

قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة
(دليل من البورصة المصرية)

دكتور/غريب جبر جبر

أستاذ المحاسبة المساعد

المعهد العالي للدراسات التعاونية والإدارية

قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة

(دليل من البورصة المصرية)

دكتور/ غريب جبر

أستاذ المحاسبة المساعد

المعهد العالى للدراسات التعاونية والإدارية

ملخص:

تمثل الهدف الرئيسي للبحث في قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بطرح خطة نظرية وتطبيقية متكاملة للتوصل إلى ذلك القياس كما قام الباحث بإعداد دراسة ميدانية وتطبيقية على مجموعة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وقد أشتمل تنظيم البحث على مجموعة من المحاور تمثلت في طبيعة مدخل المراجعة المشتركة، جودة المراجعة (المفاهيم والمحددات)، ومراجعة الأدبيات ذات العلاقة وإشتقاق الفروض، وقد توصل الباحث إلى فرض رئيسي للبحث والذي تمثلت صياغته "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام مداخل المراجعة المشتركة وبين جودة المراجعة"، وقد تم إختبار هذا الفرض إحصائياً من خلال الدراسة الميدانية والتطبيقية الخاصة بالبحث وصولاً للهدف العام للبحث، وقد أسفرت نتائج البحث عن مجموعة من النتائج لعل أهمها اتفاق معظم آراء المستقصى منهم على أن مدخل المراجعة المشتركة يؤدي إلى تعزيز إستقلالية المراجع الخارجي مما يزيد من جودة عملية المراجعة، هناك علاقة إرتباط قوية بين تطبيق مدخل المراجعة المشتركة وبين جودة عملية المراجعة، ولكن تختلف درجة تأثيرها باختلاف مزيج أو تشكيلة المراجعة المشتركة، وفي النهاية أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات كان أهمها ضرورة قيام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بتفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة بتشكيلاته المختلفة مع التركيز على تنفيذ مهام المراجعة المشتركة من خلال مكاتب ينتمي كل منهما إلى مكاتب المحاسبة الأربعة الكبار (Big4-Big4) وذلك نظراً لتأثير هذه التشكيلة على جودة عملية المراجعة بدرجة أكبر من التشكيلات الأخرى، كما أوصى الباحث بضرورة قيام الجهات المعنية بإصدار المعايير بالسعي الجاد نحو إصدار معيار مراجعة مصري يحدد مسؤوليات مراقبي الحسابات القائمين بعملية المراجعة المشتركة، هذا بالإضافة إلى وضع إرشادات للتعاون بين مراقبي الحسابات المشاركين في المراجعة المشتركة وذلك وصولاً إلى مستوى عالي من جودة المراجعة، وخاصة أن مدخل المراجعة المشتركة مطبق في مصر بشكل إلزامي في البنوك وصناديق الاستثمار وشركات التمويل العقاري وغيرها من المؤسسات المالية.

الكلمات المفتاحية: مدخل المراجعة المشتركة - جودة المراجعة

Abstract:

The main objective of the research in measuring the impact of the application of the joint Audit on the audit quality, and to achieve this goal, the researcher introduced theoretical and applied an integrated plan to achieve this measurement as the researcher prepared field and applied study on a group of restricted Egyptian stock exchange companies, it has included the organization of search a range of themes was the nature of the joint review of the entrance, the audit quality (concepts and determinants), and a review of related literature and derivative hypotheses, and researcher concluded a major imposition of the search, which represented formulation "There is no statistically significant relationship between the use of the entrances to Marra Ah shared between audit quality ", has been test this hypothesis statistically through the field and applied study on research and reach the overall goal of the research has resulted in the search for a group of results the results of perhaps the most important of which most of the views of agreement investigator of them that the joint review of the entrance leads to the strengthening of the independence of references external which increases the quality of the review process, there is a strong correlation between the application of the joint review between the entrance and the quality of the audit relationship, but the degree of influence vary from a combination or joint review lineup, and ultimately, the researcher recommended a set of recommendations, the most important was the need for a Of companies listed on the Egyptian Stock Exchange to activate the joint external audit entrance in its various forms, with a focus on the implementation of the joint audit functions through two offices, each belonging to the Big4-Big4 accounting offices. the researcher recommended that the concerned authorities to issue standards by seeking hard towards an Egyptian version of the standard audit determines the responsibilities of those who audit monitors the joint review process, in addition to the development of guidelines for cooperation between the accounts involved in the audit Almh observers Hip and down to the high level of audit quality, especially that joint review is applied in the entrance of Egypt are mandatory in banks, investment funds, mortgage companies and other financial institutions.

Keywords: joint Audit Approach – Audit Quality

مقدمة

تستمد مهنة المراجعة الخارجية أهميتها من الهدف الأساسي لها والذي يتمثل في تحسين جودة ومحتوى المعلومات الخاصة لأغراض إتخاذ القرارات، ويتم ذلك من خلال قيام مراقب الحسابات بمراجعة القوائم المالية، وبالتالي يتم إستخدام تلك المعلومات التي تم مراجعتها في إتخاذ القرارات على أنها معلومات دقيقة وغير مضللة، وبالرغم من ذلك إلا أن هناك العديد من التحديات التي تواجه جودة ونزاهة واستقلالية المراجع الخارجي مما ينتج عنها العديد من الأزمات والأضرار بمصالح أصحاب المصلحة مما جعلهم يفقدون الثقة في القوائم المالية، الأمر الذي نتج عنه زيادة المطالب المهنية والأكاديمية بتطبيق رقابة أكبر وتفعيل دور آليات الحوكمة لضمان إستعادة الثقة والتوازن في جودة التقارير المالية المنشورة من خلال تحسين جودة عملية المراجعة.

وقد توالت الجهود البحثية في السنوات الأخيرة للعمل على استعادة الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة وما تقدمه من تقارير مالية وتقارير مراجعة، وفي هذا الإطار جاءت الدعوة لمناقشة ما يعرف بمدخل المراجعة المشتركة (Alanezi, et al., 2012; Baldauf&Steckel,2012; Zerni, et al., 2012; متولي, 2013; علي 2013 2015; Ratzinger, Sakel, et al., 2013) والذي يقوم على قيام اثنين أو أكثر من مراقبي الحسابات بمراجعة نفس القوائم المالية بطريقة تتضمن المشاركة في تخطيط عملية المراجعة هذا بالإضافة إلى إصدار تقرير مراجعة موحد يتم توثيقه من مراقبي الحسابات المشاركين في تنفيذ مهام مدخل المراجعة المشتركة وتكون المسؤولية تضامنية مشتركة في هذا التقرير، ويختلف هذا المدخل عن مدخل المراجعة الفردية والتي تنفذ من خلال مراقب حسابات واحد، كما يختلف المدخل موضع الدراسة عن مدخل المراجعة الثنائية والتمثل في قيام اثنين من مراقبي الحسابات بمراجعة القوائم المالية ولكن لكل منهما مهام مستقلة عن الآخر وفي ذات السياق فإن مدخل المراجعة المشتركة يختلف عن مدخل المراجعة المزدوجة والتي يتم فيه مراجعة القوائم المالية بواسطة مراقب حسابات واحد ولكن مرتين متتاليتين.

وتأسيساً على ما تقدم فقد أكدت مجموعة من الدراسات الأكاديمية (Alsadoun& Aljafer,2014; Karjalainen,2011; Lttonen& Tronnes,2015; الهريدي, 2015; يوسف, 2015) على أن مدخل المراجعة المشتركة له آثار إيجابية على جودة التقارير المالية وبالتالي على جودة المراجعة خاصة في ظل توافر متغيرات رقابية معينة، لذا يحاول الباحث قياس هذا الأثر بصفة عامة وعلى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية التي تطبق هذا المدخل بصفة خاصة، علماً بأن مدخل المراجعة المشتركة في مصر يعد إختيارياً في الشركات المساهمة المصرية، شركات التأمين وشركات التصنيع، هذا بالإضافة إلى أن هذا المدخل يعد إجبارياً في البنوك، صناديق الإستثمار، شركات الإيداع والقيود المركزي، شركات التمويل العقاري، شركات توظيف الأموال وصندوق حماية المستثمر، وذلك وفقاً للقوانين والقواعد المنظمة لذلك.

فكرة البحث:

تلعب مهنة المراجعة دوراً محورياً في دعم وتعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال التحقق من مدى عدالة المعلومات الواردة بها والتقرير عنها للأطراف المستفيدة، وبالتأكيد ترغب تلك الأطراف في تنفيذ خدمات المراجعة وفقاً لأكبر قدر من الجودة حتى يتم إستخدام المعلومات المالية على نحو رشيد، وفي هذا الصدد فقد تأثرت مصداقية المعلومات المالية نتيجة الأزمات المالية التي حدثت مؤخراً مما جعل ثقة مستخدمي القوائم المالية تهتز تدريجياً الأمر الذي كان له انعكاساً سلبياً على عملية المراجعة وتعرضها لإنتقادات حادة وخاصة فيما يتعلق بإستقلالية مراقب الحسابات عند مراجعته للقوائم المالية، وهذا ما أشار إليه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA,2007) إلى أن مراقب الحسابات يجب أن يكون شخصاً مؤهلاً ومدرباً بالصورة الكافية ويتمتع بالإستقلال والحياد مع مراعاة بذل العناية المهنية الكافية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وذلك ضماناً لدقة محتوى القوائم المالية في كافة جوانبها الجوهرية وخلوها من التحريفات الجوهرية. (Arens, et al., 2011).

وعلى الرغم من الإهتمام بالدور المعاصر لمهنة المراجعة الخارجية وتعدد الإصدارات التي من شأنها تحسين أداء المهنة إلى أن التحديات التي تواجه نزاهة وإستقلالية المراجع الخارجي مازالت كثيرة، الأمر الذي دعا كل الأطراف لمناقشة كل ما هو شأنه تعزيز ودعم الثقة في مهنة المراجعة، وفي سياق ذلك تولت الجهود البحثية لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة (Joint Audit) كأحد مداخل المراجعة الخارجية، وتتعلق فكرة البحث من خلال إصدار المفوضية الأوروبية تقرير الورقة الخضراء (Green Paper) عام 2010 وذلك للعمل على إستعادة الثقة في القوائم المالية ومعالجة تركيز سوق المراجعة وتحسين جودة المراجعة والمنافسة في سوق خدماتها.

والجدير بالذكر أن مدخل المراجعة المشتركة يتم تنفيذه من خلال مزيج أو تشكيلات مختلفة، حيث يتمثل المزيج الأول في قيام اثنين أو أكثر من مراقبي حسابات ينتميا إلى ما يسمى بمكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار (Big 4)، ويطلق على هذا المزيج (Big4-Big4)، أما المزيج الثاني فيتم من خلال مراقبي حسابات ينتمي أحدهما فقط إلى مكاتب المحاسبة الكبار ويطلق على هذا المزيج (Big4- Non Big4)، أما المزيج الأخير فيتم من خلال مراقبي حسابات لا ينتميا إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار ويطلق على هذا المزيج (Non Big 4- Non Big 4).

وتأسيساً على ما تقدم فلا تزال قضية العلاقة بين تطبيق مدخل المراجعة الخارجية المشتركة وجودة المراجعة محل جدل بين الباحثين حيث إتفقت مجموعة من الدراسات (Ittonen & Tronnes,2012; ELAssy,2015; Lobo et al., 2013; متولي, 2013) على أن تطبيق المراجعة الخارجية المشتركة إختيارياً يؤدي لتحسين جودة المراجعة الخارجية على الرغم من إختلاف المقاييس المستخدمة في هذه الدراسات لقياس جودة المراجعة الخارجية، في حين أوضحت دراسة (Deng, et al.,2014) أن تطبيق هذا المدخل يؤدي إلى إنخفاض جودة المراجعة وأنه لا يوجد إجتلاف جوهري بين دقة أدلة المراجعة في ظل كل من مدخل المراجعة المشتركة ومدخل المراجعة الفردية، بينما توصلت دراسات أخرى (Marmousez, 2012;Francis et al.,2009) إلى أن أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة مرتبط باختلاف مزيج أو تشكيلة مكاتب المحاسبة والمراجعة القائمة على تنفيذ هذا المدخل.

والسؤال هنا: هل مدخل المراجعة المشتركة كأحد آليات المراجعة الخارجية يؤثر على جودة المراجعة بصفة عامة، وعلى جودتها بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية بصفة خاصة - وهل يمكن قياس هذا الأثر - وهل يختلف هذا التأثير باختلاف مزيج أو تشكيلة مكاتب المحاسبة والمراجعة التي تقوم بتنفيذ هذا المدخل؟ وهذا ما يحاول الباحث الإجابة عليه من خلال المحاور الأساسية للبحث.

