

"دراسة تحليلية للعلاقة بين مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير
المالية"¹

**“Analytical study of the Relationship between External Audit
Approaches and Financial Statements Quality”**

إشراف

الدكتور/ محمود احمد احمد على

الاستاذ الدكتور/ سوسن عبدالفتاح أبو الجود

استاذ مساعد بالمحاسبة بكلية التجارة

استاذ المراجعة ووكيل الكلية لشئون الدراسات

جامعة بني سويف

العليا والبحوث بكلية التجارة جامعة بني

سويف

إعداد

الباحثة/ صافيناز نجاتي إبراهيم عبد العليم

¹ - هذا البحث مستخلص من رسالة دكتوراه بعنوان " أثر تفعيل مداخل المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية ومخاطر المراجعة بالتطبيق على البيئة المصرية"

ملخص البحث:-

استهدف البحث دراسة واختبار أثر تفعيل مداخل المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية وذلك من خلال استعراض مداخل المراجعة الخارجية سواء الفردية أو الثنائية أو المشتركة . وخلص الباحث إلى وجود علاقة تأثيرية بين مداخل المراجعة الخارجية الثلاث الفردية، والثنائية، والمشاركة وجودة التقارير المالية، ويختلف هذا التأثير باختلاف المدخل المطبق، حيث اتفقت الدراسات السابقة إلى حد ما على وجود تأثير معنوي وإيجابي لمدخل المراجعة الخارجية الفردية والثنائية والمشاركة على جودة التقارير المالية، ولكن لم يحسم الاختلاف بين هذه الدراسات على نفس المستوى من التأثير ويعود هذا الخلاف إلى تأييد الباحث لوجود اختلاف في درجة التأثير على جودة التقارير المالية باختلاف المداخل.

الكلمات المفتاحية:

المراجعة الخارجية الفردية -المراجعة الخارجية الثنائية - المراجعة الخارجية المشتركة -جودة التقارير المالية.

Abstract:-

This research aimed to study and test the relation between activating the entrances of external auditing and quality of financial reports ; this by regarding the theoretical study the entrances of external auditing were shown whether individually,dual or joint , the researcher concluded, that there is an effectual relationship between the three individual, dual, joint external audit entries and the quality of financial reports, and this effect varies according to the applied approach, as previous studies agreed to some extent on the existence of a moral and positive impact of the external audit entry Individual, dual and joint on the quality of financial reports, but the difference between

these studies has not been resolved at the same level of impact, and this difference is due to the researcher's support for a difference in the degree of influence on the quality of financial reports with different entries.

KeyWords:-

external individual auditing –external dual auditing -external joint auditing-quality of financial report

مقدمة :-

تلعب مهنة المراجعة الخارجية ولا تزال دوراً محورياً في تعزيز مصداقية القوائم المالية ، وذلك من خلال التحقق من مدى عدالة المعلومات الواردة بها والتقارير عنها للمستخدمين من أجل اتخاذ قرارات الاستثمار والإقراض ، ولذلك يرغب المستخدمون في أن يتم تنفيذ خدمات المراجعة الخارجية بجودة عالية حتي يتم استخدام المعلومات المالية علي نحو رشيد ، حيث يترتب علي عدم الالتزام بتحقيق جودة عملية المراجعة عدة مخاطر أهمها :

أن تتكبد منظمات الأعمال ومكاتب المراجعة خسائر مالية بسبب الأضرار التي تلحق بمستخدمي القوائم المالية ، نتيجة عدم التزام مراقبي الحسابات بمعايير وإرشادات المراجعة وكذلك معايير المحاسبة بصفة عامة ، ومعايير جودة عملية المراجعة بصفة مما قد يترتب عليه عدم مصداقية القوائم المالية ، وبالتالي فقدان الثقة بين مراقبين الحسابات ومستخدمي القوائم المالية.(سامي، ٢٠١١)

وتشير دراسة (Al-Khoury et. al: 2015) إلي أن مهنة المراجعة الخارجية وصلت إلي مستوي عالي من الأداء في العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا وألمانيا وذلك نتيجة العديد من القواعد والضوابط أهمها :

الاستقلالية الكبيرة التي يحظى بها مراقب الحسابات ، فضلاً عن أن جودة المراجعة الخارجية كانت ولا تزال من أكثر الموضوعات أهمية في مهنة المراجعة ، حيث أن الهدف الرئيسي لمراقب الحسابات هو أن يكون قادراً علي اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والتقارير عنها ، مما يترتب عليه زيادة الثقة في المحتوي الاختياري للتقارير المالية.

ولقد تعددت مداخل المراجعة الخارجية منها مدخل المراجعة الخارجية الفردية ، مدخل المراجعة الثنائية ومدخل المراجعة المشتركة ، وقد أوضحت الدراسات وجود علاقة تأثيرية لكل مدخل من هذه المداخل علي جودة التقارير المالية.

طبيعة المشكلة:-

أثار فشل المراجعة وانهيار العديد من الشركات ذات المكانة الاقتصادية الكبيرة بالعديد من الدول مثل (Enron, WorldCom, في الولايات المتحدة، Hausipe, Lernout, في بلجيكا، Ahold، في نيوزيلندا، Parmalat في إيطاليا، Vivendi universal في فرنسا، وغيرها) الشك في جودة التقارير المالية من ناحية، وفي جودة المراجعة الخارجية من الناحية الأخرى. (الإبياري، ٢٠١١)

كما صاحب الأزمة المالية العالمية زيادة الطلب علي جودة التقارير المالية، والتأكيد علي أهمية تفعيل آليات حوكمة الشركات لضمان تحقيق هذه الجودة، حيث أنه من المفترض أن لآليات حوكمة الشركات دوراً فعالاً في تحسين وضمان جودة التقارير المالية. (Ratsula, 2010).

ويعد من أهم القضايا التي تدعم جودة المراجعة، وتعيد الثقة المفقودة في مهنة المراجعة دورها المجتمعي في تخفيض مخاطر معلومات القوائم المالية من خلال قدرة مراقب الحسابات علي اكتشاف الغش والتقرير عنه (يوسف، ٢٠١٥)، حيث يترتب علي وجود مدخل مراجعة ذات مستوي عال من الجودة، زيادة احتمال أن مراقب الحسابات سوف يكتشف ويقدم تقرير برأي يعكس وجود غش في القوائم المالية وذلك في حالة وجوده وزيادة توافق الأحكام أو المدي الذي يكون فيه مراقبوا الحسابات الآخرين يقومون بأخذ نفس القرار في ظل ظروف مشابهة، وذلك كدليل علي بذل العناية المهنية الكافية، ودقة رأي مراقب الحسابات بشأن القوائم المالية، سيضمن إعادة الثقة لمهنة المراجعة، وما تقدمه من منتج مهني وهو رأي مراقب الحسابات بشأن صدق وعدالة القوائم المالية، وما يتبعه من زيادة نشاط سوق الأوراق المالية واستقرار مالي (يوسف، ٢٠١٥).

واستناداً لما تقدم، يمكن صياغة مشكلة البحث في كيفية الإجابة علي التساؤلات التالية نظرياً

- ما هي مداخل المراجعة الخارجية الثلاثة وعلاقتها بجودة التقارير المالية؟

- ما هي الآراء المؤيدة والمعارضة لتفعيل مداخل المراجعة الخارجية

صافيناز نجاتي

دراسة تحليلية للعلاقة بين مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية

- هل تختلف العلاقة التأثيرية بين مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية باختلاف مدخل هذه المراجعة؟

هدف البحث:-

هدف البحث بصفة أساسية إلي دراسة واختبار أثر تفعيل مداخل المراجعة الخارجية (فردية - ثنائية - مشتركة) علي جودة التقارير المالية للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية ، نظرياً.

أهمية البحث:-

يكتسب البحث أهميته العملية من أن جودة التقارير المالية من القضايا البحثية التي لقيت اهتمام كبير من جانب المنظمات المهنية والباحثين خلال السنوات القليلة الماضية نتيجة حالات انهيار العديد من منشآت الأعمال بالعديد من دول العالم ، وما صاحبها من حالات فشل المراجعة الخارجية ، وما ترتب علي ذلك من أزمة ثقة في مهنة المراجعة في قدرتها علي مواجهة مخاطر ممارسات المحاسبة الاحتيالية ، ومن ثم يحاول البحث دراسة العلاقة التأثيرية لمداخل المراجعة الخارجية علي جودة التقارير المالية في بيئة الممارسة المهنية في مصر ، ويعد ذلك أمراً مطلوب بحثياً.

فروض البحث:-

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهميته وأهدافه يمكن صياغة فروض البحث على النحو التالي:

ف ١ : يختلف تأثير المراجعة الخارجية علي جودة التقارير المالية باختلاف تفعيل مدخل هذه المراجعة ، وينبثق من هذا الفرض البحثي الرئيسي مجموعة من الفروض الفرعية التالية :

ف ١/١: .: يؤثر مدخل المراجعة الخارجية الفردية إيجاباً علي جودة التقارير المالية.

ف ٢/١: .: يؤثر مدخل المراجعة الخارجية الثنائية إيجاباً علي جودة التقارير المالية.

ف ٣/١: .: يؤثر مدخل المراجعة الخارجية المشتركة إيجاباً علي جودة التقارير المالية.

ف ٤/١: توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأثير مداخل المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية.

في ضوء ما سبق يتناول الباحث في هذا الفصل النقاط التالية :

أولاً : -تحليل العلاقة بين مدخل المراجعة الفردية وجودة التقارير المالية واشتقاق الفرض الفرعي (١/١).

ثانياً :- تحليل العلاقة بين مدخل المراجعة الثنائية وجودة التقارير المالية واشتقاق الفرض الفرعي (٢/١).

ثالثاً:- تحليل العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة وجودة التقارير المالية واشتقاق الفرض الفرعي (٣/١).

أولاً:- تحليل العلاقة بين مدخل المراجعة الفردية وجودة التقارير المالية واشتقاق الفرض الفرعي (١/١) :-

تمثل خدمات المراجعة دوراً محورياً في تحديد مدى جودة التقارير المالية ، حيث تتأثر جودة التقارير المالية بالدور الذي يقوم به مراقب الحسابات ، نتيجة لما يقوم به من إضفاء الثقة والمصادقية علي المعلومات المحاسبية في ضمان جودة التقارير المالية من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ومرفق بالقوائم المالية.

هنا يمكن تنفيذ عملية المراجعة من خلال التعاقد مع مكتب مراجعة واحد ، حيث يقوم مكتب المراجعة بكافة مراحل عملية المراجعة وإصدار التقرير النهائي وهو ما يعرف بمدخل المراجعة الخارجية الفردية.

١. مفهوم مدخل المراجعة الخارجية الفردية:-

يعد مدخل المراجعة الخارجية الفردية أحد مداخل ممارسة المراجعة الخارجية، ويوجد اتفاق عام بين كثير من الباحثين حول مفهومها ، حيث يتفق كل من (الديسبي، ٢٠١٤ ؛ علي، ٢٠١٥) علي أن مدخل المراجعة الخارجية الفردية يعني مراجعة القوائم المالية لشركة العميل بواسطة مكتب مراجعة خارجي واحد حيث يتم تنفيذ عملية المراجعة في كافة مراحلها وإصدار تقرير مراجعة واحد عنها يحمل توقيع مراقب الحسابات المكلف بتنفيذ عملية المراجعة.

