



**دراسة واختبار العلاقة بين مستوى تفعيل مكاتب
المحاسبة لممارسات رأس المال البشري وجودة
التقارير المالية لعملاء المراجعة فى بيئتي الأعمال
والممارسة المهنية فى مصر**

د/نهي السيد تركي
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة دمهور
أ.د/عبد الوهاب نصر على
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

ملخص البحث

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة في مصر لممارسات رأس المال البشري وجودة التقارير المالية لعملاء المراجعة. وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية، وذلك على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ومكاتب مراقبي حساباتها. واعتمد البحث على عينة من (١٠٤) شركة غير مالية مقيدة في البورصة المصرية، وكذلك عينة من (٢٢) مكتب محاسبة. تم استخدام قائمة مرجعية Checklist لأغراض قياس مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري، كما تم استخدام البيانات الفعلية الواردة بالتقارير المالية، والإيضاحات المتممة لها لأغراض قياس جودة التقارير المالية لعملاء مكاتب المحاسبة. وخلص البحث إلى وجود دليل عملي على أن مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري يؤثر إيجاباً على جودة التقارير المالية لعملائها في بيئة الممارسة العملية المصرية.

الكلمات المفتاحية: رأس المال البشري- جودة التقارير المالية- مكاتب المحاسبة.

E.mail: nony_Turkey@yahoo.com

E.mail: Abdelwahab.nasr@hotmail.com

Study and Test the Relationship between the Level of Audit Firms' Activation of Human Capital Practices and the Quality of Financial Reports for Audit Clients in the Business and Professional Practice Environments in Egypt

Abstract

The research aimed to study and test the relationship between the level of implementation by Audit Firms in Egypt for human capital practices and the quality of financial reports for audit clients. This is by conducting an applied study in the Egyptian business environment and its professional practices, on a sample of companies listed in the Egyptian Stock market and its audit firms. The research was based on a sample of (104) non-financial companies listed on the Egyptian Stock market, as well as a sample of (22) Audit Firms. A checklist was used for the purpose of measuring the level of Audit Firms' implementation of human capital practices. Actual data contained in financial reports, and financial statements notes, were used for the purpose of measuring the quality of financial reports for clients of Audit Firms. The research concluded that there is a practical evidence that the level of Audit firms' implementation of human capital practices positively affects the quality of their clients' financial reports in the Egyptian practice environment.

Keywords: Human Capital- quality of financial reports - audit firms.

١ - مقدمة البحث

تلعب المراجعة الخارجية دوراً هاماً في دعم رفاهية المجتمع، من خلال إضفاء الثقة على القوائم المالية، ومن ثم زيادة درجة إمكانية الاعتماد على ما توصله تلك القوائم من معلومات. ولذا تحرص مكاتب المحاسبة على الارتقاء بجودة هذه المراجعة، حيث تعتبر هذه الجودة من أهم أسباب وجود ونمو سوق خدمة المراجعة، والحفاظ على ثقة المجتمع في قبول المراجعة كخدمة مضافة للقيمة، حيث تزداد قيمتها المضافة كلما كانت ذات جودة (الصيرفي، ٢٠١٧؛ Maijoor and Vanstraelen, 2012). وكلما ارتفعت جودة المراجعة، كآلية مراقبة على تصرفات الإدارة، كلما ساعد ذلك على الحد من السلوك الانتهازي للإدارة ومنع ارتكابها للغش، ومن ثم الحد من التضارب في المصالح، وتخفيض عدم تماثل المعلومات، وبالتالي زيادة جودة التقارير المالية (ching et al, 2015; Nawaiseh, 2016; Alzoubi, 2018).

ومكاتب المحاسبة، بتنظيمات لها سمعة وأهداف اقتصادية، ويستلزم ذلك حيازة موارد بشرية، فرأس المال البشري من أهم مدخلات النشاط الأساسية لمكاتب المحاسبة، باعتبارها منظمات خدمات كثيفة العمالة تعتمد على الخبرة، ويعني ذلك أن رأس المال البشري هو أهم موارد مكاتب المحاسبة (Chen et al, 2008). وهو ما أدى إلى اتجاه العديد من الدراسات الأكاديمية (Earnest et al, 2015; Samagaio and Rodrigues, 2016; Naslmosavi and Jahanzeb, 2017; Kang et al, 2016) إلى التأكيد على أهمية رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة، وتفعيل الممارسات الخاصة به. حيث أن استثمار الموارد البشرية في مكاتب المحاسبة يمكن أن ينعكس إيجاباً على جودة المراجعة، وبالتالي جودة التقارير المالية لعملاء المكتب (Kang et al, 2017).

والقضية البحثية الهامة في ضوء ما سبق، هل تُفعل وتلتزم مكاتب المحاسبة في مصر بالممارسات القياسية لرأس المال البشري؟ وإن حدث، فهل يؤثر ذلك على جودة المراجعة، وبالتالي على جودة التقارير المالية لعملاء المراجعة لتلك المكاتب؟ هذا ما تسعى الدراسة الحالية للإجابة عليه نظرياً وعملياً.

٢ - مشكلة البحث

أكدت العديد من الدراسات السابقة (Cheng et al, 2009; Fei and Mi, 2014; Kang et al, 2017) على أن رأس المال البشري هو أحد الأصول الرئيسية المنافسة في سوق مهنة

المحاسبة، وأن استثمار الموارد البشرية وأثره على جودة المراجعة لهما أهمية خاصة لدى الهيئات التنظيمية ومكاتب المحاسبة ومستخدمي القوائم المالية. فالاستثمار في رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة يمكن أن يحسن بشكل فعال جودة المراجعة، وبالتالي جودة التقارير المالية لعملاء المراجعة. وبناءً على ذلك، يمكن صياغة مشكلة البحث في الإجابة نظرياً وعملياً، على مجموعة من الأسئلة؛ ما هي ممارسات رأس المال البشري بمكاتب المحاسبة؟ وكيف يتم قياس مستوى تفعيل المكتب لها؟ ما شكل واتجاه العلاقة بين مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري وجودة التقارير المالية لعملائها في مصر.

٣ - هدف البحث

يهدف البحث إلى تحليل واختبار العلاقة بين مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة في مصر لممارسات رأس المال البشري وجودة التقارير المالية لعملاء المراجعة، وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ومكاتب مراقبي حساباتها.

٤ - أهمية ودوافع البحث

للبحث أهمية أكاديمية كونه يدفع في اتجاه تضيق فجوة البحث المحاسبي في مجال ممارسات رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة، وبصفة خاصة فيما يتعلق بمرودها على جودة التقارير المالية لعملاء المراجعة. وللبحث أهمية مهنية لكونه يساهم في لفت انتباه الجهات التنظيمية وواضعي المعايير وأصحاب المصالح في هذه الشركات إلى أهمية ممارسات رأس المال البشري لدى مكاتب المحاسبة في مصر.

ورغم كثرة دوافع البحث إلا أن أهمها؛ إبراز دور البيئة الداخلية لمكاتب المحاسبة ومدى اهتمامها بممارسات رأس المال البشري كأداة لتحسين جودة التقارير المالية لعملاء المراجعة، من خلال زيادة جودة المراجعة، وهو مجال بحثي يعاني من ندرة نسبية في الدراسات النظرية والتطبيقية، التي تناولت العلاقة محل الدراسة في مصر.

٥ - حدود البحث

وفقاً لأهداف البحث ومشكلته، سيقصر البحث على التحقق نظرياً وعملياً من العلاقة بين تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري (مقاسة بالمعادلة: مستوى التفعيل = عدد الممارسات

الفعلية/ إجمالي عدد الممارسات القياسية) وجودة التقارير المالية لعملاء المراجعة المقيددين في البورصة المصرية (مقاسة بمستوى التحفظ المحاسبي اعتماداً على نموذج MTB).

٦- خطة البحث

وفقاً لهدف ومشكلة وحدود البحث سوف يستكمل كالتالي:

- ٦-١- رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة.
- ٦-٢- جودة التقارير المالية من المنظور المهني.
- ٦-٣- تحليل العلاقة بين مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري وجودة التقارير المالية لعملاء المراجعة واشتقاق فرض البحث.
- ٦-٤- الدراسة التطبيقية.
- ٦-٥- خلاصة البحث وأهم التوصيات ومجالات البحث المقترحة.

٦-١ رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة

بشأن رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة ركز البعض (Chadegani et al, 2015; Olmedo and Martínez, 2015; Setiawan and Iswari, 2016; Utary et al, 2017; Bianchi et al, 2019) على اعتبار رأس المال البشري هو المخزون الفردي للمعرفة المتراكمة من قبل موظفي المكتب، بما يعنى الصفات والخصائص الفردية التي ينبغي توافرها في مراقب الحسابات وما يجب أن يتصف به مثل؛ الإبداع والدراية والولاء والأفكار والقيم والمواقف والقدرة على تطوير أفكار جديدة. في حين ركز البعض الآخر (Hamzah et al, 2011; Cheng et al, 2009; Chen et al, 2013) على الجوانب التعليمية والتدريب والخبرات والتعليم المهني المستمر ومستوى الكفاءة المهنية المتوفرة داخل مكاتب المحاسبة. بينما ركز (Hermanson et al (2016 فقط على الصحة الجسدية والعقلية لمراقبي الحسابات داخل مكاتب المحاسبة.

ومن ناحية أخرى، اتجه البعض (Bol et al, 2012; Kang et al, 2017) للتركيز على مدى المشاركة المجتمعية للمكتب، وكذلك ما تنفقه مكاتب المحاسبة من أجل تحسين مستوى العاملين والارتقاء بهم من الناحيتين العلمية والنفسية مثل؛ نفقات التعليم الأكاديمي، نفقات التعليم المهني المستمر، وأيضا الدعم المالي للتهنئة العائلية والتعازي، مصاريف وجبات الوقت الإضافي، الفحوصات الطبية، نفقات الترفيه. بينما جمع البعض (Earnest et al, 2015; Samagaio and Rodrigues, 2016; Justus and Onyuta, 2016) في تناوله لرأس المال البشري بين

الصفات الشخصية لمراقب الحسابات ومستويات التعليم والخبرة والتدريب والعدد الكافي من الموظفين الأكفاء، القدرة على التناغم في فريق عمل، وامتلاك كافة العاملين بالمكتب المعرفة عن المخاطر الرئيسية الخاصة بالمهنة. في حين أشار (Nagy et al, 2018) بأنه مهما توافرت العمالة المؤهلة والممارسات اللازمة داخل مكاتب المحاسبة فإن العامل الرئيسي والحاسم والمؤثر على جودة المراجعة هو استخدام المكتب لتلك الممارسات بكفاءة وفعالية.

ويخلص الباحث مما سبق، إلى أنه على الرغم من عدم وجود اتفاق بين غالبية الدراسات السابقة على سبيل المثال (Samagaio and Rodrigues, 2016; Setiawan and Iswari, 2016; Utary et al, 2017; Kang et al, 2017; Nagy et al, 2018; Bianchi et al, 2019) حول مفهوم رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة، إلا أنه يمكن تعريفه على أنه القدرات، المهارات، الخبرات، التعليم والتدريب المستمر، والسمات الشخصية التي يمتلكها موظفو مكتب المحاسبة والتي تُعد مورداً حقيقياً يساهم في العمل ويحقق مزايا تنافسية بدون أن يمتلكه المكتب ولكنه يساعد على الارتقاء بجودة الأداء المهني (الأداء الكلي) للمكتب.

وبشأن أهمية رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة، أوضحت العديد من الدراسات (Hitt et al, 2000; Abdelrhman et al, 2014; Earnest et al, 2015; Samagaio and Rodrigues, 2016; Singh and Rao, 2017) أن رأس المال البشري داخل مكاتب المحاسبة يلعب دوراً هاماً في تحسين جودة الأداء المهني لتلك المكاتب. لذا أكدت تلك الدراسات على ضرورة اعتراف مكاتب المحاسبة وتفعيلها لممارسات رأس المال البشري لتعزيز أداء تلك المكاتب عند تقديم الخدمات المهنية، مما يزيد من جودة الأداء الكلي للمكتب واستدامة الأعمال وبقاء المكتب. فمستوى ممارسة رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة له مخزون منافع مثل؛ القدرة على توليد الربحية وتعزيز القيمة والنمو وتحسين الأداء التنظيمي الشامل، كون رأس المال البشري يعد الأساس داخل مكاتب المحاسبة لضمان أن خدماتهم المهنية المقدمة تتوافق مع متطلبات المعايير في المهنة.

إضافةً لذلك، أكد البعض (Hamzah et al, 2011; Abdelrhman et al, 2014; Fu et al, 2015; Tadic et al, 2015; Samagaio and Rodrigues, 2016) أن رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة يلعب دوراً هاماً أيضاً في تعزيز الميزة التنافسية لتلك المكاتب في سوق المهنة. الأمر الذي أدى إلى وجود اتجاه لضرورة الإفصاح عن معلومات رأس المال البشري لأصحاب المصالح في مكتب المحاسبة، لما لهذا الإفصاح من تأثير إيجابي على قدرة أصحاب

المصالح على اتخاذ قرارات رشيدة ونافعة، فضلاً عن دوره في الحفاظ على الميزة التنافسية لهذه المكاتب.

وفي ذات السياق، أضاف البعض (Cheng et al,2009; Naslmosavi and Jahanzeb, 2016) أن تفعيل ممارسات رأس المال البشري، من خلال التطوير المهني المستمر، وتدريب مراقبي الحسابات، والخبرة في الوظائف المختلفة، وتطوير المهارات المهنية وإصدار الشهادات للمحاسبين القانونيين يمكن أن يعزز من جودة المراجعة. علاوة على ذلك فإن هذه الممارسات لها تأثير كبير على رأي مراقب الحسابات. وبناءً على ما سبق، يتضح أن خصائص رأس المال البشري تعتبر أهم موارد مكاتب المحاسبة وترتبط ارتباطاً مباشراً بجودة المراجعة (Fei and Mi, 2014). فاستثمار الموارد البشرية في مكاتب المحاسبة يمكن أن يحسن بشكل فعال، جودة المراجعة، وبالتالي جودة التقارير المالية (Kang et al, 2017).

كما أكد البعض (Law and Hung, 2009; Kühn et al, 2016; Samagaio and Rodrigues, 2016; Aboobaker and Renjini, 2020) على أن رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة يزداد أهمية في الأونة الأخيرة، نظراً لقيام بعض مكاتب المحاسبة بالسعى لريادة المهنة، من خلال مجموعة من الآليات. ويمثل رأس المال البشري أحد أهم هذه الآليات. فيعد رأس المال البشري متغيراً ذا تأثير على نجاح مكاتب المحاسبة وتحقيق القدرات التنافسية والريادية، لأنه يمثل نسبة عالية جداً من القيمة الإجمالية لها. وأصبح دور رأس المال البشري يجذب الاهتمام المتزايد من قبل مكاتب المحاسبة الراغبة في النجاح والتفوق والريادة المستدامة. ويرتكز دور رأس المال البشري في تحقيق الريادة على الاستثمار في ممارساته وتدعيم الإمكانيات والقدرات الريادية التي يمتلكها بما يساعد على تقديم خدمات مبتكرة ريادية. فمن أهم مصادر تحقيق الميزة التنافسية لمكاتب المحاسبة هو قدرتها على خلق وتجميع وتخزين الاستثمار في رأس المال البشري ولا تكمن أهمية رأس المال البشري في إمتلاكه فقط ولكن تكمن في الكيفية التي تمتزج بها ممارساته والتي يتم من خلالها تطبيق المعارف والأفكار ووضعها موضع التنفيذ من خلال تقديم الخدمات، وهو ما يوضح إلى أي مدى يتحقق دوره في تحقيق الريادة لمكاتب المحاسبة. حيث يزيد رأس المال البشري من قدرات مكاتب المحاسبة على اكتشاف واستغلال الفرص في سوق الخدمات المهنية، ويساعد في تراكم المعارف والمهارات الجديدة. وهو ما يجعل العلاقة بين ممارسات رأس المال البشري والنجاح في ريادة الأعمال المهنية إيجابية.

وأخيراً، يمكن بلورة ما أكدت عليه العديد من الدراسات السابقة مثل (Cheng et al, 2009; Earnest et al, 2015; Cahan and Sun, 2015; Samagaio and Rodrigues, 2016; Hermanson et al, 2016; Kang et al, 2017; Ismail and Nursia, 2018; Nagy et al, 2018; Deng et al, 2018) بشأن أهمية ممارسات رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة بالنسبة لأصحاب المصلحة فيها خاصة، الشركات عملاء المكتب، المستثمرين في شركات العملاء، أصحاب المكتب، ومراقبي الحسابات أنفسهم. فتتفق تلك الدراسات على أن الاهتمام بممارسات رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة وقدرتها على اجتذاب والاحتفاظ بالموظفين الأكفاء الذين لديهم المعرفة والخبرة، والاهتمام بالتدريب المهني الخاص بهم، والاهتمام بالتعليم، يؤثر إيجاباً على الأداء الوظيفي والأداء المالي لمكاتب المحاسبة. فممارسات رأس المال البشري ترتبط بنتائج أداء أعلى لكل من؛ المركز التنافسي، النمو، الربحية، زيادة الأعمال. وأضافوا، أن قيام مكاتب المحاسبة بزيادة الاستثمار في رأس المال البشري، ووضع خطة تدريب معقولة للعاملين، وزيادة تعزيز التعليم المهني، والاستفادة الكاملة من ميزة المحاسبين القانونيين الشباب، قد يمكنها من تعزيز القدرة التنافسية في سوق المراجعة وجودة خدمة المراجعة، ثم الحصول على أتعاب مراجعة أعلى.

ويخلص الباحث مما سبق، إلى وجود اتفاق بين غالبية الدراسات الحديثة على ضرورة الاهتمام بممارسات رأس المال البشري داخل مكاتب المحاسبة. فكلما استخدم مكتب المحاسبة سياسات وإجراءات وأساليب تفعيل ممارسات رأس المال البشري والارتقاء بفكر موظفيه كلما انعكس ذلك بالإيجاب على مكتب المحاسبة نفسه، وكذلك على أصحاب المصلحة فيه ومساعدتهم على اتخاذ قرارات رشيدة ونافعة. وهو ما سوف يتم تناوله لاحقاً.

بشأن قياس رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة، يمكن ملاحظة أنه تم تطبيق الدراسات السابقة على مجموعة من مكاتب المحاسبة، ذات تنوع في بيئة التنفيذ، مثل ماليزيا (Hamzah et al, 2011; Earnest et al, 2015; Ismail and Nursia, 2018) والبرتغال (Samagaio and Rodrigues, 2016) وكوريا (Kang et al, 2017) والصين (Fei and Mi, 2014) وإيران (Naslmosavi and Jahanzeb, 2016) وشرق اندونيسيا (Utary et al, 2017) ومصر (Abdelrhman et al, 2014).

