اثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة (١)

إعداد

د . إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي (٢) ، وكيل كلية التجارة لشئون الطلاب

هند محمد أمين

(١) هذا البحث مكمل لرسالة الماجستير بعنوان (اثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على سوق الخدمات بخلاف المراجعة وجودة ادائها)

(٢) المشرف على البحث

The Effect of Appling the audit on audit quality

Dr : Ibrahim Abed Al Hafez
Hend Mohammed Amen

المستخلص

يهدف هذا البحث إلي معرفة أقر تطبيق المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة، وللوقوف علي هذه الأثر قامت الباحثة باستراحة مجموعة من النقاط التي لها تأثير للوصول إلي هذا الأثر .

لذلك قامت الباحثة بعمل إطار مفاهيمي للمراجعة المشتركة لعرض كلاً من نشأتها ومفهومها وخطوات تطبيقها وأهميتها .

تم تناولت الباحثة أثر المراجعة المشتركة علي جودة الأرباح المحاسبية وقيم المنشأة للعميل بالاعتماد علي مجموعة من الدراسات السابقة التي أظهرت وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة علي كلاً من الأرباح المحاسبية وقيم المنشأة للعميل بالاعتماد علي مجموعة من الدراسات السابقة التي أظهرت وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة علي كلاً من الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة، وكذلك تناولت الباحثة أثر المراجعة المشتركة علي الحد من فجوة التوقعات وأوضحت النتائج علي وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة علي الحد من فجوة التوقعات وكذلك تناولت الباحثة أثر المراجعة المشتركة علي جودة تقرير مراقب الحسابات وبناءاً عليه أوضحت النتائج وجود تأثير إيجاب للمراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة .

الكلمات الدالة : المراجعة المشتركة – الأرباح المحاسبية – قيم المنشأة – تقرير مراقب الحسابات – جودة عملية المراجعة

Abstract :

The he searcher aims to Examine the effect of applying the joint audit on audit quality.

The hazarder contacted a conceptual framework for the joint audit to explore its history, concepts, applying procedures audits importance.

The he searcher examine also the effect of joint audit on availably of accounting earnings and firm value based or literature review whit show a positive effect of joint audit upon the accounting earnings and firm value .

Moreover the he seedier examines the effect of joint audit upon the gap expectation and shows that the joint audit has a positive effect on tighten this gap .

The he searcher examine the effect of joint audit on the quality and it Keyport finally . The he searcher shows a positive effect of joint audit upon quality of audit process.

Keywords: Appling the audit - audit quality

مقدمة :

يتمثل الهدف الأساسي للمراجعة الخارجية فى تحسين جودة ومحتوى المعلومات لخدمة متخذى القرارات، وذلك لهدف إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات التى تحتويها التقارير المالية . وتتمثل الوسيلة المتعارف عليها بين متخذي القرارات للحصول على معلومات موثوق فيها Reliable Information في قيام مراقب الحسابات بمراجعة القوائم المالية. وبالتالي، يتم استخدام المعلومات التي تم مراجعتها في اتخاذ القرارات على أنها معلومات كاملة ودقيقة وغير مضللة (Arens et al .,2011) .

ولقد أشار مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي (AICPA,1972) إلى أن مراقب الحسابات شخص مسئول عن القيام بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بهدف الحصول على توكيد معقول Reasonable Assurance وليس مطلقاً Reasonable Absolute عما إذا كانت القوائم المالية، في كافة جوانبها الجوهرية، خالية من التحريفات الجوهرية Material Misstatements سواء كانت ناتجة عن الخطأ الغش . كما أشار المجمع (AICPA,2001) أيضاً إلى أن مراقب الحسابات يجب أن يكون شخصاً مؤهلاً ومدرباً بصورة كافية وملائمة . كما يجب أن كون مستقلا ومحايداً . وأخيراً يجب أن يبذل العناية المهنية الكافية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وإعداد التقرير .

ولقد أثارت الفضائح المالية التي واكبت الأزمة المالية العالمية التي شهدها العالم مؤخراً والتي كان من شأنها التأثير سلباً على مصداقية المعلومات المالية المنشورة ومن ثم التأثير سلباً على مصداقية عملية المراجعة كمهنة مستقلة، العديد من الشكوك والانتقادات لدى مستخدمي القوائم المالية تجاه استقلال مراقب الحسابات عند مراجعته للقوائم المالية وقدرته على الحد من ممارسات إدارة الأرباح (الهريدى ٢٠١٥، يوسف ٢٠١٥) .

ونتيجة لذلك ازدادت المطالب المهنية والأكاديمية بتطبيق رقابة أكبر وتفعيل دور وآلات الحوكمة بالشركات لضمان استعادة الثقة في جودة عملية المراجعة . ولعل من أهم المحاولات التي هدفت إلى تحسين جودة المراجعة، وضمان استقلالية مراقبي الحسابات، كانت محاولات اللجنة الأوربية European Commission التي أصدرت تقريراً عرف باسم الورقة الخضراء Green Paper عام ٢٠١٠ بعنوان " ساسة المراجعة : دروس من

الأزمات" واقترحت فيه عدداً من الإجراءات والآليات التنظيمية للعمل على استعادة الثقة في القوائم المالية المنشورة ومعالجة تركز سوق المراجعة وانخفاض الثقة في استقلالية مراقب الحسابات، لعل من أهمها، دوران مراقب الحسابات Auitor Rotion، لجان المراجعة Audit Committee، وضع قيود على الخدمات بخلاف المراجعة المسموح أن قدمها مراقبو الحسابات Non- Audit Services، ومدخل المراجعة المشتركة Joint Auit (وسف ٢٠١٥، الهريدي ٢٠١٥ – Baldauf & Steckel, 2012, Ratzi. nger- Sakal et (. al .,2013)

ويمكن تعريف المراجعة المشتركة على أنها " أسلوب لأداء عملية المراجعة الخارجية للقوائم المالية للعميل محل المراجعة عن طريق اشتراك أثنين أو أكثر من مراجعي الحسابات المستقلين عن بعضهم البعض، حيث يقوم أعضاء فريقي المراجعة المشتركة بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة، وتقسيم العمل بينهما، وتنفيذ كل شريك للمهام المتفق عليها، من أجل اصدار تقرير مراجعة مشترك يتضمن توقيع كل منهما بشأن الرأي الفني المحايد بشأن القوائم المالية للعميل محل المراجعة، في ضوء تقسيم تكاليف وأتعاب عملية المراجعة بينهما، بالإضافة إلى تحمل كل مراجع لمسؤولية تضامنية بشأن الرأى الفني الوارد بتقرير المراجعة".

وبعد تقديم هذا المقترح أثيرت فكرة إحياء تطبيق المراجعة المشتركة Joint Audit كوسيلة محتملة لتعزيز استقلالية المراجع الخارجي، بالإضافة لكونها وسيلة لتنشيط وتحفيز المنافسة المهنية بين المكاتب في سوق خدمات المراجعة، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تحسين جودة عملية المراجعة .

طبيعة المشكلة :

أصبحت القوائم المالية لا تعبر بصدق عن المركز المالي الحقيقي للشركة وأدائها المالي، وذلك في ظل ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح . ونتيجة لذلك قد لا يتمكن أصحاب المصالح من اتخاذ القرارات الاستثمارية الصحيحة، الأمر الذي ينتج عنه عدم كفاءة توزع الموارد المتاحة، حيث قد تم توجيه الاستثمارات المتاحة إلى شركات غير مربحة، بناءاً على قوائمها المالية التى تتضمن معلومات مضللة، مما يؤدي إلى ضياع الاستثمارات ومدخرات أصحاب المصالح، ومن ثم انهيار الشركات وانهيار الاقتصاد العالمى (محمود ٢٠١٠) .

نتيجة لذلك، أوضحت بعض الدراسات (Alsaoun& Aliaber,2014 , Lobo et al 2013, Zerni et al .,2012,. Baldauf& Steckel, 2012,. Paugam & Casta, 2012,. Ittonen & Tronnes, 2015., Karjalainen2011., Marmousez (2009) أن قيام أثنين أو أكثر، من مراقبي الحسابات بمراجعة القوائم المالية واستعادة ثقة أصحاب المصالح فها وذلك من خلال الحد من قدرة الإدارة على ممارسة ادارة الأرباح .

ولذلك تكمن مشكلة البحث في أنه من الرغم من أن المراجعة المشتركة يتم تطبيقها في العديد من الدول سواء بشكل إلزامي أو اختياري إلا أن هناك نتائج متضاربة بين الدراسات فيما يتعلق بأثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة حيث انقسمت الآراء بين مؤيد ومعارض، ولقد أثار اقتراح اللجنه الأوربية جدلاً حاداً حول جدوى تطبيق المراجعة المشتركة فضلاً عن عدم الوصول إلى نتائج جازمة عن منافع أو فوائد تطبيقها وخاصة في الدول العربية .

واستنادا على ما سبق حاول الباحث التوصل الى إجابة عن سؤال البحث الرئسى وهو: " هل المراجعة المشتركة تزيد من جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسات المهنية المصرية " ؟

هدف البحث :

يهدف البحث بصفه أساسة إلى دراسة أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، وذلك من خلال اختبار أثر المراجعة المشتركه على جودة الأرباح المحاسبية للشركة وكذلك أثرها على قيمة المنشأة محل المراجعة، وكذلك أثرها على تقرير مراقب الحسابات .

أهمية البحث :

تنبع أهمية البحث الأكاديمية من ندرة البحوث الأكاديمية المصرية، التي تناولت أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة وبالتالى يساهم هذا البحث في إثراء الفكر المحاسبي والمهني المتعلق بمدخل المراجعة المشتركة . كما يستمد هذا البحث

أهميته العملية فى البحث عن دليل عملى بشأن العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة وجودة عملية المراجعة .

حدود البحث :

يقتصر البحث على تحليل أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة من خلال دراسة أثرها على جودة الأرباح المحاسبية، وكذلك قيمه المنشأة، وتأثيره على تقرير مراقب الحسابات .

خطة البحث :

١- الإطار المفاهيمي للمراجعة المشتركة .
٢- مفهوم جودة عملية المراجعة .
٣- أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية .
٤- أثر تطبيق المراجعة المشتركة على قيمة المنشأة .
٥- أثر تطبيق المراجعة المشتركة على الحد من فجوة التوقعات .
٦- أثر تطبيق المراجعة المشتركة على تقرير مراقب الحسابات .

١-الإطار المفاهيمي للمراجعة المشتركة :

٢- ١/١ نشأة المراجعة المشتركة :

بالرغم من الاهتمام بالدور المعاصر لمهنة المراجعة الخارجية والتي ظهرت من خلال معايير المراجعة والإصدارات الدولية والمحلية إلا أن هناك العديد من التحديات التي تواجه جودة ونزاهة واستقلالية المراجع الخارجي مما ينتج عنها العديد من الأزمات المالية والإضرار بمصالح المستثمرين مما يجعلهم يفقدون الثقة في القوائم المالية مما يتطلب إعادة صياغتها بالإضافة إلى عدم حرية المراجعين في تقديم تقرير مراجعة يعكس الوضع المالي الحالي والمستقبلي بصورة سابقة .

كما لم تلق عمليات إعادة صياغة القوائم المالية، وكذلك كثرة التعديلات في تقرير مراقب الحسابات الاهتمام الكافي من الجانب الأكاديمي أو التطبيقي على حد سواء فأصدرت لجنة الاتحاد الأوروبي في عام (٢٠١٠) مجموعه من الاقتراحات والتوصيات

والآليات لتنظيم عملية المراجعة وتضماناً لاستقلالية المراجع من خلال : green paper) audit policy lessons from the crisis) والتي تضمنت ضرورة الاستعانة بأكثر من شركة أو مكتب مراجع خارجي لمراجعة التقارير المالية (joint audit) وقد اثأر اقتراح المفوضية الأوروبية (European countries) للمراجعة المشتركة نقاشاً حاداً حول عدم وجود منهج متكامل لآليات تطبيق المراجعة المشتركة فضلاً عن عدم وضوح علاقتها بتكاليف وجودة عملية المراجعة وتأثيراتها المتنوعة على إعادة صياغة القوائم المالية) Restated financial statement), والآراء المعدلة لتقرير مراقب الحسابات modified audit opinion (MAO) قد انتهى النقاش إلى إمكانية الاستفادة من برامج المراجعة المشتركة والتمتع بمنافعها المحتملة في ظل تمركز سوق خدمات المراجعة . (احمد ذكى حسين ٢٠١٣) .

وقد تمثل الدافع الرئيسى وراء قيام المفوضية الأوربية بذلك في العمل على معالجة ظاهرة التركيز في سوق المراجعة، حيث تسيطر مكاتب المراجعة العالمية الأربع الكبرى على ما يقرب من ٩٠% من الايرادات أو أتعاب المراجعة في الدول الأوربية . ولما كانت هناك صعوبات كبيره أمام مكاتب المراجعة المتوسطة للعبور لمصاف المكاتب العالميه الأربع الكبرى، أصبح هناك تخوفاً حقيقياً من تأثر سوق المراجعة في الدول الأوربية في حاله انهيار أي من مكاتب المراجعه العالميه الكبرى .

وبناء على ذلك، اقترحت الورقة الخضراء أن تتم عمليات المراجعه في دول الاتحاد الأوربي من خلال المراجعة المشتركة بواسطة اثنين من المراجعين يتشاركان في أعمال المراجعة ويوقعان معاً على تقرير المراجعة على أن يتمثل أحد طرفي المراجعة بالشركات المساهمة الكبرى في مكتب من المكاتب المتوسطة أو الصغرى لتعزيز سوق المراجعه من خلال تشجيع نمو المكاتب غير الكبرى .

وفى عام ٢٠١١، أوردت المفوضية الأوربية EC(2011a) استجابات الأطراف المختلفة بشان مقترح اشتراك اثنين من المراجعين في عمليات المراجعة الوارد في الورقة الخضراء .

وقد أشارت مكاتب المراجعة العالمية الكبرى في معرض استجابتها إلى أن ذلك المقترح سيعمل على تخفيض جودة المراجعة ويسبب مشكلات بشأن التنسيق بين المراجعين المشاركين في عمليه المراجعة الواحدة . وبالمقابل، جاء لرأى مكاتب المراجعة غير الكبرى داعماً للمقترح في ضوء انخفاض نسبه التركز في سوق المراجعة في فرنسا التي تطبق المراجعة المشتركة . وفيما يتعلق بالمستثمرين، فقد حملت الاستجابات ردوداً متناقضة، فلم يدعم الكثير منهم المقترح بسبب خشيتهم من ارتفاع تكاليف المراجعة وتخفيف المسؤولية على المراجعين، وعلى الوجه الآخر، لم يبدي عدداً من المستثمرين القلق بشأن المقترح .

وبناء على ردود الفعل المختلفه قررت المفوضية الأوربية في٣٠ نوفمبر ٢٠١١ EC(2011b) عدم إلزام الشركات المساهمة بتعيين اثنين من المراجعين لتنفيذ عملية المراجعة . ولكنها، أعلنت تشجيعها للمراجعة المشتركة في إطار تعزيز جودة المراجعة ومحاولة التغلب على ظاهرة التركز في سوق المراجعة .

ومنذ ظهور الورقة الخضراء في عام ٢٠١٠، عمد الكثير من الباحثين في الدول الأوربية إلى تقييم المقترح الخاص بالمراجعة المشتركة . وفى هذا الإطار، اهتم الباحثون بتجربتين سابقة وحالية للتوصل لاستنتاجات بشأن مدى جودة المراجعة المشتركة وما يرتبط بها من تكاليف .

١/٢ المراجعة المشتركة عالميا وعربيا :

أن مفهوم المراجعة المشتركة ليس مفهوماً جديداً، فبالرغم من أن المراجعة المشتركة تعد أحد الموضوعات البحثية الحديثة، إلا أن وجودها يعود إلى ثلاثينات القرن الماضي، لذا ستقوم الباحثه باستعراض التطور التاريخى لنشأة المراجعة المشتركة وأهم الدول التي تطبقها:

- الدنمرك :

تعد الدنمرك من أقدم الدول التي تمارس المراجعة المشتركة، حيث أنها تطبقها بشكل إلزامي على كل الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية منذ عام ١٩٣٠، وقد تم الغاء التطبيق الإلزامي للمراجعة المشتركة والتحول للتطبيق الاختياري لها بداية من عام ٢٠٠٥،

حيث أعطت الحرية للشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية بتطبيق المراجعة المشتركة أو الاستغناء عنها وتعيين مراجع واحد (Ratzinger - Sakel , op . cit , p . 11) .

