تقييم دور مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات المصري علي جودة التقارير المالية (دراسة إمبريقية بالتطبيق علي الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية المصري)

د/ محمد محمود سليمان محمد
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة – جامعة الزقازيق

د/ فاطمة محمود إبراهيم الدسوقى
مدرس المحاسبة
كلية التجارة – جامعة الزقازيق

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى وجودة التقارير المالية، وتم قياس المتغير المستقل وهو مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى من خلال متغير وهمى يأخذ القيمة واحد إذا تمت مراجعة التقارير المالية من قبل مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى وصفر بخلاف ذلك، أما بالنسبة للمتغير التابع فقد تم قياسه من خلال نموذج Jones, 1991 للاستحقاقات الاختيارية (كمقياس عكسى لجودة التقارير المالية)، مع الاستعانة بسبعة متغيرات ضابطة وهى (معدل العائد على الأصول، والرفع المالى، والفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذى، وتركز الملكية، وحجم مجلس الإدارة، واستقلالية مجلس الإدارة، ودرجة كثافة الأصول)، وذلك عن طريق الإجابة على السؤال التالى: هل هناك علاقة بين مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات المصرى ومستوي جودة التقارير المالية؟

ولتحقيق ذلك الهدف تم التطبيق على عينة مكونة من ٧٢ شركة مساهمة مصرية مدرجة فى البورصة المصرية التى تنتمى لقطاعات غير مالية بإجمالى ٢٨٨ مشاهدة، وتمثلت فترة الدراسة فى الفترة من ٢٠١٥-٢٠١٨، وتوصلت هذه الدراسة إلى ما يلى:

- وجود علاقة معنوية طردية بين مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى للتقارير المالية وجودة التقارير المالية، ويعنى ذلك بأن جودة التقارير المالية

تزداد عندما تتم عملية المراجعة من خلال مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى.

- أما بالنسبة للعلاقة بين المتغيرات الضابطة والمتغير التابع، فقد أشارت النتائج إلى وجود علاقة معنوية طردية بين كل من (معدل العائد على الأصول والرفع المالى) وجودة التقارير المالية، كما كان هناك علاقة معنوية عكسية بين كثافة الأصول وجودة التقارير المالية، أما بالنسبة للعلاقة بين باقى المتغيرات الضابطة وهى (الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، تركز الملكية، حجم مجلس إدارة الشركة، استقلالية مجلس الإدارة) وجودة التقارير المالية فقد كانت غير دالة إحصائياً.

وتشير النتائج السابقة إلى أهمية الدور الذى يمكن أن يقوم به مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى فى تحقيق جودة التقارير المالية.

الكلمات الدالة: الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى، جودة المراجعة، جودة التقارير المالية.

Abstract:

This study aimed to investigate the relationship between auditing of the Egyptian Central Auditing Organization and the financial reporting quality. The independent variable "auditing of Egyptian Central Auditing Organization" measured by a dummy variable that takes the value one if the auditing of financial reporting performed by the auditors of the Egyptian Central Auditing Organization and zero otherwise. The independent variable measured by Jones model (1991) of discretionary accruals (an inverse measure for financial reporting quality). with

control variables (return on assets, leverage, CEO duality, ownership concentration, board size, board independence, asset density), by answering the following question: Is there a relationship between auditing of the Central Auditing Organization and the financial reporting quality?

To achieve this goal, it was applied to a sample of 72 Egyptian listed companies belonging to non-financial sectors, with 288 observations. During the period from 2015-2018, the results of the study indicate the following:

- There is a significant positive effect of auditing by the Egyptian Central Auditing Organization on the financial reporting quality. This means that the financial reporting quality increases when the auditing process is performed by the Egyptian Central Auditing Organization.
- There is also a positive significant relationship between both (return on assets and leverage) and the financial reporting quality, and a negative significant relationship between asset density and the financial reporting quality, as for the relationship between the remaining control variables (CEO duality, ownership concentration, board size, board independence) and the financial reporting quality was not significant.

The previous results indicate the importance of the role that auditors of the Egyptian Central Auditing Organization can play in achieving the financial reporting quality

Keywords: auditing of Egyptian Central Auditing Organization, audit quality, financial reporting quality.

١. مقدمة ومشكلة الدراسة

يعتبر الجهاز المركزي المصري للمحاسبات هيئة مستقلة، تتمتع بالشخصية الاعتبارية، ويتبع مباشرة رئيس الجمهورية وفقاً لأخر قانون صادر بهذا الشأن رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ كتعديل لقانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ ويهدف الجهاز بشكل أساسي إلي تحقيق الرقابة الفعالة علي أموال الدولة وأموال الشخصيات العامة، وغيرهم ممن جاء ذكرهم بنص القانون، كما يساعد ويتعاون مع مجلس الشعب في القيام بمهامه في الرقابة الفعالة (عبدالمجيد، ٢٠١١؛ عبدالعظيم، ٢٠٠٨).

وقد تعاظم دور الجهاز فشمل بالإضافة إلي دوره في الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانونى دور رقابي علي الأداء ومتابعة جميع القرارات الصادرة بشأن المخالفات المالية، فضلاً عن اتساع نطاق عمله ليشمل العديد من الجهات كالصحف القومية والحزبية والنقابات والاتحادات العمالة والنوادي الرياضية، وما يتعلق بالاتفاقيات الخاصة بالقروض والمنح وغيرها (المحص، ٢٠١٤، عطية، ٢٠٠٧).

ويساهم الجهاز في الرقابة علي جميع الهيئات الاقتصادية العامة التي تملكها الحكومة بشكل كامل، كذلك الشركات التي يساهم فيها شخص عام أو شركة قطاع عام أو بنك من بنوك القطاع العام بنسبة لا تقل عن ٢٥% من رأسمالها، وتتضمن هذه الرقابة مراجعة جميع تقارير الشركة؛ بما في ذلك الحسابات الختامية والمراكز المالية والميزانيات، وذلك بهدف التوصل لرأى حول مدي صحتها وتمثيلها لواقع الشركة الحقيقي في ضوء ما نصت عليه المعايير المحاسبية المنظمة لذلك (كامل، ٢٠١٠؛ عبدالله، ٢٠١٠).

وللجهاز المركزي دورا رئيسياً في إبداء ملاحظات حول ما يتم الإفصاح عنه وعرضه من تقارير مالية من خلال القيام بما يلي (عبدالمجيد، ٢٠١١؛ قانون ١٤٤ لعام ١٩٨٨) :

- التأكد من التزام الوحدات الحسابية محل التدقيق بما نصت عليه المعايير المحاسبية المتعارف عليها.
- متابعة والتأكد من إجراءات الجرد بالوحدات محل الفحص، مع ضرورة الإشارة إلي كل تغيير يطرأ علي طرق التقويم .
- التحقق من سلامة الموقف القانوني للشركة وعدم وجود دعاوى قضائية أو مخالفات قد تؤثر علي طبيعة نشاط الشركة واستمرارية النشاط والإنتاج.
- التحقق من مدي سلامة نظامي الرقابة الداخلية والتسجيل المحاسبي، والتحقق من سلامة التصرفات المختلفة، ومن وجود الأصول الظاهرة بالدفاتر والسجلات ومن حقيقة قيمتها .
- التحقق من سلامة قرارات التعيين والترقية وصرف البدلات والحوافز في ضوء اللوائح والقوانين المنظمة لذلك.
- التحقق ومراجعة واعتماد الإقرارات الضريبية الخاصة بالوحدة، ويشمل ذلك جميع الاقرارات المتعلقة بالضرائب ويأتي علي رأسها إقرار ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

ولا شك أن الدور المنوط القيام به من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات وفقا لما نص عليه القانون المنظم سيساهم في وضع إجراءات رقابية قوية وحازمة تحد من قدرة الإدارة علي التلاعب أو القيام بممارسات ضارة أو غير أخلاقية؛ فضلاً عن دوره في التحقق ومراجعة وإبداء الرأي عن افصاحات الشركة؛ حتي وإن كان الشركات محل المراجعة تعاني في كثير من الأحيان من صعوبات تشغيلية أو مرتبطة بالسوق؛ إلا أن دوره الرئيسي يتمثل في كشف الواقع الحقيقي للشركة بصرف النظر عن كفاءة الإدارات الحالية من عدمه.

ويشار لجودة التقارير المالية بأنها تساهم في تقديم تقاريراً أكثر اكتمالاً وقابلية للفهم تساعد المستثمرون في بناء قراراتهم بطريقة رشيدة وتخفض مستويات عدم التأكد ودرجة المخاطر المرتبطة، وبما يساعد علي تحسين أداء سوق المال (Miller and Bahnson, 2002)، ويتسق ذلك مع تعريف FASB بأن الهدف الرئيسي لإعداد التقارير المالية هو مد المستثمرين بمعلومات مفيدة تساهم في تقييم التدفقات النقدية المتوقعة وصناعة قرارات استثمارية رشيدة (Verdi, 2006).

ولا شك ان التزام الجهاز المركزي للمحاسبات المصري بمعايير المراجعة العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير سيساهم في تحسين مستوي شفافية التقارير المفصح عنها وتخفيض مستويات إدارة الأرباح وبالتالي زيادة جودة التقارير المالية، وهو الأمر الذي استدعي الباحثين لمحاولة البحث عن دور الجهاز المركزي المصري في الشركات التي تخضع لمراجعته سواء بشكل كامل أو من خلال المراجعة المشتركة إذا كانت المنشأة محل المراجعة تمتلك بها الدولة المصرية حصة غير مسيطرة، ومن خلال التباين الذي قد تتضمنه عينة الدراسة سيتم محاولة الإجابة علي السؤال البحثي التالي:

هل هناك علاقة بين مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات المصرى ومستوي جودة التقارير المالية؟

٢. هدف الدراسة

التعرف علي العلاقة بين مراجعة التقارير المالية للشركات من قبل مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات ومستوي جودة التقارير المالية بالتطبيق علي عينة من الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية المصري.

٣. أهمية الدراسة

ترجع أهمية الدراسة إلى عدة اعتبارات لعل أهمها :

- تساهم في التعرف علي دور مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات في ظل الثورة التكنولويجة الحديثة، ومستوي التدريب والتأهيل المعتمد من قبل الجهات

المعنية لرفع كفاءة مراجعي الجهاز وزيادة قدرتهم علي فهم واستيعاب والتعامل مع التطورات الحديثة في مجال المراجعة.

- تساهم في التأصيل النظري لمفهوم جودة التقارير المالية والتعرف علي أهم المسببات التي تؤدي إلي انخفاض مستوي الجودة بالتقارير المالية خصوصا في أسواق المال بالبيئات الناشئة – كسوق المال المصري- وأهمية رفع مستوي جودة التقارير المالية علي مستوي كفاءة سوق المال ككل.
- تساهم في تقديم دليلاً إمبريقياً عن طبيعة العلاقة بين مراجعة الشركة من قبل مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات ومستوي جودة التقارير المالية، بالتطبيق علي الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية المصري.
- تساهم نتائج الدراسة الحالية الدولة المصرية في بناء تصور عن أهمية الجهاز المركزي للمحاسبات في ظل الوضع الاقتصادي الحالي والدور المنوط القيام به في ضوء ما تسفر عن نتائج الدراسة الحالية.
- تساعد نتائج الدراسة الحالية القطاع الخاص المصري والقطاع المختلط في التعرف علي دور الجهاز المركزي للمحاسبات في طبيعة التقارير المنشورة والتي يعتمد عليها فئة كبيرة منهم في بناء استراتيجيات استثمارية متعلقة بقرارات التوسع أو الانكماش أو الإبقاء علي مستوي الاستثمار الحالي دون تغيير.
- تساعد نتائج الدراسة الحالية المحللين الماليين في التعرف علي مستوي جودة التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية التي يتم مراجعتها بشكل منفرد أو مشترك من قبل مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات، وبالتالي يمكن التعرف علي جودة نماذج التحليل المالي المعتمدة علي هذه المعلومات.

