

نموذج مقترح لقياس آثار عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة باختيار المراجع الخارجي - دراسة اختبارية "

دكتور : حسن شلقامي محمود

ملخص البحث :

استهدف البحث اقتراح نموذج لقياس آثار عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع الخارجي ، وتحديد إجراءات توجيه تلك الآثار نحو ترشيد ذلك القرار . ولتحقيق ذلك الهدف قام الباحث بإجراء دراسة اختبارية تتضمن دراسة ميدانية باستطلاع آراء عينة تتضمن مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة في البيئة المصرية ، وأعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة ، والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات لاختبار التحقق الإحصائي لفروض الدراسة ، وتقييم مدى إدراك مفردات العينة لتلك الآثار على قرارات لجان المراجعة ، كما تتضمن دراسة تطبيقية لاختبار مدى إمكانية تطبيق النموذج المقترح في الواقع العملي للشركات ومكاتب المراجعة . وتتمثل أهم نتائج البحث في أنه في حالة إلزامية القوانين بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للشركة الأم تأخذ لجان المراجعة قرارها بإجراء مراجعة مشتركة لإلزامية القوانين بذلك ، ويتمثل إرشاد توجيه قرار لجنة المراجعة في ضرورة تقسيم العمل بين مكاتب المراجعة مع مراعاة إشراف لجنة المراجعة على إتمام كل مكتب للعمل المخصص له ، وضرورة مراعاة أن يتم تعيين المراجع كل فترة متوسطة (ثلاث

سنوات) وذلك لتوفير تكاليف التعاقد سنوياً وتجنب تكوين المراجع علاقات مع الإدارة عند طول فترة التعاقد ، كما تتمثل أهم توصياته في ضرورة مراعاة لجان المراجعة خيرة مكتب المراجعة بصناعة العميل عند اتخاذ القرار بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه ، كذلك ضرورة مراعاة كل من حجم المنشأة محل المراجعة وحجم مكتب المراجعة كعوامل للمفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة .

الكلمات المفتاحية :

المراجعة الفردية ، المراجعة المشتركة ، عوامل المفاضلة ، قرارات لجان المراجعة ، اختيار المراجع الخارجي ، حجم المنشأة ، حجم مكتب المراجعة ، التخصص في صناعة العميل ، سمعة مكتب المراجعة .

Abstract :

The aim of this study is to propose a model for measuring the effects of differentiation factors between both single and joint audit on the decision of audit committee about the choice of external auditor , and to determine the directive procedures for these effects towards rationalization of this decision . to achieve this goal it Carries out an experimental study that contains a field study to check the statistical realization of the study's assumptions , to determine the relative importance of each factor , and to evaluate the realization of sample for the effects of differentiation factors between both single and joint audit on the decision of audit committee about the choice of the external auditor . it also contains an applied study to check the possibility to apply the proposed model . this study reached a group of conclusions such as the more determination of differentiation factors between both single and joint audit the more rationalization of the decisions of audit committee about the choice of external auditor . it recommends the necessity of consideration of some factors such

as reputation , size , and experience when differentiation between single and joint audit .

Key words :

Single audit , Joint audit , Differentiation factors , Audit committee decision , External auditor choice , Size , Experience , Preventive procedures , Reputation .

طبيعة المشكلة :

تعتبر المراجعة الفردية عن قيام مكتب واحد بمراجعة البيانات المالية لمنشأة معينة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد وآداب السلوك المهني وذلك من خلال القيام بإجراءات المراجعة وتجميع أدلة الإثبات وتحليلها (The Institute of Company Secretaries of India , 2016 , PP. 355 – 356) وذلك بهدف توفير تأكيدات معقولة بأن التقارير المالية بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري متعمد أو غير متعمد . (Thughes , 2019 , P. 9) ، (د. حسين 2006 ، ص. 4) ، (European Medicines Agency , 2019 , P. 2) ،

وتفيد المراجعة في زيادة الثقة والمصداقية للقوائم المالية للمنشأة محل المراجعة ، وتقليل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومستخدمي التقارير المالية . (Bing & Others 2014 , P. 5) ، والوقوف على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة محل المراجعة ، وتخفيض معدل إدارة الأرباح ، وتعظيم القيمة المعلوماتية للقوائم المالية . (KPMG International Cooperative 2015 , P. 23) ، (د. محمد على 2010 ، ص. 3) ، (Azibz , 2018 , P. 1) ،

وتشير المراجعة المشتركة إلى قيام اثنين من المراجعين بمراجعة حسابات المنشأة حيث يصدران تقرير مراجعة واحد يوقعان عليه معاً ، ويتحملان بموجبه المسؤولية بشكل مشترك ، وغالباً ما يقومان بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما مع المسؤولية التضامنية عن المعلومات الواردة بالتقرير (د. يحيى ، د. ناصر 2014 ، ص. 3) ، (Audit Guidance ، Statement 2012 ، P. 4) ، ومن الضروري التنسيق بين مكثبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة . (Audit Report No. 1312 ، 2015) ، (Azibi ، 2018 ، P. 2) ، (Ajaegbu 2013 ، PP. 1- 4)

وتعتبر المراجعة المشتركة إلزامية في المملكة العربية السعودية بالنسبة لشركات التأمين وإعادة التأمين والبنوك وذلك وفقاً للمادة 14 من قانون رقابة البنوك السعودية الصادر عام 1966 ، والمادة رقم 10 من قانون رقابة شركات التأمين الصادر عام 2003 ، أما باقي الشركات في الصناعات المختلفة تكون المراجعة المشتركة فيها عملية اختيارية . (Alsadam & Algabr 2013 ، P. 5) ، (Striwardane ، & Others ، 2014)

وتتمثل العوامل التي تمثل مجالاً للمفاضلة بين نوعي المراجعة في حجم المنشأة محل المراجعة ، ومتطلبات القوانين واللوائح المنظمة لمهنة المراجعة ، وحجم لجان المراجعة والخبرة المالية لأعضائها ، وعدد الفروع التابعة للشركة الأم ، وهيكل ونسبة الملكية بالمنشأة محل المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة ، والكفاءة المهنية لدى مراجع الحسابات ومساعديه ، وموثوقية تقرير المراجعة ، وسمعة مكتب المراجعة ، والنطاق الجغرافي لمكتب المراجعة ، وأتعاب المراجعة ، والخدمات بخلاف المراجعة . (د. على مصطفى 2015) ، (Cave & Others 2015) ،

(Joint Audit ، (Azibi , 2018) ، (Jeffrey A. and Others 2013)
(Sakel & Others 2012 , P. 12) ، Committee , 2018)

ويقوم هذا البحث على اقتراح نموذج لقياس اثار عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع الخارجي ، وتحديد مجموعة من الإجراءات المانعة لتوجيه تلك الآثار نحو ترشيد تلك القرارات .

ويقوم البحث أيضاً على إجراء دراسة اختبارية تتضمن دراسة ميدانية لاختبار التحقق الإحصائي لفروضها ، وتقييم إدراك مفردات العينة للعوامل التي يتم من خلالها المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة وتؤثر على قرارات لجان المراجعة ، والإجراءات المانعة لتوجيه تلك المؤثرات نحو ترشيد تلك القرارات ، كما تتضمن دراسة تطبيقية لاختبار مدى إمكانية تطبيق النموذج المقترح في الواقع العملي للشركات ومكاتب المراجعة .

تساؤلات البحث :

تتمثل مشكلة البحث في توصيف المتغيرات التي تتعلق بعوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة وآثارها على قرار لجنة المراجعة وذلك من خلال تقديم نموذج وصفي يجيب عن التساؤلات التالية :

- (1) ما هي متغيرات المفاضلة بين نوعي المراجعة (الفردية والمشتركة) ؟
- (2) ما هي آثار العلاقات بين متغيرات المفاضلة بين نوعي المراجعة على قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي ؟

(3) ما هي الإرشادات اللازمة لتوجيه العلاقات بين متغيرات المفاضلة بين نوعي المراجعة نحو تحسين جودة المراجعة وتعظيم قيمتها ؟
هدف البحث :

يهدف البحث إلى اقتراح نموذج لقياس آثار عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار المراجع الخارجي ، وتحديد اجراءات توجيه تلك الآثار نحو ترشيد تلك القرارات .

حدود البحث :

يخرج عن نطاق النموذج المقترح العوامل الخارجية التي تخرج عن نطاق تحكم المراجع وتؤثر على قرار لجنة المراجعة مثل المنافسة بين مكاتب المراجعة والعوامل الاقتصادية العامة .

أهمية البحث :

تتمثل أهمية البحث على المستوى الأكاديمي في تقديم نموذج وصفي لقياس آثار عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي ، وتحديد مجموعة من الإجراءات المانعة لتوجيه تلك المؤثرات نحو ترشيد تلك القرارات .

أما من الناحية العملية فتتمثل أهمية البحث في المسح الميداني لعينة مكونة من مراقبي الحسابات للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية ، وعينة من أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة ، وعينة من المراجعين بالجهاز

المركزي للمحاسبات لاختبار التحقق الإحصائي لفروض الدراسة وتقييم إدراك مفردات العينة للعوامل التي يتم من خلالها المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة وتؤثر على قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي ، وتحديد مجموعة من الإجراءات المانعة لتوجيه تلك المؤثرات نحو ترشيد تلك القرارات .

وتتمثل أهمية البحث في الواقع العملي أيضاً في إجراء دراسة تطبيقية لاختبار مدى إمكانية تطبيق النموذج الوصفي المقترح في الواقع العملي للشركات ومكاتب المراجعة .

منهجية البحث :

يعتمد الباحث لتحقيق أهداف البحث على منهجين هما :

(1) المنهج الاستقرائي ومنهج تحليل المحتوى : قام الباحث باستقراء الكتابات المحاسبية في مجال عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة ، كما قام باستخدام منهج تحليل المحتوى لتلك الكتابات وذلك لتجميع المعلومات عن العناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها لبناء إطار يتضمن قياس آثار عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي ، وتحديد مجموعة من الإجراءات المانعة لتوجيه تلك المؤثرات نحو ترشيد تلك القرارات .

(2) المنهج الاستنباطي : ويتم من خلال إجراء دراسة اختبارية تتضمن دراسة ميدانية على عينة مكونة من مراقبي الحسابات للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية ، وعينة من أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة ، وعينة من المراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات لاختبار التحقق الإحصائي لفروض

الدراسة وتقييم إدراك مفردات العينة للعوامل التي يتم من خلالها المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة وتؤثر على قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي ، وتحديد مجموعة من الإجراءات المانعة لتوجيه تلك المؤثرات نحو ترشيد تلك القرارات ، كما تتضمن دراسة تطبيقية لاختبار مدى إمكانية تطبيق النموذج الوصفي المقترح في الواقع العملي للشركات ومكاتب المراجعة بالبيئة المصرية .

خطة البحث :

تحقيقاً لأهداف البحث يقترح تناول موضوعاته على النحو التالي :

- (1) عرض وتقييم الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث .
- (2) تحليل عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة وقرار لجنة المراجعة .
- (3) نموذج مقترح لقياس أثار عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة .
- (4) دراسة اختبارية .

(1) عرض وتقييم الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث :

تعددت الدراسات التي تتعلق بعوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة من حيث الأثر على قرارات لجان المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع الخارجي ، والفترة التي يتم خلالها تدوير المراجع ، حيث استهدفت دراسة (Sarkar) (42 - 1 , PP. Subrata 2010 & مراجع القواعد التي تتعلق باستقلال كل من المراجع ولجان المراجعة في الهند ، ومقارنة تلك القواعد بمثلتها في الولايات المتحدة

الأمريكية ، كما هدفت إلى تحليل أثر حجم لجان المراجعة على جودة عملية المراجعة .

وقد خلصت الدراسة إلى أن أهم العوامل التي تؤثر على استقلال المراجع تتمثل في الخدمات بخلاف المراجعة ، وطول الفترة التي يتم خلالها تدوير المراجعين ، كما خلصت الدراسة إلى أن لجان المراجعة تلعب دوراً فعالاً في استقلال المراجع وجودة عملية المراجعة .

واستهدفت دراسة (Zaman & Others 2011 , PP. 165 – 197) فحص وتحليل أثر كفاءة لجان المراجعة على كل من أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات بخلاف المراجعة مستخدمة في ذلك متغيرات رقابية تعكس كفاءة لجان المراجعة (استقلال لجان المراجعة عن الإدارة ، والخبرة المالية لتلك اللجان ، وحجمها) ، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة موجبة قوية بين كفاءة لجان المراجعة وأتعاب المراجعة ، كما خلصت إلى أن هناك علاقة موجبة بين كفاءة لجان المراجعة وأتعاب الخدمات بخلاف المراجعة .

واستهدفت دراسة (Blankley & Others 2013 , PP. 18 – 46) تحليل العلاقة بين الأتعاب غير العادية للمراجعة في الفترة الحالية وإعادة تبويب القوائم المالية من قبل عملاء مكتب المراجعة في الفترة المقبلة وما لذلك من أثر على جودة عملية المراجعة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن الأتعاب غير العادية للمراجعة تخلق بيئة للمراجعة يكون فيها المراجع غير قادر أو لديه استعداد للبحث عن دليل قوي للمراجعة بخلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية أو أن تلك القوائم لا يتم إعادة تبويبها .

وقدم (Alsadoun & Aljabra , 2013 , PP. 1 – 13) دراسة بهدف فحص العلاقة بين معدل العائد الذي يرغب المستثمر تحقيقه في المنشأة التي

يستثمر فيها ، ونوعية مراجعة حساباتها (فردية أم مشتركة) ، كما هدفت إلى فحص العلاقة بين معدل العائد الذي يرغب المستثمر تحقيقه في المنشأة التي يستثمر فيها وإلزامية أو اختيارية القيام بالمراجعة المشتركة وذلك في ضوء حجم مكتب المراجعة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن المستثمر يطلب معدل أقل للاستثمار التي تخضع للمراجعة المشتركة ، وأنه كلما كان هناك إلزامية بإجراء المراجعة المشتركة كلما قل معدل العائد الذي يطلبه المستثمر .

وقدم (Al - Mamun , Abdullah 2014 , PP. 899 – 910) دراسة استهدفت فحص العلاقة بين خصائص لجان المراجعة وأداء المنشأة مستخدمة في ذلك متغيرات رقابية تعكس خصائص لجان المراجعة وتتمثل في الخبرة المالية لأعضاء لجان المراجعة ، وحجم لجان المراجعة ، ومتابعة لجان المراجعة لأعمال المنشأة ، وإجراء دراسة ميدانية على عينة تضم 75 شركة مسجلة ببورصة الأوراق المالية بماليزيا وذلك عن الفترة من 2008 حتى 2010 ، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية قوية بين خصائص لجان المراجعة وأداء المنشأة ، ولكن هناك علاقة عكسية بين خصائص لجان المراجعة وجودة المراجعة .

واستهدفت دراسة (Younas , 2014 , PP. 98 – 110) فحص العوامل التي تؤثر على تسعير خدمة المراجعة في الصين وباكستان ، وإجراء دراسة ميدانية على عينة تضم 160 شركة عن الفترة من 2005 حتى 2011 ، وقد خلصت الدراسة إلى أن تعقد عمليات المنشأة يمثل العامل الوحيد الذي تربطه علاقة طردية قوية مع تسعير دمة المراجعة .

أما دراسة (Gwillam & Others 2014 , PP. 1 – 56) فاستهدفت تحليل التغيرات التي حدثت في السنوات الأخيرة في سوق المراجعة وذلك بالنسبة للخدمات بخلاف المراجعة ، وأثار تلك الخدمات على كل من استقلال المراجع

وجودة المراجعة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن لجان المراجعة تلعب دوراً حيوياً في التحقق من أن المراجع لا يؤدي الخدمات بخلاف المراجعة إلا إذا كان مؤهلاً لها وتناسبه ، وأن أدائه لتلك الخدمات لا يؤثر على استقلاله .

وقدم (Bedard & Others 2014 , PP. 1 – 21) دراسة بهدف تقييم تكاليف ومنافع المستثمر من المراجعة المشتركة في الاقتصاديات المختلفة للدول وأثرها على جودة المراجعة ، وقد خلصت الدراسة إلى تكاليف المراجعة المشتركة تزيد في فرنسا مقارنة بالاقتصاد الأوروبي ، وأن المراجعة المشتركة لن تزيد من جودة المراجعة .

واستهدفت دراسة (د. الهاشمي ، د. أحمد 2015 ، ص ص . 71 – 83) تحديد دور لجان المراجعة في الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية والقرارات التي تتعلق بالمراجع الخارجي ، ومدى حاجة البيئة الليبية في الوقت الحاضر للجان المراجعة لزيادة وتأكيد مصداقية القوائم والتقارير المالية لدى المستفيدين منها . وقد خلصت الدراسة إلى أهمية تشكيل لجنة المراجعة داخل الشركات المساهمة الخاصة وذلك لما تقوم به من دور رئيسي وفعال في زيادة احتمال إصدار تلك الشركات لقوائم مالية خالية من الأخطاء والغش ، وقد أوصت الدراسة الجهات والهيئات الرسمية قبل إصدارها لأي لوائح أو قوانين أن تلزم الشركات بتشكيل لجان المراجعة ، وأن تعطي للشركات درجة من المرونة أو الحرية في التطبيق .

