مجلة بنها للعلوم الإنسانية
العدد (١) الجزء (٤) السنة (2022) ، (50-33)
الترقيم الدولي الموحد للطباعة:(2537-0170)
الترقيم الدولي الموحد الإلكتروني : (2537-0189)
https://bjhs.journals.ekb.eg

دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة الأداء للمراجع

أبوبكر محمد محمد إبراهيم الشرقاوي[١]– محمد أحمد إبراهيم خليل[٢]– حسن عبد القادر حسن[٣]
[١] باحث ماجستير بقسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة – جامعة بنها
[٢]أستاذ المحاسبة والمراجعة ووكيل الكلية لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة – كلية التجارة – جامعة بنها
[٣] المدرس بقسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة – جامعة بنها
E-mail: a.elsharkawy51912@fcom.bu.edu.eg

الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة الأداء للمراجع، ومالها من دور إيجابي ملحوظ عن غيرها من مدخلي المراجعة الفردية والثنائية وأيضاً المراجعة المزدوجة، وبيان مدي الدور الفعال لهذا المدخل في الحد من فجوة الاداء للمراجع.

وقد توصلت الدراسة إلى التأثير الإيجابي للمراجعة المشتركة في الحد من فجوة الأداء للمراجع وتحسين أدائه نتيجة للأداء المشترك خلال عملية المراجعة، ومنحه المزيد من الاستقلالية في التعبير عن رأيه بحيادية تامة ، إضافةً إلى اكتساب المزيد من الخبرات والمهارات التي تنعكس بشكل فعال على أدائه المهني ، وتحديد المسؤوليات والأدوار بشكل واضح لكل فرد من فريق المراجعة، والإحاطة الكافية بالمهام المكلف بها كل فرد وادائها علي أكمل وجهة ، نهايةً إلي فعالية التقرير وخلوه من أي صعوبة في محتواه بالشكل الذي يضمن وصول المعلومات لمستخدميها على النحو المطلوب.

الكلمات المفتاحية:

المراجعة المشتركة، فجوة الاستقلالية، فجوة الكفاءة، فجوة المسئولية، فجوة الاتصال

١ – مشكلة البحث:

يعد القصور في أداء المراجعين الخارجيين من الظواهر الأساسية التي شغلت القائمين على مهنة المراجعة طيلة السنوات العشر الأخيرة لإعادة الثقة في أدائهم ، وذلك نتيجة لما تعرضت له كبري الشركات من انهيارات مالية مفاجئة، أدى إلى ظهور ما يعرف بـ(فجوة الأداء) (Auditor's Performance Gap) نتيجة التباين بين ما يقوم به المراجع وبين ما ينبغي أن يقوم به طبقاً لما يتوقعه المجتمع من مستخدمي التقارير المالية (Salehi, 2016,p25) ، وتسهم المراجعة المشتركة (Joint Audit) بدورها في التغلب على الصعوبات التي تواجه تلك المهنة و العمل علي تحسين أداء المراجع، وتعزز من استقلالهم (Khatab , 2013,pp:6-8)، فضلاً عن أنها تزيد من درجة الثقة فيما يقدمونه من معلومات، ولذا فقد أدركت جميع المنظمات المهنية بالدور الذي تلعبه المراجعة المشتركة في تحقيق نهضة مهنية واقتصادية لكل من المراجعين ومستخدمي التقارير المالية (مطاوع ، ٢٠٢٠، ص٤)، تساعدهم في اتخاذ قرارتهم التمويلية أو الاستثمارية المرتقبة ، وتعتمد المراجعة المشتركة في جمهورية مصر العربية في تطبيقها على القوانين المهنية المنظمة لمهنة المراجعة (عبد الهادي ،٢٠٢٠، ص٢٨).

ولذلك فقد جاءت الدعوى التي أصدرتها المفوضية الاوربية (European Commission,2010,pp:1-22) عام ٢٠١٠ تحت مسمى (الورقة الخضراء)(Green paper) ، حيث ألحت الأصوات في السنوات الأخيرة بشأن الحاجة الاقتصادية لمدخل المراجعة المشتركة، وقدمت العديد من الأليات والمقترحات لإعادة تنظيم عملية المراجعة بما يضمن جودتها واستعادة الثقة بها، من خلال الاستعانة بأكثر من شركة من شركات المراجعة الخارجية تحت ما يسمى بالمراجعة المشتركة (Velte,p,2017,pp:4-14).

لذا فإن مشكلة البحث تتمثل في السؤال الرئيسي التالي: ما هو دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة الأداء للمراجع.

٢- الدراسات السابقة:

تعد الدراسات السابقة هي المحور الرئيسي التي تنبثق من الرؤية البحثية لدي الباحثين، والتي توفر لهم العديد من التجارب والخبرات السابقة، وإلقاء الضوء على العديد من المشاكل والقضايا التي تم تناولها، وما تم التوصل إلية من نتائج، وفيها يتم عرض الدراسات التي قدمها الأدب المحاسبي والتي تناولها الباحثين بالموضوع ذات الصلة من الأقدم للأحدث كما يلي:

قدمت دراسة (الشيخ ، ٢٠١٧) إلي بيان دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة الأداء بغرض تحقيق قدر من الجودة بتقرير المراجعة وبيان طبيعة العلاقة بين المراجعة المشتركة والعمل على تقليص تلك الفجوة، وتوصلت إلي وجود علاقة معنوية بين مدخل المراجعة المشتركة وبين متطلبات التقرير الجيد ، بينما هدفت دراسة (الشيخ ، ٢٠١٧) لبيان مدي تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات

لتحسين جودة عملية المراجعة، والتحكم في العوامل التي تؤدي إلى فجوة التوقعات، توصلت إلي إبراز دور المراجعة المشتركة في الحد من العوامل التي تؤدي إلى فجوة التوقعات، كما أكدت على الدور الايجابي لهذا المدخل في تحسين جودة عملية المراجعة، ومالها من آليات تسهم في الحد من تلك الفجوة ، بينما هدفت دراسة (نخال ، ٢٠١٨) إلي توضيح أثر تبني المراجعة المشتركة على فجوة التوقعات في المراجعة، و دور المراجعة في المجتمع، ومسئولية مراجع الحسابات في اكتشاف التحريفات في القوائم المالية، وجودة أدائه المهني، توصلت إلي أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات بمكوناتها الثلاث: فجوة المسئولية، فجوة الثقة، فجوة المنفعة من القوائم المالية، كما تسهم في اكتساب المراجع الخبرات التي تمكنه من اكتشاف الغش والاخطاء، فيما هدفت دراسة(الجمهودي ، ٢٠١٨) إلي بيان مدي الاستفادة من هذا المدخل في تحسين جودة عملية المراجعة وتضييق فجوة توقعات المراجعة، وتوصلت الى العديد من النتائج أهمها أن مدخل المراجعة المشتركة في تطبيقه يعمل علي جعل المراجعين أكثر تركيزاً فيما يتم القيام به من اجراءات خلال عملية المراجعة من خلال التنسيق المتبادل بهدف عدم تعطيل الاجراءات وبما لا يعوق وتيرة العمل ، كما هدفت دراسة (abdelmoula ,2020) إلى التحقق من العوامل المحددة لجودة مدخل المراجعة المشتركة وبيان مدي تأثيرها على القائمين بأعمال المراجعة ومدي تأثير تلك المحددات المتمثلة في (الكفاءة والاستقلالية والسمعة) ودورها في تحقيق جودة بأعمال المراجعة المشتركة، وتوصلت إلى أن العوامل ذات الصلة من الكفاءة والسمعة لها تأثير إيجابي على هذا المدخل، وتسهم في تحقيق جودة في أعمال المراجعة المشتركة، كما تعمل علي استقلاليته، وهدفت دراسة (Samra , at el , 2022) إلي إلقاء الضوء على دور المراجعة المشتركة علي جودة تخطيط المراجعة، وذلك من خلال التحقق عما إذا كانت إجراءات أعمال المراجعة المشتركة يمكن أن تؤثر على كلا من مرحلة التخطيط الأولي، واستراتيجية المراجعة بشكل عام و توصلت تلك إلي وجود تأثيراً إيجابي للمراجعة المشتركة على مرحلة التخطيط الأولي للمراجعة، كما تتأثر استراتيجية المراجعة الشاملة بشكل إيجابي بمدخل المراجعة المشتركة.

٣- هدف الدارسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في " **بيان دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة الأداء للمراجع** " وأهمية هذا الدور الفعال في بيئة الأعمال المصرية، وذلك من خلا التعرف على الأهداف التالية:

- ماهي المراجعة المشتركة. نشأتها ومفهومها وأنواعها وأهدافها؟
- وماهي فجوة أداء المراجع وما أسبابها وما أنواعها؟
- التعرف على الدور الإيجابي المراجعة المشتركة ودورها في الحد من فجوة الأداء المراجع؟

٤- أهمية البحث:

الأهمية العلمية:

يسهم هذا البحث في التوصل إلى نتائج اختبارية حول اسهامات مدخل المراجعة المشتركة ودوره في تطوير وتحسين الأداء بصفة مستمرة نتيجة العمل المشترك والخبرة المتبادلة، وذلك لقلة الدارسات التي تناولت هذا البحث، والذي يعد فيما بعد مرجعاً مهماً للهيئات والمنظمات المهنية المعنية بتطوير مهنة المراجعة.

الأهمية العملية:

تساعد المراجعة المشتركة في النهوض بالكيانات الاقتصادية، ومواجهة ما قد تتعرض له من أزمات من خلال التعرف على الدور الحيوي للمراجعة المشتركة في الحد من فجوة الأداء للمراجع، وسلامة التقارير المقدمة لفريق المراجعة، وكذلك النهوض بأداء المراجعين ومواكبة التطورات المتعلقة بمهنة المراجعة، الأمر الذي يؤثر بشكل إيجابي على الأداء السوقي لمنشآت الأعمال.

٥- خطة البحث:

تحقيقاً لهدف الدراسة ومن منطلق الأهمية العلمية، ومن خلال الحلول العلمية المقترحة والتي تستند إلى الجانب العلمي، يكمن صياغة خطة البحث في النقاط الآتية:

١/ التأصيل العلمي لمدخل المراجعة المشتركة.

٢/ المنطلقات الفكرية لفجوة الأداء للمراجع.

٣/ فعالية المراجعة المشتركة في الحد من فجوة الأداء للمراجع.

وسيتم تناول هذه النقاط بالشرح كما يلي

٥/١/ التأصيل العلمي لمدخل المراجعة المشتركة: -

٥/١/١: ماهية المراجعة المشتركة نشأتها ومفهومها وأنواعها وأهدافها.: -

٥/١/١: نشأة المراجعة المشتركة:

استعراضاً للتطور التاريخي لمدخل المراجعة المشتركة ولنشأته، يتبين معرفة أهم الدول التي طبقت هذا المدخل، حيث تعد كندا من أوائل الدول التي طبقت هذا المدخل بشكل إلزامي ، حيث طُبقت علي البنوك منذ عام (١٩٣٢) حتي عام (١٩٩١) ، أما في الدنمارك فقد طُبق هذا المدخل منذ عام (١٩٣٠) حيث أُلزمت به الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية واستمر تطبيقه قرابة (٧٥) عاماً حتي عام (٢٠٠٥) ، تلاها بعد ذلك فرنسا حيث ألزم القانون الفرنسي الشركات المقيدة بالبورصة بمراجعة القوائم المالية لها من عام (١٩٦٦)، وبذلك تعد فرنسا الدولة الوحيدة من دول الاتحاد الأوربي التي ما زلت تطبق هذا المدخل بشكل إلزامي حتي ذلك الحين

، ثم السويد والتي استخدمت مدخل المراجعة المشتركة بشكل إلزامي في البنوك و شركات التأمين حتي عام (٢٠٠٦) و ألتزم بذلك حوالي ١٠% من الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية بالسويد (Abdollahiebli, 2018,p8).

