



مجلة البحوث المحاسبية

[/https://abj.journals.ekb.eg](https://abj.journals.ekb.eg)

كلية التجارة – جامعة طنطا

العدد : الرابع

ديسمبر 2023



جامعة طنطا
كلية التجارة
قسم المحاسبة

دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي باستخدام مدخل تحليل
محتوى تقارير الإستدامة : دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية.

إعداد

وفاء خطاب عبد الخالق خطاب

تحت إشراف

الدكتورة

الأستاذ الدكتور

ليلى محروس العقيلي

محمد محمود أحمد صابر

أستاذ المحاسبة المساعد بالكلية

الأستاذ المنفرغ بقسم المحاسبة بالكلية

الدكتورة

سلوى عبد الرحمن عبد الدايم

أستاذ المحاسبة المساعد بالكلية

٢٠٢٣

مستخلص الدراسة:

تمثل الهدف الرئيسى لهذا البحث فى بيان دور المراجعة المشتركة فى تحسين جودة مراجعة الأداء البيئى باستخدام مدخل تحليل محتوى تقارير الإستدامة.

إعتمدت الباحثة على عينة مكونة من ١٠ شركات مدرجة فى البورصة المصرية وهى كما يلى: ٥ شركات تطبق المراجعة المشتركة ، ٥ شركات تطبق المراجعة الفردية ، خلال سبع سنوات تمثل الفترة المحصورة بين ٢٠١٥ ، ٢٠٢١ .

وتوصلت الدراسة إلى أن معامل الارتباط فى الشركات التى تطبق المراجعة المشتركة بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئى وحجم مكتب المراجعة غير دال إحصائيا ، وأن معامل الارتباط بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئى وإستقلال فريق المراجعة المشتركة ارتباط طردى ضعيف وذو دلالة إحصائية ، وتشير النتائج إلى أن تحسين جودة مراجعة الأداء البيئى أكثر ارتباطا بالخبرة المهنية لفريق المراجعة المشتركة ، حيث أن معامل الارتباط بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئى والخبرة المهنية لفريق المراجعة المشتركة هو ارتباط طردى متوسط وذو دلالة إحصائية ، أما بالنسبة للشركات التى تطبق المراجعة الفردية فهى أكثر ارتباطا بحجم مكتب المراجعة ، حيث أن معامل الارتباط بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئى وحجم مكتب المراجعة ارتباط طردى متوسط وذو دلالة إحصائية ، ومعامل الارتباط بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئى والمتغيرين إستقلال المراجع ، والخبرة المهنية للمراجع غير دال إحصائيا .

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة - جودة مراجعة الأداء البيئى - تقارير الإستدامة.

Abstract

The main objective of this research was to demonstrate the role of joint audit in improving the quality of environmental performance audit by using the approach of content analysis of sustainability reports.

The researcher relied on a sample of 10 companies listed on the Egyptian Stock Exchange, which are as follows: 5 companies applying joint audit, 5 companies applying individual audit, over a period of seven years representing the period between 2015 and 2021.

The study concluded The correlation coefficient in For companies that apply joint auditing , the improvement in the quality of environmental performance auditing and the size of the audit firm is not statistically significant The correlation coefficient between improving the quality of environmental performanceaudit and the independence of the joint audit team is a weak direct correlation with statistical significance . The results indicate that improving the quality of environmental performanc audit is more closely related to the professional experience of the jointaudit team The correlation coefficient between improving the quality of environmental performanceaudit and the professional experience of the jointaudit team is a moderate direct correlation with statistical significance. As for the companies that apply, individual audit it is more closely related to the size of the audit firm as the , correlation coefficient between improving the quality of environmental performanceaudit and the size of the audit firm is a moderate direct correlation with statistical significance.The correlationoefficient between improving the quality of environmental performance auditing and the variables independence of the auditor and the professional experience of the auditor is not statistically significant.

Keywords: joint audit -quality of envirnmental performance audit sustainability reports .

مقدمة:

إن زيادة الوعي لأهمية ومخاطر القضايا البيئية، وضرورة تفهم الشركات المختلفة لمسئولياتها تجاه البيئة، وحاجة متخذى القرارات إلى معلومات تساعد في اختيار قراراتهم في ظل العوامل والمتغيرات البيئية سبب رئيسي في ظهور الحاجة إلى نوع من المراجعة يأخذ في إعتباره العوامل ومتغيرات البيئة ، ولقد عملت جمعيات حماية البيئة والمنظمات الحكومية وغير الحكومية على تفعيل قرارات المؤتمرات العالمية ، مما أدى إلى تبني وإدخال المراجعة البيئية ضمن ادارة المؤسسات الاقتصادية، والإهتمام بالمحاسبه البيئيه ، والإفصاح عن الأمور البيئيه ضمن القوائم الماليه ، والمساهمة في تحقيق التنمية المستدامه ، ويوجد مشاكل متعددة تواجه المسؤولين عند عملية المراجعة البيئية باعتباره مجالاً مستحدثاً فرض نفسه على المراجعين ، ومن أهم تلك المشاكل غياب البيانات والمعلومات البيئية الأساسية التي توضح السياسات والبرامج عن البيئة، والتي تعتبر المصدر الرئيسي لعملية المراجعة البيئية، بالإضافة إلى غياب دور الكثير من أجهزة الرقابة العليا في مختلف دول العالم في القيام بدورهم فيما يتعلق بالمراجعة البيئية ، وتسعى المنظمات المهنية وبشكل مستمر لتطوير دور المراجعة البيئية والحد من انتقادها". وفي هذا الصدد يعد تطبيق مدخل المراجعة المشتركة أحد الحلول المقترحة من قبل المفوضية الأوروبية كحل لإعادة الثقة إلى مهنة المراجعة، وتعزيز إستقلالية المراجعين، وتحسين جودة عملية المراجعة.

- مشكلة البحث:

تزايد الإهتمام الدولي والأقليمي والمحلى بقضايا البيئة الأمر الذي أدى إلى الضغوط على المنشآت للقيام بمسئولياتها تجاه المجتمع، ومعنى ذلك أن مسئولية المنشآت لم تعد تقتصر على إنتاج السلع وتقديم الخدمات وتحقيق الربح المادى، بل تتعدى ذلك إلى مجالات

أخرى مثل المجال البيئي والمحافظة عليه لتلبية إحتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية إحتياجاتها مما ينعكس على تحقيق الاستدامة.

أما على المستوى الوطنى لوحظ تزايد فى المشكلات البيئية الى الحد الذى جعلها تشكل خطرا على حياة البشر، مما وضع على كاهل المنشآت تحمل مسؤولياتهم تجاه البيئة للحفاظ عليها وعلى تطوير الوحدات الإقتصادية والرقابة على أدائها . فلم تعد وظيفة المراجعة مقتصرة على النواحي المالية فقط، بل تعدت ذلك وتطورت لتشمل مجالات أخرى كالمراجعة البيئية، الأمر الذى له إنعكاس على عمل المراجعين فى ظل مايمكن أن تتكبده شركاتهم من تكاليف والتزامات مالية كبيرة بسبب التلوث الذى يمكن أن تحدثه فى البيئة المحيطة، والذى يهدد حياة البشر ويعرضها للخطر .

ومع تزايد ديناميكية الظروف الإقتصادية، وتزايد حاجات وتوقعات أصحاب المصالح بشأن نزاهة وموثوقية التقارير المالية، يظل موضوع تحسين جودة عملية المراجعة أحد الإتجاهات البحثية التى تحظى باهتماما كبيرا من جانب الباحثين، والمنظمات المهنية، والجهات التشريعية والرقابية. وبناءا عليه ظهرت الحاجة إلى ضرورة توفير مجموعة من الآليات التى من شأنها دعم وتعزيز الثقة فى جودة عملية المراجعة. وفى استجابة للأحداث السابقة اقترحت المفوضية الأوروبية (The European Commission (EC) فى أكتوبر (٢٠١٠م) الورقة الخضراء Green Paper بعنوان: Audit Policy Lessons From The Crises: لمناقشة طرق تعزيز جودة المراجعة ، والتغلب على ظاهرة التركيز فى سوق المراجعة ، من خلال مجموعة من المقترحات التى تستهدف معالجة نقص أو إهتزاز الثقة فى مهنة المراجعة فى أعقاب الأزمة المالية العالمية ، والتى طرحت إمكانية إلزام الشركات المساهمة بالمراجعة المشتركة كطريقة محتملة لتعزيز جودة المراجعة ، وتشجيع المنافسة بين مكاتب المراجعة عن طريق تكليف اثنين من مراقبي الحسابات للقيام بمراحل عملية المراجعة معا وإصدار تقرير مراجعة مشترك (EC., 2010) ، وفى ٣٠ نوفمبر من (٢٠١١م) أعلنت المفوضية الأوروبية دعمها للتنفيذ الإختيارى لمدخل المراجعة المشتركة نظرا لتأثيرها الإيجابى فى تعزيز استقلالية المراجع ، وتعزيز ممارسة

