أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات فى الكشف والتقرير عن الغش فى القوائم المالية

د. حنان محمد إسماعيل يوسف*

ملخص البحث

استهدف البحث اختبار والتحقق من أثر مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة وذلك من خلال اختبار مدى قدرة مدخل المراجعة المشتركة على تحسين قدرة مراقب الحسابات فى اكتشاف الغش فى القوائم المالية والتقرير عنه، باعتبار أن تقييم السوق لاحتمال قيام مراقب الحسابات باكتشاف وجود انتهاكات للمعايير المحاسبية المتعارف عليها فى نظام معلومات العميل، وتقديم تقرير عن تلك الانتهاكات يعد مقياساً بديلاً هاماً لجودة المراجعة.

ولتحقيق هذا الهدف تم تطوير حالة تجريبية افتراضية لقوائم مالية بها تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش، لاختبار تقدير مخاطر الغش، وسلامة التقرير لمراقبى الحسابات الذين يؤدون المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة مقارنة بزملائهم الذين يؤدون المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة الفردية، ولقد تم إجراء التحليل الإحصائى باستخدام عينتين مستقلتين من مراقبى الحسابات، تتكون العينة الأولى من ٢٦ مراقب حسابات (بواقع ٢٦ حالة تجريبية) يمثلون عينة المراجعة الفردية، بينما تتكون العينة الثانية من ٦٢ مراقب حسابات (بواقع ٣١ حالة تجريبية) يمثلون عينة المراجعة المشتركة.

ولقد أشارت النتائج الإحصائية إلى أن تقديرات مراقبى الحسابات لمخاطر الغش فى القوائم المالية الذين يؤدون عملية المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة، أعلى مقارنة بتقديرات مراقبى الحسابات لتلك المخاطر، الذين يؤدون عملية المراجعة من خلال مدخل المراجعة الفردية، وكان الفرق معنوياً. كما أشارت النتائج إلى أن سلامة رأى المراجعة كانت أعلى فى حالة تأدية المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة مقارنة بمدخل المراجعة الفردية. وتشير هذه النتائج معاً إلى أن مراقبى الحسابات الذين يؤدون المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة يكونون أكثر كفاءة فى كشف الغش والتقرير عنه مقارنة بزملائهم الذين يؤدون المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة الفردية.

كما قام الباحث باختبار السمات الفنية التى تتضمنها طريقة سير عمل المراجعة المشتركة التى تؤثر على كفاءة مراقبى الحسابات. ولقد أشارت النتائج الإحصائية إلى أن هناك اتفاقاً بين مراقبى الحسابات داخل عينة المراجعة المشتركة على الأثر الإيجابى لكل من جهود التنسيق، وسهولة الاتصال، وتبادل الأفكار وتعديلها، ومناقشة النتائج والاستنتاجات بما تتضمنه من عصف ذهنى، علاوة على زيادة الاستقلال على تحسين جودة أحكامهم فى القوائم المالية التى تتضمن غشاً.

الكلمات المفتاحية: مدخل المراجعة المشتركة، مسئولية مراقب الحسابات فى الكشف والتقرير عن الغش فى القوائم المالية، جودة المراجعة.

---

* مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة- كلية التجارة- جامعة الإسكندرية
E-mail: Hanan.ismail@alexu.edu.eg

١ – مقدمة

تهدف المراجعة إلى تعزيز ثقة مستخدمى القوائم المالية من خلال رأى مراقب الحسابات بشأن ما إذا كانت القوائم المالية أعدت فى جميع جوانبها الهامة طبقاً للمعايير المحاسبية المطبقة وبالأحرى إطار إعداد التقارير المالية المطبق (ISA No.200). ويحتاج مراقب الحسابات لإبداء رأيه الفنى المستقل عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح عن المركز المالى للشركة وعن أدائها المالى والتدفقات النقدية والتغير فى حقوق الملكية والإيضاحات المتممة، إلى الحصول على تأكيد معقول reasonable assurance فيما إذا كانت تلك القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ ليكون بمثابة أساس لرأيه (ISA 240). وعلى الرغم أن المراجعة بهذا المعنى لها دور هادف فى المجتمع ينعكس فى تخفيض خطر معلومات[١] القوائم المالية لمتخذى القرار أصحاب المصلحة فى الشركة، وزيادة الاستقرار المالى فى المجتمع، إضافة إلى تحقيق الكفاءة لسوق الأوراق المالية، إلا أن هذا الدور الهام يتعرض مؤخراً لمخاطر فقدان الثقة فى رأى المراجع وزيادة فجوة التوقعات (Sikka,2009)[٢].

لقد شهد العالم مؤخراً أزمة مالية عالمية تعد من أسوأ الأزمات التى مر بها الاقتصاد العالمى منذ عقد الثلاثينيات من القرن الماضى، بل وتعتبر الأخطر فى تاريخ الأزمات المالية. ولقد أرجعت العديد من الدراسات (Baldauf & Steckel, 2012; Lesage et al., 2011; Sikka,2009) السبب الرئيسى لهذه الأزمة المالية إلى الفساد[٣] المالى والإدارى بصفة عامة، والفساد المالى بصفة خاصة والذى يرجع فى جانب كبير منه إلى دور مراقبى الحسابات وتأكيدهم على صدق وعدالة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية على خلاف الحقيقة[٤]، الأمر الذى أدى إلى ظهور العديد من التساؤلات حول نطاق مسئولية مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة، وعن مدى وفاء مراقبى الحسابات

---

[١] خطر المعلومات Information risk يعكس إمكانية أن المعلومات التى يعتمد عليها باتخاذ قرار بشأن خطر الأعمال تكون أعدت بصورة غير دقيقة والسبب المحتمل لخطر المعلومات هو إمكانية أن تكون القوائم المالية غير دقيقة. (Arens et al., 2014)

[٢] فجوة التوقعات expectation gap تنشأ من أنه يعتقد معظم مراقبى الحسابات أن إجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة هو كل ما يتوقع منهم، بينما يعتقد العديد من مستخدمى القوائم المالية أن مراقبى الحسابات يضمنوا دقة القوائم المالية، كما أن البعض منهم يعتقد أن مراقب الحسابات يضمن الجدوى المالية للأعمال. (Arens et al., 2014)

[٣] الفساد Corruption يعرف الفساد بصفة عامة بأنه اساءة استخدام الموظف لوظيفته من أجل تحقيق منفعة أو غاية غير مشروعة والتي قد تكون في صورة نقدية أو غير نقدية. وتعتبر كل من الرشوة، الابتزاز والمحسوبية واستغلال النفوذ والغش أو الاحتيال من التصرفات المقترنة بالفساد (الدويري، ٢٠٠٥)

[٤] عرضت دراسة (Sikka,2009) لعدد من المؤسسات المالية فى المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، المانيا، ايسلندا، هولندا، فرنسا، وسويسرا التى تلقت تقريراً براى نظيف من مراقب الحسابات على قوائمها المالية التى نشرت مباشرة قبل الإعلان الصريح عن مواجهتها لصعوبات مالية، على الرغم من أن هذا الرأى قدم من أحد شركات المراجعة الكبرى PricewaterhouseCoopers (PwC), Deloitte &Touche (D & T), Ernst & Young (E & Y), and KPMG

بمسئولياتهم، وأوجه القصور فى أداء عملية المراجعة التى أدت إلى أن تكون أهم الفضائح المالية التى حدثت مؤخراً المتعلقة بانهيار شركة أنرون وراءها واحدة من أكبر شركات المراجعة على مستوى العالم " آرثر أندرسين "Arthur Andersen (Saksena, 2010). وفى ضوء الأزمة المالية العالمية أصبح رأى مراقب الحسابات ومصداقية القوائم المالية محل شك. وبالتالى زيادة المخاطر بوجود تحريفات فى القوائم المالية وافتقاد الثقة فى الأسواق المالية، وانصراف المستثمرين عنها. الأمر الذى دفع العديد من الدول، وكذلك الهيئات المنوط بها تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، إلى إصدار العديد من القوانين والمعايير المهنية التى ألقت مزيداً من المسئوليات على مراقبى الحسابات بما يضمن كفاءة وفعالية جودة أدائهم المهنى (Sikka, 2009).

لقد أصدر الكونجرس الأمريكى قانون SOX 2002 لتحسين حوكمة الشركات والإشراف على جودة المراجعة وضمان استقلال المراجع، من خلال العديد من الآليات التى تحقق ذلك منها، تدوير مراقب الحسابات Auditor rotation، وإنشاء مجلس الرقابة على أعمال مراقبى حسابات الوحدات الاقتصادية المقيدة بالبورصة (PCAOB) [٥]، وذلك لوضع وتبنى معايير الرقابة على جودة المهنة. ولازال المشرعون وواضعو المعايير الدولية والوطنية مستمرين فى محاولة إيجاد طرق جديدة لتحسين أداء عملية المراجعة متضمنة تقرير المراجعة، خاصة بعد الانتقادات التى وجهت لقانون SOX بعدم قدرته على تخفيض التلاعب manipulations فى القوائم المالية والخسائر الناتجة عنه.

لقد ظهر مؤخراً العديد من حالات الغش وهو ما تم الإفصاح عنه فى التقارير الصادرة من جمعية فاحصى الغش ACFE[٦] فى الفترة من سنة ٢٠٠٢ إلى ٢٠٠٨ حيث ارتفعت الخسائر الناتجة عن الغش فى الولايات المتحدة الأمريكية من ٦٠٠ بليون دولار إلى ٩٩٤ بليون دولار، كما زادت نسبة الإيراد السنوى المفقود لديها نتيجة الغش من ٥% إلى ٧% (Saksena, 2010)، وفى تقرير ACFE سنة ٢٠١٢ أظهر أن الشركات فقدت ٥% من إيراداتها نتيجة الغش، الذى ترجم إلى خسارة غش محتمل أكثر من ٣.٥ تريليون

---

[٥] مجلس الرقابة على أعمال مراقبى حسابات الوحدات الاقتصادية المقيدة بالبورصة Company Accounting Oversight Board the Public (PCAOB) هو وحدة غير هادفة للربح أنشأها الكونجرس للإشراف على مراجعة حسابات الوحدات الاقتصادية التى تتداول أراقها فى البورصة لأجل حماية مصالح المستثمرين وتعزيز المصلحة العامة المتعلقة بإعداد تقارير مراجعة ذات معلوماتية ومستقلة ويمكن الاعتماد عليها. http://pcaobus.org/Pages/default.aspx

[٦] جمعية فاحصى الغش Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)، هى منظمة مهنية عالمية أنشأت عام ١٩٨٨ بهدف مكافحة الغش، تتضمن أنشطتها انتاج معلومات عن الغش، والتعليم والتدريب لمكافحة الغش www.acfe.com

دولار لشركات الولايات المتحدة. كما أشار (Hammersley, 2011) لنتائج دراسة أجرتها مؤخراً SEC أن متوسط حجم التحريفات الجوهرية تضاعف ثلاث مرات تقريباً مقارنة بعمليات فحص الغش خلال العقد الماضى، وأن حجم التحريف الجوهرى الناتج عن الغش يمثل نسبة جوهرية، كما أوضحت عمليات تفتيش PCAOB أنه فى بعض الأحيان يفشل مراقبو الحسابات فى تغيير اختبارات المراجعة استجابة إلى عوامل خطر الغش التى تم تحديدها. الأمر الذى يشير إلى أن معايير المراجعة الحالية بشأن مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش والتقرير عنه بمفردها بدون مدخل ملائم لأداء عملية المراجعة لتنفيذ ما يترتب على تلك المسئولية من أعباء إضافية قد تكون غير كافية ولن تحقق الأهداف المرجوة منها من منع، أو على الأقل، الحد من الغش، ومن ثم يستلزم الأمر البحث فى آليات لتحسين أداء عملية المراجعة وبالتبعية تحسين جودة المراجعة بصفة عامة، وعملية الكشف والتقرير عن الغش بصفة خاصة كجزء لا يتجزأ من تحقيق الجودة لعملية المراجعة.

لقد ظهر مؤخراً اتجاه بحثى يدرس أهم الآليات التى يمكن أن تحقق الاستقلال لمراقب الحسابات كضرورة لتحسن جودة المراجعة كان مدفوعاً بما أثارته اللجنة الأوربية من جدل حول إحدى إصداراتها سنة ٢٠١٠ - الورقة الخضراء - " دروس من الأزمات"[٧]، الذى تعرضت فيه لكيفية تحسين عملية المراجعة لزيادة جودة المراجعة والمنافسة فى سوق المراجعة، التى اقترحت عدداً من الإجراءات التنظيمية والحلول الممكنة لمعالجة انخفاض ثقة السوق فى استقلال المراجع، منها دوران المراجع، لجان المراجعة، وضع قيود على الخدمات بخلاف المراجعة المسموح أن يقدمها مراقبو الحسابات لعملائهم، والمراجعة المشتركة Joint Audit (EC, 2010).

وعلى الرغم من أهمية الآليات التى عرضتها اللجنة الأوربية لتحقيق استقلال المراجع، إلا أن معظم تلك الآليات لم تثر دافع الأكاديميين للبحث حيث كان هذا الدافع موجوداً سابقاً عند تناولها من قبل قانون SOX، وكجزء من آليات الحوكمة. غير أن آلية المراجعة المشتركة أثارت الكثير من الجدل، سواء على المستوى الأكاديمى أو المهنى، ما بين مؤيد ومعارض لذلك المدخل من مداخل المراجعة. ومن المثير لدهشة الباحث أن مدخل المراجعة المشتركة موجود بالفعل فى مجال الممارسة المهنية منذ عقود، سواء فى الدول المتقدمة أو

[7] European Commission, 2010. Audit policy: lessons from the crisis, Green Paper

الدول النامية[٨]، إلا أنه بعد إصدار الورقة الخضراء ظهر ذلك المدخل من الممارسة المهنية للمراجعة وكأنه آلية جديدة مثيرة للجدل.

وفى سياق المراجعة المشتركة ظهر اتجاهان أساسيان للبحث، الاتجاه الأول وهو الغالب، بحث فى أثر تبنى الدول لمدخل المراجعة المشتركة بشكل إجبارى أو/و اختيارى على جودة المراجعة (Alsadoun & Aljaber, 2014; Muraz & Ziesenib, 2014; Khatab, 2013; Alanezi et al., 2012; Baldauf & Steckel, 2012; Paugam & Casta, 2012; Zerni et al., 2012; Lesage et al., 2011)، بينما الاتجاه الثانى من البحث قام بدراسة وتحليل أثر تبنى الدول لمدخل المراجعة المشتركة بشكل إجبارى أو/و اختيارى على أتعاب المراجعة (Holm & Thiggaard, 2014; Thiggaard & Kiertzner, 2008; Piot, 2007)

ولأن زيادة الأتعاب عادةً ما تصب فى تحسين جودة المراجعة لما تضيفه من قيمة مضافة لعملاء المراجعة، نتيجة ما تقدمه من مستوى جودة مدركة أعلى لعملية المراجعة[٩] من قبل مستخدمى القوائم المالية أصحاب المصلحة فى الشركة، وزيادة شعورهم بالأمان بأنه فى حالة فشل المراجعة فإن شركة المراجعة التى ساومت على أتعاب أعلى من المرجح أن تكون أكثر قدرة على تعويض المتضررين من فشل عملية المراجعة عن الخسائر التى قد تلحق بهم نتيجة لذلك الفشل (Zerni et al., 2012). لذلك يرى الباحث أنه بصفة عامة كلا الاتجاهين يصبان فى اتجاه واحد وهو هدف رئيسى لمدخل المراجعة المشتركة وهو تحسين جودة عملية المراجعة.

وبصفة عامة، توصلت تلك الدراسات إلى نتائج مختلطة بشأن أثر مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة، فبينما توصلت دراسة (Khatab, 2013) إلى عدم تأثير مدخل المراجعة المشتركة على قيمة الشركة أو استقلال المراجع، توصلت دراسة (Alsadoun & Aljaber, 2014) إلى وجود تأثير سلبى معنوى لمدخل المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية، الا أن دراسة كل من (Alanezi et al., 2012; Baldauf

[٨] على سبيل المثال تبنت الدنمارك مدخل المراجعة المشتركة من ١٩٣٠-٢٠٠٤ للشركات المقيدة والشركات المملوكة للحكومة، كما تبته فرنسا منذ ١٩٦٦على الشركات المقيدة وغير المقيدة، وفى عام ١٩٨٤ عدلت القوانين لتطبق المراجعة المشتركة على الشركات التى تعد قوائم مالية موحدة، وفى المغرب أصبح تبنى المراجعة المشتركة إجبارياً منذ ١٩٩٦ على الشركات المقيدة، كما تبنت المملكة العربية السعودية تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على البنوك منذ ١٩٩٦ (Ratzinger-Sakel et al., 2012)

[٩] جودة المراجعة المدركة Perceived Audit Quality تشير إلى مدى إدراك ووعى مستخدمى القوائم المالية بقدرة المراجع على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات المحاسبية (عيسى، ٢٠٠٨)

(Steckel, 2012 &) وجدت تأثيراً معنوياً إيجابياً لمدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة، فى حين وجدت دراسات اخرى (Muraz & Ziesenib, 2014; Lobo et al., 2013; Paugam & Casta, 2012) أن تحسين جودة المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة المشتركة متوقف على مجموعة من المحددات.

ويسلك الباحث نفس اتجاه الدراسات السابقة فى البحث عن أثر مدخل المراجعة المشتركة فى تحسين جودة عملية المراجعة، إلا أنه يستخدم لجودة المراجعة مقياساً بديلاً لم تتناوله معظم الدراسات السابقة، وهو زيادة كفاءة مراقب الحسابات فى الكشف والتقرير عن الغش فى القوائم المالية. متبنياً فى ذلك تعريف جودة المراجعة لـ (DeAngelo, 1981) الذى عرف جودة المراجعة بأنها" تقييم السوق لاحتمال قيام مراقب الحسابات باكتشاف وجود انتهاكات للمعايير المحاسبية المتعارف عليها فى نظام معلومات العميل، وتقديم تقرير عن تلك الانتهاكات".

إن معظم الدراسات السابقة التى تناولت بالدراسة والتحليل مدى نفعية مدخل المراجعة المشتركة فى تحسين جودة المراجعة كانت دراسات تطبيقية استخدمت بيانات تاريخية من القوائم المالية المنشورة للشركات، أو دراسات تحليلية، القليل منها اتبع مدخل دراسة الحالة أو المدخل التجريبى، لذلك يحاول الباحث سد هذه الفجوة فى الدراسات السابقة من خلال اختبار أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات فى الكشف والتقرير عن الغش فى القوائم المالية، من خلال دراسة تجريبية لحالة شركة افتراضية تتضمن غشاً فى قوائمها المالية، على عينة من مراقبى الحسابات الممارسين لمراجعة حسابات الشركات المساهمة فى مصر. كما وجد الباحث أن معظم الدراسات اهتمت بدراسة مدخل المراجعة المشتركة فى دول الاتحاد الأوربى ولا يوجد سوى دراستين، على حد علم الباحث، على دول عربية، لذلك يشارك الباحث فى سد فجوة هذه الدراسات من خلال دراسة أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة فى مصر، خاصة وأن مدخل المراجعة المشتركة مطبق فى مصر على نحو اختيارى فى الشركات المساهمة، وشركات التأمين، وشركات التخصيم(المادة (١٠٣) من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ; المادة (٤٨) من قانون الإشراف والرقابة على التأمين رقم ١٠ لسنة ١٩٨١ ; المادة رقم (٩) من قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٣)، وعلى نحو إجبارى فى البنوك وصناديق الاستثمار وشركات الإيداع والقيد المركزى وشركات التمويل العقارى وشركات توظيف الأموال وصندوق حماية المستثمر، حيث تشترط القوانين والقرارات ذات الصلة بأن يتولى مراجعة تلك الجهات مراقبان للحسابات (المادة رقم (٤٠) من قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢; المادة (٤٥)

رقم (٤٠) من قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢; المادة (٤٥) من قانون الإيداع والقيد المركزى رقم ٩٣ لسنة ٢٠٠٠; المادة رقم (٨٣) من قانون البنك المركزى والجهاز المصرفى والنقد رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣; المادة (٢٨) من قانون التمويل العقارى رقم ١٤٨ لسنة ٢٠٠١; المادة رقم (١٠) من قانون الشركات العاملة فى تلقى الأموال لاستثمارها رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨; المادة (٢٦) من قرار رئيس الهيئة العامة لسوق المال رقم ١٠٦ لسنة ٢٠٠٦) وذلك لما لتلك الأنشطة من حساسية وتأثير مباشر على الاستقرار المالى فى المجتمع.

