



أثر جودة ومداخل المراجعة الخارجية على مدى التزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمعيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ بشأن ضرائب الدخل

د/ شريف علي خميس ابراهيم

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

١- مقدمة البحث

تعد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل من الموضوعات الهامة على اعتبار أن ضريبة الدخل من الأعباء التي ينبغي خصمها للوصول إلى صافى الربح المفصح عنه بالقوائم المالية. وترجع أهمية المعالجة المحاسبية التي تضمنتها معايير المحاسبة المصرية بالمعيار رقم ٢٤ والمأخوذة عن معيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) إلى أن ضريبة الدخل الواجب إدراجها بقائمة الدخل وفقاً لأساس الاستحقاق، والمحتسبة على أساس الربح المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبية، قد تختلف بصورة جوهرية عن الضريبة واجبة السداد والمقر عنها بالإقرار الضريبي والمحتسبة اعتماداً على الربح الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام القانون الضريبي، الأمر الذي يترتب عليه التزام الشركة بسداد ضريبة قد تختلف جوهرياً عن مصروف ضريبة الدخل الوارد بقائمة الدخل. وقد أوجدت معايير المحاسبة في هذا الشأن حلاً محاسبية لمعالجة الفرق بين ما يجب تحميله للقوائم المالية من مصروف ضريبة الدخل وما يجب سداده وفقاً للتشريع الضريبي، وذلك من خلال الاعتراف بذلك الفرق إما كأصول أو التزامات ضريبية مؤجلة - ذلك في حالة أن تلك الفروق بين الربح المحاسبي والضريبي تتمثل في فروق مؤقتة يتم انعكاسها خلال الفترات المستقبلية- أو تعديل الربح المحاسبي بها حال كونها فروق دائمة. وبالتالي تكتسب المعالجة المحاسبية الخاصة بضريبة الدخل أهميتها كونها تؤثر على المركز المالي للشركة تجاه مصلحة الضرائب وما يترتب عليه من التزام جاري والتزام أو أصل مؤجل، كذلك فإنها تؤثر على قيمة الأرباح القابلة للتوزيع خاصة وأن ضريبة الدخل تعادل تقريباً ربع قيمة الربح المحقق بصفة عامة.

وقد اتفق العديد من الباحثين (Capodaglio et al. 2015; Graham et al. 2012; Chludek, 2011) على أن تطبيق هذا المعيار يكتفئه العديد من الصعوبات لدى المحاسبين من حيث القياس والافصاح، حيث أوضحت تلك الدراسات أن مجال المحاسبة عن الضريبة المؤجلة يعد من أكثر المجالات تعقيداً وأنها تحتاج إلى خبرات عالية في كل من المحاسبة المالية والضرائب معاً (Graham et al. 2012)، وأنها تتطلب جهد ووقت كبيرين من قبل معدي القوائم المالية (Chludek, 2011) كما أن نصوص المعايير المحاسبية الخاصة بالمحاسبة عن ضريبة الدخل تتسم بالغموض (Capodaglio et al. 2015).

وقد أشارت العديد من الدراسات¹ إلى أن جودة المراجعة تتمثل في اضافة المزيد من الثقة بأن القوائم المالية للشركة محل المراجعة تعكس بصدق وعدالة حقيقة المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها وذلك في ضوء التزام الشركة بالمعايير المحاسبية. وبناء على ذلك فإنه يمكن القول بأن زيادة جودة المراجعة قد تؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية (Gaynor et al. 2016) المتمثلة في الالتزام الأكبر بالمعايير المحاسبية. وقد يرجع ذلك إلى العديد من العوامل منها أن جودة المراجعة ترتبط بخبرة أعضاء فريق المراجعة الأمر الذي قد يكون له دور تقيمي وتعليمي للمحاسبين للشركات محل المراجعة. كذلك فإن جودة المراجعة ترتبط بسمعة مكتب المراجعة الأمر الذي يترتب عليه بذل مزيد من العناية المهنية اللازمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية أو عدم الالتزام بمعايير المحاسبة.

ولما كانت هناك بعض المشكلات المحاسبية المرتبطة بتطبيق معيار ضريبة الدخل فإنه من المتوقع أن تؤدي جودة عملية المراجعة إلى الحد من تلك المشكلات ومن ثم زيادة الالتزام بمتطلبات معيار ضرائب الدخل رقم ٢٤. وهو ما يحاول البحث دراسته نظرياً وعملياً بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية.

٢- مشكلة البحث:

تتبع مشكلة البحث من وجود صعوبات لدى المحاسبين عند تطبيق متطلبات معيار المحاسبة عن ضرائب الدخل على الرغم من أهمية تلك المعلومات، الأمر الذي قد يؤثر

¹ مثل التعريف الذي قدمه مكتب المساءلة الحكومية (GAO (2003) Governmental Accountability Office نقلاً عن (Knechel et al. 2013, 392)، وكذلك ما استخلصته دراسة (DeFond and Zhang (2014) المسحية من خلال دراسة مسحية لعدد كبير من الدراسات في مجال جودة المراجعة.

على صدق وعدالة القوائم المالية والتأثير على المركز المالي للشركات ونتيجة عملياتها ومن ثم الأرباح القابلة للتوزيع، ومن هنا يأتي دور المراجعة، حيث قد تؤدي المراجعة دور تقييمي تعليمي قد يترتب عليه تحسين التزام الشركات بمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل. غير أن سوق المراجعة بمصر يتسم بخصائص تميزه عن أسواق المراجعة في العديد من الدول الأخرى حيث قد تكون المراجعة منفردة، أو مزدوجة اختياريًا أو الزامياً لبعض أنواع الشركات كالبنوك وشركات التمويل العقاري والإيداع والحفظ المركزي وصناديق الاستثمار، أو قد تكون المراجعة مزدوجة وذلك من خلال وجود الجهاز المركزي للمحاسبات كطرف في عملية المراجعة. **وبناءً على ذلك فإن مشكلة البحث تتمثل في الإجابة نظرياً وتطبيقياً على التساؤلات الآتية:**

- ما المقصود بالمحاسبة عن ضريبة الدخل، وأسباب وأنواع الفروق بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة؟ وما هي الضريبة المؤجلة وأنواعها ومداخل قياسها؟
- ما هي الصعوبات المرتبطة بتطبيق المعيار المحاسبي الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل؟
- ما هو مفهوم جودة المراجعة وما هي مقاييس تلك الجودة؟
- ما المقصود بمداخل المراجعة الخارجية وتحديد المراجعة المشتركة والمزدوجة وأثرها على تحسين جودة المراجعة؟
- هل يوجد تأثير لجودة ومداخل المراجعة الخارجية على التزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمتطلبات معيار المحاسبة عن ضريبة الدخل؟

٣- هدف البحث:

في ضوء مشكلة البحث فإن هدف البحث هو اختبار أثر جودة المراجعة على التزام الشركات بسوق الأوراق المالية بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل. كما يستهدف البحث أيضاً اختبار ما إذا كانت المراجعة المزدوجة أو المراجعة المشتركة لهما أثر على جودة المراجعة من خلال تأثيرها على الالتزام بمتطلبات المعيار المصري رقم (٢٤). وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المصرية المقيدة بسوق الأوراق المصرية.

٤- أهمية ودوافع البحث:

يكتسب البحث أهميته الخاصة للعديد من الاعتبارات والتي يمكن عرضها على النحو التالي:

أ- الأهمية الخاصة للمحاسبة عن ضريبة الدخل لاسيما الضرائب المؤجلة وما يرتبط بها من أصول والتزامات ضريبية مؤجلة تؤثر على كل من المركز المالي ونتيجة النشاط، حيث أنها تمثل نسبة هامة من الربح المحاسبي (Graham et al. 2012)، وكذلك ما أورده الأدب المحاسبي من وجود صعوبات لدى المحاسبين تتعلق بتطبيق متطلبات المعايير المحاسبية المرتبطة بها (Graham et al. 2012; Chludek, 2011; Capodaglio et al. 2015)، فضلاً عن بعض الصعوبات التطبيقية العملية. الأمر الذي قد يؤثر في النهاية على الالتزام بمتطلبات تلك المعايير ومن ثم التأثير السلبي على المركز المالي ونتيجة النشاط (Jaya, 2016).

ب- تقدم هذه الدراسة للجهات القائمة على تطوير المعايير المصرية بعض أسباب عدم الالتزام بالمعايير والمتمثلة في بعض الصعوبات التطبيقية، ومن ثم فإنها تفتح الباب أمام إمكانية العمل على تطوير تلك المعايير، وتقديم تفسيرات وارشادات مكتملة لتيسير فهم تلك المعايير وتحسين الالتزام بها.

ج- تساهم الدراسة في اختبار دور جودة المراجعة في العمل على تحسين الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية من خلال التركيز على معيار ضرائب الدخل المحاسبي -أحد المعايير الهامة والذي يكتنفه صعوبات تطبيقية للالتزام به- وهو ما لم تتناوله الدراسات السابقة -في حدود علم الباحث- في مصر أو خارجها.

د- قدم البحث قياساً لجودة المراجعة أخذاً في الاعتبار العديد من الأمور التي يتميز بها سوق المراجعة في مصر، فعلى الرغم من تناول بعض الدراسات في مصر المراجعة المشتركة، إلا أن هناك فاعلاً آخر هاماً في سوق المراجعة المصري وهو الجهاز المركزي للمحاسبات. وبناءً على ذلك فقد أخذت هذه الدراسة كافة البدائل الممكنة لعمليات المراجعة سواء كانت مراجعة منفردة (مع الأخذ في الاعتبار جودة مكاتب المراجعة المنفردة مقسمة إلى الأربع الكبار والأربع بخلاف الكبار والجهاز المركزي للمحاسبات) أو المراجعة المشتركة بين المكاتب الخاصة بتوليقاتها المختلفة، والمراجعة

المزدوجة بين الجهاز المركزي وأي مكتب خاص بتوليقاتها المختلفة. وبالتالي قدمت الدراسة قياساً أكثر شمولية لجودة المراجعة يتفق مع طبيعة سوق مهنة المراجعة في مصر مما يقدم نتائج أكثر امكانية للاعتماد عليها وهو ما لم تقدمه أي من الدراسات السابقة بمصر - في حدود علم الباحث.

هـ- قدمت الدراسة تطويراً لمؤشر الالتزام بمعيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ من خلال تحويل نصوص ومتطلبات الاعتراف والقياس والافصاح بالمعيار إلى نقاط قابلة للقياس.

و- يمكن الاعتماد على المنهجية التي قدمها البحث لدراسة أثر جودة المراجعة في العديد من البحوث المستقبلية المتعلقة بدراسة جودة المراجعة، أو إعادة اختبار فروض الدراسات السابقة على أساس تلك المنهجية. كذلك يمكن للعديد من البحوث الاستفادة من مؤشر الالتزام بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) وربط ذلك الالتزام بالعديد من المتغيرات الأخرى.

٥- منهجية البحث

لتحقيق هدف البحث والاجابة على تساؤلاته يعتمد الباحث على دراسة نظرية وأخرى تطبيقية، حيث تعتمد الدراسة النظرية على تحليل وتقييم الدراسات السابقة بهدف اشتقاق فرض الدراسة، وكذلك تحليل متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) بهدف تطوير المؤشر الخاص بقياس الالتزام بمتطلبات المعيار. ثم ينتقل البحث في شقه التطبيقي لاختبار فرض الدراسة من خلال تحليل المحتوى للقوائم المالية والإيضاحات المتممة لتحديد وقياس مدى التزام الشركات بمتطلبات المعيار المصري رقم (٢٤) اعتماداً على المؤشر الذي تم تطويره. أما جودة المراجعة فسيتم قياسها من خلال القائم بالمراجعة وما إذا كان أحد المكاتب الاربع الكبرى أو مكتب بخلاف المكاتب الكبرى، مع الأخذ في الاعتبار الطبيعة الخاصة لوجود الجهاز المركزي للمحاسبات بسوق المراجعة بمصر وما يتسم المراجعين العاملين به من خبرات واستقلالية وتخصصية في مجال العمل. إضافة إلى وجود بعض حالات المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة لبعض الشركات في السوق المصري. ونظراً لانخفاض عدد المشاهدات في ظل بعض حالات المراجعات المزدوجة والمشاركة، فسيتم

إعادة اختبار فرض الدراسة باستبعاد تلك المشاهدات، ثم إعادة الاختبار على أساس المراجعة المنفردة فقط من قبل المكاتب الكبرى أو الصغرى أو الجهاز المركزي للمحاسبات. وسيقوم الباحث بالعديد من الاختبارات الإضافية للتأكيد على جودة النتائج وللتغلب على بعض المشكلات الموجودة مثل انخفاض عدد المشاهدات في بعض توليفات المراجعات المزدوجة والمشاركة، ووجود ثماني متغيرات وهمية بتحليل الانحدار نتيجة زيادة عدد توليفات المراجعة المختلفة، وأن هناك بعض الشركات في مصر مثل البنوك وشركات التمويل العقاري وصناديق الاستثمار وشركات الإيداع والحفظ المركزي تخضع إلزامياً بحكم القانون للمراجعة المشتركة وبالتالي قد تتأثر النتائج كون عملية المراجعة المشتركة اختيارية أم إلزامية. وفي النهاية وتأكيداً على جودة النتائج سيقوم الباحث باختبار الأثر التفاضلي لكل نوع من أنواع المراجعة المختلفة على حده مقارنة بكل نوع آخر من خلال تحليلات انحدار ثنائية المتغيرات، وذلك بتقسيم العينة إلى عينات أصغر لكل منها حالتين من حالات المراجعة يتم مقارنة أثرهما معاً.

٦- حدود البحث

يركز البحث على متطلبات الالتزام بمعياري المحاسبة المصري الخاصة بالاعتراف والقياس والإفصاح الخاص بالضريبة المؤجلة، وبالتالي يخرج عن نطاق البحث التزام الشركات بقانون ضريبة الدخل وما قد ينتج عنه من عدم دقة في احتساب ضريبة الدخل واجبة السداد (الضريبة الجارية) والتي قد تؤثر على قيم الأصول والالتزامات الضريبية المقيدة بالدفاتر. كما يخرج عن نطاق البحث المشكلات المرتبطة بعدم التزام الشركات بالمعايير المحاسبية المصرية الأخرى والذي قد يؤثر على الربح المحاسبي قبل الضريبة وما قد ينعكس على قياس قيمة ضريبة الدخل. وأخيراً فإن إمكانية تعميم النتائج تكون في حدود عينة ومجتمع الدراسة، وكذلك في ضوء مؤشر قياس الالتزام بضريبة الدخل المؤجلة المطور في الدراسة والذي يتم تطويره في ضوء بعض القيود الخاصة بإمكانية قياس بعض متطلبات المعيار التي يصعب التحقق من الالتزام بها، وكذلك بعض المتطلبات التي تعتمد على متطلبات أخرى. وأخيراً يجب الحذر عند محاولة تعميم نتائج البحث بشأن أثر جودة المراجعة على الالتزام بالمعايير المحاسبية بصفة عامة خاصة فيما يتعلق بأثر المراجعة

المزدوجة والمشاركة، أو المنفردة من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات، وذلك للطبيعة الخاصة التي يتسم بها معيار المحاسبة رقم (٢٤) وما يتطلبه من خبرات.

٧- خطة البحث:

وفي ضوء ما سبق تسير خطة الدراسة على النحو التالي:

- ١-٧ الإطار النظري للمحاسبة عن ضريبة الدخل والضرائب المؤجلة.
- ٢-٧ مفهوم ومقاييس جودة المراجعة.
- ٣-٧ اشتقاق فرض الدراسة.
- ٤-٧ تطوير المؤشر لقياس التزام الشركات بمتطلبات المعيار المصري رقم (٢٤).
- ٥-٧ الدراسة التطبيقية
 - ١-٥-٧ عينة الدراسة
 - ٢-٥-٧ قياس المتغيرات
 - ٣-٥-٧ الإحصاء الوصفي
 - ٤-٥-٧ اختبار فرض الدراسة
 - ٥-٥-٧ اختبارات إضافية للتأكيد على قوة النتائج.
- ٦-٧ خلاصة البحث والنتائج التوصيات ومجالات البحث المقترحة.
- ١-٧ الإطار النظري للمحاسبة عن ضريبة الدخل والضرائب المؤجلة:

تعد المحاسبة عن ضريبة الدخل من أكثر مجالات التقرير المالي تعقيداً إذ أنها تتطلب خبرات في مجالي المحاسبة المالية والضرائب، حيث تتضمن تلك العملية التقرير عن مصروف ضريبة الدخل في محاولة لرسم صورة دقيقة عن الأداء المالي للشركة، كذلك تسجيل المدفوعات والاستردادات الضريبية المستقبلية والناجمة عن المعاملات الحالية والماضية في شكل أصول والتزامات ضريبية مؤجلة في محاولة لرسم صورة دقيقة عن المركز المالي للشركة (Graham et al. 2012).

وتنشأ الضريبة المؤجلة نتيجة اختلاف المعالجة المحاسبية لبعض عناصر الإيرادات المصروفات وفقاً للمعايير المحاسبية عن المعالجة الضريبية لتلك العناصر وفقاً لمتطلبات قانون الضرائب، وهو ما يترتب عليه وجود اختلافات بين الربح المحاسبي والربح الخاضع

للضريبة من واقع الإقرار الضريبي (والتي تسمى بالفروق). وينشأ عن تلك الفروق اختلاف في قيمة عبء الضريبة الواجب الاعتراف به بقائمة الدخل وفقاً لأساس الاستحقاق، والضريبة واجبة السداد من واقع الإقرار، وهو ما يسمى بالضريبة المؤجلة والتي قد تمثل أصل ضريبي مؤجل أو التزام ضريبي مؤجل.

فوفقاً لأساس الاستحقاق يجب تحديد العبء الضريبي الذي يخص الفترة والتفرقة بينه وبين ما يخص الفترات المستقبلية. فإذا لم يكن هناك اختلافات بين صافي الربح المحاسبي (قبل الضريبة) والربح الخاضع للضريبة، فإن المعالجة المحاسبية للعبء الضريبي لن تختلف عن تلك المرتبطة بأي عنصر من عناصر المصروفات الأخرى. إلا أنه وبسبب وجود تلك الفروق وأهميتها، فإن الضريبة واجبة السداد من واقع الإقرار لن تتوافق مع تلك الضريبة الواجب سدادها (Capodaglio et al. 2015). وقد أكد على ذلك Graham et al. (2012) حيث أشار الباحثون إلى أنه من الأمور الهامة ذات الفهم الخاطئ للمستخدمين أن رقم ضريبة الدخل الوارد بقائمة الدخل يمثل الضريبة المسددة. فوفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، يجب تسجيل مصروف ضريبة الدخل عندما يحدث في فترة استحقاقه وفقاً لأساس الاستحقاق. وبالتالي -وبصفة عامة- إذا حققت إحدى الشركات ربحاً محاسبياً فإنها يجب أن تقرر عن مصروف الضرائب المرتبط به وبغض النظر ما إذا كانت مطالبة بسداد تلك الضريبة حالياً أم لا.

إن الفروق بين الإيرادات والمكاسب المحاسبية والإيرادات الخاضعة للضريبة من جهة، والمصروفات والخسائر المحاسبية والتكاليف واجبة الخصم ضريبياً من جهة أخرى وما ينشأ عنها من فروق بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة قد تكون فروق دائمة بطبيعتها أو فروق مؤقتة. وتعرف الفروق الدائمة بأنها تلك الفروق التي لن يترتب عليها آثار ضريبية في المستقبل وإنما ينعكس أثرها بالكامل فقط في الفترة الحالية مثل الإيرادات المعفاة من الضريبة، أو بعض عناصر المصروفات التي لا تعد من التكاليف واجبة الخصم وفقاً لمقتضيات القانون، ولا يترتب على تلك الفروق أي أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة لانعدام تأثيرها المستقبلي (Sözbilir et al. 2015)، فوفقاً لأساس الاستحقاق فإن الفروق التي لن تنعكس في الفترات المستقبلية لن يكون لها آثار محاسبية في واقع التطبيق (Capodaglio et al. 2015).

أما الفروق المؤقتة، فهي تلك الفروق الناتجة عن اختلاف توقيت الاعتراف بالإيرادات (المكاسب) والمصروفات (الخسائر)، وبالتالي فإن الفرق بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة الناتج عن مثل تلك الفروق ينعكس أثره في المستقبل. أو يمكن القول بأنها الفروق الناتجة عن اختلاف أسس القياس للأصول والالتزامات للأغراض المحاسبية والأغراض الضريبية والتي ينتج عنها عناصر خاضعة للضريبة أو تكاليف واجبة الخصم في المستقبل عندما يتم استرداد الأصل أو تسوية الالتزام (Graham et al. 2012). وينتج عن تلك الفروق ضرورة الاعتراف بها كأصل أو التزام ضريبي بالميزانية العمومية إذا توافرت شروط الاعتراف، ويتم احتساب قيمة الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بحاصل ضرب الفروق المؤقتة في سعر الضريبة السائد.

ومن أمثلة الفروق المؤقتة مصروف الإهلاك، حيث عادة ما يكون الإهلاك الضريبي أعلى من الإهلاك المحاسبي في الفترات الأولى من عمر الأصل إذ أن معظم التشريعات الضريبية تعجل من إهلاك الأصول، غير أن تلك الزيادة في الإهلاك الضريبي في السنوات الأولى تنعكس لتصبح أقل من الإهلاك المحاسبي في السنوات اللاحقة من عمر الأصل. وينشأ عن ذلك أن تنخفض المدفوعات الضريبية في السنوات الأولى مما يترتب عليه ضرورة تكوين التزام ضريبي مؤجل يستنفذ في السنوات اللاحقة عندما تكون المدفوعات الضريبية أكبر نتيجة انخفاض الإهلاك الضريبي. وعلى جانب آخر فإن تكوين الشركة للمخصصات على سبيل المثال يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل (Chludek, 2011)، فاعتراف الشركة بمصروف الديون المشكوك في تحصيلها والذي لا يعد من التكاليف واجبة الخصم يترتب عليه أن يصبح الربح الضريبي أكبر من الربح المحاسبي مما يؤدي إلى زيادة المدفوعات الضريبية والتي تنخفض في السنوات التالية عند تحقق الخسارة، أو انتفاء الغرض من المخصص.

وهناك العديد من الأمثلة الأخرى التي أوردها معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) والخاص بضريبة الدخل مثل: المكاسب والخسائر الناتجة عن إعادة التقييم والتي لا يسمح القانون الضريبي بها حيث يتم تسويتها مستقبلاً عند استرداد أو تسوية قيمة الأصل أو الالتزام، وزيادة القيمة الدفترية للاستثمارات في شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص في مشروعات مشتركة عن الأساس الضريبي (الذي يكون غالباً بالتكلفة)، والأصول

الضريبية المؤجلة الناتجة عن ترحيل الخسائر، والمخصصات والتكاليف والخسائر المقدرة والتي لا يسمح بخصمها ضريبياً وكذلك مكاسب تقييم العملة التي لا تخضع للضريبة على اختلاف أنواعها، تكاليف مزايا التقاعد والتي يترتب عليها فروق مؤقتة بين الربح المحاسبي والضريبي.

