

أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة  
فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر  
( دراسة تطبيقية )

**The Effect of Joint Audit on Audit  
Quality in the Professional Practice  
Environment in Egypt  
(Empirical Study)**

دكتورة

نجوى محمود أحمد أبو جبل

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة طنطا

## ملخص البحث

تجيز القوانين في عدد من الدول العربية عمليات المراجعة المشتركة. ففي مصر، قرر المشرع في المادة (١٠٣) من القانون (١٥٩) لسنة ١٩٨١ جواز تعيين الشركة المساهمة أكثر من مراجع يتشاركون المسؤولية بالتضامن فيما بينهم لإبداء الرأي بشأن مدى عدالة القوائم المالية. يهدف البحث الحالي إلى محاولة الكشف عن مدى التأثير الجوهرى للعلاقة بين تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر. ولقد إعتمدت الدراسة على بيانات عينة عشوائية من القوائم المالية وتقارير المراجعة للشركات المصرية المسجلة فى بورصتي القاهرة والاسكندرية، مع الإستعانة بمجموعة من الأسئلة الإستقصائية. ومن خلال الدراسة النظرية، تم إشتقاق مجموعة من الفروض وباستخدام بعض الأساليب الاحصائية الوصفية والكمية من خلال برنامج التحليل الإحصائي (SPSS Version17) لبيانات الدراسة التطبيقية، توصلت الدراسة إلى صحة الفرض الأول والثانى للبحث، وصحة الفرض الثالث جزئياً. تتمثل أهم توصيات البحث فى؛ ضرورة الإهتمام بتوفير آليات تفعيل المراجعة المشتركة، وضرورة إلزام المكاتب المهنية بتطوير قدرات منسوبيها بشكل مستمر لمواكبة كل ما هو حديث فى مجالات الممارسة المهنية، وذلك من خلال إيجاد آلية لجدولة الدورات التدريبية اللازمة والمناسبة فى كل مكتب لجميع منسوبيه المهنيين.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة المشتركة – جودة عملية المراجعة – استقلال مراقب الحسابات- جودة التقارير المالية - المراجعة الفردية.

**Abstract:**

laws in a number of Arab countries Permit the process of joint audit. In Egypt, the law decided in Article (103) of the Act (159) for the year 1981 for company contribute to a many of the references share the responsibility in solidarity to express an opinion on the fairness of the financial statements. The purpose of current research is studying the effect of joint audit on improving audit quality in the professional practice environment in Egypt. The research based on a sample of listed companies and the data on their annual financial reports available from EGID to test the hypotheses of the study, with use a set of survey questions. Hypotheses were tested using appropriate statistical methods (SPSS Version17). Results of the empirical study supported the findings of the theoretical framework. The study arrived at accepting the first and second hypotheses and partially accepting the third hypothesis. It recominded with the need to concern with the mechanisms activate on going joint audit, and the need to oblige professional offices to develop its employees capabilities on an ongoing basis to keep up with everything that is modern in the areas of professional practice, through a mechanism to schedule necessary and appropriate in each officer to all its staff as professional training courses.

**Keywords:** Joint audit - audit quality - autiors independence – the quality of financial reporting -single audit.

## المقدمة:

تضيف مراجعة الحسابات قيمة مضافة من خلال فحص السجلات وتقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية تمهيداً لإبداء رأي عن مدى عدالة القوائم المالية، وتطوير منهجيات حديثة تم من خلالها توسيع نطاق هدف عملية مراجعة الحسابات ومخرجاتها ودور المراجع وطبيعة وإجراءات عمله. والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية وتقييم قدرة المنشأة على الإستمرار في ضوء تحليل ومقارنة المنشأة مع المنشآت الأخرى التي تمارس نفس النشاط، وإيجاد وتقديم الحلول الملائمة للمشاكل ومواطن الضعف التي تم تحديدها بهدف تطوير نوعية وفاعلية الأداء المستقبلي للمنشأة. ( جمعه، ٢٠١٤ )

وقد أدت المشكلات المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى على المستوى العالمي إلى إنطباعات سيئة في تاريخ مهنة المحاسبة نظراً لأثارها الضارة، مما أدى إلى المطالبة بوجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية، والتي يحتاج إليها العديد من مستخدمي التقارير المالية وخاصةً المستثمرين المتعاملين في أسواق الأوراق المالية. (محمد وصالح، ٢٠١٣؛ خليل، ٢٠١٣)

و في هذا السياق، أصدرت لجنة الإتحاد الأوروبي في عام ٢٠١٠ مجموعة من الإقتراحات والتوصيات والآليات لتنظيم عملية المراجعة، وضمناً لإستقلالية المراجع من خلال؛ *Green Paper Audit Policy; Lesson from the Crisis* والتي تضمنت ضرورة الإستعانة بأكثر من شركة أو مكتب مراجعة خارجي لمراجعة التقارير المالية، وقد إنتهي النقاش إلى إمكانية الإستفادة من برامج المراجعة المشتركة والتمتع بمنافعها المحتملة في ظل تركيز سوق خدمات المراجعة.

(Gherai and Balaciu,2011 ؛Andre,et al.,2012)

يتضح مما سبق، أهمية تفعيل المراجعة المشتركة في التأثير على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات من خلال توفيرها معلومات دقيقة لخدمة أصحاب المصالح والمستثمرين للتعرف على مدى التزام إدارة المنشأة بالمعايير المحاسبية والقوانين التي تحكم الشركات المساهمة، الأمر الذي دفع الباحثة إلى دراسة العلاقة بين تفعيل المراجعة المشتركة وجودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر موضوعاً لهذا البحث.

## ١- الإطار العام للبحث:

### ١- ١ مشكلة البحث:

يتمثل الهدف النهائي والوظيفة الأساسية للمحاسبة في توفير معلومات ملائمة لمتخذي القرارات يمكنهم الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات الإقتصادية المختلفة فيما يتعلق بالوحدة الإقتصادية. كما يتمثل الهدف النهائي لوظيفة المراجعة الخارجية في إضفاء الثقة والمصدقية على تلك المعلومات التي تحتويها القوائم المالية. وفي ظل الأزمة المالية العالمية، والتي كان من شأنها التأثير على مصداقية المعلومات المالية المنشورة والانتقادات الحادة لمهنة المراجعة والتي تتركز حول إستقلالية المراجع عند مراجعته للقوائم المالية. مما دفع الجهات المهنية إلى بذل جهود أكبر لإعادة الثقة في المهنة، ودراسة أسباب ونتائج فقدان المصدقية في التقارير المالية. تحقيق جودة المعلومات المحاسبية يعتمد على وجود منظمات مهنية متخصصة قادرة على إصدار معايير على درجة عالية من الجودة بحيث تحد من تجاوزات الإدارة، فضلاً عن أهمية جودة عملية المراجعة. (صالح، ٢٠١٠؛ عبد الحكيم، ٢٠١٤؛ الهريدي، ٢٠١٥)

وفي هذا السياق، أصدرت المفوضية الأوروبية (EC,2010) عام ٢٠١٠ ما عرف باسم الورقة الخضراء التي طرحت إمكانية تعميم التجربة الفرنسية الخاصة بالزام الشركات المساهمة بالمراجعة المشتركة التي يتم تنفيذها عن طريق تعيين إثنين

من المراجعين معاً للقيام بعملية المراجعة وإصدار تقرير واحد لمستخدمي القوائم المالية على أن يتمثل أحد طرفي المراجعة بالشركات المساهمة الكبرى في مكتب من المكاتب المتوسطة أو الصغرى لتعزيز سوق المراجعة من خلال تشجيع نمو المكاتب غير الكبرى. وتمثل الدافع الرئيسي للمفوضية في العمل على معالجة ظاهرة التركيز في سوق المراجعة Concentration حيث تسيطر مكاتب المراجعة العالمية الأربع الكبرى على ما يقرب من ٩٠% من إيرادات أو أتعاب المراجعة في الدول الأوروبية. ولما كان هناك صعوبات كبيرة أمام مكاتب المراجعة المتوسطة للعبور لمصاف المكاتب العالمية الأربع الكبرى، أصبح هناك تخوفاً حقيقياً من تأثير سوق المراجعة في الدول الأوروبية في حالة إنهيار أى من مكاتب المراجعة العالمية الكبرى.

(الديسبى، ٢٠١٤)

وفى عام ٢٠١١ أوردت المفوضية الأوروبية (EC, 2011 a) إستجابات الأطراف المختلفة بشأن مقترح إشترك إثنين من المراجعين فى عمليات المراجعة الوارد فى الورقة الخضراء. وقد أشارت مكاتب المراجعة العالمية الكبرى فى معرض إستجابتها إلى أن ذلك المقترح سيعمل على تخفيض جودة المراجعة، ويسبب مشكلات بشأن التنسيق بين المراجعين المشاركين فى عملية المراجعة الواحدة. وبالمقابل، جاء رأى مكاتب المراجعة غير الكبرى داعماً للمقترح فى ضوء إنخفاض نسبة التركيز فى سوق المراجعة فى فرنسا التى تطبق المراجعة المشتركة. وفيما يتعلق بالمستثمرين، فقد حملت الإستجابات ردوداً متناقضة، فلم يدعم الكثير منهم المقترح بسبب خشيتهم من ارتفاع تكاليف المراجعة وتخفيف المسؤولية على المراجعين، وعلى الوجه الآخر، لم يبد عددًا من المستثمرين القلق بشأن المقترح.

ومن المتوقع أن يسهم وجود مراجعين إثنين بدلاً من مراجع واحد فى الوصول إلى أدلة مراجعة أدق، وبالتالي أداء المراجعة بمستوى أفضل، كما أن جودة المراجعة

بشكل عام يؤثر على جودة الأرباح. وبناء على ردود الفعل المختلفة قررت المفوضية الأوروبية في (٣٠) نوفمبر عام ٢٠١١ (EC,2011b) عدم إلزام الشركات المساهمة بتعيين إثنين من المراجعين لتنفيذ عملية المراجعة. ولكنها أعلنت تشجيعها للمراجعة المشتركة في إطار تعزيز جودة المراجعة ومحاولة التغلب على ظاهرة التركيز في سوق المراجعة.

هدفت الدراسة الحالية إلى تقييم المراجعة المشتركة، ودراسة وتحليل العلاقة بين تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية، ويمكن إبراز مشكلة البحث من خلال مجموعة من التساؤلات الملحة التي تمثل الإجابة عليها جوهر مشكلة هذا البحث على النحو التالي:

١- ما هي طبيعة المراجعة المشتركة، وما مدى الحاجة إلى تطويرها في بيئة الممارسة المهنية؟

٢- ما هي العوامل التي تؤثر في تفعيل المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية في مصر؟

٣- إلى أي مدى يمكن أن يساهم تفعيل المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية؟

٤- أهمية البحث عن دليل عملي من المحيط المهني في مصر، وذلك من خلال استخدام عينة عشوائية من القوائم المالية وتقارير المراجعة للشركات المصرية المسجلة في بورصتي القاهرة والاسكندرية، مع الإستعانة بمجموعة من الأسئلة الإستقصائية.

وتمثل هذه التساؤلات محور إهتمام البحث.

## ٢-١ أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيس للبحث فى دراسة وتحليل أثر العلاقة بين تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية. وينبثق من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل فى:

١- الوقوف على الأدبيات السابقة بموضوع المراجعة المشتركة، وجودة عملية المراجعة.

٢- عرض وتحليل الإطار العام للمراجعة المشتركة.

٣- عرض وتحليل العوامل التى تؤثر فى تفعيل المراجعة المشتركة.

٤- عرض وتحليل العلاقة بين تفعيل المراجعة المشتركة وجودة عملية المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر.

٥- أهمية البحث عن دليل عملى من المحيط المهنى فى مصر، وذلك من خلال استخدام عينة عشوائية من القوائم المالية وتقارير المراجعة للشركات المصرية المسجلة فى بورصتي القاهرة والاسكندرية، مع الإستعانة بمجموعة من الأسئلة الإستقصائية لتجميع البيانات، والوقوف على أنسب سبل تطبيق ذلك فى الواقع العملى.

## ١ - ٣ أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من:

١- ندرة الدراسات التطبيقية التى أجريت فى هذا المجال فى الدول العربية، وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بطرحها لدراسة تطبيقية تتناول علاقة تفعيل المراجعة المشتركة بتحسين جودة عملية المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية.

٢- تعاظم الإهتمام على المستوى الدولى والمحلى بتحسين مستوى جودة عملية المراجعة خاصة فى ظل الأزمة الإقتصادية العالمية وإنهيار كبرى الشركات العالمية.



٣- أهمية استكشاف الموقف في مصر للتوصل إلى استنتاجات بشأن مدى جدوى أثر تفعيل المراجعة المشتركة على تحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية. من خلال استخدام عينة عشوائية من القوائم المالية وتقارير المراجعة للشركات المصرية المسجلة في بورصتي القاهرة والاسكندرية، في ضوء المتغيرات الكثيرة والمعقدة في بيئة الأعمال بهدف إستعادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية وتحقيق مطالبهم من معلومات محاسبية تتسم بالموثوقية وفي التوقيت المناسب.

٤- حداثة تطبيق هذا الموضوع في مصر، وأن أغلب الدراسات التي أجريت فيه دراسات طبقت في بيئات أجنبية.

#### ٤-١ منهج البحث:

تحاول الباحثة في هذه الدراسة إختبار أثر تفعيل المراجعة المشتركة على تحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية بهدف إستعادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية. وفي سبيل ذلك إعتمدت الباحثة على المنهج الإستقرائي لتجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للبحث. كما إعتمدت الباحثة على المنهج الإستنباطي لتحليل مشكلة البحث والتعرف على العوامل التي تؤثر في تفعيل المراجعة المشتركة وبناء وصياغة فروض البحث وإختبارها. مع أخذ واقع بيئة الأعمال المصرية في الإعتبار، وذلك من خلال الإعتداد على نتائج الدراسة التطبيقية المطبقة على عينة عشوائية من القوائم المالية وتقارير المراجعة للشركات المصرية المسجلة في بورصتي القاهرة والاسكندرية، مع الإستعانة بمجموعة من الأسئلة الإستقصائية.

## ١-٥ حدود البحث:

يقتصر البحث على استخدام عينة عشوائية شملت القوائم المالية وتقارير المراجعة لـ ( ١٠ ) شركات من خمس قطاعات من الشركات المسجلة في بورصتي القاهرة والاسكندرية عن الأعوام من ٢٠٠٩ حتى ٢٠١٣ . وتتمثل القطاعات في كل من؛ قطاع التشييد ومواد البناء، قطاع الزراعة والصناعات الغذائية، قطاع الإتصالات، قطاع الخدمات المالية، وقطاع الصناعة. وقد بلغ إجمالي حجم عينة الدراسة (١٣٢) مشاهدة متعلقة بالشركة خلال سنوات الدراسة، مع الإستعانة بمجموعة من الأسئلة الإستقصائية. كما يقتصر البحث على جودة عملية مراجعة حسابات الشركات المساهمة المصرية العاملة في سوق الأوراق المالية دون حسابات شركات الأشخاص أو حسابات الأفراد. بالإضافة إلى، لن يتعرض البحث لمفهوم الجودة الشاملة، ولكن يكتفى بتناول الجودة في مجال عملية المراجعة.

## ١-٦ فروض البحث:

لتحقيق أهداف البحث تم إشتقاق الفروض التالية والتي سيتم إختبارها في بيئة الممارسة المصرية، وتتمثل في :

**الفرض الأول:** تتعدد آليات تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

**الفرض الثاني:** يوجد اختلاف في جودة المراجعة في ظل وجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة.

**الفرض الثالث:** يؤثر تفعيل المراجعة المشتركة إيجابياً على قيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية ناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح وعلى دقة تقرير المراجعة.

## ١ - ٧ تنظيم البحث:

لتحقيق أهداف البحث وإختبار الفروض، سوف يسير البحث كما يلي:

- إستقراء وتحليل أهم الدراسات السابقة.
  - عرض وتحليل الإطار العام للمراجعة المشتركة.
  - عرض وتحليل العوامل التي تؤثر فى تفعيل المراجعة المشتركة.
  - عرض وتحليل العلاقة بين تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر.
  - الدراسة التطبيقية وإختبار فروض البحث.
  - الخلاصة والنتائج والتوصيات.
- وسنعرض لما سبق على النحو التالى:

## ٢ - إستقراء وتحليل أهم الدراسات السابقة:

مما لاشك، تواجه معظم دول العالم العديد من الأزمات المالية، والتي قد تتفاقم وتستمر فترة طويلة. وإنطلاقاً من أهمية موضوع المراجعة المشتركة، وتحسين جودة عملية المراجعة الخارجية، مما أدى إلى ظهور الإهتمام من جانب الدراسات المحاسبية بموضوع المراجعة المشتركة وعلاقتها بتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجى، والتي تباينت فيما بينها من حيث زاوية الإهتمام. يتم تصنيف الدراسات السابقة إلى

## التبويب التالى:

١-٢ دراسات تناولت مفهوم وأهمية المراجعة المشتركة.

٢-٢ دراسات تناولت علاقة المراجعة المشتركة بجودة عملية المراجعة الخارجية.

وفى الجزء التالى سوف يتم تناول كل مجموعة بالتفصيل كما يلي:

## ١-٢ دراسات تناولت مفهوم وأهمية المراجعة المشتركة:

إهتمت هذه المجموعة من الدراسات بمفهوم وأهمية المراجعة المشتركة. تناولت دراسة (Jeppesen, 1998) تطور الممارسات المهنية وبالأخص في المراجعة المشتركة، مع نهاية القرن العشرين إتجهت مكاتب المراجعة الكبرى نحو تطوير طبيعة ونوعية خدماتها بحيث أصبح التركيز على القيمة الإضافية التي يحصل عليها العميل. وقد عرضت الدراسة نموذجاً للجيل الرابع من المراجعات مستمد من مكتب (KPMG) والذي يعد أحد أهم وأكبر مكاتب المراجعة في العالم واللجوء إلى برامج المراجعة المشتركة. كما تناولت دراسة (Piotmaj,2007) كيفية تأثير خدمات المراجعة المشتركة على درجة المنافسة السوقية. وتمثلت عينة البحث في (٨١٨) شركة مسجلة في عام ١٩٩٧، و(٨٨٧) شركة فرنسية مسجلة في عام ٢٠٠٣م. توصلت الدراسة إلى، يعد سوق المراجعة الفرنسي أكثر تنافساً من أسواق المراجعة الأخرى الموجودة في دول أوروبا، وأن هناك علاقة طردية بين برامج المراجعة المشتركة في السوق الفرنسي وبين درجة التركيز السوقي.

