

## برامج المراجعة المشتركة ودورها في زيادة جودة المراجعة الخارجية

### ( دراسة ميدانية )

أ. جلال علي رمضان

كلية العلوم الادارية والمالية التطبيقية - طرابلس

أ. جلال عامر طروش

كلية الاقتصاد الزاوية - جامعة الزاوية

### ملخص البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى الاستفادة من برامج المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة الخارجية بما يصب في صالح أصحاب المصلحة وصالح تدعيم جودة عملية المراجعة الخارجية وتعزيز جودة التقارير المالية ، وذلك في ضوء الاستعانة بدراسة ميدانية ، وقد اشتملت على عينة مكونة من (70) مفردة ، موزعين كالتالي : 20 من مكاتب المراجعة الكبرى والمتوسطة ، 30 من أعضاء هيئة التدريس بكليات الاقتصاد ، 20 من مراجعي ديوان المحاسبة ، وذلك للوقوف على مدى إدراك مفردات العينة لأهمية الاستعانة ببرامج المراجعة المشتركة لتحسين جودة عملية المراجعة الخارجية ، وتتمثل أهم نتائج البحث أن برامج المراجعة المشتركة تعمل على رفع كفاءة المراجع الخارجي وزيادة استقلاله مما يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الخارجية ، كما انه هناك فرصة مناسبة لقيام فريق المراجعة المشتركة بعمل جلسات عصف ذهني تأتي في مصلحه جودة عملية المراجعة الخارجية ، كما أنها تجعل المراجعين أكثر تركيزا على القيام بإجراءات المراجعة الأساسية مقارنة بإجراءات المراجعة التحليلية ، وقد كانت أهم التوصيات هو اختيار التشكيلة المثلى التي تكون فريق المراجعة المشتركة ، مع ضرورة التنسيق بينهم وذلك لعدم تكرار الإجراءات بما لا يعطل من العمل وينعكس سلبيا على جودة عملية المراجعة الخارجية.

### Summary

This study aims to take advantage of joint audit programs in improving the quality of external audit in the interest of stakeholders and in the interest of strengthening the quality of the external audit process and enhancing the quality of financial reports, in light of the use of a field study, which included a sample of (70) individual, distributed As follows: 20 major and medium audit firms, 30 faculty members in faculties of commerce, accounting department, 20 auditors of the Central Auditing Organization, in order to determine the extent to which the sample vocabulary is aware of the importance of using joint auditing programs to improve the quality of the external audit process. The most important results of the research are that programs Joint Audit We work to raise the efficiency of the external auditor and increase his independence, which leads to an increase in the quality of the external audit, and there is an appropriate opportunity for the joint audit team to conduct brainstorming sessions that come in the interest of the quality of the external audit process, and it also makes auditors more focused on performing basic audit procedures Compared to the analytical review procedures, the most important recommendations were to choose the

optimal composition that constitutes the joint auditing team , with the necessity of coordination between them so as not to repeat the procedures in a way that does not disrupt the work and reflect negatively on the quality of the external audit process.

## 1- الإطار العام للبحث:

### 1/1 مقدمة:

تعد الأزمات المالية المتلاحقة التي حدثت بكبرى الشركات العالمية ، وما صاحبها من انهيارات مالية في العديد من دول شرق آسيا وأمريكا - كل ذلك قد أدى إلى الشك في مصداقية مراجعي الحسابات، وقد أدت هذه الأزمات المالية إلى انطباعات سيئة في تاريخ مهنة المحاسبة نظرا لأثارها الضارة، ما أدى إلى المطالبة بوجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية، والتي يحتاج إليها العديد من مستخدمي التقارير المالية وخاصة المستثمرين المتعاملين في أسواق الأوراق المالية. (محمد وصالح، 2013: خليل، 2013)