وإضافةً لما سبق فإن مدخل المراجعة المشتركة مطبق في مصر على نحو اختياري وإلزامي(حيث يتم تفعيله علي نحو اختياري في الشركات المساهمة المصرية وذلك وفقاً لأحكام قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (١٤٤) لسنة (١٩٨٨)، والمعدل بقانون رقم (١٥٧) لسنة (١٩٩٨) بحيث يعتبر الجهاز هو المسؤول عن مراجعة القوائم المالية للقطاعات المملوكة للدولة ، وكذلك الشركات التي لا تعتبر من شركات القطاع العام بما لا يقل عن ٢٥ %من رأسمالها ومباشرة الجهاز لمهامه مشتركاً مع مراقبي الحسابات لتلك الشركات بما لا يقلص من اختصاصات كلٍ منهم ، وقانون الشركات رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١) و المعدل بالقانون رقم (٣) لسنة (١٩٩٨)، وكذلك في الشركات العاملة لتلقي الأموال لاستثمارها وفقاً لقانون رقم (١٤٦) لسنة (١٩٨٨) ، بتكليف أثنين من مراجعي الحسابات والمصرح لهم بمزاولة المهنة ، ودون الاخلال بالقوانين والقرارت الصادرة والمنظمة لكل قطاع من تلك القطاعات، وأيضاً قانون الإيداع والقيد المركزي طبقاً للمادة رقم (٤٥) لسنة (٢٠٠٠) بأن يتولى مراجعة الحسابات أثنين من مراجعي الحسابات بشرط أن يكونا مقيدين لدي الهيئة العامة للرقابة المالية ، وقانون التمويل العقاري رقم (٢٨) لسنة (٢٠٠١) والمعدل بقانون رقم (٥٥) لسنة ٢٠١٤)، بينما يتم تفعيله بشكل إجباري في البنوك وفقا لقانون البنك المركزي والجهاز المصرفي طبقاً للمادة رقم (٣٦) من قانون رقم (١٩٤) لسنة (٢٠٢٠) بأن يتولى مراجعة حسابات البنك المركزي اثنان من مراقبي الحسابات، يعين أحدهما الجهاز المركزي للمحاسبات من بين أعضائه ، وفي حالة إذا ما رأي محافظ البنك المركزي القيام بإجراءات إضافية لأسباب خاصة من وجهة نظره يُكلف مراقب ثالث للقيام بتلك المهام ، بالإضافة للعديد من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، كما تنص المادة رقم (٦٢) من قرار رئيس الهيئة العامة لسوق المال رقم (٦٠١) لسنة (٦٠٠٢) بإصدار النظام الأساسي لصندوق حماية المستثمر على أنه يجب أن يتولى مراقبة حسابات صندوق حماية المستثمر مراقبان للحسابات، يتم تعيينهما وتحديد أتعابهما بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال، إلا أن موقف معايير المراجعة المصرية والدولية من هذا المدخل بات متجاهلاً لكل تلك النداءات والاقتراحات، ولذلك فإنه بعد اقتراح المفوضية الاوربية (European Commission) لمدخل المراجعة المشتركة أصبح هذا المدخل وكأنه آلية جديدة تسهم بشكل فعال في معالجة ما ينتج من أزمات أو فجوات في المستقبل (عرفات ،٢٠١٩، ص١٥١).

٢/١/١/٥: مفهوم المراجعة المشتركة:

تعددت أراء الباحثين حول مفهوم المراجعة المشتركة، ويعرض الباحثين موجزاً لأهم الآراء التي تناولت مدخل المراجعة المشتركة، بُغية التوصل لمفهوم يعزز من أداء المراجع، ومنها دراسة (الهريدي،٢٠١٥،ص ١٢٣) ، (محمد،٢٠١٨، ص٨٧١) ،(خليل،٢٠١٧، ص ١٢)،(الجمهودي،٢٠١٨، " ص ص ١-٣٨)،(Ekwueme & Olufemi,2020, p4)،(Baldauf, & Stacker, 2012,pp:14-25)،(Velte,

2017,p11)،(Nihro, 2018,p2649) ،(Okaro, Okafor, & Ofoegbu,2018,p318) ، حيث عُرفت المراجعة المشتركة أنها " اشتراك شركتين أو أكثر من شركة من شركات المراجعة للقيام بمراجعة القوائم المالية للوحدة محل المراجعة ، مشتركين في تقاسم المهام و الإجراءات فيما بينهم، ومن ثمَ إصدار تقرير مراجعة مشرك بما تم تنفيذه بعملية المراجعة ".

ومما سبق يمكن للباحثين وضع مفهوم لمدخل المراجعة المشتركة أنها " تكليف أثنين أو أكثر من مراجعي الحسابات سواء أفراد مستقلين أو مكاتب مراجعة مشتركين فيما بينهم، بمراجعة القوائم المالية للشركة محل المراجعة بشكل مشترك، مخططين لتك الأعمال ومحددين لتلك المهام، ومتقاسمين الأدوار والمسئوليات فيما بينهم بشكل مشترك، ومتضامنين فيما بينهم، ومصدرين في نهاية الأمر تقرير موحد يعبر عن رأيهم في تلك القوائم".

٥/١/١/٣: أوجه الاختلاف بين المراجعة المزدوجة والثنائية والمشتركة:

لقد فرق الباحثين في العديد من الدراسات (Baldauf, Julia & Stacker, Rudolf,2012,pp:51-52)، (يوسف،٢٠١٥، ص٤٣٩)، (Holm& Thinggaard,2018,p4)، (خليل،٢٠١٧، ص ١٣)، (عبد الحليم ،٢٠٢٠، ص ٢٦)، (Chui, et al,2020,p13) بين المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية والمزدوجة، وعلى الرغم من اتفاق الباحثين على مفهوم المراجعة المشتركة، إلا أنه يوجد عدم اتفاق أو تداخل بين كلاً من المراجعة الثنائية والمراجعة المزدوجة، حيث نوهت بأن:

- **المراجعة المزدوجة (Double Audit):** " هو تكليف أثنين من مراجعي الحسابات سواء أفراد مستقيلين أو مكتبين من مكاتب المراجعة، بمراجعة القوائم المالية مرتين بشكل كامل بداية من الخطة الموضوعة لعملية المراجعة، مروراً بالمهام والاجراءات التي تم اتباعها وحتى إصدار تقرير المراجعة بشكل منفصل لكل منهم، بحيث لا توجد أي مسئولية تضامنية فيما بينهم، ولا ثمةَ تعاونٍ بين كلا المراجعين، بمعني أنه يتم تكرار العمل مرتين، بحيث يقوم كل مراجع بأداء مهامه وفقاً لما تم وضعه من إجراءات وأهداف خاصة لكلٍ منهم ".
- **المراجعة الثنائية (Dual Audit):** " هو تكليف أثنين من مراجعي الحسابات سواء أفراد مستقيلين أو مكتبين من مكاتب المراجعة، بمراجعة كلٍ منهم لجزءٍ من القوائم المالية للعميل، بحيث يقوم كل مراجع بأداء مهامه بصورةٍ مستقلة عن الأخر، ويصدر كلاً منهم تقريراً منفصلاً عن الآخر بما قام به من مهام وإجراءات خلال عملية المراجعة".