- فرنسا :

تعد فرنسا من أهم الدول التي تطبق المراجعة المشتركة بشكل إلزامي وذلك منذ عام ١٩٦٦ وحتى الآن، وذلك بموجب الماده (٨٢٣) من القانون التجاري الفرنسي وأعطى القانون التجاري الفرنسي ثلاثة بدائل للشركات لاختيار المراجعين، فالبديل الأول يتمثل في أن يكون المراجعون جميعهم من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big Four، أما البديل الثاني فيتمثل في أن يكون المراجعون الاثنين من مكاتب المراجعة الأربعة Non - Big Four، بينما البديل الثالث فيكون من خلال مراجع من الأربعة الكبار Big Four وآخر من غير الأربعة الكبار Non - Big Four . (Francis , j . R ., Richard 2009 . p. 36)

- السويد :

تعد من أهم الدول التي تطبق المراجعة المشتركة بشكل اختياري، ولكن كانت تطبق بشكلها الإلزامي في قطاع البنوك حتى عام ٢٠٠٦ ثم أصبحت تشمل أيضاً شركات التأمين وذلك لضمان جودة مراجعة القوائم المالية لهذه القطاعات ويتم تعيين المراجع الثاني من قبل هيئي الرقابة المالية السويدية The Swedish Financial Supervisory Authority وليس من قبل الشركات ذاتها (Zerni , M., Jarvinen , T , op. cit , p , 3)

- جنوب أفريقا :

تطبق جنوب أفريقيا المراجعة المشتركة بشكل إلزامي، ولكن تقتصر فقط على قطاع الخدمات المالية كالبنوك .

بالإضافة إلى ما سبق، هناك مجموعة من الدول التي أخذت القرار بالعمل على تطبيق المراجعة المشتركة ولكن بشكل اختياري ومن هذه الدول الهند، ألمانيا، سويسرا، والمملكة المتحدة . (Deng , M., Lu , T., Simunic D . A . , Working paper 2013 , p 3)

وهناك أيضاً بعض الدول العربية التي تطبق المراجعة المشتركة سواء بشكلها الإلزامي أو الاختياري، ومن هذه الدول :

- الكويت :

تطبق الكويت المراجعة المشتركة الإلزامية منذ عام ٢٠٠٥ حيث ألزم القانون رقم ٥١ لسنه ٢٠٠٤ الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية الكويتى بأن يتم مراجعتها من قبل اثنين من مراجعي الحسابات المستقلين عن بعضهما البعض . ,.Alanezi , F. S) .Alfaraih 2012 , p 110)

المغرب :

تطبق المراجعة المشتركة في المغرب على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المغربي منذ عام ١٩٩٦ وذلك بموجب نص المادة ١٩٥ لسنه ١٩٩٥، كما أن المراجعة المشتركة يتم تطبيقها عند القيام بمراجعة البنوك المغربية منذ عام ١٩٩٣ .

- الجزائر :

تمارس أيضاً المراجعة المشتركة بشكل إلزامي في قطاع البنوك والمؤسسات المالية الجزائرية، إذ يتطلب من هذه المؤسسات المالية تعيين اثنين من مراجعي الحسابات المستقلين لمراجعة حساباتها منذ عام ٢٠٠٣، أما بالنسبة لباقي الشركات فقد أعطيت لها الحرية فى أن تطبق المراجعة المشتركة أو أن تكتفي بمراجع واحد فقط .

ويوجد أيضاً العديد من الدول العربية التي تطبق المراجعة المشتركة في مراجعة القوائم المالية ولكن تطبق بشكل رئيسي في القطاعات المالية ويرجع السبب في ذلك لضخامة عملياتها المالية وكذلك تعدد فروعها الأمر الذي يستلزم تعيين اثنين من المراجعين لسلامة ودقة التقارير المالية الخاصه بها .

١/٣ المراجعه المشتركة فى مصر :

قد ينظر إلى مفهوم المراجعة المشتركة على أنه من المفاهيم والموضوعات الحديثة سواء في مجال البحث من ناحية أو في الحياة العملية في البيئة المصرية من ناحية أخرى، ولكن يرى الباحث أن موضوع المراجعة المشتركة ليس بجديد علي البيئة المصرية، وذلك لأن المراجعة المشتركة تمارس في البيئة المصرية والدليل علي ذلك ما يلي :

أولاً : ذُكر ضمن قواعد وسلوكيات المهنة أنه من الممكن أن يتواجد مراجع آخر بجانب مراجع الحسابات وذلك في الكثير من تلك القواعد مما يُشير إلى أن وجود أكثر مراجع للحسابات فهو أمر وارد في بيئة المراجعة المصرية ومن ثم يستنتج من هذا أنه من الممكن ان يقوم أكثر من مراجع باداء عملية المراجعة الخارجية لمنشأة واحدة .

ثانياً: نص قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (١٤٤) لسنة ١٩٨٨ والمعدل بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٩٨ في الفقرة الثانية والثالثة على التوالي من المادة الثالثة " أن الجهاز المركزي للمحاسبات هو المسؤول عن مراجعة حسابات الشركات المملوكة للدولة، والشركات التي لا تعد من شركات القطاع العام والتي يُساهم فيها شخص عام أو شركة من شركات القطاع العام أو بنك من بنوك القطاع العام بما لا يقل عن % من رأسمالها" ، بالإضافة إلى ذلك فقد أوضح القانون في المادة الخامسة من الباب الثاني والمتعلق بمباشرة الجهاز لاختصاصاته أن الجهاز سيقوم بهذا الدور مع عدم الإخلال بحق الشركات التي لا تعد من شركات القطاع العام بأن يكون لها مراقبوا حسابات في ظل مباشرة الجهاز لاختصاصاته .

ثالثاً : وضع قانون الإبداع والقيد المركزي الصادر في عام ٢٠٠٠ مجموعة من الإجراءات الرقابية على الشركات العاملة في نشاطي الإبداع والقيد المركزي " ومن بين هذه الإجراءات ما ورد فى المادة (٤٥) من هذا القانون والتى نصت على ضرورة أن يتولى مراجعة حسابات هذه الشركات مراقبان للحسابات يتم اختيارهما من مراجعي الحسابات المُقيدين لدى الهيئة العامة للرقبة المالية " . ومن ثم تُعد الشركات العاملة في أنشطة الإيداع والقيد المركزي من قبيل الشركات التي تطبق المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية.

رابعاً: نصت المادة رقم (٢٨) من قانون التمويل العقارى الصادر في عام ٢٠٠١ على ضرورة تقديم شركات التمويل العقاري شهادة من مراقبين للحسابات والمُقيد أسماؤهما لدى الهيئة العامة للرقابة المالية بقبول مراجعة حسابات هذه الشركات كأحد مرفقات طلب ترخيص شركات التمويل العقاري . ومن ثم فإن شركات التمويل العقاري تُعد من قبيل الشركات الملتزمة بالتطبيق الإلزامي **للمراجعة** المشتركة في مصر

خامساً : يهدف قانون البنوك رقم (٨٨) لسنة ٢٠٠٣ إلى تحسين جودة عملية المراجعة من خلال تكليف أثنين من مراجعى الحسابات المصرح لهم بمزاولة المهنة بمراجعة القوائم المالية للمؤسسات المصرفيه دون الإخلال بأحكام قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، ولا يجوز لمراجع الحسابات الواحد التوقيع على تقارير مراجعة لأكثر من بنكين كل عام، ولمحافظ البنك المركزي أن يعهد إلى مراقب حسابات ثالث للقيام بمهمة محددة للأسباب التي يراها، ويتحمل البنك المركزي أتعابه .

بالإضافة إلى ما سبق، توجد العديد من الشركات المقيدمة في البورصة المصرية التى تقوم بتكليف أثنين من مراجعى الحسابات الخارجيين والمستقليين عن بعضهما البعض للقيام بعملية المراجعة وهو ما يعرف بالمراجعة المشتركة، هذا وسيقوم الباحث بعرض جدول (١/٢) والذي يتضمن أسماء بعض الشركات والبنوك التى تُطبق المراجعة المشتركة من خلال تعيين أثنين أو اكثر من مراجعى الحسابات من أجل اداء عملية المراجعة، حيث تنوعت هذه الشركات من مختلف القطاعات .

في ضوء ما سبق، يُمكن القول بأن المراجعة المشتركة ليست جديدة على البيئة المصرية، لأن المراجعة المشتركة بالفعل تُمارس في مصر، وهناك العديد من الشركات والمؤسسات التى تستعين بأثنين من مراجعى الحسابات الخارجيين من أجل القيام بعملية المراجعة الخارجية، إلا أن موضوع المراجعة المشتركة لم يحظى بالاهتمام الكافي من قبل الباحثيين في البيئة المصرية .

١/٤ مفهوم المراجعة المشتركة :

تعددت آراء الباحثين حول مفهوم المراجعة المشتركة ، فقد رأت إحدى الدراسات (Baldent, junit steckl,R,2012) إن مفهوم المراجعة المشتركة يتمثل فى قيام على العمل محل الراجعة بتعيين اثنين من مكاتب المراجعة المستقبلية عن بعضمها البعض بالاشتراك معاً فى أداء عملية المراجعة، من خلال المشاركة فى أعمال تخطيط عملية المراجعة، من خلال المشاركة في أعمال تخطيط عملية المراجعة، وتنفيذ مهام عملية المراجعة بما في ذلك تفسير نتائج عملية المراجعة واصدار الرأي الفني المحايد بشأن القوائم المالية للعميل محل المراجعة فى تقرير مراجعة مشترك .

وقد عرفتها دراسة Cedric ,et ,al , 2012 على أن مفهوم المراجعة المشتركة يتركز بقيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة، بمراجعه القوائم المالية لعميل واحد متميز بإصدار تقرير مراجعه مشتركة يتوقف على تنفيذ برنامج مرجعه واحد يعتمد على تقسيم إجراءات وأعمال المراجعة بناءً على التخطيط المشترك وأقرت دراسة Nicole) ratzingeret . al.,2012) بأنها شكل متقدم للحكم على القوائم المالية وأسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأي والذي يعزز عمليات المراجعة ويدعم استقلال المراجعين وقادرة على التصدي للخلافات مع إدارات الشركات محل المراجعة، كما تسمح المراجعة المشتركة بتوحيد الفكر والتعاون والانسجام المهني والمناقشة المتبادلة بين المراجعين المكلفين بها .

بينما وضعت دراسة luc & jean(2012) مفهوماً للمراجعة الضريبية المشتركة، في إطار أهميتها . بأنها اتفاقيه تقوم من خلالها الدول المشاركة بالاتفاق على القيام بمراجعة منظمة فيما بينهم للأشخاص والمنشآت الخاضعة للضريبة في ضوء ممارسة النشاط الاقتصادي لأكثر من دوله بعكس المراجعة التقليدية فإن الدول المشاركة في المراجعة المشتركة يجب أن يضعوا في الاعتبار الإطار القانوني الذي يجب أن يعمل من خلاله المراجع الضريبي حيث تكون الدول المشاركة مسئوله بصورة مشتركة في تنظيم وإدارة برامج المراجعة وسوف تطلب البيانات والمعلومات من العميل الذي قام بممارسة نشاط داخل نطاق سلطتها القضائية وتعد آخر مرحلة من مراحل المراجعة الضريبية المشتركة هي إعداد تقرير مراجعه موحد يتضمن المستحقات الخاصة بكل الدول المشاركة .

وأكدت دراسة (Clause Holm 2012) أنه يوجد شكلين للمراجعة المشتركة وهما المراجعة المشتركة (الطوعية، والإلزامية) وقد عرضت الدراسه تجربه الدنمرك في التحول من تطبيق المراجعة المشتركة بشكل إلزامي إلى الشكل الطوعي للمراجعة المشتركة .

كما عرضت دراسة (Holm & Thinggard 2012) أن هناك مجموعة من المحددات لاختيار المراجع فى سياق الانتقال من التطبيق الالزامى الى التطبيق الطوعي للمراجعة المشتركة وتوصلت الدراسة إلى أن التطبيق الطوعي للمراجعة المشتركة يؤدي إلى انخفاض تكلفه الخدمات الاستشاريه كما أنه ارتبط بالحد من المخاطر التى تهدد استقلاليه مراجعي الحسابات .

ويمكن للباحثه مما سبق أن تستنتج تعريف للمراجعة المشتركة وأشكالها :

المراجعة المشتركة الإلزامية وهي أحد الآليات المراجعة الذي يحتم القانون القام بها حيث يلزم المشروع بضرورة تعيين اثنين من مراقبة الحسابات الخارجين لمراجعة حساباته واعتماد القوائم الختامية له وإصدار تقرير مراجعة واحد ويكونا مسئولان عنه مسؤولية ضمنية .

أي أن المراجعة المشتركة الإلزامية تتميز بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن ثم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها .

أما المراجعة المشتركة الطوعية وهو شكل المراجعه الذى يتم دون الزام قانونى يحتم القام بها اى يتم بشكل اختيارى .

وفى ضوء ما سبق ترى الباحثة أن المراجعة المشتركة هي عبارة عن شكل متقدم للقيام بعملية المراجعة من خلال قيام أكثر من شركة مراجعة بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد والقيام بإصدار تقرير مراجعة واحد ويكونوا مسئولين عنه مسئوليه تضامنية .

١/٥ أشكال ممارسة المراجعة المشتركة :

أولا : أشكال ممارسة المراجعة المشتركة من حيث التطبيق

إن ممارسة المراجعة المشتركة من حيث التطبيق تأخذ أحد شكلين : –

أ – المراجعة المشتركة الإلزامية : –

تُعد إلزامية تطبيق المراجعة المشتركة أحد أشكال ممارستها، حيث يتسم فيها التطبيق بالإلزامي – أي وفقاً لالتزام قانونى –، حيث تقوم الدول التي تُمارس المراجعة المشتركة الإلزامية بإصدار قانون يُلزم الشركات بتعيين أثنين من مراجعي الحسابات المستقلين للقيام بعملية المراجعة، ومن أمثلة الدول التي تُطبق المراجعة المشتركة بشكل إلزامى : فرنسا منذ عام ١٩٦٦، والدنمرك التي مارست المراجعة المشتركة الإلزامية منذ عام ١٩٣٠ إلى أن تم إلغاء إلزامية تطبيقها بداية من عام ٢٠٠٥ .

ب – المراجعة المشتركة الاختيارية :

تُعتبر اختيارية تطبيق المراجعة المشتركة الشكل الآخر من أشكال ممارستها، حيث يتسم التطبيق في هذه الحالة بالاختيارية – أي بدون التزام قانوني –، حيث تُعطى الحرية للشركات في أن تتخذ قراراً بشأن تطبيق المراجعة المشتركة أو الإكتفاء بتعيين مراجع واحد فقط ، وتُعد دولة السويد من الدول التي تُمارس المراجعة المشتركة بشكل إختياري .

ثانيا : أشكال ممارسة المراجعة المشتركة من حيث القائمين بها : –

يقوم هذا التقسيم على أساس اختلاف نوعية أو حجم مكاتب المراجعة التي ستشارك في أداء عملية المراجعة المشتركة، إذ فرقت الدراسات بين المكاتب الأكبر حجماً والمتمثلة في المكاتب الأربعة الكبرى (BiG Four) والأخرى الأقل حجماً منها، وقد أوضحت إحدى الدراسات ان المراجعة المشتركة يتم تقديمها من خلال ثلاثة أشكال هى : –

- تقديم المراجعة المشتركة من قبل مكتبين من المكاتب الأربعة الكبرى Big Four

- تقديم المراجعة المشتركة من قبل مكتبين احدهما من المكاتب الأربعة الكبرى Big Four، والأخر من المكاتب الأقل حجماً من Non - Big Four .
- تقديم المراجعة المشتركة من قبل مكتبين من المكاتب بخلاف المكاتب الأربعة الكبرى Non - Big Four .