فمراقب الحسابات يكون مكلفاً من قبل المساهمين للقيام بأعمال المراجعة ، لذا يقبل التكليف ويخطط ويؤدي عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وينشأ الطلب علي المراجعة من خلال الدور الرقابي الذي يؤديه مراقب الحسابات في العلاقة القائمة بين الأصيل والوكيل (عيسي، ٢٠٠٨). ومن منظور نظرية الوكالة يمكن تعريف العلاقة التي تقوم علي الوكالة علي أنها عقد يقوم من خلاله الأصيل بتعيين وكيل لأداء خدمات ما لمصلحة الأصيل ، مع تفويض بعض سلطات اتخاذ القرار للوكيل. ويجب علي الأصيل بناء نظام لمراقبة الوكيل. وتعتبر مراجعة القوائم المالية وسيلة رقابية تسهم في تدنية عدم تماثل المعلومات وتحمي مصالح الأصيل ، خاصة المساهمين ، وذلك من خلال تقديم تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية التي أعدتها الإدارة خالية من أي أخطاء أو مخالفات جوهرية.(علي، ٢٠١٥)، ويتمثل الهدف الأساسي لمدخل المراجعة الخارجية الفردية في إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية ، وتتمثل القيمة المضافة التي يقدمها هذا المدخل في إضفاء الثقة والمصدقية للمعلومات الواردة بهذه القوائم ، وذلك من أجل تعظيم منفعتها التي يعتمد عليها العديد من الأطراف عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بما يحقق منافع اجتماعية تعود علي المجتمع ككل.(هلال، ٢٠٠٨).

٢. تحليل العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة الخارجية الفردية وجودة التقارير المالية:-

ترتبط جودة التقرير المالي بمصداقية القوائم المالية ، وتعتمد مصداقية القوائم المالية وبالتالي مصداقية التقرير المالي علي جودة المراجعة. ومن ثم أصبحت الأبحاث والدراسات المتعلقة بجودة المراجعة وجودة التقارير المالية إحدى القضايا الهامة المطروحة علي الجانبين الأكاديمي والتطبيقي ، حيث كشفت هذه الدراسات عن جودة علاقة إيجابية بين جودة عملية المراجعة وجودة التقرير المالي حيث يمكن لجودة المراجعة أن تعمل علي تخفيض كل من تكاليف الوكالة ، وتكاليف عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry بين الإدارة وحملة الأسهم وأصحاب الحقوق الآخرين وكذلك المخاطر التي قد يتعرض لها أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة Stakeholders (Willekens and Bruynseels,2009)، ولقد تناولت دراسات الأدب المحاسبي العلاقة بين جودة عملية المراجعة معبراً عنها بالعوامل المؤثرة عليها والتي تم استخدامها كمقاييس لجودة عملية المراجعة ، ومن أهمها (حجم منشأة المراجعة ، السمعة والشهرة والأرتباط بمكتب مراجعة عالمي ، والخبرة المهنية والتخصص الصناعي ، معدل دوران المراجعة ، أتعاب المراجعة) ، وجودة التقارير المالية.

وبشأن العوامل والخصائص النوعية والتي تؤثر علي جودة المراجعة ، وبالتالي علي جودة التقارير المالية فقد ناقشت دراسة (Farghet et. Al, (2001) العلاقة بين اختلاف أتعاب المراجعة في عشرين دولة ، وبعض العوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر علي الطلب علي جودة المراجعة ، وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة وجودتي المراجعة والتقارير المالية، بينما أشارت دراسة الشاطري والغنقري (٢٠٠٦) إلي وجود مجموعة من العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة ، ومنها حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة وتعقيدات عملية المراجعة ، متمثلة في عدد الشركات والفروع التابعة ، وخطر المراجعة ، وأتعاب الخدمات الأخرى. وتؤثر أتعاب المراجعة بدورها علي جودة المراجعة ، والتي تؤثر بدورها علي جودة التقارير المالية.

ولقد استخدم الفكر المحاسبي مستوي إدارة الأرباح Earnings Management ، واستهدفت دراسة (Krishman 2003) فحص واختبار العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وبين مستوي الاستحقاق غير العادي في القوائم المالية ، وتوصلت الدراسة إلي أن مستوي الاستحقاق غير العادي أو الاختياري الذي تمارسه الشركات التي يتم مراجعتها من قبل مراقبين حسابات غير متخصصين في مجال الصناعة التي تنتمي إليه هذه الشركات يفوق مثيله في الشركات التي يتم مراجعتها من قبل مراجعين، متخصصين في مجال الصناعة كمتغير بديل لجودة التقارير المالية ، وقد كشفت العيد من الدراسات عن وجود علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية.

وفي ماليزيا أختبرت دراسة (Johl et. al, 2007) العلاقة بين جودة المراجعة (معبراً عنها بحجم منشأة المراجعة والتخصص الصناعي) وإدارة الأرباح ، وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة سلبية بين حجم منشأة المراجعة وإدارة الأرباح ، لأن سلوك إدارة الأرباح لدي عملاء المراجعة لمنشآت المراجعة الكبيرة في ماليزيا كان أقل مقارنة بذويهم لدى منشآت المراجعة الأخرى ، أما تخصص وهدفت دراسة رضا (٢٠٠٨) إلي التعرف علي دور المراجعة الخارجية في كشف الممارسات الاحتياطية للمحاسبة ، واستخدمت الدراسة الاجراءات التحليلية كأحد أساليب المراجعة الخارجية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابتكارية وتوصلت الدراسة إلي أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية ما تتيحه من أساليب للكشف عن ممارسات المحاسبة الابتكارية. الحد منها مما يؤدي إلي تحسين جودة التقارير المالية ، وكفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية وتحسين جودة وخلصت دراسة (Burnett et. al, 2012) والتي استهدفت اختبار تأثير جودة المراجعة معبراً عنها بمؤشر التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات علي اختيارات الإدارة المتعلم بأساليب إدارة الأرباح إلي أن الشركات التي تتسم فيها عملية المراجعة بالجودة المرتفعة تلجأ إلي إعادة شراء أسهمها للتأثير علي ربحية السهم بشكل أكبر من اعتمادها علي إدارة الاستحقاق المحاسبي لمقابلة توقعات المحللين الماليين.

وبشأن العلاقة بين جودة المراجعة والتحفظ المحاسبي ، وبالتالي جودة التقارير المالية ، حيث أكدت العديد من الدراسات علي أنه يمكن الحكم علي جودة التقارير المالية من خلال قياس مستوي

صافيناز نجاتي
دراسة تحليلية للعلاقة بين مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية
التحفظ المحاسبي المتبع عند إعداد تلك التقارير ، وذلك بأعباره من أهم المبادئ المحاسبية التي لها
تأثيراً كبيراً، علي ملاءمة ومصداقية المعلومة المحاسبية الواردة بالتقارير المالية. (Filip et. al, 2015; Martinez Hope et. al, 2013; Ferrero et. al, 2015)

وقد أكدت دراسة (Paulo et. al, 2013) أن التحفظ المحاسبي يُعد من أهم الخصائص النوعية
للمعلومات والتي تساهم بشكل أو بآخر في جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية ومن ثم زيادة
الثقة في تلك القوائم ، كما أوضحت الدراسة أن المراجعة الخارجية تُعد آلية قوية للإلزام الذي يقود
المديرين لممارسة التحفظ المحاسبي ، حيث أن دور مراقب الحسابات يركز علي توفير التأكيد اللازم
بأن القوائم المالية أعدت طبقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها وهذا كله بدوره ينعكس علي جودة
التقارير المالية.

وجاءت دراسة (Pashaki & Kheradyar, 2015) لاختبار أثر جودة المراجعة الخارجية في
ضوء عوامل التخصص الصناعي لمكتب المراجعة وتصنيف المكتب وفترة ارتباط المكتب بالعمل
علي التحفظ المحاسبي للشركات المقيدة بسوق طهران للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة من ٢٠٠٩
حتى ٢٠١٣ بالتطبيق علي عينة من الشركات بلغ عددها (١٠٠) شركة ، وتوصلت الدراسة إلي وجود
تأثير إيجابي لجودة المراجعة الخارجية علي التحفظ المحاسبي ومن ثم زيادة جودة التقارير المالية.

ويخلص الباحث مما سبق إلي أن جودة المراجعة الخارجية تساهم في تحسين مصداقية المعلومات
بالقوائم المالية ، ومن ثم جودة التقارير المالية ، بما يدعم قرارات المستثمرين في وضع تقديرات دقيقة
لقيمة الشركة ، حيث تكتسب المراجعة الخارجية أهميتها من خلال الدور الإيجابي في إضفاء
المصداقية علي معلومات التقارير المالية المنشورة بالأسواق المالية ومن ثم جودة تلك التقارير ، حيث
يرتبط هذا الدور بما تتيحه من آليات لتلبية احتياجات أصحاب المصالح من خلال قدرتها علي
الاكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية ، والحد من ممارسات الإدارة للتأثير علي
المعلومات من خلال استغلالها لظاهرة عدم تماثل المعلومات ، وكذلك الحد من قدرات الإدارة في
القيام بممارسات المحاسبة الابتكارية (إدارة الأرباح) ، وزيادة مستوي التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية

صافيناز نجاتي دراسة تحليلية للعلاقة بين مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية فضلاً عن دورها في تخفيض تكاليف الوكالة والحد من تحيز المعلومات بين المديرين وحملة الأسهم ، ومن ثم حماية مصالح المساهمين ، وبذلك ترتبط جودة التقارير المالية بمصداقية القوائم المالية ، والتي ترتبط بدورها مباشرة بجودة المراجعة الخارجية ، ومن ثم يستخلص الباحث إلي وجود علاقة حتمية تأثيرية إيجابية بين مدخل المراجعة الخارجية الفردية وجودة التقارير المالية ، وبذلك يمكن اشتقاق الفرض الفرعي (١/١) كما يلي :

ف(١/١) : يؤثر مدخل المراجعة الخارجية الفردية إيجاباً علي جودة التقارير المالية.

ثانياً:- تحليل العلاقة بين مدخل المراجعة الثنائية وجودة التقارير المالية وإشتقاق الفرض الفرعي (٢/١):-

تزايد في الآونة الأخيرة اهتمام الباحثين بطبيعة سوق خدمات المراجعة ، وما يرتبط به من ظواهر وذلك لحدوث تطورات سريعة طرأت وفرضت نفسها على ذلك السوق ، الأمر الذي شكل دافعاً قوياً لدى الباحثين في مجال المراجعة نحو توظيف أدوات البحث العلمي لمحاولة قياس وتفسير أبعاد تلك الظواهر وقياس العوامل المؤثرة فيها ، وبيان آثارها الإيجابية والسلبية على سوق خدمات المراجعة ، ومن هذه الظواهر " مدخل المراجعة الثنائية" . ويتناول الباحث في هذا القسم ، مفهوم مدخل المراجعة الثنائية وتحليل بعض التجارب الدولية في مجال مدخل المراجعة الخارجية الثنائية ، تحليل واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية بشأن مدخل المراجعة الخارجية الثنائية.