٥/١/١/٤: أنواع المراجعة المشتركة:

أشار (محمد،٢٠١٨، ص ٨٧١) إلى نوعين من حيث منهجية التطبيق من واقع الممارسة العملية لكلا الحالتين وهما: -

- **(المراجعة المشتركة الإلزامية Mandatory Joint Auditing):** - "هو إلزام الشركة باشتراك أثنين أو أكثر من مراجعي الحسابات بمراجعة القوائم المالية الخاصة بها، وفقاً لما تنص علية القوانين المصرية المنظمة

لعمل الشركات والتي تطبق هذا المدخل حيث يتم تطبيقه في البنوك وصناديق الاستثمار وشركات الإيداع والقيد المركزي باعتبارها من القطاعات الاقتصادية المهمة والتي تتمتع بالملكية العامة".

- **(المراجعة المشتركة الاختيارية Voluntary Joint Auditing)**: – " هي مراجعة القوائم المالية الخاصة بالشركة من قِبل مراجعين أو أكثر بشكل اختياري، وعادةً ما تلجأ إلية بعض الشركات كحلول عمليه لما قد تواجهه من مشكلاتٍ نتيجةَ تعدد فروع الشركة أو لضخامة عملياتها المالية ".

٥/١/١/٥. أهداف مدخل المراجعة المشتركة: –

تتمثل اهداف المراجعة المشتركة في النقاط الآتية وهي:

- الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية في مجملها خاليةً من التحريف المادي سواء بقصد (الغش) أو بدون قصد (الخطأ)، وذلك وفقاً لما يتم اتباعه في التخطيط والتنفيذ لإعداد التقارير المالية (متولي، ٢٠١٣، ص: ٤١١).

- منح مزيد من الاستقلالية للمراجع في التعبير عن آرائه، ومواجهة أي آراء محتملة من الأدارة، وبالتالي تحقيق جودة أعلي لعملية المراجعة (Alia, et al, 2019, pp:344-345).

- إجراءات التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية المراجعة تكون أكثر فعالية في ظل تطبيق هذا المدخل والذي يسهم في إنجاز المهام الموكلة لأعضاء الفريق وذلك بما يعبر عن سلامة القوائم المالية للعميل محل المراجعة (Bianchi,2018,p1568).

- استفادة المراجعين وتنوع خبراتهم المهنية والعلمية واطلاعهم على الأساليب المتطورة، والتي تسهم في تحسين أدائهم (عبد الهادي & أمين ،٢٠٢٠، ص ص: ٤٨:٥٢).

- تساعد في تقليل المخاطر التي تواجه فريق المراجعة، حيث يتم تطبيق الإجراءات المتبعة والمعايير المقبولة، والاستفادة من خبرات الفريق بشكل أفضل، وذلك بما يحقق جودة بعملية المراجعة (الشعباني،٢٠١٧، ص: ١١٦٦).

٦/١/١/٥: إيجابيات والسلبيات مدخل المراجعة المشتركة:

من خلال استقراء الباحثين للعديد من الدارسات السابقة والمتعلقة بالمراجعة المشتركة، يمكن التمييز بين كلاٍ من الآثار الإيجابية والسلبية للمراجعة المشتركة على أداء مزاولي المهنة في مصر، وذلك على النحو التالي:

١/٦/١/١/٥: إيجابيات مدخل المراجعة المشتركة: –

يمكن القول بأن هناك جوانب إيجابية يمكن أن تتحقق من وراء تطبيق مدخل المراجعة المشتركة، وذلك فيما يلي:

- تمنح المراجع المزيد من الاستقلالية نتيجة لانخفاض الضغوط المادية، وضعف العلاقات بين المراجع والعميل والتي تزيد من قدرته على إبداء أرائه بموضوعية تامة، مما يؤدي إلي تحسين عملية المراجعة ككل.
- رفع وتحسين المهارات والكفاءة المهنية للمراجع نتيجةً للعمل المشترك وتناقل الخبرات بين المكاتب الكبرى والصغرى للمراجعة ، وزيادة المعرفة والاطلاع علي الأساليب المتطورة لأعمال المراجعة ، الأمر الذي يحد القصور في أداء المراجع (Baldauf & Stacker,2012, PP: 14-25.).
- يؤدي استخدام مدخل المراجعة المشتركة إلى إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية، وتقديم أراء موضوعية بشأن ما تم التوصل إلية من نتائج لعملية المراجعة، نتيجة وجود إشراف تبادلي مزدوج بين فريق المراجعة، وسلامة وكفاية الأدلة والتي تساعد في تكوين رأي موحد يتمتع بدرجة من الثقة في تلك المعلومات ووصولها لمستخدميها على النحو المطلوب (Bianchi, 2018, P1568.).

٢/٦/١/١/٥: سلبيات مدخل المراجعة المشتركة:

بالرغم من تلك الإيجابيات التي تترتب من تطبيق المراجعة المشتركة، إلا أن هناك من الآراء التي ترى أن تعيين أثنين أو أكثر من مراجعي الحسابات يمكن أن ينتج عنه بعض الآثار السلبية وتتمثل فيما يلي:

- الارتفاع المتوقع لتكاليف المراجعة المشتركة، حيث يري البعض أن استخدام أثنين أو أكثر من مراجعي الحسابات يؤدي إلى مزيد من الوقت اللازم للتشاور فيما بينهم ومراجعة كل منهم لعمل الاخر وبالتالي تكاليف إضافية، بمعني أنه ليس بالضرورة كلما زادت تكاليف وأتعاب المراجعة أن ينتج عن ذلك جودة بعملية المراجعة (Lesage، Nicole & Kettunen , 2017, p: 4).
- صعوبة التوصل لرأي موحد فيما بين المراجعين، في حالة عدم وجود تعاون جيد بين مراجعي الحسابات تنشأ حالة من الخلاف وعدم الاتفاق على رأي محدد فيما بينهم في بعض الاحيان، الأمر الذي يحول دون إصدار تقريرهم النهائي (غالي ،٢٠١٨، ص ٢٤).
- لا يضيف هذا المدخل أي قيمة لعميلة المراجعة وظهور ما يعرف بمشكلة الركوب المجاني (Free Rider) وتعد تلك المشكلة من الأمور التي تؤثر سلبياً علي جودة عملة المراجعة، وذلك بتقليل المراجع للجهد المبذول والتهرب من مسئوليته والاتكال والتقاعس والاعتماد على جهود المراجع الاخر أو مكاتب المراجعة الكبرى، والذي يؤثر سلبياً علي جودة اداء المراجع (Muraz & Zieseniß, 2018,pp:22-23).