٢- مشكلة البحث

إن من أهم القضايا التى تدعم جودة المراجعة وتعيد الثقة المفقودة فى مهنة المراجعة ودورها المجتمعى فى تخفيض مخاطر معلومات القوائم المالية هى قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الغش والتقرير عنه، فقوائم مالية ملحق بها تقرير مراقب حسابات ناتج عن عملية مراجعة ذات مدخل أداء يضمن زيادة احتمال أن مراقب الحسابات سوف يكتشف ويقدم تقريراًبرأى يعكس وجود غش فى القوائم المالية وذلك فى حالة وجوده، وزيادة توافق الأحكام أو المدى الذى يكون فيه مراقبو الحسابات الآخرين يقومون بأخذ نفس القرار فى ظل ظروف مشابهة، كدليل على بذل العناية المهنية الكافية، ودقة رأى مراقب الحسابات بشأن القوائم المالية، سيضمن إعادة الثقة لمهنة المراجعة وما تقدمه من منتج مهنى وهو رأى مراقب الحسابات بشأن صدق وعدالة القوائم المالية، وما يتبعه من زيادة نشاط سوق الأوراق الماليةواستقرار مالى. لذلك يحاول الباحث فى هذه الورقة البحثية الإجابة عن السؤال الرئيسى الآتى:

"هل يؤدى تفعيل مدخل المراجعة المشتركة فى السوق المهنية المصرية إلى زيادة كفاءة مراقب الحسابات فى الكشف والتقرير عن الغش فى القوائم المالية ؟"

وتتم الإجابة عن هذا السؤال البحثى من خلال الإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هى المراجعة المشتركة؟ وما الفرق بينها وبين مفاهيم المراجعة الفردية، والثنائية، والمزدوجة؟
- ما مفهوم جودة المراجعة وكيف ولماذا يمكن قياسها من خلال كفاءة مراقب الحسابات فى كشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية، خاصة الغش، فى القوائم المالية؟
- ما مردود المراجعة المشتركة على جودة المراجعة فى ضوء الدراسات السابقة؟

- كيف ولماذا تزداد كفاءة مراقب الحسابات فى ظل مدخل المراجعة المشتركة فى كشف والتقرير عن الغش مقارنة بالمدخل الفردى؟ وهل يوجد دليل تجريبى على أن تفعيل مدخل المراجعة المشتركة يزيد من كفاءة مراقب الحسابات فى كشف والتقرير عن الغش؟

٣- هدف البحث

يهدف البحث إلى دراسة وتحليل مدخل المراجعة المشتركة المطبق إجبارياً على بعض القطاعات فى بيئة الممارسة المهنية المصرية، واختبار ما إذا كان أداء عملية المراجعة وفقاً لهذا المدخل يزيد من جودة المراجعة، وذلك من خلال اختبار أثر مدخل المراجعة المشتركة على قدرة مراقب الحسابات فى اكتشاف الغش فى القوائم المالية محل المراجعة، وكذلك اختبار أثر ذلك المدخل على دقة تقرير مراقب الحسابات وذلك مقارنة بمدخل المراجعة الفردية.

٤- أهمية ودوافع البحث

تظهر أهمية البحث من تصديه لموضوع هام وجدلى مثار فى المناقشات الأكاديمية الحالية بشأن الآليات التى من شأنها التأثير إيجاباً على استقلال المراجع وتحسين جودة المراجعة، واستعادة ثقة السوق فى مهنة المراجعة ودورها المجتمعى. ولعل أحد هذه الآليات هو أداء عملية المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة المشتركة بدلاً من مدخل المراجعة الفردية. وما يعطى أهمية أكبر للبحث هو التحقق من مدى جدوى هذه الآلية فى سياق قدرتها على زيادة كفاءة مراقب الحسابات على اكتشاف الغش فى القوائم المالية ومدى دقة تقرير مراقب الحسابات مقارنة بمدخل المراجعة الفردية.

كما تظهر أهمية البحث من أن مدخل المراجعة المشتركة مطبق بالفعل على نحو إجبارى فى بعض القطاعات فى بيئة الممارسة المهنية المصرية، إلا أن هناك نقصاً فى الإهتمام الأكاديمى بدراسة أهمية ونفعية تطبيق هذا المدخل على جودة عملية المراجعة فى السوق المصرية، وبالتالى يساهم هذا البحث فى لفت انتباه المنظمين للمهنة فى مصر لمدى المنفعة من تطبيق هذا المدخل على نطاق أوسع من النطاق المطبق عليه حالياً.

كما تظهر أهمية البحث من نقص الاهتمام الأكاديمى بدراسة أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على تحسين أداء المسئولية الملقاة على عاتق مراقبى الحسابات بشأن اكتشاف الغش والتقرير عنه، حيث ركزت معظم الدراسات (Alsadoun & Aljaber,

2014; Muraz & Ziesenib, 2014; Khatab, 2013; Alanezi et al., 2012; Baldauf & Steckel, 2012; Paugam & Casta, 2012; Zerni et al., 2012; Lesage et al., 2011)، على دراسة أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على التحفظ المحاسبى ، تركيز المراجعة، أو على مدى الالتزام بالإفصاح المطلوب من قبل معايير المحاسبة، أو على أتعاب المراجعة، على حد علم الباحث دراسة (Baldauf & Steckel, 2012) فقط اهتمت بدراسة مثل ذلك الأثر.

كما أن هذا البحث يعد مساهمة هامة لانتهاجه منهج التجريب، حيث أن معظم الدراسات المتعلقة بدراسة مدخل المراجعة المشتركة استخدمت البيانات التاريخية وكانت بمثابة دراسات تطبيقية، ويهدف الباحث من وراء الاعتماد على منهج التجريب إلى الاستفادة من مزاياه خاصة التحكم فى، والرقابة على، العوامل السلوكية التى تحكم عمل مراقب الحسابات أثناء أداء عملية المراجعة، والذى يصعب التحكم فيها باستخدام دراسة تطبيقية.

وتتمثل أهم دوافع البحث فى المشاركة فى الجدل الأكاديمى بشأن مدى جدوى مدخل المراجعة المشتركة كآلية لتعزيز مهنة المراجعة، كما يعد من دوافع البحث إلقاء الضوء على أن مدخل المراجعة المشتركة إضافة إلى أنه قد يحسن من جودة المراجعة إلا أنه أيضاً يخفف من العبء الذي فرضته معايير المراجعة على مراقب الحسابات فيما يتعلق بمسئوليته عن اكتشاف الغش والتقرير عنه حيث أن قيام اثنين أو أكثر من مراقبى الحسابات المستقلين من شركات مراجعة مختلفة بتصميم إجراءات مراجعة للحصول على تأكيد معقول بشأن التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية الناتجة عن الخطأ أو الغش بشكل عام، يمكن اكتشافها، من المحتمل أكثر أن يكون أكثر كفاءة من أن يقوم بذلك مراجع بمفرده أو فريق مراجعة من نفس شركة المراجعة.

٥- حدود البحث

يخرج عن نطاق البحث دراسة واختبار أثر مدخل المراجعة المشتركة على أتعاب المراجعة، كما يخرج عن نطاق البحث دراسة واختبار المفاضلة ما بين أداء المراجعة المشتركة بصورة إجبارية أو اختيارية. مع الأخذ فى الاعتبار أن الباحث قد يتعرض لتلك الموضوعات فى حدود ما يخدم الهدف من البحث. وأخيراً فإن إمكانية تعميم نتائج البحث مشروط بضوابط اختيار عينة الدراسة.

٦- خطة البحث

انطلاقاً من مشكلة البحث وهدفه وفى ضوء حدوده سيتم استكماله على النحو التالى:

١/٦ مفهوم المراجعة المشتركة.

٢/٦ مسئولية مراقب الحسابات عن كشف الغش وعلاقته بجودة المراجعة.

٣/٦ تحليل العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة وكفاءة مراقب الحسابات فى كشف والتقرير عن الغش واشتقاق فروض البحث.

٤/٦ منهجية البحث.

٥/٦ نتائج اختبار فروض البحث.

٦/٦ النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

١/٦ مفهوم المراجعة المشتركة

ظهر أداء المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة المشتركة كحدث مثير للجدل على مستوى الممارسة المهنية[١٠]، وانتقل هذا الجدل بدوره إلى الجانب الأكاديمى لعلم المراجعة. فعلى الرغم من أن مفهوم المراجعة المشتركة وتنفيذ عملية المراجعة وفقاً لذلك المدخل متعارف عليهما منذ عقود مضت سواء عالمياً أو إقليمياً أو على المستوى المحلى، إلا أن الأزمة المالية العالمية الأخيرة وما تبعها من اتهامات لمهنة المحاسبة والمراجعة بأنها أحد الأسباب الرئيسية لحدوث الأزمة لما تضمنته القوائم المالية من تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش وإبداء مراقب الحسابات رأى نظيف عن هذه القوائم[١١] أدت إلى زيادة الاهتمام المهنى والأكاديمى بالطرق التى تضمن عدم تكرار تلك الانتهاكات من قبل مهنة المراجعة

[١٠] على سبيل المثال حول الاستجابات من الفئات المختلفة للورقة الخضراء فيما يتعلق بمدخل المراجعة المشتركة ، ترى شركات المراجعة الكبرى أن مدخل المراجعة المشتركة سيكون له آثار سلبية على قدرة فريق المراجعة على إدارة الفريق على أساس التنسيق مما يخفض من جودة المراجعة ، بينما شركات المراجعة المتوسطة والصغرى كانت استجاباتهم فى صالح المراجعة المشتركة حيث يرون أنها ستؤدى إلى تخفيض تركيز المراجعة وزيادة المنافسة ومن ثم الأثر المحتمل لزيادة جودة المراجعة.أما بالنسبة لاستجابات المستثمرين كانت متباينة فبينما كان هناك تخوفات من التكلفة الاضافية المتوقعة من مدخل المراجعة المشتركة كان هناك تأييد لهذا المدخل لما له من أثر إيجابى متوقع على المنافسة بين شركات المراجعة ومن ثم على جودة المراجعة، أما الاستجابات الأكاديمية فكانت مع المراجعة المشتركة على أساس اختيارى ، وتجنب العلاج الجذرى الذى يؤدى إلى تحسن تدريجى ، وبالنسبة للشركات كانت الأراء متباينة فبينما ترى بعض الشركات ترى أن تعيين أكثرمن واحد من مراقبى الحسابات يتضمن بعض الفوائد (على سبيل المثال التواطؤ مع الإدارة سيكون أكثرصعوبة)، ترى معظم الشركات أن فوائد المراجعة المشتركة لاتفوق سلبياته (مثل تكاليف أعلى بنسبة ١٥-٢٠٪ من مراجعة الحسابات التقليدية) (EC, 2011).

[١١] على سبيل المثال انهيار شركة Satyam الهندية لخدمات الكمبيوتر والبرمجيات عام ٢٠٠٩، وبعض البنوك الكبرى مثل بنك Anglo Irish Bank الايرلندى عام ٢٠٠٨، وبنك Imarbank التركى عام ٢٠٠٨، وغيرها من الشركات، وجميعها كانت تراجع بواسطة شركات المراجعة الكبرى (عبد الحليم، ٢٠١٤).

وممارسيها، وكانت البداية بتحديد أوجه القصور فى أداء مهنة المراجعة، وكانت أهم أوجه القصور التى تناولتها الدراسات تآكل استقلال مراقب الحسابات وما تبعه من انخفاض جودة عملية المراجعة (Zerni et al., 2012) ، واتجهت الدراسات الأكاديمية لتحديد سبل علاج ذلك القصور واستعادة الثقة فى جودة مراجعة القوائم المالية، ولعل أحد تلك السبل هو تفعيل مدخل المراجعة المشتركة (Muraz & Ziesenib, 2014; Zerni et al., 2012).

وبصفة عامة، لا يوجد خلاف بين الدراسات على مفهوم المراجعة المشتركة، فقد اتفقت العديد من الدراسات (AGS10, 2012; Alanezi et al., 2012; Baldauf & Steckel, 2012; Zerni et al., 2012) على أن المراجعة المشتركة تعنى " تكليف اثنين –على الأقل– من شركات المراجعة المختلفة لا يوجد ارتباط بينهما بالقيام بمراجعة القوائم المالية للشركة محل المراجعة، يشترك مراقبا الحسابات فى إبداء رأى واحد فى القوائم المالية للعميل والتوقيع على تقرير مراجعة واحد، وكلا الشركتين مسئولة مسئولية تضامنية عن رأى المراجعة الصادر"، ويجد الباحث أن ذلك التعريف ينطوى على أن طريقة أداء عملية المراجعة تتضمن المشاركة بين اثنين من مراقبى الحسابات فى تخطيط عملية المراجعة، الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة، تفسير النتائج، إصدار تقرير مراجعة موحد يتم توقيعه من قبل جميع مراقبى الحسابات المسئولين مسئولية مشتركة تضامنية فيما يتعلق بذلك التقرير.

وتقدم معايير المراجعة الدولية إرشادات لعمل الفريق متضمناً عمل فريق المراجعة المشتركة، حيث يوفر معيار المراجعة الدولى رقم٦٠٠ (ISA 600 Revised and Redrafted) إرشادات عن مشاركة مراقب حسابات أو أكثر لمراجعة القوائم المالية لعميل مراجعة يتعدد هيكله التنظيمى، أو الوظيفى أو الإنتاجى، أو الجغرافى، حيث يقوم كل مراقب حسابات بمراجعة عنصر[١٢] معين من المجموعة، وعلى فريق المراجعة التأكد من الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حول المعلومات المالية المتعلقة بكافة العناصر، حيث ضرورة توحيد رأى فريق المراجعة حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية لكافة العناصر المكونة للمجموعة فى جميع جوانبها الهامة وفقاً لإطار عمل التقارير المالية المعمول به.

وجدير بالذكر أن مدخل المراجعة المشتركة يختلف عن مداخل أخرى للمراجعة مطبقة ومتعارف عليها، منها مدخل المراجعة الثنائية Dual Auditing، ومدخل المراجعة المزدوجة

[١٢] العنصر Component قد يكون إحدى الشركات التابعة، أو المشاريع المشتركة، أو أو الشركات المستثمر فيها، أو واحد أو أكثر من الأقسام أو الفروع، كما يمكن أن يكون العنصر عبارة عن وظيفة، أو عملية، أو منتجاً أو خدمة (أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات)، أو موقعاً جغرافيا (IAS 600).

Double Auditing، وعلى الرغم من اتفاق الدراسات على مفهوم المراجعة المشتركة، إلا أنه يوجد نوع من عدم الاتفاق أو التداخل بين الدراسات فيما يتعلق بمفهومى المراجعة الثنائية والمزدوجة، فبينما يرى (Ratzinger-Sakel et al., 2012) أن وفقاً لمدخل المراجعة الثنائية يتم مراجعة القوائم المالية لعميل المراجعة من قبل شركتين منفصلتين من شركات المراجعة، تقوم كل شركة بمراجعة مجموعة مستقلة من المعلومات المالية، وإصدار تقريرين مستقلين للمراجعة، يرى آخرون (Jane lin et al., 2014 ;Alanezi et al., 2012) أن المراجعة الثنائية تعنى أن يتم مراجعة القوائم المالية لعميل المراجعة من قبل شركتين منفصلتين من شركات المراجعة، حيث تقوم كلتا الشركتين بأداء عملية المراجعة بصورة منفصلة عن الشركة الأخرى، على أن يعد كل منهما تقريراً منفصلاً عن عملية المراجعة التى قام بها. ومن ثم، وعلى خلاف المراجعة المشتركة، لا يتم تقسيم العمل بين شركتى المراجعة، كما لا تتحقق كل شركة من عمل وتوثيق واستنتاجات الشركة الأخرى (Jane lin et al., 2014). أما فيما يتعلق بمفهوم المراجعة المزدوجة فقد أشارت دراسة (Ratzinger-Sakel et al., 2012) بأنه يعنى أداء عمل المراجعة بالكامل مرتين، ولم توضح الدراسة من سيقوم بهذا العمل هل هو نفس مراقب الحسابات، أم أنه تتم المراجعة من قبل مراقبى حسابات منفصلين، كما لم توضح الدراسة هل يترتب على أدائها إصدار تقرير واحد أم تقريرين منفصلين، كما أشارت دراسة (Lobo et al., 2013) إلى مدخل المراجعة المزدوجة بأنه المدخل الذى يتم فيه مراجعة القوائم المالية لعميل المراجعة مرتين من قبل شركتى مراجعة منفصلتين، كما أشار إلى أن ذلك المدخل يختلف عن المراجعة المشتركة حيث فى مدخل المراجعة المشتركة تؤدى عملية المراجعة مرة واحدة، فلا سبيل لتكرار المهام التى تقوم بها شركة المراجعة الأخرى، ولم توضح الدراسة شكل التقرير من هذه المراجعة هل هو تقرير واحد يشترك فيه مراقبا الحسابات فى المسئولية كما فى المراجعة المشتركة، أم تقريران منفصلان.

وبصفة عامة، فيما يتعلق بمفهوم المراجعة الثنائية، يتفق الباحث مع المفهوم الذى توصل إليه (Jane lin et al., 2014 ;Alanezi et al., 2012) حيث يتفق هذا المفهوم مع واقع الممارسة المهنية فى مصر للشركات التى يتم مراجعتها مراجعة ثنائية[١٣]،

[١٣] حيث يطبق مدخل المراجعة الثنائية فى مصر بصورة إجبارية على الشركات التى لا تعتبر من شركات القطاع العام والتى يساهم فيها شخص عام أو شركة قطاع عام أو بنك من بنوك القطاع العام بما لا يقل عن ٢٥% من رأسمالها، بحيث يقوم الجهاز المركزى للمحاسبات بمراجعة هذه الشركات وإصدار تقرير مراجعة مستقل ، إضافة إلى مراجعة وتقرير شركة المراجعة الأخرى يتم تكليفها لأداء عملية المراجعة (المادة رقم (٣) من قانون الجهاز المركزى للمحاسبات رقم (١٤٤) لسنة ١٩٨٨، والمعدل بالقانون (١٥٧) لسنة ١٩٩٨).

ويرى الباحث فيما يتعلق بمفهوم المراجعة المزدوجة أنه قد حدث خلط فى الدراسات بين مفهومها ومفهوم المراجعة الثنائية، وقد يجد الباحث أن تفسير ذلك يرجع لاختلاف مسميات تلك المداخل بين الدول واختلاف طريقة أدائها، وهنا يمكن للباحث تعريف المراجعة المزدوجة من وجهة نظره وبما استنبطه من الممارسة المهنية المصرية فيما يتعلق بهذا الشأن على أنها عملية مراجعة القوائم المالية بالكامل مرتين من قبل نفس مراقب الحسابات، وإصدار تقرير منفصل عن كل عملية مراجعة، وتظهر هذه العملية فى حالة إعادة إصدار القوائم المالية[١٤] Financial Statement Restatements.

٢/٦ مسئولية مراقب الحسابات عن كشف الغش وعلاقته بجودة المراجعة

يعد معيارا المراجعة الأمريكية رقم ٨٢ ورقم ٩٩ ومعيار المراجعة الدولى رقم٢٤٠[١٥](SAS 82, 99; ISA 240)، من أهم الإصدارات المهنية فى مجال مسئوليات مراقب الحسابات تجاه الغش. وقد اتفقت هذه الإصدارات على أن الغش هو مفهوم قانونى واسع، وأن مراقب الحسابات يهتم بالغش الذى يترتب عليه تحريف جوهرى فى القوائم المالية، كما أن مسئولية منع واكتشاف الغش تقع فى الأساس على عاتق كل من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، وذلك من خلال وضع آليات ملائمة تخفض فرص القيام بالغش ومنعه، ومن الممكن لهذه الآليات أيضاً أن تقنع الأشخاص بعدم القيام بأى محاولة للغش والتلاعب لأن هناك احتمالاً باكتشافه والمعاقبة عنه. ويشير (Bunget et al., 2009) فى هذا الصدد أنه على الرغم من أن مراقب الحسابات ليس، ولا يمكن أن يكون، مسئولاً عن منع الغش والأخطاء فى القوائم المالية، إلا أنه يمكن أن يكون له دور إيجابى فى منع الغش والأخطاء عن طريق القيام بدور الرادع أو المحدد للغش، وذلك من خلال تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة فى ظل ممارسة مستوى ملائم من الشك المهنى[١٦]، والاعتراف بإمكانية وجود الحالات أو الأحداث أو الظروف التى تشير إلى وجود الغش أو الخطأ.

