أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية – دراسة تطبيقية

د. حسام السعيد الوكيل*

ملخص البحث:

الهدف: يتمثل الهدف الرئيسى للبحث فى بيان أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

التصميم والمنهجية: سعياً وراء تحقيق هدف البحث والتحقق من فروضه قام الباحث بتصميم دراسة نظرية تناول من خلالها الإطار المفاهيمى للمراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، وقد توصل الباحث من خلالها إلى وجود اختلاف فى وجهات النظر ما بين مؤيد ومعارض حول الآثار الإيجابية والآثار السلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة، وفى سبيل التحقق من ذلك تم اخضاع النتيجة السابقة للدراسة الميدانية لاستقراء الواقع العملى والتعرف على آراء عينة من مراقبى الحسابات وأعضاء لجان المراجعة والمستثمرين، وذلك فيما يتعلق بالآثار الإيجابية والآثار السلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة، والآليات المناسبة لتطبيقها في بيئة الأعمال المصرية. ولبيان أثر تطبيق المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من شركات المساهمة المصرية المقيدة بمؤشر (EGX 100) خلال الفترة من ٢٠١٥–٢٠١٨.

النتائج: توصلت الدراسة الميدانية إلى أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة يحقق العديد من الآثار الإيجابية، وأن من أهم سلبيات تطبيقها هو عدم وجود معيار للمراجعة المشتركة، يفضل تطبيق المراجعة المشتركة من خلال المزيج (Big4-Non Big4)، يفضل الإبقاء على اختيارية تطبيق المراجعة المشتركة، مع مراعاة إلزامية تطبيقها على قطاعات وأنشطة محددة بشروط معينة تتعلق بحجم نشاط الشركة أو رأس مالها.

أما الدراسة التطبيقية فقد توصلت إلى وجود علاقة عكسية بين تطبيق المراجعة المشتركة وتأخير إصدار تقرير المراجعة، بمعنى أن تطبيق المراجعة المشتركة من خلال مكتبي مراجعة أحدهما على الأقل من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار يؤدى إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، مما يعطى دليلاً على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة.

الكلمات المفتاحية:

المراجعة المشتركة، تأخير إصدار تقرير المراجعة، توقيت إصدار تقرير المراجعة، توقيت إصدار التقارير المالية.

---

* مدرس بقسم المحاسبة ـ كلية التجارة وإدارة الأعمال ـ جامعة حلوان

Abstract:

Objective: The main objective of this research is to demonstrate the impact of the application of the joint audit approach on the timing of issuance the audit report in the Egyptian professional practice environment.

Design and Methodology: In order to achieve the objective of the research and verify its hypotheses, the researcher designed a theoretical study in which he addressed the conceptual framework of the joint audit and the timing of issuance the audit report, The researcher reached through that there is a difference of views between a proponent and an opponent on the positive effects and negative effects related to the application of the joint audit, In order to verify this, the previous result of the field study was subjected to induction the practical reality and identifying the opinions of a sample of external auditors, members of the audit committees and investors, with regard to the positive and negative effects related to the application of the joint audit, and appropriate mechanisms to be applied in the Egyptian business environment. To determine the impact of the application of the joint audit on the timing of issuance the audit report in the professional practice environment in egypt, an applied study was conducted on a sample of Egyptian joint stock companies listed in the (EGX 100) index during the period from 2015-2018.

Results: The field study concluded that the application of the joint audit approach achieves many positive effects, and that one of the most important negative effects of its application is the lack of a standard for joint audit, Preferred to apply the joint audit through the mix (Big4-Non Big4), Preferred to keep the voluntary of applying the joint audit, taking into consideration the obligation to apply them to specific sectors and activities under certain conditions related to the size of the company's activity or its capital.

As for the applied study, there was an inverse relationship between applying the joint audit and the audit report lag, meaning that the application of the joint audit through two audit offices, at least one of them is Big4, leads to a reduction of period the audit report lag, which gives evidence of a significance statistical relationship between applying the joint audit and the timing of issuing the audit report.

Key words:
Joint Audit, Audit Report Lag, Audit Report Timeliness, Financial Reporting Timeliness.

١ – الإطار العام للبحث:

١/١ مقدمة:

أخذت قضية وقتية التقارير المالية اهتماماً كبيراً من قبل واضعى المعايير والجهات التنظيمية والباحثين في مختلف بلدان العالم، حيث تُعد التقارير المالية الوسيلة الفعالة لتحقيق وظيفة الاتصال في المحاسبة، وأحد أهم المصادر التي تعمل على تزويد مستخدمى التقارير المالية بالمعلومات التي تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وأن إصدار تلك التقارير في التوقيت المناسب يحد من حالة عدم التأكد المرتبطة بالقرارات، مما يدعم عملية اتخاذ القرارات ويقلل من عدم تماثل المعلومات في سوق رأس المال، كذلك تُعد وقتية التقارير المالية من الأمور الهامة والضرورية لكونها تُعد أحد الخصائص الأساسية لملاءمة المعلومات المحاسبية (منصور، ٢٠١٨؛ Ahmed et al., 2016).

ويتأثر التوقيت المناسب لإصدار التقارير المالية بالفترة التي تستغرقها عملية المراجعة، والتي تنتهى بإصدار تقرير المراجعة، حيث لا يمكن الإفصاح عن التقارير المالية إلا بعد قيام مراقب الحسابات بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية، حيث يُعد التقرير الذى يصدره مراقب الحسابات أداة الاتصال الإضافية الذى يضفى مزيداً من الثقة على القوائم المالية، بما يُمكن أصحاب المصالح من الاعتماد عليه في اتخاذ العديد من القرارات، ولكن تأخر إصدار تقرير المراجعة Audit Report Lag (ARL) أو ما يسمى بتأخير المراجعة Audit Delay (الفترة الزمنية بين تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة وحتى تاريخ توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة)، يعد بمثابة مؤشر سلبى على انخفاض جودة التقارير المالية، حيث يؤدى إلى تأخر الإفصاح عن المعلومات المالية وعدم تقديمها في التوقيت المناسب، مما يفقد تلك المعلومات خاصية الملاءمة ويعكس أخباراً غير سارة من وجهة نظر المستثمرين، ويفتح المجال أمام نشر الشائعات حول نتائج أعمال الشركة ووضعها المالى، مما يؤثر سلباً على أسعار الأسهم وقيمة المنشأة، كذلك يُعد تأخر إصدار مراقبى الحسابات لتقاريرهم هي المسبب الرئيسى لتأخر إصدار التقارير المالية للشركات في جمهورية مصر العربية، ففترة تأخر إصدار تقرير المراجعة تكاد تتطابق مع فترة تأخر إصدار التقارير المالية، ومبرر ذلك التطابق يرجع إلى أن المادة رقم (٤٦) من قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية تلزم الشركات المدرجة بتسليم نسخة من القوائم المالية الصادرة عن مجلس الإدارة مرفق بها تقرير مراقب الحسابات وذلك قبل بداية أول جلسة تداول تالية لتاريخ اعتماد مراقب الحسابات للقوائم المالية، ويستنتج من ذلك أن التأثير المباشر لمجالس إدارات الشركات على فترة تأخير إصدار التقارير المالية يكاد يكون منعدم، ومع كبر حجم الشركات وتعدد وتعقد عملياتها وصعوبة قيام مكتب واحد بمراجعة هذا الكم من المعلومات، وسعياً وراء تعزيز استقلالية مراقبى الحسابات وتحسين جودة المراجعة أُثيرت فكرة الاستعانة بأكثر من مكتب مراجعة خارجى لمراجعة القوائم المالية لشركة معينة، والتى عُرفت بالمراجعة المشتركة Joint Audit (الإبيارى، ٢٠١٧؛ محمود، ٢٠١٧؛ مطاوع، ٢٠١٩؛ Alfraih, 2016; Dong et al., 2018; Abdillah et al., 2019).

٢/١ مشكلة البحث:

شهدت السنوات الأخيرة بداية من عام ٢٠٠١ العديد من حالات الانهيار للعديد من كبرى الشركات فى مختلف دول العالم وفقدان الثقة فى التقارير المالية، وقد صاحب ذلك رفع الكثير من القضايا ضد مكاتب المراجعة التى تولت مراجعة القوائم المالية لتلك الشركات، والتي لم يكن فى تقاريرها ما يشير إلى عدم استمرارية الشركات، ومن أشهر تلك القضايا إفلاس وانهيار عدد من الشركات الأمريكية العملاقة مثل شركة Enron للطاقة وشركة Worldcom للاتصالات، وشركة Parmalat فى أوروبا وغيرها من الشركات، وقد تبع ذلك سقوط مكتب Arthur Anderson أحد أكبر مكاتب المراجعة على مستوى العالم، وما تلته من أزمة مالية عالمية بداية من عام ٢٠٠٨، وقد أدى ذلك إلى إثارة المخاوف والشكوك حول ضعف استقلال مراقب الحسابات وانخفاض جودة المراجعة وبالتالى انخفاض الثقة فى مهنة المراجعة ككل، حيث أُتهمت مهنة المراجعة بأنها أحد أسباب تلك الانهيارات ونشوء الأزمة المالية، وذلك نتيجة غش الإدارة وتلاعبها فى التقارير المالية، وقصور مراقبى الحسابات أو تواطؤهم مع الإدارة فى كشف تلك الانحرافات (Abdollahiebli, 2018; Abdelmoula & Afess, 2019). وفى محاولة لمعالجة المشاكل التي أظهرتها تلك الانهيارات والأزمة المالية وتعزيز كفاءة واستقلال مراقبى الحسابات وتحسين جودة المراجعة واستعادة الثقة فى مهنة المراجعة وتحقيق الاستقرار المالى للشركات والأسواق المالية، اتخذت الهيئات التشريعية والمنظمات المهنية في العديد من دول العالم بعض الإجراءات لإيجاد حلول لتلك الأزمات والحد من حدوثها، فعلى سبيل المثال أصدرت المفوضية الأوروبية عام ٢٠١٠ تقريراً بعنوان "Green Paper, "Audit Policy: Lessons From The Crisis حيث اقترحت عدداً من الإجراءات التنظيمية والحلول الممكنة لتحسين سوق خدمات المراجعة في أوروبا والتي منها تطبيق المراجعة المشتركة، حيث طالبت بتعميم التجربة الفرنسية والخاصة بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة، وذلك من خلال إلزام الشركات بتعيين اثنين من مكاتب المراجعة للقيام بمهام المراجعة وإصدار تقرير مراجعة واحد، على أن يتمثل أحد طرفي المراجعة فى مكتب من مكاتب المراجعة بخلاف الأربعة الكبار، وذلك للحد من تركز سوق المراجعة وتشجيع مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة على المشاركة والمنافسة، حيث لوحظ استحواذ مكاتب المراجعة الكبرى Big4 على ٩٤٪ من النصيب السوقى للشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية الأوروبية (European Commission, 2010; Bédard et al., 2012; Velte, 2017; Haak et al., 2018; Barghathi et al., 2020)

وعلى الرغم من أن المراجعة المشتركة Joint Audit موجودة بالفعل في مجال الممارسة المهنية منذ عقود طويلة في عدد من دول العالم، وعلى الرغم من كونها ليست جديدة أيضاً على البيئة المصرية وذلك لأنها تمارس بالفعل فى مصر سواء بشكل اختيارى أو إلزامى، حيث طبقت بشكل اختيارى فى شركات المساهمة بداية من عام ١٩٨١، وطبقت بشكل إلزامى على البنوك بداية من عام ٢٠٠٣، إلا أنه بعد إصدار المفوضية الأوروبية للورقة الخضراء عام ٢٠١٠ ظهرت المراجعة المشتركة وكأنها آلية جديدة مثيرة للجدل، مما دفع الباحثين إلى الاتجاه نحو دراسة العلاقة بين المراجعة المشتركة والعديد من المتغيرات.

وفى ظل التغيرات المستمرة التي شهدتها بيئة الأعمال وما صاحبها من كبر حجم الشركات وتعدد وتعقد عملياتها، وفى ضوء الدور الاجتماعى لمهنة المراجعة للوفاء باحتياجات العملاء ومستخدمى المعلومات، وانطلاقاً من أهمية إتاحة القوائم المالية في التوقيت المناسب وعدم تأخير إصدار تقرير المراجعة، وما لاحظه الباحث من ندرة الدراسات العربية في بيان العلاقة بين تطبيق مدخل المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، تأتى أهمية هذه الدراسة في محاولة من الباحث لإضافة مساهمة بحثية إلى الدراسات العربية السابقة في هذا المجال.

حيث تُعد العلاقة بين المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة من العلاقات التي لم تنل الاهتمام الكافى من قبل الباحثين رغم أهميتها، بالإضافة إلى ذلك فإن تحديد آلية تطبيق المراجعة المشتركة وتحديد المزيج الملائم لمكاتب المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة تُعد أيضاً من العناصر المهمة، والتي يجب أخذها في الاعتبار عن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة، لما لها من أثر هام على توقيت إصدار تقرير المراجعة، وقد كان ذلك دافعاً لدى الباحث لتناول تلك العلاقة وذلك الأثر في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

ومن ثم تكمن مشكلة البحث في أنه على الرغم من أن المراجعة المشتركة يتم تطبيقها في العديد من دول العالم سواء بشكل اختيارى أو إلزامى، إلا أنها أثارت جدلاً واسعاً ما بين مؤيد ومعارض حول جدوى تطبيقها وآثارها الإيجابية والسلبية على العديد من العوامل، كذلك دراسة العلاقة بين المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة لم يحظى باهتمام الباحثين خاصة على مستوى بيئة الأعمال المصرية، حيث لم تقم أي دراسة مصرية – في حدود علم الباحث – ببيان أثر تطبيق المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة، وهذا ما يسعى البحث إلى دراسته والإجابة عليه نظرياً وتطبيقياً في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وبالتالى تتمثل مشكلة البحث في عدم وجود تقييم واضح لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة وعلاقته بتوقيت إصدار تقرير المراجعة في البيئة المصرية، أي هل يؤدى تطبيق مدخل المراجعة المشتركة إلى سرعة أداء مهام المراجعة وتخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة؟ وهل تختلف تلك الفترة باختلاف شكل مزيج مكتبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة؟ وفى ضوء ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الآتى: ما هو أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية؟

وللإجابة على هذا التساؤل الرئيسي فقد تم تقسيمه إلى التساؤلات الفرعية الآتية:

- ما المقصود بالمراجعة المشتركة؟
- ما هو الفرق بين المراجعة المشتركة وكلا من المراجعة الثنائية والمراجعة المزدوجة؟
- ما هي الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة؟
- ما هي الآثار السلبية المتعلقة بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة؟
- ما هي الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة في البيئة المصرية؟
- ما المقصود بتأخر إصدار تقرير المراجعة؟
- ما هو أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة؟

٣/١ أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى بيان أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية. ويتم تحقيق ذلك الهدف من خلال الأهداف الفرعية الآتية:

- تحديد المقصود بالمراجعة المشتركة.
- بيان الفرق بين المراجعة المشتركة وكلا من المراجعة الثنائية والمراجعة المزدوجة.
- تحديد الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة.
- تحديد الآثار السلبية المتعلقة بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة.
- تحديد الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة في البيئة المصرية.
- تحديد المقصود بتأخر إصدار تقرير المراجعة.

٤/١ فروض البحث:

١-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.

٢-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول الآثار السلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.

٣-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.

٤-توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.

٥/١ أهمية ودوافع البحث:

الأهمية العلمية:

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في حداثة الموضوع الذى يتناوله، حيث يتناول البحث العلاقة بين المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، حيث يعد تأخير إصدار تقرير المراجعة من الموضوعات الهامة التي شغلت الفكر المحاسبى في السنوات الأخيرة، نظراً لتأثيره على وقتية التقارير المالية، بالإضافة إلى دور البحث في محاولة تضييق الفجوة البحثية في مجال المراجعة المشتركة في بيئة الأعمال العربية والمصرية، حيث يُعد البحث في ـ حدود علم الباحث ـ من أوائل الدراسات في مصر التي تناولت أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة، حيث أن معظم الدراسات التي تناولت المراجعة المشتركة في البيئة المصرية ركزت بشكل رئيسى على تأثيرها على جودة المراجعة، فجوة التوقعات، ممارسات إدارة الأرباح، جودة الأرباح المحاسبية، قيمة المنشأة، ولم يلقى تأثيرها على توقيت إصدار تقرير المراجعة وبالتالي على وقتية التقارير المالية الاهتمام الكافى.

الأهمية العملية:

يستمد البحث أهميته العملية من تعاظم الاهتمام على المستوى الدولى والمحلى بوقتية إصدار التقارير المالية، لما لذلك من انعكاس على كفاءة الأسواق المالية وتشجيع الاستثمار، حيث يحاول الباحث من خلال هذا البحث التوصل لأثر تطبيق المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة فى البيئة المصرية، وذلك كخطوة تكميلية لدراسة العوامل المرتبطة والمؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجعة، لتقديم التوصيات العملية التي تستهدف تخفيض تلك الفترة وبالتبعية إتاحة التقارير المالية فى التوقيت المناسب، وبالتالي يأمل الباحث أن يفيد هذا البحث مستخدمى المعلومات المحاسبية على اتخاذ قرارات رشيدة، بما يتوافق مع اتجاه الدولة المصرية نحو توفير بيئة مناسبة وجاذبة للاستثمارات، ويفيد أيضاً الجهات المنظمة والمعنية بمهنة المراجعة فى مصر على صياغة معيار مصري ينظم آلية تطبيق المراجعة المشتركة، بالإضافة للتوصل إلى الآلية الملائمة لتطبيق المراجعة المشتركة وفقاً لطبيعة وظروف بيئة الممارسة المهنية فى مصر، وكذلك يفيد مكاتب المراجعة فى تشجيعهم على التعاون والتنسيق فيما بينهم من أجل تقديم خدمات ذات جودة مرتفعة، ويفيد مهنة المراجعة فى توسيع قاعدة المنافسة والحد من ظاهرة تركز سوق المراجعة.

٦/١ منهج وأسلوب البحث:

يعتمد البحث على كل من المنهج الاستنباطى والمنهج الاستقرائى للقيام بما يلي: -

أولاً: أسلوب الدراسة النظرية:

وتتم من خلال دراسة وتحليل الدراسات والكتابات العربية والأجنبية التى تناولت موضوع المراجعة المشتركة وتأخير إصدار تقرير المراجعة، وذلك بغرض الوصول إلى إجابات على تساؤلات البحث، وبيان أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.

ثانياً: أسلوب الدراسة الميدانية:

وتتم بهدف اختبار صحة الفرض الأول والثانى والثالث، وذلك من خلال إعداد قائمة استبيان لاستقراء الواقع العملى والتعرف على آراء عينة من الأطراف المعنية بخدمات المراجعة وهم: مقدمى خدمات المراجعة يمثلهم مراقبى الحسابات بمكاتب المراجعة، الشركات محل المراجعة يمثلهم أعضاء لجان المراجعة، مستخدمى التقارير المالية وتقارير المراجعة يمثلهم المستثمرين في شركات سمسرة الأوراق المالية، وذلك بخصوص الآثار الإيجابية والسلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة والآليات المناسبة الخاصة بتطبيقها في بيئة الأعمال المصرية.

ثالثاً: أسلوب الدراسة التطبيقية:

وتتم بهدف اختبار صحة الفرض الرابع، وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة من شركات المساهمة المصرية المقيدة بالمؤشر المصرى (EGX 100) وتحليل تقاريرها المالية خلال الفترة من ٢٠١٥ -٢٠١٨، وذلك للتعرف على بياناتها المالية وتاريخ توقيع مراقبى الحسابات على تقارير المراجعة الخاصة بها، وكذلك التعرف

على عدد الشركات التي طبقت المراجعة المشتركة وشكل مزيج مكاتب المراجعة القائمة بالمراجعة المشتركة، لبيان أثر تطبيق المراجعة المشتركة بأشكالها المختلفة على توقيت إصدار تقرير المراجعة.

٧/١ خطة البحث:

لتحقيق أهداف البحث فقد تم تقسيمه إلى عدة أقسام على النحو التالى: -

القسم الأول: يتضمن عرضاً للإطار العام للبحث والذي يتناول مقدمة البحث، مشكلة البحث، أهدافه، فروضه، أهميته، منهجيته، خطته.

القسم الثانى: يتناول الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.

القسم الثالث: يتناول الإطار النظرى لموضوع البحث.

القسم الرابع: يتناول الدراسة الميدانية.

القسم الخامس: يتناول الدراسة التطبيقية.

القسم السادس: يتناول نتائج وتوصيات البحث.

القسم السابع: يتضمن المراجع المستخدمة.

٢- الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث: -

يعرض الباحث فى هذا القسم مجموعة من الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، للوقوف على ما توصلت إليه تلك الدراسات من نتائج والاستفادة منها في موضوع البحث، وكذلك للتعرف على الفجوة البحثية في هذا المجال واستكمال الجوانب التي لم تتناولها الدراسات السابقة المرتبطة بهذا الموضوع، حيث يتم تقسيم تلك الدراسات إلى ثلاثة أقسام على النحو التالى: -

١/٢ الدراسات التي تناولت المراجعة المشتركة.

٢/٢ الدراسات التي تناولت تأخير إصدار تقرير المراجعة.

٣/٢ الدراسات التي جمعت بين المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة.