ويرى الباحث أنه يمكن النظر للفروق المؤقتة وما ينتج عنها من ضريبة مؤجلة (أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة) وفق مدخلين: الأول مدخل الدخل، حيث يتم مقارنة عناصر الإيرادات والمصروفات الواردة بقائمة الدخل بتلك الواردة بالإقرار، وبالتالي فإن الفروق بين الإيرادات والمصروفات الضريبية والمحاسبية (والتي يتم إدراجها بالتعديلات بالإقرار الضريبي) تمثل الفروق التي تخص الفترة، على أن يتم تقسيمها إلى فروق مؤقتة أو فروق دائمة. وبضرب الفروق المؤقتة في سعر الضريبة يتم احتساب مقدار التغير في الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة خلال الفترة، وبإضافة ذلك التغير لأرصدة أول الفترة لتلك الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة يتم التوصل إلى رصيد نهاية الفترة الواجب الإقرار عنه بالميزانية.

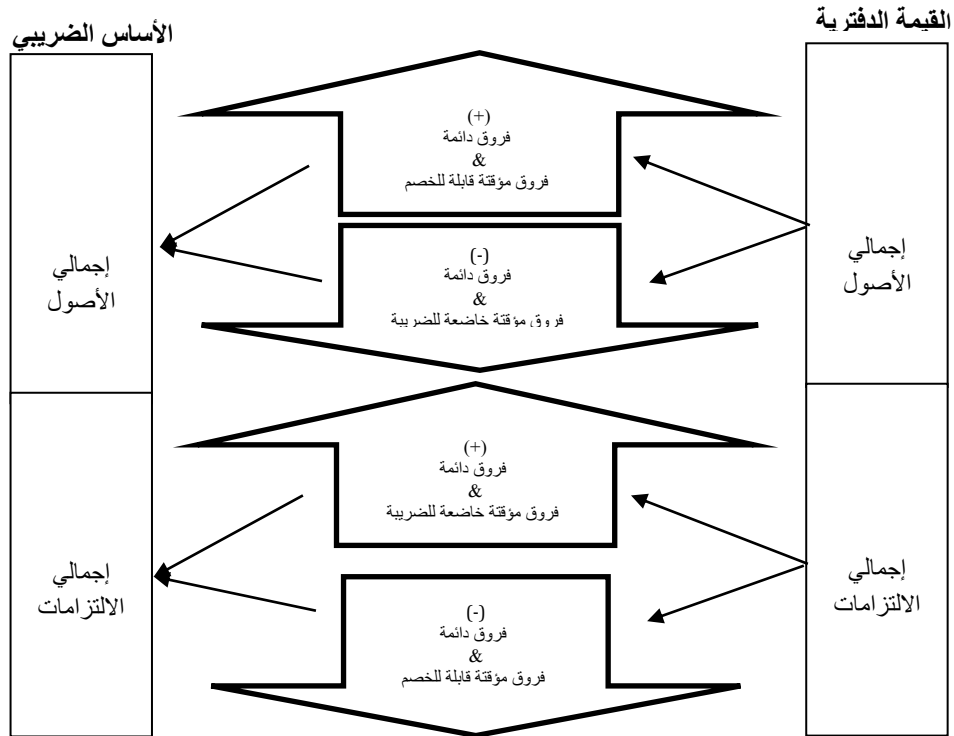
أما المدخل الثاني فهو مدخل الميزانية، وهو المدخل الذي ركز عليه معيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) ومن بعده معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤). ويركز ذلك المدخل على الوصول أولاً للفروق التراكمية، فوفقاً لتلك المعايير فإن الفروق المؤقتة التراكمية هي الفروق بين القيم الدفترية للأصول أو الالتزامات في الميزانية والأساس الضريبي لها، وتتمثل الفروق المؤقتة إما في فروق مؤقتة خاضعة للضريبة Taxable temporary differences، أو فروق مؤقتة قابلة للخصم Deductible temporary differences. وتعرف الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة بأنها تلك الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام. أما الفروق المؤقتة القابلة للخصم فهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبي في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

وتؤدي الفروق القابلة للخصم إلى مدفوعات ضريبية أكبر في الفترة الحالية والتي تنعكس في الميزانية العمومية كأصول ضريبية مؤجلة بما يسمح للشركة بالحصول على خصومات

ضريبية (مدفوعات ضريبية أقل) في الفترات المستقبلية. أما الفروق الخاضعة للضريبة فتؤدي إلى مدفوعات ضريبية أقل في الفترة الحالية وينعكس ذلك الانخفاض في الميزانية العمومية في شكل التزامات ضريبية مؤجلة تؤدي إلى سداد الشركة لضريبة أعلى في الفترات المستقبلية (Sözbilir et al. 2015).

ووفقاً لهذا المدخل يتم احتساب رصيد الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بضرب الفروق المؤقتة التراكمية (الناتجة عن فرق القيم الدفترية عن الأساس الضريبي لعناصر الأصول والالتزامات) في سعر الضريبة السائد. ثم يحتسب مقدار التغير في تلك الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بالفرق بين الرصيد المحتسب والرصيد الجاري بالدفاتر.

ويوضح الشكل رقم (١) العلاقة بين القيمة الدفترية للأصول والأساس الضريبي لها^٢:



شكل رقم (١) العلاقة بين القيم الدفترية والأساس الضريبي للأصول والالتزامات وما ينشأ عنها من فروق

المصدر: (Sözbilir et al. (2015)

² Sözbilir et al. (2015, P.3)

ووفقاً لأي من المدخلين، فإن المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة يؤثر على كل من قائمة الدخل (والتي ينعكس فيها أثر التغير في الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الخاص بالسنة^٣) والميزانية العمومية (والتي ينعكس فيها الرصيد النهائي للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة)، ومن ثم فإذا لم يؤخذ الأثر المستقبلي للضريبة على قائمة الدخل والميزانية العمومية (أي إذا لم تؤخذ الضريبة المؤجلة في الاعتبار) فإن القوائم المالية تصبح محرقة تحريفاً جوهرياً (Jaya, 2016).

وترجع أهمية المحاسبة عن ضريبة الدخل للعديد من الأسباب (Graham et al. 2012):

- أن ضرائب الدخل تعد المصروف الوحيد الذي تواجهه كافة المنشآت الهادفة للربح وقد تكون الضريبة جوهريّة، حيث غالباً ما تستهلك نسبة تصل إلى ٣/١ الربح قبل الضريبة^٤.
 - حيث أن معلومات الإقرارات غير معلنة، فإن المحاسبة عن ضريبة الدخل تمثل الجسر الذي يربط بين القوائم المالية والإقرار الضريبي، وبالتالي تقدم لمعظم المستثمرين المصدر الوحيد للمعلومات بشأن الضريبة الحالية والمستقبلية.
 - أنها تقدم معلومات مفيدة لمصلحة الضرائب.
 - بسبب اختلاف الربح الضريبي عن المحاسبي الناتج عن اختلاف أسس القياس، فإن تقديم معلومات عن الضريبة المؤجلة وما يرتبط بها من تسوية بين مصروف ضريبة الدخل والضريبة المسددة يقدم لمستخدمي القوائم المالية معلومات حول ربحية الشركة.
- إضافة إلى ما سبق يرى الباحث أن الاعتراف بالضريبة المؤجلة له تأثير هام على قيمة الأرباح القابلة للتوزيع والذي قد يكون له أثر هام في الحفاظ على حق الدولة في الضرائب المستقبلية، لا سيما في حالة الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة من جانب، ومن جانب آخر تساهم في تحديد أكثر دقة للمركز المالي للشركة يحافظ على حقوق المتعاملين في سوق الأسهم، فعدم الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة بالمركز المالي وما يرتبط بها

^٣مصروف ضريبة الدخل هو عبارة عن إجمالي الضريبة واجبة السداد مضافاً إليها أو مخصوماً منها الضريبة المؤجلة التي تخص العام (Jaya, 2016).

^٤في مصر يقترح سعر الضريبة الرسمي من ١/٤ الربح وقد يزيد أو ربما نادراً يقل معدل الضريبة الفعال عن ذلك اعتماداً على التعديلات التي تتم على الربح المحاسبي بقائمة الإقرار التفصيلية.

من مصروف ضريبية بقائمة الدخل قد يترتب عليه توزيع أرباح يرتبط بها ضرائب غير مسددة وبالتالي يتحملها المستثمر المستقبلي على الرغم من أن تلك الأرباح قد تكون وزعت على المستثمر السابق.

وقد تناولت العديد من الدراسات الضريبية المؤجلة من وجهات نظر متعددة، ففي أحد المجالات البحثية اختبرت الدراسات علاقة الضرائب المؤجلة بإدارة الأرباح حيث توصل (2004) Holland and Jackson إلى أن التغيرات غير العادية (الزيادة أو النقص) في الضرائب المؤجلة يرتبط معنوياً بدوافع إدارة الأرباح. وقد توصل Graham et al. (2012) في دراستهم المسحية إلى أن نتائج الدراسات السابقة بصفة عامة تشير إلى أن إدارة الشركات تستخدم حسابات ضريبية الدخل لإدارة الأرباح لتحقيق أو تجاوز توقعات المحللين، ولكن ليس لتحقيق أغراض أخرى مثل تمهيد الدخل أو تجنب الخسائر أو تجاوز الأرباح السابقة.

كما استهدفت دراسة (2011) Chludek اختبار نفعية معلومات الضرائب المؤجلة من خلال تأثيرها على التدفقات النقدية. وتوصلت إلى أن الضرائب المؤجلة (باستثناء القيم الكبيرة لصافي الأصول الضريبية المؤجلة) لا تنعكس بصفة عامة في قيمة الشركة، بمعنى أن المستثمرين لا يتوقعون أن الضرائب المؤجلة سوف ينتج عنها تدفقات نقدية جوهرية في المستقبل القريب. وأن الضرائب المؤجلة لها تأثير وقتي على التدفقات النقدية، كما أن التدفقات النقدية المرتبطة بالضرائب المؤجلة صغير القيمة حيث أنها تمثل أقل من 5% من التدفقات النقدية الضريبية. غير أن الدراسة المسحية التي قدمها (2012) Graham et al. لعدد كبير من الدراسات السابقة ذات الصلة توصلت إلى استخدام المتعاملين في سوق الأوراق المالية لمعلومات الضريبة المؤجلة في قرارات التسعير، أي وجود محتوى معلوماتي للضريبة المؤجلة. بل أن ذلك المحتوى المعلوماتي يتأثر بطول الفترة التي من المتوقع أن تنعكس فيها تلك الضرائب المؤجلة نظراً لاختلاف قيمة الضرائب المؤجلة المخصومة عن تلك الفترات.

وعلى جانب آخر تناولت دراسة (2011) Poterba et al. اختبار العلاقة بين الضرائب المؤجلة وسلوك الإدارة حول التغيرات الضريبية المرتبطة بتخفيض أسعار الضريبة. وتوصلت الدراسة إلى أن بعض الشركات التي لديها صافي أصول ضريبية مؤجلة قاومت

تخفيض سعر الضريبة إذ أن ذلك يترتب عليه الانخفاض في قيمة تلك الأصول عند إعادة تقييمها نتيجة تغير سعر الضريبة، وتختلف تلك النتيجة عن الاعتقاد العام بأن الشركات بصفة عامة ترحب بالانخفاض في سعر الضريبة. حيث أشارت الدراسة إلى أن نتيجة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة ترتب عليه انخفاض صافي الدخل بمقدار ١١,٤% وذلك للشركات التي لديها صافي أصول ضريبية مؤجلة (الأصول الضريبية المؤجلة أكبر من الالتزامات الضريبية المؤجلة)، كما أدى إلى ارتفاع صافي الدخل بمقدار ١٦,٥% وذلك للشركات التي لديها صافي التزامات ضريبية مؤجلة (الالتزامات الضريبية أكبر من الأصول الضريبية المؤجلة). وذلك ما دعا الشركات التي لديها أصول ضريبية مؤجلة مرتفعة لمقاومة تخفيض أسعار الضريبة. كما أنه في ظل غياب الضريبة المؤجلة فإن الشركات كان لديها الحافز لنقل أرباح الفترة الحالية إلى الفترات المستقبلية حيث سعر الضريبة الأقل، وأن وجود الالتزامات الضريبية المؤجلة قد عزز ذلك الاتجاه. غير أن وجود أصول ضريبية مؤجلة قدم حافز عكسي لنقل الأرباح للفترة الحالية خاصة تلك في الشركات التي ذات الخسارة المرحلة للخلف.

وعلى جانب آخر استخلص (Graham et al. (2012) من تحليل الدراسات السابقة في مجال علاقة الضرائب المؤجلة بخصائص الربح المحاسبي إلى وجود علاقة بين الفروق (مقاسة بنسبة الربح الضريبي إلى المحاسبي) وبين خصائص جودة الأرباح المتمثلة في الثبات والنمو. وبرتت الدراسة ذلك بأن نسبة الربح الضريبي إلى الربح المحاسبي تعبر عن مقياس لجودة الأرباح، فكلما انخفض الفرق بين الربح المحاسبي والضريبي كان ذلك مؤشراً على جودة الربح المحاسبي. ويرجع ذلك إلى أن الربح الضريبي يتسم بجودة مرتفعة ذلك لأنه عادة ما يخلو من التقديرات المحاسبية التي يتضمنها الربح المحاسبي وبالتالي فإن الاستحقاقات الاختيارية التي ينظر إليها كمقياس عكسي لجودة الأرباح تعد في أدنى معدلاتها في الربح الضريبي.

وفيما يتعلق بصعوبة وتعقد عملية المحاسبة عن الضريبة المؤجلة فقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن مجال المحاسبة عن الضريبة المؤجلة يعد من أكثر المجالات تعقيداً. ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب منها؛ أنها تحتاج إلى خبرات عالية في كل من المحاسبة المالية والضرائب معاً (Graham et al. 2012)، كما أن نصوص المعايير المحاسبية

الخاصة بالمحاسبة عن ضريبة الدخل تتسم بالغموض والتعارض الضمني في بعض الأحيان كما هو الحال في معالجة الضريبة المؤجلة المرتبطة بالشهرة، بما يترتب عليه تشكك وعدم التأكد عند تطبيقها (Capodaglio et al. 2015). كما أشار Chludek (2011) إلى أن المحاسبة عن الضريبة المؤجلة تتطلب جهد ووقت كبيرين وبالتالي تعد ذات تكلفة مرتفعة لمعدي القوائم المالية مما قد يؤثر سلباً على الالتزام بالمعايير، فقد أشارت الدراسة إلى أن المفوضية الأوروبية أوضحت في تقرير لها عام ٢٠٠٧ إلى أن المحاسبة عن الضرائب المؤجلة تعد عبئاً على الشركات بصفة عامة. وقد أرجعت الدراسة ذلك إلى أن المحاسبة عن الضرائب المؤجلة معقدة وتتطلب درجة عالية من المهارة والتنسيق. فعلى سبيل المثال التعقيدات المرتبطة بإعداد الإقرار الضريبي في وقت قصير نسبياً إضافة إلى الحاجة إلى تقدير إمكانية تحقق الأصول الضريبية المؤجلة والتي تعد شرطاً للاعتراف بها، والتي تتطلب بدورها التنبؤ بالدخل الضريبي المستقبلي، إضافة إلى تقدير عملية انعكاس الفروق الضريبية في المستقبل. كذلك ضرورة تحديد السلوك المتوقع لاسترداد أو تسوية الأصول والالتزامات الضريبية إذا كان ذلك السلوك سيؤثر على معدل الضريبة القابل للتطبيق (المعدل الفعال)، وبالتالي فإن المحاسبين يعتبرون نصوص الضريبة المؤجلة هي الأكثر تعقيداً وتكلفة للالتزام بها (Chludek, 2011).

وإضافة إلى الصعوبات المتعلقة بنصوص ومتطلبات المعيار، وقدرة المحاسبين من غير ذوي الكفاءات والخبرات الخاصة على تطبيق تلك المتطلبات، فإن هناك بعض المشاكل المرتبطة بعملية التحاسب الضريبي تطبيقياً في مصر والتي قد تؤدي إلى المزيد من الصعوبات التي قد تواجه المحاسبين عند تطبيق متطلبات معيار الضريبة على الدخل. ومن تلك المشكلات التطبيقية ما يلي:

- الصعوبات المرتبطة بتطبيق متطلبات المعيار في ظل وجود أرباح أجنبية، فوفقاً لقانون الضرائب المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (م ٥٤) فإنه يتم خصم الضريبة الأجنبية المسددة من الضريبة المستحقة في حدود الضريبة المصرية. ولا شك فإن ذلك سيخلق المزيد من التعقيد حول طبيعة الفروق بين الضريبة المسددة بالإقرار ومصروف ضريبة الدخل الواجب ظهوره بقائمة الدخل، حيث أن الضريبة المسددة بالخارج احتسبت على أرباح هي في حد ذاتها تتضمن فروق دائمة ومؤقتة، فضلاً عن اختلاف أسعار الضرائب

الأجنبية عن تلك المطبقة بمصر، إضافة إلى الشرط الذي وضعه القانون المصري بخصم فقط الضرائب الأجنبية المسددة والذي أدخل المزيد من التداخل بين أساس الاستحقاق المحاسبي والأساس النقدي.

- حتى بعض البنود التي تعد الأكثر نمطية لاحتساب الفروق المؤقتة وهي الإهلاك فإن هناك العديد من المشاكل على أرض الواقع قد تؤدي إلى المزيد من التعقيدات لاحتساب تلك الفروق بدقة وتصنيفها إلى ما إذا كانت دائمة أم مؤقتة. فعلى الرغم من أن كافة الدراسات المصرية والأجنبية قد أجمعت على أن فروق الإهلاك الضريبي والمحاسبي هي فروق مؤقتة حيث يتم إهلاك الأصل ضريبياً ومحاسبياً ولكن على مدى زمني مختلف. إلا أن الواقع العملي قد يترتب عليه أن يصبح هناك حاجة لإعادة النظر في قيم تلك الفروق وما يرتبط بها من أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة. فوفقاً للفقرة (٢٢- بند ج) من المعيار المصري رقم (٢٤) فإنه قد ينشأ الفرق المؤقت ولكن لا يتم الاعتراف به كأصل أو التزام ضريبي (أي يعامل كفرق دائم) وذلك إذا كان الفرق ناشئاً عند الاعتراف الأولي بأصل أو التزام وكان جزء من تكلفة الأصل غير مسموح بخصمه للأغراض الضريبية، طالما لم يؤثر في كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي. وقد يأخذ المحاسب ذلك في الاعتبار عند الاعتراف الأولي بالأصل، غير أنه نتيجة للفحص الضريبي والربط النهائي قد ينتج أساساً مغايراً لما اعتمد عليه المحاسب منذ البداية، الأمر الذي قد يتطلب المزيد من الجهد من المحاسبين لمحاولة استكشاف ذلك الجزء واعداد التسوية المحاسبية الملائمة تبعاً لذلك. ويورد الباحث بعض الحالات العملية في ذلك السياق:

١- وجود جزء من تكلفة الأصل مؤيد بمستندات لا يعتمدها الفاحص الضريبي عند فحصه لاسيما في ظل الأصول التي يتم انشائها ذاتياً مثل المباني. لا شك أن ذلك يؤدي إلى وجود فرق بين الأساس الضريبي للأصل والقيمة الدفترية التي ينشأ عنها الفروق الضريبية المؤجلة، لا سيما أن تلك الأجزاء من التكلفة قد لا تظهر أمام المحاسب إلا عند انتهاء الفحص الضريبي بل والمنازعة الضريبية ككل والتي قد تمتد لأبعد من عمر الأصل.

٢- عندما تشتري الشركة عقاراً مكون من أرض ومبنى فإن الشركة تقوم بتخصيص تكلفة الشراء على الأراضي والمباني على أن يتم إهلاك المباني. غير أنه قد ينجم عن الفحص الضريبي وما يتبعه من مراحل للنزاع الضريبي أن يتم تعديل ذلك التخصيص وبالتالي فإن قيمة المبنى الخاضع للإهلاك الضريبي قد تختلف عن قيمة المبنى الدفترية الخاضع للإهلاك المحاسبي، أي أن الفروق ناتجة عن أن جزءاً من قيمة الأصل (ما يخص الأرض) لن يسمح بخصمها ضريبياً وبالتالي ما كان ينبغي الاعتراف بأصول أو التزامات ضريبية بشأنها وفقاً لمتطلبات المعيار، غير أن تلك الحقيقة قد لا تكن معلومة لدى المحاسب عند الاعتراف الأولي وبداية احتساب الفروق الضريبية.

لا شك أن اختلاف القيم المحاسبية عن القيمة المعتمدة عند الفحص يترتب عليها العديد من المشكلات التي تضيف المزيد من التعقيد للمعالجات الضريبية الخاصة بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة، فضلاً عن صعوبة تلك المعالجات بصفة أساسية، وهو ما يتطلب من المحاسب بعد الانتهاء من كل فحص ضريبي والربط النهائي إعادة النظر فيما هو مسجل من أصول والتزامات ضريبية مؤجلة وإجراء التسويات الضرورية المرتبطة بها.

ومن الدراسات السابق استعراضها يمكن القول بأن الضريبة المؤجلة لها أهمية سواء على مستوى سلوك الإدارة فيما يتعلق بإدارة الأرباح أو تجاه التغيرات في التشريع الضريبي، كما لها أهمية بالنسبة للمستثمرين من حيث انعكاسها في قرارات التسعير، كما أن لها أهمية خاصة من خلال ارتباطها بخصائص جودة الأرباح والمتمثلة في الثبات والنمو. ومن هنا يظهر أهمية الالتزام بالمعايير المحاسبية للمحاسبة عن تلك العناصر. غير أن العديد من الدراسات أجمعت على صعوبة وتعقد المحاسبة عن الضريبة المؤجلة وأنها تحتاج إلى خبرات عالية في كل من مجال المحاسبة المالية والضرائب قد تحد من قدرة الشركات على الالتزام بمتطلبات تلك المعايير. وبالتالي فمن المتوقع أن تؤدي جودة المراجعة إلى تحسين التزام المنشأة بمتطلبات تلك المعايير لما توفره المراجعة الجيدة من خبرات لدى فريق المراجعة ودراية بكيفية تطبيق متطلبات تلك المعايير.

٢-٧ مفهوم ومقاييس جودة المراجعة:

لا يوجد مفهوم موحد متفق عليه لجودة المراجعة (Kilgore et al. 2014)، حيث يرى (Knechel et al. 2013; Gaynor et al. 2016) أن مفهوم جودة المراجعة

يمكن أن يختلف بصورة كبيرة وفقاً للمنظور الذي تعرف من خلاله جودة المراجعة، فمن وجهة نظر المستخدمين يمكن النظر إليها على أنها ضمان خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية. أما القائم بالمراجعة فيمكن أن ينظر للمراجعة على أنها اتمام المهام المطلوبة بصورة مرضية وكافية وفقاً لمنهج المراجعة بمنشأة المراجعة. أما من منظور منشأة المراجعة فجودة المراجعة تعني ذلك الأداء الذي يمكن أن يدافع عن المنشأة أمام تحديات التقاضي والفحص القانوني. وأخيراً تنتظر الجهات المهنية والتنظيمية إلى جودة المراجعة على أنها الالتزام بالمعايير المهنية. كما توصل (Christensen et al. 2016) من خلال دراسة استقصائية إلى أن المراجعين ينظرون إلى جودة المراجعة على أنها الالتزام بالمعايير المهنية، بينما يرى المستثمرون أن جودة المراجعة ترتبط بصفة أساسية بخصائص القائم بالمراجعة وخصائص مكتب المراجعة.