[١٤] إعادة إصدار القوائم المالية Financial Statement Restatements عندما يبدى مراقب الحسابات رأيه فى القوائم المالية للشركة بأنها تتضمن أخطاء جوهرية، يتطلب من الشركة إعادة النظر فى قوائمها المالية وتصحيحها، على أن يعيد مراقب الحسابات رأيه فى القوائم المالية المعدلة لنشرها (Ernst& Young, www.ey.com/us/accountinglink 2012)

[١٥] سوف يشير الباحث إلى تلك المعايير فيما تبقى من البحث بمعايير المراجعة ذات الصلة بمسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش والتقرير عنه.

[١٦] الشك المهنى Professional Skepticism وهو الموقف الذى يتضمن عقلية تساؤلية، والاستعداد بشأن الحالات التى تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ، أو غش، وتقييم انتقادى لأدلة المراجعة (ISA 200)

ولقد عرف (SAS 82) الغش بأنه هو "التحريف المتعمد أو الحذف المقصود فى القوائم المالية الناشئ عن إعداد تقارير مالية مضللة fraudulent financial reporting أو اختلاس الأصول misappropriation of assets"، كما عرف (ISA 240) الغش بأنه "فعل متعمد An intentional act من قبل واحد، أو أكثر من بين الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، أو الموظفين، أو الطرف الثالث، والذى يشمل الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية، الناتجة عن تقارير مالية مضللة أو اختلاس الأصول".

وهنا تجدر الإشارة إلى أن الفرق بين مفهومى الخطأ والغش يكون فى مدى تعمد الفعل، حيث الخطأ هو تحريف غير متعمد وتنقسم إلى أخطاء حذف أو أخطاء ارتكاب، أما الغش فهو تحريف متعمد يهدف إما إلى خداع وتضليل مستخدمى القوائم المالية، أو/و تحقيق ميزة غير عادلة أو غير قانونية. ومن ثم فإن التفرقة بين الخطأ والغش تعتمد على خبرة مراقب الحسابات من جهة، وبعض المؤشرات من جهة أخرى (Bunget et al., 2009).

ولقد اتفق كل من (SAS 99 & ISA 240) على ثلاثة محددات رئيسية للغش وهى الأول: الضغوط/ الدافع لارتكاب الغش Pressure/Incentive ، ويشير إلى الأسباب التى من أجلها يرتكب شخص محدد الغش وفى معظم الأحيان تنتج عن ضغوط من الحاجة المالية، أو ضغوط تتعلق بمقابلة توقعات ومتطلبات مستخدمى القوائم المالية كالمحللين الماليين، تعهدات عقود الدين، الثانى: الفرصة Opportunity بأن تكون هناك فرصة لتحويل الدافع إلى واقع من خلال ضعف هيكل الرقابة الداخلية ICS[١٧]، حيث يعتقد دائماً القائمون بالغش أن الأفعال التى يقومون بها لن يتم اكتشافها. وأخيراً: التبرير Rationalization ، بأن يكون هناك قدرة على تبرير ارتكاب التصرف . ولقد دعمت دراسة (Okoye et al., 2009) مفهوم مثلث الغش Fraud triangle حيث أشارت الدراسة إلى أن المكونات الثلاثة للغش تؤثر جوهرياً على خطر المراجعة، حيث أن خطر المراجعة ينخفض كدليل على عدم قيام الإدارة بالغش، كما خلصت الدراسة إلى أنه إذا لم يتمكن مراقب الحسابات من إجراء التعديل المناسب لإجراءات المراجعة والحصول على الدليل

[١٧] هيكل الرقابة الداخلية Internal control structure يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها"عملية تتأثر بمجلس الإدارة والإدارة ذاتها وأفراد آخرين، وقد تم تصميم هذه العملية للحصول على تأكيد معقول فما يتعلق بتحقيق ثلاثة أهداف رئيسية هي: كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، إمكانية الاعتماد على عملية إعداد التقارير المالية، الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية" ويتكون هيكل الرقابة الداخلية من خمس مكونات رئيسية وهى: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، المتابعة (COSO,2013).

المناسب الذى يدعم عدم وجود الغش فى القوائم المالية ، فلا يمكن تخفيض خطر المراجعة إلى المستوى المقبول.

وفيما يتعلق بمتطلبات معايير المراجعة ذات الصلة بمسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش والتقرير عنه، وبخصوص تقرير مراقب الحسابات عن الغش، فإنه إذا قام مراقب الحسابات باكتشاف الغش أو حصل على معلومات تشير إلى احتمال وجود غش فى القوائم المالية، فلابد له أن يقوم بتوصيل تلك المعلومات بالسرعة الممكنة للمستوى الإدارى الملائم الذى يكون أعلى من المستوى الإدارى للأشخاص المتورطين فى الغش، وفى حالة استنتاج مراقب الحسابات أن الغش أو الخطأ له تأثير جوهرى على القوائم المالية وأنه لم يتم تصحيحه بشكل مناسب فى القوائم المالية، فعليه أن يبدى رأياً متحفظاً أو معاكساً فى تقريره. وفى حالة وجود قيود على نطاق أعمال التحقق من وجود خطأ أو غش فإن على مراقب الحسابات أن يبدى رأياً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء الرأى فى القوائم المالية.

ويتفق الباحث مع (Hammersley et al., 2011) أن معايير المراجعة ذات الصلة بمسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش والتقرير عنه قدمت إرشادات لمراقبى الحسابات تساعدهم فى تحديد الغش المتضمن فى القوائم المالية محل المراجعة، بما فى ذلك، الحصول على المعلومات اللازمة لتحديد وتقدير المخاطر من التحريفات الجوهرية، بعد الأخذ فى الحسبان قوة الرقابة الداخلية، تحديد عوامل الخطر التى يمكن أن تؤدى إلى تحريفات جوهرية بسبب الغش، الاستجابة اللازمة لنتائج التقييم، مع إجراءات مراجعة وجمع أدلة خاصة. ويضيف الباحث جانب هام أقرته تلك المعايير وهو ضرورة المناقشة بين أعضاء فريق المراجعة فى تخطيط المراجعة فيما يتعلق بتعرض القوائم المالية محل المراجعة للتحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش، وتوثيق تلك المناقشات.

وقد تناولت العديد من الدراسات (Hammersley, 2011; Popova, 2008; (على، ٢٠٠٥) مسئولية مراقب الحسابات عن كشف الغش وعلاقته بإجراءات المراجعة والأثر المحتمل لتلك الإجراءات على جودة المراجعة، فلقد توصلت دراسة (على، ٢٠٠٥) التى أجرت دراسة تجريبية لحالة تتضمن غشاً على عينة من مراقبى الحسابات الممارسين لمراجعة حسابات الشركات المساهمة فى مصر، أن مراقبى الحسابات فى مصر يرون أنه كلما كانت هناك دوافع لدى الأفراد لارتكاب الغش ووجود فرصة لحدوث هذا الغش، ومقدرة لهؤلاء الأفراد على تبرير هذا الغش، كلما زاد احتمال وقوع التلاعب، وأكدت نتائج الدراسة على هذه العلاقة الإيجابية بين محددات التلاعب ووقوعه فعلاً، كما وجدت الدراسة أن اكتشاف مراقب الحسابات لوجود دوافع لدى الإدارة لارتكاب الغش يؤثر إيجاباً على مدى

إجراءات المراجعة وسلباً على طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة، بينما وجود فرصة ارتكاب الغش تؤثر إيجاباً على على مدى الإجراءات، وسلباً على طبيعتها وتوقيتها، كما وجدت الدراسة أن تبرير التلاعب يؤثر إيجاباً على مدى الإجراءات، وسلباً على طبيعة وتوقيت الإجراءات.

وفى نفس السياق اختبرت دراسة (Popova, 2008) أثر دمج خطر الغش فى خطر التحريف الجوهرى[١٨] عند تقدير مراقب الحسابات للخطر وتخطيط عملية المراجعة، وقد وجدت الدراسة من خلال دراسة تجريبية على مجموعة من مراقبى الحسابات من الأربع شركات المراجعة الكبرى فى الولايات المتحدة، أن دمج خطر الغش فى خطر التحريف الجوهرى يؤدى إلى تحسين استجابة مراقبى الحسابات لخطر الغش من خلال تحسين أحكامهم بشأن تخطيط المراجعة حيث أدى ذلك الدمج إلى قيام مراقبى الحسابات بتغيير مدى وطبيعة إجراءات المراجعة. وفى سياق تحديد خصائص مراقب الحسابات وعوامل خطر الغش التى يمكن أن يكون لها أثر على أداء مراقب الحسابات عند تخطيط إجراءات المراجعة ذات الصلة باكتشاف الغش قام (Hammersley, 2011) بتطوير نموذج يصف العوامل التى يتوقع أن تؤثر على تقدير مراقب الحسابات لخطر الغش وعلى الاستجابة لذلك الخطر أثناء تخطيط المراجعة، وتتمثل خصائص مراقب الحسابات فى المعرفة، الخبرة، القدرة على حل المشاكل، الدافع المعرفى، أما عوامل خطر الغش فتتمثل فى توقع كيف يمكن أن يحدث الغش، التمثيل العقلى وإجراء محاكاة عقلية، إيجاد تفسيرات لإشارات الغش، تقدير خطر الغش، تعديل برنامج المراجعة. وخلصت الدراسة أنه على الرغم من إمكانية تحديد مراقبى الحسابات لعوامل الغش، إلا أن مراقبى الحسابات يجدون صعوبة فى إجراء تغييرات فعالة فى إجراءات المراجعة المخططة.

ويجد الباحث أن معظم الدراسات التى هدفت لدراسة مسئولية مراقب الحسابات عن كشف الغش، كان تركيزها الأساسى على أثر اكتشاف الغش على التعديلات التى يقوم بها مراقب الحسابات على تخطيط إجراءات المراجعة، وأن هناك قلقاً من عدم قدرة مراقبى الحسابات على إجراء تغييرات فعالة فى إجراءات المراجعة المخططة وذلك على الرغم من اكتشافهم لوجود عوامل الغش لدى عميل المراجعة (Hammersley, 2011)، ولم تقم تلك

[١٨] دمج خطر الغش فى خطر التحريف الجوهرى Integration of Fraud Risk in the Risk of Material Misstatement يعنى تقييم الخطر استناداً إلى نوعه (أى على أساس ناتج من خطأ أو غش) based on error and fraud risk وليس استناداً إلى مصدره (أى على أساس ناتج من الخطر المتلازم وخطر الرقابة) based on inherent (Popova, 2008) and control risk

الدراسات بالتحقق من أسباب وإيجاد حلول لمثل ذلك الفشل من قبل مراقبى الحسابات فى تعديل خطة المراجعة تمشياً مع عوامل خطر الغش التى تم اكتشافها، ويرجع الباحث ذلك الفشل إلى أن مراقب الحسابات يعمل فى ظل قيدى الوقت والتكلفة، ففى ظل المراجعة الفردية قد لا يجد مراقب الحسابات الوقت الكافى، كما قد لا تسمح له الميزانية المسموح بها للمراجعة من تعديل خطة المراجعة تمشياً مع عوامل خطر الغش التى تم اكتشافها، ومن ثم توافر مدخل للمراجعة يوفر الوقت اللازم لتعديل إجراءات المراجعة المخططة، ويعطى القدرة لشركات المراجعة للتفاوض مع العميل على أتعاب أعلى، قد يؤدى فى النهاية إلى تمكين مراقبى الحسابات من تعديل إجراءات المراجعة المخططة بناءً على عوامل خطر الغش التى تم اكتشافها، ويجد الباحث أن المدخل الذى يمكن أن يوفر لمراقبى الحسابات الوقت اللازم والتكلفة التى تغطى الجهد المبذول، هو مدخل المراجعة المشتركة، حيث أن اثنين من مراقبى الحسابات يعملون معاً على تخطيط المراجعة وتخصيص جهد وأتعاب المراجعة فيما بينهما، سيؤدى بالضرورة إلى تخفيض ضغط الوقت وإتاحة وقت أكبر لإجراء أية تعديلات لازمة لخطة المراجعة، كذلك يمكن أن يمثل اشتراك شركتين منفصلتين من شركات المراجعة فى عملية المراجعة ضغط على عميل المراجعة لزيادة الأتعاب (Holm & Thiggaard, 2014; Lesage et al., 2011) ومن ثم التخفيض من ضغط التكلفة، وذلك مقارنة بقيام شركة مراجعة واحدة بعملية المراجعة، وذلك بالإضافة إلى أن المراجعة المشتركة ستفعل عملية المناقشة بين أعضاء فريق المراجعة فى تخطيط، المراجعة فيما يتعلق بتعرض القوائم المالية محل المراجعة، للتحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش (Baldauf & Steckel,2012) حيث ستكون هذه المناقشات أكثر فاعلية لأنها تتم بشكل إجبارى بين مراقبى حسابات من شركتى مراجعة منفصلتين، وليس اختياريا وبين فريق مراجعة من نفس شركة المراجعة، خاصة وأن هناك اهتماماً كبيراً من قبل المنظمات المهنية باستحداث آليات جديدة من شأنها مساعدة مراقب الحسابات على اكتشاف الغش والتقرير عنه من أجل زيادة جودة المراجعة.

ومن أهم الآليات التى استحدثتها معايير المراجعة ذات الصلة بمسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش والتقرير عنه والتى يراها الباحث ذات علاقة وثيقة بهدف البحث الحالى فى مجال المراجعة المشتركة، هى آلية العصف الذهنى Brainstorming (SAS 99 & ISA 240)، التى تعنى أن يكون هناك مناقشات بين أعضاء فريق المراجعة فى كل عملية مراجعة لطرح الأفكار حول احتمالات الغش خلال جميع مراحل عملية مراجعة الحسابات بهدف مساعدتهم فى اكتشاف الغش (Brazel et al., 2010;

Hoffman & Zimbelman, 2009)، فعند تخطيط عملية المراجعة تدور المناقشات بين أعضاء فريق المراجعة فيما يتعلق باحتمال تعرض القوائم المالية للشركة محل المراجعة لتحريفات جوهرية ناتجة عن الغش، وتحديد وتوثيق عوامل الغش، وهى إحدى الخطوات التى سيترتب عليها تقدير مراقب الحسابات لمخاطر وجود تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش وتصميم الاستجابات المناسبة لتلك المخاطر المقدرة والتى تتم أيضاً من خلال إجراء جلسات عصف ذهنى بين فريق المراجعة (Brazel et al., 2010)، وتظهر عادة المنافع المحتملة من العصف الذهنى عندما تكون المهمة صعبة كما فى حالة تخطيط إجراءات اكتشاف الغش، حيث يحسن العصف الذهنى من إجراءات التخطيط من جانب مراقبى الحسابات عن طريق تخفيض الجهد المبذول فالتفكير من جانب عدة أشخاص أفضل من التفكير من جانب شخص واحد، إضافة إلى أن العصف الذهنى يحفز مراقبى الحسابات على التفكير العقلانى الاستراتيجى والتفكير فى الاختبارات الشاذة أو غير النمطية وغير المتوقعة من جانب العميل وكذلك يشجعهم على ابتكار وخلق إجراءات مراجعة لاكتشاف الغش، الأمر الذى يساهم فى تخطيط إجراءات مراجعة أكثر فاعلية (Hoffman & Zimbelman, 2009)، كما خلصت دراسة (على، ٢٠٠٥) إلى تأييد المشاركين فى الدراسة على أهمية العصف الذهنى قبل تخطيط أعمال المراجعة.

وفى ذلك السياق أشار (Carpenter, 2007) إلى أن جلسات العصف الذهنى تعد إجراء جيداً لزيادة قدرة مراقبى الحسابات على اكتشاف الغش فى القوائم المالية، فجلسات العصف الذهنى بين أعضاء فريق المراجعة بشأن تحديد البيانات المالية للشركة التى قد تكون عرضة للتحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش، وكيف يمكن للإدارة ارتكاب الغش أو إخفاؤه فى التقارير المالية مع توثيق كافة المخاطر بشأن الغش، سوف يؤدى إلى زيادة جودة عملية المراجعة، حيث أن جودة الأفكار التى يتم توليدها من خلال مجالس العصف الذهنى تفوق بشكل جوهرى جودة الأفكار التى يتم توليدها بشكل فردى فى غياب جلسات العصف الذهنى، فالتفاعل بين أعضاء فريق المراجعة يساعد على توليد أفكار عالية الجودة لأنه يساعد على مناقشة الأراء المختلفة وتصحيح أعضاء الفريق أفكار بعضهم البعض، وتقليل الخلافات فى الرأى فيما بينهم، مما يزيد من إمكانية التوصل إلى الحلول والأفكار المثلى. كما أنه فى إطار اختبار أثر جلسات العصف الذهنى لفريق المراجعة على جودة وموضوعية الأحكام الشخصية لمراقبى الحسابات وقدرتهم على اكتشاف الغش فى القوائم المالية، وأضافت الدراسة أن جلسات العصف الذهنى لفريق المراجعة تزيد من قدرتهم على تقييم وتقدير مخاطر الغش عن القيام بذلك بصورة فردية خاصة عندما يكون هناك بالفعل غش

فى القوائم المالية، حيث تؤدى هذه الحالة إلى مزيد من الشك المهنى من جانب مراقب الحسابات وزيادة إجراءات المراجعة لاكتشاف الغش. كما توفر جلسات العصف الذهنى فرصة لاستبعاد الأفكار غير الجيدة بشكل يساهم فى تحسين فعالية عملية المراجعة. كما وجدت الدراسة أن تقديرات فريق المراجعة لخطر الغش بعد عقد جلسات العصف الذهنى كانت أكبر بشكل جوهرى من تقديرات مراقبى الحسابات الذين أدوا عملية المراجعة بصورة فردية لخطر الغش، خاصة فى حالة وجود غش جوهرى. وقد خلصت الدراسة إلى أن آلية العصف الذهنى تزيد من فعالية فريق المراجعة فى تقدير خطر الغش مقارنة بالمراجعة الفردية.

ولقد أضافت دراسة (Brazel et al., 2010) أنه على الرغم من أن معيار المراجعة الأمريكى رقم ٩٩ يطالب بإجراء جلسات العصف الذهنى فى كل عملية مراجعة، إلا أنه من خلال دراسة ميدانية وجدت الدراسة انخفاض جودة تلك الجلسات وعدم تطبيقها بالمستوى المهنى المطلوب، بحيث تحقق الهدف المرجو منها على خطة المراجعة فى تقدير واكتشاف الغش. ويمكن للباحث تفسير تلك النتيجة بأن آلية العصف الذهنى يتم تطبيقها على نحو اختيارى، وبين فريق مراجعة من شركة مراجعة واحدة، كما يتوقع الباحث أن جلسات العصف الذهنى سوف تأتى بالأهداف المنشود تحقيقها منها إذا ما تمت على نحو إجبارى وبين فريق مراجعة من شركات مراجعة منفصلة – شركتين على الأقل– وهذا ما يحققه مدخل المراجعة المشتركة.

ويخلص الباحث مما سبق، إلى أن معايير المراجعة، والدراسات الأكاديمية ذات الصلة أقرت بمسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش والتقرير عنه ، وأن المراجع يكون مسئولاً عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية – فى مجملها – تخلو من تحريفات جوهرية سواء كانت ناتجة عن الخطأ أو الغش، كما استحدثت هذه المعايير مجموعة من الآليات والمتطلبات التى تؤدى بالمراجع إلى توفير ذلك التأكيد المعقول والقناعة بأن رأيه جاء وفقاً لأداء العناية المهنية الكافية، وذلك من خلال زيادة دقة تقدير مخاطر التحريف الجوهرى فى القوائم المالية بسبب الغش، الحصول على ما يكفى من أدلة المراجعة المناسبة عن المخاطر المقدرة لوجود تحريف جوهرى بسبب الغش، وتصميم وتنفيذ استجابات مناسبة، والاستجابة بشكل مناسب لحالات الغش المكتشفة أو الغش المشتبه بوجوده خلال المراجعة، وأن وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته عن اكتشاف الغش سيؤدى إلى زيادة جودة التقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها مما يساعد على اتخاذ قرارات سليمة وتضيق فجوة التوقعات (نويجى، ٢٠٠٧).

ويرى الباحث أن استحداث الإصدارات المهنية لأدوات تساعد مراقب الحسابات على اكتشاف الغش مثل العصف الذهنى، هو فى حد ذاته غير كافٍ لضمان أداء عملية المراجعة بالجودة المطلوبة، حيث أداء جلسات العصف الذهنى يكون اختيارياً لشركات المراجعة، وعند أدائها تكون بين فريق مراجعة من نفس الشركة، الأمر الذى قد يخفض من أهميتها وقدرتها على أداء الدور المتوقع تحقيقه من تنفيذها، لذلك يجد الباحث أن مدخل المراجعة المشتركة يمكن أن يقدم ضمانة لتفعيل مثل هذه الأدوات وتحقيق المستهدف منها مما يؤدى فى النهاية إلى زيادة جودة المراجعة، حيث يكون أداء عملية العصف الذهنى فى إطار مدخل المراجعة المشتركة إجبارياً وملزماً بين مراقبى الحسابات لمناقشة كافة المهام التى قام كل منهما بأدائها أثناء قيامه بحصته من عملية المراجعة، وكذلك مناقشة الاستنتاجات والرأى الذى توصل إليه كل منهما، واستمرار النقاش والعصف الذهنى لحين الوصول إلى رأى مراجعة متفق عليه من كليهما حيث أن رأى المراجعة واحد فى المراجعة المشتركة والمسئولية عن هذا الرأى تضامنية فيما بينهما، الأمر الذى سيكون معه من المحتمل أكثر زيادة جودة المراجعة وتحقيق الأهداف المرجوة من آلية العصف الذهنى.