واستهدفت دراسة (El Assy , 2015 , PP. 1 – 26) فحص وتحليل أثر المراجعة المشتركة على التحفظ في الإفصاح المحاسبي عن الأرباح ، وما إذا كانت العلاقة بين المراجعة المشتركة وذلك التحفظ تتأثر بما إذا كانت المراجعة المشتركة إلزامية أو اختيارية ، وكذلك ما إذا كانت تلك العلاقة تتأثر بحجم مكتب المراجعة ،

وذلك بالنسبة لعدد 32 شركة من الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية

وقد خلصت الدراسة إلى أن الشركات التي يتم مراجعة حساباتها من خلال مراجعة مشتركة أكثر تحفظاً من تلك التي يتم مراجعة حساباتها بواسطة مراجع فردي ، وليس هناك تأثير لحجم مكتب المراجعة أو إلزامية أو اختيارية المراجعة المشتركة على مستوى التحفظ .

أما دراسة (د. محمد مندور 2016 ، ص ص . 61 - 113) فاستهدفت تحديد أثر التطبيق الاختياري لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية وإدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية مقارنة بمدخل المراجعة الخارجية الفردية ، وقد خلصت الدراسة إلى وجد تأثير إيجابي معنوي لمدخل المراجعة المشتركة على إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية مقارنة بمدخل المراجعة الخارجية الفردية .

واستهدفت دراسة (Mintah & Schadewitz 2018 , PP. 1 - 26) فحص أثر لجان المراجعة على القيمة المالية للمؤسسات المالية في المملكة المتحدة ، وفحص أثر إنشاء لجنة المراجعة على قيمة المنشأة قبل وبعد الأزمة المالية العالمية ، وإجراء دراسة ميدانية على عينة تضم 63 مؤسسة مالية عن فترة تغطي 12 سنة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين وجود لجان المراجعة والقيمة المالية للمؤسسات المالية ، وأن هناك علاقة إيجابية بين وجود لجان المراجعة وقيمة المنشأة بعد الأزمة المالية العالمية ، وليس هناك أثر على قيمة المنشأة قبل تلك الأزمة .

وقدم (Azibi , 2018 , PP. 1 - 7) دراسة بهدف تحليل آثار المراجعة المشتركة مع كبر حجم مكتب المراجعة على رد فعل المستثمر وحجم الثقة التي

يمنحها في القوائم المالية التي تتم مراجعتها من خلال المراجعة المشتركة ، وقد خلصت إلى أن إجراء مراجعة مشتركة مع كبر حجمي مكثبي المراجعة يترتب عليه زيادة الثقة من جانب المستثمر في بيانات القوائم المالية .

أما دراسة (Okara & Others 2018 , P. 316 – 338) فاستهدفت تحليل فوائد وتكاليف المراجعة المشتركة ، واستطلاع رأي عينة من المحاسبين والمراجعين والأكاديميين في مجال المحاسبة حول العوامل التي تجعل الحكومة في نيجيريا تلزم الشركات بإجراء المراجعة المشتركة ، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة إلزام الشركات في نيجيريا بمراجعة قوائمها المالية من خلال المراجعة المشتركة وذلك لأهميتها في تدعيم استقلالية المراجع وتخفيض التركيز السوقي .

ويتضح من تحليل الدراسات السابقة أن هناك فجوة بحثية تمثل نقطة

البداية لهذا البحث والتي يعبر عنها بأوجه القصور التالية :

(1) لم تتناول تلك الدراسات العلاقة بين حجم المنشأة محل المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي لذلك يتم اشتقاق الفرض الأول التالي : " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة من حيث الربط بين حجم المنشأة محل المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي " .

(2) لم تتناول تلك الدراسات العلاقة بين مدى إلزامية القوانين المنظمة بإجراء مراجعة مشتركة ، وعدد الفروع التابعة للشركة الأم ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي لذلك يتم اشتقاق الفرض الثاني التالي : " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين

عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة من حيث الربط بين مدى إلزامية القوانين المنظمة بإجراء مراجعة مشتركة ، وعدد الفروع التابعة للشركة الأم ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي " .

(3) لم تتناول تلك الدراسات العلاقة بين حجم لجان المراجعة والخبرة المالية لأعضائها ، ومدى وجود فروع التابعة للمنشأة ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرارات لجان المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي لذلك يتم اشتقاق الفرض الثالث التالي : " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة من حيث الربط بين حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها ، ومدى وجود فروع التابعة للمنشأة ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي " .

(4) لم تتناول تلك الدراسات العلاقة بين أتعاب المراجعة ، وسمعة مكتب المراجعة ، وموثوقية تقرير المراجع ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي لذلك يتم اشتقاق الفرض الرابع التالي : " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة من حيث الربط بين أتعاب المراجعة ، وسمعة مكتب المراجعة ، وموثوقية تقرير المراجع ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي " .

(5) لم تتناول تلك الدراسات العلاقة بين نسبة وهيكل الملكية بالمنشأة ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة ،

وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرارات لجان المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي لذلك يتم اشتقاق الفرض الخامس التالي : " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة من حيث الربط بين نسبة وهيكل الملكية بالمنشأة ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي " .

(2) تحليل عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة

المشتركة وقرار لجنة المراجعة : يصنف الباحث عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة إلى مجموعتين : الأولى تتعلق بالمنشأة محل المراجعة ، والثانية تتعلق بمكتب المراجعة وذلك على النحو التالي : (Labo & Others 2013) , (Maria & Others 2014) , (Cave & Others 2015) , (The Institute of Company Secretaries of India , 2016 , PP. 355 – 356)

1 / 2 : مجموعة العوامل التي تتعلق بالمنشأة محل المراجعة : تتمثل تلك العوامل فيما يلي :

1 / 1 / 2 : حجم المنشأة محل المراجعة : فكلما كان حجم الشركة كبيراً وتعقدت عملياتها وتعددت أنشطتها كلما تطلب الأمر إجراء المراجعة المشتركة ، أما الشركات صغيرة الحجم فإن إجراء المراجعة المشتركة يكون عملية اختيارية وتلجأ إلى المراجعة الفردية .

ويربط البعض بين حجم مكتب المراجعة وحجم المنشأة محل المراجعة حيث أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم بما تتميز به من ارتفاع الكفاءة العلمية والمهنية للمراجع ومساعديه ولديها الإمكانيات والبرامج الجاهزة والتي تستطيع تطبيقها على عدد كبير

من عملاء المراجعة تميل إلى مراجعة المنشآت كبيرة الحجم . (Salehi & Mansory 2009 , P. 9) ، (Azibi , 2018 , P. 2)

2 / 1 / 2 : متطلبات القوانين واللوائح المنظمة لمهنة المراجعة : يتطلب القانون في الدنمارك من الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية أن يتم مراجعة حساباتها بواسطة اثنين من المراجعين المستقلين وبشكل مشترك من حيث المسؤولية عن أعمال المراجعة وعن المعلومات الواردة في تقرير المراجعة ، ولكن دون توضيح أسس تقسيم أعمال المراجعة بين مكنتي المراجعة القائمين بها ، وذلك دون تحديد 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 ، وابتداء من عام 1984 أصبحت المراجعة المشتركة إلزامية في فرنسا لكل الشركات التي تقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة . (Azibi , 2018 , P. 3) ، (Francis & Others , 2006 , P. 2) ، (Muraz & Ziesennib 2014)

وتشجع المفوضية الأوروبية إجراء المراجعة المشتركة بشكل تطوعي ، وأوصت بتغيير المراجعين في المراجعة المشتركة الإلزامية كل تسع سنوات بدلاً من ست سنوات . (Azibi , 2018 , P. 1) ، وقد تبنت بعض الدول النامية مثل جنوب أفريقيا 1990 ، والسودان 2006 إلزامية البنوك وشركات التأمين والشركات التي تعد قوائم مالية مجمعة بإجراء المراجعة المشتركة . (Okara & Others , 2018)

أما في بيئة المراجعة المصرية فإنه من استقراء الموقع الإلكتروني Google تحت عنوان الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وعنوان التقارير السنوية للشركات فإنه ليس هناك علاقة ثابتة بين هيكل ونسبة الملكية بالشركة واتجاه لجنة المراجعة نحو القيام بالمراجعة المشتركة أو المراجعة الفردية ، وليس هناك علاقة ثابتة بين جنسية الملكية بالشركة واتجاه لجنة المراجعة نحو القيام بالمراجعة المشتركة أو المراجعة الفردية .

كما أنه ليس هناك علاقة ثابتة بين عدد الشركات التابعة للشركة الأم واتجاه لجنة المراجعة نحو القيام بالمراجعة المشتركة أو المراجعة الفردية ، وليست هناك أيضاً علاقة ثابتة بين صافي أصول الشركة (رأس المال) أو القيمة السوقية للأسهم واتجاه لجنة المراجعة نحو القيام بالمراجعة المشتركة أو المراجعة الفردية ، وليست هناك إلزام من الناحية القانونية بإجراء مراجعة مشتركة أو فردية .

3 / 1 / 2 : حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها : تلعب لجنة المراجعة دوراً حيوياً في التحقق من أن المراجع لا يؤدي الخدمات بخلاف المراجعة إلا إذا كان مؤهلاً لها وتناسبه ، وأن أدائه لتلك الخدمات لا يؤثر على استقلاله . (Gwillam) (P. 8 , 2014 , & Others) ، كما تتحقق من أن وظائف المنشأة يتم أداؤها وفقاً لقواعد الحوكمة ومبادئ المحاسبة والمراجعة ، وأن هناك إدارة للمخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة . (National Audit Office , 2012 , P. 4) ، (Bik) (P. 339 , 2016 , & Others) ، وتدعم لجان المراجعة إطار حوكمة الشركات في مجال استقلال المراجع ، وإدارة الخطر ، وبيئة الرقابة الداخلية ، وتكامل التقارير المالية . (Cumbria , 2019 , P. 4)

وفي حالة كبر حجم لجنة المراجعة وزيادة الخبرة المالية لأعضائها فإنه ينبغي أن تقوم بدور فعال في المساومة عند تحديد أتعاب المراجعة ، والتعاقد مع مكنتبي

المراجعة ، وتقسيم العمل بينهما ، والإشراف على تنفيذ كل مكتب الجزء المخصص له .

2 / 1 / 4 : هيكل ونسبة الملكية بالشركة : ففي بيئة المراجعة المصرية فإنه من استقراء الموقع الإلكتروني Google تحت عنوان الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وعنوان التقارير السنوية للشركات ليس هناك علاقة ثابتة بين هيكل ونسبة الملكية بالشركة واتجاه لجنة المراجعة نحو القيام بالمراجعة المشتركة أو المراجعة الفردية .

فالشركة الحديثة للمواد العازلة (مودرن بيتومود) يمتلك فيها القطاع العام نسبة 50.57 % بينما يمتلك القطاع الخاص فيها نسبة 49.43 % ويتم فيها إجراء المراجعة المشتركة بواسطة كل من مكتب كامل مجدي صالح ، ومكتب محمد هاني الحسيني ، أما شركة السويس للإسمنت يمتلك فيها القطاع العام نسبة 86.9 % بينما يمتلك القطاع الخاص فيها نسبة 13.1 % يتم فيها أيضاً إجراء المراجعة المشتركة بواسطة كل من مكتب المتضامين للمحاسبة والمراجعة ، ومكتب أرنتس 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 .

2 / 1 / 5 : عدد الفروع التابعة للمنشأة : ففي بيئة المراجعة المصرية ليس هناك علاقة ثابتة بين عدد الشركات التابعة للشركة الأم واتجاه لجنة المراجعة نحو القيام بالمراجعة المشتركة أو المراجعة الفردية ، فشركة أسمنت بورتلاند طره المصرية لها 7 شركات تابعة ويتم فيها إجراء المراجعة المشتركة بواسطة كل من مكتب

المتضامنين للمحاسبة والمراجعة ، ومكتب أرنست ويونغ .
كذلك وفقاً للتقارير السنوية من عام 2010 حتي 2014 والمنشورة على الموقع يتم في شركة السويس للإسمنت والتي يتبعها 10 شركات إجراء المراجعة المشتركة بواسطة كل من مكتب نبيل مكرم اسطنبولي ، ومكتب عماد حافظ راغب ، ومكتب المتضامنون للمحاسبة والمراجعة ، أما شركة أوراسكوم للإنشاء والصناعة لها 28 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 .

2 / 2 : مجموعة العوامل التي تتعلق بمكتب المراجعة : تتمثل تلك العوامل فيما يلي : (Kilgore & Others , 2014 , P. 7)

2 / 2 / 1 : حجم مكتب المراجعة : تسعى مكاتب المراجعة الكبرى إلى المحافظة على سمعتها بين عملاء المراجعة ، ولديها برامج جاهزة للمراجعة يمكن تطبيقها على عدد كبير من عملاء المراجعة ، ويشير أحد الكتاب إلى أنه عند إجراء المراجعة المشتركة فإنه ينبغي أن يكون أحد المكاتب القائمين بها من المكاتب الأربعة كبيرة الحجم . (Azibi , 2018 , P. 2)

2 / 2 / 2 : الكفاءة المهنية لدى مراجع الحسابات ومساعديه : يقصد بالكفاءة المهنية للمراجع المعرفة الكافية والمتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والمجالات والظروف المختلفة ، ومدى توافر مدعومات الحكم المهني للمراجع لاتخاذ قرارات معينة خلال عملية المراجعة ، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي .

وتؤثر الكفاءة المهنية للمراجع على ثقة الأطراف التي تتعامل مع المنشأة محل المراجعة مثل المستثمرين ومانحي القروض ، وتساعد المراجعة المشتركة في

نقل الخبرة بين مكنتبي المراجعة القائمين بتنفيذها . (Labo & Others , 2012 , P. 3) ، (Jeffrey & Others 2013 , P. 599)

3 / 2 / 2 : موثوقية تقرير المراجعة فكلما كان التقرير موثقاً كلما دل ذلك على زيادة جودة وقيمة المراجعة ، ويفيد التوثيق في إمكانية الرجوع إليه في فترة لاحقة ويساعد ذلك في متابعة حدوث التعديلات التي يشير إليها تقرير المراجع . (Heb & Ulrike , 2012 , P. 10)

4 / 2 / 2 : سمعة مكتب المراجعة : تعتبر جودة المراجعة انعكاس لعوامل متعددة من بينها سمعة مكتب المراجعة والتي تعتبر أحد العوامل التي يتم وفقاً لها المفاضلة بين مكاتب المراجعة ، ويربط البعض بين سمعة مكتب المراجعة وانهايار الشركات الكبرى مثل شركة إنرون (Al – Khadah & Others 2013 , P. 211) ، (Grant , 2018 , P. 12)

5 / 2 / 2 : النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة : يعتبر هذا العامل أحد الدلائل على كبر حجم مكتب المراجعة والذي يعتبر أحد عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة ، وكلما كانت الشركة لها فروع في دول مختلفة ويتطلب الأمر ترجمة القوائم المالية وإعداد قوائم مالية مجمعة كلما كانت هناك ضرورة لإجراء المراجعة المشتركة بواسطة مكنتبين للمراجعة أحدهما على الأقل من مكاتب المراجعة الكبرى .

