محددات الطلب على المراجعة المشتركة

(دراسة تطبيقية لتحديد خصائص عميل المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية)

دكتور

إبراهيم زكريا عرفات على

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة جامعة كفر الشيخ

محددات الطلب على المراجعة المشتركة:
دراسة تطبيقية لتحديد خصائص عميل المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية

ملخص:

اختبرت هذه الدراسة مجموعة من محددات الطلب على خدمات المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية، حيث حدد الباحث وقام باختبار مجموعة محددات لرغبة وقدرة الشركات المصرية على الاستفادة من منافع المراجعة المشتركة والمتمثلة فى الملكية الإدارية، والملكية المؤسسية، وحجم الشركة، ومستوى استقلال مجلس الإدارة، ومستوى استقلال لجنة المراجعة، وعدد اجتماعات مجلس الادارة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة، وحجم لجنة المراجعة، ومستوى الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة. وبالاعتماد على بيانات عينة مكونة من ٦١ شركة مصرية مقيدة بالبورصة خلال الفترة من ٢٠١٤ إلى ٢٠١٧ (٢٤ شركة معتمدة على المراجعة المشتركة، و٣٧ شركة معتمدة على المراجعة الفردية) أثبتت النتائج أن قرار الاعتماد على المراجعة المشتركة يتأثر معنوياً بكل من حجم الشركة، ومستوى استقلال مجلس الادارة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة، وأن الشركات المصرية المعتمدة على المراجعة المشتركة هى الشركات كبيرة الحجم التى تتمتع بمستوى عال من استقلالية مجلس الادارة وينخفض فيها عدد اجتماعات لجنة المراجعة.

Abstract :

This study examined a set of determinants of the demand for joint audit services in the Egyptian business environment. The researcher identified and tested a set of determinants of the desire and ability of Egyptian companies to obtain the benefits of joint audit (managerial ownership, institutional ownership, company size, board independence level, audit committee independence level, number of Board meetings, number of audit committee meetings, audit committee size, and the level of financial and accounting experience of the Audit Committee). Based on data from a sample of 61 listed Egyptian companies during the period 2014 to 2017 (24 companies used joint audit and 37 companies used individual audit) The results show that the decision of depend on the joint audit is significantly affected by the size of the company, the board independence level, the number of meetings of the audit committee, and that the Egyptian companies depended on the joint audit are large companies with a high level of independence of the board of directors, and with a few number of audit committee meetings.

١- الإطار العام للبحث:

يتكون الإطار العام للبحث من سبعة أجزاء، حيث يتطرق الجزء الأول لمقدمة البحث، يليه الجزء الثانى والذى يعرض لمشكلة البحث، ثم يأتى الجزء الثالث ليحدد أهداف البحث، بينما يتناول الجزء الرابع أهمية البحث، ويختص الجزء الخامس بعرض منهج البحث، ويحدد الجزء السادس حدود البحث، وأخيراً يتناول الجزء السابع تنظيم البحث.

١-١ مقدمة البحث:

حددت الأطر الفكرية للمحاسبة المالية والصادرة عن كل من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الهدف الأساسي للمحاسبة المالية فى توفير معلومات مفيدة فى اتخاذ القرارات (FASB,1978,p.4 & IASB,1998,p.9). كما حددت هذه الأطر خاصيتى الملاءمة Relevance، والموثوقية (إمكانية الاعتماد) Reliability كخصائص رئيسية يجب توافرها فى معلومات التقرير المالى حتى تصبح هذه المعلومات مفيدة لمتخذ القرار (FASB,1980,p.5 & IASB,1998,p.12-13) .

ويضمن واضعى المعايير الملاءمة من خلال تحديد المعلومات التى يجب أن يعترف بها فى التقرير المالى، كما يضمن الملاءمة معدى التقارير المالية بالتزامهم بإعداد التقارير المالية وفقاً لما جاء بالمعايير، ومن ثم يمكن القول أن هناك شبه اتفاق على أن معلومات التقارير المالية هى معلومات ملائمة تفيد فى ترشيد قرارات مستخدميها بالتأثير على قناعاتهم إما بتأكيد هذه القناعات أو بتعديلها.

وإن كانت معلومات التقرير المالى ملائمة لمتخذ القرار لارتباطها ارتباطاً وثيقاً بالقرارات الاقتصادية المتعلقة بالوحدة محل التقرير، فإن موثوقية هذه المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها كانت وما زالت محل شك وجدل. ويتمثل الضامن الرئيس لموثوقية المعلومات المحاسبية فى عمليات المراجعة التى تتم على هذه المعلومات قبل الإفصاح عنها (سواء كانت مراجعة داخلية أو خارجية). وإن كانت المراجعة الداخلية تضفى جانباً من الموثوقية على معلومات التقرير المالى، إلا أن الضامن الأهم لهذه الموثوقية يتمثل فى المراجعة الخارجية والتى تتميز عن المراجعة الداخلية فى مستوى استقلالها المرتفع ما يجعلها المصدر الاساسى لثقة الملاك فى معلومات التقرير المالى.

ومع اهتزاز الثقة فى مهنة المراجعة فى الآونة الأخيرة خاصة بعد انهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى فى أعقاب الأزمات المالية التى هزت العالم، بدأت المطالبات بتطوير مهنة المراجعة من أجل دعم استقلالية المراجع الخارجى وتحسين جودة عملية المراجعة.

وفى محاولة للمساهمة فى تطوير مهنة المراجعة على المستوى الأوروبى أصدرت المفوضية الأوروبية European Commission (EC) فى اكتوبر ٢٠١٠ الورقة الخضراء Green Paper تحت عنوان Audit Policy: Lessons from the Crisis حيث قدمت هذه الورقة المراجعة المشتركة Joint Audit كأحد الحلول المقترحة لتحسين جودة المراجعة وكذلك لتحسين سوق المراجعة على المستوى الأوروبى (Zerni et al,2012,p.2).

١-٢ مشكلة البحث:

تعنى المراجعة المشتركة اشتراك أكثر من شركة مراجعة فى أداء مهام مراجعة المنشأة وذلك بتوزيع المهام والمسئوليات بين المشاركين فى المراجعة مع إصدار تقرير مراجعة واحد موقع عليه من قبل المشاركين.

وتستخدم عادة المراجعة المشتركة بهدف زيادة جودة عملية المراجعة الخارجية ومن ثم تحسين جودة التقرير المالى. ولا تعد المراجعة المشتركة وليدة الورقة الخضراء وإنما هى مدخل من مداخل أداء مراجعة الحسابات فضلته بعض الشركات بل بعض الدول منذ فترة ليست بالقصيرة من الزمن.

فقد ألزم القانون الفرنسي الشركات المقيدة بالبورصة باستخدام المراجعة المشتركة وذلك منذ عام ١٩٦٦، كما التزمت الشركات الدنماركية باستخدام المراجعة المشتركة طبقاً للقانون منذ عام ١٩٣٠ إلى أن أصبحت المراجعة المشتركة اختيارية بداية من عام ٢٠٠٥، وأيضاً ألزمت بعض الدول البنوك وشركات التأمين العاملة لديها بالمراجعة المشتركة كالسويد عام ٢٠٠٦، وجنوب أفريقيا ١٩٩٠، وكندا عام ١٩٢٣، ولم يقتصر الحال على هذه الدول فقط بل أن بعض الدول النامية قد اعتمدت على مدخل المراجعة المشتركة كمدخل رئيسي عند مراجعة القوائم المالية كالجزائر والمغرب وتونس والهند والكونغو والكويت (Alfraih,2016,p.294 & Abdollahiebli,2018,p.8 & Okaro et al,2018,p.318).

أما فى مصر فلم يلزم المشرع الشركات المساهمة المصرية باستخدام أياً من مدخلى المراجعة (الفردية أو المشتركة) وإنما ترك للشركات حرية الاختيار بين المدخلين.

فقد نصت المادة رقم ١٠٣ من قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة (القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١) أن يكون للشركة المساهمة مراقب حسابات أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة تعينه الجمعية العامة وتقدر أتعابه، وفى حالة تعدد المراقبين يكونون مسئولين بالتضامن (وزارة الاقتصاد، قانون ١٥٩، ١٩٨١، ص١/٥٢)، أى أن المشرع المصري سمح للشركات المساهمة باستخدام إما المراجعة الفردية أو المراجعة المشتركة عند مراجعة قوائمها المالية. إلا أن المراجعة المشتركة أصبحت إلزامية على البنوك المصرية منذ عام ٢٠٠٣ وذلك بموجب القانون رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣ الصادر عن البنك المركزى المصرى والذى ألزم فيه البنوك المصرية بمراجعة قوائمها بواسطة اثنين مستقلين من مراجعى الحسابات ممن ليس بينهما علاقة ارتباط (نخال،٢٠١٨،ص٢٨٧ & El Ass,2015,p.196).

وعلى الرغم من أن المراجعة المشتركة مازالت اختيارية فى معظم دول العالم، إلا أن العديد من الشركات فى مختلف بيئات الأعمال قد تبنت هذا المدخل واعتمدت عليه وذلك بغية الاستفادة من منافعه المتوقعة والتى لخصتها معظم الدراسات السابقة فى تحسين جودة عملية المراجعة ومن ثم جودة التقرير المالى، وكذلك تحسين المنافسة فى سوق المراجعة (Francis et al,2009 & Zerni et al,2012 & Kermiche and Piot,2014 & El Ass,2015).

وعلى الرغم من إمكانية مساهمة المراجعة المشتركة فى تحسين جودة عملية المراجعة وجودة التقارير المالية وتخفيض حالة الاحتكار المسيطرة على معظم أسواق المراجعة فى مختلف الدول، إلا أنها قد لاقت العديد من الانتقادات وأثارت الكثير من الجدل حول مدى جدوى الاعتماد عليها. فقد اثبتت العديد من الدراسات عدم وجود مساهمة للمراجعة المشتركة فى تحسين جودة عملية المراجعة وجودة التقارير المالية بل وأكدت بعض هذه الدراسات أن المراجعة المشتركة قد تحمل الشركات تكاليف أعلى (أتعاب مراجعة أعلى من المراجعة الفردية) دون الحصول على التأثير الإيجابي المتوقع على جودة عملية المراجعة (Bedard et al,2012 & Lesage and Ratzinger,2012 & Lesage et al,2012 & Andre et al,2013 & Audousset-Coulier,2014 & Deng et al,2014 & Holm and Thinggaard,2014 & Nekhili et al,2014 & Abdollahiebli,2018).

ومع اختلاف نتائج الدراسات السابقة وتضارب الآراء حول مدى جدوى تطبيق مدخل المراجعة المشتركة، وعلى الرغم من عدم إلزام معظم قطاعات الأعمال فى معظم الدول بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة إلا أن العديد من الشركات قد طبقت هذا المدخل اختيارياً مع تفضيل الشركات الأخرى لمدخل المراجعة الفردية، الأمر الذى يدعو إلى التساؤل عن العوامل التى تقف وراء اختيار هذه الشركات لهذا المدخل وتفضيله عن مدخل المراجعة الفردية، هذه العوامل التى تمثل محددات الطلب على هذا المدخل يمكن من خلالها تحديد الخصائص المميزة للشركات التى اختارت مدخل المراجعة المشتركة عن الشركات الأخرى، تلك الخصائص التى مكنت هذه الشركات من الاستفادة من منافع هذا المدخل والتغلب على مشاكله. لذلك يحاول هذا البحث استكشاف وتحديد هذه الخصائص من خلال تحديد واختبار مجموعة من المحددات التى يراها الباحث محددات رئيسية تقف وراء اتخاذ القرار بالاعتماد على المراجعة المشتركة وذلك فى بيئة الأعمال المصرية، ومن ثم يمكن صياغة مشكلة البحث فى السؤال الآتى:

ما هى محددات الطلب على مدخل المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية؟

١-٣ أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث فى تحديد أهم محددات الطلب على مدخل المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية بغية استنباط الخصائص الرئيسية المميزة لعميل هذا المدخل فى البيئة المصرية. ولتحقيق هذا الهدف سعى البحث لتحقيق مجموعة الأهداف الفرعية التالية:

- تحديد مفهوم مدخل المراجعة المشتركة والفرق بينه وبين مدخلى المراجعة المزدوجة والمراجعة الثنائية.
- تحديد أهم المنافع المرجو تحقيقها من استخدام مدخل المراجعة المشتركة.
- تحديد أهم المشاكل والمعوقات التى تقف حاجزاً أمام الاستفادة من منافع مدخل المراجعة المشتركة.
- مناقشة مجموعة من المحددات المقترحة والتى يرى الباحث ضرورة أخذها فى الاعتبار قبل اتخاذ قرار الاعتماد على المراجعة المشتركة.

- استقراء واقع بيئة الأعمال المصرية من أجل اختبار مدى تأثير المحددات المقترحة على قرار اختيار مدخل المراجعة المشتركة.

١-٤ أهمية البحث:

تنبثق الأهمية العلمية لهذا البحث من دوره فى سد الفجوة البحثية فى مجال المراجعة المشتركة فى بيئات الأعمال العربية لا سيما المصرية منها، حيث اهتمت معظم الدراسات العربية فى هذا المجال إما باختبار مدى تحقق المنافع المرجوة من المراجعة المشتركة أو باختبار أثر الاعتماد على المراجعة المشتركة على أتعاب عملية المراجعة، ولم يلق موضوع محددات الطلب على المراجعة المشتركة الاهتمام الكافى من قبل الباحثين العرب. ومن الناحية العملية يستمد هذا البحث أهميته من المساهمة فى تحديد الخصائص التى بتوافرها تستطيع الشركات المصرية الاستفادة من أقصى منافع المراجعة المشتركة والتغلب على معظم مشاكلها.

١-٥ منهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث أعتمد الباحث على المنهج العلمى المختلط الذى يجمع بين المدخلين الاستنباطى والاستقرائى. حيث أعتمد الباحث على المدخل الاستنباطى عند تحليل الأدبيات المحاسبية فى مجال المراجعة المشتركة وذلك بهدف استنباط الجوانب المختلفة للإطار النظرى لهذا البحث لا سيما محددات الطلب على المراجعة المشتركة ومن ثم فروض البحث. كما اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائى عند اختبار مدى صحة فروض البحث وذلك من خلال استقراء الواقع الفعلى للمراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية.

١-٦ حدود البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث فى تحديد واختبار محددات الطلب على المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية. وإذا كنا بصدد الحديث عن محددات الطلب فإننا بالطبع نتناول المراجعة المشتركة الاختيارية فى البيئة المصرية إذ أن المراجعة المشتركة الالزامية لا يتوقف استخدامها على محددات معينة، ومن ثم يقتصر هذا البحث على اختبار محددات الطلب على المراجعة المشتركة فى الشركات المصرية غير الملزمة بالاعتماد على مدخل المراجعة المشتركة، ومن ثم يخرج عن نطاق هذا البحث المراجعة المشتركة الالزامية على البنوك المصرية. كما تقتصر فترة البحث على أربع سنوات تبدأ من عام ٢٠١٤ وحتى ٢٠١٧ وقد اختار الباحث هذه الفترة الزمنية تجنباً لآثار الاضطرابات السياسية والاقتصادية التى سادت البيئة المصرية فى أعقاب ثورة ٢٥ يناير ٢٠١١ حيث بدأت تهدأ هذه الاضطرابات نسبياً بداية من عام ٢٠١٤.

١-٧ تنظيم البحث:

لتحقيق أهداف البحث قام الباحث بتناول النقاط التالية فى الجزء المتبقى من هذا البحث:

- عرض وتحليل الدراسات السابقة.
- الإطار النظرى للبحث.
- الدراسة التطبيقية.
- الخلاصة والتوصيات.

٢- عرض وتحليل الدراسات السابقة:

على الرغم من ندرة الدراسات فى مجال محددات الطلب على المراجعة المشتركة لا سيما فى بيئة الأعمال العربية وخاصة المصرية منها، إلا أنه - واتساقاً مع المدخل الاستنباطى - يمكن للباحث استعراض وتحليل أهم الدراسات التى اهتمت بالمراجعة المشتركة بصورة عامة وذلك بهدف استنباط العناصر الرئيسية للإطار النظرى للبحث لاسيما محددات الطلب على المراجعة المشتركة ومن ثم فروض البحث.