٣/٦ تحليل العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة وكفاءة مراقب الحسابات فى كشف والتقرير عن الغش واشتقاق فروض البحث

يتناول الباحث فى هذه الفرعية كلاً من: أثر مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقبى الحسابات فى كشف الغش والتقرير عنه، والسمات الفنية لمدخل المراجعة المشتركة كمحددات لكفاءة مراقبى الحسابات فى كشف الغش والتقرير عنه، على النحو التالى:

١/٣/٦ أثر مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقبى الحسابات فى كشف الغش والتقرير عنه

تناولت العديد من الدراسات (Mūraz & Ziesenib, 2014; Khatab, 2013; Alanezi et al., 2012; Baldauf & Steckel,2012; Paugam & Casta, 2012; Zerni et al.,2012; Lesage et al., 2011) تأثير مدخل المراجعة المشتركة على عملية المراجعة. ولقد توصلت هذه الدراسات إلى نتائج مختلطة، فبينما قدمت مجموعة من الدراسات دليلاً على التأثير الإيجابى لمدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة، أظهرت دراسات أخرى عدم وجود تأثير معنوى أو تأثير سلبى لذلك المدخل على جودة المراجعة، فى حين توصلت دراسات أخرى على أن الأثر على جودة المراجعة مرهون بالمزيج الأمثل لشريكى المراجعة.

وعلى الجانب الأول من الدراسات التى أثبتت الأثر الإيجابى لمدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة، أشارت دراسة (Baldauf & Steckel ,2012) التى استهدفت اختبار تأثير المراجعة المشتركة على توافق رأى مراقبى الحسابات ودقة تقرير المراجعة كمقياسين بديلين لجودة المراجعة، وبإجراء دراسة حالة مع مقابلات شخصية على عينة من مراقبى الحسابات المقيدين فى بورصتى النمسا وألمانيا، إلى أن هناك اختلافات معنوية مرتفعة بين رأى مراقبى الحسابات فى عينة المراجعة الفردية، ورأى مراقبى الحسابات فى عينة المراجعة المشتركة، كما أشارت إلى وجود اختلاف كبير معنوى فى رأى المراجعة داخل عينة المراجعة الفردية، بينما ظهر اختلاف منخفض معنوى فى رأى المراجعة بين مراقبى حسابات المراجعة المشتركة، الأمر الذى يشير إلى توافق أعلى فى رأى مراقبى الحسابات فى مجموعة المراجعة المشتركة عنه فى مجموعة المراجعة الفردية، وهذا التوافق فى الرأى كان نتيجة الإشراف التبادلى لكل زوجين من مراقبى الحسابات فى مجموعة المراجعة المشتركة، وكذلك نتيجة لزيادة عملية الاتصال بين مراقبى الحسابات والمناقشات بينهما حول نتائج المراجعة التى انعكست بشكل إيجابى على التوافق فى رأى مراقب الحسابات، هذا التوافق يعد مقياساً بديلاً لدقة المراجعة، وبذلك قدمت الدراسة دليلاً على أن المراجعة المشتركة تؤدى إلى دقة أعلى فى رأى مراقبى الحسابات.

وفى نفس السياق اختبرت دراسة (Zerni et al., 2012) تأثير المراجعة المشتركة الاختيارية[١٩] على جودة المراجعة الفعلية[٢٠] والمدركة وتسعير تعاقدات المراجعة فى وضع التقاضى المنخفض نسبياً فى السويد، وباستخدام عينة من الشركات العامة والخاصة فى السويد حيث عدد كاف من الشركات التى تطبق مدخل المراجعة المشتركة على أساس اختيارى، وباستخدام التحفظ فى الأرباح، والاستحقاقات غير العادية، كمقياسين بديلين لجودة المراجعة الفعلية، ودرجة التصنيف الإئتمانى، والتنبؤ بمخاطر الإعسار المالى[٢١] لفترة قادمة كمقياسين بديلين لجودة المراجعة المدركة. أشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات التى

---

[١٩] المراجعة المشتركة الاختيارية Voluntary Joint Audits يقصد به اتخاذ إدارة الشركة قرار بتكليف اثنين او اكثر لأداء عملية المراجعة اختيارياً دون الإلزام من أى قانون (Zerni et al., 2012).

[٢٠] جودة المراجعة الفعلية Actual Audit Quality تشير الى مدى قدرة المراجع على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات المحاسبية (عيسى، ٢٠٠٨).

[٢١] مخاطر الإعسار Insolvency risk يقصد به عدم قدرة الشركة على سداد ديونها فى الأجل القصير، ويؤثر ذلك النوع من المخاطر على قدرة الشركة على الحصول على الائتمان والوصول للتمويل اللازم لنشاطها، مما يؤدى إلى افلاس الشركة، والتأثير بالسلب على أصحاب المصالح فى الشركة كالمستثمرين، المديرين، الموظفين، العملاء، والموردين، وينتقل هذا الأثر السلبى لاعسار الشركة مؤدياً إلى إعسار شركات أخرى (Jackson & Wood, 2013).

اختارت إجراء مراجعة مشتركة لديها درجة عالية من التحفظ المحاسبى، كما لديها استحقاقات غير عادية أقل، وتصنيف ائتمانى أفضل، ومخاطر إعسار مالى متوقعة خلال الفترة التالية أقل، وذلك مقارنة بالشركات الأخرى التى لم تأخذ مثل ذلك القرار. وبذلك قدمت الدراسة دليلاً على أن المراجعة المشتركة الاختيارية ترتبط إيجاباً مع جودة المراجعة.

وعلى الجانب الآخر من الدراسات التى توصلت لعدم وجود تأثير معنوى أو تأثير سلبى لمدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة، اختبرت دراسة (Alsadoun & Aljaber, 2014) أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة فى البورصة السعودية المطبقة لمدخل المراجعة المشتركة خلال الفترة من ٢٠٠٧ إلى ٢٠١١، وباستخدام استمرارية الأرباح كمقياس بديل لجودة الأرباح المحاسبية، وجدت الدراسة عدم وجود تأثير معنوى للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية، وذلك حتى مع مشاركة أحد شركات المراجعة الكبرى فى عملية المراجعة المشتركة، وعند تقسيم عينة الدراسة حسب تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على نحو إجبارى أو اختيارى، أظهرت النتائج تأثيراً سلبياً للمراجعة المشتركة الإجبارية على جودة الأرباح المحاسبية، فى حين لا يوجد تأثير على جودة الأرباح المحاسبية للشركات التى تطبق مدخل المراجعة المشتركة على نحو اختيارى. وهو ما فسره الباحثان بأن الشركات الملزمة بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة قد طبقت ذلك المدخل لمجرد التوافق مع التشريع قد لا تمارس ذات مستوى المتابعة لأداء مراقبى الحسابات عند مقارنتها بالشركات التى طبقت ذلك المدخل اختيارياً، مما انعكس على أداء أقل لمراقبى الحسابات وأثر سلبياً على جودة أرباح تلك الشركات.

وفى نفس السياق اهتمت دراسة (Khatab, 2013) باختبار أثر المراجعة المشتركة على قيمة الشركة، وباستخدام عينة من ٣٤ شركة مقيدة فى البورصة المصرية من ١٤ قطاعاً لسلسلة زمنية من ٢٠٠٥ إلى ٢٠٠٩، وجدت الدراسة أن المراجعة المشتركة ليس لها تأثير معنوى على قيمة الشركة أو على استقلال المراجع.

ومن خلال دراسة نظرية أشارت دراسة (Ratzinger-Sakel et al., 2013) أنه على الرغم من أن المراجعة المشتركة تحسن من المنافسة فى سوق المراجعة وتخفيض تركيز السوق، حيث تتيح لشركات المراجعة الأصغر حصة كبيرة من السوق إلا أن أثرها على جودة المراجعة غير واضح، وعند دراسة (Alanezi et al., 2012) لأثر استخدام مدخلى المراجعة المشتركة أو الثنائية على مستوى الالتزام بمعايير التقرير المالى الدولية IFRSs للمؤسسات المالية المقيدة فى البورصة الكويتية. وباستخدام عينة من ٣٣ شركة فى سنة ٢٠٠٦، وجدت الدراسة أن المؤسسات المالية التى تم مراجعتها عن طريق

مدخل المراجعة الثنائية أكثر امتثالاً لإفصاحات معايير التقرير المالى الدولية مقارنة بتلك التى تمت مراجعتها بواسطة مدخل المراجعة المشتركة.

وقد أرجعت الدراسة تلك النتيجة إلى أن المؤسسات المالية الكويتية التى تراجع مراجعة ثنائية يكون مراقبا الحسابات كلاهما من شركات المراجعة الكبرى، بينما فى المراجعة المشتركة غالباً ما يكون أحد مراقبى الحسابات من شركات المراجعة الكبرى ويكون هو المهيمن على عملية المراجعة والآخرين من شركاء المراجعة فى عملية مراجعة مشتركة يكونون من شركات مراجعة صغرى ويكون لهم حصة منخفضة فى عملية المراجعة، ومن ثم فإن اثنين من شركات المراجعة الكبرى يكون من المحتمل أكثر معهم حماية الاستقلال، موضوعية الحكم المهنى، حيث التأثير المحتمل لضغوط الإدارة خلال اثنين من مراقبى الحسابات المختلفين من شركات مراجعة كبرى من المحتمل أن يكون أقل عما إذا كان واحد فقط من شركات المراجعة الكبرى.

كما اختبرت دراسة (Lesage et al., 2011) أثر المراجعة المشتركة على الاستحقاقات غير العادية كمقياس بديل لجودة المراجعة، وباستخدام عينة من الشركات الدنماركية من سنة ٢٠٠٥ إلى ٢٠٠٩، وقد وجدت الدراسة ارتباطاً غير معنوى بين الاستحقاقات غير العادية والمراجعة المشتركة، كما توسعت الدراسة باستخدام عينة مقابلة لعينة الدراسة الأصلية فى كل من فرنسا حيث المراجعة المشتركة إجبارية، وألمانيا حيث لديها فقط نظام المراجعة الفردية، ولقد توصلت الدراسة لنفس النتيجة عند دراسة العينة الأصلية، مما يشير إلى أن مستوى إدارة الأرباح فى فرنسا لا يختلف معنوياً عن مستوى إدارة الأرباح فى ألمانيا، مما يعنى أن مدخل المراجعة المشتركة ليس له تأثير على جودة المراجعة مقاسة بمستوى الاستحقاقات غير العادية.

وفى سياق الدراسات التى وجدت أن الأثر المحتمل لمدخل المراجعة المشتركة على تحسين جودة المراجعة متوقف على المزيج الأمثل لشريكى المراجعة فى عملية المراجعة المشتركة، فقد توصلت هذه الدراسات لنتائج مختلطة فيما بينها، ففى حين وجدت دراسة (Paugam et al., 2015) باستخدام عينة من ١٦٧٠ شركة/سنة خلال الفترة من ٢٠٠٥- ٢٠١٢ أن وجود مراقب حسابات يمثل القيادة فى عملية المراجعة المشتركة يؤدى إلى جودة مراجعة أعلى، مقارنة بأداء عملية المراجعة من قبل مراقبى حسابات متساوين فى الأتعاب والجهود، حيث أظهرت الدراسة أن الشركات التى تراجع من قبل اثنين من مراقبى الحسابات أحدهما له النسبة الأكبر من أتعاب المراجعة - كمقياس بديل عن القيادة فى أداء عملية المراجعة- تظهر استحقاقات غير عادية أقل، وتقارير مالية أكثر تحفظاً، واحتمال أقل

لشراء العميل لرأى المراجعة، الأمر الذى يشير إلى جودة مراجعة أعلى. وفى نفس السياق وجدت دراسة (Muraz & Ziesenib, 2014) من خلال دراسة تحليلية أن جودة المراجعة فى ظل مدخل المراجعة المشتركة مرهونة بتخفيض مشكلة التقاعس المتعمد free-rider problem من أحد مراقبى الحسابات فى المراجعة المشتركة. ويمكن ذلك من خلال تخصيص مدفوعات الالتزامات المحتملة نتيجة فشل المراجعة، مع افتراض أنه ترتفع أضرار السمعة المحتملة حالة عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية مع حجم شركة المراجعة، فشركات المراجعة الأكبر لديها خطر أعلى من الخسارة المحتملة لعميل المراجعة الحالى والمحتمل، فى حالة السمعة السيئة.

ولقد أشارت الدراسة إلى أن جودة المراجعة تكون عند حدها الأقصى عندما تقرر شركات المراجعة التى تؤدى المراجعة المشتركة أن جهودها واختباراتها الأساسية[٢٢] تكون بشكل تعاونى، حيث إجراء الاختبارات الأساسية بشكل غير تعاونى سيجعل من الأكثر احتمالاً أن كل مراقب حسابات يقرر جهوده بمعزل عن مراقب الحسابات الآخر، ومن المرجح أكثر أن كل شريك مراجعة يفترض أن شريك المراجعة الآخر قد صمم إجراءاته لاكتشاف الخطأ الجوهرى المحتمل ويؤدى هذا بالتبعية إلى تخفيض مستوى الاختبارات الأساسية من كلا شريكى المراجعة الأمر الذى يؤدى لأن تكون جودة المراجعة عند حدها الأدنى.

وخلصت الدراسة إلى أنه طالما أن المنظمين لا يستطيعون منع قرار عدم التعاون فى جهود المراجعة، يكون لديهم فرصة لتحسين جودة المراجعة عن طريق تحديد أحد شركات المراجعة الداخلة فى التكليف التى من المرجح أكثر أن تتأثر سمعتها بعدم القدرة على اكتشاف الأخطاء الجوهرية أن تتحمل كامل الالتزامات المحتملة عن ذلك الفشل فى المراجعة، وأن يكون لديها النصيب الأكبر فى تنفيذ عملية المراجعة.

كما وجدت دراسة (Lobo et al., 2013) باستخدام عينة من الشركات فى فرنسا أنه من المحتمل أكثر عند اشتراك مراقب حسابات من إحدى شركات المراجعة الكبرى مع مراقب حسابات آخر من شركات المراجعة غير الكبرى فى عملية مراجعة مشتركة أن تكون القوائم المالية أكثر تحفظاً، حيث وجدت الدراسة فى ظل هذه الحالة أنه عندما يكون الأداء التشغيلى للشركة منخفض تسجل الشركة خسارة اضمحلال شهرة أعلى، وتكون أكثر شفافية فى الإفصاح عن خسارة اضمحلال الشهرة وذلك مقارنة بالشركات التى خضعت لمراجعة

[٢٢] الاختبارات الأساسية Substantive testing يقصد بها تلك الأنشطة التى يؤديها مراقب الحسابات لاكتشاف التحريفات الجوهرية أو الغش فيما يتعلق بالمعاملات أو أرصدة الحسابات، وتتكون الاختبارات الأساسية من نوعين من الإختبارات وهما اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية (Mills,2014).

مشتركة من قبل اثنين من مراقبى الحسابات الذين ينتمون لشركات مراجعة كبرى. وقد أرجعت الدراسة السبب فى تلك النتيجة إلى عدم التساوى فى المشاركة فى المخاطر بين شركات المراجعة الكبرى والمتوسطة أو الصغرى المكلفين معا بمراجعة مشتركة، مما يجعل مراقب حسابات شركة المراجعة الكبرى يحافظ على درجة أعلى من الاستقلال، ويمارس تحفظاً محاسبياً أعلى.

وفى نفس السياق، ومن خلال نموذج تحليلى مبسط يعتمد على نظرية المباريات لتحديد مزيج المراجعة المشتركة الأمثل، الذى من المحتمل معه تحقيق جودة أعلى لعملية المراجعة المشتركة، مقاسة بجودة إفصاحات القوائم المالية، فيما يتعلق باختبار اضمحلال الشهرة الذى يعد أحد عناصر القوائم المالية الأكثر تعرضاً للتلاعب من قبل إدار الشركات، حيث تعتمد فى تحديدها على تقديرات قيمة عادلة غير قابلة للتحقق، وباستخدام عينة من كل الشركات غير المالية المكونة لمؤشر SBF 120[٢٣] من سنة ٢٠٠٦ إلى ٢٠٠٩، وجدت دراسة (Paugam & Casta, 2012) إن اشتراك مراقب حسابات من إحدى شركات المراجعة الكبرى مع مراقب حسابات آخر من شركات المراجعة غير الكبرى فى عملية مراجعة مشتركة يزيد من جودة إفصاحات القوائم المالية فيما يتعلق بعنصر اختبار اضمحلال الشهرة[٢٤]، حيث أن ذلك الوضع يزيد من حوافز مراقب الحسابات من شركات المراجعة الكبرى فى مواجهة إدارة الشركات لإفصاحات أكثر عن العناصر المحددة لاختبار اضمحلال الشهرة، نظراً لأن شركة المراجعة الكبرى سوف تتحمل بالكامل تكاليف السمعة، ومن ثم يكون لمراقب الحسابات لديها الحافز لاتخاذ إجراءات تصحيحية لزيادة مستوى وجودة الإفصاحات المالية.

كما أشارت الدراسة إلى أن وفقاً للنموذج المطور على أساس نظرية المباريات فإن اشتراك اثنين من مراقبى حسابات الشركات الكبرى فى عملية مراجعة مشتركة سيؤدى إلى ما يعرف " بمعضلة السجين" "prisoner's dilemma-solution" والتى وفقاً لها تكون الاستراتيجية المهيمنة للعمل هو عدم القيام بأى إجراء، بمعنى أن لا يكون أياً من مراقبى الحسابات فى عملية مراجعة مشتركة لديه الحافز أن يأخذ إجراء تصحيحى والدفع لمستوى إفصاح اختبار اضمحلال شهرة أعلى، مما يؤدى إلى أن يكون التوازن دون المستوى الأمثل اجتماعياً، ومستوى الإفصاح يكون منخفض، ففى حالة فشل المراجعة كل من مراقبى

[٢٣] French non-financial 120 top-listed firms (SBF 120 index) موشر مكون من أكبر ١٢٠ شركة غير مالية من حيث القيمة السوقية من الشركات المقيدة فى البورصة الفرنسية

[٢٤] اضمحلال الشهرة goodwill impairment يقصد به المبلغ الذى تزيد فيه القيمة الدفترية للأصل أو الوحدة المولدة للنقد عن القيمة الاستردادية لها (معيار المحاسبة المصرى ، ٣١).

الحسابات يتحملا تكاليف السمعة بالتساوى، ومن ثم قدمت الدراسة دليل تحليلى على أنه ليس بالضرورة أن يؤدى اشتراك اثنين من مراقبى الحسابات من شركات المراجعة الكبرى فى عملية مراجعة مشتركة إلى تحسين جودة المراجعة.

وعلى العكس من تلك النتائج المتعلقة بزيادة جودة المراجعة فى سياق المراجعة المشتركة عند أداء المراجعة من قبل واحد من مراقبى الحسابات من شركات المراجعة الكبرى والآخر من شركات مراجعة أخرى بخلاف الكبرى، وجدت دراسة (Deng et al., 2014) من خلال مقارنة أداء المراجعة من خلال مدخل مراجعة فرديه يقوم به مراقب حسابات من أحد شركات المراجعة الكبرى، أو من خلال مدخل مراجعة مشتركة يقوم به اثنين من مراقبى الحسابات وفقاً لمزيجين مختلفين الأول، أن تتم عملية المراجعة من خلال مراقبى حسابات الاثنين من شركات المراجعة الكبرى، الثانى أن تتم عملية المراجعة من خلال مراقبى حسابات أحدهما من أحد شركات المراجعة الكبرى والآخر من شركات مراجعة أخرى بخلاف شركات المراجعة الكبرى، أن أداء المراجعة من خلال شركة كبيرة وأخرى صغيرة يضعف من جودة المراجعة، كما أن أداء المراجعة من خلال مراجعة مشتركة يؤديها اثنين من مراقبى حسابات شركات المراجعة الكبرى متساويين فى الكفاءة التكنولوجية يعطى نفس جودة المراجعة حالة أداء المراجعة من خلال مراقب حسابات من شركة مراجعة كبرى، وتنخفض تلك الجودة عند أداء المراجعة بمدخل مراجعة مشتركة يؤديها اثنين من مراقبى حسابات أحدهما من شركة مراجعة كبرى ذات كفاءة تكنولوجية مرتفعة، والآخر من شركة مراجعة ذات كفاءة تكنولوجية أقل.

