

أثر تفعيل متطلبات فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) علي جودة عملية المراجعة- دراسة تطبيقية

أ.د/ عبد الحميد أحمد شاهين أسناذ المحاسبة والمراجعة المتفرغ بجامعة مدينة السادات	أ. محمد حسين جابر حسين باحث دكتوراه بقسم المحاسبة – كلية التجارة جامعة مدينة السادات مدرس مساعد بقسم المحاسبة كلية إدارة الأعمال – جامعة دراية
---	---

المستخلص:

يهدف البحث بصورة اساسية الي دراسة أثر متطلبات الفحص الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة وانعكاساته علي جودة المراجعة، من خلال دراسة تطبيقية على البيئة المصرية، كما تتبع أهمية البحث من خلال أنه يسير في نفس اتجاه الدراسات التي تركز على البحث في سبل وآليات الارتقاء بمهنة المراجع وتحسين جودة المراجعة، كما تتبع اهمية البحث من الناحية الاكاديمية من ندرة الابحاث التي تناولت أثر تقارير الفحص الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة في البيئة المصرية.

ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، والأساليب الاحصائية الوصفية وبعض الاختبارات، لاختبار فروض البحث، حيث توصل الباحث لثبوت صحة الفرض البديل " يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لتفعيل متطلبات فحص مجلس الإشراف المحاسبي في الشركات العامة على تحسين جودة المراجعة".

الكلمات الافتتاحية: مجلس الاشراف المحاسبي – جودة المراجعة – محددات جودة المراجعة.

Abstract:

This research aims mainly to study the effect of requirements of PCAOB inspection and its effects on audit quality. Further, the importance of this research stems from the fact that it follows the same path of studies which focused on searching for the methods and ways for developing audit profession, audit quality. In addition, from the academic perspective, it stems from the scarcity of studies which addressed the effect of PCAOB inspection reports on public companies and audit quality.

To achieve this goal, the researcher used the inductive and deductive approach, descriptive statistical methods, and some tests, to test the research hypotheses, where the researcher found the validity of the alternative hypothesis. The researcher concluded that "there is a statistically significant effect of activating the auditing requirements of the Accounting Supervisory Board in public companies on improving audit quality."

Keywords: PCAOB, Audit Quality, Determinants of audit quality.

أولاً. المقدمة:

اهتمام العديد من المنظمات المهنية والمؤسسات المالية حول العالم بجودة المراجعة وحوكمة الشركات وكل ما يمكن ان يؤثر علي جودة الاداء، اهتمت العديد من المنظمات المهنية بموضوع رقابة الجودة في شركات المراجعة والعمل علي تحسين مستوى جودة عملية المراجعة والارتقاء بمستوي المراجعين في شركات المراجعة بما يخدم المصلحة العامة، حيث قامت هذه المنظمات بوضع معايير وضوابط للتأكيد علي الاداء منها الاتحاد الدولي للمحاسبين، المجمع الامريكي للمحاسبين الأمريكيين القانونيين.

من هنا كانت شارة الانطلاق للعديد من الدول حول العالم بإنشاء جهة حكومية مستقلة مهنة المراجعة بالرقابة علي جودة اداء عملية المراجعة ، حيث كان علي رأس تلك الدول الولايات المتحدة الامريكية حيث اصدر الكونجرس الامريكي قانون Sarbanes-Oxley 2002 والذي اشتمل علي العديد من القواعد المتعلقة بمهنة المراجعة حيث كان اهم تلك التغيرات انشاء مجلس الرقابة واو الاشراف المحاسبي علي الشركات العامة (PCAOB) ، حيث اصبح لأول مرة في تاريخ المهنة وذلك بعد قانون Sarbanes-Oxley 2002 هو ان يطلب sox علنا ان تتولي هيئة تنظيمية مستقلة عليا الفحص علي شركات المراجعة والتي تقوم بمراجعة الشركات العامة ، حيث كانت شركات المراجعة قل ذلك تخضع لمراجعة النظراء من خلال المنظمات المهنية (المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين ، Aicpa) و لكن بسبب المخاوف من افتقار المعهد الامريكي للاستقلال يتطلب SOX الرقابة وفحص المستقل لشركات المراجعة من قبل هيئة الرقابة علي الشركات العامة .

ثانياً . مشكلة البحث:

يمكن للباحث ان يبلور مشكلة الدراسة في مدي اهمية الدور الذي يلعبه مجلس الاشراف المحاسبي علي الشركات العامة في الولايات المتحدة في الرقابة علي شركات المراجعة بجودة وادبيات وسلوك المهنة الامر الذي ينعكس علي تحسين جودة عملية المراجعة ومدي تأثير جودة عملية المراجعة في التأكيد علي مصداقية وعدالة المعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية للشركات. ومن ثم يمكن صياغة مشكلة الدراسة في ضوء مجموعة من التساؤلات البحثية التالية:

١. ما هي طبيعة وأهمية العوامل المؤثرة علي جودة عملية المراجعة بشركات المراجعة المصرية؟
٢. ما هي طبيعة وأهمية متطلبات فحص مجلس الاشراف المحاسبي علي الشركات العامة PCAOB كجهة حكومية مستقلة للرقابة علي جودة الاداء المهني لمراقب الحسابات؟
٣. ما هي طبيعة العلاقة بين تفعيل متطلبات فحص مجلس الاشراف المحاسبي علي الشركات العامة PCAOB وتحسين جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية؟

ثالثا . عرض وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بالدراسة:

سوف يقوم الباحث بعرض وتحليل الدراسات السابقة التي ترتبط بمتغيرات الدراسة وفقا للمحاور التالية:

جدول رقم (١)

م	عنوان الدراسة والمؤلف	اهداف الدراسة	متغيرات الدراسة	نوع الدراسة وحجم العينة والاسلوب الاحصائي المطبق	نتائج الدراسة
١	" عمليات فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة وتأثير جودة المراجعة الفاضلي للمراجعين الكبار وغير الكبار في الولايات المتحدة "	<u>هدف الدراسة</u> تهدف الدراسة الي بيان عواقب عمليات الفحص الخاصة بمجلس الاشراف، لأنواع مختلفة من شركات المراجعة. وأيضا تهدف الي التعرف علي زيادة أنظمة الرقابة علي جودة عمليات المراجعة من قبل مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة تؤثر بشكل تفاضلي على المراجعين الكبار الأربعة وغير الكبار في الولايات المتحدة.	عمليات فحص مجلس الاشراف. الرقابة التنظيمية. المراجعون الكبار الأربعة. غير المراجعون الكبار الأربعة.	<u>دارسة عملية:</u> تضمنت الدراسة عينة عملاء شركات مدرجة في الولايات المتحدة من عام ٢٠٠١-٢٠١٠، حيث تكونت من ٢٩٣٧ عميل. <u>الأسلوب الاحصائي المطبق:</u> الأسوب الاحصائي المستخدم تحليل الانحدار.	<u>نتائج الدراسة:</u> • تشير اهم نتائج الدراسة ان عمليات فحص مجلس الاشراف قد أدت الي تحسين جودة المراجعة لدي المراجعين الكبار، أكثر من المراجعين الاخرين للذين يخضعون للفحص سواء كان كل سنة او ثلاثة سنوات. • عمليات فحص مجلس الاشراف تشير الي وجود فروق في مستويات جودة المراجعة لدي المراجعين الكبار وغيرهم، والتي تعد ذات أهمية من قبل العملاء والمتسمرين المهتمين بنتائج عمليات الفحص.

م	عنوان الدراسة والمؤلف	اهداف الدراسة	متغيرات الدراسة	نوع الدراسة وحجم العينة والاسلوب الاحصائي المطبق	نتائج الدراسة
٢	" هل اثرت قواعد الرقابة الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة اخلاقيات واستقلالية المراجع علي التقارير المالية والضريبية "	<u>هدف الدراسة</u> هدفت الدراسة الي بيان تأثير عمليات فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة على تقارير الشركات المالية والسلوك الضريبي للشركات الخاضعة للمراجعة.	مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة. الخدمات الضريبية التي يقدمها المراجع. المحاسبة عن ضريبة الدخل. التهرب الضريبي.	<u>دائسة عملية:</u> تضمنت عينة الدراسة مقارنة التقارير الضريبية للشركات لمدة عام واحد قبل وبعد قرارات مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة. <u>الأسلوب الاحصائي المطبق:</u> أسلوب الانحدار اللوجستي.	<u>نتائج الدراسة:</u> • تشير اهم نتائج الدائسة الي ان الشركات التي تخضع لعمليات الفحص الخاص بمجلس الاشراف قد ساهم في تحسين مستويات التقارير المالية، للمعلومات الضريبة بموجب قيود التي فرضها مجلس الاشراف على المراجعين على خدمات الضرائب. • توصلت النتائج أيضا نتيجة عمليات التفتيش من قبل مجلس الاشراف قد أثر بشكل عكسي على عمليات التهرب الضريبي، نتيجة تعزيز المعلومات الواردة في التقارير المالية.
٣	" تأثير الكشف عن قصور جودة المراجعة على الخدمات الضريبية غير المراجعة، دليل مت تقارير فحص مجلس	<u>هدف الدراسة</u> تهدف الدراسة الي بيان تأثير الكشف او الإفصاح العام عن أوجه قصور في جودة	تقرير مجلس الاشراف المحاسبي. خدمات	<u>دائسة عملية:</u> تضمنت عينة الدراسة تقارير فحص مجلس الاشراف المحاسبي	<u>نتائج الدراسة:</u> • تشير النتائج التي توصلت اليها الدائسة الي ان الكشف العلني الخاص بمجلس

م	عنوان الدراسة والمؤلف	اهداف الدراسة	متغيرات الدراسة	نوع الدراسة وحجم العينة والاسلوب الاحصائي المطبق	نتائج الدراسة
	الاشراف الجزئي الثاني لشركة دي لويت "The effect of disclosing audit quality control deficiencies on non-audit tax services: Evidence from Deloitte's 2007 PCAOB Part II inspection report" Journal of Accounting and Public Policy, (2021), 40(5)	المراجعة المتعلقة بحسابات ضريبة الدخل وتأثيره على الخدمات الضريبية غير المتعلقة بالمراجعة.	الضرائب التي يقدمها المراجع. قصور رقابة جودة المراجعة.	على الشركات العامة لشركة دي لويت في الفترة ما بين ٢٠٠٩-٢٠١٢. <u>الأسلوب الاحصائي المطبق:</u> تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار.	الاشراف المحاسبي على الشركات العامة فيما يخص اعمال غير المراجعة وخاصة خدمات الضرائب، قد أثر بشكل غير مقصود على تكلفة خدمات الضرائب شركات المراجعة الكبرى. • أيضا توفر الدراسة رؤي جديدة للمعلوماتية الخاصة بتقارير فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة.
٤	" تحليل متعدد الأساليب للعلاقة بين مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة ومهنة المراجعة " "A multi-method analysis of the PCAOB's relationship with the audit profession" Ege, Matthew. Knechel, W. Lamoreaux,	<u>هدف الدراسة</u> تهدف الدراسة الي دراسة التفاعلات لشركات المراجعة الكبرى ومجلس الاشراف الحاسبي على الشركات العامة، ورد فعلهم السلبي تجاه تقارير التفتيش الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة، تعبيرا عن عدم الموافقة على تقارير الفحص.	مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة. نظم المراجعة. فحص المراجعين. نظرية الاستجابة والتنظيم.	<u>دراسة كيفية:</u> تم عمل دراسة كيفية على تقارير فحص مجلس الاشراف المحاسبي للشركات العامة عام ٢٠٠٤-٢٠١٢، من خلال طريقة الارشفة. <u>دراسة عملية:</u> تم عمل مقابلات مع ثمانية أعضاء من كيبيري مفتشي مجلس الاشراف	<u>نتائج الدراسة:</u> • من المحتمل تعرض مهنة المراجعة للضغط نتيجة ثقافة المقاومة من المراجعين ومجلس الاشراف، للحماية من اجراءات العقوبة لمجلس الاشراف. • تعرض مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة لانتقادات كثير من قبل هيئة أسواق رأس المال الامريكية.