وفي الآونة الأخيرة تزايد اهتمام الباحثين بطبيعة سوق خدمات المراجعة ، وما يرتبط به من ظواهر وذلك لحدوث تطورات سريعة طرأت وفرضت نفسها على ذلك السوق ، الأمر الذي شكل دافعا قويا لدى الباحثين في مجال المراجعة نحو توظيف أدوات البحث العلمي لمحاولة قياس وتفسير أبعاد الظواهر وقياس العوامل المؤثرة فيها وبيان أثارها الإيجابية والسلبية على سوق خدمات المراجعة ، ومن هذه الظواهر برامج المراجعة المشتركة ، ومفهوم المراجعة المشتركة يركز في قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة ، بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد ، تتميز بإصدار تقرير مراجعة مشترك وتنفيذ برنامج مراجعة واحد بناء على التخطيط المشترك (متولي ، 2013 ) وفي هذا السياق، أصدرت لجنة الاتحاد الأوروبي في عام 2010 مجموعة من الاقتراحات والتوصيات والآليات لتنظيم عملية المراجعة، وضمانا لاستقلالية المراجع من خلال Green Paper Audit Policy: Lesson from the Crisis والتي تضمنت ضرورة الاستعانة بأكثر من شركة أو مكتب مراجعة خارجي لمراجعة التقارير المالية، وقد انتهى النقاش إلى إمكانية الاستفادة من برامج المراجعة المشتركة والتمتع بمنافعها المحتملة في ظل تركيز سوق خدمات المراجعة .

ويتضح مما سبق، أهمية تفعيل برامج المراجعة المشتركة في التأثير على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات من خلال توفيرها معلومات دقيقة لخدمة أصحاب المصالح والمستثمرين للتعرف على مدى التزام إدارة المنشأة بالمعايير المحاسبية والقوانين التي تحكم الشركات المساهمة، الأمر الذي دفع الباحثان إلى دراسة العلاقة بين برامج المراجعة المشتركة ودورها في رفع جودة المراجعة الخارجية.

### 2/1 مشكلة البحث:

تواجه مهنة المراجعة ضغوطات متزايدة وانتقادات مستمرة، بسبب احتمال وجود حالات تحريفات ذات أهمية نسبية في القوائم المالية، وتزايدت الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين وخصوصاً بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة العالمية الكبرى.

وفي السنوات الأخيرة ظهرت الكثير من الدعوات للمطالبة بالمزيد من التنظيم والإدارة لتحسين استقلال المراجع لتحقيق الهدف النهائي وهو استعادة الثقة في جودة عملية المراجعة ومن هذه الدعوات ما يسمى بالورقة الخضراء (Green Paper) التي اقترحتها المفوضية الأوروبية في محاولة لتصحيح الوضع عقب الأزمة المالية العالمية والتي دعت إلى عقد المزيد من حلقات النقاش حول كيفية تحسين وزيادة جودة عملية المراجعة والمنافسة في سوق المراجعة حيث تضمنت هذه الورقة عدة إجراءات تنظيمية لتقديم الحلول الممكنة لمواجهة عدم الثقة في تقارير المراجعة والتي تنعكس على استقلالية مراجع الحسابات ومن هذه الحلول المراجعة المشتركة .

ومن هنا يظهر السؤال الرئيس لمشكلة البحث وهو : هل يعمل برامج المراجعة المشتركة في زيادة جودة المراجعة الخارجية؟

ويندرج تحت هذا السؤال الرئيس الاسئلة التالية:

1. ما المقصود ببرامج المراجعة المشتركة؟
2. ما هو تأثير برامج المراجعة المشتركة على استقلال وكفاءة المراجع الخارجي؟
3. ما هو تأثير برامج المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية؟

### 3/1 أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحديد ما إذا كانت برامج المراجعة المشتركة تساهم في زيادة جودة عملية المراجعة الخارجية ويتفرع من هذا الهدف التالي:

1. التعرف على مفهوم برامج المراجعة المشتركة.
2. التعرف على أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على استقلال وكفاءة المراجع الخارجي.
3. التعرف على أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية.

### 4/1 فروض البحث:

- توجد فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين تطبيق برامج المراجعة المشتركة وزيادة استقلال وكفاءة المراجع الخارجي.
- توجد فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين تطبيق برامج المراجعة المشتركة وزيادة جودة المراجعة الخارجية.

### 5/1 أهمية البحث:

يعتبر موضوع المراجعة المشتركة من الموضوعات المثارة حديثاً على المستوى المحلي والدولي حيث حظي باهتمام الباحثين والمنظمات العالمية ، لما له من أهمية في تحسين جودة المراجعة الخارجية ، مع الاهتمام بالتطبيق السليم للمراجعة المشتركة في بيئة الأعمال الليبية بما يحسن جودة المراجعة الامر الذي يوفر معلومات ذات مصداقية وهذا من شأنه أن يزيد من ثقة المستثمرين والأطراف ذات العلاقة في الشركة مما يساعد على تطوير سوق الأوراق المالية من خلال جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية ، ويضمن استمرار الشركة خاصة في ظل بيئة الأعمال التنافسية .