٤. حدود الدراسة

يقتصر دور الدراسة الحالية علي التعرف علي دور مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات علي جودة التقارير المالية علي عينة من الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصري، وبالتالي يخرج عن نطاق الدراسة الحالية اختبار العلاقة

المذكورة بالشركات المصرية غير المقيدة بسوق الأوراق المالية المصري، كذلك شركات المؤسسات المالية كالبنوك وشركات التأمين والتي تتعامل في اعداد تقاريرها وإفصاحها بمعايير خاصة .

٥. خطة البحث

وسيتم تقسيم القسم التالي من الدراسة الحالية وفقا لخطة البحث علي النحو التالي :

- التأصيل النظري للعلاقة وما تتضمنه من متغيرات
- مراجعة وتقييم الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية
- الدراسة الإمبريقية وعرض النتائج
- تفسير النتائج والدراسات المستقبلية
- المراجع والملاحق

وسيتم استعراض النقاط السابقة وذلك علي النحو التالي:

٦. التأصيل النظري لمتغيرات الدراسة والعلاقة ما بينهم (الجهاز المركزي للمحاسبات - جودة التقارير المالية)

١,٦ الجهاز المركزي المصري للمحاسبات - ما هو والدور المزمع من إنشاءه

يعد الجهاز المركزي المصري للمحاسبات أحد الهيئات الرقابية ذات الشخصية الاعتبارية المستقلة والتي تتبع في الوقت الحالي رئاسة جمهورية مصر العربية ويهدف إلى تحقيق الرقابة الفعالة علي أصول وممتلكات الدولة المصرية بالإضافة إلي معاونة السلطة التشريعية في القيام بالمهام المنوطة بها.

ويعد الجهاز المركزي المصري للمحاسبات من أعرق الأجهزة الرقابية العليا بالشرق الأوسط، ونظراً لتلك المكانة قام الجهاز باستضافة الانكوساي[١] الخامس عشر، والذي يعد من أهم المؤتمرات في مجال الرقابة المحاسبية، مما يدل علي مكانة الجهاز بين دول العالم، وسنتناول في الجزء التالي تأصيلا نظريا للجهاز وطبيعة عمله والدور المنوط به وذلك علي كما يلي:

[١] الانكوساي : مؤتمر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية

١,١,٦ نبذة تاريخية عن الجهاز

يعد الجهاز المركزي المصري أحد أقدم الأجهزة الرقابية علي مستوي العالم، حيث ترجع نشأته للمرسوم الملكي رقم ٥٢ والصادر بتاريخ ١٧ أغسطس ١٩٤٢ بإنشاء ديوان المحاسبة كأحد الهيئات المستقلة للقيام بالدور الرقابي علي إيرادات ومصروفات الدولة، وأطلق عليه في حينه "ديوان المحاسبة" واستمر بهذا الاسم حتي تم تغييره بالقانون رقم ١٢٩ لعام ١٩٦٤ حيث أطلق عليه مسمي "الجهاز المركزي للمحاسبات" واستمر بهذا الاسم حتي تاريخه وتوالت عقب ذلك القوانين المنظمة لعمل الجهاز وذلك علي النحو التالي:

- صدور القانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٤٢ والذي أهتم بإنشاء هيئة "ديوان المحاسبة" كأول هيئة نظامية تختص بمراقبة أموال الدولة المصرية من إيرادات ومصروفات وطريق تخصيص الأموال علي الأوجه المختلفة للأنشطة.
- صدور القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٦٠ والخاص بإصدار قانون جديد لديوان المحاسبة يراعي الوضع الجديد للدولة المصرية عقب ثورة ٢٣ من يوليو لعام ١٩٥٢.
- صدور القانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤ ليتم تعديل أسم الجهاز من "ديوان المحاسبة" إلي "الجهاز المركزي للمحاسبات" ليكون هيئة مستقلة تابعة لرئاسة الجمهورية ويهدف بشكل رئيسي لتحقيق الرقابة الفعالة علي أموال الدولة المصرية وتتبع أدوار الأجهزة التنفيذية ووحدات الجهاز الإداري للدولة وجميع الهيئات والمؤسسات العامة وما يتبعها من منشآت.
- صدور القراري رقم٢ ، ٣ لسنة ١٩٦٤ من نائب رئيس الجمهورية والخاص بتشكيل كلا من: الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء، والإدارة المركزية للرقابة المالية علي الأجهزة ومؤسسات الدولة.

- صدور القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٥ بإلحاق الجهاز المركزي للمحاسبات ليصبح تحت تبعية مجلس الشعب كهيئة مستقلة تساعد وتعاون المجلس في القيام بمهامه في الرقابة علي الأموال.
- صدور القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ والمنظم لعمل الجهاز حتي الان مع إجراء بعض التعديلات عليه بموجب ١٥٩ لسنة ١٩٩٨، والتي نصت علي تبعية الجهاز لرئاسة الجمهورية مع استمراره في معاونة مجلس الشعب في القيام بمهامه.

٢,١,٦ مكانة الجهاز بين الأجهزة الرقابية

- **علي المستوي الدولي**: نجد أن الجهاز يأخذ مكاناً بارزاً ومميزا بين الأجهزة الرقابية العليا مقارنة بالأجهزة الرقابية علي المستوي الإقليمي والعالمي، وذلك بالنظر للصلاحيات والاختصاصات التي أفردها القانون المصري والتي ترتقي به في مصاف الأجهزة الرقابية الأخرى علي المستوي الإقليمي والدولي (الأنتوساي – الاولاسيف، الاربوساي، الاسيوساي، السباساي....ألخ).
- **علي المستوي المحلي**: نجد أن الجهاز المركزي للمحاسبات تبوأ مكانة عريقة بين الأجهزة الرقابية العليا، تضمنت تمتع أعضائه من درجة مراقب بضمانة عدم القابلية للعزل أسوة برجال القضاء، فضلاً عن تخصيص موازنة مستقلة للجهاز تدرج بالموازنة العامة للدولة كرقم واحد.

٣,١,٦ الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات

- وحدات الجهاز الإداري للدولة بما في ذلك وحدات الإدارة المحلية
-هيئات ومؤسسات القطاع العام والجمعيات التعاونية، والهيئات التي تقوم الدولة بإعانتها أو تضمن حد أدني لربحها.
- الأحزاب السياسية والاتحادات والنقابات العمالة
-الهيئات والمؤسسات التي يمتلك فيها الشخص العام حصة تزيد عن ٢٥%.

٤,١,٦ أنواع الرقابة التي يمارسها الجهاز

يمارس الجهاز المركزي المصري للمحاسبات ثلاثة أنواع من الرقابة الشاملة وتتمثل في :

- الرقابة المالية، والتي تتم بجانبيها المحاسبي والقانوني.
- الرقابة علي الأداء من خلال متابعة الخطة منذ إصدارها وأثناء تنفيذها.
- الرقابة علي القرارات الصادرة بقوة القانون بشأن بعض المخالفات المالية.

٢,٦ جودة التقارير المالية

فى هذا الجزء من البحث سوف يتم تناول ماهية جودة التقارير المالية، ومحدداتها، وأهم المقاييس المستخدمة فى قياس جودة التقارير المالية كما يلى:

١,٢,٦ ماهية جودة التقارير المالية

من أهم أهداف إعداد التقارير المالية هو تقديم معلومات تتسم بالجودة والثقة العالية لأصحاب المصلحة بشكل عام ولحملة الأسهم بشكل خاص فيما يتعلق بالأنشطة الاقتصادية للشركات، ويجب أن تكون هذه المعلومات داعمة لعملية اتخاذ القرارات سواء الاستثمارية أو الائتمانية وعمليات تخصيص الموارد والإقراض وغيرها، وألا تكون هذه المعلومات مضللة مما يضر بعملية اتخاذ القرار (Chen et al., 2011)، حيث يعتمد مستخدمى التقارير المالية بشكل أساسي على المعلومات المقدمة من خلال التقرير السنوي للشركة والذي من المتوقع أن يتسم بالمصداقية والموثوقية ويعرض بشكل عادل المركز المالي للشركة وأدائها لتمكين هؤلاء المستخدمين من اتخاذ قرارات مستنيرة (Kusnadi et al., 2016).

ويشير مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى (FASB, 2010) إلى أن إمداد المستثمر الحالى والمرتقب بالمعلومات التى تساعده فى تقدير مبلغ التدفقات النقدية المستقبلى ومساعدته على اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة واحدة من أهم

وظائف التقارير المالية، ولذلك يعرفها (FASB) بأنها مجموعة من الخصائص التى تتميز بها المعلومات المحاسبية، ويقسمها إلى خصائص أساسية وهى الملائمة والتمثيل الصادق، وخصائص تعزيزية وهى قابلية المعلومات للمقارنة وقابليتها للتحقق وتوافرها فى توقيت مناسب وقابليتها للفهم، وبالتالى يمكن التعبير عن جودة التقارير المالية بدرجة الدقة التى تزيد من قدرة التقارير المالية على توصيل المعلومات إلى أصحاب المصلحة وبصفة خاصة المستثمرين، بالطريقة التى تمكنهم من تقدير التدفق النقدى المستقبلى المتوقع، بالإضافة إلى مساعدتهم فى إجراء التعاقدات المالية (Chen et al., 2011)، حيث أشار (McDermott, 2012) إلى أن جودة التقارير المالية تشير إلى درجة الدقة التى تقوم بها الشركة بتوصيل معلومات عن عملياتها المالية، وبشكل خاص التدفقات النقدية المتوقعة للشركة.

كما يمكن تعريف جودة التقارير المالية بأنها تقديم معلومات تتسم بالموضوعية وعدم التحيز وتخلو من الغش والأخطاء والتحريف، وتعرض معلومات مالية واضحة ومكتملة وتحد من الغموض والتضليل، مما يقدم المساعدة لمستخدمى التقارير المالية فى اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بشكل صحيح (Talebnia et al., 2010)، وتعبر جودة التقارير أيضاً عن مدى التعهد بالشفافية والنزاهة فى التعبير عن الأداء والمركز المالى للمنشأة (Levitt, 1999)، كما يعرفها (Dechow et al., 2010) على أنها تقديم المزيد من المعلومات عن الخصائص المتعلقة بالأداء المالى للمنشأة، والتى تلائم اتخاذ قرارات معينة، عن طريق متخذ قرار معين، ويرى (Rogers, 2008) أن جودة التقارير المالية تتحقق عن طريق التوسع فى الإفصاح المحاسبى ورفع جودته، بمعنى شفافية الإفصاح عن جميع العمليات والأحداث سواء الحالية أو المتوقعة، مما يترتب عليه جودة المعلومات المحاسبية المقدمة فى التقارير المالية.

كما يرى (عبدالفتاح، ٢٠٢٠) أن جودة التقارير المالية يمكن الوصول إليها من خلال التركيز على الجودة الخاصة بالمعلومات المالية، وذلك عن طريق تحقق خصائص الجودة للمعلومات المحاسبية التى قدمتها المنظمات والهيئات المهنية

المختلفة، مما يجعلها تعكس حقيقة المعلومات الاقتصادية لنتائج الأعمال والمركز المالى والتدفقات النقدية للمنشآت، وبالتالى توفير احتياجات مستخدمى القوائم المالية سواء الحاليين أو المرتقبين، ومساعدتهم فى ترشيد القرارات الحالية والمستقبلية، وتشير دراسة (بدوى، ٢٠١٧) إلى جودة التقارير المالية من وجهة نظر أصحاب المصالح بأنها درجة الدقة التى تقدمها التقارير المالية لتعبر عن الوضع والأداء الإقتصادى للمنشأة، ومدى ما توفره من معلومات تتسم بالملائمة مما يساعد على اتخاذ قرارات رشيدة من قبل مستخدمى التقارير المالية.

وتُحدد جودة التقارير المالية من خلال ما تتصف به المعلومات التى تضمنها من مصداقية، ومنفعة للمستخدمين، وأن تكون خالية من التضليل والتحريف، وأن تكون معدة وفقاً لمجموعة من المعايير المهنية والفنية والقانونية والرقابية وهى (خليل، ٢٠٠٥):

- المعايير المهنية: فتتمثل فى تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة والإلتزام بآداب وسلوك المهنة.
- المعايير الفنية: وتقيس مستوى دقة المعلومات ومدى إجراء تحسينات عليها والتى تنعكس فى صورة جودة التقارير المالية، مما يخفض من مستوى عدم تماثل المعلومات، وبالتالى كسب ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة (صوافطة وآخرون، ٢٠٢١).
- المعايير القانونية: وهى عبارة عن التشريعات والقوانين التى تنظم وتضبط عمل المؤسسات، مما يوفر هيكل تنظيمى جيد، والتى تلزم المنشآت بالإفصاح عن الأداء المالى وكذلك المركز المالى لها (Bushman and Piotroski, 2006).
- المعايير الرقابية: وهى قيام الجهات الرقابية مثل لجنة المراجعة ومجلس الإدارة بدورها فى الرقابة على الشركات.

