

منهج مقترح لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة وتوجيه محاور

التطوير في ضوء جودة وتكاليف عملية المراجعة - دراسة ميدانية

دكتور : حسن شلقامي محمود^١

ملخص البحث :

يهدف هذا البحث إلى اقتراح منهج يتضمن مجموعة من المحاور لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة في ضوء جودة وتكاليف المراجعة ، واستطلاع آراء عينة في بيئة المراجعة المصرية تتضمن عدد ٤٠ مفردة من مكاتب المراجعة الكبرى والمتوسطة والصغرى ببيئة المراجعة المصرية ، وعدد ٤٠ مفردة من أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة ، وعدد ٣٠ مفردة من المراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات ، وعدد ٣٠ مفردة من الشركات من أنشطة مختلفة لاختبار التحقق الإحصائي لفرضي الدراسة ، والوقوف على إدراك مفردات العينة لمحاور تحسين ممارسات المراجعة المشتركة والعوامل التي تزيد من إقبال مكاتب المراجعة والشركات محل المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة ، وتتمثل أهم نتائج البحث في أنه يجب أن يصدر أي من مكاتب المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة تقريراً فردياً في حالات معينة مثل حالة تغيير الإدارة أحد البدائل المحاسبية مع وجود نية للغش ووجود تواطؤ مع أحد مكاتب المراجعة ، بينما تتمثل أهم توصيات البحث في أنه من الضروري توفير المحاور المقترحة لتحسين ممارسات المراجعة المشتركة وفقاً لأهميتها النسبية حيث تبدأ بالمحور الذي يتعلق بتغيير أي من مكاتب المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة كل فترة متوسطة الأجل وليست قصيرة أو طويلة الأجل ، يليه المحور الذي يتعلق بقيام كل مكتب من مكاتب المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة بإصدار تقرير فردي في حالات معينة ، يليه المحور الذي يتعلق باضطلاع لجان المراجعة بمسؤولية اختيار تشكيلة مكاتب المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة على أن تتضمن تلك التشكيلة أحد مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ... إلخ .

الكلمات المفتاحية :

المراجعة المشتركة ، جودة المراجعة ، تكلفة المراجعة ، محاور التطوير ، عوامل تمييز المراجعة المشتركة .

A proposed Approach for Development of the Practices of the Joint Audit and and attitudinize the axes of development according to Quality and Costs of Audit – A survey Study

Abstract :

The aim of this study is to Provide a proposed approach that contains some axes for the development of the practices of joint audit and attitudinize these axes according to audit Quality and costs , it also aims to Carry out a survey study in the egyptian audit environment to check the statistical realization of the study's assumptions to determine the relative importance of each aixe and to evaluate the realization of sample for the effects of these axes on the improving the practices for the joint audit , this study reached a group of conclusions such as the more determining the need for the joint audit according to some standards , the more improvement in the practices of the joint audit , and the more determining the contents of the joint audit report , the more improvement in the practices of the joint audit , it recommended with the necessity for providing the proposed axes to improve the practices of joint audit according to their relative importance .

Key words :

joint audit , audit quality , audit cost , axes of improvement , factors of preferring joint audit .

مقدمة البحث :

تمثل المراجعة الخارجية أداة رقابية على كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة ، حيث يعتبر المراجع وكلياً عن المساهمين بشكل خاص وعن مستخدمي القوائم المالية بشكل عام والذين منحوه تفويضاً بدراسة وتحليل أعمال الإدارة خلال الفترة المالية محل المراجعة للتقرير عن كفاءتها للأطراف المستفيدة من تقرير المراجع مثل المستثمرين ومانحي القروض ، كما يصدر المراجع الخارجي رأياً فنياً محايداً عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط خلال فترة مالية معينة والمركز المالي في نهاية تلك الفترة ، وكلما زادت ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقرير المراجع كلما انخفض عدم تماثل المعلومات بين إدارة المشروع ومستخدمي تلك القوائم .

وفي ظل عدم تماثل المعلومات بين إدارة المشروع والأطراف الخارجية التي تستخدم القوائم المالية كان لابد من وجود طرف ثالث وهو المراجع الخارجي لتحديد درجة خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية ومحاولة تقليل عدم تماثل المعلومات بين إدارة المشروع ومستخدمي القوائم المالية ، ونتيجة للأزمة المالية وانهيار الشركات الكبرى مثل شركة Enron زادت فكرة قيام مكاتب من مكاتب المراجعة بمراجعة حسابات والقوائم المالية للمنشأة مع توزيع أعمال المراجعة بينهما ووجود مسئولية تضامنية عن المعلومات الواردة في تقرير المراجعة ويعرف ذلك بالمراجعة المشتركة .

ويتم في ظل المراجعة المشتركة قيام مكاتب من مكاتب المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة (تخطيط المراجعة - تجميع وتفسير أدلة الإثبات - إعداد تقرير المراجعة) وفقاً لأسس معينة ، ويقوم كل مكتب مراجعة بأداء المهام المكلف بها ، ويتم أيضاً إصدار تقرير مراجعة مشترك موقع عليه من المكاتب مع المسئولية التضامنية للمكاتب عن المعلومات الواردة في تقرير المراجعة .

وتتعدد المحاور التي يمكن من خلالها تطوير ممارسات المراجعة المشتركة مثل المعايير التي تحدد مدى الحاجة إلى القيام بمراجعة مشتركة أو مراجعة فردية ، وتحديد الجهة التي تقوم باختيار مكاتب المراجعة للقيام بالمراجعة المشتركة والأسس التي يتم الاختيار في ضوءها ، وتحديد أسس توزيع مهام المراجعة المشتركة بشكل متناسق بين مكاتب المراجعة وتحديد مواصفات التقرير المبدئي لكل من مكاتب المراجعة عن نتيجة قيام كل مكتب بفحص الجزء المخصص له ، وتحديد مواصفات ومحتويات تقرير المراجعة المشتركة ، وتحديد أوجه التصرف في حالات تعدد البدائل المحاسبية مع اختلاف وجهة نظر كل مكتب عن الآخر ، ويتم توجيه كل محور من تلك المحاور نحو تطوير ممارسات المراجعة المشتركة في ضوء جودة وتكاليف المراجعة .

مشكلة البحث :

يتم في ظل المراجعة المشتركة قيام مكاتبين مستقلين من مكاتب المراجعة بأعمال أو مهام المراجعة حيث يتم تخصيص تلك المهام بينهما بشكل متوازن بناء على أسس معينة ، وإصدار تقرير مراجعة مشترك موقع عليه من مكاتب المراجعة القائمين بعملية المراجعة مع المسئولية التضامنية لكل من المكاتب عن إداء مهام المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة وعن المعلومات الواردة في تقرير المراجعة المشتركة ، ويتم تنفيذ المراجعة المشتركة في ضوء قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية لعميل المراجعة ، وقواعد

الحكومة ، وعمليات إدارة الخطر . (Sakel & Others 2012 , P. 9) ، (The Internal Audit Services Four , United Nations Organizations (FAO , UNDP , UNFPA , and , UNICEF 2015 , p. 1)) ويتطلب القانون من الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية في الدينامارك أن يتم مراجعة حساباتها بواسطة اثنين من المراجعين المستقلين وبشكل مشترك من حيث المسؤولية عن أعمال المراجعة وعن المعلومات الواردة في تقرير المراجعة ، ولم يوضح القانون في الدينامارك أسس التقسيم المتوازن لأعمال المراجعة بين مكنتي المراجعة القائمين بها ، كما لم يحدد أسس توزيع أتعاب المراجعة بينهما . (Sakel & Others 2012 , P. 9) ، (Raj 2011 , P. 89)

ويتطلب القانون في فرنسا من شركات القطاع العام وشركات القطاع الخاص التي تقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة أن يتم مراجعة حساباتها بواسطة اثنين من المراجعين المستقلين مع تخصيص مهام المراجعة بينهما ، والاتفاق على برامج المراجعة وتطبيق طرق ثابتة للمراجعة المشتركة ، كما تتطلب معايير الممارسة المهنية ، professional practice standard no. 100 ، 2011 في فرنسا تخصيص عمل المراجعة المشتركة بالتوازن بين مكنتي المراجعة القائمين بها للتحقق من وجود رقابة مزدوجة وفعالة من كل منهما على الآخر ، ويوقع كل مراجع على تقرير المراجعة المشتركة ، مع وجود مسؤولية مشتركة عن الأخطاء أو التحريفات المادية التي لم يتم اكتشافها أو التقرير عنها ، ومراعاة ضرورة أن يفصح تقرير المراجعة المشتركة عن الاختلاف في وجهات النظر بين مكنتي المراجعة . (Francis & Others , 2006 , P. 2) ، (Muraz & Ziesennib 2014)

وتلتزم البنوك والشركات المالية في الجزائر منذ عام ٢٠٠٣ بإجراء مراجعة مشتركة لحساباتها وقوائمها المالية أما في الشركات والصناعات الأخرى فإن إجراء المراجعة المشتركة فيها تكون اختيارية . (Sakel & Others 2012 , P. 12) ، وتتطلب القوانين في المملكة العربية السعودية من كل الشركات المسجلة في قطاع البنوك وقطاع التأمين وإعادة التأمين أن يتم مراجعة حساباتها وقوائمها المالية بواسطة إثنين من المراجعين المستقلين ، أما باقي الشركات في الصناعات المختلفة تكون المراجعة المشتركة فيها عملية اختيارية . (Alsadam & Algabr 2013 , P. 5)

وتخضع المراجعة المشتركة في الهند لمكتب المراقبة والمراجعة العام ، وتقضي معايير المراجعة هناك أن يتم تقسيم العمل بين مكنتي المراجعة القائمين بأعمال المراجعة المشتركة في شكل وحدات محددة مثل تحقيق الأصول الثابتة وتحقيق الأصول المتداولة ، وفي حالة قيام أحد المراجعين بأداء جزء من عمل مراجع آخر فإنه يجب أن يبلغ هذا المراجع الآخر كتابة ، ويصدر مكنتا المراجعة القائمان بالمراجعة المشتركة تقريراً واحداً للمراجعة ، وفي حالة اختلافهما في الاهتمامات التي يجب أن تغطي في تقرير المراجعة فإنه يجب أن يصدر كل منهما تقريراً فردياً مستقلاً للمراجعة . (Sakel & Others 2012 , P. 13)

أما في بيئة المراجعة المصرية فإنه من استقراء الموقع الإلكتروني gogal تحت عنوان الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وعنوان التقارير السنوية للشركات يمكن القول ما يلي :

(١) ليس هناك علاقة ثابتة بين هيكل ونسبة الملكية بالشركة واتجاه لجان المراجعة نحو القيام بالمراجعة المشتركة أو المراجعة الفردية ، فالشركة الحديثة للمواد العازلة (مودرن بيتومود) يمتلك فيها القطاع العام نسبة ٥٠.٥٧ % بينما يمتلك القطاع الخاص فيها نسبة ٤٩.٤٣ % ويتم فيها إجراء المراجعة المشتركة بواسطة كل من مكتب كامل مجدي صالح ، ومكتب محمد هاني الحسيني ، أما شركة السويس للأسمنت يمتلك فيها القطاع العام نسبة ٨٦.٩ % بينما يمتلك القطاع الخاص فيها نسبة ١٣.١ % يتم فيها أيضاً إجراء المراجعة المشتركة بواسطة كل من مكتب المتضامين للمحاسبة والمراجعة ، ومكتب أرست ويونغ ، ويمكن القول أنه مع ارتفاع نسبة ملكية القطاع الخاص في الشركة الأولى مقارنة بالشركة الثانية إلا أنه يتم إجراء المراجعة المشتركة في كل منهما مما يعني أن هيكل ونسبة الملكية بالشركة ليست من عوامل القرار الخاص بإجراء مراجعة فردية أو مراجعة مشتركة .

(٢) ليس هناك علاقة ثابتة بين جنسية الملكية بالشركة واتجاه لجان المراجعة نحو القيام بالمراجعة المشتركة أو المراجعة الفردية ، فشركة السويس للأسمنت يمتلك المساهمون العرب والأجانب نسبة ٣.٢ % ويتم فيها إجراء المراجعة المشتركة بينما في شركة الحديد والصلب المصرية لا يساهم فيها العرب والأجانب حيث يتم توزيع ملكيتها بنسبة ٩٧.٦ % للشركة القابضة للصناعات المصرية ، ونسبة ١.٨ % لهيئات وبنوك ومؤسسات قطاع عام ، ونسبة ٠.٦ % للقطاع الخاص ويتم فيها أيضاً إجراء المراجعة المشتركة بواسطة كل من مكتب طلعت أديب نبيه ، ومكتب أحمد محمد عطوة ، ويمكن القول أنه على الرغم من أن هناك مساهمة للعرب والأجانب في رأس مال الشركة الأولى وتلك المساهمة لا توجد في الشركة الثانية إلا أنه يتم إجراء المراجعة المشتركة في كل منهما مما يعني أن جنسية الملكية بالشركة ليست من عوامل القرار الخاص بإجراء مراجعة فردية أو مراجعة مشتركة .

(٣) ليس هناك علاقة ثابتة بين عدد الشركات التابعة للشركة الأم واتجاه لجان المراجعة نحو القيام بالمراجعة المشتركة أو المراجعة الفردية ، فشركة أسمنت بورتلاند طره المصرية لها ٧ شركات تابعة ويتم فيها إجراء المراجعة المشتركة بواسطة كل من مكتب المتضامين للمحاسبة والمراجعة ، ومكتب أرنتس ويونغ ، كذلك وفقاً للتقارير السنوية من عام ٢٠١٠ حتى ٢٠١٤ والمنشورة على الموقع يتم في شركة السويس للأسمنت والتي يتبعها ١٠ شركات إجراء المراجعة المشتركة بواسطة كل من مكتب نبيل مكرم اسطنبولي ، ومكتب عماد حافظ راغب ، ومكتب المتضامنين للمحاسبة والمراجعة ، أما شركة أوراسكوم للإنشاء والصناعة لها ٢٨ شركة تابعة ويتم فيها إجراء المراجعة الفردية بواسطة مكتب حازم حسن ، مما يعني أن عدد الشركات التابعة ليس من عوامل القرار الخاص بإجراء مراجعة فردية أو مراجعة مشتركة .

(٤) ليست هناك علاقة ثابتة بين صافي أصول الشركة (رأس المال) أو القيمة السوقية للأسهم واتجاه لجان المراجعة نحو القيام بالمراجعة المشتركة أو المراجعة الفردية ، فشركة أبو قير للأسمدة والصناعات الكيماوية - على سبيل المثال - يزيد فيها صافي الأصول والقيمة السوقية للأسهم عن الشركة المصرية لصناعة النشا والجلوكوز ، وبالرغم من ذلك فإن الشركة الأولى يتم فيها إجراء المراجعة الفردية بينما في الشركة الثانية يتم فيها إجراء المراجعة المشتركة كما في كما بالجدول التالي :

جدول (١) : أسماء بعض الشركات ورأسمالها ومكتب المراجعة لكل شركة . المصدر : الموقع الإلكتروني gogal

الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ..

إسم الشركة	رأس المال بالجنيه	القيمة السوقية للأسهم	مراجع الحسابات
الشركة المصرية لخدمات التليفون المحمول .	١٧٩٩٩٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠٠٠٠	مكتب حازم حسن ، ومكتب المتضامنين للمحاسبة والمراجعة .
أبو قير للأسمدة والصناعات الكيماوية .	١٠٦٨٤٧٢٢٣٤٦	١٠٦٤٦٠٢٤٨٢٤	مكتب عماد وحافظ راغب ، والجهاز المركزي للمحاسبات
المصرية لصناعة النشا والجلوكوز .	٢١٣٥٧٢٢٠٥	٢٠٩٥٦٥٥٨٠	مكتب مجدي حشيش وشركاه ، ومكتب نصر أبو العباس وشركاه
أبو قير للأسمدة والصناعات الكيماوية .	١٠٦٨٤٧٢٢٣٤٦	١٠٦٤٦٠٢٤٨٢٤	مكتب عماد وحافظ راغب

الحديد والصلب المصرية .	٢٣٧٣٧٩٩٦٣٦	٢٣٥٤٢٦٢١٩٠	مكتب طلعت أديب نبيه ، ومكتب أحمد محمد عطوة
مصر للأسمنت - قنا .	٢٧٦٧٠٠١٥٨٠	٢٧٧٢٣٧٩٦٢٠	مكتب وحيد عبد الغفار وشركاه ، والجهاز المركزي للمحاسبات
دلتا للإنشاء والتعمير .	١٦٦١٣٢٤٣٥	١٦٣٣٥٩٧١٠	مكتب مصطفى شوقي وشركاه ، ومكتب حسن عبد الحليم
أكرو مصر للشدات والسقالات المعدنية .	١٢٦٣٧٢٦٥٦	١٢٦٥٦٢٥٠٠	مكتب حازم حسن وشركاه ، ومكتب يحيى عبد المنعم حسن
الحديثة للمواد العازلة - - - - - ودرن (بيتومود) .	٣٣٦٦٠٠٠٠٠	٣١٩٢٦٠٠٠٠	مكتب كامل مجدي صالح ، ومكتب محمد هاني الحسيني

المصدر : من إعداد الباحث من الموقع الالكتروني

وتحقق المراجعة المشتركة عدة مزايا من أهمها تحسين جودة المراجعة وذلك لتجميع خبرات المراجعين القائمين بالمراجعة المشتركة وخاصة مهارات المراجعين من دول بمناطق جغرافية مختلفة ، والحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق جودة التقرير المالي مع زيادة دقة تقرير المراجعة ، وسرعة الاستجابة للأراء المعدلة في هذا التقرير ، وتعزيز استقلالية المراجعة الخارجية (أحمد ذكي ٢٠١٣ ، ص. ٤١٨) ، كما يفضل المستثمرون وتزداد ثقتهم في القوائم المالية التي تمت مراجعتها بواسطة اثنين من مكاتب المراجعة (المراجعة المشتركة) مقارنة بالقوائم التي تتم مراجعتها بواسطة مراجع واحد (المراجعة الفردية) . Francis & Others , 2006 , P. 2)

ويعتمد الإطار النظري لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة على مناقشة والتوصل إلى نتائج تتعلق بعدة محاور مثل مناقشة معايير تحديد مدى الحاجة للقيام بمراجعة مشتركة أو مراجعة فردية ، وأسس توزيع مهام وأتعاب المراجعة بين ذلك المكتبين ، والحالات التي يصدر فيها أي من مكنتي المراجعة تقريراً فردياً وما يتم الإفصاح عنه في تقرير المراجعة المشتركة .

ويقوم هذا البحث على تقديم منهج يتضمن عدة محاور لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة وتوجيه تلك المحاور في ضوء جودة وتكاليف المراجعة ، وإجراء دراسة ميدانية لاختبار التحقق الإحصائي لفرضي الدراسة ، والوقوف على إدراك مفردات العينة لمحاور تطوير ممارسات المراجعة المشتركة والعوامل التي تحفز مكاتب المراجعة والشركات محل المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة .

هدف البحث :

يهدف البحث إلى ما يلي :

(١) اقتراح منهج يتضمن عدة محاور لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة وتوجيه تلك المحاور في ضوء جودة وتكاليف المراجعة ، ويتفرع من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية :

- ١ / ١ : تحديد المعايير التي تتعلق بمدى ضرورة تنفيذ المراجعة المشتركة في كل الشركات والصناعات .
 - ١ / ٢ : تحديد الجهة والأسس التي يتم في ضوءها اختيار مكنتي المراجعة لإجراء المراجعة المشتركة .
 - ١ / ٣ : تحديد أسس تخصيص أعمال المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة القائمين بها .
 - ١ / ٤ : تحديد مواصفات التقرير المبدئي المقدم من كل من مكنتي المراجعة عن نتيجة فحصه للجزء الخاص به ووجهة نظره في نتيجة الفحص .
 - ١ / ٥ : تحديد ما يتم الإفصاح عنه في تقرير المراجعة المشتركة .
 - ١ / ٦ : تحديد الحالات التي يصدر فيها أي من مكنتي المراجعة القائمين بأداء المراجعة المشتركة تقريراً فردياً .
 - ١ / ٧ : تحديد مدى استمرارية مكنتي المراجعة في أداء المراجعة المشتركة وطول الفترة التي يتم بعدها التغيير .
 - ١ / ٨ : تحديد ما تتضمنه عملية الاتصال بين مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة .
- (٢) إجراء دراسة ميدانية لاختبار التحقق الإحصائي لفرضي الدراسة ، والوقوف على إدراك مفردات العينة لمحاوّر تطوير ممارسات المراجعة المشتركة والعوامل التي تزيد من إقبال مكاتب المراجعة والشركات محل المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة .

أهمية البحث :

تتمثل أهمية البحث على المستوى الأكاديمي في تقديم منهج نظري بمحاوّر تطوير ممارسات المراجعة المشتركة وتوجيه تلك الممارسات في ضوء جودة وتكاليف المراجعة ، أما من الناحية العملية فتتمثل أهمية البحث في عرض محاوّر تطوير ممارسات المراجعة المشتركة مع إجراء دراسة ميدانية ببيئة المراجعة المصرية لعينة تتنوع فيها المفردات بين مكاتب المراجعة كبيرة ومتوسطة وصغيرة الحجم ، والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات ، وأعضاء هيئة التدريس بكلّيات التجارة قسم المحاسبة ، والشركات من أنشطة مختلفة وذلك حتى تكون العينة أكثر تمثيلاً لخصائص المجتمع .

منهجية البحث :

يعتمد الباحث لتحقيق هدفه البحث على منهجين هما :

(١) **المنهج الاستقرائي ومنهج تحليل المحتوى** : قام الباحث باستقراء الكتابات المحاسبية في مجال المراجعة المشتركة ، كما قام باستخدام منهج تحليل المحتوى لتلك الكتابات وذلك لتجميع المعلومات عن العناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها لبناء منهج نظري يتضمن مفهوم وأهمية المراجعة المشتركة ، ومزاياها والانتقادات التي توجه إليها ، ومدى اختلافها عن كل من مراجعة الشريك والمراجعة المتوازنة ، ومحاوّر تحسين ممارساتها ، والعلاقة بين المراجعة المشتركة وخدمات بخلاف المراجعة ، وغيرها من النواحي النظرية التي تتعلق بالمراجعة المشتركة .

(٢) **المنهج الاستنباطي** : وذلك خلال إجراء دراسة ميدانية لاختبار التحقق الإحصائي لفرضي الدراسة ، والوقوف على إدراك مفردات العينة لمحاوّر تطوير ممارسات المراجعة المشتركة والعوامل التي تحفز مكاتب المراجعة والشركات محل المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة .

تساؤلات البحث :

تتمثل مشكلة البحث في تقديم منهج لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة في ضوء جودة وتكاليف المراجعة ويجب عن الأسئلة التالية :

- (١) ما هي المعايير التي تحدد مدى الحاجة إلى القيام بالمراجعة المشتركة ؟
- (٢) ما هي الجهة والأسس التي يتم في ضوءها اختيار مكنتي المراجعة لإجراء المراجعة المشتركة ؟
- (٣) ما هي أسس تخصيص أعمال المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة القائمين بها ؟
- (٤) ما هي مواصفات التقرير المبدئي المقدم من كل من مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة عن نتيجة فحص الخاص به ووجهة نظره في نتيجة الفحص ؟
- (٥) ما الذي يتم الإفصاح عنه في تقرير المراجعة المشتركة ؟
- (٦) ما هي الحالات التي يصدر فيها أي من مكنتي المراجعة تقريراً فردياً ؟
- (٧) ما مدى استمرارية مكنتي المراجعة في أداء المراجعة المشتركة وطول الفترة التي يتم بعدها التغيير ؟
- (٨) ماذا تتضمن عملية الاتصال بين مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة ؟

فروض البحث :

يتم إجراء الدراسة الميدانية لاختبار التحقق الإحصائي لفرضي الدراسة ، والوقوف على إدراك مفردات العينة لمحاور تطوير ممارسات المراجعة المشتركة والعوامل التي تحفز مكاتب المراجعة والشركات محل المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة ، وتتمثل فروض البحث فيما يلي :

الفرض الأول ف ١ : تتعدد المحاور التي يمكن من خلالها تطوير ممارسات المراجعة المشتركة في ضوء جودة وتكاليف المراجعة .

الفرض الثاني ف ٢ : تتعدد العوامل التي تحفز مكاتب المراجعة والشركات محل المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة .

خطة البحث :

تحقيقاً لهدفي البحث يقترح تناول موضوعاته على النحو التالي :

- (١) الدراسات السابقة .
- (٢) الإطار المفاهيمي للمراجعة المشتركة .
- (٣) منهج مقترح بمحاور تحسين ممارسات المراجعة المشتركة في ضوء جودة وتكاليف المراجعة .
- (٤) دراسة ميدانية ببيئة المراجعة المصرية .
- (١) الدراسات السابقة : يتناول الباحث بعض الدراسات الحديثة التي تناولت المراجعة المشتركة في السنوات العشرة الأخيرة وذلك على النحو التالي :

تهدف دراسة Francis & Others 2006 إلى فحص وتحليل أثر هيكل الملكية على كل من اختيارات المراجعة المشتركة وجودة المراجعة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعين مرتفعي الجودة في مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى يكونون في محل اختيار في حالة انفصال الملكية عن الإدارة للقيام بأعمال المراجعة المشتركة .

وتهدف دراسة Siregar & Others 2012 إلى تحليل آثار تغيير أي من مكاتب المراجعة والتزام المراجع على جودة المراجعة ، وإجراء دراسة ميدانية في مكاتب المحاسبة العامة في أندونيسيا وذلك قبل وبعد تنفيذ المراجعة المشتركة وقد خلصت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي للمراجعين لن يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة ، وأن التزام المراجع سواء على مستوى منشأة المراجعة أو على مستوى المراجع الشريك يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة .

أما الدراسة التي قدمها Ittonen & Tronnes 2012 فتهدف إلى تحليل أثر المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية ، وكذلك تحليل العلاقة بين المراجعة المشتركة وأتعاب المراجعة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة تؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية ، وأن هناك علاقة طردية بين المراجعة المشتركة وأتعاب المراجعة .

وقدم Labo & Others 2013 دراسة بهدف فحص وتحليل آثار المراجعة المشتركة على المقاييس الشاملة للتحفظات الشريطية وغير الشريطية وذلك في عينة من الشركات الفرنسية حيث يتطلب القانون استخدام اثنين من المراجعين المستقلين ، وتتضمن العينة أربعة مكاتب مراجعة كبرى تشترك في المراجعة مع أربعة مكاتب مراجعة كبرى أخرى .

وقد خلصت الدراسة إلى أن التحفظ المرتفع يكون في حالة زيادة استقلال المراجع وذلك في مكاتب المراجعة الكبرى وأنه يتم توزيع الخطر بشكل متناسق بين تلك المكاتب عند قيامها بالمراجعة المشتركة ، كما خلصت الدراسة إلى أن جودة المراجعة تزيد في حالة مكاتب المراجعة الكبرى وعند إجراء مراجعة مشتركة بواسطة تلك المكاتب حيث يزيد التحفظ لدى تلك المكاتب وتزيد درجة استقلاليتها .

أما دراسة أحمد ذكي ٢٠١٣ فتهدف إلى توضيح العلاقات التأثيرية للمراجعة المشتركة على الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق دقة تقرير مراقب الحسابات ؛ وبالتالي قياس أثرها على أسعار الأسهم للشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، وقد أوصت الدراسة بضرورة تطبيق برامج المراجعة المشتركة بشكل موسع في سوق خدمات المراجعة المصري وخاصة في ظل العولمة والاتفاقيات الجديدة والاندماجات وكبر حجم المشروعات وتعدد الصناعات بشرط توافر كوادر بشرية على درجة عالية من التخصص المهني ،

وتهدف دراسة Alsadam & Aljabra 2013 إلى فحص وتحليل وجهات نظر المستثمرين السعوديين في تسعير خدمات المراجعة المشتركة ، وعلاقتها بتكلفة رأس المال ، وكذلك أثر المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة تعظم استقلالية المراجع ، وتخفف من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين .

أما دراسة Khatab 2013 فتهدف إلى تحليل أثر المراجعة المشتركة وتغيير المراجعين على كل من استقلال المراجع وقيمة المنشأة ، وتحليل البيانات من ٣٤ شركة في ١٤ قطاع خلال خمس سنوات ، وقد خلصت الدراسة إلى أن تغيير المراجع يزيد من قيمة المنشأة وأن هناك علاقة إيجابية بين تغيير المراجع واستقلاله ، وأن المراجعة المشتركة ليست لها تأثير واضح على كل من استقلال المراجع وقيمة المنشأة .

وقدم Lesage & Others 2014 دراسة بهدف فحص وتحليل أثر المراجعة المشتركة على كل من تكلفة المراجعة والتي يتم قياسها بأتعاب المراجعة وجودة المراجعة والتي يتم قياسها بالمستحقات غير العادية ، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة

عكسية بين المراجعة المشتركة والمستحقات غير العادية ، وأن المراجعة المشتركة التي يقوم بها مكاتب المراجعة الكبرى يترتب عليها تخفيض تكلفة المراجعة .

أما دراسة يحيى وناصر ٢٠١٤ فتهدف إلى تحليل تأثير المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي خلال الفترة من ٢٠٠٧ حتى ٢٠١١ ، وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير للمراجعة المشتركة على جودة التقرير عن الأرباح المحاسبية لعينة الدراسة بمعنى عدم وجود اختلاف في جودة التقرير عن الربح للشركات التي يتم مراجعتها بواسطة اثنين من المراجعين مقارنة بالشركات التي يتم مراجعتها من قبل مراجع واحد .

وتهدف دراسة Muraz & Ziesennib 2014 إلى تقديم مدخل نظري لتحليل سلوك مكاتب المراجعة عند قيامها بالمراجعة المشتركة وذلك في ضوء جودة المراجعة وذلك للتوصل إلى التصميم الأمثل للمراجعة المشتركة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة وتخفيض التركيز (السيطرة) على سوق المراجعة ، كما خلصت الدراسة إلى أن جودة المراجعة تكون عند أعلى مستوياتها عندما يكون هناك تعاون بين مكاتب المراجعة القائمين بأعمال المراجعة المشتركة وذلك عند إجراء الاختبارات الأساسية للمراجعة .

أما دراسة علي ٢٠١٥ فتهدف إلى دراسة واختبار تأثير نوع منشأتي المراجعة اللتان يتم اختيارهما بواسطة البنك التجاري بالنسبة لجودة القوائم المالية التي ينشرها البنك كوسيلة لرفع ثقة المتعاملين مع البنك ، كما تهدف الدراسة إلى اختبار ما إذا كان اختيار منشأتي المراجعة من المكاتب الأربعة الكبرى سوف يؤدي إلى رفع مستوى جودة المعلومات المنشورة ، أم أن اشتراك منشأة مراجعة أخرى مع المنشآت الأربعة الكبرى سوف يؤدي إلى تحقيق جودة أفضل للمعلومات المحاسبية المنشورة .

وقد خلصت الدراسة إلى أن الحاجة إلى مراجعة عنصر معين في القوائم المالية قد تتطلب مستوى أعلى من الخبرة بالعمل والصناعة وهو ما يتوافر في منشآت المراجعة الكبرى ، وأوصت الدراسة بأنه يجب أن تتولى الجهات المعنية إصدار المعايير المحاسبية في مصر والتي تزيد الاهتمام بمفهوم التحفظ المحاسبي من حيث الدلالة والمضمون وذلك حتى لا يقف عند حد كونه أحد المعتقدات الواجب اتباعها .

وقدم Velte & Azibi 2015 دراسة تهدف إلى فحص وتحليل أثر المراجعة المشتركة على كل من أتعاب المراجعة وجودة المراجعة في فرنسا وألمانيا ، وتحليل الدراسات الميدانية السابقة والتي تتعلق بالمراجعة المشتركة ، وإجراء دراسة ميدانية في الشركات المسجلة بسوق المال في كل من فرنسا وألمانيا ، وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة تؤدي إلى زيادة موثوقية القوائم المالية ، وتحسين جودة المراجعة ، وتخفيض التركيز السوقي للمراجعة ، وزيادة استقلالية المراجع .

ويمكن تقسيم الدراسات السابقة من حيث الهدف إلى ما يلي :

(١) دراسات تهدف إلى تحليل أثر متغير مستقل أو أكثر على المراجعة المشتركة باعتبارها متغير تابع مثل دراسة Francis & Others 2006 ، ودراسة Siregar & Others 2012 ، ودراسة Alsadam & Aljabra 2013 ، ودراسة علي ٢٠١٥ .

(٢) دراسات تهدف إلى تحليل أثر المراجعة المشتركة باعتبارها متغير مستقل على متغير تابع أو أكثر مثل دراسة Ittonen & Tronnes 2012 ، ودراسة Labo & Others 2013 ، ودراسة أحمد ذكي ٢٠١٣ ، ودراسة Lesage & Others ، ودراسة يحيى وناصر ٢٠١٤ ، ودراسة Velte & Azibi 2015

ولم تتعرض تلك الدراسات لمحاول تحسين ممارسات المراجعة المشتركة كأداة للرقابة على جودة المراجعة واستكشاف العوامل التي تزيد من إقبال الشركات محل المراجعة ومكاتب المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة وهذا هو اهتمام البحث الحالي .

(٢) الإطار المفاهيمي للمراجعة المشتركة : يتضمن الإطار المفاهيمي للمراجعة المشتركة ماهية المراجعة المشتركة ، ومزاياها ، والانتقادات الموجهة إليها وذلك على النحو التالي :

١ / ٢ : ماهية ومزايا وعيوب المراجعة المشتركة : تعرف المراجعة المشتركة على أنها مراجعة يتم من خلالها توزيع جهودات العمل على مكنتي مراجعة مستقلين يشتركان في الجهد المبذول ، ويقومان بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما ، ويصدران تقرير مراجعة واحد يحمل وجهة نظر واحدة وموقع عليه منهما ، وتعتبر المسؤولية مشتركة لكل منهما عن عملية المراجعة التي تمت وعن المعلومات الموجودة بتقرير المراجعة . (Sakel & Others 2012 , P. 9)

ويمكن توضيح المراجعة المشتركة في النقاط التالية :

(١) يتم القيام بالمراجعة المشتركة بواسطة مكنتين من مكاتب المراجعة مستقلين عن بعضهما ، ويقوم كل مكتب بأداء الأعمال المخصصة له من أعمال المراجعة المشتركة بواسطة مكنتين من مكاتب المراجعة مستقلين عن بعضهما ، ويقوم كل مكتب بأداء الأعمال المخصصة له من أعمال المراجعة المشتركة بصفة مستقلة (Institute of Certified Public Accountants of Singapore 2015 , P. 4) ، (Geisel , Harold W. 2012 , P. 32) ، ولا يجوز قيام أحد المكنتين بأداء جزء من الأعمال المخصصة للمكتب الآخر إلا بعد الحصول على موافقة كتابية من المكتب الآخر ، ويجب أن يحدد المكتب أسباب رغبته في القيام بأداء ذلك الجزء من الأعمال وأن يقتنع المكتب الآخر بتلك الأسباب حتى لا تكون هناك شبهة مجاملة لعمل المراجعة ، ويشير الباحث إلى أنه لكي يلتزم كل من مكنتي المراجعة بما هو محدد ومتفق عليه يجب أن يتم التنسيق بينهما والإشراف على مراحل عملية المراجعة بواسطة لجنة المراجعة . (Forum on Tax Administration 2010 , P. 4)

(٢) لا تعني المراجعة المشتركة أن أعمال ومهام المراجعة مقسمة بالتساوي بين مكنتي المراجعة القائمين بها (Clehane & Repelova 2014 , P. 10) ، وإنما يتم توزيع أو تخصيص مهام المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة بشكل متناسق وفقاً لأسس أو معايير معينة (Institute of Certified Public Accountants of Singapore 2015 , P. 4) مثل حجم مكتب المراجعة ، وعدد السنوات التي قام خلالها المكتب بمراجعة حسابات المنشأة ، وتخصص المكتب في صناعة العميل . وتجدر الإشارة إلى أنه ليست هناك نسبة معيارية لتخصيص أعمال المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة لأن تلك

النسبة تختلف باختلاف الأسس أو المعايير السابقة ، وفي هذه الحالة يراعى ما يلي :

أ- نسبة السيطرة : يقصد بذلك أنه مهما كان حجم مكتب المراجعة كبيراً ولديه الكفاءات العلمية والمهنية فإنه يجب أن لا يصل حجم الأعمال المخصصة له إلى نسبة تمكنه من السيطرة على الرأي في تقرير المراجعة المشتركة والتي تفقدها في هذه الحالة صفتها الرقابية .

ب- إشراف لجنة المراجعة على عملية تخصيص أعمال أو مهام المراجعة المشتركة على مكنتي المراجعة القائمين بها ، ومناقشة كل مكتب في نتيجة قيامه بفحص الجزء المخصص له من أعمال المراجعة .

- (٣) يتم إصدار تقرير مراجعة مشتركة واحد موقع عليه من مكتبي المراجعة القائمين بأعمال المراجعة ، ويجب أن يشير تقرير المراجعة المشتركة إلى طبيعة ونوعية العمل الذي قام به كل من المكتبين . (The Institute of Chartered Accountants of Nigeria ICAN , 2013 , P. 1)
- (٤) تعتبر المسؤولية تضامنية عن الأخطاء المادية التي لم يتم اكتشافها والتقرير عنها ، وعن المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجعة المشتركة (Lesage & Others , 2014 , P. 7) ، كما يلاحظ أن مسؤولية مكتب المراجعة لا تتوقف على حجم الأعمال المخصص له ، وفي هذا الشأن تجدر الإشارة إلى ما يلي :
- أ- تفيد المسؤولية التضامنية في حرص كل مكتب من مكتبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة على التحقق من إنجاز كل الأعمال سواء الموكلة إليه أو الموكلة للمكتب الآخر بمستوى مرتفع من جودة الأداء ، كما يجب أن يتحقق كل مكتب من أن إجمالي العمل المخصص بين المكتبين يغطي كل المكونات الرئيسية للمنشأة محل المراجعة . (Institute of Certified Public Accountants of Singapore 2015 , P. 5)
- ب- يجب أن تقتصر المسؤولية التضامنية بمسؤولية مكتب المراجعة عن الجزء المخصص له من الأعمال والذي قام بأدائه من المراجعة المشتركة ، بمعنى أن ذلك النوع من المراجعة يحقق التضامن في المسؤولية بشكل عام عن التحريفات في القوائم المالية وعن المعلومات الواردة في تقرير المراجعة المشتركة مع تخصيص المسؤولية عن الجزء المخصص لأي من مكتبي المراجعة .
- ج- حتى تكون المسؤولية التضامنية أكثر تأثيراً إيجابياً على جودة المراجعة فإنه يجب أن تقوم لجان المراجعة بتخصيص مهام المراجعة المشتركة بين مكتبي المراجعة وفقاً لأسس معينة ، وأن يكون التخصيص موثقاً ، وأن تحتفظ بهذا التوثيق للرجوع إليه عند الحاجة مثل حالة القضايا المرفوعة ضد مكتبي المراجعة .
- (٥) تختلف الفترة التي يتم بعدها تغيير أي من مكتبي المراجعة حيث يشير البعض إلى أنه يتم تغيير مكتبي المراجعة في فرنسا مرة كل ست سنوات مع إمكانية البقاء على مكتب المراجعة ثلاث سنوات أخرى (Sakel & Others 2012 , P. 16) ، وفي الاتحاد الأوروبي يتمثل الحد الأدنى للتغيير في سنة واحدة ، بينما يتمثل الحد الأقصى للتغيير في عشر سنوات (Clehane & Repelova 2014 , P. 7) ، (Hagman & Persson 2014 , P. 8) .
- (٦) تهدف المراجعة المشتركة إلى تحقيق ما يلي : (Institute of Certified Public Accountants of Singapore , 2015 , P. 3)
- أ- التوصل إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية ، وأنه تم إعداد تلك القوائم في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- ب- إبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية وفقاً لنتيجة فحص المراجعة المشتركة في تقرير المراجعة .
- (٧) يجب أن يكون كل مكتب من مكتبي المراجعة مستقلاً عن إدارة المنشأة محل المراجعة سواء كان استقلاً حقيقياً أو استقلاً في المظهر . (Institute of Certified Public Accountants of Singapore 2015 , P. 5)
- (٨) يجب أن يكون لدى كل مكتب من مكتبي المراجعة دليل مراجعة كاف بأن الجزء المخصص له تم أدائه وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وأنه تم بذل العناية المهنية الواجبة في كافة مراحل عملية المراجعة ، وفي هذه الحالة تتبع أهمية إشراف لجان المراجعة على أداء كل مكتب للمهام المخصصة له . (Institute of Certified Public Accountants of Singapore , 2015 , P. 5)

(٩) تركز المراجعة المشتركة على خمس دعائم pillars أساسية هي وحدة القيادة ، ووحدة البرنامج ، ووحدة فريق العمل ، ووحدة الاعتماد ، ووحدة الاعتماد (Audit Report No. 1247 , 2014 , P. 3) ، ويوضح الباحث تلك الدعائم على النحو التالي :

- أ- وحدة القيادة : ويقصد بها قيادة لجان المراجعة لمكتبي المراجعة عند أداء مهام المراجعة المشتركة والإشراف على التنفيذ .
- ب- وحدة البرنامج : ويقصد بها وجود برنامج يحدد طبيعة المهام المخصصة لكل مكتب ، وصور الاتصال بين المكتبين ، والحالات التي يكون فيها نقاط للخلاف بينهما ، والحالات التي يصدر فيها أي من المكتبين تقريراً فردياً .
- ج- وحدة فريق العمل : ويقصد بها وضوح طبيعة والمقومات المطلوبة لأداء كل مكتب المهام المخصصة له .
- د- وحدة الاعتماد : ويقصد بها وجود جهة واحدة وهي لجان المراجعة للتنسيق بين مكتبي المراجعة بشأن تبادل بعض مهام المراجعة ، وتقييم أداء كل مكتب للمهام المخصصة له .
- هـ- وحدة الاتصال : ويقصد بها وجود جهة واحدة وهي لجان المراجعة للتنسيق بين مكتبي المراجعة بشأن مكونات عملية الاتصال بين مكتبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة .

وتحقق المراجعة المشتركة المزايا التالية : (أحمد ذكي ٢٠١٣ ، ص. ٤١٨)

- (١) تحقيق التوازن في تقسيم العمل بين القائمين بالمراجعة المشتركة من حيث إعداد خطة المراجعة ، وتجميع أدلة الإثبات ، وإعداد تقرير المراجعة وذلك بشرط أن يكون التقسيم فعلياً .
- (٢) تحسين جودة المراجعة وذلك لتجميع خبرات المراجعين القائمين بالمراجعة المشتركة وخاصة مهارات المراجعين من دول بمناطق جغرافية مختلفة ، وزيادة موثوقية القوائم المالية ، وتخفيض التركيز السوقي للمراجعة (Everingham 2013 , P. 5) ، (Education Funding Agency 2013 , P. 3) ، (Muraz & Ziesennib 2014 , P. 4) ، (Velte & Azibi 2015 , P. 529) ، (Muraz & Ziesennib 2014) ،
- (٣) التغلب على التحديات والصعوبات لتفادي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة وذلك لعمق المناقشة في الأمور الجوهرية بين مكتبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة .

- (٤) تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة وذلك لأنه لا يتم مضاعفة مهام المراجعة بشكل تام .
- (٥) الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق جودة التقرير المالي مع زيادة دقة تقرير المراجعة ، وسرعة الاستجابة للأراء المعدلة في هذا التقرير ، وتزيد المراجعة المشتركة من احتمال اكتشاف الأخطاء المادية الممثلة في سوء تبويب القوائم المالية وذلك بسبب وجود مراجعة أخرى من مراجع آخر ، كما تزيد من قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء وتؤثر على نيته في التقرير عنها . (Labo & Others , 2012 , P. 3)
- (٦) زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية المراجعة أمام إدارة المنشأة والمستثمرين والرأي العام المالي والاقتصادي .

- (٧) تعزيز استقلالية المراجع الأمر الذي يكسب مكاتب المراجعة القائمة بالمراجعة المشتركة شهرة كبيرة في سوق المراجعة (Khatab 2013 , P. 1) ، (Heb & Stefani 2012 , P. 1) ، ويشير البعض إلى أن المراجعة المشتركة تحقق مستوى مرتفع من الاستقلالية للسببين التاليين : (Labo & Others , 2012 , P. 3) ، (Cave & Others 2015 , P. 8)
- أ- عدم وجود ضغوط مادية بين المراجع والعميل حيث أن أتعاب المراجعة توزع بين المكتبين وفقاً لمعايير أو قواعد معينة .

- ب- تخفيض مخاطر إقناع الإدارة للمراجع بنتائج أو تقديرات معينة لأنه يكون من الصعب إقناع اثنين من المراجعين بدلاً من مراجع واحد .
- (٨) تساعد المراجعة المشتركة في نقل الخبرة بين مكنتي المراجعة القائمين بتنفيذها . (Labo & Others , 2012 , P. 3) ، (Jeffrey & Others 2013 , P. 599)
- (٩) تؤدي المراجعة المشتركة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والجهات الخارجية التي تعني بالقوائم المالية . (Francis & Others , 2006 , P. 26) ، وتحقق قيمة مضافة للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وتقرير المراجع . (Forum 2010 , P. 4)
- (١٠) تؤدي المراجعة المشتركة إلى حسن تقدير الأرباح القابلة للتحقيق حيث يكون ذلك التقدير أكثر معقولة في البلدان التي يتم فيها إجراء المراجعة المشتركة مقارنة بالبلدان التي تجرى فيها المراجعة الفردية . (Francis & Others , 2006 , P. 5)
- (١١) تؤدي المراجعة المشتركة إلى زيادة دقة تقرير المراجعة وزيادة ثقة مستخدميها في المعلومات التي يتضمنها . (Khatab , 2013 , P. 2)
- (١٢) يترتب على المراجعة المشتركة التحديد الواضح للسلطة والمسئولية لكل من مكنتي المراجعة ، وكذلك وضع السياسات والإجراءات اللازمة للتنفيذ بدرجة عالية من الكفاءة . (UNDP Office 2012 , P. 4)
- ويؤخذ على المراجعة المشتركة ما يلي : (Labo & Others 2013 , P. 3) ، (The Institute of Chartered Accountants of Nigeria ICAN , 2013 , P. 2) ، (Sakel & Others , 2012 , P. 16)
- (١) لا تصنيف قيمة للمراجعة حيث قد تتضمن مشكلة الركوب المجاني free rider والتي تتحقق عندما يحاول أحد المراجعين التهرب من مسؤوليته والاعتماد على جهود المراجع الآخر في المراجعة ، ويشير الباحث في هذه الحالة أهمية إشراف لجان المراجعة على توزيع العمل بين المكنتين وتقييم أداء كل منهما ، وأهمية أن تقتزن المسئولية التضامنية بمسئولية مكتب المراجعة عن الجزء المخصص له من الأعمال والذي قام بأدائه من المراجعة المشتركة .
- (٢) قد يكون من الصعب لمنشأتين متنافستين أن تتعاوناً وتتبادلا المعلومات عند القيام بعملية المراجعة مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة خاصة حالة وجود معايير محاسبية تتطلب قدراً من الحكم الشخصي ، ويشير الباحث إلى أهمية أن تشرف لجان المراجعة على أداء مكنتي المراجعة لمهام المراجعة المشتركة ، وأوجه التداخل في المهام المخصصة لكل منهما .
- (٣) عدم استقلال مكنتي المراجعة القائمين بها عن بعضهما ، وقد يترتب على ذلك الاتفاق فيما بينهما على إصدار تقرير مراجعة واحد يحمل وجهة نظر معينة في صالح عميل المراجعة ، ويشير الباحث إلى أنه لتفادي ذلك يجب أن تقوم لجان المراجعة بالإشراف على كل من تنفيذ خطة المراجعة وتخصيص مهام المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة القائمين بها ، ومناقشة وجهة نظر كل من مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة فيما قام به من أعمال ، ومناقشة وتحديد مسئولية كل من مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة عن الرأي في التقرير المشترك .
- ٢ / ٢ : المراجعة المشتركة والمراجعة المتوازية : تختلف المراجعة المشتركة عن المراجعة المتوازية parallel audit والتي تتم بواسطة مكنتين أو أكثر من مكاتب المراجعة ولكن بفريق عمل مستقل لكل مكتب ، ويتم القيام بمراجعات متشابهة على التوازي ، ويتم التقرير بشكل فردي لكل من مكنتي المراجعة ، ويمكن توضيح أوجه التشابه والاختلاف بينهما في النقاط التالية : (INTOSAI 2007 , p. 5) ، (Raj 2011 , P. 89)

(١) يتم في ظل المراجعة المشتركة يتم التقسيم المتوازن لمهام المراجعة بين المكتبين وفقاً لأسس معينة مثل حجم مكتب المراجعة والكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، أما في ظل المراجعة المتوازنة يتم أداء كل مهام المراجعة بواسطة كل مكتب من المكتبين بشكل متوازي .

(٢) تزداد الناحية الرقابية في ظل المراجعة المتوازنة مقارنة بالمراجعة المشتركة حيث يعلم كل مكتب من مكنتي المراجعة أن مهام المراجعة التي يؤديها يقوم مكتب مراجعة آخر بأداء نفس المهام ، لذلك يتولد لديه الشعور بأن مكتب المراجعة الآخر رقيب على المهام التي يؤديها وأنه رقيب على المهام التي يؤديها مكتب المراجعة الآخر .

(٣) يترتب على إجراء أي من المراجعة المشتركة أو المراجعة المتوازنة تحسين جودة المراجعة وإن كان التحسين أكبر في حالة المراجعة المتوازنة حيث يتم في ظلها أداء كل مكتب كل مهام المراجعة بشكل مستقل عن الآخر ؛ وبالتالي يسعى كل مكتب من المكتبين القائمين بالمراجعة المتوازنة إلى التحسين المستمر لمستوى جودة أداء مهام المراجعة .

(٤) يتم في ظل المراجعة المشتركة إصدار تقرير مراجعة واحد موقع عليه من كل مكنتي المراجعة القائمين بها ويمثل وجهة نظر واحدة ، بينما في ظل المراجعة المتوازنة يصدر كل مكتب من مكنتي المراجعة القائمين بها تقريراً منفرداً يمثل وجهة نظر المكتب ونتيجة فحصه وتجميعه وتحليله لأدلة الإثبات .

(٥) من الضروري في ظل المراجعة المشتركة أن يكون هناك توافق في وجهات النظر وأن يتم تسوية نقاط الخلاف بين المكتبين وذلك قبل إصدار تقرير المراجعة المشتركة ، بينما في المراجعة المتوازنة ليس من الضروري أن يكون هناك توافق في وجهات النظر بين مكنتي المراجعة .

(٦) يخلق نظام المراجعة المشتركة بيئة قوية للمحافظة على استقلال المراجع حيث أن أداء أعمال المراجعة بواسطة اثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة عملية رقابية لكل مكتب من تلك المكاتب على أداء المكاتب أو المكاتب الأخرى التي تؤدي المراجعة المشتركة معه ، كما تحافظ المسؤولية التضامنية لمكنتي أو مكاتب المراجعة القائمة بالمراجعة المشتركة عن تقرير المراجعة على استقلالي المراجع وتحقق المزيد منه ، وتوجد علاقة إيجابية بين المراجعة المشتركة والاستقلال حيث تؤدي المراجعة المشتركة إلى تحسين استقلال المراجع ويرجع ذلك إلى ما يلي :

أ- إن التقسيم المتوازن لأعمال المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة القائمين بها يعتبر عملية رقابية تعزز من استقلال المراجع .

ب- إن تهديد استقلال المراجع بسبب الارتباط الاقتصادي من المحتمل أن يكون مشكلة أقل أهمية مع مدخل المراجعة المشتركة مقارنة بالمراجعة الفردية .

ج- من المكلف جداً للشركة محل المراجعة التي ترغب في الحصول على تقارير مراجعة احتيالية أن تدفع لمكنتي مراجعة معاً في آن واحد ، وهناك صعوبة في أن يقبل المكتبان معاً فربما يرفض أحدهما بعكس التأثير على مكتب مراجعة واحد يكون سهل التحقيق .

٢ / ٣ : أثر المراجعة المشتركة على تكلفة المراجعة :

إن تكاليف إجراء المراجعة المشتركة لحسابات وقوائم منشأة معينة لن تزيد عن تكاليف مراجعة حسابات وقوائم نفس المنشأة من خلال مراجعة فردية وذلك لما يلي :

أ- يتم توزيع مهام المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة القائمين بها ويقوم كل مكتب بأداء المهمة الموكلة له بمعنى أنه لا يتم زيادة أو مضاعفة الجهد المبذول لأداء مهام المراجعة حيث لا يتم تكرار أي مهمة من مهام المراجعة المشتركة بواسطة أي من

مكتبي المراجعة القائمين بها ، كما أنه لا يجوز قيام أحد المكتبين بأداء جزء من الأعمال المخصصة للمكتب الآخر إلا بعد الحصول على موافقة كتابية من المكتب الآخر ، ويجب أن يحدد المكتب أسباب رغبته في القيام بأداء ذلك الجزء من الأعمال وأن يقتنع المكتب الآخر بتلك الأسباب ، لذلك لن ترتفع تكاليف المراجعة في حالة المراجعة المشتركة عنه في حالة المراجعة الفردية .

ب- قد ترتفع كل من تكاليف التعاقد وتكاليف إعداد تقرير المراجعة في حالة المراجعة المشتركة عنه في حالة المراجعة الفردية ولكن في نفس الوقت تنخفض تكاليف تجميع وتحليل أدلة الإثبات وخاصة في حالة زيادة حجم الجزء المنفذ من مهام المراجعة بواسطة مكتب مراجعة كبير الحجم لأن مكاتب المراجعة الكبرى لديها برامج مراجعة جاهزة يمكن تطبيقها على عدد أكبر من عملاء المراجعة مما تنخفض معه تكلفة وحدة المراجعة ، لذلك يشير الباحث إلى أهمية أن يكون أحد مكتبي المراجعة المشتركة من مكاتب المراجعة الكبرى .

ج- تنخفض تكاليف إجراء المراجعة المشتركة مقارنة بحالة المراجعة الفردية عندما يتم تخصيص مهامها بين مكتبي المراجعة وفقاً لكفاءة أي منهما في تنفيذ كل مهمة من تلك المهام ، وفي هذه الحالة يتم تخصيص جزء أكبر من مهام المراجعة على أي من المكتبين طالما ارتفعت فيه الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه* ، ويترتب على ارتفاع الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه انخفاض تكاليف تنفيذ مهام المراجعة ، لذلك يراعى عند اختيار تشكيلة مكتبي المراجعة المشتركة أن تكون الكفاءة المهنية لمكتب المراجعة أحد المحددات الرئيسية للاختيار .

د- تنخفض تكاليف إجراء المراجعة المشتركة مقارنة بحالة المراجعة الفردية عندما يتم تخصيص مهامها بين مكتبي المراجعة وفقاً لتخصص المراجع أو مكتب المراجعة في مجال نشاط أو صناعة عميل المراجعة لأنه كلما زاد ذلك التخصص كلما زادت معرفة المراجع بالعملاء والموردين والبنوك وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة مع المنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها وزادت معرفته بتعاملات أسهم وسندات المنشأة ببورصة الأوراق المالية ، وتطورات أسعار أسهم المنشأة ، ويترتب على ذلك تخفيض كل من إجراءات وتكاليف المراجعة ، لذلك يراعى عند اختيار تشكيلة مكتبي المراجعة المشتركة أن يكون تخصص المراجع أو مكتب المراجعة في مجال نشاط أو صناعة عميل المراجعة أحد المحددات الرئيسية للاختيار .

هـ- كلما كانت سمعة مكتب المراجعة طيبة كلما زاد حرص هذا المكتب على أداء المهام الموكلة له بمستوى مرتفع من الجودة وزادت كفاءته في أداء تلك المهام ، ويترتب على ذلك تخفيض تكاليف تنفيذ مهام المراجعة فيما يتعلق بالجزء المخصص له ، لذلك يراعى عند اختيار تشكيلة مكتبي المراجعة المشتركة أن تكون سمعة مكتب المراجعة أحد المحددات الرئيسية للاختيار .

و- يقارن كل مكتب من مكتبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة بين تكاليف تنفيذ الجزء المخصص له من مهام المراجعة وبين تكاليف تنفيذ المكتب الآخر للجزء المخصص له لذلك يحرص كل من مكتبي المراجعة على ترشيد تكاليف أداء المهام المخصصة له ، وتجدر الإشارة إلى أن كل مكتب يجب أن يراعى تنفيذ المهام المخصصة له بمستوى مرتفع أو مقبول من الجودة .

٢ / ٤ : تحليل آثار التحديد المسبق لتشكيلة مكتبي المراجعة على جودة الإفصاح في التقارير المالية التي يتم مراجعتها :
يوضح الباحث أثر التحديد المسبق لحالات تشكيلة مكتبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة وآثار كل حالة على جودة الإفصاح في التقارير المالية التي يتم مراجعتها وذلك على النحو التالي :

(١) إذا علم المحاسب أو معدو القوائم المالية أن تشكيلة المراجعة المشتركة تتضمن مكتب مراجعة كبير الحجم حسن السمعة مع تحقيق الاستقلال مع مكتب مراجعة بنفس المواصفات يتولد شعور لديهم أن مكتب المراجعة كبير الحجم يتميز بارتفاع الكفاءة

* يجب مراعاة أن لا يصل هذا الجزء المخصص لهذا المكتب إلى نسبة تجعله يسيطر على الرأي في تقرير المراجعة .

المهنية للمراجع ومساعدية ويمكنهم من اكتشاف المزيد من الغش والأخطاء ، كما أن حسن سمعة مكتب المراجعة يخلق شعور لديهم أن المراجع سوف يقوم بإجراء الاختبارات الكافية وتجميع أدلة الإثبات الكافية وتفسيرها والتقرير عن نتيجة الفحص وفقاً لمتطلبات قواعد السلوك المهني ، وأن استقلال تجلعه يراعي في التقرير متطلبات النواحي الأخلاقية في المراجعة دون مراعاة أي مصلحة شخصية .

ويترتب على العلم المسبق للمحاسب أو معدي القوائم المالية بكبر حجم مكتب المراجعة وحسن سمعته مع تحقيق استقلاله زيادة الحرص على تحقيق جودة الافصاح في التقارير المالية باعتبار أن أي من مكنتي المراجعة الذين سوف يقومون بالمراجعة المشتركة لدى أي منهما الكفاءة التي تمكنه من الكشف السريع عن سوء عرض وتبويب العناصر في القوائم المالية .

(٢) إذا علم المحاسب أو معدو القوائم المالية أن تشكيلة المراجعة المشتركة تتضمن مكتب مراجعة كبير الحجم حسن السمعة مع تحقيق الاستقلال مع مكتب مراجعة صغير الحجم حسن السمعة مع تحقيق الاستقلال يتولد شعور لديهم أن مكتب المراجعة كبير الحجم يتميز بارتفاع الكفاءة المهنية للمراجع ومساعدية ويمكنهم من اكتشاف المزيد من الغش والأخطاء وأن مكتب المراجعة صغير الحجم قد تنخفض فيه الكفاءة المهنية للمراجع ومساعدية ويؤثر ذلك سلبياً على كفاءة أداء عملية المراجعة بمقدار الجزء المخصص من مهام المراجعة لمكتب المراجعة صغير الحجم ، ويخلق اقتناع لدى المحاسب أو معدي القوائم المالية بعدم قدرة المراجع على اكتشاف كل التحريفات وسوء العرض في القوائم المالية ، ويؤدي ذلك إلى انخفاض جودة الافصاح في التقارير المالية بمقدار الجزء المخصص من مهام المراجعة لمكتب المراجعة صغير الحجم .