## 6/1 منهج البحث:

يعتمد منهج الدراسة على الجمع بين المنهجين التاليين:

- **المنهج الاستقرائي:** فهو يستند إلى استنتاج معالم وحقائق عامة من واقع مفردات معينة أي يتجه البحث فيه من الخاص إلى العام، وذلك من خلال استقراء الواقع والمشاكل ذات الصلة بموضوع الدراسة حيث يقوم الباحثان بالدراسة التطبيقية اعتماداً على استمارة الاستبيان الإلكتروني لعينة من مكاتب المراجعة الكبرى والمتوسطة، أعضاء هيئة التدريس بكليات الاقتصاد، مراجعي ديوان المحاسبة
- **المنهج الاستنباطي:** وذلك من خلال الاطلاع على أهم الدراسات والبحوث السابقة ذات الصلة بموضوع البحث وأهم التشريعات والأطر القانونية الخاصة بمشروع البحث.

## 7/1 خطة البحث:

لتحقيق اهداف البحث واختبار الفروض، سوف يسير البحث كما يلي:

القسم الاول: الإطار العام للبحث.

القسم الثاني: الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.

القسم الثالث: الإطار النظري لموضوع البحث.

القسم الرابع: يتناول الدراسة الميدانية.

القسم الخامس: يتناول نتائج وتوصيات البحث.

## 2/ الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

اولاً: الدراسات العربية:

### 1- دراسة ( عبد الحميد ، 2014 ) :

تهدف هذه الدراسة إلي مراجعة الأدب المحاسبي بشأن المراجعة المشتركة كوسيله لزيادة الثقة في عمليه المراجعة والتقارير المالية بالإضافة لاختبار أوجه الاتفاق والاختلاف بين الأطراف الثلاث المعنية بعمليه المراجعة في مصر ) وقد توصلت الدراسة إلي وجود اختلافات جوهرية بين الأطراف المعنية بمهنة المراجعة بخصوص الآثار الإيجابية والسلبية للمراجعة المشتركة ، ولا توجد اختلافات جوهرية بين الأطراف المعنية بمهنة المراجعة بخصوص الآليات المناسبة لتطبيق المراجعة المشتركة .

## 2- دراسة ( الجبر ، السعدون ، 2014 ) :

تهدف هذه الدراسة إلي تناول تأثير المراجعة المشتركة علي جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي ، وقد توصل البحث إلي عدم وجود تأثير للمراجعة المشتركة علي جودة الأرباح المحاسبية بشكل عام. وقد توصلت الدراسة إلي عدم وجود تأثير للمراجعة المشتركة علي جودة الأرباح حتي مع مشاركته مكاتب المراجعة الكبرى في تنفيذ المراجعة المشتركة ، كما أوصت هذه الدراسة بضرورة فتح آفاق جديدة للبحث التطبيقي المحاسبي في المملكة العربية السعودية بشكل خاص ، وفي الأسواق الناشئة بشكل عام ، خاصة بسبب ندرة الأبحاث في ذلك الصدد .

## 3- دراسة ( أبوجبل ، 2016 ) :

تهدف هذه الدراسة إلي تحليل واختبار التأثيرات الجوهرية لقياس العلاقة بين أثر تفعيل المراجعة المشتركة ، والارتقاء بجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في بيئة الممارسة المهنية ، وقد خلصت الدراسة إلي أن هناك العديد من التحديات والصعوبات التي تواجه المراجعة المشتركة منها زياده التعقد من خلال اختيار اثنين من المراجعين والتواصل معهما بدلا من مراجع واحد واحتمال التعامل مع الخلافات التي قد تحدث بين طرفي المراجعة وزياده عبء العمل نتيجة مضاعفه عمل المراجعة، وقد أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في معايير المراجعة والتشريعات والقوانين المنظمة لها في البيئة المصرية لتحسين جودتها ومواكبتها للتطورات على المستوى الدولي .

## 4- دراسة (الجمهوى، 2018):

تهدف هذه الدراسة إلي الاستفادة من منهج المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة وتضييق فجوة توقعات المراجعة بما يصب في صالح أصحاب المصلحة وصالح تدعيم جودة عمليه المراجعة وتعزيز جودة التقارير المالية ، وتتمثل أهم نتائج البحث في أنه ينبغي أن تحاكي معظم الشركات المصرية ما جاء من تعليمات البنك المركزي المصري من حيث الالتزام بمنهج المراجعة المشتركة ، ولذلك أثره علي تقليل ممارسات إدارة الشركة لممارسات المحاسبة الإبداعية وعلي رأسها إدارة الأرباح بالإضافة إلي التقليل من ظاهرة تركيز سوق المراجعة ، كما أنها فرصة مناسبة لقيام فريق المراجعة المشتركة بعمل جلسات عصف ذهني تأتي في مصلحه جودة عملية المراجعة.

