

**تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات
لتحسين جودة عملية المراجعة – دراسة ميدانية**

الدكتورة

**هدى محمد محمد الشيخ
أستاذة المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة – جامعة عين شمس**

تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة

(دراسة ميدانية)

اعداد

د. هادي حسين محمد محمد الشيخ
استاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة عين شمس

مقدمة:

تعتبر المراجعة عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بهدف ابداء رأي فني محايد عن مدي صدق وعدالة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة، مع توصيل النتائج التي توصلت اليها المراجعة الي مستخدمي التقارير المالية.

وبالرغم من التطور الذي حدث في عملية المراجعة فقد كانت النتائج التي توصلت اليها المراجعة غير مكتملة، اذ لم تفي برغبات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية، والمتمثلة في اكتشاف الغش والتلاعب في الارقام المحاسبية، وهذا الامر احدث فجوة في التوقعات نشأت نتيجة الاختلافات بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية، وبين معدي القوائم المالية .

وتحتوي فجوة التوقعات نوعين من الفجوات : فجوة المعقولة.. وهي التي تنشأ نتيجة التباين بين مايتوقع المجتمع (المستفيدين من خدمات المراجعة) من مراقبي الحسابات إنجازه، وبين ما يستطيع مراقب الحسابات إنجازه بصورة معقولة، وذلك نتيجة مغالاة مستخدمي القوائم المالية في توقعاتهم دون أي مراعاة للمحددات التي تحكم عمل المراجع. وهي علي النقيض من فجوة الأداء التي تنشأ نتيجة التباين في التوقعات المعقولة من جانب المجتمع وما يجب أن يقوم به مراقب الحسابات، وبين الاداء الفعلي لمراقب الحسابات و تنقسم فجوة الأداء الي فجوة نقص الأداء، وفجوة نقص المعايير وفجوة التقرير وفجوة الاستقلال لمراقب الحسابات.

وتشير الدراسات الي "أن فجوة التوقعات دائما تكون غير صفرية مما يعني أن القضاء عليها أمر غير منطقي، ولا يمنع من اتخاذ تدابير الحد منها". (شحاته، ٢٠١٣).

ترجع أهم اسباب وجود فجوة التوقعات إلي انخفاض جودة الأداء المهني لفريق المراجعة، وقد يعود السبب الي قصور معايير المراجعة في تناول متطلبات وتوقعات الاطراف المستفيدة من تقارير المراجعة، أو الي اسباب أخرى تتلخص في عدم تحديد دور المراجع بصورة واضحة، أو الي زيادة توقع مستخدمي القوائم المالية لحدود المسؤوليات التي تقع علي عاتق المراجع الخارجي.

وفي سياق التطور في عملية المراجعة ظهرت المراجعة الثنائية ، ثم المراجعة المزدوجة، وكان بعد ذلك مفهوم المراجعة المشتركة التي عرفت بأنها " نوع من التفاعل والتناغم بين المراجعين قائم علي تقسيم العمل بين المراجعين بصورة عادلة تتيح لكل مراجع القيام بواجبه على اكمل وجه، كما تساهم وجهات النظر المختلفة لاصحاب المصالح من مراجعين ومستخدمين وعملاء والتأكيد علي وجود نوع من الفهم المتبادل لواجبات ومسئوليات كل طرف من أطراف عملية المراجعة" (متولي، ٢٠١٣).

مشكلة البحث:

يرتكز هذا البحث على تناول المراجعة الخارجية المشتركة كمدخل للحد من المشكلات التي تنتج عن فجوة التوقعات، ومن ثم تحسين جودة عملية المراجعة من خلال الاستفادة بتجمع من يتصفون بالخبرة المهنية والمعرفة والمهارات تجاه كشف أي أخطاء أو ممارسات، حيث يظهر الأثر الإيجابي للمراجعة المشتركة من خلال آليات محددة للحد من وتضييق فجوة التوقعات - فجوة المعقولية - ومن ثم التأثير على تحسين جودة عملية المراجعة.

وتمثل مشكلة البحث في محاولة الإجابة علي التساؤلات التالية بصورة نظرية وعملية:-

- (١) ماهو دور مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في الحد من فجوة التوقعات؟
- (٢) ماهو دور مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة؟
- (٣) هل تؤدي المراجعة المشتركة الي الحد من فجوة التوقعات بغرض تحسين جودة عملية المراجعة بالشركات محل عملية المراجعة؟

يحاول الباحث من خلال استخدام مدخل المراجعة الخارجية المشتركة معالجة قضية مهمة وحيوية، وهي الحد من وتضييق فجوة التوقعات، والتي يمكن تجسيدها في هذا البحث من خلال مجموعة من العوامل المؤدية لها وقياس أثر دورها علي تحسين جودة عملية المراجعة.

أهداف البحث :

يهدف هذا البحث الي تحديد مدي الاستفادة من مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في الحد من وتضييق فجوة التوقعات بغرض تحسين جودة عملية المراجعة، وتمثل أهداف البحث فيما يلي:-

- (١) تحديد اثر مدخل المراجعة الخارجية المشتركة علي الحد من والتحكم بالعوامل التي تؤدي الي فجوة التوقعات.
- (٢) التعرف علي دور مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة.
- (٣) التعرف على دور مدخل المراجعة الخارجية المشتركة كأداة للحد من فجوة التوقعات بغرض تحسين جودة عملية المراجعة.

أهمية البحث :

تظهر أهمية البحث في تناول قضية بحثية هامة، وهي أهمية تطبيق مدخل المراجعة المشتركة ومدى الزام تطبيقه في عملية المراجعة، وك محاولة لاستعادة الثقة في جودة القوائم المالية المنشورة من خلال تدعيم استقلالية المراجع الخارجي من ناحية، والحد من الفجوة الناشئة بين مستخدمي القوائم المالية ومعديها؛ التي تتمثل في عدم تلبية الادارة لمتطلبات المستخدمين من خلال التلاعب في القوائم المالية مما ادي لحدوث تلك الفجوة من ناحية أخرى، والاهتمام بدور المراجعة المشتركة، والتعرف على الآليات المناسبة للاستفادة من مزايا المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات من خلال دور المراجعين المشتركين بالعمل على تقليل الغش واكتشاف الاخطاء ومن ثم تحسين جودة عملية المراجعة.

فروض البحث :

- في ضوء أهداف البحث يفترض الباحث بعض الفروض التي يعتقد أنها تساهم في حل مشكلة هذا البحث وتمثل في الآتي :
- الفرض الأول : " لا يوجد أثر إيجابي لآليات المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات"
- الفرض الثاني : " لا يوجد أثر إيجابي لآليات المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة"

الفرض الثالث : " لا يوجد أثر لأبيات المراجعة المشتركة من خلال الحد من فجوة التوقعات للتحسين من جودة عملية المراجعة "

منهج البحث:

يرتكز هذا البحث علي المنهج الاستقرائي في الدراسة النظرية، وذلك بتجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للبحث، وتحليلها بهدف تكوين الإطار النظري لها، وذلك من خلال استقراء الدراسات السابقة ذات الصلة وتحديد العلاقات التأثيرية بين المراجعة المشتركة وفجوة التوقعات ومن ثم تحسين جودة عملية المراجعة، كما يستخدم الباحث المنهج الإستنباطي لإشتقاق فروض البحث. تم اختبارها من خلال إجراء دراسة ميدانية علي عينة من الشركات المقيدة في سوق الاوراق المالية والشركات ومكاتب المراجعة التي تقوم بعملية المراجعة المشتركة، بالإضافة الي عينة من الاكاديمين المهتمين بموضوع المراجعة وفجوة التوقعات.

خطة البحث:

يتم تقسيم البحث إلى ما يلي:-

القسم الاول: الدراسات السابقة المرتبطة بمجال البحث.

القسم الثاني: الإطار النظري لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة ومدى الاستفادة منه في الحد من فجوة التوقعات لتحسين عملية المراجعة.

القسم الثالث: الدراسة الميدانية واختبار الفروض والنتائج والتوصيات.

مراجع البحث.

القسم الأول الدراسات السابقة المرتبطة بمجال البحث

يهدف هذا القسم الي عرض للدراسات السابقة في مجال البحث، حيث يتناول الباحث مجموعة من الدراسات السابقة التي تختص بتناول فجوة التوقعات وتحديد من المسئول عن وجودها، وفي المجموعة الثانية يتناول الباحث الدراسات السابقة التي تخص المراجعة المشتركة وبيان طبيعة برامجها، وفي المجموعة الثالثة من الدراسات السابقة يستعرض الباحث مقومات تحقيق جودة المراجعة، ويقصد الباحث من ذلك بيان الفجوة البحثية لهذا البحث، والتي يمكن من خلالها استخدام برامج المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات بغرض تحسين جودة عملية المراجعة، وتنفيذا لما سبق يتناول الباحث كل جانب من هذه الدراسات من خلال ما يلي:

أولاً : دراسات تناولت فجوة التوقعات:

ركزت دراسة (جمعة، ٢٠٠٠) علي تحليل وفحص مدي مسئولية المراجع عن فجوة التوقعات عند تطبيق المعايير (ISAs) الصادرة عن (IFAC) في عام ١٩٩٩ مسترشداً بمعايير فجوة التوقعات الامريكية (SAS) الصادرة عن (AICPA) في عام ١٩٨٨ ، وتوصلت الدراسة الي عدد من النتائج والتوصيات أهمها أن الادارة مسئولة مسئولية كبيرة عن فجوة التوقعات، لأنها هي التي تقوم بإعداد البيانات المالية وعرضها، بينما تنحصر مسئولية المراجع في التعبير عن رأيه في تلك القوائم. وأكدت الدراسة الي أن المراجع مسئول عن فجوة التوقعات بمستوي متوسط إلا أنه مسئول بنسبة ١٠٠% عن منع الانحرافات المادية للتقديرات المحاسبية وتقييم قدرة المنشأة علي الإستمرار، كما أنه مسئول عن الأخطاء، والغش، والقوانين، والأنظمة والرقابة الداخلية، وأيضاً تقدير المخاطر بمستوي منخفض، وأن هذه الدراسة أكدت أن مسئولية فجوة التوقعات تقع علي عاتق الإدارة، وأن مسئولية المراجع تقتصر علي اكتشاف الأخطاء، والغش في أنظمة الرقابة الداخلية.

وقامت دراسة (جربوع، ٢٠٠٤) بدراسة العوامل المسببة لوجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة، وحاولت وضع حلول للحد من تلك الفجوة بين المجتمع المالي، ومراجعي الحسابات من خلال الالتزام بتطبيق المعايير المهنية للمراجعة، وقواعد السلوك المهني، والالتزام بتنفيذ القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية، وتوصلت الدراسة الي تحديد العوامل التي من شأنها أن تؤدي الي وجود فجوة التوقعات، وتتمثل في عدم

التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسئوليته، وكذلك الشك في إستقلال المراجع وحيادته في ممارسة مهنة المراجعة، و أيضاً نقص الكفاءة المهنية للمراجع، وكذا قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة.

وأكدت دراسة (Harold F.D، 2009) علي تحديد دور وطبيعة فجوة التوقعات، وعلاقتها بمسئولية المراجعين عن إكتشاف الغش في الشركات محل المراجعة، وتناولت الدراسة بالتفصيل تقييم فجوة المعقولية، والنقص في فجوة الاداء ونقص المعايير اللازمة لتحديد دور المراجع فيما يتعلق بقدرته علي اكتشاف الاحتيال من قبل عملاء المراجعة، ولغرض التمييز بين العناصر الثلاثة لفجوة التوقعات؛ لابد من وجود مستوي خبرة مرتفع لدي المراجع فيما يتعلق بإكتشاف الغش، وارتكزت هذه الدراسة علي فجوة المعقولية، و بيان دور ومسئولية المراجع في عملية المراجعة. وهو إكتشاف الغش والاحتيال.