مفهوم مدخل المراجعة الثنائية :-

يعد مدخل المراجعة الثنائية مدخلاً لممارسة المراجعة الخارجية ، فقد عرفته دراسة Ratzinger – (2003) Sakel et. al., بأنها عملية مراجعة يقوم فيها كل مراقب حسابات بمراجعة مجموعة مختلفة من المعلومات المالية ، ويقوم كلا منهما بإصدار تقرير مراجعة مستقل عن الآخر. في حين أنفقت دراسة كل من ALanezi et al., 2012 ; Jane lin et al., 2014; El-dyasty., 2017 الهريدي ، ٢٠١٥ ، يوسف ، ٢٠١٥) على أن مدخل المراجعة الثنائية هو عملية يتم فيها تكاليف

اثنتين من مراقبي الحسابات بمراجعة القوائم المالية للشركة محل المراجعة ،والقيام بإجراءات المراجعة الكاملة كما تنص عليها المعايير ، بحيث يقوم كل مراقب حسابات بمراجعة هذه القوائم بطريقة منفصلة عن الآخر ، وإصدار تقريرين مستقلين عن عملية المراجعة التي تمت من قبل كل مراقب حسابات.

ويختلف مدخل المراجعة الثنائية عن مدخل المراجعة الفردية من حيث عدد تقارير المراجعة التي يتم إصدارها وعدد مراقبي الحسابات أو مكاتب المراجعة القائمة بعملية المراجعة. أيضا يختلف مفهوم مدخل المراجعة الثنائية عن مفهوم مدخل المراجعة المزدوجة ، فقد أشارت دراسة Ratzinger- (Sakel et al., (2013) أن مدخل المراجعة المزدوجة يعني أداء عمل المراجعة بالكامل مرتين ، بينما أشارت دراسة (Lobo et al., (2013) أن المراجعة المزدوجة تتضمن إجراءات عمليات المراجعة مرتين من قبل مكنتي مراجعة مختلفين.

ويلاحظ أنه لا يوجد اتفاق بين الباحثين حول تحديد مفهوم لهذا المدخل ، كذلك لم توضح الدراسات شكل ومحتوى تقرير المراجعة الصادر عن عملية المراجعة ، وهل يتم إصدار تقرير مراجعة أم يتم إصدار تقريرين مراجعة مستقلين بالإجراءات التي تمت مراجعتها من قبل كل مكتب مراجعة، وبشأن مدى الالتزام بتفعيل مدخل المراجعة الثنائية ، فقد أوضح كل من (Li & wu., (2003) (ALanezi et al., 2014 ; Jane lin et al., 2014 ; Meixin., 2014) أن مدخل المراجعة الخارجية الثنائية يتم تفعيله إما على نحو إلزامي أو على نحو اختياري.

وبشأن الأنماط المختلفة لتفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية فقد أشارت دراسة (ALanezi et al., (2012) أن مدخل المراجعة الخارجية الثنائية يتم تفعيله بواسطة اثنتين من مكاتب المراجعة العالمية الأربعة الكبرى(٢)، في حين أوضحت دراسة كل من (li & wu., 2003) (Meixin., 2014) أن مدخل المراجعة الخارجية الثنائية يتم تفعيله من خلال مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة الخمسة الكبار المحلية مقابل مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة العالمية

الخمسة الكبار (domestic Big 5 vs. overseas Big5) أو من خلال اثنين من مكاتب المحاسبة والمراجعة أحدهما من مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية الخمسة الكبرى والأخر من مكاتب المحاسبة والمراجعة العالمية الأخرى بخلاف الخمسة الكبار (domestic Big 5 vs. overseas Big5) أو من خلال اثنين من مكاتب المحاسبة والمراجعة أحدهما من مكاتب المحاسبة والمراجعة العالمية والمراجعة المحلية الكبيرة بخلاف الخمسة الكبار، و الأخر من مكاتب المحاسبة والمراجعة العالمية الخمسة الكبار (domestic large firms vs. overseas Big 5) أو من خلال اثنين من مكاتب المحاسبة والمراجعة أحدهما من مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية الكبيرة، والأخر من مكاتب المحاسبة والمراجعة العالمية الأخرى بخلاف الخمسة الكبار (domestic large firms vs. overseas non-Big5) أو من خلال اثنين من مكاتب المحاسبة والمراجعة أحدهما من مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية الصغيرة، والأخر من مكاتب المحاسبة والمراجعة العالمية الخمسة الكبار (domestic small firms vs. overseas Big5) أو من خلال اثنين من مكاتب المحاسبة والمراجعة أحدهما محلي صغير ، والأخر مكتب محاسبة ومراجعة عالمي بخلاف الخمسة الكبار (domestic small firms vs. overseas non- Big5

و يخلص الباحث إلى وجود أوجه اختلاف واتفاق بين مدخل المراجعة الخارجية الثنائية وبين مدخلي المراجعة الخارجية الفردية والمزدوجة ، وتتحصر أوجه الاختلاف والاتفاق الرئيسية بين هذه المداخل في عدد مكاتب المراجعة أو مراقبي الحسابات القائمين بعملية المراجعة ، وعدد تقارير المراجعة التي تم إصدارها ، وعدد مرات أداء المراجعة ويتفق مدخل المراجعة الخارجية الثنائية مع مدخل المراجعة الخارجية الفردية في عدد مرات أداء المراجعة ، بينما يختلف معه في عدد مراقبي الحسابات أو مكاتب المراجعة القائمة بعملية المراجعة ، وعدد تقارير المراجعة التي يتم إصدارها. ومن ناحية أخرى ، يتفق مدخل المراجعة الخارجية الثنائية مع مدخل المراجعة الخارجية المزدوجة في عدد تقارير المراجعة التي يتم إصدارها ، في حين يختلف معه من حيث عدد مكاتب المراجعة أو مراقبي الحسابات القائمين بعملية المراجعة ، وعدد مرات أداء المراجعة.

أيضاً يخلص الباحث إلى أن مدخل المراجعة الخارجية الثنائية يتم تفعيله إما اختيارياً أو إلزامياً ، وفي كلتا الحالتين ، يمكن أن يكون مكاتب المراجعة القائمة بعملية المراجعة الثنائية ، منتمين لمكاتب المحاسبة والمراجعة العالمية الكبرى ، أو لمكاتب المحاسبة والمراجعة العالمية بخلاف الكبرى، أو لمكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية الكبرى ، أو لمكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية الكبيرة بخلاف الكبرى ، أو لمكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية الصغيرة.

ثانياً:- تحليل العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية وجودة التقارير المالية:-

(أ) تحليل الدراسات التي توصلت إلى عدم وجود تأثير معنوي لمدخل المراجعة الخارجية الثنائية على جودة التقارير المالية :

بداية اختبرت دراسة (Xi & Li, (2003) أثر تفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية في سوق الأوراق المالية بالصين ، وما إذا كان تفعيل هذا المدخل يمكن أن يعزز من إستقلالية مراقب الحسابات وذلك كمقياس لأثر تفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية ، وباستخدام عينة من التقارير السنوية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية بالصين ، والمصدرة للأسهم التي يتم طرحها للمستثمرين الأجانب ، ويتم تجميع بيانات الدراسة خلال الفترة من عام ١٩٩٩ إلى عام ٢٠٠١ واستخدمت الدراسة تحليل الانحدار اللوجستي لاختبار فروض الدراسة ، وقد توصلت الدراسة إلى أن تفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية ولا سيما تلك التي شارك فيها مراقبي الحسابات المنتمين لأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة الخمسة الكبار لم يعزز من إستقلالية مراقبي الحسابات ، كما توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير معنوي في جودة عملية المراجعة للشركات التي خضعت للمراجعة الثنائية وذلك من خلال الأنماط المختلفة لمدخل المراجعة الثنائية ، كما أن مشاركة مراقبي الحسابات المنتمين لأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة الخمسة الكبار لا يعزز من إستقلالية مراقبي الحسابات المنتمين لأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية بالصين ، وأوضحت نتائج الدراسة إلى أن تفعيل مدخل المراجعة الثنائية ليس له تأثير جوهري على اتجاه مراقبي الحسابات لإصدار تقرير مراجعة معدل ، وأخيراً

خلصت الدراسة إلى أن متطلب مدخل المراجعة الخارجية الثنائية قد لا يحسن بشكل فعال من جودة التقارير المالية ، وبالتبعية جودة عملية المراجعة، ومن ناحية أخرى ، اختبرت دراسة (Mohamed, 2017) العلاقة بين آليات المراجعة المتعددة وجودة عملية المراجعة في مصر ، وباستخدام عينة من ١٩٥ مؤسسة غير مالية مقيمة بالبورصة المصرية خلال عام ٢٠١٥ ، ويتم الاعتماد على البيانات المالية السنوية ، وتقارير مراقبي الحسابات كمصدر رسمي للبيانات المستخدمة في الدراسة، واعتمدت هذه الدراسة على الاستحقاقات غير الاختيارية ، ورأس مال العامل كمقياس لجودة عملية المراجعة ، ووجدت الدراسة أن تفعيل مدخل المراجعة الثنائية ليس له تأثير معنوي على جودة التقارير المالية ومن ثم جودة عملية المراجعة ، وأن تفعيل هذا المدخل يؤدي إلى زيادة تكاليف عملية المراجعة.

ويخلص الباحث ، من استعراض الدراسات السابقة إلى أنه على الرغم من اختلافها في مجتمع الدراسة ، والمقياس المستخدم في قياس الجودة ، إلا أنها اتفقت على عدم وجود تأثير معنوي لمدخل المراجعة الخارجية الثنائية على جودة التقارير المالية وجودة عملية المراجعة.

ب) تحليل الدراسات التي توصلت إلى وجود تأثير معنوي لمدخل المراجعة الخارجية الثنائية على جودة التقارير المالية :-

بشأن الدراسات التي توصلت إلى وجود تأثير إيجابي لمدخل المراجعة الخارجية الثنائية فقد اختبرت دراسة (ALanezi et al., 2012) العلاقة بين الاعتماد على أي من مدخل المراجعة الثنائية أو مدخل المراجعة المشتركة ومستوى الالتزام بالإفصاح المطلوب وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، وتمثلت عينة الدراسة في ٣٣ مؤسسة مالية كويتية مدرجة بسوق الأوراق المالية بالكويت، عام ٢٠٠٦ ، واستخدمت الدراسة أسلوب تحليل الإنحدار المتعدد لاختبار فروض الدراسة، ويمثل الفرض الرئيسي للدراسة في "يعد مستوى الالتزام بمتطلبات الإفصاح الإجمالي وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أعلى في الشركات التي تقوم بتفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية مقارنة بالشركات التي تقوم بتفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة ، وقد تم تجميع بيانات الدراسة بالاعتماد على التقارير السنوية الصادرة عام ٢٠٠٦ من قبل المؤسسات المالية المدرجة

في بورصة الأوراق المالية الكويتية (KSK) ، والموقع الإلكتروني لبورصة الأوراق المالية الكويتية ، وإرشادات المستثمر (KSKIC)، وشملت عينة الدراسة ٣٣ مؤسسة مالية مدرجة بالبورصة الكويتية ، وتم إستبعاد المؤسسات المالية التي يتم مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة الكبرى ، وذلك لتجنب أثر وجود مكاتب المراجعة الكبرى على مستوى الالتزام بمتطلبات الإفصاح الإجمالي.

