جودة الخدمات المقدمة منها وانعكاسها على زيادة عوائدها الاقتصادية، وتحسن أوضاعهم التنافسية (الصغير، 2012).

ثانياً: مشكلة الدراسة:

لكي تتمكن المراجعة من تحقيق هدفها المتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة وصدق القوائم المالية في ظل تعارض مصالح الاطراف المختلفة المستفيدة من خدماتها لابد من إنجاز تلك المراجعة في إطار مستويات ومعايير تضمن جودتها، وللجودة مقاييس كثيرة وقد تختلف تلك المقاييس من مجتمع إلى آخر، ومن وقت لآخر وإن كانت غالباً تتفق في بعض العناصر، ومع تعدد العناصر المرتبطة بجودة المراجعة الخارجية في الفكر المحاسبي، تعتبر خصائص الشركة محل المراجعة من حيث حجم الوحدة ونوع صناعتها، وهيكل الملكية بها، وغيرها من الخصائص إحدى العناصر المرتبطة بجودة المراجعة الخارجية، لذا تتحدد مشكلة الدراسة

في الإجابة على التساؤل التالي:

هل توجد علاقة لخصائص الشركة محل المراجعة بجودة المراجعة الخارجية؟

**ثالثاً: أهداف الدراسة:**

- في ضوء مشكلة الدراسة ومحاولة الإجابة على تساؤلاتها يتمثل الهدف الرئيسي في التعرف على علاقة خصائص الشركة محل المراجعة بجودة عملية المراجعة، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:
1. إلقاء الضوء على خصائص الشركة محل المراجعة وعلاقتها بجودة عملية المراجعة.
  2. التعرف على علاقة خصائص الشركة محل المراجعة بجودة عملية المراجعة من خلال آراء المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة.

**رابعاً: أهمية الدراسة:**

تتمثل الأسباب التي تبرز أهمية الدراسة في:

1. يعد التعرف على علاقة خصائص الشركة بجودة المراجعة أحد الآليات الهامة التي تساعد على الفهم الجيد لما تسفر عنه عملية المراجعة (تقارير المراجعة) عن مدى عدالة التقارير المالية باعتبارها أداة هامة لنقل المعلومات الي متخذي القرارات.
2. تعد نتائج الدراسة مصدراً هاماً من مصادر المعلومات للمهتمين بتطوير المراجعة ودور المراجع الخارجي، وذلك من خلال استقراء الآراء المختلفة للمراجعين الخارجيين للوقوف على علاقة خصائص الشركة بجودة المراجعة.

**خامساً: فرضية الدراسة:**

لتحقيق أهداف وحل مشكلة الدراسة يتم اختبار الفرضية التالية:

"توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية لخصائص الشركة محل المراجعة بجودة عملية المراجعة الخارجية".

**سادساً: منهجية الدراسة:**

لتحقيق أهداف الدراسة سوف تعتمد الدراسة على محورين هما:

1. **الجانِب نظري:** اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي الاستنباطي المشترك وذلك بالرجوع إلى الدراسات والبحوث السابقة بين التي تناولت خصائص الشركة محل المراجعة وجودة عملية المراجعة الخارجية وذلك لتشكيل إطار مفاهيمي للدراسة.
2. **الجانِب الميداني:** من خلال إجراء دراسة ميدانية لبيان علاقة خصائص الشركة محل المراجعة بجودة عملية المراجعة، واختبار فرضية التي سوف تستخدم في الدراسة إحصائياً.

**سابعاً: حدود الدراسة:**

اعتمدت هذه الدراسة الميدانية على دراسة خصائص الشركة محل المراجعة المتمثلة في (حجم الشركة ونوع الصناعة الشركة وهيكل الملكية للشركة وهيكل التمويل للشركة) والشكل القانوني للشركة وجودة عملية المراجعة من خلال آراء المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمنطقة الشرقية خلال فترة الدراسة المتمثلة في سنة 2022.

#### الإطار النظري والدراسات السابقة

يتناول هذا الجزء مفهوم جودة المراجعة وأهميتها ومحدداتها وكذلك خصائص الشركة من حيث الحجم، ونوع الصناعة، وطبيعة الهيكل التمويلي، وغيرها من الخصائص، وكذلك الدراسات السابقة في هذا المجال.

**أولاً: مفهوم جودة المراجعة:**

يعتبر مفهوم جودة أداء عملية المراجعة مفهوم متعدد الأوجه، قد يختلف باختلاف المشاركين والمهتمين بعملية المراجعة الخارجية، فالمساهمون يقيمون جودة أداء عملية المراجعة بطريقة تختلف عن الدائنين والطرف الثالث من المستخدمين ينظر لجودة المراجعة نظراً لاختلافه عن الإدارة التي تقوم بإعداد القوائم المالية، وقد كان نتيجة ذلك هو عدم بلورة تعريف محدد لجودة أداء عملية المراجعة. حيث أشار شلقامي إلى أن جودة المراجعة الخارجية عبارة عن قدرة المراجع على منع التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، والتقرير عن تلك التحريفات عند حدوثها، كما تعكس قدرة المراجع على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين إدارة المشروع ومستخدمي القوائم المالية، ويترتب على تحقيق جودة المراجعة التحقق من أن القوائم المالية تتضمن معلومات موثقة وملائمة لمستخدمي تلك القوائم، (شلقامي، 2021).

**ثانياً: أهمية جودة المراجعة:**

تظهر أهمية جودة المراجعة من خلال مخارجات عملية المراجعة والمتمثلة في تقرير المراجع الذي يهتم العديد من أصحاب المصالح في الشركة، وبالتالي فإن جودة عملية المراجعة في مهنة المراجعة تعد مطلباً ضرورياً لتحقيق المصلحة المشتركة بين جميع أطراف عملية المراجعة. وتنبع تلك الأهمية من خلال عدة مجالات كما يلي (حسين، البكري، 2020، ص116):

1. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية: يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى القيام بعملية المراجعة بجودة عالية، كما أن الأداء بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراجع بالمعايير المهنية.
2. تعزيز امكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية: يؤدي إتباع المراجع لأساليب الجودة في الأداء المهني إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل.
3. أداة تنافسية: يؤدي تقديم مكتب المراجعة خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة إلى تحسين مقدرته التنافسية أمام نظرائه.

**ثالثاً: محددات جودة المراجعة الخارجية:**

اعتاد الباحثون في مجال المراجعة بشكل عام على استخدام مجموعة من المحددات التي يتم من خلالها الحكم على جودة عملية المراجعة، وتشمل تلك المحددات في إيجاز ما يلي:

1. سمعة مكتب المراجعة: ويقصد بها انتشار أسم المكتب في وسط المراجعة، وتداول اسم المكتب فيما بين عملاء المراجعة بأنه الأفضل في تقديم خدمات متميزة، وهذا ما يحقق له الاستمرارية والهيمنة على العديد من العملاء، ويرتبط بهذه السمعة قلة عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة مقارنة بالمكاتب الأخرى حالة شيوع سمعته الحسنة (صالح، 1998)، و قد أشارت دراسة نجم إلى أن هناك علاقة تبادلية بين كل من جودة المراجعة وحسن سمعة المكتب، فجودة أداء عملية المراجعة تؤدي إلى حسن سمعة المكتب والمحافظة على حسن سمعة المكتب تقود إلى جودة الأداء (نجم، 2012، ص42).

2. مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية: يعد من أهم خصائص جودة المراجعة مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية المنظمة لمهنة المراجعة خلال تنفيذها، حيث أنه بدون الالتزام بتلك المعايير لن يتحقق الهدف الأساسي من عملية المراجعة (بلال، 1997).

3. درجة استقلال المراجع الخارجي: تعبر جودة المراجعة عند العديد من الباحثين عن قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء الجوهرية والإبلاغ عنها أثناء عملية المراجعة، حيث يعتبر كلا من (سالم، 1994-2005، Fearnley , et al ) إستقلال

المراجع الأساس الذي يعتمد عليه في قياس جودة المراجعة، وهو الأصل في ثقة المستفيدين من خدمة المراجعة في نتائجها، وهذا الاستقلال هو الذي يدفع المراجع إلى الكشف عن أية مخالفات يجدها في القوائم المالية، كما ينظر (M,Salehiand, al et, 2009,P166) لاستقلال المراجع الخارجي من خلال ثلاثة أبعاد تتمثل في الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة، الاستقلال في مجال فحص مستندات الشركة محل المراجعة والاستقلال في مجال إعداد التقارير، وتمكن تلك المقومات والأبعاد من منح المراجع القدرة على مقاومة ضغوط العميل، وهي تعتبر الوسيلة الرئيسية التي تمكن المراجع من التوضيح للآخرين على أنه يمكن تنفيذ مهمته بطريقة موضوعية، وبالتالي القدرة على اتخاذ قرارات موضوعية، ويعتمد توافر الاستقلال والحياد لدى المراجع الخارجي على مقومات ذاتية تتعلق بشخصه وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العلمية، ومقومات موضوعية تتمثل فيما تتضمنه التشريعات و فيما تصدره الجهات والهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات تخص مهنة المراجعة (محمود، 2020).