وقد انصب اهتمام الباحثين فى هذا المجال على تحليل واختبار علاقة المراجعة المشتركة بكل من جودة المراجعة، وجودة التقارير المالية، وتحسين المنافسة فى سوق خدمات المراجعة، وأتعاب المراجعة (تكاليف المراجعة)، كما لاحظ الباحث تركز معظم هذه الدراسات فى البيئات التى لها تاريخ طويل من المراجعة المشتركة كفرنسا والدنمارك.

ففى الدنمارك اختبرت دراسة (Thinggaard and Kicrtzner,2008) أثر التزام الشركات الدنماركية بالمراجعة المشتركة منذ عام ١٩٣٠على أتعاب عملية المراجعة، وبالاعتماد على عينة مكونة من ١٢٦ شركة مقيدة ببورصة كوبنهاجن عام ٢٠٠٢ توصلت الدراسة إلى انخفاض أتعاب المراجعة المشتركة عن أتعاب المراجعة الفردية.

وإلى عكس نتائج الدراسة السابقة توصلت دراسة (Lesage et al,2012)، حيث قامت باختبار أثر إلغاء إلزام الشركات الدنماركية بالمراجعة المشتركة وجعلها اختيارية بداية من عام ٢٠٠٥ على كل من أتعاب المراجعة وجودتها، وبتحليل بيانات ٤٣٢ شركة دنماركية خلال الفترة من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠١٠ أثبتت الدراسة الأثر السلبي للمراجعة المشتركة على أتعاب المراجعة، كما أكدت نتائج الدراسة على عدم وجود تأثير معنوى للمراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة.

أما (Ittonen and Peni,2012) فقد قاما بإجراء دراسة مقارنة لاختبار أثر المراجعة المشتركة على أتعاب المراجعة فى كل من الدنمارك وفنلندا والسويد. وبالاعتماد على عينة مكونة من ٧١٥ شركة غير مالية عاملة بهذه الدول قدمت الدراسة دليلاً على انخفاض أتعاب المراجعة المشتركة فى هذه الدول مقارنة بأتعاب المراجعة الفردية.

كما قامت دراسة (Holm and Thinggaard,2014) باختبار مدى تأثير التخلى عن نظام المراجعة المشتركة الالزامى فى الدنمارك واستبداله بالاختيارى على أتعاب المراجعة، وقد أثبتت الدراسة انخفاض أتعاب المراجعة فى المدى القصير للشركات الدنماركية غير المالية المقيدة بالبورصة والتى تحولت من نظام المراجعة المشتركة إلى المراجعة الفردية بعد عام ٢٠٠٥.

أما البيئة الفرنسية فقد أخذت حظاً وافراً من اهتمام الباحثين فى مجال المراجعة المشتركة (حيث المراجعة المشتركة الالزامية منذ عام ١٩٦٦)، حيث نجد العديد من الدراسات التى اهتمت بدراسة الابعاد المختلفة للمراجعة المشتركة فى البيئة الفرنسية، مع اهتمام بعضها بمقارنة واقع المراجعة المشتركة الفرنسية مع البيئات الأخرى. فقد قام (Francis et al,2009) باختبار العلاقة بين هيكل الملكية ونوعية المراجعين المشاركين فى المراجعة المشتركة وأثر ذلك على جودة الأرباح. وبتحليل بيانات ٤٦٧ شركة فرنسية مقيدة عام ٢٠٠٣ توصلت الدراسة إلى أن اختيار مراجعين من الأربعة الكبار Big 4 يرتبط غالباً بارتفاع حالة عدم تماثل المعلومات كما فى حالة انخفاض نسبة الملكية

العائلية وانخفاض نسبة تركز الملكية، كما وجدت الدراسة أن مشاركة المراجعين الكبار فى عمليات المراجعة المشتركة يزيد من جودة الأرباح للشركات الفرنسية.

ولتحقيق هدف مماثل لهدف الدراسة السابقة قامت دراسة (Marmousez,2012) باختبار محددات اختيار المراجعين المشاركين فى عمليات المراجعة المشتركة فى عينة مكونة من ١٧٥ شركة فرنسية. وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات صغيرة الحجم ذات النسبة العالية من الملكية العائلية لا تفضل الاعتماد على مراجعين كبار وذلك بعكس الشركات كبيرة الحجم والتى تفضل دائماً إما الاعتماد على اثنين من المراجعين الكبار أو الاعتماد على مراجع كبير وآخر غير كبير ويتوقف ذلك على حجم الشركة وما إذا كانت شركة دولية أم لا، أما الشركات متوسطة الحجم فيتوقف قرار اختيار تشكيلة المراجعين فيها على خصائص حوكمة الشركات لديها، فاختيار واحد على الأقل من المراجعين الكبار يرتبط ايجابياً مع كل من مستوى استقلال مجلس الادارة، وفصل الأدوار بين رئيس مجلس الادارة والمدير التنفيذى، ويرتبط سلبياً مع وجود لجنة مراجعة بالشركة.

ولاختبار مدى جدوى الورقة الخضراء الصادرة عن المفوضية الاوروبية عام ٢٠١٠ بالاعتماد على التجربة الفرنسية فى مجال المراجعة المشتركة قامت دراسة (Bedard et al,2012) بتحليل مدى وجود قيمة للمراجعة المشتركة لدى المستثمرين. وقد توصلت الدراسة من خلال استقراء وتحليل الدراسات الأكاديمية فى السوق الفرنسية إلى عدم وجود تأثير للمراجعة المشتركة على جودة المعلومات المحاسبية، وكذلك إلى ارتفاع تكاليف المراجعة المشتركة عن تكاليف المراجعة الفردية.

وإلى نفس نتائج دراسة (Bedard et al,2012) توصلت دراسة (Lesage and Ratzinger,2012)، حيث قامت باجراء دراسة مقارنة على عينة مكونة من ٣٨٦ شركة غير مالية فرنسية ومثلها شركات ألمانية بهدف اختبار مدى وجود علاقة بين المراجعة المشتركة وكل من أتعاب المراجعة وجودتها، وأكدت النتائج على عدم وجود علاقة بين المراجعة المشتركة وجودة المراجعة، كما أثبتت الدراسة ارتفاع تكاليف المراجعة المشتركة.

وبإجراء دراسة مقارنة أيضاً ولكن بين كل من فرنسا وانجلترا وإيطاليا قامت دراسة (Andre et al,2013) باختبار ما إذا كانت أتعاب المراجعة المشتركة الإلزامية فى فرنسا تختلف عن أتعاب المراجعة المشتركة الاختيارية فى كل من انجلترا وإيطاليا. وبالتطبيق على عينة مكونة من ٦٣١ شركة مقيدة ببورصات هذه الدول الثلاث وبواقع ٣١٥٥ مشاهدة توصلت الدراسة إلى ارتفاع أتعاب المراجعة المشتركة الالزامية فى فرنسا عنها فى كل من انجلترا وإيطاليا، كما لم تثبت النتائج ارتباط الاتعاب المرتفعة فى فرنسا بمستوى مرتفع من جودة المراجعة حيث أثبت التحليل الاحصائى عدم وجود فروق معنوية بين جودة عملية المراجعة بين الدول الثلاثة.

أما (Benali,2013) فقد قام باختبار مدى ثقة المساهمين الفرنسيين فى المراجعة المشتركة. وقد أكدت نتائج هذه الدراسة من خلال تحليل بيانات عينة من الشركات الفرنسية المقيدة خلال الفترة من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠١٠ إلى أن ثقة المساهمين فى المراجعة تزداد مع قيام اثنان من المراجعين الكبار بعمل مراجعة مشتركة للشركة، كما

أثبتت النتائج أن هذه الثقة تقل مع ارتفاع أتعاب المراجعة وكذلك مع طول فترة استمرار المراجعين المشاركين فى المراجعة المشتركة فى مراجعة الشركة.
وقد قام (Audousset-Coulier,2014) باختبار مدى تأثير المراجعة المشتركة ونوعية المشاركين فيها على أتعاب المراجعة. وتمثلت عينة الدراسة فى ١٢٦ شركة فرنسية مقيدة عام ٢٠٠٢، و١٣٠ شركة مقيدة عام ٢٠٠٣. وقد توصلت الدراسة إلى ارتفاع تكاليف المراجعة المشتركة، وأن المزج بين مراجع كبير وآخر صغير يزيد من أتعاب عملية المراجعة بالمقارنة مع حالة قيام اثنان من المراجعين الكبار بمهام المراجعة المشتركة.
وفى فرنسا أيضاً ولكن بهدف اختبار مدى وجود دور للمراجعة المشتركة فى تحسين حالة المنافسة فى سوق المراجعة أكدت دراسة (Kermiche and Piot,2014) على أن المراجعة المشتركة تحد من استحواذ المراجعين الكبار (Big 4) على سوق المراجعة الفرنسية، وأن الشركات الفرنسية تفضل اختيار مزيج من المراجعين الكبار وغير الكبار عند أداء مهام المراجعة المشتركة.
كما هدفت دراسة (Nekhili et al,2014) إلى اختبار العلاقة بين المراجعة المشتركة واتعاب عملية المراجعة ومدى تأثير تركيبة هيكل الملكية وفعالية آليات حوكمة الشركات على هذه العلاقة. ولتحقيق هدف هذه الدراسة قام الباحثون بتحليل بيانات ١٣٠ شركة فرنسية مقيدة خلال الفترة من ٢٠٠٤ وحتى ٢٠٠٦، وقدمت الدراسة دليلاً على أن ارتفاع تكلفة المراجعة (أتعاب المراجعة) يرتبط بمشاركة المراجعين الكبار فى عملية المراجعة المشتركة، بينما لم تقدم الدراسة دليلاً على وجود دور لكل من تركيبة هيكل الملكية، وفعالية آليات حوكمة الشركات فى تحديد أتعاب عملية المراجعة المشتركة.
أما دراسة (Deng et al,2014) فقد حاولت الإجابة عن سؤال: هل تحسن المراجعة المشتركة من جودة المراجعة أم تضعفها؟ وللإجابة عن هذا السؤال فقد قارنت الدراسة بين ثلاثة أنظمة للمراجعة وهى المراجعة الفردية من قبل مراجع كبير، ومراجعة مشتركة يشترك فيها اثنان من المراجعين الكبار، ومشاركة مراجع كبير وآخر غير كبير فى المراجعة المشتركة. وقد توصلت الدراسة إلى أن وجود مراجع غير كبير فى عملية المراجعة يقلل من جودتها، حيث أثبتت النتائج ارتفاع جودة المراجعة عند استخدام النظام الأول بالمقارنة بالنظام الثالث، وأنه لا توجد اختلافات بين جودة المراجعة فى كلا النظامين الأول والثانى، كما أثبتت النتائج ارتفاع أتعاب المراجعة الفردية من قبل مراجع كبير عن أتعاب المراجعة المشتركة من قبل اثنان من المراجعين الكبار.
وبالتطبيق على بيئتي الأعمال الفرنسية والألمانية قامت دراسة (Velte and Azibi,2015) باختبار مدى وجود علاقة بين المراجعة المشتركة وجودة المراجعة. وبتحليل بيانات عينة مكونة من ٣٠٦ من الشركات الألمانية والفرنسية خلال الفترة من ٢٠٠٨ وحتى ٢٠١٢ أثبتت النتائج عدم وجود تأثير معنوى للمراجعة المشتركة على جودة المراجعة فى كلا البلدان، كما اثبتت النتائج ارتفاع تكاليف المراجعة المشتركة.
ولم تقتصر الدراسات المتعلقة بالمراجعة المشتركة على اختبار أبعادها المختلفة فقط فى البلدان التى لها تاريخ طويل من المراجعة المشتركة الإلزامية كالدنمارك وفرنسا وإنما اهتم العديد من الباحثين بدراسة المراجعة المشتركة فى بيئات الأعمال الأخرى،

فبالتطبيق على بيئة الأعمال السويدية اختبرت دراسة (Zerni et al,2012) العلاقة بين المراجعة المشتركة الاختيارية وكل من جودة عملية المراجعة وأتعاب المراجعة. وبالاعتماد على بيانات الشركات العامة والخاصة السويدية وبالتحديد بالاعتماد على بيانات ١٩١ شركة مقيدة خلال الفترة من ٢٠٠١ وحتى ٢٠٠٧ (بواقع ٩٧٣ مشاهدة) أكدت نتائج الدراسة على الأثر الايجابي للمراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، كما أكدت على ارتفاع أتعاب المراجعة المشتركة مقارنة بأتعاب المراجعة الفردية.

وفى إيطاليا جاءت دراسة (Bisogno and DeLuca,2016) لتضيف إلى الأدب المحاسبي فى مجال المراجعة المشتركة حيث تعتبر – فى حدود علم الباحث – الدراسة الوحيدة التى اختبرت بصورة رئيسية بعض محددات اختيار الشركات للمراجعة المشتركة بجانب اختبار أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح. وقد اعتمدت الدراسة على بيانات عينة من الشركات الصناعية الايطالية عام ٢٠١٠ وبواقع ١٢٣٤٤ مشاهدة لتحقيق أهداف الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين المراجعة المشتركة وجودة الأرباح، كما أثبتت النتائج أن أهم العوامل التى تقف وراء تفضيل الشركات الايطالية للمراجعة المشتركة تتمثل فى حجم الشركة، ودرجة التعقد التنظيمى للشركة، ودرجة تركز الملكية.

وباستقصاء آراء عينة قوامها ١٥٧ مفردة من المحاسبين ومراقبى الحسابات والأكاديميين قامت دراسة (Okaro et al,2018) بتحليل آراء المختصين فيما يتعلق بمنافع وتكاليف المراجعة المشتركة ومدى جدوى إلزام الشركات النيجيرية بالاعتماد على مدخل المراجعة المشتركة بدلاً من المراجعة الفردية. وقد أثبتت النتائج عدم وجود اتفاق بين المشاركين فى الدراسة حول مدى ضرورة إلزام الشركات النيجيرية بالمراجعة المشتركة، مع وجود اتفاق بينهم على أن منافع المراجعة المشتركة (متمثلة فى تحسين جودة المراجعة، وتخفيض درجة الاحتكار فى سوق المراجعة) تفوق تكاليفها.

وفى إيران اختبرت دراسة (Abdollahiebli,2018) أثر المراجعة المشتركة على كل من جودة المراجعة ودرجة تركز سوق المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى أن متطلبات تطبيق المراجعة المشتركة تزيد من تكاليفها، كما اثبتت الدراسة أنه لا يوجد أثر للمراجعة المشتركة على جودة المراجعة، وأن درجة الاحتكار فى سوق المراجعة تنخفض مع تطبيق المراجعة المشتركة.

أما على مستوى بيئة الأعمال العربية فقد وقف الباحث على بعض الدراسات التى اهتمت باختبار وتحليل أبعاد المراجعة المشتركة فى هذه البيئة، ومنها دراسة (Alfaraih and Alanezi,2012) والتى قامت باختبار مدى فعالية متطلبات المراجعة المشتركة فى تعزيز جودة الافصاح للشركات الكويتية، حيث حاولت الدراسة الإجابة عن سؤال: هل إلزام الشركات الكويتية بالمراجعة المشتركة منذ عام ١٩٩٥ عزز من جودة الإفصاح؟ وقد توصلت الدراسة إلى أن الالزام بالمراجعة المشتركة لم يعزز من جودة الافصاح، حيث بلغ متوسط نسبة مستوى التزام الشركات الكويتية بمتطلبات الافصاح الالزامى ٧٥% فى عام ١٩٩٤ وقد زادت هذه النسبة إلى ٧٨% عام ٢٠٠٦ أى بمقدار زيادة ٣% فقط خلال ١٢ عام ما يعنى التأثير الضعيف للمراجعة المشتركة على جودة الافصاح المحاسبي.

وفى السعودية قامت دراسة (الجبر والسعدون،٢٠١٤) باختبار أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية فى عينة من الشركات السعودية المقيدة خلال الفترة من ٢٠٠٧ وحتى ٢٠١١ (بواقع ٥٠٧ مشاهدة)، وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح، وعدم وجود تأثير لنوع المراجع المشارك فى المراجعة المشتركة على جودة الأرباح، كما أثبتت النتائج وجود تأثير سلبي للمراجعة المشتركة الالزامية فى البنوك وشركات التأمين على جودة الأرباح.