الشك المهني (Professional Skepticism) للمراجع ، والتغلب على ظاهرة التركيز في سوق المراجعة ، وتعزيز جودة المراجعة (Zerni et al., 2012 , Bisogno and Deluca, 2016)

وفى إطار البحث عن كل ما من شأنه زيادة ، وتدعيم الثقة فى مهنة المراجعة ، وما ينتج عنها من تقارير خلال الفترة الأخيرة زادت المتطلبات المهنية والقانونية المتعلقة بالإفصاح والشفافية وصدرت التشريعات والقوانين مثل Sarbanes Oxley Act 2002، كما زاد الإهتمام بتعزيز استقلالية المراجع ، والبحث فى دوران المراجع بشكل إلزامى بعد مرور عدد معين من السنوات ، والتوجه نحو تطبيق المعايير الدولية لضمان الجودة ، ودراسة إمكانية وضع قيود على ما يقدمه المراجع الخارجى من خدمات أخرى للشركة التى يقوم بمراجعة تقاريرها المالية (عبد الحميد ، ٢٠١٤). وعلى الرغم من اهتمام الأدبيات المحاسبية على المستوى النظرى بمدخل المراجعة المشتركة ، وتحسين جودة المراجعة البيئية ، إلا أن الباحثة ترى أن قضية الربط ودراسة الأثر التفاعلى بينهما لم يتم تناوله على حد علمها بشكل مباشر وتفصيلى فى بيئة الأعمال المصرية ، ويتضح أيضا على المستوى التطبيقى لم تقدم الأدبيات المحاسبية السابقة دليلا عمليا واضحا حول طبيعة العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة ، وتحسين جودة مراجعة الأداء البيئى للشركات المسجلة فى البورصة المصرية.

- وما تقدم يتبين أن مشكلة البحث تتلخص من وجهة نظر الباحثة فى محاولة الإجابة على السؤال الرئيسى التالى:-

ما مدى الإستفادة من المراجعة المشتركة لتحسين جودة الأداء البيئى كمطلب لتحقيق الإستدامة البيئية؟

- أهداف البحث يهدف هذا البحث بصفة أساسية إلى وضع إطار نظرى مدعوما بدليل تطبيقى ، لقياس أثر مدخل المراجعة المشتركة على تحسين جودة مراجعة الأداء البيئى كمطلب لتحقيق الإستدامة البيئية ، وينبثق من الهدف الرئيسى مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:

- ١- تحديد ماهية المراجعة المشتركة ، وتداعيات تطبيقها ، والانتقادات الموجهة إليها ، وأهدافها ، ومبادئها ، ومداخل تطبيقها.
- ٢- دراسة وتحليل الإطار العلمى لمدخل المراجعة المشتركة والمراجعة البيئية عند إعداد تقارير الإستدامة.
- ٣- بيان دور المراجعة الخارجية المشتركة فى تحسين جودة مراجعة الأداء البيئى.
- ٤- بيان دور المراجعة الخارجية المشتركة فى تحقيق الإستدامة البيئية.
- ٥- تقديم دليل تطبيقي حول أثر مدخل المراجعة المشتركة على تحسين جودة مراجعة الأداء البيئى كمتطلب لتحقيق الإستدامة البيئية.

- أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا البحث فى دور المراجعة المشتركة فى تحسين جودة مراجعة الأداء البيئى تحقيقا لمتطلبات الإستدامة البيئية ، وذلك لمواكبة التطورات المتلاحقة فى بيئة المراجعة ، على إعتبار أن المراجعة المشتركة تعد أحد الحلول المقترحة لمواجهة الإنهيارات المالية ، وتعد إحدى صور تعزيز الثقة فى مهنة المراجعة ، حيث أن تطوير مراجعة الأنشطة البيئية ، وترجمة الأنشطة المتعلقة بالبيئة على شكل معلومات مالية يمكن أن يساهم فى المحافظة على البيئة ومواردها الطبيعية ، ومن ثم تحقيق متطلبات الإستدامة البيئية ، بالإضافة إلى حداثة الموضوع وقلة البحوث الأكاديمية على حد علم الباحثة التى تناولت المراجعة المشتركة فى البيئات العربية بصفة عامة ، وفى جمهورية مصر العربية بصفة خاصة ، وأيضا قضية الربط ودراسة الأثر التفاعلى بين المراجعة المشتركة والمراجعة البيئية لم يتم تناوله على حد علم الباحثة بشكل مباشر وتفصيلى فى بيئة الأعمال المصرية ، حيث تتمثل أهمية هذا البحث فيما سيقدمه من دراسة تطبيقية لمدى مساهمة المراجعة المشتركة فى تحقيق متطلبات الإستدامة البيئية ، من خلال تحسين جودة مراجعة الأداء البيئى.

- منهجية البحث:

وسوف يتم إستخدام المنهج العلمى بشقيه الإستنباطى فى بناء الإطار النظرى للبحث واشتقاق فرض البحث ، والإستقرائى فى جمع البيانات اللازمة لإختبار فروض البحث.

- حدود ونطاق البحث:

- ١- يقتصر هذا البحث على دراسة دور المراجعة المشتركة فى تحسين جودة مراجعة الأداء البيئى تحقيقا لمتطلبات الإستدامة البيئية ، مع التطرق للجهود التى بذلت فى مجال المراجعة المشتركة سواء من قبل الهيئات المهنية فى البيئة المصرية ، أو من قبل الدول المختلفة ، ولن يتعرض البحث لأى نوع من أنواع المراجعات الأخرى ، إلا بما يخدم الهدف من البحث.
- ٢- يقتصر هذا التطبيق على الشركات المدرجة فى البورصة المصرية فقط التابعة للقطاع الخاص ، والتى تطبق المراجعة المشتركة الإختيارية وذلك من خلال الفترة ٢٠١٥ إلى ٢٠٢١.

- تنظيم البحث:

ويمكن تنظيم ما تبقى من هذا البحث فى النقاط التالية:

- ١- الدراسات السابقة.
- ٢- مفهوم الأداء البيئى.
- ٣- أبعاد الأداء البيئى.
- ٤- مفهوم المراجعة البيئية ، ودور المراجع خلال عملية المراجعة البيئية
- ٥- مفهوم المراجعة المشتركة.
- ٦- إطار المراجعة المشتركة.
- ٧- دور المراجعة المشتركة وتحليل تقارير الإستدامة فى تحسين جودة مراجعة الأداء البيئى.
- ٨- الدراسة التطبيقية.

١- الدراسات السابقة (Previous Studies)

وسوف يتم تقسيم الدراسات السابقة إلى ثلاث مجموعات:-

أولاً : الدراسات المرتبطة بالمراجعة المشتركة وعلاقتها بجودة المراجعة

ثانياً : الدراسات المرتبطة بأهمية مراجعة الأنشطة البيئية

ثالثاً : الدراسات المرتبطة بالمراجعة البيئية وتقارير الإستدامة

أولاً: الدراسات المرتبطة بالمراجعة المشتركة وعلاقتها بجودة المراجعة :

- دراسة (عاشور ، ٢٠١٩) بعنوان:

"تحليل العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة والمخاطر المالية للشركات وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية - دراسة تطبيقية على قطاعات سوق الأوراق المالية".

هدفت الدراسة إلى تحليل ودراسة العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة والمخاطر المالية للشركات وبيان أثرها على جودة الأرباح المحاسبية ، وإعتمد الباحث على أسلوب تحليل المحتوى (Content Analysis) في فحص التقارير المالية لعدد ٣٤ شركة مسجلة بسوق الأوراق المالية المصري في الفترة من ٢٠١٤ حتى عام ٢٠١٨ أي بواقع خمس سنوات.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين مدخل المراجعة المشتركة والمخاطر المالية للشركات ، بالإضافة إلى وجود علاقة طردية بين مدخل المراجعة المشتركة وجودة الأرباح المحاسبية ، وأيضاً إلى وجود علاقة عكسية بين المخاطر المالية للشركات وجودة الأرباح المحاسبية ، كما أن هناك علاقة إيجابية بين المتغير التفاعلي مدخل المراجعة المشتركة والمخاطر المالية للشركات على جودة الأرباح المحاسبية ، وأهم ما توصلت إليه الدراسة ضرورة أن يكون هناك معيار خاص بالمراجعة المشتركة.