**4. درجة الخبرة العلمية والعلمية والتخصص الصناعي لأعضاء مكتب المراجعة:** لاشك أن التأهيل العلمي والعملية والخبرات المهنية للمراجع تعد من العوامل الهامة المحددة لجودة عملية المراجعة، فالطبيعة الخاصة لأنشطة بعض الوحدات الاقتصادية تتطلب خبرات معينة من المراجعين، على الجانب الآخر التخصص الصناعي للمراجعين في أنشطة معينة يكسبهم خبرات مهنية في هذا مجال (Willingham& Libby, 1991)، وعليه الخبرة المهنية تؤدي دوراً كبيراً في عملية جودة المراجعة، حيث يؤدي توظيف المراجعين ذوي الخبرة العالية في مكاتب المراجعة إلى تدريب بقية المراجعين واكسابهم معرفة أعمق وحكم فضل لتحقيق بذلك جودة المراجعة وتوفير بيانات مالية أفضل (E, Nugraha., al et, 2019, p 6).

**5. أتعاب عملية المراجعة:** تمثل أتعاب المراجعة المقابل الذي يتقاضاه المراجع عند قيامه بعملية المراجعة، فيمكن النظر لعلاقتها بجودة المراجعة من خلال نظرة مزدوجة، فقد يؤدي ارتفاع قيمة هذه الأتعاب إلى تحسين جودة الأداء المهني للمراجع من خلال تمكن مكتب المراجعة من تكليف فريق مراجعة يتمتع أعضاؤه بخبرة مهنية جيدة حول طبيعة نشاط الشركة محل المراجعة أو يزيد من عقد دورات تدريبية للعاملين فيه بصورة مستمرة (الجمال، 2010)، كما يربط (Palmrose، 1998) بين مقدار الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة مقابل ما يؤديه من خدمات، وبين جودة ودقة المراجعة، ويرى أن مكاتب المراجعة التي تطلب أتعاب أكبر إنما يكون مقابل تقدمها لخدمات مراجعة ذات جودة عالية، من ناحية أخرى يرون أن الأتعاب المنخفضة تدفع بالمكتب إلى تقليل الجهد المبذول في عملية المراجعة، مما يؤدي إلى انخفاض جودتها.

#### رابعاً: خصائص الشركة:

سنقوم في هذا الجزء بعرض بعض خصائص الشركة والمتمثل في حجم الشركة ونوع الصناعة وهيكل الملكية وهيكل التمويل والشكل القانوني للشركة وعلاقتها بجودة المراجعة.

**1. حجم الشركة:** يعد حجم الشركة من حيث كونها كبيرة الحجم كما هو الحال في التجمعات الاقتصادية كالشركات المساهمة التي تعتمد على رأس مال كبير، أو كونها متوسطة أو صغيرة الحجم كما في شركات المسؤولية المحدودة، أو المنشآت الفردية، من الخصائص المميزة لتلك الوحدة، والتي سوف تنعكس بلا شك على عملية المراجعة.

أن الشركات كبيرة الحجم التي لها تعاملات كبيرة في سوق المال، وتتداول أسهمها في البورصة، تلجأ إلى مكاتب مراجعة كبيرة الحجم لسمعتها الجيدة في أداء عملية المراجعة بمستوى عال من الجودة (Ahmad, et, al., 2014)، بما يحقق لتلك الوحدات كسب ثقة المستثمرين في مصداقية القوائم المالية التي تراجعها تلك المكاتب، على الجانب الآخر الشركات متوسطة وصغيرة

الحجم، قد تجد أن من الأفضل من ناحية التكلفة أن تعتمد على مكاتب مراجعة صغيرة الحجم، أو أن يتولى المراجع الخارجي إمساك الدفاتر بها، مما ينعكس على درجة دقة المراجعة بها، كما أن البعض يرى (Schaurer, 1998 – Colbert & Murray, 2000) أن كبر حجم الشركات وقوة مركزها المالي قد تجعل العميل يمارس ضغوطاً على المراجع لانتهاك المعايير المهنية وعدم التقرير عن الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية.

**2. نوع صناعة الشركة:** يختلف الخطر المرتبط بنوع الصناعة من صناعة إلى أخرى، حيث تختلف المخاطر التي تتعرض لها الأنشطة التجارية عن الأنشطة الصناعية عن غيرها من الأنشطة، ويؤدي فهم المراجع لنوع الصناعة إلى دعم استراتيجيتها المراجعة، من خلال فهمه للكيفية التي قامت بها الشركة بخلق القيمة (Aldhizer , et al . , 2005 , Jaffar , et al, 1955) ، كما أن معرفة المراجع بطبيعة ونوعية صناعة العميل يؤثر على مدى قدرة المراجع على كشف الممارسات الاحتمالية التي قد تقوم بها الإدارة، انطلاقاً من أن مكاتب المراجعة التي تمارس نشاطها في نفس نوع الصناعة، وتخصص المراجعون في هذا النشاط يتيح لهم فهم أهم أكبر المشاكل التي تواجه الصناعة، وقدرة أكبر على الإلمام بمضامين الخطر المرتبط بها (الصغير، 2007)، على الجانب الآخر هناك من لا يعول كثيراً على تأثير مدى معرفة المراجع لطبيعة صناعة العميل على مهمة المراجعة، ويعتقدون أن المراجعة إجراءات محددة وطرق منهجية يستطيع أن يصل المراجع من خلالها إلى رأي حول القوائم المالية بغض النظر على نوع الصناعة (Lys, Heady&1986).

**3. هيكل الملكية للشركة:** تتنوع أشكال ملكية الشركات ما بين الملكية العامة والملكية الخاصة والملكية المختلطة بين عامة وخاصة، وتختلف الجهة المنوط بها عملية المراجعة باختلاف هذه الملكية، فالمعروف أن الشركات العامة يتم مراجعتها بواسطة ديوان المحاسبة، والشركات الخاصة تتم مراجعتها من خلال مكاتب المراجعة الخاصة، وبالطبع الشركات المختلطة يشترك في مراجعتها كل من ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة الخاصة، وما لا شك فيه أن مضمون وإجراءات المراجعة سوف يختلف باختلاف الجهة المنوط بها عملية المراجعة من حيث درجة الدقة وحجم الإجراءات المتبعة وطرق جمع الأدلة وإجراءات الفحص وهذا بدوره ينعكس على جودة المراجعة (الصغير، 2012، ص 27).

**4. الهيكل التمويلي للشركة:** تتعدد مصادر حصول الشركة على الأموال اللازمة لتسيير نشاطها، فهناك شركات تعتمد في تمويلها بشكل أكبر من التمويل الخارجي، وهناك شركات توزن بين مصادر التمويل الداخلية والخارجية، كذلك هناك شركات تغلب التمويل الخارج على التمويل الذاتي، وتختلف درجة الخطر التي تتعرض لها الشركة باختلاف الهيكل التمويلي، فالاعتماد المتزايد على التمويل الخارجي في شكل قروض يزيد من درجة المخاطر المالية، ويؤدي إلى إرباك التناسق بين عناصر هذا الهيكل، مما يؤثر على معدل العائد على الأموال المستثمرة بالانخفاض مقارنة بالعائد على القروض، وبالتالي سوف نسعى تلك الشركات إلى تبني سياسات محاسبية تمكنها من إظهار القوائم المالية بشكل أفضل مما يمكنها من الحصول على القروض بشكل ميسر (1998، Jameson)، من ناحية أخرى الشركات التي تعتمد بنسبة كبيرة على رأس مال الأسهم في التمويل، وبالتالي ترتفع فيها حقوق الملكية تسعى نحو استخدام السياسات المحاسبية التي تعظم مكاسب الملاك حتى لو كان ذلك على حساب الدائنين، مما يوجب استخدام مراجعة ذات كفاءة عالية، بما يضمن سلامة عرض القوائم المالية، والحد من مشاكل الوكالة، غير أن هناك من لا يعطي وزناً هاماً لتأثير الهيكل التمويلي للشركة على دور المراجع الخارجي وعلى طبيعة عملية المراجعة وجودتها (Lys & Healy, 1986).

**5. الشكل القانوني للشركة:** تأخذ الشركة أشكال قانونية عدة فقد تكون شركة فردية أو شركة أشخاص أو شركة توصية بالأسهم، أو شركة مسؤولة محدودة، أو شركة مساهمة، وتتعدد الآراء حول الأثر المتوقع للشكل القانوني للشركة على جودة عملية المراجعة فهناك من يرى (Chow, 1982)، أن هناك تأثير للشكل القانوني للشركة على عملية المراجعة وكذلك مدى جودتها، ويفسر ذلك بأنه على سبيل المثال الشركات المساهمة التي تنفصل الملكية عن الإدارة، ويصبح التعارض جلياً بين مصالح الأطراف المختلفة المهتمة بالوحدة، وتحاول الإدارة خصوصاً إذا كان المديرين ليسوا من أصحاب الملكية الكبيرة في الشركة إلى توزيع الموارد بالطرق التي تعظم منفعتها، وتحويل الثروة من حملة الأسهم إليهم، مما يؤدي إلى زيادة صراعات الوكالة، مما يتطلب عمليات مراجعة ذات جودة عالية، فتلك الشركات مطالبة بالتالي:

1/5 تقديم الضمانات للملاك وحملة الأسهم بأنها سوف تتبنى السياسات وتتخذ القرارات التي تحقق مصلحتهم وهذا من مهام المراجع.