٢,٢,٦ محددات جودة التقارير المالية

هناك بعض المحددات التى ينبغى توافرها فى التقارير المالية حتى تتصف هذه التقارير بصفة الجودة ولعل من أهم هذه المحددات ما يلى:

- معايير المحاسبة: وتتمثل فى الإلتزام بالمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بغرض احكام السيطرة على تنفيذ العمليات المحاسبية التى تتم فى المنشأة مما يقدم تقارير مالية تتسم بالنزاهة والمصداقية المرتفعة (أبو الخير، ٢٠٠٧).

- الرقابة الداخلية: وتقيس مستوى الصحة والصدق فى الالتزام بالأنظمة والإجراءات التى تم وضعها وتقييمها، حتى يمكن تقوية مواطن القوة والتغلب على مواطن الضعف، مما ينعكس على مستوى الكفاءة والفاعلية للأداء، مما يعنى كسب ثقة مستخدمى التقارير المالية، وكلما اتسم نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة بالقوة ترتفع معه جودة التقارير المالية، وعلى العكس من ذلك فى حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية فسينخفض مستوى الجودة الخاص بالتقارير المالية (Dolye, 2007).

- المراجعة الخارجية: هناك مجموعة من العوامل المرتبطة بالمراجعة الخارجية التى يمكن لها التأثير على جودة التقارير المالية، مثل حجم مكتب المراجعة والمراجعة المتخصصة ومدة بقاء المراجع فى منصبه، فقد توصل (Choi et al., 2006) إلى أن المكاتب الأربعة الكبار تتسم التقارير المالية التى تقوم بمراجعتها بالجودة مقارنة بالمكاتب الأصغر حجماً، وكذلك المراجع المتخصص يراجع التقارير المالية عالية الجودة مقارنة بالمراجع غير المتخصص (Kwon et al., 2007)، كما أنه كلما زادت فترة بقاء المراجع فى منصبه وزادت خبرته ترتفع جودة التقارير المالية (Gul, 2009).

- ربحية الشركة: حيث تؤثر ربحية الشركة على جودة التقارير المالية، فالشركات التى تحقق أرباحاً عالية لديها القدرة على مواجهة التحديات التى تواجهها والتغلب على المنافسين، مما ينعكس فى ارتفاع جودة التقارير المالية (Cohen, 2006)، على العكس من الشركات ذات الربحية المنخفضة، والتى لديها دافع أكبر لإدارة أرباحها لتحسن من التقارير المالية والذى يترتب عليه انخفاض فى جودتها (Doyle et al., 2007).

- اتجاهات الإدارة: تتيح القواعد المنظمة للادراة المرونة الكافية للاختيار من بين السياسات البديلة وطرق القياس والإفصاح المناسبة، وبالتالى يمكن للإدارة الاختيار من بين تلك الطرق والسياسات ما يتوافق مع مصالحها الشخصية وتحقيق منافع كبيرة لها، أى أن دوافع الإدارة من المحددات الهامة التى يمكن لها التاثير وبقوة على جودة التقارير المالية (الرشيدى، ٢٠١٢).

- حوكمة الشركات: تعتبر حوكمة الشركات من المحددات الهامة لجودة التقارير المالية، حيث توفر شفافية ونزاهة للمعلومات، مع توفير ضمان لحقوق الأطراف ذوى المصلحة، حيث تقوم حوكمة الشركات بخفض عدم تماثل المعلومات بين الأطراف المتعاقدة، مما يمكن مستخدمى التقارير المالية من الاعتماد على المعلومات الواردة بها، حيث تظهر الوضع الحقيقى للشركة بصورة واقعية (Saleh, 2010).

٣,٢,٦ مقاييس جودة التقارير المالية

تعددت المقاييس المستخدمة فى قياس جودة التقارير المالية، فمنها ما يعتمد على المقاييس المحاسبية ومنها ما يعتمد على المقاييس السوقية، ونعرض فيما يلى لأهم المقاييس الشائعة المستخدمة فى قياس جودة التقارير المالية (الدسوقى، ٢٠١٧؛ عبدالفتاح، ٢٠٢٠) (Barac, 2021; Gaio and Raposo, 2011):

- جودة الاستحقاقات: يعتمد على العلاقة بين الاستحقاقات والتدفقات النقدية:

تعد جودة الاستحقاقات من أكثر المقاييس شيوعاً فى قياس جودة الأرباح والتى تعد مقياساً تقريبياً لجودة التقارير المالية، حيث تقوم على تقسيم الاستحقاقات إلى مكون يرتبط بعملية الأرباح الأساسية وإلى مكون اختيارى، ومن المتوقع أن تؤدى المستويات المرتفعة من الاستحقاقات الاختيارية إلى تقليل جودة الأرباح ومن ثم جودة التقارير المالية (Dechow et al., 2010).

- استمرارية الأرباح والقدرة على التنبوء، وتمهيد الأرباح: من خلال السلاسل الزمنية للأرباح:

وترتفع جودة الأرباح عندما يتم الحصول عليها من أنشطة متكررة، على العكس من تلك الأرباح التى يتم الحصول عليه من أنشطة غير متكررة، حيث تتميز الأولى بتوفر المعلومات التى من خلالها يمكن بناء توقعات عن الأرباح المستقبلية، وأيضاً ترتفع جودة التقارير المالية كلما ارتفعت قدرة المستثمرين والمحللين الماليين وغيرهم من مستخدمى القوائم المالية على التنبؤ بمفرداتها مما ينتج عنه خفض المخاطر، وكذلك يعتبر تمهيد الأرباح من المؤشرات الهامة لجودة التقارير المالية لما يقدمه من انطباع عن استقرار الشركات، حيث تقوم الشركات باتباع بعض السياسات لتضخيم أو تقليل رقم الربح لكى تحد من التقلبات فى الأرباح (الرشيدي، ٢٠١٢).

- الملاءمة القيمية: وتقيس منفعة القرارات فى مزيج من الملاءمة والموثوقية:

يعتمد نموذج الملائمة القيمية على العلاقة بين الأرقام المحاسبية والانعكاسات وردود الأفعال التى تحدثها فى سوق الأوراق المالية، بمعنى قدرة المعلومات المحاسبية على إحداث تغيير فى قرارات المستثمرين، وبالتالى يمكن قياس الملائمة القيمية عن طريق العلاقة بين عوائد الأسهم والأرباح المحاسبية (Barth et al., 2000).

- التوقيت الملاءم والتحفظ: تقييم مدى قرب الدخل المحاسبى من الدخل الاقتصادى:

يعنى التوقيت الملاءم أن تتوافر المعلومات فى التوقيت المناسب عند اتخاذ القرارات وعدم تقديمها فى توقيت تفقد عنده القدرة على التأثير فى القرارات، ويرتبط هذا بتطبيق مبدأ التحفظ والذى يقوم على القيام بدرجة أكبر من التحقق عند الاعتراف بالأخبار الجيدة على إنها أرباح، أكثر من الإعتراف بالأخبار السيئة على إنها خسائر، فالمحاسب يتوقع الخسائر ويعترف بها، ويتوقع الأرباح ولايعترف بها إلا عند حدوثها بالفعل وذلك تطبيقاً لسياسة الحيطة والحذر (Basu, 1997).

٣,٦ العلاقة بين مراجعى الجهاز المركزي للمحاسبات وجودة التقارير المالية

تعد التقارير المالية وسيلة رئيسية لتوصيل المعلومات المالية إلى من هم خارج المنشأة، ونظرًا لوجود عدم تماثل في المعلومات ووجود تعارض فى المصالح

بين إدارة الشركة والمستخدمين الخارجيين للمعلومات المالية، فإن مراجعة التقارير المالية من قبل طرف ثالث يمكن لها أن تعزز من جودة المعلومات المالية المقدمة من قبل الإدارة (Demski, 1988)، وتعتمد قدرة وظيفة المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية على احتمالية أن تكتشف المراجعة خطأً جوهريًا، فإذا تم اكتشاف أخطاء جوهرية وتصحيحها (أو الكشف عنها) يتم تحسين جودة التقرير المالي، وعلى العكس من ذلك فإن الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية أو الفشل في طلب تصحيحها قبل إصدار تقرير المراجعة لن يؤدي إلى تحسين جودة التقرير المالي (Antle and Nalebuff, 1991).

أى أنه يمكن القول أنه من الضرورى لأى شركة وجود مراجع خارجى ذو خبرة ومعلومات كافية ليقوم بإبداء رأى محايد ومستقل حول مدى دقة وعدالة التقارير المالية، ولا تقتصر مسئولية المراجع الخارجى عن كشف أى مخالفة للمعايير المحاسبية، ولكن التأكد من جودة التقارير المالية، فالمراجع مسئول عن البيانات المضللة التى تؤدى إلى انحراف فى جودة التقارير المالية، مما يؤثر على قيمة الشركة وأسعار أسهمها وسمعتها، وما قد يترتب عليه من مشاكل قانونية واتخاذ القرارات غير الرشيدة (DeFond and Zhang, 2014).

ونظراً لما يتمتع به الجهاز المركزي للمحاسبات المصرى من أهمية كبيرة في ضبط وتحسين أداء الأجهزة التنفيذية في الدولة وضمان حسن إدارة الإيرادات والنفقات العامة، وكذلك ترشيد السياسة المالية للدولة ومكافحة الفساد وكشف المخالفات، بالإضافة إلى دوره الكبير في متابعة المشروعات الكبرى من حيث التمويل والدعم الذي تقدمه الدولة ومراقبة التصرف في تلك الأموال، نجد أن مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات يتميزون باتقان عملية فحص ومراجعة التقارير المالية بطريقة صحيحة وفقا للقوانين واللوائح والقواعد المحاسبية والمالية المقررة، والقدرة على كشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية ودراسة دوافعها وأنظمة العمل التي أدت إلى وقوعها واقتراح وسائل معالجتها (Abd-elhafez, 2022).

وترتيباً على ما سبق ازداد التركيز على أهمية مراجعى الحسابات فى تحقيق جودة التقارير المالية، خاصة بعد حدوث إفلاس للعديد من الشركات الكبرى، وتفشى ظاهرة الاحتيال والغش داخل الشركات، مما ألقى الضوء على الدور الذى يمكن أن يقوم به مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات كوسيلة ممكنة لتحقيق جودة التقارير المالية، نظراً لما يتميز به مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات من خبرة قانونية تساعدهم على تقدير المخاطر المحتملة، وإلتزام بتطبيق معايير المراجعة وتحقيق الدور الحوكمى لعملية المراجعة، بالإضافة إلى تطبيق الآليات المختلفة للفحص المستمر للتحقق من الجودة، وبالتالى سيخفض ذلك من الدوافع الانتهازية للإدارة ويحد من قدرتها على القيام بممارسات إدارة الأرباح، مما ينعكس على جودة التقارير المالية.

٧. مراجعة وتقييم الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية

دراسة بدوى، ٢٠١٧:

قامت هذه الدراسة باختبار أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية، حيث تم قياس جودة المراجعة من خلال حجم مكتب المراجعة، وتم قياس جودة التقارير المالية من خلال خاصية الملائمة وخاصية التمثيل العادل، كما تم تطبيق الدراسة على عينة من الشركات المساهمة المصرية وعددها ٤٤ شركة لعام ٢٠١٥ (٢١ تم مراجعتها من قبل أحد مكاتب المراجعة الكبيرة أو من قبل الجهاز المركزى للمحاسبات، ٢٣ شركة من قبل مكاتب مراجعة صغيرة)، ولقد توصلت تلك الدراسة إلى وجود علاقة معنوية بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية، حيث كانت هناك علاقة معنوية بين جودة المراجعة و(ملائمة المعلومات المحاسبية وحيادية المعلومات المحاسبية)، بينما لم توجد علاقة بين جودة المراجعة والتمثيل العادل للمعلومات المحاسبية، وأيضاً لا توجد علاقة بين جودة المراجعة وكل من (نوع تقرير المراجع والإفصاح عن حوكمة الشركات).