وفيما يتعلق بجمع البيانات، اعتمدت بعض الدراسات السابقة على البيانات الأولية من خلال الاستبيانات (Earnest et al, 2015; Svanberg and ohman, 2016; Samagaio and Rodrigues, 2016; Naslmosavi and Jahanzeb, 2016; Utary et al, 2017; Ismail and Nursia, 2018) والمقابلات الشخصية (Bol et al, 2012). بينما اعتمدت دراسات أخرى على البيانات الثانوية المستخرجة من التقارير المنشورة (Cheng et al, 2009; Hamzah et al, 2011; Fei and Mi, 2014; Kang et al, 2017).

وفيما يتعلق بنتائج هذه الدراسات، اقترحت بعض الدراسات نموذجاً للقياس اعتماداً على القياس المالي لرأس المال البشري (Fei and Mi, 2014; Naslmosavi and Jahanzeb, 2016; Kang et al, 2017) أو المكونات التفصيلية لرأس المال البشري (Samagaio and Rodrigues, 2016) واقترحت دراسات أخرى نموذجاً يعتمد على القياس غير المالي لرأس المال البشري (Abdelrhman et al, 2014; Earnest et al, 2015; Svanberg and ohman, 2016).

ويخلص الباحث من تحليل هذه الدراسات إلى عدم اتفاقها على مقياس محدد لرأس المال البشري في مكاتب المحاسبة، وقد يرجع ذلك لعدم اتفاقها أساساً على ممارسات محددة خاصة برأس المال البشري، إلا أنه يتضح أن أكثر الممارسات الخاصة برأس المال البشري التي تناولتها تلك الدراسات وحاولت قياسها ومدى دراسة تأثيرها ومردوها على مكاتب المحاسبة وعملائه هي؛ التعليم المهني المستمر، مستوى التعليم الأكاديمي لمراقبي الحسابات، خبرة عمل مراقبي الحسابات، مستوى التأهيل المهني لمراقبي الحسابات، الكفاءة المهنية، التدريب المهني، التخصص الصناعي. وبالتالي يمكن للباحث استخلاص مقياس لرأس المال البشري يجمع بين أكثر ممارسات رأس المال البشري تكراراً في الدراسات السابقة (Cheng et al, 2009; Chen et al, 2013; Abdelrhman et al, 2014; Fei and Mi, 2014).

$$HC = \alpha + \beta_1 EDU + \beta_2 EXP + \beta_3 SPEC + \beta_4 CPE + \beta_5 CPT + \beta_6 CPA + \beta_7 Young + \beta_8 Social + \varepsilon$$

حيث:

HC = مجموع ممارسات رأس المال البشري.

مستوى التعليم EDU = ((عدد مراقبي الحسابات الحاصلين على درجة الدكتوراه $\times 23$) + (عدد مراقبي الحسابات الحاصلين على درجة الماجستير أو دبلوم الدراسات العليا $\times 18$) + (عدد مراقبي الحسابات الحاصلين على درجة البكالوريوس $\times 16$ + عدد الموظفين مع مستويات التعليم الأخرى $\times 9$)) / إجمالي عدد مراقبي الحسابات في نهاية العام.

مستوى الخبرة EXP = متوسط سنوات الخبرة (يتم استخدام عمر مراقبي الحسابات لتقييم خبرة عمل مراقبي الحسابات، باعتبار مراقبي الحسابات الذين تزيد أعمارهم عن 35 عامًا قد عملوا في مكاتب المحاسبة لأكثر من 10 سنوات، يعتبرون موظفين ذوي خبرة عالية). وبالتالي خبرة عمل مراقبي الحسابات = عدد مراقبي الحسابات الذين تزيد أعمارهم عن 35 عامًا / عدد مراقبي الحسابات في نهاية العام.

التخصص الصناعي SPEC = (1) إذا كان مكتب المحاسبة متخصصاً، و (صفر) خلاف ذلك. التعليم المهني المستمر CPE¹ = عدد مراقبي الحسابات الذين لديهم عضوية في المنظمات المهنية (على سبيل المثال، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA)) وبحاجة إلى التعليم المهني المستمر كشرط لمواصلة العضوية/ العدد الإجمالي لمراقبي الحسابات في نهاية العام.

التدريب المهني المستمر CPT = (1) إذا كان لدى مكتب المحاسبة قسم للتدريب المهني، و (صفر) خلاف ذلك.

الكفاءة المهنية (مستوى التأهيل المهني لمراقبي الحسابات): عدد مراقبي الحسابات الحاصلين على شهادة (CPA²) / عدد مراقبي الحسابات في نهاية العام.

الاستفادة من مراقبي الحسابات الشباب Young: النسبة المئوية لمراقبي الحسابات الذين لا يزيد سنهم عن 40 سنة.

المشاركة الاجتماعية Social Involvement: عنصر بمقياس 7 نقاط يشير إلى الإجابة على العبارة "أحضر دائماً المناسبات الاجتماعية التي تنظمها الشركة مثل حفلات استقبال بعد الظهر أو المشروعات بعد انتهاء الدورات التدريبية".

¹ continuing professional education

² certified public accountant

ويخلص الباحث مما سبق، إلى أنه على الرغم من تعدد النماذج التي حاولت قياس رأس المال البشري في مختلف الشركات، هناك نقص في الدراسات التي تهدف إلى قياس رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة. حيث، حاولت معظم الدراسات دراسة عنصر واحد فقط من رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة (الخبرة، التخصص الصناعي، التدريب المهني) بشكل فردي وتقييم علاقتها بجودة المراجعة. وبالتالي يمكن استنتاج وجود ندرة في الدراسات التي حاولت قياس رأس المال البشري ككل في مكاتب المحاسبة وعلاقتها بجودة المراجعة، وبالتالي هناك فجوة في البحث تحتاج إلى مزيد من البحث والدراسة كخطوة أولى لقياس رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة.

وأخيراً، يعتقد الباحث أنه بتحليل بعض قرارات الهيئة العامة للرقابة المالية (٧٩ لسنة ٢٠٠٧؛ ٨٤ لسنة ٢٠٠٨؛ ٢٤ لسنة ٢٠٠٩؛ ٣٣ لسنة ٢٠٠٩؛ ٢٣ لسنة ٢٠٠٩؛ ٨٤ لسنة ٢٠١٩)، يجب على المحاسبين الراغبين في القيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية أن يتوافر فيهم العديد من المتطلبات، والتي من بينها ما يتعلق بالموارد البشرية مثل؛ معرفة مراقبي الحسابات بنشاط العمل، توافر الخبرة والقدرات والكفاءات اللازمة لدى مراقبي الحسابات، وأن يكون لديهم التزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لأداء المهام، ويمكن تنمية هذه القدرات والكفاءات من خلال كلٍ من، التعليم، والتنمية المهنية المستمرة. ويشمل ذلك التدريب، خبرة العمل، التعلم من فريق أكثر خبرة (على سبيل المثال أعضاء آخرين من فريق العمل)، حصول مراقب الحسابات على عضوية جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أو الحصول على إحدى الشهادات المهنية الأجنبية المعادلة لها أو الحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة من إحدى الجامعات المعترف بها في مصر.

ويتضح من تلك القرارات أنه من ضمن المتطلبات الواجب توافرها للقيد في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر، التخصص الصناعي، مستوى الخبرة، مستوى التعليم، التعليم المهني المستمر، التدريب المهني المستمر، الكفاءة المهنية. وبالتالي، فإن تلك الممارسات يمكن قياسها في بيئة الممارسة المهنية في مصر. أما فيما يتعلق بالمشاركة المجتمعية ومدى الاستفادة من مراقبي الحسابات الشباب، فيعتقد الباحث وجود صعوبة في قياسهم في مكاتب المحاسبة، نظراً لعدم وجود إلزام بهما من قبل الجهات المعنية بالمهنة في مصر.

وبشأن الإفصاح عن رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة، فقد اتفق البعض (Abeysekera and Murthy, 2007; Duff, 2018) على ضرورة الإفصاح الاختياري عن ممارسات رأس المال البشري في شركات الخدمات بصفة عامة، وفي مكاتب المحاسبة بصفة

خاصة، وتشمل؛ تمييز الموظفين، شكر الموظفين، مزايا الموظفين، التدريب، المشاركة المجتمعية للموظفين، عدد الموظفين، متوسط عمر الموظفين، متوسط الخبرة المهنية، التأهيل المهني، روح المبادرة والابتكار، سلامة الموظفين وقضايا المساواة على أساس الجنس والعرق والدين، قضايا المساواة القائمة على الإعاقة، والنشاط النقابي. كما أشار (Duff, 2018) لضرورة الإفصاح غير المالي الكمي عن بعض ممارسات رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة وتشمل، المعلومات المتعلقة بالموظفين، المؤهلات التعليمية والمهنية، التدريب المقدم من قبل المكتب، المعرفة المتعلقة بالعمل، وابتكار الموظفين.

ولكن نظراً لاختلاف طبيعة العمل في مكاتب المحاسبة كأحد المنشآت الخدمية مقارنةً بالقطاع الصناعي، وعدم وجود وسائل إفصاح إلزامية في تلك المكاتب عن بعض العناصر الهامة لأصحاب المصالح في تلك المكاتب مقارنةً بالشركات في باقي القطاعات، فقد أكد البعض (شحاته، ٢٠١٥؛ على، ٢٠١٧؛ سالم، ٢٠١٧؛ Fu et al, 2015؛ Deumes et al, 2012؛ Kang et al, 2017؛ Cular, 2017؛ La Rosa et al, 2019) على ضرورة استخدام تقرير الشفافية كأداة فعالة للإفصاح الاختياري لمكاتب المحاسبة لتمييز نفسها عن المنافسين الآخرين في سوق المراجعة. لذلك، من المحتمل أن تؤدي هذه التقارير إلى خلق حوافز لمكاتب المحاسبة تزيد من جودة المراجعة، والإشارة إلى جودة خدمة المراجعة التي تقدمها إلى السوق، إذ تعزز هذه التقارير زيادة الشفافية فيما يتعلق بالمسائل التي يعتقد أنها تساهم في جودة المراجعة. ومن ضمن بنود تقرير الشفافية بعض ممارسات رأس المال البشري، التي ينبغي على مكاتب المحاسبة الإفصاح عنها، وتشمل؛ سياسات وإجراءات التعيين والتطوير، مدى ارتباط عروض العمل باجتياز الاختبارات، مدى كون مؤهلات وخبرات وشخصيات أصحاب الخبرة عند تعيينهم معادلة للموجودين حالياً، مدى وجود برامج التعليم والتطوير المهني ووجود برامج تدريبية، مدى وجود استراتيجية لقبول وإشراك الخريجين المتميزين في أعمال المراجعة، قواعد الترقى، مستوى الخبرات والمهارات المتوافرة، مستوى الالتزام بالمعايير المهنية والمبادئ الأخلاقية، مهارات وخبرات فريق العمل، التدريب المهني المستمر، التعليم المهني المستمر، الاتصال بين أعضاء فريق العمل.

وتحليل بعض تقارير الشفافية الحديثة في الممارسة المهنية لبعض مكاتب المحاسبة الكبرى العالمية (EY, 2018; Deloitte, 2018; Baker Tilly, 2019)، اتضح أنها تتفق مع ما أشارت إليه الدراسات سالف الذكر، كما أنها أكدت بالإضافة إلى ما سبق على الاهتمام بمزيد من ممارسات رأس المال البشري والإفصاح عنها، إذ أشارت إلى ضرورة الإفصاح عن مدى التزام

المكتب بالامتنال للمعايير المتعلقة بمنهجية المراجعة، الجودة، الاستقلال، تبادل المعرفة، الموارد البشرية، والتكنولوجيا، بحيث تلتزم المكاتب في ممارساتها المهنية بالمعايير المهنية والأخلاقية المعمول بها، وجميع متطلبات القانون المعمول بها. كذلك، يجب الالتزام بالنزاهة وقواعد السلوك العالمية واتباع تلك القواعد من قبل جميع الموظفين. كما يجب عقد اجتماع بين جميع مراقبي الحسابات لمناقشة الأداء والتغذية العكسية، وحضور دورات تدريبية صغيرة حول عمليات المراجعة الحالية ذات الصلة، بما يعنى جلسات تدريب تفاعلية بين مراقبي الحسابات الحاليين لنقل الخبرة لمراقبي الحسابات الأقل خبرة للعمل على تحسين مشاركة أعضاء الفريق والاحتفاظ بهم، ودعم تقديم عمليات المراجعة عالية الجودة. إضافة لذلك، تطوير برنامج للتعليم والتطوير مصمم لمساعدة الزملاء على معرفة المزيد حول التقنيات الجديدة والمهارات اللازمة لإدارة طرق جديدة للعمل مع البيانات، حيث يوفر هذا البرنامج للمشاركين تعلم المهارات الجديدة لمجموعة كبيرة من الزملاء والتعلم من بعضهم البعض، وهذا لم يحسن من تطورهم الشخصي فحسب، بل يمكّنهم أيضاً من تقديم النتائج للعملاء بطريقة أكثر تأثيراً وفعالية.

وأخيراً توصل البعض ضمناً (شحاته، ٢٠١٥؛ سالم، ٢٠١٧؛ علي، a، ٢٠١٧؛ عبد المجيد، ٢٠١٨؛ حامد وثناء، ٢٠١٨) في بيئة الممارسة المهنية في مصر، إلى ضرورة توافر بعض ممارسات رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة والإفصاح عنها، من خلال تقارير الشفافية، وتمثل تلك الممارسات في؛ سياسات وإجراءات التعيين والتطوير، حيث يتم اختيار الخريجين أصحاب المستوى الاستثنائي الذين يملكون المهارات الشخصية والعقلية المصحوبتين بدرجة عالية من الكفاءة المهنية، وتكون عروض العمل مرهونة باجتياز الاختبارات. كما يجب أن تكون مؤهلات وخبرات وشخصيات أصحاب الخبرة عند تعيينهم معادلة للموجودين حالياً على الأقل، ويتم ترقية الفرد عندما يحقق الاشتراطات الخاصة بالترقية بخصوص الأداء، الخبرة والكفاءة، وجود برامج التعليم والتطوير المهني ووجود برامج تدريبية.

ويخلص الباحث مما سبق، إلى وجود اتجاه عام للتأكيد على أهمية الإفصاح عن ممارسات رأس المال البشري الخاصة بمكاتب المحاسبة، وذلك من خلال تقارير الشفافية والتي التزمت بها مكاتب المحاسبة الكبرى BIG4. وذلك لتعزيز مركزها التنافسي والحفاظ على الحصة السوقية لتلك المكاتب. كما خلص الباحث، إلى أن هذا الإفصاح يُمكن أصحاب المصالح في مكاتب المحاسبة (خاصة شركات العملاء) من تقييم أداء تلك المكاتب والتمييز بينها وبين منافسيها. ويتضح للباحث مما سبق، أن هناك اختلاف في معلومات رأس المال البشري التي يتم الإفصاح عنها من دراسة

لأخرى، وقد يرجع ذلك إلى اختلاف ممارسات الإفصاح المرتبطة برأس المال البشري بين الدول المختلفة. حيث لا يوجد في الوقت الحاضر معيار محاسبي شامل يُعالج قضية الإفصاح عن معلومات رأس المال البشري.

بينما لاحظ الباحث قيام بعض مكاتب المحاسبة الكبرى مثل؛ Deloitte-KPMG، بنشر تقرير الأعمال المتكامل بالإضافة إلى تقرير الشفافية على موقعهما الإلكتروني، كما أنها تفصح عن بعض ممارسات رأس المال البشري في تقرير الشفافية. وبما أن التقرير المتكامل يقوم على أساس تجميع التقارير التي يصدرها المكتب بشكل مستقل وفقاً لهيكل أو إطار واحد يوصل المعلومات عن الأداء الكلي للمكتب إلى مدى واسع من أصحاب المصالح (KPMG, 2019; Deloitte, 2019). فمن الأخرى لمكاتب المحاسبة، كأحد المنشآت الخدمية، أن تقوم بإعداد تقرير مستقل لرأس المال البشري يتم دمجها ضمن تقرير الأعمال المتكامل كما هو الحال بالنسبة لتقرير الشفافية. حيث يعتقد الباحث أن لإعداد تقرير لرأس المال البشري ضمن تقارير الأعمال المتكاملة فوائد تتمثل في؛ توفير احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات التي تمكنهم من تقييم مقدرة المكتب على تقديم خدمات مهنية عالية الجودة، تحسين سمعة المكتب، كسب ثقة أصحاب المصالح، وهذا يمكن أن يميز المكتب عن غيره بالإضافة إلى تقديم نفسه بشكل أفضل لأصحاب المصالح. ويتوقع الباحث أن يلقي هذا التقرير قبولاً عاماً لأنه سوف يحقق الاتساق والقابلية للمقارنة بين مكاتب المحاسبة المختلفة، كون ممارسات رأس المال البشري تمثل المدخلات الأساسية لأداء الخدمات المهنية.

وبشأن مردود الإفصاح عن رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة على أصحاب المصلحة
فيها، فقد اتفقت العديد من الدراسات السابقة (Chadegani et al, 2015; Earnest et al, 2015; Utary et al, 2017; Kang et al, 2017; Nagy et al, 2018; Deng et al, 2018; Bianchi et al, 2019; chen et al, 2020) على قدرة ممارسات رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة على التأثير الإيجابي على الأداء المهني المستدام لتلك المكاتب، نتيجة لتأثيرها الإيجابي على كل من؛ سمعة المكتب، الحصة السوقية للمكتب، ارتفاع أتعاب المراجعة، الارتقاء بجودة المراجعة. كما اتفق البعض أيضاً في هذا الصدد (Cheng et al, 2009; Al-haddash et al, 2013; Chen et al, 2013; Fei and Mi, 2014; Earnest et al, 2015; Naslmosavi and Jahanzeb, 2016; Kang et al, 2017; Nwanyanwu, 2017; chen et al, 2020) أنه كلما ازدادت استثمارات مكاتب المحاسبة في رأس مالها البشري، خاصاً،

مستوى تعليم مراقبي الحسابات، سوف يتحسن أداء تلك المكاتب ويزيد احتمال بقائها، حيث يمكن أن يقوم مكتب المحاسبة بتعزيز جودة المراجع، ونقادي فشل المراجعة، من خلال توظيف موظفين متعلمين وتحمّل المكتب مصروفات التعليم العالي وتشجيعهم على استكمال درجات علمية أعلى، والحفاظ عليهم في بيئة العمل "بحيث يبقى الأشخاص الأفضل في المهنة". فينبغي معرفة ما إذا كان مكتب المحاسبة لديه مراقبي حسابات حاصلين على درجة الدكتوراه، درجة الماجستير، درجة البكالوريوس، أو مستويات التعليم الأخرى.