2/5 أن تكون عملية المراجعة ما بمثابة الضمان الذي سوف يقلل من مخاوف هذه الأطراف ويتفق العديد مع هذا الرأي (الدراوي، 1991، 1992، DeFond، Francis، 1988)، ويضيفون أن الوضع في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص أقل حدة من زاوية مشاكل الوكالة، مما يجعل عملية المراجعة أقل تعقيداً، من ناحية أخرى يرى البعض عدم أهمية أثر الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية على عملية المراجعة، ويرون أن هذا المتغير بسيط التأثير على عملية المراجعة (التوحيدي والناعبي، 2008، Palmrose، 1984).

#### خامساً: الدراسات السابقة:

انطلاقاً من أهمية الدراسات السابقة في تدعيم الدراسة الحالي، سيتم استعراض بعض من هذه الدراسات في إيجاز وبشكل ينسجم مع أهداف الدراسة الحالي، وفيما يلي بعض من هذه الدراسات.

**دراسة عفيفي وآخرون (2020):** هدفت إلى اختبار أثر خصائص الشركات على درجة التكامل في التقارير المالية في الشركات المساهمة المصرية، لعينة عشوائية مكونة من 99 شركة مقيدة في البورصة المصرية خلال سنة 2017، باستخدام ستة متغيرات لخصائص الشركة، وهي: حجم مجلس الإدارة، استقلالية مجلس الإدارة، حجم لجنة المراجعة، استقلالية لجنة المراجعة، حجم الشركة، ربحية الشركة، واستخدمت الدراسة الانحدار المتعدد لاختبار الفروض، وقد خلصت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير موجب لاستقلالية لجنة المراجعة وحجم الشركة على درجة التكامل في التقارير المالية، وعدم وجود أي تأثير لكل من حجم مجلس الإدارة، استقلالية مجلس الإدارة، حجم لجنة المراجعة، وربحية الشركة على درجة التكامل في التقارير المالية، واوصت بدراسة واختبار أثر خصائص الشركات غير المتضمنة في الدراسة الحالية على التقارير الكاملة (هيكل الملكية، الرفع المالي، وفرض النمو).

**دراسة السيد (2019):** هدفت إلى تحديد أثر خصائص الوحدة الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وانعكاسها على الأداء التشغيلي المستقبلي، وقد أجريت الدراسة التطبيقية على عينة مكونة من 11 شركة مقيدة في البورصة المصرية خلال الفترة 2012-2017، واستخدمت الدراسة تحليل ارتباط بيرسون لاختبار الفروض وقد خلصت نتائج الدراسة إلى أهمية خصائص الوحدة الاقتصادية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية والتي تتمثل في الرافعة المالية، حجم الوحدة الاقتصادية، الملكية المؤسسية، استقلال مجلس الإدارة، وحجم مكتب المراجعة، ووجود علاقة ارتباط عكسية بين ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية والأداء التشغيلي المستقبلي، فضلاً عن وجود تأثيراً معنوياً لممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية

كمتغير وسيط على العلاقة بين خصائص الوحدة الاقتصادية والأداء التشغيلي المستقبلي، وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات إلى الهيئات والمنظمات والشركات للحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

**دراسة (2018) Baskara:** هدفت إلى دراسة تأثير كلا من مدة المراجعة، حجم مكتب المراجعة، خبرة المراجع، خدمات المراجعة الأخرى، وسمعة مكتب المراجعة على جودة المراجعة من وجهة نظر عينة عددها 99 مراجع من المراجعين الخارجيين العاملين في شركة المحاسبة العامة لأكثر من سنة، واستخدمت الدراسة تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار الفرضيات، وتوصلت الدراسة إلى أن مدة المراجعة وسمعة مكتب المراجعة يؤثران معنوياً على جودة المراجعة، بينما حجم مكتب المراجعة وخبرة المراجع وخدمات المراجعة الأخرى لا تؤثر على جودة المراجعة، واوصت الدراسة بأجراء مزيد من البحث حول عمليات المراجعة وخاصة تلك المتعلقة بجودة المراجعة.

**دراسة عبد الرحمن واخرون (2017):** هدفت إلى قياس مستوى الإفصاح الطوعي للشركات المدرجة في سوق أبو ظبي للأوراق المالية، واختبار أثر خصائص الشركة (حجم الشركة-عمر الشركة-نوع القطاع) على هذا الإفصاح، وتم جمع بيانات الدراسة المسحوبة من القوائم المالية المنشورة للشركات المدروسة على المواقع الكترونية لعام 2015، وتم استخدام برنامج Eviews 8 في تحليل البيانات تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات، وأظهرت النتائج أن الشركات تفصح بالمتوسط عن 39% من بنود الإفصاح الطوعي، في حين أن الشركات التي تعمل في قطاع البنوك وقطاع العقارات تكون أقل احتمالاً للإفصاح الطوعي، كما أظهرت نتائج الانحدار أن لحجم الشركة أثر إيجابي على مستوى الإفصاح الطوعي، أما عمر الشركة ونوع الصناعة فلم يكن لهما أثراً معنوياً، واوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بالإفصاح الطوعي في الشركات عن المسؤولية البيئية والإفصاح حول الموظفين وسلامتهم.

**دراسة عيّد (2017):** هدفت إلى التعرف على العلاقة بين خصائص الشركات الصناعية العاملة في فلسطين وبين الإفصاح المحاسبي عن ممارسات المسؤولية الاجتماعية، كما هدفت إلى التعرف على ممارسات المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عن تلك الممارسات، وزعت عدد 2 استبانة على 57 شركة رأس مالها أكبر من 500 الف، واستخدمت الدراسة التباين الأحادي لاختبار الفرضيات وتوصلت النتائج إلى عدم توافر إفصاح محاسبي عن ممارسات المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية الفلسطينية كما أظهرت عدم وجود علاقة بين خصائص الشركات الصناعية الفلسطينية والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية، وأوصت الدراسة بتوعية الإدارة العليا في الشركات الصناعية بأهمية الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، وإصدار المعايير المحاسبية المناسبة للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

**دراسة بشير (2017):** هدفت لمعرفة أثر مراجعة النظر على جودة المراجعة الخارجية من خلال وجهات نظر المراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة، واستخدمت الدراسة اختبار مربع كأي، وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعة النظر لها دور كبير في تعزيز الالتزام بمعايير المراجعة كذلك فتطبيق مراجعة النظر في السودان يقلل الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة، وأوصت الدراسة بإعطاء موضوع جودة المراجعة أكبر قدر من الاهتمام من قبل المنظمات المهنية والهيئات العلمية في السودان لما له من أهمية وأثر على مهنة المراجعة.

**دراسة إدريس ودليل (2017):** هدفت إلى بيان العلاقة بين خصائص الوحدة الاقتصادية وجودة الأرباح المحاسبية بالتقارير المالية للمصارف السودانية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية لعينة حجمها خمس مصارف وتم جمع بياناتها عن طريق مواقعها

الإلكترونية، واستخدمت الدراسة تحليل ارتباط بيرسون لاختبار الفروض، وقد خلصت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط بين خصائص الوحدة الاقتصادية وجودة الأرباح المحاسبية لترشيد القرار الاستثماري في سوق الخرطوم للأوراق المالية، وأن هناك علاقة طردية بين حجم الوحدة الاقتصادية وزيادة جودة الأرباح، وأوصت الدراسة بالاهتمام بخصائص الوحدة الاقتصادية من قبل متخذي القرارات الاستثمارية في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

**دراسة الأحمّد وأسعد (2016):** هدفت إلى دراسة أثر خصائص الشركة في درجة إفصاحها عن مسؤوليتها الاجتماعية في الشركات الخاضعة لأحكام هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، والمتمثلة في الربحية، الرافعة المالية، العمر، نوع الصناعة، الحجم، ملكية المدراء، الملكية المؤسساتية والملكية الأجنبية، تم التطبيق على 38 شركة من الشركات التي توافرت بيانات لها من 2007 إلى 2013، وحللت هذه البيانات باستخدام نموذج الأثر العشوائي من نماذج الـ Panel Data وذلك بعد إجراء الاختبارات المناسبة لاختيار النموذج، وبينت النتائج أن كل من الحجم والربحية، كان لهما أثراً إيجابياً في درجة إفصاح الشركة عن مسؤوليتها الاجتماعية. بينما لم يكن هنالك أي أثر لمتغير العمر، نوع القطاع الصناعي، وهيكل ملكية الشركة في درجة إفصاح الشركة عن مسؤوليتها الاجتماعية، كما بينت النتائج أن الأزمة السورية أثرت بشكل إيجابي في إفصاح الشركات عن مسؤوليتها الاجتماعية، إذ زادت هذه الشركات من الإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية المتعلقة بخدمة المجتمع ولاسيما ما يتعلق بدعم أسر الشهداء ومصابي الحر، وأوصت الدراسة بضرورة وجود إدارات متخصصة داخل الشركات تتولى تنفيذ الأنشطة الاجتماعية وكيفية الإفصاح عنها.

