

## أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة - دراسة ميدانية

د. وائل حسين محمد محمود \*

### ملخص البحث

استهدف البحث بشكل رئيسي دراسة وتحليل أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة . وقد تناولت الدراسة من خلال الإطار النظري : تحليل وتقييم الدراسات السابقة في موضوع البحث ، مفهوم تغيير المراجع وأنواعه ، وموقف بعض الدول من تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ، والآراء المؤيدة والمعارضة للتغيير الإلزامي للمراجع ، والاستفادة من تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة .

وقد قام الباحث باختبار فروض البحث في الدراسة الميدانية التي أجريت على عينة من الأكاديميين بأقسام المحاسبة ببعض الجامعات المصرية ، وعينة أخرى من المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة التي تقوم بعملية المراجعة المشتركة ، والتي تم تحليلها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي ( SPSS ) بهدف اختبار صحة فروض الدراسة .

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي من شأنه أن يؤدي إلى الحد من سلبيات المراجعة المشتركة وتعزيز ودعم إيجابياتها ، وأن هناك مجموعة الإجراءات والمقترحات التي ينبغي إتباعها لتفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في شركات

\* د / وائل حسين محمد محمود مدرس المحاسبة بشعبة نظم المعلومات الإدارية بالمعهد العالي لتكنولوجيا البصریات بمصر الجديدة - ومعار حالياً إلى جامعة الجوف بالمملكة العربية السعودية.

المساهمة المصرية لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة مثل ضرورة إصدار تشريع يلزم شركات المساهمة بتغيير أحد مكثبي المراجعة على الأقل وذلك بعد مرور خمس سنوات كحد أقصى مع عدم السماح بإعادة التعاقد مع المكثب الذي تم تغييره إلا بعد مرور خمس سنوات أخرى ، وإصدار معيار مصري للمراجعة المشتركة يتضمن إرشادات لتنظيم أعمالها.

وقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الجهات المهنية والتشريعية في مصر بقضية التغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة ، ووضع الضوابط التي تحكمها وبما يتفق مع البيئة المصرية وبما يساعد على تحسين جودة عملية المراجعة ، كما أوصت بتفعيل دور لجان المراجعة في شركات المساهمة عند اختيار أو تغيير المراجع الخارجي ، والتوسع في تطبيق مدخل المراجعة المشتركة في مصر .  
الكلمات المفتاحية : التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ، مدخل المراجعة المشتركة ، جودة عملية المراجعة ، استقلال المراجع الخارجي .

## The Effect of Applying the Mandatory Rotation Policy of the External Auditor on Improving the Quality of the Performance of The Joint Audit - A Field Study

### Abstract:

The main objective of the research was to examine and analyze The Effect of Applying the Mandatory Rotation Policy of the External Auditor on Improving the Quality of the Performance of The Joint Audit.

The study dealt with the theoretical framework : analysis and evaluation of previous studies on the subject of the research, the concept of Rotation of auditor and its types, the position of some countries on the applying of the mandatory Rotation policy of the external auditor, and opinions supporting and opposing the mandatory Rotation of the auditor , and to benefit from the applying of The Mandatory Rotation Policy of the External Auditor in Improving the Quality of the Performance of The Joint Audit .

The researcher tested the research hypotheses in the field study conducted on a sample of academics in the accounting departments of some Egyptian universities, and another sample of external auditors in the accounting and auditing offices, which performs the joint audit, which was analyzed using the (SPSS) program to test the validity of the study hypotheses.

The most important results of the study are that the applying of the policy of mandatory rotation of the external auditor will reduce the negative aspects of the joint audit and enhance and support its positives and that there is a set of procedures and proposals that should be followed for activate the applying of the mandatory rotation policy of the external auditor in the Egyptian corporations to Improving the Quality of the Performance of The Joint Audit such as the need to pass legislation obligating corporations to change at least one audit office after a maximum of five years, and not allowing re-contracting with the office, which was changed only after five years another , Issue an Egyptian standard for joint audit includes guidelines for organizing its work.

The study recommended the necessity of the attention of the professional and legislative bodies in Egypt to the issue of mandatory rotation of auditing offices, and to set the controls that govern them in accordance with the Egyptian environment and in order to improve audit quality. It also recommended activating the role of audit committees in corporations when selecting or changing the external auditor , and Expand in the application of the joint audit approach .

**Keywords:** Mandatory Rotation of Auditor, Joint Audit Approach, Audit Quality, Independence of External Auditor.

## القسم الأول الإطار المنهجي للبحث

### أولاً : مقدمة :

تستمد مهنة المراجعة الخارجية أهميتها من الهدف الأساسي لها والذي يتمثل في تحسين جودة ومحتوى المعلومات الخاصة لأغراض إتخاذ القرارات ، ويتم ذلك من خلال قيام المراجع الخارجي بإضفاء الثقة على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها ، وبالتالي يتم استخدام تلك المعلومات في إتخاذ القرارات على أنها معلومات دقيقة وموثوق فيها وغير مضللة . وبالرغم من ذلك فقد واجهت مهنة المراجعة تحديات كبيرة منذ بداية القرن الحادي والعشرين بسبب الانهيارات المالية للعديد من الشركات الكبرى مثل : شركة إنرون Enron الأمريكية للطاقة ، شركة وورلد كوم WorldCom للاتصالات ، وما تبعها بعد ذلك من انهيار أحد أكبر خمسة مكاتب مراجعة على مستوى العالم وهو Arthur Anderson ، إضافة إلى انهيار العديد من البنوك والمؤسسات المالية نتيجة الأزمة المالية العالمية 2008 . وقد أدى كل ذلك إلى اهتزاز الثقة في مهنة المراجعة وتوجيه الاتهامات للمراجعة والمراجعين على اعتبار أنهم أحد الأسباب الرئيسية لتلك الانهيارات ، وإثارة الشكوك حول مدى نزاهة واستقلالية المراجع الخارجي .

وقد ترتب على ما سبق ، قيام العديد من المنظمات المهنية والتشريعية باتخاذ إجراءات وقائية لمنع تكرار هذه المشكلات وإعادة تنظيم المهنة واستعادة الثقة فيها وتحسين جودة المراجعة وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي ، فعلى سبيل المثال أصدر الكونجرس الأمريكي قانون ( ) Sarbanes-Oxley Act of 2002 والذي تضمن بنوداً مهمة لإزالة المخاطر الخارجية وحالات عدم التأكد التي تواجه ممارسي المهنة ، من أبرزها وضع قيود على الخدمات التي يقدمها المراجع لعملائه ، إضافة إلى مطالبة الكونجرس لمكتب المساءلة الحكومية الأمريكي ( GAO ) بمناقشة القضايا التي تتعلق بدراسة فعالية التغيير الإلزامي للمراجعين .

كما أصدرت المفوضية الأوروبية في عام 2010 الورقة الخضراء بعنوان (سياسة المراجعة : دروس من الأزمة ) ، والتي اقترحت عدداً من الآليات لمعالجة المشكلات التي أظهرتها الأزمة المالية العالمية ، ومن تلك الآليات ضرورة الاستعانة بأكثر من شركة أو مكتب مراجعة خارجي لمراجعة التقارير المالية (Joint Audit) بحيث يوقعون بشكل مشترك على تقرير المراجعة (EC,2010)

وفي ضوء ما سبق يمكن القول بأن التغيير الإلزامي للمراجعين والمراجعة المشتركة من الآليات التي تم اقتراحها من جانب المنظمات المهنية والتشريعية من أجل استعادة ثقة الجمهور في المهنة بعد الانتقادات الحادة التي تعرضت لها في أعقاب الانهيارات والأزمات المالية التي حدثت مؤخراً ، الأمر الذي دفع الباحث إلى دراسة العلاقة بين تفعيل سياسة التغيير الإلزامي للمراجعين وجودة أداء المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية في مصر موضوعاً لهذا البحث .

#### ثانياً : طبيعة مشكلة البحث :

تؤدي مهنة المراجعة دوراً محورياً في دعم وتعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال التحقق من مدى عدالة المعلومات الواردة بها والتقرير عنها للأطراف المستفيدة ، وبالتأكيد ترغب تلك الأطراف في تنفيذ خدمات المراجعة بدرجة عالية من الجودة حتى يتم استخدام المعلومات المالية على نحو رشيد ، وفي هذا الصدد فقد تأثرت مصداقية المعلومات المالية نتيجة الأزمات المالية التي حدثت مؤخراً مما جعل ثقة مستخدمي القوائم المالية تهتز تدريجياً ، الأمر الذي كان له أثراً سلبياً على مهنة المراجعة وتعرضها لانتقادات حادة وخاصة فيما يتعلق باستقلالية المراجع الخارجي عند مراجعته للقوائم المالية ( جبر ، 2017 ) .

وعلى الرغم من الاهتمام بالدور المعاصر لمهنة المراجعة الخارجية وتعدد الإصدارات التي من شأنها تحسين أداء المهنة إلا أن التحديات التي تواجه نزاهة واستقلالية المراجع الخارجي مازالت كثيرة ، مما ينتج عنها العديد من الأزمات

المالية والإضرار بمصالح المستثمرين مما يجعلهم يفقدون الثقة في القوائم المالية ( متولي ، 2013 ) .

وجدير بالذكر أن مدخل المراجعة المشتركة يتم تنفيذه من خلال مزيج أو تشكيلات مختلفة ، حيث يتمثل المزيج الأول في قيام أثنين أو أكثر من مراقبي الحسابات ينتميا إلى ما يسمى بمكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار ( Big4 ) ، ويطلق على هذا المزيج ( Big4 - Big4 ) ، أما المزيج الثاني فيتم من خلال مراقبي حسابات ينتمي أحدهما فقط إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار ، ويطلق على هذا المزيج ( Big4 - Non Big4 ) ، أما المزيج الأخير فيتم من خلال مراقبي حسابات لا ينتميا إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار ، ويطلق على هذا المزيج ( Non Big4 - Non Big4 ) ( جبر ، 2017 ) .

وعلى الرغم من تناول عدداً من الباحثين لمدخل المراجعة المشتركة وعلاقته بمتغيرات بيئة المحاسبة والمراجعة ، إلا أن النتائج التي تم التوصل إليها كانت في معظمها متعارضة فيما بينها وغير حاسمة خاصة المتعلقة بدراسة العلاقة بين تطبيق مدخل المراجعة المشتركة واستقلالية المراجع الخارجي وجودة المراجعة . فقد أكدت مجموعة من الدراسات الأكاديمية ( متولي ، 2013 ؛ Zerni, et al., 2012 ؛ EL Assy , 2015 ، عبد الحميد ، 2014 ؛ Lobo , et al, 2014 ) على أن تطبيق مدخل المراجعة الخارجية المشتركة يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة كنتيجة لزيادة استقلالية وكفاءة مراقبي الحسابات ، بينما أكدت مجموعة أخرى من الدراسات ( Deng , et al , 2014 ؛ Piot , 2007 ؛ Lesage, et al., 2012 ) على عدم وجود تأثير إيجابي وفي بعض الأحيان علاقة عكسية بين المراجعة المشتركة وجودة المراجعة بسبب ظهور مشكلة الاتكال المجاني Free Riding Problem والتي تنتج من قيام أحد مراقبي الحسابات بالاعتماد أو الاتكال على الجهود المبذولة من قبل المراقبين الآخرين مما يؤثر سلباً على دقة المعلومات المشتركة وبالتالي تنخفض جودة المراجعة وجودة المعلومات المتبادلة في إطار

المراجعة المشتركة مما يعطي الفرصة لظهور ما يعرف بتسوق الرأي Opinion Shopping نتيجة الاعتماد على مجهود المراقب الآخر وهو ما ينعكس سلباً على استقلال مراقب الحسابات .

مما سبق يتضح وجود تضارب في الآراء حول أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي وجودة المراجعة ، ومن وجهة نظر الباحث يمكن الاستفادة من مزايا المراجعة المشتركة وتحسين جودة أدائها من خلال تعزيز إيجابياتها وتخفيض سلبياتها مما ينعكس إيجابياً على استقلالية المراجع وجودة المراجعة .

وفي هذا السياق، يمكن تفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي والتي نالت اهتماماً كبيراً في السنوات الأخيرة من جانب التنظيمات المهنية المهمة بمهنة المراجعة ، بهدف استعادة ثقة الجمهور في المهنة بعد الانتقادات الحادة التي تعرضت لها في أعقاب الانهيارات والأزمات المالية المعاصرة . وذلك كوسيلة ممكنة لتعزيز استقلال المراجع وزيادة موضوعيته ونزعة الشك المهني لديه ، ففي أعقاب الأزمة المالية العالمية 2008 طلب المنظمون والمساهمون إعادة النظر في قضية استقلال المراجع من خلال مطالبة المنشآت محل المراجعة بتغيير مكتب المراجعة بشكل دوري ( منصور ، 2017).

وقد أكدت العديد من الدراسات ( جريوع ، 2008 ؛ أبو الخير 2006 ؛ صباح ، 2014 ، 2012 ، Onwuchekwa , et al ؛ Ebimobwei , et al ، 2011 ، ؛ Kim ,et al ، 2017 ) على وجود علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي واستقلاليته وجودة عملية المراجعة .

في ضوء ما سبق ، يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الرئيسي التالي: هل يؤدي تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي إلى دعم المراجعة المشتركة وتحسين فعاليتها ؟ وينبثق عن هذا التساؤل العام التساؤلات البحثية التالية :

- 1- ما مدى مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في الارتقاء بأداء فريق المراجعة المشتركة ؟
- 2- هل يؤدي تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي إلى تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة ؟
- 3- هل يؤدي تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي إلى دعم وتعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة ؟
- 4- هل يؤدي تطبيق كل من سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ومدخل المراجعة المشتركة إلى تعزيز استقلال المراجع الخارجي وتحسين جودة المراجعة ؟

### ثالثاً : أهداف البحث :

- يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في دراسة وتحليل أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة ، وينبثق من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية ، تتمثل في الآتي :
- 1- تحليل وتقييم الدراسات السابقة المتعلقة بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ، والمراجعة المشتركة .
  - 2- تحديد أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على دعم وتعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة.
  - 3- تحديد أثر الإلزام بتغيير المراجع الخارجي على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة .
  - 5- استقصاء آراء كل من الأكاديميين بأقسام المحاسبة ببعض الجامعات المصرية ، والمراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ، حول تأثير تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة.



## رابعاً : أهمية البحث :

يكتسب البحث أهمية من الناحيتين العلمية والعملية على النحو التالي :

- 1- **الأهمية العلمية** : بالرغم من تزايد الاهتمام من جانب الباحثين بموضوع التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ، وموضوع المراجعة المشتركة في الآونة الأخيرة ، إلا أنه - وفي حدود علم الباحث - يوجد ندرة في الدراسات والأبحاث التي تناولت أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة .
- 2- **الأهمية العملية** : تتبع الأهمية العملية للبحث من تناوله للمراجعة المشتركة ، وكيفية دعمها وتعزيز إيجابياتها والحد من سلبياتها من خلال تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ، وبالتالي المساهمة في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة والتشجيع على تطبيقها ، وانعكاس ذلك على تحسين جودة المراجعة وتدعيم الثقة في التقارير المالية التي تصدرها الشركات . كما يساهم إختبار أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة في توفير أدلة ميدانية للشركات والمنظمات المهنية المهتمة بتنظيم مهنة المراجعة حول الفوائد الناتجة عن استخدامهما معاً في البيئة المصرية .

## خامساً : فروض البحث :

- في ضوء المشكلة التي يتناولها البحث ، والهدف الذي يسعى إلى تحقيقه ، والأهمية التي يمثلها ، فإن هذا البحث يسعى إلى اختبار الفروض التالية :
- 1- يوجد تأثير إيجابي لتطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة .
  - 2- يوجد تأثير إيجابي لتطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة .

3- يوجد اتفاق بين فئتي عينة الدراسة على وجود مجموعة من المقترحات التي يمكن إتباعها لتفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بشركات المساهمة المصرية لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة .

#### سادساً : منهج البحث :

لتحقيق أهداف البحث سوف يعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي في الدراسة النظرية ، وذلك بتجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للبحث ، وتحليلها بهدف تكوين الإطار النظري لها ، وذلك من خلال استقراء الدراسات السابقة ذات الصلة وتحديد العلاقات التأثيرية بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وجودة أداء المراجعة المشتركة ، كما يعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي في اختبار فروض البحث من خلال إجراء الدراسة الميدانية والتي اعتمدت على قائمة استقصاء ، وزعت على مجموعتين من المستقصى منهما ، المجموعة الأولى تتمثل في الأكاديميين بأقسام المحاسبة ببعض الجامعات المصرية ، بينما تتمثل المجموعة الثانية في المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة التي تقوم بعملية المراجعة المشتركة .

#### سابعاً : حدود البحث :

يتم التركيز فقط على تحديد أثر تغيير " شركة أو مكتب " المراجعة على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة ، دون الاهتمام بشكل مباشر بتحديد أثر تغيير " شريك " المراجعة ، حيث أن تغيير شركات أو مكاتب المراجعة سوف يتضمن تلقائياً تغيير شريك المراجعة ، كما أن تغيير مكتب المراجعة يُعد أحد الآليات الهامة للحد من تركيز سوق المراجعة .

### ثامناً : خطة البحث :

تحقيقاً لأهداف البحث ، فقد تم تقسيمه على النحو التالي :

القسم الأول : الإطار المنهجي للبحث .

القسم الثاني : الدراسات السابقة .

القسم الثالث : الإطار النظري للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ومدى الاستفادة

منه في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة .

القسم الرابع : الدراسة الميدانية .