(٣) إذا علم المحاسب أو معدو القوائم المالية أن تشكيلة المراجعة المشتركة تتضمن مكتب مراجعة صغير الحجم حسن السمعة مع تحقيق الاستقلال مع مكتب مراجعة صغير الحجم حسن السمعة مع تحقيق الاستقلال يتولد شعور لديهم بالتأثير السلبى على كفاءة أداء عملية المراجعة وذلك بالنسبة لكل جزء مخصص لأي من مكنتي المراجعة ويؤدي ذلك إلى انخفاض جودة الافصاح في التقارير المالية .

(٤) إذا علم المحاسب أو معدو القوائم المالية أن تشكيلة المراجعة المشتركة تتضمن مكتب مراجعة صغير الحجم سيئ السمعة مع تحقيق الاستقلال مع مكتب مراجعة صغير الحجم حسن السمعة مع تحقيق الاستقلال يتولد شعور لديهم بالتأثير السلبى على كفاءة أداء عملية المراجعة وذلك بالنسبة لكل جزء مخصص لأي من مكنتي المراجعة ، كما أنه لسوء سمعة أي من مكنتي المراجعة قد يخلق اقتناع لدى المحاسب أو معدي القوائم المالية بإمكانية التواطؤ مع المراجع سيئ السمعة مما يؤثر سلبياً على كل من تقرير المراجعة والتقارير المالية .

٢ / ٥ : العلاقة بين المراجعة المشتركة وخدمات بخلاف المراجعة والأثر على استقلال المراجع وجودة المراجعة :

يناقش الباحث أثر المراجعة المشتركة على أداء أي من مكنتي المراجعة لخدمات بخلاف المراجعة للمنشأة محل المراجعة وما إذا كان ذلك يؤثر على استقلال أي منهما وذلك في النقاط التالية :

(١) نتيجة لوجود منافسة بين مكاتب المراجعة وسعي المكتب إلى جذب العملاء لزيادة إيراداته سواء من الخدمات الأساسية للمراجعة أو من الخدمات بخلاف المراجعة مثل خدمات الاستشارات الضريبية قد يقبل مكتب المراجعة أداء خدمات بخلاف المراجعة ولكن بأتعاب أقل ولكن لا يؤثر ذلك على إجراءات المراجعة التي يقوم بها المكتب لأداء مهام المراجعة المخصصة له لأنه يعلم أن مستوى جودة أدائه من الممكن أن تقارن مع مستوى جودة أداء مكتب المراجعة الآخر المشترك معه في أداء المراجعة المشتركة .

(٢) إن قبول مكتب المراجعة أداء خدمات بخلاف المراجعة مع الاشتراك مع مكتب مراجعة آخر لإجراء المراجعة المشتركة لحسابات وقوائم نفس المنشأة مع علم المكتب الأول أن عمله مراقب من قبل المكتب الثاني ؛ وبالتالي لن يؤثر قبول خدمات بخلاف المراجعة على استقلاله .

(٣) إن قبول مكتب المراجعة أداء خدمات بخلاف المراجعة ولكن بأتعاب أقل مع الاشتراك مع مكتب مراجعة آخر لإجراء المراجعة المشتركة لحسابات وقوائم نفس المنشأة لن يؤثر على إجراءات المراجعة خاصة إذا كان المكتب الأول من مكاتب المراجعة كبيرة الحجم والتي لديها برامج مراجعة جاهزة يمكن تطبيقها على عدد أكبر من عملاء المراجعة والاستفادة من اقتصاديات الحجم الكبير وبالتالي لن ينخفض مستوى جودة أداء خدمات المراجعة .

(٤) إن قبول مكتب المراجعة أداء خدمات بخلاف المراجعة ولكن بأتعاب أقل مع الاشتراك مع مكتب مراجعة آخر لإجراء المراجعة المشتركة لحسابات وقوائم نفس المنشأة لن يؤثر على إجراءات المراجعة خاصة إذا كان المكتب الأول حسن السمعة وحتى يحافظ على سمعته يؤدي مهام المراجعة المخصصة له بمستوى جودة مرتفع .

(٥) يمكن تلخيص النقاط السابقة في أن قبول أي من مكاتب المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة أداء خدمات بخلاف المراجعة لنفس المنشأة التي يشترك في إجراء المراجعة المشتركة لها حتى ولو بأتعاب منخفضة لن يؤثر على كل من استقلال المراجع وجودة المراجعة للأسباب التالية :

أ- وجود حالة منافسة بين مكاتب المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة حيث يحاول كل منهما أن يتفوق من حيث مستوى جودة أداء الجزء المخصص له مقارنة بالمكتب الآخر .

ب- شعور كل من مكاتب المراجعة أن أداء الجزء المخصص له مراقب من قبل المراقب الآخر لذلك يحافظ دائماً على استقلاليته .

ج- كلما كان أي من مكاتب المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة وله سمعة طيبة بين مكاتب وعملاء المراجعة كلما قل احتمال تأثير خدمات بخلاف المراجعة على استقلال المراجع وجودة المراجعة .

د- الخوف من سيطرة عدد معين من شركات المراجعة على سوق العمل المراجعي ويسمى ذلك بالاحتكار التام وشبه التام لسوق خدمات المراجعة ، ويشير البعض إلى أنه في الدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي يسيطر عدد قليل من مكاتب المراجعة الكبرى على سوق المراجعة وذلك بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة ، ويترتب على ذلك خروج مكاتب المراجعة الصغرى والمتوسطة من سوق المراجعة (Velte & Azibi 2015 , P. 529)

٢ / ٦ : أوجه التعاون بين مكاتب المراجعة القائمين بأعمال المراجعة المشتركة خلال مراحل عملية المراجعة ودور لجان المراجعة : يتناول الباحث أوجه التعاون بين مكاتب المراجعة في النقاط التالية :

(١) مرحلة التعاقد على إجراء المراجعة المشتركة : تشرف لجان المراجعة على تنفيذ تلك المرحلة والتي يتم فيها إرسال خطاب التكليف لكل من مكاتب المراجعة ، والاتفاق على أتعاب المراجعة ، واستلام خطاب القبول من كل من مكاتب المراجعة ، ويراعى أنه ليس هناك اتصال بين مكاتب المراجعة في هذه المرحلة .

(٢) مرحلة التخصيص : تقوم لجان المراجعة في هذه المرحلة بتوزيع مهام المراجعة المشتركة بين مكاتب المراجعة القائمين بها وفقاً لأسس متعددة ، كما تقوم بتوزيع أتعاب المراجعة بين المكاتب بناء على المهام المخصصة لكل مكتب ، وتجدر الإشارة إلى أنه من الضروري وجود تعاون واتصال بين المكاتب في هذا المرحلة لتوثيق كل من عملية تخصيص المهام وتحديد أتعاب كل مكتب .

(٣) **مرحلة تخطيط عملية المراجعة** : يقوم كل من مكتبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة بتخطيط كيفية تنفيذ المهام المكلف بها من قبل لجان المراجعة ، وتجدر الإشارة إلى أنه من الضروري أن يعرف كل مكتب خطة المكتب الآخر لأداء المهام المكلف بها .

(٤) **مرحلة تجميع وتفسير أدلة الإثبات** : يقوم كل من مكتبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة بتنفيذ خطة المراجعة الخاصة به من خلال تجميع وتفسير أدلة الإثبات ، وتجدر الإشارة إلى أنه من الضروري أن يكون هناك اتصال بين المكتبين لإبلاغ أي من المكتبين المكتب الآخر بالأماكن التي توجد بها تحريفات جوهرية مع مراعاة أن تشرف لجان المراجعة على عملية الاتصال .

(٥) **مرحلة إعداد التقرير المبدئي** : يقوم كل من مكتبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة بإعداد تقرير مبدئي عن نتيجة فحصه للجزء المخصص له ، وتجدر الإشارة إلى ضرورة عدم وجود اتصال بين المكتبين .

(٦) **مرحلة إعداد تقرير المراجعة المشتركة** : يتم في هذه المرحلة مناقشة أوجه الاختلاف بين مكتبي المراجعة في وجهات النظر والنقاط التي يجب تغطيتها في ذلك التقرير ، وتجدر الإشارة إلى أنه من الضروري أن تشرف لجان المراجعة على ما يتم عمله في هذه المرحلة .

(٧) إن تعاون مكتبي مراجعة بينهما تنافس على جذب عملاء المراجعة قد يصعب تحقيقه خاصة إذا كانت أتعاب المراجعة التي يحصل عليها المكتب من عميل المراجعة تمثل نسبة كبيرة من إجمالي إيرادات المكتب ، وفي هذه الحالة يجب أن تشرف لجان المراجعة على أداء مكتبي المراجعة لمهام المراجعة المشتركة ، وأوجه التداخل في المهام المخصصة لكل منهما .

(٨) إذا رغب أي من مكتبي المراجعة في أداء جزء من الأعمال المخصصة للمكتب الآخر فيجب على المكتب الأول أن يبلغ المكتب الآخر كتابة مع توضيح أسباب رغبته في أداء ذلك الجزء وأن يقتنع المكتب الآخر بتلك الأسباب ، وأن تشرف لجان المراجعة على عملية تبادل بعض المهام .

(٩) إذا رغب أي من مكتبي المراجعة في التنازل عن جزء من الأعمال المخصصة للمكتب الآخر فيجب على المكتب الأول أن يوضح كتابة أسباب تنازله عن أداء ذلك الجزء ، وأن تقتنع لجان المراجعة بتلك المبررات ، مع مراعاة أن لا يؤدي أداء المكتب الآخر لهذا الجزء إلى وجود نسبة للسيطرة قد تؤثر على الرأي في تقرير المراجعة المشتركة .

(١٠) يجب أن تشرف لجان المراجعة على عملية الاتصال بين مكتبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة ، وأن يتم التوثيق المستندي لتلك العملية .

(١١) يجب أن يكون هناك استقلال بين مكتبي المراجعة فيما يتعلق بالفحص الأولي لكل مكتب بالنسبة للجزء المخصص له من الأعمال ، وأن يكون هناك تكامل بخصوص النتائج النهائية لأداء كل مكتب المهام الموكلة إليه .

(٣) **منهج مقترح بمحاور تطوير ممارسات المراجعة المشتركة في ضوء جودة وتكاليف المراجعة** : يقترح الباحث منهجاً يتضمن مجموعة من المحاور لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة في ضوء جودة وتكاليف المراجعة ، وتتمثل محاور ذلك المنهج - من وجهة نظر الباحث - فيما يلي :

٣ / ١ : **المحور الأول** يتعلق بمدى ضرورة تنفيذ المراجعة المشتركة في كل الشركات والصناعات أم أن هناك معايير تحدد مدى ضرورة تنفيذ المراجعة المشتركة في كل شركة أو كل صناعة : يشير الباحث إلى أنه ليس من الضروري أن يتم إجراء المراجعة المشتركة في كل الشركات ، بل يعتمد قرار لجان المراجعة في ذلك على **المعايير التالية** :

المعيار الأول : متطلبات القوانين المنظمة لعملية المراجعة : فإذا كانت القوانين المنظمة تتطلب ضرورة إجراء المراجعة المشتركة فإنه لا بد من تنفيذ إجراءاتها وتصبح المراجعة المشتركة إلزامية ، أما إذا كانت القوانين المنظمة لا تتطلب ضرورة إجراء المراجعة المشتركة فإنها تصبح اختيارية .

المعيار الثاني : حجم الشركة وتعدد عملياتها : فكلما كان حجم الشركة متسعاً وتعددت عملياتها وتعددت أنشطتها كلما تطلب الأمر إجراء المراجعة المشتركة ، أما الشركات صغيرة الحجم فإن إجراء المراجعة المشتركة يكون عملية اختيارية .

المعيار الثالث : متطلبات بورصة الأوراق المالية من الشركات المسجلة لديها : فإذا كانت قوانين البورصة تتطلب من الشركات المسجلة لديها ضرورة إجراء المراجعة المشتركة وذلك لكسب ثقة المستثمرين يتطلب الأمر ضرورة إجراء المراجعة المشتركة بواسطة مكتبين للمراجعة أحدهما على الأقل من مكاتب المراجعة الكبرى .

المعيار الرابع : الفروع والقوائم المالية المجمعة : فكلما تعددت الفروع التابعة للشركة يتطلب الأمر إعداد قوائم مالية مجمعة ويصبح من الضروري إجراء المراجعة المشتركة بواسطة مكتبين للمراجعة .

المعيار الخامس : درجة ثقة المساهمين وأصحاب الشركات في معدي القوائم المالية : فكلما انخفضت ثقة المساهمين وأصحاب الشركات في معدي القوائم المالية كلما تطلب الأمر ضرورة إجراء المراجعة المشتركة بواسطة مكتبين للمراجعة أحدهما على الأقل من مكاتب المراجعة الكبرى .

المعيار السادس : الشركات متعددة الجنسيات : فكلما كانت الشركة لها فروع في دول مختلفة ويتطلب الأمر ترجمة القوائم المالية وإعداد قوائم مالية مجمعة كلما كانت هناك ضرورة لإجراء المراجعة المشتركة بواسطة مكتبين للمراجعة أحدهما على الأقل من مكاتب المراجعة الكبرى .

٣ / ٢ : المحور الثاني يتعلق بالجهة والأسس التي يتم في ضوءها اختيار مكتبتي المراجعة لإجراء المراجعة المشتركة : يشير الباحث إلى أن لجنة المراجعة يجب أن تضطلع بمسؤولية اختيار تشكيلة مكتبتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة ، وتجدر الإشارة إلى أنه ليست هناك تشكيلة مثلى من مكتبتي المراجعة ولكن تتم المقارنة بين كل تشكيلة وأخرى من مكتبتي المراجعة في ضوء كل من جودة المراجعة المشتركة وتكاليف أداء المهام التي تتعلق بها .

٣ / ٣ : المحور الثالث يتعلق بأسس تخصيص أعمال المراجعة المشتركة بين مكتبتي المراجعة القائمين بها : يشير الباحث إلى ضرورة قيام لجان المراجعة بتخصيص مهام المراجعة المشتركة بين مكتبتي المراجعة القائمين بها وفقاً للأسس التالية :

(١) حجم وسمعة أي من مكتبتي المراجعة : تعتبر العلاقة بين حجم مكتب المراجعة ونسبة ما يخصص له من مهام المراجعة المشتركة علاقة طردية ، كما أن العلاقة بين سمعة مكتب المراجعة ونسبة ما يخصص له من مهام المراجعة المشتركة علاقة طردية أيضاً ، ويعتبر عدد المراجعين المساعدين وحجم أعمال المكتب من المقاييس التي تحدد حجم مكتب المراجعة ، كما يعتبر عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة أحد مقاييس سمعة المكتب فكلما زاد عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة كلما دل ذلك على انخفاض سمعته .

(٢) تخصص أي من مكتبتي المراجعة في صناعة العميل : وذلك لأن زيادة خبرة ومعرفة مكتب المراجعة بصناعة العميل تساعد في التحديد الصحيح لأدلة الإثبات التي يجب تجميعها ، كما تساعد في سهولة تجميع أدلة الإثبات التي تم تحديدها ، ويترتب على ذلك تحسين جودة المراجعة وتخفيض تكاليفها . (Hsseinikan & Others 2014 , P. 246) ، (Meza & Toronto , P. 3 , 2010) ، وتعتبر العلاقة بين تخصص مكتب المراجعة في صناعة العميل ونسبة ما يخصص له من مهام المراجعة المشتركة علاقة طردية .

(٣) الخبرة المهنية لأي من مكنتي المراجعة : تساعد زيادة الخبرة المهنية لمكتب المراجعة في حسن أداء المراحل المختلفة لعملية المراجعة (إعداد خطة المراجعة - تجميع وتحليل أدلة الإثبات - إعداد تقرير المراجعة) كما تساعد في زيادة دقة الحكم المهني للمراجع كما في حالات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لعمل المراجعة وتحديد حجم ونوع أدلة الإثبات بناء على نتيجة الفحص وبالتالي تحسين جودة المراجعة .

٣ / ٤ : المحور الرابع يتعلق بما يتضمنه التقرير المبدئي المقدم من مكتب المراجعة عن نتيجة فحصه للجزء الخاص به ووجهة نظره في نتيجة الفحص : يشير الباحث إلى أن التقرير المبدئي المقدم من أحد مكنتي المراجعة يجب أن يتضمن ما يلي :

(١) اسم المكتب الذي قام بأداء الجزء المخصص له من الأعمال ، ويترتب على ارتباط العمل باسم المكتب ضرورة قيام المكتب بالعمل المخصص له بمستوى مرتفع من الجودة .

(٢) طبيعة ونوعية الجزء من الأعمال الذي قام به ، ويترتب على تحديد طبيعة ونوعية الجزء من الأعمال الذي قام به المكتب ضرورة قيام المكتب بأداء هذا الجزء بمستوى مرتفع من الجودة .

(٣) الرأي في نتيجة قيامه بفحص هذا الجزء .

٣ / ٥ : المحور الخامس يتعلق بما يتم الإفصاح عنه في تقرير المراجعة المشترك : يشير الباحث إلى أن تقرير المراجعة المشتركة يجب أن يتضمن ما يلي :

(١) أسماء مكنتي المراجعة القائمين بأعمال المراجعة المشتركة .

(٢) اسم الشركة محل المراجعة المشتركة .

(٣) طبيعة ونوعية الجزء من الأعمال الذي قام به كل مكتب من مكنتي المراجعة .

(٤) مسئولية الإدارة ومسئولية مكنتي المراجعة .

(٥) الرأي النهائي للمراجعة المشتركة .

(٦) توقيع مكنتي المراجعة .

٣ / ٦ : المحور السادس يتعلق بالحالات التي يصدر فيها أي من مكنتي المراجعة تقريراً فردياً : يشير الباحث إلى النقاط التالية :

(١) في حالة تغيير الإدارة أحد البدائل المحاسبية (مثل تغيير طريقة تقييم مخزون آخر المدة) ولم يقتنع أحد مكنتي المراجعة بمبررات التغيير دون التأثير على وجهة نظر المكتب الآخر يجب أن يصدر مكتب المراجعة الأول تقريراً فردياً يوضح فيه أسباب الإصدار الفردي .

(٢) في حالة تغيير الإدارة أحد البدائل المحاسبية واقتناع كل من مكنتي المراجعة بمبررات التغيير يجب إصدار تقرير مشترك للمراجعة .

(٣) في حالة تغيير الإدارة أحد البدائل المحاسبية ولم يقتنع كل من مكنتي المراجعة بمبررات التغيير يجب إصدار تقرير مشترك متحفظ للمراجعة .

(٤) في حالة تغيير الإدارة أحد البدائل المحاسبية مع وجود نية للغش مع وجود تواطؤ مع أحد مكنتي المراجعة فإنه يجب أن يصدر مكتب المراجعة الآخر تقريراً فردياً يوضح فيه أسباب الإصدار الفردي .