كما تناولت دراسة (Francais, et al.,2009) الجوانب المرتبطة باختيار المراجع في فرنسا التي يلزم القانون فيها الشركات المساهمة بتعيين اثنين من المراجعين معاً لمراجعة القوائم المالية. توصلت الدراسة إلى أن إختيار مكاتب المراجعة العالمية الكبرى Big 4 في عمليات المراجعة المشتركة يكون أكثر احتمالاً في ظل تنوع هيكل الملكية بالشركة المساهمة وعدم وجود سيطرة عائلية فيها. وأن الشركات ذات الملكية العامة هي الأكثر احتمالاً لتعيين واحداً على الأقل من شركات Big 4 ، كما أن الشركات التي تتم مراجعتها بواسطة اثنين من شركات Big 4 تمتاز بأرباح أكثر جودة. كما تناولت دراسة (Holm and Tinggaard,2012) محددات إختيار المراجع في سياق الإنتقال من التطبيق الإلزامي إلى التطبيق الطوعي

للمراجعة المشتركة. تمثلت العينة في (١١٦) شركة دنماركية غير مالية مسجلة لسنوات ما بعد عام ٢٠٠٥. توصلت الدراسة إلى، إرتبط التطبيق الطوعي للمراجعة المشتركة بانخفاض تكلفة الخدمات الإستشارية، كما إرتبط أيضاً بالحد من المخاطر التي تهدد إستقلالية مراجعي الحسابات.

كما تناول (Audousset, 2012) مدى تأثير أتعاب المراجعة في ظل التعاقد مع إثنين من مكاتب المراجعة العالمية الكبرى للقيام بعمليات المراجعة المشتركة. وتشير النتائج إلى أن قرار التعاقد مع إثنين من مكاتب المراجعة العالمية الكبرى لا يترتب عليه سداد أتعاب مرتفعة بالمقارنة بالتعاقد مع مكاتب المراجعة الصغرى. كما قام (Alanezi, et al., 2012) باختبار عمليات المراجعة المشتركة ومستوى التزام المؤسسات المالية المسجلة بالبورصة الكويتية بمعايير التقرير الدولي. وقد توصل الباحثون إلى أن المؤسسات المالية الكويتية التي تخضع للمراجعة الثنائية تلتزم على نحو أكبر بمتطلبات الإفصاح الخاصة بالمعايير الدولية للتقرير المالي بالمقارنة مع المؤسسات المالية الكويتية التي تخضع للمراجعة المشتركة.

كما هدفت دراسة (Kermiche and Piot,2014) إلى إختبار المراجعة المشتركة الإلزامية في الحد من تركيز السوق الفرنسية في الأجل الطويل في الفترة من عام ١٩٩٧ حتى ٢٠٠٩. توصلت إلى أن نظام المراجعة المشتركة الملزم في فرنسا حافظ إلى حد كبير على إحداث توازن طويل الأجل في الحصة السوقية بين مجموعة الأربعة الكبار ومجموعة المراجعين من غير الأربعة الكبار. كما تدعم هذه النتائج الأثر الإيجابي للمراجعة المشتركة الإلزامية على ديناميكية سوق المراجعة بما يتفق مع توجه أو توصية الإتحاد الأوروبي. كما هدفت دراسة (الهريدي ، ٢٠١٥) إلى دراسة تأثير المراجعة المشتركة في البنوك التجارية. وإعتمدت على إختبار عينة من البنوك المصرية المقيدة ببورصة الأوراق المالية، وإستخدم الباحث بيانات القوائم المالية

المتاحة من شركة مصر لنشر المعلومات للحصول على القوائم المالية السنوية الكاملة لعينة البنوك. توصل الباحث إلى عدم وجود تأثير جوهري على القوائم المالية المنشورة للبنوك التي تجمع بين منشأتى مراجعة من الأربعة الكبار مقارنة بحالة الجمع بين منشأتى مراجعة من الأربعة الكبار وغير الأربعة الكبار. كما توصل إلى أن جودة التقارير المالية مقاسة بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها كان أعلى بصورة جوهريّة في البنوك التي تستعين بمراجعين من الأربعة الكبار مقارنة بالأنواع الأخرى من منشآت المراجعة.

## ٢-٢ دراسات تناولت علاقة المراجعة المشتركة بجودة عملية المراجعة الخارجية:

إهتمت هذه المجموعة من الدراسات بعلاقة المراجعة المشتركة بجودة عملية المراجعة الخارجية، ودعم إستقلالية المراجع وإنعكاس ذلك على دقة تقرير المراجع الخارجى. تناولت دراسة (Holm and Tinggaard, 2011) مدى المنفعة في ظل إختيار إثنتين من المراجعين بدلاً من مراجع مفرد لمراجعة القوائم المالية. تمثلت العينة في (١١٧) شركة دنماركية غير مالية ما بين عامى ٢٠٠٣ - ٢٠٠٧. توصل الباحثان إلى أن المراجعة المشتركة ليست أفضل في قدرتها على تقييد ممارسات إدارة الأرباح عن المراجعة الفردية. ولكن لم يتضح وجود فروق في قدرة المراجعين على تقييد ممارسات إدارة الأرباح في ظل المراجعة المشتركة أو المراجعة الفردية. كما تناولت دراسة (Ittonen and Trones, 2012) الممارسة الخاصة بتعيين إثنتين من الشركاء إختيارياً للقيام بعملية المراجعة وما يرتبط بها من مستوى جودة المراجعة وأتباعها. وباستخدام عينة من الشركات الفنلندية والسويدية المسجلة في بورصة الأوراق المالية، تبين أن عمليات المراجعة المشتركة التي تتضمن إثنتين من الشركاء Joint Engagement Partners يتوافر فيها قدر أعلى من جودة الأرباح. كما تم إكتشاف إرتفاع كل من جودة الأرباح وأتباع المراجعة عند إستخدام شريكين يعملان

في ذات مكتب المراجعة. توصلت الدراسة إلى، ترتبط المراجعة المشتركة بألعاب مراجعة مرتفعة، بينما لا تؤثر المراجعة المشتركة على جودة التقرير المالي. كما تناولت دراسة (Leasage and Kettunen,2012) أثر المراجعة المشتركة على كل من أتعاب المراجعة وجودة المراجعة في دولة الدنمارك. وقد شملت الدراسة الفترة من عام ٢٠٠٢ إلى عام ٢٠١٠ لدراسة تلك الآثار خلال الالتزام بالمراجعة المشتركة وبعد التخلي عنه عام ٢٠٠٥. توصل الباحثان إلى عدم وجود علاقة معنوية بين المراجعة المشتركة وأتعاب المراجعة. وارتبط التطبيق الطوعي للمراجعة المشتركة بانخفاض تكلفة الخدمات الإستشارية، كما إرتبط أيضاً بالحد من المخاطر التي تهدد إستقلالية مراجعي الحسابات. كما تناول (Baldauf and Steckel, 2012) أثر عمليات المراجعة المشتركة على جودة المراجعة باستخدام عنصرى الإتفاق والدقة في تقرير المراجعة من خلال حالة إفتراضية تم عرضها على عدد من المراجعين في ألمانيا والنمسا. وتم تقسيم المراجعين الذين شملتهم التجربة إلى قسمين؛ شمل القسم الأول، المراجعين الذين يتعين على كل منهم التعامل بشكل فردي عند الإستجابة للحالة المعروضة عليهم لإبداء رأيهم في تقرير المراجعة. وشمل القسم الثاني، المراجعين الذين طلب منهم التعامل بشكل ثنائي عند الإستجابة للحالة المعروضة عليهم.

كما قامت دراسة (Ratzinger,et al.,2012) بتحليل عدد من الشركات للتوصل إلى وجود أدلة على علاقة عمليات المراجعة المشتركة بزيادة جودة المراجعة. وتوصلت إلى، أن عمليات المراجعة المشتركة تعمل على تعزيز المنافسة في سوق المراجعة من خلال تخفيض التركيز في السوق. كما تناول (Haapamaki,et al.,2012) مدى العلاقة بين تكليف إثنين من المراجعين إختيارياً بمراجعة القوائم المالية وجودة المراجعة. وتوصلا من فحص الشركات بدولة السويد أن هناك قدراً

ملحوظاً من الشركات العامة والخاصة يفضل التعامل الإختياري مع إثنين من مكاتب المراجعة لفحص القوائم المالية. وتشير النتائج إلى أن الشركات التي تميل للتعاقد مع إثنين من مكاتب المراجعة، يتوافر فيها درجة مرتفعة من التحفظ في الأرباح Earnings Conservatism، وقدّر منخفض من المستحقات غير العادية ومستوى أفضل من الجدارة الإئتمانية، وإحتمالية أقل للتعرض لخطر عدم الإستمرار بالمقارنة مع الشركات الأخرى. ترتبط عمليات المراجعة المشتركة بارتفاع أتعاب المراجعة مما قد يشير إلى إرتفاع جودة المراجعة.

كما تناولت دراسة (Zerni, 2013) تأثير الخضوع الإختياري للمراجعة المشتركة على تحسين أتعاب وجودة عملية المراجعة، بالتطبيق على عينات مختلفة من الشركات السويدية المسجلة، وعينة من شركات القطاع الخاص. توصلت إلى أن، الشركات التي تختار طواعية الخضوع لعمليات المراجعة المشتركة تتسم بأرباحها بكونها أكثر تحفظاً، كما تتمتع بإدارة أرباح أقل مما يؤدي إلى تصنيفات إئتمانية أفضل وتوقعات لإنخفاض مخاطر التعثر المالي وأن التطبيق الإختياري للمراجعة المشتركة يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة ويرفع من أتعابها. كما هدفت دراسة (متولى، ٢٠١٣) إلى توضيح العلاقات التأثيرية للمراجعة المشتركة على الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق دقة تقرير مراقب الحسابات وبالتالي قياس أثرها على أسعار الأسهم للشركات المقيدة في البورصة المصرية. مع إجراء دراسة تطبيقية على بعض الشركات الكبرى المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري. توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج العلمية والتطبيقية المتباينة، ويرجع هذا التباين في النتائج إلى حداثة تطبيق برامج المراجعة المشتركة في السوق المهني للمراجعة، كما أن هناك علاقة طردية إلى حد كبير بين جودة المراجعة المشتركة وأسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية.



كما قامت دراسة (الديسبى، ٢٠١٤) بتقديم دليل عملى باستخدام البيانات الفعلية للشركات المساهمة المصرية عن مدى تقييد ممارسات إدارة الأرباح كمؤشر لكل من جودة المراجعة وجودة التقرير المالى فى ظل المراجعة المشتركة بالمقارنة مع المراجعة الفردية من خلال إستخدام المستحقات غير العادية للتعرف على مدى تقييد ممارسات إدارة الأرباح. ولم تظهر النتائج وجود إختلافات فى جودة المراجعة بين عمليات المراجعة المشتركة التى يشارك فيها أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى والتى لا يتواجد فيها أى من هذه المكاتب. كما تناولت دراسة (الجبر وناصر، ٢٠١٤) المراجعة المشتركة وجودة الأرباح المحاسبية للشركات السعودية. وذلك باستخدام ديمومة الأرباح كمؤشر على جودة الأرباح المحاسبية. وأوضحت الدراسة أن المراجعة المشتركة ليست منتشرة على نطاق عالمي واسع، لكن هناك دولاً تشترطها وتسمح بها ومنها المملكة السعودية، لا يوجد إختلاف فى جودة الربح بين كل من الشركات التى تعتمد على مراجعين إثنين أو مراجع واحد. توصل الباحثان إلى عدم وجود تأثير للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح حتى مع مشاركة مكاتب المراجعة الكبرى (Big 4) فى تنفيذ المراجعة المشتركة.

#### - تقييم نتائج الدراسات السابقة:

من خلال إستعراض الدراسات السابقة، يمكن التوصل إلى أنها قد إتفقت فيما بينها على: - إعتمدت بعض الدراسات على التحليل النظرى للدراسات السابقة، وإعتمد البعض الآخر على إستخدام التحليل الإحصائي لعدد من البيانات الفعلية للتوصل إلى إستنتاجات بشأن كل من المراجعة المشتركة وجودة المراجعة، وهناك دراسة واحدة فقط إعتمدت على المنهج التجريبي. ولم تتطرق إلى محاولة تقويم أثر العلاقة بين تفعيل المراجعة المشتركة وجودة عملية المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية، وهذا ما تسعى إليه الدراسة الحالية من خلال الدراسة التطبيقية.

- المراجعة المشتركة ليست منتشرة على نطاق عالمي واسع بالرغم من أن هناك عدداً من الدول تشترطها أو تسمح بها مثل؛ الكويت، المملكة العربية السعودية، السويد، الهند، جنوب أفريقيا، المغرب، الجزائر، وتونس. كما تلزم الأنظمة في المملكة العربية السعودية، البنوك وشركات التأمين على وجه التحديد بأن يتم مراجعتها من قبل مراجعين إثنين.

- بالإضافة إلى، ندرة الدراسات التي أجريت في مجال المراجعة المشتركة في الدول العربية وخاصة فيما يتعلق بأثر تفعيل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وهذا ما تسعى إليه الدراسة الحالية من خلال الدراسة التطبيقية لعينة عشوائية من القوائم المالية وتقارير المراجعة للشركات المصرية المسجلة في بورصتي القاهرة والاسكندرية. وقد تم الحصول على بيانات شركات العينة من خلال الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء حيث قام الجهاز بإرسال الباحثة إلى شركة مصر لنشر المعلومات Egypt for Information Dissemination (EGID) ، بالإضافة إلى الحصول على بعض القوائم الأخرى من خلال المواقع الإلكترونية على الانترنت.

### ٣- الاطار العام للمراجعة المشتركة:

#### ٣-١ طبيعة المراجعة المشتركة:

يسمح قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ في المادة (١٠٣) للشركات المساهمة أن تعين مراجعاً للحسابات أو أكثر. وبذلك تعد مصر من الدول القليلة في العالم التي تجيز للشركة المساهمة الواحدة أن تتعاقد مع أكثر من مراجع واحد في نفس الوقت لمراجعة ذات القوائم المالية. يمكن تنفيذ عملية المراجعة من خلال التعاقد مع مكتب واحد للمراجعة وهو ما يمكن وصفه بالمراجعة الفردية *audit Single*، وفيها يتم تنفيذ المراجعة في كافة مراحلها وإصدار تقرير عنها يحمل توقيع

الشريك المكلف بتنفيذ عملية المراجعة responsible engagement partner. وقد يتطلب مكتب المراجعة لأغراض رقابة الجودة أن يقوم شريك آخر لم يتداخل في عملية المراجعة بفحص أوراق العمل review partner وتقديم رأيه للشريك المكلف بتنفيذ المراجعة. ولكن يظل الشريك المكلف بعملية المراجعة الشخص الوحيد الذي يحق له التوقيع على تقرير المراجعة وتحمل كامل المسؤولية عنه. وفي حالات قليلة، يمكن أن يشترك شريكان للمراجعة يعملان معاً في نفس المكتب إختيارياً joint engagement partner في تنفيذ عملية المراجعة والتوقيع على تقرير المراجعة مثلما يحدث في السويد وفنلندا، وتتطلب بعض الدول إلزامياً (مثل تاوان) أن يشارك شريكان من نفس مكتب المراجعة معاً في تنفيذ المراجعة والتوقيع على تقرير المراجعة. (Chen, et al.,2008)؛ عوض وصقر، ٢٠١٤؛ القانون (١٥٩) لسنة (١٩٨١)

يمكن تعريف المراجعة المشتركة بأنها شكل متقدم للحكم على القوائم المالية وأسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأي والذي يعزز عمليات المراجعة ويدعم إستقلال المراجعين وقدرتهم على التصدي للخلافات مع إدارات الشركات محل المراجعة، كما تسمح المراجعة المشتركة بتوحيد الفكر والتعاون والإنسجام المهني والمناقشة المتبادلة بين المراجعين المكلفين بها. وفرقت دراسات عديدة بين المراجعة المشتركة والتي تتضمن التخطيط المشترك لعملية المراجعة وتقسيم أعمال وإجراءات المراجعة بين كلا المراجعين بما يضمن عدم تكرار مهام عمليات المراجعة من قبل المراجعين وإصدار تقرير مراجعة مشترك، وبين المراجعة المزدوجة وهي تعني إجراء عمليات المراجعة مرتين من قبل مراجعين مختلفين، وبين المراجعة الثنائية والتي يقوم كل مراجع بمراجعة جزء من المعلومات المالية وإصدار تقريرين مراجعة منفصلين بالإجراءات

التي تمت مراجعتها من قبل كل مراجع. (Julia and Stacker,2012;Nicole, et al., 2013;Deng ,et al. ,2012)

ولقد أكدت دراسات عديدة على أن مفهوم المراجعة المشتركة يتركز في قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة، بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد وتتميز بإصدار تقرير مراجعة مشترك وتقسيم إجراءات وأعمال المراجعة بناء على التخطيط المشترك. (Palmon and Sudit, 2008;Houck, 1998) وفي هذا السياق، يتم تقديم الأشكال المختلفة للمراجعة المشتركة، إما من قبل شركتين مراجعة BIG 4. أو من قبل واحدة من BIG 4 والأخرى non – BIG 4 ، ليس شرطاً أساسياً أن تتضاعف تكلفة المراجعة المشتركة عن قيام شركة واحدة كبيرة بعملية المراجعة حيث أن تكلفة المراجعة يمكن تقسيمها بين الشركتين نتيجة إشتراكهما في تخطيط ووضع برامج المراجعة، وضبط المخاطر وكذلك في إعداد التقرير المشترك المتعلق بعدالة عرض القوائم المالية وخلوها من التحريفات. (Andre and Schatt, 2013) وتجدر الإشارة في هذا الصدد، يدور حالياً جدل كبير في الدول الأوروبية بشأن استخدام أكثر من مراجع على نحو إلزامي Mandatory لمراجعة القوائم المالية، مما يفتح المجال لتقييم التجربة المصرية بشأن تعدد المراجعين الذين يمكن للشركة المساهمة الواحدة أن تستعين بهم في نفس الوقت للقيام بعملية المراجعة.