كما وجدت دراسة (Francis et al., 2009) أن الشركات التى لديها عدم تماثل معلومات أكبر (هيكل ملكية مشتت، معدلات ملكية عائلية أقل) تميل إلى تعيين واحد على الأقل من شركات المراجعة الكبرى عند إجراء المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة المشتركة، ويزداد ذلك الاتجاه لتعيين الاثنين من مراقبى الحسابات من شركات المراجعة الكبرى كلما زاد عدم تماثل المعلومات. ولقد وجدت الدراسة أن اختيار مزيج معين من شركات المراجعة لإجراء المراجعة المشتركة يؤثر على جودة المراجعة، حيث وجود علاقة إيجابية معنوية بين جودة الأرباح ومزيج المراجعة المكون من مراقب حسابات من إحدى شركات المراجعة الكبرى والآخر من غيرها، وتزداد معنوية هذا الارتباط مع مزيج المراجعة المكون من اثنين من مراقبى الحسابات من شركات المراجعة الكبرى.

ويخلص الباحث من تحليل الدراسات فى مجال المراجعة المشتركة ذات العلاقة بمجال البحث، بصفة عامة، إلى أنه ركزت تلك الدراسات على اختبار والتحقق من أثر مدخل

المراجعة المشتركة على جودة المراجعة باستخدام مقاييس بديلة متعددة لقياس جودة المراجعة منها التحفظ المحاسبى، الاستحقاقات غير العادية، استمرارية الأرباح، مستوى الامتثال لمعايير التقرير المالى الدولية، درجة التصنيف الإئتمانى، التنبؤ بمخاطر الإعسار المالى، توافق رأى مراقبى الحسابات ودقة تقرير المراجعة. وعلى الرغم من تعدد المقاييس المستخدمة كمقياس بديل لجودة المراجعة إلا أن استخدام مدى قدرة مدخل المراجعة المشتركة على تحسين قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الغش فى القوائم المالية والتقرير عنه، كمقياس هام لجودة المراجعة لم يحظى بالاهتمام الكافى من قبل الدراسات السابقة.

لذلك، وعلى نفس اتجاه الدراسات السابقة فى مجال دراسة أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة، يقوم الباحث أيضاً بدراسة هذا الأثر باستخدام التحسين فى قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الغش فى القوائم المالية والتقرير عنه، كمقياس بديل لجودة المراجعة، حيث يجد الباحث هذا المقياس لجودة المراجعة من أكثر المقاييس التى ينبغى استخدامها لقياس مدى نفعية مدخل المراجعة المشتركة وأثره على جودة المراجعة، وذلك من منطلق أن مراقب الحسابات أصبح مسئولاً وفقاً لمعايير المراجعة الدولية والأمريكية عن اكتشاف والتقرير عن الغش المتضمن فى القوائم المالية، كما يعد اكتشاف الغش فى التقرير المالى أمر صعب على مراقب الحسابات عند مراجعة القوائم المالية لما يتضمنه من تعمد وتواطؤ لاخفائه حيث يحدث الغش فى التقرير المالى عندما يكون لدى الإدارة النية لتضليل مستخدمة القوائم المالية من خلال إعدادها وفقاً لطريقة لا تتفق مع معايير المحاسبة المالية المقبولة قبولاً عاماً ، ولا يزال مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش والتقرير عنه مصدر قلق وتحد كبير لمهنة المراجعة (Hammersley, 2011).

ومن خلال أستقراء الباحث وتحليله للإصدارات المهنية والدراسات السابقة، فيما يتعلق بمدخل المراجعة المشتركة، ومسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش فى القوائم المالية والتقرير عنه، يمكن للباحث اشتقاق الفرض الأول للدراسة على النحو التالى:

ف١: مراقبو الحسابات الذين يؤدون المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة يكونون أكثر كفاءة فى كشف الغش والتقرير عنه مقارنة بزملائهم الذين يؤدون المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة الفردية.

ويمكن اختبار ذلك الفرض من خلال تقسيمه لفرضين فرعيين على النحو التالى:

ف١/أ : يكون تقدير مراقبى الحسابات الذين يؤدون المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة لمخاطر الغش أعلى مقارنة بمدخل المراجعة الفردية.

ف١/ب: يكون تقرير مراقبى الحسابات عن القوائم المالية التى تتضمن غشاً أكثر سلامة فى حالة تأدية المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة مقارنة بمدخل المراجعة الفردية.

٢/٣/٦ السمات الفنية لمدخل المراجعة المشتركة كمحددات لكفاءة مراقبى الحسابات فى كشف الغش والتقرير عنه

لقد تناولت العديد من الدراسات (Holm & Thiggaard, 2014; Muraz & Ziesenib, 2014; AGS10, 2012; Baldauf & Steckel, 2012; Zerni et al., 2012; Lesage et al., 2011;Thiggaard & Kiertzner, 2008) بالبحث والتحليل الأثار المحتملة من تطبيق مدخل المراجعة المشتركة. ولقد وجدت تلك الدراسات أن ذلك المدخل يتضمن مجموعة من السمات، أو العوامل، التى قد يؤدى بعضها إلى أثر إيجابى على جودة تقرير مراقبى الحسابات، بينما قد يؤدى البعض الآخر إلى أثر سلبى على جودة التقرير، فالقد أكدت دراسة (Muraz & Ziesenib, 2014; Baldauf & Steckel, 2012; AGS10, 2012) على ما يتضمنه مدخل المراجعة المشتركة من إشراف تبادلى بين مراقبى الحسابات حيث كل مراقب حسابات مسئول عن الإجراءات التى يقوم بها مراقب الحسابات الآخر وكذلك مسئول عن ملاءمة وكفاية الأدلة التى يجمعها، وكافة ما يتعلق بعملية المراجعة تناقش بين الاثنين من مراقبى الحسابات فى حينها، مع تبنى موقف الشك المهنى، مع الاعتراف بأن الظروف توجد السبب بأن القوائم المالية يكون بها تحريفات جوهرية، كما أن كل من مراقبى الحسابات ينبغى عليه التخطيط وأداء المراجعة فى الموقف الذى يخفض خطر المراجعة[٢٥] إلى المستوى الأمثل المقبول الذى يتسق مع الهدف من المراجعة وخطة المراجعة بما يسمح من أداء الارتباط بكفاءة. حيث أثناء عملية التخطيط مدى وطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة يتم مناقشتها بين شريكى المراجعة، مع وجود إشراف تبادلى على كافة إجراءات المراجعة من قبل كل مراقب حسابات على الآخر. ذلك الإشراف التبادلى يتوقع معه جودة مراجعة أعلى.

[٢٥] يعرف خطر المراجعة على أنه الخطر الناتج من فشل مراقب الحسابات فى عمل التعديل المناسب فى رايه فى القوائم المالية التى تحتوى على تحريف جوهرى. (Okoye et al., 2009)

كما أن مراقب الحسابات فى عملية مراجعة مشتركة مسئول عن عمل مراقب الحسابات الآخر ولا يمكن أن يدعى جهله عن العمل المؤدى من قبل مراقب الحسابات الآخر، فينبغى على كل منهما بصورة فردية ضمان بأن المراجعة أجريت وفقاً لإطار المراجعة المطبق، وأن هناك دليل مراجعة كاف ومناسب – متضمن الأعمال المؤداه بواسطة شريك المراجعة – تم الحصول عليها لتكوين رأى حول القوائم المالية على أساس تقييم الاستنتاجات المستخلصة من أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها.

ولقد أشار (Zerni et al., 2012) إلى أن المراجعة المشتركة سوف تساعد على تفعيل آلية هامة من آليات ضمان استقلال مراقب الحسابات وهى تدوير مراقب الحسابات، حيث عن طريق تكليف اثنين مختلفين من شركات المراجعة سوف يسمح لعملاء المراجعة الاحتفاظ بأحد هاتين الشركتين ذات المعرفة والفهم للعمليات التجارية للعميل وتدوير الآخر، وبالتالى تجنب الجانب السلبى المحتمل من تدوير مراقب الحسابات الناتج عن انقطاع التخصص.

كما يعد تخفيض تركيز سوق المراجعة[٢٦] من المزايا المحتملة لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة بما يسمح من إشتراك شركات مراجعة بخلاف الأربعة الكبرى فى عمليات المراجعة، وكذلك سيؤدى تفعيل مدخل المراجعة المشتركة إلى زيادة المنافسة بين شركات المراجعة (Muraz & Ziesenib, 2014; Ratzinger-Sakel et al., 2013)، كذلك تهديد استقلال المراجع الناتج عن العلاقة الاقتصادية مع عميل المراجعة – الأتعاب – ستكون أقل فى ظل المراجعة المشتركة حيث مشاركة اثنين من مراقبى الحسابات فى الأتعاب، وبناءً على ذلك شركتى المراجعة المختلفتين يمكن أن تأخذ كل منهما موقف أقوى ضد الضغط من المديرين أو/و الملاك المسيطرين، ومن ثم إبداء رأيهم فى القوائم المالية للعميل بشكل أكثر استقلالية (Zerni et al., 2012).

على الجانب الأخر، تناولت الدراسات مجموعة من المحددات، التى قد تؤثر بشكل سلبى على أداء عمل مراقبى الحسابات فى مدخل المراجعة المشتركة، ومن ثم على سلامة تقريرهم عن القوائم المالية للشركة، ومن أهم تلك المحددات ما أشارت إليه دراسة (Muraz & Ziesenib, 2014) بما يعرف بمشكلة التقاعس المتعمد التى تؤدى إلى تخفيض جودة العمليات التشغيلية للمراجعة، والتى تنتج من أن كل شريك مراجعة يأمل ويفترض أن شريك

[٢٦] تركيز سوق المراجعة Audit Market Concentration يقصد به الحصة التى يحصل عليها مكاتب المراجعة الكبرى من إجمالى خدمات المراجعة المؤداة، ويمكن قياسها من خلال حصتهم من الإيرادات أو الأتعاب، وكلما زادت هذه الحصة كلما زاد تركيز سوق المراجعة (EC,2010)

المراجعة الآخر سوف يقوم باكتشاف الخطأ الجوهرى المحتمل، وأنه يقوم بالحد الأقصى من الجهد وتجميع الأدلة، يؤدى هذا بالتبعية إلى تخفيضه لمستوى الاختبارات الأساسية التى من يقوم بها، الاثنين من مراقبى الحسابات يفترضون نفس الشئ، سيؤدى ذلك بالتبعية إلى أدلة إثبات أقل، جهد إجمالى أقل، ومن ثم جودة المراجعة ستكون عند حدها الأدنى.

ونظراً لإمكانية وجود النوعين من المحددات التى يتضمنهما مدخل المراجعة المشتركة ذات الأثر الإيجابى والسلبى على كفاءة مراقبى الحسابات فى كشف الغش والتقرير عنه، وأن الأثر النهائى لتفاعلهما معاً يتوقف على قوة تأثير أياً منهما على الآخر، وحيث أن معظم فى الدراسات السابقة توجهت نحو أهمية والتأثير الإيجابى لما يتضمنه أداء مدخل المراجعة المشتركة من سمات فنية كجهود التنسيق، وسهولة الاتصال، وتبادل وتعديل الأفكار والعصف الذهنى، بين زميلى المراجعة ، فضلاً عن ما يتيحه مدخل المراجعة المشتركة من إشراف متبادل بين مراقبى الحسابات داخل عملية المراجعة، وضمان استقلال أعلى لمراقبى الحسابات، يجد الباحث أن الاحتمال الأكبر لغلبة تأثير تلك السمات الفنية على مشكلة التقاعس المتعمد التى يمكن أن تظهر عند أداء عملية مراجعة بمدخل المراجعة المشتركة، لذلك يمكن للباحث صياغة الفرض الثانى للبحث على النحو التالى:

ف٢: تؤثر السمات الفنية لمدخل المراجعة المشتركة إيجاباً على كفاءة مراقبى الحسابات فى كشف الغش والتقرير عنه.

٤/٦ منهجية البحث

يتناول الباحث فى هذه الفرعية كلاً من التصميم التجريبى، توصيف وقياس متغيرات الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، وصف وإجراءات الحالة التجريبية، على النحو التالى:

١/٤/٦ التصميم التجريبى

تتعلق فروض البحث باختبار مدى كفاءة مدخل المراجعة المشتركة، كآلية لزيادة جودة المراجعة، على زيادة قدرة مراقبى الحسابات على اكتشاف الغش والتقرير عنه، والدقة فى رأى مراقبى الحسابات وذلك مقارنة بمدخل المراجعة الفردية. ولاختبار فروض البحث تم إجراء تجربة ٢× ١ كما هو موضح فى الجدول رقم (١)، حيث الاعتماد فى الدراسة على مدخلين للمراجعة وهما مدخل المراجعة الفردية، ومدخل المراجعة المشتركة، فى حالة مستوى غش مرتفع فى القوائم المالية.

جدول رقم (١) التصميم التجريبى ٢×١

مستوى الغش فى القوائم المالية / مدخل المراجعة	مداخل المراجعة	
	مدخل المراجعة الفردية	مدخل المراجعة المشتركة
مرتفع	- تقدير مراقبى الحسابات لمخاطر الغش - سلامة رأى مراقبى الحسابات	- تقدير مراقبى الحسابات لمخاطر الغش - سلامة رأى مراقبى الحسابات

٢/٤/٦ توصيف وقياس متغيرات الدراسة

من واقع فروض الدراسة السابق صياغتها، يتضح أن متغيرات الدراسة تتكون من متغيرين مستقلين، وهما مدخل المراجعة، والسمات الفنية لمدخل المراجعة المشتركة، ومتغيرين تابعين وهما كفاءة مراقبى الحسابات فى كشف الغش وسلامة التقرير. ولغرض اختبار فروض الدراسة، تم تعريف تلك المتغيرات وقياسها على النحو التالى:

- المتغيرات المستقلة

المتغير المستقل الأول مدخل المراجعة (الفردية/ المشتركة): مدخل المراجعة هو العملية التى يتم فيها تكليف مراقب حسابات واحد "مراجعة فردية" أو تكليف اثنين أو أكثر، من مراقبى الحسابات "مراجعة مشتركة" بمراجعة القوائم المالية، وإبداء رأى المراجعة فى تلك القوائم[٢٧]. ويتم قياسه باستخدام متغير وهمى، حيث اعتمد الباحث على عينتين مستقلتين من مراقبى الحسابات المشاركين فى التجربة، العينة الأولى "عينة المراجعة الفردية" وتأخذ مفرداتها القيمة (٠)، العينة الثانية "عينة المراجعة المشتركة" وتأخذ مفرداتها القيمة (١)، وذلك بالاتساق مع (Khatab, 2013; Baldauf & Steckel, 2012; Lesage et al., 2011)

المتغير المستقل الثانى السمات الفنية لمدخل المراجعة المشتركة ويقصد بها السمات أو العوامل التى تتضمنها طريقة عمل مدخل المراجعة المشتركة، التى تعمل كمحددات لكفاءة مراقبى الحسابات فى كشف الغش والتقرير عنه، وتقاس بمقياس ليكرت تدريج خماسى (من١: ٥)، حيث ١ تشير إلى أن السمة الفنية لها أثر منخفض جدا على رأى مراقب الحسابات على القوائم المالية، بينما ٥ تشير أن السمة الفنية لها أثر مرتفع جداً على رأى

[٢٧] هناك مداخل أخرى للمرجعة مثل مدخل المراجعة الثنائية ومدخل المراجعة المزدوجة اللتان تخرجان عن نطاق البحث.

مراقب الحسابات على القوائم المالية، وبينهما درجات متفاوتة لدرجة تأثر رأى مراقب الحسابات على القوائم المالية بالسمة الفنية (Baldauf & Steckel, 2012).

- المتغيرات التابعة

المتغير التابع الأول كفاءة مراقبى الحسابات فى كشف الغش ويقصد به زيادة قدرة مراقبى الحسابات على تقدير مخاطر الغش المتضمنة فى القوائم المالية، ويتم قياسه من خلال مجموعة من الأسئلة المتعلقة بحجم وجودة الأفكار التى يتوصل إليها مراقب/ أو مراقبى الحسابات عن أين وكيف يتم الغش فى القوائم المالية وعوامل خطر الغش التى تم تحديدها، وكيف يمكن للإدارة اخفاء هذا الغش، وكذلك أسئلة متعلقة بتقييم خطر التحريف الجوهرى لحسابات المبيعات والعملاء، وتقدير خطر وجود غش فى القوائم المالية، ويقاس تقدير مراقبى الحسابات للخطر بمقياس ليكرت (Carpenter, 2007).

المتغير التابع الثانى سلامة التقرير ويقصد بها تحسين جودة الأحكام التى يصدرها مراقبو الحسابات بشأن رأيهم المهنى فى صدق وعدالة القوائم المالية، والدقة فى رأى مراقبى الحسابات، حيث يقصد بتحسين جودة الأحكام "صحة الأحكام" التى يصدرها مراقبو الحسابات بشأن رأيهم المهنى فى صدق وعدالة القوائم المالية أثر اكتشاف مراقب الحسابات للتلاعب، والذى يتم قياسة من خلال اختيار مراقبى الحسابات لنوع الرأى (غير متحفظ غير متحفظ معدل، متحفظ، معاكس، امتناع عن إبداء الرأى) حيث الرأى الصحيح للحالة محدد مسبقاً وفقاً للحالة المقدمة بأن يكون الرأى هو رأى متحفظ، أما دقة رأى مراقبى الحسابات يقصد بها الإتساق بين مراقبى الحسابات المشاركين فى التجربة فيما يتعلق بالرأى الفنى الذى تم التوصل إليه بشأن القوائم المالية التى تم مراجعتها، ويتم قياسها من خلال حساب درجة التشتت فى رأى مراقبى الحسابات (Baldauf & Steckel, 2012).

٣/٤/٦ مجتمع وعينة الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة مراقبى الحسابات الممارسين لمراجعة حسابات الشركات المساهمة فى مصر. ولقد بلغ إجمالى الحالات التجريبية الموزعة ٧٠ حالة تجريبية، حيث تم تقسيم المشاركين فى التجربة إلى عينتين، العينة الأولى "عينة المراجعة الفردية" (موزع عليهم ٣٥ حالة تجريبية) العينة الثانية "عينة المراجعة المشتركة" (موزع عليهم ٣٥ حالة تجريبية)، وقد تم استبعاد ٩ حالات تجريبية من العينة الأولى، و٤ حالات تجريبية من العينة الثانية لعدم استكمال الإجابات المطلوبة، فأصبحت عدد المشاهدات النهائية ٥٧ مشاهدة.

٤/٤/٦ وصف وإجراءات الحالة التجريبية

اعتمد الباحث على حالة افتراضية لشركة[٢٨]، صافى الربح القابل للتوزيع لها عن السنة المالية الحالية يبدو أنه سيكون أقل من المتوقع من جانب المحللين الماليين المتابعين للشركة، مما يمثل أخبار سيئة ستؤثر بالتبعية بالسلب على سعر سهم الشركة، وأنه يمتلك أعضاء مجلس الإدارة نسبة ٤٠% من أسهم الشركة حتى يكون هناك سبب واضح لدى مراقبى الحسابات المشاركين فى التجربة بوجود دافع لدى إدارة الشركة لإرتكاب غش فى القوائم المالية بهدف زيادة الأرباح للتأثير إيجاباً على سعر السهم. ولقد قدم الباحث للعينة الأولى "عينة المراجعة الفردية"، مجموعة من المعلومات عن الشركة، إضافة إلى معلومات مالية أساسية ملخصة عن الشركة، وكذلك ما توصل إليه مراقب الحسابات- بفرض أنه هو من قام بالحصول على هذه المعلومات- بشأن حسابات العملاء والمبيعات، وملاحظات أخرى ونتيجة مناقشته مع الإدارة بشأن ما يراه من تعديلات ورأى الإدارة على ذلك، ولقد طلب من مراقبى الحسابات المشاركين فى التجربة دراسة وتحليل المعلومات الواردة بشأن الحالة المقدمة لهم ثم الإجابة على مجموعة من الأسئلة تتعلق بتحديد مظاهر وجود غش فى القوائم المالية، وتقديرهم لمخاطر وجود تحريفات جوهرية فى حسابات العملاء والمبيعات، وتقديرهم لمخاطر وجود غش فى القوائم المالية، كما طلب منهم إبداء رأيهم المهنى عن الحالة.