(٥) في حالة اختلاف مكنتي المراجعة في الاهتمامات التي يجب أن تغطي في تقرير المراجعة وعدم التوصل إلى حلول لتلك الخلافات فإنه يجب أن يخطر كل من مكنتي المراجعة المسؤولين عن حوكمة الشركة بذلك (Institute of Certified Public

(Sakel & Others , Accountants of Signapore 2015 , P. 6) ، وأن يصدر كل منهم تقريراً فردياً مستقلاً للمراجعة . (2012 , P. 13)

(٦) إذا استنتج أحد مكنتي المراجعة المشتركة أن العمل المخصص للمكتب الآخر لم يتم أدائه بشكل كاف فيجب أن يبلغ المكتب الآخر بذلك لتحديد إجراءات المراجعة الإضافية لاستكمال ذلك العمل ، وفي حالة عدم اتفاق المكتبين في الرأي فيما يتعلق بذلك يصدر كل منهما تقريراً فردياً للمراجعة . (Institute of Certified Public Accountants of Signapore 2015 , P. 6)

(٧) إذا توصل أي من مكنتي إلى رأي بوجود تحريفات جوهرية في الجزء الذي قام بفحصه ، في حين توصل المكتب الآخر إلى رأي بعدم وجود تحريفات جوهرية في الجزء الذي قام بفحصه فإنه في هذه الحالة يصدر مكتباً المراجعة تقريراً متحفظاً بتلك التحريفات .

(٨) إذا لم يقتنع أي من مكنتي المراجعة بأن إجمالي العمل المخصص بين المكتبين يغطي كل المكونات الرئيسية للمنشأة محل المراجعة فإن كل مكتب يتمتع عن إصدار التقرير . (Institute of Certified Public Accountants of Signapore 2015 , P. 5)

٣ / ٧ : المحور السابع يتعلق بمدى استمرارية مكنتي المراجعة في أداء المراجعة المشتركة وطول الفترة التي يتم بعدها التغيير : يعد تغيير المراجع أحد العوامل التي تحافظ على استقلاله ويحد من تكوين علاقات بينه وبين عميل المراجعة (Maria Isabel & Others 2014 , P. 224) ، ويشير الباحث إلى أنه يتم تغيير أي من مكنتي المراجعة بعد فترة أكثر من سنة حيث يقى ذلك المنشأة من مخاطر تغيير المراجعين الخارجيين كل فترة قصيرة من الزمن ، ويوفر أيضاً تكاليف المفاضلة بين مكاتب المراجعة الخارجية وكل التكاليف التي ترتبط بكل من مرحلة ما قبل التعاقد ومرحلة التعاقد ، كما تجدر الإشارة إلى أنه يجب أن تكون تلك الفترة متوسطة الأجل وليست طويلة الأجل حتى لا تسمح للمراجع بإمكانية تكوين علاقات شخصية وعلاقات مصالح مع أفراد الإدارة ، وبقي ذلك حملة الأسهم والأطراف الأخرى التي تتعامل مع المشروع من احتمال تواطؤ المراجع الخارجي مع إدارة المشروع ، ويلاحظ أن التغيير كل فترة متوسطة الأجل يترتب عليه تحسين جودة المراجعة وتخفيض تكلفة القيام بها .

٣ / ٨ : المحور الثامن يتعلق بما تتضمنه عملية الاتصال بين مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة : يجب أن يتم التوثيق المستندي لعملية الاتصال بين مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة ، وأن تشمل عملية الاتصال على ما يلي : (Institute of Certified Public , (Weaver 2011 , P. 4) ، (Jeffrey & Al , 2013 , P. 414) (Offices of Internal Audit of the Rome – Based , Accountants of Signapore 2015 , P. 5) (Greater Preston Clinical Commissioning Grou 2014 . P. 6) ، Agencies , 2015)

(١) المتطلبات الأخلاقية ومقتضيات الاستقلالية .

(٢) أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة محل المراجعة .

(٣) مخاطر التحريف المادي التي يتم اكتشافها بواسطة أي من مكنتي المراجعة .

(٤) القضايا التي تتم مناقشتها مع الإدارة ومسؤولي الحوكمة في إطار برامج المراجعة المشتركة .

(٥) الاجتماعات الهامة والضرورية بين مكنتي المراجعة لمناقشة المخاطر الجوهرية والتخطيط لعمليات المراجعة .

(٦) خطة المراجعة وإجراءات المراجعة الإضافية .

ويمكن تلخيص محاور تطوير ممارسات المراجعة المشتركة في ضوء جودة وتكاليف المراجعة كما في الجدول التالي :

جدول (٥) : محاور تطوير ممارسات المراجعة المشتركة ومتطلبات كل محور في ضوء جودة وتكلفة المراجعة .

منطوق المحور	الأثر على ممارسات المراجعة المشتركة في ضوء الجودة والتكلفة	متطلبات المحور
(١) تحديد مدى الحاجة إلى إجراء المراجعة المشتركة بناء على معايير معينة .	تحسين جودة المراجعة وتخفيض تكاليف القيام بها .	تحديد مدى الحاجة إلى إجراء المراجعة المشتركة بناء على معايير معينة .
(٢) الجهة والأسس التي يتم في ضوءها اختيار مكاتب المراجعة لإجراء المراجعة المشتركة .	تحسين جودة المراجعة وتخفيض تكاليف القيام بها خاصة في حالة مكاتب المراجعة كبيرة الحجم .	قيام لجان المراجعة باختيار مكاتب المراجعة لإجراء المراجعة المشتركة في ضوء جودة وتكاليف المراجعة .
(٣) تخصيص أعمال المراجعة بين مكاتب المراجعة بناء على أسس معينة .	تحسين جودة المراجعة وتخفيض تكاليف القيام بها كلما زاد الجزء المخصص من أعمال المراجعة لمكتب كبير الحجم .	مراعاة أن لا تجعل نسبة أي من مكاتب المراجعة يسيطر على الرأي في تقرير المراجعة المشتركة .
(٤) ما يتضمنه التقرير المبدئي المقدم من أي من مكاتب المراجعة عن نتيجة فحصه للجزء الخاص به .	تحسين جودة المراجعة لتخصيص المسؤولية .	ضرورة أن يفصح أي من مكاتب المراجعة في التقرير المبدئي المقدم منه اسم المكتب ، وطبيعة الجزء المخصص له ، ورأيه في نتيجة فحص هذا الجزء .
(٥) ما يتم الإفصاح عنه في تقرير المراجعة المشتركة .	تحسين جودة المراجعة للمسؤولية التضامنية بين مكاتب المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة .	ضرورة أن يفصح تقرير المراجعة المشتركة عن اسم كل من مكاتب المراجعة ، والجزء الذي قام به كل منهما ، والرأي النهائي .
(٦) الحالات التي يصدر فيها أي من مكاتب المراجعة تقريراً فردياً .	تحسين جودة المراجعة .	ضرورة تحديد الحالات التي يصدر فيها أي من مكاتب المراجعة تقريراً فردياً خاصة عند الاختلاف في وجهات النظر فيما يتعلق بتعدد البدائل المحاسبية .
(٧) طول الفترة التي يتم بعدها تغيير أي من مكاتب المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة .	تحسين جودة المراجعة وتخفيض تكاليف القيام بها .	يتم تغيير أي من مكاتب المراجعة كل فترة متوسطة الأجل .
(٨) مضمون الاتصال بين مكاتب المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة .	تحسين جودة المراجعة .	يتم تحديد موضوعات معينة للاتصال خاصة التشاور في التحريقات الجوهرية في القوائم المالية ، وقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية ، وخطة المراجعة .

المصدر : من إعداد الباحث .

(٤) دراسة ميدانية ببيئة المراجعة المصرية : يجري الباحث دراسة ميدانية يتم تناول محاورها على النحو التالي :

٤ / ١ أهداف الدراسة الميدانية : يتم إجراء الدراسة الميدانية لاختبار التحقق الإحصائي لفرضي الدراسة ، والوقوف على إدراك مفردات العينة لمحاور تطوير ممارسات المراجعة المشتركة والعوامل التي تزيد من إقبال مكاتب المراجعة والشركات محل المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة .

٤ / ٢ مجتمع البحث : يتمثل مجتمع البحث في المجموعات التالية :

المجموعة الأولى : مكاتب المراجعة في القاهرة والجيزة وبنى سويف والمنيا .

المجموعة الثانية : المراجعون بالجهاز المركزي للمحاسبات .

المجموعة الثالثة : أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة .

المجموعة الرابعة : شركات من أنشطة مختلفة .

وقد اختار الباحث هذا المجتمع للأسباب التالية :

(١) اختار الباحث مكاتب المراجعة بالقاهرة والجيزة ضمن مجتمع البحث لاختيار عينة منها وذلك لأن تلك المكاتب تتصف بكبر الحجم وزيادة الخبرة في مجال المراجعة ، وكبر حجم المشروعات التي تقوم بمراجعتها ، كما تم اختيار مكاتب المراجعة بالمنيا وبنى سويف ضمن مجتمع البحث لاختيار عينة منها وذلك لسهولة تجميع البيانات من تلك المكاتب .

(٢) يتضمن مجتمع البحث شركات من أنشطة مختلفة وذلك للوقوف على العوامل التي تجعل الشركات محل المراجعة تفضل القيام بالمراجعة المشتركة .

(٣) يتضمن مجتمع البحث مراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات وذلك لسهولة تجميع البيانات من خلال المقابلات الشخصية مع كل مفردة .

(٤) يتضمن مجتمع البحث أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة للوقوف على رأي الأكاديميين فيما يتعلق بمحاور تحسين ممارسات المراجعة المشتركة ، وسهولة تجميع البيانات من خلال المقابلات الشخصية مع كل مفردة .

٤ / ٣ عينة البحث : تتمثل عينة الدراسة في عدد ٤٠ مكتب من مكاتب المراجعة الخارجية تجمع بين مكاتب كبيرة ومتوسطة وصغيرة الحجم ، كما تتضمن عينة الدراسة عدد ٤٠ من المراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات ، وعدد ٣٠ من أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة ، وعدد ٣٠ مفردة من شركات من أنشطة مختلفة لاختبار التحقق الإحصائي لفرضي الدراسة والوقوف على إدراك مفردات العينة لمحاور تحسين ممارسات المراجعة المشتركة والعوامل التي تزيد من إقبال مكاتب المراجعة والشركات محل المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة ، وتم إرسال بعض قوائم الاستقصاء إلى بعض مفردات العينة بالبريد العادي ، وإرسال بعضها بالبريد الإلكتروني ، في حين تم استيفاء البعض الآخر من خلال المقابلات الشخصية مع بعض مفردات العينة ، ويوضح الجدول التالي مفردات عينة الدراسة ، وعدد قوائم الاستقصاء الموزعة على كل مفردة ، وعدد قوائم الاستقصاء المستوفاة :

جدول (٦) : أسماء مكتب المراجعة عينة الدراسة وعدد القوائم الموزعة

م	مفردات العينة	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم المستوفاة	النسبة
(١)	مكاتب المراجعة الخارجية .	٤٠	٢٩	٧٢.٥
(٢)	مراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات .	٤٠	٣٥	٨٧.٥
(٣)	أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة .	٣٠	٣٠	١٠٠
(٤)	الشركات من أنشطة مختلفة .	٣٠	٢١	٧٠
	إجمالي .	١٤٠	١١٥	٨٢

ويوضح الباحث الجدول السابق في النقاط التالية :

- (١) تجمع مكاتب المراجعة المختارة ضمن مفردات العينة بين مكاتب كبيرة الحجم ومكاتب متوسطة الحجم ومكاتب صغيرة الحجم وذلك حتى تكون العينة ممثلة ، ويقاس حجم المكتب بعدد الموظفين به ، وحجم أعماله ، والفروع التابعة له خارج مصر .
- (٢) تتضمن العينة عدد ٤٠ مفردة من المراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات وأجرى الباحث مقابلات مع ٣٥ مفردة منهم لاستيفاء بيانات قائمة الاستقصاء .
- (٣) تتضمن العينة عدد ٣٠ مفردة من أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة للوقوف على الرأي الأكاديمي فيما يتعلق بالمراجعة المشتركة ، وقد أجرى الباحث مقابلات معهم لاستيفاء بيانات قائمة الاستقصاء .
- (٤) تتضمن العينة عدد ٣٠ مفردة من الشركات من أنشطة مختلفة ، وعدد ٤٠ مفردة من مكاتب المراجعة الخارجية لاستكشاف أهم العوامل التي تزيد من إقبال الشركات ومكاتب المراجعة على إجراء المراجعة المشتركة .
- (٥) بلغ عدد القوائم المستوفاة ١١٥ قائمة من إجمالي عدد القوائم الموزعة ١٤٠ قائمة أي بنسبة ٨٢ % وهي نسبة يمكن الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي الخاص بها .
- ٤ / ٢ وسائل تجميع بيانات الدراسة الميدانية : يستخدم الباحث قائمة الاستقصاء^(١) لتجميع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية ويتم استيفاء بياناتها من المستقصى منهم من خلال المراسلة عن طريق البريد الإلكتروني والبريد العادي والمقابلات الشخصية .
- ٤ / ٤ الصلاحية والاعتمادية : لتحديد مدى صلاحية المقاييس التي تتضمنها قائمة الاستقصاء تم استخدام طريقة صلاحية المحتوى Content Validity حيث تم مراجعة قائمة الاستقصاء مع بعض أعضاء هيئة التدريس بكلية التجارة وقد تم في ضوء ذلك إعادة صياغة بعض العبارات بالقائمة ، ويتعلق الجدول رقم (١) من الملحق الإحصائي للبحث بقياس ثبات ومصادقية عبارات قائمة الاستقصاء مجتمعة في التعبير عن مشكلة البحث ، حيث يشير هذا الجدول إلى أن نسبة ثقة ومصادقية عبارات قائمة الاستقصاء في التعبير عن مشكلة البحث تصل إلى ٨٣.٣ % .
- ويتعلق الجدول رقم (٢) من الملحق الإحصائي للبحث بقياس ثبات ومصادقية كل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء في التعبير عن مشكلة البحث ، ويلاحظ أنه إذا كانت كل قيمة من القيم الظاهرة في العمود scale mean if item deleted أكبر من ٨٣.٣ فإن هذا يعني أن حذف العبارة لا يؤثر على ثبات القائمة والعكس صحيح ، ويشير الجدول إلى أهمية كل عبارة من عبارات القائمة في تحقيق ثبات وصدق القائمة ف التعبير عن مشكلة البحث .
- وباستخدام مقياس ليكرت الخماسي (أرفض بشدة ١ - ١.٧٩ ، أرفض ١.٨ - ٢.٣٣ ، محايد ٢.٣٤ - ٣.١٤ ، موافق ٣.١٥ - ٣.٩٥ ، موافق بشدة ٣.٩٦ - ٥) يتضح أن متوسط الإجابات يتراوح بين ٤ ، ٥ أي أن معظم الاختيارات تكون أوافق بشدة ، وأن الانحراف المعياري يقل بين الإجابات لكل عبارة مما يعني انخفاض انحرافات الإجابات عن المتوسط وأن عبارات القائمة تعكس آراء مفردات عينة الدراسة . (جدول رقم ٣ بالملحق الإحصائي)
- ٤ / ٥ فروض الدراسة الميدانية : يتم إجراء الدراسة الميدانية لاختبار التحقق الإحصائي لفرضي الدراسة ، والوقوف على إدراك مفردات العينة لمحاوّر تطوير ممارسات المراجعة المشتركة والعوامل التي تزيد من إقبال مكاتب المراجعة والشركات محل المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة ، وتتمثل فروض الدراسة فيما يلي :

^(١) انظر ملحق (١) قائمة الاستقصاء .

الفرض الأول ف ١ : تتعدد المحاور التي يمكن من خلالها تطوير ممارسات المراجعة المشتركة في ضوء جودة وتكاليف المراجعة ، ويتم قياس تحقق هذا الفرض من خلال التحليل الإحصائي للعبارات من رقم (١) حتى العبارة رقم (٨) بقائمة الاستقصاء .

الفرض الثاني ف ٢ : تتعدد العوامل التي تحفز مكاتب المراجعة والشركات محل المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة ويتم قياس تحقق هذا الفرض من خلال التحليل الإحصائي للعبارات من رقم (٩) حتى العبارة رقم (١٩) بقائمة الاستقصاء .

٤ / ٦ المقاييس الوصفية المستخدمة : يستخدم الباحث الرموز من Q 1 حتى Q 19 للتعبير عن أرقام العبارات من رقم (١) حتى رقم (19) ، وتمثل المقاييس الوصفية المستخدمة في التحليل العاملي ، ومقياس الثبات ، ومقياس الارتباط ، واختبار كا^٢ ، واختبار ت () .

٤ / ٧ تحليل نتائج الدراسة الميدانية : استخدم الباحث حزمة البرامج الإحصائية (spss) statistical package for social science لتحليل البيانات ، ويتم تحليل نتائج الدراسة الميدانية في النقاط التالية :

(١) يتعلق الجدول رقم (٤) بالملحق الإحصائي بتطبيق اختبار (ت) (T test) لعبارات القائمة ، ويشير هذا الجدول إلى تحقق فرض الدراسة الأول حيث أن قيمة (ت) المحسوبة لكل عبارة من رقم (١) حتى رقم (٨) أكبر من قيمة (ت) الجدولية (١.٩٦) ، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات صفر (أقل من ٠.٠٥) واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية Ho وقبول الفرضية البديلة Ha والتي تقضي بتعدد المحاور التي يمكن من خلالها تطوير ممارسات المراجعة المشتركة في ضوء جودة وتكاليف المراجعة

ويتطبيق اختبار (ت) لعبارات القائمة من رقم (٩) حتى رقم (١٩) يتضح أن قيمة (ت) المحسوبة لكل عبارة من تلك العبارات أكبر من قيمة (ت) الجدولية (١.٩٦) ، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات صفر ، واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية Ho وقبول الفرضية البديلة Ha والتي تقضي بتعدد العوامل التي تحفز مكاتب المراجعة والشركات محل المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة .

ويتعلق الجدول رقم (٥) بالملحق الإحصائي بتطبيق اختبار (كا^٢) لعبارات القائمة ، ويشير هذا الجدول إلى تحقق فرض الدراسة الأول حيث أن قيمة (كا^٢) المحسوبة لكل عبارة من رقم (١) حتى رقم (٨) أكبر من قيمة (كا^٢) الجدولية (١.٩٦) ، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات صفر (أقل من ٠.٠٥) واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية Ho وقبول الفرضية البديلة Ha والتي تقضي بتعدد المحاور التي يمكن من خلالها تطوير ممارسات المراجعة المشتركة في ضوء جودة وتكاليف المراجعة

ويتطبيق اختبار (كا^٢) لعبارات القائمة من رقم (٩) حتى رقم (١٩) يتضح أن قيمة (كا^٢) لكل عبارة من تلك العبارات أكبر من قيمة (كا^٢) الجدولية (١.٩٦) ، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات صفر ، واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية Ho وقبول الفرضية البديلة Ha والتي تقضي بتعدد العوامل التي تحفز مكاتب المراجعة والشركات محل المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة .

(٢) يتم إجراء التحليل العاملي لتحديد أهمية كل محور من محاور تطوير ممارسات المراجعة المشتركة من حيث التأثير على تلك الممارسات ، كما يتم إجراء هذا التحليل لتحديد أهمية كل عامل في تحفيز الشركات ومكاتب المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة ، ولإجراء التحليل العاملي يجب توافر الشروط التالية :

أ- أن لا تساوي مصفوفة الارتباط correlation matrix بين كل محور من المحاور المقترحة لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة الصفر ، ويتحقق هذا الشرط كما في الجدول رقم (٦) من الملحق الإحصائي .

ب- أن تكون قيمة محدد مصفوفة الارتباط أكبر من الصفر ، ويتحقق هذا الشرط كما في الجدول رقم (٦) من الملحق الإحصائي حيث أن قيمة المحدد ٠.٠٤٨ وهي قيمة مقبولة لإجراء التحليل العاملي لتحديد أهمية كل محور .

ج- أن يكون حجم العينة كافياً لإجراء التحليل العاملي لتلك المحاور ، وتقاس كفاية حجم العينة من خلال اختبار كايزر ماير حيث يعتبر حجم العينة كافياً إذا كانت قيمة الاختبار أكبر من ٠.٥٠ ، ويشير الجدول رقم (٦) من الملحق الإحصائي إلى أن قيمة الاختبار ٠.٦٣٨ مما يعني كفاية حجم العينة لإجراء التحليل العاملي لتلك المحاور ، كما تقاس كفاية حجم العينة من خلال اختبار بارليت حيث يعتبر حجم العينة كافياً إذا كانت قيمة sig أقل من ٠.٠٥ ، ويشير الجدول رقم (٦ / ١) من الملحق الإحصائي إلى أن قيمة sig تساوي الصفر مما يعني كفاية حجم العينة لإجراء التحليل العاملي لتلك المحاور .