ويعتقد الباحث أنه على الرغم من اختلاف مفهوم المراجعة وفقاً لاختلاف وجهة نظر متبنيها إلا أنه لا يوجد تعارض بينها، فالالتزام بالمعايير المهنية يقدم لمنشأة المراجعة الأساس اللازمة للدفاع ضد مخاطر التقاضي، كذلك يقدم الأساس الجيد للحصول على تأكيدات معقولة بخلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية. وبالتالي يعتقد الباحث أن جودة المراجعة تتضمن الالتزام بالمعايير المهنية.

ويمكن القول أن هناك ثلاث اتجاهات لتعريف جودة المراجعة، الاتجاه الأول ويتمثل في نجاح المراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقرير عنها، وهذا الاتجاه قدمه تعريف (DeAngelo, 1981) وتبنته العديد من الدراسات (e.g. Tepalagul and Lin, 2015, Beisland et al. 2015; Kaawaase et al. 2016; Besacier et al. 2016) والذي يعد من أكثر التعريفات استخداماً لمفهوم جودة المراجعة. حيث عرفها بأنها الاحتمال المشترك بأن يكتشف المراجع أوجه القصور بالنظام المحاسبي للعميل وأن يقوم بالإفصاح عن ذلك بتقريره. ولعل ما يميز هذا التعريف أنه قسم جودة المراجعة إلى جودة الأداء والتي تتمثل في جودة المدخلات وعمليات التشغيل واللازمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية. ويتطلب ذلك توافر العديد من الخصائص الهامة لجودة المراجعة والتي تتطلبها معايير المراجعة العامة ومعايير العمل الميداني، كذلك جودة المخرجات من خلال تقرير

المراجعة وذلك من خلال قدرة المراجع على تعديل تقريره بشكل ملائم للإفصاح عن أوجه القصور الجوهرية، ولا شك أن ذلك يتطلب أيضاً توافر متطلبات الاستقلال.

أما الاتجاه الثاني فيعرف جودة المراجعة من خلال المفهوم العكسي للفشل، ويقوم ذلك الاتجاه على أن حالات فشل المراجعة هي الأكثر ملاحظة ويمكن ادراكها من خلال دعاوى القضائية. فقد أشار Francis (2011) إلى أن المنظور القانوني لجودة المراجعة يشير إما إلى "فشل المراجعة" أو "عدم فشل المراجعة". حيث يحدث فشل المراجعة عندما يفقد المراجع استقلاله في الواقع، أو أن يصدر المراجع المستقل بصورة غير سليمة رأياً غير معدل نتيجة الفشل في الحصول على الدليل الكافي والملائم وفقاً لما تتطلبه معايير المراجعة. أما جودة المراجعة أو "عدم الفشل" فتعني أن يصدر رأياً سليماً بخصوص القوائم المالية لعميل المراجعة وذلك في ضوء مستوى مقبول من خطر المراجعة (Francis, 2011). وبالتالي ووفقاً لهذا الاتجاه يمكن تعريف جودة المراجعة بأنها انخفاض فشل المراجعة في اكتشاف تحريفات جوهرية بالقوائم المالية أو بعبارة أخرى هو ذلك السياق الذي تنخفض فيه مخاطر المراجعة إلى أقل حد ممكن.

أما الاتجاه الثالث فيرى أن جودة المراجعة تنشأ وترتبط أساساً بالالتزام بالمعايير المهنية، وفي هذا السياق عرفها مكتب التحاسب الحكومي Governmental Accountability Office^o (GAO, 2003) بأنها المراجعة التي تتم في ضوء المعايير المقبولة قبولاً عاماً لتقديم تأكيد معقول بأن القوائم المالية محل المراجعة والافصاحات المرفقة تعرض وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأنها خالية من التحريفات الجوهرية سواء الناتجة عن الغش أو الخطأ. ويرى الباحث أن ذلك التعريف يتبنى المفهوم الأشمل لجودة المراجعة، فمن حيث وجهة نظر متبنى مفهوم الجودة فإن هذا التعريف تبنى وجهة نظر الجهات التنظيمية والمهنية من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، كما تبنى وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية بتوفير تأكيدات بخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية وذلك بناءً على إطار إعدادها وهي المعايير المحاسبية. ولا شك أن الالتزام بمعايير المراجعة يحقق وجهة نظر المراجع ومنتشأة المراجعة، فالالتزام بالمعايير المهنية لأداء خدمة المراجعة يقدم له الأسانيد الكافية للدفاع أمام الدعاوى القضائية. أما من وجهة نظر مقياس الجودة وفقاً لمراحلها

^o نقلاً عن: (Knechel et al. (2013, 392)

المختلفة (مدخلات - تشغيل - مخرجات) فلاشك أن الالتزام بمعايير المراجعة يعد الضمانة لتحقيق جودة المدخلات والتشغيل والتقرير .

أما دراسة (DeFond and Zhang, 2014) والتي تعتبر من أهم الدراسات المسحية لأدبيات المراجعة، والتي حصرت أكبر قدرة ممكن من الدراسات التي قدمت مقاييس بديلة لجودة المراجعة فقد عرفت جودة المراجعة بأنها الدرجة الأعلى من التأكيد بخصوص جودة القوائم المالية. ويلاحظ أن ذلك التعريف ركز فقط على النتيجة النهائية لعملية المراجعة.

ومع ذلك فقد يرى البعض أن مفهوم المراجعة هو مفهوم أكثر تعقيداً من أن يمكن تبسيطه في تعريف محدد، ورأت الأفضل من ذلك أن يتم تطوير إطار لجودة المراجعة يحدد مستويات الجودة ومكونات كل مستوى سواءً على مستوى المدخلات، أو التشغيل، أو النتائج، أو ما يرتبط بالإطار العام والشروط التي تتم في ظلها عملية المراجعة، وما يتضمنه كل مستوى من تلك المستويات من متطلبات وعوامل تؤثر على جودة المراجعة بصفة عامة. ومن منظور تلك الأطر فإن جودة المراجعة تتضمن تحقيق متطلبات الجودة الخاصة بكل مكون من المكونات الفرعية لكل مستوى من المستويات التي يتضمنها الإطار¹. وقد قدمت الدراسة المسحية التي قام بها (Christensen et al. (2016 دعماً لتلك الأطر من خلال استقصاء عينة كبيرة من المراجعين والمستثمرين ذوي الخبرة.

وعلى الرغم من المحاولات العديدة لتقديم مفهوم لجودة المراجعة، إلا أن قياس جودة المراجعة بشكل مباشر يكتنفه العديد من المشكلات، فإذا ما سلمنا أن جودة المراجعة هي

¹ لمزيد من التفصيل حول أمثلة تلك الأطر يرجع إلى:

- Francis (2011) حيث قدم إطار لجودة المراجعة يقوم على ستة مستويات من متطلبات الجودة وهي: عناصر الجودة المرتبطة بمدخلات المراجعة، عمليات المراجعة، منشأة المراجعة، سوق المراجعة، المؤسسات والجهات التنظيمية المؤثرة في جودة المراجعة، التبعات والآثار الاقتصادية لنتائج المراجعة.
- Knechel et al. (2013) حيث قدموا إطار لجودة المراجعة يقوم على ثلاث مستويات تمثل مراحل عملية المراجعة وهي المدخلات، عملية التشغيل، والنتائج، إضافة إلى السياق الذي يتم فيه كل من المدخلات والتشغيل مثل اتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة، الاتعاب غير العادية، وعلاوة اتعاب المراجعة المتوقعة على انتماء المكتب للأربع الكبار، والتخصص، وطول فترة الارتباط، وإدراك وتوقعات السوق بشأن جودة المراجعة.
- PCAOB (2015) حيث أصدر مجلس الرقابة على شركات المراجعة في أمريكا Public Company Accounting Oversight Board إطاراً مقترح يتضمن ٢٨ مؤشر لجودة المراجعة تقع في ثلاث محاور أو أبعاد: (١) القائمين بالمراجعة والمهنيين Audit professionals والتي تتضمن مدخلات عملية المراجعة من حيث تأهيل القائمين بالمراجعة والموارد، (٢) عملية المراجعة، (٣) نتائج المراجعة.
- FRC (2008) حيث أصدر مجلس التقرير المالي بالمملكة المتحدة Financial Reporting Council إطار لجودة المراجعة عام ٢٠٠٨، والذي يقوم على ستة محاور أو مسببات جودة Quality drivers.
- IAASB (2013) حيث أصدر مجلس معايير المراجعة الدولي إطار جودة المراجعة عام ٢٠١٣ تضمن ٣ مستويات: المدخلات، والمخرجات والسياق Context الذي تتم فيه المراجعة.

مفهوم مركب يتضمن العديد من المكونات اللازمة والضرورية لتحقيق جودة المراجعة والتي هي في النهاية تتضمن الالتزام بمعايير المراجعة، فإن تحديد مقدار ذلك الالتزام بصورة مباشرة قد لا يكون من الأمور السهلة في المجال البحثي. لذلك قدمت البحوث ثلاث مداخل لقياس جودة المراجعة: المدخل الأول هو المدخل المباشر من خلال المقياس العكسي للجودة والمتضمن حالات فشل المراجعة والمرتبطة بدعاوى قضائية وحالات وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية (Rajgopal et al. 2015; Sarath, 2016; Salehi et al. 2017). وعلى الرغم من منطوقية ذلك المدخل إلا أن الوضع في مصر يشير إلى انخفاض حجم الدعاوى القضائية ضد المراجعين، الأمر الذي لن ينتج عنه عينة دراسة كافية لاختبار الفرض.

أما المدخل الثاني فهو المدخل غير المباشر حيث استخدمت كثير من الدراسات العديد من المقاييس التقريبية لقياس جودة المراجعة منها انتماء المراجع لأحد المكاتب الكبرى أو حجم المكتب (DeAngelo, 1981; Choi et al. 2010; Beisland et al. 2015; Alzoubi, 2016; Khan et al. 2016; Alfrah, 2016; Houqe, 2017) وجودة الأرباح (Asthana and Boone, 2012) خاصة الاستحقاقات الاختيارية (Houmes et al. 2013; Johnstone et al. 2014; Kwon et al. 2014; Hu and Kato, 2015; Jung et al. 2015; Cahan and Sun, 2015; Dang et al. 2017) ، وأتعاب المراجع (Frankel et al. 2002) ، وطول فترة الارتباط مع العميل (Geiger and Raghunandan, 2002; Ghosh and Moon, 2005)، والتخصص في مجال العميل (Hogan and Jeter, 1999)، والرأي بشأن الاستمرارية (Francis and Yu, 2009; Blay and Geiger, 2013).

وأخيراً يتضمن المدخل الثالث استخدام مؤشرات متعددة المقاييس لقياس جودة المراجعة تتضمن بعض خصائص فريق جودة المراجعة أو القائم بالمراجعة كما قدمت دراسات (Kilgore et al. 2014; Christensen et al. 2016; Besacier et al. 2016)، غير أن تلك المقاييس متعددة المتغيرات وعلى الرغم من أنها تقدم مقياساً أكثر دقة لجودة المراجعة غير أنها يصعب استخدامها في البحوث التي تعتمد على بيانات فعلية لصعوبة الحصول على البيانات المتعلقة بتلك المؤشرات، لذلك يعتقد الباحث أن امكانية استخدام تلك

المقاييس المتعددة في مصر سيكون أكبر إما في الدراسات التي تعتمد على الاستقصاء أو الدراسات التجريبية.

ويمكن القول بأن انتماء القائم بالمراجعة لأحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى أحد أهم وأكثر مقاييس جودة المراجعة المستخدمة في البحوث المحاسبية (DeAngelo, 1981; Choi et al. 2010; Beisland et al. 2015; Alzoubi, 2016; Khan et al. Francis and Yu 2016; Alfraih, 2016; Houqe, 2017). فقد توصلت دراسة (2009) من خلال دراسة موسعة على ٦٥٦٨ شركة أمريكية خلال الفترة من ٢٠٠٣ إلى ٢٠٠٥ إلى أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى تقدم جودة مراجعة أكبر حيث أنها كانت الأكثر احتمالاً لإصدار تقرير بشأن الاستمرارية وارتباطاً بجودة الأرباح. كما توصلت دراسة (Rajgopal et al. 2015) أن مكاتب المراجعة الكبرى (Big n) هو المقياس الأكثر ملاءمة كمقياس تقريبي لجودة المراجعة وذلك من خلال اختبار علاقة أكثر المقاييس استخداماً بالدعاوي والاجراءات القانونية لعدد ٢١٧ حالة قصور في اجراءات المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى أن المكاتب الكبرى كانت مرتبطة سلبياً بتلك الاجراءات والدعاوى القضائية وذلك بخلاف المقاييس الأخرى البديلة لجودة المراجعة، بما يشير إلى أن المكاتب الكبرى تبذل المزيد من العناية المهنية لأداء عملية المراجعة ويتوافر لديها المعطيات اللازمة لتقديم جودة مراجعة مرتفعة. ويتفق ذلك مع الإطار النظري الذي يشير إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى لها القدرة على تحقيق الالتزام بالمعايير المهنية، كما أن لديها القدرة على جذب الكفاءات البشرية، إضافة إلى أن اعتماد المكاتب الكبرى على عدد أكبر من العملاء يعطيها استقلالية أكبر (Kaawaase et al. 2016; Hu and Kato, 2015; DeFond and Zhang, 2014; Lawrence et al. 2011; Choi et al. 2010; Francis and Yu 2009) وبالتالي فإن الباحث سيستخدم الانتماء لأحد مكاتب المراجعة الكبرى كمقياس لجودة المراجعة.

ومع ذلك فالوضع في مصر أكثر تعقيداً لوجود الجهاز المركزي للمحاسبات. فالمراجعين العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات لديهم خبرات واسعة وعلى قدر عالي من المهنية ويبدلون الكثير من الجهد والوقت لأداء عملية المراجعة. إضافة إلى أن المراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات هم موظفون بالدولة وبالتالي يتمتعون بدرجة عالية من الاستقلالية لأداء

مهامهم. وبناءً على ذلك فمن المتوقع أن يؤدي مراجعو الجهاز المركزي للمحاسبات أعمال مراجعتهم بجودة عالية. وعلى جانب آخر فإنه من الشائع في مصر أن يقوم أكثر من مراجع بمراجعة شركة واحدة. وقد يكون ذلك في شكل مراجعة مشتركة أو مراجعة مزدوجة. فالمراجعة المشتركة تحدث عندما يشترك أكثر من مراجع في مراجعة القوائم المالية لشركة بحيث يتم التنسيق لتخطيط وأداء أعمال المراجعة، ويصدر تقرير مراجعة واحد مشترك ويشترك شركاء المراجعة في المسؤولية تجاه نتائج المراجعة (Baldauf and Steckel, 2012; Ratzinger-Sakel et al. 2013). أما المراجعة المزدوجة فتتمثل في عمليتين مراجعة مستقلتين ينشأ عنها تقريرين منفصلين للقائمين بالمراجعة (Ratzinger-Sakel et al. 2013)، وفي مصر يحدث هذا الأمر عندما يكون الجهاز المركزي للحسابات أحد طرفي عملية المراجعة. ففي هذه الحالة يصدر مراجعو الجهاز تقريراً منفصلاً عن التقرير الذي يصدره الطرف الآخر لعملية المراجعة وبالتالي يكون هناك عمليتين مراجعة منفصلتين لنفس القوائم المالية.

وبالرجوع للشركات المقيدة في البورصة والتي استخدمها الباحث في الدراسة التطبيقية وجد أن نسبة (٦٦,٥%) من الشركات المقيدة يتم مراجعتها مراجعة منفردة من قبل المكاتب الخاصة، ونسبة (٧,٥%) يتم مراجعتها من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات ونسبة (١٨%) تمثل المراجعة المشتركة بتوليقاتها المختلفة والباقي (٨%) يمثل المراجعة المزدوجة بتوليقاتها المختلفة. ويعتقد الباحث أن أي دراسة تتناول جودة المراجعة (باستخدام الانتماء للمكاتب الكبرى كقياس تقريبي) في مصر يجب أن تأخذ المراجعة المزدوجة والمشاركة في الاعتبار، إذ أن تجاهل الشركات التي تخضع للمراجعة المشتركة أو المزدوجة أو للجهاز منفرداً (والتي تمثل حوالي ٣٤% من الشركات المقيدة بالبورصة) يترتب عليه تحيز في العينة واستبعاد نسبة كبيرة من مجتمع الشركات، وبالتالي تقييد إمكانية تعميم النتائج، حيث تكون إمكانية التعميم قاصرة فقط على الشركات التي تخضع للمراجعة المنفردة من قبل المكاتب الكبرى أو غير الكبرى فقط.

الأمر الذي سيترتب عليه ضرورة أخذ المراجعة المشتركة والمزدوجة في الاعتبار مع أخذ كافة التوليقات الممكنة عند اختبار فرض الدراسة وهو الأمر الذي لم تتناوله أي دراسة من قبل في حدود علم الباحث. حيث لم ينم إلى علم الباحث وجود أي دراسة مصرية تناولت أثر

المراجعة المزدوجة بين الجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المراجعة الأخرى، كما أنه لا يوجد دراسة أخذت كافة التوليفات الممكنة للمراجعة المشتركة والمزدوجة. وبالتالي تضيف هذه الدراسة بأخذ كافة التوليفات الممكنة للمراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة في الاعتبار.

وفيما يتعلق بالأدب المحاسبي الخاص بالمراجعة المشتركة، فقد أثار إصدار المفوضية الأوروبية عام ٢٠١٠ لورقة بعنوان "سياسة المراجعة: دروس من الأزمة" الكثير من الجدل حول دور المراجعة المشتركة، حيث أثارت أزمة الثقة في مهنة المراجعة بعد الأزمات والفضائح المالية إلى مبادرة المفوضية الأوروبية لإصدار تلك الورقة كآلية لإيجاد حلول لأزمة الثقة في المهنة، ولعل من أهم ما ورد بتلك الورقة هو التركيز على المراجعة المشتركة (Ratzinger-Sakel et al., 2013). وقد اختلفت آراء الكتاب بشأن نفعية المراجعة المشتركة، فبينما يرى مؤيدو المراجعة المشتركة أنها تعزز استقلال المراجع في مواجهة العميل الذي يصعب عليه التأثير على مراجعين في آن واحد، كما يصعب على أي من المراجعين في ظل المراجعة المشتركة عدم الاعتراف بأوجه التحريفات بالقوائم المالية (Zerni et al. 2012). كما أنها تعزز من بذل العناية المهنية من قبل المراجع لوجود طرف آخر في عملية المراجعة والذي قد يراقب أعماله، إضافة إلى تعزيز دقة أدلة المراجعة، حيث أن المراجعة المشتركة قد تتيح أن يكتشف أحد المراجعين تحريفاً لم يكتشفه المراجع الآخر، إضافة إلى أنها تقدم فرصة لتقديم وجهات نظر وآراء مختلفة قابلة للنقاش ومن ثم فتح مجالات أفضل لدقة الأحكام (Baldauf and Steckel, 2012). وقد حدد Ittonen and Trønnes (2015) ثلاث أسباب محتملة لتحسين جودة المراجعة نتيجة المراجعة المشتركة وهي: (١) أن العمل المشترك بين أكثر من مراجع يؤدي إلى تكامل الخبرات والمعرفة بمجال عمل العميل وتقسيم المهام بما يحقق جودة الأحكام المهنية، (٢) أن شريك المراجعة عادة ما يبحث عن استشارات غير رسمية من الشركاء في مجال شبكة أعمالهم، (٣) أن المراجعة المشتركة تشجع على عملية تدوير المراجعين والتي لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة من ناحية الاستقلالية- حتى وإن لم تكن الزامية، إذ أن عملية تدوير أو تغيير المراجع لن يترتب عليها فقد المعرفة والخبرة بمجال عمل العميل إذا كان أحد

شركاء المراجعة موجود من فترة سابقة، وهو ما كان أكد عليه أيضاً Zerni et al. (2012).

وعلى جانب آخر يرى المعارضون للمراجعة المشتركة أنها قد يترتب عليها تعاون غير كفاء بين المراجعين، والتداخل في إجراءات المراجعة، وأنها تحتاج إلى قدر كبير من التنسيق والذي قد يترتب على عدم وجوده -في ظل مكتبين متنافسين- إلى عدم التبادل الكافي للمعلومات. كذلك الاختلاف في الأحكام الشخصية والتي تتطلبها معايير المراجعة، والرأي حول الأحكام والتقديرات المحاسبية قد يترتب عليها عدم اتفاق وحللات اختلاف مما قد يحد من درجة التعاون. إضافة إلى أن المراجعة المشتركة قد يترتب عليها تقاعس طرفي المراجعة لبذل العناية المهنية اللازمة وبذل المزيد من الجهد في عملية المراجعة اعتماداً على الطرف الآخر وهو ما يعرف بالركوب المجاني Free riding حيث يقدم المراجع مقداراً أقل من المدخلات المتمثلة في الوقت والمجهود، وتحمل القدر الأقل من المسؤولية ويعتمد على مجهود المراجع الآخر (Zerni et al., 2012 ; Baldauf and Steckel, 2013; Ratzinger-Sakel et al., 2013; Ittonen and Trønnes, 2015). بل ذهب البعض إلى أن المراجعة المشتركة قد يكون لها تأثير عكسي على استقلال المراجع نتيجة لقدرة العميل على شراء الرأي opinion shopping، إضافة إلى أن المنافسة بين طرفي المراجعة قد تخلق حافزاً لدى المراجع لإرضاء العميل (Ratzinger-Sakel et al., 2013).

وفيما يتعلق بالدراسات التي تناولت أثر المراجعة المشتركة فقد جاءت نتائجها متعارضة، ففي حين رأى البعض أن المراجعة المشتركة يترتب عليها زيادة جودة عملية المراجعة رأى آخرون أن المراجعة المشتركة ليس لها تأثير معنوي على جودة المراجعة، أو قد تؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة (Ratzinger-Sakel et al., 2013).

فعلى جانب أيدت بعض الدراسات الدور الإيجابي للمراجعة المشتركة، حيث أشارت نتائج دراسة Zerni et al. (2012) بالتطبيق على السويد إلى أن الشركات سواء المقيدة أو غير المقيدة بالبورصة التي خضعت للمراجعة المشتركة اتسمت بدرجة أكبر من التحفظ المحاسبي والتصنيف الائتماني، ودرجة أقل من الاستحقاقات غير العادية ومخاطر احتمال التعثر في السنة التالية، ويقدر أكبر من الاتعاب. وقد أرجعت الدراسة ذلك إلى أن العميل

يدرك أنه يتلقى جودة أعلى فيما يخص عملية المراجعة، وبالتالي يكون على استعداد لدفع مقابل تلك الجودة في صورة أتعاب أكبر. وخلاصة ما توصلت إليه الدراسة هو أن المراجعة المشتركة أدت إلى جودة أعلى للمراجعة (مقاسة بجودة الأرباح) لكل من الشركات المقيدة وغير المقيدة. وأكدت على ذلك أيضاً دراسة (Baldauf and Steckel (2012) ولكن باستخدام منهجية مختلفة، وذلك من خلال الأثر على إجماع المراجعين Auditor consensus (والذي يقيس دقة الأحكام) ودقة التقرير من خلال دراسات حالة ومقابلات شخصية على مجموعة من المراجعين من استراليا والمانيا. وقد توصلت الدراسة إلى أن مدخل المراجعة المشتركة يقدم اجماع أكبر أو اتفاق بين أحكام المراجعين ودقة تقرير أعلى ومن ثم زيادة جودة المراجعة.