2

6 / 2 / 6 : أتعاب المراجعة : تشكل الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة من العميل مخاطر تهدد استقلاليتته وبالتالي استقلالية أعضاء فريق المراجعين بالمكتب ، وتتعدد العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة مثل حجم مكتب المراجعة ، ومدى تعقيد الوحدة محل المراجعة ، وحجم المنشأة محل المراجعة . (Greater , 2009 , P. 13)

/ 2 / 2

7 : الخدمات بخلاف المراجعة : تمثل الخدمات بخلاف المراجعة خدمات مهنية استشارية يقدمها مكتب المراجعة لعملائه ، وتعبّر عن النصائح والاستشارات والإرشادات والمعاونة الفنية التي يمكن أن يقدمها المراجع باعتباره مهني حر وصاحب خبرة تلبية للحاجات الحالية والمتجددة لأفراد المجتمع ، وتؤدي تلك الخدمات إلى تقليل ثقة وتوقعات المستثمرين في استقلال المراجع لذلك يتطلب تقرير Accounting Series Release ASR No. 250 SEC 1978 ضرورة الإفصاح عن ماهية وطبيعة الخدمات بخلاف المراجعة ، والأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي مقابل أداء تلك الخدمات . (Pott & , (Koh , Kevin & Others 2013 , P. 2) , Others 2009 , P. 212) (Chamber & Others , 2019 , P. 13)

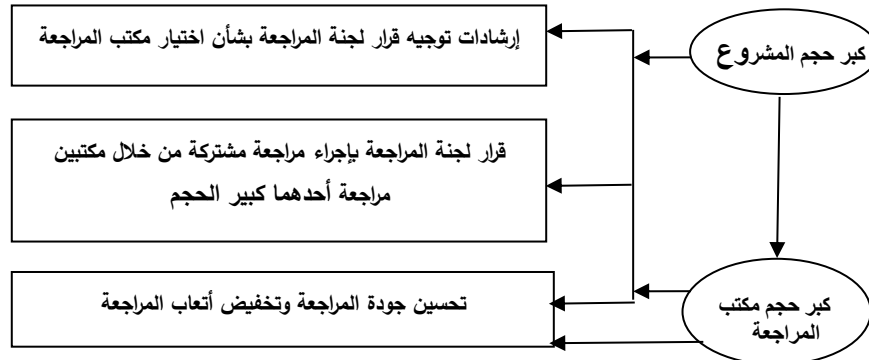
(3) نموذج مقترح لقياس آثار عوامل المفاضلة بين المراجعة

الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة : يقترح الباحث نموذجاً يتضمن حالات معينة ، وتعبّر كل حالة عن خاصية أو خصائص معينة لعامل أو أكثر من عوامل المفاضلة ، وتقتضئ كل حالة أنه يتم الربط بين عاملين أو أكثر ، وتحدد آثار ذلك الربط على ترشيح قرار لجنة المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع ، وتحديد أتعابه ، وطول الفترة التي يتم خلالها تدوير المراجعين ، وكذلك تحديد الإرشاد التوجيهي لتوجيه العلاقة نحو ترشيح قرارات لجنة المراجعة وذلك على النحو التالي :

1 / 3 : الحالة الأولى : وتقوم على الربط بين حجم المنشأة محل المراجعة (متغير مستقل) وحجم مكتب المراجعة (متغير مستقل) ، وتتمثل خصائص تلك الحالة في كبر حجم المنشأة ممثلاً في زيادة حجم الأصول وكبر حجم مكتب المراجعة ، فكبر حجم المنشأة تجعل لجنة المراجعة تميل نحو اتخاذ القرار بإجراء المراجعة المشتركة

(القرار يمثل متغير تابع) من خلال مكتبين للمراجعة أحدهما على الأقل كبير الحجم .

وتتميز مكاتب المراجعة كبيرة الحجم بارتفاع الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ؛ وبالتالي تحسين جودة المراجعة ، ووجود برامج مراجعة جاهزة يمكن تطبيقها على عدد كبير من عملاء المراجعة مما يترتب عليه تخفيض نصيب عميل المراجعة من التكاليف الثابتة ؛ وبالتالي تكون تلك المكاتب لديها استعداد لقبول عملية المراجعة بأتعاب أقل ، ويوضح الباحث علاقة تفاعل المتغيرين المستقلين في الشكل رقم (1) .



شكل (1) : كبير حجم المشروع وكبير حجم مكتب المراجعة وقرار لجنة المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع . المصدر : من إعداد الباحث .

يتضح من الشكل رقم (1) ما يلي :

- (1) تتمثل خصائص الحالة في كبير حجم المشروع ممثلاً في زيادة حجم أصوله وزيادة حجم معاملاته ، وكبير حجم مكتب المراجعة والذي يتميز بارتفاع الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه وزيادة حجم إيراداته ، وتمثل كل خاصية متغير مستقل .
- (2) يعتبر قرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة مشتركة من خلال مكاتب مراجعة أحدهما كبير الحجم لكبير حجم المنشأة كمتغير تابع يتأثر بكل من حجم المنشأة محل

المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة .

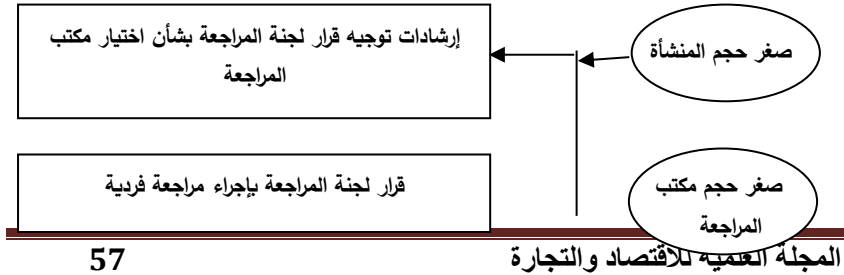
(3) تتمثل إرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة فيما يلي :
أ- ضرورة مراعاة لجنة المراجعة مدى اشتراك مكتب المراجعة كبير الحجم في النواحي المالية العامة مثل الاشتراك في إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة ، وصنع قرارات البنك المركزي .

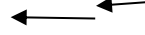
ب- ضرورة مراعاة لجنة المراجعة خبرة مكتب المراجعة بصناعة العميل ، ويمكن تلخيص الحالة الأولى في الجدول رقم (1) .

متطلبات الحالة	خصائص الحالة	قرار لجنة المراجعة	الإرشادات التوجيهية
الربط بين حجم المنشأة محل المراجعة وحجم مكتب المراجعة .	كبر حجم المشروع ، وكبير حجم مكتب المراجعة .	إجراء مراجعة مشتركة من خلال مكنتي مراجعة أحدهما كبير الحجم .	مراعاة لجنة المراجعة لمدى شتراك مكتب المراجعة كبير الحجم في النواحي المالية العامة ، وخبرة مكتب المراجعة بصناعة العميل ، التفاوض بخصوص أتعاب المراجعة .

جدول (1) : ملخص الحالة الأولى . المصدر : من إعداد الباحث .

3 / 2 : الحالة الثانية : ويقوم على الربط بين حجم المنشأة محل المراجعة (متغير مستقل) وحجم مكتب المراجعة (متغير مستقل) ، ولكن تتمثل خصائص تلك الحالة في صغر حجم المنشأة وصغر حجم مكتب المراجعة ، وفي هذه الحالة تميل لجنة المراجعة نحو اتخاذ القرار بإجراء المراجعة الفردية (القرار يمثل متغير تابع) ، ويوضح الباحث علاقة تفاعل المتغيرين المستقلين في الشكل رقم (2) .





شكل (2) : كبير حجم المشروع وكبير حجم مكتب المراجعة وقرار لجنة المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع . المصدر : من إعداد الباحث .

يتضح من الشكل رقم (2) ما يلي :

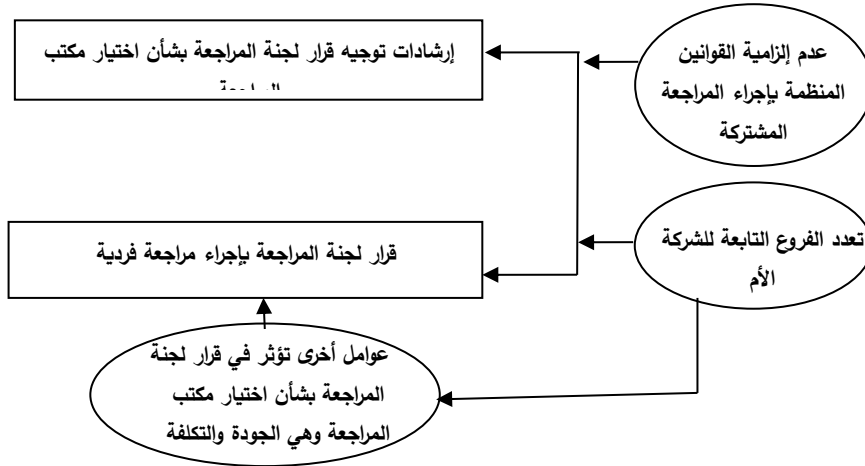
- (1) تتمثل خصائص الحالة في صغر حجم المنشأة ، وصغر حجم مكتب المراجعة ، وتمثل كل خاصية متغير مستقل .
- (2) يعتبر قرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة فردية كمتغير تابع يتأثر بكل من حجم المنشأة محل المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة ، وإرشادات توجيه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة .
- (3) يتمثل إرشاد توجيه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة في ضرورة مراعاة لجنة المراجعة سمعة مكتب المراجعة صغير الحجم الذي يتم اختياره ، وقواعد رقابة الجودة المطبقة لديه كذلك ضرورة مراعاة آثار أتعاب المراجعة التي يتقاضاها المكتب على استقلال المراجع ومساعدته ، ويمكن تلخيص الحالة الثانية في الجدول رقم (2) .

متطلبات الحالة	خصائص الحالة	قرار لجنة المراجعة	الإرشادات التوجيهية
الربط بين حجم المنشأة محل المراجعة وحجم مكتب المراجعة .	صغر حجم المنشأة ، وصغر حجم مكتب المراجعة .	إجراء مراجعة فردية من خلال مكتب مراجعة صغير الحجم .	اختيار مكتب المراجعة في ضوء سمعة المكتب ، وقواعد رقابة الجودة المطبقة لديه ، مراعاة آثار أتعاب المراجعة التي يتقاضاها المكتب على استقلال المراجع ومساعدته .

جدول (2) : ملخص الحالة الثانية . المصدر : من إعداد الباحث .

3 / 3 : الحالة الثالثة : وتقوم على الربط بين متطلبات القوانين واللوائح المنظمة لمهنة المراجعة من المنشأة (متغير مستقل) وعدد الفروع التابعة للمنشأة (متغير

مستقل) ، وتتمثل خصائص تلك الحالة في أن القوانين المنظمة تجعل المراجعة المشتركة اختيارية ، كما أنه من خصائص تلك الحالة تعدد الفروع التابعة للشركة الأم ، وفي هذه الحالة تفاضل لجنة المراجعة بين نوعي المراجعة في ضوء الجودة والتكلفة والاستقلال وإن كانت تميل نحو اتخاذ القرار بإجراء المراجعة المشتركة نظراً لتعدد الفروع التابعة للمنشأة (القرار يمثل متغير تابع) ، ويوضح الباحث علاقة تفاعل المتغيرين المستقلين في الشكل رقم (3) .



شكل (3) : عدم إلزامية القوانين المنظمة وتعدد الفروع التابعة للمنشأة وقرار لجنة المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع . المصدر : من إعداد الباحث .

يتضح من الشكل رقم (3) ما يلي :

- (1) تتمثل خصائص الحالة في عدم إلزامية القوانين المنظمة بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة ، وتمثل كل خاصية متغير مستقل .
- (2) تفاضل لجنة المراجعة بين القيام بمراجعة فردية أو مشتركة في ضوء عوامل أخرى وهي الجودة والتكلفة والاستقلال وإن كانت تميل نحو إجراء مراجعة مشتركة لتعدد الفروع التابعة للمنشأة ويعتبر القرار متغير تابع يتأثر بكل من بالإلزامية أو عدم

إلزامية القوانين المنظمة بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للشركة الأم ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة ، والعوامل الأخرى وهي الجودة والتكلفة والاستقلال .

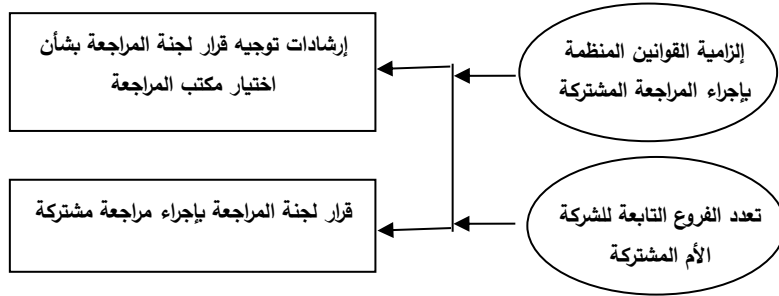
(3) يتمثل إرشاد توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة في ضرورة مراعاة لجنة المراجعة اتخاذ القرار بإجراء مراجعة مشتركة من خلال مكنتين للمراجعة يتم تقسيم العمل بينهما مع مراعاة إشراف لجنة المراجعة على إتمام كل مكتب للعمل المخصص له .

ويشير الباحث إلى تقسيم العمل بين مكنتي المراجعة لا يعني تخصيص فرع أو أكثر لكل مكتب بل يجب أن يراجع كل مكتب جزء من أعمال المراجعة للفرع الواحد ، ويمكن تلخيص الحالة الثالثة في الجدول رقم (3) .

متطلبات الحالة	خصائص الحالة	قرار لجنة المراجعة	الإرشادات التوجيهية
الربط بين متطلبات القوانين واللوائح المنظمة لمهنة المراجعة من المنشأة وعدد الفروع التابعة للمنشأة .	عدم إلزامية القوانين المنظمة بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة .	المفاضلة بين القيام بمراجعة فردية أو مشتركة في ضوء الجودة والتكلفة والاستقلال وإن كانت تميل نحو إجراء مراجعة مشتركة .	إجراء مراجعة مشتركة من خلال مكنتين للمراجعة تقسيم العمل بينهما مع مراعاة إشراف لجنة المراجعة على إتمام كل مكتب للعمل المخصص له .

جدول (3) : ملخص الحالة الثالثة . المصدر : من إعداد الباحث .

3 / 4 : الحالة الرابعة : وتقوم على الربط بين متطلبات القوانين واللوائح المنظمة لمهنة المراجعة من المنشأة (متغير مستقل) وعدد الفروع التابعة للمنشأة (متغير مستقل) ، وتتمثل خصائص تلك الحالة في أن القوانين المنظمة تجعل المراجعة المشتركة إلزامية ، كما أنه من خصائص تلك الحالة تعدد الفروع التابعة للشركة الأم ، وفي هذه الحالة تأخذ لجنة المراجعة القرار بإجراء المراجعة المشتركة (القرار يمثل متغير تابع) ، ويوضح الباحث علاقة تفاعل المتغيرين المستقلين في الشكل رقم (4) .



شكل (4) : إلزامية القوانين المنظمة وتعدد الفروع التابعة للمنشأة وقرار لجنة المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع . المصدر : من إعداد الباحث .

يتضح من الشكل رقم (4) ما يلي :

- (1) تتمثل خصائص الحالة في إلزامية القوانين المنظمة بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للشركة الأم ، وتمثل كل خاصية متغير مستقل .
- (2) تأخذ لجان المراجعة قرارها بإجراء مراجعة مشتركة لإلزامية القوانين بذلك ولتعدد الفروع التابعة للمنشأة ، ويعتبر القرار متغيراً تابعاً يتأثر بكل من بإلزامية القوانين المنظمة بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة ، وإرشادات توجيه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة .
- (3) يتمثل إرشاد توجيه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة في ضرورة مراعاة لجان المراجعة اتخاذ القرار بإجراء مراجعة مشتركة من خلال مكاتب للمراجعة يتم تقسيم العمل بينهما مع مراعاة إشراف لجنة المراجعة على إتمام كل مكتب للعمل المخصص له ، كذلك ضرورة مراعاة أن يتم تعيين المراجع كل فترة متوسطة (ثلاث

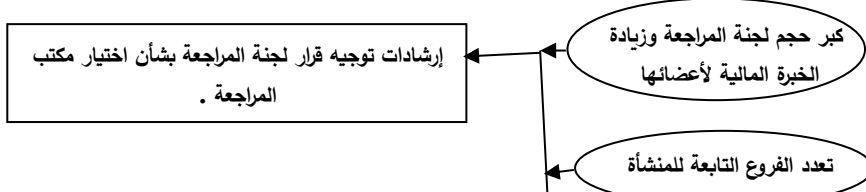
سنوات) وذلك لتوفير تكاليف التعاقد كل سنة وتجنب تكوين المراجع علاقات مع الإدارة عند طول فترة التعاقد .

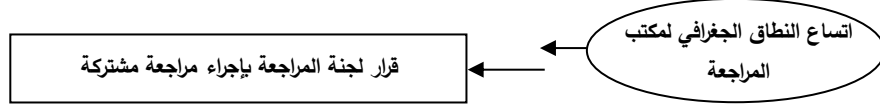
ويمكن تلخيص الحالة الرابعة في الجدول رقم (4) .

متطلبات الحالة	خصائص الحالة	قرار لجنة المراجعة	الإرشادات التوجيهية
الربط بين متطلبات القوانين واللوائح المنظمة لمهنة المراجعة من المنشأة وعدد الفروع التابعة للشركة .	إلزامية القوانين المنظمة بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة .	إجراء مراجعة مشتركة .	إجراء مراجعة مشتركة من خلال مكتبين للمراجعة يتم تقسيم العمل بينهما مع مراعاة إشراف لجنة المراجعة على إتمام كل مكتب للعمل المخصص له .

جدول (4) : ملخص الحالة الرابعة . المصدر : من إعداد الباحث .