وأشارت دراسة (القرني، ٢٠٠٩) الي توثيق فجوة التوقعات في بيئة مراجعة الحسابات العامة، وقامت باستطلاع وتحليل آراء بعض مراجعي الحسابات، ومديري الادارات المالية في الجهات التي تخضع حساباتها للمراجعة العامة، وكذلك آراء المستفيدين، والمستخدمين لتقارير المراجعة العامة، واستندت الدراسة الميدانية تحليل أربعة متغيرات رئيسية وهي : (مسئوليات وواجبات مراجع الحسابات العامة- تقرير المراجعة- الاستقلال- أدلة الإثبات)، الي أن توصلت الي ثبوت قيام أدلة ميدانية علي وجود فجوة للتوقعات في مراجعة الحسابات العامة في جوانب تتعلق بمسئوليات مراجع الحسابات وواجباته واستقلاله، كما تتعلق كذلك بأدلة الإثبات.

وتبنت دراسة (المجتيبي، ٢٠١٦) اختبار أثر فجوة التوقعات علي مستوي الثقة في التقارير المالية ومصالح المستخدمين، والتعرف علي أسباب فجوة التوقعات، ودور عمل المراجع في بعث الثقة والاطمئنان لدي مستخدمي التقارير المالية، ومعرفة الأسباب الحقيقية لفجوة التوقعات في الواقع العملي لمهنة المراجعة، وتوصلت الدراسة الي أن فجوة التوقعات تنتج عن اعتقاد مستخدمي التقارير المالية، بأنها هي التقارير المالية التي قام المراجع بمراجعتها، وقدم التأكيد علي دقتها، وأن فجوة التوقعات تحدث نتيجة لعدم كفاية الافصاح في تقرير المراجعة المقدم للإدارة والمستخدمين.

ويستفيد الباحث من عرض الدراسات السابقة لهذا القسم من تحديد طبيعة فجوة التوقعات، ومتطلبات الحد منها، فيما يجب أن يدعم الثقة لدي المستخدمين، وأن معظم

هذه المتطلبات يقع علي المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات ، ومدى توافر أدلة الإثبات اللازمة ، في ظل تحقق الاستقلالية التامة عند القيام بعملية المراجعة.

ثانياً : دراسات سابقة عن المراجعة المشتركة:

ركزت دراسة (Francis, et al) (2009) الي إختبار أثر المراجعة المشتركة الإلزامية المطبقة في فرنسا علي جودة عملية المراجعة، وذلك من خلال إختبار بديل معين من بدائل الإختيار المتاحة لها في تحديد المراجعين بين (أن يكون المراجعين الاثنين من المكاتب الاربعة الكبار (BIG4)، أو أن يكون أحد المراجعين من المكاتب الاربعة الكبار (BIG4)، والثاني من غيرهم (Non-BIG4)، أو أن يكون المراجعين الاثنين من غير المكاتب الاربعة الكبار، وقامت هذه الدراسة بإختبار عينة مكونة من ٤٦٧ شركة فرنسية مسجلة، وتوصلت الي ان إختيار أحد المراجعين (من المكاتب الاربعة الكبار) للمشاركة في المراجعة ، و ترتبط المراجعة المشتركة بدرجة عالية بالجودة ، ونقل من مستوي عوائد الاستحقاقات غير العادية ، وأيضاً تزداد هذا العلاقة كلما قامت المراجعة المشتركة بمشاركة أثنين من أربع المكاتب الكبار (BIG4)، وفسرت تلك العلاقة بأن شركات القطاع العام هي الأكثر احتمالاً لتعيين علي الأقل واحد من شركات (BIG4) ، كما ان الشركات التي تتم مراجعتها بواسطة اثنين من شركات (BIG4) تمتاز بأن أكثر جودة في إدارة الأرباح.

وأفادت دراسة (zerni et al) (2010) بأن الشركات التي تطبق مدخل المراجعة المشتركة تحقق جودة المراجعة المدركة من قبل أصحاب المصالح أكبر من الشركات التي تطبق مدخل المراجعة الفردية؛ حيث يُنظر أصحاب المصالح الي المراجعة المشتركة علي أنها آلية للرقابة تعمل علي منع الأضرار بحقوق اصحاب المصالح، وأن مصلحة أعضاء مجلس الادارة في وجود أقلية تزيد من احتمال قيام الشركة باستخدام اثنين من المراجعين (مراجعة مشتركة) بما يضمن حماية قيمة استثماراتهم من خلال مطالبتهم بمراجعة خارجية أكثر دقة.

وتناولت دراسة (أشرف ، ٢٠١٤) أهمية المراجعة المشتركة وأثرها علي جودة المراجعة وعلي سوق المهنة من خلال معرفة الآليات المناسبة للاستفادة من مزايا المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة من ناحية، وعلي سوق المهنة من ناحية أخرى، وتوصلت الي عدم وجود اختلافات معنوية بين الاطراف المعنية بمهنة المراجعة

بالنسبة للاعتبارات الخاصة بآليات تطبيق المراجعة المشتركة. وأفادت الدراسة أن أكثر العناصر التي توافق عليها فئات المراجعة المشتركة هي أن يكون أحد المراجعين علي الأقل من غير الاربعة الكبار (Non-BIG4) لما يمكن أن يحدثه ذلك من الحد من ظاهرة تركيز السوق وتبادل للخبرات.

وكشفت دراسة (Sophie Marmousez، 2009) عن قياس العلاقة بين ارباح عوائد الاسهم وعلاقتها بنوع مكاتب المراجعة ، حيث أشارت الدراسة الي ان السمة الغالبة عن جميع الشركات الفرنسية هي أن تكون ملزمة بتعيين اثنين من المراجعين لأداء عملية المراجعة ، وانها تقوم باعتماد وضع جديد لدراسة قواعد إختيار المراجعين، وافترضت الدراسة أن سوق المراجعة مقسم الي فئتين علي الأقل - الفئة الاولى : وهي المراجعين الكبار وهما (BIG4) والفئة الصغيرة (Non-BIG4)، حيث يغلب الفكر السائد إنه ينظر لمكاتب المراجعة علي أنها توفر عمليات مراجعة ذات جودة أعلي، وتوصلت الدراسة الي أن وجود شركتين من (الاربع مكاتب الكبار) يقلل من عمل حوكمة الشركات في المنشأة محل المراجعة ، وذلك لان مكاتب المراجعة الكبيرة تكون مسئولة عن سمعتها ، وأن عملها مع شركة صغيرة يجعلها تتكبد مخاطر السمعة، ومخاطر العمل معاً.

وقامت دراسة (Cedric, L & Nicole V.S., 2012) بالتعرف علي ما إذا كانت المراجعة المشتركة جيدة أم سيئة وفقاً للسياق الدنماركي (٢٠٠٥-٢٠٠٩)؛ الذي تخلي عن الزامية المراجعة المشتركة عام ٢٠٠٥ ، وأن هذا التطور والتغير في الاعتماد الانزامي علي المراجعة المشتركة من شأنه أن يوضح العلاقة بين عملية المراجعة المشتركة، وتكاليف المراجعة التي يتقاضاها المراجعين نظير القيام بعملية المراجعة مصحوبة بجودة عملية المراجعة ، وبين المستحقات غير العادية. وقامت الدراسة علي افتراض عدم وجود أهمية بين اتعاب عملية المراجعة والمراجعة المشتركة، وأيضاً بين الاستحقاقات الغير عادية والمراجعة المشتركة

وتساءلت دراسة (Elina , H & et all، 2012) عما اذا كان القرار باعتماد عملية المراجعة المشتركة يكون ملزم أو غير ملزم ، حيث إستخدمت الدراسة عينات منفصلة، وتصميم تطبيقي للشركات العامة والخاصة التي تقوم بمراجعة مشتركة غير الزامية (طوعية)، وتوصلت الدراسة الي أن الشركات التي تقوم بعملية المراجعة

المشتركة تتميز لديها أكبر درجة من المحافظة علي الارباح وتصنيفاتها الائتمانية أفضل، وتتمتع بانخفاض في الاستحقاقات غير العادية، وهي أقل عرضة لحدوث عسر مالي، وأن اختيار المراجعة المشتركة يترتب عليها زيادة في اتعاب عملية المراجعة؛ مما يترتب عليها مستوى أعلى من الجودة، وانتهت الدراسة بنتيجة مهمة وهي ان المراجعة المشتركة متي ما كانت غير ملزمة فهي ترتبط ارتباط ايجابي بجودة عملية المراجعة.

وبحثت دراسة (Pietro A . Bianchi, 2017) في مدي تأثير المراجعين المشتركين في نشر المعرفة والخبرة في مجال المراجعة ،وذلك من خلال الشبكات التي تجمع بينهم. وتناولت الدراسة عينة كبيرة من الشركات الخاصة الايطالية مكونة من (١١٨٦ شركة) التي يتم مراجعة بياناتها المالية بعملية مراجعة مشتركة من ثلاث مكاتب مراجعة وذلك خلال الفترة مابين (٢٠٠٨-٢٠١١).

وتوصلت نتائجها الي وجود علاقة ايجابية تربط بين المراجعين المشتركين (في العديد من التعاقدات يتم من خلال تطوير المعارف والاتصال) ، وجودة عملية المراجعة. وأن المراجعة المشتركة تعمل علي تعظيم نقل المعرفة وتزيد من خبرة المراجعين. حيث يقوم المراجع بتطوير خبراته ومعرفته من خلال التعاون المشترك في عمليات المراجعة المشتركة الذي بدوره يؤدي الي ارتفاع جودة عملية المراجعة.

ويستفيد الباحث من هذا العرض أن الاتجاه نحو دعم تطبيق مدخل المراجعة الخارجية المشتركة، مع وجود بعض السلبيات المتعلقة بارتفاع رسوم عملية المراجعة المشتركة ، وهذا ما أكدته وأشارت الية المفوضية الاوروبية في حالة اعتراضها علي ورقة الاقتراح الخاصة بالتطبيق الالزامي للمراجعة المشتركة ، فضلا عن اختلاف مستويات المراجعين المشتركين، وأثر هذا الاختلاف علي جودة عملية المراجعة.

ثالثاً : دراسات تناولت جودة عملية المراجعة:

ناقشت دراسة (lesage&Rat Zinger, 2012) إمكانية أن يؤدي الخضوع الاجباري للمراجعة المشتركة الي تحسين اتعاب وجودة عملية المراجعة ،وقامت باختيار كفاءة مكاتب المراجعة المشتركة من حيث نوعيتها وتكلفتها وأتعاب المراجعة، ودراسة

مدي تحقق جودة عملية المراجعة، وتوصلت الي ان الشركات التي تختار الخضوع لعمليات المراجعة المشتركة بطريقة اختيارية وليس الزامية تتميز بأن أرباحها أكثر تحفظاً كما تتمتع بإدارة أرباح أقل مما يؤدي الي تصنيفات ائتمانية أفضل وتوقعات لإنخفاض مخاطر التعسر المالي، و أن التطبيق الاختياري للمراجعة المشتركة يؤدي الي تحسين جودة المراجعة ويرفع من اتعابها.