١/٢ الدراسات التي تناولت المراجعة المشتركة:

توصلت دراسة (Kermiche & Piot, 2014) إلى أن تطبيق المراجعة المشتركة أدى إلى الحد من تركز سوق المراجعة، حيث كان لها تأثير إيجابى على إحداث توازن طويل الأجل فى الحصة السوقية بين مكاتب المراجعة الأربعة الكبار والمكاتب الأخرى بخلاف ذلك. في حين ترى دراسة (El Assy, 2015) أن الشركات التي تراجع من قبل مكتبى مراجعة فى ظل تطبيق المراجعة المشتركة تكون أكثر تحفظاً من الشركات التي تراجع من قبل مكتب مراجعة واحد، وكذلك تم التوصل إلى أنه لا يوجد اختلاف جوهرى فى مستويات التحفظ بين الشركات التي تطبق المراجعة المشتركة إلزامياً وتلك الشركات التي تطبق المراجعة المشتركة اختيارياً، أيضاً لا يوجد اختلاف جوهرى فى مستويات التحفظ بين الشركات التي تراجع من قبل مكتبى مراجعة كبار 2Big4 والشركات التي تراجع من قبل مكاتب مراجعة بخلاف ذلك. وقد أشارت دراسة (يوسف، ٢٠١٥) إلى أن تقديرات

مراقبى الحسابات فى ظل المراجعة المشتركة لمخاطر الغش فى القوائم المالية وكفاءتهم فى اكتشاف ذلك الغش والتقرير عنه وسلامة رأيهم يكون أعلى مقارنة بمراقبى الحسابات الذين يؤدون عملية المراجعة من خلال المراجعة الفردية. فى حين توصلت دراسة (Andre et al., 2016) إلى أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤدى إلى زيادة تكاليف عملية المراجعة وذلك من خلال تحمل الشركات بأتعاب مراجعة أكبر مقارنة بالمراجعة الفردية. فى حين ركزت دراسة (Bisogno & De Luca, 2016) على أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية، وتوصلت إلى النتائج التالية: أن التطبيق الاختيارى لمدخل المراجعة المشتركة يؤثر إيجابياً على جودة الأرباح وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية من خلال تأثيرها السلبي على ممارسات إدارة الأرباح والحد من عدم تماثل المعلومات، إيجابيات تطبيق المراجعة المشتركة تفوق سلبياتها، كلما زاد حجم الشركة وتعقدت عملياتها كلما كان هناك حاجة أكبر لتطبيق المراجعة المشتركة. بينما توصلت دراسة (أبو جبل، ٢٠١٦) إلى أن تطبيق المراجعة المشتركة الإلزامية يؤدى إلى زيادة جودة المراجعة فقط فى ظل وجود أحد مكاتب المراجعة الكبار ضمن طرفي المراجعة، أيضاً يكون لها تأثير إيجابى على درجة الموثوقية فى القوائم المالية، وتعطى ثقة أكبر للملاك وأصحاب المصالح الآخرين فى تقارير المراجعة، كذلك ترغب بعض الشركات التي لا تخضع للمراجعة المشتركة بصورة إلزامية إلى التعاقد مع أكثر من مكتب مراجعة لتحسين جودة المراجعة وزيادة التحفظ فى الأرباح وتخفيض الاستحقاقات الاختيارية، وتحقيق مستوى أفضل من الجدارة الائتمانية وتخفيض احتمالية التعرض لمخاطر عدم الاستمرار. كذلك توصلت دراسة (نشوان، ٢٠١٧) إلى أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة يؤدى إلى تحسين جودة التقارير المالية، إلا أنه توجد بعض الصعوبات التي تواجه تطبيقه فى قطاع غزة، والتي تتمثل فى صعوبة التنسيق والتواصل بين مراقبى الحسابات المكلفين بعملية المراجعة المشتركة، وارتفاع أتعاب عملية المراجعة. بينما أشارت دراسة (Bianchi, 2018) إلى أنه توجد علاقة ارتباط معنوية موجبة بين تطبيق المراجعة المشتركة وجودة المراجعة، كذلك تبنى مدخل المراجعة المشتركة يسهل من نقل المعرفة بين مراقبى الحسابات ويزيد من خبرتهم. وعلى عكس ذلك توصلت دراسة كل من (Quick & Schmidt, 2018; Reiner & Florian, 2018) إلى وجود تأثير سلبي لتطبيق المراجعة المشتركة على استقلال مراقب الحسابات وجودة المراجعة، وذلك نتيجة احتمال تنافس مكاتب المراجعة وسعى كل مكتب لكسب رضا الإدارة طمعاً فى الإبقاء عليه. وفى دراسته لأثر تطبيق المراجعة المشتركة على نوعية تقرير المراجعة توصلت دراسة (عبد القوى، ٢٠١٨) إلى عدة نتائج منها: أن مدخل المراجعة المشتركة يؤدى إلى إصدار تقارير أكثر تحفظاً مقارنة بمدخل المراجعة الفردية، مما يدل على استقلالية مراقبى الحسابات وزيادة جودة عملية المراجعة، أن مراقبى الحسابات فى ظل المراجعة المشتركة الاختيارية أكثر تحفظاً مقارنة بالمراجعة المشتركة الإلزامية، ساهمت المراجعة المشتركة الاختيارية فى الحد من تركز سوق المراجعة، كذلك توصلت دراسة (غالى، ٢٠١٨) إلى أن معظم الشركات التي طبقت المراجعة المشتركة لديها ممارسات مرتفعة من التحفظ المحاسبى، والتي تؤثر بدورها على زيادة قيمة الشركة المستقبلية وإيجاد فرص استثمارية إضافية. وفى دراسته لأثر تطبيق المراجعة المشتركة بصورة اختيارية على جودة التقارير

المالية للشركات المسجلة فى سوق الأوراق المالية العراقية توصلت دراسة (Ali et al., 2019) إلى وجود علاقة معنوية موجبة بين تطبيق المراجعة المشتركة وجودة التقارير المالية من خلال مزيج مكاتب المراجعة المنتمية لمكاتب المراجعة الأربعة الكبار (Big4–Big4)، أو على الأقل أحدهما من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار (Big4–Non Big4)، وعدم وجود علاقة بين المراجعة المشتركة وجودة التقارير المالية فى حالة مزيج مكاتب المراجعة بخلاف الأربعة الكبار (Non Big4–Non Big4) بمعنى أن تطبيق المراجعة المشتركة من خلال مكتبى مراجعة كبار 2Big4 أو أحد طرفى المراجعة من المكاتب الأربعة الكبار يؤدى إلى زيادة جودة التقارير المالية، فى حين أن تطبيق المراجعة المشتركة بخلاف مكاتب المراجعة الأربعة الكبار لا تؤثر على جودة التقارير المالية. فى حين أشارت دراسة (الجندى، ٢٠١٩) إلى أن التخصص الصناعى لمكتب المراجعة يؤدى إلى تحسين كفاءة وأداء مراقبى الحسابات خلال عملية المراجعة المشتركة، كذلك يساهم التخصص الصناعى للمكتب فى تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة وتخفيض سلبياتها. وفى دراسته لدور برامج العصف الذهنى الإلكترونى فى تحسين جودة المراجعة المشتركة توصلت دراسة (صالح، ٢٠١٩) إلى أن استخدام برامج العصف الذهنى الإلكترونى فى ممارسة مهام المراجعة المشتركة سوف يساهم فى إعداد وتنمية وتأهيل طرفى مكاتب المراجعة المشتركة وتعظيم قدراتهم لتحسين جودة المراجعة المشتركة وتعزيز سمعة مكتبى المراجعة، كذلك تؤدى إلى القضاء على مشكلة ارتفاع أتعاب عملية المراجعة. وفى دراسته لتحديد الآثار الإيجابية والسلبية للمراجعة المشتركة وأثر تطبيقها على قيمة الشركة توصلت دراسة (عبد الحليم، ٢٠١٩) إلى أن للمراجعة المشتركة آثاراً إيجابية وأخرى سلبية على مهنة المراجعة ومزاوليها، وترجع سلبيات تطبيقها إلى عدم وضوح الإجراءات وعدم وجود خطوط واضحة تحدد مسئوليات كل مكتب، كذلك تم التوصل إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين تطبيق المراجعة المشتركة وقيمة الشركة.

٢/٢ الدراسات التي تناولت تأخير إصدار تقرير المراجعة:

يعرض الباحث فى هذا القسم مجموعة من الدراسات السابقة المرتبطة بتأخير إصدار تقرير المراجعة، حيث اهتمت الدراسات والبحوث المحاسبية بموضوع توقيت إصدار تقرير المراجعة لما له من أهمية في تحديد وقتية إصدار التقارير المالية، حيث تنوعت الدراسات التي تناولها الفكر المحاسبى لفهم أسباب تأخر إصدار تقرير المراجعة في محاولة للتعرف على المتغيرات التي من الممكن أن تؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجعة. وفيما يلي عرضاً لأهم هذه الدراسات والتي تتمثل في الدراسات الآتية:

توصلت دراسة (Asthana, 2014) إلى وجود علاقة عكسية بين تأخير إصدار تقرير المراجعة وجودة الأرباح المحاسبية، بمعنى أنه كلما زادت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة كلما أدى ذلك إلى انخفاض جودة الأرباح المحاسبية. فى حين توصلت دراسة (Al Bhoor & Khamees, 2016) إلى عدم وجود علاقة معنوية بين طول مدة ارتباط مراقب الحسابات بعميله وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، بينما يؤدى التخصص الصناعى لمكتب المراجعة إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. وقد أشارت دراسة (الإبياري، ٢٠١٧) أن

الشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية تعاني من ظاهرة تأخير تقرير المراجعة، وأن ممارسات إدارة الشركة محل المراجعة للأرباح تعد سبباً لتأخر تقرير المراجعة، حيث يكون هناك رغبة من قبل إدارة الشركة محل المراجعة في تأخير نشر التقارير المالية عندما يحتوي تقرير المراجعة على تحفظات أو عندما يحتوي التقرير المالى على أخبار غير سارة، أيضاً توصلت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي للتأخير غير المتوقع لتقرير المراجعة على تحديد قيمة منشأة العميل. في حين توصلت دراسة (الصيرفى، ٢٠١٧) أن فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة فى شركات المساهمة المصرية تراوحت ما بين ٩ أيام إلى ١٥١ يوم. وفى دراسته لأثر جودة نشاط المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجعة توصلت دراسة (محمود، ٢٠١٧) إلى عدة نتائج منها: أن التزام المراجعين الداخليين بمعايير المراجعة الداخلية، وزيادة تأهيلهم علمياً ووجود برامج تدريبية وتدعيم الشركة لبرامج التعليم المهنى المستمر، وتوفير الاستقلال الكافى والموضوعية للمراجعين الداخليين، وتوثيق إجراءات المراجعة الداخلية، ووجود نظام للإشراف والمتابعة، ودعم الإدارة العليا لنشاط المراجعة الداخلية، يؤدى ذلك إلى زيادة جودة نشاط المراجعة الداخلية، بما يمكن المراجع الخارجي من الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية، مما ينعكس ايجابياً على كفاءة المراجعة الخارجية وتخفيض الوقت اللازم للانتهاء من مراجعة القوائم المالية وإصدار تقرير المراجعة. في حين توصلت دراسة (Karami et al., 2017) إلى أن طول فترة ارتباط المراجع بعميله يؤدى إلى قصر فترة تأخير تقرير المراجعة. وهي نفس النتائج التي توصلت إليها دراسة (Wiyantoro & Usman, 2018) حيث بحثت أثر طول فترة ارتباط المراجع بعميله وجودة المراجعة على فترة تأخير تقرير المراجعة، وتوصلت إلى وجود علاقة عكسية تربط كلا المتغيرين بتأخير تقرير المراجعة، أي أن طول فترة ارتباط المراجع بعميله وزيادة جودة المراجعة يؤدى إلى تخفيض فترة تأخير تقرير المراجعة. وقد أشارت دراسة (سلامة، ٢٠١٨) إلى وجود علاقة ارتباط طردية جوهرية بين أتعاب المراجعة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، ويرجع ذلك إلى أن أتعاب المراجعة المرتفعة عادة ما تكون بسبب أعمال مراجعة معقدة وتتطلب وقتاً وجهداً كبيراً في إنجازها، مما يؤدى إلى التأخر في إصدار تقرير المراجعة. بينما توصلت دراسة (منصور، ٢٠١٨) إلى أن متوسط فترة إصدار تقرير المراجعة في شركات المساهمة المصرية بلغت ٦٧ يوماً، كذلك تم التوصل إلى أن اختيار الشركات لمراقب حسابات متخصص في نشاطها سيؤدى إلى تخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة، مما ينعكس على تحسين منفعة معلومات القوائم المالية، كذلك أشارت الدراسة إلى أن حجم مكتب المراجعة ليس له تأثير معنوى على توقيت إصدار تقرير المراجعة، وبالتالي فإن على الشركات التي ترغب في تحسين وقتية معلومات قوائمها المالية أن تكون الأولوية في عملية اختيار مراقب الحسابات هي التخصص الصناعى له وليس حجم مكتبه. وفى نفس السياق توصلت دراسة (Azizan,2019) إلى أن التخصص الصناعى لمكتب المراجعة وعضويته فى إحدى الشبكات المحاسبية يؤدى إلى تخفيض فترة تأخير تقرير المراجعة. بينما تناولت دراسة (Husaini et al., 2019) العلاقة بين لجنة المراجعة وجودة المراجعة على تأخير إصدار تقرير المراجعة، وتوصلت إلى وجود علاقة عكسية بين فعالية لجنة المراجعة كآلية حوكمة داخلية وتأخير إصدار تقرير المراجعة، بمعنى أنه كلما

زادت فعالية دور لجنة المراجعة داخل الشركة محل المراجعة كلما انخفضت فترة تأخير تقرير المراجعة، كذلك تعزز جودة المراجعة كأحد آليات الحوكمة الخارجية من تأثير لجنة المراجعة على توقيت نشر القوائم المالية وذلك من خلال تخفيض فترة تأخير تقرير المراجعة. وفى ذات السياق توصلت دراسة (Raweh et al., 2019) أن الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة تعزز من توقيت إصدار تقرير المراجعة من خلال تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، بينما استقلال أعضاء لجنة المراجعة وعدد اجتماعاتها لا يساهم فى تخفيض فترة تأخير تقرير المراجعة. كذلك أشارت دراسة (سليم، ٢٠١٩) أن الحوكمة الجيدة لها تأثير معنوى على توقيت نشر التقارير المالية، حيث تقوم بدور هام في تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، وهو ما يساهم في نشر التقارير المالية في التوقيت المناسب، وأن متوسط فترة نشر التقارير المالية في الشركات المصرية بلغ ٧٢ يوم، كذلك كلما قلت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة كلما كان ذلك مؤشراً على جودة خصائص مراقب الحسابات، أيضاً تبين أن معظم الشركات التي نشرت تقاريرها المالية خلال مدة أقل من ٦٠ يوم تم مراجعتها بواسطة مكاتب مراجعة متخصصة صناعياً. فى حين توصلت دراسة (مطاوع، ٢٠١٩) أن فترة إصدار القوائم المالية للشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية والمعتمدة من مراقب الحسابات تتراوح ما بين ٤٠ يوم إلى ١٣٩ يوم.

٣/٢ الدراسات التي جمعت بين المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة.

وفى دراسته لأثر آليات الحوكمة على فترة تأخير تقرير المراجعة في الشركات التي تطبق المراجعة المشتركة في بيئة الأعمال الكويتية توصلت دراسة (Alfraih, 2016) إلى أن ٥٪ فقط من الشركات التي تطبق المراجعة المشتركة والمدرجة فى سوق الأوراق المالية الكويتى تصدر تقاريرها المالية بعد ٩٠ يوم من انتهاء السنة المالية، بينما ٤٢٪ منها تصدرها خلال ٤٥ يوم، فى حين ٥٣٪ من هذه الشركات تصدرها ما بين ٢٦ يوم إلى ٦٥ يوم، ومن خلال ملاحظة متوسط فترة التأخير يتضح أنها لا تتجاوز الفترة المحددة قانوناً وهى ٩٠ يوماً من نهاية السنة المالية، مما يدل على سرعة إصدار التقارير المالية للشركات المدرجة فى سوق الأوراق المالية الكويتية والملزمة بتطبيق المراجعة المشتركة.

تحليل عام للدراسات السابقة:

فى ضوء نتائج الدراسات السابقة يخلص الباحث إلى الآتى:

- ليس هناك اتفاق بشأن أهمية تطبيق مدخل المراجعة المشتركة، حيث اختلفت وجهات النظر ما بين مؤيد ومعارض بخصوص تطبيق المراجعة المشتركة ولكل منهم وجهة نظره ومبرراته.
- تعددت الدراسات التي تناولت المراجعة المشتركة وكذلك تلك التي تناولت تأخير إصدار تقرير المراجعة، واتسع نطاقها جغرافياً وزمنياً، حيث تمت في بيئات مختلفة وعلى فترات زمنية مختلفة.
- معظم الدراسات السابقة المتعلقة بالمراجعة المشتركة تمت بعد صدور تقرير المفوضية الأوروبية عام ٢٠١٠ والتي طالبت من خلاله أهمية قيام الشركات بتعيين اثنين من مكاتب المراجعة للقيام بمراجعة القوائم المالية

لشركة معينة، وهو ما يعنى أن هذا الاقتراح لفت نظر الباحثين نحو نقطة بحثية هامة ليست بجديدة ولكنها كانت مهملة، رغم قيام العديد من الدول بتطبيق المراجعة المشتركة سواء بصورة إلزامية أو بصورة اختيارية.

- اختلفت الدراسات السابقة حول متوسط فترة إصدار القوائم المالية للشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية والمعتمدة من مراقب الحسابات.
- إن مدخل المراجعة المشتركة وعلاقته بتوقيت إصدار تقرير المراجعة ما زال يتسم بالحداثة، حيث يوجد ندرة في الدراسات التي ربطت بين كلا المتغيرين، حيث لا توجد سوى دراسة واحدة – في حدود ما اطلع عليه الباحث – تمت في بيئة الأعمال الكويتية تناولت بصورة غير مباشرة العلاقة بين المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار التقارير المالية، وذلك من خلال دراستها لأثر آليات الحوكمة على فترة تأخير تقرير المراجعة في الشركات التي تطبق المراجعة المشتركة، وبالتالي لا توجد دراسة تمت في البيئة المصرية تناولت العلاقة بين المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، وقد كان هذا هو الدافع الرئيسى وراء ذلك البحث، والذى يحاول الباحث من خلاله تحديد الآثار الإيجابية والآثار السلبية المترتبة على تطبيق المراجعة المشتركة، والآليات المناسبة لتطبيقها، وأثر تطبيقها على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

٣- الإطار النظرى لموضوع البحث:

١/٣ الإطار المفاهيمي للمراجعة المشتركة:

١/١/٣ مفهوم المراجعة المشتركة:

ظهرت المراجعة المشتركة كحدث مثير للجدل على مستوى الممارسة المهنية وانتقل هذا الجدل بدوره إلى الجانب الأكاديمى لعلم المراجعة، فعلى الرغم من أن مفهوم المراجعة المشتركة وتنفيذ عملية المراجعة وفقاً لهذا المدخل متعارف عليهما منذ عقود مضت سواء عالمياً أو إقليمياً أو محلياً، إلا أن وقتية نشر التقارير المالية والانهيارات التي تعرضت لها كبرى الشركات وكبرى مكاتب المراجعة والأزمة المالية العالمية الأخيرة وما تبعها من اتهامات لمهنة المراجعة بأنها كانت أحد الأسباب الرئيسية لحدوث الأزمة، أدت إلى زيادة الاهتمام مهنياً وأكاديمياً بمدخل المراجعة المشتركة كآلية لاستعادة الثقة في مهنة المراجعة (يوسف، ٢٠١٥).

حيث تُعرف المراجعة المشتركة بأنها عبارة عن قيام اثنين من مكاتب المراجعة المستقلة بأعمال المراجعة لشركة معينة، والتي يتم من خلالها تقسيم مهام المراجعة فيما بينهما، كما يتم استعراض ومراقبة كل مكتب لأعمال المكتب الآخر وإصدار تقرير مراجعة واحد موقع عليه من كلاهما (Holm & Thinggaard, 2016). ويُعرفها آخر بأنها مدخل من مداخل المراجعة يتم من خلالها مراجعة القوائم المالية لشركة معينة بواسطة مكتبى مراجعة مستقلين، حيث يكون هناك تنسيق بين كلا المكتبين فيما يتعلق بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وإصدار تقرير مراجعة واحد موقع عليه من كلا المكتبين (Abdollahiebli, 2018). كما يرى بعض الباحثين أن المقصود بالمراجعة المشتركة هو مراجعة القوائم المالية لعميل محدد بواسطة اثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة سواء بصورة اختيارية أو إلزامية، بحيث يشتركوا معاً فى تخطيط إجراءات المراجعة وتوزيع المهام وتبادل الإشراف

فيما بينهم إلى أن يتم إصدار تقرير مراجعة واحد يمثل مسئولية تضامنية مشتركة بين المكاتب عن مراجعة القوائم المالية للعميل (محمد، ٢٠١٨؛ Bianchi et al., 2019). ويصفها آخر بأنها عبارة عن أحد مداخل المراجعة والتي يقوم بها مكتبى مراجعة مستقلين، حيث يتم التنسيق فيما بينهما من أجل تقسيم المهام وتحديد المسئوليات وتكون المسئولية بينهما مسئولية تضامنية يتم فى النهاية إصدار تقرير مراجعة واحد مشترك يوقع عليه جميع المكاتب المشاركة فى عملية المراجعة (على، ٢٠١٩). وفى ضوء التعاريف السابقة يتضح وجود اتفاق عام بين الباحثين فيما يتعلق بمفهوم المراجعة المشتركة، وذلك من حيث كونها تمثل المراجعة التي يتم وفقاً لها تعيين اثنين من مكاتب المراجعة المستقلين عن بعضهما، سواء بصورة إلزامية أو اختيارية، وذلك لمراجعة القوائم المالية لعميل معين بطريقة تتضمن تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بشكل مشترك، إجراء فحص دورى ورقابة جودة بشكل متبادل، إصدار تقرير مراجعة مشترك وموقع عليه من كلا المكتبين، وذلك في ظل وجود مسئولية تضامنية عن عملية المراجعة وعن الرأي المصدر في تقرير المراجعة.

وفى ضوء التعاريف السابقة يتضح الآتى:

- تعنى المراجعة المشتركة قيام مكتبين مراجعة مستقلين عن بعضهما بالاشتراك في مراجعة القوائم المالية لشركة معينة.
- يأخذ تطبيق المراجعة المشتركة في واقع الممارسة العملية إحدى صورتين وهما المراجعة المشتركة الإلزامية أو المراجعة المشتركة الاختيارية.
- التخطيط لمهام المراجعة يكون بشكل مشترك.
- تخصيص وتوزيع مهام المراجعة وتنفيذ إجراءاتها يكون بشكل مشترك.
- تحقيق مراقبة جودة متبادلة من خلال تحقق كل مكتب مراجعة من العناية المهنية المبذولة من المكتب الآخر.
- تفسير النتائج بشكل مشترك وإصدار تقرير مراجعة واحد والتوقيع عليه يكون بشكل مشترك.
- المسئولية التضامنية عن عملية المراجعة وعن الرأي الصادر فى تقرير المراجعة.