يرى بعض الباحثين أن الفهم السليم لأشكال ممارسة المراجعة المشتركة، ومعرفة تأثير كل نوع منها يُعتبر من الأمور الهامة للشركات، والمستثمرين، وكذلك الهيئات التنظيمية لعدة أسباب : –

١– مساعدة واضعي السياسات في معرفة ما إذا كان هناك شكل معين من أشكال المراجعة المشتركة يُحقق جودة عالية لعملية المراجعة .

٢– التحقق من صحة ما رود في اقتراحات المفوضية الأوروبية حول ضرورة مُشاركة أحد المكاتب الصغيرة في أداء عملية المراجعة المشتركة .

٣– تساعد لجان المراجعة في الشركات المختلفة في إتخاذ القرار المناسب بشأن نوعية المكاتب التي سيتم تكليفها بأداء عملية المراجعة المشتركة .

وفي هذا الصدد، اهتمت العديد من الدراسات بمناقشة الشكل الأفضل لممارسة المراجعة المشتركة، حيث اختلفت آراء الباحثين بشأن نوعية أعضاء فريق المراجعة المشتركة الذين سيتولون أداء عملية المراجعة في ضوء الأشكال المختلفة لممارسة المراجعة المشتركة .

هذا، وقد أوضحت إحدى الدراسات أن أداء المراجعة المشتركة من خلال اثنين من المكاتب الأربعة الكبرى يُساعد في الحد من ظاهرة تزايد الاستحقاقات غير العادية والتى تكون مؤشراً على ممارسة إدارة العميل لأساليب إدارة الأرباح، وتُرجع هذه الدراسة أسباب ذلك إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى هي تقريباً الوحيدة التي تتمتع بالعديد من الموارد والإمكانيات مثل : التكنولوجيا المتقدمة، والمعرفة، وتعدد الفروع علي مستوى العالم، كما أكدت دراسة أخرى أن هذا الشكل من أشكال تطبيق المراجعة المشتركة يُعتبر الخيار

الاقتصادي الأفضل للشركات الكبيرة أو الشركات متعددة الجنسيات، لأن المكاتب الكبرى وما تمتلكه من موارد وإمكانيات تلبي احتياجات هذه الشركات .

وفى المقابل، فقد أوردت إحدى الدراسات أن تطبيق المراجعة المشتركة قد يأخذ شكلاً آخر وهو أن يكون احدهما من المكاتب الكبيرة Big Four ، والآخر من المكاتب دون الأربعة الكبرى Non - Big Four، وأن هذا الشكل سيكون له تأثير إيجابي بشأن جودة عملية المراجعة وبشكل أدق على استقلالية مراجع الحسابات، ويرجع سبب ذلك إلى أن التقسيم غير المتساوي لأعمال المراجعة والمخاطر المتمثلة في تكاليف التقاضى وانخفاض السمعة بين المكتب الكبير والمكتب الأقل حجماً قد يُحقق درجة أعلى لاستقلالية مراجعي الحسابات .

ومن منظور أثر تشكيل فريق المراجعة المشتركة على جودة التقرير المالي، فقد توصلت الدراسة السابقة أيضاً إلى أن أداء عملية المراجعة المشتركة من خلال الاعتماد على أحد مكاتب المراجعة الكبرى وأحد المكاتب الصغرى يؤدي إلى زيادة مستوى الإفصاح عن خسائر اضمحلال الأصول Imairment Loss، وبالتالي تحسين جودة التقارير المالية، بينما الاعتماد على مكاتب المراجعة الصغرى فقط يؤدي إلى انخفاض مستوى الإفصاح عن خسائر الاضمحلال، وبالتالي انخفاض مستوى جودة التقارير المالية .

كما توصلت دراسة أخرى إلى ان تطبيق المراجعة المشتركة من خلال الاعتماد على مكاتب المراجعة الكبرى فقط عند أداء عملية المراجعة المشتركة له تأثير سلبي على جودة التقارير المالية مقارنة بالاعتماد على أحد مكاتب المراجعة الكبرى وأحد مكاتب المراجعة الصغيرة .

وهذا وتتميز مكاتب المراجعة الكبيرة بانخفاض تكاليف تجميع الأدلة بالمقارنة بمكاتب المراجعة الأقل حجماً منها، وذلك نظراً لما تتمتع به هذه المكاتب من تكنولوجيا متقدمة في مجال مراجعة الحسابات، وفي المقابل فإن مكاتب المراجعة الكبيرة تتحمل تكاليف مخاطر غش القوائم المالية بصورة أكبر من غيرها، وبالإضافة إلى ذلك فقد تكون تكاليف الحصول على الأدلة التي يتحملها فريق المراجعة المشتركة مساوياً لنفس التكاليف التي يتحملها مكتب واحد من مكاتب المراجعة الكبرى .

ويرى أحد الباحثين أن قرار اختيار أحد مكاتب المراجعة الكبرى بمشاركة أحد المكاتب الأقل حجماً للقيام بعملية المراجعة يكون هدفه الاستفادة من السمعة العالية لهذه المكاتب، بينما يكون هدف اختيار أحد مكاتب المراجعة الأقل حجماً لمشاركة أحد المكاتب الكبرى هو الاستفادة من خدمات المكتب الأقل حجماً ولكن بتكلفة أقل .

وبناءً على ماسبق فإنه ليس من الضروري أن تزداد تكاليف المراجعة المشتركة عن تكاليف المراجعة من خلال أحد المكاتب الكبيرة، حيث يتم تقسيم التكاليف بين المكتبين القائمين بعملية المراجعة نتيجة لاشتراكهما في تخطيط ووضع برنامج المرجعة، وكذلك الاشتراك في إعداد تقرير المراجعة المشترك الذي يتضمن الرأي الفني بشأن القوائم المالية للعميل محل المراجعة.

أوضحت إحدي الدراسات أن هناك مجموعة من العوامل التي تبرر الاستعانة بأحد المكاتب الكبرى، ومن بين هذه العوامل : حجم الشركة محل المراجعة، تعدد فروع العميل عبر الدول أو فيما يُعرف بالشركات متعددة الجنسيات وكذلك آليات حوكمة الشركات التي تتطلب تقديم خدمة المراجعة الخارجية بجودة عالية من قبل المكاتب الكبرى .

كما أضافت دراسة أخرى أحد العوامل الأخرى المؤثرة في الاستعانة بالمكاتب الكبيرة لأداء عملية المراجعة وهو هيكل الملكية للعميل محل المراجعة، حيث أوضحت هذه الدراسة أن الشركات التي تكون أقل تركيزاً في هيكل ملكيتها، وأقل في معدلات الملكية العائلية تسعى لتكليف المكاتب الكبرى بأداء عملية المراجعة المشتركة . إذ أنه كلما انخفضت درجة تركيز الملكية (أي ازدادت درجة تشتت الملكية)، وكلما انخفضت الملكية العائلية (أي ازدادت نسبة الملكية غير العائلية)، كلما ازدادت درجة عدم التماثل في المعلومات بين الملاك والإدارة، وبالتالي ازدادت الحاجة إلى الاعتماد على مكاتب المراجعة الكبرى لآداء عملية المراجعة المشتركة من أجل تقديم خدمة ذات جودة عالية .

في ضوء ما سبق، يرى الباحث أن تحديد الشكل الأفضل من أشكال ممارسة المراجعة المشتركة يُعد عنصراً مهماً يجب أن يُؤخذ في الاعتبار عند تطبيق المراجعة المشتركة، لما له من تأثير هام على أبعاد جودة عملية المراجعة، وهذا ما اشارت اليه إحدى الدراسات والتي أكدت على أن اداء عملية المراجعة بواسطة اثنين من المكاتب الأربعة

الكبرى يُسهم في زيادة كفاءة عملية المراجعة، لأنهما يمتلكان الخبرات المهنية العالية، بينما أداء عملية المراجعة بواسطة أحد المكاتب الكبرى والآخر من المكاتب الأقل حجماً يُدعم من استقلالية مراجعى الحسابات .

١/٦ الجوانب السلبية والإيجابية لتطبيق المراجعة المشتركة :

في ضوء ما سبق للجوانب المختلفة للمراجعة المشتركة، فقد تعددت وجهات نظر الباحثين والكتاب حول نتائج تطبيق المراجعة المشتركة، وما يترتب عليها من جوانب سلبية يراها معارضو تطبيق المراجعة المشتركة أنها تُمثل عقبات أمام الإستفادة الفعلية منها، وأخرى إيجابية يراها مؤيدوها أنها تمثل مزايا هامة عند تطبيق المراجعة المشتركة .

اولاً : – الجوانب السلبية لتطبيق المراجعة المشتركة :

يرى معارضو تطبيق المراجعة المشتركة أن هناك مجموعة من السلبيات التي قد تنتج عند اتباع المراجعة المشتركة ، ومن بين هذه السلبيات:–

١– قد يُؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى ارتفاع تكاليف الإشراف والتنظيم خلال اداء عملية المراجعة، وهذا قد يؤدى إلى ظهور ما يُسمى بظاهرة الاستفادة المجانية Free Riding، والتي يقوم من خلالها أحد المراجعين ببذل المجهود الكبر خلال عملية المراجعة، واعتماد المراجع الآخر على ما بذله المراجع الأول، دون بذل أي مجهود إضافي من جانبه .

٢– هناك آراء ترى أن تطبيق المراجع المشتركة قد يُؤدي إلى نشأة صراع بين مكتبى المراجعة القائمين بعملية المراجعة في ظل المنافسة التي يؤفرها تطبيق المراجعة المشتركة، ويرجع سبب ذلك إلى اختلاف اساليب وإجراءات تنفيذ عملية المراجعة من مراجع لآخر، الأمر الذي قد يُؤدي إلى احتمال عدم تبادل المعلومات الكافية بينهما، مما قد يؤثر سلباً على مستوى جودة عملية المراجعة .

٣– قد يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى ظهور ما يُسمى بظاهرة تسوق الرأي Opinion Shopping، والتي تُشير إلى احتمالية فرض ضغوط من جانب مديري منشأة العمل محل المراجعة على المراجعين من أجل تسوق رأي مراجعي معين عن القوائم المالية،

مما يؤدي إلى تهديد عنصر الاستقلالية الذي يعتبره كثير من الباحثين أنه جوهر جودة عملية المراجعة .

٤- قد تؤدي المراجعة المشتركة إلى جعل عملية المراجعة أكثر تعقيداً بالاضافة إلى وجود صعوبة في تقسيم العمل بين القائمين بعملية المراجعة المشتركة، وجعل تخطيط عملية المراجعة أكثر تعقيداً .

٥- قد يُؤدى تطبيق المراجع المشتركة إلى زيادة في تكاليف عملية المراجعة على العميل محل المراجعة .

٦- قد يؤدي تطبيق المراجعة المشتركة إلى زيادة فترة تأخر إصدار تقرير المراجعة Audit Report Lag، لأن المراجعة المشتركة قد تؤدي لزيادة الوقت المستغرق بين مكتبي المراجعة القائمين بعملية المراجعة من أجل إصدار الرأي الفني بشأن القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، وخاصة في حالة عدم الاتفاق بينهما على بعض العمليات والمعالجات المحاسبية لها .

ثانياً : - الجوانب الإيجابية لتطبيق المراجعة المشتركة

على الرغم من وجود بعض الجوانب السلبية التى يراها معارضوا تطبيق المراجعة المشتركة على انها عقبات تُواجه تطبيقها، إلا أن المراجعة المشتركة تتمتع بالعديد من المزايا يُمكن توضيحها كالآتى : -

١- إن أداء عملية المراجعة من خلال اثنين من مراجعي الحسابات وإصدار تقرير مشترك سيكون أفضل من المراجعة الفردية من حيث وجود بيئة تنافسية جيدة بين مكاتب المراجعة، واحد من ظاهرة التركيز السوقي لخدمات المراجعة، ومن ثم تحسين مستوى الكفاءة المهنية للمراجعين، وتحسين جودة عملية المراجعة .

٢- تُساهم المراجعة المشتركة في تنوع خبرات المراجعين والاستفادة منها، وذلك نظراً لأطلاع كل منهم على الاساليب المتطورة في المراجعة نتيجة للمنافسة المهنية التى تولدها المراجعة المشتركة، وتوفير ضمانة بشأن العمليات المعقدة للعميل محل المراجعة، الأمر الذي سينعكس على جودة المراجعة بالإيجاب .

٣- قد تُحقق المراجعة المشتركة التوازن في تقسيم العمل بين القائمين بعملية المراجعة ولكن بشرط أن يكون هذا التقسيم فعلياً، مما يؤدى للحد من تهديد استقلالية مراجعى الحسابات.

٤- أن المراجعة المشتركة تُحسن من استقلالية مراجع الحسابات مقارنة بالمراجعة الفردية، لأنه من الصعوبة في ظل المراجعة المشتركة ان يرضخ كل من المراجعين لضغوط العميل محل المراجعة مما يُحقق درجة عالية من الاستقلالية في النهاية، ومن ثم تحسين جودة المراجعة .

٥- المشاركة في المسؤولية القانونية التضامنية لنتائج عملية المراجعة وتقرير المراجعة المشترك تؤدي إلى وجود يقظة من جانب كل طرف لمقاومة أي تدخلات من شأنها تهديد استقلاله .

٦- تطبيق المراجعة المشتركة يوفر في حد ذاته ميزة هامة عند القيام بمراجعة بعض الشركات والتى تمتلك العديد من الفروع داخل الدولة الواحدة وبشكل خاص في الدول التى تتميز بالحكم الفيدرالي، لأن وجود أكثر من مراجع لأداء مهمة المراجعة في هذه الحالة سيوفر مصداقية أكبر للمعلومات الواردة بقوائم هذه الشركات .

٧- تُساهم المراجعة المشتركة في التخفيف من فقدان المعرفة بالعميل محل المراجعة عند القيام بتغيير أو دوران المراجعين، ومن ثم المساهمة في تخفيض تكلفة المعرفة الخاصة بالعميل محل المراجعة .

٨- تُساعد المراجعة المشتركة على عدم مضاعفة مهام المراجعة، وبالتالي تفادي أي اختناقات قد تظهر لضيق وقت المراجع في أوقات الذروة .

٩- إن تطبيق المراجعة المشتركة لا يعنى بالضرورة تضاعف تكاليف المراجعة، لأن هذه التكاليف يتم تقاسمها بين فريقي المراجعة المشتركة وفقاً لتقسيم العمل بينهما .

١٠- يوفر تطبيق المراجعة المشتركة ميزه هامة وهى قيام كل مراجع بالتحقق المتبادل من مجهود المراجع الآخر، لأن المسؤولية التضامنية لكل منهما بشأن الرأي الوارد بتقرير المراجعة المشتركة سيدفع كل منهما إلى ضرورة التأكد من أن المراجع الآخر قد أدى

المهام المُكلف بها باعلى مستوى ممُكن من الجودة، مما سينعكس على جودة عملية المراجعة بأكملها .

١/٧ – خطوات أداء المراجعة المشتركة :

يقصد بخطوات المراجعة المشتركة تلك الأجراءات التى يجب على المراجعين إتباعها من اجل الوصول الى تقرر مراجعة مشترك . هذا وقد اوضحت دراسة (eng , M.,T Simunic 2013)

أن خطوات المراجعه المشتركه تختلف عن خطوات المراجعة الفردية ولقد لخصتها فيما يلي:

١- بعد قبول عمليه المراجعة يتفق المكتبان على تقسيم العمل فيما بينهما، يأتي هذا في ضوء قيام كليهما بالتخطيط لعملية المراجعة سوياً . ويتطلب تخطط عمليه المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٠٠) أن يتم وضع إستراتيجية عامة للمراجعة ووضع خطه لتخفيض خطر المراجعة حيث يتم اعمال المراجعة بين فريقي المراجعة المشتركة، وقد يتم تقسيم العمل بين أعضاء فريقي المراجعة المشتركة على أساس المنطقة، وذلك في حاله كون الشركة محل المراجعة لها فروع فى أكثر من بلد أو منطقة .

