



**أثر حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة على ضغوط موازنة الوقت  
في ضوء تدوير مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدلين: دليل  
تطبيقي من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية**

إعداد

د. حسن شلقامي محمود

أستاذ المحاسبة المساعد، كلية التجارة، جامعة بني سويف

[drhassansholkamy@gmail.com](mailto:drhassansholkamy@gmail.com)

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الخامس - العدد الثاني - الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٤

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

محمود، حسن شلقامي (٢٠٢٤). أثر حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة على ضغوط موازنة الوقت في ضوء تدوير مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدلين: دليل تطبيقي من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٥ (٢) ج ٢، ٦١٩-٥٦٩.

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

## أثر حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة على ضغوط موازنة الوقت

### في ضوء تدوير مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدلين: دليل

### تطبيقي من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية

د. حسن شلقامي محمود

#### ملخص البحث:

استهدف البحث تحليل أثر حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة على ضغوط موازنة وقت عملية المراجعة وذلك في ضوء تدوير مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدلين، والتوصل إلى دليل تطبيقي للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية في هذا الشأن، وذلك من خلال إجراء دراسة نظرية لتحليل واستنباط العلاقات بين متغيرات البحث في ضوء الإصدارات والدراسات المحاسبية السابقة في موضوع البحث واشتقاق فروضه، وإجراء دراسة تطبيقية اعتمد فيها الباحث عند اختيار هذه العلاقة على أسلوب تحليل الانحدار المتعدد لبيانات عينة قوامها ٦٠ تقرير للمراجعة لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية متضمنة مكاتب المراجعة المشاركة لمكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، ومكاتب مراجعة كبيرة ومتوسطة وصغيرة الحجم مرفقاً بالتقارير المالية لنفس العدد من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية وذلك خلال الفترة من عام ٢٠١٧ حتى عام ٢٠٢٢ بإجمالي عدد مشاهدات ٣٦٠ مشاهدة (شركة - سنة) لاختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث، والتوصل إلى دليل تطبيقي من بيئة المراجعة المصرية بشأن إدراك مفردات العينة لأثر حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة على ضغوط موازنة وقت عملية المراجعة وذلك في ضوء المتغيرين المعدلين، وتتمثل أهم نتائج البحث في أن المكاتب الكبرى نظراً للتركيز السوقي سواء بالنسبة لخدمات المراجعة أو الخدمات بخلاف المراجعة فإنها تتعرض لضغوط موازنة الوقت خاصة في أوقات الذروة ولكنها لا تلجأ إلى اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة لما لديها من إمكانيات مادية وبشرية وتكنولوجية، وتتمثل أهم توصيات البحث في ضرورة مراعاة نسبة التركيز السوقي للمراجعة عند الربط بين كل من حجم مكتب المراجعة وضغوط موازنة الوقت.

#### الكلمات المفتاحية:

حجم مكتب المراجعة - التركيز السوقي - ضغوط موازنة وقت المراجعة - المتغيرات المعدلة - تدوير مراقب الحسابات - المراجعة المشتركة - البورصة المصرية.

#### ١ - مقدمة البحث:

يعكس حجم مكتب المراجعة جودة العلاقة مع مستخدمي القوائم المالية خاصة المستثمرين من خلال تحقيق مستوى مرتفع من جودة المراجعة، حيث أن هناك علاقة إيجابية قوية بين الحجم وجودة المراجعة ودرجة الثقة التي يوليها المستخدمون في المعلومات المنشورة بالقوائم المالية (Li, 2023)، حيث يضطلع المراقب بمسئولية تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المديرين وحملة الأسهم والمستخدمين الخارجيين للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، وفي سبيل ذلك يجب أن يتحقق المراقب من أن القوائم المالية تم إعدادها في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (Sdnhez & Others, 2013)، وتتميز مكاتب المراجعة الكبرى خاصة Big 4 بما يلي: (Sawan & Alsaqqa, 2013)، (Pham & Others, 2017).

(١) توجيه استثمارات كبيرة نحو البرامج التدريبية لمراقبي الحسابات ومساعدتهم وكل ما هو ضروري للتحقق من أن لديهم القدرة على العمل بمعايير الجودة.

(٢) السعي نحو زيادة التعليم المهني professional education لمراقبي الحسابات ومساعدتهم والتحسين المستمر لجودة خدمات المراجعة التي تقدمها.

(٣) لا تقتصر إيرادات المكاتب الكبرى على عميل أو عملاء قليلين وإنما يتسع نطاق عملاء المكتب ومن ثم يكون ذلك مدعماً لتحقيق استقلاليتها.

(٤) تستطيع المكاتب الكبرى بما لديها من موارد كثيرة تقييم معقولية الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، ومعقولية التقديرات المحاسبية وذلك من خلال تجميع أدلة إثبات قوية وتحليلها بما يزيد من جودة المراجعة.

وتستحوذ المكاتب الكبرى على حصة سوقية كبيرة من خدمات المراجعة وذلك لأن تلك المكاتب كما يشير أحد الباحثين (محمد، ٢٠٢١) تتمتع بإمكانيات مادية وبشرية وتكنولوجية تساعدها أن تقدم نفسها لمجتمع الأعمال كمؤسسة احترافية قادرة على تقديم كافة الخدمات المهنية سواء كانت خدمات مراجعة القوائم المالية أو الخدمات بخلاف المراجعة.

ويشير التركيز السوقي للمراجعة إلى تركيز أداء خدمات المراجعة على عدد محدود من مكاتب المراجعة والتي تسيطر على نسبة كبيرة من سوق المراجعة، وتناولت دراسة (Song, 2021) العلاقة بين التركيز السوقي للمراجعة وجودة المراجعة، وتوصلت إلى أن العلاقة بينهما علاقة عكسية، وتنتشر ظاهرة التركيز السوقي للمراجعة في مصر حيث يسيطر مكتبان على نصف عقود مراجعة البنوك المصرية، كما تسيطر مكاتب محدودة على قطاعات محددة وتسيطر المكاتب الكبرى الأخرى على باقي القطاعات. (محمد، ٢٠٢١)

وهدفت دراسة (Siregar & Others, 2012) إلى تحليل آثار تغيير أي من مكاتب المراجعة ومدة بقاء المراقب على جودة المراجعة، وتوصلت إلى أن التغيير الإلزامي للمراقبين لن يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة، وأن طول مدة بقاء مراقب الحسابات سواء على مستوى منشأة المراجعة أو على مستوى المراجع الشريك يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة، وتعارضت معها نتائج دراسة (Onwuchewa & Others, 2012) والتي توصلت إلى أن هناك علاقة عكسية بين التغيير الإلزامي للمراقبين وجودة المراجعة.

أما الدراسة التي قدمها (Ittonen & Tronnes, 2012) فهدفت إلى تحليل أثر المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية، وكذلك تحليل العلاقة بين المراجعة المشتركة وأتاعاب المراجعة، وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة تؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية، وأن هناك علاقة طردية بين المراجعة المشتركة وأتاعاب المراجعة، واختبرت دراسة (Samara & Others, 2022) العلاقة بين المراجعة المشتركة وجودة تخطيط عملية المراجعة، وتوصلت إلى أن المراجعة المشتركة لها تأثير إيجابي قوي على استراتيجية المراجعة ككل، وتوصلت دراسة (Mohapatra & Others, 2021) إلى أنه ليست هناك تأثير لتغيير شريك المراجعة على جودة المراجعة.

وهدفت دراسة (Huang & Others, 2016) إلى تحليل آثار التركيز السوقي للمراجعة وأتاعاب المراجعة على جودة المراجعة، وتوصلت إلى وجود علاقة طردية بين التركيز السوقي للمراجعة وجودة المراجعة، وفي غضون اختبار أثر تركيز سوق المراجعة على كل من الضغوط المفروضة على عملية

المراجعة وجودة المراجعة توصلت دراسة (Bengori, 2020) إلى أن هناك علاقة عكسية بين تركيز سوق المراجعة وجودة المراجعة ، وأن هناك علاقة طردية بين تركيز سوق المراجعة وضغوط موازنة الوقت لعملية المراجعة.

واختبرت دراسة (Pham & Others, 2017) آثار عدة متغيرات منها حجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة وتوصلت إلى أن العلاقة بينهما إيجابية ، أما دراسة (EL Deeb & Ramadan, 2020) فاختبرت آثار كل من التعثر المالي وحجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة على إدارة الأرباح وتوصلت إلى أن كل من التعثر المالي وجودة المراجعة له تأثير على إدارة الأرباح ، وقدم (Ismail, 2020) دراسة لاختبار تركيز هيكل الملكية - وليس تركيز سوق المراجعة - على كفاءة الاستثمار (متغير مختلف عن متغيرات الدراسة الحالية).

وتتوسط الخدمات بخلاف المراجعة العلاقة بين حجم مكتب المراجعة ( كمتغير مستقل ) وضغوط موازنة الوقت ( كمتغير تابع) حيث أشارت دراسة (Vahdani & Mehr, 2021) إلى أنه نظراً لتعدد الخدمات بخلاف المراجعة مثل خدمات المراجعة الداخلية ، فإن تقديم تلك الخدمات يتطلب توافر إمكانيات مادية وبشرية وتكنولوجية، هذه الإمكانيات تتوافر بمكاتب المراجعة الكبرى ؛ وبالتالي فإن حجم مكتب المراجعة يؤثر بشكل جوهري على تقديم الخدمات بخلاف المراجعة، مما يمكن معه القول أن الحجم يمثل متغير مستقل يؤثر على تقديم الخدمات بخلاف المراجعة.

## ٢- مشكلة البحث:

تعددت الدراسات المحاسبية التي تناولت متغيرات البحث الحالي بشكل منفصل وفي مجالات مختلفة سواء اختلف المتغير التابع أو اختلف المتغير أو المتغيرين المستقلين للدراسة الحالية ، أو اعتبار المتغير التابع متغيراً مستقلاً والعكس ، حيث اختبرت دراسة كل من (Sawan & Alsaqqa, 2013) ، (Triani & Yanthi, 2019) أثر حجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة ( كمتغير تابع مختلف عن متغيرات الدراسة الحالية ) ، وتوصلنا إلى أن العلاقة بينهما طردية .

واقترحت دراسة (Kum & Booping, 2014) تشجيع ودعم نمو مكاتب المراجعة المحلية نحو الاندماج وإعادة هيكلة تلك المكاتب، واقترحت دراسة (Domenico, 2013) تعزيز المنافسة في السوق وفرض إجراءات رقابية أكثر صرامة على أداء مكاتب المراجعة ، ودعم اتجاه العملاء نحو مكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم .

واختبرت دراسة (محمد، ٢٠٢١) دور نمط ملكية البنوك في تفسير علاقة تركيز خدمات سوق المراجعة في مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى بمدى تحقيق جودة المراجعة ، وتوصلت إلى وجود علاقة طردية بين التركيز السوقي للمراجعة وتحقيق جودة التقارير المالية ، واختبرت دراسة (Lazarevska & Others, 2023) ما إذا كان سوق المراجعة في مقدونيا يتم تركيزه من خلال احتكار القلة أي ارتفاع نسبة التركيز السوقي، وتوصلت إلى أنه إذا كان إيرادات المكتب مقياساً للتركيز السوقي فإن هذا التركيز يتراوح بين المنافسة واحتكار القلة.

وعلى الرغم من أهمية موضوع البحث لما له من تأثير نهائي على جودة المراجعة إلا أن هناك تعارض بين نتائج الدراسات في هذا الشأن، فقد تعارضت نتائج دراسة (Bamahros & Hussin, 2015) مع ما توصلت إليه دراسة (محمد، ٢٠٢١) حيث توصلت الدراسة الأولى إلى أن التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات ليس بالكفاءة المطلوبة لتقوية استقلال مراقب الحسابات، في حين توصلت الدراسة الثانية إلى أن التغيير الإلزامي ضروري لإيجاد حالة من التدخل الرسمي لضبط مهنة المراجعة، وتعارضت نتائج دراسة (Huang & Others, 2016) مع نتائج دراسة (Ayoola & Others, 2019) حيث توصلت الدراسة الأولى إلى وجود تأثير إيجابي لتركيز سوق المراجعة على جودة المراجعة، بينما توصلت الدراسة الثانية إلى سلبية العلاقة.

واستخدمت بعض الدراسات المحاسبية أحد أو بعض متغيرات الدراسة الحالية، حيث اختبرت دراسة (Domenico, 2014) العلاقة بين الاحتكار السوقي لمكاتب Big 4 وجودة خدمات المراجعة، وتوصلت إلى أن التركيز السوقي لتلك المكاتب وإن كان يترتب عليه زيادة أتعاب المراجعة ولكن ليس بالضرورة تحسين جودة تلك الخدمات، واقتصرت دراسة (Jerry & Saidu, 2016) على قياس أثر حجم مكتب المراجعة (أحد متغيرات الدراسة الحالية) على جودة التقارير المالية، وتوصلت دراسة (عوض، ٢٠٠٨) إلى نتيجة عكسية بأن ممارسات المراجعة غير المنظمة تؤثر على ضغوط موازنة الوقت في حين أنه من المنطقي أنه نتيجة لمواجهة مكتب المراجعة ضغوط موازنة الوقت يلجأ إلى اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة، ومن ناحية أخرى توصلت دراسة (Alkhazaleh, 2021) إلى أنه يجب أن يكون مراقب الحسابات مؤهلاً للحصول على أدلة إثبات ملائمة وكافية بما يحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة، وبهدف اختبار أثر كل من حجم مكتب المراجعة، ومدة بقاء مراقب الحسابات في فحص العميل، ومدى ملائمة المعلومات على رد فعل المستخدمين توصلت دراسة (Baffa & Others, 2023) إلى أن تلك المدة والحجم يمثلان متغيران رئيسيان في تحديد مدى ملائمة المعلومات المحاسبية للمستخدم.

وتتمثل مشكلة البحث في وجود فجوة بحثية في قصور الدراسات السابقة فيما يتعلق بتحليل العلاقات بين متغيرات نموذج الدراسة الحالية لذلك يقوم هذا البحث على قياس تأثيرات كل من حجم مكتب المراجعة، والتركيز السوقي للمراجعة كمتغيرين مستقلين على ضغوط موازنة وقت المراجعة، وكذلك قياس آثار المتغيرين المعدلين وهما تدوير مراقبي الحسابات، والمراجعة المشتركة على العلاقة بين المتغيرين المستقلين والمتغير التابع، كما يقوم بإجراء دراسة تطبيقية لاختبار التحقق الإحصائي لفروض الدراسة، وبناء على ما تقدم يمكن التعبير عن مشكلة البحث في الإجابة نظرياً وعملياً عن التساؤلين التاليين في بيئة الممارسة المحاسبية المصرية:

- هل يؤثر حجم مكتب المراجعة على موازنة وقت عملية المراجعة؟
- هل يؤثر التركيز السوقي للمراجعة على موازنة وقت عملية المراجعة؟
- هل يؤثر كل من تدوير مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدلين على العلاقة بين المتغيرين المستقلين والمتغير التابع؟

### ٣- هدف البحث:

استهدف البحث تحليل أثر حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة على ضغوط موازنة وقت عملية المراجعة وذلك في ضوء تدوير مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدلين، والتوصل إلى دليل تطبيقي للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية في هذا الشأن، ويتحقق هذا الهدف من خلال ما يلي:

- تحديد أثر حجم مكتب المراجعة على ضغوط موازنة وقت المراجعة.
- تحديد أثر التركيز السوقي للمراجعة على ضغوط موازنة وقت المراجعة.
- تحديد آثار كل من تدوير مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدلين على العلاقة بين المتغيرين المستقلين والمتغير التابع.

### ٤- أهمية دوافع البحث:

تتمثل أهمية البحث على المستوى الأكاديمي في استنباط العلاقات بين متغيراته بما يسهم في الإثراء الأكاديمي لهذا المجال، أما من الناحية العملية فتتمثل أهمية البحث في إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من ٨٠ تقرير من تقارير مراقبي الحسابات للمكاتب المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية متضمنة ٣٠ من المقيدين بالقسم (أ)، و ٣٠ من المقيدين بالقسم (ب) موزعين بين فئة أ، ب، ج، والقوائم المالية للمنشآت الغير المالية المقيدة بالبورصة المصرية المرفقة مع تقرير المراجعة، وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث مستخدماً نموذج تحليل الانحدار المتعدد للوقوف على إدراك مفردات العينة لآثر كل من حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة على ضغوط موازنة الوقت وما لذلك من آثار لكل من التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدلين .

ويمكن إبراز أهم دوافع البحث في النقاط التالية:

- السير في الركب المحاسبي في مجال تحليل العلاقات بين متغيرات البحث وهي حجم مكتب المراجعة ، والتركيز السوقي للمراجعة ، وضغوط موازنة وقت المراجعة وذلك لإثراء المكتبة العربية في موضوع البحث .

- زيادة أهمية تحقيق مستوى مرتفع من جودة المراجعة بعد انفصال الملكية عن الإدارة وتأكدت تلك الأهمية بعد حدوث الأزمة المالية العالمية عام ٢٠٠٨، وما لذلك من آثار على فئات متعددة من مستخدمي التقارير المالية وتقرير المراجعة مثل المستثمرين ومانحي القروض، لذلك يمثل موضوع البحث قضية محورية جديرة بالاهتمام وذلك لتعدد الأطراف التي تعني بهذا التقرير.

- جمع الباحث بين حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة لوجود ارتباط بينهما فكلما زاد حجم مكتب المراجعة زادت الحصة السوقية له ويزيد التركيز السوقي له ، كما أن زيادة التركيز السوقي للمكتب قد تؤدي إلى تعرضه لضغوط موازنة الوقت ، ونظراً للترابط بين المتغيرات الثلاثة أصبح الدافع قوياً للبحث في العلاقات بينها.

- اختار الباحث متغيرين معدلين للعلاقة بين المتغيرين المستقلين والمتغير التابع هما تدوير مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة، حيث أن كلاً منهما يمثل مقترح للحد من آثار التركيز السوقي للمراجعة ، ونظراً للترابط بين متغيرات البحث أصبح الدافع قوياً للبحث في العلاقات بينها.

- يسعى البحث نحو استخدام منهجية واضحة لتحليل أثر كل من حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة على ضغوط موازنة وقت عملية المراجعة ، وما للمتغيرين المعدلين من آثار للسير في الركب العلمي في هذا المجال، وتضييق الفجوة البحثية في هذا المجال بين الدراسات العربية والدراسات الأجنبية.

#### ٥- فروض ومتغيرات البحث:

يشترك الباحث فروض البحث من آخر ما توصلت إليه الدراسات السابقة والنقاط التي لم تتناولها فيما يتعلق بمتغيرات البحث، ومن تحليل تلك الدراسات اتضح أن هناك فجوة بحثية فيما يتعلق بتحليل متغيرات البحث والعلاقات بينها، ويتم في هذا البحث اختبار التحقق الإحصائي للفروض التالية:

**الفرض الأول (H<sub>1</sub>):** " يؤثر حجم مكتب المراجعة معنوياً على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية " ، أما الفرض العدمي (H<sub>0</sub>) هو: " لا يؤثر حجم مكتب المراجعة معنوياً على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية".

**الفرض الثاني (H<sub>2</sub>):** " يؤثر التركيز السوقي للمراجعة معنوياً على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية " ، أما الفرض العدمي (H<sub>0</sub>) هو: " لا يؤثر التركيز السوقي للمراجعة معنوياً على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية".

**الفرض الثالث (H<sub>3</sub>):** " يؤثر كل من تدوير مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدلين معنوياً على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية " ، أما الفرض العدمي (H<sub>0</sub>) هو: " لا يؤثر كل من تدوير مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدلين معنوياً على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية".

وتتمثل متغيرات البحث فيما يلي:

(١) يتمثل المتغير المستقل الأول في حجم مكتب المراجعة، بينما يتمثل المتغير المستقل الثاني في التركيز السوقي للمراجعة ، وجمع بينهما الباحث كمتغيرين مستقلين لارتباط كل منهما بالآخر ، حيث أن تركيز سوق المراجعة يحددها سلوك مكاتب المراجعة الكبرى ، كما أنه يجعل جزء من خدمات المراجعة يتم توزيعه مركزياً . (Bengori & Others, 2020)

(٢) يتمثل المتغير التابع في ضغوط موازنة وقت المراجعة .