أما فى بيئة الأعمال المصرية فقد لاقت المراجعة المشتركة اهتماماً لا بأس به من قبل الباحثين خاصة بعد إلزام البنوك المصرية بها عام ٢٠٠٣ وزاد هذا الاهتمام بعد صدور الورقة الخضراء عام ٢٠١٠ وتزايد عدد الشركات المصرية المتبعة لمدخل المراجعة المشتركة اختيارياً. فقد قامت دراسة (متولى،٢٠١٣) بقياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على أسعار أسهم الشركات المصرية وذلك من خلال تحديد العلاقات التأثيرية بين كل من المراجعة المشتركة من ناحية وإعادة صياغة القوائم المالية ودقة تقرير مراقب الحسابات من ناحية أخرى. وباجراء دراسة ميدانية لاستقصاء آراء عينة مكونة من ٤٢ مراجع خارجى، و٣٥ مستثمر، و٤٠ معد للقوائم المالية، و٤١ أكاديمى، وكذلك بإجراء دراسة تطبيقية وتحليل بيانات ١٧ شركة مصرية تستخدم مدخل المراجعة المشتركة خلال الفترة من ٢٠٠٤ وحتى ٢٠١٢ توصلت الدراسة إلى وجود مساهمة معنوية للمراجعة المشتركة فى الحد من إعادة صياغة القوائم المالية، كما اثبتت النتائج وجود علاقة طردية بين المراجعة المشتركة ودقة تقرير المراجعة، ومن ثم أثبتت الدراسة العلاقة الإيجابية للمراجعة المشتركة على أسعار الأسهم.

ولاختبار أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ودرجة التركيز فى سوق خدمات المراجعة المصرى قام (صالح،٢٠١٥) بإجراء دراسة تطبيقية على ٤٣ شركة مصرية مقيدة منها ١١ شركة تستخدم المراجعة المشتركة، وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير معنوى للمراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، بينما أثبتت النتائج وجود دور للمراجعة المشتركة فى تخفيض درجة التركيز فى سوق خدمات المراجعة المصرى.

وأيضاً قام (El Assy,2015) باختبار أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة فى عينة مكونة من ٣٢ شركة مصرية مقيدة خلال الفترة من ٢٠٠٩ وحتى ٢٠١٣، وبالاعتماد على تحفظ الأرباح كمقياس لجودة المراجعة توصلت الدراسة إلى أن الشركات التى تستخدم المراجعة المشتركة أكثر تحفظاً من الشركات التى تستخدم المراجعة الفردية، ما يعنى وجود تأثير إيجابى لاستخدام المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة. كما لم تجد الدراسة أية فروق معنوية فى مستوى جودة عملية المراجعة بين الشركات التى تلتزم بالمراجعة المشتركة وتلك التى تستخدمها اختيارياً، وايضاً لم تجد الدراسة أية فروق معنوية فى مستوى جودة المراجعة بين الشركات التى تستخدم مراجعة مشتركة بواسطة اثنان من المراجعين الكبار والشركات التى تستخدم المراجعة المشتركة المشترك فيها المراجعين غير الكبار.

ولنفس نتائج الدراسة السابقة توصلت دراسة (رويشد،٢٠١٦) حيث قام الباحث باستقصاء آراء عينة من رؤساء وأعضاء مجالس إدارات الشركات المصرية، ومراقبى

الحسابات، وأعضاء هيئة التدريس حول مدى تأثير المراجعة المشتركة على كل من جودة عملية المراجعة وأتعاب المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابى للمراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، كما أثبتت النتائج ارتفاع تكاليف عملية المراجعة المشتركة مقارنة بالمراجعة الفردية.

أما دراسة (محمود،٢٠١٦) فقد استهدفت اقتراح منهج لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية واختبار مدى جدوى تطبيق هذا المنهج. وقد تضمن المنهج المقترح ثمانية محاور لتغطى الجوانب المختلفة للمراجعة المشتركة بداية من تحديد معايير اختيار مدخل المراجعة المشتركة ومروراً بتحديد جهة اختيار مكاتب المراجعة، وأسس تخصيص أعمال المراجعة بين المكاتب، ومحتويات التقرير المبدئى لكل مكتب عن نتيجة أداء الجزء المخصص له، ومحتويات تقرير المراجعة المشتركة، والحالات التى يصدر فيها أياً من مكتبى المراجعة تقرير منفرد، ومدة استمرار المراجعين المشاركين ومتى يتم تغييرهم، وانتهاءً بتحديد متطلبات عملية الاتصال بين مكاتب المراجعة المشاركة. ولتحديد مدى جدوى المنهج المقترح قام الباحث باستقصاء آراء عينة مكونة من ٤٠ مراجع، و٤٠ عضو هيئة تدريس بقسم المحاسبة، و٣٠ مراجع من الجهاز المركزى، و ٣٠ من مديرى الشركات. وقد أثبت التحليل الإحصائى جدوى المنهج المقترح من وجهة نظر المشاركين فى البحث.

وعن أثر المراجعة المشتركة على تقرير مراقب الحسابات قامت دراسة (عبد القوى،٢٠١٧) بتحليل تقارير المراجعة لعينة من ١١٥ شركة مصرية مدرجة خلال الفترة من ٢٠١١ وحتى ٢٠١٥ منها ٣٨ شركة تطبق المراجعة المشتركة والباقى تطبق المراجعة الفردية، كما قامت الدراسة باستقصاء آراء عينة مكونة من ٧٠ مراجع خارجى، و٨١ محلل مالى. وقد توصلت الدراسة إلى أن تقارير المراجعة المشتركة أكثر تحفظاً من تقارير المراجعة الفردية، وأن تقارير المراجعة المشتركة الاختيارية أكثر تحفظاً من تقارير المراجعة الاختيارية الإلزامية. كما أثبتت الدراسة المساهمة المعنوية للمراجعة المشتركة فى الحد من تركز سوق المراجعة، وكذلك اتفقت آراء المشاركين فى الدراسة على أهمية تطبيق المراجعة المشتركة ودورها الايجابى فى تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز قيمة تقرير المراجعة وتعزيز استقلالية المراجعين وزيادة درجة الثقة فى التقارير المالية.

كما قام (محمد،٢٠١٨) باختبار مدى وجود علاقة بين المراجعة المشتركة (الالزامية، والاختيارية) والمراجعة المزدوجة Double Audit من ناحية وجودة الأرباح من ناحية أخرى. وبالاعتماد على بيانات عينة مكونة من ٧١ شركة مصرية مقيدة خلال الفترة من ٢٠٠٧ وحتى ٢٠١٦ وبواقع ٤٣٠ مشاهدة توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير معنوى للمراجعة المشتركة بنوعيها الالزامى والاختياري على جودة الأرباح وذلك بالمقارنة بالمراجعة المزدوجة.

وأخيراً قام (نخال،٢٠١٨) باختبار دور المراجعة المشتركة فى الحد من فجوة التوقعات فى المراجعة، وباستقصاء آراء عينة مكونة من ١٠٢ عضو من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات المصرية أثبتت النتائج الدور الإيجابى

للمراجعة المشتركة فى تضييق فجوة التوقعات بمكوناتها الثلاثة فجوة المسئولية، وفجوة الثقة، وفجوة المنفعة من القوائم المالية.

يتضح من العرض السابق للدراسات السابقة عدم الاتساق فى النتائج بين هذه الدراسات فيما يتعلق بمدى جدوى تطبيق مدخل المراجعة المشتركة، فمنهم من أثبت الأثر الايجابى للمراجعة المشتركة على كل من جودة عملية المراجعة وجودة التقرير المالى واستقلال المراجع وتحسين حالة المنافسة فى أسواق المراجعة وتخفيض تكاليف عملية المراجعة ومنهم من نفى هذا الأثر. ولكن بالتركيز على واقع المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية نجد أن هناك شبه اتفاق بين نتائج الدراسات السابقة فيما يتعلق بالأثر الايجابى للمراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة وتحسين درجة المنافسة فى سوق المراجعة المصرى (حيث أثبتت كل الدراسات السابق عرضها الأثر الايجابى للمراجعة المشتركة فى البيئة المصرية باستثناء دراسة محمد،٢٠١٨)، أما أثر المراجعة المشتركة على أتعاب عملية المراجعة فلم يلق الاهتمام الكافى من قبل الباحثين فى البيئة المصرية حيث لم يختبر هذا الأثر – فى حدود علم الباحث – إلا (رويشد،٢٠١٦) والذى أثبت ارتفاع تكاليف المراجعة المشتركة مقارنة بالمراجعة الفردية.

ومن ثم يمكن القول أن الخصائص الرئيسية للمراجعة المشتركة فى البيئة المصرية والتى يمكن الاستناد إليها عند استنباط محددات طلب الشركات المصرية على هذا المدخل تتمثل فى دورها الإيجابى فى تحسين جودة عملية المراجعة وجودة التقرير المالى، وارتفاع تكاليفها أو أتعابها. وبالتالى فالشركات المصرية التى اعتمدت على هذا المدخل هى الشركات الراغبة فى الاستفادة من منافع المراجعة المشتركة والقادرة على تحمل التكاليف المرتفعة لها. وهنا يثار سؤال حول ما هى محددات رغبة الشركات فى الاستفادة من هذه المنافع؟ وما هى محددات قدرة الشركات على تحمل هذه التكاليف؟ وهذا ما يحاول الباحث الإجابة عنه من خلال هذا البحث.

٣- الإطار النظرى للبحث:

بعد استعراض وتحليل الدراسات السابقة يمكن للباحث استنباط الجوانب النظرية المختلفة لمدخل المراجعة المشتركة لا سيما محددات الطلب على هذا المدخل وذلك كما يلى:

٣-١ مفهوم المراجعة المشتركة:

على الرغم من تعدد الدراسات فى مجال المراجعة المشتركة إلا أن هناك شبه اتفاق بين الباحثين والهيئات المهنية والتنظيمية على الخصائص الأساسية لمفهوم المراجعة المشتركة مع اختلافهم فقط فى صياغة هذا المفهوم. فقد ورد بمعيار المراجعة الهندى رقم ٢٩٩ (SA 299) "المراجعة المشتركة للقوائم المالية" والصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الهندى The Institute of Chartered Accountants of India (ICAI) عام ١٩٩٥ والمعدل عام ٢٠١٧ تعريفاً للمراجعة المشتركة على أنها مراجعة القوائم المالية للوحدة بواسطة اثنان أو أكثر من المراجعين بهدف إصدار تقرير مراجعة واحد (ICAI,2017,p.2). أما الورقة الخضراء الصادرة عن المفوضية الأوروبية عام ٢٠١٠ فقد عرفت المراجعة المشتركة على أنها قيام الشركة بتعيين اثنين مختلفين من مكاتب المراجعة يشتركان في أعمال المراجعة ويوقعان معاً على تقرير المراجعة (EC,2010,p.14). كما أصدر معهد سنغافورة للمحاسبين القانونيين Institute of

Singapore Chartered Accountants (ISCA) فى عام ٢٠١٢ قائمة ارشادات المراجعة رقم ١٠ (AGS 10) "المراجعة المشتركة" والتى عرف المراجعة المشتركة من خلالها على أنها مدخل للمراجعة يشترك من خلاله اثنان أو أكثر من شركات المراجعة فى مراجعة القوائم المالية للوحدة مع اصدار تقرير مراجعة مشترك عن هذه القوائم ومن ثم يشتركون فى المسئولية عن عملية المراجعة (ISCA,2012,p.4). وعلى نفس درب المنظمات السابقة سارت محاولات الباحثين لوضع تعريف للمراجعة المشتركة، حيث لم تختلف التعاريف الواردة فى الأبحاث الأكاديمية عن تلك الصادرة عن المنظمات المعنية إلا فقط فى شكل صياغة التعريف أما المضمون فلم يتغير، فمثلاً عرف (Francis et al,2009,p.58) المراجعة المشتركة على أنها اشتراك اثنان من المراجعين فى تنفيذ عملية المراجعة مع إصدار تقرير واحد موقع عليه من قبل الاثنان. كما عرفها (Deng et al,2014,p.1030) على أنها قيام شركتان مراجعة فى آن واحد بمراجعة قوائم الشركة مع إصدار تقرير مراجعة مشترك موقع من قبل الشركتان. وأيضاً تم تعريف المراجعة المشتركة على أنها نوع من أنواع المراجعة يتم فيه مراجعة القوائم المالية من قبل اثنان من المراجعين المستقلين يتم التنسيق بينهما من أجل إصدار تقرير مراجعة مشترك موقع من قبل الاثنان (Abdollahiebli,2018,P.7).

يتضح مما سبق اتفاق الجميع على أن المراجعة المشتركة هى أحد مداخل عملية المراجعة تتميز بسمات أساسية هى:

أ- يقوم بعمليات المراجعة المشتركة أكثر من مراجع مستقل.
ب- يتم التنسيق بين المراجعين المشاركين في عملية المراجعة المشتركة من أجل تقسيم المهام وتحديد المسئوليات.
ت- المسئولية عن أعمال مراجعة القوائم المالية تضامنية بين المراجعين المشاركين في المراجعة المشتركة.
ث- يتم إصدار تقرير مراجعة واحد مشترك يوقع عليه جميع المراجعين المشاركين في عملية المراجعة.

وفى هذا الصدد يؤكد الباحث على ضرورة ألا يتم الخلط بين مدخل المراجعة المشتركة وكل من مدخل المراجعة المزدوجة Double Audit، ومدخل المراجعة الثنائية Dual Audit. حيث تعنى المراجعة المزدوجة أداء أعمال المراجعة مرتان من قبل مراجعان مختلفان (Abdollahiebli,2018,P.7)، لذلك تسمى أيضاً المراجعة المزدوجة بالمراجعة المتوازية Parallel Audit (محمود،٢٠١٦،ص١٤٦)، حيث يتم التعاقد مع مكتبى مراجعة مستقلين لقيام كل منهم بأداء أعمال المراجعة بالكامل بشكل مستقل عن المكتب الآخر، على أن يصدر كل مكتب تقرير مستقل به عن نتيجة أداءه لعملية المراجعة، ومن ثم يكون كل مكتب مسئول عن تقريره بعيداً عن تقرير المكتب الآخر. وهذا النوع من أنواع المراجعة يظهر بوضوح فى البيئة المصرية فى الشركات التى تساهم الدولة فى ملكيتها مثل الشركات الحكومية وشركات قطاع الأعمال العام وشركات التأمين وشركات التمويل العقارى، حيث يقوم بمراجعة حسابات هذه الشركات الجهاز المركزى للمحاسبات بالإضافة إلى مراقب حسابات أخر مستقل يتم اختياره وفقاً للقوانين المنظمة لهذه الشركات (محمد،٢٠١٨،ص٨٧٥-٨٧٦).

أما المراجعة الثنائية فتختلف عن المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة في طبيعة التعاقد وتوزيع المسئوليات وإصدار تقرير المراجعة، حيث يتعاون اثنان من المراجعين أو اثنان من الشركاء داخل نفس المكتب أو من مكاتب مختلفة ليقوم كل مراجع بمراجعة جزء من القوائم المالية الخاصة بالشركة ويصدر تقرير منفصل عن المهمة التي قام بها، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم أحد المراجعين بمراجعة شركة أو شركات تابعة تقدم أحد الأنشطة الاقتصادية على أن يقوم المراجع الأخر بمراجعة شركة أو شركات تابعة تقدم نشاط أخر تابع لنفس الشركة القابضة، أو أن يقوم أحد المراجعين بمراجعة القوائم المالية المستقلة ويقوم الأخر بمراجعة القوائم المالية المجمع، أو أن يقوم مراجع بمراجعة القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية المحلية ويتولى الآخر مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية (محمد،٢٠١٨،ص٨٧١).

٣-٢ مبادئ المراجعة المشتركة:

حددت قائمة ارشادات المراجعة رقم ١٠ (AGS 10) "المراجعة المشتركة" الصادرة عام ٢٠١٢ عن معهد سنغافورة للمحاسبين القانونيين (ISCA) مجموعة من المبادئ التى تقوم عليها المراجعة المشتركة والتى تتضمن فى طياتها ارشادات لتنفيذ عمليات المراجعة المشتركة. ويمكن للباحث تلخيص هذه المبادئ فى النقاط التالية:

٣-٢-١ الأدوار والمسئوليات:

- المراجع المشترك مسئول بالتضامن مع المراجعين المشتركين معه عن أعمال المراجعة المشتركة ومن ثم عن رأى المراجعة فى القوائم المالية.
- المراجع مسئول عن عمل المراجعين المشتركين معه فى عمليات المراجعة ولا يمكن أن يدعى الجهل بالعمل الذى يقوم به المراجعون الآخرون.
- على المراجع التحقق من أن اجراءات المراجعة قد تمت وفقاً لإطار المراجعة المعمول به وأنه تم الحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية (بما فى ذلك العمل الذى قام به المراجعون الآخرون المشتركون معه).
- يقوم المراجعون المشتركون فى عملية المراجعة بإصدار تقرير مراجعة واحد يوقع عليه الجميع.