دراسة Ali, 2021:

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من أثر خصائص لجنة المراجعة، وجودة المراجع الخارجى على جودة التقارير المالية، بالتطبيق على عينة من ١١٥ شركة تنتمى لأربعة دول خليجية خلال الفترة من ٢٠١٧-٢٠١٩، حيث تم قياس خصائص لجنة المراجعة من خلال (حجم لجنة المراجعة، واستقلالها، وعدد اجتماعاتها، وخبرتها)، كما تم قياس جودة المراجع الخارجى من خلال حجم مكتب المراجعة، كما تم قياس جودة التقارير المالية من خلال القائمة المرجعية التى وضعها مركز Nijmegen Center for Economics بناءً على التعديلات الجديدة للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠١٨ (Beest et al., 2009)، وتشير النتائج إلى أن جودة التقارير المالية تطبق فى شركات العينة بنسبة ٦٣%، وأن هناك أثر موجب معنوى لكل من خصائص لجنة المراجعة، وجودة المراجع الخارجى على جودة التقارير المالية.

دراسة Mesbah and Maha, 2022:

سعت هذه الدراسة إلى التحقق من العلاقة بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية، حيث تم قياس جودة المراجعة من خلال (حجم المكتب، وقيمة الأتعاب، وفترة بقاء مكتب المراجعة مع العميل)، أما بالنسبة لجودة التقارير المالية فقد تم قياسها من خلال (ممارسات إدارة الأرباح، ومستوى التحفظ المحاسبى)، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة المصرية المدرجة فى البورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٦-٢٠٢٠، وتشير النتائج إلى وجود علاقة طردية بين كلا من (حجم مكتب المراجعة وقيمة أتعاب المراجعة) وجودة التقارير المالية، كما توصلت النتائج إلى أن التقارير التى يتم مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة الكبرى (Big 4) يمكن الاعتماد عليها بصورة أكبر من قبل مستخدمى التقارير المالية، كما توصى الدراسة بأن لا تزيد فترة بقاء مكتب المراجعة مع العميل عن ثلاث سنوات حتى لا يؤثر ذلك على جودة التقارير المالية.

المغربى وآخرون، ٢٠٢٢:

قامت هذه الدراسة باختبار العلاقة بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية من خلال استخدام مؤشر لقياس تلك العلاقة ولكن بشكل غير مباشر وهو معامل استجابة الأرباح (Coefficient Response Earning)، وتشير نتائج هذه الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية، كما توجد علاقة موجبة بين جودة التقارير المالية وجودة الأرباح المحاسبية، ووجود علاقة موجبة بين استخدام مؤشر معامل استجابة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة وجودة التقارير المالية.

دراسة Mohammed et al., 2020:

اهتمت هذه الدراسة باختبار العلاقة بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية بالتطبيق على عينة من ٢١ شركة مسجلة فى سوق الأوراق المالية فى نيجيريا، وتوصلت إلى وجود علاقة طردية قوية بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية فى نيجيريا، وتوصى هذه الدراسة صانعوا السياسات بوضع معايير إلزامية تضمن جودة التقارير المالية من خلال جودة عملية المراجعة.

دراسة محمد وسند، ٢٠٢٢:

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر أساليب المراجعة القضائية على جودة التقارير المالية المنشورة، حيث تعتبر أسلوب المراجعة القضائية من أساليب المراجعة الحديثة التى ظهرت بسبب انتشار الفساد المالى والإدارى ووجود الغش والاحتيال فى الشركات، وذلك بالتطبيق على عينة من شركات التأمين السودانية، مع تطبيق أسلوب الاستبانة فى جمع بيانات الدراسة، وتم قياس جودة التقارير المالية من خلال (موثوقية التقارير المالية المنشورة وملائمة التقارير المالية المنشورة)، وتشير نتائج الدراسة إلى وجود أثر معنوى لأساليب المراجعة القضائية على جودة التقارير المالية المنشورة، كما أشارت النتائج إلى أن شركات التأمين التى تلتزم باللوائح والقوانين من خلال تطبيق أسلوب المراجعة القضائية تقدم معلومات تتسم بالصدق والموثوقية.

دراسة رضوان، ٢٠١٣:

قامت هذه الدراسة بتناول العلاقة بين كل من (المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية) وإدارة الأرباح وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة السعودية، وتم قياس جودة المراجعة الخارجية من خلال مؤشر للتخصص القطاعى للمراجع الخارجى، كما تم قياس الجودة للمراجعة الداخلية من خلال (متوسط سنوات الخبرة للمراجع الداخلى، متوسط النسبة لعدد المراجعين الداخليين الحاصلين على شهادات مهنية، الموضوعية، والاستقلال)، وتم قياس إدارة الأرباح من خلال طريقة الاستحقاق المحاسبى غير العادى وطريقة الاستحقاق الجارى (نسبة Miller) والعمليات الحقيقية، وأوضحت نتائج هذه الدراسة وجود علاقة عكسية بين كل من (جودة المراجعة الخارجية وجودة المراجعة الداخلية) وإدارة الأرباح المقاسة من خلال طريقة الاستحقاق المحاسبى غير العادى، أى أن جودة المراجعة الداخلية والخارجية تحد من عمليات إدارة الأرباح، كما تشير النتائج إلى عدم وجود علاقة معنوية بين كل من (جودة المراجعة الخارجية والداخلية) وإدارة الأرباح المقاسة من خلال طريقة الاستحقاق الجارى (نسبة Miller).

بينما توصلت النتائج إلى وجود علاقة طردية بين كل من (جودة المراجعة الخارجية والداخلية) وإدارة الأرباح القائمة على العمليات الحقيقية، ويمكن تفسير ذلك بأن جودة المراجعة الخارجية والداخلية تحفز الشركات إلى ادارة الأرباح عن طريق العمليات الحقيقية بدلاً من طريقة الاستحقاق غير العادى، وأيضاً تشير النتائج إلى عدم وجود علاقة معنوية بين جودة المراجعة الخارجية المقاسة من خلال (مكاتب المراجعة الكبيرة) وجودة المراجعة الداخلية المقاسة من خلال (نسبة الساعات التدريبية للمراجع الداخلى إلى إجمالى ساعات العمل – نسبة الوقت المستنفد فى مراجعة القوائم المالية إلى الوقت الإجمالى المقدر للقيام بعملية المراجعة الداخلية – حجم إدارة المراجعة الداخلية) وإدارة الأرباح المقاسة من خلال طريقة الاستحقاق المحاسبى والعمليات الحقيقية.

دراسة ابراهيم وجعفر، ٢٠١٦:

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين جودة المراجعة وممارسات سياسات إدارة الأرباح، ودور جودة المراجعة فى الحد من تلك الممارسات، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة السودانية عن طريق استخدام قائمة استقصاء موجهة إلى اربع فئات (الأساتذة الجامعيين، البنوك، سوق الخرطوم للأوراق المالية، مكاتب المراجعة)، وجاءت نتائج هذه الدراسة على النحو الذى يؤيد وجود علاقة معنوية بين جودة المراجعة وخفض ممارسات إدارة الأرباح، كما توصلت إلى أن شركات المساهمة السودانية تقوم بممارسات إدارة الأرباح، حيث تقوم بمثل تلك الممارسات لتعظيم منافعها الشخصية، وأوصت الدراسة بأهمية إصدار معايير تفرض على المراجع التحقق من قيام الشركات بممارسة إدارة الأرباح من عدمه ويصدر ذلك فى التقرير الخاص به، والتوعية بعمليات إدارة الأرباح، والاهتمام بلجان المراجعة داخل المنشآت وتدعيم الدور الذى تقوم به.

دراسة صقر، وآخرون، ٢٠١٦:

ركزت هذه الدراسة على التحقق من العلاقة بين جودة المراجعة وعملية إدارة الأرباح الحقيقية، بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة المصرية، وتم قياس إدارة الأرباح الحقيقية من خلال مقياس تقريبى مكون من (إدارة المبيعات، قياس تكلفة الإنتاج، تخفيض النفقات التقديرية)، وتم قياس جودة المراجعة من خلال (حجم مكتب المراجعة، وخبرة المراجع، ومدة بقاؤه فى منصبه، أتعاب الخدمات الاستشارية، والتقاضى، واستخدام برنامج مراجعة الزميل)، وتوصلت إلى عدم وجود علاقة بين جودة المراجعة وعملية الإدارة الحقيقية للأرباح.

دراسة السروجى وطلبة، ٢٠١٦:

بحثت هذه الدراسة فى الدور الذى يلعبه المراجع الخارجى فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحقيق جودة الأرباح، وتم تطبيق أسلوب قائمة الاستقصاء

الموجهة إلى شركات المساهمة ومكاتب المراجعة فى جمهورية مصر العربية، والتى تغطى أربعة محاور وهى (معرفة المراجع وخبرته المهنية، مدى استخدام المراجع للمقاييس المستخدمة فى تحسين جودة الأرباح، وتحليل التدفقات النقدية، وتحليل النسب المالية)، وتشير نتائج الدراسة إلى أهمية الدور الذى يلعبه المراجع الخارجى فى تقليل ممارسات إدارة الأرباح وزيادة جودة الأرباح.

دراسة سليم، ٢٠١٨:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر المراجعة المشتركة (سواء الإلزامية أو الاختيارية) والمراجعة المزدوجة على جودة الأرباح، وذلك بالتطبيق على عينة من ٧١ شركة من الشركات المصرية المسجلة فى سوق الأوراق المالية خلال الفترة من ٢٠٠٧ إلى ٢٠١٦، وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلى أنه لا يوجد فرق معنوى بين المراجعة المشتركة (سواء الإلزامية أو الاختيارية) والمراجعة الفردية فى التأثير على جودة الأرباح، على العكس من المراجعة المزدوجة، وهناك علاقة معنوية بين جودة المراجعة سواء الإلزامية أو الاختيارية (المقاسة من خلال حجم مكتب المراجعة وجودة الاستحقاقات) وبين جودة الأرباح، على العكس من ذلك ليس هناك علاقة معنوية بين جودة المراجعة سواء الإلزامية أو الاختيارية (المقاسة من خلال نوع تقرير المراجعة والتقرير عن الاستمرارية وإعادة إصدار التقارير المالية) وبين جودة الأرباح، كما يختلف ذلك التاثير باختلاف القطاع الاقتصادى فقد تحسنت جودة الأرباح كنتيجة لتحسن جودة المراجعة سواء الإلزامية أو الاختيارية فى البنوك صاحبة الملكية العامة والمختلطة مقارنةً بالبنوك الخاصة.

دراسة صوافطة وآخرون، ٢٠٢١:

قامت هذه الدراسة بإجراء دراسة حالة على وزارة المالية فى مدينة رام الله والتعرف على تأثير الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، من خلال استمارة الاستبيان والتى بلغ عددها ٥٠ استمارة، حيث تم تقييم الرقابة الداخلية من خلال أربعة

أبعاد وهى (المتابعة، والمعلومات والاتصال والبيئة الرقابية وتقييم المخاطر)، وتم تقييم جودة التقارير المالية من خلال ثلاثة أبعاد وهى (ملائمة المعلومات، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة)، وتشير نتائج الدراسة إلى وجود تأثير معنوى للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، كما اشارت النتائج إلى ارتفاع توقعات الموظفين بشأن مستوى تطبيق الرقابة الداخلية فى وزارة المالية، وكذلك ارتفاع توقعاتهم بشأن مدى تواجد الخصائص المتعلقة بجودة التقارير المالية، وأوصت تلك الدراسة بضرورة اجراء دراسة لتقارير الرقابة وتقارير الأداء قبل تنفيذ عملية تنقلات الموظفين، وضرورة تنفيذ الوزراة للخطط الاستراتيجية التى تساعد على التصدى للمخاطر والتغلب عليها، وأشارت إلى أهمية أن تُعرض المعلومات المالية بشكل واضح ومفهوم.