م	عنوان الدراسة والمؤلف	اهداف الدراسة	متغيرات الدراسة	نوع الدراسة وحجم العينة والاسلوب الاحصائي المطبق	نتائج الدراسة
	Phillip. Accounting, Organizations and Society, (2020), 84			وستة من مراجعين شركات المراجعة الكبرى في الفتر ما بين ٢٠٠٤-٢٠١٢. <u>الأسلوب الاحصائي المطبق:</u> تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد.	• تعين اثنان من المراجعين لشركات مراجعة كبير كمستشارين لمجلس إدارة مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة.
	"جودة المراجعة نظرة عامة على الأبحاث" "Audit Quality: A Literature Overview and Research Synthesis" Isam AL-Qatamin, Khaled Salleh, Zalailah IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM) Volume 22, Issue 2. Ser. II (February. (2020), PP 56-66	<u>هدف الدراسة:</u> تهدف الدراسة الي تقييم وتحليل الدراسات السابقة حول جودة المراجعة، من خلال اجراء بحث ثانوي تم فيه تقييم الأبحاث السابقة حول موضوع جودة المراجعة.	جودة المراجعة	<u>دراسة نظرية:</u> تم عمل دراسة نظرية من خلال تقييم الدراسات السابقة حول جودة المراجعة.	<u>نتائج الدراسة:</u> • توصلت الدراسة أن جودة أداء المراجع تؤثر إيجابيا وسلبيا على قيمة المنشأة. • وجود مقاييس مختلفة لقياس جودة المراجعة مثل حجم الشركة، تناوب الشركة، رأي المراجعة، اتعاب المراجعة، مدة المراجعة، استقلالية مراجع الحسابات. أيضا وجود مقاييس مختلفة لأداء المنشأة حيث تم قياس أداء الشركة من حيث الداء المالي، وأداء السوق.

م	عنوان الدراسة والمؤلف	اهداف الدراسة	متغيرات الدراسة	نوع الدراسة وحجم العينة والاسلوب الاحصائي المطبق	نتائج الدراسة
٥	" التأثيرات الحقيقية لعمليات الفحص الدولية لمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة " "Real effects of PCAOB international inspections" Shroff, Nemit Accounting Review, (2019), 399-433, 95(5)	<u>هدف الدراسة</u> تهدف الدراسة الي دراسة تأثير عمليات الفحص الدولية لمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة على قرارات الاستثمار والتمويل الخاص بالشركات.	الاستثمار. التأثيرات الحقيقية. التقارير المالية. قيود التمويل. المراجعة.	<u>دراسة عملية:</u> عينة البحث في الفترة ٢٠٠٢-٢٠١٤، تقارير فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة لمراجعين غير أمريكيين. <u>الأسلوب الاحصائي المطبق:</u> تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار.	<u>نتائج الدراسة:</u> • تحسين جودة عمليات المراجعة. • الشركات التي تم مراجعتها من قبل مراجعين تم فحصهم من قبل مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة بتقارير نظيفة زادت فرصهم في الاستثمار والتمويل الخارجي. • زيادة رأس المال الخارجي للشركات بشكل ملحوظ.
٦	" مشروع إطار مؤشرات جودة المراجعة من قبل مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة وردود أفعال أصحاب المصلحة " " The PCAOB Audit Quality Indicator Framework Project: Feedback from Stakeholders" Pinello, Arianna S Journal of Business & Economics	<u>هدف الدراسة</u> تهدف الدراسة الي دراسة ردود أفعال أصحاب المصالح على مشروع مؤشرات جودة المراجعة الصادرة من قبل مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة الثمانية والعشرون، ومعرفة الراي حول إمكانية تطبيقها ام لا.	مؤشرات جودة المراجعة. الشفافية. جودة المراجعة. جودة الإفصاح.	<u>دراسة نظرية:</u> تم عمل دراسة نظرية من خلال معرفة ردود افعال أصحاب المصلحة وممتهني المهنة في العديد من الدول.	<u>نتائج الدراسة:</u> • أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة ان النموذج المقترح من مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة يحسن من زيادة جودة عملية المراجعة. • يدعم المستجيبين لمجلس الاشراف المحاسبي مشروع إطار مؤشرات بشكل كبير. • ثمانية وعشرون مؤشر لجودة المراجعة الخاصة

م	عنوان الدراسة والمؤلف	اهداف الدراسة	متغيرات الدراسة	نوع الدراسة وحجم العينة والاسلوب الاحصائي المطبق	نتائج الدراسة
	Research – First Quarter 2019 Volume 16, Number 1				بالإطار سوف تجعل من عملية اعداد التقرير امرا مريكا للمراجعين. • نظراً لأن شركات المحاسبة تعمل على مستوى العالم، فإن الإطار العالمي الموحد لإعداد تقارير AQI سيكون الأكثر فاعلية في جعل عملية التدقيق شفافة وقابلة للمقارنة تماماً.
٧.	" أثر عمليات الفحص الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة على العلاقة بين المراجع والعميل " " The Effects of PCAOB Inspections on Auditor-Client Relationships " Andrew A. Acito, Chris E. Hogan, Richard D. Mergenthaler, THE ACCOUNTING REVIEW Vol. 93, No. 2 DOI: 10.2308/accr-	<u>هدف الدراسة</u> اختبار ما إذا كانت أوجه القصور في عملية المراجعة المحددة من قبل مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة قد أدت الي ارتفاع رسوم المراجعة، او احتمالية ارتفاع معدل دوران عملاء المراجعة لدى شركات المراجعة الكبرى.	عمليات فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة اتعاب عملية المراجعة معدل دوران عملاء المراجعة	<u>داسة عملية:</u> تضمنت عينة الدراسة تحليل تقارير الفحص الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي على شركات العامة خلال عام ٢٠٠٥ وحتى عام ٢٠٠٩ وذلك على شركات المراجعة الكبرى. <u>الأسلوب</u> <u>الاحصائي</u> <u>المطبق:</u> نموذج المربعات الصغرى، واعتمدت الدراسة	<u>نتائج الدراسة:</u> • توصلت الدراسة الي ان تساعد تقارير فحص مجلس الاشراف المحاسبي تساعد علي تحسين خبرات المراجعين وأيضاً الممارسات العملية للمحاسبين وفقاً لمعايير المحاسبة. • ايضا توصلت الي ان معدل دوران عملاء المراجعة يكون بنسبة أكبر في شركات المراجعة التي صدر بحقها تقرير عن أوجه قصور في عملية المراجعة من مجلس الاشراف. • اتعاب عملية المراجعة

م	عنوان الدراسة والمؤلف	اهداف الدراسة	متغيرات الدراسة	نوع الدراسة وحجم العينة والاسلوب الاحصائي المطبق	نتائج الدراسة
	51811 March (2018) pp. 1-35			على المنهجين الكمي والكيفي	مرتبطة أكثر بتحول العمل من شركات المراجعة الصغرى الي شركات المراجعة الكبرى.
٨.	" مفهوم جودة المراجعة من منظور شركاء المراجعة على الشركات العامة والخاصة " "Conventions of Audit Quality: The Perspective of Public and Private Company Audit Partners" Marion Brivot Me'lanie Roussy Maryse Mayer AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY American Accounting Association Vol. 37, No. 2 DOI: 10.2308/ajpt-51772 May (2018) pp. 51-71	<u>هدف الدراسة:</u> هدفت الدراسة من خلال اجراء العديد من المقابلات مع المراجعين سواء كانت شركات المراجعة الكبرى او شركات المراجعة المتوسطة من حول مدي فهمهم لمفهوم جودة المراجعة.	جودة المراجعة. شركاء المراجعة. الحكم المهني. مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة.	<u>دراسة ميدانية:</u> يستند هذا البحث إلى تحليل متعمق لـ ٣٤ مقابلة مع ، Big 4 شركاء في متوسطة الحجم، وشركات التدقيق الصغيرة المتخصصة في عمليات تدقيق الشركات الخاصة و / أو العامة لاستكشاف كيفية فهمها مفهوم جودة المراجعة. تبرز اثنان من الاتفاقيات المتناقضة - أي معايير الحكم المشتركة - لجودة المراجعة التحليل. <u>الأسلوب الاحصائي</u> <u>المطبق:</u> تم استخدام المدخل الكيفي	<u>نتائج الدراسة:</u> • توصلت هذه الدراسة الي انه يوجد اتفاقيتان متعارضتان لمفهوم جودة المراجعة. • المفهوم الأول والذي تبناه شركات المراجعة الكبرى وهو ما يسمى بجودة المراجعة النموذجية ويكون الحكم امهني فيه بدرجة عالية. • المفهوم الثاني والذي تبناه مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة وهو على النقيض من المفهوم الأول وهو ما أطلق عليه القيمة المضافة لجودة المراجعة. • وجود توترات خوفا من الاضرار بجودة المراجعة.

م	عنوان الدراسة والمؤلف	اهداف الدراسة	متغيرات الدراسة	نوع الدراسة وحجم العينة والاسلوب الاحصائي المطبق	نتائج الدراسة
٩.	" أثر عمليات الفحص الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة على المشاركات الفردية: دليل اولي " "The Impact of the PCAOB Individual Engagement Inspection Process— Preliminary Evidence" Daniel Aobdia THE ACCOUNTING REVIEW American Accounting Association Vol. 93, No. 4 DOI: 10.2308/accr-51948 July (2018) pp. 53-80	هدف الدراسة: تهدف الدراسة الي دراسة التأثير على أنشطة المراجعين وعملاء المراجعة وارتباطاتهم الفردية، على عمليات الفحص الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة.	جودة المراجعة. عمليات الفحص الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة. جهد المراجع.	دراسة عملية دراسة استطلاعية تم عمل دراسة وتم جمع البيانات من عام ٢٠٠٣ وحتى عام ٢٠١٣ ما إذا تم تحديد الجزء الأول، وما إذا كانت المشاركة مذكورة في الجزء الثاني من التقرير الأسلوب الاحصائي المطبق: تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي.	نتائج الدراسة: • توصلت الدراسة ان كلا من المراجعين والعملاء يتأثرون بنتيجة الجزء الأول الخاص بتقرير فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة. • نتيجة تأثر عملاء المراجعة بالجزء الأول من تقارير الفحص فانهم من المحتمل ان يقوموا بتغيير المراجع. • أيضا يتأثر مراجع الحسابات بنتيجة الجزء الأول الخاصة بتقرير فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة، حيث يزيد من مجهود المراجعة.
١٠.	المنافسة على رسوم المراجعة بين شركات المراجعة الكبرى وجودة المراجعة " "Fee competition among Big 4 auditors and audit	هدف الدراسة التحقق من وجود علاقة تركيز شركات المراجعة الكبرى في السوق الأمريكي في التفاوض بشأن رسوم المراجعة على حساب جودة	مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة. جودة المراجعة.	دراسة عملية: تتم عمل دراسة على عينة من خلال تحليل البيانات لشركات المراجعة من عام ٢٠٠٥ وحتى عام	نتائج الدراسة: • توصلت الدراسة الي العديد من النتائج كان أهمها انه يوجد علاقة إيجابية بين رسوم وحوافز المراجعة وجودة المراجعة.

م	عنوان الدراسة والمؤلف	اهداف الدراسة	متغيرات الدراسة	نوع الدراسة وحجم العينة والاسلوب الاحصائي المطبق	نتائج الدراسة
	quality” Sharad Asthana K. K. Raman Rev Quant Finan Acc, marsh,(2018)	المراجعة. وجود منافسة بين شركات المراجعة الكبرى في السوق المحلي الأمريكي.	المنافسة على رسوم المراجعة بين الشركات الكبرى الأربعة.	٢٠١٥. <u>الأسلوب الاحصائي</u> <u>المطبق:</u> تحليل الانحدار.	• المنافسة بين شركات المراجعة الكبرى تؤثر بشكل إيجابي علي جودة عملية المراجعة.
١١.	" عمليات الفحص الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة: تحليل اوجه القصور في المراجعة الداخلية على والرقابة مستوي الكيان والتطبيق " PCAOB inspections: An analysis of entity- level and applicationlevel control audit deficiencies” Maureen Francis Maschaa,□, Melvin A. Lamboy-Ruizb, Diane J. Janvrinb International Journal of Accounting Information Systems, (2018),	<u>هدف الدراسة</u> التعرف على أوجه القصور المتعلقة بكيفية اجراء الشركات لعمليات المراجعة من خلال عمليات التفتيش التي يقوم بها مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة، أيضا فيما إذا كانت شركات المراجعة تنفذ الإجراءات المناسبة لتحديد أوجه القصور لنظام الرقابة الداخلية على مستوى التطبيق ومستوي الكيان.	الرقابة الداخلية على مستوى الكيان والتطبيق. عمليات الفحص الخاصة بمجلس الاشراف. تقارير الفحص الخاصة بمجلس الاشراف. جودة المراجعة.	<u>دراسة كيفية</u> تم عمل دراسة على سوق المراجعة الأمريكي سواء كانت شركات كبرى او صغرى في الفترة ما بين ٢٠١٠، ٢٠١٥. <u>الأسلوب</u> <u>الاحصائي</u> <u>المطبق:</u> تم استخدام أسلوب تحليل المحتوي.	<u>نتائج الدراسة:</u> • تشري النتائج ان تقارير فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة انه يمكن تحديد أوجه القصور في التطبيق بشكل أكبر من أوجه القصور على مستوى الكيان. • اختلف مستوى أوجه القصور في التطبيق سواء كان في الشركات الكبرى او الصغرى ما بين عام ٢٠١٠ وحتى ٢٠١٥. • ظل مستوى أوجه القصور للشركات الكبرى والصغرى على مستوي الكيان ثابتا بين عام ٢٠١٠ وحتى ٢٠١٥.