- دراسة (Bianchi , 2018) بعنوان :**" Auditors' Joint Engagements And audit quality : evidence from Italian private companies".**

هدفت الدراسة إلى دراسة مدى تأثير المراجعين المشتركين في نشر المعرفة والخبرة في مجال المراجعة، وذلك من خلال الشبكات التي تجمع بينهم.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه توجد علاقة ارتباط معنوية موجبة بين تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة وبين جودة المراجعة. وأن تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة يسهل من نقل المعرفة بين مراقبي الحسابات ويزيد من خبرة مراقبي الحسابات ، حيث يقوم المراجع بتطوير خبراته ومعرفته، من خلال التعاون المشترك في عمليات المراجعة المشتركة الذي بدوره يؤدي إلى ارتفاع جودة عملية المراجعة.

ثانياً: الدراسات المرتبطة بأهمية مراجعة الأنشطة البيئية:

- دراسة (هلال، ٢٠١٨) بعنوان :

"دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل أثر المحاسبة البيئية على تخفيض المخاطر البيئية الناجمة عن التلوث البيئي".

هدفت الدراسة إلى تفعيل دور المحاسبة البيئية في تخفيض المخاطر البيئية الناجمة عن التلوث البيئي كمهنة هامة للمحاسبة من واجبها الإرتقاء بوجهة النظر الداخلية لأية وحدة اقتصادية، وتطوير المعلومات التي توضح دورها ضمن بيئتها، ومساهمتها في توفير المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات التي تكون حصيلتها الإستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على البيئة.

وتوصلت الدراسة إلى :-

- ١- لا يوجد نظام معلومات محاسبة بيئية يمكن من قياس التكاليف البيئية بصورة سليمة في الشركة الشرقية للدخان.
- ٢- أن نظام المحاسبة التقليدي الحالي لا يقيس التكاليف والمنافع البيئية بشكل ملائم وعادل.

٣- القياس المحاسبى البيئى الدقيق للتكاليف البيئية وتوضيح مدى إهتمام الشركة بالجوانب البيئية يكسب الشركة ميزة تنافسية ويساعد فى تخفيض المخاطر البيئية.

– دراسه (Li, Simunic, & Ye, 2017) بعنوان:

"Do Auditors Care About Clients* Compliance with Environmental Regulations? Evidence from Environmental Risk and Audit Fees"

هدفت الدراسة إلى مناقشة مدى مسؤوليات مراجعى الحسابات لمخاطر الأعمال البيئية ، ودراسة تأثير المعايير الحالية للمراجعة على الأنشطة البيئية فى بريطانيا. وتوصلت الدراسة إلى أن مسؤولية المراجعين فى إكتشاف المخالفات البيئية، والإبلاغ عنها محددة ، وأن نظرة أصحاب المصالح للتكاليف اللازمة لعملية المراجعة أعلى من مخاطر عدم الإمتثال البيئى ، بالإضافة إلى وجود تعقيدات فى اللوائح البيئية مما يؤثر بشكل مباشر على أتعاب المراجعة ، وإحتمال وجود الغش نتيجة الأعمال غير المشروعة ومخالفة المنشآت للقوانين والتشريعات والأنظمة البيئية.

ثالثا: الدراسات المرتبطة بالمراجعة البيئية وتقارير الإستدامة :

– دراسة (الشعبانى ، ٢٠١٨) بعنوان :

"دور مراجعة البعد البيئى فى دعم تقارير التنمية المستدامة – دراسة إستكشافية فى منشآت الأعمال فى البيئة المصرية".

هدفت الدراسة إلى بيان دور مراجعة البعد البيئى فى دعم تقارير التنمية المستدامة وذلك من خلال دراسة إستكشافية فى منشآت الأعمال فى البيئة المصرية. وتوصلت الدراسة إلى:-

- ١- وجود علاقة إيجابية بين المراجعة البيئية ودعم تقارير الإستدامة.
- ٢- أن منشآت الأعمال المصرية تطبق مراجعة البعد البيئى سواء من خلال مراجعة نظم الإدارة البيئية أو مراجعة الإلتزام البيئى ، وتطبق بشكل نسبى ولكن لاتصل إلى الدرجة الكاملة.
- ٣- أن منشآت الأعمال المصرية تحقق أهداف التنمية المستدامة وهى أيضا بشكل نسبى ولكن لا تصل إلى الدرجة الكاملة.

دراسة (Anna, 2017) بعنوان:

"The Role and The use of Environmental Audit in Supporting Sustainable Development".

هدفت الدراسة إلى بيان مدى تطبيق المراجعة البيئية ودورها في دعم التنمية المستدامة. وتوصلت الدراسة إلى أن مفهوم التنمية المستدامة يشير إلى التوازن المتساوي بين التنمية الاقتصادية وحماية البيئة، مع ضرورة تفعيل نظام الإدارة البيئية، وأن المراجعة البيئية تساعد المنشآت الصناعية في تحقيق التنمية المستدامة.

٢- **مفهوم الأداء البيئي:** هو كل النشاطات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء بشكل إجباري أو إختياري من شأنها منع الأضرار البيئية، والإجتماعية، الناتجة عن نشاطات المؤسسة الإنتاجية، أو الخدمية، أو التخفيف منها (الشحادة، ٢٠١٠).

٣- أبعاد الأداء البيئي

تتمثل أبعاد الأداء البيئي في: الكفاءة البيئية، والفعالية البيئية وسنحاول شرح كل منهما:-
الكفاءة البيئية هي: توفير سلع وخدمات ذات أسعار تنافسية تشبع الإحتياجات الإنسانية، وتحقيق جودة الحياة في الوقت الذي تقلل فيه من التأثيرات الأيكولوجية، وكثافة إستغلال الموارد خلال دورة الحياة، للوصول بها إلى مستوى يتناسب على الأقل مع طاقة حمل الأرضة التقديرية (طاحون، ٢٠٠٥).

الفعالية البيئية: هي فلسفة إدارية تهدف إلى الحد من الأضرار البيئية مع تحقيق أقصى قدر من كفاءة المؤسسة في عمليات الإنتاج (حنيش، ٢٠١٢).

٤- مفهوم المراجعة البيئية:

تضمن هذا البرنامج "The commission of European communities (CEC)" تعريف للمراجعة البيئية: هي عملية فحص تهدف إلى التأكد من مدى الالتزام بالنظم البيئية، والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها، أنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة والملائمة" (لطي، ٢٠٠٥).

ويتلخص دور المراجع ومسئولية المراجعة البيئية في إجراء إختبارات للتأكد من وجود دليل على تطبيق السياسات البيئية الموضوعة إجراء فحص فني دقيق، والتأكد من توصيل السياسة

داخليا والتأكد من إجراء التدريب ، واختبارات فاعلية السياسة فى التطبيق ، بالإضافة إلى تقييم الإجراءات التى تم وضعها لتحقيق أهداف السياسة وأهداف المنشأة وإجراء الإختبارات لهذه الإجراءات للتأكد من تطبيقها ، فضلا عن فحص الموازنات ، والتأكد من مدى قدرتها على توفير المعلومات ، وكيفية إستخدامها بكفاءة ، وفحص نشاط تطوير المنتجات للتحقق من تطبيق سياسة المنشأة بخصوص التطوير فى المنتجات ، علاوة على ذلك فحص المشروعات الأساسية التى تنفذها الشركة لتحقيق أهداف سياسة البيئة ، والتوصل إلى المعيار الإنتقادی الذى ينبغى المقارنة على أساسه (الصعيدى ، ١٩٩٩).

٥- مفهوم المراجعة المشتركة

حيث تعرف المراجعة المشتركة " بأنها مدخل من مداخل المراجعة يتم من خلالها مراجعة القوائم المالية لشركة معينة بواسطة مكتبى مراجعة مستقلين ، حيث يكون هناك تنسيق بين كلا المكتبين فيما يتعلق بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وإصدار تقرير مراجعة واحد موقع عليه من كلا المكتبين (Abdollahiebli , 2018)

٦- إطار المراجعة المشتركة المراجعة المشتركة

أولاً: مبادئ المراجعة المشتركة (عرفات ، ٢٠١٩):

وحددت قائمة إرشادات المراجعة رقم ١٠ (AGS10) " المراجعة المشتركة الصادرة عام ٢٠١٢ عن معهد سنغافورة للمحاسبين القانونيين (ISCA) مجموعة من المبادئ التى تقوم عليها المراجعة المشتركة والتى تتضمن فى طياتها مبادئ إرشادات لتنفيذ عمليات المراجعة المشتركة وهى كالتالى:-

- ١- الأدوار والمسئوليات : المراجع المشترك مسئول بالتضامن مع فريق المراجعة المشتركة عن أعمال المراجعة المشتركة ومن ثم عن رأى المراجعة فى القوائم المالية.
- ٢- مبادئ إجراءات المراجعة : على المراجع المشترك الإلتزام بالمبادئ والمتطلبات الواردة فى إطار المراجعة المعمول به.

