

أثر مداخل تعدد المراجعين الخارجيين على جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية)

أ. م. د حامد نبيل حامد سليمان
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة – جامعة المنصورة

أ.د احمد كمال مطاوع إبراهيم
رئيس مجلس قسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة المنصورة

metawee68@mans.edu.egprohamed_2007@mans.edu.eg

علياء محمد عبدالحى حافظ

aliaahafiz1@gmail.com

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى اختبار أثر مداخل تعدد المراجعين الخارجيين (المراجعة المشتركة، المراجعة المزدوجة، المراجعة الثنائية) على جودة التقارير المالية، ولتحقيق هدف البحث تم التطبيق على عينة مكونة من 141 شركة من الشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرى خلال الفترة من عام 2021 وحتى عام 2023. وتوصلت نتائج البحث إلى وجود أثر إيجابى معنوى لمداخل تعدد المراجعين الخارجيين (المراجعة المشتركة، المراجعة المزدوجة، المراجعة الثنائية) على جودة التقارير المالية من المنظور الداخلى الخاص بالإستحقاقات الإختيارية، ووجود أثر إيجابى معنوى لمداخل تعدد المراجعين الخارجيين (المراجعة المشتركة، المراجعة المزدوجة، المراجعة الثنائية) على جودة التقارير المالية من المنظور الخارجى الخاص بعدم تماثل المعلومات، كما توصلت النتائج الى عدم وجود علاقة بين (حجم الشركة، ومعدل العائد على الأصول، ونسبة الرافعة المالية، ومعدل نمو المبيعات، وحجم مكتب المراجعة) وجودة التقارير المالية من المنظور الداخلى الخاص بالإستحقاقات الإختيارية، والمنظور الخارجى الخاص بعدم تماثل المعلومات. الكلمات الإفتتاحية: مداخل تعدد المراجعين الخارجيين، المراجعة المشتركة، المراجعة المزدوجة، المراجعة الثنائية، جودة التقارير المالية، الإستحقاقات الإختيارية، عدم تماثل المعلومات.

Abstract

This research aims to test the effect of multiple external auditors' approaches (Joint audit, Double audit, Dual audit) on the quality of financial reports, To achieve the goal of this research, it was applied to a sample of 141 companies listed on the Egyptian Stock Exchange during the period from 2021 to 2023. The research results showed that there is a significant positive effect of multiple external auditors' approaches (Joint audit, Double audit, Dual audit) on the quality of financial reports from the internal perspective of accruals, and a significant positive effect of multiple external auditors' approaches (Joint audit, Double audit, Dual audit)) on the quality of financial reports from the external perspective of information asymmetry. The results also showed that there is no relationship between (Firm size, Return on assets rate, leverage ratio, sales growth rate, and audit firm size) and the quality of financial reports from the internal perspective of accounting accruals, and the external perspective of information asymmetry.

Keywords: Multiple external auditors' approaches, Joint audit, Double audit, Dual audit, financial reporting quality, Discretionary accruals, Information asymmetry.

1 - المقدمة

يُقاس التطور الإقتصادي للدول بمدى تطور المهن المختلفة فيها، وتهدف مهنة المراجعة إلى منح الثقة في التقارير المالية لمستخدمي القوائم المالية، لما لها من دوراً رئيسياً في الرقابة للمراحل المختلفة من عملية النهوض الإقتصادي والإجتماعي، وقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA المراجعة الخارجية انها عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة المتعلقة بتأكيدات الإدارة عن الأحداث والأنشطة الإقتصادية، وذلك بغرض تحديد درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير المحاسبية، وتوصيل النتائج للأطراف الخارجية.

لذا تعد المراجعة الخارجية من الأدوات الأساسية لضمان نزاهة ومصادقية التقارير المالية لشركات الأعمال، حيث تقدم تقييماً مستقلاً وموضوعياً للأداء المالي والتشغيلي للشركة الذي يدعم ثقة المستثمرين وغيرهم من اصحاب المصالح في المركز المالي للشركات، حيث تستمد المراجعة الخارجية جودتها من مدي توافر قدرة المراجع علي إكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية والتقارير عنها، والقيام بدوره في زيادة الثقة في محتوى المعلومات بالتقارير المالية والحد من السلوك الإنتهازي للإدارة في ظل الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، ومن ثم تقيد ممارسات إدارة الأرباح مما ينعكس بدوره علي تحسين جودة التقارير المالية (ISA No. 200; ISA No. 240).

وقد تمثلت مداخل المراجعين الخارجيين في كل من مدخل المراجعة المشتركة Joint Audit، ومدخل المراجعة المزدوجة Double Audit، ومدخل المراجعة الثنائية Dual Audit، وبالتالي تختلف آلية عمل كل مدخل من مداخل تعدد المراجعين الخارجيين عن الآخر.

وقد حظي مفهوم جودة التقارير المالية الإهتمام من قبل العديد من الاكاديمين والباحثين والمنظمات المهنية لأهمية ما تقدمه من معلومات تفي بإحتياجات المستفيدين، خاصة في اعقاب الإنهيارات العالمية التي حدثت في الولايات المتحدة الامريكية والعديد من الدول في مطلع القرن الحادي والعشرين، حيث تعرف بإنها مدي الدقة التي تعكس بها التقارير المالية جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير ومدي صدق الأرباح المعلنة للأوضاع الإقتصادية للشركة (Shakespeare, 2020).

2- مشكلة البحث

نظراً للإنهيارات المالية والأزمات الإقتصادية التي شهدتها العديد من الشركات العالمية والمصرية بسبب اتباع ممارسات إدارة الأرباح في التلاعب بقيمة الربح المحاسبي لتحقيق مستوى ربح يتوافق مع توقعات المحللين الماليين، ادي ذلك الي إفلاس العديد من الشركات الكبرى وغيرها، وذلك بسبب عدم كشفها عن حقيقة المعلومات المحاسبية التي تضمنها التقارير المالية، مما اثار الجدل حول استخدام مرونة المعايير المحاسبية للاستفادة منها في إدارة الأرباح، وتعد ممارسات إدارة الأرباح وعدم تماثل المعلومات إحدي المشكلات التي تضلل مستخدمي معلومات القوائم المالية، وتعد من أخطر انواع التلاعب من الإدارة لتحقيق مصلحتها وبالتالي يؤدي ذلك الي انهيار الشركات (Zhong, 2024).

ولكن في الأونة الأخيرة قد تعرض دور المراجع الخارجي الي مخاوف تتعلق بالتهديدات ذات الأثر علي إستقلاله بوصفه احد الركائز الأساسية لجودة المراجعة، وطبقاً لهذا كان هناك العديد من الدعوات من جانب المنظمين للمهنة وقواعد الحوكمة لإتخاذ إجراءات من شأنها حماية المراجعين من أي تهديدات تمس إستقلالهم وحيادهم وتمثلت إحدي هذه الدعوات بشأن مداخل المراجعين الخارجيين، وقد أصدرت

المفوضية الأوروبية في عام 2010 ما يسمى بالورقة الخضراء **The Green Paper** بعنوان (سياسة المراجعة: الدروس المستفادة من الأزمة المالية العالمية) وهو مقترح يقضي بإلزام الشركات المساهمة بتعدد مداخل المراجعة الواحدة وذلك بهدف القضاء علي الإنتقادات الموجهة الي المراجعة الفردية، وزيادة القدرة علي اكتشاف التحريفات الجوهرية وإدارة المخاطر، وطبقاً لهذا تم تفعيل مداخل تعدد المراجعين الخارجيين في العديد من الدول وبإشكال مختلفة، ولذلك فإن قيام اثنين او أكثر من مراجعي الحسابات بمراجعة القوائم المالية قد يساعد في نزاهة وموثوقية التقارير المالية، وأهمية الإعتماد علي السياسات المحاسبية المتحفظة في إعداد التقارير المالية بهدف دعم اصحاب المصالح في ترشيد قراراتهم الإقتصادية واستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في مهنة المراجعة الخارجية، وكذلك قدرة الإدارة علي تبني ممارسات إدارة الأرباح والتلاعب في الأرقام المحاسبية من المفترض ان تنخفض كلما زاد عدد المراجعين (إبراهيم، 2020; AbuRaya, 2023; Lobo, 2017).

وبالتالي تكمن مشكلة البحث في توقعات مستخدمي التقارير المالية من المراجع الخارجي والمتمثلة في إكتشاف التحريفات والأخطاء بالإضافة الي عدالة عرض المعلومات المحاسبية كما يتوقعون وما يفوق ما يقدمه المراجع من تأكيد بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية بالإضافة إلي عدالة الموقف المالي للشركة، ومع التطورات التي حدثت في مهنة المراجعة في مختلف دول العالم تحتم علي مهنة المراجعة في مصر ان تواكب تلك التطورات وان تأخذ في إعتبارها اهمية تحقيق تلك الجودة لضمان الإرتقاء بمهنة المراجعة وتدعيم مكانتها.

وبناء علي ما سبق، يمكن القول ان مشكلة الدراسة تتمثل في الإجابة علي التساؤل الآتي: هل تؤثر مداخل تعدد المراجعين الخارجيين علي جودة التقارير المالية؟ وسوف تحاول الباحثة الإجابة عن هذا التساؤل من خلال الإجابة عن التساؤلات الفرعية الآتية والتي تمثل عناصر المشكلة:

- إلى أى مدى يؤثر مدخل المراجعة المشتركة علي جودة التقارير المالية ؟
- إلى أى مدى يؤثر مدخل المراجعة المزدوجة علي جودة التقارير المالية ؟
- إلى أى مدى يؤثر مدخل المراجعة الثنائية علي جودة التقارير المالية ؟

3- الدراسات السابقة

استهدفت دراسة **Mandour et al. (2018)** اختبار تأثير كل من المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية على ممارسات إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية، وإدارة أرباح الأنشطة الحقيقية، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من 21 شركة خلال الفترة مابين عامي 2010-2014. وتوصلت الدراسة: إلى وجود ممارسات لإدارة الأرباح في العينة بغض النظر عن نوع المراجعة سواء المراجعة المشتركة أو المراجعة الثنائية، كما تشير النتائج إلى وجود علاقة سلبية بين المراجعة المشتركة والاستحقاقات الاختيارية مقارنة بالمراجعة الثنائية، وايضاً لا يوجد تأثير للمراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الأنشطة الحقيقية مقارنة بالمراجعة الثنائية.