القسم الخامس : النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

## القسم الثاني الدراسات السابقة

يهدف هذا القسم إلى عرض الدراسات السابقة في مجال البحث ، حيث يتناول الباحث مجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بسياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ، وفي المجموعة الثانية يتناول الباحث الدراسات السابقة المتعلقة بالمراجعة المشتركة وبيان طبيعة برامجها وإيجابياتها وسلبياتها ، ويقصد الباحث من ذلك بيان الفجوة البحثية لهذا البحث ، والتي يمكن من خلالها تفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة بغرض تحسين جودة عملية المراجعة ، وتحقيقاً لما سبق يتناول الباحث كل جانب من هذه الدراسات من خلال ما يلي :

### أولاً : الدراسات التي تناولت التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي :

استهدفت دراسة ( Chi , et al., 2005 ) تحليل طبيعة أثر تطبيق التغيير الإلزامي للمراجعين على مستوى الاستحقاقات الاختيارية ، كمقياس أو مؤشر لمستوى قدرة إدارة الشركة محل المراجعة على ممارسة إدارة الأرباح ، ومن ثم كمؤشر لمستوى قدرة المراجع الخارجي على الحد من هذه الممارسة ، وأجريت الدراسة على عينة من شركات المساهمة المسجلة بسوق الأوراق المالية في تايوان ، وتوصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من وجود تأثير إيجابي لسياسة التغيير الإلزامي على تخفيض مستوى الاستحقاقات الاختيارية ، إلا أن لها تأثيراً سلبياً على مستوى تكاليف عملية المراجعة في السنوات الأولى لعملية المراجعة ، مما قد يترتب عليه انخفاض هامش الأرباح ، أو تحمل المراجع الخارجي خسائر ، مما يتطلب ضرورة البحث عن آلية أخرى لدعم الاستقلال تكون تكلفتها أقل من تغيير المراجع الخارجي .

وأكدت دراسة ( Ghosh and Moon , 2005 ) على وجود علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة وذلك من

وجهة نظر المستثمرين وحملة الأسهم والمحللين الماليين ، وأوصت الدراسة بضرورة أن يحكم مدة العلاقة بين العميل والمراجع بعض التشريعات الإلزامية لأن استمرار تلك العلاقة بدون حد أقصى قد يؤدي إلى تحمل المساهمين بسوق رأس المال ببعض الخسائر .

**واستهدفت دراسة ( جريوع ، 2008 )** توضيح مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله ، بالتطبيق على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة ، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها ، أن فكرة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي تحدث دائماً عندما تواجه شركات المساهمة مشاكل نتيجة لانخفاض قيمة أسهمها في السوق المالي ، وأن طول فترة علاقة التعاقد بين المراجع وعميله سوف تنقص من موضوعيته واستقلاله ، وأوصت الدراسة بضرورة إلزام شركات المساهمة في قطاع غزة بتغيير مراجعيها بعد مرور فترة زمنية محددة بخمس سنوات كحد أقصى .

**وتناولت دراسة ( Turner, et al., 2008 )** أثر التغيير الإلزامي للمراجعين الخارجيين على جودة عملية المراجعة في ولاية كاليفورنيا ، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية ، وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط سلبي بين التغيير الإلزامي وجودة التقارير المالية ، حيث أكدت النتائج على أن طول فترة التعاقد بين المراجع وعميله لها تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة وذلك لكبر حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع في عمليات الفحص لشركة العميل على مدار فترات طويلة ، كما أكدت أن انخفاض مستوى الاستقلال المهني يرتبط بشكل أساسي بالصفات الشخصية للمراجع وليس بطول فترة التعاقد .

**واستهدفت دراسة ( Jenkins and Velury, 2008 )** تحليل أثر طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة على التحفظات المحاسبية ، ومن ثم على جودة الأرباح ، واعتمدت الدراسة على تحليل بيانات شركات مسجلة في سوق الأوراق المالية عددها 312 شركة ، وأخرى غير مسجلة عددها

403 شركة ، وانتهت الدراسة إلى عدم وجود تأثير لطول فترة التعاقد على التحفظات المحاسبية ، خاصة في حالة الشركات محل المراجعة الكبرى فقط ، ووجود علاقة عكسية بين طول فترة التعاقد والتحفظات المحاسبية في حالة الشركات الصغرى .

**وقامت دراسة ( مبارك ، 2012 ) بتحليل أثر التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين على جودة عملية المراجعة ، بالتطبيق على شركات المساهمة في البيئة السعودية ، معتمدة في تحليل أثر هذا التغيير على استخدام نسبة نموذج Miller لتحديد مدى وجود المستحقات التقديرية كمؤشر لوجود إدارة أرباح ، واشتملت الدراسة على 39 شركة مساهمة سعودية مسجلة في سوق الأوراق المالية وذلك عن الفترة من عام 2001 م حتى عام 2009 م ، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين جودة عملية المراجعة وطول فترة التعاقد ، وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من البحوث للتعرف على العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة في المملكة العربية السعودية .**

**وسعت دراسة ( Harris and Whisenant, 2012 ) إلى تحديد مدى الاختلاف في مستوى جودة المراجعة خلال السنة الأولى بعد تطبيق التغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة ، بالتطبيق على عينة من شركات ثلاث دول من التي أخذت بسياسة التغيير الإلزامي وهي إيطاليا والبرازيل وكوريا الجنوبية ، وذلك عن الفترة من عام 1991 م حتى عام 2010 م ، وباستخدام مستوى إدارة الأرباح كمقياس لمستوى جودة المراجعة توصلت الدراسة إلى وجود انخفاض كبير في مستوى إدارة الأرباح بعد تطبيق التغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة مما يعني وجود علاقة إيجابية بينه وبين جودة المراجعة ، حيث انخفض مستوى كل من تمهيد الدخل والاستحقاقات الاختيارية بشكل ملحوظ بالإضافة إلى أن الاعتراف بالخسائر قد أصبح أكثر حدوثاً في الوقت المناسب ، وكذلك فإن محاولات الشركات لإدارة الأرباح المستهدفة قد أصبحت أقل مما كانت عليه قبل تطبيق التغيير الإلزامي ،**

كما أكدت الدراسة على أن نقص المعرفة بعميل المراجعة وإن كان يمثل أحد النتائج السلبية للتغيير الإلزامي لمكتب المراجعة ، إلا أنه يمكن الحد منه من خلال تدعيم فكرة التواصل الجيد بين المراجعين السابقين واللاحقين خاصة في السنوات الأولى التي تعقب التغيير الإلزامي ، واستخدام الملفات التفصيلية بينهما ، وهو ما أطلقت عليه الدراسة مبدأ العيون الأربعة Four – Eyes Principle .

وقامت دراسة ( Onwuchekwa , et al., 2012 ) باختبار العلاقة

بين التغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة واستقلال المراجع الخارجي في نيجيريا ، بالتطبيق على عينة شملت 500 فرد من المستثمرين ، المحاضرين ، المستشارين ، والمحاسبين والمراجعين ، وباستخدام قوائم الاستقصاء كأسلوب لجمع البيانات تم إجراء التحليل الإحصائي لاستجابات أفراد العينة ، وتوصلت الدراسة إلى أن 58.4 % من أفراد العينة يؤيدون وجود علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامي للمراجع واستقلاله ، بينما يرى 26.5 % من العينة أنه لا توجد علاقة بينهما بمعنى أن طول فترة التعاقد لن يؤثر على استقلال المراجع ، أما بقية العينة 15.1 % فلم يتمكنوا من اتخاذ قرار حول أثر التغيير الإلزامي على استقلال المراجع .

واهتمت دراسة ( Velte and Stiglbauer, 2012 ) باختبار أثر التغيير

الإلزامي لمكتب المراجعة على جودة المحاسبة والمراجعة ، وذلك من خلال تحليل مسودة أو لائحة المفوضية الأوروبية EC Regulation Draft الصادرة في عام 2011 م ، والتي تتضمن أن المفوضية تخطط للتغيير الإلزامي لمكتب المراجعة بعد 6 سنوات وفترة توقف إلزامية لإمكانية التعاقد لمدة 4 سنوات لزيادة استقلال المراجع ، ويمكن أن يستكمل هذا بالتغيير الإلزامي الداخلي ( لشريك المراجعة ) بعد 7 سنوات وفترة توقف إلزامية لإمكانية إعادة التعاقد لمدة سنتان ، ومن نتائج هذه الدراسة أن التغيير الإلزامي ليس بالضرورة أن يعمل على تعزيز استقلال المراجع ، وأوصت الدراسة بضرورة القيام ببحوث تجريبية على المستوى الدولي حول علاقة التغيير الإلزامي بجودة المراجعة وجودة التقارير المالية .

واستهدفت دراسة ( غنيم ، 2013 ) تحليل مدى تأثير تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على قدرته في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية ، بالتطبيق على مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمملكة العربية السعودية ، وانتهت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي والاستقلال المهني لديه ، حيث يؤدي التغيير الإلزامي إلى تعزيز الاستقلال المهني للمراجع مما ينعكس إيجابياً على نزاهته في اكتشاف أي تحريفات جوهرية ترتكبها الإدارة ومن ثم دعم الثقة في القوائم المالية ، كما أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي للمراجع والتكاليف الأولية لعملية المراجعة ، حيث يؤدي التغيير الإلزامي إلى زيادة التكاليف الأولية لعملية المراجعة ، وأوصت الدراسة بضرورة قيام الهيئات والمنظمات المهنية بالاهتمام بالاستقلال المهني للمراجع لدعم الثقة في القوائم المالية التي يقوم بالتصديق عليها .

وتناولت دراسة ( غراب ، 2016 ) تقييم أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة في ظل حوكمة الشركات ، وتوصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي من شأنه منع المراجع من التقرب للعمل للإبقاء عليه ، ومواجهة خطر الألفة الذي قد ينشأ من مدة العلاقة الطويلة بينهما ، وكذلك القضاء على التبعية الاقتصادية لعمل المراجعة ، مما يدعم استقلال المراجع ويعزز جودة عملية المراجعة ، وقد أوصت الدراسة بضرورة وضع معايير محددة لضبط سوق المراجعة في مصر ، بحيث يتم فرض سياسة محددة للتغيير الإلزامي للمراجع ، ولا يترك الأمر لرغبة إدارة الشركات محل المراجعة .

ثانياً : الدراسات التي تناولت المراجعة المشتركة :

واستهدفت دراسة ( Holm and Thinggaard , 2010 ) تحديد أثر إلغاء التطبيق الإلزامي للمراجعة المشتركة في الدنمارك عام 2005 على كل من أتعاب المراجعة وقدرة المراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح مقاسة



بالاستحقاقات الإختيارية ، وذلك لعينة مكونة من 117 شركة غير مالية مسجلة في بورصة (كوبنهاجن ) خلال الفترة من ( 2003 - 2007 ) ، وتوصلت الدراسة إلى أنه مع إلغاء إلزامية تطبيق المراجعة المشتركة وتحول الشركات إلى المراجعة الفردية انخفضت أتعاب المراجعة بنسبة 25 % تقريباً ، كما أن المراجعة المشتركة ليست أفضل في قدرتها على تقييد ممارسات إدارة الأرباح عن المراجعة الفردية .

وقامت دراسة ( Haapamäki , et al., 2012 ) بتحليل أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة الإختيارية على كل من تكلفة وجودة المراجعة ، وذلك على عينة من الشركات السويدية ، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تطبق المراجعة المشتركة الإختيارية لديها درجة عالية من التحفظ ودرجة منخفضة من زيادة الدخل نتيجة الاستحقاقات الإختيارية مقارنة بالشركات التي تطبق المراجعة الفردية من قبل شركة مراجعة من الأربعة الكبار Big4 ، مع عدم وجود اختلاف معنوي بين البدائل المختلفة لثنائي المراجعة سواء كان الاثنان من الأربعة الكبار ( Big4 - Big4 ) أو كان إحداها فقط ينتمي إلى الأربعة الكبار ( Big4 - Non Big4 ) على جودة المراجعة ، كما توصلت إلى أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة يصاحبه زيادة في تكلفة المراجعة مقارنة بمدخل المراجعة الفردية .

واستهدفت دراسة ( Lesage, et al., 2012 ) تحديد أثر المراجعة المشتركة على كل من أتعاب وجودة المراجعة في الدنمارك ، وتمت الدراسة على 582 شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية خلال الفترة من عام 2002 وحتى عام 2010 ، لدراسة تلك الآثار خلال الإلزام بمدخل المراجعة المشتركة وبعد التخلي عنه عام 2005 ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية وذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وأتعاب المراجعة ، وعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والمستحقات غير العادية كمؤشر عن جودة المراجعة ، مما يعني أن المراجعة المشتركة لا تؤثر في جودة المراجعة .

وسعت دراسة ( Zerni , et al., 2012 ) إلى اختبار أثر استخدام المراجعة المشتركة الاختيارية على أتعاب وجودة المراجعة في السويد ، وتمت الدراسة على عينة من 1257 مشاهدة خلال الفترة من عام 2001 وحتى عام 2007 ، وانتهت الدراسة إلى أن الشركات التي تختار طواعية الخضوع لعمليات المراجعة المشتركة تتسم أرباحها بكونها أكثر تحفظاً ، كما تتمتع بإدارة أرباح أقل مما يؤدي إلى تصنيفات ائتمانية أفضل وتوقعات لانخفاض مخاطر التعثر المالي ، وأن التطبيق الاختياري للمراجعة المشتركة يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة ويرفع من أتعابها .

واستهدفت دراسة ( متولي ، 2013 ) طرح إطار مفاهيمي للمراجعة المشتركة مع تحليل انعكاسات برامج المراجعة المشتركة على كل من درجة التركيز السوقي وتكلفة عملية المراجعة واستقلال المراجع الخارجي ، وتوضيح العلاقات التأثيرية بين برامج المراجعة المشتركة وإعادة صياغة القوائم المالية ودقة تقرير المراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة والرقابة عليها ، وتمت الدراسة من خلال استخدام عينة مكونة من 158 مفردة موزعة بين مكاتب المراجعة والمستثمرين ومعدّي القوائم المالية والأكاديميين للتعرف على مدى إمكانية تفعيل برامج المراجعة المشتركة في البيئة المصرية ، كما تم استخدام عينة أخرى تتكون من 17 شركة خلال الفترة من 2004 إلى 2012 لقياس انعكاسات المراجعة المشتركة على أسعار الأسهم ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية وذات دلالة إحصائية بين تطبيق برامج المراجعة المشتركة وكل من الحد من إعادة صياغة القوائم المالية ودقة تقرير المراجعة ، مما يعني أن المراجعة المشتركة تؤثر في أسعار الأسهم .

وقامت دراسة ( Deng , et al., 2014 ) بفحص أثر استخدام المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ، من خلال مقارنة أدلة المراجعة في ظل ثلاثة مداخل وهي : مدخل المراجعة الفردية من قبل أحد شركات المراجعة من الأربعة الكبار ( Big4 ) ، ومدخل المراجعة المشتركة ويكون ثنائي المراجعة من الأربعة

الكبار ( Big4 - Big4 ) ، ومدخل المراجعة المشتركة ويكون ثنائي المراجعة واحد من الأربعة الكبار والآخر من غير الكبار ( Big4 - Non Big4 ) ، وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق في أدلة المراجعة بين مدخل المراجعة الفردية من قبل أحد شركات المراجعة من ( Big4 ) ومدخل المراجعة المشتركة من قبل ثنائي من الأربعة الكبار ( Big4 - Big4 ) ، كما توصلت إلى أنه عندما يكون ثنائي المراجعة من واحد من الأربعة الكبار والآخر من غير الكبار ( Big 4 - Non Big4 ) تكون أدلة المراجعة أقل دقة من حالة المراجعة الفردية من قبل أحد الأربعة الكبار ، وهذا يرجع إلى ظهور مشكلة الاتكال المجاني Free - Rider مما يؤثر بالسلب على دقة أدلة المراجعة ويضعف من جودة المراجعة ، إلى جانب أن مدخل المراجعة المشتركة قد يضر باستقلال مراقبي الحسابات لأنه يعطي الفرصة لشراء الرأي نتيجة المنافسة بين مراقبي الحسابات ، والتي قد تخلق الحافز لديهما لإرضاء العميل .

**وتناولت دراسة ( Velte and Azibi , 2015 ) تقييم أثر المراجعة المشتركة على كل من جودة المراجعة وأتباع المراجعة ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة في كل من ألمانيا وفرنسا ، وتمت الدراسة على عينة تتكون من 306 شركة خلال الفترة من 2008 إلى 2012 ، وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط ايجابي بين المراجعة المشتركة وجودة المراجعة ، وأن المراجعة المشتركة تؤدي إلى ارتفاع تكاليف المراجعة وانخفاض درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة .**

**واستهدفت دراسة ( يوسف ، 2015 ) الاختبار والتحقق من أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة من خلال اختبار مدى قدرته على تحسين قدرة المراجع فيما يتعلق باكتشاف الغش في القوائم المالية والتقرير عنه ، واستخدمت الدراسة حالة تجريبية افتراضية للقوائم المالية بها تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش ، وتم إجراء التحليل الإحصائي باستخدام عينتين مستقلتين من مراجعي**

الحسابات ، حيث تتكون العينة الأولى من 26 مراجع يمثلون المراجعة الفردية ، بينما تتكون العينة الثانية من 62 مراجع ( بواقع 31 حالة تجريبية ) يمثلون المراجعة المشتركة ، وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات الذين يؤدون المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة أكثر كفاءة فيما يتعلق باكتشاف الغش والتقارير عنه مقارنة بالمراجعين الذين يؤدون المراجعة من خلال المراجعة الفردية ، كما توصلت الدراسة إلى أن هناك اتفاقاً بين المراجعين داخل عينة المراجعة المشتركة على الأثر الإيجابي لكل من جهود التنسيق ، وسهولة الاتصال ، وتبادل الأفكار وتعديلها ، ومناقشة النتائج ، وزيادة الاستقلال على تحسين جودة أحكامهم في القوائم المالية التي تتضمن غشاً .

**وسعت دراسة ( مندور ، 2016 ) إلى تحديد أثر التطبيق الاختياري** لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات وإدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية مقارنة بتطبيق المدخل المراجعة الخارجية الفردية ، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لمدخل المراجعة المشتركة على إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية مقارنة بمدخل المراجعة الفردية ، وهو ما يعني أن التطبيق الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة يعطي الفرصة لإدارة الشركات للتلاعب في الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية ، وقد يرجع ذلك لظهور مشكلة الركوبة المجانية أو عدم وجود تعاون بين مراقبي الحسابات أو ظهور ما يسمى بشراء الرأي ، كما توصلت إلى عدم وجود تأثير إيجابي لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية مقارنة بتفعيل مدخل المراجعة الفردية ، وأوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في مصر بإصدار معيار مراجعة يتناول مسؤوليات مراقبي الحسابات القائمين بعملية المراجعة المشتركة .