وتمثل المتغير التابع في مستوى الالتزام بمتطلبات الإفصاح الإجمالي، وتم قياسه باستخدام مؤشر للإفصاح حيث قام الباحثون بصياغته لتحديد مدى التزام كل مؤسسة من مؤسسات العينة بمتطلبات الإفصاح الإجمالي وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وتم حساب هذا المؤشر من خلال نسبة إجمالي عدد الإفصاحات الإلزامية التي تقدمها المؤسسة المالية في قوائمها المالية إلى إجمالي عدد الإفصاحات الإلزامية التي تطلبها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، أما المتغير المستقل للدراسة فتمثل في مدخل المراجعة الخارجية الثنائية وتم قياسه باستخدام متغير ثنائي من خلال إعطاء القيمة واحد (١) إذا كانت المؤسسة المالية يتم مراجعتها مراجعة ثنائية ، والقيمة صفر إذا كانت المؤسسة المالية يتم مراجعتها مراجعة مشتركة ، وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية للدراسة تضمنت عمر الشركة ، والربحية ، ودرجة التعقيد ، ودرجة تركيز الملكية، وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات المالية التي تقوم بتفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية كانت أكثر التزاماً بمتطلبات الإفصاح الإجمالي المطلوب وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وذلك مقارنة بالمؤسسات المالية التي تقوم بتفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة حيث أشارت نتائج التحليل إلى أن متوسط التزام شركات العينة بمتطلبات الإفصاح الإجمالي وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بلغ ٨١.٦ % ، كذلك أشارت نتائج التحليل إلى وجود علاقة ارتباط موجبة معنوية بين مستوى الالتزام بمتطلبات الإفصاح الإجمالي وكل من مدخل المراجعة الخارجية الثنائية وعمر الشركة وتركز الملكية ، في حين توجد علاقة ارتباط موجبة غير معنوية بين مستوى الالتزام بمتطلبات الإفصاح الإجمالي وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكل من ربحية الشركة ، ودرجة تعقيد الشركة ، وأوضحت نتائج التحليل أن المؤسسات المالية الأكثر التزاماً بمتطلبات الإفصاح الإجمالي تعد أكثر ربحية ، وأكثر تعقيداً ، وأطول عمراً ، وأقل تركيزاً في الملكية مقارنة بالمؤسسات المالية الأقل التزاماً

صافيناز نجاتي
دراسة تحليلية للعلاقة بين مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية
بمتطلبات الإفصاح الإجمالي ، وهذا يعكس بدوره جودة التقارير المالية للمؤسسات المالية التي تقوم
بتفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية.

وعلى نفس النسق ، اختبرت دراسة (Jane line et al., 2014) العلاقة بين تفعيل مدخل
المراجعة الخارجية الثنائية وجودة المراجعة والتقارير المالية وذلك من خلال قياس درجة التحفظ
المحاسبي لمراقبي الحسابات في التقارير المالية ، واستخدمت الدراسة عينه مكونة من ٧٠٤٦ من
الملاحظات على القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة شانغهاي ، وبورصة شنغن بالصين
وذلك خلال الفترة من عام ٢٠٠١ حتى عام ٢٠٠٦ وتم الحصول على البيانات من قاعدة بيانات
سوق الأوراق المالية بالصين ، واعتمدت الدراسة على نموذج (جونز) المعدل ، وتم تقدير مستوى
الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لمستوى التحفظ المحاسبي ، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير كبير
لتفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية على الحد من إدارة الأرباح التي تزيد الدخل ، فقد أوضحت
الدراسة انخفاض الاستحقاقات الاختيارية للشركات التي تقوم بتفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية
بنسبة ١١ % في المتوسط من إجمالي الاستحقاقات الاختيارية ، كذلك أوضحت الدراسة أن التقارير
المالية للشركات التي تقوم بتفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية أصبحت أكثر تحفظاً وذلك مقارنة
بدرجة التحفظ المحاسبي للتقارير المالية الخاصة بالشركات التي تقوم بتفعيل مدخل المراجعة الفردية.

أيضاً اختبرت دراسة (Meixin. (2014) أثر تفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية على جودة
عملية المراجعة للشركات التي يتم مراجعتها من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة الأخرى بخلاف
مكاتب المحاسبة والمراجعة العالمية الكبرى، وقامت الدراسة بالمقارنة بين جودة التقارير المالية وجودة
عملية المراجعة للشركات التي تصدر نوع واحد من الأسهم ، وجودة التقارير المالية وجودة عملية
المراجعة للشركات التي تصدر أكثر من نوع من الأسهم ، وتوصلت الدراسة إلى أن جودة التقارير
المالية وجودة عملية المراجعة تكون أعلى في الشركات التي تخضع لعملية المراجعة الثنائية ويقوم
بمراجعتها اثنين من مراقبي الحسابات ينتمي أحدهما لأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة العالمية ،
والآخر ينتمي لأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية بخلاف مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية

صافيناز نجاتي
دراسة تحليلية للعلاقة بين مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية
الكبرى وذلك مقارنة بالشركات التي تخضع لعملية المراجعة الفردية وقد بررت الدراسة هذه النتيجة بأن
الشركات التي تقوم بتفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية من خلال قيام اثنين من مراقبي الحسابات
بمراجعة الشركة احدهما من أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة العالمية والذي يمارس ضغط قرين كبير
على مراقب الحسابات الأخر والمنتمي لأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية مما ينعكس بشكل
نهائي على وجود دافع كبير لدى مراقبي الحسابات لتحقيق أعلى درجة من جودة التقارير المالية ومن
ثم جودة عملية المراجعة

وفي البيئة المصرية، توصلت دراسة (على ، ٢٠١٥) إلى أن مدخل المراجعة الخارجية الثنائية
يؤثر تأثيراً إيجابياً على جودة التقارير المالية ، وارتفاع جودة هذه التقارير في الشركات المقيدة
بالبورصة المصرية والتي تخضع لعملية المراجعة الثنائية مقارنة بالشركات التي تخضع لعملية
المراجعة الفردية.

ويلاحظ على الدراسات السابقة عدم حداثة تطبيقها حيث تراوحت فترة تطبيق غالبية هذه الدراسات
بين عام ٢٠٠١ إلى ٢٠١٢ ويفسر الباحث السبب في ذلك إلى بيئة تطبيق هذه الدراسات وذلك حيث
أجريت معظم هذه الدراسات في الصين وتمثلت فترة التطبيق في فترة تفعيل مدخل المراجعة الخارجية
الثنائية بشكل الزامي.

فيما يتعلق بمقياس جودة التقارير المالية المستخدمة في الدراسات السابقة ، فقد اعتمدت دراسة (
ALanezi et al., 2012) على مستوى الالتزام بالإفصاح المطلوب وفقاً للمعايير الدولية لإعداد
التقارير المالية لقياس جودة التقارير المالية، واعتمدت دراسة (Jane line et al., 2014) على
مستوى التحفظ المحاسبي كمقياس لقياس جودة التقارير المالية. واعتمدت دراسة (Meixin., 2014)
على تكرار الرأي المعدل لمراقبي الحسابات كمقياس للجودة ، ومعاملات الاستجابة لإدارة الأرباح
وذلك كمقياس لجودة المراجعة ، بينما اعتمدت دراسة (على ، ٢٠١٥) على إدارة الأرباح كمقياس
لجودة التقارير المالية.

ويخلص الباحث من استعراض الدراسات السابقة ، إلى أنه على الرغم من اختلافها في مجتمع الدراسة، والمقياس المستخدم في قياس جودة التقارير المالية ، إلا أنه يوجد اتفاق فيما بينها على وجود تأثير معنوي لتفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية على جودة التقارير المالية.

خلاصة الدراسات السابقة واشتقاق الفرض الثاني:-

يخلص الباحث من تحليل الدراسات السابقة بوجه عام أن موضوع تأثير مدخل المراجعة الخارجية الثنائية على جودة التقارير المالية لم يلق اهتماماً كبيراً من الباحثين ، وأن معظم الدراسات التي تناولت العلاقة بين مدخل المراجعة الخارجية والثنائية وجودة التقارير المالية تم تطبيقها في الدول المتقدمة ، وبالتالي هناك حاجة إلى مزيد من الدراسات التي تتناول أثر تفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية على جودة التقارير المالية في الدول النامية، أيضاً يخلص الباحث من تحليل الدراسات السابقة ، أنه على الرغم من تباين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات بشأن العلاقة بين مدخل المراجعة الخارجية الثنائية وجودة التقارير المالية ، إلا أنه يوجد اتجاه بحثي قوي لدى غالبيتها بشأن العلاقة الايجابية بين تفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية وجودة التقارير المالية ، وذلك نظراً لما يوفره هذا المدخل من آليات تحد من قدرة الإدارة على التلاعب في الأرباح ، بالإضافة إلى ضغط النظير أو القرين المدرك من قبل كلاً من مراقبي الحسابات القائمين بعملية المراجعة والذي يمارسه كلاً على الآخر حيث ينشأ عنه ممارسات أكثر تحفظاً بشأن التقرير عن ممارسات إدارة الأرباح مما يترتب عليه مراجعة جودة التقارير المالية على نحو أوثق .ومن ثم فإن تفعيل مدخل المراجعة الثنائية يحفز على القيام بأعمال مراجعة عالية الجودة وتحسين جودة التقارير المالية . وهذا بدوره ينعكس على زيادة جودة التقارير المالية بدرجة كبيرة.

وعليه يؤيد الباحث وجهة النظر التي توضح وجود تأثير إيجابي لمدخل المراجعة الخارجية الثنائية على جودة التقارير المالية ، وهو ما يبرر إشتقاق الفرض الفرعي (ف ١ / ٢) للبحث كما يلي :

ف ٢/١ : يؤثر مدخل المراجعة الخارجية الثنائية إيجاباً على جودة التقارير المالية.

ثالثاً- تحليل العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة وجودة التقارير المالية واشتقاق

الفرض الفرعي (١-٣):-

يُعد مدخل المراجعة الخارجية المشتركة أحد الموضوعات البحثية الحديثة ، وقد تناول عدد من الباحثين مفهوم مدخل المراجعة الخارجية المشتركة ، وكانت معظم المفاهيم متقاربة ، فقد أوضحت دراسة (Zerni, et. al. (2012 أن مفهوم مدخل المراجعة الخارجية المشتركة يشير إلي اشتراك مكاتب من مكاتب المراجعة أو أكثر في مراجعة القوائم المالية لعميل واحد ، بحيث يتمتع كل واحد منهما بالاستقلالية عن الآخر ، ويشتركا معا في إبداء رأي موحد في القوائم المالية للعميل والتوقيع علي تقرير واحد ، وكلا المكاتب مسئولان مسئولية تضامنية عن الرأي الوارد في تقرير المراجعة.