استهدفت دراسة **Chui et al. (2020)** اختبار أثر المراجعة الثنائية على جودة المراجعة، وتم الاعتماد على مؤشر للجودة يتمثل في التعديلات على تقرير المراجعة، وهذه دراسة ثنائية فريدة في البيئة الروسية حيث تلزم الشركات المملوكة ملكية عامة بعمليتين مراجعة منفصلتين للقوائم المالية من نفس شركة المراجعة إحداهما وفقاً لمعايير المحاسبة الروسية (RAS) والأخرى وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من 958 شركة من الشركات الروسية خلال الفترة ما بين عامي 2004-2016. وتوصلت الدراسة: إلى أن المراجعة الثنائية من نفس شركة المراجعة تؤثر سلباً على جودة المراجعة مما يؤدي إلى تقارير مالية غير دقيقة، كما تشير النتائج أن إجراء المراجعة الثنائية من قبل نفس شركة المراجعة تؤدي إلى احتمال وجود أخطاء في التقارير المالية وخاصة الشركات التي تعاني من خسائر مالية حتى عندما تكون شركة المراجعة من شركات الأربع الكبرى Big4 ويرجع ذلك إلى أن المراجعين قد يكونوا أقل حرصاً عند مراجعة نفس الشركة مرتين.

استهدفت دراسة **إبراهيم (2020)** تحليل أثر تبني مداخل تعدد مراقبي الحسابات متمثلة في (مدخل المراجعة المشتركة ومدخل المراجعة المزدوجة) على كل من الجودة الفعلية والجودة المدركة لعملية المراجعة، بالإضافة إلى دور مداخل تعدد

مراقبي الحسابات في الحد من فجوة توقعات جودة أداء عملية المراجعة، وذلك بالتطبيق علي عينتين من الشركات المساهمة المدرجة بالبورصة المصرية، خلال الفترة ما بين عامي 2015-2019. وتوصلت الدراسة: إلى أن لا يوجد تأثير معنوي لتبني مدخل المراجعة المشتركة على كل من الجودة الفعلية والجودة المدركة لعملية المراجعة، كما أشارت النتائج الي وجود تأثير إيجابي لتبني مدخل المراجعة المزدوجة على كل من الجودة الفعلية والجودة المدركة لعملية المراجعة، وكذلك وجود أثر إيجابي للمراجعة المزدوجة في الحد من فجوة توقعات جودة أداء عملية المراجعة مما تعزز من ثقة المستخدمين في التقارير المالية.

استهدفت دراسة (El-Dyasty&Elamer (2022) اختبار أثر آليات المراجعة المتعددة متمثلة في (المراجعة المشتركة-المراجعة الثنائية) علي جودة المراجعة وتكلفه الديون، وذلك بالتطبيق علي عينة مكونة من 217 شركة من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري خلال الفترة ما بين عامي 2009-2019. وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين المراجعة المشتركة وجودة المراجعة، بالإضافة الي ان المراجعة الثنائية ترتبط إيجابياً بالاستحقاقات غير الاختيارية، كما تشير النتائج أن تطبيق المراجعة المشتركة تزيد بشكل كبير من تكلفة الديون مما يعني ارتفاع مستوى المخاطر، في حين أن المراجعة الثنائية تقلل من تكلفة الديون فقط في الشركات ذات إدارة ارباح عالية، بالإضافة الي أن الشركات التي تطبق المراجعة الثنائية تميل الي إتباع ممارسات محاسبية اكثر تحفظاً مما يؤثر علي جودة التقارير المالية.

التعليق على الدراسات السابق

■ بالنسبة للدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين مدخل المراجعين الخارجيين وجودة التقارير المالية فقد اتفقت معظمها علي وجود علاقة إيجابية، حيث أشارت بعض الدراسات إلي ايجابية تلك العلاقة (Mandour et al., 2018) في حين توصلت دراسة (Chui et al., 2020) لوجود علاقة سلبية، بينما توصلت دراسة (إبراهيم، 2020؛ El-Dyasty&Elamer, 2022) لعدم وجود علاقة.

- رغم تباين النتائج التي توصلت إليها معظم الدراسات بشأن مداخل تعدد المراجعين الخارجيين وجودة التقارير المالية، إلا أن يوجد اتجاه بحثي قوي لدى غالبيتهم بشأن العلاقة الإيجابية بين تفعيل هذه المداخل و جودة التقارير المالية.
- اختلفت الدراسات السابقة عن الدراسة الحالية في أن غالبية الدراسات قامت بدراسة احد مداخل تعدد المراجعين الخارجيين كل علي حدة علي جودة التقارير المالية، والبعض الآخر من الدراسات اعتمدت علي مداخل مختلفة من المراجعين الخارجيين بينما ركزت هذه الدراسة علي اختبار العلاقة بين مداخل المراجعين الخارجيين (المراجعة المشتركة، المراجعة المزدوجة، المراجعة الثنائية) في أداء مهمة المراجعة وقياس أثر كل منهم علي جودة التقارير المالية من منظورين منظور داخلي خاص بالإستحقاقات ومنظور خارجي خاص بعدم تماثل المعلومات.

4- أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في محاولة بيان أثر مداخل تعدد المراجعين الخارجيين في مهمة المراجعة علي جودة التقارير المالية، ويتطلب تحقيق هذا الهدف الرئيسي تحقيق عدة اهداف فرعية اهمها:

- التعرف على أثر مدخل المراجعة المشتركة علي جودة التقارير المالية.
- التعرف على أثر مدخل المراجعة المزدوجة علي جودة التقارير المالية.
- التعرف على أثر مدخل المراجعة الثنائية علي جودة التقارير المالية.

5- أهمية البحث

تبرز الإضافة العلمية التي تسعى الباحثة الى تقديمها من خلال الدراسة الحالية والتي تتمثل في دراسة واختبار الآثار المختلفة لمداخل تعدد المراجعين الخارجيين متمثلة في المراجعة المشتركة، والمراجعة المزدوجة، والمراجعة الثنائية وجودة التقارير المالية، طبقاً للممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية. بينما تتمثل الأهمية العملية في إمكانية فحص هذه المشكلة في الأسواق الناشئة فهي تزود المستخدمين والمحللين والكيانات القانونية بمعلومات مفيدة من خلال محاولة اختبار أثر مداخل تعدد المراجعين الخارجيين علي جودة التقارير المالية في البيئة المصرية بشكل تطبيقي طبقاً للقوانين واللوائح المنظمة في البيئة المصرية.

6- فروض البحث

تحقيقاً لأهداف الدراسة والإجابة علي التساؤلات البحثية، فإن الدراسة تعتمد علي اختبار الفروض التالية في صورتها العدمية:

الفرض الأول: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لمداخل تعدد المراجعين الخارجيين في مهمة المراجعة علي جودة التقارير المالية.

ويمكن من الفرض الرئيسي اشتقاق الفروض الفرعية الآتية:

- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لمدخل المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية.
- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لمدخل المراجعة المزدوجة على جودة التقارير المالية.
- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لمدخل المراجعة الثنائية على جودة التقارير المالية.

7- منهج البحث

تقوم الباحثة بإستخدام المنهجية العلمية للبحث بشقيها الإستنباطي والإستقرائي، حيث تعتمد علي المنهج الاستنباطي، وذلك من خلال دراسة وتحليل الدراسات التي تناولت مداخل تعدد المراجعين الخارجيين وجودة التقارير المالية، والمعايير والإصدارات المهنية المرتبطة بموضوع البحث في دول العالم المختلفة.

كما تعتمد الباحثة علي المنهج الإستقرائي في قياس متغيرات الدراسة بإستخدام البيانات الواردة بالقوائم المالية وتقارير المراجعة الخارجية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري من عام 2021 وحتى عام 2023 وذلك بهدف اختبار فروض الدراسة تمهيداً لتقديم تفسيرات لنتائج الاختبارات مع مقارنتها بنتائج الدراسات السابقة، ومدي إمكانية تعميم نتائج جمهورية مصر العربية.

8- خطة البحث

الإطار النظري للبحث

الدراسة التطبيقية

الخلاصة والنتائج

المراجع

الإطار النظري للبحث

8-1 مفهوم المراجعة المشتركة Joint Audit:

عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين International Federation Of Accountant (IFAC) المراجعة المشتركة بأنها قيام مكتب مراجعة من بين مكاتب المراجعة أو أكثر لتقاسم المسؤولية التضامنية عن تنفيذ خدمة مراجعة القوائم المالية لنفس العميل، بداية من تخطيط أعمال المراجعة وتوزيع مهام العمل ميدانياً وانتهاء بإصدار تقرير مراجعة مشترك بنتيجة أعمال خدمة المراجعة (IFAC, 2020).

في حين عرفها معهد المحاسبين القانونيين بالمملكة المتحدة Institute Of Chartered Accountants In The England and Wales (ICAEW) على أنها التعاون المشترك بين مكاتب من مكاتب المراجعة المستقلة عن بعضها البعض وذلك لتنفيذ عملية مراجعة مشتركة للوصول لرأي موحد يصدر به تقرير المراجعة، وفي حالة اختلاف الرأي بين مراجعي الحسابات المشتركين يجب ان يتضمن تقرير المراجعة المشترك رأي كل مراجع حسابات وأسباب الخلاف (ICAEW, 2019).

