

دولة ليبيا
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة الزاوية

إدارة الدراسات العليا والتدريب

كلية الاقتصاد / قسم المحاسبة

دراسة بعنوان

"أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية"
(دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة الخاصة في بيئة الأعمال الليبية)
بحث مقدم ضمن متطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية (الماجستير) في
المحاسبة

إعداد الطالبة: دلال أبوالقاسم محمد أبوالطويرات

بكالوريوس محاسبة - جامعة الزاوية

كلية الاقتصاد العجيلات - ربيع 2010

إشراف الدكتور: سالم محمد عمر عماره

أستاذ مشارك بأكاديمية الدراسات العليا فرع الساحل الغربي

العام الدراسي 2024 \ 2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿اقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ ﴿1﴾ خَلَقَ الْإِنْسَانَ

مِنْ عَلَقٍ ﴿2﴾ اقْرَأْ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ ﴿3﴾ الَّذِي عَلَّمَ

بِالْقَلَمِ ﴿4﴾ عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ ﴿5﴾﴾

سورة العلق: (الآية " 1-5 ")

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين

أما بعد:

فها أنا اليوم بعد تحقيق هدفي الذي طالما سعيت إلى الوصول إليه أهدي ثمرة جهدي هذه إلى أحن وأعز إنسانة في الدنيا (أمي الغالية)، فهي كانت لي سنداً وعوناً، وكانت دائماً تدعو لي خلال مسيرتي هذه _حفظها الله_.

إلى من كان لي سنداً، والداعم الأول في كل خطوة أخطوها، دافعي إلى طريق النجاح هذه (زوجي _حفظه الله_).

وإلى من زرقتني الله حبهم ورزقهم حبي أبناءي وفقهم الله ورعاهم.

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكرهم فؤادي إخوتي وأخواتي.

إلى من سرنا سوياً ونحن نشق الطريق معاً نحو النجاح والإبداع صديقاتي وزميلاتي.

إلى كل طالب علم يريد الوصول إلى هدفه ومراده أقول لهم: لا تيأسوا في سبيل

تحقيق هدفكم ومرادكم، فمن سار على الدرب وصل.

الشكر والتقدير

الحمد لله وكفى وسلام على عباده الذين اصطفى، أحمد الله حمد الشاكر لنعمه والعاجز عن الوفاء بشكره، وأصلي وأسلم على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

ثم بعد فلا يسعني في هذا المقام سوى الاعتراف بالجميل لذوي الفضل بعد الله سبحانه وتعالى من أساتذتي الإجلاء الذين قدموا لي من مناهل علمهم الكثير، وفقهم الله وجعلهم نبزاً يضيء طريق العلم والمعرفة في جميع مجالات الحياة.

وأخص بالذكر الدكتور سالم محمد عمر عمارة على ما قدمه لي من توجيهات وإرشادات أفادني بها لإظهار هذا البحث بالشكل الحالي.

وإلى أعضاء لجنة المناقشة الذين سيكون لهم دور في تقييم هذا العمل وإغنائه بملاحظاتهم القيمة.

وأقدم بالشكر إلى جامعتي جامعة الزاوية عامة وكل العاملين بإدارة الدراسات العليا بكلية الاقتصاد خاصة لما قدموه لي من مساعدة ومساندة مكنتني من المضي بخطى ثابتة خلال مسيرتي العلمية، ولا أنسى كليتي التي تخرجت منها ولا زلت أنتتمي إليها كلية الاقتصاد بالعجيلات.

وإلى كل العاملين بنقابة المحاسبين والمراجعين بدولة ليبيا الذين تعاونوا معي في سبيل إتمام الدراسة الميدانية، وأخص بالذكر رئيس نقابة المحاسبين والمراجعين صلاح الدين التركي.

ولا يفوتنا في هذا المقام أن أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأستاذة حميدة أبوالقاسم أوشاح التي منحتني من وقتها وكانت دائمة السؤال عني والداعم لي حتى أتممت رسالتي هذه.

وإلى كل من مد لي يد المساعدة أو دعا لي في سبيل إتمام مرحلتي التعليمية هذه وأخص بالذكر والدتي _حفظها الله_ وزوجي وإخوتي وزملائي وأصدقائي.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
أ	الآية القرآنية.
ب	الإهداء.
ج	الشكر والتقدير.
د	فهرس المحتويات.
ح	فهرس الجداول.
ط	فهرس الأشكال البيانية والرسوم البيانية.
ي	قائمة المصطلحات.
ك	مستخلص الدراسة باللغة العربية.
ل	مستخلص الدراسة باللغة الإنجليزية.
	الفصل الأول (الإطار العام للدراسة)
2	1.1 المقدمة
4	2.1 الدراسات السابقة.
12	3.1 مشكلة الدراسة.
15	4.1 أهداف الدراسة.
15	5.1 أهمية الدراسة.
16	6.1 دوافع اختيار الموضوع.
16	7.1 فرضيات الدراسة.
17	8.1 حدود الدراسة.
17	9.1 مجتمع وعينة الدراسة.
17	10.1 منهجية الدراسة.

18	11.1 مصادر جمع البيانات.
18	12.1 متغيرات الدراسة.
19	13.1 نموذج الدراسة
20	14.1 تقسيمات الدراسة.
	الفصل الثاني (الإطار المفاهيمي لمدخل المراجعة المشتركة)
25	المبحث الأول ماهية المراجعة المشتركة
22	1.1.2 مقدمة
23	2.1.2 مفهوم المراجعة المشتركة.
24	3.1.2 نشأة وتطور المراجعة المشتركة.
24	4.1.2 أهداف المراجعة المشتركة.
25	5.1.2 أهمية المراجعة المشتركة.
26	6.1.2 خطوات أداء عملية المراجعة المشتركة.
27	7.1.2 المبادئ الأساسية لمدخل المراجعة المشتركة.
29	8.1.2 صور وأشكال المراجعة المشتركة.
31	9.1.2 مزايا تطبيق مدخل المراجعة المشتركة.
31	10.1.2 الآثار السلبية الناتجة عن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة.
33	11.1.2 أوجه الاختلاف بين كل من المراجعة المشتركة والفردية والثنائية والمزدوجة.
35	12.1.2 العوامل التي تساعد في نجاح عملية المراجعة المشتركة.
	المبحث الثاني العلاقات التأثيرية لبرامج المراجعة المشتركة وتجارب بعض الدول في مجال تطبيق مدخل المراجعة المشتركة
38	1.2.2 مقدمة
38	2.2.2 العلاقات التأثيرية لبرامج المراجعة المشتركة.

38	1.2.2.2 درجة التركيز السوقي.
39	2.2.2.2 استقلالية المراجع الخارجي.
39	2.2.2.2 تكلفة عملية المراجعة.
39	3.2.2 تجارب بعض الدول في مجال تطبيق المراجعة المشتركة.
40	1.3.2.2 تجارب الدول العربية.
42	2.3.2.2 تجارب الدول الأجنبية.
	الفصل الثاني (الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة وعلاقتها بالمراجعة المشتركة)
47	المبحث الأول جودة المراجعة
47	1.1.3 مقدمة.
47	2.1.3 تعريف المراجعة الخارجية.
48	3.1.3 تعريف الجودة.
49	4.1.3 مفهوم جودة المراجعة.
50	5.1.3 أهمية جودة المراجعة.
51	6.1.3 الأطراف المستفيدة من جودة المراجعة.
55	7.1.3 العوامل التي تؤثر على جودة عملية المراجعة.
58	8.1.3 وسائل تحسين جودة المراجعة.
	المبحث الثاني أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة
62	1.2.3 مقدمة.
63	2.2.3 العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة المتعلقة بمكتب خدمات المراجعة.
67	3.2.3 أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي.
70	4.2.3 أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي.
71	5.2.3 أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي.

72	6.2.3 أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي.
	الفصل الثالث (الدراسة الميدانية)
76	1.4 منهجية الدراسة.
76	2.4 منهج الدراسة.
76	3.4 مجتمع وعينة الدراسة.
76	4.4 أداة الدراسة (الاستبانة).
86	5.4 المعالجة المحاسبية للبيانات (تحليل الاستبانة).
88	6.4 وصف خصائص مجتمع الدراسة.
94	7.4 وصف متغيرات الدراسة.
104	8.4 اختبار فرضيات الدراسة.
110	9.4 النتائج والتوصيات ومقترحات لأبحاث مستقبلية
117	قائمة المصادر والمراجع
127	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان
77	الجدول رقم (1) مقياس ليكرت الخماسي.
78	الجدول رقم (2) مستويات الإجابة لمقياس ليكرت الخماسي.
78	الجدول رقم (3) حركة توزيع واستلام الاستبانة على مجتمع الدراسة.
79	الجدول رقم (4) تفسير قيم معامل الارتباط بيرسون.
80	الجدول رقم (5) معاملات الارتباط بين فقرات متغير استقلالية المراجع الخارجي والدرجة الكلية للمتغير.
81	الجدول رقم (6) معاملات الارتباط بين فقرات متغير الأداء المهني للمراجع الخارجي والدرجة الكلية للمتغير.
82	الجدول رقم (7) معاملات الارتباط بين فقرات متغير مكتب خدمات المراجع الخارجي والدرجة الكلية للمتغير.
83	الجدول رقم (8) معاملات الارتباط بين فقرات جودة تقارير المراجع الخارجي والدرجة الكلية للمتغير.
84	الجدول رقم (9) معاملات الارتباط بين درجة كل متغير والدرجة الكلية لفقرات الاستبانة كوحدة واحدة.
85	الجدول رقم (10) ثبات الاستبانة.
86	الجدول رقم (11) التوزيع الاحتمالي لإجابات مجتمع الدراسة باستخدام اختبار Shapiro-Wilk
88	الجدول رقم (12) توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب مؤهلاتهم العلمية.
90	الجدول رقم (13) توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب مؤهلاتهم العلمية.
91	الجدول رقم (14) توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي.
93	الجدول رقم (15) توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي.
95	الجدول رقم (16) نتائج وصف متغير أثر تطبيق المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي.
97	الجدول رقم (17) نتائج وصف متغير أثر تطبيق المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي.

99	الجدول رقم (18) نتائج وصف متغير أثر تطبيق المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي.
101	الجدول رقم (19) نتائج وصف متغير أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة تقارير المراجع الخارجي.
103	الجدول رقم (20) أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية.
105	الجدول رقم (21) نتائج اختبار t بشأن أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة الخارجية.
109	الجدول رقم (22) نتائج اختبار t بشأن أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية.

فهرس الأشكال والرسوم البيانية

الصفحة	العنوان
19	الشكل (1) نموذج الدراسة.
29	الشكل (2) المبادئ الأساسية للمراجعة المشتركة.
37	الشكل (3) العوامل التي تساعد في نجاح عملية المراجعة المشتركة.
54	الشكل (4) الأطراف المستفيدة من جودة المراجعة.
60	الشكل (5) وسائل تحسين جودة المراجعة.
89	الشكل البياني (6) توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي.
91	الشكل البياني (7) توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي.
92	الشكل البياني (8) توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي.
94	الشكل البياني (9) توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة.

قائمة المصطلحات

ترجمته	المصطلح	الاختصار
Joint Audit	المراجعة المشتركة	JA
Audit Quality	جودة المراجعة	AQ
Green Paper	الورقة الخضراء	GP
Mandatory Joint Audit	المراجعة المشتركة الإلزامية	MJA
Double Audit	المراجعة المزدوجة	DA
Dual Audit	المراجعة الثنائية	DA
Individual Dual	المراجعة الفردية	ID
European Commission	المفوضية الأوروبية	EC
American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية	AAA
Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية	FASB

مستخلص الدراسة

مستخلص الدراسة باللغة العربية:

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى بيان أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية ببيئة الأعمال الليبية، وذلك بتجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للبحث وصياغة الإطار النظري لها، من خلال استقراء الدراسات السابقة ذات الصلة وتحديد العلاقة التآثرية بين المراجعة المشتركة وجودة المراجعة الخارجية، واستخدمت الباحثة المنهج الوصفي في جمع وتحليل البيانات وتفسير واستخلاص النتائج، وذلك بالتطبيق على مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية المعتمدة الموجودة في مدينة طرابلس، وقد تم تجميع بيانات الدراسة باستخدام استمارة الاستبيان، من خلال الاستعانة بنقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين في توزيع (60) استبانة على عينة عشوائية من هذه المكاتب، وكان المسترد منها والقابل للتحليل (48) استبانة، وتم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة كالنسب المئوية والتكرارات والانحراف المعياري للبيانات، وكذلك قياس اتساق وثبات الاستبانة، بالإضافة إلى اختبار T-Test لعينة واحدة لاختبار فرضيات الدراسة، واستخدمت أيضا الأشكال والرسوم البيانية، وأسفرت نتائج التحليل الإحصائي بأنه يوجد أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على كل من:

استقلالية المراجع الخارجي، والأداء المهني للمراجع الخارجي، ومكتب خدمات المراجع الخارجي، وجودة تقرير المراجع الخارجي.

وأوصت الدراسة الجهات المعنية والمختصة بالعمل على تطبيق مدخل المراجعة المشتركة في بيئة الأعمال الليبية، نظراً لما ظهر لها من أثر إيجابي في تحسين جودة عملية المراجعة، وضرورة إلزام المكاتب المهنية بتطوير قدرات منسوبيها بشكل مستمر لمواكبة كل ما هو حديث في مجال الممارسات المهنية، والعمل على تدعيم استقلالية المراجع الخارجي، وذلك من خلال إيجاد آلية لجدولة الدورات التدريبية اللازمة والمناسبة في كل مكتب، ووضع معايير تساعد المراجعين الخارجيين على التعاون المشترك فيما بينهم.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة، جودة عملية المراجعة الخارجية

Abstract

This study mainly aimed to examine the impact of applying the joint audit approach on the quality of the external audit process in the Libyan business environment. This was achieved by compiling information related to the main elements of the research and formulating its theoretical framework through reviewing relevant previous studies and identifying the causal relationship between joint auditing and external audit quality.

The researcher adopted the descriptive approach to collect, analyze, interpret, and derive results. The study was applied to certified accounting and legal auditing firms operating in the city of Tripoli. Data were collected using a questionnaire, distributed with the assistance of the Libyan Association of Accountants and Legal Auditors. A total of (60) questionnaires were distributed to a random sample of these firms, of which (48) valid questionnaires were returned and suitable for statistical analysis. Appropriate statistical methods were used, including percentages, frequencies, and standard deviation, as well as testing the reliability and internal consistency of the questionnaire. In addition, a one-sample T-test was employed to test the study hypotheses, and figures and charts were also used.

The results of the statistical analysis indicated that there is a significant and effective impact of applying the joint audit approach on: the independence of the external auditor, the professional performance of the external auditor, the external auditor's service office, and the quality of the external auditor's report. The study recommended that relevant and competent authorities work toward implementing the joint audit approach in the Libyan business environment, given its positive impact on improving the quality of the audit process. It also emphasized the necessity of obligating professional firms to continuously develop the capabilities of their staff in order to keep pace with modern professional practices, strengthening the independence of the external auditor by establishing mechanisms for scheduling appropriate training programs within each firm, and setting standards that enhance cooperation among external auditors.

Keywords: Joint Audit, External Audit Quality.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

- 1.1 المقدمة
- 2.1 الدراسات السابقة.
- 3.1 مشكلة الدراسة.
- 4.1 أهداف الدراسة.
- 5.1 أهمية الدراسة
- 6.1 دوافع اختيار الموضوع.
- 7.1 فرضيات الدراسة.
- 8.1 حدود الدراسة.
- 9.1 مجتمع وعينة الدراسة.
- 10.1 منهجية الدراسة.
- 11.1 مصادر جمع البيانات.
- 12.1 متغيرات الدراسة.
- 13.1 نموذج الدراسة.
- 14.1 هيكلية الدراسة.

1.1 المقدمة

تمثل المراجعة أداة رقابية على كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة، ويعتبر المراجع الخارجي وكيلاً عن المساهمين بشكل خاص، وعن مستخدمي القوائم المالية بشكل عام، فهو يقدم رأياً فنياً محايداً عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط خلال فترة معينة والمركز المالي في نهاية تلك الفترة (شلقامي، 2016).

وأدت التطورات الأخيرة التي حدثت في مهنة المراجعة أدت إلى ضرورة الارتقاء بجودة خدمات المهنة، كون أن جودة المراجعة أصبحت تمثل الشغل الشاغل للمستفيدين من خدماتها، لما في ذلك من بث الطمأنينة في نفوسهم نتيجة شعورهم بأنهم يحصلون على خدمة جيدة يمكن الاعتماد عليها في بناء قراراتهم (لخذاري، 2018).

فجودة المراجعة مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة، فالمراجع يهمل أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف إضفاء الثقة على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والمستفيدون يرغبون أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم مراجعتها، التي سيعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم (صبيحي، 1997)، وأثارت الظروف المالية التي مر بها العالم في الآونة الأخيرة الاهتمام بزيادة مصداقية جودة التقارير المالية في جميع القطاعات الاقتصادية، كما استخدم طلب الجمهور العام من مستخدمي البيانات المالية والمتأثرين بانعكاساتها على المجتمع بتحسين جودة هذه البيانات بشكل مستمر (نمور، 2017).

وقد شهدت السنوات الأخيرة العديد من حالات الانهيار للكثير من الشركات الكبرى في مختلف دول العالم، ومن تلك الشركات شركة (Enron) عملاق الطاقة الأمريكية عام 2002، وشركة (Worldcom) عام 2002 ثاني أكبر شركة اتصالات أمريكية (إبراهيم، 2018)، وشركة

Parmalat في أوروبا وغيرها من الشركات، وقد تبع ذلك سقوط مكتب Arthur Anderson أحد أكبر مكاتب المراجعة على مستوى العالم، وما تلتها من أزمات مالية عالمية بداية من عام 2008، فأدى ذلك إلى إثارة المخاوف والشكوك حول ضعف استقلال مراجع الحسابات وانخفاض جودة المراجعة وبالتالي انخفاض الثقة في مهنة المراجعة ككل، وأتهمت مهنة المراجعة بأنها أحد أسباب تلك الانهيارات ونشوء تلك الأزمات المالية، وذلك نتيجة غش الإدارة وتلاعبها في التقارير المالية وقصور مراجعي الحسابات وتواطؤهم مع الإدارة في كشف تلك الانحرافات (الوكيل، 2018)، وفي محاولة لمعالجة تلك الأزمات العالمية التي كان من شأنها التأثير على مصداقية المعلومات المالية المنشورة والانتقادات التي وجهت إلى مهنة المراجعة التي تتركز حول استقلالية المراجع الخارجي عند مراجعته للقوائم المالية وعدم التزامه بالمعايير الدولية، دعت الجهات والتشريعات والمنظمات المهنية إلى دفع جهود أكبر لإعادة الثقة في مهنة المراجعة ودراسة أسباب نتائج فقدان المصداقية في التقارير المالية، (الهريدي، 2015)، وتعزيز كفاءة واستقلال مراقبي الحسابات وتحسين جودة المراجعة واستعادة الثقة في مهنة المراجعة (الوكيل، 2018)، فعلى سبيل المثال أصدرت لجنة الاتحاد الأوروبي عام 2010 مجموعة من الاقتراحات والتوصيات والآليات لتنظيم عملية المراجعة، وضمانا لاستقلالية المراجع من خلال Green Paper Audit Policy; Lessons From The Crisis) التي تضمنت ضرورة الاستعانة بأكثر من شركة أو مكتب مراجعة خارجي لمراجعة التقارير المالية (أبو جبل، 2016). ولقد أشار متولي في دراسته إلى أن سبب ازدياد اهتمام الباحثين في الآونة الأخيرة بطبيعة سوق خدمات المراجعة وما يرتبط بها من ظواهر يرجع لحدوث تغيرات سريعة ظهرت وفرضت نفسها على ذلك السوق، الأمر الذي شكل دافعا قويا لدى الباحثين في مجال المراجعة نحو توظيف أدوات البحث العلمي لمحاولة قياس وتعيين أبعاد شكل الظواهر وقياس العوامل المؤثرة فيها، وبيان أثارها الإيجابية والسلبية على سوق خدمات المراجعة، ومن هذه الظواهر هو تطبيق مدخل المراجعة المشتركة.

1.2 الدراسات السابقة:

1.2.1 الدراسات العربية:

1. دراسة متولي (2013) بعنوان قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على أسعار الأسهم:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر المراجعة المشتركة في الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق دقة مراقب الحسابات، وبالتالي تأثيرها على أسعار الأسهم المقيدة في البورصة المصرية، وذلك من خلال استخدام عينتين: الأولى موزعة بين شركات المراجعة والمستثمرين ومعدّي القوائم المالية والأكاديميين، أما العينة الثانية فقد وزعت على 17 شركة أخرى، وتوصلت إلى وجود علاقة طردية وذات دلالة إحصائية بين تطبيق برامج المراجعة المشتركة وبين كلا من الحد من إعادة صياغة ودقة تقرير مراجع الحسابات، بمعنى أن المراجعة المشتركة تؤثر في أسعار الأسهم، وقد أوصت بضرورة تطبيق برامج المراجعة المشتركة بشكل موسع في سوق خدمات المراجعة المصري بشرط توفر كوادر بشرية ذات درجة عالية من التخصص المهني.

2. دراسة الديسبي (2014) بعنوان المراجعة المشتركة مقابل المراجعة الفردية:

استهدفت هذه الدراسة اختبار أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة في البيئة المصرية، وذلك لعدد (107) من الشركات في مصر في الفترة من 2008 حتى 2011، وكان من أهم نتائجها بأنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية في جودة المراجعة في ظل استخدام المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة.

3. دراسة صالح (2015) بعنوان أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ودرجة التركيز في سوق

خدمات المراجعة في البيئة المصرية:

استهدفت هذه الدراسة اختبار أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة والتركيز في سوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية، وذلك لعدد (43) شركة من الشركات المدرجة بالبورصة خلال عامي

(2013-2014)، وقد توصلت الدراسة إلى أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين درجات التركيز في سوق خدمات المراجعة بين استخدام المراجعة المشتركة والمراجعة الفردية وأن المراجعة المشتركة لا تسهم في تحسين جودة المراجعة.

4. دراسة محي (2016) بعنوان دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كانت المراجعة المشتركة تساهم في تحسين جودة عملية المراجعة أم لا، وقد تمت الدراسة التطبيقية على الشركات المساهمة المقيدة في بورصتي القاهرة والإسكندرية، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة تساهم في تحسين جودة عملية المراجعة، وأن عملية المراجعة المشتركة يصاحبها بعض التكاليف العالية المصاحبة لعملية المراجعة، وأوصت بضرورة تفعيل دور المراجعة المشتركة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية لما لها من مزايا تحسين جودة عملية المراجعة.

5. دراسة قريط وآخرون (2017) بعنوان دور التدقيق المشترك في تحسين خطر التدقيق:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أسلوب التدقيق المشترك للبيانات المالية والمراحل التي يجب القيام بها لإنجاز عملية التدقيق بالكفاءة والفاعلية اللازمة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم القيام بدراسة ميدانية من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على عينة من مراجعي الحسابات الممارسين حسب جمعية المحاسبين القانونيين في دمشق، وقد تم اختبار النتائج وتحليلها باستخدام البرنامج SPSS، ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى أن المراجعة المشتركة تؤثر في تحسين دقة تقييم المخاطر الكامنة وخاصة الاتفاق على استراتيجية المراجعة واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل، وتوصلت الدراسة أيضا إلى أن المراجعة المشتركة تؤثر في تحسين دقة تقييم مخاطر الرقابة وخاصة تخطيط المراجعة والأهمية النسبية، وتقدير المراجع باحتمال حدوث أخطاء جوهرية واكتشافها والتي لم يتم منعها أو اكتشافها من قبل نظام الرقابة الداخلية المطبق لدى العميل.

6. دراسة عبد الرحيم (2017) بعنوان دور المراجعة المشتركة في تقليل من فجوة التوقعات:

بحنت هذه الدراسة في دور المراجعة المشتركة في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة، من خلال التعرف على طبيعة المراجعة المشتركة ومداخل استخدامها والتعرف على دور المراجعة المشتركة في تقليل فجوة الأداء، وتوصلت إلى أن للمراجعة المشتركة دور في تقليل فجوة الأداء في المراجعة في مكاتب المراجعة بالسودان، وقد أوصت مكاتب المراجعة بالاستفادة من عمليات وتطبيقات المراجعة المشتركة للشركة في تحسين جودة المراجعة وتوفير الكفاءة المهنية في مكاتب المراجعة والحد من التجاوزات للمعايير المهنية، وكذلك الحد من ممارسة إدارة الأرباح التي تسبب تحريفات بالتقارير والقوائم المالية.

7. دراسة نشوان (2017) بعنوان الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير

المالية:

هدفت بشكل رئيسي إلى دراسة الاتجاه إلى تطبيق المراجعة المشتركة مدخلا لتحسين جودة التقارير المالية بكافة خصائصها، وحصر الصعوبات التي يواجهها مدققو الحسابات بقطاع غزة، وقد شملت عينة الدراسة 119 فردا، ومن خلال البحث تم التوصل إلى وجود اتجاه إيجابي لدى أفراد العينة نحو تطبيق المراجعة المشتركة لتحسين جودة التقارير المالية مع وجود بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق المراجعة المشتركة، وأوصى بتعزيز الاتجاه نحو المراجعة المشتركة والعمل على إيجاد السبل والطرق الملائمة للتغلب على الصعوبات التي تواجه تطبيق المراجعة المشتركة.

8. دراسة الزلامي (2018) بعنوان دور التدقيق المشترك في تحسين جودة المعلومات المحاسبية:

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر المراجعة المشتركة على جودة المعلومات المحاسبية، ومن خلال هذه الدراسة توصل الباحث إلى أن التوجيه المشترك يحقق توجها إيجابيا في خاصية الموثوقية عن طريق توفير المعلومات المحاسبية الخالية من الخطأ أو التحيز إلى حد منطقي، فضلا عن تمثيلها الصادق

للحقائق والأحداث المالية الممثلة لها، وتوصل كذلك إلى أن للمراجعة المشتركة دور في ثبات المعلومات المحاسبية من حيث الاستخدام والنشر، وأن للمراجعة المشتركة تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية مع خصائص جودة المعلومات المحاسبية مجتمعة، وأوصى الباحث بضرورة تطبيق المراجعة المشتركة من قبل شركات أو مكاتب التدقيق التي تهدف إلى توفير معلومات محاسبية ذات خصائص مميزة.

9. دراسة الجندي (2019) بعنوان أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء

المراجعة المشتركة:

اختبرت هذه الدراسة بيان أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، وقد شملت الدراسة المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة بمصر، وبلغ حجم العينة (150) مفردة، وشمل كذلك الأكاديميين بأقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات المصرية، وتحديدًا المتخصصين منهم في المراجعة، وقد توصل الباحث إلى أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين أداء المراجعين وكفاءتهم خلال عملية المراجعة المشتركة، وكذلك يسهم في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة، وتخفيض سلبياتها وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، وتوصل الباحث إلى أنه لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فنتي عينة الدراسة بشأن فروض البحث.

10. دراسة الفاخري والطيب (2019) بعنوان دور المراجعة المشتركة في تحقيق التكامل بين ديوان

المحاسبة ومكاتب المراجعة العاملة في ليبيا:

هدفت إلى دراسة إمكانية التكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة المشتركة في استخدام برامج المراجعة المشتركة في تطوير متطلبات الرقابة المالية لديوان المحاسبة؛ لتحقيق الفاعلية الرقابية المنشودة، وذلك من خلال دراسة تجريبية على ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة العاملة في المنطقة الشرقية، وتوصلت الدراسة إلى القبول بوجود حاجة للتكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في استخدام برامج المراجعة المشتركة في تطوير المراجعة والرقابة المالية، وأوصت بالأخذ بالإطار

التكاملي بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة الخارجية كآلية عند القيام بأعمال الرقابة والتحقق بغرض تحقيق فعالية الأداء الحكومي.

11. دراسة مرسي (2020) بعنوان أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة:

تناولت هذه الدراسة إلى اختبار أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة على الشركات المساهمة المصرية المقيدة ببورصة الأوراق المالية، وقد تم أخذ عينة مكونة من 54 شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية التي تنتمي إلى قطاعات اقتصادية مختلفة، وذلك خلال الفترة من 2011 حتى 2015، وقد استخدم الباحث نموذج الانحدار المتعدد لاختبار أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين المراجعة المشتركة وجودة المراجعة.

12. دراسة زلط، وهدان، وعبد العزيز (2022) بعنوان أثر المراجعة المشتركة كآلية للرقابة على جودة

المراجعة على تحسين التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية:

تمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تحديد أثر المراجعة المشتركة كآلية للرقابة على جودة المراجعة في تحسين التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، ولتحقيق ذلك الهدف تم إعداد قائمة استبيان وتوزيعها على مفردات الدراسة المتمثلين في المراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة، والمراجعين في الشركات المساهمة، والأعضاء بوحدة رقابة الجودة بالهيئة العامة للرقابة المالية، وتم اختيار عينة عشوائية من هذه الفئات، وقد خلصت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المشتركة كآلية للرقابة على جودة المراجعة وخاصة التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، كما أشارت النتائج إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المراجعة المشتركة كآلية للرقابة على جودة المراجعة على خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.

2.2.1 الدراسات الأجنبية:

1. دراسة Francis et al (2009) بعنوان *Assessing Fraces joint audit*

requirement: are two heads better than one?

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر المراجعة المشتركة الإلزامية الطبقة بفرنسا على جودة عملية المراجعة، وذلك من خلال اختبار مجموعة من البدائل في اختبار المراجعين (أن يكون المراجعون من المكاتب الأربعة الكبار (BIG4) أو يكون أحدهم من المكاتب الأربعة (BIG4) والآخر من غير المكاتب الأربعة (NON-BIG4)، أو أن يكون كل المراجعين من غير المكاتب الأربعة الكبار). وتوصلت الدراسة إلى أن اختيار أحد المراجعين من المكاتب الأربعة الكبار للمشاركة في أعمال المراجعة يجعل عملية المراجعة ترتبط بدرجة عالية بالجودة، وتقلل من مستوى عوائد الاستحقاقات غير العادية، وتزداد العلاقة كلما قامت المراجعة المشتركة بمشاركة اثنين من المكاتب الأربعة الكبار (BIG4).

2. دراسة Zerni et al (2012) بعنوان *Do Joint Audit Improve Audit Quality?*

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن مستوى جودة المراجعة عند ممارسة المراجعة المشتركة مقارنة بالتدقيق الفردي، وذلك عن طريق أخذ عينة لبعض الشركات السويدية التي تطبق المراجعة المشتركة، وبعض الشركات التي تطبق المراجعة الفردية، وقد توصل الباحث إلى وجود جودة في المراجعة في الشركات التي تطبق المراجعة المشتركة مقارنة بالشركات التي تطبق المراجعة الفردية، وأوصى بضرورة الاهتمام بالمراجعة المشتركة من خلال زيادة إجراء الدراسات والبحوث المتعلقة بهذا الموضوع وتطبيقها على القطاعات الاقتصادية المختلفة في السويد.

3. دراسة (2013) khatab بعنوان The effects of joint Audit and Rotation on The

: s Value,firm

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة والتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على قيمة الشركة، وتم أخذ عينة الدراسة من (34) شركة من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية خلال الفترة من 2005 حتى 2009م، وقد توصل الباحث إلى أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يؤثر إيجابيا على قيمة الشركة، مما يؤدي إلى زيادة قيمة الشركة، أما المراجعة المشتركة ليس لها تأثير معنوي على قيمة الشركة.

4. دراسة (2015)Ittonen and Tronnes بعنوان Benefits and costs of appointing

:joint audit requirement: are two heads then one?

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة بصورة اختيارية على جودة المراجعة، وللوصول إلى أهداف الدراسة تم أخذ عينة من الشركات السويدية والشركات الفنلندية المسجلة في البورصة، وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود اختلاف في جودة المراجعة بين تطبيق مدخل المراجعة المشتركة وتطبيق مدخل المراجعة الفردية.

5. دراسة (2017) EL-Dyasty بعنوان Multiple Audit Mechanism And Aduit

:Quality: Some Preliminary)

اختبرت هذه الدراسة العلاقة بين المراجعة المشتركة وجودة التقارير المالية في مصر، حيث أكدت الدراسة بأن مصر تمتلك سوق مراجعة فريد من نوعه، واستهدفت هذه الدراسة جميع الشركات غير المالية المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية عام 2015، وكان من نتائجها أن ليس كلاً المراجعة المشتركة والمزدوجة يؤديان إلى تحسين جودة المراجعة، بالإضافة إلى ذلك أشارت إلى أن المراجعة المشتركة لها علاقة بزيادة أتعاب المراجعة، وزيادة رسوم عملية المراجعة، وتوصلت إلى أن هناك أربع دوافع ترتبط

إيجابياً مع المراجعة المشتركة وهي (عمر المنشأة, نسبة الأسهم المملوكة للمنشأة من قبل القطاع العام، نسبة الأسهم المملوكة من غير التنفيذيين، درجة التعقيد في عملية المراجعة).