وعرفت دراسة: (Lesage, et. al. (2012 مدخل المراجعة الخارجية المشتركة بأنه عبارة عن إحدى الآليات المتقدمة لأداء عملية المراجعة للقوائم المالية للعميل محل المراجعة ، وإبداء الرأي الفني من خلال تكليف اثنين من مراقبي الحسابات بأداء عملية المراجعة للعميل بالمشاركة بينهما ، وأقرت الدراسة بأن هذه الآلية تسهم في تعزيز ودعم استقلالية مراقبي الحسابات ، وزيادة المنافسة المهنية في سوق المراجعة ، كما تسهم في توليد التعاون والإنسجام والمناقشة المتبادلة بين مراقبي الحسابات المكلفين بأداء المراجعة المشتركة.

وتري دراسة (محمود ، ٢٠١٧) أن مدخل المراجعة الخارجية المشتركة عبارة عن "أسلوب لأداء عملية المراجعة الخارجية للقوائم المالية للعميل محل المراجعة عن طريق اشتراك اثنين أو أكثر من مراقبي الحسابات المستقلين عن بعضهم البعض ، حيث يقوم أعضاء فريق المراجعة المشتركة بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة ، وتقسيم العمل بينهما ، وتنفيذ كل شريك للمهام المتفق عليها ، من أجل إصدار تقرير مراجعة مشترك يتضمن توقيع كلا منهما بشأن الرأي الفني المحايد بشأن القوائم المالية للعميل محل المراجعة ، في ضوء تقسيم تكاليف وأتعاب عملية المراجعة بينهما ، بالإضافة إلي تحمل كل مراقب حسابات لمسئولية تضامنية بشأن الرأي الفني الوارد بتقرير المراجعة".

وتُعرف دراسة (إبراهيم ، ٢٠١٨) مدخل المراجعة الخارجية المشتركة بأنه "يُعني اشتراك أكثر من مراقبي حسابات معاً في أداء عملية المراجعة في كل خطواتها بداية من وضع خطة المراجعة حتى إعداد التقرير النهائي للمراجعة ، ويكون كل مراقب حسابات مسئول عن جميع الأعمال الخاصة بالمراجعة بما فيها ما قام به مراقب الحسابات الآخر ، ويكون جميع المراقبين مسئولية تضامنية عن ما ورد في تقرير المراجعة أمام جميع الجهات وأصحاب المصالح بالمنشأة.

وقدمت دراسة (العاصي ، ٢٠١٥) مفهوماً شاملاً لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة وذلك حيث قامت الدراسة بدمج مفهوم المراجعة الخارجية مع مفهوم مدخل المراجعة الخارجية المشتركة للوصول إلي مفهوم أشمل لمصطلح مدخل المراجعة الخارجية المشتركة استناداً إلي أن مدخل المراجعة الخارجية المشتركة يُعد حالة من حالات ممارسة المراجعة الخارجية ، وعرفت هذه الدراسة مدخل المراجعة الخارجية المشتركة بأنه "عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة المتعلقة بتأكيدات الإدارة عن الأحداث والأنشطة الاقتصادية ، وذلك بغرض تحديد درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل النتائج للأطراف المعنية ، وتتم هذه العملية من خلال تكليف اثنين ، أو أكثر ، من مراقبي الحسابات لأدائها ، حيث يتم الاتفاق فيما (بينهما) بينهم علي تخصيص وتوزيع مهام عملية المراجعة ، ويحق لكل مراقب حسابات الإطلاع علي أعمال واستنتاجات المراقب الآخر. ويقدم جميع مراقبي الحسابات تقريراً موحداً ، وفي حالة وجود اختلاف فيما (بينهما) بينهم ، يجب أن يوضح التقرير أوجه الخلاف ووجهة نظر كل (منهما) منهم. وبمجرد إصدار التقرير ، يصبح جميع مراقبي الحسابات مسئولين بالتضامن عن مدى دقة هذا التقرير.

وتتمثل أهم خصائص مدخل المراجعة الخارجية المشتركة وفقاً للتعريف السابق فيما يلي :

- التخطيط لأعمال المراجعة بشكل مشترك.
- تقسيم وتوزيع مهام العمل الميداني وتنفيذ إجراءات عملية المراجعة بشكل مشترك ومتوازن.
- تحقيق مراقبة جودة متبادلة.
- تفسير النتائج بشكل مشترك ، وإصدار رأي موحد والتوقيع عليه بشكل مشترك.

- المسؤولية التضامنية عن الرأي الصادر عن عملية المراجعة.
- الاشتراك في تقاسم أتعاب عملية المراجعة.

ويمكن التمييز بين مداخل المراجعة الخارجية الأربعة في الجدول التالي :-

مداخل المراجعة الخارجية	المراجعة الفردية	المراجعة الثنائية	المراجعة المزدوجة	المراجعة المشتركة
	أوجه المقارنة			
عدد مراقبي الحسابات.	مراقب حسابات واحد.	أثنين من مراقبي الحسابات أو أكثر.	مراقب حسابات واحد.	أثنين من مراقبي الحسابات أو أكثر.
كيفية تقسيم أعمال المراجعة بين المراقبين.	لا يتم تقسيم العمل.	لا يتم تقسيم العمل بين المراقبين.	لا يتم تقسيم العمل بين المراقبين.	يتم تقسيم العمل بين المراقبين.
عدد التقارير الصادرة في نهاية عملية المراجعة.	تقرير واحد.	تقريرين.	تقريرين.	تقرير واحد.
عدد مرات أداء عملية المراجعة.	مرة واحدة.	مرة واحدة.	مرتين.	مرة واحدة.

المصدر: من إعداد الباحث

ويخلص الباحث مما سبق إلي وجود أوجه اختلاف واتفاق رئيسية بين مداخل المراجعة الخارجية الأربعة ، وتتحصر في عدد مراقبي الحسابات القائمين بعملية المراجعة ، وكيفية تقسيم أعمال المراجعة بين المراقبين ، وعدد التقارير الصادرة في نهاية عملية المراجعة ، وعدد مرات أداء عملية

المراجعة. حيث يتفق مدخل المراجعة الخارجية المشتركة مع مدخل المراجعة الخارجية الفردية في عدد التقارير الصادرة في نهاية عملية المراجعة ، وعدد مرات أداء عملية المراجعة ، بينما يختلف معه في عدد مراقبي الحسابات القائمين بعملية المراجعة وكيفية تقسيم أعمال المراجعة بين المراقبين. ومن ناحية أخرى يتفق مدخل المراجعة الخارجية المشتركة مع مدخل المراجعة الخارجية الثنائية من حيث عدد مراقبي الحسابات القائمين بعملية المراجعة ، وعدد مرات أداء عملية المراجعة ، ويختلف معه من حيث كيفية تقسيم أعمال المراجعة بين المراقبين ، وعدد التقارير الصادرة في نهاية عملية المراجعة. ومن جانب آخر يختلف مدخل المراجعة الخارجية المشتركة مع مدخل المراجعة الخارجية المزدوجة في كافة أوجه المقارنة المشار إليها أعلاه. ويخلص الباحث من ذلك إلى أن مدخل المراجعة الخارجية المزدوجة يُعد أكثر المداخل أختلافاً مع مدخل المراجعة الخارجية المشتركة.

أهداف مدخل المراجعة الخارجية المشتركة :

هناك مجموعة من الأهداف المنشودة من تطبيق مدخل المراجعة الخارجية المشتركة ، فقد أوضحت الاقتراحات التي أشارت إليها المفوضية الأوروبية والتي عُرفت بالورقة الخضراء: دروس مستفادة من الأزمات. (European Commission, 2010) أن تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة من خلال مراقب حسابات من أحد المكاتب الكبيرة وآخر من مكاتب المراجعة الصغيرة يساهم في تحسين جودة عملية المراجعة ، وذلك من العمل على تحسين سوق المراجعة ، حيث يتم الوصول لهذا عن طريق الحد من ظاهرة التركيز السوقي لخدمات المراجعة ، ويتحقق ذلك من خلال زيادة درجة المنافسة المهنية بين مكاتب المراجعة.

وفي سياق الحديث عن دوافع وأهداف تطبيق مدخل المراجعة الخارجية المشتركة تناولت دراسة (Audoussert-Coulier,2012) أهداف تطبيق مدخل المراجعة الخارجية المشتركة ، ويمكن إيجازها في الآتي :

- تعزيز استقلالية مراقبي الحسابات، حيث يساهم تطبيق مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في مواجهة أية ضغوط ، والتي قد تمارس من قبل إدارة العميل محل المراجعة ، الأمر الذي يساهم

في تحسين الخدمات المقدمة للعميل محل المراجعة ، ومن ثم إنعكاس ذلك إيجابياً علي مستوي جودة عملية المراجعة.

- الوصول لرأي مراجعة موحد، وإصدار تقرير مراجعة مشترك في ظل تحمل كل مراقب حسابات للمسئولية القانونية المشتركة بشأن هذا الرأي.
- تعميق الحصول علي تأكيد معقول Reasonable Assurance: عما إذا كانت القوائم المالية تُعبر بصدق وعدالة عن ما تحتويه من بنود ، وأن هذه القوائم المالية خالية من أية تحريفات جوهرية ناتجة عن الأخطاء أو الغش.
- زيادة فاعلية التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية المراجعة من قبل المكاتب القائمة بعملية المراجعة شرط أن يكون أحدهما من المكاتب المراجعة الأربعة الكبرى Big Four ، مما يؤدي إلي زيادة فاعلية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة بين المكتبين المشاركين في أداء عملية المراجعة.
- الاستفادة من تنوع خبرات أعضاء فريق المراجعة المشتركة واستخدام نقاط القوة لديهم، حيث يتم دمج الخبرات المختلفة لفريق المراجعة خلال عملية المراجعة والاستفادة من نقاط القوة لكلا من المكتبين القائمين بأعمال المراجعة.

ويخلص الباحث مما سبق إلي أن مدخل المراجعة الخارجية المشتركة يهدف بشكل أساسي إلي تحسين جودة عملية المراجعة من خلال تأكيد خلو القوائم المالية من أية تحريفات جوهرية ناتجة عن الأخطاء أو الغش ، وأن تعبر بصدق وعدالة عما تحتويه من بنود ، وكذلك من خلال المحافظة علي استقلالية مراقب الحسابات ، حيث يعد مدخل المراجعة الخارجية المشتركة أحد الوسائل الداعمة لاستقلالية مراقب الحسابات ، نظراً لتقسيم مهام عملية المراجعة بين أكثر من مراقب حسابات مما يترتب عليه إنخفاض احتمال تعرض مراقب الحسابات لضغوط من جانب إدارة العميل محل المراجعة ، وذلك مقارنة بالمراجعة الفردية.