8-2 مفهوم المراجعة المزدوجة Double Audit:

يختلف هذا المدخل عن كل من مدخل المراجعة المشتركة ومدخل المراجعة الثنائية من حيث طبيعة التعاقد، وتوزيع المسؤوليات، وإصدار تقرير مراجعة. عرف محمد (2018) المراجعة المزدوجة على أنها تولى اثنين أو أكثر من مراجعي الحسابات مراجعة نفس العميل كل على حدة وبصورة منفصلة، وذلك من حيث التعاقد وطبيعة المهام وتقديم التقرير، حيث يصدر كل منهم تقرير منفصل عن عملية المراجعة ولا يوجد مسؤولية تضامنية بينهم، أي يتم تكرار العمل مرتين بحيث يعمل كل مراجع حسابات وفقاً للأسلوب والأهداف الخاصة به.

كما اتفقت دراسة (Alanezi et al., 2012; Ratzinger-Sackel et al., 2018; Mandour et al., 2012) على أنها التعاقد بين اثنين مراجعين حسابات لقيام كل منهم بأداء عملية المراجعة بشكل مستقل عن المراجع الآخر، على أن يصدر كل مراجع تقرير مستقل به عن نتيجة عملية المراجعة، حيث يكون كل مراجع مسئول عن تقريره بعيدا عن تقرير المراجع الآخر.

8-3 مفهوم المراجعة الثنائية:

يختلف هذا المدخل في مفهومه عن كل من مدخل المراجعة المشتركة ومدخل المراجعة المزدوجة من حيث طبيعة التعاقد وتوزيع المسؤوليات وآليات ممارسة العمل الميداني وإصدار تقرير المراجعة.

عرف مطاوع (2020) المراجعة الثنائية على أنها تكليف اثنين من مراجعي الحسابات التابعين لمكاتب المراجعة بمراجعة جزء معين من المعلومات المالية للعميل الواحد على أن يصدر كل مراجع تقرير مستقل في ضوء ما كلف من مهام، بحيث يكون كل مراجع مسئول مسؤولية كاملة عن التقرير الخاص به.

كما عرفها EL-Dyasty&Elamer (2022) على أنها تعاون اثنين من المراجعين من حيث طبيعة التعاقد وتوزيع المسؤوليات داخل مكتب مراجعة واحد أو من مكاتب مراجعة مختلفة ليقوم كل مراجع بمراجعة جزء من البيانات المالية بالشركة، ويصدر تقرير منفصل عن أعمال المراجعة التي قام بها.

8-4 أوجه التشابه والاختلاف بين تطبيق مداخل تعدد المراجعين الخارجيين في البيئة المصرية

الجدول رقم (1)

البيان	المراجعة المشتركة	المراجعة المزدوجة	المراجعة الثنائية
عدد مراجعي الحسابات	اثنان مراجعين أو أكثر في نفس مهمة المراجعة	اثنان مراجعين أو أكثر في نفس مهمة المراجعة	اثنان مراجعين أو أكثر في نفس مهمة المراجعة
عدد التقارير الصادرة	تقرير واحد عن عملية المراجعة	تقريران منفصلين عن عملية المراجعة	تقريران منفصلين عن عملية المراجعة
عدد مرات الأداء	مرة واحدة	مرتين	مرة واحدة

طبيعة تقسيم أعمال المراجعة بينهم	يتم التعاون وتقسيم العمل بينهم في كافة مراحل عملية المراجعة بما يضمن عدم تكرار مهمة المراجعة	لا يتم تقسيم العمل بينهم بحيث يقوم كل طرف بأداء عملية المراجعة بشكل منفصل	لا يتم تقسيم العمل بينهم كل طرف يقوم بأداء عملية المراجعة بشكل منفصل عن الطرف الآخر
طبيعة المسؤولية والتعاون بينهم	يوجد بين مراجعي الحسابات تعاون ومسؤولية تضامنية	لا يوجد بينهم أي تعاون مشترك أو مسؤولية تضامنية	لا يوجد بين مراجعي الحسابات أي تعاون مشترك أو مسؤولية تضامنية

المصدر: إعداد الباحثة في ضوء الدراسات السابقة

8-5 الآثار الإيجابية والسلبية لتطبيق مداخل تعدد المراجعين الخارجيين

قد تتمثل تلك الإيجابيات فيما يلي (إبراهيم، 2020؛ البردوني، 2023؛ العراقي 2023؛ Al-Hadi et al., 2017; lobo et al., 2017; El-dyasty & Elamer 2022).

■ من منظور مراجع الحسابات:

- دعم استقلالية مراجع الحسابات وتحسين جودة المراجعة ومن ثم مصداقية مهنة المراجعة ككل
- زيادة قدرة المراجعين الخارجيين على مقاومة الضغوط التي تمارسها إدارة الشركة محل المراجعة.
- تحقيق التكامل بين إمكانيات ومهارات وخبرات المراجعين في مهمة المراجعة نتيجة لتكرار عملية المراجعة لذات العميل بتطبيق مدخل المراجعة المزدوجة.

■ من منظور العميل محل المراجعة:

- زيادة الثقة في معلومات الشركات محل المراجعة، ومن ثم حصولها على مزايا تمويلية تمثلت في تخفيض تكلفة التمويل.
- مداخل تعدد المراجعين الخارجيين، تتيح الفرصة للاستفادة من مزايا التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين.
- زيادة دقة تقرير المراجعة، ويرجع ذلك إلى زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية للمراجعين المشتركين عن نتائج عملية المراجعة.

■ من منظور مهنة المراجعة:

- الاعتماد على أحد مداخل تعدد المراجعين الخارجيين تساهم بشكل كبير في القضاء على ظاهرة تركيز سوق المراجعة.

- زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية للمراجعين الخارجيين: وذلك عن نتائج عملية المراجعة أمام إدارة الشركة والمستثمرين واصحاب المصالح والرأي العام المالي والاقتصادي.

- ان تطبيق مداخل المراجعة الخارجية (المزدوجة والثنائية) وخاصة عند الاعتماد على مكاتب المراجعة الدولية (Big 4)، قد ساعد على زيادة امتثال الشركات محل المراجعة لمتطلبات معايير التقارير المالية الدولية.

وعلي الجانب الآخر، تتمثل سلبيات تلك المداخل كما يلي: (إبراهيم، 2020

Deng et al.,2014; Lotton&Tronnes, 2015;Lobo,2017)

- ارتفاع تكاليف عملية المراجعة: فالأتعاب التي تدفع في حالة تبني مداخل المراجعين الخارجيين تفوق بلا شك اتعاب المراجعة الفردية في حالة الرغبة في الحفاظ علي مستويات الجودة المناسبة في مخرجات عملية المراجعة.

- اضطراب العمل لدى الشركة محل المراجعة، حيث تكون إدارة الشركة محل المراجعة مطالبة بتلبية مطالب أكثر من مراقب الحسابات.

- غياب التوزيع المتوازن لمهام المراجعة خاصة عند تطبيق لمراجعة المشتركة، حيث ان غياب التقسيم المتوازن لأعمال المراجعة وهيمنة أحد المراجعين علي عملية المراجعة تفقد المراجعة المشتركة مزاياها في تحقيق جودة عملية المراجعة.

وتأسيساً علي ما سبق، ترى الباحثة علي الرغم من السلبيات السابقة لمداخل

تعدد المراجعين الخارجيين إلا ان معظم هذه المشاكل محتملة، ويمكن تجنبها من

خلال طرح معيار مراجعة مصري يختص بمداخل المراجعين الخارجيين، وآليات

تطبيقها وتوزيع المسؤوليات أثناء التنفيذ والتقرير عنها، ووجود إشراف فعال من لجنة

المراجعة علي عمل المراجعين لحل اي خلاف يحدث بينهما.

8-6 دور تعدد المراجعين الخارجيين في تحسين جودة التقارير المالية

جودة المراجعة تعد آلية اساسية لثقة اصحاب المصالح والمستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، كما انها تمثل دور رئيسي في النمو الاقتصادي للمجتمع ككل واستقراره المالي، ولذلك توفير مقومات الجودة في عملية المراجعة اصبح مطلب لدي جميع الأطراف من مستخذي التقارير المالية بطريقة مباشرة او

غير مباشرة من خلال نتائج عملية المراجعة، وهذه الأطراف تنتظر معلومات تتسم بالموضوعية والعدالة وتزيد الثقة في التقارير المالية وتتمثل هذه الأطراف فيما يلي (فقير، 2020؛ Sulaiman, 2023; Mesbah, 2022).

- **مراجعي الحسابات:** يهتم مراجع الحسابات بأن عملية المراجعة تتم بأعلى جودة لتجنب أي عواقب أو دعاوي قضائية وجودة المراجعة تحميه من التعرض للمساءلة أي إن كان نوعها، حيث ترفع مستوى أداء المراجع وتعمل علي تحسين سمعته المهنية وتجعله في وضع تنافسي اقوي وبالتالي تحسين قدرته علي ابداء رأي فني محايد عن مدي صدق وعدالة التقارير المالية ويؤدي ذلك الي تحسين ربحية الشركة.

- **إدارة الشركة:** جودة المراجعة تساعد الإدارة في إضفاء مزيد من الثقة والمصادقية علي القوائم المالية التي تقوم بإعدادها وتقديمها لكافة الأطراف، وبالتالي تعمل علي زيادة حصتها السوقية من خلال بيان مدي دقة المركز المالي، وتأكيد وفاء الإدارة بمسئوليتها عن إدارة الموارد الاقتصادية، حيث ان إدارة الشركة مسئولة عن إعداد القوائم المالية وبالتالي تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة تمكنهم من معرفة اماكن القوه والضعف لديهم مما يساعد في تحسين جودة التقارير المالية وبالتالي وضع الخطط المستقبلية.

- **المستثمرون:** جودة المراجعة تساعد المستثمرين في معرفة مدي صدق القوائم المالية وصحة الوضع المالي الذي يعتمد عليه عند تخصيص الموارد تساعد في اتخاذ قرارات سليمة.

- **الهيئات والمنظمات المهنية:** تسعى الكثير من الهيئات والمنظمات المهنية لمهنة المراجعة لتقديم مستوى عالي من الجودة لإلزام مكاتب المراجعة بالتحقق من الجودة لتطوير المهن وتدعيم الثقة فيها وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة والخدمات التي تقدمها.