كما أضاف البعض الاخر (عبد المجيد، ٢٠١٨؛ 2008؛ Chen et al، Hamzah et al، Deng et al، 2011؛ Fei and Mi، 2014؛ Earnest et al، 2015؛ Setiawan، 2016؛ chen et al، 2020؛ 2018) أن وضع برامج لتدريب وتطوير مراقبي الحسابات يرتبط إيجاباً بالأداء المالي والمهني لمكاتب المحاسبة مما يزيد من قدرتها على تعزيز القدرة التنافسية في سوق المراجعة. كما أضاف (Chen et al، 2013) لاعتبار خبرة مراقبي الحسابات كأحد ممارسات رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة، أحد أهم المدخلات في تحديد جودة المراجعة. فقد اتفقت الدراسات السابقة (Hitt et al، 2000؛ Cheng et al، 2009؛ Cahan and Sun، 2015؛ Samagaio and Rodrigues، 2016؛ Naslmosavi and Jahanzeb، 2016؛ Nwanyanwu، 2017) على أن مراقبي الحسابات الأكثر خبرة يوفرون خدمة مراجعة عالية الجودة مقارنة بمن هم أقل خبرة، إذ أن جودة المراجعة تزداد مع خبرة مراقبي الحسابات، وبالتالي فإن تمتع مراقبي الحسابات بالمزيد من الخبرة، من خلال زيادة مشاركتهم في مكاتب المحاسبة الكبري BIG4، سوف يزيد من جودة المراجعة.

كما أشار البعض (Earnest et al، 2015؛ Nwanyanwu، 2017؛ Deng et al، 2018) إلى أن ممارسات رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة لها مردود إيجابي بصفة خاصة على مراقبي الحسابات أنفسهم. إذ أن امتلاك المهارات المهنية لدى مراقبي الحسابات أمر حيوي لتوصيل خدمة مراجعة ذات جودة، ويتم تحقيق ذلك من خلال التأكد من أن مراقبي الحسابات لديهم المؤهلات المطلوبة والكفاءة لمهام المراجعة. ومن ثم فإن توافر المهارات الفنية لدى مراقبي الحسابات يزيد من جودة أداء أعمالهم. كما أن السمات الشخصية لمراقبي الحسابات مثل الطموح والتوجه نحو الالتزام بالمعايير والارشادات وحب المنافسة تمكنهم من إصدار أحكام مهنية ذات جودة (Setiawan and Iswari، 2016).

وهو ما أكدت عليه الدراسات السابقة (Menk, 2011; Cahan and Sun, 2015; Earnest et al, 2015; Samagaio and Rodrigues, 2016; Setiawan and Iswari, 2016; Utary et al, 2017; Bianchi et al, 2019) حيث أشارت تلك الدراسات إلى أن نوع شخصية مراقب الحسابات يؤثر بشكل كبير على حكمه، لأن الخصائص الشخصية لمراقبي الحسابات (مثل موهبة مراقب الحسابات، الصدق، النزاهة، الالتزام المهني) قد تكون بمثابة إشارة لمستوى العناية الذي سيتم ممارسته أثناء عملية المراجعة. وبالتالي يجب أن تولي مكاتب المحاسبة مزيداً من الاهتمام للاختلافات الفردية بين مراقبي الحسابات، وخاصةً نوع الشخصية. حيث يتمتع مراقبو الحسابات ذوو الخصائص الشخصية الجيدة بمستوى أعلى من الثقة في أعمالهم وموقف تنافسي أعلى في إجراء عمليات المراجعة، وسيكون لديهم اعتقاد بأنه لا يمكن تحقيق النجاح إلا من خلال العمل الجاد والموقف التنافسي الشديد، وهم يعتقدون أيضاً أن الجهد المنخفض سيؤدي بهم إلى الفشل. فالسمة الشخصية لمراقبي الحسابات هي الجودة داخل مراقبي الحسابات أنفسهم والتي سوف تؤثر عليهم للاستجابة لجميع الظروف التي يواجهونها (Knechel et al, 2013; Knechel et al, 2015; Goodwin & Wu, 2016; Utary, 2017).

كما أكد البعض (عبد المجيد، ٢٠١٨؛ Kang et al, 2017؛ chen et al, 2020) على ضرورة قيام المهنة بتوفير آليات مناسبة لتدريب مراقبي الحسابات، فأساليب التدريب التي تحاكي الممارسات العملية يمكنها من رفع كفاءة مراقبي الحسابات، خاصة فيما يتعلق بالجوانب المعرفية والإدراكية التي تسمح لهم بإصدار أحكام مهنية ذات جودة.

بينما في الممارسة المهنية أشارت بعض مكاتب المحاسبة (EY, 2018; Deloitte, 2018; Baker Tilly, 2019) لقدرة ممارسات رأس المال البشري في التأثير الإيجابي على جودة أداء تلك المكاتب، نتيجة لتحقيقها العديد من الآثار الإيجابية في تطوير مراقبي الحسابات، وهذا التطوير لم يحسن من تطورهم الشخصي فحسب، بل يمكنهم من تقديم النتائج للعملاء بطريقة أكثر تأثيراً وفعالية، ودعم تقديم عمليات مراجعة عالية الجودة.

كما أشار البعض (Law and Hung, 2009; Unger et al, 2011; Estrin et al, 2016; Kühn et al, 2016; Ehrlich et el, 2018; Aboobaker and Renjini, 2020) إلى أن الاستثمار في رأس المال البشري له آثار إيجابية على أداء ريادة الأعمال المهنية، لأنه يؤدي إلى قاعدة معرفية واسعة تمكن الأفراد من دمج المعرفة الجديدة والتكيف مع المواقف الجديدة

بسهولة أكبر، حيث أنه يعزز قدرة الفرد على اكتشاف واستغلال الفرص، وبالتالي فهو يساهم إلى حد كبير في إحداث ريادة عالية في مجال أعمال مكاتب المحاسبة. كما أن الإفصاح عن رأس المال البشري يزيد إدراك أصحاب المصالح لريادة المكتب للخدمات المهنية^٣.

وعلى الجانب الآخر اتفق البعض (حامد وثناء، ٢٠١٨؛ زكي، ٢٠١٨؛ Earnest et al, 2015؛ Samagaio and Rodrigues, 2016؛ Su et al, 2016؛ Hegazy et al, 2015؛ Bianchi et al, 2019؛ Deng et al, 2018؛ Kang et al, 2017) على قدرة بعض ممارسات رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة مثل؛ التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات، كفاءة مراقبي الحسابات، خبرة وتدريب مراقبي الحسابات، التأهيل العلمي والعملية لمراقبي الحسابات، الخصائص الشخصية لمراقبي الحسابات، والسمعة المهنية، على التأثير الإيجابي على عملاء تلك المكاتب، نتيجة لتحقيقها العديد من الآثار الإيجابية والتي من بينها؛ زيادة ثقة العميل، زيادة مستويات رضاء عملاء المكتب، تحسن جودة الإفصاح، زيادة قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف ومنع التحريفات الجوهرية في القوائم المالية مما ينعكس على تحسين جودة التقارير المالية لعملاء المكتب. وبالتالي يؤثر مستوى استثمار مكاتب المحاسبة في تلك الممارسات لديها على جودة الخدمات التي تقدمها إلى عملائها.

كما أشار البعض (Earnest et al, 2015؛ Kang et al, 2017؛ Deng et al, 2018) لقدرة ممارسات رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة في التأثير الإيجابي على أصحاب المصلحة في شركات عملاء المكتب، نتيجة لتحقيقها العديد من الآثار الإيجابية والتي منها؛ ازدياد مقدرة مراقب الحسابات على الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية لعملاء المراجعة، مما يعني تقديم تقارير مراجعة عالية الجودة مما يعنى الارتقاء بجودة المراجعة وهو ما ينعكس إيجاباً على مصداقية القوائم المالية، وبالتالي يساهم في ترشيد القرارات الاقتصادية، ويلبي احتياجات أصحاب المصالح فيها. كما أكد الأديمي (٢٠٠٦) على أنه كلما ارتفع مستوى جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات نتيجة الاهتمام بممارسات رأس المال البشري كلما زاد الاعتماد على القوائم المالية المعتمدة من قبل المقرضين في اتخاذ قرارات منح القروض والتسهيلات البنكية أو الدخول في

^٣ والتي يمكن تحديدها من خلال درجة رضا أصحاب المصالح عن تشكيلة خدمات ومسئوليات المهنة والقائمين عليها وذلك من خلال تضيق فجوة التوقعات بين ما يتوقعه أصحاب المصالح من المحاسبين ومراقبي الحسابات وما يقدمونه فعلاً (علي وهبة، ٢٠٢٠).

استثمارات جديدة، وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية من المقرضين بمهنة مراجعة الحسابات.

كما أوضحت بعض جهات الإشراف والرقابة على المهنة (الهيئة العامة للرقابة المالية؛ ISQC؛ SOCPA؛ AICPA؛ Advisory Committee on the Auditing Profession) انعكاس ممارسات رأس المال البشري أيضاً، على جودة أداء مكاتب المحاسبة، ذلك لقدرتها على تطوير الكفاءة والقدرات اللازمة لأداء العمل بالمكتب على مستوى مرتفع من الجودة. ذلك بالإضافة لتأكيداتها على ضرورة قيام مكاتب المحاسبة بتطبيق ممارسات رأس المال البشري لمواجهة التطورات في بيئة الأعمال وتعزيز جودة الأداء المهني للمكتب، خاصةً لمواجهة التطورات في إعداد التقارير المالية بما يضمن تحقيق جودة المراجعة.

وأخيراً توصل البعض (شحاته، ٢٠١٥؛ سالم، ٢٠١٧؛ عبد المجيد، ٢٠١٨) في بيئة الممارسة المهنية في مصر، إلى إدراك أصحاب المصالح في مكاتب المحاسبة في مصر لوجود علاقة إيجابية بين المحتوى المعلوماتي لتقارير الشفافية المهنية، بما تتضمنه من ممارسات رأس المال البشري، وجودة المراجعة وتأثيرها على قراراتهم.

ويخلص الباحث مما سبق، إلى وجود علاقة بين ممارسات رأس المال البشري والمنافع التي يمكن لمكاتب المحاسبة أن تجنيها من الاستثمار في تلك الممارسات، حيث أن تلك الممارسات لها تأثير إيجابي على كل من الأداء المهني للمكتب، السمعة المهنية، الحصة السوقية للمكتب، تحسين قدرتها التنافسية، الأداء الفردي لمراقبي الحسابات، الارتقاء بجودة المراجعة، ارتفاع أتعاب المراجعة، بالإضافة للتأثير الإيجابي على عملاء تلك المكاتب. كما يخلص الباحث أيضاً، إلى أن مكاتب المحاسبة تقوم بالإفصاح عن رأس المال البشري للتأكيد على مستوى جودة أدائها المهني وزيادة قدرتها التنافسية ولدعم أداء ريادة الأعمال المهنية في سوق الخدمات المهنية. وبذلك يرى الباحث أن التحدي الذي يواجهه مكاتب المحاسبة الآن هو تحديد ممارسات رأس المال البشري، التي تضمن إضافة قيمة لعملائها، وهو ما سوف يتم تناوله كالتالي:

وبشأن كيفية قياس مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري، قام الباحث بإعداد قائمة مرجعية لممارسات رأس المال البشري يتم من خلالها بلورة ممارسات رأس المال البشري، ويُعد ذلك بمثابة أداة لقياس مدى تفعيل مكاتب المحاسبة لهذه الممارسات. ومن ثم، تم التوصل لهذا المؤشر وفقاً لعدد من الخطوات؛ أولها تحديد قائمة من الممارسات التي تم الاتفاق

عليها والتي وردت في الدراسات الأجنبية مثل (Earnest et al, 2015; Justus and Onyuta, 2016; Setiawan and Iswari, 2016; Kang et al, 2017; Utary et al, 2017; Ismail and Nursia, 2018; Nagy et al, 2018; Bianchi et al, 2019) وكذلك الدراسات العربية (مقصح، ٢٠١٠؛ السيد، ٢٠١٢؛ شحاته، ٢٠١٥؛ الصيرفي، ٢٠١٧؛ محمد، ٢٠١٧؛ علي، ٢٠١٧، a؛ عبد المجيد، ٢٠١٨) والإصدارات الفنية ذات الصلة (معيار رقابة الجودة، وإصدارات الهيئة العامة للرقابة المالية واللجنة الاستشارية لمهنة المراجعة ومعيار الكفاءة المهنية الدولي (IES 8))، وخلص الباحث لحصر ثلاثة عشر بنداً من بنود ممارسات رأس المال البشري، ينقسم كل منها إلى بنود فرعية أخرى. وتأخذ الممارسة التي يتم تفعيلها (وجودها) داخل مكتب المحاسبة القيمة (١)، والتي لم يتم تفعيلها القيمة (صفر)، ويتم قياس مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري وفقاً للمؤشر قياساً على بعض الدراسات (الصيرفي، ٢٠١٥؛ فوزي، ٢٠١٥؛ عبد المجيد، ٢٠١٨؛ Micah et al, 2012)، من خلال حساب معادلة تعتمد على قسمة عدد الممارسات الفعلية لرأس المال البشري في المكتب (الفعلية) على إجمالي عدد بنود مؤشر ممارسات رأس المال البشري (المستهدف)، وذلك للمؤشر ككل بغضه الثلاثة عشر بصورة مجتمعة.

وبشأن الإصدارات المهنية، والقوانين واللوائح، ذات الصلة بممارسات رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة، فقد نص المعيار الدولي لمراقبة الجودة (ISQC 1, 2009; ISQC 1, 2018)، على ضرورة أن يتضمن نظام مراقبة الجودة في مكاتب المحاسبة السياسات والإجراءات المتعلقة بالموارد البشرية. فيجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات مصممة لتوفير توكيد معقول بأن لديه ما يكفي من العاملين ذوي الاختصاص، القدرات، الخبرة باللوائح ذات الصلة، القدرة على اكتساب المهارات والمعارف اللازمة بشكل فعال، والالتزام بالمبادئ الأخلاقية الضرورية من أجل أداء التعهدات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وتمكين المكتب، أو الشركاء، من إصدار التقارير المناسبة في هذه الظروف. وتشمل قضايا العاملين ذات الصلة بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالموارد البشرية، على سبيل المثال: التعيين (التوظيف)، تقييم الأداء، القدرات، بما في ذلك الوقت المستغرق لأداء المهام، المهارات، التطوير الوظيفي، الترقيات الوظيفية، التعويضات، تقدير احتياجات العاملين. وتساعد عمليات وإجراءات التوظيف الفعالة المكتب على اختيار الأفراد الذين يتسمون بالنزاهة ولديهم القدرة على تطوير الكفاءة والقدرات اللازمة لأداء العمل بالمكتب ويمتلكون الخصائص المناسبة التي تمكنهم من الأداء بكفاءة.

وقد أشار المعيار (ISQC 1) أيضاً إلى أنه يمكن تطوير الكفاءة، من خلال مجموعة متنوعة من الأساليب، مثل: التعليم المهني/ التطوير المهني المستمر، بما في ذلك التدريب/ الخبرة الميدانية في العمل/ التدريب من قبل موظفين أكثر خبرة، على سبيل المثال، أعضاء آخرين في فريق المراجعة. كما تعتمد استمرارية كفاءة العاملين بالمكتب إلى حد كبير على وجود مستوى مناسب من التطوير المهني المستمر حتى يحافظ هؤلاء الأفراد على معارفهم وقدراتهم. وتؤكد السياسات والإجراءات الفعالة على الحاجة للتدريب المستمر لجميع مستويات العاملين بالمكتب. ويتم توفير موارد التدريب الضرورية والتي تساعد على تمكين العاملين من تطوير الكفاءات والكوادر المطلوبة والحفاظ عليها. ويمكن للمكتب استخدام شخصاً خارجياً مؤهلاً بشكل مناسب، على سبيل المثال، عندما تكون الموارد الفنية والتدريبية الداخلية غير متوفرة.

بالإضافة إلى ذلك، يجب توفر إجراءات تقييم الأداء والتعويضات والترقيات، والمكافآت لتطوير الكفاءات والمحافظة عليها، والالتزام بالمبادئ الأخلاقية. وتتضمن الخطوات التي قد يتخذها المكتب لتطوير الكفاءة والمحافظة عليها والالتزام بالمبادئ الأخلاقية: جعل الأفراد على علم بتوقعات المكتب فيما يتعلق بالأداء والمبادئ الأخلاقية، قدرة العاملين على تقييم أدائهم وتقديمهم وتطويرهم الوظيفي وتوفير المشورة لهم في هذا الصدد، مساعدة العاملين في فهم أن أحد العوامل التي يعتمد عليها الترقى للمراكز ذات المسؤولية الأكبر يتمثل في جودة الأداء والتقييد بالمبادئ الأخلاقية، وأن الفشل في الالتزام بالسياسات والإجراءات قد يؤدي إلى إجراء تأديبي.

أما فيما يتعلق بفريق المراجعة، فقد نص المعيار على أنه لا بد من أن تتضمن السياسات والإجراءات أنظمة لمتابعة ضغوط العمل، ومدى توفر الشركاء المسؤولين عن المراجعة، وذلك لتمكين هؤلاء الأفراد من الحصول على الوقت الكافي للوفاء المقبول بمسئولياتهم. كذلك لا بد من أن يكون لدى فريق المراجعة؛ فهم للارتباطات التي لها طبيعة ودرجة تعقيد مشابهة والخبرة العملية لها من خلال التدريب والمشاركة المناسبة، فهم للمعايير المهنية، المعرفة والخبرة الفنية بما ذلك المعرفة بتقنية المعلومات ذات الصلة، المعرفة بالصناعات ذات الصلة التي يعمل فيها العملاء، القدرة على تطبيق الحكم المهني، الفهم لسياسات وإجراءات رقابة الجودة بالمكتب. ومن ثم، يساعد العمل الجماعي والتدريب المناسب الأعضاء الأقل خبرة في فريق المراجعة في فهم أهداف العمل المسند إليهم بشكل واضح. كما يجب النظر في كفاءة وقدرات الأعضاء الأفراد في فريق المراجعة، وما إذا كان لديهم الوقت الكافي للقيام بعملهم، وما إذا كانوا يفهمون التعليمات، وما إذا كان يتم القيام بالعمل طبقاً للمنهج المخطط للمراجعة.

وفى ذات السياق، اعتمدت SOCPA المعيار الدولي لرقابة الجودة كما صدر من IAASB. وتم إنشاء لجنة مراقبة جودة الأداء المهني ومعايير الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة فى السعودية، والتي تتولى متابعة مدى استرشاد المحاسبين القانونيين بمعايير الرقابة النوعية. وذلك نتيجةً لتطبيق معايير المحاسبة الدولية حسب قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على القوائم المالية المعدة عن فترات مالية تبدأ فى ٢٠١٧/١/١ بالنسبة للشركات المدرجة فى الأسواق المالية، وتطبيق معايير المراجعة الدولية اعتباراً من ٢٠١٧/١/١. وقد تم اعتماد معايير الرقابة النوعية للجودة تماشياً مع المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، من قبل مجلس إدارة الهيئة حسب القرار رقم ٢/١٥ بتاريخ ٢٠١٤/١١/١١. كما قامت الهيئة بتحديث وتطوير برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدورى للرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة.