٢- بعد توزيع العمل يبدأ المكتبان بمراجعه القوائم المالية فى وقت واحد، حيث يقوم كل مكتب بأداء وتنفيذ برنامج المراجعة فى ضوء التخطيط المسبق .

٣- بعد انتهاء كل مكتب من مراجعة الجزء المكلف به، تم مراجعة أعمال بعضهما البعض واعداد أوراق العمل المطلوبة والنتائج التى تم التوصل إليها، وهو ما يعرف بالتحقق المتبادل لكل مراجع من مجهود المراجع الأخر .

٤- في نهاية عمليه المراجعة وقع المكتبان على تقرير المراجعه المشتركة، حيث تحمل كل منهما مسؤلية تضامنية من الآن في هذا التقرير وليس عن الجزء الذى قام كل بمراجعته فقط .

أوضحت دراسة (احمد زكى ٢٠١٣) أن كل مكتب من مكاتب المراجعة يكون مسؤول بشكل ضمنى عن عمليه المراجعة، والرأي الوارد بتقريرهما النهائي المشترك عن الأعمال التي تمت خلال عملية المراجعة، بحيث لا يمكن ادعاء الجهل بالعمل الذى قام به إحداهما، ويجب على كل مكتب منهما أن يتاكد من أن عملية المراجعة قد تم أداؤها وفقاً لمعايير المراجعة، وأن أدلة المراجعة التى حصل عليها كل منهما كانت كافية وملائمه لتكوين الرأي الفني بشأن القوائم الماليه للعميل محل المراجعة .

كما أكدت دراسة (Andre ., P ,Broye 2013) أن توثيق أعمال المراجعة المشتركة يكون أكثر كفاءه وفاعلية في تحقيق جوده عملية المراجعة، حيث يجب أن يتم توتيق اتفاق تقسيم مهام المراجعة التى سيكلف بها كل مراجع منهما، وكذلك تقييم مستوى الاجتماعات والمناقشات مع إدارة العميل محل المراجعة، وترى الدراسة أن التوثيق من شأنه أن يوفر ضمانة حقيقية لتقرير المراجع عن العميل محل المراجعة، وأن هذا التقرير يعبر بصدق عن حقيقه القوائم المالية للعميل محل المراجعة .

وترى الباحثة أن كلاً من التخطيط لعملية المراجعة المشتركة وكذلك توثيق أعمالها سوف يكون له دوراً ايجابيا في إتمام ونجاح عمليه المراجعة المشتركة بالشكل الصحيح وكذلك قيام كل فريق بمراجعة أعمال الفريق الآخر من دوره خفض درجة الخطر لدرجة كبيرة مما يؤدى الى عمل تقرير مراجعه مشتركة خالي من الأخطاء الجوهرية وإظهار المركز المالي الصحيح لكلا من المستثمرين والعملاء .

١/٨ – اهداف واهميه المراجعه المشتركه :

لقد واجهت مهنة المراجعة ضغوطاً متزايدة ومستمرة بسبب وجود حالات غش وتحريف القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائيه المرفوعة ضد المراجعين، وكذلك الأزمات المالية وانهيار الكثير من الشركات، مما أدى إلى تساؤل العديد من المستثمرين والمساهمين حول سبب عدم اعطاء مراجعى الحسابات لأشارات تحذره بخصوص هذه الحالات. (ابراهيم السيد المليجى ٢٠٠٩).

ووجد العديد من الأسباب التي دفعت العديد من الجهات والمنظمات وأيضاً الباحثين للعمل على إيجاد وسائل أخرى لتحسين عمليه المراجعة، ومن هذه الالسباب :

١- العمل على تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية للعمل محل المراجعة .

٢- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في الأداء .

٣- الحد من عدم تماثل المعلومات .

٤- العمل على زيادة وتحسين مستوى جودة معلومات القوائم المالية، واستعادة ثقة متخذي القرارات الاقتصادية في هذه المعلومات .

ومن هذه الوسائل المقترحة التي تساهم في تحسين جودة عمليه المراجعة هي الاعتماد على المراجعة المشتركة ولذلك قامت احدى الدراسات بعرض مجموعه من اهداف تطبيق المراجعه المشتركه (institute of Certified public Accountants of Signapore 2015 , p.3)

- تعميق الحصول على التأكيد المعقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خاليه من التحريف المادي سواء بسبب التضليل أو الخطأ ويكون هذا التأكيد أكثر فعالية في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة العادية .
- زيادة فاعليه مناطق التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية المراجعة من خلال شركات المراجعة على أن يكون أحدها Big4 مما يترتب عليه زيادة فاعليه أجهزة رقابة الجودة المتبادلة وإصدار رأى مراجعه واحد قوى .
- استخدام نقاط القوة المحددة وخبرة أعضاء الفريق) خبراء التقسيم الاقتصادي أو خبراء الصناعة (من الإدارات المختلفة لزيادة فاعليه المراجعة المشتركة .
- تعزيز استقلاليه المراجع الخارجي وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عمليه المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة .

- تقديم مراجعه مشتركة بجهد مشترك مع تحمل مسئولية مشتركة .
- تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير مراجعه مقبولة التطبيق . (Sophie Audousset & Coulier 2012)

ومن الضروري وجود جوانب اتصال بين أطراف المراجعة المشتركة وإنما لابد أن تكون في إطار زمني ملائم وأن تشمل على :

- المتطلبات الأخلاقية ومقتضيات الاستقلالية
- المعلومات عن عدم الامتثال للقوانين والقواعد التنظيمية التي يمكن أن ترفع من مستوى التحريف المادي في القواسم المالية .
- دراسة مؤشرات الإدارة المحتملة مع عرض للثغرات في هيكل نظم الرقابة الداخلية .
- مخاطر التحريف المادي الهام هو التي تم التعرف عليها في القوائم المالية الناتجة من أحد أطراف عمليه المراجعة .
- إلمام المراجعين المشتركين بالقضايا التي تم مناقشتها مع الإدارة ومسئولي الحكومة في إطار برامج المراجعة المشتركة المتعارف عليها .
- أن كل الاجتماعات الهامة والجوهرية التي تشتمل على اجتماعات التخطيط أو الاجتماعات لمناقشة المخاطر الرئيسية والمشاكل الجوهرية الهامة يجب أن تكون في ضوء ممثلين عن شركات المراجعة المشتركة مما يزيد من جودة عمليه المراجعة في ضوء زيادة فاعليه برامج الاتصال بين المراجعين المشتركين (Jeffrey et . al 2013)

تعتبر المسؤلية تضامنية عن الأخطاء الماديه التى لم يتم اكتشافها والتقرر عنها، وعن المعلومات التى يتضمنها تقرير المراجعه المشتركة (Lesage & Others ,2014 , p .7)، كما لاحظ ان مسئولية مكتب المراجعة لا تتوقف على حجم الأعمال المخصص له، وفى هذا الشأن تجدر الأشارة الى ما يلى :

١- تفيد المسئولية التضامنية في حرص كل مكتب من مكتبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة على التحقق من إنجاز كل الأعمال سواء الموكلة إليه أو الموكلة للمكتب الأخر بمستوى مرتفع من جودة الأداء، كما يجب أن يتحقق كل مكتب من أن إجمالي العمل المخصص بن المكتبين يغطى كل المكونات الرئسية للمنشأه محل المراجعه

(Institute o f Certified Public Accountants of Signapore) 2015 p5

٢- يجب أن تقترن المسئولية التضامنيه بمسئولية مكتب المراجعة عن الجزء المخصص له من الأعمال والذى قام بأدائه من المراجعة المشتركة، بمعنى أن ذلك النوع من المراجعة يحقق التضامن فى المسئوليه بشكل عام عن التحريفات في القوائم المالية .

٣- حتى تكون المسئولية التضامنية أكثر تأثيرها ايجابيا على جودة المراجعة فأنه يجب أن تقوم لجان المراجهة بتخصيص مهام المراجعة المشتركة بين مكتبى المراجعة وفقا لأسس معينة، وأن يكون التخصيص موثقاً، وأن تحتفظ بهذا التوثيق للرجوع إليه عند الحاجة مثل حالة القضايا المرفوعة ضد مكتبي المراجعة .

وعن الأدوار والمسئوليات في عمليات المراجعة المشتركة ترى الباحثة أن شركات المراجعة تكون مسئوله بشكل ضمني وحازم عن عمليه المراجعة والرأي النهائي في تقرير المراجعة وكلاهما عليه التأكد بأنها تمت وفقاً للمعايير المهنية وأن قد تم جمع أدلة الإثبات الكافية وعلى كل منهما أن يتفهم حدود عمله لعدم حدوث ازدواجية في العمل المراجعي، وفى حاله عدم اقتناع أحد المراجعين بعمل الآخر ورفضه المراجع الآخر القيام باختبارات إضافية فيجب على المراجع القيام بالإجراءات الإضافية وذلك للوصول لرأى سليم وذلك انطلاقاً من مسئوليتها التضامنية .

تحقق المراجعة المشتركة كآلية مجموعه من المزايا، وأهمها :

١- يحقق قيام أكثر من مراجع التوازن في تقسيم العمل بينهم خطه المراجعة، والعمليات والتقارير، بشرط أن يكون التقسيم فعلياً .

٢- تنوع خبرات المراجعين والاستفادة منها لاطلاعهم على الأساليب المتطورة في المراجعة يعمل على تحقيق جودة المراجعة وبخاصة مهارات المراجعين من دول مناطق جغرافية مختلفة، والتي تعد هامة في مراجعه عملاء مختلفون .

٣- يساعد عمق المناقشة في الأمور الجوهرية بين المراجعين المشتركين في التغلب على التحديات والصعوبات لتفادى تحمل المسئولية القانونية المشتركة .

٤- لا مضاعفة مهام المراجعة بشكل تام مما يمكن من تفادى الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة .

٥- يتم خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة من التدوير الإلزامي للمراجعين وخفض تكاليف المراجعة.

٦- الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق جودة التقرير المالي مع زيادة دقه تقرير المراجعة وسرعه الاستجابة للآراء المعدلة في التقرير.

٧- زيادة المسئولية القانونية والأخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عمليه المراجعة أمام إدارة المنشأة والمستثمرين والرأي العام المالي والاقتصادي .

٨- تعزيز استقلال المراجعة الخارجية المشتركة الأمر الذي يكسب الشركات القائمة بهذه المراجعة شهرة كبيرة في سوق العمل المراجعي . (احمد ذكى حسين ٢٠١٣) .

مفهوم جودة عملية المراجعة :

تناولت العديد من الدراسات المحاسبية وضع مفهوم لجودة مراجعة القوائم المالية من خلال عدة رؤى علميه مختلفة وذلك بجانب تحديد النطاق الذي يتضمنه المفهوم، هذا فضلاً عن الكثير من الجهود البحثية التي تهدف لقياس الجودة في واقع الممارسة العملية لمهنة المراجعة .

وقبل التطرق إلى معنى الجودة اصطلاحاً نتطرق إلى المعنى اللغوي والذي يشير إلى أن الجودة تعنى كون الشيء جيد، (نور، احمد محمد واخرون ، ٢٠٠٧)، ويقصد بها

ايضا درجه الامتياز او التفوق التى يمتلكها شىء ما او منتج ما او بمعنى اخر درجه المطابقه مع المعايير الموضوعه . (webster third new international dictionary < 1976)

وباستقراء الدراسات المحاسبية التي تناولت وضع مفهوم للجودة يمكن القول بأنه من الصعوبة بمكان وضع مفهوم محدد وذلك لاختلاف الرؤية التي يتم بها تناول المفهوم، والتي تختلف باختلاف أصحابها وهم الأطراف المرتبطة بالمراجعة (نور، احمد محمد وآخرون ٢٠٠٧) مثل مراقب الحسابات، إدارة المنشأة ومستخدمي القوائم المالية بكافة أنواعهم من ملاك مقرضين وجهات رقابيه حكوميه .... الخ، حيث لكل طرف من هذه الأطراف رؤيته وإدراكه لمفهوم ألجوده (إبراهيم، محمد بهاء الدين ٢٠٠٨)، وفى كثير من الأحيان يصعب أن يحدث توافق بين هذه الرؤى والمدارك (لطفي، أمين السيد ٢٠٠٨)، وهو يفسر عدم وجود إجماع على تحديد المفهوم سواء على المستوى المهنى أو الاكاديمي (على، سامي حسن ٢٠٠٣) .

وتشير بعض الدراسات الى ربط مفهوم جوده مراجعه القوائم الماليه باستقلال واداء مراقب الحسابات، حيث تشير دراسة (نور ٢٠٠٧) الى أن مفهوم الجودة يعني التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني، وأضافت دراسة (Giroux ,G.,2011) أن المفهوم يشمل أيضاً حرص مراقب الحسابات على دعم وتحسين الممارسات المحاسبيه الجيدة، بينما تؤكد دراسة (طلبة، على إبراهيم ١٩٩٤) أن مفهوم الجودة هو مفهوم أشمل من مفهوم استقلال مراقب الحسابات، حيث يمكن أن يكون مراقب الحسابات مستقلاً ذاتيا لكن المراجعة لا تتسم بالجودة المطلوبة .

وقد حاولت دراسه (إسماعيل، طارق حسنين وقطب وآخرون ٢٠٠٣) أن تضع مفهوماً يجمع كافة الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة حيث تشير جودة مراجعة القوائم المالية إلى ضمان قيام المراقب بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة مثل مستخدمي القوائم المالية، مكاتب المراجعة، المنظمات المهنية، الأجهزة الرقابية وإدارة المنشآت الأهداف المتوقعة من عمليه المراجعه .

وترى الباحثة أن مفهوم جودة مراجعة القوائم المالية يتطلب وجود تكامل بين عدة مكونات وآليات لتحقيق الجودة وهذه المكونات تشمل على كلاً من جودة مراقب الحسابات وجوده أداء إدارة مكتب المراجعة وهذه المكونات تعمل معاً للارتقاء بمستوى جودة القوائم المالية .

ويؤكد المفهوم على تبني رؤية مفادها أن الجودة تؤخذ من صانعيها وليس من عملائها أو المستفيدين منها وذلك لتنوع واختلاف مدارك وأهداف المستفيدين من تحقيق الجودة .

٢/١ اثر المراجعة المشتركة على جودة عملية مراجعة القوائم المالية :

في الآونة الأخير أثيرت الكثير من الشكوك فى مهنة المراجعة . وفي جودة أداء عمل المراجعين من جانب الأطراف المستفيدة من هذه الخدمه وعلى رأسهم المستثمرين، وفي محاولة للعمل على استعادة ثقة المستثمرين في مخرجات عملية المراجعة فقد باتت المنظمات المهنية تسعى جاهدة لإيجاد وسائل جديدة من شأنها استعادة هذه الثقة المفقودة، ومن بين هذه الوسائل هي تطبيق المراجعة المشتركة . وتعتبر استقلالية مراجعي الحسابات، وجودة أرباح العميل محل المراجعة، ودقة تقرير مراجع الحسابات أهم المؤشرات التى ستركز عليها الباحثه في التعبير عن جودة المراجعة . وفيما يلي عرض لمجموعه من آثار تطبيق المراجعة المشتركة على كل مؤشر من هذه المؤشرات .

أولاً : من حيث استقلالية مراجع الحسابات :

لقد أظهرت سلسلة الأزمات المالية الأخيرة أن الحفاظ على استقلالية مراجعي الحسابات يعتبر عاملاً هاماً ومؤثراً في جودة عملية المراجعة، فاستقلال المراجع يشير إلى قدرة المراجع على التحرر من أي ضغوط أو عوامل من شأنها التأثير على موضوعية مراجع الحسابات عند أبداء رأيه الفني بشأن القوائم المالية للعميل محل المراجعة .

يرى أحد الباحثين (Piot , C ., op.cit,2007 P.162) أن وجود اثنين من مراجعى الحسابات يعد مؤشراً قوياً لوجود حماية أكبر لاستقلالية مراجعي الحسابات، كما يتوقع باحثان آخران (Balauf , J . and Steckel, R., op. cit, p. 12) أن المراجعة

المشتركة تعزز من استقلالية مراجع الحسابات، لأن هذه الآلية من شأنها أعطاء فرصة أكبر لتعبير كل مكتب من مكاتب المراجعة بأداء عملية المراجعة المشتركة عن أى آراء متضاربة بشأن العميل محل المراجعة، كما أشارت أحدى الدراسات (Deng , M.,Lu , T.,Simunic2013 ,p.29) إلى أن المراجعة المشتركة تحسن من استقلالية مراجع الحسابات مقارنة بالمراجعه الفردية .