## 5- دراسة (عبد الحليم، 2020):

هدفت الدراسة الى تحديد الآثار الإيجابية والسلبية للمراجعة المشتركة وآليات تفعيلها، واختبار أثر تطبيقها على القيمة السوقية للشركة، وتوصلت الدراسة الى أن للمراجعة المشتركة آثار إيجابية وسلبية على مهنة المراجعة ومزاويلها في بيئة العمال السعودية، كما توجد علاقة ارتباط معنوية بين المراجعة المشتركة

وقيمة الشركة. واستنادا إلى ذلك يوصي الباحث بضرورة تبني الجهات المعنية والمنظمة لمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية إصدار معيار للمراجعة المشتركة  
ثانياً: الدراسات الأجنبية:

#### 1- دراسة (Holm, 2011):

تهدف هذه الدراسة إلى فحص مدى إدراك مزايا استخدام شركتي مراجعة بدلا من الاعتماد على مراجع واحد، وقد توصلت الدراسة إلى أن غالبية الشركات تدرک أن المراجعة المشتركة بمثابة عبء، وترى الكثير من الشركات محل الدراسة أن المراجعة المشتركة هي عبء مالي غير ضروري يؤدي لزيادة 25% من أتعاب المراجعة بالمقارنة بالمراجعة الفردية. كما توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد فارق بين قدره مكتب المراجعة على التعامل مع إدارة الأرباح المحتمل ممارسته من قبل الإدارة في حاله المراجعة المشتركة والمراجعة الفردية.

#### 2- دراسة (Zerni, 2013) :

تهدف هذه الدراسة إلى استخدام مدخل المراجعة المشتركة – بشكل اختياري وليس إجباري ومدى تأثيره على جودة عملية المراجعة بالإضافة إلى تأثيرها على أتعاب عملية المراجعة وقد توصلت هذه الدراسة إلى : الشركات التي تتخذ من مدخل المراجعة المشتركة ، تكون أرباحها أكثر تحفظاً ، كما تقل ممارسات إدارة الشركات محل المراجعة لعمليات إدارة الأرباح ، تحسن مستوى جودة المراجعة ، ارتفاع أتعاب المراجعة .

#### 3- دراسة ( Ghanem, 2015 ) :

تهدف هذه الدراسة إلى بحث تأثير المراجعة المشتركة علي مبدأ التحفظ في الاعتراف بالإيرادات وعلي جودة عملية المراجعة بالنسبة للشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية ، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة من شأنها التأثير على جودة عملية المراجعة ويرتبط ذلك بدرجة أولى بشكل تشكيله المراجعين المكونة للمراجعة المشتركة .

#### 4- دراسة:(Ltttonen, 2016)

تهدف هذه الدراسة الى بحث مدى ممارسه استخدام المراجعة المشتركة بشكل اختياري ، وهل يرتبط ذلك بجودة عملية المراجعة وأتعاب عملية المراجعة ، وذلك من خلال استخدام عينه من شركات سويديه وفرنسيه ، وقد توصلت الدراسة إلى أن الاستعانة بمدخل المراجعة المشتركة من شأنه زياده جودة عملية المراجعة ، ولكن ليس من شأنه زياده أتعاب المراجعة ، وهنا تم الاستعانة بمراجعين اثنين من نفس مكتب المراجعة، وقد أثبتت الدراره أنه في هذه الحالة تزيد كفاءة عملية المراجعة ، أما في حاله المراجعين من مكاتبين مختلفين فتزيد فعالية عملية المراجعة ، مع عدم وجود أي أدله علي زياده الأتعاب( أتعاب المراجعة في هذه الحالة) .