3.2.1 تحليل الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية:

- _ إن مدخل المراجعة المشتركة يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.
- _ هناك بعض الدراسات توصلت إلى أنه لا يوجد اختلافات جوهرية بين استخدام مدخل المراجعة المشتركة عن استخدام المراجعة الفردية في تحسين جودة المراجعة.
- _ الكثير من الدراسات توصلت إلى وجود أثر إيجابي عند تطبيق مدخل المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة.
- _ توصلت دراسة (صالح، 2015) إلى أن استخدام مدخل المراجعة المشتركة لا يسهم في تحسين جودة المراجعة.
- _ توصلت دراسة (محي، 2016) إلى أن المراجعة المشتركة تسهم في تحسين جودة المراجعة إلا أنه يصاحبها بعض الأتعاب وبعض التكاليف العالية المصاحبة لعملية المراجعة.
- _ دراسة (الجندي، 2019) توصلت إلى أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين جودة أداء المراجعين وتحسين كفاءتهم، وذلك من خلال تطبيق المراجعة المشتركة.
- _ خلصت دراسة (متولي، 2013) إلى وجود علاقة طردية بين تطبيق برامج المراجعة المشتركة وبين كلا من الحد من صياغة القوائم المالية ودقة تقرير مراجع الحسابات.
- _ دراسة (الفاخري والطيب، 2019) خلصت إلى وجود القبول بوجود حاجة للتكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في استخدام برامج المراجعة المشتركة في تطوير المراجعة والرقابة المال
- _ إن التغيير الإلزامي للمراجعين يؤثر إيجابياً على قيمة المنشأة.
- _ استخدام مدخل المراجعة المشتركة يساعد على زيادة ثقة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية.

_ الكثير من الدراسات توصلت إلى وجود أثر إيجابي عند تطبيق مدخل المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة.

4.2.1 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

بعد تطرق الباحثة للدراسات العربية والأجنبية السابقة وتحليل الفجوة البحثية توصلت إلى: أنه ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها تناولت موضوع أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الأعمال الليبية، وكوسيلة للوصول إلى الهدف الرئيسي للدراسة تم تقسيمها إلى أربع أهداف فرعية، وهي استقلالية المراجع الخارجي، والأداء المهني للمراجع الخارجي، ومكتب خدمات المراجعة، ودقة تقرير المراجعة، وأن هذا الجانب من الدراسة لم تتطرق إليه الدراسات السابقة.

3.1 مشكلة الدراسة:

يتمثل الهدف النهائي أو الوظيفة النهائية الأساسية للمحاسبة في توفير معلومات ملائمة لمتخذي القرارات تمكنهم من الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة فيما يتعلق بالوحدة الاقتصادية، كما يتمثل الهدف النهائي لوظيفة المراجعة الخارجية في إضفاء الثقة والمصداقية على تلك المعلومات التي تحتويها القوائم المالية (أبو جبل، 2016)، وبالرغم من الدور المعاصر لمهنة المراجع الخارجي، إلا أن هناك العديد من التحديات والأزمات التي واجهت هذه المهنة نتج عنها الأضرار بمصالح المستثمرين وجعلهم يفقدون الثقة في القوائم المالية (إبراهيم، 2018)، وقد أثارت تلك الفضائح والأزمات العديد من الشكوك والتساؤلات حول استقلالية وصدق مراجعي الحسابات عند مراجعتهم القوائم المالية (عبدالحميد، 2019)، خاصة بعد واحد من أكبر مكاتب المراجعة في العالم (Arthur Anderson) عام 2002، ونظرا للدور الذي الفعال الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقديم الخدمات لأفراد المجتمع أصبح من الضرورة بمكان تقديم هذه الخدمات بأعلى مستوى من الجودة، حيث تطلب الأمر إعادة الاعتبار لمهنة المراجعة (الطويل، 2012) فازدادت النداءات المهنية والأكاديمية بتطبيق رقابة أكبر، وتفعيل آليات

الحوكمة بالشركات لضمان استعادة الثقة في جودة التقارير المالية المنشورة من خلال تحسين جودة المراجعة (عبدالحليم، 2019)، حيث أصدر الكونجرس الأمريكي عام 2002 قانون Sarbanes-Oxley Act من أجل ضمان استقلالية المراجعين واستعادة الثقة في القوائم المالية، كما ألزم ذلك القانون مجلس الإدارة بضرورة إنشاء نظام رقابي داخل المنشأة وتقييمه بشكل مستمر، إلا أن هذا القانون تعرض إلى العديد من الانتقادات بسبب عدم قدرته على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (عبد الغفار وآخرون، 2018)، فأصدرت المفوضية الأوروبية عام 2010 ورقة بعنوان Green Paper، "Audit Policy; Lessons From The Crisis" فاقترحت عددا من الإجراءات والحلول الممكنة لتحسين سوق خدمات المراجعة في أوروبا، والتي منها تطبيق المراجعة المشتركة، وطالبت بتعميم التجربة الفرنسية والخاصة بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة وذلك من خلال إلزام الشركات بتعيين اثنين من مكاتب المراجعة للقيام بالمراجعة وإصدار تقرير مراجعة واحد (الوكيل، 2018).

وقد اشترط قانون المصارف في ليبيا رقم (1) لسنة 2005 بأن تتم مراجعة المصارف العاملة في ليبيا من أكثر من جهة أو مكتب مراجعة. ومن ضمن المكاتب التي تقوم بمراجعة حسابات المصارف العاملة في ليبيا بصفة مشتركة في الوقت الحالي¹ مكتب صلاح الدين بشير التركي للمحاسبة القانونية، ومكتب مصطفى بكار، ومكتب حسين أبو نورة، ومكتب إبراهيم الباروني.

لذا تعد برامج المراجعة المشتركة وسيلة مهمة للحكم على القوائم المالية وأسلوب عملي يدعم المراجع عند إبداء الرأي، الأمر الذي يعزز عملية المراجعة ويدعم استقلال المراجعين وقدرتهم على التصدي للخلافات محل المراجعة، ويتركز مفهوم المراجعة المشتركة في قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة بمراجعة القوائم المالية لنفس العميل، وإصدار تقرير مراجعة مشترك، وتنفيذ برنامج مراجعة واحد (تقسيم أعمال المراجعة) بناء على التخطيط المشترك (متولي، 2013، ص11).

¹ . (مصدر المعلومة: صلاح الدين التريكي، مقابلة شخصية، 2022).

وتجدر الإشارة إلى أنه بالرغم من وجود مدخل المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية منذ عقود طويلة إلا أنه بعد إصدار المفوضية الأوروبية لما يسمى بالورقة الخضراء، والتي توصي بممارسة أعمال المراجعة المشتركة باعتبارها أحد وسائل تعزيز استقلال المراجع لضمان استعادة الثقة في التقارير المالية عن طريق تحسين جودة المراجعة (عبدالغفار وآخرون، 2018)، ظهر مدخل المراجعة المشتركة وكأنه آلية جديدة مثيرة للجدل (مندور، 2016)، مما دفع الباحثين إلى الاتجاه نحو دراسة أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، وقد اختلفت وجهات النظر بين الكتاب والباحثين في الدراسات السابقة حول أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، منها: دراسة محي، 2016 التي توصلت إلى أن المراجعة المشتركة تساهم في تحسين جودة المراجعة، ودراسة Deng et al، 2014 التي كان من نتائجها أن المراجعة المشتركة تؤثر بشكل سلبي على جودة المراجعة. أما عبد الحميد فقد توصل في دراسته سنة 2014، إلى وجود اختلافات جوهرية بين الأطراف المهمة بخدمات المراجعة حول آثار المراجعة المشتركة على جودة المراجعة.

ونتيجة لاختلاف وجهات النظر في الدراسات السابقة أرادت الباحثة معرفة أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية مراجعة القوائم المالية في البيئة الليبية، وذلك من خلال دراسة أثر المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي، وعلى الأداء المهني للمراجع الخارجي، وكذلك على مكتب خدمات المراجعة، وجودة تقرير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في ليبيا سواء كانوا يعملون في القطاع العام أو لحساب أنفسهم، وذلك من خلال طرح السؤال الرئيسي التالي:

ما أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية في البيئة الليبية؟

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

_ ما أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي؟

_ ما أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي؟

_ ما أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي؟

_ ما أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي؟

4.1 أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بشكل رئيسي للتعرف على أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية

المراجعة الخارجية بيئة الأعمال الليبية، بالتطبيق على شركات ومكاتب المراجعة القانونية المعتمدة الذين

يزاولون المهنة بمدينة طرابلس، ومن هذا الهدف تتبثق الأهداف التالية:

1_ توضيح طبيعة المراجعة المشتركة.

2_ بيان العلاقة بين المراجعة المشتركة وجودة عملية المراجعة.

3_ التعرف على أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي.

4_ التعرف على أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي.

5_ التعرف على أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي.

6_ التعرف على أثر مدخل المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي.

7_ تقديم التوصيات اللازمة لجهات الاختصاص بناء على النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة.

5.1 أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في:

1.5.1 الأهمية العلمية: تأتي الأهمية العلمية للبحث من خلال ما يمكن أن تسهم به المراجعة المشتركة

في زيادة جودة المراجعة، وتسهيل المزيد من الضوء على موضوع المراجعة المشتركة، وأثرها على جودة

المراجعة، فهي إضافة للفكر المحاسبي الأكاديمي والمهني، بسبب قلة البحوث والدراسات التي تناولت هذا

الموضوع بشكل عام وعلى المستوى المحلي بشكل خاص.

2.5.1 الأهمية العملية: وتتمثل في لفت اهتمام المراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة على المستوى المحلي إلى ضرورة الأخذ بعين الاعتبار برامج المراجعة المشتركة في بيئة الأعمال الليبية، ومعرفة أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر في جودة عملية المراجعة الخارجية في ليبيا بما يُحسّن جودة المراجعة، وتوفير معلومات ذات دقة ومصداقية عالية بما يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية.

6.1 دوافع اختيار الموضوع:

إن اختيار هذا الموضوع جاء انطلاقاً من الأسباب التالية:

_ من خلال تطرق الباحثة للدراسات السابقة حول موضوع المراجعة الخارجية تبين أن موضوع المراجعة المشتركة يعتبر من المواضيع المهمة التي تطرح نفسها في مجال المراجعة، وقد حظي هذا الموضوع باهتمام كبير من قبل المنظمات العالمية، والكتاب والباحثين والمهتمين بمجال المحاسبة والمراجعة.

_ الميول الشخصي لدى الباحثة لدراسة هذا الموضوع، باعتباره من المواضيع المثارة حديثاً؛ ولأن طبيعته تتناسب وتخصص الباحثة الأكاديمي.

_ لفت انتباه الجهات المهنية والمختصة بمجال المراجعة في المؤسسات الليبية إلى أهمية تطبيق مدخل المراجعة المشتركة.

7.1 فرضيات الدراسة:

استناداً إلى مشكلة الدراسة ولتحقيق أهدافها، فقد تمت صياغة فرضية رئيسية واحدة للدراسة وهي:

يوجد أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية ببيئة الأعمال الليبية.

ومن الفرضية الرئيسية للدراسة تمت صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

- 1_ يوجد أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي.
- 2_ يوجد أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي.

3_ يوجد أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي.

4_ يوجد أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي.

8.1 حدود الدراسة:

1.8.1 حدود مكانية: تمثلت في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية والمعتمدة التي تزاول المهنة في بيئة الأعمال الليبية بمدينة طرابلس.

2.8.1 حدود موضوعية: تمثلت في العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة وجودة عملية المراجعة.

3.8.1 حدود زمنية: تمثلت في عامي 2024م - 2025م.

9.1 مجتمع وعينة الدراسة:

1.9.1 مجتمع الدراسة: تمثل في شركات ومكاتب المراجعة القانونية والمعتمدة الذين يزاولون المهنة ببيئة الأعمال الليبية.

2.9.1 عينة الدراسة: عبارة عن شركات ومكاتب المراجعة القانونية المعتمدة الموجودة بمدينة طرابلس، وذلك لأن أغلب المكاتب الكبيرة التي لديها خبرة في موضوع المراجعة المشتركة في المنطقة الغربية تتمركز في مدينة طرابلس، وقد تم الاستعانة بنقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين في توزيع الاستبيانات على عينة عشوائية من هذه المكاتب، حيث تم توزيع (60) استبانة على هذه العينة.

10.1 منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الاستقرائي في الدراسة النظرية، وذلك بتجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للدراسة، وصياغة الإطار النظري لها وذلك من خلال استقراء الدراسات السابقة ذات الصلة، وتحديد العلاقة التأثيرية بين المراجعة المشتركة، وجودة المراجعة الخارجية، واستخدمت الباحثة المنهج الوصفي في جمع وتحليل البيانات وتفسير واستخلاص النتائج، وذلك لأن هذا المنهج يتماشى مع طبيعة مشكلة الدراسة، والأهداف التي تسعى لتحقيقها، والفرضيات المراد اختبارها.

11.1 مصادر جمع البيانات:

تم جمع البيانات من المصادر التالية:

1.11.1 المصادر الثانوية: تم جمع البيانات من المصادر الثانوية المعتمدة على المراجع العربية والأجنبية المتمثلة في الكتب والمجلات ورسائل الماجستير والدكتوراة، بهدف إعطاء صورة واضحة عن مفهوم المراجعة المشتركة وجودة المراجعة الخارجية، والحصول على أحدث الدراسات حول موضوع الدراسة.

2.11.1 المصادر الأولية: تم جمع البيانات الأولية من طرف الباحثة من خلال قيامها بتصميم استمارة استبيان لقياس متغيرات الدراسة وتوزيعها على المراجعين الخارجيين العاملين بمدينة طرابلس.

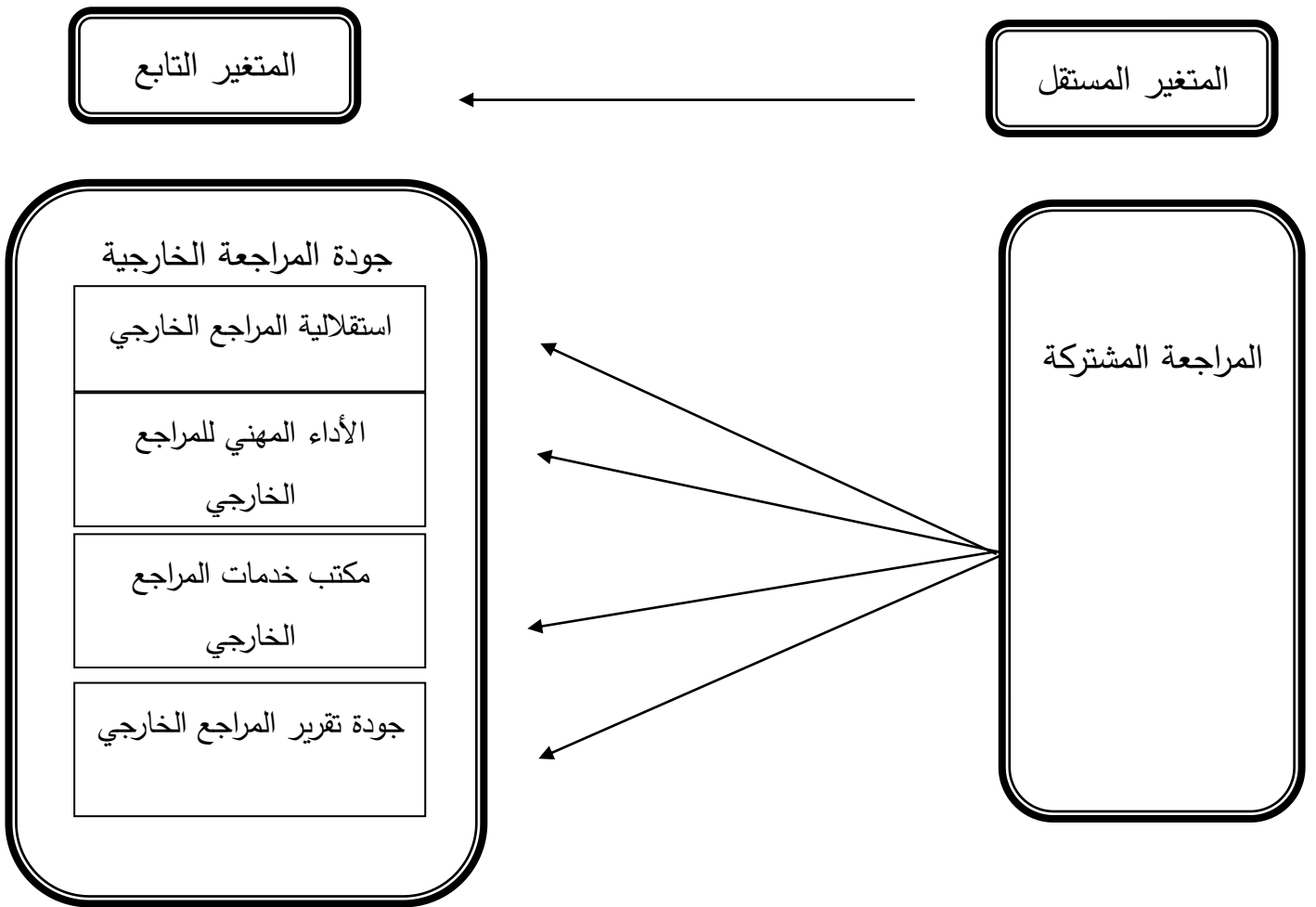
12.1 متغيرات الدراسة:

1.12.1 المتغير المستقل ويتمثل في المراجعة المشتركة: التي تعتمد على قيام مراجعين أو شركتي مراجعة مستقلتين أو أكثر يقومان بمراجعة القوائم المالية، ويشتركان معا في أعمال التخطيط، وتنفيذ الأعمال، وإجراءات المراجعة، وتفسير النتائج، وإصدار رأي مشترك وموقع بينهما ويتحملان بالتضامن مسؤولية هذا الرأي.

2.12.1 المتغير التابع يتمثل في جودة عملية المراجعة: وذلك من خلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة والالتزام بمعايير المراجعة، ووضع كافة الأساليب والإجراءات التي يمكن من خلالها الوصول إلى تقرير مراجعة جيد يتصف بالدقة والموضوعية، يساعد متخذي القرارات على اتخاذ القرارات المناسبة، وقد تم الاعتماد على متغير استقلالية المراجع الخارجي، والأداء المهني للمراجع الخارجي، ومكتب خدمات المراجع الخارجي، وجودة تقرير المراجعة، كأبعاد لقياس جودة عملية المراجعة.

13.1 نموذج الدراسة:

في ضوء إشكالية الدراسة وأسئلتها الرئيسية والفرعية، قامت الباحثة بتصميم نموذج لتمثيل العلاقة بين المراجعة المشتركة كونه متغيرا مستقلا، وجودة المراجعة الخارجية، بأبعادها الأربعة كونه متغيرا تابعا، كما هو موضح بالشكل التالي:



الشكل رقم (1) يبين نموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحثة

14.1 تقسيمات الدراسة:

تتضمن تقسيمات الدراسة خطة الدراسة وثلاثة فصول وهي:

1.14.1 خطة الدراسة: شملت خطة الدراسة المقدمة والدراسات السابقة والإطار العام للدراسة.

2.14.1 الفصل الأول: بعنوان الإطار المفاهيمي للمراجعة المشتركة، الذي احتوى على اثنان من

المباحث: المبحث الأول خصص للحديث عن ماهية المراجعة المشتركة، والمبحث الثاني اختصت فيه

العلاقات التأثيرية لبرامج المراجعة المشتركة، وتجارب بعض الدول في مجال تطبيق مدخل المراجعة

المشتركة.

3.14.1 الفصل الثاني: بعنوان الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة وعلاقتها بالمراجعة المشتركة، وقسم

بدوره إلى مبحثين وهما: المبحث الأول ماهية جودة المراجعة، المبحث الثاني أثر تطبيق مدخل المراجعة

المشتركة على جودة عملية المراجعة.

4.14.1 الفصل الثالث: فقد شمل الدراسة الميدانية، وتناولت فيها الباحثة ثلاثة جوانب رئيسية هي؛

الجانب الأول خصص للإطار العام للدراسة الميدانية، والجانب الثاني اختبارات الفروض، أما الجانب

الثالث فقد عرضت فيه الباحثة النتائج والتوصيات ومقترحات لدراسات مستقبلية.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي لمدخل المراجعة المشتركة

المبحث الأول: ماهية المراجعة المشتركة

المبحث الثاني: تجارب بعض الدول في مجال تطبيق المراجعة المشتركة

المبحث الأول

ماهية المراجعة المشتركة

1.1.2 مقدمة

تقوم مهنة المراجعة على إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة، وتوصيل تلك المعلومات إلى مستخدميها، ويجب أن تتمتع تلك المعلومات بقدر كافٍ من الصحة والدقة لتحظى بثقة مستخدميها، أو المستفيدين منها، وقد أدت الأزمات المالية والانهيئات العالمية المفاجئة والمتكررة لكثير من شركات الأعمال إلى الشك في مصداقية القوائم المالية، ومنها إلى فقدان الثقة في مهنة المراجعة واستقلاليتها، وأصبحت استعادة الثقة في مهنة المراجعة هدفا رئيسيا لجميع الجهات المعنية بها، وفي إطار ذلك قامت العديد من هذه الجهات بوضع معايير وقوانين وإجراءات خاصة بتنظيم هذه المهنة لإعادة الثقة في الخدمات التي تقدمها المراجعة، ومن هذه الجهات:

قامت اللجنة الأوروبية عام 2010 بإصدار ما يعرف باسم "الورقة الخضراء" Green Paper التي اقترحت العديد من الاقتراحات والتوصيات والإجراءات الخاصة بتنظيم مهنة المراجعة وتعزيز الثقة في هذه الخدمة، واقترحت إمكانية تعميم التجربة الفرنسية التي تقوم بإلزام الشركات المساهمة بضرورة تعيين اثنين من المراجعين معا للقيام بعملية المراجعة وإصدار تقرير مراجعة موحد، وهو ما يعرف باسم المراجعة المشتركة Joint Audit.

وعلى الرغم من أن المراجعة المشتركة كانت موجودة بالفعل في مجال الممارسة المهنية إلا أنه بعد إصدار الورقة الخضراء ظهر مدخل المراجعة المشتركة وكأنه آلية جديدة لعملية المراجعة بشكل عام والمراجعة الخارجية بشكل خاص، ودفع ذلك الكتاب والباحثين والمهتمين بخدمات المراجعة إلى زيادة التركيز على مدخل المراجعة المشتركة وأثره على جودة عملية المراجعة الخارجية.

2.1.2 مفهوم المراجعة المشتركة:

هناك دراسات عدة تناولت مفهوم المراجعة المشتركة، وتعددت تعريف المراجعة المشتركة بناء على تعدد هذه الدراسات. حيث يشير مفهوم المراجعة المشتركة وفقاً لجمعية المحاسبة الأمريكية AAA إلى أنها: " عملية منظمة يتم فيها تعيين مكاتب مراجعة خارجية (اثتان أو أكثر) للعمل معاً لمراجعة القوائم المالية، بهدف تقديم تقرير مشترك يرفع جودة المراجعة، يزيد من استقلالية المراجعين، ويقلل من مخاطر الاكتشاف عبر دمج الخبرات والمعايير المهنية (<https://aaahq.org>). وعرفها ذكي بأنها: "قيام شركتين من شركات المراجعة بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد، تتميز بإصدار تقرير مراجعة مشترك، وتنفيذ برنامج مراجعة واحد (تقسيم أعمال المراجعة) بناء على التخطيط المشترك" (متولي، 2013، ص11).

وعرفت أيضاً بأنها: "اشتراك أكثر من مراجع حسابات معاً لأداء عملية المراجعة في كل خطواتها بدايةً من وضع خطة المراجعة حتى التقرير النهائي للمراجعة، بحيث يكون كل مراجع مسئول عن جميع الأعمال الخاصة بالمراجعة، ويكون جميع هؤلاء المراقبين مسئولين بشكل تضامني عما ورد في تقرير المراجعة أمام جميع الجهات أصحاب المصالح بالمنشأة" (إبراهيم، 2018، ص39).

وعرفها Zerni بأنها: "قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة المنفصلة والمستقلة بعملية مراجعة القوائم المالية لعميل واحد، فيتم تخطيط عملية المراجعة بشكل مشترك وتقسيم إجراءات وأعمال المراجعة بينهم بما يضمن عدم تكرار مهام المراجعة، وإصدار تقرير مراجعة واحد يتم توقيعه من جميع مراقبي الحسابات، مع تحملهم معاً بشكل تضامني المسؤولية عن الرأي المصدر في هذا التقرير" (Zerni et al., 2012).

أما المراجعة المشتركة من وجهة نظر الباحثة: ((فهي تقوم على اشتراك مراجعي حسابات خارجيين مستقلين يقومون بمراجعة حسابات منشأة ما، وإصدار تقرير مراجعة موحد معد مسبقاً بناءً على اتفاق بينهما يتم التوقيع عليه بصفة مشتركة من قبلهما ويتحملان معاً المسؤولية التضامنية عن ذلك التقرير)).
نستخلص من التعاريف السابقة أن:

- _ المراجعة المشتركة تتم من خلال اثنين من مكاتب المراجعة أو أكثر مستقلين عن بعضهم البعض.
- _ إن عملية المراجعة المشتركة تتطلب ضرورة التخطيط والتنسيق بين المراجعين.
- _ إن تقرير المراجعة يتضمن رأي المراجعين المشتركين بصورة تضامنية وموقع عليه بصفة مشتركة

3.1.2 نشأت وتطور المراجعة المشتركة:

تعود بدايات ظهور المراجعة المشتركة في ثلاثينيات القرن الماضي، حيث تعتبر الدنمارك أقدم الدول التي طبقت المراجعة المشتركة في العام 1930، وبشكل إلزامي حتى عام 2004 تحول إلى طوعية، وتُعد فرنسا من أول الدول في تطبيق المراجعة المشتركة، حيث يلزم القانون الفرنسي الشركات المقيدة بالسوق الفرنسي بتعيين اثنين مراجعين لإنجاز عملية المراجعة (القطوي، 2020). وبالتالي أصبحت العديد من الدول تطبق المراجعة المشتركة، سواء بصورة اختيارية أو إلزامية، ومنها الدول العربية كالكويت والمغرب وتونس والجزائر وغيرها، وكذلك الدول الأجنبية كالسويد والهند والاتحاد الأوروبي وغيرها.

4.1.2 أهداف المراجعة المشتركة:

يحقق تطبيق مدخل المراجعة المشتركة عدة أهداف منها: (إبراهيم ويعقوب، 2020، عبد الغفار وآخرون، 2018):

_ تعزيز استقلالية المراجع الخارجي وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة.

ب_ الحصول على تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، وأنه تم إعداد تلك القوائم وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ج_ زيادة دقة تقرير المراجعة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات التي يقدمها المراجعين الخارجيين عن طريق إبداء رأي مشترك يعبر _بصدق وعدالة_ عن رأي المراجعين في القوائم المالية مع تحملهم المسؤولية التضامنية في ذلك التقرير.

د_ الحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة من خلال زيادة الحصة السوقية للمكاتب الصغرى والمتوسطة بدلاً من هيمنة المكاتب الكبيرة على سوق المراجعة، وذلك من خلال اشتراك أحد مكاتب المراجعة الكبرى مع أحد المكاتب الصغرى والمتوسطة للقيام بالمراجعة المشتركة.

5.1.2 أهمية المراجعة المشتركة:

تتمثل أهمية المراجعة المشتركة في عدة اعتبارات أشارت إليها العديد من الدراسات، وأهم هذه الاعتبارات هي (عمر وآخرون، 2019، ص287):

أ_ زيادة فاعلية مناطق التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية المراجعة من خلال شركات المراجعة على أن يكون إحداها من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار، مما يترتب عليه زيادة فاعلية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة وإصدار رأي مراجعة واحد قوي.

ب_ تعميق الحصول على التأكيد المعقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل، خالية من التحريف المادي سواء بسبب التضليل أو الخطأ، ويكون هذا التأكيد أكثر فاعلية في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة الفردية.

ج_ تحقيق جودة أداء المراجعين وبخاصة مهارات المراجعين.

د_ التغلب على الصعوبات والتحديات التي تواجه نظام المراجعة الفردي.

هـ_ تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة.

و_ خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة عن التدوير الإلزامي للمراجعين وخفض تكاليف المراجعة.

ز_ الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وجودة التقرير المالي.

ح_ زيادة دقة تقرير المراجعة وسرعة الاستجابة للأداء المعدلة في التقرير.

ط_ تعزيز استقلالية المراجع الخارجي وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين

الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة.

ي_ بالإضافة إلى ذلك فقد ظهرت المراجعة المشتركة أحد الحلول الجوهرية للعديد من المشاكل والأزمات

الاقتصادية والمالية التي واجهها العالم خلال العقود الماضية.

6.1.2 خطوات أداء عملية المراجعة المشتركة:

يقصد بها الطرق والإجراءات التي يتبعها المراجعون القائمون بعملية المراجعة المشتركة للوصول إلى

تقرير مراجعة مشترك وموحد وموقع عليه من قبل الطرفين.

وقد تم تلخيصها من قبل (عبد الهادي وأمين، 2020) في الخطوات التالية:

أ_ بعد قبول عملية المراجعة يتفق المکتبان على تقسيم العمل فيما بينهما، ويأتي هذا في ضوء قيام كليهما

بالتخطيط لعملية المراجعة سوياً، ويتطلب تخطيط عملية المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (300) أن يتم

وضع استراتيجية عامة للمراجعة، ووضع خطة لتخفيض خطر المراجعة، حيث يتم تقسيم أعمال المراجعة

بين فريق المراجعة المشتركة، وقد يتم تقسيم العمل بين أعضاء فريق المراجعة المشتركة على أساس

المنطقة، ويكون ذلك في حالة كون المنشأة محل المراجعة لها فروع في أكثر من بلد أو منطقة.

ب_ بعد توزيع العمل يبدأ المکتبان بمراجعة القوائم المالية في وقت واحد، حيث يقوم كل مكتب بأداء

وتنفيذ برنامج المراجعة في ضوء التخطيط المسبق.

جـ بعد انتهاء كل مكتب من مراجعة الجزء المكلف به تتم مراجعة أعمال بعضهما بعضا وإعداد أوراق العمل المطلوبة والنتائج التي تم التوصل إليها، وهو ما يعرف بالتحقق المتبادل لكل مراجع من مجهود المراجع الآخر.

دـ في نهاية عملية المراجعة يوقع المکتبان على تقرير المراجعة المشتركة، حيث تحمّل كل منهما مسؤولية تضامنية من الآن في هذا التقرير، وليس على الجزء الذي قام بمراجعته هو فقط.

7.1.2 المبادئ الأساسية لمدخل المراجعة المشتركة:

تعد مكاتب المراجعة المشتركة مسؤولة بشكل تضامني عن عملية المراجعة، كما أن الرأي في التقرير النهائي عن أعمالهم مشترك ولا يمكن ادعاء الجهل بالعمل الذي قام به أحدهما، فعلى كل منهما التأكد من أن عملية المراجعة قد تم أداؤها وفقا لمعايير المراجعة، وأن أدلة المراجعة ملائمة وكافية وصالحة، وقد تم الحصول عليها، وفي ضوءها تم تكوين رأي موحد يتم التوقيع عليه من كل المراجعين، وبالتالي على كل مراجع منهما أن يتفهم جيدا حدود عمله والمهام المطلوبة منه والمهام المطلوبة من الشريك الآخر، لتجنب أية ازدواجية في عملية المراجعة (متولي، 2013).

وقد قام قريط وآخرون بحصر المبادئ الأساسية للمراجعة المشتركة في النقاط التالية (قريط وآخرون، 2017):

1.7.1.2 الأدوار والمسؤوليات:

وتعني تقسيم العمل بين المراجعين، على أن يتحمل كل طرف المسؤولية تجاه الدور المناط به، وألا يجهل المراجع المشترك الدور المكلف به المراجع المشترك الآخر، أو يجهل المهام الموكلة إليه.

2.7.1.2 الاشتراك في وضع خطة العمل:

يحدد المراجع المشترك ويوافق على وضع برامج وخطط عمل المراجعة المشتركة بالاشتراك مع المراجع المشترك الآخر، وتوزيع المهام بينهم بشكل متوازن وفقا لمعايير محددة متفق عليها مثل خبرة

ومؤهلات فريق المراجعة، عدد الساعات المقدرة لإنجاز العمل، فروع المنشأة محل المراجعة ... الخ، على أن يكون هذا الاتفاق مكتوب وموثق عليه من قبل الطرفين.