د- أن يكون هناك ارتباط بين المحاور المقترحة من حيث التأثير على تطوير ممارسات المراجعة المشتركة ، ويتضح هذا الارتباط في الجدول رقم (٦) من الملحق الإحصائي .

ويشير الجدول رقم (٦ / ٢) من الملحق الإحصائي إلى أنه يتم تقسيم محاور تطوير ممارسات المراجعة المشتركة إلى مجموعتين المجموعة الأولى وتؤثر على ممارسات تطوير ممارسات المراجعة المشتركة بنسبة ٢٧.٥٨٨ % وتضم المحاور أرقام ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، والمجموعة الثانية وتؤثر على ممارسات تطوير ممارسات المراجعة المشتركة بنسبة ٣٤.٦٩٢ % وتضم المحاور ٦ ، ٧ ، ٨ ، بينما يشير الجدول ٦ / ٣ من الملحق الإحصائي إلى ترتيب تلك المحاور كما في الجدول التالي :

جدول (٧) : التحليل العاملي وترتيب محاور تطوير ممارسات المراجعة المشتركة ..

مدلول المحور	رقم العبارة بالقائمة	أثر المحور بالنسبة
اضطلاع لجان المراجعة بمسئولية اختيار تشكيلة مكثبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة على أن تتضمن تلك التشكيلة مكتب مراجعة كبير الحجم .	(٢)	٠.٦٥٧
اعتماد قرار لجان المراجعة بشأن القيام بمراجعة فردية أو مراجعة مشتركة على معايير معينة .	(١)	٠.٥٠٠
قيام لجان المراجعة بتخصيص مهام المراجعة المشتركة بين مكثبي المراجعة القائمين بها وفقاً لأسس معينة .	(٣)	٠.٤٠٨
اشتمال التقرير المبدئي المقدم من أحد مكثبي المراجعة على بيانات معينة .	(٤)	٠.٢٩٩
تغيير أي من مكثبي المراجعة كل فترة متوسطة الأجل وليست قصيرة أو طويلة الأجل .	(٧)	٠.٦٩٥
قيام كل مكتب من مكثبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة بإصدار تقرير فردي في حالات معينة .	(٦)	٠.٦٨٥
اشتمال عملية الاتصال بين مكثبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة على بيانات معينة .	(٨)	٠.٥٥٠

المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية

بناء على الجدول السابق يوصي الباحث بضرورة توافر المحاور المقترحة لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة في ضوء جودة وتكاليف المراجعة مرتبة حسب أهميتها النسبية كما يلي :

أ- تغيير أي من مكثبي المراجعة كل فترة متوسطة الأجل وليست قصيرة أو طويلة الأجل .

ب- قيام كل مكتب من مكثبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة بإصدار تقرير فردي في حالات معينة .

ج- اضطلاع لجان المراجعة بمسؤولية اختيار تشكيلة مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة على أن تتضمن تلك التشكيلة مكتب مراجعة كبير الحجم .

د- اشتغال عملية الاتصال بين مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة على بيانات معينة .

هـ- اعتماد قرار لجان المراجعة بشأن القيام بمراجعة فردية أو مراجعة مشتركة على معايير معينة .

و- قيام لجان المراجعة بتخصيص مهام المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة القائمين بها وفقاً لأسس معينة .

ز- اشتغال التقرير المبدئي المقدم من أحد مكنتي المراجعة على بيانات معينة .

(٣) يتم إجراء التحليل العاملي لتحديد أهمية كل عامل من العوامل التي تحفز الشركات ومكاتب المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة ، ويشير الجدول رقم (٧ / ٢) من الملحق الإحصائي إلى أنه يتم تقسيم تلك العوامل إلى ثلاث مجموعات المجموعة الأولى وتحفز الشركات ومكاتب المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة بنسبة ٢٢.٢٣٤ % وتضم العوامل أرقام ٩ ، ١٠ ، ١١ ، ١٢ ، ١٣ ، والمجموعة الثانية وتحفز الشركات ومكاتب المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة بنسبة ١٨.٥٥٥ % وتضم المحاور ١٤ ، ١٥ ، ١٦ ، والمجموعة الثالثة وتحفز الشركات ومكاتب المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة بنسبة ٢٠.٨٨٩ % وتضم المحاور ١٧ ، ١٨ ، ١٩ ، بينما يشير الجدول ٧ / ٣ إلى ترتيب تلك المحاور كما في الجدول التالي :

جدول (٨) : التحليل العاملي لعوامل تحفيز الشركات ومكاتب المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة .

مدلول العامل	رقم العبارة بالقائمة	أثر المحور بالنسبة
أهمية المراجعة المشتركة في تحقيق التوازن في تقسيم العمل بين مكنتي المراجعة القائمين بها خلال مراحل المراجعة .	(٩)	٠.٣٦٨
أهمية المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة وذلك لتجميع خبرات المراجعين القائمين .	(١٠)	٠.٥٢٠
أهمية المراجعة المشتركة في التغلب على التحديات والصعوبات لتفادي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة .	(١١)	٠.٣٨٢
أهمية المراجعة المشتركة في تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة .	(١٢)	٠.٣٨٩
أهمية المراجعة المشتركة في الحد من إعادة صياغة القوائم المالية ، وتحقيق جودة التقرير المالي مع زيادة دقة تقرير المراجعة .	(١٣)	٠.٣٣٦
أهمية المراجعة المشتركة في زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء المادية الممثلة في سوء تبويب القوائم المالية .	(١٤)	٠.٤٧٤
أهمية المراجعة المشتركة في زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية المراجعة .	(١٥)	٠.٤٠٠
أهمية المراجعة المشتركة في تعزيز استقلالية المراجع لعدم وجود ضغوط مادية بين المراجع والعميل .	(١٦)	٠.٦٩٣
أهمية المراجعة المشتركة في تخفيض تكلفة المراجعة ومن ثم أتعاب المراجعة خاصة إذا تم تنفيذها بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى .	(١٧)	٠.٦٥٢

٠.٤٩٦	(١٨)	أهمية المراجعة المشتركة في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والجهات الخارجية التي تعني بالقوائم المالية .
٠.٣١٥	(١٩)	أهمية المراجعة المشتركة في حسن تقدير الأرباح القابلة للتحقيق وتوفير معلومات أكثر دقة للمستثمرين .

المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

بناء على الجدول السابق يوصي الباحث بضرورة تدعيم العوامل التي تحفز الشركات ومكاتب المراجعة مرتبة حسب أهميتها النسبية كما يلي :

أ- أهمية المراجعة المشتركة في تعزيز استقلالية المراجع لعدم وجود ضغوط مادية بين المراجع والعميل .
ب- أهمية المراجعة المشتركة في تخفيض تكلفة المراجعة ومن ثم أتعاب المراجعة خاصة إذا تم تنفيذها بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى .

ج- أهمية المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة وذلك لتجميع خبرات المراجعين القائمين .

د- أهمية المراجعة المشتركة في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والجهات الخارجية التي تعني بالقوائم المالية .

هـ- أهمية المراجعة المشتركة في زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء المادية الممثلة في سوء تبويب القوائم المالية .

و- أهمية المراجعة المشتركة في زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية المراجعة .

ز- أهمية المراجعة المشتركة في تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة .

ح- أهمية المراجعة المشتركة في التغلب على التحديات والصعوبات لنفاذي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة .

ط- أهمية المراجعة المشتركة في تحقيق التوازن في تقسيم العمل بين مكنتي المراجعة القائمين بها خلال مراحل المراجعة .

(٣) يتعلق الجدول رقم (٨) من الملحق الإحصائي بتحليل الارتباط بين المحاور المقترحة لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة ويشير هذا الجدول إلى أنه يتم ترتيب العلاقات بين تلك المحاور وفقاً لقوة الارتباط على النحو التالي :

أ- تأتي العلاقة بين المحور الأول والمحور الثاني في المرتبة الأولى حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٦٤٨ .

ب- تأتي العلاقة بين المحور السادس والمحور السابع في المرتبة الثانية حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٥٩٧ .

ج- تأتي العلاقة بين المحور السابع والمحور الثامن في المرتبة الثالثة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٥٩٣ .

د- تأتي العلاقة بين المحور الثاني والمحور الثالث في المرتبة الرابعة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٥٤٢ .

هـ- تأتي العلاقة بين المحور الرابع والمحور الخامس في المرتبة الخامسة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٥٢٢ .

و- تأتي العلاقة بين المحور الثالث والمحور الرابع في المرتبة السادسة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٤٤٧ .

ز- تأتي العلاقة بين المحور السادس والمحور الثامن في المرتبة السابعة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٤٠٧ .

ح- تأتي العلاقة بين المحور الأول والمحور الثالث في المرتبة الثامنة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٤٠٥ .

لذلك يوصي الباحث بضرورة اعتماد قرار لجان المراجعة بشأن القيام بمراجعة فردية أو مراجعة مشتركة على معايير معينة ، وأن تضطلع تلك اللجان بمسئولية اختيار تشكيلة مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة بحيث تتضمن التشكيلة مكتب مراجعة كبير الحجم ، وضرورة قيام كل مكتب من مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة بإصدار تقرير فردي في حالات معينة ، وأن يتم تغيير أي من مكنتي المراجعة كل فترة متوسطة الأجل وليست قصيرة أو طويلة الأجل ، وأن أن تشمل عملية الاتصال بين مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة على بيانات معينة .

- (٤) يتعلق الجدول رقم (٩) من الملحق الإحصائي بتحليل الارتباط بين عوامل تحفيز الشركات ومكاتب المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة ، ويشير هذا الجدول إلى أنه يتم ترتيب العلاقات بين تلك العوامل وفقاً لقوة الارتباط على النحو التالي :
- أ- تأتي العلاقة بين العامل الحادي عشر والعامل الثاني عشر في المرتبة الأولى حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٧١٣ .
- ب- تأتي العلاقة بين العامل الرابع عشر والعامل الخامس عشر في المرتبة الثانية حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٥٤٢ .
- ج- تأتي العلاقة بين العامل التاسع والعامل العاشر في المرتبة الثالثة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٥٣٣ .
- د- تأتي العلاقة بين العامل العاشر والعامل الثاني عشر في المرتبة الرابعة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٤٨٨ .
- هـ- تأتي العلاقة بين العامل الحادي عشر وكل من العامل التاسع والعاشر في المرتبة الخامسة حيث يوجد بين كل منهما ارتباط طردي قيمته ٠.٤٥١ .
- و- تأتي العلاقة بين العامل الثالث عشر والعامل الرابع عشر في المرتبة السادسة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٤٤١ .
- ز- تأتي العلاقة بين العامل التاسع والعامل الثاني عشر في المرتبة السابعة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٣٩٩ .
- ح- تأتي العلاقة بين العامل الرابع عشر والعامل السادس عشر في المرتبة الثامنة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٣١٥ .
- لذلك يوصي الباحث بضرورة توضيح أهمية المراجعة المشتركة لكل من الشركات ومكاتب المراجعة في تحقيق المنافع التالية مرتبة حسب أهميتها النسبية :
- أ- التغلب على التحديات والصعوبات لتفادي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة وذلك لعمق المناقشة في الأمور الجوهرية بين مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة .
- ب- تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة وذلك لأنه لا يتم مضاعفة مهام المراجعة بشكل تام .
- ج- زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء المادية الممثلة في سوء تبويب القوائم المالية وذلك بسبب وجود مراجعة أخرى من مراجع آخر وأنها تزيد من قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء وتؤثر على نيته في التقرير عنها .
- د- زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية المراجعة أمام إدارة المنشأة والمستثمرين والرأي العام المالي والاقتصادي .
- هـ- تحقيق التوازن في تقسيم العمل بين مكنتي المراجعة القائمين بها خلال مراحل المراجعة .
- و- تحسين جودة المراجعة وذلك لتجميع خبرات المراجعين القائمين بالمراجعة المشتركة وخاصة مهارات المراجعين من دول بمناطق جغرافية مختلفة .
- ز- الحد من إعادة صياغة القوائم المالية ، وتحقيق جودة التقرير المالي مع زيادة دقة تقرير المراجعة ، وتزيد من سرعة الاستجابة للأراء المعدلة في التقرير .
- ح- تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والجهات الخارجية التي تعني بالقوائم المالية .
- ط- تعزيز استقلالية المراجع لعدم وجود ضغوط مادية بين المراجع والعميل حيث أن أتعاب المراجعة توزع بين المكنتين وفقاً لمعايير أو قواعد معينة .

(٥) نتائج وتوصيات البحث :

٥ / ١ : نتائج البحث :

تتمثل أهم نتائج البحث فيما يلي :

- (١) لا يجوز في ظل المراجعة المشتركة قيام أحد المكتبين بأداء جزء من الأعمال المخصصة للمكتب الآخر إلا بعد الحصول على موافقة كتابية من ذلك المكتب الآخر ، ويجب أن يحدد المكتب أسباب رغبته في القيام بأداء ذلك الجزء من الأعمال وأن يقتنع المكتب الآخر بتلك الأسباب حتى لا تكون هناك شبهة مجاملة لعميل المراجعة .
- (٢) تعتبر المسؤولية تضامنية عن الأخطاء المادية التي لم يتم اكتشافها والتقرير عنها ، وعن المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجعة المشتركة ، وأن مسؤولية أي من مكنتي المراجعة القائمين بأعمال المراجعة المشتركة لا تقف عند حجم الأعمال المخصص له ، وأن المراجعة المشتركة تحقق التضامن في المسؤولية بشكل عام عن التحريفات في القوائم المالية وعن المعلومات الواردة في تقرير المراجعة المشتركة مع تخصيص المسؤولية عن الجزء المخصص لأي من مكنتي المراجعة .
- (٣) حتى تكون المسؤولية التضامنية أكثر تأثيراً إيجابياً على جودة المراجعة فإنه يجب أن تقوم لجان المراجعة بتخصيص مهام المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة وفقاً لأسس معينة ، وأن يكون التخصيص موثقاً ، وأن تحتفظ بهذا التوثيق للرجوع إليه عند الحاجة مثل حالة القضايا المرفوعة ضد مكنتي المراجعة .
- (٤) تؤدي المراجعة المشتركة إلى تعزيز استقلال المراجع لعدة أسباب منها عدم وجود ضغوط مادية بين المراجع والعميل حيث أن أتعاب المراجعة توزع بين المكتبين وفقاً لمعايير أو قواعد معينة .
- (٥) تختلف المراجعة المشتركة عن المراجعة المتوازنة من حيث تقرير المراجعة حيث أنه في ظل المراجعة المشتركة يتم إصدار تقرير مراجعة واحد موقع عليه من كل من مكنتي المراجعة القائمين بها ويمثل وجهة نظر واحدة ، بينما في ظل المراجعة المتوازنة يصدر كل مكتب من مكنتي المراجعة القائمين بها تقريراً منفرداً يمثل وجهة نظر المكتب ونتيجة فحصه وتجميعه وتحليله لأدلة الإثبات .
- (٦) يعتمد قرار لجان المراجعة بشأن القيام بمراجعة مشتركة أو مراجعة فردية على عدة معايير مثل متطلبات القوانين المنظمة لعملية المراجعة ، وحجم الشركة وتعقد عملياتها ، ومتطلبات بورصة الأوراق المالية من الشركات المسجلة لديها .
- (٧) يترتب على العلم المسبق للمحاسب أو معدي القوائم المالية بكون حجم مكتب المراجعة ، وحسن سمعته ، وتحقيق استقلاله في الحقيقة أو في المظهر زيادة الحرص على تحقيق جودة الإفصاح في التقارير المالية .
- (٨) يجب أن تضطلع لجان المراجعة بمسؤولية اختيار مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة في ضوء كل من جودة وتكاليف المراجعة .
- (٩) تقوم لجان المراجعة بتخصيص مهام المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة القائمين بها وفقاً لعدة أسس مثل حجم وسمعة مكتب المراجعة ، وتخصصه صناعة العميل ، والخبرة المهنية لمكتب المراجعة .
- (١٠) يجب أن يصدر أي من مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة تقريراً فردياً في حالات معينة مثل حالة تغيير الإدارة أحد البدائل المحاسبية ولم يقتنع أحد مكنتي المراجعة بمبررات التغيير دون لفت نظر المكتب الآخر ، وحالة اختلاف مكنتي المراجعة في الاهتمامات التي يجب أن تغطي في تقرير المراجعة .

(١١) يجب أن يتم تغيير أي من المراجعين كل فترة متوسطة الأجل وليست طويلة الأجل حتى لا تسمح للمراجع بإمكانية تكوين علاقات شخصية وعلاقات مصالح مع أفراد الإدارة ، وبقي ذلك حملة الأسهم والأطراف الأخرى التي تتعامل مع المشروع من احتمال تواطؤ المراجع الخارجي مع إدارة المشروع .

٥ / ٢ : توصيات البحث :

يوصي الباحث - كنتاج للدراسة الميدانية - بما يلي :

(١) ضرورة توافر المحاور المقترحة لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة في ضوء جودة وتكاليف المراجعة مرتبة حسب أهميتها النسبية كما يلي :

- أ- تغيير أي من مكنتي المراجعة كل فترة متوسطة الأجل وليست قصيرة أو طويلة الأجل .
- ب- قيام كل مكتب من مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة بإصدار تقرير فردي في حالات معينة .
- ج- اضطلاع لجان المراجعة بمسؤولية اختيار تشكيلة مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة على أن تتضمن تلك التشكيلة مكتب مراجعة كبير الحجم .
- د- اشتغال عملية الاتصال بين مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة على بيانات معينة .
- هـ- اعتماد قرار لجان المراجعة بشأن القيام بمراجعة فردية أو مراجعة مشتركة على معايير معينة .
- و- قيام لجان المراجعة بتخصيص مهام المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة القائمين بها وفقاً لأسس معينة .
- ز- اشتغال التقرير المبدئي المقدم من أحد مكنتي المراجعة على بيانات معينة .

(٢) ضرورة توضيح أهمية المراجعة المشتركة لكل من الشركات ومكاتب المراجعة في تحقيق المنافع التالية مرتبة حسب أهميتها النسبية :

- أ- التغلب على التحديات والصعوبات لتفادي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة وذلك لعمق المناقشة في الأمور الجوهرية بين مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة .
- ب- تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة وذلك لأنه لا يتم مضاعفة مهام المراجعة بشكل تام .
- ج- زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء المادية الممثلة في سوء تبويب القوائم المالية وذلك بسبب وجود مراجعة أخرى من مراجع آخر وأنها تزيد من قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء وتؤثر على نيته في التقرير عنها .
- د- زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية المراجعة أمام إدارة المنشأة والمستثمرين والرأي العام المالي والاقتصادي .
- هـ- تحقيق التوازن في تقسيم العمل بين مكنتي المراجعة القائمين بها خلال مراحل المراجعة .
- و- تحسين جودة المراجعة وذلك لتجميع خبرات المراجعين القائمين بالمراجعة المشتركة وخاصة مهارات المراجعين من دول بمناطق جغرافية مختلفة .
- ز- الحد من إعادة صياغة القوائم المالية ، وتحقيق جودة التقرير المالي مع زيادة دقة تقرير المراجعة ، وتزيد من سرعة الاستجابة للأراء المعدلة في التقرير .
- ح- تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والجهات الخارجية التي تعني بالقوائم المالية .
- ط- تعزيز استقلالية المراجع لعدم وجود ضغوط مادية بين المراجع والعميل حيث أن أتعاب المراجعة توزع بين المكنتين وفقاً لمعايير أو قواعد معينة .