(٣) يتمثل المتغيران المعدلان للعلاقة بين المتغيرين المستقلين والمتغير التابع في المتغيرين التاليين:

أ- تدوير مراقبي الحسابات: يشير البعض (منصور، ٢٠١٧)، (حامد، ٢٠١٨) إلى أن ذلك التدوير يهدف إلى إيجاد حالة من التدخل الرسمي لضبط مهنة المراجعة وتحقيق فرصة أكبر لمكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة للحصول على حصة مقبولة من السوق بجانب المكاتب الكبرى ، مما يمكن معه القول أن التغيير الإلزامي يحد من الآثار السلبية للتركيز السوقي للمراجعة ، كما أن التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات يترتب عليه الحد من احتمال مواجهة مكتب المراجعة الكبرى ضغوط موازنة الوقت مما لا يدفعه نحو اتباع المراجعة غير المنظمة ، مما يعني وجود علاقة بين هذا المتغير المعدل والعلاقة بين المتغيرين المستقلين والمتغير التابع .

ب- المراجعة المشتركة joint audit: يتم تطبيق ذلك المدخل بهدف الحد من سيطرة مكاتب المراجعة الكبرى على سوق المراجعة ، وتحسين جودة الأداء المهني (العيتاني والعنقري، ٢٠١٢)، وقد تراجعت الحصة السوقية لمكاتب المراجعة الكبرى بعد تطبيق المراجعة المشتركة ، ويترتب على ما سبق الحد من احتمال مواجهة مكتب المراجعة ضغوط موازنة الوقت مما لا يدفعه نحو اتباع المراجعة غير المنظمة، مما يعني وجود أثر لهذا المتغير المعدل على العلاقة بين المتغيرين المستقلين والمتغير التابع

## ٦- حدود ونطاق البحث:

تتمثل الحدود الزمنية للبحث في البيانات عن الفترة من عام ٢٠١٧ حتى ٢٠٢٢، بينما تتمثل الحدود المكانية في عينة قوامها ٦٠ تقرير من تقارير مراقبي الحسابات للمكاتب المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية

متضمنة مكاتب المراجعة المشاركة لمكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، ومكاتب مراجعة كبيرة ومتوسطة وصغيرة الحجم متضمنة ٣٠ من المقيدین بالقسم (أ)، و ٣٠ من المقيدین بالقسم (ب) موزعين بين فئة أ، ب، ج، والقوائم المالية للمنشآت المرفقة مع تقرير المراجعة بواقع ست مشاهدات لكل تقرير، مع استبعاد مكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، ومكاتب المراجعة التي تراجع حسابات كل من الشركات الاستثمارية غير المقيدة بالبورصة المصرية وكذلك التي تصدر قوائم ربع سوية قياساً على دراسة (Balance & Others, 2021)، وكذلك الشركات التي لم تكن قوائمها المالية منشورة في أي سنة من سنوات الدراسة التطبيقية.

#### ٧- منهجية البحث:

لتحقيق هدف البحث ووفقاً لما تم طرحه من تساؤلات ضمن مشكلة البحث يستخدم الباحث منهجية تعتمد على محورين: أولهما يقوم على استخدام المنهج الاستنباطي عن طريق استقراء الدراسات السابقة في مجال موضوع البحث وذلك من أجل بناء الإطار النظري للبحث والتوصل إلى نموذج الانحدار المتعدد لاختبار العلاقة التي يعكسها كل من الفرض الأول والذي يعكس أثر حجم مكتب المراجعة على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، والفرض الثاني والذي يعكس أثر التركيز السوقي للمراجعة على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، والفرض الثالث والذي يعكس آثار كل من تدوير مراقبي الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدلين على علاقة المتغيرين المستقلين بالمتغير التابع للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، وثانيهما يقوم على استخدام المنهج الاستقرائي في تجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث بعينة من تقارير مراقبي الحسابات للمكاتب المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية قوامها ٣٠ من المقيدین بالقسم (أ)، و ٣٠ من المقيدین بالقسم (ب) موزعين بين فئة أ، ب، ج، والقوائم المالية للمنشآت المرفقة مع تقرير المراجعة وذلك لاختبار التحقق الاحصائي لفروض البحث، وتحديد علاقات الارتباط بين متغيراته.

#### ٨- خطة البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث وللمعالجة مشكلته بصورة منطقية يتم استكمالها على النحو التالي:

٨ / ١: متغيرات البحث خلفية نظرية .

٨ / ٢: تحليل الدراسات السابقة بشأن علاقة حجم مكتب المراجعة بضغط موازنة وقت المراجعة واشتقاق الفرض الأول للبحث .

٨ / ٣: تحليل الدراسات السابقة بشأن علاقة التركيز السوقي للمراجعة بضغط موازنة وقت المراجعة واشتقاق الفرض الثاني للبحث .

٨ / ٤: تحليل الدراسات السابقة بشأن أثر تدوير مراقبي الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدلين على علاقة المتغيرين المستقلين بالمتغير التابع واشتقاق الفرض الثالث للبحث .

٨ / ٥: منهجية البحث .

٨ / ٥ / ١: نموذج البحث .

٨ / ٥ / ٢: أهداف الدراسة التطبيقية .

٨ / ٥ / ٣: مجتمع وعينة الدراسة. ٨١ / ٥ / ٤: توصيف وقياس متغيرات الدراسة.

٨ / ٥ / ٥ : أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة.

٨ / ٥ / ٤ : أدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية .

٨ / ٥ / ٥ : نتائج اختبار الفروض .

٨ / ٦ : نتائج البحث والاجابة عن أسئلته .

٨ / ٧ : توصيات البحث .

٨ / ٨ : مجالات البحث المستقبلية .

٨ / ٩ : قائمة المراجع .

٨ / ١٠ : ملاحق البحث .

٨ / ١ : متغيرات البحث خلفية نظرية: يتم توضيح متغيرات البحث بالتحليل على النحو التالي:

٨ / ١ / ١ : **حجم مكتب المراجعة:** تتمتع مكاتب المراجعة الكبرى بإمكانيات مادية وبشرية وتكنولوجية تمكنها من أداء خدمات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة ، كما تمكنها من تقديم نفسها لمجتمع الأعمال كمؤسسة احترافية يمكنها تقديم خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة (محمد، ٢٠٢١) ، وقد أوصت دراسة (Jerry & Saidu, 2016) بضرورة أن توجه المكاتب الكبرى المزيد من استثماراتها نحو التدريب على تكنولوجيا المعلومات .

وفي غضون مناقشة علاقة حجم مكتب المراجعة بدرجة التركيز السوقي يشير الباحث أن مكاتب المراجعة الكبرى بما تتميز به من خصائص يزيد الطلب على أدائها لخدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة مما يجعلها تستحوذ على النصيب الأكبر من سوق المراجعة ، ويعرف ذلك بالتركيز السوقي ، مما يعني أن العلاقة بين حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة علاقة طردية (Huang & Others, 2016)، ويؤكد البعض تلك العلاقة حيث يرون أن كبر حجم مكتب المراجعة يمثل السبب الرئيسي لتركيز سوق المراجعة (Lazarevska & Others, 2023)

وتجدر الإشارة إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى نظراً لطول مدة بقائها في مراجعة حسابات وقوائم عميل المراجعة فإنها تكون قد أملت بكل عناصر النظام المحاسبي والأنظمة الأخرى بالإضافة إلى ما تتمتع به من إمكانيات مادية وتكنولوجية مما يزيد من قدرتها على تحسين جودة خدمات المراجعة التي تقدمها ويجعلها هي فقط التي تستطيع تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وزيادة ثقة العملاء في كفاءة تلك المكاتب ؛ وبالتالي يزيد الطلب عليها لتقديم تلك الخدمات .

ولمناقشة علاقة حجم مكتب المراجعة بضغط موازنة الوقت التي قد يواجهها المكتب خاصة في أوقات الذروة، ومدى لجوء تلك المكاتب نحو ممارسات المراجعة غير المنظمة يشير الباحث إلى أن المكاتب الكبرى نظراً للتركيز السوقي سواء بالنسبة لخدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة فإنها تتعرض لضغوط موازنة الوقت خاصة في أوقات الذروة (تقديم الغالبية العظمى من الشركات قوائمها المالية في نهاية ديسمبر من كل عام مع مراعاة أنه يجب أن يقدم مراقب الحسابات تلك القوائم مرفقاً بها تقرير مراجعة معتمد وموقع عليه خلال ٩٠ يوم).

ويتساءل الباحث عما إذا كانت الظروف في الفقرة السابقة سوف تجعل مكتب المراجعة كبير الحجم يلجأ إلى ممارسات المراجعة غير المنظمة مثل قطع إجراء أو إجراءات معينة للمراجعة، وفي هذا الشأن أشارت دراسة (Domenico, 2013) إلى أن مكاتب Big 4 تسعى دائماً إلى المحافظة على سمعتها في السوق سواء في العلاقة بزميل المهنة أو بعميل المراجعة أو بمستخدمي تقرير المراجعة، كما أنها تتجنب

خسائر الشهرة والتي تتحقق عند القيام بإجراء أو إجراءات مراجعة منقوصة، كما أن تلك المكاتب لديها إمكانيات مادية وبشرية تمكنها من مواجهة الزيادة في ضغوط العمل، مما يمكن معه القول أن المكاتب الكبرى لا تلجأ إلى ممارسات المراجعة غير المنظمة حتى مع زيادة خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة التي تقدمها وإن كان ذلك في أوقات الذروة.

٨ / ١ / ٢: التركيز السوقي للمراجعة: يقصد به استحواذ عدد محدود من مكاتب المراجعة على الحصة الأكبر من السوق في كل أو بعض القطاعات الاقتصادية وذلك لعدة أسباب منها التخصص الصناعي لتلك المكاتب، وما تتمتع به من إمكانيات مادية وبشرية وتكنولوجية، ومشاركة المكاتب المحلية لمكاتب المراجعة الدولية ومنها مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى (محمد، ٢٠٢١) حيث تستحوذ مكاتب Big 4 على نسبة ٩٠ % من سوق المراجعة وما يعرف باحتكار القلة. (Groff & Salihoric, 2016)

ويأخذ التركيز السوقي للمراجعة عدة صور تتمثل في استحواذ عدد محدود من مكاتب المراجعة على عدد أكبر من عقود العملاء، أو على عدد أكبر من كبار العملاء في السوق، أو على عدد محدود من مكاتب المراجعة على أتعاب المراجعة في السوق مقارنة بباقي المكاتب، أو على عدد محدود من مكاتب المراجعة على قطاع اقتصادي أو أكثر في السوق. (محمد، ٢٠٢١)، (Halis & Brozo, 2015)

وينتج عن التركيز السوقي للمراجعة عدة اختلالات تؤدي إلى عدم توازن السوق مثل خروج بعض المكاتب المحلية من السوق لضعف قدرتها على المنافسة، وفي المقابل تلجأ بعض المكاتب المحلية إلى مشاركة مكاتب دولية لتدعيم موقفها التنافسي، كما تؤدي تلك الظاهرة إلى تغيير سياسة تحديد الأتعاب للسيطرة على السوق بسبب القوة التفاوضية للمكاتب الكبرى، وقد اقترحت المنظمات المهنية عدة آليات للحد من الآثار السلبية لظاهرة التركيز السوقي للمراجعة منها التغيير أو التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات والمراجعة المشتركة. (محمد، ٢٠٢١)، (Velte & Stigl, 2013)

ولمناقشة علاقة التركيز السوقي للمراجعة بالخدمات بخلاف المراجعة يشير الباحث إلى أن الخدمات بخلاف المراجعة يتم تقديمها بشكل أوسع بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى لما تتمتع به من إمكانيات، حيث تستحوذ تلك المكاتب على النصيب الأكبر من الحصة السوقية من خدمات المراجعة، مما يمكن معه القول هناك ترابط بين التركيز السوقي للمراجعة والخدمات بخلاف المراجعة والقاسم المشترك بينهما هو مكاتب المراجعة الكبرى، مع ملاحظة أن ذلك لا يعني أن مكاتب المراجعة متوسطة وصغيرة الحجم لا تؤدي الخدمات بخلاف المراجعة بل تؤديها مع عدم الدخول في الاستحواذ.

ولمناقشة علاقة الخدمات بخلاف المراجعة بضغط موازنة الوقت يشير الباحث إلى أن زيادة تقديم تلك الخدمات يترتب عليه زيادة ضغوط موازنة الوقت وذلك باعتبار أن كبر حجم المكتب يمثل قاسم مشترك بينهما، أما عن قيام المكتب بممارسات المراجعة غير المنظمة فإنه كما سبق لا تقوم تلك المكاتب بمثل تلك الممارسات حفاظاً على سمعتها في حين يمكن أن تقوم مكاتب المراجعة متوسطة وصغيرة الحجم بمثل تلك الممارسات.

وفي ضوء تحليل علاقة المراجعة المشتركة بالتركيز السوقي للمراجعة أشارت دراسة (محمد، ٢٠٢١) إلى أنه بالرغم من تطبيق المراجعة المشتركة بقطاع البنوك المصري والتي يعتقد أنها تحد من ظاهرة التركيز السوقي إلا أن خصائص سوق المراجعة المصري قد تساعد على انتشار ظاهرة التركيز السوقي وذلك لضعف امتثال السوق للعديد من قواعد الحوكمة، واستحواذ الشركات العائلية على قدر كبير من الاقتصاد ومن ثم قلة عدد الشركات العامة والخاصة المقيدة بالبورصة.

أما بخصوص علاقة تدوير مراقب الحسابات (كمتغير معدل) بالتركيز السوقي للمراجعة أشارت دراسة (محمد، ٢٠٢١) إلى أن التغيير الإلزامي يرتبط بعلاقة عكسية بالتركيز السوقي للمراجعة حيث أنه يهدف إلى إيجاد حالة من توازن سوق المراجعة من خلال حصول مكاتب المراجعة متوسطة وصغيرة

الحجم على حصة مناسبة من سوق المراجعة، ويرى البعض (Lazarevska & Others, 2023) أنه على الرغم من أن التغيير الإلزامي وإن كان يزيد من المنافسة في سوق المراجعة إلا أنه قد يزيد من التركيز السوقي لأن العميل قد يختار من بين مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى بعد التغيير.

وفي ضوء علاقة المراجعة المشتركة (كمتغير معدل) بالتركيز السوقي للمراجعة تجدر الإشارة إلى أن المراجعة المشتركة تعتبر أحد المداخل المقترحة للتخفيف من آثار التركيز السوقي للمراجعة، حيث يترتب عليها تقليل نسبة التركيز السوقي لمكاتب Big 4؛ وبالتالي تعتبر العلاقة بينهما عكسية؛ وبالتالي فإن العلاقة بينهما علاقة عكسية.

٨ / ١ / ٣: **ضغوط موازنة وقت المراجعة:** تشير ضغوط موازنة الوقت إلى تخفيض الوقت المخصص لكل عميل من عملاء المكتب حيث يصبح الوقت المخصص لكل عميل أقل من الوقت المخطط له، ومن الضروري أن يقوم مراقب الحسابات بتخصيص وقت المراجعة لكل العملاء وفقاً لاحتياجات الصناعة والسوق. (Bengori & Others, 2020, P. 118).

ويشير البعض (Bengori & Others, 2020) إلى أنه نظراً لضغوط موازنة الوقت لا يجد مراقب الحسابات وقتاً كافياً لتنفيذ إجراءات المراجعة المطلوبة لكل عميل من عملاء المكتب، وقد يتجاهل بعض إجراءات المراجعة، ويشير البعض (جبار والتميمي، ٢٠٢٣) إلى ميل مراقب الحسابات لإهمال إجراءات مهمة، ويؤدي ذلك إلى التأثير المباشر على دقة وموثوقية أدلة المراجعة، وتخفيض كفاءة الأحكام المهنية؛ وبناء على ذلك تعتبر العلاقة بين ضغوط موازنة الوقت والمراجعة غير المنظمة علاقة طردية.

وفي ضوء تحديد مسببات موازنة ضغوط وقت المراجعة يشير البعض (Vahdani & Mehr, 2021) إلى أن بحث مراقب الحسابات عن ميزة تنافسية لمكتبه يمثل سبباً رئيسياً لتأدية الخدمات بخلاف المراجعة، باعتبار أن مكتب المراجعة الذي يؤدي خدمات المراجعة لعميله يكون على دراية بالمنشأة بما يساعده في تقديم مجموعة من الخدمات الأخرى التي تختلف عن خدمات المراجعة، وفي هذه الحالة نظراً لأداء خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة يواجه المكتب بضغوط موازنة الوقت بانخفاض الوقت المتاح عن الوقت المطلوب، لذلك يشير البعض (الأزهر ورشيدي، ٢٠١٠) إلى أنه من الضروري إصدار أنظمة ومعايير تختص بتقديم الخدمات بخلاف المراجعة بشكل ملائم وأكثر دقة تضمن استقلال مراقب الحسابات خلال فترة التكليف، كما أن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أنشأ في عام ١٩٧٧ لجنة شؤون المحاسبة والفحص التحليلي لمراقبة وتنظيم الخدمات بخلاف المراجعة استجابة للانتقادات بخصوص عدم الاهتمام بوضع المعايير اللازمة في مجال الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة.

وفي ضوء نتائج ضغوط موازنة وقت المراجعة يشير أحد الباحثين (Alkhazaleh, 2021) إلى أنه عند ارتفاع تكاليف عملية المراجعة، وزيادة ضغوط موازنة الوقت يصبح من الضروري على مراقب الحسابات تخصيص الوقت على مهام وعملاء المراجعة، وقد يتم قطع بعض إجراءات المراجعة، أو تخفيض إجراءات أخرى عن المستوى الملائم بما يؤثر بالسلب على جودة المراجعة.

كما يشير أحد الباحثين (عوض، ٢٠٠٨) إلى أنه قد ينتج عن ضغوط موازنة الوقت وما يترتب عليها من ممارسات المراجعة غير المنظمة نتائج سلبية بشكل جوهري على نتائج ومخرجات جودة المراجعة؛ وبالتالي التأثير على مصداقية المعلومات المحاسبية والقرارات التي تتخذ بناء عليها، حيث تتمثل ممارسات المراجعة غير المنظمة في خفض المستوى المطلوب من الاختبارات الأساسية، وخفض حجم العينة، واستخدام أساليب عينات شخصية، وقبول دليل المراجعة المشكوك فيه قليل الأهمية، والفحص السطحي لوثائق ومستندات العميل، ورفض البحث عن الأمور الملائمة من العينة.

٨ / ١ / ٤ : المراجعة المشتركة كمتغير معدل: تشير المراجعة المشتركة إلى مراجعة القوائم المالية بواسطة مكاتبين أو أكثر للمراجعة مستقلين حيث يشتركان في الجهد المبذول ويوقعان سوياً على تقرير مراجعة واحد ، كما يتحملان معاً المسؤولية بصورة تضامنية عن الرأي المقدم في ذلك التقرير (الهويدي، ٢٠١٥)، (Marnet, 2022)

ويتطلب القانون في فرنسا من شركات القطاع العام وشركات القطاع الخاص التي تقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة أن يتم مراجعة حساباتها بواسطة اثنين من مراقبي الحسابات المستقلين مع تخصيص مهام المراجعة بينهما، والاتفاق على برامج المراجعة وتطبيق طرق ثابتة للمراجعة المشتركة، كما تتطلب معايير الممارسة المهنية professional practice standard no. 100, 2011 في فرنسا تخصيص عمل المراجعة المشتركة بالتوازن بين مكاتب المراجعة القائمين بها للتحقق من وجود رقابة مزدوجة وفعالة من كل منهما على الآخر .

ويوقع كل مراقب على تقرير المراجعة المشتركة مع وجود مسؤولية مشتركة عن الأخطاء أو التحريفات المادية التي لم يتم اكتشافها أو التقرير عنها، مع مراعاة ضرورة أن يفصح تقرير المراجعة المشتركة عن الاختلاف في وجهات النظر. (Francis & Others, 2006)، (Muraz & Ziesennib, 2014)

ويتم في ظل المراجعة المشتركة قيام مكاتبين مستقلين من مكاتب المراجعة بأعمال المراجعة، حيث يتم تخصيص تلك المهام بينهما بشكل متوازن بينهما بناء على أسس معينة، وإصدار تقرير مراجعة مشترك موقع عليه من مكاتب المراجعة القائمين بعملية المراجعة مع المسؤولية التضامنية لكل من المكاتبين عن إداء مهام المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة وعن المعلومات الواردة في تقرير المراجعة المشتركة، ويتم تنفيذ المراجعة المشتركة في ضوء قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية لعميل المراجعة، وقواعد الحوكمة، وعمليات إدارة الخطر (Sakel & Others, 2012)، (Institute of Certified Public Accountants of Signapore, 2015)

وبالنسبة للفترة التي يتم بعدها تغيير أي من مكاتب المراجعة عند القيام بالمراجعة المشتركة يشير البعض إلى أنه يتم تغيير مكاتب المراجعة في فرنسا مرة كل ست سنوات مع إمكانية البقاء على مكتب المراجعة ثلاث سنوات أخرى (Sakel & Others, 2012) ، وفي الاتحاد الأوروبي يتمثل الحد الأدنى للتغيير في سنة واحدة، بينما يتمثل الحد الأقصى للتغيير في عشر سنوات. (Hagman & Persson, 2014) .