٢/١/٣ الفرق بين المراجعة المشتركة وكل من المراجعة الثنائية والمراجعة المزدوجة:

على الرغم من وجود اتفاق على مفهوم المراجعة المشتركة، إلا أنه يوجد نوع من عدم الاتفاق أو التداخل بين مفهوم المراجعة المشتركة وكل من المراجعة المزدوجة Double Audit والمراجعة الثنائية Dual Audit، حيث تشير المراجعة المزدوجة إلى أداء عملية المراجعة مرتين من قبل نفس المكتب، بمعنى قيام مكتب مراجعة بأداء عملية المراجعة مرتين لنفس عميل المراجعة وإصدار تقرير منفصل عن كل عملية مراجعة، وتظهر هذه العملية فى حالة إعادة إصدار القوائم المالية (El Assy, 2015; Barghathi et al., 2020). فى حين يراها البعض بأنها تولى اثنين من مراقبى الحسابات مراجعة القوائم المالية لنفس العميل كل على حدة وبصورة منفصلة من حيث التعاقد والمسئولية عن عملية المراجعة وعن الرأي المصدر فى تقرير المراجعة، حيث لا يتحقق كل مكتب من عمل المكتب الآخر، كما يصدر كل منهما تقرير منفصل عن الآخر، ولا توجد أى مسئولية تضامنية فيما

بينهما (Abdollahiebli, 2018)، ويتم تطبيق المراجعة المزدوجة فى واقع الممارسة العملية بالبيئة المصرية فى عدة قطاعات خاصة تلك التي تساهم الدولة بحصة فى ملكيتها مثل شركات قطاع الأعمال العام، البنوك، شركات التأمين، شركات التمويل العقارى، وفيها يمثل الجهاز المركزى للمحاسبات مراقب الحسابات الأساسى، بالاشتراك مع مكتب مراجعة أو أكثر من مكاتب المراجعة الخاصة (محمد، ٢٠١٨).

أما المراجعة الثنائية فتختلف عن المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة من حيث طبيعة المهام وتوزيع المسئوليات وإصدار التقرير، وفيها يتم مراجعة القوائم المالية لعميل مراجعة معين من قبل مكتبين مستقلين من مكاتب المراجعة الخاصة، حيث يقوم كل مكتب بمراجعة جزء من المعلومات المالية للشركة محل المراجعة وإصدار تقريرين منفصلين بالعمليات التي تمت مراجعتها من قبل كل مكتب مراجعة (Lesage et al, 2017; Barghathi et al., 2020). فى حين يراها البعض بأنها قيام اثنين من مكاتب المراجعة أو اثنين من الشركاء داخل نفس المكتب أو من مكاتب مختلفة، بمراجعة جزء من المعلومات المالية الخاصة بالعميل ويصدر كل مكتب أو كل مراقب حسابات تقرير منفصل عن المهمة التي قام بها (محمد، ٢٠١٨). وبهذا فإن المراجعة المشتركة تختلف عن المراجعة المزدوجة والمراجعة الثنائية لأن وفقاً لها يشترك مكتبى مراجعة فى كل أعمال المراجعة تخطيطاً وتنفيذاً وتقسيماً للعمل وإصداراً لتقرير المراجعة الموقع عليه من كلا المكتبين بالإضافة إلى المسئولية التضامنية التي تجمعهما (عمر وآخرون، ٢٠١٩)، ولا تعنى المراجعة المشتركة أن أعمال ومهام المراجعة مقسمة بالتساوى بين مكتبى المراجعة، حيث لا توجد نسبة معيارية معينة لتخصيص أعمال المراجعة المشتركة، وإنما يتم توزيع أو تخصيص مهام المراجعة بين مكتبى المراجعة بشكل متناسق وفقاً لأسس أو معايير معينة، حيث يراعى أن لا تصل حجم الأعمال المخصصة لكل مكتب إلى نسبة تمكنه من السيطرة على الرأي فى تقرير المراجعة (محمود، ٢٠١٦).

٣/١/٣ أشكال المراجعة المشتركة:

١/٣/١/٣ أشكال المراجعة المشتركة من حيث درجة الإلزام:

– المراجعة المشتركة الإلزامية Mandatory Joint Audit: ويقصد بها إلزام الشركة بحكم القانون بتعيين اثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة لمراجعة قوائمها المالية، وقد قامت بعض دول العالم بتطبيق ذلك الشكل من المراجعة المشتركة، وفى بيئة الأعمال المصرية يتم تطبيق ذلك الشكل فى البنوك وشركات التمويل العقارى وشركات الإيداع وصناديق الاستثمار، وذلك نظراً لكونها من القطاعات شديدة الحساسية والتأثير على الاقتصاد القومى (يوسف، ٢٠١٥).

– المراجعة المشتركة الاختيارية Voluntary Joint Audit: وفيها يتم تطبيق المراجعة المشتركة نتيجة قرار اختيارى وفقاً لرغبة الشركة محل المراجعة، وهو ما نلاحظه فى شركات المساهمة المصرية، والتي أجاز لها قانون الشركات المصرى إمكانية الاستعانة بإثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة لمراجعة قوائمها المالية، والمتابع لبيئة

الأعمال المصرية يلاحظ تطبيق المراجعة المشتركة الاختيارية فى غالبية الشركات الكبرى، والتي تتميز بضخامة أعمالها وتعدد فروعها (محمد، ٢٠١٨).

٢/٣/١/٣ أشكال المراجعة المشتركة من حيث مزيج المكاتب المشاركة:

يتم تنفيذ المراجعة المشتركة من خلال مزيج أو عدة أشكال مختلفة، حيث يتمثل المزيج الأول فى قيام اثنين من مراقبى الحسابات ينتميا إلى ما يسمى بمكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big4 ويطلق على هذا المزيج (Big4–Big4)، بينما يتم المزيج الثانى من خلال اثنين من مكاتب المراجعة أحدهما من الأربعة الكبار والآخر بخلاف ذلك ويطلق على هذا المزيج (Big4–Non Big4)، أما المزيج الثالث فيتم من خلال مكتبى مراجعة كلاهما من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبار ويطلق على هذا المزيج (Non Big4–Non Big4) (أبو العلا، ٢٠١٩ ;Mandour et al., 2018). وتجدر الإشارة إلى أنه لم تقم أي دولة سواء كانت تطبق المراجعة المشتركة اختيارياً أو إلزامياً أو الاثنين معاً بتحديد كيفية اختيار مزيج مكتبى المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة أو فرض مزيج معين، إلا أن المفوضية الأوروبية أشارت فى تقريرها إلى أهمية أن يكون أحد مكتبى المراجعة من غير الأربعة الكبار، وذلك للحد من تركز سوق خدمات المراجعة لدى عدد محدد من مكاتب المراجعة، وفتح المجال أما المكاتب الأخرى لكي تصبح طرفاً فعالاً فى سوق خدمات المراجعة (European Commission, 2010).

٤/١/٣ تجارب بعض الدول في مجال تطبيق المراجعة المشتركة:

انتشر تطبيق المراجعة المشتركة في معظم دول العالم سواء بشكل إلزامى أو اختيارى، وقد اتجهت بعض الدول إلى إلغاء شرط التطبيق الإلزامى للمراجعة المشتركة وجعلها اختيارية، في حين مازالت تقوم دول أخرى بتطبيق المراجعة المشتركة بصورة إلزامية على جميع القطاعات، كما تقوم دولاً أخرى بالجمع بين التطبيق الإلزامى والتطبيق الاختيارى (حسين، ٢٠١٨). وفيما يلي عرض موجز لتجارب بعض الدول في مجال تطبيق المراجعة المشتركة: –

- تعد الدنمارك من أوائل الدول التي طبقت المراجعة المشتركة بصورة إلزامية وذلك منذ عام ١٩٣٠، حيث سعياً وراء تحسين جودة خدمات المراجعة ألزم قانون الشركات الدنماركى جميع الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية أن يتم مراجعة قوائمها المالية من قبل اثنين من مكاتب المراجعة، وفى عام ٢٠٠٥ تم إلغاء شرط التطبيق الإلزامى للمراجعة المشتركة وجعلها اختيارية، وذلك بغرض الحد من التكاليف الإضافية المرتبطة بعمليات التنسيق والتنظيم بين مكاتب المراجعة المشتركة (Holm & Thinggaard, 2014).
- وفى فرنسا تم تطبيق المراجعة المشتركة بشكل إلزامى على الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية منذ عام ١٩٦٦، وضوء الاهتمام بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها مراقبى الحسابات عند تطبيق المراجعة المشتركة فقد تم إصدار معيار الممارسة المهنية رقم ١٠٠ NEP (No. 100) عام ٢٠٠٧ والذي يتضمن مجموعة من

المبادئ والإجراءات التي تحكم توزيع المهام والرقابة المتبادلة والمسئولية التضامنية لمراقبى الحسابات عن نتائج عملية المراجعة المشتركة (Lesage et al, 2017).

- وفى الهند يتم تطبيق المراجعة المشتركة بشكل إلزامى على الشركات المملوكة للدولة، وقد اشتملت معايير الممارسة المهنية الهندية الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الهندى على معيار خاص لتحديد مسئوليات مراقبى الحسابات القائمين بتنفيذ عملية المراجعة المشتركة رقم ٢٩٩ (SA (No. 299 عام ١٩٩٦ بعنوان "المراجعة المشتركة للقوائم المالية" ويتضمن هذا المعيار مجموعة من الإرشادات المتعلقة بتقسيم العمل والتنسيق المتبادل ومسئوليات إعداد تقرير المراجعة المشتركة (Sakel et al., 2012).
- أما فى سنغافورة فقد بدأ الاهتمام بالمراجعة المشتركة منذ عام ٢٠١١ وذلك من خلال تعديل المادة رقم (٧١٢) من قانون الشركات والتي بموجبها يتعين على جميع الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية تعيين اثنين من مكاتب المراجعة لإجراء المراجعة المشتركة، وفى عام ٢٠١٢ أصدر معهد المحاسبين القانونيين بسنغافورة معياراً للمراجعة المشتركة رقم ١٠ (AGS (No. 10 بعنوان "المراجعة المشتركة" وذلك بغرض توفير المبادئ والإجراءات المتعلقة بواجبات ومسئوليات مراقبى الحسابات في ظل تطبيق المراجعة المشتركة (Sakel et al., 2012).
- وعلى مستوى الدول العربية قامت المملكة العربية السعودية بتطبيق المراجعة المشتركة اختيارياً على الشركات المقيدة بهيئة السوق المالية بداية من عام ١٩٦٥ إلا أنها قامت بفرض تطبيقها إلزامياً على البنوك اعتباراً من عام ١٩٦٦ وعلى شركات التأمين اعتباراً من عام ٢٠٠٣ (الجبر، السعدون، ٢٠١٤)، وفى المغرب تم فرض تطبيق المراجعة المشتركة إلزامياً على البنوك منذ عام ١٩٩٣، وعلى كافة الشركات المقيدة بالبورصة منذ عام ١٩٩٦، وفى الكويت تم تطبيق المراجعة المشتركة إلزامياً على جميع الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية الكويتية منذ عام ١٩٩٥ (Al-Hadi et al., 2017)، وفى الجزائر تم تطبيق مدخل المراجعة المشتركة بشكل إلزامى على البنوك والمؤسسات المالية منذ عام ٢٠٠٣، واختيارياً لباقى الشركات الأخرى المقيدة بالبورصة، وفى تونس تم تطبيق مدخل المراجعة المشتركة إلزامياً على البنوك وشركات التأمين والشركات التي تقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة منذ عام ٢٠٠٥ (عبد الحليم، ٢٠١٩).
- أما بالنسبة للوضع فى مصر فقد بدأ الاهتمام بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة اختيارياً على شركات المساهمة المصرية وفقاً للمادة رقم (١٠٣) من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ حيث تنص على أن "يكون لشركة المساهمة مراقب حسابات أو أكثر ممن يتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها فى قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة تعينه الجمعية العامة وتقدر أتعابه، وفى حالة تعدد المراقبين يكونون مسئولين بالتضامن" (قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١)، وكذلك على شركات التأمين منذ عام ١٩٨١ وفقاً لقانون الإشراف والرقابة على التأمين رقم ١٠ لسنة ١٩٨١، وعلى شركات التخصيم منذ عام ٢٠١٣ بموجب قرار الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٣، وإلزامياً على شركات التمويل العقارى منذ عام ٢٠٠١

بموجب المادة رقم ٣٣ من قانون التمويل العقارى رقم ١٤٨، وعلى البنوك منذ عام ٢٠٠٣ وفقاً لنص المادة رقم (٨٣) من قانون البنك المركزى والجهاز المصرفي والنقد رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣، حيث تنص على "مع عدم الإخلال بأحكام قانون الجهاز المركزى للمحاسبات، يتولى مراجعة حسابات البنك مراقبان للحسابات، يختارهما البنك من بين المقيدين فى سجل يُعد لهذا الغرض بالتشاور مع البنك المركزى والجهاز المركزى للمحاسبات، ولمحافظ البنك المركزى للأسباب التي يراها أن يعهد إلى مراقب حسابات ثالث للقيام بمهمة محددة يتحمل البنك المركزى أتعابه" (قانون البنك المركزى رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣).

٣/١/٥ الآثار الإيجابية والسلبية المحتملة لتطبيق المراجعة المشتركة:

يمكن التمييز بين اتجاهين أو وجهتي نظر بخصوص جدوى تطبيق مدخل المراجعة المشتركة، حيث يوجد من يؤيد تطبيق ذلك المدخل ويرى وجود مزايا أو إيجابيات وراء تطبيق المراجعة المشتركة، ومنهم من يعارض تطبيق ذلك المدخل ويرى أن له عيوب أو سلبيات تنتج من وراء تطبيقه، وفيما يلي عرضاً لكلا وجهتي النظر والتي توضح الآثار الإيجابية والآثار السلبية المحتملة لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة، وذلك على النحو التالى:

٣/١/٥/١ الآثار الإيجابية المحتملة لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة:

يرى مؤيدو المراجعة المشتركة (محمد، ٢٠١٤؛ محمود، ٢٠١٦؛ جبر، ٢٠١٧؛ سمعان، أحمد، ٢٠١٩؛ Baldauf & Steckel, 2012; El Assy, 2015; Alfraih, 2016, Lobo et al, 2017; Abdollahiebli, 2018; Kermiche, 2018; Okaro et al., 2018). أن تطبيقها يحقق العديد من المزايا أو الإيجابيات والتي تتمثل على سبيل المثال في الآتى:

- تدعيم الكفاءة المهنية لمراقبى الحسابات وتطبيق أفضل لإجراءات المراجعة نتيجة الاستفادة من تنوع الخبرات والتخصصات الفنية المختلفة لأعضاء فريق المراجعة فى كلا المكتبين، مما يؤدى إلى سرعة إنجاز مهام المراجعة وتخفيض فترة إصدار تقرير المراجعة، كذلك خلال عملية المراجعة المشتركة يحدث دمج وتواصل مستمر بين الخبرات والتخصصات الصناعية المختلفة لفريق المراجعة سواءً كانوا من مكاتب المراجعة الكبرى أو من مكاتب المراجعة الأخرى، مما يؤدى إلى ظهور جيل جديد من مكاتب المراجعة متنوعة الخبرات والتخصصات.
- تعزيز استقلالية مراقبى الحسابات، وذلك من خلال إضعاف العلاقة الاقتصادية بينهم وبين الإدارة، حيث أن اشتراك أكثر من مكتب فى تنفيذ مهام المراجعة يقوى موقف كل منهم فى مواجهة الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة محل المراجعة، حيث تكون قدرة الإدارة فى التأثير على مكتبى مراجعة معاً أقل من قدرتها فى التأثير على مكتب مراجعة واحد، بالإضافة إلى إضعاف التبعية الاقتصادية بين مراقب الحسابات وعميله، بسبب تقاسم الأتعاب بين مكتبى المراجعة، وبالتالى يكون من الصعب خضوع كلا المكتبين لضغوط الشركة، بما يضمن مستوى جودة أعلى لعملية المراجعة.

- الحد من ظاهرة تركز سوق المراجعة فى عدد محدود من مكاتب المراجعة خاصة الأربعة الكبار Big4 وسيطرتهم على سوق خدمات المراجعة، بما يتيح الفرصة للمكاتب الأخرى على المشاركة بنصيب سوقى أكبر والتوسع والانتشار واكتساب المعرفة والخبرة والتي تمكنهم من المنافسة، خاصة فى حالة الاستعانة على الأقل بمكتب من غير الأربعة الكبار وإشراكهم فى عملية المراجعة المشتركة.
- توفير إشراف تبادلى مزدوج على كافة إجراءات المراجعة من قبل كل مكتب على الآخر، مما يؤدى إلى تعزيز نزعة الشك المهنى وتخفيض احتمالات حدوث تواطؤ بين أحد مكاتب المراجعة وإدارة الشركة، وبالتالي تحسين جودة المراجعة وزيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والغش، فوجود أربعة عيون ليس كوجود عينين بالنسبة لاحتمالات اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، بما ينعكس فى النهاية على تحقيق جودة التقارير المالية.
- زيادة دقة تقرير المراجعة، حيث إن المسئولية التضامنية بين مكاتب المراجعة المشتركة، وتوقيع كلا المكتبين على تقرير المراجعة يحمل إشارة بمصداقية وثقة أكبر مقارنة بالتقرير الذي يوقع عليه من قبل مكتب مراجعة واحد.
- إعطاء إشارة جيدة لجودة العمل داخل الشركة محل المراجعة وطمأنة المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين، وزيادة الثقة فى التقارير المالية، وحصول الشركات على تقرير مراجعة فى أقل وقت ممكن، خاصة عند إتمام عملية المراجعة بواسطة إحدى مكاتب المراجعة الكبيرة.
- تحسين مستوى حوكمة الشركات محل المراجعة، حيث أن الشركة التي تعلم إدارتها أن أعمالها تخضع لمراجعة مكتبى مراجعة ستكون أكثر التزاماً بالنظم والضوابط، كذلك قيام الشركة بتطبيق المراجعة المشتركة اختيارياً يقدم انطباعاً بمستوى ثقة الشركة فى ما تقدمه من تقارير مالية.
- إعطاء مؤشراً أفضل لمستوى حوكمة عمل مكتبى المراجعة، وذلك لأنها تتيح لكل مكتب فحص ومتابعة الأعمال التي أنجزها المكتب الآخر للتأكد من أن كل مكتب قد اتخذ إجراءات المراجعة المناسبة للحصول على أدلة المراجعة الكافية، وبالتالي يكون كل مكتب حريص على أداء المهام المحددة له بأعلى مستوى من الكفاءة والجودة، واكتشاف أي مخالفات أو أخطاء تفادياً للحرج الذي قد يتعرض له إذا ما تم اكتشاف ذلك من قبل المكتب الآخر.
- تجنب الآثار السلبية المحتملة الناتجة عن تغيير مراقب الحسابات والمتمثلة فى فقد معرفة وخبرة مراقب الحسابات بطبيعة أعمال الشركة محل المراجعة، مما يؤثر سلباً على كفاءة وفعالية عملية المراجعة، حيث إنه فى حالة تغيير أحد مكاتب المراجعة يظل المكتب الآخر فى تأدية عمله، مما يؤدى إلى الحفاظ على المعرفة الخاصة بعميل المراجعة.
- الحد من إعادة إصدار القوائم المالية وتحقيق جودة التقارير المالية.
- تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والجهات الخارجية التي تعنى بالقوائم المالية.

٢/٥/١/٣ الآثار السلبية المحتملة لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة:

بقدر ما تشير كثير من الدراسات إلى وجود العديد من المزايا أو الإيجابيات نتيجة تطبيق المراجعة المشتركة، إلا أن الأمر لا يخلو في نظر البعض (عبد الحميد، ٢٠١٤؛ مندور، ٢٠١٦؛ Reiner & Florian, 2018; Quick & Schmidt, 2018; Andre et al., 2016; Velte & Azibi, 2015; Deng et al., 2014) من وجود بعض المشاكل أو السلبيات المحتملة المترتبة على تطبيق مدخل المراجعة المشتركة والتي يمكن إيجازها في الآتى:

- صعوبة وتعقد عملية اختيار مكاتب المراجعة، ويرجع ذلك إلى اتصاف سوق خدمات المراجعة بمحدودية الخيارات المتاحة أمام الشركات محل المراجعة وخاصة الشركات الكبيرة، وذلك نتيجة قلة عدد المكاتب المؤهلة والتى يمكن للعميل المفاضلة بينها وتركزها فى مكاتب المراجعة الأربعة الكبار.
- صعوبة التنسيق وتبادل المعلومات بين مراقبى الحسابات في ظل المراجعة المشتركة نظراً لظروف المنافسة بين مكاتب المراجعة، ومن مظاهر صعوبة التنسيق بين مراقبى الحسابات عدم وجود معايير محددة يُستند عليها عند تقسيم المهام بينهم، مما يؤدى إلى زيادة الوقت المستغرق في أداء العمل وفى التشاور وبالتالي تأخر إصدار تقرير المراجعة، ولا شك أن أى خلل في عملية التنسيق في أي مرحلة من مراحل أداء عملية المراجعة سيؤدى إلى اختلاف الرأي بين المشاركين وبالتالي وجود حالة من الارتباك، بما يحول دون الوصول إلى رأى موحد، مما سيؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة.
- احتمال وجود قدر من الاتكالية واعتماد كل مكتب على الآخر والتي تُعرف بمشكلة الركوب المجانى Free Rider، حيث قد يفترض كل مكتب أن المكتب الآخر قد صمم اختباراته الأساسية لاكتشاف التحريفات الجوهرية المحتملة بالقوائم المالية للعميل وأنه يقوم بالحد الأقصى من الجهد وتجميع الأدلة، مما يؤدى إلى تخفيض كل منهم لمستوى الاختبارات الأساسية التى يقوم بها، وفى حالة قيام كلا المكتبين بافتراض ما سبق سيؤدى ذلك إلى أدلة إثبات أقل وجهد أقل وجودة مراجعة عند حدها الأدنى.
- الارتفاع المتوقع في تكلفة عملية المراجعة بالنسبة للعملاء، حيث أن الأتعاب المدفوعة لإثنين من مكاتب المراجعة قد تتجاوز ما يدفع لمكتب مراجعة واحد.
- التأثير السلبي المتوقع على استقلال مراقبى الحسابات، نتيجة احتمال تنافس مكتبى المراجعة وسعى كل مكتب من المكاتب المشاركة لكسب رضا الإدارة طمعاً في الإبقاء عليه، مما يتيح الفرصة لإدارة الشركة بممارسة ما يُعرف بتسوق رأى المراجع Opinion Shopping.
- قد تتحول المراجعة المشتركة إلى عملية شكلية، حيث قد يحدث اتفاقيات غير رسمية بين مكتبى المراجعة المشاركين في تنفيذ عملية المراجعة المشتركة لعدد من العملاء، حيث يقوم كل مكتب منهما بمراجعة القوائم المالية لعدد من العملاء بشكل فردى، ثم يقوم المكتب الآخر بالتوقيع معه على تقرير المراجعة دون مشاركة فعلية في عملية المراجعة، وبالتالي تتحول المراجعة المشتركة في نهاية الأمر إلى مراجعة فردية، مما يؤثر بالسلب على دقة أدلة المراجعة وبالتالي جودة المراجعة.