- ٣- إعتبرات رقابة الجودة : يلتزم المراجع المشترك بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بما فى ذلك المتعلقة بالإستقلال ، حيث يحمى هذا الإستقلال قدرة المراجع على تكوين رأيه دون التأثير بأى مؤشرات قد تضر بهذا الرأى .
- ٤- إعتبرات إختلافات الرأى بين المراجعين : على المراجع المشترك وضع السياسات والإجراءات اللازمة للتعامل مع حالات الخلافات فى الرأى وتسويتها.
- ٥- تجميع ملف المراجعة النهائى : يجب على المراجع إتباع الإرشادات الواردة فى إطار المراجعة المعمول به فيما يتعلق بتجميع ملف المراجعة النهائى ، ويجب الإحتفاظ بأوراق عمل المراجعة التى تدعم عملية المراجعة المشتركة.
- ثانياً: أهداف المراجعة المشتركة :**

وتتمثل أهم أهداف المراجعة الخارجية المشتركة وفقاً لدراسات (Audousset- coulier,2012;Deng et al.2014) فيما يلى :

١. تعزيز إستقلالية مراقب الحسابات وتحقيق مستوى مرتفع من جودة المراجعة من خلال تحسين الخدمات المقدمة لشركة العميل محل المراجعة .
٢. تقديم المراجعة المشتركة لتأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريف المادى سواء بسبب التقليل أو الخطأ مقارنة بالمراجعة الخارجية الفردية.
٣. تقديم تقرير مراجعة مشترك ووحيد بجهد مشترك مع تحمل مسئولية تضامنية مشتركة.
٤. زيادة فاعلية مناطق التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية المراجعة من خلال شركات المراجعة على أن يكون أحدهما من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار ، مما يترتب عليه زيادة فاعلية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة وإصدار رأى مراجعة واحد قوى.

ثالثاً: تداعيات تبنى مدخل المراجعة الخارجية المشتركة

- ١- تحقيق درجة مرتفعة من التوافق فى الأراء وتعزيز دقة أدلة المراجعة ، والدقة فى تقرير مراجعى الحسابات ، وبالتالي زيادة ثقة مستخدمى المعلومات المحاسبية فى التقرير المالى (Baldauf and steckle,2012; Deng et al.,2014)

- ٢- تعميق الحصول على تأكيد معقول بخصوص ما إذا كانت التقارير المالية خالية من التحريف المادى ككل ، سواء بسبب التضليل أو الخطأ ويكون هذا التأكد ذو فعالية أكثر فى المراجعة المشتركة عن المراجعة الفردية (متولى ، ٢٠١٣).
- ٣- إن التقرير الصادر عن عملية المراجعة المشتركة يكون أفضل وأقوى حيث أنه يصدر عن مجموعة المراجعين الفنية والمالية مجتمعين ، ولا شك أن مجموع تلك الخبرات غالبا يكون أكبر من من خبرة أحدهما فقط (الهريدى ، ٢٠١٥).

رابعا: دعائم المراجعة المشتركة :

يقوم نجاح المراجعة المشتركة على خمس دعائم Pillars وهى (محمود ، ٢٠١٦ ، ص ١٤٥) نقلا عن Audit report, No124, 2014, p3:

- **وحدة القيادة:** ويقصد بها قيادة لجان المراجعة لمكتبى المراجعة عند أداء مهام المراجعة المشتركة والإشراف على التنفيذ.
- **وحدة البرنامج :** ويقصد بها وجود برنامج يحدد طبيعة المهام المخصصة لكل مكتب ، وصور الإتصال بين المكتبين ، والحالات التى يكون فيها نقاط للخلاف بينهما ، والحالات التى يصدر فيها أيا من المكتبين رأيا فرديا.
- **وحدة فريق العمل :** ويقصد بها وضوح طبيعة المقومات المطلوبة لأداء كل مكتب المهام المخصصة له.
- **وحدة الإعتماد:** ويقصد بها وجود جهة واحدة للتنسيق بين مكتبى المراجعة هى لجنة المراجعة بشأن تبادل بعض مهام المراجعة .
- **وحدة الإتصال:** ويقصد بها وجود جهة واحدة هى لجان المراجعة للتنسيق بين مكتبى المراجعة بشأن مكونات عملية الإتصال بين مكتبى المراجعة.

خامسا: محددات تطبيق المراجعة المشتركة :

وتوجد مجموعة من محددات إختيار مزيج المكاتب القائمة بتطبيق المراجعة المشتركة يمكن تناولها كما يلي:

- ١- **حجم الشركة:** فلا شك أن كبر حجم العملاء محل المراجعة يدفعها للتعاقد مع أحد مكاتب Big4 لتعزيز ثقة مستخدمى قوائمها المالية الحاليين والمرقبين بشأن مصداقية قوائمها المالية (الديسبى ، ٢٠١٠ ، ص١١٨) ، لذلك تسعى الشركات كبيرة الحجم للتعاقد مع مكاتب Big4 لمراجعة قوائمها المالية ، لأن مكاتب Big4 تقدم خدمات ذات جودة عالية ، مستفيدة من ما تملكه من بنية أساسية أكبر وأفضل من منافسيها (DeAngelo, 1981)
- ٢- **هيكل الملكية:** ولقد أشارت دراسة (Francis,et al,2009,p37) إلى أنه كلما كان هناك تشتت فى الملكية كلما زاد إحتمال تعيين أحد مكاتب Big4 فى المزيج الذى سيقوم بمراجعة القوائم المالية للشركة ، وفسرت ذلك بأنه فى حالة تشتت الملكية (عدم تركيز الملكية) ، وإفصال الملكية عن الإدارة فإنه إستنادا لنظرية الوكالة تنشأ حالة عدم التماثل فى المعلومات بين الإدارة والملاك ، وبالتالي يزداد إحتمال تعيين المزيج المكون من مكاتب مراجعة كلاهما ينتمى إلى مكاتب المراجعة الأربعة الكبار ، وذلك لطمأنة أصحاب المصالح فى هذه الشركات بتحقيق مستوى مرتفع من الجودة إستنادا للسمعة المهنية العالمية لهذه الشركات.

- ٣- **الخطر (مقاسا بالخسائر):** للخطر تأثير معنوى على عدد مكاتب فى مزيج مكاتب المراجعة القائمة بمراجعة القوائم المالية للشركات فى ظل تطبيق المراجعة المشتركة ، فكما زادت الخسائر زاد توجه الشركة الخاسرة للتعاقد مع مكاتب كبيرة Big4 لمراجعة قوائمها المالية للإستفادة من سمعتها المهنية المالية العالية فى تقديم خدمات مراجعة عالية الجودة لتعزيز مصداقية قوائمها المالية التى تم مراجعتها بواسطتهم (Coulter, et al,2012, p30).

٧- دور المراجعة المشتركة وتحليل تقارير الإستدامة فى تحسين جودة مراجعة الأداء البيئى
- الخطة المقترحة لعلاقة المراجعة المشتركة بتقارير الإستدامة

توجد مراحل لمراجعة الأداء البيئى من خلال قيام فريق المراجعة المشتركة بتحليل محتوى تقارير الإستدامة كالتالى:

المرحلة الأولى : الإعداد لعملية المراجعة: وذلك من خلال الخطوات التالية:

أولاً : تحديد الهدف الرئيسى لعملية المراجعة: إن الهدف العام للمراجعة المشتركة هو تمكين فريق المراجعة المشتركة من إيداء رأيهم الفنى المحايد على القوائم المالية ككل للشركة ، وتعزيز تقرير الإستدامة ، والتأكد من مدى جودة ودقة ومصداقية وشفافية تقرير الإستدامة بخصوص ما يحتويه التقرير من معلومات عن الأداء البيئى. لمزيد من المعرفة إستعانت الباحثة بالمراجع الآتية :

١.(دوريش ، ٢٠١٤ ، ص٣٢) (على ، ٢٠١٧) ٣. (إبراهيم ، ٢٠١٨)

ثانياً : إعداد فريق عمل المراجعة المشتركة: يجب أن يتكون فريق العمل من أشخاص ذوى دراية ومعرفة بالمنشأة المستهدفة وبعملياتها ، بمعنى أن يكونوا مؤهلين ، ومطلعين بشكل جيد فى المجال البيئى ، وبصفة خاصة القوانين والمتطلبات البيئية والإصدارات المهنية المختلفة سواء على المستوى المحلى أو الدولى. لمزيد من المعرفة إستعانت الباحثة بالمراجع الآتية:
١- (مشروع ترشيد الطاقة ، ١٩٩٤ ، ص٥١) ٢. (على ، ٢٠١٧) ٣. (إبراهيم ، ٢٠١٨).