التعليق على الدراسات السابقة:

١. ركزت معظم الدراسات السابقة على شركات المراجعة الكبرى الاربعة في البيئة الامريكية وعلى عمليات الفحص التي تتم على الشركات العامة الا أن هذه الدراسات لم تسلط الضوء على تقديم مقترح لمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة ليشمل كل شركات المراجعة في البيئة الأمريكية وايضا خارج البيئة الاميركية.

٢. لم تتطرق غالبية الدراسات الي تقديم مقترحات لزيادة لتفعيل متطلبات الفحص الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي PCAOB على شركات المراجعة في الدول النامية وخاصة فيما يتعلق بالبيئة المصرية.

٣. أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

- من حيث الهدف: تختلف هذه الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة حيث يهدف الدراسة الي دراسة العلاقة بين متطلبات فحص مجلس الاشراف المحاسبي PCAOB وجودة عملية المراجعة وخاصة في البيئة.
- من حيث نطاق التطبيق: اختلفت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث نطاق التطبيق حيث ان هذه الدراسة سوف يتم تطبيقها على البيئة المصرية.

رابعا . اهداف البحث:

تهدف الدراسة بصورة اساسية الي دراسة أثر متطلبات الفحص الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة وانعكاساته علي جودة المراجعة في البيئة المصرية وذلك من خلال الاهداف الفرعية التالية:

١. الكشف عن طبيعة وأهمية العوامل المؤثرة علي جودة عملية المراجعة بشركات المراجعة المصرية.
٢. التعرف على طبيعة وأهمية متطلبات فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة PCAOB كجهة حكومية مستقلة للرقابة علي جودة الاداء المهني لمراقب الحسابات.
٣. تحديد طبيعة العلاقة بين تفعيل متطلبات فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة وتحسين جودة عملية المراجعة.

خامسا . فروض البحث:

تتمثل فروض الدراسة في الإجابات المحتملة للسؤالات البحثية والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

١. **فرض العدم H0:** "لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لتفعيل متطلبات فحص مجلس الإشراف المحاسبي في الشركات العامة على تحسين جودة المراجعة".
٢. **الفرض البديل H1:** "يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لتفعيل متطلبات فحص مجلس الإشراف المحاسبي في الشركات العامة على تحسين جودة المراجعة".

سادسا . أهمية البحث:

تتبع أهمية الدراسة العلمية من أنه يسير في نفس اتجاه الدراسات التي تركز على الأبحاث في سبل وآليات الارتقاء بمهنة المراجع وجودة المراجعة، كما تتبع أهمية الدراسة من الناحية الأكاديمية من ندرة الأبحاث التي تناولت أثر تقارير الفحص الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة وجودة المراجعة، كما تستمد الدراسة أهميتها خلال المساهمة في تطوير وتحسين جودة المراجعة التي تقدمها شركات المراجعة حتى تواكب التطورات في بيئة الاعمال وتستعيد المهنة الثقة مرة اخري من جانب مستخدميها.

سابعا . منهج البحث:

يعتمد الباحث في منهجيته للبحث على المنهج المتبع لحل المشكلة البحثية المرتبطة بالدراسة، فسوف يعتمد الباحث علي استخدام المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، وذلك من خلال إتباع الخطوات الرئيسية المحددة لذلك. حيث يقوم الباحث بالتطبيق على الشركات المدرجة في البورصة المصرية من خلال البيانات التاريخية وتحليلها للوصول للنتائج.

ثامنا . متغيرات البحث:

تتمثل متغيرات الدراسة في كلاً من (متطلبات فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة PCAOB – جودة عملية المراجعة).

بحيث يكون متطلبات فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة المتغير المستقل، وجودة المراجعة المتغير التابع.

تاسعا . حدود البحث:

تتمثل حدود البحث في التطبيق على الشركات المدرجة في البورصة المصرية (عميل المراجعة)، خلال الفترة بين ٢٠١٢- وحتى ٢٠٢١، من خلال البيانات التاريخية المنشورة في التقارير المالية.

عشرا . خطة البحث:

تم تقسيم خطة البحث وفقا للاتي:

- ❖ مقدمة البحث واطاره المنهجي.
- ❖ المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة وفقا للمعايير الدولية.
- ❖ المبحث الثاني: دور مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة كجهة رقابية مستقلة في تحسين جودة المراجعة.
- ❖ المبحث الثالث: الدارسة التطبيقية والنتائج والتوصيات.

المبحث الاول

الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة وفقا للمعايير الدولية

مقدمة:

اهتمت العديد من المنظمات المهنية بموضوع جودة المراجعة والرقابة عليها والعمل علي تحسين مستوى جودة المراجعة والارتقاء بما يخدم المصلحة العامة، حيث قامت كثير من هذه المنظمات بوضع ضوابط ومعايير للتأكد من جودة الاداء المهني.

من هنا بدأ التساؤل عن جودة عملية المراجعة بالرغم من ان موضوع جودة عملية المراجعة من المواضيع التي حازت علي اهتمام كبير من قبل الباحثين منذ فترة طويلة ، لكن نتيجة الانهيارات التي حدثت زاد الاهتمام بهذا الموضوع ، حيث اعلن كلا من المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين و مكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة الامريكية ان جودة عملية المراجعة من القضايا الهامة والمستمرة نظرا لأهميتها وما يطرأ عليها من مستجدات و تطورات بشكل مستمر ، ومن هنا كان من الضروري التعرف علي الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة والرقابة عليها، وسوف يتم ذلك من خلال المحاور الآتية :

أولاً. مفهوم جودة المراجعة:

إن مصطلح مفهوم جودة المراجعة من المصطلحات المعقدة حيث لا يوجد مفهوم عالمي متفق عليه من قبل الهيئات والمنظمات واصحاب المصالح حيث انه لا يوجد تعريف موحد من قبل الباحثين، وأن هناك العديد من الدراسات التي تناولت مفهوم جودة المراجعة حيث عرفت دراسة (DeFond and Zhang, 2014) جودة المراجعة على انها على أنها " قدرة المراجع علي اكتشاف الاخطاء المادية والتتويه عنها بالاستقلالية وحيادية تامة، وتحسين كفاءة قدرة المراجعين على كشف تلك الأخطاء وزيادة الخبرات لديهم، ايضا جاءت دراسة (Xiao, et. 2020)، حيث ركزت الدراسة علي جودة المراجعة ومدي ارتباطها بمخرجات عملية المراجعة وقدرة المراجع من خلال خبراته وكفاءته في تحسين مستوى جودة عملية المراجعة.

ايضا كما عرفت المراجعة على أنها " فحص أنظمه الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحص انتقادي منظم، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدي دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فتره معينه ومدي تصويره لنتائج أعمالها (الجمهودي، ٢٠١٩).

كما عرفت المراجعة أيضا على انها: "قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة ومن ثم حماية مصالح المساهمين (إبراهيم: ٢٠١٦)، وفي هذا التعريف ربط بين جودة المراجعة ومصالح المساهمين.

ومن جهة أخرى يتم تعريف جودة المراجعة على أنها احتمال قيام المراجع بالاكشاف والابلاغ في نفس الوقت عن اي ثغرات في النظام المحاسبي للمنشأة محل المراجعة، حيث اوضحت الدراسة عن دور جودة المراجعة في التأثير علي جودة ومصداقية البيانات المالية والقوائم المالية المعدة (Iqbal et al., 2019).

وكذلك من أحدث التعريفات الصادرة عن مجلس الاشراف المحاسبي للشركات العامة في الولايات المتحدة الامريكية حول جودة عملية المراجعة علي انها مدي قدرة المنشأة علي تلبية احتياجات العملاء من عملية مراجعة ذات استقلالية وموثوقية، ولجنة مراجعة قوية تتصل بالبيانات المالية بما في ذلك الافصاح ذات الصلة، كضمان للرقابة الداخلية، ولكن يقتصر هذا التعريف علي النتائج المترتبة علي عملية المراجعة أكثر من العملية نفسها بمعنى انه اهتم بمخرجات عملية المراجعة لم يهتم بمدخلات عملية المراجعة او عملية المراجعة نفسها (Mascha et al., 2018).

نتيجة لما سبق فإن صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة المراجعة يرجع للعديد من الاسباب اهمها ان تمثل خدمة لا يمكن اختبارها مقدما مثل السلع الملموسة، ايضا عدم توافر الخبرات لدي المستخدمين كذلك تعدد الاطراف المستفيدة من الخدمة الامر الذي يشكل صعوبة في وضع إطار محدد لجودة المراجعة لمعرفة النطاق الذي يجب ان تغطيه للوصول لجودة المراجعة، بالإضافة الي ان مفهوم المراجعة مفهوم نسبي (IAASB, 2014).

إضافة الي ما سبق يري الباحث أن هناك العديد من التعريفات المتعلقة بجودة المراجعة حيث يمكن تقسيمها الي الاتي:

- من وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية عدم وجود اخطاء في التقارير المالية.
- من وجهة نظر المراجعين اتمام جميع المهام المطلوبة من منشأة المراجعة بطريقة مرضية.
- من وجهة نظر المنظمات المهنية قيام المراجع بعملية المراجعة وفقا للمعايير المهنية.
- من وجهة نظر المجتمع جودة المراجعة هي إحدى وسائل تجنب المشاكل الاقتصادية للمنشأة او السوق.

من خلال مما سبق نجد ان جودة المراجعة تم ربطها من جهات نظر مختلفة علي حسب المستفيد منها، حيث يمكن ان يلخص الباحث مفهوما للمراجعة من خلال ما يمكن ان يحقق الرضا للأطراف المستفيدة من جودة المراجعة.

مما سبق يمكن للباحث تعريف مفهوم جودة المراجعة على أنها أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير المراجعة وآداب وقواعد السلوك المهني والرقابة علي جودة عملية المراجعة مع الافصاح عن الاخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل من خلال التعليم المهني المستمر على تحقيق اهداف ورغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

ثانيا . أهمية جودة المراجعة:

١ . زيادة الثقة لدي اصحاب المصلحة.

يري أحد الباحثين (Al-Qatamin et al 2020) أن جودة عملية المراجعة تتج أهميتها من خلال الدور الذي تلعبه في توفير الثقة بشكل كبير لدي اصحاب المصالح، حيث إن العديد من اصحاب المصالح المتأثرين بشكل مباشر او غير مباشر لما تضيفه من مصداقية علي جودة البيانات المالية، حيث قسمت الدراسة اصحاب المصلحة الي نوعان:

- **أصحاب المصلحة الداخليين:** يتأثر اصحاب المصلحة الداخليين كما وصفتهم الدراسة بجودة عملية المراجعة والمتمثلين ادارة الشركة بأقسامها المختلفة على قراراتهم الاستراتيجية والتشغيلية المتعلقة بالتمويل وإدارة الديون، والمبيعات والتسويق وإدارة الموارد البشرية وجميع الادارات الأخرى.
- **أصحاب المصلحة الخارجيين:** يتأثر أصحاب المصلحة الخارجيين كما وصفتهم الدراسة بجودة عملية المراجعة والمتمثلين في المساهمين والمستفيدين الخارجيين من البيانات المالية، حيث إن ثقة المساهمين تتأثر بشكل كبير بجودة المراجعة في تحديد علاقتهم المستقبلية بالمنشأة.