أهمية ودوافع البحث:

- ترجع أهمية ودوافع البحث إلى عدد من الاعتبارات يمكن عرضها على النحو التالي:
- 1- يساهم البحث في التوصل إلى دليل عملي حول أثر العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة كأحد مداخل المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة من خلال بيانات فعلية لعينة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية، مما يساعد الجهات المنظمة للمهنة على التفكير في مدى إلزامية تفعيل هذا المدخل ليشمل كافة قطاعات الأعمال المصرية.
 - 2- وجود فجوة بحثية في الأدبيات المحاسبية تمثلت في التناول المكثف لآثار تطبيق مدخل المراجعة المشتركة في الدول المتقدمة مع ندرة الدراسات التي تناولت هذا الأثر في الدول النامية، وهو ما أدى إلى عدم الفهم الكافي لآثار تطبيق ذلك المدخل على مجموعة من المتغيرات خاصة جودة المراجعة في الدول النامية، حيث أن العلاقات التي تظهر في الدول المتقدمة قد لا تظهر بنفس الشكل والتأثير في الدول النامية.
 - 3- تقييم التجربة المصرية بشأن أثر العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة وجودة المراجعة بهدف إستخلاص مجموعة من النتائج قد تستخدم في تطوير ودعم هذا المدخل والتوصل إلى مجموعة من المحددات الرقابية لهذه العلاقة وسبل الإستفادة منها.
 - 4- تتبع أهمية هذا البحث من ندرة البحوث الأكاديمية التي تناولت أثر العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة وجودة المراجعة وبالتالي يساهم هذا البحث في إثراء الفكر المحاسبي والمهني المتعلق بمدخل المراجعة المشتركة.
 - 5- يستمد البحث أهميته أيضاً من أن السوق المصرية تعد من الأسواق المالية الناشئة وهي بذلك تعاني مما يسمى "ظاهرة تركيز المهنة"، وتعد المراجعة المشتركة من بين أهم أساليب معالجة تلك الظاهرة.
 - 6- يستند البحث إلى تحليل آراء الدراسات والكتابات المحاسبية حول الآثار الإيجابية والسلبية لمداخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة وسوق المهنة.

هدف البحث:

يهدف البحث بصفة أساسية إلى قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة كأحد آليات المراجعة الخارجية على جودة المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وذلك من خلال دليل

ميداني وتطبيقي للحكم على هذا التأثير من عدمه في بيئة الممارسات المهنية المصرية علاوة على إختبار أثر مزيج أو تشكيلة مكاتب المحاسبة والمراجعة التي يتم من خلالها تنفيذ تطبيقات المراجعة المشتركة على جودة المراجعة.

منهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث سوف يعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي لتجميع البيانات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الإطار النظري لها وذلك اعتماداً على الأدبيات ذات الصلة بمدخل المراجعة المشتركة وكذلك الإصدارات المهنية المتعلقة بالمدخل السابق، وتحديد أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة، كما يعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي في اختبار فروض البحث وسوف يتم اختبار هذه الفروض من خلال الدراسة الميدانية والتطبيقية، والتي تعتمد على قائمة استقصاء بهدف تحليل إجابات الفئات المستقصى منهم وذلك للوقوف على أهم المتغيرات التي يمكن من خلالها دعم وتعزيز مدخل المراجعة المشتركة، وإستخدام تلك المتغيرات في معادلات الدراسة التطبيقية مع الإستعانة ببعض المتغيرات الرقابية التي يمكن إستخدامها لخدمة أغراض البحث.

تنظيم البحث:

إستكمالاً لما سبق من أجزاء البحث وبناء على طبيعة فكرة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه ومنهجيته يمكن تنظيمه طبقاً للمحاور الآتية

المحور الأول: طبيعة مدخل المراجعة المشتركة.

المحور الثاني : جودة المراجعة (المفاهيم والمحددات).

المحور الثالث : مراجعة الأدبيات ذات العلاقة وإشتقاق الفروض.

المحور الرابع : الدراسة الميدانية.

المحور الخامس: الدراسة التطبيقية.

النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.

المحور الأول : طبيعة مدخل المراجعة المشتركة.

اتفقت مجموعة كبيرة من الدراسات الأكاديمية (العاصي، 2016؛ متولى، 2013؛ يوسف، 2015؛ Zerni et al., 2012; Baldauf&Rudolf.,2012; Alanezi et al.,2012, al.,2012) على أن مدخل المراجعة المشتركة هو عملية يتم فيها تكليف اثنين أو أكثر من مراقبي الحسابات المنتمين لمنشآت محاسبة ومراجعة منفصلة بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد، بحيث يشترك كل منهما في تخطيط عملية المراجعة، الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة، تفسير الاستنتاجات، وأخيراً إصدار تقرير مراجعة مشترك موحد يتم توقيعه من قبل مراقبي الحسابات المشتركة في تلك العملية، وتكون المسؤولية تضامنية فيما يتعلق بالتقرير .

وتتم المراجعة المشتركة في العديد من الدول بشكل إلزامي أو إختياري، ففي فرنسا يتم تطبيق مدخل المراجعة المشتركة بشكل إلزامي لجميع الشركات، كما كان يطبق هذا المدخل في دولة الدنمارك وجنوب إفريقيا بشكل إلزامي ثم أصبح يطبق الآن بشكل إختياري، وفي الهند يتم تنفيذ مدخل المراجعة المشتركة بشكل إلزامي في الشركات المملوكة للدولة، بينما يطبق هذا المدخل بشكل إلزامي في البنوك في دولتي السعودية والجزائر (Lobo ,et.Al.,2013)

وفي ذات السياق فقد أكدت دراسة كل من (Lobo et al.,2015; Lttonen&Tronnes.,2015) بأن مدخل المراجعة المشتركة شكل متقدم للحكم على القوائم المالية كما أنه من الأساليب التي يمكن من خلالها دعم عملية المراجعة عند إبداء الرأي وذلك إستناداً إلى أنه يعمل على توفير إشراف تبادلي مزدوج بين مراقبي الحسابات، حيث يقوم كل مراقب بالتحقق من مدى ملائمة إجراءات المراجعة التي يقوم بها مراقب الحسابات الآخر، والتأكد من مدى ملائمة وكفاية أدلة المراجعة التي توصل إليها مراقب الحسابات، هذا بالإضافة إلى أن الإشراف التبادلي يعمل على تحسين جودة المراجعة من خلال تخفيض احتمال وجود تواطؤ بين أحد مراقبي الحسابات والإدارة.

وتتعدد تشكيلات تنفيذ مدخل المراجعة المشتركة وذلك طبقاً لاختلاف مزيج مراقبي الحسابات الذين يقومون بتطبيق هذا المدخل، حيث تقوم التشكيلة الأولى على تطبيق برامج المراجعة المشتركة من خلال إثنين من مراقبي الحسابات أو أكثر ينتميا إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة الأربعة الكبار (Big4)، أما التشكيلة الثانية فتقوم على تطبيق برامج المراجعة المشتركة من خلال إثنين من مراقبي الحسابات أو أكثر ينتمي أحدهما فقط إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة الأربعة (Big4 - NonBig4)، بينما تتمثل التشكيلة الأخيرة في قيام إثنين من مراقبي الحسابات أو أكثر لا ينتمي أي منهما إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار بتطبيق برامج المراجعة المشتركة (NonBig4 - NonBig4).

وفي إطار ما سبق يرى الباحث أن مدخل المراجعة الخارجية المشتركة هو عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة المتعلقة بشأن تأكيدات ومزاعم الإدارة عن أحداث وأنشطة مالية، وذلك بغرض تحديد درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل نتائج هذه العملية إلى الأطراف المعنية بالشكل المناسب، ويتم ذلك من خلال توزيع وتخصيص المهام والإطلاع على الأعمال من قبل

كل مراقب حسابات مشترك في هذه العملية ثم يلي ذلك إصدار تقرير موحد وتكون المسؤولية تضامنية عن مدى دقة هذا التقرير .

وتأسيساً على ما تقدم فقد تناولت الكثير من الدراسات الأكاديمية (الهيدي، 2015؛ متولى، 2013، 2012؛ Baldauf, 2012; Audouset&coulier.,2012) مجموعة من المزايا الخاصة بتطبيق مدخل المراجعة الخارجية المشتركة تم تلخيصها في النقاط التالية:

- 1- إن وجود مراجعين برأى موحد ربما يمثل حائط صد ومقاومة فاعلة ضد الهجوم على رأى المراجع الخارجى فى حالة الاختلاف معه وهو بشكل منفرد.
- 2- أن المراجعة المشتركة تعزز من إستقلال المراجع، ففوة المراجعين فى التعبير عن رأيها أمام الإدارة أكبر منه فى حالة وجود رأى مراجع واحد.
- 3- التأكيد على خلو القوائم المالية من التحريفات لمنشأة عميل المراجعة قد يكون أكثر عمقاً فى حالة وجود المراجعة المشتركة عنه فى المراجعة الفردية.
- 4- تجنب الآثار السلبية المحتملة من تغير مراقب الحسابات والمتمثلة فى فقد خبرة ومعرفة مراقب الحسابات بطبيعة أعمال الشركة والصناعة التي تنتمي إليها، مما يؤثر بالسلب على كفاءة وفعالية عملية المراجعة، حيث أنه فى حالة تغير أحد مراقبي الحسابات يظل مراقب الحسابات الآخر فى تأدية عمله مما يؤدي إلى الحفاظ على المعرفة الخاصة بالعميل وتدعيم جودة المراجعة.
- 5- أن التقرير الصادر عن عملية المراجعة المشتركة يكون أفضل وأقوى حيث أنه يصدر عن مجموع خبرات ومهارات فنية ومالية مشتركة.
- 6- تتسم القرارات الخاصة بإجراءات المراجعة وأحكام مراقبي الحسابات بفعالية فى ظل تطبيق برامج المراجعة المشتركة، مقارنةً بمدخل الفردية والمزدوجة، وذلك نظراً لإمكانية التشاور وتبادل الخبرات بين المراجع وزملائه مما ينعكس على جودة الأداء المهني والمعرفي لمراقبي الحسابات المشاركين فى تنفيذ مدخل المراجعة المشتركة.

وعلى الرغم من العرض السابق لجملة المزايا التي اقترتها مجموعة من الدراسات الأكاديمية إلا أن هناك مجموعة أخرى من الدراسات (Muraz & Ziesenib, 2014; Deng et al., 2014; Khatab, 2013) قد نظرت بعين النقص إلى تطبيقات مدخل المراجعة المشتركة على أنه قد يؤثر سلباً على جودة المراجعة وذلك نتيجة لمجموعة من الأسباب لعل أهمها :-

- 1- انخفاض مستوى الاختبارات الأساسية وعدم دقة أدلة المراجعة، نتيجة افتراض كل مراقب حسابات من المشاركين فى تنفيذ مدخل المراجعة المشتركة أن المراقب الآخر قد صمم اختباره الأساسية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية، الأمر الذي يترتب معه اعتماد كل مراقب حسابات على جهد مراقب الحسابات الآخر، وهذا ما يعرف بمشكلة الركوبة المجانية أو الإتكالية (Free Rider)
- 2- أنه فى ظل المنافسة الشرسة بين شركات المراجعة يصعب التعاون والمشاركة الفعالة بين مراقبي الحسابات عند القيام بتنفيذ برامج المراجعة المشتركة، بما يؤثر بالسلب على جودة عملية المراجعة، هذا بالإضافة إلى مرونة المعايير المحاسبية المطبقة واختلاف البدائل المحاسبية قد يؤدي إلى

تعارض الآراء بين مراقبي الحسابات المشاركين في تنفيذ برامج المراجعة المشتركة وصعوبة التعاون بينهما.