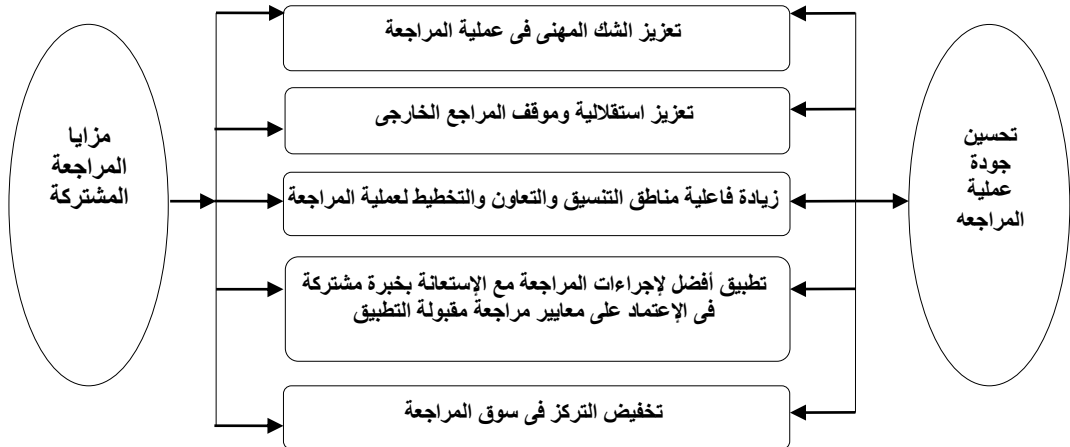
### ٢-٣ مزايا المراجعة المشتركة:

تتمثل أهداف المراجعة المشتركة في؛ استخدام نقاط القوة المحددة وخبرة أعضاء الفريق (خبراء التقييم الإقتصادي أو خبراء الصناعة) من الإدارات المختلفة لزيادة فاعلية المراجعة المشتركة، تقديم تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك مع تحمل مسؤولية مشتركة، تعميق الحصول على التأكد المعقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريف المادي سواء بسبب التضليل أو الخطأ ويكون هذا التأكيد أكثر

فعالية في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة العادية. بالإضافة إلى، تعزيز إستقلالية المراجع الخارجى وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة، وزيادة فاعلية مناطق التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية المراجعة من خلال شركات المراجعة. مما يترتب عليه زيادة فاعلية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة وإصدار رأي مراجعة واحد قوى وتطبيق أفضل لإجراءات المراجعة مع الإستعانة بخبرة 4 BIG.

يضاف لما سبق، أن هيئات القطاع العام والتي تمتد عبر المناطق الجغرافية ولها العديد من الفروع أو لديها عدد ضخم من الصفقات المالية تتطلب المراجعة المشتركة للقيام بمراجعتها سنوياً في الوقت المحدد، للتأكد من أن الأموال المخصصة للقطاعات الحكومية قد تم صرفها في الإتجاهات المخصصة لها في ظل نظام رقابة داخلية فعالة. وفي بعض الأحيان تلجأ الجهات الحكومية إلى المراجع الخارجى لمراجعة القوائم المالية الخاصة بها للتأكد من خلوها من أي تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش والتلاعب في ضوء معايير المراجعة الحكومية بما يطلق عليه بالمراجعة المشتركة من منظور حكومى. (Lesage and Sakel, 2012) ويوضح الشكل رقم (١) مزايا المراجعة المشتركة.

### الشكل رقم ( ١ ) مزايا المراجعة المشتركة



يتضح من الشكل رقم (١) تتمثل مزايا المراجعة المشتركة في؛ تعزيز الشك المهني في عملية المراجعة في ضوء مراقبة كل طرف من أطراف المراجعة للطرف الآخر، تعزيز موقف وإستقلال المراجع في مواجهة الشركة محل المراجعة لصعوبة تنمية العلاقات بين المراجعين والشركة في حالة تعدد المراجعين، وزيادة فاعلية مناطق التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية المراجعة، وتطبيق أفضل لإجراءات المراجعة مع الإستعانة بخبرة مشتركة في الإعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق، وتخفيض التركيز في سوق المراجعة مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة الخارجية. تتوقف خطوات تطبيق المراجعة المشتركة على؛ محددات إختيار فريق المراجعة المشتركة وإختيار الحالة المراد القيام بها لمراجعة المنشأة فيما بينهم للأشخاص والمنشآت الخاضعة للضريبة في ضوء ممارسة النشاط الإقتصادي لأكثر من دولة.

(Bennouri,et al.,2012؛ Citron,2013)

وفي هذا السياق، حددت المفوضية الأوروبية (EC(2011b) أهم فوائد المراجعة المشتركة في؛ تخفيض التركيز في سوق المراجعة، تعزيز موقف المراجع في مواجهة الشركة محل المراجعة لصعوبة تنمية العلاقات بين المراجعين والشركة في حالة تعدد المراجعين، تعزيز جودة المراجعة من خلال إشتراك أكثر من مكتب للمراجعة معاً يتبادلون الخبرات فيما بينهم، وتعزيز الشك المهني Reinforce Professional Skepticism في عملية المراجعة في ضوء مراقبة كل طرف من أطراف المراجعة للطرف الآخر. تطبيق برامج المراجعة المشتركة لها تأثير إيجابي على تحسين جودة المراجعة الخارجية وبخاصة الإلزامية، أما المراجعة المشتركة التي تطبق بشكل إختياري يتأرجح تأثيرها بين الإيجابي والسلبي.

وفي مصر تتنوع القطاعات التي تطبق المراجعة المشتركة. على سبيل المثال، قطاع التشييد ومواد البناء، قطاع البنوك، قطاع الخدمات المالية، قطاع الصناعة، قطاع

الزراعة والصناعات الغذائية، وقطاع الإتصالات. ويتم مراجعة هذه القطاعات من قبل مكتب Ernst & Young ,Deloitte and Touche, KPMG,PWC. مما يساعد فى تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة مع الإستعانة بخبرة مشتركة فى الإعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق.

### ٣-٣ مفهوم جودة عملية المراجعة:

مع تعرض مهنة المحاسبة والمراجعة فى السنوات الأخيرة إلى العديد من الإنتقادات المتعلقة بضعف دور المراجع الخارجى فى منع أو التقرير عن بعض ممارسات الإدارة التى تهدف إلى إدارة الأرباح بهدف تحقيق مكاسب معينة للإدارة ، مما أثار جدلاً حول موقف بعض المراجعين الخارجيين من السماح بإدارة الأرباح المحتملة من قبل الإدارة. ويتبع الإنخفاض فى جودة المعلومة إنخفاض فى جودة عملية المراجعة لتلك القوائم للحكم على مصداقيتها. (صقر، وآخرون، ٢٠١٦ )

ولذا حظى مفهوم جودة المراجعة Audit Quality باهتمام بالغ على المستويين الأكاديمى والمهنى نظراً لتعدد الأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة وتباين مستويات إدراكها وتقييمها لجودة المراجعة، إلا أنه لم يرد حتى الآن مفهوم شامل ومتكامل لجودة المراجعة. إن تعريف جودة المراجعة تعريفاً يحمل فى طياته الجوانب المختلفة لجودة المراجعة. يمكن تعريف جودة المراجعة بأنها، أداء عملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهنى بما يودى إلى زيادة إحتمال إكتشاف المراجع للتحريفات الجوهرية فى القوائم المالية والتقرير عنها بما يحقق أعلى قدر ممكن من إشباع الإحتياجات المختلفة لجميع الأطراف المعنية. (العنقرى، ٢٠٠٤؛

شعبان، ٢٠١١؛ عزب، ٢٠١٤؛ Roychowdhury, 2006, IAASB,2011 )

كما يمكن تعريف جودة عمليات المراجعة بأنها، الوسائل والإجراءات التى يجب إتباعها لضمان تنفيذ عملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة. وهناك العديد من

الإصدارات المهنية التي تناولت رقابة الجودة على عمليات المراجعة. نص معيار المراجعة المصرى رقم (٧) بعنوان الرقابة على مستوى أداء أعمال المراجعة Quality Control بهدف توضيح السياسات والإجراءات الواجبة الإلتباع من قبل مكتب المراجعة لتوفير الإطمئنان المناسب لمستوى أداء خبير لأعمال المراجعة عامة. كما ينص معيار المراجعة الدولى رقم (٢٢٠) الرقابة على جودة أعمال المراجعة Quality Control for Audit Work على العديد من الملامح والفقرات التفصيلية لجوانب الرقابة على جودة أعمال المراجعة. ويراعى إعتبرات الجودة فى كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة، وكذلك إجراءات عملية المراجعة والقائمين على تنفيذها والإشراف عليها بحيث يصدر تقرير المراجع وهو محصلة جهده ومشاركة فريق العمل معه مراعيًا لكافة المعايير والقواعد والآداب المهنية بما يضمن معه تطبيق معيار جودة عملية المراجعة. كما أصدر الإتحاد الدولى للمحاسبين IFAC فى عام ١٩٨١ معيار المراجعة الدولى رقم (٧) المتعلق بأدوات الرقابة على جودة عملية المراجعة والذى يتطلب ضرورة قيام مكتب المراجعة بتطبيق سياسات الرقابة على الجودة وإتخاذ الإجراءات الملائمة التى تؤكد بضرورة تحقيق الأغراض التالية؛ الخصائص الشخصية، المهارات، الكفاءات، تخصيص فريق العمل، التوجيه والإشراف، قبول العميل وإستمرار تقديم الخدمة له، والفحص والمراجعة. (سامى، ٢٠١١ ؛ جابر، ٢٠١٠؛ على، ٢٠٠٣ ؛ شاذلى، ٢٠١١؛ سليمان، ٢٠٠٨ )

يضاف لما سبق، يتطلب تحسين جودة المراجعة توافر عدد من العناصر من أهمها؛ التزام المراجعين بتنفيذ عملياتهم وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني خلال جميع مراحل عملية المراجعة لدورها في ضمان الحد الأدنى من جودة المراجعة، وتفعيل نظام المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات، وذلك في مقابل الثقة الممنوحة من قبل العميل والأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية في تقرير



مراجع الحسابات. كما يتطلب التطبيق العملي للمراجعة المشتركة من المراجعين ضرورة فهم طبيعة نشاط المنشأة وبيئتها ويقدر مستوى المخاطر والأخطاء التي يمكن أن تتضمنها القوائم المالية، ومن ثم يتشاركاً معاً في وضع خطة وبرنامج مراجعة متكامل يتقاسمان تنفيذه يحاول تقليل أخطار المراجعة لأقل مستوى يمكن قبوله. وتشكيل لجان المراجعة في المنشآت، والتي تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتكلف بمهام الرقابة على عمليات التقرير المالي للمنشآت، وتساهم في تدعيم إستقلالية مراجع الحسابات، من خلال التوصية بتعيين مراجع الحسابات، مما يقلل من تأثير الضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة محل المراجعة على إستقلالية المراجع. (رزقهاى، ٢٠١٥، Romero,2015)

وتجدر الإشارة فى هذا الصدد، يواجه تحسين جودة المراجعة تحديين أساسيين هما؛ **التحدى الأول**، يتعلق بمطالبة المستثمرين لمراقبى الحسابات بجودة المعلومات المالية بالرغم من أنهم لا يدخلوا فى إنتاجها. **والتحدى الثانى**، يتعلق بألعاب المراجعة فمن الطبيعى أن من يتلقى الخدمة هو من يدفع مقابلها، أما عقود المراجعة فتخضع لأنماط مختلفة حيث أن من يعين مراقب الحسابات ويحدد أتعابه هى لجنة المراجعة بتوصية من الإدارة أكثر من المساهمين. (CICA,2012)

### ٣-٥ معايير جودة عملية المراجعة:

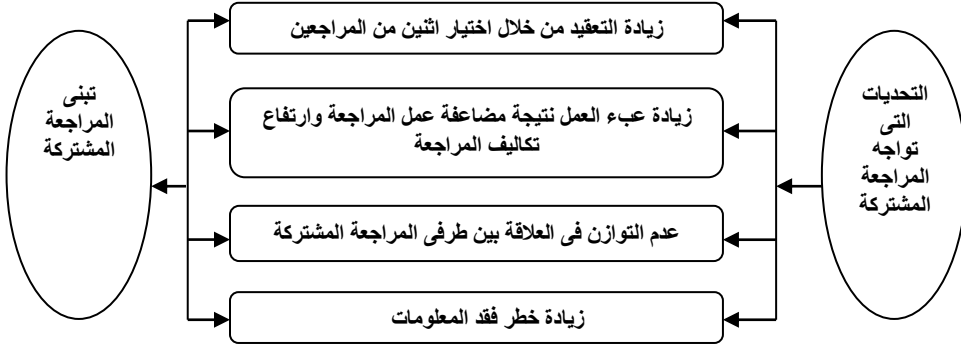
من خلال تناول الدراسات والأدبيات السابقة فى مجال جودة عملية المراجعة، يمكن القول بأن هناك تبايناً كبيراً حول وجود إطار مرجعى محدد لخصائص جودة عملية المراجعة نظراً لتباين وجهات نظر الأطراف ذات العلاقة ببيئة المراجعة فى تقويمها لمعايير جودة عملية المراجعة. وتجدر الإشارة فى هذا الصدد، هناك معايير يمكن أن يسترشد بها لجودة عملية المراجعة وذات صلة باستراتيجية المراجعة الموضوعية وهى؛ المصدقية والموثوقية، وتتحقق من خلال توفير المعلومات

المحاسبية الملائمة للمستفيدين من القوائم المالية، والتي يحتوى عليها تقرير مراجع الحسابات بما يفيد أن القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً والتي تصدرها المنظمات المهنية المعنية. مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية، وهذا يتطلب توافر الخبرة المهنية لفريق عمل المراجعين، وضرورة استقلال مكاتب المراجعة مما يساعد على خفض درجة مخاطر المراجعة. مدى استخدام المعايير المتعلقة بجودة الأداء المهني، أهمية توافر نظم تحقق الرقابة على جودة الأداء المهني، مع مراعاة قواعد السلوك المهني التي نصت عليها المنظمات المهنية. وشهرة مكتب المراجعة، ومعناها إرتباط مكتب المراجعة باحدى مكاتب المراجعة العالمية، مع توافر الإمكانيات المادية والبشرية، واستخدام التقنية الحديثة للمعلومات، وعدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة على مكتب المراجعة. (Francise,et al.,2013; Hutchins,2012)

### ٣-٦ أهم الإنتقادات والتحديات التي تواجه المراجعة المشتركة:

على الرغم من المزايا التي يمكن أن تحققها المراجعة المشتركة، إلا أن هناك مجموعة من الإنتقادات والتحديات التي تواجه المراجعة المشتركة ومنها؛ زيادة التعقد من خلال إختيار إثنين من المراجعين والتواصل معهما بدلاً من مراجع واحد، وإحتمال التعامل مع الخلافات التي قد تحدث بين طرفي المراجعة وزيادة عبء العمل نتيجة مضاعفة عمل المراجعة، وإرتفاع تكاليف المراجعة في ظل التعاقد مع أكثر من مراجع بواسطة الشركة محل المراجعة. ويوضح الشكل رقم (٢) التحديات التي تواجه المراجعة المشتركة.

الشكل رقم ( ٢ )  
التحديات التي تواجه المراجعة المشتركة



يتضح من الشكل رقم (٢) من التحديات التي تواجه المراجعة المشتركة، زيادة التعقد من خلال إختيار إثنين من المراجعين والتواصل معهما بدلاً من مراجع واحد وإحتمال التعامل مع الخلافات التي قد تحدث بين طرفي المراجعة، وزيادة عبء العمل نتيجة مضاعفة عمل المراجعة وإرتفاع تكاليف المراجعة في ظل التعاقد مع أكثر من مراجع، عدم التوازن في العلاقة بين طرفي المراجعة المشتركة، وزيادة خطر فقد المعلومات في ظل إحتمال عدم قيام أى من طرفي المراجعة بفحص بعض الجوانب نتيجة إعتقاد كل منهما على الطرف الأخر، وإحتمال عدم فحص كل طرف من طرفي المراجعة ما قام به الطرف الأخر من أعمال.

يضاف لما سبق، عدم التوازن في العلاقة بين طرفي المراجعة المشتركة بوجه عام وفي حالة وجود مكتب عالمي كبير مع مكتب مراجعة صغير بوجه خاص، وزيادة خطر فقد المعلومات Risk of Loss of Information في ظل إحتمال عدم قيام أى من طرفي المراجعة بفحص بعض الجوانب نتيجة إعتقاد كل منهما على الطرف الأخر، وإحتمال عدم فحص كل طرف من طرفي المراجعة ما قام به الطرف الأخر من أعمال.( EC,2011a ) كما أن شركات المراجعة مسؤولة وبشكل مشترك بحزم عن

عملية المراجعة والرأى فى التقرير النهائى عن أعمالها مشترك ولا يمكنها إءعاء الجهل بالعمل الذى قام به أحدهما. فكلاهما عليه التأكد من أن عملية المراجعة قد تم آءاؤها وفقاً لمعايير المراجعة وأن أدلة المراجعة ملائمة وكافية وصالحة وقد تم الحصول عليها وفى ضوءها تم تكوين رأى موحد يتم التوقيع عليه من كلاهما. وكل مراجع منهما عليه أن يتفهم جيداً حدود عمله والمهام المطلوبة من المراجع الأخر لتجنب أى إزدواجية فى العمل المراجعى وفى حالة عدم إقتناع أحد المراجعين بعمل الأخر ورفض المراجع الأخر القيام باختبارات إضافية، فىجب على المراجع الأول القيام بالإجراءات الإضافية للوصول إلى رأى سليم إنطلاقاً من مسؤوليتهما المشتركة عن أعمال المراجعة.