واهتمت دراسة ( Pietro , 2017 ) بالبحث في مدى تأثير المراجعين المشتركين في نشر المعرفة والخبرة في مجال المراجعة ، وذلك من خلال الشبكات التي تجمعهم ، وتمت الدراسة علي عينة من الشركات الخاصة الإيطالية والتي يتم مراجعتها من خلال مراجعة مشتركة وذلك عن الفترة من 2008 إلى 2011 ، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة تزيد من نقل المعرفة وخبرة المراجعين ، حيث يقوم المراجع بتطوير خبراته ومعرفته من خلال التعاون المشترك في عمليات المراجعة المشتركة والذي يؤدي بدوره إلى ارتفاع جودة عملية المراجعة .

ثالثاً : تحليل وتقييم الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية :

أ- تحليل الدراسات التي تناولت التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي :

بناء على ما جاء بعرض نتائج الدراسات السابقة التي تناولت التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يمكن التوصل إلى ما يلي :

1- وجود اختلاف في النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات حول مدى جدوى تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي .

2- استهدفت تلك الدراسات بالدرجة الأولى تحليل الممارسات الحالية ، وتناول سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وعلاقتها بعدد من عوامل ومتغيرات بيئة المحاسبة والمراجعة مثل جودة المراجعة ، وجودة الأرباح ، ومستوى الاستحقاقات الاختيارية ، استقلال المراجع الخارجي .

3- التغيير الإلزامي كآلية مطبقة ومقترحة لدعم استقلال المراجع وتحسين جودة المراجعة يختلف تطبيقها من دولة لأخرى وفقاً للقواعد والتنظيمات المعمول بها .

4- رغم قلة الدراسات المرتبطة بالتغيير الإلزامي للمراجع في البيئة العربية بصفة عامة والبيئة المصرية بصفة خاصة ، إلا أن نتائج تلك الدراسات جاءت متشابهة ، فعلى سبيل المثال توصلت دراسة كل من (غنيم ، 2013) و (غراب ، 2016) إلى أن تطبيق سياسة التغيير الإلزامي يدعم استقلال المراجع ويحسن جودة المراجعة .

5- تناولت بعض الدراسات أثر طول فترة التعاقد بين المراجع والشركة محل المراجعة على كل من الغش في القوائم المالية ، التحفظات المحاسبية ، مستوى جودة القوائم المالية مقاسه بجودة رقم الأرباح ، استقلال المراجع .

6- لا يزال موضوع التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي محل نقاش بين كل من الممارسين والأكاديميين والهيئات المهنية .

7- لم تتناول أي من هذه الدراسات العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة ، وما يمكن أن يحققه تطبيقهما معاً من تأثير إيجابي على كل من استقلال المراجع وجودة المراجعة.

#### ب- تحليل الدراسات التي تناولت مدخل المراجعة المشتركة :

بناء على ما جاء بعرض نتائج الدراسات السابقة التي تناولت مدخل المراجعة المشتركة يمكن التوصل إلى ما يلي :

1- وجود اختلافات في النتائج حول أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة حيث توصلت بعض الدراسات إلى وجود تأثير إيجابي لمدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ، ناتج عن زيادة استقلالية مراقبي الحسابات ، وزيادة فرص الاتصال والتشاور بين مراقبي الحسابات ، والحد من تركيز سوق المراجعة ، في حين توصلت دراسات أخرى إلى وجود تأثير سلبي لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة على جودة المراجعة ، نتيجة اتكال او اعتماد أحد المراجعين على جهد المراجع الآخر ، واحتمال ظهور مشكلة شراء الرأي ، وأخيراً توصلت بعض الدراسات إلى عدم وجود تأثير إيجابي أو سلبي لمدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة .

2- رغم قلة الدراسات المرتبطة بمدخل المراجعة المشتركة في البيئة العربية بصفة عامة والبيئة المصرية بصفة خاصة ، إلا أن تلك الدراسات توصلت إلى نتائج متباينة، فعلى سبيل المثال توصلت دراسة ( الديسطي ، 2014 ) إلى عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية في جودة المراجعة في ظل استخدام

المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة ، بينما توصلت دراسة (يوسف ، 2015 ) إلى أن المراجعين الذين يؤدون المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة أكثر كفاءة فيما يتعلق باكتشاف الغش والتقرير عنه مقارنة بالمراجعين الذين يؤدون المراجعة من خلال مدخل المراجعة الفردية.

3- ندرة الدراسات التي اهتمت بتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، ومحاولة تعزيز إيجابياتها والحد من سلبياتها، بغرض زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

### ج- أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

تظهر أهمية الدراسة الحالية في أنها تتناول العلاقة التأثيرية لتطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة من خلال المساهمة في تعزيز إيجابياتها وتخفيض سلبياتها ، وما يمكن أن يحققه تطبيقها معاً من تأثير إيجابي على كل من استقلال المراجع وجودة عملية المراجعة ، وما يترتب على ذلك من زيادة أهمية مهنة المراجعة بالنسبة للمجتمع والثقة فيها، وذلك بالتطبيق على بيئة الممارسة المهنية في مصر، وهو ما لم تتناوله الدراسات السابقة.

### القسم الثالث

## الإطار النظري للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ومدى الاستفادة منه في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة .

نال موضوع تغيير المراجع Auditor Rotation اهتماماً ملحوظاً من جانب المنظمات المهنية والباحثين ومزاوولي المهنة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وأستراليا وبعض الدول الأوروبية ، ناتجاً عن التأثير الكبير لهذا الموضوع على كل من أتعاب المراجعة ، واستقلال المراجع ، وجودة أداء عملية المراجعة .

### أولاً : مفهوم تغيير المراجع وأنواعه :

يشير تغيير المراجع الخارجي إلى تحديد حد أقصى للمدة التي يظل فيها نفس المراجع الخارجي مراجعاً لشركة معينة ، تلتزم هذه الشركة بعد انتهاء هذه المدة بتغييره بمراجع آخر ( جربوع ، 2008 ) .

وينطوي تغيير المراجع على بعض الأنواع ، سواء من حيث نطاقه أو من حيث درجة الإلزام أو من حيث مدة التغيير ، ويمكن توضيح ذلك كما يلي :  
(منصور ، 2017 ؛ Velte and Stiglbauer , 2012 )

■ **من حيث درجة الإلزام** : يمكن التمييز بين نوعين هما : التغيير الإلزامي : وهو الذي تلزم به القوانين واللوائح ذات العلاقة ، المنشآت محل المراجعة (عملاء المراجعة ) بتغيير المراجع بعد مدة معينة ، تتعاقد بعدها مع مراجع آخر ، أما النوع الثاني فهو التغيير الاختياري : والذي يحدث وفقاً لرغبة العميل إذا توافرت لديه الأسباب التي يرى معها ضرورة تغيير المراجع .

■ **من حيث النطاق** : يوجد نوعان هما : تغيير شركة أو مكتب المراجعة : وهو يمتد ليشمل تغيير مكتب المراجعة بالكامل ، ويطلق عليه التغيير الكلي أو الخارجي External Rotation ، أما النوع الثاني فهو تغيير شريك المراجعة فقط ، بحيث يحدث تناوب لشركاء المراجعة داخل نفس شركة أو مكتب



المراجعة على مراجعة القوائم المالية لذات العميل الذي تم التعاقد معه ، ويطلق عليه التغيير الجزئي أو الداخلي Internal Rotation .

■ **من حيث مدة التغيير** : يوجد نوعان هما : التغيير المؤقت : والذي يتم بموجبه قيام عميل المراجعة بتغيير المراجع الخارجي بعد فترة زمنية معينة ، وإمكانية إعادة التعاقد معه بعد مرور مدة معينة يطلق عليها الفترة الإلزامية لإمكانية إعادة التعاقد ، أما النوع الثاني فهو التغيير الدائم : وهو تغيير المراجع بعد فترة معينة ، ولا يسمح لعميل المراجعة بالتعاقد معه مرة أخرى .

**ثانياً : موقف بعض الدول من تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي :**

يُعد دعم الاستقلال المهني للمراجع الخارجي من القضايا الهامة التي تلقى اهتماماً كبيراً من جانب الجهات التنظيمية المهتمة بمهنة المراجعة ، ويأتي هذا الاهتمام في إطار الجهود التي تبذلها تلك الجهات لاستعادة ثقة الجمهور في المهنة بعد الانتقادات الحادة التي تعرضت لها في أعقاب الانهيارات المالية للعديد من الشركات الكبرى ، حيث قامت هذه الجهات باقتراح وتطبيق آليات عديدة لدعم الثقة في المهنة ، مثل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ، وهو الأمر الذي نال اهتماماً دولياً على مستوى الدول العربية والأجنبية .

**أ- التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في بعض الدول العربية :**

يتناول الباحث التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في كل من المملكة العربية السعودية وجمهورية مصر العربية .

**1- التغيير الإلزامي في المملكة العربية السعودية :**

ألزم القرار الوزاري رقم ( 903 ) بالمملكة العربية السعودية شركات المساهمة بتغيير مكتب المراجعة كل ثلاثة سنوات ، ويمكن أن يستمر سنتين إضافيتين إذا دخل معه مكتب آخر كشريك ، أي يكون هناك مكتبين للمراجعة في السنتين الرابعة والخامسة ، وحديثاً صدر القرار الوزاري رقم ( 266 / ق ) بتاريخ 8 / 8 / 1429 هـ الموافق 1 / 9 / 2008 والذي ألزم شركات المساهمة المدرجة في السوق المالية

بتغيير مكتب المراجعة بعد خمس سنوات من أعمال المراجعة، أي أن مدة التعاقد بين المراجع وعميل المراجعة زادت سنتين ، حيث كانت هذه المدة ثلاث سنوات حتى 1429 هـ ، ويحق للمراجع الخارجي إعادة التعاقد مع نفس عميل المراجعة بعد انقضاء فترة سنتين ( مبارك، 2010).

يتضح من ذلك أن المملكة العربية السعودية تبنت سياسة التغيير الإلزامي للمراجعين الخارجيين بشكل واضح وصريح .

## 2- التغيير الإلزامي في جمهورية مصر العربية :

بالنظر إلى قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981 نجد أنه ليس هناك نصاً يضع قيماً على مدة تولي المراجع لأعمال المراجعة بإحدى المنشآت. إلا أن القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية الصادرة عن الهيئة العامة لسوق المال عام 2007، قد ألزمت بتدوير المراجع بحد أقصى كل ست سنوات. ولكن قواعد حوكمة الشركات في مصر هي قواعد استرشادية غير ملزمة مما أدى بالتبعية إلى إجماع الكثير من الشركات عن تطبيقها. وبالتالي يمكن القول بأن سياسة تغيير المراجع بشكل إلزامي لم تطبق في مصر حتى الآن.

## ب- التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في بعض الدول الأجنبية :

اختلفت الدول الأجنبية في تطبيق سياسة تغيير المراجعين الخارجيين ، فمن هذه الدول ما أخذت بتغيير مكتب المراجعة ، ومنها ما أخذت بتغيير شريك المراجعة سواء بشكل إلزامي أو اختياري ، كذلك اختلفت في تحديد الفترة الزمنية التي يستمر فيها المراجع في مراجعة نفس العميل قبل أن يتم تغييره إلزامياً ، ومدة التوقف . ويلاحظ أن سياسة التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة لم يتم إقرارها وتبنيها على نطاق واسع مقارنة بتغيير شريك المراجعة ، فحتى الآن يوجد عدد قليل من الدول تتبنى هذا الاتجاه ، حيث تتطلب نحو ( 30 ) دولة فقط نوعاً معيناً من تغيير مكتب المراجعة ، ومن أمثلة الدول التي تبنت سياسة التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة إيطاليا والبرازيل ، وهناك دول تدرس التغيير الإلزامي للمكتب ، مثل

الاتحاد الأوروبي والهند ، وهناك دول اعتمدت هذا الاتجاه ثم تم رفضه وتوقفت عن تطبيقه مثل كندا وسنغافورة ، كما أن التغيير الإلزامي للمكتب لم يعد موجوداً في أسبانيا واليونان ( منصور ، 2017 ، Ewelt – Knauer , et al. ، 2012 ) . والجدول التالي يوضح سياسة تغيير المراجعين في بعض الدول الأجنبية .

جدول رقم ( 1 ) : تغيير المراجعين في بعض الدول الأجنبية طبقاً للوائح والنصوص الملزمة

الرقم	الدولة	لوائح تغيير مكتب المراجعة Audit Firm	لوائح تغيير شريك المراجعة Audit Partner
1	البرازيل	للشركات المدرجة في البورصة باستثناء البنوك ( 5 ) سنوات، وللشركات التي تخضع للجنة مراجعة دولية ( 10 ) سنوات .	لا يوجد
2	باراجواي	للمؤسسات المالية وشركات التأمين وإعادة التأمين والشركات المدرجة ( 3 ) سنوات	لا يوجد
3	فنزويلا	للبنوك ( 3 ) سنوات	لا يوجد
4	إيطاليا	للشركات المدرجة في البورصة والهيئات ذات المصالح العامة ( 9 ) سنوات .	لا يوجد
5	سنغافورة	لا يوجد ( تم تجميد القانون )	للشركات المدرجة ( 5 ) سنوات .
6	أسبانيا	لا يوجد ( إلغاء القانون في 1995 )	7 سنوات ، وفترة توقف سنتين .
7	المملكة المتحدة	لا يوجد	فترة التعاقد ( 5 ) سنوات ، وفترة التوقف ( 5 ) سنوات .
8	فرنسا	لا يوجد	شركات الائتمان والتأمين المدرجة في البورصة ( 6 ) سنوات .
9	ألمانيا	لا يوجد	فترة التعاقد ( 7 ) سنوات ، وفترة

التوقف سنتين .			
فترة التعاقد ( 7 ) سنوات ، وفترة التوقف سنتين .	لا يوجد	الدنمارك	10
- قبل صدور قانون SOX : فترة التعاقد ( 7 ) سنوات وفترة التوقف سنتين - بعد صدور قانون SOX : فترة التعاقد ( 5 ) سنوات وفترة التوقف ( 5 ) سنوات .	لا يوجد	الولايات المتحدة الأمريكية	11
فترة التعاقد ( 5 ) سنوات وفترة التوقف سنتين	لا يوجد	أستراليا	12
المصدر : إعداد الباحث استناداً لدراسة (Ewelt – Knauer,, et al , 2012)			

يتضح مما سبق أن أغلب دول أمريكا اللاتينية مثل البرازيل ، فنزويلا ، باراجواي قد أخذت بسياسة التغيير الإلزامي لمكتب أو شركة المراجعة كل فترة زمنية معينة ، أما معظم دول الاتحاد الأوروبي والولايات المتحدة الأمريكية قد أخذت بسياسة تغيير الشريك المسئول عن عملية المراجعة ، كما أن هناك دول قد طبقت سياسة التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة ثم جمدت القانون بعد فترة من الزمن مثل سنغافورة .

### ثالثاً : الآراء المؤيدة والمعارضة للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي :

تستند الآراء ووجهات النظر المؤيدة للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي إلى العديد من الأسباب والمبررات ، من أهمها ما يلي ( جربوع ، 2008 ؛ أبو الخير ، 2006 ؛ نشوان ، 2010 ؛ Roush , et al , 2011 ؛ Ghosh and Moon ، 2003 ) :

- أن طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة ، تزيد من الألفة بينهم ، مما يجعل المراجع أكثر توافقاً مع المعالجات المحاسبية التي تراها

إدارة الشركة محل المراجعة ، وأكثر توافقاً مع القرارات الهامة المرتبطة بإعداد التقارير المالية ، مما يقلل من مقدرته في المحافظة على استقلاله وموضوعيته .

- أن المراجع يحاول دائماً إرضاء العميل من أجل الإبقاء عليه لفترة قادمة ، وبالتالي فإنه إذا كان المراجع على دراية مسبقة بأنه سيتم تغييره حتماً ، وفقاً لآلية التغيير الإلزامي ، فإنه سوف يسعى للحفاظ على استقلاله ولا يسعى لإرضاء العميل .

- طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة تؤدي إلى أن يصبح المراجع ذو نظرة غير متجددة ، فالمراجعة الاختبارية التي يقوم بها تكون تكراراً لما تم سابقاً مع نفس العميل ، وهو ما قد يعني توافر نزعة استباق النتائج ، فالثقة بأنه على علم تام بأعمال ومشاكل عميله تجعله يعتمد على نفس وثائق وأوراق العمل في السنوات السابقة ، وبذلك يفقد المراجع أحد أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها وهي صفة الشك المهني ، والتي تتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي وعدم قبول الأشياء كحقائق مسلم بها ، ولا شك أن فقد المراجع لهذه الصفة يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء لم يكتشفها .

- أن طول الفترة الزمنية بين المراجع والعميل يمكن أن يخلق بينهما نوعاً من العلاقة الشخصية التي تضعف استقلال المراجع مما يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة .

وفي ضوء ما تقدم ، يرى الباحث أن الآراء ووجهات النظر المؤيدة للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي تستند إلى أسباب ومبررات ترى أنها ضرورية لتعزيز الاستقلال المهني للمراجع ومعالجة الأثر السلبي لطول فترة التعاقد بين المراجع والشركة محل المراجعة على استقلاله وموضوعيته ، فتغيير المراجعين بعد كل فترة محددة ولتكن خمس سنوات من العلاقة التعاقدية مع عملائهم يجعلهم في وضع

يقاومون فيه الضغوط التي تشكلها الإدارة عليهم وتسمح لهم بأداء عملهم بموضوعية واستقلالية أفضل مما يؤثر إيجابياً على جودة عملية المراجعة.

