أثر نوع وخبرة شريك المراجعة على دقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية: الدور المعدل لحجم منشأة المراجعة– دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د / محمود موسى عبد العال
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية الأعمال– جامعة الإسكندرية
mahmoud.metwally@alexu.edu.eg

د / عمرو محمد خميس
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية الأعمال– جامعة الإسكندرية
Amr.morsy@alexu.edu.eg

علاء عبد الصادق السيد
باحث ماجيستير
كلية الأعمال – جامعة الإسكندرية
alaaabdelsadek34@gmail.com

ملخص البحث

إستهدف البحث دراسة وإختبار نوع وخبرة شريك المراجعة على دقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية وذلك في ظل الدور المعدل لحجم منشأة المراجعة. وقد إنتهي الباحثون إلى إشتقاق فرضين وفرعياتهما تعكس العلاقات المتوقعة بين متغيرات البحث. ومن خلال التحليل الفعلي للتقارير المالية المنشورة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. تمكن الباحثون من إختيار عدد 163 شركة بإجمالي 1367 مشاهدة شكلت عينة الدراسة وذلك عن الفترة من 2015 إلي 2023.

ومن خلال تطبيق أسلوب الإنحدار اللوجيستي، أسفرت النتائج عن عدم وجود تأثير معنوي لنوع (جنس) شريك المراجعة على دقة رأيه المهني. كما أظهرت النتائج إلي وجود تأثير إيجابي معنوي للخبرة المهنية لشريك المراجعة على دقة رأيه المهني. وفيما يتعلق بالأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة، أسفرت النتائج إلي عدم وجود أثر معدل ذو دلالة إحصائية لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة ودقة رأيه المهني. كما أظهرت النتائج وجود أثر معدل ذو دلالة إحصائية لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة ودقة رأيه المهني.

ومن خلال التحليل الإضافي، توصل الباحثون إلي نتيجة هامة، تفيد بانعكاسات الأثر المعدل للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة على العلاقة بين نوع (جنس) والخبرة المهنية لشريك المراجعة من جهة، وبين دقة رأيه المهني من جهة آخري. حيث أظهرت النتائج إلي عدم وجود أثر معدل ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة على العلاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة ودقة رأيه المهني. وأخيراً أظهرت النتائج إلي وجود أثر معدل للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة على العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة ودقة رأيه المهني.

الكلمات المفتاحية: نوع (جنس) شريك المراجعة، الخبرة المهنية، دقة الرأي المهني، حجم منشأة المراجعة.

[1] تقديم البحث في 2025/4/14 وقبول نشره في 2025/4/27

The Effect of Gender and Expertise Audit Partner on the Accuracy of professional Opinion on the Audit of Financial Statements: The Moderating Role of Audit Firm Size - An Applied Study on Listed Companies on Egyptian Stock Exchange

Abstract

The research aimed to study and test the Gender and experience of audit partner on the Accuracy of professional Opinion on the Audit of Financial Statements: The moderating Role of Audit Firm Size. The researcher derived two hypotheses and their sub-hypotheses that reflect the expected relationships between the research variables. Through the actual analysis of the published financial reports of non-financial companies listed on the Egyptian Stock Exchange, the researcher was able to select 163 companies with a total of 1,367 observations that formed the study sample for the period from 2015 to 2023.

By applying the logistic regression method, the results showed that there was no significant effect of the Gender of the audit partner on the Accuracy of professional Opinion on the Audit of Financial Statements. The results also showed a significant positive impact of the professional experience of audit partner on the Accuracy of professional Opinion on the Audit of Financial Statements. Regarding the moderating effect of the audit firm size, the results showed no statistically significant moderating effect of audit firm size on the relationship between the audit partner's gender and the Accuracy of professional Opinion on the Audit of Financial Statements. The results also showed a statistically significant moderating effect of audit firm size on the relationship between the audit partner's professional experience and the Accuracy of professional Opinion on the Audit of Financial Statements.

Through additional analysis, the researcher reached an important result, indicating the effects of the moderating of Audit Firm industrial specialization on the relationship between Gender and professional experience of audit partner on the one hand, and the Accuracy of professional Opinion on the Audit of Financial Statements on the other hand. The results showed that there was no statistically significant moderating effect of audit firm's industrial specialization on the relationship between the audit partner's gender and the Accuracy of professional Opinion on the Audit of Financial Statements. Finally, the results showed that there was a moderating effect of Audit firm's industrial specialization on the relationship between the audit partner's professional experience and the Accuracy of professional Opinion on the Audit of Financial Statements.

Keywords: Gender audit partner, professional experience, Accuracy of Professional Opinion, Audit Firm Size.

1- مقدمة البحث

تساهم مراجعة القوائم المالية السنوية فى دعم عملية اتخاذ القرارات، وذلك لما لها من دور فى تحسين جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالقوائم المالية، وذلك من خلال إبداء مراقب الحسابات لرأيه الفني المحايد، والذى يقدم من خلاله توكيد معقول بشأن تأكيدات الإدارة ذات الصلة بالقوائم المالية وإيضاحاتها المتممة، مما يؤدى إلى إضفاء الثقة والمصداقية على هذه المعلومات، وبالتالي تساعد أصحاب المصالح على إتخاذ القرارات (Semba, 2016; Badawy, 2021). وفى الأونة الأخيرة، زاد إهتمام أصحاب المصالح بتطوير شكل ومحتوي تقرير مراقب الحسابات، وذلك بهدف تحسين المحتوى المعلوماتى لهذا التقرير. ولذلك تبنت الجهات المهنية والتنظيمة، والتي منها؛ (FRC, PCAOB, IAASB) عام 2015، مدخل تقرير مراقب الحسابات المطول كأحد بدائل تحسين جودة عملية المراجعة وجودة منتجها النهائى. وذلك من خلال إدخال العديد من التعديلات على شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات، وذلك بإضافة فقرات جديدة كفقرة أمور المراجعة الأساسية (KAM) وتعديل فقرات آخرى قائمة كفقرة الرأى المهنى.

ومع تزايد الحاجة لزيادة الشفافية وتحسين جودة عملية المراجعة، فقد كان من ضمن تعديل معايير المراجعة الدولية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات، إضافة إسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات الجديد (PCAOB, 2015; IAASB, 2015). وللتأكيد على أهمية ودور شريك المراجعة فقد قام مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة الأمريكية (PCAOB) بتبني القاعدة رقم 3211)) والتى تتطلب الإفصاح عن أسماء شركاء المراجعة في الولايات المتحدة (PCAOB, 2015). وبهدف تحقيق قدر أكبر من الشفافية بالنسبة لمستخدمى التقارير المالية فقد إتفق معيار المراجعة المصري رقم (700) مع نظيره معيار المراجعة الدولي المعدل (ISA No. 700) على أهمية وضرورة الإفصاح عن إسم شريك المراجعة المكلف بالإرتباط.

وخلال السنوات الماضية، حظيت أهمية الشركاء في المراجعة كأحد محددات جودة عملية المراجعة بإهتمام متزايد، كون شركاء المراجعة يتحملون المسؤولية القانونية فى حالة الفشل في تقديم الحكم المهنى الملائم، وبالتالى ينبغي تقييم كفاءة مراقب الحسابات ضمن مستوى شراكة المراجعة، ولذلك فإن لشركاء المراجعة أدوار هامة تؤدى من أجل نجاح المراجعة أو فشلها. حيث يلعب شركاء المراجعة دوراً هاماً فى تصميم وتنفيذ عملية المراجعة (Degan et al., 2021; Hao et al., 2021). ولذلك باتت دراسة واختبار أثر السمات الشخصية لشركاء المراجعة أمر غاية الأهمية، ويعتقد الباحثون بأن خبرة شريك المراجعة ونوعه من أهم سماته الشخصية والتى من شأنها التأثير على مستوي جودة المراجعة.

وعلى صعيدٍ آخر ذو صلة بجودة عملية المراجعة وجودة منتجها النهائى، والذى يكون محصلة سلسلة متتالية من الأحكام المهنية، بداية من مرحلة قبول التكليف، ووصولًا لإصدار تقرير المراجعة متضمنًا رأيه الفني المحايد بشأن القوائم المالية. وعلى أن يكون ذلك فى ضوء المسئولية المهنية لمراقبي الحسابات، حيث يجب عليهم الإلتزام بمتطلبات معايير المراجعة والوفاء بمسئولياتهم وفقاً للإصدرات المهنية ذات الصلة (ISA No. 300; ISA No. 315). وبخصوص الرأي الفني المحايد لمراقبى الحسابات، فيمكن القول بأنه من أهم مؤشرات جودة عملية المراجعة، بإعتباره المنتج النهائي لعملية المراجعة (Veronica & Julisar, 2021; de Jesus et al., 2022).

وفى ذلك السياق، فإن **دقة الرأي المهني** بشأن مراجعة القوائم المالية تتأثر بمجموعة من المحددات والتي يمكن تصنيفها الي أربع مجموعات. إذ تضم المجموعة الأولي بعض المحددات ذات الصلة بمنشأة المراجعة ومنها؛ حجم المنشأة، وتدوير المنشأة، والتخصص الصناعي للمنشأة (Gbadamosi & Alade, 2024; Olagunju et al., 2024). في حين تشمل المجموعة الثانية تلك المحددات ذات الصلة بمنشأة عميل المراجعة ومنها؛ حجم الشركة، وطبيعة نشاطها، وأدائها المالى، وتعقد أعمالها، والمخاطر التي تتعرض لها (Indrawati & Abdurrahman, 2024; Wardani et al., 2024). وتشمل المجموعة الثالثة المحددات ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية ومنها؛ مستوى تفعيل آليات حماية المستثمرين (Seebeck & Kaya, 2022; Badawy & Zaki, 2023)، وأخيراً تشمتل المجموعة الرابعة على المحددات ذات الصلة بشريك المراجعة ومنها؛ النوع (الجنس) شريك المراجعة، وتدوير شريك المراجعة، والخبرة المهنية لشريك المراجعة (Alhmood et al., 2022; Frost et al., 2024).

وبشأن العلاقة بين **خصائص شريك المراجعة** والمتمثلة في: النوع (الجنس)، والخبرة المهنية من جهة، **ودقة الرأي المهني** من جهة آخري، فقد توصلت بعض الدراسات السابقة والتي قامت بدراسة وإختبار هذه العلاقة الي نتائج **متباينة** إلي حد ما. **فمن ناحية** توصلت بعض الدراسات إلى وجود علاقة معنوية بين خصائص شريك المراجعة والمتمثلة في؛ النوع (الجنس)، والخبرة المهنية وبين دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية (Hossain et al., 2016; Karjalainen et al., 2018). **ومن ناحية آخري**، فقد توصل البعض الآخر الي عدم وجود علاقة بين خصائص شريك المراجعة وبين دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية (Hardies et al., 2018; Karjalainen et al., 2018).

وأما فيما يتعلق بالأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين خصائص شريك المراجعة ودقة الرأي المهني، فقد أظهرت الدراسات السابقة نتائج **متباينة** أيضًا. فمن ناحية فقد توصلت بعض الدراسات الي أنه قد تختلف العلاقة بين خصائص شريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم

المالية بإختلاف حجم منشأة المراجعة (Liu & Xu, 2021; Alhmood et al., 2022). ويمكن إرجاع ذلك إلى أن التفاعل بين خصائص شريك المراجعة وحجم منشأته معاً تعمل على تحسين مستوي جودة المراجعة، وهو ما ينعكس على دقة الرأي المهني. **ومن ناحية آخري،** فقد توصل البعض الآخر الى عدم وجود أثر معدل ذو دلالة إحصائية لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين خصائص شريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية (Liu & Xu, 2021; Zimmerman et al., 2021).

ويبني على ما سبق، أن خصائص شريك المراجعة وسماته الشخصية تعد محدداً جوهرياً لدقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية باعتباره أحد أهم مؤشرات جودة المراجعة، وأن دقة الرأي المهنى من شأنها أن تتأثر بمجموعة من المحددات، والتي يعد من أهمها حجم منشأة المراجعة والتي يحتمل أن يكون لها تأثير تفاعلي مع خصائص شريك المراجعة. ولذلك بات دقة الرأي المهني أحد أهم الأولويات في الدراسات المحاسبية، وذلك في محاولة لزيادة مستوى دقة الرأي المهني الذي يصدره مراقبي الحسابات ورفع مستوى جودة خدمة المراجعة التي يتم تقديمها لعملائهم، وبم يساهم فى الحد من فجوة التوقعات بقدر الإمكان.

2- مشكلة البحث

خلال السنوات العديدة الماضية، أدى ظهور عدد كبير من الفضائح المالية للمنشآت وما صاحبها من إنهيار العديد من المنشآت حول العالم مثل؛ حالة إنرون في الولايات المتحدة، وبارمالات في إيطاليا، وشبكاتSK في كوريا الجنوبية، وفشل ساتيام في الهند. وبناءاً على ذلك، قامت الهيئات المهنية والتنظيمية بإلقاء اللوم على مراقبي الحسابات لعدم أداء مسؤوليتهم بشكل فعال (Burke et al., 2018; Degan et al., 2021). ولذلك قامت المنظمات المهنية بإجراء تعديلات جوهرية على شكل ومحتوي تقرير مراقب الحسابات، حيث كان من أهم هذه التعديلات ضرورة الإفصاح عن إسم شريك المراجعة، وذلك تحقيقًا للشفافية من جهة، وبشأن تفعيل المسئولية المهنية لشركاء المراجعة من جهة آخرى. ولذلك تتمثل مشكلة البحث في دراسة وإختبار أحد أهم محددات جودة المراجعة بصفة عامة، ودقة الرأي المهني بصفة خاصة، وذلك فيما يتعلق بخصائص وسمات شريك المراجعة ذاته. كما أن تلك العلاقة قد تتأثر بمجموعة من المحددات والتى من أهمها حجم منشأة المراجعة. **وفى ضوء مما سبق، تتلخص مشكلة البحث فى كيفية الإجابة نظريًا وعملياً على التساؤلين البحثيين التاليين:**

- ما هو أثر خصائص شريك المراجعة والمتمثلة فى؛ نوع (جنس) شريك المراجعة، ومستوى خبرته المهنية على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في بيئة الأعمال والممارسة المهنية في مصر؟.

– هل يختلف تأثير خصائص شريك المراجعة (النوع والخبرة المهنية) على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية بإختلاف حجم منشأة المراجعة في بيئة الأعمال والممارسة المهنية في مصر؟.

3- هدف البحث

يستهدف البحث دراسة وإختبار أثر خصائص شريك المراجعة والمتمثلة فى؛ النوع (الجنس)، والخبرة المهنية على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، وذلك في ضوء متطلبات معايير المراجعة المصرية رقمي (700، 701). وكذلك **يمتد هدف البحث** إلى إختبار الأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين خصائص شريك المراجعة (النوع والخبرة المهنية) ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. وذلك بإستخدام عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية فى الفترة من 2015 إلى 2023، حيث يتبع الباحثون المدخل التجريبي (Empirical) لإختبار فروض البحث وذلك من خلال التحليل الفعلي لبيانات التقارير المالية المنشورة لعينة الشركات محل الدراسة عن الفترة المذكورة.

4- أهمية البحث

تنبع **أهمية البحث الأكاديمية** فى مساهمته فى الإضافة للدراسات فى مجال جودة المراجعة، وذلك فيما يتعلق بدقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية كونه المنتج النهائي لجودة عملية المراجعة، وبالتالي يعد البحث امتدادًا للبحوث التى تناولت محددات جودة المراجعة. بالإضافة إلى ذلك يستمد البحث أهميته بسبب ندرة البحوث التى اختبرت أثر نوع وخبرة شريك المراجعة على دقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في ظل الدور المعدل لحجم منشأة المراجعة فى مصر، الأمر الذي يحد من القصور الأكاديمي في هذا الصدد.

كما يستمد البحث **أهميته العملية**، كونه يختبر أثر نوع وخبرة شريك المراجعة على دقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في ظل الدور المعدل لحجم منشأة المراجعة، وذلك باستخدام عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، وهو ما يوفر مردوداً عملياً في هذا المجال على أصحاب المصالح، كما يتناول جانب من محددات جودة المراجعة وبم يساهم فى الوقوف على العوامل التى تساهم فى تحسين القيمة المضافة لعملية المراجعة ومنتجها النهائى والمتمثل فى الرأى الفنى المحايد الذى يصدره شريك المراجعة. وبما يساهم فى زيادة ثقة المتعاملين فى سوق الأوراق المالية، وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية، كونه يسير فى إتجاه البحوث التى تبحث عن طرق الإرتقاء بجودة المراجعة.

5- حدود البحث

يقتصر هذا البحث فى **مرحلة التحليل الأساسي** على دراسة واختبار أثر بعض خصائص شريك المراجعة وهم: نوع (جنس) شريك المراجعة، وخبرته المهنية على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. وبالتالي يخرج عن نطاق البحث دراسة باقي خصائص شريك المراجعة الأخرى. بالإضافة إلى اختبار أثر نوع وخبرة شريك المراجعة على دقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في ظل الدور المعدل لحجم منشأة المراجعة، وبالتالي يخرج عن نطاق البحث باقي خصائص منشأة المراجعة الأخرى. وفيما يخص الحدود الزمنية، فتقتصر فترة الدراسة على الفترة من 2015 إلى 2023. **وبالتالي يخرج عن نطاق البحث من الناحية التطبيقية** الشركات المالية والشركات غير المقيدة بالبورصة المصرية، ولن يتعرض الباحثون لهذه الأمور إلا بالقدر الذي يلزم لتناول مشكلة البحث بصورة علمية ومنطقية. **كما يخرج عن نطاق البحث** دقة الرأى المهنى بشأن أى خدمات مهنية آخرى يقدمها مراقب الحسابات بخلاف مراجعة القوائم المالية التاريخية السنوية الكاملة.

6- الإطار النظري واشتقاق فروض البحث

يتناول الباحثون في هذه الفرعية عرض الإطار النظري وذلك من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة ومن ثم اشتقاق فروض البحث وفرعياتها، وتحقيقاً لهدف البحث وفى ضوء حدوده سوف يقوم الباحثون بعرض دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية من حيث؛ المفهوم، والمقاييس والمردود على أصحاب المصالح، وطبيعة ونوعية محدداته. بالإضافة إلي ذلك، ماهية الشراكة في مجال المراجعة من حيث؛ المفهوم، والأهمية، والمنافع والتحديات. ثم يتناول الباحثون دراسة تحليلية للعلاقة بين خصائص شريك المراجعة والمتمثلة في؛ النوع (جنس)، والخبرة المهنية من جهة، ودقة الرأي المهني من جهة آخري وبما يمكن من إشتقاق الفرضين الأول والثانى للبحث. بالإضافة إلي ذلك، تحليل الأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين خصائص شريك المراجعة ودقة الرأي المهني وإشتقاق الفرضين الفرعيين للبحث.

6-1 دقة الرأي المهني (المفهوم والمقاييس والمردود والمحددات)

تمر عملية المراجعة الخارجية بأربعة مراحل بدءاً من مرحلة قبول التكليف، وحتى مرحلة إبداء رأي فنى محايد على القوائم المالية وإعداد التقرير (Mala & Chand, 2015; Hardies et al., 2018). وخلال مراحل عملية المراجعة يقوم مراقبي الحسابات بإتخاذ العديد من الأحكام المهنية والتي تنتهي بإصداره رأي فنى. وفى سياق عملية مراجعة القوائم المالية التاريخية الكاملة يعرف **الرأي المهني لمراقب**

الحسابات (Opinion) على أنه "المنتج المهني لعملية المراجعة الذي يعبر عن حكم مراقب الحسابات بشأن مدى صدق القوائم المالية، وإيضاحاتها المتممة طبقاً لإطار إعداد القوائم المالية المطبق وفى ضوء اللوائح والقوانين ذات الصلة" (ISA NO. 700; ISA NO. 705). بينما يعرف **تقرير مراقب الحسابات (Reporting)** على أنه "الوسيلة أو الأداة المستخدمة في توصيل الرأي الفني المحايد لمراقبي الحسابات على القوائم المالية محل المراجعة لمستخدمي القوائم المالية" (Arens et al., 2016).

ولذلك كان الاهتمام بمفهوم **دقة الأحكام المهنية (Accuracy of Professional Judgment)** أمر حتميًا. وفي ضوء ما ورد بالمعايير المهنية يعرف **الحكم المهني** على أنه "قدرة مراقب الحسابات على تطبيق الخبرة والمعرفة والتدريب والتأهيل العلمي والعملي، وذلك فى ضوء ما حددته المعايير المهنية وقواعد آداب السلوك المهني خلال جميع مراحل عملية المراجعة، لإتخاذ القرار المناسب حول مسارات الإجراءات المناسبة لعملية المراجعة، بما يتناسب مع الظروف المحيطة بالتكليف" (IAASB, 2015). ومن منظور آخر، فقد عرفت دراسة KPMG (2014) **الحكم المهني** على أنه "تلك العملية اللازمة للوصول لقرار، أو استنتاج معين، عندما يكون هناك عدة بدائل متاحة وذلك في ظل ظروف عدم التأكد والخطر، ومن ثم يمكن أن يغطي ثلاثة جوانب وهي: تقييم الأدلة، وتقدير الإحتمالات، والإختيار بين أكثر من بديل". وأشار عبد المجيد (2018) إلي أن الأحكام المهنية تتطلب تقييم شخصي وتشغيل ذهني من قبل شخص مهني لديه من الخبرة والمعرفة والمهارة تسمح له بالإدراك والتمييز وإختيار البديل الأمثل في إطار المعايير المهنية والسلوكية والأخلاقية والتشريعات والقوانين ذات الصلة.

وفى سياق **دقة الأحكام المهنية** والتى عرفها معيار المراجعة الدولي (ISA No. 200) بأنه "مدى ملاءمة الحكم المهني لمراقب الحسابات للحقائق والظروف والأحداث، ومدى إتساق حكمه المهني مع معايير المراجعة، وذلك فى ضوء إلتزام مراقب الحسابات بمعايير المراجعة الدولية وقواعد آداب وسلوكيات المهنة" (IAASB, 2015). كما عرفت دراسة Bell et al. (2015) **دقة الأحكام المهنية** على أنها "مدي إلتزام مراقبي الحسابات بمعايير الأداء من أجل توفير توكيد معقول بمجال حكمه المهني وبما يتماشي مع هذه المعايير، ويتحقق ذلك من خلال إتباع مراقبي الحسابات خطوات علمية لإصدار الحكم المهني وذلك في ضوء إلتزامه بالمعايير المهنية والأخلاقية". كما عرف البعض الآخر **دقة الأحكام المهنية** على أنها "مدي سلامة رأي مراقب الحسابات وعدم وقوعه في الخطأ سواء كان من النوع الأول أو الثاني" (Berglund, 2020; Xiao et al., 2020).

ويتضح مما سبق، عدم وجود تعريف محدد متفق عليه لدقة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات، وذلك بسبب أن مفهوم دقة الأحكام المهنية يختلف بإختلاف مداخل تحديد مفهوم تلك الدقة، حيث ركز

البعض على **مدخل إتخاذ القرار** (CICPA, 2015; Jackson et al., 2017)، وركز البعض الآخر على **الجوانب الإجرائية** لإصدار الأحكام المهنية (عبد المجيد، 2018؛ KPMG, 2014)، بينما إعتمدت دراسة آخري على **مدخل التشغيل الذهني للمعلومات** (Human Information Processing) (عبد المجيد، 2018). **ويعتقد الباحثون** بأنه يمكن تعريف **الأحكام المهنية** على أنها "النتاج النهائى لعملية إدراكية تحتوي على التشغيل الذهني لمراقب الحسابات للمعلومات المتاحة ذات الصلة بمجال عملية المراجعة، وذلك خلال جميع مراحل عملية المراجعة، وأن هذه العملية تتطلب توافر التأهيل العلمى والتدريب العملي لمراقب الحسابات، مصحوبًا بممارسة مستوي معين من الشك المهني وذلك في ظل التزامه بالمعايير المهنية وقواعد آداب وسلوكيات المهنة ذات الصلة". كما **يخلص الباحثون** إلى أنه يمكن تعريف **دقة الأحكام المهنية** على أنها "مدي قدرة مراقب الحسابات على إبداء رأى مهنى سليم فيما يتعلق بمجال الحكم المهني، وذلك بما يتماشي مع الأحداث والحقائق والظروف المحيطة، وذلك في سياق إلتزامه بالمعايير المهنية وقواعد آداب سلوكيات المهنة ذات الصلة".

وبشأن مجالات الحكم المهني لمراقبي الحسابات، فقد قسمها عبد المجيد (2018) تبعاً لمراحل عملية المراجعة وخطواتها المتسلسلة وذلك بداية من **مرحلة قبول التكليف،** إذ تتطلب الأحكام المهنية فى هذه المرحلة ضرورة تطبيق معيار المراجعة المصري رقم (220) والذي يشير إلي ضرورة تطبيق سياسات الإستمرار للعملاء الحاليين، وقبول العملاء الجدد، وتقييم إمكانيات منشأة المراجعة سواء المادية أو البشرية، ومدي الحاجة إلي الإستعانة بالخبراء أو المتخصصين صناعياً، وتقييم مخاطر أعمال عميل المراجعة، وتقييم نزاهته، وتتطلب تلك المرحلة من مراقبي الحسابات المعرفة الكافية لبيئة أعمال العميل، والفهم الكافي لنظامه المحاسبي وهيكل الرقابة الداخلية بما ينعكس على أحكامه ذات الصلة بتقييم خطر الأعمال(عبد المجيد، 2018). ويلى ذلك **مرحلة تخطيط إجراءات المراجعة،** حيث أشار Katon (2019) إلى وجود ثلاثة أحكام مهنية رئيسية فى هذه المرحلة وهم؛ (1) الحكم المهنى بشأن مستوى الأهمية النسبية، و(2) الحكم المهنى بشأن مستوى خطر المراجعة، و(3) الحكم المهنى بشأن الإستمرارية.

وتمتد الأحكام المهنية لتشمل **مرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة،** حيث يصدر مراقبو الحسابات العديد من الأحكام المهنية ذات الصلة بتنفيذ برنامج المراجعة المخطط ومنها؛ إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات والإختبارات التفصيلية للأرصدة والإجراءات التحليلية (Kaawaase et al., 2016). إذ تعد الأحكام المهنية ذات الصلة بتقييم مدي كفاية وملاءمة الأدلة أمر غاية في الأهمية، والأحكام المهنية ذات الصلة بتقييم معقولية التقديرات المحاسبية والإفتراضات التي بنيت عليها من قبل الإدارة، والأحكام المهنية ذات الصلة بمدي ملاءمة وكفاية الإفصاح والسياسات المحاسبية المطبقة، والأحكام

المهنية ذات الصلة بمدي ملاءمة تطبيق الإدارة لإفتراض الإستمرارية، والأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية والمعلومات الآخري (Georgiades, 2015). و**أخيراً مرحلة إبداء الرأي الفني وإعداد التقرير**، وتعد الأحكام المهنية في هذه المرحلة أمر غاية في الأهمية، حيث يعد الرأى المهنى هو المحصلة النهائية لمجموعة من الأحكام المهنية التى سبق وأن إتخذها مراقب الحسابات فى كافة مراحل عملية المراجعة السابقة على إبداء الرأى الفني، حيث يتم إصدار الأحكام المهنية بشأن تقرير المراجعة وذلك بناءاً على مدي تقييم مراقبي الحسابات مدي وجود وأهمية التحريفات الجوهرية، وذلك بناءاً على حد الأهمية النسبية (عبد المجيد، 2018).