ويلاحظ أن، درجة التركيز السوقي فى الولايات المتحدة الأمريكية ٩٠% قبل إنهيار مؤسسة آرثر أندرسون، و ٩٦% بعد الإنهيار، وتستحوذ مؤسسات المراجعة الكبرى فى ألمانيا على قرابة ٩١% من السوق المراجعى للبنوك التجارية، وفى المملكة المتحدة ٦٥% بسبب عمليات الإنءماج، وعلى الصعيد الدولى وصلت درجة التركيز السوقي ٦٥% فى كل من (كندا، هونج كونج، وسنغافورة). (الغامدى والعنقرى، ٢٠٠٥؛ جمعه، ٢٠١٤)

**٤- العوامل التى تؤثر فى تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر:**

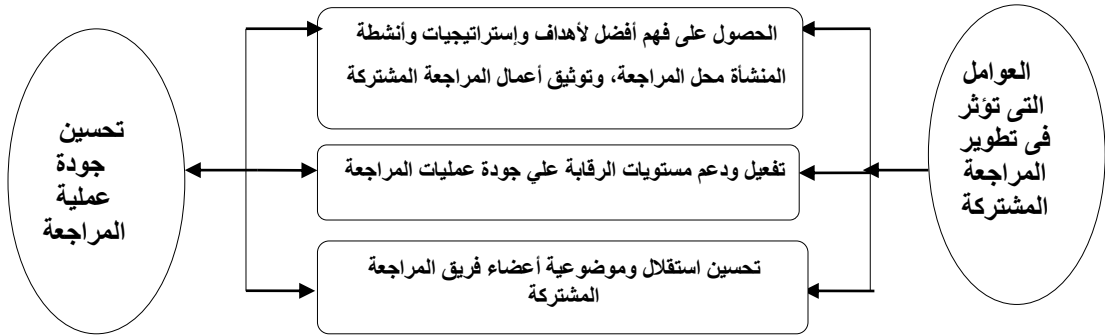
زادت النداءات فى الآونة الأخيرة، بتطبيق رقابة أكبر بالشركات لضمان إستعادة الثقة فى جودة القوائم المالية المنشورة عن طريق تحسين جودة عملية المراجعة. يمكن تحديد آليات تفعيل المراجعة المشتركة والتى من المتوقع أن يكون لها تأثير فى تحسين جودة عملية المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر فى:

أ- الحصول على فهم أفضل لأهداف وإستراتيجيات وأنشطة المنشأة محل المراجعة وتوثيق أعمال المراجعة المشتركة.

- ب- تفعيل ودعم مستويات الرقابة علي جودة عمليات المراجعة.
- ج- تحسين إستقلال وموضوعية أعضاء فريق المراجعة المشتركة.
- أ- الحصول على فهم أفضل لأهداف وإستراتيجيات وأنشطة المنشأة محل المراجعة وتوثيق أعمال المراجعة المشتركة:

يتطلب التطبيق العملي للمراجعة المشتركة من كل من المراجعين ضرورة فهم طبيعة نشاط المنشأة وبيئتها، وتقدير مستوى المخاطر والأخطاء التي يمكن أن تتضمنها القوائم المالية، ومن ثم يتشاركا معاً في وضع خطة وبرنامج مراجعة متكامل يتقاسمان تنفيذه يحاول تقليل أخطار المراجعة لأقل مستوى يمكن قبوله. ويوضح الشكل رقم (٣) العلاقة بين العوامل التي تؤثر في تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية.

**الشكل رقم ( ٣ )  
العلاقة بين آليات تفعيل المراجعة المشتركة  
وتحسين جودة عملية المراجعة**



يتضح من الشكل رقم (٣) تتمثل آليات تفعيل المراجعة المشتركة في؛ الحصول على فهم أفضل لأهداف وإستراتيجيات وأنشطة المنشأة محل المراجعة، وتوثيق أعمال المراجعة المشتركة، وتفعيل ودعم مستويات الرقابة علي جودة عمليات المراجعة،

بالإضافة إلى تحسين إستقلال وموضوعية أعضاء فريق المراجعة المشتركة ومن ثم يساعد ذلك في تحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية. يضاف لما سبق، أن التوثيق في أعمال المراجعة المشتركة يكون أكثر كفاءة وفاعلية في تحسين جودة عملية المراجعة. كما يساهم إستخدام برامج المراجعة المهيكلية في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، نظراً لما تتضمنه تلك البرامج من التحديد الواضح لإجراءات المراجعة الواجب تنفيذها في كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة، مما يحقق الإتساق بين قرارات وأحكام مراجعي الحسابات ويقلل من الأحكام الشخصية التي يصدرها المراجعون أثناء تنفيذ عمليات المراجعة. إن إتباع أسلوب دعم المراجعة الذكية (Smart Audit Support (SAS)، عن طريق القيام بأعمال معينة طبقاً لتسلسل منطقي، تبدأ بتتبع المخاطر المصاحبة للتعامل. (على، ٢٠٠٣؛ جمعه، ٢٠١٤؛ Nicole, et al., 2013; Deloitte and Touche, 2002)

#### **ب- تفعيل ودعم مستويات الرقابة علي جودة عمليات المراجعة:**

أكدت معايير المراجعة المصرية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٦٦) لعام ٢٠٠٨ على أهمية مراقبة الجودة على عمليات المراجعة (المعيار رقم ٢٢٠)، كما أكد قرار الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٩٦) لعام ٢٠٠٦ م على أهمية الجودة من خلال إقتصار أداء خدمة المراجعة لكل من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الإستثمار على المراجعين المقيدین بسجل خاص لدى الهيئة. كما أكد قرار الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٨٤) لسنة ٢٠٠٨ والمعدل بالقرار رقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٩ بشأن تأسيس وحدة الرقابة علي جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدین بسجل الهيئة العامة للرقابة المالية، والقرار رقم (٣٣) لسنة ٢٠٠٩ بشأن ضوابط القيد وإستمرار القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لدي

الهيئة، بالإضافة إلى القرار رقم (٥٠) لسنة ٢٠١٤ بشأن تنظيم عمل وحدة الرقابة علي جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين لدي الهيئة.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، يساهم إرتباط مكتب المراجعة بإحدى المنشآت كبيرة الحجم في؛ تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، نظراً لحرص مكتب المراجعة على الإلتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، كما أن إمتلاك المنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم لخبرات فنية عالية ونظم رقابة داخلية محكمة وأنظمة محاسبية متطورة يساهم في تحسين أداء مراجعي الحسابات، حيث تسعى المنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم إلى الحصول على خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة بهدف إضفاء درجة أعلى من الثقة على قوائمها المالية المنشورة. كلما زادت درجة التركيز السوقي لشركات المراجعة المشتركة، كلما كانت سرعة أداء عملية المراجعة تخطيطاً وتنفيذاً وتقريراً، ومن ثم خفض أتعاب المراجعة المشتركة بصفة عامة، أصبحت قدرتها على التشاور الملائم في الأمور الجوهرية عالية، وإرتفعت قدرتها على وضع وتطبيق سياسات وإجراءات قبول وإستمرار العلاقات مع العملاء، وقلت مخاطر التقاضى. (عرفه ومليجي، ٢٠١٣؛ العنقري، ٢٠٠٣؛ الهريدي، ٢٠١٥؛ رزقهاى، ٢٠١٥)

### ج- تحسين إستقلال وموضوعية أعضاء فريق المراجعة المشتركة:

أهمية دعم إستقلال مراقب الحسابات لضمان الثقة فى القوائم المالية وتحسين أداء عملية المراجعة من خلال الزام الشركات بالإفصاح عن الأتعاب المدفوعة للمراجعة، الحد من قدرة مراقب الحسابات على تقديم الخدمات الأخرى، وتغيير مكتب المراجعة كل خمس سنوات. أهمية جوانب الإتصال بين أطراف المراجعة المشتركة من خلال؛ جلسات العصف الذهنى Brainstorming للمناقشة. وأن تكون في إطار زمنى ملائم وأن تشمل على؛ مخاطر التحريف المادى الهامة. وقد طالب المعيار الأمريكى رقم

( ٩٩ ) بضرورة عقد جلسات العصف الذهني، وهذا ما أكده المعيار الدولي رقم (٢٤٠) بضرورة إجراء مناقشات بين فريق العمل. إن كل الإجتماعات الهامة والجوهرية الهامة يجب أن تكون في ضوء ممثلين عن شركات المراجعة المشتركة، مما يزيد من جودة عملية المراجعة في ضوء زيادة فاعلية برامج الإتصال بين المراجعين المشتركين، وإلمامهم بالقضايا التي تتم مناقشتها مع الإدارة في إطار برامج المراجعة المشتركة المتعارف عليها. عمليات المعاينة التي يقوم بها الشريك الثاني في المراجعة المشتركة لها تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة وإستقلالية المراجع.

(Audousset,2012;Quick,2012; Ratzinger,et al.,2012)

#### ٤- العلاقة بين تفعيل المراجعة المشتركة وجودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر:

يقوم أسلوب المراجعة الجيد بإجراء تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات (Strengths, Weaknesses, Opportunity and Threats, SWOT)، والذي يتم من خلاله القيام بمراجعة جميع أعمال العميل وإستراتيجياته. ويكون التركيز في نهج قياس النشاط التجاري منصّباً على مخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العميل، وبالتالي إمكانية تقديم معلومات وبيانات لا تقتصر على مدى عدالة ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات وإنما تساهم أيضاً في الإرتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل. (مبارك، ٢٠٠٠؛ Stanley,2011)

يتمثل الأثر الإيجابي لتفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر في:

١- وجود إختلاف في جودة المراجعة في ظل وجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة.



٢- قيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية ناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح.

٣- دقة تقرير المراجعة.

١- وجود إختلاف فى جودة المراجعة فى ظل وجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة:

إتجهت مكاتب المراجعة الكبرى مع نهاية القرن العشرين، نحو تطوير طبيعة ونوعية خدماتها بحيث أصبح التركيز على القيمة المضافة التي يحصل عليها العميل، من خلال توسيع نطاق وظيفة المراجعة التقليدية من مجرد إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية، إلى تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية المنشأة محل المراجعة. وسوف يتم توضيح الأسلوب أو المنهج الحديث الذي تتبعه أربعة من مكاتب المراجعة الكبرى في تنفيذ مراجعة الحسابات. (Sharma and Sidhu, 2014; Hagedorn et al., 2003)

فقد إستحدث مكتب (Deloitte and Touche,2002) نهجاً جديداً في المراجعة سميت بإعادة هندسة الأعمال التجارية Business Process Re-Engineering، وتقديم الفكر المناسب للمنشأة محل المراجعة، لغرض تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية المنشأة. ويتم ذلك بواسطة المعرفة التفصيلية بطبيعة عمل العميل وطريقة المحاسبة لديه، بالإضافة إلى تصميم إجراءات المراجعة المناسبة والتي تأخذ في إعتبارها المخاطر المصاحبة للعميل وعمل المراجعة وأرصدة الحسابات الهامة. (Cullinan and Sutton,2002)

كما قام مكتب (Ernest & Young) باستحداث ما يسمى بالمراجعة المبتكرة Audit Innovation وهي عبارة عن العمليات المستمرة لتحديث إجراءات مراجعة

الحسابات التقليدية، من خلال تصميم وتبني أسلوب يقدم أفكاراً أكثر، وحلولاً ونتائج تساعد في تحقيق مميزات مالية وعملية وتنافسية للمنشأة محل المراجعة، مما يستدعي قيام المكتب بتقدير إحتياجات العملاء وغيرهم من المستفيدين وتقدير الأمور التي تتطلب الإهتمام سواء كانت من داخل المنشآت محل المراجعة أو مستمدة من محيطها الإقتصادي والإجتماعي والتنظيمي (Ernest & Young, 2005).

كما قام مكتب (KPMG,2006)، باستخدام نداءات ومطالبات عملائه في تسويق نهجه الجديد، فقد أصبحوا ينتظرون بأن تقدم إليهم المراجعة معلومات وبيانات إضافية مثل معرفة ما هو وضعهم بالمقارنة مع المنشآت الأخرى المنافسة؟ وكذلك ما هي المخاطر المحتملة التي تواجه أعمالهم؟ المراجعة الحديثة أسلوب شامل يقوم بإجراء عملية المراجعة على مستوى منشأة العميل ككل، حيث يبدأ المراجع بدراسة المنشأة من أدنى مستوى في الهرم التنظيمي الإداري إلى أعلى مستوى، وبذلك يتمكن من تكوين فهم عام عن الأهداف الإستراتيجية للعميل والمخاطر التي يواجهها، والإجراءات الرقابية اللازمة لمواجهة هذه المخاطر، كل ذلك بعيداً عن إبداء الرأي في القوائم المالية. (Bell, et al., 2012)

كما بدأ مكتب (Pricewaterhouse Coopers) مشروعه في تطوير مراجعة الأعمال، وكان يتوقع تنفيذه حول العالم. وقد أوضح بأنه في خضم مرحلة إعادة تقديم وتعريف لما يقدمونه للعالم من خدمات مهنية، حيث أن مراجعة الحسابات بالنسبة له تم تطويرها ليصبح التركيز فيها على مخاطر الأعمال وعمليات الأنشطة التجارية للعملاء وليس فقط على التحقق من مدى عدالة القوائم المالية. وبالتالي المساهمة في خلق فرص جديدة لتقديم أفكار للعميل من شأنها تحسين أدائه المستقبلي. (Jeppesen, 1998) كما قام المسؤولون التنفيذيون في المكتب باعتماد العديد من

التطورات الأساسية سواء فيما يتعلق بالهيكل الإداري والتنظيمي للمكتب أو بطبيعة ومنهجية الخدمات المهنية التي يقدمها. (عابد، ٢٠١٣)

تتمثل العلاقة بين وجود إختلاف في جودة المراجعة في ظل وجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة في؛ تساعد المراجعة المشتركة في؛ التعاقد مع مكتب واحد من مكاتب المراجعة العالمية الكبرى على الأقل في ظل المراجعة المشتركة الإلزامية يتواكب معه قدر أكبر من جودة الأرباح، إرتفاع جودة الأرباح وأتعب المراجعة عند استخدام شريكين يعملان في ذات مكتب المراجعة، يترتب على المراجعة المشتركة زيادة فاعلية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة وإصدار رأي مراجعة واحد قوى، وتطبيق أفضل لإجراءات المراجعة مع الإستعانة بخبرة BIG 4، على أن يكون أحدهما مشترك في الإعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق، ترتفع أتعب المراجعة في ظل وجود مكتب واحد فقط من المكاتب العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة المشتركة، تطبيق برامج المراجعة المشتركة لها تأثير إيجابي على تحسين جودة المراجعة الخارجية وبخاصة الإلزامية، أما المراجعة المشتركة التي تطبق بشكل إختياري يتأرجح تأثيرها بين الإيجابي والسلبى.

٢- قيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية ناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح:

يعد قيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية ناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح من المعايير التي يمكن أن يسترشد بها لجودة عملية المراجعة. وتعنى إدارة الأرباح Earning Management تغيير الأداء الإقتصادي المُعلن للشركة بواسطة الإدارة إما لتضليل المساهمين أو للتأثير في نتائج تعاقدية. من خلال إدارة الإستحقاقات المحاسبية Accrual Management ومن خلال التغيير في التقديرات والسياسات المحاسبية وتضمّن الاحتيال ومخالفة المبادئ. (عيسى، ٢٠٠٨)

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، أن أنشطة إدارة الأرباح تزيد من تكلفة رأس المال بنسبة أكبر من إدارة الإستحقاقات ويرجع ذلك إلى؛ الإدارة الحقيقية للأرباح أكثر صعوبة للكشف عن إدارة الإستحقاقات ونتيجة لهذا فإن المديرون يختلسون قدر أكبر من النقدية باستخدام الإدارة الحقيقية عن إدارة الإستحقاقات، مما يترتب عليه أن للإدارة الحقيقية للأرباح أثر إيجابي أقوى على تكلفة رأس المال من إدارة الإستحقاقات. وأن ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح تكون لها قدرة أكبر على تضخيم الأرباح عن إدارة الإستحقاقات، لأنها لا تؤثر على الإستحقاقات فقط بل تؤثر على التدفقات النقدية أيضاً.