ويرى البعض أن بعض هذه السلبيات ترجع إلى عدم وضوح الإجراءات وعدم وجود خطوط واضحة تحدد مسئوليات كل مكتب، وأنه يلزم التخطيط الجيد لمهام المراجعة وتبادل المعلومات بين أعضاء فريق المراجعة مع تفعيل دور لجان المراجعة في اختيار مكتبى المراجعة وتطبيق برامج لرقابة الجودة بين مكتبى المراجعة (عبد الحليم، ٢٠١٩).

انعكاسات تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة:

فى سبيل تحليل انعكاسات تطبيق المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة، سيتم أولاً التعرض للإطار النظرى لتوقيت إصدار تقرير المراجعة، والذي يتضمن عرضاً لمفهوم تأخير إصدار تقرير المراجعة، أهمية توقيت إصدار تقرير المراجعة، الآثار السلبية المترتبة على تأخر إصدار تقرير المراجعة، ثم يتم بعد ذلك تناول العلاقة بين المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، وذلك على النحو التالى:

٢/٣ الإطار النظرى لتوقيت إصدار تقرير المراجعة:

١/٢/٣ مفهوم تأخير إصدار تقرير المراجعة:

إن التوقيت المناسب يتطلب أن تكون المعلومات المتاحة لدى المستخدمين فى توقيت اتخاذ قراراتهم، وأن فترة إصدار تقرير المراجعة هي الفترة المطلوبة لإتمام عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة، وأن التأخر فى إصدار تقرير المراجعة (ARL) يؤثر على توقيت إصدار ونشر القوائم المالية، كما أن تأخير إصدار القوائم المالية يمكن أن تؤدى إلى فجوة معلومات كبيرة، والتي بدورها تتسبب فى خضوع الشركات للعقوبات والدعاوى القضائية (Juwita et al., 2020)، وقد أدى وجود فجوة زمنية بين تاريخ انتهاء السنة المالية للشركات وتاريخ الإفصاح عن تقاريرها المالية، إلى زيادة الاهتمام بتوقيت إصدار تقرير المراجعة وتحديد العوامل المؤثرة على تأخير إصدار ذلك التقرير، وقد تناولت العديد من الدراسات مفهوم تأخير إصدار تقرير المراجعة حيث عرفها البعض (يوسف، ٢٠١٥؛ محمود، ٢٠١٧ ;Al Bhoor & Khamees, 2016; Boshoff & Wesson, 2019; Bhuiyan & D'Costa, 2020) بأنها الفاصل الزمنى أو عدد الأيام من تاريخ نهاية السنة المالية للشركة وحتى تاريخ توقيع المراجع على تقرير المراجعة. وهذا المفهوم هو ما سوف يأخذ به الباحث ويعتمد عليه عند تناول تلك الفترة. بينما قسمتها بعض الدراسات (Khlif & Samaha, 2014; Pizzini et al., 2015) إلى فترتين حيث تتمثل الفترة الأولى فى الفترة ما بين تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة وحتى تاريخ اعتماد مراقب الحسابات للقوائم المالية وإصدار تقرير المراجعة، وغالباً ما يعكس هذا الفرق الوقت المطلوب لإنجاز مهام المراجعة، ويكون المسئول عنها والمتحكم فيها هو مراقب الحسابات وبالتالي تقع مسئولية التأخير على عاتق مراقب الحسابات، لأنها تتعلق بالفترة التي يقضيها مراقب الحسابات فى عملية المراجعة، ولذلك يطلق عليها اصطلاحاً بفترة تأخير المراجعة، بينما تتمثل الفترة الثانية فى الفترة ما بين تاريخ اعتماد مراقب الحسابات للقوائم المالية وحتى تاريخ نشر وإتاحة تلك القوائم لمستخدميها، وهذه الفترة تتحكم فيها إدارة الشركة، ويطلق عليها اصطلاحاً بالفترة البينية. غير أنه في الواقع العملى وبمراجعة الممارسات الفعلية داخل البورصة المصرية يمكن

القول بأنه لا يوجد تحكم من جانب الإدارة فى تلك الفترة، حيث أن الشركات ملزمة بتسليم القوائم المالية مرفقاً بها تقرير المراجعة فى أول جلسة تداول فور انتهاء اعتماد مراقب الحسابات للقوائم المالية وتوقيعه على تقرير المراجعة، وبالتالى لا توجد فترة تأخير بين تاريخ توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة وتاريخ نشر القوائم المالية، وبالتالي تقع مسئولية تأخير إصدار التقارير المالية على عاتق مراقب الحسابات بمفرده دون إدارة الشركة (الصيرفى، ٢٠١٧؛ مطاوع، ٢٠١٩).

٢/٢/٣ أهمية توقيت إصدار تقرير المراجعة:

ترجع أهمية توقيت إصدار تقرير المراجعة إلى أنها تعد أحد العوامل المؤثرة على توقيت إصدار ونشر التقارير المالية، حيث لا يمكن الإفصاح عن التقارير المالية إلا بعد توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة، وبالتالى يؤدى انخفاض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة إلى: انخفاض عدم تماثل المعلومات بين معدي ومستخدمى التقارير المالية، انخفاض حالة عدم التأكد عند اتخاذ القرارات، زيادة كفاءة المعلومات نتيجة الإعلان عن الأرباح في أقرب وقت ممكن، تحسين أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية، الحد من ظاهرة انتشار الشائعات (السيد، ٢٠١٨ ;Hassan, 2016). ويمكن القول بأن معايير المراجعة المصرية قد خلت من تحديد مدى زمني لتاريخ تقرير المراجعة، واكتفت فقط بالتأكيد على أنه ينبغي على مراقب الحسابات أن يؤرخ تقريره عن القوائم المالية بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه على أدلة المراجعة الكافية والملائمة والتي سيبنى عليها رأيه عن القوائم المالية (معيار المراجعة المصرى رقم ٧٠٠ فقرة ٥٢).

ونظراً لأهمية توقيت إصدار تقرير المراجعة وما يرتبط به من وقتية إصدار التقارير المالية فقد قامت الجهات التنظيمية المسئولة عن أسواق رأس المال على مستوى دول العالم، بإصدار القواعد والتشريعات الخاصة بتحديد وقتاً محدداً لإصدار التقارير المالية المعتمدة من مراقبى الحسابات، فعلى سبيل المثال قامت الهيئة العامة للرقابة المالية بإصدار قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية من خلال المادة رقم (٤٦) من قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (١١) لسنة ٢٠١٤ وتعديلاته، والتي تطلبت ضرورة قيام الشركات المقيدة أوراقها المالية بالبورصة موافاة الهيئة والبورصة بنسخة من القوائم المالية السنوية الصادرة من مجلس إدارة الشركة مرفقاً بها تقرير مجلس الإدارة وتقرير مراقب الحسابات، على أن يكون ذلك قبل بداية جلسة التداول للتاريخ المدون بتقرير مراقب الحسابات، على أن يتم إعداد القوائم المالية السنوية واعتمادها من الجمعية العامة للشركة خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٩)، وبالتالي فمن المفترض ضمنياً أن يقوم مراقب الحسابات بإعداد تقرير المراجعة خلال فترة الثلاثة أشهر كحد أقصى.

وفى المملكة العربية السعودية أعلنت هيئة السوق المالية السعودية تعديل فترة إعلان القوائم المالية السنوية فور اعتمادها والتي تبدأ من ٢٠١٧/١/١ أو بعدها من ٧٥ يوم إلى ٩٠ يوم، حيث نص القرار على تعديل الفقرة هـ من المادة الثانية والأربعون من قواعد التسجيل والإدراج بحيث يجب على المصدر أن يزود الهيئة ويعلن للمساهمين عن قوائمه المالية السنوية فور اعتمادها وذلك خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من نهاية الفترة المالية

السنوية التي تشملها تلك القوائم (هيئة السوق المالية السعودية، ٢٠١٦)، كذلك أصدرت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) قواعد تقصر المواعيد النهائية لتقديم التقارير المالية السنوية للشركات الأمريكية فى مدة لا تتجاوز ٦٠ يوم بعد أن كانت ٩٠ يوم، وذلك اعتباراً من عام ٢٠٠٥ (SEC, 2003; Azizan, 2019).

٣/٢/٣ الآثار السلبية المترتبة على تأخير إصدار تقرير المراجعة:

يترتب على تأخر إصدار تقرير المراجعة وبالتالي تأخر نشر القوائم المالية عدداً من الآثار السلبية والتي تتمثل على سبيل المثال في (محمد، ٢٠١٦):

- لجوء المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين إلى مصادر أخرى غير رسمية بديلة عن التقارير المالية المنشورة للحصول على المعلومات.
- ضعف جودة المعلومات المحاسبية وزيادة التباين في المعلومات.
- زيادة الشكوك حول سلامة الوضع المالي للشركة مما قد يؤدى إلى عزوف المستثمرين عن التعامل في أسهم هذه الشركة، وهو ما يؤثر سلبياً على سمعة الشركة ومركزها المالي.
- قيام مديرو هذه الشركات باستغلال المعلومات المتاحة لهم لتحقيق عوائد غير عادية عن طريق المضاربات في أسواق رأس المال.

٤/٢/٣ تحليل العلاقة بين المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة:

حاز تطبيق المراجعة المشتركة بأهمية واهتمام كبير فى الأوساط المهنية الدولية ولدى الكثير من الباحثين، لما لها من ارتباط وتأثير على العديد من العوامل أو المتغيرات، وفى ظل ندرة الأبحاث التي ربطت بين المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، قام الباحث بدراسة العلاقة بين كلا المتغيرين وذلك من خلال تحديد العوامل أو المتغيرات التي تؤثر عليها المراجعة المشتركة والتي تبرر المطالبة بتطبيقها أو تفعيل تطبيقها وانعكاس ذلك على توقيت إصدار تقرير المراجعة، وعليه يرى الباحث أن تطبيق المراجعة المشتركة قد يؤدى إلى: دعم استقلالية مراقبى الحسابات وتحسين جودة عملية المراجعة، حيث أن اشتراك مكتبى مراجعة فى مراجعة القوائم المالية لشركة معينة يقوى موقف كل منهما فى مواجهة الضغوط التي قد تمارسها الإدارة وبالتالي زيادة نزعة الشك المهنى لدى مراقبى الحسابات، بما يضمن سرعة انجاز مهام المراجعة وبالتالي عدم تأخير إصدار تقرير المراجعة. تدعيم الكفاءة المهنية لمراقبى الحسابات وتطبيق أفضل لإجراءات المراجعة، نتيجة الاستفادة من تنوع الخبرات والتخصصات الفنية المختلفة لأعضاء فريق المراجعة فى كلا المكتبين خاصة فى ظل التخصص الصناعى لأحد مكتبى المراجعة على الأقل فى نشاط عميل المراجعة، مما يؤدى إلى سرعة إنجاز المهام وبالتالي تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. زيادة دقة تقرير المراجعة، حيث أن المسئولية التضامنية بين مكتبى المراجعة المشتركين فى مراجعة القوائم المالية لعميل المراجعة والإشراف التبادلى والتنسيق فيما بينهما قد يؤدى إلى سرعة إنجاز مهام المراجعة، خاصة فى ظل كبر حجم الشركات وتعدد وتعقد عملياتها وبالتالي تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. تجنب الآثار السلبية المحتملة الناتجة من تغيير مراقب الحسابات وفقد المعرفة

والخبرة، مما ينعكس على سرعة أداء مهام المراجعة وبالتالي عدم تأخير إصدار تقرير المراجعة. إعطاء مؤشر أفضل لمستوى حوكمة الشركات، حيث فى ظل خضوع الشركة للمراجعة من قبل مكتبى مراجعة يجعل الشركة أكثر التزاما بالنظم والضوابط، مما يعكس قوة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تخفيض اختبارات المراجعة وسرعة إنجاز مهامها مما يؤدى إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. ويرى الباحث أن تحقيق ذلك مرتبط بوجود بعض المقومات أو الآليات الواجب توافرها والتي سيتم توضيحها فيما بعد من خلال الدراسة الميدانية والدراسة التطبيقية.

بعد استعراض أوجه العلاقة بين المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، وفى ضوء اختلاف وجهات النظر ما بين مؤيد ومعارض حول الإيجابيات والسلبيات المتعلقة بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة، وفى ظل عدم وضوح الآليات الملائمة لتطبيق أو لتفعيل تطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر، يحاول الباحث من خلال هذا البحث التحقق من صحة ذلك من خلال الدراسة الميدانية، كذلك يحاول الباحث من خلال هذا البحث دراسة وتحليل أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر وذلك من خلال الدراسة التطبيقية. ويتم ذلك فى ضوء فروض البحث الآتية: ١- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية. ٢- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول الآثار السلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية. ٣- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية. ٤- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية. وسوف يتم التحقق من صحة الفرض الأول والثانى والثالث ميدانياً، بينما سيتم التحقق من صحة الفرض الرابع تطبيقياً.

٤- الدراسة الميدانية:

استكمالاً للفائدة المرجوة من البحث ولربط الجوانب النظرية بالجوانب العملية، يتناول الباحث فى هذا الجزء الدراسة الميدانية، ويتم التعرض لتلك الدراسة من خلال استخدام أسلوب التحليل الإحصائى للبيانات التي تم جمعها من خلال قائمة الاستبيان الموزعة على عينة من: مراقبى الحسابات، أعضاء لجان المراجعة، المستثمرين، وذلك لاختبار صحة الفرض الأول والثاني والثالث والمتعلقين بتحليل آراء فئات الدراسة حول المراجعة المشتركة وما يرتبط بها من آثار إيجابية أو سلبية والآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة والتي يمكن أن يكون لها تأثير على تفعيل تطبيقها فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر.

١/٤ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة فى الفئات الآتية:

- مراقبى الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة المصرية وبعض فروع المكاتب العالمية العاملة فى مصر والمرخص لهم بمراجعة شركات المساهمة المصرية المقيدة بالبورصة، باعتبارهم يمثلون مقدمى الخدمة والفئة المسئولة عن مراجعة القوائم المالية لتلك الشركات وإصدار تقرير المراجعة، والذين يُطبق عليهم مدخل المراجعة المشتركة.
- أعضاء لجان المراجعة بشركات المساهمة المصرية باعتبارهم المسئولين عن اختيار وترشيح وتقييم عمل مكاتب المراجعة.
- المستثمرون فى شركات سمسرة الأوراق المالية باعتبارهم يمثلون مستخدمى القوائم المالية وتقرير المراجعة.

وقد تم أخذ عينة حكمية من الفئات الثلاث السابقة مكونة من ١٥٠ مفردة موزعة عليهم بالتساوى. وفيما يلي بيان بعدد قوائم الاستبيان التى تم توزيعها على عينة الدراسة والقوائم المستلمة والصالحة للتحليل الإحصائى:

جدول رقم (١)
مجتمع الدراسة وحجم العينة

فئات مجتمع الدراسة	حجم العينة وعدد قوائم الاستبيان الموزعة	عدد قوائم الاستبيان المستلمة	عدد قوائم الاستبيان الصالحة للتحليل	النسبة
مراقبى الحسابات	50	38	36	72%
لجان المراجعة	50	34	31	62%
المستثمرون	50	31	29	58%
الإجمالى	150	103	96	64%

٢/٤ أسلوب جمع البيانات وتصميم قائمة الاستبيان:

اعتمد الباحث فى الحصول على البيانات اللازمة للدراسة الميدانية واختبار فروض البحث على أسلوب قائمة الاستبيان، وقد مر إعدادها بمرحلتين: فى المرحلة الأولى تم وضع تصور مبدئى لمضمون القائمة فى ضوء الإطار النظرى للبحث، أما المرحلة الثانية فتمثلت فى الإعداد النهائى لقائمة الاستبيان، وفيها تم التحقق من سلامة القائمة من خلال إجراء دراسة استطلاعية لبعض مفردات العينة بهدف اختبار مدى صلاحية القائمة ومدى احتوائها على الأسئلة والبيانات الضرورية، ومدى وضوحها وعرضها بشكل مبسط ومتسلسل بطريقة تؤدى إلى تحقيق أهداف البحث وإجراء التحليل الإحصائى. وقد أسفرت الدراسة الاستطلاعية عن إعادة صياغة بعض الأسئلة وإعادة ترتيب البعض الآخر، وفى نهاية هذه المرحلة تم إعداد القائمة فى شكلها النهائي. وقد تضمنت قائمة الاستبيان ثلاث مجموعات من الأسئلة وذلك على النحو التالى: -

- المجموعة الأولى: وقد تم تخصيصها لاختبار صحة الفرض الأول وتتعلق باستطلاع آراء ووجهات نظر فئات عينة الدراسة حول الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.
- المجموعة الثانية: وقد تم تخصيصها لاختبار صحة الفرض الثانى وتتعلق باستطلاع آراء ووجهات نظر فئات عينة الدراسة حول الآثار السلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.

- المجموعة الثالثة: وقد تم تخصيصها لاختبار صحة الفرض الثالث وتتعلق باستطلاع آراء ووجهات نظر فئات عينة الدراسة حول الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.

٣/٤ اختبار مدى ثبات وصدق الاستبيان:

يقصد بالثبات درجة الاتساق الداخلى بين العبارات المختلفة التى تقيس متغير ما، ويعنى الثبات الحصول على نفس النتائج تقريباً عند إعادة استخدام أداة القياس تحت نفس الظروف فى كل مرة يتم فيها إعادة القياس، ولبيان مدى ثبات قائمة الاستبيان تم حساب معامل الثبات (ألفا كرونباخ) لأسئلة قائمة الاستبيان لبحث مدى إمكانية تعميم نتائج الدراسة، ويقصد باختبار الصدق الاختبار الذى يقيس ما أعد لقياسه، حيث يرتبط صدق الاختبار بأكمله بصدق كل سؤال فيه (مراد، سليمان ٢٠٠٥)، وقد تم حساب معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان المتعلقة بفروض البحث، سواء على مستوى كل مجموعة من الأسئلة المستخدمة فى القائمة أو على مستوى القائمة ككل وذلك للتحقق من درجة الاتساق الداخلى. وقد ظهرت النتائج كما يلي: –

جدول رقم (٢)

نتائج اختبار معاملا الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان

رقم الفرض	أسئلة الفروض	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
الأول	الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.	11	0.862	0.929
الثانى	الآثار السلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.	9	0.859	0.927
الثالث	الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.	6	0.724	0.851
الإجمالى		26	0.767	0.876

يتضح من بيانات الجدول السابق أن معامل الثبات على مستوى جميع الأسئلة الخاصة بفروض البحث يساوى 0.767 ومعامل الصدق يساوى 0.876. مما يدل على أن هناك تناسق داخلى قوى بين مكونات المجموعات المختلفة لقائمة الاستبيان، كذلك على مستوى كل مجموعة من الأسئلة يظهر الجدول أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة، حيث أنه من المتعارف عليه إحصائياً أن القيمة المقبولة للثبات وفقاً لمعامل ألفا كرونباخ هى 0.6 فأكثر (مراد، سليمان، ٢٠٠٥)، وقد تراوحت قيم معامل الثبات (ألفا كرونباخ) على مستوى كل مجموعة من الأسئلة بين 0.724 إلى 0.862. أما قيم معامل الصدق فقد تراوحت ما بين 0.851 إلى 0.929. مما يشير إلى أنها معاملات ذات دلالة جيدة ويمكن الاعتماد عليها فى تعميم النتائج.

٤/٤ أساليب تحليل البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة:

قام الباحث بعد تجميع قوائم الاستبيان ومراجعتها للتأكد من صلاحيتها للتحليل الإحصائى بترميز الأسئلة الواردة بها، وتحميل بيانات كل قائمة على الحاسب الآلي من خلال حزمة التحليل الإحصائى للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS 24)، ثم قام الباحث بإعطاء أوزان ترجيحية للإجابات على حسب الأهمية النسبية طبقاً لمقياس ليكرت الخماسي Likert Scale. ولتحليل عبارات قائمة الاستبيان تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية (مراد، سليمان، ٢٠٠٥):

١-الإحصاءات الوصفية: وهي تختص بجمع البيانات وتحليلها ووصفها دون تعميم، وقد تم استخدام أسلوب المتوسط الحسابي كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية لكل متغير.

٢-الاختبارات الإحصائية: وهي تختص بطرق تحليل وتفسير وتقدير واستخلاص الاستنتاجات بالاعتماد على عينة للتوصل لقرارات تخص المجتمع، وقد تم استخدام اختبار كروسكال- واليز Kruskal-Wallis لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من خلال القيمة الإحصائية للاختبار (كا^{٢}) Chi-Square. ويتم اختبار صحة أو خطأ فروض الدراسة الميدانية عند مستوى معنوية ٥٪. ويلاحظ أن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية هو بمثابة اتفاق عينة الدراسة على أى متغير من متغيرات الدراسة، فى حين أن وجود فروق أو اختلافات بين فئات الدراسة بخصوص متغير معين يعنى عدم اتفاقهم حول هذا المتغير، ولاختبار فروض الدراسة الميدانية تم استخدام اختبار one- sample T- Test لاختبار الفروق المعنوية بين المتوسطات لمعرفة دلالة الفروق، وذلك من خلال مقارنة المتوسط العام لكل عبارة بمتوسط معلوم محدد مسبقاً عند مستوى معنوية ٥٪، وذلك لمعرفة مدى موافقة أفراد عينة الدراسة على أهمية العبارات الخاصة بفروض البحث عند درجة (٤) للقيم الرتبية من ١-٥ وفقاً لمقياس ليكرت الخماسى.