ثالثاً : إعداد خطة المراجعة : وفيها يقوم فريق المراجعة المشتركة عند مراجعة تقارير الإستدامة بالتخطيط لعملية مراجعة الأداء البيئى ، وإختيار أعضاء الفريق المساعدين ومن ثم تخصيص المهام عليهم، ويقوموا بوضع الخطة التفصيلية لمراجعة الأداء البيئى فى سياق مراجعة الشركة ككل. لمزيد من المعرفة إستعانت الباحثة بالمراجع الآتية :

١.(حماد ، ٢٠٠٧ ، ص٩٠) ٢. (على ، ٢٠١٧) ٣.(إبراهيم ، ٢٠١٨)

رابعا : جمع وتقييم المعلومات عن المنشأة: وهذه هي الخطوة الأخيرة في مرحلة الإعداد لعملية المراجعة ، فبعد أن يقوم فريق المراجعة المشتركة بوضع خطة لمراجعة تقارير الإستدامة فإنهم يبدأون في التعاون مع فريقهم المساعد بجمع المعلومات عن المنشأة ، وذلك وفقا للمعيار الدولي رقم (315) المعدل (تفهم طبيعة أعمال منشأة العميل والبيئة التي تعمل فيها، وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية)، من أجل إكتساب الفهم الشامل لطبيعة عملها وأثرها البيئي ، ونظام الإدارة البيئية المتبع داخل المنشأة. لمزيد من المعرفة إستعانت الباحثة بالمراجع الآتية: ١. (لطفى ، ٢٠٠٥ ، ص١٧٦) ٢. (على ، ٢٠١٧) ٣. (إبراهيم ، ٢٠١٨) ٤- (مشروع ترشيد الطاقة ، ١٩٩٤ ، ص٥١).

المرحلة الثانية : تنفيذ عملية المراجعة

يمكن أن تتم مرحلة التنفيذ من خلال خطوتين أساسيتين كما يلي:

١- جمع أدلة الإثبات: على فريق المراجعة المشتركة أن يحصلوا على أدلة إثبات كافية عند مراجعة تقارير الإستدامة (تشير إلى كم الأدلة) وملائمة (تشير إلى نوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد معين ودرجة الثقة التي يوفرها الدليل تمكنهم من الخروج باستنتاجات حول مدى صحة وسلامة القياس والإفصاح عن الإلتزامات البيئية من حيث الوجود ، والإكتمال ، والنقيص ، العرض والإفصاح). لمزيد من المعرفة إستعانت الباحثة بالمراجع الآتية : ١. (الشريف ، ٢٠١٣، ص١٩٣) ٢. (لطفى ، ٢٠٠٥ ، ص١٧٦) ٣. (على ، ٢٠١٧).

٢- تقييم أدلة الإثبات وتكوين الإستنتاجات

يجب على فريق المراجعة المشتركة فحص نتائج إجراءات مراجعة الأداء البيئي ، للتأكد من ما إذا كان قد تم جمع أدلة إثبات كافية وملاءمة ، حتى يمكنهم إبداء رأى فيما إذا كانت الشركات قد حققت الأهداف والمتطلبات البيئية المحددة للفترة محل المراجعة ، وأنها قد التزمت بكافة المتطلبات البيئية الواجبة التطبيق. لمزيد من المعرفة إستعانت الباحثة بالمراجع الآتية : ١. (لطفى ، ٢٠٠٥ ، ص١٧٦) ٢. (على ، ٢٠١٧)

المرحلة الثالثة : إعداد تقرير فريق المراجعة المشتركة عن الأداء البيئي للشركات

إن تقرير المراجعة المشتركة يمثل المحطة الأخيرة في عملية المراجعة ، ويعد أداة توصيل للمعلومات وبياناً عن درجة التناسق بين المعلومات المحاسبية والمعايير المعتمدة ويمثل تلخيصاً للأفكار الرئيسية في وصف عملية المراجعة البيئية، ولا تتم عملية تجميع أدلة الإثبات إلا بغرض التعبير عن رأي فريق المراجعة المشتركة ، وهذا الرأي هو هدف المراجعة النهائي ، ولا يمكن لفريق المراجعة المشتركة التعبير عن رأيهم إلا بعد أن يتم تقدير مخاطر عملية مراجعة الأداء البيئي وإكمال جميع إختباراتها.

ومن هذا السياق يمكن تعريف تقرير المراجعة المشتركة: بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن (مراجعيين إثنين أو أكثر) تتضمن رأيهما المهني المستقل بخصوص تقارير الأستدامة ، فيما يتعلق بالبعد البيئي عن فترة زمنية معينة ، ومدى عدالة التقارير البيئية ككل ، وتمثيلها للمركز المالي للشركة في نهاية فترة زمنية محددة ، ويفصح عن معلومات قانونية ، واستثمارية ، وبيئية مالية وغير مالية بالقوائم المالية والإيضاحات المتممة لها ، بهدف خدمة الأطراف ذوى العلاقة بالقوائم المالية. والذي يتم تلخيصه والإفصاح عنه في تقارير مالية وبيئية ، وايضاحات متممة لها وفقاً لمعايير وقواعد محلية ودولية صادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية. لمزيد من المعرفة إستعانت الباحثة بالمراجع الآتية : ١.(السقا ، ٢٠١١) ٢. (على ، ٢٠١٧) ٣.(إبراهيم ، ٢٠١٨)

٨- الدراسة التطبيقية**- فروض البحث:**

ويمكن إجمالاً صياغة فروض البحث كالتالى:

- الفرض الأول :** يوجد أثر إيجابى لحجم مكتب المراجعة المشتركة على تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي تحقيقاً لمتطلبات الإستدامة.
- الفرض الثانى:** يوجد أثر إيجابى لإستقلال فريق المراجعة المشتركة على تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي تحقيقاً لمتطلبات الإستدامة .

الفرض الثالث: يوجد أثر إيجابي للخبرة المهنية لفريق المراجعة المشتركة على تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي تحقيقا لمتطلبات الإستدامة.

- وصف المجتمع والعينة :

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة المصرية المقيدة بالبورصة المصرية حيث تم إختيار عينتين حكيميتين من مؤشر EGX100 عينة تطبق المراجعة المشتركة ، وعينة أخرى تطبق المراجعة الفردية طبقا لمجموعة من الإعتبرات لقبول الشركات وهي :

- ١- أن يتوافر لهذه الشركات قوائم مالية عن الفترة محل الدراسة من عام ٢٠١٥ إلى عام ٢٠٢١ ، وألا تكون تعرضت للشطب أو للإلغاء أثناء هذه الفترة.
- ٢- أن تكون أسهم الشركة متداولة خلال الفترة التي تغطيها الدراسة ، وأن تنتهي السنة المالية لها في ١٢/٣١ من كل عام.
- ٣- أن يكون مرفق بالقوائم المالية تقرير مراقب الحسابات.
- ٤- أن لا تنتمي لقطاع البنوك أو قطاع الخدمات المالية وذلك لما لهذا القطاع من من طبيعة خاصة، ومدى إلزامية تطبيق المراجعة المشتركة فيها ، ونظرا لإختلاف طبيعة عمل هذه الشركات بالإضافة إلى إختلاف المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تخضع لها.

- الأساليب الإحصائية

يتم إستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة في البرنامج الإحصائي لإجراء التحليلات الإحصائية SPSS Version 20 لإجراء التحليلات الإحصائية ، وإختبار صحة فروض الدراسة ، وتحديد دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي ، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل الانحدار المتعدد الذي يهدف الى إختبار العلاقة بين المتغير التابع تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي مقاسا بعدد العناصر التي تم الإفصاح عنها إلى إجمالي عناصر مؤشر الإفصاح ، والمتغير المستقل المراجعة المشتركة مقاسة بعدد من المؤشرات التي تعكسها وتتمثل في (حجم مكتب المراجعة ، إستقلال فريق المراجعة المشتركة ، الخبرة المهنية لفريق المراجعة المشتركة). ولقد أعتمدت الدراسة على عينة من شركات المساهمة المصرية التي تطبق المراجعة المشتركة وذلك من عام ٢٠١٥ إلى ٢٠٢١ ، وعينة من شركات المساهمة المصرية التي تطبق المراجعة الفردية وذلك من عام ٢٠١٥ إلى ٢٠٢١.