( صقر، وآخرون، ٢٠١٦ )

وبالتالي تتأثر جودة التقارير المالية باستغلال الإدارة للمرونة المتاحة في السياسات والمبادئ المحاسبية في معالجة البنود الواردة بها، وبذلك تتغير نتيجة نشاط الشركة من ربح إلى خسارة أو العكس نتيجة إتباع سياسة ما دون الأخرى. ولذا تطبيق ممارسات إدارة الأرباح يؤدي إلى إنخفاض ملاءمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية، وضعف الإعتماد عليها مما يجعلها تعطى صورة غير صادقة عن حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال. من أهم ممارسات إدارة الأرباح التي تؤثر بشكل إيجابي على تخفيض جودة التقارير المالية؛ التلاعب في التقديرات المحاسبية وعدم دقتها وملاءمتها، إستغلال الإدارة للمرونة المتاحة في الإختيار بين المبادئ المحاسبية، إختيار الإدارة لسياسات محاسبية بذاتها لتحريف التقارير المالية وإظهار منافعها الذاتية بها. (خليل، ٢٠١٣ )

على الرغم مما تسببه الإدارة الحقيقية للأرباح من أضرار على المنشأة، إلا أنه عادة ما يلجأ إليها المديرون بدلاً من إدارة الاستحقاقات ويرجع ذلك إلى الأسباب الآتية؛ تزايد الدعاوى القضائية في ظل إدارة الإستحقاقات وزيادة مخاطر التقاضي حولها، كثرة القيود والمتطلبات التي وضعها قانون SOX أدى إلى الحد من إدارة الإستحقاقات والتحول إلى الإدارة الحقيقية حتى لو كان هذا القرار يمثل القرار الأمثل على الأجل

الطويل فهو يعد القرار الأمثل من وجهة نظر المديرين، تقوم إدارة الإستحقاقات على أساس المعالجات المحاسبية التي يقوم بمراجعتها المراجع، بينما تقوم الإدارة الحقيقية على أساس القرارات التشغيلية التي يسيطر عليها المدبرون، قرار إدارة الإستحقاقات يجب أن يتخذ فى نهاية الفترة المالية أو بعدها، وعندما تنتهى السنة المالية بعجز يفوق الإستحقاقات التى يمكن التلاعب بها فسوف يودى ذلك لإتجاه الأرباح للصفر مما يدفع المدبرون لممارسة الإدارة الحقيقية للأرباح وذلك لأنها تتم خلال العام ولا تتطلب الانتظار حتى نهاية السنة المالية. ترجع صعوبة كشف ممارسات الإدارة الحقيقية إلى أنها تختص بأنشطة المنشأة ذاتها وليس بطريقة تسجيل العمليات المترتبة عليها ، بينما إدارة الإستحقاقات تتعلق بطرق تسجيل المعاملات والأساليب والطرق المحاسبية المستخدمة مما يسهل على المراجعين إكتشافها. يمكن ممارسة الإدارة الحقيقية فى ظل إحكام المعايير المحاسبية وضوابطها وانخفاض مرونتها، وذلك لأنها تعتبر فى هذه الحالة تكلفة من إدارة الإستحقاقات التى يفضل ممارستها فى ظل المرونة العالية للمعايير. وهذا يوضح وجود قدرة للمراجعين على إكتشاف إدارة الإستحقاقات ، وأن جودة عملية المراجعة تحييد إدارة الإستحقاقات. (Chi,et,al.,2011)

تتمثل مسئولية مراقب الحسابات تجاه إكتشاف التحريفات بالقوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح فى؛ تقدير الأهمية النسبية لممارسات إدارة الأرباح المرتبطة بتقدير بعض بنود القوائم المالية، ويحدد نوع الرأى فى تقريره، يجب على المراجع أن يلفت نظر الإدارة وقيامها بإجراء التعديلات التى حددها. والإطلاع على كافة المعلومات التى تتيح لمراقب الحسابات التعرف على دوافع الإدارة بشأن إختيار أو تغيير الطرق والمبادئ المحاسبية مما يمكنه من التخطيط السليم لإجراءات المراجعة وينعكس على جودة التقارير المالية. بالإضافة إلى، بذل العناية المهنية فى دراسة وتحليل كافة التقارير المالية والإيضاحات المتممة وتقارير مجلس الإدارة للتعرف على

أية مؤشرات أو إشارات تشير إلى تطبيق الشركة لممارسات إدارة الربح ودرجة تأثيرها على مدى إستمرارية الشركة، تبنى إتجاه الشك المهني فى أعمال المراجعة بصفة عامة وفى مراجعة الجوانب المرتبطة بممارسات إدارة الأرباح بصفة خاصة، وتحديد الفرص التى قد تتيح للإدارة ممارسات عمليات إدارة الأرباح، وتقدير مخاطر التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية وذلك من خلال تحليل المخاطر المحددة والمرتبطة بكل منطقة من مناطق ممارسات إدارة الأرباح، وتقييم أدلة الإثبات التى جمعها المراجع لتخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية إلى أدنى مستوى مقبول من حيث كفايتها ومناسبتها، والتقارير عن التحريفات ومتابعتها. (Thomas and Paul,2004)

### ٣- دقة تقرير المراجعة:

تتبع أهمية تقرير مراجع الحسابات فى درجة الثقة التى يضيفها على القوائم المالية المنشورة، والتي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية فى إتخاذ قراراتهم الإستثمارية. تتمثل العلاقة بين تطبيق المراجعة المشتركة ودقة تقرير المراجعة فى؛ تساعد المراجعة المشتركة فى تقديم تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك مع تحمل مسؤولية مشتركة، تتوقف خطوات تطبيق المراجعة المشتركة على محددات إختيار فريق المراجعة المشتركة وإختيار الحالة المراد القيام بمراجعتها وعقد إجتماعات لتخطيط أعمال المراجعة المشتركة، المراجعة المشتركة أسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأي والذي يعزز عمليات المراجعة ويدعم قدرات المراجعين على التصدي للخلافات مع إدارات الشركات محل المراجعة، تسمح المراجعة المشتركة بتوحيد الفكر والتعاون المهني والمناقشة المتبادلة بين المراجعين المكلفين بها. تتميز المراجعة المشتركة بإصدار تقرير مراجعة مشترك يتوقف على تنفيذ برنامج مراجعة واحد يعتمد على تقسيم إجراءات وأعمال المراجعة بناء على التخطيط المشترك.

وهو ما سوف يتناوله البحث في الدراسة التطبيقية للتعرف على أثر تفعيل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر من خلال الإعتماد على عينة عشوائية من القوائم المالية وتقارير المراجعة لـ (١٠) شركات من خمس قطاعات من الشركات المسجلة في بورصتي القاهرة والاسكندرية، بالإضافة إلى الاستعانة بمجموعة من الأسئلة الإستقصائية وجهت لمجموعة من مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية وبعض فروع المكاتب العالمية العاملة في مصر، والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات للتعرف على آليات تفعيل المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

#### ٥- الدراسة التطبيقية وإختبار فروض البحث:

تهدف الدراسة التطبيقية إلى إختبار فروض وأهداف البحث في ضوء حدوده، وذلك من خلال إستخدام عينة عشوائية من القوائم المالية وتقارير المراجعة للشركات المصرية المسجلة في بورصتي القاهرة والاسكندرية. بالإضافة إلى الإستعانة بمجموعة من الأسئلة الإستقصائية وجهت لمجموعة من مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية وبعض فروع المكاتب العالمية العاملة في مصر، والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات.

#### ١ / ٥ تصميم الدراسة التطبيقية:

#### ١ / ١ / ٥ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من القوائم المالية وتقارير المراجعة للشركات المصرية المسجلة في بورصتي القاهرة والإسكندرية. وقد تم الحصول على بيانات شركات العينة من خلال الجهاز المركزي للتعبيئة العامة والإحصاء حيث قام الجهاز بإرسال الباحثة إلى شركة مصر لنشر المعلومات Egypt for Information Dissemination

(EGID) ، بالإضافة إلى الحصول على بعض القوائم الأخرى من خلال المواقع الإلكترونية على الإنترنت. وتتكون عينة الدراسة العشوائية من القوائم المالية وتقارير المراجعة لـ ( ١٠ ) شركات من خمس قطاعات من الشركات المسجلة في بورصتي القاهرة والاسكندرية عن الأعوام من ٢٠٠٩ حتى ٢٠١٣. وتتمثل القطاعات في كل من؛ قطاع التشييد ومواد البناء، قطاع الزراعة والصناعات الغذائية، قطاع الاتصالات، قطاع الخدمات المالية، وقطاع الصناعة. وقد بلغت اجمالى حجم عينة الدراسة (١٣٢) مشاهدة متعلقة بالشركة خلال سنوات الدراسة. ويرجع إختيار هذه القطاعات إلى مجموعة من الاعتبارات وهى:

- مدى وفرة المعلومات اللازمة لتطبيق الدراسة التطبيقية.
- مدى جاذبية القطاع للاستثمار فى أسهم شركاته من قبل المستثمرين.
- نسبة التمثيل القطاعى للعينة فى سوق الأوراق المالية، حيث تحتل قطاعات البورصة المختارة نسبة ٥٦,٢٩ % من إجمالى رأس المال السوقى.

بالإضافة إلى الإستعانة بمجموعة من الأسئلة الإستقصائية وجهت لمجموعة من مراجعى الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية وبعض فروع المكاتب العالمية العاملة فى مصر، والمراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات والتي تتجاوز خبرتهم أكثر من سبع سنوات مما يجعل ردودهم أكثر ملائمة. ويوضح ملحق البحث نموذج الإستمارة لإختبار الفرض الأول، وقد بلغ عدد الإستمارات التى تم توزيعها على أفراد البحث ( ٢٠٠ ) إستمارة، بينما تم تجميع (١٤٨) إستمارة فقط أى ما يعادل ٧٤ % تقريباً من إجمالى أفراد العينة. ويوضح الجدول رقم ( ١ ) تحليلاً لحجم العينة محل الدراسة. وقد تم الحصول على رأى مفردات العينة باستخدام الأسئلة، كما تم إعطاء أوزان للإستجابة وفقاً لمقياس ليكرت الترتيبي الخماسى كما يلى:



|         |              |                   |       |                     |                  |
|---------|--------------|-------------------|-------|---------------------|------------------|
| التصنيف | موافق تماماً | موافق بدرجة كبيرة | موافق | غير موافق إلى حد ما | غير موافق تماماً |
| الوزن   | ٥            | ٤                 | ٣     | ٢                   | ١                |

جدول رقم ( ١ )  
قوائم الإستقصاء الموزعة والمعاداة ونسبة الردود

| نسبة الردود | عدد الاستمارات المعادة والصالحة للتحليل | عدد الاستمارات الموزعة | مجتمع الدراسة   |
|-------------|---|------------------------|---|
| ٧٥ %        | ٩٠                                      | ١٢٠                    | المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية وبعض فروع المكاتب العالمية العاملة في مصر . |
| ٧٣ %        | ٥٨                                      | ٨٠                     | المراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات   |
| ٧٤ %        | ١٤٨                                     | ٢٠٠                    | الإجمالى  |

#### ٢/١/٥ فروض الدراسة:

ولتحقيق أهداف البحث تم إشتقاق الفروض التالية والتي سيتم إختبارها فى بيئة الممارسة المصرية، وتتمثل فى :

**الفرض الأول:** تتعدد آليات تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر.

**الفرض الثانى:** يوجد إختلاف فى جودة المراجعة فى ظل وجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة.

**الفرض الثالث:** يؤثر تفعيل المراجعة المشتركة إيجابياً على قيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية ناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح وعلى دقة تقرير المراجعة.

### ٣/١/٥ قياس متغيرات الدراسة:

تقوم الدراسة على إستخدام متغير مستقل وهو تفعيل المراجعة المشتركة، ومتغير تابع وهو جودة عملية المراجعة وإستخدام المستحقات غير العادية كمقياس لجودة المراجعة لقياس مدى قيام الشركة محل المراجعة بإدارة الأرباح بالقيم المطلقة وقيمها العادية. بالإضافة إلى، هناك مجموعة من المتغيرات الأخرى التي تم الإستعانة بها كمتغيرات رقابية، وتتمثل في:

- المراجعة المشتركة. يعبر عن متغير وهمى يأخذ (١) في حالة اشتراك أكثر من مكتب للمراجعة في عملية المراجعة الواحدة ، ويأخذ (صفر) في حالة وجود مكتب واحد فقط.

- حجم الشركة محل المراجعة: مقاساً بأجمالى الأصول في سنة المراجعة.

- نسبة المديونية: وقد تم قياس هذا المتغير فى صورة نسبة إجمالى الالتزامات إلى إجمالى الأصول كمقياس للخطر الطبيعي أو الملازم.

- الجهد المبذول في عملية المراجعة : ويقاس بعدد أيام المراجعة ،مقسوماً على الحد الأدنى المقرر في القانون المصري الإنتهاء من المراجعة ويبلغ ٩٠ يوماً.

- نسبة إجمالى الإلتزامات إلى إجمالى الأصول: كمقياس لخطر العمل .

- التدفق النقدي: مقاساً بنسبة التدفق النقدي إلى إجمالى الأصول كمقياس لخطر العمل.

- صافي الدخل من العمليات التشغيلية بعد طرح قيمة الإهلاك كمقياس لخطر العمل.

- نسبة التداول: مقاسة بنسبة الأصول المتداولة إلى الإلتزامات المتداولة كمقياس لخطر العمل.

- نسبة المخزون إلى إجمالى الأصول: كمقياس للخطر الطبيعي أو الملازم.

والناتجة من تطبيق المعادلة التالية:

$$AQ(t) = B_0 + B_1(1/TA_{(t-1)}) + B_2 (LS(t) / TA_{(t-1)}) + B_3 (S(t) - D(t) / TA_{(t-1)}) + B_4 NP(t) + AB + E$$

حيث:

$AQ(t)$ : قيمة المتغير التابع ويعبر عن جودة المراجعة وهو إجمالي المستحقات للشركة (xx) فى الفترة  $t$  = صافى الدخل قبل العمليات غير العادية - التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية / إجمالى الأصول للشركة (xx) فى الفترة  $(t-1)$ .

$TA_{(t-1)}$ : يعبر عن إجمالى الأصول للشركة (xx) فى الفترة  $(t-1)$  (متغير مستقل).

$LS(t)$ : يعبر عن صافى الأصول طويلة الأجل للشركة (xx) فى الفترة  $t$  (متغير مستقل).

$S(t)$ : يعبر عن المبيعات للشركة (xx) فى الفترة  $t$  (متغير مستقل).

$D(t)$ : يعبر عن المدينون وأوراق القبض للشركة (xx) فى الفترة  $t$  (متغير مستقل).

$NP(t)$ : يعبر عن صافى الدخل على إجمالى الأصول للشركة (xx) فى الفترة  $t$  (متغير مستقل).

$AB$ : يعبر عن المستحقات غير العادية = بواقى معادلة الانحدار

$B_1 - B_4$ : معاملات المتغيرات المستقلة

$E$ : الخطأ العشوائى للنموذج

## ٤/١/٥ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تقوم الدراسة الحالية على إختبار العلاقة بين مدى التأثير الجوهري للعلاقة بين تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر. تم إدخال البيانات على الحاسب الآلى بعد ترميز المتغيرات والبيانات باستخدام برنامج SPSS (Version 17) ، وإستخدام الأساليب الآتية:

- ١- استخدام بعض المقاييس الإحصائية الوصفية وتشمل؛ التوزيع التكرارى المزدوج لعرض البيانات فى جداول تكرارية توضح درجة الأهمية لكل عنصر. بالإضافة إلى المتوسط الحسابى، والانحراف المعيارى لحساب معامل الإختلاف.
- ٢- أسلوب التكرارات، والنسب المئوية، بالإضافة الى أسلوب تحليل الإنحدار الخطي المتعدد التدريجي. كما تم قياس طبيعة علاقة الارتباط بين المتغيرات للتعرف على طبيعة وإتجاه علاقة الارتباط بين المتغيرات.
- ٣- مقياس الإعتدالية أو المصدقية Reliability: ويوضح مدى الإعتداد على نتائج الأسئلة، ومدى إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة، وذلك من خلال مقياس معامل الثبات Cronbach's Alpha.
- ٤- إختبار Wilcoxon Signed Rank Test لمعرفة الوسيط المتوقع Median P- Value للفرض الأول.
- ٥- الإختبار اللامعلمى Non Parametric، للمقاييس أو المشاهدات فى صورة رتب وليس فى صورة مقاييس كمية.

## ٥/١/٥ اختبار المصدقية:

تم اختبار مدى الصدق والثبات فى أداة الدراسة (معامل الثبات والصدق) باستخدام اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha لقياس مدى الإتساق الداخلى لعينة الدراسة ومفرداتها والذى يأخذ قيمة تتراوح ما بين الصفر (لا يوجد صدق أو ثبات فى البيانات)، والواحد الصحيح (يوجد صدق أو ثبات تام فى البيانات). وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائى صدق وثبات المقياس حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ (٠,٩٩١) وهى قريبة من الواحد مما يعكس إستقرار المقياس.

## ٢/٥ تحليل النتائج واختبار فروض البحث:

يتضمن هذا الجزء عرضاً للمنهجية المتبعة فى تحليل البيانات والأساليب الإحصائية والإختبارات الخاصة بأداة البحث.

## ١/٢/٥ اختبار فروض البحث:

### أ- اختبار الإعتدالية وتحديد أسلوب التحليل الإحصائى المناسب:

لتحديد الإختبار الإحصائى الملائم لإختبار الفرض الأول، فقد تم إجراء إختبار الإعتدالية Normality على البيانات المتحصل عليها من الإستقصاء لمعرفة توزيع البيانات ويقوم اختبار الإعتدالية على الفرض التالى:

الفرض العدمى: بيانات العينة مسحوبة من مجتمع تتبع بيانات التوزيع الطبيعى.

الفرض البديل: بيانات العينة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بيانات التوزيع الطبيعى.

وقد تبين أن قيمة P-Value تساوى ٠,٠٠٠ أى أقل من ٥ % وبالتالي يتم رفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل، بأن بيانات العينة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بيانات التوزيع الطبيعى. ونظراً لطبيعة البيانات التى تم الحصول عليها والتى تمثل فى غالبيتها أسئلة ترتيبية، لذلك فقد تم الإعتماد على الإختبار اللامعلمى Non Parametric، لأنه عندما تكون المقاييس أو المشاهدات فى صورة رتب وليس

فى صورة مقاييس كمية يصبح من المناسب إستخدام الطرق اللامعلمية. وكذلك لا تعتمد هذه الطرق على إفتراض شكل معين لتوزيع المجتمع الأصى. وإستخدام إختبار Wilcoxon Signed Rank Test لمعرفة الوسيط المتوقع P-Value Median للفرض. بالإضافة إلى إجراء الإختبار فى إصدار الحكم على قيمة P-Value عند مستوى ثقة ٩٥ % ، وإصدار الحكم برفض أو قبول فرض معين فانه يجب إتباع قاعدة الحكم التى تقوم على مقارنة P-Value المحسوبة باستخدام البرنامج عند مستوى معنوية ٥ % ، بحيث إذا كانت قيمة P- Value أقل من ٥ % نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل. والعكس فى حالة أن كانت P-Value أكبر من ٥ % نقبل فرض العدم ونرفض الفرض البديل.

#### **ب- الوصف الإحصائى للمتغيرات الخاصة بنموذج الدراسة:**

تم استخدام نموذج الإنحدار المتعدد لإختبار فروض البحث. ويوضح الجدول رقم (٢) الوصف الإحصائى للمتغيرات الخاصة بنموذج الدراسة للشركات المصرية المسجلة فى بورصتي القاهرة والاسكندرية.