وفى بيئة الممارسة المهنية المصرية، صدر القرار رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٨ بشأن تأسيس وحدة رقابة جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجلات الهيئة العامة لسوق المال، والتي تهدف إلى التحقق من الالتزام بمعايير الجودة المهنية والقرارات والنظم ذات الصلة والتأكد من أن مراقبي الحسابات المقيدين بسجل الهيئة يؤدون مهامهم وفقاً لمعايير المراجعة والقواعد الأخلاقية والمهنية السارية. وتقوم وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بفحص جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بالسجل للتحقق من مدى الالتزام بتطبيق المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى وكذا قواعد السلوك المهني، والتأكد من استمرار توافر شروط القدرة والملاءة المهنية المنصوص عليها فى هذا القرار. كما ينبغي وضع إجراءات وتدابير لمواجهة أى مخالفات فيما يخص معايير وقواعد ممارسة المهنة، وتحديدًا، عدم الالتزام بقواعد وسلوكيات ممارسة المهنة الصادرة عن الهيئة، وعدم الالتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر، معايير المراجعة المصرية.

ويحق لمجلس إدارة وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات فى حال من ثبت فى حقه مخالفة من مراقبي الحسابات لأى من معايير الأداء المهني أو سلوكيات المهنة أو معايير المراجعة المصرية، معاقبته بوحدة أو أكثر من أساليب العقاب والتي من أهمها الإلزام برفع مستوى الملاءة المهنية من خلال زيادة أعضاء فريق العمل أو من خلال الارتقاء بمستوى مؤهلاتهم أو تدريبهم.

كما أكدت اللجنة الاستشارية لمهنة المراجعة Advisory Committee on the Auditing Profession على أن قدرة المهنة على التنمية، والحفاظ على رأس المال البشري، ضرورة لمواجهة

التطورات في بيئة الأعمال وإعداد التقارير المالية وضمان جودة المراجعة، حيث اهتمت اللجنة برأس المال البشري وتأثيره على جودة المراجعة، بما في ذلك التعليم والتعيين والاحتفاظ والتدريب لمهنيين المحاسبة والمراجعة. إذ ترى اللجنة أن تسارع وتيرة التغيير في بيئة الشركات العالمية وأسواق رأس المال، وزيادة تعقيد المعاملات التجارية والتقارير المالية، تُعد من بين التحديات الأكثر إلحاحاً التي تواجه المهنة، فضلاً عن أن مصدري القوائم المالية والمستثمرين يتأثرون بشكل مباشر بقضايا رأس المال البشري. ولضمان استمراريته ومرونتها وقدرتها على تلبية احتياجات المستثمرين، يجب أن تستثمر مهنة المحاسبة في جذب وتطوير المهنيين على جميع المستويات، المستعدين لأداء عمليات مراجعة عالية الجودة في هذه البيئة الديناميكية. ومن الضروري أن يتم تعليم هؤلاء المهنيين وتدريبهم على مراجعة جميع القضايا المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة. فتوصي اللجنة، الهيئات التنظيمية، ومهنة المحاسبة، والمعلمين، والمؤسسات التعليمية، وغيرها من الهيئات ببعض التوصيات التي تتعلق برأس المال البشري وتؤثر على استدامة مهنة المحاسبة.

كما يؤكد AICPA من خلال معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS، والتي تمثل إطاراً عاماً للمراجعة، على ضرورة أن يكون من يقوم بممارسة المهنة مؤهلاً مهنيًا. لذا لا بد أن يتوفر لدى مراقب الحسابات المهارة والخبرة العلمية والعملية لضمان جودة المراجعة، والتي يمكن أن يكتسبها من خلال التدريب والتعليم المستمرين. كما يؤكد AICPA أيضاً على ضرورة الاهتمام بالنواحي الأخلاقية والسلوكية، التي يجب أن يتمتع بها مراقب الحسابات، فقد أصدر دستوراً لأداب وسلوك المهنة يتضمن مجموعة من الإرشادات والقواعد الأخلاقية، تتمثل في النزاهة والأمانة والموضوعية والاستقلالية والعناية المهنية (السيد، ٢٠١٢).

وفي ذات السياق، قام مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي (IAESB, 2017) بإصدار عدة معايير تهتم بالتعليم المحاسبي للطلبة في مرحلة الدراسة ومرحلة ما بعد التخرج، والتي تهدف إلى تخفيض الاختلافات الدولية المتعلقة بتأهيل وعمل المحاسب المهني، وتسهيل التنقل الدولي للمحاسب المهني، وتوفير معايير دولية يمكن الرجوع إليها لقياس مدى التزام المؤسسات التعليمية بمتطلبات معايير التعليم الدولي المحاسبي، والتي تساعد بالضرورة على قياس كفاءة المخرجات. وقد نص معيار التعليم الدولي IES 8 على أن جميع الهيئات الأعضاء في IFAC مطالبة بضمان قيام المحاسبين المهنيين الذين يؤدون دور "شريك التكليف في المراجعة بتطوير الكفاءة المهنية والحفاظ عليها، وذلك من خلال أربعة محاور وهي؛ القيم المهنية والأخلاق والمواقف، الخبرة العملية، التطوير المهني المستمر، والتقييم.

كما اهتمت جهات الإشراف على المهنة محلياً بممارسات رأس المال البشري، إذ تضمنت شروط قيد مراقبي الحسابات بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على ضرورة توافر الخبرة العلمية والعملية والقدرة المهنية والتأهيل المهني، وتوافر فريق عمل يضم ثلاثة على الأقل، من ذوي الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، وكذلك الاهتمام بتطوير هذه الخبرة ورفع كفاءتهم بالتدريب والتعليم المستمرين. بالإضافة إلى الاهتمام بقواعد آداب وسلوك المهنة، مثل الأمانة، والنزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، والمهارات، والدقة. كما تقترح وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيد بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية، ضرورة توافر آليات لمتطلبات التطوير المهني المستمر، بما يتفق مع القواعد الدولية، كمتطلب أساسي لاستمرار القيد بالسجل، وضرورة تنظيم ورش عمل ودورات تدريبية بالتعاون مع المنظمات المهنية الدولية والمحلية.

وأخيراً، صدر قرار رقم (٨٤) لسنة ٢٠١٩^٤ بشأن إعادة تنظيم ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، الذي ينص على أن يشترط في طالب القيد بسجل الهيئة؛ أن يكون حاصلاً على عضوية جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أو الحصول على إحدى الشهادات المهنية الأجنبية المعادلة لها، أو الحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة من إحدى الجامعات المعترف بها في مصر، استيفاء شروط القدرة والملاءة المهنية من خلال تقديم ما يفيد وجود: فريق عمل يضم ثلاثة على الأقل من ذوي الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة لشركات المساهمة لمدة لا تقل عن خمس سنوات، ملخص للنظام المطبق بالمكتب للرقابة على الجودة والتحقق من الاستقلالية المهنية، النظام المطبق بالمكتب للالتزام بالتعليم المهني المستمر، وعدم وجود أي أحكام جنائية أو تأديبية ضده.

وأخيراً بشأن توييب ممارسات رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة، ففي ضوء تحليل أهم الدراسات الأكاديمية الأجنبية والمصرية والإصدارات المهنية ذات الصلة، والتي تحتوى على ممارسات رأس المال البشري، فقد تم التوصل إلى أن هناك اتفاقاً بين تلك المصادر على العديد من البنود والتي يمكن توييبها كما يلي:

^٤ يلغى قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم ٣٣ لسنة ٢٠٠٩ بشأن ضوابط القيد في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة، كما يلغى قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ٢٣ لسنة ٢٠٠٩ بشأن تعديل ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة للرقابة المالية.

- الممارسات الخاصة بتعيين وترقية وتقييم أداء كافة العاملين في مكاتب المحاسبة.
- الممارسات الخاصة ببيئة العمل الداخلية لمكاتب المحاسبة.
- الممارسات الخاصة بالتعليم الأكاديمي بمكاتب المحاسبة.
- الممارسات الخاصة بالتعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات داخل مكاتب المحاسبة.
- الممارسات الخاصة بتدريب كافة العاملين في مكاتب المحاسبة.
- الممارسات الخاصة بفرق العمل المهنية داخل مكاتب المحاسبة:
- الممارسات الخاصة بقنوات وأدوات الاتصال داخل مكاتب المحاسبة:
- الممارسات الخاصة بخبرة مراقبي الحسابات داخل مكاتب المحاسبة:
- الممارسات الخاصة بالكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات داخل مكاتب المحاسبة:
- الممارسات الخاصة بالصفات الشخصية لمراقبي الحسابات داخل مكاتب المحاسبة.
- الممارسات الخاصة بالصحة والسلامة المهنية لكافة العاملين بمكاتب المحاسبة.
- الممارسات الخاصة بقضايا المساواة بين كافة العاملين بمكاتب المحاسبة.
- الممارسات الخاصة بمدى حرص مكاتب المحاسبة على الوفاء بمسئوليتها الاجتماعية.

ويخلص الباحث مما سبق، إلى اتجاه العديد من الجهات والمنظمات المهنية والدراسات السابقة إلى الاستجابة لأهمية ممارسات رأس المال البشري وظهور العديد من المبادرات لتفعيل تلك الممارسات في مكاتب المحاسبة. ويرجع ذلك لما تتمتع به هذه الممارسات من دور جوهري وأساسي في عملية المراجعة، وأن تفعيل مكاتب المحاسبة لتلك الممارسات والحفاظ عليها ينعكس بشكل مباشر على جودة المراجعة ومن ثم جودة التقارير المالية لعملاء تلك المكاتب. كما أن التزام مراقب الحسابات بهذه الممارسات من شأنه أن يضمن جودة المراجعة ومن ثم جودة التقارير المالية، بالإضافة إلى أنه يعد داعماً لمراقب الحسابات في مواجهة المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها بصفة عامة أو خطر التقاضي بصفة خاصة. كما تتفق تلك المبادرات في مجملها على ما يجب الالتزام به للحد من معوقات الوصول إلى تقارير مالية ذات جودة.

٦-٢ جودة التقارير المالية من المنظور المهني

نظراً للدور الحيوي الذي تؤديه عملية المراجعة في زيادة موثوقية ومصداقية المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة ثقة المستخدمين في محتوى التقارير المالية، فقد اهتمت الهيئات المهنية والباحثون كثيراً بشأن التحقق من وتحديد المحددات التي تساعد على تحقيق وتعزيز جودة المراجعة، والتي تنعكس بالتبعية على زيادة جودة التقارير المالية (Shehata and Fadaly, 2016). وفي

هذا الصدد أشار البعض (بدوي، ٢٠١٧؛ Setiawan and Iswari, 2016؛ Tang et al, 2016؛ Ewert and Wagenhofer, 2019؛ Alzoubi, 2018؛ Nwanyanwu, 2017؛ 2016) لاعتبار جودة المراجعة الخارجية، أحد محددات جودة التقارير المالية، وعليه فيمكن اعتبار محددات جودة المراجعة الخارجية بمثابة محددات لجودة التقارير المالية، والتي يمكن تقسيمها على مستوى كل من؛ مراقب الحسابات وفريق المراجعة، مكتب المحاسبة، تنظيم مهنة المراجعة في بيئة الممارسة المهنية، وبالتالي يتضح أن جودة التقارير المالية تختلف بين الشركات باختلاف مجموعة من المحددات المهنية. أهمها ما يلي:

(أ) محددات جودة التقارير المالية ذات الصلة بمراقب الحسابات

في هذا السياق أشارت بعض الدراسات السابقة مثل؛ (بدوي، ٢٠١٧؛ حامد وثناء، ٢٠١٨؛ زكي، ٢٠١٨؛ 2017؛ Nwanyanwu, 2017؛ Kuntari et al, 2017؛ Olanisebe et al, 2018؛ 2018؛ Alzoubi, 2018؛ Chersan, 2019؛ Bianchi et al, 2019؛ Asthana et al, 2019) إلى وجود بعض المحددات ذات الصلة بمراقب الحسابات وفريق المراجعة، والتي تشمل كلاً من؛ الاستقلال، السلوك الأخلاقي، التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات، كفاءة مراقب الحسابات، خبرة مراقبي الحسابات، وتدوير مراقب الحسابات (فترة ارتباط مراقب الحسابات بعمله)، تدريب مراقب الحسابات، مهارات وخبرات فريق العمل، التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات، والخصائص الشخصية لمراقب الحسابات.

(ب) محددات جودة التقارير المالية ذات الصلة بمكتب المحاسبة

في ذلك السياق أشار البعض مثل؛ (شحاته، ٢٠١٥؛ بدوي، ٢٠١٧؛ إبراهيم، ٢٠١٨؛ زكي، ٢٠١٨؛ 2014؛ Kwon, et al, 2015؛ Hegazy et al, 2015؛ Kim et al, 2015؛ Bassiouny, 2016؛ 2016؛ Baatwah, 2016؛ Nwanyanwu, 2017؛ Alzoubi, 2018؛ Asthana et al, 2019؛ Ewert and Wagenhofer, 2019) إلى وجود العديد من المحددات ذات الصلة بمكتب المحاسبة والتي قد تؤثر على مستوى جودتي المراجعة والتقارير المالية، والتي تتمثل في؛ حجم مكتب المحاسبة، التخصص الصناعي لمكتب المحاسبة، التدوير الإلزامي لمكتب المحاسبة، خطر النقصاني، أداء مكتب المحاسبة للخدمات الأخرى بخلاف المراجعة، والسمعة المهنية. كما أشار البعض (Chen et al, 2013؛ Abdelrhman et al, 2014؛ Justus and Onyuta, 2018؛ 2018؛ Nagy et al, 2017؛ Nwanyanwu, 2016؛ 2016) لاعتبار رأس المال البشري أحد محددات جودة المراجعة على مستوى مكاتب المحاسبة.

(ج) محددات جودة التقارير المالية ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية

نتيجة لعدم إمكانية أداء عملية المراجعة بمعزل عن بيئة الممارسة المهنية؛ كونها تمثل الإطار الذي يتم في نطاقه تنظيم وممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة. وبالتالي تتأثر جودة أداء عملية المراجعة بالعديد من العوامل البيئية، والتي تؤثر بدورها على جودة التقارير المالية، وتتمثل تلك العوامل في؛ مدى قوة البنية التحتية لبيئة الممارسة المهنية، قوة البيئة القانونية ومدى مساهمتها في ضمان الالتزام بمعايير المراجعة، قوة بيئة الرقابة ومدى تأثيرها بالعوامل الثقافية السائدة، مدى اهتمام الجهات التنظيمية بالمهنة والعمل على الارتقاء بجودتها، مدى الالتزام بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة، الامتثال لنظام مراقبة الجودة لضمان مدى الامتثال للمعايير المهنية والمتطلبات التشريعية والتنظيمية، المتطلبات والشروط الواجب استيفاءها من قبل مراقب الحسابات لأداء عملية المراجعة، تفعيل تقرير التفتيش عن أداء عمل مكاتب المحاسبة المُعد من قبل PCAOB (السيد، ٢٠١٢؛ زكي، ٢٠١٧؛ زكي، ٢٠١٨؛ بركات، ٢٠١٨؛ الأباصيري، ٢٠١٨؛ Shehata and Fadaly, 2019, Bol et al, 2019؛ Chersan, 2019).

ويخلص الباحث من تتبع كافة محددات جودة التقارير المالية، إلى أن الارتقاء بتلك الجودة يستلزم إلمام ومعرفة مُعدي ومستخدمي تلك التقارير والجهات التنظيمية بكافة المتطلبات الواجب الالتزام بها للتأثير الإيجابي على محددات هذه الجودة، نظراً لاعتبارها بمثابة إرشادات لدعم مستوى جودة التقارير المالية، خاصةً في ظل عدم وجود توصيف محدد لهذه الجودة.

كما يرى الباحث، أنه على الرغم من وجود اختلاف في نتائج هذه الدراسات وتعدد وكثرة العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية، إلا أن أهم المحددات التي اتفقت عليها غالبية الدراسات في بيئة الممارسة العربية (الرشيدى، ٢٠١٢؛ ريشو، ٢٠١٣؛ الصيرفي، ٢٠١٥؛ علي، b، ٢٠١٧؛ بدوى، ٢٠١٧؛ إبراهيم، ٢٠١٨؛ هاشم، ٢٠١٨) هي المعايير المحاسبية المطبقة، اتجاهات الإدارة، البيئة القانونية، البيئة الاقتصادية، كما يوجد تأثير لجودة المراجعة على جودة التقارير المالية في البيئة العربية (بدوى، ٢٠١٧؛ إبراهيم، ٢٠١٨) وهو ما سيتم تناوله بشئ من التفصيل نظراً لاعتقاد الباحث، بأهمية تحقيق جودة التقارير المالية وتأثيرها على قرارات العديد من أصحاب المصالح في الشركات، بالإضافة لكون مراقب الحسابات هو المسئول عن مراجعة تلك التقارير المالية وبالتالي المساعدة على زيادة جودتها.

وفيما يتعلق بمردود جودة المراجعة على جودة التقارير المالية؛ يتضح أن وظيفة المراجعة الخارجية تلعب دوراً حيوياً فيما يتعلق بتوفيرها لتوكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، واعتبارها بمثابة آلية للمتابعة والرقابة على تصرفات الإدارة، فضلاً عن قدرتها على التخفيف من عدم التماثل في المعلومات وتضارب المصالح التي تحدث بين المساهمين والمديرين. وبالتالي يُفترض أن جودة المراجعة، كآلية مراقبة، من شأنها أن تساعد في ردع المديرين عن التلاعب في الأرباح، ومن ثم تقلل من إمكانية إدارة الأرباح، ومن ثم زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية، وبالتالي تعزز جودة التقارير المالية (المغربي، ٢٠١٥؛ Alzoubi, 2018). كما أن جودة حكم مراقب الحسابات مهمة لأنها لا تؤثر فقط على السمعة المهنية لمراقب الحسابات، ولكنها يمكن أن تؤثر أيضاً على أصحاب المصلحة الآخرين مثل الموظفين والمستثمرين والمنظمات المختلفة. ولذلك فإن جودة المراجعة تؤثر إيجاباً في جودة التقارير المالية (Tang et al, 2016; Setiawan and Iswari, 2016)، وهو ما أكد عليه بدوي (٢٠١٧) من خلال تأكيده على ضرورة اهتمام الأكاديميين وجهات الرقابة على سوق الأوراق المالية بالدور الذي تلعبه مكاتب المحاسبة الكبيرة في تحسين مستوى الشفافية وتعزيز افصاح الشركات ومحتوى تقاريرها المالية.

وبالتالي تعتبر جودة المراجعة إحدى محددات جودة التقارير المالية وتؤثر بشكل ملحوظ على إدراك المستخدمين المختلفين ونظرتهم للشركات والمؤسسات وما تنشره من معلومات. كما يحرص مراقبي الحسابات ذوي الجودة المرتفعة، على إرضاء أصحاب المصالح المختلفين من خلال زيادة نفعية التقارير المالية، وهو ما يؤدي إلى المساهمة في عملية تحسين اتخاذ القرارات لدى مستخدمي المعلومات (بدوي، ٢٠١٧؛ ابراهيم، ٢٠١٨؛ Alzoubi, 2019 Ewert and Wagenhofer, 2017؛ Nwyanwu, 2017).