٣-٢-٢ مبادئ اجراءات المراجعة:

- لا تختلف طبيعة وتوقيت ومدى العمل المؤدى فى مراجعة القوائم المالية عند اتباع مدخل المراجعة المشتركة عنه فى حالة اتباع مدخل المراجعة الفردية. ومن ثم فعلى المراجع المشترك الالتزام بالمبادئ والمتطلبات الواردة فى إطار المراجعة المعمول به.
- يشترك المراجعون فى إعداد خطة المراجعة المشتركة معاً.
- يتم توزيع العمل بين المراجعين المشاركين ويقوم كل مراجع بالتوقيع على الموافقة على أداء المهام الموكلة إليه. ويمكن أن يتم تقسيم العمل طبقاً للشركات التابعة أو المناطق الجغرافية أو بنود الأصول والالتزامات أو الإيرادات والمصروفات.

٣-٢-٣ اعتبارات رقابة الجودة:

- يلتزم المراجع المشترك بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بما فى ذلك المتعلقة بالاستقلال، حيث يحمى هذا الاستقلال قدرة المراجع على تكوين رأيه دون التأثر بأى مؤثرات قد تضر بهذا الرأى.
- يجب أن يكتسب المراجع المشترك فهماً عاماً للمراجع الآخر المشترك معه قبل قبول المهمة أو الاستمرار فيها، ويشمل هذا الفهم بصورة عامة التحقق مما إذا كان المراجع الآخر يلتزم بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة وبخاصة الاستقلال، وكذلك التحقق من مدى الكفاءة المهنية للمراجع الآخر ومدى قدرته على المشاركة مع آخرين فى إتمام أعمال المراجعة.
- قبل قبول المهمة أو الاستمرار فيها يجب على المراجع المشترك الحصول على الوثائق والمعلومات الضرورية من المراجع الآخر للتأكد من وجود نظام ملائم لرقابة الجودة فى شركة المراجعة الخاصة بالمراجع الآخر.

٣-٢-٤ اعتبارات اختلاف الرأى بين المراجعين:

- على المراجع المشترك وضع السياسات والاجراءات اللازمة للتعامل مع حالات الخلافات فى الرأى وتسويتها.
- يجب فى الحالات التى لا يمكن فيها حل الخلافات فى الرأى بين المراجعين إبلاغ الإدارة فى أقرب وقت ممكن.
- يجب حل الخلافات قدر الإمكان قبل وضع تقرير المراجعة فى صيغته النهائية. وفى الحالات النادرة التى لا يكون فيها ذلك ممكناً يتعين على المراجع المشترك أن ينظر فيما إذا كان من المناسب الانسحاب من المشاركة فى أعمال المراجعة.

٣-٢-٥ المراجعة الشاملة لعمل المراجعين الآخرين:

- يقوم المراجع بمراجعة أداء أعمال المراجعة المنفذة بواسطة المراجعين الآخرين المشاركين معه فى المهمة، وتتضمن هذه المراجعة تقييم ما يلى:
  - ما إذا كانت اجراءات المراجعة المحددة فى الخطة قد تم أداؤها من قبل المراجعين الآخرين.
  - ما إذا كان قد تم تجميع أدلة المراجعة الملائمة والتى سيعتمد عليها رأى المراجعة.
  - ما إذا كان استنتاجات المراجعين الآخرين مقبولة بشكل عام ومتسقة.
- إذا استنتج المراجع أن العمل المؤدى بواسطة المراجع الآخر غير كاف فيجب عليه مناقشة الأمر مع المراجع الآخر وتحديد إجراءات إضافية يقوم بها المراجع الآخر، فإذا رفض المراجع الآخر القيام بهذه الاجراءات الإضافية ورأى أنها غير مجدية فعلى المراجع الأول تنفيذ هذه الاجراءات الاضافية من منطلق المسئولية التضامنية بين المراجعين المشتركين.

٣-٢-٦ تجميع ملف المراجعة النهائى:

- يجب على المراجع اتباع الارشادات الواردة فى إطار المراجعة المعمول به فيما يتعلق بتجميع ملف المراجعة النهائى.

- يجب الاحتفاظ بأوراق عمل المراجعة التى تدعم عملية المراجعة المشتركة، ويجب أن تتضمن توثيق للعمل المؤدى بما فى ذلك أعمال المراجعة الشاملة لعمل المراجعين المشاركين فى عملية المراجعة.
- يجب أن يكون التوثيق فى ملف المراجعة كافياً لأى مراجع مستقل يوكل إليه التحقق من أن أعمال المراجعة قد تمت طبقاً لإطار المراجعة المعمول به وطبقاً للمتطلبات الأخلاقية للمهنة.

٣-٢-٧ التواصل:

يجب على المراجعين المشاركين فى عملية المراجعة المشتركة التواصل معاً فى الوقت المناسب، ويتضمن هذا التواصل ما يلى:

- المتطلبات الأخلاقية وبخاصة متطلبات الاستقلال.
- نظام رقابة الجودة المعمول به فى مكتب المراجع المشترك والذى يحقق متطلبات إطار المراجعة المعمول به.
- المخاطر الهامة المحددة للتحريفات الجوهرية المتعلقة بالغش والأخطاء فى القوائم المالية والتى تكون ملائمة لعمل المراجع الآخر.
- معلومات عن عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات والتى قد تؤدى إلى تحريفات جوهرية فى القوائم المالية.
- وصف لأى أوجه قصور قد تم تحديدها فى نظام الرقابة الداخلية.
- أى أمور أخرى يجب أن يعلمها المراجع الآخر وتكون ملائمة لأداء مهامه.

٣-٣ منافع المراجعة المشتركة:

اقترح العديد من الباحثين وكذلك العديد من المنظمات المعنية مدخل المراجعة المشتركة كحل للعديد من المشاكل مثل الحد من حالة احتكار سوق المراجعة فى معظم الدول والتى تسيطر عليه مكاتب المحاسبة الكبار، وتحسين جودة عملية المراجعة ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية، ودعم استقلالية المراجعين وغيرها من المنافع المرجوة من المراجعة المشتركة.

وقد ألزمت العديد من الدول الشركات العاملة بها أو الشركات العاملة ببعض القطاعات فيها بالمراجعة المشتركة بغية تحقيق هذه المنافع المرجوة والتى يمكن تحديدها بشيء من الإيجاز فى الآتى:

أ- الحد من حالة الاحتكار السائدة فى معظم أسواق خدمات المراجعة: اقترحت الورقة الخضراء المراجعة المشتركة كأحد الحلول الناجعة فى تخفيض حالة تركز سوق خدمات المراجعة فى الشركات الكبرى وما يمكن أن يترتب على هذه الحالة من تداعيات سلبية فى حالة فشل أحد شركات المراجعة المسيطرة على السوق (EC,2010,p.14). وأشارت الورقة الخضراء إلى أن تحقيق هذه المنفعة يتطلب الزام الشركات بتعيين واحد على الأقل من المراجعين الصغار للاشتراك فى أعمال المراجعة المشتركة. ويرى الباحث أن الالزام بالمراجعة المشتركة يعنى زيادة حجم الطلب على المراجعين مع الثبات النسبى لعدد المراجعين الكبار الأمر الذى يتطلب معه زيادة الاستعانة بمراجعين غير كبار للمشاركة فى أعمال المراجعة، وبالطبع يؤدى اشتراك مراجعين صغار مع

آخرين كبار فى تنفيذ مهام المراجعة إلى اكتساب هؤلاء الصغار المزيد من الخبرة والتى تمكنهم مستقبلاً من منافسة الكبار الأمر الذى ينعكس إيجابياً فى النهاية على حالة المنافسة فى سوق خدمات المراجعة. وقد أثبتت الدراسات أن حالة الاحتكار التى تسود أسواق المراجعة تنخفض بشكل ملحوظ فى البلدان التى لها تاريخ طويل من استخدام المراجعة المشتركة كفرنسا والدنمارك (Kermiche and Piot,2014 &Abdollahiebli,2018,p.7). كما أثبتت دراساتى (صالح،٢٠١٥ & عبد القوى،٢٠١٧) الدور الايجابى للمراجعة المشتركة فى تخفيض درجة التركز فى سوق المراجعة المصري.

ب- تحسين جودة عملية المراجعة وجودة التقارير المالية: مما لا شك فيه أن الهدف الأسمى الذى تسعى منظمات المراجعة المهنية وكذلك الأكاديميين والباحثين فى مجال المراجعة إلى تحقيقه ويعملون ليل نهار من أجل الوصول إليه هو تحقيق أعلى مستويات ممكنة من جودة عملية المراجعة، فإصدار المعايير والتوصيات والإرشادات ما هى إلا خطوات فى سبيل تحقيق هذا الهدف. وكانت المراجعة المشتركة أحد أهم الاقتراحات التى أوصت بها العديد من المنظمات المهنية كحل فعال لحالة انخفاض مستوى جودة عمليات المراجعة وما صاحبها من تأثير سلبي على ثقة أصحاب المصلحة فى مهنة المراجعة. ويرى الباحث أن المراجعة المشتركة قد تكون ضرورية فى تحقيق هذا الهدف خاصة فى بيئة أعمال تتمثل الخاصية الرئيسية فى منشآتها فى كبر الحجم وتنوع وتعقد العمليات، الأمر الذى يتطلب معه بذل جهد مضاعف من قبل المراجعين لتخفيض درجة المخاطر المحيطة بمراجعة مثل هذه المنشآت، ولا شك أن وجود أكثر من شركة مراجعة تشترك معاً فى مراجعة حسابات المنشأة بحيث يتم التنسيق وتقسيم مهام المراجعة بينهم سيضمن إلى حد بعيد بذل المراجعين المشاركين لمستوى العناية المهنية اللازم والذى يؤدى إلى تحسين جودة أداء المهام الموكلة لكل مراجع ومن ثم جودة عملية المراجعة ككل. وإن كانت جودة المراجعة تعنى قدرة المراجعين على اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقرير عنها (Abdollahiebli,2018,p.8) فإن تحسين جودة عملية المراجعة يعنى تحسين جودة التقارير المالية، ومن ثم يتوقع ارتفاع جودة التقارير المالية المراجعة من قبل مراجعين مشتركين بالمقارنة بالتقارير المالية المراجعة من قبل مراجع واحد فقط. وعلى الرغم من معارضة بعض الهيئات والباحثين للمراجعة المشتركة والتشكيك فى قدرتها على تحسين جودة عملية المراجعة (Lesage et al,2012 & Andre et al,2013 & Deng et al,2014) ، فقد أثبتت العديد من الدراسات الأثر الايجابى للمراجعة المشتركة على كل من جودة المراجعة وجودة التقرير المالى (Francis et al,2009 & Zerni et al,2012 & Okaro et al,2018). كما أثبتت معظم الدراسات التى تمت فى البيئة المصرية الأثر الايجابى للمراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة (متولى،٢٠١٣ & El Assy,2015 & رويشد،٢٠١٦ & محمود،٢٠١٦ & عبد القوى،٢٠١٧).

ت- دعم استقلال المراجعين: اقترحت الورقة الخضراء أيضاً المراجعة المشتركة بجانب آليات أخرى كحل ممكن لمشكلة انخفاض ثقة السوق فى استقلال المراجعين (Zerni et al,2012,p.2). فاشتراك أكثر من مراجع فى تنفيذ مهام المراجعة يقوى موقف كل منهم فى مواجهة الضغوط التى قد تحاول إدارة العميل فرضها عليه، ومن ثم تعزز من استقلاله. كما أن ارتباط مهام أحد المراجعين بمهام المراجع المشارك معه واعتماد كفاءة وفعالية أداؤه بكفاءة أداء الآخر يتطلب من كليهما فرض رقابة جودة على أداء الآخر ومن ثم تمثل آلية الرقابة هذه ضمانة إضافية لاستقلال كلا المراجعين، خاصة مع تضامن المسئولية بينهم والتى تعنى إمكانية مسائلة أحد المراجعين عن نتائج أعمال لم يقم بها، الأمر الذى يتطلب مراجعة كل مراجع لأعمال المراجع الآخر ومتابعته باستمرار للتحقق من جودة أداؤه بالشكل الذى يضمن إلى حد بعيد تحقيق مستوى الجودة المتوقع من عملية المراجعة ككل. وكما هو الحال فى باقى المنافع المرتقب تحقيقها من الاعتماد على مدخل المراجعة المشتركة، فهناك من رأى أن للمراجعة المشتركة تأثير سلبي على استقلالية المراجعين حيث توفر المراجعة المشتركة فرصة للشركة لتسوق الرأى Opinion Shopping داخلياً بين المراجعين المشاركين فى عملية المراجعة (Deng et al,2014,p.1048). ومع ذلك فقد اتفق معظم الباحثين على وجود أثر إيجابى للمراجعة المشتركة على استقلالية المراجعين (متولى،٢٠١٣ & عبد القوى،٢٠١٧ -Audousset Coulier,2014 &).

وفى نهاية هذا الجزء يؤكد الباحث على أن المنافع السابق عرضها لا تمثل كل المنافع المرجو تحقيقها من الاعتماد على المراجعة المشتركة وإنما تمثل أهم هذه المنافع والتى نالت قدراً وفيراً من اهتمام الباحثين والمنظمات المهنية. كما يؤكد الباحث على وجود علاقات تكاملية بين المنافع وبعضها البعض، فدعم استقلال المراجع يؤثر إيجابياً فى جودة عملية المراجعة والتى تنعكس فى النهاية على جودة التقارير المالية، كما أن انخفاض حالة احتكار أسواق خدمات المراجعة وتحسين المنافسة فى هذه الأسواق ينعكس إيجابياً على كل من استقلال المراجعين وجودة عملية المراجعة.

٣-٤ مشاكل ومعوقات تحقق منافع المراجعة المشتركة:

على الرغم من اقتراح المراجعة المشتركة كأحد الحلول الناجعة للعديد من المشكلات المرتبطة بمراجعة القوائم المالية إلا أن هناك العديد من المخاوف والتى تمثل معوقات محتملة يمكن أن تقف حائلاً دون تحقق المنافع المرجوة من المراجعة المشتركة. ويمكن للباحث تحديد أهم المخاوف أو المعوقات أو المشاكل المرتبطة بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة فى ارتفاع اتعاب المراجعة المشتركة، والمشاكل الناجمة عن ضعف أو صعوبة التنسيق بين المشاركين فى عملية المراجعة المشتركة، ويمكن توضيح هاتين المشكلتين بشيء من التفصيل كما يلى:

أ- ارتفاع أتعاب المراجعة المشتركة: تتمثل أهم مشاكل تطبيق مدخل المراجعة المشتركة فى ارتفاع تكاليفها أو ارتفاع أتعابها، فتكلفة الحصول على خدمات رأسان قد تزيد عن تكلفة الحصول على خدمة رأس واحدة. وبالاعتماد على

تحليل التكلفة والعائد لاستخدام مدخل المراجعة المشتركة يمكن أن تبرر منافع المراجعة المشتركة تكاليفها المرتفعة، ولكن العديد من الهيئات عارضت مدخل المراجعة المشتركة ورأت أن الزيادة الكبيرة فى أتعاب المراجعة المشتركة لا تبرر أبداً أى تحسين متوقع فى جودة عملية المراجعة، فالمراجعة المشتركة ترتبط بالأتعاب المرتفعة نظراً لزيادة تعقد عملية المراجعة عندما تتم بواسطة شركتان للمراجعة، وهذا هو السبب الرئيسي فى إلغاء الدنمارك للمراجعة المشتركة الإلزامية فى عام ٢٠٠٥ (Andre et al,2013,p.1). ومن المتوقع أن تزيد تكاليف المراجعة المشتركة عن تكاليف المراجعة الفردية نظراً لوجود تكاليف إضافية تتطلبها المراجعة المشتركة تتمثل فى تكاليف التنسيق بين المشاركين فى عملية المراجعة (Okaro et al,2018,p.321)، وكذلك قد يطالب المشاركين فى أعمال المراجعة المشتركة أتعاب إضافية تغطى المخاطر المرتفعة الناتجة عن المسئولية التضامنية عن أعمال المراجعة (Andre et al,2013,p.8). وللوقوف على الأثر الفعلى للمراجعة المشتركة على أتعاب عملية المراجعة لابد من الاخذ فى الاعتبار العديد من المحددات والتى تتمثل أهمها فى نوع المراجعين المشاركين فى عملية المراجعة وخصائص الشركة محل المراجعة، وبأخذ هذه المحددات فى الاعتبار اختلفت نتائج الدراسات السابقة، فمنهم من أثبت أن الشركات كبيرة الحجم تتمتع بقدرة تفاوضية عالية مع المراجعين تمكنها من تخفيض أتعاب عملية المراجعة المشتركة (Thinggaard and Kicrtzner,2008).

