

# The Impact of the Revised International Auditing Standard (700) on Joint Audit Programs.

Ahmad Fawzy Boraey\*

The Higher Institute Of Computer Science and Management Technology, Sohag, Egypt.

Received: 11 May. 2020, Revised: 25 May 2020, Accepted: 28 Jul. 2020.

Published online: 1 Aug 2020.

---

**Abstract:** The Joint audit is one of the mechanisms proposed by the European Commission in its 2010 Green Paper, Audit Policy: Lessons from the Crisis, aimed at strengthening the independence of auditors, improving audit quality, and restoring While the importance of the joint audit is to improve the quality of the audit, its application has led to the emergence of many problems, including the problem of dependency resulting from the adoption of an auditor on the effort The Or see other reviewers, this problem appears on the users of financial reports affects confidence.

The amendments to International Auditing Standard No. 700 - in particular under the application of the Joint audit - have broadened the responsibilities of auditors in a manner that supports their independence in the report and expressed their opinion on the results of the review. The ISA700 (Revised) and the Standard of the Egyptian Audit No. (700) on the necessity of reporting on the completeness of the financial reports, and their responsibility in determining the financial errors that may be found in the financial reports, and the fairness and clarity of these reports. Audit Report Several paragraphs contribute to enhancing the independence of sensory auditors Obtain and increase information published about the company under audit ,This can have an impact in reducing the dependency problem associated with the application of the joint audit and consequently affect the quality of the audit and the level of confidence in the financial reports issued by the companies.

**Keywords:** Revised International Review Standard (700), Joint audit, free rider Problem, Knowledge management.

---

---

\*Correspondingauthor-email: [ahmadfawzy@ymail.com](mailto:ahmadfawzy@ymail.com)

## أثر معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل على برامج المراجعة المشتركة

د. أحمد فوزى أحمد بُرعي

قسم المحاسبة بالمعهد العالي لعلوم الكمبيوتر وتكنولوجيا الإدارة بسوهاج - ج . م . ع

**ملخص:** تُعتبر "المُراجعة المُشتركة" إحدى الآليات التي اقترحتها المفوضية الأوروبية European Commission في تقريرها Green Paper الصادر في عام 2010م بعنوان (سياسة المُراجعة : دروس من الأزمات) " Audit Policy: Lessons From the Crisis"، بهدف تدعيم استقلال مُراجع الحسابات، تحسين جودة المُراجعة، واستعادة الثقة في التقارير المالية، وتتسم المُراجعة المُشتركة بمجموعة من المقومات التي تميزها عن المُراجعة الفردية، بالرغم من أهمية الدور الوظيفي للمُراجعة المُشتركة في تحسين جودة المُراجعة، إلا أن تطبيقها أدى إلى ظهور العديد من المُشكلات منها مُشكلة الاتكالية التي تنتُج عن اعتماد أحد مُراجعي الحسابات على جُهد المُراجع أو المُراجعين الآخرين، وقد يؤثر ظهور هذه المُشكلة على ثقة مُستخدمي التقارير المالية.

لقد أدت التعديلات التي تمت على معيار المُراجعة الدولي والمصري رقم (700) - خاصة في ظل تطبيق المُراجعة المُشتركة - إلى توسيع مسؤوليات مُراجعي الحسابات بالشكل الذي يُدعم استقلالهم في التقرير وابداء الرأي عن نتائج المُراجعة، حيث اتفق كل من معيار المُراجعة الدولي (ISA.700) المُعدل، ومعيار المُراجعة المصري رقم (700) على ضرورة التقرير عن مدى اكتمال التقارير المالية، وحدد مسؤوليتهم في التقرير عن ما قد يوجد بالتقارير المالية من أخطاء، وعن مدى عدالة ووضوح تلك التقارير، كما أضاف معيار المُراجعة الدولي (ISA.700) إلى تقرير المُراجعة عدة فقرات تُسهِم في تدعيم استقلالية مُراجعي الحسابات وزيادة المعلومات المنشورة عن الشركة محل المُراجعة، ذلك الأمر الذي يمكن أن يكون له تأثير في الحد من مُشكلة الاتكالية المصاحبة لتطبيق المُراجعة المُشتركة وتؤثر بالتبعية على جودة المُراجعة وعلي مستوى الثقة في التقارير المالية التي تُصدرها الشركات.

**الكلمات الإفتتاحية:** التكنولوجيا - الانترنت - النشر الإلكتروني - المعلومات.

### 1 مقدمة

تعتبر "المُراجعة المُشتركة" إحدى الآليات التي اقترحتها المفوضية الأوروبية European Commission في تقريرها Green Paper الصادر في عام 2010م بعنوان (سياسة المُراجعة : دروس من الأزمات) " Audit Policy: Lessons From the Crisis"، بهدف تدعيم استقلال مُراجع الحسابات، وتحسين جودة المُراجعة، واستعادة الثقة في التقارير المالية، حيث تتسم المُراجعة المُشتركة بمجموعة من المقومات التي تميزها عن المُراجعة الفردية، وبالرغم من أهمية الدور الوظيفي للمُراجعة المُشتركة في تحسين جودة المُراجعة، إلا أن تطبيقها أدى إلى ظهور العديد من المُشكلات منها مُشكلة الاتكالية ومُشكلة تسوق الرأي داخلياً، الأمر الذي يؤثر على ثقة مُستخدمي التقارير المالية.

وقد أدت التعديلات التي تمت على معيار المُراجعة الدولي والمصري رقم (700) - خاصة في ظل تطبيق المُراجعة المُشتركة - إلى توسيع مسؤوليات مُراجعي الحسابات بالشكل الذي يُدعم استقلالهم في التقرير وابداء الرأي عن نتائج المُراجعة، وقد اتفق كل من معيار المُراجعة الدولي (ISA.700) المُعدل، ومعيار المُراجعة المصري رقم (700) على ضرورة التقرير عن مدى اكتمال

التقارير المالية، وحدد مسؤوليتهم في التقرير لما يوجد بالتقارير المالية من أخطاء، وعن مدى عدالة ووضوح تلك التقارير، كما أضاف معيار المراجعة الدولي (ISA.700) إلى تقرير المراجعة عدة فقرات تُسهم في تدعيم استقلالية مُراجعي الحسابات وزيادة المعلومات المنشورة عن الشركة محل المراجعة، ذلك الأمر الذي يمكن أن يكون له تأثير في الحد من بعض المشكلات التي تُصاحب تطبيق المراجعة المشتركة وتؤثر بالتبعية على جودة المراجعة وعلي مستوى الثقة في التقارير المالية التي تُصدرها الشركات.

تعددت الدراسات المُحاسبية التي تناولت دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة التقارير المالية وكذلك المشكلات التي تُصاحب تطبيق المراجعة المُشتركة، حيث أثبتت دراسة كل من (محمد عبد القادر، 2014؛ Lesage, et al, 2011) عدم وجود فروق معنوية في الاستحقاقات غير العادية بين استخدام الشركات لخدمات المراجعة المُشتركة واستخدامها لخدمات المراجعة الفردية. ولقد فسّر الباحثان أن هذه النتيجة ترجع إلى أنه قد يتعذر وجود تعاون جيد بين مُراجعي الحسابات المُنتميين لمكاتب مُراجعة متنافسة، لوجود دافع لدى كل منهما لمحاولة زيادة حصته السوقية وكسب رضا العميل وجعله أكثر قبولاً لديه من المُراجع الأخر، مما يترتب عليه عدم كفاية المعلومات المتبادلة بينهما، وإتاحة الفرصة أمام إدارة الشركة لممارسة ما يُعرف بـ "تسويق الرأي" الأمر الذي يؤثر سلباً على استقلال المُراجع.

في نفس الاتجاه أكدت دراسة كل من (محمد محمد إبراهيم مندور، 2016) على عدم وجود تأثير للمراجعة المُشتركة على الممارسات السلبية لإدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات غير العادية. وأيضاً أثبتت دراسة (Deng, et al, 2012) عدم وجود تأثير سلبي للمراجعة المُشتركة على جودة عملية المراجعة بسبب ما يُصاحب عمليات التطبيق من ظهور مشكلة الاتكالية أو الاستفادة المجانية والتي تُعني اعتماد أحد مُراجعي الحسابات على جُهد المُراجع أو المُراجعين الآخرين.

لقد اتفقت دراسة كل من (Francis ; et al., 2009; Ittonen & Tronnes, 2012; Zerni et al., 2012; Benali (2015), على أن تطبيق المراجعة المُشتركة بواسطة اثنين (أو أكثر) من مُراجعي الحسابات المستقلين مع الالتزام بألية الرقابة المُتبادلة وتحمل كل منهما المسؤولية بشكل تضامني يؤدي إلى انخفاض الاستحقاقات غير العادية، والذي يُعد مؤشراً على تقييد ممارسات إدارة الأرباح، وعدم تحيز التقارير المالية.

أكدت دراسة كل من (على محمود مصطفى، 2015؛ Lobo et al., 2015; Marmousez, 2009; Pougam & Casta., 2012; Haapamaki et al., 2012; Muraz & Ziesenib, 2014; Lobo et al., 2013; Pougam, 2015) على أن تطبيق المراجعة المُشتركة يُجبر عميل المراجعة على تحسين جودة الإفصاح، وتبني سياسات وممارسات مُحاسبية أكثر تحفظاً، الأمر الذي يُعني أن تطبيق المراجعة المُشتركة يمكن أن يؤدي إلى اصدار تقارير مالية أكثر تحفظاً، مقارنة بأداء عملية المراجعة عن طريق مدخل المراجعة الفردية.

لقد أثبتت دراسة (حنان محمد يوسف، 2015، ص 482) أن مُراجعي الحسابات الذين يؤدون عملية المراجعة المُشتركة أكثر دقة في التقرير عن التحريفات الهامة والمؤثرة مقارنة بزملائهم الذين يؤدون المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة الفردية، كما أكدت دراسة (أمل حسين محمد، 2019) على وجود تأثير إيجابي للمراجعة المُشتركة وبدرجة أكبر على الثقة في التقارير المالية مقارنة بتطبيق المراجعة الفردية.

- في ضوء ما سبق يرى الباحث:

1- أن هناك وجود تباين في نتائج الدراسات السابقة التي تناولت اختبار أثر تطبيق المراجعة المشتركة في حين توصلت مجموعة من الدراسات إلى وجود تأثير ايجابي للمراجعة المشتركة أيضاً توصلت المجموعة الأخرى إلى وجود تأثير سلبي لتطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة بسبب المشكلات المصاحبة لعمليات التطبيق المتمثلة في مشكلة الاتكالية ومشكلة تسوق رأي المراجع داخلياً والتي تتعلق بصفة أساسية استقلالية مراجعي الحسابات.

2- أيضاً لم تتناول الدراسات السابقة أثر تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تطوير برامج المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، وذلك بسبب حداثة صدور هذا المعيار، ولذلك فإن البحث الحالي سوف يتناول قياس أثر معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل على برامج المراجعة المشتركة.