الأمين وابراهيم، ٢٠٢٢:

هدفت هذه الدراسة إلى بحث آليات الرقابة الإدارية التى تقوم بها مدينة الخرطوم على جودة التقارير المالية المتمثلة فى (ملائمة التقارير المالية، موثوقية التقارير المالية)، وقد تطبيق أسلوب الاستقصاء للحصول على البيانات اللازمة للدراسة فى عينة من البنوك السودانية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين آليات الرقابة الإدارية وجودة التقارير المالية، كما أشارت إلى أهمية الالتزام بتطبيق المعايير فى تحقيق جودة التقارير المالية.

دراسة Johnson et al., 2002:

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين فترة عمل مكتب المراجعة وجودة التقارير المالية، حيث تم استخدام مقياسين تقريبين لجودة التقارير المالية وهما (القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية، استمرارية الأرباح)، وتم التطبيق على عينة من عملاء مكاتب المراجعة الستة الكبار المتفقة فى الصناعة والحجم، وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط بين فترات المراجعة المتوسطة التى تتراوح بين أربعة إلى ثمانى سنوات وكذلك فترات المراجعة القصيرة التى تتراوح بين سنتين إلى ثلاث سنوات وبين انخفاض

جودة التقارير المالية، وعلى العكس من ذلك لا توجد علاقة ارتباط بين فترات المراجعة الأطول لمدة تسع سنوات أو أكثر وبين انخفاض جودة التقارير المالية.

دراسة عابد، ٢٠١٩:

قدمت هذه الدراسة مدخل مقترح لتطوير الأداء الخاص بمراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات للحد من المحاسبة الابداعية من خلال التطبيق على عينة من الشركات التى تنتمى للقطاع العام وتطبيق اسلوب الاستقصاء، وتشير نتائج هذه الدراسة إلى قصور أداء عمليات المراجعة التى يقوم بها مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات التى تتم فى شركات قطاع الأعمال العام، وأوصت هذه الدراسة بضرورة تقديم دليل ارشادى لمراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات يساعدهم فى عملية التخطيط والتوثيق لعملية المراجعة، بالإضافة إلى توفير التدريب الكافى للمراجعين العاملين فى الجهاز المركزى للمحاسبات.

دراسة الحربى، ٢٠٢١:

اختبرت هذه الدراسة العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية المسجلة فى السوق المالية السعودية (تداول)، وقد تم استخدام طريقة تحليل المحتوى للتعرف على مدى تطبيق الشركات لآليات الحوكمة، وقد شملت عينة الدراسة جميع البنوك المسجلة فى السوق المالية السعودية (١٠ بنوك)، مع استبعاد البنك الأهلى التجارى وذلك لأنه تم ادراجه فى السوق المالية فى سنة ٢٠١٣، بينما فترة الدراسة من ٢٠١٠ إلى ٢٠١٩، وتشير النتائج إلى أن ارتفاع مستوى الجودة للتقارير المالية فى السوق المالية السعودية، وأن آليات حوكمة الشركات المتمثلة فى (تركيز الملكية، حجم مجلس الإدارة، استقلالية لجنة المراجعة) تؤثر على جودة التقارير المالية، على العكس من الآليات الأخرى للحوكمة (استقلالية مجلس الإدارة، الازدواجية فى منصب رئيس مجلس الإدارة، عدد مرات اجتماعات مجلس الإدارة، حجم لجنة المراجعة، وعدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة) والتى لم يكن لها تأثير على جودة التقارير المالية.

من خلال العرض السابق للدراسات السابقة يمكن استنتاج ما يلى:

تنوعت الدراسات السابقة فيما يتعلق بالمقاييس المستخدمة فى قياس جودة التقارير المالية، وكذلك المقاييس المتعلقة بقياس جودة المراجعة، كما كان هناك تباين فى النتائج التى توصلت إليها الدراسات السابقة فيما يتعلق بالعلاقة بين جودة عملية المراجعة وجودة التقارير المالية، فبعضها توصل لوجود علاقة معنوية طردية بين المتغيرين مثل دراسة (بدوى، ٢٠١٧؛ المغربى وآخرون، ٢٠٢٢؛ رضوان ٢٠١٣؛ ابراهيم وجعفر، ٢٠١٦؛ السروجى وطلبة، ٢٠١٦؛ سليم، ٢٠١٨؛ صوافطة وآخرون، ٢٠٢١؛ الحربى، ٢٠٢١؛ الأمين وابراهيم، ٢٠٢٢) (Ali, 2021; Mesbah and Maha, 2022; Mohammed et al., 2020)، وبعضها توصل لوجود علاقة عكسية بين المتغيرين مثل دراسة (Johnson et al., 2002) (دراسة عابد، ٢٠١٩)، وبعضها توصل لعدم وجود علاقة بين المتغيرين مثل دراسة (صقر وآخرون، ٢٠١٦)، ويعد هذا التضارب فى نتائج الدراسات السابقة من الأمور الهامة لمحاولة تقديم أدلة جديدة لتلك العلاقة، كما يلاحظ على الدراسات السابقة أنها لم تهتم بدراسة دور مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى على جودة التقارير المالية، على الرغم من أهمية الدور الذى يمكن أن تلعبه مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى فى تحقيق جودة التقارير المالية مما يبرز أهمية تلك الدراسة.

وبالتالى يمكن صياغة فرض الدراسة كما يلى:

تؤثر مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى للتقارير المالية على جودة التقارير المالية

٨. الدراسة الاختبارية

يستعرض هذا الجزء من الدراسة الجانب التطبيقي لاختبار فرضية الدراسة الرئيسية من خلال استعراض النموذج العام للدراسة والمتغيرات التي انطوت عليها والتعريف الاجرائي لكل متغير، بالإضافة إلي محاولة التعرف علي عينة الدراسة

وأهم سماتها الرئيسية وأهم مشاكل القياس داخل عينة الدراسة وكيفية التغلب علي هذه المشاكل بالاساليب الإحصائية، ومن ثم استعراض لأهم مخرجات التشغيل الاحصائي للنموذج والتعرف علي نتائج الاختبار وتفسير النتائج من خلال الخطوات التالية:

١,٨ نموذج الدراسة

$$QualityIT = \beta0 + \beta1\ CAOIT + \beta2\ ROAIT + \beta3\ LEVIT + \beta4\ CEODUALit + \beta5\ FOCUSIT + \beta6\ SIZEIT + \beta7\ INDEPIT + \beta8\ ASDENIT + £$$

ويستعرض الجدول رقم (١) أهم الرموز التي انطوي عليها نموذج الانحدار وذلك علي النحو التالي:

جدول رقم (١)
تعريف الرموز التي انطوي عليها نموذج الدراسة

الرمز	التعريف
QualityIT	جودة التقارير المالية للشركة i خلال الفترة t
CAOIT	مراجعة الشركة i خلال الفترة t من قبل مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات
ROAIT	معدل العائد علي الأصول للشركة i خلال الفترة t
LEVIT	الرفع المالي للشركة i خلال الفترة t
CEODUALit	الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي للشركة i خلال الفترة t
FOCUSIT	تركز الملكية بالشركة i خلال الفترة t
SIZEIT	حجم مجلس إدارة الشركة i خلال الفترة t
INDEPIT	عدد الأعضاء المستقلين بمجلس إدارة الشركة i خلال الفترة t
ASDENIT	درجة كثافة أصول للشركة i خلال الفترة t
β0	ثابت الانحدار
β1: β8	معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة والضابطة
£	المتبقي الاحصائي من تقدير النموذج (الخطأ العشوائي)

٢,٨ التعريف الاجرائي لمتغيرات الدراسة

المتغير التابع : جودة التقارير المالية QualityIT

تستخدم الدراسة نموذج Jones, 1991 في قياس مستوي جودة التقارير المالية المنشورة للشركة محل عينة الدراسة، وهو أحد النماذج الأكثر شيوعاً في الاستخدام بالابحاث المحاسبية نظراً لارتفاع دقة نتائجه في التعبير عن الاستحقاقات الاختيارية واعتمد النموذج علي إدراج متغير الإيرادات وإجمالي المعدات والتجهيزات بهدف التحكم في التغيرات التي تطرأ علي الاستحقاقات غير الاختيارية والتي تنشا في الأساس بسبب الظروف الإقتصادية للشركة، ويتم حساب الاستحقاقات الاختيارية من خلال عدة خطوات وذلك علي النحو التالي:

الخطوة الأولي: قياس الاستحقاقات الكلية TACIT وذلك من خلال حساب الفرق بين الأرباح التشغيلية EOP والتدفقات التشغيلية CFOIT كما يلي:

$$TACIT = EOPIT - CFOIT$$

الخطوة الثانية: تحليل الاستحقاقات الاختيارية الكلية TACIT إلي شقيها الاختياري DACIT وغير الاختياري NDACit، ومن ثم يأتي دور نموذج JONES, 1991 لحل مشكلة عدم القدرة علي ملاحظة الاستحقاقات الاختيارية وغير الاختيارية، حيث يعمل نموذج JONES علي تقدير الجزء غير الاختياري من الاستحقاقات، حيث ينطلق النموذج JONES من أساس نظري بأن الاستحقاقات الاختيارية غير ثابتة علي مدار الزمن، لذلك وضع النموذج المعادلة التالية لحساب الاستحقاقات غير الاختيارية وذلك علي النحو التالي:

$$TACIT/ASSIT\text{-}1 = \alpha1(1/TA) + \alpha2(\Delta SALESIT/TAIT\text{-}1) + \alpha3 (PPEIT/TAIT\text{-}1) + £$$

حيث:

- ASSIT-1: إجمالي أصول الشركة I خلال الفترة T-1
- ΔSALESIT: التغير في مبيعات الشركة I خلال الفترة T
- PPEIT: إجمالي المعدات والتجهيزات والالات لدي الشركة I خلال الفترة T

الخطوة الثالثة: تقدير الاستحقاقات الاختيارية، وهي عبارة عن الباقي الاحصائي من تقدير المعادلة السابقة، ويتم تقدير الاستحقاقات غير الاختيارية علي النحو التالي:

$$NDACIT/ASSIT\text{-}1 = \mu1(1/TA) + \mu2(\Delta SALESIT/TAIT\text{-}1) + \mu3 (PPEIT/TAIT\text{-}1) + £$$

ويلي ذلك التوصل للاستحقاقات الاختيارية من خلال المعادلة التالية:

$$DACIT/ASSIT\text{-}1 = (TAC/ ASSIT\text{-}1) – (NDACIT/ASSIT\text{-}1)$$

المتغير المستقل: مراجعة الجهاز المركزي المصري للمحاسبات للتقارير المالية CAOIT

متغير وهمي يأخذ القيمة (واحد) إذا كانت التقارير المالية تم مراجعتها واعتمادها من قبل مراجعين ينتمون للجهاز المركزي للمحاسبات المصري، وصفر بخلاف ذلك.

المتغيرات الضابطة:

يستعرض الجدول رقم (٢) التعريف الإجرائي للمتغيرات الضابطة التي انطوي عليها نموذج الدراسة وذلك علي النحو التالي:

جدول رقم (٢)
التعريفي الإجرائي للمتغيرات الضابطة بنموذج الدراسة

المتغير	الرمز	التعريف الإجرائي
معدل العائد علي الأصول	ROAIT	صافي ربح الشركة I خلال الفترة t / إجمالي أصول الشركة I خلال الفترة t
الرفع المالي	LEVIT	إجمالي إلتزامات الشركة I خلال الفترة t / إجمالي أصول الشركة I خلال الفترة t
الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي	CEODUALit	متغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كان هناك فصل بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي بالشركة i خلال الفترة t، وصفر بخلاف ذلك
تركز الملكية	FOCUSIT	نسبة ما يملكه أكبر ٢٠ مساهماً إلي إجمالي عدد الأسهم المتداولة للشركة I خلال الفترة t
حجم مجلس إدارة الشركة	SIZEIT	عدد أعضاء مجلس إدارة الشركة I خلال الفترة t
استقلالية مجلس الادارة	INDEPIT	عدد الأعضاء غير التنفيذين في مجلس إدارة الشركة I خلال الفترة t نسبة إلي إجمالي أعضاء مجلس الإدارة
درجة كثافة أصول	ASDENIT	إجمالي أصول I خلال الفترة t / إجمالي مبيعات الشركة I خلال الفترة t

٣,٨ مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة الحالية في الشركات المساهمة المدرجة بسوق الأوراق المالي المصري والتي تنتمي لقطاعات إقتصادية مختلفة في الفترة ما بين ٢٠١٥ إلي ٢٠١٨ م، وتعتمد الدراسة علي اختيار عينة عشوائية من تلك الشركات المقيدة بلغت ٧٢ شركة بإجمالي مشاهدات ٢٨٨ مشاهدة، وذلك بعد استبعاد الشركات المالية والتي تنتمي لقطاع الخدمات المالية والبنوك، حيث تتسم التقارير المالية لقطاع الخدمات المالية بمعايير خاصة تحكم إعدادها، ويوضح الجدول رقم (٣) التوزيع القطاعي لعينة الدراسة.