وما زال الاهتمام بجودة التقارير المالية وارتباطه بجودة المراجعة يتزايد بمرور الوقت، فكثيراً ما ينتقد المستثمرون والمنظمون مراقبي الحسابات لأداء الحد الأدنى من العمل، حيث تم التحقق من القوائم المالية التي تمت مراجعتها على أنها مضللة وغير صحيحة في العديد من الانهيارات المحاسبية المعاصرة (Beest et al, 2009; Alzoubi, 2018). فنتيجة لأهمية المعلومات المحاسبية، التي توصلها التقارير المالية، لكونها تؤثر إيجاباً على المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، خاصة القرارات التي تدعم كفاءة سوق الأوراق المالية (Beest et al, 2009)، فإن أصحاب المصالح في السوق يحتاجون إلى أن يقدم طرف ثالث

موضوعي ضماناً عن دقة ومصداقية المعلومات الواردة في التقارير المالية، وهذا الطرف هو مراقب الحسابات، ومن ثم فإن رأي مراقب الحسابات من شأنه أن يؤثر على تفسير المعلومات المالية من قبل المشاركين في سوق الأوراق المالية "أصحاب المصالح في شركة العميل" (Abad et al, 2017). كما أن مستخدمي القوائم المالية لا يطلبون سوي تقرير يقدم معلومات دقيقة وموثوقة ذات صلة بصنع القرار، وهذا ممكن بفضل مراقبي الحسابات، من خلال تقديم خدمات عالية الجودة. حيث يترتب على جودة المراجعة المرتفعة تقارير مالية تحول بدورها دون الأزمات المالية، إذ توجد علاقة قوية بين مقاييس جودة المراجعة وبين جودة التقارير المالية (Nwanyanwu, 2017).

ويتضح مما سبق أن جودة المراجعة ترتبط إيجاباً بجودة التقارير المالية، فكلما زادت جودة المراجعة تزداد جودة التقارير المالية لعملاء المراجعة، وبالتالي فإن الممارسات التي تؤثر إيجاباً على جودة المراجعة من المتوقع أن تزيد من جودة التقارير المالية لعملاء المراجعة.

وبناءً على ما سبق، فإن جودة المراجعة تعد أحد المحددات الرئيسية لجودة التقارير المالية، وأن ممارسات جودة المراجعة هي إجراءات يحددها مراقبو الحسابات للتأكد من أن التقارير المالية تنقل المعلومات الموثوقة ذات الصلة إلى أصحاب المصالح في الشركة، وتختلف هذه الممارسات من مكتب محاسبة إلى آخر حسب أحجامها وطبيعة الأنشطة والتشريعات المعمول بها (Nwanyanu, 2017)، بالإضافة لكون مراقب الحسابات يعمل كوسيط مستقل، ويُسهل معاملات السوق عن طريق تقديم "رأي" في البيانات المالية التي من شأنها أن تساعد على تقليل عدم التماثل في المعلومات بين الشركة والمستثمرين المحتملين (Soltany, 2000; Nwanyanu, 2017; Nagy et al, 2018; Alzoubi, 2018).

وهو ما أكد عليه علي (C 2017)، حيث أنه يرى أن وجود المقومات الأساسية اللازمة لإصدار أحكام مهنية سليمة لدى مكتب المحاسبة ومراقب الحسابات نفسه مثل؛ المعرفة والخبرة، الكفاءة المهنية، الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة، قواعد السلوك الأخلاقي، وآليات وسياسات رقابة الجودة تؤثر إيجاباً على جودة المراجعة، والتي بدورها تعمل على الحد من فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات وأصحاب المصالح، حيث تنعكس على الثقة والمصداقية في القوائم المالية، والقرارات الاقتصادية التي يتخذها أصحاب المصالح.

ويرى الباحث أنه من الممكن أن يلعب مراقبو الحسابات دوراً هاماً في أداء عمليات مراجعة عالية الجودة، الأمر الذي ينعكس على زيادة الثقة في آراء المراجعة، وبالتالي يتوقع الباحث أنه كلما

زاد الاهتمام بالممارسات المتعلقة برأس المال البشري داخل مكاتب المحاسبة ومن بينهم مراقبو الحسابات، كلما أثر ذلك بالإيجاب على جودة المراجعة والتي تنعكس بالتبعية على جودة التقارير المالية إيجاباً. ويمكن تحقيق ذلك من خلال الاعتماد على مراقبي حسابات من ذوي الخبرة، الالتزام بالمعايير المهنية، الاستثمار في الأفراد من خلال التدريب المستمر لهم والعمل على تنمية خبراتهم ومهاراتهم وزيادة التزامهم بالسلوك الأخلاقي، والاستثمار في تكنولوجيا المراجعة المتطورة كأحد أدوات تطوير الخدمات المقدمة للعملاء.

وأخيراً يرى الباحث أن هناك صعوبة في اختيار مكتب المحاسبة المناسب، والذي يساعد على تحسين وزيادة جودة التقارير المالية. ومن هنا فإن العوامل والمحددات المؤثرة على اختيار مراقب الحسابات تعد من العناصر الهامة في حقل مهنة المراجعة من حيث أثرها على كفاءتها ومدى موثوقية مخرجاتها. **ويخلص الباحث** مما سبق إلى تزايد الاهتمام بمهنة المراجعة لتأثيرها على جودة التقارير المالية وزيادة الثقة فيها من أجل حماية أصحاب المصالح، خاصة المستثمرين وتشجيع الاستثمار. وانفتحت معظم الآراء ضمناً على أن اهتمام مكاتب المحاسبة بممارسات رأس المال البشري من أهم الآليات لضمان جودة المراجعة وتشجيع مكاتب المحاسبة على نشر المعلومات اللازمة لتمكين أصحاب المصالح من تقييم هذه الجودة، وبالتالي قدرة شركات العملاء على الارتقاء بجودة التقارير المالية. وهو ما سيتم تناوله بشيء من التفصيل في الجزئية التالية.

وبالتالي يرى الباحث أنه حتى يمكن الاستفادة من المردود الإيجابي للجودة الحقيقية للمراجعة على جودة التقارير المالية لشركات العملاء، يستلزم ذلك إدراك مكاتب المحاسبة ومراقبي الحسابات لديها بمختلف ممارسات رأس المال البشري، والالتزام بها، وقيام الجهات المعنية بالإشراف على مكاتب المحاسبة بتحسين مستوى المتطلبات الداعمة لتحقيق ذلك.

٦-٣ تحليل العلاقة بين مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال

البشري وجودة التقارير المالية لعملاء المراجعة واشتاق فرض البحث

بتحليل العلاقة التأثيرية، بين مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري وجودة التقارير المالية لشركات عملاء المراجعة، فقد اتفق البعض (Chen et al, 2008; Cheng et al, 2009; Chen et al, 2013; Fei and Mi, 2014; Abdelrhman et al, 2014; Fei and Mi, 2014; Kang et al, 2017; Deng et al, 2018) على أن تفعيل ممارسات رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة يزيد من جودة الأداء المهني لمكتب المحاسبة بما فيها

جودة المراجعة، فكلما زادت استثمارات مكاتب المحاسبة في هذه الممارسات، ارتفعت جودة الأداء الكلي بما فيها جودة المراجع، وبالتالي جودة عمليات المراجعة التي تقدمها للعملاء. حيث، إذا انخفضت سمعة مكاتب المحاسبة الكبيرة، بسبب تقديم خدمات مراجعة منخفضة الجودة واصدار أحكام مهنية غير سليمة، فيمكن فقد العملاء، وهو ما يتم تفسيره بالحاجة للدفع لتحسين جودة المراجعة، وذلك من خلال استثمار مكاتب المحاسبة الأكبر في الحفاظ على جودة مراقبي الحسابات، من خلال تفعيل بعض ممارسات رأس المال البشري (Naslmosavi and Jahanzeb, 2016). كما يتضح أيضاً أن تفعيل ممارسات رأس المال البشري وتنميتها لهما تأثير إيجابي كبير على جودة التقارير المالية لعملاء مكاتب المحاسبة (Justus and Onyuta, 2016).

ويخلص الباحث من تتبع التطور التاريخي للدراسات الأجنبية السابقة (Naslmosavi and Jahanzeb, 2016; Samagaio and Rodrigues, 2016; Justus and Onyuta, 2016; Setianwan and Iswari, 2016; Kang et al, 2017; Utary et al, 2017; Ismail and Nursia, 2018; Nagy et al, 2018; Bianchi et al, 2019).

وكذلك الدراسات العربية (علي، 2017؛ الصيرفي، 2017؛ محمد، 2017؛ عبد المجيد، 2018) ذات الصلة بأثر تفعيل ممارسات رأس المال البشري داخل مكاتب المحاسبة على جودة التقارير المالية لعملاء المراجعة، من خلال تأثير تلك الممارسات على جودة المراجعة، إلى وجود اتفاق على المردود الإيجابي لمستوى تفعيل هذه الممارسات داخل المكاتب على جودتي المراجعة والتقارير المالية.

وفيما يتعلق بالفترة الزمنية للدراسات التي تناولت هذه العلاقة، فقد أولت الدراسات في السنوات العشرة الأخيرة اهتماماً خاصاً بهذه العلاقة، الأمر الذي يؤكد على حداثة وأهمية البحث الحالي. وفيما يتعلق بنطاق تطبيق هذه الدراسات، فيتم تطبيق معظمها في الدول المتقدمة، أو الدول ذات الكثافة السكانية المرتفعة، لمحاولة الاستفادة من قوتها البشرية. حيث يزداد اهتمامها بمواكبة التغيرات السريعة في بيئة الأعمال، والعمل على تلبية احتياجات أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة سريعة التغير.

وبتحليل تلك الدراسات منهجياً، اتضح اعتماد البعض منها (Svanberg and ohman, 2016; Samagaio and Rodrigues, 2016 ; Utary et al, 2017; Ismail and Nursia, 2018) على أسلوب الدراسة الميدانية، باستخدام قوائم الاستقصاء، بينما اعتمد البعض

الآخر (Bol et al, 2012; Bevort and Poulfelt, 2015) على أسلوب دراسة الحالة لمكتب محاسبة. كما اتضح وجود بعض الدراسات المصنفة كدراسات نظرية أو مسحية، والتي منها (علي، ٢٠١٧؛ Abdelrhman et al, 2014؛ Fu et al, 2015). إضافةً لذلك، اعتماد أغلب الدراسات على أسلوب الدراسة التطبيقية، كما في الدراسات الأجنبية (Naslmosavi and Jahanzeb, 2016; Setianwan and Iswari, 2016; Kang et al, 2017; Nagy et al, 2018; Bianchi et al, 2019) الأمر الذي يبرر توجه الباحث في اختيارهما للمنهج التطبيقي لاختبار العلاقة السببية محل الدراسة، باعتبارها أكثر المنهجيات الملائمة لذلك.

هذا، بالإضافة إلى اختلاف مجال تطبيق الدراسات التطبيقية عن بعضها البعض؛ حيث اهتم Cheng et al (2009) بمكاتب المحاسبة في تايوان، كما اهتم (Hardies et al (2014) بمكاتب المحاسبة في بلجيكا، وتطرق (Fei and Mi, 2014; Cahan and Sun, 2015) لمكاتب المحاسبة الصينية، واعتمد (Hamzah et al, 2011; Chadegani et al, 2015; Earnest et al, 2015) على مكاتب المحاسبة في ماليزيا. وكذلك، قام Naslmosavi and Jahanzeb (2016) بالتطبيق على مكاتب المحاسبة الإيرانية، واعتمد Setianwan and Iswari (2016) على مكاتب المحاسبة في Jakarta and Surabaya، وتناول Kang et al (2017) مكاتب المحاسبة في كوريا. كما اعتمد Nagy et al (2018) على مكاتب المحاسبة في الولايات المتحدة. وأخيراً تناول Bianchi et al (2019) مكاتب المحاسبة في إيطاليا.

وفى ذات السياق، فقد اختلفت بيئة تطبيق الدراسات الميدانية، حيث استند (Samagaio and Rodrigues 2016) على تلقي ردود أفعال مراقبي الحسابات في مكاتب المحاسبة في البرتغال، وتطرق (Utary et al (2017) لردود أفعال مراقبي الحسابات في مكاتب المحاسبة في شرق اندونيسيا. بينما تلقى (Ismail and Nursia (2018) ردود أفعال مراقبي الحسابات في مكاتب المحاسبة في ماليزيا.

ويرى الباحث وجود ندرة في الدراسات على المستوى المحلي أو على المستوى العالمي التي تتحدث عن دور رأس المال البشري في تحقيق جودة التقارير المالية لعملاء المراجعة. كما أن الدراسات العربية (الميهي، ٢٠١٣؛ السيد، ٢٠١٤؛ مليجي، ٢٠١٥؛ منصور، ٢٠١٦؛ شرف، ٢٠١٨) التي تعرضت لهذا الموضوع تناولته بشكل نظري، أو تناولت رأس المال البشري في شركات عملاء المراجعة دون التطرق إلى مكاتب المحاسبة التي تقدم خدمات المراجعة لتلك

الشركات، وتحليل الواقع الذي تعيشه هذه المكاتب. وبالتالي تتسم الدراسات العربية، وتحديدًا المصرية، بالندرة، بما يعنى وجود فجوة كمية ونوعية فى البحوث المصرية، الأمر الذي يبرر توجه البحث الحالي لمحاولة التغلب على هذه الفجوة.

كما يخلص الباحث مما سبق إلى أن الدور الفعال لممارسات رأس المال البشري، فى زيادة مستوى جودة التقارير المالية، يرجع لمستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لهذه الممارسات ولقدرة مراقبى الحسابات على استيعاب والالتزام بتلك الممارسات، وهو ما قد ينعكس على ارتفاع جودة المراجعة للحفاظ على سمعة تلك المكاتب، وتجنب فقد العملاء وبالتالي زيادة الحصة السوقية لتلك المكاتب وزيادة أتعاب مراقبى الحسابات لديها. ويختلف ذلك مع اختلاف الدور الفعال والمتوقع لجودة التقارير المالية باختلاف مدى قوة أو ضعف بيئة التطبيق.

وبناءً على ذلك يعتقد الباحث بإمكانية تأثير ممارسات رأس المال البشري ومستوى تفعيلها داخل مكاتب المحاسبة على جودة التقارير المالية لعملاء المراجعة. ونتيجة لاتفاق معظم نتائج الدراسات السابقة، بشأن اتجاه العلاقة السببية محل الدراسة، فى اتجاه إيجابى، باختلاف بيئة التطبيق، فىرى الباحث أنه من المنطقى التحقق من مدى وجود تأثير إيجابى لهذه العلاقة السببية فى بيئة الممارسة المهنية المصرية. وعليه، فيمكن اشتقاق فرض البحث، على النحو التالى:

H₁: يؤثر مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة فى مصر لممارسات رأس المال البشري إيجاباً على جودة التقارير المالية لعملائها.

٦-٤ الدراسة التطبيقية

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فرض البحث، وتحديدًا ما إذا كان مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة فى مصر لممارسات رأس المال البشري يؤثر على جودة التقارير المالية لعملاء المراجعة، فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٦-٤-١ مجتمع وعينة الدراسة

يوجد للدراسة مجتمعان، يشمل المجتمع الأول الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠١٦ حتى ٢٠١٨، ويشمل المجتمع الثانى مكاتب المحاسبة العاملة فى مصر. وبشأن المجتمع الأول فقد تم استبعاد المؤسسات المالية، نظراً لخضوعها لقواعد تنظيمية ومتطلبات

قياس وإفصاح خاصة بها، نتيجة لاختلاف طبيعة نشاطها عن الشركات غير المالية، وذلك قياساً على (الأباصيري، ٢٠١٧؛ طرخان، ٢٠١٧؛ الصيرفي، ٢٠١٧؛ شرف، ٢٠١٨).

وقد تم اختيار عينة تحكمية^٥ من هذه الشركات مع الأخذ في الاعتبار عدة معايير عند اختيارها^٦. وبلغ عدد شركات العينة محل الدراسة (١٠٤) شركة، وهي تمثل الشركات التي يراجعها مراقبو حسابات ينتمون لمكاتب العينة الخاصة بالمجتمع الثاني، بحجم مشاهدات (٢٨١) مشاهدة. حيث يتبع الباحث مدخل Firm-Year Observation قياساً على (طرخان، ٢٠١٧؛ زكي، ٢٠١٨).

أما المجتمع الثاني، فهو مجتمع مكاتب المحاسبة العاملة في مصر، وقد تم اختيار عينة انتقائية^٧ من تلك المكاتب مكونة من ٢٢ مكتب محاسبة، أهم ما روعي فيها؛ أنها تحددت في ضوء

^٥ عند اختيار الشركات، تكون العينة تحكمية وفقاً لما تم اختياره في عينة مكاتب المحاسبة، وهي الشركات التي تقوم مكاتب العينة المختارة بمراجعة قوائمها المالية، ويمكن الاستدلال على الحد الأدنى لحجم العينة باستخدام معادلة العينة العشوائية البسيطة، حيث تتفق العينات العشوائية وغير العشوائية في تحديد الحد الأدنى لحجم العينة، لكنهما يختلفان في طريقة السحب. ويتم استخدام الصيغة التالية لحساب الحد الأدنى لحجم العينة (Kasiulevičius and Filipavičiūtė, 2006; Zarandi et al, 2013):

$$n = \frac{N \times Z_{\alpha/2}^2 \times P(1 - P)}{\varepsilon^2 \times (N - 1) + Z_{\alpha/2}^2 \times P(1 - P)}$$

حيث: n حجم العينة العشوائية، Z القيمة المعيارية عند مستوى ثقة ٩٥%، P نسبة انتشار الظاهرة محل الدراسة في المجتمع، ويتم استخدام ٠.٥ في ظل عدم معرفة هذه النسبة، $(1 - P)$ متمم هذه النسبة، N حجم المجتمع، و ε هامش الخطأ error margin.

فيكون: $P = (1 - P) = 0.5$ ، $Z_{\alpha/2} = 1.96$ ، $\varepsilon = 0.05$.

- وبتطبيق هذه المعادلة على مجتمع الدراسة المكون من ١٤٢ شركة (وذلك بعد استبعاد الشركات التي يتم مراجعتها من قبل الجهاز المركزي للمحاسبة)، يكون الحد الأدنى لحجم العينة:

$$n = \frac{142 \times 1.96^2 \times 0.5(0.5)}{0.05^2 \times (142 - 1) + 1.96^2 \times 0.5(0.5)} = 103$$

- وبتطبيق المعادلة على حجم المجتمع المعلوم كمشاهدات (عدد المشاهدات للشركات المقيدة في البورصة خلال فترة الدراسة $(N = 447)$ ، يكون الحد الأدنى لحجم المشاهدات في العينة:

$$n = \frac{447 \times 1.96^2 \times 0.5(0.5)}{0.05^2 \times (447 - 1) + 1.96^2 \times 0.5(0.5)} = 207$$

^٦ تم استبعاد مشاهدات الشركات التي خرجت من التسجيل في بورصة الأوراق المالية، ومشاهدات الشركات التي لم يتمكن الباحث من الحصول على القوائم المالية لها، أو أسعار أسهمها، خلال فترة الدراسة، وكذلك الشركات التي لم يتمكن الباحث من ملء القائمة المرجعية لمكاتب المحاسبة الخاصة بها، وكذا الشركات التي تُعد قوائمها المالية بعملة أجنبية.