- **البنوك:** تعتمد البنوك وشركات التمويل بشكل كبير علي القوائم المالية التي يتم مراجعتها، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية وبالتالي جودة عملية المراجعة تؤثر ايجابياً علي قرارات منح القروض والتسهيلات البنكية.

- **الحكومة:** جودة المراجعة تعمل علي تحسين كفاءة وفعالية اسواق رأس المال من خلال تحسين مصداقية التقارير عن مدي صدق وعدالة القوائم المالية، واعتماد جهات التخطيط في الدولة علي معلومات موثوق فيها، وبالتالي نجاح عملية التنمية الاقتصادية، وزيادة النمو الاقتصادي وزيادة رفاهية المجتمع.

ولذلك يساهم تطبيق مداخل تعدد المراجعين الخارجيين في تحقيق جودة المراجعة من خلال مزيج مكاتب المراجعة، حيث تتمثل في الاستفادة من تنوع خبرات اعضاء فريق المراجعة وبالتالي يحدث دمج بين الخبرات لفريقي المراجعة سواء كانوا مكاتب مراجعة الدولية (Big4) او المكاتب محلية (Non-Big4) وهذا يعتبر هدف لتفعيل جلسات العصف الذهني بين فريقي المراجعة حيث تعد وسيلة لزيادة قدرة المراجع الخارجي علي اكتشاف الغش والتحريفات في القوائم المالية للعميل حيث ان جودة الأفكار التي يمكن توليدها من خلال جلسات العصف الذهني بين فريقي المراجعة تفوق بشكل جوهري الأفكار التي يمكن توليدها بشكل فردي (المر، 2024؛ Nashwan, 2023; Zubairu, 2024).

وكذلك الحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة خاصة في حالة الاستعانة بمكتب من مكاتب المراجعة المحلية (Non-Big4) خلال عملية المراجعة طبقاً لمقترح المفوضية الأوروبية، قيام كل مراجع بالتحقق من الإجراءات التي يقوم بها المراجع الآخر فالتفاعل والتعاون يساعد علي خلق افكار عالية الجودة من شأنها زيادة كفاءة وفعالية جودة عملية المراجعة مما تعزز الثقة اصحاب المصالح والمستثمرين في التقارير المالية.

وقد توصلت دراسة (العراقي، 2023؛ Bisogno&De luca, 2016) إلى أن تطبيق مداخل تعدد المراجعين الخارجيين أدت الي زياده الشفافية والدقة والموثوقية في تقارير المراجعين وبالتالي زيادة المساءلة القانونية، مما تجعل المراجعة الخارجية آلية ناجحة للحد من ممارسة إدارة الأرباح التي تمارسها الإدارة ولذلك تؤدي الي استمرارية الأرباح واستقرارها بالتقارير المالية وبالتالي تحقق جودة المراجعة ولكن في حالة استقلالية المراجع وتوزيع مهام والتخطيط لعملية المراجعة،

وفي هذا السياق، توصلت دراسة كل من (IAASB,2014; Aijouan,2021; Balshy&Hosny, 2021; Marent,2022) إلى أن زيادة الشفافية من خلال الإفصاحات الفعلية الواردة في التقارير المالية بموجب معيار (ISA,701)، قد يؤدي الي زيادة مسؤولية ومساءلة المراجعين امام مستخدمي التقارير المالية وبالتالي تحسين جودة المراجعة، وزيادة حجم المسؤولية الملقاة علي المراجع الخارجي سوف تدفعه الي ممارسة المزيد من الشك المهني واداء إجراءات مراجعة إضافية وبذل المزيد من الجهود للحصول علي ادلة مراجعة اكثر وافضل لتحسين مستوى جودة المراجعة وبالتالي تنعكس علي جودة التقارير المالية.

وكذلك أشارت دراسة كل من (Wang, 2014; Lin et al., 2014; Chui et al., 2020) ان تطبيق مداخل المراجعين الخارجيين كان اكثر التزاما بمتطلبات الإفصاح عند إعداد التقارير المالية حيث ان الشركات التي تعتمد علي اثنين من المراجعين احدهم ينتمي لمكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big4 والآخر ينتمي لمكاتب المراجعة المحلية (Non-Big4) تقوم بتحليل معلومات الشركة والتأكد من صحتها والتأكد من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مما يزيد من مستوى الشفافية ويعطي تقريراً دقيقاً للمعلومات المالية.

7-8 الدراسة التطبيقية

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يعبر مجتمع الدراسة عن كافة المفردات التي تمثل الظاهرة بالبيئة محل الدراسة، ولذلك تصبح كافة الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري هي المجتمع الأصلي للدراسة الحالية، وبناء على ذلك، يمكن للباحثة اختيار عينة الدراسة الحالية باستخدام الطريقة العمدية التحكيمية اعتماداً على الشروط التالية:

الاعتماد على الشركات الأكثر تداولاً بسوق الأوراق المالية المصري من خلال مؤشر EGX100، وأن تبدأ السلسلة الزمنية من عام 2021 الى عام 2023 وذلك لتجنب وتحييد آثار كورونا الاقتصادية على مستوى الاقتصاد العالمي بشكل عام والبيئة المصرية بشكل خاص، أن تكون الشركات المدرجة بعينة الدراسة لم تتعرض الى عمليات الشطب أو إعادة القيد مرة أخرى في سوق الأوراق المالية

المصري، وكذلك تشمل عينة الدراسة البنوك وشركات قطاع الأعمال العام والشركات القيد المزدوج في البورصات المختلفة مع مراعاة توافق الفترات الزمنية لشركات قطاع الأعمال العام مع الشركات الأخرى، حيث أن هذا النوع من الشركات يقوم باقفال قوائمه المالية في منتصف العام المالي بنهاية شهر يونيو من كل عام. **وتأسيساً على ذلك** أسفرت العينة النهائية للدراسة عن 141 شركة متاحة في تلك الفترة الزمنية وهو ما أسفر عن تسجيل عدد 423 مشاهدة (141 شركة × 3 سنوات)، وباستبعاد عدد 26 مشاهدة ذات قيم مفقودة، وعدد 33 مشاهدة ذات قيم شاذة ومتطرفة، تصبح العينة النهائية للدراسة 364 مشاهدة، ويمكن للباحثة توضيح إجراءات اختيار العينة النهائية للدراسة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (1): إجراءات تحديد عينة الدراسة

الاجراء	عدد الشركات	عدد المشاهدات
العينة الأولية للدراسة	141	423
(-) مشاهدات ذات قيم مفقودة	--	26
(-) مشاهدات ذات قيم شاذة ومتطرفة	--	33
صافي العينة	141	364

والجدير بالذكر أن عينة الدراسة الحالية موزعة على 14 قطاع من قطاعات سوق الأوراق المالية المصري خلال الفترة الزمنية للدراسة.

ثانياً: متغيرات الدراسة

❖ المتغير المستقل للدراسة (تعدد المراجعين الخارجيين)

- المراجعة المشتركة: متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة وجود عملية المراجعة المشتركة والقيمة صفر فيما عدا ذلك.
- المراجعة المزدوجة: متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة وجود عملية المراجعة المزدوجة والقيمة صفر فيما عدا ذلك.

- المراجعة الثنائية: متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة وجود عملية المراجعة الثنائية والقيمة صفر فيما عدا ذلك.

❖ المتغير التابع للدراسة (جودة التقارير المالية)

- المنظور الداخلي لجودة التقارير المالية الخاص بالاستحقاقات الاختيارية

يتمثل المتغير التابع محل الاهتمام بالدراسة الحالية في جودة التقارير المالية الذي يتمثل في فجوة الخيارات المحاسبية، ولغرض قياس جودة التقارير المالية يمكن للباحثة استخدام نموذج جونز المعدل المقوم بالأداء (Modified Jones Model) والذي تم تطويره من قبل دراسة (Kothari et al. (2005، بحيث تمثل القيمة المطلقة للإستحقاقات الاختيارية المستخرجة من ذلك النموذج مقياس عكسي لجودة الاستحقاقات ومن ثم جودة التقارير المالية. ويأخذ النموذج الشكل التالي:

$$TACC_{it}/TA_{it-1} = \alpha_0 + \alpha_1(1/TA_{it-1}) + \alpha_2(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/TA_{it-1} + \alpha_3(ROA_{it-1}) + \alpha_4(PPE/TA_{it-1}) + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

حيث أن:

TACC = الإستحقاقات الكلية.

TA = إجمالي الأصول.

ΔREV = التغير في صافي المبيعات.

ΔREC = التغير في صافي العملاء وأوراق القبض.

ROA = العائد على الأصول للسنة السابقة.

PPE = إجمالي الأصول الثابتة (قبل خصم مجمع الإهلاك).

ε_{it} = بواقي النموذج والتي تستخدم كمقياس للإستحقاقات الاختيارية.

it = بيانات الشركة في السنة الحالية

it-1 = بيانات الشركة في السنة السابقة

وسيتم تشغيل هذا النموذج رقم (1) باستخدام التحليل القطاعي (Cross-Sectional) أي لكل سنة على حدة لكافة القطاعات معاً على أن يتم استخدام قيمة بواقي النموذج كمقياس للاستحقاقات الاختيارية، فكلما زادت قيمة تلك الاستحقاقات بغض النظر عن إشارتها دل ذلك على احتمالية وجود أخطاء أو تلاعب أو غش في رقم الأرباح، ومن ثم تشير إلى انخفاض في جودة التقارير المالية.