في ضوء ما سبق يُمكن صياغة مشكلة البحث في صورة التساؤل التالي "ما هو أثر معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل على برامج المراجعة المشتركة"؟ وعليه يُمكن تحديد مشكلة البحث من خلال التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو أثر معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل على جودة برامج المراجعة المشتركة؟
- ما هو أثر معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل على مشكلة الاتكالية؟
- ما هو أثر معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل على مشكلة تسوق الرأي داخلياً؟

## 2 الاطار العام للبحث

### 2.1 فروض البحث

للإجابة على تساؤلات البحث تم صياغة فروض الدراسة في صورة العدم كما يلي:

- 1- لا توجد اختلافات معنوية بين آراء فنتي عينة الدراسة حول مساهمة معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تحسين جودة برامج المراجعة المشتركة.
- 2- لا يوجد تأثير معنوي لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تقييد مشكلة الاتكالية المصاحبة لتطبيق المراجعة المشتركة.
- 3- " لا يوجد تأثير معنوي لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تقييد مشكلة تسوق الرأي داخلياً المصاحبة لتطبيق المراجعة المشتركة.

### 2.2 أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في "قياس أثر تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تطوير برامج المراجعة المشتركة. وينبثق من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:

- 1- بيان مزايا تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل ودوره في تحسين جودة المراجعة المشتركة.
- 2- توضيح الدور لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تقييد ظهور مشكلة الاتكالية أو الاستفادة المجانية المصاحبة لتطبيق المراجعة المشتركة.

3- توضيح الدور لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تقييد ظهور مشكلة تسوق الرأي داخلياً المصاحبة لتطبيق المراجعة المشتركة.

### 2.3 أهمية البحث

ترجع أهمية البحث من الناحية النظرية إلى حداثة صدور معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل مع ندرة الدراسات التي تناولت قياس أثر التعديلات التي تمت علي معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل علي برامج المراجعة المشتركة، كما ترجع أهمية البحث من الناحية العملية إلى إلقاء الضوء على مزايا تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل ودوره في تطوير المراجعة المشتركة والتعرف علي مدي مساهمته في الحد من مشكلات تطبيق برامجها.

### 2.4 منهج البحث

يعتمد البحث على منهجين هما:

- 1- المنهج الاستقرائي: حيث يتم استقراء الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث وتحليل ما ورد بها من أفكار لتكوين الجانب النظري من البحث.
- 2- المنهج الاستنباطي: لإجراء الدراسة الميدانية، حيث يتم تحليل وتقييم دور معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تحسين جودة المراجعة المشتركة، ودوره في الحد من مشكلات تطبيقها.

### 2.5 تبويب البحث:

لتحقيق أهداف البحث سوف يتناول البحث عدة محاور كما يلي:

المحور الأول: المراجعة المشتركة ومشكلات تطبيقها.

المحور الثاني: دور معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل على تطوير برامج المراجعة المشتركة.

المحور الثالث: دراسة ميدانية لاختبار دور معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في دعم برامج المراجعة المشتركة.

#### المحور الأول: المراجعة المشتركة ومشكلات تطبيقها:

تُعد المراجعة المشتركة إحدى مداخل المراجعة الخارجية، ويرجع بداية ظهورها إلى عشرينيات القرن الماضي، حيث طُبِّقت في كندا بشكل إلزامي منذ عام 1923م، ثم طُبِّقت بشكل اختياري بدايةً من عام 1991م، وطُبِّقت بشكل إلزامي في الشركات الفرنسية منذ عام 1966م (Ratzinger- sakel, et al., 2012, P.177; Francis, et al., 2009, P.32)، وفي بعض الدول العربية ومنها مصر طُبِّقت بشكل إلزامي على بعض القطاعات وبشكل اختياري على قطاعات أخرى (ناصر محمد السعدون، يحيى على الجبر، 2014، ص258; محمود غانم محمود، 2015، ص92)، وقد زاد الاهتمام بتطبيق المراجعة المشتركة بعد الأزمة المالية الأخيرة عام 2008، باعتبارها إحدى المداخل التي تهدف إلى تحسين جودة المراجعة، إلا أن هناك مجموعة من الآراء التي تُشير إلى

ظهور بعض المشكلات المُصاحبة لتطبيق المُراجعة المُشتركة قد تؤثر على فاعليتها كمدخل لتحسين جودة المُراجعة، ولذلك فسوف يتناول الجزء التالي، طبيعة المُراجعة المُشتركة ومشكلات تطبيقها.

### 1- طبيعة المُراجعة المُشتركة:

رُكزت معظم التعاريف التي تناولت المُراجعة المُشتركة على المبادئ والإجراءات التي يجب أن يلتزم بها مُراجعي الحسابات القائمين بأدائها، فقد عرفتها (EC, 2010) بأنها تُعنى قيام اثنين من مُراجعي الحسابات المختلفين (مكتبي مُراجعة) بالمشاركة في تنفيذ أعمال المُراجعة والتوقيع على تقرير مُراجعة واحد. وقد أضافت (EC, 2010, P.15) في تعريفها للمُراجعة المُشتركة شرط أن يكون مُراجعي الحسابات مُختلفين، والمقصود هنا هو الاختلاف في حجم مكتب المُراجعة، حيث يشترط أن تتم المُراجعة بواسطة أحد مكاتب المُراجعة الأربعة الكبرى مع مكتب مُراجعة آخر بخلاف الأربعة الكبرى، وذلك بهدف الحد من تركيز سوق خدمات المُراجعة.

لقد عرف (أبو الحمد مصطفى صالح، 2015; ناصر محمد السعدون، يحيى على الجبر، 2014; Zerni, et al., 2012) المُراجعة المُشتركة بأنها قيام اثنين من مُراجعي الحسابات (مكاتب المُراجعة) بالمشاركة في تخطيط وتنفيذ أعمال المُراجعة، والتوقيع على تقرير مُراجعة واحد، على أن يتحملا المسؤولية التضامنية عن نتائج المُراجعة.

وفى ضوء ما سبق، يخلص الباحث إلى أن المُراجعة المُشتركة تُعنى "قيام اثنين (أو أكثر) من مُراجعي الحسابات (شركات / مكاتب المُراجعة) المُستقلين بالاتفاق والمشاركة في عمليات الفحص الانتقادي المُحايد للقوائم المالية ومُطابقتها بالمعايير المُحددة مسبقاً، مع الاتصال المُستمر والالتزام بآلية الرقابة المُتبادلة لكل مُراجع على عمل المُراجع أو المُراجعين الآخرين، والاتفاق في الرأي وإعداد تقرير مُراجعة واحد يوقع عليه سوياً، ويكونا مسؤولين بالتضامن عن المعلومات الواردة بالتقرير وعن الأخطاء التي لم تُكتشف".

وفى ضوء التعريف السابق يُمكن تحديد أهم المقومات والآليات التي تعتمد عليها المُراجعة المُشتركة في أدائها والمُتمثلة في المسؤولية التضامنية عن نتائج المُراجعة، والمشاركة بين مُراجعي الحسابات المُستقلين، والاتصال والمناقشة من خلال عقد جلسات العصف الذهني، وآلية الرقابة المُتبادلة، وإعداد تقرير مُراجعة واحد.

وبذلك يتبين أن المُراجعة المُشتركة تختلف في تطبيقها عن المُراجعة الفردية، والمُراجعة الثنائية، والمُراجعة المُزدوجة، فالمُراجعة الفردية تختلف عن المُراجعة المُشتركة في كونها لا تتضمن قيام اثنين (أو أكثر) من مُراجعي الحسابات لتخطيط وتنفيذ أعمال المُراجعة، ويتفق مدخلي المُراجعة (الفردية والمُشتركة) في إنهاء عملية المُراجعة بإعداد تقرير مُراجعة واحد، أما عن المُراجعة الثنائية: فيقصد بها قيام اثنين من مُراجعي الحسابات (مكتب/ شركة) المُستقلين بتخطيط وتنفيذ أعمال المُراجعة، بحيث يُصبح كل مُراجع حسابات مسؤول عن مُراجعة جزء من المعلومات المالية للعميل محل المُراجعة، وإصدار تقرير مُراجعة مُنفصلين (Alanezi et al,2012, p.110; Ratzinger-Sakel et al., 2012,p.6).

وبناءً عليه نجد أن المُراجعة الثنائية لا تتضمن مُشاركة مُراجعي الحسابات المُستقلين في تخطيط وتنفيذ أعمال المُراجعة، كما لا تتضمن اجراء عمليات الفحص المُتبادل لعمل كل مُراجع من جانب المُراجع الآخر، كما أن المُراجعين في ظل المُراجعة

الثانية لا يقومون بالتوقيع على تقرير مراجعة مُوحد بل يتم اصدار تقريرين مُنفصلين، وبالرغم من ذلك نجد أن المُدخلين (الثانية والمُشتركة) يتفقان في عدد مُراجعي الحسابات المُكلفين بأداء أعمال المُراجعة.

وتختلف المُراجعة المُزدوجة عن المُراجعة المُشتركة في كونها تُعني أداء عملية المُراجعة بشكل كامل مرتين من جانب مُراجعين مُختلفين (Ratzinger-Sakel et al., 2013, p.6)، وبذلك نجد أن المُراجعة المُزدوجة لا تتضمن مُشاركة اثنين أو أكثر من مُراجعي الحسابات في تخطيط وتنفيذ أعمال المُراجعة، كما لا يتم اصدار تقرير مُراجعة واحد يتضمن نتائج المُراجعة، حيث أنه في ظل مُدخل المُراجعة المُزدوجة يقتصر الأمر على تكليف مُراجعين حسابات بصورة مُنفصلة بإجراء أعمال المُراجعة مرتين كاملتين واطداد تقرير مُنفصل عن كل مرة يتم فيها عملية المُراجعة.

## 2- مشكلات تطبيق المُراجعة المُشتركة:

اثبتت مجموعة من الدراسات المُحاسبية أن تطبيق المُراجعة المُشتركة، يؤدي الى تخفيض جودة المُراجعة بسبب ظهور بعض المُشكلات المُتعلقة بعمليات التطبيق وتمثلت تلك المُشكلات في الآتي:

### أ- مُشكلة الاتكالية أو الاستفادة المجانية:

قد يحدث خلال تنفيذ أعمال المُراجعة المُشتركة ظهور مُشكلة " الاتكالية " Free Rider " التي تنتج عن اعتماد مُراجع على جُهد مراجع آخر، الأمر الذي يؤثر سلباً على جودة المُراجعة (Deng et al.,2012, p.4; Lobo et al, 2013,p.2).