3.7.1.2 الاستقلال والمتطلبات الأخلاقية:

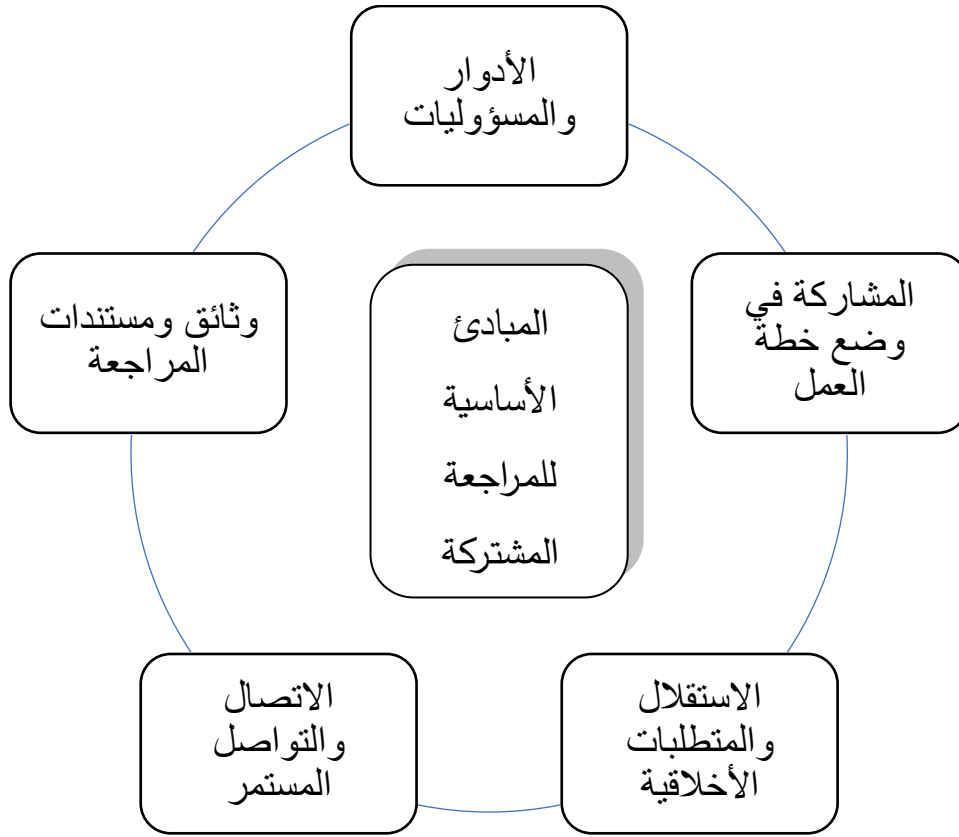
على المراجع المشترك وضع سياسات وإجراءات التعامل وكيفية تسوية الخلافات في الرأي مع المراجع المشترك الآخر إن وجدت، ويجب عليه بذل أقصى جهد من أجل حل الخلافات قبل وضع الصيغة النهائية للتقرير مع المراجع المشترك الآخر، وفي حالة لا يمكن حل الخلافات في الرأي بين مراجعي الحسابات المشتركين يجب إبلاغ الإدارة أو القائمين على ذلك في أقرب وقت ممكن.

4.7.1.2 الاتصال والتواصل المستمر:

يجب أن يكون هناك اتصال بين المراجعين المشتركين في الوقت المناسب، وينبغي أن تتضمن الاتصالات على سبيل المثال لا الحصر، تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وذلك بسبب الغش أو الخطأ التي تكون ذات صلة بعمل المراجع المشترك الآخر، نتائج المراجع المشترك والاستنتاجات التي قد تؤدي إلى استنتاجات في الرأي، أي مسائل أخرى قد تكون ذات صلة بعمل المراجع المشترك الآخر.

5.7.1.2 وثائق ومستندات المراجعة:

وهي أن يضمن المراجعون المكلفون الوثائق والمستندات المهمة، والخاصة بعملية المراجعة المتمثلة في رسالة التمثيل من الإدارة، الموافقة على توزيع العمل بين مراجعي الحسابات، اجتماعات ومناقشات مع الإدارة في المواضيع المعرضة لخطر كبير ومكوناتها، تخطيط المراجعة والأهمية النسبية، إمكانية مناقشة الإدارة في المواضيع المهمة، وغير ذلك من مستندات، أو أية إجراءات إضافية للمراجعة.



الشكل رقم (2) المبادئ الأساسية للمراجعة المشتركة

المصدر: من إعداد الباحثة

8.1.2 صور وأشكال المراجعة المشتركة:

تتمثل صور وأشكال المراجعة المشتركة كما تناولتها العديد من الدراسات في:

1.8.1.2 المراجعة المشتركة من حيث درجة الإلزام أو التطبيق (عبد الهادي وأمين، 2020):

1_ المراجعة المشتركة الإلزامية **Mandatory Joint Audit**: تعد إلزامية تطبيق المراجعة المشتركة

أحد أشكال ممارستها -أي وفقا لإلزام قانوني- حيث تقوم الدول التي تطبق المراجعة المشتركة الإلزامية

بإصدار قانون يلزم المنشآت بتعيين اثنين من مراجعي الحسابات المستقلين للقيام بعملية المراجعة، مثالا

على ذلك دولة فرنسا منذ عام 1966، وتعد أولى الدول التي قامت بتطبيق المراجعة المشتركة.

2_ المراجعة المشتركة الاختيارية Voluntary Joint Audit: تعتبر اختيارية تطبيق المراجعة

المشتركة الشكل الآخر من أشكال ممارستها، حيث يتسم التطبيق في هذه الحالة بالاختيارية - أي بدون إلزام قانوني - حيث تعطى الحرية للشركات في أن تتخذ قرار بشأن تطبيق المراجعة المشتركة أو الاكتفاء بتعيين مراجع واحد فقط، وتعد دولة السويد من الدول التي تطبق المراجعة المشتركة بشكل اختياري.

2.8.1.2 المراجعة المشتركة من حيث القائمين بها:

يقوم هذا التقسيم على أساس اختلاف نوعية أو حجم مكاتب المراجعة التي ستشارك في أداء عملية المراجعة المشتركة، إذ فرقت الدراسات بين المكاتب الأكبر حجماً المتمثلة في المكاتب الأربعة الكبرى (Big Four) والأخرى الأقل حجماً منها (عبد الهادي وأمين، 2020)، وقد تناولت العديد من الدراسات صور وأشكال المراجعة المشتركة من حيث مزيج المكاتب المشاركة في عملية المراجعة، ويتمثل المزيج الأول في قيام اثنين من مراقبي الحسابات ينتميا إلى ما يسمى بمكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big4 ويطلق على هذا المزيج (Big4-Big4)، بينما يتم المزيج الثاني من خلال اثنين من مكاتب المراجعة أحدهما من الأربعة الكبار والآخر بخلاف ذلك، ويطلق على هذا المزيج (Big4-Non Big4)، أما المزيج الثالث فيتم من خلال مكنتي مراجعة كلاهما من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبار ويطلق على هذا المزيج (Non Big4-Non Beg4) (الوكيل، 2018).

يرى بعض الباحثين أن الفهم السليم لأشكال ممارسة المراجعة المشتركة، ومعرفة تأثير كل نوع منها يعتبر من الأمور المهمة للشركات، والمستثمرين، وكذلك الهيئات التنظيمية لأسباب عدة موضحة كالتالي (عبد الهادي وأمين، 2020):

أ_ مساعدة واضعي السياسات في معرفة ما إذا كان هناك شكل معين من أشكال المراجعة المشتركة يحقق جودة عالية لعملية المراجعة.

ب_ التحقق من صحة ما ورد في اقتراحات المفوضية الأوروبية حول ضرورة مشاركة أحد المكاتب الصغيرة في أداء عملية المراجعة المشتركة.

ج_ تساعد لجان المراجعة في الشركات المختلفة في اتخاذ القرار المناسب بشأن نوعية المكاتب التي سيتم تكليفها بأداء عملية المراجعة المشتركة.

9.1.2 مزايا تطبيق مدخل المراجعة المشتركة:

يحقق تطبيق مدخل المراجعة المشتركة عدة مزايا منها (الزاملي، 2018):

أ_ تحقيق التوازن في تقسيم العمل (خطة العمل، العمليات، التقرير النهائي).

ب_ ضمان دوران المراجعين الذي يحقق الحياد اللازم لإجراء عملية مراجعة عالية الجودة.

ج_ إجراء عمل مراجعة جيد الإعداد، مما يتيح تقديم نتائج أفضل.

د_ تخفف من الضغط الإداري، فهي تعزز استقلالية المراجع بسبب عدم وجود ضغوط مادية بين المراجع والعميل، وتخفيض مخاطر إقناع الإدارة للمراجع بنتائج أو تقديرات معينة؛ لأنه يكون من الصعب إقناع اثنين من المراجعين بدلاً من مراجع واحد.

هـ_ تحفز المنافسة بين أكبر عدد من شركات المراجعة من خلفيات ثقافية مختلفة، مما يؤدي إلى المزيد من الابتكار وتحسين الاستجابة لاحتياجات السوق.

و_ تقلل من خطر الإفراط في المعرفة أو الصداقة من خلال العمل الميداني بين المراجعين بعد مدة من الزمن.

ز_ بالإضافة إلى ذلك تؤثر المراجعة المشتركة على دقة تقرير المراجعة وزيادة ثقة مستخدميه في المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجعة النهائي.

10.1.2 الآثار السلبية الناتجة عن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة:

بقدر ما تشير كثير من الدراسات إلى وجود العديد من المزايا أو الإيجابيات نتيجة تطبيق المراجعة المشتركة، إلا أن الأمر لا يخلو في نظر بعضهم من وجود بعض المشاكل أو السلبيات المحتملة المترتبة على تطبيق مدخل المراجعة المشتركة، يمكن إيجازها فيما يلي (الوكيل، 2018، ص20):

أ_ صعوبة وتعقد عملية اختيار مكاتب المراجعة، ويرجع ذلك إلى اتصاف سوق خدمات المراجعة بمحدودية الخيارات المتاحة أمام الشركات محل المراجعة وخاصة الشركات الكبيرة، وذلك نتيجة قلة عدد المكاتب المؤهلة التي يمكن للعميل المفاضلة بينها وتركزها في مكاتب المراجعة الأربعة الكبار.

ب_ صعوبة التنسيق وتبادل المعلومات بين مراقبي الحسابات في ظل المراجعة المشتركة نظرا لظروف المنافسة بين مكاتب المراجعة، ومن مظاهر صعوبة التنسيق بين مراقبي الحسابات عدم وجود معايير محددة يستند عليها عند تقسيم المهام بينهم، مما يؤدي إلى زيادة الوقت المستغرق في أداء العمل وفي التشاور، وبالتالي تأخر إصدار تقرير المراجعة، ولا شك أن أي خلل في عملية التنسيق في أي مرحلة من مراحل أداء عملية المراجعة سيؤدي إلى اختلاف الرأي بين المشاركين، وبالتالي وجود حالة من الارتباك بما يحول دون الوصول إلى رأي موحد، مما سيؤثر سلبا على جودة عملية المراجعة.

ج_ احتمال وجود قدر من الانتكالية واعتماد كل مكتب على الآخر التي تعرف بمشكلة الركوب المجاني Free Rider، حيث قد يفترض كل مكتب أن المكتب الآخر قد صمم اختباره الأساسية لاكتشاف التحريفات الجوهرية المحتملة بالقوائم المالية للعميل وأنه يقوم بالحد الأقصى من الجهد وتجميع الأدلة، مما يؤدي إلى تخفيض كل منهم لمستوى الاختبارات الأساسية التي يقوم بها، وفي حالة قيام كلا المكتبين بافتراض ما سبق سيؤدي ذلك إلى أدلة إثبات أقل، وجهد أقل، وجودة مراجعة عند حدها الأدنى.

د_ الارتفاع المتوقع في تكلفة عملية المراجعة بالنسبة للعملاء، حيث إن الأتعاب المدفوعة لاثنتين من مكاتب المراجعة قد تتجاوز ما يدفع لمكتب مراجعة واحد.

هـ_ التأثير السلبي المتوقع على استقلال مراقبي الحسابات، نتيجة احتمال تنافس مكنتي المراجعة، وسعي كل مكتب من المكاتب المشاركة لكسب رضا الإدارة؛ طمعا في الإبقاء عليه، مما يتيح الفرصة لإدارة الشركة بممارسة ما يعرف بتسوق رأي المراجع Opinoin Shopping.

و_ قد تتحول المراجعة المشتركة إلى عملية شكلية، حيث قد تحدث اتفاقيات غير رسمية بين مكنتي المراجعة المشاركين في عملية المراجعة المشتركة لعدد من العملاء، حيث يقوم كل مكتب منهما بمراجعة

القوائم المالية لعدد من العملاء بشكل فردي، ثم يقوم المكتب الآخر بالتوقيع معه على تقرير المراجعة دون مشاركة فعلية في عملية المراجعة، وبالتالي تتحول المراجعة المشتركة في نهاية الأمر إلى مراجعة فردية، مما يؤثر بالسلب على دقة أدلة المراجعة، وبالتالي جودة المراجعة.

ز_ بالإضافة إلى ذلك أثبتت بعض الدراسات بأن برامج المراجعة المشتركة قد تزيد من تكاليف عملية المراجعة.

ويرى بعضهم أن بعض هذه السلبيات هي أمر وارد الحدوث ترجع إلى عدم وجود الإجراءات، وعدم وجود خطوط واضحة تحدد مسؤوليات كل مكتب؛ لذا يلزم التخطيط الجيد لمهام المراجعة، وتفعيل دور لجان المراجعة في اختيار مكثبي المراجعة، وتفعيل برامج لرقابة الجودة بين مكثبي المراجعة. بينما ترى الباحثة أنه يجب النظر إلى الآثار الإيجابية للمراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة والمفاضلة بينها وبين الآثار السلبية المحتملة للمراجعة المشتركة.

11.1.2 أوجه الاختلاف بين كل من المراجعة المشتركة والفردية والثنائية والمزدوجة:

فرق الباحثون بين مفهوم المراجعة المشتركة ومفاهيم المراجعة الفردية والمراجعة الثنائية والمراجعة المشتركة، حيث يشير مفهوم المراجعة المشتركة **Joint Audit** إلى قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة المنفصلة والمستقلة بعملية مراجعة القوائم المالية لعميل واحد، ويتم تخطيط عملية المراجعة بشكل مشترك، وتقسيم إجراءات وأعمال المراجعة بينهما أو بينهم بما يضمن عدم تكرار مهام المراجعة، مع إصدار تقرير مراجعة واحد يتم توقيعه من قبل جميع مراقبي الحسابات مع تحملهم معا بشكل تضامني المسؤولية عن الرأي المصدر في هذا التقرير (Zerni' et. 2012).

والمراجعة الفردية Individua يمكن تعريفها بأنها "فحص القوائم المالية لمنشأة أو هيئة عامة أو خاصة عن طريق مراجع مشتغل، وتتكون المراجعة من تقصي وبحث السجلات المحاسبية وغيرها من القرائن التي تدعن القوائم المالية"، فهي عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن التي تتعلق بالأنشطة

والأحداث الاقتصادية بشكل موضوعي، لتحديد مدى التوافق بين هذه النتائج والمعايير الموضوعية، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة (مسعودي وآخرون، 2020، ص5)، وبالتالي المسؤولية هنا مسؤولية فردية وليست تضامنية.

في حين تشير المراجعة المزدوجة Double Audit: إلى تولي اثنين أو أكثر من مراجعي الحسابات مراجعة العميل نفسه كل على حدة، وبصورة منفصلة من حيث التعاقد وطبيعة المهام وتقديم التقرير، حيث يصدر كل منهما تقريراً منفصلاً عن عملية المراجعة، ولا يوجد أي مسؤولية تضامنية فيما بينهما، ولا يوجد أي تعاون فيما بينهم، أي أنه يتم تكرار العمل مرتين، بحيث يعمل كل مراقب حسابات وفقاً للأسلوب والأهداف الخاصة به (سليم، 2016، ص3).

وفي المراجعة الثنائية Dual Audit " يقوم كل مراجع بمراجعة جزء من المعلومات المالية وإصدار تقريره مراجعة منفصلين بالإجراءات التي تمت مراجعتها من قبل كل مراجع (سليم، 2017، ص134)، حيث يقوم اثنان من المراجعين من داخل المكتب نفسه، أو مكاتب مختلفة بمراجعة جزء من البيانات المالية بالمنشأة، ويصدر تقرير منفصل عن العملية التي قام بها (سليم، 2016، ص3)، فيحمل تقرير كل مراجع رأيه في الجزء الذي تمت مراجعة فقط، وبالتالي المسؤولية هنا مسؤولية فردية وليست تضامنية.

ما نلاحظه على الأساليب السابقة للمراجعة أن الأساليب الثلاثة للمراجعة (المشتركة، والمراجعة المزدوجة، والمراجعة الثنائية) لا بد من الاستعانة بأكثر من مراجع خارجي واحد؛ لإتمام عملية المراجعة بخلاف المراجعة الفردية التي يقوم فيها مراجع واحد فقط بعملية المراجعة، إلا أن الأسلوب الذي يتم به إنجاز أعمال المراجعة في الأنواع الثلاثة السابقة الذكر (المشتركة والمزدوجة والثنائية) يختلف بشكل كبير من نوع إلى آخر، ففي المراجعة المشتركة يشترك مراجعي الحسابات في تخطيط إجراءات المراجعة وتوزيع المهام فيما بينهم، وإصدار تقرير مراجعة موحد بمسؤولية تضامنية مشتركة، وفي المراجعة المزدوجة يصدر كل مراجع تقرير منفصل عن عملية المراجعة، ولا توجد مسؤولية تضامنية فيما بينهم، ولا يوجد أي تعاون بينهم، وتختلف المراجعة الثنائية عن النوعين السابقين في طبيعة التعاقد وتوزيع المسؤوليات وإصدار تقرير

المراجعة، حيث يتعاون اثنان من المراجعين داخل المكتب نفسه أو من مكاتب مختلفة؛ ليقوم كل مراجع بمراجعة البيانات المالية بالشركة، ويصدر تقريراً منفصلاً عن المهمة التي قام بها (سليم، 2016، 134).

12.1.2 العوامل التي تساعد في نجاح عملية المراجعة المشتركة:

لضمان نجاح المشتركين في عملية المراجعة المشتركة، وتحقيق أقصى درجات المنفعة منها توجد عوامل عدة يمكن اتباعها وهي (صالح، 2021):

1.12.1.2 التوافق بين القدرات المستخدمة لدى المراجعين:

يعني ذلك ضرورة المقاربة بين الإمكانيات لكل مكتب مشترك في عملية المراجعة من حيث فلسفة العمل وحجم وإمكانية كل مكتب على أداء المهام، إذ أن التوافق بين القدرات والإمكانيات سينعكس إيجاباً على الكفاءة في الأداء والفاعلية في تحقيق الأهداف.

2.12.1.2 تقسيم العمل:

من الضروري تقسيم العمل قبل البدء بعملية المراجعة؛ بغرض تحديد الواجبات والمسؤوليات لكل طرف عن أوجه القصور أو الإهمال التي يمكن أن تحدث خلال التنفيذ.

3.12.1.2 التنسيق والاتصال بين الأطراف:

إن عملية التنسيق بين أطراف عملية المراجعة المشتركة مهمة للغاية بهدف التبادل المستمر للمعلومات ومناقشتها بغية التوصل إلى تفاهات، إذ قد يواجهون مسائل أو تعقيدات تستوجب اتخاذ القرار مما يعني وجود قنوات اتصال مفتوحة تسهل من انسيابية المعلومات التي يفضل أن تكون موثقة؛ لغرض تحديد المسؤولية والبت بالخلافات إن حصلت لاحقاً.

4.12.1.2 توزيع المسؤولية:

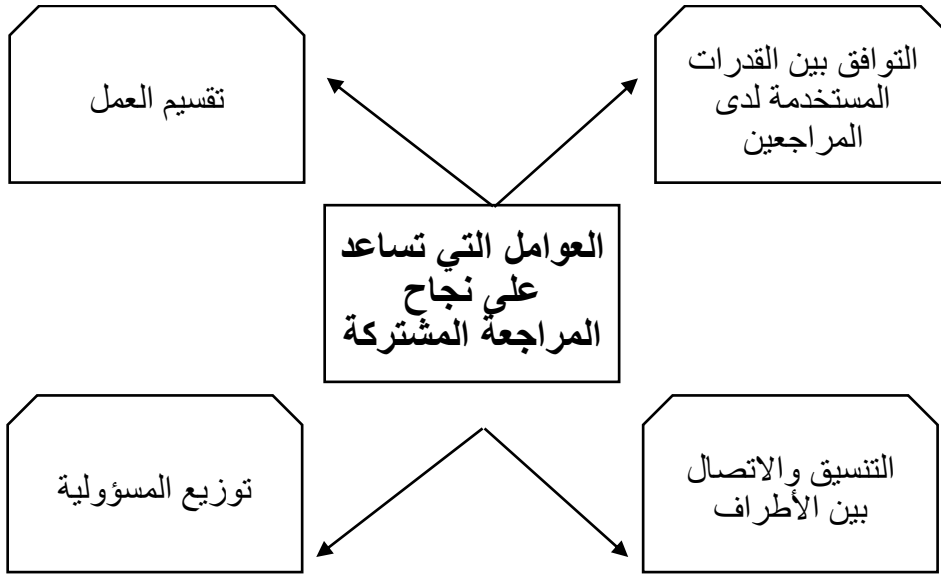
بما أن عملية المراجعة المشتركة تتطلب مسؤولية تضامنية بين الأطراف ذات العلاقة، إذ يتحمل كل طرف المسؤولية عن العمل المنجز من قبله بعد تقديم تقرير بذلك، الذي تتم مناقشته مع بقية الأطراف الأخرى بهدف التوصل إلى اتفاق بشأن جميع الملاحظات الواردة فيه، وبالتالي تقييمها وتأثيرها النهائي في الرأي الواجب التصريح به بشأن عدالة ومصداقية البيانات المالية للشركة محل الفحص والمراجعة. وتتمثل هذه المسؤوليات في:

أ- كافة الأطراف المسؤولة عن العمل غير المنجز لسبب أو لآخر، إذ أن عدم مراجعة جانب معين لا ينفي المسؤولية عن تلك الأطراف.

ب- كافة الأطراف المسؤولة بشكل مشترك عن القرارات المتخذة من قبلهم التي تتعلق بطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المتفق عليها.

ج- كافة الأطراف المسؤولة وبشكل مشترك عن عملية إعداد التقرير النهائي على أساس معايير المراجعة المتعارف عليها الصادرة عن الجهات المهتمة بمهنة المراجعة.

د- حالات الاختلاف في الرأي: من الطبيعي أن تحصل خلافات في الرأي بين أطراف عملية المراجعة المشتركة في تنفيذ عملية المراجعة، إلا أنه من الضروري حصر تلك الخلافات في محيط العمل وألا تصل إلى علم الزبون، مع التأكيد على عدم التفرد أو التمسك بالرأي من قبل أي طرف.



الشكل رقم (3) العوامل التي تساعد على نجاح عملية المراجعة المشتركة

المصدر: من إعداد الباحثة

المبحث الثاني

العلاقات التأثيرية للمراجعة المشتركة وتجارب بعض الدول في مجال تطبيق المراجعة

المشتركة

1.2.2 مقدمة

ترتبط أهمية وضرورة تفعيل سوق خدمات المراجعة القسوى بآلية للمراجعة المشتركة، وهنا يتضح دور المراجعة المشتركة في الحد من إعادة صياغة القوائم المالية، ومدى مساهمتها في الحصول على جودة تقرير مراجع الحسابات، ومن ثم فإن هناك العديد من الدول قامت بتطبيق المراجعة المشتركة سواء كان ذلك بشكل إلزامي أو بشكل اختياري.

2.2.2 العلاقات التأثيرية لبرامج المراجعة المشتركة:

ترتكز العلاقات التأثيرية لأعمال المراجعة المشتركة على ثلاث محددات رئيسية وهي: درجة التركيز السوقي، واستقلالية المراجع الخارجي، وتكلفة عملية المراجعة، وسيتم توضيحها كما أوردها محمد في كتابه سنة 2017، واختصرتها كالآتي:

1.2.2.2 درجة استحواذ مكاتب المراجعة على سوق خدمات المراجعة:

وهي "العملية التي يقوم من خلالها عدداً محدداً من شركات المراجعة بالتحكم في التحكم والحيازة على أعلى نسبة سوقية في محاولة لتحقيق الاحتكار التام أو شبه التام لسوق خدمات المراجعة"، ومع متطلبات برامج المراجعة المشتركة بين المراجعين المتخصصين في صناعة معينة سوف يؤدي ذلك بالضرورة إلى زيادة الحصة السوقية لشركات المراجعة المتخصصة، وخلصت إحدى الدراسات إلى أن شركات المراجعة التخصصية المشتركة عندما تكون كلاهما من BIG 4 تكون أكثر استحواذاً وتركيزاً في سوق الخدمات على لو كانت إحدهما من BIG 4 والأخرى NON-BIG 4.

2.2.2.2 استقلالية المراجع الخارجي:

تعيين اثنين من مؤسسات المراجعة المختلفة في محيط عملية المراجعة المشتركة يمكن تفسيرها بإرسال إشارة بالمستوى المرتفع من استقلالية وجودة المراجعة إلى السوق. بالإضافة إلى أن هناك تصريحات لعملاء المراجعة بأنه لضمان الدرجة المرتفعة من التأكيد على الاستقلالية وجودة المراجعة المرتفعة فإن التقرير السنوي للمنشأة يتم مراجعته بواسطة اثنين من المراجعين المعتمدين المستقلين.

3.2.2.2 تكلفة عملية المراجعة:

قامت عدة دراسات باختبار تأثير المراجعة المشتركة على تكلفة عملية المراجعة، وتوصلت هذه الدراسات إلى نتائج متضاربة حول هذا الموضوع، خلصت إحدى الدراسات إلى أنه ارتفاع تكلفة عملية المراجعة المشتركة أحد أبرز الاعتراضات التي تحول دون القيام بعمليات المراجعة المشتركة، ودراسة أخرى خلصت إلى أن المنشآت التي تقوم بأعمال المراجعة المشتركة تتسم بكونها منخفضة التكاليف عن المنشآت التي لا تقوم بها، وفسرت الدراسة ذلك بأنه في الأجل الطويل قد تحقق أعمال المراجعة المشتركة انخفاضاً في تكاليف المراجعة نتيجة زيادة المنافسة في السوق، ومما سبق يمكن القول بأنه لا يوجد استقرار حول العلاقة بين المراجعة المشتركة وتكلفة عملية المراجعة.

3.2.2 تجارب بعض الدول في مجال تطبيق مدخل المراجعة المشتركة:

يعتبر مدخل المراجعة المشتركة من الموضوعات الحديثة في مجال البحث في الآونة الأخيرة، وبالرغم من ذلك يعتبر مفهوم المراجعة المشتركة ليس مفهوماً جديداً، حيث إنها تمارس في العديد من الدول في الثلاثينيات من القرن الماضي (إبراهيم، 2018). فقامت دول عربية عدة، وغير عربية بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة سواء بشكل إلزامي، أو بشكل اختياري، أو بالجمع بين التطبيق الإلزامي والاختياري، كما هو موضح في الآتي:

1.3.2.2 تجارب الدول العربية:

1_ ليبيا

في الحديث عن تطبيق المراجعة المشتركة في ليبيا اشترط قانون المصارف رقم (1) لسنة 2005 وفق نص المادة رقم (83) لسنة 2010 في المادة رقم (18) بشأن مراجع الحسابات الخارجي إلى إلزام كل شركة منظمة بأحكام هذا القانون بأن تعين مراجع حسابات خارجي أو أكثر على أن يكون من بين الأشخاص المرخص لهم بممارسة هذه المهنة، ويبدو من خلال نص المادة السابقة أن المشرع في ليبيا لا يمانع من قيام أكثر من مراجع من بين الأشخاص المرخص لهم بممارسة هذه المهنة، ولم يلزم أياً من قطاعات الدولة بعمليات المراجعة المشتركة وترك لها حرية الاختيار بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة الطوعية (الاختيارية)، واشترط أن تقتصر ممارسة المهنة على المحاسب والمراجع القانوني المقيد في جدول المحاسبين والمراجعين الليبيين المشتغلين، وهو ما ينسجم مع قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا رقم (116) لسنة 1973 الذي حظر في المادتين (23)، (24) مزاوله المهنة على غير الموظفين الليبيين، وأكد أيضاً القانون رقم (7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل في المادتين (49)، (71) (كريمة، 2020، ص9).

2_ مصر

أما بالنسبة للمراجعة المشتركة في مصر فقد بدأ الاهتمام بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة اختياريًا على شركات المساهمة المصرية وفقاً للمادة رقم (103) من قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981 حيث تنص على "أن يكون للشركات المساهمة مراقب حسابات أو أكثر ممن تتوفر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة تعيينه الجمعية العامة وتقدر أتعابه، وفي حالة تعدد المراقبين يكونون مسئولين بالتضامن" (قانون الشركات رقم 157 لسنة 1981)، وكذلك على شركات التأمين منذ عام 1981 وفقاً لقانون الإشراف والرقابة على التأمين رقم 10 لسنة 1981، وعلى شركات

التخصيم منذ عام 1913 بموجب قرار الهيئة العامة للرقابة المالية رقم 72 لسنة 2013م، وإلزاميا على شركات التمويل العقاري منذ عام 2001 بموجب المادة رقم (38) من قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد رقم 88 لسنة 2003، حيث تنص على " أن يتولى مراجعة حسابات البنك مراقبان للحسابات، يختارهما البنك من بين المقيدين في سجل يعد لهذا الغرض بالتشاور مع البنك المركزي والجهاز المركزي للمحاسبات، مع عدم الإخلال بأحكام قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، ولمحافظ البنك المركزي للأسباب التي يراها أن يعهد إلى مراقب حسابات ثالث للقيام بمهمة محددة يتحمل البنك المركزي أتعابه" (قانون البنك المركزي رقم 88 لسنة 2003 نقلا عن الوكيل، 2018، ص18).

3_ المملكة العربية السعودية

تلزم الأنظمة في المملكة العربية السعودية البنوك وشركات التأمين على وجه التحديد أن يتم مراجعتها من قبل مراجعين اثنين، حيث قامت المملكة السعودية بتطبيق المراجعة المشتركة اختياريا على الشركات المقيدة بهيئة سوق الأوراق المالية بداية من سنة 1965، وقامت بتطبيقها إلزاميا على البنوك اعتبارا من عام 1966، وعلى شركات التأمين اعتبارا من 2003 (الجبر والسعدون، 2014).

4_ المغرب

تعتبر المغرب من الدول التي تطبق المراجعة المشتركة الإلزامية على جميع القطاعات، حيث تلزم المغرب الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية بتعيين اثنين مراقبين منذ عام 1966، كما أنها ألزمت سابقا قطاع البنوك بتعيين اثنين مراقبين منذ عام، كما أنها قد ألزمت سابقا قطاع البنوك بتطبيق المراجعة المشتركة منذ عام 1993 (إبراهيم، 2018، ص46).

5_ العراق

في جمهورية العراق أصدر البنك المركزي العراقي قراراً في 2016\4\28 بإلزامية المراجعة المشتركة على المصارف العراقية الخاصة، وذلك ابتداء من الحسابات الختامية للسنة المالية 2016، ويعزو البنك

قراره هذا إلى الظروف التي تمر بها العديد من المصارف الخاصة والاختناقات والاختناقات التي تعرضت لها، مما يتطلب رفع أداء مستوى المراجعة الخارجية وبشكل فعال (النعيمي، 2020).

6_ الجزائر

تمارس أيضا المراجعة المشتركة بشكل إلزامي في قطاع البنوك والمؤسسات الجزائرية، إذ يتطلب من هذه المؤسسات المالية تعيين اثنين من مراجعي الحسابات المستقلين؛ لمراجعة حساباتها منذ عام 2003، أما بالنسبة لباقي الشركات فقد أعطيت لها الحرية في أن تطبق المراجعة المشتركة أو تكتفي بمراجع واحد فقط (المهدي وأنيس، 2023، ص21).

7_ الكويت

يلزم القانون الكويتي كافة الشركات المدرجة ببورصة الكويت للأوراق المالية بأن تتم مراجعته قوائمها المالية المنشورة من قبل اثنين من مراجعي الحسابات المستقلين، وذلك بداية من عام 1995م (إبراهيم، 2018، ص47).