■ المنظور الخارجي لجودة التقارير المالية الخاص بعدم تماثل المعلومات

يعبر المنظور الخارجي لجودة التقارير المالية عن وجهة نظر المستخدم الخارجي للتقارير المالية من خلال الميزة المعلوماتية التي يستمتع بها الأطراف الداخلية (الإدارة) عن الأطراف الخارجية المستخدمة للقوائم المالية، ومن ثم يظهر عدم تماثل المعلومات ليعبر عن مستوى جودة التقارير المالية من منظور القيمة التنبؤية لأسعار الأسهم. وبالتالي، يمكن قياس عدم تماثل المعلومات باستخدام مدى أو فرق السعر (Bid – Ask Spread) المرتبط بتداول الأسهم والذي يعبر عن الفرق بين سعر الطلب وسعر العرض، وهو ما يمكن استبداله بالفرق بين سعر إغلاق وسعر الفتح للسهم للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري (Corwin&Schuhz,2012).

❖ المتغيرات الحاكمة

قد قامت الباحثة باستخدام العديد من المتغيرات الحاكمة والتي تم استخدامها كمحددات أو ثبت لها تأثير كبير على جودة التقارير المالي بمنظورها الداخلي والخارجي وذلك في ضوء الدراسات السابقة (سليم، 2018؛ إبراهيم، 2020؛ عيد، 2024؛ Eldyasty,2022;Alhazim, et al.,2024) وتتمثل هذه المتغيرات في حجم الشركة، ومعدل العائد على الأصول، ونسبة الرافعة المالية، ومعدل نمو المبيعات، وحجم مكتب المراجعة. وفيما يلي توضيح كيفية قياس متغيرات الدراسة من خلال الجدول التالي:

ثالثاً: نموذج اختبار الفروض الاحصائية للدراسة

أولاً: نموذج العلاقة بين تعدد المراجعين وجودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالإستحقاقات الإختيارية:

يمكن للباحثة صياغة نموذج اختبار الفرض الاحصائي الأول للدراسة على

الشكل التالي:

$$(FRQ_ACC) = \beta_0 + \beta_1 (Joint_A) + \beta_2 (Double_A) + \beta_3 (Dual_A) + \beta_4 (Size) + \beta_5 (LEV) + \beta_6 (ROA) + \beta_7 (RevGrowth) + \beta_8 (Big4) + \varepsilon$$

(1)

ويمكن تقسيم نموذج الدراسة الإصلى الى مجموعة من النماذج الفرعية التى تعبر عن التوجة الرئيسى لكل متغير على حدة وذلك على النحو التالى:

▪ **(H1-1) Model:**

$$(FRQ_ACC) = \beta_0 + \beta_1 (Joint_A) + \beta_2 (Size) + \beta_3 (LEV) + \beta_4 (ROA) + \beta_5 (RevGrowth) + \beta_6 (Big4) + \varepsilon \quad (1-1)$$

▪ **(H1-2) Model:**

$$(FRQ_ACC) = \beta_0 + \beta_1 (Double_A) + \beta_2 (Size) + \beta_3 (LEV) + \beta_4 (ROA) + \beta_5 (RevGrowth) + \beta_6 (Big4) + \varepsilon \quad (1-2)$$

▪ **(H1-3) Model:**

$$(FRQ_ACC) = \beta_0 + \beta_1 (Dual_A) + \beta_2 (Size) + \beta_3 (LEV) + \beta_4 (ROA) + \beta_5 (RevGrowth) + \beta_6 (Big4) + \varepsilon \quad (1-3)$$

ثانياً: نموذج العلاقة بين تعدد المراجعين وجودة التقارير المالية من المنظور الخارجى الخاص بعدم تماثل المعلومات:

يمكن إجراء اختبار تحليل الحساسية للتحقق من قوة ومتانة النتائج التى تم التوصل إليها ومدى حساسيتها للغير، وفى هذا الشأن إعتمدت الباحثة على المنظور الداخلى الخاص بالإستحقاقات الإختيارية فى متن التحليل الأساسى للوصول إلى نتيجة اختبار الفرض الإحصائى الأول ولغرض تحليل الحساسية يتم إعادة قياس جودة التقارير المالية من وجهه نظر المستخدم الخارجى للتقارير المالية من خلال عدم تماثل المعلومات ليعبر عن جودة التقارير المالية، ويمكن صياغة نموذج اختبار الفرض الإحصائى الثانى للدراسة على الشكل التالى:

$$(FRQ_InfoAssy) = \beta_0 + \beta_1 (Joint_A) + \beta_2 (Double_A) + \beta_3 (Dual_A) + \beta_4 (Size) + \beta_5 (LEV) + \beta_6 (ROA) + \beta_7 (RevGrowth) + \beta_8 (Big4) + \varepsilon \quad (2)$$

▪ **(H2-1) Model:**

$$(FRQ_InfoAssy) = \beta_0 + \beta_1 (Joint_A) + \beta_2 (Size) + \beta_3 (LEV) + \beta_4 (ROA) + \beta_5 (RevGrowth) + \beta_6 (Big4) + \varepsilon \quad (2-1)$$

▪ **(H2-2) Model:**

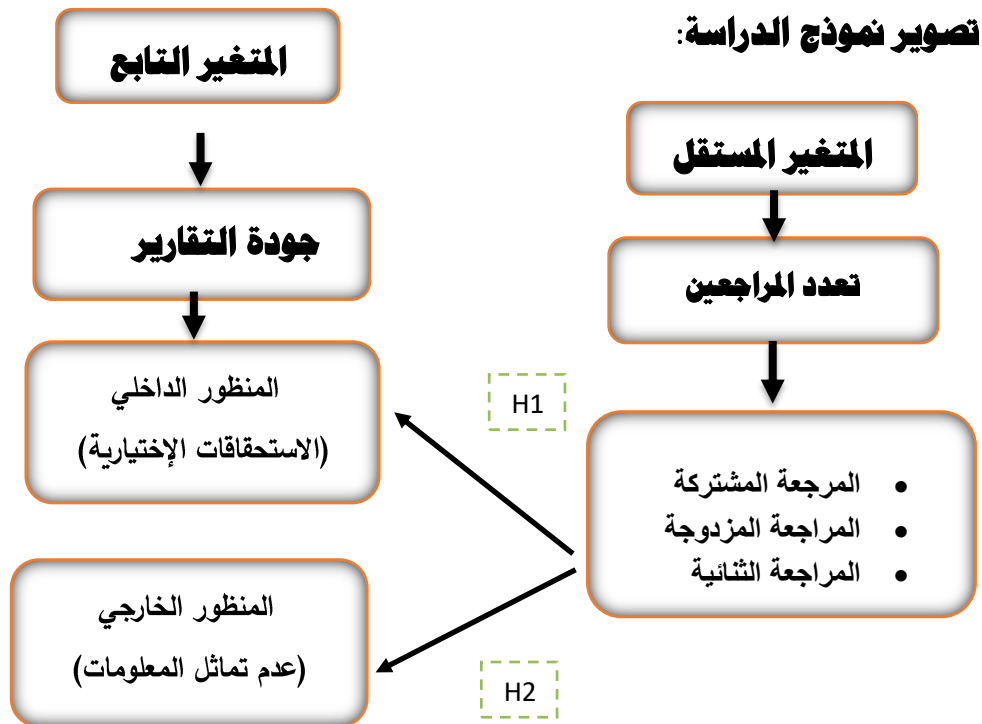
$$(FRQ_InfoAssy) = \beta_0 + \beta_1 (Double_A) + \beta_2 (Size) + \beta_3 (LEV) + \beta_4 (ROA) + \beta_5 (RevGrowth) + \beta_6 (Big4) + \varepsilon \quad (2-2)$$

▪ **(H2-3) Model:**

$$(FRQ_InfoAssy) = \beta_0 + \beta_1 (Dual_A) + \beta_2 (Size) + \beta_3 (LEV) + \beta_4 (ROA) + \beta_5 (RevGrowth) + \beta_6 (Big4) + \varepsilon \quad (2-3)$$

جدول رقم (2)

المتغير	رمز المتغير	دلالة المتغير
المتغير التابع	FRQ_ACC	جودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات الاختيارية
جودة التقارير المالية	FRQ_ InfoAssy	جودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات.
المتغير المستقل	Joint_A	مدخل المراجعة المشتركة.
تعدد المراجعين الخارجيين	Double_A	مدخل المراجعة المزدوجة.
	Dual_A	مدخل المراجعة الثنائية.
المتغيرات الحاكمة	SIZE	حجم الشركة.
	LEV	الرافعة المالية.
	ROA	معدل العائد على الأصول.
	RevGrowth	معدل نمو المبيعات.
	Big4	حجم مكتب المراجعة.
	ε_{it}	الخطأ العشوائي للشركة i في السنة t.
	β_0	الجزء الثابت في نموذج الانحدار.
	$\beta_1, \beta_2 \dots \beta_8$	معاملات نموذج الانحدار.



شكل (1-4) الإطار العلاقي لمتغيرات الدراسة

المصدر: من إعداد الباحثة في ضوء الدراسات السابقة

جدول رقم (3): نتائج الاحصاءات الوصفية

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
FRQ_ACC	364	0.005	0.136	0.063	0.041
FRQ_InfoAssy	364	-2.150	2.840	0.408	1.541
Joint_A	364	0.000	1.000	0.261	0.068
Double_A	364	0.000	1.000	0.049	0.015
Dual_A	364	0.000	1.000	0.190	0.049
Size	364	3.529	9.631	6.669	1.721
Lev	364	0.445	0.667	0.555	0.065
ROA	364	-0.143	0.367	0.109	0.148
RevGrowth	364	-0.110	0.260	0.069	0.110
Big4	364	0.000	1.000	0.220	0.415
Valid N (listwise)	364				

يتبين للباحثة من خلال العرض السابق للاحصاءات الوصفية مجموعة من الملاحظات التي يمكن بيانها فيما يلي:

أولاً، فيما يتعلق بالمتغير المستقل الخاص بالمراجعة المشتركة يبلغ الوسط الحسابي 26.1% أي أن 95 مشاهدة تقريباً تعتمد على استخدام المراجعة المشتركة في عينة الدراسة الحالية، إلا أن عملية المراجعة المشتركة تبدو منخفضة الى حد كبير في البيئة المصرية.

