

## تقييم أثر التغييرات في جودة مراجعة التقارير المالية لشركات القطاع العام

ايناس مرسى محمود

### الملخص :

تعتبر مصر من الأسواق الناشئة التي تسعى الى تحقيق تنمية اقتصادية شاملة في جميع المجالات الامر الذي ترتب عليه اصدار قانون الاستثمار ٧٢ لسنة ٢٠١٧ والذي يتضمن جانب منه طرح جزء من اسهم شركات القطاع العام في البورصة ، وهو الامر الذي يدعو الى زياده جودة مراجعة التقارير المالية من اجل زيادة ثقة المستثمرين للاستثمار في اسهم تلك الشركات وجذب مليارات الدولارات بدلاً من اللجوء الى الاقتراض او الاكتتاب في البورصة.

ومن منطلق الأهمية الاقتصادية لزيادة جودة مراجعة التقارير المالية لتلك الشركات اتجهت الباحثة الى تقييم عمل مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات وهي الجهة المنوط بها مراجعة التقارير المالية لشركات القطاع العام ، والبحث عن إمكانية إضافة مراجعة خارجية من مكاتب المحاسبة والمراجعة الموجودة في السوق المصرى من اجل زيادة جودة مراجعة التقارير المالية عن طريق مقارنة العديد من العوامل لاختيار الحجم الأنسب للاشتراك في مراجعة التقارير المالية وزيادة جودتها.

### Abstract:

Egypt is considered as one of the emerging markets that seek to achieve a comprehensive economic development in all fields. This led to pass the investment law no.72 of the year 2017 which included a part concerning bringing out the shares of the public sector companies in the Egyptian exchange. This, consequently, requires increasing the quality of auditing financial reports so as

to increase the investors' confidence to encourage them invest in these companies and getting billions of dollars instead of loaning or issuing them to the public.

Because of the economic importance of increasing the quality of auditing financial reports of these companies, the researcher decided to evaluate the work of the Central Auditing Organization, whose job is to audit financial reports for public sector companies. The researcher, also, wanted to investigate the possibility of adding an external auditor from accounting and auditing offices in the Egyptian market in order to increase the quality of auditing financial reports by comparing many of the factors to choose the suitable number of sharing in auditing financial reports and increasing its quality.

### المقدمة :

لقد أدت الضغوط المالية التي تعرضت لها شركات القطاع العام الى اتجاه الدولة نحو اصدار قانون الاستثمار الجديد رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧<sup>(١)</sup> والذي يسعى لتعظيم الاستفادة من تلك الشركات عبر وضع برامج محددة لطرح أسهمها في البورصة كخطوه من خطوات خطه التنمية الاقتصادية المرتقبة.

ويتطلب تحول هذه الشركات تقييم جودة المراجعة القائمة حالياً (المتتمثلة في الجهاز المركزي للمحاسبات) وهل هي ملائمة للشكل الجديد لهذه الشركات ام يجب احداث تغيير في المراجعة القائمة عن طريق ادخال نوع آخر من المراجعة متمثلة في مكاتب المراجعة الخارجية للحصول على جودة مراجعة للتقارير المالية تتلاءم مع التطلعات المرتقبة للمرحلة الجديدة والحد من عدم تماثل المعلومات لتوفير المصداقية والشفافية المرجوة لدى المستفيدين من هذه التقارير.

## اولاً : الدراسات السابقة :

### ١- دراسة (د.هاني خليل فرج، ٢٠١٥) (٢):

هدفت الدراسة الى: اقتراح آليات لتطوير الدور الرقابي لمساءلة الجهاز المركزي للمحاسبات عن الكشف والتقرير للفساد المالي في الجهاز الحكومي باستخدام مدخل مراجعة الأداء، والمردود الرقابي من قبل العاملين بالجهاز لكيفية تطوير دور الجهاز الرقابي واوصت الدراسة بتطوير الدور الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات من خلال إيجاد آليات تسمح بتطويره

### ٢- دراسة (Aobdia, D.,2017) (٣):

هدفت الدراسة الى: تقييم الإجراءات والتدابير المستخدمة لقياس جودة المراجعة على نطاق واسع يشمل تقارير ال PCAOB وتقارير مكاتب المراجعة لاجاد نقاط الضعف المحتملة ، واوصت الدراسة بأهمية المراجعة المشتركة ومدى تأثيرها في رفع جودة مراجعة التقارير المالية.

### ٣- دراسة (Jiang, J. and Others., 2018) (٤):

هدفت الدراسة الى: تقييم مكاتب المراجعة من حيث قياس مقدار تغير الجودة عند استحواذ شركات المراجعة الدولية على مكاتب المراجعة ومراجعين اقل في الجودة واوصت الدراسة بأن المراجعين في شركات المراجعة Big N أفضل من المراجعين في غيرها من مكاتب المراجعة الأقل في القدرة على اكتشاف التلاعب في ال Gaap.

### ٤- دراسة (Chi, W., and Others, 2018) (٥):

هدفت الدراسة الى: المقارنة بين الشركات المسجلة في ال PCAOB والغير مسجلة فيها من حيث جودة المراجعة واتعاب المراجعة في كل حاله ، وتوصلت الدراسة الى ان الشركات المسجلة في ال PCAOP تحسنت جودة المراجعة بها مقارنة بالفترة التي قبلها.

٥- دراسة (احمد محمد عباس إبراهيم، ٢٠١٨) (٦):

هدفت الدراسة الى اظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقويم جودة التقارير المالية واوصت الدراسة باهمية تعديل وتحديث القوانين والتشريعات المحلية لتلبية متطلبات عمل المراجعة و استخدام المعايير الدولية في المراجعة لزيادة جودة التقارير المالية .

٦- دراسة (إيمان عبد الفتاح حسن قرني ، ٢٠١٩) (٧):

أ- هدفت الدراسة الى الوقوف على العوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية و اختبار تأثير تلك العوامل على تدعيم جودة حوكمة الشركات المصرية واوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في الكثير من مبادئ حوكمة الشركات المصرية لزيادة جودة وكفاءة التقارير المالية .