كما أكد البعض أن وجود فئات معينة من الملاك فى هيكل الملكية كالملكية المؤسسية والملكية الادارية، وكذلك وجود اليات حوكمة شركات فعالة فى الشركة يفرض رقابة فعالة على عملية إعداد التقارير المالية الأمر الذى يمكن أن يخفض من حجم الجهد المبذول فى عملية المراجعة ومن ثم يضع الشركة فى موقف أقوى عند مساومة المراجعين على أتعاب المراجعة (Nekhili et al,2014).

وأخيراً فقد اختلفت نتائج الدراسات فيما يتعلق بأثر نوع المراجعين المشاركين فى عملية المراجعة المشتركة على أتعاب عملية المراجعة، فمن هذه الدراسات من أثبت أن وجود مراجعين كبار فى عملية المراجعة يمكن أن يخفض من تكاليف عملية المراجعة المشتركة (محمود،٢٠١٦ & Audousset-Coulier, 2014 & Deng et al, 2014)، ومن الدراسات من أثبت عكس هذه النتائج ورأى أن وجود مراجعين كبار فى عملية المراجعة يزيد من أتعابها (رويشد،٢٠١٦& Andre et al,2013 & Nekhili et al,2014).

ب- صعوبة أو ضعف التنسيق بين المشاركين فى عملية المراجعة المشتركة: لا شك أن نجاح عملية المراجعة المشتركة يتوقف على التنسيق الجيد بين المشاركين فى عملية المراجعة، فلابد من التنسيق بينهم فى جميع مراحل عملية المراجعة بدءً من مرحلة التخطيط لأعمال المراجعة ومروراً بمرحلة التنفيذ وما يتخللها من مهام متعددة وانتهاءً بتكوين الرأى وإصدار تقرير المراجعة. ولا شك أن وجود

أى خلل فى عملية التنسيق خلال هذه المراحل سيؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة. ومن مظاهر صعوبة التنسيق بين المشاركين عدم وجود معايير محددة يستند عليها عند تقسيم المهام بين المشاركين فى عملية المراجعة، وتتفاقم هذه المشكلة فى حالة مشاركة مراجع كبير مع أخر صغير فى عملية المراجعة (نخال،٢٠١٨،ص٢٩١). كما قد يترتب على المنافسة بين مكاتب المراجعة المشاركين فى عملية المراجعة آثار سلبية تدفعهم إلى عدم التعاون البناء فيما بينهم مما يؤثر سلباً فى جودة عملية المراجعة (Abdollahiebli,2018,p.9). وأخيراً قد يؤدى ضعف التنسيق بين المشاركين فى عملية المراجعة المشتركة إلى اختلاف الرأى بين المشاركين بما يحول دون الوصول إلى رأى موحد وقد حدث ذلك فى فرنسا عام ٢٠٠٧ عند القيام بمراجعة حسابات Belvedere Group حيث اصدر المراجع الأول KPMG تقرير متحفظ بينما لم يوافق المراجع الثانى Cabinet Jean-Louis Durand على هذا الرأى (Ratzinger-Sakel et al,2012,p.12).

ويؤكد الباحث فى نهاية مناقشة منافع ومشاكل تطبيق مدخل المراجعة المشتركة أن الاستفادة من هذه المنافع والتغلب على تلك المشاكل يعتبر أمر نسبي يختلف من شركة لأخرى طبقاً لما تمتلكه كل شركة من مقومات تمكنها من الاستفادة من خدمات المراجعة المشتركة والتغلب على مشاكلها، وهذا ما يحاول الباحث تحليله واختباره من خلال هذا البحث من أجل الوصول إلى الخصائص المميزة للشركات التى تعتمد على هذا المدخل عند مراجعة قوائمها المالية.

٣-٥ محددات الطلب على المراجعة المشتركة وتطوير الفروض:

يتوقف الطلب على أى شيء على كل من الرغبة فى الحصول على منافع الشيء والقدرة على تحصيل هذه المنافع، فالطلب على خدمات المراجعة المشتركة يتوقف على عاملى الرغبة والقدرة، فالشركات التى اختارت المراجعة المشتركة وفضلتها على المراجعة الفردية هى الشركات الراغبة فى الحصول على منافع المراجعة المشتركة وتمتلك القدرة التى تمكنها من التغلب على مشاكلها من أجل تحصيل هذه المنافع. وانطلاقاً من عاملى الرغبة والقدرة يقوم الباحث بتحليل مجموعة من المحددات التى يرى أنها محددات لرغبة و/أو قدرة الشركة على الاستفادة من منافع المراجعة المشتركة، ومن ثم قد توضح هذه المحددات الخصائص الرئيسية للشركات الطالبة لخدمات المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية، وتتمثل هذه المحددات فى الآتى:

٣-٥-١ تركيبة هيكل الملكية:

يعتبر المراجع الخارجى عين الملاك على أداء الإدارة، فإن كانت الإدارة طبقاً لنظرية الوكالة Agency Theory هى وكيل الملاك فى تسيير الأعمال فالمراجع الخارجى هو وكيل الملاك فى الرقابة على أعمال الإدارة للتحقق من أن أداء الإدارة يسير فى اتجاه تعظيم قيمة المشروع ومن ثم تحقيق مصالح الملاك. لذلك يتم اختيار المراجع الخارجى وتعيينه بقرار من الجمعية العمومية للمساهمين، ومن ثم فالرغبة فى الاعتماد على مراجع معين أو الاعتماد على مدخل معين من مداخل المراجعة (مراجعة فردية / مشتركة / مزدوجة / ثنائية) تنبع بشكل أساسي من الملاك، وهنا تلعب تركيبة هيكل ملكية المشروع

ونوعية الملاك دوراً كبيراً فى المفاضلة بين مداخل المراجعة المختلفة وخاصة بين مدخلى المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة.

ويرى الباحث أن وجود كل من الملكية الإدارية Managerial Ownership والملكية المؤسسية Institutional Ownership سيكون له دور فى تفضيل مدخل المراجعة المشتركة من عدمه. فانفصال الملكية عن الرقابة سواء بعدم وجود ملكية عائلية أو عدم تركز الملكية فى مؤسسات وجهات محددة أو انخفاض نسبة الملكية المؤسسية يؤدى إلى ارتفاع مستوى عدم تماثل المعلومات ومن ثم يرتبط ذلك بالطلب على مستوى عال من جودة المراجعة (Francis et al,2009,p.36).

يؤدى ارتفاع نسبة الملكية الإدارية فى هيكل ملكية الشركة إلى انخفاض حالة تعارض المصالح بين الإدارة والملاك، حيث ستعمل الإدارة فى اتجاه تحقيق مصالح الملاك (التى هى جزء منهم) وتعظيم قيمة الشركة (Nekhili et al,2014,p.391)، وقد أثبتت العديد من الدراسات أن امتلاك المديرين لنسبة كبيرة من أسهم الشركة يؤدى إلى فرض رقابة عالية على أداء الإدارة ما يؤدى إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح التى تؤثر سلباً فى جودة التقارير المالية ومن ثم تضر بمصالح باقى الملاك وأصحاب المصلحة الآخرين (Ali et al,2008 & Alves,2012)، ومن ثم قد يؤدى ارتفاع نسبة الملكية الإدارية إلى زيادة ثقة باقى الملاك فى الإدارة ونزاهتها ومن ثم زيادة ثقتهم فى جودة التقارير المالية المعدة بواسطة هذه الإدارة، الأمر الذى قد يدفع الملاك إلى عدم تفضيل المراجعة المشتركة عالية التكاليف والاكتفاء بالمراجعة الفردية. ومن ثم يتوقع الباحث أن الشركات المصرية التى اعتمدت على مدخل المراجعة المشتركة هى تلك الشركات التى تنخفض فيها نسبة الملكية الإدارية، وأن الشركات المصرية التى ترتفع فيها نسبة الملكية الإدارية قد فضلت الاعتماد على مدخل المراجعة الفردية. ومن ثم يمكن صياغة الفرض الأول لهذا البحث كما يلى (فى صورة الفرض العدمى):

الفرض الأول: لا توجد اختلافات معنوية فى نسبة الملكية الإدارية بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة وتلك التى تستخدم المراجعة الفردية.

وكذلك يمثل وجود نسبة مرتفعة من الملكية المؤسسية فى هيكل ملكية الشركة وسيلة ضغط على إدارة الشركة فى اتجاه تحقيق مصالح الملاك وذلك من خلال قدرتها على فرض رقابة على أداء الإدارة بشكل عام وعلى عملية إعداد التقارير المالية بشكل خاص. هذا الدور الرقابى الذى يمكن أن تقوم به المؤسسات المالكة للشركة قد يؤدى إلى انخفاض درجة اعتمادهم على أعمال المراجع الخارجى (Nekhili et al,2014,p.392)، كما أن وجود نسبة مرتفعة من الملكية المؤسسية يرتبط بعلاقة سلبية مع قدرة الإدارة على إدارة الأرباح، فقدرة الإدارة على التلاعب بالأرباح تنخفض بشكل ملحوظ مع ارتفاع نسبة الملكية المؤسسية (Ali et al,2008,p.106 & Al-Fayoumi et al,2010,p.28)، لذلك يمكن أن يؤدى ارتفاع نسبة الملكية المؤسسية فى هيكل ملكية الشركة إلى زيادة ثقة باقى الملاك فى جودة عملية إعداد التقرير المالى، الأمر الذى قد يدفع الملاك لتفضيل المراجعة الفردية عن المراجعة المشتركة توفيراً للتكاليف المرتفعة وثقة منهم فى أن المراجعة الفردية تستطيع مع وجود رقابة الملكية المؤسسية إضفاء الثقة فى التقارير المالية. وعلى الجانب الآخر يرى الباحث أن وجود الملكية المؤسسية فى

هيكل ملكية الشركة قد يمثل وسيلة ضغط على الإدارة وكذلك وسيلة تحفيز لباقى الملاك من أجل الاعتماد على المراجعة المشتركة وذلك فى حالة عدم تمكن هذه المؤسسات من فرض رقابة على عملية إعداد التقارير المالية، ومن ثم ستسعى هذه المؤسسات مع باقى الملاك إلى الحصول على أعلى مستوى ممكن من جودة عملية المراجعة من خلال الاعتماد على المراجعة المشتركة. ومن ثم يتوقع الباحث أن تؤثر نسبة الملكية المؤسسية فى قرار تحديد مدخل المراجعة المناسب للشركة فى البيئة المصرية، فقد يرتبط الطلب على المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية بارتفاع نسبة الملكية المؤسسية، كما قد يرتبط هذا الطلب بانخفاض هذه النسبة، وبالتالى يمكن صياغة الفرض الثانى لهذه الدراسة كما يلى:

الفرض الثانى: لا توجد اختلافات معنوية فى نسبة الملكية المؤسسية بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة وتلك التى تستخدم المراجعة الفردية.

٣-٥-٢ حجم الشركة:

يلعب حجم الشركة دوراً هاماً فى تحديد مدخل المراجعة المناسب لحسابات الشركة، فكبر حجم الشركة وتعدد أنشطتها وتعقد عملياتها يدفع الملاك إلى المطالبة بمستوى عال من جودة المراجعة الخارجية، وذلك بعكس الشركات صغيرة الحجم. فالشركات كبيرة الحجم تعنى عدد كبير من الصفقات أو العمليات الأمر الذى يحتاج لرقابة أكثر فعالية وكفاءة على عملياتها الداخلية كما يتطلب جهد كبير فى عمليات المراجعة الخارجية (Nekhili et al,2014,p.393 & Bisogno and Deluca,2016,p.6).

وقد أثبتت العديد من الدراسات العلاقة الايجابية بين حجم الشركات والطلب على مستويات أعلى من جودة المراجعة الخارجية متمثلة فى الطلب على خدمات المراجعة المشتركة وخاصة من المراجعين الكبار (Marmousez,2012 & Nekhili et al,2014 & Bisogno and Deluca,2016 & Abdollahiebli,2018). ومن ناحية أخرى وبالنظر إلى الأتعاب المرتفعة المرتبطة بمدخل المراجعة المشتركة فإن الاعتماد على هذا المدخل فى المراجعة يتطلب قدرات عالية للشركة تمكنها إما من تحمل هذه الأتعاب العالية أو تمكنها من مساومة المراجعين على تخفيض هذه الأتعاب، ولا شك ان الشركات كبيرة الحجم تكون فى موقف قوى عند مساومة المراجعين على أتعاب المراجعة بالمقارنة بالشركات صغيرة الحجم، فقد أثبتت الدراسات الدور الإيجابى لحجم الشركة فى مواجهة التكاليف المرتفعة لعمليات المراجعة المشتركة (Thinggaard and Kicrtzner,2008 & Abdollahiebli,2018). مما سبق يمكن القول أن لحجم الشركة دوراً مزدوجاً فى قضية الطلب على خدمات المراجعة المشتركة، فحجم الشركة يعمل كمحدد هام لرغبة الشركة فى الحصول على خدمات مراجعة عالية الجودة، كما يعتبر حجم الشركة محدداً هاماً لقدرة الشركة على الاستفادة من هذه الخدمات من خلال القدرة على تحمل الأتعاب المرتفعة لها وتذليل العقبات التى تعوق الاستفادة من منافعها. لذلك يرى الباحث أن الشركات كبيرة الحجم تعتمد بشكل أكبر على خدمات المراجعة المشتركة بالمقارنة بالشركات صغيرة الحجم، ومن ثم يتوقع الباحث أن تختلف أحجام الشركات المصرية المعتمدة على المراجعة المشتركة عن أحجام الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية، وبالتالى يمكن صياغة الفرض الثالث لهذه الدراسة كما يلى:

الفرض الثالث: لا توجد اختلافات معنوية بين حجم الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة وحجم الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة الفردية.

٣-٥-٣ فعالية حوكمة الشركات:

يتوقف الطلب على المراجعة المشتركة وضمان نجاحها بدرجة كبيرة على مدى فعالية آليات الحوكمة المطبقة بالشركة، حيث تلعب آليات حوكمة الشركات دوراً كبيراً فى الحد من المعوقات والمشاكل المرتبطة بمدخل المراجعة المشتركة والتى من شأنها تخفيض جودة عملية المراجعة ومن ثم جودة التقارير المالية. وإن كانت المراجعة الخارجية هى أحد أهم آليات الحوكمة التى تعتمد عليها الشركة فى ضبط أداءها وتحقيق أهدافها، فإن تحقيق الدور المأمول من المراجعة الخارجية يتوقف بشكل كبير على مدى فعالية الآليات الأخرى ومدى دعمها لها. وتؤثر آليات حوكمة الشركات فى جودة المراجعة الخارجية إما من خلال الاختيار المناسب للمراجع الخارجى، أو من خلال إحكام الرقابة على الأداء الداخلى للمنشأة ومن ثم تخفيض درجة المخاطرة المرتبطة بعملية مراجعة القوائم المالية، أو من خلال تهيئة المناخ المناسب لعمل المراجع الخارجى من ضمان التنسيق الجيد بينه وبين مختلفة الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة، والحد من المعوقات التى قد تواجهه أثناء قيامه بأعمال المراجعة، وضمان دحض ما قد يُستجد من تهديدات لاستقلاليته أثناء تنفيذ أعمال المراجعة. ومن أهم آليات حوكمة الشركات التى تؤثر بشكل كبير فى جودة عملية المراجعة الخارجية مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعة الداخلية. وسينصب اهتمام الباحث هنا على توضيح مدى وجود علاقة بين فعالية كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والطلب على المراجعة المشتركة. وعلى الرغم من فصل أدلة حوكمة الشركات بين أدوار ومسئوليات كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، إلا أنه لا يمكن الفصل بينهما عملياً، فلجنة المراجعة ما هى إلا لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة يشكلها المجلس كما يتراءى له وهو المسئول فى النهاية عن أعمالها.