٥/٤ نتائج التحليل الإحصائى لبيانات الدراسة الميدانية:

تحليل بيانات الفرض الأول واختباره:

ينص الفرض الأول على "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية".

ويتم اختبار هذا الفرض من خلال التعرف على درجة أهمية كل عبارة، وذلك باستخدام اختبار "T-Test" وذلك عند مستوى معنوية ٥٪، فإذا كانت مستوى المعنوية أقل من ٥٪ لمتغيرات الفرض تعتبر دالة (معنوية)، بمعنى أنه توجد فروق بين المتوسطات، أما إذا كانت مستوى المعنوية أكبر من ٥٪ لمتغيرات الفرض تعتبر غير دالة (غير معنوية) بمعنى أنه لا توجد فروق بين المتوسطات، وتوجد فرضيتان أساسيتان تُستخدمان مع اختبار (T): الفرض العدمى H0: "لا يوجد فرق معنوى بين متوسط العينة والمتوسط المحدد وهو (٤) والذى يعبر عن درجة أهمية كل عبارة" H0: $\mu=4$، الفرض البديل Ha "يوجد فرق معنوى بين متوسط العينة والمتوسط المحدد وهو (٤) والذي يعبر عن درجة أهمية كل عبارة" Ha: $\mu\neq4$ حيث "μ" هى المتوسط العام لمتغيرات الفرض، أى

أن المتوسط العام لمتغيرات الفرض إما أن تساوى ٤ أو لا تساوى ٤ (أكبر من أو أقل من ٤). فإذا كانت مستوى معنوية قيمة "T" أكبر من ٥٪ نقبل الفرض العدمى أى متوسط العبارة يساوى (٤)، أما إذا كانت مستوى معنوية قيمة "T" أقل من أو تساوى ٥٪ نقبل الفرض البديل أى المتوسط العام لمتغيرات الفرض أكبر من (٤) أو أقل من (٤) (سيكاران، أوما، تعريب بسيونى، إسماعيل ٢٠٠٦).

وبتحليل النتائج التى تم الحصول عليها من فئات الدراسة باستخدام المقاييس الإحصائية المختلفة والخاصة باختبار الفرض الأول تم التوصل إلى ما يلي:

جدول رقم (٣)

نتائج اختبار متغيرات الفرض الأول

الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية

عبارات الفرض الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعيارى	ترتيب الأهمية	T- test t=4		المتوسط الحسابى حسب الفئة			كروسكال واليز - Chi-Square	
الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.				القيمة	المعنوية	مراقبى الحسابات	لجان المراجعة	المستثمرون	القيمة	المعنوية
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تدعيم الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات وتنفيذ أفضل لإجراءات المراجعة.	4.47	.906	9	5.1	0.001	3.78	4.90	4.86	38.5	.001
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تعزيز استقلالية مراقبى الحسابات والحد من ضغوط الإدارة بما يؤدى إلى تحسين جودة المراجعة.	4.44	.904	10	4.7	0.001	3.78	4.81	4.86	32.7	.001
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تبادل الخبرات والتخصصات الفنية المختلفة بين مكاتب المراجعة.	4.80	.401	3	19.6	0.001	4.78	4.90	4.72	3.2	.201
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة.	4.88	.332	1	25.8	0.001	4.83	4.90	4.90	0.9	.634
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى الحد من ظاهرة تركز سوق خدمات المراجعة وإتاحة الفرصة للمكاتب الصغيرة والمتوسطة على المشاركة والمنافسة.	4.61	.745	7	8.1	0.001	4.75	4.90	4.14	20.4	.158
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى توفير إشراف ورقابة متبادلة بين مكاتب المراجعة.	4.52	.781	8	6.5	0.001	4.22	4.87	4.52	11.4	.123
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تخفيض احتمالات حدوث تواطؤ بين مراقبى الحسابات وعملائهم.	4.09	1.047	11	0.9	0.001	3.81	3.71	4.86	31.1	.001
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية بما يؤدى إلى زيادة جودة التقارير المالية.	4.63	.653	6	9.4	0.001	4.64	4.39	4.86	8.6	.013
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى زيادة الثقة فى مهنة المراجعة نتيجة دقة تقرير المراجعة.	4.81	.392	2	20.3	0.001	4.72	4.87	4.86	3.1	.217
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تحسين مستوى حوكمة الشركات محل المراجعة.	4.66	.662	5	9.7	0.001	4.58	4.68	4.72	1.4	.495
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تجنب الآثار السلبية المحتملة الناتجة عن تغيير مراقب الحسابات فى حالة المراجعة الفردية.	4.79	.408	4	19.0	0.001	4.69	4.87	4.83	3.4	.179

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتجاهاً من قبل فئات عينة الدراسة نحو الموافقة على الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة ويبدو ذلك واضحاً فى ارتفاع المتوسط الحسابى لكل عبارة (أكبر من ٤)، كما يلاحظ أن الانحراف المعيارى لجميع العبارات أقل من الواحد الصحيح مما يدل على انخفاض التشتت فى استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب فى إجابات مفردات العينة باستثناء العبارة السابعة، ويرجع ذلك إلى انخفاض المتوسط الحسابى لتلك العبارة أقل من ٤ بالنسبة لفئتي مراقبى الحسابات وأعضاء لجان المراجعة مقارنة بفئة المستثمرين. وقد جاء ترتيب تلك الآثار الإيجابية من حيث درجة الموافقة والأهمية النسبية لها كما يلى: يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة بمتوسط (4.88)، يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى زيادة الثقة فى مهنة المراجعة نتيجة دقة تقرير المراجعة، بمتوسط (4.81)، يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تبادل الخبرات والتخصصات الفنية المختلفة بين مكاتب المراجعة بمتوسط (4.80)، يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تجنب الآثار السلبية المحتملة الناتجة عن تغيير مراقب الحسابات فى حالة المراجعة الفردية بمتوسط (4.79)، يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تحسين مستوى حوكمة الشركات محل المراجعة بمتوسط (4.66)، يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية بما يؤدى إلى زيادة جودة التقارير المالية بمتوسط (4.63)، يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى الحد من ظاهرة تركز سوق خدمات المراجعة وإتاحة الفرصة للمكاتب الصغيرة والمتوسطة على المشاركة والمنافسة بمتوسط (4.61).

وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء فئات الدراسة حول درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بالآثار الإيجابية لتطبيق المراجعة المشتركة باستخدام اختبار كروسكال واليز، وقد تبين أن مستوى المعنوية أكبر من ٥٪ مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية، ما عدا العبارات الأولى والثانية والسابعة والثامنة، ويرجع ذلك لاختلاف المتوسط الخاص بدرجة موافقة فئة مراقبى الحسابات مقارنة بفئتى أعضاء لجان المراجعة والمستثمرين فيما يتعلق بترتيب أهمية العبارات الأولى والثانية، ومبرر ذلك هو رغبة بعض مراقبى الحسابات بعدم الربط المباشر بين تطبيق المراجعة المشتركة من جهة وكفاءتهم واستقلالهم المهنى من جهة أخرى، حيث أنهم يرون أنهم يتمتعون بالاستقلال والكفاءة المهنية وعدم انسياقهم وراء ضغوط الإدارة بصرف النظر عن اشتراكهم مع مكتب مراجعة آخر أم لا فى أداء مهام المراجعة، وعلى الرغم من ذلك الاختلاف إلا أنها فى اتجاه الموافقة. كذلك يتضح اختلاف درجة موافقة فئتى مراقبى الحسابات وأعضاء لجان المراجعة مقارنة بفئة المستثمرين فيما يتعلق بأهمية العبارات السابعة والثامنة، وقد يرجع ذلك إلى رغبة بعض مراقبى الحسابات وبعض أعضاء لجان المراجعة بعدم الربط المباشر بين تطبيق المراجعة المشتركة وتخفيض احتمالات حدوث تواطؤ مع الإدارة، وكذلك اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية فى القوائم المالية، ومبرر ذلك بالنسبة لمراقبى الحسابات هو عدم الإيحاء بوجود تواطؤ حالياً بينهم وبين عملائهم وأن تطبيق المراجعة المشتركة هو الذى يحد من هذا التواطؤ، وأن اكتشافهم للأخطاء والتحريفات الجوهرية لا يتم إلا باشتراكهم مع مكتب مراجعة آخر من خلال تطبيق المراجعة

المشتركة، أما بالنسبة لأعضاء لجان المراجعة فقد يبرر ذلك بأن تلك العبارات قد توحى بوجود قصور فى أدائهم لأعمالهم لأنها قد تمس مسئولياتهم ومهامهم، وعلى الرغم من ذلك الاختلاف إلا أنها فى اتجاه الموافقة. وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء فئات الدراسة حول الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة ككل والمتعلقة بمتغيرات الفرض الأول وذلك على النحو التالى:

جدول رقم (٤)

اختبار كروسكال واليز على مستوى فئات الدراسة ككل

اختبار كروسكال واليز	متوسط الرتب			قيمة الاختبار	مستوي المعنوية
	مراقبى الحسابات	لجان المراجعة	المستثمرون		
متغيرات الفرض الأول	38.10	51.85	57.83	8.937	0.06

ويتضح من بيانات الجدول السابق أن مستوى المعنوية لكل متغيرات الفرض أكبر من ٥٪ مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة حول الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.

ولاختبار الفرق بين المتوسطات للتحقق من صحة الفرض الأول فيما يتعلق بالآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة تم استخدام اختبار "T". وذلك على النحو التالى:

جدول رقم (٥)

اختبار T – Test لمتغيرات الفرض الأول

اختبار T-Test	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار T t =4	مستوي المعنوية
متغيرات الفرض الأول	4.61	.453	13.2	0.001

ومن الجدول السابق يتضح أن قيمة مستوى المعنوية أقل من ٥٪، أى قبول الفرض البديل، مما يشير إلى معنوية القيمة، أى أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتوسط الحسابى لقيم إيجابيات تطبيق مدخل المراجعة المشتركة عند القيمة المحددة (٤)، ولكن هذا الفرق بالزيادة أكبر من ٤ (الاختيار موافق أو موافق تماماً). ومن ثم يمكن استنتاج أن الإجابات تميل إلى الموافقة بشدة، أي أن هناك اتجاهاً من قبل فئات الدراسة نحو الموافقة بشدة على الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية. **وهذا يؤكد صحة الفرض الأول للبحث.**

تحليل بيانات الفرض الثانى واختباره:

ينص الفرض الثانى على "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول الآثار السلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية".

وبتحليل النتائج التى تم الحصول عليها من فئات الدراسة باستخدام المقاييس الإحصائية المختلفة والخاصة باختبار الفرض الثانى تم التوصل إلى ما يلي:

جدول رقم (٦)

نتائج اختبار متغيرات الفرض الثانى

الآثار السلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

عبارات الفرض الثانى	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	ترتيب الأهمية	T- test t =4		المتوسط الحسابى حسب الفئة			كروسكال واليز - Chi-Square	
الآثار السلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.				القيمة	المعنوية	مراقبى الحسابات	لجان المراجعة	المستثمرون	القيمة	المعنوية
تعقد عملية اختيار مكاتب المراجعة نتيجة اتصاف سوق خدمات المراجعة فى مصر بمحدودية الخيارات المتاحة أمام الشركات محل المراجعة نتيجة قلة المكاتب المؤهلة لمراجعة الشركات الكبيرة.	2.95	1.146	2	-9.00	0.001	3.22	3.03	2.52	6.46	.040
ظهور ما يسمى بمشكلة الاتكالية أو الركوب المجاني نتيجة اعتماد أحد مكاتب المراجعة على الآخر.	2.71	1.114	4	-11.36	0.001	2.75	2.90	2.45	2.26	.323
ظهور ما يسمى بمشكلة تسوق الرأي نتيجة احتمال قيام إدارة الشركة بشراء رأى أحد مكتبي المراجعة والتأثير عليه مما يضر باستقلالية مراقبى الحسابات.	2.33	.902	7	-18.10	0.001	2.64	1.94	2.38	11.14	.004
صعوبة التنسيق وتبادل المعلومات بين مكتبي المراجعة خاصة فى ظل ظروف المنافسة بين المكاتب المشتركة.	2.90	1.147	3	-9.43	0.001	3.06	3.10	2.48	5.22	.073
تأخر إصدار تقرير المراجعة نتيجة صعوبة الاتفاق واختلاف الرأى وبالتالى زيادة الوقت المستغرق لأداء مهام المراجعة.	2.26	.798	9	-21.36	0.001	2.50	2.06	2.17	6.55	.038
تشتت المسئولية القانونية بين مراقبى الحسابات خاصة فى ظل عدم وجود معيار للمراجعة المشتركة يستند إليه عند تقسيم العمل وتوزيع المهام والمسئوليات بين مكتبي المراجعة.	3.35	1.179	1	-5.37	0.001	3.53	3.87	2.59	17.87	0.001
ارتفاع تكاليف عملية المراجعة متمثلة فى زيادة الأتعاب التي تتحملها الشركة محل المراجعة.	2.57	1.054	6	-13.27	0.001	2.31	2.29	3.21	13.46	0.001
التأثير السلبي على استقلال مراقبى الحسابات نتيجة احتمال سعى كل مكتب لكسب رضا العميل والتواطؤ معه وبالتالي انخفاض جودة عملية المراجعة.	2.26	.824	8	-20.69	0.001	2.39	1.94	2.45	8.55	.014
احتمالية حدوث اتفاقيات غير رسمية بين مكتبي المراجعة مما يؤدى إلى جعل المراجعة المشتركة عملية شكلية وتحولها فى نهاية الأمر إلى مراجعة فردية.	2.65	1.066	5	-12.45	0.001	2.67	2.81	2.45	1.55	.461

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتجاهاً من قبل فئات عينة الدراسة نحو عدم الموافقة على وجود آثار سلبية متعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية، ويبدو ذلك واضحاً فى انخفاض المتوسط الحسابى للعبارات (أقل من ٣)، ما عدا العبارة السادسة والتي جاء متوسطها الحسابى أكبر من ٣ ويرجع ذلك إلى اتفاق وموافقة فئتى مراقبى الحسابات وأعضاء لجان المراجعة بأهمية وضع ووجود معيار للمراجعة المشتركة

يُستند إليه عند تقسيم العمل وتوزيع المهام والمسئوليات بين مراقبى الحسابات داخل مكتبي المراجعة. ومن أكثر العبارات التي لاقت رفض وعدم موافقة فئات عينة الدراسة على كونها من سلبيات تطبيق المراجعة المشتركة هي العبارة الخامسة والمتعلقة بتأخير إصدار تقرير المراجعة، يليها العبارة الثامنة والمتعلقة بتأثير المراجعة المشتركة سلبياً على استقلال مراقبى الحسابات، يليها العبارة الثالثة والمتعلقة بظهور مشكلة تسوق الرأي نتيجة احتمال قيام إدارة الشركة بشراء رأى أحد مكتبي المراجعة والتأثير عليه.

وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء فئات الدراسة حول درجة الموافقة على كل عبارة باستخدام اختبار كروسكال واليز، وقد تبين أن مستوى المعنوية أقل من ٥٪ مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة حول كل عبارة من العبارات المتعلقة بسلبيات تطبيق المراجعة المشتركة، فيما عدا العبارة الثانية والرابعة والتاسعة ويرجع ذلك إلى اختلاف المتوسط الخاص بدرجة موافقة فئة المستثمرين مقارنة بفئتى مراقبى الحسابات وأعضاء لجان المراجعة، وعلى الرغم من ذلك الاختلاف إلا أنها فى اتجاه عدم الموافقة، أي هناك اتفاق من قبل عينة الدراسة على عدم الموافقة على تلك الآثار السلبية. وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء فئات الدراسة حول سلبيات تطبيق المراجعة المشتركة ككل والمتعلقة بمتغيرات الفرض الثانى وذلك على النحو التالى:

جدول رقم (٧)

اختبار كروسكال واليز على مستوى فئات الدراسة ككل

اختبار كروسكال واليز	متوسط الرتب			قيمة الاختبار	مستوي المعنوية
	مراقبى الحسابات	لجان المراجعة	المستثمرون		
متغيرات الفرض الثاني	53.06	50.65	40.55	3.543	0.170

يتضح من بيانات الجدول السابق أن مستوى المعنوية لكل متغيرات الفرض أكبر من ٥٪ مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة حول الآثار السلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة، مما يدل على اتفاق فئات الدراسة على عدم قبول تلك الآثار السلبية والمتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية، وعلى الرغم من عدم وجود اختلافات بين آراء فئات الدراسة حول سلبيات تطبيق المراجعة المشتركة ككل، إلا إنهم اختلفوا فيما بينهم حول ترتيب أهمية بعض هذه السلبيات، ففيما يتعلق بالعبارات الأولى والرابعة والسادسة يلاحظ ارتفاع المتوسط الحسابى لفئتى مراقبى الحسابات وأعضاء لجان المراجعة مقارنة بفئة المستثمرين فيما يتعلق بأهمية تلك العبارات.

ولاختبار الفرق بين المتوسطات للتحقق من صحة الفرض الثانى فيما يتعلق بالآثار السلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة تم استخدام اختبار "T". وذلك على النحو التالى:

جدول رقم (٨)

اختبار T – Test لمتغيرات الفرض الثانى

اختبار T-Test	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار T t =4	مستوي المعنوية
متغيرات الفرض الثانى	2.66	0.710	-18.43	0.001

ومن الجدول السابق يتضح أن قيمة مستوى المعنوية أقل من ٥٪، أى قبول الفرض البديل، مما يشير إلى معنوية القيمة، أى أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتوسط الحسابى لقيم العبارات الخاصة بسلبيات تطبيق المراجعة المشتركة عند القيمة المحددة (٤)، ولكن هذا الفرق بالنقص أقل من ٤ وأيضاً أقل من ٣ (الاختيار غير موافق). ومن ثم يمكن استنتاج أن هناك اتجاهاً واتفاقاً من قبل فئات الدراسة نحو عدم الموافقة على وجود آثار سلبية متعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية. **وهذا يؤكد صحة الفرض الثانى للبحث.**

تحليل بيانات الفرض الثالث واختباره:

ينص الفرض الثالث على "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية".

وبتحليل النتائج التى تم الحصول عليها من فئات الدراسة باستخدام المقاييس الإحصائية المختلفة والخاصة باختبار الفرض الثالث تم التوصل إلى ما يلي:

جدول رقم (٩)

نتائج اختبار متغيرات الفرض الثالث

الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية

عبارات الفرض الثالث	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	ترتيب الأهمية	T- test T =4		المتوسط الحسابى حسب الفئة			كروسكال واليز - Chi-Square	
الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية				القيمة	المعنوية	مراقبى الحسابات	لجان المراجعة	المستثمرون	القيمة	المعنوية
فى المراجعة المشتركة يفضل أن يكون كلا المكتبين من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار.	3.55	.938	5	-8.305	.000	3.22	3.45	4.00	28.930	.001
فى المراجعة المشتركة يفضل أن يكون أحد مكتبي المراجعة من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبار.	4.41	1.20	4	-2.842	.005	4.89	4.67	3.69	34.535	.001
فى المراجعة المشتركة يفضل أن يكون كلا المكتبين من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبار.	2.35	.812	6	-37.583	.000	2.68	2.34	2.03	2.732	.255
فى المراجعة المشتركة يفضل التخصص الصناعى لأحد مكتبي المراجعة على الأقل فى نشاط الشركة محل المراجعة.	4.92	.375	1	23.974	.000	4.86	4.90	5.00	2.777	.249

يفضل أن تبقى المراجعة المشتركة اختيارية وليست ملزمة لجميع شركات المساهمة.	4.73	.583	3	2.952	.004	4.74	4.89	4.56	5.196	.074
يفضل أن تكون المراجعة المشتركة ملزمة لقطاعات وأنشطة محددة بشروط معينة تتعلق بحجم النشاط أو رؤوس الأموال.	4.91	.374	2	5.784	.000	4.89	4.97	4.84	2.358	.308

يتضح من الجدول السابق اتفاق فئات عينة الدراسة على أن تكون الآلية المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية على النحو التالى: يفضل أن يكون شكل مزيج مكتبى المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة هو (Big4–Non Big4) بمعنى أن يكون أحد مكتبي المراجعة من الأربعة الكبار والمكتب الآخر بخلاف ذلك، مع مراعاة التخصص الصناعى لأحد مكتبى المراجعة على الأقل في نشاط الشركة محل المراجعة عند التعاقد مع مكاتب المراجعة، استمرار أن تبقى المراجعة المشتركة اختيارية على أن تكون ملزمة لقطاعات وأنشطة محددة بشروط معينة تتعلق بحجم نشاط الشركة أو رأس مالها، ويبدو ذلك واضحاً فى ارتفاع المتوسط الحسابى لتلك العبارات، حيث يمكن القول أن أكثر العبارات التي توافقت عليها جميع فئات الدراسة تمثلت فى العبارة الرابعة، والمتعلقة بأفضلية وأهمية التخصص الصناعى لأحد مكتبى المراجعة على الأقل فى نشاط الشركة محل المراجعة بمتوسط (4.92)، يلى ذلك العبارة السادسة والمتعلقة بأنه يفضل أن تكون المراجعة المشتركة ملزمة بالنسبة لبعض الشركات حسب حجم نشاطها ورأسمالها بمتوسط (4.91)، ثم العبارة الخامسة والمتعلقة بأفضلية أن تبقى المراجعة المشتركة اختيارية لعموم الشركات بمتوسط (4.73)، ثم العبارة الثانية والمتعلقة بأنه يفضل أن يتكون المزيج القائم بالمراجعة المشتركة من مكتبى مراجعة أحدهما من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبار بمتوسط (4.41).

وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء فئات الدراسة حول درجة الموافقة على كل آلية باستخدام اختبار كروسكال واليز، وقد تبين أن مستوى المعنوية أكبر من ٥٪، مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة حول الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية. فيما عدا العبارة الأولى والثانية، حيث يلاحظ أن مستوى المعنوية لتلك العبارات أقل من ٥٪ مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة حول شكل مزيج مكتبى المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة، ويرجع ذلك لاختلاف المتوسط الخاص بفئتى مراقبى الحسابات وأعضاء لجان المراجعة من حيث درجة موافقتهما مقارنة بفئة المستثمرين فيما يتعلق بشكل مزيج مكاتب المراجعة، حيث يتضح ارتفاع درجة موافقة فئتى مراقبى الحسابات وأعضاء لجان المراجعة على أفضلية أن يكون أحد مكتبى المراجعة من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبار والآخر من الأربعة الكبار، وذلك لما قد يحدثه هذا المزيج من الحد من ظاهرة تركز سوق المراجعة وتبادل الخبرات، ويعكس ذلك ضمنياً اعترافاً من قبل مراقبى الحسابات وأعضاء لجان المراجعة بوجود ظاهرة تركز لسوق خدمات المراجعة في مصر، في مقابل ذلك اختلفت عنهم فئة المستثمرين، حيث يرون أنه من الأفضل أن يتم اختيار مكتبى المراجعة من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار، ومبرر ذلك قد يرجع إلى اقتناع فئة المستثمرين بأن تطبيق ذلك المزيج يمثل الحل الأمثل والواقعى عند ممارسة أعمال المراجعة المشتركة، وذلك لعدة أسباب منها:

أن هذا الاختيار سوف يسمح بتوزيع أكثر توازناً لأعمال ومهام المراجعة، كما أن الأتعاب سوف تقسم بينهما بالتساوى، يتوافر لدى مكاتب المراجعة الكبرى Big4 الإمكانيات المادية والتكنولوجية الكبيرة، وكذلك الكوادر البشرية المؤهلة ذوى الخبرة والكفاءة الفنية، مما يجعل بين مكتبى المراجعة تعاون مثمر وانسجام مهنى بناء، كذلك قد يعطى هذا المزيج مؤشراً بمصداقية وموثوقية المحتوى المعلوماتى للتقارير المالية الخاصة بالشركة. ومما يؤكد ذلك انخفاض المتوسط الحسابى لفئة المستثمرين من حيث درجة موافقاتهم مقارنة بفئتى مراقبى الحسابات وأعضاء لجان المراجعة فيما يتعلق بأهمية العبارة الخاصة بأن المراجعة المشتركة تؤدى إلى الحد من ظاهرة تركز سوق المراجعة عند الحديث عن الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة، كذلك فيما يتعلق بالآثار السلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة يلاحظ أيضاً ارتفاع المتوسط الحسابى لفئة المستثمرين فيما يتعلق بدرجة موافقاتهم على أن المراجعة المشتركة تؤدى إلى ارتفاع تكاليف المراجعة متمثلة فى زيادة الأتعاب التي تتحملها الشركة محل المراجعة، نظراً لاقتناعهم بأفضلية أن يكون مكتبى المراجعة من الأربعة الكبار مما ينعكس على زيادة أتعاب عملية المراجعة. إلا أن الباحث يختلف مع فئة المستثمرين فى اختيار ذلك المزيج، حيث يرى أن ذلك الاختيار سوف يؤدى إلى تركز سوق خدمات المراجعة لدى عدد محدود من المكاتب، كما أنه قد لا يتناسب مع طبيعة بيئة الممارسة المهنية فى مصر من حيث كون أغلب المكاتب متوسطة وصغيرة، بالإضافة أن ذلك سوف يؤدى إلى زيادة أتعاب عملية المراجعة وتحميل الشركات بأعباء وتكاليف إضافية.

وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء فئات الدراسة حول الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية ككل والمتعلقة بمتغيرات الفرض الثالث وذلك على النحو التالى:

جدول رقم (١٠)

اختبار كروسكال واليز على مستوى فئات الدراسة ككل

اختبار كروسكال واليز	متوسط الرتب			قيمة الاختبار	مستوي المعنوية
	مراقبى الحسابات	لجان المراجعة	المستثمرون		
متغيرات الفرض الثالث	51.33	53.37	39.78	4.363	0.113

يتضح من بيانات الجدول السابق أن مستوى المعنوية لكل متغيرات الفرض أكبر من ٥٪ مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة حول الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية. مما يدل على اتفاق فئات الدراسة على تلك الآليات باعتبارها المناسبة من وجهة نظرهم لتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.

ولاختبار الفرق بين المتوسطات للتحقق من صحة الفرض الثالث فيما يتعلق بالآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، تم استخدام اختبار "T" وذلك على النحو التالى:

جدول رقم (١١)

اختبار T – Test لمتغيرات الفرض الثالث

اختبار T-Test	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار T t =4	مستوي المعنوية
متغيرات الفرض الثالث	4.14	1.384	-9.432	0.001

ومن الجدول السابق يتضح أن قيمة مستوى المعنوية أقل من ٥٪، أى قبول الفرض البديل، مما يشير إلى معنوية القيمة، أى أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتوسط الحسابى لقيم الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية، ولكن هذا الفرق بالزيادة أكبر من ٤ (الاختيار موافق أو موافق تماماً). ومن ثم يمكن استنتاج أن الإجابات تميل إلى الموافقة، أي أن هناك اتجاهاً من قبل فئات الدراسة نحو الموافقة على آليات تطبيق مدخل المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية، **وهذا يؤكد صحة الفرض الثالث للبحث**. ويمكن عرض فروض البحث ونتائج اختبارها كما يلي:

جدول رقم (١٢)

نتائج اختبار فروض البحث

رقم الفرض	نص الفرض	نتيجة الاختبار
(١)	لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.	قبول
(٢)	لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول الآثار السلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.	قبول
(٣)	لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.	قبول

٥ – الدراسة التطبيقية:

٥/١ مجتمع وعينة الدراسة:

فى ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه يتكون مجتمع الدراسة من شركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية فى مختلف القطاعات والتي وردت بالمؤشر المصرى (EGX 100) الصادر عن البورصة المصرية لـ 100 شركة الأكثر نشاطاً، وذلك على مدار أربع سنوات خلال الفترة من عام ٢٠١٥ حتى عام ٢٠١٨. وقد تم تحديد عينة الدراسة وفقاً للمعايير الآتية: أن تتوافر عن الشركات القوائم المالية وتقارير المراجعة وجميع البيانات اللازمة بانتظام خلال الفترة المحددة لحساب متغيرات الدراسة، ألا تكون قد تعرضت هذه

الشركات للشطب أو التوقف أو الاندماج خلال فترة الدراسة، أن تكون الشركات المختارة تطبق المراجعة المشتركة اختيارياً بالإضافة إلى عينة من الشركات التي تطبق المراجعة الفردية، أن تنتهي السنة المالية للشركة فى ١٢/٣١ من كل عام، استبعاد الشركات التي يكون الجهاز المركزى للمحاسبات أحد الأطراف المشاركة فى عملية المراجعة، استبعاد قطاع البنوك وشركات الخدمات المالية نظراً لاختلاف طبيعة عمل هذه المؤسسات واختلاف المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تخضع لها، بالإضافة إلى إلزامية تطبيق مدخل المراجعة المشتركة فى قطاع البنوك، وفى ضوء المعايير السابقة تم اختيار عدد ٤٥ شركة لتمثل عينة الدراسة بواقع ١٨٠ مشاهدة، منها ١٤ شركة اعتمدت على المراجعة المشتركة خلال فترة الدراسة بواقع ٥٦ مشاهدة، ٣١ شركة اعتمدت على المراجعة الفردية بواقع ١٢٤ مشاهدة. ويوضح الجدول رقم (١٣) تبويب لعينة الدراسة مقسمة حسب تطبيق مدخل المراجعة المشتركة.

جدول رقم (١٣)

عينة الدراسة مقسمة حسب تطبيق مدخل المراجعة المشتركة

القطاع	الشركات التي تطبق مدخل المراجعة المشتركة	الشركات التي تطبق مدخل المراجعة الفردية	إجمالى	النسبة
موارد أساسية	-	2	2	4.4%
كيماويات	-	1	1	2.2%
مواد البناء	3	1	4	8.9%
خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	-	4	4	8.9%
منتجات منزلية وشخصية	-	1	1	2.2%
أغذية ومشروبات	3	7	10	22.2%
العقارات	4	8	12	26.7%
تكنولوجيا المعلومات	-	1	1	2.2%
رعاية صحية وأدوية	2	2	4	8.9%
الاتصالات	-	4	4	8.9%
مقاولات وانشاءات هندسية	1	-	1	2.2%
سياحة وترفيه	1	-	1	2.2%
إجمالي عدد الشركات	14 شركة	31 شركة	45 شركة	100%
إجمالي عدد المشاهدات	56 مشاهدة	124 مشاهدة	180 مشاهدة	100%

وقد تم تقسيم عينة الدراسة إلى مجموعتين رئيسيتين تمثلان الشركات التي تطبق المراجعة الفردية وذلك بواقع ٣١ شركة والشركات التي تطبق المراجعة المشتركة وذلك بواقع ١٤ شركة، كما تم تقسيم المجموعة الرئيسية

الثانية إلى ثلاث مجموعات فرعية على حسب شكل مزيج مكتبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة، وذلك على النحو التالى:

- المجموعة الفرعية الأولى: وتضم الشركات التي تقوم بتطبيق المراجعة المشتركة من خلال مكتبين من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار 2Big4 وتشمل شركة واحدة.
- المجموعة الفرعية الثانية: وتضم الشركات التي تقوم بتطبيق المراجعة المشتركة من خلال مكتبين أحدهما من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big4 والمكتب الآخر بخلاف ذلك Non Big4 وتشمل 10 شركات.
- المجموعة الفرعية الثالثة: وتضم الشركات التي تقوم بتطبيق المراجعة المشتركة من خلال مكتبين من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبار 2Non Big4 وتشمل 3 شركات.

٢/٥ مصادر الحصول على البيانات:

اعتمد الباحث فى الحصول على البيانات الخاصة بالدراسة التطبيقية على القوائم المالية وتقارير المراجعة للشركات محل الدراسة والمتاحة على موقع مباشر مصر، وكذلك البيانات المنشورة على المواقع الإلكترونية لتلك الشركات.

٣/٥ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- أسلوب تحليل الارتباط الخطى بيرسون: وذلك لقياس قوة العلاقة واتجاهها بين المتغير التابع والمتغير المستقل والمتغيرات الرقابية.
- أسلوب تحليل الانحدار الخطى المتعدد، والذي يعتمد على مجموعة من المؤشرات وهي: معامل التحديد R^2 حيث يقيس نسبة التغيرات فى المتغير التابع الناتجة عن التغير فى المتغير المستقل والمتغيرات الرقابية، قيمة F وهي مقياس إحصائي للمعنوية الكلية للنموذج، وتزداد درجة معنوية النموذج فى شرح الظاهرة محل الدراسة كلما كانت قيمة F كبيرة، معاملات الانحدار β وهي قيم يتم تقديرها لتستخدم فى تحديد القيمة المقدرة للمتغير التابع وللحكم على معنوية معاملات الانحدار، كما يتم استخدام مستوى المعنوية المقابل لقيمة t المحسوبة، حيث إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05 فإن ذلك يدل على معنوية معامل الانحدار والعكس.

٤/٥ توصيف متغيرات الدراسة ومنهجية قياسها:

١- **المتغير التابع:** فترة تأخير تقرير المراجعة (ARL) ويقصد بها الفترة من تاريخ نهاية السنة المالية للشركة وحتى تاريخ إصدار تقرير المراجعة، ويتم قياس تلك الفترة بعدد الأيام من تاريخ نهاية السنة المالية للشركة حتى تاريخ توقيع المراجع على تقرير المراجعة.

٢- **المتغير المستقل:** المراجعة المشتركة (JA) وهو متغير وهمى يأخذ القيمة (3) إذا كانت الشركة تطبق المراجعة المشتركة من خلال مكتبين من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار (Big4-Big4)، ويأخذ القيمة (2) إذا كانت الشركة تطبق المراجعة المشتركة من خلال مكتب مراجعة من الأربعة الكبار والمكتب الآخر بخلاف ذلك (Big4-Non Big4)، ويأخذ القيمة (1) إذا كانت الشركة تطبق المراجعة المشتركة من خلال مكتبى

مراجعة بخلاف الأربعة الكبار (Non Big4–Non Big4). ويأخذ (0) إذا كانت الشركة تطبق المراجعة الفردية.

٣- **المتغيرات الرقابية:** تشتمل المتغيرات الرقابية على بعض العناصر المؤثرة على المتغير التابع ولكنها لا تدخل فى نطاق الدراسة، وتم إضافتها من أجل ضبط العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ومن أهمها الرافعة المالية للشركة محل المراجعة، حجم الشركة محل المراجعة، معدل العائد على الأصول.

أ- الرافعة المالية للشركة محل المراجعة (Leverage (LEV: ويتم قياس هذا المتغير بقسمة إجمالى الالتزامات على إجمالى حقوق الملكية (البورصة المصرية، ٢٠١٢)، إلا أنه لوحظ اختلاف الدراسات السابقة حول العلاقة بين الرافعة المالية وفترة تأخير تقرير المراجعة، حيث ترى بعض الدراسات (مطاوع، ٢٠١٩؛ Abernathy et al., 2017) أن الشركات التي ترتفع فيها نسبة المديونية أي تتسم بدرجة رفع مالى كبيرة، هي أكثر احتمالية لمواجهة العديد من المخاطر المالية، كما يزيد بها احتمال تعرضها للأزمات المالية والإفلاس، وبالتالي يزداد بها احتمالية تأخير إصدار تقرير المراجعة، حيث يبذل مراقب الحسابات المزيد من العناية المهنية الواجبة ويستغرق وقتاً أطول للتأكد من جميع الجوانب المتعلقة بتلك المديونية، بينما أشار البعض (Dao & Pham, 2014) إلى أن الشركات ذات المديونية العالية تتعرض لضغوط كبيرة من قبل الدائنين لتقديم المزيد من المعلومات بشكل سريع لتقييم الأداء وتحديد الموقف المالى ومدى الالتزام بعقود المديونية، مما ينعكس على فترة إصدار تقرير المراجعة ويؤدى إلى تخفيض فترة تأخير تقرير المراجعة.

ب- حجم الشركة محل المراجعة Firm Size: ويتم قياسه من خلال اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة فى نهاية العام، ومن المتوقع أن يكون له تأثير على توقيت إصدار تقرير المراجعة، وقد تناولت العديد من الدراسات العلاقة بين حجم الشركة محل المراجعة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، إلا أنها اختلفت فيما بينها حول طبيعة هذه العلاقة، فقد أشارت بعض الدراسات (Naser, 2007; Afify, 2009; Habib & Bhuiyan, 2011) إلى أن كبر حجم الشركات يؤدى إلى انخفاض فترة تأخير تقرير المراجعة، وقد يرجع ذلك إلى أن الشركات كبيرة الحجم لديها نظم محاسبية ورقابية متقدمة وقوية، بما يسمح لمراقب الحسابات بالاعتماد عليها، مما يؤدى إلى انخفاض الوقت اللازم لإجراء اختبارات المراجعة وتنفيذ عملياتها، كما يكون لديها القدرة على ممارسة ضغوط أكبر على مراقب الحسابات لبدء وتنفيذ عملية المراجعة فى الوقت المناسب وتخفيض فترة تأخير تقرير المراجعة، فضلاً عن تعرضها لضغوط خارجية من المستثمرين والمحللين الماليين للإفصاح المبكر عن تقاريرها المالية، فى حين أشارت بعض الدراسات الأخرى (Yaacob & Ahmed, 2012; Mukhtaruddin et al., 2015) إلى أنه من المتوقع كلما زاد حجم الشركة زادت احتمالية تأخير إصدار تقرير المراجعة تحت مبرر تعدد وتعقد عمليات تلك الشركات وبالتالي تحتاج وقت أطول لمراجعة عملياتها، مما قد يتسبب فى تأخر إصدار تقرير المراجعة، بينما توصلت بعض الدراسات (Hassan, 2016;

(Rusmin & Evans, 2017 إلى عدم وجود علاقة على الإطلاق بين حجم الشركة محل المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة.

ج- معدل العائد على الأصول Return on Total Assets (ROA): ويتم قياسه من خلال قسمة صافي الربح بعد الفوائد والضرائب على إجمالي أصول الشركة فى نهاية العام، ومن المتوقع أن يكون له تأثير على توقيت إصدار تقرير المراجعة، حيث من المتوقع أنه كلما زاد معدل العائد على الأصول زادت احتمالية تأخير إصدار تقرير المراجعة، ومبرر ذلك أن ارتفاع العائد على الأصول يعنى ضمناً زيادة حجم النشاط ويتطلب ذلك مزيد من الوقت فى عملية إنجاز مهام المراجعة للتحقق من صدق هذا الارتفاع (Joshi & AL-Bastaki, 2000)، فى حين أشار البعض (Afify, 2009; Abdillah et al., 2019) إلى أن الشركات ذات معدل العائد المرتفع تميل إلى قيام مراقب الحسابات بتنفيذ عملية المراجعة فى أقرب وقت ممكن وإصدار تقرير المراجعة لرغبتها فى الإفصاح عن الأخبار الجيدة، مما يؤدى إلى انخفاض فترة تأخير تقرير المراجعة.

وفى ضوء ما سبق يمكن صياغة نموذج الانحدار لاختبار أثر تطبيق المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة على النحو التالى:

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 JA_{it}\ \text{Big4-Big4} + \beta_2 JA_{it}\ \text{Big4-Non Big4} + \beta_3 JA_{it}\ \text{Non Big4-Non Big4} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \beta_6 ROA_{it} + £_{it}$$

حيث:

ARL_{it}: تعبر عن فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة للشركة i فى العام t.

β_0: قيمة الثابت.

JA_{it} Big4-Big4: متغير وهمى يأخذ (3) إذا كانت الشركة تطبق المراجعة المشتركة بواسطة مكتبين من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار.

JA_{it} Big4-Non Big4: متغير وهمى يأخذ (2) إذا كانت الشركة تطبق المراجعة المشتركة بواسطة مكتبين أحدهما من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار والمكتب الآخر بخلاف ذلك.

JA_{it} Non Big4-Non Big4: متغير وهمى يأخذ (1) إذا كانت الشركة تطبق المراجعة المشتركة بواسطة مكتبين من مكاتب المراجعة بخلاف الأربعة الكبار.

LEV_{it}: الرافعة المالية للشركة i فى العام t.

$SIZE_{it}$: حجم الشركة i فى العام t.

ROA_{it}: معدل العائد على الأصول للشركة i فى العام t.

$£_{it}$: الخطأ العشوائى.

$\beta_1 - \beta_6$: تمثل معاملات الانحدار لمتغيرات النموذج.

٥/٥ التحليل الوصفى لمتغيرات الدراسة:

يظهر الجدول رقم (١٤) وصفاً لأشكال مزيج مكاتب المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة بالإضافة إلى المراجعة الفردية وعلاقة ذلك بمتوسط توقيت إصدار تقرير المراجعة.

جدول رقم (١٤)

الإحصاء الوصفى لمتغيرات الدراسة

المتغير	التكرار	النسبة	متوسط توقيت إصدار تقرير المراجعة
المراجعة المشتركة وفقاً للشكل (Big4-Big4)	4	2.2%	60 يوم
المراجعة المشتركة وفقاً للشكل (Big4-Non Big4)	40	22.2%	61 يوم
المراجعة المشتركة وفقاً للشكل (Non Big4-Non Big4)	12	6.7%	76 يوم
المراجعة الفردية	124	68.9%	73 يوم
إجمالي	180	100%	

يتضح من الجدول السابق أن عدد المشاهدات التي تحقق فيها تطبيق المراجعة المشتركة من قبل مكتبى مراجعة من الأربعة الكبار (Big4-Big4) هي 4 مشاهدات بنسبة 2.2% بمتوسط 60 يوم، مما يدل على عزوف أو عدم إقبال الشركات على ذلك الشكل، كذلك يتضح أن عدد المشاهدات التي تحقق فيها تطبيق المراجعة المشتركة من قبل مكتبى مراجعة أحدهما من الأربعة الكبار والآخر بخلاف ذلك (Big4-Non Big4) هي 40 مشاهدات بنسبة 22.2% بمتوسط 61 يوم، مما يدل على إقبال أو تفضيل الشركات لذلك الشكل. أيضاً يلاحظ أن عدد المشاهدات التي تحقق فيها تطبيق المراجعة المشتركة من قبل مكتبى مراجعة بخلاف الأربعة الكبار (Non Big4-Non Big4) هي 12 مشاهدة بنسبة 6.7% بمتوسط 76 يوم. فى حين يتضح أن عدد المشاهدات التي تحقق فيها تطبيق المراجعة الفردية هي 124 مشاهدة بنسبة 68.9% بمتوسط 73 يوم، يتضح أيضاً زيادة متوسط فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة فى ظل تطبيق المراجعة المشتركة من قبل (Non Big4-Non Big4) مقارنة بالأشكال الأخرى، كذلك يلاحظ أن متوسط توقيت إصدار تقرير المراجعة فى ظل تطبيق المراجعة المشتركة من قبل (Big4-Big4) يتطابق تقريباً مع متوسط توقيت إصدار تقرير المراجعة فى ظل تطبيق المراجعة المشتركة من قبل (Big4-Non Big4). وفى ضوء البيانات السابقة يستنتج أفضلية تطبيق مدخل المراجعة المشتركة عن مدخل المراجعة الفردية خاصة شكل المزيج المكون من مكتبى مراجعة أحدهما من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار والآخر بخلاف ذلك (Big4-Non Big4).

٦/٥ تحليل نتائج الدراسة التطبيقية واختبار الفرض الرابع:

ينص الفرض الرابع على "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية". وقد اعتمد الباحث فى تحليل نتائج الدراسة التطبيقية واختبار الفرض الرابع على العناصر الآتية:

١/٦/٥ اختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائى:

لاختبار صلاحية النموذج ومعرفة مدى اقتراب بيانات المتغيرات المتصلة من التوزيع الطبيعى، تم استخدام اختبار كولمجروف سميرنوف (Kolmogorov – Smirnov) من خلال الجدول التالى:

جدول رقم (١٥)

نتائج اختبار Kolmogorov – Smirnov للتوزيع الطبيعى لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	Kolmogorov – Smirnov		
	Statistic	Df	Sig
ARL	.102	168	.001
JA Big4-Big4	.538	168	.001
JA Big4-Non Big4	.476	168	.001
JA Non Big4-Non Big4	.537	168	.001
Leverage	.171	168	.001
Size	.085	168	.005
ROA	.173	168	.001

وبعد إجراء الاختبار تبين أن مستوى المعنوية لجميع المتغيرات أقل من 0.05 مما يعنى عدم اتباع قيم متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعى، ويمكن التغلب على تلك المشكلة من خلال أخذ اللوغاريتم الطبيعى لهذه المتغيرات بالاعتماد على نظرية النهاية المركزية، والتي تنص على أنه يمكن افتراض تحقق شرط التوزيع الطبيعى للعينات الكبيرة ($n\geq30$)، وبما أن عدد المشاهدات 180 مشاهدة أكبر من 30 فلن تكون مشكلة عدم توزيع البيانات توزيعاً طبيعياً مؤثرة على صحة نموذج الدراسة (عطوة، عبد، ٢٠١٩).