بينما تستند الآراء ووجهات النظر المعارضة للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي إلى العديد من الأسباب والمبررات ، من أهمها ما يلي (جربوع ، 2008 ؛ أبو الخير ، 2006 ؛ منصور ، 2017 ؛ Jenkins & Velury ، 2008 ؛ Davidson , et al. , ؛ Daugherty , et al , 2012 ؛ Hitchcock , 2011 ؛ ( 2006 :

- أن طول مدة التعاقد بين المراجع والشركة محل المراجعة تؤدي إلى تفهم المراجع لأعمال الشركة وعملياتها وأنظمتها ، وبشكل خاص النظام المحاسبي ونظام الرقابة والمخاطر المرتبطة بنشاطها ، لذا من أهم مشاكل التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة فقد المعرفة التي كونها المكتب عن عميل المراجعة مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة .
- لا توجد أدلة موضوعية كافية على أن تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ، سترتب عليه تأثير إيجابي على الاستقلال المهني له .
- ارتفاع تكاليف تطبيق سياسة التغيير الإلزامي التي يتحملها كل من المراجع الخارجي وعملاء المراجعة ، حيث يتحمل المراجع تكلفة الوقت الإضافي لفهم نشاط وعمليات ونظم الرقابة الداخلية لعميل المراجعة الجديد من أجل المحافظة على نفس المستوى من جودة المراجعة المقدمة من المراجع السابق ، كما يتحمل عميل المراجعة تكاليف بدء ارتباط مراجعة جديد نتيجة الوقت المستغرق من قبل لجنة المراجعة والفريق الإداري في البحث عن مكتب مراجعة آخر للتعاقد معه ، مثل تكاليف الإعلان وفحص العروض المتاحة ، وتكاليف التعاقد مع المراجع الجديد ، وتكلفة وقت الدعم الذي يقدمه أفراد إدارته للمراجع الجديد في هذا المجال .

■ التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يحد من تبني مكاتب المراجعة للاتجاه نحو التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، حيث يوجد تعارض بين تبني هذا الاتجاه وتطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجعين الخارجيين ، فالتغيير يجعل المراجع يُحجم عن تطبيق التخصص ، من منطلق أنه في ظل تطبيق التغيير الإلزامي يكون من الصعب الاكتفاء بمراجعة نشاط واحد فقط ، أيضا قد يكون التغيير عاملاً مثبطاً لمكاتب المراجعة لتجميع خبرة في قطاع أو صناعة معينة .

■ إن تواطؤ المراجع الخارجي مع إدارة عميل المراجعة ربما ينشأ في المدى القصير وليس بالضرورة أن يكون بسبب طول فترة التعاقد بين المراجع وعميله ، ومن ثم فإن الإلزام بتغيير المراجع بعد كل فترة محددة من الزمن لن يزيل هذا الخطر .

وفي ضوء ما تقدم ، يرى الباحث أن معارضي التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يستندون إلى أسباب تتركز حول فقد المعرفة المتراكمة لدى المراجع الخارجي عن المنشأة محل المراجعة ، وعدم توفر أدلة موضوعية تثبت التأثير الايجابي لهذا التغيير على استقلال المراجع ، والحد من تبني مكاتب المراجعة للاتجاه نحو التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، وارتفاع تكاليف تطبيق سياسة التغيير الإلزامي التي يتحملها المراجع وعملاء المراجعة ، كما أنه لا توجد أدلة قاطعة على تأثير التغيير الإلزامي على الاستقلال الذهني للمراجع وذلك من منطلق أنه مرتبط بضمير المراجع نفسه ويصعب معرفته وقياسه .

رابعاً : الاستفادة من تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة :

زاد الاهتمام بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة بشكل ملحوظ بعد حدوث الأزمة المالية العالمية 2008 ، وإصدار المفوضية الأوروبية تقرير الورقة الخضراء في عام 2010 والذي أشار إلى أن المراجعة المشتركة تُعد من الآليات والمقترحات

التي تستهدف استعادة الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة بعد الأزمات المالية المتكررة وما ارتبط بها من انهيارات مالية لشركات كبرى ، حيث أنها تمثل أداة متقدمة للحوكمة ومن ثم تعمل على زيادة ثقة المستخدمين في مهنة المراجعة وما تقدمه من تقارير ، والحد من ظاهرة التركيز السوقي لمهنة المراجعة ، هذا إلى جانب مقترحات أخرى مثل التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بعد كل فترة زمنية محددة .

ويتناول الباحث أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في دعم المراجعة المشتركة وتحسين فعاليتها من خلال ما يلي :

أ- مفهوم وطبيعة وأهمية مدخل المراجعة المشتركة :

عرف ( Alanezi , et al., 2012 ) المراجعة المشتركة بأنها مراجعة القوائم المالية للشركة من خلال اثنين من مكاتب المراجعة يتشاركان المسؤولية وتقسيم العمل المرتبط بالمراجعة فيما بينهما . ويرى ( Baldauf and Rudolf , 2012 ) أن مصطلح المراجعة المشتركة يستخدم لوصف الحالة التي يتم فيها استخدام اثنين من مكاتب المراجعة للعمل بشكل مشترك في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ، بما في ذلك تقسيم إجراءات المراجعة وتفسير مشترك للنتائج وإصدار رأي مشترك بنتيجة أعمال المراجعة . وعرفها ( عبد الحميد ، 2014 ) بأنها تعيين مراجعين مستقلين ليقوما معاً بتخطيط وأداء عملية المراجعة وتفسير النتائج وإصدار تقرير موحد . ويرى آخرون ( Ratzinger-Sakel , et al., 2013 ) أنها عملية مراجعة التقارير المالية التي ينفذها اثنان أو أكثر من المراجعين المستقلين بطريقة تنطوي على تنسيق التخطيط لعملية المراجعة ، وبذل جهد مراجعة مشترك ، ومراقبة جودة متبادلة ، وإصدار تقرير مراجعة واحد موقع من جميع المراجعين وهم مسؤولين عنه بالتضامن .

وفي ضوء ما سبق ، يمكن القول أن المراجعة المشتركة تشير إلى مراجعة التقارير المالية التي تتم من خلال اثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة المستقلة



بحيث يشترك كل منهما في تخطيط عملية المراجعة ، والجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة ، تفسير الاستنتاجات ، وأخيراً إصدار تقرير مراجعة مشترك موحد يتم توقيعه من مراقبي الحسابات المشتركين في عملية المراجعة ، وتكون المسؤولية تضامنية فيما يتعلق بتقرير المراجعة .

وبناء عليه يمكن تحديد أهم خصائص المراجعة المشتركة وفقاً للتعريف السابق فيما يلي :

- تتم المراجعة المشتركة من خلال اثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة المستقلة .  
-تتطلب المراجعة المشتركة ضرورة التنسيق بين المراجعين المشتركين في عملية المراجعة .

-تتضمن المراجعة المشتركة إصدار تقرير مراجعة موحد ومشترك .  
-يكون المراجعون مسؤولين بالتضامن عن نتائج المراجعة .

لذا يختلف مدخل المراجعة المشتركة عن مدخل المراجعة الفردية والتي تنفذ من خلال مراقب حسابات واحد ، كما يختلف عن مدخل المراجعة الثنائية Dual Audit والتمثل في قيام مكتبين مراجعة مستقلين بمراجعة التقارير المالية للعميل ، بحيث يقوم كل مكتب بمراجعة جزء من المعلومات المالية ، وإصدار تقريرين مراجعة منفصلين بالإجراءات التي تمت مراجعتها من كل مراجع ، وفي ذات السياق فإن مدخل المراجعة المشتركة يختلف عن مدخل المراجعة المزدوجة Double Audit والذي يتم بموجبه إجراء عملية المراجعة مرتين بالكامل ومن قبل مراجعين مختلفين ( متولي ، 2013 ؛ Ratzinger-Sakel , et al., 2012 ) .

وفي هذا السياق ، يتم تنفيذ مدخل المراجعة المشتركة من خلال مزيج أو تشكيلات مختلفة ، حيث تقوم التشكيلة الأولى على تطبيق برامج المراجعة المشتركة من خلال اثنين من مراقبي الحسابات أو أكثر ينتميا إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة الأربعة الكبار ( Big4 ) ، أما التشكيلة الثانية فتقوم على تطبيق برامج المراجعة المشتركة من خلال اثنين من مراقبي الحسابات أو أكثر ينتمي أحدهما فقط إلى

مكاتب المحاسبة والمراجعة الأربعة الكبار ( Big4 – Non Big4 ) ، بينما تتمثل التشكيلة الأخيرة في قيام اثنين من مراقبي الحسابات أو أكثر لا ينتمي أي منهما إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبار بتطبيق برامج المراجعة المشتركة ( Non Big4 – Non Big4 ) .

وتتم المراجعة المشتركة في العديد من الدول بشكل إلزامي أو اختياري ، ففي فرنسا يتم تطبيق مدخل المراجعة المشتركة بشكل إلزامي لجميع الشركات المقيدة في البورصة ، كما كان هذا المدخل يطبق في دول الدنمارك وجنوب أفريقيا وكندا بشكل إلزامي ثم أصبح يطبق الآن بشكل اختياري ، وفي الهند يتم تنفيذ مدخل المراجعة المشتركة بشكل إلزامي في الشركات المملوكة للدولة ، وفي ألمانيا والنمسا وأمريكا وبريطانيا وأستراليا يتم تنفيذ مدخل المراجعة المشتركة بشكل اختياري ( Ratzinger-Sakel , et al., 2012 ؛ Velte ; and Azibi , 2015 ) .

وفي الدول العربية يتم الجمع بين المدخل الإلزامي والمدخل الاختياري للمراجعة المشتركة ، ففي مصر يتم تطبيق مدخل المراجعة المشتركة بشكل اختياري في شركات المساهمة ، شركات التأمين وشركات التخصص ، بينما يطبق بشكل إلزامي في البنوك ، صناديق الاستثمار ، شركات الإيداع والقيود المركزي ، شركات التمويل العقاري ، شركات توظيف الأموال وصندوق حماية المستثمر ، وذلك وفقاً للقوانين واللوائح المنظمة والمعمول بها ، وفي السعودية والجزائر يتم تطبيق مدخل المراجعة المشتركة بشكل إلزامي في البنوك .

من ناحية أخرى ، فقد أشارت دراسة كل من ( أبو جبل ، 2016 ؛ Ratzinger-Sakel , et al., 2012 ) إلى أن مدخل المراجعة المشتركة يعتبر شكل متقدم للحكم على القوائم المالية وأسلوب مُدعم لكل من عملية المراجعة عند إبداء الرأي واستقلال المراجعين وقدرتهم على التصدي للخلافات مع إدارات الشركات محل المراجعة ، كما يسمح بتوحيد الفكر والتعاون والانسجام المهني

والمناقشة المتبادلة بين المراجعين المشاركين ، بالإضافة إلى الإشراف التبادلي مما يعمل على تحسين جودة المراجعة .

يتضح مما سبق أهمية مدخل المراجعة المشتركة في دعم وتعزيز استقلال المراجعين الخارجيين وتحسين جودة عملية المراجعة ، حيث أنه يعمل على توفير إشراف تبادلي مزدوج بين المراجعين ، من خلال قيام كل مراجع بالتحقق من مدى ملائمة إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع الآخر ، والتأكد من مدى ملائمة وكفاية أدلة المراجعة التي توصل إليها ، مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة من خلال تخفيض احتمال وجود تواطؤ بين أحد المراجعين والإدارة ، هذا بالإضافة إلى إمكانية الاستفادة من خبرات اثنين من المراجعين أو أكثر وتعزيز الحوار بينهم في الوصول لحلول أفضل للمشكلات التي يتطلب التقرير عنها ، فضلاً على أن التواصل فيما بين المراجعين من شأنه أن يؤدي إلى نقاش حقيقي حول المسائل الفنية وتقديم مساحة إضافية للنقاش والتحسين مما يترتب عليه زيادة فاعلية رقابة الجودة المتبادلة والاستفادة من نقاط القوة والخبرة المتوفرة لدى المراجعين - كخبرة أحدهم في مجال صناعي معين ، وإصدار تقرير مراجعة مشترك بمجهود مشترك وتحمل مسئولية مشتركة مع تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة مما يؤدي إلى إصدار تقرير مراجعة قوي .

#### ب- الآراء المؤيدة والمعارضة لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة :

يرى مؤيدو تطبيق مدخل المراجعة المشتركة أنه يحقق العديد من المزايا ، من أهمها ما يلي ( عبد الحميد ، 2014 ؛ مندور ، 2016 ؛ جبر ، 2017 ؛ Lesage , et al., ؛ Francis , et al., 2009 ؛ Lobo , et al , 2014 ؛ 2012 ؛ Piot , 2007 ؛ Zerni , ؛ Ittonen and Trønnes, 2015 ؛ et al., 2012 ) :

▪ تسهم المراجعة المشتركة في دعم وتعزيز استقلال المراجع ، وذلك يرجع إلى ضعف الترابط الاقتصادي بين المراجع وعميل المراجعة بسبب تقاسم الأتعاب

- بين مراجعي الحسابات ، كما أن قوة المراجعين في التعبير عن رأيهما أمام الإدارة أكبر منه في حالة وجود رأي مراجع واحد ، هذا بالإضافة إلى أن المراجعة المشتركة توفر الرقابة المتبادلة على أداء المراجعين مما يؤدي إلى تخفيض احتمالات حدوث تواطؤ بين المراجع وعميل المراجعة .
- تساعد المراجعة المشتركة في الحد من مشكلة تركيز سوق المراجعة في شركات المراجعة الأربعة الكبرى Big 4 ، وتشجيع الشركات المتوسطة والصغرى على المنافسة والتوسع والنمو، وهو ما ينعكس بشكل إيجابي في تحسين مستوى الأداء المهني وزيادة جودة المراجعة .
  - تسهم المراجعة المشتركة في تدعيم الكفاءة المهنية للمراجعين من خلال التواصل والمناقشة المستمرة وتبادل الخبرات أثناء مراحل تنفيذ أعمال المراجعة المشتركة .
  - تجنب الآثار السلبية المحتملة من تغيير المراجع ، والمتمثلة في فقد خبرة ومعرفة المراجع بطبيعة أعمال الشركة والصناعة التي تنتمي إليها ، مما يؤثر بالسلب على كفاءة وفعالية عملية المراجعة ، حيث أنه في حالة تغيير أحد المراجعين يظل المراجع الآخر في تأدية عمله ، مما يؤدي إلى الحفاظ على المعرفة الخاصة بالعميل وتدعيم جودة المراجعة .
  - أن التقرير الصادر عن عملية المراجعة المشتركة يكون أفضل وأقوى حيث أنه يصدر عن مجموع خبرات المراجعين الفنية والمالية مجتمعين ، ولا شك أن مجموع تلك الخبرات غالباً يكون أكبر من خبرة أحدهما فقط .
  - أن الرقابة والفحص المتبادل بين مكنتي المراجعة توفر دوافع قوية لدى كل منهما لبذل العناية المهنية الواجبة خلال عملية المراجعة ، كما أن جودة المراجعة وفعاليتها ربما تزيد حيث قد يكتشف أحد المراجعين أخطاء لم يكتشفها المراجع الآخر .
  - تعمل المراجعة المشتركة على تعزيز الشك المهني في عملية المراجعة في ضوء مراقبة وتقييم كل مراجع لعمل المراجع الآخر .

يستخلص الباحث مما سبق أن أهم مزايا تطبيق مدخل المراجعة المشتركة هي : تدعيم استقلال المراجع ، تدعيم الكفاءة المهنية للمراجعين ، إصدار تقرير مراجعة قوي وأكثر دقة ، التخفيف من تركيز سوق المراجعة ، الحفاظ على الخبرة التي اكتسبها المراجع في مجال نشاط العميل ، تعزيز مستوى ممارسة الشك المهني ، تحسين اكتشاف الأخطاء .

من ناحية أخرى ، يرى معارضو تطبيق مدخل المراجعة المشتركة أنه قد يؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة وذلك لعدة أسباب ،من أهمها ما يلي ( متولي ، 2013 ؛ مندور ، 2016 ؛ Deng , et al., ؛ Lobo , et al , 2014 ؛ 2014 ؛ Piot , 2007 ؛ Zerni , ؛ Ittonen and Trønnes, 2015 ؛ : ( et al., 2012

- انخفاض مستوى الاختبارات الأساسية وعدم دقة أدلة المراجعة ، نتيجة افتراض كل مراجع من المشاركين في تنفيذ مدخل المراجعة المشتركة أن المراجع الآخر قد صمم اختباره الأساسية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية المحتملة في القوائم المالية ، الأمر الذي ينتج عنه اعتماد كل مراجع على جهد المراجع الآخر ، وهذا يعرف بمشكلة الركوبة المجانية أو الاتكالية Free Rider .
- قد يكون من الصعب وجود تعاون جيد بين مراجعين منتمين لمكاتب أو شركات متنافسة ، مما يترتب عليه عدم كفاية المعلومات المتبادلة بينهما ، والتأثير سلباً على جودة المراجعة ، هذا بالإضافة إلى أن مرونة المعايير المحاسبية المطبقة واختلاف البدائل المحاسبية قد يؤدي إلى تعارض الآراء بين المراجعين المشاركين في تنفيذ برامج المراجعة المشتركة وعدم إمكانية التوصل إلى رأي موحد وتأخير التقرير .
- زيادة احتمالات حدوث ما يمكن تسميته بتسوق رأي المراجع Opinion Shopping نتيجة المنافسة بين المراجعين والتي قد تخلق الحافز لديهما لإرضاء العميل مما ينعكس سلباً على استقلال المراجع وجودة المراجعة .

■ قد تحدث اتفاقات غير رسمية بين المراجعين المشاركين في تنفيذ المراجعة المشتركة في حالة اشتراكهم في مراجعة نفس العملاء ، حيث يقوم كل واحد منهما بمراجعة القوائم المالية لعدد من العملاء بشكل فردي ، ثم يقوم الطرف الآخر بالتوقيع معه على تقرير المراجعة دون المشاركة الفعلية في هذه العملية ، وهو ما يؤثر سلباً على مستوى دقة أدلة المراجعة وبالتالي على جودة المراجعة . بالإضافة إلى ما سبق يرى معارضو تطبيق مدخل المراجعة المشتركة أنه يمكن أن يؤدي إلى زيادة كبيرة في تكاليف عملية المراجعة ، فتكلفة أكثر من مراجع في الغالب ستكون أكثر من تكلفة مراجع واحد .

يستخلص الباحث مما سبق أن سلبيات مدخل المراجعة المشتركة هي : ظهور مشكلة الاتكالية واعتماد كل مراجع على جهد المراجع الآخر ، زيادة احتمالات حدوث ظاهرة تسوق رأي المراجع ، صعوبة التعاون والتنسيق الجيد بين المراجعين المشاركين واختلافهم في بعض الحالات مما يؤدي إلى عدم التوصل إلى رأي موحد وتأخير التقرير ، تحول عملية المراجعة إلى عملية شكلية ، ارتفاع تكاليف عملية المراجعة .