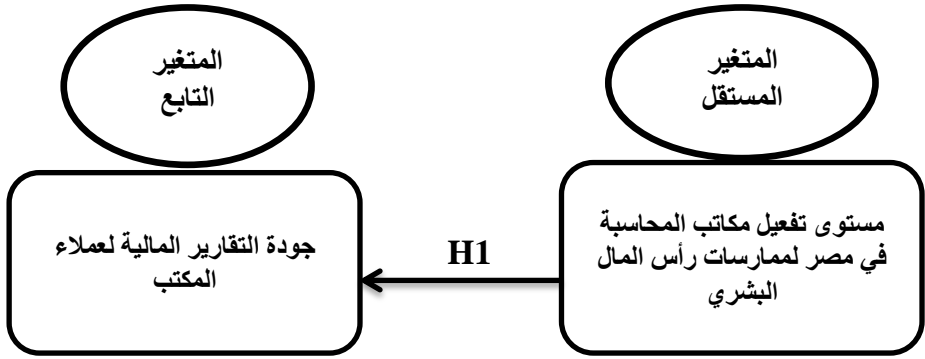
^٧ تم اختيار عينة انتقائية (غير عشوائية) وهي المكاتب التي لديها الاستعداد لمساعدة الباحث في جمع البيانات. وقد اشتملت العينة على مجموعة من المكاتب الكبيرة والمكاتب الصغيرة. وبتطبيق المعادلة السابقة على مجتمع الدراسة لمكاتب المحاسبة المكون من ٦٩ مكتب (مكاتب المحاسبة التي تقوم بمراجعة الشركات المقيدة في البورصة)، يكون الحد الأدنى لحجم العينة:

الشركات التي شملتها العينة الأولى، وأنها تشمل مكاتب محاسبة ذات أحجام مختلفة، وكذلك تم استبعاد المكاتب التي لم يتمكن الباحث من ملء القائمة المرجعية الخاصة بها. وذلك قياساً على (عبد المجيد، ٢٠١٨).

٦-٤-٢ نموذج البحث وتوصيف وقياس متغيري الدراسة

يتضح من فرض البحث، أن متغيرات الدراسة تتضمن، متغيراً مستقلاً، هو مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة في مصر لممارسات رأس المال البشري، ومتغيراً تابعاً، هو جودة التقارير المالية. ويظهر نموذج البحث تبعاً لذلك كما يلي:

نموذج البحث



المصدر: إعداد الباحث

$$n = \frac{69 \times 1.96^2 \times 0.5(0.5)}{0.05^2 \times (69 - 1) + 1.96^2 \times 0.5(0.5)} = 59$$

ويبرر الباحث عدم وصول حجم العينة من المكاتب للحد الأدنى المستهدف بما يلي، أولاً: الوزن النسبي لمكاتب العينة يفوق كثيراً المكاتب التي لم يتم تمثيلها في العينة، حيث تقوم مكاتب العينة بمراجعة ١٠٤ شركة في حين لا تقوم المكاتب التي لم يتم تمثيلها في العينة إلا بمراجعة ٣٨ شركة فقط. ثانياً: عدم قيام بعض مكاتب المجتمع بمراجعة شركات مقيدة في البورصة خلال فترة الدراسة. ثالثاً: أثناء مرحلة الدراسة وجمع البيانات، كان الباحث يستهدف الحصر الشامل لجميع المكاتب التي تقوم بمراجعة الشركات المقيدة في البورصة، ولكن تعذر ذلك لرفض البعض منها مساعدة الباحث.

وفيما يلي جدول يوضح متغيري الدراسة، رموزها في نموذج الانحدار، طريقة قياس كل منها واتجاه تأثيرها المتوقع:

المتغير	نوع المتغير	التوصيف	القياس	المرجع	الأثر المتوقع
مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري HC	مستقل	مدى تفعيل المكتب للممارسات القياسية والمحددة لرأس المال البشري وفقاً للدراسات النظرية والإصدارات المهنية، والقوانين واللوائح، وتجارب الدول الأخرى، وبالتالي فهي الممارسات التي يجب على مكاتب المحاسبة الالتزام بها في سبيل الاستفادة القصوى من الموارد البشرية من أجل تحقيق أهدافها المهنية والاقتصادية.	يتم الاعتماد على قائمة مرجعية Checklist تتضمن مؤشراً لممارسات رأس المال البشري. ومن ثم قياس مستوى التفعيل من خلال المعادلة الآتية: مستوى التفعيل = عدد الممارسات الفعلية / إجمالي عدد الممارسات القياسية	(فوزي، ٢٠١٥؛ عبد المجيد، ٢٠١٨)	+
جودة التقارير المالية FRQ	تابع	وتعني إعداد التقارير المالية وفقاً لإطار إعداد التقرير المالي المطبق، وأن تساعد على توصيل محتواها لمستخدميها في التوقيت المناسب وبمستوى تجميع ملائم، مع تجنب التحريف الجوهرى في هذا المحتوى، وبالتالي تعبر التقارير المالية بصدق عن الوضع الاقتصادي للشركة خلال فترة زمنية معينة.	تم قياسها بدلالة التحفظ المحاسبي، بالاعتماد على نموذج قيم صافي الأصول (MTB) ^١ وفقاً للمعادلة التالية: MTB = القيمة السوقية / حقوق الملكية / القيمة الدفترية لحقوق الملكية	(الصيرفي، ٢٠١٥؛ زكي، ٢٠١٨)	

^١ اعتمد الباحث على نموذج MTB لقياس التحفظ المحاسبي (الذي يعبر عن عدم التأكد المحيط بعملية إعداد القوائم المالية، والذي ينعكس في الميل نحو الاعتراف المبكر بالأخبار السيئة مع تدنية قيم صافي الدخل وصافي الأصول) لاعتباره مقياساً تراكمياً لأثر التحفظ منذ تاريخ تأسيس الشركة وحتى تاريخ القياس، فضلاً عن عدم حاجته لبيانات ملسلة زمنية (wang, 2009) وهو ما يلائم طبيعة الدراسة الحالية. وكلما زادت نسبة (MTB) عن الواحد الصحيح يعبر ذلك عن ممارسة الشركة للتحفظ المحاسبي، ومن ثم زيادة جودة التقارير المالية (الصيرفي، ٢٠١٥).

٦-٤-٣ أدوات وإجراءات الدراسة

بشأن أدوات الدراسة، لأغراض قياس مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري، استند الباحث إلى مؤشر لممارسات رأس المال البشري Checklist، كقائمة مرجعية تمثل الممارسات التي يتعين على مكاتب المحاسبة القيام بها، فيما يتعلق برأس المال البشري قياساً على (السيد، ٢٠١٢؛ فوزي، ٢٠١٥؛ عبدالمجيد، ٢٠١٨). وهي بمثابة أداة لقياس مستوى تواجد ممارسات رأس المال البشري في المكتب، وتم ملء هذه القائمة من خلال المقابلات الشخصية مع مديري أو شركاء المراجعة ومديري الموارد البشرية (HR) للمكاتب، والزيارات الميدانية لمكاتب المحاسبة والاستفسارات والمناقشات، والرد على الاستفسارات قياساً على (Bol et al, 2012; Hermanson et al, 2016; Deng et al, 2018).

لأغراض قياس جودة التقارير المالية لعملاء مكاتب المحاسبة، تمثلت أهم أدوات الدراسة في استخدام البيانات الفعلية الواردة بالتقارير المالية، والإيضاحات المتممة لها وكذا مواقع شركات عينة الدراسة على الإنترنت، وتحليل محتوى التقارير المالية لشركات العينة. وامتدت فترة الدراسة من سنة ٢٠١٦ وحتى ٢٠١٨. وتم الحصول على القوائم المالية لشركات العينة من خلال مواقعها الإلكترونية أو الموقع الإلكتروني مباشر مصر (www.mubasher.info/EGX/stocks-prices) وكذلك برنامج Mistnet.

أما بشأن إجراءات الدراسة، وفيما يتعلق بقياس مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري، قام الباحث بحصر مجموعة الممارسات التي تناولتها الدراسات السابقة والمعايير المهنية والفنية وتجارب الدول الأخرى، والتي تتعلق برأس المال البشري في الوحدات الاقتصادية بصفة عامة وفي مكاتب المحاسبة بصفة خاصة، وذلك للوصول إلى الممارسات القياسية لرأس المال البشري، حيث تم الاعتماد على هذه المؤشرات لقياس درجة قيام مكاتب المحاسبة بوضعها الراهن بهذه الممارسات. وروعي في تصميم هذه القائمة أن تقيس مستوى التفعيل للسنوات الثلاثة محل الدراسة (من ٢٠١٦ إلى ٢٠١٨). من خلال توجيه هذه القائمة إلى مكاتب مراقبي حسابات شركات العينة محل الدراسة، وتم إجراء مقابلات شخصية مع مديري مكاتب المحاسبة الممثلة لعينة الدراسة، ويتم التأشير على الممارسات التي يلتزم بها المكتب. بحيث يأخذ العنصر الذي يتم تفعيله داخل المكتب القيمة (١) والذي لا يتم تفعيله القيمة (صفر). وتم حساب مستوى التفعيل لكل مكتب من مكاتب العينة الانتقائية لهذه الممارسات لكل سنة باستخدام القائمة المرجعية، وذلك بالاتساق مع دراسة (الصيرفي، ٢٠١٥)، من خلال حساب معادلة تم فيها قسمة بنود تفعيل الممارسات الفعلية

لرأس المال البشري على إجمالي عدد بنود القائمة المرجعية للممارسات القياسية لرأس المال البشري، كما يلي:

$$\text{مستوى التفعيل} = \frac{\text{عدد الممارسات الفعلية}}{\text{إجمالي عدد الممارسات القياسية}}$$

وبشأن الشركات المقيدة بالبورصة المصرية المكونة للعينة الثانية فقد قام الباحث بتحليل محتوى القوائم المالية والإيضاحات المتممة واستخدام بياناتها من أجل حساب مستوى التحفظ المحاسبي باستخدام نموذج قيم صافي الأصول (MTB) لتحديد مستوى جودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة لكل مشاهدة على حدة في كل سنة، وذلك عن طريق الاستعانة ببيانات التقارير المالية، لتحديد عدد الأسهم العادية القائمة المتداولة وتاريخ تقرير مراقب الحسابات، والقيمة الدفترية لحقوق الملكية من جهة، والبيانات المتاحة على الموقع الإلكتروني مباشر مصر، للوصول لسعر إقفال السهم في اليوم التالي لتاريخ تقرير مراقب الحسابات، من جهة أخرى.

وبمجرد الانتهاء من احتساب متغيري الدراسة المستهدف اختبارهما، تم وضعهما في شكل جداول إلكترونية باستخدام برنامج Microsoft Excel، وذلك تمهيداً لإجراء التحليل الإحصائي لها. ووفقاً لطبيعة وهدف الدراسة تم جمع البيانات المتعلقة بقياس متغيري الدراسة وفقاً لأسلوب Panel Data، وذلك لأن بيانات الدراسة تخص قطاعات (شركات) مختلفة لفترة زمنية معينة. حيث تكون البيانات الطولية Panel Data عبارة عن قطاع عرضي من البيانات يتم مسحها خلال فترة زمنية معينة أي يكون لها بعد زمني وبعد مكاني، وبذلك فهي تجمع بين مزايا بيانات السلاسل الزمنية وبيانات القطاعات المستعرضة^٩. ويكون للبيانات الطولية القدرة على التنبؤ وقياس التأثيرات التي لا تستطيع مشاهدتها من خلال بيانات القطاعات المستعرضة أو بيانات السلاسل الزمنية. وتنقسم البيانات الطولية إلى، بيانات طولية متوازنة (Balanced Panel) : حيث تكون جميع مفردات العينة لها نفس الفترة الزمنية. وبيانات طولية غير متوازنة (Unbalanced Panel): حيث لا تكون لجميع مفردات العينة نفس الفترة الزمنية. وفي هذه الدراسة، يتم الاعتماد على (Unbalanced

^٩ بيانات السلاسل الزمنية هي بيانات لمتغير أو أكثر خلال فترة زمنية معينة مثل تطور معدل البطالة في مصر خلال الفترة من ٢٠٠٠ إلى ٢٠١٥، أي يكون للبيانات بعد زمني، بينما تكون القطاعات المستعرضة بيانات لمتغير أو أكثر يتم تجميعها للعديد من وحدات العينة (شركات / أفراد / دول) في نقطة من الزمن وبالتالي يكون لها بعد مكاني مثل تطور معدل البطالة في الدول العربية (عودة وعفاف، ٢٠١٥؛ Gujaratr, 2009).

(Panel)، حيث توجد شركات لها مشاهدات لفترة ثلاث سنوات وشركات لها مشاهدات عن سنة واحدة أو سنتين، وبالتالي فإن مفردات العينة ليس لها نفس الفترة الزمنية.

ولاختبار فروض الدراسة وفقاً لـ Panel Data، تتم المفاضلة بين نموذجي البيانات الطولية واختبار أيهما أفضل لاختبار كل فرض، وذلك من خلال المفاضلة بين نموذج التأثيرات العشوائية^{١١} ونموذج التأثيرات الثابتة^{١٢}. ويتم استخدام **Hausman Test (Correlated Random Effects)** لهذا الفرض كالتالي:

H_0 : لا يوجد ارتباط بين المتغيرات المستقلة وبين حد الخطأ العشوائي المركب.

ومعنى ذلك الفرض أنه من الأفضل استخدام نموذج التأثيرات العشوائية بدلاً من نموذج التأثيرات الثابتة.

H_1 : يوجد ارتباط بين المتغيرات المستقلة وبين حد الخطأ العشوائي المركب.

ومعنى ذلك الفرض أنه من الأفضل استخدام نموذج التأثيرات الثابتة بدلاً من نموذج التأثيرات العشوائية.

^{١١} نموذج التأثيرات العشوائية Random Effects Model: يفترض هذا النموذج دمج اختلافات الحد الثابت داخل حد الخطأ العشوائي مما يجعل لحد الخطأ العشوائي بعد هذا الاندماج فروض جديدة. بمعنى أنه، بدلاً من أن الحد الثابت β_{1i} يختلف من شخص إلى آخر، نقوم باعتبار الحد الثابت β_{1i} مسحوب بشكل عشوائي من مجتمع كبير وأنه عبارة عن مقدار ثابت β_1 بالإضافة إلى حد خطأ عشوائي جديد ϵ_i أي $\beta_{1i} = \beta_1 + \epsilon_i$ ، حيث أن ϵ_i عبارة عن متغير عشوائي بقيمة متوقعة صفر وتباين σ_{ϵ}^2 . حيث يكون مقدار الخطأ المركب w_{it} (Composite Error Trem) عبارة عن جزئين، الأول ϵ_i عبارة عن الخطأ للقطاعات المستعرضة، والثاني u_{it} عبارة عن الخطأ الناتج عن دمج بيانات السلاسل الزمنية ببيانات القطاعات المستعرضة (عودة وعفاف، ٢٠١٥؛ Gujaratr, 2009).

^{١٢} نموذج التأثيرات الثابتة Fixed Effects Least Square Dummy Variables Model: باستخدام المتغيرات الصورية LSDV، والذي يفترض أن الاختلافات بين القطاعات المستعرضة يمكن الإلمام بها من خلال وجود اختلافات بين قيم الحد الثابت، أي يتم جعل معاملات الميل ثابتة مع الأخذ في الاعتبار أن الجزء الثابت يختلف باختلاف المشاهدات وليس الزمن. فإذا كان لدينا أربع شركات ويتم تجميع بياناتها خلال ٢٠ سنة، يكون لكل شركة مقدار ثابت خاص بها (INTERCEPT). أي أننا نعترف بوجود اختلافات بين طبيعة الشركات مع ثبات الزمن، أي عند وجود أربع شركات، يتم عمل ثلاثة متغيرات صورية لكي لا يتم الوقوع في مصيدة المتغيرات الصورية ويصبح النموذج كالتالي:

$$Y_{it} = \beta_{1i} + \beta_2 X_{2it} + \beta_3 X_{3it} + u_{it}$$

$$\text{OR } Y_{it} = \beta_1 + D_2 X_{2i} + D_3 X_{3i} + D_4 X_{4i} + \beta_2 X_{2it} + \beta_3 X_{3it} + u_{it}$$

وتكون إحصائية الاختبار التي اقترحها Hausman, 1978 مبنية على معيار WALD على الصورة التالية :

$$W = (b - \hat{\beta})' \left(\sum b - \sum \hat{\beta} \right)^{-1} (b - \hat{\beta})$$

حيث أن:

b: مقدرات المعالم باستخدام نموذج التأثيرات الثابتة.

$\hat{\beta}$: مقدرات المعالم باستخدام نموذج التأثيرات العشوائية.

$\sum b - \sum \hat{\beta}$: مصفوفة تباين الفرق بين $(b - \hat{\beta})$.

وتتبع هذه الإحصائية لتوزيع χ^2 بدرجات حرية k-1 حيث k هي عدد المعلمات المقدرة لنموذج التأثيرات الثابتة (النموذج غير المقيد).

فإذا كانت χ^2 اكبر من W، يتم قبول فرض العدم القائل أنه من الأفضل استخدام نموذج التأثيرات العشوائية بدلاً من نموذج التأثيرات الثابتة (عودة وعفاف، ٢٠١٥؛ Gujaratr, 2009). وهذا ما يتم الاعتماد عليه في التحليل الإحصائي واختبارات فروض الدراسة.

٦-٤-٤ أدوات التحليل الإحصائي

تم استخدام بعض أساليب الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة كالوسط الحسابي والانحراف المعياري. واختبار الفرض الرئيسي (H1) تم الاعتماد على نموذج الانحدار البسيط. وقد تم تشغيل نموذج الانحدار ببرنامج STATA الإصدار رقم (١٥).

٦-٤-٥ الإحصاءات الوصفية لمتغيري الدراسة

بمجرد الانتهاء من عملية تفرغ بيانات القوائم المالية للشركات وإيجاد القيم المختلفة لمتغيرات الدراسة المراد اختبارها، تم وضعها في شكل جداول إلكترونية باستخدام برنامج Microsoft Excel، تمهيداً لإجراء الاختبار والتحليل الإحصائي لنموذج الدراسة بدءاً بالإحصاء الوصفي. يستخدم الباحثون في شتى مجالات المعرفة علم الإحصاء، حيث يمددهم بالأدوات التي تساعدهم على تحليل البيانات بشكل علمي دقيق، ومن ثم استخراج النتائج والقدرة على اتخاذ قرارات سليمة. واختيار الإحصاءات الأكثر ملاءمة، يحتاج الباحثون إلى معرفة نوع السؤال الذي يطرحونه ومستوى القياس المستخدم للمتغيرات. حيث تُعد الإحصاءات الوصفية أرقاماً تلخص البيانات بغرض توصيف نتائج العينة. كما تساعد الإحصائيات الوصفية الباحثين على اكتشاف خصائص العينة التي قد تؤثر على

استنتاجاتهم. ويجب على الباحث اختيار الإحصائيات المناسبة لوصف العينة وتحليل البيانات لكل سؤال بحثي أو فرضية قبل البدء في الدراسة (Thompson, 2009).