3 / 5 : الحالة الخامسة : وتقوم على الربط بين حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها (متغير مستقل) وعدد الفروع التابعة للمنشأة (متغير مستقل) ، والنطاق الجغرافي لمكتب المراجعة (متغير مستقل) ، وتتمثل خصائص تلك الحالة في كبر حجم لجنة المراجعة وزيادة الخبرة المالية لأعضائها ، كما أنه من خصائص تلك الحالة تعدد الفروع التابعة للمنشأة ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة ، وفي هذه الحالة تأخذ لجنة المراجعة قرارها في ضوء زيادة الخبرة المالية لأعضائها القرار بإجراء المراجعة المشتركة (القرار يمثل متغير تابع) ، ويوضح الباحث علاقة تفاعل المتغيرات الثلاثة المستقلة وأثرها على المتغير التابع في الشكل رقم (5) .





شكل (5) : كبر حجم لجنة المراجعة وتعدد الفروع التابعة للمنشأة واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة وقرار لجنة المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع . المصدر : من إعداد الباحث .

يتضح من الشكل رقم (5) ما يلي :

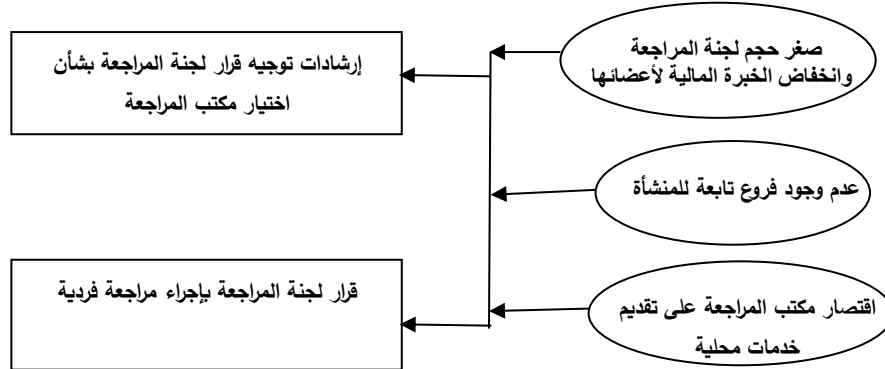
- (1) تتمثل خصائص الحالة في كبر حجم لجنة المراجعة وزيادة الخبرة المالية لأعضائها ، وتعدد الفروع التابعة للشركة الأم ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة ، وتمثل كل خاصية متغير مستقل .
- (2) تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة مشتركة بناء على الخبرة المالية لأعضائها ، ويعتبر القرار متغيراً تابعاً يتأثر بالمتغيرات الثلاثة المستقلة وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة .
- (3) يتمثل إرشاد توجيه قرار لجان المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة في أنه بناء على زيادة الخبرة المالية لأعضاء لجان المراجعة فإنه ينبغي اختيار مكنتي المراجعة بناء على معايير معينة يحددها أعضاؤها بما يترتب عليه زيادة المنفعة الكلية لمستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجع .
- (4) نظراً لثقل لجنة المراجعة في مقابل أعضاء مجلس الإدارة بالمنشأة لكبر حجمها وزيادة الخبرة المالية لأعضائها فإنه ينبغي أن تقوم بدور فعال في المساومة عند تحديد أتعاب المراجعة ، والتعاقد مع مكنتي المراجعة ، وتقسيم العمل بينهما .
- (5) نظراً لاتساع النطاق الجغرافي لأحد مكنتي المراجعة فإنه ينبغي أن يتولى هذا المكتب مراجعة الفرع أو الفروع الأجنبية ، على أن يقوم المكتب الآخر بمراجعة الفرع أو الفروع المحلية وليس هناك ما يمنع أن يتم إجراء المراجعة المشتركة بواسطة أكثر من مكنتين للمراجعة .

ويمكن تلخيص الحالة الخامسة في الجدول رقم (5) .

متطلبات الحالة	خصائص الحالة	قرار لجنة المراجعة	الإرشادات التوجيهية
الربط بين حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها وعدد الفروع التابعة للمنشأة .	كبر حجم لجنة المراجعة وزيادة الخبرة المالية لأعضائها .	إجراء مراجعة مشتركة بناء على الخبرة المالية لأعضاء لجان المراجعة .	ينبغي أن تقوم لجنة المراجعة بدور فعال في المساومة عند تحديد أتعاب المراجعة ، والتعاقد مع مكنتي المراجعة ، وتقسيم العمل بينهما ، والإشراف على تنفيذ كل مكنتب الجزء المخصص له .

جدول (5) : ملخص الحالة الخامسة . المصدر : من إعداد الباحث .

3 / 6 : الحالة السادسة : وتقوم على الربط بين حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها (متغير مستقل) ، وعدد الفروع التابعة للمنشأة (متغير مستقل) ، والنطاق الجغرافي لمكنتب المراجعة (متغير مستقل) ، وتتمثل خصائص تلك الحالة في صغر حجم لجنة المراجعة وانخفاض الخبرة المالية لأعضائها ، كما أنه من خصائص تلك الحالة عدم وجود فروع تابعة للمنشأة ، ويقتصر مكنتب المراجعة على تقديم الخدمات المحلية ، وفي هذه الحالة تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة فردية (القرار يمثل متغيراً تابعاً) ، ويوضح الباحث علاقة تفاعل المتغيرات الثلاثة المستقلة وأثرها على المتغير التابع في الشكل رقم (6) .



شكل (6) : صغر حجم لجنة المراجعة وتعدد الفروع التابعة للمنشأة واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة وقرار لجنة المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع . المصدر : من إعداد الباحث .

يتضح من الشكل رقم (6) ما يلي :

- (1) تتمثل خصائص الحالة في صغر حجم لجان المراجعة وانخفاض الخبرة المالية لأعضائها ، وعدم وجود فروع تابعة للمنشأة ، واقتصار مكتب المراجعة على تقديم خدمات محلية ، وتمثل كل خاصية متغير مستقل .
- (2) تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة فردية ، ويعتبر القرار متغيراً تابعاً يتأثر بالمتغيرات الثلاثة المستقلة وإرشادات توجيه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة .
- (3) يتمثل إرشاد توجيه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة في اختيار المكتب بناء على معايير أو مقومات معينة .

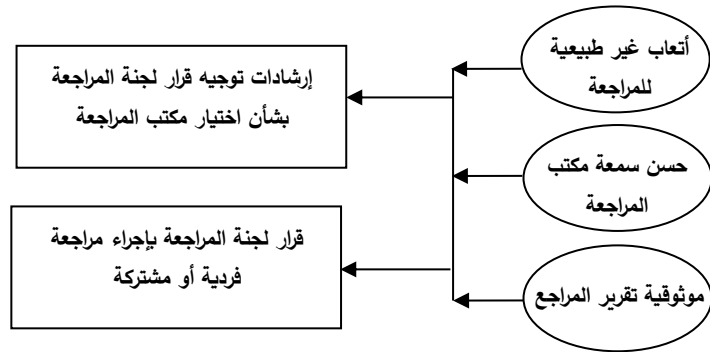
ويمكن تلخيص الحالة السابقة في الجدول رقم (6) .

متطلبات الحالة	خصائص الحالة	قرار لجنة المراجعة	الإرشادات التوجيهية
الربط بين حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها وعدد الفروع التابعة للمنشأة .	صغر حجم لجنة المراجعة وانخفاض الخبرة المالية لأعضائها ، وعدم وجود فروع تابعة .	إجراء مراجعة فردية .	ينبغي اختيار مكتب المراجعة بناء على معايير أو مقومات معينة .

جدول (6) : ملخص الحالة السادسة . المصدر : من إعداد الباحث .

7 / 3 : الحالة السابعة : وتقوم على الربط بين أتعاب المراجعة وسمعة مكتب

المراجعة ، وموثوقية تقرير المراجع كمتغيرات مستقلة ، ويتمثل خصائص تلك الحالة في الأتعاب غير العادية للمراجعة ، كما أنه من خصائص تلك الحالة وحسن سمعة مكتب المراجعة سواء بين أعضاء المهنة أو بين عملاء المراجعة ، وموثوقية تقرير المراجع ، وفي هذه الحالة تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة فردية أو مراجعة مشتركة بناء على عوامل أخرى مثل حجم المنشأة محل المراجعة ، ومدى وجود فروع تابعة لها (القرار يمثل متغيراً تابعاً) ، ويوضح الباحث علاقة تفاعل المتغيرات الثلاثة المستقلة وأثرها على المتغير التابع في الشكل رقم (7) .



شكل (7) : الأتعاب غير الطبيعية للمراجعة ، وحسن سمعة مكتب المراجعة ، وموثوقية تقرير المراجع ، وقرار لجنة المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع . المصدر : من إعداد الباحث .

يتضح من الشكل رقم (7) ما يلي :

(1) تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة بناء على عوامل أخرى مثل حجم المنشأة محل المراجعة ، ويعتبر القرار متغيراً تابعاً يتأثر بالمتغيرات الثلاثة المستقلة وإرشادات توجيه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة .

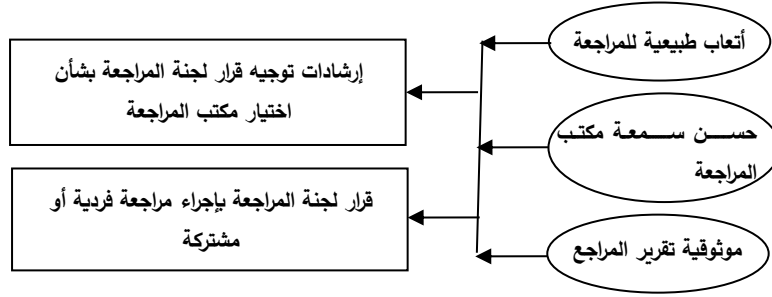
(2) تناضل لجان المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة في اختيار المكتب بناء على السمعة والأنتعاب وموثوقية تقرير المراجع ، فإذا كان المكتب حسن السمعة وذا تقرير مراجعة موثق فإنه يجب على لجان المراجعة التفاوض مع مكتب المراجعة لتخفيض الأنتعاب غير العادية .

ويمكن تلخيص الحالة السابعة في الجدول رقم (7) .

متطلبات الحالة	خصائص الحالة	قرار لجنة المراجعة	الإرشادات التوجيهية
الربط بين أتعاب المراجعة ، وسمعة مكتب المراجعة ، وموثوقية تقرير المراجع .	الأتعاب غير العادية للمراجعة ، وحسن سمعة المكتب ، وموثوقية تقريره .	إجراء مراجعة فردية أو مشتركة بناء على عوامل أخرى مثل حجم المنشأة محل المراجعة .	إذا كان المكتب حسن السمعة وذا تقرير مراجعة موثق فإنه يجب على لجنة المراجعة التفاوض مع مكتب المراجعة لتخفيض الأتعاب غير العادية .

جدول (7) : ملخص الحالة السابعة . المصدر : من إعداد الباحث .

8 / 3 : الحالة الثامنة : وتقوم على الربط بين أتعاب المراجعة (متغير مستقل) وسمعة مكتب المراجعة (متغير مستقل) ، وموثوقية تقرير المراجع (متغير مستقل) ، وتتمثل خصائص تلك الحالة في الأتعاب العادية للمراجعة ، كما أنه من خصائص تلك الحالة وحسن سمعة مكتب المراجعة سواء بين أعضاء المهنة أو بين عملاء المراجعة ، وموثوقية تقرير المراجع ، وفي هذه الحالة تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة فردية أو مراجعة مشتركة بناء على عوامل أخرى مثل حجم المنشأة محل المراجعة ، ومدى وجود فروع تابعة لها (القرار يمثل متغير تابع) ، ويوضح الباحث علاقة تفاعل المتغيرات الثلاثة المستقلة وأثرها على المتغير التابع في الشكل رقم (8) .



شكل (8) : الأتباع الطبيعية للمراجعة ، وحسن سمعة مكتب المراجعة ، وموثوقية تقرير المراجع ، وقرار لجنة المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع . المصدر : من إعداد الباحث .

يتضح من الشكل رقم (8) ما يلي :

(1) تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة بناء على عوامل أخرى مثل حجم المنشأة محل المراجعة ، ويعتبر القرار متغيراً تابعاً يتأثر بالمتغيرات الثلاثة المستقلة وإرشادات توجيه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة .
(2) تفاضل لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة في اختيار المكتب بناء على السمعة والأتباع وموثوقية تقرير المراجع ، فإذا كان المكتب حسن السمعة وذا تقرير مراجعة موثق مع أتباع مراجعة عادية فإنه يتم التعاقد مع مكتب أو مكنتبي المراجعة للقيام بمراجعة فردية أو مشتركة ، ويمكن تلخيص الحالة الثامنة في الجدول رقم (8) .

متطلبات الحالة	خصائص الحالة	قرار لجنة المراجعة	الإرشادات التوجيهية
الربط بين أتباع المراجعة ، وسمعة مكتب المراجعة ، وموثوقية تقرير المراجع .	الأتباع لعادية للمراجعة ، وحسن سمعة المكتب ، وموثوقية تقريره .	إجراء مراجعة فردية أو مشتركة بناء على عوامل أخرى مثل حجم المنشأة محل المراجعة .	إذا كان المكتب حسن السمعة وذا تقرير مراجعة موثق مع أتباع مراجعة عادية فإنه يتم التعاقد مع مكتب أو مكنتبي المراجعة للقيام بمراجعة فردية أو مشتركة .

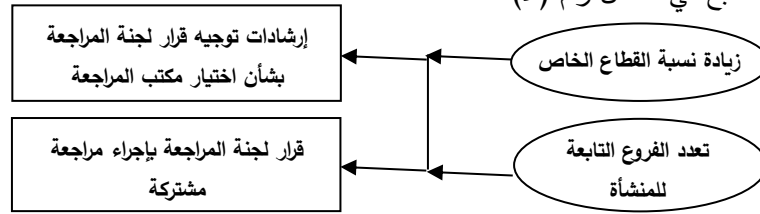
جدول (8) : ملخص الحالة الثامنة . المصدر : من إعداد الباحث .

3 / 9 : الحالة التاسعة : وتقوم على الربط بين هيكل

ونسبة الملكية بالمنشأة (متغير مستقل) وعدد الفروع التابعة للمنشأة (متغير مستقل) ، وتتمثل خصائص تلك الحالة في زيادة نسبة ملكية القطاع الخاص ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة ، وفي هذه الحالة تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة مشتركة نظراً لزيادة نسبة القطاع الخاص وتعدد الفروع (القرار يمثل متغير تابع) ،

ويوضح الباحث علاقة تفاعل المتغيرات الثلاثة المستقلة وأثرها على المتغير

التابع في الشكل رقم (9) .



شكل (9) : زيادة نسبة القطاع الخاص ، وتعدد الفروع ، وقرار لجنة المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع . المصدر : من إعداد الباحث .

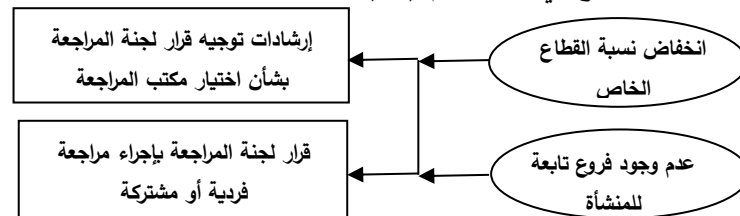
يتضح من الشكل رقم (9) ما يلي :

- (1) تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة مشتركة لزيادة نسبة ملكية القطاع الخاص وتعدد الفروع التابعة للمنشأة ، ويعتبر القرار متغيراً تابعاً يتأثر بالمتغيرين المستقلين وإرشادات توجيه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة .
- (2) يتمثل الإرشاد التوجيهي في ضرورة اشراف لجنة المراجعة على قيام مكثبي المراجعة بعملية المراجعة المشتركة حتى يتم استلام التقرير المشترك الموقع عليه من المكثبين ، ويمكن تلخيص الحالة السابقة في الجدول رقم (9) .

متطلبات الحالة	خصائص الحالة	قرار لجنة المراجعة	الإرشادات التوجيهية
الربط بين نسبة وهيكل الملكية ، ومدى تعدد الفروع التابعة للمنشأة .	زيادة نسبة ملكية القطاع الخاص ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة .	إجراء مراجعة مشتركة .	ضرورة اشراف لجنة المراجعة على قيام مكنتبي المراجعة بعملية المراجعة المشتركة حتى يتم استلام التقرير المشترك الموقع عليه من المكنتبين .

جدول (9) : ملخص الحالة التاسعة . المصدر : من إعداد الباحث .

3 / 10 : الحالة العاشرة : وتقوم على الربط بين هيكل ونسبة الملكية بالمنشأة (متغير مستقل) وعدد الفروع التابعة للمنشأة (متغير مستقل) ، وتتمثل خصائص تلك الحالة في انخفاض نسبة ملكية القطاع الخاص ، وعدم وجود فروع تابعة للمنشأة ، وفي هذه الحالة تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة بناء على عوامل أخرى مثل حجم المنشأة والخبرة المالية لأعضاء لجان المراجعة (القرار يمثل متغير تابع) ، ويوضح الباحث علاقة تفاعل المتغيرات الثلاثة المستقلة وأثرها على المتغير التابع في الشكل رقم (10) .