ويشير الباحث إلى أنه يفضل تغيير أي من مكاتب المراجعة بعد فترة متوسطة أكثر من سنة حتى لا تتعرض المنشأة لمخاطر تغيير مراقبي الحسابات كل فترة قصيرة من الزمن، ويوفر أيضاً تكاليف المفاضلة بين مكاتب المراجعة الخارجية وكل التكاليف التي ترتبط بكل من مرحلة ما قبل التعاقد ومرحلة التعاقد، كما تجدر الإشارة إلى أنه يجب أن لا تكون تلك الفترة طويلة الأجل بحيث لا تسمح للمراقب بإمكانية تكوين علاقات شخصية ولاقات مصالح مع أفراد الإدارة، وبقي ذلك حملة الأسهم والأطراف الأخرى التي تتعامل مع المشروع من احتمال تواطؤ مراقب الحسابات مع إدارة المشروع.

ويقوم كل مكتب بأداء الأعمال المخصصة له من أعمال المراجعة المشتركة بصفة مستقلة، ولا يجوز قيام أحد المكاتبين بأداء جزء من الأعمال المخصصة للمكتب الآخر إلا بعد الحصول على موافقة كتابية من المكتب الآخر، ويجب أن يحدد المكتب أسباب رغبته في القيام بأداء ذلك الجزء من الأعمال وأن يقتنع المكتب الآخر بتلك الأسباب حتى لا تكون هناك شبهة مجاملة لعميل المراجعة (Marnet, 2022) ، وقد يترتب على المراجعة المشتركة أتعاب مراجعة غير عادية abnormal audit fees ليس بسبب التفاوضي عن التضليل وإنما بسبب زيادة الأعباء والمهام. (Emina & Jerah, 2022)

ويشير الباحث إلى أن العلاقة بين حجم المراجعة والقيام بالمراجعة المشتركة علاقة طردية حيث أنه كلما كبر حجم المكتب وزادت مشاركته مع مكاتب مراجعة دولية كلما زاد فرص قيامه بخدمات المراجعة للعملاء ومنها خدمات المراجعة المشتركة، وفي ضوء الأثر على درجة ثقة مجتمع الأعمال في مهنة المراجعة يشير الباحث إلى أن التكامل بين كبر حجم المكتب، والقيام بالمراجعة المشتركة يؤدي إلى تقديم خدمات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة مقارنة بالقيام بالمراجعة الفردية بواسطة مكتب مراجعة صغير أو متوسط الحجم.

٨ / ١ / ٥: تدوير مراقب الحسابات كمتغير معدل: يشير التدوير إلى تغيير مراقب الحسابات للقيم بمهام المراجعة لمنشأة معينة، وأشارت دراسة (Ajit & Others, 2021)، (Oyebamiji, 2022) إلى أن التغيير سواء الإلزامي أو الاختياري لا يقتصر على مراقب الحسابات الرئيسي وإنما يشمل شريك المراجعة، وأن طول مدة التغيير تؤدي إلى زيادة إلمام المراقب ومعرفته بأمر منشأة عميل المراجعة، أنه بالنسبة للمدة التي يتم بعدها التغيير ينبغي أن يكون هناك توازن بين تكلفة وجودة المراجعة، ويشير الباحث إلى أنه من الضروري أن تكون هناك فترة بعد التغيير محددة من قبل منظمة مهنية قائمة على مهنة المراجعة حتى لا يكون التغيير صورياً يرجع بعده المراقب سريعاً لمراجعة حسابات المنشأة.

ويؤثر التغيير الإلزامي على التركيز السوقي للمراجعة من خلال ضبط السوق وتدعيم المنافسة بناء على عوامل ومقومات معينة، وتشجيع حصول مكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم على نسبة مناسبة من سوق خدمات المراجعة (Velt & Loy, 2018)، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة عكسية حيث أنه كان هناك اتجاه لتغيير مراقبي الحسابات كلما قل التركيز السوقي للمراجعة وزادت الحصة السوقية لمكاتب المراجعة متوسطة وصغيرة الحجم .

وقد يتم تغيير مراقب الحسابات داخلياً أي داخل مكتب المراجعة الواحد من خلال تغيير الشريك المسئول عن أعمال المراجعة والفحص لنفس العميل بعد مدة محددة ويسمى ذلك بالتغيير الداخلي، ويقضي قانون ساربنس أوكسلي بضرورة تغيير الشريك المسئول الأول عن مراجعة القوائم المالية بعد مرور ٥ سنوات، وقد يتم تغيير مراقب الحسابات خارجياً بانتقاله من مكتب مراجعة إلى مكتب آخر، ويسمى ذلك بمعدل الدوران الخارجي (سلامة، ٢٠١٦)، وتجدر الإشارة إلى أن الدراسة الحالية تتناول تغيير مراقب الحسابات أو مكتب المراجعة المعين من قبل الشركة والمسئول عن مراجعة حساباتها وقوائمها المالية.

٨ / ٢: تحليل الدراسات السابقة بشأن علاقة حجم مكتب المراجعة بضغط موازنة وقت المراجعة واشتقاق الفرض الأول للبحث: يمثل تقرير المراجعة الصادر من مكتب مراجعة كبير الحجم ضماناً للمستثمر حيث أنه تقرير محايد ومتكامل وخالي من الأخطاء حيث أن تلك المكاتب أقل اعتمادية في الإيرادات الإجمالية على عميل معين أو عدد قليل معين من العملاء؛ وبالتالي لا تتغاضى عن أمور معينة، كما أنها تتمتع بسمعة جيدة حيث أنها تسعى إلى المحافظة على الاسم أو العلامة التجارية لها وتكلفة خسائر الشهرة، كما أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تنفق الكثير من الموارد لتدريب المراجعين لديها على تكنولوجيا المعلومات. (Abdollahi & Others, 2020)

وتسعى مكاتب المراجعة كبيرة الحجم إلى تقديم خدمات المراجعة للعملاء أكثر جودة وأكثر موثوقية، ولا تتأثر تلك المكاتب بانخفاض عدد العملاء، ولديها برامج جاهزة يمكن استخدامها في مراجعة أكثر من منشأة ومن ثم إمكانية الاستفادة من وفورات الحجم، وتجدر الإشارة إلى أن تقرير المراجعة الصادر عن مكتب مراجعة كبير الحجم له تأثير على عائد السهم بغض النظر عن المعلومات المنشورة بالتقارير المالية (Chen & Others, 2014)، (Nurmalital & Asmara, 2022)

ويتم في هذا الجزء تحليل العلاقة بين حجم مكتب المراجعة كمتغير مستقل وضغوط وقت موازنة المراجعة كمتغير تابع وذلك كما يلي:

٨ / ٢ / ١ : حالة كبر حجم المكتب وضغوط وقت موازنة المراجعة وسوق غير منضبطة للمراجعة: بداية يشير البعض (أنديه وغيث، ٢٠١٦) إلى أن سوق المراجعة غير المنضبطة أو المتشعبة لا تطبق إجراءات رقابية صارمة على أداء مكاتب المراجعة، وتتميز باحتكار القلة بواسطة مكاتب المراجعة Big 4 (مكتب برايسووتر هاوس Pryce water house & cooper، ومكتب إيرنست ويونغ Ernst & Young، ومكتب ديلويت توتش Deloitte & Touch، ومكتب كي بي إم جي KPMG، ويشير البعض (أبو خزانه وآخرون، ٢٠١٨) إلى أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تتمتع بمزايا تنافسية لتقديم خدمات المراجعة لما تتمتع به من اقتصاديات الحجم الكبير في إنتاج خدمات المراجعة، والذي يسمح لها باستخدام كافة النفقات اللازمة في التدريب والتطوير والمحافظة على الخبرة.

وفي ضوء تحليل تلك العلاقة يشير الباحث إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى Big 4 تستحوذ في ظل سوق غير منضبطة على نسبة تركيز عالية من سوق المراجعة، وأنه نظراً لزيادة الخدمات بخلاف المراجعة التي تقدمها لعملائها فإن تلك المكاتب من الطبيعي أن تواجه ضغوط موازنة الوقت أثناء أداء عملية المراجعة، وفي هذا الشأن قد يكون هناك تساؤل عما إذا كانت ضغوط موازنة الوقت تؤدي إلى إعادة تخطيط وتنظيم خطة المراجعة، ويجب الباحث عن هذا التساؤل بأن مكاتب المراجعة الكبرى لديها من الامكانيات المادية والبشرية التي تمكنها من مواجهة الزيادة في أعباء العمل، كما أنها لديها برامج مراجعة جاهزة يمكن تطبيقها على عدد كبير من عملاء المراجعة والاستفادة من اقتصاديات الحجم، مما يمكن معه القول أن زيادة ضغوط موازنة الوقت لا تؤدي إلى إعادة تخطيط وتنظيم خطة المراجعة في مكاتب المراجعة الكبرى.

كما قد يكون هناك تساؤل عن أنه في حالة مواجهة مكاتب المراجعة الكبرى ضغوط موازنة الوقت هل تلجأ إلى اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة والتي تشير إلى مجموعة ممارسات تتم من قبل بعض المستويات في مكتب المراجعة تتضمن خللاً وظيفياً عن قواعد السلوك النمطي المتعارف عليه في ضوء مجموعة من المتغيرات الداخلية والخارجية بعضها يخص مكتب المراجعة كضغوط الوقت، وبعضها الآخر يخص البيئة التي تعمل فيها هذه المكاتب كالمنافسة وغيرها. (Alkhezaleh & Marie, 2021)، ويجب الباحث عن هذا التساؤل بأن تلك المكاتب تسعى دائماً إلى المحافظة على سمعتها في سوق المراجعة، كما أنها تتجنب خسائر الشهرة والدعوى القضائية من قبل عملائها أو من قبل مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجعة، بالإضافة إلى ما يتوافر لديها من امكانيات كل هذه المقومات تمنعها من اتباع تلك الممارسات.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الأول ف ١/١: " عند مواجهة مكاتب المراجعة الكبرى في ظل سوق غير منضبطة ضغوط موازنة الوقت فإنها لا تحتاج إلى إعادة تخطيط وتنظيم خطة المراجعة أو اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة"، ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات التي تتعلق بكل من حجم مكتب المراجعة، والسوق غير المنضبطة للمراجعة، وضغوط موازنة الوقت.

٨ / ٢ / ٢ : حالة حجم المكتب غير كبير وضغوط موازنة الوقت في سوق غير منضبطة للمراجعة: في ضوء تحليل تلك العلاقة يشير الباحث إلى أن مكاتب المراجعة غير الكبرى (متوسطة وصغيرة الحجم) تحصل في ظل سوق غير منضبطة على نسبة قليلة جداً من سوق المراجعة، كما أنها تؤدي القليل من الخدمات بخلاف المراجعة، لذلك فإن تلك المكاتب قد لا تواجه ضغوط موازنة الوقت أثناء أداء عملية المراجعة، وفي حالة مواجهة تلك الضغوط قد يكون هناك تساؤل عما إذا كانت ضغوط موازنة الوقت تؤدي إلى إعادة تخطيط وتنظيم خطة المراجعة، ويجب الباحث عن هذا التساؤل بأن مكاتب المراجعة غير الكبرى وما لديها من امكانيات مادية وبشرية محدودة لا تمكنها من مواجهة الزيادة في أعباء العمل مما يمكن معه القول أن ضغوط موازنة الوقت تؤدي إلى إعادة تخطيط وتنظيم خطة المراجعة في مكاتب المراجعة غير الكبرى.

كما قد يكون هناك تساؤل عن أنه في حالة مواجهة مكاتب المراجعة غير الكبرى ضغوط موازنة الوقت هل تلجأ إلى اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة - والتي قد تكون وفقاً لرأي الشاطري، والعنقري، ٢٠٠٦ في شكل تجاوزات مهنية مثل الحرص على تنامي العلاقات الشخصية مع إدارة المنشأة لتحقيق أهداف خاصة، وعدم التقيد بالمتطلبات النظامية والمهنية المرتبطة بالإشراف والتوثيق -، ويجب الباحث عن هذا التساؤل بأن تلك المكاتب تسعى دائماً إلى المحافظة على عملائها وتوليد مصادر دخل أخرى، بالإضافة إلى قلة إمكانياتها فإنه يتوقع اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة عند مواجهة ضغوط موازنة الوقت.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثاني ف٢/١: " لا تواجه مكاتب المراجعة غير الكبرى في ظل سوق غير منضبطة ضغوط موازنة الوقت بما يترتب عليه من إعادة تخطيط وتنظيم خطة المراجعة واتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة"، وتقيس الدراسة الحالية أثر تلك الحالة باستخدام المقياس التجميعي بأثر كون حجم المكتب متوسطاً أو صغيراً، وضغوط موازنة الوقت في ظل سوق غير منضبطة للمراجعة وذلك بالمعادلة التالية:

$$A B T \& I A = f (s m s + u s m + e)$$

حيث:

**b s**: كبر حجم مكتب المراجعة.

**s m s**: مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة.

٣ / ٢ / ٨: حالة كبر حجم المكتب مع المشاركة مع مكتب دولي في سوق غير منضبطة وضغوط موازنة وقت المراجعة: أشارت دراسة (Kum & Booping, 2014) إلى أهمية تشجيع ودعم نمو مكاتب المراجعة المحلية والاتجاه نحو مشاركتها مع مكاتب دولية، وفي ضوء تلك الحالة يشير الباحث إلى أن كبر حجم المكتب والمشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية لها شروط معينة للمشاركة قد يقفان حائلاً دون مواجهة مكتب المراجعة ضغوط موازنة الوقت، ولكن بافتراض أن المكتب واجه تلك الضغوط فإنه لم يلجأ إلى اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة للمحافظة على سمعته.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثالث ف٣/١: " لا تواجه مكاتب المراجعة الكبرى والمشاركة لمكتب مراجعة دولي في ظل سوق غير منضبطة ضغوط موازنة الوقت بما يترتب عليه عدم الحاجة إلى إعادة تخطيط وتنظيم خطة المراجعة"، وتقيس الدراسة الحالية أثر تلك الحالة باستخدام المقياس التجميعي بأثر كبر حجم المكتب مع مشاركة مكتب مراجعة دولي، وضغوط موازنة الوقت في ظل سوق غير منضبطة وذلك بالمعادلة التالية:

$$A B T \& I A = f (b s + u s m + c o I a + e)$$

حيث:

**c o I a**: المشاركة مع مكتب مراجعة دولي .

٤ / ٢ / ٨: حالة كبر حجم المكتب وضغوط موازنة وقت المراجعة وسوق منضبطة للمراجعة تحكمها معايير وقواعد معينة: يشير الباحث إلى أنه في ظل تلك الظروف ينخفض التأثير على المتغير التابع، حيث أن المكاتب المراجعة الكبرى على الرغم من زيادة حجم الخدمات التي تؤديها فإنها لا تواجه في معظم الأحيان ضغوط موازنة الوقت وذلك لإمكانياتها وحسن إعداد موازنة المراجعة وتخصيص وقت المراجعة،

وإن واجهت تلك الظروف فإنها لا تتبع ممارسات المراجعة غير المنظمة للمحافظة على سمعتها ولأن السوق منضبطة تخصص فيها الحصص السوقية في ضوء معايير معينة.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الرابع ف٤/١: " قد لا تواجه مكاتب المراجعة الكبرى في ظل سوق منضبطة في معظم الأحيان ضغوط موازنة الوقت وذلك دون الحاجة إلى إعادة تخطيط وتنظيم خطة المراجعة "، ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات التي تتعلق بكل من حجم مكتب المراجعة، وسوق منضبطة للمراجعة، وضغوط موازنة الوقت.

وتقيس الدراسة الحالية أثر تلك الحالة باستخدام مقياس تجميعي بأثر كبير حجم مكتب المراجعة ، وضغوط موازنة الوقت في ظل سوق منضبطة للمراجعة تحكمها معايير وذلك بالمعادلة التالية:

$$A B T \& I A = f (b s + s m + e).$$

حيث:

**s m**: سوق مراجعة منضبطة .

٨ / ٢ / ٥: حالة حجم المكتب غير كبير وضغوط موازنة الوقت في سوق منضبطة تحكمها معايير: يشير الباحث إلى أنه نظراً لأن مكاتب المراجعة غير الكبرى تؤدي القليل من الخدمات بخلاف المراجعة وخدمات المراجعة ، وأن سوق المراجعة منضبطة تحكمها قواعد ومعايير معينة فإن تلك المكاتب قد لا تواجه ضغوط موازنة الوقت أثناء أداء عملية المراجعة، وفي حالة مواجهة تلك الضغوط فإن مكاتب المراجعة غير الكبرى وما لديها من امكانيات مادية وبشرية محدودة لا تمكنها من مواجهة الزيادة في أعباء العمل مما يمكن معه القول أن ضغوط موازنة الوقت تؤدي إلى إعادة تخطيط وتنظيم خطة المراجعة في مكاتب المراجعة غير الكبرى مع احتمال اللجوء إلى اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الخامس ف٥/١: لا تواجه مكاتب المراجعة غير الكبرى في ظل سوق منضبطة ضغوط موازنة الوقت لأن السوق منضبطة، وعند مواجهة تلك الضغوط فإنها تعيد تخطيط وتنظيم خطة المراجعة " .

وتقيس الدراسة الحالية أثر تلك الحالة باستخدام المقياس التجميعي بأثر كوني حجم المكتب متوسطاً أو صغيراً ، وضغوط موازنة الوقت في ظل سوق منضبطة للمراجعة وذلك بالمعادلة التالية:

$$A B T \& I A = f (s m s + s m + e).$$

حيث:

**s m s**: مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة .

٨ / ٢ / ٦: حالة كبير حجم المكتب مع المشاركة مع مكتب دولي في سوق منضبطة وضغوط موازنة وقت المراجعة: يشير الباحث إلى أن كبير حجم المكتب والمشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية لها شروط معينة للمشاركة ، وحسن تخطيط المراجعة مع وجود سوق مراجعة منضبطة تحكمها قواعد ومعايير يترتب عليها عدم مواجهة مكتب المراجعة ضغوط موازنة الوقت ، كما أن المكاتب الكبرى لا تتبع ممارسات المراجعة غير المنظمة للمحافظة على سمعتها ،

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي السادس ف٦/١: عدم مواجهة مكاتب المراجعة الكبرى والمشاركة لمكتب مراجعة دولي في ظل سوق منضبطة ضغوط موازنة الوقت بما يترتب عليه عدم الحاجة إلى إعادة تخطيط وتنظيم خطة المراجعة واتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة " .

وتقيس الدراسة الحالية أثر تلك الحالة باستخدام المقياس التجميعي بأثر كبير حجم المكتب مع مشاركة مكتب مراجعة دولي ، وضغوط موازنة الوقت ، وممارسات المراجعة غير المنظمة في ظل سوق غير منضبطة وذلك بالمعادلة التالية:

$$A B T \& I A = f ( b s + s m + c o I a + e ) .$$

حيث:

$c o I a$ : المشاركة مع مكتب مراجعة دولي .

وباستخدام أسلوب الانحدار المتعدد يمكن التعبير عن النموذج الذي يعكس الفرض الأول كما يلي:

$$A B T \& I A = f A S$$

$$A S = f ( B_0 + B_1 X_1 + B_1 X_2 + B_1 X_3 + B_1 X_4 + B_1 X_5 + B_1 X_6 + e ) .$$

حيث:

$A B T \& I$ : المتغير التابع وهو ضغوط موازنة وقت المراجعة.

$A S$ : حجم مكتب المراجعة.

$B_0$ : الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

$B_1, B_2, B_3, B_4, B_5, B_6$ : معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

$X_1$ : كبير حجم المكتب وضغوط موازنة الوقت وممارسات المراجعة غير المنظمة وسوق غير منضبطة.

$X_2$ : حجم المكتب غير كبير وضغوط موازنة الوقت وممارسات المراجعة غير المنظمة في سوق غير منضبطة.

$X_3$ : حالة كبير حجم المكتب مع المشاركة مع مكتب دولي في سوق غير منضبطة وضغوط موازنة وقت المراجعة وممارسات المراجعة غير المنظمة.

$X_4$ : كبير حجم المكتب وضغوط موازنة الوقت وممارسات المراجعة غير المنظمة وسوق منضبطة.

$X_5$ : حجم المكتب غير كبير وضغوط موازنة الوقت وممارسات المراجعة غير المنظمة في سوق منضبطة.

$X_6$ : حالة كبير حجم المكتب مع المشاركة مع مكتب دولي في سوق منضبطة وضغوط موازنة وقت المراجعة وممارسات المراجعة غير المنظمة.

$$X_1 = f ( x_{1/1} + x_{1/2} )$$

حيث:

$x_{1/1}$ : كبير حجم مكتب المراجعة.