وفيما يتعلق **بمقاييس دقة الرأي المهني** بشأن مراجعة القوائم المالية، فقد خلصت بعض الدراسات إلى أن دقة (Accuracy) الحكم المهني، وملاءمته (Appropriateness)، وجودته (Quality) هي مصطلحات مترادفات، حيث يقصد بها الحكم المهني الصحيح لمراقب الحسابات (Achyarsya, 2016; Read & Yezegel, 2016). وعلى الرغم من ذلك، اتفقت الدراسات في الفكر المحاسبي على أن مصطلح دقة الحكم المهني (Accuracy of professional judgement) هو الأبرز، حيث إنه ومع ثبات العوامل الأخري، ينعكس مستوي دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة (Budisantoso et al., 2017; Hardies et al., 2018). ومن هنا برزت أهمية بعض المقاييس المستخدمة لقياس دقة الأحكام المهنية، حيث قامت بعض الدراسات السابقة بتصنيف **مقاييس دقة الحكم المهني** إلي مستويين وهما؛ مقاييس كمية وأخرى نوعية. **أولهماً: المقاييس الكمية**؛ والتى من أهمها، إعادة إصدار القوائم المالية، وتخفيض ممارسات إدارة الأرباح، والحد من مخاطر التقاضي لمراقب الحسابات، وزيادة جودة التقارير المالية (Montenegro & Brás, 2018; Gao & Zhang, 2019). و**ثانيهما: المقاييس النوعية**؛ وتقاس بدلالة مدى إتساق الحكم المهني لمراقب الحسابات مع معايير محددة مسبقًا، ودرجة إجماع مراقبي الحسابات على الحكم المهني المتعلق بمجال تكليف (الإرتباط) محدد (Pflugrath & Martinov-Bennie, 2009; Junaidi et al., 2016).

وبالتركيز على أحد **أهم المقياس النوعية** المستخدمة في قياس دقة الحكم المهنى والتي يمكن تقسيمها الي مجموعتين وهم؛ **أولهما:** نماذج إكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية، وذلك عن طريق إجراء إختبار لإكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية (زكي، 2018). و**ثانيهما:** نماذج التنبؤ بالتعثر المالي، وذلك عن طريق إجراء إختبار لمدي الإستقرار المالي للمنشأة (عمرو، 2022). وسوف يقوم الباحثون **بتقدير دقة الحكم المهني لشريك المراجعة** من خلال تحليل رأيه المهني في تقرير المراجعة، ومقارنة رأيه مع نتيجة تطبيق أحد نماذج إكتشاف الغش. إذ يعد إتفاق رأيه مع نتيجة النماذج المطبقة يعد دلالة على دقة

حكمه المهني، **بينما** يعد عدم الإتفاق بين رأيه مع نتيجة النماذج المطبقة دلالة على عدم دقة حكمه المهني. وبذلك يتمثل الحكم المهني غير الدقيق في إحدي الحالتين وهما؛ **أولهما:** الشركات التى أسفر تطبيق معايير القياس عن أن قوائمها المالية خالية من الغش و/أو تتصف بالإستقرار المالى ولكنها حصلت على رأي معدل، وبالتالى يعكس ذلك خطأ في الحكم المهني من النوع الأول (Type 1 Error) وهو يعني **الرفض الخاطئ**. **وثانيهما:** الشركات التى أسفر تطبيق معايير القياس عن زيادة إحتمالات إرتكابها للغش و/أو صنفت على أنها من الشركات المتعثرة مالياً وكان تقرير المراجعة بشأن يتضمن رأيًا غير معدلاً (نظيف) ويعكس ذلك خطأ في الحكم المهني من النوع الثاني (Type 2 Error) وهو يعني **القبول الخاطئ** (زكي، 2018؛ عمرو، 2022).

وبخصوص مردود دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية **على أصحاب المصالح**، فقد توصلت بعض الدراسات السابقة إلى وجود العديد من الآثار الايجابية والسلبية لدقة الرأي المهني على مختلف اصحاب المصالح وهم؛ الإدارة، والمستثمرين الحاليين والمحتملين، والمقرضين، والمحللين الماليين، والنقابات العمالية، ومنشأة المراجعة ذاتها، كل على حدا (Hassan et al., 2023; Abdallah et al., 2024). ففيما يتعلق **بمردود دقة الرأي المهني على الإدارة**، فقد توصلت بعض الدراسات السابقة إلي انعكاس دقة الرأي المهني على الحد من التلاعب في الأرباح المحاسبية، وسوف يؤدي ذلك إلي زيادة مستوي التحفظ المحاسبي، وتحسين جودة الأرباح، والحد من مشاكل الوكالة بين الإدارة وأصحاب المصالح، والحد من عدم تماثل المعلومات بين أصحاب المصالح، وهو ما ينعكس إيجابياً على موضوعية ومصداقية القوائم المالية، وبصفة خاصة في الفترات القادمة، ومن ثم الإرتقاء بالجودة الحقيقية للمراجعة، وترشيد عملية إتخاذ القرارات (Hassan et al., 2023; Nurhidayah et al., 2024).

وفيما يخص **مردود دقة الرأي المهني على المستثمرين الحاليين والمحتملين**، فقد توصلت بعض الدراسات السابقة إلي قدرة دقة الرأي المهني على زيادة المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، خاصة من منظور تفسير التغير في أسعار وعوائد الأسهم، والحد من التقلبات في أسعار وعوائد الأسهم، وتخفيض تكلفة التمويل بالملكية، وذلك من خلال الحد من عدم تماثل المعلومات، وتخفيض مخاطر الاستثمار، وتخفيض مخاطر إنهيار أسعار الأسهم، وزيادة القيمة السوقية للشركة، وترشيد قرارتهم (Hapsoro & Suryanto, 2017; Brunelli et al., 2021).

وبخصوص **مردود دقة الرأي المهني على المقرضين**، فقد توصلت بعض الدراسات إلي قدرة دقة الرأي المهني على توفير معلومات مالية صادقة وذات جودة عالية للمقرضين، الأمر الذي يساهم في زيادة قدرة المقرضين على التحقق من قدرة الشركة على سداد ديونها في الوقت المناسب، وهو ما ينعكس سلبًا

على تكلفة التمويل بالديون (Geiger et al., 2020; Liu et al., 2020). وفيما يتعلق **بمردود دقة الرأي المهني على المحللين الماليين**، فقد توصلت بعض الدراسات السابقة إلي قدرة دقة الرأي المهني على زيادة دقة التنبؤات المالية للمحللين الماليين، وإنخفاض تشتتها، ومن ثم قدرتهم على تقديم معلومات أكثر دقة، وأقل تحيزاً لأصحاب المصالح الآخرين المستخدمين لتلك التنبؤات (Lau, 2020; Nozari et al., 2023).

وبشأن **مردود دقة الرأي المهني على النقابات العمالية**، فقد أشارت نتائج بعض الدراسات إلي أن النقابات العمالية تطالب الإدارة ومراقبي الحسابات بتقديم تقارير ذات جودة عالية حتي تتمكن من مراقبة الإدارة بشكل فعال وتأمين الوظائف ضد حالات الإفلاس التي تعرضت اليها بعض المنشآت حول العالم، حيث تعتمد النقابات العمالية على المعلومات الواردة بتقارير مراقبي الحسابات وذلك للتفاوض والمساومة مع إدارة الشركات على الأجور والحوافز والمزايا المالية والنوعية للعمال (Chung et al., 2017; Cho et al., 2019). وهو ما يتطلب من مراقبي الحسابات تقديم معلومات ذات جودة عالية تتصف بالدقة والشفافية وذلك لتلبية توقعات تلك النقابات، وهو ما ينعكس على تخفيض حالة عدم التأكد وعدم تماثل المعلومات، وذلك لضمان إستمرار عملهم مع منشأة عميل المراجعة (Chung et al., 2017; Cho et al., 2019). وفيما يخص **مردود دقة الرأي المهني على منشأة المراجعة ذاتها**، فقد توصلت دراسة Fossung & Verges (2022) إلي أنه يجب على مراقبي الحسابات الإلتزام بمتطلبات تحقيق جودة الأحكام المهنية فى كافة مراحل عملية المراجعة بهدف تحسين الجودة الحقيقية للمراجعة من خلال زيادة جودة المعلومات المحاسبية، وإنخفاض مستوي عدم التأكد، مما ينعكس عليها إيجاباً من خلال تعزيز سمعة منشأة المراجعة وتحسين صورتها أمام العملاء، وزيادة حصتها السوقية، وزيادة إيرادتها وأتعابها، والإرتقاء بالجودة الحقيقية للمراجعة. وتأكيد لما سبق، توصلت دراسة Berglund (2020) إلي أن الحكم المهني الخاطئ لمراقبي الحسابات يؤثر سلبياً على سمعة منشأة المراجعة في سوق المهنة، ويزيد من إحتمالية فقدانه لعملائه. لذلك يتجه كثير من العملاء لتغيير مراقب الحسابات عقب إصداره لرأي معدل في السنة التالية لإصداره التقرير.

وأخيراً، وفيما يتعلق **بمحددات دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية**، فقد خلصت بعض الدراسات السابقة إلى أن دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية تختلف بإختلاف مجموعة من المحددات، والتى يمكن تصنيفها إلى أربعة مجموعات. إذ تشمل المجموعة الأولي المحددات ذات الصلة بمنشأة المراجعة ذاتها، في حين تشمل المجموعة الثانية تلك المحددات ذات الصلة بمنشأة عميل المراجعة،

وتشمل المجموعة الثالثة المحددات ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية، وأخيراً تشمتل المجموعة الرابعة على المحددات ذات الصلة بشريك المراجعة (De jesus et al., 2022; Herlambang et al., 2023).

ففيما يتعلق بالمحددات ذات الصلة بمنشأة المراجعة ذاتها، فقد ركزت بعض الدراسات السابقة على حجم منشأة المراجعة بإعتباره محدداً هاماً لدقة الرأى المهنى. إذ أن منشآت المراجعة كبيرة الحجم تكون أكثر موضوعية في أحكامها المهنية وأكثر قدرة على مواجهة ضغوطات الإدارة (Shaharudin et al., 2022; Gbadamosi & Alade, 2024). وركز البعض الآخر على التخصص الصناعي لمنشأة المراجعة بإعتباره محدداً في غاية الأهمية لدقة الرأي المهني. إذ أن منشأة المراجعة المتخصصة صناعياً في طبيعة صناعة العملاء، يتوافر لديها مراقبي الحسابات ذو كفاءة وذوي الخبرة والمعرفة المتعمقة بفهم الجوانب والمخاطر المحيطة بصناعة العملاء (Salman & Setyaningrum, 2023; Azzahra & Nurcahyono, 2024). **وبشأن المحددات ذات الصلة بمنشأة عميل المراجعة،** فقد ركزت بعض الدراسات السابقة على حجم منشأة عميل المراجعة. إذ أن كبر حجم منشأة عميل المراجعة يشير إلي إرتفاع مستوي التعقد ومخاطر أعمال عميل المراجعة وذلك بسبب زيادة تنوع أعمالها وتعدد فروعها، وهو ما ينعكس سلبياً على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية (Abid et al., 2018; Alsmairat et al., 2019). بالإضافة إلي ذلك، فقد توصلت بعض الدراسات السابقة إلي أن تقرير مراقب الحسابات المعدل يؤدي إلي إنخفاض أسعار أسهم المنشأة الحاصلة على هذا التقرير (Myers et al., 2018; Berglund, 2020). في حين، توصل البعض الآخر إلي عدم وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين الرفع المالي، وهيكل الملكية، والربحية من ناحية، وبين دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية من ناحية آخري (Morais, 2020; Puspaningsih & Analia, 2020).

وفيما يخص **المحددات ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية،** فقد توصلت دراسة Lamoreaux et al. (2020) إلي أن خضوع مراقبي الحسابات للإشراف والرقابة من قبل PCAOB يرتبط بتحسين الجودة الحقيقية للمراجعة وبالتالي زيادة جودة المعلومات المحاسبية، وإنخفاض مستوي عدم التأكد، مما ينعكس سلبياً على تكلفة رأس المال. بالإضافة إلي ذلك، قدرة دقة الرأي المهني على زيادة ثقة أصحاب المصالح في نتائج عمليات التفتيش على منشآت المراجعة التي توصلت الجهات الرقابية إليها، ومن ثم زيادة قدرة المستخدمين على إختيار مراقب الحسابات الكفء. وتأكيدًا لما سبق، تناولت بعض الدراسات السابقة البيئة التشريعية، والجهات المهنية والإشرافية، ومستوى المخاطر كمحددات لدقة الرأى المهنى. ففي هذا الصدد توصل البعض إلي وجود علاقة معنوية بين تفعيل القوانين واللوائح ذات الصلة بإعداد

التقارير المالية، وآليات الحوكمة، ومخاطر التقاضي، وحماية المستثمرين وبين دقة الرأي المهني (Seebeck & Kaya, 2022; Badawy & Zaki, 2023).

وأخيراً بخصوص **المحددات ذات الصلة بشريك المراجعة**، فقد تناولت بعض الدراسات السابقة نوع (جنس) شريك المراجعة وتدوير شريك المراجعة والخبرة المهنية لشريك المراجعة كمحددات لدقة الرأى المهنى، وقد توصلوا إلى نتائج متباينة فى هذا الصدد. ففى هذا السياق توصل البعض إلى أن التنوع بين الجنسيين لشريك المراجعة، وزيادة تدوير شريك المراجعة، وتوافر الخبرة المهنية لشريك المراجعة يؤدي إلي زيادة دقة الرأي المهني (Karjalainen et al., 2018; Mohapatra et al., 2021). **وعلى النقيض من ذلك**، توصل آخرون إلى انخفاض مستوي جودة المنتج النهائي لعملية المراجعة بالنسبة لشركاء المراجعة من الذكور مقارنة بشركاء المراجعة من الإناث، (Singh et al., 2019; Hardies et al., 2020). كما توصل البعض إلي أن تدوير شريك المراجعة يؤدي إلي إنخفاض مستوي أحكامه المهنية، وذلك بسبب إنخفاض معرفته بطبيعة صناعة العميل (Linden et al., 2020; Degan et al., 2021). كما توصل البعض الآخر إلى أن عدم توافر الخبرة المهنية لشريك المراجعة يؤدي إلي إنخفاض مستوي أحكامه المهنية، وذلك بسبب عدم توافر الكفاءات والتي تعكس عدم توافر الخبرات والمعرفة والموضوعية لشركاء المراجعة (Karjalainen et al., 2018; Liu & Xu, 2021). وأشار إتجاه ثالث من الدراسات إلى عدم وجود علاقة معنوية بين خصائص شريك المراجعة السابق الإشارة إليهم سابقاً وبين دقة الرأي المهني (Bédard et al., 2023; Cai et al., 2023).

ويخلص الباحثون مما سبق، إلى أن مجال دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية بات أمرًا مهمًا وخاصة فى ظل إفلاس العديد من المنشآت وعدم قدرتها على الإستمرار فى المستقبل، حيث تنصب مسئولية مراقبي الحسابات على إبداء و/أو إصدار رأي مهني، وذلك بإعتبار أن الرأى المهنى هو المحصلة النهائية لمجموعة من الأحكام المهنية التى سبق وأن إتخذها مراقبي الحسابات فى كافة مراحل عملية المراجعة السابقة في ظل الإلتزام بمعايير المراجعة وقواعد آداب وسلوكيات المهنة، وذلك بما يتفق مع معايير القياس المحددة والمناسبة. إذ أن دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية حتمًا تنعكس على جودة عملية المراجعة، بإعتباره أحد أهم مؤشراتها وتحسين المحتوى المعلوماتى لمنتجها النهائي والذى يتمثل فى الرأى الفني. وبشأن **مجالات** الحكم المهني لمراقبي الحسابات تم تصنيفهم على أساس الأحكام المهنية ذات صلة بطبيعة عملية المراجعة وخطواتها المتسلسلة.

وفي ظل العديد من الأزمات المالية المتكررة، والتي أدت إلى إنهيار العديد من الشركات، وأثرت سلباً على قدرتها على الإستمرار، فمن الواجب على منشآت المراجعة تقديم خدمات عالية الجودة بشكل

مستمر وهو ما ينعكس إيجابياً على طبيعة أعمالها من حيث إكتسابها لعملاء جدد، وزيادة حصتها السوقية، وإنخفاض مخاطر التقاضي ومخاطر الإرتباط. ومن ثم تعد محددات دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية أمر في غاية الأهمية، بم يساهم وبصورة كبيرة فى الإرتقاء بمستوي جودة المراجعة بصفة عامة، والجودة الحقيقية للمراجعة بصفة خاصة، فيمكن تقسيمها تبعًا لمصدرها، فمنها ما هو مرتبط بخصائص شريك المراجعة ذاته وسماته الشخصية، وما يرتبط بمنشأة المراجعة، وما يرتبط بمنشأة عميل المراجعة وخصائص المنتج النهائي لعملية المراجعة، وهذه الخصائص هي محور إهتمام البحث الحالى.

2-6 ماهية الشراكة في مجال المراجعة (المفهوم والأهمية والمنافع والتحديات)

تعد الشراكة شكلاً تنظيمياً سائداً في منشآت المراجعة في جميع أنحاء العالم، حيث يتم تنظيم منشآت المراجعة على أنها شراكات بدلًا من شركات، حيث يعد رأس المال البشري العامل الرئيسي الذي يؤثر في جودة الخدمات التي تقدمها، علاوة على أن العملاء لا يمكنهم ملاحظة ومتابعة جودة الخدمات التي يتلقونها بشكل تام (Lennox & Wu, 2018). ومن ثم تدفع هذه الشراكة منشآت المراجعة إلى الدخول في شراكات مع رأس مال بشري عالي الجودة، والحفاظ عليه (AICPA, 2018; Lennox & Wu, 2018). وللتأكيد على أهمية الإفصاح عن إسم شريك المراجعة، فقد إتفقت الإصدارات المهنية ومنها معيار المراجعة المصري رقم (220) بعنوان "مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية" مع معيار المراجعة الدولي رقم (220) بعنوان" رقابة الجودة على مراجعة القوائم المالية" على أن **شريك المراجعة (Audit Partner)** شخص ينتمي لمنشأة المراجعة ويكون مسؤول عن عملية المراجعة وأدائها، وعن تقرير المراجعة الذى يصدر من خلال المنشأة، ويكتسب سلطته المناسبة إذ تطلب الأمر من جهة تنظيمية أو قانونية أو مهنية (الهيئة العامة للرقابة المالية، 2008؛ ISA, 2018). بينما عرفت بعض الدراسات **شريك المراجعة** على أنه "الشريك المسئول عن إرتباط المراجعة والأداء وجودة عملية المراجعة ويكون مسئول بشكل مباشر عن مهام المراجعة ومنها؛ الإشراف والرقابة على عملية المراجعة وفقاً للتكليف، وكذلك مسئول عن إصدار تقرير مراقب الحسابات الذى يتم إصداره نيابة عن منشأة المراجعة ويجب أن يملك الصلاحية التى تخوله لذلك، وذلك وفقاً لمتطلبات قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، كما يقوم أيضاً بالتوقيع على تقرير المراجعة" (السمسار، 2019؛ زيتون، 2020؛ شحاتة، 2020؛ المر، 2021؛ هاشم، 2021؛ يوسف، 2021؛ أبو المجد، 2022؛ IAASB, 2020).

وأما فيما يخص **منافع الشراكة في مجال المراجعة**، فقد أكدت العديد من الدراسات والإصدارات المهنية على أن الشراكة فى مجال المراجعة لها العديد من المنافع على الإدارة ولجان المراجعة، والمستثمرين من جهة، وعلى منشأة المراجعة ذاتها من جهة آخري (McCann, 2016; PCAOB,

(Abbott et al., 2019a; 2016. ففيما يتعلق **بمنافع الشراكة في مجال المراجعة على الإدارة ولجان المراجعة**، فسوف يحصلون على مزيد من المعلومات المتعلقة بشريك المراجعة وذلك عند اختيار منشأة المراجعة، وذلك بناءاً على المعلومات التي تشاركها منشآت المراجعة إختيارياً مع هذه اللجان، كما سيكون لدى هذه اللجان سجل أكثر إكتمالاً للخبرة السابقة للشريك (PCAOB, 2015; IAASB, 2015; Berglund & Eshleman, 2019)، ولذا يجب على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ولجان المراجعة الخاصة بها النظر في تطبيق أفضل الممارسات وهم؛ **(1)** القيام بإختيار شركاء المراجعة، وذلك من خلال تحديد العديد من الشركاء المحتملين والتعرف على تاريخهم المهني والبيانات الأساسية وسمعتهم المتراكمة (Dickins et al., 2018). **(2)** التحقق من الخبرة التي يمتلكها شركاء المراجعة المحتملين. **(3)** التحقق من عدم وجود إجراءات تأديبية أو قضائية لشركاء المراجعة المحتملين، وكذلك تجنب من لديهم تاريخ من النزاعات التي تم حلها بموجب شروط تشير إلي نقص العناية الواجبة من جانب الشريك (Hux, 2017). **(4)** دراسة وتحديث سجل شركاء المراجعة المحتملين، وذلك للحفاظ على العملاء وتجنب أولئك الذين لهم تاريخ من التغير السريع، ولا يتم تفسيره بعوامل منطقية أو مقبولة (Fitzgerald & Omer, 2018; Krishnan & Zhang, 2019).

وبخصوص **منافع الشراكة في مجال المراجعة على المستثمرين**، فإن توافر معلومات بشأن شريك المراجعة سيمكنهم من تقييم جهده (كفاءة وفاعلية شريك المراجعة)، وكذلك كيفية إختيار لجنة المراجعة للشريك، ولا سيما قدرة المستثمرين على تقييم خبرة الشريك، ومن ثم مساءلة أعضاء لجنة المراجعة لإختيار الشركاء ذوي السمعة غير الجيدة، وكذلك الحماية من لجان المراجعة التي لا تمارس العناية المناسبة في هذا الصدد، فضلا عن زيادة إدراك المستثمرين أيضاً لجميع شركاء المراجعة الذين ساهموا في عملية المراجعة، حيث تساعد هذه المعلومات المستثمرين على إتخاذ القرارات (Reid & Youngman, 2017)، ولذلك يجب على المستثمرين التأكد من: **(1)** تاريخ وسمعة شريك المراجعة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك من خلال بعض الإستفسارات والتي منها؛ هل أشرف شريك المراجعة سابقاً على عملية مراجعة؟، وهل تم منع شريك المراجعة مؤقتاً من أداء عمليات المراجعة أو تم فرض عقوبات عليه من قبل الهيئة العامة للرقابة المالية؟ (Aobdia et al., 2016). **(2)** مدي تكرار تدوير شريك المراجعة وذلك من خلال بعض الإستفسارات والتي منها؛ هل قامت الشركة بتدوير شركاء المراجعة بشكل متكرر وذلك لمدة أكثر من خمس سنوات؟، وحال حدوث ذلك فما هو السبب؟ (Kalanjati et al., 2019). **(3)** التأكد من العلاقات السابقة والروابط الإجتماعية بين الإدارة ولجنة المراجعة مع شريك المراجعة، وذلك للحفاظ على إستقلاليته وموضوعيته (Deng et al., 2018).

وأما بشأن **منافع الشراكة في مجال المراجعة على منشأة المراجعة ذاتها**، تناول البعض الآخر منافع الشراكة في مجال المراجعة. حيث أشارت بعض الإصدارات المهنية والدراسات إلى أن الشراكة في مجال المراجعة تؤدي إلي تحسين الشفافية بشأن عملية المراجعة، وتوفير مزيد من المعلومات حول المشاركين في عملية المراجعة، وزيادة قابلية المسائلة لشريك المراجعة، وبالتالي زيادة إدراكه بالمساءلة الشخصية ورأيه المصدر، وبالتالي تؤثر إيجابياً على سلوكه (Carcello & Santore, 2015; PCAOB, 2015). كما تؤدي إلي زيادة مخاطر السمعة، والتي تحفزهم على إدارة سمعة جيدة وذلك من خلال أداء مراجعة مرتفعة الجودة، وبالتالي تزيد من مسئوليته عن الجودة الشاملة للمراجعة (PCAOB, 2015). كما توصلت دراسة Chi et al. (2019a) إلي أنه كلما كان شريك المراجعة مرتبط بجودة منخفضة، فمن المحتمل أن يفقد الشريك عملاؤه، وبالتالي التوقف عن العمل كشريك مراجعة، وأيضاً يكون أقل إحتمالاً في الحصول على عملاء جدد.

وعلى الرغم من وجود العديد من المنافع للشراكة في مجال المراجعة، إلا أنها تواجه ببعض **التحديات**، وذلك بشأن تحسين جودة عملية المراجعة من جهة، وزيادة جودة التقارير المالية وترشيد قرارات المستثمرين من جهة أخري. حيث توصلت بعض الدراسات إلى أن معظم مراقبى الحسابات لا يمكن التمييز بينهم بالإعتماد على المعلومات المتوفرة عنهم بتقرير المراجعة، وكذلك محدودية شركاء المراجعة الذين تم الإفصاح عنهم من قبل الهيئات والجهات الرقابية (Abbott et al., 2019b; Aobdia & Petacchi, 2019; Chi et al., 2019b).