**دراسة (2016) Husnin , et, al:** هدفت إلى دراسة علاقة حوكمة الشركات بجودة المراجعة الخارجية عن فترة قبل وبعد صدور لائحة الحوكمة في ماليزيا في 2007 لإجمالي عدد 300 شركة مُدرجة في البورصة الماليزية تم اختيارها وتحليل بياناتها عن السنوات الثلاثة من 2006-2008، وتم استخدام طريقة الانحدار الثنائي لتحليل البيانات التي تم جمعها من كل التقارير السنوية وقواعد البيانات المالية وتوصلت الدراسة إلى أن إعادة هيكلة أدوات حوكمة الشركات تساهم وتحفز الشركة على تحسين جودة المراجعة التي يتم إجراؤها، وأوصت الدراسة بضرورة إجراء بحوث مستقبلية لنفس الدراسة ولفترات أطول، واستخدام مسح ميداني لفهم أسباب اختيار المراجع من منظور الشركة قبل وبعد صدور لائحة الحوكمة.

**دراسة حسين (2015):** هدفت إلى اختبار تأثير خصائص الوحدة الاقتصادية على مستويات التحفظ المحاسبي، وانعكاسات ذلك على الأداء المالي والسوقي للشركات المدرجة بسوق المال المصري على عينة قوامها 62 شركة خلال الفترة من 2012 إلى 2014، واستخدمت الدراسة أسلوب نموذج المعادلات الهيكلية لاختبار فروض البحث وبناء النماذج المحاسبية الكمية المقترحة للدراسة، وتوصلت الدراسة إلى تزايد مستويات التحفظ المحاسبي للشركات الممثلة في عينة الدراسة خلال نطاق فترة الدراسة، كما تبين وجود علاقة ارتباط موجبة ذات تأثير معنوي لكل من حجم المبيعات، نسبة الرافعة المالية، ونوع الصناعة، وعلاقة ارتباط سالبة ذات تأثير معنوي لكل من حجم الشركة، درجة تعقد الشركة، عمر الشركة، مخاطر الشركة، وحجم مكتب المراجعة، على مستويات التحفظ المحاسبي، وأوصت الدراسة بضرورة إلزام الشركات المدرجة بالسوق المصري بالإفصاح عن مستويات التحفظ المحاسبي عن إعداد التقارير المالية.

يتبين من السرد السابق للدراسات السابقة ان بعضاً منها قام بدراسة تأثير خصائص الشركة للتعامل على عدة متغيرات منها مستوى التحفظ المحاسبي ودرجة الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وعلى ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وكذلك على درجة التكامل في التقارير المالية وجودة الأرباح المحاسبية بالتقارير المالية وغيرها من المتغيرات، والبعض الآخر قام بدراسة تأثير بعض

العوامل منها حوكمة الشركات ومراجعة النظر وحجم مكتب المراجعة وخدمات المراجعة الأخرى، وسمعة مكتب المراجعة وغيرها على جودة المراجعة الخارجية، وتتمثل الفجوة البحثية لهذه الدراسة بأنها قامت بدراسة وبيان علاقة خصائص الشركة (حجم الشركة- نوع الصناعة- الهيكل التمويلي- هيكل الملكية- الشكل القانوني للشركة) محل المراجعة بجودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في البيئة الليبية.

### الإطار الميداني للدراسة

تسعى الدراسة إلى إجراء اختبار ميداني يوفر سنداً موضوعياً داعماً للإطار النظري الذي تم تأصيله خلال الدراسة، وذلك عن طريق الاختبار الإحصائي لمعنوية فرضية الدراسة، وستتناول الدراسة تحليل نتائج الدراسة الميدانية، واختبار الفرضية من خلال عرض النقاط التالية:

#### أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة كافة المراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة في ليبيا، كما تتمثل عينة الدراسة في عينة عشوائية بسيطة من فئة الدراسة تمثلت في (100) مبحوث من مكاتب المحاسبة والمراجعة في المنطقة الشرقية، وتم توزيع الاستبيان إلكترونياً والردود كانت كما يلي في الجدول التالي:

#### جدول رقم (1) الاستبيانات الموزعة والمستردة

عينة الدراسة	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستردة	عدد الاستمارات الصالحة	نسبة الاستجابة للاستمارات الصالحة للتحليل
المراجعين الخارجيين	100	98	94	94

وفي ضوء الجدول السابق يتضح أن معدل الاستبيانات الصالحة للتحليل الإحصائي لفئة الدراسة يعد معدل مناسب، وهو ما يمكن الاعتماد عليه في اختبار فرضية لدراسة، وأن عينة الدراسة تتنوع حسب المؤهل الدراسي كما هو مبين بالجدول التالي.

#### الجدول رقم (2) التوزيع التكراري للمؤهل الدراسي

المؤهل	العدد	النسبة
بكالوريوس	37	39.4%
ماجستير	29	30.9%
دكتوراه	28	29.7%
المجموع	94	100

يوضح الجدول السابق التوزيع التكراري للمؤهل الدراسي للمراجعين في مكاتب المراجعة، حيث يأتي في المرتبة الأولى الحاصلين على الدرجة الجامعية الأولى البكالوريوس بنسبة 39.4%، ويليه في المرتبة الثانية الحاصلين على الدرجة الماجستير بنسبة 30.9%، ويحل في المرتبة الأخيرة حاملي درجة الدكتوراه بنسبة 29.7%.

#### الجدول رقم (3) التوزيع التكراري لسنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	18	19.1%
من 5 إلى أقل من 10	18	19.1%
من 10 إلى أقل من 15	21	22.4%
من 15 سنة فما فوق	37	39.4%
المجموع	94	100%

يبين الجدول السابق مستوى الخبرة للمراجعين في مكاتب المراجعة، ونلاحظ إن مستوى الخبرة للمبجوثين يبلغ 15 سنة فأكثر يكونون في المرتبة الأول من الترتيب بنسبة 39.4%، يليهم في المرتبة الثانية أصحاب الخبرة من 10 إلى اقل من 15 سنة بنسبة 22.4%، ثم يحل في المرتب الثالثة ذوي الخبرة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 19.1%، وفي المرتبة الأخيرة يأتي من خبرتهم دون الخمس سنوات بنسبة 19.1%.

#### ثانياً: أداة جمع بيانات الدراسة:

استخدمت الاستبانة كأداة لجمع بيانات الدراسة، احتوت القائمة على ثلاثة أجزاء خصص الجزء الأول منها للتعريف بالدراسة، وخصص الجزء الثاني للمعلومات الديموغرافية، اما الجزء الثالث كان يحوي على تساؤلات لاختبار آراء المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة لخصائص الشركة محل المراجعة بجودة عملية المراجعة الخارجية (محددات جودة المراجعة)، وذلك من خلال عرض مجموعة من الأسئلة على عينة الدراسة (5 أسئلة رئيسية تتضمن 25 سؤالاً فرعياً). تمت الإجابة عن هذه الأسئلة من خلال مقياس (Likert scale) ذو الخمس درجات كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (4) مقياس لكرت الخماسي

الدرجة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المقياس	1	2	3	4	5
الدرجة	ضعيفة جداً	ضعيفة	متوسطة	عالية	عالية جداً
المتوسط المرجح المقابل	من 1 إلى 1.80	من 1.81 إلى 2.60	من 2.61 إلى 3.40	من 3.41 إلى 4.20	من 4.21 إلى 5

هذا وتم استخدام اختبار ارتباط ألفا كرو نباخ لاختبار معدل الثبات والصدق الداخلي في ردود المبجوثين وعبر عنه الجدول التالي:

جدول رقم (5) نتائج اختبار كرونباخ ألفا

المحاور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ (الثبات)	معامل الصدق = الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ * 100
حجم الشركة	5	0.853	92.3%
نوع الصناعة للشركة	5	0.945	97.2%
هيكل الملكية للشركة	5	0.909	95.3%
الهيكل التمويلي للشركة	5	0.942	97%
الشكل القانوني للشركة	5	0.934	96.6%
الكلية	25	0.982	99%

يتضح من الجدول السابق إن معامل الثبات لمحاور الدراسة أكبر من 0.8 وتعتبر هذه القيم ممتازة ومقبولة للثبات وهي تدل على ارتباط قوي بين العبارات، أما صدق المحاور يتضح ان النسب عالية تفوق 80%، وبذلك يكون قد تم التأكد من صدق وثبات مقياس الدراسة مما يجعلها على ثقة بصحة المقياس وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة على فرضيات أو تساؤلات الدراسة.

## ثالثاً: تحليل بيانات الدراسة:

## 1. تحليل بيانات علاقة خصائص الشركة محل المراجعة بجودة المراجعة الخارجية:

لتحليل عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة سنوضح بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة وأهميتها نحو كل فقرة من الفقرات وترتيبها تنازلياً حسب متوسطات الموافقة في الجدول التالي:

جدول رقم (6) الأهمية النسبية لخصائص الشركة محل المراجعة وترتيبها

الرقم	خصائص الشركة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
1	الشكل القانوني لشركة العميل محل المراجعة	4.085	0.641	الرابع	عالية
2	الهيكل التمويلي لشركة العميل محل المراجعة	4.085	0.641	الرابع	عالية
3	هيكل الملكية لشركة العميل محل المراجعة	4.115	0.708	الثالث	عالية
4	نوع صناعة الشركة للعميل محل المراجعة	4.179	0.711	الثاني	عالية
5	حجم الشركة للعميل محل المراجعة	4.189	0.585	الاول	عالية
	الإجمالي	4.131	0.657		عالية

من خلال النتائج الموضحة أعلاه يتضح ان درجة الموافق على العبارات ككل عالية حيث كانت درجة المتوسط الحسابي الكلي للمحاور (4.131) وهي في الخانة العالية في جدول المتوسط الحسابي، وتم ترتيب الفقرات ترتيباً تنازلياً حسب موافقة أفراد عينة الدراسة عليها كالتالي:

1. جاء محور رقم (5) وهو " حجم الشركة محل المراجعة " بالمرتبة الاولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.189).
2. جاء محور رقم (4) وهو " نوع صناعة الشركة محل المراجعة " بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.179).
3. جاء محور رقم (3) وهو " هيكل الملكية لشركة محل المراجعة " بالمرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.115).
4. جاء المحوران رقم (1,2) وهما " الهيكل التمويلي والشكل القانوني لشركة محل المراجعة " بالمرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.01).