هذا، وقد أرجع بعض الباحثين (Zerni, M., Jarvinen ,T, Niemi 2012,P.33.) سبب ذلك إلى أنه من غير المحتمل أن يقوم كلاً من المراجعين في ظل المراجعة المشتركة بالرضوخ لضغط العميل محل المراجعة، مما يحقق درجة عالية من الاستقلالية في النهاية، ومن ثم تحسين مستوى جودة المراجعة .

وترى الباحثة أن استخدام المراجعة المشتركة يحد من الضغوط على مراجعي الحسابات من قبل العميل والتي من شأنها التأثير على استقلال المراجع وذلك لأن في المراجعة المشتركة يكون كل مراجع رقيب على عمل المراجع الآخر، وذلك لأن كلاً من المراجعين يسعى الى الحفاظ على سمعته المهنية الشديدة التي قد يوفرها تطبيق المراجعة المشتركة .

فى المقابل، يرى بعض الباحثين (Lobo,G., Paugam, L., Zhang, D. and Casta, J .F. 2013) أن المراجعة المشتركة قد تسهم فى وجود ما يسمى بظاهرة الأستفادة المجانية (Free Riing) والتي يقصد بها " بذل أحد المراجعين للمجهود الأكبر خلال عملية المراجعة، في حين يعتمد المراجع الأخر على ما بذله هذا المراجع دون بذل المجهود الكافي والمناسب للتحقق من أعمالة "، بينما يرى باحث آخر (Audousset-Coulier, S., 2012 p2) أن هذه المشكلة يمكن التغلب عليها من خلال التقسيم المتوازن لأعمال وتكاليف المراجعة، حيث أكدت أحدى الدراسات على أن المراجعين اللذان يتقاسمان أعمال وتكاليف عملية المراجعة بينهما بشكل متوازن يكونا أكثر استقلالية مقارنة بالمراجعة الفردية .

وتختلف الباحثة مع الرأى القائل بأن المراجعة المشتركة سيؤدى الى وجود ما يسمى بمشكله الاستفادة المجانية (Free Riding)، ويرجع مبرر ذلك إلى أن من أهم خصائص

تطبق المراجعة المشتركة هي المسؤولية التضامنية لكل مراجع عن الرأي الوارد بتقرير المراجعة المشتركة، إذ أنه من غير المنطقى أن ترك أحد مكاتب المراجعة المشاركين في عملية المراجعة المكتب الآخر للقيام بتنفيذ أعمال المراجعة المكلف بها، وخاصة إذا كان أحد المكتبان أقل حجماً من المكتب الآخر، لأن تقصير أحد المكاتب لأداء المهام المكلف بها عند تنفيذ برنامج المراجعة المشتركة المتفق عليه مع المكتب الآخر قد يؤثر سلباً على السمعة المهنية لكل منهما .

وتأكيداً لما سبق، يرى أحد الباحثين (على محمود مصطفى ٢٠١٥ ، ص ١٢٣) أن تطبيق المراجعة المشتركة يوفر ميزة هامة وهى قدرة كل مراجع على التحقق المتبادل من أعمال المراجع الآخر، لأن المسؤولية التضامنية لكل منهما بشأن الرأي الوارد بتقرير المراجعة المشتركة سيدفع كل منهما بضرورة التأكد من أن المراجع قد أدى المهام المكلف بها بأعلى مستوى ممكن من الجودة .

على جانب آخر، رأى البعض (Francis, J .R., Richard, C., and Vanstraelen, A., 2009) أن تطبيق المراجعة المشتركة قد ساهم في تعزيز مصداقية مهنة المراجعة في البيئة الفرنسية وذلك لما تقدمه من دور كبير فى الحفاظ على استقلالية مراجعى الحسابات . هذا، وقد أكدت عدد من الباحثين (Lobo , G., paugam, L., Zhang, D. and Casta .P.5.) على أن القيام بعملية المراجعة المشتركة من خلال أحد المكاتب الكبيرة Big Four ، وآخر من المكاتب الأقل حجماً – Non Big Four سيؤدى إلى تحسين درجة استقلالية مراجعى الحسابات، ورجع سبب ذلك إلى أن التقسيم غير المتساوي للخطر بين المكتب الكبير والمكتب الأقل حجماً منه سيعمل على دعم استقلالية مراجع الحسابات .

وتأكيداً لهذا الرأي، رأى آخران (Ittonen , K. an Tronnes, p. C., 2015. p6) أن استقلالية مراجعى الحسابات تكون أعلى في ظل تطبيق المراجعة المشتركة من المراجعة الفردية، فوجود اثنين من المراجعين من شأنه أن يساعد في مواجهة المعالجات المحاسبية الخاطئة من قبل العميل محل المراجعة، بالإضافة إلى قدرة المراجعين على مواجهة مشكلة تسوق الرأي Opinion Shopping والتي تشير إلى ضغط مديري العميل على المراجعين من أجل تسوق رأي مراجعي معين بشأن القوائم المالية للعميل .

ونظراً لأهمية استقلال المراجع فقد تناولت العديد من الدراسات بعض من الوسائل التي تضمن وتحمي استقلال المراجع ومن بينها التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات، من أجل منع توطيد العلاقه بين المراجع وإدارة العميل محل المراجعة، وفي المقابل قد يكون للتغيير الإلزامي بعض الجوانب السلبية كفقدان ميزة المعرفة الجيدة بالعميل .

وقد أكدت إحدى الدراسات (Harris , K., 2012 .P.8.) أن تطبيق المراجعة المشتركة من شأنه تخفيف حدة الآثار السلبية للدوران أو التغيير الإلزامي لمراجعي الحسابات والمتمثلة في فقدان ميزة المعرفة الجيدة بالعميل محل المراجعة، وبالتالي تخفيض تكلفة المعرفة الخاصة بالعميل محل المراجعة .

وتتفق الباحثة مع هذه الدراسة بأن التغيير الإلزامي لأحد المراجعين في ظل تطبيق المراجعة المشتركة سيدعم استقلال المراجع، ويعمل في نفس الوقت على تخفيف حدة الآثار السلبية للتغيير الإلزامي، لأنه في ظل المراجعة المشتركة وتطبيق التغيير الإلزامي لأحد المراجعين القائمين بعملية المراجعة فأن ذلك سيضمن استمرار مشاركة أحد المراجعين ذو المعرفة الجيدة بالعميل مع المراجع الجديد مما سينعكس بالأيجاب على جودة عملية المراجعة.

ثانياً : من حيث جودة ارباح العميل محل المراجعة :

يقصد بجودة الأرباح Earning Quality بأن الأرباح التي تعلنها الشركة محل المراجعه تعبر بصدق عن الأرباح الحقيقية والفعلية التي حققتها، ويرى أحد الباحثين . (سمير كامل عيسى ٢٠٠٨ ص ٣٦)

أنه كلما زادت جودة الأرباح كلما كان ذلك مؤشراً على جودة عملية المراجعة، حيث توجد علاقة عكسية بين مستوى جودة عملية المراجعة وسلوك إدارة الأرباح التي قد يمارسها العميل محل المراجعة، حيث كلما انخفضت ممارسات إدارة الأرباح من جانب إدارة الشركة محل المراجعة كلما كان ذلك مؤشراً على جودة أرباحها، وهذا ينعكس ايجابياً على جودة القوائم المالية المنشورة، مما يشير الى أن عملية المراجعة قد تمت بمستوى عالي من الجودة، كما أن قيام الشركة محل المراجعة بممارسات إدارة الأرباح يشير إلى انخفاض مستوى جودة أرباحها، وهذا ويشير أيضاً إلى انخفاض مستوى جودة عملية المراجعة .

كما اشارت دراسة (محمود أحمد أحمد على ٢٠١٥ ص ص ٣٦٤ : ٣٦٥) إلى أن الحد من ممارسات إدارة الأرباح من جانب الشركة محل المراجعة يعتبر من أهم المؤشرات المستخدمة والتي يمكن الاعتماد عليها عند التعبير عن مستوى جودة عملية المراجعة .

قد قامت إحدى الدراسات (محمد محمد عبد القادر الديسطى ٢٠١٤ ص ٣٦) بالتعرف على تأثير تعيين الشركة محل المراجعة لأثنين من مراجعي الحسابات عند أداء عملية المراجعة على جودة أرباحها، حيث توصلت إحدى الدراسات إلى أنه لا يوجد اختلاف بين تطبيق المراجعة المشتركة وتطبيق المراجعة الفردية من حيث مدى تقييد ممارسات إدارة الأرباح .

في المقابل يرى باحثون آخرون (Francis , J. R., Richar, C and Vanstraelen .p.58) أن الشركات التي تقوم بتطبيق المراجعة المشتركة من خلال المكاتب الكبرى تتمتع بانخفاض في المستحقات غير العادية والتي تكون مؤشراً على قيام إدارة العميل محل المراجعة بأساليب إدارة الأرباح .

هذا وقد أكدت دراسة أخرى (Bedard ,J., piot, C. and Schatt 2012 .pp.3 -33) على أن الشركات التي يتم مراجعتها من خلال اثنين من مكاتب المراجعة الكبرى Big Four تتمتع بإدارة أرباح أقل، بالإضافة إلى جودة في المستحقات الأمر الذى يشير إلى ارتفاع جودة عملية المراجعة مقارنة بتلك الشركات التي تطبق المراجعة المشتركة عن طريق أحد المكاتب الكبرى وآخر من المكاتب الأقل حجماً، كما رأت دراسة أخرى (Lobo, G., Paugam, L., Zhang, D. and Casta P. 12) أن ممارسة المراجعة المشتركة من خلال هذا الأسلوب يؤدي إلى طمأنينة كل منهما تجاه عمل الآخر، مما قد يؤدي في النهاية إلى بذل جهد مهني غير كافي من كل منهما، مما قد يؤثر سلبياً على جودة المراجعة .

هذا، وقد رأي باحث آخر (Chihi,H . andMhirsi ,N.,2013,p.23) أن الشركات التى تطبق المراجعة المشتركة من خلال تعيين أحد المكاتب الأربعة الكبار وأحد

المكاتب الأقل حجماً منها تتتع بأرباح ذات جودة عالية في ضوء انخفاض المستحقات غير العادية لها .

كما أكدت دراسة أخرى (محمود أحمد أحمد ٢٠١٤ ص ص ٣٨٥:٣٨٤) على اختلاف جودة التقارير المالية في ظل تطبيق المراجعة المشتركة مقارنة بالمراجعة الفردية، حيث توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة لها تأثير ايجابي على جودة التقارير المالية، ومن ثم يمكن القول بأن الشركات التي تطبق المراجعة المشتركة تتمتع بجودة عالية في التقارير المالية عن الشركات التى تطبق المراجعة الفردية .

في المقابل يرى باحثان آخران(Velte, P . and Azibi , J2015, P. 549) أنه لا توجد اختلافات في مستويات إدارة الأرباح التي قد تمارسها إدارة الشركة محل المراجعة سواء فى ظل تطبيق المراجعة المشتركة أو تطبيق المراجعة الفردية، كما أكد بعض الباحثين (Lesage C., Ratzinger- Sakel, N. and Kettunen 2012 .pp. 26-27) هذا الرأي في دراسة أخرى، حيث توصل الباحثون في هذه الدراسة إلى عدم وجود اختلاف في مستوى إدارة الأرباح القائمة على أساس الاستحقاقات غير العادية بين كل من الشركات الفرنسية التي لا زالت تطبق المراجعة المشتركة وبين الشركات الألمانية التى تطبق المراجعة الفردية .

مما سبق، تضح أن هناك بعض الدراسات التي أكدت على وجود علاقة ايجابية بين تطبيق المراجعة المشتركة وبين الحد من ممارسات العميل لإدارة الأرباح، مما يشير إلى ارتفاع في جودة أداء عملية المراجعة . وفى المقابل، هناك دراسات أخرى لم تؤكد على ذلك، ومن ثم فهناك عدم استقرار من جانب الباحثين بشأن دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي قد تتم من جانب الشركات محل المراجعة .

ثالثا: من حيث دقة تقارير مراجع الحسابات وإعادة صياغة القوائم المالية :

تمثل الهدف الرئيسي لعملية المراجعة الخارجية في إبداء الرأي الفني بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركات محل المراجعة، ويعتبر تقرر المراجعة الوسيلة التي ستطيع من خلالها المراجع التعبير عن رأيه الفني بشأن هذه القوائم .

وفى هذا الصدد، فقد ناقشت أحدى الدراسات (Baldauf , J . an Steckel , R. 2012 pp, 7 -42) العلاقة بين تطبيق المراجعة المشتركة ودقة تقرير مراجع الحسابات، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة لها تأثير ايجابي على دقة تقرير مراجع الحسابات، وقد أرجعت الدراسة سبب ذلك إلى ارتفاع مستوى المناقشة والتواصل بين المراجعين، وفعالية مشاركتهم لأعمال المراجعة، بالإضافة إلى معرفة كل مراجع بأعمال المراجع الآخر، الأمر الذي سيؤدي في النهاية إلى تقرير مراجعة مشترك أكثر دقة .

ومن حيث تأثير تطبيق المراجعة المشتركة على جودة تقرير مراجع الحسابات من منظور الحد من إعادة صياغة القوائم المالية، فقد رأى أحد الباحثين (أحمد زكى حسين متولى ٢٠١٤ ص ٤١٨) أن المراجعة المشتركة تلعب دور في تحقيق جودة التقارير المالية مع زيادة دقة تقرير المراجعة وسرعة الاستجابة للآراء المعدلة فى التقرير .

كما تساهم المراجعة المشتركة في الحد من إعادة صياغة القوائم المالية للأسباب التالية : أحمد زكى حسين ص ٤٣٤)

١- تكلف أكثر من مراجع لأداء عملية المراجعة المشتركة بفحص أنظمة الرقابة الداخلية يساهم في سد ثغرات الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء المادة .

٢- التنسيق والتعاون بين فريقي المراجعة المشتركة يحقق الفهم الكافي للأمور الجوهرية المرتبطة بمخاطر المراجعة وتحسين أجراءات المراجعة .

٣- كثرة المشاورات بين فريقي المراجعة المشتركة يقلل من احتمال حدوث الأخطاء التي قد تحدث في القوائم المالية (المخاطر الحتمية الملازمه لبعض البنود محل الفحص) .

ورأى أحد الباحثين (Ezat , A . N .M.,op.cit, p.52) أن المراجعة المشتركة تعتبر وسيلة جيده من أجل أداء عملية المراجعة في الوقت المتاح لها دون تأخير وبالجهد الكافي الذي يضمن أداء عملية المراجعة بمستوى عالي من الجودة، حيث يرجع سبب ذلك إلى زيادة أعضاء فريقي المراجعة المشتركة، بالإضافة إلى الإمكانات المتاحة من جانب كل منهما.

في ضوء ما سبق، فأن المراجعة المشتركة قد تساهم في تخفيض الوقت المستغرق خلال أداء عملية المراجعة، وخاصة عند مراجعة الشركات كبيرة الحجم أو عند مراجعة العمليات كبيرة الحجم والمعقدة والتي قد تؤدي إلى زيادة الوقت المستغرق عند أداء عملية المراجعة، وهذا من شأنه التأثير ايجابياً على تخفيض فترة تأخر اصدار تقرير المراجعة .

وترى الباحثة أن المسؤولية التضامنية التي توفرها المراجعة المشتركة هي من أهم العوامل للوصول إلى تقرير مراجعة مشترك عالي الدقة وبالتالي تنعكس هذه المسؤولية على تبني القائمين بعملية المراجعة لآراء أكثر تحفظاً .