$x_{1/2}$ : سوق مراجعة غير منضبطة.

$$X_2 = f ( x_{2/1} + x_{2/2} )$$

حيث:

$X_{2/1}$ : حجم مكتب المراجعة صغير أو متوسط.

$X_{2/2}$ : سوق مراجعة غير منضبطة.

$$X_3 = f(x_{3/1} + x_{3/2} + x_{3/3}).$$

حيث:

$X_{3/1}$ : المشاركة مع مكتب مراجعة دولي.

$X_{3/2}$ : كبر حجم المكتب.

$X_{3/3}$ : سوق مراجعة غير منضبطة.

$$X_4 = f(x_{4/1} + x_{4/2}).$$

حيث:

$X_{4/1}$ : كبر حجم مكتب المراجعة.

$X_{4/2}$ : سوق مراجعة منضبطة تحكمها معايير.

$$X_5 = f(x_{5/1} + x_{5/2}).$$

حيث:

$X_{5/1}$ : حجم مكتب المراجعة صغير أو متوسط.

$X_{5/2}$ : سوق مراجعة منضبطة تحكمها معايير.

$$X_6 = f(x_{6/1} + x_{6/2} + x_{6/3}).$$

حيث:

$X_{6/1}$ : المشاركة مع مكتب مراجعة دولي.

$X_{6/2}$ : كبر حجم المكتب.

$X_{6/3}$ : سوق مراجعة منضبطة تحكمها معايير.

٨ / ٣ : تحليل الدراسات السابقة بشأن علاقة التركيز السوقي للمراجعة بضغوط موازنة وقت المراجعة واشتقاق الفرض الثاني للبحث: أشارت دراسة (Huang & Others, 2016) إلى أن العلاقة بين حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة علاقة طردية حيث أن المكاتب الكبيرة تسيطر على النصيب الأكبر من سوق المراجعة مقارنة بالمكاتب المتوسطة والصغيرة، ويربط الباحث بين التركيز السوقي للمراجعة وضغوط موازنة الوقت بتحليل عدة حالات (حالة احتكار القلة لسوق المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة مع سوق غير منضبطة، وحالة السوق التي تسعى فيها المنظمات المهنية إلى تحقيق التوازن السوقي، وحالة السوق المنضبطة والمنظمة لتوزيع الحصة السوقية للمراجعة) وذلك على النحو التالي:

٨ / ٣ / ١ : حالة احتكار القلة لسوق المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة مع سوق غير منضبطة: تتميز تلك الحالة باحتكار مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى سوق خدمات المراجعة، ونظراً لأنها تقدم نفسها لمجتمع الأعمال على أنها الوحيدة القادرة على القيام بخدمات المراجعة والخدمات بخلاف

المراجعة فإنها تحتكر أيضاً سوق الخدمات بخلاف المراجعة، أما مكاتب المراجعة متوسطة وصغيرة الحجم فإنها تؤدي ما يكون قد تبقى من سوق المراجعة، وفي هذه الحالة تواجه مكاتب Big 4 ضغوط موازنة الوقت خاصة في أوقات الذروة، وقد يكون هناك تساؤل عن مدى لجوء مكاتب Big 4 إلى ممارسات المراجعة غير المنظمة نتيجة لتلك الضغوط، ويجب الباحث على هذا التساؤل بأن Big 4 لما لديها من امكانيات مادية وبشرية وتكنولوجية، وما تتقاضاه من أتعاب مرتفعة لأنها محتكرة للسوق فإنها لا تلجأ لتلك الممارسات، وتعتبر العلاقة بين التركيز السوقي كمتغير مستقل وضغوط وقت موازنة المراجعة كمتغير تابع علاقة طردية في حين أن حجم مكتب المراجعة يخفف من أثر المتغير المستقل على المتغير التابع.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الأول ف ١/١: تواجه مكاتب المراجعة الكبرى ضغوط موازنة الوقت في حالة احتكار القلة لسوق المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة مع سوق غير منضبطة غير أن حجم مكتب المراجعة يخفف من الأثر على المتغير التابع.

ويتم قياس أثر تلك الحالة باستخدام المقياس التجميعي بأثر حالة احتكار القلة لسوق المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة في ظل سوق غير منضبطة على أنه متوسط جمع المتغيرات كما بالمعادلة التالية:

$$A B T \& I A = f (A M C H).$$

$$A M C H = f (b s + u s m + e).$$

حيث:

**A B T & I A**: ضغوط وقت موازنة المراجعة وممارسات المراجعة غير المنظمة.

**A M C H**: ارتفاع التركيز السوقي للمراجعة (احتكار القلة).

**b s**: تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة.

٨ / ٣ / ٢: حالة السوق التي تسعى فيها المنظمات المهنية إلى تحقيق التوازن السوقي وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة: تتميز تلك الحالة بأن المنظمات المهنية والقائمين على ضبط سوق المراجعة يتخذون خطوات نحو تحقيق التوازن في سوق المراجعة من خلال مجموعة من القواعد التي تحدد اختيار مراقبي الحسابات وتنظيم مراجعات الشركات وفقاً لخصائص محددة في مراقبي الحسابات، وضبط التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات، وتشجيع حصول مكاتب المراجعة متوسطة وصغيرة الحجم في الحصول على نسبة مناسبة من الحصة السوقية للمراجعة وذلك من خلال تشجيع اندماج تلك المكاتب في مكاتب مراجعة دولية لتدعيم موقفها التنافسي.

ونظراً لاتجاه المسؤولين نحو ضبط السوق وحصول مكاتب المراجعة متوسطة وصغيرة الحجم في الحصول على نسبة مناسبة من الحصة السوقية للمراجعة فإن يكون من المتوقع عدم مواجهة مكاتب المراجعة ضغوط موازنة الوقت ويترتب على ذلك عدم اللجوء إلى ممارسات المراجعة غير المنظمة، في حين أن تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة قد يحجم طبيعة العلاقة حيث قد ينتج عنها ضغوط موازنة الوقت، ويمكن صياغة الفرض الفرعي الثاني ف ٢/٢ كما يلي: " يؤثر تركيز المنظمات المهنية نحو ضبط سوق المراجعة معنوياً على مواجهة ضغوط موازنة وقت المراجعة واتجاه مكاتب المراجعة نحو اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة مع مراعاة أن تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة قد يحجم طبيعة العلاقة حيث قد ينتج عنها ضغوط موازنة الوقت".

ويتم قياس أثر تلك الحالة باستخدام المقياس التجميعي بأثر حالة السوق التي تسعى فيها المنظمات المهنية إلى تحقيق التوازن السوقي وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة ومواجهة ضغوط موازنة وقت المراجعة واتجاه مكاتب المراجعة نحو اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة بالمعادلة التالية:

$$A B T \& I A = f (A M B).$$

$$A M B = f (b s)$$

حيث:

**A M B**: سعي المنظمات المهنية إلى تحقيق التوازن السوقي.

٨ / ٣ / ٣: حالة السوق المنضبطة والمنظمة لتوزيع الحصص السوقية للمراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة وضغوط موازنة الوقت: تتميز السوق المنضبطة بوجود قواعد منظمة تحكم وتراقب أداء مكاتب المراجعة، كما تتميز بوجود حوافز ودوافع لدى القائمين على مهنة المراجعة نحو تشجيع مكاتب المراجعة المحلية متوسطة وصغيرة الحجم نحو المشاركة مع مكاتب مراجعة دولية لتقوية موقفها التنافسي مثل ما حدث مع مكاتب المراجعة الصينية، وتتميز تلك السوق أيضاً بتشجيع المنافسة بالسوق وفقاً لمقومات معينة. (Kum & Booping, 2014)

ويترتب تنظيم الحصص السوقية للمراجعة بين مكاتب المراجعة وضبطها في ضوء قواعد منظمة تراقب أداء مكاتب المراجعة انخفاض ضغوط موازنة الوقت لأن هناك قواعد تحدد مدى قبول مهمة أو مهام المراجعة في ضوء امكانيات المكتب وأن هناك قواعد منظمة تراقب على أداء مكاتب المراجعة ، ويمكن صياغة الفرض الفرعي الثالث ف٣/٢ كما يلي: " يؤثر وجود قواعد منظمة لسوق المراجعة سلبياً على التركيز السوقي للمراجعة وما ينتج عنه من ضغوط موازنة الوقت مع مراعاة الامكانيات المادية والبشرية والتكنولوجية لمكتب المراجعة.

ويتم قياس أثر تلك الحالة باستخدام المقياس التجميعي بأثر تنظيم لتوزيع الحصص السوقية للمراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة وضغوط موازنة الوقت كما بالمعادلة التالية:

$$A B T \& I A = f (A M L S).$$

$$H T C B = f (a m l s).$$

حيث:

**A m l s**: سوق مراجعة منضبطة ومنظمة.

**h t c b**: ضغوط موازنة الوقت .

٨ / ٣ / ٤: حالة احتكار القلة لسوق المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة مع سوق غير منضبطة دون التغيير الالزامي لمراقبي الحسابات: نظراً لأن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى تحتكر سوق خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة فإنها تواجه ضغوط موازنة الوقت خاصة في أوقات الذروة ، ولكن لما لديها من امكانيات مادية وبشرية وتكنولوجية فإنها لا تلجأ إلى اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة ، ويتم صياغة الفرض الفرعي الرابع ف٤/٢: " يؤثر التركيز السوقي معنوياً وإيجابياً على ضغوط وقت موازنة المراجعة، في حين أن حجم مكتب المراجعة يخفف من الأثر على المتغير التابع.

ويتم قياس أثر تلك الحالة باستخدام المقياس التجميعي بأثر حالة احتكار القلة لسوق المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة في ظل سوق غير منضبطة دون التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات على أنه دالة في تلك المتغيرات كما بالمعادلة التالية:

$$A B T \& I A = f (A M C H).$$

$$A M C H = f (b s + u s m + n a r).$$

حيث:

**A B T & I A**: ضغوط وقت موازنة المراجعة.

**A M C H**: ارتفاع التركيز السوقي للمراجعة (احتكار القلة).

**b s**: تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة.

**n a r**: التغيير غير الإلزامي لمراقبي الحسابات.

ويخلص الباحث إلى أن التركيز السوقي للمراجعة والتغيير غير الإلزامي لمراقبي الحسابات يؤثر على موازنة وقت عملية المراجعة وممارسات المراجعة غير المنظمة".

٨ / ٣ / ٥: حالة السوق التي تسعى فيها المنظمات المهنية إلى تحقيق التوازن السوقي والتغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة: تتعدد العوامل التي تحد من الآثار السلبية لتركيز سوق المراجعة مثل سعي المنظمات المهنية نحو تحقيق التوازن في سوق المراجعة، وضبط التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات، ويترتب على ذلك عدم اللجوء إلى ممارسات المراجعة غير المنظمة، في حين أن تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة قد يحجم طبيعة العلاقة حيث قد ينتج عنها ضغوط موازنة الوقت، ويمكن صياغة الفرض الفرعي الخامس ف٥/٢ كما يلي: " يؤثر تركيز المنظمات المهنية نحو ضبط سوق المراجعة والتغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات معنوياً على مواجهة ضغوط موازنة وقت المراجعة واتجاه مكاتب المراجعة نحو اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة مع مراعاة أن تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة قد يحجم طبيعة العلاقة حيث قد ينتج عنها ضغوط موازنة الوقت".

ويتم قياس أثر تلك الحالة باستخدام المقياس التجميعي بأثر حالة السوق التي تسعى فيها المنظمات المهنية إلى تحقيق التوازن السوقي وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة ومواجهة ضغوط موازنة وقت المراجعة ضغوط موازنة الوقت بالمعادلة التالية:

$$A B T \& I A = f (A M B).$$

$$A M B = f (b s + c a r + e).$$

حيث:

**A M B**: سعي المنظمات المهنية إلى تحقيق التوازن السوقي.

**c a r**: التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات.

٨ / ٣ / ٦: نوع سوق المراجعة ونوع الخدمة بخلاف المراجعة: بمراعاة نوع سوق المراجعة يشير الباحث إلى أن السوق المنضبطة والمنظمة تلعب دوراً رئيسياً في توزيع الخدمات بخلاف المراجعة من حيث الامكانيات والمقومات حيث أن مراقب الحسابات الذي يؤدي تلك الخدمات يجب أن يقنع المستخدم بأن أدائها يكون في إطار المعايير والقواعد المنظمة، بينما في السوق غير المنضبطة تستحوذ المكاتب

الكبرى على النصيب الأكبر - إن لم يكن احتكار القلة - من الحصة السوقية لتلك الخدمات حيث تقدم نفسها لمجتمع الأعمال على أنها بما تمتلكه من امكانيات الوحيد التي تستطيع تقديم تلك الخدمات بمستوى مرتفع من الجودة والكفاءة.

وبمراعاة نوع الخدمة بخلاف المراجعة أشارت دراسة (Vahdani & Mehr, 2021) إلى أن هناك خدمات قانونية مثل التقرير عن الحالة المالية أو الملاءة المالية للعميل والتقرير عن تنظيمية regulatory القوائم المالية، والتقرير عن طبيعة أصول العميل، ويتطلب تقديم تلك الخدمات مقومات معينة قد لا تتوافر سوى في مكاتب المراجعة الكبرى.

وبناء على التحليل السابق يمكن صياغة الفرض الفرعي السادس ف٦/٢ كما يلي: " يؤثر حجم مكتب المراجعة على الخدمات بخلاف المراجعة بشكل طردي مع مراعاة إمكانيات المكتب ، ونوع سوق المراجعة ، ونوع الخدمة بخلاف المراجعة " ، ويتم قياس أثر تلك الحالة باستخدام المقياس التجميعي بأثر الخدمات بخلاف المراجعة كمتغير وسيط على علاقة حجم مكتب المراجعة وضغوط موازنة الوقت وما يترتب عليها من ممارسات المراجعة غير المنظمة مع مراعاة إمكانيات أو مقومات مكتب المراجعة ، ونوع سوق المراجعة، ونوع الخدمة بخلاف المراجعة كما بالمعادلة التالية:

$$A M T N A S = f(c a b + a m t + n a s t + e).$$

حيث:

A M T N A S : نوع سوق المراجعة ونوع الخدمة بخلاف المراجعة.

c a b : إمكانيات أو مقومات مكتب المراجعة.

A m t : نوع سوق المراجعة.

n a s t : نوع الخدمة بخلاف المراجعة.

وباستخدام أسلوب الانحدار المتعدد يمكن التعبير عن النموذج الذي يعكس الفرض الثاني كما يلي:

$$A B T \& I A = f(A M C H).$$

$$A M C H = f(B_0 + B_1X_1 + B_1X_2 + B_1X_3 + B_1X_4 + B_1X_5 + B_1X_6 + e).$$

حيث:

A B T & I A : المتغير التابع وهو ضغوط موازنة وقت المراجعة.

A M C H : التركيز السوقي للمراجعة.

B<sub>0</sub>: الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

B<sub>1</sub>, B<sub>2</sub>, B<sub>3</sub>: معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

X<sub>1</sub>: حالة احتكار القلة لسوق المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة مع سوق غير منضبطة.

X<sub>2</sub>: حالة السوق التي تسعى فيها المنظمات المهنية إلى تحقيق التوازن السوقي وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة.

$X_3$ : حالة السوق المنضبطة والمنظمة لتوزيع الحصة السوقية للمراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة.

$X_4$ : حالة ارتفاع التركيز السوقي للمراجعة (احتكار القلة).

$X_5$ : حالة سعي المنظمات المهنية إلى تحقيق التوازن السوقي.

$X_6$ : نوع سوق المراجعة ونوع الخدمة بخلاف المراجعة.

e: الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج .

$$X_1 = f(x_{1/1} + x_{1/2}).$$

حيث:

$x_{1/1}$ : ارتفاع التركيز السوقي للمراجعة (احتكار القلة).

$x_{1/2}$ : تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة.

$$X_2 = f(x_{2/1}).$$

حيث:

$X_{2/1}$ : تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة .

$$X_3 = f(x_{3/1}).$$

حيث:

$X_{3/1}$ : سوق مراجعة منضبطة ومنظمة.

$$X_4 = f(x_{4/1} + x_{4/2} + x_{4/3}).$$

حيث:

$X_{4/1}$ : ارتفاع التركيز السوقي للمراجعة (احتكار القلة).

$X_{4/2}$ : تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة.

$X_{4/3}$ : التغيير غير الالزامي لمراقبي الحسابات.

$$X_5 = f(x_{5/1} + x_{5/2}).$$

حيث:

$X_{5/1}$ : كبر حجم مكتب المراجعة.

$X_{5/2}$ : التغيير الالزامي لمراقبي الحسابات .

$$X_6 = f(x_{6/1} + x_{6/2} + x_{6/3})>$$

حيث:

$X_{6/1}$ : إمكانيات أو مقومات مكتب المراجعة.

X6/2: نوع سوق المراجعة.

X6/3: نوع الخدمة بخلاف المراجعة.

٨ / ٤ : تحليل الدراسات السابقة بشأن أثر تدوير مراقبي الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدلين على علاقة المتغيرين المستقلين بالمتغير التابع واشتقاق الفرض الثالث للبحث: يتناول الباحث أثر المتغيرين المعدلين على علاقة المتغيرين المستقلين بالمتغير التابع في النقاط التالية:

١ - بالنسبة لعلاقة المراجعة المشتركة مع حجم مكتب المراجعة وضغوط موازنة وقت المراجعة: يشير الباحث إلى أن حجم مكتب المراجعة يعتبر متغيراً مستقلاً، وتأخذ العلاقة بينهما اتجاهًا طردياً، حيث أنه مع كبر حجم مكتب المراجعة خاصة Big 4 يزيد اتجاه العملاء نحو قيام تلك المكاتب بالمراجعة المشتركة، ويزيد عدد وحجم العملاء تلك المكاتب خاصة في أوقات الذروة ويكون ناتج ذلك هو مواجهة تلك المكاتب ضغوط موازنة وقت المراجعة حيث لا يكون الوقت متاح لإجراء عملية المراجعة لكل عملاء المكتب أقل من الوقت المطلوب لتنفيذ تلك الإجراءات.

وفي ضوء تأثير المراجعة المشتركة على العلاقة العكسية بين حجم المكتب ومواجهته ضغوط موازنة الوقت يتم اشتقاق الفرض الفرعي الأول ف١/٣: " تقوي المراجعة المشتركة علاقة حجم مكتب المراجعة ومواجهة ضغوط موازنة الوقت لما تتطلبه من تقسيم مهامها بين مكنتي أو مكاتب المراجعة القائمين بها، وتحديد مسئولية كل مكتب، وإشراف لجنة المراجعة على كل ما يتعلق بالمراجعة المشتركة.

٢ - بالنسبة لأثر المراجعة المشتركة على التركيز السوقي للمراجعة وضغوط موازنة وقت المراجعة: يشير الباحث إلى أن المراجعة المشتركة اقترحت للتخفيف من الآثار السلبية لتركيز سوق المراجعة من خلال إشراك مكاتب المراجعة غير الكبرى في الحصة السوقية للمراجعة بدلاً من احتكار سوق المراجعة مما يعني أن المراجعة المشتركة تؤثر بشكل سلبي على التركيز السوقي للمراجعة، وفي ضوء تأثير المراجعة المشتركة على العلاقة الموجبة بين التركيز السوقي للمراجعة ومواجهة المكتب ضغوط موازنة الوقت يتم اشتقاق الفرض الثاني ف٢/٣: " إذا كانت المراجعة المشتركة تحد من التركيز السوقي للمراجعة فإنها تضعف العلاقة بين التركيز السوقي للمراجعة وضغوط موازنة الوقت دون التأثير على اتجاهها سواء موجب أو سالب.

٣ - بالنسبة لعلاقة تدوير مراقبي الحسابات بحجم مكتب المراجعة وضغوط موازنة وقت المراجعة: يشير الباحث إلى أنه ليست هناك علاقة مباشرة بين المتغيرين، ولكن تظهر العلاقة عند الربط بالتركيز السوقي، حيث أن العلاقة بين حجم المكتب والتركيز السوقي علاقة طردية، وتبدو أهمية تدوير مراقبي الحسابات في الحد من أو تخفيف تلك العلاقة، ومن ثم يمكن اشتقاق الفرض الفرعي الثالث ف٣/٣: " إن تدوير مراقبي الحسابات يضعف العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وبين مواجهة المكتب ضغوط موازنة الوقت.