وخلال السنوات الأخيرة، تزايد إهتمام الهيئات التنظيمية والتشريعية بمتطلبات وضوابط الإفصاح عن إسم شريك المراجعة (IAASB, 2015; PCAOB, 2015). إذ يعد الإفصاح عن إسم شريك المراجعة أداه لزيادة مصداقية تقارير المراجعة، ويعمل على زيادة إدراك مراقب الحسابات لقابليته للمساءلة أمام مستخدمي القوائم المالية مما يدفعه إلى ممارسة قدر أكبر من العناية المهنية عند أداء عملية المراجعة، وزيادة مستوي الشفافية حول المسؤولية عن أداء عملية المراجعة مما قد يوصل معلومات مفيدة للمستثمرين، وبالتالي يوفر حافزاً إضافياً لمنشآت المراجعة لتحسين جودة جميع الشركاء لديها (Cunningham et al., 2019a; Cunningham et al., 2019b; Jiang et al., 2024). **وبخصوص الوضع المهني في مصر**، فقد تعرض معيار المراجعة المصري رقم (220) بعنوان "مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية" إلى إرساء المبادئ الأساسية للسلوك المهني لشركاء المراجعة، وإقرار مسئوليات شريك المراجعة بشأن المتطلبات السلوكية والأخلاقية، كما طالبت الهيئة العامة للرقابة المالية عن أهمية توقيع شريك المراجعة على التقرير لتعميق مستوي المساءلة والمسئولية وضمان جودة الأداء وسلامة

ومصداقية التقارير. وفى المقابل لم يتطرق معيار المراجعة المصري رقم (700) إلى ضوابط الإفصاح عن إسم شريك المراجعة، وإنما إكتفي بتوقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة، ولا يوجد إلزام بالإفصاح عن إسم شريك المراجعة. وبالتالي، تركت معايير المراجعة المصرية الإفصاح عن إسم شريك المراجعة أمراً إختيارياً (السمسار، 2019). وذلك بخلاف معيار المراجعة الدولى رقم (700) "إبداء الرأى والتقرير عن القوائم المالية" المعدل فى 2017 والذي أكدت الفقرة (46) منه على ضرورة ذكر إسم الشريك المسئول عن الإرتباط فى تقرير مراقب الحسابات وذلك بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة، وذلك فيما يتعلق بالظروف التى يكون من المتوقع أن يؤدى ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصى، وفى مثل هذه الحالات يتعين على مراقب الحسابات مناقشة الأمر مع أولئك المسئولين عن الحوكمة (ISA NO. 700).

ويتضح مما سبق، أن هناك إتجاه في كافة دول العالم بتبني الإفصاح عن إسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات لما له من **أهمية ومردود إيجابى** حيث يرتبط هذا الإفصاح بتحسين جودة المراجعة عن طريق زيادة المسائلة التي ستقع على شريك المراجعة من أصحاب المصالح المختلفين وبالتالي بذل إهتمام أكثر بعملية المراجعة، وتوفير معلومات لأصحاب المصالح المختلفين والتى تساعدهم على ترشيد القرارات بناءً على المعلومات المتعلقة بشريك المراجعة، وأخيراً توفير حافزاً لمنشآت المراجعة لتحسين نوعية الشركاء الذين سيتم مشاركتهم، وكذا مساعدة شركاء المراجعة بالتركيز على مسئوليتهم بشكل أفضل.

وفي أعقاب الإتجاه العام بشأن **الإفصاح عن إسم شريك المراجعة،** بدأت الدراسات بإختبار أثر خصائص و/أو السمات الشخصية لشريك المراجعة على جودة عملية المراجعة وجودة منتجها النهائي. إذ تعرف **الخصائص والسمات الشخصية أو النوعية لشريك المراجعة (Audit Partner Characteristics)** على أنها "مجموعة من الخصائص الفنية لشريك المراجعة والتي من شأنها أن تنعكس على جودة الاداء المهني لعملية المراجعة، وكذلك الوفاء بمسؤليته المهنية والأخلاقية، مثل؛ النوع (الجنس)، والتدوير، والخبرة المهنية" (Karjalainen et al., 2018; Degan et al., 2021). ولذلك برز إهتمام العديد من الدراسات بدراسة واختبار أثر خصائص شريك المراجعة على دقة الرأي المهني بإعتباره أمرًا هامًا، وخاصة إذا كان الأمر يتعلق بدقة الرأي المهني بإعتباره أحد أهم مؤشرات الجودة الحقيقية للمراجعة. إذ باتت دقة الرأي المهني أحد أهم الأولويات في الدراسات المحاسبية، وذلك في محاولة لزيادة مستوى دقة الرأي المهني الذى يصدره مراقبي الحسابات ورفع مستوى جودة خدمة المراجعة التي يتم تقديمها لعملائهم، وبم يساهم فى الحد من فجوة التوقعات بقدر الإمكان (Cai et al., 2023; Chen et al., 2024).

ويخلص الباحثون مما سبق، إلى أن شريك المراجعة هو الشريك الذى ينتمى لمنشأة المراجعة، ويكون مسئول عن إرتباط المراجعة كاملًا من خلال تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة والإشراف على أداء فريق المراجعة المكلف بالمهمة، ولذلك يجب الإفصاح عن إسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات، لما له من **أهمية ومردود إيجابى** حيث يرتبط هذا الإفصاح بتحسين جودة المراجعة عن طريق زيادة المسائلة التي ستقع على شريك المراجعة من أصحاب المصالح، وتوفير معلومات لأصحاب المصالح والتى تساعدهم على ترشيد القرارات، وتوفير حافزاً لمنشآت المراجعة لتحسين نوعية الشركاء الذين سيتم مشاركتهم في عملية المراجعة. ولذلك كان هناك إتجاه في كافة دول العالم بتبني الإفصاح عن إسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات، حيث يعمل على تحسين جودة المراجعة، وتوفير معلومات لأصحاب المصالح المختلفين، وتوفير حافزاً لمنشآت المراجعة لتحسين نوعية الشركاء الذين سيتم مشاركتهم.

وبالتالى بات تحليل العلاقة بين خصائص شريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية أمرًا هاماً، علاوة على ضرورة تحليل الأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين خصائص شريك المراجعة على دقة الرأي المهني أمراً هاماً أيضاً، وذلك بإعتبار المحددات ذات الصلة بشريك المراجعة، والمحددات ذات الصلة بمنشأة المراجعة أمر في غاية الأهمية بم يساهم في تحسين جودة عملية المراجعة وجودة منتجها النهائي. ولذلك سوف يلقى الباحثون الضوء على خصائص و/أو سمات شريك المراجعة بشئ من التفصيل فى الفرعية التالية وذلك تمهيدًا لتحليل العلاقة بين خصائص و/أو سمات شريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية وبما يمكن من إشتقاق فرضى البحث.

3-6 تحليل العلاقة بين خصائص شريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية وإشتقاق فرضى البحث

وفي السنوات الأخيرة نما تيار بحثي متزايد يسعي إلي دراسة وإختبار الخصائص و/أو السمات الخاصة بشريك المراجعة والمتمثلة في؛ نوع (جنس) شريك المراجعة، والخبرة المهنية لشريك المراجعة على جودة عملية المراجعة، وجودة منتجها النهائي والتي من أبرز مؤشراتها دقة الرأي المهني، خاصة مع وجود إتجاهات متابينة بين الإتفاق والتعارض بين نتائج هذه الدراسات، علاوة على وجود ندرة في تلك الدراسات العربية والمصرية من جهة، والدراسات الأجنبية من جهة آخري، وذلك في حدود علم الباحثون (Chen et al., 2024; Frost et al., 2024; Wang, 2024). علاوة على ذلك، سوف يتناول الباحثون بالدراسة والتحليل تأثير تلك الخصائص المشار إليها على أحد أهم مؤشرات جودة المراجعة وهو دقة الرأي المهني، إلي جانب بعض مؤشراتها الآخري.

ففيما يتعلق **بنوع (جنس) شريك المراجعة**، فقد أشار البعض إلى أن **التعاون بين الجنسين** يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة، والتي تعد أحد أهم مؤشراتها دقة الرأي المهني (Burke et al., 2018; Ebirien & Chukwu, 2021). وعلى النقيض من ذلك، فقد إتضح من تحليل بعض الدراسات إلي وجود اختلاف أو تباين فى جودة المراجعة بين شركاء المراجعة من الذكور مقارنة بشركاء المراجعة من الإناث، وأن الاعتماد على شركاء المراجعة من الإناث قد يساهم بصورة أكبر فى تحسين جودة المراجعة مقارنة بالذكور، وذلك بسبب أن الإناث لديهم تحمل أقل للمخاطر، وأقل تسامحاً مع السلوك الإنتهازي، وأيضاً أكثر حرصاً وإجتهاداً، وأكثر إحتمالاً لإظهار سلوك يتبع القواعد، والتي يمكن أن يكون لها آثار إيجابية على المراقبة وأداء المنشأة مقارنة بالذكور (Gravrok & Mjelve, 2023; Kelly, 2024). فى حين توصل آخرون إلى خلاف ذلك حيث يظهر شركاء المراجعة من الذكور تحسنًا ملحوظًا فى جودة المراجعة مقارنة بغيرهم من الإناث (Abdelfattah et al., 2021; Gravrok & Mjelve, 2023). فى حين تبنت دراسة Burke et al. (2018) اتجاه ثالث نتيجة هامة مفادها عدم وجود إختلاف ذو دلالة معنوية بين جودة المراجعة بالنسبة للذكور والإناث.

وفي هذا السياق، فقد إختبرت دراسة Burke et al. (2018) تأثير نوع (جنس) شريك المراجعة على جودة المراجعة بإستخدام ممارسات إدارة الأرباح كمؤشر لها، وتوصلت إلي تحسين مستوي جودة المراجعة بالنسبة لشركاء المراجعة من الذكور مقارنة بشركاء المراجعة من الإناث. **وعلى النقيض من ذلك،** فقد قامت دراسة Hao et al. (2021) باختبار تأثير نوع (جنس) شريك المراجعة على جودة المراجعة بإستخدام ممارسات إدارة الارباح كمؤشر لها، وتوصلت إلي وجود علاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة من الإناث وممارسات إدارة الإرباح، وبما يشير إلى أن شركاء المراجعة من الإناث لديهن تأثير مقيد لممارسات إدارة أرباح. بينما قامت دراسة Nekhili et al. (2021) بفحص تأثير التنوع بين الجنسيين على جودة المراجعة إستنادًا إلى ممارسات إدارة الأرباح كمؤشر لها، وتوصلت إلى أن شركاء المراجعة من الجنسيين يتمتعون بميزة تنافسية مقارنة بجميع شركاء المراجعة من الذكور أو الإناث كل على حدا نظراً لتحسين التفاعل بين شركاء المراجعة من الذكور والإناث.

ومن ناحية آخري، فقد إختبرت دراسة Burke et al. (2018) تأثير نوع (جنس) شريك المراجعة على جودة المراجعة بإستخدام مؤشر آخر لها وهو أتعاب المراجعة، وتوصلت إلي تحسين مستوي جودة المراجعة بالنسبة لشركاء المراجعة من الإناث مقارنة بشركاء المراجعة من الذكور. **وعلى النقيض من ذلك،** توصلت بعض الدراسات إلي أن شركاء المراجعة من الإناث يرتبطون بإنخفاض أتعاب المراجعة مقارنة بشركاء المراجعة من الذكور (Cameran et al., 2017; Tibiletti et al., 2021). وفي ذات السياق،

فقد توصلت دراسة Hao et al. (2021) إلى إنخفاض مستوي جودة المراجعة بالنسبة لشركاء المراجعة من الإناث مقارنة بشركاء المراجعة من الذكور. بينما تناولت دراسة Theodora & Soepriyanto (2023) تأثير التنوع بين الجنسيين لشركاء المراجعة أتعاب المراجعة، وتوصلت إلي وجود علاقة معنوية بين التنوع بين الجنسيين لشريك المراجعة وأتعاب المراجعة، حيث أن أتعاب المراجعة تختلف بإختلاف نوع (جنس) شريك المراجعة ما بين ذكر أو أنثي.

وعلى الجانب الآخر، ركز البعض على العلاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة ودقة الرأي المهني كأحد أهم مؤشرات جودة المراجعة بشكل عام، والجودة الحقيقية للمراجعة بشكل خاص، وتوصلت إلي أن شركاء المراجعة من الإناث يكونون أكثر عرضه لإصدار و /أو إبداء رأي معدل وذلك فيما يتعلق بالمنشآت المتعثرة مقارنة بشركاء المراجعة من الذكور (Hardies et al., 2016; Hossain et al., 2016). وتأكيداً لما سبق، فقد أشارت نتائج دراسة Ocak (2018) إلي أن دقة الرأي المهني هو أحد أهم مؤشرات جودة المراجعة، لذلك يجب على شركاء المراجعة بذل المزيد من الجهد وجمع المزيد من المعلومات حول عملائهم لإصدار و/أو إبداء الرأي المهني، فمن المتوقع أن يكون لشريك المراجعة الذين لديهم تعدد فى العملاء أقل عرضة لإصدار و/أو إبداء رأي مهني معدل وتكون هذه المشكلة أكثر وضوحاً في حالة شريك المراجعة ذو الخبرة القليلة. **بينما** توصلت دراسة Perry et al. (2023) إلي وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين التنوع بين الجنسيين لشركاء المراجعة وجودة المراجعة بإستخدام دقة الرأي كمؤشر لها، حيث يعمل التنوع بين الجنسيين لشركاء المراجعة على تحسين جودة المراجعة وجودة منتجها النهائي.

وعلى النقيض مما سبق عرضه من الدراسات السابقة، فقد تناولت دراسة Karjalainen et al. (2018) تأثير نوع (جنس) شريك المراجعة على دقة الرأي المهني وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة ببورصة فنلندا، وتوصلت إلى عدم وجود علاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة من الإناث وإحتمالية إصدار و/أو إبداء رأي مهني. كما قامت دراسة Hardies et al. (2018) بدراسة وإختبار تأثير نوع (جنس) شريك المراجعة على دقة الراي المهني وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة ببورصة بلجيكا، وتوصلت إلي عدم وجود علاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة من الإناث وإحتمالية إصدار و/أو إبداء رأي مهني.

ويخلُص الباحثون من تحليل الدراسات السابقة، إلى إحتمال وجود تأثير معنوي لنوع (جنس) شريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. ونتيجة لتعارض نتائج الدراسات السابقة بشأن إتجاه وقوة العلاقة التأثيرية محل الدراسة، **فيعتقد الباحثون** أنه من المنطقى الإكتفاء بالتحقق من مدى وجود العلاقة التأثيرية فى بيئة الممارسة المهنية دون تبنى الباحثون لإتجاه محدد لتلك العلاقة،

وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث(H_1)، ليكون على النحو التالي:

H_1: يؤثر نوع (جنس) شريك المراجعة معنوياً على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وأما بشأن **الخبرة المهنية لشريك المراجعة**، فقد إهتمت المنظمات المهنية العالمية والمحلية والتي منها؛ (PCAOB, IAASB, AICPA, IFAC, FRC، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية) بالعديد من محددات جودة المراجعة والتى اشتملت عليها شروط قيد مراقبي الحسابات بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، والتى تمثلت فى ضرورة توافر التأهيل المهني الملائم والخبرة العلمية والعملية والقدرة والملاءة المهنية والتى تتضمن توافر فرق العمل ذات الخبرة وكذلك الإهتمام بتطويرها ورفع كفاءتها بالتدريب والتعليم المستمرين. بالإضافة إلى توافر نظم رقابة الجودة والإهتمام بقواعد آداب سلوك المهنة، والذى بدورة ينعكس على جودة المراجعة بصفة عامة، والجودة الحقيقية للمراجعة بصفة خاصة (شحاتة، 2015).

وفى هذا السياق، أجمعت الإصدارات المهنية على أنه لكي تتحقق تلك الجودة يجب توافر مستوى معين من الكفاءة فى الأفراد القائمين بالمراجعة تعكس خبراتهم ومدى نزاهتهم وموضوعيتهم وممارستهم للشك المهني، وقدرتهم على إكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عنها، وإصدار الأحكام المهنية وإتخاذ القرارات (PCAOB, 2015; US CAQ, 2016; NBA, 2017; IAASB, 2020). وفى هذا السياق، فقد أكدت الجهات المهنية والتنظيمية في جميع أنحاء العالم على أهمية مراقبى الحسابات الخبراء على مستوى شركاء المراجعة (Knechel et al., 2015). إذ تتمتع المنشآت التي تم مراجعتها من قبل شركاء المراجعة الخبراء بجودة مراجعة أفضل (Aobdia et al., 2015; Lee et al., 2017). كما أن شركاء المراجعة المتخصصين في الصناعة، من خلال معرفتهم وخبرتهم للعملاء في نفس الصناعة، يمكنهم تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية (Lee et al., 2017). ولذلك لقد تم إستخدام خصائص مثل؛ الخبرة والذكاء والنوع والتعليم كنماذج للسمات الشخصية للشريك (Lennox & Wu, 2018).

ففيما يتعلق **بالخبرة المهنية لشريك المراجعة**، فقد كانت النتائج متباينة إلى حدٍ ما. فقد قامت دراسة Cahan & Sun (2015) بإختبار تأثير الخبرة المهنية لشريك المراجعة على جودة المراجعة بإستخدام الإستحقاقات الإختيارية كمؤشر لها، وتوصلت إلى أن خبرة شركاء المراجعة لها علاقة سلبية بالإستحقاقات التقديرية، مما يعنى أن خبرة الشريك يمكن أن تحسن جودة المراجعة. كما تناولت أيضاً دراسة Wang et

(2015) .al تأثير العلاقة بين خبرة شريك المراجعة والإستحقاقات الإختيارية وقد توصلت إلى وجود علاقة سلبية بينهما. كما أكدت دراسة (2016) He & Rui إلى أنه من المرجح أن يحتاج شركاء المراجعة داخل الأسواق الصينية إلى تعديلات في المراجعة إذا دخلوا مهنة المراجعة خلال فترة الإنكماش الإقتصادي. وأيضاً أشارت دراسة (2017) .Chi et al إلى أن خبرة شريك المراجعة تزيد من إدراك أصحاب المصلحة لجودة المراجعة، حيث تعود الخبرة المكتسبة من خلال التعرض لعملاء إضافيين بفوائد على مخرجات المراجعة. وتأكيداً لما سبق، فقد توصلت دراسة (2021) .Degan et al إلى أن خبرة الشركاء فى المنشآت الكبرى 4 BIG تحسن بشكل كبير جودة المراجعة الخاصة بهم، مما يعنى، أن خبرة الشريك لها علاقة إيجابية بجودة المراجعة.

ومن ناحية آخري، يقدر العملاء قيمة الخبرة السابقة لشركاء المراجعة العاملين في المنشآت الكبرى 4 BIG وغير الكبرى 4 Non-BIG وبناءاً على خبرة الشركاء يتم تحديد أتعابهم (Zimmerman,2016; Zimmerman et al., 2021). وتأكيداً لما سبق، فقد تناولت دراسة (2021) Liu and Xu تأثير الخبرة المهنية لشريك المراجعة على جودة المراجعة بإستخدام أتعاب المراجعة كمؤشر لها، وتوصلت إلى أن العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة وأتعاب المراجعة تتخذ شكل منحنى مقعر، حيث إن أتعاب المراجعة تتزايد خلال المرحلة المبكرة، ثم تنخفض مع إقتراب الشركاء من المرحلة المتأخرة. كما تناولت دراسة (2023) Theodora & Soepriyanto تأثير الخبرة المهنية لشريك المراجعة على جودة المراجعة بإستخدام مؤشر آخر لها وهو أتعاب المراجعة، وتوصلت إلي وجود علاقة معنوية بين الخبرة المهنية لشركاء المراجعة على جودة المراجعة، حيث تختلف أتعاب المراجعة باختلاف الخبرة المهنية لشريك المراجعة.

وعلى الجانب الآخر، ركز البعض على العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة ودقة الرأي المهني كأحد أهم مؤشرات الجودة الحقيقية للمراجعة (Hardies et al., 2018; Reschiwati and Meo, 2019). حيث قامت دراسة (2018) .Hardies et al بدراسة واختبار تأثير الخبرة المهنية لشريك المراجعة على دقة الرأي المهني، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة ببورصة بلجيكا، وتوصلت إلي عدم وجود علاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة وإحتمالية إصدار و/أو إبداء رأي مهني معدل. **وعلى النقيض من ذلك**، فقد تناولت دراسة (2019) Reschiwati and Meo تأثير الخبرة المهنية لشريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، وتوصلت إلى وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة على دقة الرأي المهني، حيث أن توافر الخبرة لدي شريك المراجعة، وهو ما ينعكس إيجاباً على دقة الرأي المهني.

ويخلُص الباحثون من تحليل الدراسات السابقة، إلى احتمال وجود تأثير معنوي للخبرة المهنية لشريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية وهو ما ينعكس على عملية المراجعة وأركانها المختلفة، وجودة مخرجاتها النهائية. ونتيجة لتعارض نتائج الدراسات السابقة بشأن إتجاه وقوة العلاقة التأثيرية محل الدراسة، **فيعتقد الباحثون** أنه من المنطقى الإكتفاء بالتحقق من مدى وجود العلاقة التأثيرية فى بيئة الممارسة المهنية دون تبنى الباحثون لإتجاه محدد لتلك العلاقة، وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث(H_2)، ليكون على النحو التالي:

H_2: تؤثر الخبرة المهنية لشريك المراجعة معنوياً على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

4-6 تحليل الأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة على العلاقة محل الدراسة واشتقاق الفرضين الفرعيين للبحث

تعرف **الخصائص أو السمات النوعية لمنشأة المراجعة (Audit Firm Characteristics)** على أنها "مجموعة من السمات المهنية والتنظيمية والفنية والإمكانات المادية والبشرية والتكنولوجية والتي تميز منشأة المراجعة مقارنة بمنافسيها في سوق المهنة، والتي من شأنها التأثير على جودة الأداء المهني لما تقدمه المنشأة من خدمات" (Alareeni, 2019). ولقد توصلت بعض الدراسات السابقة إلي أن هناك العديد من المتغيرات المستقلة (خصائص شريك المراجعة والمتمثلة في؛ النوع (الجنس)، والخبرة المهنية)، وكذلك توصل آخرون إلى أن خصائص منشأة المراجعة والتي من أهمها (حجم منشأة المراجعة) تؤثر بدرجة ما على المتغير التابع (دقة الرأي المهني) بما يمثل علاقة مباشرة. ويعتقد الباحثون بأن كلا المجموعتين من الخصائص إذا ما إقترنت مع بعضها البعض يمكنها أن تتفاعل بما يولد أثراً تفاعلياً قد ينتج عنه تأثير إيجابي، أو سلبي، أو يلغي كلا منهما الآخر، وذلك من خلال تعديل فى إتجاه أو قوة العلاقة (Liu & Xu, 2021; Alhmood et al., 2022).

ونظرًا لأهمية أحد أهم هذه الخصائص (حجم منشأة المراجعة) فقد تناولتها بعض الدراسات السابقة بإعتبارها محددًا جوهريًا لجودة عملية المراجعة وجودة منتجها النهائى، وقد ركزت تلك الدراسات على دراسة وإختبار تأثير هذا التفاعل على دقة الرأى المهنى، فضلاً عن أن غالبية الدراسات ركزت على خصائص شريك المراجعة وحجم منشأة المراجعة كلٍ على حدا (Liu & Xu, 2021; Alhmood et al., 2022). ولذلك سوف يلقى الباحثون الضوء على الأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة بشئ من التفصيل فى الفرعية

التالية وذلك تمهيدًا لتحليل الأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين خصائص شريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية وبما يمكن من إشتقاق الفرضين الفرعيين للبحث.

6-4-1 تحليل الأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين نوع وخبرة شريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية وإشتقاق الفرضين الفرعيين للبحث

يعرف **حجم منشأة المراجعة (Audit Firm Size)** على أنه "إمكانيات منشأة المراجعة المادية والبشرية بما ينعكس فى تقديم خدمات متنوعة بجودة مرتفعة" (Abdelrazik,2017; Maggy & Diana, 2018). وفي هذا السياق، يتضح أنه كلما كبر حجم منشآت المراجعة الكبري يؤدى إلى زيادة التكاليف المتوقعة لعدم إصدار رأي معدل لعميل متعثر (أى الوقوع فى خطأ من النوع الثاني)، بسبب أنهم يعانون من ضرر أكبر لسمعتهم وتكاليف التقاضي أكبر مقارنة بالمنشآت غير الكبرى Non-Big 4، ولكن تنخفض التكاليف المتوقعة الناتجة من الوقوع فى خطأ من النوع الأول (الإستغناء عن منشأة المراجعة)، بسبب أنهم لديهم قاعدة كبيرة من العملاء وبالتالى لا يتأثرون بخسارة أحد العملاء (Berglund et al., 2018). كما توصلت دراسة Qawqzeh et al. (2018) إلى أن أتعاب المراجعة التي تتقاضاها منشآت المراجعة الكبرى يمكن أن تُعزز إسم علامتها التجارية و/أو سمعتها بسبب توفير جودة الخدمات لعملائها وذلك من خلال مراجعة القوائم المالية للمنشآت محل المراجعة. كما خلصت دراسة Ebimobowei et al. (2022) إلي أن المنشآت الكبرى تتطلب المزيد من الموارد (البشرية والتقنية)، والتي يتم توفيرها عادة من قبل منشآت المراجعة الكبرى.

ونظرًا لأهمية حجم منشأة المراجعة فقد تناولته بعض الدراسات السابقة بإعتباره محددًا جوهريًا لجودة عملية المراجعة، فقد ركزت تلك الدراسات على جودة المراجعة بجانب بعض مؤشراتها الآخري، مع وجود اتجاهات متباينة بين الإتفاق والتعارض بين نتائج تلك الدراسات (Salman and Setyaningrum, 2023; Alhawamdeh et al., 2024). ففيما يخص العلاقة بين **حجم منشأة المراجعة** وجودة المراجعة، فقد تناولت دراسة Acar and Acar (2019) تأثير حجم منشأة المراجعة على جودة المراجعة بإستخدام أتعاب المراجعة كمقياس بديل لها، وتوصلت إلي وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين حجم منشاة المراجعة وأتعاب المراجعة. وتناولت بعض الدراسات تأثير حجم منشأة المراجعة على جودة المراجعة بإستخدام ممارسات إدارة الإرباح كمؤشر عكسي لها، وتوصلت إلي وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين حجم منشاة المراجعة وجودة المراجعة (Shaharudin et al., 2022; Ananda and Faisal, 2023). بينما ركزت دراسة Olatunji and Alex (2022) على دراسة واختبار تأثير حجم منشأة المراجعة على جودة التقارير المالية، وتوصلت إلي وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين حجم منشأة المراجعة وجودة التقارير

المالية. **وعلى النقيض من ذلك،** توصل آخرون إلى وجود علاقة غير معنوية بين حجم منشأة المراجعة وجودة التقارير المالية (Daferighe and George, 2020; Lamido et al., 2022).

وعلى الجانب الآخر، ركز البعض على العلاقة بين حجم منشأة المراجعة ودقة الرأي المهني كأحد أهم مؤشرات جودة المراجعة (Sari et al., 2019; Triani & Yanthi, 2020). حيث قامت دراسة Sari et al. (2019) بدراسة واختبار تأثير حجم منشأة المراجعة على دقة الرأي المهني، وتوصلت إلي عدم وجود علاقة بين حجم منشأة المراجعة وجودة المراجعة بإستخدام دقة الرأي المهني كمؤشر لها. **وعلى النقيض من ذلك،** فقد توصلت دراسة Triani & Yanthi (2020) إلي وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين حجم منشأة المراجعة ودقة الرأي المهني.