2.3.2.2 تجارب الدول الأجنبية:

1_ الدنمارك

في الفترة ما بين 1930 ولغاية 2004 كان يطلب من الشركات المسجلة في البورصة أن يتم مراجعتها بواسطة اثنين من المراجعين المستقلين وتكون المسؤولية مشتركة، ولم يحدد القانون الدنماركي الكيفية التي يتم بها التشارك بين المراجعين في أعمال المراجعة وفي أجور المراجعة، وفي سنة 2002 تبنى البرلمان الدنماركي قانون القوائم المالية الجديد (النعيمي، 2020، 521، "حيث تم إلغاء شرط التطبيق الإلزامي للمراجعة المشتركة وجعلها اختيارية عام 2005، وذلك بغرض الحد من التكاليف الإضافية المرتبطة بعمليات التنسيق والتنظيم بين مكاتب المراجعة" (الوكيل، 2018، ص16)، وعلى

الرغم من إلغاء التطبيق الإلزامي لمدخل المراجعة المشتركة في الدنمارك إلا أنه لا زالت بعض الشركات تقوم بتطبيقه بصورة اختيارية إلى الآن.

2_ فرنسا

يعد نظام المراجعة في فرنسا جذوره قديمة جداً في الاستخدام الاختياري لمراجعين متعددين للشركات الكبرى، أما الالتزام بتعيين اثنين على الأقل فلم يبدأ حتى سنة 1966، وذلك بموجب القانون رقم 1966 الذي ركز بشكل أساسي على الشركات المدرجة وغير المدرجة التي تزيد قيمة أسهم رأسمالها على حد معين، وفي سنة 1984 تم تحديث نطاق التطبيق وأصبحت المراجعة المشتركة إلزامية لكل الشركات التي تقوم بإعداد قوائم مالية موحدة (النعيمي، 2020)، ولا زالت فرنسا ومنذ عام 1966 تلزم الشركات التي تقوم بنشر وإعداد قوائم مالية موحدة بمراجعتها من قبل مراجعين مستقلين، فالمراجعة المشتركة بمفهومها ليست شيئاً مبتكراً ولكن متبع بشكل أو بآخر بحالات معينة (عبد الرحيم، 2017).

3_ الهند

في الهند يتم تطبيق المراجعة المشتركة بشكل إلزامي على الشركات المملوكة للدولة، وخلص Sakel إلى أن معايير الممارسة الهندية الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الهندي اشتملت على معيار خاص لتحديد مسؤوليات مراقبي الحسابات القائمين بتنفيذ عملية المراجعة المشتركة رقم 299 (N0. SA سنة 1996، بعنوان "المراجعة المشتركة للقوائم المالية"، ويتضمن هذا المعيار مجموعة من الإرشادات المتعلقة بتقسيم العمل، والتنسيق المتبادل، ومسؤوليات إعداد تقرير المراجعة المشتركة (Sakel et al, 2012).

4_ السويد

تعد من أهم الدول التي تطبق المراجعة المشتركة بشكل اختياري، ولكن كانت تطبقها بشكل إلزامي في قطاع البنوك حتى عام 2006، ثم أصبحت تشمل أيضاً شركات التأمين، وذلك لضمان جودة مراجعة

القوائم المالية لهذه القطاعات، ويتم تعيين المراجع الثاني من قبل هيئة الرقابة المالية السويدية وليس من قبل المؤسسات ذاتها (المهدي وأنيس، 2023، ص22).

5_ الاتحاد الأوروبي

زاد الاهتمام بموضوع المراجعة المشتركة بشكل حديث على أعقاب صدور تقرير الاتحاد الأوروبي سنة 2010 بعنوان *The Crisis Green Paper Audit Policy From*، وفي هذا التقرير جاءت المراجعة المشتركة من بين مهنة المراجعة في أعقاب الأزمات المالية في ذلك الوقت، مثل التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بعد مرور عدد محدد من الفترات المالية، وكيفية تفعيل عمل لجان المراجعة، ووضع قيود على الخدمات المسموح للمراجع بأدائها لعملائه من خلال فترة قيامه بمراجعة التقارير المالية لهؤلاء العملاء (عبد الحميد، 2014، ص171).

ملخص الفصل الثاني

قسم هذا الفصل من الدراسة إلى مبحثين، المبحث الأول تناول موضوع المراجعة المشتركة، حيث تم التطرق إلى ماهية المراجعة المشتركة من حيث مفهومها وتعريفها ونشأتها وتطورها، كما تناول أهداف المراجعة المشتركة وأهميتها، وبين فيه الخطوات والمبادئ والإجراءات التي يتبعها المراجعون للوصول إلى تقرير مراجعة مشترك متفق عليه بين الطرفين، وتناول كذلك صور وأشكال المراجعة المشتركة ومزاياها وعيوبها، وبيان أوجه الاختلاف بين كلا من المراجعة المشتركة والمراجعة الفردية والثنائية والمزدوجة، وأهم العوامل التي تساعد في نجاح عملية المراجعة المشتركة.

أما المبحث الثاني وضحت فيه العلاقات التأثيرية لبرامج المراجعة المشتركة، وتجارب بعض الدول في مجال تطبيق المراجعة المشتركة سواء بصورة إلزامية أو صورة اختيارية، مع ذكر بعض القوانين المؤيدة لذلك.

وفي ضوء ما تم عرضه لمفهوم المراجعة المشتركة وأهميتها، فإن الفصل القادم خصص للإطار المفاهيمي لجودة المراجعة وعلاقتها بالمراجعة المشتركة.

الفصل الثالث

الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة وعلاقته بالمراجعة المشتركة

المبحث الأول: جودة المراجعة Audit Quality

المبحث الثاني: أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة

المبحث الأول

جودة المراجعة Audit Qualit

1.1.3 مقدمة

لقد زاد الاهتمام بأداء مهام المراجعة بتزايد الانتقادات الموجعة إليها، نتيجة لعدم قدرتها تلبية احتياجات العملاء وزيادة عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين، وكانت أحد الأسباب الرئيسية لتدني مهنة المراجعة التطورات الكبيرة والكثيرة التي حدثت في معظم دول العالم، وما صاحبها من تغيرات في السوق (خلاط، 1017).

وتعد خدمة المراجعة من الخدمات ذات الخصائص المتعددة، فهي تتمثل في الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في كل عملية مراجعة للتأكد من كفاءة وفاعلية الإجراءات المتبعة، والأساليب المستخدمة للتأكد من الوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع معا (الطويل، 2012).

وتعتبر عملية تحديد جودة المراجعة من الأمور الصعبة وذلك لاختلاف طبيعة خدمات المراجعة عن غيرها من الخدمات الأخرى، وعلى الرغم من ذلك فإن جودة المراجعة تعتبر مطلباً أساسياً لكل الأطراف المستفيدة من خدمة المراجعة (مجاهد، 2011).

2.1.3 تعريف المراجعة الخارجية:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) المراجعة الخارجية بأنها: "عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، بهدف تحديد مدى توافق هذه الحقائق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها وإبداء رأي فني محايد، ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية" (<https://aaahq.org>).

وتعرف بأنها: "عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقييمها فيما يتعلق بحقائق حول تصرفات وأحداث؛ للتحقق من درجة تطابق هذه الحقائق مع المعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين الذين يهمهم أمر تلك القوائم" (شعراوي، 1996، ص11).

3.1.3 تعريف الجودة:

تعرف الجودة (Quality) من وجهة نظر جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA): "هي مجموع الخصائص الخاصة بمنتج أو خدمة والتي تؤثر على قدرتها على تلبية الاحتياجات المحددة أو المفترضة" (<https://aaahq.org>).

وعرفها البنك الدولي بأنها: "القدرة على تلبية احتياجات المستفيدين وتجاوز توقعاتهم بشكل مستمر، من خلال تحسين الأداء والفعالية والكفاءة وضمن ملائمة المخرجات للغرض المقصود منها" (<https://www.albankaldawli.org>).

وتعرف الجودة بأنها "الطريقة التي تستطيع من خلالها المنشأة تحسين الأداء بشكل مستمر في كافة مستويات العمل التشغيلي، وذلك بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة" (حمود، 2000، ص76)، والجودة في أداء وظيفة معينة تؤثر على النتائج المتحققة من أداء هذه الوظيفة، وفي الآونة الأخيرة تم التركيز على الأداء المقدم على جميع الأصعدة المهنية والأكاديمية، وأصبح شعار العمل المهني للارتقاء به بصورة ملحوظة في المجتمعات المهنية، ومهنة المراجعة هي إحدى أهم المهن في المجتمع الاقتصادي بل وحتى السياسي، إذ لوحظ في السنوات الأخيرة وبعد الأزمة المالية العالمية أن هناك دول قد تعثرت سياستها المالية بسبب القصور في العمل الذي يقدمه المراجع، وعدم استطاعته لتحديد المشاكل التي تواجهها المنشآت المختلفة (التميمي، 2013)، وقد حاولت الكثير من الدراسات كشف العلاقة بين جودة المراجعة، وجملة من العوامل المؤثرة فيها، ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة المراجعة تعد السند الأساسي لثقة مستخدمي البيانات المالية، كما أنها تؤدي دوراً فعالاً في المساهمة في النمو الاقتصادي

للمجتمع واستقراره المالي، بالإضافة لكونها مطلب دائم في سوق خدمات المهنة، ويرجع اهتمام المراجع الخارجي بجودة المراجعة إلى رغبته بتحسين سمعته وشهرته من أجل المنافسة في مجال عمله وإبداء حرصه في أداء عمله، مما يحقق له سمعة مميزة، وميزة تنافسية في سوق خدمات المراجعة (نمور، 2017).

4.1.3 مفهوم جودة المراجعة:

لقد حظي مفهوم جودة المراجعة باهتمام الجمعيات والمنظمات المهنية واهتمام الكثير من الكتاب والباحثين، وعلى الرغم من ذلك لم يوجد تعريف واضح ومحدد لها، ويرجع ذلك لأسباب عدة منها نظرة الأطراف المستفيدة منها، وهناك من ربط جودة المراجعة باحتمال اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية، ومنهم من ربطها بمدى الالتزام بالمعايير المهنية، وفريق آخر ربطها بتحقيق الأهداف للأطراف المشتركة في عملية المراجعة.

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الجودة في التقارير المالية تعني: "توفير معلومات مالية مفيدة وذات مصداقية لاتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية، بحيث تركز الجودة على خصائص نوعية أساسية أبرزها الملائمة والتمثيل الصادق عن القوائم المالية، بالإضافة إلى التوقيت الملائم والتحقق والتوقيت المناسب والوضوح" (<http://www.fasb.org>).

تعرف جودة المراجعة وفقاً لصندوق النقد الدولي بأنها: " قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش والتقارير عنها باستقلالية وحيادية، مما يضمن خلو القوائم المالية من التحريفات، ويقلل من تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين" (<https://www.imf.org>).

وفي هذا الصدد يمكن تعريف جودة المراجعة بأنها: "التزام المراجع بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات المراجعة والقواعد والإجراءات التي تصدرها المنظمات المهنية بمهنة المراجعة والمحافظة على حياد، ونزاهة واستقلال مراجع الحسابات، بما يحقق للأطراف ذات الصلة

كمستخدمي القوائم المالية، ومكاتب المراجعة والمنظمات المهنية، والأجهزة الحكومية، والمنشأة محل المراجعة للوصول إلى الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة" (سليمان، 2017، ص71).

وعرفت جودة المراجعة على أنها: "جودة أداء أعمال المراجعة من خلال التخطيط الجيد لعملية

المراجعة، والالتزام بمعايير المراجعة والإرشادات المهنية، ومن خلال وضع كافة الأساليب والإجراءات المناسبة لزيادة مستوى اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للتعامل محل المراجعة والتقارير عنها بما يضمن للأطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة" (مرسي، 2019، ص14).

وعرفها لخداري بأنها: "تحدد في مفهومين، مفهوم عام يتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي

القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمراجع الذي يحقق إشباعاً لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية والاقتصادية لمهنة المراجعة، ومفهوم تشغيلي ويتحدد من خلال وجهة نظر المراجعين فيما يتعلق بأداء مهمة المراجعة من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقارير عنها" (لخداري، 2018، ص119).

وجودة المراجعة من وجهة نظر الباحثة تتمثل في: "الأداء الجيد الذي يتبعه المراجع خلال قيامه

بعملية المراجعة من خلال اتباعه لقواعد وآداب سلوك المهنة واتصافه بالنزاهة والاستقلالية، وإبداء رأيه بمصداقية في التقرير الذي يقدمه المراجع عند مراجعته للقوائم المالية".

5.1.3 أهمية جودة المراجعة:

ترجع أهمية وجود مهنة المراجعة إلى ضرورة تلبية حاجات المجتمع من خلال تقديم تأكيد معقول بجودة عالية للتقارير المالية، فجودة المراجعة تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة (الأهدل، 2008م)، وأصبحت محل اهتمام أطراف متعددة، وهي الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة، وكل

طرف من الأطراف لديه مفهوم ومتطلبات خاصة به من عملية المراجعة، فالمراجع يهيمه أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة؛ لإخلاء مسؤوليته أولاً، ومن ثم المحافظة على عملائه واستقطاب عملاء جدد وزيادة أرباحه، كما أن العملاء يهتمهم أيضاً الجودة لإضفاء الثقة على القوائم المالية المصدرة، في حين أن الجهات والمستفيدين الخارجيين يهتمهم أن تكون قراراتهم مبنية على مصادر موثوقة وخالية من أي أخطاء ذات أثر مادي (لخذاري، 2018).

وبالتالي فإن تحقيق جودة المراجعة يساعد في (مرسي، 2019):

أ_ إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها المراجع تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة المتعارف عليها.

ب_ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة.

ج _ تحسين برنامج عمل المراجع، وذلك من خلال اتباع الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية المراجعة.

د_ تساعد في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة، والمحافظة عليهم في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.

هـ_ ارتفاع مستوى المصداقية في القوائم المالية محل المراجعة، وخلوها من الأخطاء الجوهرية.

6.1.3 الأطراف المستفيدة من جودة المراجعة (المهدي وأنيس، 2023، مكي 2020):

1.6.1.3 أطراف داخلية وتتمثل في:

1_ مراجعو الحسابات:

يرغب مراجعو الحسابات بأن تتم عملية المراجعة، لتجنب أية عقوبات أو دعاوى قضائية، فجودة المراجعة تحميه من التعرض للمساءلة أياً كان نوعها، وترفع مستوى أدائه، وتعمل على تحسين سمعته،

وتجعله في وضع تنافسي قوي، وتعظم المنفعة الذاتية له (سمعته المهنية - تقادي تكاليف الإهمال)، وتحسن قدرته في إبداء رأي فني محايد.

2_ إدارة المنشأة:

جودة المراجعة تساعد إدارة المنشأة في إضفاء مزيد من الثقة والمصداقية على القوائم المالية التي تقوم بإعدادها وتقديمها لكافة الأطراف ذات الصلة، وتعمل على زيادة حصتها السوقية من خلال بيان مدى دقة وسلامة المركز المالي للمنشأة، وتؤكد وفاء الإدارة عن بمسؤولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة، وتعتبر إدارة المنشأة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكن من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطة المستقبلية.

3_ المستثمرون:

جودة المراجعة تساعد المستثمر في معرفة مدى صدق القوائم المالية، وصحة الوضع المالي الذي يعتمد عليه عند تخصيص موارده لاتخاذ قرار الاستثمار السليم، ودراسة منح قرارات الائتمان، والتنبؤ بمستقبل المنشأة، وتوفر له جودة وشفافية الإفصاح عن التقارير المالية المنشورة.

4- المساهمون:

جودة المراجعة تطمئن المساهمين تجاه أداء المنشأة، وترفع أسعار الأسهم، وتحد من تعارض المصالح بينهم وبين الإدارة، والمستثمرون والمساهمون يتوقعون من المراجع اكتشاف جميع الأخطاء المتعمدة في القوائم المالية المنشورة للمنشآت محل المراجعة، وجميع المخاطر المحيطة بعمل تلك المنشأة.

2.6.1.3 أطراف خارجية وتتمثل في:

1_ الدائنون:

يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي، لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم، ولا شك أن جودة المراجعة تؤثر تأثيرا كبيرا على قراراتهم في منح الائتمان.

2_ الهيئات والمنظمات المهنية:

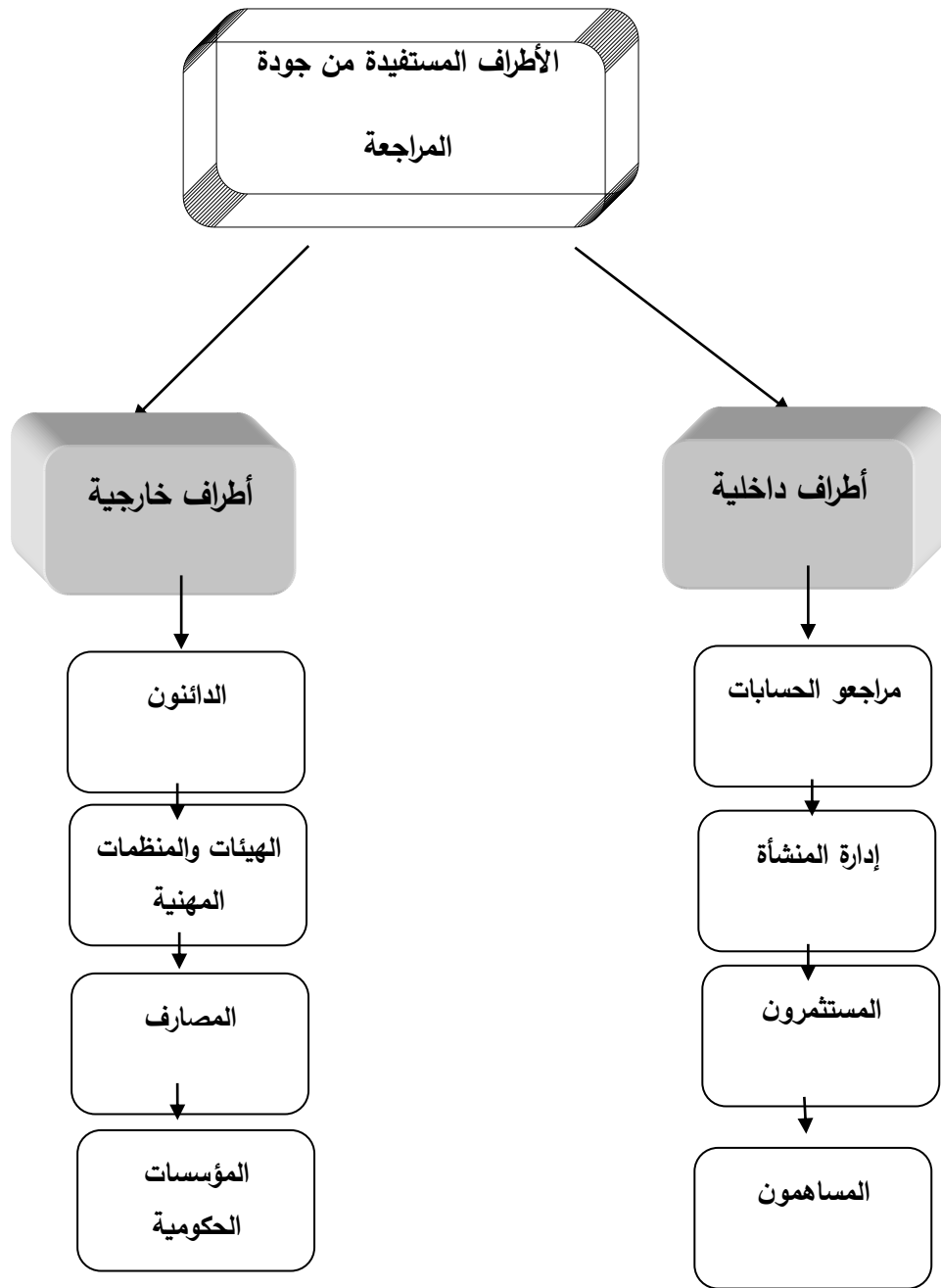
تسعى الكثير من الجمعيات والمنظمات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة لتقديم مستوى عالٍ من الجودة لإلزام مكاتب المراجعة بالتحقق من الجودة لتطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة والخدمات التي تقدمها، ومنع التدخل الحكومي في أعمالها، مما يؤدي لوضع المهنة في مكانها اللائق بين المهن الأخرى.

3_ المصارف:

تعتمد المصارف ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، خاصة في منح القروض والتسهيلات المصرفية، ومما لا شك فيه أن جودة عملية المراجعة تؤثر إيجابياً على قرار منح القروض والتسهيلات المصرفية.

4_ المؤسسات الحكومية:

إن جودة المراجعة تعمل على تحسين كفاءة وفاعلية أسواق رأس المال من خلال تحسين مصداقية التقارير المالية عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، واعتماد جهات التخطيط في الدولة على بيانات موثوق فيها، وبالتالي نجاح عملية التنمية الاقتصادية، وزيادة النمو الاقتصادي وزيادة رفاهية المجتمع. وقد قامت الباحثة بتصميم الشكل التالي الذي يبين الأطراف المستفيدة من جودة المراجعة



الشكل رقم (4) يبين الأطراف المستفيدة من جودة المراجعة

المصدر: من إعداد الباحثة

7.1.3 العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة:

تعد العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها؛ لنجاح عمل المراجع الخارجي والارتقاء بمهنة المراجعة، وقد أجريت العديد من البحوث والدراسات لمعرفة أوجه تحديد أهم العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة، وقد أشار موسى في دراسته إلى أنه لا يوجد اتفاق عام، ولا توجد معايير محددة حول المعايير التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تقييم جودة المراجعة (موسى، 2020).

أما دراسة (Hossein niakani, et. 2014)، فقد توصلت إلى وجود عوامل عدة لها تأثير على جودة المراجعة، وبينت تلك الدراسة بأنه وفقاً للمجلس الدولي لمعايير المراجعة الموثوقة (IASSB) فإن جودة المراجعة هي قضية مهمة تحتاج لاهتمام خاص، ولا بد من دراستها بعمق أكثر، وقد نقل موسى عن Schroeder, 1986 بأن جودة خدمات المراجعة تتوقف على مجموعة من العوامل منها عملية التخطيط لعملية المراجعة، وقوة الاتصال ما بين المراجع وعميله، ومدى اهتمام المراجع بعملية المراجعة والخبرة المهنية، ومدى استعداد المراجع لتطوير كفاءته العلمية والعملية، ومدى توافر إجراءات دقيقة داخل مكتب المراجعة لتقييم أداء المساعدين (Schroeder et.al '1986).

أما الأهدل فقد توصل إلى وجود عدة عوامل لها تأثير على جودة المراجعة كان من أهمها خبرة فريق عمل المراجعة، والالتزام بمعايير المراجعة، ويليها الالتزام بمعايير الرقابة على جودة المراجعة، ثم السمعة المهنية لمكتب المراجعة، يليها هيكل الرقابة الداخلية، يأتي بعدها الاتصالات الجيدة بين فريق المراجعة وعمل المراجعة (الأهدل، 2008، ص9).

وهدف دراسة عامر وآخرون إلى تحديد أهم العوامل التي لها تأثير على جودة المراجعة الخارجية في ليبيا، وتوصلت إلى وجود أثر إيجابي لكل من: استقلالية المراجع، الكفاءة العلمية للمراجع، سمعة المراجع، أخلاق المهنة، وحوكمة الشركات على جودة عملية المراجعة الخارجية في ليبيا.

لذا يمكننا القول بأنه تعددت آراء الكتاب والباحثين حول تحديد أهم العوامل التي يمكن أن يكون لها تأثير على جودة عملية المراجعة، وقد أشار موسى في دراسته أنه لا يوجد اتفاق عام ولا توجد معايير محددة حول المعايير التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تقييم جودة المراجعة (موسى، 2020)، وتتمثل أهم هذه العوامل كما أوردها الأزرق وميلود في النقاط التالية:

1.7.1.3 إمكانيات المكتب المتخصص في المراجعة الخارجية:

من المعروف في أي مكتب أو شركة خدمية أنه كلما كان حجم المكتب أو الشركة كبيراً فهذا يدل على أنه يقدم الجودة التي تليق بحجمه، فليس المقصود بحجم المكتب مساحته والمظهر الخارجي له، بل بعدد ونوعية العملاء من شركات وأفراد ومؤسسات مالية، فكلما كان عدد المراجعين لهذا المكتب كبيراً فهذا يدل على حرفية الكادر المهني فيه، وتقديم الخدمة في أفضل صورها، منها استخدام البرامج التكنولوجية الحديثة، والأساليب الفنية عالية الجودة.

2.7.1.3 السمعة أو الشهرة المعروفة عن المكتب:

تأتي السمعة أو الشهرة لأي مكتب خدماتي بعد سنوات من العمل الجاد الساعي للاحتراف في مجال الخدمة التي يقدمها لزيائنه، فالمكتب يكتسب الشهرة والمصداقية في خدماته من خلال التخصص في مجال عمله، وانتشاره في العديد من الأماكن الجغرافية، وعدد القضايا التي يعالجها خلال فترة زمنية ما، فمن ضمن أولويات مكاتب المراجعة الخارجية هو المحافظة الدائمة على جودة خدماتها لاسيما أن أي تقصير أو تراجع من شأنه التأثير على سمعتها بين الأواسط المعنية بها.

3.7.1.3 الخدمات المقدمة للعملاء:

لا يقتصر عمل مكاتب المراجعة على المراجعة الخارجية التقليدية المتعارف عليها، بل على المكتب المعني باستقطاب أكبر عدد من العملاء أن يقدم الخدمات الاستشارية والمساعدات الفنية التي تسهم في استقرار المنشآت المالية والإدارية.

4.7.1.3 الفترة الزمنية لتقديم خدمة المراجعة للعملاء:

تؤثر عدد السنوات التي يبقى فيها العميل مرتبطاً بمكتب المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لفريق المراجعة، فكلما زادت هذه الفترة الزمنية تعمق هذا الفريق في فهم طبيعة المنشأة، بالإضافة لزيادة قدرتهم على فهم طبيعة الأخطاء أو المخالفات المالية والإدارية.

5.7.1.3 حجم الأتعاب المهنية لمكتب المراجعة:

وهو المبلغ الذي يتقاضاه المكتب مقابل تقديم هذه الخدمة، وقد اختلف الكثير من المختصين في تحديد هذه الأتعاب، فوضعت بعض المعايير التي من شأنها أن تتصف كلاً من العميل والمراجع الخارجي، فزيادة أو خفض هذه الأتعاب قد لا تجد تجاوباً من العميل، وبالتالي سيؤثر على جودة الخدمة المقدمة إليه.

6.7.1.3 طبيعة النشاط الخاص بالعميل:

لتحسين جودة المراجعة باستمرار لا بد للمراجع أن يأخذ في اعتباره طبيعة النشاط الذي يمارسه العميل حتى يتمكن في إعداد برنامج المراجعة الخاص به، فأساليب ومعايير المراجعة تختلف باختلاف صناعة العميل، سواء كانت صناعة تجارية أم خدماتية أم عقارية.

7.7.1.3 الالتزام بمعايير ومهنية المراجعة:

لا بد للمكتب الذي يتجه دائماً لتقديم أفضل جودة في المراجعة الخارجية أن يلتزم بالآداب والسلوكيات التي تنظم هذه المهنة، مما يسهم في تعزيز جودة المراجعة، بل يعدها المختصون بأنها أهم العوامل التي تؤثر في هذه الجودة، فهي الأساس المهني الذي يحدد طبيعة العلاقة بين العميل ومكتب المراجعة.

8.7.1.3 استقلالية المراجع الخارجي:

بالإضافة إلى المعايير سابقة الذكر تنبع أهمية وحيوية مراجع الحسابات ليس لكونه متطلبا قانونيا فحسب، بل لاعتباره ضرورة تتعلق بالحيادية والنزاهة والعمل المتخصص، ويعد استقلال مراجع الحسابات ركناً من أركان مهنة المراجعة، فإذا انعدم هذا الركن فإن باقي معايير المراجعة لن تكون لها أهمية كبرى.

8.1.3 وسائل تحسين جودة المراجعة:

أشار الأهدل في دراسته إلى أن مفهوم جودة المراجعة مفهوم نسبي، ولا يمكن تحقيقه بصورة مطلقة؛ لذا كان لا بد من وجود مجموعة من الوسائل التي تساعد على تحسين جودة المراجعة بهدف الوصول إلى أقصى مستوى ممكن منها، وقد توصلت الأبحاث المحاسبية والمنظمات المهنية إلى مجموعة من الوسائل لتحقيق ذلك (الأهدل، 2008)، وتتمثل تلك الوسائل في عدة عوامل، أوردها الأهدل في دراسته 2008 والطويل في دراسته 2012، واختصرتها الباحثة في العوامل التالية:

1.8.1.3 تطوير التأهيل العلمي والعملية للمراجع:

اهتمت معايير المراجعة العامة بالصفات الشخصية للمراجع، ومن بين تلك المعايير المعيار الأول والخاص بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع الذي يشترط أن يتم أداء عملية المراجعة من قبل شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب، وتتوافر فيهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجعين، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يكون لدى المراجع خبرة مهنية كافية في مجال المراجعة والمحاسبة، حيث تعتبر الخبرة المهنية أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وواحدة من الخصائص الشخصية المميزة لمهنة المراجعة.

2.8.1.3 معايير الرقابة على جودة المراجعة:

معايير المراجعة تتمثل في "مجموعة القواعد والمبادئ الأساسية الواجب إتباعها عند القيام بعملية المراجعة، وتعتبر هذه المعايير بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به" (الطويل،

2012، ص31)، وقد أشار الأهدل في دراسته إلى أن وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة يؤدي إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى أدائها واستمرارها، وبالتالي زيادة الثقة في أدائها؛ لذلك قامت العديد من المنظمات في أكثر من دولة بإصدار العديد من المعايير التي يجب على مكاتب المراجعة الالتزام بها، فوجود هذه المعايير يعمل على حل بعض المشكلات التي تتعرض لها جودة المراجعة مثل مشكلات الاستقلال، ومشكلات الإجراءات، ومشكلات المساعدين، ومشكلات الاتصال، وكل ذلك من شأنه تحسين جودة المراجعة.

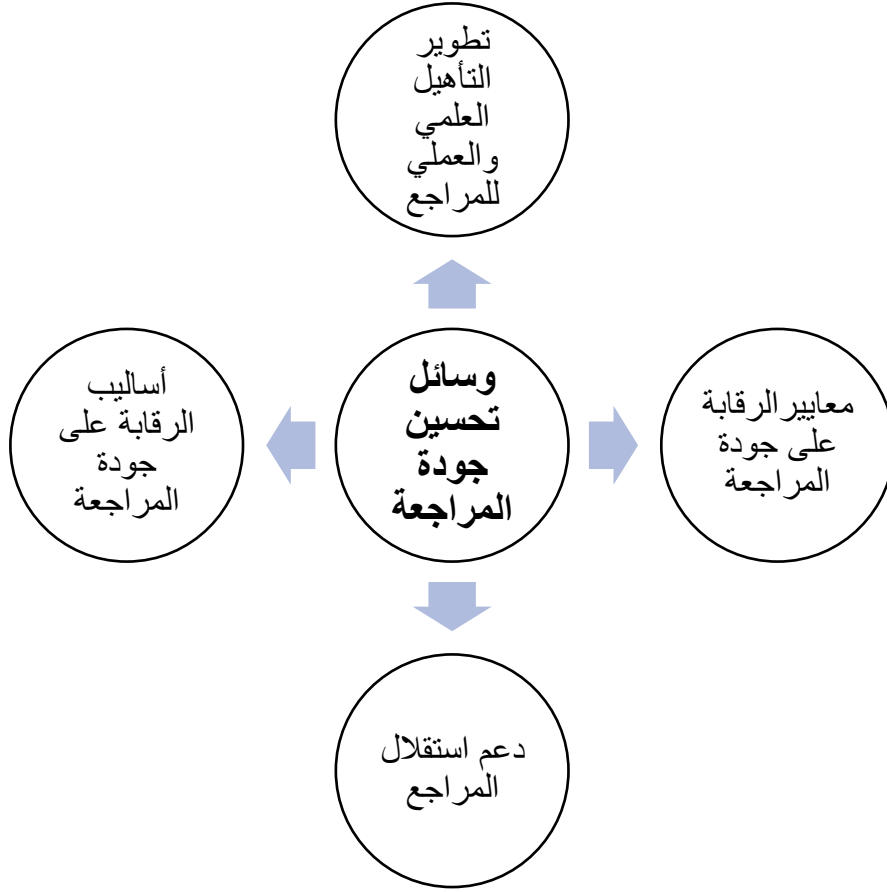
3.8.1.3 أساليب الرقابة على جودة المراجعة:

إن تحسين جودة المراجعة يتطلب وجود رقابة للتأكد من مدى التزام مكاتب المراجعة بتنفيذ السياسات والإجراءات المصممة، وبما يسهم في زيادة فاعليتها في إحكام الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة، وقد اهتمت المنظمات المهنية والتشريعات الحكومية في العديد من الدول بالرقابة على جودة المراجعة، وقد توصلت إلى مجموعة من العوامل يمكن استخدامها لتحقيق ذلك، منها مراجعة النظير، ومجلس الإشراف على مكاتب المراجعة، وأضافت الباحثة المراجعة المشتركة التي ظهرت حديثاً كأحد الوسائل المتبعة لتحسين جودة المراجعة.