٢ . المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

زاد الاهتمام في الآونة الخير بمفهوم حوكمة الشركات لما تتضمنه من المبادئ التي تستهدف اجراءات رقابية داخلية فعالة، وادوات ضبط خارجية صارمة ، كما جاء في احدي الدراسات (Tusheng et al 2020)، تعددت التعريفات الخاصة بحوكمة الشركات، ومن أكثر التعريفات الواردة بشأن حوكمة الشركات، التعريف الوارد للجنة كادبوري عام ١٩٩٢، هي النظام الذي تدار به وتراقب المؤسسات (عيسي ، ٢٠٠٨)، كما أنها تعرف علي الاطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها، و تركز علي العلاقات بين الموظفين وأعضاء مجلس الادارة والمساهمين واصحاب المصالح ، وذلك لوضع اجراءات خاصة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات واضفاء طابع الشفافية والمصداقية عليها بغرض حماية حقوق المساهمين واصحاب المصالح.

يري الباحث حيث تؤثر فاعلية حوكمة الشركات علي التي تحدث داخل الشركة علي تحسين جودة البيانات المالية التي يتم اعدادها من قبل المنشأة (Iqbal et al., 2019)، حيث توفر فاعلية حوكمة الشركات المزيد من الاجراءات الرقابية الصارمة و التي من البيانات المعدة من قبل المنشأة بيانات حقيقية ، و نتيجة لوجود بيانات حقيقية من قبل المنشأة و عدم وجود مخالفات فيها الامر الذي ينعكس علي جودة المراجعة ، حيث يوجد علاقة تبادلية بين جودة المراجعة و حوكمة الشركات من حيث بمعنى ان كلا منها يؤثر في الاخر بشكل كبير (Natasya et al., 2020) .

٣. تعزيز الرقابة واكتشاف المخالفات والاطعاء الموجودة في القوائم المالية.

تعزز جودة المراجعة من زيادة احتمالية اكتشاف الاخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، حيث اكدت دراسة (بركات، ٢٠١٨)، أن من أسباب تعرض الشركات للانهيانات لا يرجع الي قصور معايير المحاسبة والمراجعة، بل بسبب تدني اخلاقيات بعض المهنيين من المحاسبين والمراجعين، أي أن المشكلة لا تكمن في القوانين وإنما تكمن في الاشخاص مطبقي هذه القوانين، وهو ما يتطلب جود نظام كفى وفعال للرقابة على ممارسة مكاتب المراجعة.

يري الباحث ان جودة المراجعة والرقابة عليها في ضوء عناصر الرقابة علي جودة المراجعة الصادرة عن الهيئات المحلية والدولية وتوضيح الآثار الايجابية لها نتيجة الالتزام بها، الامر الذي سوف ينعكس على ممتنهي مهنة المحاسبة والمراجعة، والارتقاء بمستوي المهنة واضفاء الثقة على البيانات والتقارير المالية.

٤. المساهمة في اضفاء الثقة في تقرير المراجعة والمصادقية في القوائم المالية.

تسعي مهنة المراجعة الي ابداء رأي فني محايد عن مدي صدق وعدالة القوائم المالية للشركات من خلال عملية منظمة تهدف لخدمة العديد من الاطراف ذوي العلاقة بالقوائم المالية للشركة، (عبد الله، ٢٠١٢)، وبعد تقرير مراجع الحسابات خلاصة بلورة نتائج الفحص وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية، و حيث أن الاهتمام أمر ذات اهمية كبيرة و ذلك لتدعيم الثقة بتقارير المراجعة و للدور المهم الذي تلعبه في اضفاء المصادقية على القوائم المالية ، و التي تؤثر بشكل كبير في عمليات اتخاذ القرارات من جانب العديد من الاطراف المهتمة بعمليات المراجعة (Hossin et al, 2017) ، كما أن جودة المراجعة و التي تؤثر بشكل ايجابي في تقرير مراجع الحسابات الامرا الذي ينعكس علي تحسن و تدعيم الافصاح المحاسبي، (احمد جاد، عمر، ٢٠٢١)، وبالتالي زيادة ثقة الجمهور بالبيانات و المعلومات الموجودة بالقوائم المالية.

يري الباحث من خلال الاطلاع على الدراسات انه يوجد علاقة قوية ومؤثرة بين جودة المراجعة وتقرير مراجع الحسابات، وزيادة المصادقية في تقرير مراجع الحسابات والامر الذي يؤثر علي زيادة الثقة من قبل المستخدمين للتقارير المالية عن مدي ثقتهم في البيانات والمعلومات المحاسبية التي تحتوي عليها تلك التقارير.

٥. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.

اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية على مستوى العالم بموضوع مراقبة جودة الاداء في شركات ومكاتب المراجعة، والعمل دائما علي تحسين مستوى الاداء المهني لشركات ومكاتب المراجعة، والارتقاء بالمهنة بهدف زيادة الثقة لدي اصحاب المصالحة المرتبطين بالشكل المباشر والغير مباشر والمتأثرين بجودة المراجعة، (AL-Qatamin,2020). والارتقاء بما يخدم الصالح العام، وتعد المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق اجراءات المراجعة، حيث تحتوي المعايير المهنية وخصوصا معايير الرقابة علي جودة المراجعة تهدف الي تحسين المراجعة.

كما يري الباحث أن هناك علاقة متبادلة بين جودة المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية حيث نجد أن مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) يقوم بفحص شركات المراجعة وفحص أداء شركات المراجعة ومدي التزام شركات المراجعة بالمعايير المهنية وتحسين اداء الشركات من حيث جودة عملية المراجعة (Church and Shefchik, 2012).

٦. تعطي ميزة تنافسية جيدة.

تقوم مكاتب المراجعة بتقديم خدمات المراجعة لعملائها بمستويات عالية من الجودة، حيث إن جودة المراجعة من أحد اهم الاسباب لحفاظ شركات المراجعة على حصتها في السوق المحلية والتوسع نحو السوق الدولي، حيث إنها تدخل في منافسه مع المكاتب الكبرى ووكلاء المكاتب الكبرى في الاسواق المحلية (العطار واخرون، ٢٠١٩)، حيث ان هدف كل مكتب من مكاتب المراجعة هو تقديم خدمات المراجعة بدرجة عالية من الجودة، حيث إنها أحد الجوانب الرئيسة التي يمكن ان تميزه عن غيره من المكاتب التي تقدم خدمات المراجعة.

ثالثاً . العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة:

هناك العديد من والعوامل التي تؤثر في جودة المراجعة التي إذا توافرت تجعل من عملية المراجعة تتصف بدرجة عالية من الجودة، ومعرفة مثل هذه العوامل لا شك انه يشجع المراجعين وشركات المراجعة واصحاب المصالح الاخرين على تحديد ما يجب القيام به لتحسين جودة المراجعة (Knechel, 2013).

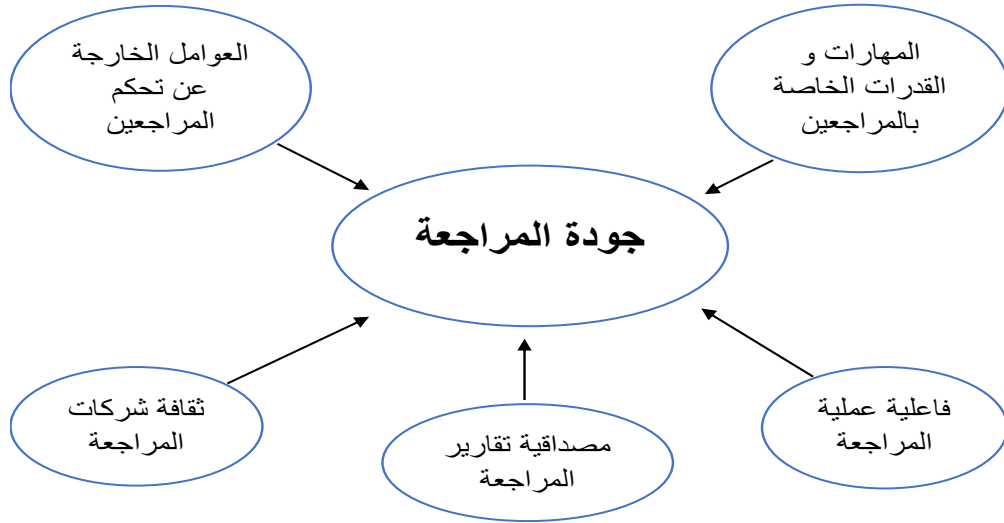
سوف يقوم الباحث بعرض شكل يوضح العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة ومن ثم مناقشة هذه

العوامل

بشكل

مفصل:

(العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة)



المصدر : (U.K.' s Financial Reporting Council: Audit Quality Framework Shefchik,2013)

المبحث الثاني

دور مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة كجهة رقابية مستقلة في تحسين جودة المراجعة مقدمة:

كان من أهم تلك القرارات التي تمت هو تدخل الكونجرس الأمريكي بإصدار قانون Sarbanes-Oxley لعام ٢٠٠٢ مساهمة من الجهات التشريعية في الولايات المتحدة أن المهنة بذاتها لن تستطيع الخروج من تلك الازمة بنفسها ولن تستطيع استعادة ثقة اصحاب المصلحة فيها وبناء عليه تم اصدار هذا القانون لاستعادة الثقة في التقارير المالية للشركات العامة واستعادة الثقة في المراجعين، حيث بدأ تطبيق هذا القانون علي الشركات المقيدة بأسواق الاوراق المالية الأمريكية بتاريخ ٣٠ يوليو عام ٢٠٠٢، وذلك بهدف إصلاح الممارسات المحاسبية وأعمال حوكمة الشركات، وإعادة الثقة في أسواق الاوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية (kinney, et al, 2004)، حيث كان من أهم تلك النتائج المؤثرة التي نتجت عن اصدار هذا القانون هو إنشاء مجلس الاشراف المحاسبي علي الشركات العامة .

اولاً . (نشأة - أهمية - أهداف) مجلس الإشراف المحاسبي:

١. نشأة مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB):

كان لتشريع قانون Sarbanes-Oxley و الصادر عام ٢٠٠٢ ، أثر كبير علي مهنتي المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث عمل المحاسبون و المراجعون و المحللين الماليون علي الالتزام بالقوانين و التعليمات المتفرعة منه، ولكن قبل اصدار القانون كانت مهنة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية تستخدم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، حيث كان هدفه الاساسي الاشراف علي نظام رقابة جودة عملية المراجعة ، و علي الرغم من ذلك أن معهد المحاسبين القانونيين كان يشرف علي جودة عملية المراجعة الا أن عملية المراجعة كانت تتم آن ذاك اتسمت بالعديد من الاخطاء والتي قدمت قدرا من المعلومات التي يتم استخدامها من جانب لجان المراجعة و مجلس الادارة و المساهمين لتقييم عملية المراجعة، لكن بعد صدور القانون تم الاستغناء عن معهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين و الاعتماد علي تقارير فحص مجلس الاشراف المحاسبي علي الشركات العامة و التي تزيد من فاعلية قياس اداء المراجعين (Jagan. Et al, 2017).

قامت هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية الأمريكية بدراسة أهم الاسباب التي أدت الي فقدان الثقة في مهنتي المحاسبة والمراجعة والتي على اساسها تم اللجوء الي اصدار قانون اوكسيلي (لطفي، ٢٠٠٨):

- زيادة الاعتماد على اساس الشكل دون الجوهر عند تطبيق احكام المحاسبة.
- إقرار المراجعين بان الادارة هي العميل وليس حملة الاسهم هم العميل وبالتالي فإن الادارة هي التي لديها السلطة في تعيين وعزل شركة المراجعة.
- أصبح لإدارة الارباح دور مقبول وواسع القبول من قبل الادارة.

- أصبح أعضاء مجلس الادارة غير مستقلين بما يؤثر على حيادهم وموضوعيتهم.
- نمو الاستشارات الادارية بشكل أكبر وأكثر ربحية مقارنة بخدمات المراجعة وخدمات التأكد.
- تخصيص مكافأة لشركاء المراجعة وارتباطها بالنمو والربحية وأصبح العلاقة مع الادارة شيء هاماً ومؤثر في تحديد شريك المراجعة.

نتيجة لما سبق يرى الباحث أنه بعد اصدار قانون Sarbanes- Oxley والصادر عام ٢٠٠٢، وانشاء مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة للإشراف على شركات المراجعة وسد كل الفجوات التي تسببت فيها بعض الممارسات.