**الجدول رقم (٢) \*\***  
**الاحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة**

| المتغير  | الحد الأدنى | الحد الأقصى | المتوسط | الانحراف المعياري |
|--|-------------|-------------|---------|-------------------|
| المراجعة المشتركة                              | صفر         | ١           | ٠,٩٧    | ٠,٤٢٦             |
| نسبة التدفق النقدي                             | ٠,٣١        | ٠,٦٨        | ٠,٢١٠   | ٠,١٦٨             |
| نسبة الأصول المتداولة الى الالتزامات المتداولة | ٠,١٧        | ٢٦,٨٩       | ٢,٧٦    | ٠,٨٦٣             |
| نسبة المخزون الى اجمالي الأصول                 | ٠,٠٠١       | ٠,٦٨        | ٠,٢٣٠   | ٠,٢١١             |
| نسبة المدينون الى اجمالي الأصول                | ٠,٠٠٤       | ٢,٨٩        | ٠,٤١١   | ٠,٣٢٤             |
| صافي الدخل من العمليات التشغيلية               | ٠,٢٩        | ٠,٩٢        | ٠,١٢٩   | ٠,١٦١             |
| اجمالي الأصول ( لو أصل )                       | ١,٢٩        | ٢٥,٨٥       | ٢٠,٧٧   | ١,٩٢              |
| الجهد المبذول في عملية المراجعة                | ٠,١٦        | ١,٣٧        | ٠,٨٢    | ٠,٣٢١             |
| نسبة اجمالي الالتزامات الى اجمالي الأصول       | ٠,٠٤        | ٣,٠١        | ٠,٤١٢   | ٠,٣٨٨             |

\*\* المصدر: نتائج التحليل الاحصائي عند مستوى معنوية ٥%.

يتضح من الجدول رقم (٢)، رغم اتساع المدى الخاص بصافي الدخل من العمليات التشغيلية (ربحية الشركة) ، ونسبة اجمالي الالتزامات الى اجمالي الأصول (نسبة الرفع المالي) ، و اجمالي الأصول ( لو أصل ) ، هناك زيادة في التباين الخاص بهذه المتغيرات بين الشركات المصرية المسجلة في بورصتي القاهرة والاسكندرية موضع الدراسة. حيث تدرج الانحراف المعياري من ٠,١٦١ ل صافي الدخل من العمليات التشغيلية إلى ٠,٣٨٨ لنسبة اجمالي الالتزامات إلى اجمالي الأصول، كما بلغ الانحراف المعياري لإجمالي الأصول ١,٩٢. كما تدرج الوسط الحسابي من الأصغر إلى الأكبر، حيث بلغ المتوسط

الحسابى لصافى الدخل من العمليات التشغيلية ٠,١٢٩ ، وبلغ المتوسط الحسابى لنسبة اجمالى الالتزامات الى اجمالى الأصول ٠,٤١٢ ، كما بلغ الوسط الحسابى لاجمالى الأصول ٢٠,٧٧ . وقد بلغ معامل التحديد "  $r^2$  " ١٢٧ . وبلغت ف المحسوبة ٢,٠٩ عند مستوى معنوية ٠,٠٥ ، مما يشير إلى صلاحية النموذج .

#### ١-نتيجة إختبار الفرض الأول:

لإختبار الفرض الأول للبحث لبيان مدى تعدد آليات تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر، يتم صياغة الفروض التالية:

$H_0: M \leq 3$  ويعنى لا تتعدد آليات تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر.

$H_0: M > 3$  ويعنى تتعدد آليات تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر.

وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائى (SPSS Version17) لاجراء هذا الاختبار، ولإصدار الحكم برفض أو قبول فرض معين فانه يتم حساب قيمة P-Value عند مستوى ثقة ٩٥ % بحيث إذا كانت قيمة P-Value أقل من ٥ % نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل. والعكس فى حالة أن كانت P-Value أكبر من ٥ % نقبل فرض العدم ونرفض الفرض البديل. ويوضح ملحق البحث نموذج الإستمارة لاختبار الفرض الأول.

وقد جاءت قيمة P-Value أقل من ٥ % لغالبية الأسئلة وذلك يعنى رفض الفرض العدمى بدرجة كبيرة، ومن ثم قبول الفرض البديل بدرجة كبيرة والذى ينص على " تتعدد آليات تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر " .



## ٢- نتيجة اختبار الفرض الثاني:

استهدف الفرض الثاني للبحث، اختبار وقياس التأثير الإيجابي لوجود إختلاف في جودة المراجعة في ظل وجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة. ويتم تخصيص الوزن واحد في حالة اشتراك أكثر من مكتب للمراجعة في عملية المراجعة الواحدة، وتخصيص الوزن صفر في حالة وجود مكتب واحد فقط. وقد تم استخدام المتغير "جودة المراجعة" كمتغير تابع، والمتغير "المراجعة المشتركة" كمتغير مستقل، وقد تم استخدام تحليل الانحدار التدريجي stepwise regression للتعرف على المتغيرات المؤثرة في جودة المراجعة باستخدام المراجعة المشتركة. ويوضح الجدول رقم (٣) نتائج تحليل الانحدار للفرض الثاني.

الجدول رقم (٣) \*\*  
نتائج تحليل الانحدار للفرض الثاني

| المتغير                                  | المعلمة | الخطأ المعياري | ت المحسوبة | مستوى المعنوية** |
|--|---------|----------------|------------|------------------|
| ثابت                                     | -٠,١٧٥  | ١              | -١,٥٨      | ٠,٠٧             |
| المراجعة المشتركة                        | -٠,٠٠٨  | ٠,٠١٥          | -٠,٤٩١     | ٠,٦٢٣            |
| نسبة التدفق النقدي                       | -٠,٧٢٥  | ٠,٠٧١          | -٧,٣٤      | ٠,٠٠١            |
| نسبة المخزون الى اجمالي الأصول           | -٠,٠٧١  | ٠,٠٧٧          | -٠,٨٣٤     | ٠,٥٢٦            |
| نسبة المدينون الى اجمالي الأصول          | ٠,٣٤٧   | ٠,١٤٦          | ٢,٠٤       | ٠,٠٢١            |
| صافي الدخل من العمليات التشغيلية         | ٠,٤٦٧   | ٠,٠٧٩          | ٦,١٥٩      | ٠,٠٠٢            |
| اجمالي الأصول (لو أصل)                   | ٠,٠٠٨   | ٠,٠٠٤          | ١,٧٤       | ٠,٠٦٥            |
| الجهد المبذول في عملية المراجعة          | ٠,٠٠٠٣  | ٠,٠٤١          | ٠,٠٦٣      | ٠,٩٨٨            |
| نسبة اجمالي الالتزامات الى اجمالي الأصول | ٠,٠٣١   | ٠,٠٤٢          | ٠,٩٨       | ٠,٤٤٢            |

\*\* معنوية عند مستوى معنوية ٥%.

يتضح من الجدول رقم ( ٣ ) فى حالة وجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة يرفع ذلك من جودة عملية المراجعة، كما يرفع درجة الموثوقية فى القوائم المالية، ويعطي الثقة للملاك والمستثمرين الخارجين فى تقارير المراجعة وأداء الإدارة. كما أن تطبيق المراجعة المشتركة الإلزامية يؤدي إلى زيادة فى جودة المراجعة فقط فى ظل وجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة. فى حالة التخلي عن الإلزام بالمراجعة المشتركة ستفضل الشركات التحول للمراجعة الفردية.

يضاف لما سبق، هناك ارتباط طردى موجب بين إختلاف جودة المراجعة، ووجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة، حيث بلغت قيمة ( ف ) المحسوبة ( ٠,٥٩ ) وهى أكبر من قيمة ( ف ) الجدولية عند مستوى معنوية ٥ %، وبلغت قوة العلاقة بين المتغيرين (قيمة معامل التحديد) "  $r^2$  " ( ٠.٣٤ ) ، وبلغت النسبة المئوية لقوة العلاقة بين المتغيرين ( ٣٤ % ) ، مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة احصائية بين إختلاف جودة المراجعة، ووجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة، مما يؤكد قبول الفرض الثانى بوجود إختلاف فى جودة المراجعة فى ظل وجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة، ويشير ذلك إلى رغبة الشركات المساهمة المصرية فى اشتراك عدد أكبر من المراجعين فى عملية المراجعة فى حالة زيادة الخطر الملازم وتعقد العمل المحاسبي، وزيادة حجم المينين إلى اجمالى الأصول.

يضاف لما سبق، تم استخدام أسلوب تحليل التباين فى اتجاه واحد one way analysis of variance، لاختبار الفرض الثانى للتعرف على مدى جودة المراجعة فى ظل اشتراك أو عدم اشتراك أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى

ضمن أطراف المراجعة المشتركة. ويوضح الجدول رقم ( ٤ ) نتائج تحليل التباين بين مكاتب المراجعة الكبرى.

### الجدول رقم (٤) \*\*

#### نتائج تحليل التباين بين مكاتب المراجعة الكبرى

| مستوى<br>المعنوية | ف<br>المحسوبة | متوسط<br>المربعات | درجات<br>الحرية | مجموع<br>المربعات |                   |
|-------------------|---------------|-------------------|-----------------|-------------------|-------------------|
| ٠,٣٤              | ٠,٥٨          | ٠,٠١٨             | ١               | ٠,٠١٨             | بين<br>المجموعات  |
|                   |               | ٤,٨٥              | ٢٠              | ٠,٠٩٧             | داخل<br>المجموعات |
|                   |               |                   | ٢١              | ٠,١١٥             | الكلي             |

\*\* المصدر: نتائج التحليل الاحصائي عند مستوى معنوية ٥%.

يتضح من الجدول رقم ( ٤ ) أن قيمة ( ف ) المحسوبة = ( ٠,٥٨ ) بمستوى معنوية ( ٣٤ %) ، وهذا يوضح وجود اختلاف بين جودة المراجعة في ظل اشتراك أو عدم اشتراك أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن أطراف المراجعة المشتركة، وهذا يؤكد صحة الفرض الثاني للبحث.

### ٣- نتيجة اختبار الفرض الثالث:

لاختبار الفرض الثالث للبحث والذي ينص على " يؤثر تفعيل المراجعة المشتركة ايجابياً على قيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية ناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح وعلى دقة تقرير المراجعة". ويوضح الجدول رقم ( ٥ ) نتائج تحليل الانحدار للفرض الثالث.

الجدول رقم (٥) \*\*

نتائج تحليل الانحدار للفرض الثالث

| المتغير                                  | المعلمة | الخطأ المعياري | ت المحسوبة | مستوى المعنوية |
|--|---------|----------------|------------|----------------|
| ثابت                                     | -٠,٠٠٦  | ٠,٠٨           | ٠,٠٦       | ٠,٩٨٢          |
| المراجعة المشتركة                        | ٠,٠٨    | ٠,٠١٨          | ٠,٤٨٩      | ٠,٦١٤          |
| نسبة التدفق النقدي                       | ٠,٠٥    | ٠,٠٦٧          | ٠,٦٢١      | ٠,٥٨٧          |
| نسبة المخزون الى اجمالي الأصول           | -٠,٠١٨  | ٠,٠٧١          | -٠,٢٩      | ٠,٨٨٢          |
| صافي الدخل من العمليات التشغيلية         | ٠,١٢٧   | ٠,٠٨           | ٢,٢٢١      | ٠,٠٤٢          |
| اجمالي الأصول (لو أصل)                   | ٠,٠٠٠٣  | ٠,٠٣٦          | ٠,٤٦٨      | ٠,٦٢٩          |
| الجهد المبذول في عملية المراجعة          | ٠,١٤    | ٠,٣١           | -٠,٤٢      | ٠,٦١٩          |
| نسبة اجمالي الالتزامات الى اجمالي الأصول | ٠,٠٧٢   | ٠,٠٤٢          | ٢,٤١       | ٠,٠١٧          |

\*\* المصدر: نتائج التحليل الاحصائي عند مستوى معنوية ٥%.

وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار على النحو التالي:

أ- بالنسبة لتأثير تفعيل المراجعة المشتركة على قيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية، تم استخدام المستحقات غير العادية لقياس مدى قيام الشركة محل المراجعة بإدارة الأرباح . فكلما زاد حجم المستحقات غير العادية ، كلما كان ذلك مؤشراً على انخفاض جودة المراجعة، حيث تقاس جودة المراجعة بمدى نجاح مكتب المراجعة في تقليل حجم المستحقات غير العادية في التقرير المالي. ويتم التوصل للمستحقات غير العادية بتطبيق تحليل الانحدار باستخدام بيانات مقطعية cross section سنوية لكل قطاع من أوجه النشاط المختلفة، بشرط ألا

يقول عدد الشركات في القطاع عن عشر شركات وفقا لنموذج جونز المعدل modified jones model على النحو الذي اقترحه كل من (Thomas,et,al.,2004, Quick,2012)

يضاف لما سبق، هناك ارتباط طردى موجب بين اختلاف جودة المراجعة (قيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية) وتفعيل المراجعة المشتركة وتتمثل في قيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية ناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح ، حيث بلغت قيمة ( ف ) المحسوبة ( ٧٣,٨٧٩ ) وهي أكبر من قيمة ( ف ) الجدولية عند مستوى معنوية ٥ % ، وبلغت قوة العلاقة بين المتغيرين (قيمة معامل التحديد) "  $r^2$  " ( ٠.٤٣٢ ) ، كما بلغت النسبة المئوية لقوة العلاقة بين المتغيرين ( ٣٧ % ) ، مما يدل على وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين اختلاف جودة المراجعة (قيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية) وتفعيل المراجعة المشتركة، مما يؤكد قبول الفرض الثالث، ويشير ذلك إلى رغبة الشركات المساهمة المصرية في اشتراك عدد أكبر من المراجعين في عملية المراجعة في حالة زيادة الخطر الملازم وتعقد العمل المحاسبي، وزيادة حجم الميزان إلى اجمالي الأصول.

كما تثبت معنوية المتغير " المراجعة المشتركة " مما يشير إلى صحة الفرض الثالث، وبالتالي ، يوجد اختلاف في جودة المراجعة (قيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية) وتفعيل المراجعة المشتركة. مما يعنى قبول الفرض الثالث القائل بأن هذا التفعيل يؤثر على قيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية ناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح.

قد ترغب بعض الشركات في البيئة الإختيارية التعاقد مع أكثر من مراجع لتحسين جودة المراجعة، وارتفاع التحفظ في الأرباح بقدر منخفض من المستحقات

غير العادية ومستوي أفضل من الجدارة الائتمانية واحتمالية أقل للتعرض لخطر عدم الإستمرار. بالإضافة إلى، التعاقد مع مكتب واحد من مكاتب المراجعة العالمية الكبرى على الأقل في ظل المراجعة المشتركة الالزامية يتواكب معه قدر أكبر من جودة الأرباح. لا يؤدي تطبيق المراجعة المشتركة إلى تحسين جودة المراجعة باستخدام المستحقات الغير عادية كمقياس لجودة التقرير المالي، ولكن في حالة إستخدام المراجعة المشتركة إختيارياً بصورتها العامة وفي حالتها الخاصة باستخدام شريكين يعملان في نفس مكتب المراجعة ستزيد جودة المراجعة نتيجة إنخفاض المستحقات الغير عادية. تتمثل دوافع ممارسات ادارة الأرباح في كبر حجم إجمالي الالتزامات إلى إجمالي الأصول والرغبة في تحقيق عائد كبير على الأصول.

ب- بالنسبة لتأثير تفعيل المراجعة المشتركة على دقة تقرير المراجعة، فقد بلغ معامل التحديد "  $r^2$  " ( ٠.١٢٦ ) وبلغت ف المحسوبة ( ٢,٠٣ ) عند مستوى معنوية ٥ %، كما لم تثبت معنوية المتغير " دقة تقرير المراجعة " وبالتالي ثبوت الفرض الثالث جزئياً، مما يؤكد عدم صحة الفرض الثالث، ومعنى ذلك أن تفعيل المراجعة المشتركة لم يؤثر على دقة تقرير المراجعة، وبناءً على ما سبق يعتبر الفرض الثالث للبحث مقبول جزئياً.

يتضح مما سبق، وفي ضوء هذه النتائج، أن نتيجة اختبار الفرض الثالث بالنسبة لتفعيل المراجعة المشتركة وتأثيرها على قيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية ناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح هناك تأثير بالفعل. أما بالنسبة لنتيجة اختبار الفرض الثالث، فيما يتعلق بتأثير تفعيل المراجعة المشتركة على دقة تقرير المراجعة فاننا لم نجد أى تأثير.

#### ٤- قياس علاقة الارتباط بين المتغيرات:

من الأهمية تحليل علاقة الارتباط بين متغيرات الفروض الثلاث للبحث، والتي تتناول العلاقة بين آليات تفعيل المراجعة المشتركة وجودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر. تنقسم آليات تفعيل المراجعة المشتركة إلى؛ الحصول على فهم أفضل لأهداف وإستراتيجيات وأنشطة المنشأة محل المراجعة وتوثيق أعمال المراجعة المشتركة، تفعيل ودعم مستويات الرقابة علي جودة عمليات المراجعة، وتحسين إستقلال وموضوعية أعضاء فريق المراجعة المشتركة. وتتمثل متغيرات العلاقة بين آليات تفعيل المراجعة المشتركة وجودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر في؛ وجود إختلاف في جودة المراجعة في ظل وجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة، وقيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية ناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح، ودقة تقرير المراجعة. وللتعرف على طبيعة وإتجاه علاقة الارتباط بين المتغيرات، تم الإعتماد على معامل الارتباط Kendall من النوع الثاني (tau-b) وهو أحد مقاييس الإختبارات اللامعلمية ويناسب البيانات الترتيبية. كما يقيس درجة الارتباط بين المتغيرات باعتبارها مؤشراً لأهمية آليات تفعيل المراجعة المشتركة وجودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر. ويوضح الجدول رقم ( ٦ ) قيمة معاملات الارتباط لمحاوّر أسئلة فروض البحث.