مجلس الإدارة هو المسئول الأول عن إدارة الشركة وتسيير أمورها، فعليه يقع عبء ضمان نجاح الشركة واستمرارها. وقد نصت أدلة حوكمة الشركات على الدور الهام والمسئوليات الرئيسية لمجلس الإدارة، ففى سياق الحديث عن دور مجلس الإدارة ومسئولياته نص الدليل المصري لحوكمة الشركات فى إصداره الثالث الصادر فى أغسطس ٢٠١٦ على أن المسئولية النهائية عن الشركة تظل لدى المجلس ولو قام بتشكيل لجان أو تفويض جهات أو أفراد آخرين للقيام ببعض أعماله، كما أشار الدليل إلى أن على المجلس القيام بدوره فى وضع الأهداف الاستراتيجية وإقرار الخطط والسياسات العامة التى تحكم سير العمل بالشركة، ومراقبة أداء الادارة التنفيذية والتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة مخاطر الشركة وتحديد الأسلوب الأمثل لتطبيق الحوكمة (مركز المديرين المصرى، ٢٠١٦، ص ١٧-١٨).

أما لجنة المراجعة فيقوم بتشكيلها مجلس الإدارة وتُعتمد لائحة عملها ويحدد المقابل المادى لأعضائها ورئيسها من قبل المجلس، وتُشكل من أعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين والمستقلين أو من خارج الشركة. ومن أهم مهام لجنة المراجعة دراسة نظام الرقابة الداخلية بالشركة، ودراسة القوائم المالية قبل عرضها على المجلس، والتوصية للمجلس بتعيين مراقب الحسابات، والاطلاع على خطة المراجعة، ودراسة ملاحظات

وتوصيات مراقب الحسابات، ومناقشة واعتماد الخطة السنوية لإدارة المراجعة الداخلية والاطلاع على تقاريرها (مركز المديرين المصرى، ٢٠١٦، ص ٢٣-٢٤).
وبالنظر بدقة فى مهام ومسئوليات كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة نجد أن ضمان جودة عملية المراجعة الخارجية تبدأ من عندهما، فضمان الاختيار المناسب لمراقب الحسابات، وضمان تهيئة المناخ المناسب له، وضمان مواجهة التهديدات التى قد تقف أمام استقلاليته يتوقف بشكل كبير على فعالية أداء كل من مجلس الادارة ولجنة المراجعة. فاختيار المراجع المناسب للشركة يتم بتوصية من المجلس ومن لجنة المراجعة المنبثقة منه، وتهيئة المناخ المناسب لعمل المراجع وضمان التنسيق الكاف بينه وبين الأطراف المختلفة المرتبطة بعملية المراجعة (كإدارة المراجعة الداخلية ، وباقى العاملين بالمستويات المختلفة من الشركة والتى تتطلب عملية المراجعة التواصل معهم) يقع على عاتق كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة. وبالتالى فقرار الاعتماد على مراجع واحد أو الاعتماد على أكثر من مراجع يتأتى بتوصية من لجنة المراجعة ومجلس الإدارة، لذلك يرى الباحث أن هناك أثر كبير لخصائص كل من مجلس الادارة ولجنة المراجعة على قرار الاعتماد على أكثر من مراجع لمراجعة حسابات الشركة، كما أن لهذه الخصائص دوراً هاماً فى نجاح مدخل المراجعة المشتركة إذا ما قررت الشركة الاعتماد عليه.
فمن ناحية قد يؤدى استخدام آليات حوكمة فعالة إلى تخفيض الجهد المطلوب من مراقب الحسابات بذله عند أداؤه لعملية المراجعة (Nekhili et al,2014,p.389) ومن ثم يمكن فى هذه الحالة تفضيل المدخل الفردى فى المراجعة بدلاً من الاعتماد على المراجعة المشتركة توفيراً لتكاليفها العالية. ومن ناحية أخرى قد تؤدى الفعالية العالية لآليات الحوكمة المطبقة فى الشركة وبخاصة مجلس الادارة ولجنة المراجعة إلى زيادة قدرة الشركة على التغلب على معوقات تحقق المنافع المرجوة من المراجعة المشتركة (كارتفاع أتعابها، وصعوبة التنسيق بين المشاركين فى عملية المراجعة، والتأثيرات السلبية المحتملة على استقلالية المراجعين) ومن ثم قد يمثل ذلك دافعاً فى اتجاه الاعتماد على مدخل المراجعة المشتركة بغية الاستفادة من منافعها.
مما سبق يمكن القول أن مدى فعالية آليات حوكمة الشركات تمثل محدداً هاماً من محددات الطلب على المراجعة المشتركة، ففعالية كل من مجلس الادارة ولجنة المراجعة بوجه خاص قد يمثلان حوافز هامة لرغبة الشركة فى الاعتماد على المراجعة المشتركة وقد يمثلان العكس، فقد تُزيد هذه الفعالية من ثقة الملاك فى أداء الشركة ومن ثم زيادة الثقة فى التقارير المالية وبالتالى تفضيل المراجعة الفردية توفيراً للتكاليف العالية المرتبطة بالمراجعة المشتركة. كما أن فعالية كل من مجلس الادارة ولجنة المراجعة تعتبر محدداً هاماً لقدرة الشركة على الاستفادة من منافع المراجعة المشتركة.
ولما كانت فعالية كل من مجلس الادارة ولجنة المراجعة تتوقف على خصائصهما فإن هذه الخصائص ستمثل من وجهة نظر الباحث محددات أساسية للطلب على خدمات المراجعة المشتركة. ومن أهم الخصائص التى تتوقف عليها فعالية كل من مجلس الادارة ولجنة المراجعة مستوى استقلالية المجلس، وعدد اجتماعاته، وحجم لجنة المراجعة، مستوى استقلاليتها، وعدد اجتماعاتها، ونسبة أعضائها ذوى الخبرة المالية والمحاسبية.

فزيادة مستوى استقلالية كل من مجلس الادارة ولجنة المراجعة قد يمثل وسيلة ضغط فى اتجاه الطلب على مستوى عال من جودة عملية المراجعة والذى قد يتمثل فى المراجعة المشتركة، كما قد تؤدى هذه الاستقلالية إلى زيادة فعالية الدور الرقابى لكل من مجلس الادارة ولجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير المالية ومن ثم قد يمثل ذلك دافعاً لتوفير التكاليف المرتفعة للمراجعة المشتركة وتفضيل المراجعة الفردية. لذلك يفترض الباحث أن مستوى استقلالية مجلس الادارة و مستوى استقلالية لجنة المراجعة يمثلان محددان من محددات الطلب على المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية، ومن ثم يمكن صياغة الفرضين الرابع والخامس لهذه الدراسة كما يلى:

الفرض الرابع: لا توجد اختلافات معنوية فى مستوى استقلالية مجلس الادارة بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة وتلك التى تستخدم المراجعة الفردية.

الفرض الخامس: لا توجد اختلافات معنوية فى مستوى استقلالية لجنة المراجعة بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة وتلك التى تستخدم المراجعة الفردية.

وكذلك فإن زيادة عدد اجتماعات كل من مجلس الادارة ولجنة المراجعة قد يقوى من قدرة الشركة على الاستفادة من منافع المراجعة المشتركة، حيث سيمكنها ذلك من متابعة أعمال المراجعة وتذليل أى صعوبات قد تعوق عملية المراجعة، والتعامل السريع مع حالات الاختلاف وعدم التنسيق التى قد تنشأ بين المشاركين فى عملية المراجعة، ومن ثم ضمان مستوى عال من جودة المراجعة المشتركة. وكذلك قد يمثل ارتفاع عدد اجتماعات كل من مجلس الادارة ولجنة المراجعة محدداً هاماً لفعالية رقابة كليهما على عملية إعداد التقرير المالى ومن ثم ضمان جودة أعلى لهذه التقارير مما يزيد من الثقة فى هذه التقارير ومن ثم تنخفض الحاجة إلى مستوى عال من جودة المراجعة الخارجية ويزيد الطلب على المراجعة الفردية بدلاً من المراجعة المشتركة. لذلك يفترض الباحث أن الشركات المصرية التى اختارت الاعتماد على مدخل المراجعة المشتركة إما أن تكون هى الشركات القادرة على الاستفادة من منافع المراجعة المشتركة وتتمثل مظاهر القدرة هنا فى كثرة عدد اجتماعات كل من مجلس الادارة ولجنة المراجعة، أو هى الشركات التى تعانى من ضعف الدور الرقابى لكل من مجلس الادارة ولجنة المراجعة على عملية إعداد التقرير المالى نتيجة لقلة عدد اجتماعاتهما. لذلك يمكن صياغة الفرضين السادس والسابع لهذه الدراسة كما يلى:

الفرض السادس: لا توجد اختلافات معنوية فى عدد اجتماعات مجلس الادارة بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة وتلك التى تستخدم المراجعة الفردية.

الفرض السابع: لا توجد اختلافات معنوية فى عدد اجتماعات لجنة المراجعة بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة وتلك التى تستخدم المراجعة الفردية.

وأخيراً فإن حجم لجنة المراجعة ونسبة الاعضاء ذوى الخبرة المالية والمحاسبية بها يمثلان محددان هامان لنجاح عملية المراجعة المشتركة. فلا شك أن الحجم الكبير للجنة

المراجعة خاصة مع ازدياد حجم مهامها سيساعد فى متابعة أعمال المراجعة المشتركة ومن ثم سيؤثر إيجابياً فى جودة هذه الأعمال، كذلك فوجود أعضاء ذوى خبرة مالية ومحاسبية فى اللجنة سيدعم من قدرة اللجنة على المساهمة فى تحقيق نجاح المراجعة المشتركة. وعلى الجانب الآخر قد يؤثر الحجم الكبير للجنة المراجعة وزيادة نسبة أعضائها ذوى الخبرة المالية والمحاسبية إيجابياً فى قدرة اللجنة على متابعة عملية إعداد التقرير المالى مما يُزيدها ثقة فى جودة هذا التقرير الأمر الذى قد يمثل حافزاً لتفضيل مدخل المراجعة الفردية عن مدخل المراجعة المشتركة توفيراً للأتعاب العالية المرتبطة بالمراجعة المشتركة. مما سبق يفترض الباحث أن لجنة المراجعة فى الشركات المصرية التى اعتمدت على مدخل المراجعة المشتركة تختلف فى حجمها ونسبة الاعضاء ذوى الخبرة المالية والمحاسبية بها عن تلك الشركات التى اعتمدت على مدخل المراجعة الفردية، ومن ثم يمكن صياغة الفرضين الثامن والتاسع لهذه الدراسة كما يلى:

الفرض الثامن: لا توجد اختلافات معنوية فى حجم لجنة المراجعة بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة وتلك التى تستخدم المراجعة الفردية.

الفرض التاسع: لا توجد اختلافات معنوية فى نسبة أعضاء لجنة المراجعة ذوى الخبرة المالية والمحاسبية بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة وتلك التى تستخدم المراجعة الفردية.

٤- الدراسة التطبيقية:

يعرض الباحث فى هذا الجزء من البحث الجوانب المختلفة للدراسة التطبيقية التى قام بها من أجل اختبار فروض البحث متضمنة متغيرات الدراسة وكيفية قياسها، ووسائل جمع البيانات، ومجتمع وعينة الدراسة، والأساليب الاحصائية المستخدمة فى التحليل، ونتائج اختبار الفروض.

٤-١ متغيرات الدراسة وكيفية قياسها:

تتمثل متغيرات الدراسة فى المحددات التى افترض الباحث أن لها تأثيراً فى قرار الاعتماد على المراجعة المشتركة من عدمه، ويوضح الجدول (١) هذه المحددات وكيفية قياسها لأغراض هذه الدراسة:

المتغير	كيفية قياسه
الملكية الإدارية (MO)	نسبة أسهم الشركة المملوكة لأعضاء مجلس الادارة
الملكية المؤسسية (IO)	نسبة أسهم الشركة المملوكة لمؤسسات
حجم الشركة (SIZE)	اللوغاريتم الطبيعى لإجمالى الأصول
استقلالية مجلس الادارة (BI)	نسبة أعضاء المجلس المستقلين
استقلالية لجنة المراجعة (CI)	نسبة أعضاء اللجنة المستقلين
اجتماعات مجلس الادارة (BM)	عدد اجتماعات المجلس خلال الفترة
اجتماعات لجنة المراجعة (CM)	عدد اجتماعات اللجنة خلال الفترة
حجم لجنة المراجعة (Csize)	عدد أعضاء لجنة المراجعة
مستوى الخبرة المالية والمحاسبية بلجنة المراجعة (FAE)	نسبة أعضاء اللجنة من ذوى الخبرة المالية والمحاسبية

جدول (١): كيفية قياس متغيرات الدراسة

٤-٢ وسائل جمع البيانات:

اعتمد الباحث بصورة اساسية عند جمع البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة على التقرير السنوى لمجلس الادارة عن أداء الشركة والذى غالباً ما يضم بيانات عن تركيبة هيكل الملكية، وتشكيل مجلس الادارة وعدد اجتماعاته، وتشكيل لجنة المراجعة والمهام التى قامت بها خلال الفترة، هذا بالإضافة إلى تقرير مراقب الحسابات والقوائم المالية للشركة. وفى حالة عدم توافر البيانات السابقة فى تقرير مجلس الادارة أو فى حالة عدم توافر هذا التقرير فقد اعتمد الباحث على مصادر أخرى للحصول على البيانات كالقوائم المالية السنوية للشركات، وتقرير الافصاح الدورى عن هيكل المساهمين ومجلس الادارة والذى تعده الشركات المصرية دورياً وتقدمه للبورصة وفقاً لقرار الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٣١ لسنة ٢٠١١، وتقارير لجنة المراجعة.

٤-٣ مجتمع وعينة وفترة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية، أما عينة الدراسة فتتمثل فى جميع الشركات التى تعتمد على المراجعة المشتركة اختيارياً وعينة من الشركات التى تعتمد على المراجعة الفردية، ومن ثم تم استبعاد الشركات التى تعتمد على مدخلى المراجعة الثنائية والمراجعة المزدوجة، وكذلك تم استبعاد البنوك حيث تلتزم هذه البنوك بالمراجعة المشتركة طبقاً للقانون رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣ الصادر عن البنك المركزى المصرى. أما فترة الدراسة فقد حدد الباحث الفترة من عام ٢٠١٤ و حتى عام ٢٠١٧ لتمثل فترة الدراسة، وقد بدأ الباحث فترة الدراسة بالعام ٢٠١٤ فى محاولة منه لتجنب أثر الاضطرابات السياسية والاقتصادية التى سادت البيئة المصرية فى أعقاب ثورة يناير ٢٠١١ حيث بدأت هذه الاضطرابات تهدأ شيءً فشيء بداية من عام ٢٠١٤، كما انتهت فترة الدراسة بالعام ٢٠١٧ نظراً لكونه آخر الأعوام التى يتوافر عنها بيانات معظم شركات العينة. وقد بلغ عدد شركات العينة ٦١ شركة منها ٢٤ شركة اعتمدت على المراجعة المشتركة خلال فترة الدراسة و ٣٧ شركة اعتمدت على المراجعة الفردية.

ونظراً لتعدد متغيرات الدراسة واختلاف مصادر الحصول عليها، وصعوبة الحصول على بعضها لبعض الشركات فإن هناك اختلافات فى عدد المشاهدات التى تم الاعتماد عليها عند اختبار كل فرض من فروض هذه الدراسة. ويوضح الجدول (٢) عدد المشاهدات التى اعتمد عليها الباحث عند اختبار كل فرض:

الفرض	المتغير	الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة	الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية
الأول	الملكية الادارية	٤٩	٥٦
الثانى	الملكية المؤسسية	٥٩	٦٩
الثالث	حجم الشركة	٧٨	٦٩
الرابع	استقلالية مجلس الادارة	٥٧	٦٤
الخامس	استقلالية لجنة المراجعة	٣٩	٥٤
السادس	عدد اجتماعات مجلس الادارة	٣٢	٥٣

السابع	عدد اجتماعات لجنة المراجعة	٣٢	٥٦
الثامن	حجم لجنة المراجعة	٣٩	٥٤
التاسع	مستوى الخبرة المالية والمحاسبية بلجنة المراجعة	٣٥	٥٤

جدول (٢): عدد المشاهدات المستخدمة فى اختبار الفروض

٤-٤ الأساليب الاحصائية المستخدمة:

بالإضافة إلى أساليب التحليل الوصفى التى تستخدم فى وصف البيانات الخاضعة للاختبارات الأساسية كالمتوسطات والانحراف المعيارى، أعتمد الباحث بصورة أساسية على اختبار مان ويتنى لعينتين مستقلتين Two Independent-Samples Mann Whitney Test لاختبار فروض البحث. حيث يستخدم هذا الاختبار لمقارنة متوسطات عينتين مستقلتين بهدف تحديد ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العينتين. لذلك اعتمد عليه الباحث فى اختبار فروض الدراسة بهدف تحديد ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط قيمة كل متغير من متغيرات الدراسة فى كل من الشركات المصرية التى تعتمد على مدخل المراجعة المشتركة وتلك التى تعتمد على مدخل المراجعة الفردية.