تأسس مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة كما ذكرنا من قبل بعد قانون ساربينز اوكللي الصادر عن الكونجرس الأمريكي في ٣٠ يوليو عام ٢٠٠٢، حيث سعي القانون الي إعطاء لجنة الأوراق المالية الامريكية "SEC"، السلطة على مجلس الاشراف PCAOB، والتي تتمثل في تعيين و عزل أعضاء مجلس الإدارة والموافقة علي قواعد ومعايير المجلس، كما توافق أيضا علي الميزانية السنوية الخاصة بالمجلس، حيث أن مجلس الاشراف المحاسبي هو جهة مستقلة غير رسمية خاصة لا تعمل لصالح الحكومة، يتم تمويلها بشكل مستقل، وقد يتم تمويل المجلس كم خلال AICPA، وهي منظمة غير ربحية تشرف علي مكاتب المحاسبة والمراجعة المعروفة باسم CPA، والتي تعمل من أجل تعزيز ثقة الجمهور في عملية اعداد التقارير المالية من اجل حماية مصالح المستثمرين والجمهور من اجل استعادة الثقة في البيانات المالية التي تمت مراجعتها.

كما جاء في دراسة (Krishnan et al., 2017)، أن مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة يهدف الي تحسين جودة المراجعة المقدمة من قبل مراقبي الحسابات، وتقليل مخاطر الفشل في مراجعة الحسابات حيث تقوم بمهمتها من خلال تنفيذ الأهداف الاستراتيجية والأنشطة بها عن طريق تطبيق القيم الأساسية الخاصة بالمجلس وباستخدام أدوات أكثر فاعلية من حيث التكلفة والابتكار لتحسين إعداد التقارير الخاصة بالرقابة الداخلية، وخاصة في ظل تحديات الاقتصاد العالمي للحفاظ علي جودة المراجعة.

٢. أهمية مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB):

تأتي أهمية مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة من الدور او الوظائف التي يؤديها كما جاء في دراسة (Ege et al., 2020) والتي تنصب جميعها الي السعي نحو الارتقاء بجودة المراجعة وزيادة كفاءة مراقبي، حيث اعطي القانون الكثير من السلطات لمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة، والتي من شأنها تحويل المسؤوليات التي كانت من اختصاص كلا من المجمع الأمريكي AICPA، ومجلس الاشراف العام POB، والمرتبطة بوضع معايير المراجعة وقواعد استقلال المراجع، لمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة.

حيث طالب قانون سيربانز اوكسلي من مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة كما جاء في الدراسة (Roselyn, 2004)، القيام بعدة أمور والتي من شأنها تحسين مستويات المهنة كان من أهمها الاتي:

- تطوير معايير التوثيق.
- تركيز شركات المراجعة على اكتشاف الغش.
- الالتزام بمتطلبات الاستقلالية.
- تحديد وتقييم المخاطر والالتزام بمعايير المراجعة والمحاسبة.

حيث كان الهدف منها تدعيم عملية الرقابة علي جودة أداء شركات المراجعة، من خلال استبدال عمليات الرقابة الذاتية للمهنة، بعمليات الرقابة علي الجودة التي يقوم بها مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة، باعتباره جهة محايدة عن شركة المراجعة يتمتع بمواصفات خاصة في ظل مقومات معينة تقوم بأداء مهام تختلف عن المهام التقليدية لشركات المراجعة.

٣. أهداف مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB):

بموجب قانون سيربانز اوكسلي وضعت أربعة اهداف لمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة والتي وردت في التقرير السنوي لعام ٢٠٠٩، (PCAOB,2009)، والتي سوف يتناولها الباحث كالتالي:

• الهدف الأول: حماية مصالح الجمهور والمستثمرين في المعلومات " النزاهة - الاستقلال -تقارير المراجع "

كان هذا الهدف الأول لمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة، ومن اجل تحقيق هذا الهدف تم إنشاء مكتب للبحوث والتحليل والذي يعمل على توفير المعلومات والأدوات التحليلية لرصد التقارير المالية ومخاطر المراجعة، وذلك للمساعدة في تحديد الشركات التي تشوبها أخطاء مادية وبالتالي فإن هذه الأدوات تلعب دورا هاما في تحقيق الهدف الأول من الخطة الاستراتيجية التي تهدف الي تحسين جودة المراجعة وتعزيز الكفاءة في عملياتها والمساعدة على منع وقوع ضرر للمستثمرين.

• الهدف الثاني: الإبلاغ والتعليم

يسعي هذا الهدف الي العمل علي اتصال مجلس الاشراف المحاسبي علي الشركات العامة مع طائفة واسعة من المهنيين، من خلال الحصول علي التغذية المرتدة او العكسية من المراجعين و المستثمرين والاطراف الاكاديمية وغيرها من الأطراف المعنية فيما يتعلق بأنشطة المجلس وممارساته، وذلك من أجل تعزيز الفوائد المكتسبة من خلال ذلك الاتصال، حيث أنها تقوم بالكشف عن المعلومات حول برامجها التعليمية والتي من شأنها إفادة المراجعين، كما تتيح فرص للمشاركة وتوفير الوعي العام والتفاعل مع المنظمة، كما يقدم نظرة ثاقبة حول مخاطر المراجعة والعوامل البيئية المؤثرة علي جودة المراجعة والتي تظهره

علي الساحة في الآونة الأخير، حيث أن المحور الرئيسي لهذا الهدف هو تحسين نوعية مراجعة الحسابات بصفة خاصة وحماية المستثمرين بصفة عامة.

• الهدف الثالث: الرقابة علي جودة المراجعة

يتمثل الهدف الثالث في مواصلة البناء على فاعلية وتنسيق البرامج التنظيمية الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة، والتي تهدف لتوفير الرقابة علي جودة مراجعي الحسابات داخل وخارج الولايات المتحدة.

• الهدف الرابع: ترشيد الموارد من خلال تفعيل طرق أداء مهامه

يتمثل هذا الهدف من خلال تفعيل الطريقة الرشيدة التي يقوم بها مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة من خلال أداء مهامه ومسؤوليته حول ممارسة الرقابة الدقيقة على موارد المجلس، لتعظيم فاعلية الاستثمار العام، وبالتالي الاستخدام الأمثل للموارد من خلال تجنيد مجموعة واسعة من الفنيين المؤهلين تأهيلا عاليا، من المحاسبين والمحامين والمحللين وتكنولوجيا المعلومات، حين أن المجلس كما سبق بالذكر فإنه يخضع المساءلة من قبل لجنة الأوراق المالية.

كما يري الباحث من خلال ما سبق من عرض لأهداف مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة والسعي نحو تحقيق تلك الأهداف، يري الباحث أن هناك اهداف اخري لمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة كما جاء في الدراسة، (Son et al., 2017)، والتي يتفق الباحث معه فمن شأنها تحسين الثقة في ممتنهي المهنة من خلال تحسين مستويات جودة المراجعة.

ثانيا . مؤشرات جودة المراجعة وفقاً لاتحاد المحاسبين الأوروبيين ومجلس الإشراف المحاسبي:

من أبرز تلك المحاولات والتي سوف يعرضها الباحث، اصدار اتحاد المحاسبين الأوروبيين اثني عشر مؤشراً لقياس جودة المراجعة (Pinello, 2019)، أيضا أبرز تلك المحاولات اصدار مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة في الولايات المتحدة بيانا عام ٢٠١٥، يتضمن ثمانية وعشرون مؤشرا لجودة المراجعة وسوف يتناول الباحث المؤشرات على النحو التالي:

١. مؤشرات اتحاد المحاسبين الأوروبيين لجودة المراجعة من خلال الشكل التالي:



المصدر: إعداد الباحث

- التوافر: حيث حددت المؤشرات الصادرة عن اتحاد المحاسبين الأوروبيين في هذا القسم خمسة مؤشرات لابد وأن تتوافر في القائمين على عملية المراجعة.
 - الكفاءة المهنية: حددت المؤشرات الصادرة عن اتحاد المحاسبين الأوروبيين في يخص القسم أيضا خمسة مؤشرات خاص بالكفاءة المهنية لفريق المراجعة.
 - التركيز: كما جاء في المؤشرات الصادرة عن اتحاد المحاسبية الأوروبيين في القسم الثالث والخاص بالتركيز سواء ساعات العمل او حجم الأعباء.
- قام مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة بإصدار مؤشرات لجودة المراجعة عبارة ثمانية وعشرون مؤشراً في نفس العام كما جاء في دراسة (Harris & Williams, 2020).

٢. مؤشرات مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة لجودة المراجعة:

١. تطوير أداء الموظفين. (Staffing Leverage) ٢. عبئ العمل بالنسبة لشريك المراجعة. ٣. مدير وطاقم العمل. ٤. تقنيات المحاسبة والمراجعة. ٥. الأشخاص ذوي المعرفة والمهارة.	<u>التوافر</u>	القائمون بعملية المراجعة
٦. خبرة فريق المراجعة. ٧. الخبرة بالصناعة لفريق المراجعة. ٨. تدوير فريق المراجعة. ٩. مقدار أعمال المراجعة في مركز الخدمة. ١٠. ساعات التدريب للمراجع.	<u>الكفاءة المهنية</u>	
١١. ساعات التدريب للمراجع. ١٢. تخصيص ساعات المراجعة على مراحل المراجعة.	<u>التركيز</u>	
١٣. نتائج المسح المستقل لموظفي الشركة.	<u>نمط القيادة</u>	عملية المراجعة
١٤. تقييمات الجودة والمكافآت. ١٥. جهد واتعاب المراجعة ومخاطر العميل.	<u>الدوافع</u>	
١٦. الامتثال للمتطلبات المستقلة.	<u>الاستقلالية</u>	
١٧. الاستثمار في البنية التحتية الداعمة لجودة المراجعة.	<u>البنية التحتية</u>	
١٨. نتائج فحص المراجعة الداخلية لمكتب المراجعة.	<u>المتابعة وتلافي</u>	
١٩. نتائج تفتيش مجلس الاشراف المحاسبي (PCAOB).	<u>القصور</u>	
٢٠. اختبار الكفاءة الفنية.		
٢١. تكرار إعادة اصدار القوائم المالية وأثرها على الأخطاء.	<u>القوائم المالية</u>	نتائج المراجعة
٢٢. الغش والتحريفات في التقرير المالي.		
٢٣. استنتاج جودة المراجعة من مقاييس جودة القوائم المالية.		
٢٤. الإفصاح عن أوجه القصور الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.	<u>الرقابة الداخلية</u>	
٢٥. الإفصاح عن القضايا المرتبطة بالاستمرارية في الوقت المناسب.	<u>الاستمرارية</u>	
٢٦. نتائج المسح المستقل لأعضاء لجنة المراجعة.	<u>الاتصال بين مراجعي الحسابات</u>	
٢٧. اتجاهات الإجراءات التنفيذية ل (PCAOB – SEC).	<u>الإلزام والتقاضي</u>	
٢٨. اتجاهات الدعاوي الخاصة.		

جدول (٢) مؤشرات جودة المراجعة وفقا لمجلس الاشراف المحاسبي

من خلل الجدول السابق الذي تم عرضه عن مؤشرات جودة المراجعة تم تقسيمها الي ثلاثة اقسام على النحو التالي:

● **القائمون بعملية المراجعة:** حيث يتضمن هذا القسم ثلاثة ابعاد وهي التوافر والكفاءة المهنية والتركيز كما يحتوي هذا القسم على اثني عشر مؤشرا لقياس جودة المراجعة من خلال القائمون بعملية المراجعة.

● **عملية المراجعة:** يتضمن هذا القسم والخاص بعملية المراجعة خمسة ابعاد وهي نمط القيادة، والدوافع، الاستقلالية، البنية التحتية، والمتابعة وتلافي الصور كما يحتوي هذا القسم على ثمانية مؤشرات خاصة بجودة المراجعة من خلال عملية المراجعة نفسها.

● **نتائج المراجعة:** يتضمن هذا القسم والخاص بنتائج عملية المراجعة خمسة ابعاد أيضا هي القوائم المالية، الرقابة الداخلية، الاستمرارية، الاتصال بين مراجعي الحسابات ولجنة المراجعة، الالتزام والتقاضي كما يحتوي هذا القسم على ثمانية مؤشرات خاصة بجودة المراجعة من خلال نتائج عملية المراجعة.

ويري الباحث من خلال ما تم عرضه من مؤشرات جودة المراجعة الخاصة باتحاد المحاسبية الأوروبيين، ومؤشرات جودة المراجعة الخاصة بمجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة أنها محاول من الجهات التنظيمية للمهنة لرفع مستويات جودة المراجعة وعودة الثقة لأصحاب المصالح والمستثمرين.

المبحث الثالث

الدراسة التطبيقية

مقدمة:

يعرض هذا المبحث المنهج الإحصائي الذي تم تطبيقه في الدراسة والذي يناسب فروض الدراسة ونوع البيانات التي تم جمعها والفروض الخاصة بالدراسة. تهدف الدراسة التطبيقية إلى دراسة أثر متطلبات الفحص الخاصة بمجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة وانعكاساته علي جودة المراجعة في البيئة المصرية، كما تم الاستعانة بالمنهج الكمي لدراسة وتحليل البيانات المنشورة بالقوائم المالية (البيانات الثانوية) التي يتطلبها النموذج المقترح لقياس أثر متطلبات الفحص الخاصة بمجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة وانعكاساته علي جودة المراجعة وفي البيئة المصرية.