### ب- مُشكلة تسويق الرأي داخلياً:

قد يكون من الصعب وجود تعاون جيد بين مُراجعي الحسابات المُنتمين لمكاتب أو شركات مُراجعة مُتنافسة، لوجود دافع لدى كل منهما لمحاولة زيادة حصته السوقية وكسب رضاء الإدارة وجعله أكثر قبولاً لديها من المُراجع الآخر، مما يترتب عليه عدم كفاية المعلومات المُتبادلة بينهما، واتاحة الفرصة أمام ادارة الشركة لمُمارسة ما يُعرف "تسويق الرأي" والذي ينتج عن قيام شركة العميل بالتواطؤ مع أحد مُراجعي الحسابات للتأثير على الرأي الذي سوف يقوم بإصداره بالتزامن مع المُراجع أو المُراجعين الآخرين، الأمر الذي يؤثر سلباً على استقلال المُراجع، وبالتالي على جودة عملية المُراجعة (Deng et al.,2012,p.4; Zerni et al., 2012,p.3; Lobo et al., 2013,p.2).

## 3- إدارة المعرفة في عمليات المُراجعة المُشتركة:

يُنظر إلى المعرفة بشكل مُتزايد على أنها مصدر رئيسي للميزة التنافسية والنمو الاقتصادي وقيمة الشركات، حيث أطلقت العديد من الشركات العالمية الكبيرة مُبادرات رسمية لتعزيز تبادل المعرفة بين الموظفين مثل ( Dow Chemical و Hewlett-Packard و Shell و Xerox ) يعتمد هذا الاهتمام الواسع بمُشاركة المعرفة على الاعتقاد بأن الجمع بين مجموعة كاملة من مهارات الموظفين ومعرفتهم وخبراتهم يزيد من فعالية الشركات في حل المُشكلات وتجنب تكرار الأخطاء ويساهم في نشر اعتماد أفضل الممارسات ( Weick, 2005 ؛ Collins and Smith, 2006 )

## بعض المُحددات المُحتملة لتقاسم المعرفة في عمليات المُراجعة:

أفاد الأدب المحاسبي بأن مشاركة المعرفة في المنظمات يُمكن أن تتأثر بعوامل مختلفة. على سبيل المثال، وُجِدَت الدراسات أن الدافع الرئيسي لاكتتاز المعرفة (عكس المشاركة) هو التأثير على عملية تقييم الأداء مثل (Chow et al. 1991). ناقش بايجاز هنا عددًا من العوامل التي قد تؤثر على مشاركة المعرفة في عمليات المراجعة، بدءًا بعوامل على المستوى الكلي. تستند هذه المراجعة جزئيًا إلى (Vera-Muñoz et al. 2006)، على الرغم من أننا نأخذ أيضًا بعض العوامل التي لم يفكروا فيها. ليس الهدف تقديم قائمة شاملة للعوامل التي يحتمل أن تكون ذات صلة. وبدلاً من ذلك، فإن الهدف هو إنشاء هيكل كاف لتوجيه تفسير وتنظيم النتائج.

### أولاً: العوامل على مستوى شركة المراجعة:

#### 1- الثقافة التنظيمية:

يُمكن تصوّر ثقافة المؤسسة على أنها تشمل المعايير والقيم والمعتقدات المكتوبة وغير المكتوبة والممارسات اليومية التي تُشكل تطورات وأفعال المشاركين في المنظمة، بما في ذلك أيضاً أنماط التواصل الخاصة بهم (Cyert and March, 1992) ؛ (Henri, 2006). يظهر البحث في المحاسبة أن الثقافة التنظيمية يُمكن أن تؤثر على دوافع وسلوك وأداء موظفي شركات المحاسبة بشكل عام، بالإضافة إلى قرارات وإجراءات مُحددة مثل حكم المراجع على الأهمية المادية (Carpenter et al., 1994) واستقلالية المراجع (Windsor and Ashkanasy, 1996)، وقد اقترحت الدراسات والممارسون الميدانيون أن الثقافة التنظيمية يُمكن أيضاً أن تمنع أو تُمكن تبادل المعرفة (Chow et al. 2000) ؛ (Vera-Muñoz et al. 2006) في حين أن هذه النتائج والملاحظات لم تكن موجهة إلى شركات المحاسبة أو عمليات المراجعة في حد ذاتها، إلا أنها تُوفّر أساساً لتوقع أنه كلما شجعت المعايير الثقافية للشركة اكتتاز المعرفة كمصدر للسلطة أو الأمن الوظيفي، سيحجب مدقو الحسابات ما يعرفونه عن الأعضاء الآخرين في فريق المراجعة.

#### 2- نظام تقييم الأداء والمكافأة:

المُحدد الرئيسي للثقافة التنظيمية هو كيف تقوم الشركة بتقييم ومكافأة الموظفين. تشير كل من (Hickins, 1999) والدراسات الأكاديمية) مثل (Chow et al. 1991) إلى أن تقييم أداء الشركة ونظام المكافآت يُمكن أن يؤثر بشكل كبير على مدى ومصادقية اتصالات المرؤوسين مع الرؤساء. كما اقترحت (Vera-Muñoz et al. 2006)، ولم تتناول هذه الأدبيات بشكل مباشر التأثير على مشاركة المعرفة في المراجعة. ومع ذلك، فإنه يوفر أساساً معقولاً لتوقع أن نظام تقييم الأداء سيؤثر على ميل المراجعين الأفراد إلى تبادل المعرفة في عمليات المراجعة.

#### 3- استخدام تكنولوجيا المعلومات:

جميع شركات المحاسبة الأربعة الكبار استخدمت تكنولوجيا المعلومات لتدوين وتقاسم المعرفة بين موظفيها. تتضمن هذه التطبيقات دعم القرار والأنظمة الخبيرة، وإدارة قواعد البيانات، والإنترنت، والدراسات الاستقصائية، والإحصاءات، والمعرفة من نقطة إلى نقطة (أي المعلومات من عمل العميل السابق المُشترك بين المراجعين) ولكن كما جادل (Vera-Muñoz et al. 2006) بأن وجود



نظام المعرفة الخبير لا يضمن في حد ذاته تلقائياً مشاركة فعّالة للمعرفة. ويرجع ذلك جزئياً إلى أن اعتبارات التكلفة والطبيعة المتداعية لعمليات التدقيق تجعل من غير المحتمل أن تكون تغطية النظام شاملة. ولكن حتى إذا كانت التغطية كاملة، فلا يزال يتعين على المراجعين الفرديين فرز المعرفة المُقننة المُتاحة وممارسة الحُكم على القطع التي تنطبق على الوضع القائم.

#### 4- هيكل (نهج) المراجعة:

يشير هيكل (نهج) المراجعة إلى مدى إضفاء الطابع الرسمي على الأنشطة التنظيمية وتوحيدها وتكاملها كلياً (Bowrin, 1998) ؛ Bamber et al. 1989 لم يتطرق البحث السابق حول هيكل المراجعة سوى اهتمام محدود لتأثيره على تبادل المعرفة، وكانت النتائج حتى الآن مُختلطة. حيث يقترح بعض الباحثين أن قيود هيكل المراجعة العالية تُقلل من تواتر التفاعلات بين أعضاء فريق المراجعة الفرديين، بالإضافة إلى أنواع وكميات المعلومات المُتبادلة في تلك التفاعلات مثل (Bamber et al. 1989) ، ويُجادل آخرون، على النقيض من ذلك، بأن نهج المراجعة المنظمة يُفيد التواصل من خلال تنسيق ومراقبة تدفق المعلومات . على الرغم من أن نهج المراجعة المنظمة يُمكن أن يُسبب أيضاً زيادة في المعلومات أو تبادل كميات أكبر من المعلومات مما يُمكن للأفراد استخدامها بكفاءة .

#### 5- دوران الموظفين:

تُعاني جميع شركات المحاسبة من دوران الموظفين، وقد فحص عدد من الدراسات العلاقة بين هذا العامل ونتائج مثل التحديد التنظيمي مثل ( Bamber and Iyer, 2002 )، والالتزام التنظيمي مثل ( Ketchand and Strawser, 2001 ). حيث أن الالتزام التنظيمي بدوره يُمكن أن يؤثر على فعالية الاتصالات داخل المنظمة إجمالاً ، وتُوفّر هذه الدراسات السابقة أساساً معقولاً لتوقع أن يؤدي دوران المراجعين إلى إعاقة مشاركة المعرفة في المراجعة. على سبيل المثال، يُمكن أن يُقلل المستوى الأدنى لتحديد الهوية أو الالتزام التنظيمي من ميل المراجعين إلى إرشاد الآخرين، أو مشاركة المعرفة التي يُمكن أن تُحسّن كفاءة أو فعالية إجراءات المراجعة.

#### ثانياً: العوامل على مستوى فريق المراجعة:

##### 1- الوقت وضغط العمل:

تُوجد قيود الوقت وضغط عبء العمل في جميع عمليات المراجعة تقريباً (Gramling, 1999) ، يُمكن لهذه القيود أن تُقلل من الجهود في تبادل المعرفة. على سبيل المثال، في دراسة استقصائية شملت 100 شركة بريطانية رائدة (KPMG, 2000) ، قال 49% من المُجيبين أن الناس يُريدون تبادل المعرفة ولكن ليس لديهم الوقت للقيام بذلك.

في سياق المراجعة، إذا أدرك أعضاء فريق المراجعة أنهم يواجهون مستوى عالٍ من ضغط عبء العمل، فقد يمنحون اعتبارات الكفاءة الأولوية على الاهتمامات الأخرى. على سبيل المثال، قد يستجيب كبار السن في المراجعة لضغوط عبء العمل من خلال إتاحة القليل من الوقت أو عدم توفير الوقت لتقديم التعليقات لموظفي المراجعة (Bierstaker and Wright, 2001) ، وقد يجد أعضاء فريق التدقيق أيضاً من تبادل المعرفة لديهم خشيةً أن يثيروا أسئلة أو طلبات أخرى لإجراءات المتابعة (McNair, 1991) ؛

(Ragunathan, 1991). بشكل عام تُشير هذه النتائج إلى أن ضغط عبء العمل قد يُقلل من مدى ونوعية تبادل المعرفة بين أعضاء فريق المُراجعة (Vera-Muñoz et al. 2006؛ Rudolph and Welker, 1998).

## 2- الإشراف والتغذية الراجعة:

لقد تطلبت معايير التدقيق منذ فترة طويلة توفير الإشراف لأعضاء فريق المُراجعة. عادةً ما يُشير الإشراف إلى التواصل التنازلي في شكل مشورة بشأن الأمور المُتعلقة بالمهام، مثل تعليمات المُهمة والأهداف والاقتراحات وتقييمات الخطط ونتائج القرارات السابقة (Hall, 1996)، إذا كان الاتصال بهذه الأنواع من المعلومات ناقصًا، فقد يكون أعضاء فريق المُراجعة غير مؤهلين لحل المُشكلات المُهمة المُتعلقة بكيفية أداء المهام وتفسير معلومات التدقيق (Rudolph and Welker, 1998).