## الجدول رقم ( ٦ ) \*\*

قيمة معاملات الارتباط لمحاور فروض البحث

| معامل الارتباط | المحور الأول | المحور الثاني | المحور الثالث |
|----------------|--------------|---------------|---------------|
| المحور الأول   | ١            | ٠,٩٧٨         | ٠,٩٧٩         |
| المحور الثاني  | ٠,٩٧٨        | ١             | ٠,٩٧٦         |
| المحور الثالث  | ٠,٩٧٩        | ٠,٩٧٦         | ١             |

\*\* المصدر: نتائج التحليل الاحصائي.

يتضح من الجدول السابق، أن معامل الارتباط هو (+٠,٩٨٨) وهذا يوضح أن هناك علاقة ارتباط طردية وقوية بشأن توافر بعض آليات تفعيل المراجعة المشتركة وجودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر وهي علاقات ارتباط منطقية. فهناك علاقة ارتباط قوية بين كل من؛ وجود إختلاف في جودة المراجعة في ظل وجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة، وقيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية ناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح، ودقة تقرير المراجعة، كما يؤكد صحة فروض البحث.



## ٦- خلاصة اختبار فروض البحث:

| الفرض  | صيغة الفرض   | نتيجة اختبار الفرض |
|--------|--|--------------------|
| الأول  | تتعدد آليات تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر.  | تم قبوله           |
| الثانى | يوجد إختلاف فى جودة المراجعة فى ظل وجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة.  | تم قبوله           |
| الثالث | يؤثر تفعيل المراجعة المشتركة ايجابياً على قيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية ناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح وعلى دقة تقرير المراجعة. | تم قبوله جزئياً    |

## ٧- الخلاصة والنتائج و التوصيات:

يستهدف هذا البحث تحليل وإختبار التأثيرات الجوهرية لقياس العلاقة بين أثر تفعيل المراجعة المشتركة، والإرتقاء بجودة الأداء المهني للمراجع الخارجى فى بيئة الممارسة المهنية. ولقد تم البدء بتقديم إطار نظرى يتناول عرض وتحليل الإطار العام للمراجعة المشتركة، عرض وتحليل طبيعة المراجعة المشتركة، مزايا المراجعة المشتركة، مفهوم جودة عملية المراجعة، أهم الإنتقادات والتحديات التى تواجه المراجعة المشتركة، العوامل التى تؤثر فى تفعيل المراجعة المشتركة ، والعلاقة بين تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى

مصر، فى ظل مجموعة من الفروض الإختبارية. وفى ضوء ما تناوله البحث فى شقه النظرى وما إنتهت إليه الدراسة التطبيقية، يمكن بلورة أهم نتائج على النحو التالى:

أ- فى السنوات الأخيرة، وخاصة فى ظل الأزمة المالية العالمية، ظهرت العديد من الفضائح المالية فى عالم الأعمال على مستوى العالم والتي كان من شأنها التأثير على مصداقية المعلومات المالية المنشورة. وظهرت الإنتقادات الحادة لمهنة المراجعة تتركز حول إستقلالية مراجع الحسابات عند مراجعته للقوائم المالية. ولعل هدف تدعيم الإستقلالية سوف ينصب فى تحقيق الهدف الأساسي وهو إستعادة الثقة فى جودة القوائم المالية المنشورة. ولقد زادت النداءات فى الآونة الأخيرة بتطبيق رقابة أكبر لضمان إستعادة الثقة فى جودة القوائم المالية المنشورة عن طريق تحسين جودة عملية المراجعة.

ب- إختلفت وجهات النظر حول مفهوم جودة المراجعة، فمستخدمى القوائم المالية ينظروا إلى جودة المراجعة على أنها عدم وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية، أما مكتب المراجعة ينظر إليها على أنها إلى أى مدى يمكن الدفاع عن عملية المراجعة فى مواجهة أى تحديات قانونية، أما جهات التشريع تنظر إليها على أنها الإلتزام بالمعايير المهنية والقانونية.

ج- إن تطبيق المراجعة المشتركة الإلزامية يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة فقط فى ظل وجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفى المراجعة. فى حالة التخلى عن الإلزام بالمراجعة المشتركة ستفضل الشركات التحول للمراجعة الفردية. ولكن بالمقابل قد ترغب بعض الشركات فى البيئة الإختيارية التعاقد مع أكثر من مراجع لتحسين جودة المراجعة، وارتفاع التحفظ فى الأرباح بقدر منخفض من المستحقات غير العادية ومستوي أفضل من الجدارة الائتمانية واحتمالية أقل للتعرض لخطر عدم الإستمرار.

د- تطبيق المراجعة المشتركة الإلزامية لها تأثير إيجابي على درجة الوثوقية في القوائم المالية، ويعطي الثقة للملاك والمستثمرين الخارجيين في تقارير المراجعة وأداء الإدارة وزيادة جودة المراجعة فقط، في حالة وجود أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ضمن طرفي المراجعة، أما المراجعة المشتركة التي تطبق بشكل إختياري يتأرجح تأثيرها بين الإيجابي والسليبي.

هـ- هناك العديد من التحديات والصعوبات التي تواجه المراجعة المشتركة منها؛ زيادة التعقد من خلال إختيار إثنين من المراجعين والتواصل معهما بدلاً من مراجع واحد وإحتمال التعامل مع الخلافات التي قد تحدث بين طرفي المراجعة وزيادة عبء العمل نتيجة مضاعفة عمل المراجعة، وإرتفاع تكاليف المراجعة في ظل التعاقد مع أكثر من مراجع بواسطة الشركة محل المراجعة، عدم التوازن في العلاقة بين طرفي المراجعة المشتركة بوجه عام. وفي ظل وجود مكتب عالمي كبير مع مكتب مراجعة صغير بوجه خاص، وزيادة خطر فقد المعلومات في ظل إحتمال عدم قيام أى من طرفي المراجعة بفحص بعض الجوانب نتيجة إعتقاد كل منهما على الطرف الأخر، وإحتمال عدم فحص كل طرف من طرفي المراجعة ما قام به الطرف الأخر من أعمال.

و- تسهم المراجعة المشتركة في تعزيز دقة أدلة المراجعة، والمحافظة على إستقلال المراجع، والحد من احتمالات وقوع أخطاء جوهرية من قبل المراجعين، ومن ثم الحد من تعرضهم للمساءلة القانونية.

ز- هناك نتائج متضاربة بين الدراسات السابقة فيما يتعلق بتأثير المراجعة المشتركة، فبعضها شككت في جدواها وأنها لا توفر أدلة مراجعة أكثر دقة مقارنة بالمراجعة التي تتم من قبل مراجع واحد، كذلك تتطلب الأنظمة في بعض الدول مراجعة البنوك وشركات التأمين على وجه التحديد من قبل مراجعين اثنين.

ى- لأغراض التحقق من مدى صحة فروض البحث والوقوف على أثر تفعيل المراجعة المشتركة على تحسين جودة عملية المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية فى الواقع العملى، تم الإعتماد على تم استخدام عينة عشوائية شملت القوائم المالية وتقارير المراجعة لـ ١٥ شركة من خمس قطاعات من الشركات المسجلة فى بورصتي القاهرة والاسكندرية عن الأعوام من ٢٠٠٩ حتى ٢٠١٣. وتتمثل القطاعات فى كل من؛ قطاع التشييد ومواد البناء، قطاع الزراعة والصناعات الغذائية، قطاع الإتصالات، قطاع الخدمات المالية، وقطاع الصناعة. وقد بلغت اجمالى حجم عينة الدراسة (١٣٢) مشاهدة متعلقة بالشركة خلال سنوات الدراسة. وقد تم الحصول على بيانات شركات العينة من خلال الجهاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء حيث قام الجهاز بارسال الباحثة الى شركة مصر لنشر المعلومات Egypt for Information Dissemination (EGID) ، بالإضافة إلى الحصول على بعض القوائم الأخرى من خلال المواقع الاليكترونية على الانترنت. وقد أيدت نتائج الدراسة التطبيقية نتائج التحليل النظرى، وتم التوصل إلى:

١- صحة الفرض الأول والثانى للبحث، وقبول الفرض الثالث جزئياً، حيث يوجد تأثير ايجابى لتطوير المراجعة المشتركة على قيام مراجع الحسابات باكتشاف تحريفات بالقوائم المالية ناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح، و لكن لم تؤثر على دقة تقرير المراجعة.

٢- لا يؤدي تطبيق المراجعة المشتركة إلى تحسين جودة المراجعة باستخدام المستحقات الغير عادية كمقياس لجودة التقرير المالى، ولكن فى حالة إستخدام المراجعة المشتركة إختيارياً بصورتها العامة وفى حالتها الخاصة باستخدام شريكين يعملان فى نفس مكتب المراجعة ستزيد جودة المراجعة نتيجة إنخفاض المستحقات الغير عادية.

٣- المراجعة المشتركة مطبقة في مصر ولكن بشكل إختياري، حيث تسمح الشركات الكبرى بدخول مكاتب المحاسبة والمراجعة أحد فروع لشركات عملائها تقع في نطاق جغرافي يصعب تغطيته من قبل المكتب الرئيسي. وفي ضوء النتائج السابقة توصى الباحثة بالآتى:

١- أهمية إيجاد آلية للتعاون بين المكاتب المهنية وبالأخص الكبرى منها لتوحيد الجهود التي تبذل في تطوير أساليب الممارسات للخدمات المهنية وتوضيح أهميتها ومتطلبات إجراؤها ومميزاتها الإضافية.

٢- ضرورة إلزام المكاتب المهنية بتطوير قدرات منسوبيها بشكل مستمر لمواكبة كل ما هو حديث في مجالات الممارسة المهنية، وذلك من خلال إيجاد آلية لجدولة الدورات التدريبية اللازمة والمناسبة في كل مكتب لجميع منسوبيه المهنيين.

٣- ضرورة الحفاظ على استقلال المراجع وتأكيد أهمية توافر ما يضمن استقلاله من معايير وقواعد وأنظمة مهنية .

٤- أهمية تفعيل دور المعاهد والهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في متابعة تطور أساليب الممارسات المهنية، ودراسة مدى إرتباط أي نهج ممارسة حديث بأاساسيات المهنة ومعاييرها وقواعدها السلوكية.

٥- ضرورة إعادة النظر فى معايير المراجعة والتشريعات والقوانين المنظمة لها فى البيئة المصرية لتحسين جودتها ومواكبتها للتطورات على المستوى الدولى.

٦- أهمية سن التشريعات الرقابية التي تتيح الرقابة الدائمة علي مكاتب المراجعة ، وتقييم أدائها، مما يشجع علي بذل العناية المهنية الواجبة، والحد من الاهمال والتلاعب.

٧-الإهتمام بشكل أكبر بالبحوث والدراسات المرتبطة بتطوير أساليب ممارسات المراجعة المشتركة والبحث عن أساليب لمعالجة المعوقات التي تحول دون إنتشار الحديث منها.

#### - مقترحات لأبحاث مستقبلية:

فى ضوء حدود البحث وما إنتهى إليه من نتائج، تعتقد الباحثة بأهمية البحث مستقبلاً فى الموضوعات التالية:

- إجراء دراسة تطبيقية لتقييم أثر التنظيم المهنى والتشريعى للمراجعة المشتركة ودورها لتحسين جودة التقارير المالية المنشورة فى مصر.

- إجراء دراسة تجريبية لرد فعل سوق الأوراق المالية حال تطبيق المراجعة المشتركة فى مصر، ومقارنة المراجعة المشتركة بين الشركات المقيدة بالبورصة والشركات غير المقيدة بالبورصة فى مصر.

- إجراء دراسة ميدانية لتقييم مدى التزام مكاتب المراجعة بتنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، وتأثيرها على مستوى أداء مكاتب المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر.

## مراجع البحث المراجع العربية:

- الجبر، يحيى بن علي، و ناصر بن محمد السعدون، ٢٠١٤، " أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي"، **مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة بالمملكة العربية السعودية**، العدد الأخير لشهر ربيع الآخر ١٤٣٥هـ .
- الديسطي، محمد محمد عبد القادر، ٢٠١٤، " المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية- دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرى لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الأول، ص ١٩-٤٠** .
- العنقري، حسام عبد المحسن، ٢٠٠٣، " آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية "، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٨، العدد الأول، جدة- جامعة الملك عبد العزيز، ١٤٢٥هـ، الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة حول الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورها في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية، القصيم، قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود، ١٨-١٩ شعبان ١٤٢٤هـ، ١٤-١٥ أكتوبر** .
- .....، ٢٠٠٤، " القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث "، قسم المحاسبة، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٨، العدد الثاني، جدة- جامعة الملك عبد العزيز، ١٤٢٥هـ**.
- الغامدي، سالم علي و حسام عبد المحسن العنقري، ٢٠٠٥، " آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية : دراسة ميدانية"، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٩، العدد الثاني، جدة- جامعة الملك عبد العزيز، ١٤٢٦هـ**.
- القانون (١٥٩) لسنة ١٩٨١ بشأن شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، **جمهورية مصر العربية**.
- الهريدي، على محمود مصطفى، ٢٠١٥، " تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على البنوك المقيدة في بورصة الأوراق المالية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، يناير، المجلد رقم (٥٢)، الجزء الثاني، ص ١١١-١٥٤** .
- جابر، أحمد محمد، ٢٠١٠، " أثر تطبيق المراجع الخارجي لاستراتيجية التخصص النوعي على جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية"، **رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة**.
- جمعة، أحمد حلمي، ٢٠١٤، " إدراك إدارة منشأة العميل مخاطر استقلالية مراقب الحسابات وأثره في جودة المراجعة والخدمات غير المتعلقة بالمراجعة "، **جامعة أم القرى، مكة المكرمة، المملكة العربية السعودية** . متاح على موقع: <http://www.ssrn.com>
- خليل، محمد أحمد إبراهيم، ٢٠١٣، " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية - دراسة نظرية تطبيقية "، **المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الثاني، ص ٤١٧-٤٤٢** .

- رزقهاى خليل فرج، ٢٠١٥ ، " اطار مقترح لآليات الاشراف والرقابة على جودة أعمال مراجعى حسابات الشركات المساهمة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر- مع دراسة إستطلاعية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- سامى، مجدى محمد ، ٢٠١١، " أثر استراتيجية المراجعة على جودة عملية المراجعة "، **المجلة العلمية، التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثانى ، ص ٢٣-١ .
- سليمان، محمد محمد، ٢٠٠٨، "مدخل مقترح لقياس مدى تأثير العروض التنافسية فى مجال المراجعة على جودة الأداء المهنى لمراقب الحسابات"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
- شاذلى، مؤمن عبد الله، ٢٠١١، " تحليل دور عملية العصف الذهنى لفريق المراجعة فى اكتشاف الغش وانعكاسه على مخاطر المراجعة "، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- شعبان، أحمد محمد، ٢٠١١، " نموذج استراتيجى متعدد الأبعاد لتقييم أداء منشآت المراجعة - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- صالح، أحمد محمد، ٢٠١٠ ، " تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسبير، جامعة الجزائر . متاح على موقع: <http://www.ssrn.com>
- صقر، أحمد على غازى، أحمد حسن محمد زغول ، وعلياء عبد البديع محمد الفداوى، ٢٠١٦ ، "أثر جودة عملية المراجعة على الادارة الحقيقية للأرباح - دراسة تطبيقية"، **مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق**، الجزء الثانى، العدد الأول، يناير ٢٠١٦، المجلد الثامن والثلاثين، ص ٥٠-١٥ .
- عابد، علياء عبد اللطيف أحمد، ٢٠١٣، " أثر تطوير دور المراجع الداخلى على الحد من الفساد المالى والادارى"، **بحث مقدم للمؤتمر الدولى الأول فى المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف**، ٨-٧ ابريل ٢٠١٣.
- عبد الحكيم، مجدى مليجى، ٢٠١٤، " أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة فى بيئة الأعمال السعودية - دراسة نظرية تطبيقية"، **مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بنى سويف، كلية التجارة، المجلد الثانى، العدد الثانى، ديسمبر**، ص ٥١-١ .
- عرفه، نصر طه حسن، ومجدى مليجى عبد الحكيم مليجى، ٢٠١٣، " دراسة تحليلية ميدانية لمقترحات تطوير جودة المراجعة وموقف البيئة المصرية منها"، **المجلة العلمية، التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، المجلد الثانى، ص ٦٢٧-٥٦٥**.
- عزب، محمود عرابى، ٢٠١٤، " دراسة أثر المراجعة المشتركة على جودة وتكاليف عملية المراجعة"، رسالة ماجستير منشورة ، كلية التجارة، جامعة القاهرة. متاح على موقع: <http://www.ssrn.com>
- على، سامى حسن، ٢٠٠٣، " نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهنى فى المراجعة- دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.



- عوض ، أسامة محمد محى الدين ، وأحمد على غازى صقر ، ٢٠١٤، " مرونة المعايير المحاسبية وأثرها على جودة التقارير المالية مع دراسة تطبيقية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الثاني، ص ٤١٧-٤٤٢.

- عيسى، سمير كامل محمد، ٢٠٠٨، " أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح" ، *مجلة كلية التجارة للبحوث العملية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني.

- مبارك، الرفاعي ابراهيم، ٢٠٠٠، " تحليل العوامل المؤثرة على جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة- دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية"، *المجلة العلمية، التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، الملحق الثاني، ص ١-٥٢ .

- متولى، أحمد زكى حسين ، ٢٠١٣، " قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على أسعار الأسهم - دليل من البورصة المصرية "، *المجلة العلمية، التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الرابع، المجلد الثاني، ص ٤٠١-٤٦٠ .

- محمد، ثناء عطيه فراج، ومحمد حسن صالح، ٢٠١٣، " التأمين ضد التحريف فى القوائم المالية وأثره على جودة المراجعة الخارجية"، *بحث مقدم للمؤتمر الدولى الأول فى المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة، جامعة بنى سويف ٧-٨ ابريل ٢٠١٣.