## 1/1 تحليل بيانات علاقة خاصية حجم الشركة محل المراجعة بجودة المراجعة الخارجية:

جدول رقم (7) الأهمية النسبية لخاصية حجم الشركة محل المراجعة وترتيبها

الرقم	حجم الشركة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
1	مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية	4.032	0.909	الرابع	عالية
2	درجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به	4.170	0.728	الثالث	عالية
3	درجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة	4.234	0.638	الثاني	عالية جداً
4	درجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية	4.255	0.638	الاول	عالية جداً
5	حجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات	4.255	0.761	الاول	عالية جداً
	الإجمالي	4.189	0.585		عالية

من خلال النتائج الموضحة أعلاه يتضح ان درجة الموافق على العبارات ككل عالية حيث كانت درجة المتوسط الحسابي الكلي للمحاور (4.189) وهي في الخانة العالية في جدول المتوسط الحسابي، وتم ترتيب الفقرات ترتيباً تنازلياً حسب موافقة أفراد عينة الدراسة عليها كالتالي:

1. جاء العنصر رقم (4،5) وهو "حجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات ودرجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية" بالمرتبة الاولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية جداً بمتوسط حسابي (4.255).
2. جاء العنصر رقم (3) وهو "درجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة" بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية جداً بمتوسط حسابي (4.234).
3. جاء العنصر رقم (2) وهو "درجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به" بالمرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.170).
4. جاء العنصر رقم (1) وهو "مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية" بالمرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.032).

## 2/1 تحليل بيانات علاقة خاصة نوع الصناعة الشركة محل المراجعة بجودة المراجعة الخارجية:

### جدول رقم (8) الأهمية النسبية لخاصية نوع الصناعة الشركة محل المراجعة وترتيبها

الرقم	نوع الصناعة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
1	حجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات	4.106	0.809	الخامس	عالية
2	مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية	4.117	0.801	الرابع	عالية
3	درجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية	4.138	0.682	الثالث	عالية
4	درجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به	4.159	0.833	الثاني	عالية
5	درجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة	4.372	0.789	الاول	عالية جداً
	الإجمالي	4.179	0.711		عالية

من خلال النتائج الموضحة أعلاه يتضح ان درجة الموافق على العبارات ككل عالية حيث كانت درجة المتوسط الحسابي الكلي للمحاور (4.179) وهي في الخانة العالية في جدول المتوسط الحسابي، وتم ترتيب الفقرات ترتيباً تنازلياً حسب موافقة أفراد عينة الدراسة عليها كالتالي:

1. جاء العنصر رقم (5) وهو "درجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة" بالمرتبة الاولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية جداً بمتوسط حسابي (4.372).
2. جاء العنصر رقم (4) وهو "درجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به" بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.159).

3. جاء العنصر رقم (3) وهو "درجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية" بالمرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.134).

4. جاء العنصر رقم (2) وهو "مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية" بالمرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.117).

5. جاء العنصر رقم (1) وهو "حجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات" بالمرتبة الخامسة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.106).

3/1 تحليل بيانات علاقة خاصة هيكل الملكية للشركة محل المراجعة بجودة المراجعة الخارجية:

جدول رقم (9) الأهمية النسبية لخاصية هيكل الملكية للشركة محل المراجعة وترتيبها

الرقم	هيكل الملكية للشركة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
1	حجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات	4.000	0.733	الخامس	عالية
2	درجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة	4.032	0.679	الرابع	عالية
3	درجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به	4.106	0.630	الثالث	عالية
4	درجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية	4.245	0.634	الثاني	عالية جداً
5	مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية	4.266	0.726	الاول	عالية جداً
	<b>الإجمالي</b>	<b>4.115</b>	<b>0.708</b>		<b>عالية</b>

من خلال النتائج الموضحة أعلاه يتضح ان درجة الموافق على العبارات ككل عالية حيث كانت درجة المتوسط الحسابي الكلي للمحاور (4.115) وهي في الحانة العالية في جدول المتوسط الحسابي، وتم ترتيب الفقرات ترتيباً تنازلياً حسب موافقة أفراد عينة الدراسة عليها كالتالي:

1. جاء العنصر رقم (5) وهو "مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية" بالمرتبة الاولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية جداً بمتوسط حسابي (4.266).

2. جاء العنصر رقم (4) وهو "درجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية" بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية جداً بمتوسط حسابي (4.245).

3. جاء العنصر رقم (3) وهو "درجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به" بالمرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.106).

4. جاء العنصر رقم (2) وهو "درجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة" بالمرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.032).

5. جاء العنصر رقم (1) وهو "حجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات" بالمرتبة الخامسة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.000).

## 4/1 تحليل بيانات علاقة خاصة الهيكل التمويلي للشركة محل المراجعة بجودة المراجعة الخارجية:

## جدول رقم (10) الأهمية النسبية لخاصية الهيكل التمويلي للشركة محل المراجعة وترتيبها

الرقم	الهيكل التمويلي للشركة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
1	حجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات	4.011	0.886	الرابع	عالية
2	درجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به	4.075	0.692	الثالث	عالية
3	درجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة	4.096	0.777	الثاني	عالية
4	مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية	4.160	0.723	الاول	عالية
5	درجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية	4.234	0.835	الاول	عالية جداً
الإجمالي		4.085	0.641	عالية	

من خلال النتائج الموضحة أعلاه يتضح ان درجة الموافق على العبارات ككل عالية حيث كانت درجة المتوسط الحسابي الكلي للمحاور (4.189) وهي في الخانة العالية في جدول المتوسط الحسابي، وتم ترتيب الفقرات ترتيباً تنازلياً حسب موافقة أفراد عينة الدراسة عليها كالتالي:

1. جاء العنصر رقم (5) وهو "درجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية" بالمرتبة الاولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية جداً بمتوسط حسابي (4.234).
2. جاء العنصر رقم (4) وهو "مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية" بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.160).
3. جاء العنصر رقم (3) وهو "درجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة" بالمرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.096).
4. جاء العنصر رقم (2) وهو "درجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به" بالمرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.075).
5. جاء العنصر رقم (1) وهو "حجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات" بالمرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.011).

## 5/1 تحليل بيانات علاقة خاصة الشكل القانوني للشركة محل المراجعة بجودة المراجعة الخارجية:

## جدول رقم (11) الأهمية النسبية للخاصية الشكل القانوني للشركة محل المراجعة وترتيبها

الرقم	الشكل القانوني للشركة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
1	مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية	4.021	0.733	الرابع	عالية
2	حجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات	4.021	0.718	الرابع	عالية
3	درجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة	4.106	0.663	الثالث	عالية
4	درجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية	4.117	0.731	الثاني	عالية
5	درجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به	4.160	0.752	الاول	عالية
الإجمالي		4.085	0.641	عالية	

من خلال النتائج الموضحة أعلاه يتضح ان درجة الموافق على العبارات ككل عالية حيث كانت درجة المتوسط الحسابي الكلي للمحاور (4.085) وهي في الخانة العالية في جدول المتوسط الحسابي، وتم ترتيب الفقرات ترتيباً تنازلياً حسب موافقة أفراد عينة الدراسة عليها كالتالي:

1. جاء العنصر رقم (5) وهو "درجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به" بالمرتبة الاولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.160).
2. جاء العنصر رقم (4) وهو "درجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية" بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.117).
3. جاء العنصر رقم (3) وهو "درجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة" بالمرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.106).
4. جاء العنصر رقم (1،2) وهو "مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية وحجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات" بالمرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.021).

## 2. تحليل اختبار t للمتوسطات:

ولاختبار ما إذا كانت هناك فروق جوهرية وتباين بين المتوسط الحسابي لعينة الدراسة والذي أظهر أن عينة الدراسة توافق على وجود علاقة لخصائص الشركة محل المراجعة بجودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، استخدم اختبار t للمتوسطات وقد تم صياغة الفرضية رياضياً عند متوسط حسابي مفترض للمجتمع يساوي 3.805 والذي يمثل المتوسط الحسابي لقيم الحد الأدنى والحد الأعلى للمتوسط المرجح للدرجة المقابلة للخيار موافق حسب المقياس المستخدم في الاستبيان انظر الجدول رقم (4) وبمعدل خطأ معياري  $\alpha = 0.05$ .

جدول رقم (12) اختبار t للمتوسطات

الرقم	خصائص الشركة	مستوي الدلالة	قيمة t
1	خصائص الشركة محل المراجعة	0.001	5.149
2	محددات جودة المراجعة	0.001	5.238

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن هناك دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  علي توافق نتائج عينة الدراسة من متوسط المجتمع والمتمثل في المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة من أنهم يوافقون على ايجابية وجود علاقة لخصائص الشركة محل المراجعة بجودة عملية المراجعة الخارجية فقيم مستوي الدلالة للمتغيرين كانت أقل من مستوي الدلالة المعتمد في الاختبار وكذلك قيم t المحسوبة أكبر من قيم t الجدولية والتي كانت 1.962.