كما يخلص الباحث بشكل عام إلى وجود تضارب في الآراء حول أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلال المراجع وجودة المراجعة ، إلا أن الباحث يتفق مع الآراء التي ترى أن المراجعة المشتركة يمكن أن تسهم في دعم استقلال المراجع وتحسين جودة المراجعة وذلك إذا تم تنظيمها بشكل جيد وتخفيض أو معالجة سلبياتها .

ج- إسهام سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة :

تعرضت دراسة ( Bulletin, E, 2013 ) إلى الاختلاف حول توقيتات تغيير المراجعين ، حيث يُعد تحديد مدة التعاقد بين الشركة والمراجعين القائمين بأعمال المراجعة المشتركة من القضايا الشائكة التي لم تحسم بعد حتى وقتنا الحالي ، فعلى

سبيل المثال في جنوب أفريقيا لا يتم تغيير كل المراجعين القائمين بأعمال المراجعة المشتركة في نفس العام وذلك بدافع أن تجديد الاثنين خلال نفس العام من شأنه أن يهدد جودة المراجعة الخارجية . كما يستند القانون الفرنسي على وجوب تغيير كل المراجعين القائمين بأعمال المراجعة المشتركة كل ست سنوات ، وقد أوصت المفوضية بإسناد أعمال المراجعة المشتركة مدة لا تقل عن عامين وتغيير المراجعين بعد ست سنوات مع احتمالية إبقاء المراجعين لمدة أطول قد تصل إلى 9 سنوات في حالة وجود أكثر من مراجع . ويرى ( متولي ، 2013 ) أن مسألة مدة التعاقد مع شريك المراجعة في عمليات المراجعة المشتركة تعتبر قضية هامة لم يتم البت فيها بشكل نهائي وأنه من واقع الممارسة العملية في دول عديدة هناك من يقوم بتغيير شركات المراجعة معاً في وقت واحد ومنها من يعمل على تغيير أحد أطراف المراجعة المشتركة وذلك من 3 - 5 سنوات للحالتين . ويؤيد الباحث الاتجاه القائم على تغيير أحد أطراف المراجعة المشتركة وذلك كل 5 سنوات كحد أقصى بدافع المحافظة على المعرفة المتعمقة للمراجع لطبيعة نشاط عميل المراجعة والصناعة التي ينتمي إليها .

من ناحية أخرى ، تشير جودة المراجعة إلى احتمال قيام المراجع باكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية والخلل الموجود في النظام المحاسبي لدى منشأة العميل والتقرير عن ذلك ، ويتوقف قيام المراجع باكتشاف التحريفات الجوهرية على كفاءته ، بينما يتوقف قيام المراجع بالتقرير عن التحريفات الجوهرية على استقلاله (مندور ، 2016) . ويتوقع أن يترتب على تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي التأثير إيجابياً على كل من كفاءة واستقلال المراجع الخارجي . ويتناول الباحث مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تفعيل المراجعة المشتركة وتعزيز ايجابياتها وتخفيض سلبياتها من خلال الآتي :

## 1- تحسين استقلال وموضوعية أعضاء فريق المراجعة المشتركة :

تظهر أهمية دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي لضمان الثقة في القوائم المالية وتحسين أداء عملية المراجعة ، حيث يرى ( Carrera, et al., 2007 ) أن ضعف الاستقلال المهني للمراجع الخارجي يعد من الأسباب الرئيسية لفشل عملية المراجعة ، وذلك لأنه يحد من قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ، وكذلك قد يحد من موضوعية المراجع في الإفصاح عن رأيه في تقرير عملية المراجعة ، وعليه هناك علاقة طردية بين الاستقلال المهني للمراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة .

ويرى الباحث أن تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي من شأنه أن يدعم استقلال أعضاء فريق المراجعة المشتركة وذلك بسبب الحد من العلاقات الوطيدة ( التي قد تصل إلى درجة الألفة ) بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة محل المراجعة ، وكذلك الحد من التبعية الاقتصادية للمراجع على عميل معين لأن التغيير يؤدي إلى عدم اعتماد المراجع علي عميل واحد كمصدر وحيد للدخل ، كما أن تطبيق سياسة التغيير الإلزامي يحد من ظاهرة شراء الرأي *Opinion Shopping* التي قد تظهر نتيجة تطبيق مدخل المراجعة المشتركة ، لأن المراجع إذا كان على دراية مسبقاً بأنه سيتم تغييره حتماً وفقاً لآلية التغيير الإلزامي فإنه سوف يسعى للحفاظ على استقلاله ولا يسعى لإرضاء العميل .

## 2- تعزيز آليات الرقابة على جودة الأداء المهني :

من أهم مزايا تطبيق مدخل المراجعة المشتركة أنه يساعد على توفير إشراف تبادلي مزدوج بين المراجعين المشاركين ، حيث يجب على كل مراجع أن يتحقق من مدى ملائمة إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع الآخر ، والتأكد من مدى ملائمة وكفاية أدلة المراجعة التي حصل عليها ، ويساعد هذا الإشراف التبادلي على تحسين جودة المراجعة من خلال تخفيض احتمالات وجود تواطؤ بين أحد المراجعين والإدارة .



ويساعد تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تدعيم وتعزيز هذه الميزة ، حيث يؤدي تغيير المراجعين إلى قيام المراجع اللاحق بفحص عمل المراجع السابق ومن ثم تفعيل الرقابة على جودة الأداء المهني من خلال تطبيق سياسة فحص النظير Peer Review ، مما يدفع المراجع السابق إلى تحسين جودة المراجعة حتى لا يكتشف المراجع اللاحق تقصيره وإهماله أو تواطؤه . فتغيير المراجعين يُعد أحد آليات الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين ، خصوصاً في الدول التي تفنقر إلى وجود بيئة قانونية جيدة وأجهزة رقابية فعالة تراقب جودة أداء المراجعين ( منصور ، 2017 ، Kim, et al., 2015 ) .

وفي هذا السياق ، فإن التغيير الإلزامي للمراجعين يدعم كثيراً من قواعد السلوك المهني ، ومنها تخفيض ممارسات الحصول على أعمال يقوم بها زملاء آخرون ، فالتغيير يتم بصورة تلقائية وفقاً لآليات محددة ومعروفة مسبقاً ولا يسعى مراجع للحصول على عمل يقوم به زميل له ، كما أنه في معظم الأحوال تتردد الشركة كثيراً في عزل المراجع تقادياً لأي شكوك لدى مستخدمي القوائم المالية حول أي ضغوط يمارسها العميل على المراجع ، وكل ذلك يساعد في إجراء اتصال فعال بين المراجع السابق واللاحق ( أبو الخير ، 2006 ) .

ويرى الباحث أن تدعيم سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي لقواعد آداب وسلوك المهنة من شأنه أن يعالج أو يحد من بعض الانتقادات الموجهة لمدخل المراجعة المشتركة وخاصة المتعلقة بتحويل عملية المراجعة إلى عملية شكلية ، وعدم كفاية المعلومات المتبادلة بين المراجعين بسبب المنافسة بين شركات المراجعة وما يترتب على ذلك من عدم إمكانية التوصل إلى رأي موحد وتأخير التقرير .

### 3- تعزيز الشك المهني لأعضاء فريق المراجعة المشتركة :

يُعد الشك المهني للمراجع الخارجي أحد السمات الرئيسية التي تدعم قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية . وقد أكدت المفوضية الأوروبية على أنه من أهم مزايا تطبيق مدخل المراجعة المشتركة هي تعزيز الشك المهني في

عملية المراجعة في ضوء مراقبة كل طرف من أطراف عملية المراجعة للطرف الآخر ( EC,2011 ) .

وعلى الرغم من ذلك ، فقد يؤدي استمرار مكثبي مراجعة في مراجعة القوائم المالية لشركة معينة لمدة طويلة إلى مخاطر جمود الفكر المهني للمراجعين والحد من نزعة الشك المهني التي يجب أن تكون لدى المراجعين خلال ممارستهم للمراجعة . وقد يفشل المراجعون في التوصل إلى أدلة مراجعة جديدة بخلاف ما توصلوا إليه في عمليات المراجعة السابقة ( جربوع ، 2008 ) . لذا يُعد التغيير الإلزامي للمراجعين الخارجيين فرصة لتقديم رؤى ووجهات نظر جديدة مما يحسن من جودة عملية المراجعة ومن ثم تقليل مخاطر المراجعة ( Firth, et al., 2012 ) ؛ ( Roush , et al., 2011 ) .

وبالتالي فإن تطبيق سياسة التغيير الإلزامي يعزز الشك المهني لأعضاء فريق المراجعة المشتركة ويقلل من مخاطر المراجعة وخاصة مخاطر عدم الاكتشاف ، كما أنه يساهم في معالجة مشكلة الركوبة المجانية أو الاتكالية Free Rider والتي قد تحدث في حالة محاولة أحد المراجعين الاعتماد على جهد المراجع الآخر أثناء عملية المراجعة وما يترتب على ذلك من تخفيض حجم الاختبارات الأساسية والتأثير سلباً على دقة الأدلة المراجعة .

**4- الحرص على بذل العناية المهنية الواجبة من جانب أعضاء فريق المراجعة المشتركة :**

توفر الرقابة والفحص المتبادل بين المراجعين المشاركين في أعمال المراجعة المشتركة دوافع قوية لدى كل منهما لبذل العناية المهنية الواجبة خلال عملية المراجعة ، وتُدعم سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي هذا الأمر ، حيث أن إدراك المراجع الحالي بقيام عميل المراجعة بتغييره بأخر بعد مدة محددة ، يجعله يعزز من نزعة الشك المهني لديه ، مما يجعله أكثر حرصاً على بذل العناية المهنية الواجبة ، خاصة إذا اكتشف المراجع اللاحق إخفاقات المراجع السابق في

أداء عمله أو تغاضيه عن تجاوزات العميل أو عدم بذل العناية الواجبة للتحقق من عدم وجود مثل هذه التجاوزات ( أبو الخير ، 2006 ) . وهذا من شأنه أيضاً أن يعمل على الحد من مشكلة الاتكالية أو الركوبة المجانية التي قد تحدث نتيجة تطبيق مدخل المراجعة المشتركة ، وكذلك الحد من صعوبة التنسيق والتعاون بين مكاتب المراجعة وتحويل عملية المراجعة المشتركة إلى عملية شكلية .

#### 5- تحسين جودة خدمات المراجعة المقدمة من أعضاء فريق المراجعة المشتركة :

أوضحت المفوضية الأوروبية في الورقة الخضراء عام 2010 أنها تسعى من وراء اقتراح تطبيق مدخل المراجعة المشتركة إلى الحد من تركيز سوق المراجعة في شركات المراجعة الأربعة الكبرى Big4 ، وتطوير ديناميكية السوق من خلال السماح لمكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة لتصبح فاعلة في سوق المراجعة ( EC,2010 ) .

وفي هذا السياق ، يساعد تطبيق التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة على معالجة المخاوف بشأن تركيز سوق المراجعة في عدد قليل من مكاتب المراجعة ، من خلال خلق فرص أعمال إضافية لمكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم ، ومن ثم تحسين المنافسة بين مكاتب المراجعة من خلال سعي كل مكتب إلى تحسين جودة خدمات المراجعة المقدمة من أجل جذب انتباه عملاء المراجعة والقدرة على المنافسة ( منصور ، 2017 ) .

وبالتالي يمكن القول أن تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يُدعم أهم إيجابيات تطبيق مدخل المراجعة المشتركة وهي الحد من مشكلة تركيز سوق المراجعة وتشجيع الشركات المتوسطة والصغرى على المنافسة والتوسع والنمو، وهو ما ينعكس بشكل إيجابي في تحسين مستوى الأداء المهني وزيادة جودة المراجعة، كما يترتب على ذلك الحد من بعض سلبيات المراجعة المشتركة وأهمها ارتفاع تكاليف عملية المراجعة، حيث أنه في ظل استخدام اثنين من مكاتب المراجعة الكبيرة قد تكون أتعاب المراجعة أكبر من أتعاب المراجعة في الحالات الأخرى. كما أن أي تكلفة إضافية يتحملها عميل

المراجعة نتيجة التغيير الإلزامي أو المراجعة المشتركة سيتم تعويضها من خلال الحصول على خدمة مراجعة مرتفعة الجودة (Jenkins & Velury , 2008).

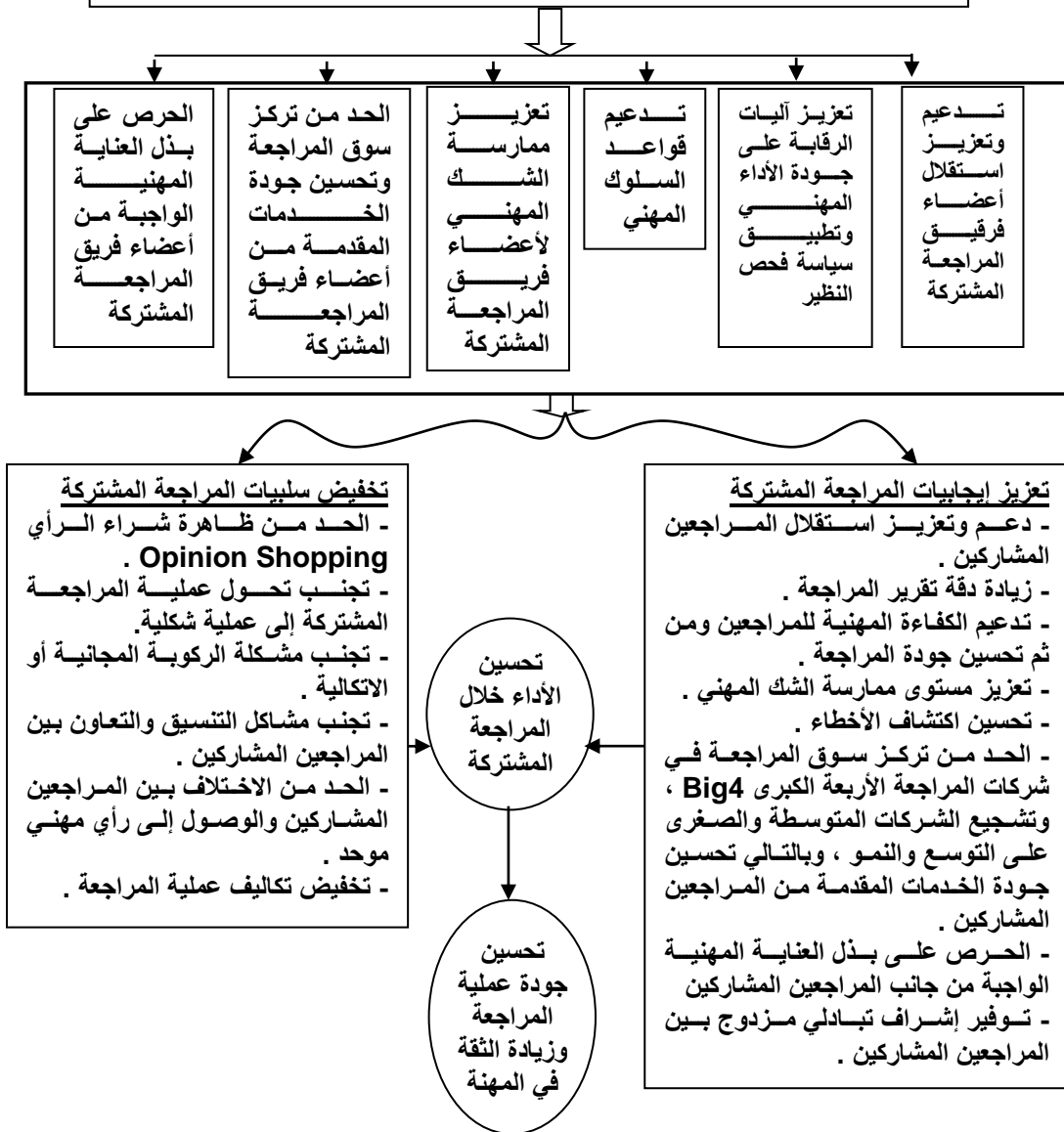
يتضح مما سبق أن تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي تساعد في تحسين جودة أداء أعضاء فريق المراجعة المشتركة ، من خلال مساهمتها في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة وتخفيض سلبياتها .

وتجدر الإشارة إلى أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة يعمل على المحافظة على الخبرة التي تم اكتسابها في مجال نشاط العميل في حالة تغيير أحد مكاتب المراجعة ، حيث يفترض أنه في ظل المراجعة المشتركة لا يتم تغيير مكاتب المراجعة في نفس العام، وبالتالي فإن الخبرة التي اكتسبها أحد المراجعين (المستمر مع العميل ) في مجال نشاط الشركة يمكن أن تسهم في دعم كفاءة هذا المراجع ، ومن ثم تجنب أي أثر سلبي قد يحدث عند تغيير المراجع في حالة وجود مراجع واحد فقط ، مما يؤثر بشكل إيجابي على استقلال المراجع وبالتالي جودة المراجعة ، فضلاً عن تأمين فقدان الحد الأدنى من المعلومات عن الشركة إذا استقال أحد المراجعين (Ratzinger-Sakel, et al.2013).

وفي النهاية يمكن القول أن تطبيق كل من سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ومدخل المراجعة المشتركة من شأنه أن يُدعم استقلال المراجع الخارجي ويُحسن من جودة عملية المراجعة .

ويلخص الباحث من خلال الشكل التوضيحي التالي : أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تحسين أداء المراجعة المشتركة .

الشكل رقم (1) : أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي على تحسين أداء المراجعة المشتركة



المصدر : الباحث

د- مقترحات تفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة في البيئة المصرية :

يرى الباحث أن هناك مجموعة من الإجراءات والمقترحات التي ينبغي إتباعها لتفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في شركات المساهمة المصرية لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة ، تتمثل فيما يلي :

- ضرورة إصدار تشريع يلزم شركات المساهمة بتغيير أحد مكثبي المراجعة على الأقل وذلك بعد مرور فترة زمنية محددة بخمس سنوات كحد أقصى مع عدم السماح بإعادة التعاقد مع المكتب الذي يتم تغييره إلا بعد مرور خمس سنوات . ومع إمكانية استمرار مكتب المراجعة الآخر في أعمال المراجعة لمدة 10 سنوات كحد أقصى يتم تغييره بعدها مع الالتزام بنفس فترة إعادة التعاقد ( 5 ) سنوات .
- تفعيل دور لجان المراجعة بشركات المساهمة عند اختيار أو تغيير المراجع الخارجي ، وكذلك تفعيل دورها في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية.
- ضرورة قيام لجان المراجعة بشركات المساهمة بتخصيص مهام المراجعة المشتركة بين مكثبي المراجعة القائمين بها وفقاً لأسس معينة مثل حجم وسمعة مكتب المراجعة ، وتخصصه في صناعة العميل ، والخبرة المهنية للمكتب .
- تفعيل دور الجهات الرقابية مثل الهيئة العامة للرقابة المالية في الإشراف على أعمال المراجعين الخارجيين .
- إلزام شركات المساهمة بضرورة الإفصاح عن أسباب ومحددات تغيير أحد مكثبي المراجعة بعد خمس سنوات دون المكتب الآخر .
- إصدار معيار مصري للمراجعة المشتركة يتضمن إرشادات لتنظيم أعمال المراجعة المشتركة وخاصة المرتبطة بتوزيع الجهد والمهام بين المراجعين وتبادل المعلومات .