وقد استخدم الباحث هذا الاختبار اللامعلمى نظراً لعدم اتباع البيانات الخاضعة للتحليل لنمط التوزيع الطبيعى، فقد قام الباحث بإجراء اختبار Skewness and Kurtosis للتحقق من نمط توزيع البيانات وقد أكدت نتائج الاختبار ابتعاد نمط توزيع البيانات عن نمط التوزيع الطبيعى الأمر الذى يستلزم معه الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية بدلاً من الاختبارات المعلمية.

٤-٥ الاحصاءات الوصفية للبيانات:

يوضح الجدول (٣) ملخصاً للإحصاءات الوصفية للبيانات الخاضعة لاختبار مان ويتنى من أجل اختبار فروض البحث:

المتغير	الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة		الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية	
	Mean المتوسط	Std. Deviation الانحراف المعيارى	Mean المتوسط	Std. Deviation الانحراف المعيارى
MO	٠,٣٢٦٧	٠,٢٧٨٥	٠,٢٨٣٤	٠,٣٠١٩٤
IO	٠,٤٨٤٩	٠,٣٠٨٧٩	٠,٥٠٦٢	٠,٣٣٦٣
SIZE	٩,٠٩٢١	٠,٦٩٥٤١	٨,٧٥٩٦	٠,٧٦٨٦٧
BI	٠,٢١٢	٠,١٧٣٧٣	٠,١٤٦٨	٠,٢١٤٩
CI	٠,٣٥٥٦	٠,٢٩٩١٥	٠,٣٠٢٦	٠,٣٢٥٢٢
BM	٨	٤,٣٠٣٠٤	٩,٧٥٤٧	٥,٧١٠٦
CM	٣,٥	١,١٣٥٩	٦,٢٦٧٩	٣,٧٨٧٥
Csize	٣,٣٨٤٦	٠,٦٣٣١	٣,٥	٠,٩٨٥٧٥
FAE	٠,٣١٩٤	٠,٠٥١٥	٠,٣٤٤٢	٠,٠٧٥٦٦

جدول (٣): ملخص للإحصاءات الوصفية

يتضح من الجدول التالى الآتى:

- ارتفاع متوسط نسبة الملكية الادارية فى الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة (٣٢,٦٧%) عنها فى الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية (٢٨,٣٤%).
- ارتفاع نسبة الملكية المؤسسية فى شركات العينة بوجه عام، مع ملاحظة انخفاض متوسط نسبة الملكية المؤسسية فى الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة (٤٨,٤٩%) عنها فى الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية (٥٠,٦٢%).
- ارتفاع حجم الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة عن حجم الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية.
- انخفاض نسبة استقلال مجلس الإدارة فى شركات العينة، مع ارتفاع متوسط هذه النسبة فى الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة (٢١,٢%) عنها فى الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية (١٤,٦٨%).
- تشير النتائج إلى أن نسبة استقلال لجنة المراجعة فى معظم شركات العينة تقارب من ثلث حجم اللجنة، مع ارتفاع متوسط هذه النسبة فى الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة (٣٥,٥٦%) عنها فى الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية (٣٠,٢٦%).
- يقل متوسط عدد اجتماعات مجلس الادارة فى الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة (٨ اجتماعات) عنها فى الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية (٩,٧٥).
- هناك انخفاض واضح فى متوسط عدد اجتماعات لجنة المراجعة فى الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة (٣,٥) عنه فى الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية (٦,٢٦).
- لا توجد اختلافات كبيرة فى متوسط حجم لجنة المراجعة فى الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة (٣,٣٨) وتلك المعتمدة على المراجعة الفردية (٣,٥).
- تتشابه إلى حد ما متوسط نسبة الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة فى كل من الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة (٣١,٩٤%) وتلك المعتمدة على المراجعة الفردية (٣٤,٤٢%).
- تشير قيم الانحرافات المعيارية لقيم متغيرات الدراسة إلى انخفاض واضح لمعظم هذه الانحرافات ما يشير إلى انخفاض التباين بين مفردات العينة فيما يتعلق بكل متغير، مع ملاحظة الارتفاع الواضح فى الانحراف المعيارى لكل من اجتماعات مجلس الادارة واجتماعات لجنة المراجعة ما يعنى وجود درجة كبيرة من التباين فى عدد اجتماعات المجلس واللجنة بين شركات العينة.
- بالأخذ فى الاعتبار متوسطات قيم المتغيرات يمكن القول أن الشركات المصرية المعتمدة على المراجعة المشتركة تتميز بالخصائص التالية:
    - ارتفاع نسبة الملكية الادارية.
    - انخفاض نسبة الملكية المؤسسية.

- كبر الحجم.
- ارتفاع نسبة استقلال مجلس الادارة.
- ارتفاع نسبة استقلال لجنة المراجعة.
- انخفاض عدد اجتماعات مجلس الادارة.
- انخفاض عدد اجتماعات لجنة المراجعة.
- انخفاض حجم لجنة المراجعة.
- انخفاض نسبة الخبرة المالية والمحاسبية فى أعضاء لجنة المراجعة.

ويؤكد الباحث أن تأكيد أو نفى هى الخصائص يتوقف على اختبار مدى معنوية الاختلافات فى قيم المتغيرات بين الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة وتلك المعتمدة على المراجعة الفردية وهذا ما قام به الباحث من خلال اجراء اختبار مان ويتنى على قيم المتغيرات لتحديد ما إذا كانت الفروق بين نوعى الشركات (المعتمدة على المراجعة المشتركة، والمعتمدة على المراجعة الفردية) فى هذه المتغيرات فروق معنوية، ويوضح الباحث نتائج هذا الاختبار فى النقطة التالية.

٤-٦ نتائج اختبار مان ويتنى واختبار الفروض:

اعتمد الباحث على اختبار مان ويتنى للعينات المستقلة بهدف تحديد ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة احصائية بين قيمة كل متغير فى الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة وتلك المعتمدة على المراجعة الفردية. ويوضح الجدول (٤) ملخصاً لنتائج هذا الاختبار:

المتغير	نوع المراجعة فى الشركات	الحجم N	المتوسط Mean	قيمة اختبار Mann-Whitney U	Asymp.Sig
MO	مشتركة	49	0.327	1176	0.208
	فردية	56	0.283		
IO	مشتركة	59	0.485	1926	0.600
	فردية	69	0.506		
SIZE	مشتركة	78	9.09	2000	0.007
	فردية	69	8.76		
BI	مشتركة	57	0.212	1299	0.005
	فردية	64	0.147		
CI	مشتركة	39	0.356	955.5	0.429
	فردية	54	0.303		
BM	مشتركة	32	8	742	0.333
	فردية	53	9.755		
CM	مشتركة	32	3.5	535.5	0.000
	فردية	56	6.268		

Csize	مشتركة	39	3.385	1051.5	0.989
	فردية	54	3.5		
FAE	مشتركة	35	0.319	800	0.069
	فردية	54	0.344		

جدول (٤): ملخص نتائج اختبار مان ويتنى

٤-٦-١ نتائج اختبار الفرض الأول:

يتضح من الجدول (٤) عدم معنوية الفروق بين نسبة الملكية الادارية (MO) فى الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة وتلك المعتمدة على المراجعة الفردية، حيث زادت قيمة معنوية الاختبار Sig (٠,٢٠٨) عن ٠,٠٥ مما يستلزم معه قبول الفرض العدمى الأول القائل بعدم وجود اختلافات معنوية فى نسبة الملكية الإدارية بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة وتلك التى تستخدم المراجعة الفردية. لذلك يمكن القول بأنه على الرغم من ارتفاع نسبة الملكية الادارية فى الشركات المصرية المعتمدة على المراجعة المشتركة عنها فى الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية إلا أن هذا الارتفاع غير معنوى ومن ثم لا يمكن اعتبار نسبة الملكية الادارية أحد محددات الطلب على المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية.

٤-٦-٢ نتائج اختبار الفرض الثانى:

يتضح من الجدول (٤) عدم معنوية الفروق بين نسبة الملكية المؤسسية (IO) فى الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة وتلك المعتمدة على المراجعة الفردية، حيث زادت قيمة معنوية الاختبار Sig (٠,٦) عن ٠,٠٥ مما يستلزم معه قبول الفرض العدمى الثانى القائل بعدم وجود اختلافات معنوية فى نسبة الملكية المؤسسية بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة وتلك التى تستخدم المراجعة الفردية. لذلك يمكن القول بأنه على الرغم من انخفاض نسبة الملكية الادارية فى الشركات المصرية المعتمدة على المراجعة المشتركة عنها فى الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية إلا أن التحليل الاحصائى قد أثبت عدم معنوية هذا الانخفاض، وبالتالى لا يمكن اعتبار نسبة الملكية المؤسسية أحد محددات الطلب على المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية.

٤-٦-٣ نتائج اختبار الفرض الثالث:

يتضح من الجدول (٤) أن الفروق فى حجم الشركات (SIZE) بين الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة وتلك المعتمدة على المراجعة الفردية هى فروق معنوية ذات دلالة احصائية، حيث تنخفض قيمة معنوية الاختبار Sig (٠,٠٠٧) عن ٠,٠٥ مما يستلزم معه رفض الفرض العدمى الثالث القائل بعدم وجود اختلافات معنوية فى حجم الشركات بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة وتلك التى تستخدم المراجعة الفردية. لذلك يمكن القول بأن الشركات المصرية التى اعتمدت على المراجعة المشتركة هى الشركات كبيرة الحجم (حيث أن متوسط قيمة متغير SIZE فى الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة أكبر من قيمته فى الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية)، وبالتالى يمكن اعتبار حجم الشركة أحد محددات الطلب على المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية وأحد خصائص عميل المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية.

٤-٦-٤ نتائج اختبار الفرض الرابع:

يتضح من الجدول (٤) أن الفروق فى نسبة استقلال مجلس الادارة (BI) بين الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة وتلك المعتمدة على المراجعة الفردية هى فروق معنوية ذات دلالة احصائية، حيث تنخفض قيمة معنوية الاختبار Sig (٠,٠٠٥) عن ٠,٠٥ مما يستلزم معه رفض الفرض العدمى الرابع القائل بعدم وجود اختلافات معنوية فى نسبة استقلال مجلس الادارة بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة وتلك التى تستخدم المراجعة الفردية. لذلك يمكن القول بأن الشركات المصرية التى اعتمدت على المراجعة المشتركة هى الشركات التى تتمتع بنسبة استقلال أعلى فى مجالس إدارتها (حيث أن متوسط قيمة متغير BI فى الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة أكبر من قيمته فى الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية)، وبالتالى يمكن اعتبار استقلال مجلس الادارة أحد محددات الطلب على المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية وأحد خصائص عميل المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية.

٤-٦-٥ نتائج اختبار الفرض الخامس:

يتضح من الجدول (٤) أن الفروق فى نسبة استقلال لجنة المراجعة (CI) بين الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة وتلك المعتمدة على المراجعة الفردية هى فروق ليست معنوية وليس لها أى دلالة احصائية، حيث تزيد قيمة معنوية الاختبار Sig (٠,٤٢٩) عن ٠,٠٥ مما يستلزم معه قبول الفرض العدمى الخامس القائل بعدم وجود اختلافات معنوية فى نسبة استقلال لجنة المراجعة بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة والشركات المصرية التى تستخدم المراجعة الفردية. ومن ثم يمكن القول أنه ليس هناك تأثير لدرجة استقلال لجنة المراجعة بالشركة على قرار الاعتماد على المراجعة المشتركة، أى أنه لا يمكن اعتبار استقلال لجنة المراجعة ضمن المحددات الفاعلة فى هذا القرار فى بيئة الأعمال المصرية.

٤-٦-٦ نتائج اختبار الفرض السادس:

يتضح من الجدول (٤) أن الفروق فى عدد اجتماعات مجلس الإدارة (BM) بين الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة وتلك المعتمدة على المراجعة الفردية هى فروق ليست معنوية وليس لها أى دلالة احصائية، حيث تزيد قيمة معنوية الاختبار Sig (٠,٣٣٣) عن ٠,٠٥ مما يستلزم معه قبول الفرض العدمى السادس القائل بعدم وجود اختلافات معنوية فى عدد اجتماعات مجلس الإدارة بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة والشركات المصرية التى تستخدم المراجعة الفردية. ومن ثم يمكن القول أن الطلب على خدمات المراجعة المشتركة لا يتأثر بعدد اجتماعات مجلس الإدارة، وبالتالى لا يمكن اعتبار عدد اجتماعات مجلس الإدارة ضمن المحددات الفاعلة فى قرار الاعتماد على المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية.

٤-٦-٧ نتائج اختبار الفرض السابع:

يتضح من الجدول (٤) أن الفروق فى عدد اجتماعات لجنة المراجعة (CM) بين الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة وتلك المعتمدة على المراجعة الفردية هى فروق معنوية ذات دلالة احصائية، حيث تقل قيمة معنوية الاختبار Sig (٠,٠٠٠) عن

٠,٠٥ مما يستلزم معه رفض الفرض العدمى السابع القائل بعدم وجود اختلافات معنوية فى عدد اجتماعات لجنة المراجعة بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة والشركات المصرية التى تستخدم المراجعة الفردية. ومن ثم يمكن القول أن الطلب على خدمات المراجعة المشتركة يتأثر بعدد اجتماعات لجنة المراجعة، وأن الشركات المصرية التى اعتمدت على المراجعة المشتركة هى الشركات التى يقل فيها عدد اجتماعات لجنة المراجعة (حيث أن متوسط قيمة متغير CM فى الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة أقل من قيمته فى الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية)، وبالتالى يمكن اعتبار عدد اجتماعات لجنة المراجعة أحد محددات الطلب على المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية، كما يمكن اعتبار انخفاض عدد هذه الاجتماعات أحد خصائص عميل المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية.

٤-٦-٨ نتائج اختبار الفرض الثامن:

يتضح من الجدول (٤) أن الفروق فى حجم لجنة المراجعة (Csize) بين الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة وتلك المعتمدة على المراجعة الفردية هى فروق ليست معنوية وليس لها أى دلالة احصائية، حيث تزيد قيمة معنوية الاختبار Sig (٠,٩٨٩) عن ٠,٠٥ مما يستلزم معه قبول الفرض العدمى الثامن القائل بعدم وجود اختلافات معنوية فى حجم لجنة المراجعة بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة والشركات المصرية التى تستخدم المراجعة الفردية. ومن ثم يمكن القول أن الطلب على خدمات المراجعة المشتركة لا يتأثر بحجم لجنة المراجعة، وبالتالى لا يمكن اعتبار حجم لجنة المراجعة ضمن المحددات الفاعلة فى قرار الاعتماد على المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية.

٤-٦-٩ نتائج اختبار الفرض التاسع:

يتضح من الجدول (٤) أن الفروق فى مستوى الخبرة المالية والمحاسبية بلجنة المراجعة (FAE) بين الشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة وتلك المعتمدة على المراجعة الفردية هى فروق ليست معنوية وليس لها أى دلالة احصائية، حيث تزيد قيمة معنوية الاختبار Sig (٠,٠٦٩) عن ٠,٠٥ مما يستلزم معه قبول الفرض العدمى التاسع القائل بعدم وجود اختلافات معنوية فى مستوى الخبرة المالية والمحاسبية بلجنة المراجعة بين الشركات المصرية التى تستخدم المراجعة المشتركة والشركات المصرية التى تستخدم المراجعة الفردية. ومن ثم يمكن القول أن الطلب على خدمات المراجعة المشتركة لا يتأثر بمستوى الخبرة المالية والمحاسبية بلجنة المراجعة، وبالتالى لا يمكن اعتبار مستوى الخبرة المالية والمحاسبية بلجنة المراجعة ضمن المحددات الفاعلة فى قرار الاعتماد على المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية.