وانطلاقاً من أهمية علم الإحصاء، يتم إجراء التحليل الاستكشافي للبيانات اعتماداً على الإحصاء الوصفي الذي يتناول طرق جمع البيانات وتلخيصها في شكل أرقام، وتنظيم وترتيب وعرض هذه البيانات في صورة مبسطة في شكل جداول أو رسومات بيانية، وإعطاء وصف أولي للظاهرة المدروسة من خلال بعض المقاييس الإحصائية. وتم الاعتماد على أساليب الإحصاء الوصفي، كمقاييس التشتت المطلق، التي تتمثل في كل من؛ المدى من خلال دراسة الحد الأقصى Maximum والحد الأدنى Minimum، الانحراف المعياري Standard deviation، كذلك تم استخدام مقياس تشتت نسبي والذي يتمثل في معامل الاختلاف coefficient of variation لمقارنة التشتت في المتغيرات المختلفة. إضافةً لذلك، مقاييس النزعة المركزية التي تتمثل في الوسط الحسابي Mean، والوسيط Median. ويعرض الجدول التالي الإحصاءات الوصفية لمتغيرين الدراسة وذلك على مستوى العينة ككل.

جدول ١: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

المتغير	الوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	المدى	
					حد أدنى	حد أقصى
QFR	2.25	1.677	1.984	88.17%	0.291	15.89
HC	0.8296	0.885	0.114	13.7%	0.50	0.97

يوضح هذا الجدول، الإحصاءات الوصفية الخاصة بجودة التقارير المالية لشركات العينة، حيث أن درجة التحفظ المحاسبي تتراوح بين 0.291 إلى 15.89 جنية بمتوسط 2.25%، وهو ما يعنى اتباع شركات العينة لسياسات محاسبية متحفظة ومن ثم ارتفاع جودة التقارير المالية لشركات العينة. كما يتضح، ارتفاع مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري، حيث يمثل متوسط مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لتلك الممارسات 82.96% وذلك بانحراف معياري 0.114%، وأن الحد الأدنى لمستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري هو 0.97% ويعنى أن مكاتب المحاسبة تقوم بتفعيل نصف ممارسات رأس المال البشري الموجودة في المؤشر المقترح على الأقل.

٦-٤-٦ نتيجة اختبار فرض البحث (H1)

لاختبار فرض البحث تم تشغيل نموذج الانحدار، بالاعتماد على كل من؛ معنوية نموذج الانحدار Sig، والتي تشير إلى مدى صلاحيته لاختبار العلاقة، ومعامل التحديد R^2 والذي يشير إلى قدرة المتغير المستقل على تفسير الاختلافات في المتغير التابع، وأخيراً معامل الانحدار β الذي يحدد اتجاه وقوة العلاقة بين المتغيرين. وذلك عند مستوى معنوية (P-Value) 5% ومستوى ثقة 95%. وذلك على النحو التالي:-

واستهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كان مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة في مصر لممارسات رأس المال البشري يؤثر على جودة التقارير المالية لعملائها. ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته كفرض عدم، كما يلي:

H_0 : لا يؤثر مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة في مصر لممارسات لرأس المال البشري على جودة التقارير المالية لعملائها.

وتم اختبار هذا الفرض بالاعتماد على نموذج الانحدار الخطى البسيط، وفقاً للمعادلة التالية:

$$FRQ = \beta_0 + \beta_1 HC + \varepsilon \quad (1)$$

حيث: تشير (FRQ) لجودة التقارير المالية لعملاء المكتب، وتمثل (HC) مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات لرأس المال البشري، (β_0) تمثل الجزء الثابت في معادلة الانحدار، (β_1) تمثل معاملات الانحدار التي تحدد اتجاه العلاقة، (ε) تمثل الخطأ العشوائي.

على أن يتم رفض فرض عدم، وقبول الفرض البديل، عند مستوى ثقة 95% إذا كانت القيمة الإحتمالية P-Value للمتغير المستقل أقل من أو يساوي 5% بينما يتم قبول فرض عدم ورفض الفرض البديل عند مستوى ثقة 95% إذا كانت القيمة الإحتمالية P-Value للمتغير المستقل أكبر من 5%. وفيما يلي توضيح لنتائج اختبار الفرض الرئيسي (H1) بعد معالجة عدم معنوية النموذج^{١٢}:

^{١٢} أشارت نتائج التشغيل المبدئي لعدم معنوية النموذج لاختبار العلاقة محل الدراسة. ولإيجاد حل لمشكلة عدم معنوية النموذج، قام الباحث باستبعاد القيم الشاذة للمتغير التابع التي تمثلت في القيم التي تبتعد، بصورة جوهرية، هبوطاً أو صعوداً عن متوسط قيمة هذا المتغير، وكذلك القيم السالبة التي تشير إلى أن القيمة الدفترية لحقوق الملكية بمشاهدة الشركة سالبة، وكذلك بالنسبة للشركات التي يتم مراجعتها، من قبل أكثر من مراجع، قام الباحث باستبعاد المشاهدات التي تمثل المكاتب الصغيرة للشركة والبقاء على

جدول ٢: نتيجة اختبار فرض البحث (H1)

النموذج	β	Sig
Constant	1.655	0.000
HC	2.009	0.000
Chi ² Statistic	132.37	
R ²	0.2482	
Sig	0.000	

وبالنظر للجدول (٢)، يتضح أن (Sig) لهذا النموذج تساوي (0.000)، أي أقل من 5% مما يدل على معنوية النموذج، وصلاحيته لاختبار العلاقة. كما أن ($R^2=0.2482$) مما يشير إلى أن مستوى تفعيل المكاتب لممارسات رأس المال البشري يفسر تقريباً 25% من التغيرات في جودة التقارير المالية لعملائها. في حين أن باقي التغير يرجع إلى الخطأ العشوائي^{١٣} في عملية التقدير في النموذج والمتغيرات الأخرى التي لم يتضمنها النموذج. كما يشير معامل الانحدار ($\beta_1=2.009$) إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لتفعيل هذه المكاتب لممارسات رأس المال البشري على جودة التقارير المالية لعملائها وذلك عند قيمة احتمالية (0.000). ولذا فإنه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل؛ بوجود تأثير إيجابي لمستوى تفعيل مكاتب المحاسبة في مصر لممارسات رأس المال البشري على جودة التقارير المالية لعملائها، ومن ثم قبول فرض البحث (H1). وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة والتي من بينها (Cheng et al, 2009; Chen et al, 2013; Abdelrhman et al, 2014; Fei and Mi, 2014; Bianchi et al, 2019)، إلى أن مكاتب المحاسبة الأكثر اهتماماً بممارسات رأس المال البشري تزداد لديها جودة المراجعة، مما ينعكس إيجاباً على جودة التقارير المالية لعملائها.

ويرى الباحث، أن التأثير الإيجابي لمستوى تفعيل مكاتب المحاسبة في مصر لممارسات رأس المال البشري على جودة التقارير المالية يستند في الأساس إلى أن جودة المراجعة مرتبطة بشكل إيجابي بممارسات رأس المال البشري، مما يعني أن استثمارات مكاتب المحاسبة في رأس المال

مشاهدات المكاتب الكبيرة التي لديها شراكة مع BIG4، وهو ما نجم عنه انخفاض عدد المشاهدات المستخدمة لاختبار العلاقة محل الدراسة.

^{١٣} يتضمن الخطأ العشوائي مجموعة من الأخطاء التي يحتمل أن يتعرض نموذج الانحدار لها أو لبعضها، ومنها؛ أخطاء ناتجة عن عشوائية السلوك الإنساني، أخطاء قياس المتغير التابع، أخطاء المعاينة، وأخطاء توصيف ترجع لحذف بعض المتغيرات المستقلة الهامة من النموذج مما يضعف قدرته التفسيرية، كما أنه يعبر عن الفرق بين القيم الفعلية المشاهدة للمتغير التابع والقيمة المناظرة لها على خط الانحدار الحقيقي، حيث تعد قيم الخطأ العشوائي قيماً غير مشاهدة على خط الانحدار (طلخان، ٢٠١٧؛ عزام وركابي، ٢٠١٠).

البشري تحدد جودة عمليات المراجعة التي تقدمها إلى العملاء، الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على جودة التقارير المالية لعملاء المكتب. فكلما كانت مكاتب المحاسبة أكثر إدراكاً وتفعيلاً لممارسات رأس المال البشري، كلما تحسنت سمعة تلك المكاتب وازدادت حصتها السوقية في سوق المراجعة، وهو ما يجعلها تُبذل أقصى جهدها لتحسين جودة المراجعة ومن ثم جودة التقارير المالية لعملاء المراجعة، للحفاظ على تلك السمعة والحصة السوقية. وهو الأمر الذي يبرر منطقية التأثير الإيجابي لمستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري على جودة التقارير المالية لعملاء تلك المكاتب.

٦-٥ خلاصة البحث وأهم التوصيات ومجالات البحث المقترحة

استهدفت الدراسة تحليل واختبار أثر تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري على جودة التقارير المالية لعملائها، وذلك بالتطبيق على عينة من مكاتب المحاسبة في مصر. وفي سبيل تحقيق ذلك، اشتملت الدراسة على شقين، وهما الشق النظري والشق التطبيقي. وفيما يتعلق بالإجابة على أسئلة الدراسة، فقد اختص الجانب النظري بالإجابة على السؤالين الأول والثاني، وتمت الإجابة على السؤال الثالث تطبيقياً. وبالتالي يمكن بلورة أهم نتائج الدراسة بشقيها، على النحو التالي:

ركز السؤال الأول للدراسة على تحديد ممارسات رأس المال البشري بمكاتب المحاسبة، وقد تمت الإجابة على هذا السؤال نظرياً، حيث خلص الباحث إلى إمكانية تحديد ممارسات رأس المال البشري بمكاتب المحاسبة وفقاً للدراسات النظرية والإصدارات المهنية والفنية، والقوانين واللوائح، وتجارب الدول الأخرى، حيث، تمثل الممارسات التي يجب على مكاتب المحاسبة الالتزام بها في سبيل الاستفادة القصوى من الموارد البشرية من أجل تحقيق أهدافها المهنية والاقتصادية.

وبشأن السؤال الثاني، والذي يتعلق بكيفية قياس مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري، فقد تمت الإجابة عليه نظرياً في الفصل الثاني أيضاً. حيث خلصت الدراسة إلى إمكانية قياس مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري بالاعتماد على قائمة مرجعية Checklist تتضمن مؤشراً لممارسات رأس المال البشري، ومن ثم قياس مستوى التفعيل من خلال المعادلة الآتية: مستوى التفعيل = عدد الممارسات الفعلية / إجمالي عدد الممارسات القياسية.

وفيما يخص السؤال الثالث، الخاص بشكل واتجاه العلاقة بين مستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري وجودة التقارير المالية لعملائها، فقد خلصت الدراسة في شقها النظري إلى اتفاق معظم الدراسات السابقة على أن تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري يساهم بشكل كبير في تعزيز وتحسين جودة المراجعة وبالتالي جودة التقارير المالية لشركات عملاء المراجعة. كما خلصت الدراسة في شقها التطبيقي إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لمستوى تفعيل مكاتب المحاسبة لممارسات رأس المال البشري على جودة التقارير المالية لعملائها في بيئة الممارسة العملية المصرية.

ووفقاً لأهداف وحدود البحث وما خلص إليه نوصي بما يلي:

- ضرورة قيام جهات الإشراف على مهنة المراجعة وكذلك الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر بتحديد الممارسات القياسية لرأس المال البشري الخاصة بمكاتب المحاسبة وتحديد ما إذا كانت تلك الممارسات تختلف باختلاف أحجام مكاتب المحاسبة.
- قيام الجهات والمنظمات المعنية بإصدار المعايير الإرشادية بتحديد بنود إلزامية محددة للإفصاح عن ممارسات رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة وتنظيم الدورات التدريبية التي توضح دورها في تحقيق المزايا التنافسية للمكاتب.
- ضرورة قيام أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية بإعادة النظر في المحتوى العلمي لمقررات المراجعة في مرحلة البكالوريوس والدراسات العليا، لتغطي ممارسات رأس المال البشري الواجب توافرها في مكاتب المحاسبة، والاهتمام بالبحوث التي تتناول نفعية الإفصاح عن ممارسات رأس المال البشري في مكاتب المحاسبة، وتأثير مدى تفعيل مكاتب المحاسبة لتلك الممارسات على العديد من الأبعاد.

ونعتقد بأهمية البحث محاسبياً مستقبلاً في المجالات التالية:

- تأثير رأس المال البشري على الأداء المالي في المنشآت التي تعمل في قطاع تكنولوجيا المعلومات: دراسة حالة.
- مدى اختلاف العلاقة بين تفعيل مكاتب المحاسبة في مصر لممارسات رأس المال الفكري وجودة التقارير المالية لعملائها باختلاف الخصائص التشغيلية لتلك الشركات - دراسة تطبيقية.
- أثر العلاقة بين ممارسات رأس المال البشري وجودة التقارير المالية في المؤسسات المالية: دراسة تطبيقية على البنوك التجارية المقيدة في البورصة المصرية.
- أثر رأس المال الفكري على الأداء المالي لشركات الاتصالات في جمهورية مصر العربية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

إبراهيم، فريد محرم فريد. ٢٠١٨. " أثر خصائص الشركات على العلاقة بين مستويات الإفصاح وفقاً للتقارير المتكاملة والقيمة السوقية للشركة: دليل تطبيقي من سوق الأسهم المصري". مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٢ (١): ص ٦٠٤-٦٧٠

الأديمي، منصور ياسين. ٢٠٠٦. المتغيرات المرتبطة بشخصية مراجع الحسابات وأثرها على جودة الأداء. مجلة الدراسات التجارية والإدارية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة دمنهور، ٢٤(٢): ص ١٧٩ - ٢٥٠

السيد، على مجاهد أحمد. ٢٠١٤. " دراسة مدى قيام الشركات المصرية بقياس و الإفصاح عن رأس المال الفكري و أثره على المركز التنافسي: دراسة ميدانية". المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢ (١) : ١٣٥-١٧٩

السيد، محمود محمد. ٢٠١٢. أثر حجم منشأة مراقب الحسابات وقيدده بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية على جودة المراجعة الخارجية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية.

الصيرفي، أسماء أحمد. ٢٠١٥. أثر مدى وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية ومستوى التزام محاسبها الماليين أخلاقياً على جودة تقاريرها المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة دمنهور .

المغربي، مصطفى أحمد. ٢٠١٥. دور معامل استجابة الأرباح في زيادة كفاءة أداء المراجعة الخارجية في ضوء متطلبات الحوكمة وأثرها على جودة التقارير المالية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٦(٣): ٥٣٦-٥٦٠.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ٢٠١٨. المعيار الدولي لرقابة الجودة (١):رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى

وارتباطات الخدمات ذات العلاقة. متاح على موقع:
<https://socpa.org.sa/SOCPA/files/>

الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠٠٦. معيار مراقبة الجودة للمؤسسات والأفراد الذين يقومون بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية. قرار رقم ١٤٠ لسنة ٢٠٠٦، متاح علي: <http://www.cma.gov.eg>.

..... ٢٠٠٧. قواعد اداب وسلوك مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المقيدین بسجل الهيئة. قرار رقم ٧٩ لسنة ٢٠٠٧، متاح علي: <http://www.cma.gov.eg>

..... ٢٠٠٨. تأسيس وحدة رقابة جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدین بسجل الهيئة. قرار رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٨، متاح على : <http://www.cma.gov.eg>

..... ٢٠٠٩. القيد واستمرار القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لـدي الهيئة. قرار رقم ٣٣ لسنة ٢٠٠٩، متاح علي: <http://www.cma.gov.eg>

..... ٢٠٠٩. الموافقة على تعديل ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لـدي الهيئة العامة للرقابة المالية. قرار رقم ٢٣ لسنة ٢٠٠٩، متاح على : <http://www.cma.gov.eg>.

..... ٢٠٠٩. الموافقة على تعديل قرار تأسيس وحدة رقابة الجودة على أعمال مراقبي الحسابات المقيدین لـدي الهيئة. قرار رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٩، متاح على : <http://www.cma.gov.eg>.

..... ٢٠١٩. إعادة تنظيم ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لـدي الهيئة. قرار رقم ٨٤ لسنة ٢٠١٩، متاح على : <http://www.cma.gov.eg>

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

بركات، محمد متولى محمد إبراهيم. ٢٠١٨. أثر جهود المنظمات المهنية فى مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢(٩) الجزء الثانى: ١-٢٥.

حامد، نهى عبد الفتاح، ثناء عطية فراج. ٢٠١٨. تأثير محددات اختيار مراجع الحسابات الخارجى على جودة أداء عملية المراجعة: دراسة نظرية تحليلية. مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٢(١): ١٣٢-١٧٤.

زكى، نهى محمد. ٢٠١٨. أثر جودة المراجعة الخارجية على الحد من السلوك الانتهازي للإدارة ومنع الغش بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

سالم، أحمد محمد كامل. ٢٠١٧. دور محتوى تقارير الشفافية بشركات المراجعة فى تحسين ادراك الطرف الثالث لجودة خدماتها - دراسة تحليلية إنقادية وأفاق مستقبلية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، ١(٥٤) الجزء الثانى: ٣٩-٥٨.

شحاته، هيثم رمضان محمد. ٢٠١٥. "أثر تقارير الشفافية المهنية فى منشآت المحاسبة والمراجعة على جودة المراجعة من منظور أصحاب المصالح- دراسة تجريبية". رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة دمنهور.

شرف، إبراهيم أحمد إبراهيم. ٢٠١٨. أثر مستوى الإفصاح عن رأس المال الفكري على الأداء المالى للشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٣(١): ٧١.

طلخان، السيدة مختار عبد الغني. ٢٠١٧. " أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على العلاقة بين المعلومات المحاسبية وقياس قيمة الشركة مع التطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ". رسالة دكتوراه غير منشوره، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.

عبد المجيد، محمود محمد السيد. (٢٠١٨). أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن الاستمرارية وأمور المراجعة الأساسية والمعلومات الأخرى في تقريره غير المعدل الجديد- دراسة تجريبية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

عودة، هند عبد الغفار، عفاف على حسن الدش. ٢٠١٥. الإقتصاد القياسي. دار المريخ للنشر، تعريب ومراجعة لكتاب **basic econometrics**. (2009). Gujaratr, D.N.