## القسم الرابع الدراسة الميدانية

استكمالاً للفائدة المرجوة من هذا البحث ، ولربط الجوانب النظرية بالجوانب العملية ، فإنه من الضروري التأكد من صحة النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية وإختبار فروض البحث ، لذلك تم إعداد قائمة استقصاء يستطلع منها الباحث آراء عينة من كل من الأكاديميين بأقسام المحاسبة ببعض الجامعات المصرية ، المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة التي تقوم بعملية المراجعة المشتركة حول ما توصلت إليه الدراسة النظرية ، وتحليل هذه الآراء لاستخلاص النتائج والتوصيات .

**أولاً: أهداف الدراسة الميدانية :**

تهدف هذه الدراسة إلى إختبار فروض البحث ، والتي تم تحديدها في بداية البحث ، واختبار ما يمكن أن يحققه تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي من تحسين في جودة أداء المراجعة المشتركة ، وذلك من خلال إعداد قائمة استقصاء لاستطلاع آراء فئتين لهما علاقة مباشرة بموضوع البحث ، وهما عينة الأكاديميين بأقسام المحاسبة ببعض الجامعات الحكومية المصرية ، المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة التي تقوم بعملية المراجعة المشتركة .

**ثانياً : تحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة :**

نظراً لصعوبة الحصر الشامل لمجتمع الدراسة، فقد اعتمد الباحث على سحب عينة عشوائية تبلغ (130) مفردة ، وتم تحديد مجتمع وعينة الدراسة كالآتي :

- الأكاديميين بأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية ، وقد بلغ حجم العينة ( 60 ) مفردة .

- المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ، وقد بلغ حجم العينة ( 70 ) مفردة .

**ثالثاً : التوزيع النسبي لعينة الدراسة :**

تتمثل إجمالي مفردات العينة في ( 130 ) مفردة ، والجدول التالي يوضح التوزيع النسبي لمفردات عينة الدراسة .

جدول رقم ( 2 ) التوزيع النسبي لمفردات عينة الدراسة

النسبة	العدد	فئات الدراسة
46 %	60	الأكاديميين
54 %	70	المراجعين الخارجيين
100 %	130	الإجمالي

**رابعاً : تصميم قائمة الاستقصاء :**

في ضوء أهداف وفروض البحث السابق الإشارة إليها ، فقد قام الباحث بتصميم استمارة استقصاء ، يتمثل هدفها الرئيسي في جمع البيانات من أفراد مجتمع البحث ، وقد تم تصميم قائمة استقصاء في ثلاثة أسئلة تغطي أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة ، وتعزيز إيجابياتها ، ومقترحات تفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في شركات المساهمة المصرية لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة ، وقد تم صياغتها حسب مقياس ليكرت الخماسي Likert Scale وتم صياغتها كالاتي :

جدول رقم ( 3 ) : درجات مقياس ( ليكرت الخماسي )

مستوى الموافقة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
الدرجات	5	4	3	2	1

**خامساً : توزيع قوائم الاستقصاء وتلقي الردود :**

قام الباحث بعمل مقابلات شخصية مع بعض مفردات العينة وذلك للتحقق من مدى ملائمة أسئلة الاستقصاء من ناحية ، وفهم المستقصى منهم لمعنى ومضمون الأسئلة من ناحية أخرى ، ثم تم توزيع ( 130 ) قائمة استقصاء من خلال البريد الإلكتروني والتسليم باليد ، ويوضح الجدول التالي عدد القوائم الموزعة والمستردة لفئات الدراسة .



جدول رقم ( 4 ) : قوائم الاستقصاء الموزعة والمجمعة والصالحة للتحليل

الإحصائي

مفردات العينة	القوائم الموزعة	القوائم المجمعة	القوائم المستبعدة	القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي	نسبة الإستجابة للاستمارات الصالحة للتحليل
الأكاديميين	60	47	4	43	73 %
المـراجعين الخارجيين	70	55	3	52	74 %
الإجمالي	130	102	7	95	73 %

واعتبر الباحث أن نسبة الإستجابة 73 % هي نسبة جيدة في الاستقصاء تكفي لاستخدام بياناتها كأساس لتحليل آراء المشاركين .

كما يوضح الجدول التالي التوزيع التكراري والنسبي للمؤهل العلمي ومدة الخبرة لعينة الدراسة

جدول رقم ( 5 ) : التوزيع التكراري والنسبي للمؤهل العلمي ومدة الخبرة لعينة الدراسة

التوزيع التكراري والنسبي لمؤهل العلمي		التوزيع التكراري والنسبي لمدة الخبرة	
المؤهل العلمي	التكرار	نسبة التكرار	مؤهل العلمي
مؤهل جامعي	41	43 %	أقل من 5 سنوات
دبلوم دراسات عليا	16	17 %	من 5 سنوات حتى 10 سنوات
ماجستير	13	14 %	أكثر من 10 سنوات حتى 15 سنة
دكتوراه	25	26 %	أكثر من 15 سنة
الإجمالي	95	100 %	الإجمالي

يخلص الباحث من التحليل الإحصائي للمؤهل العلمي ومدة الخبرة لعينة الدراسة إلى إمكانية الاعتماد على إجاباتها ، نظراً لتنوع مؤهلاتها وتخصصاتها العملية ،

وتمتعها بالخبرة المعقولة ، الأمر الذي يتوقع منه الباحث إمكانية الحصول على إجابات موضوعية تمثل مؤشرات مفيدة يمكن من خلالها اختبار فروض البحث .

سادساً : الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة :

بعد مراجعة استمارات الاستقصاء ، تم ترميز البيانات ، وإدخال إجاباتها على الحاسب الآلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي ( SPSS Version 22 ) ، وذلك لإجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية ، حيث استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية :

### 1- الأساليب الإحصائية الاعتمادية **Statistics Reliability** :

وهي الأساليب التي تهتم بمدى إمكانية الاعتماد على نتائج تحليل بيانات قائمة الاستقصاء بمعنى تجانس الإجابات بين المستقصى منهم ومدى إمكانية تعميم نتائجها على المجتمع وذلك من خلال اختبارات معامل الثبات ومعامل الصدق ، وقد تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ ( Alpha Cronbach )

### 2- الأساليب الإحصائية الوصفية **Descriptive Reliability** :

وهي الأساليب التي تعني بإعطاء معلومات عن خصائص البيانات الداخلة في التحليل بهدف تحديد سمات وخصائص واتجاهات عينة البحث نحو فروض الدراسة ومنها الوسط الحسابي ، الانحراف المعياري ، معامل الاختلاف .

سابعاً : اختبار الثبات والصدق الذاتي لأداة الدراسة :

- **الصدق الظاهري** : تم عرض قائمة الاستقصاء على مجموعة من المحكمين الأكاديميين ، وذلك للتأكد من الصدق والثبات الظاهري لمحتويات الاستقصاء ، وقام الباحث بالاسترشاد بتوجيهات المحكمين وأرائهم وتعديلاتهم لإجراء التعديلات المطلوبة .

- **الثبات الإحصائي** : تم اختبار مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها ، ومدى اتساق المقياس المستخدم وثباته في جمع البيانات باستخدام **Cranach's Alpha** والذي يبين مدى وجود ارتباط بين القياسات

المعبرة عن إجابات أفراد العينة ، وتتراوح قيمة معامل Alpha بين ( صفر ) و ( واحد ) ، وكلما اقتربت من الواحد دلت على وجود ثبات مرتفع ، وكلما اقتربت من الصفر دلت على عدم وجود ثبات ، ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات لمقاييس الدراسة .

جدول رقم ( 6 ) : معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستقصاء

السؤال	مضمون السؤال	عدد العبارات	معامل الثبات Alpha	معامل الصدق الذاتي*
الأول	مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ( مكتب المراجعة ) في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة	6	0.756	0.869
الثاني	مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ( مكتب المراجعة ) في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة	8	0.884	0.940
الثالث	الإجراءات والمقترحات التي يمكن إتباعها لتفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في شركات المساهمة المصرية لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة	6	0.873	0.934

\* تم حساب معامل الصدق الذاتي عن طريق الجذر التربيعي لمعامل الثبات

يتضح من الجدول ( 6 ) أعلاه أن قيم معامل الثبات ومعامل الصدق مقبولة لجميع الأسئلة ، حيث أنه من المتعارف عليه إحصائياً أنه إذا بلغت قيمة معامل الثبات Alpha 0.6 فأكثر يمكن قبوله ، حيث يدل ذلك على وجود توافق بين متغيرات كل سؤال وبينها وبين متغيرات الأسئلة الأخرى . وقد تراوحت قيم معامل الثبات بين 0.756 و 0.884 ، أما قيم معامل الصدق فتتراوح بين 0.869 و 0.940 . وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج .

ثامناً : عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لاختبارات الفروض :  
يتم عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية وذلك  
لاختبار مدى صحة فروض البحث ، وذلك كما يلي :

### نتائج اختبارات الفرض الأول

" يوجد تأثير إيجابي لتطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على  
تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة " .

استهدف السؤال الأول استطلاع آراء عينة الدراسة حول مجالات مساهمة التغيير  
الإلزامي للمراجع الخارجي ( مكتب المراجعة ) في تخفيض سلبيات المراجعة  
المشتركة ، ويعرض الجدول رقم ( 7 ) نتائج الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار  
( مان ويتني ) لقياس معنوية الفروق بين ( الأكاديميين - المراجعين الخارجيين )  
بشأن مدى إدراكهم لمساهمة تطبيق سياسة التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة في  
تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة .

جدول رقم ( 7 ) : نتائج الإحصاء الوصفي واختبار ( مان ويتي ) لقياس معنوية الفروق بين عينة الدراسة بشأن مدى إدراكهم لمساهمة تطبيق سياسة التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة

البيانات العبارات	نتائج اختبار Mann-Whitney			نتائج الإحصاء الوصفي						
	نوع الاختلاف	مستوى المعنوية عند 0.05	متوسط الرتب		المراجعين الخارجيين			الأكاديميين		
			المراجعين الخارجيين	الأكاديميين	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
الحد من ظاهرة شراء الرأي <b>Opinion Shopping</b> التي قد تظهر نتيجة تطبيق المراجعة المشتركة ، لأن المراجع إذا كان على دراية مسبقة بأنه سيتم تغييره حتماً وفقاً لألية التغيير الإلزامي فإنه سوف يسعى للحفاظ على استقلاله ولا يسعى لإرضاء العميل .	غير معنوي	.279	49.30	46.43	20.77	.908	4.37	20.63	.887	4.30
تجنب تحول عملية المراجعة المشتركة إلى عملية شكلية ، نتيجة الاتفاقات غير الرسمية التي قد تحدث بين المراجعين المشاركين في تنفيذ المراجعة المشتركة في حالة اشتراكهم في مراجعة نفس العملاء	غير معنوي	.498	48.03	47.97	19.6	.883	4.25	23.49	.989	4.21
تجنب مشكلة الركوبية المجانية أو الاتكالية ، والتي تعني اتكال أو اعتماد أحد المراجعين المشاركين على جهد المراجع الآخر	غير معنوي	.517	48.00	48.00	14.83	.687	4.63	19.91	.908	4.56
تجنب مشاكل التنسيق والتعاون بين المراجعين المشاركين	غير معنوي	.293	49.31	46.42	21.84	.900	4.12	23.77	.951	4.00
الحد من الاختلافات بين المراجعين المشاركين في عملية المراجعة والوصول إلى رأي مهني موحد	غير معنوي	.369	47.09	49.10	20.94	.850	4.06	20.65	.851	4.12
تخفيض تكاليف عملية المراجعة .	غير معنوي	.185	45.79	50.67	22.71	.895	3.94	21.88	.895	4.09
المؤشر العام					20.19	.854	4.23	21.68	.913	4.21

يتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكثر من 3 ، وهذا يدل على أن تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يؤدي إلى

تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة ، كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد ، وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في إجابات مفردات العينة .

كما يتضح من الجدول رقم ( 7 ) أن اتجاهات مفردات عينة الأكاديميين قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي تأثير سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة ، وذلك بمتوسط حسابي قدره ( 4.21 ) وبمعامل اختلاف معياري قدره ( 21.68 ) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب هو تجنب مشكلة الركوبة المجانية أو الاتكالية ، الحد من ظاهرة شراء الرأي ، تجنب تحول عملية المراجعة المشتركة إلى عملية شكلية ، وذلك بمعاملات اختلاف معيارية ( 19.91 ) ، ( 20.63 ) ، ( 23.49 ) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم ( 7 ) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة الأكاديميين هي تجنب مشاكل التنسيق والتعاون بين المراجعين المشاركين وذلك بمعامل اختلاف معياري ( 23.77 ) .

كما يتضح من الجدول رقم ( 7 ) أن اتجاهات مفردات عينة المراجعين الخارجيين قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي تأثير سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة ، وذلك بمتوسط حسابي قدره ( 4.23 ) وبمعامل اختلاف معياري قدره ( 20.19 ) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب هو تجنب مشكلة الركوبة المجانية أو الاتكالية ، الحد من ظاهرة شراء الرأي ، تجنب تحول عملية المراجعة المشتركة إلى عملية شكلية ، وذلك بمعاملات اختلاف معيارية ( 14.83 ) ، ( 20.77 ) ، ( 19.6 ) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم ( 7 ) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة المراجعين الخارجيين هي تخفيض تكاليف عملية المراجعة وذلك بمعامل اختلاف معياري ( 22.71 ) .

ويمكن تأكيد النتيجة السابقة باستخدام اختبار **Maan-Whitney Test** حيث يتضح للباحث في ضوء الجدول السابق أن مستوى المعنوية أكبر من 0.05 ، حيث أن قيم P- Value أكبر من مستوى المعنوية 5% ، مما يدل على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية ( اتفاق ) بين متوسط آراء عينة البحث (متوسط جميع العبارات ) حول الأثر الإيجابي لتطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة ، مما يدل على صحة الفرض الأول " يوجد تأثير إيجابي لتطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة " .

### نتائج اختبارات الفرض الثاني

" يوجد تأثير إيجابي لتطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة " .

استهدف السؤال الثاني استطلاع آراء عينة الدراسة حول مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ( مكتب المراجعة ) في دعم وتعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة ، ويعرض الجدول رقم ( 8 ) نتائج الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار ( مان ويتي ) لقياس معنوية الفروق بين ( الأكاديميين - المراجعين الخارجيين ) بشأن مدى إدراكهم لمساهمة تطبيق سياسة التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة .

أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة

جدول رقم ( 8 ) : نتائج الإحصاء الوصفي واختبار ( مان ويتني ) لقياس معنوية الفروق بين عينة الدراسة بشأن مدى إدراكهم لمساهمة تطبيق سياسة التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة

نوع الاختلاف	مستوى المعنوية عند 0.05	نتائج اختبار Mann-Whitney		نتائج الإحصاء الوصفي					البيانات العبارات	
		متوسط الرتب		المراجعين الخارجيين			الأكاديميين			
		المراجعي ن	الأكاديميين ن	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري		الوسط الحسابي
غير معنوي	.791	51.50	43.77	11.85	.530	4.47	14.16	.626	4.42	تدعيم وتعزيز استقلال المراجعين المشاركين بسبب الحد من العلاقات الوطيدة ( التي قد تصل إلى درجة الألفة ) بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة ، وكذلك الحد من التبعية الاقتصادية للمراجع على عميل معين .
غير معنوي	.833	48.49	47.41	12.35	.541	4.38	13.25	.583	4.40	توفير إشراف تبادلي مزدوج بين المراجعين المشاركين وتفعيل الرقابة على جودة الأداء المهني من خلال تطبيق سياسة فحص النظير .
غير معنوي	.700	56.99	37.13	11.03	.513	4.65	15.49	.702	4.53	تعزيز مستوى ممارسة الشك المهني في عملية المراجعة ، وتقديم رؤية ونظرة جديدة للمراجعة .
غير معنوي	.559	49.36	46.36	18.17	.727	4.00	14.38	.587	4.08	الحرص على بذل العناية المهنية الواجبة من جانب المراجعين المشاركين .
غير معنوي	.514	49.37	46.35	12.16	.513	4.22	18.34	.827	4.51	الحد من تركيز سوق المراجعة في شركات المراجعة الأربعة الكبرى Big4 ، وتشجيع الشركات المتوسطة والصغرى على المنافسة والتوسع والنمو وبالتالي تحسين جودة الخدمات المقدمة من أعضاء فريق المراجعة المشتركة
غير معنوي	.138	50.70	44.73	13.00	.541	4.16	17.74	.731	4.12	تدعيم الكفاءة المهنية للمراجعين ومن ثم تحسين جودة المراجعة
غير معنوي	.104	51.10	44.26	12.27	.534	4.35	21.22	.919	4.33	إصدار تقرير مراجعة قوي وأكثر دقة .
غير معنوي	.229	49.56	46.12	12.32	.556	4.51	12.34	.548	4.44	تحسين اكتشاف الأخطاء والتأكيد على خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية
				12.83	.557	4.34	15.86	.690	4.35	المؤشر العام



يتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكثر من 3 ، وهذا يدل على أن تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يؤدي إلى تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة ، كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد ، وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في إجابات مفردات العينة .