4.8.1.3 تدعيم استقلال المراجع:

يعد استقلال المراجع أحد المواضيع المهمة في المراجعة والذي حظي باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية والباحثين منذ نشأة المراجعة، حيث يمثل أحد المعايير العامة التي تحكم عمل المراجع، وعنصر مهم من عناصر الثقة في القوائم المالية المراجعة.

وهو يعني المقدرة على مقاومة ضغوط العملاء، وقدرة المراجع على التصرف بشكل نزيه يمكنه من تقديم تقرير عادل عن صحة البيانات المالية لعميله، وقدرته على أن يكون متحرراً من مؤثرات عدة قد تغير مساره عن تقديم رأيه أو عند إعداده للتقرير.



الشكل رقم (5) يبين وسائل تحسين جودة المراجعة

المصدر: من إعداد الباحثة

- وقد حاولت المنظمات المهنية وضع قواعد تحكم الاستقلال ولكن هذه القواعد جاءت عامة. وتخضع للعديد من التفسيرات، بالإضافة إلى أنها لم تقدم تعريفاً محدداً ودقيقاً للاستقلال، أو إرشادات محددة لتطبيقه عملياً في المراجعة، لذا يعتبر مفهوم الاستقلال في المراجعة مفهوماً نسبي، أي أنه لا يمكن تحقيق الاستقلال المطلق وإنما هي درجات مختلفة من الاستقلال يمكن تحقيقها، وذلك يعود لطبيعة عمل المراجعة التي تتطلب من المراجع أن يكون على اتصال دائم مع إدارة الشركة للحصول على المستندات المؤيدة لحدوث العمليات، والحصول على أتعابه. ونظراً لعدم القدرة على تحقيق الاستقلال المطلق في المراجعة عملت المنظمات المهنية والأبحاث المنشورة المتعلقة بمهنة المراجعة على إيجاد العديد من

المقترحات لتدعيم استقلال المراجع؛ بهدف تحقيق أعلى مستوى ممكن منه، ومن تلك المقترحات تشكيل لجنة المراجعة، والتغيير الإلزامي للمراجع، ووضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمة المراجعة (الأهدل,2008)، ومدخل المراجعة المشتركة، وعلاقته وأثره على واستقلال المراجع الخارجي وهو ما سنتأوله بشكل أكثر تفصيلا في المبحث اللاحق.

المبحث الثاني

أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة

1.2.3 مقدمة

في الآونة الأخيرة أثرت الكثير من الشكوك حول مهنة المراجعة، وفي جودة أداء عمل المراجعين من جانب الأطراف المستفيدة من هذه الخدمة وعلى رأسهم المستثمرين، وفي محاولة للعمل على إعادة ثقة المستثمرين في مخرجات عملية المراجعة باتت المنظمات المهنية تسعى جاهدا لإيجاد وسائل جديدة من شأنها استعادة هذه الثقة المفقودة، ومن هذه الوسائل هي تطبيق المراجعة المشتركة (عبد الهادي وأمين، 2020، ص54).

فظهرت المراجعة المشتركة كأحد الحلول الممكنة لاستعادة الثقة في جودة عملية المراجعة، وأصبح موضوع المراجعة المشتركة وأثرها على جودة عملية المراجعة محل اهتمام الكثير من الكتاب والباحثين في هذا المجال، فقد أشار محمد في كتابه سنة 2017، إلى أن نظام المراجعة المشتركة يوفر البيئة المطلوبة لاستقلالية المراجع التي تتطلب متابعتها بحرص؛ للتأكد من أن التقسيم المتوازن لعمل المراجعة يتم تحقيقه، الذي يسمح برقابة الجودة والكفاءة المشتركة على عملية المراجعة ككل، كما يؤكد الكاتب على وجود علاقة إيجابية بين تطبيق برامج المراجعة المشتركة والاستقلالية، وأنها تحسن من كفاءة وفاعلية استقلال المراجعين، وقال إنه من المكلف جدا بالنسبة للشركات محل المراجعة الراغبة أن تدفع لشركتين معا من أجل الحصول على تقارير مراجعة احتيالية، وأورد بأنه هناك صعوبة بأن تقبل الشركتان معا، فربما ترفض إحداهما، بعكس التأثير على شركة مراجعة واحدة فهو يعد أمرا سهلا.

أما دراسة (طروش ورمضان، 2021)، كان من نتائجها بأن برامج المراجعة المشتركة تعمل على رفع كفاءة المراجع الخارجي وزيادة استقلاليته مما يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الخارجية، كما أنه هناك فرصة مناسبة لقيام فريق المراجعة المشتركة بعمل جلسات عصف ذهني تأتي في مصلحة جودة عملية

المراجعة الخارجية، كما أنها تجعل المراجعين أكثر تركيزاً على القيام بإجراءات المراجعة التحليلية، وأوصى بضرورة التنسيق بين فريق المراجعة المشتركة واختيار التشكيلة المثلى للفريق لتفادي عدم تكرار الإجراءات. كذلك توصلت دراسة عمر وآخرون سنة 2019 إلى وجود أثر إيجابي للمراجعة المشتركة في تقرير المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية، وذلك في كل من متطلب توزيع مهام المراجعة المشتركة، وتخطيط عملية المراجعة المشتركة، وتقرير المراجعة المشتركة، أما دراسة '2013 Khatab فكان من نتائجها عدم تأثير مدخل المراجعة المشتركة على قيمة الشركة أو استقلال المراجع، وتوصلت دراسة عبدالحليم، 2019 إلى وجود آثار إيجابية وأخرى سلبية على مهنة المراجعة، وترجع الآثار السلبية إلى عدم وضوح الإجراءات، وعدم وجود خطوط واضحة تحدد مسؤوليات كل مكتب، وتوصلت كذلك إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين تطبيق المراجعة المشتركة وقيمة الشركة، بينما توصلت دراسة 'Lobo et al. 2013 إلى أن تحسين جودة المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة المشتركة يتوقف على مجموعة من المحددات.

وهناك بعض العوامل سردها الكتاب والباحثون تؤثر على الخدمات التي يقدمها المراجعون عن طريق مكتب خدمات المراجعة أرادت الباحثة التطرق إليها ضمن هذا الموضوع، وقد تم جمعها وتلخيصها وسردها في النقاط التالية:

2.2.3 العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة المتعلقة بمكتب المراجعة:

1.2.2.3 الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملية

تعرف الخبرة المهنية لدى مكاتب المراجعة بأنها محصلة مدة مزاوله المهنة لكل من المكتب وفريق العمل به، وإلمامه بمعايير وإجراءات المراجعة، وكذلك المعرفة التامة بالصناعة أو النشاط مما يؤدي إلى كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة (مجاهد، 2011، ص271).

ويجب التنويه إلى أنه هناك خلط من قبل الباحثين بين مصطلح الخبرة والأقدمية، فالخبرة تتمثل في اكتساب مهارة أو خبرة فائقة من خلال المشاهدة أو المشاركة في نشاط معين بحد ذاته، أما الأقدمية فيقصد بها المقدرة الذاتية المكتسبة من كل المعلومات، والمهارة والممارسة التي تنشأ مجتمعة نتيجة الملاحظة المباشرة أو المشاركة في الحدث خلال فترات طويلة من الزمن، وعلى الرغم من أن الخبرة والأقدمية يتضمنان اكتساب الممارس المهني للمعرفة والمهارة، إلا أن الخبرة تعكس مستويات نوعية مرتفعة من المعرفة والمهارة (الأهدل، 2008، ص30).

2.2.2.3 المنافسة بين مكاتب المراجعة:

إن للمنافسة على مكاتب المراجعة له تأثير جوهري على خدمات مكتب المراجعة، ومن المعروف أن قضية المنافسة بين مكاتب المراجعة جذبت الكثير من الانتباه في الآونة الأخيرة، حيث إن عدد مكاتب المراجعة الكبيرة حول العالم تناقصت من ثمانية إلى ستة مكاتب في العام 1989، ثم تناقصت إلى خمسة في العام 1998، وذلك لحدوث اندماج لعدد من مكاتب المراجعة، إلى أن وصل عدد مكاتب المراجعة في عام 2002 إلى أربعة مكاتب بعد انهيار واحد من أكبر مكاتب مراجعة الحسابات في العالم وهو مكتب "آرثر اندرسون" (الطويل، 2012، ص 45).

3.2.2.3 السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة:

"تعتبر السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة أحد الأصول المعنوية الخاصة بمكتب المراجعة التي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية" (الأهدل، 2008، ص10)

4.2.2.3 تخصص مكتب المراجعة:

"يقصد بالتخصص في مهنة المراجعة "بأن يتخصص المراجع في مراجعة قطاع من النشاط الاقتصادي مثل التخصص في مراجعة البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها" (مرجع سابق، ص16).

ويُعرف التخصص الصناعي على أنه قيام المراجع بخدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد، بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات، ويعتبر تخصص المراجعين في مجال معين من القطاعات أساساً لرفع مستوى الأداء بهدف تطوير مهنة المراجعة، والبعد كل البعد عن المسببات التي أدت إلى انهيار عدد من شركات المراجعة العالمية" (الجلال، 2010، ص127).

5.2.2.3 عدد السنوات التي يمضيها المراجع في خدمة معينة:

يقصد بعدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة منشأة معينة طول فترة ارتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة، ويذكر أن الكثير من الدراسات توصلت لوجود تأثير سلبي لطول الفترة التعاقدية بين المراجع وعميل المراجعة (جربوع، 2008)، ودراسات أخرى أقرت بوجود تأثير إيجابي لطول فترة الارتباط، ومن المهم ذكره أن قانون Sarbanes Oxley المتعلق بفساد الشركات المساهمة الأمريكية يتطلب من هذه الشركات تغيير مراجع الحسابات كل خمس سنوات بصفة دورية (الطويل، 2012).

6.2.2.3 تقديم الخدمات الاستشارية:

"لم تعد الخدمات المقدمة من قبل مكتب المراجعة خدمات مراجعة فقط، بل تعدت ذلك لتشمل قائمة مطولة من الخدمات، وأخذت أبعاد واتجاهات متعددة، مما زاد الأهمية الاقتصادية للخدمات الأخرى خلاف خدمة المراجعة" (الأهدل، 2008، ص103).

وتعرف الخدمة الاستشارية "بأنها الممارسة المهنية التي تهتم بتقديم المشورة والمعونة لإدارة المنشأة؛ بغية تحقيق الأهداف، وإرشاد المنشأة إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز، والاتصال، وقياس مستويات الإنجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية" (جمعة، 1999، ص312).

7.2.2.3 توفر نظم إلكترونية في مكتب المراجعة:

كثير استخدام تكنولوجيا المعلومات في الكثير من مناحي الحياة، وأصبحت هناك الكثير من المنشآت تستخدم تكنولوجيا المعلومات لمعالجة بياناتها بشكل إلكتروني. وشاع مصطلح المراجعة الإلكترونية الذي يقصد به مراجعة الحسابات باستخدام أجهزة الحاسوب لإتمام كل أو جزء من عملية المراجعة؛ لذا فإن كل من يستخدم الحاسوب لتسجيل بيانات الأنشطة التجارية الخاصة بالمنشأة التي يعمل بها والحفاظ على هذه البيانات إلكترونياً هو جزء من المراجعة الإلكترونية (الطويل، 2012، ص 51).

8.2.2.3 توفر نظام اتصال فعال بين مكاتب المراجعة:

يمكن تعريف الاتصال على أنه "عملية تتم بمقتضاها تفاعل بين مرسل ومستقبل ورسالة في مضامين معينة، وفي هذا التفاعل يتم نقل أفكار ومعلومات بين الأفراد عن قضية أو واقع معين".
أي أن عملية الاتصال تتمثل في إيجاد حلقة وصل بين مختلف الأجهزة الفرعية داخل التنظيم من جهة وبين الأجهزة الفرعية والتنظيم الكلي من جهة أخرى، وإن لنظام الاتصال الفعال تأثير قوي على جودة أداء مكاتب المراجعة، ويعد من أهم العوامل التي تعمل على نجاح مكتب المراجعة (مرجع سابق، ص 52).

9.2.2.3 التزام مكاتب المراجعة بقواعد وأداء السلوك المهني:

تعرف قواعد السلوك المهني على أنها "مجموعة من القواعد والأسس التي يجب على المراجع التمسك بها والعمل بمقتضاها، ليكون ناجحاً في عمله وناجحاً في مهنته، وقادراً على التفريق بين المقبول وغير المقبول ليكون قادراً على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤسائه"، وتؤدي قواعد السلوك المهني إلى وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة واللائمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني، إضافة إلى تعريف الجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بهذه القواعد التي تحكم تصرفات

أعضائها، وبالتالي ترتفع مكانة المهنة وأعضائها، وتكون تقاريرهم ونتائج أعمالهم موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة لهم لأداء مهامهم بكفاءة عالية (أبوحميد وصيام، 2006، ص205).

10.2.2.3 القضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة:

ازدادت القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد مراجعي الحسابات خلال العقدین الأخيرین من القرن العشرين من المجتمع المالي، بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال مراجعي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية (الطويل، 2012، ص 42).

بما أن الهدف من عملية المراجعة هو تزويد المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين حول ما إذا كانت القوائم المالية أعدت وفقا للمعايير المطلوبة وخالية من التحريفات الجوهرية، هناك مؤشرات عدة تم الاسترشاد بها في تقييم جودة أداء المراجعة، وتعتبر استقلالية المراجع الخارجي، الأداء المهني للمراجع الخارجي، مكتب خدمات المراجع الخارجي، وجودة تقرير المراجع الخارجي، من أهم المؤشرات التي ستركز عليها الباحثة لمعرفة أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية.

3.2.3 أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي:

يعد استقلال المراجع الخارجي من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى، كما أنه حجر الزاوية لمهنة المراجعة وأساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية (الأهدل، 2008)، فموضوع استقلالية المراجع الخارجي من المواضيع المهمة التي تناولتها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية (حايي، 2015، ص103)، ومفهوم الاستقلالية يعني قيام المراجع بعمله في جميع مراحل عملية مراجعة القوائم المالية بأمانة واستقامة وموضوعية وبدون تحيز لجهة معينة، وبدون الخضوع لأيّة ضغوطات يمكن أن تتعارض مع النزاهة والموضوعية (الذنيبات، 2009م، ص109).

وتتمثل استقلالية المراجع الخارجي وفريق عمله عاملا مهما من العوامل المؤثرة على عملية المراجعة (راضي، 1998)، حيث إن استقلال وحياد مراجع الحسابات هو أهم المبادئ التي قررتها المؤتمرات الدولية المتوالية التي عقدت خلال العقود الأخيرة من هذا القرن بين ممثلي الأجهزة العليا للرقابة المالية في دول

العالم، وأصبح هذا المبدأ جزء من الضمير الانساني الذي لم يعد من المقبول إنكاره بل أصبح تطبيق هذا المبدأ أمراً حتمياً لتأمين رقابة فعالة على إدارة المال العام بكفاءة وفاعلية (كاظم، ص157)، أي أن نقص استقلال المراجع الخارجي يعتبر أحد أسباب فشل المراجعة، وذلك لأن المراجعين قد يكتشفون الخطأ الجوهري والقوائم المالية المضللة، ولكنهم يفشلون في التقرير عنها أو تصحيحها، أي أن المراجعين قد يفنقرون إلى النزاهة (نقص الاستقلال)، وأوضح أحد الباحثين بأنه توجد علاقة طردية بين استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة، وأن جودة المراجعة في مفهومها الشامل لا تتطلب تحقيق الاستقلال بصورة مطلقة، حيث أن ذلك يمثل وضعاً مثالياً لا يمكن تحقيقه في الواقع العملي، بل يمكن الوصول إلى أكبر قدر منه في ظل الظروف السائدة، ونظراً لعدم القدرة على تحقيق الاستقلال المطلق في المراجعة عملت المنظمات المهنية والأبحاث المنشورة المتعلقة بمهنة المراجعة على إيجاد العديد من المقترحات لدعم استقلالية المراجع بهدف تحقيق أعلى مستوى ممكن منه (الأهدل، 2008)، حيث قام المعهد الأمريكي للمحاسبين بالاشتراك مع لجنة الأوراق المالية والبورصات بإنشاء مجلس معايير الاستقلال عام 1997، الذي يتكون من ثمانية أعضاء، أربعة منهم محاسبون قانونيون وأربعة أعضاء من الجمهور، وقد حددت مسؤوليات مجلس معايير الاستقلال فيما يلي (الطويل، 2012، ص33):

أ_ وضع إطار تنظيمي لتقييم مدى استقلالية المحاسبين القانونيين.

ب_ التعرف على قضايا الاستقلال من خلال لجنة قضايا الاستقلال، وهي مجموعة من المعاونين لمجلس معايير الاستقلال مكونة من ثمانية أعضاء جميعهم محاسبين قانونيين.

ج_ إصدار معايير وقواعد تمنع مكاتب المراجعة قبول المهام التي من شأنها التأثير على استقلال وجودة مراجعة القوائم المالية.

وكان من بين تلك المقترحات هو ما أصدرته المفوضية الأوروبية عام 2020، وهو تطبيق مدخل

المراجعة المشتركة.

وتوصل الكثير من الباحثين إلى أن استقلال المراجع الخارجي يكون أعلى في ظل عمل المراجعين بصورة مشتركة عن العمل بصورة فردية.

يرى الباحثان (Ittonen and Tronnes, 2015, p6) أن استقلالية المراجع الخارجي تكون أعلى في ظل تطبيق المراجعة المشتركة من المراجعة الفردية، فوجود اثنين من المراجعين يساعد على مواجهة المعالجات المحاسبية الخاطئة من قبل العميل محل المراجعة، بالإضافة إلى قدرة المراجعين على مواجهة مشكلة تسويق الرأي التي تعني ضغط مديري العميل على المراجعين من أجل تسويق رأي مراجعي حسابات معينين بشأن القوائم المالية للعميل.

وخلص الوكيل بأن تطبيق المراجعة المشتركة قد يؤدي إلى دعم استقلالية مراقبي الحسابات وتحسين جودة عملية المراجعة، حيث إن اشتراك مكنتي مراجعة في مراجعة القوائم المالية لشركة معينة يقوي موقف كل منهما في مواجهة الضغوط التي قد تمارسها الإدارة وبالتالي زيادة نزعة الشك المهني لدى مراقبي الحسابات (الوكيل، 2018، ص23).

وذكر (سليم و عوض) بأن من مزايا تطبيق المراجعة المشتركة هي تعزيز استقلالية المراجع، الأمر الذي يكسب مكاتب المراجعة القائمة سمعة كبيرة في سوق المراجعة، وأن المراجعة المشتركة تحقق مستوى مرتفعاً من الاستقلالية لسببين (سليم و عوض، 2021):

_ عدم وجود ضغوط بين المراجع والعميل، حيث إن أتعاب المراجعة توزع بين المكنتين وفقاً للأسس وقواعد معينة.

_ تخفيض مخاطر إقناع الإدارة بتقديرات معينة، لأنه من الصعب ومكلف إقناع اثنين من المراجعين بدلاً من مراجع واحد.

وفي المقابل يرى بعض الباحثين المراجعة المشتركة قد تسهم في وجود ما يسمى بظاهرة الاستقادة المجانية التي يقصد بها "بذل أحد المراجعين للمجهود الأكبر خلال عملية المراجعة في حين يعتمد المراجع الآخر على ما بذله هذا المراجع دون بذل المجهود الكافي والمناسب للتحقق من أعماله"، بينما يرى باحث

آخر أن هذه المشكلة يمكن التغلب عليها من خلال التقسيم المتوازن لأعمال وتكاليف المراجعة، ويختلف آخرون مع الرأي القائل بأن المراجعة المشتركة ستؤدي إلى ما يسمى بظاهرة الاستفادة المجانية، ويرجع مبرر ذلك إلى أن من أهم خصائص تطبيق المراجعة المشتركة هي المسؤولية التضامنية للمراجع عن الرأي الوارد بتقرير المراجعة المشتركة (عبد الهادي وأمين، 2020).

ونظرا لأهمية استقلالية مراجع الحسابات تناولت العديد من الدراسات بعض الوسائل التي تضمن استقلالية المراجع وتحميه، ومنها التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات، من أجل منع نشوء علاقة بين المراجع والعميل، ولكن التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات قد تكون له آثار سلبية على المراجع وعملية المراجعة.

4.2.3 أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي:

تمثل جودة الأداء المهني في المراجعة قضية محورية بالنسبة للقائمين على تنظيم المهنة، والممارسين والدراسات الأكاديمية، وذلك باعتبارها محددًا رئيسيًا يتضمن العديد من المتغيرات التي تؤثر على تطور المهنة بشكل عام، فيمكن النظر إلى جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات بأنها منتج نهائي لما يقوم به من أفعال وإجراءات، وما يتخذه من أحكام خلال تنفيذ مهمة الارتباط، بحيث يتأثر هذا المنتج النهائي إيجابيا أو سلبيا بما يقوم به المراجع. (عوض، 2008، ص40).

إن الخبرة المهنية تشير إلى عملية اتخاذ القرار، حيث إنها تمثل الأداء لمهمة معقدة بصورة متميزة اعتمادا على المعرفة المتراكمة في مجال محدد، وتعتبر الخبرة المهنية أحد أهم العوامل التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على جودة الأداء المهني في الواقع العملي، إن الخبرة المهنية للمراجع الخارجي هي التي تجمع بين الخبرة العامة والمعرفة، وتتصف بأنها امتلاك لقدر كبير من المعرفة، وبصفة خاصة المعرفة الإجرائية التي تعتبر عاملا مؤثرا في جودة الأداء، وتظهر أهمية الخبرة المهنية من خلال التأثير المباشر على جودة أداء المراجع الخارجي والمرتبطة بكل مراحل عملية المراجعة ابتداء من خطة المراجعة وانتهاء بإصدار تقرير المراجعة (المهدي وأنيس، 2023، ص53).

وظهرت العديد من الدراسات التي تقيس الأداء المهني للمراجع الخارجي وعلاقته بجودة المراجعة، ومن المواضيع المهمة التي حظيت بهذا الاهتمام هو موضوع المراجعة المشتركة، ومن الدراسات التي اهتمت بموضوع المراجعة المشتركة وعلاقته بالأداء المهني لمراجعي الحسابات هي دراسة أبوجبل، 2016، التي هدفت إلى تحليل واختبار التأثيرات الجوهرية لقياس العلاقة بين أثر تفعيل المراجعة المشتركة والارتقاء بجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في بيئة الممارسة المهنية، ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى أن يوجد العديد من التحديات والصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة المشتركة منها زيادة التعقد من خلال اختيار اثنين من المراجعين والتواصل معهما بدلا من مراجع واحد، واحتمال التعامل مع الخلافات التي قد تحدث بين طرفي المراجعة وزيادة ضعف عبء العمل نتيجة مضاعفة عمل المراجعة، وقد أوصت بضرورة إعادة النظر في معايير المراجعة والتشريعات والقوانين المنظمة لها في البيئة المصرية لتحسين جودتها ومواكبتها للتطورات على المستوى الدولي.

ومن الدراسات التي اهتمت بموضوع المراجعة المشتركة وأثره على جودة الأداء المهني لعملية المراجعة الخارجية باعتباره أحد المحاور الرئيسية للدراسة هي دراسة كريمة، وكان من النتائج التي توصل إليها في هذه الدراسة هي أن أثر تطبيق المراجعة المشتركة على عوامل جودة المراجعة المتعلقة بالأداء المهني لمراجعي الحسابات هي بنسب متوسطة أو مرتفعة (كريمة، 2020، ص26).

5.2.3 أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي:

يعتبر مكتب المراجعة أحد الأصول الملموسة عند القيام بعملية المراجعة، وخبرة مكتب المراجعة تزيد من احتمالية خلو القوائم المالية التي تمت مراجعتها من الغش والأخطاء الجوهرية. وأشار حايي في دراسته بأن هناك تأثيرا كبيرا لسمعة مكاتب المراجعة على تعامل المكاتب والعملاء، حيث تسعى مكاتب المراجعة إلى تعزيز الثقة بينها وبين العميل (حايي، 2015، ص85)، ويرغب الكثير من العملاء التعامل مع مكاتب المراجعة ذات السمعة العالية أو الجيدة لما له من أثر إيجابي على جودة عملية المراجعة.

واستجابة للقضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة وبث الروح المهنية ضد ممارستها تم اتخاذ إجراءات عدة، وحلول من قبل المنظمات العالمية للحد من تلك القضايا ومن تلك الحلول هو اللجوء إلى تطبيق المراجعة المشتركة.

فقد خلصت دراسة المهدي وأنيس وغيرهم إلى وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من ناحية وأثرها الإيجابي على الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة من ناحية أخرى.

وتوصلت دراسة علي سنة 2016 التي هدفت إلى دراسة أثر استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعين الخارجيين بالسودان في الحد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المراجعين، إلى وجود اهتمام لدى مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان بأهمية المراجعة المشتركة في عملية تحسين الأداء المهني للمراجعين لمراجعي الحسابات، فضلا عن أثرها في تقليص فجوة التوقعات في المراجعة. إلى غير ذلك من الدراسات اهتمت بموضوع المراجعة المشتركة وأثره على مكتب خدمات المراجعة.

6.2.3 أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة تقارير المراجع الخارجي:

يعتبر تقرير المراجعة هو الجانب المهم في عملية المراجعة، لأنه يخبر المستفيدين بالعمل الذي قام به المراجع وما توصل إليه من نتائج، فعرفه حماد بأنه وثيقة مكتوبة تصدر عن المراجع، تتضمن رأيه المهني المستقل بخصوص أداء المنشأة محل المراجعة عن فترة زمنية معينة الذي يتم تلخيصه في تقارير مالية معينة، وإيضاحات متممة لها، فتقرير المراجعة الجيد هو ذلك التقرير الذي يلتزم فيه المراجع الخارجي بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وآداب السلوك المهني، والقواعد والإرشادات، ومدى استيفائها من خلال ضمان مخرجات عملية المراجعة وفق الإمكانيات المتاحة، ويرى الباحثون أنه لا يتصف تقرير المراجعة بالجودة المطلوبة إلا إذا تمت صياغته بلغة واضحة ومفهومة لمستخدميه، وأن ينقل المراجع عبره رسالة إلى الذين يعتمدون عليه في قراءة التقارير والقوائم المالية للمنشأة التي توضح عدالتها

وخلوها من التحريفات والأخطاء الجوهرية؛ لأن التقرير الجيد للمراجع الخارجي هو نتاج لعملية مراجعة تمت بجودة عالية (عمر وآخرون، 2019).

تتبع أهمية تقرير مراجع الحسابات في درجة الثقة التي يضيفها على القوائم المالية المنشورة التي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية، وتتمثل العلاقة بين المراجعة المشتركة، وجودة تقرير المراجع في أن المراجعة المشتركة تساعد في تقديم تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك مع تحمل مسؤولية مشتركة، وأن المراجعة المشتركة أسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأي الذي يعزز عمليات المراجعة، ويعزز قرارات المراجعين على التصدي للخلافات مع إدارات الشركات محل المراجعة، تسمح المراجعة المشتركة بتوحيد الفكر والتعاون المهني والمناقشة المتبادلة بين المراجعين المكلفين بها، وتتميز المراجعة المشتركة بإصدار تقرير مراجعة مشترك يتوقف على تنفيذ برنامج مراجعة واحد يعتمد على تقسيم إجراءات وأعمال المراجعة بناء على التخطيط المشترك (أبو جبل، 2016).

وتسهم المراجعة المشتركة في الحد من إعادة صياغة التقارير المالية، ويرجع السبب في ذلك إلى:

(المهدي وأنيس، 2023)

أ_ قيام أكثر من مراجع لأداء عملية المراجعة المشتركة بفحص أنظمة الرقابة الداخلية يسهم في سد ثغرات الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء.

ب_ التنسيق والتعاون بين فريق المراجعة المشتركة يحقق الفهم الكافي للأمور الجوهرية المرتبطة بمخاطر المراجعة، وتحسين إجراءات المراجعة.

ج_ كثرة المشاورات بين فريق المراجعة المشتركة يقلل من احتمالات حدوث الأخطاء التي قد تحدث في القوائم المالية (المخاطر الحتمية الملازمة لبعض البنود محل الفحص).

ومن دراسة المهدي وأنيس، 2023 التي من أحد مقاييسها معرفة أثر تطبيق المراجعة المشتركة

على دقة التقارير المالية، أتضح أنه يوجد أثر إيجابي لتطبيق المراجعة المشتركة على جودة التقارير

المالية.

ملخص الفصل الثالث

احتوى هذا الفصل من الدراسة على مبحثين، تناول الأول موضوع جودة المراجعة حيث تطرق إلى تعريف المراجعة الخارجية وتعريف الجودة بصفة عامة، وتعريف جودة المراجعة الخارجية بصفة خاصة، ووضحت أهمية جودة المراجعة، والأطراف الداخلية والخارجية المستفيدة من جودة المراجعة، ولخصت فيه العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، ووسائل تحسين جودة المراجعة.

أما المبحث الثاني تناول موضوع أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة من الناحية النظرية، وكذلك العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة المتعلقة بمكتب خدمات المراجعة، واستعرضت فيه أربعة محاور تبين أوجه العلاقة بين المراجعة المشتركة واستقلالية المراجع الخارجي، الأداء المهني للمراجع الخارجي، مكتب خدمات المراجع الخارجي، جودة تقرير المراجع الخارجي، وبينت فيه الاختلافات في وجهات النظر ما بين مؤيد ومعارض ومحايدين حول تأثير مدخل المراجعة المشتركة على المحاور الأربعة التي تم تناولها.

وفي ظل السرد النظري السابق لموضوع المراجعة المشتركة، قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية لمعرفة أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة ببيئة الأعمال الليبية بالتطبيق على مكاتب وشركات المراجعة القانونية المعتمدة، وذلك كما يتضح في الفصل اللاحق من هذه الدراسة.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

1.4 منهجية الدراسة

2.4 منهج الدراسة

3.4 مجتمع وعينة الدراسة

4.4 أداة الدراسة (الاستبانة).

5.4 المعالجة الإحصائية للبيانات (تحليل الاستبانة).

6.4 وصف خصائص مجتمع الدراسة.

7.4 وصف متغيرات الدراسة.

8.4 اختبار فرضيات الدراسة.

9.4 النتائج والتوصيات ومقترحات لأبحاث مستقبلية.

1.4 منهجية الدراسة:

إن منهجية الدراسة هي مجموعة الإجراءات المنهجية والإحصائية التي يتبعها الباحث؛ لتحقيق أهداف الدراسة، ابتداءً من وضع الفرضيات حتى مناقشة النتائج وتفسيرها، ولتحقيق أهداف الدراسة الحالية، اتبعت الباحثة الإجراءات المنهجية التالية:

2.4 منهج الدراسة:

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي في جمع وتحليل البيانات وتفسير واستخلاص النتائج؛ وذلك لأن هذا المنهج يتماشى مع طبيعة مشكلة الدراسة، والأهداف التي تسعى لتحقيقها، والفرضيات المراد اختبارها.

3.4 مجتمع وعينة الدراسة:

تم حصر مجتمع الدراسة في مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية المعتمدة والموجودة في مدينة طرابلس، وذلك لأن أغلب المكاتب الكبيرة التي لديها خبرة في موضوع المراجعة المشتركة في المنطقة الغربية تتمركز في مدينة طرابلس، فتمت الاستعانة بنقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين في توزيع الاستبيانات على عينة عشوائية من هذه المكاتب، حيث تأسست هذه النقابة بموجب قانون تنظيم مهنة المحاسبة في ليبيا رقم 116 لسنة 1973. وتم توزيع (60) استبانة على عينة من هذه المكاتب والمسترد منها (48) استبانة (<https://ar.wikipedia.org>).

4.4 أداة الدراسة (الاستبانة):

استخدمت الباحثة الاستبانة في جمع البيانات من مجتمع الدراسة المستهدف، بناء على طبيعة البيانات المراد جمعها، وعلى المنهج المتبع في الدراسة، وقد تضمنت الاستبانة في شكلها النهائي، مجموعة من الأسئلة مقسمة على النحو الآتي:

القسم الأول: البيانات الشخصية والمهنية:

تضمن هذا المحور أربع متغيرات، تمثلت في المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والمسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة في الوظيفة الحالية.

القسم الثاني: أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية بيئة الدراسة:

تضمن هذا القسم أربعة محاور، كل محور احتوى على عدد من الفقرات صيغت وفقاً لما ورد في الأدب المحاسبي، وقد تمثلت المحاور فيما يلي:

المحور الأول: أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي، وقد تضمن هذا المحور (9) فقرات لقياسه والحكم عليه.

المحور الثاني: أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي، وقد خصصت له (8) فقرات لقياسه.