ويخلص الباحثون مما سبق، إلي وجود إختلاف في نتائج الدراسات السابقة بشأن تأثير حجم منشأة المراجعة على جودة المراجعة بدلالة العديد من مؤشرات قياسها. إذ **يعتقد الباحثون** بأن حجم منشأة المراجعة يحسن مستوي جودة المراجعة وبم يساهم بصورة كبيرة في الإرتقاء بالجودة الحقيقية للمراجعة.

وأما فيما يخص بالأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة ودقة رأيه المهني، فقد تناولت دراسة Rooney (2021) الأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة ودقة رأيه المهني وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة ببورصة الولايات المتحدة الأمريكية، وتوصلت إلى أن شركاء المراجعة من الإناث فى منشآت المراجعة الكبرى يتمتعون بجودة أعلى للمراجعة، بسبب أنهم يتعرضون لخطر التقاضي أقل مقارنة بالمنشآت الصغرى. وبالمثل فشركاء المراجعة الإناث فى المنشآت المراجعة الكبرى لا تتأثر بعملائهم، بسبب توافر عدد كبير من العملاء، كما تتمتع المنشآت المراجعة الكبرى بسمعة كبرى، حيث يجب عليهم تجنب التصرف بشكل إنتهازي، بسبب أن الإناث أكثر كرهاً للمخاطر وأيضاً أكثر اهتمامًا بالتحفظ المحاسبي.

ويخلص الباحثون من تحليل الدراسات السابقة، إلى وجود إختلاف في نتائج الدراسات السابقة بشأن تأثير حجم منشأة المراجعة على جودة المراجعة بمقاييسها المختلفة، وأن هذا بدوره يدعم ويحسن من دقة الرأي المهني. كما أن ذلك التأثير قد يختلف بإختلاف نوع (جنس) شريك المراجعة. بالإضافة إلي ذلك، ندرة الدراسات السابقة التي تناولت حجم منشأة المراجعة كمتغير معدل للعلاقة التأثيرية مجال الفرض الأول (H_1). ومن أجل المساهمة في تضييق الفجوة البحثية في هذا الصدد، فسوف يعالج الباحثون متغير حجم منشأة المراجعة كمتغير معدل، حيث يتوقع الباحثون بإحتمال وجود تأثير تفاعلي بين حجم منشأة المراجعة ونوع (جنس) شريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ونتيجة لتعارض نتائج الدراسات السابقة بشأن إتجاه وقوة العلاقة التأثيرية محل

الدراسة، **فيعتقد الباحثون** أنه من المنطقى الإكتفاء بالتحقق من مدى وجود العلاقة التأثيرية فى بيئة الممارسة المهنية دون تبنى الباحثون لإتجاه محدد لتلك العلاقة، وبالتالي يمكن إشتقاق الفرض الفرعي الأول للبحث(H_{1a})، ليكون على النحو التالي:

H_{1a}: يختلف التأثير المعنوي لنوع (جنس) شريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بإختلاف حجم منشأة المراجعة.

وأما فيما يخص بالأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك ودقة رأيه المهني، فقد توصلت دراسة Kinney (2016) إلي أن قرارات أصحاب المصالح تختلف بإختلاف حجم منشأة المراجعة التابع له شريك المراجعة، حيث إذا كان شريك المراجعة تابع لمنشأة مراجعة كبري BIG4 فقد تتأثر قرارات أصحاب المصالح إيجابياً بصورة أكبر مقارنة بمنشآت المراجعة الصغري Non-BIG4. كما تناولت بعض الدراسات الأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة وجودة المراجعة مقاسة بأتعاب المراجعة، وتوصلت إلي أن خبرة شريك المراجعة التابع لمنشآت المراجعة الكبري BIG4 لها تأثير معنوي على أتعاب المراجعة مقارنة بخبرة شركاء المراجعة التابعين لمنشآت مراجعة صغري Non-BIG4، كما خلصت إلي أنه إذا كان شريك المراجعة تابعاً لمنشآت المراجعة الكبري BIG4 سيؤدي ذلك إلي زيادة ثقة أصحاب المصالح بشأن تقرير مراقب الحسابات، وبالتالي الإعتماد على ذلك التقرير بنسبة كبيرة فى إتخاذ القرارات (Zimmerman, 2016; Zimmerman et al., 2021).

وفي ذات السياق، تناولت دراسة Liu and Xu (2021) الأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة ودقة رأيه المهني وذلك عن طريق عينة من شركاء المراجعة وتم الحصول عليهم من نموذج (AP Form) من (PCAOB) حيث إختبرت ما إذا كان هناك تأثير تفاعلي بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة وأتعاب المراجعة في منشآت المراجعة الكبري BIG4 وغير الكبري Non BIG4، وتوصلت إلي وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة وأتعاب المراجعة في منشآت المراجعة غير الكبري Non BIG4، **بينما** توصلت إلى عدم وجود علاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة وأتعاب المراجعة في منشآت المراجعة الكبري BIG4.

ويخلص الباحثون من تحليل الدراسات السابقة، إلى وجود إختلاف في نتائج الدراسات السابقة بشأن تأثير حجم منشأة المراجعة على جودة المراجعة بمقاييسها المختلفة، وأن هذا بدوره يدعم ويحسن من دقة الرأي المهني. كما أن ذلك التأثير قد يختلف بإختلاف مستوي الخبرة المهنية لشريك المراجعة، حيث

تميل منشآت المراجعة الكبرى إلى تعيين شركاء مراجعة ذوي كفاءة وذوى خبرة. بالإضافة إلي ذلك، ندرة الدراسات السابقة التي تناولت حجم منشأة المراجعة كمتغير معدل للعلاقة التأثيرية مجال الفرض الثاني (H_2). ومن أجل المساهمة في تضييق الفجوة البحثية في هذا الصدد، فسوف يعالج الباحثون متغير حجم منشأة المراجعة كمتغير معدل، حيث يتوقع الباحثون بإحتمال وجود تأثير تفاعلي بين حجم منشأة المراجعة والخبرة المهنية لشريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ونتيجة لتعارض نتائج الدراسات السابقة بشأن إتجاه وقوة العلاقة التأثيرية محل الدراسة، **فيعتقد الباحثون** أنه من المنطقى الإكتفاء بالتحقق من مدى وجود العلاقة التأثيرية فى بيئة الممارسة المهنية دون تبنى الباحثون لإتجاه محدد لتلك العلاقة، وبالتالي يمكن إشتقاق الفرض الفرعي الأول للبحث(H_{2a})، ليكون على النحو التالي:

H_{2a}: يختلف التأثير المعنوي للخبرة المهنية لشريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بإختلاف حجم منشأة المراجعة.

7- منهجية البحث

يقدم الباحثون فى هذه الفرعية عرضًا مختصرًا لمنهجية البحث، وفى سبيل تحقيق هذا الهدف سوف يتناول الباحثون كلاً من: أهداف الدراسة التطبيقية، ومجتمع وعينة الدراسة، ونموذج الدراسة وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة، وأدوات وإجراءات الدراسة، وطبيعة الأساليب الإحصائية المستخدمة فى تحليل البيانات، ونماذج الإنحدار التى سيعتمد عليها الباحثون فى إختبار فروض البحث إحصائيًا، **وذلك كما يلي:**

7-1 أهداف الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية إلي إختبار فرضى البحث وفرعياتهما عملياً في بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية، وذلك بالإعتماد على المدخل التجريبي (Empirical) والذي يتم من خلاله تجميع البيانات الفعلية والتي تمكن من إختبار العلاقة التأثيرية بين خصائص شريك المراجعة والمتمثلة في؛ نوع (جنس) شريك المراجعة، وخبرته المهنية من جهة، ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية من جهة آخرى، وذلك في ضوء معايير المراجعة المصرية رقمى (700، 701)، وذلك بإستخدام عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من 2015 وحتي 2023. وذلك من خلال التحليل الفعلي للتقارير المالية المنشورة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وبما يمكن من توفير المعلومات التى

يمكن من خلالها قياس المتغيرات محل الدراسة، وذلك قياساً على المنهجية المتبعة في بعض الدراسات؛(Burke et al., 2018; Hardies et al., 2020). كما تستهدف الدراسة إختبار تأثير مجموعة فرعية من الفروض تعكس متغير معدل على دقة الرأى المهنى، ذات الصلة بمنشأة المراجعة وهو؛ حجم المنشأة، والتي يتوقع الباحثون بأن العلاقة الرئيسية محل الدراسة قد تختلف بإختلاف حجم منشأة المراجعة، وذلك وفقاً لبعض الدراسات؛ (Liu & Xu, 2021; Zimmerman et al., 2021).

7-2 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات غير المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من 2015 إلى 2023، وذلك بعد إستبعاد البنوك والشركات المالية نظراً لخضوعها لقواعد تنظيمية ومتطلبات قياس وإفصاح خاصة بها يتطلبها البنك المركزي المصري، وإختلاف طبيعة نشاطها عن الشركات غير المالية، وإختلاف طبيعة أعمالها وتطبيقها لمعايير وقواعد وأطر وأنظمة رقابية خاصة بها. وسوف يقوم الباحثون بإختيار عينة تحكمية من الشركات غير المالية روعي فى إختيارها عدة شروط أهمها: أن تكون القوائم المالية والإيضاحات المتممة والتقارير السنوية متوفرة خلال فترة الدراسة، لذا تم إستبعاد مشاهدات الشركات التي خرجت من التسجيل في بورصة الأوراق المالية، ومشاهدات الشركات التي لم يتمكن الباحثون من الحصول على القوائم المالية لها، وكذلك الشركات التي تعد قوائمها المالية بعملة أجنبية، وذلك قياساً على (زكي، 2018؛ عمرو، 2022؛ مصطفي، 2024). كما بلغ عدد شركات العينة (163) شركة تنتمي إلى (16) قطاع، وفقاً لتقسيم القطاعات على موقع البورصة المصرية، وبإجمالي عدد مشاهدات (1367) مشاهدة، وذلك بعد إستبعاد المشاهدات التى لم تحقق إعتبارات إختيار العينة في بعض سنوات الدراسة. ويوضح الجدول رقم (1) بيانات مجتمع وعينة الدراسة موزعة تبعاً للقطاع الصناعي الذي تنتمي له الشركة خلال الفترة من 2015-2023، وذلك وفقاً لأحدث تقسيم قطاعي للشركات المقيدة في البورصة المصرية.

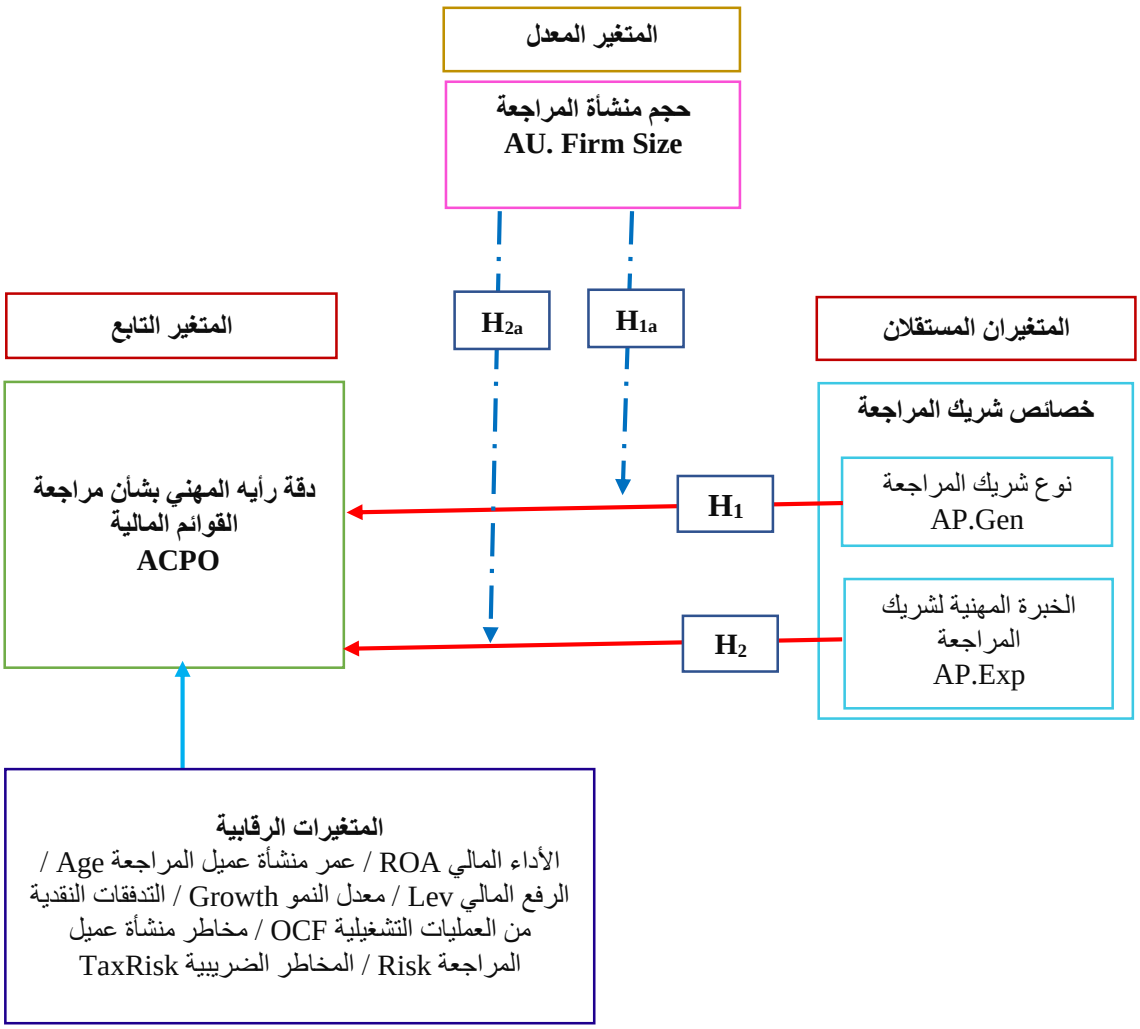
جدول 1: مجتمع وعينة الدراسة

القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات	نسبة المشاهدات	القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات	نسبة المشاهدات
موارد اساسية	18	160	%11.70	مقاولات وانشاءات هندسية	8	62	%4.5
منسوجات وسلع معمرة	7	65	%4.755	خدمات النقل والشحن	1	2	%0.146
خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	5	40	%2.92	سياحة وترفيه	12	90	%6.58
ورق ومواد تعبئة وتغليف	4	39	%2.853	اتصالات واعلام وتكنولوجيا	6	44	%3.22
طاقة وخدمات مساندة	1	6	%0.44	خدمات تعليمية	4	30	%2.19
اغذية ومشروبات وتبغ	31	285	%20.85	مرافق	1	9	%0.66
عقارات	27	220	%16.09	رعاية صحية وادوية	18	154	%11.27
مواد البناء	16	123	%8.99	تجارة وموزعين	4	38	%2.78
الاجمالي	**163 شركة**			**1367 مشاهدة**			

3-7 نموذج البحث

وفى ضوء ما إنتهى إليه الباحثون يتضح من إستقراء وتحليل الدراسات السابقة وإشتقاق فرضى البحث وفرعياتهما أن متغيرات الدراسة تتضمن؛ **متغيران مستقلان**، يعكس **خصائص شريك المراجعة** وهم: نوع شريك المراجعة، والخبرة المهنية لشريك المراجعة، **ومتغير تابع**، وهو **دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية**، **ومتغير واحد معدل**، يعكس حجم منشأة المراجعة، والذي من شأنه أن يكون له تأثير تفاعلى بشأن العلاقة الرئيسية محل الدراسة، وبعض **المتغيرات الرقابية** والتي تعكس الخصائص التشغيلية

لمنشأة عميل المراجعة، الأداء المالي، وعمر منشأة عميل المراجعة، والرفع المالي، ومعدل النمو، والتدفقات النقدية من العمليات التشغيلية، ومخاطر منشأة عميل المراجعة، والمخاطر الضريبية، والتى من شأنها أن تؤثر على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية وذلك فى سياق العلاقة محل الدراسة. ويظهر نموذج البحث على النحو الوارد **بالشكل رقم (1) كما يلى:**



شكل 1: نموذج البحث

7-4 توصيف وقياس متغيرات الدراسة

طبقاً لما هو وارد في نموذج البحث تشتمل الدراسة على متغيران مستقلان رئيسين ومتغير تابع واحد، بالإضافة إلى متغير واحد معدل وبعض المتغيرات الرقابية، وسوف يقوم الباحثون بتوصيف وقياس تلك المتغيرات، **وذلك على النحو التالي:**

7-4-1 المتغير التابع: دقة الرأي المهني (ACO)

ويقصد به قدرة مراقب الحسابات على التقييم الموضوعي للبدائل المتاحة بشأن الرأي المهني، وإختياره للبديل الملائم وذلك وفقاً للظروف المحيطة بمجال حكمه المهني بشأن الرأي المهني، فى ظل الإلتزام الكامل بالمعايير المهنية وقواعد آداب سلوكيات المهنة (ISA No. 700; ISA No. 705). وسوف يتم قياس هذا المتغير بدلالة سلامة رأي شريك المراجعة بشأن نوع رأيه معدل أو غير معدل. وسوف يتم قياسه كمتغير وهمي يأخذ القيمة واحد (1) إذا ثبت سلامة الحكم المهني لشريك المراجعة، وذلك في حالتي القبول والرفض الصحيحين، ويأخذ القيمة صفر (0) بخلاف ذلك، وذلك في حالتي القبول والرفض الخاطئين. وذلك من خلال مدي إتفاق رأيه أو إختلافه الوارد بتقرير المراجعة مع ما أسفر عنه تطبيق إحدي نماذج إكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية (Beneish M- Score) وذلك إستناداً إلي إحتساب قيمة ثمانية مؤشرات[1] وتم تصنيفهم إلي مجموعتين ويتم الدمج بينها من خلال أوزان نسبية محددة، وذلك على النحو الذي سيرد ذكره في إجراءات الدراسة، وذلك قياساً على (زكي، 2018؛ Khaksar et al., 2022; Ahmadi et al., 2024).

7-4-2 المتغيران المستقلان: خصائص شريك المراجعة

تعرف **الخصائص والسمات الشخصية أو النوعية لشريك المراجعة Audit Partner) (Characteristics** على أنها "مجموعة من الخصائص الفنية لشريك المراجعة والتي من شأنها أن تنعكس على جودة الأداء المهني لعملية المراجعة، وكذلك الوفاء بمسؤليته المهنية والإخلاقية، مثل؛ النوع

---

[1] يعتمد نموذج (Beneish M Score) على تطبيق الأوزان النسبية على إحتساب ثمانية مؤشرات (نسب) وتم تصنيفهم إلي مجموعتين: إذ تشمل **المجموعة الأولي** على؛ **(1)** مؤشر العملاء الي المبيعات اليومية (DSRI)، **(2)** مؤشر جودة الأصول (AQI)، **(3)** مؤشر الأهلاك (DEPI)، **(4)** مؤشر إجمالي الإستحقاقات إلي إجمالي الأصول (TATA). بينما تشتمل **المجموعة الثانية** على؛ **(1)** مؤشر هامش الربح (GMI)، **(2)** مؤشر نمو المبيعات (SGI)، **(3)** مؤشر المصروفات البيعية والإدارية (SGAI)، **(4)** مؤشر الرفع المالي (LVGI). وبالتالى يمكن الحصول على قيمة (M-Score) من خلال تطبيق أسلوب الترجيح بالأوزان النسبية على تلك المؤشرات، وذلك على النحو الوارد بالمعادلة التالية:

M-Score= − 4.84 + (0.92* DSRI) + (0.528*GMI) + (0.404*AQI) + (0.892*SGI) + (0.115*DEPI) − (0.172*SGAI) + (4.679*TATA) − (0.327*LVGI)

(الجنس)، والتدوير، والخبرة المهنية" (Hardies et al., 2020). وسوف يتم توصيفهم وقياسهم، وذلك على النحو الوارد في الفرعيات التالية:

7-4-2-1 نوع (جنس) شريك المراجعة (AP.Gen)

يقصد به نوع (جنس) شريك المراجعة (ذكر أو انثي) لوجود إختلافات بينهما في أحكامهم المهنية (Karjalainen et al., 2018). وسوف يتم قياس هذا المتغير كمتغير وهمي يأخذ القيمة واحد (1) إذا كان شريك المراجعة من الذكور، ويأخذ القيمة صفر (0) بخلاف ذلك، وذلك قياساً على (Karjalainen et al., 2018).

7-4-2-2 الخبرة المهنية لشريك المراجعة (AP.Exp)

ويقصد بها توافر التأهيل المهني الملائم لشريك المراجعة سواء كان علمياً أو عملياً، وتوافر المهارات اللازمة لأداء مهامه وذلك نتيجة توافر المخزون المعرفي العلمي والعملي لشريك المراجعة والناتج عن ممارسته للعمل المهني (Che et al., 2018). وسوف يتم قياس هذا المتغير باللوغاريتم الطبيعي لعدد سنوات قيد شريك المراجعة لدي الهيئة العامة للرقابة المالية، وتحديدًا رقم قيده بالهيئة العامة للرقابة المالية، حيث يرتبط رقم قيده لدي الهيئة العامة للرقابة المالية بتاريخ القيد بالهيئة، وذلك بإعتباره مقياس عكسي، وذلك قياساً على (Liu & Xu, 2021).

7-4-3 المتغير المعدل: حجم منشأة المراجعة (AU.Firm Size)

ويقصد بها إمكانيات منشأة المراجعة المادية والبشرية بما ينعكس فى تقديم خدمات متنوعة بجودة مرتفعة (Abdelrazik, 2017; Maggy & Diana, 2018). وسوف يتم قياس هذا المتغير كمتغير وهمي وفقاً لمدخل الحصة السوقية وذلك من خلال المعادلة التالية: إجمالي عدد العملاء التي تقوم منشأة المراجعة بمراجعتهم منسوبًا إلى عدد العملاء في عينة الدراسة وذلك خلال كل سنة على حدا، ومن ثم يتم مقارنة تلك النسبة مع متوسط العينة، حيث تأخذ القيمة واحد (1) إذا كانت نسبة منشأة المراجعة أكبر من متوسط العينة في عينة الدراسة خلال كل سنة على حدا، وتأخذ القيمة صفر (0) بخلاف ذلك، وذلك قياساً على (Bozzolan & Miihkinen, 2021). بالإضافة إلى ذلك، فقد تم تجميع القطاعات الصناعية المختلفة في خمسة قطاعات رئيسية **وهم**؛ قطاع الموارد الأساسية والمرافق والطاقة والغاز والبترول. والقطاع الصناعي ويشمل: المنتجات الصناعية والسيارات والمنسوجات والسلع المعمرة والاغذية والمشروبات والتبغ. وقطاع الخدمات ويشمل: الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات وقطاع الاعلام والادوية والسياحة والترفيه والتعليم والنقل والشحن. وقطاع العقارات والمقاولات والانشاءات الهندسية ومواد البناء والتشييد. وأخيراً قطاع التجارة والموزعين والتجزئة، وذلك قياساً على (عمرو، 2022؛ مصطفي، 2024).

7-4-4 المتغيرات الرقابية

وإستنتاجاً مع بعض الدراسات السابقة يشمل نموذج البحث على عدد من المتغيرات الرقابية (Control Variables) التي تعكس جانباً من بعض الخصائص التشغيلية لمنشأة عميل المراجعة (Arum et al., 2022; Theresia & Setiawan, 2023). وهى بذلك تكون بمثابة متغيرات قد تؤثر في سياق العلاقة التأثيرية محل الدراسة، وسوف يتم توصيفهم وقياسهم، وذلك على النحو التالي:

7-4-4-1 الأداء المالي (ROA)

وهو مؤشر لمدى مساهمة أنشطة الشركة في تحقيق الكفاءة والفاعلية وذلك من خلال إستخدام الموارد المالية والمادية المتاحة عن طريق الوصول للأهداف المالية بأقل التكاليف المالية أو يقصد به مدى نجاح المنشأة فى الإستغلال الأمثل لكل الموارد المتاحة لديها من الموارد المادية والمعنوية لكي تتمكن الإدارة من تحقيق الأهداف المحددة (Tarmidi et al., 2019; Diab et al., 2021). وسوف يتم قياس هذا المتغير بنسب الربحية، وتحديداً معدل العائد على الأصول (ROA) والذي سوف يتم حسابه من خلال المعادلة التالية: صافي الربح قبل الضرائب ÷ إجمالي الأصول في نهاية الفترة، وذلك قياساً على (Arum et al., 2022).

7-4-4-2 عمر منشأة عميل المراجعة (Age)

يقصد به مقياس تقريبي لمدي حداثة أو قدم منشأة عميل المراجعة (زكي، 2018). وسوف يتم قياس هذا المتغير باللوغاريتم الطبيعي لعدد السنوات منذ قيد المنشأة في البورصة وحتي سنة الدراسة، وذلك قياساً على (Ji & Lee, 2015).

7-4-4-3 الرفع المالي (Lev)

يقصد بها مدي إعتماد منشأة عميل المراجعة في تمويل أصولها على الأموال المقترضة من الغير (Hidayat et al., 2021; Kalbuana et al., 2022). وسوف يتم قياس هذا المتغير من خلال المعادلة التالية: إجمالي الإلتزامات في نهاية الفترة ÷ إجمالي الأصول في نهاية الفترة، وذلك قياساً على (Devitamala & Apollo, 2022; Theresia & Setiawan, 2023).

7-4-4-4 معدل النمو (Growth)

يقصد به تطور منشأة عميل المراجعة في نمو أصولها ومبيعاتها وحجم أعمالها دون إستنفاذ مواردها المالية، وهذا سينعكس على تحقيق الأرباح والإستمرار (Naue et al., 2023; Yoshua, 2024).

وسوف يتم قياس هذا المتغير بالإعتماد على معدل النمو في المبيعات وذلك من خلال المعادلة التالية: (مبيعات السنة الحالية – مبيعات السنة السابقة) ÷ مبيعات السنة السابقة، وذلك قياساً على (Cuong & Ha, 2018).

7-4-4-5 التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية (OCF)

يقصد بها قدرة منشأة عميل المراجعة على تحقيق تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، وبالتالي فهي تعد مؤشراً للمقدرة في الحفاظ على الأصول وسداد الإلتزامات وتمويل الإستثمارات (زكي، 2018؛ عمرو، 2022). وسوف يتم قياسها من خلال المعادلة التالية: التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ÷ إجمالي الأصول في نهاية الفترة، وذلك قياساً على (زكي، 2018؛ Cuong & Ha, 2018).

7-4-4-6 مخاطر منشأة عميل المراجعة (Risk)

يقصد بها تعرض منشأة عميل المراجعة للمخاطر، وذلك بسبب أن هذه المنشآت تعمل في الصناعات الأكثر تعرضاً للمخاطر (Bronson et al., 2017; Wong et al., 2018). وسوف يتم قياس هذا المتغير كمتغير وهمي يأخذ القيمة واحد (1) إذا كانت منشأة عميل المراجعة تعمل في الصناعات المعرضة للمخاطر (المتمثلة في؛ الأدوية والتكنولوجيا الحيوية، التكنولوجيا وأجهزة الكمبيوتر، الإلكترونيات، البيع بالتجزئة)، وتأخذ القيمة صفر (0) بخلاف ذلك، وذلك قياساً على (Bronson et al., 2017; Wong et al., 2018).

7-4-4-7 المخاطر الضريبية (TaxRisk)

يقصد بها المخاطر الناتجة عن الأنشطة المالية، وتنتج تلك المخاطر نتيجة لإختلاف القواعد المطبقة ومنها؛ عدم سداد الضريبة المستحقة، ومخاطر تشغيلية تنتج عن قرارات خاطئة، ومخاطر معنوية ناتجة عن عدم تماثل المعلومات(Koubaa & Jarboui, 2017; Riguen et al., 2018). وسوف يتم قياسها بالإعتماد على الفروق الدفترية الضريبية وذلك من خلال المعادلة التالية: (الربح المحاسبي – الربح الضريبي) ÷ إجمالي الأصول في نهاية الفترة، وذلك قياساً على (Koubaa & Jarboui, 2017; Riguen et al., 2018).

وفيما يلي يعرض الباحثون ملخص لتوصيف وقياس متغيرات الدراسة وذلك على النحو الوارد في الجدول رقم (2)

جدول 2: توصيف وقياس المتغيرات

المتغير	نوعه	قياسه	التأثير المتوقع
دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية ACO	تابع	بدلالة سلامة رأي شريك المراجعة بشأن نوع رأيه معدل أو غير معدل. وسوف يتم قياسه كمتغير وهمي يأخذ القيمة واحد (1) إذا ثبت سلامة الحكم المهني لشريك المراجعة، وذلك في حالتي القبول والرفض الصحيحين، ويأخذ القيمة صفر (0) بخلاف ذلك، وذلك في حالتي القبول والرفض الخاطئين. وذلك من خلال مدي إتفاق رأيه أو إختلافه مع ما أسفر عنه تطبيق إحدي نماذج إكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية (Beneish M- Score).	-
خصائص شريك المراجعة			
نوع (جنس) شريك المراجعة AP.Gen	مستقل	كمتغير وهمي يأخذ القيمة واحد (1) إذا كان شريك المراجعة ذكر، ويأخذ القيمة صفر(0) بخلاف ذلك.	-/+
الخبرة المهنية لشريك المراجعة AP.Exp	مستقل	باللوغاريتم الطبيعي لرقم قيده بالهيئة العامة للرقابة المالية.	-/+
خصائص منشأة المراجعة			
حجم منشأة المراجعة AU. Firm Size	معدل	كمتغير وهمي يأخذ القيمة واحد (1) إذا كانت نسبة منشأة المراجعة أكبر من متوسط العينة وذلك وفقاً لمدخل الحصة السوقية، وتأخذ القيمة صفر (0) بخلاف ذلك.	-/+
خصائص منشأة عميل المراجعة			
الأداء المالي ROA	رقابي	بمعدل العائد على الأصول (ROA) والذي سوف يتم حسابه من خلال المعادلة التالية: صافي الربح قبل الضرائب مقسوماً على إجمالي الأصول في نهاية الفترة.	-/+
عمر منشأة عميل المراجعة Age	رقابي	باللوغاريتم الطبيعي لعدد السنوات منذ قيد المنشأة في البورصة وحتي سنة الدراسة.	-/+
الرفع المالي Lev	رقابي	بنسبة إجمالي الإلتزامات في نهاية الفترة مقسوماً على إجمالي الأصول في نهاية الفترة.	-/+

المتغير	نوعه	قياسه	التأثير المتوقع
معدل النمو Growth	رقابي	بالفرق بين مبيعات السنة الحالية ومبيعات السنة السابقة مقسوماً على مبيعات السنة السابقة.	-/+
التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية OCF	رقابي	بنسبة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية مقسوماً على إجمالي الأصول في نهاية الفترة.	-/+
مخاطر منشأة عميل المراجعة Risk	رقابي	كمتغير وهمي يأخذ القيمة واحد (1) إذا كانت منشأة عميل المراجعة تعمل في الصناعات المعرضة للمخاطر (المتمثلة في؛ الادوية والتكنولوجيا الحيوية، التكنولوجيا وأجهزة الكمبيوتر، الإلكترونيات، البيع بالتجزئة)، وتأخذ القيمة صفر (0) بخلاف ذلك.	-/+
المخاطر الضريبية TaxRisk	رقابي	بالفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي مقسوماً على إجمالي الأصول في نهاية الفترة.	-/+

5-7 أدوات وإجراءات الدراسة

فيما يخص بأدوات الدراسة، سوف يعتمد الباحثون على البيانات الفعلية الواردة بالتقارير المالية لشركات العينة، وذلك عن طريق عدة مصادر أهمها؛ موقع مصر لنشر المعلومات، الموقع الإلكترونى مباشر معلومات (https://www.mubasher.info/countries/EG/companies)، بالإضافة للمعلومات الواردة بالمواقع الإلكترونية للشركات والموقع الإلكتروني للبورصة المصرية وهيئة الرقابة المالية وكتاب الإفصاح السنوي الصادر عن البورصة المصرية. وسوف يتم إستخراج البيانات اللازمة من التقارير المالية والتى تشمل؛ القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها وتقرير مراقب الحسابات، وذلك لعينة من الشركات غير المالية المقيدة فى البورصة المصرية. وبالإضافة إلى ذلك، قياس بعض المتغيرات والتي منها؛ نوع (جنس) شريك المراجعة، وتدوير شريك المراجعة، والخبرة المهنية لشريك المراجعة وغيرها من المتغيرات، وبمجرد الإنتهاء من إحتساب مختلف متغيرات الدراسة المستهدف إختبارها، يتم وضعها في شكل جداول إلكترونية بإستخدام برنامج Microsoft Excel، تمهيداً لإجراء الإختبار والتحليل الإحصائي لها (زكي، 2018؛ عمرو، 2022؛ مصطفي، 2024).

وأما فيما يخص إجراءات الدراسة، فهي تتكون من خطوتين وهم: الخطوة الأولي: تم تقدير إحتمال وجود الغش بمشاهدات الشركات محل عينة الدراسة، وذلك من خلال الإستعانة بالقوائم المالية المنشورة وتطبيق نموذج Beneish M Score. وفي ضوء ذلك، تم تقسيم شركات العينة إلي **مجموعتين؛ أولهما:** شركات لديها إحتمالات مرتفعة لإرتكاب الغش في التقارير المالية. **وثانيهما:** الشركات التي يقل بها

إحتمالات إرتكاب الغش في التقارير المالية. ولقد إعتمد الباحثون على هذا المدخل نظراً لإفتقار بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية لقاعدة بيانات دقيقة عن الشركات التي تعرضت للغش أو الشركات التي أشهرت إفلاسها، وهو ما يحد قدرة شريك المراجعة على تقييم دقة الحكم المهني (زكي، 2018؛ عمرو، 2022؛ Achyarsyah, 2016). **الخطوة الثانية: تم تقدير دقة الحكم المهني لشريك المراجعة** وذلك من خلال فحص رأيه المهني في تقرير مراقب الحسابات لكل مشاهدة على حده، ومقارنة رأيه مع نتيجة نماذج إكتشاف الغش التي إنتهي إليه الباحثون في الخطوة الأولي، فإذا إتفق رأيه مع نتيجة النموذج يعد دلالة على دقة حكمه المهني ويأخذ القيمة واحد (1)، **بينما** يعد عدم الإتفاق بين رأيه مع نتيجة النموذج يعد دلالة على عدم دقة حكمه المهني ويأخذ القيمة صفر (0). وبذلك يتمثل الحكم المهني غير الدقيق في إحدي الحالتين **وهما؛ أولهما:** مشاهدات الشركات **الخالية من الغش وحصلت على رأي معدل** يعكس ذلك خطأ في الحكم المهني من النوع الأول (Type 1 Error) وهو يعني الرفض الخاطئ. **وثانيهما:** مشاهدات الشركات **المرتكبة للغش وحصلت على رأي نظيف** يعكس ذلك خطأ في الحكم المهني من النوع الثاني (Type 2 Error) وهو يعني القبول الخاطئ (زكي، 2018؛ عمرو، 2022).

7-6 أدوات التحليل الإحصائي (نموذجى الإنحدار اللوجيستى)

سوف يعتمد الباحثون على بعض الأساليب الإحصائية لتقديم وصف لمتغيرات الدراسة والتي تتضمن إحتساب كل من؛ الوسط الحسابي Mean، والوسيط Median، والإنحراف المعياري Standard deviation، والقيم الأعلى Maximum، والقيم الأقل Minimum، ومصفوفة الإرتباط التي تعكس العلاقة المقدرة بين متغيرات الدراسة. بالإضافة إلى ذلك، سيعتمد الباحثون على **نموذج الإنحدار اللوجيستي** المتعدد لإختبار الفروض وذلك إستناداً إلي ذات المنهجية المتبعة في الدراسات المحاسبية ذات الصلة؛ (Berglund et al., 2018; Zarei et al., 2020).

وفي ذات السياق، تعتمد بيانات الدراسة على مجموعة من الشركات يتم تتبعها خلال الفترة من 2015 حتي 2023، وبالتالي تعد البيانات الخاصة بالبحث بيانات Panel Data. ومن ثم يعد نموذج الإنحدار اللوجيستي الثنائي Logistic Regression (Binomial) Binary هو الأفضل، وذلك لأن طريقة قياس المتغير التابع ثنائي القيمة (1،0) وذلك قياساً على (Hapsoro & Santoso, 2018; Nurmala et al., 2020). إذ تنقسم إفتراضات ضمان صحة تطبيق نماذج الإنحدار اللوجيستي الي أربع مجموعات وهم؛ **أولهما:** أن تكون طريقة قياس المتغير التابع ثنائي القيمة. **وثانيهما:** أن يحتوي النموذج على متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة المستمرة (سواء كانت نسبية أو إسمية). **وثالثهما:** إستقلالية المشاهدات. وأخيراً **رابعهما:** وجود علاقة خطية بين المتغيرات المستقلة المستمرة و the logit transformation للمتغير

التابع، وسوف يتم تناول نماذج الإنحدار اللوجيستية لفرضي البحث وفرعياتهما وذلك من خلال الفرعيات التالية:

7-6-1 نموذج إختبار الفرض الأول للبحث (H_1) وفرعياته

يستهدف الفرض الأول إختبار ما إذا كان هناك تأثير معنوي لنوع (جنس) شريك المراجعة، كمتغير مستقل، على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، كمتغير تابع، في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. كما **يهدف الفرض الفرعي الأول** إلى إختبار ما إذا كانت العلاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية تختلف بإختلاف حجم منشأة المراجعة. ومن أجل إختبار هذه الفروض تم الإعتماد على نموذج الإنحدار اللوجيستي المتعدد كما يظهر بمعادلة الإنحدار رقم (1)، وذلك على النحو التالي:

$$ACO_{it} = \beta_0 + \beta_1\, AP.Gen_{it} + \beta_2\, AU.\ Firm\ Size_{it} + \beta_3\, (AP.Gen_{it}{*}AU.\ Firm\ Size_{it}) + \beta_4\, ROA + \beta_5\, Age + \beta_6\, Lev + \beta_7\, Growth + \beta_8\, OCF + \beta_9\, Risk + \beta_{10}\, TaxRisk + \varepsilon_{it} \qquad (1)$$

حيث: تعبر (ACO_{it}) عن دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية للمنشأة (i) فى السنة (t)، وتعبر ($AP.Gen_{it}$) عن نوع (جنس) شريك المراجعة للمنشأة (i) فى السنة (t)، وتعبر ($AU.\ Firm\ Size_{it}$) عن حجم منشأة المراجعة للمنشأة (i) فى السنة (t)، وتشير ($AP.Gen_{it}{*}AU.\ Firm\ Size_{it}$) للأثر التفاعلي بين نوع (جنس) شريك المراجعة وحجم منشأة المراجعة، وتعبر (ROA) عن الأداء المالي، وتشير (Age) إلى عمر منشأة عميل المراجعة، وتعبر (LEV) عن الرفع المالي، وتشير (Growth) إلي معدل النمو، وتعبر (OCF) عن التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية، وتشير (Risk) إلي مخاطر منشأة عميل المراجعة، وتعبر (TaxRisk) عن المخاطر الضريبية، وتمثل β_0 الجزء الثابت فى معادلة الإنحدار، وتمثل ε_{it} الخطأ العشوائى.

7-6-2 نموذج إختبار الفرض الثاني للبحث (H_2) وفرعياته

يستهدف الفرض الثاني إختبار ما إذا كان هناك تأثير معنوي للخبرة المهنية لشريك المراجعة، كمتغير مستقل، على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، كمتغير تابع، في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. كما **يهدف الفرض الفرعي الأول** إلى إختبار ما إذا كانت العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية تختلف بإختلاف حجم منشأة المراجعة. ومن أجل إختبار هذه الفروض تم الإعتماد على نموذج الإنحدار اللوجيستي المتعدد كما يظهر بمعادلة الإنحدار رقم (2)، وذلك على النحو التالي:

$$ACO_{it} = \beta_0 + \beta_1 AP.Exp_{it} + \beta_2 AU.\ Firm\ Size_{it} + \beta_3 (AP.Exp_{it}*AU.\ Firm\ Size_{it}) + \beta_4 ROA + \beta_5 Age + \beta_6 Lev + \beta_7 Growth + \beta_8 OCF + \beta_9 Risk + \beta_{10} TaxRisk + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

حيث: تم توصيف كلاً من (ACO_{it})، (ROA)، (Age)، (Lev)، (Growth)، (OCF)، (Risk)، (TaxRisk)، ($AU.\ Firm\ Size_{it}$)، (β_0)، (ε_{it}) سابقاً، وتعبر ($AP.Exp_{it}$) عن الخبرة المهنية لشريك المراجعة للمنشأة (i) فى السنة (t)، وتشير ($AP.EXP_{it}*AU.\ Firm\ Size_{it}$) للأثر التفاعلي بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة وحجم منشأة المراجعة.

8- نتائج اختبار فروض البحث

تستهدف الدراسة في هذه الفرعية عرض نتائج بعض الإحصاءات الوصفية، ونتائج تحليل علاقات الإرتباط بين المتغيرات. بالإضافة إلي ذلك، نتائج إختبار فروض البحث في ظل التحليل الأساسي مع توضيح أهم دلالاتها المهنية في بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية، بالإضافة إلي إجراء مجموعة من التحليلات الإضافية للتحقق من سلامة الإفتراضات التي بني عليها نموذج البحث في ظل التحليل الأساسي، **وسوف يتم تناول ذلك من خلال الفرعيات التالية:**

8-1 الإحصاءات الوصفية

سوف يعتمد الباحثون على أساليب الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة والتي تتضمن إحتساب كل من؛ الوسط الحسابي Mean، والوسيط Median، والإنحراف المعياري Standard deviation، والقيم الأعلى Maximum، والقيم الأقل Minimum، ومصفوفة الإرتباط Pearson بين متغيرات الدراسة لقياس مدي الإرتباط بينها. بالإضافة إلى ذلك سيعتمد الباحثون على **نموذج الإنحدار اللوجيستي** المتعدد لإختبار الفروض وذلك إستناداً إلى (Berglund et al., 2018; Hardies et al., 2018). كما سوف يقوم الباحثون بعرض ملخص لنتائج الإحصاءات الوصفية الخاصة بمتغيرات الدراسة لتقديم وصف شامل لها، والتي تتضمن إحتساب كل من؛ الوسط الحسابي Mean، والوسيط Median، والإنحراف المعياري Standard deviation، والقيم الأعلى Maximum، والقيم الأقل Minimum، وذلك من خلال **الجدول رقم (3)** وذلك على النحو التالي:

جدول 3: الإحصاءات الوصفية

المتغيرات	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ACO	0	1	.54	.498
AP.Gen	0	1	.95	.209
AP.Exp	1.61	9.47	4.8428	1.26632
Au. Firm Size	0	1	.69	.464
ROA	-1.43	.66	.0647	.13529
Age	.00	4.47	3.3594	.54897
Lev	-.01	4.71	.4859	.34249
Growth	-1.14	46.70	.3991	2.13395
OCF	-1.13	.76	.0371	.14349
Risk	0	1	.19	.393
TaxRisk	-2.11	.52	-.0071	.11333

وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي الخاصة **بدقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية**، أن قيمة الحد الأقصي بلغت (1)، بينما بلغت قيمة الحد الأدني (0). كما بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المتغير (0.54) بما يعني أن (54%) من المشاهدات التي تضمنتها عينة الدراسة تتصف نتائج مراجعة قوائمها المالية بالدقة. كما يتضح إرتفاع قيمة الوسط الحسابي (0.54) لهذا المتغير عن قيمة الإنحراف المعياري له (0.498)، وهو ما يعني إحصائياً عدم إحتوائه على قيم شاذة ووجود تشتت منخفض في عينة الدراسة.

وبخصوص المتغيران المستقلان وهم، **أولهما: نوع (جنس) شريك المراجعة**، فقد بلغت قيمة الحد الأقصي (1)، بينما بلغت قيمة الحد الأدني (0). كما بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المتغير (0.95) بما يعني أن (95%) من شركات العينة يتم مراجعتها بواسطة شركاء مراجعة من الذكور، وهذا بسبب أن بيئة الاعمال والممارسة المهنية في مصر يغلب عليها الذكور. إلا أن هذا يتفق مع البيئات الآخري، حيث توصلت دراسة Karjalainen et al. (2018) إلي أن (84%) من شركات العينة يتم مراجعتها بواسطة شركاء مراجعة من الذكور. كما يتضح إرتفاع قيمة الوسط الحسابي (0.95) لهذا المتغير عن قيمة الإنحراف المعياري له (0.209)، وهو ما يعني إحصائياً عدم إحتوائه على قيم شاذة ووجود تشتت منخفض في عينة الدراسة. **وثانيهما: الخبرة المهنية لشريك المراجعة**، فقد بلغت قيمة الحد الاقصي (9.47)، بينما بلغت قيمة الحد الأدني (1.61). كما بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المتغير (4.8428) وهو ما يشير إلي أن معظم مشاهدات العينة يتم مراجعتها بواسطة شركاء مراجعة ذوي خبرة مرتفعة. كما يتضح إرتفاع قيمة الوسط الحسابي (4.8428) لهذا المتغير عن قيمة الإنحراف المعياري له

(1.26632)، وهو ما يعني إحصائياً عدم إحتوائه على قيم شاذة ووجود تشتت منخفض في عينة الدراسة.

وأما بشأن المتغير المعدل ذات الصلة **بمنشأة المراجعة** وهو **حجم منشأة المراجعة**، فقد بلغت قيمة الحد الأقصي لهذا المتغير (1)، بينما بلغت قيمة الحد الأدني (0). كما بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المتغير (0.69) بما يعني أن (69%) من شركات العينة يتم مراجعتها بواسطة منشآت مراجعة كبري. كما يتضح إرتفاع قيمة الوسط الحسابي (0.69) لهذا المتغير عن قيمة الإنحراف المعياري له (0.464)، وهو ما يعني إحصائياً عدم إحتوائه على قيم شاذة ووجود تشتت منخفض في عينة الدراسة.

وأخيراً فيما يخص المتغيرات الرقابية والتي تعكس بعض **الخصائص التشغيلية لمنشأة عميل المراجعة**، فقد أظهرت نتائج الإحصاءات الوصفية أن قيمة الحد الأقصي والحد الأدني لمخاطر منشأة عميل المراجعة تأخذ قيم تتراوح بين (0-1). كما بلغت قيمة الوسط الحسابي لمخاطر منشأة عميل المراجعة (0.19) وبإنحراف معياري (0.393) بما يعني أن (19%) من شركات العينة قد تعرضت الي مخاطر. كما يتضح إرتفاع قيم الوسط الحسابي والتي تقدر ب (3.3594 – 0.4859) لمتغيرات عمر منشأة عميل المراجعة، والرفع المالي على التوالي، وذلك عن قيم الإنحراف المعياري لتلك المتغيرات (0.54897 – 0.34249)، وهو ما يعني إحصائياً عدم إحتواء هذه المتغيرات على قيم شاذة ووجود تشتت منخفض في عينة الدراسة، **بينما** يتضح إنخفاض قيم الوسط الحسابي (0.0647 – 0.0371 – 0.3991 – 0.0071-) لمتغيرات الأداء المالي، والتدفقات النقدية من العمليات التشغيلية، ومعدل النمو، والمخاطر الضريبية على التوالي، وذلك عن قيم الإنحراف المعياري لتلك المتغيرات (0.13529 – 0.14349 – 2.13395 – 0.11333)، وهو أمر طبيعي لهذه المتغيرات ويرجع ذلك إلي أن قيمة الحد الأقصي لهذه المتغيرات (0.66 – 0.76 – 46.70 – 0.52)، بينما قيمة الحد الأدني لهذه المتغيرات (1.43-، 1.13-، 1.14-، 2.11-).

8-2 تحليل علاقات الإرتباط بين المتغيرات

قام الباحثون بإستخدام **مصفوفة إرتباط (Pearson)** لتحليل الإرتباط بين المتغيرات، حيث تم حساب معاملات الإرتباط ومدي معنويتها عند مستويات معنوية (1%، 5%، 10%). كما تم حساب VIF وبلغ 2.9 ولم يزد عن 10 لجميع المتغيرات، وهو ما يشير إلي غياب مشكلة الإرتباط الخطي المتعدد بين متغيرات الدراسة. ويظهر في **الجدول رقم (4) مصفوفة الإرتباط (Pearson)** ومدي معنوية الإرتباط بين متغيرات الدراسة. حيث يتضح أن معامل الإرتباط بين المتغيرات محل الدراسة أقل من (0.7)، وهو ما يشير إلي عدم وجود علاقة إرتباط خطي متعدد Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة للدراسة. وتشير نتائج الإرتباط إلي **وجود إرتباط معنوي** بين دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية والخبرة

المهنية لشريك المراجعة. **بينما لا يوجد إرتباط معنوي** بين دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية وكل من؛ نوع (جنس) شريك المراجعة، وحجم منشأة المراجعة. **وأما فيما يتعلق** بالإرتباط بين المتغيرات المستقلة والمعدلة والرقابية وبعضها البعض، فقد أظهرت نتائج الإرتباط إلي أن معاملات الإرتباط تتفاوت فيما بينها ولكنها لا تزيد عن (0.7) وهو ما يستبعد وجود مشكلة الإرتباط الخطي بين متغيرات الدراسة ويعد أساساً صحيحاً لإستكمال إختبار فرضى وفرعياتهما.

جدول 4: مصفوفة الإرتباط

Correlation	ACO	AP.Gen	AP.Exp	Au. Firm Size	ROA	Age	Lev	Growth	OCF	Risk	TaxRisk
ACO	1										
AP.Gen	.015	1									
AP.Exp	.064*	.061*	1								
Au. Firm Size	-.036	-.060*	-.237**	1							
ROA	.047	-.021	-.060*	.051	1						
Age	-.044	.040	.085**	-.010	-.094**	1					
Lev	-.085**	.010	.009	.072*	-.463**	.162**	1				
Growth	-.053	.013	.026	.004	.074**	-.064*	-.039	1			
OCF	.089**	.010	-.068*	.026	.476**	-.079**	-.103**	.077**	1		
Risk	.049	-.066*	-.045	.022	.187**	-.043	-.046	.018	.125**	1	
TaxRisk	.030	-.020	-.045	.030	.610**	-.163**	-.446**	.059*	.236**	.048	1

*** تشير لمتسوي معنوية < 1%، ** تشير لمستوي معنوية < 5%، *** تشير لمستوي معنوية < 10%**

8-3 نتائج اختبار فروض البحث

سوف يتناول الباحثون في هذه الفرعية نتائج التحليل الإحصائي لإختبار فروض البحث وفرعياتها، وتحديد مدي قبول أو رفض تلك الفروض. بالإضافة إلي ذلك، قام الباحثون بإختبار فروض البحث على مرحلتين تتناول فرضى البحث وفرعياتهما، **وذلك من خلال الفرعيات التالية:**

8-3-1 نتيجة إختبار الفرض الأول (H_1) وفرعياته

يستهدف هذا الفرض إختبار ما إذا كان هناك تأثير معنوي لنوع (جنس) شريك المراجعة، كمتغير مستقل، على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، كمتغير تابع، في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولإختبار هذا الفرض إحصائياً تم تحويله إلي صيغة فرض العدم، وذلك على النحو التالي:

H_0: لا يؤثر نوع (جنس) شريك المراجعة معنوياً على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في

الشركات المقيدة بالبورصة.

وتم إختباره بالإعتماد على نموذج الإنحدار اللوجيستي المتعدد رقم (1)، حيث يشمل ثلاث مراحل وهي؛ **أولهما:** على مستوي عينة الدراسة كاملة، **وثانيهما:** على مستوي منشآت المراجعة كبيرة الحجم، و**أخيراً ثالثهما:** على مستوي منشآت المراجعة صغيرة الحجم، ويوضح الجدول رقم (5) نتائج نموذج الإنحدار رقم (1) وذلك فيما يتعلق بالفرض الأول للبحث (H_1)، وذلك على النحو التالي:

$$ACO_{it} = \beta_0 + \beta_1\, AP.Gen_{it} + \beta_2\, AU.\ Firm\ Size_{it} + \beta_3\, (AP.Gen_{it}{*}AU.\ Firm\ Size_{it}) + \beta_4\, ROA + \beta_5\, Age + \beta_6\, Lev + \beta_7\, Growth + \beta_8\, OCF + \beta_9\, Risk + \beta_{10}\, TaxRisk + \varepsilon_{it} \qquad (1)$$

تشير النتائج **بالجدول رقم (5) إلي التحقق من مدي ملاءمة نموذج الإنحدار**، حيث بلغت القيمة الإحصائية Chi– Square المحسوبة (22.941)، وذلك بمستوي معنوية (0.003)، وهي تزيد عن قيمتها الجدولية وذلك عند مستوي معنوية (0.05)، ويشير ذلك لمعنوية نموذج الإنحدار الذي تم بناؤه، مما يدعم صلاحية النموذج لإختبار العلاقة محل الدراسة. كما أظهرت النتائج أن معامل Nagelkerke R Square (0.043) وهو يعبر عن القدرة التفسيرية للنموذج، مما يعني أن (4.3%) من إجمالي التغيرات التي تحدث في دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية (المتغير التابع) يمكن تفسيرها من خلال المتغيرات المستقلة والمعدل والرقابية المتضمنة بالنموذج. وبالإضافة إلي ذلك، قام الباحثون بإستخدام إختبار (Hosmer and Lemeshow) وذلك لإختبار جودة مطابقة النموذج لبيانات المشاهدات، ولقد أظهرت النتائج القيمة الاحصائية Chi– Square (9.829) بمستوي معنوية (0.277) وهي تزيد عن مستوي معنوية (10%)، ومن ثم **قبول فرض العدم القائل** بكفاية النموذج لجودة توفيق Goodness–of–fit للمتغير التابع، وهذا يشير إلي عدم وجود فروق معنوية بين القيم الفعلية والمتوقعة للمتغير التابع. كما أن نسبة التصنيف الصحيحة (Correct classification ratio) قد إرتفعت من 43.2% إلي 70.9% أي أن نموذج الإنحدار اللوجستي المتعدد للمتغير المستقل والمتغير المعدل والمتغيرات الرقابية يصنف مفردات دقة الراي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية إلي ما يتسم بالدقة وما لا يتسم بالدقة بنسبة تصنيف صحيحة بلغت 70.9% من إجمالي مفرداته، وهذا يدل على جودة توفيق النموذج.