٢/٥/ المنطلقات الفكرية لفجوة الأداء للمراجع ومفهومها وأسبابها ومكوناتها: -

١/٢/٥: مفهوم فجوة الأداء للمراجع:

يحاول القائمين على مهنة المراجعة من التخفيف والحد من فجوة الأداء للمراجع ، وأرجعوا أسباب تلك الفجوة الي قصور أداء المراجع، حيث تعتمد عملية المراجعة في جميع مراحلها على الحكم والأداء المهني للمراجع ، لذلك فإن قصور الأداء من قبل المراجعين يخلق في نهاية المطاف ما يسمي بفجوة الأداء performance

(Gap) : وهي الفجوة تكون بين مستوى الأداء المتوقع للمراجعين وماهم مكلفين به من مهام ومسئوليات، وبين أدائهم الفعلي لهذه الواجبات (Köse & Sedat , 2015,pp1-22).

ولذلك فهي من القضايا التي تواجهه مهنة المراجعة، والتي استدعت الضرورة للوقوف على ماهية تلك الفجوة وأسبابها ومكوناتها، والسعي بما يمكن من السُبل العلمية الحديثة للحد من تلك الفجوة والعمل على تضييقها بالقدر الممكن (عبد البديع، واخرون،٢٠١٤، ص١٧٢).

مما سبق فقد تعددت الآراء التي تناولت فجوة الأداء، حيث عرف (عبد الرحيم، ٢٠١٧، ص٣٢) فجوة الأداء للمراجع بأنها : "هو التباين بين الأداء الفعلي والمتصور من المراجعين، وبين ما يتوقعه جمهور مستخدمي التقارير المالية ، ويرجع ذلك القصور إلي وجود فجوة بين الواجبات المكلف بها المراجع وفقاً لما يتصوره الأطراف (الداخلية/الخارجية)، وبين واجباته وفقاً لما أشارت إلية معايير المراجعة"، وعرفها (Olojede et al, 2020,pp3-4) نتيجة لما قام به المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) من استطلاع اجراه في نيوزيلندا والذي بَيَنَ فجوة الأداء للمراجع بأنها: " الفارق بين ما يتوقع تحقيقهُ وأدائهُ بشكل معقول , وبين ما هو متوقع تحقيقهُ من قبل المراجعين".

ويكمن للباحثين وضع تعريف لفجوة الأداء للمراجع بأنها: " فجوة بين الأداء الذي يمارسه المراجع من جهة، وبين الأداء الذي نصت علية معايير الأداء المهني للمراجع وبما يفي باحتياجات المستخدمين للقوائم المالية من جهة اخرى ".

٢/٢/٥: أسباب فجوة الأداء للمراجع:

تعددت الأسباب التي أدت إلى ظهور فجوة الأداء للمراجع، ويرجع اسباب تلك الفجوة للنقاط الآتية: (زين، ٢٠١٨، ص٣٥٠)

- انخفاض جودة الأداء للمراجعين القائمين بعملية المراجعة.
- وجود قصور بنظام الرقابة الداخلية للعميل محل المراجعة.
- الشك في مدي حيادية واستقلالية مراجع الحسابات.
- نقص الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي للمراجع.
- عدم التحديد الواضح لمسئوليات المكلف بها المراجع.
- وجود اتصال غير فعال في التقارير التي تعكس أداء المراجع.
- إهمال التقرير لكثير من توقعات المستخدمين بسبب عدم مواكبتها للتغيرات الاقتصادية ولتطورات العصر.

٣/٢/٥: مكونات فجوة الأداء للمراجع:

تختلف فجوة الأداء في تكوينها عن سابقتها من الدراسات، حيث يتعلق معظمها بأداء المراجع والذي يعد عنصرا أساسياً ومحوراً هاماً في كل مكون من مكونات تلك الفجوات، والتي تنقسم من وجهة نظر الباحثين إلي عدة مكونات وهي:

شكل رقم (١): مكونات فجوة الأداء للمراجع – (الشكل من أعداد الباحثين).

٥/٣/٢/١: فجوة الاستقلالية:

تعد استقلالية المراجع من الركائز الأساسية لمهنة المراجعة، وبالأخص لأداء المراجع التي يجب أن يتحلى بها، والتي تتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي وعدم قبول الأشياء كحقائق مسّلم بها، لذا فإن أداء المراجع يفقد مصداقيته إذا لم تتوافر الاستقلالية الكافية (Wahdan, et al, 2021, p25)، وتنشأ فجوة الاستقلالية نتيجة للانحراف في أداء المراجع الذي يمارسه في ظل وجود ضغوط أو تدخل من قبل الجهة التي يقوم بمراجعتها وما توفره من قدر من الاستقلال المتوقع لأبداء راية، وبين ما تنص علية قواعد السلوك المهني من توفير المناخ المناسب لأداء مهامه باستقلالية تامة ودون أي ضغوط قد تواجهه(الشافعي ، طة ، ٢٠١٩، ص٤١١).

٥/٣/٢/٢: فجوة الكفاءة والخبرة والتأهيل:

تعتبر الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي للمراجع مطلباً أساسياً ومن القواعد العامة التي أُشير إليها ضمن معايير المراجعة المتعارف عليها Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) ، وتنشأ تلك الفجوة نتيجةً لانخفاض الكفاءة المهنية للمراجع وعدم حصوله على القدر الكافي من الخبرة المهنية والكفاءة العلمية والعملية ، وإهماله للدور المكلف به ، لذا استوجب الأمر علي المراجع الامتناع عن القيام بتلك المهام مالم تتوافر لدية الخبرة والتأهيل العلمي اللازم لأداء تلك المهام على النحو المطلوب (عبد الهادي & أمين ،٢٠٢٠،ص٧٢).

٥/٣/٢/٣: فجوة المسؤولية:

تنشأ فجوة المسئولية نتيجة التأبين والاختلاف بين المسئوليات والواجبات الملقاة على عاتق المراجع، وبين مدي فهم وإدراك مستخدمي التقارير المالية لمدي تلك مسؤوليات، لذا فإنه من الأهمية بمكان ضرورة التخطيط الجيد لكل فرد من فريق المراجعة بالمهام المكلف بها، حسب حجم المنشأة محل المراجعة وبيئتها، والمصادر الممكنة للحصول علي تلك الأدلة دون تحريف، وهذا لما يقع على عاتقة من مسئولية مهنية هدفها هو حماية مستخدمي تلك القوائم من أي بيانات مضللة تكون منافية للواقع، أو تضر بمصالح مستخدميها (صالح ، واخرون، ٢٠٢٠،ص ٤٠٨).