بالمقارنة مع المُراجعة الإلكترونية، فإن المُراجعة المُباشرة تجعل المحضرين يشعرون بمزيد من المُسائلة، وأكثر اهتمامًا بفاعلية المُراجعة وإصدار أحكام أعلى جودة (Vera-Muñoz et al. 2006). يُفترض أن الإشراف الدقيق يزيد من فهم المُشرفين للتحديات التي يواجهها المرؤوسين. ويُمكن أن يؤدي التواصل المُتكرر بين قادة وأعضاء فريق المُراجعة أيضًا إلى الحد من تضارب الأدوار والغموض، وبالتالي تحفيز نقل المعرفة بشكل أكثر استباقية وأكثر تركيزًا.

بالإضافة إلى ذلك، من المُرجَّح أن يقوم المرؤوسون بتنمية الثقة في الرؤساء الذين لديهم علاقة عمل وثيقة، وهذا قد يُقلل من ترددهم في طلب المشورة أو الكشف عن النتائج غير المواتية. أخيرًا، يُمكن لعلاقة عمل وثيقة أن تُسهل نقل المعرفة من خلال علاقة تُشبه التلمذة المهنية بين المُشرف والمرؤوس.

## المحور الثاني: دور معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المعدل على تطوير برامج المُراجعة المُشتركة:

يتمثل الهدف الرئيس من إعداد تقرير المُراجعة في إبداء الرأي المهني المُحايد على مجموعة كاملة من القوائم المالية للتأكيد على ما إذا كانت هذه القوائم تُعبرُ بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن حقيقة المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المُطبق" (معيار المُراجعة المصري رقم 700، 2008، فقرة 6).

وقد مر تقرير المُراجعة الخارجية بمراحل تطور مُختلفة نتيجة لتطور مهنة المُراجعة، وسعى الهيئات والمُنظمات المهنية في وضع نموذج لتقرير المُراجعة يُلبّي الحاجات المُختلفة والمُتعددة للمُستخدمين (أبو بكر شداد حامد، 2017، ص43)، وكان لهذا التطور دور كبير في توسيع دور ومسئوليات مُراجعي الحسابات وتدعيم استقلاليتهم، الأمر الذي قد ينعكس على مستوى الثقة في التقارير المالية، وتزامنت أولى اتجاهات تطوير تقرير المُراجعة مع إصدار معيار المُراجعة رقم (700) عام 2008، وانتهت بصدر التعديلات النهائية المُتعلقة بتقرير المُراجعة عام (2015) في صورة معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المعدل، وقد تَضَمَّنت التعديلات التي تمت من قِبَل مجلس معايير المُراجعة والتأكيد الدولي على معيار المُراجعة رقم (700) ما يلي (IAASB, 2015, ) : (ISA 700, PP.5-7)

- تلتزم جميع الشركات المُقيدة في بورصات الأوراق المالية بتطبيق هذا المعيار، أما بالنسبة للشركات الأخرى غير المُقيدة فتُطبقه بشكل اختياري.
  - يبدأ التقرير بفقرة الرأي باعتباره الجزء الجوهرى في التقرير تليها فقرة أساس الرأي يوضح فيها المُراجع رأيه سواء كان مُحفظاً أم غير مُحفظ.
  - إضافة فقرة جديدة في التقرير تحت مُسمى "مسائل المُراجعة الرئيسة" تتضمن معلومات تُعتبر - من وجهة نظر أحكام المُراجع - مُهمة لفهم مُستخدمي التقارير المالية.
  - الإفصاح عن شريك المُراجعة.
  - التقرير عن استمرارية المنشأة.
  - الإفصاح التوكيدي حول استقلالية المُراجع والالتزام بالمسئوليات الأخلاقية ذات الصلة.
- وأدت التعديلات التي تمت على معيار المُراجعة الدولي والمصري رقم (700) - خاصة في ظل تطبيق المُراجعة المُشتركة - إلى توسيع مسئوليات مُراجعي الحسابات بالشكل الذى يُدعم استقلالهم في التقرير وإبداء الرأي عن نتائج المُراجعة، ويُدعم الثقة في التقارير المالية، وقد اتفق كل من معيار المُراجعة الدولي (ISA 700) المُعدل، ومعيار المُراجعة المصري رقم (700) على ما يلي:

1- يجب أن يتضمن رأى المُراجع مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة، والمُعدّة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المُطبّق، وإلزام مُراجعي الحسابات بالاتفاق في الرأى والتقرير عن نتائج تقييم مدى شمول التقارير المالية لجميع الإفصاحات الواجبة عن الأحداث التي تمت خلال الفترة محل المُراجعة، وتقييم مدى اكتمال واتفاق المعلومات الإضافية المُرافقة والإيضاحات المتممة للمعلومات المالية الواردة بنماذج التقارير المالية، وتحديد ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المُستخدمين من فهم تأثير المُعاملات والأحداث الهامة والمُؤثرة على المركز المالى للمنشأة وأدائها المالى وتدفعاتها النقدية (IAASB, 2015, ISA 700, Para.24); معيار المُراجعة المصري رقم 700، 2008، فقرة 6-10).

2- يجب أن تتضمن مسئولية مُراجعي الحسابات التقرير عن مدى وجود أخطاء جوهرية بالتقارير المالية: حيث أشار المعياران إلى أنه "ينبغي على مُراجع الحسابات أن يُشير في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات غير مُتعمدة في صورة أخطاء، أو تحريفات مُتعمدة في صورة غش، وذلك استناداً على أدلة المُراجعة التي تم الحصول عليها، ويتضمن ذلك استنتاج ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة مُراجعة كافية ومُلائمة لتخفيض مخاطر التحريف الهام والمُؤثر في القوائم المالية لمستوى مقبول نسبياً (معيار المُراجعة المصري رقم 700، 2008، فقرة رقم 12; IAASB, 2015, ISA 700, P.33)، وأضاف معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المُعدل بأن الأخطاء تُعد جوهرية إذا

كانت بشكل فردي أو في مجموعها، ويمكن - وبقدر معقول- أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المُستخدمون على أساس التقارير المالية التي تمت مُراجعتها (IAASB, 2015, ISA 700, Para.33).

3- يجب أن يتضمّن رأي مُراجعي الحسابات التأكيد على ما إذا كانت القوائم المالية تُعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة" طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المُطبّق". وأن يكون رأي مُراجعي الحسابات ناتجاً عن تقييم ما إذا كانت القوائم المالية مُعدّة وتُعرض طبقاً للمتطلبات المُحددة لإطار إعداد التقارير المالية المُطبّق لفئة مُحددة من المُعاملات وأرصدة الحسابات (معيّار المُراجعة المصري رقم 700، 2008، فقرة6؛ IAASB, 2015, Para.34).

وفي ضوء ما سبق يخلص الباحث إلى اتفاق معياري المُراجعة المصري رقم (700) والدولي (ISA.700) في ضرورة اتفاق مُراجعي الحسابات في الرأي والتقرير عن مدى اكتمال التقارير المالية، ومسئوليتهم في التقرير عن مدى خلو التقارير المالية من الأخطاء ومدى حيادها، الأمر الذي يتفق تماماً مع ما وُرد بمعيّار المُمارسة المهنية الفرنسي (NEP.100)، ومعيّار المُراجعة المُشتركة في سنغافورة (AGS.10)؛ حيث أشار المعياران إلى ضرورة قيام مُراجعي الحسابات بالاتفاق في الرأي والتقرير عن مجموعه كاملة من القوائم المالية، والتقرير عما إذا تبين وجود تحريفات جوهرية بالتقارير المالية سواء كان ذلك بسبب الغش أو الخطأ وذلك بعد التحقّق من كفاية ودقة وملاءمة أدلة المُراجعة والتي تسمح بالتوصل إلى استنتاجات لإبداء الرأي حول مدى سلامة التقارير المالية ككل من التحريفات الهامة والمؤثّرة، والتقرير عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية (ICPAS, 2012, 10; Para.9; CNCC, 2007, No.100, Para.32).

وقد أضاف معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المُعدل فقرة أساس الرأي والتي يتم فيها الإفصاح التوكيدي حول استقلالية المُراجع والالتزام بالمسئوليات الأخلاقية ذات الصلة، حيث يقوم مُراجعي الحسابات في فقرة أساس الرأي بالإشارة إلى التزامهم بمعايير المُراجعة المتعارف عليها أثناء مُراجعتهم للتقارير المالية للشركة، والإفصاح بأنهم مُستقلون عن الشركة وفقاً لمجلس المعايير الأخلاقية للمُحاسبين وقواعد السلوك المهني للمحاسبين (IESBA Code) جنباً إلى جنب مع المُتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بمُراجعتهم للتقارير المالية، مع الإشارة إلى أن أدلة المُراجعة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيهم، كما أضاف المعيار فقرة مسائل (أمور) المُراجعة الرئيسية والتي تتضمن الأمور التي تُمثّل في تقدير مُراجعي الحسابات ذات الأهمية الكبرى في مُراجعتهم للتقارير المالية للشركة، كما أضاف المعيار فقرة أُخرى مُنفصلة عند وجود شك جوهرى مُتعلق بالاستمرارية وذلك عند وجود أحداث تلقى الشك على قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة (IAASB, 2015, ISA 700, Para.28-).

وبذلك يري الباحث أن ما وُرد بمعيّار المُراجعة المصري رقم (700)، ومعيّاراً المُراجعة المُشتركة في فرنسا وفي سنغافورة، وما أضافه معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المُعدل قد يُدعّم استقلالية مُراجعي الحسابات القائمين بتنفيذ المُراجعة المُشتركة، ويُقلّل من خطر التواطؤ الذي يُمكن أن يحدث بين المُراجع وعميل المُراجعة في ظل المُراجعة الفردية؛ حيث يُعتبر استقلال مُراجعي الحسابات عن بعضهما وعن الشركة محل المُراجعة شرطاً أساسياً لأداء المُراجعة المُشتركة، وبناءً على ذلك يُمكن القول إن التعديلات التي تضمنها معيار المُراجعة الدولي يمكن أن تعمل جنباً إلى جنب مع المُراجعة المُشتركة على تحسين قدرة مُراجعي

الحسابات المُستقلين في التقرير بدقة عن نتائج المُراجعة، الأمر الذي يُدعم ثقة المُستخدمين في التقارير المالية التي تُصدرها الشركات.

وقد أشارت دراسة (Baldauf & Steckle, 2012, P.20) إلى وجود تأثير إيجابي للمُراجعة المُشتركة على دقة تقرير المُراجعة، وفسر الباحثان أن التوافق في رأي مُراجعي حسابات المُشتركين يرجع إلى الرقابة المُتبادلة، وكذلك نتيجة لزيادة عملية الاتصال بين مُراجعي الحسابات والمناقشات بينهما في جلسات العصف الذهني حول نتائج المُراجعة، وتكامل خبراتهم التخصصية المُتنوعة، وتقسيم أعمال ومهام المُراجعة بينهم، والتوصل إلى الاستنتاجات بشكل مُشترك، والتي انعكست بشكل إيجابي على التوافق في رأي مُراجعي الحسابات ودقة تقرير المُراجعة، بالشكل الذي يدعم الثقة في التقارير المالية التي تمت مُراجعتها.