أما العينة الثانية "عينة المراجعة المشتركة" فقد قدم الباحث لها نفس الحالة الافتراضية التى تم تقديمها للعينة الأولى، مع طلب الإجابة عن نفس الأسئلة، مع إضافة مجموعة من الأسئلة تتعلق بالسمات الفنية أو العوامل لمدخل المراجعة المشتركة التى أدت إلى تحسين أو تخفيض جودة عملية المراجعة المشتركة، والتى تناولتها الدراسات السابقة.

وأخيراً طلب من مراقبى الحسابات المشاركين فى عينتى الدراسة الإجابة عن مجموعة من الأسئلة بشأن قياس الخبرة، بما يسمح من اختبار مدى وجود فروق معنوية بين متوسط مستويات الخبرة لعينتى الدراسة، وذلك للتأكد من أن النتائج التى يتم التوصل إليها لم تتأثر باختلاف مستويات الخبرة بين المشاركين.

---

[٢٨] تم الاعتماد فى تطوير الحالة على كل من (Baldauf & Steckel,2012)، ومجموعة من التحفظات التى كانت أساس لأبداء رأى متحفظ لمكتب مزارز على القوائم المالية لأحدى الشركات مع التصرف، اضافة إلى بعض الأسئلة من تطوير الباحث.

٥/٦ نتائج اختبار فروض البحث

يعرض ويفسر الباحث فى هذه الفرعية نتائج فروض البحث التى تم التوصل إليها من خلال تحليل استجابات عينتى الدراسة باستخدام مجموعة من الاختبارات الاحصائية الملائمة لنوع قياس البيانات (ترتيبى، أو كمى)، ولعدد العينات (عينتين، أو ثلاث عينات فأكثر)، ولمدى استقلال العينات (مستقلة، أو غير مستقلة)[٢٩]، على النحو التالى:

٥/٦/ ١ الإحصاء الوصفى

قام الباحث باختبار مدى وجود فروق معنوية بين متوسط مستوى المؤهلات الدراسية، وكذلك سنوات الخبرة، لعينتى الدراسة، للتأكد من أن النتائج التى يتم التوصل إليها لم تتأثر باختلاف مستوى المؤهل الدراسى، أو مستوى الخبرة بين عينتى الدراسة (جدول رقم ٢) وذلك باستخدام اختبار مان ويتنى Mann-Whitney Test لعينتين مستقلتين. وقد أشارت نتائج الاختبار إلى عدم وجود فروق معنوية بين مستوى المؤهل الدراسى، وكذلك بين مستوى الخبرة للعينة الأولى والعينة الثانية حيث كانت قيمة P-value مساوية ٠,٨٤٠، ٠,٦٢٣ على التوالى. ومن ثم يخلص الباحث أن نتائج الاختبارات الإحصائية لن تتأثر باختلاف مستويات المؤهل الدراسى، أو مستويات الخبرة للمشاركين فى عينتى الدراسة المتقابلتين. ويرجع الباحث هذه النتيجة إلى العشوائية التى تم الاعتماد عليها فى توزيع الحالات التجريبية بين المشاركين فى الدراسة التجريبية.

جدول رقم (٢) نتيجة اختبار مان ويتنى للفرق فى متوسط مستوى المؤهلات الدراسية، وسنوات الخبرة بين عينتى الدراسة

Test Statistics[a]

	Qualification	Experience
Mann-Whitney U	795.000	752.500
Wilcoxon W	1146.000	1103.500
Z	-.202-	-.491-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.840	.623

a. Grouping Variable: code

Ranks

	code	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Qualification	1	26	44.08	1146.00
	2	62	44.68	2770.00
	Total	88		
Experience	1	26	42.44	1103.50
	2	62	45.36	2812.50
	Total	88		

[٢٩] اعتمد الباحث فى تحديد الاختبارات الاحصائية المستخدمة فى البحث على، سليمان، أسامة ربيع أمين. ٢٠٠٧. **التحليل الإحصائى باستخدام برنامج SPSS**-الطبعة الثانية، قسم الإحصاء والرياضة والتأمين، كلية التجارة - جامعة المنوفية.

كما وجد الباحث أن ٢٦,٩ % من مراقبى الحسابات المشاركين فى العينة الأولى، و١٧,٧ % من مراقبى الحسابات المشاركين فى العينة الثانية، أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، كما أن من بينهم أعضاء فى جمعيات مهنية أخرى.

٢/٥/٦ نتائج اختبارات فروض البحث

لاختبار الفرض الفرعى (١/أ)، تم استخدام اختبار مان ويتنى لاختبار فرض العدم بأن: لا يكون تقدير مراقبى الحسابات الذين يؤدون المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة لمخاطر الغش أعلى مقارنة بمدخل المراجعة الفردية. وذلك للأسئلة (١/١، ٢/١، ٣/١، ٤/١)[٣٠] المتعلقة بتحديد عينتى الدراسة لمظاهر الغش فى القوائم المالية، وكذلك الأسئلة (٢، ٣، ٤) المتعلقة بتقدير عينتى الدراسة لمخاطر الغش فى كل من حساب العملاء والمبيعات، والقوائم المالية ككل.

وقد جاءت نتائج الاختبار (جدول رقم ٣)، بالنسبة للأسئلة (١/١، ٢/١، ٤/١) تشير إلى أن متوسط الرتب للعينة الأولى أقل من متوسط الرتب للعينة الثانية، وكانت الفروق معنوية للسؤالين (١/١،٤/١)، (Z=-2.289, p=.022)، (Z=-2.849, p=.004) على التوالى. بينما كانت الفروق غير معنوية للسؤاليين (٢/١، ٣/١)، (Z =-1.501, p =.133)، (Z=-.743, p=.457) على التوالى، ويرجع الباحث عدم وجود فروق معنوية لهذين السؤاليين إلى أن القوائم المالية المقدمة لا تتضمن غش ناتج عن تبديد الأصول، أو المبالغة فى الأصول. وفيما يتعلق بالأسئلة (٢، ٣، ٤) الخاصة بتقدير عينتى الدراسة لمخاطر الغش فى كل من حساب العملاء والمبيعات، والقوائم المالية ككل، كانت الفروق بين عينتى الدراسة معنوية حيث (Z=-2.549, p =.011) ، (Z=-2.932, p=.003) ، (Z=2.889, p=.004) على التوالى، وبالرجوع إلى متوسط الرتب وجد الباحث أن النتائج الاحصائية تشير إلى أن تقدير عينة المراجعة المشتركة لمخاطر الغش فى حساب العملاء، والمبيعات والقوائم المالية ككل أعلى من تقدير عينة المراجعة الفردية.

[٣٠] قد تم استبعاد السؤال ١/٥ المتعلق بتحديد عينتى الدراسة لمظاهر أخرى للغش لم يذكرها الباحث، ولم يجاوب من مفردات العينتين على ذلك السؤال سوى عدد قليل غير مجدى احصائياً، لذلك تم استبعاده ذلك السؤال من التحليل.

جدول رقم (٣) نتيجة اختبار مان ويتنى للفرق فى متوسط تقييم مظاهر الغش وتقدير المخاطر بين عينتى الدراسة

Ranks

	code	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Q1.1	1	26	23.79	618.50
	2	31	33.37	1034.50
	Total	57		
Q1.2	1	26	26.10	678.50
	2	31	31.44	974.50
	Total	57		
Q1.3	1	26	30.31	788.00
	2	31	27.90	865.00
	Total	57		
Q1.4	1	26	22.60	587.50
	2	31	34.37	1065.50
	Total	57		
Q2	1	26	23.21	603.50
	2	31	33.85	1049.50
	Total	57		
Q3	1	26	22.35	581.00
	2	31	34.58	1072.00
	Total	57		
Q4	1	26	22.42	583.00
	2	31	34.52	1070.00
	Total	57		

Test Statistics[a]

	Q1.1	Q1.2	Q1.3	Q1.4	Q2	Q3	Q4
Mann-Whitney U	267.500	327.500	369.000	236.500	252.500	230.000	232.000
Wilcoxon W	618.500	678.500	865.000	587.500	603.500	581.000	583.000
Z	-2.289-	-1.501-	-.743-	-2.849-	-2.549-	-2.932-	-2.889-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.022	.133	.457	.004	.011	.003	.004

a. Grouping Variable: code

وبناءً على نتيجة الاختبار الإحصائى يمكن للباحث رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأن **يكون تقدير مراقبى الحسابات الذين يؤدون المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة لمخاطر الغش أعلى مقارنة بمدخل المراجعة الفردية، أى قبول الفرض الفرعى** (١/أ).

ولاختبار فرض العدم (١/ب): **لا يكون تقرير مراقبى الحسابات عن القوائم المالية التى تتضمن غشاً أكثر سلامة فى حالة تأدية المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة مقارنة بمدخل المراجعة الفردية، وحيث أن ذلك الفرض يتضمن اختبار صحة ودقة رأى مراقبى الحسابات فى حالة تأدية المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة مقارنة بمدخل المراجعة الفردية**، فقد قام الباحث بتحليل النسب للسؤال الخامس المستخدم لقياس الرأى الذى يبدية مراقبى الحسابات فى كل من عينة المراجعة الفردية والمشتركة (جدول رقم ١/٤، ٢/٤)، كانت نسبة الإجابة الصحيحة على ذلك السؤال لعينة المراجعة الفردية ٥٠%، بينما نسبة الإجابة الصحيحة لعينة المراجعة المشتركة ٧١%، مما يشير إلى أن **مدخل المراجعة المشتركة يحسن من جودة أحكام مراقبى الحسابات.**

جدول رقم (١/٤) رأى مراقبى الحسابات فى عينة المراجعة الفردية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير متحفظ مع لفت الانتباه	10	38.5	38.5	38.5
	متحفظ	13	50.0	50.0	88.5
	معاكس	3	11.5	11.5	100.0
	Total	26	100.0	100.0	

جدول رقم (٢/٤) رأى مراقبى الحسابات في عينة المراجعة المشتركة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير متحفظ مع لفت الانتباه	3	9.7	9.7	9.7
	متحفظ	22	71.0	71.0	80.6
	معاكس	6	19.4	19.4	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

كما قام الباحث باختبار ما إذا كان هناك علاقة بين مدخل المراجعة ورأى المراجعة وذلك باستخدام اختبار كا^2 chi-square test، وقد جاءت نتائج الاختبار (جدول رقم ٥) تشير إلى وجود علاقة معنوية بين مدخل المراجعة، ورأى المراجعة الذى يصدره مراقب الحسابات حيث (χ^2= 6.897, p=.032)، ومن ثم، تشير هذه النتائج معاً، إلى أن **مدخل المراجعة المشتركة يساعد مراقبى الحسابات على إبداء رأى**

صحيح فى صدق وعدالة القوائم المالية أثر اكتشافهم للغش بصورة أعلى مقارنة بمدخل المراجعة الفردية.

جدول رقم (٥) نتيجة اختبار كا٢ لمدى وجود علاقة بين مدخل ورأى المراجعة

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	6.696[a]	2	.035
Likelihood Ratio	6.897	2	.032
Linear-by-Linear Association	4.884	1	.027
N of Valid Cases	57		

a. 2 cells (33.3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 4.11.

وقد قام الباحث بقياس مدى التشتت فى رأى مراقبى الحسابات فى كل من عينة المراجعة الفردية والمشتركة، وذلك لاختبار دقة أحكام مراقبى الحسابات المشاركين فى عينة المراجعة الفردية مقارنة بدقة أحكام مراقبى الحسابات المشاركين فى عينة المرجعة المشتركة. ولقد أشارت نتائج الإنحراف المعيارى لعينتى الدراسة إلى أن التشتت فى أحكام مراقبى الحسابات فى عينة المراجعة الفردية (الإنحراف المعيارى =٠.٦٦٧) أعلى منه فى عينة المراجعة المشتركة (الانحراف المعيارى =٠.٥٣٩)، مما يشير إلى أن **مدخل المراجعة المشتركة يحسن من دقة أحكام مراقبى الحسابات فى صدق وعدالة القوائم المالية أثر اكتشافهم للغش بصورة أعلى مقارنة بمدخل المراجعة الفردية.**

بأخذ النتائج السابقة معاً، يمكن للباحث **رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل** بأن سلامة تقرير مراقبو الحسابات عن القوائم المالية التى تتضمن غش من المحتمل أكثر أن تكون أعلى فى حالة تأدية المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة مقارنة بمدخل المراجعة الفردية، أى **قبول الفرض الفرعى (١/ب).**

ولتدعيم قبول الفرض الفرعى (١/ب) قام الباحث بالتعامل مع عينة المراجعة المشتركة كثلاث عينات فرعية، العينة الفرعية الأولى تتمثل فى مجموعة مراقب الحسابات الأول فى عملية المراجعة المشتركة، بينما تتمثل العينة الفرعية الثانية فى مجموعة مراقب الحسابات الثانى فى عملية المراجعة المشتركة، أما العينة الفرعية الثالثة فتتمثل فى تضافر جهود العينتين الفرعيتين للوصول إلى رأى المراجعة المشتركة أى تتمثل فى عينة المراجعة المشتركة ذاتها.

وللتحقق من مدى وجود فروق معنوية بين متوسط مدى الاشتراك فى عملية مراجعة مشتركة، وعدد مرات الاشتراك، وسنوات الخبرة فى أداء عملية المراجعة المشتركة، استخدم الباحث اختبار مان ويتنى، حيث أشارت نتائج الإختبار إلى عدم وجود فروق معنوية بين كل من مدى الاشتراك، وعدد مرات، وسنوات الخبرة فى أداء عملية المراجعة المشتركة بين العينة الفرعية الأولى والثانية، حيث (Z=-1.412, p=.158) ، (Z=-1.394, p=.163) (Z=-.567, p=.570) على التوالى، مما يشير إلى نتائج الاختبارات الاحصائية لن تتأثر بتلك العوامل، وأن العوامل المحددة لرأى المراجعة المشتركة هى العوامل التى يتضمنها مدخل المراجعة المشتركة ذاته، وليس العوامل المتعلقة بمراقب الحسابات المشارك فى عملية المراجعة المشتركة.

ويتحليل الباحث للسؤال الخامس المتعلق بالرأى الذى يبديه المشاركين فى القوائم المالية التى تتضمن غش وذلك فى العينة الفرعية الأولى، والثانية والثالثة على التوالى، وجد الباحث أن نسبة الإجابة الصحيحة كانت ٦١.٣%، ٣٨.٧%، ٧١%، بانحراف معيارى ٠.٥٧٥، ٠.٧٦٢، ٠.٥٣٩ على التوالى مما يشير إلى أن **مدخل المراجعة المشتركة يؤثر إيجاباً على جودة ودقة أحكام مراقبى الحسابات فى القوائم المالية التى تتضمن غش.**

وباستخدام اختبار فريدمان Friedman Test لاختبار مدى وجود فروق معنوية بين رأى مراقبى الحسابات فى العينة الفرعية الأولى والثانية والثالثة، أشارت نتائج الاختبار الإحصائى (جدول رقم ٦) إلى وجود فروق معنوية بين رأى مراقبى الحسابات فى العينات الفرعية الثلاثة حيث (χ2= 8.073, p=.018).

جدول رقم (٦) نتيجة اختبار فريدمان لتحديد الفرق بين وسيطات رأى مراقبى الحسابات فى العينات الفرعية الثلاثة

N	31
Chi-square	8.073
df	2
Asymp. Sig.	.018

a. Friedman Test

ولتحديد مصدر الاختلاف بين متوسط رأى مراقبى الحسابات داخل العينة الفرعية الأولى والثانية والثالثة، قام الباحث بإجراء المقارنات الثنائية باستخدام اختبار مان ويتنى للعينتين الفرعيتين الأولى مع الثانية باعتبارهما عينتان مستقلتان، واختبار ويلكوكسون للرتب ذات الإشارة Wilcoxon Signed Ranks Test للعينتين الفرعيتين الأولى مع الثالثة، والعينتين الفرعيتين الثانية مع الثالثة، باعتبار كل منهما تمثل عينتين غير مستقلتين، ولقد

أشارت نتائج اختبار مان ويتنى (جدول رقم ٧) إلى عدم وجود فروق معنوية بين متوسط رأى مراقب الحسابات الأول الفردى "العينة الفرعية الأولى"، ورأى مراقب الحسابات الثانى الفردى " العينة الفرعية الثانية"، حيث (Z=-.023, p= .981).

بينما أشارت نتائج اختبار ويلكوكسون (جدول رقم ٨) إلى وجود فروق معنوية بين رأى مراقب الحسابات الأول الفردى "العينة الفرعية الأولى"، ورأى المراجعة المشتركة "العينة الفرعية الثالثة"، وكذلك بين رأى مراقب الحسابات الثانى الفردى "العينة الفرعية الثانية" ورأى المراجعة المشتركة "العينة الفرعية الثالثة" حيث كانت (Z=-3.051, p= .002) ، (Z= -2.236, p= .025) على التوالى.

جدول رقم (٧) نتيجة اختبار مان ويتنى للفرق فى متوسط رأى المراجعة بين العينتين الفرعيتين الأولى والثانية

	q51.2
Mann-Whitney U	479.000
Wilcoxon W	975.000
Z	-.023-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.981

a. Grouping Variable: code

جدول رقم (٨) اختبار ويلكوكسون للفرق بين وسيطى مجتمعين فى حالة العينات غير المستقلة

للفرق بين وسيطى العينة الفرعية الأولى والثالثة

Test Statistics[b]

	Q5.J - Q5S1
Z	-3.051-[a]
Asymp. Sig. (2-tailed)	.002

a. Based on negative ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

للفرق بين وسيطى العينة الفرعية الثانية والثالثة

Test Statistics[b]

	Q5.J - Q5S2
Z	-2.236-[a]
Asymp. Sig. (2-tailed)	.025

a. Based on negative ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

وبأخذ النتائج السابقة معاً، يصل الباحث إلى أن مدخل المراجعة المشتركة يؤثر إيجابا على سلامة تقرير مراقبى الحسابات عن القوائم المالية التى تتضمن غش. ويدعم قبول الباحث للفرض ١/ب.

وبقبول الفرض الفرعى الأول والثانى للفرض الأول ، يمكن للباحث قبول الفرض الأول للبحث بأن مراقبى الحسابات الذين يؤدون المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة يكونون أكثر كفاءة فى كشف الغش والتقرير عنه مقارنة بزملائهم الذين يؤدون المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة الفردية.

ولاختبار الفرض الثانى للبحث، للتحقق من السمات الفنية لمدخل المراجعة المشتركة التى أدت إلى زيادة كفاءة مراقبى الحسابات الذين يؤدون المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة مقارنة بمراقبى الحسابات الذين يؤدون المراجعة من خلال مدخل المراجعة الفردية، قام الباحث بتحليل استجابات مراقبى الحسابات فى العينة الفرعية الأولى والثانية من عينة المراجعة المشتركة، المتعلقة بالسمات الفنية لمدخل المراجعة المشتركة التى أثرت فى رأيهم على القوائم المالية، وباستخدام مقياس ليكرت من ١:٥، حيث (١) تشير إلى أن السمة الفنية لها أثر منخفض جدا على رأى مراقب الحسابات على القوائم المالية ، بينما (٥) تشير أن السمة الفنية لها أثر مرتفع جداً على رأى مراقب الحسابات على القوائم المالية ، وبينهما درجات متفاوتة لدرجة تأثر رأى مراقب الحسابات على القوائم المالية بالسمة الفنية. وجد الباحث أن ما بين ٨٠.٦% - ٩٣.٦% من مراقبى الحسابات فى العينتين الفرعيتين الأولى والثانية كانت استجابتهم ما بين مرتفع ومرتفع جداً لمجموعة من السمات الفنية التى أثرت على رأيهم المشترك وجعلته يختلف معنوياً عن رأيهم الفردى داخل نفس العينة، وهذه السمات الفنية هى ما يتيحه مدخل المراجعة المشتركة من تنسيق بين زميلى المراجعة، سهولة الاتصال، إمكانية تبادل وتعديل الأفكار، الإشراف المتبادل لكل منهما على الآخر، مناقشة النتائج والاستنتاجات، والعصف الذهنى، إضافة إلى ما أدى إليه مدخل المراجعة المشتركة من زيادة الإستقلال نتيجة الشعور بعدم مواجهة ضغوط الإدارة بشكل منفرد.

وباستخدام اختبار مان ويتنى للتحقق من مدى وجود فروق معنوية بين مراقبى الحسابات فى العينة الفرعية الأولى والثانية فيما يتعلق بالسمات الفنية التى أثرت على تكوين رأيهم المهنى المشترك، أشارت نتائج الاختبار إلى عدم وجود فروق معنوية بين متوسط استجابة العينتين الفرعيتين، أى أن هناك اتفاق بينهما على الأثر الإيجابى لتلك السمات على سلامة رأى المراجعة المشتركة (جدول رقم ٩).