شكل (10) : انخفاض نسبة القطاع الخاص ، وعدم وجود فروع تابعة ، وقرار لجنة المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع . المصدر : من إعداد الباحث .

يتضح من الشكل رقم (10) ما يلي :

(1) تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة ، ويعتبر القرار متغيراً تابعاً يتأثر بالمتغيرين المستقلين وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة .

(2) يتمثل الإرشاد التوجيهي في اتخاذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة بناء على عوامل أخرى مثل حجم المنشأة والخبرة المالية لأعضاء لجان المراجعة ، ويمكن تلخيص الحالة السابقة في الجدول رقم (10) .

متطلبات الحالة	خصائص الحالة	قرار لجنة المراجعة	الإرشادات التوجيهية
الربط بين نسبة وهيكل الملكية ، ومدى تعدد الفروع التابعة للمنشأة .	انخفاض نسبة ملكية القطاع الخاص ، وعدم وجود فروع تابعة للمنشأة .	إجراء مراجعة فردية أو مشتركة .	اتخاذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة بناء على عوامل أخرى مثل حجم المنشأة والخبرة المالية لأعضاء لجان المراجعة .

جدول (10) : ملخص الحالة العاشرة . المصدر : من إعداد الباحث .

(4) دراسة اختبارية : يجري الباحث دراسة اختبارية تتضمن دراسة ميدانية ودراسة

تطبيقية يتم تناول محاور كل منها على النحو التالي :

4 / 1 دراسة ميدانية : يجري الباحث دراسة ميدانية يتم تناول محاورها على النحو التالي :

4 / 1 / 1 : أهداف الدراسة : يتم إجراء الدراسة الميدانية للوقوف على ما يلي :

(1) اختبار التحقق الإحصائي لفروض تلك الدراسة .

(2) الوقوف على إدراك مفردات العينة لآثار الترابط بين عوامل المفاضلة بين

المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار المراجع

الخارجي وتحديد أتعابه وطول الفترة التي يتم فيها تدوير المراجعين ، والإرشادات اللازمة لترشيد تلك القرارات .

4 / 1 / 2 : مجتمع وعينة الدراسة : يشمل مجتمع الدراسة في مكاتب المراجعة الخارجية ، وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات ، وأعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة ، وقد تم اختيار عينة عشوائية تتضمن عدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة ، وعدد 40 من المراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات ، وعدد 40 من أعضاء هيئة التدريس ، وقد قام الباحث باختيار مكاتب المراجعة من الموقع الإلكتروني " أسماء وعناوين مكاتب المراجعة " ، وتم إرسال قائمة الاستقصاء لبعضهم بالبريد والبعض الآخر من خلال المقابلات الشخصية ، وبلغ عدد القوائم المستوفاة 96 قائمة والتي استخدمت في التحليل الإحصائي كما في الجدول رقم (11) .

النسبة	عدد القوائم المستوفاة	عدد القوائم الموزعة	مكونات مجتمع الدراسة
67.6 %	27	40	مكاتب المراجعة الخارجية .
85 %	34	40	أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات .
87.5 %	35	40	أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة .
80 %	96	120	إجمالي .

جدول (11) : مكونات مجتمع الدراسة الميدانية . المصدر : من إعداد الباحث .

وبلغ عدد القوائم المستوفاة 96 قائمة بنسبة 80 % وهي نسبة يمكن الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي الخاص بها ، وترجع أسباب اختيار الباحث لتلك المفردات إلى المقومات والأسس التالية :

(1) تتضمن العينة عدد 40 من مكاتب المراجعة المتوسطة والصغرى دون أن تقتصر على مكاتب المراجعة الكبرى ، وعدد 40 مفردة من مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات ، وعدد 40 من أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة حتى تكون العينة ممثلة .

(2) التخصص في صناعة العميل : يتم في عدد من مكاتب المحاسبة المختارة تقسيم الموظفين بالمكتب إلى موظفين لقطاع البنوك والشركات المالية ، وموظفين لقطاع السياحة والملاحة والطيران ، وموظفين لقطاع العقارات ، وموظفين للقطاع الصناعي .

(3) تتضمن العينة عدد 40 مفردة من أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة وذلك للوقوف على الرأي الأكاديمي كمرشد في الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي .

(4) تتضمن العينة عدد 40 مفردة من مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات وذلك لسهولة تجميع البيانات منها .

(5) تتضمن العينة مكاتب مراجعة من المشتركين في لجنة تعديل قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وأسس التقييم المعتمدة من مجلس إدارة البنك المركزي المصري وذلك من خلال عدة اجتماعات خلال الفترة من يوليو 2006 حتى نوفمبر 2006 ، وقد انتهت هذه اللجنة إلى القواعد التي اعتمدها مجلس إدارة البنك المركزي المصري بتاريخ 16 / 12 / 2008 وألزم البنوك باتباعها وقد ضمت هذه اللجنة ممثلي البنك المركزي المصري ، وممثلي الجهاز المركزي للمحاسبات ، ومندوبين من مكاتب المراجعة مثل مكتب حازم حسن ، ومكتب مصطفى شوقي مزار ، ومكتب الدكتور عبد العزيز حجازي . (pdf البنوك وحازم حسن / D.,/ file)

(6) قيد تلك المكاتب بسوق المال ، كما أن بعضها مقيد بالتأمين مثل مكتب حازم حسن ، ومكتب مصطفى شوقي ، كما أن بعضها مقيد بالتمويل العقاري مثل مكتب حازم حسن ، ومكتب عماد حافظ راغب ، وبعض مكاتب العينة مقيدة بسوق المال مثل مكتب هدى مصطفى شوقي .

4 / 1 / 3 : وسائل تجميع بيانات الدراسة الميدانية : يستخدم الباحث قائمة الاستقصاء⁽¹⁾ لتجميع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية ، ويتم استيفاء بياناتها من المستقضي منهم من خلال المراسلة بالبريد العادي ومن خلال المقابلات الشخصية .

4 / 1 / 4 : فروض الدراسة الميدانية واختبار التحقق الإحصائي لتلك الفروض : يتم إجراء الدراسة الميدانية لاختبار التحقق الإحصائي لفروضها كما في الجدول رقم (12) .

رقم العبارة	قيمة ت المحسوبة	قيمة sig.	رقم العبارة	قيمة ت المحسوبة	قيمة sig.
(1)	39.746	0.000	(13)	56.607	0.000
(2)	49.147	0.000	(14)	41.824	0.000
(3)	37.913	0.000	(15)	55.946	0.000
(4)	44.602	0.000	(16)	73.081	0.000
(5)	28.290	0.000	(17)	51.345	0.000
(6)	28.408	0.000	(18)	34.583	0.000
(7)	36.311	0.000	(19)	42.013	0.000
(8)	32.041	0.000	(20)	42.013	0.000
(9)	57.686	0.000	(21)	40.715	0.000
(10)	37.730	0.000	(22)	43.527	0.000
(11)	43.941	0.000	(23)	38.749	0.000
(12)	36.370	0.000			

جدول (12) : اختبار ت لفروض الدراسة الميدانية . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

(1) أنظر ملحق (1) قائمة الاستقصاء .

ومن الجدول رقم (12) يتم اختبار التحقق الإحصائي لفروض الدراسة الميدانية كما يلي :

الفرض الأول ف1 : " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة من حيث الربط بين حجم المنشأة محل المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي " ، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض من خلال التحليل الإحصائي للعبارات من رقم (1) حتى (6) بقائمة الاستقصاء .

ويشير الجدول رقم (12) إلى تحقق فرض الدراسة الأول حيث أن قيمة (ت) المحسوبة لكل عبارة من رقم (1) حتى رقم (6) أكبر من قيمة (ت) الجدولية (1.96) ، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات صفر (أقل من 0.05) واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_a .

الفرض الثاني ف2 : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة من حيث الربط بين مدى إلزامية القوانين المنظمة بإجراء مراجعة مشتركة ، وعدد الفروع التابعة للشركة الأم ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي ، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض من خلال التحليل الإحصائي للعبارات من رقم (7) حتى (12) بقائمة الاستقصاء .

ويشير الجدول رقم (12) إلى تحقق فرض الدراسة الثاني حيث أن قيمة (ت) المحسوبة لكل عبارة من رقم (7) حتى رقم (12) أكبر من قيمة (ت) الجدولية (1.96) ، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات صفر (أقل من 0.05) واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_a .

الفرض الثالث ف3 : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة من حيث الربط بين حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها ، ومدى وجود فروع تابعة للمنشأة ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي ، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض من خلال التحليل الإحصائي للعبارات من رقم (13) حتى (17) بقائمة الاستقصاء .

كما يشير الجدول رقم (12) إلى تحقق فرض الدراسة الثالث حيث أن قيمة (ت) المحسوبة لكل عبارة من رقم (13) حتى رقم (17) أكبر من قيمة (ت) الجدولية (1.96) ، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات صفر (أقل من 0.05) واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_a .

الفرض الرابع ف4 : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة من حيث الربط بين أتعاب المراجعة ، وسمعة مكتب المراجعة ، وموثوقية تقرير المراجع ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي ، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض من خلال التحليل الإحصائي للعبارات من رقم (18) حتى (20) بقائمة الاستقصاء .

ويشير الجدول رقم (12) أيضاً إلى تحقق فرض الدراسة الرابع حيث أن قيمة (ت) المحسوبة لكل عبارة من رقم (18) حتى رقم (20) أكبر من قيمة (ت) الجدولية (1.96) ، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات صفر (أقل من 0.05) واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_a .

الفرض الخامس ف5 : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة من حيث الربط بين نسبة وهيكل الملكية بالمنشأة ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة ، وإرشادات توجيه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي ، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض من خلال التحليل الإحصائي للبيانات من رقم (21) حتى (23) بالقائمة .

ويشير الجدول رقم (12) إلى تحقق فرض الدراسة الخامس حيث أن قيمة (ت) المحسوبة لكل عبارة من رقم (21) حتى رقم (23) أكبر من قيمة (ت) الجدولية (1.96) ، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات صفر (أقل من 0.05) واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية Ho وقبول الفرضية البديلة Ha .

4 / 1 / 5 : المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة : تتمثل المتغيرات المستقلة في عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة ، بينما يتمثل المتغير التابع في قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار المراجع وتحديد أتعابه وتحديد الفترة التي يتم خلالها تدوير المراجعين .

4 / 1 / 6 : 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 ، ويتم قياس ثبات وصدق عبارات قائمة الاستقصاء في التعبير عن مشكلة البحث كما يلي :

4 / 1 / 6 / 1 : قياس ثبات وصدق عبارات قائمة الاستقصاء مجتمعة في التعبير عن مشكلة البحث كما في الجدول رقم (13) .

عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
23	0.721	0.849

جدول (13) : قياس ثبات وصدق عبارات قائمة الاستقصاء مجتمعة في التعبير عن مشكلة البحث . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

ويشير الجدول السابق إلى أن نسبة ثبات عبارات قائمة الاستقصاء في التعبير عن مشكلة البحث تبلغ 0.721، وأن نسبة صدق تلك العبارات مجتمعة تبلغ 0.849 .
4 / 1 / 6 / 2 : قياس ثبات وصدق كل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء في التعبير عن مشكلة البحث كما في الجدول رقم (14) .

رقم العبارة	معامل الثبات	معامل الصدق	رقم العبارة	معامل الثبات	معامل الصدق
(1)	0.708	0.841	(13)	0.629	0.793
(2)	0.709	0.842	(14)	0.718	0.847
(3)	0.703	0.838	(15)	0.719	0.848
(4)	0.718	0.847	(16)	0.718	0.847
(5)	0.711	0.843	(17)	0.713	0.845
(6)	0.699	0.836	(18)	0.715	0.846
(7)	0.717	0.847	(19)	0.704	0.839
(8)	0.718	0.847	(20)	0.716	0.846
(9)	0.718	0.847	(21)	0.705	0.840
(10)	0.712	0.844	(22)	0.719	0.848
(11)	0.700	0.837	(23)	0.708	0.841
(12)	0.697	0.835			

جدول (14) : قياس ثبات وصدق كل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء في التعبير عن مشكلة البحث . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

ويلاحظ أنه إذا كانت كل قيمة من القيم الظاهرة في عمود معامل الثبات أكبر من 0.721 أو أكبر من 0.849 في عمود معامل الصدق 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 في التعبير عن مشكلة البحث

4 / 1 / 7 : قياس الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لكل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء كما في الجدول رقم (15) .

رقم العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	رقم العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
(1)	4.11	1.014	0.247	(13)	3.81	1.417	0.372
(2)	4.4	0.876	0.199	(14)	4.35	0.754	0.403
(3)	3.92	1.012	0.258	(15)	4.07	0.945	0.232
(4)	4.18	0.918	0.220	(16)	4.28	0.750	0.175
(5)	3.79	1.313	0.346	(17)	4.44	0.595	0.134
(6)	3.63	1.25	0.344	(18)	4.28	0.817	0.168
(7)	4.08	1.102	0.270	(19)	3.88	1.098	0.283
(8)	3.85	1.179	0.306	(20)	4.35	1.015	0.233
(9)	4.4	1.747	.0397	(21)	4.18	1.005	0.240
(10)	3.97	1.031	0.260	(22)	4.18	0.94	0.225
(11)	4.2	0.936	0.229	(23)	4.14	1.053	0.254
(12)	3.93	0.954	0.243				

جدول (15) : قياس الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لعبارات القائمة المصدر : من إعداد الباحث بناء .

يتضح من الجدول رقم (15) أن أكثر العبارات اتفاقاً لقياس آثار عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع الخارجي وتحديد أتعابه هي العبارة رقم (17) لأنها أقل معامل الاختلاف ، وتشير إلى أنه عند صغر حجم لجان المراجعة وزيادة الخبرة المالية لأعضائها ، وعدم وجود فروع تابعة للمنشأة ، واقتصار مكتب المراجعة على تقديم خدمات محلية تأخذ لجان المراجعة قرارها بإجراء مراجعة فردية ، واختيار المكتب بناء على معايير أو مقومات معينة حيث تأخذ هذه العبارة الأهمية النسبية الأخيرة

لأنها أكبر قيمة في معامل الاختلاف ، بينما تمثل العبارة رقم (14) أقل اتفاقاً حيث تأخذ هذه العبارة الأهمية النسبية الأخيرة لأنها أكبر قيمة في معامل الاختلاف ، وتشير تلك العبارة إلى أنه بناء على زيادة الخبرة المالية لأعضاء لجان المراجعة فإنه ينبغي اختيار مكتبي المراجعة بناء على معايير معينة يحددها أعضاؤها بما يترتب عليه زيادة المنفعة الكلية لمستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجع .

4 / 1 / 8 : 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 :
4 / 1 / 8 : قياس علاقات الارتباط بين عبارات كل فرض من فروض الدراسة وذلك على النحو التالي :

(1) قياس علاقات الارتباط بين عبارات الفرض الأول حيث تعكس تلك العبارات مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة من حيث الربط بين حجم المنشأة محل المراجعة (كمتغير مستقل) ، وحجم مكتب المراجعة (كمتغير مستقل) ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي (كمتغير تابع) كما في الجدول رقم (16) .

رقم العبارة	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
(1) ارتباط بيرسون	1	0.102	0.112	0.227	0.874	0.408
(2) ارتباط بيرسون	0.102	1	0.204	-	0.383	0.204
				0.0154		
(3) ارتباط بيرسون	0.112	0.204	1	0.667	0.383	0.200
(4) ارتباط بيرسون	0.227	0.154-	0.667	1	-	0.031
					0.056	
(5) ارتباط بيرسون	0.874	0.383	0.383	-	0.056	0.580
(6) ارتباط بيرسون	0.408	0.204	0.200	-	0.052	1

جدول رقم (16) : الارتباط بين ومعنوية عبارات الفرض الأول . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

ويشير الجدول رقم (16) إلى أنه يتم ترتيب أهم العلاقات بين تلك العبارات وفقاً لقوة الارتباط على النحو التالي :

أ- تأتي العلاقة بين العبارة رقم (1) التي تشير إلى تأثير قرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة مشتركة من خلال مكثبي مراجعة أحدهما كبير الحجم بكل من حجم المشروع محل المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة ، وإرشادات توجيه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة ، والعبارة رقم (5) التي تشير إلى أنه عند صغر حجم المنشأة ، وصغر حجم مكتب المراجعة فمن الضروري مراعاة لجنة المراجعة سمعة مكتب المراجعة صغير الحجم الذي يتم اختياره ، وقواعد رقابة الجودة المطبقة لديه ، في المرتبة الأولى من حيث التأثير على المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته 0.874

ويوصي الباحث بضرورة مراعاة لجان المراجعة حجم مكتب المراجعة عند المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة ، وأنه إذا كانت عوامل المفاضلة

تقضي بإجراء مراجعة فردية فمن الضروري مراعاة لجنة المراجعة سمعة مكتب المراجعة صغير الحجم الذي يتم اختياره ، وقواعد رقابة الجودة المطبقة لديه .