3- أنه قد يحدث اتفاقات غير رسمية بين مراقبي الحسابات المشاركين في تنفيذ المراجعة المشتركة، حيث يقوم كل طرف منهما بمراجعة القوائم المالية لعدد من العملاء بشكل فردي ثم يقوم الطرف الآخر بالتوقيع معه على تقرير المراجعة دون المشاركة الفعلية في هذه العملية. وتأسيساً على ما تقدم يرى الباحث أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة له مردود إيجابي على جودة التقارير المالية والحد من ممارسات إدارة الأرباح وجودة المراجعة، أما فيما يتعلق بالانتقادات الموجهة إلى مدخل المراجعة المشتركة فيؤكد الباحث على أن حُسن إختيار فريق عمل المراجعة المشتركة وكذلك التخطيط لإتمام أعمال المراجعة من خلال إلمام فريق العمل بشكل كامل بالمهام والمسئوليات والمعلومات المراد تبادلها والإجراءات المتفق عليها فى مواجهة كافة الإحتمالات، والإطمئنان على مجموعة الضوابط والإجراءات السابقة من خلال برامج رقابة الجودة قد يؤدي إلى النتائج المرجوة مع مراعاة المتطلبات الأخلاقية ومقتضيات الإستقلالية، وذلك وصولاً إلى المحددات الأساسية لجودة المراجعة، وهذا ما سوف يتناوله الباحث في المحور القادم من الدراسة.

المحور الثاني: جودة المراجعة (المفاهيم والمحددات)

تعرف جودة المراجعة بأنها إحتمال قيام مراقب الحسابات بإكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية والخلل الموجود فى النظام المحاسبى لدى منشأة العميل، والتقرير عنها (De Angelo.,1981) وقد أتفقت دراسة كل من (العاصى،2016;Piot.,2005) على التعريف السابق، وقد أجمعت نفس الدراسات السابقة على أن قيمة عملية المراجعة تنشأ أساساً من توقعات مستخدمى القوائم المالية بأن مراقب الحسابات سوف يكون قادراً على اكتشاف التحريفات الجوهرية، وأن الفشل فى أداء هذا الأمر يعتبر فشل فى أداء عملية المراجعة ككل.

وفى سياق ذلك أتفقت دراسة كل من (رضوان،2013;Lobo et al.,2014) على أن جودة المراجعة تتمثل فى مدى إلتزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني أثناء قيامه بأداء عملية المراجعة،بينما رأى (شحاته،2015) أن جودة المراجعة ترتبط بمستوى التوكيد الذى يقدمه مراقب الحسابات وسلامة رأيه عن مدى عدالة عرض القوائم المالية.

وفى هذا الصدد فقد حاولت دراسة كل من (Behn et al.,2008; Chang et al.,2009)تقديم مفهوم شامل لجودة المراجعة،وأوضحت أن المفهوم الشامل يجب أن يشتمل على عنصرين أساسيين الأول: الإلتزام بمعايير الأداء المهني والذي ينطوى على التحقق من مصداقية المعلومات التى تتضمنها القوائم المالية التى تخضع لتوكيد مراقب الحسابات واتفاقها مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وكذلك تأكيد مراقب الحسابات على عدم إحتواء هذه القوائم على تحريفات جوهرية من خلال إستخدام المهارة العناية اللازمة،الثانى: التأكيد على معقولية فرض إستمرارية المنشأة محل المراجعة.

وقد أتفقت دراسات كل من (الدياسطي،2014؛ العاصي،2016) على أن جودة المراجعة تتوقف على القدرة الفنية والمهنية لمراقب الحسابات وعلى كفاءة ممارسة الحكم المهني بشأن التحريفات الجوهرية وإستقلاله فى كافة مراحل عملية المراجعة، علاوة على ذلك إلتزام مراقب الحسابات بمعايير وآداب وسلوك المهنة وذلك للوفاء بإحتياجات أصحاب المصالح.

وتأسيساً على ما تقدم يرى الباحث أنه على الرغم من كثرة الأبحاث والدراسات التي تعرضت لجودة المراجعة إلا أنه لا يوجد اتفاق عام حول جودة المراجعة وذلك نظراً إلى أن هذا المفهوم يمكن النظر إليه حسب وجهة نظر وطبيعة الأطراف المهتمة بعملية المراجعة، مثل مستخدمى التقارير والهيئات المنظمة للمهنة، المراجعون أنفسهم، وإدارات وعملاء الشركات. كما يؤكد الباحث على أن قيام مراقب الحسابات بإكتشاف التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية يتوقف على كفاءته، بينما يتوقف قيام مراقب الحسابات بالتقرير عن تلك التحريفات على إستقلاليته علاوة على أن جودة المراجعة تعبر عن إحتمال عدم إحتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية ويتناسب هذا الإحتمال طردياً مع تقديم خدمات المراجعة بالجودة المطلوبة.

وفيما يتعلق بمحددات جودة المراجعة فقد ركزت بعض الدراسات (عبدالحميد،2015؛ Kamolsakulchai, 2015) ذات الصلة بمحددات جودة المراجعة على مجموعة من الخصائص المتعلقة بمنشأة المحاسبة والمراجعة على أساس أنها محددات رئيسية لجودة المراجعة تمثلت فى (حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، سمعة مراقب الحسابات، مدة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل، الدعاوى القضائية، التخصص المهني لمراقب الحسابات، الأتعاب وسرعة الاستجابة لطلبات العميل، الإستقلال والنواحي الأخلاقية والسلوكية، جودة نظم رقابة الجودة، والاتصال الفعال مع الإدارة).

وفيما يتعلق بحجم منشأة المراجعة فقد اتفقت مجموعة من الدراسات الأكاديمية (Holm&Thinggaard.,2011; Lesage et al.,2012; Andre et al.,2016) على أن حجم منشأة المراجعة يعد من أحد أهم محددات جودة المراجعة وعلى صعيد آخر رأى دراسة كل من (عبد الحميد،2015،2015) Andre et al.,2015) أن خصائص منشأة العميل تعد من أهم المحددات تأثيراً على جودة المراجعة حيث أكدت تلك الدراسات على أن (حجم منشأة العميل، درجة تعقد العمليات داخل المنشأة، نسبة الرفع المالي، نوع الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة) لها دلالة بالغة الأثر على جودة المراجعة.

كما أشارت دراسة (Zureigatm.,2011) إلى أن هيكل الملكية المؤسسية الخاص بمنشأة العميل يعد محدداً فاعلاً نحو جودة المراجعة، وفى ذات السياق اتفقت دراسة كل من (Hoseinbeglou et al.,2013; Shan.,2014) على أن آليات الحكومة والإلتزام بتطبيقها تلعب دوراً جوهرياً فى تحسين جودة المراجعة.

ويرى الباحث أن وضع محددات واضحة ومعلنة لجودة المراجعة يعد أمراً معقداً ومتشابكاً لذلك يجب وضع إطار للربط بين السمات والخصائص الأساسية للمراجعة وبين الجوانب والإعتبرات المختلفة ومدخلات وعمليات التشغيل والمخرجات من عملية المراجعة والسياق الذى تتم من خلاله عملية المراجعة

وهذا ما أكدت عليه دراسة (Francis.,2013)حيث قدمت إطار لمحددات جودة المراجعة إشتهل على (مدخلات عملية المراجعة،عمليات التشغيل،الشركات القائمة بعملية المراجعة،مهنة وسوق المراجعة،المؤسسات،الأثار الإقتصادية للعائد من المراجعة).

وفي إطار ما سبق يرى الباحث على أن مدخل المراجعة المشتركة يعد من المحددات الأساسية لجودة عملية المراجعة وذلك نظراً للخصائص والسمات المشتركة لهذه العلاقة وقد استعرضت كثير من الدراسات السابقة وخاصة الأجنبية هذه العلاقة كمحددات تأثيرية للخصائص المشتركة بين مدخل المراجعة المشتركة وجودة المراجعة وهذا ما سوف يتناوله الباحث في المحور القادم من هذا البحث.

المحور الثالث:مراجعة الأدبيات ذات العلاقة وإشتقاق الفروض:

تناولت العديد من الدراسات العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة وجودة المراجعة حيث اتفقت دراسة كل من (Zerni et al., 2012; El Assy,2015)طبقاً لما جاء بنتائجها على أن معظم الشركات التي طبقت مدخل المراجعة المشتركة تتمتع بمستوى عالي من التحفظ المحاسبي وتصنيف الجدارة الإئتمانية،هذا بالإضافة إلى أن تلك الشركات لديها مستوى منخفض من الإستحقاقات غير العادية لرأس المال والتنبؤ بمخاطر الإعسار المالي وذلك بالمقارنة بالشركات التي تطبق مدخل المراجعة الفردية وبالتالي إرتفاع جودة المراجعة لها.

كما هدفت دراسة (Deng et al., 2014)إلى معرفة أثر مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة وإنعكاس ذلك على إستقلالية مراقبي الحسابات وقامت الدراسة بإجراء مقارنة بين الثلاث أنظمة الخاصة بمزيج وتشكيلة مدخل المراجعة المشتركة وتوصلت تلك الدراسة إلى أن النظام الأول والخاص بقيام أثنين من مراقبي الحسابات الذي ينتميا إلى مكاتب المحاسبة الكبار (Big4-Big4)بتنفيذ مهام المراجعة المشتركة لإحدى الشركات يعد الأفضل والأكثر تأثيراً على جودة المراجعة بسبب إرتفاع منحنى التعلم والخبرة في هذا النظام مع المحافظة على مستوى عالي من الإستقلالية.

وفي ذات السياق فقد هدفت دراسة (Lobo, etal., 2013) إلى دراسة أثر مزيج مكاتب المراجعة المشتركة على مستوى التحفظ المحاسبي كمقياس بديل لجودة المراجعة، حيث توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي خضعت لنظام المراجعة المشتركة بواسطة مزيج يتكون من مكتبين أحدهما فقط ينتمي إلى مكاتب المراجعة الكبار (Big4-Non Big4)هي أكثر تحفظاً من الشركات التي خضعت لنظام المراجعة المشتركة بواسطة مزيج يتكون مكتبين ينتمي كلاهما إلى (Big4) علاوة على أن الشركات التي خضعت لكلا النظامين لم تتأثر فيها قيمة الاستحقاقات غير العادية.

وقد اتفقت دراسة (Paugam & Casta,2012) مع الدراسة السابقة في بعض الجوانب حيث أشارت إلى أن اشتراك مراقب حسابات من منشآت المحاسبة والمراجعة الكبار مع مراقب حسابات آخر لا ينتمي إلى مكاتب المراجعة الكبار يدفع الأول إلى ممارسة ضغوطاً على إدارة منشآت العميل لزيادة مستوى جودة الإفصاح بالقوائم المالية،وذلك نظراً لأنه عند فشل عملية المراجعة سوف تتحمل مكاتب المحاسبة

والمراجعة الكبرى تكاليف سمعة هذا الفشل في الأوساط المهنية مما يدفع هذه الشركات إلى إتخاذ الخطوات التصحيحية مبكراً.

كما أظهرت دراسة (Jean Bedaul. et al., 2012; متولي 2013) أن الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة اثنين من مكاتب المراجعة الكبار (Big4) تتمتع بإدارة أرباح أقل وجودة مستحقات مالية عالية كأحد مؤشرات جودة المراجعة، علاوة على مساهمة ذلك في تحقيق درجة عالية من استقلالية المراجع، حيث أنه من المكلف جداً بالنسبة للشركات محل المراجعة والتي ترغب في الحصول على تقارير مراجعة احتيالية أن تدفع مقابل ذلك لمكتبين مراجعة معاً في آن واحد، هذا بالإضافة إلى صعوبة قبول المكتبين لهذا الأمر بشكل تضامني.

وقد أرجعت دراسة (Lobo, et al., 2015) محدد تدهور الشهرة إلى مزيج أو تشكيلة مدخل المراجعة المشتركة وتأثيره على جودة المراجعة، حيث تمت الدراسة على عينة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية الفرنسي وقد توصلت الدراسة إلى أن قيمة خسائر التدهور في شهرة المحل تكون بشكل أكبر في الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة مكتبين مراجعة ينتمي أحدها فقط إلى مكاتب الأربعة الكبار (Big4-Non Big4) عن الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة مكاتب ينتمي كل منها إلى الأربعة الكبار (Big4)، وقد فسرت الدراسة ذلك إلى أن المنافسة المباشرة بين أعضاء فريق المراجعة في حالة تنفيذها من خلال مكتبين ينتميا إلى مكاتب المراجعة الأربعة الكبار تؤثر على روح العمل الجماعي والتعاون والتفاهم بين أعضاء فريق المراجعة من المكتبين.

وقد توصلت دراسة (الهريدي، 2015) إلى أن البنوك التجارية التي تنفذ برامج المراجعة المشتركة عن طريق اثنين من مكاتب (Big-4) أو إحداها دائماً ما يكون لها تحفظاً أكثر في إصدار قوائمها المالية، وذلك من خلال الإفصاح عن عنصر مخصص الديون المشكوك في تحصيلها مقارنة بالبنوك التي تنفذ برامج المراجعة المشتركة من خلال مكاتب لا تنتمي إلى الأربعة الكبار، وقد أوصت الدراسة بضرورة تفعيل مداخل المراجعة المشتركة من خلال مزيج غير متجانس من مراقبي الحسابات، الأمر الذي يترتب عليه تأثيراً إيجابياً على جودة المرجعة.