وأظهرت دراسة (jean bedard.et.al، 2012) أن الشركات التي تتم مراجعتها بواسطة اثنين من شركات المراجعة الكبار تتمتع بإدارة أرباح أقل ، ووجود مستحقات أعلى كمؤشرين لجودة المراجعة من تلك الشركات التي تتم مراجعتها بواسطة شركتين أحدهما كبيرة والاخري صغيرة، وخلصت الدراسة الي أن الشركات التي تتمتع بتكاليف وكالة عالية هي الأكثر احتمالية لتعيين شركات مراجعة من الأربع مكاتب الكبار ذلك لتوفير جودة أعلى لعمليات المراجعة، وبالرغم من ذلك فقد توصلت الدراسة الي نتائج مفادها أن الشركات التي تعتمد علي اثنين من كبار شركات المراجعة تتمتع بجودة تقرير أقل من تلك التي تستعين بواحدة من الشركات الكبار.

وأكدت دراسة (Nicole et al، 2013) علي أن عملية المراجعة المشتركة تعتبر إليه واسعة المجال علي الصعيد المؤسسي، وأنه لا ينبغي النظر إليها بمعزل عن باقي العوامل الأخرى وأشارت الي أن أعمال المراجعة تكون أكثر كفاءة وفاعلية في تحقيق جودة عملية المراجعة في حال تحقق الكفاءة المهنية والاستقلالية، وكذا اتفاقية تحديد المهام بين المراجعين المشتركين، وتخطيط برنامج المراجعة وتقييم مخاطر الغش، وتحليل احتمالات المخاطر ومكونات القوائم المالية ومدى ومحتوي المراجعة التي تمت للعمل المرجعي للمراجع الاخر المشترك، وكل هذا يدل علي انه لا يمكن لجودة عملية المراجعة أن تتحقق من عملية المراجعة المشتركة بمعزل عن هذه العوامل السابقة.

وأختبرت دراسة (El-Dyasty، 2017) العلاقة بين عملية المراجعة المشتركة، وبين جودة التقارير المالية في مصر، حيث أكدت الدراسة أن مصر تمتلك سوق مراجعة فريد من نوعه، واستهدفت هذه الدراسة جميع الشركات غير المالية أئمدرجة في بورصة الأوراق المالية المصرية لعام ٢٠١٥ ، وتوصلت الي نتيجة مهمة وهي ليس كل من

المراجعة المشتركة والمزدوجة تؤدي الي تحسين جودة المراجعة، بالاضافة الي ذلك أشارت الي أنه ترتبط المراجعة المشتركة بزيادة اتعاب عملية المراجعة وزيادة رسوم عملية المراجعة، وتوصلت الي ان هناك أربعة دوافع ترتبط إيجابياً مع المراجعة المشتركة وهي (عمر الشركة - نسبة الاسهم المملوكة للشركة من قبل القطاع العام - نسبة الاسهم المملوكة من قبل غير التنفيذيين - ودرجة التعقيد في عملية المراجعة).

ويستفيد الباحث من العرض السابق أن المراجعة المشتركة كانت محور الاهتمام الخاص بمدى تحقيق الجودة في عملية المراجعة لاسيما في حالة كونها غير الزامية، وأن ارتفاع تكلفتها يقلل من فرص الاعتماد عليها، وبالرغم من ذلك يظهر من خلال الدراسات السابقة الدور الحيوي لها في تحقيق جودة عملية المراجعة وتحسينها ، مما يعطي بعض المؤشرات في اتجاه الاختيار بين برامجها وآلياتها بغرض الحد من فجوة التوقعات لغرض تحسين الجودة في عملية المراجعة.

القسم الثاني الإطار النظري لمداخل المراجعة المشتركة ومدى الاستفادة منه في الحد من فجوة التوقعات لتحسين عملية المراجعة

يهدف هذا القسم الي تقديم اطار تعريفى لمجال ومتغيرات البحث، حيث يبين الباحث مفهوم وطبيعة المراجعة المشتركة، وكذلك تقديم تعريف لما هو مقصود بفجوة التوقعات والعوامل التي أدت الي وجودها، وماهي أنواع الفجوات، ثم تناول مفهوم جودة عملية المراجعة، وبالتالي يقسم الباحث هذا المبحث الي ما يلي:

أولاً: مفهوم المراجعة المشتركة وفجوة التوقعات وجودة عملية المراجعة:

(أ) مفهوم وطبيعة المراجعة المشتركة:

بدأ الاهتمام بالمراجعة المشتركة كما في دراسة (Francis, et al,2006) والتي قامت بتعريف المراجعة المشتركة بأنها قيام مراجعيين مستقلين بمراجعة البيانات بشكل مشترك مع بذل جهود لمراجعة الحسابات لينتهي الامر بهم لتقرير مراجعة واحد حيث الهدف الغالب في فرنسا هو طريقة إختيار المراجعين حيث له إعتبرات كثيرة.

إلي ان أكدت العديد من الدراسات (cedric,et.al.,2012) (baldouf Rodolf &2012) علي مفهوم المراجعة المشتركة بأنه يقوم علي اشتراك شركتين أو أكثر من شركات المراجعة وقيامها بمراجعة القوائم المالية لنفس العميل ومن ثم إصدار تقرير مراجعة مشترك بينهم في تنفيذ برنامج المراجعة، وذلك من خلال تقسيم مهام وإجراءات المراجعة بينهم بإتفاق علي أن ينتهي بتقرير واحد لهم لذلك العميل.

وأشار (متولي،٢٠١٣) بأن المراجعة المشتركة تعتبر نوع من التفاعل والتناغم بين المراجعين قائم علي تقسيم العمل بينهم بصورة عادلة تتيح لكل مراجع القيام بواجبه علي اكمل وجه، كما تساهم وجهات النظر المختلفة لأصحاب المصالح من مراجعين، ومستخدمين، وعملاء، والتأكيد علي وجود نوع من الفهم المتبادل لواجبات ومسئوليات كل طرف من أطراف عملية المراجعة،

وعرفيا (أشرف،٢٠١٤) بأنها قيام مراجعين مستقلين بأداء عملية مراجعة القوائم المالية لنفس الشركة، وقيامهم بإعداد تقرير مراجعة موحد، وهو أمر منفذ بشكل اختياري من قبل بعض شركات الاعمال، وبشكل إلزامي في أحيان أخرى. مثلما هو الحال بالنسبة لشركات قطاع الاعمال العام في مصر، وهو نفس الامر المتبع في كثير من الدول مثل

دولة جنوب أفريقيا التي جعلت المراجعة المشتركة إلزامية بالنسبة لقطاع الخدمات المالية كالبنوك واختيارية لبقية الشركات.

(ب) ماهية فجوة التوقعات وما العوامل التي أدت الي وجودها واتساعها:

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

وتعبر فجوة التوقعات عن عدم رضاء المستثمر أو المساهم عن عمل المراجعين بالنسبة للمتوقع منهم، وذلك نتيجة قيام المراجعين بإصدار رأياً بدون تحفظ علي القوائم المالية، ويتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر علي الحسابات، وعدم قابلية المنشأة للاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة، وظهور ضعف في نظام الرقابة الداخلية، ولأنه من المعروف علمياً وعملياً أن هذه الفجوة لايمكن القضاء عليها نهائياً لأنها ستظل موجودة مهما طال الزمن أو تكاثرت العصور، ولكن يمكن تقليصها والعمل علي الحد من توسعها.

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

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

وقال عنها (السقا ، ١٩٩٧) بانها الفرق بين مايقوم به المراجعون، وماينبغي أن يقومون به علي أساس توقعات المجتمع ومعايير المراجعة المتعارف عليها.

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

نهائيا أمر غير منطقي، وان تضيقها أمر منطقي، وانها تتسع لانها تتأثر أيضا بطبيعة بيئة الاعمال الحديثة المعقدة.

ج) أنواع فجوة التوقعات :

تعددت آراء الباحثين في تحديد أنواع ومسببات فجوة التوقعات وفقا للدراسات التي اهتمت بها، حيث تم تحديد أنواع فجوة التوقعات بحسب الاسباب الكامنة وراءها، أو بحسب الظروف الموضوعية المتعلقة بها، واتفقت أشمل هذه الآراء ومعظمها علي تقسيم الفجوة الي الفجوات التالية:(محمد ، ٢٠١٥)

١) فجوة المعقولة : وتنشأ نتيجة التباين بين مايتوقع المجتمع (المستفيدين من خدمات المراجعة) من مراقبي الحسابات إنجازه، وبين ما يستطيع مراقب الحسابات إنجازه بصورة معقولة، وتحدث نتيجة مغالاة مستخدمي القوائم المالية في توقعاتهم دون أي مراعاة للمحددات الكثيرة التي تحكم عمل المراجع.

٢) فجوة الاداء : تنشأ نتيجة التباين في التوقعات المعقولة من جانب المجتمع لما يجب أن يقوم به مراقب الحسابات وبين الاداء الفعلي لمراقب الحسابات و تنقسم الي :

- فجوة نقص الأداء : ناتجة عن تخلف أداء المراجعين عن المستوى المطلوب، وذلك نتيجة نقص الكفاءة المهنية لدي المراجعين ونتيجة لعدم تقديمهم بالاداء المطلوب منهم وفقا لمعايير المراجعة المقبولة عاماً.

- فجوة نقص المعايير : وهي الفجوة بين المعايير الموجودة حالياً وبين تلك التي يحتاجها سوق العمل، بما يمثل فجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجعين، وبين الواجبات القائمة فعلا والمحددة من قبل القانون أو المنشورة من قبل المهنة.

- فجوة التقرير : وتعرف بأنها الاختلاف بين توقعات مستخدمي التقارير المالية لرأي المراجع المتمثل في تقرير المراجعة في القوائم المالية.

- فجوة الاستقلال : تحدث نتيجة للانحراف في السلوك الفعلي للمراجعين عن الاستقلال المتوقع منهم طبقاً لقواعد السلوك المهني بسبب العوامل التي تؤثر علي استقلالية المراجع وتمنعه من إبداء وجه نظر غير متحيزة خلال اداء اختبارات المراجعة وإصدار التقرير.

- فجزة المسؤولية القانونية: إختلاف ادراك وفهم المراجعين ومستخدمي التقارير المالية لمسئولية المراجع، هذا ويقع علي عاتق المراجع مسئولية ادبية تجاه حماية المجتمع من الفساد، ومهنية تجاه تنفيذ ومراعاة معايير مهنته، وقانونية تجاه التزامه بالقانون.

د) ماهية جودة عملية المراجعة:

تعتبر الجودة في أداء وظيفة معينة تؤثر على النتائج المتحققة من أداء هذه الوظيفة، وفي الأونة الاخيرة قد تم التركيز على جودة الأداء المقدم على جميع الاصعدة المهنية والاكاديمية، واصبح شعار العمل المهني الإرتقاء بالعمل المهني بصورة ملحوظة في المجتمعات المهنية، ومهنة المراجعة هي احدى أهم المهن في المجتمع الاقتصادي وحتى السياسي اذ لوحظ في السنوات الاخيرة وبعد الازمة المالية العالمية، وتعرش الدول في سياستها المالية بسبب تقصير في دور المراجع فيها وعدم استطاعته لتحديد المشكلات التي تواجه هذه الشركات .

وعرفت جودة المراجعة العديد من الدراسات بدأها (wong ١٩٩٣) التي سعت للوقوف علي مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) بجودة عملية المراجعة التي توصلت منها الي ان اعتبار المصادقية كاحدي خصائص المعلومات المحاسبية - متمثلة لجودة عملية المراجعة، حيث تتحقق المصادقية من خلال توافر المعلومات لمستخدمي القوائم المالية والتي يتضمنها تقرير مراجع الحسابات الخارجي الذي يفيد بأن القوائم المالية والتقارير المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.