ب- تأتي العلاقة بين العبارة رقم (3) التي تشير إلى أنه عند كبر حجم المنشأة محل المراجعة وكبر حجم مكتب المراجعة فإنه عند إجراء المراجعة المشتركة ضرورة مراعاة لجنة المراجعة خبرة مكتب المراجعة بصناعة العميل ، والعبارة رقم (4) التي تشير إلى أنه عند كبر حجم المنشأة محل المراجعة وكبر حجم مكتب المراجعة فإنه عند إجراء المراجعة المشتركة ضرورة مراعاة لجنة المراجعة أن مكتب المراجعة كبير الحجم لديه برامج جاهزة يمكن تطبيقها على عدد كبير من عملاء المراجعة وتخفيض بذلك تكلفة عميل المراجعة وما لذلك من آثار على التفاوض مع المكتب بشأن أتعاب المراجعة في المرتبة الثانية من حيث التأثير على المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته 0.667

ويوصي الباحث بضرورة مراعاة لجان المراجعة كل من حجم المنشأة محل المراجعة وحجم مكتب المراجعة عند المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة ، وعند اتخاذ القرار بإجراء مراجعة مشتركة فإنه يفضل أن تكون بواسطة مكنتين للمراجعة أحدهما على الأقل كبير الحجم .

ج- تأتي العلاقة بين العبارة رقم (5) التي تشير إلى أنه عند صغر حجم المنشأة ، وصغر حجم مكتب المراجعة فمن الضروري مراعاة لجنة المراجعة سمعة مكتب المراجعة صغير الحجم الذي يتم اختياره ، وقواعد رقابة الجودة المطبقة لديه ، والعبارة رقم (6) التي تشير إلى أنه عند صغر حجم المنشأة ، وصغر حجم مكتب المراجعة فإنه من الضروري مراعاة آثار أتعاب المراجعة التي يتقاضاها المكتب على استقلال المراجع ومساعدته في المرتبة الثالثة من حيث التأثير على المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي ضعيف قيمته 0.580

ويوصي الباحث بضرورة مراعاة آثار أتعاب المراجعة التي يتقاضاها المكتب على استقلال المراجع ومساعدته عند اتخاذ قرار بإجراء مراجعة فردية واختيار مكتب صغير الحجم .

(2) قياس علاقات الارتباط بين عبارات الفرض الثاني حيث تعكس تلك العبارات مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة من حيث الربط بين مدى إلزامية القوانين المنظمة بإجراء مراجعة مشتركة (كمتغير مستقل) ، وعدد الفروع التابعة للشركة الأم (كمتغير مستقل) ، وإرشادات توجيه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرارات لجان المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي (كمتغير تابع) كما في الجدول رقم (17) .

رقم العبارة	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
(7) ارتباط بيرسون	1	0.104-	0.100	0.063-	0.280	0.094-
(8) ارتباط بيرسون	0.104-	1	0.113-	- 0.0369	0.136	0.159
(9) ارتباط بيرسون	0.100	0.113-	1	0.033	0.784	0.233
(10) ارتباط بيرسون	0.063-	0.369	0.033	1	0.056	0.633
(11) ارتباط بيرسون	0.280	0.136-	0.784	0.056	1	0.580
(12) ارتباط بيرسون	0.094-	0.159	0.233	0.633	0.580	1

جدول رقم (17) : الارتباط بين ومعنوية عبارات الفرض الثاني . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

ويشير الجدول رقم (17) إلى أنه يتم ترتيب أهم العلاقات بين تلك العبارات وفقاً لقوة الارتباط على النحو التالي :

أ- تأتي العلاقة بين العبارة رقم (9) التي تشير إلى أنه في حالة في عدم إلزامية القوانين المنظمة بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للشركة الأم فإن تقسيم العمل بين مكنتي المراجعة لا يعني تخصيص فرع أو أكثر لكل مكتب بل يجب أن يراجع كل مكتب جزء من أعمال المراجعة للفرع الواحد ، والعبارة رقم (11)

التي تشير إلى أنه في حالة في عدم إلزامية القوانين المنظمة بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للشركة الأم يتمثل إرشاد توجيه قرار لجنة المراجعة بتقسيم العمل بين مكنتي المراجعة مع مراعاة إشراف لجنة المراجعة على إتمام كل مكتب للعمل المخصص له في المرتبة الأولى من حيث التأثير على المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته 0.784

ويوصي الباحث بضرورة تقسيم العمل بين مكنتي المراجعة مع مراعاة إشراف لجنة المراجعة على إتمام كل مكتب للعمل المخصص له عند اتخاذ القرار بإجراء المراجعة المشتركة .

ب- تأتي العلاقة بين العبارة رقم (10) التي تشير إلى أن قرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة مشتركة أو فردية يتم في ضوء مدى إلزامية القوانين وتعدد الفروع التابعة للمنشأة ، والعبارة رقم (12) التي تشير إلى أنه في حالة القيام بمراجعة فردية فإنه من الضروري مراعاة أن يتم تعيين المراجع كل فترة متوسطة (ثلاث سنوات) وذلك لتوفير تكاليف التعاقد كل سنة وتجنب تكوين المراجع علاقات مع الإدارة عند طول فترة التعاقد في المرتبة الثانية من حيث التأثير على المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته 0.633

ويوصي الباحث بضرورة المفاضلة بين إجراء مراجعة فردية أو مراجعة مشتركة في ضوء عدة عوامل من أهمها مدى إلزامية القوانين ، ومدى تعدد فروع المنشأة ، وفي حالة القيام بمراجعة فردية فإنه من الضروري مراعاة أن يتم تعيين المراجع كل فترة متوسطة (ثلاث سنوات) وذلك لتوفير تكاليف التعاقد كل سنة وتجنب تكوين المراجع علاقات مع الإدارة عند طول فترة التعاقد .

(3) قياس علاقات الارتباط بين عبارات الفرض الثالث حيث تعكس تلك العبارات مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة من حيث الربط بين حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها (كمتغير مستقل) ، ومدى وجود فروع التابعة للمنشأة (كمتغير مستقل) ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة (كمتغير مستقل) ، وإرشادات توجيه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة (كمتغير تابع) كما في الجدول رقم (18) .

رقم العبارة	(13)	(14)	(15)	(16)	(17)
(13) ارتباط بيرسون	1	-0.144	0.668	0.159	0.311
(14) ارتباط بيرسون	-0.144	1	0.052	-0.139	0.144
(15) ارتباط بيرسون	0.668	0.052	1	0.221	0.314
(16) ارتباط بيرسون	0.159	0.139	0.221	1	0.099
(17) ارتباط بيرسون	0.311	0.144	0.314	0.099	1

جدول رقم (18) : الارتباط بين ومعنوية عبارات الفرض الثالث . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

ويشير الجدول رقم (18) إلى أنه يتم ترتيب أهم العلاقات بين تلك العبارات وفقاً لقوة الارتباط على النحو التالي :

أ- تأتي العلاقة بين العبارة رقم (13) التي تشير إلى أنه عند كبر حجم لجنة المراجعة وزيادة الخبرة المالية لأعضائها ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة مشتركة بناء على الخبرة المالية لأعضائها ، والعبارة رقم (15) التي تشير إلى أنه نظراً لنقل لجان المراجعة في مقابل أعضاء مجلس الإدارة بالمنشأة لكبر حجمها وزيادة الخبرة

المالية لأعضائها فإنه ينبغي أن تقوم بدور فعال في المساومة عند تحديد أتعاب المراجعة ، والتعاقد مع مكنتي المراجعة ، وتقسيم العمل بينهما ، والإشراف على تنفيذ كل مكتب الجزء المخصص له في المرتبة الأولى من حيث التأثير على المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته 0.668

ويوصي الباحث بضرورة أن تتميز لجنة المراجعة بزيادة عدد أعضائها ، وزيادة ثقلها في مقابل أعضاء مجلس الإدارة بالمنشأة ، وزيادة الخبرة المالية لأعضائها ، وأنه من الضروري أن تقوم بدور فعال في المساومة عند تحديد أتعاب المراجعة ، والتعاقد مع مكنتي المراجعة ، وتقسيم العمل بينهما ، والإشراف على تنفيذ كل مكتب الجزء المخصص له .

ب- تأتي العلاقة بين العبارة رقم (15) التي تشير إلى أنه نظراً لثقل لجنة المراجعة في مقابل أعضاء مجلس الإدارة بالمنشأة لكبر حجمها وزيادة الخبرة المالية لأعضائها فإنه ينبغي أن تقوم بدور فعال في المساومة عند تحديد أتعاب المراجعة ، والتعاقد مع مكنتي المراجعة ، وتقسيم العمل بينهما ، والإشراف على تنفيذ كل مكتب الجزء المخصص له ، والعبارة رقم (17) التي تشير إلى أنه عند صغر حجم لجنة المراجعة وزيادة الخبرة المالية لأعضائها ، وعدم وجود فروع تابعة للمنشأة ، واقتصار مكتب المراجعة على تقديم خدمات محلية تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة فردية ، واختيار المكتب بناء على معايير أو مقومات معينة في المرتبة الثانية من حيث التأثير على المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي ضعيف قيمته 0.314

ويوصي الباحث بضرورة اختيار مكتب المراجعة بناء على مقومات معينة مثل الخبرة والحجم والسمعة .

(4) قياس علاقات الارتباط بين عبارات الفرض الرابع حيث تعكس تلك العبارات مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة من حيث الربط بين أتعاب المراجعة (كمتغير مستقل) ، وسمعة مكتب المراجعة (كمتغير مستقل) ، وموثوقية تقرير المراجع ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي (كمتغير تابع) كما في الجدول رقم (19) .

رقم العبارة	(18)	(19)	(20)
(18) ارتباط بيرسون	1	0.019-	0.158
(19) ارتباط بيرسون	0.019-	1	0.812
(20) ارتباط بيرسون	0.158	0.812	1

جدول رقم (19) : الارتباط بين ومعنوية عبارات الفرض الرابع . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

ويشير الجدول رقم (19) إلى أن العلاقة بين العبارة رقم (19) التي تشير إلى أن لجنة المراجعة تقوم بشأن اختيار مكتب المراجعة بالمفاضلة بناء على السمعة والأتعاب وموثوقية تقرير المراجع ، والعبارة رقم (20) التي تشير إلى أهم العوامل التي تقاضل لجنة المراجعة وفقاً لها في القيام بمراجعة فردية أو مراجعة مشتركة تتمثل في حجم المنشأة محل المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة ، ومدى وجود فروع تابعة للمنشأة في المرتبة الأولى من حيث التأثير على المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته 0.812 ويوصي الباحث بضرورة مراعاة لجنة المراجعة حجم المنشأة محل المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة ، ومدى وجود فروع تابعة للمنشأة عند المفاضلة بين القيام بمراجعة فردية أو مراجعة مشتركة .

(5) قياس علاقات الارتباط بين عبارات الفرض الخامس حيث تعكس تلك العبارات مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة من حيث الربط بين نسبة وهيكل الملكية بالمنشأة ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة (كمتغير مستقل) ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة وبين قرار لجنة المراجعة بشأن تعيين المراجع الخارجي (كمتغير تابع) كما في الجدول رقم (20) .

رقم العبارة	(21)	(22)	(23)
(21) ارتباط بيرسون	1	0.612	0.047
(22) ارتباط بيرسون	0.612	1	0.135
(23) ارتباط بيرسون	0.047	0.135	1

جدول رقم (20) : الارتباط بين ومعنوية عبارات الفرض الخامس . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

ويشير الجدول رقم (20) إلى أن العلاقة بين العبارة رقم (21) التي تشير إلى أنه عند زيادة نسبة ملكية القطاع الخاص ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة فإنه يتم إجراء مراجعة مشتركة ، والعبارة رقم (22) التي تشير إلى أنه عند زيادة نسبة ملكية القطاع الخاص ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة فإنه من الضروري اشراف لجنة المراجعة على قيام مكنتبي المراجعة بعملية المراجعة المشتركة حتى يتم استلام التقرير المشترك الموقع عليه من المكنتبين في المرتبة الأولى من حيث التأثير على المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته 0.612

ويوصي الباحث بضرورة مراعاة لجان المراجعة حجم المنشأة محل المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة ، هيكل الملكية بالمنشأة ومدى وجود فروع تابعة للمنشأة عند المفاضلة بين القيام بمراجعة فردية أو مراجعة مشتركة .

4 / 1 / 8 / 2 : التحليل العاملي لمتغيرات الدراسة الميدانية : لإجراء التحليل العاملي يجب توافر الشروط التالية :

(1) أن لا تساوي مصفوفة الارتباط correlation matrix بين كل من عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة وقرار لجنة المراجعة قيمة الصفر ، ويتحقق هذا الشرط كما في الجدول رقم (21) .

المكونات	قيمة المحدد 0.221		
س3	1	2	3
س4	0.550	0.657	0.169
س5	0.041 -	0.894	0.366 -
س6	0.779	0.040	0.551 -
س1	0.716	0.070 -	0.236
س2	0.619	0.212 -	0.652

جدول رقم (21) : مصفوفة الارتباط . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .
(2) أن تكون قيمة محدد مصفوفة الارتباط أكبر من الصفر ، ويتحقق هذا الشرط حيث أن قيمة المحدد 0.221 وهي قيمة مقبولة لإجراء التحليل العاملي كما في الجدول رقم (21) .

(3) أن يكون حجم العينة كافياً لإجراء التحليل العاملي ، وتقاس كفاية حجم العينة باختبار كايزر ماير حيث يعتبر حجم العينة كافياً إذا كانت قيمة الاختبار أكبر من 0.50 ، وتبلغ قيمة الاختبار 0.703 مما يعني كفاية حجم العينة لإجراء التحليل العاملي ، كما تقاس كفاية حجم العينة من خلال اختبار بارليت حيث يعتبر حجم العينة كافياً إذا كانت قيمة sig أقل من 0.05 ، وتساوي قيمة sig الصفر مما يعني كفاية حجم العينة لإجراء التحليل العاملي كما في الجدول رقم (22) .

0.597	كايزر ماير
57	اختبار باراليت
15	الانحراف
0.000	المعنوية

جدول رقم (22) : اختبار كايزر ماير وباراليت . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

(4) أن يكون هناك ارتباط بين عوامل المفاضلة بعضها البعض من حيث التأثير على قرار لجنة المراجعة فيما يتعلق بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه كما في الجدول رقم (21) .

ويوضح الجدول رقم (23) مصفوفة المكونات لعبارات الدراسة الميدانية :

المكونات			
0.772			س3
0.867			س4
		0.825	س5
		0.903	س6
	0.729		س1
	0.927		س2
14.008	17.655	37.161	% اختلاف

جدول رقم (23) : مصفوفة المكونات لمتغيرات الدراسة الميدانية . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

ويتم إجراء التحليل العاملي لمتغيرات الدراسة الميدانية كما يلي :

(1) يشير الجدول رقم (23) إلى أنه يتم تقسيم متغيرات الدراسة الميدانية إلى ثلاث مجموعات ، المجموعة الأولى وتؤثر على قرار لجنة المراجعة فيما يتعلق بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه بنسبة 37.161 % وتضم العبارة رقم (5) وتؤثر

بنسبة 0.822 ، ورقم (6) وتؤثر بنسبة 0.903 ، والمجموعة الثانية وتؤثر على قرارات لجان المراجعة في هذا الشأن بنسبة 17.655 % وتضم العبارة رقم (1) وتؤثر بنسبة 0.729 ، ورقم (2) وتؤثر بنسبة 0.927 ، والمجموعة الثالثة وتؤثر على قرار لجنة المراجعة في هذا الشأن بنسبة 14.008 % وتضم العبارة رقم (3) وتؤثر بنسبة 0.772 ، ورقم (4) وتؤثر بنسبة 0.867

(2) يتم ترتيب عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة حيث التأثير على قرار لجنة المراجعة فيما يتعلق بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه من حيث الأهمية النسبية كما يلي :

أ- يأتي المتغير الذي يتعلق بـ حجم المنشأة محل المراجعة وكبر حجم مكتب المراجعة وفي هذه الحالة تتخذ لجنة المراجعة قراراً بإجراء المراجعة المشتركة مع ضرورة مراعاة لجنة المراجعة مدى اشتراك مكتب المراجعة كبير الحجم في النواحي المالية العامة مثل الاشتراك في إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة في المرتبة الأولى من حيث التأثير على قرار لجنة المراجعة فيما يتعلق بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه حيث يؤثر بنسبة 0.927 لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة لجنة المراجعة عوامل معينة تتعلق بالمراجع الخارجي مثل الاشتراك في إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة ، وما يترتب على ذلك من زيادة كفاءة قراراتها .