٤/٣/٢/٥: فجوة الاتصال (توصيل المعلومات لمستخدميها):

تستلزم العلاقة بين المراجع والأطراف الأخرى وجود بيئة فعالة تضمن وجود اتصال بشكل فعال وبصورة واضحة، دون غموض او لبس في فهم تلك النتائج، لهذا تنشأ فجوة الاتصال بين المراجع و مستخدمي القوائم بسبب أن الكثيرين من مستخدمي القوائم المالية لا يتفهموا بصورة دائمة جميع المعلومات التي يستقبلونها من مراجعي الحسابات ، وذلك بسبب وجود غموض أو سوء فهم في محتوى التقرير ينتج عنة صعوبة في الاتصال بين كلاً من المراجع ومستخدمي التقارير المالية ، مما يؤدي إلى عدم وصول المعلومات لمستخدميها علي النحو المطلوب (الصبوح ، ٢٠١٥، ص٣٥).

٥/٣/: فعالية المراجعة المشتركة ودورها في الحد من فجوة الأداء للمراجع:

لم يلقى مدخل المراجعة المشتركة اهتمام الكثير من الهيئات المهنية الخاصة بمهنة المراجعة فيما يختص بتحسين الجوانب المهنية للمراجع وادائها على النحو المطلوب، حيث ذكرت دراسات عدة (رويشد ،٢٠١٦، ص ٢٠)، (الشيخ، ٢٠١٧، ص ص ١٥- ٦٧)، (النخال، ٢٠١٨، ٦٠٣)، (الجمهودي، ٢٠١٨، ص ص: ١- ٣٨) الدور الإيجابي لهذا المدخل في العديد من الجوانب المتعلقة بمهنة المراجعة، بينما لم يحظ موضوع الحد من فجوة الأداء للمراجع بمثل هذا الاهتمام، بالرغم من الدور الإيجابي لهذا المدخل في تحسين أوجه القصور في أداء المراجعين، لذا فقد تم استعراض فعالية مدخل المراجعة المشتركة في الحد من فجوة الأداء للمراجع، (SA 299 responsibility of joint auditors ,1996,pp1-18)، ومنها:

١/٣/٥: دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة الاستقلالية:

يمكن للمراجعة المشتركة معالجة فجوة الاستقلالية من خلال العمل المشترك والمتبادل فيما بين المراجعين، وتحسين مستوي استقلال المراجع من خلال اضعاف العلاقة وتخفيض الضغوط التي قد يتعرض لها المراجع، الأمر الذي يعزز من استقلاليته إضافةً إلى الثقة في أدائه والموثوقية في تقريره، والذي يعد شرطاً أساسياً لجودة مراجعة الحسابات وفقاً لما اشارت إلية المؤلفات الدولية والمنظمات المهنية.(Marnet,et al, 2016,pp1-42)

٢/٣/٥: دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة الكفاءة والتأهيل:

يسهم هذا المدخل في تحسين مهارات المراجع والكفاءة المهنية له من خلال التكامل بين خبرات كل من المراجعين المشتركين، والتي تعد كفرصة تدريبية وتخلق تواتر لأفكار ابداعية تسهم في نهاية الأمر إلى تحقيق تحسن في الأداء المهني لفريق المراجعة بشكل مشترك لكل أعضائه(أبو العلا، ٢٠١٩، ص١٨٤).

٣/٣/٥: دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة المسؤولية:

يساعد مدخل المراجعة المشتركة فريق المراجعة وضع استراتيجية شاملة لنطاق المهمة المكلفون بها وتوقيتها، بالإضافة إلى خطة تفصيلية لطبيعة وإجراءات جمع الأدلة، والسبب من اختيارها وهذا مما يجعل فريق

المراجعة أكثر تركيزاً فيما يتم القيام به من مهام واجراءات خلال عملية المراجعة، من خلال التنسيق المتبادل بهدف عدم تعطيل الاجراءات وبما لا يعوق وتيرة العمل، من خلال التخطيط لعملية المراجعة بشكل مشترك، وتقسيم وتوزيع المهام والأدوار بشكل متوازن، وتنفيذ الفريق لعملية المراجعة بشكل مشترك والاشتراك في اجراءات الرقابة والمتابعة المتبادلة لضمان سلامة التقرير الصادر عنهم (عبد القوي ،٢٠١٨، ص ص: ٦٣-٦٧).

٤/٣/٥: دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة توصيل المعلومات لمستخدميها:

تنبع قوة الحجة المهنية لتقرير المراجع في المحتوي المعلوماتي لتقريره، والذي يوضح كل تفاصيل الفحص والتحقق التي قام بأدائها بشكل مشترك ويعكس مدي مسئوليته عن تلك القوائم المالية (سفيان، نور الدين ،٢٠٢١، ص ٤٠٥)، ونتيجة للاتصال الفعال الذي يؤدي للوصول الي احكام مهنية ذات جودة عالية، وتوافر جلسات العصف الذهني لأعضاء الفريق في تبسيط محتوي التقرير الصادر عنهم ووصول متطلباتهم من المعلومات بالشكل الذي يفي باحتياجات كل مستخدمي التقارير المالية على اختلاف انواعهم، وفهم أفضل للمعلومات المتوافرة لديهم (خليل،٢٠١٧، ص ص :٣٠-٣١).

نتائـج البحث:

- يعد الدور الإيجابي لمدخل المراجعة المشتركة من المداخل التي تسهم في الحد من فجوة الأداء للمراجع، وهذا لما يحققه من العديد من الفوائد والتي من أهمها زيادة استقلالية المراجع، والتي تعكس نوعاً من التقارير التي تتمتع بنوع من الحيادية التامة.
- يؤدي تبني مكاتب المراجعة لمدخل المراجعة المشتركة إلى رفع كفاءتهم المهنية وتحسين أدائهم من الناحية المهنية والإسهام في مزيد من النزاهة المهنية للمراجعين.
- حرص مكاتب المراجعة في القيام بإجراءات المراجعة المشتركة للوحدات الاقتصادية بدايتةً من القيام بمراجعة التخطيط لمهام المراجعة والتأكد من دقة الاختيار للبرامج وتحديد المهام المنوطة لكل فرد من أفراد عملية المراجعة ومتابعة تطبيقها من فريق المراجعة ينعكس على ادائها بشكل جيد.
- يعمل استخدام مدخل المراجعة المشتركة في إزالة اوجه الغموض وسوء الفهم في محتوى التقرير الصادر عنهم، والذي يحقق فعاله في الاتصال بين كلاً من فريق المراجعة ومستخدمي التقارير المالية، ما تم التوصل إلية من نتائج يتم توصيلها لمستخدميها بصورة عادلة وفي التوقيت السليم، ويسهم بشكل واضح في الحد من فجوة الاتصال بين كلا الطرفين.