كما أكد (الرفاعي ٢٠٠٢) علي ذلك وأضافت أنه بدراسة العوامل المؤثرة علي جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية اسفرت الي تدني مستوي جودة خدمات المراجعة في جمهورية مصر العربية في ذات الوقت قياسا علي بيئات مثيلة في الدول المتقدمة وأرجعت الامر في ذلك الي:-

- وجود قصور في بعض العوامل التي تؤثر تأثيراً مباشراً علي جودة الأداء المهني.

- عدم الاخذ بالنظم التي تحقق الرقابة علي جودة الأداء المهني.

وعرفها (سامي، ٢٠١١) بأنها عملة ذات وجهين يمثل الوجه الاول في عملية المراجعة ذاتيا، ويقاس نجاح أدائها بالتشخيص الدقيق الواعي ليا، والقدرة علي التقرير عنها والكشف عن عمليات الغش والخداع، أما الوجه الثاني فيتمثل في مدي كفاءة وفعالية

المراجع في مدي التزامه بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وما يرتبط بها من قواعد وإرشادات وأداب السلوك المهني، ومدي استيفائه لمعيار الكفاءة من خلال ضمان جودة مخرجات عملية المراجعة في ضوء الامكانيات المتاحة وكذا معيار الفعالية من خلال تنفيذ عملية المراجعة.

ويري الباحث مما سبق انه يترتب علي عدم الالتزام بتحقيق جودة عملية المراجعة عدة مخاطر أهمها أن تتكبد بعض منظمات الاعمال والمنشآت المهنية خسائر مالية علي المستوي العالمي بسبب الاضرار التي تلحق بمستخدمي القوائم المالية نتيجة عدم التزام بعض المراجعين بمعايير وإرشادات المراجعة بصفة عامة، ومعايير جودة عملية المراجعة بصفة خاصة، وكذلك قد يترتب علي إغفال معايير جودة عملية المراجعة عدم مصداقية القوائم المالية، وبالتالي فقد الثقة بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية، وهذا فضلا عن عدم قدرة منشآت المراجعة علي الاستمرار في المستقبل.

ثانياً: مدى الاستفادة من المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات وتحسين عملية المراجعة:

يهدف الباحث الي تقديم كيفية الاستفادة من برامج وآليات المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات لعملية المراجعة بهدف تحسين جودتها وبالتالي يتناول الباحث ذلك العرض من خلال ما يلي :

(١) الإطار النظري لآليات المراجعة المشتركة:

يرى الباحث ان الاستفادة من المراجعة المشتركة بعرض فكري لأسباب وأهمية الاستفادة في تحقيق جودة عملية المراجعة والحد من فجوة التوقعات، حيث جاءت العديد من الآراء المؤيدة والمعارضة بقياس مدي الاستفادة من المراجعة المشتركة في تحقيق جودة عملية المراجعة، فكانت الآراء المؤيدة ان ارتفاع جودة عملية المراجعة تظهر من اشترك أكثر من مراجع في عملية المراجعة ومايسمي بإزدواج المراجعة وتأثيرها علي شفافية الإفصاح ومدي الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية ومتطلبات إفصاح ومحددات الشهرة وحجم المكتب.

ويتمثل الإطار النظري فيما يلي:

(أ) توافر المعلومات الملائمة للمستفيدين من القوائم المالية (المصدقية والموثوقية):

تعتبر المصدقية والموثوقية أحد أهم خصائص المعلومات المحاسبية، وتتوافر تلك الخصائص من خلال توافر المعلومات الملائمة للمستفيدين من القوائم المالية، والتي تتضمنها تقرير مراجع الحسابات بما يفيد أن القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.

(ب) توفير تأكيدات معقولة من خلال عرض البيانات المالية بشكل عادل وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

ويعتبر عرض المعلومات من أهم معايير تحقق جودة المراجعة وخاصة إذا تم عرضها بشكل عادل وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. إلا أن هناك شرطين أساسيين يتعين توافرهما لتحقيق جودة عملية المراجعة هما: مدى التزام المراجع بالتشخيص الدقيق لطبيعة عملية المراجعة المطلوب تنفيذها، ومدى إلتزام المراجع بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، والتي تصدرها المنظمات المهنية المعنية، وفي حالة غياب أحد الشرطين أو كلاهما فإنه ينفي عن عملية المراجعة صفة الجودة ولا يتسم عمل المراجع في هذه الحالة بالكفاءة والفعالية.

(ج) الاستفادة من فاعلية الاتصال في بيئة المراجعة بين فريق عملية المراجعة والعميل:-

يقوم المراجع بصورة مستمرة بتوصيل المعلومات إلى عملاء المراجعة والأطراف الأخرى بمختلف الوسائل مثل خطاب الإرتباط والتقرير عن أنظمة الرقابة الداخلية والتقرير عن القوائم المالية التي تم مراجعتها وإنه كثيراً ما أوضحت الدلائل الميدانية أن مستخدمي خدمات المراجعين لا يتفهموا بصورة دائمة المعلومات التي يستقبلونها من المراجع وهذا النقص في التفهم أو الاستيعاب أو ما يمكن أن يطلق عليه فجوة الاتصال تعتبر سبباً أو جزءاً من فجوة التوقعات، وأيضاً من خلال الربط بين المراجعين وكل الأطراف الأخرى

المراجعين الداخليين من جانب والمراجع الخارجي والمساهمين والأطراف الاخرى المهتمة بالمنظمة من جانب آخر (خليل، ٢٠١٥، راضي، ١٩٩٩).

(د) الإلتزام بالمعايير المهنية:

يقصد باللتزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية؛ أي إنه لكي تتحقق جودة عملية المراجعة لابد من مراعاة المعايير العامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير المالي وهذا يتطلب توافر الخبرة المهنية لفريق عمل المراجعين، فضلاً عن استقلال مكتب المراجعة.

(هـ) التخطيط لإستمرار إجراءات الفحص:

يقصد بالتخطيط هنا ان يقوم فريق العمل بالتخطيط المسبق لعملية المراجعة وذلك قبل البدء بها وذلك لضمان تنفيذ إجراءات الفحص بكفاءة وجودة عالية وفقاً للخطة الموضوعية من قبل الفريق.

(و) حجم وشهرة مكتب المراجعة:

يقصد بشهرة مكتب المراجعة ارتباط مكتب المراجعة بإحدى مكاتب المراجعة العالمية، مع توافر الإمكانيات المادية والبشرية، وإستخدام التقنية الحديثة للمعلومات، فضلاً عن عدم وجود دعاوي قضائية مرفوعة علي مكتب المراجعة.

(٢) مجالات الاستفادة من المراجعة المشتركة:

تقوم المراجعة المشتركة علي عدة جوانب تتحقق من خلالها الإستفادة منها في مجال البحث؛ وقسم الباحث مجالات الإستفادة الي عدة مجموعات تختص كل مجموعة بهدف محدد يقوم بتحقيقه ليكتمل برنامج الإستفادة القصوي من المراجعة المشتركة.

(أ) مجموعة تقسيم العمل :

وتتناول هذه المجموعة أهمية الحاجة الي تقسيم العمل في عملية المراجعة وذلك من خلال الأتي:

- اشترك المراجعين معا في وضع خطة وبرنامج عمل أكثر تكاملا ودقة، حيث يقوم المراجعين المشتركين بوضع خطة عمل وبرنامج يتناول كافة جوانب عملية المراجعة، ويؤكد الباحث علي أن المراجعة المشتركة هنا لابد ان تساعد في توفير اشراف تبادلي مزدوج بين مراقبي الحسابات، حيث يجب علي كل مراجع حسابات

أن يتحقق من مدي ملاءمة إجراءات المراجعة التي يقوم بها مراجع الحسابات الآخر، والتأكد من مدي كفاية أدلة المراجعة التي حصل عليها مراجع الحسابات الآخر، بما يساعد علي تكوين رأي حول القوائم المالية مبني علي أساس تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها بالاستناد الي ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها، ومن ثم فهنا يساعد من تحسين جودة المراجعة (مندور، ٢٠١٦).

يحقق قيام أكثر من مراجع من عملية التوازن في تقسيم العمل؛ مما يزيد من المصداقية والتقليل من الشك من قبل مستخدمي القوائم المالية ، ويتم ذلك من خلال قيام كلا من المراجعين المشتركين بتقسيم العمل فيما بينهم وتحديد مهام عملية المراجعة ومهام كل مراجع، وما المطلوب منه في خطة المراجعة والعمل علي تقليل الشك عند مستخدمي القوائم المالية، وذلك لتكتمل عملية المراجعة.

(ب) مجموعة الخبرات :

وتتناول هذه المجموعة تركيز الاهتمام علي خبرات المراجعين ودورها في نجاح

عملية المراجعة وذلك من خلال الاتي:

- تنوع خبرات المراجعين. بإطلاعهم علي الأساليب المتطورة في المراجعة:

يمكن المراجع من خلال الإطلاع على أساليب المراجعة المتطورة من اعداد خطة وبرنامج المراجعة علي أكمل وجه ووفقاً لما تتطلبه مهنة المراجعة من تطوير مستمر في إجراءات الفحص والمراجعة. ومن ثم يعمل علي تحقيق جودة عملية المراجعة.

- تبادل الخبرات والمعلومات بين المراجعين.

تتم عملية تبادل الخبرات بين المراجعين وبعضهم البعض وذلك من خلال الاتصالات بينهم وايضا إشتراكهم في عمليات المراجعة المشتركة لأكثر من عميل مراجعة ومعه تتحقق الجودة المطلوبة من عملية المراجعة.

(ج) مجموعة إدارة الارياح (المحاسبة الإبداعية) :

وتتناول هذه المجموعة تركيز الإهتمام على الحد من المحاسبة الإبداعية وزيادة

قدرة المراجعين على مقاومة الضغوط من خلال ما يلي:-

- تساعد المراجعة المشتركة في الحد من المحاسبة الإبداعية، لأن من غير المتوقع إتفاق المراجعين مع المنشأة محل المراجعة وعدم إكتشاف الغش من مراجعين في نفس الوقت.

- زيادة قدرة المراجعين علي مقاومة ضغوط الإدارة إن وجدت، حيث أن قدرة الإدارة في التأثير علي مراجعين أقل من قدرتها في التأثير علي واحد فقط، ومن ثم تدعيم استقلال المراجع.

(د) مجموعة المسؤولية القانونية :

تتناول هذه المجموعة تركيز الاهتمام على:-

- تحسين قدرة المراجعة المشتركة في التغلب علي التحديات والصعوبات التي تؤدي الي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة، لأن الشركات التي تقوم بالاشتراك بعملية مراجعة مشتركة يقومون بالاعتماد علي بعضهم البعض في اتمام مهام عملية المراجعة وهما علي درجة كبيرة من الثقة بأن كل منهما سيقوم بتطبيق خطة المراجعة بكل كفاءة وفاعلية حفاظاً علي السمعة مما يتسبب في بذل جهد مهني كاف حتي لايتعرض للمسائلة القانونية.

- زيادة المسؤولية القانونية والاخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية المراجعة أمام إدارة المنشأة.