٢/٦/٥ اختبار علاقة التداخل الخطى:

لتحديد مدى وجود ازدواج خطى بين المتغير المستقل والمتغيرات الرقابية تم إجراء اختبار التداخل الخطى للمتغيرات Multicollinearity من خلال حساب معامل Tolerance لكل من المتغير المستقل والمتغيرات الرقابية، وإيجاد معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) وذلك لقياس تأثير الارتباط بين المتغيرات، ويوضح الجدول التالى نتائج اختبار التداخل الخطى لمتغيرات الدراسة من خلال (VIF).

جدول رقم (١٦)

نتائج اختبار معامل تضخم التباين (VIF)

المتغيرات	Tolerance	VIF
JA Big4-Big4	0.911	1.097
JA Big4-Non Big4	0.877	1.141
JA Non Big4-Non Big4	0.892	1.121
Leverage	0.979	1.022
Size	0.852	1.174
ROA	0.906	1.103

ويرى الإحصائيون أن الحصول على قيمة أكبر من 10 لقيمة (VIF) تشير إلى وجود مشكلة التداخل الخطى للمتغيرات، ويتضح من الجدول السابق أن قيم معامل Tolerance لجميع المتغيرات أكبر من 0.1، كما أن قيمة (VIF) لكل المتغيرات أقل من 10 مما يعنى أن نموذج الدراسة لا يعاني من مشكلة التداخل الخطى (يحيي، عبد الله، ٢٠٠٧).

٣/٦/٥ تحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة:

يوضح الجدول رقم (١٧) مصفوفة معاملات ارتباط بيرسون لاختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (١٧)

مصفوفة معاملات ارتباط بيرسون بين متغيرات الدراسة

Variables	ARL	JA Big4-Big4	JA Big4-Non Big4	JA Non Big4-Non Big4	Leverage	Size	ROA
ARL	1	-.153-*	-.466**	.021	.107	.052	-.032
JA Big4-Big4	-.153*	1	-.086	-.043	-.014	.283**	-.040
JA Big4-Non Big4	-.466**	-.086	1	-.152*	-.088	-.003	.295**
JA Non Big4-Non Big4	.021	-.043	-.152*	1	-.079	-.272**	.005
Leverage	.107	-.014	-.088	-.079	1	.016	-.092
Size	.052	.283**	-.003	-.272**	.016	1	-.019
ROA	-.032	-.040	.295**	.005	-.092	-.019	1

** قيمة الارتباط معنوي عند مستوي معنوية 1%

* قيمة الارتباط معنوي عند مستوي معنوية 5%

يتضح من الجدول السابق وجود علاقة ارتباط ضعيفة سالبة (عكسية معنوية) بين تطبيق المراجعة المشتركة بواسطة المزيج (Big4-Big4) وتأخير إصدار تقرير المراجعة، حيث بلغ معامل الارتباط (0.153-) بمستوى معنوية أقل من (0.05). كذلك توجد أيضاً علاقة ارتباط متوسطة سالبة (عكسية معنوية) بين تطبيق المراجعة المشتركة بواسطة المزيج (Big4-Non Big4) وتأخير إصدار تقرير المراجعة، حيث بلغ معامل الارتباط (0.466-) بمستوى معنوية أقل من (0.01)، مما يدل على أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة بواسطة مكتبى مراجعة أحدهما على الأقل من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار يؤدى إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. بينما توجد علاقة ضعيفة غير معنوية بين تطبيق المراجعة المشتركة بواسطة المزيج (Non Big4-Non Big4) وتأخير إصدار تقرير المراجعة، حيث بلغ معامل الارتباط (0.021) بمستوى معنوية أكبر من (0.05). وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية فقد أظهرت النتائج أيضاً وجود علاقة ضعيفة غير معنوية بينها وبين تأخير إصدار تقرير المراجعة.

٤/٦/٥ تحليل الانحدار المتعدد بين متغيرات الدراسة:

استخدم الباحث أسلوب تحليل الانحدار المتعدد لقياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة بأشكالها الثلاثة كمتغير مستقل على تأخير إصدار تقرير المراجعة كمتغير تابع، ويوضح الجدول رقم (١٨) نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (١٨)

نتائج تحليل الانحدار لنموذج الدراسة

المتغيرات المستقلة	معامل الانحدار	T. test	مستوى المعنوية
JA Big4-Big4	-25.093	-3.171	.002
JA Big4-Non Big4	-20.879	-7.217	.000
JA Non Big4-Non Big4	-2.494	-.526	.599
Leverage	.610	.898	.370
Size	2.048	1.382	.169
ROA	15.846	1.418	.158
معامل الارتباط R = 0.532	معامل التحديد R^2 = 0.283		
F. test = 10.602	مستوى المعنوية = 0.001		

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معامل التحديد R^2 بلغت 0.283، أي يمكن تقدير المتغير التابع بنسبة 28.3% من خلال المتغيرات المستقلة محل الدراسة، وبناءً على تحليل التباين (ANOVA) بلغت قيمة F. test 10.602 وهي معنوية عند مستوى معنوية (0.01)، بمعنى أنه يمكن صياغة نموذج انحدار لتقدير المتغير التابع من خلال المتغيرات المستقلة. كذلك أظهرت نتائج تحليل الانحدار المتعدد أن تطبيق المراجعة المشتركة من

خلال المزيج (Big4-Big4) تؤدى إلى خفض فترة إصدار تقرير المراجعة بمقدار 25 يوم، فى حين أن تطبيق المراجعة المشتركة من خلال المزيج (Big4-Non Big4) تؤدى إلى خفض فترة إصدار تقرير المراجعة بمقدار 21 يوم تقريباً، أما تطبيق المراجعة المشتركة من خلال المزيج (Non Big4-Non Big4) تؤدى إلى خفض فترة إصدار تقرير المراجعة بمقدار يومين فقط. ويستنتج من ذلك أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة وخاصة من خلال مكتبى مراجعة أحدهما على الأقل من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار يؤثر إيجابياً وله تأثير معنوى على توقيت إصدار تقرير المراجعة، بمعنى أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية وذلك عند مستوى معنوية أقل من (0.05). **وهو ما يثبت صحة الفرض الرابع للبحث.**

ومما سبق يمكن صياغة نموذج الانحدار لأثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة على النحو التالى:

$$ARL_{it} = 67.220 - 25.093\ JA_{it}\ Big4\text{-}Big4 - 20.879\ JA_{it}\ Big4\text{-}Non\ Big4 - 2.494\ JA_{it}\ Non\ Big4\text{-}Non\ Big4 + 0.610\ LEV_{it} + 2.048\ SIZE_{it} + 15.846\ ROA_{it} + 0.076$$

٦- نتائج وتوصيات البحث:

٦/١ نتائج البحث:

- لا يوجد اختلاف جوهرى بين الدراسات حول مفهوم المراجعة المشتركة، حيث تتفق تلك الدراسات على أن المراجعة المشتركة تعنى اشتراك مكتبى مراجعة مستقلين عن بعضهما فى مراجعة القوائم المالية لشركة معينة وذلك فى ظل مسئولية تضامنية بينهما تتضمن اشتراكهما معاً فى تخطيط وتنفيذ مهام المراجعة وإصدار تقرير مراجعة واحد موقع عليه من كلاهما.
- يعتبر موضوع المراجعة المشتركة وتعدد أشكالها أو ما يسمى بمزيج مكاتب المراجعة المشتركة وعلاقته بتوقيت إصدار تقرير المراجعة من الموضوعات التي تتسم بالندرة والحداثة خاصة على مستوى الدراسات التي تمت في البيئة المصرية.
- على الرغم من أن المراجعة المشتركة ما زالت اختيارية في معظم دول العالم إلا أن العديد من الشركات في مختلف بيئات الأعمال قد تبنت هذا المدخل واعتمدت عليه بغرض الاستفادة من مزاياه ومنافعه المتوقعة، وقد توصلت الدراسة الميدانية أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة يحقق العديد من الآثار الإيجابية أهمها: تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، زيادة الثقة فى مهنة المراجعة نتيجة دقة تقرير المراجعة، تبادل الخبرات والتخصصات الفنية المختلفة بين مكاتب المراجعة، تجنب الآثار السلبية المحتملة الناتجة عن تغيير مراقب الحسابات فى حالة المراجعة الفردية، تحسين مستوى حوكمة الشركات محل المراجعة، زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية وبالتالي زيادة جودة التقارير المالية، الحد من ظاهرة تركز سوق خدمات المراجعة وإتاحة الفرصة للمكاتب الصغيرة والمتوسطة على المشاركة والمنافسة.

- من الجانب الآخر توصلت الدراسة الميدانية إلى أن من أهم سلبيات المراجعة المشتركة هو عدم وجود معيار للمراجعة المشتركة يُستند إليه عند تقسيم العمل وتوزيع المهام والمسئوليات بين مراقبى الحسابات داخل مكاتب المراجعة.
- اتجهت معظم آراء عينة الدراسة الميدانية نحو اتصاف سوق خدمات المراجعة فى مصر بمحدودية الخيارات المتاحة أمام الشركات محل المراجعة عند اختيار مكاتب المراجعة نتيجة قلة المكاتب المؤهلة لمراجعة الشركات الكبيرة، كذلك هناك صعوبة فى التنسيق وتبادل المعلومات بين مكاتب المراجعة فى ظل المراجعة المشتركة، وهذا ما دفعهم نحو الموافقة على أهمية وضع ووجود معيار للمراجعة المشتركة.
- كذلك توصلت الدراسة الميدانية إلى أن الآلية المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية تكون على النحو التالى: يفضل أن يكون شكل مزيج مكتبى المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة هو (Big4–Non Big4) بمعنى أن يكون أحد مكتبي المراجعة من الأربعة الكبار والمكتب الآخر من غير الأربعة الكبار، مع مراعاة التخصص الصناعى لأحد مكتبى المراجعة على الأقل في نشاط الشركة محل المراجعة عند التعاقد مع مكاتب المراجعة، الإبقاء على اختيارية تطبيق المراجعة المشتركة، مع مراعاة إلزامية تطبيقها على قطاعات وأنشطة محددة بشروط معينة تتعلق بحجم نشاط الشركة أو رأس مالها.
- توصلت الدراسة التطبيقية إلى وجود علاقة ارتباط عكسية بين تطبيق المراجعة المشتركة بواسطة المزيج (Big4-Big4)، والمزيج (Big4-Non Big4) وتأخير إصدار تقرير المراجعة، مما يدل على أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة بواسطة مكتبى مراجعة أحدهما على الأقل من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار يؤدى إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة.
- كذلك توصلت الدراسة التطبيقية إلى أن تطبيق المراجعة المشتركة من خلال المزيج (Big4-Big4) تؤدى إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة بمقدار 25 يوم، فى حين أن تطبيق المراجعة المشتركة من خلال المزيج (Big4-Non Big4) تؤدى إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة بمقدار 21 يوم تقريباً، أما تطبيق المراجعة المشتركة من خلال المزيج (Non Big4-Non Big4) تؤدى إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة بمقدار يومين فقط.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مدخل المراجعة المشتركة وخاصة من خلال مكتبى مراجعة أحدهما على الأقل من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وتوقيت إصدار تقرير المراجعة.

٢/٦ توصيات البحث:

- تشجيع شركات المساهمة المصرية على التوسع فى تطبيق مدخل المراجعة المشتركة لما لذلك من انعكاسات إيجابية عليها وعلى مكاتب المراجعة ومهنة المراجعة ككل، وخاصة فيما يتعلق بتخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، زيادة دقة تقرير المراجعة، الحد من تركز سوق المراجعة، زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء

والتحريفات الجوهرية، وذلك فى ظل بيئة أعمال تتسم طبيعة الشركات بها بكبر حجم أعمالها وتعدد وتعقد عملياتها والتي لم تعد المراجعة الفردية ملائمة لها.

- ضرورة تبنى الجهات المهتمة بمهنة المراجعة فى مصر بإصدار معيار مراجعة مصري خاص بالمراجعة المشتركة ينظم عملية المراجعة بين مكاتب المراجعة القائمين بعملية المراجعة المشتركة، من حيث التخطيط والتنظيم والتقرير وكيفية التعاون والتنسيق والتواصل بين مراقبى الحسابات، بما يتناسب مع بيئة الممارسة المهنية فى مصر.
- فرض عقوبات على مكاتب المراجعة المكلفة بممارسة أعمال المراجعة المشتركة فى حالة وجود اتفاق بينهم بشكل يجعل المراجعة المشتركة مجرد عملية صورية وتحويلها إلى مراجعة فردية.
- تشجيع الشركات التي تطبق المراجعة المشتركة على أن يكون أحد مكاتب المراجعة على الأقل من غير الأربعة الكبار تدعيماً لعدم تركز سوق خدمات المراجعة فى عدد محدود من مكاتب المراجعة خاصة الأربعة الكبار، مع مراعاة التخصص الصناعى لتلك المكاتب عند التعاقد معها.
- قيام الأطراف المعنية بمهنة المراجعة فى مصر بتشجيع ومساعدة مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة على الانضمام لعضوية الشبكات أو الجمعيات المحاسبية، حيث هناك تحديات تواجه تلك المكاتب فى منافسة المكاتب الأربعة الكبار أهمها السمعة التي تتميز بها مكاتب Big4 وقدراتهم وطاقاتهم التشغيلية وتوفر الخبرات المتخصصة والمتنوعة لديهم، وأن انضمام تلك المكاتب لعضوية إحدى الشبكات يمكنها من الاستفادة من الخبرات والموارد والامكانيات المتاحة لدى المكاتب الأعضاء فى تلك الشبكات، بما يعزز من قدرة مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة على منافسة مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وبالتالى تحظى بثقة مستخدمى المعلومات، وبما يمكن من التغلب على مشكلة محدودية الخيارات المتاحة أمام الشركات الكبيرة نتيجة قلة المكاتب المؤهلة لمراجعتها.
- ضرورة تشجيع مكاتب المراجعة بخلاف الأربعة الكبار على تدريب مراقبى الحسابات لديها حتى يتوافر بها كوادر بشرية على درجة عالية من الخبرة والمعرفة تستطيع من خلالها مراجعة الشركات الكبيرة ذات الفروع المتعددة، وأيضاً حتى لا يوجد فرق كبير فى الإمكانيات عند التعاون مع مكتب مراجعة من الأربعة الكبار.

٣/٦ مجالات بحثية مقترحة:

فى ضوء ما انتهى إليه البحث من نتائج يوصى الباحث زملائه الباحثين بأهمية البحث فى الموضوعات الآتية:

- المراجعة المشتركة فى ظل بيئة البيانات الضخمة.
- دراسة مقارنة بين أثر تطبيق المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة على جودة التقارير المالية.
- دراسة مقارنة لأثر تطبيق المراجعة المشتركة على نوعية تقرير المراجعة.
- أثر تطبيق المراجعة المشتركة على الحد من إعادة إصدار القوائم المالية فى بيئة الأعمال المصرية.
- دراسة تطبيقية عن أثر تطبيق برامج العصف الذهني الإلكتروني على تحسين جودة المراجعة المشتركة.

- أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على اكتشاف والحد من عمليات غسل الأموال فى البنوك المصرية.
- أثر التغيير الدورى الإلزامى للمراجع الخارجي على تأخير إصدار تقرير المراجعة.

٧- المراجع

١/٧ المراجع العربية:

- أبو العلا، د. أسامة مجدي فؤاد (٢٠١٩)، "أثر تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على رأي مراقب الحسابات وانعكاس ذلك على عدم تماثل المعلومات: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص١٦٩-٢٣٢.
- أبو جبل، د. نجوى محمود أحمد (٢٠١٦)، "أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر: دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص١١٣-١٦٠.
- الإبياري، د. هشام فاروق مصطفى (٢٠١٧)، " نحو إطار لقياس تأخير تقرير المراجعة وأثره على قيمة منشأة عميل المراجعة: منظور تحليلي ودراسة تطبيقية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص٢-٤٤.
- البورصة المصرية (٢٠١٢)، كتاب الإفصاح للخمسين شركة الأكثر نشاطاً، الإصدار التاسع.
- الجبر، د. يحي على، السعدون، د. ناصر محمد (٢٠١٤)، "أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد الرابع، ص٢٨٣-٣٠٣.
- الجندى، د. تامر يوسف (٢٠١٩)، "أثر التخصص الصناعى للمراجع الخارجى على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة – دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، العدد الأول، ص١٣٨-٢٢٠.
- السيد، د. محمد صابر حمودة (٢٠١٨)، "أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع ـ دراسة تطبيقية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ص٢٤٧-٣٠٩.
- الصيرفي، د. أسماء أحمد (٢٠١٧)، "نحو تفسير منطقي لفترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المراجعة الخاصة – دراسة تطبيقية مقارنة" مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، العدد الثاني، ص١٠١-١٢٨.

- الهيئة العامة للرقابة المالية (٢٠١٩)، "قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة رقم (١١) لسنة ٢٠١٤ وتعديلاته".
- جبر، د. غريب جبر (٢٠١٧)، "قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة: دليل من البورصة المصرية"، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص٣٩٤-٤٣٤.
- حسين، أمل حسين محمد (٢٠١٨)، "المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية: دراسة مقارنة مع إطار مقترح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، ع٦٤، ص١٠١-١٢٦.
- سلامة، د. إيمان محمد السعيد (٢٠١٨)، "أثر خطر التقاضي وخصائص مجلس الإدارة على أتعاب المراجعة الخارجية وانعكاسها على توقيت إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات الصغيرة والمتوسطة المتداولة ببورصة النيل المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص٥٠٤-٥٦٧.
- سليم، د. أيمن عطوه عزازي (٢٠١٩)، "مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير المالية – دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص٢٩١-٣٣٣.
- سمعان، د. أحمد محمد، أحمد، د. هيام فكري (٢٠١٩)، "أثر المراجعة المشتركة على اشتراطات منح الائتمان المصرفي: هل هناك تأثير لمشاركة كبرى مكاتب المراجعة؟ ـ منهج إمبريقي على الشركات المساهمة المصرية"، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص٦٦٩-٧٣٨.
- سيكاران، أوما، تعريب بسيوني، د. إسماعيل (٢٠٠٦)، "طرق البحث في الإدارة – مدخل لبناء المهارات البحثية"، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ص ٢٤-٥٨٦.
- صالح، د. صافيناز محمود محمد (٢٠١٩)، "دور برامج العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة المراجعة المشتركة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، العدد الثالث، الجزء الأول، ص٦٦١-٦٨٥.
- عبد الحليم، د. أحمد حامد (٢٠١٩)، "قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة على قيمة الشركة: أدلة عملية من بيئة الأعمال المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ص١٥٩-٢٣٥.
- عبد الحميد، د. أحمد أشرف (٢٠١٤)، "المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة: دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الرابع، ص١٦٥-٢١٩.
- عبد القوي، أبو بكر شداد حامد (٢٠١٨)، "أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي: دراسة تحليلية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد ٦٤، ص٨-٦٦.

- عطوة، روان حكم، عبد، سوزان رسمي (٢٠١٩)، " دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحاكمية المؤسسية في الحد من إدارة الأرباح"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ١٥، العدد الأول، ص٢١-٥٠.
- عمر، د. أدم محمد، عيسى، د. محمد أسحق، محمد، د. عمر السر الحسن (٢٠١٩)، "أثر المراجعة المشتركة في تقرير المراجع الخارجي ببيئة الاعمال السودانية- دراسة ميدانية"، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، العدد الثاني، ص٢٨٣-٢٩٩.
- على، د. إبراهيم زكريا عرفات (٢٠١٩)، "محددات الطلب على المراجعة المشتركة: دراسة تطبيقية لتحديد خصائص عميل المراجعة المشتركة في بيئة الأعمال المصري"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ص١٤٨-١٨٨.
- غالى، د. أشرف أحمد محمد (٢٠١٨)، "قياس أثر مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبي وقيمة الشركة: دليل تطبيقي من الشركات المدرجة بالمؤشر المصريEGX 100"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص١٢٣٠-١٣٠٠.
- قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد رقم (٨٨) لسنة ٢٠٠٣.
- قانون الشركات رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١، المعدل بالقانون رقم (٣) لسنة ١٩٩٨.
- محمد، أحمد سليم (٢٠١٨)، "علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح – دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص٨٦٩-٩٠٣.
- محمد، د. سامي حسن على (٢٠١٦)، "إطار مقترح لقياس وتفسير التأثير المشترك لكل من التخصص الصناعي والفترة الزمنية لارتباط المراجع بالشركة على تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة للشركات المساهمة: دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص٣٠٣-٣٥٢.
- محمود، د. حسن شلقامي (٢٠١٦)، " منهج مقترح لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة وتوجيه محاور التطوير في ضوء جودة وتكاليف عملية المراجعة – دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، العدد الأول، ١٣٣-١٦٨.
- محمود، د. عبد الحميد العيسوي (٢٠١٧)، "أثر جودة نشاط المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي: مع دراسة ميدانية على بيئة الممارسات المهنية المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ص٢٣٧-٣٠٣.
- مراد، د. صلاح أحمد، سليمان، د. أمين على (٢٠٠٥)، "الاختبارات والمقاييس في العلوم النفسية والتربوية (خطواتها-إعدادها-خصائصها)"، دار الكتاب الحديث، القاهرة، الطبعة الثانية، ص٣٥١-٣٦٦.