أولاً . منهجية الدراسة ومصادر جمع البيانات:

يعتمد تصميم البحث على طبيعة المشكلة والمعلومات اللازمة لقياس وتقييم مشكلة البحث في ضوء أهداف الدراسة وفرضياته مصادر جمع المعلومات هي بيانات ثانوية تم الحصول عليها من البيانات المالية السنوية المنشورة للشركات المدرجة في البورصة المصري وكذلك الدراسات والمقالات السابقة المتعلقة بإكمال الجزء النظري من الدراسة تم الحصول على بيانات ثانوية من موقع البورصة المصرية (EGX) وشركة مصر لنشر المعلومات (EGID).

ثانياً . مجتمع الدراسة والعينة:

يقوم الباحث بتجميع شركات التدقيق المصرية المسجلة لدى PCAOB وتحديد التاريخ الذي سجلت فيه كل شركة مع PCAOB من خلال الموقع الرسمي www.pcaobus.org.

يوضح الجدول (٣) تفصيلاً لكيفية وصول الباحث إلى عينة نهائية من ١٩٠ مفردة

اختيار العينة (وحدة المشاهدة هي شركة - سنة)	
قائمة بالمشاهدات خلال الفترة من ٢٠١٢ وحتى ٢٠٢١	
٣٧٠ مشاهدة	المتضامنون للمحاسبة والمراجعة-ارنست اند يونج (٣٧ شركة)
(٦٠) مشاهدة	استبعاد الشركات المتعلقة بالمؤسسات المالية (٦ بنوك)
(١٢٠) مشاهدة	استبعاد الشركات ناقصة البيانات (١٢ شركة)
١٩٠ مشاهدة	العينة النهائية (١٩ شركة)

قام الباحث بتكوين العينة من شركات، والتي تم مراجعتها من قبل شركة مراجعة مسجلة لدى مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB)، حيث تم اخذ العينة لخمس سنوات قبل تسجيل شركة المراجعة في مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة في الفترة من (٢٠١٢) وحتى الفترة (٢٠١٦)، وخمس سنوات بعد تسجيل شركة المراجعة لدى مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة من الفترة (٢٠١٧) وحتى (٢٠٢١).

حيث تم عمل تحليل (linear panel regression analysis)، على العينة التي تم اختيارها من، (١٩) شركة تمت مرجعتها من قبل شركة المراجعة المتضامنون المحاسبون والوكيلة لشركة ارنست اند يونج على مدار عشر سنوات خلال الفترة من ٢٠١٢ وحتى ٢٠٢١، على عينة نهائية ١٩٠ مشاهدة بعد استبعاد البنوك، وأيضا استبعاد شركات ناقصة البيانات.

ثالثا . متغيرات الدراسة وطرق القياس:

١. التسجيل في مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB)

حيث قام الباحث بعمل مؤشر لتسجيل شركة المراجعة (POST – AR)، في مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة، والذي يساوي (١)، في حالة ان شركة المراجعة التي تقوم بعمليات المراجعة مسجلة لدى مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة، ويساوي (٠)، في حالة ان شركة المراجعة والتي تقوم بأعمال المراجعة غير مسجلة لدى مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة، أي ان قبل التسجيل يساوي (٠) وبعد التسجيل يساوي (١).

٢. جودة المراجعة:

نظرا الي ان الاستحقاقات غير الطبيعية تعد مؤشرا جيدا لجودة المراجعة، وانه قد تم استخدامها على نطاق واسع في الأبحاث والدراسات المحاسبية من قبل الباحثين غلي نطاق واسع، بما في ذلك الأبحاث المتعلقة بجودة المراجعة ومتطلبات فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB)، لذلك يقوم الباحث باستخدام الاستحقاقات غير الطبيعية لقياس جودة المراجعة خاصة على وجه التحديد يقوم الباحث باستخدام نموذج جونز المعدل لتقدير الاستحقاقات الطبيعية، والاستحقاقات غير الطبيعية والفرق بين الاستحقاقات الطبيعية والاستحقاقات غير الطبيعية حيث تم استخدام نموذج جونز لحساب الاستحقاقات غير الطبيعية وفقا لنموذج جونز في الملحق رقم (١).

قام الباحث بوضع العديد من المتغيرات الرقابية التي قد تؤثر علي جودة المراجعة، **SWITCH**، (التغير او التحول) والذي يساوي (١)، إذا كان لدى الشركة (عميل المراجعة)، مراجع مختلف غي العام t عن العام السابق، **BTM**، رقابة العلاقة الإيجابية بين فرص النمو والاستحقاقات، **Size**، (الحجم)، متغير رقابي رقابة العلاقة بين الاستحقاقات وحجم الشركة، **TOP 10**، متغير رقابي للعلاقة بين جودة المراجعة وشركات المراجعة الكبرى العشرة، **Big4** متغير رقابي لمعرفة تأثير الشركات التابعة لشركات المراجعة الأربعة علي جودة المراجعة، **LEV** (الرافعة المالية)، متغير رقابي لرقابة تأثير الرافعة المالية علي الاستحقاقات، **ROA**، متغير رقابي لمعرفة تأثير الأداء المحاسبي علي الاستحقاقات، **INVREC**، متغير رقابي لرقابة النسب المأوية الأعلى او الأقل للمخزون او المستحقات علي المستحقات غير الطبيعية، **CFO**، (التدفقات النقدية من الأنشطة غير التشغيلية)

متغير رقابي لرقابة تأثير التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل على الاستحقاقات غير العادي، **MAO**، متغير رقابي لرقابة العلاقة بين الاستحقاقات وتعديل رأي مراقب الحسابات، **Private**، متغير رقابي لرقابة الفروق بين شركات المراجعة المملوكة للدولة وشركات المراجعة المملوكة للقطاع الخاص، وأخيرا **Age**، عدد سنوات إدراج الشركة في البورصة المصرية.

يوضح الجدول (٤) تعريفا للمتغيرات الخاصة بالدراسة

المتغير	التعريف
ABN Accrual	القيمة المطلقة للاستحقاقات غير الطبيعية.
Post AR	تساوي (١) بعد تسجيل شركة المراجعة لدى مجلس الاشراف. تساوي (٠) قبل تسجيل شركة المراجعة لدى مجلس الاشراف.
SWITCH	تساوي (١) لدي الشركة (عميل المراجعة)، مراجع مختلف عن العام السابق تساوي (٠) لدي الشركة (عميل المراجعة)، نفس المراجع العام السابق
BTM	القيمة الدفترية لحقوق الملكية مقسومة على القيمة السوقية لحقوق الملكية.
TOP 10	تساوي (١) شركة المراجعة تابعة لشركات المراجعة العشر الكبار. تساوي (٠) شركة المراجعة غير تابعة لشركات المراجعة العشر الكبار.
Size	قيمة اجمالي الأصول
LEV	الرافعة المالي وتساوي اجمالي الالتزامات طويلة الاجل الي اجمالي الأصول.
ROA	العائد على الأصول ويساوي صافي الدخل الي اجمالي الأصول.
INVREC	يساوي مجموع المخزون والمدينون الي اجمالي الأصول.
Private	تساوي (١) الشركة (عميل المراجعة) مملوكة للقطاع الخاص. تساوي (٠) الشركة (عميل المراجعة) مملوكة للقطاع الحكومي.
MAO	تساوي (١) الشركة (عميل المراجعة) تقرير مراجع غير نظيف. تساوي (٠) الشركة (عميل المراجعة) تقرير مراجعة نظيف.
AGE	عدد السنوات منذ انت تم إدراج الشركة (عميل المراجعة) في البورصة.
BIG 4	تساوي (١) شركة المراجعة تابعة لشركات المراجعة الأربعة الكبار. تساوي (٠) شركة المراجعة غير تابعة لشركات المراجعة الأربعة الكبار.
CFO	تساوي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية الي اجمالي الأصول.

هناك عدد من النماذج الاحصائية التي تم استخدام اختبار فروض البحث وتختلف هذه النماذج باختلاف الفرض المراد اختباره حيث قام الباحث بالاعتماد على مجموعة من المعادلات الرياضية التي تعتمد على نموذج الانحدار الخطي المتعدد وذلك اختبار فروض البحث وتحديد العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة.

رابعا . فرض البحث:

فرض العدم: H0 لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتفعيل متطلبات الفحص الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي في الشركات العامة PCAOB على جودة المراجعة.

الفرض البديل H1: يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتفعيل متطلبات الفحص الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي في الشركات العامة PCAOB على جودة المراجعة.

جدول رقم (٥) يوضح الاحصاء الوصفي لجودة المراجعة

الحد الاعلى	الحد الادنى	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
25.27	8.561	0.89	18.56	ABN Accrual
1	0	0.50	0.44	post AR
1	0	0.42	0.22	Switch
-2.07	4.83	0.87	1.11	BTM
1	0	0.22	0.95	Top 10
27.76	4.52	.58	1.10	Size
0.60	0.00	5.44	18.19	lev
0.25	0.17	0.66	0.33	ROA
0.01	1.2	0.22	0.40	INVREC
1	0	1	0.99	Private
0	0	0.100	0.99	MAO
27	2	6.16	16.30	AGE
1	0	0.42	0.78	BIG 4
3.58	0.46	0.55	1.4	CFO

من الجدول السابق:

- نجد أن الحد الأدنى لقيمة متغير جودة المراجعة 8.56 والحد الأعلى 25.27 بمتوسط حسابي 18.56 وانحراف معياري 0.88.
 - تعد المتغيرات Size, Switch, BTM, Top 10, Big 4, leverage ROA, INVREC, CFO, MAO, Age, Private متغيرات رقابية.
 - يمثل المتغير post AR المتغير المستقل و هو متغير وهمي له حد أدنى صفر، وحد أعلى ١.
- جدول رقم (٦) مصفوفة الارتباط بين متغير الدراسة المستقل PCAOB وجودة المراجعة كمتغير

	Ln_Abn.ACC	p value
Ln_Abn.ACC	1.00000	–
Post-AR	0.28	0.00
Switch	0.34**	0.000
BTM	-0.07	0.33
Size	0.04	0.53
top 10	-0.05	0.50
Big 4	-0.34**	0.00
Leverage	0.09	0.21
ROA	0.16*	0.020
INVREC	0.28**	0.00
MAO	0.34**	0.00
Private	-0.19**	0.00
Age	0.20**	0.004
In_ CFO	0.43**	0.000

تابع.

من جدول الارتباط السابق يتضح أن:

- توجد علاقة ارتباط طردية بين post AR كمتغير مستقل وبين جودة المراجعة كمتغير تابع حيث بلغ مستوى المعنوية ٠.٠٠٠.
- توجد علاقة ارتباط طردية بين Switch و CFO و ROA و Age و INVREC و Big 4 كمتغيرات رقابية مع متغير جودة المراجعة كمتغير تابع.
- توجد علاقة ارتباط عكسي بين نوع ملكية الشركة private وجودة المراجعة.

❖ **اختبار الانحدار الخطي التدريجي: Stepwise fixed effect linear model:**

جدول رقم (٧) اختبار الانحدار الخطي التدريجي

جودة المراجعة		المتغير التابع	<i>Step Wise fixed effect</i>	النموذج
المعنوية	<i>p-value</i>	<i>t-ratio</i>	<i>Coefficient</i>	Independent variables
معنوي	0.004	2.947	-0.053	Post AR
غير معنوي	0.912	0.111	0.306	Switch
معنوي	0.039	2.076	-0.030	BTM
غير معنوي	0.571	-0.567	0.154	Size
معنوي	0.011	2.568	0.135	TOP 10
غير معنوي	0.636	-0.474	-0.151	BIG 4
غير معنوي	0.071	-1.813	-0.002	Leverage
معنوي	0. 000	6.785	0.372	ROA
معنوي	0.028	-2.210	0.043	INVREC
يرمعون	0.767	-0.296	0.158	MA0
غير معنوي	0.683	-0.410	-0.195	Private
معنوي	0.000	6.225	0.090	Age
معنوي	0.000	-3.392	-0.022	Ln_cfo
Adjusted R-squared				80%

تشير R^2 إلى أن النسبة المئوية للتفسيرات التي تستطيع أن تفسرها المتغيرات المستقلة على المتغير التابع والتي تمثل 80 % .