علي، عبد الوهاب نصر a- ٢٠١٧. حوكمة منشآت المحاسبة في مصر بين القصور الأكاديمي وغياب التنظيم المهني. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية، ٥٤ (١): ٣٧-١.

٢٠٢٠. _____ . محددات جودة حكم مراقب الحسابات على أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بالوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي الرابع، تمويل وإدارة مشروعات ريادة الأعمال ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية، كلية التجارة-جامعة طنطا.

_____ ، هبة الله عبد السلام بدوي. ٢٠٢٠. ريادة الأعمال المهنية المحاسبية في مصر بين الواقع والمأمول: دليل ميداني من مكاتب المحاسبة المصرية، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي الرابع، تمويل وإدارة مشروعات ريادة الأعمال ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية، كلية التجارة-جامعة طنطا، بعنوان.

_____ ، شحاته السيد شحاته. ٢٠٠٩. قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية. الإسكندرية: الدار الجامعية.

_____ ، شحاته السيد شحاته. ٢٠١٧. أثر طبيعة الملكية والخصائص التشغيلية للشركات على مستوى التحفظ المحاسبى بالقوائم المالية- دراسة تطبيقية

مقارنة على الشركات العائلية وغير العائلية المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٥٤ (١): ٥٦-١.

علي B، محمد عبد الحميد سيد. ٢٠١٧. "إطار مقترح لزيادة جودة القوائم المالية وأثره على مستخدميها - دراسة ميدانية". رسالة دكتوراه غير منشوره، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

علي C، هبة الله محمود خليل. ٢٠١٧. "أثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق المراجعة على سلامة أحكامه المهنية وحكم فاحص الرقابة على جودة التكليف - دراسة تجريبية". رسالة دكتوراه غير منشوره، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

فوزي، محمد. ٢٠١٥. " أثر المراجعة الداخلية للاستدامة على قيمة الشركة في ظل الإفصاح عن وبدائل اسناد دوريتها كوظيفة - دراسة ميدانية وتجريبية". رسالة دكتوراه غير منشوره، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

محمد، أحمد محمد شوقي. ٢٠١٧. أثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت عملية المراجعة على جودة المراجعة - دراسة تجريبية، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ٦(١): ١٢٩-١٧٠.

مركز المديرين المصري - وزارة الاستثمار - دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية. ٢٠١١. متاح على الموقع الإلكتروني: www.ecrc.org.eg

مقصع، محمد أحمد أحمد. ٢٠١٠. أهمية التعليم المهني المستمر للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية في ظل ما تشهده المهنة من تحديات معاصره. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، ٣(١): ص ٨٩-١٢٢.

منصور، محمد السيد. ٢٠١٦. أثر الإفصاح الاختياري عن معلومات رأس المال البشري على قرار الاستثمار في أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية - دراسة تطبيقية. مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، (١): ٢٤٧-٢٩٢.

هاشم، هبة جمال. ٢٠١٨. تقييم وتحليل معيار المحاسبة الدولي للتقارير المالية IFRS15 (الإيرادات من العقود مع العملاء) وأثره على مصداقية وجودة التقارير المالية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٢ (١) : ٢٥٦-٤٠٨.

وزارة الاستثمار. ٢٠١٥. معايير المحاسبة المصرية، رقم (١) عرض القوائم المالية لسنة ٢٠١٥، متاحة على موقع <http://www.cma.gov.eg>.

..... ٢٠١٩. معايير المحاسبة المصرية، رقم (١) عرض القوائم المالية لسنة ٢٠١٩، متاحة على موقع <http://www.cma.gov.eg>.

..... ٢٠٠٦. معايير المحاسبة المصرية، رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" لسنة ٢٠٠٦، متاحة على موقع <http://www.cma.gov.eg>.

..... ٢٠١٥. معايير المحاسبة المصرية، رقم (٢٣) المعدل "الأصول غير الملموسة" لسنة ٢٠١٥، متاحة على موقع <http://www.cma.gov.eg>.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

Abad, D., Sánchez.Ballesta, J. P., & Yagüe, J. (2017). Audit opinions and information asymmetry in the stock market. **Accounting and Finance**, 57(2), pp. 565-595.

Abdelrhman, A. N., Labib, K. Z., & Elbayoumi, A. F. (2014). Measuring Audit Firms' Intellectual Capital as a Determinant of Audit Quality: A Suggested Model. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, 10(1), pp. 59-79.

Abeysekera, I, & Murthy, V. (2007). Human capital value creation practices of software and service exporter firms in India. **Journal of Human Resource Costing & Accounting**.11(2),pp:84-103.

Aboobaker, N., & Renjini, D. (2020). Human capital and entrepreneurial intentions: do entrepreneurship education and training provided

by universities add value?, **On the Horizon**,28(2), pp: 73-83. <https://doi.org/10.1108/OTH-11-2019-0077>

Advisory Committee on the Auditing Profession.(2008). **Draft Report of the Advisory Committee on the Auditing Profession to the U.S.** Department of the Treasury, Available at: <https://www.treasury.gov/>

Alzoubi, E. S. S. (2018). Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 30 ,pp.69–84.

American Institute of Certified Public Accountants,2010, **Quality Control for an Engagement Conducted in Accordance With Generally Accepted Auditing Standards** : Statement on Auditing Standards (SAS) 25 (AICPA) available at : <http://www.aicpa.org>

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),pp. 403–438.

Baatwah, S. (2016). Audit tenure and financial reporting in oman: does rotation affect the quality?. **Risk Governance & Control: Financial Markets & Institutions**, 6(3), pp. 16–27.

Bassiouny, S. W. (2016). The impact of firm characteristics on earnings management: an empirical study on the listed firms in Egypt. **Journal of Business and Retail Management Research**, 10(3),34–45.

Beest V., Ferdy, Geert B., and Suzanne B. (2009).**Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics.**

Nijmegen Center for Economics (NICE) ،Nijmegen Center for Economics Working Paper 9(108):1-41.

Bianchi, P. A., Carrera, N., & Trombetta, M. (2019). The Effects of Auditor Social and Human Capital on Auditor Compensation: Evidence from the Italian Small Audit Firm Market. **European Accounting Review**, 1-29. Available at <https://doi.org/10.1080/09638180.2019.1647258>

Bol, J. C., Moers, F., & Peecher, M. E. (2012). Auditor Tacit Knowledge And Audit Firm Human Capital Development. Available at google.

—,Grabner, I., Vienna, W. U., & Haesebrouck, K. (2019). Literature Review The Effect of Audit Culture on Audit Quality. foundation **for auditing research**, available at: www.foundationforauditingresearch.org

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

Chadegani, A. A., Mohamed, Z. M., & Iskandar, T. M. (2015). The influence of individual characteristics on auditors' intention to report errors. **Journal of Economics, Business and Management**, 3 (7), 710-714.

Chen, Y. S., Chang, B. G., & Lee, C. C. (2008). The association between continuing professional education and financial performance of public accounting firms. **The international journal of human resource management**, 19 (9),pp. 1720-1737.

- , Hsu, J., Huang, M. T., & Yang, P. S. (2013). Quality, size, and performance of audit firms. **The International Journal of Business and Finance Research**, 7(5), pp. 89-105.
- , Yang, C. C., & Yang, Y. F. (2020). Higher Academic Qualifications, Professional Training and Operating Performance of Audit Firms. **Sustainability**, 12(3), pp.1-16.
- Cheng, C. L., & Kung, F. H. (2016). The effects of mandatory corporate social responsibility policy on accounting conservatism. **Review of Accounting and Finance**, 15(1), pp. 2-20.
- Cheng, Y. S., Liu, Y. P., & Chien, C. Y. (2009). The association between auditor quality and human capital. **Managerial Auditing Journal**, 24(6), pp. 523-541.
- Chersan, I-C.(2019). Audit Quality and Several of Its Determinants, **Audit Financiar**, 1(153), pp.93-105, DOI:10.20869/AUDITF/2019/153/002
- Ching, C. P., Teh, B. H., San, O. T., & Hoe, H. Y. (2015). The Relationship Among Audit Quality, Earnings Management, And Financial Performance Of Malaysian Public Listed Companies. **International Journal Of Economics and Management**, 9(1).pp.211-231.
- Cular, Marko.(2017). Transparency report delay and disclosure by Croatian audit firms. **Croatian Operational Research Review**. CRORR, 8,pp. 299-316.
- Deng, D., Wen, S., Chen, F. H., & Lin, S. L. (2018). A hybrid multiple criteria decision making model of sustainability performance

evaluation for Taiwanese Certified Public Accountant firms. **Journal of cleaner production**, 180, pp. 603–616.

Deloitte. 2018. Transparency Report. Integrated Annual Report, Coöperatief Deloitte U.A. **available at:** <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/about-deloitte/deloitte-nl-integrated-annual-report-2018-2019.pdf>

Deloitte. 2018/2019. Integrated Annual Report Coöperatief Deloitte U.A. available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/about-deloitte/deloitte-nl-integrated-annual-report-2018-2019.pdf>

Duff, A.(2018). Intellectual capital disclosure: evidence from UK accounting firms. **Journal of Intellectual Capital**. <https://doi.org/10.1108/JIC-06-2017-0079>

Earnest, D. F., Chamian, N. F., & Saat, M. M. (2015). Assesing The Relationship Between Human Capital And Spiritual Capital On Audit Firm's Performance. **Journal Kemanusiaan**, 24(2).pp.18–28.

Ehrlich, I., Cook, A., & Yin, Y. (2018). What Accounts for the US Ascendancy to Economic Superpower by the Early Twentieth Century? The Morrill Act–Human Capital Hypothesis. **Journal of Human Capital**, 12(2), 233–281.

Ernst Young (EY).2018. Transparency Report. Available at <https://www.ey.com/uk/en/about-us/ey-uk-transparency-report-2018>.

Estrin, S., Mickiewicz, T., & Stephan, U. (2016). Human capital in social and commercial entrepreneurship. **Journal of Business Venturing**, - 31 (4),pp: 449–467.

- Ewert, R., & Wagenhofer, A. (2019). Effects of increasing enforcement on financial reporting quality and audit quality. **Journal of Accounting Research**, 57(1), pp. 121-168.
- Fei .X & Mi .J.(2014).Human capital characteristics of accounting firms and audit fee-empirical data of the China's a shares companies listed on shanghai stock exchange in 2013. **BioTechnology An Indian Journal** , 10(18),pp.10106-10109.
- Fu, Y., Carson, E., & Simnett, R. (2015). Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunities for research. **Managerial Auditing Journal**, 30(8/9),pp. 870-910.
- Goodwin, J., & Wu, D. (2016). What is the relationship between audit partner busyness and audit quality? **Contemporary Accounting Research**, 33(1), pp. 341-377.
- Hamzah, N., Mohamed, Z. M., Hassan, M. S., Ahmad, A., & Saad, S. (2011). Human capital reporting by Malaysian services companies. **International Summer Conference of Asia Pacific** ,pp. 24-28. IEEE
- Hardies, K., Breesch, D., & Branson, J. (2014). Do (fe) male auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions. **European Accounting Review**, 25(1), pp. 7-34.
- Hegazy, M. A., Al Sabagh, A., & Hamdy, R. (2015). The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work. **Journal of Accounting and Finance**. 15(4),pp.143-164
- Hermanson, D. R., Houston, R. W., Stefaniak, C. M., & Wilkins, A. M. (2016). The work environment in large audit firms: Current

perceptions and possible improvements. **American Accounting Association, Current Issues in Auditing**, 10(2), pp. 38-61.

Hitt, M. A., Bierman, L., Shimizu, K., & Kochhar, R. (2000). Direct and moderating effects of human capital on strategy and performance in professional service firms: A resource-based perspective.- **Academy of Management journal**, 44 (1),pp. 13-28.

International Accounting Education Standards Board (IAESB). 2017. **Proposed International Education Standard Continuing Professional Development (IES) 7**. Revised. Available at: <https://www.ifac.org/news-events/2017-06/iaesb-proposes-revised-continuing-professional-development-standard-focus-more>

IAESB. (2017). Handbook of International Education Pronouncements. International Accounting Education Standards Board. Available at: <https://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-education-pronouncements>

Ismail, S., & Yuhanis, N. (2018). Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors. **Asia-Pacific Journal of Business Administration**, 10(1),pp.21-34.Available at: <https://doi.org/10.1108/APJBA-07-2017-0068>

International Federation Of Accountants. 2009.Quality Control For Firms That Perform Audits And Reviews Of Financial Statements, And Other Assurance And Related Services Engagements. International Standard On Quality Control 1(ISQC No.1), Available At: <Http://Www.Ifac.Org>

international standard,ISO:30414.2018.human resource management guidelines for internal and external human capital reporting, available at: www.iso.org/members.html.

International Accounting Standards Board (IASB). 2010. **The Conceptual Framework for Financial Reporting**. IFRS Foundation. London.

_____. 2018. **The Conceptual Framework for Financial Reporting**. IFRS Foundation. London.

_____.2016.**Conceptual Framework for Financial Reporting**.
www.ifrs.org.

Justus ,B, & Onyuta .C.(2016). Human Capital Development and the Quality of Financial Reporting of Non-Governmental Organizations in Gulu District. **Journal of Business Management and Social Sciences Research**. 5, (10),pp. 299- 315

Kang, M., Lee, H. Y., Son, M., & Stein, M. (2017). The association between human resource investment by audit firms and their audit quality. **Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics**, 24(3-4),pp. 249-271.

Kasiulevičius, V., Šapoka, V., & Filipavičiūtė, R. (2006). Sample size calculation in epidemiological studies. **Gerontologija**, 7(4), 225-231.

Kim, H., Lee, H., & Lee, J. E. (2015). Mandatory audit firm rotation and audit quality. **Journal of Applied Business Research (JABR)**, 31(3),pp. 1089-1106.

Knechel, R. W., Vanstraelen, A., & Zerni, M. (2015). Does the identity of engagement partners matter? An analysis of audit partner

- reporting decisions. **Contemporary Accounting Research**, 32(4), pp. 1443–1478.
- , Niemi, L., & Zerni, M. (2013). Empirical evidence on the implicit determinants of compensation in Big4 audit partnerships. **Journal of Accounting Research**, 51(2), pp. 349–387.
- KPMG N.V.2019. integrated report,**available at:** <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/nl/pdf/over-ons/integrated-report-fy19.pdf>
- Kuntari, Y., Chariri, A., & Nurdhiana, N. (2017). The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality. **Sriwijaya International Journal of Dynamic Economics and Business**, 1(2), 203–218.
- Kühn, C., Eymann, T., Urbach, N., & Schweizer, A. (2016). From professionals to entrepreneurs: Human Resources practices as an enabler for fostering corporate entrepreneurship in professional service firms. **German Journal of Human Resource Management**, 30(2),pp: 125–154.
- La Rosa, F., Caserio, C., & Bernini, F. (2019). Corporate governance of audit firms: Assessing the usefulness of transparency reports in a Europe-wide analysis. **Corporate Governance: An International Review**, 27(1), 14–32. wileyonlinelibrary.com/journal/corg
- Law, P., & Hung, J., 2009, “Factors Influencing Hong Kong CPA’s Entrepreneurship in the Accounting Profession”, **Journal of Human Resource Costing & Accounting**, 13(1), pp: 29–45.

- Maijoor, S., & Vanstraelen, A. (2012). "Research Opportunities in Auditing in the EU," Revisited. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(1),pp. 115-126.
- Micah, L. C., Ofurum, C. O., & Ihendinihu, J. U. (2012). Firms financial performance and human resource accounting disclosure in Nigeria. *International Journal of Business and Management*, 7(14),pp. 67-75.
- Nagy, A., Sherwood, M., & Zimmerman, A. (2018). Is the Availability of Qualified Audit Personnel Associated with Office Audit Quality? available at: www.ssrn.com
- Naslmosavi, S., & Jahanzeb, A. (2016). The mediating role of human capital on the relationship between audit firm size and independent auditor's opinion: evidence from Iranian audit firms. *International Journal of Accounting and Economics Studies*, 4(2),pp. 102-108.
- Nawaiseh, M. E. (2016). Impact of External Audit Quality on Earnings Management by Banking Firms: Evidence from Jordan. *British Journal of Applied Science and Technology*, 12(2), 1.pp.1-14
- Nwanyanwu, L. A.(2017). Audit Quality Practices and Financial Reporting in Nigeria. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(2),pp. 145-155.
- Olanisebe, M. B., Ekundayo, O. O., & Adeyemo, L. (2018). The Modelling Effects of Independence Auditors on Financial Reporting Quality of the Listed (Dmbs) In Nigeria. *Asian Journal of Multidisciplinary Studies*, 6(4),pp.1-7.

- Organization for Economics Co-operation and Development (OECD). (2006). Intellectual assets and value creation: Implications for corporate reporting. Available At:<http://www.oecd.org/daf/corporate-affairs/>
- Samagaio, A., & Rodrigues, R. (2016). Human capital and performance in young audit firms. **Journal of Business Research**, 69(11),pp. 5354-5359.
- Setiawan, W. Y., & T . I. Iswari.(2016)." The effects of job cognition and personality type on auditor judgment", **Journal Siasat Bisnis**, 20(1), pp14-23
- Shehata, S. E., & Fadaly, D. S. (2016). A Proposed Framework to the Professional Dimensions of Audit Quality in Egypt in light of Audit Quality Framework Issued by IAASB, **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**, 54 (1)pp.1-15.
- Singh, P. K., & Rao, M. K. (2017). HR Practices, Learning Culture and Human Capital: A Study on Indian Business and Professional Service Sector. **Global Business Review**, 18(3),pp. 678-690.
- Su, L., Zhao, X., & Zhou, G. (2016). Auditor tenure and stock price idiosyncratic volatility: The moderating role of industry specialization. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 35(2),pp: 147-166.
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2016). Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity?. **Accounting in Europe**, 13(1), pp. 65-79.
- Tang, Q., Chen, H., & Lin, Z. (2016). How to measure country-level financial reporting quality?. **Journal of Financial Reporting and Accounting**, 14(2),pp. 230-265.

- Thompson, C. B.(2009). Descriptive Data Analysis. Basics of Research Part 13, **Air Medical Journal**, 28(2), pp. 56-59.
- Unger, J. M., Rauch, A., Frese, M., & Rosenbusch, N. (2011). Human capital and entrepreneurial success: A meta-analytical review. **Journal of business venturing**, 26(3),pp: 341-358.
- United Nations Conference On Trade And Development.(2013).Key Foundations For High-Quality Corporate Reporting: Human Resources Development Challenges.Available at Google
- Utary, A. R., No, J. T. G., Kelua, G., & Samarinda, E. K. I. (2017). Could auditor's personal characteristics reduce audit quality? A survey of government auditors in eastern Indonesia. **European Journal of Business and Management**, 9(14). pp.1-5.
- Zarandi, H. M. P., E. Ghafari, M. Arab, and S. M. T. Mozdabadi. (2013). Accrual-based Accounting System versus Cash-based Accounting: An Empirical Study in Municipality Organization. **Management Science Letters** 3 (1): 251-256.