وفي ذات الإطار فقد توصلت دراسة (Haapamaki, et al., 2012) إلى وجود تأثير إيجابي لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة وذلك على عينة من الشركات السويدية، التي تقوم بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة بشكل إختياري، وقد أكدت تلك الدراسة على أن هذه الشركات لديها درجة عالية من التحفظ ودرجة منخفضة من زيادة الدخل نتيجة الاستحقاقات الإختيارية، مقارنة بالشركة التي تطبق المراجعة الفردية من قبل شركة مراجعة من شركات المراجعة الكبار (Big4)، مع عدم وجود إختلاف معنوي بين البدائل المختلفة لثنائي المراجعة سواء كان الاثنان من الأربعة الكبار (Big4-Big4) أو كان إحداها فقط ينتمي إلى (Big4-Non Big4).

وفي ذات الشأن فقد أشارت دراسة (Ratzinger, et al., 2013) إلى أنه بالرغم أن المراجعة المشتركة قد تساهم في دعم المنافسة في سوق المراجعة وخاصة عندما يكون مزيج مراقبي الحسابات يتألف من واحد من الأربعة الكبار والآخر من غير الأربعة الكبار (Big4-Non Big4) فإن أثر تطبيق المراجعة

المشتركة على جودة المراجعة غير مؤكدة وخاصة في حالة عدم إمتلاك شركة المراجعة من غير الكبار للموارد اللازمة للقيام بمهام عملية المراجعة بالجودة والشكل اللازم، الأمر الذي يترتب عليه عدم التوازن في المشاركة في العمل بين شركة المراجعة.

وتأسيساً على ما تقدم وفيما يتعلق بالشركات التي تطبق برامج المراجعة المشتركة دون أن يكون أحد أطراف مكاتب المراجعة أو كلاهما لا ينتميا إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار، فقد توصلت دراسة (Karjalainen, 2011) إلى أن الشركات التي طبقت برامج المراجعة المشتركة من خلال مدخل (Non Big4-Non Big4) لديها مستوى منخفض من تكلفة رأس المال مقارنة بالشركات التي قامت بتفعيل مدخل المراجعة الفردية كما إتفقت مع الدراسة السابقة دراسة كل من (Relvasm&Pais,2015; Lttonen& Ronnes., 2012) على أن المراجعة المشتركة في ظل التجانس السابق تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة وتحسين مستوى وجودة الإفصاح والقوائم المالية.

وبناء على ما جاء بعرض الأدبيات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث يرى الباحث أن هناك مجموعة من الأدبيات ركزت على ضرورة تطبيق مدخل المراجعة المشتركة كأحد آليات المراجعة الخارجية، لما لهذا المدخل من تأثير إيجابي على جودة المراجعة، حيث إتفقت مجموعة من هذه الأدبيات على أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة من خلال مكاتب ينتميا إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار له مميزاته لعل أهمها تحسين متطلبات الإفصاح والحد من ممارسات إدارة الأرباح، بينما اتفقت أدبيات أخرى على أن المراجعة المشتركة كي تؤتي ثمارها لابد من وجود مزيج من مكاتب ينتميا إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار والأخر لا ينتمي لهذا النوع من المكاتب، وذلك نظراً لمجموعة المزايا التي تتأتى من خلال هذا التجانس لعل أهمها زيادة رجة التحفظ المحاسبي والحفاظ على استقلالية مراقب الحسابات علاوة على إتخاذ الإجراءات التصحيحية المبكرة خوفاً من تعرض عملية المراجعة للفشل.

بينما أشارت مجموعة أخرى من الأدبيات ذات العلاقة بموضوع البحث إلى أن تطبيق المراجعة المشتركة دون أن يكون أحد أطرافها أو كلاهما من مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة من خلال التوافق الدائم في الرأي ودقة تقرير المراجعة الصادر وجودة التقارير المالية، وتخصيص مستوى الإستحقاقات غير العادية.

وفي ضوء ما سبق يمكن إشتقاق فرض البحث الرئيسي والذي يشتق منه ثلاث فروض فرعية يمكن عرضها على النحو التالي :

الفرض الرئيسي: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مداخل المراجعة المشتركة وبين جودة المراجعة".

الفرض الفرعي الأول: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المراجعة المشتركة المنفذ من خلال مكاتب تنتمي إلى الأربعة الكبار (Big4) وبين جودة المراجعة".

الفرض الفرعي الثاني: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المراجعة المشتركة المنفذ من خلال مكاتب تنتمي إحداها فقط إلى الأربعة الكبار (Big4- Non Big4) وبين جودة المراجعة".

الفرض الفرعي الثالث: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المراجعة المشتركة المنفذ من خلال مكاتب لا تنتمي إلى الأربعة الكبار (Non Big4- Non Big4) وبين جودة المراجعة".

وتأسيساً على ما سبق يري الباحث أنه في ظل الآراء المتباينة حول تفسير العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة وبين جودة المراجعة وذلك طبقاً لاختلاف مزيج أو تشكيلة المراجعة المشتركة، سوف يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية وذلك لرصد أهم المتغيرات التي تؤثر على مدخل المراجعة المشتركة وعلاقتها بمحددات جودة المراجعة وذلك وصولاً إلى أهم المتغيرات التي يمكن استخدامها في الدراسة التطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، والتي تطبق مدخل المراجعة المشتركة لقياس أثر تطبيق المزيج أو التشكيلة المناسبة لهذا المدخل على جودة المراجعة، علاوة على الاستعانة ببعض المتغيرات الرقابية التي أكدت عليها نتائج الدراسات السابقة واستخدامها بجانب المتغيرات المؤثرة التي سوف تسفر عنها الدراسة الميدانية وهذا ما سوف يتناوله الباحث في الأجزاء التالية من هذا البحث.

المحور الرابع: الدراسة الميدانية

- منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية:

يتناول الباحث في هذا الجزء العناصر الأساسية للدراسة الميدانية، من حيث أهدافها ومجتمع وعينة الدراسة على النحو التالي :

- أهداف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة، وذلك من خلال استطلاع آراء بعض المراجعين والمحللين الماليين، والأكاديميين، بهدف معرفة ما إذا كان هناك دور فعال للمراجعة المشتركة نحو جودة المراجعة وإيضاح أثر هذا الدور وذلك سعياً نحو تحديد المتغيرات المتعلقة بالمراجعة المشتركة ذات التأثير الأكبر على جودة المراجعة حتى يمكن استخدام تلك المتغيرات في إجراءات الدراسة التطبيقية.

- مجتمع وعينة الدراسة :

أ- مجتمع الدراسة :

ويتمثل مجتمع الدراسة في معدي الحسابات ومراجعيها، والمحللين الماليين، في الشركات المدرجة بالبورصة المصرية، بالإضافة إلى الأكاديميين، وتنقسم إلى الفئات التالية:

- الفئة الأولى (المراجعين)، ويمثلها بعض المراجعين القائمين بالممارسات المحاسبية.
- الفئة الثالثة (المحللين الماليين)، ويمثلها المحللين في شركات الوساطة المالية.
- الفئة الرابعة (الأكاديميين)، ويمثلها بعض أعضاء هيئة التدريس ببعض الجامعات والمعاهد العليا المصرية، والمشاركين في تنظيم السياسات المحاسبية.

ويوضح الجدول التالي توزيع المجتمع على فئات الدراسة :

جدول (1)

توزيع المجتمع على فئات الدراسة

العدد	فئات الدراسة
109	مراجعين
42	محللين ماليين
59	أكاديميين
210	الإجمالي

ب- عينة الدراسة :

باستخدام العينة الطبقية المتناسبة، وبافتراض توفر الظاهرة محل الدراسة بنسبة (50%) أي أن $L = 0.50$ بتطبيق معادلة حجم العينة :⁽¹⁾

$$n = \frac{L(1-L)}{\frac{L(1-L)}{N} + \frac{d^2}{z^2}}$$

حيث أن :

□ حجم المجتمع.

□ القيمة الجدولية عند معامل ثقة 95% وتساوي 1.96.

L: نسبة العينة من حجم المجتمع.

d: الخطأ المسموح به ويساوي 0.05، عند معامل ثقة 95% يعني أن الخطأ المسموح به (0.05) فإن

حجم العينة هو :

$$n = \frac{0.5(1-0.5)}{\frac{0.5(1-0.5)}{210} + \frac{(0.05)^2}{(1.96)^2}}$$

$n \cong 136$

وباستخدام العينة الطبقية المتناسبة تم توزيع العينة على فئات الدراسة (المستقصى منهم) من خلال المعادلة التالية :

$$= \frac{N_i}{N} * n * n_i$$

حيث أن :

N_i : حجم المجتمع من كل فئة من فئات الدراسة.

n_i : هي حجم العينة الطبقية المتناسبة من كل فئة.

وقد قام الباحث باتباع اسلوب المقابلة الشخصية لبعض مفردات العينة، واعتمد الباحث على التوزيع من خلال البريد الإلكتروني، وذلك لتوزيع قوائم الاستقصاء الخاصة بالدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع (136) استمارة، وذلك عن طريق البريد الإلكتروني، كما حاول الباحث من خلال هذه الاستمارة استقصاء كافة المشاكل والأسئلة التي ظهرت خلال الإطار النظري للدراسة، وقد ترك الباحث للمستقصى منهم حرية الإجابة على عبارات القائمة. ثم أعقب ذلك تجميع هذه القوائم بعد انتهاء الإجابة عليها من مفردات العينة. وقد بلغت الردود (136) استمارة أي بنسبة (100%) من حجم المجتمع، وتم استبعاد (3) استمارات لوجود أخطاء بها بنسبة (2%)، وبذلك تكون عدد الاستمارات الصحيحة (133) استمارة بنسبة (98%)، وبالتالي هي نسبة جيدة تسمح بالاختبارات الإحصائية.

(1) د. عبد الحميد العباسي، " التحليل الإحصاء باستخدام SPSS "، معهد الإحصاء، جامعة القاهرة، 1999.

والجدول التالي يوضح أعداد الاستمارات الموزعة والصحيحة على فئات الدراسة :

جدول (2)

توزيع العينة على فئات الدراسة

الاستقصاءات المستلمة والصحيحة		فئات الدراسة
النسبة %	العدد	
53.4%	71	مراجعين
20.3%	27	محللين ماليين
26.3%	35	أكاديميين
100%	133	الإجمالي

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي.