٤ - بالنسبة لعلاقة تدوير مراقبي الحسابات بالتركيز السوقي للمراجعة وضغوط موازنة وقت المراجعة: أشارت دراسة (Samara & Others, 2022) إلى أنه ليست هناك علاقة مباشرة بين المتغيرين، ولكن تظهر العلاقة عند الربط بالتركيز السوقي، حيث أن العلاقة بين حجم المكتب والتركيز السوقي علاقة طردية، وتبدو أهمية تدوير مراقبي الحسابات في الحد من أو تخفيف تلك العلاقة، ومن ثم يمكن اشتقاق

الفرض الفرعي الرابع ف٤/٣: " إن تدوير مراقبي الحسابات يضعف العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وبين مواجهة المكتب ضغوط موازنة الوقت.

وأشارت (Independent Regulatory Board for Auditors, 2020) إلى ضرورة تحليل دور شريك المراجعة المسئول عن الفحص في المراجعة المشتركة، وبمراعاة أن العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وضغوط موازنة الوقت علاقة عكسية فإن المراجعة المشتركة تقوي تلك العلاقة العكسية.

٥- بالنسبة لأثر المراجعة المشتركة على علاقة التركيز السوقي للمراجعة بضغوط موازنة المراجعة: اقترحت المراجعة المشتركة لتخفيض الأثار السلبية لتركيز سوق المراجعة، وتشجيع حصول المكاتب متوسطة وصغيرة الحجم على حصة سوقية مناسبة (Blandom & Others, 2021) ؛ وبالتالي فإن العلاقة بينهما علاقة عكسية، كما يترتب على انخفاض نسبة التركيز السوقي انخفاض احتمال مواجهة ضغوط موازنة الوقت خاصة في حالة السوق المنضبطة للمراجعة، مما يمكن معه القول أن المراجعة المشتركة تعدل العلاقة العكسية بين التركيز السوقي للمراجعة وضغوط موازنة الوقت من خلال تخفيض تلك العلاقة.

٦- بالنسبة لأثر التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات على علاقة حجم مكتب المراجعة بضغوط موازنة المراجعة: يتضمن قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال سنة ٢٠٠٧ في مصر ضرورة تعيين مراقب حسابات من بين المقيددين بسجل الهيئة العامة للرقابة المالية بحد أقصى ست سنوات يتم تغييره بعد ذلك، ويجوز لتلك الهيئة أن تشطبه من سجل المراجعين الخارجيين بالهيئة إذا أخل بالترامته الواردة بقواعد حوكمة الشركات.

وفي ضوء علاقة التغيير الإلزامي بحجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة يشير الباحث إلى أن هذا التغيير يحد من التزام المكاتب الكبرى من احتكار القلة لسوق المراجعة، ويخفض من ضغوط موازنة وقت المراجعة، بمعنى أن التغيير الإلزامي يعدل (يخفض) علاقة كل من حجم المكتب والتركيز السوقي بضغوط موازنة وقت المراجعة، ويخلص الباحث إلى أن التغيير الإلزامي يعدل علاقة كل من حجم المكتب والتركيز السوقي بضغوط موازنة وقت المراجعة "، ويشير الباحث إلى أن الالتزام بتطبيق قرار الهيئة (أي التغيير الإلزامي كل ست سنوات) مرتبط بالمتابعة من جانب الهيئة العامة للرقابة المالية، وكفاءة أعضاء لجنة المراجعة .

٧- بالنسبة لأثر التغيير الاختياري لمراقبي الحسابات على علاقة كل من حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة بضغوط موازنة المراجعة: لا يختلف هذا التحليل عن حالة التغيير الإلزامي ، إلا أنه في حالة التغيير التطوعي إلى زيادة المتابعة المستمرة من قبل الهيئة العامة للرقابة المالية لتغيير مراقبي الحسابات ، وزيادة كفاءة لجنة المراجعة

ويتم استخدام المقياس التجميعي بأثر المتغيرين المعدلين على علاقة المتغيرين المعدلين بالمتغير التابع كما بالمعادلة التالية:

$$A S , A B T S = f (j a) = f (p a p + a t s + a t p + a p + e).$$

حيث:

$A S, A B T S$ : علاقة حجم مكتب المراجعة بضغوط موازنة الوقت.

$p a p$ : كفاءة الخطة الأولية للمراجعة.

**a t s**: كفاءة الاستراتيجية للمراجعة.

**a t p**: كفاءة الخطة الشاملة للمراجعة.

**a p**: شريك المراجعة المسنول عن الفحص.

ويمكن قياس أثر تلك الحالة باستخدام المقياس التجميعي بتعديل (تخفيض) المراجعة المشتركة لعلاقة التركيز السوقي للمراجعة بضغوط موازنة الوقت في ظل سوق منضبطة للمراجعة كما بالمعادلة التالية:

$$A M C, A B T S = f(j a) = f(a m b).$$

حيث:

**A M C, A B T S**: علاقة التركيز السوقي للمراجعة بضغوط موازنة الوقت.

**a m b**: السوق المنضبطة للمراجعة.

$$A R, A S, A M C, A B T S = f(m a r) = f(c f + a c e + e).$$

حيث:

**A R, A S, A M C, A B T S**: علاقة حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة بضغوط موازنة الوقت في ظل التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات ومتابعة تنفيذ قرار الهيئة، وكفاءة لجنة المراجعة:

**m a r**: التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات.

**c f**: المتابعة المستمرة من قبل الهيئة العامة للرقابة المالية لتغيير مراقبي الحسابات.

**a c e**: كفاءة لجنة المراجعة.

$$A R, A S, A M C, A B T S = f(v a r) = f(i c f + i a c e + e).$$

حيث:

**A R, A S, A M C, A B T S**: علاقة حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة بضغوط موازنة الوقت في ظل التغيير الاختياري لمراقبي الحسابات وزيادة متابعة تنفيذ قرار الهيئة، وزيادة كفاءة لجنة المراجعة:

**v a r**: التغيير الاختياري لمراقبي الحسابات.

**i c f**: زيادة المتابعة المستمرة من قبل الهيئة العامة للرقابة المالية لتغيير مراقبي الحسابات.

**i a c e**: زيادة كفاءة لجنة المراجعة.

وباستخدام أسلوب الانحدار المتعدد يمكن التعبير عن النموذج الذي يعكس الفرض الثالث كما يلي:

$$J A, A S, A M C, A B T S = f(A S + A M C).$$

$$A S, A M C = f (B_0 + B_1 X_1 + B_1 X_2 + B_1 X_3 + B_1 X_4 + e).$$

حيث:

J A, A S, A M C, A B T S : المراجعة المشتركة كمتغير معدل للعلاقة بين حجم مكتب المراجعة وبين ضغوط موازنة وقت المراجعة.

$$J A, A S, A M C, A B T S = f (B_0 + B_1 X_1 + B_1 X_2 + B_1 X_3 + B_1 X_4 + e).$$

حيث:

p a p : كفاءة الخطة الأولية للمراجعة.

B<sub>0</sub> : الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

B<sub>1</sub>, B<sub>2</sub>, B<sub>3</sub>, B<sub>4</sub> : معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

e : الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج .

$$X_1 = f (x_{1/1} + x_{1/2} + x_{1/3}).$$

حيث:

X<sub>1/1</sub> : كفاءة الخطة الأولية للمراجعة.

X<sub>1/2</sub> : كفاءة الخطة الشاملة للمراجعة.

X<sub>1/3</sub> : كفاءة الاستراتيجية للمراجعة.

X<sub>1/4</sub> : شريك المراجعة المسنول عن الفحص.

$$A M C, A B T S = f (B_0 + B_1 X_2 + e).$$

حيث:

B<sub>0</sub> : الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

B<sub>1</sub>, B<sub>2</sub> : معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

X<sub>2</sub> : السوق المنضبطة للمراجعة.

e : الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج .

$$X_3 = f (x_{3/1} + x_{3/2} + e).$$

حيث:

X<sub>3</sub> : أثر التغيير الالزامي لمراقب الحسابات على علاقة حجم مكتب المراجعة بضغط موازنة المراجعة وما يترتب عليها من ممارسات المراجعة غير المنظمة.

X<sub>3/1</sub> : المتابعة المستمرة من قبل الهيئة العامة للرقابة المالية لتغيير مراقبي الحسابات.

X<sub>3/2</sub> : كفاءة لجنة المراجعة.

$$X_4 = f(x_{4/1} + x_{4/2} + e).$$

حيث:

$X_4$ : أثر التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات على علاقة حجم مكتب المراجعة بضغوط موازنة المراجعة وما يترتب عليها من ممارسات المراجعة غير المنظمة.

$X_{4/1}$ : زيادة المتابعة المستمرة من قبل الهيئة العامة للرقابة المالية لتغيير مراقبي الحسابات.

$X_{4/2}$ : زيادة كفاءة لجنة المراجعة.

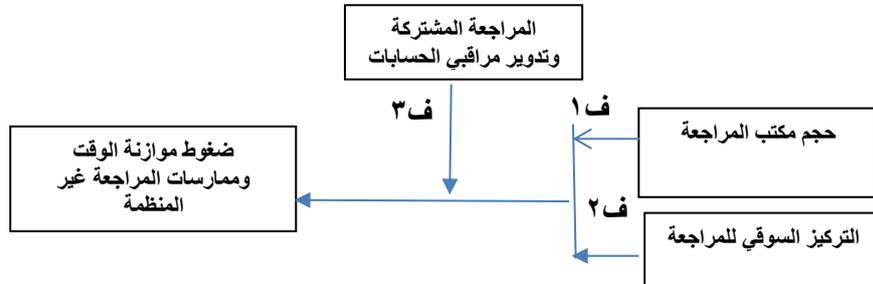
٨ / ٥: منهجية البحث: سار البحث في شقه الأول كدراسة نظرية مكنت الباحث من اشتقاق فروض البحث ، ويسير البحث في شقه الثاني كدراسة تطبيقية تتضمن الأركان التالية:

٨ / ٥ / ١: نموذج البحث: يقوم نموذج البحث على ثلاث فروض: الفرض الأول يختبر العلاقة بين حجم مكتب المراجعة كمتغير مستقل وضغوط موازنة وقت المراجعة كمتغير تابع ، أما الفرض الثاني فيختبر العلاقة بين التركيز السوقي للمراجعة كمتغير مستقل وضغوط موازنة وقت المراجعة ، في حين يختبر الفرض الثالث آثار المتغيرين المعدلين (المراجعة المشتركة - تغيير مراقب الحسابات) على علاقة المتغيرين المستقلين بالمتغير التابع كما في الشكل التالي:



شكل (١) نموذج البحث في ظل التحليل الأساسي. المصدر: من إعداد الباحث.

ولأخذ آثار كل من تدوير مراقبي الحسابات والمراجعة المشتركة يصبح نموذج البحث في ظل التحليل الإضافي كما في الشكل رقم (٢).



شكل (٢) نموذج البحث في ظل التحليل الإضافي. المصدر: من إعداد الباحث.

٨ / ٥ / ٢: أهداف الدراسة التطبيقية: استهدفت الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لفرضي البحث ، والوقوف على طبيعة العلاقات بين متغيراته ، ومدى إدراك مفردات العينة لأثار كل من حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة على ضغوط موازنة وقت المراجعة، وأثار المتغيرين المعدلين على علاقة كل من المتغيرين المستقلين على المتغير التابع .

٨ / ٥ / ٣: مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل المجتمع المناسب للدراسة التطبيقية في تقارير المراجعة مع مراعاة القوائم المالية للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية المرفق بها تقرير المراجعة ، وبعد الاطلاع على سجل مراقبي الحسابات المقيدون بالهيئة العامة للرقابة المالية اتضح أنه ينقسم إلى ثلاث فئات فئة القسم الأول وعدد مراقبي الحسابات بها ١٧٦ ، وفئة القسم الثاني وعدد مراقبي الحسابات بها ٥٩٦ ، وقد حدد الباحث حجم العينة بعدد ٦٠ مراقب حسابات ، تم تقسيمهم بالتساوي بين فئتي السجل عدد كل فئة ٣٠ مراقب ، وتم تقسيم مراقبي الفئة الثانية إلى ٢ ، ١ ، ٢٧ مراقب على التوالي وذلك حتى تكون العينة ممثلة كما الجدول رقم (١).

جدول (١): سجل مراقبي الحسابات المقيدون بالهيئة العامة للرقابة المالية واختيار عينة البحث .

فئة مراقبي الحسابات	العدد بالسجل	العدد بعينة البحث
مراقبو الحسابات المقيدون بالهيئة العامة للرقابة المالية القسم الأول .	١٧٦	٣٠
مراقبو الحسابات المقيدون بالهيئة العامة للرقابة المالية القسم الثاني (أ)	١٠	٢
مراقبو الحسابات المقيدون بالهيئة العامة للرقابة المالية القسم الثاني (ب)	١	١
مراقبو الحسابات المقيدون بالهيئة العامة للرقابة المالية القسم الثاني (ج)	٥٨٥	٢٧
إجمالي	٧٧٢	٦٠

المصدر: سجل مرفوع 2023-5-14 pdf

ولاختبار فروض البحث حصل الباحث على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية من التقرير السنوي للشركات وما يتضمنه من تقرير المراجعة والقوائم المالية السنوية وما تتضمنه من إيضاحات متممة لها، كما حصل الباحث على بيانات الدراسة التطبيقية من موقع البورصة المصرية، وموقع معلومات مباشر، وموقع مصر لنشر المعلومات.

٨ / ٥ / ٤: توصيف وقياس متغيرات الدراسة: يوضح الباحث موقف الدراسات السابقة في كيفية قياس متغيرات البحث وموقف الدراسة الحالية وذلك لكل متغير على النحو التالي:

١- حجم مكتب المراجعة: قامت دراسة ( Bengori & Others, 2020 ) بقياس أثر حجم مكتب المراجعة باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم ١ إذا كان المكتب مسجلاً ببورصة الأوراق المالية والرقم صفر بخلاف ذلك ، وتم قياس ذلك الأثر من خلال دراسة كل من ( Choi & Others, 2010 ) ، ( El Deeb & Ramadan, 2020 ) ، ( Pham & Others, 2017 ) باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم ١ إذا كان من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى والرقم صفر بخلاف ذلك، وتقيس الدراسة الحالية ذلك الأثر باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم ٢ حالة كبر حجم المكتب، والرقم ١ حالة كون المكتب متوسطاً ، والرقم صفر حالة صغر حجم المكتب.

٢- التركيز السوقي للمراجعة: قامت دراسة كل من ( Ayoola & Others, 2019 ) ، ( Bengori & Others, 2020 ) بقياس التركيز السوقي للمراجعة بالحصة السوقية لمكتب المراجعة، أما دراسة ( Lazarevska & Others, 2023 ) فقامت بقياسها باختيار أحد من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى وحساب نسبة الحصة السوقية للمكتب إلى إجمالي حجم السوق، وقامت دراسة ( محمد، ٢٠٢١ ) بقياس التركيز السوقي للمراجعة بقسمة أتعاب مكتب المراجعة على إجمالي أتعاب المراجعة في الصناعة وهو ما تنتج الدراسة الحالية.

وأشارت دراسة كل من ( Huang & Chang, 2016 ) ، ( Lazarevska & Others, 2023 ) ، ( Halis & Brozo, 2015 ) إلى أن نسبة التركيز السوقي (نسبة الحصة السوقية لمكاتب Big 4) تتراوح

بين الصفر والمائة فنسبة صفر % تعني أن هناك منافسة حادة متخصصة وليس هناك تركيز سوقي ، وأن نسبة من صفر – ٥٠% تعني نسبة تركيز سوقي منخفض ، في حين أن نسبة من ٥٠ % - ٨٠ % تعني ميل الصناعة إلى احتكار القلة، وأن نسبة من ٨٠ % - ١٠٠ % تعني أن التركيز أعلى من احتكار القلة ، وأخيراً فإن نسبة ١٠٠ % تعني تكامل واحتكار القلة، وتتبع الدراسة الحالية نفس الطريقة في القياس دون أخذ نسبة صفر % حيث لا تتفق مع مكاتب المراجعة الكبرى.

٣- ضغوط موازنة الوقت: يتم قياس ضغوط موازنة الوقت باعتبارها ناتج للتركيز السوقي والذي يتراوح ما بين نسبة صفر، ١٠٠ % وفقاً لدراسة (Lazarevska & Others, 2023) باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم صفر إذا كانت نسبة التركيز السوقي من صفر – ٥٠% ، في حين يأخذ الرقم ١ إذا كانت النسبة من ٥٠ % - ٨٠ % ، ويأخذ الرقم ٢ إذا كانت النسبة من ٨٠ % - ١٠٠ % ، وأخيراً يأخذ الرقم ٣ إذا كانت النسبة ١٠٠ % تعني احتكار القلة بالكامل، وتتبع الدراسة الحالية نفس الطريقة في القياس دون أخذ نسبة صفر % حيث لا تتفق مع مكاتب المراجعة الكبرى.

وتم قياس ضغوط موازنة الوقت في ظل دراسة (Alkhazaleh & Marie, 20217) على أنها دالة في تخفيض حجم العينة، وتخفيض مستوى دليل المراجعة، والتوزيع غير الكفاء لوقت المراجعة، وتقيس الدراسة الحالية أثر ضغوط موازنة الوقت بالربط بين نوع رأي المراقب والثبات في الاستحقاقات الاختيارية (حساب إهلاك الأصل الثابت – الثبات في تقييم مخزون آخر المدة) مع استخدام متغير وهمي يأخذ الرقم صفر في حالة الرأي النظيف مع ثبات الاستحقاقات ، ويأخذ الرقم ١ في حالة الرأي النظيف مع عدم ثبات الاستحقاقات.

٤- تدوير مراقب الحسابات : تقيس الدراسة الحالية أثر التدوير باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد في حالة ثبات مكتب المراجعة خلال سنوات الدراسة التطبيقية والرقم صفر بخلاف ذلك.

٥- المراجعة المشتركة: يتم قياس أثر المراجعة المشتركة في الدراسة الحالية باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم ١ في حالة القيام بالمراجعة المشتركة، بينما يأخذ الرقم صفر بخلاف ذلك.

٨ / ٥ / ٥ : أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة: أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة: استخدم الباحث الأدوات التالية للتحليل الإحصائي قياساً على دراسة (ذكي ، ٢٠٢٢)، (طنطاوي، ٢٠٢١):

١- قياس مدى صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، والاحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث.

٢- معامل ارتباط بيرسون بين متغيرات البحث لتحديد درجة الارتباط بين تلك المتغيرات.

٣- اختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث.

٨ / ٥ / ٥ / ١ : قياس مدى صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، والاحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث: يتم قياس تلك الصلاحية من خلال إجراء اختبار jarque-Bera لقياس اعتدالية المقاييس التجميعية لمتغيرات البحث، حيث أنه إذا كانت p. value أكبر من ٠,٠٥ دل ذلك على اعتدالية التوزيع والعكس صحيح، وأوضح وأوضح الجدول رقم (٢) اعتدالية التوزيع لمتغير حجم مكتب المراجعة كمتغير مستقل في الفرض الأول، ومتغير التركيز السوقي كمتغير مستقل في الفرض الثاني، ومتغير ضغوط موازنة الوقت كمتغير تابع في كل من الفرض الأول والثاني، ومتغير تدوير مراقب الحسابات كمتغير معدل في الفرض الثالث، بينما يأتي متغير المراجعة المشتركة في الترتيب الأخير كمتغير معدل لعلاقة المتغيرين المستقلين بالمتغير التابع .

جدول(٢): قياس اعتدالية متغيرات الدراسة.

المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأعلى	معامل الاختلاف	p. value
حجم مكتب المراجعة.	١٢,٨٦١	٤,٧٩٠	٢,٢١٥	٦,١١١	٥,٠٠٤	٠,٠٥٣١
التركيز السوقي للمراجعة.	١٨,٠٠١	١٧,٢١٠	٠,٠٤٧	٨,٣٣٧	٢,٦٩١	٠,٠٨١٧
ضغوط موازنة الوقت.	١٥,٠٠٦	٢٣,٦٥٢	٠,٨٧٨	٧,٠٢٢	١٦,٠٠١	٠,٠٥٨٦
تدوير مراقب الحسابات.	٦,٩٤١	٠,٠٨٧	٢,٦٦٨	٥,٦٦٦	١٠,٣٠٦	٠,٠٧١٤
المراجعة المشتركة.	٣٣,٠٨٥	١٣,٧٧٤	٣,٢٢٧	٤,٣٣٧	٢٤,٧٥٢	٠,٠١٠٧١

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

كما يوضح الجدول رقم (٢) أنه يتم ترتيب متغيرات البحث وفقاً للأهمية النسبية (الأقل في معامل الاختلاف) كما يلي:

١- يأخذ التركيز السوقي للمراجعة الأهمية النسبية الأولى من حيث التأثير على المتغير التابع (ضغوط موازنة الوقت) ، يليه في الأهمية متغير حجم مكتب المراجعة؛ ومن ثم يخلص الباحث إلى ضرورة قيام المنظمات المهنية وضع القواعد التي تنظم وتضبط سوق المراجعة بحيث يكون هناك تناسق بين نصيب المكتب من سوق المراجعة وحجم المكتب وما يتوافر لديه من مقومات مادية مادية وبشرية وتكنولوجية .