٧- دراسة (Baatwah, R. S., &Other, 2019) (٨):

هدفت الدراسة الى التحقق من فاعلية الاستعانة بمكاتب المراجعة الخارجية لزيادة كفاءة جودة المراجعة الداخلية وتقييمها (IAF) وخاصة الاستعانة بمكاتب المراجعة كبيرة الحجم الـ Big 4 ، وتقييم أثر ذلك في تقليل تكلفة المراجعة ووقتها والحفاظ على الربحية واوصت الدراسة بانة يفضل استخدام هذا الأسلوب في المراجعة وخاصة في مكاتب المراجعة الكبيرة لما لديها من قدرة على التوفير في تكاليف المراجعة الخارجية (النقدية والوقت) مع التأكد من جودة التقارير المالية ، بالإضافة الى انهم اكثر استقلالية وكفاءة .

٨- دراسة (Rajgopal , S., & Srinivasan , S.,& Zhen, x. 2020) (٩):

هدفت الدراسة الى تقديم تحليل وصفي تحليلي حول كيفية النظر الى عمليات المراجعة الضعيفة وما يترتب عليها من مخاطر التقاضي و تقييم مدى توقع المستفيدين من جودة المراجعة الحالية وأداء المراجعين الفعليين واوصت الدراسة بأهمية زيادة التخصص في الصناعة .

## ثانياً : طبيعة المشكلة:

أنشئت الدولة شركات القطاع العام من أجل تقديم خدمات ومنتجات ذات جودة عالية بأسعار ملائمة لمستوى الفرد العادي، وقد أدى التقدم التكنولوجي والثقافي والاقتصادي العالمي الى حدوث طفرات في أسلوب أداره ومراجعته تلك الشركات وتختلف جودة المراجعة في تلك الشركات طبقاً للقوانين المنظمة لكل دولة والجهة المنوط بها مراجعتها، حيث تتنوع ما بين خضوعها لجهاز رقابي خاص بالدولة ( كما في مصر حيث تخضع للمراجعة من قبل الجهاز المركزي للمحاسبة) او خضوعها لمكاتب المراجعة الخارجية وفق قواعد تنظيمية محددة للعمل بها بالإضافة الى جهات رقابية تابعة للدولة كما في الولايات المتحدة، وتتناول الباحثة في هذه الدراسة كلا النظامين (الجهاز المركزي للمحاسبة ومكاتب المراجعة الخارجية ) حيث تجد ان الدمج بين هذين النظامين للمراجعة ( نظام المراجعة الخارجية المشتركة ) يعد الأسلوب الأكثر واقعية لإحكام الرقابة خاصة في ظل التطورات الاقتصادية المتعاقبة الأخيرة والاتجاه العام في الدولة الى طرح أسهم بعض هذه الشركات في البورصة بعد اصدار قانون الاستثمار الجديد رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧ كنواه من أجل إعادة هيكله تلك الشركات وزيادة رأسمالها وجذب استثمارات محليه و أجنبية جديدة لها.

وعليه فإن هذه الدراسة تتناول تأثير تغييرات جودة المراجعة لشركات القطاع العام عن طريق تقييم الأداء الحالي للمراجعة القائمة المتمثلة في الجهاز المركزي للمحاسبة واوجه القصور بها ، وتحديد العوامل المحددة لإدخال مكاتب المراجعة الخارجية كنوع من المراجعة المشتركة مع تقييم أنواع هذه المكاتب كلاً على حدة واختيار الأنسب منها كطرف اصيل في المراجعة .

### مما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في صورة الأسئلة البحثية التالية:

- ١- هل تعد جودة المراجعة المقدمة حالياً من مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات في شركات القطاع العام ملائمة ام تحتاج الى تغيير؟
- ٢- هل يؤدي تغيير الأسلوب المتبع في مراجعة التقارير المالية لشركات القطاع العام واللجوء الى مكاتب المراجعة الخارجية الى زيادة جودة مراجعة تقارير تلك الشركات؟ وهل يتناسب هذا التغيير مع تطلعات الدولة بعد طرح أسهم هذه الشركات لأسهمها في البورصة ووجود مستثمرين في هذه الشركات ام لا؟
- ٣- هل لابد عند اللجوء الى مكاتب المراجعة الخارجية من التعامل مع مكاتب المراجعة الكبيرة فقط BIG4 لزيادة جودة المراجعة ام يمكن اللجوء الى مكاتب مراجعه اقل في الحجم؟

### ثالثاً : اهداف البحث :

انطلاقاً من مشكلة البحث وتساؤلاته يمكن تحديد الأهداف في النقاط التالية:

- ١- تقييم جودة المراجعة الحالية في شركات القطاع العام ومدى ملائمتها في ظل التطورات والتحديات الاقتصادية القائمة.
- ٢- تحديد حجم مكاتب المراجعة الأنسب للاشتراك في مراجعة القوائم المالية لشركات القطاع العام والأكثر تأثيراً لزياده جودة المراجعة والحد من مخاطر معلومات التقارير المالية.
- ٣- زيادة جودة المراجعة عن طريق وجود اسس لتحديد حجم شركات القطاع العام يمكن الاعتماد عليها لاختيار طرق المراجعة المستخدمة والخبرات المطلوبة لتخفيض حجم فجوة جودة المراجعة.

#### رابعاً : أهمية البحث :

يمكن تقسيم أهمية البحث إلى أهمية علمية وعملية كما سيتم توضيحه فيما يلي:

##### أ- الأهمية العلمية:

١- تستمد هذه الدراسة أهميتها العلمية من ان اغلب الدراسات السابقة لموضوع الدراسة لم تتطرق الى أثر التغييرات في جودة المراجعة للتقارير المالية لشركات القطاع العام في ظل قانون الاستثمار الجديد حيث ان هذا القانون صدر حديثاً ، بل تناولت الدراسات السابقة جودة مراجعة التقارير المالية بشكل عام دون ان يرتبط بتلك الشركات وخاصة في بيئة المراجعة المصرية .

٢- ان تقييم جودة مراجعة مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات والقصور فيها تعتقد الباحثة ان لها السبق فيه حيث تندر الأبحاث التي تناولته.

##### ب- الأهمية العملية:

١- تكتسب هذه الدراسة أهميتها العملية من انها تواكب الاهتمام المتزايد من جانب الدولة في إيجاد جودة مراجعة تتلاءم مع الطبيعة الاستثمارية الجديدة لشركات القطاع العام (وانها أصبحت تمثل مصدر دخل قومى مهم) لاكتساب ثقة المستثمرين في شفافية التقارير المالية الصادرة عنها ومصداقيتها خاصة بعد الفشل الذى أصاب تلك الشركات من سوء الإدارة لها سابقاً.