❖ المتغيرات الرقابية التي لها مستوى معنوية وتأثير مباشر على قيمة المنشأة هي (post AR ,BTM ,TOP10 ,ROA , ,INVERCE , ,AGE,CFO)

وتكون المعادلة على النحو التالي:

$$|Abn ACC|_{it} = -0.053Post AR_{it} - 0.030btm_{it} + 0.0135$$

$$top10_{it} + 0.372ROA_{it} + 0.043Inverce_{it} + 0.090Age_{it} - 0.022 c f o_{it}$$

خامسا . نتائج الدراسة:

ويوضح الجدول (٨) التالي ملخص نتائج الدراسة

النتيجة	الفرض
قبول الفرض البديل	فرض العدم الأول H0: "لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لتفعيل متطلبات فحص مجلس الإشراف المحاسبي في الشركات العامة على تحسين جودة المراجعة". الفرض البديل الأول H1: "يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لتفعيل متطلبات فحص مجلس الإشراف المحاسبي في الشركات العامة على تحسين جودة المراجعة".

نتائج وتوصيات الدراسة

اولا نتائج الدراسة:

من خلال ما قام به الباحث من هذه الدراسة والخاصة بدراسة أثر تفعيل متطلبات فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة علي جودة المراجعة في البيئة المصرية، حيث توصلت الدراسة الي العديد من النتائج والتي يمكن عرضها على النحو التالي:

أ- خلاصة الدراسة النظرية:

١. تعدد المفاهيم الخاصة بجودة المراجعة ولا يوجد مفهوم متفق عليه ومحدد لجودة المراجعة.
٢. هناك العديد من المحددات والعوامل التي تؤثر علي جودة المراجعة.
٣. نتيجة اختلاف المفاهيم الخاصة بجودة المراجعة ووجود العديد من العوامل التي تؤثر فيها نتيجة كثرة الأطراف المستفيدة منها يجعل من عملية القياس الخاصة بها امرا صعبا ليس بالمر اليسير.
٤. دور مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة في تحسين جودة المراجعة.
٥. تقديم نموذج مقترح لتبني متطلبات الفحص الخاصة بمجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة علي جودة المراجعة بما يتناسب مع البيئة المصرية.

ب- خلاصة الدراسة التطبيقية:

من خلال الدراسة التطبيقية على الشركات المصرية (عميل المراجعة)، والتي تمت مراجعتها من قبل شركات مراجعة على مدار عشر سنوات خمس سنوات قبل تسجيل شركة المراجعة لدي مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة وخمس سنوات بعد تسجيل شركة المراجعة لدي مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة، وانعكاس هذا على قيمة المنشآت المصرية خلال الفترة ما قبل التسجيل وما بعد التسجيل وعمل مقارنة بينهم تبين الاتي:

١. ان توجد علاقة بين تسجيل شركات المراجعة في مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة وبين مستويات جودة المراجعة، حيث أظهرت النتائج ان مستويات المراجعة اعلي بعد التسجيل لدي مجلس الاشراف المحاسبي.

٢. أيضا كما أظهرت الدراسة ان البيئة المصرية ارض خصبة لتبني وجود هيئة مستقلة، يكون دورها مثل دور مجلس الاشراف المحاسبي على شركات العامة.

ثانيا توصيات الدراسة:

من خلال ما قام به الباحث من هذه الدراسة وعرض النتائج التي توصل اليها سواء من خلال خلاصة النتائج الخاصة بالدراسة النظرية، والنتائج التطبيقية الخاصة بالدراسة التطبيقية للبيئة المصرية فإن الباحث يقدم بعض التوصيات التي توصل اليها:

١. يوصي الباحث بإعادة تنظيم مهنة المراجعة في مصر من خلال تعزيز نظام الرقابة الحالي وزيادة تعزيز حماية المستثمرين من خلال إعداد تقارير فحص أو تفتيش من قبل الجهة المستقل بشكل معلن ويتسم بالموضوعية والاستقلالية.

٢. إن العامل الرئيسي المهم هو نجاح عملية الاشراف والفحص من خلال نشر نتائج عمليات التفتيش الخاصة بهيئة الرقابة المالية المصرية.

٣. يجب أن تكون تقارير التفتيش أو الفحص متاحة للجمهور على الموقع الخاص بهيئة الرقابة المالية المصرية.

٤. جمهورية مصر العربية ذات اقتصاد ناشئ لديها العديد من فرص الاستثمار الأجنبي، علاوة على ذلك، واجهت بيئة الأعمال في مصر تغيرًا جذريًا على مدار السنوات الأخيرة.

٥. أدت زيادة الاستثمار الأجنبي إلى إحياء مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر حيث يجب أن تكمن حماية المستثمر في صميم مهمة هيئة الرقابة المالية، لذلك يوصي الباحث بإخطار المستثمرين بوجود نظام رقابة تدقيق صارم في مصر من شأنه حماية المصلحة العامة.

٦. يجب أن تتكون هيئات الرقابة من المراجعين من ذوي الخبرة والمعرفة والشفافية والمساءلة والاستقلالية عن المهنة، وينبغي أن يكون لديها عدد كافٍ من الموظفين ذوي الكفاءة المناسبة.

٧. يجب أن يتمتع منظمو التفتيش بسلطات إنفاذ شاملة تشمل القدرة على ضمان معالجة نتائج التفتيش أو التوصيات الخاصة بهم بشكل مناسب؛ يجب أن تتضمن سلطات الإنفاذ هذه القدرة على فرض مجموعة من العقوبات بما في ذلك، على سبيل المثال، الغرامات وإلغاء ترخيص التدقيق و / أو التسجيل.

٨. أخيرًا، يوصي الباحث بتطوير الاستقلالية المهنية وهيئات المراجعة والمحاسبة المصرية، ويوصي أيضًا بتعزيز قوة الإنفاذ، حيث أن البيئة المصرية أرض خصبة وجذابة للاستثمارات الأجنبية والخارجية.

ثالثا الدراسات المستقبلية:

يرى الباحث من خلال هذه الدراسة والتي تمت على البيئة المصرية من خلال دراسة أثر تفعيل متطلبات فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة وتأثيره علي جودة المراجعة وانعكاس العلاقة على قيمة المنشآت في البيئة المصري، حيث ان الباحث يرى ان هناك فرص كبيرة للبحث في مجالات متطلبات فحص مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة والتي من شأنها تحسن التفاعلات بين مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة وشركات المراجعة وعملائها وقيمة تلك الشركات، وعليه فان الباحث يدعو الي:

١. دراسة خصائص المراجعين المسجلين لدي مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة.

٢. دراسة ردود المستثمرين (أصحاب المصلحة)، على عقوبات مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة تجاه شركات المراجعة.

٣. كيفية إدراك الشركات (عملاء المراجعة)، على العقوبات التي يتخذها مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة تجاه شركات المراجعة.

أولاً: المراجع العربية:

١. أبو جبل، نجوى محمود. (٢٠٢١). دراسة تحليلية لدور المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر وازافة قيمة للمنشأة للحد من تحديات جائحة كورونا. التجارة والتمويل، ٤١(١)، ٢٨-١.
٢. أحمد، جاد؛ محمود، عمر. (٢٠٢١). أساليب قياس وتدنية مخاطر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية لمنشآت الأعمال. مجلة البحوث المالية والتجارية، ٢٢(٣)، ٦٤٤-٦١٤.
٣. بركات، محمد متولي محمد إبراهيم. (٢٠١٨). أثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، ٩(٢)، ٢٥-١.
٤. بودريالة، محمود السعيد. حروشي، جلول. (٢٠٢١). دور حوكمة الشركات في تحديد مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية: دراسة ميدانية. مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية، ٦(٤)، ٥٠-٣٧.
٥. جبران، علي محمد، (٢٠١٠). العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، ورقة عمل قدمت للندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، جامعة صنعاء.
٦. الجمهودي، إيمان عبد الفتاح حسن قرني. (٢٠١٩). دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية: دراسة ميدانية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، ٦(٦)، ٥٢٥-٤٩٩.
٧. حامد، نهي عبد الفتاح، (٢٠١٨). تأثير محددات اختيار مراجع الحسابات الخارجي علي جودة اداء عملية المراجعة: دراسة نظرية تحليلية. الفكر المحاسبي، ٢٢(١)، ١٧٤-١٣٢.
٨. حسين، أمل حسين محمد، هلال، أسامة أحمد جمال، محمود، عبد الحميد أحمد، وصالح، أبو الحمد مصطفى. (٢٠١٨). المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية: دراسة مقارنة مع إطار مقترح. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، ٦٤(٢)، ١٢٦-١٠١.
٩. سعودي، إبراهيم سعد إبراهيم (٢٠١٦). قياس وتفسير أثر جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات على مخاطر التقارير المالية: دراسة ميدانية. الفكر المحاسبي، ٢٠(١)، ١١٨٦-١١٤١.
١٠. السيد، محمد صابر حمودة. (٢٠١٨). أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع-دراسة تطبيقية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، ٢(١)، ٣١٣-٢٥٠.
١١. صالح، أحمد السيد إبراهيم. (٢٠١٧). أثر درجة الافصاح في تقرير لجنة المراجعة على مستوى التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية-دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية، ٥٤(١)، ٣٤٨-٣١٥.
١٢. صالح، سمير أبو الفتوح، والنجار، رشا محمد أحمد. (٢٠١٠). أثر مكونات هيكل حوكمة الشركات على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، ٣٤(٢)، ٤٧٣-٤٤٣.

١٣. صقر، أحمد علي غازي، (٢٠١٦). أثر جودة عملية المراجعة على الدارة الحقيقية للأرباح: دراسة تطبيقية. *مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق*، ٣٨ (١)، ٤٩-١٥.
١٤. عابى، خليدة. يعقوب، محمود، (٢٠١٧). دراسة العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية للحسابات. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي*، ٩ (١).
١٥. عبد الغفار، نورهان السيد محمد. (٢٠١٦). دراسة تحليلية لأثر المحتوى المعلوماتي لتقارير الأداء المالي على قيمة المنشأة. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، ٧ (٣)، ٩٧-١٣٢.
١٦. عبد القادر، محمد فتحي. (٢٠٢٠). أثر استخدام البيانات الضخمة على جودة المراجعة الخارجية: دراسة نظرية. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، ٦ (١٠)، ٧٩٧-٨٥٠.
١٧. عثمان، أمينة ماهر محمد. الشافعي، ياسر زكريا. فوده، شوقي السيد. (٢٠١٩). أثر الإفصاح عن المعلومات البيئية على قيمة المنشأة مع التطبيق على شركة سيدي كرير للبتروكيماويات. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، ٥ (٧)، ٧٧١-٨١٥.
١٨. العطار، حسن عبد الحميد، سويلم، حسن علي محمد، الشربيني، وثروت الشبراوي محمد. (٢٠١٩). هل هناك تأثير للمنافسة في سوق المراجعة المصري على جودة المراجعة؟؟ (دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية). *مجلة البحوث التجارية*، ٤١ (٣)، ٤٩-٨٢.
١٩. عليوة، نشوي إبراهيم، (٢٠١٧)، "إطار مقترح للعوامل المؤثرة على فقد عميل المراجعة من منظور جودة الأداء المهني-دراسة ميدانية" رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة عين شمس.
٢٠. عيسى، سمير كامل. (٢٠٠٨). العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، ١ (٤٥).
٢١. منصور، أشرف محمد إبراهيم، (٢٠١٨). عضوية الشبكات والجمعيات المحاسبية ودورها في تحسين جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الصغيرة بالتطبيق على البيئة المصرية. *الفكر المحاسبي*، ٢٢ (٦)، ٤٤٣-٥٠٢.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Abbott, L. J., Buslepp, W., & Notbohm, M. (2018). The audit market effects of disputing a GAAP-deficient PCAOB inspection report. **Advances in Accounting**, 41, 126-140.
2. Abbott, L. J., K. A. Gunny, and T. C. Zhang. (2013). When the PCAOB talks, who listens? Evidence from stakeholder reaction to GAAP-deficient PCAOB inspection reports of small auditors. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 32(2), 1-31.
3. Abernathy, J., M. Barnes, and C. Stefaniak. (2013). A Summary of Ten Years of PCAOB Research: What Have We Learned. **Journal of Accounting**

Literature, 32(1), 30–60

4. Acito, A. A., Hogan, C. E., & Mergenthaler, R. D. (2018). The effects of PCAOB inspections on auditor–client relationships. **Accounting Review**, 93(2), 1–35.
5. Afifa, M. A., Alsufy, F., & Abdallah, A. (2020). Direct and mediated associations among audit quality, earnings quality, and share price: The case of Jordan. **International Journal of Economics and Business Administration**, 8(3), 500–516.
6. Ahn, J., Akamah, H., & Shu, S. Q. (2021). The effect of disclosing audit quality control deficiencies on non–audit tax services: Evidence from Deloitte’s 2007 PCAOB Part II inspection report. **Journal of Accounting and Public Policy**, 40(5).
7. Ahn, J., Akamah, H., & Shu, S. Q. (2021). The effect of disclosing audit quality control deficiencies on non–audit tax services: Evidence from Deloitte’s 2007 PCAOB Part II inspection report. **Journal of Accounting and Public Policy**, 40(5).
8. Al–ahdal, W. M., & Hashim, H. A. (2022). Impact of audit committee characteristics and external audit quality on firm performance: evidence from India. **Corporate Governance** (Bingley), 22(2), 424–445.
9. Aobdia, D. (2018). The impact of the pcaob individual engagement inspection process–preliminary evidence. **Accounting Review**, 93(4), 53–80.
10. Aobdia, D. (2019). Do practitioner assessments agree with academic proxies for audit quality? Evidence from PCAOB and internal inspections. **Journal of Accounting and Economics**, 67(1), 144–174.
11. Asthana, S., Khurana, I., & Raman, K. K. (2019). Fee competition among Big 4 auditors and audit quality. **Review of Quantitative Finance and Accounting**, 52(2), 403–438.
12. Ayoor, I., Ivungu, J. A., Anande, K. G., & Ogirah, A. U. (2019). EFFECT OF AUDIT QUALITY ON FIRM PERFORMANCE: A REVIEW OF LITERATURE. **International Journal of Advanced Academic Research | Social and Management Sciences**, 5(6).