وأشارت دراسة (أحمد زكي متولي، 2013، ص417) إلى أن المشاركة والتعاون بين مُراجعي الحسابات المُستقلين في جميع مراحل أعمال المُراجعة المُشتركة يجعل من تقرير المُراجعة الصادر تقريراً ذا مستوى جودة مرتفعة، وعليه فإن المُستخدمين سيكونون أكثر ثقةً في التقارير الناتجة عن المُراجعة المُشتركة، فهي تُعطي مؤشراً للمُستخدمين على زيادة استقلالية مُراجعي الحسابات، وبالتالي يزيد من ثقتهم في التقرير الصادر عنها. وأضافت دراسة (Muraz & Ziesenib, 2014, P.4) بأن إعلام أصحاب المصالح بالمستوى المُرتفع من استقلالية المُراجعين وأن جهود المُراجعة واختباراتها الأساسية سوف تتم بشكل تعاوني، ينتج عنه تخفيض مستوى الشك لدى المُستخدمين، ويعمل على تخفيض الأخطاء إلى أدنى حد مُمكن.

وأثبتت دراسة (حنان محمد يوسف، 2015، ص482) أن مُراجعي الحسابات الذين يُدون المُراجعة المُشتركة أكثر دقة في التقرير عن التحريفات الهامة والمؤثرة مقارنة بزملائهم الذين يُدون المُراجعة وفقاً لمدخل المُراجعة الفردية، وفُسرت الدراسة أن هذه النتيجة ترجع إلى جهود التنسيق بين مُراجعي الحسابات، وسهولة الاتصال، وتبادل الأفكار وتعديلها، ومناقشة النتائج والاستنتاجات بما تتضمنه من عصف ذهني، علاوة على زيادة استقلال مُراجعي الحسابات واستعدادهم في التقرير بصدق عما قد يوجد بالتقارير المالية من أخطاء.

وأشارت دراسة (محمود عُرابي عزب، 2017، ص16) إلى أن المُشاركة بين اثنين من مُراجعي الحسابات تُعطي مؤشراً أفضل لمستوى عمل مكثبي المُراجعة من خلال الرقابة المُتبادلة، وقيام كل مُراجع بمراقبة ومتابعة أعمال المُراجعة التي يقوم بها المُراجع الآخر، ومن ثم فإن كل طرف سيكون حريصاً على أداء مهام المُراجعة المُحددة له بأعلى مستوى ممكن من الأداء، فضلاً على حرص كل مُراجع ببذل العناية المهنية الكافية وتكثيف الجُهد لاكتشاف المخالفات والأخطاء تفادياً لما قد يتعرض له من حرج إذا ما فشل في ذلك، واكتشفها المُراجع الآخر وهي ضمن أعمال مُراجعتة، وبالتالي فإن وجود أكثر من مُراجع يُمثل دافعاً لكل مُراجع لبذل وأداء أعمال المُراجعة بعناية مهنية وبأعلى مستوى مُمكن حفاظاً على سُمعته الطيبة في سوق خدمات المُراجعة، وهو ما ينعكس بالإيجاب على تقرير المُراجعة ويُحقق رغبات واحتياجات المُستخدمين، ويُدعم ثقتهم في التقارير المالية.

وانتق كلاً من (Zerni, et al., 2012, P.748; Ratzinger-Sakel, et al., 2012, P.179) على أن تطبيق المُراجعة المُشتركة يُعزز استقلالية المُراجعين من خلال تخفيف الضغوط الإدارية على المُراجع لأن شركة العميل يكون موقفها أضعف في مواجهة اثنين أو أكثر من المُراجعين، كما أن المُراجعة المُشتركة تُضعف العلاقة بين المُراجع وعميل المُراجعة، وتعمل على

تخفيض خطر توطؤ المُراجعين مع العميل، فضلاً عن حفظها لمعرفة حال تدوير المُراجعين، وهو ما يؤدي بدوره إلى إصدار أحكام موضوعية غير مُتحيّزة، وبالتالي إصدار تقارير مالية تنال ثقة المُستخدمين.

وفي ضوء ما سبق، يخلص الباحث إلى أنه رغم عدم وجود اختلاف في محتوى تقرير المُراجعة في ظل تطبيق المُراجعة المُشتركة عن محتوى تقرير المُراجعة في ظل تطبيق المُراجعة الفردية، إلا أن المشاركة بين اثنين (أو أكثر) من مُراجعي الحسابات المُستقلين إلى جانب التعديلات التي تمت على معيار المُراجعة الدولي رقم (700) يمكن أن تؤدي إلى تكامل الخبرات لإصدار الأحكام، وزيادة الدقة والكفاءة المهنية في أداء المُراجعة نتيجة لتضافر جهود أكثر من مُراجع بخبراتهم وأساليبهم المختلفة، وتوفير ضمانات بشأن المُعاملات المُعقدة.

وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن التعديلات التي تمت على معيار المُراجعة الدولي والمصري رقم (700) إلى جانب المشاركة والاتفاق في الرأي وإصدار تقرير المُراجعة المُشتركة - من خلال قيام كل مُراجع حسابات بإعداد تقرير فردي بصورة مبدئية يتضمن نتيجة مُراجعتة، ثم يتم الاتصال والاتفاق ومناقشة ما وُرد بالتقارير الفردية، والاتفاق على عناصر التقرير بصفة عامة وإعداد تقرير مُراجعة واحد والتوقيع عليه من جميع مُراجعي الحسابات المسؤولين عن أداء أعمال المُراجعة، يُمكن أن يؤدي إلى تحسين جودة المُراجعة لأنه يزيد من دوافع مُراجعي الحسابات في مواجهة الإدارة وحَثها على الالتزام بمستوى الإفصاح الكافي، وتبني سياسات مُحاسبية أكثر تحفظاً، لأن المسؤولية التضامنية عن تقرير المُراجعة تجعل كل مُراجع حسابات يتحمل تكاليف السمعة والنقاضي بالكامل، ويزيد من قدرتهم على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لزيادة مستوى وجودة الإفصاح، وتحسين الأحكام الصادرة عن مُراجعي الحسابات، وفقاً لما تتطلبه المعايير المُتعارف عليها، بالإضافة إلى أن ما تضمنته التعديلات التي تمت على معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المعدل من دعم استقلالية مُراجعي الحسابات - يُمكن أن تؤدي إلى تقييد ظهور مُشكلات تطبيق المُراجعة المُشتركة.

### المحور الثالث: دراسة ميدانية لاختبار دور معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المعدل في دعم برامج المُراجعة المُشتركة:

اتضح من الإطار النظري للبحث ظهور مُشكلات تتعلق بتطبيق المُراجعة المُشتركة وهي الاتكالية وتسوق الرأي داخلياً، وعليه يُقدم هذا البحث مجموعة التعديلات التي تمت على معيار المُراجعة الدولي والمصري رقم (700) لاختبار مدى مساهمتها في التغلب على مُشكلات تطبيق المُراجعة المُشتركة، حيث يتمثل الهدف الرئيس للبحث في تقييم دور معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تطوير ودعم أعمال المُراجعة المُشتركة، ويتفرع من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

- 1- بيان دور التعديلات التي تمت على معيار المُراجعة الدولي رقم (700) في تحقيق دقة تقرير المُراجعة المُشتركة..
- 2- توضيح دور معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المعدل في التغلب على مُشكلة الاتكالية المُتعلقة بتطبيق المُراجعة المُشتركة.

وبناءً على ما سبق، ومن أجل تحقيق أهداف البحث تناول المحور ما يلي:

- مجتمع وعينة البحث.
- تصميم أدوات جمع البيانات.

- الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث.
- اختبار الثبات والصدق لمُتغيرات الدراسة.
- نتائج التحليل الإحصائي لاختبارات الفروض.

### أولاً: مُجتمع وعينة البحث:

يتكون مُجتمع البحث من فئتين هما: الأكاديميين في مجال المحاسبة (أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة بالجامعات المصرية) ومُراجعي الحسابات من أعضاء جمعية المحاسبين والمُراجعين المصرية.

وتم اختيار العينة من مُجمعي الدراسة واشتملت علي (40) مُراجع حسابات في جمهورية مصر العربية، (40) عضو هيئة تدريس من كليات التجارة بالجامعات المصرية.

### ثانياً: تصميم أدوات جمع البيانات:

#### 1- طريقة تفسير نتائج أداة البحث:

بعد تصميم قائمة الاستقصاء لجمع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث، تم استخدام المقياس الخماسي (likert Scale)

للإجابة علي الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء وتحويل البيانات الوصفية إلي بيانات رقمية حيث تم تحديد الأوزان كما يلي:

الإجابة	موافق تماماً	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق تماماً
الوزن	5	4	3	2	1

#### 2- قياس المتغيرات في أداة البحث:

تناولت قائمة الاستقصاء مجموعة من الأسئلة المتعلقة بدور معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المُعدل في تطوير أعمال

المُراجعة المُشتركة، وقد تم تصنيف هذه الأسئلة إلى مجموعتين وذلك كما يلي:

المجموعة الأولى: تتناول مزايا التعديلات التي تمت على معيار المُراجعة الدولي والمصري رقم (700) في تحسين أعمال المُراجعة المُشتركة.

المجموعة الثانية: تتناول دور معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المُعدل في الحد من مُشكلات تطبيق المُراجعة المُشتركة.

#### 3- جمع بيانات أداة البحث:

تم توزيع قائمة الاستقصاء على عينتي البحث المكونة من (40) مكتب مُراجعة، (40) عضو هيئة تدريس بكليات التجارة بالجامعات المصرية، ويوضح الجدول التالي بيان بقوائم الاستقصاء التي تم توزيعها ونسبة الاستجابة.

فئات عينة الدراسة	القوائم الموزعة	القوائم المستلمة	القوائم المستبعدة	القوائم الصالحة للتحليل
مكاتب المُراجعة	40	35	5	30
أعضاء هيئة التدريس	40	36	4	32

62	9	71	80	الإجمالي
----	---	----	----	----------

### ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:

تم استخدام البرنامج الإحصائي spss.20 في إجراء التحليل لبيانات الدراسة من خلال الأساليب الإحصائية التالية:

- 1- الإحصاءات الوصفية: لحساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة ومُتغيرات الدراسة.
- 2- حساب مُعامل الارتباط (ألفا) لأسئلة الاستقصاء بهدف تقييم ثبات ومِصادقية المقاييس المُستخدمة في الدراسة.
- 3- الانحدار المُتعدد وذلك لاختبار مدى قُدرة المُتغيرات المُستقلة في التأثير على المُتغير التابع.
- 4- اختبار ( t ) لقياس الفرق المعنوي بين متوسطي عينتين مُستقلتين.