٢- الاتجاه الى زيادة جودة المراجعة لشركات القطاع العام باتباع أسلوب جديد في المراجعة وهو المراجعة المشتركة بين الجهاز المركزى للمحاسبات ومكاتب المراجعة الخارجية وفق قوانين وهيئات منظمة لهذا التعاون.

#### خامساً : حدود البحث :

الحدود الجغرافية : شركات القطاع العام فقط في مصر.

الحدود الموضوعية : جودة مراجعة التقارير المالية لشركات القطاع العام .

الحدود البشرية : مراجعي الجهاز المركزي ، ومراجعي مكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية.

#### سادساً : منهج البحث :

استناداً الى طبيعة المشكلة والهدف منه والفروض التي تسعى الباحثة لاختبارها سيعتمد هذا البحث على أساس الجمع بين المناهج التالية:

١- المدخل الإستنباطي: في صياغة مشكلة وفرضيات البحث.

٢- المدخل الإستقرائي : في اختبارات الفرضيات.

٣- المدخل التاريخي : لتتبع الدراسات السابقة.

٤- المدخل التحليلي الوصفي : لتحليل بيانات الدراسة.

#### سابعاً : تقسيمات البحث :

اولاً: تقييم جودة المراجعة القائمة لشركات القطاع العام واهمية تطويرها.

ثانياً: العوامل المحددة والمؤثرة على تغير جوده المراجعة الخارجية وتقييم كلاً منها.

اولاً: تقييم جودة المراجعة القائمة لشركات القطاع العام واهمية تطويرها.

يمثل الجهاز المركزي للمحاسبات المراجعة القائمة في شركات القطاع العام وقد اشارت بعض الدراسات (١٠) الى انه بالرغم من " ان نشأه الجهاز المركزي للمحاسبات واستقلاله عن السلطة التنفيذية وتبعيته لرئيس الجمهورية، ومنحه اختصاصات وصلاحيات واسعة في الرقابة دون منحة الأدوات التي تمكنه من القيام



بهذه الاختصاصات، مع عدم اجبار الجهات الخاضعة لرقابته على الوفاء بالتزاماتها تجاه الجهاز. أدى كل ذلك الى عدم قيام الجهاز بالدور المنتظر منه في حماية المال العام، وكشف قضايا الفساد والحد منها في القطاع العام ، الأمر الذي يجب تعديله لتدعيم دوره في مكافحة الفساد وأداء دوره الرقابي كاملاً". وقد حددت الباحثة أوجه القصور في ثلاث جوانب هي :

### ١- القصور في الجانب التكنولوجي:

يعانى الجهاز المركزي من قصور شديد في الجانب التكنولوجي وملاحقة التطورات التي تحدث سواء في القطاع الحكومي او القطاع العام حيث توجد منظومات حديثه جارى تطبيقها في جميع القطاعات الحكومية والهيئات الاقتصادية التابعة لها، وهذه المنظومات هي<sup>(١)</sup> (GFMIS) ، (GPS) ، (GPOS) وهذه المنظومات تعتمد بالكامل على ميكنة المعلومات والبيانات الحكومية وتحويلها من الصورة الدفترية الى الصورة الالكترونية، وبالرغم من أهمية تطبيق تلك المنظومات للدولة حيث تسمح بتتبع أي مبلغ مهما كان ضآلته والوقوف على الأرصدة الواقعية للدولة في لحظة معينة الا ان هذه التكنولوجيا مازالت مبهمه لأعضاء الجهاز ، وتحاول الدولة سد تلك الفجوة عن طريق تنظيم دورات تعليمية لشرح قواعد تلك المنظومات ، ومع ذلك فإن هذا الاجراء لا يفي بالغرض من وجهة نظر الباحثة حيث ان مده تلك الدورات لا تتجاوز أيام معدودة لا تسمح لمراجعى الجهاز بالإدراك الكامل لكل جوانبها التكنولوجية وطريقة التعامل معها بالإضافة الى عدم توافر أجهزة حديثة وتوكن خاص للمراجعين التابعين للجهاز مما يترتب عليه ضعف الرقابة .

### ٢- القصور في الجوانب الفنية:

تصدر وزارة المالية تعليماتها بخصوص تعديل القوانين او شرح لبعضها في كتب دورية ويتم توزيعها على المديریات المالية الخاصة بها، الا انه لا يوجد قناة اتصال محددة من وجهة نظر الباحثة تسمح للمراجعين التابعين للجهاز بالاطلاع على تلك الكتب الدورية والتفسيرات بشكل مباشر مما يمثل خلل واضح في سير المنظومة

واختلاف التعليمات والتفسيرات أحيانا بين المراجع الداخلي والجهاز، مما يترتب عليه قصور في جزء من الجانب الفني الخاص بالمراجعة الخارجية، فلا تستطيع الباحثة ان تقول ان هناك قصور فني كامل، نظراً لان أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات من المراجعين الأكفاء ذوي الخبرة العلمية والعملية، ولكن ترى الباحثة ان هناك ما يشوبها نتيجة لقصور قنوات الاتصال بين وزارة المالية ووزارة الاستثمار وبينها، وبالتالي لا بد من إيجاد بروتوكول بينهما يسمح بتوافر أي تعليمات او تغيير في القوانين بشكل مباشر في مده زمنية محددة.

### ٣- القصور في القواعد والقوانين المنظمة لعمل الجهاز:

لا يوجد ما يفرض على أعضاء الجهاز المركزي الاطلاع على المعايير الدولية IFRS<sup>(١٢)</sup> وغيرها من المعايير والكيانات المنظمة والمشرفة على القوانين الدولية والتدريب عليها للعمل بها في حالة طرح اسهم شركات القطاع العام في البورصة مما يمثل ثغره في المراجعة وخاصة في حالة دخول مستثمرين أجنب يريدون درجه عالية من المصداقية، وقد كان من المتبع في مكاتب المراجعة الخارجية ال BIG4 الموجودة في مصر حتي وقت قريب العمل بالمعايير المصرية ولكن تم تعديل طريقة المراجعة وأصبحت تتم بناء على المعايير الدولية.