جدول رقم (٣)
التوزيع القطاعي لعينة الدراسة

م	القطاع	عدد الشركات	النسبة المئوية
١	أغذية ومشروبات	١٦	%٢٢,٢
٢	منتجات منزلية وشخصية	٦	%٨,٣
٣	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	٧	%٩,٧
٤	سياحة وترفيه	٥	%٦,٩
٥	موارد أساسية	٥	%٦,٦٩
٦	كيماويات	٦	%٨,٣
٧	عقارات	٨	%١١,١
٨	تشييد وبناء	١٠	%١٣,٩
٩	رعاية صحية وأدوية	٧	%٩,٧
١٠	غاز وبترول ومرافق واتصالات	٢	%٢,٨
	الإجمالي	٧٢	%١٠٠

٤,٨ مصادر الحصول علي البيانات

اعتمدت الدراسة في الحصول علي البيانات المطلوبة لإتمام اختبار فرضيات الدراسة علي عدة مصادر متنوعة، وتمثلت البيانات المطلوبة في التقارير المالية المنشورة للشركات محل عينة الدراسة بالإضافة لإفصاحات الحوكمة وتقارير مجلس الإدارة وتتمثل المصادر التي تم الاعتماد عليها في الآتي:

- موقع البورصة المصرية علي الانترنت.
- مواقع الشركات محل عينة الدراسة علي الانترنت.
- موقع مباشر لمتابعة الشركات المدرجة بالبورصة ونشر افصاحاتها.

٥,٨ الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

يعرض الجدول رقم (٤) بعض الإحصاءات الوصفية للمتغيرات التي انطوي عليها نموذج الدراسة وتتضمن الإحصاءات الوصفية عرضاً للحدي الأعلى والأدنى

والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبيانات كل متغير من متغيرات الدراسة وذلك علي النحو التالي:

جدول رقم (٤)
الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

المتغير	المتوسط	الإنحراف المعيارى	الحد الأدنى	الحد الأقصي
الاستحقاقات الاختيارية	٠,٠٠٢	٠,١١٧٧	٠,٤٢١٥-	٠,٥٤٢١
معدل العائد علي الأصول	٠,٠٧٦	٠,٠٩٦	٠,١٨٤-	٠,٧٠٤
الرفع المالي	٠,٤٧٦	٠,٢٤٨	٠,٠٣٣	٤,٧٩٣
تركز الملكية	٠,٥٦٧	٠,٤٢٢	٠,٠٥٣	١
حجم مجلس إدارة الشركة	٨	٣,٠٠٣	٣	١٧
استقلالية مجلس الادارة	٠,٧٢١	٠,٢١٦	٠	١
درجة كثافة أصول	٣,٠٨	٥,٣٥	٠,٤٨	٣٤,٠٦

في ضوء البيانات المعروضة في جدول رقم (٤) يمكن إبداء الملاحظات التالية:

- تتراوح قيم متغير الاستحقاقات الاختيارية ما بين ٠,٥٤٢١ و (-٠,٤٢١٥) عند الحدين الأقصى والأدنى علي الترتيب، كما بلغ الانحراف المعياري ومتوسط القيم للمتغير ٠,١١٧ و ٠,٠٠٢ علي الترتيب.
- يوجد تفاوت كبير في قيم متغير معدل العائد علي الأصول حيث وصل عند حد الأقصى الي ٧٠,٤% في حين بلغ الحد الأدنى (-١٨,٤%) بفجوة تقترب من ال٩٠% ما بين الحدين، كما بلغ الانحراف المعياري والمتوسط لقيم المتغير ٩,٦% ، ٧,٦% علي الترتيب.
- تتراوح قيم متغير الرفع المالي ما بين ٤,٧٩ عند الحد الأقصى و٠,٠٣ عند الحد الأدني، وتشير قيم الحد الأقصى إلي وجود أحد شركات العينة تتعدي قيمة الديون المستحقة ٤ أضعاف قيمة ما تمتلكه من أصول، وبلغ الانحراف المعياري والمتوسط لقيم المتغير ٠,٢٤٨ و ٠,٤٧٦ علي الترتيب.

- يتراوح أعضاء مجلس الإدارة في الشركات محل عينة الدراسة ما بين ٣ أعضاء عند الحد الأدني وعدد ١٧ عضو عند الحد الاقصي ويميل متوسط عدد الأعضاء قليلاً للحد الادني حيث بلغ المتوسط ٨ أعضاء والانحراف المعياري بلغ ٣.

٦,٨ تحليل الارتباط

يساعد تحليل الارتباط علي معرفة اتجاه العلاقة بين متغيرين وقوة هذه العلاقة، ويعرض الجدول رقم (٥) مصفوفة ارتباط بيرسون للعلاقات التي انطوي عليها نموذج الدراسة الحالية، وتعد المصفوفة بمثابة أداة أولية تساهم في محاولة إكتشاف مشكلة الإزدواج الخطي بين متغيرات الدراسة.

جدول رقم (٥)
مصفوفة الارتباط

م	المتغيرات	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	8	9
١	QualityIT	١								
٢	CAOIT	-٠,١٤٩*	١							
٣	ROAIT	-٠,١٥٢*	٠,٠٥٥	١						
٤	LEVIT	٠,١٤٣*	-٠,١٧٩**	٠,٠٩٨	١					
٥	CEODUALit	٠,٣٠٦***	٠,٠٧٠	٠,٠١١	-٠,١٩٢**	١				
٦	FOCUSIT	-٠,٠٦٦	٠,٠٤٩	-٠,١٢٤	-٠,١٢٤	-٠,٢٣٧***	١			
٧	SIZEIT	٠,٠٠٣	٠,٠٣١	٠,٠٢٨	٠,٠١٩	٠,٠٦٣	٠,٠٥٣	١		
٨	INDEPIT	-٠,٠١٣	-٠,١١٥	٠,٠٢٣-	٠,١٢٤	-٠,٠٤٢	-٠,٢١٨***	٠,٣٥٦***	١	
٩	ASDenIT	٠,٣٩٩***	-٠,٢٢٣***	-٠,١١١	-٠,١٠٦	-٠,٤١٦***	٠,١٠٢	٠,١٠٧	٠,٠٤١	١

حيث أن:			
QualityIT	جودة التقارير المالية	FOCUSIT	تركز الملكية
CAOIT	مراجعة الجهاز المركزي المصري للمحسابات التقارير المالية	SIZEIT	حجم مجلس إدارة الشركة
ROAIT	معدل العائد علي الأصول	INDEPIT	استقلالية مجلس الادارة
LEVIT	الرفع المالي	ASDenIT	درجة كثافة أصول
CEODUALit	الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي		

*	الإرتباط معنوى عند مستوى ارتباط ١٠%
**	الإرتباط معنوى عند مستوى ارتباط ٥%
***	الإرتباط معنوى عند مستوى ارتباط ١%

وبالتدقيق في القيم المعروضة بجدول رقم (٥) نجد أن الازدواج الخطي لا يمثل مشكلة في البحث الحالي، لأن جميع معاملات الارتباط بين المتغيرات المتضمنة بنموذج الدراسة الحالية أقل من ٠,٨ ، حيث بلغ أقصي معامل ارتباط بين المتغيرات

التفسيرية ٠,٤١٦ وذلك بين متغيري كثافة الأصول والفصل بين دور المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة.

وفيما يتعلق بعلاقة الارتباط بين مراجعة الجهاز المركزي المصري للتقارير المالية وإدارة الأرباح كمقياس لانخفاض جودة التقارير تشير النتائج إلي وجود ارتباط معنوي وعكسي عند مستوي معنوية ١٠% وهو ما يعني أن هناك ارتباط بين مراجعة الجهاز المركزي المصري للتقارير المالية ومستوي جودة هذه التقارير، كما تشير النتائج لوجود ارتباط بين جودة التقارير المالية وعدد من المتغيرات الضابطة التي تضمنها النموذج كالرفع المالي ومعدل العائد علي الأصول عند مستوي معنوية ١٠% ، ومع الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي عند مستوي معنوية ١%.

٧,٨ مشاكل القياس الاحصائي بنموذج البحث وكيفية معالجتها

- **مشكلة عدم اعتدالية الأخطاء العشوائية**

اعتمدت الدراسة علي اختبار (Shapiro – Wilk) للتعرف علي مدي اعتدالية الأخطاء العشوائية، وما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وتشير النتائج إلي وجود مشكلة عدم إعتدالية بيانات البحث الحالي حيث أشارت النتائج أن قيمة P-Value أقل من ٥% وهو ما يشير بوضوح إلي عدم اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، ولعلاج هذه المشكلة اعتمدت الدراسة علي استبعاد القيم الشاذة عند مستوي ٥% (Winsorizing 5%).

- **مشكلة عدم ثبات التباينات**

اعتمدت الدراسة علي اختبار White Test للتحقق من فرضية ثبات التباينات، وتشير نتائج الاختبار الاحصائي أن قيمة p-value أقل من ٥% وهو ما يشير بوضوح إلي وجود مشكلة عدم ثبات التباينات في بيانات الشركات الممثلة بعينة الدراسة، ولمعالجة هذه المشكلة اعتمدت الدراسة علي اختبار Robust Standard Errors ، حيث يساهم

هذا الاختبار في اجراء تحليل الانحدار واعتماد النتائج بصرف النظر عن وجود مشكلة عدم ثبات التباينات (Holzhacker et al., 2015).

- **مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء**

اعتمدت الدراسة علي اختبار Wooldridge للبحث في مدي وجود مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء في بيانات الشركات الممثلة بعينة الدارسة، وتوصلت الدراسة إلي عدم وجود مؤشرات لهذه المشكلة بين الأخطاء في متغيرات الدراسة ، ويؤكد ذلك أن قيمة p-value للاختبار أقل من ٥%.

- **مشكلة الإزدواج الخطي**

اعتمدت الدراسة الحالية علي قيمة معامل تضخم التباين (VIF) للتحقق من خلو بيانات عينة الدراسة الحالية من مشكلة الإزدواج الخطي بين المتغيرات التي انطوي عليها نموذج الدراسة، وتشير نتائج الاختبار الاحصائي والمعروضة في جدول رقم (٦) إلي أن قيمة VIF لجميع المتغيرات التفسيرية لم تتجاوز القيمة المعيارية ١٠، حيث يعد تجاوز هذه القيمة مؤشراً لوجود مشكلة ازدواج خطي بين المتغيرات، وبالتدقيق في الأرقام المعروضة في جدول رقم (٦) يلاحظ أن أكبر قيمة VIF بلغت ١,٣٤٠ وتخص المتغير "مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات للتقارير المالية ".