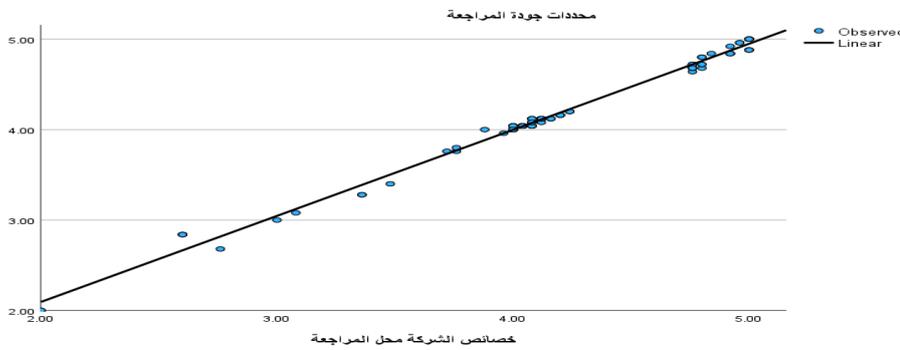
رابعاً: التحقق من فرضية الدراسة:

تم استخدام الاستدلال الاحصائي لاختبار فرضية الدراسة وتحقيق نتائجه وذلك بدلالة مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS.

## 1. اختبار الفرضية:

لاختبار فرضية الدراسة وهي وجود علاقة ذات إحصائية دلالة لخصائص الشركة محل المراجعة بجودة المراجعة الخارجية، تم استخدام تحليل الارتباط الخطي الثنائي لفحص قوة اتجاه العلاقة بين المتغير المستقل خصائص الشركة والمتغير المستقل جودة المراجعة الخارجية، ولقياس هذه العلاقة تم استخدام معامل الارتباط بيرسون، والذي يشترط لاستخدامه ان يكون توزيع المتغيرات توزيعاً طبيعياً مع وجود علاقة خطية بين المتغيرات المستقلة كلاً على حدي مع المتغير التابع (الزعيبي والطلافة، 2004)، حيث فيما يتعلق بشرط التوزيع الطبيعي فإن حجم العينة أكبر من 30 مفردة مما يغني عن شرط التوزيع الطبيعي (field, 2009)، اما فيما يتعلق بوجود علاقة خطية بين المتغيرات فإن شكل رقم (1) يبين الرسم البياني الذي يوضح شكل انتشار المتغير المستقل مع المتغير التابع حيث تتجمع بيانات المتغيرين حول خط مستقيم تصاعدي مما يدل على وجود علاقة خطية بين المتغيرين، لنتمكن في هذه الدراسة من اختبار العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع باستخدام معامل ارتباط بيرسون.

## الشكل رقم (1) انتشار المتغير المستقل خصائص الشركة والمتغير التابع جودة المراجعة الخارجية



لا اختبار فرضية الدراسة وهي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات الدراسة تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لفحص قوة واتجاه هذه العلاقة كما تم استخدام معامل التحديد لتحديد أثر المتغير المستقل على المتغير التابع أو التنبؤ به.

## جدول رقم (13) تحليل الارتباط الخطي الثنائي ومعامل التحديد لمتغيرات الدراسة

قيمة R <sup>2</sup>	جودة المراجعة الخارجية		البيان
	مستوي الدلالة Sig. (2-tailed)	قيمة معامل بيرسون Pearson Correlation	
.861	0.000	.928**	حجم الشركة
.944	0.000	.971**	نوع الصناعة للشركة
.949	0.000	.974**	هيكل الملكية للشركة
.923	0.000	.961**	الهيكل التمويلي للشركة
.923	0.000	.961**	الشكل القانوني للشركة
<b>0.992</b>	<b>0.000</b>	<b>0.996**</b>	<b>خصائص الشركة محل المراجعة</b>

\*\*الدلالة الإحصائية لمعامل الارتباط بيرسون عند مستوى معنوية ( $\alpha=0.01$ )

يوضح الجدول السابق ومن خلال نتائج تحليل الارتباط الخطي الثنائي لمتغيرات الدراسة ان هناك علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع مما يدل على أنه كلما زاد الاهتمام بخصائص الشركة محل المراجعة من قبل المراجع الخارجي كلما زادت جودة المراجعة، كما بينت النتائج وجود علاقة قوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع حيث كان معامل ارتباط بيرسون أكبر من 0.5 وكانت قيمة معامل الارتباط ذات دلالة إحصائية عندي مستوى دلالة معنوية أقل من 0.01.

كما وضع الجدول السابق ومن خلال نتائج معامل التحديد لمتغيرات الدراسة وجود أثر قوي للمتغير المستقل على المتغير التابع والتي وصلت إلى ما يفوق 0.992.

ومن هنا نخلص إلى قبول فرضية الدراسة القائلة انه "توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية لخصائص الشركة محل المراجعة بجودة المراجعة الخارجية"

## 2. مناقشة نتائج اختبار الفرضية:

أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط موجبة قوية لخصائص الشركة محل المراجعة (حجم الشركة- نوع الصناعة- هيكل تمويل الشركة- هيكل ملكية الشركة- الشكل القانوني للشركة) بجودة المراجعة الخارجية بمعدل ارتباط موجب قوي بقيمة 0.996، ومن خلال ربط هذه النتائج بنتائج الدراسات السابقة تبين ما يلي:

أن لحجم الشركة محل المراجعة علاقة طردية بجودة المراجعة ويتفق ذلك مع نتائج دراسة (Ahmad, et, al., 2014) والتي خلصت إلى أن الشركات كبيرة الحجم التي لها تعاملات كبيرة في سوق المال، وتتداول أسهمها في البورصة، تلجأ إلى مكاتب مراجعة كبيرة الحجم لسمعتها الجيدة في أداء عملية المراجعة بمستوى عال من الجودة (Ahmad, et, al., 2014)، إلا أنه يختلف مع نتائج دراسة كلا من (Schaurer, 2000, Colbert & Murray, 1998) التي خلصت إلى أن كبر حجم الشركات وقوة مركزها المالي قد تجعل العميل يمارس ضغوطاً على المراجع لانتهاك المعايير المهنية وعدم التقرير عن الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية.

أن لنوع صناعة الشركة محل المراجعة علاقة طردية بجودة المراجعة ويتفق ذلك مع نتائج دراسة كلا من (Aldhizer, et al., 1955, Jaffar, et al, 2005) والتي خلصت إلى أن فهم المراجع لنوع الصناعة يؤدي إلى دعم استراتيجيات المراجعة، وكذلك تتفق مع نتائج دراسة (الصغير، 2012) أن معرفة المراجع بطبيعة ونوعية صناعة العميل يؤثر على مدى قدرة المراجع على كشف الممارسات الاحتمالية التي قد تقوم بها الإدارة والإمام بالخطر المرتبط بها الصناعة، إلا أنه يختلف مع نتائج دراسة (1986، LysHealy) التي خلصت إلى أن عملية المراجعة إجراءات محددة وطرق منهجية يستطيع أن يصل المراجع من خلالها إلى رأي حول القوائم المالية بغض النظر على نوع الصناعة.

أن لهيكل تمويل الشركة محل المراجعة علاقة طردية بجودة المراجعة ويتفق ذلك مع نتائج دراسة (الصغير، 2012) والتي خلصت إلى أن اختلاف هيكل الملكية يؤثر على عملية المراجعة من حيث درجة الدقة وحجم الإجراءات المتبعة وطرق جمع الأدلة وإجراءات الفحص وعلى جودة المراجعة.

أن لهيكل ملكية الشركة محل المراجعة علاقة طردية بجودة المراجعة ويختلف في ذلك مع نتائج دراسة (1986، LysHealy &) التي خلصت إلى عدم أهمية أثر الهيكل التمويلي للشركة على عملية المراجعة، ويرون أن هذا المتغير بسيط التأثير على دور المراجع الخارجي وعلى طبيعة عملية المراجعة وجودتها.

أن لشكل القانوني للشركة محل المراجعة علاقة طردية بجودة المراجعة ويتفق ذلك مع نتائج دراسة (Chow، 1982)، والتي خلصت إلى أن هناك تأثير للشكل القانوني للشركة على عملية المراجعة وكذلك على مدى جودتها، إلا أنه يختلف مع نتائج دراسة كلا من (التويجري والناعباي، 2008، 1984، Palmrose)، والتي خلصت إلى عدم أهمية أثر الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية على عملية المراجعة، ويرون أن هذا المتغير بسيط التأثير على جودة عملية المراجعة.

## خامساً: النتائج والتوصيات:

## 1. النتائج:

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1/1 أن المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة يوافقون على أنكم زاد الاهتمام بخصائص الشركة محل المراجعة زادت جودة المراجعة الخارجية.

2/1 وجود علاقة طردية قوية بين خصائص الشركة محل المراجعة (حجم الشركة- نوع الصناعة- هيكل الملكية- الهيكل التمويلي- الشكل القانوني) وجودة عملية المراجعة الخارجية.