كما يتضح من الجدول رقم ( 8 ) أن اتجاهات مفردات عينة الأكاديميين قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي تأثير تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على دعم وتعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة ، وذلك بمتوسط حسابي قدره ( 4.35 ) وبمعامل اختلاف معياري قدره ( 15.86 ) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب هو تعزيز مستوى ممارسة الشك المهني في عملية المراجعة وتقديم رؤية ونظرة جديدة للمراجعة ، الحد من تركيز سوق المراجعة في شركات المراجعة الأربعة الكبرى Big4 ، تحسين اكتشاف الأخطاء والتأكيد على خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية ، وذلك بمعاملات اختلاف معيارية ( 15.49 ) ، ( 18.34 ) ، ( 12.34 ) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم ( 8 ) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة الأكاديميين هي الحرص على بذل العناية المهنية الواجبة من جانب المراجعين المشاركين ، وذلك بمعامل اختلاف معياري ( 14.38 ) .

كما يتضح من الجدول رقم ( 8 ) أن اتجاهات مفردات عينة المراجعين الخارجيين قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي تأثير تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على دعم وتعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة ، وذلك بمتوسط حسابي قدره ( 4.34 ) وبمعامل اختلاف معياري قدره ( 12.83 ) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب هو تعزيز مستوى ممارسة الشك المهني في عملية المراجعة وتقديم رؤية ونظرة جديدة للمراجعة ، تحسين اكتشاف الأخطاء والتأكيد على خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية ، تدعيم وتعزيز استقلال المراجعين المشاركين ، وذلك بمعاملات اختلاف معيارية ( 11.03 ) ، ( 12.32 ) ، ( 11.85 ) على الترتيب .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم ( 8 ) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة المراجعين الخارجيين هي الحرص على بذل العناية المهنية الواجبة من جانب المراجعين المشاركين ، وذلك بمعامل اختلاف معياري ( 18.17 ) .

ويمكن تأكيد النتيجة السابقة باستخدام اختبار **Maan-Whitney Test** حيث يتضح للباحث في ضوء الجدول السابق أن مستوى المعنوية أكبر من 0.05 ، حيث أن قيم P- Value أكبر من مستوى المعنوية 5% ، مما يدل على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية ( اتفاق ) بين متوسط آراء عينة البحث (متوسط جميع العبارات ) حول الأثر الإيجابي لتطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة ، مما يدل على صحة الفرض الثاني " يوجد تأثير إيجابي لتطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة " .

### نتائج اختبارات الفرض الثالث

" يوجد اتفاق بين فئتي عينة الدراسة على وجود مجموعة من المقترحات التي يمكن إتباعها لتفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بشركات المساهمة المصرية لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة .

استهدف السؤال الثالث استطلاع آراء عينة الدراسة حول مجموعة من الإجراءات والمقترحات التي يمكن إتباعها لتفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة بشركات المساهمة المصرية لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة ، ويعرض الجدول رقم ( 9 ) نتائج الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار (مان وبيتني ) لقياس معنوية الفروق بين ( الأكاديميين - المراجعين الخارجيين ) بشأن مدى اتفاقهم حول هذه الإجراءات والمقترحات .

جدول رقم ( 9 ) : نتائج الإحصاء الوصفي واختبار ( مان ويتني ) لقياس معنوية الفروق بين عينة الدراسة بشأن مدى اتفاقهم حول إجراءات ومقترحات تفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة بشركات المساهمة لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة

نوع الاختلاف	نتائج اختبار Mann-Whitney			نتائج الإحصاء الوصفي						البيانات العبارات
	مستوى الاختلاف	متوسط الرتب		المراجعين الخارجيين			الأكاديميين			
		مستوى المعنوية عند 0.05	المراجعين الخارجيين	الأكاديميين	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	
غير معنوي	.084	51.19	44.14	21.66	.977	4.51	16.54	.728	4.40	إصدار معيار مصري للمراجعة المشتركة يتضمن إرشادات لتنظيم أعمال المراجعة المشتركة وخاصة المرتبطة بتوزيع الجهد والمهام بين المراجعين وتبادل المعلومات .
غير معنوي	.068	51.22	44.10	16.00	.653	4.08	20.60	.882	4.28	تفعيل دور لجان المراجعة بشركات المساهمة عند اختيار أو تغيير المراجع الخارجي ، وكذلك تفعيل دورها في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية .
غير معنوي	.857	48.63	46.40	16.74	.653	3.90	23.45	.950	4.05	تفعيل دور الجهات الرقابية مثل الهيئة العامة للرقابة المالية في الإشراف على أعمال المراجعين الخارجيين.
غير معنوي	.833	48.01	47.69	16.2	.648	4.00	20.65	.851	4.12	ضرورة قيام لجان المراجعة بشركات المساهمة بتخصيص مهام المراجعة المشتركة بين مكاتب المراجعة القانونيين بها وفقاً لأسس معينة مثل حجم وسعة مكتب المراجعة ، وتخصصه في صناعة العميل ، والخبرة المهنية للمكتب
غير معنوي	.971	49.37	46.35	12.35	.550	4.45	15.58	.703	4.51	ضرورة إصدار تشريع يلزم شركات المساهمة بتغيير أحد مكاتب المراجعة على الأقل ، وذلك بعد مرور فترة زمنية محددة بخمس سنوات كحد أقصى مع عدم السماح بإعادة التعاقد مع المكتب الذي تم تغييره إلا بعد مرور خمس سنوات . ومع إمكانية استمرار مكتب المراجعة الآخر في أعمال المراجعة لمدة 10 سنوات كحد أقصى يتم تغييره بعدها

أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة

مع الالتزام بنفس فترة إعادة التعاقد (5) سنوات										
غير معنوي	.579	47.09	49.10	15.81	.658	4.16	16.44	.735	4.47	الإلزام شركات المساهمة بضرورة الإفصاح عن أسباب ومحددات تغيير أحد مكنتبي المراجعة بعد خمس سنوات دون المكتب الأخر
				16.48	.689	4.18	18.79	.808	4.30	المؤشر العام

يتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكثر من 3 ، وهذا يدل على اتفاق آراء فنتي الدراسة على الإجراءات والمقترحات التي ينبغي إتباعها لتفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة في شركات المساهمة المصرية بهدف تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة ، كما يلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد ، وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في إجابات مفردات العينة .

كما يتضح من الجدول رقم ( 9 ) أن اتجاهات مفردات عينة الأكاديميين قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي تلك الإجراءات والمقترحات ، وذلك بمتوسط حسابي قدره ( 4.30 ) وبمعامل اختلاف معياري قدره ( 18.79 ) ، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب هو ضرورة إصدار تشريع يلزم شركات المساهمة بتغيير أحد مكنتبي المراجعة على الأقل وذلك بعد مرور فترة زمنية محددة بخمس سنوات كحد أقصى مع عدم السماح بإعادة التعاقد مع المكتب الذي تم تغييره إلا بعد مرور خمس سنوات ، إلزام شركات المساهمة بضرورة الإفصاح عن أسباب ومحددات تغيير أحد مكنتبي المراجعة بعد خمس سنوات دون المكتب الأخر ، إصدار معيار مصري للمراجعة المشتركة يتضمن إرشادات لتنظيم أعمال المراجعة المشتركة ، وذلك بمعاملات اختلاف معيارية ( 15.58 ) ، ( 16.44 ) ، ( 16.54 ) .

ويتضح أيضاً من الجدول رقم ( 9 ) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة الأكاديميين هي تفعيل دور الجهات الرقابية مثل الهيئة العامة للرقابة المالية في الإشراف على أعمال المراجعين الخارجيين ، وذلك بمعامل اختلاف معياري ( 23.45 ) .

كما يتضح من الجدول رقم (9) أن اتجاهات مفردات عينة المراجعين الخارجيين قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة علي إجراءات ومقترحات تفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بغرض تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.18) وبمعامل اختلاف معياري قدره (16.48)، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب هو إصدار معيار مصري للمراجعة المشتركة يتضمن إرشادات لتنظيم أعمال المراجعة المشتركة ، ضرورة إصدار تشريع يلزم شركات المساهمة بتغيير أحد مكثبي المراجعة على الأقل وذلك بعد مرور فترة زمنية محددة بخمس سنوات كحد أقصى مع عدم السماح بإعادة التعاقد مع المكتب الذي تم تغييره إلا بعد مرور خمس سنوات، إلزام شركات المساهمة بضرورة الإفصاح عن أسباب ومحددات تغيير أحد مكثبي المراجعة بعد خمس سنوات دون المكتب الآخر، وذلك بمعاملات اختلاف معيارية (21.66)،(12.35)،(15.81) على الترتيب.

ويتضح أيضاً من الجدول رقم ( 9 ) أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة المراجعين الخارجيين هي تفعيل دور الجهات الرقابية مثل الهيئة العامة للرقابة المالية في الإشراف على أعمال المراجعين الخارجيين ، وذلك بمعامل اختلاف معياري ( 16.74 ) .

ويمكن تأكيد النتيجة السابقة باستخدام اختبار **Maan-Whitney Test** حيث يتضح للباحث في ضوء الجدول السابق أن مستوى المعنوية أكبر من 0.05 ، حيث أن قيم P- Value أكبر من مستوى المعنوية 5% ، مما يدل على عدم

وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية ( اتفاق ) بين متوسط آراء عينة البحث (متوسط جميع العبارات ) حول الإجراءات والمقترحات التي ينبغي إتباعها لتفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة ، مما يدل على صحة الفرض الثالث " يوجد اتفاق بين فئتي عينة الدراسة على وجود مجموعة من المقترحات التي يمكن إتباعها لتفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بشركات المساهمة المصرية لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة .

## القسم الخامس

### النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

أولاً : نتائج البحث :

من أهم النتائج التي توصل إليها البحث ما يلي :

1- يؤدي تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ( مكتب المراجعة ) إلى الحد من سلبيات المراجعة المشتركة ، وذلك من خلال تجنب مشكلة الركوبة المجانية أو الاتكالية ، والحد من ظاهرة شراء الرأي التي قد تظهر نتيجة تطبيق المراجعة المشتركة لأن المراجع إذا كان على دراية مسبقة بأنه سيتم تغييره حتماً وفقاً لآلية التغيير الإلزامي فإنه سوف يسعى للحفاظ على استقلاله ولا يسعى لإرضاء العميل ، وتجنب تحول عملية المراجعة المشتركة إلى عملية شكلية ، والحد من الاختلافات بين المراجعين المشاركين في عملية المراجعة والوصول إلى رأي مهني موحد .

2- يؤدي تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ( مكتب المراجعة ) إلى دعم وتعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة ، وذلك من خلال تعزيز مستوى ممارسة الشك المهني في عملية المراجعة وتقديم رؤية ونظرة جديدة للمراجعة ، والحد من تركيز سوق المراجعة في شركات المراجعة الأربعة الكبرى Big4 وتشجيع الشركات المتوسطة والصغرى على المنافسة والتوسع والنمو وبالتالي تحسين جودة الخدمات المقدمة من أعضاء فريق المراجعة المشتركة ، وتحسين اكتشاف الأخطاء والتأكيد على خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، وتوفير إشراف تبادلي مزدوج بين المراجعين المشاركين وتفعيل الرقابة على جودة الأداء المهني من خلال تطبيق سياسة فحص النظير .

3- هناك مجموعة من الإجراءات والمقترحات التي ينبغي إتباعها لتفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في شركات المساهمة المصرية لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة ، من أهمها : ضرورة إصدار تشريع يلزم شركات

المساهمة بتغيير أحد مكنتبي المراجعة على الأقل وذلك بعد مرور فترة زمنية محددة بخمس سنوات كحد أقصى مع عدم السماح بإعادة التعاقد مع المكتب الذي تم تغييره إلا بعد مرور خمس سنوات ومع إمكانية استمرار مكتب المراجعة الآخر في أعمال المراجعة لمدة 10 سنوات كحد أقصى يتم تغييره بعدها مع الالتزام بنفس فترة إعادة التعاقد ( 5 ) سنوات، إلزام شركات المساهمة بضرورة الإفصاح عن أسباب ومحددات تغيير أحد مكنتبي المراجعة بعد خمس سنوات دون المكتب الآخر ، وإصدار معيار مصري للمراجعة المشتركة يتضمن إرشادات لتنظيم أعمال المراجعة المشتركة وخاصة المرتبطة بتوزيع الجهد والمهام بين المراجعين وتبادل المعلومات ، وتفعيل دور لجان المراجعة بشركات المساهمة عند اختيار أو تغيير المراجع الخارجي وكذلك تفعيل دورها في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية .

4- يؤدي تطبيق كل من سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ومدخل المراجعة

المشتركة إلى تعزيز استقلالية المراجع الخارجي وتحسين جودة عملية المراجعة .

5- أثبتت نتائج التحليل الإحصائي وجود إتفاق بين آراء فئتي عينة الدراسة

(الأكاديميين - المراجعين الخارجيين ) حول الأثر الإيجابي لتطبيق سياسة

التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في الحد من سلبيات المراجعة المشتركة ، مما

يعني قبول الفرض البحثي الأول ، وقد تم إثبات ذلك نتيجة :

- وجود تأثير معنوي لتطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في الحد

من سلبيات المراجعة المشتركة ، من وجهة نظر الأكاديميين ، حيث بلغت قيمة

الوسط الحسابي ( 4.21 ) ، وانحراف معياري ( 0.913 ) ، ومن وجهة نظر

المراجعين الخارجيين بلغت قيمة الوسط الحسابي ( 4.23 ) ، وانحراف معياري

( 0.854 ) ، مما يؤكد على عدم وجود تشتت بين آراء فئتي مفردات عينة

الدراسة .



- أثبت اختبار Maan-Whitney وجود توافق بين آراء فئتي عينة الدراسة عند مستوى معنوية ( 0.05 )

6- أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى أن هناك اتفاقاً بين آراء فئتي عينة الدراسة ( الأكاديميين - المراجعين الخارجيين ) حول الأثر الإيجابي لتطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في دعم وتعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة ، مما يعني قبول الفرض البحثي الثاني ، وقد تم إثبات ذلك نتيجة :

- وجود تأثير معنوي لتطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة ، من وجهة نظر الأكاديميين ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي ( 4.35 ) ، وانحراف معياري ( 0.690 ) ، ومن وجهة نظر المراجعين الخارجيين بلغت قيمة الوسط الحسابي ( 4.34 ) ، وانحراف معياري ( 0.557 ) ، مما يؤكد على عدم وجود تشتت بين آراء فئتي مفردات عينة الدراسة .

- أثبت اختبار Maan-Whitney وجود توافق بين آراء فئتي عينة الدراسة عند مستوى معنوية ( 0.05 )

7- أوضحت نتائج التحليل الإحصائي أن هناك اتفاقاً بين آراء فئتي عينة الدراسة ( الأكاديميين - المراجعين الخارجيين ) حول الإجراءات والمقترحات التي ينبغي إتباعها لتفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بشركات المساهمة المصرية لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة ، مما يعني قبول الفرض البحثي الثالث ، وقد تم إثبات ذلك نتيجة :

- من وجهة نظر الأكاديميين ، بلغت قيمة الوسط الحسابي ( 4.30 ) ، وانحراف معياري ( 0.808 ) ، ومن وجهة نظر المراجعين الخارجيين بلغت قيمة الوسط الحسابي ( 4.18 ) ، وانحراف معياري ( 0.689 ) ، مما يؤكد على عدم وجود تشتت بين آراء فئتي مفردات عينة الدراسة .

- أثبت اختبار Maan-Whitney وجود توافق بين آراء فئتي عينة الدراسة عند مستوى معنوية ( 0.05 )

ثانياً : توصيات البحث :

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

- 1- ضرورة اهتمام الجهات المهنية والتشريعية في مصر بقضية التغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة ، ووضع الضوابط التي تحكمها بما يتفق والبيئة المصرية وبما يساعد على تحسين جودة عملية المراجعة .
- 2- ضرورة إعادة النظر في معايير المراجعة والتشريعات والقوانين المنظمة لها في البيئة المصرية لتحسين جودتها ومواكبتها للتطورات على المستوى الدولي.
- 3- إصدار معيار مصري للمراجعة المشتركة يختص بالإطار المفاهيمي للمراجعة المشتركة وآليات تنفيذها والتقرير عنها .
- 4- التوسع في تطبيق مدخل المراجعة المشتركة في مصر ، والعمل على تفعيل البرامج التدريبية وورش العمل الخاصة بالمراجعين الخارجيين ، لما لهذا المدخل من تأثيرات إيجابية على اتخاذ القرارات الاستثمارية ، وإلزام الشركات المقيدة بالبورصة بتبني هذا المدخل .
- 5- الاستفادة من تجارب الدول الرائدة في تطبيق مدخل المراجعة المشتركة مثل فرنسا والسويد ، وخاصة فيما يتعلق بآليات تنفيذها وتنظيمها والتقرير عنها .
- 6- تفعيل دور لجان المراجعة في شركات المساهمة عند اختيار أو تغيير المراجع الخارجي .
- 7- إدراج مدخل المراجعة المشتركة ضمن مقررات المراجعة التي تدرس في كليات التجارة والمعاهد المصرية .

ثالثاً : التوجهات البحثية المستقبلية :

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

1- أثر تخصص أحد المراجعين المشتركين على تحسين فعالية المراجعة المشتركة

2- دور المراجعة المشتركة في زيادة فعالية حوكمة الشركات .

3- أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي .

4- أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تركيز سوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية .

5- حوكمة مؤسسات المراجعة ودورها في تطوير مدخل المراجعة المشتركة .

6- أثر تفعيل تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على قيمة المنشأة وتكلفة الاقتراض

## قائمة المراجع

### أولاً : المراجع باللغة العربية :

- 1- جبر ، د. غريب جبر ، 2017 ، " قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة : دليل من البورصة المصرية " ، مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ص ص 394 - 434 .
- 2- متولي ، د. أحمد زكي حسين ، 2013 ، " قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة ( Joint Audit ) على أسعار الأسهم : دليل من البورصة المصرية " ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الرابع ، ص ص 401 - 459 .
- 3- عبد الحميد ، د. أحمد أشرف ، 2014 ، " المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة : دراسة ميدانية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد 38 ، العدد الرابع ، ص ص 165 - 219 .
- 4- جريوع ، د. يوسف محمود ، 2008 ، " مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله : دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين " ، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد السادس عشر ، العدد الأول ، ص ص 757 - 794 .
- 5- أبو الخير ، د. مدثر طه ، 2006 ، " التغيير الإجباري للمراجعين وأثره على تكاليف وجودة عملية المراجعة - دراسة ميدانية في البيئة السعودية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد 30 ، العدد الثاني ، ص ص 71 - 117 .
- 6- صباح ، د. سالم أحمد ، 2014 ، " مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على أدائه المهني دراسة تحليلية تطبيقية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، ص ص 369 - 441 .
- 7- منصور ، د. أشرف محمد إبراهيم ، 2017 ، " رؤية تحليلية انتقادية لتدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية : دراسة ميدانية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ص ص 91 - 155 .
- 8- مبارك ، د. الرفاعي إبراهيم ، 2012 ، " التغيير الدوري للمراجعين وأثره على جودة المراجعة - دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية " ، مجلة جامعة الملك سعود ، المجلد 24 ، العلوم الإدارية ، العدد 2 ، الرياض ، ص ص 241 - 265 .