المحور الثالث: أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي، أيضاً خصصت له (8) فقرات لقياسه.

المحور الرابع: أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة تقارير المراجع الخارجي، وقد تضمن هذا المحور كذلك (8) فقرات لقياسه.

وبناءً على ذلك تم تصميم الاستبانة وفقاً لمقياس " ليكرت الخماسي " على النحو الآتي:

الجدول رقم (1) مقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1

ولتحديد اتجاه آراء مجتمع الدراسة، تم الاعتماد على المتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة من فقرات

الاستبيان لتحديد درجة الموافقة، وذلك وفقاً للجدول التالي:

الجدول رقم (2) مستويات الاستجابة لمقياس ليكرت الخماسي

أوزان المقياس	المتوسط المرجح	درجة الموافقة
1	(1.79-1)	ضعيفة جداً
2	(2.59-1.8)	ضعيفة
3	(3.39-2.6)	متوسطة
4	(4.19-3.4)	عالية
5	(5-4.20)	عالية جداً

1.4.4 توزيع واستلام الاستبانة:

تم توزيع الاستبانة في شكلها النهائي على مجتمع الدراسة المستهدف، وتم استلامها وتحليلها وفقاً للآتي:

الجدول رقم (3) حركة توزيع واستلام الاستبانة على مجتمع الدراسة

النسبة	العدد	البيان
%100	60	الاستبانات الموزعة
%20	(12)	الاستبانات المفقودة
%80	48	الاستبانات الخاضعة للتحليل

2.4.4 صلاحية وثبات أداة الدراسة (الاستبانة):

أ- تقدير صدق الاستبانة (الصدق الظاهري):

يقصد بصدق الاستبانة، مدى قدرتها على قياس الشيء المراد قياسه، ولتقدير صدقها الظاهري، قامت الباحثة بعرضها على مجموعة من المحكمين من الأساتذة المتخصصين في علم المحاسبة بالجامعات الليبية، انظر الملحق رقم (1) وفي هذا الصدد طُلب من المحكمين: تقديم ما يرونه مناسباً من تعديلات عليها في الشكل والمضمون، وبناءً على الملاحظات الواردة من المحكمين، تم إجراء بعض التعديلات على فقراتها.

ب- قياس الاتساق الداخلي:

يقصد به مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع البُعد الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، حيث تم قياسه من خلال تحديد معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات البُعد والدرجة الكلية للبُعد الذي تندرج تحته الفقرة نفسها بتطبيق اختبار معامل ارتباط بيرسون لقياس مدى الاتساق الداخلي ودرجة الصدق البنائي لفقرات الاستبانة، إذ يرمز لمعامله بالرمز (R)، وتتراوح قيمته بين (+1) و (-1)، وتدل إشارة المعامل الموجبة على العلاقة الطردية، بينما تدل إشارة المعامل السالبة على العلاقة العكسية، ويتم تفسير قوة معامل على

النحو الآتي: الجدول رقم (4) تفسير قيم معامل ارتباط بيرسون

التفسير	القيمة
لا يوجد ارتباط	0.00
ارتباط طردي ضعيف	0.49-0.01
ارتباط طردي متوسط	0.69-0.50
ارتباط طردي قوي	0.99-0.70
ارتباط طردي تام	1.00

الأول - متغير استقلالية المراجع الخارجي:

الجدول رقم (5) معامل الارتباط بين فقرات متغير استقلالية المراجع الخارجي والدرجة الكلية

للمتغير

ت	الفقرة	الاتساق في مجتمع الدراسة	
		P-Value	R
1	تساعد في التغلب على التحديات والصعوبات التي قد تواجه المراجعين خلال أدائهم لعملهم.	0.000	0.796** ²
2	عدم تأثر استقلالية مراجعي الحسابات بوجود مصالح مالية مباشرة أو غير مباشرة من قبل العميل.	0.000	0.782**
3	التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها وصعوبة ممارسة الضغوط من العميل على كل المراجعين في آن واحد.	0.000	0.721**
4	لا تنشأ علاقة شخصية بين المراجع والعميل نتيجة طول فترة الارتباط بينهم بسبب زيادة المنافسة بين المراجعين.	0.000	0.827**
5	تكفل حيادية المراجعين المشاركين وموضوعيهم عند أدائهم لأي عملية مراجعة.	0.000	0.783**
6	السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة بسبب استقلال المراجعين المادي والتنظيمي والفكري.	0.000	0.744**
7	زيادة مسؤوليات المراجع عن تقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة والحد من ضغوط الإدارة اتجاه المراجعين.	0.000	0.715**
8	أسلوب مدعم للمراجعة الذي يعزز عملية المراجعة ويدعم قدرات المراجعين على التصدي للخلافات مع إدارة المنشأة محل المراجعة.	0.000	0.571**
9	تساعد في تعزيز استقلالية المراجع الخارجي وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة	0.000	0.834**

تُشير المُعطيات الإحصائية من الجدول السابق رقم (5) أن هناك دلالة إحصائية كافية على وجود

ارتباط طردي مهم في مجتمع الدراسة بين فقرات متغير استقلالية المراجع الخارجي والدرجة الكلية له عند

0.05 ** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية²

مستوى المعنوية (0.05) المعتمد في الدراسة الحالية، وبهذا يُعد مقياس استقلالية المراجع الخارجي صادقاً لما وضع لقياسه.

الثاني - مُتغير الأداء المهني للمراجع الخارجي:

الجدول رقم (6) معامل الارتباط بين فقرات مُتغير الأداء المهني لمراجعي الحسابات والدرجة

الكلية للمتغير

ت	الفقرة	الاتساق في مجتمع الدراسة	
		P-Value	R
1	تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والجهات الخارجية المهمة بالقوائم المالية.	0.000	0.609**
2	تقسيم عمل المراجعة المشتركة يساعد على القيام بعملية المراجعة بصورة أسرع مقارنة بالمراجعة الفردية.	0.000	0.598**
3	يحاول كل مراجع حسابات أن يثبت كفاءته المهنية مقارنة بمراجع الحسابات من المكتب الآخر.	0.032	0.310**
4	تعمل على تعزيز إجراءات المراجعة ودقة الأدلة مقارنة بالمراجعة الفردية.	0.000	0.761**
5	توفير الخبرة المهنية اللازمة لدى فريق المراجعة وتحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.	0.000	0.689**
6	تعمل على زيادة اكتشاف قصور الإفصاحات في القوائم المالية للعميل محل المراجعة.	0.000	0.710**
7	تقدم الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية لتحسين المهنة وتنفيذ أفضل لإجراءات المراجعة.	0.000	0.677**
8	تضييق الفجوة الناتجة ما بين المعايير الموضوعية والمعايير التي قد يحتاجها سوق عمل المراجعة.	0.000	0.733**

تُشير المُعطيات الإحصائية من الجدول السابق رقم (6) أن هناك دلالة إحصائية كافية على وجود ارتباط

طردي مهم في مجتمع الدراسة بين فقرات مُتغير الأداء المهني للمراجع الخارجي والدرجة الكلية له عند

مستوى المعنوية (0.05) المعتمد في الدراسة الحالية، وبهذا يُعد مقياس الأداء المهني لمراجعي الحسابات صادقاً لما وضع لقياسه.

الثالث - مُتغير مكتب خدمات المراجع الخارجي:

الجدول رقم (7) معامل الارتباط بين فقرات مُتغير مكتب خدمات المراجعة والدرجة الكلية للمتغير

ت	الفقرة	الاتساق في مجتمع الدراسة	
		P-Value	R
1	تقديم المساعدة إلى مراجع الحسابات من المكتب الآخر وذلك حفاظاً على المسؤولية التضامنية بين المكاتبين.	0.000	0.677**
2	تفحص مدى التزام مكتب المراجعة بمعايير الجودة.	0.000	0.621**
3	تزيد من مصداقية مكاتب المراجعة وتقلل من احتمالية التواطؤ بين مراجعي الحسابات وعملائهم.	0.000	0.626**
4	تدعم وتطور معايير تقييم أداء مكتب المراجعة.	0.000	0.547**
5	تساعد في الحد من تجاوزات مكاتب المراجعة للمعايير المهنية.	0.000	0.552**
6	تقسم العمل بين مكاتب المراجعة بشكل متوازن وتفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجعة أوقات الذروة.	0.000	0.590**
7	خفض مخاطر الدعاوي القضائية ضد مكتب المراجعة بسبب التقصير في أداء عمله.	0.000	0.663**
8	الحد من تركيز سوق خدمات المراجعة وإتاحة الفرصة للمكاتب الصغيرة والمتوسطة على المشاركة والمنافسة.	0.008	0.379**

تُشير المُعطيات الإحصائية من الجدول السابق رقم (7) أن هناك دلالة إحصائية كافية على وجود ارتباط طردي مهم في مجتمع الدراسة بين فقرات مُتغير مكتب خدمات المراجع الخارجي والدرجة الكلية له عند مستوى المعنوية (0.05) المعتمد في الدراسة الحالية، وبهذا يُعد مقياس مكتب خدمات المراجعة صادقاً لما وضع لقياسه.

الرابع - مُتغير جودة التقارير المراجع الخارجي:

الجدول رقم (8) معامل الارتباط بين فقرات مُتغير جودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمُتغير

ت	الفقرة	الاتساق في مجتمع الدراسة	
		P-Value	R
1	أداء أعمال المراجعة بكفاءة وفاعلية أكثر مقارنة بالمراجعة الفردية.	0.000	0.730**
2	زيادة احتمالات اكتشاف الأخطاء والغش الواردة بالتقارير المالية وزيادة جودة المراجعة.	0.000	0.765**
3	تمكن من تخفيض مخاطر إقناع الإدارة للمراجع بنتائج أو تقديرات معين.	0.000	0.744**
4	الحد من إعادة صياغة التقارير المالية.	0.000	0.807**
5	تساعد في تسليم تقرير المراجعة في الوقت المناسب.	0.000	0.626**
6	الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها.	0.000	0.853**
7	أسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأي والذي يعزز عمليات المراجعة ويدعم قدرات المراجعين على التصدي للخلافات مع إدارات الشركات محل المراجعة.	0.000	0.783**
8	حرص كل مراجع حسابات على جودة التقارير المالية وخلوها من الغش والأخطاء الجوهرية وذلك لغرض كسب ثقة مستخدمي التقارير المالية.	0.001	0.483**

تُشير المُعطيات الإحصائية من الجدول السابق رقم (8) أن هناك دلالة إحصائية كافية على وجود ارتباط طردي مهم في مجتمع الدراسة بين فقرات مُتغير مكتب جودة تقرير المراجع الخارجي والدرجة الكلية له عند مستوى المعنوية (0.05) المعتمد في الدراسة الحالية، وبهذا يُعد مقياس جودة التقارير المالية صادقاً لما وضع لقياسه.

ج- قياس الصدق البنائي:

يُعد الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الاستبانة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة ككل، وقد تم قياسه من خلال تحديد معامل الارتباط بين كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، والجدول الآتي يوضح النتائج:

الجدول رقم (9) معامل الارتباط بين درجة كل مُتغير والدرجة الكلية لفقرات الاستبانة كوحدة

واحدة

الاتساق في مجتمع الدراسة		المتغير
P-Value	R	
0.000	0.903**	مُتغير استقلالية المراجع الخارجي
0.000	0.860**	مُتغير الأداء المهني للمراجع الخارجي
0.000	0.806**	مُتغير مكتب خدمات المراجع الخارجي
0.000	0.815**	مُتغير جودة تقرير المراجع الخارجي

تشير المُعطيات الإحصائية من الجدول السابق رقم (9) أن هناك دلالة إحصائية كافية على وجود ارتباط طردي في مجتمع الدراسة بين محاور الاستبانة، والدرجة الكلية للاستبانة كوحدة واحدة عند مستوى معنوية (0.05)، وبهذا تُعد الاستبانة مقياساً صادقاً لما وضع لقياسه.

د- قياس ثبات وصدق الاستبانة:

يقصد بثبات الاستبانة، أي أنه في حال تم إعادة توزيع الاستبانة على عينة أخرى من المجتمع نفسه، فإن النتائج ستكون متقاربة للنتائج التي تم الحصول عليها من العينة الأولى، ويتم اختبار ثبات وصدق الاستبانة بعدة اختبارات إحصائية، أشهرها اختبار الثبات "معامل ألفا- كرونباخ (Cronbach, s Alpha Coefficient)". حيث يُعد اختبار الثبات ألفاً ضعيفاً إذا كان أقل من (0.60) ومقبولاً إذا كان ما بين (0.70)-0.80 وما زاد عن (0.80) يُعد ممتازاً. كما يتم اختبار معامل الصدق عن طريق أخذ جذر معامل الثبات.

الجدول رقم (10) ثبات الاستبانة

معامل الثبات	عدد الفقرات	البيان
.906	9	متغير استقلالية المراجع الخارجي
.903	8	متغير الأداء المهني للمراجع الخارجي
.915	8	متغير مكتب خدمات المراجعة
.914	8	متغير جودة تقرير المراجع الخارجي
.865	33	الاستبانة كوحدة واحدة

يتضح من الجدول رقم (10) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ (0.865) للاستبانة أعلى من (0.80)، ومن ثم يمكن القول بأن الاستبانة تتوافر لها درجة عالية جدا من الثبات، وبأخذ جذر معامل الثبات يتم الحصول على معامل الصدق الذي وُجد أنه (0.930) مما يدل على أن الاستبانة صادقة.

5.4 المعالجة الإحصائية للبيانات (تحليل الاستبانة):

1.5.4 استكشاف البيانات، وتحديد أساليب التحليل الإحصائي المناسب:

بعد ترميز وتفرغ الاستبانات للحاسب الآلي، تم استخدام الإصدار الرابع والعشرون من البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية، Statistical Packages for Social Sciences (SPSS) في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، بهدف وصف متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، وتم تحديد المقاييس والاختبارات الإحصائية الملائمة في ذلك من خلال التحقق من توافر الشروط الآتية:

1.1.5.4 شرط التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة:

يقصد به "أن تكون عينة الدراسة مسحوية من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي" وعلى اعتبار إن حجم مجتمع الدراسة أقل من (50) مفردة، تم اللجوء إلى تطبيق اختبار (Shapiro-Wilk) لمعرفة توزيع البيانات، وذلك على النحو الآتي:

الجدول رقم (11) التوزيع الاحتمالي لإجابات مجتمع الدراسة باستخدام اختبار Shapiro-

Wilk

البيان	إحصائية الاختبار	درجات الحرية	الاحتمال (Sig (P-Value)
بيانات الاستبانة كوحدة واحدة	0.964	48	0.149

تشير المُعطيات الإحصائية من الجدول رقم (11) إن قيمة (P.value) للاستبانة بكافة محاورها تبلغ (0.149)، وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05) المعتمد في الدراسة الحالية، وبالتالي تُعد بيانات الدراسة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

2.1.5.4 مستوى القياس:

يتطلب أن يكون قياس البيانات من مستوى المسافة على الأقل لتطبيق الاختبارات المعملية، ومن المستوى الاسمي أو الرتيبي عند تطبيق الاختبارات اللامعلمية، ويعني مستوى المسافة؛ إن المسافات على طول الميزان المستخدم مسافات متساوية، أي إن الفرق في أوزان الميزان متساو عند الانتقال من وزن إلى آخر، وهذا ما يحققه مقياس ليكرت الذي صممت على أساسه الاستبانة في الدراسة الحالية.

3.1.5.4 شرط الاستقلالية:

يتركز هذا الشرط حول ماذا كانت إجابات المشاركين في مجتمع الدراسة، مستقلة عن بعضها بعضا، وعلى اعتبار إن الدراسة استهدفت مجتمع مراجعي الحسابات بمدينة طرابلس بشكل عشوائي، وبالتالي فإن شرط الاستقلالية متحقق تلقائيا، علما بأن شرط الاستقلالية ومستوى القياس لا يمكن اختبارهما إلا بطرائق منطقية وبشكل نظري.

2.5.4 تحديد أساليب التحليل الإحصائي المناسب:

بناء على خصائص المجتمع المستهدف، وطبيعة التوزيع الاحتمالي للبيانات المجمعة، هذا فضلا على أهداف الدراسة، تم تحديد الاساليب الإحصائية في الآتي:

1.2.5.4 مقاييس الإحصاء الوصفي: من المقاييس المستخدمة ما يلي:

النسبة المئوية والتكرارات: استخدمت لمعرفة التوزيع النسبي لمفردات مجتمع الدراسة بحسب الخصائص الشخصية والمهنية.

2.2.5.4 الوسط الحسابي: بهدف التعرف على الاتجاه السائد لدى مراجعي الحسابات بمدينة طرابلس

تجاه دور المراجعة المشتركة في تحقيق جودة المراجعة.

3.2.5.4 الانحراف المعياري: تم استخدامه لقياس وبيان مدى تشتت البيانات عن وسطها الحسابي،

فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري قليلة كان ذلك أفضل أي إن تشتت البيانات عن وسطها الحسابي

قليل والعكس صحيح.

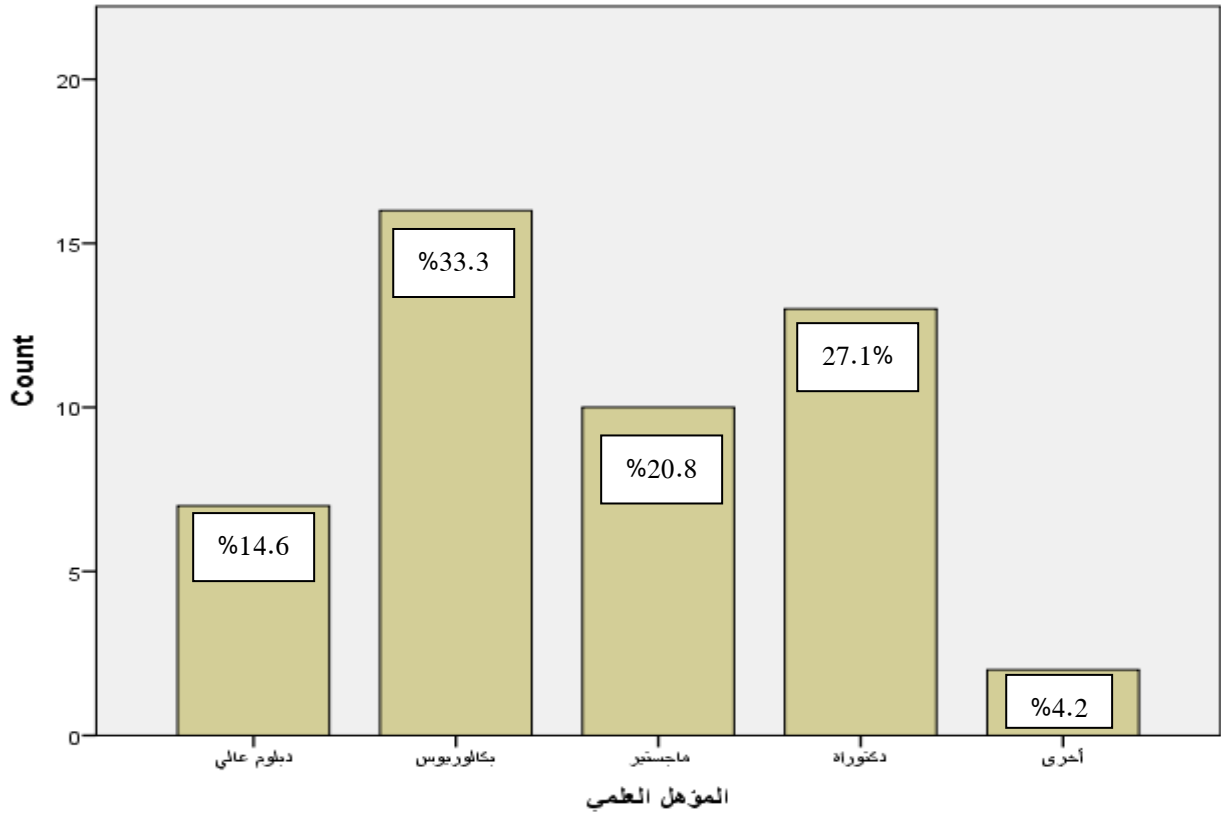
3.2.5.4 الأشكال والرسوم البيانية: للمزيد من الوصف، والتوضيح لمتغيرات الدراسة.

6.4 وصف خصائص مجتمع الدراسة:

1.6.4 متغير المؤهل العلمي: يوضح الجدول الآتي توزيع مفردات المجتمع حسب مؤهلاتهم العلمية.

الجدول رقم (12) توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب مؤهلاتهم العلمية.

مجتمع الدراسة		المؤهل العلمي
النسبة	العدد	
14.6%	7	دبلوم عالي
33.3%	16	بكالوريوس
20.8%	10	ماجستير
27.1%	13	دكتوراه
4.2%	2	أخرى
100%	48	المجموع



الشكل رقم (6) توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

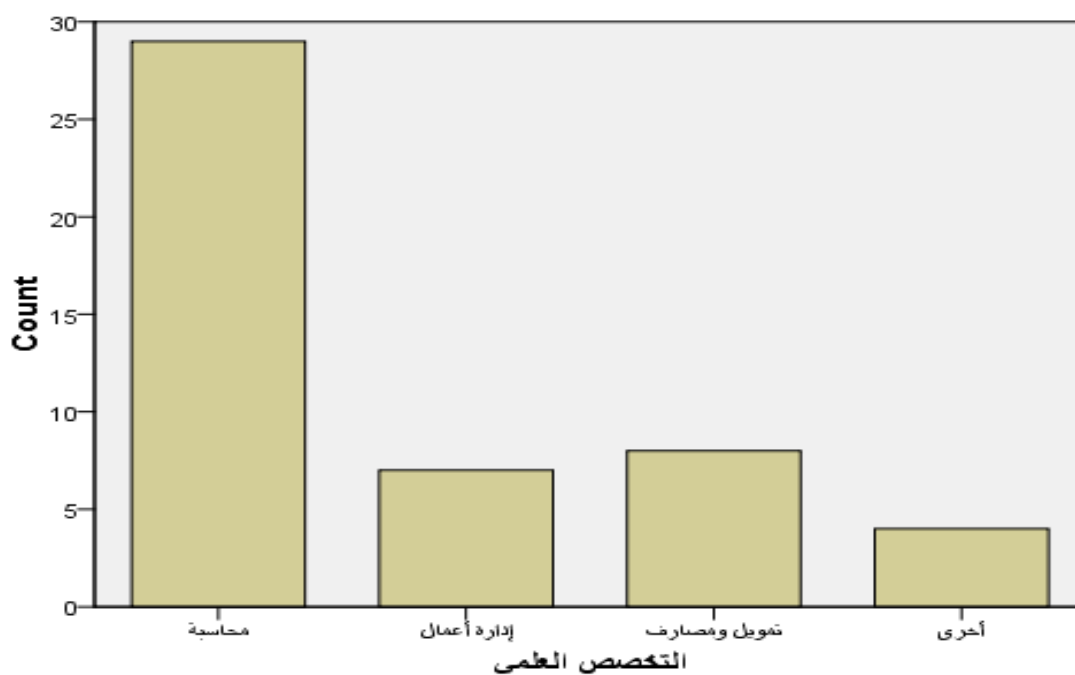
من خلال بيانات الجدول رقم (12)، والشكل رقم (1) يتضح بأن النسبة الأكبر كانت لحملة مؤهل البكالوريوس حيث بلغ عددهم (16) ممارس، وبنسبة (33.3%) من مجتمع الدراسة، بينما باقي المفردات يحملون درجة الدكتوراه وعددهم (13) وبنسبة (27.1%)، يليهم حملة درجة الماجستير وعددهم (10) وبنسبة (20.8%)، وهذه النسب تؤكد أن أغلب مفردات مجتمع الدراسة بنسبة إجمالية (81.2%) هم من حملة الشهادات العليا، وبالتالي لديهم خلفيات علمية ملائمة حول أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة خدمات المراجعة الخارجية.

2.6.4 متغير التخصص العلمي: يوضح الجدول الآتي توزيع مفردات المجتمع حسب تخصصاتهم العلمية.

الجدول رقم (13) توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي.

مجتمع الدراسة		التخصص العلمي
النسبة	العدد	
60.4%	29	محاسبة
14.6%	7	إدارة أعمال
16.7%	8	تمويل ومصارف
8.3%	4	أخرى
100%	48	المجموع

يتضح من البيانات بالجدول رقم (13) والشكل رقم (2) أن النسبة الأكبر من مفردات مجتمع الدراسة تخصصهم المحاسبة وعددهم (29) ممارس وبنسبة (60.4%)، بينما البقية في تخصصاتهم غير تخصص المحاسبة وعددهم (19) وبنسبة (39.6%)، وهذه النسب تؤكد أن الغالبية العظمى من مفردات مجتمع الدراسة هم محاسبين ومن المفترض أن لديهم المعرفة العلمية المتخصصة التي تمكنهم من تحديد أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة خدمات المراجعة الخارجية، وهذا يعزز نتائج الدراسة.



الشكل رقم (7) توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي

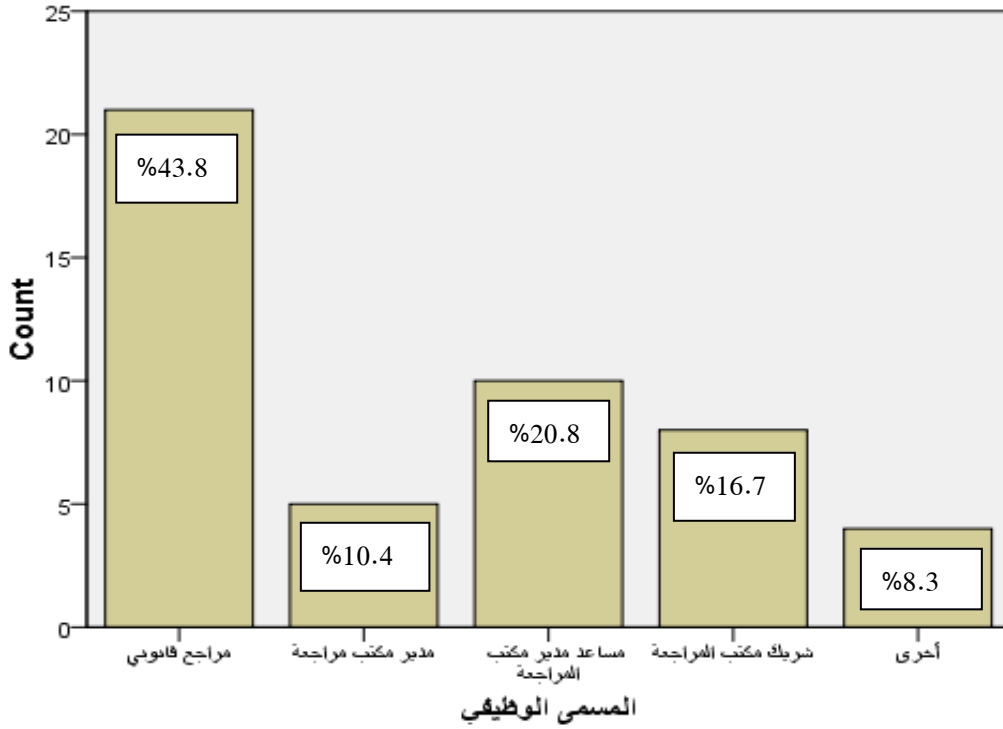
3.6.4 متغير المسمى الوظيفي:

يوضح الجدول الآتي توزيع مفردات المجتمع حسب المسمى الوظيفي

الجدول رقم (14) توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي.

مجتمع الدراسة		المسمى الوظيفي
النسبة	العدد	
%43.8	21	مراجع قانوني
%10.4	5	مدير مكتب مراجعة
%20.8	10	مساعد مدير مكتب المراجعة
%16.7	8	شريك مكتب المراجعة
%8.3	4	أخرى
%100	48	المجموع

يتضح من البيانات بالجدول رقم (14) والشكل رقم (3) أن النسبة الأكبر من مفردات مجتمع الدراسة مراجعون قانونيين وعددهم (21) بنسبة (43.8%)، بينما ما نسبته (20.8%) من مجتمع الدراسة يشغلون منصب مساعد مدير مكتب المراجعة وعددهم (10)، وأن ما نسبته (16.7%) يمثلون شريك مكتب المراجعة، في حين أن (10.4%) من مجتمع الدراسة يمثلون مدراء مكاتب مراجعة، والبقية وعددهم (4) وبنسبة (8.3%) لم يفصحوا عن وظيفتهم واكتفوا بالإشارة إلى أنهم مهتمين بهذا الموضوع.



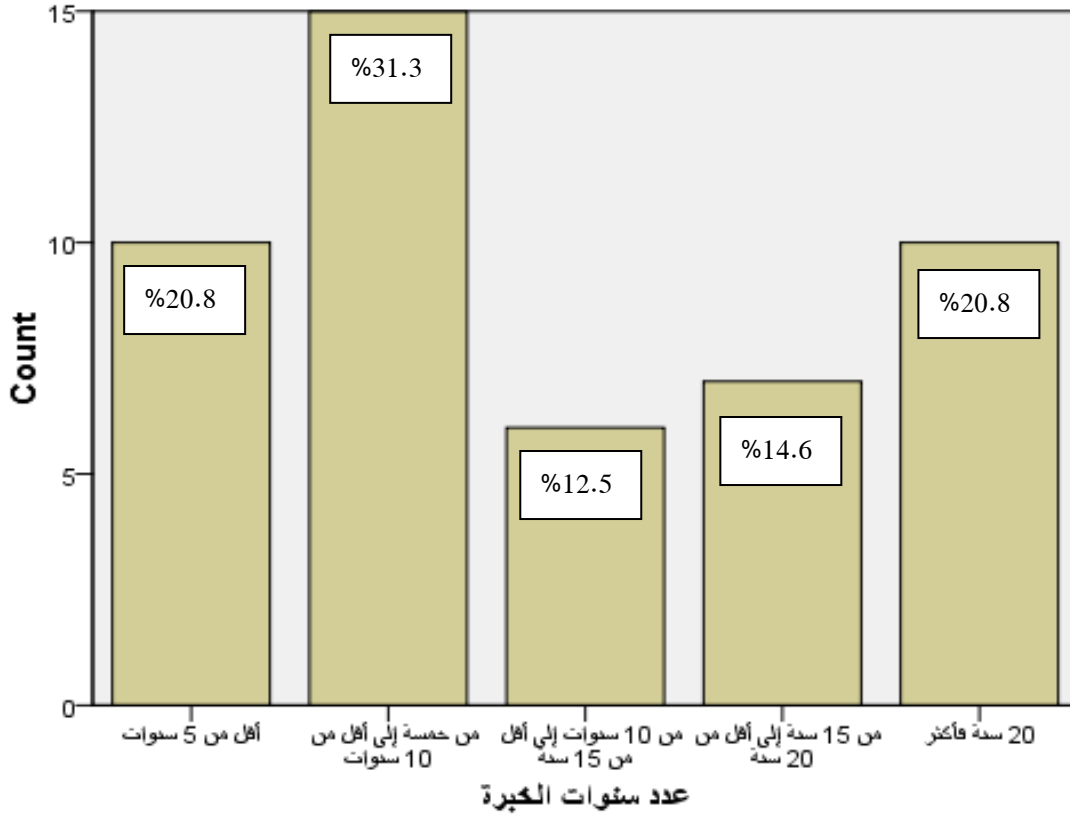
الشكل رقم (8) توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي

4.6.4 متغير الخبرة الوظيفية: يوضح الجدول رقم (15) توزيع مفردات المجتمع حسب الخبرة الوظيفية.

الجدول رقم (15) توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة.

مجتمع الدراسة		عدد سنوات الخبرة
النسبة	العدد	
20.8%	10	أقل من 5 سنوات
31.3%	15	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
12.5%	6	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة
14.6%	7	من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة
20.8%	10	20 سنة فأكثر
100%	48	المجموع

تشير البيانات بالجدول رقم (15) والشكل رقم (4) إلى أن عدد الممارسين العاملين بمكاتب المحاسبة القانونية الذين خبرتهم المهنية (20 سنة فأكثر) عددهم (10) ممارس، أي ما نسبته (20.8%) من مجتمع الدراسة المستهدف، وإن النسبة الإجمالية للذين تفوق خبرتهم العملية 10 سنوات هي (47.9%)، في حين كانت نسبة من تتراوح أعمارهم (من خمسة إلى أقل من 10 سنوات) هي (31.3%)، وأن من خبرتهم أقل من خمس سنوات كانت نسبتهم (20.8%) من مجتمع الدراسة، وبالتالي فإن هذه النسب تؤكد أن غالبية مفردات مجتمع الدراسة لديهم الخبرة الكافية التي تمكنهم من تحديد أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة خدمات المراجعة الخارجية وهذا يعزز ويقوي نتائج الدراسة.



الشكل رقم (9) توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

من الجداول والأشكال السابقة التي تعكس خصائص مجتمع الدراسة الشخصية والمهنية، فإن النتائج التي تم الوصول لها تعزز فرصة حصول الباحث على إجابات موضوعية وذات مصداقية حول أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة.