٢- يأتي تدوير مراقب الحسابات في الأهمية النسبية التالية ، يليه المراجعة المشتركة مما يعني أهمية كل متغير من المتغيرين بنفس الترتيب كمقترحين للحد من تركيز مكاتب المراجعة الكبرى خاصة Big 4 على سوق المراجعة واتساع ظاهرة احتكار القلة لسوق المراجعة .

ويتحليل المدى ( الحد الأعلى – الحد الأدنى ) للمتغيرات بالجدول رقم (٢) يمكن الإشارة إلى النقطتين التاليتين:

١- يتمثل أعلى مدى عند المتغير الخاص بالتركيز السوقي للمراجعة حيث بلغ ٨,٢٩ (٨,٣٣٧) - ٠,٠٤٧)، ويعكس ذلك زيادة أهمية ذلك المتغير في عينة الدراسة كمتغير مستقل في التأثير على ضغوط موازنة الوقت كمتغير تابع ، وفي نفس الاتجاه المدى الأقل منه مباشرة عند المتغير الخاص بضغوط موازنة الوقت حيث بلغ ٦,١٤٤ بما يعكس الأهمية الثانية لهذا المتغير في عينة الدراسة كمتغير تابع مما يعني أن هناك ترابط بين المتغيرين وهما التركيز السوقي للمراجعة وضغوط موازنة الوقت.

٢- يتمثل المدى التالي في المدى الخاص بحجم مكتب المراجعة كمتغير مستقل حيث بلغ ٣,٨٩٦، ويعكس ذلك زيادة أهمية ذلك المتغير في عينة الدراسة في تأثيره على ضغوط موازنة الوقت كمتغير تابع ، ويأتي تدوير مراقب الحسابات في الأهمية النسبية التالية مما يعني أنه كلما زاد حجم مكتب المراجعة خاصة Big 4 زاد الاتجاه نحو التركيز السوقي للمراجعة مما يتطلب تدوير مراقب الحسابات للحد من الآثار السلبية لتلك الظاهرة خاصة ضغوط موازنة الوقت.

وبمقارنة الوسط الحسابي بالانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة يتضح ما يلي:

١- لا تنطوي بعض المتغيرات بالجدول رقم (١) على قيم متطرفة واعتبار قيم تلك المتغيرات أقل تشتتاً وذلك لزيادة الوسط الحسابي عن الانحراف المعياري لكل متغير، وهذه المتغيرات هي حجم مكتب المراجعة، والتركيز السوقي للمراجعة، وتدوير مراقب الحسابات، والمراجعة المشتركة.

٢- ينطوي متغير ضغوط موازنة الوقت كمتغير تابع بنفس الجدول على قيمة متطرفة واعتبار قيمة ذلك المتغير أكثر تشتتاً وذلك لانخفاض الوسط الحسابي عن الانحراف المعياري لذلك المتغير مما يعكس اختلاف مفردات عينة البحث من حيث مواجهة ضغوط موازنة الوقت.

٨ / ٥ / ٥ / ٢: معامل ارتباط بيرسون لمتغيرات البحث: يستخدم الباحث أكواد للمتغيرات، فحجم مكتب المراجعة (ح م ج)، والتركيز السوقي للمراجعة (ت س ج)، وضغوط موازنة الوقت (ض ز ق)، وتدوير مراقب الحسابات (د ق ب)، والمراجعة المشتركة (ج ش)، ويوضح الجدول رقم (٣) معامل ارتباط بيرسون لمتغيرات البحث كما يلي:

جدول (٣): معامل ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة.

الارتباط	ح م ج	ض ز ق	ت س ج	د ق ب	ج ش
ح م ج	١	(٠,٨٩٧)	٠,٨٣٢	(٠,٦٥٨)	٠,٧٩٩
ت س ج	(٠,٨٩٧)	١	٠,٦٦٨	(٠,٣٣٧)	(٠,٥٦٣)
ض ز ق	٠,٨٣٢	٠,٦٦٨	١	...	(٠,٣٤٠)
د ق ب	(٠,٦٥٨)	...	(٠,٣٣٧)	١	...
ج ش	٠,٧٩٩	(٠,٣٤٠)	(٠,٥٦٣)	...	١

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الاحصائي.

ويبرز الجدول رقم (٣) علاقات الارتباط التالية:

١- تأتي علاقة الارتباط الأولى بين حجم مكتب المراجعة كمتغير مستقل وضغوط موازنة الوقت كمتغير تابع حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته ٠,٨٩٧، ويعكس ذلك تحقق الفرض الأول للدراسة بوجود أثر معنوي موجب لحجم مكتب المراجعة على ضغوط موازنة الوقت حيث يرغب عملاء المراجعة في التعاقد مع مكاتب المراجعة كبيرة الحجم لأداء خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة بما يترتب عليه زيادة ضغوط موازنة الوقت الناتج عن انخفاض الوقت التقديري في خطة المراجعة عن الوقت المطلوب لأداء ذلك النوعين من الخدمات خاصة وأن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تقدم نفسها على أنها الوحيدة التي يمكن أداء تلك الخدمات بجودة عالية، لذلك تزاجه تلك المكاتب ضغوط موازنة الوقت مع ملاحظة أنها لا تلجأ إلى ممارسات المراجعة غير المنظمة لما لديها من مقومات مادية وبشرية وتكنولوجية ورغبة منها في المحافظة على سمعتها سواء بين عملاء المراجعة أو مع زملاء المهنة .

٢- تأتي علاقة الارتباط الثانية بين حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة، حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته ٠,٨٣٢، ويعكس ذلك درجة قوة ارتباط المتغيرين المستقلين ببعضهما في التأثير على ضغوط موازنة الوقت كمتغير تابع.

٣- تأتي علاقة الارتباط الثالثة بين حجم مكتب المراجعة والمراجعة المشتركة كمتغير حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته ٠,٧٩٩، ويعكس ذلك ترابط كل من أحد المتغيرين المستقلين مع أحد المتغيرين المعدلين في التأثير على المتغير التابع، بمعنى تحقق الفرض الثالث للدراسة جزئياً.

٤- تأتي علاقة الارتباط الرابعة بين التركز السوقي للمراجعة وضغوط موازنة الوقت حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته ٠,٦٦٨، ويعكس ذلك تحقق الفرض الثاني للدراسة بوجود أثر معنوي موجب

للتركز السوقي للمراجعة على ضغوط موازنة الوقت بما يمكن معه القول أنه كلما اتجه سوق المراجعة نحو احتكار القلة كلما زاد احتمال مواجهة المكاتب المستحوزة ضغوط موازنة الوقت.

٥- تأتي علاقة الارتباط الخامسة بين حجم مكتب المراجعة وتدوير مراقب الحسابات حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته ٠,٦٥٨، ويؤكد ذلك أن التدوير يمثل أحد المداخل المقترحة للحد من التركيز السوقي للمراجعة بين مكاتب المراجعة كبيرة الحجم.

٦- تأتي علاقة الارتباط السادسة بين التركيز السوقي للمراجعة والمراجعة المشتركة حيث يوجد بينهما ارتباط عكسي متوسط قيمته ٠,٥٦٣، ويؤكد ذلك أن المراجعة المشتركة تمثل أحد المداخل المقترحة للحد من التركيز السوقي، كما ترتبط المراجعة المشتركة بعلاقة عكسية ضعيفة (٠,٣٤٠) مع ضغوط موازنة الوقت أن المراجعة المشتركة تحد من كل من التركيز السوقي للمراجعة وضغوط موازنة الوقت، بمعنى تحقق الفرض الثالث للدراسة جزئياً.

٨ / ٥ / ٥ / ٣: اختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث: وذلك من خلال استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط وتحويله لنموذج الانحدار الخطي المتعدد وتشغيل النموذج ببرنامج SPSS، وتتمثل فروض البحث في ظل التحليل الأساسي فيما يلي:

**الفرض الأول (H<sub>1</sub>):** " يؤثر حجم مكتب المراجعة معنوياً على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية " ، أما الفرض العدمي (H<sub>0</sub>) هو: " لا يؤثر حجم مكتب المراجعة معنوياً على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية".

**الفرض الثاني (H<sub>2</sub>):** " يؤثر التركيز السوقي للمراجعة معنوياً على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية " ، أما الفرض العدمي (H<sub>0</sub>) هو: " لا يؤثر التركيز السوقي للمراجعة معنوياً على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية".

أما في ظل التحليل الإضافي يتم استخدام متغيرين معدلين لأنهما يعدلان أثر المتغيرين المستقلين على المتغير التابع ، ويكون التعديل بنتوية أو اضعاف العلاقة ، أو تغيير اتجاهها من موجب إلى سالب والعكس ويتم في ظل التحليل الإضافي ، وتتمثل فروض البحث في ظل التحليل الإضافي فيما يلي:

**الفرض الأول (H<sub>1</sub>):** " يؤثر حجم مكتب المراجعة معنوياً على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية " ، أما الفرض العدمي (H<sub>0</sub>) هو: " لا يؤثر حجم مكتب المراجعة معنوياً على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية".

**الفرض الثاني (H<sub>2</sub>):** " يؤثر التركيز السوقي للمراجعة معنوياً على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية " ، أما الفرض العدمي (H<sub>0</sub>) هو: " لا يؤثر التركيز السوقي للمراجعة معنوياً على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية".

**الفرض الثالث (H<sub>3</sub>):** " يؤثر كل من تدوير مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدلين معنوياً على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية " ، أما الفرض العدمي (H<sub>0</sub>) هو: " يؤثر كل من تدوير مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدلين معنوياً على ضغوط موازنة الوقت للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية".

ويمكن عرض النماذج الإحصائية للانحدار المستخدمة في اختبار التحقق الإحصائي لفروض الدراسة في ظل التحليل الإضافي فيما يلي:

\* نموذج الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الأول والذي يتمثل فيما يلي:

$$A B T \& I A = f A S$$

$$A S = f (B_0 + B_1 X_1 + B_1 X_2 + B_1 X_3 + B_1 X_4 + B_1 X_5 + B_1 X_6 + e) .$$

حيث:

A B T & I : المتغير التابع وهو ضغوط موازنة وقت المراجعة.

A S : حجم مكتب المراجعة.

B<sub>0</sub>: الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

B<sub>1</sub>, B<sub>2</sub>, B<sub>3</sub>, B<sub>4</sub>, B<sub>5</sub>, B<sub>6</sub>: معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

X<sub>1</sub>: كبر حجم المكتب وضغوط موازنة الوقت وممارسات المراجعة غير المنظمة وسوق غير منضبطة.

X<sub>2</sub>: حجم المكتب غير كبير وضغوط موازنة الوقت وممارسات المراجعة غير المنظمة في سوق غير منضبطة.

X<sub>3</sub>: حالة كبر حجم المكتب مع المشاركة مع مكتب دولي في سوق غير منضبطة وضغوط موازنة وقت المراجعة وممارسات المراجعة غير المنظمة.

X<sub>4</sub>: كبر حجم المكتب وضغوط موازنة الوقت وممارسات المراجعة غير المنظمة وسوق منضبطة.

X<sub>5</sub>: حجم المكتب غير كبير وضغوط موازنة الوقت وممارسات المراجعة غير المنظمة في سوق منضبطة.

X<sub>6</sub>: حالة كبر حجم المكتب مع المشاركة مع مكتب دولي في سوق منضبطة وضغوط موازنة وقت المراجعة وممارسات المراجعة غير المنظمة.

$$X_1 = f (x_{1/1} + x_{1/2})$$

حيث:

x<sub>1/1</sub>: كبر حجم مكتب المراجعة.

x<sub>1/2</sub>: سوق مراجعة غير منضبطة.

$$X_2 = f (x_{2/1} + x_{2/2})$$

حيث:

x<sub>2/1</sub>: حجم مكتب المراجعة صغير أو متوسط.

x<sub>2/2</sub>: سوق مراجعة غير منضبطة.

$$X_3 = f (x_{3/1} + x_{3/2} + x_{3/3}).$$

حيث:

x<sub>3/1</sub>: المشاركة مع مكتب مراجعة دولي.

x<sub>3/2</sub>: كبر حجم المكتب.

x<sub>3/3</sub>: سوق مراجعة غير منضبطة.

$$X_4 = f (x_{4/1} + x_{4/2}).$$

حيث:

$X_{4/1}$ : كبر حجم مكتب المراجعة.

$X_{4/2}$ : سوق مراجعة منضبطة تحكمها معايير.

$$X_5 = f(x_{5/1} + x_{5/2})$$

حيث:

$X_{5/1}$ : حجم مكتب المراجعة صغير أو متوسط.

$X_{5/2}$ : سوق مراجعة منضبطة تحكمها معايير.

$$X_6 = f(x_{6/1} + x_{6/2} + x_{6/3}).$$

حيث:

$X_{6/1}$ : المشاركة مع مكتب مراجعة دولي.

$X_{6/2}$ : كبر حجم المكتب.

$X_{6/3}$ : سوق مراجعة منضبطة تحكمها معايير.

ويتم حساب معاملات الانحدار، وعامل تضخم التباين  $vif$ ، وقيمة اختبار  $T$  وقيمة  $p$ -value أو المعنوية كما في جدول رقم (٤).

جدول (٤): نموذج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الأول في ظل التحليل الإضافي.

المتغيرات	معامل الانحدار	قيمة اختبار t - test	المعنوية p-value	تضخم التباين
حجم مكتب المراجعة.	٨,٥٤٦	٠,٠٠٣٢٠	٠,٠٠٤٤٤	٢,٣٥٣٦
ضغوط موازنة الوقت.	٣,٩١٤	٠,٠٠٠٦٤	٠,٠٠٠٧٥	٢,٠١٢٨
الخطأ العشوائي .	٣,٩٠١	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠
حجم المكتب كبير وسوق مراجعة غير منضبطة.	١,١٣	(٠,٠٠٢)	(٠,٠٠١٤٢)	١,٧٥٠
حجم المكتب غير كبير وسوق مراجعة غير منضبطة.	٣,٩١٤	٠,٠٠٠٦٤	٠,٠٠٠٧٥	٢,٠١٢٨
حجم المكتب كبير ومشاركته مع مكتب مراجعة دولي وسوق مراجعة غير منضبطة.	١,٠٩٢٨٣	٠,٠٠٠٨٢	٠,٠٠٠٦٨	٢,٦٩٩
حجم المكتب كبير وسوق مراجعة منضبطة.	٨,٥٤٦	٠,٠٠٣٢٠	٠,٠٠٤٤٤	٢,٣٥٣٦
حجم المكتب غير كبير وسوق مراجعة منضبطة.	٢١,١٧٤	٠,٠٠٠٨٥	٠,٠٠٣٧٢	٥,٧٠٤٢
حجم المكتب كبير ومشاركته مع مكتب مراجعة دولي وسوق منضبطة للمراجعة.	١٤,١٢٢	٠,٠١٥٣٠	٠,٠١٠٥٥	١١,٦٣٠
معامل التحديد $R^2$	٠,٤٥٣			
معامل التحديد المعدل	٠,٤٨٥			
المعنوية p-value	٠,٠٠٣			

المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الاحصائي.

ويمكن توضيح الجدول (٤) في النقاط التالية:

١- هناك أثر إيجابي معنوي لحجم مكتب المراجعة على ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار  $t$  ٠,٠٢ تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠٠٣٢، والتي تقل عن ٠,٠٥، كما أن القيمة الاحتمالية لاختبار  $t$  لضغوط موازنة الوقت ٠,٠٠٠٦٤ تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠٠٠٧٥، والتي تقل عن ٠,٠٥ مما يعني تحقق الفرض البديل ( $H_1$ ) بوجود أثر معنوي لحجم مكتب المراجعة على ضغوط موازنة الوقت ورفض الفرض العدمي.

٢- هناك أثر إيجابي معنوي لكبر حجم مكتب المراجعة على مواجهة ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار  $t$  ٠,٠٠٢ تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠٠١٤٢، والتي تقل عن ٠,٠٥، مما يعني أن مكاتب المراجعة الكبرى وفي ظل سوق غير منضبطة للمراجعة تواجه ضغوط موازنة الوقت ولكنها لا تلجأ إلى

إعادة تخطيط عملية المراجعة أو اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة لما لديها من قومات مادية وبشرية وتكنولوجية وتحقق الفرض الفرعي الأول ف ١/١ في هذا الشأن وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها دراسة (محمد، ٢٠٢١)، (Vahdani & Mehr, 2021)

٣- هناك أثر إيجابي معنوي لكون مكتب المراجعة غير كبير على مواجهة ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار  $t = 0,00064$  تقل عن قيمة المعنوية  $0,00075$  والتي تقل عن  $0,05$ ، مما يعني لا تواجه مكاتب المراجعة غير الكبرى في ظل سوق غير منضبطة ضغوط موازنة الوقت بما يترتب عليه من إعادة تخطيط وتنظيم خطة المراجعة واتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة؛ وبالتالي تحقق الفرض الفرعي الثاني ف ٢/١ في هذا الشأن وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها دراسة ( الشاطري والعنفرى، ٢٠٠٦).

٤- ليس هناك أثر معنوي لكون مكتب المراجعة كبيراً مع مشاركته لمكتب مراجعة دولي على مواجهة ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار  $t = 0,0082$  تزيد عن قيمة المعنوية  $0,0068$  والتي تقل عن  $0,05$ ، مما يعني عدم تحقق الفرض الفرعي الثالث ف ٣/١ والذي يقضي بأنه لا تواجه مكاتب المراجعة الكبرى والمشاركة لمكتب مراجعة دولي في ظل سوق غير منضبطة ضغوط موازنة الوقت بما يترتب عليه عدم الحاجة إلى إعادة تخطيط وتنظيم خطة المراجعة .

٥- هناك أثر إيجابي معنوي لكبر مكتب المراجعة في ظل سوق منضبطة للمراجعة على مواجهة ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار  $t = 0,0032$  تقل عن قيمة المعنوية  $0,0044$  والتي تقل عن  $0,05$ ، مما يعني تحقق الفرض الفرعي الرابع ف ٤/١ والذي يقضي بأنه لا تواجه مكاتب المراجعة غير الكبرى في ظل سوق منضبطة ضغوط موازنة الوقت لأن السوق منضبطة، وعند مواجهة تلك الضغوط فإنها تعيد تخطيط وتنظيم خطة المراجعة .

٦- هناك أثر إيجابي معنوي لكون مكتب المراجعة غير كبير في ظل سوق منضبطة للمراجعة على مواجهة ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار  $t = 0,00085$  تقل عن قيمة المعنوية  $0,0037$  والتي تقل عن  $0,05$ ، مما يعني تحقق الفرض الفرعي الخامس ف ٥/١ والذي يقضي بأنه لا تواجه مكاتب المراجعة غير الكبرى في ظل سوق منضبطة ضغوط موازنة الوقت لأن السوق منضبطة، وعند مواجهة تلك الضغوط فإنها تعيد تخطيط وتنظيم خطة المراجعة

٧- ليس هناك أثر معنوي لكون مكتب المراجعة كبيراً مع مشاركته لمكتب مراجعة دولي في ظل سوق منضبطة للمراجعة على مواجهة ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار  $t = 0,0153$  تزيد عن قيمة المعنوية  $0,0105$  والتي تقل عن  $0,05$ ، مما يعني عدم تحقق الفرض الفرعي السادس ف ٦/١ والذي يقضي بعدم مواجهة مكاتب المراجعة الكبرى والمشاركة لمكتب مراجعة دولي في ظل سوق منضبطة ضغوط موازنة الوقت بما يترتب عليه عدم الحاجة إلى إعادة تخطيط وتنظيم خطة المراجعة واتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة.

٨- تبلغ قيمة R – squared أو معامل التحديد في نموذج انحدار الفرض الأول  $0,453$ ، بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة  $45,3\%$  من التغير الكلي في المتغير التابع، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج، كما بلغ معامل التغيير المعدل بإضافة متغيرات أخرى  $0$ ، مما يمكن معه القول أن ادخال متغيرات أخرى في نموذج انحدار الفرض الأول أدت إلى زيادة قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير في المتغير التابع بنسبة  $0,042$  ( $0,485 - 0,453$ ).

٩- اتضح معنوية نموذج الانحدار ككل في التنبؤ بالعلاقة بين افصاح مراقب الحسابات في تقريره عن الأمور الرئيسية للمراجعة وكفاءة القرار الاستثماري.