- مطاوع، د. أحمد كمال (٢٠١٩)، "أثر خصائص لجنة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة على فترة تأخر تقرير مراقب الحسابات"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص١-٤٣.
- مندور، د. محمد إبراهيم (٢٠١٦)، "أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص١١١٩-١١٧٢.
- منصور، د. محمد السيد (٢٠١٨)، "أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص٩٨٤-١٠٣٩.
- نشوان، د. إسكندر محمود حسين (٢٠١٧)، "الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية – دراسة تطبيقية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد ١٠٠، ص٥٦٧-٦٠٥.
- هيئة السوق المالية السعودية (٢٠١٦)، "تعديل فترة إعلان القوائم المالية الأولية والسنوية"، المملكة العربية السعودية.
- وزارة الاستثمار (٢٠٠٨)، معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)، "تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة"، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، قرار وزير الاستثمار رقم (١٦٦)، القاهرة.
- يحيي، مزاحم محمد، عبد الله، محمود حمدون (٢٠٠٧)، "تشخيص التعدد الخطي واستخدام انحدار الحرف في اختيار متغيرات دالة الاستثمار الزراعي في العراق للفترة ١٩٨٠- ٢٠٠٠"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الثامن، ص ١٧١-١٨٧.
- يوسف، د. حنان محمد إسماعيل (٢٠١٥)، "أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص٣٣٩-٥٠٣.
- يوسف، د. يوسف أبوبكر محمد (٢٠١٥)، "فترة إبطاء المراجعة والدور التأثيري لجودة وظيفة المراجعة الداخلية: دراسة إمبريقية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، ص١٢٩-١٧٨.

٢/٧ المراجع الأجنبية:

- Abdelmoula, Lassaad & Afess, Habib (2019), "Determining Factors of the Quality of Joint Audit: Tunisian Context", Accounting and Management Information Systems, Vol. 18, No. 4, pp. 559-587.

- Abdillah, Muhammad, Mardijuwono, Agus & Habiburrochman, H., (2019), "The Effect of Company Characteristics and Auditor Characteristics to Audit Report Lag", Asian Journal of Accounting Research, Vol. 4, No. 1, pp. 129-144.
- Abdollahiebli, Fatemeh (2018), "Joint Audit and the Implications of its Use", Proceedings of Academicsera 20th International Conference, Montreal, Canada, pp. 7-13.
- Abernathy, John L., Barnes, Michael, Stefaniak, Chad & Weisbarth, Alexandria (2017), "An International Perspective on Audit Report Lag: A Synthesis of the Literature and Opportunities for Future Research", International Journal of Auditing, Vol. 21, pp. 100-127.
- Afify, H.A.E. (2009), "Determinants of Audit Report Lag Does Implementing Corporate Governance have any Impact? Empirical Evidence from Egypt", Journal of Applied Accounting Research, Vol. 10, No. 1, pp. 56-86.
- Ahmed, Maslina, Mohamed, Hamidah & Nelson, Sherliza, P. (2016), "The Association Between Industry Specialist Auditor and Financial Reporting Timeliness-Post MFRS Period", Social and Behavioral Sciences, Vol. 219, pp. 55-62.
- Al Bhoor, Abdelrahman Y., Khamees, Basheer A., (2016), "Audit Report Lag, Audit Tenure and Auditor Industry Specialization; Empirical Evidence from Jordan", Jordan Journal of Business Administration, Vol. 12, No. 2, pp. 459-479.
- Alfraih, Mishari M. (2016), "Corporate Governance Mechanisms and Audit Delay in a Joint Audit Regulation", Journal of Financial Regulation and Compliance, Vol. 24 No. 3, pp. 292-316.
- Al-Hadi, Ahmed, Habib, Ahsan, Al-Yahyaee, Khamis & Eulaiwi, Baban (2017), "Joint Audit, Political Connections and Cost of Debt Capital", International Journal of Auditing, Vol. 21, No. 3, pp. 249-270.
- Ali, Khalid, S., Mohaisen, Hussein, A. & Hameed, Ayad, A. (2019), "Joint Audit and the Financial Reporting Quality: Empirical Study on Iraqi Voluntary Joint Audits", International Journal of Innovation, Creativity and Change, Vol. 7, No. 2, pp. 343-359.
- André, Paul, Broye, Pong, Christopher & Schatt, Alain (2016), "Are Joint Audits Associated with Higher Audit Fees?", European Accounting Review, Vol. 25, No. 2, pp. 245-274.
- Asthana, Sharad (2014), "Abnormal Audit Delays, Earnings Quality and Firm Value in the USA", Journal of Financial Reporting and Accounting, Vol. 12, No. 1, pp. 21-44.
- Azizan, Sarini (2019), "Ceo's Gender, Power, Ownership: Roles on Audit Report Lag", Management & Accounting Review, Vol. 18, No. 2, pp. 245-273.
- Baldauf, Julia & Steckel, Rudolf (2012), "Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report - An Empirical Study", International Journal of Economic Sciences and Applied Research, Vol. 5, No. 2, pp. 7-42.

- Barghathi, Yasser, Ndiweni, Esinath & Lasyoud, Alhashmi (2020), "Joint Audit, Audit Market Concentration, and Audit Quality: Perceptions of Stakeholders in the UAE", Corporate Ownership & Control, Vol. 17, No. 2, pp. 32-45.
- Bédard, Jean., Piot, Charies & Schatt, Alain (2012), "Was the European Commission Green Paper Right? An Evaluation of the French Experience with Joint Auditing", Working Paper Available online, SSRN Electronic Journal.
- Bhuiyan, Md., B., D'Costa, Mabel (2020), "Audit Committee Ownership and Audit Report Lag: Evidence from Australia", International Journal of Accounting & Information Management, Vol. 28, No. 1, pp. 96-125.
- Bianchi, Pietro A. (2018), "Auditors' Joint Engagements and Audit Quality: Evidence from Italian Private Companies", Contemporary Accounting Research, Vol. 35, No. 3, pp. 1533-1577.
- Bianchi, Pietro A., Falsetta, Diana, Minutti-Meza, Miguel & Weisbrod, Eric (2019), "Joint Audit Engagements and Client Tax Avoidance: Evidence from the Italian Statutory Audit Regime", The Journal of The American Taxation Association, Vol. 41, No. 1, pp. 31-58.
- Bisogno, Marco & De Luca, Roberto (2016), "Voluntary Joint Audit and Earnings Quality: Evidence from Italian SMEs", International Journal of Business Research and Development, Vol. 5 No. 1, pp. 1-22.
- Boshoff, C.W.H. & Wesson, N. (2019), "A comparison of quartile calculation methods to measure audit report lag", Management Dynamics, Vol. 28, No. 2, pp. 14-27.
- Dao, Mai & Pham, Trung (2014), "Audit Tenure, Auditor Specialization and Audit Report Lag", Managerial Auditing Journal, Vol. 29 No. 6, pp. 490-515.
- Deng, Mingcherng, Lu, Tong, Simunic, Dan A. & Ye, Minlei (2014), "Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality?", Journal of Accounting Research, Vol. 52, No. 5, pp. 1029-1060.
- Dong, Bei, Robinson, Dahlia & Xu, Le (2018), "Auditor-Client Geographic Proximity and Audit Report Timeliness", Advances in Accounting, Vol. 40, pp. 11-19.
- El Assy, Mahmoud Ghanem (2015), "The Effect of Joint Audit on Audit Quality: Empirical Evidence from Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange", International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 5, No. 2, pp. 195-207.
- European Commission (EC), (2010), Green Paper, "Audit Policy: Lessons from The Crisis", Brussels, Belgium.
- Haak, Marcel, Muraz, Michelle & Ziesenib, Roland (2018), "Joint Audits: Does the Allocation of Audit Work Affect Audit Quality and Audit Fees?", Accounting in Europe, Vol. 15, No. 1, pp.55–80.

- Habib, Ahsan & Bhuiyan, M. B., (2011). "Audit Firm Industry Specialization and the Audit Report Lag", Journal of International Accounting Auditing and Taxation, Vol. 20, pp. 32-44.
- Hassan, Yousef Mohammed (2016), "Determinants of Audit Report Lag: Evidence from Palestine", Journal of Accounting in Emerging Economies, Vol. 6, No. 1, pp. 13-32.
- Holm, Claus & Thinggaard, Frank (2014), "Leaving a Joint Audit System: Conditional Fee Reductions", Managerial Auditing Journal, Vol. 29 No. 2, pp. 131-152.
- Holm, Claus & Thinggaard, Frank (2016), "Paying for Joint or Single Audits? The Importance of Auditor Pairings and Differences in Technology Efficiency", International Journal of Auditing, Vol. 20, pp. 1-16.
- Husaini, Saiful & Ilyas, F., (2019), "The Substitution Role of Audit Committee Effectiveness and Audit Quality in Explaining Audit Report Lag", Accounting and Finance Review, Vol. 4, No. 1, pp. 28-37.
- Joshi, P. and AL-Bastaki, H. (2000), "Determinants of Audit Fees: Evidence from the Companies Listed in Bahrain", International Journal of Accounting, Vol. 4, No. 2, pp.129-138.
- Juwita, Ratna, T, Sutrisno & Hariadi, Bambang (2020), "Influence of Audit Committee and Internal Audit on Audit Report Lag: Size of Public Accounting Firm as a Moderating Variable", International Journal of Research in Business & Social Science", Vol. 9, No. 1, pp. 137-142.
- Karami, Gholamreza, Karimiyan, Tahere & Salati, Saba (2017), "Auditor Tenure, Auditor Industry Expertise, and Audit Report Lag: Evidences of Iran", Iranian Journal of Management Studies, Vol. 10, No. 3, pp. 641-666.
- Kermiche, Lamya & Piot, Charles (2014), "Is Joint-Audit Regulation Likely to Mitigate the Audit Market Concentration in the Long Run? The French Experience", Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2398455, pp. 1-26.
- Kermiche, Lamya & Piot, Charles (2018), "The Audit Market Dynamics in a Mandatory Joint Audit Setting: The French Experience", Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 33, No. 4, pp.463–484.
- Khlif, Hichem & Samaha, Khaled (2014), "Internal Control Quality, Egyptian Standards on Auditing and External Audit Delays: Evidence from the Egyptian Stock Exchange", International Journal of Auditing, Vol. 18, pp. 139-154.
- Lesage, Ce´dric, Ratzinger-Sakel & Kettunen, Jaana (2017), "Consequences of the Abandonment of Mandatory Joint Audit: An Empirical Study of Audit Costs and Audit Quality Effects", European Accounting Review, Vol. 26, No. 2, pp. 311–339.

- Lobo, G.J., Paugam, L., Zhang, D. and Casta, J.F., (2017), "The Effect of Joint Auditor Pair Composition on Audit Quality: Evidence from Impairment Tests", Contemporary Accounting Research, Vol. 34, No. 1, pp.118-153.
- Mandour, Mohamed, Elharidy, Ali & Mokhtar, Ekramy (2018), "Examining the Effect of Joint and Dual Audits on Earnings Management Practices", International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 8, No. 1, pp. 84-114.
- Mukhtaruddin, Oktarina, Ririn, Relasari & Abukosim (2015), "Firm and Auditor Characteristics, and Audit Report Lag in Manufacturing Companies Listed on Indonesia Stock Exchange during 2008-2012", Expert Journal of Business and Management, Vol. 3, No. 1, pp. 13-26.
- Naser, Kamal (2007), "Determinants of Audit Fees: Empirical Evidence from an Emerging Economy", International Journal of Commerce and Management, Vol. 17 No. 3, pp. 239-254.
- Okaro, Sunday, C., Okafor, Gloria O. & Ofoegbu, Grace N. (2018), "Mandating Joint Audits in Nigeria: Perspectives and Issues", International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, Vol. 8, No.3, pp. 317-338.
- Pizzini, Mina, Lin, Shu & Ziegenfuss, Douglas (2015), "The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 34, No.1, pp. 25-58.
- Quick, R., & Schmidt, F., (2018), "Do Audit Firm Rotation, Auditor Retention, and Joint Audits Matter? – An Experimental Investigation of Bank Directors' and Institutional Investors' Perceptions", Journal of Accounting Literature, Vol. 41, pp. 1-21.
- Raweh, Nahla, Kamardin, Hasnah & Malek, Mazrah (2019), "Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag: Evidence from Oman", International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 9, No.1, pp. 152-169.
- Reiner, Quick & Florian, Schmidt (2018), "Do Audit Firm Rotation, Auditor Retention, and Joint Audits Matter? An Experimental Investigation of Bank Directors' and Institutional Investors' Perceptions", Journal of Accounting Literature, Vol. 41, pp. 1-21.
- Rusmin, Rusmin & Evans, John (2017), "Audit Quality and Audit Report Lag: Case of Indonesian Listed Companies", Asian Review of Accounting, Vol. 25, No. 2, pp. 191-210.
- Sakel, Nicole, Coulier, Sophie, Kettunen, Jaana & Lesage, Cédric (2012), "What do we Know About?", The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), pp.1-55.
- Securities and Exchange Commission (SEC), (2003), "Acceleration of Periodic Report Filing Dates and Disclosure Concerning Website Access to Reports", available at http://www.sec.gov/rules/final/33-8128.htm.

- Velte, Patrick & Azibi, Jamel (2015), "Are Joint Audits a Proper Instrument for Increased Audit Quality?", British Journal of Applied Science & Technology, Vol. 7, No. 6, pp. 528-551.
- Velte, Patrick (2017), "What do we Know About Empirical Joint Audit Research? A literature review", Accounting and Financial Control, Vol. 1, Issue 1, pp. 4-14.
- Wiyantoro, L.S. & Usman, F. (2018), "Audit Tenure and Quality to Audit Report Lag in Banking", European Research Studies Journal, Vol. XXI, Issue 3, pp. 417-428.
- Yaacob, Najihah & Ahmad, Ayoib (2012), "Adoption of FRS 138 and Audit Delay in Malaysia", International Journal of Economics and Finance, Vol. 4, No. 1, pp. 167-176.

ملاحق البحث

قائمة استبيان

الأستاذ الفاضل/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة تطبيقية بعنوان "**أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية**".

تقوم مهنة المراجعة بإضفاء الثقة على ما تقدمه الشركات من تقارير مالية، ولا شك أن مثل هذه التقارير وما تتضمنه من معلومات ما كانت لتستخدم أو يعتمد عليها ما لم تنل ثقة المستخدمين لتلك التقارير، وقد أدت الانهيارات المالية الأخيرة لعدد من كبرى الشركات على مستوى العالم بما فيها شركات المراجعة وما تبعه من أزمة مالية عالمية إلى اهتزاز الثقة فى التقارير المالية وفى مهنة المراجعة ككل، وفى إطار السعي نحو تعزيز كفاءة واستقلال مراقب الحسابات وتحسين جودة المراجعة واستعادة الثقة فى مهنة المراجعة وتحقيق الاستقرار المالى، اتخذت الهيئات التشريعية والمنظمات المهنية في العديد من دول العالم عدداً من الإجراءات والحلول الممكنة لمعالجة المشاكل التي أظهرتها الأزمة المالية، فعلى سبيل المثال اقترحت المفوضية الأوروبية عام ٢٠١٠ عدداً من الإجراءات التنظيمية، ومن ضمن تلك الإجراءات تطبيق المراجعة المشتركة Joint Audit، وذلك من خلال إلزام الشركات بتعيين اثنين من مكاتب المراجعة المستقلة للقيام بمهام المراجعة وإصدار تقرير مراجعة واحد موقع عليه من كلا المكتبين، وعلى الرغم من أن المراجعة المشتركة مطبقة بالفعل في مجال الممارسة المهنية منذ عقود طويلة في عدد من دول العالم للاستفادة من مزاياها ومنافعها المتوقعة، إلا أنها من الجانب الآخر أيضاً لاقت العديد من الانتقادات، وأُثير حولها الكثير من الجدل حول مدى جدوى الاعتماد عليها، وعلى الرغم من كون المراجعة المشتركة ليست جديدة أيضاً على البيئة المصرية وذلك لأنها تُمارس بالفعل فى مصر سواء بشكل اختيارى أو إلزامى، إلا أن بعد إصدار المفوضية الأوروبية للورقة الخضراء عام ٢٠١٠ ظهرت

المراجعة المشتركة وكأنها آلية جديدة مثيرة للجدل، ومع تضارب الآراء حول مدى جدوى تطبيق مدخل المراجعة المشتركة، وعلى الرغم من عدم إلزام معظم قطاعات الأعمال بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة في بيئة الأعمال المصرية، إلا أن العديد من الشركات قد طبقت هذا المدخل اختيارياً بكافة أشكاله مع تفضيل الشركات الأخرى لمدخل المراجعة الفردية، الأمر الذي يدعو إلى التساؤل عن الأسباب التي تقف وراء عدم تطبيق بعض الشركات لهذا المدخل، وأيضاً الأسباب التي تقف وراء اختيار بعض الشركات لهذا المدخل وتفضيله عن مدخل المراجعة الفردية، وقد دفع ذلك الباحث إلى البحث والتعرف عن الآثار الإيجابية والآثار السلبية لتطبيق المراجعة المشتركة والآليات المناسبة لتطبيقها في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

ولما كانت قيمة البحث العلمى لا تتحقق إلا من خلال ربط الجوانب العلمية بالجوانب العملية، لذلك يحاول الباحث من خلال قائمة الاستبيان المرفقة التعرف على آرائكم ووجهة نظركم حول موضوع البحث، وذلك من خلال الإجابة على التساؤلات التى تحتويها تلك القائمة، حيث تمثل إجابتكم أحد الدعائم الأساسية للبحث وما يسفر عنه من نتائج. مع التأكيد على أن كل ما تقدمونه من آراء ووجهات نظر سوف يحظى بالسرية التامة، ولن يستخدم إلا فى أغراض البحث العلمى فقط.

وأخيراً أتقدم إلى سيادتكم بخالص الشكر والتقدير لتعاونكم الصادق فى خدمة البحث العلمى، كما أعتذر على ما قد أسببه لكم من مشقة وتضحية بجزء ثمين من وقتكم لاستيفاء هذا الاستبيان. راجياً الله عز وجل أن يجزيكم خير الجزاء، وأن تحقق نتائج هذه الدراسة إضافة تعود بالنفع العام لصالح البحث العلمى والمجتمع ككل.

الباحث: د. حسام السعيد الوكيل
مدرس بقسم المحاسبة ـ كلية التجارة وإدارة الأعمال ـ جامعة حلوان
البريد الإلكتروني hossam_elwakiel@yahoo.com

أولاً: بيانات شخصية:

١- الاسم: ..... (إذا رغبت)

٢- الوظيفة (العمل الحالى): برجاء وضع (√) أمام الفئة التى تنتمي إليها سيادتكم:

مراقب حسابات	عضو لجنة مراجعة	مستثمر

ثانياً: أسئلة خاصة بموضوع البحث لاختبار فروض البحث:

١- فيما يلي مجموعة من العبارات التي توضح الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة. والمطلوب من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل عبارة، وذلك بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب.

الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية

الآثار الإيجابية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تدعيم الكفاءة المهنية لمراقبى الحسابات وتنفيذ أفضل لإجراءات المراجعة.					

يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تعزيز استقلالية مراقبى الحسابات والحد من ضغوط الإدارة بما يؤدى إلى تحسين جودة المراجعة.					
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تبادل الخبرات والتخصصات الفنية المختلفة بين مكاتب المراجعة.					
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة.					
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى الحد من ظاهرة تركز سوق خدمات المراجعة وإتاحة الفرصة للمكاتب الصغيرة والمتوسطة على المشاركة والمنافسة.					
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى توفير إشراف ورقابة متبادلة بين مكاتب المراجعة.					
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تخفيض احتمالات حدوث تواطؤ بين مراقبى الحسابات وعملائهم.					
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية بما يؤدى إلى زيادة جودة التقارير المالية.					
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى زيادة الثقة فى مهنة المراجعة نتيجة دقة تقرير المراجعة.					
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تحسين مستوى حوكمة الشركات محل المراجعة.					
يؤدى تطبيق المراجعة المشتركة إلى تجنب الآثار السلبية المحتملة الناتجة عن تغيير مراقب الحسابات فى حالة المراجعة الفردية.					

٢- فيما يلي مجموعة من العبارات التي توضح الآثار السلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة. والمطلوب من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل عبارة، وذلك بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب.

الآثار السلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية

الآثار السلبية المتعلقة بتطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
تعقد عملية اختيار مكاتب المراجعة نتيجة اتصاف سوق خدمات المراجعة فى مصر بمحدودية الخيارات المتاحة أمام الشركات محل المراجعة نتيجة قلة المكاتب المؤهلة لمراجعة الشركات الكبيرة.					
ظهور ما يسمى بمشكلة الاتكالية أو الركوب المجانى نتيجة اعتماد أحد مكاتب المراجعة على الآخر.					
ظهور ما يسمى بمشكلة تسوق الرأي نتيجة احتمال قيام إدارة الشركة بشراء رأى أحد مكتبى المراجعة والتأثير عليه مما يضر باستقلالية مراقبى الحسابات.					
صعوبة التنسيق وتبادل المعلومات بين مكتبى المراجعة خاصة فى ظل ظروف المنافسة بين المكاتب المشتركة.					
تأخر إصدار تقرير المراجعة نتيجة صعوبة الاتفاق واختلاف الرأى وبالتالى زيادة الوقت المستغرق لأداء مهام المراجعة.					
تشتت المسئولية القانونية بين مراقبى الحسابات خاصة فى ظل عدم وجود معيار للمراجعة المشتركة يستند إليه عند تقسيم العمل وتوزيع المهام والمسئوليات بين مكتبى المراجعة.					
ارتفاع تكاليف عملية المراجعة متمثلة فى زيادة الأتعاب التي تتحملها الشركة محل المراجعة.					
التأثير السلبي على استقلال مراقبى الحسابات نتيجة احتمال سعى كل مكتب لكسب رضا العميل والتواطؤ معه وبالتالي انخفاض جودة عملية المراجعة.					
احتمالية حدوث اتفاقيات غير رسمية بين مكتبى المراجعة مما يؤدى إلى جعل المراجعة المشتركة عملية شكلية وتحولها فى نهاية الأمر إلى مراجعة فردية.					

٣-فيما يلي مجموعة من العبارات التي توضح آليات تطبيق المراجعة المشتركة، والمطلوب من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن الألية المناسبة الواجب تطبيقها في بيئة الممارسة المهنية المصرية، وذلك بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب.

الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية

الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
في المراجعة المشتركة يفضل أن يكون كلا المكتبين من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار.					
في المراجعة المشتركة يفضل أن يكون أحد مكتبى المراجعة من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبار.					
في المراجعة المشتركة يفضل أن يكون كلا المكتبين من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبار.					
في المراجعة المشتركة يفضل التخصص الصناعى لأحد مكتبى المراجعة على الأقل في نشاط الشركة محل المراجعة.					
يفضل أن تبقى المراجعة المشتركة اختيارية وليست ملزمة لجميع شركات المساهمة.					
يفضل أن تكون المراجعة المشتركة ملزمة لقطاعات وأنشطة محددة بشروط معينة تتعلق بحجم النشاط أو رؤوس الأموال.					