7.4 وصف متغيرات الدراسة:

لأخذ صورة أولية عن أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية، فقد تم إجراء استعراض عام لنتائج التحليل الوصفي بالاعتماد الوسط الحسابي، والأهمية النسبية، وشدة الموافقة على كل فقرة من فقرات الاستبانة، وكذلك إيجاد الانحراف المعياري لمعرفة درجة توافق أو تباين الآراء بين مفردات مجتمع الدراسة تجاه كل متغير.

1.7.4 وصف متغير أثر تطبيق المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي:

الجدول رقم (16) نتائج وصف متغير أثر تطبيق المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع

الخارجي

مفردات مجتمع الدراسة					الفقرة	ت
الاتجاه السائد	الأهمية النسبية	نسبة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
موافق	3	%81.6	1.048	4.08	تساعد في التغلب على التحديات والصعوبات التي قد تواجه المراجعين خلال أدائهم لعملهم	1
موافق	6	%75.4	1.015	3.77	عدم تأثر استقلالية مراجعي الحسابات بوجود مصالح مالية مباشرة أو غير مباشرة من قبل العميل.	2
موافق بشدة	1	%85.4	.736	4.27	التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها وصعوبة ممارسة الضغوط من العميل على كل المراجعين في آن واحد.	3
موافق	8	%72	.961	3.60	لا تنشأ علاقة شخصية بين المراجع والعميل نتيجة طول فترة الارتباط بينهم بسبب زيادة المنافسة بين المراجعين.	4
موافق	7	%74	1.051	3.70	تكفل حيادية المراجعين المشاركين وموضوعيهم عند أدائهم لأي عملية مراجعة	5
موافق	2	%82.4	.841	4.12	السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة بسبب	6

					استقلال المراجعين المادي والتنظيمي والفكري.	
موافق	9	%70.4	.989	3.52	زيادة مسؤوليات المراجع عن تقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة والحد من ضغوط الإدارة اتجاه المراجعين.	7
موافق	4	%81.6	.846	4.08	أسلوب مدعم للمراجعة الذي يعزز عملية المراجعة، ويدعم قدرات المراجعين على التصدي للخلافات مع إدارة المنشأة محل المراجعة.	8
موافق	5	%80.4	.910	4.02	تساعد في تعزيز استقلالية المراجع الخارجي، وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة.	9
موافق		%78.2	0.706	3.91	الوسط الحسابي الكلي	

نلاحظ من الجدول رقم (16) أعلاه بأن الفقرة رقم (3) "التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها وصعوبة ممارسة الضغوط من العميل على كل المراجعين في آن واحد" جاءت في المرتبة الأولى بدرجة "موافق بشدة"، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.27)، وانحراف معياري 0.736، ونسبة موافقة (85.4%)، في حين كانت الردود على باقي الفقرات بدرجة "موافق" بمتوسط حسابي يتراوح بين (4.12) للفقرة رقم (6) "السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة بسبب استقلال المراجعين المادي والتنظيمي والفكري" في المرتبة الثانية، ومتوسط حسابي (3.52) للفقرة رقم (7) "زيادة مسؤوليات المراجع عن تقييم نظام الرقابة

الداخلية للمنشأة والحد من ضغوط الإدارة اتجاه المراجعين" في المرتبة التاسعة، وبنسبة موافقة (82.4%)، (70.4%) لكلا الفقرتين على التوالي.

ويبين الجدول أن المتوسط الحسابي العام لأثر تطبيق المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي بلغ (3.91)، وبنسبة موافقة على مضمون الفقرات التي تقيس هذا الأثر وصلت إلى (78.2%) بشكل يحدد اتجاه آراء مفردات مجتمع الدراسة، عليه يمكن القول بأن المراجعين قيد الدراسة يرون أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤثر إيجاباً على استقلالية المراجع الخارجي.

2.7.4 وصف متغير أثر تطبيق المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي:

الجدول رقم (17) نتائج وصف متغير أثر تطبيق المراجعة المشتركة على الأداء المهني

للمراجع الخارجي

مفردات مجتمع الدراسة					الفقرة	ت
الاتجاه	الأهمية النسبية	نسبة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
موافق	7	%73.2	.858	3.66	تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والجهات الخارجية المهتمة بالقوائم المالية.	1
موافق بشدة	2	%91.2	.580	4.56	تقسيم عمل المراجعة المشتركة يساعد على القيام بعملية المراجعة بصورة أسرع مقارنة بالمراجعة الفردية.	2
موافق بشدة	1	%95.4	.515	4.77	يحاول كل مراجع حسابات أن يثبت كفاءته المهنية مقارنة بمراجع الحسابات من المكتب الآخر.	3

4	تعمل على تعزيز إجراءات المراجعة ودقة الأدلة مقارنة بالمراجعة الفردية.	3.89	1.015	77.8%	4	موافق
5	توفير الخبرة المهنية اللازمة لدى فريق المراجعة وتحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.	4.16	.858	83.2%	3	موافق
6	تعمل على زيادة اكتشاف قصور الإفصاحات في القوائم المالية للتعامل محل المراجعة.	3.68	.829	73.6%	5	موافق
7	تقدم الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية لتحسين المهنة وتنفيذ أفضل لإجراءات المراجعة.	2.79	1.184	55.8%	8	محايد
8	تضييق الفجوة الناتجة ما بين المعايير الموضوعية والمعايير التي قد يحتاجها سوق عمل المراجعة.	3.68	.926	73.6%	6	موافق
	الوسط الحسابي الكلي	3.89	0.558	77.8%		موافق

نلاحظ من الجدول رقم (17) أن إجابات عينة مجتمع الدراسة كانت بدرجة "موافق بشدة" على الفقرتين (2، 3) " تقسيم عمل المراجعة المشتركة يساعد على القيام بعملية المراجعة بصورة أسرع مقارنة بالمراجعة الفردية"، "يحاول كل مراجع حسابات أن يثبت كفاءته المهنية مقارنة بمراجع الحسابات من المكتب الآخر"، حيث جاءت الفقرة (3) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.77)، وبنسبة موافقة (95.4%)، بينما جاءت الفقرة (2) بمتوسط حسابي (4.56)، وبنسبة موافقة (91.2%)، في حين كانت الردود على الفقرات الأخرى بدرجة "موافق" باستثناء الفقرة رقم (7) " تقدم الأساس لوضع وتنفيذ الخطة

الاستراتيجية لتحسين المهنة وتنفيذ أفضل لإجراءات المراجعة" التي جاءت في المرتبة الأخيرة بدرجة "محايد" بمتوسط حسابي (2.79)، وبنسبة موافقة (55.8%)، وتشير النتائج الإحصائية من الجدول السابق نفسه إلى أن المتوسط الحسابي الكلي لآراء مراجعي الحسابات قيد الدراسة على فقرات هذا المُتغير قد بلغ (3.89) من أصل (5) درجات على مقياس ليكرت الخماسي، وبنسبة موافقة (77.8%) بشكل يحدد الاتجاه العام السائد لآراء مفردات المجتمع نحو الموافقة في تحديد أثر المُتغير. عليه يمكن القول بأن تطبيق المراجعة المشتركة يؤثر إيجاباً على الأداء المهني لمراجعي الحسابات حسب آراء العينة محل الدراسة.

3.7.4 وصف متغير أثر تطبيق المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي:

الجدول رقم (18) نتائج وصف مُتغير أثر تطبيق المراجعة المشتركة على مكتب خدمات

المراجع الخارجي

مفردات مجتمع الدراسة					الفقرة	ت
الاتجاه	الأهمية النسبية	نسبة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
موافق	6	%72	.983	3.60	تقديم المساعدة إلى مراجع الحسابات من المكتب الآخر، وذلك حفاظاً على المسؤولية التضامنية بين المكتبين.	1
موافق	7	%71.6	1.088	3.58	تفحص مدى التزام مكتب المراجعة بمعايير الجودة.	2
موافق	2	%83.6	.673	4.18	تزيد من مصداقية مكاتب المراجعة وتقلل من احتمالية التواطؤ بين مراجعي الحسابات	3

					وعملائهم.	
موافق	5	%72.8	.785	3.64	تدعم وتطور معايير تقييم أداء مكتب المراجعة.	4
موافق	3	%83.2	.630	4.16	تساعد في الحد من تجاوزات مكاتب المراجعة للمعايير المهنية.	5
موافق	4	%79	.944	3.95	تقسيم العمل بين مكاتب المراجعة بشكل متوازن، وتفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجعة أوقات الذروة.	6
محايد	8	%66.6	1.017	3.33	خفض مخاطر الدعاوي القضائية ضد مكتب المراجعة بسبب التقصير في أداء عمله.	7
موافق بشدة	1	%90	.714	4.50	الحد من تركيز سوق خدمات المراجعة وإتاحة الفرصة للمكاتب الصغيرة والمتوسطة على المشاركة والمنافسة.	8
موافق		%77.3 5	0.506	3.88	الوسط الحسابي الكلي	

نلاحظ من الجدول رقم (18) أن إجابات عينة مجتمع الدراسة كانت بدرجة "موافق بشدة" على الفقرة (8) "الحد من تركيز سوق خدمات المراجعة، وإتاحة الفرصة للمكاتب الصغيرة والمتوسطة على المشاركة والمنافسة" حيث جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.5)، وبنسبة موافقة (90%)، في حين جاءت الفقرة (7) "خفض مخاطر الدعاوي القضائية ضد مكتب المراجعة بسبب التقصير في أداء عمله" في المرتبة الأخيرة بدرجة محايد بمتوسط حسابي (3.33)، وبنسبة موافقة (66.6%)، أما باقي الفقرات

فقد كانت الردود بدرجة "موافق" بمتوسط حسابي يتراوح بين (3.58) للفقرة رقم (2) "تفحص مدى التزام مكتب المراجعة بمعايير الجودة"، ومتوسط حسابي (4.18) للفقرة رقم (3) "تزيد من مصداقية مكاتب المراجعة وتقلل من احتمالية التواطؤ بين مراجعي الحسابات وعملائهم"، وبنسبة موافقة (71.6%)، (83.6%) لكلا الفقرتين على التوالي.

ونلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي العام لأثر تطبيق المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجعة بلغ (3.88)، وبنسبة موافقة على مضمون الفقرات التي تقيس هذا الأثر وصلت إلى (77.35%) بشكل يحدد اتجاه آراء مفردات مجتمع الدراسة، عليه يمكن القول بأن المراجعين قيد الدراسة يرون أن تطبيق المراجعة المشتركة له أثر إيجابي على مكتب خدمات المراجعة.

4.7.4 وصف متغير أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي:

الجدول رقم (19) نتائج وصف متغير أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع

الخارجي

مفردات مجتمع الدراسة					الفقرة	ت
الاتجاه	الأهمية النسبية	نسبة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
موافق	5	81.2	.861	4.06	أداء أعمال المراجعة بكفاءة وفاعلية أكثر مقارنة بالمراجعة الفردية.	1
موافق بشدة	2	86.6	.724	4.33	زيادة احتمالات اكتشاف الأخطاء والغش الواردة بالتقارير المالية وزيادة جودة المراجعة.	2
موافق	8	75.8	.849	3.79	تمكن من تخفيض مخاطر إقناع الإدارة	3

					للمراجع بنتائج أو تقديرات معينة.	
موافق	6	81.2	.665	4.06	الحد من إعادة صياغة التقارير المالية.	4
موافق	7	80.8	.683	4.04	تساعد في تسليم تقرير المراجعة في الوقت المناسب.	5
موافق بشدة	3	85.4	.609	4.27	الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها.	6
موافق بشدة	4	84.6	.721	4.23	أسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأي والذي يعزز عمليات المراجعة ويدعم قدرات المراجعين على التصدي للخلافات مع إدارات الشركات محل المراجعة.	7
موافق بشدة	1	92.8	.668	4.64	حرص كل مراجع حسابات على جودة التقارير المالية وخلوها من الغش والأخطاء الجوهرية وذلك لغرض كسب ثقة مستخدمي التقارير المالية.	8
موافق		83.6%	0.523	4.18	الوسط الحسابي الكلي	

نلاحظ من الجدول رقم (19) أن إجابات عينة مجتمع الدراسة كانت بدرجة "موافق بشدة" على الفقرات (2)، (6)، (7)، (8) حيث تراوح المتوسط الحسابي من (4.64) بنسبة موافقة (92.8%) للفقرة رقم (8) حرص كل مراجع حسابات على جودة التقارير المالية وخلوها من الغش والأخطاء الجوهرية وذلك لغرض كسب ثقة مستخدمي التقارير المالية التي جاءت في المرتبة الأولى، ومتوسط حسابي (4.23)، وبنسبة موافقة (84.6%) للفقرة رقم (7) "أسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأي الذي يعزز عمليات

المراجعة ويدعم قدرات المراجعين على التصدي للخلافات مع إدارات الشركات محل المراجعة" التي جاءت في المرتبة الرابعة من حيث الأهمية، أما باقي الفقرات (1)، (3)، (4)، (5) فقد كانت الآراء عليها بدرجة "موافق"، حيث تدرج المتوسط الحسابي من (3.79)، وبنسبة موافقة (75.8%) للفقرة (3) "تمكن من تخفيض مخاطر إقناع الإدارة للمراجع بنتائج أو تقديرات معينة" التي جاءت في المرتبة الأخيرة، ومتوسط حسابي (4.04) وبنسبة موافقة (80.8%) للفقرة رقم (5) "تساعد في تسليم تقرير المراجعة في الوقت المناسب" التي جاءت في المرتبة السابعة، ومتوسط حسابي (4.06)، وبنسبة موافقة (81.2%) للفقرتين رقم (4،1) "أداء أعمال المراجعة بكفاءة وفاعلية أكثر مقارنة بالمراجعة الفردية"، "الحد من إعادة صياغة التقارير المالية" اللتان جاءتا في المرتبة الخامسة والسادسة.

ويتبين من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي العام لأثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية بلغ (4.18)، وهي قريبة جداً من مستوى موافق بشدة الذي يبدأ من (4.20)، وبنسبة موافقة وصلت إلى (83.6%) مما يشير إلى أن مفردات مجتمع الدراسة يرون أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤثر إيجاباً على جودة التقارير المالية.

وبناءً على ما سبق، يمكن وصف وتشخيص أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة بشكل عام، على النحو الآتي:

الجدول رقم (20) أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية

إجابات مجتمع الدراسة					البيان	ت
النتيجة	الأهمية النسبية	نسبة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
قوي	2	%78.2	.706	3.91	أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي.	1

قوي	3	%77.8	.558	3.89	أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على الأداء المهني لمراجعي الحسابات.	2
قوي	4	%77.3 5	.506	3.88	أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجعة.	3
قوي	1	%83.6	.523	4.18	أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية.	4
قوي		%79.4	0.493	3.97	أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية	

تشير المعطيات الإحصائية في الجدول رقم (20) إلى أن المتوسط الحسابي لأثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات القانونيين الذي بلغ (3.97)، وبنسبة موافقة وصلت إلى (79.4%) بشكل يحدد اتجاه الآراء نحو اعتبار "إن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة يؤثر بشكل قوي على جودة عملية المراجعة الخارجية".

8.4 اختبار فرضيات الدراسة:

بالنظر إلى طبيعة فرضيات الدراسة، ونتائج وصف متغيراتها المبينة في الجدول رقم (20)، وأن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي كما هو موضح بالجدول رقم (11)، عليه تم استخدام اختبار (t) لعينة واحدة (One Sample T- test) وذلك على النحو الآتي:

الجدول رقم (21) نتائج اختبار t بشأن أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على العوامل

المؤثرة على جودة عملية المراجعة الخارجية

النتيجة	مستوى الدلالة Sig	T	الوسط الحسابي	المحاور
أثر فعال	.000	8.928	3.91	أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي.
أثر فعال	.000	11.220	3.89	أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي.
أثر فعال	.000	11.954	3.88	أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي.
أثر فعال	.000	15.618	4.18	أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة تقارير المراجع الخارجي.

تم إعادة صياغة الفرضية الرئيسية في صورة إحصائية على النحو الآتي:

الفرضية العدمية (H0): لا يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين

متوسط إجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة

المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

الفرضية البديلة (H1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط

إجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة

على جودة عملية المراجعة الخارجية من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

ولاختبار الفرضية الرئيسية تم تجزئتها إلى الفرضيات الفرعية الآتية:

1.8.4 اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

الفرضية العدمية (H_0): لا يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط إجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي.

الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط إجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي.

نلاحظ من الجدول رقم (21) أن قيمة مستوى الدلالة الإحصائية المحسوب للمحور الأول "أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي" قد بلغت (0.000)، وهي أصغر من قيمة مستوى الدلالة الإحصائية المعتمد في الدراسة الحالية البالغة ($\alpha \leq 0.05$)، وبالتالي تم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي نصها "يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط إجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي"، وبالنظر إلى قيم الوسط الحسابي له البالغة (3.91)؛ كونها أكبر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي البالغة (3)، حيث تختلف عنها جوهرياً، وهذا يثبت صحة الفرضية الفرعية الأولى "يوجد أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي".

2.8.4 اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

الفرضية العدمية (H_0): لا يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط إجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي.

الفرضية البديلة (H1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط إجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي.

بالرجوع للجدول رقم (21) نجد أن قيمة مستوى الدلالة الإحصائية المحسوب للمحور الثاني "أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي" قد بلغت (0.000)، وهي أصغر من قيمة مستوى الدلالة الإحصائية المعتمد في الدراسة الحالية البالغة ($\alpha \leq 0.05$)، وبالتالي تم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي نصها "يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط إجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي"، وبالنظر إلى قيم الوسط الحسابي له البالغة (3.89) كونها أكبر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي البالغة (3)، حيث تختلف عنها جوهرياً، وهذا يثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية "يوجد أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي".

3.8.4 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

الفرضية العدمية (H0): لا يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط إجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي.

الفرضية البديلة (H1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط إجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي.

بالرجوع للجدول رقم (21) نجد أن قيمة مستوى الدلالة الإحصائية المحسوب للمحور الثالث "أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي" قد بلغت (0.000)، وهي أصغر من قيمة مستوى الدلالة الإحصائية المعتمد في الدراسة الحالية البالغة ($\alpha \leq 0.05$)، وبالتالي تم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي نصها "يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط إجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي"، وبالنظر إلى قيم الوسط الحسابي له البالغة (3.88)؛ كونها أكبر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي البالغة (3)، حيث تختلف عنها جوهرياً، وهذا يثبت صحة الفرضية الفرعية الثالثة "يوجد أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي".

4.8.4 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

الفرضية العدمية (H_0): لا يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط إجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي.

الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط إجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي.

بالرجوع للجدول رقم (21) نجد أن قيمة مستوى الدلالة الإحصائية المحسوب للمحور الرابع "أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي" قد بلغت (0.000)، وهي أصغر من قيمة مستوى الدلالة الإحصائية المعتمد في الدراسة الحالية البالغة ($\alpha \leq 0.05$)، وبالتالي تم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي نصها "يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى

معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط إجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي"، وبالنظر إلى قيم الوسط الحسابي له البالغة (4.18) كونها أكبر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي البالغة (3)، حيث تختلف عنها جوهرياً، وهذا يثبت صحة الفرضية الفرعية الرابعة "يوجد أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي".

وبناءً على نتائج اختبار الفرضيات الفرعية السابقة، يمكن اختبار فرضية الدراسة الرئيسية كما يلي:

الجدول رقم (22) نتائج اختبار t بشأن أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية

المراجعة الخارجية

البيان	الوسط الحسابي	T	مستوى الدلالة Sig	النتيجة
أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة	3.97	13.569	.000	أثر فعال

يتضح من الجدول رقم (22) نجد أن قيمة مستوى الدلالة الإحصائية المحسوب لأثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية قد بلغت (0.000)، وهي أصغر من قيمة مستوى الدلالة الإحصائية المعتمد في الدراسة الحالية البالغة ($\alpha \leq 0.05$)، وبالتالي تم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي نصها "يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط إجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية"، وبالنظر إلى قيم الوسط الحسابي له البالغة (3.97)؛ كونها أكبر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي البالغة (3)، حيث تختلف عنها جوهرياً، وهذا يثبت صحة الفرضية الرئيسية "يوجد أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجي".

9.4 النتائج والتوصيات ومقترحات لأبحاث مستقبلية:

1.9.4 النتائج

بناء على التحليل الوصفي للبيانات الأولية التي جمعت من المشاركين في الدراسة، والاختبار الإحصائي للفرضيات، وما تم عرضه في الدراسة النظرية، والدراسات السابقة بغرض بيان أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، تم التوصل إلى النتائج التالية:

1.1.9.4 النتائج النظرية:

أ_ تعتبر المراجعة المشتركة أحد الركائز الأساسية لتدعيم جودة المراجعة، بالرغم من الانتقادات الموجهة إليها.

ب_ أن مدخل المراجعة المشتركة يوفر وسيلة رقابية للحد من أي تواطؤ قد يحدث بين الإدارة والعميل، مما يؤدي إلى ثقة مستخدمي التقارير المالية في القوائم المالية الصادرة عن منشآت الأعمال التي يتم مراجعتها بواسطة مراجعون مشتركون.

ج_ يتم تطبيق مدخل المراجعة المشتركة في القطاع المصرفي الليبي بصورة إلزامية بناء على قانون المصارف الليبي.

د_ تسهم المراجعة المشتركة في تدعيم جودة أدلة الإثبات في المراجعة وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي وتقليل حجم المسائل القانونية التي يتعرض لها مراجعي الحسابات.

2.1.9.4 النتائج التطبيقية:

نتائج التحليل الوصفي للبيانات الأولية التي جمعت من المشاركين في الدراسة:

أظهرت النتائج المتحصل عليها من التحليل الوصفي للبيانات الأولية ما يلي:

أ- أثر تطبيق المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي:

تبين من خلال التحليل الوصفي والاختبار الإحصائي أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤثر إيجاباً على استقلالية المراجع الخارجي، حيث أتضح من خلال تحليل إجابات هذا المحور وجود تأثير لتطبيق المراجعة المشتركة على جميع العوامل المتعلقة بخاصية استقلالية المراجع الخارجي، مع وجود بعض الاختلافات البسيطة فيما يتعلق بقوة درجة التأثير، وفقاً للترتيب التالي:

التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وصعوبة ممارسة الضغوط من العميل على كل المراجعين في آن واحد.

_ السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة بسبب استقلال المراجعين المادي والتنظيمي والفكري.

_ تساعد في التغلب على التحديات والصعوبات التي قد تواجه المراجعين خلال أدائهم لعملهم.

_ أسلوب مدعم للمراجعة الذي يعزز عملية المراجعة، ويدعم قدرات المراجعين على التصدي للخلافات مع إدارة المنشأة محل المراجعة.

_ تساعد في تعزيز استقلالية المراجع الخارجي، وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة.

_ عدم تأثر استقلالية مراجعي الحسابات بوجود مصالح مالية مباشرة أو غير مباشرة من قبل العميل.

_ تكفل حيادية المراجعين المشاركين وموضوعيتهم عند أدائهم لأي عملية مراجعة.

_ لا تنشأ علاقة شخصية بين المراجع والعميل نتيجة طول فترة الارتباط بينهم بسبب زيادة المنافسة بين المراجعين.

_ زيادة مسؤوليات المراجع عن تقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، والحد من ضغوط الإدارة اتجاه المراجعين.

ب_ أثر تطبيق المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي:

أوضح من خلال التحليل الوصفي والاختبار الإحصائي أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤثر إيجاباً على الأداء المهني للمراجع الخارجي، حيث تبين من خلال تحليل الإجابات وجود تأثير لتطبيق المراجعة المشتركة على جميع العوامل المتعلقة بخاصية الأداء المهني للمراجع الخارجي، مع وجود بعض الاختلافات البسيطة فيما يتعلق بقوة درجة التأثير، وفقاً للترتيب التالي:

_ يحاول كل مراجع حسابات أن يثبت كفاءته المهنية مقارنة بمراجع الحسابات من المكتب الآخر.

_ تقسيم عمل المراجعة المشتركة يساعد على القيام بعملية المراجعة بصورة أسرع مقارنة بالمراجعة الفردية.

_ توفير الخبرة المهنية اللازمة لدى فريق المراجعة، وتحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

_ تعمل على تعزيز إجراءات المراجعة ودقة الأدلة مقارنة بالمراجعة الفردية.

_ تعمل على زيادة اكتشاف قصور الإفصاحات في القوائم المالية للعميل محل المراجعة.

_ تضيق الفجوة الناتجة ما بين المعايير الموضوعية والمعايير التي قد يحتاجها سوق عمل المراجعة.

_ تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والجهات الخارجية المهتمة بالقوائم المالية.

_ تقدم الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية؛ لتحسين المهنة وتنفيذ أفضل لإجراءات المراجعة.

ج_ أثر تطبيق المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي:

من خلال التحليل الوصفي والاختبار الإحصائي تبين أن تطبيق المراجعة المشتركة له أثر إيجابي على مكتب خدمات المراجع الخارجي، حيث تبين من خلال تحليل الإجابات وجود تأثير لتطبيق المراجعة

المشتركة على جميع العوامل المتعلقة بخاصية مكتب المراجع الخارجي، مع وجود بعض الاختلافات البسيطة فيما يتعلق بقوة درجة التأثير، وفقاً للترتيب التالي:

_ الحد من تركيز سوق خدمات المراجعة وإتاحة الفرصة للمكاتب الصغيرة والمتوسطة على المشاركة والمنافسة.

_ تزيد من مصداقية مكاتب المراجعة وتقلل من احتمالية التواطؤ بين مراجعي الحسابات وعملائهم.

_ تساعد في الحد من تجاوزات مكاتب المراجعة للمعايير المهنية.

_ تقسيم العمل بين مكاتب المراجعة بشكل متوازن وتفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجعة وأوقات الذروة.

_ تدعم وتطور معايير تقييم أداء مكتب المراجعة.

_ تقديم المساعدة إلى مراجع الحسابات من المكتب الآخر وذلك حفاظاً على المسؤولية التضامنية بين المكاتب.

_ تفحص مدى التزام مكتب المراجعة بمعايير الجودة.

_ خفض مخاطر الدعاوي القضائية ضد مكتب المراجعة بسبب التقصير في أداء عمله.

د_ أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي:

من خلال التحليل الوصفي والاختبار الإحصائي تبين أن تطبيق المراجعة المشتركة له أثر إيجابي على جودة تقارير المراجع الخارجي، حيث تبين من خلال تحليل الردود وجود تأثير لتطبيق المراجعة المشتركة على جميع العوامل المتعلقة بخاصية جودة تقارير المراجع الخارجي، مع وجود بعض الاختلافات البسيطة فيما يتعلق بقوة درجة التأثير، وفقاً للترتيب التالي:

_ حرص كل مراجع حسابات على جودة التقارير المالية، وخلوها من الغش والأخطاء الجوهرية؛ وذلك لغرض كسب ثقة مستخدمي التقارير المالية.

_ زيادة احتمالات اكتشاف الأخطاء والغش الواردة بالتقارير المالية، وزيادة جودة المراجعة.

_ الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية، وكتابة التقرير عنها.

_ أسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأي الذي يعزز عمليات المراجعة، ويدعم قدرات المراجعين على التصدي للخلافات مع إدارات الشركات محل المراجعة.

_ أداء أعمال المراجعة بكفاءة وفاعلية أكثر مقارنة بالمراجعة الفردية.

_ الحد من إعادة صياغة التقارير المالية.

_ تساعد في تسليم تقرير المراجعة في الوقت المناسب.

_ تمكن من تخفيض مخاطر إقناع الإدارة للمراجع بنتائج أو تقديرات معينة.

3.1.9.4 نتائج التحليل الإحصائي لاختبار فرضيات الدراسة:

أ_ رفض الفرضية الصفريّة الأولى (H_0) التي تفيد بعدم وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي، وقبول الفرضية البديلة (H_1) التي تفيد بوجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي.

ب_ رفض الفرضية الصفريّة الثانية (H_0) التي تفيد بعدم وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي، وقبول الفرضية البديلة (H_1) التي تفيد بوجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي.

ج_ رفض الفرضية الصفرية الثالثة (H0) التي تفيد بعدم وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي، وقبول الفرضية البديلة (H1) التي تفيد بوجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي.

د_ رفض الفرضية الصفرية الرابعة (H0) التي تفيد بعدم وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي، وقبول الفرضية البديلة (H1) التي تفيد بوجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي.

هـ_ رفض الفرضية الصفرية الرئيسية (H0) التي تفيد بعدم وجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية، وقبول الفرضية البديلة (H1) التي تفيد بوجود أثر فعال لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية.

2.9.4 التوصيات:

استناداً إلى ما تم التوصل إليه من نتائج سابقة في هذه الدراسة توصي الباحثة بما يلي:

- 1_ على الجهات المعنية بليبيا (ديوان المحاسبة، ونقابة المحاسبين الليبيين) القيام بعقد الدورات والندوات التدريبية اللازمة للتعريف بالمراجعة المشتركة، وكيفية تطبيقها ومزاياها وعيوبها.
- 2 _ الاهتمام بتدريس مدخل المراجعة المشتركة في أقسام المحاسبة من خلال المؤسسات التعليمية، والتعريف بهذا المدخل وأسباب الاتجاه إليه والمعايير الخاصة به وتجارب بعض الدول في هذا المجال.
- 3_ العمل على تطبيق المراجعة المشتركة بصورة أوسع في سوق خدمات المراجعة الليبية؛ نظراً لمساهمتها في تحسين خدمات المراجع، وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة.
- 4_ ضرورة الحفاظ على استقلال المراجع الخارجي وتأكيد أهمية ما يضمن استقلاله من معايير وقواعد وانظمة مهنية.

5_ ضرورة العمل على تفعيل دور المعاهد والهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في متابعة تطور أساليب الممارسات المهنية، ودراسة مدى ارتباط أي نهج ممارسة حديث بأساسيات المهنة ومعاييرها وقواعدها السلوكية.

6_ أهمية سن التشريعات الرقابية التي تتيح الرقابة الدائمة على مكاتب المراجعة، وتقييم أدائها، مما يشجع على بذل العناية المهنية الواجبة، والحد من الإهمال والتلاعب.

7_ الاهتمام بشكل أكبر بالبحوث والدراسات المرتبطة بتطوير أساليب ممارسات المراجعة المشتركة والبحث عن أساليب لمعالجة المعوقات التي قد يتم مواجهتها عند تطبيق المراجعة المشتركة.

3.9.4 مقترحات لأبحاث مستقبلية:

في ضوء حدود البحث وما انتهى إليه من نتائج، توصي الباحثة بأهمية البحث مستقبلاً في

الموضوعات التالية:

أ_ إجراء دراسة ميدانية حول واقع جودة المراجعة الخارجية بالدولة الليبية.

ب_ إجراء دراسة تطبيقية تبين أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على تكلفة عملية المراجعة.

ج_ إجراء دراسة ميدانية لمعرفة التكامل بين المراجعة المشتركة ومراجعة النظير ودوره في الحد من مخاطر المراجعة.

د_ إجراء دراسة ميدانية تبين تأثير مدخل المراجعة المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة.

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

أولاً: الكتب:

1- جمعة، أحمد حلم (1999). التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى

2- شعراوي، سهير جمعة (1996). المراجعة علم ومهنة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، بنها

3- كاظم، هيفاء مالك. (...) تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات، المعهد التقني الديوانية، القرى للعلوم الاقتصادية والإدارية.

4- محمد، عبد الناصر عبد اللطيف (2017). الاتجاهات الحديثة في المراجعة، جامعة سوهاج، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة.

ثانياً_ المجلات العلمية والدوريات:

1- أبو حميد، محمد فؤاد، وصيام وليد زكريا (2006). مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد العشرون، العدد الثاني.

3- التميمي، جمانة حنظل (2013). العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية - دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، المجلد الخامس، العدد العاشر.

4- الجبر، يحي علي والسعدون، ناصر محمد (2014). أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي، جامعة الملك سعود، قسم المحاسبة، مجلة الإدارة العامة، العدد الثاني، المجلد الرابع والخمسون.