في ضوء التحليل السابق يمكن الإجابة عن التساؤل الأول والذي يتعلق بالفرض الثاني وهو هل يؤثر تدوير مراقب الحسابات على ضغوط موازنة الوقت؟ بنعم وذلك لوجود أثر لخمس متغيرات دون وجود أثر لمتغيرين.

\* نموذج الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الثاني والذي يتمثل فيما يلي:

$$A B T \& I A = f(A M C H).$$

$$A M C H = f(B_0 + B_1X_1 + B_1X_2 + B_1X_3 + B_1X_4 + B_1X_5 + B_1X_6 + B_1X_7 + B_1X_8 + B_1X_9 + e).$$

حيث:

A B T & I A : المتغير التابع وهو ضغوط موازنة وقت المراجعة.

A M C H : التركيز السوقي للمراجعة.

B<sub>0</sub>: الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

B<sub>1</sub>, B<sub>2</sub>, B<sub>3</sub>: معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

X<sub>1</sub>: حالة احتكار القلة لسوق المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة مع سوق غير منضبطة.

X<sub>2</sub>: حالة السوق التي تسعى فيها المنظمات المهنية إلى تحقيق التوازن السوقي وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة.

X<sub>3</sub>: حالة السوق المنضبطة والمنظمة لتوزيع الحصة السوقية للمراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة.

X<sub>4</sub>: حالة ارتفاع التركيز السوقي للمراجعة (احتكار القلة).

X<sub>5</sub>: حالة سعي المنظمات المهنية إلى تحقيق التوازن السوقي.

X<sub>6</sub>: نوع سوق المراجعة ونوع الخدمة بخلاف المراجعة.

e: الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج .

$$X_1 = f(x_{1/1} + x_{1/2}).$$

حيث:

x<sub>1/1</sub>: ارتفاع التركيز السوقي للمراجعة (احتكار القلة).

x<sub>1/2</sub>: تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة.

$$X_2 = f(x_{2/1}).$$

حيث:

x<sub>2/1</sub>: تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة .

$$X_3 = f(x_{3/1}).$$

حيث:

$X_{3/1}$ : سوق مراجعة منضبطة ومنظمة.

$$X_4 = f(x_{4/1} + x_{4/2} + x_{4/3}).$$

حيث:

$X_{4/1}$ : ارتفاع التركيز السوقي للمراجعة (احتكار القلة).

$X_{4/2}$ : تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة.

$X_{4/3}$ : التغيير غير الإلزامي لمراقبي الحسابات.

$$X_5 = f(x_{5/1} + x_{5/2}).$$

حيث:

$X_{5/1}$ : كبر حجم مكتب المراجعة.

$X_{5/2}$ : التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات.

$$X_6 = f(x_{6/1} + x_{6/2} + x_{6/3}) >$$

حيث:

$X_{6/1}$ : إمكانيات أو مقومات مكتب المراجعة.

$X_{6/2}$ : نوع سوق المراجعة.

$X_{6/3}$ : نوع الخدمة بخلاف المراجعة.

ويتم حساب معاملات الانحدار، وعامل تضخم التباين  $vif$ ، وقيمة اختبار  $T$  وقيمة  $p$ -value أو المعنوية كما في جدول رقم (٥).

جدول (٥): نموذج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الأول في ظل التحليل الإضافي.

المتغيرات	معامل الانحدار	قيمة اختبار t - test	المعنوية p-value	تضخم التباين
التركيز السوقي للمراجعة.	٩,٤٨٧	٠,٠٠٣٥٥٢	٠,٠٠٤٩٣	٢,٣٥٣٦
ضغط موازنة الوقت.	٣,٩١٤	٠,٠٠٠٦٤	٠,٠٠٠٧٥	٢,٠١٢٨
الخطأ العشوائي .	٣,٩٠١	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠
احتكار القلة لسوق المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة.	١,٠١٨	(٠,٠٠٢٢)	(٠,٠٠١٥٧٦)	١,٩٤٣
احتكار القلة لسوق غير منضبطة للمراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة.	٤,٣٤٥	٠,٠٠٠٧٣٧	٠,٠٠٠٨٣	٢,٠١٢٨
سوق منضبطة للمراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة.	١,٢٠٤	٠,٠٠٠٩٠٣	٠,٠١٠٥	٢,٩٦٩
احتكار القلة وتقديم القوائم في وقت الذروة.	٨,٥٤٦	٠,٠٠٣٢٠	٠,٠٠٤٤٤	٢,٣٥٣٦
سعى فيها المنظمات المهنية إلى تحقيق التوازن السوقي تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة	٢٣,٥٠٣	٠,٠٠٩٤٥	٠,٠٠٨٧٢	٦,٣٣٣
نوع سوق المراجعة ونوع الخدمة بخلاف المراجعة.	١٨,٥١١	٠,٠١٦٧٠	٠,٠٠٣٥٥	١٦,٩٥٠
معامل التحديد $R^2$	٠,٤٥٣			
معامل التحديد المعدل	٠,٤٨٥			

المصدر : من اعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الاحصائي.

ويمكن توضيح الجدول (٥) في النقاط التالية:

١- هناك أثر إيجابي معنوي لمتغير التركيز السوقي للمراجعة على ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار  $t$  ٠,٠٠٣٥٥٢ تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠٠٤٩٣ والتي تقل عن ٠,٠٥، كما أن القيمة الاحتمالية لاختبار  $t$  لضغوط موازنة الوقت ٠,٠٠٠٦٤ تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠٠٠٧٥ والتي تقل عن ٠,٠٥ مما يعني تحقق الفرض البديل ( $H_1$ ) بوجود أثر معنوي لحجم مكتب المراجعة على ضغوط موازنة الوقت ورفض الفرض العدمي وهو يقترب من النتيجة التي توصلت إليه دراسة (القرني، ٢٠١٥).

٢- هناك أثر إيجابي معنوي لاحتكار القلة لسوق المراجعة مع تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة على مواجهة ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار  $t$  ٠,٠٠٢٢٢ تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠٠١٥٧٦ والتي تقل عن ٠,٠٥، مما يعني تحقق الفرض الفرعي الأول ف٢/١ في هذا الشأن: "تواجه مكاتب المراجعة الكبرى ضغوط موازنة الوقت في حالة احتكار القلة لسوق المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة مع سوق غير منضبطة غير أن حجم مكتب المراجعة يخفف من الأثر على المتغير التابع، ويتقارب ذلك مع ما توصلت إليه دراسة (Velie & Loy, 2018).

٣- هناك أثر إيجابي معنوي لاحتكار القلة لسوق غير منضبطة للمراجعة مع تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة على مواجهة ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار  $t$  ٠,٠٠٠٧٣٧ تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠٠٠٨٣ والتي تقل عن ٠,٠٥، مما يعني تحقق الفرض الفرعي الثاني ف٢/٢ في هذا الشأن: "يؤثر تركيز المنظمات المهنية نحو ضبط سوق المراجعة معنوياً على مواجهة ضغوط موازنة وقت المراجعة واتجاه مكاتب المراجعة نحو اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة مع مراعاة أن تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة قد يحجم طبيعة العلاقة حيث قد ينتج عنها ضغوط موازنة الوقت

٤- هناك أثر إيجابي معنوي لاحتكار القلة مع تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة على مواجهة ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار  $t$  ٠,٠٠٠٩٠٣ تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠١٠٥ والتي تقل عن ٠,٠٥، مما يعني تحقق الفرض الفرعي الثالث ف٢/٣ في هذا الشأن: "يؤثر وجود قواعد منظمة لسوق المراجعة سلباً على التركيز السوقي للمراجعة وما ينتج عنه من ضغوط موازنة الوقت مع مراعاة الامكانيات المادية والبشرية والتكنولوجية لمكتب المراجعة، ويتفق ذلك مع ما توصلت إليه دراسة (Kum & Booping, 2014)

٥- هناك أثر إيجابي معنوي لسوق منضبطة للمراجعة مع تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة على مواجهة ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار  $t$  ٠,٠٠٠٩٠٣ تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠١٠٥ والتي تقل عن ٠,٠٥، مما يعني تحقق الفرض الفرعي الرابع ف٢/٤ في هذا الشأن: "يؤثر التركيز السوقي معنوياً وإيجابياً على ضغوط وقت موازنة المراجعة، في حين أن حجم مكتب المراجعة يخفف من الأثر على المتغير التابع.

٦- ليس هناك أثر معنوي لسوق منضبطة للمراجعة مع تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة على مواجهة ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار  $t$  ٠,٠٠٩٤٥ تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠٠٨٧٢ والتي تقل عن ٠,٠٥، مما يعني عدم تحقق الفرض الفرعي الخامس ف٢/٥ في هذا الشأن: "يؤثر تركيز المنظمات المهنية نحو ضبط سوق المراجعة والتغيير الأزمالي لمراقبي الحسابات معنوياً على مواجهة ضغوط موازنة وقت المراجعة واتجاه مكاتب المراجعة نحو اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة مع

مراعاة أن تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة قد يحجم طبيعة العلاقة حيث قد ينتج عنها ضغوط موازنة الوقت".

٦- هناك أثر إيجابي معنوي لسوق منضبطة للمراجعة مع تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة على مواجهة ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار  $t$  ٠,٠١٦٧ تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠٠٣٥٥ والتي تقل عن ٠,٠٥، مما يعني تحقق الفرض الفرعي السادس ف ٦/٢ في هذا الشأن: " يؤثر حجم مكتب المراجعة على الخدمات بخلاف المراجعة بشكل طردي مع مراعاة إمكانيات المكتب، ونوع سوق المراجعة، ونوع الخدمة بخلاف المراجعة".

في ضوء التحليل السابق يمكن الإجابة عن التساؤل الثاني والذي يتعلق بالفرض الثاني وهو هل يؤثر حجم مكتب المراجعة على ضغوط موازنة الوقت؟ بنعم وذلك لوجود أثر لخمس متغيرات دون وجود أثر لمتغير واحد.

وباستخدام أسلوب الانحدار المتعدد يمكن التعبير عن النموذج الذي يعكس الفرض الثالث كما يلي:

$$J A, A S, A M C, A B T S = f (A S + A M C).$$

$$A S, A M C = f (B_0 + B_1 X_1 + B_1 X_2 + B_1 X_3 + B_1 X_4 + e).$$

حيث:

$J A, A S, A M C, A B T S$ : المراجعة المشتركة كمتغير معدل للعلاقة بين حجم مكتب المراجعة وبين ضغوط موازنة وقت المراجعة.

$$J A, A S, A M C, A B T S = f (B_0 + B_1 X_1 + B_1 X_2 + B_1 X_3 + B_1 X_4 + e).$$

$p a p$ : كفاءة الخطة الأولية للمراجعة.

$B_0$ : الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

$B_1, B_2, B_3$ : معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

$e$ : الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج.

$$X_1 = f (x_{1/1} + x_{1/2} + x_{1/3}).$$

$X_{1/1}$ : كفاءة الخطة الأولية للمراجعة.

$X_{1/2}$ : كفاءة الخطة الشاملة للمراجعة.

$X_{1/3}$ : كفاءة الاستراتيجية للمراجعة.

$X_{1/4}$ : شريك المراجعة المسنول عن الفحص.

$$A M C, A B T S = f (B_0 + B_1 X_2 + e).$$

$B_0$ : الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

$B_1, B_2, B_3$ : معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

$X_2$ : السوق المنضبطة للمراجعة.

$e$ : الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج.

$$X_3 = f (x_{3/1} + x_{3/2} + e).$$

حيث:

$X_3$ : أثر التغيير الالزامي لمراقب الحسابات على علاقة حجم مكتب المراجعة بضغوط موازنة المراجعة وما يترتب عليها من ممارسات المراجعة غير المنظمة.

$X_{3/1}$ : المتابعة المستمرة من قبل الهيئة العامة للرقابة المالية لتغيير مراقبي الحسابات.

$X_{3/2}$ : كفاءة لجنة المراجعة.

$$X_4 = f(x_{4/1} + x_{4/2} + e).$$

حيث:

$X_4$ : أثر التغيير الالزامي لمراقب الحسابات على علاقة حجم مكتب المراجعة بضغوط موازنة المراجعة وما يترتب عليها من ممارسات المراجعة غير المنظمة.

$X_{4/1}$ : زيادة المتابعة المستمرة من قبل الهيئة العامة للرقابة المالية لتغيير مراقبي الحسابات.

$X_{4/2}$ : زيادة كفاءة لجنة المراجعة.

ويتم حساب معاملات الانحدار، وعامل تضخم التباين vif، وقيمة اختبار T وقيمة p-value أو المعنوية كما في جدول رقم (٦).

جدول (٦): نموذج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الثالث في ظل التحليل الاضافي.

المتغيرات	معامل الانحدار	قيمة اختبار t - test	المعنوية p- value	تضخم التباين
حجم مكتب المراجعة.	٨,٥٤٦	٠,٠٠٣٢٠	٠,٠٠٤٤٤	٢,٣٥٣٦
التركيز السوقي للمراجعة.	٩,٤٨٧	٠,٠٠٣٥٥٢	٠,٠٠٤٩٣	٢,٣٥٣٦
بضغوط موازنة الوقت.	٣,٩١٤	٠,٠٠٠٦٤	٠,٠٠٠٧٥	٢,٠١٢٨
تدوير مراقب الحسابات.	١,٢٤٣	(٠,٠٠٣)	(٠,٠٠١٨)	٢,٣١٠
المراجعة المشتركة.	١٢,٩٦	(٠,٠٠٠٦)	(٠,٠٠٠٧)	٠,٠٠٠
الخطأ العشوائي .	٣,٩٠١	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠
المراجعة المشتركة وحجم مكتب المراجعة وضغوط موازنة الوقت.	١,٣٢٤٤	٠,٠٠١	٠,٠١٦٦	٢,٩٦٩
المراجعة المشتركة والتركيز السوقي للمراجعة وضغوط موازنة الوقت.	٨,٥٤٦	٠,٠٠٠٤١١	٠,٠٠٤٢٨	٢,٣٥٣٦
تدوير مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة وضغوط موازنة الوقت.	١١,٠٠١	٠,٠٠٣٣٥	٠,٠٠٤٣٣٢	٧,١٠٠
تدوير مراقب الحسابات والتركيز السوقي للمراجعة وضغوط موازنة الوقت.	٢٠,٥٤٧	٠,٠١٩٨	٠,٠٠٤١١	١٧,٠٠٠
معامل التحديد $R^2$	٠,٤٥٣			
معامل التحديد المعدل	٠,٤٨٥			
المعنوية p- value	٠,٠٠٣			

المصدر : من اعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الاحصائي.

ويمكن توضيح الجدول (٦) في النقاط التالية:

١- هناك أثر معنوي لمتغير تدوير مراقب الحسابات على علاقة كل من حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة بضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لمتغير التدوير لا اختبار t ٠,٠٠٣ تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠٠١٨، والتي تقل عن ٠,٠٥، مما يعني تحقق الفرض البديل ( $H_3$ ) بوجود أثر معنوي لمتغير تدوير مراقب الحسابات على علاقة كل من حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة بضغوط موازنة الوقت وهو يقترب من النتيجة التي توصلت إليه دراسة (Velte & Loy, 2018)

٢- هناك أثر معنوي لمتغير المراجعة المشتركة على علاقة كل من حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة بضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لمتغير التدوير لا اختبار t ٠,٠٠٠٦ تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠٠٠٧، والتي تقل عن ٠,٠٥، مما يعني تحقق الفرض البديل ( $H_3$ ) بوجود أثر معنوي لمتغير

المراجعة المشتركة على علاقة كل من حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة بضغوط موازنة الوقت.

٣- هناك أثر معنوي لمتغير المراجعة المشتركة على علاقة حجم مكتب المراجعة ومواجهة ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لمتغير التدوير لاختبار  $t$  ٠,٠٠١، تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠١٦٦، والتي تقل عن ٠,٠٥، مما يعني تحقق الفرض الفرعي الأول ف١/٣: " تقوي المراجعة المشتركة علاقة حجم مكتب المراجعة ومواجهة ضغوط موازنة الوقت لما تتطلبه من تقسيم مهامها بين مكنتي أو مكاتب المراجعة القائمين بها، وتحديد مسؤولية كل مكتب، وإشراف لجنة المراجعة على كل ما يتعلق بالمراجعة المشتركة.

٤- هناك أثر معنوي لمتغير المراجعة المشتركة على علاقة التركيز السوقي للمراجعة ومواجهة ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لمتغير التدوير لاختبار  $t$  ٠,٠٠٤١١، تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠٤٢٨، والتي تقل عن ٠,٠٥، مما يعني تحقق الفرض الفرعي الثاني ف٢/٣: " إذا كانت المراجعة المشتركة تحد من التركيز السوقي للمراجعة فإنها تضعف العلاقة بين التركيز السوقي للمراجعة وضغوط موازنة الوقت دون التأثير على اتجاهها سواء موجب أو سالب.

٥- هناك أثر معنوي لمتغير تدوير مراقب الحسابات على علاقة حجم مكتب المراجعة ومواجهة ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لمتغير التدوير لاختبار  $t$  ٠,٠٠٥٣٣، تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠٠٤٣٢، والتي تقل عن ٠,٠٥، مما يعني تحقق الفرض الفرعي الثالث ف٣/٣: " إن تدوير مراقبي الحسابات يضعف العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وبين مواجهة المكتب ضغوط موازنة الوقت.

٦- هناك أثر معنوي لمتغير تدوير مراقب الحسابات على علاقة التركيز السوقي للمراجعة ومواجهة ضغوط موازنة الوقت حيث أن القيمة الاحتمالية لمتغير التدوير لاختبار  $t$  ٠,٠٠٤١١، تقل عن قيمة المعنوية ٠,٠٤٢٨، والتي تقل عن ٠,٠٥، مما يعني تحقق الفرض الفرعي الرابع ف٤/٣: " إن تدوير مراقبي الحسابات يضعف العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وبين مواجهة المكتب ضغوط موازنة الوقت.

**في ضوء التحليل السابق يمكن الإجابة عن التساؤل الثالث والذي يتعلق بالفرض الثالث وهو هل يؤثر كل من تدوير مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدليين على علاقة كل من حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي ب ضغوط موازنة الوقت؟ بنعم وذلك لوجود أثر لكل المتغيرات الفرعية.**

٨ / ٦: نتائج البحث والاجابة عن أسئلته: استهدف البحث تحليل أثر حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة على ضغوط موازنة وقت عملية المراجعة وذلك في ضوء تدوير مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدليين، والتوصل إلى دليل تطبيقي للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية في هذا الشأن.

١- التساؤل الأول: يتعلق بوجود أثر معنوي لحجم مكتب المراجعة على ضغوط موازنة وقت المراجعة، وتم اختبار مقاييس الفرض الأول والذي يتعلق بهذا التساؤل، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي لحجم مكتب المراجعة على ضغوط موازنة الوقت.

٢- التساؤل الثاني: يتعلق بوجود أثر معنوي التركيز السوقي للمراجعة وضغوط موازنة وقت المراجعة، وتم اختبار مقاييس الفرض الثاني والذي يتعلق بهذا التساؤل، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي للتركيز السوقي للمراجعة على ضغوط موازنة الوقت.

٣- التساؤل الثالث: يتعلق بوجود أثر معنوي لكل من تدوير مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة كمتغيرين معدلين لعلاقة كل علاقة كل من حجم مكتب المراجعة ، والتركيز السوقي للمراجعة كمتغيرين مستقلين بضغوط موازنة وقت المراجعة كمتغير تابع ، وتم اختبار مقاييس الفرض الثالث والذي يتعلق بهذا التساؤل ، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي للمتغيرين المعدلين على علاقة المستقلين بالمتغير التابع .

كما توصل الباحث من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية إلى النتائج التالية:

١- إن مكاتب المراجعة الكبرى نظراً لطول مدة بقائها في مراجعة حسابات وقوائم عميل المراجعة فإنها تكون قد أمت بكل عناصر النظام المحاسبي والأنظمة الأخرى بالإضافة بما تتمتع به من إمكانيات مادية وتكنولوجية مما يزيد من قدرتها على تحسين جودة خدمات المراجعة التي تقدمها ويجعلها هي فقط التي تستطيع تقديم الخدمات بخلاف المراجعة ؛ وبالتالي يزيد الطلب عليها لتقديم تلك الخدمات .

٢- أن المكاتب الكبرى نظراً للتركيز السوقي سواء بالنسبة لخدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة فإنها تتعرض لضغوط موازنة الوقت خاصة في أوقات الذروة فإنها قد تواجه ضغوط موازنة الوقت ولكنها لا تلجأ إلى اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة لما لديها من إمكانيات مادية وبشرية وتكنولوجية .