ثانياً، فيما يتعلق بالمتغير المستقل الخاص بالمراجعة المزدوجة فهو يبلغ الوسط الحسابي 4.9%، وهي منخفضة جداً ، وهو ما يشير الى أن عدد 18 مشاهدة تقريباً

هي التي اعتمدت على المراجعة المزدوجة مما يشير الى ندرتها والجدير بالذكر أن الشركات التي اعتمدت على هذا النوع من المراجعة هي الشركات ذات القيد المزدوج. ثالثاً، فيما يتعلق بالمتغير المستقل الخاص بالمراجعة الثنائية فهو يبلغ الوسط الحسابي 19%، وهي منخفضة أيضاً، وتشير الى أن عدد 69 مشاهدة تقريباً اعتمدت على هذا النوع من المراجعة وغالبيتها من شركات قطاع الأعمال العام والبنوك. رابعاً، فيما يتعلق بالمتغير التابع الخاص بجودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات الاختيارية فيلاحظ انخفاض الوسط الحسابي للقيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية حيث تبلغ 0.063، وهي قيمة منخفضة جداً، وتشير الى انخفاض مستوى الاستحقاقات المحاسبية مما يشير الى ارتفاع مستوى جودة التقرير المالي.

خامساً، فيما يتعلق بالمتغير التابع الخاص بجودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات فيلاحظ انخفاض الوسط الحسابي أيضاً للمدى السعري حيث يبلغ 0.408 وهي قيمة منخفضة، وانخفاض هذا المدى السعري دلالة على انخفاض مستوى التباين المعلوماتي بين المستخدم الخارجي للقوائم المالية ومعدّها.

سادساً، على مستوى المتغيرات الحاكمة يتضح للباحثة أن الأوساط الحسابية للحجم، والرافعة المالية، ومعدل العائد على الأصول، ومعدل نمو المبيعات، وحجم المراجع الخارجي تبلغ (6.669)، (0.555)، (0.109)، (0.069)، (0.220) على التوالي، وهي قيم معتدلة بين الحدود الدنيا والقصى للعينة.

➤ نتائج تحليل الارتباط

يهدف اجراء تحليل الارتباط الى التحقق من طبيعة العلاقة الارتباطية بين المتغيرات المستقلة والتابعة، بالإضافة الى التحقق من طبيعة الازدواج الخطي بين المتغيرات المستقلة والحاكمة المدرجة بنماذج اختبارات الفروض الاحصائية للدراسة، حيث ان معاملات الارتباط بين تلك المتغيرات يؤكد نتائج اختبارات معامل تضخم التباين السابق عرضه، حيث أنه بفحص المصفوفة تبين أن أقصى معامل ارتباط بين

المتغيرات المستقلة والحاكمة يبلغ (0.113) وهو أقل من (0.80) وهو ما يؤكد عدم وجود ازدواج خطي بين المتغيرات.

جدول رقم (4): نتائج تحليل الارتباط

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
(1) FRQ_AC C	1									
(2) FRQ_Inf oAssy	.925 **	1								
(3) Joint_A	-.238 **	-.251 **	1							
(4) Double_ A	-.127 *	-.124 *	-.136 **	1						
(5) Dual_A	.211 **	.203 **	.287 **	.110 *	1					
(6) Size	0.086	.117 *	.113 *	0.072	0.039	1				
(7) Lev	0.086	0.072	0.013	0.001	0.068	0.056	1			
(8) ROA	0.028	0.027	0.009	0.013	0.041	0.057	0.037	1		
(9) RevGrow th	0.039	0.045	0.075	0.063	0.061	0.041	0.024	0.011	1	
(10) Big4	0.017	0.021	0.002	0.029	0.099	0.031	0.085	0.041	0.007	1

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

وبناء على ذلك، يتبين للباحثة وجود علاقة ارتباط عكسية معنوية بين كافة مداخل تعدد المراجعين الخارجيين (المشتركة، والمزدوجة والثنائية) وجودة التقارير المالية بمنظورها (المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات الاختيارية، والمنظور

الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات، وتشير تلك النتيجة الى أن زيادة الاعتماد على مداخل تعدد المراجعين بأنواعها المختلفة يؤدي الى ارتفاع جودة التقارير المالية حيث تنخفض قيمة الاستحقاقات وكذلك مستوى عدم تماثل المعلومات. والجدير بالذكر أن النتائج السابقة تعبر عن رؤية مبدئية لطبيعة العلاقة بين المتغيرات ولا يمكن التسليم بصحتها نهائياً حتى يتم تشغيل نماذج اختبارات الفروض الاحصائية للدراسة.

➤ نتائج تحليل الانحدار لاختبار الآثار المباشرة

تهدف الباحثة في هذا الجزء من الدراسة الى تحليل أثر المتغيرات الرئيسية للدراسة في ظل استخدام نماذج اختبارات الفروض الاحصائية المتمثلة في نماذج الانحدار المتعدد، وذلك من خلال المرحلتين التاليتين:

أولاً: أثر تعدد المراجعين الخارجيين على جودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات الاختيارية:

يمكن للباحثة تحليل العلاقة بين تعدد المراجعين وجودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات من خلال تشغيل نموذج الانحدار رقم (1) بفروعه الخاص باختبار الفرض الاحصائي الأول للدراسة، وذلك بالاعتماد على مستوى معنوية العلاقات واتجاهاتها بين المتغيرات. وفي هذا الشأن، يمكن للباحثة عرض نتائج اختبارات الفروض الفرعية على النحو التالي:

▪ نتيجة اختبار الفرض الفرعي الأول:

ينص الفرض الفرعي الأول على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للمراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات الاختيارية"، وقد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي لتشغيل نموذج الانحدار رقم (1-1) عن الجدول رقم (5) التالي:

جدول رقم (5): نتائج تحليل الانحدار المتعدد للعلاقة بين المراجعة المشتركة وجودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات الاختيارية

	Pred.	Coef.	T	P > t
Cons	##	0.105	5.317	< 0.000

Joint_A	-	-0.021	-4.447	< 0.000
Size	-	-0.001	-1.095	0.274
Lev	+	-0.049	-1.518	0.130
ROA	-	-0.007	-0.494	0.622
RevGrowth	-	0.007	0.344	0.731
Big4	-	0.001	0.161	0.872
N			364	
F			15.286	
Adj. R2			31.2%	

ويتضح لدى الباحثة من خلال النتائج المعروضة بالجدول رقم (5) الارتفاع النسبي بالقوة التفسيرية للنموذج حيث تبلغ 31.2%. وتشير تلك النتائج الى أن المتغيرات المستقلة والحاكمة الموجودة بنموذج اختبار الفروض الاحصائية رقم (1-1) للدراسة يمكنها تفسير التباين الكلي في جودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات، وهي نتيجة جيدة تقترب من نظيرتها بالعديد من الدراسات ذات الصلة (العراقي، 2023؛ مندور، 2016؛ Van der 2016; Eliwa, 2024; Alhazmi, 2024; Lobo et al., 2017; Zandi, 2019; Zahn, 2023). وبالتالي، فإن نموذج اختبار الفروض رقم (1-1) يمكنه تفسير العلاقة بكفاءة بين المتغيرات الداخلة فيه. كما يتبين للباحثة ارتفاع ومعنوية قيم F حيث أنها تبلغ 15.286 وهي معنوية عند مستوى 5%.

وبالنظر الى نتائج الجدول رقم (5) يتبين للباحثة معنوية المتغير المستقل Joint_A الخاص بالمراجعة المشتركة حيث أن $(\beta = -0.021; t = -4.447 > 2; P-)$ Value 0.000 < 5%) كما أنه يحمل اشارة سالبة مع جودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات، وهو ما يشير الى أن ارتفاع الاعتماد على المراجعة المشتركة يؤدي الى انخفاض مستوى الاستحقاقات الإختيارية مما يؤدي الى زيادة مستوى جودة التقارير المالية. وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية فقد تبين للباحثة عدم معنوية أي متغير منها في التأثير على جودة التقارير المالية من المنظور

الداخلي الخاص بالاستحقاقات. وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الفرعي الأول للعلاقة على الشكل البديل التالي: يوجد أثر إيجابي معنوي للاعتماد على المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات .

■ نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثاني:

ينص الفرض الفرعي الثاني على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للمراجعة المزدوجة على جودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات الإختيارية"، وقد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي لتشغيل نموذج الانحدار رقم (1-2) عن الجدول رقم (6) التالي:

	Pred.	Coef.	T	P > t
Cons	##	0.104	5.162	< 0.000
Double_A	-	-0.023	-2.289	< 0.023
Size	-	-0.002	-1.406	0.161
Lev	+	-0.050	-1.525	0.128
ROA	-	-0.008	-0.574	0.566
RevGrowth	-	0.010	0.505	0.614
Big4	-	0.000	0.068	0.946
N			364	
F			15.125	
Adj. R2			33.1%	

ويتضح لدى الباحثة من خلال النتائج المعروضة بالجدول رقم (6) الارتفاع النسبي بالقوة التفسيرية للنموذج حيث تبلغ 33.1%. وتشير تلك النتائج الى أن المتغيرات المستقلة والحاكمة الموجودة بنموذج اختبار الفروض الاحصائية رقم (1-1)

(2) للدراسة يمكنها تفسير التباين الكلي في جودة التقرير المالي من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات، وهي نتيجة جيدة تقترب من نظيرتها بالعديد من الدراسات ذات الصلة (إبراهيم، 2020؛ محمد، 2018؛ Alhazmi, 2024; Eliwa, 2024) وبالتالي، فإن نموذج اختبار الفروض رقم (1-2) يمكنه تفسير العلاقة بكفاءة بين المتغيرات الداخلة فيه. كما يتبين للباحثة ارتفاع ومعنوية قيم F حيث أنها تبلغ 15.125 وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%.