تحليل العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة وجودة التقارير**المالية:-****أ- تحليل الدراسات التي توصلت لعدم وجود تأثير معنوي لمدخل المراجعة المشتركة****علي جودة التقارير المالية:-**

بداية أختبرت دراسة (Hoogendoorn, 2011) أثر تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة علي مستوى إدارة الأرباح في القوائم المالية الموحدة للشركات المدرجة بسوق الاوراق المالية الفرنسي والتي تطبق مدخل المراجعة الخارجية المشتركة بشكل إلزامي ، وذلك مقارنة بمستوي إدارة الأرباح في القوائم المالية الموحدة للشركات المقيدة بالبورصة الهولندية والتي تطبق مدخل المراجعة الفردية ، وبإستخدام عينة من (١٥٨) شركة منها (٧٩) شركة فرنسية ، (٧٩) شركة هولندية مقيدة بالبورصة وذلك خلال الفترة من عام ٢٠٠٦ وحتى عام ٢٠٠٩ ، توصلت الدراسة إلي أنه لا يوجد تأثير لتفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة علي كلا من الشركات التي ترتفع فيها الاستحقاقات غير العادية والشركات التي تنخفض فيها الاستحقاقات غير العادية، ومن ناحية أخرى أختبرت دراسة ALanezi et al., (2012) أثر تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة ومدخل المراجعة الثنائية علي مستوى الالتزام بمتطلبات الإفصاح الإجمالي وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، كقياس بديل لجودة التقارير المالية ، وبإستخدام عينة من (٣٣) شركة كويتية مُدرجة ببورصة الأوراق المالية الكويتية (KSE) ، عام ٢٠٠٦ ، توصلت الدراسة إلي أن المؤسسات المالية التي تقوم بتفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية أكثر توافقا وامتثالا لمتطلبات الإفصاح الإجمالي وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن المؤسسات المالية التي تقوم بتفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة.

وفي البيئة المصرية ، أتفقت دراسة كلا من (الديسبي ، ٢٠١٤ ، محمد ، ٢٠١٨) علي عدم وجود فروق معنوية بين تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة وتفعيل مدخل المراجعة الخارجية الفردية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك كمؤشر لكل من جودة عملية المراجعة وجودة التقارير المالية ، وذلك حيث هدفت دراسة (الديسبي ، ٢٠١٤) إلي اختبار ما إذا كان تفعيل مدخل عملية

المراجعة الخارجية المشتركة له تأثير إيجابي علي مستوي جودة عملية المراجعة مقارنة بتفعيل مدخل المراجعة الخارجية الفردية ، حيث قامت الدراسة بقياس جودة عملية المراجعة من خلال الاستحقاقات غير العادية للتعرف علي مدى تقييد ممارسات إدارة الأرباح التي قد تمارس من جانب الشركات محل المراجعة وذلك كمؤشر لكل من جودة المراجعة، وجودة التقارير المالية، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بعمل دراسة تطبيقية بإستخدام القوائم المالية وتقارير المراجعة لعينة شملت (١٠٧) شركة ممثلة لأربع قطاعات من الشركات المسجلة ببورصتي القاهرة والاسكندرية وذلك خلال الفترات من عام ٢٠٠٨ حتي عام ٢٠١١ ، وتوصلت الدراسة إلي عدم وجود فروق معنوية بين تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة وتفعيل مدخل المراجعة الخارجية الفردية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح القائمة علي أساس الاستحقاقات غير العادية ، كما توصلت الدراسة إلي عدم وجود اختلافات في مستوي جودة المراجعة في حالة وجود أو غياب مكاتب المراجعة العالمية الكبرى . ، وقامت دراسة محمد (٢٠١٨) بإجراء دراسة تطبيقية لتفسير العلاقة بين تطبيق مدخل المراجعة الخارجية المشتركة بنوعيتها الإلزامي والإختياري والمراجعة المزدوجة وبين تحقيق جودة الأرباح وذلك بالتطبيق علي الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، وقد تم بناء الدراسة التطبيقية علي بيانات عدد ٧١ شركة خلال الفترة الزمنية من عام ٢٠٠٧ إلي عام ٢٠١٦، وأشارت نتائج التحليل الاحصائي إلي عدم وجود فروق معنوية بين تطبيق مدخل المراجعة الخارجية المشتركة بنوعيتها وبين المراجعة الفردية في توجه إدارة الشركات نحو إدارة أرباحها وذلك مقارنة بتطبيق مدخل المراجعة المزدوجة، وقد بررت الدراسة ذلك بأن تطبيق الشركات لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة الإختيارية جاء بصورة محدودة في بعض الشركات الكبيرة وهو ما قد يشير إلي أن التطبيق لم يكن بهدف دعم ثقة مستخدمي القوائم المالية في جودة معلومات التقارير المالية وإنما الأمر متعلق بضخامة حجم العمل بهذه الشركات مما يتطلب معه الإستعانة بإثنين من مراقبي الحسابات أو ثلاثة في بعض الحالات.

يلاحظ علي الدراسات السابقة ألتفاقها في النتائج التي توصلت إليها فيما يتعلق بعدم وجود تأثير معنوي لتفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة علي جودة التقارير المالية وجودة عملية المراجعة ، حيث أشارت نتائج هذه الدراسات إلي عدم وجود أختلاف بين تفعيل مدخل المراجعة الخارجية

صافيناز نجاتي
دراسة تحليلية للعلاقة بين مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية
المشتركة ، وتفعيل مدخل المراجعة الخارجية الفردية من حيث مستوى إدارة الأرباح التي قد تمارس من
جانب الشركات محل المراجعة وذلك كمؤشر لجودة التقارير المالية ، بينما اختلفت هذه الدراسات في
بيئة التطبيق ، والمقياس المستخدم لقياس جودة التقارير المالية وجودة عملية المراجعة.

ويخلص الباحث مما سبق ، إلي أنه علي الرغم من اختلاف الدراسات السابقة في مجتمع الدراسة ،
والمقياس المستخدم في قياس الجودة ، إلا أنها أتفقت علي عدم وجود تأثير معنوي لمدخل المراجعة
الخارجية المشتركة علي جودة التقارير المالية وجودة عملية المراجعة عملية المراجعة.

ب- تحليل الدراسات التي توصلت إلي وجود تأثير معنوي لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة علي جودة التقارير المالية :-

أختبرت دراسة (Paugam & Casta (2012) أثر تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة علي
مستوي الإفصاح عن الإنخفاض في قيمة الأصول في فرنسا ، وتمت الدراسة علي عينة من الشركات
عددها (٩٤) شركة مقيدة بالبورصة الفرنسية خلال ٢٠٠٦-٢٠٠٩ ، وتوصلت الدراسة إلي وجود
تأثير إيجابي لتفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة بصورة إلزامية علي مستوى وجودة الإفصاح
عن الإنخفاض في قيمة الأصول ، ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية ، ولكن تختلف جودة التقارير
المالية لهذه الشركات باختلاف مزيج مراقبي الحسابات القائمين بعملية المراجعة المشتركة ، فقد أشارت
الدراسة إلي أن الاعتماد في أداء عملية المراجعة المشتركة علي منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى
والصغرى معا يؤدي إلي زيادة مستوى وجودة الإفصاح عن خسائر التدهور ، وبالتالي تحسين جودة
التقارير المالية ، بينما أدي الاعتماد علي منشآت محاسبة ومراجعة صغرى فقط إلي تخفيض مستوى
وجودة الإفصاح عن خسائر التدهور ، وبالتالي تخفيض جودة التقارير المالية.

واتفقت معها في تلك النتيجة دراسة (Lobo et al., (2017) ، وذلك حيث هدفت هذه الدراسة إلي
أختبار أثر حجم منشأة المحاسبة والمراجعة والتي يتم من خلالها أداء عملية المراجعة المشتركة علي
درجة التحفظ المحاسبي في التقارير المالية لعينة من الشركات الفرنسية والمسجلة بسوق الأوراق المالية
الفرنسي وذلك خلال الفترة من ٢٠٠٦ إلي ٢٠٠٩ ، وقد بلغ حجم العينة (٩١) شركة ، وتوصلت

الدراسة إلي أن الشركات التي تخضع لعملية المراجعة المشتركة من خلال اشتراك إحدى منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى مع أحد منشآت المحاسبة والمراجعة الأخرى ، تميل إلي تسجيل خسارة تدهور شهرة أعلى ، وتكون أكثر شفافية في الإفصاح عن خسارة تدهور الشهرة ، وذلك مقارنة بالشركات التي تخضع لعملية المراجعة المشتركة من خلال اشتراك اثنين من منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى ، أو بواسطة اثنين من منشآت المحاسبة والمراجعة الأخرى ، بخلاف الأربعة الكبرى، وعلي نفس النسق هدفت دراسة (Bisogno & De Luca, 2016) إلي اختبار تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة الاختيارية علي جودة التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة في إيطاليا ، وذلك في ضوء جودة الأرباح المحاسبية لتلك الشركات ، كما هدفت الدراسة أيضا إلي التعرف علي بعض العوامل التي تؤثر على شكل تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة ، وباستخدام عينة مكونة من (١٢٣٤٤) شركة من الشركات الصغيرة والمتوسطة غير مدرجة في البورصة الإيطالية وذلك خلال عام ٢٠١٠ ، توصلت الدراسة إلي وجود علاقة إيجابية بين تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة وجودة الأرباح ودقة القوائم المالية في الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم ، حيث أن تطبيق مدخل المراجعة الخارجية المشتركة يساهم في الحد من ممارسة إدارة الأرباح من جانب الشركات محل المراجعة.

وفي البيئة المصرية ، هدفت دراسة متولي (٢٠١٣) إلي اختبار أثر تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة علي الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق دقة تقرير مراقب الحسابات ، ومن ثم قياس أثر ذلك علي أسعار الأسهم للشركات المقيدة في البورصة المصرية ، وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة طردية بدرجة كبيرة بين تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة وأسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية المصري الخاصة بالشركات التي تقوم بتعيين أكثر من مراقب حسابات لأداء عملية المراجعة ، وأوضحت نتائج الدراسة مساهمة برامج مدخل عملية المراجعة المشتركة في الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق دقة تقرير مراقب الحسابات.

وفي نفس السياق ، أختبرت دراسة يوسف ، (٢٠١٥) أثر مدخل المراجعة المشتركة علي كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية مقارنة بمدخل المراجعة الخارجية الفردية ، وبإستخدام عينتين مستقلتين من مراقبي الحسابات ،تتكون العينة الأولى من (٢٦) مراقب حسابات يمثلون عينة المراجعة الفردية ، بينما تتكون العينة الثانية من (٣١)مراقب حسابات ، توصلت الدراسة إلي أن مراقبي الحسابات ،الذين يؤدون عملية المراجعة من خلال مدخل المراجعة الخارجية المشتركة ، تكون تقديراتهم لمخاطر الغش في القوائم المالية التي تتضمن غشا أعلى مقارنة بتقديرات مراقبي الحسابات لتلك المخاطر ، والذين يؤدون عملية المراجعة من خلال مدخل المراجعة الخارجية الفردية ، وهذا وتشير نتائج الدراسة إلي أن مراقبي الحسابات الذين يؤدون المراجعة من خلال مدخل المراجعة الخارجية المشتركة يكونون أكثر كفاءة في كشف الغش والتقرير عنه مقارنة بمدخل المراجعة الخارجية الفردية ، وهذا بدوره له تأثير إيجابي علي جودة التقارير المالية.