٣- تعتبر المراجعة المشتركة أحد المداخل المقترحة للتخفيف من آثار التركيز السوقي للمراجعة ، حيث يترتب عليها تقليل نسبة التركيز السوقي لمكاتب Big 4 ؛ وبالتالي تعتبر العلاقة بينهما عكسية .

٤- نظراً لضغوط موازنة الوقت لا يجد مراقب الحسابات وقتاً كافياً لتنفيذ إجراءات المراجعة المطلوبة لكل عميل من عملاء المكتب ، وقد يتجاهل بعض إجراءات المراجعة وإهمال إجراءات مهمة ، ويؤدي ذلك إلى التأثير المباشر على دقة وموثوقية أدلة المراجعة ، وتخفيض كفاءة الأحكام المهنية.

٥- ضرورة مراعاة نوع سوق المراجعة ، وكفاءة إعداد خطة المراجعة عند قياس أثر الخدمات بخلاف المراجعة كمتغير وسيط بين المتغيرين المستقلين ( حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة ) وبين ضغوط موازنة الوقت .

٦- يؤثر التغيير الإلزامي على التركيز السوقي للمراجعة من خلال ضبط السوق وتدعيم المنافسة بناء على عوامل ومقومات معينة وتشجيع حصول مكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم على نسبة مناسبة من سوق خدمات المراجعة ، وتعتبر العلاقة بينهما عكسية حيث أنه كان هناك اتجاه لتغيير مراقبي الحسابات كلما قل التركيز السوقي للمراجعة وزادت الحصة السوقية لمكاتب المراجعة متوسطة وصغيرة الحجم .

٧- تسعى مكاتب المراجعة كبيرة الحجم إلى تقديم خدمات المراجعة للعملاء أكثر جودة وأكثر موثوقية ويخفف ذلك من احتمالية أن تتضمن القوائم المالية غشاً أو تدليساً ، ولا تتأثر تلك المكاتب بانخفاض عدد العملاء ، ولديها برامج جاهزة يمكن استخدامها في مراجعة أكثر من منشأة ومن ثم إمكانية الاستفادة من وفورات الحجم .

٨- تستحوذ مكاتب المراجعة الكبرى ( Big 4 ) في ظل سوق غير منضبطة على نسبة تركيز عالية من سوق المراجعة ، وأنه نظراً لزيادة الخدمات بخلاف المراجعة التي تقدمها لعملائها فإن تلك المكاتب من الطبيعي أن تواجه ضغوط موازنة الوقت أثناء أداء عملية المراجعة .

٩- لن تؤدي ضغوط موازنة الوقت في مكاتب المراجعة Big 4 إلى إعادة تخطيط وتنظيم خطة المراجعة لما لديها من امكانيات مادية وبشرية تمكنها من مواجهة الزيادة في أعباء العمل ، كما أنها لديها برامج مراجعة جاهزة يمكن تطبيقها على عدد كبير من عملاء المراجعة والاستفادة من اقتصاديات الحجم ، مما يمكن معه القول أن ضغوط موازنة الوقت لا تؤدي إلى إعادة تخطيط وتنظيم خطة المراجعة في مكاتب المراجعة الكبرى ، كما أنها تسعى دائماً إلى المحافظة على سمعتها في سوق المراجعة ، كما أنها تتجنب خسائر الشهرة والدعاوي القضائية من قبل عملائها ، بالإضافة إلى ما يتوافر لديها من امكانيات كل هذه المقومات تمنعها من اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة .

١٠- عند القيام بالمراجعة المشتركة يجب مراعاة ما يلي:

أ- يجب أن تضطلع لجنة المراجعة بمسئولية اختيار تشكيلة مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة ، وتجدر الإشارة إلى أنه ليست هناك تشكيلة مثلى من مكنتي المراجعة ولكن تتم المقارنة بين كل تشكيلة وأخرى من مكنتي المراجعة في ضوء كل من جودة المراجعة المشتركة وتكاليف أداء المهام التي تتعلق بها .

ب- ضرورة قيام لجان المراجعة بتخصيص مهام المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة القائمين بها وفقاً لعدة أسس مثل حجم وسمعة أي من مكنتي المراجعة ، وتخصص مكتب المراجعة في صناعة العمل ، والخبرة المهنية لمكتب المراجعة .

ج- يصدر أي من مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة تقريراً فردياً حالة تغيير الإدارة أحد البدائل المحاسبية ( مثل تغيير طريقة تقييم مخزون آخر المدة ) ولم يقتنع أحد مكنتي المراجعة بمبررات التغيير دون التأثير على وجهة نظر المكتب الآخر ، وفي حالة تغيير الإدارة أحد البدائل المحاسبية مع وجود نية للغش مع وجود تواطؤ مع أحد مكنتي المراجعة ، وفي حالة اختلاف مكنتي المراجعة في الاهتمامات التي يجب أن تغطي في تقرير المراجعة وعدم التوصل إلى حلول لتلك الخلافات .

١١- إن أثر المراجعة المشتركة كمعدل لعلاقة حجم مكتب المراجعة بضغوط موازنة المراجعة مرهوناً بالمتغيرات الفرعية التالية:

أ- كفاءة الخطة الأولية للمراجعة .

ب- كفاءة الاستراتيجية للمراجعة .

ج- كفاءة الخطة الشاملة للمراجعة .

د- دور شريك المراجعة المسؤول عن الفحص .

١٢- إن أثر المراجعة المشتركة كمعدل لعلاقة حجم مكتب المراجعة بضغوط موازنة المراجعة مرهوناً بالمتغيرات الفرعية التالية:

أ- نوع تغيير مراقبي الحسابات أي اختياري أو الزامي .

ب- زيادة متابعة تنفيذ قرار الهيئة العامة للرقابة المالية بخصوص التدوير .

ج- كفاءة لجنة المراجعة .

٨ / ٨ : توصيات البحث: يوصي الباحث في نهاية البحث بما يلي:

- ١- ضرورة الربط بين مدى وجود قواعد ومعايير تنظم سوق المراجعة بأهمية نسبية أولى وذلك من حيث التأثير على علاقة حجم مكتب المراجعة بضغط موازنة الوقت .
- ٢- ضرورة تنظيم توزيع الحصص السوقية للمراجعة وتمكين مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة من الحصول على حصة سوقية مناسبة في ضوء معايير محددة وذلك تجنباً لضغوط موازنة الوقت بما يتطلب وجود المراجعة المشتركة وتدوير مراقبي الحسابات .
- ٣- ضرورة مراعاة نوع سوق المراجعة وتقديم التقارير المالية في أوقات الذروة والتغيير الالزامي لمراقبي الحسابات عند الربط بين التركيز السوقي للمراجعة وضغوط موازنة الوقت ، وكذلك ضرورة تدوير مراقبي الحسابات كعامل مؤثر عند الربط بين التركيز السوقي للمراجعة وضغوط موازنة الوقت .
- ٤- ضرورة مراعاة نوع الخدمة بخلاف المراجعة عند قياس أثر الخدمات بخلاف المراجعة كمتغير وسيط بين المتغيرين المستقلين ( حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة ) وبين ضغوط موازنة الوقت .
- ٥- ضرورة مراعاة كفاءة الخطة الأولية للمراجعة ، وكفاءة الخطة الشاملة لها ، ودور شريك المراجعة المسئول عن الفحص عند قياس أثر المراجعة المشتركة كمتغير معدل للعلاقة بين المتغيرين المستقلين ( حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة ) وبين ضغوط موازنة الوقت .
- ٦- ضرورة مراعاة متابعة قرار الهيئة العامة للرقابة المالية بخصوص التدوير ، وزيادة كفاءة لجنة المراجعة عند قياس أثر تدوير مراقبي الحسابات كمتغير معدل للعلاقة بين المتغيرين المستقلين ( حجم مكتب المراجعة والتركيز السوقي للمراجعة ) وبين ضغوط موازنة الوقت .
- ٨ / ٩: **مجالات البحث المستقبلية:** يشير الباحث إلى أنه من الأخرى توجيه البحث العلمي نحو المزيد من الدراسات العلمية نحو ربط متغيرات البحث الحالي بمتغيرات أخرى للكشف عن علاقات أخرى بين تلك المتغيرات .

٨ / ١٠: قائمة المراجع:

٩ / ٨ / ١: المراجع العربية:

- أبو خزاعة ، إيهاب محمد وآخرون، (٢٠١٨)، " أثر خصائص جودة المراجعة الخارجية على التحفظ المحاسبي في التقارير المالية: دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية "، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، (٥)، ٧٠-١٠١.
- الأزهر، وعزة ورشيدي، خالدي، (٢٠١٠)، " أثر تقديم خدمات بخلاف المراجعة على فجوة التوقعات: دراسة ميدانية "، مجلة الحقوق الإنسانية - دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور، (٤)، ٢، ٧٢-٨٥.
- الشاطري، إيمان حسين والعنقري، حسام عبد المحسن، (٢٠٠٦)، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية "، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، (٢٠)، ٩٧-١٠٦.

- العياني، هبة عبد القادر والعنقري، حسام عبد المحسن، (٢٠١٢)، " تركيز السوق وآثاره على تنظيم مهنة المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، (٢٦) ١، ٣-٤٦.
- القرني، أحمد بن عبادالقادر، (٢٠١٥)، " درجة تركيز سوق المراجعة في الشركات المدرجة بسوق الأسهم حالة المملكة العربية السعودية"، (١١) ٣، ٦٠١-٦٣٢.
- الهويدي على محمود مصطفى، (٢٠١٥)، " تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على البنوك المصرية المقيدة في بورصة الأوراق المالية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، (٥٢) ١، ١١١-١٤١.
- الهيئة العامة لسوق المال، (٢٠٠٧)، القواعد التنظيمية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة.
- أنديه، خالد علي وغيث، محمد البشير، (٢٠١٦)، " جودة المراجعة: دراسة ميدانية لتأثير عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة من منظور مراجعي الحسابات"، مجلة المعرفة، جامعة الزيتونة، كلية العلوم الإدارية والمالية، (٢) ٤، ١-٤٢.
- سلامة، إيمان محمد السعيد، (٢٠١٦)، " أثر معدل دوران وخصائص الوحدة الاقتصادية محل المراجعة على جودة المراجعة الخارجية دراسة تطبيقية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، (٢) ٣، ٤٥-٩٧.
- طابع، رامي محمد، (٢٠٢٣)، " المقارنة بين أنواع نماذج البيانات الطولية دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، (٢٤) ١، ١-٤٥.
- عوض، أمال محمد محمد، (٢٠٠٨)، " أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلد رقم ٤٥، العدد الثاني.
- محمد، أحمد سليم، (٢٠٢١)، " دور نمط الملكية في تفسير علاقة تركيز خدمات سوق المراجعة بجودة التقارير المالية بالتطبيق على قطاع البنوك التجارية"، [dr.ahmedsaleem@bus.edu.eg](mailto:dr.ahmedsaleem@bus.edu.eg)
- منصور، أشرف محمد، (٢٠١٧)، " رؤية تحليلية انتقادية لتدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، (٤٢) ١.

٨ / ١ : المراجع الأجنبية:

- Abdollahi , Ahmed and Others,(2020), " Auditor's Report, Auditor's Size and Value Relevance of Accounting Information ", Journal of Applied Accounting Research, July.

- 
- 
- Alkhazaleh, Ayman Mansour, (2021), " Would Irregular Auditing Implement Impact the Quality of Financial Reports: Case Study in Jordan Practice", ***Journal of Management Information and Decision Sciences***, (24)6, 1-17.
  - Ayoola , Tajudeen Lohn and Others, (2009), " Audit Market Concentration and Audit fees: Empirical Evidence from Nigerian Deposit Money Banks ", ***IJAM***, (3)2, 1-5.
  - Baffa, Asmu'u Mahmood, Isiaka, Lasisi O. and Ojo, Tolulope Comfort, (2023), "Audit Tenure, Audit Firm Size and Value Relevance of Accounting Information of Quoted Companies in Nigeria", ***European Journal of Accounting and Finance Research***, (11)7, 1 – 16.
  - Bamahros, Hasan Mohamed and Husssin, Wan Nrdin, (2015), Non Audit Services, Audit Firm Tenure and Earnings Management in Malaysia ", ***Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance***, (11)1, (18-26).
  - Bengoriz, Farhan, Khosravipoor, Negar and Noroolahzhzadeh, Nurooz, (2020), " Study the Effect of Audit Market Concentration On Auditor's Job Stress and Audit Quality of Tehran Stock Exchange (TSE) Listed Firms ", ***Advances in Mathem atical Finance and Applications***, (5)1, 113 – 128.
  - Domenico, C., (2013), " Big 4 Fee Premium and Audit Quality, Latest Evidence from UKListed Companies ", ***Managerial Auditing Journal***, (28)8, 1-12.
  - El Deeb, Mohamed Samy and Ramadan, Maha Shafik, (2020)," The Impact of Financial Distress, Audit Firm Size and Audit Quality on Earnings' Management Evidence from Companies Listed in the Egyptian Exchange Stock ", ***Alexandria Journal of Accounting***, Vol. 4 , Sept.
  - Emina, Henry Emife and Jeroh , Edirin, (2022), " Determinants of Abnormal Audit Fees n International Financial Reporting Standards – Based financial Statements ", ***Economski Horizonti Journal***, (24)a, 32-47.
  - Groff, Maja Zaman and Salihoric Amela, (2016), " Audit Market Concentration for the Segments of Listed and Unlisted Auditees in Suvena ", ***Journal of Economic and Business***, (XIX)1, 1-6.

- 
- 
- Hagman, Sara and Persson, Linda, (2014), " Audit Quality from a Client Company Perspective ", ***Department of Business Administration***, School of Business, Economic, and Law Gothenburg.
  - Huang, Ting Chiao and Others, (2016), " Audit Market Concentration, Audit Fees and Audit Quality: Evidence from China ", ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, (23)2, 1-15.
  - Independent Regulatory Board for Auditors, (202) , " Joint Audit Engagements ", ***Guide for Registered Auditors***, August.
  - Ismail, Mawaheb Abdel- Aziz, (2020), " Interaction Effect of Auditor Industry Specification and Ownership Concentration on Investment Efficiency: Evidence from Egyptian Stock Exchange ", ***Alexandria Journal of Accounting Research***, (4)3, 1-45.
  - Institute of Certified Public Accountants of Signapore, (2015), "Joint Audit", Audit Guidance Statement ***AGS No. 10*** , July.
  - Ittonen, Kim and Tronnes , Pwr C., (2012), " Benefits and Costs of Appointing Two Audit Engagement Partners ", ***Kit@ UW asa fi*** .
  - Jerry, Musa and Saidu, Sani Alhaji, (2016), " The Impact of Audit Firm Size on Financial Reporting Quality of Listed Insurance Companies in Nigeria ", ***International Journal of Accounting , Auditing & Finance***, (2)1, .
  - Kum , Wang Sewan and Booping , Chu , ( 2014 ) , " Auditor Competition , Auditor Market Share and Audit Pricing: Evidence from Developing Country , ***Journal of Global Business Management***, (10)1, 1-8.
  - Lazarevska, Zarica B. and Others, (2023), " Audit Market Concentration: Some Evidence from the Republic of North Macedonia", Contemporary Financial Management, <http://www.ley-localis-press>.
  - Li, Jingning, (2023), " Accounting Firm Size , Abnormal Audit Fees and Audit Quality " , <https://doi-org/10-2991/1978-49-6436-030-5-110>, 1107 – 1112.
  - Malis, Sanja Sever and Brozovic, Mateja, (2015), "Audit Market Concentration Evidence from Croatia ", ***Ekonoski Vjesnik / Econviews god. Xxlll , BR***.
  - Mohapatra Partha, Ajit Mahapatra Partha, Kuntluru Sudershan, and A., Athira, (2021), "Audit Partner Rotation and Its Impact on Audit Quality Evidence from India ", ***Congent Economics & Finance***, (19)1, 1-12.

- 
- 
- Muraz, Michelle and Ziesennib, Roland, " Hoe do Reputational and Liability Regimes affect Audit Quality in a Joint Audit Setting? ", (2014), Email: [muraz@rewp.uni-hannover.de](mailto:muraz@rewp.uni-hannover.de) and [zieseniss@rewp.uni-hannover.de](mailto:zieseniss@rewp.uni-hannover.de).
  - Nurmatal, Aepit and Asmara, Rinay, (2022), " The Effect of Audit Tenure and Ownership Structure on Audit Quality with Audit Fee as Moderating Variable ", ***International Journal of management Studies and Social Research***, (4)2, .
  - Onwuchewa, John Chika & Others, (2012), " Mandatory Audit Rotation and Audit Quality: Survey of Southern Nigeria ", ***Research Journal of Finance & Accounting***, (3)12, .
  - Oyebamiji, Oladejo Abiodun, (2022), " Audit Tenure and Financial Reporting Quality of Listed Nigerian Deposit Money Banks 2008–2018 ", ***European Business & Management***, (8)4, .
  - Pham Ngoc Kim, Duong HungNguyen, Pham Tin Quang and Ho, Nga Thuy, (2017), " Audit Firm Size , Audit Fee , Audit Reputation and Audit Quality: The Case of Listed Companies in Vietnam ", ***Asian Journal of Finance & Accounting***, (19)1, 429–446.
  - Rahman Md Johidur, Phills Mo Lai L. and Mo, Lam, (2016), " The Impact of Prohibition of Non–Audit Services on the Profitability of Big – 4 Affiliated Audit Firms in Bangladesh ", ***Asian Journal of Accounting and Financial Studies Journal***, (1)3, 1-7.
  - Sakel, Nicol R. Couler Sophie A., Kettunen Jaana and Lesage, Cedric, (2012), " What Do We Know amount Joint Audit? ", ICAS Research Committee ", ***CA House 21 Haymarket Yards Edinburgh EH 12 5 BH***, Dec, 1-53.
  - Samara Yaser Mohamed Abdel–Azia, Al-Zahar Hani M. and Fayed, Hadeer, (2022), " The Impact of Joint Audit on Audit Planning Quality–A field Study ", ***Scientific Journal of Finance and Commercial Studies and Researches***, Faculty of Commerce, Domietta University, (3)1, 35-82.
  - Sawan, Nedal and Alsaqqa, Ihab, (2013), " Audit Firm Size and Quality: Does Audit Firm Size Influence Quality in The Libyan Oil Industry? ", ***African Journal of Business Management***, (7)3, 213-226 .
  - Siregar Sylvia Veronica, Amarullah Fitriany, Wibowo Aria and Anggraiat, Viska, (2012), "Audit Tenure, Auditor Rotation, and Audit Quality The case of Indonesia", ***Asian Journal of Business and Accounting***, (5)1, 55-73.

- Song, Bomi, (2021), "The Relation of Audit Quality to Audit Market Concentration and The Composition of The Audit Committee Financial Expertise ", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, (25)6, 1-18.
- TRian, Nyoman Ali and Yanthi, Merlyana Deinda, (2019), " The Effect of Audit Firm Size, Leverage, Going Concern Opinion, Audit Tenure on Audit Quality in Indonesia ", *Advanced in Economics , Business and Management Research*, (144)23<sup>rd</sup>,261-265 .
- Vahdani, Mohammad and mehr Javard Mohammadi, (2021), " The Impact of Non Audit Services on Earnings Response Coefficient", *gttp://dx.doi.org11020511/pyr2021-vgnspe2-961*, (9)2m. 21-29.
- Velte, Patrik and Stiglbaury Markus, (2013), "Audit Market Concentration in Europe Audits influence Audit Quality ", *patrik.velte@wiso-uni-hamburg-de*, 1-14.
- Velte , Patrick and Loy, Thomas R., (2018), " The Impact of Auditor Rotation, Audit Firm Rotatin and Non Audit Services on Earnings Quality, Audit Quality and Investor Perspectives A Literature Review ", *Journal of Governance and Regulations*, (7)2, 7-12.

---

---

**"The Effect of Audit Size and Audit Market concentration on The Stresses of Audit Time Budget Within Auditor Rotation and Joint Audit as Modified Variables: An Applied Evidence from Non Financial Companies Registered in Egyptian Stock Exchange "**

**Abstract:**

The aim of this study is to analyze the effect of both audit size and audit market concentration on the stresses of audit time budget within both auditor rotation and joint audit as modified variables , to achieve this goal it it carried out a theoretical study to analyze the nature of the relations among research variables through two assumptions, it also carried out an applied study using a multiple linear regression analysis to check the statistical realization of study's assumptions, and to determine how the sample realizes the relationships among variables of research, the application were conducted on data of a sample that contains 90 audit reports during the period 2017-2022.it reached a group of conclusions such as , the more the increasing in incremental auditor rotation , the more increasing in balance of audit market. It recommends with the necessity to apply joint audit to prevent the effects sides of audit market concentration.

**Key words:**

Audit size – audit concentration - audit time budget– joint audit – stresses of audit time budget