13. Boone, J. P., Khurana, I. K., & Raman, K. K. (2017). Spatial competition in local audit markets and the fallout on deloitte from the 2007 PCAOB censure. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 36(2), 1–19.
14. Brivot, M., Roussy, M., & Mayer, M. (2018). Conventions of audit quality: The perspective of public and private company audit partners. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 37(2), 51–71.
15. Brown, V. L. (2017). The Effects of Manager–Auditor Affiliation and PCAOB Inspection Reports on Audit Committee Members’ Auditor Selection. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 11(1), 1–10.
16. Cameran, M., Ditillo, A., & Pettinicchio, A. (2018). Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality. **European Accounting Review**, 27(4), 595–621.
17. Carr, K. M., Aier, J. K., & Cao, J. (2021). Did PCAOB rules on ethics, independence, and tax services influence financial reporting for income taxes? **Journal of Accounting and Public Policy**, 40(5).
18. Center For Audit Quality. Guide to PCAOB Inspections. October 2012. www.TheCAQ.org
19. Chang, C. J., Luo, Y., & Zhou, L. (2017). Audit deficiency and auditor workload: Evidence from PCAOB triennially inspected firms. **Review of Accounting and Finance**, 16(4), 478–496.
20. Chi, W., Myers, L. A., Omer, T. C., & Xie, H. (2017). The effects of audit partner pre-client and client-specific experience on audit quality and on perceptions of audit quality. **Review of Accounting Studies**, 22(1), 361–391.
21. Chiu, S. C., Chien, C. C., & Lin, H. C. (2017). Audit quality following the Public Company Accounting Oversight Board’s operation. **Corporate Governance** (Bingley), 17(5), 927–946.
22. Church, B. K., & Shefchik, L. B. (2012). PCAOB inspections and large accounting firms. **Accounting Horizons**, 26(1), 43–63.
23. Dang, C. M., Fargher, N., & Lee, G. (2017). Audit Quality for US-listed Chinese Companies. **International Journal of Auditing**, 21(2), 150–163.

24. Donovan, J., Frankel, R., Lee, J., Martin, X., & Seo, H. (2014). Issues raised by studying DeFond and Zhang: What should audit researchers do? ***Journal of Accounting and Economics***, 58(2–3), 327–338.
25. Dzyuma, U. (2012). Real options compared to traditional company valuation methods: possibilities and constraints in their use. ***Finansowy Kwartalnik Internetowy e-Finanse***, 8(2), 51–68.
26. Ege, M., Knechel, W. R., Lamoreaux, P. T., & Maksymov, E. (2020). A multi-method analysis of the PCAOB's relationship with the audit profession. ***Accounting, Organizations and Society***, 84.
27. Elbayoumi, A. F., Awadallah, E. A., & Basuony, M. A. K. (2019). Development of Accounting and Auditing in Egypt: Origin, Growth, Practice and Influential Factors. ***The Journal of Developing Areas***, 53(2), 205–220.
28. Fung, S. Y. K., Raman, K. K., & Zhu, X. (Kevin). (2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients? ***Journal of Accounting and Economics***, 64(1), 15–36.
29. Glover, S. M., Prawitt, D. F., & Taylor, M. H. (2009). Audit standard setting and inspection for US public companies: A critical assessment and recommendations for fundamental change. ***Accounting Horizons***, 23(2), 221–237.
30. Gunn, J. L., & Michas, P. N. (2018). Auditor multinational expertise and audit quality. ***Accounting Review***, 93(4), 203–224.
31. Gunny, K. A., T.C. Zhang. 2013. PCAOB inspection reports and audit quality. ***Journal of Accounting and Public Policy***. 32, (2), 136–160.
32. Hapsoro, D., & Bahantwelu, M. I. (2020). Does earning management mediate the effect of capital structure on company value? ***Journal Ekonomi Dan Bisnis***, 23(1), 53–68.
33. Harris, M. K., & Williams, L. T. (2020). Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees. ***Advances in Accounting***, 50, 100485.
34. Harris, M. K., & Williams, L. T. (2020). Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees. ***Advances in Accounting***, 50.

35. Hong, P. K., Kerr, D. S., & Wiggins, C. E. (2022). PCAOB international inspections: Updates and extensions. **International Journal of Auditing**, 26(2), 279–313.
36. Hoopes, J. L., Merkley, K. J., Pacelli, J., & Schroeder, J. H. (2018). Audit personnel salaries and audit quality. **Review of Accounting Studies**, 23(3), 1096–1136.
37. Hossain, S., Yazawa, K., & Monroe, G. S. (2017). The relationship between audit team composition, audit fees, and quality. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 36(3), 115–135.
38. http://www.fra.gov.eg/content/efsa_en/efsa_pages_en/main_efsa_page_en.htm
39. <https://pcaobus.org/news-events/eventsb/international-institute-audit-regulation>
40. <https://pcaobus.org/oversight/international/regulatorycooperation>
41. Isam AL-Qatamin, K., & Salleh, Z. (2020). Audit Quality: A Literature Overview and Research Synthesis. **Journal of Business and Management**, 22(2), 56–66.
42. Johnson, E., Reichelt, K. J., & Soileau, J. S. (2018). No news is bad news: Do PCAOB part II reports have an effect on annually inspected firms' audit fees and audit quality? **Journal of Accounting Literature**, 41, 106–126.
43. Khurana, I. K., Lundstrom, N. G., & Raman, K. K. (2021). PCAOB Inspections and the Differential Audit Quality Effect for Big 4 and Non-Big 4 US Auditors*. **Contemporary Accounting Research**, 38(1), 376–411.
44. Kim, Y., (Nancy) Su, L., (Stephen) Zhou, G., & (Kevin) Zhu, X. (2020). PCAOB international inspections and Merger and Acquisition outcomes. **Journal of Accounting and Economics**, 70(1).
45. Kling, G. (2021). Measuring financial exclusion of firms. **Finance Research Letters**, 39.
46. Knechel, W. R., & Park, H. J. (2022). Audit firm political connections and PCAOB inspection reports. **Accounting, Organizations and Society**, 100.

47. Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, 32(1), 385–421.
48. Koeplin, J., Sarin, A., & Shapiro, A. C. (2000). The private company discounts. ***Journal of Applied Corporate Finance***, 12(4), 94–101.
49. Kowaleski, Z. T., Mayhew, B. W., & Tegeler, A. C. (2018). The impact of consulting services on audit quality: An experimental approach. ***Journal of Accounting Research***, 56(2), 673–711.
50. Krishnan, J., Krishnan, J., & Song, H. (2017). PCAOB international inspections and audit quality. ***Accounting Review***, 92(5), 143–166.
51. Kwon, S. Y., & Yi, H. S. (2018). Do social ties between CEOs and engagement audit partners affect audit quality and audit fees ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, 37(2), 139–161.
52. Langgeng Wijaya, A. (2020). Profitability, Audit Quality, and Firm Value: Case on Indonesian Manufacturing Companies. ***Contabilidad y Negocios***, 15(30), 43–61.
53. Legoria, J., Rosa, G., & Soileau, J. S. (2017). Audit quality across non-audit service fee benchmarks: Evidence from material weakness opinions. ***Research in Accounting Regulation***, 29(2), 97–108.
54. Lennox, C., and J. Pittman. 2010. Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms. ***Journal of Accounting and Economics***. 49(1), 84–103.
55. Liu, G., & Sun, J. (2019). Did the SEC administrative proceedings against Chinese auditors affect audit quality? ***Journal of International Accounting, Auditing and Taxation***, 37.
56. Löhlein, L. (2016). From peer review to PCAOB inspections: Regulating for audit quality in the U.S. ***Journal of Accounting Literature***, 36, 28–47.
57. Mascha, M. F., Lamboy-Ruiz, M. A., & Janvrin, D. J. (2018). PCAOB inspections: An analysis of entity-level and application-level control audit deficiencies. ***International Journal of Accounting Information Systems***, 30, 19–39.

58. Notbohm, M., & Valencia, A. (2021). Audit quality effects of the PCAOB's 2006 tax service restrictions. **Advances in Accounting**, 55.
59. PCAOB Standard AS 3101.
60. PCAOB. 2017. Staff Inspection Brief. 2017/3,12.
61. Pinello, A. S. (2019). The PCAOB Audit Quality Indicator Framework Project: Feedback From Stakeholders. **Journal of Business & Economics Research–First Quarter**, 16, (1).
62. Ramamoorti, S., Baskin, D. L., & Krull, G. W. (2017). The Gresham's law of measurement and audit quality indicators: Implications for policy making and standard-setting. **Research in Accounting Regulation**, 29 (1), 79–89.
63. Russell, J., & Armitage, J. (2006). Peer Review effectiveness: An analysis of potential loopholes within the USA Peer Review Program. **Managerial Auditing Journal**.
64. Salih, J. I., & Flayyih, H. H. (2020). Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks. **International Journal of Innovation, Creativity and Change**. 13, (7).
65. Sanoran, K. (Lek). (2018). Auditors' going concern reporting accuracy during and after the global financial crisis. **Journal of Contemporary Accounting and Economics**, 14(2), 164–178.
66. Sattar, U., Javeed, S. A., & Latief, R. (2020). How audit quality affects the firm performance with the moderating role of the product market competition: Empirical evidence from Pakistani manufacturing firms. **Sustainability (Switzerland)**, 12(10).
67. Seckler, C., Gronewold, U., & Reihlen, M. (2017). An error management perspective on audit quality: Toward a multi-level model. **Accounting, Organizations and Society**, 62, 21–42.
68. Shroff, N. (2019). Real effects of PCAOB international inspections. **Accounting Review**, 95(5), 399–433.
69. Son, M., Song, H., & Park, Y. (2017). PCAOB inspection reports and shareholder ratification of the auditor. **Accounting and the Public Interest**, 17(1), 107–129.

70. Stefaniak, C. M., Brandon, D. M., & Houston, R. W. (2017). Investigating inspection risk: An analysis of PCAOB inspections and internal quality reviews. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 36 (1), 151–168.
71. Sukma, P., & Bernawati, Y. (2019). The Impact of Audit Committee Characteristics on Audit Quality. *Jurnal Akuntansi*, 23(3), 363–378.
72. Tanyi, P., & Litt, B. (2017). The Unintended Consequences of the Frequency of PCAOB Inspection. **Journal of Business Finance and Accounting**, 44(1–2), 116–153.
73. Udeh, I. (2017). Disclosure effects of the PCAOB part II reports. **Journal of Accounting and Organizational Change**, 13(4), 568–580.
74. Williams, L. T., & Wilder, W. M. (2017). Audit Firm Perspective on Audit Firm Rotation and Enhancing Independence: Evidence from PCAOB Comment Letters. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 11(1), A22–A44.
75. Xiao, T., Geng, C., & Yuan, C. (2020). How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. **China Journal of Accounting Research**, 13(1), 109–127.