3/1 وجود أثر قوي لخصائص الشركة محل المراجعة (حجم الشركة- نوع الصناعة- هيكل الملكية- الهيكل التمويلي- الشكل القانوني) على جودة عملية المراجعة الخارجية.

4/1 وجود علاقة ارتباط طردية قوية لحجم الشركة محل المراجعة بجودة عملية المراجعة، وهذا بدوره ينعكس على محددات جودة المراجعة، فحجم الشركة محل المراجعة هو الذي يحدد حجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات ودرجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية ودرجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة ودرجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به، وكذلك مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية.

5/1 وجود علاقة ارتباط طردية قوية لنوع صناعة الشركة محل المراجعة بجودة عملية المراجعة، وهذا بدوره ينعكس على محددات جودة المراجعة حيث يتطلب كل نوع صناعة هيكل معرفة معين من فريق المراجعة، كما يتطلب إجراءات مراجعة محددة، وهذا بالطبع ينعكس على درجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة ودرجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به ودرجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية ومدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية وحجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات.

6/1 وجود علاقة ارتباط طردية قوية لهيكل ملكية الشركة محل المراجعة على جودة عملية المراجعة حيث يؤثر هيكل الملكية على مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية ودرجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية ودرجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به ودرجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة وحجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات.

7/1 وجود علاقة ارتباط طردية قوية للهيكل التمويلي للشركة محل المراجعة على جودة عملية المراجعة، حيث يؤثر هيكل التمويل على درجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية ودرجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة ودرجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به وحجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات.

8/1 وجود علاقة ارتباط طردية قوية للشكل القانوني للشركة محل المراجعة على جودة عملية المراجعة حيث يؤثر الشكل القانوني على درجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به ودرجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم

المالية ودرجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة وحجم الأتعاب الذي تتطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات وكذلك مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية.

## 2. التوصيات:

وفي ضوء ما أسفرت عنه الدراسة من نتائج توصى الدراسة بما يلي:

1/2 ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بزيادة وتنمية الكفاءات المهنية والعلمية لأعضاء مكاتبها، من خلال التدريب ورصد الإمكانيات الكافية لإنجاز ذلك، وهذا يتم على محورين هما:

2/2 ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بالتدريب الجيد لأعضاء فرق المراجعة بها، بما يكسبهم هيكل معرفة جيد حول أثر خصائص كل شركة محل مراجعة على طرق وإجراءات المراجعة.

3/2 ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بالتدريب الجيد لأعضاء فرق المراجعة بما على استراتيجية التخصص الصناعي، بحيث يكون لديها كوادر متخصصة في مراجعة شركات تنتمي إلى قطاعات صناعية محددة، لما يوفره هذا التخصص من خبرات تمكنهم من أداء مهمة المراجعة بشكل أفضل مما يرفع من جودة المراجعة.

4/2 ضرورة حرص أعضاء المراجعة على بذل المزيد من الوقت والجهد في سبيل الفهم الجيد لخصائص الشركة محل المراجعة، والآثار المحتملة لتلك الخصائص على عملية المراجعة، ومنها على جودة المراجعة.

5/2 ضرورة أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات المعلومات الكافية عن خصائص الشركة الصادر عنها، حتى يكون لدى مستخدمي هذا التقرير والقوائم المالية الكافي الذي يساعدهم في اتخاذ القرارات.

6/2 ضرورة تطبيق الدراسة الحالية على مكاتب المحاسبة والمراجعة في المنطقة الغربية والجنوبية، ودراسة واختبار علاقة خصائص الشركة الغير متضمنة في الدراسة الحالية على جودة المراجعة.

### Studying the relationship of the characteristics of the company under review to the quality of the external audit

**Abstract:** The study aims mainly to shed light on the relationship of the characteristics of the company under review to the quality of the audit process from the point of view of the external auditors working in the accounting and auditing offices. A random sample of (100) respondents was taken and (94) valid questionnaires were received for electronic analysis. The study relied on the use of the quantitative approach in data collection and analysis, and descriptive statistics were used to analyze the characteristics of the sample, and the analysis of the binary linear correlation coefficient was used to determine the relationship between the quality of the external audit and the characteristics of the company. The subject of the review, the coefficient of determination was also used to find out the effect of the independent variable on the dependent variable, and the results showed a strong direct relationship between the characteristics of the company under review and the quality of the external audit. The study recommended that the audit offices should pay attention to increasing and developing the professional and scientific competencies of the members of their offices, in order to gain them the industrial specialization strategy and a good knowledge structure about the relationship of the characteristics of the company under review to the quality of the external audit.

**Keywords:** company characteristics - quality of external audit - determinants of audit quality.

## قائمة المراجع:

## أولاً: المراجع باللغة العربية:

- أبو العزم، مُجد فهميم، (2000) "مفهوم جودة المراجعة"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد الخامس، أبريل.
- أبو هارجه، مها مُجد عبده، (2000) "تحليل الطبيعة سوق خدمات المراجعة في مصر وأثره على جودة عملية المراجعة - دراسة ميدالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- الأحمد، زينة، أسعد، يارا، (2016)، "أثر خصائص الشركة في درجة إفصاحها عن مسؤوليتها الاجتماعية (دراسة تطبيقية على الشركات الخاضعة لأحكام هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية)"، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، المجلد 38، العدد 1.
- إدريس، الطيب دفع الله مُجد ودليل، عبد المطلب عثمان محمود، (2017)، العلاقة بين خصائص الوحدة الاقتصادية وجودة الأرباح المحاسبية للمصارف السودانية الدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة كلية العلوم الإدارية، العدد الأول، ص 241-280.
- بشير، حسن النور حسن، (2017)، "مراجعة النظر وأثرها على جودة المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، قسم المحاسبة، كلية الدراسات العليا، الخرطوم، السودان، ص 1-119.
- بلال، مُجد سمير، (1997) "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في جودة المراجعة والرقابة عليها تطبيق خاص على الممارسة في مصر"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- التوبجيري، عبد الرحمن، والناعابي، حسن مُجد، (2008) "جودة خدمة المراجعة: دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 22، عدد 1، ص 219-225.
- الجلال، أحمد مُجد، (2010)، "متغيرات بيئة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر.
- حسنين، طارق مُجد، أحمد سباعي قطب، (2003) "دراسة تحليلية لعوامل نماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد الستين.
- حسين، رحاب خضر، البكري، عبد الرحمان البكري، (2020)، "التعليم المحاسبي المستمر ودوره في زيادة جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية-دراسة حالة عينة من مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم"، مجلة كلية التنمية البشرية، العدد 9، المجلد 1.
- حسين، علاء على أحمد، (2015)، "تأثير خصائص الوحدة الاقتصادية على مستويات التحفظ المحاسبي وانعكاساتها على الأداء المالي والسوقي للشركات المدرجة بسوق المال المصري: دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مجلد 19، عدد 3، ص 316-380.
- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، (1999) "توازن القوة بين المراجع والشركة وأثره على استقلال المراجع"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني.
- الزعيبي، مُجد بلال، الطلافحة، عباس، (2004)، النظام الاحصائي SPPS فهم وتحليل البيانات الاحصائية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر.

- الزمر، عماد سعيد ذكي، (1998) "مدى تأثير العلاقات الوكالية في الطلب على جودة المراجعة -دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- السيد، مُجد صابر حمودة، (2019)، "أثر خصائص الوحدة الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وانعكاساتها على الأداء التشغيلي المستقبلي دراسة تطبيقية"، *المجلة العلمية للبحوث الاقتصادية*، جامعة المنوفية، المجلد 32، العدد 1، ص 9-84.
- شلقامي، حسن، (2021)، "تحليل آثار عالقات التداخل بين مكونات ومحددات جودة التقارير المالية ومكونات ومحددات جودة المراجعة الخارجية على تقييم كفاءة الإدارة في تعظيم قدرات المنشأة: دراسة تطبيقية"، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة دمياط، العدد 1، مجلد 2.
- صالح، سيد عبد الفتاح، (1998) "مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة* - كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص 203-251.
- صبيحي، مُجد حسني عبد الجليل، (1997) " مفهوم جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية"، دراسة نظرية وتطبيقية، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية كلية التجارة*، جامعة حلوان، العدد الأول، ص 13-93.
- الصغير، مُجد السيد مُجد، (2012)، "أثر خصائص الوحدة الاقتصادية للعميل على جودة عملية المراجعة: دراسة تطبيقية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 16، العدد 3، ص 23-63.
- الصغير، مُجد السيد، (2008) "دور التخصص الصناعي المراجع الحسابات في تفعيل قواعد حوكمة الشركات" *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة سوهاج العدد الثاني، المجلد الثاني والعشرون، ص 113.
- عبد الرحمن، يحيى، وآخرون، (2017)، "أثر بعض خصائص الشركات على مستوى الإفصاح الطوعي في سوق أبو ظبي للأوراق المالية"، *مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العملية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية*، المجلد 39، العدد 4.
- عفيفي، هلال عبد الفتاح، وآخرون، (2020)، "أثر خصائص الشركات على درجة التكامل في التقارير المالية: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية"، *مجلة البحوث التجارية*، جامعة الزقازيق، مجلد 42، العدد 4.
- عيد، إبراهيم مُجد سليمان الشيخ، (2017)، دور خصائص الشركات الصناعية في الإفصاح عن ممارسات المسؤولية الاجتماعية: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العاملة في مصر، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، مجلد 8، عدد 2، ص 706-736.
- لطفي، أمين السيد أحمد، (1996) "دراسة اختبارية للعوامل والخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعدّي ومستخدمي القوائم المالية في مصر"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول.
- مُجد، سامي حسن على، (2003) "نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة" -دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