توصيات البحث:

- استحداث معيار خاص بمدخل المراجعة المشتركة، متضمناً مفهوم هذا المدخل، والإجراءات، وطبيعة وتوقيت أعمال المراجعة، والهدف والمتطلبات السلوكية والمهنية والأخلاقية لفريق المراجعة إضافةُ إلى نطاق عملية المراجعة، وإجراءات التخطيط وتقسيم الاعمال، نهايةً بإبداء الرأي بشكل مشترك، وما قد تستلزمه من إجراءات إضافية إذا تطلب الأمر، بما يتفق مع معايير المراجعة المصرية والدولية.

- تبني الجهات المعنية والمهنية من القائمين على مهنة المراجعة في مصر، بضرورة تطبيق مدخل المراجعة المشتركة، وذلك وفقاً لما ثبت أن له دوراً إيجابياً في الحد من فجوة الأداء للمراجع.
- اتخاذ جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية الدور التثقيفي والتوعوي بالمراجعة المشتركة لمواكبة الأساليب الحديثة والمتبعة ولمواكبة المستجدات والأساليب الحديثة التي طرأت على مهنة المراجعة، بما يحسن من أداء المراجع ويسهم في الحد من فجوة أدائه.

مـراجــع البحــث

أولاً: المـراجـع العـربيـة:

أ) الـدوريــات:

أبو العلا، أسامة مجدي فؤاد محمد ،٢٠١٩،" أثر تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على رأي مراقب الحسابات وانعكاس ذلك على عدم تماثل المعلومات، دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (١)، المجلد (٢٣).

برعي، أحمد فوزي، ٢٠١٤، " أثر التهديدات على استقلالية المراجع في البيئة المصرية"، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة بالإسماعلية، جامعة قناة السويس، المجلد (٥)، العدد (١).

الجمهودي، إيمان حسن عبد الفتاح قرني، (٢٠١٨)، " دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة وتضييق فجوة توقعات المراجعة " دراسة ميدانية "، **مجلة الدراسات التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد (٥).

زين، علي أحمد مصطفي ،٢٠١٨، " المراجعة القضائية ودورها في الحد من فجوة التوقعات، دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد (٢)، المجلد (٣٢).

سفيان، رايس، نور الدين، زعيبط، ٢٠٢١،" أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات، **مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية**، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي – مخبر المالية، المحاسبة، الجباية والتأمين، المجلد (٨)، العدد (١).

الشافعي، ياسر زكريا، طه، سمر حسن،٢٠١٩، " أثر مراقب الحسابات ولجنة المراجعة على فجوة التوقعات: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية، **مجلة الدراسات التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد الثامن، ديسمبر.

الشعباني، منى محمد علي ،٢٠١٧، " دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة: دراسة استكشافية في البيئة المصرية، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٢)، المجلد (٢١).

الشيخ، خالد حمد جاسم ،٢٠١٧،" دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة الأداء بهدف تحقيق الجودة في تقرير المراجعة " دراسة اختبارية "، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد (١)، العدد (٣)، السنة (٣٧).

الشيخ، هدي محمد محمد، (٢٠١٧)، تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة " دراسة ميدانية "، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٣)، الجزء (٢)، السنة (٢١).

صالح ، رضا إبراهيم عبد القادر ، النخال، أيمن محمد صبري ، مجاهد تامر عبد المنعم ، ٢٠٢٠،" أثر التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة علي فجوة التوقعات : دراسة تجريبية "، **مجلة الدراسات التجارية المعاصرة** ، كلية التجارة ، جامعة كفر الشيخ، العدد (٩).

عبد البديع، أشرف محمد، عبد الرحيم، عبد اللاه فراج، ٢٠١٤،" دور التعليم المحاسبي في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية، دراسة اختبارية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد (٥٦).

عبد الحليم ،احمد حامد،٢٠٢٠ ،" أثر تطبيق المراجعة المشتركة على القيمة السوقية للشركة: دليل تطبيقي من سوق الأسهم السعودي ، **مجلة الفكر المحاسبي** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد (٢٤) ، العدد (٣) .

عبد الهادي، إبراهيم عبد الحفيظ، (٢٠٢٠)، هند محمد أمين،" أثر تطبيق المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد (١).

عبد الهادي، إبراهيم عبد الحفيظ، أمين، هند محمد، ٢٠٢٠،" أثر تطبيق المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد (١).

غالي، أشرف أحمد محمد،٢٠١٨، " قياس أثر مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين مستوي التحفظ المحاسبي وقيمة الشركة: دليل تطبيقي من الشركات المدرجة بالمؤشر المصريEGX 100 "، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٨)، المجلد (٢٢).

متولي، أحمد زكي حسين، ٢٠١٣،" قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة ((joint Audit على اسعار الأسهم: دليل من البورصة المصرية "، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٤).

محمد، أحمد سليم ،٢٠١٨،" علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح: دراسة تطبيقه "، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (١)، الجزء (٢)، السنة (٢٢).

نخال، أيمن محمد صبري، ٢٠١٨، " أثر تبني المراجعة المشتركة على فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية"، **مجلة الدارسات التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد (٤).

الوكيل، حسام السعيد ،٢٠٢٠، أثر تطبيق المراجعة المشتركة على توقيت اصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية :دراسة تطبيقية، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٢)، المجلد (٢٤).

يوسف، حنان محمد ٢٠١٥، أثر تفعيل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية "، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، الجزء (١)، السنة (١٩).

ب) الرسائل العلمية:

الصبوح، محمد مروان، ٢٠١٥، دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق، دراسة ميدانية في سورية، **رسالة ماجستير**، غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، الجمهورية العربية السورية، ٢٠١٥.

عبد الرحيم، يسري سيد أحمد سيد، ٢٠١٧، دور المراجعة المشتركة في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة، **رسالة ماجستير**، كلية الدراسات العليا، جامعة النيليين، السودان.