جدول رقم (٩) نتيجة اختبار مان ويتنى للفرق فى متوسط تأثير السمات الفنية ذات الأثر الإيجابى على رأى المراجعة بين العينتين الفرعيتين الأولى والثانية

	Q61	Q62	Q63	Q64	Q65	Q66	Q67
Mann-Whitney U	463.000	456.000	463.000	459.000	472.500	456.000	426.500
Wilcoxon W	928.000	984.000	991.000	987.000	937.500	984.000	891.500
Z	-.391-	-.529-	-.348-	-.429-	-.165-	-.528-	-1.136-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.696	.597	.728	.668	.869	.597	.256

a. Grouping Variable: code

أما فيما يتعلق بمشكلة التقاعس المتعمد التى قد تظهر نتيجة أداء عملية المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة المشتركة، والتى تعنى أنه قد لا يقوم مراقبى الحسابات فى إطار أداء المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة المشتركة بالعناية المهنية اللازمة اعتماداً من كل منهما أن زميل المراجعة سيقوم باكتشاف التحريفات الجوهرية المحتملة وأنه سيقوم بالحد الأقصى من الجهد، وتجميع الأدلة، وجد الباحث أن ٥١.٧% من مراقبى الحسابات فى العينة الفرعية الأولى، وأن ٥٨% من مراقبى الحسابات فى العينة الفرعية الثانية، يرى أن زميل المراجعة سوف يعتمد عليه فى اكتشاف التحريفات الجوهرية، وأن زميل المراجعة بذلك لن يقوم بأداء عمله بالعناية المهنية اللازمة، كما وجد الباحث أن ٥١.٦% من مراقبى الحسابات فى العينة الفرعية الأولى، و ٦٤.٦% من مراقبى الحسابات فى العينة الفرعية الثانية، يجدون أن مدخل المراجعة المشتركة سيؤدى بهم إلى افتراض أن زميل المراجعة سيقوم باكتشاف التحريفات الجوهرية المحتملة، وأنه سيقوم بالحد الأقصى من الجهد وتجميع الأدلة، ومن ثم يمكنهم الاعتماد على عمله، وبالتحقق من مدى الاختلاف فى الرأى بين مراقبى الحسابات فى العينة الفرعية الأولى والثانية، فيما يتعلق بتلك الاستجابات، أشارت نتائج اختبار مان ويتنى إلى عدم وجود فروق معنوية بين المجموعتين الفرعيتين الأولى والثانية، فيما يتعلق بمشكلة التقاعس المتعمد (جدول رقم ١٠).

جدول رقم (١٠) نتيجة اختبار مان ويتنى للفرق في متوسط تأثير مشكلة التقاعس المتعمد على رأى المراجعة بين العينتين الفرعيتين الأولى والثانية

	Q68.1	Q69.1
Mann-Whitney U	405.500	436.500
Wilcoxon W	901.500	932.500
Z	-1.107-	-.701-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.268	.483

a. Grouping Variable: code

وبأخذ النتائج السابقة معاً، يخلص الباحث إلى أن هناك اتفاقاً بين العينتين الفرعيتين لمراقبى الحسابات داخل عينة المراجعة المشتركة، على تأثر رأيهم المشترك فى القوائم المالية بالسمات الفنية التى يحددها طريقة سير عمل مدخل المراجعة المشتركة سواء السمات التى لها تأثير إيجابى على تحسين جودة أحكام مراقبى الحسابات – مثل جهود التنسيق، وسهولة الاتصال، وتبادل الأفكار وتعديلها، ومناقشة النتائج والاستنتاجات بما تضمنه من عصف ذهنى، علاوة على زيادة الاستقلال– ، أو السمات التى لها تأثير سلبى على تحسين جودة أحكام مراقبى الحسابات مثل مشكلة التقاعس المتعمد الذى تؤدى بمراقب الحسابات الاعتماد على جهود زميله فى عملية المراجعة المشتركة ومن ثم التخفيض من جهوده. وحيث أن

بصفة عامة، النتائج التى توصل إليها الباحث والتى أدت به إلى قبول الفرض الأول للبحث أشارت إلى أن مدخل المراجعة المشتركة أثر إيجاباً على رأى مراقبى الحسابات فى عينة المراجعة المشتركة مقارنة برأى مراقبى الحسابات الفردى سواء داخل عينة المراجعة الفردية، أو رأيهم الفردى داخل عينة المراجعة المشتركة (العينة الفرعية الأولى والثانية)، الأمر الذى يشير إلى أن السمات الفنية الإيجابية المحددة لأداء عملية المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة المشتركة تفوق السمات الفنية ذات التأثير السلبى على أداء عملية المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة المشتركة، ومن ثم يكون الأثر النهائى لها أثراً إيجابياً على كفاءة مراقبى الحسابات فى كشف الغش والتقرير عنه ومن ثم يؤدى ذلك بالباحث إلى **قبول الفرض الثانى "تؤثر السمات الفنية لمدخل المراجعة المشتركة إيجاباً على كفاءة مراقبى الحسابات فى كشف الغش والتقرير عنه".**

٦/٦ النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة :

بشأن نتائج البحث فإنه باستخدام عينتين مستقلتين من مراقبى الحسابات، تتكون العينة الأولى من ٢٦ مراقب حسابات يمثلون عينة المراجعة الفردية، بينما تتكون العينة الثانية من ٦٢ مراقب حسابات يمثلون عينة المراجعة المشتركة، أى بعدد مشاهدات ٣١ مشاهدة لعينة المراجعة المشتركة، اختبرت الدراسة، من خلال دراسة تجريبية، أثر مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات فى الكشف والتقرير عن الغش فى القوائم المالية مقارنة بمدخل المراجعة الفردية.

ولقد أشارت النتائج التجريبية للدراسة إلى أن مراقبى الحسابات، الذين يؤدون عملية المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة، تكون تقدرياتهم لمخاطر الغش فى القوائم المالية التى تتضمن غشاً أعلى مقارنة بتقديرات مراقبى الحسابات لتلك المخاطر، الذين يؤدون عملية المراجعة من خلال مدخل المراجعة الفردية. كما أشارت النتائج إلى أن سلامة رأى المراجعة كانت أعلى فى حالة تأدية المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة مقارنة بمدخل المراجعة الفردية. وتشير هذه النتائج معاً إلى أن مراقبى الحسابات الذين يؤدون المراجعة من خلال مدخل المراجعة المشتركة يكونون أكثر كفاءة فى كشف الغش والتقرير عنه مقارنة بمدخل المراجعة الفردية.

كما قام الباحث باختبار السمات الفنية التى تتضمنها طريقة سير عمل المراجعة المشتركة التى تؤثر على كفاءة مراقبى الحسابات. ولقد أشارت النتائج الإحصائية إلى أن هناك اتفاقاً بين مراقبى الحسابات داخل عينة المراجعة المشتركة على الأثر الإيجابى لكل

من جهود التنسيق، وسهولة الاتصال، وتبادل الأفكار وتعديلها، ومناقشة النتائج والاستنتاجات بما تتضمنه من عصف ذهنى، علاوة على زيادة الاستقلال على تحسين جودة أحكامهم فى القوائم المالية التى تتضمن غش. كما أن مشكلة التقاعس المتعمد قد تؤثر سلباً على كفاءة أداء مراقبى الحسابات عند أداء المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة المشتركة. إلا أن السمات لفنية ذات الأثر الإيجابى على كفاءة مراقبى الحسابات فى كشف الغش والتقرير عنه كان تأثيرها أكبر من السمات الفنية ذات الأثر السلبى على تلك الكفاءة، الأمر الذى أدى فى النهاية إلى قدرة مدخل المراجعة المشتركة على تحسين أحكام مراقبى الحسابات فى القوائم المالية التى تتضمن غش.

وبشأن توصيات البحث فإن النتائج التى توصل إليها الباحث تقوده لأن يوصى بضرورة اهتمام المشرع المصرى بتعديل التشريعات القائمة بتوسيع نطاق تطبيق مدخل المراجعة المشتركة بشكل إجبارى على جميع الوحدات الاقتصادية ذات حجم رأس مال أو حجم معاملات كبير نسبياً يحدد مقداره هؤلاء المشرعون. كما يوصى الباحث بضرورة الرقابة على عملية إجراء المراجعة المشتركة المقررة بالقوانين الحالية من خلال الجهات الرقابية ذات الصلة مثل هيئة الرقابة المالية إلى أن يتم إنشاء تنظيم مهنى مصرى رسمى، حتى لا يتحول تطبيق هذا المدخل إلى شكل صورى لمجرد الالتزام بالقانون، ومن ثم لا يؤدى إلى المنافع المرجوة منه فى زيادة جودة عملية المراجعة، مع تغليظ العقوبات فى حالة وجود أى اتفاق بين شركتين من شركات المراجعة يؤدى إلى جعل عملية المراجعة المشتركة مجرد عملية صورية، وتحويلها بشكل غير قانونى إلى عملية مراجعة فردية. كما يوصى الباحث بضرورة اهتمام البحث الأكاديمى بالقضايا المتعلقة بجودة المراجعة بصفة عامة، وبمدخل المراجعة المشتركة الذى يعمل كآلية لتحقيق هذه الجودة بصفة خاصة، إضافة إلى ضرورة تطوير مقررات المراجعة فى أقسام المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة المصرية، لتتضمن موضوع مدخل المراجعة المشتركة، لتطوير الممارسة المهنية من جهة، وتحقيق أفضل استجابة مهنية لأحدث التطورات فى مداخل أداء عملية المراجعة من جهة أخرى. وأخيراً، يوصى الباحث، بضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بتنمية قدرات مراقبى الحسابات بشأن مدخل المراجعة المشتركة ومزايا فريق العمل والعصف الذهنى.

وبشأن مجالات البحث المقترحة فإن الباحث يجد أن هناك موضوعات تتعلق بمداخل المراجعة المختلفة وأثرها على النواحى المختلفة لجودة المراجعة، تحتاج إلى دراسة

فى واقع الممارسة المصرية ويمكن للباحثين تناولها مستقبلا استكمالاً للخط الحالى للدراسة، ومن هذه الموضوعات:

- أثر مدخل المراجعة المشتركة على أتعاب المراجعة.
- المردود المهنى للمراجعة المشتركة والفحص المحدود المشترك- دراسة مقارنة-.
- أثر مدخل المراجعة المشتركة على تركيز سوق المراجعة.
- الأبعاد السلوكية لمدخل المراجعة المشتركة.
- أثر اختلاف مداخل المراجعة على جودة التقارير المالية.

مراجع البحث

المراجع العربية:

١. الجهاز المركزى للمحاسبات. ١٩٨٨. **القانون رقم (١٤٤) بشأن اصدار قانون الجهاز المركزى للمحاسبات**. متاح على: http://www.caoa.gov.eg

٢. الدويرى، مصطفى محمد إبراهيم. ٢٠٠٥. مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد فى الوحدات الإدارية الحكومية. **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة- جامعة عين شمس، ٤: ١٧٧- ٢٢٣.

٣. الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠٠١. **القانون رقم (١٤٨) التمويل العقارى**. متاح على: http://www.efsa.gov.eg

٤. ـــــــ. ٢٠٠٦. **قرار رئيس الهيئة العامة لسوق المال رقم (١٠٦)**. متاح على: http://www.efsa.gov.eg

٥. ـــــــ. ٢٠١٣. **قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٧٢) بشأن الضوابط التنظيمية والرقابية لنشاط التخصيم**. متاح على: http://www.efsa.gov.eg

٦. سليمان، أسامة ربيع أمين. ٢٠٠٧. **التحليل الإحصائى باستخدام برنامج SPSS**- الطبعة الثانية، قسم الإحصاء والرياضة والتأمين، كلية التجارة- جامعة المنوفية.

٧. عبد الحليم، أحمد حامد محمود. ٢٠١٤. العوامل المؤثرة فى اكتشاف المراجع الخارجى للغش فى القوائم المالية- دراسة ميدانية مقارنة. **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، ٢(٥١) الجزء الأول: ١١٧- ١٦٠.

٨. على، عبد الوهاب نصر. ٢٠٠٥. أثر محددات التلاعب فى القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وأثر ذلك على تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية (مع دراسة تجريبية). **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، ١(٤٢): ٩- ٥٠.

٩. عيسى، سمير كامل. ٢٠٠٨. أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية. **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، ٢(٤٥): ١- ٤٧.

١٠. نويجى، حازم محفوظ محمد عمر. ٢٠٠٧. **أثر مساءلة مراقب الحسابات عن اكتشاف التلاعب والتقرير عنه على تخطيط أعمال المراجعة- مع دراسة تطبيقية في بيئة الممارسة المهنية في مصر**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.

١١. وزارة الاستثمار. ١٩٨٨. **القانون رقم (١٤٦) الشركات العاملة فى مجال تلقى الأموال لاستثمارها**. متاح على: http://www.investment.gov.eg

١٢. ـــــــ. ٢٠٠٦. معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١). **اضمحلال قيمة الأصول**. متاح على: http://www.bsic.gov.eg/egeyptian_accont.pdf

١٣. وزارة التجارة والصناعة. ١٩٨١. **القانون رقم (١٥٩) شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة**. متاح على: http://www.mfti.gov.eg

١٤. ـــــــ. ١٩٨١. **القانون رقم (١٠) الإشراف والرقابة على التأمين**. متاح على: http://www.mfti.gov.eg

١٥. ـــــــ. ١٩٩٢. **القانون رقم (٩٥) سوق رأس المال**. متاح على: http://www.mfti.gov.eg

١٦. ـــــــ. ٢٠٠٠. **القانون رقم (٩٣) الإيداع والقيد المركزى للأوراق المالية**. متاح على: http://www.mfti.gov.eg

١٧. ـــــــ. ٢٠٠٣. **القانون رقم (٨٨) البنك المركزى والجهاز المصرفى والنقد**. متاح على: http://www.mfti.gov.eg

المراجع الأجنبية

1. Alanezi, F., M. M. Alfaraih, E. A. Alrashaid, and S. S. Alrashaid. 2012. Dual/joint auditors and the level of compliance with international financial reporting standards (IFRS-required disclosure) the case of financial institutions in Kuwait. **Journal of Economic and Administrative Sciences** 28 (2): 109-129.

2. Alsadoun, N., and Y. Aljabr. 2014. Joint Audit and Cost of Equity Capital: Evidence from Saudi Arabia. **available at:** www.fac.ksu.edu.sa/

3. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1997. **Consideration of Fraud in Financial Statement Audit:** Statement on Auditing Standards No. 82. NY. AICPA.

4. ———. 2002. **Consideration of Fraud in Financial Statement Audit**: Statement on Auditing Standards No.99. NY. AICPA.

5. Arens, A. A., R. J. Elder, and M. S. Beasley. 2014. **Auditing and assurance services: an integrated approach**, 15th edition, Pearson Education.

6. Baldauf, J., and R. Steckel. 2012. Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report an Empirical Study. **International Journal of Economic Sciences and Applied Research** 5 (2): 7-42.

7. Brazel, J. F., T. D. Carpenter and J. G. Jenkins. 2010. Auditors' Use of Brainstorming in the Consideration of Fraud: Reports from the Field. **The Accounting Review** 85(4): 1273–1301.

8. Bunget, O. C., L. Grigoroi, A. C. Dumitrescu. 2009. Detecting and Reporting the Frauds and Errors by the Auditor. **Megatrend Review** 6(2): 279-292.

9. Carpenter, T. D. 2007. Audit Team Brainstorming, Fraud Risk Identification, and Fraud Risk Assessment: Implications of SAS No. 99. **The Accounting Review** 82(5): 1119–1140.

10. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 2013. **Internal Control- Integrated Framework.** Available at: http://www.coso.org

11. Council of the Institute of Certified Public Accountants of Singapore, AGS 10.2012. **Joint Audits** available at: http://isca.org.sg/media/3624/ags-10.pdf

12. DeAngelo, L. 1981. Audit firm Size and Audit Quality, **Journal of Accounting and Economics**. 3: 183- 199.

13. Deng, M., T. Dana and M. Ye. 2014. Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality? **Journal of Accounting Research** 52(5): 1029-1060.

14. Ernst & Young. 2012. **Lessons learned from our review of restatements**. Available at: www.ey.com/us/accountinglink

15. European Commission. 2010. **Green paper- Audit Policy: Lessons from the Crisis**. available at: www.ec.europa.eu

16. ———. 2011. **Summary of responses green paper - audit policy: lessons from the crisis**. available at: www.ec.europa.eu

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

18. Hammersley, J. S. 2011. A Review and Model of Auditor Judgments in Fraud-Related Planning Tasks. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 30(4): 101–128.

19. Hoffman V. B. and M. F. Zibleman. 2009. Do Strategic Reasoning and Brainstorming Help Auditors change their Standard Audit Procedures in Response to Fraud Risk? **The Accounting Review** 84(3): 811-837.

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

21. International Federation of Accountants. 2008. **Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit In Accordance With International Standards on Auditing.** International Standard on Auditing (ISA) 200 (IFAC).

22. ———. 2008. **The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements.** International Standard on Auditing (ISA) 240 (IFAC).

23. ———. 2008. **Special Considerations—Audits Of Group Financial Statements (Including The Work Of Component Auditors)**. International Standard on Auditing (ISA) 600 (IFAC).

24. Jackson, R. H.G., A. Wood. 2013. The performance of insolvency prediction and credit risk models in the UK: A comparative study. **The British Accounting Review**, 45(3): 183-202.

25. Jane Lin, C., H. Lun Lin, and A. Yen. 2014. Dual audit, audit firm independence, and auditor conservatism. **Review of Accounting and Finance** 13(1): 65-87.

26. Khatab, G. S. 2013. The Effect of Joint Audit and Audit Rotation on the Firm's Value. **International Business Research Conference. available at:** http://wbiworldconpro.com/uploads/melbourne-conference-2013-november/accounting/1384588431_102-Gamal.pdf

27. Lesage, c., N. Ratzinger-Sakel, and J. Kettunen. 2011. Is joint audit bad or good? Efficiency perspective evidence from three European countries. **Working paper available at:** www.ssrn.com/abstract=1982732

28. Lobo, G., L. Paugam, L. Zhang, and J. F. Casta. 2013. Effect of Joint Auditor Pair on Conserv A Tism: Evidence from Impairment Tests. **Working paper available at:** https://halshs.archives-ouvertes.fr/hal-00993007/document

29. Mills, K. 2014. Audit Testing. The Institute Of Internal Auditors. **available at:** https://chapters.theiia.org

30. Muraz, M., and, R. Ziesenib. 2014. How do Reputation and Liability Regimes affect Audit Quality in a Joint Audit Setting? **German Economic Association of Business Administration – GEABA,** Discussion Paper No. 14-23.

31. Okoye, E. I., T. A. Okafor and N. Ijeoma. 2009. Impact of the Fraud Triangle on AudIT Process; the Nigerian Accountant's View. **Advanced Research Journal** 1: 130– 145.

32. Paugam, L., A. Filip, T. Jeanjean and G. Lobo. 2015. **Auditor Leadership in Joint Audit and Audit Quality**. European Accounting Association conference. 38th EAA Conference the University of Strathclyde.

33. Paugam, L., and J.F. Casta. 2012. Joint Audit, Game Theory, and Impairment-Testing Disclosures. **Working paper available at:** https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00671613/document

34. Popova, V. 2012. Integration of Fraud in the Risk of Material Misstatement and the Effect on Auditors, Planning Decisions. **Working paper available at** : www.ssrn.com/abstract=2022227

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

36. Ratzinger-Sakel, N. V. S., S. Audousset-Coulier, J. Kettunen, and C. Lesage. 2012. **What do we know about joint audit?** The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS).

37. ———, ———, ———, and ———. 2013. Joint Audit: Issues and Challenges for Researchers and Policy Makers. **Accounting in Europe**. 10 (2): 175 – 195.

38. Saksena, P.N. 2010. Four Tools (Under the Umbrella of Continuous Improvement) to Help Auditors Prevent/Detect Frauds.**The Journal of American Academy of Business, Cambridge** 15 (2): 28-36.

39. Sikka, P. 2009. Financial crisis and the silence of the auditors. **Accounting, Organizations and Society** 34 (6–7): 868-873.

40. Thinggaard, F. and L. Kiertzner. 2008. Determinants of audit fees: Evidence from a small capital market with a joint audit requirement. **International Journal of Auditing**. 12 (2): 141– 158.

41. Zerni, M., H. Elina, T. Jarvinen, and L. Niemi. 2012. Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits, **European Accounting Review** 21(4): 731-765.