غير أن جانب آخر من الدراسات توصل لعدم وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على جودة المراجعة أو جودة القوائم المالية بل أحياناً تأثيراً سلبياً. فقد اختبرت دراسة (Lesage et al. (2011) علاقة المراجعة المشتركة اختياريًا بالدنمارك بجودة المراجعة مقاسة بالاستحقاقات الاختيارية، وتوصلت إلى عدم تأثير المراجعة المشتركة على جودة المراجعة. وقد أيدت تلك النتيجة دراسة (Andre et al. (2015) بالتطبيق على عينات من شركات فرنسية حيث يوجد إلزاماً بتطبيق المراجعة المشتركة، وشركات انجليزية وإيطالية حيث تطبق المراجعة المشتركة اختياريًا، وتوصلت الدراسة لعدم وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على جودة المراجعة مقاسة بالاستحقاقات غير العادية. وقد اختبرت (Deng et al. (2014) أثر ثلاث بدائل مختلفة للمراجعة وهي المراجعة الفردية من قبل أحد شركات المراجعة من الأربعة الكبار، والمراجعة المشتركة من خلال مكتبين من الأربعة الكبار، والمراجعة المشتركة من خلال أحد المكاتب الأربعة الكبرى ومكتب من المكاتب الصغرى. وتوصلت إلى عدم وجود اختلاف معنوي بين دقة أدلة المراجعة عندما تكون المراجعة فردية من خلال أحد المكاتب الكبرى أو من خلال المراجعة المشتركة بين مكتبين من الأربعة الكبار. غير أنه وعلى غير المتوقع فإن دقة أدلة المراجعة كانت أقل في حالة المراجعة المشتركة من خلال أحد المكاتب الكبرى وأحد المكاتب الصغرى مقارنة بالمراجعة الفردية، وهو ما يقدم دليلاً لتأييد فرض الركوب المجاني Free rider حيث تشير تلك النتيجة إلى أنه عندما تتم المراجعة من خلال أحد المكاتب الكبرى فإنه يبذل المزيد من العناية المهنية

للحصول على أدلة مراجعة أكثر دقة، غير أن اشتراك أحد المكاتب الصغرى معه فإن العناية المهنية تتخفف مؤثراً على دقة الأدلة. كما أشار الباحثون إلى أن المراجعة المشتركة قد تضر باستقلال المراجع لأنها تعطي فرصة لشراء الرأي نتيجة القوة النسبية التي قد يتمتع بها العميل نتيجة المنافسة بين مكاتب المراجعة مما يخلق الحافز لإرضاء العميل.

وأكدت على تلك النتيجة دراسة الجبر والسعدون (2014) والتي اختبرت أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية بالتطبيق على سوق الأوراق المالية السعودي، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح حتى عندما كان الطرف المشارك في المراجعة أحد المكاتب الأربعة الكبرى. بل أن أثر المراجعة المشتركة كان سلبياً على جودة الأرباح في الحالات التي تكون فيها المراجعة المشتركة ملزمة. وإذا ما ربطنا بين تلك النتيجة وأدبيات جودة المراجعة وباعتبار أن جودة الأرباح هي أحد مقاييس جودة المراجعة، يمكن القول أن نتائج هذه الدراسة تشير إلى أن المراجعة المشتركة الاختيارية ليس لها تأثير معنوي على جودة المراجعة بينما كانت المراجعة المشتركة الإلزامية لها أثر سلبى على جودة المراجعة. وفي مصر أيدت دراسة مندور (2016) تلك النتيجة، حيث اختبرت أثر المراجعة المشتركة الاختيارية على جودة الأرباح مقاسة بإدارة الأرباح (سواء باستخدام الاستحقاقات الاختيارية أو إدارة الأرباح الحقيقية) مقارنة بالمراجعة الفردية بالتطبيق على عينة من الشركات المصرية. وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة تؤدي إلى زيادة في استخدام الاستحقاقات الاختيارية لإدارة الأرباح مقارنة بمدخل المراجعة الفردية، وأرجعت الدراسة ذلك إلى فرض الركوب المجاني أو عدم وجود تعاون بين المراجعين أو ظهور ما يسمى بشراء الرأي. كما توصلت الدراسة لعدم وجود تأثير معنوي لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية.

وفي سياق مكمل فقد تناولت بعض الدراسات السابقة أثر التوليفات المختلفة للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح وقد جاءت أيضاً نتائجها متعارضة. فقد توصلت دراسة Marmousez (2008) على عينة من الشركات الفرنسية إلى أن جودة الأرباح كانت أقل عندما تتم المراجعة المشتركة من خلال مكتبين من المكاتب الكبرى مقارنة ببدائل المراجعة الأخرى وقد فسرت الدراسة ذلك إلى فرض الركوب المجاني عندما تتم المراجعة من خلال

مكتبين من الكبار الذي يؤدي إلى اعتماد كلا المكتبين الكبار على الطرف الآخر للمراجعة. وأكدت على ذلك دراسة الهريدي (٢٠١٥)، حيث اختبرت أثر توليفة المراجعة المشتركة الالزامية على جودة القوائم المالية للبنوك المصرية. من خلال التطبيق على البنوك التجارية كمثال للمراجعة المشتركة الالزامية وفقاً لمتطلبات قانون البنك المركزي رقم ٨٨ لعام ٢٠٠٣. وتوصلت الدراسة إلى أن الجمع بين منشأة مراجعة من الأربعة الكبار مع منشأة صغيرة سوف يؤدي إلى مستوى تحفظ كلى أكبر في القوائم المالية للبنك، مفسرة تلك النتيجة اعتماداً على الاختلاف في حجم منشأتي المراجعة، حيث قد يتسبب ذلك الاختلاف في خطر أكبر من وجهة نظر المراجع الأكبر حجماً (من حيث السمعة أو خطر التقاضي)، وهو ما يؤدي إلى بذل جهد أكبر في التمسك بالالتزام إدارة البنك بسياسة أكثر تحفظاً في القوائم المالية. كما أن أثر التفاعل بين منشأتي مراجعة من الأربعة الكبار، تتشابه في الأساليب المستخدمة في الفحص وتعرضاً لخطر سمعة متماثل، قد يؤدي إلى أن يركن كل مراجع إلى الآخر في القيام بإجراءات المراجعة، مما قد ينتج عنه دافع أقل لكلتا المنشأتين لتقديم أقصى جهد للقيام بالمراجعة على الوجه المتوقع، ومن ثم قد يؤدي ذلك عدم ممارسة الضغط على الإدارة للوصول إلى مستويات تحفظ ملائمة في القوائم المالية. غير أن نتائج الدراسة التطبيقية أوضحت أن وجود المراجعين من الأربعة الكبار سوف يؤدي إلى زيادة مستوى التحفظ (تخفيض المؤشر الذي يقيس الفرق بين المخصص المكون والمستخدم لمواجهة عدم سداد ديون العملاء).

وفي نفس المجال اختبرت دراسة (Ittonen and Trønnes (2015) أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة (مقاسة بجودة الاستحقاقات) والألعاب على الشركات السويدية والفنلندية. وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة من قبل شريكين ينتميان إلى نفس المكتب تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة معنوياً عن المراجعة الفردية، في حين أن المراجعة المشتركة من قبل مكتبين مختلفين ليس لها تأثيراً جوهرياً على جودة المراجعة. وترجع الدراسة ذلك إلى أن التعاون وتبادل الخبرات والمعرفة الخاصة ببيئة العميل تكون أكبر عندما يكون القائمين بالمراجعة المشتركة من نفس المكتب، الأمر الذي يؤدي إلى تعظيم منفعة المراجعة المشتركة.

إلا أن دراسة (Francis et al. (2009 والتي اختبرت أثر هيكل الملكية على اختيار توليفة المراجعين للمراجعة المشتركة الإلزامية بالسوق الفرنسية، وأثر تلك التوليفة على جودة الأرباح (انخفاض الاستحقاقات غير العادية)، وتوصلت إلى نتائج تخالف نتائج دراسة (Marmousez (2008. حيث توصلت إلى أن المراجعة المشتركة التي يكون أحد طرفيها من المكاتب الأربع الكبرى والطرف الآخر مكتب من غير المكاتب الكبرى كانت الاستحقاقات غير العادية أقل معنوياً (أعلى جودة للأرباح) وبالتالي جودة مراجعة أكبر من عدم اشتراك أحد المكاتب الكبار مطلقاً. كما أن النتيجة كانت أقوى في ظل اشتراك مكتبين من الأربع الكبار معاً مقارنة بمكتب واحد. وهو ما أكدته نتائج دراسة (Alfraih, (2016 والتي اختبرت أثر التوليفات المختلفة للمراجعة المشتركة على ملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تأثيرها على سعر السهم باستخدام. وقد تم استخدام ثلاث حالات للتوليفات المختلفة للمراجعة المشتركة وهي: مكتبين من الأربع الكبار، مكتبين من المكاتب الصغيرة، ومكتب من الكبار وآخر من الصغيرة. وقد توصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة في شكل توليفات المراجعة المشتركة تؤثر بصورة معنوية على ملائمة الأرباح المحاسبية في تقييم حقوق الملكية للمشاركين في سوق الأوراق المالية (من خلال أثر ربحية السهم على سعر السهم) ، حيث كان تأثير المراجعة المشتركة من قبل مكتبين من الكبار أكثر تأثيراً من مكتب كبير ومكتب صغير والتي كانت بدورها أفضل من مكتبين صغيرين. إلا أن تأثير توليفات المراجعة المشتركة على تأثير القيمة الدفترية للسهم على سعر السهم لم تكن معنوية.

٧-٣ فرض الدراسة:

قدمت العديد من الدراسات دليلاً على أن جودة المراجعة لها أثر إيجابي على جودة التقارير المالية، فقد أشار (Gaynor et al. 2016) من خلال مسح للدراسات السابقة إلى أن هناك أدلة قوية من الدراسات السابقة على أن زيادة جودة المراجعة -مقاسة ببدائل القياس المختلفة- يترتب عليها زيادة جودة التقارير المالية. وفي ظل الصعوبات والتعقيدات التي تتضمنها المعالجة المحاسبية عن الضرائب المؤجلة، وما تتطلبه من خبرات وجهد وتكلفة (Graham et al. 2012; Chludek, 2011; Capodaglio et al. 2015) فإنه من المتوقع أن تحسن جودة المراجعة، بما تتضمنه من خبرات بذل للعناية المهنية اللازمة، إلى

تحسين التزام الشركات بتطبيق متطلبات ذلك المعيار. وبناءً عليه يمكن اشتقاق فرض
الدراسة الرئيسي على النحو التالي:

**H1: تؤدي جودة المراجعة إلى تحسين التزام الشركات بمتطلبات المعيار المصري رقم
(٢٤).**

تطوير المؤشر لقياس التزام الشركات بجودة المعيار:

تم تطوير مؤشر لقياس التزام الشركات بمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤. وقد
اعتمد الباحث في تطوير المؤشر على متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح الواردة
بالمعيار، مع التركيز على تلك المتطلبات التي يمكن التحقق منها من خلال دراسة القوائم
المالية وتحليل المحتوى. وقد واجه الباحث في سبيل تطوير ذلك المؤشر مجموعة من
الصعوبات العملية وذلك على النحو التالي:

أ- هناك بعض المتطلبات الواردة في المعيار والتي لا يمكن عملياً التحقق من مدى التزام
الشركات بها وبالتالي فقد تم استبعادها من المؤشر.^٧

ب- إن عدم الاعتراف بأصول والتزامات ضريبية مؤجلة قد ينتج إما عن عدم التزام الشركة
بمتطلبات المعيار أو عن عدم توافر شروط الاعتراف أو حتى الإفصاح. فعلى سبيل
المثال:

- عدم الإفصاح عن أصول ضريبية ناتجة عن خسائر ضريبية مرحلة إما أن يكون ناتج
عن عدم وجود خسارة ضريبية أو بسبب عدم التزام الشركة بالمعيار والاعتراف بالأصل
الضريبي أو حتى الإفصاح عنه. ففي الحالة الأولى لم تخالف الشركة المعيار وبالتالي
لا يجب تخفيض درجة الشركة بالمؤشر وبمعنى آخر يجب عدم إدخال ذلك البند بمؤشر
الشركة، أما في الحالة الثانية فيجب إدخال ذلك البند بمؤشر الشركة واعطاءها قيمة
صفر لذلك البند لعدم التزامها بأحد متطلبات المعيار. وقد تم التغلب على تلك المشكلة
من خلال فحص وتحليل القوائم المالية والإفصاحات المتممة والمعلومات الأخرى المرفقة

^٧على سبيل المثال: ما تتطلبه الفقرة (٢٧) من المعيار بأن "تقوم المنشأة بإعادة تقدير موقف الأصول الضريبية المؤجلة غير
المعترف بها في تاريخ نهاية كل فترة مالية، وتعترف بالأصول الضريبية المؤجلة التي لم تعترف بها من قبل إلى المدى الذي
أصبح من المرجح معه مستقبلاً وجود ربح ضريبي يسمح باستيعاب قيمة الأصل الضريبي المؤجل". كذلك ما تتطلبه الفقرة (٥١)
من المعيار من أنه "يجب أن تعكس عملية قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الأثر الضريبية التي يتوقع أن تحدث
مستقبلاً على أساس توقعات المنشأة في تاريخ نهاية الفترة المالية عن الطريقة التي سيتم بها استرداد أو سداد القيمة الدفترية
لأصولها والتزاماتها. كذلك ما تتطلبه الفقرة رقم (٥٦) من المعيار بأن "يتم مراجعة القيمة الدفترية للأصل الضريبي في تاريخ
نهاية كل فترة مالية ويتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل الضريبي المؤجل عندما يصبح من غير المحتمل أن يسمح الربح الضريبي
المستقبلي باستيعاب الأصل الضريبي المؤجل.....".

بالقوائم المالية للتحقق من المعلومات المتعلقة بضريبة الدخل مثل مدفوعات ضريبة الدخل بقائمة التدفقات النقدية، أو مصروف ضريبة دخل بقائمة الدخل أو ضرائب دخل مستحقة بالميزانية مع ربطها بالمعلومات المتممة، أو تسوية ضريبة الدخل من خلال تعديل الربح المحاسبي وصولاً للربح الضريبي. حيث أن وجود معلومات تفيد بوجود ضريبة دخل عن الفترة ينفي تحقق خسائر ضريبية. أما وجود معلومات في الإيضاحات المتممة تشير إلى وجود خسارة ضريبية ترتب عليها عدم استحقاق ضريبة دخل، فذلك يتطلب أن تكون الشركة اعترفت بالأصل الضريبي أو أفصحت في الملاحظات المتممة عن أسباب عدم الاعتراف.

• عدم الاعتراف بالتزامات أو أصول ضريبية مؤجلة ناتجة عن الإهلاك. يمكن القول بصفة عامة أن الإهلاك المحاسبي يختلف عن الإهلاك الضريبي بمصر خاصة فيما يتعلق بعناصر الأصول التي تهلك ضريبياً باستخدام طريقة أساس الإهلاك والتي لا تتفق وأي من الطرق المحاسبية، الأمر الذي يتطلب ضرورة وجود فروق ضريبية ناشئة عن اختلاف الإهلاك. وبالتالي فعدم اعتراف المنشأة بالتزامات أو الأصول الضريبية الناتجة عن فروق الإهلاك يقدم دليلاً على عدم الالتزام بالمعيار في هذا الشأن. ومع ذلك وللمزيد من التحقق من ذلك فقد تم مراجعة الملاحظات المتممة للقوائم المالية فيما يتعلق بنسب وطرق الإهلاك المحاسبي المستخدمة، وتقييم ما إذا كان هناك اختلافات بين تلك الطرق والمتطلبات الضريبية الخاصة بالإهلاك والواردة بمواد (٢٥، ٢٦، ٢٧) من القانون المصري ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وذلك للتأكيد على حالة عدم الالتزام بمتطلبات الاعتراف بالفروق الضريبية الناشئة عن الإهلاك في حال عدم اعتراف الشركة بذلك البند.

ج- هناك بعض المتطلبات تتوقف على متطلب سابق على سبيل المثال الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة يجب أن يتم فقط إذا كان هناك توقع بأن المنشأة ستحقق أرباح ضريبية مستقبلية كافية للاستفادة من استنفاد الأصل الضريبي. إن ذلك لا شك قد يؤدي إلى صعوبة في تقييم كل شركة داخل العينة. فعلى سبيل المثال هل الشركة لم تلتزم بالاعتراف بالأصل فتأخذ قيمة صفر أم أنها قدرت أنها لن تحقق أرباح مستقبلية للاستفادة من ذلك الأصل مستقبلياً وبالتالي لم تعترف بالأصل الضريبي.

كذلك هناك متطلبات للإفصاح عن طبيعة الأصل الضريبي تتوقف أساساً على أن يكون هناك اعتراف بالأصل الضريبي، وبالتالي فإن إدخال مطلب الإفصاح بصورة مطلقة داخل المؤشر دون ربطه بصورة شرطية بوجود أصل ضريبي سيترتب عليه حصول الشركات التي لم تعترف بوجود أصل ضريبي على قيمة صفر في بند الإفصاح، على الرغم من أنها في هذه الحالة غير مطالبة أساساً بالإفصاح لعدم وجود أصل ضريبي مما يؤدي إلى تخفيض غير حقيقي في مستوى التزام الشركة بالمعيار.

وللتغلب على ذلك فقد قام الباحث بدراسة كل شركة على حده مع مراعاة أن المتطلبات المتوقعة على شرط تحقق مطلب آخر تحتسب فقط داخل المؤشر عندما يتوافر المطلب السابق وذلك باستخدام صيغ المعادلات الشرطية على برنامج Excel. وقد ترتب على ذلك أن القيمة العظمى للمؤشر اختلفت من شركة لأخرى وللتغلب على ذلك فقد تم تحويل نتائج تقييم التزام الشركات في شكل نسبة مئوية بما يحقق إمكانية المقارنة بين الشركات داخل العينة.

إضافة إلى ذلك فقد قام الباحث بتحليل القوائم المالية للكشف عن وجود الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والتغير فيها، وتقييم مدى التزام الشركة بمتطلبات المعيار، فعلى سبيل المثال:

١- إن تكوين مخصصات لمواجهة خسائر محتملة بالقوائم المالية يترتب عليها وجود أصول ضريبية مؤجلة، وبالتالي فقد قام الباحث بالتحقق من تكوين مخصصات أو حدوث التغير فيها كدليل على ضرورة وجود تغيرات في الأصول الضريبية المؤجلة أو على الأقل الإفصاح عن أسباب عدم الاعتراف.

٢- وجود مكاسب أو خسائر ناتجة عن تقييم الأصول سواء كانت مدرجة بقائمة الدخل أو حقوق الملكية مباشرة^٨ يتطلب وجود فروق ينشأ عنها تغير في الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة أو على الأقل ضرورة الإفصاح في حالة عدم توافر شروط الاعتراف. وبالتالي قام الباحث بتحليل عناصر قائمة الدخل والتغيرات في حقوق الملكية بحثاً عن أي تغيرات في القيم العادلة أو إعادة تقييم الأصول لبنود الميزانية أو التغيرات الناتجة

^٨ لم تتطلب المعايير بصورة الزامية حتى عام ٢٠١٥ إعداد قائمة الدخل الشامل، ومع ذلك سيقوم الباحث بتحليل تلك القائمة متى وردت ضمن القوائم المالية حال قيام إحدى الشركات بإعدادها وفق المعايير الدولية أو وفق المعايير المصرية المعدلة الصادرة عام ٢٠١٥.

عن تقلبات أسعار الصرف، وتحليل مدى التزام الشركة بمتطلبات المعيار فيما يتعلق بانعكاس تلك الفروق على الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.

وبناءً على الاعتبارات السابقة فقد تضمن المؤشر العناصر التالية:

- ١- الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الناتجة عن الإهلاك.
- ٢- الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الناتجة باختلاف أساس القياس المحاسبي عن الضريبي مثل تقديرات القيمة العادلة غير المعترف بها ضريبياً في حال توافر شروط الاعتراف.
- ٣- الاعتراف بالأصول الضريبية نتيجة الخسارة الضريبية المرحلة في حال توافر شروط الاعتراف أو الإفصاح عن أسباب عدم الاعتراف - وذلك كله شريطة وجود خسائر ضريبية.
- ٤- الاعتراف بالأصول الضريبية (استفادها) الناتجة عن تكوين مخصصات (استخدامها أو انتفاء الغرض منها) في حال توافر شروط الاعتراف أو الإفصاح عن أسباب عدم الاعتراف.
- ٥- سلامة استخدام معدل الضريبة لقياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.
- ٦- عدم استخدام القيمة الحالية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.
- ٧- الإفصاح عن طبيعة الأصول الضريبية المؤجلة، وما استند إليه من أدلة الاعتراف.
- ٨- المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.
- ٩- الإفصاح عن مكونات الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.
- ١٠- الإفصاح عن المكونات الرئيسية للعبء أو الدخل الضريبي بصورة منفصلة، على النحو الوارد بالفقرة (٨٠) بالمعيار.
- ١١- سلامة عرض الأصول والالتزامات الضريبية بقائمة المركز المالي بالعناصر غير المتداولة.
- ١٢- إيضاح العلاقة بين عبء (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في شكل تسوية رقمية تربط بين عبء (دخل) الضريبة وحاصل ضرب الربح المحاسبي في سعر الضريبة المطبق.

١٣- الاعتراف بالضريبة المؤجلة ضمن عناصر الدخل الشامل (أو مباشرة ضمن حقوق الملكية) إذا كانت ترتبط ببندود تم الاعتراف بها ضمن عناصر الدخل الشامل الأخرى (أو ضمن حقوق الملكية).

١٤- سلامة الافصاح عن أسباب الاعتراف بالمزايا الضريبية المؤجلة التي لم يتم الاعتراف بها سابقاً والتغير في الظروف التي تسببت في الاعتراف الآن.

ونظراً لعدم وجود أي تفضيل في المعيار لمتطلبات الاعتراف والقياس والافصاح فقد تم اعطاء درجات متساوية لكل بند من بنود المؤشر.

٧-٥ الدراسة التطبيقية:

تم إجراء الدراسة التطبيقية على عدد من الشركات المصرية المتاح قوائمها المالية للعام المالي ٢٠١٥. حيث تم استخدام تحليل الانحدار الآتي لاختبار فرض الدراسة:

$$SCORE_i = \beta_0 + \beta_{1.8} AUDIT_i + \beta_9 SIZE_i + \epsilon_i$$

حيث:

Score: درجة التزام الشركة بمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤.

Audit: متغير يعبر عن جودة المراجعة ويتم قياسه بمجموعة من المتغيرات الثنائية **Dummy**: اعتماداً على القائم بالمراجعة (Francis et al. 2012; Zerni et al. 2009).