جدول رقم (٦)
نتائج اختبار معامل تضخم البيانات (VIF)

المتغير	VIF
CAOIT	١,٣٤٠
ROAIT	١,٣٢٠
LEVIT	١,٣٢٠
CEODUAIT	١,٢٤٠
FOCUSIT	١,٢٠٠
SIZEIT	١,١٢٠
INDEPIT	١,٠٩٠
ASDENIT	١,٢٥٠

٨,٨ نتائج تحليل الانحدار

يوضح الجدول رقم (٧) نتائج تحليل الانحدار للمتغير التابع "جودة التقارير المالية" على المتغير المستقل "مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى للتقارير المالية" والمتغيرات الضابطة (معدل العائد على الأصول، والرفع المالى، والفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذى، وتركز الملكية، وحجم مجلس الإدارة، استقلالية مجلس الإدارة، ودرجة كثافة الأصول) والتى تم التوصل إليها من خلال عينة الدراسة، حيث تشير النتائج إلى معنوية الانحدار الخطى لنموذج الدراسة بين المتغير التابع والمتغيرات المفسرة وهو ما يمكن استنتاجه من دلالة اختبار (F)، كما توضح نتائج الدراسة أن قيمة معامل التحديد بلغت ٠,٢٩٦ وهذا يدل على أن المتغيرات المفسرة فى نموذج الدراسة تقدم تفسيراً لما يحدث من تباين فى المتغير التابع "جودة التقارير المالية" بنسبة ٢٩,٦%.

أما بالنسبة لنتائج اختبار فرضية البحث الحالية فتوضح النتائج أن هناك أثر لمراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات للتقارير المالية على جودة التقارير المالية، حيث أشارت النتائج إلى وجود علاقة سالبة بين مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات للتقارير المالية والاستحقاقات الاختيارية (كمقياس عكسى لجودة التقارير المالية)، مما يعنى وجود **علاقة معنوية طردية** بين مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات للتقارير المالية وجودة التقارير المالية، فقد أشارت نتائج اختبار T إلى معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٥% حيث بلغت قيمة دلالة الاختبار ٠,٠٤٥، ويعنى ذلك بأن جودة التقارير المالية تزداد عندما تتم عملية المراجعة من خلال مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى، وبالتالى يمكن **قبول فرض الدراسة وهو: تؤثر مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى للتقارير المالية على جودة التقارير المالية.**

ويمكن تفسير النتائج السابقة والتى تشير إلى قدرة مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى على رفع مستوى جودة التقارير المالية، بما يتمتع به مراجعى الجهاز من خبرات مهنية وقانونية تمكنهم من تقدير المخاطر المرتبطة بأعمال

الشركات بشكل يتسم بالدقة مما ينعكس على خطوات عملية المراجعة والتى يمكن لها التحسين فى جودة التقارير المالية، كذلك يقوم مراجعى الجهاز بتطبيق العديد من الآليات التى تخص الفحص المستمر لضمان الجودة، ويترتب على ما سبق انخفاض دوافع الإدارة الانتهازية والحد من قدرتها على تطبيق أساليب إدارة الأرباح، مما يحسن من جودة التقارير المالية، وتتفق نتائج الدراسة الحالية مع نتائج دراسة (بدوى، ٢٠١٧؛ المغربى وآخرون، ٢٠٢٢؛ رضوان ٢٠١٣؛ ابراهيم وجعفر، ٢٠١٦؛ السروجى وطلبة، ٢٠١٦؛ سليم، ٢٠١٨؛ صوافطة وآخرون، ٢٠٢١؛ الحربى، ٢٠٢١؛ الأمين وابراهيم، ٢٠٢٢) (Ali, 2021; Mesbah and Maha, 2022; Mohammed et al., 2020).

أما بالنسبة للعلاقة بين المتغيرات الضابطة والمتغير التابع، فلقد أشارت النتائج إلى وجود علاقة عكسية ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية ٥% بين كل من (معدل العائد على الأصول والرفع المالى) والاستحقاقات الاختيارية، مما يعنى وجود علاقة معنوية طردية بين كل من (معدل العائد على الأصول والرفع المالى) وجودة التقارير المالية، بمعنى أنه كلما ارتفعت نسبة الالتزامات إلى إجمالى الأصول فى الشركة تزداد معها جودة التقارير المالية، كذلك فإن ارتفاع نسبة صافى الربح إلى إجمالى الأصول تزيد من جودة التقارير المالية، كما كانت هناك علاقة موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية ١% بين كثافة الأصول والاستحقاقات الاختيارية، مما يعنى وجود علاقة معنوية عكسية بين كثافة الأصول وجودة التقارير المالية، أى أنه كلما ارتفعت نسبة إجمالى الأصول إلى أجمالى مبيعات الشركة تنخفض جودة التقارير المالية، أما بالنسبة للعلاقة بين باقى المتغيرات الضابطة وهى (الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، تركز الملكية، حجم مجلس إدارة الشركة، استقلالية مجلس الإدارة) وجودة التقارير المالية فقد كانت غير دالة إحصائياً.

جدول رقم (٧)
نتائج تحليل انحدار جودة التقارير المالية على مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى للتقارير المالية والمتغيرات الضابطة

المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار β		الخطأ المعيارى Robust. Std.Erorr	معنوية معاملات الانحدار	
				قيمة (T)	مستوى الدلالة (Sig.)
ثابت الانحدار	β_0	١١,٠٨٦	٥,١٢٧	٢,١٦	**٠,٠٣٢
مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات للتقارير المالية CAOIT	β_1	٣,٩٨٦-	١,٩٧٣	٢,٠٢-	**٠,٠٤٥
معدل العائد على الأصول ROAIT	β_2	٢٨,٦٩٦-	١١,٣٠٩	٢,٥٤-	**٠,٠١٢
الرفع المالي LEVIT	β_3	٥,٨١٩-	٢,٧٩٢	٢,٠٨-	**٠,٠٣٩
الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي CEODUAIT	β_4	٠,٧٤٦	٢,٩٨٢	٠,٢٥	٠,٨٠٣
تركز الملكية FOCUSIT	β_5	٥,٩٥١-	٣,٦٥٧	١,٦٣-	٠,١٠٦
حجم مجلس إدارة الشركة SIZEIT	β_6	٠,٨٩١	٠,٥٨١	١,٥٣	٠,١٢٧
استقلالية مجلس الإدارة INDEPIT	β_7	١١,٣٩-	٧,٢١٤	١,٥٨-	٠,١١٧
درجة كثافة الأصول ASDENIT	β_8	١,٣٨١	٠,٥١٧	٢,٦٧	***٠,٠٠٨
***دالة عند مستوى معنوية ١% حيث (Sig. < ٠,٠١) **دالة عند مستوى معنوية ٥% حيث (Sig. < ٠,٠٥) *دالة عند مستوى معنوية ١٠% حيث (Sig. < ٠,١٠)					
معامل التحديد (R2) = ٠,٢٩٦			عدد المشاهدات = ٢٨٨		
قيمة F = ٢,٧٤٤			دلالة اختبار F = ***٠,٠٠٨		

٩ خلاصة البحث والبحوث المستقبلية

١,٩ خلاصة البحث

تعتبر جودة التقارير المالية بمثابة الهدف الذى تسعى إليه معظم الشركات التى تعمل فى بيئة الأعمال الحالية، وذلك نظراً لأهمية جودة التقارير المالية فى التأثير على معظم القرارات الاقتصادية الهامة، وبالتالى أصبح من الضرورى دراسة المتغيرات التى يمكن لها التأثير على تلك الجودة ولعل من أهم تلك المتغيرات هو

جودة عملية المراجعة، ومن المتوقع لجودة عملية المراجعة أن ترتفع إذا قام بها جهة كبيرة مثل الجهاز المركزى للمحاسبات لما له من دور رقابى يقوم بضبط وتحسين أداء الأجهزة التنفيذية فى الدولة ويقوم بمكافحة الفساد وكشف الغش والمخالفات، وبمراجعة الدراسات السابقة تبين وجود فجوة بحثية وتباين فى الأدلة البحثية التى تم الوصول إليها بشأن العلاقة بين جودة عملية المراجعة وتأثيرها على جودة التقارير المالية، بالإضافة إلى وجود ندرة فى الدراسات التى تناولت دور مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى فى تحقيق جودة التقارير المالية.

ولذلك هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى على جودة التقارير المالية، وتم تحقيق ذلك من خلال تطبيق نموذج للانحدار الخطى المتعدد Multiple Linear Regression Model، وتم قياس المتغير المستقل (مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى) من خلال متغير وهمي يأخذ القيمة (واحد) إذا تم مراجعة واعتماد التقارير المالية من قبل مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى، وصفر بخلاف ذلك، أما بالنسبة للمتغير التابع (جودة التقارير المالية) فقد تم قياسه من خلال نموذج Jones, 1991 للاستحقاقات الاختيارية (كمقياس عكسى لجودة التقارير المالية)، كما تم ادخال سبعة متغيرات ضابطة وهى (معدل العائد على الأصول، والرفع المالى، والفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذى، وتركز الملكية، و حجم مجلس الإدارة، واستقلالية مجلس الإدارة، ودرجة كثافة الأصول).

وتم تطبيق الدراسة على عينة من الشركات المساهمة المصرية المدرجة فى سوق الأوراق المالية المصرى مكونة من ٧٢ شركة تنتمى لقطاعات اقتصادية مختلفة بإجمالى مشاهدات بلغ ٢٨٨ مشاهدة، وذلك خلال الفترة من ٢٠١٥ حتى ٢٠١٨، مع استبعاد الشركات التى تنتمى للقطاع المالى والبنوك وذلك نظراً لاختلاف معايير اعداد التقارير المالية فى شركات القطاع المالى عن غيرها من القطاعات، وتوصلت نتائج الدراسة إلى ما يلى:

- وجود علاقة معنوية طردية بين مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات للتقارير المالية وجودة التقارير المالية، ويعنى ذلك بأن جودة التقارير المالية تزداد عندما تتم عملية المراجعة من خلال مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى، ويمكن تفسير تلك النتيجة بقدرة مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات على الحد من الدوافع الانتهازية للإدارة والحد من قدرتها على تطبيق أساليب إدارة الأرباح، كذلك فإن توافر التأهيل والتدريب الكافى لمراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات يعزز من قدرتهم على مراجعة القطاعات الصناعية المختلفة، كما يدعم قدرتهم على اكتشاف الغش والأخطاء مما يزيد من جودة عملية المراجعة، كذلك قد ترجع هذه النتيجة إلى قوة آليات الرقابة على مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات، مما يترتب عليه زيادة دور المراجعة فى تحقيق حوكمة الشركات، وبالتالى ارتفاع جودة التقارير المالية المقدمة.

- أما بالنسبة للعلاقة بين المتغيرات الضابطة والمتغير التابع، فلقد أشارت النتائج إلى وجود علاقة معنوية طردية بين كل من (معدل العائد على الأصول والرفع المالى) وجودة التقارير المالية، بمعنى أنه كلما ارتفعت نسبة الالتزامات إلى إجمالى الأصول فى الشركة تزداد معها جودة التقارير المالية، كذلك فإن ارتفاع نسبة صافى الربح إلى إجمالى الأصول تزيد من جودة التقارير المالية، كما كانت هناك علاقة علاقة معنوية عكسية بين كثافة الأصول وجودة التقارير المالية، أما بالنسبة للعلاقة بين باقى المتغيرات الضابطة وهى (الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، تركز الملكية، حجم مجلس إدارة الشركة، استقلالية مجلس الإدارة) وجودة التقارير المالية فقد كانت غير دالة إحصائياً.

٢,٩ البحوث المستقبلية

من خلال العرض السابق لنتائج الدراسة الحالية يمكن استخلاص بعض المجالات التى تعتبر مجالاً خصباً للأبحاث المستقبلية ومنها:

- تقييم دور مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى على جودة التقارير المالية من خلال عينة من الشركات المنتمية للقطاع المالى والتى لم تشملها تلك الدراسة.
- تقييم دور مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى على حوكمة الشركات.
- تقييم دور مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى على قيمة الشركة.
- دراسة بعض المتغيرات الأخرى التى يمكن لها أن تؤثر على جودة التقارير المالية مثل التجنب الضريبى، خصائص مجلس الإدارة.
- إعادة اختبار أثر مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى على جودة التقارير المالية من خلال استخدام مقاييس أخرى تقريبية أخرى لجودة التقارير المالية مثل التحفظ المحاسبى وعدم تماثل المعلومات.
- اختبار أثر هيكل الملكية على العلاقة بين مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى وجودة التقارير المالية.

المراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية

ابراهيم، محمد المعتز المجتبى، وجعفر، يوسف حسن عثمان، ٢٠١٦، " جودة المراجعة ودورها فى الحد من ممارسة سياسة إدارة الأرباح فى الشركات المساهمة السودانية"، *مجلة جامعة البحر الأحمر للعلوم الإنسانية*، العدد ٢: ٦١-٨٦.

أبو الخير، مدثر طه، (٢٠٠٧)، "أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول"، *مجلة كلية التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثانى: ١-٦٠.

الأرضي، محمد وداد، ٢٠٠٩، "دور نموذج تحسين تقارير الأعمال في زيادة جودة التقارير المالية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد ٤٧: ١٦٧ - ٢٦٥.

الأمين، نسرين الأمين قمرالدين، وإبراهيم، الهادي آدم محمد، ٢٠٢٢، "الرقابة الإدارية علي جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية"، *المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية*، العدد ١٢: ١-٣٥.

بدوى، هبة الله عبدالسلام، ٢٠١٧، " أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة باستيفاء المعلومات المحاسبية لخاصيتى الملاءمة والتمثيل العادل دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢١، العدد ٣: ١٦٠-٢١٢.

جودة تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات: مع دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، ٣٤(٤): ٧٣- ١٣٣.

الحربى، آلاء واصل، ٢٠٢١، "أثر حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على البنوك المدرجة فى السوق المالية السعودية (تداول)"، *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية*، المجلد ٢٩، العدد ٣: ٢٢٣- ٢٥٣.

خليل، محمد أحمد، ٢٠٠٥، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق أألوراق المالية – دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد الأول:٧٨١-٧٢٣.

الدسوقي، فاطمة محمود إبراهيم، ٢٠١٧، " أثر جودة التقارير المالية على شروط الإئتمان المصرفي-دراسة إختبارية على الشركات المساهمة المصرية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

الرشيدي، ممدوح صادق محمد، ٢٠١٢، "دراسة تحليلية لأساليب تقييم جودة التقارير المالية، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، كلية التجارة جامعة سوهاج، المجلد ٢٦ ، العدد ٢.

رضوان، أحمد جمعة أحمد، ٢٠١٣، "أثر جودة المراجعة على اساليب إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة المجلد ٣، العدد ٣: ٢٤٧-٤١٩.

السروجي، أيمن سعيد محمد محمود، و طلبه، علي إبراهيم، ٢٠١٦، "دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة الأرباح: دراسة ميدانية"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، العدد ٤: ٣٧٣-٤١٢.

سليم، احمد سليم محمد، ٢٠١٨، "علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح: دراسة تطبيقية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد٢٢، العدد ١: ٨٦٨-٩٠٣.

صقر، أحمد علي غازي، الفداوي، علياء عبدالبديع محمد، وزغلول، أحمد حسن محمد، ٢٠١٦، "أثر جودة عملية المراجعة على الإدارة الحقيقية للأرباح: دراسة تطبيقية"، *مجلة البحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد ٣٨، العدد ١: ١٥-٤٩.

صوافطة، عثمان أحمد، عصاعصة، سامسة توفيق، وزيدان، شذا موسى، ٢٠٢١، "أثر الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية: دراسة حالة وزارة المالية فى رام الله"، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية*، المركز القومى للبحوث بغزة، المجلد ٥، العدد ١٥: ٣٠- ٤٧.

عابد، عبداللطيف أحمد عابد، ٢٠١٩، " مدخل مقترح لاعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات لمواجهة أساليب المحاسبة الابداعية -دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد٢٣، العدد ٢: ٨٦٧-٩٠٤.

عبدالحميد، أحمد أشرف، ٢٠١٤، " المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة: دراسة ميدانية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٣٨، العدد ٤: ١٦٥-٢١٩.

عبدالعظيم، حمدي، (٢٠٠٨)، "الاقتصاد المصري في مرآة الجهاز المركزي للمحاسبات"، إدارة الاعمال، ١٢٠: ٦-٨.

عبدالفتاح، سعيد توفيق أحمد، ٢٠٢٠،"جودة التقارير المالية: المحددات والآثار دراسة إمبريقية"، رسالة دكتوراة فى المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

عبدالله، محمد إسماعيل عبدالواحد، (٢٠١٠)، "أثر صياغة معايير للمراجعة المالية الحكومية في مصر على

عبدالمجيد، محمد محمود، (٢٠١١)، "الجهاز المركزي للمحاسبات: نظرة مستقبلية"، الفكر المحاسبي، ١٥ عدد خاص: ٣٨ – ٤ .

عثمان، عثمان ميرغنى يوسف، والحسن، محمد عوض الكريم الحسين، ٢٠٢٠، "أثر كفاية الإفصاح المحاسبى الشامل على جودة التقارير المالية المنشورة للمستثمرين: دراسة ميدانية للشركات المدرجة فى سوق الخرطوم للأوراق المالية-٢٠١٩"، *مجلة جامعة البطانة للعلوم الإنسانية والإجتماعية*، العدد ١٦: ٩٧-١٢٤.

عطية، أحمد محمد صلاح، (٢٠٠٧)، "تقييم درجة فعالية دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الحفاظ على المال العام"، مجلة البحوث التجارية، ٢٩ (١،٢): 186 – 117.

غازى، حمادة السعيد المعصراوى السيد، ٢٠٢١، " أثر الروابط السياسية والملكية العائلية على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بسوق المال المصرى"، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٢: ٢-٣٠.

قانون ١٤٤ لسنة ١٩٨٨، قانون الجهاز المركزي للمحاسبات ولائحة العاملين به، متاح عبر الرابط التالي : https://2u.pw/4fNEVWU

كامل، إمام، (٢٠١٠)، "دور واختصاصات الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر"، الاقتصاد والمحاسبة،:١٢٦٣٤ – 10.

للمحاسبات"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، ٢٨ (٤): ٢٢٥ – ٢٥٢ .

المحص، زينب محمود مغازي، (٢٠١٤)، "تقييم الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة بالجهاز المركزي

محمد، مالك جابر إبراهيم، وسند، ياسر تاج السر محمد، ٢٠٢٢، " أساليب المراجعة القضائية ودورها فى تحقيق جودة التقارير المالية المنشورة: دراسة ميدانية على عينة من شركات التأمين السودانية ٢٠١٩-٢٠٢١م"، *مجلة القلزم للدراسات الاقتصادية والاجتماعية*، مركز بحوث ودراسات دول حوض البحر الأحمر وجامعة الحضارة، العدد ١٠: ١٣٣-١٥٤.

محمود، منصور حامد، الحموى، محمد هشام، والطيار، أحمد كمال، ٢٠١٨، "أثر الخدمات الضريبية على جودة التقارير المالية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، العدد٢: ١٦١-١٨٨.

المغربى، مصطفى أحمد، متولى، أحمد زكى حسين، وسليمان، حسين محمد، ٢٠٢٢، " دور معامل استجابة الأرباح فى زيادة كفاءة جودة عملية المراجعة وأثرها على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد ١٣، العدد ١: ١٢٩-١٥٢.

ثانياً: مراجع باللغة الأجنبية

Abd-elhafez, A. A., 2022, "Towards increasing the role of the Central Auditing Organization in monitoring national projects Field study on the 100 million health initiative", *Scientific Journal of Commerce Faculty (Assiut)*, 42(74): 187-246.

Ali, S., 2021, "Audit Committee Attributes, Audit Quality, and Financial Reporting Quality: Evidence from the GCC Stock Markets", *Journal of Financial and Business Research*, 22(3): 560-594.

Antle, R., and Nalebuff B., 1991, "Conservatism and auditor-client negotiations", *Journal of Accounting Research*, 29: 31–54.

Barac, Z. A., 2021, "Financial Reporting Quality Measurement - Approaches, Issues and Future Trends", 12th International Odyssey Conference on Economics and Business.

Barth, M. W. Landsman, and M. Lang, 2008, "International accounting standard and accounting quality", *Journal of Accounting Research*, 46 (3): 467-498.

Basu, S., 1997, "The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings", *Journal of Accounting and Economics*, 24: 3-37.

Beest, F. V., G., Braam, and S., Boelens, 2009, "Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics", 1-41.

Bushman, R. and Piotroski, J., 2006, "Financial Reporting Incentives for Conservative Accounting: The Influence of Legal and Political Institutions", *Journal of Accounting and Economics*, 42, (1-2):107-148.

Chen, F., Hope, O.-L., Li, Q. and Wang, X., 2011, "Financial reporting quality and investment efficiency of private firms in emerging markets", *The Accounting Review*, 86(4), 1255-1288.

Choi, J. H., Kim, J.B., and Simunic, C., 2006, "Audit Pricing Legal Liability Regimes and Big4 Premiums Theory and Cross Country Evidence", Working Paper.

Cohen, D. A., 2006, "Does information risk really matter? An analysis of the determinants and economic consequences of financial reporting quality", Working Paper Series, Stern School of Business, New York University, New York.

Dechow P. M., Weili, G. and Catherine, S., 2010, "Understanding Earnings Quality: A Review Of The Proxies, Their Determinants And Their Consequences", *Journal of Accounting and Economics*, 50: 344- 401.

DeFond, M. and Zhang, J., 2014, "A review of archival auditing research", *Journal of accounting and economics*, 58(2-3): 275-326.

Demski, J. S., 1988, "Positive accounting theory: A review", Accounting, Organizations and Society, 13(6): 623-629.

Doyle, J. Y., and Sarah, M., 2007, "Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting", *The Accounting Review,* 1141- 1170.

Gaio, C., and Raposo, C., 2011, "Earnings quality and firm valuation: International evidence", *Accounting and Finance,* 51(2): 467-499.

Gul, F., Fung, S., and Jaggi, B., 2009, "Earnings Quality: Some Evidence on the role of Auditor Tenure and auditor Industry Expertise", *Journal of Accounting and Economics*, 47: 247-265.

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

Johnson, V. E., I. K. Khurana, and J. K. Reynolds., 2002, "Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports", *Contemporary Accounting Research,* John Wiley and Sons, 19(4): 637-660.

Jones, J., 1991, "Earnings management during import relief investigations", *Journal of Accounting Research,* 29(2): 193-228

Financial Accounting Standards Board (FASB), 2010, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information (a replacement of FASB Concepts Statements No. 1 and No. 2). Statement of Financial Accounting Concepts No. 8.

Kusnadi, Y., K. S., Leong, T., Suwardy, and J. Wang, 2016, "Audit committees and financial reporting quality in Singapore", *Journal of business ethics*, 139(1): 197-214.

Kwon, C. Y, Lim, C. U., and Tna, P. M., 2007, "Legal System and Earnings Quality: The Role of Auditor Industry Specialization", *Journal of Practice and Theory*, 26(2): 25-55.

Levitt, A., 1999. Quality information: The lifeblood of our markets. Speech to the economic club of New York, NY. October 18: 1.

Mesbah, S. H., and Maha, M. R., 2022, "The Effect of Audit Quality on Financial Reporting Quality", *Alexandria Journal of Accounting Research*, 6(2): 41-83.

McDermott, E., 2012, Financial Reporting Quality and Investment in Corporate Social Responsibility (Unpublished Ph.D Thesis). University of North Carolina at Chapel Hill.

Miller, P.B.W. and Bahnson, P.R., 2002, Quality Financial Reporting, McGraw-Hill Companies, New York, NY.

Mohammed, A. K., Adeleye, A. O., Salawu, M. W., and Ogunleye, O. J., 2022, "Audit Quality and Financial Reporting Quality: Evidence from Nigeria", Proceedings of the 7th Annual International Academic Conference on Accounting and Finance.

Rogers, j., 2008, "Disclosure quality and Management trading Incentives", *Journal of Accounting Research*, 46 (5): 1265-1296.

Talebnia, G., Salehi, M., and Kangarluel, S.J., 2010, "A study of the impact of collapse on financial reporting quality of listed companies: some Iranian evidence", *African journal of business management*, 5(10): 3858-3865.

Saleh, R., 2010, "The relationship between corporate governance and the quality of profits and their impact on the quality of financial reports in the Egyptian business environment - a theoretical and practical study", *Journal of Trade and Finance*, (2): 379-434.

Verdi, R., S., 2006, "Financial Reporting Quality and Investment Efficiency", Available at SSRN: https: //ssrn.com/abstract= 930922.