## 5- دراسة: (Velte, 2017)

تهدف هذه الدراسة إلي تناول الآثار الاقتصادية للمراجعة المشتركة، وقد ركزت هذه الدراسة علي تسليط الضوء على القصور الذي شاب الدراسات الأخرى لنفس الموضوع، وهو إهمال أثر المراجعة المشتركة على بعض عناصر حوكمة الشركات مثل لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، بل أن هذه الدراسة قد دعت الأبحاث المستقبلية لتناول أثر المراجعة المشتركة على بقيه عناصر حوكمة الشركات. وقد انتهت هذه الدراسة إلى وجوب الإلزام بنظام المراجعة المشتركة أسوة بفرنسا، لما لها من تأثير إيجابي على جودة وتكاليف عملية المراجعة.

### تحليل الدراسات السابقة:

يرى الباحثان أن من أهم المتغيرات التي تناولتها الدراسات السابقة ، مزايا المراجعة المشتركة ، طرق تحسين ممارسات المراجعة المشتركة ، العلاقة ما بين المراجعة المشتركة وممارسات إدارة الأرباح ، كما جاءت بعض الدراسات التي جاءت لتوصي بضرورة الإلزام بعملية المراجعة المشتركة ، تناول أثر المراجعة المشتركة علي بعض عناصر حوكمة الشركات ، تناول أثر تشكيه المراجعة المشتركة على نتائج عملية المراجعة ، إلا أنه تأتي الملاحظة الرئيسية للباحث في عدم وجود دراسات تربط ما بين المراجعة المشتركة ، وكفاءة و استقلال المراجع الخارجي وأثرها على جودة عملية المراجعة الخارجية ، ، وهذا ما حاول الباحثان قياسه من خلال الدراسة الميدانية.

### 3/ الإطار النظري لموضوع البحث:

#### 1/ مفهوم برامج المراجعة المشتركة:

يمكن تنفيذ عملية المراجعة من خلال التعاقد مع مكتب مراجعة واحد حيث يتم تنفيذ المراجعة في كافة مراحلها واصدار تقرير عنها يحمل توقيع المراقب المكلف بتنفيذ عملية المراجعة وهو ما يطلق عليه المراجعة الفردية Single Audit (الديسطة، 2014).

كما ظهرت المراجعة المشتركة كحدث مثير للجدل على مستوى الممارسة المهنية وانتقل هذا الجدل بدوره إلى الجانب الأكاديمي لعلم المراجعة ، فعلى الرغم من أن مفهوم المراجعة المشتركة وتنفيذ عملية المراجعة وفقاً لهذا المدخل متعارف عليهما منذ عقود مضت سواء عالمياً أو إقليمياً أو محلياً، إلا أن وقتية نشر التقارير المالية والانهيارات التي تعرضت لها كبرى الشركات وكبرى مكاتب المراجعة والأزمة المالية العالمية الأخيرة وما تبعها من اتهامات لمهنة المراجعة بأنها كانت أحد الأسباب الرئيسية لحدوث الأزمة، أدت إلى زيادة الاهتمام مهنيًا وأكاديميًا بمدخل المراجعة المشتركة كآلية لاستعادة الثقة في مهنة المراجعة (الوكيل ، 2020، ص 13)

وظهر أداء المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة المشتركة كحدث مثير للجدل على مستوى الممارسة المهنية وانتقل إلى الجانب الأكاديمي، فعلى الرغم من أن مفهوم المراجعة المشتركة متعارف عليه منذ

عقود مضت سواء عالمية أو محلية، إلا أن الأزمة المالية العالمية الأخيرة أدت إلى زيادة الاهتمام المهني والأكاديمي بمدخل المراجعة المشتركة كأحد الوسائل التي تضمن عدم تكرار تلك الانتهاكات من قبل مهنة المراجعة وممارسيها (حنان يوسف، 2015).

أشارت دراسة كلا من (2012) ، Lesage ,et.al.، (2012) ؛ Baldouf and Steckel إلى أن مفهوم المراجعة المشتركة يتركز على قيام مكتبين أو أكثر من مكاتب المراجعة بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد وأهم ما يميزها هو تقسيم إجراءات وأعمال المراجعة بناء على التخطيط المشترك المعد مسبقاً من قبل المراقبين وذلك بهدف إصدار تقرير مراجعة مشترك .

وترى (إبراهيم، 2018، ص 39) مدخل المراجعة المشتركة بأنه " اشترك أكثر من مراقب حسابات معاً لأداء عملية المراجعة في كل خطواتها بدايةً من وضع خطة المراجعة حتى إعداد التقرير النهائي للمراجعة بحيث يكون كل مراقب مسئول عن جميع الأعمال الخاصة بالمراجعة بما فيها ما قام به المراقب الآخر وفي النهاية يكون جميع هؤلاء المراقبين مسئولين بشكل تضامني عما ورد في تقرير المراجعة أمام جميع الجهات أصحاب المصالح بالمنشأة.