وتتمثل عينة الدراسة فى الشركات التالية:-

١- الشركات التى تطبق المراجعة المشتركة

جدول رقم (١) عينة البحث من الشركات التى تطبق المراجعة المشتركة

أولاً: قطاع الأغذية والمشروبات	١- شركة جهينة للصناعات الغذائية. ٢- شركة عبور لاند للصناعات الغذائية. ٣- شركة دومتى للصناعات الغذائية.
ثانياً: قطاع العقارات	١- مجموعة طلعت مصطفى القابضة
ثالثاً: قطاع الأدوية والرعاية الصحية	١- شركة مينا فارما للأدوية والصناعات الكيماوية.

٢- الشركات التى تطبق المراجعة الفردية

جدول رقم (٢) عينة البحث من الشركات التى تطبق المراجعة الفردية

أولاً: قطاع الأغذية والمشروبات	٤- شركة إيدينا للصناعات الغذائية. ٥- شركة الإسماعيلية مصر للدواجن. ٦- شركة نهر الخير للتنمية والإستثمار الزراعى والخدمات.
ثانياً: قطاع العقارات	٢- شركة السادس من أكتوبر للتنمية والإستثمار.
ثالثاً: قطاع الأدوية والرعاية الصحية	٣- شركة العاشر من رمضان للصناعات الكيماوية

- أداة جمع البيانات

لقد تم الإعتماد على عدد من المصادر الأساسية لجمع البيانات والمعلومات اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية أولهما القوائم المالية السنوية لعينة الدراسة من عام ٢٠١٥ إلى عام ٢٠٢١ المنشورة والمتاحة على مواقع شركات العينة الإلكتروني، وموقع البورصة المصرية، وموقع مباشر مصر، وموقع شركة مصر لنشر المعلومات ، وقد تمثل المصدر الثانى على أدوات الإفصاح للشركات ، وهى تقارير الإستدامة والتقرير السنوى ، وتقرير مجلس الإدارة ، وتقرير الحوكمة ، وأهم مصدر إعتمدت عليه الباحثة فى تحليل المحتوى تقرير الإستدامة ، وتتبع أهميته فى أنه يعرض معلومات عن الأداء الإقتصادى والبيئى والإجتماعى وأداء الحوكمة . حيث إعتمدت الباحثة على أسلوب تحليل المحتوى اليدوى من أجل تحليل الإفصاح عن الأداء البيئى الواردة فى التقارير السنوية المنشورة من عام ٢٠١٥ إلى عام ٢٠٢١ لعينة من الشركات التى تطبق المراجعة المشتركة وعينة من الشركات التى تطبق المراجعة الفردية، وذلك من خلال الإعتماد على مؤشر للإفصاح عن الأداء البيئى الذى أعدته الباحثة.

عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية

أولاً: الإحصاء الوصفى لعينة الدراسة (للشركات التى تطبق المراجعة المشتركة) :

جدول رقم (٣) الإحصاء الوصفى لبيانات عينة الدراسة للشركات التى تطبق المراجعة المشتركة

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
y	22.2571	5.02548	35
x1	.9429	.23550	35
x2	.2000	.40584	35
x3	18.7143	8.64180	35

يوضح هذا الجدول الإحصاءات الوصفية للمتغيرات التى أدخلت فى معادلة الإنحدار وهو المتغير التابع (تحسين جودة مراجعة الأداء البيئى) ، ومؤشرات قياس المتغير المستقل

المراجعة المشتركة (حجم مكتب المراجعة ، إستقلال فريق المراجعة المشتركة ، الخبرة المهنية لفريق المراجعة المشتركة). وتشير بيانات الجدول أن متوسط تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي فى الشركات التى تطبق المراجعة المشتركة ٢٢,٣ بإنحراف معيارى ٥,٠٣ ، وأن متوسط حجم مكتب المراجعة ٩٤٣,٠٣ ، وإنحراف معيارى ٢٤,٠٣ ، كما يوضح الجدول أن متوسط مستوى الإستقلال ٢٠٠٠,٠٣ ، بإنحراف معيارى ٤١,٠٣ ، ويتميز فريق المراجعة المشتركة بالخبرة المهنية حيث بلغ المتوسط الحسابى للخبرة المهنية ١٨,٧١ وإنحراف معيارى ٨,٦٤ ضمن العينة التى يبلغ عددها (٣٥) .

جدول رقم (٤) مصفوفة الارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة

Correlations

	y	x1	x2	x3	
Pearson Correlation	y	1.000	.162	.306	.617
	x1	.162	1.000	.123	-.572
	x2	.306	.123	1.000	.168
	x3	.617	-.572	.168	1.000
Sig. (1-tailed)	y	.	.176	.037	.000
	x1	.176	.	.241	.000
	x2	.037	.241	.	.168
	x3	.000	.000	.168	.
N	y	35	35	35	35
	x1	35	35	35	35
	x2	35	35	35	35
	x3	35	35	35	35

يوضح الجدول التالي مصفوفة الارتباط بين المتغيرات وقيمة الدلالة الإحصائية Sig للارتباط: ويتضح من خلاله أن معامل الارتباط بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي ومؤشر حجم مكتب المراجعة غير دال إحصائياً (Sig.176 & P..162) ، ومعامل الارتباط بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي ومؤشر إستقلال فريق المراجعة المشتركة ارتباط طردى ضعيف وذو دلالة إحصائية (Sig.037&P..306) ، ومعامل الارتباط بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي ومؤشر الخبرة المهنية لفريق المراجعة المشتركة هو ارتباط طردى متوسط وذو دلالة إحصائية (Sig.000 & P..617).

جدول رقم (٥) ملخص النموذج

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.881 ^a	.776	.755	2.48836

a. Predictors: (Constant), x3, x2, x1

b. Dependent Variable: y

ويوضح هذا الجدول معامل الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل: ويتضح من الجدول أن قيمة R في العمود الثاني تساوي ٨٨١، وأن قيمة R Square في العمود الثالث (مربع معامل الارتباط) تساوي ٧٧٦، وكذلك مربع معامل الارتباط المعدل Adjusted R Square في العمود الرابع يساوي ٧٥٥، والخطأ المعياري في التقدير يساوي ٢,٤٨٨، وبذلك تفسر مؤشرات قياس المتغير المستقل المراجعة المشتركة (حجم مكتب المراجعة، إستقلال فريق المراجعة المشتركة، الخبرة المهنية لفريق المراجعة المشتركة) ٧٨٪ من تباين المتغير التابع (تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي) وهي نسبة ذات دلالة معنوية. ويتضح بقوة من خلال هذا الجدول أنه يوجد علاقة طردية بين المتغير التابع (تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي) وكلا من مؤشرات قياس المتغير المستقل المراجعة المشتركة (حجم مكتب المراجعة، إستقلال فريق المراجعة المشتركة، الخبرة المهنية لفريق المراجعة المشتركة) تسهم ب ٧٨٪ تقريبا في التباين الذي يحدث في تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي.

جدول رقم (٦) يوضح نتائج تحليل التباين لإختبار معنوية الإنحدار

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	666.736	3	222.245	35.893	.000 ^b
1 Residual	191.950	31	6.192		
Total	858.686	34			

a. Dependent Variable: y

b. Predictors: (Constant), x3, x2, x1

يوضح هذا الجدول نتائج تحليل التباين ANOVA لإختبار معنوية الإنحدار ونلاحظ أن قيمة ف = ٣٥,٨٩٣ بقيمة إحصائية Sig = ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ وبالتالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل وهو أن الإنحدار معنوي لايساوى صفر ، وبالتالي توجد علاقة بين المتغير التابع (تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي) والمتغير المستقل المراجعة المشتركة والذي يقاس بالمؤشرات الثلاثة الأتية (حجم مكتب المراجعة ، إستقلال فريق المراجعة المشتركة، الخبرة المهنية لفريق المراجعة المشتركة).