(٦) دراسات مستقبلية :

يوصي الباحث في نهاية البحث بإجراء المزيد من البحوث لتحليل الحالات التي تتطلب الحكم المهني للمراجع في حالة المراجعة المشتركة وكيفية توجيه تلك الحالات نحو تحسين جودة المراجعة ، وتحليل آثار التحديد المسبق لتشكيلة مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة على جودة الإفصاح في التقارير المالية التي يتم مراجعتها ، وتحليل مدى تقبل كل من الشركات محل المراجعة ومكاتب المراجعة لممارسات المراجعة المشتركة ، كما يوصي الباحث بإجراء المزيد من البحوث لتحليل مدى ضرورة تطبيق المراجعة المشتركة في الشركات متعددة الجنسيات .

(٧) مراجع البحث :

١ / ٧ : المراجع العربية :

- (١) د. أحمد ذكي حسين متولي ، " قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة joint audit على أسعار الأسهم دليل من البورصة المصرية " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلد الثاني ، العدد الرابع ، ٢٠١٣ .
 - (٢) د. على محمود مصطفى الهويدي ، " تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على البنوك المصرية المقيدة في بورصة الأوراق المالية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، الجزء الثاني ، العدد الأول ، يناير ٢٠١٥ .
 - (٣) د. يحيى بن علي الجبر ، د. ناصر بن محمد السعدون ، " أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي " ، جامعة الملك سعود ، قسم المحاسبة ، ٢٠١٤ .
- ٢ / ٧ : المراجع الأجنبية :

- (1) Alsadam , Nasser and Aljabr , Yahya , " Joint Audit and Cost of Equity Capital : Evidence from Saudi Arabia " , 2013 , email : nalsadoun @ksuedu.sa
- (2) Audit Report No, 1247 , " Joint Audit of Delevering as One in Pakestan " , Audit of DaDin Pakestan , Audit Report No, 1247 , 20 June 2014 .
- (3) Cave , Elizabeth and Others , " The Joint Audit Plan for Avon and Somerest Police and Crime Commissioner and Chief Constable " , March 2015 , email : ilz.a.cave@ uk.gt.com
- (4) Clehane , Noel and Repelova , Jana , " Frequently Asked Questions : Audit Reforms in the European Union " Oct. 2014 , BDO Global Head of Regulatory & Public Policy Affairs , nelethane@bwsbrussels.com
- (5) Education Funding Agency , " Joint Audit Code of Practice Part 1 " , Skills Funding Agency , July 2013 , available at : http : // www.nationalarchives.gov.uk/doc/open-government-licence/
- (6) Everingham , Patrick , " Joint Audit and Standards Committee Annual Report Forward of the Committee Chair " Annual Report 2013 – 14 .
- (7) Forum on Tax Administration , " Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration Joint Audit Particioants Guide " , OECD , Istanbul , 15 – 16 September 2010 .
- (8) Francis , Jere R. and Others , " Assessing France's Joint Audit Requirement : Are Tow Heads Better than One " , Workshop Particioants at Institute d' Administration d' Enterprises in Paris , 2006 .
- (9) Giesel , Harold W , " Joint Audit of Blackwater Contract and Task Orders for Worldwide Personal Protective Services in Iraq " , United Stated Department of State and the

- Broadcasting Board of Governors Office of Inspector General Report Numbers AUD , June , 2009 .
- (10) Greater , Preston Clinical Commissioning Group , " Joint Audit Committee Meeting – Minutes 4 July 2014 " , NHS Greater Preston CCG Governing Body Meeting , 25 Sept. 2014 .
- (11) Heb , Benjamin and Stefani , Ulrik , " Audit Market Regulation and Supplier Concentration Around the World : Empirical Evidence " . Working Paper Series , 2012 , available at : [http:// www. Wiwi – un – knoztanz . de / forschuns /](http://www.Wiwi-un-knoztanz.de/forschuns/)
- (12) Hosseinniakan , Sayed Mahmoud and Others , " A Review on Audit Factors " , International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Science " , Vol. 4 , No. 2 , April 2014 .
- (13) Hagman , Sara and Persson , Linda , " Audit Quality from a Client Company Prespective " , Department of Business Administration , School of Business , Economic , and Low Gothenburg , 2014 .
- (14) Institute of Certified Public Accountants of Signapore , " Joint Audit " , Audit Guidance Statement AGS No. 10 , July 2015 .
- (15) International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSI) , " Guide for Cooperative Audit Programs between Supreme Audit Institutions " , ISSAI 5800 , 2007 .
- (16) Ittonen , Kim and Tronnes , Pwr C. , " Benefits and Costs of Appointing Two Audit Engagement Partners " , 2012 , Kit@ UW asa fi .
- (17) Jeffrey A. and Others , " Demystifying the MTC Joint Audit Program " State Tax Notes , May 2013 .
- (18) Khatab , Gamal Saad , " The effects of Joint Audit and Audit Rotation on The firm's Value " , Proceedings of 23rd international Business Research Conference , Nov. 2013 , Marriot Hotel , Melbourne , Australia .
- (19) Lesage , Cedric & Others , " Struggle Over Joint Audit : On Behalf of Public Interest " , Jan. 2014 , available at : [https:// hal. Archives – ouvertes. Fr / hal – 00935004](https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00935004)
- (20) Labo , Gerald and Others , " Effect of Joint Auditor Pair Composition Conservatism : Evidence Impairment Tests " , Workshop Participants , University of Houston , 2013 .
- (21) Maria , Isabel and Others , " Rotation of Auditing Firms and Political Costs : Evidence from Spanish Listed Companies " , International Journal of Auditing , Vol. 1 , No. 18 , 2014 .
- (22) Meza , Mimunti , " Does Auditor Industry Specification Improve Audit Quality ? Evidence from Comparable Clients " , Nov. 2010 , e- mail [m. minuctimeza06@rotman.utoronto.ca](mailto:m.minuctimeza06@rotman.utoronto.ca)
- (23) Muraz , Michelle and Ziesenib , Roland , " How do Reputation and Liability Regimes Affect Audit Quality in a Joint Audit Setting ? " , Discussion paper No. 14 – 23 , German Economic Association of Business Administration – GEABA , Aug. 2014 .
- (24) Muraz , Michelle and Ziesennib , Roland , " Hoe do Reputational and Liability Regimes affect Audit Quaality in a Joint Audit Setting ? " , 2014 , Email : muraz@rewp.uni-hannover.de and zieseniss@rewp.uni-hannover.de
- (25) Offices of Internal Audit of the Rome – Based Agencies " , Internal Audit Report AR / 15 / Jan. 2015 .
- (26) Raj , Janak G. , " Sharing of Responsibility , Knowledge , and Sills through Joint Auditing " Office of the auditorGeneral kathmandu , Nepal and Andy Wynne – Idilmat. Ghana , [Jannakmi 123@hotmail.com](mailto:Jannakmi123@hotmail.com) , 2011 .
- (27) Sakel , Nicol R. and Others , " What Do We Know amout Joint Audit " , ICAS Reaearch Committee , CA House 21 Haymarket Yards Edinburgh EH 12 5 BH , Dec. 2012 .

- (28) Siregar , Sylvia Veronica and Others , " Audit Tenure , Auditor Rotation , and Audit Quality The case of Indonesia " , Asian Journal of Business and Accounting , Vol. 5 , No. 1 , 2012 .
- (29) The Internal Audit Services Four United Nations Organizations (FAO , UNDP , UNFPA , and , UNICEF , " Joint Audit of Delivering as one in Malawi " , Audit Report No. 1312 , May 2015 .
- (30) The institute of Chartered Accountants of Nigeria ICAN , " Case of Joint Audit " 2013 .
- (31) UNDP Office of Audit and Investigations UNFPA Division for Oversight Services , " Joint Audit of the Governance Arrangements for the Harmonized Approach to Cash Transfer (HACT) DOS Report # OED 111, Nov. 2012 .
- (32) Velte , Patrick and Azibi , Jamel , " Are Joint Audit a Proper Instrument for Increased Audit Quality " , British Journal of Applied Science & Technology , Vol. 7 , No. 6 , 2015 .
- (33) Weaver , Lisa , " Auditing Groups and Joint Audits " , ACCA , April 2011 .
- (34) Zerni , Mikka , " Audit Partner Specialization and Audit Fees " , 2009 , e-mail mikko , zern. @ uwdsafi .

(٨) ملحق البحث :

ملحق (١) قائمة الاستقصاء : السيد الفاضل / السيدة الفاضلة :

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية استكشافية تتعلق بمحاور تطوير ممارسات المراجعة المشتركة والعوامل التي تزيد من اتجاه الشركات نحو إجراء المراجعة المشتركة ، برجاء التكرم باستيفاء بيانات قائمة الاستقصاء والتي تستخدم بياناتها لأغراض البحث العلمي فقط لدعم علاقة الجامعة بالمجتمع وأملأ في تقدم بلدنا الحبيب مصر .

الباحث : دكتور حسن شلقامي محمود : مدرس بكلية التجارة جامعة بني سويف

برجاء اختيار العبارة التي تعبر عن رأي سعادتكم باختيار أي من أوافق بشدة أو أوافق أو محايد أو أرفض أو أرفض بشدة

في الجدول التالي :

م	العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
١	يعتمد قرار لجان المراجعة بشأن القيام بمراجعة فردية أو مراجعة مشتركة على معايير معينة مثل متطلبات القوانين المنظمة لعملية المراجعة ، وحجم الشركة وتعقد عملياتها ، ومتطلبات بورصة الأوراق المالية من الشركات المسجلة لديها .					
٢	يجب أن تضطلع لجان المراجعة بمسئولية اختيار تشكيلة مكثبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة ، ويفضل أن تتضمن التشكيلة مكتب مراجعة كبير الحجم لأن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تتميز بارتفاع الكفاءة المهنية للمراجع ومساعدته .					
٣	تقوم لجان المراجعة بتخصيص مهام المراجعة المشتركة بين مكثبي المراجعة القائمين بها وفقاً لأسس معينة مثل حجم وسمعة مكتب المراجعة ، وتخصصه في صناعة العميل ، ويراعى أن لا تصل نسبة استحواذ أي من مكثبي المراجعة إلى الحد الذي يستحوذ به على الرأي في تقرير المراجعة المشتركة .					

٤	يجب أن يتضمن التقرير المبدئي المقدم من أحد مكاتب المراجعة بيانات معينة مثل البيانات التي تتعلق باسم المكتب الذي قام بأداء الجزء المخصص له من الأعمال ، وطبيعة ونوعية الجزء من الأعمال الذي قام به ، والرأي في نتيجة قيامه بهذا الجزء .				
٥	يجب أن يتضمن تقرير المراجعة المشتركة بيانات معينة مثل البيانات التي تتعلق بأسماء مكاتب المراجعة القائمين بأعمال المراجعة المشتركة ، وطبيعة ونوعية الجزء من الأعمال الذي قام به كل من مكاتب المراجعة ، والرأي النهائي للمراجعة المشتركة ، وتوقيع مكاتب المراجعة .				
٦	يقوم كل مكتب من مكاتب المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة بإصدار تقرير فردي في حالات معينة مثل حالة تغيير الإدارة أحد البدائل المحاسبية مع وجود نية للغش مع وجود توافق مع أحد مكاتب المراجعة .				
٧	يتم تغيير أي من مكاتب المراجعة كل فترة متوسطة الأجل وليست قصيرة أو طويلة الأجل بحيث لا يستطيع المراجع تكوين علاقات شخصية وعلاقات مصالح مع أفراد الإدارة .				
٨	يجب أن تشمل عملية الاتصال على بيانات معينة مثل البيانات التي تتعلق بالمتطلبات الأخلاقية ومقتضيات الاستقلالية ، وأوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة محل المراجعة ، والاجتماعات الهامة والضرورية بين مكاتب المراجعة لمناقشة المخاطر الجوهرية .				
٩	تؤدي المراجعة المشتركة إلى تحقيق التوازن في تقسيم العمل بين مكاتب المراجعة القائمين بها خلال مراحل المراجعة (إعداد خطة المراجعة ، وتجميع أدلة الإثبات ، وإعداد تقرير المراجعة) .				
١٠	تؤدي المراجعة المشتركة إلى تحسين جودة المراجعة وذلك لتجميع خبرات المراجعين القائمين بالمراجعة المشتركة وخاصة مهارات المراجعين من دول بمناطق جغرافية مختلفة .				
١١	تؤدي المراجعة المشتركة إلى التغلب على التحديات والصعوبات لتفادي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة وذلك لعمق المناقشة في الأمور الجوهرية بين مكاتب المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة .				
١٢	تؤدي المراجعة المشتركة إلى تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة وذلك لأنه لا يتم مضاعفة مهام المراجعة بشكل تام .				
١٣	تؤدي المراجعة المشتركة إلى الحد من إعادة صياغة القوائم المالية ، وتحقيق جودة التقرير المالي مع زيادة دقة تقرير المراجعة ، وتزيد من سرعة الاستجابة للأراء المعدلة في التقرير .				
١٤	تؤدي المراجعة المشتركة إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء المادية الممثلة في سوء تبويب القوائم المالية وذلك بسبب وجود مراجعة أخرى من مراجع آخر وأنها تزيد من قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء وتؤثر على نيته في التقرير عنها .				

١٥	تؤدي المراجعة المشتركة إلى زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية المراجعة أمام إدارة المنشأة والمستثمرين والرأي العام المالي والاقتصادي .				
١٦	تؤدي المراجعة المشتركة إلى تعزيز استقلالية المراجع لعدم وجود ضغوط مادية بين المراجع والعميل حيث أن أتعاب المراجعة توزع بين المكتبين وفقاً لمعايير أو قواعد معينة ، وتخفيض مخاطر إقناع الإدارة للمراجع بنتائج أو تقديرات معينة لأنه يكون من الصعب إقناع اثنين من المراجعين بدلاً من مراجع واحد .				
١٧	تؤدي المراجعة المشتركة إلى تخفيض تكلفة المراجعة ومن ثم أتعاب المراجعة خاصة إذا تم تنفيذها بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى .				
١٨	تؤدي المراجعة المشتركة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والجهات الخارجية التي تعني بالقوائم المالية .				
١٩	تؤدي المراجعة المشتركة إلى حسن تقدير الأرباح القابلة للتحقيق وتوفير معلومات أكثر دقة للمستثمرين .				

ملحق (٢) جداول التحليل الإحصائي :

جدول (١) : الثبات والصدق لعبارات القائمة مجتمعة . المصدر : التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية .

Reliability Statistics	
N of Items	Cronbach's Alpha
١٩	٨٣٣.

جدول (٢) : الثبات والصدق لكل عبارة من عبارات القائمة . المصدر : التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية .

Item-Total Statistics				
Cronbach's Alpha if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Scale Variance if Item Deleted	Scale Mean if Item Deleted	
٨٢٩.	٣٣٤.	٣٨.٠١٨	٨٢.٦٥	Q1
٨٢٦.	٤٠٢.	٣٦.٧٤٢	٨٢.٧٣	Q2
٨٢١.	٥٣٠.	٣٦.٧٦٧	٨٢.٦١	Q3
٨٢٥.	٤٤٥.	٣٧.٦٧٢	٨٢.٥٣	Q4
٨٢٥.	٤٣١.	٣٧.٢٧٧	٨٢.٦٠	Q5
٨٢٦.	٤٠٨.	٣٦.١٦٨	٨٢.٦٢	Q6

٨٢١.	٥٠٦.	٣٥.٧٥١	٨٢.٦٠	Q7
٨٢٣.	٤٦٧.	٣٦.١٠٦	٨٢.٥٧	Q8
٨٢١.	٥٣٨.	٣٦.٩٦٣	٨٢.٥٩	Q9
٨٢٥.	٤٢٥.	٣٦.٧٣٠	٨٢.٦٢	q10
٨٢٤.	٤٥٢.	٣٧.٢٢٦	٨٢.٥٩	q11
٨٢٤.	٤٥٧.	٣٧.٥١٠	٨٢.٥٧	q12
٨٣١.	٢٩٦.	٣٨.٣٣٩	٨٢.٥٣	q13
٨٢٤.	٤٤٨.	٣٦.٥٩٥	٨٢.٦٦	q14
٨٢٩.	٣٤٣.	٣٧.٦٩٨	٨٢.٦٠	q15
٨٢٦.	٤٢١.	٣٦.٠١٥	٨٢.٧٥	q16
٨٣٦.	٢٤٨.	٣٧.٧٢٩	٨٢.٧٢	q17
٨٢٣.	٤٥٥.	٣٦.٥٤٧	٨٢.٦٤	q18
٨٢٦.	٤٢٩.	٣٨.١٢٥	٨٢.٥٧	q19

جدول (٣) : المقاييس الوصفية لعبارات القائمة . المصدر : التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية .

Descriptive Statistics								
Kurtosis		Skewness			Std. Deviation	Mean	N	
Std. Error	Statistic	Std. Error	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Statistic	
٤٤٧.	٨.٤٧٩	٢٢٦.	-١.٩٩٢	٦١٠.	٠.٥٧.	٤.٥٦	١١٥	q1
٤٤٧.	٥.٣٦٣	٢٢٦.	-١.٩٦٠	٧٤٢.	٠.٦٩.	٤.٤٨	١١٥	q2
٤٤٧.	١٠.٣٤٨	٢٢٦.	-٢.٢٢٩	٥٨٩.	٠.٥٥.	٤.٦٠	١١٥	q3
٤٤٧.	٤.٢٧٢	٢٢٦.	-١.٧٨٢	٥٣٩.	٠.٥٠.	٤.٦٨	١١٥	q4
٤٤٧.	٢.٤٠٨	٢٢٦.	-١.٥٦٥	٦١٧.	٠.٥٨.	٤.٦١	١١٥	q5
٤٤٧.	٦.٨٢١	٢٢٦.	-٢.٥٣٠	٨٢٦.	٠.٧٧.	٤.٥٩	١١٥	q6
٤٤٧.	٦.٤٨٩	٢٢٦.	-٢.٤١١	٧٥٧.	٠.٧١.	٤.٦١	١١٥	q7
٤٤٧.	٧.٠٥٤	٢٢٦.	-٢.٥٤٠	٧٥٣.	٠.٧٠.	٤.٦٣	١١٥	q8
٤٤٧.	٢.٨٥٠	٢٢٦.	-١.٤١٧	٥٥٥.	٠.٥٢.	٤.٦٢	١١٥	q9
٤٤٧.	٧.٩٩٨	٢٢٦.	-٢.٤٨١	٧١٢.	٠.٦٦.	٤.٥٩	١١٥	q10
٤٤٧.	٤.٥٤٧	٢٢٦.	-١.٨٢٣	٦٠١.	٠.٥٦.	٤.٦٢	١١٥	q11

٤٤٧.	٣.١٩٠	٢٢٦.	-١.٥١٣	٥٥١.	٠.٥١.	٤.٦٣	١١٥	q12
٤٤٧.	٥.٨٤١	٢٢٦.	-٢.٢٠٧	٦٠٠.	٠.٥٦.	٤.٦٨	١١٥	q13
٤٤٧.	٥.٧٨٧	٢٢٦.	-٢.٠١٥	٧٠٤.	٠.٦٦.	٤.٥٥	١١٥	q14
٤٤٧.	٨.٥٣٣	٢٢٦.	-٢.٣٨٣	٦٥٨.	٠.٦١.	٤.٦١	١١٥	q15
٤٤٧.	٣.٧٨١	٢٢٦.	-١.٨٨٦	٨٣٠.	٠.٧٧.	٤.٤٦	١١٥	q16
٤٤٧.	٤.٢٨٠	٢٢٦.	-١.٩٩٥	٨٢٠.	٠.٧٧.	٤.٤٩	١١٥	q17
٤٤٧.	٧.٠٣٦	٢٢٦.	-٢.٢٤٤	٧٠٣.	٠.٦٦.	٤.٥٧	١١٥	q18
٤٤٧.	-١.٦٦١	٢٢٦.	-٦.٠٧	٤٨١.	٠.٤٥.	٤.٦٤	١١٥	q19
(Valid N)listwise ١١٥								

جدول (٤) : اختبار (ت) لفرضي الدراسة . المصدر : التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية .

One-Sample Test						
• Test Value =						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
٤.٦٧	٤.٤٤	٤.٥٥٧	٠.٠٠٠	١١٤	٨٠.١٣٨	q1
٤.٦٢	٤.٣٤	٤.٤٧٨	٠.٠٠٠	١١٤	٦٤.٧٥٨	q2
٤.٧١	٤.٤٩	٤.٦٠٠	٠.٠٠٠	١١٤	٨٣.٦٩٧	q3
٤.٧٨	٤.٥٨	٤.٦٧٨	٠.٠٠٠	١١٤	٩٣.١١١	q4
٤.٧٢	٤.٤٩	٤.٦٠٩	٠.٠٠٠	١١٤	٨٠.١٠٨	q5
٤.٧٤	٤.٤٤	٤.٥٩١	٠.٠٠٠	١١٤	٥٩.٦٠٤	q6
٤.٧٥	٤.٤٧	٤.٦٠٩	٠.٠٠٠	١١٤	٦٥.٢٥٦	q7
٤.٧٧	٤.٥٠	٤.٦٣٥	٠.٠٠٠	١١٤	٦٥.٩٩٥	q8
٤.٧٢	٤.٥١	٤.٦١٧	٠.٠٠٠	١١٤	٨٩.١٥٤	q9
٤.٧٢	٤.٤٦	٤.٥٩١	٠.٠٠٠	١١٤	٦٩.١٥٢	Q10
٤.٧٣	٤.٥١	٤.٦١٧	٠.٠٠٠	١١٤	٨٢.٤٠١	Q11
٤.٧٤	٤.٥٣	٤.٦٣٥	٠.٠٠٠	١١٤	٩٠.١٣٩	Q12
٤.٧٩	٤.٥٧	٤.٦٧٨	٠.٠٠٠	١١٤	٨٣.٥٥٨	Q13

٤.٦٨	٤.٤٢	٤.٥٤٨	٠.٠٠	١١٤	٦٩.٢٨٤	Q14
٤.٧٣	٤.٤٩	٤.٦٠٩	٠.٠٠	١١٤	٧٥.٠٨٥	Q15
٤.٦١	٤.٣١	٤.٤٦١	٠.٠٠	١١٤	٥٧.٦٢١	Q16
٤.٦٤	٤.٣٤	٤.٤٨٧	٠.٠٠	١١٤	٥٨.٦٥٠	Q17
٤.٦٩	٤.٤٤	٤.٥٦٥	٠.٠٠	١١٤	٦٩.٦٨٨	Q18
٤.٧٣	٤.٥٥	٤.٦٤٣	٠.٠٠	١١٤	١٠٣.٥١١	Q19

جدول (٥) : اختبار (كا^٢) لفرضي الدراسة . المصدر : التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية .

Test Statistics			
.Asymp. Sig	df	Chi-Square	
٠.٠٠٠	٣	^a ١١٦.٣٣٩	Q1
٠.٠٠٠	٤	^b ١٥٥.٣٩١	Q2
٠.٠٠٠	٢	^c ٦٦.٢٧٨	Q3
٠.٠٠٠	٣	^a ١٤٨.٨٩٦	Q4
٠.٠٠٠	٣	^a ١٢٧.٧٤٨	Q5
٠.٠٠٠	٤	^b ٢١٤.٠٨٧	Q6
٠.٠٠٠	٤	^b ٢١٠.٦٩٦	Q7
٠.٠٠٠	٤	^b ٢٢٦.٨٧٠	Q8
٠.٠٠٠	٣	^a ١٢٨.٤٤٣	Q9
٠.٠٠٠	٣	^a ١٣١.٧٨٣	q10
٠.٠٠٠	٣	^a ١٣١.١٥٧	q11
٠.٠٠٠	٣	^a ١٣٣.٥٩١	q12
٠.٠٠٠	٣	^a ١٥٦.٠٦١	q13
٠.٠٠٠	٤	^b ١٧١.١٣٠	q14
٠.٠٠٠	٤	^b ١٩٣.٣٠٤	q15
٠.٠٠٠	٤	^b ١٥٣.١٣٠	q16
٠.٠٠٠	٤	^b ١٦٢.١٧٤	q17
٠.٠٠٠	٤	^b ١٧٩.٨٢٦	q18
٠.٠٢٠	١	^d ٩.٤٧٠	q19
a. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 28.8			
b. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 23.0			
c. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 38.3			
d. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 57.5			

جدول (٦) : التحليل العاملي لمحاور تحسين ممارسات المراجعة المشتركة . المصدر : التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية .

Correlation Matrix ^a									
q8	Q7	q6	Q5	q4	q3	Q2	Q1		Correlati on
.179	.020	.003	.188	.309	.405	.648	1.000	Q1	
.143	.211	.222	.202	.345	.522	1.000	.648	Q2	
.340	.334	.256	.410	.447	1.000	.522	.405	Q3	
.162	.162	.411	.542	1.000	.447	.345	.309	Q4	
.124	.326	.251	1.000	.542	.410	.202	.188	Q5	
.407	.597	1.000	.251	.411	.256	.222	.003	Q6	
.593	1.000	.597	.326	.162	.334	.211	.020	Q7	
1.000	.593	.407	.124	.162	.340	.143	.179	Q8	
a. Determinant = .048قيمة المحدد									

جدول (٦ / ١) : اختبار كايزر ماير واختبار بارتليت لمحاور تحسين ممارسات المراجعة المشتركة . المصدر : التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية .

KMO and Bartlett's Test ^a		
.638	Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	
334.556	Approx. Chi-Square	Bartlett's Test of Sphericity
28	Df	
.000	Sig.	
	a. Based on correlations	

جدول (٦ / ٢) : التحليل العاملي لمحاور تحسين ممارسات المراجعة المشتركة . المصدر : التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية .

Total Variance Explained										
Rotation Sums of Squared Loadings		Extraction Sums of Squared Loadings				Initial Eigenvalues ^a			Component	Raw
Cumulative %	% of Variance	Total	Cumulative %	% of Variance	Total	Cumulative %	% of Variance	Total		
27.588	27.588	1.038	41.415	41.415	1.559	41.415	41.415	1.559	1	
62.280	34.692	1.306	62.280	20.864	.785	62.280	20.864	.785	2	
						74.199	11.919	.449	3	
						83.490	9.291	.350	4	
						89.943	6.453	.243	5	
						94.559	4.616	.174	6	
						97.482	2.923	.110	7	
						100.000	2.518	.095	8	
	Extraction Method: Principal Component Analysis.									
	a. When analyzing a covariance matrix, the initial eigenvalues are the same across the raw and rescaled solution.									

جدول (٦ / ٣) : التحليل العاملي لمحاور تحسين ممارسات المراجعة المشتركة . المصدر : التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية .

Rotated Component Matrix ^a		
Raw Component		
2	1	
	.657	q2
	.500	q1
	.408	q3
	.299	q4
		q5
.659		q7
.685		q6
.550		q8

جدول (٧) : التحليل العاملي لعوامل زيادة إقبال الشركات ومكاتب المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة . المصدر : التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية .

Correlation Matrix											
q19	q18	q17	Q16	q15	Q14	q13	q12	Q11	q10	Q9	Correlation
.371	.379	.027	.196	.115	.182	.285	.399	.451	.533	1.000	
.237	.185	- 1.698 E-3	.292	.030	.276	.285	.488	.451	1.000	.533	
.283	.434	.239	.093	.195	.230	.215	.713	1.000 E0	.451	.451	
.298	.334	.048	.141	.183	.226	.304	1.000	.713	.488	.399	
.025	.248	- 1.750 E-2	.036	.278	.441	1.000 E0	.304	.215	.285	.285	
.090	.113	.111	.315	.542	1.000	.441	.226	.230	.276	.182	
.165	.179	.177	.285	1.000 E0	.542	.278	.183	.195	.030	.115	
.086	.046	.299	1.000	.285	.315	.036	.141	.093	.292	.196	
.288	.264	1.000 E0	.299	.177	.111	- 1.750 E-2	.048	.239	- 1.698 E-3	.027	
.705	1.000 E0	.264	.046	.179	.113	.248	.334	.434	.185	.379	
1.000	.705	.288	.086	.165	.090	.025	.298	.283	.237	.371	
.000	.000	.385	.018	.111	.026	.001	.000	.000	.000	Sig. (1-tailed)	
.005	.024	.493	.001	.375	.001	.001	.000	.000	.000		
.001	.000	.005	.162	.018	.007	.011	.000	.000	.000		
.001	.000	.307	.066	.025	.008	.000	.000	.000	.000		

.397	.004	.426	.351	.001	.000		.000	.011	.001	.001
.170	.114	.118	.000	.000		.000	.008	.007	.001	.026
.039	.028	.029	.001		.000	.001	.025	.018	.375	.111
.182	.314	.001		.001	.000	.351	.066	.162	.001	.018
.001	.002		.001	.029	.118	.426	.307	.005	.493	.385
.000		.002	.314	.028	.114	.004	.000	.000	.024	.000
	.000	.001	.182	.039	.170	.397	.001	.001	.005	.000

جدول (٧ / ١) : اختبار كايزر ماير واختبار بارتليت لعوامل زيادة إقبال الشركات ومكاتب المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة . المصدر : التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية .

KMO and Bartlett's Test ^a		
.627	Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	
440.524	Approx. Chi-Square	Bartlett's Test of Sphericity
55	Df	
.000	Sig.	

a. Based on correlations

جدول (٧ / ٢) : التحليل العاملي لعوامل زيادة إقبال الشركات ومكاتب المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة . المصدر : التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية .

Total Variance Explained										
Rotation Sums of Squared Loadings			Extraction Sums of Squared Loadings		Initial Eigenvalues ^a				Component	
Cumulative %	% of Variance	Total	Cumulative %	% of Variance	Total	Cumulative %	% of Variance	Total		
22.234	22.234	1.080	31.090	31.090	1.510	31.090	31.090	1.510	1	Raw
40.789	18.555	.901	47.226	16.136	.784	47.226	16.136	.784	2	
61.678	20.889	1.015	61.678	14.452	.702	61.678	14.452	.702	3	
						73.022	11.344	.551	4	
						80.126	7.104	.345	5	
						85.798	5.672	.275	6	
						90.136	4.337	.211	7	
						93.829	3.693	.179	8	
						96.877	3.048	.148	9	
						98.933	2.056	.100	10	
						100.000	1.067	.052	11	

جدول (٧ / ٣) : التحليل العاملي لعوامل زيادة إقبال الشركات ومكاتب المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة .
المصدر : التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية .

Rotated Component Matrix ^a			
Raw Component			
3	2	1	
		.368	q9
		.520	q10
		.382	q11
		.389	q12
		.336	q13
.474			q14
.400			q15
.693			q16
	.652		q17
	.496		q18
	.315		q19

جدول (٨) : معامل الارتباط لمحاول تحسين ممارسات المراجعة المشتركة . المصدر :
التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية .

Correlations									
q8	q7	q6	q5	Q4	q3	Q2	Q1		
١٧٩.	٠٢٠.	٠٠٣.	*١٨٨.	**٣٠٩.	٤٠٥. **	**٦٤٨.	١	Pearson Correlation	Q1
٠٥٦.	٨٣٣.	٩٧٧.	٠٤٥.	٠٠١.	٠٠٠.	٠٠٠.		(tailed-٢)Sig.	
١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	N	
١٤٣.	٢١١. *	*٢٢٢.	*٢٠٢.	**٣٤٥.	٥٢٢. **	١	**٦٤٨.	Pearson Correlation	Q2
١٢٨.	٠٢٣.	٠١٧.	٠٣١.	٠٠٠.	٠٠٠.		٠٠٠.	(tailed-٢)Sig.	
١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	N	
**٣٤٠.	٣٣٤. **	**٢٥٦.	**٤١٠.	**٤٤٧.	١	**٥٢٢.	**٤٠٥.	Pearson Correlation	Q3
٠٠٠.	٠٠٠.	٠٠٦.	٠٠٠.	٠٠٠.		٠٠٠.	٠٠٠.	(tailed-٢)Sig.	
١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	N	
١٦٢.	١٦٢.	**٤١١.	**٥٤٢.	١	٤٤٧. **	**٣٤٥.	**٣٠٩.	Pearson Correlation	Q4

٠.٨٤.	٠.٨٤.	٠.٠٠.	٠.٠٠.		٠.٠٠.	٠.٠٠.	٠.٠١.	(tailed-٢)Sig.	
١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	N	
١٢٤.	٣٢٦. **	**٢٥١.	١	**٥٤٢.	٤١٠. **	*٢٠٢.	*١٨٨.	Pearson Correlation	Q5
١٨٧.	٠.٠٠.	٠.٠٧.		٠.٠٠.	٠.٠٠.	٠.٣١.	٠.٤٥.	(tailed-٢)Sig.	
١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	N	
**٤٠٧.	٥٩٧. **	١	**٢٥١.	**٤١١.	٢٥٦. **	*٢٢٢.	٠.٠٣.	Pearson Correlation	Q6
٠.٠٠.	٠.٠٠.		٠.٠٧.	٠.٠٠.	٠.٠٦.	٠.١٧.	٩٧٧.	(tailed-٢)Sig.	
١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	N	
**٥٩٣.	١	**٥٩٧.	**٣٢٦.	١٦٢.	٣٣٤. **	*٢١١.	٠.٢٠.	Pearson Correlation	Q7
٠.٠٠.		٠.٠٠.	٠.٠٠.	٠.٨٤.	٠.٠٠.	٠.٢٣.	٨٣٣.	(tailed-٢)Sig.	
١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	N	
١	٥٩٣. **	**٤٠٧.	١٢٤.	١٦٢.	٣٤٠. **	١٤٣.	١٧٩.	Pearson Correlation	Q8
	٠.٠٠.	٠.٠٠.	١٨٧.	٠.٨٤.	٠.٠٠.	١٢٨.	٠.٥٦.	(tailed-٢)Sig.	
١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	N	
.(tailed-٢)** . Correlation is significant at the 0.01 level									
.(tailed-٢)* . Correlation is significant at the 0.05 level									

جدول (٩) : معامل الارتباط لعوامل زيادة إقبال الشركات ومكاتب المراجعة على القيام بالمراجعة المشتركة .
المصدر : التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية .

Correlations											
q19	q18	q17	q16	q15	q14	q13	q12	q11	Q10	q9	
**٣٧١.	٣٧٩. **	٠.٢٧.	*١٩٦.	١١٥.	١٨٢.	٢٨٥. **	٣٩٩. **	٤٥١. **	٥٣٣. **	١	Pearson Correlation
٠.٠٠.	٠.٠٠.	٧٧١.	٠.٣٦.	٢٢٢.	٠.٥٢.	٠.٠٢.	٠.٠٠.	٠.٠٠.	٠.٠٠.		(-٢)Sig. (tailed)
١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	N

Q10	Pearson Correlation	٥٣٣. **	١	٤٥١. **	٤٨٨. **	٢٨٥. **	٢٧٦. **	٠.٣٠.	٢٩٢. **	- ٠.٠٢. -	١٨٥. *	*٢٣٧.
	-(2)Sig. (tailed	٠.٠٠.		٠.٠٠.	٠.٠٠.	٠.٠٢.	٠.٠٣.	٧٤٩.	٠.٠٢.	٩٨٦.	٠.٤٧.	٠.١١.
	N	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥
Q11	Pearson Correlation	٤٥١. **	٤٥١. **	١	٧١٣. **	٢١٥. *	٢٣٠. *	١٩٥. *	٠.٩٣.	٢٣٩. *	٤٣٤. **	**٢٨٣.
	-(2)Sig. (tailed	٠.٠٠.	٠.٠٠.		٠.٠٠.	٠.٢١.	٠.١٣.	٠.٣٧.	٣٢٤.	٠.١٠.	٠.٠٠.	٠.٠٢.
	N	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥
Q12	Pearson Correlation	٣٩٩. **	٤٨٨. **	٧١٣. **	١	٣٠٤. **	٢٢٦. *	١٨٣.	١٤١.	٠.٤٨.	٣٣٤. **	**٢٩٨.
	-(2)Sig. (tailed	٠.٠٠.	٠.٠٠.	٠.٠٠.		٠.٠١.	٠.١٥.	٠.٥٠.	١٣٣.	٦١٤.	٠.٠٠.	٠.٠١.
	N	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥
Q13	Pearson Correlation	٢٨٥. **	٢٨٥. **	٢١٥. *	٣٠٤. **	١	٤٤١. **	٢٧٨. **	٠.٣٦.	- ٠.١٧. -	٢٤٨. **	٠.٢٥.
	-(2)Sig. (tailed	٠.٠٢.	٠.٠٢.	٠.٢١.	٠.٠١.		٠.٠٠.	٠.٠٣.	٧٠٢.	٨٥٣.	٠.٠٨.	٧٩٤.
	N	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥
Q14	Pearson Correlation	١٨٢.	٢٧٦. **	٢٣٠. *	٢٢٦. *	٤٤١. **	١	٥٤٢. **	**٣١٥.	١١١.	١١٣.	٠.٩٠.
	-(2)Sig. (tailed	٠.٥٢.	٠.٠٣.	٠.١٣.	٠.١٥.	٠.٠٠.		٠.٠٠.	٠.٠١.	٢٣٧.	٢٢٨.	٣٤١.
	N	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥
Q15	Pearson Correlation	١١٥.	٠.٣٠.	١٩٥. *	١٨٣.	٢٧٨. **	٥٤٢. **	١	**٢٨٥.	١٧٧.	١٧٩.	١٦٥.
	-(2)Sig. (tailed	٢٢٢.	٧٤٩.	٠.٣٧.	٠.٥٠.	٠.٠٣.	٠.٠٠.		٠.٠٢.	٠.٥٨.	٠.٥٦.	٠.٧٨.

١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	N	
٠.٨٦.	٠.٤٦.	٢٩٩. **	١	٢٨٥. **	٣١٥. **	٠.٣٦.	١.٤١.	٠.٩٣.	٢٩٢. **	١.٩٦. *	Pearson Correlati on	Q16
٣٦٣.	٦٢٧.	٠.٠١.		٠.٠٢.	٠.٠١.	٧.٠٢.	١٣٣.	٣٢٤.	٠.٠٢.	٠.٣٦.	-(٢)Sig. (tailed	
١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	N	
**٢٨٨.	٢٦٤. **	١	**٢٩٩.	١٧٧.	١١١.	- ٠.١٧. -	٠.٤٨.	٢٣٩. *	- ٠.٠٢. -	٠.٢٧.	Pearson Correlati on	Q17
٠.٠٢.	٠.٠٤.		٠.٠١.	٠.٥٨.	٢٣٧.	٨٥٣.	٦١٤.	٠.١٠.	٩٨٦.	٧٧١.	-(٢)Sig. (tailed	
١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	N	
**٧٠.٥.	١	٢٦٤. **	٠.٤٦.	١٧٩.	١١٣.	٢٤٨. **	٣٣٤. **	٤٣٤. **	١٨٥. *	٣٧٩. **	Pearson Correlati on	Q18
٠.٠٠.		٠.٠٤.	٦٢٧.	٠.٥٦.	٢٢٨.	٠.٠٨.	٠.٠٠.	٠.٠٠.	٠.٤٧.	٠.٠٠.	-(٢)Sig. (tailed	
١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	N	
١	٧٠.٥. **	٢٨٨. **	٠.٨٦.	١٦٥.	٠.٩٠.	٠.٢٥.	٢٩٨. **	٢٨٣. **	٢٣٧. *	٣٧١. **	Pearson Correlati on	Q19
	٠.٠٠.	٠.٠٢.	٣٦٣.	٠.٧٨.	٣٤١.	٧٩٤.	٠.٠١.	٠.٠٢.	٠.١١.	٠.٠٠.	-(٢)Sig. (tailed	
١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	١١٥	N	
.(tailed-٢)**. Correlation is significant at the 0.01 level												
.(tailed-٢)*. Correlation is significant at the 0.05 level												