الخصائص السيكومترية لقائمة الاستقصاء (الصدق والثبات) :

يعني الصدق هو مقياس يقيس ما وضع لقياسه، ومعامل الصدق هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وعليه يمكن معرفة مدى الإعتماضية لنتائج الدراسة حتى يمكن تعميم النتائج التي سوف يصل إليها الباحث، ويعني الثبات إستقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج بإحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وهو يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فقيمة المعامل تكون مساوية للصفر، والعكس فإذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، ويتناول الجدول رقم (3) نتائج اختبار الصدق والثبات على النحو التالي :

جدول (3)

قيم معاملات الصدق والثبات لعبارات الاستقصاء

معامل		فئات الدراسة
الثبات (Alpha)	الصدق الذاتي	
.788	0.888	المردود الإيجابي حول تطبيق مدخل المراجعة المشتركة واثرا على جودة المراجعة
.750	0.866	عندما يتم تنفيذ المراجعة المشتركة من خلال (Big4-Big4)
.792	0.890	عندما يتم تنفيذ المراجعة المشتركة من خلال (Big4-NonBig4)
.826	0.909	عندما يتم تنفيذ المراجعة المشتركة من خلال (Non-Big4-Non-Big4)

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

ويوضح جدول (3) أن جميع قيم معاملات ثبات العبارات أقل من معاملات ثبات الاستقصاء ككل مما يشير إلى أن عبارات الاستقصاء على درجة مناسبة من الثبات. والصدق يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات لمحتوى مقياس إتجاهات المستقصى منهم للمحاور الأربعة. ويتضح للباحث من جدول رقم (3) أن قيم معاملي الصدق والثبات مقبولة لجميع الأسئلة حيث أشتملت قائمة الاستقصاء على أربعة محاور تأخذ شكل ليكرت الخماسي، وتتكون من أكثر من (11) عبارة، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض الدراسة وتحقيق أهدافها، ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

جدول (4)

الإحصاء الوصفي لآراء المستقصى منهم حول المردود الإيجابي عند تطبيق مدخل المراجعة المشتركة

رقم العبارة	العبارة	فئة المراجعين		فئة المحللين الماليين		فئة الأكاديميين	
		الوسط الحسابي	Std. الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	Std. الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	Std. الانحراف المعياري
1	تعمل المراجعة المشتركة على تعزيز إستقلالية المراجع مما يزيد من جودة المراجعة.	4.686	0.510	4.778	0.424	4.609	0.577
2	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من مخاطر عملية المراجعة مما يزيد من جودة المراجعة.	4.628	0.528	4.667	0.480	4.587	0.541
3	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من ظاهرة تركيز المهنة مما يزيد من جودة المراجعة.	4.569	0.539	4.556	0.506	4.565	0.583
4	تساهم المراجعة المشتركة في تبادل الخبرات والمعلومات بين المراجعين المشاركين في عملية المراجعة.	4.647	0.594	4.667	0.620	4.587	0.580
5	توفر المراجعة المشتركة كفاءة وكفاية أدلة الإثبات المطلوبة لإتمام عملية المراجعة.	4.588	0.536	4.667	0.480	4.609	0.577
6	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من قدرة الإدارة على ممارسة إدارة الأرباح.	4.549	0.577	4.593	0.501	4.457	0.622
7	تساهم المراجعة المشتركة في زيادة مستوى حوكمة شركات ومكاتب المراجعة.	4.628	0.692	4.641	0.712	4.630	0.572
8	تعمل المراجعة المشتركة على زيادة مستوى الثقة في المهنة.	4.196	0.825	4.074	0.829	3.978	0.954
9	تساهم المراجعة المشتركة في دقة الالتزام بمعايير الاداء والإرشادات المهنية.	4.529	0.731	4.037	0.629	4.544	0.721
10	تعمل المراجعة المشتركة على تحسين جودة التقارير المالية.	4.314	0.678	4.697	0.706	4.684	0.535
11	تعمل المراجعة المشتركة على زيادة مستوى التحفظ المحاسبي لدى عميل المراجعة.	4.673	0.539	4.630	0.492	4.652	0.526

يوضح جدول رقم (4) نتائج الإحصاء الوصفي لآراء المستقصى منهم حول المردود الإيجابي عند تطبيق مدخل المراجعة المشتركة، حيث أن العبارة رقم (1) قد احتلت المرتبة الأولى لفئة المراجعين وهي (تعمل المراجعة المشتركة على تعزيز إستقلالية المراجع مما يزيد من جودة المراجعة) بوسط حسابي قدرة (4.686)، وفيما يتعلق بفئة المحللين الماليين فقد احتلت العبارة الأولى أيضاً الترتيب الأول للوسط حسابي وقدرة (4.778)، وفيما يتعلق بفئة الأكاديميين فتشير إجاباتهم إلى أن العبارة رقم (11) هي أعلى وسط حسابي وقدره (4.652)، وعلى المستوى العام لإجابات المستقصى منهم فقد كانت العبارة رقم (1)، والعبارة رقم (10)، والعبارة رقم (11) ذات التأثير الأعلى (مردود) حول المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة عملية المراجعة.

جدول (5) معاملات الارتباط

رقم العبارة	العبارة	عندما يتم تنفيذ المراجعة المشتركة من خلال (Big4-Big4)
1	تعمل المراجعة المشتركة على تعزيز إستقلالية المراجع مما يزيد من جودة المراجعة.	.689**
2	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من مخاطر عملية المراجعة مما يزيد من جودة المراجعة.	.574**
3	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من ظاهرة تركيز المهنة مما يزيد من جودة المراجعة.	.623**
4	تساهم المراجعة المشتركة في تبادل الخبرات والمعلومات بين المراجعين المشاركين في عملية المراجعة.	.489**
5	توفر المراجعة المشتركة كفاءة وكفاية أدلة الإثبات المطلوبة لإتمام عملية المراجعة.	.652**
6	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من قدرة الإدارة على ممارسة إدارة الأرباح.	.659**
7	تساهم المراجعة المشتركة في زيادة مستوى حوكمة شركات ومكاتب المراجعة.	.550**
8	تعمل المراجعة المشتركة على زيادة مستوى الثقة في المهنة.	.567**
9	تساهم المراجعة المشتركة في دقة الإلتزام بمعايير الاداء والإرشادات المهنية.	.617**
10	تعمل المراجعة المشتركة على تحسين جودة التقارير المالية.	.625**
11	تعمل المراجعة المشتركة على زيادة مستوى التحفظ المحاسبي لدى عميل المراجعة.	.685**

** عند مستوى معنوية 5%.

يوضح جدول (5) معاملات الارتباط بين المتغير المستقل (المراجعة المشتركة) وبين المتغير التابع (جودة المراجعة) عندما يتم تنفيذ المراجعة المشتركة من خلال (Big4-Big4)، ويتضح إرتفاع معامل الارتباط لعبارة (تعمل المراجعة المشتركة على تعزيز إستقلالية المراجع مما يزيد من جودة المراجعة)

بقيمة (689). مما يدل على أن هناك علاقة إرتباط موجبة قوية بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية 5%، ويوجد أيضاً علاقة إرتباط موجبة قوية بين عبارة (تعمل المراجعة المشتركة على زيادة مستوى التحفظ المحاسبي لدى عميل المراجعة) بقيمة (685)، وكانت أقل قيمة لمعامل الإرتباط بين عبارة (تبادل الخبرات والمعلومات بين المراجعين المشاركين في عملية المراجعة) وذلك بقيمة معامل إرتباط (489).

جدول (6) معاملات الإرتباط

رقم العبارة	العبارة	عندما يتم تنفيذ المراجعة المشتركة من خلال (Big4-Nonbig4)
1	تعمل المراجعة المشتركة على تعزيز إستقلالية المراجع مما يزيد من جودة المراجعة.	.648**
2	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من مخاطر عملية المراجعة مما يزيد من جودة المراجعة.	.517**
3	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من ظاهرة تركيز المهنة مما يزيد من جودة المراجعة.	.523**
4	تساهم المراجعة المشتركة فى تبادل الخبرات والمعلومات بين المراجعين المشاركين فى عملية المراجعة.	.401**
5	توفر المراجعة المشتركة كفاءة وكفاية أدلة الإثبات المطلوبة لإتمام عملية المراجعة.	.512**
6	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من قدرة الإدارة على ممارسة إدارة الأرباح.	.613**
7	تساهم المراجعة المشتركة فى زيادة مستوى حوكمة شركات ومكاتب المراجعة.	.537**
8	تعمل المراجعة المشتركة على زيادة مستوى الثقة فى المهنة.	.650*
9	تساهم المراجعة المشتركة فى دقة الإلتزام بمعايير الاداء والإرشادات المهنية.	.558**
10	تعمل المراجعة المشتركة على تحسين جودة التقارير المالية.	.698**
11	تعمل المراجعة المشتركة على زيادة مستوى التحفظ المحاسبي لدى عميل المراجعة.	.711**

** عند مستوى معنوية 5%.

يوضح جدول (6) معاملات الارتباط بين المتغير المستقل (المراجعة المشتركة) وبين المتغير التابع (جودة المراجعة) عندما يتم تنفيذ المراجعة المشتركة من خلال (Big4-NonBig4)، ويتضح ارتفاع معامل الارتباط لعبارة (تعمل المراجعة المشتركة على زيادة مستوى التحفظ المحاسبي لدى عميل

المراجعة) بقيمة (0.711). مما يدل على أن هناك علاقة ارتباط موجبة قوية بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية 5%، ويوجد أيضاً علاقة ارتباط موجبة قوية لعبارة (تحسين جودة التقارير والقوائم المالية) بقيمة (0.698)، وكانت أقل قيمة لمعامل الارتباط لعبارة (تبادل الخبرات والمعلومات بين المراجعين المشاركين في عملية المراجعة) بقيمة (0.401).

جدول (7) معاملات الارتباط

رقم العبارة	العبارة	عندما يتم تنفيذ المراجعة المشتركة من خلال (NonBig4-Nonbig4)
1	تعمل المراجعة المشتركة على تعزيز إستقلالية المراجع مما يزيد من جودة المراجعة.	.678**
2	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من مخاطر عملية المراجعة مما يزيد من جودة المراجعة.	.617**
3	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من ظاهرة تركيز المهنة مما يزيد من جودة المراجعة.	.621**
4	تساهم المراجعة المشتركة في تبادل الخبرات والمعلومات بين المراجعين المشاركين في عملية المراجعة.	.539**
5	توفر المراجعة المشتركة كفاءة وكفاية أدلة الإثبات المطلوبة لإتمام عملية المراجعة.	.541**
6	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من قدرة الإدارة على ممارسة إدارة الأرباح.	.635**
7	تساهم المراجعة المشتركة في زيادة مستوى حوكمة شركات ومكاتب المراجعة.	.565**
8	تعمل المراجعة المشتركة على زيادة مستوى الثقة في المهنة.	.514**
9	تساهم المراجعة المشتركة في دقة الإلتزام بمعايير الاداء والإرشادات المهنية.	.579**
10	تعمل المراجعة المشتركة على تحسين جودة التقارير المالية.	.643**
11	تعمل المراجعة المشتركة على زيادة مستوى التحفظ المحاسبي لدى عميل المراجعة.	.621**

** عند مستوى معنوية 5%.

يوضح جدول (7) معاملات الارتباط بين المتغير المستقل (المراجعة المشتركة) وبين المتغير التابع (جودة المراجعة) عندما يتم تنفيذ المراجعة المشتركة من خلال (NonBig4-NonBig4)، ويتضح إرتفاع معامل الارتباط لعبارة (تعمل المراجعة المشتركة على تعزيز إستقلالية المراجع مما يزيد من جودة

المراجعة) بقيمة (0.678). مما يدل على أن هناك علاقة إرتباط موجبة قوية بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية 5%، ويوجد أيضاً علاقة إرتباط موجبة قوية لعبارة (تحسين جودة التقارير المالية) بقيمة (0.643)، وكانت أقل قيمة لمعامل الإرتباط لعبارة (زيادة مستوى الثقة فى المهنة) بقيمة (0.514).

جدول (8)

نتائج تحليل الانحدار لقياس أثر المراجعة المشتركة

على جودة المراجعة في ظل تنفيذ المهام من خلال مكتبين (Big4-Big4)

المتغير المستقل	قيمة F المحسوبة	مستوى المعنوية P	معامل التحديد R ²	مدى تأثير المتغير المستقل
المراجعة المشتركة	26.657	.000	.694	مؤثر
معادلة الانحدار البسيط				Y= 2.535 +.415 X2

قيمة F الجدولية عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$) ودرجات حرية (1 - 171) = 3.84

تشير المعطيات الإحصائية في جدول (8) إلى النتائج التالية :

- 1- نجد أن الجزء الثابت (β) يساوى (2.535) أى له قيمة موجبة (أكبر من الصفر)، ومعامل الانحدار (β_1) يساوى (0.415). أى له قيمة موجبة، وتتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، وبالتالي نجد أنه لا تعارض بين الشروط النظرية ونتائج نموذج الانحدار المقدر.
- 2- المتغير الموقفى المستقل المراجعة المشتركة يفسر (0.694). من المتغير التابع وفقاً لمعامل التحديد R² وهى نسبة متوسطة، بينما النسبة الباقية تفسرها عوامل أخرى.

3- بلغت قيمة الاحتمال (P-Value) (0.000) وهى أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وبالتالي نرفض فرض العدم القائل بأن نموذج الانحدار غير معنوى، وإستناداً إلى ارتفاع قيمة (F) المحسوبة (26.657) عن قيمتها الجدولية (3.84) عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$)، ودرجات حرية (1-171) مما يؤكد على وجود دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، وبالتالي معنوية تأثير المتغير المستقل المراجعة المشتركة المنفذ من خلال مكاتب تنتمي إلى الأربعة الكبار (Big4-Big4) على جودة المراجعة.

مما يقتضى رفض فرض العدم الفرعى الأول، والذي يقضى "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام مدخل المراجعة المشتركة المنفذ من خلال مكاتب تنتمي إلى الأربعة الكبار (Big4-Big4) وبين جودة المراجعة". وقبول الفرض البديل أى أنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين

استخدام مدخل المراجعة المشتركة المنفذ من خلال مكاتب تنتمي إلى الأربعة الكبار (Big4–Big4) وبين جودة المراجعة

جدول (9)

نتائج تحليل الانحدار لقياس أثر المراجعة المشتركة

على جودة المراجعة في ظل تنفيذ المهام من خلال مكاتب (Big4–NonBig4)

المتغير المستقل	مدى تأثير المتغير المستقل	معامل التحديد R ²	مستوى المعنوية P	قيمة F المحسوبة	المتغير المستقل
مؤثر		.602	.000	113.05	المراجعة المشتركة
معادلة الانحدار البسيط					
Y= 3.937 +.125 X3					

قيمة F الجدولية عند مستوى دلالة (0.05≥α) ودرجات حرية (171 - 1) = 3.84

تشير المعطيات الإحصائية في جدول (9) إلى النتائج التالية :

1- نجد أن الجزء الثابت (β) يساوي (3.937) أي له قيمة موجبة (أكبر من الصفر)، ومعامل الانحدار (β1) يساوي (.125) أي له قيمة موجبة، وتتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، وبالتالي نجد أنه لا تعارض بين الشروط النظرية ونتائج نموذج الانحدار المقدر.

2- المتغير الموقى المستقل المراجعة المشتركة يفسر (.602) من المتغير التابع وفقاً لمعامل التحديد R² وهي نسبة متوسطة، بينما النسبة الباقية تفسرها عوامل أخرى.

3- بلغت قيمة الاحتمال (P-Value) (.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وبالتالي نرفض فرض العدم القائل بأن نموذج الانحدار غير معنوي، وإستناداً إلى ارتفاع قيمة (F) المحسوبة (113.05) عن قيمتها الجدولية (3.84) عند مستوى دلالة (0.05≥α)، ودرجات حرية (171-1) مما يؤكد على وجود دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، وبالتالي معنوية تأثير المتغير المستقل المراجعة المشتركة المنفذ من خلال مكاتب ينتمي أحدهما إلى الأربعة الكبار (Big4–NonBig4) على جودة المراجعة.

مما يقتضي رفض فرض العدم الفرعي الثاني، والذي يقضى "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المراجعة المشتركة المنفذ من خلال مكاتب تنتمي إحداهما فقط إلى الأربعة الكبار (Big4– Non Big4) وبين جودة المراجعة". وقبول الفرض البديل أي أنه "توجد علاقة ذات دلالة

إحصائية بين استخدام مدخل المراجعة المشتركة المنفذ من خلال مكاتب تنتمي إحداها فقط إلى الأربعة الكبار (Big4- Non Big4) وبين جودة المراجعة"

جدول (10)

نتائج تحليل الانحدار لقياس أثر المراجعة المشتركة

على جودة المراجعة في ظل تنفيذ المهام من خلال مكاتب (NonBig4-NonBig4)

المتغير المستقل	معامل التحديد R ²	مستوى المعنوية P	قيمة F المحسوبة	المتغير المستقل
مؤثر	.411	.000	119.54	المراجعة المشتركة
Y= 2.037 +.560 X1				معادلة الانحدار البسيط

قيمة F الجدولية عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$) ودرجات حرية (1 - 171) = 3.84

تشير المعطيات الإحصائية في جدول (10) إلى النتائج التالية :

1- نجد أن الجزء الثابت (β) يساوي (2.037) أي له قيمة موجبة (أكبر من الصفر)، ومعامل الانحدار (β_1) يساوي (.560)، أي له قيمة موجبة، وتتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، وبالتالي نجد أنه لا تعارض بين الشروط النظرية ونتائج نموذج الانحدار المقدر.

2- المتغير الموقفي المستقل المراجعة المشتركة يفسر (.411) من المتغير التابع وفقاً لمعامل التحديد

R^2 وهي نسبة متوسطة، بينما النسبة الباقية تفسرها عوامل أخرى.

3- بلغت قيمة الاحتمال (P-Value) (.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وبالتالي نرفض فرض العدم القائل بأن نموذج الانحدار غير معنوي، وإستناداً إلى ارتفاع قيمة (F) المحسوبة (119.54) عن قيمتها الجدولية (3.84) عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$)، ودرجات حرية (1-171) مما يؤكد على وجود دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، وبالتالي معنوية تأثير المتغير المستقل المراجعة المشتركة المنفذة من خلال مكاتب لا تنتمي للأربعة الكبار (NonBig4-NonBig4) على جودة المراجعة.

مما يقتضي رفض فرض العدم الفرعي الثالث، والذي يقضى "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المراجعة المشتركة المنفذ من خلال مكاتب لا تنتمي إلى الأربعة الكبار (Non Big4- Non Big4) وبين جودة المراجعة" وقبول الفرض البديل أي أنه "توجد علاقة ذات دلالة

إحصائية بين استخدام مدخل المراجعة المشتركة المنفذ من خلال مكاتب لا تنتمي إلى الأربعة الكبار (Non Big4- Non Big4) وبين جودة المراجعة".

المحور الخامس: الدراسة التطبيقية:

يتناول الباحث في هذا الجزء من الدراسة العناصر الأساسية للدراسة التطبيقية من حيث أدوات وإجراءات الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة، ومصادر الحصول على البيانات ومتغيرات الدراسة، ثم تحليل النتائج الإحصائية واختبار صحة الفروض، من خلال استخدام الأساليب الإحصائية والنماذج الملائمة لتحقيق أهداف الدراسة، ويمكن للباحث تناول هذا المبحث على النحو التالي :

- أدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية :

إعتمد الباحث عند إجراء الدراسة التطبيقية على منهجية بعض الدراسات منها (Marmousez,2009; Zerni et al., 2012)، وذلك من خلال الاعتماد على البيانات الفعلية الواردة بتقارير المراجعة والقوائم المالية والإيضاحات المتممة لعينة الشركات، حيث قام الباحث بتحليل تقارير المراجعة الصادرة من قبل مراجعي الحسابات لشركات العينة بهدف تحديد ما إذا كانت الشركة تقوم بتفعيل المراجعة المشتركة من خلال النماذج الثلاثة السابق ذكرها.

- مجتمع وعينة الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المساهمة المدرجة بورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من (2011-2016) وتنتمي إلى قطاعات تقوم بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة والبالغ عددها 103 شركة وقد تم إختيار عينة الدراسة وفقاً للمعايير التالية :

- شركات تقوم بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة.
 - شركة من الشركات المتداول أسهمها في سوق المال ولم يتوقف نشاطها خلال فترة الدراسة.
 - إتاحة التقارير المالية السنوية خلال فترة الدراسة.
- وعليه تم تطبيق هذه المعايير وتبين أن عدد الشركات التي تقوم بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة (14) شركة.

- مصادر الحصول على البيانات:

تم الحصول على البيانات من خلال التقارير المالية المنشورة للشركات في عينة الدراسة من الموقع الرسمي لبورصة الأوراق المالية المصرية (www.egx.com.eg) (وموقع مباشر للمعلومات (www.mubasher.inf.com))، وشركة مصر لنشر المعلومات، بالإضافة إلى مواقع شركات العينة على شبكة المعلومات الدولية، والجدول التالي يوضح توزيع شركات العينة على عينة الدراسة :

جدول (11) عينة الدراسة التطبيقية لمجموعة من الشركات التي تقوم بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة بتشكيلاته المختلفة

مسلسل	اسم المؤسسة	القطاع	نوع المراجعة	مدخل المراجعة المستخدم
1	البنك التجاري الدولي	البنوك	مشتركة	حازم حسن KPMG والمتضامنون للمحاسبية والمراجعة (E & Y) (Big4-Big4)
2	بنك فيصل الإسلامي	البنوك	مشتركة	المتضامنون للمحاسبية والمراجعة (E & Y) ومحمد صالح الدين عيسى أبو طبل (Big4-NonBig4)
3	البنك قطر الأهلي الوطني	البنوك	مشتركة	صالح وبرسوم وعبد العزيز Deloitte والمتضامنون للمحاسبية والمراجعة (E & Y) (Big4-Big4)
4	بنك أبو ظبي الإسلامي	البنوك	مشتركة	المتضامنون للمحاسبية والمراجعة (E & Y) ومكتب المحاسبون المصريون (إيجاك) (Big4-NonBig4)
5	بنك الإتحاد الوطني - مصر	البنوك	مشتركة	المتضامنون للمحاسبية والمراجعة (E & Y) ووحييد عبد الغفار وشركاه (Big4-NonBig4)
6	الشركة الخليجية الكندية للإستثمار العقاري العربي	العقارات	مشتركة	حالد بدير كمال محاسب قانوني وحسن حمزه النشري (NonBig4-NonBig4)
7	شركة القاهرة للدواجن	أغذية ومشروبات	مشتركة	حازم حسن KPMG ونصر أبو العباس وشركاه Morison KSI (Big4-NonBig4)
8	شركة الأهلي للتنمية والإستثمار	العقارات	مشتركة	حازم حسن KPMG ومصطفى شوقي MAZQRS (Big4-NonBig4)
9	الشركة المصرية الصناعة النشا والجلوكوز	أغذية ومشروبات	مشتركة	أر أس أم مصر - مجدي حشيس وشركاه ونصر أبو العباس وشركاه Morison KSI (NonBig4-NonBig4)

عمرو محمد الشعبولي وشريف منصور ديبوس (NonBig4-NonBig4)	مشتركة	خدمات ومنتجات صناعية	شركة الإسكندرية للغزل والنسيج سبيناكس	10
المتضامنون للمحاسبية والمراجعة (E & Y) والمعزوي وشركاه (Big4-NonBig4)	مشتركة	كيماويات	شركة مينا فارم للأدوية والصناعات الكيماوية	11
أ.د. محمد عبد العزيز حجازي ومجدي حشيش وشركاه وكامل مجدي صالح (NonBig4-NonBig4)	مشتركة	غاز وبترول	شركة الخدمات الملاحية البتروولية - ماريديف	12
د/ أحمد شوقي وكامل مجدي صالح (NonBig4-NonBig4)	مشتركة	خدمات ومنتجات صناعية	شركة الشروق الحديثة للطباعة والتغليف	13
تامر عبد التواب وطارق حشيش (NonBig4-NonBig4)	مشتركة	موارد أساسية	شركة القاهرة للخدمات التعليمية	14

جدول رقم (12) توزيع مكاتب المراجعة على عينة الدراسة وفقاً لمهام التنفيذ

النسبة	العدد	المؤسسات التي تطبق مدخل المراجعة المشتركة
15%	2	من خلال مكاتب من الأربعة الكبار (Big4-Big4)
42.5%	6	من خلال مكاتب إحدهما من الأربعة الكبار (Big4-NonBig4)
42.5%	6	من خلال مكاتب من دون الأربعة الكبار (Non-Big4-Non-Big4)
100%	14	الإجمالي

المصدر : من إعداد الباحث

- قياس متغيرات الدراسة التطبيقية:

تهدف الدراسة إلى قياس اثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة عندما يتم تنفيذها من خلال مكاتب من الأربعة الكبار، مكاتب أحدهما فقط من الأربعة الكبار أو مكاتب لا ينتميا إلى الأربعة الكبار، حيث قام الباحث باستخدام أكثر المتغيرات تأثيراً من خلال تحليل الاختبارات الإحصائية للدراسة الميدانية الذي تناولها في الجزء السابق من البحث، لذلك إعتد الباحث في الدراسة التطبيقية على المقاييس التالية (إستقلالية المراجع، جودة التقارير المالية، التحفظ المحاسبي)، بالإضافة إلى

متغيران تم إختيارهم كمتغيرات رقابية وهي (أهمية العميل تجاه مكتب المراجعة، حجم شركة العميل)، ويمكن للباحث توضيح طبيعة متغيرات الدراسة وكيفية قياسها على النحو التالي :

- نموذج قياس أثر مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة :

لمعرفة أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة وقياس أثره على جودة المراجعة قام الباحث بصياغة نموذج الانحدار المتعدد على النحو التالي :

$$(AQ) = a + AF + FRQ + AC + ACI + FS + e$$

ويوضح الجدول التالي أهم المتغيرات المحددة لجودة المراجعة على النحو التالي:

جدول رقم (13) يوضح المتغيرات المحددة لجودة المراجعة

الدراسات التي تناولت القياس	طرق القياس	المتغير	
Gerayli et it., 2011	تم قياسه من خلال لوغاريتم أتعاب المراجع من قبل شركة العميل	A measure of Auditor Independence (AF)	استقلالية المراجع
Kormendi & Lipe, 2011.	ويقاس باستخدام مدخل جودة الأرباح	Financial Reports Quality (FRQ)	جودة التقارير المالية
Beaver & Ryan, 2010.	ويقاس بنسبة القيمة السوقية لحقوق الملكية إلى قيمتها الدفترية	Accounting Conservatism (AC)	التحفظ المحاسبي
Ebrahim, 2011	ويقاس بنسبة قيمة التداول لكل شركة إلى إجمالي دوران شركات المراجعة داخل العينة	degree of Audit Client Importance to the Audit firm (ACI)	أهمية العميل تجاه مكتب المراجعة
Zang, 2012	تم قياسه من خلال لوغاريتم إجمالي الأصول	Firm Size (FS)	حجم شركة العميل

- استقلالية المراجع (AF) : وقد تم قياس هذا المتغير من خلال لوغاريتم أتعاب المراجع من قبل شركة العميل حيث تم الاستناد إلى استقلالية المراجع من خلال قيمة أتعابه، وفقاً لدراسة (Gerayli et .at., 2011).

- جودة التقارير المالية (FRQ) : وقد تم قياس هذا المتغير من خلال مدخل جودة الأرباح، حيث يستند مؤيدي هذا المدخل إلى أن الربح المحاسبي هو أكثر المعلومات المحاسبية أهمية لأصحاب المصالح، ويتوقف إنتاجه على الموارد المتاحة، ومدى كفاءة الإدارة في تشغيلها والفرص الإقتصادية المتوقعة، ويعتمد الباحث على نموذج إنحدار الأرباح وفقاً لدراسة (Kormendi & Lipe, 2011) لقياس

إستمرارية الأرباح، ونموذج (Francis et al., 2003) لقياس القدرة التنبؤية للأرباح بالإعتماد على السلاسل الزمنية وفقاً لتقارير الشركات محل الدراسة.

- **التحفظ المحاسبي (AC)** : تم الإعتماد على نموذج (Beaver & Ryan, 2010) لقياس التحفظ المحاسبي، ويعتبر هذا النموذج أن التحفظ المحاسبي يميل إلى تخفيض صافي القيمة الدفترية لحقوق الملكية مقارنة بالقيمة السوقية، وعليه فإن الزيادة في القيمة السوقية لحقوق الملكية إلى القيمة الدفترية يؤدي إلى زيادة التحفظ المحاسبي والعكس.

- **أهمية العميل تجاه مكتب المراجعة (ACI)** : وقد تم قياس هذا المتغير وفقاً لدراسة (Ebrahim, 2011) حيث تم تناول هذا المتغير من خلال نسبة معدل دوران شركة العميل ودوران المراجع منسوب إلى حجم العينة.

- **حجم شركة العميل (FS)** : تم استخدام حجم شركة العميل كمتغير تابع، وقد أشارت دراسة (Zang, 2012) إلى أن حجم الشركة يؤثر سلباً على جودة المراجعة، أي أنه عندما تكون الشركة ذات حجم كبير وفقاً للوغاريتم إجمالي الأصول كلما كان هناك جودة مراجعة أعلى والعكس.

حيث تمثل الخطأ العشوائي.

- معادلات نموذج الإنحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة التطبيقية وفقاً للسيناريوهات الثلاثة :

(Model 1)

$$(AQ) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log AF} + \beta_2 \text{FRQ} + \beta_3 \text{AC} + \beta_4 \text{ACI} + \beta_5 \text{Log FS} + \beta_6 \text{Big4-Big4} + \beta_7 (\text{Big4-Big4} * \text{Log AF}) + \beta_8 (\text{Big4-Big4} * \text{FRQ}) + \beta_9 (\text{Big4-Big4} * \text{AC}) + \beta_{10} (\text{Big4-Big4} * \text{ACI}) + \beta_{11} (\text{Big4-Big4} * \text{Log FS}) + \varepsilon$$

(Model 2)

$$(AQ) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log AF} + \beta_2 \text{FRQ} + \beta_3 \text{AC} + \beta_4 \text{ACI} + \beta_5 \text{Log FS} + \beta_6 \text{Big4-NonBig4} + \beta_7 (\text{Big4-NonBig4} * \text{Log AF}) + \beta_8 (\text{Big4-NonBig4} * \text{FRQ}) + \beta_9 (\text{Big4-NonBig4} * \text{AC}) + \beta_{10} (\text{Big4-NonBig4} * \text{ACI}) + \beta_{11} (\text{Big4-NonBig4} * \text{Log FS}) + \varepsilon$$

(Model 3)

$$(AQ) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log AF} + \beta_2 \text{FRQ} + \beta_3 \text{AC} + \beta_4 \text{ACI} + \beta_5 \text{Log FS} + \beta_6 \text{NonBig4-NonBig4} + \beta_7 (\text{NonBig4-NonBig4} * \text{Log AF}) + \beta_8 (\text{NonBig4-NonBig4} * \text{FRQ}) + \beta_9 (\text{NonBig4-NonBig4} * \text{AC}) + \beta_{10} (\text{NonBig4-NonBig4} * \text{ACI}) + \beta_{11} (\text{NonBig4-NonBig4} * \text{Log FS}) + \varepsilon$$

حيث أن (Big4-Big4) تعبر عن متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة تنفيذ مدخل المراجعة المشتركة من خلال مكتبين من الأربعة الكبار، والقيمة (0) فيما عدا ذلك - بينما تعبر (Big4-NonBig4) عن متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة تنفيذ مدخل المراجعة المشتركة من خلال مكتبين إحداهما من الأربعة الكبار، والقيمة (0) فيما عدا ذلك. بينما تعبر (NonBig4-NonBig4) عن متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة تنفيذ مدخل المراجعة المشتركة من خلال مكتبين من دون الأربعة الكبار، والقيمة (0) فيما عدا ذلك. وذلك وفقاً لما تناولته بعض الدراسات منها (Aljaber, 2014; Francis et al., 2009; Bisogno and DeLuce, 2016) و(الهردي، 2015)

جدول (13) نتائج إختبار الانحدار لقياس فروق تنفيذ مهام المراجعة المشتركة من خلال التشكيلات الثلاثة وأثرها على جودة المراجعة

Model النموذج	Variables المتغيرات	Coefficient المعاملات	T-Statistic إختبار T	P-Value مستوى الدلالة	Adjusted R ² معامل التحديد المعدل
Model 1	AF	.348	4.052	.012	0.438
	FRQ	.103	2.235	.042	
	AC	.210	2.132	.036	
	ACI	-.132	-2.041	.042	
	FS	.229	1.065	.003	
	Big4-big4	.128	3.028	.068	
	Big4-big4 * AF	.187	3.37	.037	
	Big4-big4 * FRQ	.162	4.012	.072	
	Big4-big4 * AC	.123	3.023	.076	
	Big4-big4 * ACI	-.154	3.053	.064	
	Big4-big4 * FS	.119	3.019	.017	
Model 2	AF	.226	2.432	.167	0.372
	FRQ	.226	3.264	.042	
	AC	.148	2.281	.068	
	ACI	-.342	-4.042	.146	
	FS	.169	2.069	.032	
	Big4-NonBig4 *	.178	2.038	.238	
	Big4-NonBig4 * AF	.119	1.067	.171	
	Big4-NonBig4 * FRQ	.136	.732	.233	
	Big4-NonBig4 * AC	.229	1.013	.289	
	Big4-NonBig4 * ACI	-.254	-1.034	.318	
Big4-NonBig4 * FS	.175	.973	.334		
Model 3	AF	.123	2.052	.003	0.263
	FRQ	.128	2.128	.118	
	AC	.165	2.012	.342	
	ACI	-.242	-2.067	.092	
	FS	.269	3.039	.069	
	NonBig4-NonBig4 *	.138	2.012	.073	
	NonBig4-NonBig4 * AF	.167	.379	.628	
	NonBig4-NonBig4 * FRQ	.232	1.157	.504	
	NonBig4-NonBig4 * AC	.113	1.013	.532	
	NonBig4-NonBig4 * ACI	-.234	-.673	.297	
	NonBig4-NonBig4 * FS	.115	1.017	.877	

يتضح من جدول (13) والخاص بإختبار الانحدار المتعدد ما يلي:

- هناك تأثير إيجابي لمدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة عند تنفيذ مهام المراجعة من خلال مكتبين ينتمي كل منهما إلى الأربعة الكبار (Big4-Big4)، حيث تشير النتائج الخاصة بـ (Model 1) أن نموذج الانحدار معنوي إحصائياً بقيمة $F = 0.438$ ، وعند مستوى معنوية 0.05% وقدرة هذا النموذج على تفسير التغيرات في المتغير التابع كانت أعلى مقارنة بالنموذج الثاني والثالث حيث أن قيمة معامل التحديد $R^2 = 0.372$ % مما تشير إلى أن هناك تأثير إيجابي بين المتغيرين (BIG4-BIG4). أي أن أكثر المتغيرات تأثيراً على جودة المراجعة هي إستقلالية المراجع.

- هناك تأثير إيجابي لمدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة عند تنفيذ مهام المراجعة من خلال مكتبين ينتمي إحداهما فقط إلى الأربعة الكبار (Big4-NonBig4)، حيث يشير الجدول رقم (13) إلى أن نموذج الانحدار معنوي إحصائياً بقيمة $F = 3.446$ ، وعند مستوى معنوية 0.05% وتفسر نتيجة المتغير التابع معامل التحديد $R^2 = 37.2$ % مما تشير إلى أن هناك تأثير إيجابي بين المتغيرين (BIG4-NonBIG4). ويتضح أيضاً أن المتغيرين تحسين جودة التقارير المالية وإستقلالية المراجع هما أكثر المتغيرات تأثيراً على جودة المراجعة.

- وفيما يتعلق بالنموذج الثالث والأثر الإيجابي لمدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة عند تنفيذ مهام المراجعة من خلال مكتبين لا ينتمي أيهما إلى الأربعة الكبار (NonBig4-NonBig4)، حيث يشير الجدول رقم (13) إلى أن نموذج الانحدار معنوي إحصائياً بقيمة $F = 2.076$ ، وعند مستوى معنوية 0.05% وتفسر نتيجة المتغير التابع معامل التحديد $R^2 = 26.3$ % مما تشير النتائج إلى أن هناك تأثير إيجابي بين المتغيرين (NonBIG4-NonBIG4). وتؤثر المتغيرات تأثيراً هم إستقلالية المراجع.

وعليه يرى الباحث أن النموذج الأول هو أفضل النماذج تأثيراً على جودة المراجعة حيث أن R^2 Adjusted هي القيمة الأعلى بين النماذج الثلاثة، ومن تحليل النتائج أيضاً يتضح أن متغير أهمية العميل تجاه مكتب المراجعة له مردود سلبي على جودة المراجعة، بينما أكثر المتغيرات معنوياً (إستقلالية المراجع AF) ثم (تحسين جودة التقارير FRQ) وهذه ذات دلالة أن هناك تأثير إيجابي لمدخل المراجعة المشتركة عند إسنادها لمكتبين من الأربعة الكبار (Big4-Big4) على جودة المراجعة، وذلك مقارنة بإنتماءات مراجعي الحسابات لمكتبين أحدهما من الأربعة الكبار (Big4-NonBig4) أو كلاهما من دون الأربعة الكبار (NonBig4-NonBig4). وعليه يتم رفض العدم الرئيسي والذي يقضى "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام مداخل المراجعة المشتركة وبين جودة المراجعة" وقبول الفرض البديل أي أن "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام مداخل المراجعة المشتركة وبين جودة المراجعة".

النتائج والتوصيات ومجالات البحث المختلفة:

أ-النتائج.

- اتفقت معظم آراء المستقصى منهم على أن مدخل المراجعة المشتركة يؤدي إلى تعزيز إستقلالية المراجع الخارجي مما يزيد من جودة عملية المراجعة.
- اتفقت معظم آراء المستقصى منهم على أن مدخل المراجعة المشتركة يعمل على زيادة جودة التقارير المالية مما يزيد من جودة عملية المراجعة.
- اتفقت معظم آراء المستقصى منهم على أن مدخل المراجعة المشتركة يعمل على زيادة درجة التحفظ المحاسبي مما يزيد من جودة عملية المراجعة.
- هناك علاقة إرتباط قوية بين تطبيق مدخل المراجعة المشتركة وبين جودة عملية المراجعة، ولكن تختلف درجة تأثيرها باختلاف مزيج أو تشكيلة المراجعة المشتركة، حيث أن:
 - هناك تأثير إيجابي بدرجة عالية بقيمة $(R^2) 0.438$ لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة عندما يتم من خلال (Big4-Non Big4).
 - هناك تأثير إيجابي بدرجة $(R^2) 0.372$ لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة عندما يتم من خلال (Big4-Non Big4).
 - هناك تأثير إيجابي بدرجة $(R^2) 0.263$ لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة عندما يتم من خلال (Non Big4-Non Big4).

ب:التوصيات:

وفقاً لما انتهى إليه البحث من نتائج، وفي حدود مشكلته وأهدافه يوصي الباحث بما يلي :

- ضرورة قيام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بتفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة بتشكيلاته المختلفة مع التركيز على تنفيذ مهام المراجعة المشتركة من خلال مكاتب ينتمي كل منهما إلى مكاتب المحاسبة الأربعة الكبار (Big4-Big4) وذلك نظراً لتأثير هذه التشكيلة على جودة عملية المراجعة بدرجة أكبر من التشكيلات الأخرى.
- ضرورة قيام الجهات المعنية بإصدار المعايير بالسعي الجاد نحو إصدار معيار مراجعة مصري يحدد مسؤوليات مراقبي الحسابات القائمين بعملية المراجعة المشتركة، هذا بالإضافة إلى وضع إرشادات للتعاون بين مراقبي الحسابات المشاركين في المراجعة المشتركة وذلك وصولاً إلى مستوى عالي من جودة المراجعة، وخاصة أن مدخل المراجعة المشتركة مطبق في مصر بشكل إلزامي في البنوك وصناديق الاستثمار وشركات التمويل العقاري وغيرها من المؤسسات المالية.

- فرض عقوبات شديدة في حالة وجود اتفاق بين مراقبي الحسابات المشاركين في عملية المراجعة المشتركة بشكل يجعل عملية المراجعة المشتركة عملية وهمية تضلل الأطراف المستفيدة من التقارير النهائية لمراقبي الحسابات.
- الاستفادة من التجارب الرائدة بشأن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة وخاصة التجربة الفرنسية والسويدية وذلك فيما يتعلق بإختيارية أو إلزامية هذا المدخل للشركات محل المراجعة.
- إجراء المزيد من الدراسات ذات الصلة بمدخل المراجعة المشتركة لما له من تأثير على مجموعة من المحددات لعل أهمها (درجة التحفظ المحاسبي - إستقلالية مراقبي الحسابات - إدارة الأرباح) ومحاولة التوسع في تدريس هذا المدخل بأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية في مرحلة البكالوريوس والدراسات العليا.
- التوسع في تطبيق برامج المراجعة المشتركة في مصر والعمل على تفعيل البرامج التدريبية وورش العمل الخاصة بمراقبي الحسابات - لما لهذا المدخل من تأثيرات إيجابية على إتخاذ القرارات الاستثمارية وإلزام الشركات بتبني هذا المدخل.

ج - مجالات البحث المستقبلية:

يوصي الباحث بضرورة استمرار الدراسات المستقبلية المرتبطة بهذا المجال والتي يمكن أن تكون تحت العناوين التالية:

- حوكمة مؤسسات المراجعة ودورها في تطوير مدخل المراجعة المشتركة.
- دراسة أثر حجم منشأة المحاسبة والمراجعة على جودة أداء مدخل المراجعة المشتركة.
- أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقارير عن التحريفات الجوهرية.
- التخصص الصناعي لمراقب الحسابات المشارك في تفعيل مدخل المراجعة المشتركة وأثره على جودة المراجعة.
- أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على القيمة الاقتصادية للشركات.

المراجع:

- المراجع العربية:

- الديسطنى، محمد محمد عبد القادر (2014)، "المراجعة المشتركة فى مقابل المراجعة الفردية: دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح فى الشركات المساهمة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة .
- العاصي، محمود غانم، (2016)، دور تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة فى تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العملية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 53، الجزء الثالث.
- العباسي، عبد الحميد، " التحليل الإحصاء باستخدام، SPSS "، معهد الإحصاء، جامعة القاهرة، 1999.
- الهريدي، على محمود، 2015، تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على البنوك المصرية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، العدد الأول.
- رضوان، أحمد جمعة أحمد، (2013)، أثر جودة المراجعة على أساليب إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية. المجلة المصرية للدراسات التجارية- كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد 3، مجلد 37.
- شحاتة، السيد شحاتة (2015)، "أثر حبرة مراقب الحسابات وحجم منشآته على جودة المراجعة الخارجية، دراسة تجريبية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثانى، المجلد الثانى والعشرون، يوليو.
- عبد الحميد، أحمد أشرف، (2015)، "المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة- دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الثانى.
- على، محمود أحمد (2015)، "دراسة وإختيار العلاقة بين مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

- متولى، أحمد زكى حسين (2013)، "قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة (Joint Audit) على أسعار الأسهم، دليل من البورصة المصرية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الرابع.
- يوسف، حنان محمد (2015)، "أثر تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات فى الكشف والتقرير عن الغش فى القوائم المالية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، عين شمس، العدد 2.
- المراجع الأجنبية:

- Alanezi, F.S., Alfaraih, M.M., Alra-Shaid, E. A., & Albolushi, S.S. (2012). Dual/joint auditors and the level of compliance with international financial reporting standards (IFRS-required disclosure): The case of financial institution in Kuwait. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 28(2), 109 – 129.
- Alsadoun, N., and Y AlJoint Auditbr. (2014), Joint Audit and Cost of Equity capital: Evidence from Saudi Arabia, Working paper Available online at: www.google.com.
- American Institute of Certified Public Accountants (2007). Generally Accepted Auditing Standards: Statement on Auditing Standard, No.95 (AICPA)
- Andre, P., Broye, G., Chirstopher Pong, C. and Schatt, A. (2015). Are joint Audits Associated with Higher audit fees? *European Accounting Review*, available at: <http://dx.doi.org/10.1080/09638180.2014.998016>
- Andre, P., G. Broye; C. Pong, and E. Schatt, (2016), "Are joint audits associated with higher audit fees?" *European Accountind Review*, Volume 25, 2016- Issue 2 P245 – 274.
- Arens, A.A., R.H. Elder, and M.S. Beasley, (2011), *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 14th edition, Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Audousset – Coulier, S. (2012), "Two big" or mot "Two big"? The Consequences of appointing two big4 auditors on Audit Pricing in Joint Audit

Setting":P.7,<http://ssrn.com/abstract=2083871>.

- Baldauf,J.,andR.Steckel.(2012),Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report:An Empirical Study.International Journal of Economic Sciences and Applied Research,5(2):7–42.
- Beaver, W. and Ryan, S., (2010), Conditional and Unconditional Conservatism: Concepts and Modeling, Review of Accounting Studies, Vol (10), pp.269-309.
- Behn,B.,J.Choi,and T.Kang.(2008) .Audit quality and properties of analyst earnings forecasts.The Accounting Review.83 (3):327 – 349.
- Chang,X.,S.Dasgupt and G.Hilary.(2009).The effect of auditor quality on financing decisions.The Accounting Review.84(4):1085 – 1117.
- DeAngelo, L. (1981). Audit firm Size and Audit Quality. Journal of Accounting and Economics, 3: 183-199.
- Deng,M.,T.Lu,D.Simmunic and M.Ye.(2014).Do joint audits improve or impair audit quality.Rotman School of management working paper No.2111710.**Availanle online at:[www.ssrn.com/ abstract= 2111710](http://www.ssrn.com/abstract=2111710).**
- Ebrahim, A. (2011), Auditing quality, auditor tenure, client importance, and earning management: an additional evidence Unpublished, Rutgers University.
- El Assy.Manhmoud Ghanem;(2015),"The Effect of Joint Audit on Audit quality:Empirical Evidence from companies listed on the Egyption stock exchange.",International Journal of Accounting and financial reporting,Vol5,No.2.
- Francis,J.R.,C.Richard,and A.Vanstraelen,(2009) .Assessing France's joint audit requirement:Are two heads better than one?.Auditing:A Journal of Practice&Theary,28(2):35 – 63.
- Francis,J.R.,P.N.Michas,and S.E.Seavey.(2013).Does audit market concentration harm the quality of audit earnings?Evidence from audit markets in 42 countries.Contemporary Accounting Research.30 (1):325 – 355.

- Gerayli, M., Yanesari, A. and Ma'atoofi, A, (2011), Impact of audit quality on earnings management evidence from Iran, International Research Journal of Finance and Economics.
- Haapamaki,E.,Jarvinen,T.,Niemi,L.and Zerni,M.(2012).Do joint audit improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits,European Accounting Review,Forthcoming, available at: <http://ssrn.com/abstract=2016847>
- Holm,C.,and F.Thinggaard.(2011).joint audits-benefit or burden?. **Working paper Available online at:www.ssrn.com.**
- Hoseinbeglou, S., R. Masrori, and A. Asadzadeh. (2013). The effect of corporate mechanisms on audit quality .Journal of Basic and Applied Scientific Research, 3(1): 891-897.
- Jean Bedard et.al.,(2012)," Was the European Commission Green Paper Right?An evaluation of the French experience with Joint Auditing",Working Paper,P.23,Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2165595>.
- Kamolsakulchai,M.(2015).The impact of the audit committee effectiveness and audit quality on financial reporting quality of listed company in stocks exchange of Thailand,Review of Integrative Business and Economics Research,4(2):328 - 341
- Karjalainen, J. (2011)." Audit quality and cost of debt capital for private firms: evidence from Finland". International Journal of Auditing 15(1): 88-108
- Khatab,G.S.(2013),The Effect of Joint Audit and Audit Rotation on the Firm's Value,International Business Research Conference, **Available online at:www.google.com.**
- Kormendi ,N.,and L.Hevas, (2011), "Mandating IFRS in an Unfavorable Environment:The Greek Experience".The International Journal of Accounting, Vol 46, pp.304-332.
- Lesage,C.,N.Ratzinger-Sakel,and J.Kettunen.(2012),Struggle over joint audit:on behalf of public interest?. **Working paper Available online at:www.ssrn.com.**

- Lobo,G.,L.Paugam,D.Zhang,andJ.F.Casta.(2013),Effect of joint auditor Pair Composition on Conservation:Evidence from Impairment Tests,**Working paper Availanle online at:www.ssrn.com.**
- Lobo,G.,L.Paugam,D.Zhanh,and J.F.Casta.(2015),"Effect of Joint Auditor Pair Composition on Audit quality:Evidence from Impairment Tests", Available online at: www.ssrn.com
- Lttonen, K., and P. Tronnes. (2015)."Benefits and Costs of appointing JOINT audit engagement partners". Auditing: A Journal of Practice & Theory AUGUST.VOL 34.NO 3.P 23-46
- Marmousez,S.(2012),"Examining a French Exception:the determinants of the choice of joint auditors(in French)",Comptabilite-Controle Audit,18(1):121.
- Muraz,M.and Ziesenib,R.(2014),How do reputation and liability regimes affect audit quality in joint audit setting,German Economic Association of Business Administration, Available at: <http://geaba.de/DP/DP-14 23.pdf>
- Paugam,L.,and J.Casta.(2012).Assessing joint audit efficiency: evidence from impairment testing disclosures, **Working paper Availanle online at:www.google.com.**
- Piot,C.,(2005).Auditor Reputation and Model of Governance:A Comparison of France,Germany and Canada.International Journal of Auditing,9 ;461 - 499.
- Ratzinger-Sakel,N.V.,Audousset-coulier,S.,Kettunen,J.and Lesage,C. (2013) ,Joint Audit issues and challenges for researchers and policy-makers,Accounting in Europe,10(2):175 – 199.
- Relvasm G,m and C.Pais.(2015).The Cost of Debt,Dimension of the auditor and Joint Auditors: The Case of the Largest European Companies. Working Paper,Available at:http://www.aecal.org/pub/on_line/comunicaciones_xviencuentroaeca/cd/69a.pdf

- Shan,Y.(2014).The impact of internal goverance mechanisms on audit quality:astudy of large listed companies in China,International Journal of Accounting Auditing and performance Evaluation,10(1):68 - 90
- Zang, A., (2012),Evidence on the trade-off between real activities manipulation and accrual-based earnings management, the Accounting Review, Vol 87, No 4, pp.1169-1206.
- Zerni, et.al.,(2010),"The entrenchment problem, Corporate governance mechanisms, and firm value, Contemporary Accounting Research,27(4),PP:1169 – 1206.
- Zerni, M.,H. Elina, T.Jarvinen,a nd L. Niemi. (2012).Do joint audits improve audit quality? Evidence from volunatary joint audits, European Accounting Review,21(4):731 – 765.
- ZureigatmQ.(2011).The Effect of Ownership Structure on Audit Quality:Evidence from Jordan,International Journal of Business and Social Science,2(10):38 – 46.