جدول رقم (٧) نتائج تحليل الإنحدار المتعدد

Coefficients^a

Model	Unstandardized		Standardized	t	Sig.
	Coefficients		Coefficients		
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-4.314	2.995		-1.441	.160
1 x1	16.061	2.295	.753	6.999	.000
x2	.476	1.108	.038	.429	.671
x3	.606	.063	1.041	9.620	.000

من الجدول السابق يمكن استخلاص النتائج التالية:

- بالنظر إلى معاملات المتغير المستقل (B) في العمود رقم ٢ وبالنظر إلى مستويات معنوية الأثر بين المتغير التابع وكلا من مؤشرات قياس المتغير المستقل المراجعة المشتركة التي تظهر في العمود رقم ٦ من اليسار يتضح معنوية الأثر بين المتغير التابع تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي وحجم مكتب المراجعة ($B= 6.061 \& Sig=.000$) حيث أن مؤشر حجم مكتب المراجعة ذات دلالة إحصائية ويؤثر تأثيراً جوهرياً على المتغير التابع تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي، ويتضح أيضاً معنوية الأثر بين المتغير التابع تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي ومؤشر الخبرة المهنية لفريق المراجعة المشتركة ($B= .606 \& Sig=.000$) ، حيث أن مؤشر الخبرة المهنية لفريق المراجعة المشتركة ذات دلالة إحصائية ويؤثر تأثيراً جوهرياً على المتغير التابع تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي ، بينما الأثر بين المتغير التابع تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي ومؤشر إستقلال فريق المراجعة المشتركة فإنها تبدو غير معنوية ($B= .476 \& Sig=.671$) ، حيث أن مؤشر إستقلال فريق المراجعة المشتركة غير دال إحصائياً ولا يؤثر على المتغير التابع تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي .

ثانياً: الإحصاء الوصفي لعينة الدراسة (للشركات التي تطبق المراجعة الفردية) :

جدول رقم (٨) الإحصاء الوصفي لبيانات عينة الدراسة للشركات التي تطبق المراجعة الفردية.

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
y	16.8857	5.87503	35
x1	.6000	.49705	35
x2	.1714	.38239	35
x3	19.6000	7.36127	35

يوضح هذا الجدول الإحصاءات الوصفية للمتغيرات التي أدخلت في معادلة الإنحدار وهو المتغير التابع (تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي) ، ومتغير المراجعة الفردية والذي يقاس بالمؤشرات الأتية (حجم مكتب المراجعة ، إستقلال المراجع ، الخبرة المهنية للمراجع). وتشير بيانات الجدول أن متوسط تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي في الشركات التي تطبق المراجعة

الفردية ١٦,٨٨٥ بإنحراف معياري ٥,٨٧٥ ، وأن متوسط حجم مكتب المراجعة ٦,٠٠٠ ,
 وإنحراف معياري ٤,٩٧ ، كما يوضح الجدول أن متوسط مستوى الإستقلال ١,٧١٤ , بإنحراف
 معياري ٣,٨٢ ، ويتميز المراجع بالخبرة المهنية حيث بلغ المتوسط الحسابي للخبرة المهنية
 ١٩,٦٠٠ , وإنحراف معياري ٧,٣٦١ ضمن العينة التي يبلغ عددها (٣٥) .

جدول (٩) مصفوفة الارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة

Correlations

		y	x1	x2	x3
Pearson Correlation	y	1.000	.659	-.109	-.111
	x1	.659	1.000	-.248	-.495
	x2	-.109	-.248	1.000	.349
	x3	-.111	-.495	.349	1.000
Sig. (1-tailed)	y	.	.000	.267	.264
	x1	.000	.	.076	.001
	x2	.267	.076	.	.020
	x3	.264	.001	.020	.
N	y	35	35	35	35
	x1	35	35	35	35
	x2	35	35	35	35
	x3	35	35	35	35

يوضح الجدول التالي مصفوفة الارتباط بين المتغيرات وقيمة الدلالة الإحصائية Sig
 للارتباط: ويتضح من خلاله أن معامل الارتباط بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي
 وحجم مكتب المراجعة إرتباط طردى متوسط وذو دلالة إحصائية (Sig.000 &P..659)
 ، ومعامل الارتباط بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي وإستقلال المراجع غير دال

إحصائياً (Sig.267&P.-.109) ، ومعامل الارتباط بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي والخبرة المهنية للمراجع غير دال إحصائياً (Sig.264 &P.-.111).

جدول (١٠) ملخص النموذج

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.704 ^a	.496	.447	4.36981

a. Predictors: (Constant), x3, x2, x1

b. Dependent Variable: y

ويوضح هذا الجدول معامل الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل: ويتضح من الجدول أن قيمة R في العمود الثاني تساوى ٧٠٤، وأن قيمة R Square في العمود الثالث (مربع معامل الارتباط) تساوى ٤٩٦، وكذلك مربع معامل الارتباط المعدل Adjusted R Square في العمود الرابع يساوى ٤٤٧، والخطأ المعياري في التقدير يساوى ٤,٣٦٩، وبذلك تفسر مؤشرات قياس متغير المراجعة الفردية (حجم مكتب المراجعة ، إستقلال المراجع ، الخبرة المهنية للمراجع) ٥٠٪ تقريباً من تباين المتغير التابع (تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي) وهي نسبة ذات دلالة معنوية. ويتضح بقوة من خلال هذا الجدول أنه يوجد علاقة طردية بين المتغير التابع (تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي) وكلا من مؤشرات قياس متغير المراجعة الفردية (حجم مكتب المراجعة ، إستقلال المراجع ، الخبرة المهنية للمراجع) تسهم ب ٠٪ تقريباً في التباين الذي يحدث في تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي.

جدول (١١) ANOVA^a يوضح نتائج تحليل التباينANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	581.592	3	193.864	10.152	.000 ^b
1 Residual	591.951	31	19.095		
Total	1173.543	34			

a. Dependent Variable: y

b. Predictors: (Constant), x3, x2, x1

يوضح هذا الجدول نتائج تحليل التباين ANOVA لإختبار معنوية الإنحدار ونلاحظ أن قيمة ف = ١٠,١٥٢ بقيمة إحصائية Sig = ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ وبالتالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل وهو أن الإنحدار معنوي لايساوى صفر ، وبالتالي توجد علاقة بين المتغير التابع (تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي) ومتغير المراجعة الفردية والذي يقاس بالمؤشرات الآتية (حجم مكتب المراجعة ، إستقلال المراجع ، الخبرة المهنية للمراجع).

جدول (١٢) نتائج تحليل الإنحدار المتعدد

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	6.727	3.051		2.205	.035
x1	9.443	1.743	.799	5.419	.000
x2	-.184	2.100	-.012	-.088	.931
x3	.231	.122	.289	1.897	.067

من الجدول السابق يمكن استخلاص النتائج التالية:

- بالنظر إلى معاملات المتغير المستقل (B) في العمود رقم ٢ وبالنظر إلى مستويات معنوية الأثر بين المتغير التابع وكلا من مؤشرات قياس متغير المراجعة الفردية التي تظهر في العمود رقم ٦ من اليسار يتضح معنوية الأثر بين المتغير التابع تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي ومؤشر حجم مكتب المراجعة ($B= 9.443 \&Sig=.000$) حيث أن مؤشر حجم مكتب المراجعة ذات دلالة إحصائية ويؤثر تأثيراً جوهرياً على المتغير التابع تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي، ولا يوجد أثر معنوي بين المتغير التابع تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي ومؤشر إستقلال المراجع ($B= -.184$ $\&Sig=.931$) ، حيث أن مؤشر إستقلال المراجع غير دال إحصائياً ولا ويؤثر على المتغير التابع تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي ، بينما الأثر بين المتغير التابع تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي ومؤشر الخبرة المهنية للمراجع فإنها تبدو غير معنوية أيضاً ($B= .231 \&Sig=.067$) ، حيث أن مؤشر الخبرة المهنية للمراجع غير دال إحصائياً ولا يؤثر على المتغير التابع تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي .

نتائج الدراسة التطبيقية:- أولاً: للشركات التي تطبق المراجعة المشتركة

- قبول الفرض الإحصائي الأول الذي يفترض وجود " أثر ايجابي بين حجم مكتب المراجعة المشتركة وتحسين جودة مراجعة الأداء البيئي بفرض ثبات جميع العوامل الأخرى، وذلك لوجود أثر ايجابي ذات دلالة معنوية بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي وحجم مكتب المراجعة.
- رفض الفرض الإحصائي الثاني والذي يفترض وجود "أثر ايجابي بين إستقلال فريق المراجعة المشتركة وتحسين جودة مراجعة الأداء البيئي، وذلك لعدم وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي وإستقلال فريق المراجعة المشتركة.