(هـ) خفض تكاليف المراجعة :

يمكن القول بأن الاتعاب التي يقبلها المراجع في حالة المراجعة المشتركة والتي يتقاسم مهامها ومخاطرها مع مراجع آخر ربما تكون أقل مما يقبله من أتعاب عن مهمة مراجعة يتحمل بمفرده جميع مهامها ومخاطرها. (أحمد أشرف، ٢٠١٤)، وقد تحقق أعمال المراجعة المشتركة انخفاضاً في التكاليف المراجعة نتيجة زيادة المنافسة في السوق مع قيام لجان المراجعة بالمؤسسة التي تخضع لأعمال المراجعة المشتركة بالتحليل لمعرفة فعالية أعمال كل مراجع بشكل مستقل عن طريق إجراء تحليل يبرز درجة التوازن بين الرسوم التي يتقاضاها كل مراجع وبين كفاءة وحجم العمليات التي قام بها. ويجب مراعاة انه قد يؤثر انخفاض اتعاب عملية المراجعة علي انخفاض جودة عملية المراجعة حيث يدفع المراجعين لان يقوموا بإجراء تخفيضات غير مناسبة في جهود المراجعة أو تقليص أعمال المراجعة (Erik L. Beardsley, 2017).

(و) مجموعة تحقيق الدقة في تقرير المراجعة:-

وتتناول هذه المجموعة تركيز الاهتمام على:-

- الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق جودة التقرير المالي مع زيادة دقة تقرير المراجعة، حيث تظهر الحاجة الي اعادة صياغة القوائم المالية نتيجة فقد الثقة من جانب المستثمرين في القوائم المالية وذلك يرجع ايضا الي التحديات التي تواجه جودة ونزاهة واستقلالية المراجع الخارجي.

- تعزيز استقلال المراجع الخارجي في عملية المراجعة المشتركة ، حيث يتطلب ذلك الامر تحقيق مستوي مرتفع من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة الامر الذي يكسب الشركات القائمة بهذه المراجعة شهرة كبيرة في سوق العمل المراجعي.

(ز) مجموعة مدي الزامية المراجعة المشتركة:

قد جاء رأي المفوضية الاوروبية بإصدار الورقة الخضراء التي اقترحت ان تتم عمليات المراجعة في دول الاتحاد الاوروبي من خلال المراجعة المشتركة والتي يتم تطبيقها بصورة الزامية وأول من قامت بذلك فرنسا، وبالتالي تم تعميم التجربة الفرنسية، لكن مع ردود الأفعال المختلفة قررت المفوضية الاوروبية في ٣٠ نوفمبر ٢٠١١ (EC,2011). عدم الزام شركات المساهمة بتعيين اثنين للمراجعين بتنفيذ عملية المراجعة وان كان فلتشجيعها للمراجعة المشتركة في إطار تعزيز جودة المراجعة.

(ح) مجموعة القضاء علي فجوة التوقعات:

تساعد المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات من خلال تقليل التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمى القوائم المالية والمراجعين والاداء الفعلى لهم فى ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها.

(ط) مجموعة الشك المهني:

إن اشتراك اكثر من مراجع يزيد من ارتفاع مستويات الشك المهني، ولذلك فإنه لا بد من الحفاظ علي مستويات مقبولة من الشك المهني والتي تنتج من إستقلالية المراجع الخارجي، فيعتبر تعيين اثنين من مؤسسات المراجعة المختلفة في محيط عملية المراجعة المشتركة يمكن أن يفسرها بإرساله إشارة بالمستوي المرتفع من إستقلالية وجودة المراجعة الي السوق. كما تعمل المراجعة المشتركة علي تعزيز استقلالية المراجع

الخارجي وتحقيق مستوى عالي من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة (Audousset- coulier, 2012).

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

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

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

(أ) الشك في استقلال وحياد المراجع الخارجي:

ويقصد به عدم وجود الثقة الكافية لدي كثير من مستخدمي التقارير المالية في إستقلالية وحياد المراجع الخارجي، ويمكن ان نتغلب على هذا العنصر من خلال معالجته بالمراجعة المشتركة من خلال آلية تحقيق الدقة في تقرير المراجعة، فإن المراجعة المشتركة تقوم بالتغلب علي هذا العنصر، وقد يظهر الشك في استقلال مراقب الحسابات من ناحية إنه عندما يؤثر أصحاب المصلحة ذو النفوذ القوي علي كفاية وإستقلال مراقب الحسابات وذلك عن طريق فرض متطلبات محددة بخصوص إستمرارية المنشأة في مزاوله نشاطها، أما الناحية الأخرى فهي تكون في حالة المناقشة الشديدة بين مكاتب المراجعة التي تجعل من الصعب علي المراجعين ان يحافظوا دائما علي إستقلالهم عند اتخاذهم للقرارات في عمليات المراجعة، حيث انه من المحتمل أن يقوم المراجع عن غير قصد بتلبية رغبات العميل في مواجهة المنافسة مع غيره من مكاتب المراجعة والتي لا يمكن إبعادها عن ذهنه أو من تفكيره عند اتخاذ قرارات المراجعة.

ويري الباحث انه حتي يظهر دور الإستفادة من المراجعة المشتركة لأبد من تحقيق الدقة في تقرير المراجعة، وذلك لأنه يزيد من المصداقية والتقليل من الشك من قبل مستخدمي القوائم المالية.

(ب) نقص الكفاءة المهنية للمراجع:

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

- يقوم المراجعون بالتنافس فيما بينهم للحصول علي عمليات مراجعة جديدة، أو لعدم فقد العمليات الحالية.
- قبول اتعاب قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع الجهود لأدائها وذلك كنتيجة للمنافسة.
- زيادة عملية الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول علي عمليات مراجعة كبيرة مما يضع ضغوطاً كثيرة علي مهنة المراجعة.

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

(ج) الممارسات المحاسبية وإدارة الأرباح:

تنشأ الممارسات المحاسبية نتيجة فرض سلطة الإدارة علي المراجع، ومن ثم يكون بتصرفاته مستجيباً لرغباتها، وذلك لان الإدارة هي المسئولة عن اعداد القوائم المالية الخاصة بالمشأة وليس مراقب الحسابات، وتقتصر مسئوليته علي مراجعتها وإبداء الرأي الفني المحايد عن مدي صحة وصدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية. فمن هنا يمكن القول بأن المسئولية قد تتضامن في حال وجود مراجع حسابات واحد فقط.

ولذلك للتغلب علي تلك الفجوة ومعالجتها والحد منها يمكن من خلال القيام بعملية المراجعة المشتركة لانه سوف يكون من الصعب التأثير من الإدارة علي أكثر من مراجع وإن قامت بالتأثير والتواطؤ مع مراجع فمن الصعب التأثير علي الآخر. ومن غير المتوقع

إتفاق المراجعين مع المنشأة محل المراجعة وعدم إكتشاف الغش من مراجعين في نفس الوقت.

ويؤكد الباحث علي وجود علاقة ايجابية بين تطبيق آليات المراجعة المشتركة واستقلال المراجع حيث انها تحسن من كفاءة وفاعلية استقلال المراجعين لانه من المكلف جدا بالنسبة للشركات محل المراجعة التلاعب والحصول علي تقارير مراجعة احتيالية أن تدفع لشركتين معاً في أن واحد وهناك صعوبة أن تقبل الشركتين معاً فربما يرفض احدهم بعكس التأثير علي شركة واحدة يعد أمراً سهلاً. (أحمد ذكي متولي، ٢٠١٣).

ويمكن في ذلك ايضاً معالجة بعض العوامل المؤدية لفجوة المعقولة التي تدرج تحت إدارة الارباح وهي (عدم رقابة وإكتشاف المراجع للاخطاء في الادارة ، قصور وضعف نظام الرقابة الداخلية، وصعوبة الكشف عن الغش والايخطاء الجوهرية في القوائم المالية، قصور نظام الرقابة الذاتية في كثير من المنظمات التي تقوم بعملية المراجعة).

(د) عدم كفاية التشريعات والإصدارات المهنية المنظمة لعمل المراجع:

ترجع فجوة التوقعات الي عدم تطور مسؤوليات المراجع طبقاً للتشريعات السائدة والاصدارات المهنية المنظمة لعمل المراجع وقصور تلك التشريعات والاصدارات المهنية عن مواكبة التطور في احتياجات مستخدمي التقارير المالية والسعي لمقابلة تلك التوقعات. ولمعالجة هذا العامل في الحد من فجوة المعقولة فإنه يندرج تحت المسؤولية القانونية ومايترتب عليها من قصور في مهام عملية المراجعة.

(هـ) عدم التحديد الواضح لدور المراجع الخارجي في المجتمع ومسئوليته:

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

فقامت عملية المراجعة المشتركة علي معالجة هذا الإعتقاد من خلال تقسيم مهام عملية المراجعة بين المراجعين الي ان يصل الي تقرير مراجعة واحد. وان يبذل كل عضو فيها العناية المهنية الواجبة والامتنال الي ميثاق شرف المهنة. (Zerni et al; 2012)، (Baldauf & Steckel 2012، أحمد شرف، ٢٠١٤).

ويظهر دور المراجعة المشتركة في ذلك العامل من العوامل التي تؤدي الي فجوة المعقولة وأهمية تقسيم العمل بين المراجعين.

(و) زيادة توقع مستخدمي القوائم المالية لحدود المسؤوليات التي تقع علي عاتق المراجع الخارجي:

يعتبر مسؤولية المراجع عن إكتشاف التصرفات غير القانونية الهامة والمباشرة فقط ذات التأثير الجوهري علي صحة وعدالة القوائم المالية والافصاح عنها وذلك في حدود نطاق عمله. فالمراجعة المشتركة تعالج هذه المشكلة وذلك من خلال قيامها علي التحديد الواضح والدقيق لدور كل مراجع وتخطيط عملية المراجعة قبل بدء القيام بها وتقسيم مهام عملية المراجعة بين أكثر من مراجع من المشتركين في عملية المراجعة، وبتعريف كل من المراجع والإدارة بالمهام التي من شأنها تمنع الإعتقاد والتوقع الخاطئ لدور المراجع في وجهه نظر المستخدمين والذي ينشأ عنه فجوة المعقولة، وينشأ عنها القصور في التقارير المالية في مسابرة تغييرات المجتمع وانخفاض مستوي التقارير المالية وعدم وضوحها.

(ز) عدم كفاية الإفصاح في تقرير المراجعة المقدم للإدارة والمستخدمين:

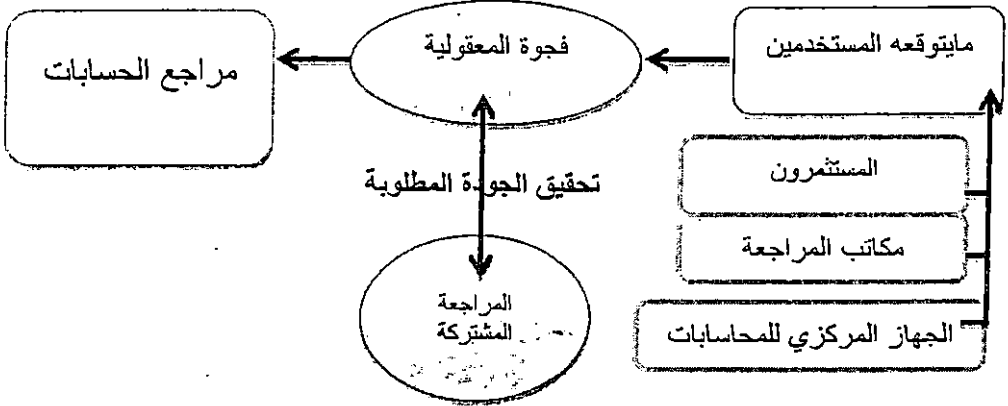
نجد أن المراجعة المشتركة تقوم علي اعتماد مبدأ الإفصاح والشفافية ضمن مراحل أعمالها، حيث يعتمد جزء كبير من أعمال المراجعة المشتركة علي مبادئ الحوكمة لفحص عملية المراجعة، ومن هنا يظهر دور المراجعة المشتركة الضمني في عملية المراجعة في القضاء علي فجوة التوقعات، والذي يظهر في اعتقاد مستخدمي القوائم المالية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

(ح) عدم معقولة توقعات مستخدمي التقارير المالية:

يتم ذلك عند مقارنة توقعات مستخدمي التقارير المالية مع مايجب علي المراجع تقديمه من خلال عملية المراجعة والتي تكون مبالغ فيها، إما لأنها تقع خارج نطاق مسؤولية المهنة، أو لإستحالة تحقيقها بسبب زيادة تكلفة عملية المراجعة ومن ثم زيادة مستوي الأتعاب بما لا يتناسب مع الفائدة المرجوة من عملية المراجعة. ويرى الباحث تلاشي هذا الخلاف وذلك من خلال تكامل الأعمال وتخطيط عملية المراجعة بين المراجعين في عملية المراجعة المشتركة.