وتشير نتائج نموذج الإنحدار رقم (1) وذلك وفقاً للنتائج **بالجدول رقم (5)** إلي **وجود تأثير إيجابي غير معنوي** لنوع (جنس) شريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. فقد ظهرت قيمة معامل الإنحدار لهذا المتغير (0.244)، كما بلغت قيمة P–Value (0.483) وهي أكبر من مستوي المعنوية (10%)، **ومن ثم تم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل (H_1) القائل** "يؤثر نوع

(جنس) شريك المراجعة معنوياً على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية". **وتتفق** تلك النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة؛ (Burke et al., 2018; Karjalainen et al., 2018)، بينما **تتناقض** مع ما توصلت إليه بعض الدراسات الآخري؛ (Ebirien & Chukwu, 2021; Perry et al., 2023; Kelly, 2024).

ويعتقد الباحثون بأن غياب التأثير المعنوي لنوع (جنس) شريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، يمكن تفسيره بأن نسبة مشاركة الذكور في عملية المراجعة وإبداء الرأي الفني المحايد تكون أكثر مقارنة بنسبة مشاركة الإناث، وذلك في بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية. وبمقارنة مشاهدات العينة يتضح وجود (905) مشاهدة وبنسبة (95.66%) من شركاء المراجعة ذكور، بينما (41) مشاهدة وبنسبة (4.33%) من شركاء المراجعة من الإناث، وهذا يدل على أن مشاهدات العينة يغلب عليها الذكور. وفي الوقت ذاته فإن التأثير الإيجابي لا يعد منطقياً، ويمكن إرجاعه إلي أن إصدار و/أو إبداء الرأي المعدل لشركاء المراجعة من الإناث يكون أكثر تحفظاً مقارنة بشركاء المراجعة من الذكور، حيث يوجد إختلاف لنوع (جنس) شريك المراجعة من حيث كيفية إصدار الأحكام المهنية وإعداد التقارير المالية.

وأما فيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، فتوضح نتائج نموذج الإنحدار رقم (1) ووفقاً للنتائج **بالجدول رقم (5)** وجود مجموعتين وهم؛ **أولهما التأثير الإيجابي المعنوي** بين بعض الخصائص التشغيلية لمنشأة عميل المراجعة ومنها؛ التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية، ومخاطر منشأة عميل المراجعة من جهة وبين دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية من جهة آخري. و**تتسق** تلك النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات؛ (Diab et al., 2021; Theresia & Setiawan, 2023)، بينما **تتناقض** مع ما توصلت إليه بعض الدراسات الآخري؛ (Putra & Purnamawati, 2020; Pham, 2022). و**ثانيهما التأثير السلبي المعنوي** بين بعض الخصائص التشغيلية لمنشأة عميل المراجعة ومنها؛ معدل النمو وبين دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. و**تتسق** تلك النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات؛ (Naue et al., 2023; Yoshua, 2024)، بينما **تتناقض** مع ما توصلت إليه بعض الدراسات الآخري؛ (Nurbaiti & Yanti, 2022; Pham, 2022).

جدول 5: نتيجة إختبار الفرض الأول (H_1) وفرعياته

نموذج الإنحدار (1)	نتيجة إختبار الفرض الأول (H_1) في ظل العينة كاملة		نتيجة إختبار الفرض الأول (H_1) في ظل تقسيم العينة الي عينتين فرعيتين وفقاً لحجم منشأة المراجعة			
			حالة منشآت المراجعة كبيرة الحجم (Big 4)		حالة منشآت المراجعة صغيرة الحجم (Non Big 4)	
	B	Sig.	B	Sig.	B	Sig.
AP. Gen	.224	.483	.486	.193	-.638	.373
ROA	-.905	.188	-.691	.420	-.862	.569
Age	.028	.828	-.101	.515	.388	.128
Lev	-.312	.250	.313	.393	-.986	.040
Growth	-.057	.100	-.140	.040	-.013	.806
OCF	1.867	.001	1.931	.006	1.928	.046
Risk	.308	.076	.354	.096	.215	.509
TaxRisk	-.159	.828	-.731	.441	1.493	.512
Constant	-.054	.921	-.244	.715	.055	.957
Chi-Square = Sig Chi-Square =	**21.757 0.005**		**22.941 0.003**		**15.127 0.057**	
Nagelkerke R Square = Cox & Snell R Square =	**0.028 0.021**		**0.043 0.033**		**0.064 0.047**	
-2 Log likelihood	**1373.545**		**937.124**		**409.350**	
Hosmer and Lemeshow Test						
Chi-Square = Sig Chi-Square =	**5.155 0.741**		**9.829 0.277**		**6.559 0.585**	
Correct classification ratio =	**31.5% to 81.1%**		**43.2% to 70.9%**		**29% to 83.4%**	

بينما يستهدف الفرض الفرعي للفرض الأول (H_{1a}) إختبار ما إذا كانت العلاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة، كمتغير مستقل، وبين دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، كمتغير تابع، تختلف بإختلاف حجم منشأة المراجعة، كمتغير معدل، في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولإختبار هذا الفرض إحصائياً تم تحويله إلي صيغة فرض العدم، وذلك على النحو التالي:

H_0: لا يختلف التأثير المعنوي لنوع (جنس) شريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في الشركات المقيدة بالبورصة بإختلاف حجم منشأة المراجعة.

وتم إختباره بالإعتماد على نموذج الإنحدار اللوجيستي المتعدد رقم (1) والسابق عرضها من قبل، ويوضح الجدول رقم (5) نتائج نموذج الإنحدار رقم (1) وذلك فيما يتعلق بالفرض الفرعي الأول للبحث (H_{1a}). وأظهرت النتائج في ظل تقسيم العينة الإجمالية الي عينتين فرعيتين وهم: **أولهما حالة منشآت**

المراجعة كبيرة الحجم، وجود تأثير إيجابي غير معنوي لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. فقد ظهرت قيمة معامل الإنحدار لهذا المتغير (0.486)، كما بلغت قيمة P–Value (0.193) وهي أكبر من مستوي المعنوية (10%). و**ثانيهما حالة منشآت المراجعة صغيرة الحجم، وجود تأثير سلبي غير معنوي** لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. فقد ظهرت قيمة معامل الإنحدار لهذا المتغير (0.638–)، كما بلغت قيمة P–Value (0.373) وهي أكبر من مستوي المعنوية (10%)، **ومن ثم تم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل (H_{1a}) القائل** "يختلف التأثير المعنوي لنوع (جنس) شريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بإختلاف حجم منشأة المراجعة". **وتتناقض** تلك النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Rooney, 2021).

ويعتقد الباحثون بأن غياب الأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، يمكن إرجاعه إلي أن منشآت المراجعة الكبري لديها ضغط وعبء عمل يفوق غيرها من المنشآت وذلك لإصدار رأي غير معدل لتجنب فقدان العملاء. وفي الوقت ذاته فإن دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية لا تتحقق عندما تعتمد منشآت المراجعة الكبري على شركاء المراجعة من الإناث، وهو ما ينعكس على الحد من التأثير السلبي لحجم منشأة المراجعة على دقة الأحكام المهنية.

8–3–2 نتيجة إختبار الفرض الثاني (H_2) وفرعياته

يستهدف هذا الفرض إختبار ما إذا كان هناك تأثير معنوي للخبرة المهنية لشريك المراجعة، كمتغير مستقل، على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، كمتغير تابع، في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولإختبار هذا الفرض إحصائياً تم تحويله إلي صيغة فرض العدم، وذلك على النحو التالي:

H_0: لا تؤثر الخبرة المهنية لشريك المراجعة معنوياً على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في الشركات المقيدة بالبورصة.

وتم إختباره بالإعتماد على نموذج الإنحدار اللوجيستي المتعدد رقم (2)، حيث يشمل ثلاث مراحل وهي؛ **أولهما:** على مستوي عينة الدراسة كاملة، **وثانيهما:** على مستوي منشآت المراجعة كبيرة الحجم، و**أخيراً ثالثهما:** على مستوي منشآت المراجعة صغيرة الحجم، ويوضح الجدول رقم (6) نتائج نموذج الإنحدار رقم (2) وذلك فيما يتعلق بالفرض الثاني للبحث (H_2)، وذلك على النحو التالي:

$$ACO_{it} = \beta_0 + \beta_1 AP.Exp_{it} + \beta_2 AU.\ Firm\ Size_{it} + \beta_3 (AP.Exp_{it}*AU.\ Firm\ Size_{it}) + \beta_4 ROA + \beta_5 Age + \beta_6 Lev + \beta_7 Growth + \beta_8 OCF + \beta_9 Risk + \beta_{10} TaxRisk + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

تشير النتائج **بالجدول رقم (6) إلي التحقق من مدي ملاءمة نموذج الإنحدار**، حيث بلغت القيمة الإحصائية Chi– Square المحسوبة (26.046)، وذلك بمستوي معنوية (0.001)، وهي تزيد عن قيمتها الجدولية وذلك عند مستوي معنوية (0.05)، ويشير ذلك لمعنوية نموذج الإنحدار الذي تم بناؤه، مما يدعم صلاحية النموذج لإختبار العلاقة محل الدراسة. كما أظهرت النتائج أن معامل Nagelkerke R Square (0.049) وهو يعبر عن القدرة التفسيرية للنموذج، مما يعني أن (4.9%) من إجمالي التغيرات التي تحدث في دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية (المتغير التابع) يمكن تفسيرها من خلال المتغيرات المستقلة والمعدل والرقابية المتضمنة بالنموذج. وبالإضافة إلي ذلك، قام الباحثون بإستخدام إختبار (Hosmer and Lemeshow) وذلك لإختبار جودة مطابقة النموذج لبيانات المشاهدات، ولقد أظهرت النتائج القيمة الإحصائية Chi– Square (9.997) بمستوي معنوية (0.265) وهي تزيد عن مستوي معنوية (10%)، ومن ثم قبول فرض العدم القائل بكفاية النموذج لجودة توفيق Goodness–of–fit للمتغير التابع، وهذا يشير إلي عدم وجود فروق معنوية بين القيم الفعلية والمتوقعة للمتغير التابع. كما أن نسبة التصنيف الصحيحة (Correct classification ratio) قد إرتفعت من 47.9% إلي 68.1% أي أن نموذج الإنحدار اللوجستي المتعدد للمتغير المستقل والمتغير المعدل والمتغيرات الرقابية يصنف مفردات دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية إلي ما يتسم بالدقة وما لا يتسم بالدقة بنسبة تصنيف صحيحة بلغت 68.1% من إجمالي مفرداته، وهذا يدل على جودة توفيق النموذج.

وتشير نتائج نموذج الإنحدار رقم (2) وذلك وفقاً للنتائج **بالجدول رقم (6)** إلي **وجود تأثير إيجابي معنوي** للخبرة المهنية لشريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. فقد ظهرت قيمة معامل الإنحدار لهذا المتغير (0.114)، كما بلغت قيمة P–Value (0.022) وهي أقل من مستوي المعنوية (5%)، **ومن ثم تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (H_2) القائل** "تؤثر الخبرة المهنية لشريك المراجعة معنوياً على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية". **وتتفق** تلك النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات؛ (Reschiwati & Meo, 2019; Liu & Xu, 2021; Theodora & Soepriyanto, 2023)، بينما **تتناقض** مع ما توصلت إليه دراسة (Hardies et al., 2018).

ويعتقد الباحثون، بأن التأثير الإيجابي المعنوي للخبرة المهنية لشريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، يمكن إرجاعه إلي توافر التأهيل المهني الملائم والخبرة العلمية والعملية والقدرة والملاءة المهنية لشركاء المراجعة في مصر، وكذلك توافر فرق العمل ذات الخبرة وكذلك الإهتمام بتطويرها ورفع كفاءتها بالتدريب والتعليم المستمرين، وأيضاً توافر نظم رقابة الجودة والإهتمام بقواعد آداب سلوك المهنة. إلا أن التاثير الإيجابي لا يعد منطقياً، حيث قلما إنخفض رقم قيد شريك المراجعة بالهيئة العامة للرقابة المالية، حيث يرتبط رقم قيده لدي الهيئة العامة للرقابة المالية بتاريخ القيد بالهيئة وهو ما يدل على زيادة خبرته، وهو ما ينعكس على زيادة دقة أحكامه المهنية. **وأما فيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية،** فتوضح نتائج نموذج الإنحدار رقم (2) وذلك وفقاً للنتائج **بالجدول رقم (6)** بأن المتغيرات الرقابية **تتسق** مع ما توصل إليه الباحثون في ظل نتائج نموذج الإنحدار رقم (1) وذلك وفقاً للنتائج **بالجدول رقم (5).** إلا أنها تختلف في قيم معاملات الإنحدار وقيم P–Value.

جدول 6: نتيجة إختبار الفرض الثاني (H_2) وفرعياته

نموذج الإنحدار (2)	نتيجة إختبار الفرض الثاني (H_2) في ظل العينة كاملة		نتيجة إختبار الفرض الثاني (H_2) في ظل تقسيم العينة الي عينتين فرعيتين وفقاً لحجم منشأة المراجعة			
			حالة منشآت المراجعة كبيرة الحجم (Big 4)		حالة منشآت المراجعة صغيرة الحجم (Non Big 4)	
	B	Sig.	B	Sig.	B	Sig.
AP. Exp	.114	.022	.125	.029	-.115	.393
ROA	-.856	.215	-.716	.405	-.785	.605
Age	.003	.981	-.129	.410	.363	.151
Lev	-.301	.269	.258	.483	-1.017	.034
Growth	-.059	.092	-.135	.048	-.012	.822
OCF	1.922	.001	2.082	.003	1.927	.047
Risk	.308	.077	.335	.114	.153	.640
TaxRisk	-.136	.854	-.668	.481	1.399	.541
Constant	-.314	.532	-.239	.690	.152	.888
Chi-Square = Sig Chi-Square =	**26.199 0.001**		**26.046 0.001**		**14.720 0.065**	
Nagelkerke R Square = Cox & Snell R Square =	**0.034 0.026**		**0.049 0.037**		**0.063 0.047**	
-2 Log likelihood	**1365.067**		**934.020**		**405.842**	
Hosmer and Lemeshow Test						
Chi-Square = Sig Chi-Square =	**2.277 0.971**		**9.997 0.265**		**12.769 0.120**	
Correct classification ratio =	**35.6% to 77.7%**		**47.9% to 68.1%**		**32.3% to 84.9%**	

بينما يستهدف الفرض الفرعي للفرض الثاني (H_{2a}) إختبار ما إذا كانت العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة، كمتغير مستقل، وبين دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، كمتغير تابع، تختلف بإختلاف حجم منشأة المراجعة، كمتغير معدل، في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولإختبار هذا الفرض إحصائياً تم تحويله إلي صيغة فرض العدم، وذلك على النحو التالي:

H_0: لا يختلف التأثير المعنوي للخبرة المهنية لشريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في الشركات المقيدة بالبورصة بإختلاف حجم منشأة المراجعة.

وتم إختباره بالإعتماد على نموذج الإنحدار اللوجيستي المتعدد رقم (2) والسابق عرضها من قبل، ويوضح الجدول رقم (6) نتائج نموذج الإنحدار رقم (2) وذلك فيما يتعلق بالفرض الفرعي الأول للبحث (H_{2a}). وأظهرت النتائج في ظل تقسيم العينة الإجمالية الي عينتين فرعيتين وهم: **أولهما حالة منشآت المراجعة كبيرة الحجم، وجود تأثير إيجابي معنوي** لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. فقد ظهرت قيمة معامل الإنحدار لهذا المتغير (0.125)، كما بلغت قيمة P–Value (0.029) وهي أقل من مستوي المعنوية (5%). **وثانيهما حالة منشآت المراجعة صغيرة الحجم، وجود تأثير سلبي غير معنوي** لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. فقد ظهرت قيمة معامل الإنحدار لهذا المتغير (0.115–)، كما بلغت قيمة P–Value (0.393) وهي أكبر من مستوي المعنوية (10%)، **ومن ثم تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (H_{2a}) القائل** "يختلف التأثير المعنوي للخبرة المهنية لشريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بإختلاف حجم منشأة المراجعة". **وتتسق** تلك النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات؛ (Liu & Xu, 2021; Zimmerman, 2016; Zimmerman et al., 2021)، بينما **تتناقض** مع ما توصلت إليه دراسة (Liu & Xu, 2021). **ويعتقد الباحثون**، بأن الأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، يمكن إرجاعه إلي أن منشآت المراجعة كبيرة الحجم تستعين بشركاء المراجعة ذو خبرة مرتفعة مقارنة بمنشآت المراجعة صغيرة الحجم، حيث تزداد مخاوف المنشآت كبيرة الحجم من مخاطر السمعة ومخاطر التقاضي، وهو ما ينعكس على أتعابه وكذلك دقة الرأي المهني.

9- التحليلات الإضافية

سوف يقوم الباحثون بعرض عدداً من التحليلات الإضافية، حيث تعد التحليلات الإضافية من أهم المنهجيات المتبعة حديثاً، وذلك للتأكد من أن الإفتراضات التي بني عليها النموذج البحث الأساسي مكتملة

وملائمة، وذلك قياساً على بعض الدراسات السابقة؛ (زكي، 2018؛ عمرو، 2022؛ مصطفي، 2024). ولتحقيق ذلك سوف يتم الإجابة على التساؤل التالي: ماذا لو تم إعادة النظر في بعض الإفتراضات التي بني عليها نموذج البحث في التحليل الأساسي، فهل سوف تختلف النتائج؟

وللإجابة على هذا التساؤل سوف يتناول الباحثون عدداً من التحليلات الإضافية بغرض الاجابة عن التساؤل الخاص بالتحقق من سلامة إفتراضات بناء النموذج الاساسي للبحث. إذ **يعد التحليل الاضافي** احدي المنهجيات المتبعة لاضفاء المزيد من الوضوح او الفهم على العلاقات محل الدراسة بالتحليل الاساسي **ومعالجة** اي خلل بنموذج البحث الاساسي ان وجد، **من خلال الاعتماد** على متغيرات لم يسبق التحقق من اثرها (ومعالجتها كمتغيرات رقابية او معدلة)، أو تغيير طريقة معالجة اثر المتغيرات الاضافية، المستخدمة سلفاً (بخلاف المتغير المستقل والتابع والوسيط) على العلاقات محل الدراسة. ومن ثم يتم اجراء مقارنة بين نتائج التحليلين الاضافي والاساسي، لتحديد مدي الاختلاف فيما بينهما، واثر ذلك الاختلاف على ما سيتم التوصل اليه من نتائج، وذلك استناداً الى بعض الدراسات؛ (زكي، 2018؛ عمرو، 2022؛ مصطفي، 2024). ولذلك **سوف يتناول الباحثون** دراسة وإختبار أثر نوع وخبرة شريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في ظل الدور المعدل للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة. ووفقاً لما إنتهي اليه الباحثون من تحليل وإستقراء بعض الدراسات ذات الصلة الي إحتمال وجود أثر معدل للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة على العلاقة بين خصائص شريك المراجعة (النوع، والخبرة المهنية)، ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية (Arthur et al., 2017; Zuhroh & Erlina, 2020; Azmi & Abbas, 2024). **ولإختبار إحتمالية وجود الأثر المعدل عملياً**، سوف يقوم الباحثون بإعادة إختبار فرضى وفرعياتهما، وذلك عن طريق معالجة متغير التخصص الصناعي لمنشأة المراجعة كمتغير معدل، وذلك على النحو الوارد في الفرعيات التالية:

9-1 حالة إختبار الأثر المعدل للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة على العلاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة ودقة رأيه المهني مجال الفرض الأول (H_1) وفرعياته

يستهدف هذا الفرض إختبار ما اذا كان هناك تأثير معنوي لنوع (جنس) شريك المراجعة، كمتغير مستقل، على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، كمتغير تابع، في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولإختبار هذا الفرض إحصائياً تم تحويله الي صيغة فرض العدم، وذلك على النحو التالي:

H_0: لا يؤثر نوع (جنس) شريك المراجعة معنوياً على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في الشركات المقيدة بالبورصة.

وتم إختباره بالاعتماد على نموذج الانحدار اللوجيستي المتعدد رقم (3)، حيث يشمل ثلاث مراحل وهي؛ **أولهما:** على مستوي عينة الدراسة كاملة، **وثانيهما:** على مستوي منشآت المراجعة المتخصصة صناعياً، و**أخيراً ثالثهما:** على مستوي منشآت المراجعة غير المتخصصة صناعياً، ويوضح الجدول رقم (7) نتائج نموذج الانحدار رقم (3) وذلك فيما يتعلق بالفرض الأول للبحث (H_1)، وذلك على النحو التالي:

$$ACO_{it} = \beta_0 + \beta_1 AP.Gen_{it} + \beta_2 AU.\ Firm\ Spec_{it} + \beta_3 (AP.Gen_{it} * AU.\ Firm\ Spec_{it}) + \beta_4 ROA + \beta_5 Age + \beta_6 Lev + \beta_7 Growth + \beta_8 OCF + \beta_9 Risk + \beta_{10} TaxRisk + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

تشير النتائج **بالجدول رقم (7) إلي التحقق من مدي ملاءمة نموذج الإنحدار**، حيث بلغت القيمة الإحصائية Chi– Square المحسوبة (21.757)، وذلك بمستوي معنوية (0.005)، وهي تزيد عن قيمتها الجدولية وذلك عند مستوي معنوية (0.05)، ويشير ذلك لمعنوية نموذج الإنحدار الذي تم بناؤه، مما يدعم صلاحية النموذج لإختبار العلاقة محل الدراسة. كما أظهرت النتائج أن معامل Nagelkerke R Square (0.028) وهو يعبر عن القدرة التفسيرية للنموذج، مما يعني أن (2.8%) من إجمالي التغيرات التي تحدث في دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية (المتغير التابع) يمكن تفسيرها من خلال المتغيرات المستقلة والمعدل والرقابية المتضمنة بالنموذج. وبالإضافة إلي ذلك، قام الباحثون بإستخدام إختبار (Hosmer and Lemeshow) وذلك لإختبار جودة مطابقة النموذج لبيانات المشاهدات، ولقد أظهرت النتائج القيمة الإحصائية Chi– Square (5.155) بمستوي معنوية (0.741) وهي تزيد عن مستوي معنوية (10%)، ومن ثم قبول فرض العدم القائل بكفاية النموذج لجودة توفيق Goodness–of–fit للمتغير التابع، وهذا يشير إلي عدم وجود فروق معنوية بين القيم الفعلية والمتوقعة للمتغير التابع. كما أن نسبة التصنيف الصحيحة (Correct classification ratio) قد إرتفعت من 31.5% إلي 81.1% أي أن نموذج الإنحدار اللوجستي المتعدد للمتغير المستقل والمتغيرات التفاعلية والمتغيرات الرقابية يصنف مفردات دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية إلي ما يتسم بالدقة وما لا يتسم بالدقة بنسبة تصنيف صحيحة بلغت 81.1% من إجمالي مفرداته، وهذا يدل على جودة توفيق النموذج.

كما أظهرت نتائج نموذج الانحدار رقم (3) وذلك وفقاً للنتائج **بالجدول رقم (7)** الي **وجود تأثير إيجابي غير معنوي** لنوع (جنس) شريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. **ويعتقد الباحثون** بمنطقية ما تم التوصل اليه من نتائج، حيث **تتفق** تلك النتيجة مع ما توصل اليه

الباحثون في ظل التحليل الأساسي. وأما فيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، فتوضح نتائج نموذج الإنحدار رقم (3) وذلك وفقاً للنتائج بالجدول رقم (7) بأن بعض المتغيرات الرقابية تتسق مع ما توصل اليه الباحثون في ظل نتائج نموذج الإنحدار رقم (1) وذلك وفقاً للنتائج بالجدول رقم (5)، الا انها تختلف في قيم معاملات الانحدار وقيم P–Value.

جدول 7: التحليل الإضافى

الأثر المعدل للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة على العلاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة ودقة رأيه المهني مجال الفرض الأول (H_1) وفرعياته

نموذج الإنحدار (3)	نتيجة إختبار الفرض الأول (H_1) في ظل العينة كاملة		نتيجة إختبار الفرض الأول (H_1) في ظل تقسيم العينة الي عينتين فرعيتين وفقاً للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة			
			حالة منشآت المراجعة المتخصصة صناعياً		حالة منشآت المراجعة غير المتخصصة صناعياً	
	B	Sig.	B	Sig.	B	Sig.
AP. Gen	.224	.483	.181	.696	-.545	.227
ROA	-.905	.188	-.364	.786	-.880	.285
Age	.028	.828	.120	.580	-.037	.821
Lev	-.312	.250	.097	.866	-.326	.302
Growth	-.057	.100	-.198	.141	-.043	.197
OCF	1.867	.001	2.594	.015	1.557	.018
Risk	.308	.076	.058	.859	-.402	.054
TaxRisk	-.159	.828	-1.246	.540	.028	.971
Constant	-.054	.921	-.542	.530	.869	.137
Chi-Square = **Sig Chi-Square =**	**21.757** **0.005**		**12.763** **0.120**		**14.583** **0.068**	
Nagelkerke R Square = **Cox & Snell R Square =**	**0.028** **0.021**		**0.047** **0.035**		**0.030** **0.022**	
-2 Log likelihood	**1373.545**		**482.119**		**882.489**	
Hosmer and Lemeshow Test						
Chi-Square = **Sig Chi-Square =**	**5.155** **0.741**		**5.885** **0.660**		**8.919** **0.349**	
Correct classification ratio =	**31.5% to 81.1%**		**57.2% to 55.9%**		**20.7% to 89.3%**	

9-2 حالة إختبار الأثر المعدل للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة على العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة ودقة رأيه المهني مجال الفرض الثاني (H_2) وفرعياته

يستهدف هذا الفرض إختبار ما إذا كان هناك تأثير معنوي للخبرة المهنية لشريك المراجعة، كمتغير مستقل، على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، كمتغير تابع، في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولإختبار هذا الفرض إحصائياً تم تحويله إلي صيغة فرض العدم، وذلك على النحو التالي:

H_0: لا تؤثر الخبرة المهنية لشريك المراجعة معنوياً على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في الشركات المقيدة بالبورصة.