الملاحق

ملحق رقم (١)

نموذج الدراسة التجريبية الخاصة بعينة المراجعة الفردية

جامعة الإسكندرية

كلية التجارة

قسم المحاسبة

السيد المحترم/.....

تحية طيبة وبعد،،،

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان " أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات فى الكشف والتقرير عن الغش فى القوائم المالية"

لذلك أرجو تعاونكم لإتمام هذه الدراسة من خلال الإجابة على الأسئلة الملحقة بدراسة الحالة، ونحيطكم علماً بأن كافة إجاباتكم على الأسئلة وما تتضمنه من بيانات سوف تعالج احصائياً فى سرية تامة وتستخدم فقط لأغراض البحث العلمى .

شاكرين لكم مقدماً حسن تعاونكم مع الباحثة ...،،

الباحثة

دكتورة/ حنان محمد إسماعيل يوسف

مدرس بقسم المحاسبة

بريد الكترونى: Hanan.ismail@alexu.edu.eg

أولاً: المصطلحات الفنية ذات الصلة بموضوع التجربة:

* يقصد بالغش الغش Fraud في القوائم المالية الغش بأنه " فعل متعمد من قبل واحد، أو أكثر من بين الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، أو الموظفين، أو الطرف الثالث، والذى يشمل الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية، الناتجة عن تقارير مالية مضللة أو اختلاس الأصول".

* يقصد بالمراجعة المشتركة Joint Audit " العملية التى يتم فيها تكليف أثنين، أو أكثر، من مراقبى الحسابات بمراجعة القوائم المالية بطريقة تتضمن المشاركة فى تنفيذ عملية المراجعة، على أن يتم إصدار تقرير مراجعة موحد يتم توقيعه من قبل جميع مراقبى الحسابات الذين شاركوا فى عملية المراجعة بما يضمن المسئولية التضامنية لجميع مراقبى الحسابات فيما يتعلق برأى المراجعة الذى تم التوصل إليه".

* يقصد بالالتزام المحتمل Contingent liabilities "إلتزام محتمل أن ينشأ من أحداث سابقة وسيتم تأكيد وجوده بوقوع حدث مستقبلي أو عدم وقوعه . أو إلتزام حالى ينشأعن أحداث سابقة ولكنه لايتطلب تدفق نقدى أو لايمكن قياسه بدرجة كافية من امكانية الاعتماد".

*العصف الذهنى Brainstorming فى مجال المراجعة هو أداه تقوم على تبادل الأفكار بين فريق المراجعة لتوليد مجموعة من الأفكار ذات جودة تتعلق بالغش فى القوائم المالية محل المراجعة، تساعد فى تقدير مخاطر وجود تحريفات جوهرية فى تلك القوائم المالية، وذلك بهدف تحسين أداء مراقب الحسابات بشأن اكتشاف الغش (Carpenter ,2007)

ثانياً : من فضلك قم بدراسة وتحليل الحالة ثم أجب عن الأسئلة اللاحقة بها:

الشركة (س) شركة مساهمة مصرية خاصة مقيدة بالبورصة منذ ١٠ سنوات، وعلى الرغم من أن معدلات نمو الشركة كانت متزايدة خلال السنوات السابقة، إلا أن صافى الربح القابل للتوزيع عن السنة المالية الحالية ٢٠١٤ يبدو أنه سيكون أقل من المتوقع من جانب المحللين الماليين المتابعين للشركة، مما يمثل أخبار سيئة ستؤثر بالتبعية بالسلب على سعر سهم الشركة، يمتلك أعضاء مجلس الإدارة نسبة ٤٠% من أسهم الشركة، هناك مراقب حسابات مكلف بمراجعة حسابات الشركة منذ سنة ٢٠١٣، يقوم بالمراجعة على أساس المخاطر، حيث التركيز على دورة المبيعات ، وحسابات العملاء، ولقد تسلمت الشركة تقريراً برأي نظيف في العام السابق ٢٠١٣.

المعلومات المالية:المعلومات المالية الأساسية للشركة – ملخصة- لعامى ٢٠١٤،٢٠١٣، كالتالى (المبالغ بالجنيه المصرى):

	٢٠١٣	٢٠١٤
إيراد المبيعات	١٧٩٨٨٦٠٠٠	١٧٧٢٩١٠٠٠
المصروفات التشغيلية	٤٣٨٥١٠٠٠	٤٣٦٧٤٠٠٠
الربح التشغيلى	١٨٣٧٢٠٠٠	٦٥٦١٠٠٠
صافى الدخل قبل الضريبة	٢٢٣١٧٠٠٠	٣٧٢٥٧٠٠٠
صافى الدخل	٨٧٠٦٠٠٠٠	١١٢٦٦٨٠٠٠
إجمالى الأصول	٤١٦٠٧٠٠٠٠	٥٢٦٤٢٨٠٠٠

افترض أنك مراقب حسابات الشركة، وقد انتهيت من مراجعة حسابات الشركة عن سنة ٢٠١٤، وقد حددت الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل بمقدار ٥% من صافى الدخل قبل الضريبة

٢٠١٣	١١١٥٨٥٩
٢٠١٤	١٨٦٢٨٥٠

مستوى الأهمية النسبية لعناصر معينة من المعاملات- العملاء، المبيعات- ، قد حددت على أساس ٥٠% من مستوى الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل

٢٠١٣	٥٥٧٩٢٥
٢٠١٤	٩٣١٤٢٥

وفيما يتعلق بأدلة المراجعة:

حسابات العملاء: إجراء المراجعة الأساسى فيما يتعلق بحسابات العملاء، التأكيد على حسابات العملاء فى نهاية السنة، على أساس فحص عينة عشوائية تقدر بنسبة ٥٦% من القيمة الدفترية لحسابات العملاء وكانت نتيجة المراجعة على النحو التالى:

	٢٠١٣	٢٠١٤
القيمة الدفترية للعملاء (بالصافى)	٦٧١٧٦٠٠٠	٨٦٦٢٩٠٠٠
عينة المراجعة (% من حسابات العملاء)	٣٨٩٦٢٠٨٠	٤٨٧٤٤٨٢٠
	%٥٨	%٥٦
أرصدة بعد المراجعة	٣٨٩٥٥٢٥٦	٤٨٧٣٥٢٥٦
الفروق	٦٨٢٣	٩٥٦٣

ناقش مراقب الحسابات الفروق مع الشركة ، ولا ترغب الشركة فى تعديل هذه الفروق.

اضافة إلى ذلك لم تقم الشركة بإرسال مصادقات مع العملاء البالغ رصيدهم فى نهاية سنة ٢٠١٤ مبلغ ٨٠ مليون جنيه مصرى، كما تضمن رصيد العملاء (بالصافى) فى ذلك التاريخ جزء طويل الأجل ولم يبوب على هذا الأساس، ولم يتمكن مراقب الحسابات من تحديد مبلغه أو القيمة الحالية له، ويجب تحميل قائمة الدخل بالفرق بين القيمة الدفترية لهذا الجزء وقيمته الحالية.

معاملات المبيعات: تم اختيار معاملات المبيعات، الفواتير بشكل عشوائى وتم مراجعتها وكانت نتائج المراجعة كالتالى:

	٢٠١٣	٢٠١٤
القيمة الدفترية لمعاملات المبيعات	١٧٩٨٨٦٠٠٠	١٧٧٢٩١٠٠٠
عينة المراجعة (% من المعاملات)	٧٣٨٣٤٩٠٠	٧٩٢٤١٤٠١
	%٤١	%٤٥
القيمة بعد المراجعة	٧٣٧٠٢٦٦٥	٧٩٠٨٩٨٠٨
الفروق	١٣٢٢٣٥	١٥١٥٩٣

ناقش مراقب الحسابات الفروق مع الشركة ، ولا ترغب الشركة فى تعديل هذه الفروق.

المخصصات والاحتياطيات:

- لاحظ مراقب الحسابات أن هناك التزام محتمل بمبلغ ١٧٥٢٨٠٠ جنيه ناتج عن قيام أحد العملاء برفع قضية ضد الشركة، وهناك معلومات من إدارة الشركة أنه إلى حد كبير سيكون الحكم فى صالح العميل، ولم يؤخذ ذلك الإلتزام المحتمل فى الاعتبار عند تكوين المخصصات، حيث ترى الشركة أنه لا ينبغى تكوين مخصص، وعليه لم تقم بتكوين مخصص لهذا الغرض.
- يتضمن رصيد الاحتياطى الرأسمالى فى ٢٠١٤/١٢/٣١ مبلغ ١٠ مليون جنيه تتمثل فى أصول مهداه للشركة وتقضى معايير المحاسبة المصرية اثباته كإيراد مؤجل يستهلك على الإيراد مع إهلاك الأصول المهداه.

تم مراجعة جميع الفئات الأخرى من المعاملات، ولقد قدمت أرصدة الحسابات والافصاحات أدلة تأكيدية عن قيمتها المفصح عنها فى القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها.

*على أساس المعلومات المقدمة:

من فضلك ضع علامة صح (✓) على المربع الذى تختاره لكل سؤال على حدة

	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١- هل توافق على ان هناك تحريف جوهرى فى القوائم المالية للشركة محل الفحص					
١/١-.تزييف القوائم المالية					
١/٢- تبديد الأصول					
١/٣- مبالغة في الأصول					
١/٤- مبالغة في صافى الربح القابل للتوزيع					
١/٥- مظاهر أخرى وهى:					

	منخفضاً جداً	منخفضاً	متوسطاً	مرتفعاً	مرتفعاً جداً
٢- هل سيكون تقديرك لخطر التحريف الجوهرى فى حسابات العملاء					
٣- هل سيكون تقديرك لخطر التحريف الجوهرى فى حسابات المبيعات					
٤- هل سيكون تقديرك لخطر وجود غش فى القوائم المالية					

	غير متحفظ	غير متحفظ مع لفت الانتباه	متحفظ	معاكس	امتناع عن إبداء الرأى
٥-ما هو رأيك على القوائم المالية للشركة؟					

البيانات الشخصية:

المؤهل:

- بكالوريوس.....
- دبلوم دراسات عليا فى .....
- ماجستير فى.....
- دكتوراة فى.....

– الوظيفة الحالية بالمكتب:.....

– تاريخ الترخيص بممارسة المهنة.....

– تاريخ الترخيص بمراجعة حسابات الشركات المساهمة.....

–عضوية الجمعيات المهنية: .....

جمعية:.....

جمعية:.....

ملحق رقم (٢)

نموذج الدراسة التجريبية الخاصة بعينة المراجعة المشتركة

جامعة الإسكندرية

كلية التجارة

قسم المحاسبة

السيد المحترم/.....

تحية طيبة وبعد،،،

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان " أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات فى الكشف والتقرير عن الغش فى القوائم المالية"

لذلك أرجو تعاونكم لإتمام هذه الدراسة من خلال الإجابة على الأسئلة الملحقة بدراسة الحالة، ونحيطكم علماً بأن كافة إجاباتكم على الأسئلة وما تتضمنه من بيانات سوف تعالج احصائياً فى سرية تامة وتستخدم فقط لأغراض البحث العلمى .

شاكرين لكم مقدماً حسن تعاونكم مع الباحثة ...،،

الباحثة

دكتورة/ حنان محمد إسماعيل يوسف

مدرس بقسم المحاسبة

بريد الكترونى: Hanan.ismail@alexu.edu.eg

أولاً: المصطلحات الفنية ذات الصلة بموضوع التجربة:

* يقصد بالغش الغش Fraud فى القوائم المالية الغش بأنه " فعل متعمد من قبل واحد، أو أكثر من بين الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، أو الموظفين، أو الطرف الثالث، والذى يشمل الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية، الناتجة عن تقارير مالية مضللة أو اختلاس الأصول".

* يقصد بالمراجعة المشتركة Joint Audit " العملية التى يتم فيها تكليف أثنين، أو أكثر، من مراقبى الحسابات بمراجعة القوائم المالية بطريقة تتضمن المشاركة فى تنفيذ عملية المراجعة، على أن يتم إصدار تقرير مراجعة موحد يتم توقيعه من قبل جميع مراقبى الحسابات الذين شاركوا فى عملية المراجعة بما يضمن المسئولية التضامنية لجميع مراقبى الحسابات فيما يتعلق برأى المراجعة الذى تم التوصل إليه".

* يقصد بالالتزام المحتمل Contingent liabilities "إلتزام محتمل أن ينشأ من أحداث سابقة وسيتم تأكيد وجوده بوقوع حدث مستقبلي أو عدم وقوعه . أو إلتزام حالى ينشأعن أحداث سابقة ولكنه لايتطلب تدفق نقدى أو لايمكن قياسه بدرجة كافية من امكانية الاعتماد".

*العصف الذهنى Brainstorming فى مجال المراجعة هو أداه تقوم على تبادل الأفكار بين فريق المراجعة لتوليد مجموعة من الأفكار ذات جودة تتعلق بالغش فى القوائم المالية محل المراجعة، تساعد فى تقدير مخاطر وجود تحريفات جوهرية فى تلك القوائم المالية، وذلك بهدف تحسين أداء مراقب الحسابات بشأن اكتشاف الغش (Carpenter ,2007)

ثانياً : <u>من فضلك قم بدراسة وتحليل الحالة ثم أجب عن الأسئلة اللاحقة بها:</u>

الشركة (س) شركة مساهمة مصرية خاصة مقيدة بالبورصة منذ ١٠ سنوات، وعلى الرغم من أن معدلات نمو الشركة كانت متزايدة خلال السنوات السابقة، إلا أن صافى الربح القابل للتوزيع عن السنة المالية الحالية ٢٠١٤ يبدو أنه سيكون أقل من المتوقع من جانب المحللين الماليين المتابعين للشركة، مما يمثل أخبار سيئة ستؤثر بالتبعية بالسلب على سعر سهم الشركة، يمتلك أعضاء مجلس الإدارة نسبة ٤٠% من أسهم الشركة، هناك مراقب حسابات مكلف بمراجعة حسابات الشركة منذ سنة ٢٠١٣، يقوم بالمراجعة على أساس المخاطر، حيث التركيز على دورة المبيعات ، وحسابات العملاء، ولقد تسلمت الشركة تقريراً برأي نظيف في العام السابق ٢٠١٣

<u>المعلومات المالية</u>:المعلومات المالية الأساسية للشركة – ملخصة- لعامى ٢٠١٤،٢٠١٣، كالتالى (المبالغ بالجنيه المصرى):

	٢٠١٣	٢٠١٤
إيراد المبيعات	١٧٩٨٨٦٠٠٠	١٧٧٢٩١٠٠٠
المصروفات التشغيلية	٤٣٨٥١٠٠٠	٤٣٦٧٤٠٠٠
الربح التشغيلى	١٨٣٧٢٠٠٠	٦٥٦١٠٠٠
صافى الدخل قبل الضريبة	٢٢٣١٧٠٠٠	٣٧٢٥٧٠٠٠
صافى الدخل	٨٧٠٦٠٠٠٠	١١٢٦٦٨٠٠٠
إجمالى الأصول	٤١٦٠٧٠٠٠٠	٥٢٦٤٢٨٠٠٠

افترض أنك مراقب حسابات الشركة، وقد انتهيت من مراجعة حسابات الشركة عن سنة ٢٠١٤، وقد حددت الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل بمقدار ٥% من صافى الدخل قبل الضريبة

٢٠١٣	١١١٥٨٥٩
٢٠١٤	١٨٦٢٨٥٠

مستوى الأهمية النسبية لعناصر معينة من المعاملات- العملاء، المبيعات- ، قد حددت على أساس ٥٠% من مستوى الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل

٢٠١٣	٥٥٧٩٢٥
٢٠١٤	٩٣١٤٢٥

<u>وفيما يتعلق بأدلة المراجعة:</u>

<u>حسابات العملاء:</u> إجراء المراجعة الأساسى فيما يتعلق بحسابات العملاء، التأكيد على حسابات العملاء فى نهاية السنة، على أساس فحص عينة عشوائية تقدر بنسبة ٥٦% من القيمة الدفترية لحسابات العملاء وكانت نتيجة المراجعة على النحو التالى:

	٢٠١٣	٢٠١٤
القيمة الدفترية للعملاء (بالصافى)	٦٧١٧٦٠٠٠	٨٦٦٢٩٠٠٠
عينة المراجعة (% من حسابات العملاء)	٣٨٩٦٢٠٨٠	٤٨٧٤٤٨٢٠
	%٥٨	%٥٦
أرصدة بعد المراجعة	٣٨٩٥٥٢٥٦	٤٨٧٣٥٢٥٦
الفروق	٦٨٢٣	٩٥٦٣

	غير متحفظ	غير متحفظ مع لفت الانتباه	متحفظ	معاكس	امتناع عن إبداء الرأى
مرجع (٢)					
٢/٥ ما هو رأيك على القوائم المالية للشركة؟					

	غير متحفظ	غير متحفظ مع لفت الانتباه	متحفظ	معاكس	امتناع عن إبداء الرأى
٥- ما نوع الرأى الذى تتفقان معاً عليه بشأن القوائم المالية للشركة؟					

	منخفضاً جداً	منخفضاً	متوسطاً	مرتفعاً	مرتفعاً جداً
مرجع (١)					
١/٦- جهود التنسيق مع زميلك فى المهمة.					
٢/٦- سهولة الاتصال مع زميلك فى المهمة.					
٣/٦- تبادل وتعديل الأفكار مع زميلك فى المهمة.					
٤/٦- الاشراف المتبادل.					
٥/٦- مناقشة النتائج والاستنتاجات مع زميلك فى المهمة.					
٦/٦- العصف الذهنى.					

٧/٦- انك تمارس استقلالك بقوة ولا تواجه ضغوطاً من الإدارة بمفردك.					
٨/٦- أن زميلك فى المهمة سوف يفترض بأنك قمت باكتشاف التحريفات الجوهرية المحتملة، وأنك ستقوم بالحد الأقصى من الجهد وتجميع الأدلة.					
٩/٦- إنك تفترض أن زميلك فى المهمة من الطبيعى أنه سيقوم باكتشاف التحريفات الجوهرية المحتملة، وأنه سيقوم بالحد الأقصى من الجهد وتجميع الأدلة واعتمدت فى عملك على ذلك.					

	منخفضاً جداً	منخفضاً	متوسطاً	مرتفعاً	مرتفعاً جداً
مرجع (٣)					
٦*/١- جهود التنسيق مع زميلك فى المهمة.					
٦*/٢-سهولة الاتصال مع زميلك فى المهمة.					
٦*/٣- تبادل وتعديل الأفكار مع زميلك فى المهمة.					
٦*/٤- الاشراف المتبادل.					
٦*/٥- مناقشة النتائج والاستنتاجات مع زميلك فى المهمة.					

٦*/٦- العصف الذهنى.					
٦*/٧- انك تمارس استقلالك بقوة ولا تواجه ضغوطاً من الإدارة بمفردك.					
٦*/٨- أن زميلك فى المهمة سوف يفترض بأنك قمت باكتشاف التحريفات الجوهرية المحتملة، وأنك ستقوم بالحد الأقصى من الجهد وتجميع الأدلة.					
٦*/٩- إنك تفترض أن زميلك فى المهمة من الطبيعى أنه سيقوم باكتشاف التحريفات الجوهرية المحتملة، وأنه سيقوم بالحد الأقصى من الجهد وتجميع الأدلة واعتمدت فى عملك على ذلك.					

البيانات الشخصية:

مراجع(١)

- المؤهل:
  - بكالوريوس.....
  - دبلوم دراسات عليا فى .....
  - ماجستير فى.....
  - دكتوراة فى.....
- الوظيفة الحالية بالمكتب:.....
- تاريخ الترخيص بممارسة المهنة.....
- تاريخ الترخيص بمراجعة حسابات الشركات المساهمة.....
- عضوية الجمعيات المهنية: .....

جمعية:.....

جمعية:.....

- هل سبق لك الإشتراك مع زميل فى مراجعة حسابات الشركات

نعم	لا
☐	☐

- إذا كانت إجابتك بنعم، ما هى عدد مرات الإشتراك.....، وما هى مدة الخبرة فى الإشتراك.....

مراجع(٢)

المؤهل:

- بكالوريوس.....
- دبلوم دراسات عليا فى .....
- ماجستير فى.....
- دكتوراة فى.....

ئية

- الوظيفة الحالية بالمكتب:.....
- تاريخ الترخيص بممارسة المهنة.....
- تاريخ الترخيص بمراجعة حسابات الشركات المساهمة.....
- عضوية الجمعيات المهنية: .....

جمعية:.....

جمعية:.....

- هل سبق لك الإشتراك مع زميل فى مراجعة حسابات الشركات

نعم	لا
☐	☐

- إذا كانت إجابتك بنعم، ما هى عدد مرات الإشتراك.....، وما هى مدة الخبرة فى الإشتراك.....