وتعتقد الباحثة ان المستثمرين وخاصة الأجانب سيطلبون بوجود مراجعة من قبل مكاتب مراجعة خارجية أخرى لإعطاء المصداقية الكافية التي تشجعهم على الاستثمار في البيئة المصرية وخاصة ان اعتماد الجهاز المركزي للمحاسبات في مراجعته على المعايير المصرية فقط يعد خلل في عملية المراجعة الامر الذي ترى الباحثة أهمية تعديله لتوحيد أسس اعداد التقارير المالية والمراجعة عليها من قبل مكاتب المراجعة في حال اشتراكها مع الجهاز المركزي للمحاسبات، لذا سنتناول الباحثة تقييم جودة مكاتب المراجعة الخارجية من حيث العوامل المحددة والمؤثرة على جودتها لتحديد انسبها للاشتراك في مراجعة القوائم المالية لشركات القطاع العام.

## ثانياً: العوامل المحددة والمؤثرة على مستوى جوده المراجعة الخارجية وتقييم كلاً منها:

تختلف استراتيجيه السوق في التعامل مع جوده معلومات تقارير المراجعة بناء على الجهة التي سيقدم اليها تقرير المراجعة والمستفيدين من هذا التقرير حيث تلجأ بعض الشركات والجهات الى مكاتب المراجعة الكبيرة لما لها من سمعة طيبة في السوق من اجل اثبات حسن إدارة تلك الشركات دون النظر الى التكلفة في حين تلجأ شركات أخرى الى مكاتب مراجعة اقل في التصنيف متوسطة او صغيرة لعدم القدرة على سداد تكلفة المكاتب الكبيرة للمراجعة او لاستهداف نوع معين من التقارير تكون بناء على تعليمات من تلك الشركات وهو ما يؤدي الى التأثير على سوق المراجعة بالسلب وأيضاً التأثير على استقلالية المهنة وبالتالي<sup>(١٣)</sup>:

- ١- انخفاض مستوى الثقة في تقرير المراجع ومهنة المراجعة.
- ٢- احتمال تعرض المراجعين للدعاوى القضائية من قبل العملاء إذا امتنع المراجع عن تقديم رأى يحقق اهداف الإدارة .

وعليه فإننا نجد ان متطلبات المستثمرين وتطلعاتهم هي المحدد الأساسي لاختيار حجم مكاتب المراجعة المستهدف مراجعتها للقوائم المالية وهو امر واقع ، ولكن في هذه الدراسة يوجد محدد من نوع اخر تسعى الية الباحثة وهو تحقيق جوده مراجعة تتوافق مع تطلعات الدولة في اجتذاب مستثمرين جدد للاستثمار في الأسواق المصرية من خلال شراء اسهم في شركات القطاع العام مع الاحتفاظ بالتوازن المطلوب للتأكد من دقة التقارير المالية و صحتها من جانب كلاً من الدولة والمستثمرين ، وهي معادلة يصعب تطبيقها بالشكل الحالي للمراجعة القائمة لتلك الشركات ، لذا سنتناول الباحثة إمكانية تغيير المراجعة الحالية متمثلة في مراجعه الجهاز المركزي للمحاسبات فقط وإدخال مراجعة خارجية من قبل مكاتب المراجعة الموجودة في السوق المصرية والتي تختلف بناء على حجم مكتب المراجعة في السوق والخبرات الموجودة فيه والوسائل التكنولوجية المتاحة ومدى ارتباطها بالسوق .

ولكي تستطيع الباحثة اختيار مكاتب المراجعة المناسبة للمشاركة في مراجعة القوائم المالية لشركات القطاع العام لابد أولاً من تناول العوامل المحددة والمؤثرة على جوده المراجعة لكل منها وتقييمها، ثم بعد ذلك إيجاد الأسلوب الأمثل للتنسيق بين الجهات المنوط بها المراجعة والتشريعات الواجب إصدارها لتنظيم تلك المراجعة بما يتوافق مع تطلعات جميع الاطراف وتتمثل تلك العوامل في:

### ١ - حجم مكتب المراجعة:

تختلف الآراء حول تأثير حجم مكتب المراجعة على جوده المراجعة سواء بالإيجاب او السلب فأشارت بعض الآراء التي ترى ان هناك علاقة إيجابية<sup>(١٤)</sup> بين الحجم والجودة الى ان مكاتب المراجعة الكبرى تتوافر لديها خصائص وسمات تمكنها من القدرة على تقديم خدمات مراجعة اكثر جودة من مثيلاتها المتوسطة والصغرى لأنها تتمتع بدرجة استقلال اكبر من خلال الإفصاح عن التجاوزات في النظام المحاسبي للعميل حتى ولو ترتب على ذلك فقدان العميل ، وبالتالي لا تسعى لمخالفة المعايير المهنية للاحتفاظ بالعملاء بل إنها تتمتع بالقدرة على مقاومة ضغوط العملاء لعدم تأثرها مادياً بعميل واحد او عدد معين من العملاء بينما ترى الآراء الأخرى عدم وجود اختلاف في الجودة نتيجة لاختلاف حجم مكتب المراجعة، وارجعت ذلك لعدة أسباب منها<sup>(١٥)</sup> عدم الاختلاف بين BIG N والمكاتب الأخرى وانخفاض الفجوة بينهما نظراً لان بعض المراجعين كانوا يعملون في BIG N وحصلوا على نفس الخبرات والتدريب ثم انتقلوا للمكاتب الأخرى وايضاً

النمو المتزايد في محفظة عملاء المكاتب الأخرى في الآونة الأخيرة والذي يوجد لديها الحافز لزيادة قدرتها على اجتذاب الكفاءات والخبرات وتدريب مراقبي الحسابات لديها لتتلاءم مع ظروف عملائها الجدد.

وبالرغم من اختلاف الآراء فترى الباحثة ان المميزات التي تتمتع بها المكاتب الكبرى تؤهلها لتعطي جوده اعلى من المكاتب الأخرى وخاصة في المجال

التكنولوجي، وان كان هناك خروج عن القاعدة في حالات معينة، تتوافر فيها الخبرة الفنية والتكنولوجية في مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة ولكن بدون تعميم.

## ٢- الاتعاب وسرعة الاستجابة لطلبات العميل:

تفترض بعض الدراسات انه لا يوجد اختلاف<sup>(١٦)</sup> بين العوامل المؤثرة على اتعاب مراقب الحسابات المتخصص عند تنفيذ مهام عملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية سواء كانت ترتبط بمكتب المراجعة او بعميل المراجعة، مما يعنى ان جميع العوامل ذو أهمية متقاربة ولكن تختلف بناء على التأثير الخاص بكل منها، وقد قسمتها الدراسة من حيث التأثير الى نوعين الأولى ترتبط بمكتب المراجعة والثانية ترتبط بعميل المراجعة.

كما تفترض بعض الدراسات<sup>(١٧)</sup> ان مكاتب المراجعة الكبيرة والجهاز المركزي للمحاسبات يرون انه لا يوجد تأثير لأتعاب المراجعة على جودة المراجعة للحفاظ على سمعتهم بغض النظر عن الاتعاب المحصلة، بينما يرى مكاتب المراجعة الصغيرة ان اتعاب المراجعة لها تأثير إيجابي على جوده تنفيذ المراجعة، وتتفق بعض الدراسات<sup>(١٨)</sup> مع الدراسة السابقة في ان اتعاب المراجعة لا ترتبط فقط بالخدمة المقدمة للعميل، بل وترتبط ايضاً بنتائج المراجعة والخدمات الأخرى التي يطلبها العميل بالإضافة الى احتمالية ضعف نظام المراجعة الداخلية التي قد تتطلب بذل جهد اكبر من مكتب المراجعة ، وبناء عليه فإن تحديد اتعاب المراجع لا تمثل جودة المراجعة فقط بل تأخذ في الحسبان معايير أخرى عند تحديدها.

كما اشارت دراسة أخرى<sup>(١٩)</sup> الى أهمية وضع قوانين منظمة لعملية تحديد اتعاب المراجعة خاصة في بعض البلدان التي تعاني من ضعف القوانين المنظمة لعملية المنافسة وهيمنه مكاتب المراجعة الكبيرة بصوره كاملة على السوق والتي تعدى الامر فيها حدود ارتباط جودة المراجعة بأتعاب المراجع في ظل وجود وفورات في حجم مكاتب المراجعة الكبيرة فتقوم بتقديم مراجعة ذات جودة عالية مع اتعاب

مخفضة، فتتسبب بالضرر لمكاتب المراجعة الأخرى لعدم وجود قواعد محددة لهذا الامر.

وعليه فان الباحثة تجد ان اتعاب المراجعة وربطها بجوده المراجعة ليس قاعده ثابتة بل من الممكن ان تتغير نظراً لظروف السوق والطلب على الخدمة مما يستدعي وضع قوانين تقوم بحماية مكاتب المراجعة الأخرى وعمل سوق متوازن نسبياً يسمح لمكاتب المراجعة المختلفة بالعمل في سوق واحد.

### ٣- خبرات ومهارات فريق المراجعة والتخصص في الصناعة:

تؤدي الخبرة المهنية لمراجع الحسابات (٢٠) "دوراً هاماً في تحقيق جودة عملية المراجعة حيث انها تساعده في ترشيد قراراته وتحديد وتوزيع مهام المراجعة بما يؤدي للتوزيع الكفاء لها، وتعتمد خبره المراجع على ثلاث مقومات رئيسية هي الممارسة، والتعليم المهني المستمر والتخصص في نشاط عميل المراجعة". وبالرغم من أهمية التخصص الصناعي المتمثل في الخبرة المكتسبة للعمل في مجال محدد كما اشارت بعض الدراسات (٢١) الامر الذي يؤدي الى ارتفاع جوده المراجعة وارتفاع الاتعاب، الا انه يعاب عليها انها تؤثر على نصيب الشركات المتوسطة والصغيرة في السوق نظراً لعدم تمتعها بالإمكانيات التي توجد في الشركات الـ BIG 4 وبالتالي اقتصار المراجعة بها على الشركات الكبيرة فقط، (٢٢) كما يعاب عليها ان طول فتره التعاقد مع مكتب المراجعة قد يؤدي الى التأثير على استقلالية العميل عند تعرض الصناعة للخطر، فيقوم المراجع بإصدار تقارير من شأنها عدم اظهار الموقف المالي الحقيقي للشركة.

### ٤- منشأة العميل (٢٣):

يعد حجم المنشأة وهيكل ملكيتها من اهم المتغيرات المؤثرة على جوده المراجعة والتي تتنوع بين الملكية المؤسسية، الملكية الإدارية، الملكية العائلية، والملكية المركزة، وعليه فكلما زاد حجم المنشأة وتعددت عملياتها وزاد الفصل بين الملكية والإدارة زادت درجه تفويض السلطة وبالتالي زادت تكلفه الوكالة الامر الذي

يترتب عليه زيادة الطلب على جوده المراجعة ، كما انه من المتوقع انه كلما اصبح حجم المنشأة كبيراً كلما زاد الطلب على جوده خدمات التأكيد التي تحصل عليها ، إلا ان مثل تلك الجودة تستغرق وقتاً أطول للحصول عليها بسبب ان التقارير المالية السنوية لتلك المنشآت تكون اكثر تعقيداً بما تحتويه من أصول ثابتة ومخزون وحسابات معقدة بالإضافة الى ضخامة رؤوس أموالها الأمر الذي يؤدي الى ارتفاع مخاطر وجود غش واخطاء بالقوائم المالية وبالتالي تنشأ الحاجة الى الاستعانة بمكاتب مراجعة تتناسب مع حجم تلك المسؤولية لحماية هذا المال وضمان الحصول على خدمات تأكيد ذات جوده عالية ، وترى الباحثة ان مكاتب المراجعة الكبيرة تتناسب مع تلك المسؤولية بينما لا تستطيع الشركات المتوسطة والصغيرة استيعاب هذا الكم من البيانات التي تحتاج الى خبرات فنية وتكنولوجية عالية.

#### ٥- سمعة مكتب المراجعة والدعاوى القضائية:

لقد أدت (٢٤) التغييرات التنظيمية الناتجة عن قانون SOX الى توحيد الأسس والقواعد للشركات وتشديد الرقابة عليها من اجل الحفاظ على أموال المستثمرين ، (٢٥) ويعد القسم ٣٠١ الذي يدعو الى تكليف الإدارة داخل الشركة الى اختيار مكتب مراجعه خارجي يتمتع بالعديد من الصفات التي من أهمها سمعه مكتب المراجعة من الإجراءات الإلزامية للتأكد من زياده جوده المراجعة ، وعند استعراض مكاتب المراجعة الموجودة في السوق نجد ان مكاتب المراجعة الكبيرة لديها حافز اكبر لتقليل خطر الدعاوى القضائية للحفاظ على سمعتها في السوق بإصدار قوائم مالية ذات جوده ومصداقية عالية حتى لو أدى ذلك الى تقديم خدمات تفوق الاتعاب في بعض الأحيان بينما يقل هذا الحافز عند الشركات الأخرى وربطها بصورة اكبر بالأتعاب .

#### ٦- مده الارتباط بين مراجع الحسابات والعميل (٢٦) :

ادى ظهور الكثير من حالات الفشل في عمليات المراجعة التي وجدتها منظمة ال PACOB اثناء قيامها بالتفتيش على الشركات في الولايات المتحدة والذي

ارجعت أسبابه الى تأثير الإدارة على مكاتب المراجعة القائمة على تلك الشركات وضعف الثقة في التقارير المالية الى تبني فكره تدوير المراجعة بين مكاتب المراجعة كل خمس سنوات ، وقد واجهت هذه الفكرة مقاومه شديده في الولايات المتحدة من بعض الشركات وعلى راسها شركه اكسون موبيل ، في الوقت الذى لاقت فيه الفكرة ترحاب من الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي والذى حدد مده التناوب من ١٠ الى ٢٤ سنه ولكن لم يتم إقرار هذا القانون بعد .

وقد تم اقتراح هذا القانون في الأساس من اجل حماية استقلال المراجع، وترى الباحثة ان مكاتب المراجعة الكبرى تستطيع الحفاظ على استقلال مراجعيها من اجل الاحتفاظ بمكانتها في السوق بينما من الممكن ان تتأثر الشركات الأخرى وتخضع لطلبات العميل مع طول فتره العمل بينهما.

#### ٧- توقيت صدور التقارير المالية:

لقد تناولت الكثير من الإصدارات المهنية والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة مساله توقيت صدور التقارير المالية لما لها من تأثير مباشر على جوده عمليه المراجعة، وقد عرف التوقيت المناسب بانه<sup>(٢٧)</sup> "توفير المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب لتكون المعلومة مؤثره بشكل فعال في قراراتهم" وقد قسمت بعض الدراسات مواقيت التقارير المالية ونشرها الى فترتين هما **فتره ابطاء المراجعة** والتي تشير الى عدد الأيام التي تقع ما بين نهاية السنة المالية حتى تاريخ توقيع المراجع على تقرير المراجعة ، **الفترة البيئية**<sup>(٢٨)</sup> والتي تشير الى عدد الأيام التي تقع ما بين تاريخ توقيع المراجع على تقرير المراجعة وتاريخ نشر التقرير المالي، وتتحكم الإدارة في هذه الفترة حيث انها تقع تحت مسؤوليتها.

وترى الباحثة ان الشركات الكبيرة لديها القدرة على الالتزام بتقديم التقارير المالية في الوقت المحدد الذي تحدده الهيئات التشريعية بالجودة المطلوبة ترضى



الأطراف المستفيدة من تلك التقارير، وهو الأمر الذي قد يتعذر حدوثه مع الشركات الأخرى نظراً لعدم توافر المقومات الفنية والتكنولوجية لديها.

#### ٨- جودة نظم المراجعة الداخلية:

يعد وجود نظام مراجعة داخلي محكم من العوامل المؤثرة بشكل مباشر على جوده المراجعة الخارجية خاصة وان (٢٩) معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ والخاص " بدراسة المراجع الخارجي لعمل المراجعة الداخلية أشار الى انه على المراجع الخارجي ان يقيم عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأنه غالباً ما تتشابه سبل تحقيق اهداف المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وبالتالي فإن بعض أجزاء عمل المراجعة الداخلية من الممكن ان يكون مفيداً للمراجع الخارجي في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية، وعليه فعند تقييم المراجع الخارجي لجودة الأعمال المؤداة من قبل وظيفة المراجعة الداخلية يجب ان يأخذ في اعتباره الجوانب التالية المستوى التنظيمي الذي ترفع له تقارير وظيفة المراجعة الداخلية، ومدى استجابة الإدارة لتوصيات المراجعة الداخلية القدرات المهنية للقائمين على وظيفة المراجعة الداخلية، وخبراتهم ومؤهلاتهم العلمية ومدى توافر التدريب المناسب لهم.

وترى الباحثة ان تقييم نظام المراجعة الداخلي يحتاج الى مهارات عالية جداً فنية ومهنية متخصصة خاصة إذا كان هناك أي تجاوزات من طرف الإدارة او شبيهه تواطؤ بين الإدارة والمراجعة الداخلية، حيث تخضع المراجعة الداخلية نسبياً الى سيطرتها بالرغم من إلزام التشريعات والقوانين بغير ذلك، وعليه فأنتنا نجد ان الشركات الكبيرة مؤهلة لهذا العمل أكثر من غيرها من الشركات.

#### ٩- استخدام تكنولوجيا المعلومات (٣٠):

تلعب التكنولوجيا دوراً هاماً في تحسن جودة خدمات المراجعة الخارجية نظراً لما يوفره استخدامها من تحسين جودة الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات

الالكترونية المستخدمة في المراحل المختلفة بدءاً من مرحلة التخطيط وحساب حجم العينة واختياراً مفرداتها وتحضير البرنامج الزمني اللازم لإنهاء عملية المراجعة ، مروراً بالإجراءات التحليلية واستخدام النسب المالية الفعلية للمنشأة خلال الفترات المتتالية بشكل ادق وختاماً بتلخيص نتائج المراجعة في صورة ارسدة مختلفة بشكل دقيق وسريع مما يعطى المصدقية الكاملة لدى العملاء في مخرجات عملية المراجعة ، بالإضافة الى تخفيض تكاليف عملية المراجعة .

وترى الباحثة ان شركات المراجعة الكبيرة تستطيع توفير هذا النوع من تكنولوجيا المعلومات نظراً لما يتوفر عندها من خبرات فنية وموارد مادية لا تتوفر بنفس الكفاءة والخبرة في الشركات المتوسطة والصغيرة.

#### تقييم العوامل المؤثرة على جوده المراجعة

مكاتب المراجعة الصغيرة	مكاتب المراجعة المتوسطة	مكاتب المراجعة الكبيرة	وجه المقارنة التأثير على جوده المراجعة
ضعيف	منخفض	تأثير إيجابي	حجم مكتب المراجعة
تأثير طردي	تأثير طردي	لا يوجد تأثير	اتعاب المراجعة
تأثير سلبي	تأثير سلبي	تأثير إيجابي	خبرات ومهارات فريق المراجعة والتخصص في الصناعة
تأثير سلبي	تأثير سلبي	تأثير إيجابي	منشأة العميل
تأثير سلبي	تأثير سلبي	تأثير إيجابي	سمعة مكتب المراجعة والدعوى القضائية
تأثير سلبي	تأثير سلبي	تأثير إيجابي	مده الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل
تأثير سلبي	تأثير سلبي	تأثير إيجابي	توقيت صدور التقارير المالية
تأثير سلبي	تأثير سلبي	تأثير إيجابي	جودة نظم رقابة الرقابة الداخلية
تأثير ضعيف	تأثير متوسط	تأثير إيجابي	استخدام تكنولوجيا المعلومات

المصدر: من اعداد الباحثة

يوضح الجدول السابق وهو يمثل رأى الباحثة ان مكاتب المراجعة الكبيرة هي الاجدر والانسب في حاله تغير أسلوب المراجعة القائم حالياً على شركات القطاع العام وإدخال مكاتب المراجعة الخارجية بجانب الجهاز المركزي للمحاسبات وترى الباحثة ان هذا التقييم قابل للتغيير ولكن في حالات محدودة ترتبط برغبات المستثمرين في التعامل مع مكاتب مراجعة بعينها نظراً لأسباب منطقية، حيث ان ادخال فكره مكاتب المراجعة الخارجية في الأساس مرتبطة بإرضاء العميل وبعث الطمأنينة في نفسه والثقة في صحة القوائم المالية للشركات التي يستثمر بها أمواله، وعلية فان رغبات المستثمرين يجب تقنين وضعها بشكل قانوني من اجل الوصول لصيغة ترضى جميع الأطراف.

## النتائج والتوصيات

### ١- نتائج البحث :

من خلال ما سبق توصل الباحث لمجموعة من النتائج أهمها:

- أ- يمثل القطاع العام بشكله الحالي عبء على الدولة نظراً للخسائر المادية التي تقدر بالمليارات الأمر الذي يؤثر على اقتصادها نتيجة لما تتكبدها خزينة الدولة من عبء تحمل هذه الخسائر، لذا اتجهت الآراء الى طرح أسهم بعض هذه الشركات بطريقة منظمة في البورصة من اجل إعادة هيكلتها وتحسين طاقتها الإنتاجية الامر الذي نتج عنه اصدار قانون الاستثمار ٧٢ لسنة ٢٠١٧.
- ب- وجود قصور في جودة مراجعة القوائم المالية الخاصة بشركات القطاع العام يتمثل في قصور عمل الجهاز المركزي للمحاسبات في الجوانب التكنولوجية والفنية والقواعد والمعايير المنظمة لعمل المراجعة به بما لا يتوافق مع الاتجاه العام لطرح أسهمها في البورصة.

- ج- تعد مكاتب المراجعة الكبيرة هي الأنسب لزيادة جودة المراجعة في شركات القطاع العام وان كان يمكن اللجوء الى مكاتب المراجعة المتوسطة في حالات خاصة مثل التخصص.
- د- اوضحت الدراسة وجود أثر إيجابي لتغيير اسلوب جودة المراجعة يؤدي الى تقليل مخاطر معلومات التقارير المالية في شركات القطاع العام.

## ٢- توصيات البحث :

من خلال هذ البحث توصى الباحثة بما يلي :

- أ- يوجد قصور في الجوانب التكنولوجية لعمل مراجعى الجهاز المركزى ويمكن تجنبها بعمل دورات الزامية مكثفة وتسليم لاب توب وتوكن خاص بكل مراجع من اجل متابعة العمل بشكل أسهل وأكثر دقة.
- ب- يوجد قصور في الجوانب الفنية لعمل مراجعى الجهاز المركزى و يمكن تجنبها عن طريق إيجاد قنوات اتصال وعمل بروتوكولات مشتركة مع الوزارات المعنية لوصول أي تعليمات او قوانين جديده مباشره عن طريق الأجهزة الالكترونية.
- ج- يوجد قصور في البرامج المنفذة نتيجة لقصور القوانين في اقتراح وإصدار برامج جديده تتلاءم مع المستوى الرقابي المطلوب وايضاً تحقق الشفافية والمصادقية لدى المستفيدين من التقارير المالية.
- د- يوجد قصور في الحصول على التأهيل المناسب الخاص بالبيئة المحيطة على المستوى الدولي لمراجعى الجهاز المركزى و يمكن تجنبها بعمل دورات مكثفة من قبل أساتذة متخصصين وبعثات للخارج بالتناوب بين أعضاء الجهاز من اجل نقل المعرفة العلمية وطريقة تنفيذها.
- هـ- يوجد قصور في القوانين المنفذة من قبل الدولة وهنا تعد الدولة المسئول الرئيسي عن تغييرها من خلال عمل فريق مسئول عن تحديث القوانين باستخدام الوسائل العلمية مثل عمل قوائم استقصاء واستبيان لتحديد أوجه القصور في تطبيق القوانين ومدى وملاءمتها للتغيرات التشريعية اول بأول.

- و- اقتراح أسلوب جديد لزيادة جودة المراجعة وهو ادخال مكاتب مراجعة خارجية بجانب المراجعة القائمة وفق قواعد ومعايير تشريعية منظمة للمراجعة المشتركة بينهما لتقليل مخاطر معلومات التقارير المالية وجذب المزيد من الاستثمارات.
- ز- الحث على المزيد من الدراسات الخاصة بزيادة جودة المراجعة في شركات القطاع العام واقتراح أساليب ووسائل جديدة لتقليل مخاطر معلومات التقارير المالية.

### المراجع :

- ١- قانون رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧، قانون الاستثمار الجديد، الجريدة الرسمية، العدد ٤٣ مكرر(أ)، ٢٨ أكتوبر ٢٠١٧.
- ٢- د. هاني خليل فرج ، "أثر تفعيل مدخل مراجعة الأداء على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات في كشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية (دراسة ميدانية وتجريبية)"، **مجلة الفكر المحاسبي** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، السنة التاسعة عشر ، ديسمبر ٢٠١٥ ، ص ص ٤٧٤ – ٥٣٨.
- 3- Aobdia, D., "The Validity of Publicly Available Measures of Audit Quality. Evidence from the PCAOB Inspection Data ", **Kellogg School of Management**, Northwestern University, April 2017. pp 1-26.
- 4- Jiang, J., and Others. "Big N auditors and audit quality: New evidence from quasi-experiments ", **The Accounting Review**, Michigan State University, Mar 2018, pp 1-25.
- 5- Chi, W., and Others, " The impact of PCAOB international registration on audit quality and audit fees: Evidence from China" , **National Chengchi University**, 6 Feb 2018, pp 1-24. www.ssrn.com.

٦- د.احمد محمد عباس إبراهيم، " المراجعة الخارجية ودورها في تقييم جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على سوق الخرطوم للأوراق المالية "، **مجلة الدراسات العليا، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد رقم ١١، العدد ٤٤، يوليو ٢٠١٨، ص ص ١٥١-١٣٧.**

٧- د. إيمان عبد الفتاح حسن قرني، " دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية - دراسة ميدانية"، **مجلة الفكر الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد ٦، يناير ٢٠١٩، ص ص ٥٠٢-٥٢٥.**

8- Baatwah, R. S., &Other., " Is the type of outsourced internal audit function provider associated with audit efficiency? Empirical evidence from Oman " , **International Journal of Auditing** , Volume23, Issue3 , November 2019, pp 424-443.

9- Rajgopal , S., & Srinivasan , S.,& Zhen, x., "Measuring Audit Quality " , **Columbia Business School, Harvard Business School and University of British Columbia** , 1 Jan 2020 . [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)>

١٠- د.هاني خليل فرج , **مرجع سبق ذكره ، ص ٤٩٤.**

١١- د.احمد هريدي محمد سيد مرعى، " أثر تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS على جودة التقارير المالية الحكومية "، **مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد رقم ٢٣، العدد ١، ابريل ٢٠١٩، ص ص ٤٩٠-٥١٢.**

١٢- د.احمد يسرى امين سامي، " دور معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في تخفيض عدم تماثل المعلومات لدى المستثمرين في البورصة "، **المجلة العلمية - الدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعه قناه السويس ، المجلد السابع، العدد الثالث، ٢٠١٦، ص ص ٢٦٠-٢٦٧.**

١٣- د.زينب رجب شحات صداقة، " ادراك المراجع الخارجي للحدود الفاصلة بين تقارير المراجعة واثره على جودة المراجعة - دراسة ميدانية " ، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناه السويس، المجلد الخامس، ملحق العدد الثاني، ٢٠١٤، ص ٣٢٥.**

١٤- د.إبراهيم سعد إبراهيم سعودي، **مرجع سبق ذكره، ص ١١٥٤.**

١٥- أ.د. شحاتة السيد شحاته، " أثر خيرة مراقب الحسابات وحجم منشأته على جودة المراجعة الخارجية – دراسة تجريبية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الثاني والخمسون، يوليو ٢٠١٥، ص ١٢-١٣.

١٦- د. صبري توفيق صبري توفيق، " قياس اثر التخصص المهني لمراقب الحسابات على اتعاب ومهام المراجعة "، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٤، ٢٠١٥، ص ص ٣٢٥-٣٢٧.

١٧- أ.د. عبد الوهاب نصر على، "أثر إعادة اصدار القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات (دراسة تجريبية)"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني -الجزء الأول، المجلد رقم ٥٢، يوليو ٢٠١٥، ص ٨٦.

18- Coulton, J., Livne, G., Pettinicchio, A., & Taylor, S., "Abnormal Audit Fees and Accounting Quality", **UNSW Business School**, UNSW Australia, August 2016, [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com) .

19- Choi, J., Kim, J., Lee, E., & Sunwoo, H., "Audit Market Concentration and Audit Fees: An International Investigation ", **Seoul National University**, April 2018, [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).

٢٠- د. ياسمين احمد سيد احمد غنيم، " أثر تدعيم استقلال مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة -دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ابريل ٢٠١٥، ص ٤٦٥.

21- Cassell, c., Hunt, E., Narayanamoorthy, G., & Rowe , S., "The Hidden Risk of Auditor Industry Specialization : Evidence from the Financial Crisis" **University of Arkansas**, May 2018 , [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).

22- Mazza, T., Azzali, S & Reichelt , K., " Industry Specialization in Italy: Interviews with Big 4 Partners ", **University of Bozen-Bolzano** , January 24, 2018 , [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).

23- Houqe, M., Zijl, T., Dunstan, K., Karim, A.K.M., "Corporate Ethics and Auditor Choice-International Evidence", **Research in Accounting Regulation**, 30 Apr 2017, 57-65.

- 24- Almer , E., Philbrick ,D., & Rupleyy,K., “ What Drives Auditor Selection ”, **American Accounting Association** , Volume 8, Issue 1, 2014 , Pages A26–A42 .
- 25- Dhaliwal, D. S., P. T. Lamoreaux, C. S. Lennox, and L. M. Mauler.” Management influence on auditor selection and subsequent impairments of auditor independence during the post-SOX period”. **Contemporary Accounting Research** (forthcoming), 10 Mar 2014, ([www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)).
- ٢٦- أ.د. هشام فاروق الابيارى، " نحو اطار لقياس تأخير تقرير المراجعة وأثره على قيمة منشأ عميل المراجعة – دراسة تطبيقية"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، يونيو ٢٠١٧، ص ٧.
- 27- Lee, H-Y., Mandeb, V.& Son, M., “Are earning announced early of higher quality?” , **Accounting and Finance** , Vol.55,2015,p.190.
- 28- Khlif, H.,& K. Samaha., “Internal Control Quality , Egyptian Standards on Auditing and External Audit Delays : Evidence from the Egyptian Stock Exchange” , **International Journal of Auditing**, Vol. 18, Issue 2, 12 Jun 2014, pp. 139-154.
- ٢٩- د. أبو بكر محمد يوسف، " فترة ابطاء المراجعة والدور التأثيري لجودة وظيفة المراجعة الداخلية (دراسة امبريقية)" ، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، السنة الخامسة والثلاثون، العدد الثاني، ٢٠١٥، ص: ٤١.
- ٣٠- د. ناهض نمر محمد الخالدي، " أثر استخدام أساليب المعالجة الالكترونية للبيانات على زيادة فعالية مكاتب تدقيق الحسابات "، **مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية**، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية بغزة ، مجلد ٢٣، العدد الأول، ٢٠١٥، ص ص ٢٨٨-٢٩٣.