وتم إختباره بالإعتماد على نموذج الإنحدار اللوجيستي المتعدد رقم (4)، حيث يشمل ثلاث مراحل وهي؛ **أولهما:** على مستوي عينة الدراسة كاملة، **وثانيهما:** على مستوي منشآت المراجعة المتخصصة صناعياً، و**أخيراً ثالثهما:** على مستوي منشآت المراجعة غير المتخصصة صناعياً، ويوضح الجدول رقم (8) نتائج نموذج الإنحدار رقم (4) وذلك فيما يتعلق بالفرض الثاني للبحث (H_2)، وذلك على النحو التالي:

$$ACO_{it} = \beta_0 + \beta_1\, AP.Exp_{it} + \beta_2\, AU.\ Firm\ Spec_{it} + \beta_3\, (AP.EXP_{it}{*}AU.\ Firm\ Spec_{it}) + \beta_4\, ROA + \beta_5\, Age + \beta_6\, Lev + \beta_7\, Growth + \beta_8\, OCF + \beta_9\, Risk + \beta_{10}\, TaxRisk + \varepsilon_{it} \qquad (4)$$

تشير النتائج **بالجدول رقم (8) إلي التحقق من مدي ملاءمة نموذج الإنحدار**، حيث بلغت القيمة الإحصائية Chi-Square المحسوبة (26.199)، وذلك بمستوي معنوية (0.001)، وهي تزيد عن قيمتها الجدولية وذلك عند مستوي معنوية (0.05)، ويشير ذلك لمعنوية نموذج الإنحدار الذي تم بناؤه، مما يدعم صلاحية النموذج لإختبار العلاقة محل الدراسة. كما أظهرت النتائج أن معامل Nagelkerke R Square (0.034) وهو يعبر عن القدرة التفسيرية للنموذج، مما يعني أن (3.4%) من إجمالي التغيرات التي تحدث في دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية (المتغير التابع) يمكن تفسيرها من خلال المتغيرات المستقلة المعدل والرقابية المتضمنة بالنموذج.

كما أظهرت نتائج نموذج الانحدار رقم (4) وذلك وفقاً للنتائج **بالجدول رقم (8)** الي **وجود تأثير إيجابي معنوي** للخبرة المهنية لشريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. **ويعتقد**

الباحثون بمنطقية ما تم التوصل اليه من نتائج، حيث **تتسق** تلك النتيجة مع ما توصل اليه الباحثون في ظل التحليل الأساسي.

جدول 8: التحليل الإضافي

الأثر المعدل للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة على العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة ودقة رأيه المهني مجال الفرض الثاني (H_2) وفرعياته

نموذج الإنحدار (4)	نتيجة إختبار الفرض الثاني (H_2) في ظل العينة كاملة		نتيجة إختبار الفرض الثاني (H_2) في ظل تقسيم العينة الي عينتين فرعيتين وفقاً للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة			
			حالة منشآت المراجعة المتخصصة صناعياً		حالة منشآت المراجعة غير المتخصصة صناعياً	
	B	Sig.	B	Sig.	B	Sig.
AP. Exp	.114	.022	-.005	.948	.189	.006
ROA	-.856	.215	-.324	.809	-.854	.308
Age	.003	.981	.120	.583	-.060	.719
Lev	-.301	.269	.120	.835	-.319	.316
Growth	-.059	.092	-.196	.141	-.047	.163
OCF	1.922	.001	2.566	.016	1.662	.013
Risk	.308	.077	.052	.875	-.439	.037
TaxRisk	-.136	.854	-1.304	.524	-.002	.998
Constant	-.314	.532	-.516	.569	.009	.989
Chi-Square = **Sig Chi-Square =**	**26.199** **0.001**		**12.614** **0.126**		**20.625** **0.008**	
Nagelkerke R Square = **Cox & Snell R Square =**	**0.034** **0.026**		**0.046** **0.035**		**0.042** **0.031**	
-2 Log likelihood	**1365.067**		**482.268**		**872.474**	
Hosmer and Lemeshow Test						
Chi-Square = **Sig Chi-Square =**	**2.277** **0.971**		**8.665** **0.371**		**6.382** **0.604**	
Correct classification ratio =	**35.6% to 77.7%**		**57.2% to 57.1%**		**30.4% to 84.5%**	

وأما فيما يتعلق بالفرض الفرعي للفرض الثاني (H_{2a}) حيث يستهدف إختبار ما إذا كانت العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة، كمتغير مستقل، ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، كمتغير تابع، تختلف بإختلاف التخصص الصناعي لمنشأة المراجعة، كمتغير معدل، في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولإختبار هذا الفرض إحصائياً تم تحويله إلي صيغة فرض العدم، وذلك على النحو التالي:

H_0: لا يختلف التأثير المعنوي للخبرة المهنية لشريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في الشركات المقيدة بالبورصة بإختلاف التخصص الصناعي لمنشأة المراجعة.

وتم إختباره بالإعتماد على نموذج الإنحدار اللوجيستي المتعدد رقم (4) والسابق عرضها من قبل، ويوضح الجدول رقم (8) نتائج نموذج الإنحدار رقم (4) وذلك فيما يتعلق بالفرض الفرعي الأول للبحث (H_{2a}). وأظهرت النتائج في ظل تقسيم العينة الإجمالية الي عينتين فرعيتين وهم: **أولهما حالة منشآت المراجعة المتخصصة صناعياً، وجود تأثير سلبي غير معنوي** للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة على العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. فقد ظهرت قيمة معامل الإنحدار لهذا المتغير (0.005−)، كما بلغت قيمة P–Value (0.948) وهي أكبر من مستوي المعنوية (10%). و**ثانيهما حالة منشآت المراجعة غير المتخصصة صناعياً، وجود تأثير إيجابي معنوي** للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة على العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. فقد ظهرت قيمة معامل الإنحدار لهذا المتغير (0.189)، كما بلغت قيمة P– Value (0.006) وهي أقل من مستوي المعنوية (5%)، **ومن ثم تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (H_{2a}) القائل** "يختلف التأثير المعنوي للخبرة المهنية لشريك المراجعة على دقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بإختلاف التخصص الصناعي لمنشأة المراجعة". **وتتسق** تلك النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Karjalainen et al., 2018)، بينما **تتناقض** مع ما توصلت إليه بعض الدراسات؛ (Ram & Hassan, 2017; Karjalainen et al., 2018). **ويعتقد الباحثون** بأن الأثر المعدل للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة على العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، يمكن إرجاعه إلي أن منشآت المراجعة المتخصصة صناعياً بطبيعة صناعة عملاءه تعتمد بشكل كبير على خبرة شركاء المراجعة، حيث تعتمد خبرة شركاء المراجعة بشكل أساسي على خبراته الفعلية المكتسبة من منشأته، مقارنة بخبرته المكتسبة من طول مدة عمله ومزاولته للمهنة فقط. وعلى الرغم من ذلك، فأن شركاء المراجعة مازالوا مقيدون بالإلتزام بالتوجيهات والقواعد التي تضعها منشأته.

10- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية

تعرض البحث الحالي إلي قضية هامة تتصف بالحداثة إلي حد ما، كما أنها تعكس قدر من التكامل بين فروع مختلفة من المعرفة ذات الصلة ببيئة الأعمال والممارسة المهنية وهما المحاسبة والمراجعة. إذ تناول البحث بالدراسة والإختبار التجريبي أثر نوع وخبرة شريك المراجعة على دقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية وذلك في ظل الدور المعدل لحجم منشأة المراجعة. وتتمثل أهمية البحث كونه يتناول أحد أهم محددات جودة عملية المراجعة وجودة منتجها النهائي ألا وهي المحددات ذات الصلة بخصائص وسمات شريك المراجعة، وأيضاً المحددات ذات الصلة بمنشأة المراجعة وهو حجم منشأة المراجعة.

وقد **خلص الباحثون في شقه النظري** إلي أن خصائص شريك المراجعة وسماته الشخصية تعد محدداً جوهرياً لدقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية بإعتباره أحد أهم مؤشرات جودة المراجعة بصفة عامة، وجودة المراجعة الحقيقية بصفة خاصة، كما يعد الرأي الفني الرسالة الموجهة لاصحاب المصالح، وبالتالي تحسين جودة تقريره بين شريك المراجعة واصحاب المصالح، كما أنها تتاثر بمجموعة من المحددات، والتي يعد من أهما حجم منشأة المراجعة والتي من شانها ان يكون لها تاثير تفاعلي مع خصائص شريك المراجعة. ولذلك بات دقة الرأي المهني أحد أهم الأولويات في الدراسات المحاسبية، وذلك في محاولة لزيادة مستوى دقة الرأي المهني الذى يصدره مراقبي الحسابات ورفع مستوى جودة خدمة المراجعة التي يتم تقديمها لعملائهم، وبم يساهم فى الحد من فجوة التوقعات بقدر الإمكان.

وأسفر إستقراء وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة عن إشتقاق فرضيين وفرعياتهم، أولهما يعكس أثر نوع (جنس) شريك المراجعة على دقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. وثانيهما يعكس أثر الخبرة المهنية لشريك المراجعة على دقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. بينما الفروض الفرعية إختبر من خلالهم الأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة، وذلك في سياق العلاقة محل إختبار الفرض الأول والثاني للبحث. وذلك من خلال التحليل الفعلي للتقارير المالية المنشورة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، وبعد إستبعاد الشركات المالية. تمكن الباحثون من إختيار عدد 163 شركة بإجمالي 1367 مشاهدة شكلت عينة الدراسة وذلك عن الفترة من 2015 إلي 2023.

وفي ضوء نتائج التحليل الإحصائي لنماذج الإنحدار اللوجيستي المتعدد المستخدمة، **عدم قبول الفرض الأول للبحث**، وبما يشير إلي عدم وجود تأثير لنوع (جنس) شريك المراجعة على دقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. وكذلك أسفرت نتائج التحليل الإحصائي **قبول الفرض الثاني للبحث**، وبما يشير إلي وجود تأثير إيجابي معنوي للخبرة المهنية لشريك المراجعة على دقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. **وأما فيما يتعلق** بالأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة، فقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي

عدم قبول الفرض الفرعي الأول للفرض الأول للبحث، وبما يشير إلي عدم وجود تأثير لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين نوع (جنس) ودقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. كما أظهرت نتائج التحليل الإحصائي **قبول الفرض الفرعي الأول للفرض الثاني للبحث**، وبما يشير إلي وجود تأثير معدل لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة ودقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. وبالتالي فإن الأمر يتطلب مزيد من الدراسة والإختبار في البحوث المستقبلية، مع الأخذ في الإعتبار بدائل قياس آخري يمكن من خلالها قياس الخبرة المهنية لشريك المراجعة، ودقة الرأي المهني بشأن مراجعة القوائم المالية.

وإجمالاً يخلص الباحثون، إلي أنه في سياق مراجعة القوائم المالية وإعداد تقرير مراقب الحسابات وإبداء الرأي الفني المحايد من قبل شريك المراجعة وفريق عمله، حيث يختلف دقة الرأي المهني بإختلاف نوع (جنس) شريك المراجعة، ومدي توافر الخبرة المهنية لشركاء المراجعة، وبالتالي تعتبر المحددات ذات الصلة بخصائص شريك المراجعة وسماته الشخصية أمر في غاية الأهمية، ولذلك بات دقة الرأي المهني أحد أهم الأولويات في الدراسات المحاسبية، وذلك في محاولة لزيادة مستوى دقة الرأي المهني الذى يصدره شركاء المراجعة ورفع مستوى جودة خدمة المراجعة التي يتم تقديمها لعملائهم. بالإضافة لذلك **يعتقد الباحثون** بأهمية المحددات ذات الصلة بمنشأة المراجعة، وتحديداً حجم المنشأة وأنها تشكل جانب هام أيضاً من محددات جودة المراجعة وجودة منتجها النهائي. **وإجمالاً تشير نتائج البحث** إلي أهمية الدور الرقابي لشركاء المراجعة، كما ساهم الأثر المعدل لحجم منشأة المراجعة على العلاقة بين خصائص شريك المراجعة على تحسين جودة المراجعة وجودة منتجها النهائي مقارنة بتأثير كل منهما بشكل منفرد.

ومن خلال **التحليل الإضافي**، توصل الباحثون إلي نتيجة هامة، تفيد بعدم إنعكاس الأثر المعدل للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة على العلاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة ودقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية، حيث أظهرت النتائج إلي عدم وجود أثر معدل ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة على العلاقة بين نوع (جنس) شريك المراجعة ودقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية. وأخيراً أظهرت النتائج إلي وجود أثر معدل للتخصص الصناعي لمنشأة المراجعة على العلاقة بين الخبرة المهنية لشريك المراجعة ودقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية.

وفي ضوء ما إنتهي إليه الباحثون من نتائج، ومن **منظور مهني يوصي الباحثون** بأهمية وضرورة توجيه إنتباه شركاء المراجعة لأهمية تقييم الظروف الإقتصادية المحيطة، والتي من شأنها التأثير على جهتين وهم: أولهما: إحتمالات وجود الغش بالتقارير المالية. وثانيهما: إحتمالات تعرض منشأة عميل المراجعة للتعثر المالي، وأن تؤخذ في الإعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. وفي ذات السياق يتعين

على **المنظمات المهنية**، إدخال تعديلات على معايير المراجعة ذات الصلة، وتحديداً معيار المراجعة المصري رقم (220) بحيث يشمل على؛ تعريف محدد لشريك المراجعة، ومهامه ومسئولياته. ومن منظور مهني أيضاً يتعين على هيئة الرقابة المالية تكوين سجل منفصل لشركاء المراجعة عن باقي مراقبي الحسابات يحتوي على؛ الإسم، وتاريخ قيده، ورقم قيده، وغيرهم مثلما قام (PACOB) بتكوين نموذج خاص بهم. ومن منظور مهني أيضاً يتعين على الجهات المختصة بتكوين قانون يتم فيه إلزام منشآت المراجعة بمشاركة الإناث في عملية المراجعة بحد أدني على سبيل المثال (من 10% إلي 20%) مثلما تم تعديل الحد الأدني لمشاركة الإناث في مجالس الإدارة بنسبة 2.5%. وأخيراً بأهمية قيام منشآت المراجعة بتخصيص مهام الإرتباط المختلفة في ضوء مستويات شركاء المراجعة المنتمين لها.

وفي ضوء ما إنتهي إليه البحث من نتائج، وإستكمالاً لما عرضه الباحثون من توصيات، **من منظور أكاديمي يوصي الباحثون** بضرورة إعادة النظر في نماذج إكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية من جهة، ونماذج التنبؤ بالتعثر المالي من جهة آخري، حيث فرضت الظروف الإقتصادية على إنتباه شركاء المراجعة لما يرتبط بهم. كما يوصي الباحثون **بمزيد من البحوث المستقبلية والتي من أهمها:**

- أثر نوع (جنس) شريك المراجعة على دقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية: الدور المعدل للجهد المبذول في عملية المراجعة – دراسة تجريبية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- أثر تدوير شريك المراجعة على دقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية: الدور المعدل للجهد المبذول في عملية المراجعة ومدخل المراجعة المشتركة – دراسة تجريبية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- أثر نوع (جنس) وخبرة شريك المراجعة على دقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية: الدور المعدل لسمعة منشأة المراجعة – دراسة تجريبية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- أثر التخصص الصناعي لشريك المراجعة على دقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية: الدور المعدل لمدخل المراجعة الثنائية والمشتركة – دراسة تجريبية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- أثر سمعة شريك المراجعة على دقة رأيه المهني بشأن مراجعة القوائم المالية: الدور المعدل للجهد المبذول في عملية المراجعة – دراسة تجريبية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أبو المجد، سارة إبراهيم، محمد علي وهدان ومحمد صابر حموده (2022). أثر التخصص القطاعي وحجم شريك المراجعة على جودة المراجعة الخارجية – دراسة تطبيقية. **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة جامعة بنها 1(1): 415-460.

السمسار، على حسن على إبراهيم (2019). **أثر الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات على قرار الإستثمار- دراسة تجريبية**. رسالة ماجيستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.

المر، نورهان على محمد (2021). قياس تأثير العلاقة بين معدل دوران شريك المراجعة وأتعاب المراجعة على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية. **المجلة العلمية للدراسات المحاسبية** 3(4): 672-731.

الهيئة العامة للرقابة المالية (2008). **مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية**. معيار المراجعة المصري رقم (220) متاح على: https://fra.gov.eg/wp-content/uploads/2021/01/4.pdf.

زكي، نهي محمد (2018). **أثر جودة المراجعة الخارجية على الحد من السلوك الانتهازي للإدارة ومنع الغش بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**. رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.

زيتون، محمد خميس جمعة خطاب (2020). أثر الإفصاح الاختياري عن شريك المراجعة على جودة المراجعة: دليل تطبيقي من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **مجلة البحوث المحاسبية** 7(1): 201-248.

عبد المجيد، محمود محمد السيد (2018). **أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشان الاستمرارية وامور المراجعة الاساسية والمعلومات الاخري في تقريره غير المعدل الجديد – دراسة تجريبية**. رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.

عمرو، اية محمد (2022). **أثر الأبعاد المالية وغير المالية لمنشأتي مراقب الحسابات وعميله على دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.** رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.

شحاته، شحاته السيد (2015). أثر خبرة مراقب الحسابات و حجم منشأته على جودة المراجعة الخارجية – دراسة تجريبية. **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، 52(2): 1-32.

شحاتة، محمد موسى علي (2020). أثر محددات الإفصاح عن شريك المراجعة على مستوى التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية: مع دليل تطبيقي بالبورصة المصرية. **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية** 7(2): 129-182.

مصطفي، إسراء مصطفي عبد الفتاح (2024). **أثر سمعة منشأة مراقب الحسابات على قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.** رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.

هاشم، هبه جمال (2021). أثر الإفصاح عن شريك المراجعة فى تحقيق سرعة الإستجابة للتعديلات فى تقرير مراقب الحسابات مع دراسة ميدانية. **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، 12(4): 1-71.

يوسف، أيمن يوسف محمود (2021). دور نمط مكتب وشريك المراجعة في تعزيز قابلية القوائم المالية للمقارنة: دليل من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية** 5(1): 1-46.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

Abbott, L. J., C. Boland, W. Buslepp, and S. McCarth (2019a). what's in a Name? The Impact of U.S. Audit Partner Identification on Going Concern Audit Report Modifications, available at: **https://ssrn.com/abstract=3113890**. 1-49.

Abbott, L., and W. L. Buslepp, K. Gunny, and A. Mandell (2019b). The Effect of U.S. Audit Partner Identification on Real Earnings Management. Available at: **https://ssrn.com/abstract=3448800**.

Abdallah, B. A. M., M. G. Ghanem, and W. H. Hijazi (2024). Analyzing the Factors That Affect Auditor's Judgment and Decision Making in Lebanese Audit Firms. ***Journal of Risk and Financial Management*** 17-73.

Abdelfattah, T., M. Elmahgoub, and A. A. Elamer (2021). Female audit partners and extended audit reporting: UK evidence. ***Journal of Business Ethics*** 174: 177-197.

Abdelrazik, D. S. M. (2017). ***The determinants of audit fees and report lag: a comparative study of Egypt and the UK***. Doctoral dissertation, University of Plymouth. Accounting & Finance with Plymouth University. 1-290.

Abid, A., M. Shaique, and M. Anwar ul Haq (2018). Do Big Four Auditors Always Provide Higher Audit Quality? Evidence from Pakistan. ***Int. J. Finance. Stud*** 6(58):1-22.

ACAR, R., and M. ACAR (2019). Effect of Auditor Characteristics on Audit Fees. ***9th International Socıal Sciences Confrence in The Balkans*** 230-238.

Achyarsyah, P. (2016). The analysis of the influence of financial distress, debt default, company size, and leverage on going concern opinion. ***International Journal of Accounting Behavior Review*** 14(9) : 6767-6782.

Ahmadi, Z., M. Salehi, and M. Rahmani (2024). The effect of economic complexities and green economy on financial statements fraud. ***Journal of Financial Crime*** 31(2): 267-286.

Alareeni, B. A. (2019). The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators A meta-analysis. ***Managerial Auditing Journal*** 34(1): 6-43.

Albhoor, A. and B. Khamees (2016). Audit report lag, audit tenure and auditor industry specialization: Empirical evidence from Jordan. ***Jordan Journal of Business Administration*** 12(2): 459-479.

Alhawamdeh, O., Z. Salleh, and S. Ismail (2024). The Role of Auditor's Gender and Audit firm size on The Audit Report Lag and The Role of Key Audit Matters as a Moderating Variable. ***Corporate Governance and Organizational Behavior Review*** 8(2): 73-81.

Alhmood, M. A., H. Shaari, and R. Al-dhamari (2022). Audit Partner Characteristics and Real Earnings Management Practices in Jordan. ***Economic Studies Journal*** 31(6): 185-200.

Alsmairat, Y. Y., W. S. Yusoff, M. A. Ali, and A. N. Ghazalat (2019). The Effect of Audit Tenure and Audit Firm Size on the Audit Quality: Evidence from Jordanian Auditors. ***International Journal of Business and Technopreneurship*** 9(1):15-24.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2018). ***The role of the partner, its benefits and responsibilities***. Available at: **https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/privatecompaniespracticesection/strategyplanning/center/downloadabledocuments/section-1-role-of-the-partner-and-responsibilities.pdf**.

Ananda, C., and F. Faisal (2023). Audit Fees, Audit Tenure, Auditor Industry Specialization, Audit Firm Size, and Audit Quality: Evidence from Indonesian Listed Companies. ***Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*** 10(2): 213-230.

Aobdia, D., and R. Petacchi (2019). Consequences of Low-Quality Audits for Engagement Partners: The Importance of Audit Firm Quality Control Systems. Available at: **https://ssrn.com/abstract=2983900**. 1-46.

Aobdia, D., C. J. Lin, and R. Petacchi (2015). Capital market consequences of audit partner quality. ***The Accounting Review*** 90(6): 2143-2176.

Aobdia, D., S. Siddiqui, and A. Vinelli (2016). Does Engagement Partner Perceived Expertise Matter? Evidence from the U.S. Operations of the Big 4 Audit Firms. Available at: **http://ssrn.com/abstract=2840332**. 1-58.

Arens, A. A., R. J. Elder, M. S. Beasley, and C. E. Hogan (2016). **Auditing and Assurance Services**: **An Integrated Approach**, 16th Edition, Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

Arthur, N., M. Endrawes and S. Ho (2017). Impact of partner change on audit quality: An analysis of partner and firm specialization effects. ***Australian Accounting Review*** 27(4): 368–381.

Arum, G. I. K., A. W. Hastuti, and A. Suprayitno (2022). Effect of Financial Performance on Going Concern Audit Opinion. ***International Journal of Research in Social Science and Humanities (IJRSS)*** 3(8): 36–45.

Azmi, P. M. N., and D. S. Abbas (2024). The Effect of Profitability, Financial Distress, Audit Tenure on Report Lag with Auditor Specialization as a Moderating Variable. ***Prosiding Simposium Ilmiah Akuntansi*** 1(1): 685–694.

Azzahra, N., and N. Nurcahyono (2024). The Influence of Auditor Characteristics on Audit Report Lag in Property and Real Estate Sector Companies. ***Economics and Business International Conference Proceeding*** 1(2): 348–361.

Badawy, H. A. E. (2021). Current Year Audit Opinion and Next Year Audit Fees: Does Family Ownership Matter? ***Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Researches (SJFCSR)*** 2(1):643- 683.

Badawy, H., and N. Zaki (2023). The Effect of Audit Firm Reputation and Busyness on Financial Reporting Timeliness: The Moderating Role of Client Complexity and Floatation of Exchange Rate Empirical Evidence from Egypt. ***Science Journal for Commercial Research*** 49(2): 9-64.

Bae, G. S., S. U. Choi, and J. E. Lee (2019). Auditor industry specialization and audit pricing and effort. ***Auditing: A Journal of Practice &*** **Theory** 38(1): 51–75.

Bédard, J., C. Brousseau, and L. P. Sirois (2024). Engagement partner identification format and audit quality. ***Int J Audit*** 28: 97-124.

Bell, T. B., M. Causholli, and W.R. Knechel (2015). Audit firm tenure, non-audit services, and internal assessments of audit quality. ***Journal of Accounting Research*** 53(3): 461-509.

Berglund, N. R. (2020). Do client bankruptcies preceded by clean audit opinions damage auditor reputation?. ***Contemporary Accounting Research*** 37(3): 1914-1951.

Berglund, N. R., and J. D. Eshleman (2019). Client and audit partner ethnicity and auditor-client alignment. ***Managerial Auditing Journal*** 34(7):835- 862.

Berglund, N. R., J. D. Eshleman, and P. Guo (2018). Auditor size and going concern reporting. ***Auditing: A Journal of Practice & Theory*** 37(2):1-25.

Bozzolan, S., and A. Miihkinen (2021). The quality of mandatory non-financial (risk) disclosures: the moderating role of audit firm and partner characteristics. ***The International Journal of Accounting*** 56(2): 1-58.

Bronson, S. N., A. Ghosh, and C. E. Hogan (2017). Audit Fee Differential, Audit Effort, and Litigation Risk: An Examination of ADR Firms. ***Contemporary Accounting Research*** 34(1): 83-117.

Brunelli, S., C. Carlino, R. Castellano, and A. Giosi (2021). Going concern modifications and related disclosures in the Italian stock market: do regulatory improvements help investors in capturing financial distress?. ***Journal of Management and Governance*** 25(2): 433-473.

Budisantoso, T., R. Rahmawati, B. Bandi, and A. N. Probohudono (2017). Audit Opinion Accuracy, Corporate Governance and Downward Auditor Switching: A Study of Association of Southeast Asian Nations Economics Community. ***International Journal of Economics and Financial Issues*** 7(5): 530-540.