٢/٢ أهداف تطبيق مدخل المراجعة المشتركة كأسلوب لتحقيق كفاءة وفاعلية عملية المراجعة :

وفى سياق الحديث عن أهداف تطبيق مدخل المراجعة المشتركة، أشارت دراسة كلاً من Sakel , et., al.,(2012); Audousset-Coulir, (2012) إلى أن اللجنة الأوربية قد أوردت العديد من الأهداف التي طمحت إلى تحقيقها من خلال تطبيق عملية المراجعة المشتركة والتى تعزز من ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في عمليات المراجعة وتحسن من كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، ويمكن تلخيص هذه الأهداف فى النقاط التالية :

١- الاستفادة من تنوع خبرات أعضاء فريق المراجعة المشتركة واستخدام نقاط القوة لديهم . حيث أنه خلال عملية المراجعة يحدث دمج واتحاد بين الخبرات المختلفة لفريق المراجعة سواء كانوا من مكاتب المراجعة الكبرى (Big4) أو من مكاتب المراجعة المحلية (Non Big4) .

٢- الحد من ظاهرة تركز سوق المراجعة خاصة في حالة تنفيذ اقتراح اللجنة الأوربية الخاص بالاستعانة على الأقل بمكتب من مكاتب المراجعة المحلية (Non Big4) خلال عملية المراجعة المشتركة .

٣- دعم وتعزيز استقلالية مراقب الحسابات وضمان مستوى جودة أعلى لعملية المراجعة .

٤- تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة عن طريق الأستعانة بخبرة مشتركة للمراقبين المشاركين فى عملية المراجعة .

٥- قيام كل مراقب بالتحقق من الأجراءات والأعمال التى قام بها المراقب الآخر مما يضمن جودة أفضل لعملية المراجعة .

٦- تقديم تقرير مراجعة واحد مشترك يحمل توقيع المراقبين المشاركين والذي يحملهم مسئولية قانونية وأخلاقية مشتركة عن نتائج عملية المراجعة .

وترى الباحثة أن أهم أهداف المراجعة المشتركة هو تحقيق استفادة لمكاتب المراجعة الصغرى وزيادة خبراتها ومهارتها من خلال اشتراكها مع مكاتب المراجعة الكبرى، كما يعتبر هدف تفعيل آلية العصف الذهني بين فريق المراجعة هدفاً يرجى تحقيقه من تطبيق المراجعة المشتركة، حيث أشارت دراسة Carpenter ,(2007) إلى أن جلسات العصف الذهني تعد وسيلة لزيادة قدرة مراقبي الحسابات على اكتشاف الغش في القوائم المالية للعميل، حيث أن جودة الأفكار التى يمكن توليدها من خلال جلسات العصف الذهني بين فريق المراجعة تفوق بشكل جوهري جودة الأفكار التي يمكن توليدها بشكل فردى، فالتفاعل والنقاش يساعد على خلق أفكار عالية الجودة من شأنها زيادة ودعم جودة عملية المراجعة .

وتتفق الباحثة مع الفريق الثاني حيث ترى أن المراجعة المشتركة سوف تساعد على تخفيض تكاليف عملية المراجعة، خاصة عندما تؤدي المراجعة المشتركة إلى تخفيض تركز السوق وتتيح المجال أكثر لمكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة في الانتشار والتوسع، وهو ما سوف يؤدي إلى زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة المختلفة والتى ستحاول تخفيض أتعابها وتقديم خدمات ذات جودة أعلى محاولة منها لجذب عملاء أكثر .

٣- أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية :

تعتبر القوائم المالية هي المصدر الرئيسي للمعلومات عن المنشأة، وهي الوسيلة الوحيدة لإيصال المعلومات المالية لجميع الأطراف أصحاب المصالح بالمنشأة، وتشكل الأرباح المحاسبية أحد أبرز الأرقام التى يفصح عنها في القوائم المالية، فهي تعكس العديد من المبادىء والقواعد المحاسبية التي تطبقها المنشأة كما تلق اهتمام المستثمرين والأطراف

المختلفة ذات الصلة بالمنشأة حيث تعتمد تلك الأطراف على رقم الأرباح في اتخاذ الكثير من القرارات .

ومن المتعارف علية أن الإدارة مسئولة عن إعداد القوائم والتقارير المالية والتي يجب أن يتم اعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)، وحيث أن تلك المبادىء تتيح للمديرين قدراً من المرونة والحرية للاختيار بين مجموعة من السياسات والبدائل المحاسبية الا أن الإدارة قد تستغل هذه المرونة في اتخاذ العديد من القرارات وإعداد التقديرات المحاسبية لتحقيق مصلحة خاصة بها أو لتضليل الأطراف أصحاب المصلحة في المنشأة . ومن ثم، أصبحت العلاقة بين عملية مراجعة القوائم المالية وجودة الأرباح من الموضوعات التى تثير الجدل بين الباحثين الذين قدموا العديد من الدراسات لتفسير طبيعة واتجاه هذه العلاقة، وقد اختلفت آراء تلك الدراسات بين مؤيد ومعارض (أحمد سليم ٢٠١٨) .

وقد تناولت العديد من الدراسات مثل دراسة كل من : وقد تناولت العديد من الدراسات مثل دراسة كل من : Francis , et.al., (2009) Marmousez, (2008); Lesage, et. al.,(2011) ; Zerni , et. al., (2012) ; Azzouzi (2014) ; Alsaoun and Aljaber, (2014); Ittonen and Tronnes, (2015)، بالبحث والاختبار أثر مدخل المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية . ولقد توصلت هذه الدراسات إلى نتائج مختلفة ومتضاربة . وقد قامت الباحثة بتقسيم تلك الدراسات إلى فريقين لنتائج تلك الدراسات على النحو التالى :

الفريق الأول : يرى عدم وجود تأثير معنوي أو وجود تأثير سلبي لمدخل المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية :

ويرى أنصار هذا الرأي أن تعيين اثنين من مراقبى الحسابات للقيام بعملية المراجعة لم يؤثر على جودة الأرباح المحاسبية بل أنه قد تتأثر جودة الأرباح سلباً في حالة تطبيق المراجعة المشتركة، مثل دراسة يحيى الجبر وناصر السعدون، (٢٠١٤) والتي توصلت إلى عدم وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات التي تطبقها على نحو اختياري، في حين يوجد تأثير سلبي للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح

المحاسبية للشركات التى تطبقها على نحو إلزامي، وتعود تلك النتيجة في رأي الباحثان إلى أن أصحاب المصلحة في الشركات الملزمة بالمراجعة المشتركة كالمساهمين والذين يقومون بتعيين مراقبي الحسابات من خلال الجمعية العمومية للشركة قد لا يمارسون القدر نفسه من متابعة آداء مراقبى الحسابات مقارنة بالشركات التي تقوم بالمراجعة المشتركة بشكل اختياري، وذلك بحكم أن الأولى قد تعاقدت لتنفيذ المراجعة المشتركة من أجل التوافق مع النظام والقانون بشكل أساسي، بالتالي انعكس ذلك على آداء أقل لمراقبي الحسابات مما أدى إلى التأثير السلبي للمراجعة المشتركة على جودة أرباح الشركات الملزمة بها .

وأيضا دراسة Azzouzi, (2014) والتي توصلت إلى أنه لا يوجد تأثير معنوي لوجود مراقب من مكاتب المراجعة الكبرى ضمن المراقبين المشاركين في عملية المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، وأرجع الباحث هذه النتيجة إلى صغر حجم العينة التي اختارها كما أن هذه الدراسة تركز على المراجعة المشتركة الإلزامية فقط .

كما توصلت دراسة محمد الديسطى، (٢٠١٤) إلى عدم وجود فروق معنوية فى جودة المراجعة بين استخدام الشركات المساهمة المصرية لخدمات المراجعة المشتركة واستخدامها لخدمات المراجعة الفردية .

في حين وجدت دراسة محمد مندور، (٢٠١٦) وجود تأثير ايجابي معنوي لمدخل المراجعة المشتركة على إدارة الأرباح من خلال الأستحقاقات الاختيارية مقارنة بمدخل المراجعة الفردية وهذا يعنى وجود تأثير سلبي للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية، وذلك يشير إلى أن التطبيق الاختياري للمراجعة المشتركة يعطي الفرصة لإدارة الشركات للتلاعب في الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية، وقد يرجع ذلك لظهور مشكلة الركوب المجاني أو عدم وجود تعاون بين مراقبي الحسابات .

وخلصت دراسة محمود العاصى، (٢٠١٦) إلى عدم وجود تأثير معنوي لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة على مستوى إدارة الأرباح مقارنة بمدخل المراجعة الخارجية الفردية .

الفريق الثانى : يرى تأثير ايجابي لمدخل المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية :

ويرى أنصار هذا الرأي أن تعيين اثنين من مراقبي الحسابات للقيام بعملية المراجعة سوف يؤدي إلى تحسين جودة الأرباح المحاسبية ولكن اختلف الباحثون من حيث مزيج مراقبى الحسابات الأفضل لتحسين جودة الأرباح . ومن ثم قسمت الدراسات إلى مجموعتين على النحو التالى :

١- دراسات توصلت إلى أن الجمع بين اثنين مراقبين من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار (Big4) خلال عملية المراجعة المشتركة هو الخيار الأفضل حيث يؤدي إلى جودة أرباح محاسبية أعلى ومنها :

- دراسة Francis , et.al.,(2009) والتي توصلت إلى أن وجود ثنائي مراقبين من الأربعة الكبار لمراجعة القوائم المالية للعميل يرتبط بمستويات أقل من الاستحقاقات غير العادية دلالة على وجود مستويات أقل من إدارة الأرباح مما يعني ارتفاع جودة الأرباح المحاسبية في تلك الشركات وذلك مقارنة بحالة اشتراك مراقب من الأربعة الكبار مع آخر من غير الأربعة الكبار، ويرجع ذلك إلى أن جودة المراجعة تكون أقل عندما تم آدائها بواسطة مراقب من مكاتب المراجعة الكبرى ذات كفاءة تكنولوجية مرتفعة والآخر من مكاتب المراجعة بخلاف الكبرى ذات كفاءة تكنولوجية أقل، في حين أن جودة المراجعة تكون أعلى عندما يتم أدائها بواسطة اثنين مراقبين من مكاتب المراجعة الكبرى متساويين في نفس الكفاءة التكنولوجية .
- دراسة Deng , et. Al.,(2014) والتي خلصت إلى أن جودة المراجعة تكون أقل عندما يتم آدائها بواسطة مراقب من مكاتب المراجعة الكبرى ولآخر من مكاتب المراجعة بخلاف الكبرى ، فى حين أن جودة المراجعة تكون أعلى عندما يتم أدائها بواسطة اثنين مراقبين من مكاتب المراجعة الكبرى وبررت الدراسة تلك النتيجة بأن تطبيق المراجعة المشتركة من خلال مكتب من مكاتب المراجعة الكبرى (Big4) وآخر (Non-Big4) من شأنه أن يؤدي إلى تخفيض دقة أدلة المراجعة وذلك بسبب ظهور مشكلة الاستفادة

المجانية، كما أن تطبق هذا الشكل من المراجعة المشتركة قد يؤدي لانخفاض استقلالية مراقبي الحسابات بسبب ظهور ما يسمى بتسوق الرأي .

٢- دراسات توصلت إلى أن الجمع بين مراقب من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار (Big4) وآخر من غير الأربعة الكبار (Non-Big4) خلال عملية المراجعة المشتركة هو الخيار الأفضل حيث يؤدى إلى جودة أرباح محاسبية أعلى، ومنها :

٣- دراسة Marmousez, (2008) والتي توصلت إلى أن الجمع بين منشأتي مراجعة من الأربعة الكبار للقيام بعملية المراجعة المشتركة يؤدى إلى جودة أرباح أقل، في حين أن الجمع بين منشأة مراجعة من الأربعة الكبار وأخرى من غير الأربعة الكبار يؤدى الى جودة أرباح أعلى، وأرجعت الدراسة السبب في ذلك إلى أن التفاعل بين منشأتين من (Big4) يكون أقل كفاءة وإنتاجية من الجمع بين منشأة مراجعة من الأربعة الكبار، وأخرى من غير الأربعة الكبار وفسرت الدراسة عدم كفاءة التفاعل بين منشآت المراجعة الكبار إلى أن عمل منشأتى مراجعة من (Big4) معا سوف يؤدى الى اعتماد كلا منهما على الأخرى وهو ما قلل من حوافزها لتقديم جهد أكبر عند القيام بعملية المراجعة .

٤- دراسة Paugam & Casta, (2012) والتي وجدت أن اشتراك مراقب حسابات من إحدى مكاتب المراجعة الكبرى (Big4) مع آخر من مكاتب المراجعة غير الكبرى (Non Big4) يزيد من مستوى وجودة افصاحات القوائم المالية ومن زيادة جودة القوائم المالية، وبررت الدراسة هذه النتيجة بأن اشتراك مراقب حسابات من إحدى مكاتب المراجعة الكبرى مع آخر من مكاتب المراجعة غير الكبرى يدفع المراقب المنتمي لإحدى مكاتب المراجعة الكبرى إلى ممارسة ضغوط أكبر على إدارة العميل لإفصاحات أكثر عن العناصر المحددة، نظرا لأنه في حالة فشل عملية المراجعة سوف يتحمل المكتب الكبير تكاليف السمعة بالكامل، ومن ثم يكون المراقب لديه الحافز لاتخاذ الإجراءات التصحيحية لزيادة مستوى وجودة الافصاحات المالية .

٥- دراسة Bedard, et.,al.,(2012) والتي توصلت إلى أن الشركات التي تقوم بتعيين اثنين مراقبين من مكاتب المراجعة الكبرى تتمتع بجودة أرباح أقل من الشركات التي تقوم بتعيين مكتب مراجعة واحد من (Big4) وآخر (Non-Big4)، ويرجع ذلك في

رأي الباحثين إلى أن تعيين اثنين مراقبين من (Big4) يؤدى إلى اعتماد كلا منهما على الأخر في إتمام مهام المراجعة مما يؤدي إلى بذل جهد مهني غير كاف منهما .

٦- دراسة Lobo, et.al.,(2017) والتي خلصت إلى أن اختيار اثنين مراقبين من الأربعة الكبار للقيام بعمكلية المراجعة المشتركة سوف يؤدى الى تحفظ مشروط منخفض للغاية فى القوائم المالية، على عكس حالة اشتراك مراقب من الأربعة الكبار وآخر من غير الأربعة الكبار فذلك سوف يحقق مستوى أعلى من التحفظ ويحقق مستوى أكثر شفافية عند الافصاح عن التدهور في الأصول . وقد أرجعت الدراسة السبب في تلك النتيجة إلى عدم التساوي في المشاركة في المخاطر بين مكاتب المراجعة الكبرى Big4 أو الصغرى Non-Big4 المكلفين معا بمراجعة مشتركة، مما يجعل مراقب مكتب المراجعة الكبرى يحافظ على درجة أعلى من الاستقلال، ويمارس تحفظا محاسبيا أعلى .

كما توجد دراسات توصلت إلى وجود تأثير ايجابي لمدخل المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية ولكن لم تتطرق هذه الدراسات لأثر اختلاف نوع مكتبي المراجعة القائمين بعملية المراجعة مثل دراسة Ittonen & Tronnes, (2015) والتي توصلت إلى أنه تكون جودة الأرباح أعلى في الشركات التي تقوم بتعيين اثنين مراقبين بشكل اختياري للقيام بعملية المراجعة مقارنة بتعيين مراقب واحد، ودراسة Bisogno and De Luca (2016), والتي توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير ايجابي للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح ودقة القوائم المالية في الشركات صغيرة ومتوسطة الحجم .

وفى نفس السياق، توصلت دراسة احمد سليم، (٢٠١٨) إلى تحقق جودة الأرباح عند تطبيق المراجعة المشتركة بنوعها الإلزامي والاختياري وذلك باستخدام الاستحقاقات الاختيارية وحجم مكتب المراجعة كمقايس لجودة الأرباح، ويرجع ذلك فى رأي الباحث إلى أن تطبيق المراجعة المشتركة الاختيارية جاء بصورة محددة في بعض الشركات الكبيرة وهو ما قد يشير إلى أن تطبيق لم يكن بهدف دعم ثقة مستخدمي القوائم المالية في جودة معلومات التقارير المالية، ولكن الأمر متعلق فقط بضخامة حجم العمل بهذه الشركات مما يتطلب معه الاستعانة باثنين من مراقبي الحسابات أو ثلاثة في بعض الحالات، أي انه على الرغم من قدم وعراقة مهنة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية إلا أنها لم تصل لمرحلة

النضج ومواكبة التطور المهني العالمي الذي يجعل الشركات تختار طواعية تطبيق المراجعة المشتركة بهدف تحسين جودة الأرباح .