### رابعاً: اختبار الثبات والصدق لمُتغيرات الدراسة.

- يتم اختبار الثبات والصدق لمُتغيرات الدراسة باستخدام معامل ألفا بهدف تقييم مِصادقية مجموعة من العبارات التي تقيس مُتغير معين، وذلك لبحث مدى الاعتماد على نتائج الدراسة وعدم وجود تحيز أو تحريف في النتائج عند التحليل، وتتراوح قيمة معامل ألفا بين (0,1) وكلما اقتربت قيمة معامل ألفا من الصفر كلما دل ذلك علي ضعف الثبات للمقياس والعكس بالعكس. ويوضح الجدول التالي رقم (1) مُعاملات ألف لمُتغيرات الدراسة الرئيسية التي يتم قياسها.

جدول رقم (1) ثبات الاتساق الداخلي للاستبيان بمحاورة باستخدام معامل ألفا كرنباخ

م	المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات
1	بيان دور التعديلات التي تمت على معيار المُراجعة الدولي رقم (700) في تحسين جودة المُراجعة المُشتركة.	6	0,856
2	توضيح دور معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المُعدل في تقييد ظهور مُشكلة الاتكالية.	4	0,800
3	توضيح دور معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المُعدل في تقييد ظهور مُشكلة تسوق الرأي داخلياً.	4	0,800
الكُلّي	أثر معيار المُراجعة الدولي في دعم أعمال المُراجعة المُشتركة.	14	0,956

يتضح من الجدول السابق ارتفاع ثبات الاستبيان باستخدام مقياس ألفا كرونباخ، حيث بلغت قيمته الكلية (0,956)، كما بلغت

قيم مُعاملات المحاور الثلاثة للاستبيان (0,856، 0,800، 0,800) على التوالي، وهو ما يُعني مستوى مقبول من صدق

المقاييس لكافة المُتغيرات، وبالتالي يُمكن الاعتماد علي نتائج الدراسة.

### خامساً: نتائج التحليل الإحصائي لاختبارات الفروض:

#### 1- اختبار الفرض الأول:

ينص الفرض الأول على أن "لا توجد اختلافات معنوية بين بين آراء فنتي عينة الدراسة حول مُساهمة معيار المُراجعة الدولي

رقم (700) المُعدل في تحسين جودة برامج المُراجعة المُشتركة.



ويوضح الجدول التالي رقم (2) نتائج اختبار الفرض الأول.

جدول رقم (2) معنوية الاختلاف لآراء عينتي الدراسة حول مساهمة معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تحسين تقرير المراجعة المشتركة.

م	الفقرة	الأكاديميين		مكاتب المراجعة		نتائج الاختبار	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معنوية t	نوع الاختلاف
A1	الإفصاح التوكيدي عن استقلالية مُراجعي الحسابات يجعلهم على استعداد للتقرير بدقة عن نتائج المراجعة المشتركة.	3.8	1.09	3.97	1.06	.404	غير معنوي
A2	مسئولية مُراجع الحسابات عن خلو القوائم المالية من الأخطاء يؤدي إلى توسيع مسئولية مُراجعي الحسابات ويحثهم على بذل العناية المهنية الواجبة.	3.94	1.1	3.8	0.92	.510	غير معنوي
A3	يؤدي إضافة فقرة "أساس الرأي" إلى تحسن الأحكام الصادرة عن مُراجعي الحسابات المشتركين.	3.78	0.7	4	0.83	.666	غير معنوي
A4	يؤدي الإفصاح عن المسائل الرئيسية في أعمال المراجعة إلى تحقيق زيادة الثقة في تقرير المراجعة المشتركة.	3.96	0.69	3.7	1.087	.032	معنوي
A5	تؤدي التعديلات التي تمت على المعيار الدولي رقم (700) إلى زيادة كفاءة واستقلالية مُراجعي الحسابات.	4.16	0.84	3.86	1.16	.049	معنوي
A6	تؤدي التعديلات التي تمت على المعيار الدولي رقم (700) إلى جعل مُراجعي الحسابات المشتركين في درجة أعلى من اليقظة والتحفظ عند التقرير عن نتائج مُراجعتهم.	3.9375	1.1	3.8	0.92	.510	غير معنوي
	الإفصاح التوكيدي عن استقلالية مُراجعي الحسابات يجعلهم على استعداد للتقرير بدقة عن نتائج المراجعة المشتركة.	3.93	.76	3.85	.83	.586	غير معنوي

ويتضح من بيانات الجدول السابق ما يلي:

- عدم وجود فروق معنوية بين متوسط آراء فنتي عينتي البحث حول مدي مساهمة معيار المراجعة الدولي رقم (700) في تحسين تقرير المراجعة المشتركة، حيث بلغ مستوى الدلالة الإحصائية (.586) وهو أكبر من (.05)، وعليه يتم قبول فرض العدم

الأول القائل "لا توجد اختلافات معنوية بين آراء فئتي عينة الدراسة حول مساهمة معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تحسين جودة المراجعة المشتركة.

- أظهرت نتائج اختبار ( t ) عدم وجود فروق معنوية بين متوسط آراء فئتي عيني البحث وهي بالترتيب "الإفصاح التوكيدي عن استقلالية مراجعي الحسابات يجعلهم على استعداد للتقرير بدقة عن نتائج المراجعة المشتركة، مسئولية مراجع الحسابات عن خلو القوائم المالية من الأخطاء يؤدي إلي توسيع مسئولية مراجعي الحسابات وتوافق آرائهم، يؤدي إضافة فقرة "أساس الرأي" إلي تحسين الأحكام الصادرة عن مراجعي حسابات المشتركين، تؤدي التعديلات التي تمت على المعيار الدولي رقم (700) إلي جعل مراجعي حسابات المشتركين في درجة أعلى من اليقظة والتحفّظ عند التقرير عن نتائج مراجعتهم، وبلغ مستوي الدلالة الإحصائية (0.404، 510، 666، 510). علي التوالي. في حين أظهرت نتائج اختبار ( t ) وجود فروق معنوية بين متوسط آراء فئتي عيني البحث بالترتيب فيما يتعلق بما "يؤدي الإفصاح عن المسائل الرئيسية في أعمال المراجعة إلي تحقيق زيادة الثقة في نتائج المراجعة المشتركة، وتؤدي التعديلات التي تمت على المعيار الدولي رقم (700) إلي زيادة كفاءة واستقلالية مراجعي الحسابات" ، وبلغ مستوي الدلالة الإحصائية (0.032، 049). علي التوالي.

## 2- اختبار الفرض الثاني:

ينص الفرض الثاني علي أن "لا يوجد تأثير معنوي لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تقييد مشكلة الاتكالية المُصاحبة لتطبيق المراجعة المشتركة".

ولاختبار هذا الفرض يتم حساب الإحصاءات الوصفية لآراء فئتي عينة الدراسة، واستخدام أسلوب الانحدار الخطي لقياس أثر معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تقييد مشكلة الاتكالية المُصاحبة لتطبيق المراجعة المشتركة، وذلك كما يلي:

### 1- الإحصاءات الوصفية:

يوضح الجدول التالي الإحصاءات الوصفية لآراء فئتي عينة الدراسة حول قياس أثر معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تقييد مشكلة الاتكالية المُصاحبة لتطبيق المراجعة المشتركة.

جدول رقم (3) الإحصاء الوصفي لقياس أثر معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تقييد مشكلة الاتكالية.

م	الفقرة	الأكاديميين		مكاتب المراجعة	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
B1	يعمل الإفصاح التوكيدي عن استقلالية مراجعي الحسابات إلي الحد من مشكلة الاتكالية .	3.8	1.09	3.96	1.1
B2	يؤدي إضافة فقرة المسائل الرئيسية في المراجعة إلي تقييد ظهور مشكلة الاتكالية.	3.93	1.1	3.8	0.92
B3	يؤدي تحميل مراجع الحسابات مسئولية التقرير عن خلو التقارير المالية من الأخطاء الجوهرية إلي تقييد ظهور مشكلتي الاتكالية.	3.96	0.69	3.7	1.08
B4	أدى صدور معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل إلي توسيع مسئوليات مراجع الحسابات بالشكل الذي يحثه علي عدم الاعتماد علي جهد المراجع أو المراجعين الآخرين (الاتكالية أو	3.8	1.09	3.96	1.0662

						الاستفادة المجانية).
--	--	--	--	--	--	----------------------

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ارتفاع متوسط آراء الأكاديميين حول الفقرة "b3,b2"، بمتوسط حسابي (3,96,393)، وانحراف معياري (0.69,1.1) على التوالي.

- ارتفاع متوسط آراء مراجعي الحسابات حول الفقرات "b1, b4" بمتوسط حسابي (3.96,3.96) على التوالي، وانحراف معياري (1.1، 1.06) على التوالي.

وبذلك يلاحظ وجود اتساق في إجابات المستقصي منهم والذي يعكسه الانخفاض النسبي في الانحراف المعياري لكل فقرة مما يدل على عدم تشتت الإجابات حول هذه الفقرات.

#### أ- نتائج نموذج الانحدار الخطي المتعدد:

يتم استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد لقياس أثر أهم المتغيرات المستقلة والتي تؤثر في المتغير التابع (متوسط آراء فئتي عينة الدراسة حول قدرة معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تقييد ظهور مشكلة الاتكالية، وفقاً لما هو موضح بالجدول التالي.

جدول رقم (4) نتائج نموذج الانحدار لتحديد أثر معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تقييد ظهور مشكلة الاتكالية.

R <sup>2</sup>	F.test		T.test		B	المتغيرات
	القيمة	مستوي المعنوية	القيمة	مستوي المعنوية		
, 820	1, 421	,265	0.842	0.221	0.028	يعمل الإفصاح التوكيدي عن استقلالية مراجعي الحسابات إلى الحد من مشكلة الاتكالية.
			0.033	-2.158	-0.323	يؤدي إضافة فقرة المسائل الرئيسية في المراجعة إلى تقييد ظهور مشكلة الاتكالية.
			0.956	0.155	0.107	يؤدي تحميل مراجع الحسابات مسئولية التقرير عن خلو التقارير المالية من الأخطاء الجوهرية إلى تقييد ظهور مشكلتي الاتكالية.
			0.348	0.933	0.256	أدى صدور معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل إلى توسيع مسئوليات مراجع الحسابات بالشكل الذي يحثه على عدم الاعتماد على جهد المراجع أو المراجعين الآخرين (الاتكالية أو الاستفادة المجانية)

ويتضح من الجدول السابق ما يلي:

- بلغت قيمة معامل التحديد R<sup>2</sup> (0.820) وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة تُفسر (82%) من التغير الكلي في المتغير التابع (مشكلة الاتكالية أو الاستفادة المجانية المصاحبة لتطبيق المراجعة المشتركة)، وباقي النسبة (18%) ترجع إلى حد الخطأ العشوائي.