وبالنظر الى نتائج الجدول رقم (6) يتبين للباحثة معنوية المتغير المستقل Double_A الخاص بالمراجعة المزدوجة حيث أن $(\beta = -0.023; t = -2.289 > 2; P\text{-Value } 0.023 < 5\%)$ كما أنه يحمل إشارة سالبة مع جودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات، وهو ما يشير الى أن ارتفاع الاعتماد على المراجعة المزدوجة يؤدي الى انخفاض مستوى الاستحقاقات الإختيارية مما يؤدي الى زيادة مستوى جودة التقارير المالية. وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية فقد تبين للباحثة عدم معنوية أي متغير منها في التأثير على جودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات. وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الفرعي الثاني للعلاقة على الشكل البديل التالي: يوجد أثر إيجابي معنوي للاعتماد على المراجعة المزدوجة على جودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات.

■ نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثالث:

ينص الفرض الفرعي الثالث على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للمراجعة الثنائية على جودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات"، وقد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي لتشغيل نموذج الانحدار رقم (1-3) عن الجدول رقم (7). جدول رقم (7): نتائج تحليل الانحدار المتعدد للعلاقة بين المراجعة الثنائية وجودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات الإختيارية

	Pred.	Coef.	T	P > t
Cons	##	0.103	5.223	< 0.000
Dual_A	-	-0.022	-4.106	< 0.0000
Size	-	-0.002	-1.777	0.076

Lev	+	-0.039	-1.204	0.230
ROA	-	-0.010	-0.735	0.463
RevGrowth	-	0.008	0.406	0.685
Big4	-	0.003	0.553	0.580
N			364	
F			13.721	
Adj. R2			33.6 %	

ويتضح لدى الباحثة من خلال النتائج المعروضة بالجدول رقم (7) الارتفاع النسبي بالقوة التفسيرية للنموذج حيث تبلغ 33.6%. وتشير تلك النتائج الى أن المتغيرات المستقلة والحاكمة الموجودة بنموذج اختبار الفروض الاحصائية رقم (1-3) للدراسة يمكنها تفسير التباين الكلي في جودة التقرير المالي من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات، وبالتالي، فإن نموذج اختبار الفروض رقم (1-3) يمكنه تفسير العلاقة بكفاءة بين المتغيرات الداخلة فيه. كما يتبين للباحثة

ارتفاع ومعنوية قيم F حيث أنها تبلغ 13.721 وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%. وبالنظر الى نتائج الجدول رقم (7) يتبين للباحثة معنوية المتغير المستقل Dual_A الخاص بالمراجعة الثنائية حيث أن $P < 0.000$ ($\beta = -0.022$; $t = -4.106 > 2$; $P < 0.000$) كما أنه يحمل اشارة سالبة مع جودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات، وهو ما يشير الى أن ارتفاع الاعتماد على المراجعة الثنائية يؤدي الى انخفاض مستوى الاستحقاقات المحاسبية مما يؤدي الى زيادة مستوى جودة التقارير المالية. وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية فقد تبين للباحثة عدم معنوية أي متغير منها في التأثير على جودة التقرير المالي من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات. وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الفرعي الثالث للعلاقة على الشكل البديل التالي: يوجد أثر إيجابي معنوي للاعتماد على المراجعة الثنائية على جودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالاستحقاقات الإختيارية.

وتأسيساً على نتائج نموذج اختبار الفرض الاحصائي الأول للدراسة يمكن للباحثة قبول الفرض الاحصائي الرئيسي الأول على الشكل البديل التالي:

يوجد أثر إيجابي معنوي لتعدد المراجعين الخارجيين على جودة التقارير المالية الخاص بالاستحقاقات الإختيارية.

ثانياً: أثر تعدد المراجعين الخارجيين على جودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات:

يمكن للباحثة تحليل العلاقة بين تعدد المراجعين وجودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات من خلال تشغيل نموذج الانحدار رقم (2) بفروعه الخاص باختبار الفرض الاحصائي الثاني للدراسة، وذلك بالاعتماد على مستوى معنوية العلاقات واتجاهاتها بين المتغيرات. وفي هذا الشأن، يمكن للباحثة عرض نتائج اختبارات الفروض الفرعية على النحو التالي:

▪ **نتيجة اختبار الفرض الفرعي الأول:**

ينص الفرض الفرعي الأول على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للمراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات"، وقد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي لتشغيل نموذج الانحدار رقم (2-1) عن الجدول رقم (8) التالي:

جدول رقم (8): نتائج تحليل الانحدار المتعدد للعلاقة بين المراجعة المشتركة وجودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات

	Pred.	Coef.	T	P > t
Cons	##	1.960	2.650	< 0.008
Joint_A	-	-0.836	-4.650	< 0.000
Size	-	-0.078	-1.697	0.091
Lev	+	-1.466	-1.206	0.229
ROA	-	-0.281	-0.529	0.597
RevGrowth	-	0.304	0.424	0.672
Big4	-	0.045	0.237	0.812
N			364	
F			14.286	

ويتضح لدى الباحثة من خلال النتائج المعروضة بالجدول رقم (8) الارتفاع النسبي بالقوة التفسيرية للنموذج حيث تبلغ 30.6%. وتشير تلك النتائج الى أن المتغيرات المستقلة والحاكمة الموجودة بنموذج اختبار الفروض الاحصائية رقم (2-1) للدراسة يمكنها تفسير التباين الكلي في جودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات، وهي نتيجة جيدة تقترب من نظيرتها بالعديد من الدراسات ذات الصلة (مندور، 2016؛ العراقي، 2023؛ Lobo et al., 2017؛ Zandi, 2019; Van der zahn, 2023; Eliwa, 2024). وبالتالي، فإن نموذج اختبار الفروض رقم (2-1) يمكنه تفسير العلاقة بكفاءة بين المتغيرات الداخلة فيه. كما يتبين للباحثة ارتفاع ومعنوية قيم F حيث أنها تبلغ 14.286 وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%.

وبالنظر الى نتائج الجدول رقم (8) يتبين للباحثة معنوية المتغير المستقل Joint_A الخاص بالمراجعة المشتركة حيث أن $(\beta = -0.836; t = -4.650 > 2; P-Value < 0.000 < 5\%)$ كما أنه يحمل اشارة سالبة مع جودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات، وهو ما يشير إلى أن ارتفاع الاعتماد على المراجعة المشتركة يؤدي الى انخفاض مستوى تباين المعلومات وما يتبعه من تغير في المدى السعري مما يؤدي الى زيادة مستوى جودة التقارير المالية. وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية فقد تبين للباحثة عدم معنوية أي متغير منها في التأثير على جودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات. وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الفرعي الأول للعلاقة على الشكل البديل التالي: يوجد أثر إيجابي معنوي للاعتماد على المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات.

■ نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثاني:

ينص الفرض الفرعي الثاني على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للمراجعة المزدوجة على جودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات"، وقد

أسفرت نتائج التحليل الاحصائي لتشغيل نموذج الانحدار رقم (2-2) عن الجدول رقم (9) التالي:

جدول رقم (9): نتائج تحليل الانحدار المتعدد للعلاقة بين المراجعة المزدوجة وجودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات

	Pred.	Coef.	T	P > t
Cons	##	0.104	5.162	< 0.012
Double_A	-	-0.023	-2.289	< 0.029
Size	-	-0.002	-1.406	0.161
Lev	+	-0.050	-1.525	0.128
ROA	-	-0.008	-0.574	0.566
RevGrowth	-	0.010	0.505	0.614
Big4	-	0.000	0.068	0.946
N			364	
F			12.721	
Adj. R2			33.4%	

ويتضح لدى الباحثة من خلال النتائج المعروضة بالجدول رقم (9) الارتفاع النسبي بالقوة التفسيرية للنموذج حيث تبلغ 33.4%. وتشير تلك النتائج الى أن المتغيرات المستقلة والحاكمة الموجودة بنموذج اختبار الفروض الاحصائية رقم (2-2) للدراسة يمكنها تفسير التباين الكلي في جودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات، وهي نتيجة جيدة تقترب من نظيرتها بالعديد من الدراسات ذات الصلة (إبراهيم، 2020؛ محمد، 2018؛ Eliwa, 2024). وبالتالي، فإن نموذج اختبار الفروض رقم (2-2) يمكنه تفسير العلاقة بكفاءة بين المتغيرات الداخلة فيه. كما يتبين للباحثة ارتفاع ومعنوية قيم F حيث أنها تبلغ 12.721 وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%.

وبالنظر الى نتائج الجدول رقم (9) يتبين للباحثة معنوية المتغير المستقل Double_A الخاص بالمراجعة المزدوجة حيث أن $(\beta = -0.811; t = -2.186 > 2; P\text{-Value } 0.029 < 5\%)$ كما أنه يحمل إشارة سالبة مع جودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات، وهو ما يشير الى أن ارتفاع الإعتماد على المراجعة المزدوجة يؤدي الى انخفاض مستوى تباين المعلومات وما يتبعه من تغير في المدى السعري مما يؤدي الى زيادة مستوى جودة التقارير المالية. وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية فقد تبين للباحثة عدم معنوية أي متغير منها في التأثير على جودة التقرير المالي من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات. وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الفرعي الثاني للعلاقة على الشكل البديل التالي: يوجد أثر إيجابي معنوي للاعتماد على المراجعة المزدوجة على جودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات.

■ نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثالث:

ينص الفرض الفرعي الثالث على أن "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للمراجعة الثنائية على جودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات"، وقد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي لتشغيل نموذج الانحدار رقم (2-3) عن الجدول رقم (10). جدول رقم (10): نتائج تحليل الانحدار المتعدد للعلاقة بين المراجعة الثنائية وجودة التقرير المالي من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات

	Pred.	Coef.	T	P > t
Cons	##	1.904	2.555	< 0.011
Dual_A	-	-0.816	-4.010	< 0.000
Size	-	-0.110	-2.390	< 0.05
Lev	+	-1.103	-0.898	0.370
ROA	-	-0.411	-0.767	0.444
RevGrowth	-	0.363	0.503	0.616
Big4	-	0.119	0.617	0.537
N			364	

F	13.681
Adj. R2	34.7%

ويتضح لدى الباحثة من خلال النتائج المعروضة بالجدول رقم (10) الارتفاع النسبي بالقوة التفسيرية للنموذج حيث تبلغ 34.7%. وتشير تلك النتائج الى أن المتغيرات المستقلة والحاكمة الموجودة بنموذج اختبار الفروض الاحصائية رقم (2-3) للدراسة يمكنها تفسير التباين الكلي في جودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات، وهي نتيجة جيدة تقترب من نظيرتها بالعديد من الدراسات ذات الصلة (حبيبة، 2024، EL-2024; Gralewska, 2022; Eliwa, 2024; Dyasty, 2022; Zhanga, 2022; Chui, 2020). وبالتالي، فإن نموذج اختبار الفروض رقم (2-3) يمكنه تفسير العلاقة بكفاءة بين المتغيرات الداخلة فيه. كما يتبين للباحثة ارتفاع ومعنوية قيم F حيث أنها تبلغ 13.681 وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%.

وبالنظر الى نتائج الجدول رقم (10) يتبين للباحثة معنوية المتغير المستقل Dual_A الخاص بالمراجعة الثنائية حيث أن $(\beta = -0.816; t = -4.010 > 2; P-)$ (Value 0,000 < 5%) كما أنه يحمل إشارة سالبة مع جودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات، وهو ما يشير الى أن ارتفاع مستوى الاعتماد على المراجعة الثنائية يؤدي الى انخفاض مستوى تباين المعلومات وما يتبعه من تغير في المدى السعري مما يؤدي الى زيادة مستوى جودة التقرير المالي، وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية فقد تبين للباحثة عدم معنوية أي متغير منها في التأثير على جودة التقرير المالي من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات. وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الفرعي الثالث للعلاقة على الشكل البديل التالي: يوجد أثر إيجابي معنوي للاعتماد على المراجعة الثنائية على جودة التقرير المالي من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات.

وتأسيساً على نتائج نموذج اختبار الفرض الاحصائي الثاني للدراسة يمكن للباحثة قبول الفرض الاحصائي الرئيسي الثاني على الشكل البديل التالي: يوجد أثر

معنوي إيجابي لتعدد المراجعين الخارجيين على جودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات.

8-8 نتائج البحث

هدف هذا البحث إلى اختبار أثر مداخل تعدد المراجعين الخارجيين متمثلة في (المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة، والمراجعة الثنائية) علي جودة التقارير المالية، ولتحقيق هدف البحث تم الاعتماد على الشركات الأكثر تداولاً بسوق الأوراق المالية المصري من خلال مؤشر EGX100 حيث يتم الاعتماد على بيانات الشركات المدرجة بهذا المؤشر على طول الفترة الزمنية للدراسة، حتى وان تم ادراجها مرة واحدة وحذفها في السنة التالية للمؤشر، حيث أسفرت العينة النهائية للدراسة عن 141 شركة متاحة في تلك الفترة الزمنية وهو ما أسفر عن تسجيل عدد 423 مشاهدة (141 شركة × 3 سنوات)، وباستبعاد عدد 26 مشاهدة ذات قيم مفقودة، وعدد 33 مشاهدة ذات قيم شاذة ومتطرفة، تصبح العينة النهائية للدراسة 364 مشاهدة، وذلك خلال الفترة من عام 2021 حتى عام 2023 وباستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، توصلت النتائج إلى ما يلي: وتوصلت نتائج البحث الي وجود أثر إيجابي معنوي لمداخل تعدد المراجعين الخارجيين (المراجعة المشتركة، المراجعة المزدوجة، المراجعة الثنائية) علي جودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالإستحقاقات، ووجود أثر إيجابي معنوي لمداخل تعدد المراجعين الخارجيين (المراجعة المشتركة، المراجعة المزدوجة، المراجعة الثنائية) على جودة التقارير المالية من المنظور الخارجي الخاص بعدم تماثل المعلومات، كما توصلت النتائج الى عدم وجود علاقة بين المتغيرات الحاكمة (حجم الشركة، ومعدل العائد على الأصول، ونسبة الرافعة المالية، ومعدل نمو المبيعات، وحجم مكتب المراجعة) وجودة التقارير المالية من المنظور الداخلي الخاص بالإستحقاقات الاختيارية، والمنظور الخارجى الخاص بعدم تماثل المعلومات.

8-9 المراجع

المراجع باللغة العربية

- إبراهيم، أحمد كمال مطاوع، (2020)، أثر تبني مداخل تعدد مراقبي الحسابات على فجوة توقعات جودة الأداء لعملية المراجعة: دراسة تطبيقية، *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية*، م4، ع3، 1-69.
- البردوني، ناريمان إسماعيل أحمد، (2023)، قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين تعقد التقارير المالية وكفاءة الإستثمار: دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المدرجة بالبورصة المصرية، *المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية لتجارة، جامعة القاهرة*، م53، ع1، 777-836.
- العراقي، السيد السعيد، (2023)، أثر تطبيق المراجعة المشتركة علي جودة الأرباح بالتطبيق علي الشركات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية، *مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا*، م43، ع1، 105-161.
- فقيه، أبوبكر محمد أحمد، (2020)، دور المراجعة المشتركة في تحقيق جودة المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية علي عينة من مكاتب المراجعة السودانية، رسالة دكتوراة، كلية الدراسات العليا والتطوير، جامعة العلوم والتقانة.
- محمد، أحمد سليم، (2018)، علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح: دراسة تطبيقية، *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس*، م22، ع2، 869-903.

المراجع باللغة الأجنبية

- AbuRaya, R. 2023. Audit consortium impact on audit quality assessment: evidence from Egypt. **Journal of Financial Reporting and Accounting**. 16 (2): 233-260.
- Alanezi, F. S; Alfaraih, M.M.; Alrashaid, E.A.; & Albo Lushi, S. S. (2012). Dual/Joint Auditors and the Level of Compliance with International Financial Reporting Standards (IFRS Required Disclosure): The Case of Financial Institutions in Kuwait, **Journal of Economic and Administrative Science**, 28 (2): 109-129.
- Al-Hadi, A., A. Habib, K. Al-Yahyaee, and B. Eulaiwi.(2017). Joint audit, political connections and cost of debt capital. **International Journal of Auditing** .21 (3): 249-270.
- Aljouan, M. (2021). An Understanding of the Joint Audit Role in enhancing the External Audit Practices in Kuwait. **University of Salford** (United Kingdom).
- Balshy, E., & Hosny, H. (2021). Using Joint Audits to Support the Auditor's Independence, **Scientific Journal of Commercial Research (Menoufia University)**, 42(1):37-72.
- Bisogno, M., & De Luca, R. (2016). Voluntary joint audit and earnings quality: Evidence from Italian SMEs. **International Journal of Business Research and Development [IJBRD]**, 5(1): 1-22.

- Chui, L., Kim, O., & Pike, B. J. (2020). The effect of audit duality on audit quality. **Journal of International Accounting Research**, 19(2): 65-89.
- Deng, M.; Lu, T.; Simunic, D.A.; & ye, M. (2014). Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality? **Journal of Accounting Research**, 52 (5): 1029-1060.
- El-Dyasty, M. and A. Elamer. (2022). Multiple audit mechanism, audit quality and cost of debt: empirical evidence from a developing country. *Int J Discl Gov.* 19, 264–281.
- Lobo, G. J., Paugam, L., Zhang, D., & Casta, J. F. (2017). The effect of joint auditor pair composition on audit quality: Evidence from impairment tests. **Contemporary Accounting Research**, 34(1), 118-153.
- Lottonen, K, and P. tronnnes (2015). Benefits and costs of appointing Joint Audit engagement partners Auditing, **Journal of practice& theory**, (34) NO3, pp33- 46.
- Mandour, M., Elharidy, A., & Mokhtar, E. (2018). Examining the effect of joint and dual audits on earnings management practices”. **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, 8(1): 84-114.
- Marnet, O. (2022). The role of joint audit in audit quality-Practitioners’ insights. **Available at SSRN 4078751**.
- Mesbah, S. H., & Ramadan, M. M. (2022). The Effect of Audit Quality on Financial Reporting Quality. **Alexandria Journal of Accounting Research**, 6(2), 41-84.
- Nashwan, I. M. H. (2023). Electronic Brainstorming for the Joint Audit Team and Its Impact on Enhancing the Efficiency of the Auditing. *International Journal of Economics, Business and Management Research*, 7(09), 68-86.
- Ratzinger-Sakel, N., Audousset- Coulier, S., Kettunen, J.anf Lesage, C. (2012). “What Do We Know about Joint Audit? “, **Institute of Chartered Accounting of Scotland (ICAS)**.
- Shakespeare, C. (2020). Reporting matters: The real effects of financial reporting on investing and financing decisions. **Accounting and Business Research**, Vol. (50), No. (5): 425–442.
- Sulaiman, N. A. (2023). External audit quality: its meaning, representations and potential conflict in practice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 36(5), 1417-1440.
- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). (2019). **Shared and Joint audits: are two auditors better than one?** Available at: **www.icaew.com**.
- The International Federation of Accountants (IFAC). (2020). **Joint audit: the bottom line – the evidence is unclear**. Available at: **https://www.ifac.org**.
- Wang, M. (2014). An assessment of dual audit effect and contagious effect on the audit quality of Non-Big N CPA firms for Chinese companies in different markets, (master’s thesis, **Lingnan University, Hong Kong**).
- Zhang, R., Wong, R. M., Lo, A. W., & Tian, G. (2022). Can mandatory dual audit reduce the cost of equity? Evidence from China. **Accounting and Business Research**, 52(3): 291-320.

- Zhong, Y. (2024). Audit Quality and Financial Reporting Quality: Evidence from China. **Advances in Economics and Management Research**, 12(1), 557-557.
- Zubairu, R., & Yahaya, O. A. (2024). The influence of audit quality on financial reporting quality, mediated by audit committee effectiveness in Nigerian listed companies. **European Management Review**, 21(1), 1-22.