SIZE: متغير رقابة يعبر عن حجم الشركة ويتم قياسه بلوغاريتم قيمة الأصول (Ittonen and Trønnes, 2015; Francis et al. 2009).

٧-٥-١ عينة الدراسة:

تم تجميع كافة القوائم المالية المتاحة للشركات المقيدة بسوق المال المصري عن سنة ٢٠١٥ والتي تم الحصول عليها من موقع مباشر مصر الالكتروني. وقد بلغت العينة ٢٣٢ شركة. وقد تم تقسيم عينة الدراسة بحسب القائم بالمراجعة إلى ثمان مجموعات على النحو التالي:

جدول رقم (١) عينة الدراسة

عدد المشاهدات	اسم المتغير المستخدم	القائم بالمراجعة
٦٠	BIG	أحد المكاتب الأربعة الكبرى
٩٥	NONBIG	مكتب بخلاف الأربعة الكبار
١٧	ASA	الجهاز المركزي للمحاسبات
٢٤	JOINT1	مراجعة مشتركة بين أحد المكاتب الكبرى ومكتب بخلاف المكاتب الكبرى
٤	JOINT2	مراجعة مشتركة بين أحد المكاتب الكبرى وأحد المكاتب الكبرى الأخرى
١٤	JOINT3	مراجعة مشتركة بين مكاتب بخلاف المكاتب الكبرى
٦	DOUBLE1	مراجعة مزدوجة بين الجهاز المركزي وأحد المكاتب الكبرى
١٢	DOUBLE2	مراجعة مزدوجة بين الجهاز وأحد المكاتب بخلاف الكبرى
٢٣٢		الاجمالي

ونظراً لانخفاض عدد المشاهدات في ظل المراجعات المزدوجة، والمراجعة المشتركة بين المكاتب الكبرى معاً فسيتم إعادة اختبار فرض الدراسة مرة أخرى باستبعاد تلك المشاهدات، حيث سيتم إعادة اختبار فرض الدراسة فقط على أساس المراجعة المنفردة. إضافة إلى عدد من الاختبارات الإضافية التي سيجري عليها تخفيض حجم العينة لإجراء تلك الاختبارات.

٧-٥-٢ قياس المتغيرات:

يوضح الجدول رقم (٢) متغيرات الدراسة وكيفية قياسها على النحو التالي:^٩ (Palmer, 2008)

- الالتزام بمتطلبات المعيار رقم ٢٤:

تم تحديد درجة التزام الشركات بمعيار المحاسبة المصري من خلال اتباع مرحلتين:

المرحلة الأولى: تم تحليل متطلبات القياس والافصاح التي يتضمنها المعيار، ومن ثم تم استخراج بعض المقاييس التي تعبر عن مجموعة من العوامل يجب الالتزام بها، وبناءً على ذلك تم تطوير مؤشر (Index) للالتزام بالمعيار على النحو الموضح بالنقطة ٧-٤.

المرحلة الثانية: تم اجراء تحليل للمحتوى للقوائم المالية لعينة الدراسة لتحديد مدى التزامها بمتطلبات القياس والافصاح الخاصة بالمعيار من واقع المؤشر الذي تم تطويره. وبناءً على ذلك حصلت كل شركة على درجة مئوية تمثل التزامها بمتطلبات المعيار المصري.

- جودة المراجعة:

بالرجوع للدراسات التي أجريت في مصر لقياس جودة المراجعة نجد أنها إما ركزت على المراجعة المنفردة، أو المراجعة المشتركة، إلا أن الباحث لم يجد دراسات اهتمت بإدخال أثر المراجعة المزدوجة والتي تتم من خلال أحد مكاتب المراجعة بالاشتراك مع الجهاز المركزي للمحاسبات. ولذلك فقد تم تقسيم أنواع المراجعة إلى ثمانية أنواع بحسب القائم بعملية المراجعة، وقد تم قياس كل نوع منهم بمتغير ثنائي كما هو مبين بجدول رقم (٢).

^٩ اعتمد الباحث على منهجية تتشابه في مدخلها مع منهجية دراسة (Palmer, 2008) مع اختلاف طبيعة القياس، حيث استهدفت تلك الدراسة اختبار مدى وجود الالتزام بمتطلبات المعيار الاسترالي (AASB 1047) الخاص بمتطلبات الإفصاح عن أثر تحول الشركات الاسترالية إلى تبني المعايير الدولية والعوامل المؤثرة فيها. فقد قامت تلك الدراسة بقياس محتوى وجودة الإفصاح وفقاً لذلك المعيار وذلك بتحليل المحتوى للتقارير المالية لتحديد درجة الإفصاح لكل مشاهدة في ضوء متطلبات المعيار (AASB 1047) اعتماداً على عدد العبارات الخاصة التي تفي بمتطلبات المعيار (لقياس مدى الإفصاح) وتحليل تلك العبارات لتحديد جودة الإفصاح من خلال مقياس من أربع درجات.

جدول رقم (٢) متغيرات الدراسة وتعريفها

المتغير	الرمز المستخدم	تعريف المتغير
درجة الالتزام بالمعيار المحاسبي رقم ٢٤	SCORE	هو متغير يعبر عن نسبة التزام الشركة بمتطلبات القياس والافصح بالمعيار. وبحسب بنسبة الدرجة التي تحصل عليها الشركة وفقاً للمؤشر الذي طوره الباحثان اعتماداً على متطلبات المعيار.
جودة المراجعة	AUDIT	جودة المراجعة بصفة عامة ويقاس بمجموعة متغيرات ثنائية على حسب القائم بالمراجعة.
جودة المراجعة	AUDIT2	جودة المراجعة وتقاس بمقياس ترتيبي يأخذ قيمة من ٨ إلى ١ على حسب القائم بالمراجعة، ويستخدم ذلك المتغير في أحد الاختبارات الإضافية.
انتماء المراجع لأحد المكاتب الأربعة الكبرى	BIG	هو متغير ثنائي يأخذ قيمة (١) إذا كان القائم بالمراجعة أحد مكاتب المراجعة الكبرى منفرداً ويأخذ صفر بخلاف ذلك.
انتماء المراجع لأحد المكاتب بخلاف الأربعة الكبرى	NONBIG	هو متغير ثنائي يأخذ قيمة (١) إذا كان القائم بالمراجعة بخلاف مكاتب المراجعة الكبرى منفرداً ويأخذ صفر بخلاف ذلك.
القائم بالمراجعة هو الجهاز المركزي للمحاسبات	ASA	هو متغير ثنائي يأخذ قيمة (١) إذا كان القائم بالمراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات منفرداً ويأخذ صفر بخلاف ذلك.
مراجعة مشتركة بين أحد المكاتب الكبار ومكتب بخلاف الكبار	JOINT1	هو متغير ثنائي يأخذ قيمة (١) إذا كان القائم بالمراجعة أحد المكاتب الكبار بالاشتراك مع مكتب بخلاف الكبار ويأخذ صفر بخلاف ذلك.
مراجعة مشتركة بين أحد المكاتب الكبرى وأحد المكاتب الكبرى الأخرى	JOINT2	هو متغير ثنائي يأخذ قيمة (١) إذا كان القائم بالمراجعة أحد المكاتب الكبار بالاشتراك مع مكتب آخر من الكبار ويأخذ صفر بخلاف ذلك.
مراجعة مشتركة بين مكاتب بخلاف المكاتب الكبرى	JOINT3	هو متغير ثنائي يأخذ قيمة (١) إذا كان القائم بالمراجعة أحد المكاتب غير الكبار بالاشتراك مع مكتب آخر من غير الكبار ويأخذ صفر بخلاف ذلك.
مراجعة مزدوجة بين أحد المكاتب الكبار والجهاز المركزي للمحاسبات	DOUBLE1	هو متغير ثنائي يأخذ قيمة (١) إذا كان القائم بالمراجعة أحد المكاتب الكبار والجهاز المركزي للمحاسبات ويأخذ صفر بخلاف ذلك.
مراجعة مزدوجة بين أحد المكاتب بخلاف الكبار والجهاز المركزي للمحاسبات	DOUBLE2	هو متغير ثنائي يأخذ قيمة (١) إذا كان القائم بالمراجعة أحد المكاتب بخلاف الكبار والجهاز المركزي للمحاسبات ويأخذ صفر بخلاف ذلك.
حجم الشركة	SIZE	متغير رقابة وتم قياسه من خلال لوغاريتم قيمة الأصول.

٧-٥-٣ الإحصاء الوصفي:

بلغ متوسط درجة الالتزام بمعيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ على مستوى العينة ككل ٤٩% بانحراف معياري ٠,٢٧، ويمكن القول بصفة عامة أن درجة الالتزام بذلك المعيار متوسطة بما يشير إلى أن هناك صعوبات في تطبيق ذلك المعيار لدى العديد من الشركات المصرية وذلك في ضوء المؤشر المستخدم في الدراسة. كما يوضح الشكل رقم (٢- ملحق ١) أن عدد الشركات التي التزمت بالمعيار بصورة كاملة بلغ فقط ٥ شركات في حين بلغ عدد الشركات التي لم تلتزم نهائياً بالمعيار ٣١ شركة.

أما على مستوى الشركات الخاضعة لكل نوع من أنواع المراجعة فكما يتضح من جدول رقم (٣) فإن أكثر الشركات كانت التزاماً بتطبيق المعيار محل الدراسة هي الشركات التي تخضع للمراجعة المزدوجة من قبل أحد مكاتب المراجعة الكبرى مع الجهاز المركزي للمحاسبات بمتوسط ٦٦.٥% بينما الشركات التي تخضع للمراجعة المشتركة بين مكاتبين من الصغار كانت أقل الشركات التزاماً بتطبيق المعيار بمتوسط ٢٥%. ويوضح الشكل رقم (٣- ملحق ١) مقارنة بين متوسط التزام الشركات بالمعيار المحاسبي في ظل كل نوع من أنواع المراجعات. ويتضح من الشكل أن متوسط الالتزام في ظل المراجعة من قبل المكاتب الكبرى أو المراجعة المشتركة بين أحد المكاتب الكبرى والمكاتب بخلاف الكبرى أو المراجعة المزدوجة بين أحد المكاتب الكبرى والجهاز المركزي هي الأكثر التزاماً بتطبيق المعيار حيث كانت درجة الالتزام لتلك الشركات أعلى من متوسط الالتزام على مستوى العينة ككل. وقد تكون أفضلية المراجعة المشتركة بين المكاتب الكبرى والمكاتب بخلاف الكبرى أو المراجعة المزدوجة بين المكاتب الكبرى والجهاز المركزي راجعة إلى وجود أحد المكاتب الكبار ضمن عملية المراجعة، أو قد يكون ذلك راجعاً إلى المزايا التي يمكن أن تقدمها المراجعة المزدوجة والمشاركة من زيادة التنافسية وخلق الدوافع لدى المراجعين لبذل المزيد من العناية المهنية اللازمة، وهو ما سيتم اختباره احصائياً عند اختبار فرض الدراسة. غير أن النتيجة التي كانت غير متوقعة هي أن المراجعة المشتركة بين مكاتبين من المكاتب الكبرى جاءت أقل من المتوسط، وقد يكون المبرر لذلك هو الانخفاض الملحوظ في عدد المشاهدات التي يتضمنها ذلك التصنيف والتي قد يترتب عليها نتائج غير قابلة للاعتماد عليها، أو بسبب فرض الركوب المجاني عندما يكون القائم بالمراجعة مكاتبين من الكبار.

جدول رقم (٣)

متوسطات درجة الالتزام بالمعيار لمجموعات المراجعة المختلفة

عدد المشاهدات	القيمة الصغرى		القيمة العظمى		الانحراف المعياري	متوسط درجة التزام الشركات بالمعيار	
	العدد	الدرجة	العدد	الدرجة			
٦٠	٣	%٠	٤	%١٠٠	٠,٢٤	%٦٤	BIG
٩٥	١٥	%٠	١	%١٠٠	٠,٢٦٣	%٤٤	NONBIG
١٧	٢	%٠	١	%٦٠	٠,١٧	%٣٤	ACA
٢٤	٢	%٠	١	%٨٨	٠,٢٤٧	%٥٨	JOINT1
٦	٢	%٥٠	١	%٨٠	٠,١٣٦	%٦٦.٥٠	DOUBLE1
١٢	٢	%٠	٢	%٦٠	٠,٢١٨	%٣٤	DOUBLE2
٤	١	%٠	١	%٧٣	٠,٣١٢	%٤٣	JOINT2
١٤	٦	%٠	٤	%٦٠	٠,٢٥٩	%٢٥	JOINT3
٢٣٢	٣١	%٠	٥	%١٠٠	٠,٢٧	%٤٩	العينة ككل

وتوضح الأشكال من ٤ إلى ١١ (ملحق ١) تكرارات الشركات المرتبطة بدرجات الالتزام المختلفة لكل نوع من أنواع المراجعة. وتوضح تلك الأشكال أن العدد الأكبر الشركات التي حققت التزاماً تاماً بمتطلبات المعيار وفقاً للمؤشر المستخدم في الدراسة كانت تلك الخاضعة لمراجعة المكاتب الكبرى. فقد تضمنت تلك الفئة ٤ شركات من أصل إجمالي ٥ شركات التزمت بمتطلبات المعيار بنسبة ١٠٠%. كذلك فإن أكبر عدد للشركات التي لم تطبق نهائياً المعيار كانت في ظل الشركات التي تخضع لمراجعة المكاتب بخلاف الكبرى بعدد ١٥

شركات من أصل إجمالي ٣١ يليها الشركات التي تخضع للمراجعة المشتركة بين المكاتب غير الكبرى بعدد ٦ شركات من أصل ٣١.

ويشير الجدول رقم (٤) إلى معاملات الارتباط بين درجة الالتزام ونوع المراجعة، فعلى الرغم من انخفاض معاملات الارتباط بصفة عامة، إلا أن الارتباط كان طردياً فقط بين الحالات التي يكون فيها مكاتب المراجعة الكبرى طرفاً في عملية المراجعة مع الالتزام بمتطلبات المعيار، فيما عدا حالة المراجعة المشتركة بين مكاتب من المكاتب الكبرى حيث كان الارتباط سلبياً ولكنه غير معنوي. كذلك فإن الارتباط كان موجباً ومعنوياً فقط في حالة قيام أحد مكاتب المراجعة الكبرى بإتمام عملية المراجعة منفرداً (عند مستوى معنوية ١٠%) وأيضاً في حالة المراجعة المشتركة بين أحد المكاتب الكبرى وأحد المكاتب الصغرى وكذلك المراجعة المزدوجة بين أحد المكاتب الكبرى والجهاز المركزي (عند مستوى معنوية ١٠%). أما في حالة قيام مكتب مراجعة بخلاف الأربع الكبرى والجهاز المركزي للمحاسبات والمراجعة المشتركة بين اثنين من المكاتب الصغرى والمزدوجة بين الجهاز المركزي وأحد المكاتب الصغرى فإن معامل الارتباط كان سلبياً ومعنوياً.

جدول رقم (٤)

معاملات الارتباط بين درجة الالتزام ونوع المراجعة

	BIG	NONBIG	ACA	JOINT1	JOINT2	JOINT3	DOUBLE1	DOUBLE2
Pearson Correlation	.328	-.148	-.150	.118	-.028	-.222	.107	-.128
Sig.(2-tailed)	.000	.024	.022	.076	.674	.001	.055	.051

٧-٥-٤ اختبار فرض الدراسة:

لاختبار فرض الدراسة تم استخدام معادلة الانحدار التالية والتي تختبر أثر كافة توليفات المراجعة المختلفة:

$$\text{SCORE}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{BIG}_i + \beta_2 \text{NONBIG}_i + \beta_3 \text{ASA}_i + \beta_4 \text{JOINT}_i + \beta_5 \text{JOINT}_i + \beta_6 \text{JOINT}_i + \beta_7 \text{DOUBLE1}_i + \beta_8 \text{DOUBLE2}_i + \beta_9 \text{SIZE}_i + \varepsilon_i$$

وقد جاءت النتائج (جدول رقم ٥- اختبار ١) لتشير إلى أن تحليل الانحدار قام باستبعاد المراجعة من قبل المكاتب الصغرى^{١٠}، وبالتالي يتم قياس معنوية باقي توليفات المراجعة مقارنة بحالة المكاتب الصغرى، وجاءت النتيجة لتشير إلى أنه (بالمقارنة بالمراجعة من المكاتب الصغرى) فقط الحالات التي يكون فيها أحد مكاتب المراجعة الكبرى لها تأثير موجب ومعنوي على درجة الالتزام بمعيار المحاسبة المصري رقم ٢٤. حيث أن الحالات المعنوية بصورة موجبة انحصرت في كل من حالات المراجعة من قبل أحد مكاتب المراجعة الكبرى، أو المراجعة المشتركة بين أحد المكاتب الكبرى وأحد المكاتب غير الكبرى، وكذلك المراجعة المزدوجة بين أحد مكاتب المراجعة الكبرى والجهاز المركزي للمحاسبات. أما الحالات التي لم تشمل على مراجعة من قبل أحد المكاتب الكبرى من خلال الجهاز المركزي للمحاسبات منفرداً أو المكاتب غير الكبرى أو المراجعة المزدوجة بينهما لم يكن لها تأثيراً معنوياً على الالتزام بتطبيق معيار المراجعة المصري محل الدراسة. بل جاء تأثير المراجعة المشتركة بين المكاتب الصغرى معاً لها تأثير معنوي سالب على الالتزام بمعيار المحاسبة المصري. غير أن النتيجة التي خرجت عن ذلك السياق هي المراجعة المشتركة بين المكاتب الكبرى معاً حيث جاء تأثيرها غير معنوي على الالتزام بالمعيار، قد يرجع ذلك إما بسبب صغر حجم العينة المكونة لتلك الفئة حيث تضمنت فقط أربع مشاهدات، وبالتالي الحصول على نتيجة إحصائية مرضية يكون غير مبرر، أو قد ترجع تلك النتيجة إلى عدم وجود تأثير حقيقي للمراجعة المشتركة في هذه الحالة على جودة المراجعة.

^{١٠} متغيرات الدراسة الخاصة بمكاتب المراجعة مانعة بالتبادل وبالتالي كان يجب استبعاد أحد تلك المتغيرات ليكون هو أساس للمقارنة بحيث يقيس الانحدار تأثير باقي المتغيرات على المتغير التابع مقارنة بذلك المتغير، وقد استبعد تحليل الانحدار المتغير الخاص بالمراجعة المنفردة من قبل المكاتب الصغرى بالاختبار رقم (١)، وبالتالي توضح النتائج بالاختبار (١) أثر التوليفات الأخرى للمراجعة على الالتزام بالمعيار مقارنة بالمراجعة من قبل أحد المكاتب الصغرى منفرداً.

جدول رقم (٥)

نتائج اختبار فرض الدراسة لكافة أنواع المراجعة

$$\text{Test (1) } SCORE_i = \beta_0 + \beta_1 BIG_i + \beta_2 NONBIG_i + \beta_3 ASA_i + \beta_4 JOINT1_i + \beta_5 JOINT2_i + \beta_6 JOINT3_i + \beta_7 DOUBLE1_i + \beta_8 DOUBLE2_i + \beta_9 SIZE_i + \varepsilon_i$$

$$\text{Test (2) } SCORE_i = \beta_0 + \beta_1 BIG_i + \beta_2 NONBIG_i + \beta_3 ASA_i + \beta_4 JOINT1_i + \beta_5 JOINT3_i + \beta_6 DOUBLE2_i + \beta_7 SIZE_i + \varepsilon_i$$

$$\text{Test (3) } SCORE_i = \beta_0 + \beta_1 BIG_i + \beta_2 NONBIG_i + \beta_3 ASA_i + \varepsilon_i$$

$$\text{Test (4) } SCORE_i = \beta_0 + \beta_1 NONBIG_i + \beta_2 ASA_i + \beta_3 JOINT1_i + \beta_4 JOINT2_i + \beta_5 JOINT3_i + \beta_6 DOUBLE1_i + \beta_7 DOUBLE2_i + \beta_8 SIZE_i + \varepsilon_i$$

$$\text{Test (5) } SCORE_i = \beta_0 + \beta_1 BIG_i + \beta_2 NONBIG_i + \beta_3 JOINT1_i + \beta_4 JOINT2_i + \beta_5 JOINT3_i + \beta_6 DOUBLE1_i + \beta_7 DOUBLE2_i + \beta_8 SIZE_i + \varepsilon_i$$

$$\text{Test (6) } SCORE_i = \beta_0 + \beta_1 BIG_i + \beta_2 SIZE_i + \varepsilon_i$$

Dependent Variable	Test (1)	Test (2)	Test (3)	Test (4)	Test (5)	Test (6)
(Constant)	.551*** (3.656)	.523*** (3.451)	.650*** (3.693)	.761*** (4.451)	.465*** (2.675)	.663*** (3.584)
BIG	.210*** (4.656)	.208*** (4.552)	.223*** (4.746)		.296*** (4.365)	.225*** (4.629)
NONBIG				-.210*** (-4.656)	.086 (1.294)	
ASA	-.086	-.088 (-1.308)	-.076 (-1.126)	-.296*** (-4.365)		
JOINT1	.152*** (-1.294)	.151*** (2.594)		-.058 (-.971)	.238*** (3.052)	
JOINT2	.330 (2.644)			.119 (.475)	.415 (1.618)	
JOINT3	-.190*** (1.298)	-.190*** (-2.672)		-.400*** (-5.269)	-.104 (-1.153)	
DOUBLE 1	.237** (2.696)			.026 (.248)	.323*** (2.761)	
DOUBLE 2	-.088 (-2.261)	-.090 (-1.157)		-.299*** (-3.831)	-.002 (-.024)	
SIZE	-.006 (-1.142)	-.005 (-.608)		-.006 (-.743)	-.006 (-.743)	-.012 (-1.216)
N	232	222	172	232	232	155
Adj. R2	.176	.171	.143	.176	.176	.120

***، **، * تمثل معنوية عند ١٠%، ٥%، ١% على الترتيب. احصائية (t) تم وضعها بين قوسين

ونتيجة انخفاض عدد المشاهدات في حالتني المراجعة المزدوجة بين المكاتب الكبرى والجهاز المركزي (DOUBLE1)، وكذلك المراجعة المشتركة بين مكاتبين من الكبار (JOINT2) فقد تم إعادة التحليل باستبعاد تلك المشاهدات من العينة، وقد جاءت النتيجة لتدعم النتيجة السابقة، فبالمقارنة بالمراجعة من قبل المكاتب الصغرى؛ كانت فقط المراجعة من قبل المكاتب الكبرى والمراجعة المشتركة بين الكبرى والصغرى هي ذات الأثر المعنوي الموجب على الالتزام بالمعيار كما يتضح من نتائج الاختبار الثاني بجدول رقم (٥). وظلت المراجعة المنفردة من قبل الجهاز المركزي والمراجعة المزدوجة بين الجهاز المركزي والمكاتب الصغرى ذات أثر غير معنوي على جودة المراجعة، بينما جاء أثر المراجعة المشتركة بين المكاتب الصغرى معاً له تأثير معنوي سلبي.

ثم تم اختبار أثر المراجعات المنفردة فقط باستبعاد كافة حالات المراجعة المزدوجة والمشاركة كما يتضح من الاختبار الثالث بجدول رقم (٥)، حيث تم اختبار أثر المراجعة من قبل المكاتب الكبرى أو الجهاز المركزي للمحاسبات مقارنة بالمكاتب الصغرى، وقد جاءت النتيجة لتدعم ما سبق التوصل إليه حيث كان للمكاتب الكبرى تأثير ايجابي معنوي، بينما لم يكن للجهاز المركزي تأثير معنوي على الالتزام بمتطلبات المعيار مقارنة بالمراجعة المنفردة من قبل المكاتب غير الكبرى.

غير أن المزيد من التحليل الضروري الذي قد يكون مطلوب وذلك لسببين: الأول للوقوف على ما إذا كان الأثر الإيجابي لكل من المراجعة المشتركة بين المكاتب الكبرى والصغرى أو المراجعة المزدوجة بين كل من الجهاز المركزي والمكاتب الكبرى ناشئ عن وجود أحد المكاتب الكبرى بعملية المراجعة، أم ناتج عن التفاعل المشترك والأثر المجمع للمراجعة المزدوجة أو المشتركة وما قد ينشأ عنه من زيادة التتافسية والشعور بالخضوع لرقابة الطرف الآخر، والتي قد تمثل دافع لكل طرف لبذل المزيد من الجهد وبذل المزيد من العناية المهنية والذي قد ينعكس إيجاباً على جودة عملية المراجعة. الثاني للوقوف على التأثير المقارن لكل نوع من أنواع المراجعة مقارنة بأحد أنواع المراجعة المنفردة.

ولتحقيق ذلك سيتم إعادة تحليل الانحدار مرتين كما هو موضح بجدول (٥) باختبارين الانحدار (٤،٥)

الاختبار الأول: يهدف إلى اختبار أثر أنواع المراجعة المختلفة مقارنة بالمراجعة من خلال مكاتب المراجعة الكبرى: ويفيد ذلك الاختبار في ايجاد تفسير من خلال اختبار مقارن بين كافة أنواع المراجعة والمراجعة من خلال أحد المكاتب الكبرى كما يتضح من اختبار الانحدار رقم ٤ بجدول رقم (٥).

ويتضح من النتيجة ما يلي: أن أثر كل من الجهاز المركزي للمحاسبات منفرداً والمكاتب غير الكبرى منفردة، والمراجعة المزدوجة بين الجهاز والمكاتب الصغرى وكذلك المراجعة المشتركة بين المكاتب الصغرى وبعضها كان سلبياً على الالتزام بالمعيار مقارنة بمراجعة المكاتب الكبرى وكان ذلك معنوياً. أما المراجعة المشتركة بين المكاتب الكبرى والصغرى والمكاتب الكبرى وبعضها البعض وكذلك المراجعة المزدوجة بين الجهاز المركزي والمكاتب الكبرى (أي الحالات التي اشترك فيها مكاتب المراجعة الكبرى) فلكم يكن لها أثر معنوي على الالتزام بالمعيار مقارنة بالمراجعة من قبل المكاتب الكبرى.

وتشير النتيجة السابقة إلى أن عدم اشتراك مكاتب المراجعة الكبرى في عملية المراجعة كان له تأثير سلبي ومعنوي على الالتزام بتطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤، وذلك بعد الرقابة على حجم الشركة معبراً عنها بلوغاريمت الأصول.

الاختبار الثاني: يهدف إلى اختبار أثر أنواع المراجعة المختلفة مقارنة بالمراجعة من خلال الجهاز المركزي للمحاسبات. ويفيد ذلك الاختبار في ايجاد تفسير من خلال اختبار مقارن بين كافة أنواع المراجعة والمراجعة من خلال الجهاز المركزي للمحاسبات كما يتضح من اختبار الانحدار رقم ٥ بجدول رقم (٥).

يتضح من النتيجة ما يلي، أن أثر كل من المراجعة من قبل المكاتب غير الكبرى منفرداً، والمراجعة المزدوجة بين الجهاز والمكاتب غير الكبرى لم يكن معنوياً مقارنة بأثر الجهاز المركزي للمحاسبات وكذلك هو الحال للمراجعة المشتركة بين اثنين من المكاتب الكبرى. أما المراجعة المشتركة بين أحد المكاتب الكبرى وأحد المكاتب الصغرى، والمراجعة المزدوجة بين الجهاز المركزي والمكاتب الكبرى، والمراجعة المنفردة من خلال المكاتب

الكبرى (أي الحالات التي اشترك فيها مكاتب المراجعة الكبرى بخلاف المراجعة المشتركة بين مكاتبين كبيرين) فقد كان لها تأثير معنوي ايجابي على الالتزام بالمعيار مقارنة بالمراجعة من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات.

وتشير النتيجة السابقة إلى أن اشترك مكاتب المراجعة الكبرى في عملية المراجعة كان له تأثير موجب ومعنوي على الالتزام بتطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤، وذلك مقارنة بالجهاز المركزي للمحاسبات، وذلك بعد الرقابة على حجم الشركة معبراً عنها بلوغاريتم الأصول، وذلك فيما عدا حالة المراجعة المشتركة بين مكاتبين كبيرين.

ويلاحظ أن اختبار الأثر المقارن بين أنواع المراجعة المختلفة والمراجعة المنفردة من خلال أحد المكاتب الصغرى قد تم إجراؤها تلقائياً من خلال تحليل الانحدار الوارد بالاختبار رقم (١) بجدول رقم (٥)، لذلك لم يقم الباحث بإعادته مرة أخرى.

ويخلص الباحث من نتائج الاختبارات السابقة إلى أن جودة المراجعة والمتمثلة في مكاتب المراجعة الكبرى لها تأثير إيجابي على الالتزام بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) وهو ما يعني قبول فرض الدراسة. أما فيما يتعلق بأثر المراجعة المشتركة والمزدوجة فخلافاً لنتائج دراسات (Zerni et al. 2012; Baldauf and Steckel, 2012) لم يجد الباحث أثراً إيجابياً للمراجعة المشتركة -أو حتى المزدوجة- على الالتزام بمتطلبات المعيار رقم (٢٤)، حيث لم يكن للمراجعة المشتركة أو المزدوجة تأثير معنوي على الالتزام بالمعيار وهو ما يتفق مع نتائج بعض الدراسات السابقة (Lesage et al., 2011; Deng et al., 2015; Andre et al., 2014; الجبر والسعدون، 2014) ^{١١}. بل جاء أثر المراجعة المشتركة من قبل مكاتبين من الصغار معاً سلبياً، وقد يفسر ذلك بفرض الاتكالية أو الركوب المجاني وهو ما يتفق مع نتائج بعض الدراسات السابقة (Marmousez, 2008؛ الهريدي، ٢٠١٥، مندور، ٢٠١٦).

^{١١} مع التحفظ بشأن العينة المكونة للمراجعة المشتركة من المكاتبين الكبار والتي قد تكون أثرت على نتيجة اختبار تلك الفئة.

٧-٥-٥ اختبارات إضافية:

أ- اختبارات إضافية للتأكيد على جودة نتائج اختبار الفرض:

تم إجراء اختبارات إضافية للتأكيد على جودة نتائج اختبار الفرض لوجود مشكلتين أساسيتين على النحو التالي:

١- قد يؤخذ على الاختبارات السابقة زيادة عدد المتغيرات الثنائية dummy وهو ما قد يؤثر سلباً على النتائج. وقد تم إعادة الاختبارات بطريقتين:

الأولى: إعادة الاختبار بالتركيز فقط على المكاتب المنفردة الكبرى والصغرى (اختبار رقم ٦ جدول ٥)، ويقوم هذا الاختبار على ما تبنته غالبية الدراسات في مجال جودة المراجعة من خلال قياس جودة المراجعة بانتماء القائم بالمراجعة للأربع الكبار مقارنة بالمكاتب غير الكبرى، وبالتالي فقد تم استبعاد الأثر المترتب على المراجعة المشتركة (ذات النتائج المتعارضة في الأدب المحاسبي) وكذلك المراجعة المزدوجة وأيضاً المراجعة المنفردة للجهاز المركزي للمحاسبات (حيث لا يوجد دليل كافي من واقع دراسات سابقة بأثر تلك المراجعات على جودة المراجعة).

وفيد ذلك الاختبار في التأكيد على تأثير جودة المراجعة (من منظور تم اختباره وتأييده^{١٢} والاعتماد عليه واستخدامه^{١٣} من قبل غالبية الدراسات في مجال جودة المراجعة) على الالتزام بالمعيار المصري ٢٤، وهو ما يعطي ثقة أكبر للنتائج التي تم التوصل إليها، خاصة في ظل تضارب نتائج الدراسات السابقة بشأن المراجعة المشتركة، وعدم وجود دراسة محددة بشأن أثر مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات على جودة المراجعة. وقد جاءت النتائج مدعمة لنتائج الاختبارات الأصلية حيث كانت مكاتب المراجعة الكبرى الأكثر تأثراً بصورة إيجابية على التزام الشركات بمعيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ مقارنة بالمكاتب الصغرى، بما يدعم قبول فرض الدراسة.

الثانية: استخدام متغير ترتيبي واحد لبدائل عملية المراجعة قد يؤدي إلى زيادة الثقة في النتائج. لذلك فقد تم استخدام متغير ترتيبي ليعبر عن جودة المراجعة وتم الاعتماد على

¹² (Francis and Yu, 2009; Rajgopal et al. 2015; Kaawaase et al. 2016; Hu and Kato, 2015; DeFond and Zhang, 2014; Lawrence et al. 2011; Choi et al. 2010; Francis and Yu 2009)

¹³ (DeAngelo, 1981; Choi et al. 2010; Beisland et al. 2015; Alzoubi, 2016; Khan et al. 2016; Alfraih, 2016; Houqe, 2017).

النتائج السابقة في تحديد الرتب الخاصة بكل نوع من أنواع المراجعة. فإذا ما أكدت النتيجة من ذلك الاختبار الإضافي على النتائج السابقة فذلك يعنى أن النتائج السابقة يمكن الاعتماد عليها وعلى ما أنتجته من ترتيب لتأثير أنواع المراجعة المختلفة على الالتزام بالمعيار محل الدراسة. وبناءً على ما سبق فقد تم استخدام متغير (AUDIT2) كمقياس لجودة المراجعة في علاقتها بالالتزام بالمعيار محل الدراسة يأخذ القيم التالية:

القيمة (٨) إذا كانت المراجعة المزدوجة بين الجهاز المركزي وأحد المكاتب الكبرى، (٧) إذا كانت منفردة من أحد المكاتب الكبار، (٦) إذا كانت المراجعة مشتركة بين أحد المكاتب الكبرى وأحد المكاتب الصغرى، (٥) إذا كانت المراجعة مشتركة بين مكاتب من المكاتب الكبرى، (٤) إذا كانت المراجعة من قبل أحد المكاتب غير الكبار، (٣) إذا كانت المراجعة من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات، (٢) إذا كانت المراجعة المزدوجة بين الجهاز المركزي وأحد المكاتب غير الكبرى، (١) إذا كانت المراجعة مشتركة بين مكاتب من المكاتب الصغرى.

وقد جاءت النتائج كما هو موضح بجدول رقم (٦) لتؤكد وجود علاقة طردية معنوية بين جودة المراجعة مقاساً بالمتغير الترتيبي السابق الإشارة إليه وبين الالتزام بمعيار المحاسبة المصري رقم ٢٤. وهو ما يؤكد على النتائج السابقة ويدعمها.

جدول (٦)

اختبار الانحدار لأثر المراجعة المختلفة على الالتزام بمعيار المحاسبة رقم ٢٤ من خلال استخدام متغير واحد ترتيبي لمتغير جودة المراجعة

$$SCORE_i = \beta_0 + \beta_1 AUDIT2_i + \beta_2 SIZE_i + \varepsilon_i$$

β_1	β_2	n	Adj. R ²
.062***	-.001	232	.167
(6.925)	(-.097)		

***، **، * تمثل معنوية عند ١٠%، ٥%، ١% على الترتيب. احصائية (t) تم وضعها بين قوسين.

٢ - استبعاد المشاهدات التي تخضع للمراجعة المشتركة الإلزامية:

تضمنت عينة الدراسة بعض المؤسسات المالية والتي تخضع للمراجعة المشتركة بصورة الزامية^{١٤} وبالتالي قد تكون النتائج الخاصة بأثر المراجعة المشتركة متأثرة بكون تلك المراجعة الزامية أو اختيارية. لذلك فقد تم استبعاد تلك الشركات من العينة وتم إعادة اختبار الفرض. وقد بلغ حجم العينة المخفض ٢١٧ مشاهدة موزعة على فئات المراجعة كما يتضح من جدول رقم (٧) على النحو التالي:

جدول رقم (٧)

عينة الدراسة المخفضة بعد استبعاد الشركات التي تخضع للمراجعة المشتركة الإلزامية

متوسط الالتزام	عدد المشاهدات	اسم المتغير المستخدم	القائم بالمراجعة
٦٤%	٦٠	BIG	أحد المكاتب الأربعة الكبرى
٤٤%	٩٥	NONBIG	مكتب بخلاف الأربعة الكبار
٣٤%	١٧	ASA	الجهاز المركزي للمحاسبات
٦٠%	١٧	JOINT1	مراجعة مشتركة بين أحد المكاتب الكبرى ومكتب بخلاف المكاتب الكبرى
.	.	JOINT2	مراجعة مشتركة بين أحد المكاتب الكبرى وأحد المكاتب الكبرى الأخرى الكبرى
٢٧%	١٢	JOINT3	مراجعة مشتركة بين مكاتب بخلاف المكاتب الكبرى
٦٦.٥%	٥	DOUBLE1	مراجعة مزدوجة بين الجهاز المركزي وأحد المكاتب الكبرى
٣٢.٥%	١١	DOUBLE2	مراجعة مزدوجة بين الجهاز وأحد المكاتب بخلاف الكبرى
٤٩%	٢١٧		الإجمالي

^{١٤} تخضع بعض الشركات المصرية إلى المراجعة المشتركة الإلزامية وفقاً لنصوص القوانين المنظمة مثل البنوك وصناديق الاستثمار وشركات الإيداع والحفظ المركزي وشركات التمويل العقاري.

وكما يتضح من الجدول رقم (٧) أن العينة المخفضة أدت إلى عدم وجود أي مشاهدات ضمن المراجعة المشتركة بين مكاتبين من المكاتب الكبرى (JOINT2)، كما يلاحظ من الجدول رقم (٧) أن متوسط الالتزام لم يتغير جوهرياً لفئات المراجعة المختلفة. وبإعادة الاختبار رقم (١) جاءت النتائج مؤيدة لنتائج الاختبار ذاته على العينة ككل، وبالتالي فإن النتائج جاءت مدعومة لبعضها وهو ما يتضح من الجدول رقم (٨):

جدول رقم (٨)

نتائج اختبار فرض الدراسة باستخدام العينة المخفضة باستبعاد الشركات التي تخضع

للمراجعة المشتركة الإلزامية

$$SCORE_i = \beta_0 + \beta_1 BIG_i + \beta_2 NONBIG_i + \beta_3 ASA_i + \beta_4 JOINT1_i + \beta_5 JOINT3_i + \beta_6 DOUBLE1_i + \beta_7 DOUBLE2_i + \beta_8 SIZE_i + \epsilon_i$$

Constant	BIG	ACA	JOINT1	JOINT3	DOUBLE1	DOUBLE2	SIZE	N	ADJ R ²
0.549***	0.21***	-0.086	0.17***	-0.171**	0.232**	-0.105	0.006	217	.173
(3.487)	(4.619)	(-1.296)	(2.589)	(-2.267)	(2.052)	(-1.315)	(-0.699)		

***, **, * تمثل معنوية عند 10%, 5%, 1% على الترتيب. احصائية (t) تم وضعها بين قوسين

وقد جاءت نتائج الاختبار لتشير إلى أنه فقط الحالات التي يكون فيها أحد مكاتب المراجعة الكبرى طرفاً في المراجعة كانت لها تأثير موجب ومعنوي على درجة الالتزام بمعيار المحاسبة المصري رقم ٢٤. حيث أن الحالات المعنوية بصورة موجبة انحصرت في كل من حالات المراجعة من قبل أحد مكاتب المراجعة الكبرى، أو المراجعة المشتركة بين احد المكاتب الكبرى وأحد المكاتب غير الكبرى، وكذلك المراجعة المزدوجة بين أحد مكاتب المراجعة الكبرى والجهاز المركزي للمحاسبات. أما الحالات التي لم تشمل على مراجعة من قبل أحد المكاتب الكبرى سواء تمت من خلال الجهاز المركزي للمحاسبات منفرداً أو المكاتب غير الكبرى أو المراجعة المزدوجة بينهما لم يكن لها تأثيراً معنوياً على الالتزام بتطبيق معيار المراجعة المصري محل الدراسة. بل جاء تأثير المراجعة المشتركة بين المكاتب الصغرى معاً لها تأثير معنوي سالب على الالتزام بمعيار المحاسبة المصري، وذلك كله مقارنة بحالة المكاتب الصغرى (والتي خرجت من المتغيرات المستقلة المانعة بالتبادل). وتؤيد تلك النتيجة النتائج الأصلية التي تم التوصل إليها على مستوى العينة الكاملة.

ب- اختبار التأثير التفاضلي لكل نوعين من أنواع المراجعة:

للحصول على فهم أكبر لتأثيرات أنواع المراجعة المختلفة على الالتزام بمعيار المراجعة المصري رقم (٢٤) فقد تم إعادة اختبار فرض الدراسة من خلال مقارنة بين كل نوعين من أنواع المراجعة. حيث تم إعادة اختبار أثر جودة المراجعة من خلال مقارنة كل نوعين من أنواع المراجعة بعد استبعاد الأنواع الأخرى من العينة، الأمر الذي نتج عنه ٢٨ عينة فرعية. وقد جاءت النتائج كما هو مبين بجدول رقم (٩- ملحق ٢) لتشير إلى أن المراجعة من قبل أحد المكاتب الكبار لها أثر إيجابي على الالتزام بالمعيار مقارنة بكل من المراجعة من قبل المكاتب بخلاف الكبار، أو الجهاز المركزي للمحاسبات، أو المراجعة المزدوجة من كل من الجهاز المركزي والمكاتب بخلاف الكبار، أو المراجعة المشتركة بين اثنين من المكاتب الصغرى. غير أنه لم يكن هناك فرق معنوي بين المراجعة من قبل الأربع الكبار والمراجعة المشتركة التي يكون أحد المكاتب الكبرى على الأقل طرفاً فيها، أو المراجعة المزدوجة من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات وأحد الأربع الكبار، حيث أن في تلك الحالات يكون أحد المكاتب الكبار طرفاً أيضاً في عملية المراجعة، بما يشير إلى أن المراجعة المزدوجة والمشاركة في حل ذاتها لم يكن لها تأثير معنوي على الالتزام بمعيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ مقارنة بالمراجعة الفردية من قبل أحد المكاتب الكبرى بل أن المراجعة الأكثر تأثيراً هي المراجعة التي يقوم بها أحد مكاتب المراجعة الكبرى.

أما الشركات الخاضعة للمراجعة المشتركة من قبل مكتبين من المكاتب الكبرى فلم يكن لها تأثير معنوي على الالتزام بمتطلبات المعيار سواءً مقارنة بالمراجعة المزدوجة أو المراجعة المنفردة من قبل الجهاز المركزي أو من قبل المكاتب الصغرى. وعلى سياق آخر فقد كانت المراجعة المشتركة من قبل المكاتب الصغرى معاً لها تأثير سلبي على الالتزام بمتطلبات المعيار مقارنة بالمراجعة المنفردة سواءً من المكاتب الكبرى أو الصغرى أو الجهاز المركزي للمحاسبات وهو ما يؤيد فرضية الركوب المجاني واتكال كل من المكتبين الصغرىين على المكتب الآخر شريك المراجعة. فقد كانت تلك المراجعة الأقل التزاماً بالمعيار مقارنة بالمراجعة المنفردة من قبل المكاتب الصغرى أو بالجهاز المركزي للمحاسبات، أو المراجعة المزدوجة من قبل الجهاز وأحد المكاتب الصغرى. غير أن المراجعة المشتركة من قبل مكتب صغير وآخر كبير كان لها تأثير معنوي للالتزام بمتطلبات المعيار مقارنة بالمراجعة المنفردة

من قبل الجهاز المركزي أو المكاتب الصغرى أو المراجعة المزدوجة من قبل الجهاز المركزي والمكاتب الصغرى، إلا أنها لم تؤثر معنوياً على الالتزام بالمعيار في الحالات الأخرى للمراجعة التي يكون فيها أحد المكاتب الكبرى طرفاً في عملية المراجعة. وهو ما أكدته نتائج اختبار المراجعة المشتركة بين المكاتب الكبرى وغير الكبرى مقارنة بالمراجعة المشتركة بين المكاتب الصغرى بعضها البعض، حيث قدمت الأولى التزاماً معنوياً أكبر بالمعيار.

إن تفسير تأثير المراجعة المشتركة الوارد بتلك النتائج يمكن أن يشتق من السياق الذي قدمه (Skinner and Srinivasan (2012)، حيث ترى الدراسة أن هناك دافعين رئيسيين للمراجع لتقديم جودة مراجعة أفضل وهما سمعة المكتب، ومخاطر التقاضي. وفي سياق هذين الدافعين يمكن القول أن في مصر تنخفض بصفة عامة مخاطر التقاضي، ومن ثم يمكن القول بأن العامل الأكثر تأثيراً على تقديم جودة مراجعة أفضل هو الأثر على سمعة المراجعة. وبالتالي تكون المحصلة النهائية لتأثير المراجعة المشتركة هي نتيجة تفاعل كل من دافع الأثر على سمعة المكتب (والذي يدعم من بذل المزيد من الجهد ومن ثم زيادة جودة المراجعة) ودافع الركوب المجاني والذي يؤدي إلى انخفاض الجهد المبذول والالتكال على شريك المراجعة. وفي هذا السياق يمكن القول أن قيام مكتبين من نفس المستوى لعملية المراجعة (الكبار معاً أو الصغار معاً) يؤدي إلى انخفاض تأثير دافع الأثر على السمعة مقارنة بتأثير دافع الركوب المجاني الأمر الذي قد يؤدي إلى انخفاض في مستوى جودة المراجعة مقارنة بالمراجعة المنفردة. أما في ظل المراجعة من قبل أحد المكاتب الكبرى إلى أحد المكاتب الصغرى، فإن دافع الأثر على السمعة الخاصة بالمكتب الكبير ستؤدي إلى المحافظة على جودة خدمة المراجعة التي يقدمها وبالتالي لن تنخفض جودة المراجعة في تلك الحالة مقارنة بالمراجعة المنفردة من قبل المكتب الكبير منفرداً، وبالتالي يمكن القول في هذه الحالة أن دافع الأثر على السمعة سيكون أكبر من دافع الركوب المجاني.