عبد القوي، أبوبكر شداد حامد ،٢٠١٨،" أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي " دراسة تحليلية "، **رسالة ماجستير**، كلية التجارة، جامعة أسيوط.

هـ) مؤتمرات علمية:

رويشد، محمد جمال ،٢٠١٦، " أثر استخدام المراجعة المشتركة على جودة وأتعاب عملية المراجعة "، دراسة تطبيقه، جامعة الزرقاء، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، **المؤتمر العلمي الدولي الحادي عشر المنعقد تحت عنوان التحولات المالية والمصرفية – الواقع والآفاق المستقبلية**، الزرقاء، الأردن.

و) مراجع أخرى:

وزارة التجارة والصناعة، قانون رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١)، **قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة**، والمعدل بقانون رقم (٣) لسنة (١٩٨٨).

وزارة الاستثمار، **قانون رقم (١٤٦) لسنة (١٩٨٨)، للشركات العاملة في مجال تلقي الأموال لاستثمارها.**

الجهاز المركزي للمحاسبات، **قانون رقم (١٤٤) لسنة (١٩٨٨)**، والمعدل بقانون رقم (١٥٧) لسنة (١٩٩٨).

قانون الإيداع والقيد المركزي، **قانون رقم (٩٣) لسنة (٢٠٠٠)**.

قانون التمويل العقاري، **قانون رقم (١٤٨) لسنة (٢٠٠١)**، والمعدل بقانون رقم (٥٥) لسنة ٢٠١٤).

قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي، **مادة رقم (٣٦) من قانون رقم (١٩٤) لسنة (٢٠٢٠)**.

قرار رئيس الهيئة العامة لسوق المال **رقم (٦٠١)لسنة (٢٠٠٦)**الخاص بالنظام الأساسي لصندوق حماية المستثمر.

ثانياً: المـراجــع الأجنبيــة:

(A) Periodicals:

Ekwueme & Olufemi,2020, "Joint−Audits−and−Audit−Quality−of−Financial−Statements−in−Listed−Companies in Nigeria ", Alex−Ekwueme Federal University Ndufu−Alike Ebonyi State Nigeria, **journal of accounting, business and finance**, vol. (7), no. (1).

Velte, Patrik, 2017, What Do We Know about Empirical Joint Audit Research? **A Literature Review, Accounting and Financial Control**, Volume (1), Issue (1).

Sunday C. Okra, Gloria O. Okafor, Grace N. Ofoegbu, 2018," Mandating Joint Audits in Nigeria: Perspectives and Issues, **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences**, Vol :(8), No: (3).

Holm & Thinggaard , 2018, " from joint to single audits – audit quality differences and auditor pairings, **Accounting and Business Research**, Volume (48), Issue (3).

Ali[a], Khalid Sabah, Mohaisen[b], Hussein Ali, Hameed[c], Ayad Abed, 2019, "Joint Audit and the Financial Reporting Quality": Empirical Study on Iraqi Voluntary Joint Audits, **International Journal of Innovation, Creativity and Change**, Volume (7), Issue (8).

Bianchi, Pietro A, 2018, " Auditors' Joint Engagements and Audit Quality: Evidence from Italian Private Companies, **Contemporary Accounting Research**, Vol: (35), and No: (3).

Lesage, Cédric, Nicole V. S. Ratzinger-Sakel & Kettunen, Jana, 2017, "Consequences of the Abandonment of Mandatory Joint Audit: An Empirical Study of Audit Costs and Audit Quality Effects, **European Accounting Review**, Volume (26), Issue (2).

Haak, Marcel, Muraz, Michelle & Zieseniß, Roland ,2018, Joint Audits: Does the Allocation of Audit Work Affect Audit Quality and Audit Fees? **Accounting in Europe**, Volume (15), Issue (1).

Salehi, M, 2016, "Quantifying Audit Expectation Gap: A New approach to Measuring Expectation Gap", Faculty of Economics and Business, University of Zagreb, **Zagreb International Review of Economics & Business**, Vol: (19), No :(1).

Olojede et al, 2020, "Audit expectation gap: an empirical analysis", **Future Business Journal,** Vol: (10), No. (6).

Wahdan, Mohamed Aly, et al, 2021," Using Joint Audits to Support the Auditor's Independence, "A Field Study, **Scientific Journal for Commercial Research, Faculty of Commerce**, Menoufia University, Volume (42), Number (3), Article (10).

Köse, Yasemin; Erdogan, Sedat , 2015,"The Audit Expectations Gap in Turkey", **The Journal of Accounting and Finance** , Issue (67).

Nihro, Shaymaa, 2018," The Role of Joint Auditing Improving the Quality of Accounting Information: Survey Study, Universidad Del Zulia, **Biblioteca Digital Repositorio Academico, Opcion**, Ano, (34), No (85).

Okaro, Okafor, & Ofoegbu, 2018 "Mandating Joint Audits in Nigeria: Perspectives and Issues, **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences**, Vol (8), No (3).

Baldauf, Julia and Steckel, Rudolf, 2012'' Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report: An Empirical Study'', **International Journal of Economic Sciences and Applied Research,** vol (5), No (2).

(D) Conferences:

Oliver, Marnet, & Elisabetta, Barone, & David, Gwilliam, 2016,"Joint Audit – A Means to Reduce Bias and Enhance Skepticism in Financial Statement Audits? **Conference:**

BAFAs Corporate Governance Special Interest Group Annual Conference 2016: Conference and Doctoral Stream on Qualitative Research in Governance & Accountability, Conference Paper.

Fatemeh Abdollahiebl,2018," Joint Audit and the Implications of Its Use", **Proceedings of Academics era 20th International Conference,** Montreal, Canada ،29th-30th May 2018.

Lawrence Chui, Oksana Kim, Byron Pike, 2020," The Effect of Audit Duality on Audit Quality, **International Accounting Research annual conference** (Saguenay, Canada, June 2019.

Khatab, Gamal Saad, 2013, "The effects of Joint Audit and Audit Rotation on the firm's Value ", **Proceedings of 23rd international Business Research Conference**, Nov. 2013, Marriot Hotel, Melbourne, Australia.

(E) Others:

institute of chartered accountants of India , SA 299, 1996 , **responsibility of joint auditors** , Joint Audit of Financial Statements - ICAI Knowledge Bank , Standard on Auditing (SA) 299 (Revised) Joint Audit,----.

European Commission. (2010), **Green Paper - Audit Policy: Lessons from the Crisis,** Brussels.