- هاشم، محمد صالح، ٢٠١١ ، " اطار متكامل للمتطلبات الإضافية اللازمة لتحسين جودة الأداء المهني لأعمال المراجعة فى بيئة التجارة الالكترونية"، *مجلة المحاسبة والادارة والتأمين*، كلية التجارة، جامعة القاهرة ، العدد الثامن والسبعون، السنة الخمسون ، ص ٢٤٩ - ٣٤٨.

#### المراجع الأجنبية:

- Alanezi , F and M. Alfaraih, E. Alrashaid and S. Albolushi , 2012 ,

" Dual\ Joint Auditors and the Level of Compliance with International Financial Reporting Standards (IFRS required disclosure) the Case of Financial Institutions in Kuwait ". **Journal of Economic and Administrative Sciences**, Vol.28 , No.2.

- Andre Broye Pong and Schatt , 2013, " Are Joint Audit Associated with Higher Audit Fees ? ", **Working Paper** .

**Available at: <http://www.ssrn.com/abstract=2083461> .**

- Andre , P ., Broye, G ., Pong , C. and Schatt, A ,2012 , " Do Joint Audits Lead to Greater Audit Fees?", **Working paper**.

**Available at: <http://www.ssrn.com/abstract=2083871>**

- Audoussert Sophie and Coulier, S., 2012, "Two Big or Not Two Big? The Consequences of Appointing Two Big 4 Auditor on Audit Pricing in A joint Audit Setting", p:7. **Available at:**

**<http://www.ssrn.com/abstract=2083871>**.

- Baldauf, J., and R. Steckel, 2012, "Joint Audit and Accuracy of the Auditors Report", **An Economic Sciences and Applied Research**, Vol. 5, No. 2. **Available at:** <http://www.ssrn.com/abstract=2083971>.

- Bell, T., Marrs, F., Solomon, I. and Thomas, H., 2012, "Auditing Organizations Through A strategic Systems Lens", (**KPMG : the KPMG Business Measurement Process, Peat Marwick LLP**).

- Bennouri, M., Nekhili, M. and Touron, 2012, "Does Auditors Reputation Discourage Relatedparty Transactions?", The French Case March 20, **Financial Markets and Corporate Governance Conference**. **Available at:** <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1823464>, accessed 12/11/2012

- Chi, W., Lisic, I. and Pevzner, M., 2011, "Is Enhanced Audit Quality Associated with Greater Real Earnings Management?", **Accounting Horizons**, Vol. 25, No. 2, PP. 315-335.

- Citron, D., 2013, "The UK's Framework Approach to Auditor Independence and the Commercialization of the Accounting Profession", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 16, No. 2, pp. 244-274.

- Cullinan, C. P. and Sutton, S. G., 2002, "Defrauding the Public Interest: A Critical Examination of Reengineered Audit Processes and the Likelihood of Detecting Fraud", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol. 13, No. 3, pp. 297-310.

- Deloitte and Touche, 2002, "Policies and Procedures Manual", Bakr Abulhair and Co. Office, Riyadh, Saudi Arabia.

**Available at:** <http://www.ssrn.com/abstract=2083871>

- Deng , M., Lu ,T. , Simunic, D. A. and Ye ,M. ,2012 , " Do Joint Audits Improve Audit Quality?". **Working Paper.**

**Available at: <http://www.ssrn.com/abstract=2073871>**

- EC, 2010, " Green Paper ; Audit policy- Lessons from the Crisis , Brussels; European commission ". **Available at: <http://www.ssrn.com/abstract=2083871>**

- EC,2011a, "Summary oF Responses, Green Paper ; Audit Policy. Lessons from The Crisis" , **Brussels; European Commission .**

**Available at: <http://www.ssrn.com/abstract=2083871>**

- EC, 2011b , " Restoring Confidences in Financial Statements; The European Commission Aims at A higher Quality " , Dynamic and Open Audit Market, **Brussels , Brussels; European Commission .**

-Ernest & Young , 2005 , " Policies and Procedures Manual : Global Audit Methodology " , (Ernst & Young, Accomplished by: 30/6/2005).

- Francis . , J, C , Richhard , and A., Vanstraelen ,2009," Assessing Frances Joint Audit Requirment :Are Two Heads Better Than One ?" , **Auditing : A Journal of Practice and Theory** , November.

- ..... , 2013 , " Assessing Frances Joint Audit Requirement :Are Two Heads Better Than One ?" , **Managerial and Auditing Journal** ,Vol.28 ,No.2, pp:35 -63.

-Gherai, D. and Balaciu , D. ,2011 , " From Creative Accounting Practices and Enron Phenomenon to the Current Financial Crisis " , **Annales Universities Apulensis Series Economica**, Vol. 13 ,No.1, pp.34-41.

-Haapamaki , E,T. Jarvinen, L .Niemi and M.Zerni, 2012," Do Joint Audits Improve Audit Quality ? " , Evidence from Voluntary Joint Audits. **working paper. Available at: <http://www.ssrn.com/abstract=2083871>**

- Hagedorn , R . P. and Vogelius , P. ,2003 , " What Is Value Adding ? Contradictions in the Practice of BPR in A Danish Social Service Administration ", New Technology , **Work and Employment**, Vol. 18, No. 1, pp 20-34. **Available at:** <http://www.ssrn.com/abstract=2083871>
- Holm,C.and Thinggaard,F.,2011, "Joint Audits-Benefit or Burden?". **Working paper. Available at:** <http://www.ssrn.com/abstract=2083871>.
- ....., 2012 , " Balancing Auditor Choices during The Transition from Amandatory to Avoluntary Joint Audit System" . **Available at:**  
**<http://www.ssrn.com/abstract=2083871>**
- Houck , T . , 1998 , " Audits Are Changing " , USA. **Available at:** <http://accounting.smartpros.com/X9585.xml>, **Accessed time:** 24/12/2005
- Hutchins, G. ,2012, "Add Value to Quality Audits", **Milwaukee, Quality Progress**, Vol. 35, No. 9, pp. 74-75.
- IAASB, 2011 , " Audit Quality - An IAASB Perspective " . **Available at:** <http://ifac.org/sites/default/files/publications/files/audit-quality-an-iaasb-per.pdf>
- Ittonen,k. and P.Tronnes,2012," Benefits and Costs of Appointing Two Audit Engagement Partners " . **working paper. Available at:** <http://papers.ssrn.com>
- Jeppesen, K. K. ,1998, " Reinventing Auditing, Redefining Consulting and Independence", **The European Accounting Review**, Vol. 7, No. 3, pp. 517-539.
- Julia Baldauf and Rudolf Stacker, 2012," Joint Audit and Accuracy of the Auditors Report - An Empirical Study " , **International Journal of Economic Sciences and Applied** ,Vol.10,pp:14-25.
- Kermiche,I. and C.Piot,2014," Is Joint Audit Regulation Likely to Mitiate the Audit Market Concentration in the Long Run?" , The French Experience, **Available at:** <http://papers.ssrn.com/abstract=2398455>

-KPMG, 2006, " The Financial Statement Audit – Why A New Age Requires An Evolving Methodology ", KPMG's Assurance and Advisory Services Center , **the U.S.A Member Firm of KPMG International, A Swiss Association**, pp.1-20.

- Lesage , C. and Ratzinger . Sakel , N. , 2012, " Is Joint Audit Bad or Good Efficiency Perspective Evidence from three European Countries". **Available at: <http://papers.ssrn.com/abstract=2176729>**.accessed 12/11/2012

- Nicole , V., Audoussel , S., Katunen, J., and Lesage, C., 2013, " Joint Audit Issues and Challenges for Researchers and Policy Makers ", Accepted Paper Series, **Accounting Europe Journal** , Vol.1 , Issue 2,pp.175-199.

- Palmon, D. and Sudit, E, F., 2008, " Commercial Insurance of Financial Disclosure: Auditors' Independence, and Investors', Protection, **Group Decision and Negotiation**, January, Vol. 18, No. 1, pp. 27-40.

- Piot , C , Maj , 2007 ," Auditor Concentration in A Joint Audit Environment : The French Market 1997-2003" ,**Managerial Auditing Journal** ,Vol.22,No.2, pp:161-176.

- Quick,r.,2012 ," EC Green Paper Proposals and Audit Quality", **Accounting in Europe**,Vol.9,No.1,June.

- Ratzinger- Sakel, C., S. Audoussel - Coulier,J.kettunen,and C.Lesage., 2012, " What Do We know about Joint Audit ", The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS).

- Romero, S., 2015 ," Auditor Independence : Third Party Hiring and Paying", **EuroMed Journal of Business**, Vol. 5, No. 3, pp. 298 – 314.

**<http://www.cica.ca/enhancing-audit-quality-canadianperspective/item67553.pdf>**

-Roychowdhury,S.,2006,"Earnings Management through Real Activities Manipulation",Journal of Accounting and Economics,VOL.42,No.3, pp.445-370.

- Sharma, D. and Sidhu, J.,2014, "Professionalism Vs Commercialism: the Association between Non - Audit Services (NAS) and Audit Independence ", **Journal of Business Finance and Accounting**, Vol. 28, No. 5/6, pp. 563-594.

- Stanley, J , 2011," Is the Audit Fee Disclosure A leading Indicator of Clients", Business Risk ? " **Auditing : Journal of Practice & theory**, August.

- The Canadian Institute of Chartered Accountants ,CICA , 2012 ," Enhancing Audit Quality: Canadian Perspectives-Initiative Overview ".**Available at:**  
**[http ://www.cica.ca/enhancing- audit quality canadian- perspective/](http://www.cica.ca/enhancing-audit-quality-canadian-perspective/item67553.pdf)**  
**item67553.pdf**

- Thomas R. Robinson and Paul Munter,2004 ," Financial Reporting Quality: Red Flags and Accounting Warning Signs ",**Commercial Lending Review**,River Woods ,January,Vol.19,pp.2-14.

- Zerni , S. , 2013 ," The Entrenchment Problem , Corporate Governance Mechanisms and Firm Value ", **Contemporary Accounting Research**, Vol.27, No.4, pp:1169-1206.

**(ملحق البحث)**  
**أسئلة الدراسة**

أولاً: بيانات عامة:

( ١ ) المستوى التعليمي:

- بكالوريوس  ماجستير  دبلوم دراسات  أخرى ( اذكرها) ----
- دكتوراه

شهادات مهنية CPA أو عضوية زمالة جمعية المحاسبين المصرية

( ٢ ) الخبرة العملية بالسنوات:

- أقل من ٥ سنوات  ٥ - ١٠ سنوات
- ١٠ - ١٥ سنة  ١٥ سنة فأكثر

( ٣ ) الوظيفة:

مراجع خارجي

شريك مراجعة

مراجع حسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات

ثانياً : أسئلة الاستقصاء:

س٤: تقييم مستوى الرضا عن المراجعة المشتركة وجودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية:

| ضعيف جدا (١) | ضعيف (٢) | محايد (٣) | جيد (٤) | جيد جدا (٥) |
|--------------|----------|-----------|---------|-------------|
|              |          |           |         |             |

س٥: في ضوء إجابتك على السؤال السابق، من فضل سيادتكم ما هي أكثر آلية من الآليات التالية والتي يمكن أن يكون لها تأثير على تفعيل المراجعة المشتركة، والإرتقاء بجودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية:

- ١- الحصول على فهم أفضل لأهداف وإستراتيجيات وأنشطة المنشأة محل المراجعة، وتوثيق أعمال المراجعة المشتركة.
- ٢- تفعيل ودعم مستويات الرقابة علي جودة عمليات المراجعة.
- ٣- تحسين استقلال وموضوعية أعضاء فريق المراجعة المشتركة.
- ٤ - أخرى (إذكرها)-----

## المراجعة المشتركة :

يتم تطبيق ممارسة المراجعة المشتركة في مصر في مجالين مختلفين؛ الأول الزامى ويتمثل في حالات شركات قطاع الأعمال العام والتي يقوم بمراجعتها مراجعون من الجهاز المركزى للمحاسبات وآخرون من شركات ومكاتب المراجعة، كما أن بعض الشركات الكبرى تقوم طواعية بتعيين مراجعين مستقلين يشتركان في عملية المراجعة ويصدران تقريراً واحداً. ومن أهم العوامل التي أدت إلى زيادة الإهتمام بجودة خدمات المراجعة، خاصة من جانب شركات المراجعة إرتفاع تكاليف المسؤولية القانونية التي تتعرض لها شركات المراجعة سواء في شكل تعويضات أو مصاريف قضائية.

بناءً على خبرتك في مجال المراجعة المشتركة وفي ضوء المعلومات السابق عرضها. من فضلك ما هو تقييمك للعبارات التالية والتي تتعلق بآليات تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر:

١- يتطلب التطبيق العملي للمراجعة المشتركة من كل من المراجعين ضرورة فهم طبيعة نشاط المنشأة وبيئتها، وتقدير مستوى المخاطر والأخطاء التي يمكن أن تتضمنها القوائم المالية، ومن ثم يتشاركاً معاً في وضع خطة وبرنامج مراجعة متكامل يتقاسمان تنفيذه يحاول تقليل أخطار المراجعة لأقل مستوى يمكن قبوله.

| موافق تماماً | موافق بدرجة كبيرة | موافق | غير موافق إلى حد ما | غير موافق تماماً |
|--------------|-------------------|-------|---------------------|------------------|
|              |                   |       |                     |                  |

٢- يساهم إستخدام برامج المراجعة المهيكلية في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، نظراً لما تتضمنه تلك البرامج من التحديد الواضح لإجراءات المراجعة الواجب تنفيذها في كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة، مما يحقق الإتساق بين قرارات وأحكام مراجعي الحسابات ويقلل من الأحكام الشخصية التي يصدرها المراجعون أثناء تنفيذ عمليات المراجعة.

| موافق تماماً | موافق بدرجة كبيرة | موافق | غير موافق إلى حد ما | غير موافق تماماً |
|--------------|-------------------|-------|---------------------|------------------|
|              |                   |       |                     |                  |

٣- إن إتباع أسلوب دعم المراجعة الذكية (Smart Audit Support (SAS، عن طريق القيام بأعمال معينة طبقاً لتسلسل منطقي، تبدأ بمتابعة المخاطر المصاحبة للعمليات.

| موافق تماماً | موافق بدرجة كبيرة | موافق | غير موافق إلى حد ما | غير موافق تماماً |
|--------------|-------------------|-------|---------------------|------------------|
|              |                   |       |                     |                  |



٤ - تتطلب برامج المراجعة المشتركة مراعاة طبيعة المنشأة محل المراجعة، والقرارات المتعلقة بالأهمية النسبية، مشاكل المراجعة الحالية والمستقبلية، ومصادر أدلة وقرائن المراجعة الملاءمة، وتوقيت إجراءات المراجعة.

| موافق تماماً | موافق بدرجة كبيرة | موافق | غير موافق إلى حد ما | غير موافق تماماً |
|--------------|-------------------|-------|---------------------|------------------|
|              |                   |       |                     |                  |

٥ - تساعد المراجعة المشتركة في تعزيز إستقلالية المراجع الخارجى وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة.

| موافق تماماً | موافق بدرجة كبيرة | موافق | غير موافق إلى حد ما | غير موافق تماماً |
|--------------|-------------------|-------|---------------------|------------------|
|              |                   |       |                     |                  |

٦ - يتطلب مكتب المراجعة لأغراض رقابة الجودة أن يقوم شريك آخر لم يتداخل في عملية المراجعة بفحص أوراق العمل وتقديم رأيه للشريك المكلف بتنفيذ المراجعة.

| موافق تماماً | موافق بدرجة كبيرة | موافق | غير موافق إلى حد ما | غير موافق تماماً |
|--------------|-------------------|-------|---------------------|------------------|
|              |                   |       |                     |                  |

٧ - تتوقف خطوات تطبيق المراجعة المشتركة على محددات إختيار فريق المراجعة المشتركة وإختيار الحالة المراد القيام بمراجعتها وعقد إجتماعات لتخطيط أعمال المراجعة المشتركة.

| موافق تماماً | موافق بدرجة كبيرة | موافق | غير موافق إلى حد ما | غير موافق تماماً |
|--------------|-------------------|-------|---------------------|------------------|
|              |                   |       |                     |                  |

٨ - المراجعة المشتركة أسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأي والذي يعزز عمليات المراجعة ويدعم قدرات المراجعين على التصدي للخلافات مع إدارات الشركات محل المراجعة.

| موافق تماماً | موافق بدرجة كبيرة | موافق | غير موافق إلى حد ما | غير موافق تماماً |
|--------------|-------------------|-------|---------------------|------------------|
|              |                   |       |                     |                  |

٩ - تسمح المراجعة المشتركة بتوحيد الفكر والتعاون المهني والمناقشة المتبادلة بين المراجعين المكلفين بها.

| موافق تماماً | موافق بدرجة كبيرة | موافق | غير موافق إلى حد ما | غير موافق تماماً |
|--------------|-------------------|-------|---------------------|------------------|
|              |                   |       |                     |                  |

- ١٠- يتمثل أثر تحسين استقلال وموضوعية أعضاء فريق المراجعة المشتركة على تحسين جودة عملية المراجعة في:
  - ١/١ عمليات المعاينة التي يقوم بها الشريك الثاني في المراجعة المشتركة لها تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة واستقلالية المراجع.
  - ٢/١ أن تعيين إثنين من مؤسسات المراجعة المختلفة في محيط عملية المراجعة المشتركة يمكن تفسيرها بارسال إشارة بالمستوى المرتفع من إستقلالية وجودة المراجعة .
  - ٣/١ ينخفض التأثير النسبي للإيرادات التي تتقاضاها مكاتب المراجعة كبيرة الحجم من عميل معين إلى إجمالي إيراداتها، مما يعزز من استقلاليتها ويزيد من مقدرة تلك المكاتب على مقاومة الضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة محل المراجعة.
  - ٤/١ أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تحرص على تصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، مما يساهم في تحسين أداء العاملين فيها، كما تستخدم مكاتب المراجعة كبيرة الحجم، برامج مراجعة متطورة تساهم في تحسين أداء مراجعي الحسابات، وتزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة.
  - ٥/١ رفع مستوى جودة المراجعة من خلال؛ الحد من قدرة الإدارة على ممارسة ادارة الربح، ودقة واكتمال خطة وبرنامج المراجعة، وكفاءة وكفاية أدلة الاثبات.