بعد استعراض وتحليل الدراسات التي تناولت العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة وجودة التقارير المالية وتوصلت إلي وجود تأثير معنوي لتفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة وجودة التقارير المالية،يخلص الباحث إلي وجود دراسات توصلت إلي وجود تأثير إيجابي لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة على جودة التقارير المالية ،ولكن لم تتطرق هذه الدراسات لأثرمدى الإلزام بتفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة،وأثرمزيج تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على جودة التقارير المالية،وقد توصلت دراسات أخرى إلي أن تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة بصورة إلزامية يؤدي إلي تحسين جودة التقارير المالية بوجه عام،ولكن تختلف جودة التقارير المالية باختلاف مزيج تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة، وعلى النقيض توصلت دراسات أخرى إلي وجود تأثير معنوي لتفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة بشكل اختياري على جودة التقارير المالية غير مشروطه بمزيج تفعيل هذا المدخل.

ويخلص الباحث أيضا من خلال استعراض الدراسات السابقة،إلى اتفاق هذه الدراسات فيما توصلت إليه من نتائج بشأن وجود علاقة إيجابية بين مدخل المراجعة الخارجية المشتركة وجودة التقارير

صافيناز نجاتي
دراسة تحليلية للعلاقة بين مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية
المالية، سواء كانت هذه العلاقة مشروطة أو غير مشروطة بمدى الإلزام بتفعيل مدخل المراجعة
الخارجية المشتركة، ومزيج تفعيله، إلا أنها اختلفت في بيئة تطبيقها، والمقياس المستخدم في قياس جودة
التقارير المالية.

-خلاصة الدراسات السابقة واشتقاق الفرض الفرعي الثالث:-

يخلص الباحث، من تحليل الدراسات السابقة والتي تناولت العلاقة بين تفعيل مدخل عملية المراجعة الخارجية المشتركة وجودة التقارير المالية إلى وجود تباين في النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات، فبينما أظهرت مجموعة من الدراسات عدم وجود تأثير معنوي لمدخل عملية المراجعة الخارجية المشتركة على جودة التقارير المالية، إلا أن غالبية هذه الدراسات قدمت دليلاً على وجود تأثير معنوي لتفعيل مدخل عملية المراجعة الخارجية المشتركة على جودة التقارير المالية، وذلك نظراً لما يوفره هذا المدخل من آليات لدعم وتعزيز إستقلالية مراقب الحسابات، حيث يوفر وسيلة رقابية مزدوجة لمنع أو الحد من التقارب والتواطؤ الذي قد يتم بين مراقب الحسابات والإدارة، وبالتالي الحد من تعارض المصالح، مما يؤدي إلى إعادة ثقة أصحاب المصالح، خاصة المستثمرين في الأسهم، في التقارير المالية الصادرة عن الشركات، ومساهمتها في الحد من إعادة صياغة التقارير المالية، وتقبيد ممارسة إدارة الأرباح، وعليه يؤيد الباحث وجهة النظر التي تشير إلى وجود تأثير إيجابي لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة على جودة التقارير المالية.

وهو ما يبرر اشتقاق الفرض الفرعي الثالث (٣/١) كما يلي.

ف ٣/١: يؤثر مدخل المراجعة الخارجية المشتركة إيجاباً على جودة التقارير المالية.

خلص الباحث مما سبق إلى وجود علاقة تأثيرية بين مداخل المراجعة الخارجية الثلاث الفردية، والثنائية، والمشاركة وجودة التقارير المالية، ويختلف هذا التأثير باختلاف المدخل المطبق، حيث اتفقت الدراسات السابقة إلى حد ما على وجود تأثير معنوي وإيجابي لمدخل المراجعة الخارجية الفردية والثنائية والمشاركة على جودة التقارير المالية، ولكن لم يحسم الاختلاف بين هذه الدراسات على نفس المستوى من التأثير، ويعود هذا الخلاف إلى تأييد الباحث لوجود اختلاف في درجة التأثير على جودة التقارير المالية باختلاف المداخل، وبذلك يمكن اشتقاق الفرض الرئيسي (ف ١) كما يلي:

ف ١: يختلف تأثير مدخل المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف مدخل المراجعة .

وتبعاً لما سبق، من وجود اختلاف في درجة تأثير كل مدخل على جودة التقارير المالية، يؤيد الباحث بأن هذه الاختلافات ستكون معنوية، وبذلك يمكن اشتقاق الفرض الفرعي الرابع ٤/١ كما يلي :

ف ١/ج: توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأثير مداخل المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية.

نتائج البحث:-

- يعد مدخل المراجعة الخارجية الفردية أحد مداخل ممارسة المراجعة الخارجية، وخلص الباحث إلى وجود اتفاق عام بين كثير من الباحثين حول مفهوم مدخل المراجعة الخارجية الفردية حيث يعني مراجعة القوائم المالية لشركة العميل بواسطة مكتب مراجعة خارجي واحد حيث يتم تنفيذ عملية المراجعة في كافة مراحلها وإصدار تقرير مراجعة واحد عنها يحمل توقيع مراقب الحسابات المكلف بتنفيذ عملية المراجعة.

- ويتمثل الهدف الأساسي لمدخل المراجعة الخارجية الفردية في إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية ، وتتمثل القيمة المضافة التي يقدمها هذا المدخل في إضفاء الثقة والمصداقية للمعلومات الواردة بهذه القوائم ، وذلك من أجل تعظيم منفعتها التي يعتمد عليها العديد من الأطراف عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بما يحقق منافع اجتماعية تعود علي المجتمع ككل.

- وفيما يتعلق بالعلاقة بين مدخل المراجعة الفردية وجودة التقارير المالية، فقد خلص الباحث إلي أن جودة المراجعة الخارجية تساهم في تحسين مصداقية المعلومات بالقوائم المالية ، ومن ثم جودة التقارير المالية بما يدعم قرارات المستثمرين في وضع تقديرات دقيقة لقيمة الشركة ، حيث يكتسب مدخل المراجعة الخارجية الفردية أهميته من خلال الدور الإيجابي في إضفاء المصداقية علي البيانات ومعلومات التقارير المالية المنشورة بالأسواق المالية ومن ثم جودة تلك التقارير ، حيث

يرتبط هذا الدور بما يتيح من آليات لتلبية احتياجات أصحاب المصالح من خلال قدرته على الاكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية ، والحد من ممارسات الإدارة للتأثير على المعلومات من خلال استغلالها لظاهرة عدم تماثل المعلومات ، وكذلك الحد من قدرات الإدارة في القيام بممارسات المحاسبة الابتكارية (إدارة الأرباح) ، وزيادة مستوي التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية فضلاً عن دورها في تخفيض تكاليف الوكالة والحد من تحيز المعلومات بين المديرين وجملة الأسهم ، ومن ثم حماية مصالح المساهمين ، وبذلك ترتبط جودة التقارير المالية بمصادقية القوائم المالية والتي ترتبط بدورها مباشرة بجودة المراجعة الخارجية ، ومن ثم يخلص الباحث إلي وجود علاقة حتمية تأثيرية إيجابية بين مدخل المراجعة الخارجية الفردية وجودة التقارير المالية .

- وفيما يتعلق بمفهوم مدخل المراجعة الثنائية ،خلص الباحث إلى أن مدخل المراجعة الخارجية الثنائية هو مدخل لممارسة المراجعة الخارجية تتضمن قيام اثنين من مكاتب المحاسبة والمراجعة بمراجعة القوائم المالية لعميل المراجعة بحيث يقوم كل مكتب بمراجعة نفس القوائم المالية بطريقة منفصلة عن الآخر ، وجمع وتقييم أدلة المراجعة وإصدار تقريرين مراجعة مستقلين بالإجراءات التي تمت مراجعتها من قبل كل مكتب مراجعة ، ومن ثم لا يتم تقسيم العمل بينهما أثناء تنفيذ عملية المراجعة. ويتم تفعيل هذا المدخل اختياريًا أو إلزاميًا .

- أما بشأن أوجه الاختلاف والاتفاق بين مدخل المراجعة الخارجية الثنائية و مدخل الخارجية الفردية ومدخل المراجعة المزدوجة ،فقد خلص الباحث إلى وجود أوجه اختلاف واتفاق بين مدخل المراجعة الخارجية الثنائية وبين مدخلي المراجعة الخارجية الفردية والمزدوجة ، وتنحصر أوجه الاختلاف والاتفاق الرئيسية بين هذه المداخل في عدد مكاتب المراجعة أو مراقبي الحسابات القائمين بعملية المراجعة ، وعدد تقارير المراجعة التي تم إصدارها ، وعدد مرات أداء المراجعة .

- بشأن واقع مدخل المراجعة الخارجية الثنائية في بعض دول العالم، فقد خلص الباحث إلى أن مدخل المراجعة الخارجية الثنائية سواء الإلزامي أو الاختياري لم يلق اهتماما كبيرا في معظم دول العالم ويرجع السبب في ذلك من وجهة نظر الباحث إلى محاولة هذه الدول تجنب الزيادة في أتعاب

عملية المراجعة التي تنتج بسبب التعاقد مع اثنين من مكاتب المحاسبة والمراجعة لإجراء عملية المراجعة ولا سيما مكاتب المراجعة والمحاسبة العالمية الكبرى.

- وفيما يتعلق بالتجربة المصرية بشأن تفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية، خلص الباحث إلى أن الشركات التي لاتعتبر من شركات القطاع العام ، ولكن يساهم فيها شخص عام ، أو شركة قطاع عام أو بنك من بنوك القطاع العام ، بما لا يقل عن ٢٥ % من رأسمالها ، تقوم بتفعيل مدخل المراجعة الخارجية الثنائية إلزاميا وذلك وفقا لقانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ والمعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨٨.

- وبشأن العلاقة بين مدخل المراجعة الخارجية الثنائية وجودة التقارير المالية، فقد خلص الباحث إلى اتفاق أغلب الدراسات ، التي تناولت تلك العلاقة ، على وجود علاقة إيجابية بين مدخل المراجعة الخارجية الثنائية وجودة التقارير المالية.

- وفيما يتعلق بفهوم مدخل المراجعة الخارجية المشتركة ، خلص الباحث إلى وجود اتفاق عام بين كثير من الباحثين حول مفهوم مدخل المراجعة الخارجية المشتركة، وذلك حيث أتفق معظم الباحثين على أن مدخل المراجعة الخارجية المشتركة ينطوي على قيام اثنين أو أكثر من مراقبي الحسابات (مكاتب المراجعة) للقيام بمراجعة أعمال العميل.، بحيث يشترك كل (منهما) منهم فى تخطيط عملية المراجعة، الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة، تفسير الاستنتاجات، إصدار تقرير مراجعة مشتركة. ويكون مراقبي الحسابات مسئولين مسئولية تضامنية عن نتائج عملية المراجعة.

- أما بشأن أوجه الاختلاف والاتفاق بين مدخل المراجعة الخارجية المشتركة والمداخل الأخرى للمراجعة الخارجية، فقد خلص الباحث إلى وجود أوجه اختلاف واتفاق رئيسية بين مداخل المراجعة الخارجية الأربعة ، وتنحصر في عدد مراقبي الحسابات القائمين بعملية المراجعة ، وكيفية تقسيم أعمال المراجعة بين المراقبين ، وعدد التقارير الصادرة في نهاية عملية المراجعة ، وعدد مرات أداء عملية المراجعة. ويعد مدخل المراجعة الخارجية المزوجة أكثر المداخل اختلافا مع مدخل المراجعة

الخارجية المشتركة وذلك من حيث عدد مراقبي الحسابات القائمين بعملية المراجعة ، وعدد تقارير المراجعة التي يتم إصدارها ، وعدد مرات أداء عملية المراجعة .