- يتضح من نتائج t-test لكل من المتغيرات المستقلة b1,b3,b4 أنها تساوي (0.842، 0، 0.956، 0.348) على التوالي، مما يعني عدم وجود تأثير معنوي لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل على ظهور مشكلة الاتكالية

المُصاحبة لتطبيق المُراجعة المُشتركة وذلك عند مستوى دلالة أكبر من (0.05). في حين يتضح أن نتائج t-test للمتغير المُستقل b2 تبلغ (033) وهو ما يُعنى وجود تأثير لهذا المتغير في تقييد ظهور مُشكلة الاتكالية. - في ضوء ما سبق يمكن القول بأن معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المعدل يؤثر بشكل جزئي في تقييد مُشكلة الاتكالية المُصاحبة لتطبيق المُراجعة المُشتركة، وعليه يتم رفض فرض العدم القائل بأنه "لا يوجد تأثير معنوي لمعيار المُراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تقييد مُشكلة الاتكالية المُصاحبة لتطبيق المُراجعة المُشتركة" وبشكل جزئي.

**2- اختبار الفرض الثالث:**

للتحقق مما إذا كان معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المعدل يؤثر معنوياً في الحد من ظهور مُشكلة تسوق الرأي داخلياً يتم حساب الإحصاءات الوصفية لمُتغيرات الدراسة وتحليل نتائج نموذج الانحدار الخطي المتعدد وفقاً لما يلي:

**أ- الإحصاءات الوصفية:**

يتم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء فئتي عينة الدراسة - الأكاديميين ومُراجعي الحسابات - حول مدي قدرة معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المعدل في الحد من مُشكلة تسوق الرأي داخلياً ، كما هو مُوضَّح بالجدول التالي رقم (5).

**جدول رقم (5) الإحصاء الوصفي لقدرة معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المعدل في الحد من مُشكلة تسوق الرأي داخلياً.**

م	الفقرة	الأكاديميين		مكاتب المُراجعة	
		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
C <sub>1</sub>	يعمل الافصاح التوكيدي عن استقلالية مُراجعي الحسابات الي دعم استقلالية كل مُراجع حسابات ويجعله في موقف أقوى في مواجهة العميل ومنع ظهور مُشكلة تسوق الرأي داخلياً	1.1	3.8125	1.1	3.96
C <sub>2</sub>	يؤدي إضافة فقرة المسائل الرئيسية في المُراجعة إلى تحميل مُراجع الحسابات مسئولية أكبر ذلك الأمر الذي يحثه على الالتزام بواجباته خوفاً من فقدان السمعة والتقاضى.	1.1	3.8	0.92	3.8
C <sub>3</sub>	يؤدي تحميل مُراجع الحسابات مسئولية التقرير عن خلو التقارير المالية من الأخطاء الجوهرية إلى تقييد ظهور مُشكلة تسوق الرأي داخلياً.	0.69	4	1.08	3.7
C <sub>4</sub>	أدى معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المعدل إلى توسيع مسئوليات مُراجع الحسابات بالشكل الذي يجعله قادر على مواجهة عميل المُراجعة وعدم ظهور مُشكلة (تسوق رأي المُراجع داخلياً).	1.09	3.8	1.06	4

يتضح من الجدول السابق الآتي:

- ارتفاع متوسط آراء الأكاديميين حول الفقرة "C3" بمتوسط حسابي (4) ، وانحراف معياري (0.69).
- ارتفاع متوسط آراء مُراجعي الحسابات حول الفقرات "C1، C4" بمتوسط حسابي (3.96، 4) على التوالي، وانحراف معياري (1.1، 1.06) على التوالي.
- تساوي متوسط آراء فئتي عينة الدراسة فيما يتعلق بالفقرة (C2).

وبذلك يلاحظ وجود اتساق في إجابات المستقصي منهم والذي يعكسه الانخفاض النسبي في الانحراف المعياري لكل فقرة مما يدل على عدم تشتت الإجابات حول هذه الفقرات.

#### ب- نتائج نموذج الانحدار الخطي المتعدد:

يتم استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد لقياس أثر أهم المتغيرات المستقلة والتي تؤثر في المتغير التابع (متوسط آراء فئتي عينة الدراسة حول قدرة معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تقييد ظهور مشكلة تسوق الرأي داخلياً، وفقاً لما هو موضح بالجدول التالي.

جدول رقم (6) نتائج نموذج الانحدار لتحديد أثر معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تقييد ظهور مشكلة تسوق الرأي داخلياً.

R <sup>2</sup>	F.test		T.test		B	المتغيرات
	مستوي المعنوية	القيمة	مستوي المعنوية	القيمة		
, 860	,042	1,344	0.042	0.200	0.038	يعمل الإفصاح التوكيدي عن استقلالية مراجعي الحسابات إلى الحد من مشكلة تسوق الرأي داخلياً.
			0.043	-2.068	-0.223	يؤدي إضافة فقرة المسائل الرئيسية في المراجعة إلى تقييد ظهور مشكلة تسوق الرأي داخلياً.
			0.050	0.056	0.006	يؤدي تحميل مراجع الحسابات مسئولية التقرير عن خلو التقارير المالية من الأخطاء الجوهرية إلى تقييد ظهور مشكلة تسوق الرأي داخلياً.
			0.048	0.947	0.151	أدى صدور معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل إلى توسيع مسئوليات مراجع الحسابات بالشكل الذي يعمل على تقييد ظهور مشكلة تسوق الرأي داخلياً.

ويتضح من الجدول السابق مما يلي:

- بلغت قيمة معامل التحديد  $R^2$  (0.860) وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة تُفسر (86%) من التغير الكلي في المتغير التابع (الحد من ظهور مشكلة تسوق الرأي داخلياً المصاحبة لتطبيق المراجعة المشتركة)، وباقي النسبة (14%) ترجع إلى حد الخطأ العشوائي.
- يتضح من نتائج t-test لكل متغير مستقل علي حده (0.042، 0.043، 0.050، 0.048) أن التعديلات التي تمت علي معيار المراجعة الدولي والمصري رقم (700) ذو تأثير معنوي في تقييد ظهور مشكلة تسوق الرأي داخلياً المصاحبة لتطبيق المراجعة المشتركة وذلك عند مستوى دلالة أقل من (0.05).
- وفي ضوء ما سبق يتم رفض فرض العدم القائل " لا يوجد تأثير معنوي لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في تقييد مشكلة تسوق الرأي داخلياً المصاحبة لتطبيق المراجعة المشتركة.
- النتائج والتوصيات ومقترحات لأبحاث مستقبلية:

أولاً: نتائج البحث:

- عدم وجود اختلافات معنوية بين آراء فئتي عينة الدراسة (الأكاديميين ومُراجعي الحسابات حول مدي مساهمة معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المُعدل في تحسين جودة المُراجعة المُشتركة.
- يوجد تأثير بشكل جزئي لمعيار المُراجعة الدولي رقم (700) المُعدل في تقييد ظهور مُشكلة الاتكالية المُصاحبة لتطبيق برامج المُراجعة المُشتركة.
- يوجد تأثير ايجابي ومعنوي لمعيار المُراجعة الدولي رقم (700) المُعدل في تقييد ظهور مُشكلة تسوق رأي المُراجع داخلياً والتي تُصاحب تطبيق برامج المُراجعة المُشتركة.
- تؤدي التعديلات التي تمت علي معيار المُراجعة الدولي والمصري رقم (700) إلي دعم برامج المُراجعة المُشتركة حيث أنها تُؤدي إلى تحسين جودة برامج المُراجعة وتعمل على تقييد ظهور مُشكلة تسوق الرأي داخلياً وتُسهم بشكل جزئي في الحد من ظهور مُشكلة الاتكالية أو الاستفادة المجانية والتي تنتج عن اعتماد أحد مُراجعي الحسابات على جُهد المُراجع أو المُراجعين الآخرين.

#### ثانياً: توصيات البحث:

- 1- ضرورة إصدار الجهات المعنية معياراً مصرياً للمُراجعة المُشتركة بهدف ترسيخ مفهومها والحد من مُشكلات تطبيقها في بيئة الممارسة المهنية المصرية.
- 2- ضرورة اتجاه الباحثين والكتّاب إلى مزيد من الدراسة والبحث حول أثر معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المُعدل على عملية المُراجعة الخارجية في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

#### ثالثاً: مقترحات لأبحاث مُستقبلية:

في ضوء حدود البحث ونتائجه يرى الباحث ضرورة وجدوى البحوث المُستقبلية في موضوعات أهمها:

- أثر تطبيق معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المُعدل في دعم استقلالية مُراجع الحسابات.
- أثر تطبيق معيار المُراجعة الدولي رقم (700) المُعدل على فجوة تقرير المُراجع.

#### قائمة المراجع

#### أولاً: المراجع العربية:

- [1] أبو الحمد مصطفى صالح (2015)، "أثر المُراجعة المُشتركة على جودة المُراجعة ودرجة التركيز في سوق خدمات المُراجعة في البيئة المصرية"، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة سوهاج، العدد الثاني، ص ص 71- 101.
- [2] أبو بكر شداد حامد عبد القوي (2017)، "أثر المُراجعة المُشتركة على تقرير المُراجع الخارجي"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط.
- [3] أحمد زكي متولي (2013)، "قياس أثر تطبيق برامج المُراجعة المُشتركة (Joint Audit) على أسعار الأسهم في البورصة المصرية"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص 401- 459.
- [4] أمل حسين محمد حسين (2019)، "دور المُراجعة المُشتركة في دعم الثقة في التقارير المالية - دراسة نظرية وتطبيقية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.

- [5] حنان محمد يوسف (2015)، "أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الثاني (الجزء الأول)، السنة التاسعة عشر، يوليو، ص ص 437-503.
- [6] على محمود مصطفى الهريدي (2015)، "تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على البنوك المصرية المقيدة في بورصة الأوراق المالية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 1، المجلد 52، ص ص 111-154.
- [7] محمد محمد عبد القادر الديسبي (2014)، "المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية: دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة"، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد 1، المجلد 38، ص ص 19-39.
- [8] محمد محمد محمد إبراهيم مندور (2016)، "أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، السنة العشرون، العدد 2، ص ص 1119-1172.
- [9] محمود غرابي عزب (2017)، "دراسة أثر المراجعة المشتركة على جودة وتكاليف عملية المراجعة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- [10] محمود غانم محمود أحمد العاصي (2015)، "دراسة واختبار أثر تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على جودة المراجعة والتقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- [11] معيار المراجعة المصري رقم (700)، لسنة (2008)، "تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة"، الهيئة العامة للرقابة المالية.
- [12] ناصر محمد السعدون، يحيى على الجبر (2014)، "أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي"، مجلة الإدارة العامة، العدد 2، المجلد 54، ص ص 282-303.

### ثانياً: المراجع الأجنبية:

- [1] Alanezi, F., Alrashed, E., and Albolushi, S., (2012), "dual / Joint Auditors and The Level of Compliance with International Financial Reporting Standards(IFRS- Required Disclosure) The Case of Financial Institutions in Kuwait", **Journal of Economic and Administrative Sciences**, Vol.28, No.2, pp.109-129.
- [2] Baldauf, J., and Steckel, R., (2012), "Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report", *International Journal of Economic sciences and Applied Research*, Vol. 5, No.2, pp.7-42.
- [3] Benali, A., (2013), "The Shareholders Confidence and Effectiveness of The Joint Auditors: Empirical Validation in The French Context", *International Journal of Business and Management*, Vol. 8, No.11, pp. 76- 84.
- [4] Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), (2007), "Norme d'Exercice Professionnel NEP 100. Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes", Enacted on April, 10 2007, published in *Journal Officiel* n° 103 on May.
- [5] Deng, M., Tong, L., Simunic, D., and Minlei, Y., (2012), "Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality?", Workingpaper, University of Houston, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2111710>.
- [6] EC, (2010), "Green Paper: Audit policy: Lessons from the crisis, 13th of October 2010", European Commission, Brussels, pp.1-21.
- [7] Francis, J., Richard, C., and Vanstraelen, A., (2009), "Assessing France's Joint Audit Requirement: Are Two Heads Better than One?", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 28, No. 2, pp. 35-63.
- [8] Haapamaki, E., Jarvinen, T., Niemi, L., and Zerni, M., (2012), "Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits", *European Accounting Review*, Forthcoming, Available at: <http://ssrn.com/abstract=2016847>.
- [9] Institute of Certified Public Accountants of Singapore (ICPAS), AGS.10, (2012), "Joint Audits". Available at: <http://isca.org.sg/media/3624/ags-10.pdf>.
- [10] International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2015), "International Standard on Auditing 700 (Revised) Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements".

- [11] Ittonen, K., and Tronnes, P., (2012), "Benefits and Cost of Appointing Two Audit Engagement Partners", The International Journal of Auditing, Vol. 16, No. 1, pp. 1–41.
- [12] Lesage, C., Ratzinger- Sakel, N., and Kettunen, J., (2011), "Is Joint Audit Bad or God? Efficiency Perspective Evidence from Three European Countries". CAAA Annual Conference 2012. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1982732>.
- [13] Lobo, G., Zhang, D., and Casta, J., (2013), "Effect of Joint Auditor Pair Composition on Conservatism: Evidence from Impairment Tests", Available at: <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00993007>.
- [14] Marmousez, S., (2009), "The Choice of Joint auditors and Earnings Quality: Evidence from French Listed Companies", AAA Annual Conference Paper, Available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1330061](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1330061)
- [15] Muraz, M., and Ziesenib, R., (2014), "How do reputation and liability regimes affect audit quality in a joint audit setting", German Economic Association of Business Administration, Available at: [http://geaba.de/DP/DP-14\\_23.pdf](http://geaba.de/DP/DP-14_23.pdf).
- [16] Paugam, L., and Casta, F., (2012), "Assessing Joint Audit Efficiency: Evidence from Impairment- Testing Disclosures", Available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1985541](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1985541)
- [17] Ratzinger- Sakel, N., Audouss- Coulier, S., Kettunen, J., and Lesage, C., (2012), "What Do We Know about Joint Audit?", Institute of Chartered Accountants of Scotland, Report By (ICAS).
- [18] , (2013), "Joint Audit: Issues And Challenges For Researchers And Policy-Makers", Accounting In Europe, Vol. 10, No.2, pp.175-199.
- [19] Zerni, M., Haapama, E., Tuukka, JA., and Niemi, L., (2012), Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits, European Accounting Review, Vol. 21, No.4, pp.731- 765.

## ملحق رقم (1) قائمة الاستقصاء

الاسم: .....

السن: .....

الوظيفة: .....

الدرجة العلمية: .....

تليفون: .....

ايميل: .....

م	المحور	موافق تماماً 5	موافق 4	غير متأكد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1
A	دور التعديلات التي تمت على معيار المراجعة الدولي والمصري رقم (700) في تحسين جودة المراجعة المشتركة.					
A1	الإفصاح التوكيدي عن استقلالية مراجعي الحسابات يجعلهم على استعداد للتقرير بدقة عن نتائج المراجعة المشتركة.					
A2	مسئولية مراجع الحسابات عن خلو القوائم المالية من الأخطاء يؤدي إلى توسيع مسؤولية مراجعي الحسابات ويحثهم على بذل العناية المهنية الواجبة.					
A3	يؤدي إضافة فقرة "أساس الرأي" إلى تحسين الأحكام الصادرة عن مراجعي حسابات المشتركين.					
A4	يؤدي الإفصاح عن المسائل الرئيسية في أعمال المراجعة إلى تحقيق زيادة الثقة في تقرير المراجعة المشتركة.					
A5	تؤدي التعديلات التي تمت على المعيار الدولي رقم (700) إلى زيادة كفاءة واستقلالية مراجعي.					
A6	تؤدي التعديلات التي تمت على المعيار الدولي رقم (700) إلى جعل مراجعي الحسابات المشتركين في درجة أعلى من اليقظة والتحفظ عند التقرير عن نتائج مراجعتهم.					
B	دور معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في الحد من مشكلة الاتكالية المصاحبة لتطبيق المراجعة المشتركة.					
B1	يعمل الإفصاح التوكيدي عن استقلالية مراجعي الحسابات إلى الحد من مشكلة الاتكالية.					



					B2	يؤدي اضافة فقرة المسائل الرئيسية في المراجعة إلى تقييد ظهور مشكلة الاتكالية.
					B3	يؤدي تحميل مراجع الحسابات مسؤلية التقرير عن خلو التقارير المالية من الأخطاء الجوهرية إلى تقييد ظهور مشكلتي الاتكالية.
					B4	أدى صدور معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل إلى توسيع مسؤليات مراجع الحسابات بالشكل الذي يحثه على عدم الاعتماد على جد المراجع أو المراجعين الآخرين (الاتكالية أو الاستفادة المجانية).
					c	دور معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل في الحد من تسويق الرأي داخليا والمصاحبة لتطبيق المراجعة المشتركة.
					C1	يعمل الإفصاح التوكيدي عن استقلالية مراجعي الحسابات إلى دعم استقلالية كل مراجع حسابات ويجعله في موقف أقوى في مواجهة العميل ومنع ظهور مشكلة تسويق الرأي داخليا.
					C2	يؤدي اضافة فقرة المسائل الرئيسية في المراجعة إلى تحميل مراجع الحسابات مسؤلية أكبر هذا الأمر الذي يحثه على الالتزام بواجباته خوفاً من فقدان السمعة والتقاضى.
					C3	يؤدي تحميل مراجع الحسابات مسؤلية التقرير عن خلو التقارير المالية من الأخطاء الجوهرية إلى تقييد ظهور مشكلة تسويق الرأي داخليا.
					C4	أدى معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل إلى توسيع مسؤليات مراجع الحسابات بالشكل الذي يجعله قادر على مواجهة عميل المراجعة وعدم ظهور مشكلة (تسويق رأي المراجع داخليا).

ملحق رقم (2) نتائج اختبارات فرض البحث.

نتائج اختبار الفرض الأول:

#### Group Statistics

المهنة	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
حسابات مراجع 1س	30	3.97	1.066	.195
أكاديمي	32	3.81	1.091	.193

#### Independent Samples Test

	Levene's Test for Equality of Variances	t-test for Equality of Means								
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
1س	Equal variances assumed	.707	.404	.562	60	.576	.154	.274	-.394	.703
	Equal variances not assumed			.563	59.890	.576	.154	.274	-.394	.702

#### Group Statistics

المهنة	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
حسابات مراجع 2س	30	3.80	.925	.169
أكاديمي	32	3.94	1.105	.195

## Independent Samples Test

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
2س									
Equal variances assumed	.440	.510	-.529-	60	.598	-.138-	.260	.657	.382
Equal variances not assumed			-.532-	59.259	.596	-.138-	.258	-.654-	.379

## Group Statistics

المهنة	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
حسابات مراجع 3س	30	4.00	.830	.152
أكاديمي	32	3.78	.792	.140

## Independent Samples Test

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
3س									
Equal variances assumed	.188	.666	1.061	60	.293	.219	.206	-.194-	.631

**Independent Samples Test**

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
س3	Equal variances assumed	.188	.666	1.061	60	.293	.219	.206	-.194-	.631
	Equal variances not assumed			1.060	59.253	.294	.219	.206	-.194-	.632

**Group Statistics**

المهنة	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س4 حسابات مُراجع	30	3.70	1.088	.199
أكاديمي	32	3.97	.695	.123

**Independent Samples Test**

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
س4	Equal variances assumed	4.847	.032	-1.167-	60	.248	-.269-	.230	-.729-	.192
	Equal variances not assumed			-1.151-	48.764	.255	-.269-	.233	-.738-	.201

**Group Statistics**

المهنة	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س5 حسابات مُراجع	30	3.87	1.167	.213
أكاديمي	32	4.16	.847	.150

## Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
س5	Equal variances assumed	4.035	.049	-1.124	60	.266	-.290	.258	-.805	.226
	Equal variances not assumed			-1.112	52.690	.271	-.290	.260	-.812	.233

## Group Statistics

المهنة	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س6 حسابات مُراجع	30	3.80	.925	.169
أكاديمي	32	3.94	1.105	.195

## Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
س6	Equal variances assumed	.440	.510	-.529	60	.598	-.138	.260	-.657	.382
	Equal variances not assumed			-.532	59.259	.596	-.138	.258	-.654	.379

نتائج اختبار الفرض الثاني:

## Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.294 <sup>a</sup>	.820	.799	.498

a. Predictors: (Constant), b1,b2,b3,b4

**ANOVA<sup>b</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.335	4	.334	1.421	.265 <sup>a</sup>
	Residual	14.149	57	.248		
	Total	15.484	61			

a. Predictors: (Constant), b1,b2,b3,b4

b. Dependent Variable: حسابات مُراجع /أكاديمي

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.605	.610		2.629	.011
	B1	.028	.191	.045	.221	.842
	B2	-.323	.108	-.313	-2.158	.033
	B3	.107	.108	.007	.155	.956
	B4	.256	.159	.231	.933	.348

a. Dependent Variable: حسابات مُراجع /أكاديمي

نتائج اختبار الفرض الثالث:

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.294 <sup>a</sup>	.860	.820	.498

a. Predictors: (Constant), b1,b2,b3,b4

**ANOVA<sup>b</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.335	4	.334	1.344	.265 <sup>a</sup>
	Residual	14.149	57	.248		
	Total	15.484	61			

a. Predictors: (Constant), b1,b2,b3,b4

b. Dependent Variable: حسابات مُراجع /أكاديمي

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.605	.610		2.629	.011
	C1	.038	.191	.045	.200	.842
	C2	-.223	.108	-.313	-2.068	.043
	C3	.006	.108	.007	.056	.956
	c4	.151	.159	.231	.947	.348

a. Dependent Variable: حسابات مُراجع /أكاديمي