- 9- غنيم ، د. محمود رجب يس ، 2013 ، " أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على قدرته في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية : دراسة ميدانية في البيئة السعودية " ، *مجلة العلوم الإنسانية والإدارية* ، جامعة المجمعة ، السعودية ، العدد الرابع ، ص ص 163 - 242 .
- 10- غراب ، مي صديق سعد ، 2016 ، " أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة في ظل حوكمة الشركات : دراسة نظرية ميدانية " ، *مجلة البحوث المالية والتجارية* ، كلية التجارة ، جامعة بور سعيد، العدد الثاني ، ص ص 89 - 108 .
- 11- الديسطي ، د. محمد محمد عبد القادر، 2014 ، " المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية : دراسة تطبيقية على مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة " ، *المجلة المصرية للدراسات التجارية* ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، ع 1 ، ص ص 19 - 39 .
- 12- يوسف ، د. حنان محمد إسماعيل، 2015 ، " أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية ، *مجلة الفكر المحاسبي* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ع 2 ( ج 1 ) ، ص ص 437 - 489 .
- 13- مندور ، د. محمد محمد إبراهيم ، 2016 ، " أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية " ، *مجلة الفكر المحاسبي* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ع 2 ( ج 20 ) ، ص ص 1119 - 1172 .
- 14- نشوان ، اسكندر محمود حسين ، 2010، " التغيير الإجباري لمراجع الحسابات وأثره على جودة أدائه المهني : دراسة تطبيقية على المنظمات الأهلية الفلسطينية بقطاع غزة " ، *مجلة الفكر المحاسبي* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد 14 ، العدد الثاني، ص ص 329 - 362 .
- 15- أبو جبل ، د. نجوى محمود أحمد ، 2016، " أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر : دراسة تطبيقية " ، *مجلة البحوث المحاسبية* ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ص ص 113 - 160 .

ثانيا : المراجع الأجنبية :

- 1- Alanezi , F, S., Alfaraih , M , M., Alrashaid , E , A., and Albolushi , S , S., , 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, Issue: 2,pp.109-129.
- 2- Baldauf, J., and Steckel, Rudolf. , 2012, " Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report: An Empirical Study " , **International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, Vol .5, No .2, pp. 7-42.
- 3- Bulletin , E., " Joint Audit Code of Practice : Part 1 " , Skills Funding Agency (SFA) , **Education Funding Agency** , 2013 , pp.1-38.
- 4- Carrera , N., Gómez-Aguilar , N., Humphrey, C., Ruiz-Barbadillo , E., 2007, " Mandatory audit firm rotation in Spain: a policy that was never applied", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 20 , Issue. 5, pp.671-701.
- 5- Chi , W ; Huang , H ; Liao , Y ; and Xie , H , 2005 , " Mandatory Audit-Partner Rotation, Audit Quality and Market Perception: Evidence from Taiwan " ,pp.1-49., available at: <https://papers.ssrn.com/717421>
- 6- Daugherty , B,E., Dickins , D., Hatfield, D., and Higgs , J , L., 2012 , " An Examination of Partner Perceptions of Partner Rotation: Direct and Indirect Consequences to Audit Quality " , **Auditing: A Journal of Practice & Theory** , Vol. 31, No. 1, pp. 97-114 .
- 7- Davidson , W, N., Jiraporn , P., and Dadalt , P., 2006, " Causes and Consequences of Audit Shopping: An Analysis of Auditor Opinions, Earnings Management, and Auditor Changes " , **Journal of Business and Economics** , Vol. 45, No. 1/2 , pp. 69-87.
- 8- Deng, M., Lu,T., Simunic, D., and Ye, Minlei, 2014 , " Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality?" , **Journal of Accounting Research** , Vol.52 , Issue.5 , pp.1029-1060.
- 9- Ebimobwei , A; and Keretu , O., J., 2011 , " Mandatory Rotation of Auditors on Audit Quality, Costs and Independence in South-South, Nigeria " , **International Business Management** , Vol.5 , Issue. 3 , pp. 166-172.
- 10- European Commission ( EC ) , " Green Paper : Audit Policy: Lessons from the Crisis " , **European Commission** , Brussels , pp.1-21.
- 11- European Commission ( EC )., 2011, " Restoring confidence in financial statements: the European Commission aims at a higher

- quality, dynamic and open audit market " **European Commission** - Press release.
- 12- El Assy, Mahmoud Ghanem, 2015 , " The Effect of Joint Audit on Audit Quality: Empirical Evidence from Companies Listed On the Egyptian Stock Exchange " , **International Journal of Accounting and Financial Reporting** , Vol. 5, No. 2, pp.195-207.
- 13- Ewelt – Knauer, C., Gold , A., Pott , C., 2012, " What do we know about Mandatory Audit Firm Rotation? " , **The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)** , pp. 1-49 , Available at :  
[https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5329dbc1ed915d0e5d0000c1/icas\\_mafr\\_report.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5329dbc1ed915d0e5d0000c1/icas_mafr_report.pdf)
- 14- Ewelt – Knauer, C., Gold , A., Pott , C., 2012, " Mandatory Audit Firm Rotation: A Review of Stakeholder Perspectives and Prior Research " , **Accounting in Europe** , Vol. 10 , Issue. 1, 2013, pp.27-41.
- 15- Firth, M., Rui, O. M., & Wu, X. , 2012 , " How do various forms of auditor rotation affect audit quality? Evidence from China." , **The International Journal of Accounting**, Vol .47 , No .1 , pp.109-138.
- 16- Francis , J . R . , Richard , C . , and Vanstraelen , A . , 2009 , " Assessing France's Joint Audit Requirement: Are Two Heads Better than One? " , **Auditing: A Journal of Practice & Theory** , Vol. 28, No. 2, pp. 35-63.
- 17- Ghosh , A., Moon , D., 2003 , " Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality " , Office of Economic Analysis, The Securities and Exchange Commission Working Paper , PP. 1-44, Available at :  
<https://ssrn.com/abstract=385880> or  
<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.385880>
- 18- Ghosh , A., Moon , D. 2005," Does Auditor Tenure Impair Audit Quality? " , **The Accounting Review** , Vol. 80, No. 2 , pp. 585-612 .
- 19- Haapamäki , E . , Järvinen , T., Niemi , L., and Zerni , M , 2012 , " Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits " , **European Accounting Review** , Vol. 21 , No .4 , pp. 731-765.
- 20- Harris , K . ; and Whisenant , S., 2012 , " Mandatory Audit Rotation: An International Investigation " , pp.1-65 Available at :  
<https://pdfs.semanticscholar.org/0b84/54548ab6be3c8c7a2567ac32848672f0a358.pdf>

- 21- Hitchcock , C., 2011," PCAOB Issues Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation " , **Deloitte Development LLC** , Vol. 18, Issue. 23, pp. 1-5 , Available at : <https://dart.deloitte.com/USDART/resource/b56aa41e-3f4f-11e6-95db-9b3f4fb5bae4>.
- 22- Holm, C. and Thinggaard, F . , 2010, " Joint Audits – Benefit or Burden? " , Available at : SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1702867>
- 23- Ittonen , K., and Trønnes , P . , 2015 , " Benefits and Costs of Appointing Joint Audit Engagement Partners " , **Auditing: A Journal of Practice & Theory** , Vol. 34, No. 3, pp. 23-46.
- 24- Jenkins , D. ; Velury, U , 2008 , " Does auditor tenure influence the reporting of conservative earnings? " , **Journal of Accounting and Public Policy** , Vol . 27 , issue 2, pp. 115-132.
- 25- Kim , H; Lee , H; Lee ., J , 2017," Mandatory audit firm rotation and audit quality " , **The journal of Applied Business Research** , Vol.31, No.3, pp.1089-1106.
- 26- Lesage, C., Ratzinger-Sakel, N., and Kettunen, J.M., 2012," Struggle Over Joint Audit: On Behalf of Public Interest?" , pp.1-49 , Available at: <https://ssrn.com/abstract=2176729> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2176729>
- 27- Lobo, G. Paugam, L. Zhang, D. and Casta, J.F., 2014, " Effect of Joint Auditor Pair on Conservatism: Evidence from Impairment Tests " , PP. 1- 40, available at: <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00993007/document>
- 28- Marmousez , S., 2008 , " The choice of joint-auditors and earnings quality: Evidence from French listed companies " , **CAAA Annual Conference Paper** , PP.1-12 , Available at : <https://ssrn.com/abstract=1330061>
- 29- Onwuchekwa , J ; Erah , D; and Izedonmi , F., 2012 , " Mandatory Audit Rotation And Audit Quality: Survey of Southern Nigeria " , **Research Journal of Finance and Accounting** , Vol .3, No.8, pp.70-77.
- 30- Pietro, B., 2017 , " Auditors' Joint Engagements and Audit Quality: Evidence from Italian Private Companies , PP.1-51., Contemporary Accounting Research , Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2661559> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2661559>
- 31- Piot, Charles , , 2007 , " Auditor concentration in a joint-auditing environment: the French market 1997-2003 " , **Managerial Auditing Journal** , Vol.22 , No.2pp.161-1



- 32- Ratzinger-Sakel , N., Audoussset-Coulrier , S., Kettunen , J., and Lesage , C., 2013 , " Joint Audit: Issues and Challenges for Researchers and Policy-Makers " **Accounting in Europe** , Vol. 10, Issue .2 , pp.175-199.
- 33- Ratzinger-Sakel , N., Audoussset-Coulrier , S., Kettunen , J., and Lesage , C.,2012 , " What do we know about joint audit? " , **Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)** , PP.1-49 , Available at : [https://www.icas.com/\\_\\_data/assets/pdf\\_file/0004/7672/58-What-Do-We-Know-About-Joint-Audit-ICAS.pdf](https://www.icas.com/__data/assets/pdf_file/0004/7672/58-What-Do-We-Know-About-Joint-Audit-ICAS.pdf).
- 34- Roush, P., Church , B ., Jenkins , J., McCracken , S., and Stanley , J., December 2011, " Auditor Rotation: The PCAOB Considers a New Direction " , **Current Issues in Auditing** , American Accounting Association. : Vol. 5, No. 2, pp. C15-C20 .
- 35- Turner, Jerry L. ; Mock, Theodore J. ; and Manry, David , 2008 , " Does Increased Audit Partner Tenure Reduce Audit Quality? " , **Journal of Accounting, Auditing and Finance** , Vol . 23 , No . 4 , pp.553-572 .
- 36- Velte , P; and Azibi , J., 2015 , " Are Joint Audits a Proper Instrument for Increased Audit Quality? " , **British Journal of Applied Science & Technology**, Vol. 7, Issue . 6 , PP 528 -551.
- 37- Velte , P ; and Stiglbauer , M , 2012 ," Impact of Auditor and Audit Firm Rotation on Accounting and Audit Quality: A Critical Analysis of The EC Regulation Draft " , **International conference Improving financial institutions** : the proper balance between regulation and governance , Helsinki, April 19, PP. 1-8.
- 38- Zerni , M. ; Haapamaki , E ; Jarvinen,T ; and Niemi,L. 2012 , " Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits " , **European Accounting Review** , Vol . 21 , No .4 , PP.731-765.

## ملحق البحث قائمة الاستقصاء

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته .

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان " أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة - دراسة ميدانية " ولإتمام البحث يحتاج الباحث إلى تعاونكم معه من خلال قراءة قائمة الاستقصاء بعناية ، والإجابة على الأسئلة الواردة بها بحيادية وموضوعية ، حتى تخرج نتائج البحث معبرة عن الحقيقة ودون أي تحيز ، لذا يأمل الباحث من سعادتكم منح قائمة الاستقصاء المرفقة بعضاً من وقتكم للإجابة عن الأسئلة الواردة بها .

والباحث إذ يقدر لكم تعاونكم بالإجابة على الأسئلة الواردة بالقائمة المرفقة ، ويؤكد لكم أن هذه الدراسة قد صممت لأغراض البحث العلمي فقط ، كما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ، فضلاً على أن القائمة لا تشتمل على أي بيانات تحدد شخصية القائم بالإجابة .

الباحث

د. وائل حسين محمد محمود

أولاً : معلومات خاصة بالمستقصى منهم :

1- برجاء وضع علامة ( √ ) تحت الفئة التي تنتمي إليها سيادتكم :

أكاديمي	مراجع خارجي

2- برجاء وضع علامة ( √ ) تحت المستوى التعليمي لسيادتكم :

بكالوريوس	دبلوم دراسات عليا	ماجستير	دكتوراه	أخرى

3- برجاء وضع علامة ( √ ) تحت عدد سنوات خبرة سيادتكم :

أقل من 5 سنوات	من 5 - 10 سنوات	من 11 - 15 سنة	أكثر من 15 سنة

أولاً : معلومات خاصة بموضوع البحث :

السؤال الأول : فيما يلي مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ( مكتب المراجعة ) في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة ، برجاء إبداء درجة موافقتك على كل منها بوضع علامة ( √ ) في الخانة المناسبة .

يساهم تطبيق سياسة التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة في تخفيض سلبيات المراجعة المشتركة من خلال ما يلي :	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
الحد من ظاهرة شراء الرأي Opinion Shopping التي قد تظهر نتيجة تطبيق المراجعة المشتركة ، لأن المراجع إذا كان على دراية مسبقاً بأنه سيتم تغييره حتماً وفقاً لآلية التغيير الإلزامي فإنه سوف يسعى للحفاظ على استقلاله ولا يسعى لإرضاء العميل .					
تجنب تحول عملية المراجعة المشتركة إلى عملية شكلية ، نتيجة الاتفاقات غير الرسمية التي قد تحدث بين المراجعين المشاركين في تنفيذ المراجعة المشتركة في حالة اشتراكهم في مراجعة نفس العملاء .					
تجنب مشكلة الركوبة المجانية أو الاتكالية ، والتي تعني اتكال أو اعتماد أحد المراجعين المشاركين على جهد المراجع الآخر					
تجنب مشاكل التنسيق والتعاون بين المراجعين المشاركين					
الحد من الاختلافات بين المراجعين المشاركين في عملية المراجعة والوصول إلى رأي مهني موحد .					
تخفيض تكاليف عملية المراجعة .					

السؤال الثاني : فيما يلي مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ( مكتب المراجعة ) في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة ، برجااء إبداء درجة موافقتك على كل منها بوضع علامة ( √ ) في الخانة المناسبة .

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	يساهم تطبيق سياسة التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة من خلال ما يلي :
					تدعيم وتعزيز استقلال المراجعين المشاركين بسبب الحد من العلاقات الوطيدة ( التي قد تصل إلى درجة الألفة ) بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة ، وكذلك الحد من التبعية الاقتصادية للمراجع على عميل معين .
					توفير إشراف تبادلي مزدوج بين المراجعين المشاركين وتفعيل الرقابة على جودة الأداء المهني من خلال تطبيق سياسة فحص النظير .
					تعزيز مستوى ممارسة الشك المهني في عملية المراجعة ، وتقديم رؤية ونظرة جديدة للمراجعة .
					الحرص على بذل العناية المهنية الواجبة من جانب المراجعين المشاركين .
					الحد من تركيز سوق المراجعة في شركات المراجعة الأربعة الكبرى Big4 ، وتشجيع الشركات المتوسطة والصغرى على المنافسة والتوسع والنمو وبالتالي تحسين جودة الخدمات المقدمة من أعضاء فريق المراجعة المشتركة .
					تدعيم الكفاءة المهنية للمراجعين ومن ثم تحسين جودة المراجعة .
					إصدار تقرير مراجعة قوي وأكثر دقة .
					تحسين اكتشاف الأخطاء والتأكيد على خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية .

السؤال الثالث : فيما يلي مجموعة من الإجراءات والمقترحات التي يمكن إتباعها لتفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في شركات المساهمة المصرية لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة ، برجاء إبداء درجة موافقتك على كل منها بوضع علامة ( √ ) في الخانة المناسبة .

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	يمكن تفعيل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في شركات المساهمة المصرية لتحسين جودة أداء المراجعة المشتركة من خلال :
					إصدار معيار مصري للمراجعة المشتركة يتضمن إرشادات لتنظيم أعمال المراجعة المشتركة وخاصة المرتبطة بتوزيع الجهد والمهام بين المراجعين وتبادل المعلومات .
					تفعيل دور لجان المراجعة بشركات المساهمة عند اختيار أو تغيير المراجع الخارجي ، وكذلك تفعيل دورها في الإشراف على أعمال المراجعة الخارجية .
					تفعيل دور الجهات الرقابية مثل الهيئة العامة للرقابة المالية في الإشراف على أعمال المراجعين الخارجيين.
					ضرورة قيام لجان المراجعة بشركات المساهمة بتخصيص مهام المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة القائمين بها وفقاً لأسس معينة مثل حجم وسمعة مكتب المراجعة ، وتخصصه في صناعة العمل ، والخبرة المهنية للمكتب .
					ضرورة إصدار تشريع يلزم شركات المساهمة بتغيير أحد مكنتي المراجعة على الأقل ، وذلك بعد مرور فترة زمنية محددة بخمس سنوات كحد أقصى مع عدم السماح بإعادة التعاقد مع المكتب الذي تم تغييره إلا بعد مرور خمس سنوات . ومع إمكانية استمرار مكتب المراجعة الآخر في أعمال المراجعة لمدة 10 سنوات كحد أقصى يتم تغييره بعدها مع الالتزام بنفس فترة إعادة التعاقد ( 5 ) سنوات .
					إلزام شركات المساهمة بضرورة الإفصاح عن أسباب ومحددات تغيير أحد مكنتي المراجعة بعد خمس سنوات دون المكتب الآخر .