ب- يأتي المتغير الذي يتعلق بحالة صغر حجم المنشأة ، وصغر حجم مكتب المراجعة حيث يتطلب ذلك من ضرورة مراعاة آثار أتعاب المراجعة التي يتقاضاها المكتب على استقلال المراجع ومساعدته في المرتبة الثانية من حيث التأثير على قرار لجنة المراجعة فيما يتعلق بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه حيث يؤثر بنسبة 0.903 لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة أثر أتعاب المراجعة التي يتقاضاها المراجع من عميل المراجعة على استقلال المراجع .

ج- يأتي المتغير الذي يتعلق بحالة كبر حجم المنشأة محل المراجعة وكبر حجم مكتب المراجعة وأنه عند إجراء المراجعة المشتركة ضرورة مراعاة لجنة المراجعة أن مكتب المراجعة كبير الحجم لديه برامج جاهزة يمكن تطبيقها على عدد كبير من عملاء المراجعة وتخفض بذلك تكلفة عميل المراجعة وما لذلك من آثار على التفاوض مع المكتب بشأن أتعاب المراجعة في المرتبة الثالثة من حيث التأثير على قرار لجنة المراجعة فيما يتعلق بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه حيث يؤثر بنسبة 0.867 لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة لجنة المراجعة أثر كبر حجم مكتب المراجعة على تكاليف المراجعة وانعكاس ذلك على الأتعاب .

د- يأتي المتغير الذي يتعلق بحالة صغر حجم المنشأة ، وصغر حجم مكتب المراجعة فإنه من الضروري مراعاة لجنة المراجعة سمعة مكتب المراجعة صغير الحجم الذي يتم اختياره ، وقواعد رقابة الجودة المطبقة لديه في المرتبة الرابعة من حيث التأثير على قرار لجنة المراجعة فيما يتعلق بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه حيث يؤثر بنسبة 0.822 لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة لجنة المراجعة عوامل معينة تتعلق بمكتب المراجعة صغير الحجم مثل السمعة وقواعد رقابة الجودة المطبقة لديه .

هـ- يأتي المتغير الذي يتعلق بحالة كبر حجم المنشأة محل المراجعة وكبر حجم مكتب المراجعة ويتطلب الأمر عند إجراء المراجعة المشتركة ضرورة مراعاة لجنة المراجعة خبرة مكتب المراجعة بصناعة العميل في المرتبة الخامسة من حيث التأثير على قرار لجنة المراجعة فيما يتعلق بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه حيث يؤثر بنسبة 0.772 لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة لجان المراجعة خبرة مكتب المراجعة بصناعة العميل عند اتخاذ القرار بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه .

و- يأتي المتغير الذي يتعلق بتأثر قرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة مشتركة من خلال مكثبي مراجعة أحدهما كبير الحجم بكل من حجم المشروع محل المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة ، وإرشادات توجيه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة في المرتبة السادسة من حيث التأثير على قرار لجنة المراجعة فيما يتعلق بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه حيث يؤثر بنسبة 0.729 لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة كل من حجم المنشأة محل المراجعة وحجم مكتب المراجعة كعوامل للمفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة .

4 / 2 دراسة تطبيقية : يجري الباحث دراسة تطبيقية لمتغيرات وعلاقات النموذج النظري المقترح يتم تناول محاورها على النحو التالي :

4 / 2 / 1 : هدف الدراسة : يتم إجراء تلك الدراسة لاختبار مدى إمكانية تطبيق النموذج الوصفي المقترح في الواقع العملي للشركات ومكاتب المراجعة من حيث اختبار العلاقات التالية :

- (1) العلاقة بين حجم المنشأة محل المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة ، وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة (هذا القرار يعتبر متغيراً تابعاً)
- (2) العلاقة بين حجم لجنة المراجعة ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة محل المراجعة ، والنطاق الجغرافي لمكتب المراجعة ، وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة .
- (3) العلاقة بين سمعة مكتب المراجعة ، وموثوقية تقرير المراجعة ، وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة .
- (4) العلاقة بين نسبية الملكية ، وعدد الفروع ، وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة .

(5) العلاقة بين الزامية القوانين بإجراء المراجعة المشتركة ، وعدد الفروع ، ونسبة الملكية ، وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة .

2 / 2 / 4 : كيفية تجميع بيانات الدراسة : يتم تجميع بيانات الدراسة التطبيقية من خلال الموقع الإلكتروني Google بعنوان التقارير المالية للشركات عن الفترة من 2014 حتى 2018 ، وتحليل القوائم المالية لتلك الشركات وتقرير المراجعة لكل منها بما يفيد في تحقيق هدف الدراسة .

3 / 2 / 4 : قياس متغيرات الدراسة : يتم قياس متغيرات الدراسة كما بالجدول رقم (24) .

المتغير	أساس القياس
حجم المنشأة محل المراجعة .	إجمالي الأصول وإجمالي الإيرادات .
حجم مكتب المراجعة .	إجمالي إيرادات المكتب .
حجم لجنة المراجعة .	عدد أعضاء اللجنة .
تعدد الفروع التابعة للمنشأة محل المراجعة .	عدد الفروع التابعة والانتشار الجغرافي لها .
النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة .	مدى وجود فروع دولية تابعة للمكتب .
سمعة مكتب المراجعة .	مدى استمرار المكتب في مراجعة حسابات العميل .
موثوقية تقرير المراجعة .	حجم الاستثمارات والذي يعكس ثقة المستثمرين في تقرير المراجع .
الزامية القوانين بإجراء المراجعة المشتركة .	اعتبار عملية إجراء المراجعة المشتركة اختيارية .
نسبة الملكية	نسبة ملكية كل من القطاع الخاص والقطاع العام .

جدول رقم (24) : أسس قياس متغيرات الدراسة الاختبارية . المصدر : من إعداد الباحث .

4 / 2 / 4 : تحليل بيانات الدراسة لاختبار مدى إمكانية

تطبيق النموذج المقترح : وذلك كما يلي :

(1) يتم اختبار العلاقة بين حجم المنشأة محل المراجعة معبراً عنه بإجمالي الأصول وإجمالي الإيرادات ، وحجم مكتب المراجعة مقاساً بإجمالي إيرادات المكتب ، وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة كما بالجدول رقم (25) .

السنة	إجمالي الأصول	إجمالي الإيرادات	حجم مكتب المراجعة	قرار لجنة المراجعة
2014	34674000	101226000	كبير	إجراء مراجعة مشتركة
2015	338606000	10135000	كبير	إجراء مراجعة مشتركة
2016	370111000	10264000	كبير	إجراء مراجعة مشتركة
2017	374215000	103622000	كبير	إجراء مراجعة مشتركة
2018	375621000	103721000	كبير	إجراء مراجعة مشتركة

جدول (25) : بيانات الشركة س من موقع Google بعنوان التقارير المالية للشركات .

يتضح من الجدول رقم (25) أن هناك علاقة طردية بين حجم المنشأة محل المراجعة - مقاساً بإجمالي الأصول وإجمالي الإيرادات - وحجم مكتب المراجعة - مقاساً بإجمالي إيرادات المكتب - وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة مشتركة بمعنى إمكانية تطبيق النموذج الوصفي المقترح في الواقع العملي للشركات ومكاتب المراجعة في ضوء هذه العلاقة .

(2) يتم اختبار العلاقة بين حجم لجنة المراجعة ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة محل المراجعة ، والنطاق الجغرافي لمكتب المراجعة ، وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة كما بالجدول رقم (26) .

السنة	عدد أعضاء لجنة المراجعة	عدد فروع المنشأة	نطاق مكتب المراجعة	قرار لجنة المراجعة
2014	رئيس ، وعضوان	3	محلي ودولي	إجراء مراجعة مشتركة
2015	رئيس ، وثلاثة أعضاء	4	محلي ودولي	إجراء مراجعة مشتركة
2016	رئيس ، وأربعة أعضاء	5	محلي ودولي	إجراء مراجعة مشتركة
2017	رئيس ، وأربعة أعضاء	5	محلي ودولي	إجراء مراجعة مشتركة
2018	رئيس ، وأربعة أعضاء	5	محلي ودولي	

جدول (26) : بيانات الشركة ص من موقع Google بعنوان التقارير المالية للشركات .

يتضح من الجدول رقم (26) أن هناك علاقة طردية بين حجم لجنة المراجعة ، وعدد الفروع التابعة للشركة محل المراجعة ، ونطاق مكتب المراجعة (محلي - دولي) كمتغيرات مستقلة ، وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة مشتركة كمتغير تابع .

(3) يتم اختبار العلاقة بين سمعة مكتب المراجعة - يعكسها تمسك العميل بالمكتب - ، وموثوقية تقرير المراجعة - يعكسها حجم الاستثمارات والذي يعكس ثقة المستثمرين في تقرير المراجع - ، وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة كما بالجدول رقم (27) .

السنة	سمعة مكتب المراجعة	حجم الاستثمارات	قرار لجنة المراجعة
2014	إجراء مراجعة فردية بواسطة مكتب مراجعة .	29789770	إجراء مراجعة فردية
2015	إجراء مراجعة فردية بواسطة نفس المكتب .	33034688	إجراء مراجعة فردية
2016	إجراء مراجعة فردية بواسطة نفس المكتب .	33523764	إجراء مراجعة فردية

2017	إجراء مراجعة فردية بواسطة نفس المكتب .	37016482	إجراء مراجعة فردية
2018	إجراء مراجعة فردية بواسطة نفس المكتب .	38203020	إجراء مراجعة فردية

جدول (27) : بيانات الشركة ع من موقع Google بعنوان التقارير المالية للشركات .

يتضح من الجدول رقم (27) أنه ليست هناك علاقة بين سمعة مكتب المراجعة ودرجة الثقة في تقرير المراجع معبراً عنها بحجم الاستثمارات كمتغيرين مستقلين ، وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة مشتركة كمتغير تابع حيث أنه مع تمسك الشركة بالمراجع واتجاه حجم الاستثمارات نحو الزيادة إلا أن قرار لجنة المراجعة يكون بإجراء مراجعة فردية .

(4) يتم اختبار العلاقة بين نسبية الملكية ، وعدد الفروع ، وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة كما بالجدول رقم (28) .

السنة	نسبة الملكية	عدد فروع المنشأة	قرار لجنة المراجعة
2014	46 % قطاع خاص ، 54 % قطاع عام	12	إجراء مراجعة مشتركة
2015	46 % قطاع خاص ، 54 % قطاع عام	12	إجراء مراجعة مشتركة
2016	46 % قطاع خاص ، 54 % قطاع عام	12	إجراء مراجعة مشتركة
2017	52 % قطاع خاص ، 48 % قطاع عام	13	إجراء مراجعة مشتركة
2018	52 % قطاع خاص ، 48 % قطاع عام	13	إجراء مراجعة مشتركة

جدول (28) : بيانات الشركة ل من موقع Google بعنوان التقارير المالية للشركات .

يتضح من الجدول رقم (28) أن هناك علاقة طردية بين نسبة ملكية القطاع الخاص ، وعدد فروع المنشأة محل المراجعة كمتغيرين مستقلين ، وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة كمتغير تابع حيث أنه مع زيادة نسبة ملكية

القطاع الخاص بالشركة محل المراجعة يكون قرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة مشتركة .

(5) يتم اختبار العلاقة بين الزامية القوانين بإجراء المراجعة المشتركة ، وعدد الفروع ، ونسبة الملكية ، وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة كما بالجدول رقم (29) .

السنة	الزامية القوانين بإجراء المراجعة المشتركة	عدد فروع المنشأة	نسبة الملكية	قرار لجنة المراجعة
2014	القيام بالمراجعة المشتركة عملية اختيارية .	12	46 % قطاع خاص ، 54 % قطاع عام	إجراء مراجعة مشتركة
2015	القيام بالمراجعة المشتركة عملية اختيارية .	12	46 % قطاع خاص ، 54 % قطاع عام	إجراء مراجعة مشتركة
2016	القيام بالمراجعة المشتركة عملية اختيارية .	12	46 % قطاع خاص ، 54 % قطاع عام	إجراء مراجعة مشتركة
2017	القيام بالمراجعة المشتركة عملية اختيارية .	13	52 % قطاع خاص ، 48 % قطاع عام	إجراء مراجعة مشتركة
2018	القيام بالمراجعة المشتركة عملية اختيارية .	13	52 % قطاع خاص ، 48 % قطاع عام	إجراء مراجعة مشتركة

جدول (29) : بيانات الشركة ل من موقع Google بعنوان التقارير المالية للشركات .

يتضح من الجدول رقم (29) أن هناك علاقة طردية بين نسبة ملكية القطاع الخاص ، وعدد فروع المنشأة محل المراجعة كمتغيرين مستقلين ، وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة كمتغير تابع دون تأثير لمدى إلزامية أو اختيارية القيام بالمراجعة المشتركة من الناحية القانونية لعدم إلزامية القانون بها .

(6) يتم اختبار العلاقة بين حجم لجنة المراجعة ، ونسبة الملكية ، وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة كما بالجدول رقم (30) .

السنة	عدد أعضاء لجنة المراجعة	نسبة الملكية	قرار لجنة المراجعة
2014	رئيس وعضوان	42 % قطاع خاص ، 58 % قطاع عام	إجراء مراجعة مشتركة
2015	رئيس وثلاثة أعضاء	42 % قطاع خاص ، 58 % قطاع عام	إجراء مراجعة مشتركة
2016	رئيس وأربعة أعضاء	42 % قطاع خاص ، 58 % قطاع عام	إجراء مراجعة مشتركة
2017	رئيس وأربعة أعضاء	54 % قطاع خاص ، 46 % قطاع عام	إجراء مراجعة مشتركة
2018	رئيس وأربعة أعضاء	55 % قطاع خاص ، 45 % قطاع عام	إجراء مراجعة مشتركة

جدول (30) : بيانات الشركة م من موقع Google بعنوان التقارير المالية للشركات .

يتضح من الجدول رقم (30) أن هناك علاقة طردية بين نسبة ملكية القطاع الخاص ، وعدد أعضاء لجنة المراجعة كمتغيرين مستقلين ، وقرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة كمتغير تابع .

(5) نتائج وتوصيات البحث :

1 / 5 : نتائج البحث :

تتمثل نتائج البحث فيما يلي :

(1) عند كبر حجم المشروع ، وكبر حجم مكتب المراجعة تتخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة مشتركة من خلال مكثبي مراجعة أحدهما كبير الحجم ، وتتمثل إرشادات توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة في ضرورة مراعاة لجان المراجعة مدى اشتراك مكتب المراجعة كبير الحجم في النواحي المالية العامة ، وضرورة مراعاة خبرة مكتب المراجعة بصناعة العميل ، وضرورة مراعاة لجنة

المراجعة أن مكتب المراجعة كبير الحجم لديه برامج جاهزة يمكن تطبيقها على عدد كبير من عملاء المراجعة وتخفيض بذلك تكلفة عميل المراجعة وما لذلك من آثار على التفاوض مع المكتب بشأن أتعاب المراجعة .

(2) في حالة عدم إلزامية القوانين المنظمة بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة تفاضل لجنة المراجعة بين القيام بمراجعة فردية أو مشتركة في ضوء عوامل أخرى وهي الجودة والتكلفة والاستقلال وإن كانت تميل نحو إجراء مراجعة مشتركة لتعدد الفروع التابعة للمنشأة ، ويتمثل إرشاد توجيهه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة في ضرورة مراعاة لجنة المراجعة اتخاذ القرار بإجراء مراجعة مشتركة من خلال مكنتين للمراجعة يتم تقسيم العمل بينهما مع مراعاة إشراف لجنة المراجعة على إتمام كل مكتب للعمل المخصص له .

(3) في حالة إلزامية القوانين المنظمة للمنشأة بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للشركة الأم تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة مشتركة لإلزامية القوانين بذلك ولتعدد الفروع التابعة للمنشأة ، ويتمثل إرشاد توجيهه قرار لجنة المراجعة في ضرورة تقسيم العمل بين مكنتي المراجعة مع مراعاة إشراف لجنة المراجعة على إتمام كل مكتب للعمل المخصص له ، كذلك ضرورة مراعاة أن يتم تعيين المراجع كل فترة متوسطة (ثلاث سنوات) وذلك لتوفير تكاليف التعاقد كل سنة وتجنب تكوين المراجع علاقات مع الإدارة عند طول فترة التعاقد .

(4) عند كبر حجم لجنة المراجعة وزيادة الخبرة المالية لأعضائها ، وتعدد الفروع التابعة للشركة الأم ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة مشتركة ، ويتمثل إرشاد توجيهه قرار لجان المراجعة في أنه ينبغي اختيار مكنتي المراجعة بناء على معايير معينة يحددها أعضاؤها ، كما ينبغي أن تقوم لجنة المراجعة بدور فعال في المساومة عند تحديد أتعاب المراجعة ، والتعاقد

مع مكنتي المراجعة ، وتقسيم العمل بينهما ، والإشراف على تنفيذ كل مكتب الجزء المخصص له .