- قبول الفرض الإحصائي الثالث والذي يفترض وجود " أثر إيجابي بين الخبرة المهنية لفريق المراجعة المشتركة وتحسين جودة مراجعة الأداء البيئي بفرض ثبات جميع العوامل الأخرى، وذلك لوجود أثر إيجابي ذات دلالة معنوية بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي والخبرة المهنية لفريق المراجعة المشتركة.

- ثانيا: للشركات التي تطبق المراجعة الفردية

- قبول الفرض الإحصائي الأول الذي يفترض وجود " أثر إيجابي بين حجم مكتب المراجعة وتحسين جودة مراجعة الأداء البيئي بفرض ثبات جميع العوامل الأخرى وذلك لوجود أثر إيجابي ذات دلالة معنوية بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي و حجم مكتب المراجعة .
- رفض الفرض الإحصائي الثاني والذي يفترض وجود "أثر إيجابي بين إستقلال المراجع وتحسين جودة مراجعة الأداء البيئي وذلك لعدم وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي وإستقلال المراجع.
- رفض الفرض الإحصائي الثالث والذي يفترض وجود " أثر إيجابي بين الخبرة المهنية للمراجع وتحسين جودة مراجعة الأداء البيئي، وذلك لعدم وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين جودة مراجعة الأداء البيئي والخبرة المهنية للمراجع.

مراجع البحث:

- أولاً: المراجع العربية

- ١- إبراهيم ، نبيلة سامى (٢٠١٨) ، " أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة (دراسة تطبيقية) ، رسالة ماجستير، كلية التجارة ، جامعة القاهرة.
- ٢- الديسطنى، محمد محمد عبد القادر (٢٠١٤) ، "المراجعة المشتركة فى مقابل المراجعة الفردية - دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح فى الشركات المساهمة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة ، المجلد الثامن والثلاثون ، العدد الأول ، ص ١٩-٤٠ .
- ٣- السقا ، زياد هاشم (٢٠١١) "متطلبات التدقيق البيئى في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً" (GAAS) ، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد الرابع ، العدد السابع ، ص ٢٩٦-٣٠٩.
- ٤- الشحادة ، عبد الرازق قاسم (٢٠١٠) ، "القياس المحاسبى لتكاليف الأداء البيئى للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره فى قدرتها التنافسية فى مجال الجودة ، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، جامعة حلب ، دمشق ، المجلد (٢٦) ، العدد الأول ، ٢٧٣-٤٠٨ .
- ٥- الشريف ، أحمد زكي حسين متولي (٢٠١٣) "الإتجاهات الحديثة فى المراجعة فى ظل عولمة المعايير" بدون ناشر .
- ٦- الشعبانى ، منى محمد على (٢٠١٨) ، "دور مراجعة البعد البيئى فى دعم تقارير التنمية المستدامة : دراسة استكشافية فى منشآت الأعمال فى البيئة المصرية" ، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد (٢٢) ، العدد (٣) ، ص ٢٥٤-٣١٦ .

- ٧- الصعیدی ، إبراهيم أحمد أحمد (١٩٩٩) ، "مراجعة البيئة : منهج مقترح لتتلاقى الأزمان ، بحوث المؤتمرات ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس.
- ٨- الهريدى ، على محمد (٢٠١٥) ، تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على البنوك المقيدة فى بورصة الأوراق المالية - مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، ص ص ١١١-١٤٥.
- ٩- حنيش ، فتحى (٢٠١٢) ، "التأهيل البيئى فى المؤسسة الإقتصادية ودوره فى التنمية المستدامة" ، رسالة ماجستير فى العلوم الإقتصادية ، فرع التحليل الإقتصادى ، جامعة الجزائر.
- ١٠- درويش ، عبد الناصر محمد سيد (٢٠١٤) "إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئى فى منشآت الأعمال المصرية" - دراسة مقارنة ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، المجلد الثاني، العدد الأول ، ص ٣٢.
- ١١- عاشور ، ايهاب محمد كامل (٢٠١٩) ، " تحليل العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة والمخاطر المالية للشركات وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية : دراسة تطبيقية على قطاعات سوق الأوراق المالية" ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بور سعيد العدد الثاني ، ص ١-٢٣.
- ١٢- عبد الحميد ، أحمد أشرف (٢٠١٤) ، "المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة - دراسة ميدانية" - المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة - جامعة المنصورة ، المجلد (٣٨) ، العدد (٤) ، ص ص ١٦٥-٢١٩.
- ١٣- عرفات ، إبراهيم زكريا (٢٠١٩) ، "محددات الطلب على المراجعة المشتركة : دراسة تطبيقية لتحديد خصائص عميل المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرى ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد (٤٣) ، العدد الأول ، ص ص ١٤٨-١٨٨.

- ١٤- على ، باسم رشيد على (٢٠١٧) ، " إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة (دراسة تطبيقية) ،" رسالة ماجستير، كلية التجارة ، جامعة المنصورة
- ١٥- لطفى ، أمين السيد أحمد ، "المراجعة البيئية" ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٥ .
- ١٦- متولى ، أحمد زكى حسين (٢٠١٣) ، "قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة Joint Audit على أسعار الأسهم دليل من البورصة المصرية" ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا ، العدد الرابع، ص ٤٠١ - ٤٦٩ .
- ١٧- متولى ، طلعت عبد العظيم (١٩٩٩) ، "معايير المحاسبة : دور المراجع فى ضوء المواصفات القياسية الدولية لأيزو البيئة ١٤٠٠٠" ، مجلة المحاسبة - السعودية ، المجلد (٦) ، العدد (٢١) ، ص ٤٠-٤١ .
- ١٨- محمود، حسن شلقامي (٢٠١٦) ، " منهج مقترح لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة وتوجيه محاور التطوير في ضوء جودة و تكاليف عملية المراجعة -دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف ، المجلد الرابع ، العدد الأول ، ص ١٣٣-١٦٨ .
- ١٩- منصور، بهاء محمد حسين (٢٠٠١) "مدخل مقترح لقياس متغيرات المراجعة البيئية في الشركات الصناعية"- دراسة ميدانية مقارنة ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة قناة السويس ، العدد الثالث والرابع ، ص ١٧٠-٢٤٩ .

ثانياً: مصادر أخرى

- ٢٠- مشروع ترشيد الطاقة وحماية البيئة (ECEP) " المراجعات البيئية"، الطبعة العربية ، 1995 .

ثالثا: المراجع الأجنبية

- Abdollahiebli, Fatemeh (2018), "Joint Audit and the Implications of- its Use", Proceedings of Academicsera 20th International Conference, Montreal, Canada, pp. 7-13.
- Anna, B, (2017). The Role and The use of Environmental Audit in Supporting Sustainable Development. *Journal of Accounting for Development, Research Papers of the Wroclaw University of Economics*, pp. 37-46.
- Baldauf, J. and Steckel, R., (2012) . Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report : An Empirical Study. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 5(2), pp. 7-42 .
- Bianchi, Pietro A. (2018), "Auditors' Joint Engagements and Audit Quality: Evidence from Italian Private Companies", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 35, No. 3, pp. 1533-1577.
- Bisogno, M. and De Luca, R., (2016) . voluntary Joint Audit and Earnings Quality : Evidence from Italian SMEs . *International Journal of Business Research and Development*, 5 (1), pp. 1-22
- DeAngelo, L. E. (1981), "Auditor Size And Audit Quality", *Journal Of Accounting And Economics*, Vol. 3, No. 3, Pp. 183– 200.
- Deng, M., Lu, T., Simunic, D.A. and Ye, M., (2014) . Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality?. *Journal of Accounting Research*, 52(5), pp.1029-1060 .
- EC, 2010, " Green Paper ; Audit policy- Lessons from the Crisis , Brussels; European commission ". Available at: <http://www.ssrn.com/abstract=2083871>
- Francis, J., Richard, C. and Vanstraelen, A., (2009) Assessing France's Joint Audit Requirement : Are Two Heads Better than One?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), pp.35-63.

- Li, Y., Simunic, D. A., & Ye, M. (2017, April 29). *Do Auditors Care About Clients* Compliance with Environmental Regulations? Evidence from Environmental Risk and Audit Fees*. Retrieved from Available at SSRN:<https://ssrn.com/abstract=2961998>
- Sakel, N., Audousset - Coulier, S., Kettunen, J. and Lesage, C., (2012) . What Do We Know about Joint Audit. The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), Final Report, pp. 1-49 .
- Zerni, M., Haapamäki, E., Järvinen, T. and Niemi, L., (2012) . Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits. *European Accounting Review*, 21(4), pp. 731-765.