- محمود، وائل حسن، (2020)، "الدفع غير المباشر لأتباع المراجعة كمدخل مقترح لدعم استقلال المراجع الخارجي-دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، المجلد 24، العدد 2.
- نجم، مها رزق، (2012)، "العوامل المؤثرة في تحديد أتباع مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية \_ غزة.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

- Ahmad, M., Anjum, T. & Azeem, M., (2014), "Investigating the Impact of Corporate Governance on Earning Management in the Presence of Firm Size; Evidence from Pakistan", **International Interdisciplinary Research Journal**, Vol. 3, No. 2, PP. 84-90.
- Aldhizer, et al., (1995), "Common Attributes quality Audits, " **Journal of Accounting**, January.
- Baskara ,Yugo (2018), "the influences of Audit Tenure, Size of Audit Firm, Auditor's Expertise, Non Audit Service and Auditor's Reputation to Audit Quality", **Journal of Public Budgeting Accounting and Finance (JPBAF)**, Vol.1, No.1,pp1-9.
- Behn, A. et al., (1997), "The Determinants of Audit Client Satisfaction Among client of Big 6 Firms", **Accounting Horzions**, Vol. 11, No. 1, pp.7-24.
- Brown , C. &Raghunandan , K. , (1995), " Audit Quality in Audits of Federal Programs by nonfederal Auditors " , **Accounting Horzions** , Vol.9, No. 3, p. 1-10.
- Carcello, et al. (1992)," Audit quality Attributes: "The Preceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statement Users" **Auditing a Journal of practice & Theory**, (spring), pp. 1-15.
- Colbert , G. & Murray , H. (1998), " The Association Between Audit Quality and Aditor Size : An Analsis of Accounting Small CPA Firms " , **Journal of Accounting , Auditing, and Finance** , ( spring ) , pp . 135-150
- De fond , M. , (1992), " The Association Between changes in Client Firms Agency Costs and Auditor Switching " , **Auditing : A Journal of Practice and Theory ( spring )** , pp.16 21 .
- Erik Nugraha, Lucky Nugroho & Audita Setiawan (2019), "Discourses of Determinants Factor in Audit Quality", **ACEBISS 2019**, March 26-30, Jakarta, Indonesia
- Fearnely, et al., (2005), "Auditor Independence and Audit Risk: An International Reconceptualization", **Journal of Accounting Research**, Vol. 4, No. 1, pp. 39-71.
- Field, A., (2009),"Discovering Statistics Using SPSS", 3rd Edition, Sage Publications Ltd., London.
- Francis, J., & Wilson, E., (1988), "Auditor Changes: A test of Theories Relating to Agency costs Differentiation", **The Accounting Review**, October.
- Healy, P. & Lys, T. (1996), "Auditor Changes Following Big Eight Takeovers of on Big eight Audit Firms", **Journal of Accounting and Puplic Policy**, (winter).
- Husnin, Azrul Ihsan, Anuar Nawawi, and Ahmed Saiful Azlin Puteh Salim, (2016), "Corporate Governance and Auditor Quality: Malaysian Evidence", **Asian Review of Accounting**, Vol. 24, Issue 2, pp 202-230.
- Hwong , D. & Staley , A. (2005), " An analysis of Recent Accounting and Auditing Failures in the United States on us Accounting and Auditing in China " , **Managerial Accounting Journal** , Vol. 20, No. 7,pp . 725-738.

- Jaffar, et al., (2005), "The Preeception of the Audit Partners, Audit Committee and Investment Analyst on the Audit Quality Attributes in Malaysia", **Financial India**, Vol. 19, No. 2, pp. 535-545.
- Kane, G. &Velury, U., (2005), "The Inpact of Managerial Ownership on the Likelihood of Provision of High Quality Auditing Services", **Review of Accounting & Finance**, Vol. 4, No. 2, pp. 86 – 108.
- Knapp, C. (1991), "Factors that Audit committee Members use as Surrogates for Audit Quality" **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, vol. 10, No. 1, p. 173.
- Krishnan, J. & Schafer, P. (2000), "The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence From the net - for- Auditing", **A Journal of Practice and Theory**, vol. 14, No.2, p.78.
- Lennox, C., (2005), "Audit Quality and Officers Affiliations whit CPA firms", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 39, No. 2, p.201.
- Libby, R & Willing, J. (1991), "Experise and Ability to Explain Audit Finding forth coming", **Journal of Accounting Research**, pp.651-666.
- Mahdi Salehiand al (2009), "Audit Independence and Expectation Gap", **International Journal of Economics and Finance**, 1, (1).
- Malone, C. & Roberts, R. "Factors Assciated with The Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors", **auditing A Journal of Part Practice and Theory**, 15 (fall), pp. 44 46.
- Meier, H. &Fuglister, J., (1992) "How to Improve Audit Quality Perceptions of Auditor and Clients", **Ohio CPA Journal**, vol.51, NO. Three, (June).
- Moct, T. &Samet, M., (1982), "A Multi- attribute model for Audit Evaluation", **Proceeding of the VI university of Kansas Audit Symposium**.
- Nagy, A., (2005),"Mandatory Audit Firms Turnover Financial Reporting Quality and Client Bargaining power: The Case of Arthur Andersen ", **Accounting Horizons**, 19, (2), p. 51.
- Palmrase, V. (1984), "The Demand for Quality Differentiated Audit Service TN and Cost Setting: An Empirical, Agency Investigation ", **Auditing Research Symposium University of Illinois**.
- Palmrase, V. (1988), "An analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", **The Accounting Review**, Vol. LXIII, No.1, p.55
- Pedro, et al., (2005), "Audit Qualifications and Corporate Governance in Spanish Listed Firms", **Managerial Journal**, Vol. 20, No. 7, pp.725-738.
- Schroeder, et al., (1988), "Audit Quality: The Perceptions of Audit Committee Chairpersons and Audit Partners ", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, pp.86-94.
- Titman, S. &Trueman, B. (1986), "Information Quality and The Valuation of New Issues", **Journal of Accounting Horizons**, p.159.
- Wilox, K. &Dicenza, A, (1994), ".The TQM Advantage CA Magazine", Vol. 17, pp.32-41.

## قائمة الاستبيان

## يقوم الباحثان بإجراء دراسة حول

## دراسة علاقة خصائص الشركة محل المراجعة بجودة المراجعة الخارجية -دراسة ميدانية

ومن أجل استكمال الجانب التطبيقي لهذا الدراسة يحتاج الأمر إلى جمع البيانات عن الموضوع محل الدراسة، وأنه يشرفنا مساهمتكم في استكمال هذا العمل عن طريق استيفاء مفردات قوائم الاستبيان المرفقة وإعادةها، علماً بأن ردودكم ستكون موضوعاً لسرية التامة وأنها تستخدم فقط لغرض الدراسة العلمي، مع التفضل بالعلم أن معظم الأسئلة الواردة بهذا الاستبيان يمكن الإجابة عليها بالتأشير بعلامة (/) في المربع المناسب المخصص للإجابة، وباقي الأسئلة اتبع تعليمات الباحثان.

وأخيراً نتقدم بخالص الشكر مقدماً على تعاونكم المثمر، ولكم فائق الاحترام.

القسم الأول: معلومات عامة:

المؤهل العلمي -مستوي الخبرة في مجال المراجعة.

القسم الثاني: علاقة خصائص الشركة محل المراجعة بجودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

رجاء عدم وضع أكثر من علامة (/) أمام العبارة الواحدة ويجب ملاحظة أنه لا توجد إجابات صحيحة وأخري خاطئة ولكن الإجابات الملائمة هي الإجابات الصادقة والمعبرة عن إجابة السؤال.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	خصائص الشركة
أولاً: علاقة حجم الشركة بي:					
					1. درجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به.
					2. مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية.
					3. درجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية.
					4. درجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة.
					5. حجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات.
ثانياً: علاقة نوع الصناعة للشركة بي:					
					6. درجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به.
					7. مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية.
					8. درجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية.
					9. درجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة.
					10. حجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات.
ثالثاً: علاقة هيكل الملكية للشركة بي:					
					11. درجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به.
					12. مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية.
					13. درجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية.
					14. درجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة.

					15. حجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات.
<b>رابعاً: علاقة الهيكل التمويل للشركة بي:</b>					
					16. درجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به.
					17. مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية.
					18. درجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية.
					19. درجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة.
					20. حجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات.
<b>خامساً: علاقة الشكل القانوني للشركة بي:</b>					
					21. درجة السمعة المطلوبة في مكتب المراجعة المستعان به.
					22. مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تنظم المهنة لإضفاء الثقة في القوائم المالية.
					23. درجة استقلال المراجع التي يلتزم بها للحكم على مصداقية القوائم المالية.
					24. درجة الخبرة العلمية والمهنية والتخصص الصناعي المطلوب توافرها في مكتب المراجعة.
					25. حجم الأتعاب الذي تطلبه مكاتب المراجعة مقابل ما تقدمه من خدمات.