(5) في حالة الأتعاب غير العادية للمراجعة ، وحسن سمعة مكتب المراجعة ، وموثوقية تقرير المراجع تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة مشتركة لزيادة نسبة ملكية القطاع الخاص وتعدد الفروع التابعة للمنشأة ، ويتمثل الإرشاد التوجيهي في ضرورة اشرف لجنة المراجعة على قيام مكنتي المراجعة بعملية المراجعة المشتركة حتى يتم استلام التقرير المشترك الموقع عليه من المكنتين .

2 / 5 : توصيات البحث :

تتمثل توصيات البحث في ضرورة ما يلي :

- (1) مراعاة لجنة المراجعة عوامل معينة تتعلق بالمراجع الخارجي مثل الاشتراك في إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة ، وما يترتب على ذلك من زيادة كفاءة قراراتها .
- (2) مراعاة أثر أتعاب المراجعة التي يتقاضاها المراجع من عميل المراجعة على استقلال المراجع .
- (3) مراعاة لجنة المراجعة أثر كبير حجم مكتب المراجعة على تكاليف المراجعة وانعكاس ذلك على الأتعاب .
- (4) مراعاة لجنة المراجعة عوامل معينة تتعلق بمكتب المراجعة صغير الحجم مثل السمعة وقواعد رقابة الجودة المطبقة لديه .
- (5) مراعاة لجنة المراجعة خبرة مكتب المراجعة بصناعة العميل عند اتخاذ القرار بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه ، كذلك ضرورة مراعاة كل من حجم المنشأة محل المراجعة وحجم مكتب المراجعة كعوامل للمفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة .

(6) قائمة المراجع :**1 / 6 : المراجع العربية :**

- (1) د. أحمد نكي 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 ، 2013 .
- (2) د. الهاشمي أبوبكر عبد القادر ، د. أحمد سعد أحمد ، " دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعين الخارجيين في ليبيا دراسة ميدانية في مدينة بني غازي " ، مجلة جامعة سبها (العلوم البحتة والتطبيقية) المجلد الرابع عشر ، العدد الأول ، 2015 .
- (3) د. حسين أحمد دحدوح ، " مسئولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضييل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة على اكتشاف " مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 22 ، العدد الأول ، 2006 .
- (4) 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 2015 .
- (5) د. محمد علي جبران " العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن " الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة بعنوان : " مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين " ، جامعة الملك سعود ، كلية إدارة الأعمال ، 18 - 19 مايو 2010 .

- (6) 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 ، 2014 .
- (7) د. محمد محمد مندور ، " أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلد العشرون ، العدد الثاني ، يوليو 2016 .

2 / 6 : المراجع الأجنبية :

- Ajaegbu , Chidi Onyeukwu , " Case of Joint Audit " Institute of Chartered Accountants of Nigeria , 2013 .
- Al- Khadah , Husam and Others , " Factors Affecting The Quality of Auditing : The Case of Jordnlian Commercial Banks " , Internatinal Journal of Business and Social Science , Vol. 4 , No. 11 , Sept. 2013 .
- AL- Mamun , Abdallah and Others , " Relationship Between Audit Committee Characteristics External Auditors and Economic Value Added (EVA) of Public Listed Firms in Malaysia " , Corporate Ownership of Control , Vol. 12 , No. 1 , 2014 .
- Alsadam , Nasser and Aljabr , Yahya , " Joint Audit and Cost of Equity Capital : Evidence from Saudi Arabia " , 2013 , email : nalsadoun @ksuedu.sa
- Ardiana , Putu Agus , " The Role of External Audit In Improving Firm's Value : Case of Indonesia " , 2011 , Email : ardiana.idea@gmail.com
- Audit Guidance Statement AGGS 10 , " Joint Audit " , Institute of Certified Public Accountants of Singapore , Dec. 2012 .

- Azibi , Jamel , " Joint Audit and Scsndal : The Case of French Context " , International Journal of Advanced and Applied Sciences , Vol. 5 , No. 7 , 2018 .
- Bedard , Jean and Others , " An Evaluation of the French Experience with Joint Auditing " , 2014 , Jean Bedard@ctb.ulaval.ca
- Bik , O. P. and Others , " What Do You Know about Audit Quality " , FAR Conference at Nyenrode University , May 2016 , P. 339 .
- Blankley , Alan I & Others , " Evaluating the Effect of Abnormal Audit Fees on Future Restatements " , Current Issues in Auditing , Vol. 7 , No. 1 , 2013 .
- Canadian Partimoine Heritage , " Joint Audit Evaluation of Budgetary Controls Vote – 1 " , Office of the Chief Audie Executive and Evaluation Services Directors , Canada , March 2017 .
- 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 .
- Chamber , Council and Others , " Joint Audit Committee Agenda " , Jan. 2019 .
- Cumbria Consabu , " Joint Audit and Standards Committee Review of Effectiveness 2017 / 2018 " , Corporate Support / Financial Services / MB , <https://cumbria-governance/budget-finance/joint-audit-and-standards-committee/> . , Jan. 2019 .
- El Assy , Mohamed Ghanem , " The Effects of Joint Audit on Audit Quality : Empirical Evidence from Companies Listed on The Egyptian Stock Exchange " , International Journal of Accounting and Financial Reporting , Vol. 5 , N. 2 , 2015 .
- European Medicines Agency , " Joint Audit Program for EEA GMP Insectores " , London , Feb. 2019 .

- Francis , Jere R. and Others , " Assessing France's Joint Audit Requirement : Are Two Heads Better than One " , Workshop Participants at Institute of Administration of Enterprises in Paris , 2006 .
- Grant , Thornton , " External Audit Plan Year Ended 31 March 2019 " , Wrcestershire Country Council Pansion Fund , Dec. 2018 .
- Greater , Preston C. , " Joint Audit Committee Meeting – Minutes 4 July 2014 " , NHS Greater Preston CCG Governing Body Meeting , 25 Sept. 2014 .
- Gwilliam , David and Others , " How Does Joint Provision of Audit and Non Audit Services Affect Audit Quality and Independence ? A review " , Chartered Accountants Trustees Limited , 2014 .
- Heb , Benjamin and Ulrike , Stefani , " Audit Market Regulation and Supplier Concentration around the World : Empirical Evidence " , 2012 , [http //www.wiwi.uni- knostanz.de/forschung/](http://www.wiwi.uni-knoztanz.de/forschung/)
- Jeffrey A. and Others , " Demystifying the MTC Joint Audit Program " State Tax Notes , May 2013 .
- Joint Audit Committee , " Joint Audit Committee Terms of Refrence and Work Program 2018 / 19 " , Agenda Item 13 , WsstMidlands Police and Crime Commissioner , March 2018 .
- Kilgore , Alan and Others , " The Drivers of Audit Quality : Views from Australian CFOs " , The Association of Charactered Accountants (ACCA) April 2014 .
- KPMG International Cooperative , " Value of Audit Perspective for Government " , 2015 .
- 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)
- Labo , Gerald and Others , " Effect of Joint Auditor Pair Composition Conservatism : Evidence Impairment Tests " ,

- Workshop Participants , University of Houston , 2013 . -
- 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 .
- Mazars , Mrbrian W. , " Internal Audit Plan " , Office of The Police & Crime Commissioner for Liecestershire Police , March 2019 .
- Mintah , Peter and Schadewitz , Hannu , " Audit Committee Adoption and Firm Value : Evidence from UK Financial Institutions " , International Journal of Accounting & Information Management , Vol. 26 , No. 3 , 2018 . -
- 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 .
- National Audit Office , " Helping Your Audit Committee to Add Value " , Jan. 2012 , Website : www.nao.uk
- Okaro , Sunday C. and Others , " Mandatory Joint Audits in Nigeria : Perspective and Issues " , International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences , Vol. 8 , No. 3 , 2018 .
- Raj , Janak G. , " Sharing of Responsibility , Knowledge , and Skills through Joint Auditing " Office of the auditor General kathmandu , Nepal and Andy Wynne – Idilmal. Ghana , Jannakmi123@hotmail.com , 2011 . -
- Sakel , Nicol R. and Others , " What Do We Know amout Joint Audit " , ICAS Research Committee , CA House 21 Haymarket Yards Edinburgh EH 12 5 BH , Dec. 2012 .
- Salehi , Mahdi and Mansor , Ali , " Firm Size , Audit Regulation and Fraud Detection : Empirical Evidence from Iran " , Management , Vol. 4 , No. 1 , 2009 .
- Sarker , Jayati and Subrata , Sarker , " Auditor and Audit

- Committee Independence in India " , Indira Gandhi Institute of Development Research , Mumbai , Oct. 2010 . -
- Striwardane , Harshini and Others , " Skills , Knowledge , and Attitudes Important for Present – Day Auditors " , , International Journal of Auditing , Vol. 18 , 2014 . -
- The Institute of Company Secretaries of India , " Fundamentals OF Accounting and Auditing " , March , 2016 , email info@icsa.edu, website www.icsa.edu -
- Thighes , Victoria , " Joint Audit and Governance Committee " , E – mail : victoria.hughes@southandvale.gov.uk , Jan. 2019 . -
- Younas , Zajid I. and Others , " Audit Price in China and Pakistan : A Comparative Review of Audit Practices " , Accounting and Management Information Systems , Vol. 13 , No. 1 , 2014 .
- Zaman , Mahbub and Others , " Corporate Governance Quality , Audit Fees and Non Audit Services Fees " , Journal of Business Finance & Accounting , Vol. 38 , No. 1 & 2 , Jan. & March 2011 .

(7) ملاحق البحث :**ملحق (1) قائمة الاستقصاء :****السيد الفاضل / السيدة الفاضلة :****تحية طيبة وبعد**

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية 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 لتدعيم علاقة الجامعة بالمجتمع وأملأ في تقدم بلدنا الحبيب مصر .

الباحث : دكتور حسن شلقامي محمود : أستاذ المحاسبة المساعد 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
1	يتأثر قرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة مشتركة من خلال مكثبي مراجعة أحدهما كبير الحجم بكل من حجم المشروع محل المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة ، وإرشادات توجيهه قرار لجنة					

					المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة .
					2 عند كبير حجم المنشأة محل المراجعة وكبير حجم مكتب المراجعة فإنه عند إجراء المراجعة المشتركة ضرورة مراعاة لجنة المراجعة مدى اشتراك مكتب المراجعة كبير الحجم في النواحي المالية العامة مثل الاشتراك في إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة .
					3 عند كبير حجم المنشأة محل المراجعة وكبير حجم مكتب المراجعة فإنه عند إجراء المراجعة المشتركة ضرورة مراعاة لجنة المراجعة خبرة مكتب المراجعة بصناعة العميل .
					4 عند كبير حجم المنشأة محل المراجعة وكبير حجم مكتب المراجعة فإنه عند إجراء المراجعة المشتركة ضرورة مراعاة لجنة المراجعة أن مكتب المراجعة كبير الحجم لديه برامج جاهزة يمكن

					تطبيقها على عدد كبير من عملاء المراجعة وتخفيض بذلك تكلفة عميل المراجعة وما لذلك من آثار على التفاوض مع المكتب بشأن أتعاب المراجعة .
				5	عند صغر حجم المنشأة ، وصغر حجم مكتب المراجعة فإنه من الضروري مراعاة لجنة المراجعة سمعة مكتب المراجعة صغير الحجم الذي يتم اختياره ، وقواعد رقابة الجودة المطبقة لديه .
				6	عند صغر حجم المنشأة ، وصغر حجم مكتب المراجعة فإنه من الضروري مراعاة آثار أتعاب المراجعة التي يتقاضاها المكتب على استقلال المراجع ومساعدته .
				7	في حالة في عدم إلزامية القوانين المنظمة بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للشركة الأم فإن لجنة المراجعة تفاضل بين القيام بمراجعة فردية

					أو مشتركة في ضوء عوامل أخرى وهي الجودة والتكلفة والاستقلال وإن كانت تميل نحو إجراء مراجعة مشتركة لتعدد الفروع التابعة للمنشأة .
				8	في حالة في عدم إلزامية القوانين المنظمة بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للشركة الأم فإنه يتم توجيه قرار لجنة المراجعة بإجراء مراجعة مشتركة من خلال مكاتب للمراجعة يتم تقسيم العمل بينهما مع مراعاة إشراف لجنة المراجعة على إتمام كل مكتب للعمل المخصص له .
				9	في حالة في عدم إلزامية القوانين المنظمة بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للشركة الأم فإن تقسيم العمل بين مكاتب المراجعة لا يعني تخصيص فرع أو أكثر لكل مكتب بل يجب أن يراجع كل مكتب جزء من أعمال المراجعة للفرع الواحد .

					<p>10 تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة مشتركة لإلزامية القوانين بذلك ولتعدد الفروع التابعة للمنشأة ، ويعتبر القرار متغيراً تابعاً يتأثر بكل من بإلزامية القوانين المنظمة بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للشركة الأم ، وإرشادات توجيه قرار لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة .</p>
					<p>11 في حالة في عدم إلزامية القوانين المنظمة بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للشركة الأم يتمثل إرشاد توجيه قرار لجنة المراجعة بتقسيم العمل بين مكثبي المراجعة مع مراعاة إشراف لجنة المراجعة على إتمام كل مكتب للعمل المخصص له .</p>
					<p>12 في حالة في عدم إلزامية القوانين المنظمة بإجراء المراجعة المشتركة ، وتعدد الفروع التابعة للشركة الأم يتمثل إرشاد توجيه قرار لجنة المراجعة في ضرورة</p>

					مراعاة أن يتم تعيين المراجع كل فترة متوسطة (ثلاث سنوات) وذلك لتوفير تكاليف التعاقد كل سنة وتجنب تكوين المراجع علاقات مع الإدارة عند طول فترة التعاقد .
					13 عند كبر حجم لجنة المراجعة وزيادة الخبرة المالية لأعضائها ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة مشتركة بناء على الخبرة المالية لأعضائها .
					14 بناء على زيادة الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة فإنه ينبغي اختيار مكثبي المراجعة بناء على معايير معينة يحددها أعضاؤها بما يترتب عليه زيادة المنفعة الكلية لمستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجع .
					15 نظراً لتقل لجنة المراجعة في مقابل أعضاء مجلس الإدارة بالمنشأة لكبر حجمها وزيادة الخبرة المالية

					<p>لأعضائها فإنه ينبغي أن تقوم بدور فعال في المساومة عند تحديد أتعاب المراجعة ، والتعاقد مع مكنتي المراجعة ، وتقسيم العمل بينهما ، والإشراف على تنفيذ كل مكتب الجزء المخصص له .</p>
					<p>16 نظراً لاتساع النطاق الجغرافي لأحد مكنتي المراجعة فإنه ينبغي أن يتولى هذا المكتب مراجعة الفرع أو الفروع الأجنبية ، على أن يقوم المكتب الآخر بمراجعة الفرع أو الفروع المحلية وليس هناك ما يمنع أن يتم إجراء المراجعة المشتركة بواسطة أكثر من مكنتين للمراجعة .</p>
					<p>17 عند صغر حجم لجنة المراجعة وزيادة الخبرة المالية لأعضائها ، وعدم وجود فروع تابعة للمنشأة ، واقتصار مكتب المراجعة على تقديم خدمات محلية تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة</p>

					فردية ، واختيار المكتب بناء على معايير أو مقومات معينة .
				18	تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة بناء على عوامل أخرى مثل حجم المنشأة محل المراجعة وذلك في حالة ما إذا كان المكتب حسن السمعة وذا تقرير مراجعة موثق .
				19	تفاضل لجنة المراجعة بشأن اختيار مكتب المراجعة في اختيار المكتب بناء على السمعة والأتعاب وموثوقية تقرير المراجع ، فإذا كان المكتب حسن السمعة وذا تقرير مراجعة موثق فإنه يجب على لجنة المراجعة التفاوض مع مكتب المراجعة لتخفيض الأتعاب غير العادية .
				20	يعتبر حجم المنشأة محل المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة ، ومدى وجود فروع تابعة للمنشأة من أهم العوامل التي تفاضل لجنة المراجعة وفقاً لها في القيام

					بمراجعة فردية أو مراجعة مشتركة .
					21 عند زيادة نسبة ملكية القطاع الخاص ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة فإنه يتم إجراء مراجعة مشتركة .
					22 عند زيادة نسبة ملكية القطاع الخاص ، وتعدد الفروع التابعة للمنشأة فإنه من الضروري اشراف لجنة المراجعة على قيام مكثبي المراجعة بعملية المراجعة المشتركة حتى يتم استلام التقرير المشترك الموقع عليه من المكثبين .
					23 عند انخفاض نسبة ملكية القطاع الخاص ، وعدم وجود فروع تابعة للمنشأة تأخذ لجنة المراجعة قرارها بإجراء مراجعة فردية أو مشتركة بناء على عوامل أخرى مثل حجم المنشأة والخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة .