دور المراجعة الخارجية في تقييد الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية بالتطبيق على الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية

أمل حسين محمد حسين[١]

ملخص البحث :

إشكالية البحث: تواجه مهنة المراجعة خلال الآونة الأخيرة عدداً من التحديات خاصة بعد الانهيارات المالية التي شهدتها كثير من الشركات العملاقة مثل شركة Enron، وتلى ذلك سقوط أحد أكبر خمس مكاتب مراجعة وهو Arthur Anderson لثبوت تورطه في التلاعبات المالية التي تمت بالشركة بسبب اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية، ذلك الأمر الذي أدى إلى إثارة كثير من التساؤلات حول استقلال مراجع الحسابات، وجودة أداء المراجعة وقصور برامجها، مما دفع المنظمات العلمية والمهنية إلى البحث عن أساليب وآليات يمكن من خلالها تقييد ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتعد المراجعة الخارجية المشتركة أحد الآليات التي اقترحتها المفوضية الأوروبية في تقريرها Green Paper الصادر عام ٢٠١٠ بعنوان "سياسة المراجعة: دروس من الأزمات"، بهدف استعادة الثقة في مهنة المراجعة وما ينتج عنها من تقارير، وتعتمد المراجعة الخارجية المشتركة على قيام اثنين أو أكثر من مراجعي الحسابات المستقلين بمجموعة من الإجراءات التي تتمثل في المشاركة في تخطيط وتنفيذ الأعمال، والرقابة المتبادلة، والمسئولية التضامنية عن المعلومات التي يحتويها تقرير المراجعة وعن الأخطاء والمخالفات التي لم تكتشف. وبذلك تتبلور مشكلة البحث في التساؤل التالي: "ما هو أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة علي ممارسات المحاسبة الإبداعية".

هدف البحث: قياس أثر تطبيق المراجعة الخارجية المشتركة على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

التصميم والمنهجية: طرح خطة نظرية وتطبيقية متكاملة تتضمن عدة محاور أساسية لتحقيق هدف البحث، وتشمل هذه المحاور: الدراسات السابقة، المحاسبة الإبداعية: المفهوم والأساليب، المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، أثر تطبيق المراجعة الخارجية المشتركة الاختيارية علي الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية المصري.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الابداعية، المراجعة الخارجية المشتركة.

Abstract

The problem of research: The audit profession has been facing a number of challenges recently, especially after the financial collapses witnessed by many giant companies such as Enron, followed by the fall of one of the top five audit offices, Arthur Anderson to prove his involvement in the financial manipulations that the company because of creative accounting methods , Which led to many questions about the independence of the auditor, And the quality of the performance of the review and the shortcomings of their programs, prompting scientific and professional organizations to search for methods and mechanisms through which to restrict creative accounting practices, and the joint review is one of the mechanisms proposed by the European Commission in its 2010 Green Paper entitled "Audit Policy: Lessons from Crises" With a view to restoring confidence in the audit profession and the resulting reports, The joint external audit is based on two or more independent auditors

[١] الوظيفة وجهة العمل الايميل الرسمى

having a set of procedures to participate in the planning and execution of the business, mutual control, corporate responsibility for the information contained in the audit report, and for errors and irregularities not disclosed. Thus, the problem of research is the following: "What is the impact of the application of joint auditing programs on creative accounting practices?"

Research Objective: To measure the impact of the application of Joint external auditing on creative accounting practices.

Design and methodology: Introducing an integrated theoretical and applied plan that includes several main axes to achieve the research objective. These topics include: Previous Studies, Creative Accounting: Concepts and Methods, Joint audit in the Egyptian Professional Practice Environment, The Effect of Application of Joint Optional Auditing on Negative Practices of Creative Accounting, Of the limited companies listed on the Egyptian Stock Exchange.

Keywords: Creative Accounting, Joint external Audit.

أولاً: مشكلة البحث:

تعرض الاقتصاد العالمي في السنوات القليلة الماضية إلى كثير من حالات الفشل الإداري، وانهيار عدد من الشركات الكبرى، وحدوث أزمات مالية كبيرة، وكان من أشهر هذه الأزمات هو سقوط بورصة النمور الآسيوية في يوليو ١٩٩٧، وقد استمرت سلسلة الفضائح والانهيارات المالية لشركات عملاقة ولامعة في الاقتصاد العالمي وكان من أبرزها شركة (Enron) عام ٢٠٠١م وشركة (Worldcom) في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠٢م، وسقوط أحد أكبر خمسة مكاتب مراجعة على مستوى العالم وهو (Arthur Andersen) لثبوت تورطه في فضائح انهيار الشركات.

ومع حلول شهر سبتمبر ٢٠٠٨ بدأت تتكشف أبعاد الأزمة المالية العالمية الأخيرة، والتي كانت بسبب التوسع في الرهون العقارية وفشل ملايين من المقترضين لأغراض تمويل شراء العقارات في الولايات المتحدة الأمريكية في تسوية الالتزامات المستحقة عليهم Bedard J., et al., 2014, (p.3)، وما ترتب على ذلك من نتائج سلبية كان من أهمها إفلاس بعض البنوك المتخصصة مثل Lehman Brothers Bank وهو أكبر بنك استثمارى في أمريكا، وبنك Northern Rock Bank، كما قامت وزارة الخزانه الأمريكية بوضع أكبر مجموعتين للتسليف العقارى تحت الوصاية مع كفالة ديونهما حتى حدود ٢٠٠ مليار دولار (Umran & Aziz,2014, p:311).

وتتفق الأدبيات المحاسبية على بعض أسباب الفضائح المحاسبية السابقة والتي منها ضعف الإفصاح المحاسبي، وعدم وجود معايير محاسبية محددة تحكم متطلبات الشفافية في المعلومات، إضافة إلى اتجاه الشركات إلى استغلال المرونة التي تسمح بها المعايير المحاسبية والتحيز في التقدير الشخصي في ممارسة ما يسمى بـ "المحاسبة الإبداعية" (بن على، ٢٠١٠). والتي تعرف بأنها "العملية التي يستخدم فيها المحاسبون مهاراتهم ومعرفتهم المحاسبية بصورة قانونية للتلاعب في الأرقام الواردة في القوائم المالية للشركات لتحقيق مصالح فئة معينة على حساب الفئات الأخرى

أصحاب المصلحة" (Amat, et al., 1998)، وبذلك فإن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ليست مخالفة للمعايير المحاسبية نظراً للمرونة التي تسمح بها تلك المعايير وأن المشكلة في تلك الممارسات ليست في طريقة معالجة البيانات بقدر ما تتعلق بوضوح تأثيرها والإفصاح عنها في القوائم المالية.

وبالرغم من أن تحقيق العرض المحايد للقوائم المالية يقع على عاتق ادارة الشركة (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٠٨، معيار المراجعة المصرى رقم (٥٠٠)، إلا أن مراجع الحسابات يمكن أن يكون له دور إيجابي وفعال في منع وتقييد ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق القيام بدور الرادع أو المحدد لتلك الممارسات، وذلك من خلال أداء أعمال المراجعة في ظل ممارسة مستوى معقول من الشك المهنى (Bunget, et al., 2009).

وقد اهتم كثير من الكتاب والباحثين والهيئات العلمية والمهنية في مجال المحاسبة والمراجعة بتدعيم دور مراجع الحسابات لمواجهة الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، إلا أن هذه الممارسات في تزايد مستمر حتى الآن، وذلك نتيجة لعدم كفاية إجراءات المراجعة الخارجية الفردية، وانخفاض مستوى جودة عملية المراجعة، وضعف استقلال المراجع، ذلك الأمر الذي يستلزم ضرورة تطوير أساليب المراجعة لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ولقد ظهر مؤخراً اتجاه بحثي جديد يدرس أهم الآليات التي يمكن أن تحقق استقلال مراجعي الحسابات وتحسين جودة المراجعة كضرورة لاستعادة الثقة في التقارير المالية، وكان هذا الاتجاه مدعوماً بما أثارته المفوضية الأوروبية في تقريرها Green paper الصادر سنه ٢٠١٠ بعنوان "سياسة المراجعة: دروس من الأزمات"، والذي تضمن عدداً من المقترحات والإجراءات التنظيمية والحلول الممكنة لمعالجة انخفاض ثقة السوق في استقلال المراجع وقصور إجراءات المراجعة الحالية ومنها: دوران المراجع؛ لجان المراجعة؛ وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة للعميل؛ والمراجعة المشتركة (EC, 2010, p:1).

وتعد المراجعة المشتركة أحد مداخل المراجعة الخارجية التي تتضمن قيام اثنين (أو أكثر) من المراجعين المستقلين بمراجعة القوائم المالية لشركة العميل من خلال المشاركة في تخطيط وتنفيذ عمليات المراجعة وإصدار تقرير مراجعة واحد يوقعا عليه سوياً، ويكونان مسئولين بالتضامن عن نتائج المراجعة (الهريدى، ٢٠١٥؛ علي، ٢٠١٥ Baldauf & Steckel, 2012; Bisogno & De luca, 2016). ويتم تطبيق المراجعة المشتركة فى مصر بشكل إلزامى فى بعض القطاعات وبشكل اختيارى فى قطاعات أخري، وبالرغم من أن المراجعة المشتركة موجودة بالفعل في مجال الممارسة المهنية منذ عقود سواء في الدول المتقدمة أو الدول النامية، إلا أنه بعد إصدار الورقة الخضراء ظهر هذا المدخل في الممارسة المهنية للمراجعة وكأنه آلية جديدة مثيرة للجدل (إسماعيل، ٢٠١٥).

وبناءً على ما تقدم، تبدو أهمية دراسة أثر تطبيق المراجعة الخارجية المشتركة علي ممارسات المحاسبة الإبداعية، نظراً لأهمية الدور الفعال الذي يمكن أن تقوم به في تحسين استقلال مراجعي الحسابات وتحسين كفاءتهم المهنية من خلال الرقابة المتبادلة لدى كل منهما على عمل الآخر وذلك للتأكد من الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، والتحقق من أن إجراءات المراجعة التي قام بها المراجع الآخر ملائمة وكافية، وأن الاستنتاجات التي توصل إليها مقبولة ويمكن الاعتماد عليها في تكوين الرأي عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية، ذلك الأمر الذي يمكن أن ينعكس بصورة إيجابية على تحسين جودة المراجعة، والحد من ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية المتعلقة بالإفصاح، والتوقيت، والتقدير، والتصنيف والعرض.

وبناءً على ما سبق يمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤل التالي:

ما هو أثر تطبيق المراجعة المشتركة الاختيارية على ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

وللإجابة عن هذا السؤال البحثي تم صياغة فرض البحث فى صورة "فرض العدم" كما يلى:

"لا يوجد تأثير معنوي للمراجعة المشتركة الإختيارية على ممارسات المحاسبة الإبداعية"

ثانياً: هدف البحث:

يهدف البحث تحقيق الآتى:

١- تحليل نتائج الدراسات السابقة في ضوء موضوع البحث الحالي.

٢- تحديد ماهية المحاسبة الإبداعية، ودوافعها، وأساليب ممارستها.

٣- التعرف على المراجعة الخارجية المشتركة ومداخل تطبيقها، وواقع ممارستها في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

٤- قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة الاختيارية في ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة المصرية.

ثالثاً: أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث الى ما يلى:

١- يستمد البحث أهميته من كونه يساير الاهتمامات الحالية للمنظمات المهنية، ومن أهمية الموضوع الذى تعالجه حيث تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهم المسببات التى ادت الى حدوث الكثير من الفضائح والانهيارات فى الآونة الاخيرة، الامر الذى يستلزم معه تطوير مسؤوليات مراجع الحسابات واتباع أساليب حديثة تحسين جودة المراجعة بهدف مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

٢- تسليط الضوء على مفهوم وأهمية المراجعة الخارجية المشتركة لما لها من دور كبير فى تحقيق الاهداف المرجوة من عمليات المراجعة فى الحصول على تقارير مالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي للشركة، وبث الطمأنينة فى نفوس الجمهور والمستفيدين من مخرجات المراجعة.

رابعاً: منهج البحث:

يعتمد البحث على الجمع بين المنهجين التاليين:

أ- المنهج الاستقرائى: عن طريق استعراض وتقييم أهم وأحدث الدراسات التى تناولها الأدب المحاسبى فى مجال المراجعة المشتركة ودورها فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ب- المنهج الاستنباطى: عن طريق استنتاج العلاقة بين المراجعة المشتركة وممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال اختبار فرض البحث.

خامساً: حدود البحث:

يخرج عن نطاق البحث دراسة أثر تطبيق المراجعة الخارجية المشتركة على أتعاب وجودة المراجعة، كما يقتصر البحث الحالي على التطبيق الاختياري للمراجعة الخارجية المشتركة دون التطرق إلى التطبيق الإلزامى للمراجعة المشتركة.

سادساً: خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وهدفه، سيتم استكماله على النحو التالي:

- تحليل نتائج الدراسات السابقة في ضوء أهداف البحث الحالي.
- المحاسبة الإبداعية: المفهوم والأساليب.
- المراجعة الخارجية المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.
- تحليل العلاقة بين المراجعة المشتركة الاختيارية وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة الاختيارية علي ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- خلاصة البحث.
- مجالات البحث المقترحة.

أولا: تحليل نتائج الدراسات السابقة في ضوء أهداف البحث الحالي:

هدفت دراسة (Francis, et al., 2009) إلى تقييم آثار اختيار المراجعة المشتركة في الشركات المقيدة بالبورصة الفرنسية خلال عام ٢٠٠٣، وإلى أي مدى يؤثر هيكل الملكية للشركات على اختيار اثنين من مراجعي الحسابات، واعتمدت الدراسة على كل من جودة الأرباح والمستحقات غير العادية، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي لديها عدم تماثل معلومات بصورة كبيرة تميل إلى تعيين واحد على الأقل من شركات المراجعة الكبرى عند إجراء المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة المشتركة، كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية معنوية بين جودة الأرباح ومزيج المراجعة المكون من إحدى شركات المراجعة الكبرى والأخرى من غيرها.

واختبرت دراسة (Lesage, et al., 2011) آثار تطبيق المراجعة المشتركة باستخدام الاستحقاقات التقديرية كمقياس بديل لجودة المراجعة وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الدنماركية والفرنسية والألمانية خلال الفترة (٢٠٠٥-٢٠٠٩). وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين الاستحقاقات غير العادية والمراجعة المشتركة في الدول الثلاثة بالرغم من اختلاف مداخل التطبيق في تلك الدول، الأمر الذي يشير إلى أن ادارة الأرباح في الدنمارك لا تختلف عن تلك التي يتم ممارستها في فرنسا وألمانيا، مما يعني أن مدخل المراجعة المشتركة ليس لديه القدرة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وفي نفس الاتجاه قامت دراسة (Ittonen & Tronnes, 2012) باختبار العلاقة بين التطبيق الاختياري للمراجعة المشتركة وأتعاب وجودة المراجعة بالتطبيق على عينة من الشركات الفنلندية والسويدية المقيدة بسوق الأوراق المالية The Nasdaq OMX، واعتمدت الدراسة على كل من جودة الأرباح وأتعاب المراجعة كمقياسين بديلين عن جودة المراجعة، وأثبتت النتائج التجريبية للدراسة أن استخدام اثنين من مراجعي الحسابات لإجراء أعمال المراجعة يرتبط بصورة إيجابية بارتفاع جودة الأرباح وكذلك ارتفاع أتعاب المراجعة وتحقيق جودة القوائم المالية، وانخفاض المصروفات والاعتراف بالخسائر الاقتصادية في التوقيت المناسب.

هدفت دراسة (الديسطى، ٢٠١٤) إلى تقديم دليل عملي باستخدام البيانات الفعلية للشركات المساهمة المصرية عن مدى تقييد ممارسات إدارة الأرباح كمؤشر لكل من جودة المراجعة وجودة التقرير المالي في ظل الاختيار المتعدد للمراجعين (المراجعة المشتركة) بالمقارنة مع المراجعة الفردية، واعتمدت الدراسة على المستحقات التقديرية لقياس مدى قيام الشركات محل المراجعة بإدارة الأرباح، وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من ١٠٧ شركة من أربعة قطاعات من الشركات المسجلة في بورصتي القاهرة والإسكندرية عن الأعوام من (٢٠٠٨ حتى ٢٠١١) وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود

فروقاً معنويـة فـي جـودة المراجعـة بـين اسـتخدام الشـركات المسـاهمة المصـرية لخـدمات المراجعـة المشتركة واستخدامها لخدمات المراجعة الفردية.

وفي نفس الاتجاه قامت دراسة كل من (السعدون & الجبر، ٢٠١٤؛ Bisogno & De luca, 2016) باختبار أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية، واعتمدت الدراستان على استمرارية الأرباح كمقياس لجودة الأرباح المحاسبية، وتوصلت الدراسة الأولى إلى عدم وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية في الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية السعودية، في حين توصلت الدراسة الثانية إلى وجود علاقة إيجابية قوية بين نظام المراجعة المشـتركة وجـودة الأربـاح فـي الشـركات المتوسـطة والصـغيرة غيـر المقيـدة بسـوق الأوراق الماليـة الإيطالي، كما أثبتت الدراسة أن تطبيق المراجعة المشتركة يساعد على تقديم قوائم مالية على درجة عالية من الموثوقية مع ضمان تقييد ممارسات إدارة الأرباح، وذلك بغض النظر عن سمعة المراجع وحجم مكتبه، وكلما زاد حجم الشركة وزادت درجة تعقد عملياتها كلما زاد الطلب على تطبيق المراجعة المشتركة.

واختبرت دراسة (مندور، ٢٠١٦) أثر التطبيق الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة فى الحد مـن ممارسـات إدارة الأربـاح مـن خـلال الاسـتحقاقات التقديريـة، وإدارة الأربـاح مـن خـلال العمليـات الحقيقية، مقارنة بتطبيق مدخل المراجعة الخارجية الفردية، الى جانب تحديد طبيعة العلاقة بين إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية وإدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة فى سوق الاوراق المالية المصرية خلال الفترة من عام (٢٠١٠-٢٠١٤)، وتوصلت الدراسة الى وجود تأثير إيجابي معنوي لمدخل المراجعة المشتركة على ادارة الارباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية مقارنة بمدخل المراجعة الفردية، وهو ما يعنى أن التطبيق الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة يعطى الفرصة لإدارة الشركات للتلاعب فى الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية.

وفى نفس الاتجاه، اختبرت دراسة (محمود، ٢٠١٧) أثر تطبيق المراجعة المشتركة الاختيارية على جودة وأتعاب عملية المراجعة باستخدام ادارة الأرباح القائمة على الاستحقاقات التقديرية كمقياس بديل لجودة المراجعة، بالتطبيق على الشركات المقيدة فى بورصة الاوراق المالية المصرية والمدرجة فى المؤشر EGX 100 خلال الفترة (٢٠١٠- ٢٠١٥)، وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة معنوية سالبة بين تطبيق المراجعة الخارجية المشتركة وبين ادارة الأرباح، وهذا يشير الى انخفاض ممارسات ادارة الأرباح فى ظل تطبيق المراجعة الخارجية المشتركة، الأمر الذى ينعكس بالإيجاب على جودة أرباح الشركة محل المراجعة.

في ضوء ما سبق، تخلص الباحثة إلى عدد من النتائج أهمها ما يلي:

- بالرغم من اعتماد الدراسات السابقة على الاستحقاقات غير العادية كمؤشر لممارسات المحاسبة الابداعية إلا أنه تبين وجود تضارب في نتائج تلك الدراسات، ففي حين نجد أن دراسة كل من(محمود، ٢٠١٧; Bisogno & De luca, 2016; Francis, et al., 2009; Ittonen, & Tronnes, 2012) تقدم دليلاً على وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة في تقييد الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، نجد في المقابل أن دراسة كل من (السعدون & الجبر، ٢٠١٤؛ مندور، ٢٠١٦; الديسطى، ٢٠١٤؛ Lesage, et al., 2011) تثبت عدم وجود تأثير للمراجعة المشتركة في تقييد الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.
- معظم الدراسات السابقة التى تناولت اختبار العلاقة بين المراجعة المشتركة وممارسات المحاسبة الابداعية تم تطبيقها في الدول المتقدمة، وبالتالى توجد حاجة ماسة للمزيد من الدراسات التى تتناول تلك العلاقة في الدول النامية.
- وفيما يتعلق ببيئة الممارسة المهنية المصرية، بالرغم من اتفاق الدراسات السابقة فى حداثتها، وبيئة تطبيقها، والمقياس المستخدم في قياس أثر المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية الا أنها اختلفت في النتائج التى توصلت اليها، الامر الذى يستلزم المزيد من البحث في هذا الاتجاه، خاصة وان أهم أسباب ظهور المراجعة الخارجية المشتركة هو محاولة تحسين جودة المراجعة، وأن الحد من استغلال المرونة التى تسمح بها المعايير المحاسبية المتعارف عليها– يمثل أحد العناصر الاساسية التى تعمل على تحقيق جودة المراجعة، واستعادة الثقة في التقارير المالية. ومن هذا المنطلق تسعى الباحثة لإجراء محاولة للتعرف على تأثير المراجعة المشتركة الاختيارية علي ممارسات المحاسبة الابداعية في بيئة الممارسة المهنية المصرية، من أجل الوقوف على ما اذا كانت المراجعة المشتركة الاختيارية تؤثر ايجابياً على ممارسات المحاسبة الابداعية؟ أم لا؟

ثانياً:المحاسبة الإبداعية: المفهوم والأساليب:

يرجع ظهور المحاسبة الإبداعية إلى السبعينيات من القرن الماضي، عندما واجهت الشركات بعض الصعوبات خلال فترة الركود التي كانت تسود في بداية هذه الفترة، والضغوط المستمرة لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق ذلك، الأمر الذي دفع المحاسبين في الشركات إلى محاولة تجميل صورة الربح من خلال استغلال المرونة المتاحة في المعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها بالشكل الذي يخدم فئة معينة على حساب الفئات الأخرى ذات المصلحة بالشركة، وقد سميت

عمليات التجميل أو التلاعب في رقم الربح بالعديد من المسميات مثل: تمهيد الدخل، إدارة الأرباح، التطويع المصطنع للأرباح، المحاسبة التعسفية، المحاسبة الاختلاقية، والمحاسبة الإبداعية.

وقد تعددت التعاريف التي تناولت المحاسبة الإبداعية بحسب وجهة النظر التي يتبناها كل باحث، فقد أشارت دراسة (Schipper, 1989, P.92) إلى المحاسبة الإبداعية بأنها "التدخل المتعمد من قبل الإدارة في عملية إعداد التقارير المالية بهدف تحقيق بعض المكاسب الخاصة". وعرفتها (Trotman, 1993) بأنها "استخدام وسائل الاتصال لتحسين وتجميل المعلومات المحاسبية المقدمة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين". كما عرفها (Amat, et al., 1998) بأنها "العملية التي يستخدم فيها المحاسبون مهاراتهم ومعرفتهم المحاسبية للتلاعب في الأرقام الواردة في القوائم المالية للشركات". وعرفها (Balaciu, et al., 2009) بأنها "الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما لتحريف القوائم المالية". وفي تعريف آخر أشار (تيجانى، ٢٠١٢) بأنها "التلاعب في البيانات المحاسبية لإخفاء الأداء الفعلى للشركة".

وقد تبين من خلال استعراض التعاريف السابقة أنها تدور حول مجموعة من المقومات الأساسية التي ترتكز عليها المحاسبة الإبداعية والتي يمكن إيجازها فيما يلى:

١- تعد المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب في المعلومات التي تحتويها التقارير المالية.
٢- تغيير الأرقام المحاسبية التي تعبر بصدق عن الأحداث التي تمت بالشركة إلى أرقام غير حقيقية لتحقيق هدف معين.
٣- تعتمد المحاسبة الإبداعية على المرونة التي تسمح بها المعايير والسياسات المحاسبية المتعارف عليها لتحقيق مصالح فئة معينة على حساب باقى الفئات ذات المصلحة.
٤- أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية وإبداعية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.
٥- يمكن النظر إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية من جانبين هما:
- الجانب الإيجابي: ويتمثل في ايجاد حلول وقت الأزمات من خلال التجديد والتطوير في استخدام السياسات المحاسبية، والمساعدة في اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة.
- الجانب السلبى: ويتمثل في إتاحة الفرصة للتلاعب في الأرقام المحاسبية من جانب معدي القوائم المالية لإخفاء حقيقة الأحداث التي تمت بالشركة، وما ينتج عن ذلك من تحقيق مزايا معينة لفئة من المستخدمين على حساب الفئات الأخرى.
٦- تنتج الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية تقارير مالية مضللة.

وفي ضوء ما سبق ترى الباحثة أنه يمكن وضع تعريف للمحاسبة الإبداعية من وجهة نظر شمولية وذلك على اعتبار أنها تعني "قيام معدي القوائم المالية باستغلال مهاراتهم ومعرفتهم المحاسبية

في تغيير المعلومات المحاسبية التي تعبر عن حقيقة الأحداث التي تمت بالشركة إلى الشكل الذي يرغبون فيه من خلال اتباع مجموعة من الأساليب التي تسمح بها المعايير والسياسات المحاسبية المتعارف عليها ويتم ممارستها بهدف تحسين المركز المالي، والتأثير على انطباع مستخدمي القوائم المالية".

ويتمثل الدافع وراء ممارسات المحاسبة الإبداعية في محاولة تقليل التكاليف السياسية، وتقليل تكلفة رأس المال، وتعظيم ثروة المديرين، ورغبة الإدارة في إظهار الربح عبر السنوات في صورة مستقرة، وتحقيق ثبات سعر السهم، وقد تلجأ الإدارة في بعض الشركات إلى تخفيض الأرباح بمبلغ معين لتقليل الضرائب، أو تضخيم الأرباح للحصول على تمويل مصرفي، كما تلجأ الإدارة الجديدة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية لإظهار سوء إدارة الإدارة السابقة (Shah, et al., 2011).

وتتم المحاسبة الإبداعية من خلال مجموعه من الأساليب التي تتعلق بالإفصاح، التوقيت، التقدير، وذلك كما يلى (بن علي، ٢٠١٠؛ Shah & Tariq, 2011; ISA No.240):

١- أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالإفصاح: وتتضمن عمليات التمويل خارج الميزانية [١]، والتغيرات المحاسبية إما في السياسات المحاسبية المتبعة أو التقديرات المحاسبية أو تغيير الشكل القانوني للوحدة المحاسبية.
٢- أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالتوقيت: ويتضمن ذلك التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيرادات وتوقيت الاعتراف بالمصروفات.
٣- أساليب المحاسبة الإبداعية في التقدير: وتتضمن سياسة رسملة المصروفات الإيرادية والعكس، وتغيير طرق حساب استهلاك الأصول الثابتة، وإهلاك الشهرة والعلامات التجارية، وطرق تقييم المخزون السلعي، وذلك بهدف التحكم في تقلبات الأرباح.
٤- أساليب المحاسبة الإبداعية في التصنيف والعرض: وتتضمن سوء عرض بالقوائم المالية أو إسقاط متعمد فيها للأحداث أو المعاملات أو أية معلومات جوهرية أخرى.

وفي ضوء ما سبق تخلص الباحثة إلى أن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية يمكن أن تتم بإتباع أساليب مختلفة، يعد أكثرها استخداماً هو التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات (الاستحقاقات)، وذلك على الرغم من وجود المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها والتي توفر إرشادات للمحاسبة عن تلك الاستحقاقات، إلا أن المرونة التي تسمح بها المبادئ والمعايير المحاسبية أعطت الإدارة حرية التصرف في تلك الاستحقاقات للتأثير في رقم الربح، وبذلك يمكن القول أن

---

[١] التمويل خارج الميزانية: تقوم الشركة بتمويل أو إعادة تمويل عملياتها بالشكل الذى يؤدى إلى زيادة التزاماتها دون أن تظهر تلك الزيادة فى الميزانية وذلك فى حدود المتطلبات القانونية، ووجود المهارة والإبداع المحاسبى.

الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية يمكن أن تؤدى إلى تشويه الأرقام المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية التي تصدرها الشركات.

وبالرغم من أن تحقيق العرض المحايد للقوائم المالية يقع على عاتق ادارة الشركة (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٠٨، معيار المراجعة المصرى رقم (٥٠٠)، إلا أن مراجع الحسابات يمكن أن يكون له دور إيجابي وفعال في منع وتقييد ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق القيام بدور الرادع أو المحدد لتلك الممارسات، وذلك من خلال أداء أعمال المراجعة في ظل ممارسة مستوى معقول من الشك المهنى (Bunget, et al., 2009).

ونتيجة لذلك، فقد حرصت الهيئات العلمية والمهنية فى مجال المراجعة على تدعيم دور مراجع الحسابات فى الكشف عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، حيث تستلزم المعايير المهنية للمراجعة ضرورة ان يتواصل مراجع الحسابات مع لجنة المراجعة، ويتناقش معها بشأن جودة تطبيق المعايير المحاسبية من قبل العميل وليس فقط مجرد معقولية تطبيقها، وذلك للتحقق من عدالة عرض القوائم المالية، وأنها تعكس النتائج التشغيلية والظروف الاقتصادية الحقيقية لشركة العميل (عبية، ٢٠١٥)، ولذلك، فإنه كلما ارتفعت جودة عملية المراجعة، أدى ذلك الى تقييد الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في القوائم المالية لشركة عميل المراجعة (محمود، ٢٠١٧ ,.Francis,; et al 2009).

وبالرغم من ذلك، فان ما تعرضت له مهنة المراجعة خلال الآونة الأخيرة من تحديات خاصة بعد الانهيارات المالية التي شهدتها كثير من الشركات العملاقة مثل شركة Enron، وتلى ذلك سقوط أحد أكبر خمس مكاتب مراجعة وهو Arthur Anderson لثبوت تورطه في التلاعبات المالية التي تمت بالشركة بسبب اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية، أدى إلى إثارة كثير من التساؤلات حول استقلال مراجع الحسابات، وجودة أداء المراجعة وقصور برامجها، الأمر الذى ادى الى ضعف الثقة فى مهنة المراجعة وما ينتج عنها من تقارير.

وفى ضوء ما سبق، تخلص الباحثة إلى أنه على الرغم من اهتمام مراجع الحسابات باكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، واهتمام الباحثين والهيئات العلمية والمهنية في مجال المحاسبة والمراجعة بتدعيم دور مراجع الحسابات لمساعدته فى تقييد الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية الا أن هذه الممارسات في تزايد مستمر حتى الآن وذلك لعده أسباب:

- عدم كفاية إجراءات المراجعة الفردية، ومحددات العناية المهنية للمراجع، انخفاض مستوى جودة عملية المراجعة.

- ضعف استقلال المراجع في مواجهة ادارة الشركة وخاصة في ظل عدم وجود تشريعات تمنع المراجع من قبول تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة لنفس عميل المراجعة، خاصة فى الدول النامية ومنها مصر، بالإضافة إلى علاقة الترابط الاقتصادى بين المراجع وعميل المراجعة، والخوف من خسارة عميل المراجعة.
- الاعتماد– في كثير من الأحيان– على المراجعة الاختبارية عند فحص بعض بنود القوائم المالية وذلك بسبب كبر حجم الشركة وتعقد عملياتها واتساع نطاق الخدمات الخاضعة للمراجعة.

ثالثاً: المراجعة الخارجية المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية:

تعد المراجعة المشتركة أحد مداخل المراجعة الخارجية التى تعتمد على المشاركة بين مراجعى الحسابات فى أداء أعمال المراجعة، وفيما يلي عرض مفهوم المراجعة المشتركة ومداخل تطبيقها، وواقع ممارستها بشكل اختيارى فى بيئة الممارسة المهنية المصرية

١- المراجعة الخارجية المشتركة: المفهوم ومداخل التطبيق:

تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم المراجعة المشتركة وقد اتفقت معظمها على اعتبار المراجعة المشتركة أحد آليات حوكمة الشركات التي تتضمن قيام اثنين (أو أكثر) من المراجعين المستقلين، بمراجعة القوائم المالية لشركة العميل من خلال المشاركة في تخطيط وتنفيذ عمليات المراجعة، والإلتزام بآلية الرقابة المتبادلة، وإصدار تقرير مراجعة واحد يوقعا عليه سوياً، ويكونان مسئولين بالتضامن عن نتائج المراجعة (اسماعيل، ٢٠١٥؛ الهريدى، ٢٠١٥؛ علي، ٢٠١٥؛ عبد الحميد، ٢٠١٤؛ متولي،٢٠١٤؛ EC, 2010; Alanezi, et al., 2012; Ratzinger– Sakel, et al., 2013; Baldauf & Steckel, 2012; Bisogno & De luca, 2016; elassy, 2015).

وبذلك يتبين أن المراجعة المشتركة تعتمد علي مجموعة من المقومات التى تميزها عن المراجعة الفردية، وتتمثل تلك المقومات فى المشاركة بين اثنين (أو أكثر) من مراجعى الحسابات المستقلين، المسئولية التضامنية عن نتائج المراجعة، تطبيق آلية الرقابة المتبادلة، وإعداد تقرير مراجعة واحد.

وتهدف المراجعة المشتركة إلى تعميق الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية لمنشأة العميل ككل خالية من التحريف المادي سواء بالتضليل أو الخطأ وذلك وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وإبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية وفقاً لنتيجة فحص المراجعة المشتركة في تقرير المراجعة (متولي، ٢٠١٣؛ Deng et al., 2012; ISA No.200, 2008).

ويتم تطبيق المراجعة المشتركة على نحو إلزامي وعلى نحو اختيارى، وأياً كان المدخل المتبع في تنفيذ أعمال المراجعة المشتركة – الإلزامي أو الاختيارى – فإنها تتم إما بواسطة مزيج من مكاتب (شركات) المراجعة الأربعة الكبرى (Big4–Big4)، أو بواسطة مزيج من مكاتب (شركات) المراجعة الأربعة الكبرى وغير الكبرى (NonBig4–Big4)، أو بواسطة مزيج من مكاتب (شركات) المراجعة بخلاف الأربعة الكبرى (NonBig4–NonBig4) (الهريدى، ٢٠١٥؛ عبد الحميد، ٢٠١٤؛ Francis, et al., 2009; Deng, et al., 2012; Paugam & Casta, 2012; Benali, 2013; Lobo, et al., 2014; Andre, et al., 2015).

تتميز المراجعة المشتركة بأنها تؤدى إلى تحسين جودة المراجعة وذلك من خلال تعزيز استقلال مراجعي الحسابات (Lobo, et al., 2014; Piot, 2007; Ec, 2011). والمحافظة على الخبرة التي اكتسبها المراجع في مجال نشاط العميل من خلال الحد من التأثير السلبي للالتزام بتغيير مراجع الحسابات بعد مضي مدة محددة من العمل في منشأة عميل المراجعة، كما تساعد المراجعة المشتركة على الحد من مشكلة تركيز سوق خدمات المراجعة في يد شركات المراجعة الأربعة الكبرى (Big4) وتشجيع الشركات المتوسطة والصغرى على التوسع والنمو (صالح، ٢٠١٥؛ عبدالحميد، ٢٠١٤؛ EC, 2010; Francis, et al., 2009; Lobo, et al., 2014).

وفي المقابل نجد أن تطبيق المراجعة المشتركة يمكن أن يؤدي إلى ظهور مشكلة "الاتكالية أو التقاعس"، التي تنتج عن قيام أحد مراجعي الحسابات المشاركين بتقليل الجهد المبذول والموارد المتاحة لديه، والاعتماد على الجهود المبذولة من قبل المراجع أو المراجعين الآخرين، الأمر الذي يؤثر سلباً على جودة المراجعة (Deng, et al., 2012; Piot, 2007; Lobo, et al., 2014). بالإضافة إلى ذلك فقد أثبتت العديد من الدراسات (Andre, et al., 2015; Holm & Thinnggaard, 2014) أن تطبيق المراجعة المشتركة يمكن أن يؤدى إلى زيادة التكاليف المرتبطة بعمليات التنسيق والتنظيم بين المراجعين. وقد أضافت دراسة (Andre, et al., 2015) أن تطبيق المراجعة المشتركة في فرنسا يصاحبه زيادة في أتعاب المراجعة بنسبة ٤٠٪ مقارنة بأتعاب المراجعة الفردية.

وفي ضوء ما سبق ترى الباحثة أنه يمكن التغلب على "مشكلة الإتكالية أو التقاعس" وذلك من خلال قيام لجنة المراجعة في الشركة محل المراجعة بمتابعة ما تم انجازه من الأعمال المخصصة لكل مراجع، والإشراف على الاتصالات والمناقشات التي تتم بينهم. أما فيما يتعلق بالتكاليف الإضافية المرتبطة بعمليات التطبيق فإنه يمكن القول أن ما يمكن أن تحققه المراجعة المشتركة من مزايا تتعلق بتدعيم استقلال المراجع وتحسين كفاءته المهنية والحد من تركيز سوق خدمات المراجعة والحد من التأثير السلبي الناتج عن الالتزام بقاعدة التغيير الإلزامى لمراجع الحسابات بعد مضي مدة

محددة من العمل في شركة عميل المراجعة، قد تتجاوز في قيمتها الزيادة في تكاليف المراجعة المصاحبة لعمليات التطبيق.

٢-واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية في مجال المراجعة المشتركة الإختيارية:

يتم تطبيق المراجعة المشتركة فى مصر بصورة اختيارية على كل من الشركات المساهمة وشركات التخصيم وفيما يلى عرض تفصيلي للمواد القانونية التي تجيز تطبيق المراجعة المشتركة فى تلك الشركات:

أ- **الشركات المساهمة:** وذلك وفقاً لنص المادة (١٠٣) من قانون الشركات رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ على أنه" يكون للشركة المساهمة مراقب حسابات أو أكثر، ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها فى قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، تعينه الجمعية العامة وتحدد أتعابه، وفى حالة تعدد المراقبين يكونو مسئولين بالتضامن، وإستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراقب الأول"(القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١)، وتنص المادة (٢٦٥) من اللائحة التنفيذية من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١على أنه "فى حالة تعدد مراقبي الحسابات، يجوز لكل منهم أن يقوم بالاطلاع على دفاتر الشركة، وطلب البيانات والإيضاحات وتحقيق الموجودات والإلتزامات على إنفراد، ومع ذلك يجب أن يقدم جميع مراقبي الحسابات تقريراً موحداً، وفى حالة الإختلاف فيما بينهما يجب أن يوضح التقرير أوجه الخلاف ووجهة نظر كل منهم".

ب- **شركات التخصيم:** وذلك وفقاً لنص المادة رقم (١٨) من قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم(٧٢) لسنة ٢٠١٣ بشأن الضوابط التنظيمية والرقابية لنشاط التخصيم على أنه "يكون لشركة التخصيم مراجع حسابات أو أكثر، يتولى مراجعة حساباتها وفقاً لمعايير المراجعة المصرية، ويجب أن يكون من بين المقيدين لدى الهيئة العامة للرقابة المالية فى السجل المعد لهذا الغرض"(الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٣، القرار رقم(٧٢)).

رابعاً: تحليل العلاقة بين المراجعة المشتركة الاختيارية وممارسات المحاسبة الإبداعية.

أشارت المادة رقم (١٠٣) من قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية البسيطة والشركات ذات المسئولية المحدودة رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١) والمادة رقم (٢٦٥) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون، والمادة رقم (١٦٨) من القرار رقم (٢٢) لسنة (٢٠١٤) بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون سوق المال رقم (٩٥) لسنة (١٩٩٢) بصورة مختصرة إلى بعض المسئوليات والمبادئ والإجراءات المتعلقة بتنفيذ أعمال المراجعة المشتركة والتي تمثلت في:

- قيام اثنين أو أكثر من مراجعي الحسابات بمراجعة القوائم المالية للشركة أو المؤسسة.
- يجب أن يلتزم مراقبا الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، ويشترط استقلال المراجعين عن بعضهما وعن إدارة الشركة أو المؤسسة محل المراجعة.
- يجب أن يقوم كل مراجع بالإطلاع على دفاتر الشركة أو المؤسسة وطلب البيانات والإيضاحات، وتحقيق الموجودات والالتزامات على انفراد.
- إعداد تقرير مشترك بنتائج المراجعة، ويكون مراقبا الحسابات مسئولين بالتضامن عن نتائج المراجعة.
- في حالة الاختلاف في الرأي بين مراجعي الحسابات يجب أن يوضح التقرير أوجه الخلاف ووجهة نظر كل منهما.

وبتتبع الإصدارات المهنية ذات الصلة بالمراجعة الخارجية المشتركة تبين أنها تمثلت في ثلاثة معايير هى: معيار المراجعة الهندي SA No.299 [1]، معيار المراجعة الفرنسي NEP No.100[2]، ومعيار المراجعة السنغافوري AGS No.10 [3].

ويعد معيار المراجعة الهندي (299) SA الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الهندي عام ١٩٩٦ أول معيار يتناول المسئوليات المهنية لمراجعي الحسابات القائمين بأداء عمليات المراجعة المشتركة، وتضمن المعيار عدة إرشادات توجيهية يلتزم بها مراجعي الحسابات القائمين بأعمال المراجعة المشتركة والتي تتمثل في؛ "الاتفاق بشأن وضع خطة المراجعة وتوزيع العمل، مع تحميل كل مراجع المسئولية بصورة فردية فيما يتخذه من قرارات تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي ينبغي تطبيقها في مجال العمل المخصص له، ولا يسأل عن ذلك باقي المراجعين الآخرين، ويعد كل مراجع مسئول مسئولية تضامنية عن أعمال المراجعة غير المخصصة التي يشترك في تنفيذها جميع المراجعين، ويتم الاتفاق على الرأي وصياغة التقرير النهائي للمراجعة، وفي حالة وجود خلاف بين مراجعي الحسابات فيما يتعلق بأحد الجوانب التي يتضمنها التقرير، يحق لكل مراجع أن يعبر عن رأيه بإصدار تقرير فردي منفصل(ICAI,1996 SA.299) .

وفي عام ٢٠٠٧ صدر معيار الممارسة المهنية الفرنسي (100) NEP والذي تضمن مجموعة من المبادئ والإجراءات التي تحكم ممارسة المراجعة المشتركة والتي تتمثل في: التأكيد على أداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، للحصول على تأكيد معقول بشأن خلو القوائم

(1) Standard on Auditing No.299: Responsibility of Joint Auditors.
(2) Norme de exercice professionnel, NEP.100: Joint Audit.
(3) Audit Guidance Statement, AGS No.10: Joint Audits.

المالية من التحريفات الجوهرية، مع إلزام كل مراجع حسابات – على انفراد – بتجميع معلومات عامة عن الشركة محل المراجعة، وتقييم مخاطر الاحتيال، وأكد المعيار على أهمية الاتفاق بين مراجعي الحسابات لوضع خطة المراجعة على أن يتم تخصيص العمل بينهم بصورة متوازنة، ويقوم كل مراجع بمراجعة العمل الذي تم إنجازه من قبل المراجع الآخر، ويتم الاتفاق على الرأي النهائى وإعداد تقرير مراجعة واحد يوقع عليه جميع المراجعين المشاركين في تنفيذ عمليات المراجعة، وعندما تتباين آراء المراجعين بشأن أحد الأمور الهامة يجب أن يتم الافصاح عنها في التقرير (CNCC, 2007, NEP.100).

وفي عام ٢٠١٢ أصدر معهد المحاسبين القانونيين السنغافوري معيار المراجعة (10) AGS، ويتناول هذا المعيار المبادئ الأساسية لعمليات المراجعة المشتركة، والتي تتضمن: أداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، والاتفاق على خطة المراجعة وتوزيع العمل بين مراجعي الحسابات وفقا لأسس معينة، مع إلزام مراجعي الحسابات بضرورة تحليل البنود المعرضة للخطر بالقوائم المالية وتحديد نطاق المراجعة التي يتم إجراؤها على العمل الذي تم انجازه بواسطة المراجع الآخر، وتقييم مخاطر الاحتيال، وتقييم مدى كفاية أعمال المراجعة التي قام بها المراجع الآخر، وإذا تبين لأحد مراجعي الحسابات أن العمل المخصص للمراجع الآخر لم يتم أداؤه بشكل كاف، يجب أن يبلغ المراجع الآخر كتابياً بذلك لتحديد إجراءات المراجعة الإضافية، واعتبر المعيار أن مراجعو الحسابات القائمين بأداء عمليات المراجعة المشتركة مسئولين مسئولية تضامنية عن جميع المعلومات الواردة بتقرير المراجعة، ويتم الاتفاق بين مراجعي الحسابات على الرأي وإصدار تقرير مراجعة واحد يوقع عليه مراجعي الحسابات القائمين بتنفيذ أعمال المراجعة المشتركة (ICPAS, 2012, AGS.10).

وفي ضوء ما سبق تخلص الباحثة إلى وجود اتفاق بين معايير المراجعة المشتركة والقوانين واللوائح المصرية ذات الصلة فيما يتعلق بمسئوليات مراجعي الحسابات القائمين بتنفيذ أعمال المراجعة المشتركة الاختيارية عن الممارسات السلبية للمحاسبة الابداعية، وذلك من جانبين هما:

١- **الجانب الأول: يتمثل في تحديد مسئوليات مراجعي الحسابات القائمين بعملية المراجعة المشتركة** وذلك من خلال:

- إلزام المراجعين بأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها بهدف تعميق الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهريه، وإجراء التعديلات اللازمة بصورة مستمرة في خطة المراجعة في ضوء تحليل وتقييم البنود المعرضة للتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية ومخاطر الاحتيال.

- اعتبار كل مراجع حسابات مسئول مسئولية مشتركة وتضامنية عن المعلومات الواردة في تقرير المراجعة، مما يدفع مراجعي الحسابات على بذل المزيد من العناية المهنية الواجبة، والتحقق من سلامة الاجراءات التى قام بها المراجع الأخر.
- التأكيد على ضرورة تحقيق استقلال مراجعي الحسابات عن بعضهما وعن الشركة محل المراجعة. وبذلك نجد أن المراجعة المشتركة تعمل على تعزيز استقلال مراجع الحسابات وذلك نتيجة لضعف الترابط الاقتصادي بين المراجع وعميل المراجعة بسبب تقاسم الأتعاب بين مراجعي الحسابات، كما تسهم في تخفيض احتمالات حدوث التواطؤ بين مراجع الحسابات وعميل المراجعة أو الشركة محل المراجعة، وبالتالي تحسين نزاهة واستقلالية مراجعي الحسابات في مواجهة إدارة الشركة بشأن الاختيارات المحاسبية.

وفي ضوء ما سبق ترى الباحثة أن تنفيذ أعمال المراجعة المشتركة – من خلال الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، واعتبار كل مراجع مشارك مسئول مسئولية تضامنية عن المعلومات الواردة بتقرير المراجعة، والتأكيد على استقلال مراجعي الحسابات عن بعضهما وعن الشركة محل المراجعة – قدد يؤدي إلي تقييد الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

٢- **الجانب الثانى: يتمثل في مقومات المراجعة المشتركة والتي يجب أن يلتزم بها مراجعي الحسابات القائمين بها** والتي تتمثل في:

أ- قيام اثنين أو اكثر من مراجعي الحسابات المنتمين لمكاتب أو شركات مراجعة منفصلة بمراجعة القوائم المالية للشركة أو المؤسسة، وفي هذا الصدد تبين وجود تضارب في الآراء بين الكتاب والباحثين بشأن المزيج الأمثل لشريكي المراجعة في عملية المراجعة المشتركة، ففي حين أثبتت دراسة (Paugam& Casta, 2012; Francis, et al., 2009) وجود علاقة إيجابية معنوية بين جودة الأرباح المحاسبية ومزيج المراجعة المكون من مراجع حسابات من إحدى شركات المراجعة الأربعة الكبرى والآخر من غيرها، بما يؤدي إلى تحسين جودة الافصاح في القوائم المالية، وفي المقابل نجد أن دراسة كل من (الهريدى،٢٠١٥؛ Deng, et al., 2012, Benali, 2015) جاءت بنتائج مختلفة، حيث اتفقت تلك الدراسات في أنه في حالة الجمع بين شركتي مراجعة من الأربعة الكبار سيتم إصدار قوائم مالية ذات جودة أعلى.

ب- الاتفاق والمشاركة بين مراجعي الحسابات في تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة، والتأكيد على أهمية التواصل المستمر للمناقشة حول القضايا الهامة التي تتعلق بالمهام المخصصة لكل منهم والبنود المعرضة لخطر التحريف الجوهرى بالقوائم المالية، والتوصل لاستنتاجات بشكل مشترك. وقيام كل مراجع بمراجعة العمل الذي تم انجازه بواسطة المراجع الآخر وذلك بهدف

تقييم ما إذا كان العمل الذي تم إنجازه يتطابق مع ما تم الاتفاق عليه في خطة المراجعة، والتحقق من أن إجراءات المراجعة التي قام بها المراجع الآخر ملاءمة وكافية، وأن الاستنتاجات التي توصل إليها مقبولة ويمكن الاعتماد عليها في تكوين الرأي عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية.

جـ- الاتفاق بين مراجعي الحسابات في الرأي بشأن مدي عدالة القوائم المالية، وصياغة وإصدار تقرير مراجعة واحد يوقع عليه جميع مراجعي الحسابات المسئولين عن تنفيذ أعمال المراجعة، وبذلك يمكن القول أن الاتفاق في الرأي والتوقيع على تقرير مراجعة موحد، فى ضوء المسئولية التضامنية عن نتائج المراجعة يمكن أن يدفع مراجعي الحسابات إلى بذل المزيد من العناية المهنية الواجبة، ومحاولة اكتشاف وتقييد الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية بجميع أساليبها.

وفي ضوء ما سبق، تخلص الباحثة إلي أن تطبيق المراجعة المشتركة – سواء من خلال مزيج ينتمي إلي مكاتب المراجعة الأربعة الكبري أو مزيج ينتمي إلي أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبري والآخر من غيرها – قد يؤدي إلي تحقيق جودة الإفصاح، وتقييد الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية. كما أن إلتزام مراجعي الحسابات القائمين بتنفيذ المراجعة المشتركة بمسئولياتهم الواردة بالقوانين واللوائح المصرية والمعايير المهنية ذات الصلة والتي تتفق إلى حد ما مع ما ورد بمعايير المراجعة المصرية، إلى جانب الخصائص والمقومات الفريدة التي ترتكز عليها المراجعة المشتركة قد تؤدي إلي الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الابداعية المتعلقة بالإفصاح، والتوقيت، والتقدير، والتصنيف والعرض، ذلك الأمر الذي ينعكس بصورة إيجابية على مستوى الثقة في التقارير المالية التي تصدرها الشركات.

خامساً: قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة الاختيارية على ممارسات المحاسبة الإبداعية:

١- منهجية الدراسة الميدانية:

تعتمد منهجية الدراسة الميدانية على تحديد فرض البحث، ومتغيرات البحث، ومجتمع وعينة البحث، ويعتمد البحث لأغراض تحليل بيانات التقارير المالية على استخدام البرنامج الإحصائى ***spss*** للحصول على نتائج الإحصاءات الوصفية ونتائج نموذج الإنحدار الخطى المتعدد، وبذلك فان الجزء الحالى من البحث، سوف يتناول عرض منهجية الدراسة الميدانية وفقاً للآتى:

أ- فرض البحث:

تباينت الآراء بشأن أثر تطبيق المراجعة المشتركة الاختيارية على الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، ففى حين اثبتت دراسة كل من (السعدون & الجبر، ٢٠١٤؛ مندور، ٢٠١٦ ;الديسطى، ٢٠١٤؛ Lesage, et al., 2011) عدم وجود تأثير للمراجعة المشتركة فى تقييد الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية من خلال الإستحقاقات غير العادية، نجد أن دراسة كل من (محمود، ٢٠١٧; Bisogno & De luca, 2016; Francis, et al., 2009; Ittonen, & Tronnes, 2012) تثبت وجود تأثير ايجابى للمراجعة المشتركة فى تقييد الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وبذلك يمكن اشتقاق وصياغة فرض البحث كفرض عدم كما يلى:

"لا يوجد تأثير معنوي للمراجعة المشتركة الاختيارية على ممارسات للمحاسبة الإبداعية"

ب- متغيرات البحث:

يعتمد البحث على المراجعة المشتركة كمتغير مستقل، وممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع ومجموعة من المتغيرات الرقابية المتمثلة فى: حجم الشركة، ونسبة الرفع المالى، ومعدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على المبيعات، تم تعريف تلك المتغيرات وقياسها علي النحو التالي:

- **المراجعة المشتركة:**

تمثل المراجعة المشتركة المتغير المستقل فى البحث والتي تعنى قيام اثنين (أو أكثر) من مراجعى الحسابات (شركات / مكاتب المراجعة) المستقلين عن بعضهما وعن الشركة محل المراجعة بالاتفاق والمشاركة فى عمليات الفحص الانتقادي المحايد للقوائم المالية ومطابقتها بالمعايير المحددة مسبقاً، مع الفحص والرقابة المتبادلة لكل مراجع على عمل المراجع أو المراجعين الآخرين، والاتفاق فى الرأى وإعداد تقرير مراجعة واحد يوقعان عليه سوياً، ويكونان مسئولين بالتضامن عن المعلومات الواردة بالتقرير وعن الأخطاء التى لم تكتشف(المراجعة المشتركة) ".

ويتم قياس ذلك المتغير من خلال استخدام متغير ثنائي يأخذ القيمة (١) فى حالة ما إذا كانت الشركة محل المراجعة تقوم بتطبيق المراجعة المشتركة الاختيارية، والقيمة (صفر) في حالة إذا ما كانت الشركة محل المراجعة تقوم بتطبيق الأنواع الأخرى بخلاف المراجعة المشتركة .

- **المحاسبة الإبداعية:**

تمثل المحاسبة الإبداعية المتغير التابع فى البحث، وتعني العملية التي يستخدم فيها المحاسبون مهاراتهم ومعرفتهم المحاسبية للتلاعب في الأرقام الواردة في القوائم المالية للشركات، ويتم قياس هذا المتغير عن طريق نموذج جونز المعدل، حيث يعتمد على الإستحقاقات غير العادية كنائب عن الممارسات السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتم قياس الإستحقاقات غير العادية من خلال نموذج جونز المعدل من خلال الخطوات التالية:

الخطوة الاولي: قياس الإستحقاقات الإجمالية لكل شركة من شركات عينة البحث من خلال المعادلة التالية:

$$TA_{i,t} = Ni_{i,t} - OCF_{i,t}$$

حيث أن:

$TA_{i,t}$: تشير إلي إجمالي الإستحقاقات للشركة **i** فى السنة **t**.

$Ni_{i,t}$: تشير إلي صافي دخل الشركة **i** فى السنة **t**.

$OCF_{i,t}$: تشير إلي صافي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التشغيلي للشركة ***i*** فى السنة ***t***.

الخطوة الثانية: تقدير معلمات النموذج لكل شركة من شركات العينة من خلال المعادلة التالية:

$$TA_{i,t} / Ai_{,t-1} = \alpha_1(1/A_{i,t}) + \alpha_2(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})/Ai_{,t-1} + \alpha_3 PPE_{i,t}/A_{i,t-1} + \acute{\varepsilon}_{i,t}$$

حيث أن:

$TA_{i,t}$: تشير إلي الإستحقاقات الإجمالية بالشركة ***i*** فى السنة ***t***.

$\Delta REV_{i,t}$: تشير إلي الفرق بين صافي الايرادات بالشركة ***i*** فى السنة ***t*** والسنة ***t – 1***.

$\Delta REC_{i,t}$: تشير إلي الأصول الثابته القابلة للإهلاك بالشركة ***i*** فى السنة ***t***.

$Ai_{,t-1}$: تشير إلي إجمالي أصول الشركة ***i*** وفي السنة ***t–1***.

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$: تشير إلي معلمات النموذج لكل شركة.

$\varepsilon_{i,t}$: تمثل بواقي النموذج والتى تشير إلي الإستحقاقات غير العادية التى تعبر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الخطوة الثالثة: حساب الإستحقاقات غير العادية (**DA**) لكل سنة من سنوات الدراسة وذلك فى ضوء المعادلة التالية:

$$Da_{i,t}= TA_{i,t}/A_{i,t-1}[\ \alpha_1(1/A_{i,t})+\alpha_2(\Delta REV_{i,t}-\Delta REC_{i,t})/Ai_{,t-1}+\alpha_3 PPE_{i,t}/A_{i,t-1}]$$

-متغيرات الرقابة:

أ- حجم الشركة ***SIZE*:** يقصد بحجم الشركة إجمالى أُصولها، ويتم قياس هذا المتغير من خلال إيجاد لوغاريتم إجمإلى الأصول لكل شركة خلال سنوات الدراسة.

ب- نسبة الرفع المالي**Leverage:** يقصد بالرفع المالى مدى قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها طويلة الأجل، ومدى اعتمادها على أموال الغير فى تمويل احتياجاتها، وقد تم قياسها من خلال نسبة إجمالى الإلتزامات إلى إجمالى الأُصول.

جـ- معدل العائد علي الأصول **ROA:** يعبر عن مدى قدرة الشركة على استثمار أصولها، ويتم قياسه من خلال نسبة صافى الربح قبل الضريبة إلى إجمالي الأصول لكل شركة خلال سنوات الدراسة.

د- معدل العائد علي المبيعات **ROS:** يعبر عن ماتبقى من المبيعات بكونه صافى الربح القابل للتوزيع، ويتم قياسه من خلال نسبة صافى الربح قبل الضريبة إلى صافى المبيعات.

د- مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرى، والمقيدة فى **المؤشر** EGX وذلك خلال الفترة من (٢٠١٥ – ٢٠١٧)، وبلغت عينة الدراسة ٣٠ شركة منها ١٥ شركة تقوم بتطبيق المراجعة المشتركة الإختياريه، و١٥ شركة تقوم بتطبيق المراجعة الفردية، وبذلك فقد بلغ عدد المشاهدات ٣٠×٣= ٩٠ مشاهدة.

هـ- أساليب التحليل الإحصائى للبيانات:

سيتم استخدام مجموعه من الأساليب الإحصائية التالية فى تحليل البيانات، حيث تم تشغيل البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS16:

أ- **المقاييس الإحصائية الوصفية:** لحساب المتوسط الحسابى، والانحراف المعيارى لكل من الإستحقاقات غير العادية، والمراجعة المشتركة الاختيارية وحجم الشركة ونسبة الرفع المالى، ومعدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على المبيعات.

ب- **معامل الارتباط الخطى بيرسون:** لقياس معنوية العلاقة بين الإستحقاقات غير العادية (المتغير التابع) والمتغيرات الأُخرى والتى تتمثل فى المراجعة المشتركة، وحجم الشركة، ونسبة الرفع المالى، ومعدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على المبيعات.

جـ- **تحليل الإنحدار الخطى المتعدد:** لتحديد أثر تطبيق المراجعة المشتركة الاختيارية على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

و- نموذج البحث:

لاختبار العلاقة بين المراجعة المشتركة الاختيارية وممارسات المحاسبة الإبداعية، تم الاعتماد على النموذج الوارد بدراسة كل من (العاصي،٢٠١٥؛ ابراهيم، ٢٠١٨)، وفيما يلى النموذج المستخدم وتوصيف متغيراته:

$$Da_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Joint A} + \beta_2 \text{ Size} + \beta_3 \text{ Leverage} + \beta_4 \text{ ROA} + \beta_5 \text{ ROS} + \varepsilon_t$$

حيث إن:

DA: تعبر عن الإستحقاقات غير العادية.

Joint A: تعبر عن المراجعة المشتركة.

Size: تعبر عن حجم الشركة.

Leverage: تعبر عن نسبة الرفع المالى (الديون أو الالتزامات)

ROA: تعبر عن معدل العائد على الأصول.

ROS: تعبر عن معدل العائد على المبيعات.

ثانياً: اختبار فرض البحث:

(١) نتائج الإحصاءات الوصفية:

فى مجال التحليل الوصفي أثر تطبيق المراجعة المشتركة على ممارسات المحاسبة الإبداعية، فقد تم حساب المتوسط والانحراف المعياري للإستحقاقات غير العادية، والمراجعة المشتركة، وحجم شركة عميل المراجعة ونسبة الرفع المالى ومعدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على المبيعات لشركات العينة، وذلك كما هو موضح فى الجدول التالى:

الجدول رقم(١) نتائج التحليل الإحصائى الوصفى لعينة البحث.

المتغيرات	عينة المراجعة المشتركة		عينة المراجعة الفردية		العينة ككل	
	المتوسط	الانحراف المعيارى	المتوسط	الانحراف المعيارى	المتوسط	الانحراف المعيارى
الاستحقاقات غير العادية	0.3182	0.303352	0.2344	0.25182	0.2763	0.282891
حجم الشركة محل المراجعة	9.026554	0.74475	8.80619	0.930886	8.916372	0.84722
نسبة الرفع المالي	0.338106	0.130119	0.413061	0.210635	0.375583	0.177845
معدل العائد على الاصول	0.060266	0.047031	0.05143	0.07318	0.055848	0.061234
معدل العائد على المبيعات	0.163095	0.087762	0.292242	0.367789	0.227668	0.271292

ويتضح من الجدول السابق ما يلى:

أ- أن متوسط حجم الشركات التى يتم مراجعتها بواسطة اثنين أو أكثر من مراجعى الحسابات المستقلين فى ظل تطبيق مدخل المراجعة المشتركة كان أعلى من متوسط حجم الشركات التى يتم مراجعتها عن طريق المراجعة الفردية وهذا يعنى أنه كلما زاد حجم الشركة محل المراجعة وتعددت عملياتها كلما اتجهت الشركة إلى تعيين اثنين أو اكثر لمراجعة قوائمها المالية فى محاولة لكسب ثقة المستخدمين.

ب- أن متوسط نسبة الرفع المالى فى الشركات التى يتم مراجعتها باستخدام المراجعة المشتركة أقل من متوسط نسبة الرفع المالى فى الشركات التى يتم مراجعتها من خلال المراجعة الفردية، وهذا يعنى أن الشركات التى يتم مراجعة قوائمها المالية بواسطة اثنين أو أكثر من مراجعى الحسابات المستقلين والمنفصلين عن بعضهما البعض وعن الشركة محل المراجعة لديها تصنيف ائتمانى أقل من تلك الشركات التى يتم مراجعة قوائمها المالية بواسطة مراجع واحد.

جـ- أن متوسط معدل العائد على الأصول فى الشركات التى يتم مراجعتها من خلال المراجعة المشتركة أعلي من تلك التى يتم مراجعتها من خلال المراجعة الفردية، الأمر الذى يشير إلى أن الشركات التى يتم مراجعتها بإستخدام المراجعة المشتركة الاختيارية تتبع سياسات محاسبية أقل تحفظاً، الأمر الذى يمكن أن ينعكس على معدل العائد على أصول الشركة وبالتالى على الإستحقاقات غير العادية.

د- أن متوسط معدل العائد على المبيعات فى الشركات التى يتم مراجعتها من خلال المراجعة المشتركة أقل من تلك التى يتم مراجعتها من خلال المراجعة الفردية، مما يعنى أن تعيين اثنين

من مراجعى الحسابات قد لا يحد من السلوك الانتهازى لإدارة هذه الشركات، عن طريق الاستحقاقات غير العادية، ذلك الأمر الذى يمكن أن ينعكس بصورة سلبية على معدل العائد على المبيعات، ويعد مؤشراً على الممارسات السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية فى الشركات التى تقوم بتطبيق المراجعة المشتركة الاختيارية.

هـ- يوجد اختلاف فى الانحراف المعيارى للمتغيرات المستقلة المتمثلة فى حجم الشركة محل المراجعة، ونسبة الرفع المالى ومعدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على المبيعات فى كل من الشركات التى يتم مراجعتها بواسطة المراجعة المشتركة وتلك التى يتم مراجعتها من خلال المراجعة الفردية، الأمر الذى يعنى عدم وجود تماثل فى تباين قيم المتغيرات المستقلة فى المجموعتين من الشركات.

(٢) مصفوفة ارتباط بيرسون:

تم تطبيق معامل ارتباط بيرسون لتحديد قوة واتجاة العلاقة بين متغيرات الدراسة، وقد تم التوصل الى النتائج التالية كما يوضحها الجدول التالى:

جدول رقم (٢) مصفوفة ارتباط بيرسون

المؤشرات		DA	JOINT A	SIZE	LEVE	ROA	ROS
الإستحقاقات غير العادية	Pearson	1.000					
	Sig	0					
المراجعة المشتركة	Pearson	.151	1.000				
	Sig	.213	0				
حجم الشركة محل المراجعة	Pearson	-.057-	.132	1.000			
	Sig	.382	.243	0			
نسبة الرفع المالي	Pearson	-.250-	-.214-	.521**	1.000		
	Sig	.092	.128	.002	0		
معدل العائد على الأصول	Pearson	.201	.073	.162	.199	1.000	
	Sig	.143	.350	.196	.146	0	
معدل العائد على المبيعات	Pearson	.265	-.242-	.294	.267	.405**	1.000
	Sig	.078	.099	.058	.077	.013	0
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).							
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).							

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى- بملحق البحث

يوضح الجدول السابق مصفوفة ارتباط بيرسون لقياس معنوية العلاقة بين المراجعة المشتركة(المتغير المستقل) والإستحقاقات غير العادية كوكيل عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية (المتغير التابع)، والمتغيرات الرقابية المتمثلة فى: حجم الشركة محل المراجعة، ونسبة الرفع المالى، ومعدل العائد على الاصول، ومعدل العائد على المبيعات، وقد تبين الآتى:

أ- وجود علاقة ارتباط ضعيفة بين كل من الإستحقاقات غير العادية (المتغير التابع) والمراجعة المشتركة، ومعدل العائد على الاصول، ومعدل العائد على المبيعات؛ حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.151،0.201،0.265) على التوالى.

ب- وجود علاقة ارتباط سلبية بين كل من الإستحقاقات غير العادية وحجم الشركة ونسبة الرفع المالي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (-0.057،-0.250) على التوالى.

جـ- بلغت معنوية الإرتباط بين الإستحقاقات غير العادية والمراجعة المشتركة وحجم الشركة محل المراجعة ونسبة الرفع المالي، ومعدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على المبيعات عند مستوى معنوية(0.213، 0.382،0.092، 0.143،0.078) وهى جميعها أكبر من (0.05)، وهذا يعنى عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الإستحقاقات غير العادية والمراجعة المشتركة، وحجم الشركة محل المراجعة، ونسبة الرفع المالى، ومعدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على المبيعات.

(٣) الكشف عن مشكلة الإزدواج الخطى فى متغيرات البحث:

يتم الكشف عن مشكلة الإزدواج الخطى بين متغيرات البحث بطريقتين:

أ- **فحص مصفوفة الارتباط بين المتغيرات المستقلة:** فإذا وجد معامل ارتباط بين متغيرين مستقلين قيمته أكبر من (٧,) فإن هذا يعنى أن مشكلة الازدواج الخطى تتسم بالخطورة ولا يمكن إهمالها بين هذين المتغيرين.

وقد تبين من فحص مصفوفة الارتباط بالجدول رقم (٢) أن أكبر معامل ارتباط بين المتغيرات المستقلة يوجد بين المتغير(نسبة الرفع المالى) والمتغير (حجم الشركة محل المراجعة)؛ حيث تبلغ قيمته (٥٢١,) وهى لا تزيد على (٧,)، وبالتالى فإن علاقة الارتباط بين هذين المتغيرين لا تسبب مشكلة خطيرة للاختبار.

ب- **حساب معامل تضخم التباين (VIF) للمتغيرات المستقلة:** فإذا وجد معامل قيمته أكبر من (10) فإن هذا يعنى أيضاً أن مشكلة الازدواج الخطى تتسم بالخطورة ولا يمكن إهمالها، وقد قامت الباحثة بحساب معامل تضخم التباين (VIF) للمتغيرات المستقلة المستخدمة فى نموذج اختبار فرض البحث، وذلك كما هو موضح فى الجدول التالى:

الجدول رقم (٣) معامل تضخم التباين

المتغيرات المستقلة	Joint A	Size	Leve	ROA	ROS
VIF	1.302	1.620	1.588	1.275	1.449

ويوضح الجدول السابق أن جميع معاملات تضخم التباين (VIF) للمتغيرات المستقلة المستخدمة بالنموذج الحالى أقل من (10)، وبذلك تكون الباحثان قد تحققا من عدم وجود مشكلة الازدواج الخطى بين متغيرات هذا النموذج.

(٤)نتائج نموذج الإنحدار الخطى المتعدد:

الجدول رقم (٤) نتائج نموذج الانحدار الخطي المتعدد

النموذج	أثر تطبيق المراجعة المشتركة على ممارسات للمحاسبة الإبداعية	
	Std. Coefficients	P. Value
Constant		.487
Joint A	.167	.425
Size	-.040-	.863
Leve	-.310-	.184
ROA	.114	.582
ROS	.354	.115
R^2	.22	
Adjusted R^2	.060	
P. Value للنموذج	.271[a]	
Std. Erorr	0.27	

يوضح الجدول السابق الآتى:

١- بلغت قيمة الخطأ المعيارى (0.27) وهى تقترب من الصفر هذا يعنى أن ارتفاع القدرة التنبؤية للنموذج ككل.

٢- بلغت قيمة P. Value للنموذج (0.271^a) وهذا يعنى عدم معنوية النموذج ككل

٣- بلغت قيمة (R2) (0.22) وهذا يعنى أن التغير فى كل من المراجعة المشتركة وحجم الشركة محل المراجعة، ونسبة الرفع المالى، ومعدل العائد على الأصول ومعدل العائد على المبيعات يفسر ٢٢٪ من التغير فى ممارسات المحاسبة الإبداعية.

٣- بلغت قيمة P. Value لكل من المراجعة المشتركة وحجم الشركة محل المراجعة، ونسبة الرفع المالى، ومعدل العائد على الأصول ومعدل العائد على المبيعات (0.487، 0.425، 0.863، 0.184، 0.582، 0.115) وهى جميعها أكبر من (0.05) وهذا يعنى عدم وجود تأثير معنوى للمراجعة المشتركة على الإستحقاقات غير العادية، وبالتالى فان تطبيق المراجعة

الخارجية المشتركة لا يؤدي إلى تقييد الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية مقارنة بالمراجعة الخارجية الفردية، وبذلك يتم قبول فرض العدم القائل بـ " عدم وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة الاختيارية على ممارسات المحاسبة الإبداعية".

تتفق النتيجة السابقة مع ما توصلت إلية دراسة كل من (السعدون & الجبر، ٢٠١٤؛ مندور، ٢٠١٦; الديسطى، ٢٠١٤؛ Lesage, et al., 2011) والتى عدم وجود تأثير للمراجعة الخارجية المشتركة فى تقييد ممارسات المحاسبة الإبداعية مقارنة بالمراجعة الفردية، واختلفت نتيجة اختبار فرض البحث مع ما توصلت إلية دراسة كل من (محمود، ٢٠١٧; Bisogno & De luca, 2016; Francis, et al., 2009; Ittonen, & Tronnes, 2012) والتى تقدم دليلاً على وجود تأثير للمراجعة المشتركة الاختيارية في تقييد الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

خلاصة ونتائج البحث:

١- على الرغم من اهتمام مراجع الحسابات باكتشاف وتقييد الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، واهتمام الباحثين والهيئات العلمية والمهنية في مجال المحاسبة والمراجعة بتدعيم دور مراجع الحسابات لمساعدته فى تقييد الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية الا أن هذه الممارسات في تزايد مستمر حتى الآن وذلك بسبب عدم كفاية إجراءات المراجعة الفردية، وضعف استقلال مراجع الحسابات، بالإضافة إلى علاقة الترابط الاقتصادى بين المراجع وعميل المراجعة، والخوف من خسارة عميل المراجعة.

٢- تهدف المراجعة الخارجية المشتركة إلى تعميق الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية لمنشأة العميل ككل خالية من التحريف المادي سواء بالتضليل أو الخطأ وذلك وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وإبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية وفقاً لنتيجة فحص المراجعة المشتركة في تقرير المراجعة.

٣- تختلف المراجعة الخارجية المشتركة عن المراجعة الفردية فى كونها تعتمد فى تطبيقها على مجموعة من المقومات – التى تتمثل فى المسئولية التضامنية عن نتائج المراجعة، والمشاركة بين مراجعى الحسابات المستقلين، والرقابة المتبادلة، والعصف الذهنى– التى قد تؤثر على الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

٤- اثبتت نتائج التحليل الإحصائى لعينة الدراسة – وعددها ٣٠ شركة منها (١٥) شركة يتم مراجعتها عن طريق المراجعة الخارجية المشتركة، و(١٥) شركة يتم مراجعتها عن طريق المراجعة الخارجية الفردية– عدم وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة الاختيارية على

ممارسات المحاسبة الإبداعية وبذلك فقد تم قبول فرض العدم، الأمر الذي يشير إلي عدم قدرة المراجعة الخارجية المشتركة الاختيارية على تقييد الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

وفى ضوء أهداف البحث ونتائجه توصي الباحثة بضرورة البحث عن الأدوات والأساليب التى يمكن من خلالها تعزيز وتطوير دور المراجعة المشتركة كمدخل لتقييد الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.