يعتقد الباحث أن المراجعة المشتركة من شأنها الحد من العوامل التي تؤدي الي وجود الفجوة في التوقعات بين المستثمرين والمراجعين وذلك بما يساعد في تحسين جودة عملية المراجعة. حيث أنه من الضروري الحاجة الي مراجع خارجي آخر كطرف محايد يمكن أن يكون رأيه المانع المدعوم بالثقة التي يتوقعها مستخدموا القوائم والتقارير المالية، وان اعتماد المراجع الخارجي علي نظام الرقابة الداخلية في اختياراته لا يعفيه من المسؤولية في حالة عدم اكتشاف أي غش أو اختلاس بعد اكمال عملية المراجعة.

ويوضح شكل رقم (١) طبيعة العلاقة بين المراجعة المشتركة ودورها في الحد من فجوة المعقولية لتحسين جودة عملية المراجعة.



المصدر : الباحث.

ويوضح الباحث من خلال الشكل التالي رقم (٢) دور آليات المراجعة المشتركة للحد من العوامل التي تؤدي إلى فجوة التوقعات بالمراجعة وبالتالي تحسين عملية المراجعة.

آليات المراجعة المشتركة في الحد من فجوة المعقولية

الإطار النظري

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

العوامل المؤدية لفجوة المعقولية.

١. الشك في استقلال وحياد المراجع الخارجي
٢. نقص الكفاءة المهنية للمراجع.
٣. الممارسات المحاسبية وإدارة الأرباح
٤. عدم كفاية التشريعات والإصدارات المهنية المنظمة لعمل المراجع.
٥. عدم التحديد الواضح لدور المراجع بوضوح.
٦. زيادة توقع مستخدمى القوائم المالية لحدود المسئوليات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي
٧. عدم كفاية الإفصاح في تقرير المراجعة المقدم للإدارة والمستخدمين
٨. عدم معقولية توقعات مستخدمى التقارير المالية.

مجالات الاستفادة من آليات المراجعة المشتركة

١. تقسيم العمل
٢. الخبرات.
٣. إدارة الأرباح.
٤. المسئولية القانونية.
٥. خفض تكاليف المراجعة.
٦. تحقيق الدقة في تقرير المراجعة.
٧. مدى الزامية المراجعة المشتركة.
٨. القضاء على فجوة التوقعات.
٩. الشك المهني.

شكل رقم (٢)

المصدر : الباحث.

القسم الثالث الدراسة الميدانية واختبار الفروض

تصميم الدراسة الميدانية :

يهدف البحث إلى توضيح تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات بغرض تحسين عملية المراجعة وذلك من خلال استخدام آليات المراجعة المشتركة كمحددات لتضييق فجوة المعقولية وبالتالي تحسين عملية المراجعة.

(١) مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المراجعين في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الاوراق المالية، والمستثمرين في شركات سمسرة الاوراق المالية، إضافة إلي بعض الأساتذة الجامعيين من الاختصاصات ذات العلاقة بموضوع البحث. اما عينة الدراسة فقد تم إختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع عدد (١٢٠) استمارة استبيان علي المستهدفين من بعض الجهات وقد استجاب (٩٠) فرداً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة اي بنسبة (٨٣%) من المستهدفين.

جدول رقم (١)

ملخص لقوائم الاستبيان

عينة الدراسة	الاستمارات الموزعة	نسبة الاستجابة
مكاتب (شركات) المراجعة	٤٠	٣٠
المستثمرين	٤٠	٣٢
الاساتذة الجامعة	٤٠	٢٨
الاجمالي	١٢٠	٩٠

ويتضح من جدول رقم (١) أن نسبة الإستجابة هي نسبة صالحة للتحليل وتعميم نتائج الدراسة.

(٢) أداة البحث:

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي استخدمت في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، التي تمثلت في الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة، احتوي الاستبيان علي أقسام رئيسية، القسم الأول تضمن عبارات عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء علي عبارات حول العمر

بالسنوات والمؤهل العملي، والمؤهل المهني، والمركز الوظيفي ، وسنوات الخبرة. القسم الثاني يحتوي علي عدد ثلاثة أسئلة كل سؤال يحتوي علي عدة عبارات السؤال الاول يتكون من (١٦) عبارة والسؤال الثاني يتكون من (١٥) عبارة والسؤال الثالث يتكون من (٦) عبارات، وتم صياغة الاسئلة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة).

٣) تطبيق أداة الدراسة:

تم توزيع الاستبيان علي عينة الدراسة المقررة (١٢٠) فرداً، وقد تم تغريغ البيانات والمعلومات المستلمة وهي (٩٠) استمارة في الجدول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الأسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلي متغيرات كمية (١، ٢، ٣، ٤، ٥).

٤) اساليب التحليل الاحصائي المستخدمة:

تمثلت الاساليب الاحصائية المستخدمة في حساب معامل الثبات والصدق ، الاختبارات الوصفية الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات البحث والاهمية النسبية لها واختبار الارتباط لكل المتغيرات المستقلة بالمتغيرات التابعة ، ثم اختبار الانحدار المتعدد، وذلك تم باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS.23، وذلك كما يلي :

١. حساب معامل الثبات والصدق:

تم حساب معاملي الثبات والصدق (Alpha) لأسئلة الاستقصاء (مايسمي بمعامل الاعتمادية)، وذلك لبحث مدى الاعتماد علي نتائج الدراسة الميدانية وتعميم النتائج علي المجتمع ككل، وكذلك تم حساب معامل الصدق.

جدول رقم (٢)

نتائج اختبار الثبات والصدق

الاسئلة	معامل الثبات (Alpha)	معامل الصدق الذاتي
السؤال الاول	٠.٢٦٥	٠.٥١٥
السؤال الثاني	٠.٨٢٢	٠.٩٠٦
السؤال الثالث	٠.٣٤٣	٠.٥٨٦

يتضح من الجدول رقم (٢) نتائج اختبار الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة الميدانية أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الاسئلة، حيث تضمنت قائمة الاستقصاء ثلاثة اسئلة رئيسية تأخذ شكل ليكرت وتتكون من أكثر من عنصر، وتراوحت قيم معاملي الثبات بين (٠.٢٦٥) للسؤال الاول "دور واليات المراجعة المشتركة"، و (٠.٨٢٢) للسؤال الثاني "دور المراجعة المشتركة في الحد من العوامل التي تؤدي الي فجوة التوقعات"، و (٠.٣٤٣) للسؤال الثالث "عوامل تحسين جودة عملية المراجعة". وتراوحت

قيم معامل الصدق بين (٠.٥١٥) للسؤال الاول و(٠.٩٠٦) للسؤال الثاني^٣، و (٠.٥٨٦) للسؤال الثالث، حيث أن قيمة معامل الصدق تساوي ناتج الجذر التربيعي لمعامل الثبات.
٢. الاحصاء الوصفي:

ويعرض الجدول رقم (٣) الاحصاء الوصفي لأراء عينة الدراسة حول أهم اليات تطبيق برامج المراجعة المشتركة.

جدول رقم (٣)

الإحصاء الوصفي لأراء عينة الدراسة حول أهم آليات مدخل المراجعة الخارجية المشتركة

الاممية التربوية	الاعتراف المعاري	الوسط الحسابي	اليات تطبيق برامج المراجعة المشتركة
5	1.3	3.68	١ قيام أكثر من مراجع يحقق التوازن في تقسيم العمل مما يزيد من المصدقية والتقليل من الشك من قبل مستحلمي القوائم المالية (تقسيم العمل)
3	1.2	3.83	٢ لشترك أكثر من مراجع يزيد من ارتفاع مستويات الشك المهني (الشك)
6	1.4	3.5	٣ تنوع خبرات المراجعين يساعد علي اكتشاف الأخطاء والغش. (ممارسات ادارة الارباح)
7	1.2	3.45	٤ استخدام المراجعة المشتركة من شأنه أن يحد من المحاسبة الإبداعية لان من غير المتوقع اتفاق المراجعين مع المنشأة محل المراجعة
1	1.3	3.94	٥ تساعد المراجعة المشتركة في التغلب علي التحديات والصعوبات التي تؤدي الي تحمل (المسئولية القانونية المشتركة)
14	1.3	3.13	٦ خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة من التدوير الإلزامي للمراجعين (خفض تكاليف المراجعة)
11	1.3	3.36	٧ الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق جودة التقرير المالي مع زيادة دقة تقرير المراجعة
10	1.4	3.38	٨ زيادة المسئولية القانونية والاخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية المراجعة أمام إدارة المنشأة
12	1.2	3.30	٩ تعزيز استقلال المراجعة الخارجية المشتركة. الامر السذي يكسب الشركات القائمة بهذه المراجعة شهرة كبيرة في سوق العمل المراجعي (الاستقلالية)
2	1.1	3.92	١٠ تبادل الخبرات والمعلومات بين المراجعين
8	1.4	3.43	١١ لشترك المراجعين معا في وضع خطة وبرنامج عمل أكثر تكاملا ودقة.
13	1.5	3.18	١٢ المراجعة المشتركة يجب ان تظل اختيارية وليست ملزمة لجميع الشركات
9	1.3	3.41	١٣ المراجعة المشتركة يجب ان تكون إجبارية والزامية لجميع الشركات
4	1.3	3.71	١٤ زيادة قدرة المراجعين علي مقاومة ضغوط الادارة إن وجدت
15	1.4	3.11	١٥ قدرة الادارة في التأثير علي مراجعين أقل من قدرتها في التأثير علي واحد فقط، ومن ثم تدعيم استقلال المراجع
5	3.7	3.68	١٦ تساعد المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات

وفي ضوء ما سبق ، ومن خلال مخرجات الجدول السابق التحليل الوصفي (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) فإنه يمكن التوصل الي أهم الآليات تطبيق المراجعة المشتركة وهي رقم (٥) تساعد المراجعة المشتركة في التغلب علي التحديات والصعوبات التي تؤدي الي تحمل (المسئولية القانونية المشتركة)، يليها رقم (١٠ ، ٢ ، ١٤،١) ،علي التوالي تبادل الخبرات والمعلومات بين المراجعين - اشتراك اكثر من مراجع يزيد من ارتفاع مستويات الشك المهني (الشك) - قيام أكثر من مراجع يحقق التوازن في تقسيم العمل مما يزيد من المصداقية والتقليل من الشك من قبل مستخدمي القوائم المالية (تقسيم العمل) - زيادة قدرة المراجعين علي مقاومة ضغوط الادارة إن وجدت.

٣. إختيار الفروض وتحليل النتائج:

الفرض الأول : " لا يوجد أثر إيجابي لآليات المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات "

لإختبار هذا الفرض تم الاستعانة واستخدام تحليل الانحدار لقياس أشر استخدام آليات المراجعة المشتركة كمغيرات مستقلة وبين الحد من فجوة التوقعات بعملية المراجعة كمغير تابع، وذلك لبيان أثر كل المتغيرات علي بعضها ولتحديد أهم المتغيرات المستقلة التي تؤثر علي المتغير التابع ثم استخدام نموذج الانحدار المتعدد بالتطبيق علي الفرض كالاتي :

نجد أنه أتضح من مخرجات نموذج الانحدار المتدرج (Stepwise) الذي يوضح أهم وأكثر المتغيرات تأثيراً للوصول لدور وآليات المراجعة المشتركة التي تؤثر أكثر في الحد من فجوة التوقعات نجد أنها تتمثل في الاتي حسب ترتيب دخولها في النموذج:

١. تساعد المراجعة المشتركة في التغلب علي التحديات والصعوبات التي تؤدي الي تحمل (المسئولية القانونية المشتركة).

٢. قيام أكثر من مراجع يحقق التوازن في تقسيم العمل مما يزيد من المصداقية والتقليل من الشك من قبل مستخدمي القوائم المالية (تقسيم العمل).

٣. اشتراك اكثر من مراجع يزيد من ارتفاع مستويات الشك المهني. (الشك).

٤. خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة من التدوير الإلزامي للمراجعين (خفض تكاليف المراجعة).

جدول رقم (٤)

الأهمية الترتيبية لآليات المراجعة المشتركة

اليات تطبيق برامج المراجعة المشتركة	B	Std. Error	Beta	F	Slg
(Constant)	1.731	.179		9.680	.000
تساعد المراجعة المشتركة في التغلب علي التحديات والصعوبات التي تؤدي الي تحمل (المسئولية القانونية المشتركة).	.110	.026	.377	4.268	.000
قيام أكثر من مراجع يحقق التوازن في تقسيم العمل مما يزيد من المصداقية والتقليل من الشك من قبل مستخدمي القوائم المالية (تقسيم العمل).	.085	.025	.306	3.456	.001
اشترك أكثر من مراجع يزيد من ارتفاع مستويات الشك المهني (الشك).	.077	.027	.246	2.889	.005
خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة من التدوير الالزامي للمراجعين (خفض تكاليف المراجعة).	.063	.024	.223	2.568	.012

يتضح لنا من نموذج الإنحدار المقدر ان:

$$Y = a + x_1 + x_2 + x_3 + x_4$$

$$Y = 1.731 + 0.110 x_1 + 0.085 x_2 + 0.077 x_3 + 0.063 x_4$$

• الجزء الثابت (a) يساوي (١.٧٣١).

• معاملات الإنحدارات:

- (B1) تساوي (٠.١١٠) تساعد المراجعة المشتركة في التغلب علي التحديات والصعوبات التي تؤدي الي تحمل المسئولية القانونية المشتركة.

- (B2) تساوي (٠.٠٨٥). قيام أكثر من مراجع يحقق التوازن في تقسيم العمل مما يزيد من المصداقية والتقليل من الشك من قبل مستخدمي القوائم المالية (تقسيم العمل).

- (B3) تساوي (٠.٠٧٧). اشترك اكثر من مراجع يزيد من ارتفاع مستويات الشك المهني. (الشك).

- (B4) تساوي (٠.٠٦٣). خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة من التدوير الالزامي للمراجعين (خفض تكاليف المراجعة).

وبإختبار القدرة التفسيرية للنموذج يتضح من الجدول التالي ان معامل التحديد

يساوي ٦٣.٤% وهذا يدل علي ان المتغيرات المستقلة (X1-X2-X3-X4) تفسر نسبة

٦٣.٤% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (Y)، والبواقي (36.6) يرجع الي عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي في المعادلة وربما عدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان المفروض إدراجها او لاختلاف طبيعة نموذج الإنحدار عن النموذج الخطي.

جدول رقم (٥)

القوة التفسيرية لاختبار صحة الفرض الاول

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
	.634 ^d	.403	.374	.30127	1.478

يتضح من الجدول تحليل التباين أن قيمة إحتمال P.value تساوي صفر، وهي أقل من مستوي المعنوية ٥% ، وبالتالي يقبل الفرض البديل القائل بأنه يوجد أثر إيجابي لآليات المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

جدول رقم (٦)

اختبار صحة الفرض الأول

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	5.198	4	1.300	14.318	.000 ^e
Residual	7.715	85	.091		
Total	12.913	89	*		

وبذلك يتضح أنه يظهر دور آليات المراجعة المشتركة في أربعة عناصر تمثل عوامل الحد من وتضييق فجوة التوقعات، ومما سبق يتضح عدم صحة الفرض الاول (العدم) وصحة الفرض البديل القائل بأنه

" يوجد أثر إيجابي لآليات المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات " الفرض الثاني: " لا يوجد أثر إيجابي لآليات المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة "

لإختبار هذا الفرض تم الإستعانه واستخدام تحليل الانحدار لقياس أثر إستخدام آليات المراجعة المشتركة كمتغيرات مستقلة وبين تحسين جودة عملية المراجعة كمتغير تابع، وذلك لبيان أثر كل المتغيرات علي بعضها ولتحديد أهم المتغيرات المستقلة التي تؤثر علي المتغير التابع ثم استخدام نموذج الانحدار المتعدد بالتطبيق علي الفرض كالآتي:

نجد أنه أتضح من مخرجات نموذج الإنحدار المتدرج الذي يوضح أهم وأكثر المتغيرات تأثيراً لدور وآليات المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة نجد أنها تتمثل في الآتي حسب ترتيب دخولها في النموذج :

١. زيادة المسؤولية القانونية والاخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية المراجعة أمام إدارة المنشأة.
٢. تساعد المراجعة المشتركة في التغلب علي التحديات والصعوبات التي تؤدي الي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة.
٣. استخدام المراجعة المشتركة من شأنه أن يحد من المحاسبة الابداعية لان من غير المتوقع اتفاق المراجعين مع المنشأة محل المراجعة (ممارسات ادارة الارباح).
٤. تنوع خبرات المراجعين يساعد علي اكتشاف الاخطاء والغش.
٥. خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة من التدوير الالزامي للمراجعين (خفض تكاليف المراجعة).

جدول رقم (٧)

الأهمية الترتيبية لآليات المراجعة المشتركة لتحسين عملية المراجعة

Model	B	Std. Error	Beta	t	Sig.
(Constant)	.897	.139			
زيادة المسؤولية القانونية والاخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية المراجعة أمام إدارة المنشأة	.176	.014	.568	12.153	.000
تساعد المراجعة المشتركة في التغلب علي التحديات والصعوبات التي تؤدي الي تحمل (المسؤولية القانونية المشتركة).	.159	.017	.453	9.597	.000
استخدام المراجعة المشتركة من شأنه أن يحد من المحاسبة الابداعية لان من غير المتوقع اتفاق المراجعين مع المنشأة محل المراجعة (ممارسات ادارة الارباح)	.167	.017	.454	9.609	.000
تنوع خبرات المراجعين يساعد علي اكتشاف الاخطاء والغش.	.126	.015	.384	8.154	.000
خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة من التدوير الالزامي للمراجعين (خفض تكاليف المراجعة).	.104	.016	.308	6.481	.000

يتضح لنا من نموذج الانحدار المقدر ان:

$$Y = a + x_1 + x_2 + x_3 + x_4 + x_5.$$

$$Y = 0.897 + 0.176 x_1 + 0.159 x_2 + 0.167 x_3 + 0.126 x_4 + 0.104 x_5$$

وبإختبار القدرة التفسيرية للنموذج يتضح من الجدول التالي ان معامل التحديد

يساوي 90.5% وهذا يدل علي ان المتغيرات المستقلة (X1-X2-X3--X4-X5) تفسر

نسبة 90.5% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (Y)، والبواقي (9.5) يرجع الي عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما عدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان المفروض إدراجها أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن النموذج الخطي.

جدول رقم (٨)

القوة التفسيرية لإختبار صحة الفرض الثاني

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
5	.905 ^e	.819	.809	.20044	1.586

يتضح من الجدول التالي تحليل التباين أن قيمة احتمال P.value تساوي صفر، وهي أقل من مستوي المعنوية ٥% ، وبالتالي يقبل الفرض البديل القائل بأنه يوجد أثر إيجابي بين استخدام آليات المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة.

جدول رقم (٩)

إختبار صحة الفرض الثاني

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	15.303	5	3.061	76.182	.000 ^t
Residual	3.375	84	.040		
Total	18.678	89			

وبذلك يتضح أنه يظهر دور آليات المراجعة المشتركة في خمسة عناصر تؤثر أكثر في تحسين جودة عملية المراجعة. ومما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثاني (العدم) وصحة الفرض البديل القائل بأنه :

" يوجد أثر إيجابي لآليات المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة"
الفرض الثالث :

" لا يوجد أثر لآليات المراجعة المشتركة من خلال الحد من فجوة التوقعات للتحسين من جودة عملية المراجعة"

لإختبار هذا الفرض تم الإستعانة وإستخدام تحليل الانحدار بين المتغير التابع تحسين جودة عملية المراجعة، والمتغيرات المستقلة المراجعة المشتركة وفجوة التوقعات بإعتبار المتغير فجوة التوقعات متغير مستقل ووسيط بنفس الوقت ولبيان دورهم مجتمعين علي تحسين جودة عملية المراجعة كمتغير تابع، وسوف يتم تحليل إختبار الفرض من خلال العرض علي النحو التالي كما بالجدول رقم (١٠) :

جدول رقم (١٠)

القوة التفسيرية لاختبار صحة الفرض الثالث

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.633 ^a	.054	.032	.39033	2.198

a. Predictors: (Constant), GAP, joint

b. Dependent Variable: quality

وباختبار القدرة التفسيرية للنموذج يتضح من الجدول رقم (١٠) ان معامل التحديد يساوي ٦٣.٣% وهذا يدل علي ان المتغيرات المستقلة (X1-X2) تفسر نسبة ٦٣.٣% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (Y) والبقاى (٣٦.٧) ترجع إلى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائى فى المعادلة او ربما عدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان المفروض إدراجها أو لاختلاف طبيعة نموذج الإنحدار عن النموذج الخطى.

جدول رقم (١١)

اختبار صحة الفرض الثالث

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.753	2	.377	2.472	.000 ^b
Residual	13.102	86	.152		
Total	13.856	88			

a. Dependent Variable: quality

b. Predictors: (Constant), GAP, joint

يتضح من جدول تحليل التباين أن قيمة إحتمال P.value تساوي 0.000، وهي أقل من مستوي المعنوية ٥% عند قيمة (F) تساوي ٢.٤٧٢، وبالتالي نرفض الفرض العدم ويقبل الفرض البديل القائل بأنه "يوجد أثر لآليات المراجعة المشتركة من خلال الحد من فجوة التوقعات للتحسين من جودة عملية المراجعة".

وقد أسفرت نتائج اختبار فروض البحث الثالث على رفض فروض الدراسة (فروض العدم) وقبول الفروض البديلة حيث يوجد أثر إيجابى لآليات المراجعة المشتركة فى الحد من وتضييق فجوة التوقعات من خلال أربعة عناصر تمثل عوامل الحد من وتضييق فجوة التوقعات، وكذلك يوجد أثر إيجابى لآليات المراجعة المشتركة فى تحسين جودة عملية المراجعة من خلال خمسة عناصر تؤثر فى تحسين عملية المراجعة، وكذلك يوجد اثر لآليات المراجعة المشتركة من خلال الحد من فجوة التوقعات للتحسين من جودة عملية المراجعة مع ملاحظة أن تأثير المراجعة المشتركة أكبر من تخفيض فجوة التوقعات على تحسين عملية المراجعة.