- 5- الجندي، تامر يوسف عبد العزيز على (2019). أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة - دراسة ميدانية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، مجلة جامعة حلوان، العدد الأول.
- 6- الديسبي، محمد محمد عبد القادر (2014). المراجعة المشتركة مقابل المراجعة الفردية - دراسة تطبيقية على مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة، المجلة المصرية في الدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلد الثامن والثلاثين، العدد الثاني.
- 7- الفاخري، جمعة محمد والطيب، إيناس أبوبكر (2019). دور المراجعة المشتركة في تحقيق التكامل بين ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة العاملة في ليبيا - دراسة تجريبية على ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة العاملة في المنطقة الشرقية، مجلة البيان العلمية، العدد الثالث.
- 8- القطوي، (2020). المراجعة المشتركة، محاسب قانوني، مقالة علمية قصيرة.
- 9- النعيمي، باسمه فالح (2020). التدقيق المشترك بين صعوبات التدقيق وتحسين أداء التدقيق، دراسة استطلاعية لآراء إدارات المصارف ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان، العراق، جامعة كويه، كردستان، العراق، قسم المحاسبة والإدارة، مجلة قه لاهي زانست العلمية، مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية، أربيل، كردستان، العراق، المجلد الخامس، العدد الثاني.
- 10- الهريدي، علي محمد مصطفى (2015). تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على البنوك المقيدة في بورصة الأوراق المالية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، يناير، المجلد الثاني والخمسون، الجزء الثاني.
- 11- جربوع، يوسف محمود (2008). مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيه واستقلاله، دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد 26، العدد الأول.

- 12- خلاط، صالح ميلود (2017)، أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة، دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين بمدينة طرابلس، كلية الاقتصاد، جامعة صبراتة، مجلة جامعة صبراتة العلمية، العدد الرابع.
- 13- راضي، محمد سامي (1998). الخصائص المحددة لجودة المراجعة، المجلة العلمية للبحوث بكلية التجارة، جامعة الأزهر لفرع البنات، العدد الثالث والرابع.
- 14- زلط، علاء عاشور عبد الله ووهدان، محمد علي محمد وعبد العزيز، نهى عبد العزيز محمد (2022). أثر تطبيق المراجعة المشتركة كآلية للرقابة على جودة المراجعة على تحسين التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، جامعة طنطا، كلية التجارة، قسم المحاسبة، المجلد 9، العدد 2.
- 15- سليم، أيمن عطوة عزازي وعوض، محمد محمود سليمان محمد (2021). قياس تأثير مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين جودة الأرباح وتكلفة رأس المال، دراسة اختيارية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد 25، العدد الثاني.
- 16- شلقامي، محمود حسن (2016). منهج مقترح لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة وتوجيه محاور التطوير في ضوء جودة وتكاليف عملية المراجعة - دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد الرابع، العدد الأول.
- 17- صالح، أبو الحمد مصطفى (2015). أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة سوهاج، كلية التجارة، المجلد التاسع والعشرون، العدد الثاني.
- 18- صبيحي، محمد حسني عبد الجليل (1997). مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية - دراسة نظرية وميدانية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول.

- 19- عبد الحليم، أحمد حامد محمود (2019). قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة على قيمة الشركة، أدلة عملية من بيئة الأعمال المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني.
- 20- عبد الحميد، أحمد شرف (2014). المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة - دراسة ميدانية، بحث منشور في المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد (38)، العدد الرابع.
- 21- علي، صالح حامد محمد (2016). استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة النيلين، المجلد السابع، العدد الأول.
- 22- عبد الهادي، إبراهيم عبدالحفيظ، وأمين، هند محمد (2020). أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة. مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، العدد الأول.
- 23- عمر، آدم محمد أحمد وعيسى، محمد أسحق عبد الرحمان ومحمد، عمر السر الحسن (2019). أثر المراجعة المشتركة في تقرير المراجع الخارجي في بيئة الأعمال السودانية- دراسة ميدانية، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد السادس، العدد الثاني.
- 24- عوض، أمال محمد محمد (2008). أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني مراجعي الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الثاني.
- 25- قريط، عصام وحميدان، عدنان وصافي، هاشم (2017). دور التدقيق المشترك في تحسين دقة خطر التدقيق - دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد التاسع والثلاثون، العدد السادس.

- 26- كريمة، المختار امحمد حسين (2020). أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية، مجلة المعرفة، كلية التجارة، جامعة الزيتونة، العدد الثاني عشر.
- 27- متولي، أحمد ذكي حسين (2013)، قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على أسعار الأسهم، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلد الثاني، العدد الرابع.
- 28- مجاهد، إيمان أحمد أمين، مدخل مقترح لتقييم أداء جودة المراجعة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العددان الثالث والرابع، كلية التجارة، جامعة الأزهر، فرع البنات.
- 29- مندور، محمد محمد عبد السلام (2016). أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، دار المنظومة، المجلد العشرون، العدد الثاني.

ثالثاً_ الرسائل العلمية:

- 1- الأهدل، عبد السلام سليمان قاسم (2008). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية - دراسة نظرية ميدانية، جامعة الجديدة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة.
- 2 - إبراهيم، نبيلة سامي (2018). أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة -دراسة تطبيقية، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة القاهرة، كلية التجارة.
- 3- أبو جبل، نجوى محمود أحمد (2016). أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة - دراسة تطبيقية في بيئة الممارسة المهنية في مصر، جامعة طنطا، كلية التجارة.
- 4- الجلال، أحمد محمد صالح (2010). تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراة، نقود ومالية، جامعة الجزائر.

- 5- الذنبيات، علي عبد القادر (2009). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.
- 6- الزالملي، كزار ثابت موسى (2018). دور التدقيق المشترك في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم العلوم المالية والمصرفية، رسالة ماجستير غير منشورة.
- 7- الطويل، سهام أكرم عمر (2012). تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة - دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الأسمرية غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.
- 8- المهدي، يوسف محمد وأنيس، حاجي (2023). أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية.
- 9- الوكيل، حسام السعيد (2018). أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية - دراسة تطبيقية، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، قسم المحاسبة.
- 10- حايي، أحمد (2015). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية.

11- زلط، علاء عاشور عبد الله ووهدان، محمد علي محمد وعبد العزيز، نهى عبد العزيز محمد (2022). أثر تطبيق المراجعة المشتركة كآلية للرقابة على جودة المراجعة على تحسين التمثيل الصادق

للمعلومات المحاسبية،

11- سليم، أحمد محمد. (2016). علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح -

دراسة تطبيقية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة.

12- سليمان، صالح هارون عبدالشافع (2017). أثر استخدام المراجعة التحليلية في تقليل تكلفة وزيادة

فاعلية المراجعة، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.

13- صالح، بكر أيوب (2021). أثر التدقيق المشترك على استقلالية مراقبي الحسابات في العراق -

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق، الجامعة التقنية الشمالية.

14- طروش، جلال عامر، ورمضان جلال علي (2021). برامج المراجعة المشتركة ودورها في زيادة

جودة المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية، كلية الاقتصاد، جامعة الزاوية، كلية العلوم الإدارية والمالية

التطبيقية، طرابلس.

15- عبد الرحيم، يسرى سيد أحمد سيد أحمد (2017)، دور المراجعة المشتركة في التقليل من فجوة

التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم، بحث تكميلي لنيل درجة

الماجستير في المحاسبة والمراجعة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.

16- عبد الغفار، أحمد حسين محمد والسجيني، صبري عبد الحميد والغندور، مصطفى عطية (2018).

مدى العلاقة بين المراجعة المشتركة وتكلفة التمويل بالاقتراف - دراسة تطبيقية في البيئة المصرية، كلية

التجارة، جامعة المنصورة.

17- لخذاري، عبد الجليل (2018). أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة

الجزائرية - دراسة عينة من محافظي الحسابات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في

العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، بسكرة.

18- محي، مصطفى أحمد (2016). دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة-

دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المقيدة في بورصتي القاهرة والإسكندرية، كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة.

19- مرسي، عمر عبد المنعم (2019). أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة- دراسة إمبريقية

على الشركات المساهمة المصرية، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، قسم المحاسبة.

20- مسعودي، نورهان وسارية، عليوة ومكتفي، محمد ومرابط، إسلام (2020). مدخل إلى المراجعة

المالية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة الجزائر، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة.

21- موسى، علي موسى علي (2020). أثر تطبيق المراجعة الالكترونية على مخاطر وجودة المراجعة،

دراسة نظرية، جامعة الزاوية.

22- نشوان، إسكندر محمود حسين (2017). الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة

التقارير المالية - دراسة تطبيقية، كلية الإدارة والتمويل، جامعة الأقصى.

23- نمور، محمد سمير (2017). أثر أتعاب المدققين في جودة عملية التدقيق في سوريا - دراسة

ميدانية، قدمت كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات، الجمهورية

العربية السورية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة.

1. DeAnglo, L., 1981 "Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, Vol. 58.
2. EL-Dyasty, M, Mohamed (2017), "Multiple Audit Mechanism And Audit Quality: Some Preliminary", Working paper.
3. Francis, J.R., C. Richard, and A. Vastrelen. (2009). " Assessing fraces joint audit requirement: are two heads better than one? Auditing " A journal of practice & theory.
4. Hossein, niakani, Sayed Mahmoud (2014). Helena INACIO, Rui, MOTA, A Review on Audit Qulaity Factors, IJARAFMS.VOL4, NO2.
5. Ittonen, K. and Tronnes, P.C., (2015). Benefits and costs of appointing joint audit engagement partners. Auditing: A Journal of Practice & Theory 34(3).
6. Khatab, Gamal Saad , Nov.(2013). "The effects of joint Audit and Audit Rotation on The firm,s Value ", Proceedings of 23rd international Business Research Conferrence, Marriot Hotel, Melbourne, Australia.
7. Iobo, G., L. paugam, L.Zhang, and J.F.Casta. (2013). Effect of Joint Auditor pair on Conserv A Tism Evidence From Impairment Tests. Working Paper available at: <https://halshs.archives-ouvertes.org/>."Do joint audits imorove aduit quality? Evidence from voluntary joint aduits".

8. Sakel, N, audousset , C, S , Kettunen,& Lesage . (2012). what do we know about joint audit, scotland ICAS : the institute of chartered accountants.
9. Schroeder. m et ell, .(spring، 1986). "audity: the perceptions of aduit committee chairpersons and audit partners " auditing:A journal of practice and theory.
- 10.Zerni, Mikko, (2012)."Do joint aduits imorove aduit quality? Evidence from voluntary joint aduits".

المواقع الإلكترونية

- 1- صندوق النقد الدولي <https://www.imf.org>
- 2- جمعية المحاسبة الأمريكية <https://aaahq.org>
- 3- مجلس معايير المحاسبة المالية <http://www.fasb.org>
- 4- صندوق البنك الدولي <https://www.albankaldawli.org>
- 5- يخص نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين <https://ar.wikipedia.org>

القوانين والقرارات

- 1- قانون النشاط التجاري رقم (23) لسنة 2010.
- 2- قانون المصارف رقم (1) لسنة 2005.
- 3- قانون رقم (116) بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة (الجريدة الرسمية)، طرابلس، وزارة العدل، العدد السابع، سنة 1973.
- 4- قانون رقم (7) بشأن ضرائب الدخل لسنة 2020.

الملاحق

الملحق رقم (1) قائمة المحكمين

الملحق رقم (2) استمارة الاستبيان

الملحق رقم (3) نتائج التحليل الإحصائي



ملحق رقم (1)

قائمة المحكمين

الاسم	الدرجة العلمية
مصطفى ساسي فتوحة	أستاذ بجامعة صبراتة
مختار إمحمد كريمة	أستاذ مشارك بجامعة الزاوية
عيسى عبد الله الغنودي	أستاذ مشارك بأكاديمية الدراسات العليا فرع الساحل الغربي

ملحق رقم (2)

استمارة استبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

إخوتي أخواتي/ تحية طيبة وبعد،

تقوم الباحثة دلال أبوالقاسم أبوالطويرات بإجراء دراسة تطبيقية بعنوان "أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة الخارجية بيئة الأعمال الليبية" استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية الماجستير في المحاسبة بكلية الاقتصاد بجامعة الزاوية، وتأمل منكم الإجابة على الأسئلة الواردة بهذه الاستبانة بوضع إشارة (√) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة، علماً بأن البيانات التي ستدلون بها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين تعاونكم معنا

الباحثة: دلال أبوالقاسم أبوالطويرات

القسم الأول: معلومات عامة:

1- المؤهل العلمي:

دبلوم عالٍ بكالوريوس ماجستير
دكتوراه أخرى (اذكرها).....

2- التخصص العلمي:

محاسبة إدارة أعمال دراسات مالية ومصرفية
أخرى (اذكرها).....

3- المسمى الوظيفي:

مراجع قانوني مدير مكتب المراجعة مساعد مدير مكتب المراجعة
شريك مكتب المراجعة
أخرى (اذكرها).....

4- عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى أقل من 10 سنوات من 10 سنوات
إلى أقل من 15 سنة من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة
20 سنة فأكثر

القسم الثاني: بيانات الاستبانة:

بيّن إلى أي مدى توافق أو لا توافق حول الأسئلة الواردة في استمارة الاستبانة بوضع إشارة (√) أمام

الخيار المناسب:

المحور الأول: أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي:

ر . م	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تساعد في التغلب على التحديات والصعوبات التي تواجه قد المراجعين خلال أدائهم لعملهم.					
2	عدم تأثر استقلالية مراجعي الحسابات بوجود مصالح مالية مباشرة، أو غير مباشرة من قبل العميل.					
3	التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها وصعوبة ممارسة الضغوط من العميل على كل المراجعين في آن واحد.					
4	لا تنشأ علاقة شخصية بين المراجع والعميل نتيجة طول فترة الارتباط بينهم بسبب زيادة المنافسة بين المراجعين.					
5	تكفل حيادية المراجعين المشاركين وموضوعيتهم عند أدائهم لأي عملية مراجعة.					

					6	السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة بسبب استقلال المراجعين المادي والتنظيمي والفكري.
					7	زيادة مسؤوليات المراجع عن تقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، والحد من ضغوط الإدارة اتجاه المراجعين.
					8	أسلوب مدعم للمراجعة الذي يعزز عملية المراجعة، ويدعم قدرات المراجعين على التصدي للخلافات مع إدارة المنشأة محل المراجعة.
					9	تساعد في تعزيز استقلالية المراجع الخارجي، وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة.

المحور الثاني: أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على الأداء المهني للمراجع الخارجي:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات	ر.م
					تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والجهات الخارجية المهتمة بالقوائم المالية.	1
					تقسيم عمل المراجعة المشتركة يساعد على القيام بعملية المراجعة بصورة أسرع مقارنة بالمراجعة الفردية.	2

					يحاول كل مراجع حسابات أن يثبت كفاءته المهنية مقارنة بمراجع الحسابات من المكتب الآخر.	3
					تعمل على تعزيز إجراءات المراجعة، ودقة الأدلة مقارنة بالمراجعة الفردية.	4
					توفير الخبرة المهنية اللازمة لدى فريق المراجعة، وتحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.	5
					تعمل على زيادة اكتشاف قصور الإفصاحات في القوائم المالية للعميل محل المراجعة.	6
					تقدم الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية لتحسين المهنة، وتنفيذ أفضل لإجراءات المراجعة.	7
					تضييق الفجوة الناتجة بين المعايير الموضوعية، والمعايير التي قد يحتاجها سوق عمل المراجعة.	8

المحور الثالث: أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على مكتب خدمات المراجع الخارجي:

ر.م	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تقديم المساعدة إلى مراجع الحسابات من المكتب الآخر وذلك حفاظا على المسؤولية التضامنية بين المكاتبين.					
2	تحقق مدى التزام مكتب المراجعة بمعايير الجودة.					
3	تزيد من مصداقية مكاتب المراجعة، وتقلل من احتمالية التواطؤ بين مراجعي الحسابات وعملائهم.					
4	تدعم وتطور معايير تقييم أداء مكتب المراجعة					
5	تساعد في الحد من تجاوزات مكاتب المراجعة للمعايير المهنية.					
6	تقسيم العمل بين مكاتب المراجعة بشكل متوازن وتقادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع أوقات الذروة.					
7	خفض مخاطر الدعاوي القضائية ضد مكتب المراجعة بسبب التقصير في أداء عمله.					
8	الحد من تركيز سوق خدمات المراجعة وإتاحة الفرصة للمكاتب الصغيرة والمتوسطة على المشاركة والمنافسة.					

المحور الرابع: أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة تقارير المراجع الخارجي:

ر . م	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	أداء أعمال المراجعة بكفاءة وفاعلية أكثر مقارنة بالمراجعة الفردية.					
2	زيادة احتمالات اكتشاف الأخطاء والغش الواردة بالتقارير المالية، وزيادة جودة المراجعة.					
3	تمكن من تخفيض مخاطر إقناع الإدارة للمراجع بنتائج، أو تقديرات معينة.					
4	الحد من إعادة صياغة التقارير المالية.					
5	تساعد في تسليم تقرير المراجعة في الوقت المناسب.					
6	الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية، وكتابة التقرير عنها.					
7	أسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأي الذي يعزز عمليات المراجعة، ويدعم قدرات المراجعين على التصدي للخلافات مع إدارات الشركات محل المراجعة.					
8	حرص كل مراجع حسابات على جودة التقارير المالية، وخلوها من الغش والأخطاء الجوهرية؛ وذلك لغرض كسب ثقة مستخدمي التقارير المالية.					

ملحق رقم (3)

نتائج تحليل الاستبانة

المحور_الأول		المحور_الأول
1	Pearson Correlation	
	Sig. (2-tailed)	
48	N	
.796**	Pearson Correlation	تساعد في التغلب على التحديات والصعوبات
.000	Sig. (2-tailed)	التي قد تواجه المراجعين خلال أدائهم لعملهم
48	N	
.782**	Pearson Correlation	عدم تأثر استقلالية مراجعي الحسابات بوجود
.000	Sig. (2-tailed)	مصالح مالية مباشرة، أو غير مباشرة من قبل
48	N	العميل.
.721**	Pearson Correlation	التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف
.000	Sig. (2-tailed)	عليها، وصعوبة ممارسة الضغوط من العميل
48	N	على كل المراجعين في آن واحد.
.827**	Pearson Correlation	لا تنشأ علاقة شخصية بين المراجع والعميل
.000	Sig. (2-tailed)	نتيجة طول فترة الارتباط بينهم بسبب زيادة
48	N	المنافسة بين المراجعين.
.783**	Pearson Correlation	تكفل حيادية المراجعين المشاركين وموضوعيتهم
.000	Sig. (2-tailed)	عند أدائهم لأي عملية مراجعة.
48	N	
.744**	Pearson Correlation	السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة بسبب استقلال
.000	Sig. (2-tailed)	المراجعين المادي، والتنظيمي والفكري.
48	N	
.715**	Pearson Correlation	زيادة مسؤوليات المراجع عن تقييم نظام الرقابة
.000	Sig. (2-tailed)	الداخلية للمنشأة، والحد من ضغوط الإدارة اتجاه

48	N	المراجعين.
.571**	Pearson Correlation	أسلوب مدعم للمراجعة الذي يعزز عملية
.000	Sig. (2-tailed)	المراجعة، ويدعم قدرات المراجعين على التصدي
48	N	للخلافات مع إدارة المنشأة محل المراجعة.
.834**	Pearson Correlation	تساعد في تعزيز استقلالية المراجع الخارجي
.000	Sig. (2-tailed)	وتحقق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة.
48	N	

المحور_الثاني		المحور_الثاني
1	Pearson Correlation	
	Sig. (2-tailed)	
48	N	
.609**	Pearson Correlation	تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة،
.000	Sig. (2-tailed)	والجهات الخارجية المهتمة بالقوائم المالية.
48	N	
.598**	Pearson Correlation	تقسيم عمل المراجعة المشتركة يساعد على
.000	Sig. (2-tailed)	القيام بعملية المراجعة بصورة أسرع مقارنة
48	N	بالمراجعة الفردية.
.310*	Pearson Correlation	يحاول كل مراجع حسابات أن يثبت كفاءته
.032	Sig. (2-tailed)	المهنية مقارنة بمراجع الحسابات من المكتب
48	N	الأخر.
.761**	Pearson Correlation	تعمل على تعزيز إجراءات المراجعة ودقة الأدلة
.000	Sig. (2-tailed)	مقارنة بالمراجعة الفردية.
48	N	
.689**	Pearson Correlation	توفير الخبرة المهنية اللازمة لدى فريق المراجعة،
.000	Sig. (2-tailed)	وتحسين جودة الأداء المهني لمراجعي

48	N	الحسابات.
.710**	Pearson Correlation	تعمل على زيادة اكتشاف قصور الإفصاحات
.000	Sig. (2-tailed)	في القوائم المالية للعميل محل المراجعة.
48	N	
.677**	Pearson Correlation	تقدم الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية
.000	Sig. (2-tailed)	لتحسين المهنة، وتنفيذ أفضل لإجراءات
48	N	المراجعة.
.733**	Pearson Correlation	تضييق الفجوة الناتجة ما بين المعايير
.000	Sig. (2-tailed)	الموضوعة والمعايير التي قد يحتاجها سوق
48	N	عمل المراجعة.

المحور_الثالث

1	Pearson Correlation	المحور_الثالث
	Sig. (2-tailed)	
48	N	
.677**	Pearson Correlation	تقديم المساعدة إلى مراجع الحسابات من
.000	Sig. (2-tailed)	المكتب الآخر، وذلك حفاظا على المسؤولية
48	N	التزامنية بين المكتبين.
.621**	Pearson Correlation	تخصص مدى التزام مكتب المراجعة بمعايير
.000	Sig. (2-tailed)	الجودة.
48	N	
.626**	Pearson Correlation	تزيد من مصداقية مكاتب المراجعة، وتقلل من
.000	Sig. (2-tailed)	احتمالية التواطؤ بين مراجعي الحسابات
48	N	وعملائهم.
.547**	Pearson Correlation	تدعم وتطور معايير تقييم أداء مكتب المراجعة.
.000	Sig. (2-tailed)	
48	N	
.552**	Pearson Correlation	تساعد في الحد من تجاوزات مكاتب المراجعة

.000	Sig. (2-tailed)	للمعايير المهنية.
48	N	
.590**	Pearson Correlation	تقسم العمل بين مكاتب المراجعة بشكل متوازن
.000	Sig. (2-tailed)	وتفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت
48	N	المراجعة أوقات الذروة.
.663**	Pearson Correlation	خفض مخاطر الدعاوي القضائية ضد مكتب
.000	Sig. (2-tailed)	المراجعة بسبب التقصير في أداء عمله.
48	N	
.379**	Pearson Correlation	الحد من تركيز سوق خدمات المراجعة وإتاحة
.008	Sig. (2-tailed)	الفرصة للمكاتب الصغيرة والمتوسطة على
48	N	المشاركة والمنافسة.

المحور_الرابع

1	Pearson Correlation	المحور_الرابع
	Sig. (2-tailed)	
48	N	
.730**	Pearson Correlation	أداء أعمال المراجعة بكفاءة وفاعلية أكثر مقارنة
.000	Sig. (2-tailed)	بالمراجعة الفردية.
48	N	
.765**	Pearson Correlation	زيادة احتمالات اكتشاف الأخطاء والغش الواردة
.000	Sig. (2-tailed)	بالتقارير المالية، وزيادة جودة المراجعة.
48	N	
.744**	Pearson Correlation	تمكن من تخفيض مخاطر إقناع الإدارة للمراجع
.000	Sig. (2-tailed)	بنتائج أو تقديرات معينة.
48	N	
.807**	Pearson Correlation	الحد من إعادة صياغة التقارير المالية.
.000	Sig. (2-tailed)	

48	N	
.626**	Pearson Correlation	تساعد في تسليم تقرير المراجعة في الوقت المناسب.
.000	Sig. (2-tailed)	
48	N	
.853**	Pearson Correlation	الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية، وكتابة التقرير عنها.
.000	Sig. (2-tailed)	
48	N	
.783**	Pearson Correlation	أسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأي والذي يعزز عمليات المراجعة، ويدعم قدرات المراجعين على التصدي للخلافات مع إدارات الشركات محل المراجعة.
.000	Sig. (2-tailed)	
48	N	
.483**	Pearson Correlation	حرص كل مراجع حسابات على جودة التقارير المالية وخلوها من الغش والأخطاء الجوهرية؛ وذلك لغرض كسب ثقة مستخدمي التقارير المالية.
.001	Sig. (2-tailed)	
48	N	

Correlations

				الدرجة_الكلية		
				1	Pearson Correlation	الدرجة_الكلية
					Sig. (2-tailed)	
				48	N	
				.903**	Pearson Correlation	المحور_الأول
				.000	Sig. (2-tailed)	
				48	N	
				.860**	Pearson Correlation	المحور_الثاني
				.000	Sig. (2-tailed)	
				48	N	
				.806**	Pearson Correlation	المحور_الثالث

				.000	Sig. (2-tailed)	
				48	N	
				.815**	Pearson Correlation	المحور_الرابع
				.000	Sig. (2-tailed)	
				48	N	

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Item–Total Statistics

Cronbach's Alpha if Item Deleted	Corrected Total	Item–Total Correlation	Scale Variance if Item Deleted	Scale Mean if Item Deleted	
.906		.808	3.381	15.9204	المحور_الأول
.903		.781	3.937	15.9265	المحور_الثاني
.915		.719	4.227	15.9577	المحور_الثالث
.914		.724	4.157	15.6504	المحور_الرابع
.865		1.000	3.812	15.8655	الدرجة_الكلية

Tests of Normality

Sig.	Shapiro–Wilk		Sig.	Kolmogorov–Smirnov ^a		
	df	Statistic		Df	Statistic	
.149	48	.964	.200*	48	.093	الدرجة_الكلية

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

المؤهل العلمي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
14.6	14.6	14.6	7	دبلوم عالٍ.	Valid
47.9	33.3	33.3	16	بكالوريوس.	
68.8	20.8	20.8	10	ماجستير .	
95.8	27.1	27.1	13	دكتورة.	
100.0	4.2	4.2	2	أخرى.	
	100.0	100.0	48	Total	

التخصص العلمي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
60.4	60.4	60.4	29	محاسبة.	Valid
75.0	14.6	14.6	7	إدارة أعمال.	
91.7	16.7	16.7	8	تمويل ومصارف.	
100.0	8.3	8.3	4	أخرى.	
	100.0	100.0	48	Total	

المسمى الوظيفي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
43.8	43.8	43.8	21	مراجع قانوني.	Valid
54.2	10.4	10.4	5	مدير مكتب مراجعة.	
75.0	20.8	20.8	10	مساعد مدير مكتب المراجعة.	
91.7	16.7	16.7	8	شريك مكتب المراجعة.	

100.0	8.3	8.3	4	أخرى.
	100.0	100.0	48	Total

عدد سنوات الخبرة

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		Valid
20.8	20.8	20.8	10	أقل من 5 سنوات.	
52.1	31.3	31.3	15	من خمسة إلى أقل من 10 سنوات.	
64.6	12.5	12.5	6	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة.	
79.2	14.6	14.6	7	من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة.	
100.0	20.8	20.8	10	20 سنة فأكثر.	
	100.0	100.0	48	Total	

Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	N	
1.04847	4.0833	5.00	1.00	48	تساعد في التغلب على التحديات والصعوبات التي قد تواجه المراجعين خلال أدائهم لعملهم.
1.01561	3.7708	5.00	2.00	48	عدم تأثر استقلالية مراجعي الحسابات بوجود مصالح مالية مباشرة، أو غير مباشرة من قبل العميل.
.73628	4.2708	5.00	2.00	48	التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها وصعوبة ممارسة الضغوط من العميل على كل المراجعين في آن واحد.

.96182	3.6042	5.00	2.00	48	لا تتشأ علاقة شخصية بين المراجع والعمل نتيجة طول فترة الارتباط بينهم بسبب زيادة المنافسة بين المراجعين.
1.05100	3.7083	5.00	2.00	48	تكفل حيادية المراجعين المشاركين وموضوعيتهم عند أدائهم لأي عملية مراجعة.
.84110	4.1250	5.00	3.00	48	السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة بسبب استقلال المراجعين المادي والتنظيمي والفكري.
.98908	3.5208	5.00	1.00	48	زيادة مسؤوليات المراجع عن تقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، والحد من ضغوط الإدارة اتجاه المراجعين.
.84635	4.0833	5.00	2.00	48	أسلوب مدعم للمراجعة والذي يعزز عملية المراجعة، ويدعم قدرات المراجعين على التصدي للخلافات مع إدارة المنشأة محل المراجعة.
.91068	4.0208	5.00	2.00	48	تساعد في تعزيز استقلالية المراجع الخارجي، وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة.
				48	Valid N (listwise)

Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	N	
.85883	3.6667	5.00	1.00	48	تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والجهات الخارجية المهتمة بالقوائم المالية.
.58003	4.5625	5.00	3.00	48	تقسيم عمل المراجعة المشتركة يساعد على القيام بعملية المراجعة بصورة أسرع مقارنة بالمراجعة الفردية.

.51528	4.7708	5.00	3.00	48	يحاول كل مراجع حسابات أن يثبت كفاءته المهنية مقارنة بمراجع الحسابات من المكتب الآخر.
1.01561	3.8958	5.00	1.00	48	تعمل على تعزيز إجراءات المراجعة ودقة الأدلة مقارنة بالمراجعة الفردية.
.85883	4.1667	5.00	2.00	48	توفير الخبرة المهنية اللازمة لدى فريق المراجعة وتحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
.82916	3.6875	5.00	2.00	48	تعمل على زيادة اكتشاف قصور الإفصاحات في القوائم المالية للعميل محل المراجعة.
1.18426	2.7917	5.00	1.00	48	تقدم الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية لتحسين المهنة وتنفيذ أفضل لإجراءات المراجعة
.92613	3.6875	5.00	1.00	48	تضييق الفجوة الناتجة ما بين المعايير الموضوعية والمعايير التي قد يحتاجها سوق عمل المراجعة.
				48	Valid N (listwise)

Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	N	
.98369	3.6042	5.00	1.00	48	تقديم المساعدة إلى مراجع الحسابات من المكتب الآخر وذلك حفاظاً على المسؤولية التضامنية بين المكتبيين.
1.08830	3.5833	5.00	1.00	48	تفحص مدى التزام مكتب المراجعة بمعايير الجودة.

.67339	4.1875	5.00	3.00	48	تزيد من مصداقية مكاتب المراجعة وتقل من احتمالية التواطؤ بين مراجعي الحسابات وعملائهم.
.78522	3.6458	5.00	2.00	48	تدعم وتطور معايير تقييم أداء مكتب المراجعة.
.63021	4.1667	5.00	3.00	48	تساعد في الحد من تجاوزات مكاتب المراجعة للمعايير المهنية.
.94437	3.9583	5.00	1.00	48	تقسم العمل بين مكاتب المراجعة بشكل متوازن وتفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجعة أوقات الذروة.
1.01758	3.3333	5.00	1.00	48	خفض مخاطر الدعاوي القضائية ضد مكتب المراجعة بسبب التقصير في أداء عمله.
.71459	4.5000	5.00	2.00	48	الحد من تركيز سوق خدمات المراجعة وإتاحة الفرصة للمكاتب الصغيرة والمتوسطة على المشاركة والمنافسة.
				48	Valid N (listwise)

Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	N	
.86063	4.0625	5.00	2.00	48	أداء أعمال المراجعة بكفاءة وفاعلية أكثر مقارنة بالمراجعة الفردية.
.72445	4.3333	5.00	3.00	48	زيادة احتمالات اكتشاف الأخطاء والغش الواردة بالتقارير المالية وزيادة جودة المراجعة.
.84949	3.7917	5.00	2.00	48	تمكن من تخفيض مخاطر إقناع الإدارة للمراجع بنتائج أو تقديرات معينة.

.66545	4.0625	5.00	3.00	48	المالية التقارير صياغة إعادة من الحد
.68287	4.0417	5.00	2.00	48	تساعد في تسليم تقرير المراجعة في الوقت المناسب.
.60983	4.2708	5.00	3.00	48	الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها.
.72169	4.2292	5.00	3.00	48	أسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأي والذي يعزز عمليات المراجعة ويدعم قدرات المراجعين على التصدي للخلافات مع إدارات الشركات محل المراجعة.
.66811	4.6458	5.00	2.00	48	حرص كل مراجع حسابات على جودة التقارير المالية وخلوها من الغش والأخطاء الجوهرية وذلك لغرض كسب ثقة مستخدمي التقارير المالية.
				48	Valid N (listwise)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.10190	.70596	3.9097	48	المحور_الأول
.08054	.55797	3.9036	48	المحور_الثاني
.07298	.50561	3.8724	48	المحور_الثالث
.07554	.52333	4.1797	48	المحور_الرابع
.07109	.49254	3.9646	48	الدرجة_الكلية

One-Sample Test

Test Value = 3

95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	Df	T	
Upper	Lower					
1.1147	.7047	.90972	.000	47	8.928	المحور_الأول
1.0657	.7416	.90365	.000	47	11.220	المحور_الثاني
1.0192	.7256	.87240	.000	47	11.954	المحور_الثالث
1.3316	1.0277	1.17969	.000	47	15.618	المحور_الرابع
1.1077	.8216	.96465	.000	47	13.569	الدرجة_الكلية