مجالات البحث المقترحه:

فى ضوء ما توصل إليه البحث من نتائج ترى الباحثة ضرورة وجدوي البحوث المستقبلية فى موضوعات أهمها:

١- دور جلسات العصف الذهنى الإلكترونى فى تطوير برامج المراجعة الخارجية المشتركة.

٢- أثر معيار المراجعة الدولى (٧٠٠) المعدل فى تطوير برامج المراجعة الخارجية المشتركة.

مراجع البحث

أولاً: مراجع باللغة العربية:

- ابراهيم، نبيلة سامي (٢٠١٨)، **أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة: دراسة نظرية تطبيقية**"، رسالة ماجستير فى المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- اسماعيل، حنان محمد (٢٠١٥)، أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات فى الكشف والتقرير عن الغش فى القوائم الماليه، **مجلة الفكر المحاسبى**، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، العدد الثانى(الجزء الأول)، السنة التاسعة عشر، ص ص ٤٣٧-٥٠٣.
- الجبر، يحيى بن على والسعدون، ناصر بن محمد (٢٠١٤)، "أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودى"، **مجلة الإدارة العامة**، المجلد الرابع والخمسون، العدد الثانى، ص ٢٨٢-٣٠٣.
- الديسطى، محمد محمد عبد القادر (٢٠١٤)، "المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية: دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة"، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ص ١٩-٣٩.

- القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م الخاص بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، **الجريدة الرسمية**، العدد ٤٠، ص:٢٦٢٧-٢٧٠٤.
- الهريدى، على محمود مصطفي (٢٠١٥)، "تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية:دراسة تطبيقية على البنوك المصرية المقيدة في بورصة الأوراق المالية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الثانى والخمسون، ص١١١-١٥١.
- الهيئة العامة للرقابة المالية (٢٠١٣)، **قرار مجلس ادارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٧٢) بشأن الضوابط التنظيمية والرقابية لنشاط التخصيم**، متاح على: http://www.efsa.gov.eg.
- بن على، ميسون محمد(٢٠١٠)، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية" دراسة ميدانية"، **رسالة ماجستير في المحاسبة**، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز.
- تيجانى، بالرقى(٢٠١٢)، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، العدد (١٢).
- صالح، أبو الحمد مصطفي (٢٠١٥)، "أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة سوهاج، العدد الثانى، ص ٧١- ١٠١.
- عبد الحميد، أحمد أشرف (٢٠١٣)، "المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الرابع، المجلد الثامن والثلاثون، ص ١٦٥-٢١٩.
- على، محمود أحمد أحمد (٢٠١٥)، "دراسة واختبار العلاقة بين تفعيل مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، المجلد الثانى والخمسون، ص٣٥٧-٣٩١.
- متولى، أحمد زكى (٢٠١٣)، "قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة (Joint Audit) على أسعار الأسهم في البورصة المصرية"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ٤٠١- ٤٥٩.
- محمود، محمود عرابى عزب (٢٠١٧)، **دراسة أثر المراجعة المشتركة على جودة وتكاليف عملية المراجعة**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

- مندور، محمد محمد محمد ابراهيم (٢٠١٦)، أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات ادارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية، **مجلة الفكر المحاسبي**، جامعة عين شمس، السنة العشرون، العدد الثاني (الجزء الثاني).

ثانياً: مراجع باللغة الأجنبية:

- Alanezi F, Alrashed E., & Albolushi S. 2012. dual / Joint Auditors and The Level of Compliance with International Financial Reporting Standards(IFRS- Required Disclosure) The Case of Financial Institutions in Kuwait**, Journal of Economic and Administratine Sciences** 28(2): 109-129.
- Amat, O. , Blake, J., Oliveras, E. (1999), The Struggle Against Creative Accounting : Is 'True and Fair View' Part of the Problem or Part of the Solution?, access date, December, 5, 2009,from : www.ssrn.com.
- André, P., Broye, G., Pong, C. and Schatt, A. (2015), Are joint audits associated with higher audit fees?, **European Accounting Review**, (ahead-of-print), 1-30.
- Asare, K., & Wright A., (2004), The effectiveness of alternative risk assessment and programplanning tools in a fraud setting, **Contemporary Accounting Research**, 21 (2): 325–352.
- Balaciu D, Bogdan V and Vladu A.,(2009), A Brief Review of Creative Accounting Literature and its Consequences in Practice**, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica,** 11(1): 170-183.
- Baldauf J & Steckel R (2010), Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report, **International Journal of Economic sciences and Applied Research,**5 (2) : 7-42.
- Bunget O, Grigori A, Dumitresu A.,(2009), Detecting and Reporting the Frauds and Errors by the Auditor, **Megatrend Review**, 6(2):279-292.
- Benali A. (2013), "The Shareholders Confidence and Effectiveness of the Joint Auditors: Empirical Validation in the French Context", **International Journal of Business and Management**, 8(11): 76- 84.
- Bisogno M and De Luca (2016), "Voluntary Joint Audit and Earnings Quality: Evidence from Italian SMEs", **International Journal of Business Research and Development**, 5(1): 1-22.
- Cadbury Committee .1992. **Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance**, London: Gee.

- CNCC, (2007), "**Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes**, Compagnie Nationale Commissires Comptes, NEP.100.
- Deng, M., Tong L., SimuLnic, D. and Minlei, Y. (2012), "Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality?", Working paper, University of Houston, **Available at SSRN,** http://ssrn.com/abstract=2111710.
- EC (2010), "Green Paper: Audit policy: Lessons from the crisis", 13th of October 2010, **European Commission,** Brussels: 1-21.
- EC (2011), "Proposal for Regulation of the European Parliament and of the Council on Specific Requirements Regarding Statutory Audit of Public-Interest Entities", **European Commission,** Brussels:1-278.
- Elassy, M. (2015), "The Effect of Joint Audit on Audit Quality: Empirical Evidence from Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange", **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, 5(2): 195-207.
- Francis R., Richard, C. & Vanstraelen, A. (2009), "Assessing France's Joint Audit Requirement: Are two heads better than one?", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 28(2): 35-63.
- Hammersley, S., Johnstone K., & Kadous K., (2011). How do audit seniors respond to heightened fraud risk? Auditing, **A Journal of Practice & Theory**, 30 (3): 81–101.
- Hammersley S.,(2011), A Review and Model of Auditor Judgments in Fraud-Related Planning Tasks, **Auditing: A Journal of Practice** & Theory, 30(4): PP.101-128.
- Hoffman B., & Zimbelman M., (2009). Do strategic reasoning and brainstorming help auditorschange their standard audit procedures in response to fraud risk?, **The Accounting Review**, 84 (3): 811–837.
- Holm, C. and Thinggaard, F. (2011) ,Joint u its – benefit or burden ?, **Working paper**, October. 1 – 37.
- Holm C & Thinggaard F , (2014),"Leaving a joint audit system: conditional fee reductions, **Managerial Auditing Journal**, 29 (2) : 131 – 152.
- ICAI, (1996), "Responsibility of Joint Auditors", Institute of Chartered Accountants of India SA (299), Available at: http://icai.org/post.html?post_id=466.
- ICPAS, (2012), "Joint Audits", Institute of Certified Public Accountants of Singapore, AGS (10), Available at: http://isca.org.sg/media/3624/ags-10.pdf.

- International Federation of Accountants (2008). **The Auditor s Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements**, International Standard on Auditing (ISA) 240 (IFAC).
- _____. (2008), Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit In Accordance With International Standards on Auditing, International Standards on Auditing (ISA) 200 (IFAC).
- Ittonen, K. and Tronnes, P. (2012), "Benefits and Cost of Appointing Two Audit Engagement Partners", **The International Journal of Auditing**, 16 (1): 1–41.
- Lesage, C., Ratzinger- Sakel, N. and Kettunen, J. (2011), "Is Joint Audit Bad or God? Efficiency Perspective Evidence from Three European Countries", CAAA Annual Conference 2012, **Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract= 1982732.**
- Lin, J. & Hwang, M. (2010), Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis, **International Journal of Auditing**, 14(1): pp. 57-77.
- Lobo, G., Zhang, D., and Casta, J. (2014), "Effect of Joint Auditor Pair Composition on Conservatism: Evidence from Impairment Tests", Working paper, University of Houston, London, Economics (2006), "Study on The Economic Impact of Auditors Liability Regimes", Available at: **http://ec.europa. eu/internal_market/ auditing/ liability/ index_en.htm.**
- Paugam L., and Jean- Francois C. 2012, Assessing Join Audit Efficiency: Evidence from Impairment- Testing Disclosures, working paper, **https:// halshs. Archives- ouvertes.fr/ halshs- 0071613v1.**
- Piot C., 2007, Auditor Concentration in a Joint – auditing Environment: the French Market 1997-2003, **Management Auditing Journal,** 22(2): 161-176.
- Ratzinger- Sakel, N., Audousst- Coulier, S., Kettunen, J. and Lesage, C. (2012), ***"What Do We Know about Joint Audit?***", Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS).
- Schipper, K. (1989), "Commentary on Earnings Management", **Accounting Horizons**, 3 (4): 91-102.
- Shah S, Butt S, Tarik B. (2011), Use or Abuse of Creative Accounting Techniques, **International Journal of Trade, Economics and Finance**, 2 (6):PP. 531-536.

- Trotman, M. (1993), **Comptabilite britanique, mod d'emploi, Economica** , Paris.
- Zerni, M., Haapama, E., Tuukka, J. A. and Niemi L. (2012), "Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits", **European Accounting Review**, 21(4): 731- 765.

ملاحق البحث

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.471[a]	.222	.060	.2743083

a. Predictors: (Constant), ROE, jointA, leveragr, ROA, Size

ANOVAb

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.515	5	.103	1.369	.271[a]
	Residual	1.806	24	.075		
	Total	2.321	29			

a. Predictors: (Constant), ROE, jointA, leveragr, ROA, Size

b. Dependent Variable: RE

Coefficients[a]

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Correlations			Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Zero-order	Partial	Part	Tolerance	VIF

(Constant)	.421	.597		.705	.487					
Joint A	.093	.114	.167	.812	.425	.151	.164	.146	.768	1.302
Size	-.013-	.077	-.040-	-.175-	.863	-.057-	-.036-	-.031-	.617	1.620
Leverage	-.494-	.361	-.310-	-1.368	.184	-.250-	-.269-	-.246-	.630	1.588
ROA	.525	.939	.114	.559	.582	.201	.113	.101	.784	1.275
ROS	.370	.226	.354	1.635	.115	.265	.317	.294	.690	1.449

a. Dependent Variable:

RE