كما تشير النتائج أيضاً إلى أن عدم وجود فرق معنوي بين تأثير المراجعة من قبل الجهاز المركزي مقارنة بالمكاتب بخلاف المكاتب الكبرى أو المراجعة المزدوجة بين الجهاز والمكاتب غير الكبرى. إضافة إلى أن النتائج أوضحت أن المراجعة المزدوجة في حد ذاتها لم يكن لها تأثير معنوي، حيث لم يكن هناك فرقاً معنوياً بين المراجعة المزدوجة من قبل

الجهاز المركزي والأربع غير الكبار مقارنة بكل من الجهاز المركزي منفرداً أو المكاتب غير الكبار منفردة. غير أن أفضلية المراجعة المزدوجة بين المكاتب الكبار والجهاز المركزي كانت أكثر معنوية من المكاتب الصغرة منفردة أو الجهاز منفرداً أو المراجعة المزدوجة بين الجهاز المركزي للمحاسبات والمكاتب الصغرى، وتشير تلك النتائج إلى أن المراجعة المزدوجة ليس لها تأثير معنوي على الالتزام بالمعيار محل الدراسة وإنما الأثر للمراجعة المزدوجة بين الجهاز المركزي والمكاتب الكبرى إنما يرجع لوجود أحد المكاتب الكبرى كطرف في عملية المراجعة. وهو ما يتضح من مقارنة المراجعة المزدوجة بين الجهاز المركزي والمكاتب الكبرى مقارنة بالمراجعة المزدوجة بين الجهاز المركزي والمكاتب الصغرى، حيث قدمت الأولى التزاماً أكبر بالمعيار مقارنة بالثانية.

٦-٥-٧ النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

وتوصلت نتائج الدراسة إلى قبول فرض الدراسة حيث أدت جودة المراجعة إلى تحسين الالتزام بمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤). إذ جاء المكاتب الكبرى هي الأفضل في تحسين الالتزام بمتطلبات المعيار مقارنة بكل من المكاتب الصغرى والجهاز المركزي للمحاسبات. وعلى الرغم من توقع الباحث بأن المراجعات من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات تتسم بجودة مرتفعة نظراً لما يتمتع به أعضاء الجهاز من استقلالية والضبطية القضائية، إضافة إلى الخبرات العالية لديهم والتخصص في مجال المراجعة.

لم تجد الدراسة أثراً محدداً للمراجعة المشتركة على جودة الالتزام بالمعيار ففي حين جاءت المراجعة المشتركة بين أحد المكاتب الكبار والمكاتب غير الكبار أو المراجعة المشتركة من قبل المكاتب الكبار معاً^{١٥} ذات تأثير غير معنوي مقارنة بالمكاتب الكبار منفردة، بما يشير إلى أن الأثر الأهم هو وجود أحد المكاتب الكبرى ضمن القائمين بالمراجعة. أما المراجعة المشتركة من قبل المكاتب الصغرى بعضها البعض فقد كان أثرها سلبي على الالتزام بالمعيار، بما يدعم من فرضية الركوب المجاني عندما يكون القائمين بالمراجعة من المكاتب الصغرى وبالتالي الاهتمام الأقل بسمعة المكتب وبذل عناية مهنية

^{١٥} مع التحفظ بشأن نتيجة المراجعة المشتركة من قبل مكاتب المراجعة الكبار معاً نتيجة لصغر حجم المشاهدات التي تمثلها هذه الفئة وهو ما قد يؤثر على النتيجة الخاصة بها.

أقل وبالتالي الاتكال على الطرف الآخر من عملية المراجعة مما ينعكس سلباً على جودة المراجعة في تحسين الالتزام بالمعيار رقم (٢٤).

ولم تجد الدراسة تأثيراً للمراجعة المزدوجة حيث ترتب على المراجعة المزدوجة بين الجهاز المركزي وأحد المكاتب الكبرى التزاماً أكبر بالمعيار مقارنة بحالة مراجعة الجهاز المركزي فقط غير أنها لم تقدم التزاماً أكبر مقارنة بمراجعة أحد المكاتب الأخرى، الأمر الذي يشير إلى أن أفضلية المراجعة المزدوجة على مراجعة الجهاز إنما جاءت بسبب وجود أحد مكاتب المراجعة الكبرى في عملية المراجعة. وتأكيداً على تلك النتيجة فإن المراجعة المزدوجة بين الجهاز المركزي وأحد المكاتب الصغرى لم تقدم التزاماً أفضل بالمعيار مقارنة بأي من الجهاز المركزي منفرداً أو أحد المكاتب الصغرى منفرداً، بما يؤكد على عدم وجود أثر للمراجعة المزدوجة على الالتزام بمتطلبات المعيار المصري رقم (٢٤).

واستخلاصاً من نتائج الدراسة فإن الباحث يوصي بالآتي:

- ١- أن تقدم الجمعية المصرية للمحاسبين والمراجعين - كونها هي الكيان الأكبر والأكثر تنظيماً فيما يتعلق بمهنة المحاسبة والمراجعة من الناحية التدريبية والعلمية- المزيد من الارشادات والأمثلة التطبيقية وتعقد ورش عمل للمحاسبين، وخاصة المراجعين من المكاتب غير الكبرى والتي تفتقر لبرامج التدريب لتوضيح متطلبات المعيار وكيفية تطبيقه، وإزالة أوجه اللبس التي قد يواجهها المحاسبين عند تطبيق متطلبات ذلك المعيار خاصة المتعلقة بالمشاكل الفعلية الفنية.
- ٢- في ظل وسائل الاتصال الحديثة يمكن للجهات المنظمة لاسيما هيئة الرقابة المالية انشاء صفحة على الانترنت لتلقي الاستفسارات بشأن الصعوبات العملية في تطبيق المعايير مع توفير المتخصصين من ذوي الكفاءات والخبرات للإجابة على تلك الاستفسارات.
- ٣- أن تهتم أقسام المحاسبة بأن تدرج في أحد مناهجها - لاسيما المحاسبة المتوسطة- محتوى تعليمياً مصحوباً بأمثلة وافية عن المحاسبة عن الضريبة المؤجلة، لاسيما أن الباحث رجع إلى مناهج المحاسبة ببعض الكليات ووجدها تخلو من تدريس ذلك الموضوع.

٤- أن تقوم الجهات المسئولة عن إصدار المعايير بمصر بتقديم ملحق للمعيار يتضمن أمثلة وشرحاً وافياً لكيفية تطبيقه.

٥- أن يقوم القائمون على برامج التدريب بالجهاز المركزي للمحاسبات بتوفير التدريب الكافي لأعضائه على كيفية تطبيق المعيار.

ويفتح هذا البحث وما توصل إليه من نتائج الباب لإجراء المزيد من البحوث في ذلك المجال منها:

١- إجراء دراسة تجريبية لإعادة اختبار فرض الدراسة حيث يمكن تصميم حالة تجريبية تتضمن بعض المشاكل الهامة بشأن المحاسبة عن الضريبة المؤجلة، وتطبيق التجربة على مجموعات مختلفة من المراجعين ينتمون للمكاتب الكبرى والمكاتب الصغرى والجهاز المركزي. وتحقق تلك المنهجية عدم الحاجة للجوء إلى استخدام مؤشر الالتزام بالمعيار الذي يتضمن بعد القيود في استخدامه. إضافة إلى ما يتيح المنهج التجريبي من إمكانية استخدام مقياساً متعدد المعايير لجودة المرجعة يتفق مع الأطر المقترحة من الجهات المهنية والدراسات السابقة والخاصة بتحديد مواصفات ومتطلبات جودة المراجعة.

٢- استخدام المنهجية التي اعتمدها الباحث لقياس أثر جودة المراجعة في العديد من المجالات الأخرى، بأخذ المراجعة من خلال التوليفات الموجودة فعلياً بالسوق المصرية سواء كانت المراجعة المنفردة من قبل المكاتب الأربعة الكبرى أو غير الكبرى أو الجهاز المركزي، أو المراجعة المشتركة بتوليفاتها المختلفة وكذلك المراجعة المزدوجة بتوليفاتها المختلفة.

٣- إجراء المزيد من البحوث حول دور المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة في زيادة جودة المراجعة، حيث أن ما جاء بنتائج هذه الدراسة يجب أن يؤخذ في الاعتبار بحذر وذلك بسبب التطبيق على أحد المعايير ذات الطبيعة الخاصة وهو معيار رقم (٢٤).

٤- إجراء دراسة لاختبار استخدام الشركات في مصر للمحاسبة عن الضريبة المؤجلة بغرض إدارة الأرباح.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- الجبر، يحيى بن علي والسعدون، ناصر بن محمد. ٢٠١٤. أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في السوق السعودي. *دورية الإدارة العامة*. المجلد الرابع والخمسون، العدد الثاني: ٢٨٣-٣٠٣.
- قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن "الضريبة على الدخل".
- قرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦ بشأن معايير المحاسبة المصرية. ضرائب الدخل، المعيار المصري رقم (٢٤).
- مندور، محمد ابراهيم. ٢٠١٦. أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية. *مجلة الفكر المحاسبي-كلية التجارة جامعة عين شمس* - العدد الثاني - الجزء الثاني - السنة العشرون - يوليو: ١١٧٢-١١١٩.
- الهريدي، علي محمود. ٢٠١٥. تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على البنوك المصرية المقيدة في بورصة الأوراق المالية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية* - العدد الأول: ١١١-١٥٤.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Alfraih, M. M. 2016. The role of audit quality in firm valuation: Evidence from an emerging capital market with a joint audit requirement. *International Journal of Law and Management*. 58 (5): 575-598.
- Alzoubi, E.S.S. 2016. Audit quality and earnings management: Evidence from Jordan. *Journal of Applied Accounting Research*. 17 (2): 170-189.
- Andre, P., Broye, G., Christopher 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>
- Asthana, S. C. and Boone, J. P. 2012. Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 31(3): 1-22.
- Baldauf, J. and Steckel, V. 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.
- Beisland, L. A., Mersland, R. and Strom, R.O. 2015. Audit quality and corporate governance: Evidence from the microfinance industry. *International Journal of Auditing*. 19: 218–237.
- Besacier, N.G., Hottegindre, G. and Falcy, S.F. 2016. Audit quality perception: Beyond the 'role-perception gap'. *International Journal of Auditing*. 20: 186–201
- Blay, A. D., and Geiger, M. A. 2013. Auditor fees and auditor independence: Evidence from going concern reporting decisions. *Contemporary Accounting Research*. 30: 579-606.
- Chluddek, A. k. 2011. **The impact of deferred taxes on firm value**. PhD dissertation. Cologne Graduate School in Management, Economics and Social Sciences University of Cologne.

- Choi, J. H., Kim, C., Kim, J.B. and Zang, Y. 2010. Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 29 (1): 73–97.
- Christensen, B., Glover, S. M., Omer, T.C. and Shelley, M.K. 2016. Understanding audit quality: Insights from audit professionals and investors. *Contemporary Accounting Research*. 33 (4) : 1648:1684.
- Dang, C. M., Fargher, N. and Lee, G. 2017. Audit quality for US-listed Chinese companies. *International Journal of Auditing*. 21 (2): 150-163.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*. 3 (3): 183-199.
- DeFond, M. and Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*. 58(2): 275-326.
- Deng, M., LU, T., Simunic, D.A. and Ye, M. 2014. Do Joint audits improve or impair audit quality?. *Journal of Accounting Research*. 52(5): 1029-1060.
- Financial Reporting Council (FRC) .2008. **The audit quality framework**. London, available at: [https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/The-Audit-Quality-Framework-\(1\)-File.pdf](https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/The-Audit-Quality-Framework-(1)-File.pdf)
- Francis, J. R. and Yu, M. D. 2009. Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*. 84 (5): 1521-1552.
- Francis, J. R., Richard, C. and Vanstraelen, A. 2009. Assessing France's Joint Audit Requirement: Are two heads better than one?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 28(2): 35-63.
- Francis, J. R. 2011. A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 30 (2) : 125–152.

- Frankel, R. M., Johnson, M. F. and Nelson, K. K. 2002. The association between auditors' fees for non-audit services and earnings management. *The Accounting Review*. 77 (Supplement): 71-105.
- Gaynor L.M., Kelton, A. S., Mercer, M. and Yohn, T. L. 2016. Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 35 (4):1-22.
- Geiger, M. and Raghunandan, K. 2002. Auditor tenure and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 21 (1): 187-196.
- Ghosh, A. and Moon, D. 2005. Auditor tenure and perceptions of audit quality. *The Accounting Review*. 80 (2): 585-612.
- Capodaglio, G., Semprini, L. and Dangarska, V. S. 2015. Business combinations, goodwill and deferred taxes: Evidences emerging from a comparative analysis between Italy and Bulgaria. *Chinese Business Review*. 14 (5): 219-237.
- Hogan, C.E. and Jeter, D.C. 1999. Industry specialization by auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 18 (1): 1-17.
- Holland, K. and Jakson, R. H. G. 2004. Earnings management and deferred tax. *Accounting and Business Research*. 34 (2): 101-123.
- Houmes, R., Foley, M. and Cebula, R.J. 2013. Audit quality and overvalued equity. *Accounting Research Journal*. 26 (1): 56-74.
- Houqe, M. N., Ahmed, K. and Zij, T. V. 2017. Audit quality, earnings management, and cost of equity capital: Evidence from India. *International Journal of Auditing*. 21 (2):131-221.
- Hu, D. and Kato, R. 2015. Accruals-Based audit quality in the Japanese audit market. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 19 (1): 186-197.

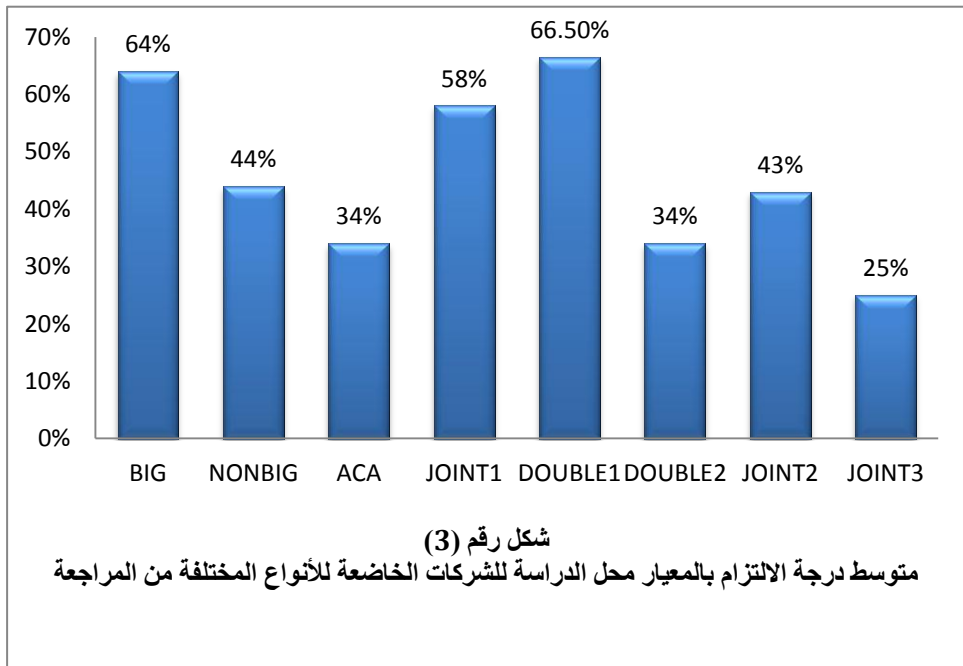
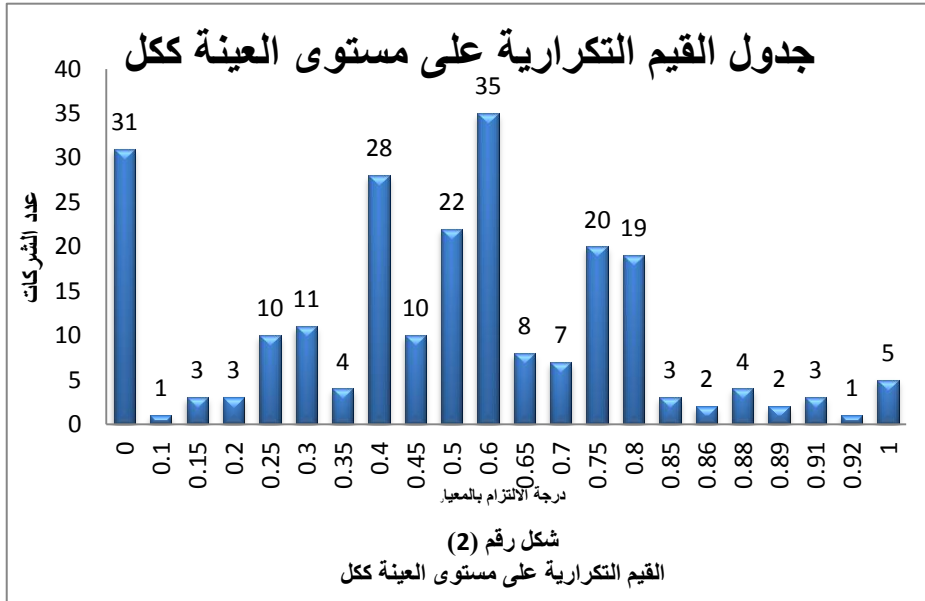
- International Auditing and Assurance Standards Board. 2013. **A framework for audit quality** .New York: The International Federation of Accountants.
- International Accounting Standards Board. 2010. **Income Tax**. IAS No. 12. IASB.
- Ittonen, K. and Trønnes, P. C. 2015. Benefits and costs of appointing joint audit engagement partners. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* . 34(3): 23-46.
- Jaya, T. E . 2016. Earnings, leverage, and deferred tax on tax penalties and fines (Case study in Indonesia). *Review of Integrative Business and Economics*. 5 (3): 369-377.
- Graham, J R., Raedy, J. S. and Shackelford, D. A. 2012. Research in accounting for income taxes. *Journal of Accounting and Economics*. 53(1-2): 412:434.
- Johnstone, K. M., Li, C. and Luo, S. 2014. Client-Auditor supply chain relationships, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 33 (4): 119-166.
- Jung, S., Kim, B. J. and Chung, J. R. 2015. The association between abnormal audit fees and audit quality after IFRS adoption: Evidence from Korea. *International Journal of Accounting and Information Management*. 24 (3): 252-271
- Kaawaase, T. K., Assad, M. J., Kitindi, E. G. and Nkundabanyanga, S. K. 2016. Audit quality differences amongst audit firms in a developing economy: The case of Uganda *Journal of Accounting in Emerging Economies*. 6 (3): 269-290
- Khan, A., Mihret, D. G. and Muttakin, M. B. 2016. Corporate political connections, agency costs and audit quality. *International Journal of Accounting & Information Management*. 24 (4): 357-374.
- Kilgore, A., Harrison, G. and Radich, R. 2014. Audit quality: what's important to users of audit services. *Managerial Auditing Journal*. 29 (9): 776-799.

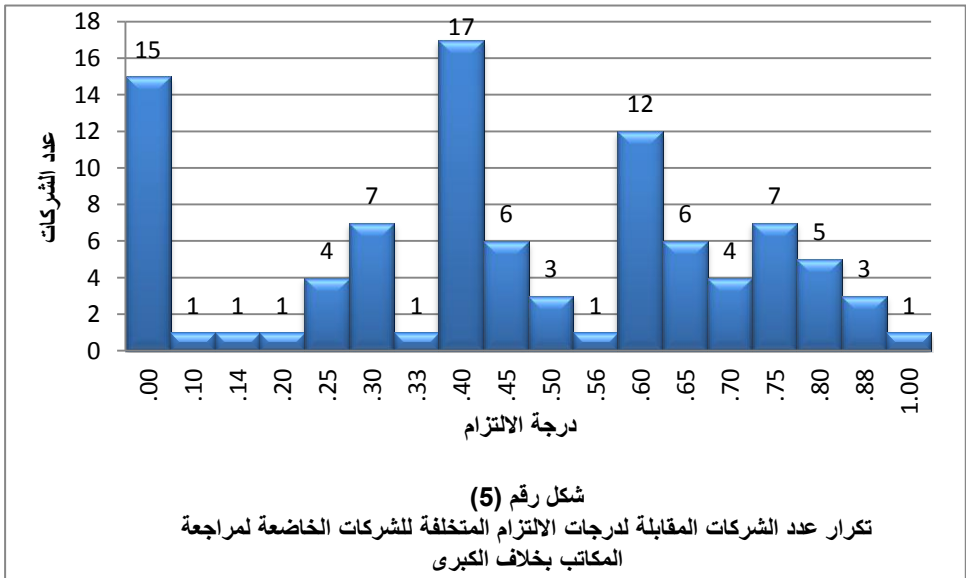
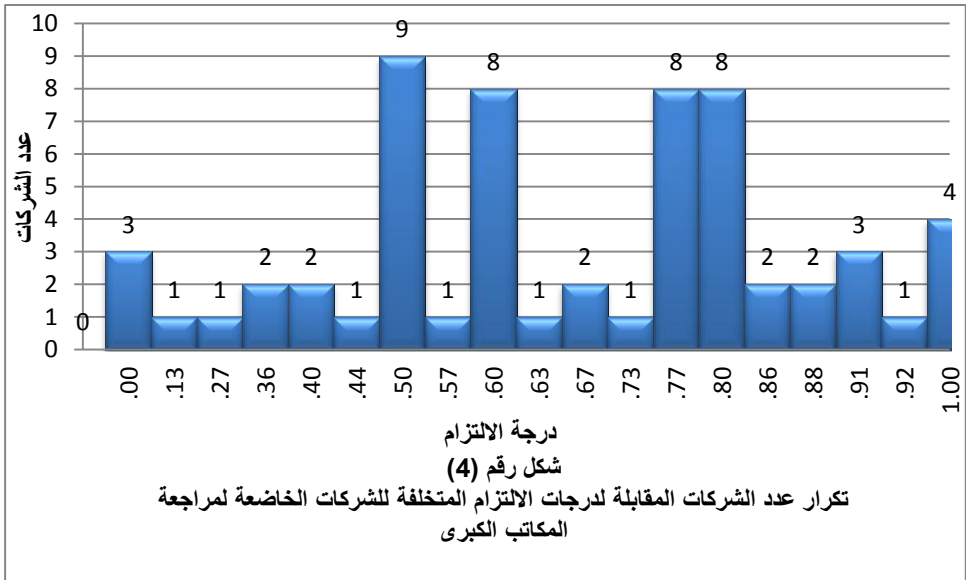
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. and Velury, U. 2013. Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 32(1): 385-421. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=204-0754>
- Kwon, S. Y., Lim, Y. and Simnett, R. 2014. The Effect of mandatory audit firm rotation on audit quality and audit fees: Empirical evidence from the Korean audit market. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 33(4):167-195.
- Lawrence, A., Meza, M. M. and Zhang P. 2011. Can →?. *The Accounting Review*. 86 (1): 259-286.
- Lesage, C., Ratzinger-Sakel, N. and Kettunen, J. 2011. Is joint audit good or bad? Efficiency perspective evidence from three European countries. **CAAA Annual Conference**. Available at: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1982732>.
- Marmousez, S. 2008. The choice of joint-auditors and earnings quality: Evidence from French listed companies. **CAAA Annual Conference Paper**. Available at: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1330061>.
- Palmer, P. D. 2008. Disclosure of the Impacts of adopting Australian equivalents of International Financial Reporting Standards. *Accounting & Finance*. 48 (5): 847-870.
- Poterba, J. Rao, N. and Seidman, J. 2011. Deferred tax positions and incentives for corporate behavior around corporate tax changes. *National Tax Journal*. 64(March):27-57.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2015. **Concept release on audit quality indicators**. PCAOB release no. 2015-005, PCAOB, Washington, DC, available at: http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf

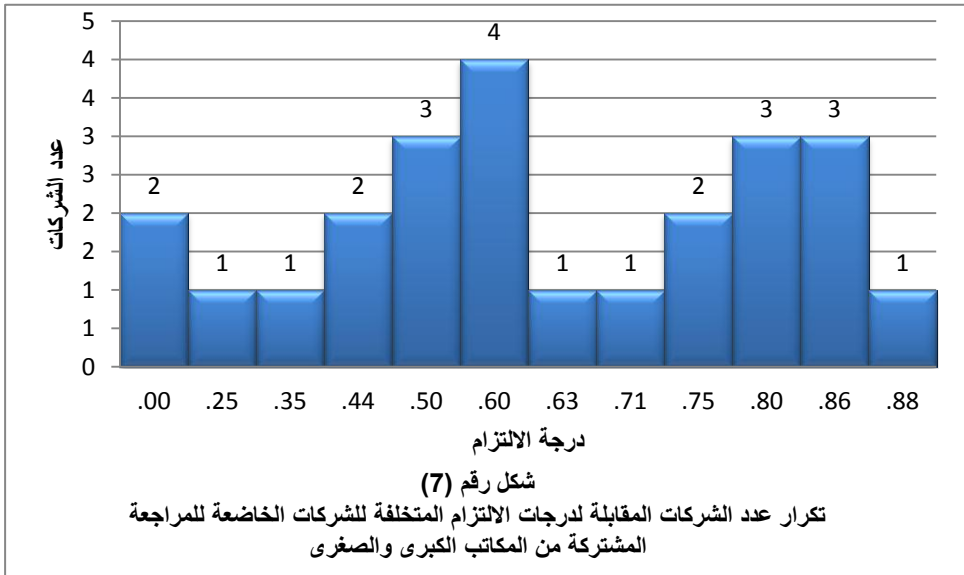
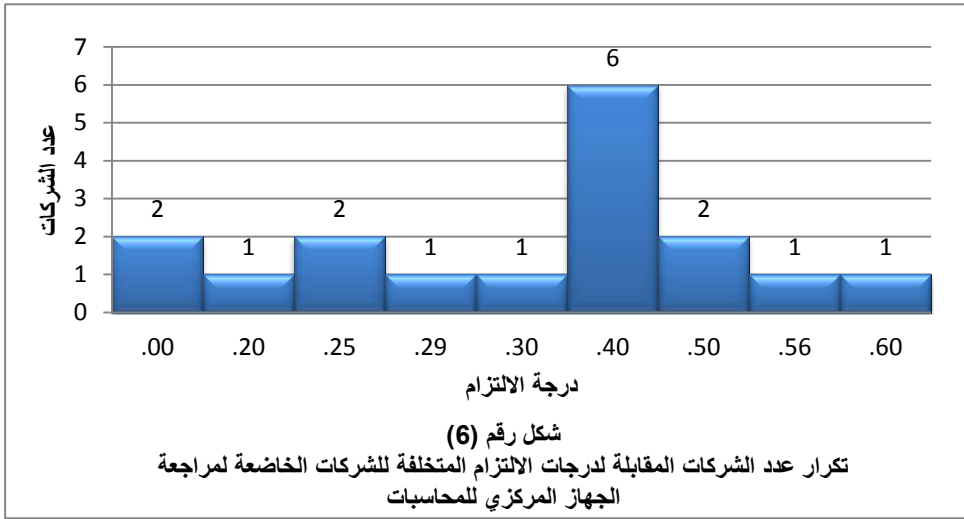
- Ratzinger-Sakel, V.S., Audoussset- Coulier, S., Kettunen, J. and Lesage, C., 2013. Joint audit: Issues and challenges for researchers and policy-makers. *Accounting in Europe*. 10 (2): 175-199.
- Salehi, M., Jafarzadeh, A. and Nourbakhshhosseiny, Z. 2017. The effect of audit fees pressure on audit quality during the sanctions in Iran. *International Journal of Law and Management*. 59 (1): 66-81.
- Sarath, B. 2016. Audit quality within adverse selection markets. *Asian Review of Accounting*. 24 (1): 2-18.
- Rajgopal, S., Srinivasan, S. and Zheng, X. 2015. Measuring audit quality. Working paper. Available on line at: <https://www.scheller.garech.edu/academics/conferences/rajgopal-srinivasa-zheng.pdf,2015>.
- Skinner, D.J. and Srinivasan, S. 2012. Audit quality and auditor reputation: Evidence from Japan. *The Accounting Review*. 87 (5): 1737–1765.
- Sözbilir, H., Kula, V. and Baykut, E. 2015. A research on deferred taxes: A case study of bist listed banks in Turkey. *European Journal of Business and Management*. 7 (2): 1-9. Available at: www.iiste.org
- Cahan, S. F. and Sun, J. 2015. The effect of audit experience on audit fees and audit quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 30 (1): 78-100.
- Tepalagul, N. and Lin, L. 2015. Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 30(1): 101–121.
- Zerni, M., Haapamaki, E., Tuukka Jarvinen, T. and Niemi, L. 2012. Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary jointaudits *European Accounting Review* 21 (4) : 731 – 765.

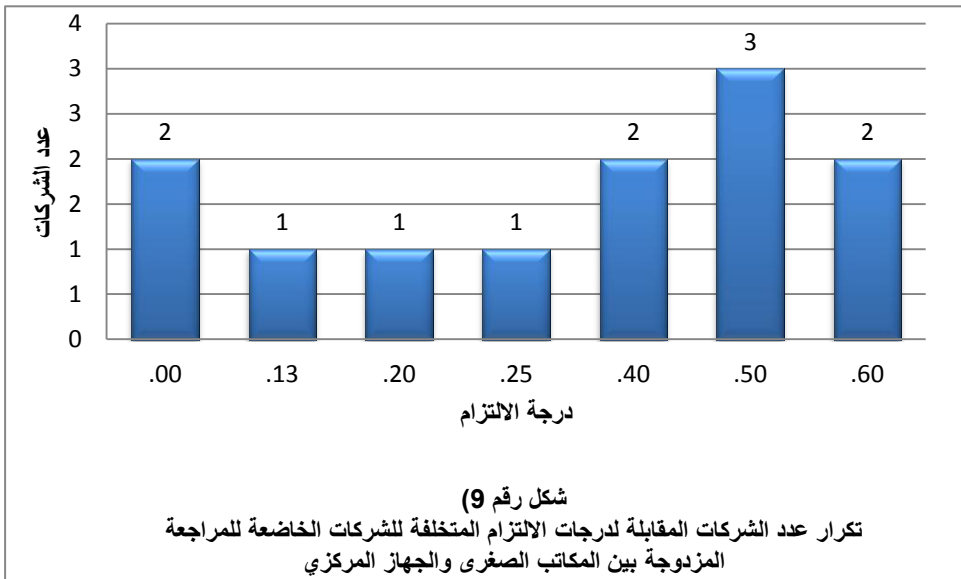
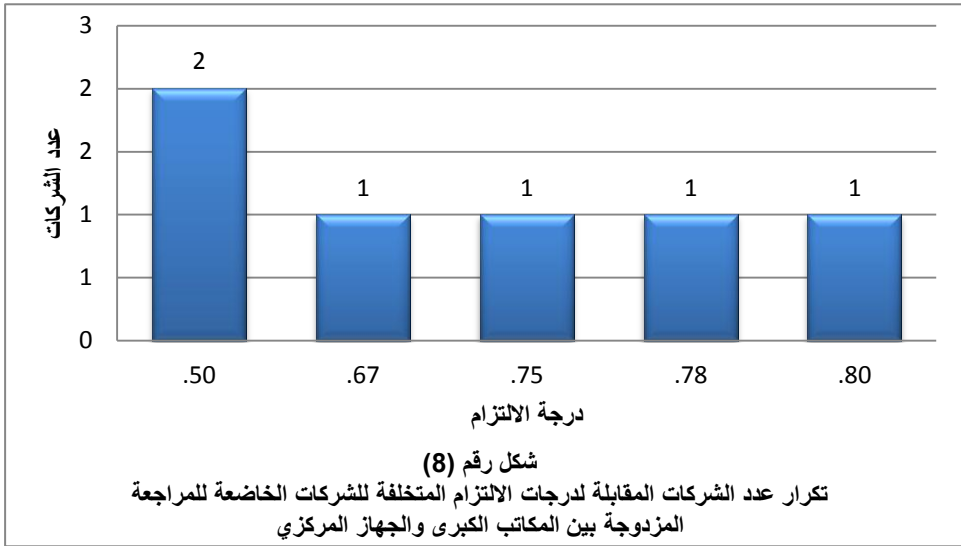
الملاحق

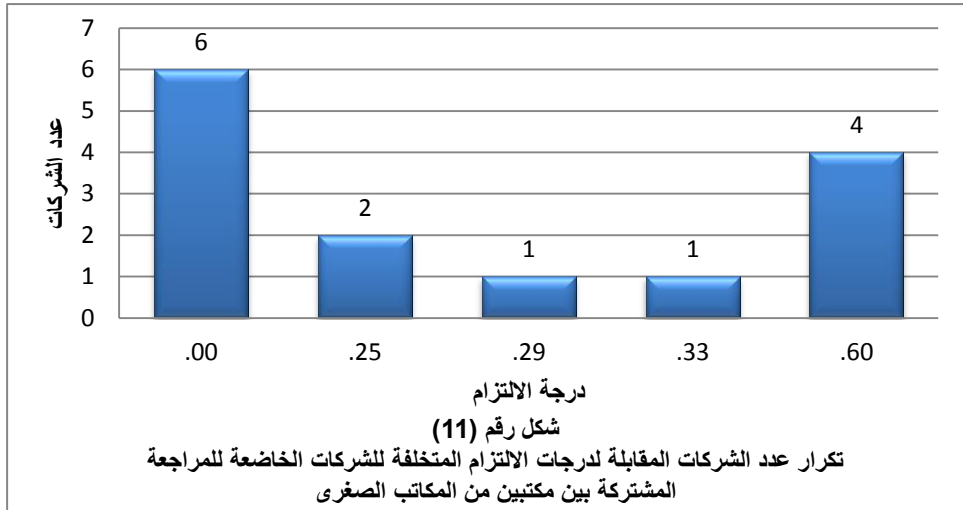
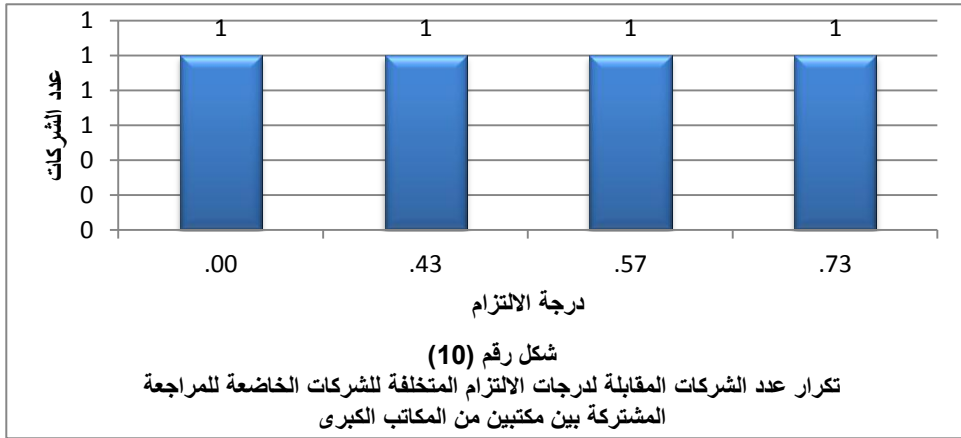
ملحق رقم (1) الأشكال البيانية











ملحق رقم (٢)

نتائج اختبار أثر مداخل المراجعة المختلفة على الالتزام بمعيار المحاسبة رقم ٢٤

من خلال مقارنة كل زوج من أنواع المراجعة

جدول (٩)

اختبار الانحدار لأثر أنواع المراجعة المختلفة على الالتزام بمعيار المحاسبة رقم ٢٤

من خلال مقارنة كل زوج من أنواع المراجعة

القائم بالمراجعة			قياس المتغير	β_1	n	Adj. R ²
BIG	V.S.	ASA	1 = BIG 0 = ASA	.293*** (4.585)	77	.205
BIG	V.S.	NONBIG	1 = BIG 0 = NONBIG	.225*** (4.629)	155	.120
BIG	V.S.	JOINT1	1 = BIG 0 = JOINT1	.048 (.791)	84	.013
BIG	V.S.	JOINT2	1 = BIG 0 = JOINT2	-.092 (-.358)	66	.033
BIG	V.S.	JOINT3	1 = BIG 0 = JOINT3	.380*** (4.718)	76	.261
BIG	V.S.	DOUBLE1	1 = BIG 0 = DOUBLE1	-.027 (-.268)	68	.030
BIG	V.S.	DOUBLE2	1 = BIG 0 = DOUBLE2	.296*** (3.887)	74	.159
ASA	V.S.	NONBIG	1 = ASA 0 = NONBIG	-.064 (-.921)	112	.021
JOINT1	V.S.	ASA	1 = JOINT1 0 = ASA	.245*** (3.519)	41	.213
JOINT2	V.S.	ASA	1 = JOINT2 0 = ASA	.364 (1.495)	21	.131
JOINT3	V.S.	ASA	1 = JOINT3 0 = ASA	-.079 (-.917)	31	.016
JOINT1	V.S.	NONBIG	1 = JOINT1 0 = ASA	.162*** (2.604)	119	.040
JOINT2	V.S.	NONBIG	1 = JOINT2 0 = ASA	.428 (1.533)	99	.015
JOINT3	V.S.	NONBIG	1 = JOINT3 0 = NONBIG	-.191** (-2.541)	109	.050
JOINT1	V.S.	DOUBLE1	1 = JOINT1 0 = DOUBLE1	-.079 (-.734)	30	.045

JOINT2 V.S.	DOUBLE1	1= JOINT2 0 = DOUBLE1	.237 (1.382)	10	.100
JOINT3 V.S.	DOUBLE1	1= JOINT3 0 = DOUBLE1	-.417*** (-3.388)	20	.360
JOINT1 V.S.	DOUBLE2	1= JOINT1 0 = DOUBLE2	.258*** (3.026)	36	.176
JOINT2 V.S.	DOUBLE2	1= JOINT2 0 = DOUBLE2	.293 (.884)	16	.067
JOINT3 V.S.	DOUBLE2	1= JOINT3 0 = DOUBLE2	-.067 (-.619)	26	.040
DOUBLE1V.S.	ACA	1= DOUBLE1 0 = ASA	.323*** (4.153)	23	.416
DOUBLE1V.S.	NONBIG	1= DOUBLE1 0 = NONBIG	.265** (2.398)	101	.049
DOUBLE2V.S.	ACA	1= DOUBLE2 0 = ASA	-.007 (-.096)	29	.070
DOUBLE2V.S.	NONBIG	1= DOUBLE2 0 = NONBIG	-.064 (-.765)	107	.015
JOINT1 V.S.	JOINT2	1= JOINT1 0 = JOINT2	.009 (.031)	28	.034
JOINT1 V.S.	JOINT3	1= JOINT1 0 = JOINT3	.306*** (3.379)	38	.273
JOINT2 V.S.	JOINT3	1= JOINT2 0 = JOINT3	.420 (1.259)	18	.068
DOUBLE1 V.S.	DOUBLE2	1= DOUBLE1 0 = DOUBLE2	.324*** (3.204)	18	.336

***، **، * تمثل معنوية عند ١٠%، ٥%، ١% على الترتيب. احصائية (t) تم وضعها بين قوسين

ملحق رقم (٣)

الجدول الإحصائية لاختبارات فرض الدراسة من واقع برنامج SPSS

١- الجداول الإحصائية لاختبار فرض الدراسة باستخدام كافة توليفات المراجعة مقارنة بالمراجعة من المنفردة من مكاتب غير كبرى

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
dimension0 1	.453 ^a	.205	.176	.24602

a. Predictors: (Constant), SIZE, DOUBLE1, JOINT1, DOUBLE2, ACA, JOINT2, JOINT3, BIG

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	3.415	8	.427	7.054	.000 ^a
Residual	13.255	219	.061		
Total	16.670	227			

a. Predictors: (Constant), SIZE, DOUBLE1, JOINT1, DOUBLE2, ACA, JOINT2, JOINT3, BIG

b. Dependent Variable: score

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.551	.151		3.656	.000
BIG	.210	.045	.341	4.656	.000
ACA	-.086	.066	-.083	-1.294	.197
JOINT1	.152	.058	.173	2.644	.009

JOINT2	.330	.254	.081	1.298	.196
JOINT3	-.190	.070	-.169	-2.696	.008
DOUBLE1	.237	.105	.140	2.261	.025
DOUBLE2	-.088	.077	-.073	-1.142	.255
SIZE	-.006	.008	-.052	-.743	.458

a. Dependent Variable: score

٢- اختبار الفرض بعد استبعاد JOINT2&DOUBLE1 نظراً لانخفاض عدد مشاهدتهم

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
dimension0 1	.439 ^a	.193	.171	.24811

a. Predictors: (Constant), SIZE, JOINT1, DOUBLE2, JOINT3, ACA, BIG

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	3.154	6	.526	8.539	.000 ^a
Residual	13.173	214	.062		
Total	16.327	220			

a. Predictors: (Constant), SIZE, JOINT1, DOUBLE2, JOINT3, ACA, BIG

b. Dependent Variable: score

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.533	.154		3.451	.001
	BIG	.208	.046	.339	4.552	.000
	ACA	-.088	.067	-.086	-1.308	.192

JOINT1	.151	.058	.173	2.594	.010
JOINT3	-.190	.071	-.170	-2.672	.008
DOUBLE2	-.090	.078	-.075	-1.157	.249
SIZE	-.005	.008	-.042	-.608	.544

a. Dependent Variable: score

٣- اختبار رقم (٤) أثر المراجعة المنفردة فقط من خلال مقارنة أثر مراجعة مكاتب المراجعة الكبرى فقط والجهاز المركزي فقط مقارنة بالمكاتب الصغرى:

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
dimension0 1	.398 ^a	.158	.143	.24833

a. Predictors: (Constant), SIZE, ACA, BIG

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	1.939	3	.646	10.483	.000 ^a
Residual	10.298	167	.062		
Total	12.238	170			

a. Predictors: (Constant), SIZE, ACA, BIG

b. Dependent Variable: score

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.650	.176		3.693	.000

BIG	.223	.047	.397	4.746	.000
ACA	-.076	.068	-.085	-1.126	.262
SIZE	-.011	.009	-.098	-1.202	.231

a. Dependent Variable: score

٤- اختبار رقم (٤) مقارنة جميع توليفات المراجعة الممكنة مع المراجعة من قبل أحد المكاتب الكبرى

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
dimension0 1	.453 ^a	.205	.176	.24602

a. Predictors: (Constant), SIZE, DOUBLE1, JOINT1, DOUBLE2, ACA, JOINT2, JOINT3, NONBIG

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	3.415	8	.427	7.054	.000 ^a
Residual	13.255	219	.061		
Total	16.670	227			

a. Predictors: (Constant), SIZE, DOUBLE1, JOINT1, DOUBLE2, ACA, JOINT2, JOINT3, NONBIG

b. Dependent Variable: score

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.761	.171		4.451	.000
	NONBIG	-.210	.045	-.384	-4.656	.000
	ACA	-.296	.068	-.288	-4.365	.000
	JOINT1	-.058	.060	-.066	-.971	.333
	JOINT2	.119	.251	.029	.475	.636
	JOINT3	-.400	.076	-.355	-5.269	.000
	DOUBLE1	.026	.106	.016	.248	.804
	DOUBLE2	-.299	.078	-.247	-3.831	.000
	SIZE	-.006	.008	-.052	-.743	.458

a. Dependent Variable: score

٥- اختبار رقم (٥) مراجعة التوليفات الممكنة للمراجعة مع المراجعة المنفردة من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
dimension0 1	.453 ^a	.205	.176	.24602

a. Predictors: (Constant), SIZE, DOUBLE1, JOINT1, DOUBLE2, JOINT3, JOINT2, BIG, NONBIG

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	3.415	8	.427	7.054	.000 ^a
Residual	13.255	219	.061		
Total	16.670	227			

a. Predictors: (Constant), SIZE, DOUBLE1, JOINT1, DOUBLE2, JOINT3, JOINT2, BIG, NONBIG

b. Dependent Variable: score

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	.465	.174		2.675	.008
BIG	.296	.068	.480	4.365	.000
NONBIG	.086	.066	.157	1.294	.197
JOINT1	.238	.078	.270	3.052	.003
JOINT2	.415	.257	.102	1.618	.107
JOINT3	-.104	.090	-.092	-1.153	.250
DOUBLE1	.323	.117	.191	2.761	.006
DOUBLE2	-.002	.093	-.002	-.024	.981
SIZE	-.006	.008	-.052	-.743	.458

a. Dependent Variable: score

٦- اختبار الفرض الأول باستخدام المشاهدات التي تخضع لمراجعة المكاتب الكبرى وغير الكبرى

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
dimension0 1	.363 ^a	.132	.120	.25518

a. Predictors: (Constant), SIZE, BIG

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	1.494	2	.747	11.471	.000 ^a
Residual	9.833	151	.065		
Total	11.327	153			

a. Predictors: (Constant), SIZE, BIG

b. Dependent Variable: score

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	.663	.185		3.584	.000
1 BIG	.225	.049	.404	4.629	.000
SIZE	-.012	.010	-.106	-1.216	.226

a. Dependent Variable: score

٧- إعادة اختبار فرض الدراسة من خلال استخدام متغير ترتيبي على مقياس متدرج من ٨ إلى ١ :

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.428 ^a	.183	.176	.24618

a. Predictors: (Constant), SIZE, AUDIT

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	3.102	2	1.551	25.589	.000 ^a
Residual	13.818	228	.061		
Total	16.919	230			

a. Predictors: (Constant), SIZE, AUDIT

b. Dependent Variable: score

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.207	.134		1.546	.124
	AUDIT	.062	.009	.430	6.925	.000
	SIZE	-.001	.007	-.006	-.097	.923

a. Dependent Variable: score

٨- إعادة اختبار فرض الدراسة على العينة المخفضة بعد استبعاد الشركات التي تخضع للمراجعة المشتركة الالزامية:

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
dimension0 1	.447 ^a	.200	.173	.24546

a. Predictors: (Constant), SIZE, DOUBLE1, JOINT1, DOUBLE2, ACA, JOINT3, BIG

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.127	7	.447	7.415	.000 ^a
	Residual	12.532	208	.060		
	Total	15.659	215			

a. Predictors: (Constant), SIZE, DOUBLE1, JOINT1, DOUBLE2, ACA, JOINT3, BIG

b. Dependent Variable: score

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.549	.157		3.487	.001
	BIG	.210	.046	.348	4.619	.000
	ACA	-.086	.066	-.086	-1.296	.196
	JOINT1	.170	.066	.170	2.589	.010
	DOUBLE1	.232	.113	.130	2.052	.041
	DOUBLE2	-.105	.080	-.086	-1.315	.190
	JOINT3	-.171	.075	-.145	-2.267	.024
	SIZE	-.006	.008	-.050	-.699	.485

a. Dependent Variable: score