Burke, J. J., R. Hoitash, and U. Hoitash (2018). Audit Partner Identification and Characteristics: Evidence from U.S. Form AP Filings. ***Auditing: A Journal of Practice & Theory, Forthcoming***. Available at: **https:// ssrn .com/abstract=2989166**. 1-44.

Cahan, S. F., and J. Sun (2015). The effect of audit experience on audit fees and audit quality. ***Journal of Accounting, Auditing & Finance*** 30(1): 78-100.

Cai, C., S. Ciccone, H. Li, and L. E. Xu. (2023). Audit partner characteristics, career advancement and audit quality in the USA. ***Managerial Auditing Journal*** 1-30.

Cameran, M., D. Campa, and J. R. Francis (2017). ***How important is partner variation in explaining audit quality?***. Working paper, Bocconi University, International University of Monaco, and University of Missouri - Columbia.

Carcello, J. V., and R. Santore (2015). Engagement Partner Identification: A Theoretical Analysis. ***Accounting Horizons*** 29(2): 297-311.

Che, L., J. C. Langli, and T. Svanström (2018). Education, experience, and audit effort. ***Auditing: A Journal of Practice & Theory*** 37(3): 91-115.

Chen, C., Z. Liu, W. Tang, and L. Tuo (2024). Accounting reporting complexity, audit engagement partner mandatory rotation, and audit quality. ***Corp Account Finance*** 35: 157-170.

Chi, W., L. L. Lisic, L. A. Myers, M. Pevzner, and T. A. Seidel (2019a). Why Do Certain Engagement Partners Exhibit a Pattern of Poor Audit Quality? The Impact of Partner Workloads and Client Fee Pressures. Available at: **https://ssrn.com/abstract=3032610**. 1-49.

Chi, W., L. L. Lisic, L. A. Myers, M. Pevzner, and T. A. Seidel (2019b). The Consequences of Providing Lower Quality Audits at the Engagement Partner Level. ***Journal of International Accounting Research***.

Chi, W., L. Myers, T. Omer, and H. Xie (2017). The effects of audit partner pre-client and client-specific experience on audit quality and on perceptions of audit quality. ***Review of Accounting Studies*** 22(1): 361-391.

Cho, E. J., J. R. Chung, and H. Y. Lee (2019). The role of labor unions in corporate transparency: Focusing on the role of governance in auditor change process. ***Sustainability*** 11(9): 26-43.

Chung, J. R., E. J. Cho, H. Y. Lee, and M. Son (2017). The impact of labour unions on external auditor selection and audit scope: evidence from the Korean market. ***Applied Economics*** 49(48): 4833-4850.

Cunningham, L. M., C. Li, S. E. Stein, and N. S. Wright (2019a). What's in a Name? Initial Evidence of US Audit Partner Identification Using Difference-in-Differences Analyses. ***The Accounting Review***.

Cunningham, L. M., S. E. Stein, and N. S. Wright (2019b). Practitioner Summary Initial Evidence of US Audit Partner Identification in Form AP Shows Limited Impact on Audit Quality. ***Current Issues in Auditing***.

Cuong, N. T., and N. T. T. Ha. (2018). Influence of Financial Ratios on Earnings Management: Evidence from Vietnam Stock Exchange Market. ***Journal of Insurance and Financial Management*** 4(1): 57-77.

Daferighe, E. E., and E. M. George (2020). Audit Firm Attributes and Financial Reporting Quality of Quoted Manufacturing Firms in Nigeria. ***SSRG International Journal of Economics and Management Studies*** 7(1): 41-52.

De Jesus, A. C. P., B. J. M. de Almeida, and A. M. F. G. Da Silva (2022). Determining factors in modified audit reports: evidence from Portuguese municipalities. ***Revista de Contabilidad Spanish Accounting Review*** 25(2): 329.

Degan, M., R. Shafie, and A. Ali (2021). Audit Partner Characteristics: A Literature Review and Future Directions. ***Financial Management & Accounting*** 20(3): 1-9.

Deng, M., E. Kim, and M. Ye. (2018). Audit Partner Identifcation, Assignment, and the Labor Market for Audit Talent. ***Baruch College Zicklin School of Business*** available at: https://ssrn.com/abstract=3438826. 1-56.

Devitamala, N., and Apollo (2022). The Effect of Leverage, Profitability and Cash Flow on Going Concern Audit Opinion and its Implications on Market Reaction. ***Journal of Universal Studies*** 2(12): 2776-2791.

Diab, A. A., S. I. Abdelazim, A. M. Eissa, E. M. Abozaid, and M. M. Elshaabany (2021). The Impact of Client Size and Financial Performance on Audit Opinion: Evidence from a Developing Market. ***Academic Journal of Interdisciplinary Studies*** 10(1): 228-239.

Dickins, D., A. J. Johnson-Snyder, and J, T. Reisch. 2018. Selecting auditor for Bradco using indicators of audit quality. ***Journal of Accounting Education*** 45: 32-44.

Ebimobowei, A., O. J. Uche, A. A. Jibrin, and T. Y. Arney (2022). Audit Firm Attributes and External Auditors' Switching Behaviour of Insurance Companies in Nigeria. ***African Journal of Accounting and Financial Research*** 5(2): 73-92.

Ebirien, G. I., and G. J. Chukwu (2021). Engagement Partner Gender and Audit Report Lag of Nigerian Listed Firms. ***Governance and Professionalism in the 21st Century: Accountant's Blueprint*** 889-902.

Fitzgerald, B. C., and T. C. Omer (2018). Audit Partner Tenure and Internal Control Reporting Quality: U.S. Evidence from the Not-For-Profit Sector. ***Spring, CAR*** 35 (1): 1-34.

Fossung, M. F., and D. K. V. Verges (2022). External Audit Quality and Value Creation: What Relationship in the Cameroonian Context. ***Open Journal of Accounting*** 11: 21-41.

Frost, T., Z. C. He, X. Luo, and D. Stice (2024). Audit partner style and financial statement comparability: New evidence from the US market. ***J Bus Fin Acc*** 1-28.

Gao, P., and G. Zhang (2019). Auditing Standards, Professional Judgement, and Audit Quality. ***The Accounting Review*** 94(6): 201-225.

Gbadamosi, R. M., and M. E. Alade (2024). Auditors' characteristics and timeliness of listed family-owned firms in Nigeria. ***Accounting and Management Information Systems*** 23(1): 215-236.

Geiger, M. A., S. Keskek, and A. Kumas (2020). Institutional investor trading around auditor's going concern modified opinions: An analysis of mutual funds and pension funds. ***International Journal of Auditing*** 24(1): 37-52.

Georgiades, G. (2015). A Refresher on Auditing Accounting Estimates: AU-C Section 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures. ***Miller GAAS Update Service***. 15(8): 1-9.

Gravrok, A.W., and L. M. H. Mjelve (2023). ***Partner Characteristics and Their Impact on Audit Quality for the Telecommunications Industry in Norway***. Master's thesis, Oslomet-storbyuniversitetet.

Hao, J., V. Pham, and M. Guo (2021). The Gender Effects of Audit Partners on Audit Outcomes: Evidence of Rule 3211 Adoption. ***Journal of Business Ethics*** 1-59.

Hapsoro, D., and T. R. Santoso (2018). Does Audit Quality Mediate the effect of Auditor Tenure, Abnormal Audit Fee and Auditor's Reputation on giving Going Concern Opinion?. ***International Journal of Economics and financial*** 8(1): 143-152.

Hapsoro, D., and T. Suryanto (2017). Consequences of going concern opinion for financial reports of business firms and capital markets with auditor reputation as a moderation variable: an experimental study. ***European Research Studies Journal*** 20(2): 197-223.

Hardies, K., D. Breesch, and J. Branson (2016). Do (fe)male auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions. ***European Accounting Review*** 25(1): 7-34.

Hardies, K., M. L.Vandenhaute, and D. Breesch (2018). An Analysis of Auditors' Going-Concern Reporting Accuracy in Private Firms. ***Accounting Horizons*** 32(4): 117-132.

Hardies, K., S. Hossain, and L. Chapple (2020). Archival Research on Audit Partners: Assessing the Research Field and Recommendations for Future Research. ***Accounting & Finance*** 1-50.

Hassan, S., M. Aksar, S. Khan, T. Ahmed, and M. Zahoor (2023). Impact of Audit Quality on Real Earnings Management: Moderating Role of Corporate Governance. ***Reviews of Management Sciences*** 5(1): 1-12.

He, H., J. Pittman, and O. Rui (2016). Reputational Implications for Partners After a Major Audit Failure: Evidence from China. ***Journal of Business Ethics*** 138 (4): 703-722.

Herlambang, E. A., G. Apriyanto, and Harmono (2023). Determinants of Auditor's Judgement: Empirical Evident from Indonesia. ***Journal of Economics, Finance and Management Studies*** 6(9): 4347-4358.

Hidayat, E. S., W. R. Kurniawan, N. Silvia, and N. H. K. Fadhilah (2021). The Influence of Good Corporate Governance, Free Cash Flow and Leverage Factors on Earnings Management with Audit Quality as Moderating Variable. ***Economics, Business and Management Research*** 207: 90-99.

Hossain, S., L. Chapple, and G. S. Monroe (2016). Does auditor gender affect issuing going-concern decisions for financially distressed clients?. ***Accounting & Finance***.

Hux, C. T. (2017). Use of specialists on audit engagements: A research synthesis and directions for future research. ***Journal of Accounting Literature*** 39: 23-51.

Indrawati, M., and Abdurrahman (2024). The Influence of Auditor Type and Financial Performance on Auditor Opinions in Manufacturing Companies. ***Journal Ilmu Sosial dan Pendidikan (JISIP)*** 8(1): 60-67.

International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) (2009). ***Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment***. International Standard on Auditing No. 315. Available at: ***www.ifac.org***.

International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) (2009). ***Planning an Audit of Financial Statements***. International Standard on Auditing No. 300. Available at: ***www.ifac.org***.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2015). **Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements**. **International Standard on Auditing** (**ISA**) **700**. New York, NY: International Federation of Accountants.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2015). **Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Repots**. **International Standard on Auditing** (**ISA**) **705**. New York, NY: International Federation of Accountants.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2015). **Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of An Audit in Accordance with International Standards on Auditing**. International Standard on Auditing (ISA) 200. Revised. New York, NY: IAASB Available at: ***www.ifac.org***.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2018). **Quality Control for an Audit of Financial Statements** (**ISA**) **220**. New York, NY: International Federation of Accountants.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2020). **Handbook of International Quality Management**, **Auditing**, **Review**, **Other Assurance**, **and Related Services Pronouncements**. Available at: ***www.ifac.org***.

Jackson, S., A. Kleitman, S. Stankov, and L. P. Howie (2017). Individual differences in decision making depend on cognitive abilities, monitoring and control. ***Journal of Behavioral Decision Making*** 30(2): 209–223.

Ji, G., and J. Lee (2015). Managerial Overconfidence and Going – Concern Modified Audit Opinion Decisions. ***The Journal of Applied Business Research*** 31(6): 2123–2138.

Jiang, L., J. Rundo, L. Shi, and N. Zhou (2024). Audit Partner Characteristics and Their Impacts on Audit Quality: Evidence from around the World. ***Encyclopedia*** 4: 1091–1099.

Junaidi, J. Hartono, E. Suwardi, S. Miharjo, and B. Hartadi (2016). Does auditor rotation increase auditor independence?. ***Gadjah Mada International Journal of Business*** 18(3): 315–336.

Kaawaase, T. K., M. J. Assad, E.G. Kitindi, and S. K. Nkundabanyanga (2016). Audit quality differences amongst audit firms in a developing economy: The case of Uganda. ***Journal of Accounting in Emerging Economies*** 6 (3): 269–290.

Kalanjati, D. S., D. Nasution, K. Jonnergård, and S. Sutedjo (2019). Auditor rotations and audit quality. ***Asian Review of Accounting*** 27(4): 639–660.

Kalbuana, N., A. Suryati, C. P. A. Pertiwi (2022). Effect of Company Age, Audit Quality, Leverage and Profitability on Earnings Management. ***International Journal of Economics, Business and Accounting Research*** 6(1): 389-399.

Karjalainen, J., M. Niskanen, and J. Niskanen (2018). The effect of audit partner gender on modified audit opinions. ***Int J Audit*** 22: 449-463.

Katon, R. K. A. (2019). The Impact of working Experience and Gender towards Audit Judgment with Professional Skepticism as a Moderating Variable (Empirical Study at BPK RI Jakarta). ***Journal Ilmiah Mahasiswa Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya*** 1-107.

Kelly, M. (2024). Gender and engagement partner quality. ***Journal of Accounting & Organizational Change*** 1-20.

Khaksar, J., M. Salehi, and M. L. D. Bayaz (2022). The relationship between auditor characteristics and fraud detection. ***Journal of Facilities Management*** 20(1): 79-101.

Kinney, W. R. (2016). Discussion of Does Identity of Engagement Partner Matter? An Analysis of Audit Partner Reporting Decisions. ***Contemporary Accounting Research*** 32(1): 1479-1488.

Knechel, R. W., A. Vanstraelen, and M. Zerni (2015). Does the Identity of Engagement Partners Matter? An Analysis of Audit Partner Reporting Decisions. ***Contemporary Accounting Research*** 32 (4):1443-1478.

Koubaa, R. R., and A. Jarboui (2017). Direct and mediated associations among earnings quality, book-tax differences and the audit quality. ***Journal of Financial Reporting and Accounting*** 15(3): 293-316.

KPMG (2014). **Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting**: **The KPMG Professional Judgment Framework**. Available at: **www.kpmg.com**.

Krishnan, G., and J. Zhang (2019). Do investors perceive a change in audit quality following the rotation of the engagement partner?. ***J. Account. Public Policy, Contents lists available at Science Direct*** 146-168.

Lamido, I. A., J. Okpanachi, and O. A. Yahaya (2022). Audit Firm Characteristics and Financial Reporting Quality of Listed Consumer Goods Firms in Nigeria. ***Accounting and Finance Review*** 7(2): 42-58.

Lamoreaux, P. T., L. M. Mauler, and N. J. Newton (2020). Audit Regulation and Cost of Equity Capital: Evidence from the PCAOB's International Inspection Regime. ***Contemporary Accounting Research*** 37(4): 2438-2471.

Lau, D. (2020). The Effect of Audit Quality on the Quality of Management Earnings Forecasts: Evidence from Japan. ***Academy of Accounting and Financial Studies Journal*** 24(4): 1-17.

Lee, H., H. L. Lee, and C. C. Wang (2017). Engagement partner specialization and corporate disclosure transparency. ***International Journal of Accounting*** 52(4): 354-369.

Lennox, C., and X. Wu. (2018). A review of the archival literature on audit partners. ***Accounting Horizons*** 32 (2): 1-35.

Linden, J. V. D., Y. Gan, and E. Leung (2020). ***Audit partner characteristics and the effect on audit quality***. Erasmus School of Economics Erasmus University Rotterdam MSc in Accounting, Auditing and Control. 1-39.

Liu, C., and C. Xu (2021). The effect of audit engagement partner professional experience on audit quality and audit fees: early evidence from Form AP disclosure. ***Asian Review of Accounting*** 29(2): 128-149.

Liu, H., C. P. Cullinan, and J. Zhang (2020). Modified audit opinions and debt contracting: Evidence from China. ***Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*** 27(2): 218-241.

Maggy, and P. Diana (2018). Internal and external determinants of audit delay: Evidence from Indonesian manufacturing companies. ***Accounting and Finance Review*** 3(1): 16-25.

Mala, R., and P. Chand (2015). Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective. ***Accounting Perspectives*** 14(1): 1-50.

McCann, D. (2016). Disclosing Engagement Partner Improves Audit Quality. Available at: **https://www.cfo.com/auditing/2016/12/disclosing-engagement-partner-improves-audit-quality/**.

Mohapatra, P., A. Dayanandan, S. Kuntluru, and A. Athira (2021). Audit partner rotation, and its impact on audit quality: Evidence from India. ***Cogent Economics & Finance*** 9: 1-20.

Montenegro, T. M., and F. A. Brás. (2018). Review of the Concept and Measures of Audit Quality in Three Decades of Research. ***International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*** 14(2/3): 183-253.

Morais, D. (2020). ***The effect of client complexity on audit quality***. partial fulfilment of requirements for the MSc in Finance, at the Universidade Católica Portuguesa. 1-45.

Myers, L. A., J. E. Shipman, Q. T. Swanquist, and R. L. Whited (2018). Measuring the market response to going concern modifications: the importance of disclosure timing. ***Review of Accounting Studies*** 23(4): 1512-1542.

Naue, T. F., Y. Anastasia, F. H. P. Harjanto, and N. Novyarni (2023). The Effect of Sales Growth, Profitability, and Leverage on Earnings Management. ***Jurnal Pendidikan Kewirausahaan Indonesia*** 6(1): 1-18.

Nederlandse Beroepsorganistatie Van Accountant (NBA) (2017). ***Definite Van Audit Kwaiteit***. Available at: ***www.nba.ni***.

Nekhili, M., F. Javed, and H. Nagati (2021). Audit Partner Gender, Leadership and Ethics: The Case of Earnings Management. ***Journal of Business Ethics*** 8(2): 1-28.

Nozari, R., H. Valipour, and A. Gholami (2023). Effect of Disclosure Quality on Earnings Forecast Accuracy with An Emphasis on the Role of Information Accrual Component of Earnings Volatility. ***International Journal of Finance and Managerial Accounting*** 8(29): 1-11.

Nurbaiti, A., and S. D. M. Yanti (2022). The Influences of Company's Growth, Cash Flow, and Debt Default on the Acceptance of Going Concern Audit Opinions. ***The Indonesian Journal of Accounting Research*** 25(3): 359-382.

Nurhidayah, N., M. Sudarma, A. Djamhuri, and S. Atmini (2024). Audit opinion research: overview and research agenda. ***Accounting, Corporate Governance & Business Ethics Review Article*** 11(1): 1-16.

Nurmala, P., M. Meisnawati, and N. T. Thrang (2020). Effect of Auditor Client Tenure, Company Growth, Auditor Reputation, and Leverage of Opinion Audit Going Concern. ***Economic and Accounting Journal*** 3(3): 172-184.

Ocak, M. (2018). The impact of auditor education level on the relationship between auditor busyness and audit quality in Turkey. ***Cogent Business & Management*** 5(1): 1-20.

Olagunju, A., E. F. Oluwakayode, O. E. Adenle, and O. A. Bamigboye (2024). Influence of Audit Firm Attributes on Earnings Management and Audit Quality of Listed Nigeria Manufacturing Firms. ***Economics and Business*** 38: 34-53.

Olatunji, O. C., and A. O. Alex (2022). Effect of Audit Firm Characteristics on Financial Reporting Quality in Non-Financial Institution in Nigeria. ***International Journal of Recent Research in Commerce Economics and Management*** 9(3): 16-26.

Perry, Y. Z., B. Srinidhi, and Z. Yang (2023). Gender Diversity and Audit Quality: Evidence from the Pairing of Audit Partners. ***Auditing: A Journal Of Practice & Theory,*** 42(4): 1-24.

Pflugrath, G., and N. Martinov-Bennie (2009). The Strength of an Accounting Firm's Ethical Environment and the Quality of Auditors' Judgments. ***Journal of Business Ethics*** 87(2): 237-253.

Pham, D. H. (2022). Determinants of going-concern audit opinions: evidence from Vietnam stock exchange-listed companies. ***Cogent Economics & Finance*** 10(1): 1-13.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2015). **Improving the Transparency of Audits**: **Rules to Require Disclosure of Certain Audit Participants on a New PCOAB form and Related Amendments to Auditing Standards**. PCAOB Release No. 2015 008. New York, NY: PCAOB. Available at: ***www.pcaobus.org***.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2016). **PCAOB Rules to Improve Transparency by Disclosing Engagement Partner Name and Information about Other Audit Firms are Approved by SEC**. Available at: **https://pcaobus.org/News/Releases/Pages/SEC-approves-transparency-Form-AP-051016.aspx**.

Puspaningsih, A., and A. P. Analia (2020). The Effect of Debt Default, Opinion Shopping, Audit Tenure and Company's Financial Conditions on Going-concern Audit Opinions. ***Review of Integrative Business and Economics Research*** 9(2): 115-127.

Putra, W. M., and R. Purnamawati (2020). The Effect of Audit Tenure, Audit Delay, Company Growth, Profitability, Leverage, and Financial Difficulties on Acceptance of Going Concern Audit Opinions. ***Economics, Business and Management Research*** 176: 199-208.

Qawqzeh, H. K., W. A. Endut, N. Rashid, R. J. Johari, N. Abdul Hamid, and Z. Abdul Rasit (2018). Auditor tenure, audit firm rotation and audit quality in Malaysia: A literature review. ***International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*** 8(12): 1314–1324.

Ram, B., and A. Hassan (2017). Audit quality and audit report lag in Malaysia. Imperial. ***Journal of Interdisciplinary Research*** 3(10): 624-630.

Read W. J., and A. Yezegel (2016). Auditor tenure and going concern opinions for bankrupt clients: additional evidence. ***Auditing: A Journal of Practice and Theory***. 35(1): 163-179.

Reid, C. D., and J. F. Youngman (2017). New audit partner identification rules may offer opportunities and benefits. ***Business Horizons*** Available at: www.sciencedirect.com. 507- 518.

Reschiwati, M. C. L. Meo (2019). Accuracy of Audit Opinion: Factors that Influence it. ***Journal of Accounting Research, Organization and Economics*** 2(3): 218-231.

Riguen, R., M. Kachouri, and A. Jarboui (2018). Book-Tax Differences, Corporate Governance Effectiveness and Audit Quality: An Interactive Effects. ***The Journal of Corporate Accounting & Finance*** 29(4): 20-36.

Rooney, G. (2021). Do Audit Partner Gender and Firm Size Influence Accounting Quality?. ***Du Undergraduate Research Journal Archive*** 2(2): 1-6.

Salman, K. R., and B. Setyaningrum (2023). The Effects of Audit Firm Size, Audit Tenure, and Audit Rotation on Audit Quality. ***Ilomata International Journal of Tax & Accounting*** 4(1): 92-103.

Sari, S. P., A. A. Diyanti, and R. Wijayanti (2019). The Effect of Audit Tenure, Audit Rotation, Audit Fee, Accounting Firm Size, and Auditor Specialization to Audit Quality. ***Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*** 4(3):186-196.

Seebeck, A., and D. Kaya (2022). The power of words: an empirical analysis of the communicative value of extended auditor reports. ***European Accounting Review*** 1-31.

Semba, H. D. (2016). The regulator's view of audit quality: A focus on IAASB's proposed framework from the perspective of institutional theory. ***Academy of Accounting and Financial Studies Journal,*** 20(3): 37-48.

Shaharudin, M. S., A. A. Pitchay, and Y. Ganesan (2022). Impact of Audit Firm Characteristics on Audit Quality: A Study of Business Sustainability Strategy. ***Global Journal Al-Thaqafah*** 104-112.

Singh, A., H. Singh, N. Sultana, and J. Evans (2019). Independent and Joint Effects of Audit Partner Tenure and Non-Audit Fees on Audit Quality. ***Journal of Contemporary Accounting & Economics*** 1-41.

Tarmidi, D., G. N. Fitria, and Z. Ahmad. 2019. Financial Performance and Audit Quality: Comparative Study of Investor Reaction. ***Scholars Bulletin*** 5(12): 828-833.

The Chinese Institute of Certified Public Accountants (CICPA). (2015). **Guidance on Professional Judgment**. Available at: **http://www.cicpa.org.cn/introcicpa/laws/201505/W020150513370220774305.pdf**.

Theodora, P., G. Soepriyanto (2023). Audit Partner Characteristics and Audit Fees: A Systematic Literature Review. ***Hong Kong Journal of Social Sciences*** 61: 469-477.

Theresia, L., and T. Setiawan (2023). Audit Tenure, Audit Lag, Opinion Shopping, Liquidity and Leverage, the Going Concern Audit Opinion. ***Jurnal Ekonomi*** 12(3): 1064-1072.

Tibiletti, V., S. Azzali, and T. Mazza (2021). Gender Diversity in Audit Partners and Audit Efforts. ***International Journal of Business and Management*** 16(4): 96-111.

Triani, N. N. A., and M. D. Yanthi (2020). The Effect of Audit Firms Size, Leverage, Going Concern Opinion, Audit Tenure, on Audit Quality in Indonesia. ***Economics, Business and Management Research*** 144: 1-5.

United States Center for Audit Quality (US CAQ) (2016). ***Audit Quality Indicators***. Available at: ***www.thecaq.org***.

Veronica, A., and J. Julisar (2021). Factors that Influence the Auditors in Issuing Qualified Opinion. ***Economics, Business and Management Research*** 174: 144-151.

Wang, M. 2024. Partnership Disparity and Audit Quality. ***Journal of Accounting, Auditing & Finance*** 1-30.

Wang, X., Y. Wang, L. Yu, Y. Zhao, and Z. Zhang (2015). Engagement audit partner experience and audit quality. ***China Journal of Accounting Studies*** 3(3): 230-253.

Wardani, R. F., Nadirsyah, and Ridwan (2024). The Effect of Financial Ratio, Company Size, Previous Audit Opinion, and Auditor's Reputation on Going Concern Audit Opinion on Mining Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange 2014-2018. ***International Journal of Economics*** 3(1): 590-597.

Wong, R. M. K., M. A. Firth, and A. W. Y. Lo. (2018). The Impact of Litigation Risk on the Association between Audit Quality and Auditor Size: Evidence from China. ***Journal of International Financial Management & Accounting*** 29(3): 280-311.

Xiao, T., C. Geng, and C. Yuan (2020). How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. ***China Journal of Accounting Research*** 13(1): 109-127.

Yoshua, Y. (2024). the Influence of Corporate Governance Mechanisms, Company Growth, and Audit Quality on Going Concern Audit Opinions and Their Impact on Company Value (Empirical Study on Infrastructure, Transportation, and Logistics Companies in the Indonesia Stock Exchange Period 2019-2021). ***Journal of Research and Community Service*** 5(2): 341-354.

Zarei, H., H. Yazdifar, and M. D. Ghaleno (2020). Predicting auditors' opinions using financial ratios and non-financial metrics: evidence from Iran. ***Journal of Accounting in Emerging Economies*** 10(3): 425-446.

Zimmerman, A. B. (2016). ***Does the audit market price partner Big 4 experience in non-big 4 firms?***. Doctoral dissertation, Case Western Reserve University. 1-124.

Zimmerman, A. B., K. L. Bills, and M. Causholli (2021). The market premium for audit partners with Big 4 experience. ***Accounting Horizons*** 35(2): 193-217.

Zuhroh, S., and H. B. Erlina (2020). The Effect of Audit Tenure, Audit Rotation, Firm Size and Audit Committees on Audit Quality with Specialist Auditors as Moderators in Real Estate & Property Companies in 2013-2018. ***International Research Journal of public Budgeting Accounting and Finance*** 3(1): 167-177.