٤-٧ تحليل وتفسير النتائج:

أسفرت نتائج اختبار الفروض عن وجود تأثير جوهرى ذو دلالة احصائية لمتغيرات حجم الشركة، واستقلال مجلس الادارة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة على قرار الاعتماد على المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية. ومن ثم يمكن بالاعتماد على هذه النتائج تحديد أهم الخصائص المميزة لعميل المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية كما يلى:

- عميل المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية هو الشركات كبيرة الحجم: حيث أثبتت النتائج أن متوسط حجم الشركات المصرية المعتمدة على المراجعة المشتركة أكبر من متوسط حجم الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية، كما أكدت النتائج أن الفروق فى حجم الشركة بين نوعى الشركات هى فروق معنوية. وتتسق هذه النتائج مع الفرضية القائلة بأن الشركات كبيرة الحجم معقدة العمليات متشعبة الأنشطة تتطلب عند مراجعتها بذل المزيد والمزيد من الجهد، ومن ثم فإن الحجم الكبير للشركة سيمثل من ناحية حافزاً للملاك فى اتجاه الطلب على مستويات عالية من جودة المراجعة الخارجية والتى قد تتمثل فى هذه الحالة فى الطلب على خدمات المراجعة المشتركة بدلاً من الفردية، ومن ناحية أخرى يمثل كبر حجم الشركة محدداً هاماً من محددات قدرة الشركة على تحمل أتعاب المراجعة المشتركة وتذليل العقبات التى قد تقف فى سبيل تحقيق نجاحها.
- عميل المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية هو الشركات التى تتمتع بمستوى عال من استقلالية مجلس الادارة: فقد أثبتت النتائج أن متوسط نسبة أعضاء مجلس الادارة المستقلين فى الشركات المصرية المعتمدة على المراجعة المشتركة أكبر من متوسط نسبة أعضاء مجلس الادارة المستقلين فى الشركات المصرية المعتمدة على المراجعة الفردية، كما أثبتت النتائج أن الفروق بين نوعى الشركات فيما يتعلق بهذا المتغير هى فروق معنوية. وتتسق هذه النتائج مع الفرضية القائلة بأن زيادة نسبة أعضاء مجلس الادارة المستقلين سيمثل أداة ضغط هامة على كل من مجلس الادارة ولجنة المراجعة حال قيامهما بترشيح مراقب حسابات الشركة فى اتجاه الطلب على مستويات عالية من جودة المراجعة الخارجية والتى قد تتمثل هنا فى الطلب على خدمات المراجعة المشتركة، كما وأن زيادة مستوى استقلالية المجلس سيمثل محددا إيجابياً فى قدرة الشركة على الاستفادة من أقصى المنافع المرجوة من المراجعة المشتركة، ومن ثم قد يمثل ذلك حافزاً إضافياً للملاك فى اتجاه تفضيل المراجعة المشتركة على المراجعة الفردية.
- عميل المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية هو الشركات التى تقل فيها اجتماعات لجنة المراجعة: حيث أثبتت النتائج انخفاض متوسط عدد اجتماعات لجنة المراجعة فى الشركات المصرية المعتمدة على المراجعة المشتركة عن عدد اجتماعات لجنة المراجعة فى الشركات المعتمدة على المراجعة الفردية، كما أكدت النتائج أن الفروق بين نوعى الشركات فيما يتعلق بعدد اجتماعات لجنة المراجعة هى فروق معنوية. ويمكن تفسير هذه النتيجة فى سياق الفرضية القائلة بأن المتابعة المستمرة من قبل لجنة المراجعة لعملية إعداد التقارير المالية وعقد الاجتماعات باستمرار لمتابعة مستجدات عملية إعداد التقارير وتذليل ما تواجهه هذه العملية من عقبات سيؤثر إيجابياً فى جودة التقارير المالية، الأمر الذى سيزيد من ثقة الملاك فى هذه التقارير ومن ثم ينخفض الطلب على مستويات مرتفعة من جودة المراجعة الخارجية توفيراً للأتعاب العالية المرتبطة بهذه المراجعة. أما انخفاض عدد اجتماعات لجنة المراجعة فقد يمثل مؤشراً لانخفاض مستوى

المتابعة لعملية إعداد التقارير المالية من قبل اللجنة، ومن ثم تقل ثقة الملاك فى هذه التقارير الأمر الذى قد يدفعهم إلى الطلب على خدمات مراجعة ذات جودة عالية والتى قد تتمثل فى خدمات المراجعة المشتركة من أجل إضفاء ثقة أكبر على هذه التقارير.

٥- الخلاصة والتوصيات:

حاول الباحث فى هذا البحث اختبار مجموعة من المحددات التى يرى أنها قد تقف وراء اتخاذ قرار بالاعتماد على مدخل المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية محاولاً بذلك تحديد أهم خصائص الشركات المصرية التى تمثل عميل المراجعة المشتركة فى البيئة المصرية. وقد قام الباحث باختبار مجموعة من محددات الطلب على خدمات مدخل المراجعة المشتركة والتى تمثل محددات رغبة الشركات فى الحصول على هذه الخدمات وقدرتها على الاستفادة منها. وتتمثل المحددات التى قام الباحث باختبارها فى هيكل الملكية ممثلاً فى نسبة الملكية الادارية، ونسبة الملكية المؤسسية، وحجم الشركة، وفعالية حوكمة الشركات ممثلة فى مستوى استقلالية كل من مجلس الادارة ولجنة المراجعة، وعدد اجتماعات مجلس الادارة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة، وحجم لجنة المراجعة، ومستوى الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة.

وقد أثبتت نتائج التحليل الاحصائى وجود تأثير معنوى لكل من حجم الشركة، واستقلالية مجلس الادارة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة على قرار الاعتماد على المراجعة المشتركة. كما أثبتت النتائج أن الشركات المصرية المعتمدة على المراجعة المشتركة هى الشركات كبيرة الحجم، والتى تتمتع بمستوى عال من استقلالية مجلس الادارة، وينخفض فيها عدد اجتماعات لجنة المراجعة. كما أثبتت النتائج عدم وجود أى تأثير لباقى المحددات التى تم اختبارها.

ويرى الباحث فى النهاية أن نتائج هذه الدراسة تحتاج إلى تدعيم من خلال إجراء دراسات أخرى فى مجال المداخل المختلفة للمراجعة الخارجية، وفى هذا الصدد يوصى الباحث بضرورة البحث فى النقاط التالية:

- دور المراجعة الداخلية وهيكل الرقابة الداخلية فى تعزيز جودة المراجعة المشتركة.
- محددات الطلب على مدخل المراجعة المشتركة مقارنة بمدخلى المراجعة الثنائية والمراجعة المزدوجة.
- أثر الالزام بالمراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية من خلال مقارنة مستوى جودة التقارير فى حالة المراجعة المشتركة الالزامية وحالة المراجعة المشتركة الاختيارية.
- العلاقة بين الاعتماد على مدخل المراجعة المشتركة وكل من تكاليف الوكالة، وعدم تماثل المعلومات.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

الجبر، يحيى بن على، السعدون، ناصر بن محمد، (٢٠١٤). أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة فى سوق الأوراق المالية السعودى. دورية الادارة العامة، الاصدار ٥٤، العدد الثانى، ص٢٨٣-٣٠٣.

رويشد، محمد جمال، (٢٠١٦). أثر استخدام مدخل المراجعة المشتركة على جودة وأتعاب عملية المراجعة : دراسة تطبيقية. المؤتمر العلمي الدولي الحادي عشر : التحولات المالية والمصرفية - الواقع والآفاق المستقبلية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء ، الأردن.

صالح، أبو الحمد مصطفى، (٢٠١٥). اثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ودرجة التركيز فى سوق خدمات المراجعة فى البيئة المصرية. مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد ٢٩.

عبد القوي ، أبو بكر شداد حامد، (٢٠١٧). أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي: دراسة تحليلية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أسيوط.

متولى، أحمد ذكى حسين، (٢٠١٣). قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على اسعار الأسهم: دليل من البورصة المصرية. مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الرابع، ص٤٠١-٤٥٩.

محمد، أحمد سليم، (٢٠١٨). علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح: دراسة تطبيقية. مجلة الفكر المحاسبي، العدد الأول، الجزء الثانى، ص٨٦٩-٩٠٣.

محمود، حسن شلقامى، (٢٠١٦). منهج مقترح لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة وتوجيه محاور التطوير في ضوء جودة وتكاليف عملية المراجعة: دراسة ميدانية. مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، العدد الأول، ص١٣٣- ١٨٠.

مركز المديرين المصري. (٢٠١٦). دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات المصرية. متاح على موقع www.eiod.org.

نخال، أيمن محمد صبرى، (٢٠١٨).أثر تبنى المراجعة المشتركة على فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد الرابع، ص٢٨٦-٣٠٦.

وزارة الاقتصاد، (١٩٨١). قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة (القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١).

ثانياً: المراجع الأجنبية:

Abdollahiebli, F. (2018). Joint Audit And The Implications Of Its Use. *Proceedings of Academicsera 20th International Conference, Montreal, Canada, 29th-30th*, 7-13.

Alfaraih, M. M., & Alanezi, F. (2012). The Effectiveness of the Joint Auditors Requirement in Promoting Corporate Disclosure Quality. *Arab Journal of Administrative Sciences 19*.

Al-Fayoumi, N. (2010). Ownership Structure and Earnings Management in Emerging Markets: The Case of Jordan. *International Research Journal of Finance and Economics, 38*, 1450-2887.

Al-Fayoumi, N., Abuzayed, B., & Alexander, D. (2010). Ownership Structure and Earnings Management in Emerging Markets: The Case of Jordan. *International Research Journal of Finance and Economics*(38), 28-47.

Alfraih, M. M. (2016). Corporate governance mechanisms and audit delay in a joint audit regulation. *Journal of Financial Regulation and Compliance, 24*(3), 292-316.

Ali, S. M., Salleh, N. M., & Hassan, M. S. (2008). Ownership Structure and Earnings Management in Malaysian Listed Companies: The Size Effect. *Asian Journal of Business and Accounting, 1*(2), 89-116.

Alves, S. (2012). Ownership Structure and Earnings Management: Evidence from Portugal. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal, 6*(1), 57-74.

André, P., Broye, G., Pong, C., & Schatt, A. (2013). Are joint audits associated with higher audit fees? *European Accounting Review, 4*, 1-52.

Assy, M. G. E. (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, 5*(195).

Audousset-Coulier, S. (2014). Audit Fees in a Joint Audit Setting. *European Accounting Review, 4*.

Bédard, J., Piot, C. and Schatt, A. (2012) Was the European Commission Green Paper right? An evaluation of the French experience with joint auditing, Available at SSRN: *http://ssrn.com/abstract=2165595*.

Benali, A. (2013). The Shareholders Confidence and Effectiveness of the Joint Auditors: Empirical Validation in the French Context. *International Journal of Business and Management 8*.

Bisogno, M., & Luca, R. D. (2016). Voluntary Joint Audit and Earnings Quality: Evidence from Italian SMEs. *International Journal of Business Research and Development, 5*(1), 1-22.

Deng, T. Lu, D. A. Simunic, And M. Ye. (2014). Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality? *Journal of Accounting Research, 52*(5), 1029-1060.

European Commission. (2010) *Green Paper - Audit Policy: Lessons from the Crisis*, Brussels, 13.10.2010.

Financial Accounting Standards Board (FASB) (1978). Statement of Financial Accounting Concepts No.1 (Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises).

Financial Accounting Standards Board (FASB) (1980). Statement of Financial Accounting Concepts No.2 (Qualitative Characteristics of Accounting Information).

Francis, J. R., Richard, C., & Vanstraelen, A. (2009). Assessing France's Joint Audit Requirement: Are Two Heads Better than One? *A Journal Of Practice & Theory, 28*(2), 35-63.

Holm, C., & Thinggaard, F. (2014). Leaving a joint audit system: conditional fee reductions. *Managerial Auditing Journal, 29*(2), 131-152.

Institute of Certified Public Accountants of Singapore, 2012. audit guidance statement: joint audits.

International Accounting Standards Committee (IASC). (1989). Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.

Ittonen, K. and Peni, E. (2012), 'Auditor's gender and audit fees', *The International Journal of Auditing*, 16(1), pp. 1-18.

Kermiche, L., & Piot, C. (2014). Is Joint-Audit Regulation Likely to Mitigate the Audit Market Concentration in the Long Run? The French Experience. *SSRN Electronic Journal*.

Lesage, C. and Ratzinger-Sakel, N. (2012). Are the finding of international studies reliable? The joint audit example. *Working paper* (Germany: HEC Paris, France and Ulm University).

Lesage, C., Ratzinger, S., & Kettunen, J. (2012). Struggle over joint audit: on behalf of public interest? *Comptabilités et innovation*, 2-61.

Marmousez, S. (2012). Examining a French exception: The determinants of the choice of joint-auditors. *Comptabilité – Contrôle – Audit, 1*(18), 121-152.

Nekhili, M., Ayadi, W. M., & Chebbi, D. (2014). France's Joint-Audit Requirement And Audit Fees: The Influence Of Ownership And Governance. *Corporate Ownership & Control, 11*(2), 388-401.

Okaro, S. C., Okafor, G. O., & Ofoegbu, G. N. (2018). Mandating Joint Audits in Nigeria: Perspectives and Issues. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, 8*(3), 316–338.

Piot, C. (2007). Auditor concentration in a joint-auditing environment: the French market 1997-2003. *Managerial Auditing Journal, 22*(2), 161-176.

Ratzinger-Sakel, N., Audousset-Coulier, S., Kettunen, J., & Lesage, C. (2012). What do we know about joint audit. *The Institute of Chartered Accountants of Scotland*, 1-49.

The Institute of Chartered Accountants of India (ICAI), (2017). Standard on Auditing (SA) 299 (Revised) Joint Audit of Financial Statements.

Thinggaard, F., & Kiertzner, L. (2008). Determinants of Audit Fees: Evidence from a Small Capital Market with a Joint Audit Requirement. *International Journal of Auditing, 12*, 141-158.

Velte, P., & Azibi, J. (2015). Are Joint Audits a Proper Instrument for Increased Audit Quality? *Current Journal of Applied Science and Technology, 7*(6), 528-551

Zerni, M., Ki, E. H., Rvinen, T. J., & Niemi, L. (2012). Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits. *European Accounting Review*, 1-35.

ملاحق البحث:

أولاً: الاحصاء الوصفى للمتغيرات للشركات المعتمدة على المراجعة المشتركة:

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Size	78	7.70	10.86	9.0921	.69541
MO	49	.00	.97	.3267	.27850
IO	59	.00	.99	.4849	.30879
BI	57	.00	.75	.2120	.17373
BM	32	4.00	19.00	8.0000	4.30304
CSize	39	3.00	5.00	3.3846	.63310
CI	39	.00	1.00	.3556	.29915
CM	32	.00	5.00	3.5000	1.13592
FAE	35	.20	.50	.3194	.05150

ثانياً: الاحصاء الوصفى للمتغيرات للشركات المعتمدة على المراجعة الفردية:

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Size	69	7.56	10.63	8.7596	.76867
MO	56	.00	.87	.2834	.30194
IO	69	.00	.96	.5062	.33639
BI	64	.00	.86	.1468	.21493
BM	53	2.00	24.00	9.7547	5.71067
CSize	54	2.00	7.00	3.5000	.98575
CI	54	.00	1.00	.3026	.32522
CM	56	1.00	15.00	6.2679	3.78750
FAE	54	.20	.67	.3442	.07566

ثالثاً: نتائج اختبار مان ويتني لكل متغير:

	MO	IO	SIZE	BI	CI	BM	CM	Csize	FAE
Mann-Whitney U	1176.0	1926.0	2000.0	1299.0	955.50	742.0	535.50	1051.50	800.0
Wilcoxon W	2772.0	3696.0	4415.0	3379.0	2440.50	1270.0	1063.50	2536.50	1430.0
Z	-1.260	-.524	-2.682	-2.823	-.792	-.968	-3.599	-.014	-1.820
Asymp. Sig. (2-tailed)	.208	.600	.007	.005	.429	.333	.000	.989	.069