في ضوء ما سبق، تخلص الباحثة إلى أنه على الرغم من اختلاف معظم هذه الدراسات في مجتمع الدراسة والفترة التى تمت فيها، إلا أنه لا يوجد اتفاق على أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية حيث توصلت الدراسات الى نتائج مختلطة، وتتفق الباحثة مع الفريق الثاني الذي يؤيد وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية باختلاف مزيج مراقبي الحسابات المشاركين في عملية المراجعة حيث أن الاستعانة بأكثر من مراقب له العديد من المزايا التي سوف تنعكس بشكل ايجابي على جودة القوائم المالية بشكل عام وجودة الأرباح المحاسبية بشكل خاص حتى في حالة تعيين اثنين من مراقبي الحسابات المنتمين لمكاتب المراجعة غير الكبرى، وذلك للأسباب التالية :

١- تؤدى تطبيق المراجعة المشتركة الى دعم وتعزيز استقلالية مراقب الحسابات وضمان أفضل لجودة عملية المراجعة، وما هو سينعكس ايجابا على جودة الأرباح المحاسبية .
٢- تساعد المراجعة المشتركة على تحسين نوعية عمل مراقبي الحسابات، وذلك بسبب تنوع الخبرات والمهارات لدى المراقبين، الأمر الذي يساعد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ومن ثم ارتفاع جودة الأرباح بالمنشأة .
٣- اشتراك أحد مكاتب المراجعة الكبرى في عملية المراجعة المشتركة سيكون له تأثير ايجابي على جودة الأرباح المحاسبية، حيث أنه سيمثل ضغط على إدارة الشركات ويجعل الإدارة في حالة خوف من افتضاح أمرها وذلك بسبب ما تمتلكه تلك المكاتب من خبرات وكفاءات لاكتشاف ممارسات ادارة الأرباح .

٣- أثر تطبيق المراجعة المشتركة على قيمة المنشأة :

اهتم الفكر المحاسبي بتحديد قيمة المنشأة، لاسيما بعد تغير الهدف الذي تسعى إليه إدارة المنشأة من العمل على تعظيم ربحية المنشأة إلى العمل على تعظيم قيمة المنشأة في سوق المال .

وتمثل قيمة المنشأة الترجمة المالية لآداء المنشأة، حيث أن أي تحسن في أداء المنشأة يصاحبه زيادة في قيمتها السوقية والاقتصادية .

وقد تناولت عدد محدود من الدراسات مثل دراسة كل ;(2013) , Benali (2011) Khatab, (2013); Gramling, et., al، أحمد متولي، (٢٠١٥) بالبحث والاختبار أثر مدخل المراجعة المشتركة على قيمة المنشأة، ولقد توصلت هذه الدراسات الى نتائج مختلفة . وقد قامت الباحثة بتقسيم تلك الدراسات إلى فريقين وفقاً لنتائج تلك الدراسات على النحو التالى :

الفريق الأول : يرى عدم وجود تأثير معنوى أو وجود تأثير سلبي لمدخل المراجعة المشتركة على قيمة المنشأة ومنها :

دراسة Khatab , (2013) والتي توصلت إلى عدم وجود تأثير معنوي لتطبيق برامج المراجعة المشتركة في تعظيم قيمة المنشأة أو تدعيم استقلالية المراقب، ولم تتطرق الدراسة إلى أثر اختلاف نوع منشأتي المراجعة خلال عملية المراجعة المشتركة على قيمة المنشأة .

كما وجدت دراسة Gramling, et.al, (2011) أنه يترتب على قيام المراقبين المشتركين في أداء خدمات المراجعة لأكثر من عميل في وقت واحد إلى أن قيمة منشأة العميل لا تتوقف فقط على نوعية التقرير الصادر من المراقب لذات العميل، ولكن تتوقف أيضاً على تقارير المراجعة الأخرى الصادرة من نفس المكتب لعملائه الآخرين، ويرجع ذلك إلى أن سمعة المراقب تؤثر على كافة التقارير الصادرة منه، وقد توصلت الدراسة إلى أن أسعار أسهم منشأة العميل قد ترتفع نتيجة للتقارير المقيدة الصادرة من المراقب لعملائه الآخرين، وأردف Gramling أن قيام مكاتب المراجعة المشتركة عندما يكون كلاهما من (Non Big4) بقبول عميل ثاني وهى ذات إمكانيات محدودة له تأثير سلبي على قيمة أسهم منشآت العملاء التي تراجع في الوقت ذاته وبخاصة أسهم العميل الأول .

الفريق الثاني : يرى وجود تأثير ايجابي لمدخل المراجعة المشتركة على قيمة المنشأة ومنها :

دراسة Benali , (2013) والتي أكدت على وجود تأثير ايجابي معنوي للمراجعة المشتركة خاصة التي يشارك فيها اثنين مراقبين من مكاتب المراجعة الكبرى على ثقة المستثمرين والتي تنعكس إيجاباً على أسعار أسهم المنشأة، كما ذكرت الدراسة أن سمعة كلاً من المراقبين تمثل أحد الأركان الجوهرية التي تعزز ثقة المستثمرين والتي تنعكس إيجاباً على أسعار أسهم المنشأة، كما ذكرت الدراسة أن سمعة كلا المراقبين تمثل أحد الأركان الجوهرية التي تعزز ثقة المستثمرين والتي تساعد على زيادة أسعار أسهم المنشأة .

كما خلصت دراسة احمد متولي، (٢٠١٥) إلى وجود علاقة طردية إلى حد كبير بين المراجعة المشتركة وأسعار الأسهم، كما أكدت الدراسة على أن توافر اعتبارات رقابة الجودة في المراجعة المشتركة إنما يساهم في إضفاء الثقة على تقارير المراجعة، الأمر الذي يؤثر إيجابياً على اتجاهات المستثمرين نحو الإقبال على شراء أسهم الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية .

في ضوء ما سبق، تخلص الباحثة إلى أنه على الرغم من اختلاف معظم هذه الدراسات في مجتمع الدراسة والفترة التى تمت فيها، إلا أنه لا يوجد اتفاق على أثر المراجعة المشتركة على قيمة المنشأة حيث توصلت الدراسات إلى نتائج مختلطة، وتتفق الباحثة مع الفريق الثاني الذي يؤيد وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية باختلاف مزيج مراقبي الحسابات المشاركين في عملية المراجعة حيث أن الاستعانة بأكثر من مراقب له العديد من المزايا التي سوف تنعكس بشكل ايجابي على قيمة المنشأة حتى في حالة تعيين اثنين من مراقبي الحسابات المنتمين لمكاتب المراجعة غير الكبرى، وذلك للأسباب التالية :

١- تتأثير قيمة المنشأة بالعديد من المتغيرات، فقد يشير الاستعانة بأكثر من مراقب حسابات إلى جودة عملية المراجعة وقدرة أكبر على اكتشاف الثغرات والأخطاء، وهو ما ينعكس إيجاباً على قيمة المنشأة .
٢- كما أن الاستعانة باثنين من مراقبى الحسابات أو أكثر بشكل اختيارى للقيام بعملية المراجعة، قد يعطى إشارة جيدة لجودة العمل بالمنشأة خاصة عندما يكون أحد مراقبي الحسابات أو كلاهما من مكاتب المراجعة الكبرى (Big4) ذات السمعة والشهرة الواسعة، مما يعطى طمأنينة للمستثمرين لمزيد من الاستثمار في أسهم المنشأة .

٥- أثر المراجعة المشتركة على الحد من فجوة التوقعات :

ماهية فجوة التوقعات وما العوامل التي أدت إلى وجودها واتساعها :

تعتبر فجوة التوقعات للمراجعة هي الشغل الشاغل لكافة أطراف المجتمع بالأخص مراجعي الحسابات ومحللي ودارسي علم المراجعة، وذلك لمحاولة كل منهم الوصول إلى عوامل تساعد على تضييق هذه الفجوة .

وتعبر فجوة التوقعات عن عدم رضاء المستثمر أو المساهم عن عمل المراجعين بالنسبة للمتوقع منهم، وذلك نتيجة قيام المراجعين باصدار رأياً بدون تحفظ على القوائم المالية، ويتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات، وعدم قابلية المنشأة للاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة، وظهور ضعف في نظام الرقابة الداخلية، ولأنه من المعروف علمياً وعملياً أن هذه الفجوة لا يمكن تقلصها والعمل على الحد من توسعها .

وليس هناك تعريفاً محدداً لمصطلح فجوة التوقعات في المراجعة على الرغم من شيوع استخدامه في بحوث المراجعة منذ أوائل السبعينات من القرن السابق، والمتبع لهذه المنطقة البحثية يجد أن مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة قد تحدد بطرق مختلفة من خلال عرض الدراسات السابقة بمجال البحث، وكان تعريف (Porter, 1993) لفجوة التوقعات بأنها تمثل " الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من المراجع وأداء مراجع الحسابات الفعلى " .

ويشير (غالى ١٩٩٨) أنه يقصد بفجوة التوقعات في المراجعة عمليات التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمى القوائم المالية من المراجعين والأداء الفعلي لهم .

وقال عنها (السقا، ١٩٩٧) أنها الفرق بين ما يقوم به المراجعون، وما ينبغي أن يقومون به على أساس توقعات المجتمع ومعايير المراجعة المتعارف عليها .

والخلاصة أن فجوة التوقعات تعرف بأنها فجوة ديناميكية ساكنة، بطبيعتها لأنها محددة بمتغيرين وهما : طلب المستخدمين للقوائم المالية النامى بقوة على ما يرغبه من المراجع، وعرض وظائف وأدوار المراجع المتمثل في القوائم المالية المتبعة وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها . وهي فجوة غير صفرية، بمعنى أن القضاء عليها

نهائياً أمر غير منطقي، وأن تضيقها أمر منطقي، وإنها تتسع لأنها تتأثر أيضاً بطبيعة بيئة الأعمال الحديثة المعقدة .

٣-دور المراجعة المشتركة في معالجة والحد من العوامل المؤدية لفجوة المعقولية كجزء من فجوة التوقعات :

إن مستخدمي التقارير المالية لديهم توقعات غير معقولة، بخصوص مسئوليات المراجعين، وحدود عملية المراجعة، ودرجة التأكد التي يمكنهم توقعها بمعقولية من مراجعة القوائم المالية، وكل ذلك تظهره أهمية المراجعة المشتركة في علاج تلك الفجوة (ما تسمى بفجوة المعقولية) وذلك حتى يتمكن المراجعين من تلاشي الدعاوي المرفوعة ضدهم من قبل مستخدمي التقارير المالية وتجنبهم تحمل تكاليف باهظة كانت ستدفع كتعويض عند تسبب هؤلاء المراجعين في حدوث الضرر، وتمكين المستثمرين من اتخاذ قرراتهم باعتماد على معلومات مالية تتمتع بدرجة عالية من القبول ناتجة عن اشتراك أكثر من مراجع في عملية المراجعة من شأنه يحد من تلك الفجوة الناشئة بين المستثمرين والمراجعين .

فيمكن القول بأن للمراجعة المشتركة أهمية في التغلب على عامل أو عنصر من العوامل المؤدية لفجوة التوقعات كما يلي :

٤-الشك في استقلال وحياد المراجع الخارجى :

ويقصد به عدم وجود الثقة الكافية لدى كثير من مستخدمي التقارير المالية في استقلالية وحياد المراجع الخارجي، ويمكن أن نتغلب على هذا العنصر من خلال معالجته بالمراجعة المشتركة من خلال آلية تحقيق الدقة في تقرير المراجعة، فإن المراجعة المشتركة تقوم بالتغلب على هذا العنصر، وقد يظهر الشك في استقلال مراقب الحسابات من ناحية أنه عندما يؤثر أصحاب المصلحة ذو النفوذ القوي على كفاية واستقلال مراقب الحسابات وذلك عن طريق فرض متطلبات محددة بخصوص استمرارية المنشأة في مزاولة نشاطها، أما الناحية الأخرى فهي تكون في حالة المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة التي تجعل من الصعب على المراجعين ان يحافظوا دائماً على استقلالهم عند اتخاذهم للقرارات في عمليات المراجعة، حيث أنه من المحتمل أن يقوم المراجع عن غير قصد بتلبية رغبات العميل في

مواجهه المنافسة مع غيره من مكاتب المراجعة والتي لا يمكن إبعادها عن ذهنه أو من تفكيره عند اتخاذ قرارات المراجعة .

وترى الباحثة أنه حتى يظهر دور الاستفادة من المراجعة المشتركة لابد من تحقيق الدقة في تقرير المراجعة، وذلك لأنه يزيد من المصاقية والتقييل من الشك من قبل مستخدمي القوائم المالية .

٥- نقص الكفاءة المهنية للمراجع :

يتضمن نقص الكفاية المهنية : نقص العناية، نقص المعرفة، نقص الخبرة، حيث يوجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تقليل جودة آداء عملية المراجعة من جانب المراجعين ومن ثم زيادة عدم رضاء المجتمع عن عمل هؤلاء المراجعين مما يعني زيادة فجوة التوقعات في المراجعة ومن أهم هذه العوامل ما يلى :

١- يقوم المراجعون بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات مراجعة جديدة، أو لعدم فقد العمليات الحالية .

٢- قبول اتعاب قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود لآدائها وذلك كنتيجة للمنافسة .

٣- زيادة عملية الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على عمليات مراجعة كبيرة مما يضع ضغوطا كثيرة على مهنة المراجعة .

ونلاحظ أن الاهتمام بعملية المراجعة المشتركة من خلال آلية الشك المهني وبذل العناية المهنية يساعد في القضاء على ذلك العامل من خلال التكامل بين خبرة كل من المراجعين المشتركين في عملية المراجعة .

٤- الممارسات المحاسبية وإدارة الأرباح :

تنشأ الممارسات المحاسبية نتيجة فرض سلطه الإدارة على المراجع، ومن ثم يكون بتصرفات مستجيبا لرغباتها، وذلك لأن الإدارة هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشأة وليس مراقب الحسابات، وتقتصر مسئولية على مراجعتها وأبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وصدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية . فمن هنا يمكن القول بأن المسئولية قد تتضامن في حال وجود مراجع حسابات واحد فقط .

ولذلك للتغلب على تلك الفجوة ومعالجتها والحد منها يمكن من خلال القيام بعملية المراجعة المشتركة لأنه سوف يكون من الصعب التأثير من الإدارة على أكثر من مراجع

وأن قامت بالتأثير والتواطؤ مع مراجع فمن الصعب التأثير على الاخر . ومن غير المتوقع اتفاق المراجعيين مع المنشأة محل المراجعة وعدم اكتشاف الغش من مراجعين في نفس الوقت .

وتؤكد الباحثة على وجود علاقة ايجابية بين تطبيق آليات المراجعه المشتركة واستقلال المراجع حيث أنها تحسن من كفاءة وفاعلية استقلال المراجعين لأنه من المكلف جداً بالنسبة للشركات محل المراجعة التلاعب والحصول على تقارير مراجعة احتيالية أن تدفع لشركتين معاً في آن واحد وهناك صعوبة أن تقبل الشركتين معاً فربما يرفض أحدهم بعكس التأثير على شركة واحدة يعد أمراً سهلاً (أحمد زكى ٢٠١٣) .

ويمكن في ذلك أيضاً معالجة بعض العوامل المؤدية لفجوة المعقولية التي تندرج تحت إدارة الأرباح وهي (عدم رقابة واكتشاف المراجع للاخطاء في الإدارة، قصور وضعف نظام الرقابة الداخلية، وصعوبة الكشف عن الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، قصور نظام الرقابة الذاتية فى كثير من المنظمات التى تقوم بعملية المراجعة) .

٥- عدم كفاية التشريعات والإصدارات المهنية المنظمة لعمل المراجع :

ترجع فجوة التوقعات إلى عدم تطور مسئوليات المراجع طبقاً للتشريعات السائدة والاصدارات المهنية المنظمة لعمل المراجع وقصور تلك التشريعات والاصدارات المهنية عن مواكبة التطور في احتياجات مستخدمي التقارير المالية والسعي لمقابلة تلك التوقعات ولمعالجة هذا العامل في الحد من فجوة المعقولية فأنه يندرج تحت المسئولية القانونية وما يترتب عليها من قصور في مهام عملية المراجعة .

٦- عدم التحديد الواضح لدور المراجع الخارجي في المجتمع ومسئولياته :

يعتقد بعض المستخدمين أن المراجع هو المسئول عن إعداد التقارير المالية وأنه يضمن دقة القوائم المالية، ومسئول عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، وهذا ناتج عن عدم الوعي الكافي لدى بعض المستخدمين .

فقامت عملية المراجعة المشتركة على معالجة هذا الاعتقاد من خلال تقسيم مهام عملية المراجعة بين المراجعين إلى أن يصل إلى تقرير مراجعة واحد . وان يبذل كل عضو فيها العناية المهنية الواجبة والامتثال إلى ميثاق شرف المهنة (Zerni et al;2012 , Baldauf & Steckel 2012,)، (أحمد شرف ٢٠١٤) .

ويظهر دور المراجعة المشتركة في ذلك العامل التي تؤدى إلى فجوة المعقولية وأهمية تقسيم العمل بين المراجعين .

٧-زيادة توقع مستخدمي القوائم المالية لحدود المسئوليات التي تقع على عاتق المراجع الخارجى :

يعتبر مسئولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية الهامة والمباشرة فقط ذات التأثير الجوهري على صحة وعدالة القوائم المالية والافصاح عنها وذلك في حدود نطاق عملة . فالمراجعة المشتركة تعالج هذه المشكلة وذلك من خلال قيامها على التحديد الواضح والدقيق لدور كل مراجع وتخطيط عملية المراجعة، وبتعريف كل من المراجع والإدارة بالمهام التي من شأنها تمنع الاعتقاد والتوقع الخاطىء لدور المراجع فى وجهه نظر المستخدمين والذي ينشأ عنه فجوة المعقولية، وينشأ عنها القصور في التقارير المالية في مسايرة تغيرات المجتمع وانخفاض مستوى التقارير المالية وعدم وضوحها .

٨- عدم كفاية الافصاح فى تقرير المراجعة المقدم للإدارة والمستخدمين :

نجد أن المراجعة المشتركة تقوم على اعتماد مبدأ الافصاح والشفافية ضمن مراحل أعمالها، حيث يعتمد جزء كبير من أعمال المراجعة المشتركة على مبادىء الحوكمة لفحص عملية المراجعة، ومن هنا يظهر دور المراجعة المشتركة الضمنى في عملية المراجعة في القضاء على فجوة التوقعات، والذي يظهر في اعتقاد مستخدمي القوائم المالية أن المراجع مسئول عن اعداد القوائم المالية، وأن التقارير المالية التي تمت مراجعتها هي الضمان للتأكد من دقتها .

٩- عدم معقولية توقعات مستخدمى التقارير المالية :

يتم ذلك عند مقارنة توقعات مستخدمي التقارير المالية مع ما يجب على المراجع تقديمه من خلال عملية المراجعة والتي تكون مبالغ فيها، إما لأنها تقع خارج نطاق مسئولية المهنة، أو لاستحالة تحقيقها بسبب زيادة تكلفة عملية المراجعة ومن ثم زيادة مستوى الأتعاب بما لا يتناسب مع الفائدة المرجوة من عملية المراجعة . وترى الباحثة تلاشي هذا الخلاف وذلك من خلال تكامل الأعمال وتخطيط عملية المراجعة بين المراجعين في عملية المراجعة المشتركة .

تعتقد الباحثة أن المراجعة المشتركة من شأنها الحد من العوامل التي تؤدى إلى وجود الفجوة في التوقعات بين المستثمرين والمراجعين وذلك بما يساعد في تحسين جودة

عملية المراجعة . حيث أنه من الضروري الحاجة إلى مراجع خارجي آخر كطرف محايد يمكن أن يكون رأيه المانح المدعوم بالثقة التي يتوقعها مستخدمو القوائم والتقارير المالية، وأن اعتماد المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية من اختباراته لا يعفيه من المسئولية في حالة عدم اكتشاف أي غش أو اختلاس بعد اكتمال عملية المراجعة .

١٠- آليات المراجعة المشتركة فى الحد من فجوة المعقولية :

١- توافر المعلومات الملائمة للمستفيدين من القوائم المالية (المصداقية والموثوقية) .
٢- توفير تأكيدات معقولة من خلال عرض البيانات المالية بشكل عادل وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .
٣- الاستفادة من فاعلية الاتصال في بيئة المراجعة وبين فريق عملية المراجعة والعميل .
٤- الالتزام بالمعايير المهنية .
٥- التخطيط لاستمرار إجراءات الفحص .
٦- حجم وشهرة مكتب المراجعة .

١١- أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع :

تمثل الهدف الرئيسي لعملية المراجعة الخارجية في إبداء الرأي الفني بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركات محل المراجعة، ويعتبر تقرر المراجعة الوسيلة التي يستطيع من خلالها المراجع التعبير عن رأيه الفني بشأن هذة القوائم .

وفى هذا الصدد، فقد ناقشت أحدى الدراسات (Baldauf , J . an Steckel , R.2012 pp,7 -42) العلاقة بين تطبيق المراجعة المشتركة ودقة تقرير مراجع الحسابات، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة لها تأثير ايجابي على دقة تقرير مراجع الحسابات، وقد أرجعت الدراسة سبب ذلك إلى ارتفاع مستوى المناقشة والتواصل بين المراجعين، وفعالية مشاركتهم لأعمال المراجعة، بالإضافة إلى معرفة كل مراجع بأعمال المراجع الآخر، الأمر الذي سيؤدى في النهاية إلى تقرير مراجعة مشترك أكثر دقة .

ومن حيث تأثير تطبيق المراجعة المشتركة على جودة تقرير مراجع الحسابات من منظور الحد من إعادة صياغة القوائم المالية، فقد رأى أحد الباحثين (أحمد زكي حسين

متولي ٢٠١٤ ص ٤١٨) أن المراجعة المشتركة تلعب دور في تحقيق جودة التقارير المالية مع زيادة دقة تقرير المراجعة وسرعة الاستجابة للآراء المعدلة فى التقرير .

كما تساهم المراجعة المشتركة في الحد من إعادة صياغة القوائم المالية للأسباب التالية : (أحمد زكى حسين ص ٤٣٤)

١- تكلف أكثر من مراجع لأداء عملية المراجعة المشتركة بفحص أنظمة الرقابة الداخلية يساهم في سد ثغرات الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء المادة .

٢- التنسيق والتعاون بين فريقي المراجعة المشتركة يحقق الفهم الكافي للأمور الجوهرية المرتبطة بمخاطر المراجعة وتحسين أجراءات المراجعة .

٣- كثرة المشاورات بين فريقي المراجعة المشتركة يقلل من احتمال حدوث الأخطاء التي قد تحدث في القوائم المالية (المخاطر الحتمية الملازمه لبعض البنود محل الفحص) .

٤- ورأى أحد الباحثين (Ezat , A . N .M., op. cit, p.52) أن المراجعة المشتركة تعتبر وسيلة جيده من أجل أداء عملية المراجعة في الوقت المتاح لها دون تأخير وبالجهد الكافي الذي يضمن أداء عملية المراجعة بمستوى عالي من الجودة، حيث يرجع سبب ذلك إلى زادة أعضاء فريقي المراجعة المشتركة، بالإضافة إلى الإمكانات المتاحة من جانب كل منهما .

٥- في ضوء ما سبق، فإن المراجعة المشتركة قد تساهم في تخفيض الوقت المستغرق خلال أداء عملية المراجعة، وخاصة عند مراجعة الشركات كبيرة الحجم أو عند مراجعة العمليات كبيرة الحجم والمعقده والتي قد تؤدي إلى زيادة الوقت المستغرق عند أداء عملية المراجعة، وهذا من شأنه التأثير ايجابياً على تخفيض فترة تأخر إصدار تقرير المراجعة .

٦- وترى الباحثة أن المسؤولية التضامنية التي توفرها المراجعة المشتركة هى من أهم العوامل للوصول إلى تقرير مراجعة مشترك عالي الدقة وبالتالي تنعكس هذه المسؤولية على تبنى القائمين بعملية المراجعة لآراء أكثر تحفظاً

النتائج والتوصيات :

هدف البحث إلى تحليل دور مدخل المراجعة المشتركة على زيادة جودة عملية المراجعة ولتحقيق هدف البحث وضعت الباحثة إطار عام اشتمل على مشكلة البحث، أهداف البحث، وأهمية البحث، وحدود البحث، وخطة البحث وقد تم تقسيم البحث إلى ستة نقاط كما يلى :

أولاً : تناولت بها الباحثة الإطار المفاهيمي للمراجعة المشتركة وتناولت الباحثة الإطار النظري للاستفادة من المراجعة الخارجية المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة.

ثانياً :تناولت بها الباحثة مفهوم جودة مراجعة القوائم المالية من حيث المفهوم وكذلك أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية مراجعة القوائم المالية وذلك من حيث استقلال مراجع الحسابات وجودة ارباح العميل محل المراجعة ودقه تقرير مراجع الحسابات .

ثالثاً :تناولت الباحثة أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وذلك من خلال تناول مجموعة من الاراء المؤيدة والمعارضة لذلك .

رابعاً : وضحت الباحثة أثر المراجعة المشتركة على قيمة منشأة العميل محل المراجعة وذلك أيضا من خلال استعراض مجموعة من الآراء المؤيدة والمعارضة لوجود تأثير للمراجعة المشتركة على قيمة منشأة العميل محل المراجعة .

خامسا : قامت الباحثة بتناول أثر المراجعة المشتركة على فجوة التوقعات مع توضيح مفهوم فجوة التوقعات وتناولت دور المراجعة المشتركة في معالجة والحد من العوامل المؤداة لفجوة المعقولية كجزء من فجوة التوقعات وذلك من خلال الناصر المؤداة لفجوة التوقعات .

سادسا : تناول البحث دور المراجعة المشتركة في زيادة دقة تقرير مراقب الحسابات وإعادة صياغة القوائم المالية .

توصيات البحث :

أخيراً توصى الباحثة بضرورة استمرار الاهتمام في الدراسات المستقبلية الخاصة بهذا المجال والتى تتمثل فى :

١- دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة وخاصة في شركات القطاع العام والمنظمات الغير هادفة للربح .

٢- دور المراجعة المشتركة في زيادة جودة أداء الخدمات بخلاف المراجعة وتأثيرها على سوق هذه الخدمات .

٣- ضرورة وضع معيار للمراجعة المشتركة ينظم عمل المراجعين ويحفظ حقوقهم.

٤- على الجهات المعنية ضرورة إقامة الدورات والندوات التدريبية اللازمة لتعريف دور ومسئوليات المراجع المهنية والأخلاقية التي تقع على عاتقه .

٥- ضرورة الرقابة على عملية المراجعة المشتركة من خلال الجهات الرقابية ذات الصلة مثل هيئة الرقابة المالية، وذلك حتى يتم تنفيذ عملية المراجعة المشتركة بشكل صحيح بما يضمن تحقيق المنافع المرجوة منها .

٦- ضرورة تشجيع مكاتب المراجعة غير الأربعة الكبرى على تدريب مراقبي الحسابات لديها حتى يتواجد بها كوادر فنية وبشرية على درجة عالية تستطيع من خلالها مراجعة الشركات العملاقة ذات الفروع المتعددة، وأيضاً حتى لا يوجد فرق كبير في الإمكانيات عند التعاون مع مكتب مراجعة من الأربعة الكبار .

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية :

١- إبراهيم، محمد بهاء الدين، (٢٠٠٨)، " **مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية** " .

٢- إسماعيل، طارق حسنين وقطب، أحمد سباعي، (٢٠٠٣)، " دراسة تحليليه لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات "، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، جامعة القاهرة، العدد ٦٠، ص ٧ .

٣- د . احمد ذكى حسين، "قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على أسعار الأسهم دليل من البورصه المصرية " **مجلة البحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠١٣ .

٤- د . أحمد سليم محمد سليم، " نموذج مقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية "، **رسالة دكتوراه**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، سنه ٢٠١٤ .

٥- على، محمود أحمد، " دراسة واختبار العلاقة بين مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة "، **مجله كليه التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعه الإسكندرية، العدد ٢، (٢٠١٥) .

٦- عيسى، سمير كامل محمد، " أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية "، **مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد ٢ ، (٢٠٠٨) .

ثانياً : المراجع الأجنبية :

1- Holm, c. & thinggssrd, F . 2011, "**Joint audits - benefit or burden**"? http ll papers . ssrn .com l so13 l papers . cfm ? abstract - id : 1702867 , accessed 31 l08 l 2012

2- Arens, A. A, et. al, (2012)," Auditing and Assurance Services : an Integrated Approach ", **prentice- hall, inc.,** fourteenth Edition ,new Jersey, p.32 .

3- AICPA, (2005), PEEC (Professional Ethics Executive committee) . **Requirements of non - audit services** , Available at : www. aicpa . org,. (Accesse : 2012, February 20)

4- Baldauf, J. and steckel, R., " Joint Audit and Accuracy of the Auditor repot : An Empirical study " **in durational Journal of Economic sciences and Applied Research**, vol 5 (2012) .

5- Deng, m., lu, T., simunic, D.A. and ye, m., " Do joint Audits improvers impair Audit quality ?", working paper, CAAA Annual conference , (2013).

6- Zerni, m., Jarvinen, T., Niemi, L. and Haapamaki , E., " Do Joint Audit improve Audit quality ? Evidence from voluntary Joint Audits", **European Accounting Review**, vol21,march (2012).

7- Lobo, G., paugam,L., Zhang, D.andcasta, J.F., " Effect of Joint Auditor pair composition on conservatism : Evidence From payment Tests ", **Accepted paper series**, American Accounting Association (2013).

8- Audousset - coulier, s., " Two Bigor not two Big ? the consequences of Appointing Two Big 4 Auditors on Audit pricing in a joint Audit setting, **Available at : http** : \\ ssrn . com , (2012).

9- Francis, J. R., Richard, C., and vanstaelen , A., "Assessing France joint Audit Requirement : Are Two Heads Better than one ?" **Auditing :A journal of practice & theory**, vol 28(2009).

10- Ittonen, K. and Tronnes, P.C., " Benefits and costs of Appointing Joint Audit Engagement partners ", **Auditing : A journal of practice and theory**, vol 34(2014).

11- Harris, K., " Mandatory Audit Rotation : An international investigation " **ph . D thesis, Bauer college of Business** , the university of Houston, (2012).

12- Bedard, J., piot, C. and Schatt, A., " Was the European commission Green paper right ? An Evaluation of the French Experience with joint Auditing ", **Available at http** : \\ ssrn . com , (2012) .

13- ChihiH . and Mhirsi N., " joint Audits and Audit quality : A matter of size an \ or seniority ", **working paper**, university Paris - Dauphine, (2013).

14- vele , P. and Azibi, J., " Are Joint Audits A proper instrument for increased Audit quality ", **British Journal of Applied science &technology**, vol (2015) .

15- Piot , C., " Auditor concentration in a Joint - Auditing Environment : the French market 1997 - 2003 ", **managerial Auditing Journal**, vol 22 (2007) .

16- S. SEC, (2003), Final Rule : strengthening the commission Requirements Regarding Auditor Independence, u .S . SEC Issues, **available at www. sec** . gov, (Accessed : 2012, feb 20).

17- Bjuliabuldauf & rudolf Stacker " Joint audit and accuracy of the auditors-2 report " : an empirical study, **international Journal of economic sciences and applied research**, 2012

18- European commission, " Green paper - Audit policy : Lessons from the crisis ", **Brussels** , (2010)

19- Ezat, A.N.M., " the impact of Audit - Related factors on Audit Report lag for the Egyptian listed Non - financial companies ", **Journal of faculty of commerce for scientific Research**, vol . 52 .(2015) .