النتائج والتوصيات:

هدفت هذه الدراسة الى تحليل دور مدخل المراجعة الخارجية المشتركة علي الحد من العوامل التي تؤدي الي فجوة التوقعات ودورها أيضا في تحسين جودة عملية المراجعة.

ولتحقيق أهداف الدراسة، وضح الباحث إطار عام اشتمل على مشكلة البحث، أهداف البحث، وأهمية البحث، وفروض وخطة البحث ، فقد تم تقسيم البحث أربعة أقسام كما يلي :

القسم الأول: تناول فيه الباحث أهم الدراسات التي تناولت الموضوعات ذات الصلة بموضوع البحث وخلص الباحث انه في ضوء دراسة وتحليل موارد بتلك الدراسات الى ان هناك تباين واحياناً توافق واضح بين نتائج كل منها.

القسم الثاني: تناول فيه الباحث عرض لأهم مفاهيم المراجعة المشتركة وفجوة التوقعات في المراجعة وأسبابها وأنواعها ومفهوم جودة عملية المراجعة وتناول الباحث الإطار النظري للاستفادة من المراجعة الخارجية المشتركة في مجال البحث وذلك من خلال تناول مجالات الاستفادة من المراجعة المشتركة ثم تناول دور المراجعة المشتركة في معالجة والحد من العوامل المؤدية لفجوة المعقولة كجزء من فجوة التوقعات وتم تقسيمها الي مجموعات وكذا التعرف علي علاقة كل مجموعة بدور اليات المراجعة المشتركة في الحد منها، وانعكاس ذلك على تحسين عملية المراجعة.

القسم الثالث: إختص بالدراسة الميدانية وخلص الباحث منها إلى النتائج التالية:

(١) ظهرت نتيجة الجانب الوصفي بتحديد أهم آليات تطبيق المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات وتحسين جودة المراجعة وهي كالتالي تساعد المراجعة المشتركة في التغلب علي التحديات والصعوبات التي تؤدي الي تحمل (المسئولية القانونية المشتركة) ثم يليها في الاهمية تبادل الخبرات والمعلومات بين المراجعين و ارتفاع مستويات الشك المهني (الشك)، زيادة قدرة المراجعين علي مقاومة ضغوط الادارة، وان المراجعة المشتركة تحقق التوازن في تقسيم العمل مما يزيد من المصدافية والتقليل من الشك من قبل مستخدمى القوائم المالية (تقسيم العمل)، وخفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة من التدوير الإلزامي للمراجعين (خفض تكاليف المراجعة)".

(٢) وبالنسبة لنتائج اختبارات فروض البحث الثلاث احصائياً فقد تم رفض فروض

الدراسة (فروض العدم) وقبول الفروض البديلة مما يعنى ما يلي:-

• وجود أثر إيجابي لاستخدام المراجعة المشتركة في الحد من فجوة التوقعات بعملية المراجعة.

• وجود أثر إيجابي لاستخدام المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة.

• وجود أثر إيجابي لآليات المراجعة المشتركة من خلال الحد من فجوة التوقعات للتحسين من جودة عملية المراجعة.

مع تأكيد الباحث على ان مدخل المراجعة الخارجية المشتركة وآلياتها اكثر تأثيراً فى الحد من فجوة التوقعات وبالتالي تحسين عملية المراجعة.

توصيات البحث:

أخيراً يوصي الباحث بضرورة استمرار الإهتمام في الدراسات المستقبلية الخاصة بهذا المجال والتي تتمثل في:

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

(٢) ضرورة وضع معيار للمراجعة المشتركة ينظم عمل المراجعين ويحفظ حقوقهم.

(٣) حوكمة مؤسسات المراجعة كآلية من اليات تطوير برامج المراجعة المشتركة.

(٤) علي الجهات المعنية ضرورة إقامة الندوات والدورات التدريبية اللازمة لتعريف دور ومسئوليات المراجع المهنية والاخلاقية التي تقع علي عاتقه.

(٥) ضرورة سن التشريعات اللازمة التي تدعم إستقلالية المراجع .

(٦) اهتمام جميع البلدان المختلفة بدور المنظمات والجمعيات المهنية المنظمة للمهنة مع ربطها بلجان المعايير الدولية.

(٧) ضرورة تبني جهاز او نظام فعال لمراقبة جودة الأداء المهني وتحسين عملية المراجعة.

المراجع

أولاً : المراجع باللغة العربية.

١. أحمد أشرف عبد الحميد، (٢٠١٤)، "المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة - دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد (٣٨)، العدد (٤).
٢. أحمد حلمي جمعه ، (٢٠٠٠)، "مسئولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة- جامعة عين شمس، العدد الثاني.
٣. أحمد زكي متولي، (٢٠١٣)، "قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة (joint audit) علي أسعار الاسهم دليل من البورصة المصرية"، مجلة التجارة والتمويل - كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الرابع.
٤. أحمد عبد القادر القرني، (٢٠٠٩)، "فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات العامة حالة المملكة العربية السعودية"، المجلة العربية للعلوم الإدارية - الكويت، المجلد ١٦، العدد ٢.
٥. الرفاعي ابراهيم مبارك، (٢٠٠٢)، "دور التقدير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية في تفسير فجوة التوقعات في المراجعة- دراسة تطبيقية علي المحيط المهني في جمهورية مصر العربية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الثاني.
٦. السيد أحمد إسماعيل السقا، (١٩٩٧)، "فجوة التوقعات في بيئة المراجعة : دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية"، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد الاول، العدد الخامس.
٧. أمين السيد أحمد لطفي، ٢٠٠٥، "مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة"، الدار الجامعية، الاسكندرية.
٨. جورج دانيال غالي، (١٩٩٨)، "تضيق فجوة التوقعات في المراجعة- دراسة انتقادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.

٩. رضا ابراهيم صالح، (٢٠٠١)، "الربط بين محتوى تقرير المراجع وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين : دراسة نظرية وأدلة ميدانية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الملحق ٩٩١.
١٠. شحاته السيد شحاته، (٢٠١٣)، "البيات تضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية- دراسة انتقادية وميدانية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الاول.
١١. عبد الرحمن عمر أحمد محمد، (٢٠١٥)، "دور الجمعيات المهنية في تقليل من فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة تطبيقية"، مجلة الثقافة والتنمية، السنة ١٦، العدد ٩٦.
١٢. محمد أحمد ابراهيم خليل، (٢٠١٥)، "الافصاح عن تقرير المراجعة الداخلية للاطراف الخارجية ودوره في تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات- دراسة نظرية ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، السنة التاسعة عشر، أكتوبر.
١٣. محمد المعتر المجتبي وآخرون، (٢٠١٦)، "أثر فجوة التوقعات علي مستوى الثقة في التقارير المالية ومصالح المستخدمين - دراسة استطلاعية علي عينة من البنوك التجارية ومؤسسات القطاع العام بالسويد"، مجلة الدراسات العليا- كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، المجلد ٧، العدد ٢٥.
١٤. مجدي محمد سامي، (٢٠١١)، "أثر إستراتيجية المراجعة علي جودة عملية المراجعة"، مجلة التجارة والتمويل- كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني.
١٥. محمد محمد ابراهيم مندور، (٢٠١٦)، "أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة علي ممارسات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة في البورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، الجزء الثاني، السنة العشرون.
١٦. محمد سامي راضي، (١٩٩٩)، " فجوة التوقعات في المراجعة: التشخيص والحلول، دراسة انتقادية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، العدد الاول، المجلد السادس والثلاثون، الجزء الثاني.
١٧. يوسف محمود جربوع، (٢٠٠٤)، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، ص ص ٣٦٧-٣٨٩.

ثانياً : المراجع باللغة الاجنبية.

(A) Periodicals:

1. Audousset- coulier, S.(2012), "Two big" or not "two big "? the cosequeces of appointing two big4 auditors on audit pricing in a joint audit setting" :7, <http://ssrn.com/abstract=208371>.
2. Baldauf, J; & R.steckel. (2012) "Joint and Accuracy of the auditor's Report : An Empirical study International Journal of Economic Sciences and Applied Research 5 (2).
3. Cedric.L.,etal,(2012) , "Is Joint Audit Bad or Good ?Efficiency Perspective Evidence from Three European Countries , CAAA Annual Conference.Paper Research. Available at : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1982732.
4. Erik L. Beardsley., et al.,(2017)," How Do Audit Offices Respond to Audit Fee Pressure? Evidence of Increased Focus on Nonaudit Services and Their Impact on Audit Quality ", Available at: <https://ssrn.com/abstract=2433048>.
5. Francis,j.R., C. Richard, and A. Vastrealen. (2009)," Assessing fraces joint audit requirement : are two heads better than one?"managerial Auditing journal, 28,(2):35-63.
6. GERALD J. LOBO.,et al ,(2017)," The Effect of Joint Auditor Pair Composition on Audit Quality: Evidence from Impairment Tests", University of Houston - C.T. Bauer College of Business,Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2653412>,
7. Harold F.D. Hassink, Laury H. Bollen*, Roger H.G. Meuwissen, Meinderd J. de Vries (2009), "Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among", business managers, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation,Vol,No 18 , ,pp 85–100.
8. jean bedard.et.al (2012),"was the European commissing green paper right? An evaluation of the French experience with joint auditing", <http://Ssrn.com/abstract=2165595>, p3.
9. lesage& Rat Zinger Sakel, (2012)," Is joint audit bad or good? Efficiency perspective evidence from three European countries", Researchavailable at: <http://ssrn.com /abstract=1982732>
10. Mohamed. M. ElDyasty. (2017), " Multiple Audit Mechanism And Audit Quality: Some preliminary Evidence", working paper, available at: <https://ssrn.com/abstract=2968751>

11. Nicole V.S.; Audousset, S., Kettunen, J., Lesage, C., (2013), "Joint Audit: Issues and Challenges for Researchers and Policy-Makers", Accounting in Europe, Vol. 10 (2), 175-199. doi:10.1080/17449480.2013.834725. Available :[https://jyx.jyu.fi/dspace/bitstream/handle/123456789/54084/ratzinger %20et% 20al %20% 202013 0725nrsfinalmuokattu. pdf?sequence =1](https://jyx.jyu.fi/dspace/bitstream/handle/123456789/54084/ratzinger%20et%20al%20%202013%200725nrsfinalmuokattu.pdf?sequence=1)
12. Paul. A., et al, (2013), "Are Joint audits associated With higher audit fees? " , Forthcoming European Accounting Review. Available at: <http://ssrn.com/abstract=2039001>. Pp.1-52.
13. Pietro A. Bianchi,(2017), "Auditors' Joint Engagements and Audit Quality: Evidence from Italian Private Companies", Research. available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id =2661559](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2661559).
14. Porter, b. a. 1993, an empirical study of the audit expectation performance gap", Accounting and Business Research, vol.24,No.93,1993, p.49-68.
15. Sophie Marmousez, (2009), The Choice of Joint Auditors and Earnings Quality : Evidence from French Listed Companies, CAAA Annual Conference , Paper Research. Available at : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1330061
16. Zerni et al ., (2010),"entrenchment problem, corporate governance mechanisms and firm value",Contemporary Accounting Research, 27:4, pp. 1-38.
17. Zerni ., et al ., (2012)," Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits", European Accounting Review, Vol. 21, No. 4.

مصادر أخرى:

١. هيئة سوق المال، ٢٠٠٨، معايير المراجعة المصرية، متاح علي موقع الهيئة.
- www.efsa.gov.eg/content/efsa2_merge_audit/efsa2_audit.htm.
- <https://amnacompt.wordpress.com>