- بشأن واقع مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في بعض دول العالم ، هناك بعض الدول التي تبنت استخدام مدخل المراجعة الخارجية المشتركة بشكل إلزامي وخاصة في البنوك وشركات التأمين ، بينما توجد دول أخرى تركت الحرية للشركات في استخدام مدخل المراجعة الخارجية المشتركة.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين مدخل المراجعة الخارجية المشتركة وجودة التقارير المالية، فقد خلص الباحث، من تحليل الدراسات السابقة والتي تناولت العلاقة بين تفعيل مدخل عملية المراجعة الخارجية المشتركة وجودة التقارير المالية إلى وجود تباين في النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات، فبينما أظهرت مجموعة من الدراسات عدم وجود تأثير معنوي لمدخل عملية المراجعة الخارجية المشتركة على جودة التقارير المالية، إلا أن غالبية هذه الدراسات قدمت دليلاً على وجود تأثير معنوي لتفعيل مدخل عملية المراجعة الخارجية المشتركة على جودة التقارير المالية.

توصيات البحث:-

- وفقاً لما أنتهى إليه البحث من نتائج ، وفى حدود أهدافه ومشكلته ، يوصى الباحث بما يلى :
- يوصى الباحث الباحثين بإجراء مزيد من الدراسات فيما يتعلق بأثر تبني مدخل المراجعة الخارجية الثنائية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
 - ضرورة قيام الجهات المنظمة لمهنة المراجعة فى مصر بإصدار معيار مراجعة يتناول مسؤوليات مراقبي الحسابات القائمين بعمل المراجعة الثنائية ، ووضع إرشادات تضمن وجود مستوى مقبول من التعاون بين مراقبي الحسابات لتحقيق جودة المراجعة المستهدفة.
 - ضرورة قيام الجهات المنظمة لمهنة المراجعة فى مصر بإصدار معيار مراجعة يتناول مسؤوليات مراقبي الحسابات القائمين بعمل المراجعة المشتركة ، ووضع إرشادات تضمن وجود مستوى مقبول من التعاون بين مراقبي الحسابات لتحقيق جودة المراجعة المستهدفة

مجالات البحث المقترحة:

- يمكن اقتراح عدد من مجالات البحث مستقبلا على النحو التالي :
- أثر تفعيل مدخل المراجعة الثنائية على جودة المراجعة، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
 - محددات تفعيل مدخل المراجعة الثنائية ، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .
 - أثر تفعيل مداخل المراجعة الخارجية على إعادة إصدار القوائم المالية ، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

المراجع**أولاً المراجع العربية**

- الإبياري ، هشام فاروق مصطفى ، ٢٠١١، "أثر أتعاب المراجعة الخارجية على جودة أرباح منشآت الأعمال - دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية"، مجلة التجارة والتمويل ،كلية التجارة ،جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص ٨٩-١٥٤ .
- الدياسطي، محمد عبدالقادر، ٢٠١٤، "المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية: دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول: ص ص ١٩-٣٩.
- الشاطري، إيمان حسين، وحسام عبدالمحسن الغتمري، ٢٠٠٦، "انخفاض مستوي أتعاب المراجعة وآثاره علي جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، م٢٠٠٦، ع١٠.

- صافيناز نجاتي دراسة تحليلية للعلاقة بين مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية العاصي، محمود غانم محمود، ٢٠١٥، "دراسة واختبار أثر تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة علي جودة المراجعة والتقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- الهريدي، علي محمود، ٢٠١٥، "تأثير المراجعة المشتركة علي جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية علي البنوك المصرية المقيدة في بورصة الأوراق المالية"، مجلة التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الأول: ص ص ١١١-١٥٤.
- إبراهيم، نبيلة سامي، ٢٠١٨، "أثر تطبيق المراجعة المشتركة علي جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- رضا، سامح محمد، ٢٠٠٨، "دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الاحتياطية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كل ١٣٠.
- سامي، مجدى محمد، ٢٠١١، "أثر استراتيجية المراجعة على جودة عملية المراجعة"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، ص ص ٣-٢٣.
- علي، محمود أحمد محمد، ٢٠١٥، "دراسة واختبار العلاقة بين مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، الجزء الأول: ص ص ٣٥٧-٤٠٢.
- عيسي، سمير كامل، ٢٠٠٨، "أثر جودة المراجعة الخارجية علي عمليات إدارة الأرباح: مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، المجلد الخامس والأربعون: ص ص ١-٤٧.
- متولي، أحمد زكي، ٢٠١٣، "قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة علي أسعار الأسهم"، دليل من البورصة المصرية، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، العدد الرابع، المجلد الثاني، ص ص ٤٠٣-٤٥٩.
- محمد، أحمد سليم، ٢٠١٨، "علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح: دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، السنة الثانية والعشرون، العدد الأول، الجزء الثاني: ص ص ٨٦٩-٩٠٣. ٢١٧.

- محمود، محمود عربي عزب، ٢٠١٧، "دراسة أثر المراجعة المشتركة علي جودة وتكاليف عملية المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- هلال، عبدالله العظيم، ٢٠٠٨، تأثير التزام مراقبي الحسابات بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة علي جودة المراجعة مع دراسة تطبيقية علي بيئة الممارسة المهنية في مصر"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد ٣: ص ٤٥٧.
- يوسف، حنان محمد، ٢٠١٥، "أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة علي كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقارير عن الغش في القوائم المالية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، الجزء الأول: ص ٣٣٩-٥٠٣.

ثانياً: - المراجع الأجنبية

- Alanezi,F, M. Alfaralh, E. Alrashaid, and S. Albolushi. 2012. Dual/ Joint auditors and the level of compliance with internationals financial reporting Standards (IFAS-required disclosure), the case of financial institutions in Kuwait Journal of Economic and Administrative Sciences 28 (2): 109-129.
- Al-Khoury, A. F., Al-Sharif, M., Hanania, J., Al-Malki, I., & Jallad, M. (2015). Auditor independence and mandatory auditor rotation in Jordan. International Business Research, 8(4), 73
- Audousset.-. Coulier, S., 2012. Two Big or Not Two Big? The consequences of Appointing tow Big 4 Auditors on Audit pricing in a Joint Audit Setting working paper. Available at:www.ssrn.com
- Balsam, S.J. Krishnan, and J.S. Young. 2003- Auditor Industry specialization and the Earnings Response Coefficient. working paper available at SSRN 150591
- Bisogno, M. and De Luca, R., 2016. Voluntary Joing Audit and Earnings Quality Evidence from Italian SMEs - International Journal of Business Research and Development, 5(1), PP. 1-22
- Burnett, B. Cripe, Bog Martin, G. and McAllister. B, 2012, Audit quality and the Trade off between Accretive Stock Repurchases and Accrual Based it Famings Management The Accounting Reviews Vol. 87, No. 6, 1861. 1884

- Burnett, B. Cripe, Bog Martin, G. and McAllister. B, 2012, Audit quality and the Trade off between Accretive Stock Repurchases and Accrual Based it Famings Management The Accounting Reviews Vol. 87, No. 6, 1861. 1884. التجارة ية. وإدارة الأعمال، جامعة حلوان
- European Commission, 2010. Green paper Audit 'policy: lessons from the crisis, Brussels
- fargher N., Taylor, M. H. and simon D.T. (2001). "The Demand of Auditor Reputation Across International Marktes for Audit Services, The International Journal of Accounting, 36(4):407-4
- Fillip, A, Labelle, R., & Rousseau, S. (2015). Legat Aegime. and financial reporting quality Contemporary Accounting Research ,32(1), 280-307.
- Hoogendoorn, , 2011, Joint Audits, for higher Quality financial statements , Masters Thesis School of Economics, Erasmus university Rotterdam.
- jane, , Lin, H. L.,& Yen, A. R (2014). Dual audit firm independence and auditor Conservatism. Review of Accounting and finance, 13(1), 65-87.
- Johl,S.,Jubb,C. A,& Houghton, K. A. (2007). Earnings management and the audit opinion evidence from Malaysia. Managerial Auditing Journal,22(7), 688-715
- Lesage, C., N. Ratzinger-Sakel, and J. Kettunen. 2012. Struggle overjoint audit: on behalf of public interest? Working Paper. Available at: www.ssrn.com
- Li& Wing 2003. Supplementary audit patterns and Auditor independence. Evidence from China's B share Market. Accounting and Finance Review,5(3):72 -12.
- Lobo, G., L. paugam, L. Zhang, and d. f. Casta, 2013. Effect of joint Auditor pair on. Conservatisan. Evidence from Impairment Tests. Comptabilité sans frontières. Available at [http:thalshs. atchives - ouvertes.fr/hal-00993007/](http://thalshs. atchives - ouvertes.fr/hal-00993007/) document.
- Lobo, Gr. L. Paugam, D Zhang, and J. f. Casta 2017 The Effect of Joint Auditor pair composition on Audit Quality: Evidence from impairment Tests. Contemporary Accounting Research,34(1), PP. 118 – 153

- Martinez - ferrero, J., Garcia Sanchez, I. Meg & Cuadrado-Ballesteros, D. (2015). Effect of financial Reporting quality on Sustainability in formation disclosure. Corporate Social respon si bility and Environmental Management, 22(1), 45-
- pashaki, M.M.,_& Kheradyar,s., (2015). An Investigation into Effect of Audit Quality on Accounting Conservatism in Companies listed in Tehran Stock Exchange International Letters of Social and Humanistic Sciences. 50:. 107-117.
- Paugam, L., and J. Casta. 2012. Joint Audit, Game Theory, and Impairment-Testing Disclosures. Working paper. Available at: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00671613/document>.
- Paulo, I.S. L. D., Cavalcante, p. R. N., & Paulo.,E .,2013. The Relationship between Auditing Quality ana Accounting Conservatism in Brazilian companies. journal of Education and Research in Accounting, 7(3). PP. 293-314.
- R atsula, olli-pekka 2010. The Interplay between international Governance structures, Audit fees and Earnings Management in finish Listed campanies. Accounting Masters thesis, Department on Accounting and finance, Aalto university, School of Economics.
- Ratzinger Sakel, N.S. Audousset.coulier. Kettunen, and c.Lesage. 2013. Joint Audit Issues and challenges for Researchers and Policy-Makers. Accounting in Europe to(2):175-199.
- wang, Meixin., 2014. An assessment of dual audit effect and Contagious effect on the audit quality of non. Big N CPA firms for chinse Companies in different markets. Master's thesis Lingnan University, Hong Kon.
- willekens, M. and L. Bruynseels, 2009. unexpected Audit fees and financial Reporting Quality in private Companies. Available at: <http://www.yahoo.com/auditquality/pdf>.
- Zerni, M , H . Elima, T.jarvinen, and L.niemi. 2012. Do joint audits improve and it quality evidence from Voluntary joint audits. European Accounting Review 21(4). 731-760