كما تعرف عملية المراجعة المشتركة علي أنها " المراجعة التي يتم من خلالها توزيع مجهودات العمل علي مكنتي مراجعة مستقلين يشتركان في الجهد المبذول ، ويقومان بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل ويقومان بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما ، ويصدران تقرير مراجعة واحد يحمل وجهة نظر واحده وموقع عليه منهما " ، وتعتبر المسئولية مشتركة لكل منهما عن عملية المراجعة التي تمت وعن المعلومات الموجودة بتقرير المراجعة (Nicol,2012) ، (الجمهوى ، 2018 ، ص 367)

كما يمكن تعريف مصطلح المراجعة المشتركة على أنها " العملية التي بموجبها يتم تعيين مراجعين مستقلين ليقوما معا بتخطيط وأداء عملية المراجعة وتفسير النتائج وإصدار تقرير موحد ، ومن الممكن أن يتم تقسيم مهام عمل المراجعة بينهما بأي شكل يتوافقا عليه ويرون فيه تحقيقا للهدف من عملية المراجعة " ، وقد يصل التعاون بينهما إلي أن يراجع كل منهما عمل الآخر (Steckel,2013).

ويرى الباحث ان برامج المراجعة المشتركة هي ان يقوم أكثر من مراجع حسابات خارجي معاً لأداء عملية المراجعة في كل خطواتها بدايةً من وضع خطة المراجعة حتى إعداد التقرير النهائي للمراجعة بحيث يكون كل هؤلاء المراجعين الخارجيين مسئولين بشكل تضامني عما ورد في تقرير المراجعة أمام جميع الجهات أصحاب المصالح بالمنشأة.

2/ أهمية وأهداف برامج المراجعة المشتركة:

تتمثل أهداف المراجعة المشتركة فيما يلي: (وهدان، 2019، ص 19)



1. دعم إستقلال المراجع الخارجي في مواجهة إدارة الشركة محل المراجعة، حيث أن الشركة عليها التعامل مع مراجعين إثنين وليس مراجع واحد في أي أمر يتعلق بالقوائم المالية.
  2. التوصل إلى تأكيد معقول عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية بأنها تتماشى مع مبادئ المحاسبة المعمول بها.
  3. تقديم تقرير مراجعة مشترك بإبداء الرأي الفني المحايد المشترك على القوائم المالية.
  4. زيادة التعاون والتنسيق بين المراجعين الإثنين ومراجعة كل منهما لعمل الآخر للتحقق من بذل العناية المهنية الواجبة.
- ويرى (متولي، 2013، ص 411) أن أهمية وأهداف برامج المراجعة المشتركة هي:
1. تعمق الحصول على التأكيد المعقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريف المادي سواء بسبب التضليل أو الخطأ ويكون هذا التأكيد أكثر فعالية في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة العادية.
  2. زيادة فاعلية مناطق التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية المراجعة من خلال شركات المراجعة على أن يكون أحدهما Big4 مما يترتب عليه زيادة فاعلية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة وإصدار رأي مراجعة واحد قوي.
  3. استخدام نقاط القوة المحددة وخبرة أعضاء الفريق خبراء التقييم الاقتصادي أو خبراء الصناعة من الإدارات المختلفة لزيادة فاعلية المراجعة المشتركة.
  4. تعزيز استقلالية المراجع الخارجي وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة.
  5. تقديم تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك مع تحمل مسؤولية مشتركة.
  6. تطبيق أفضل الإجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق.

### 3/ مزايا برامج المراجعة المشتركة:

- تحقق المراجعة المشتركة عالية مجموعة من المزايا، وأهمها: (أمين، 2020، ص ص 51-52)
1. يحقق قيام أكثر من مراجع التوازن في تقسيم العمل من بينهم خطه المراجعة، والعمليات والتقارير، بشرط أن يكون التقسيم فعليا.
  2. تنوع خبرات المراجعين والاستفادة منها لاطلاعهم على الأساليب المتطورة في المراجعة يعمل على تحقيق جودة المراجعة وبخاصة مهارات المراجعين من دول مناطق جغرافية مطلقه، والتي تعد هامة في مراجعة عملاء مختلفون.
  3. يساعد عمق المناقشة في الأمور الجوهرية بين المراجعين المشتركين في التغلب على

- التحديات والصعوبات لتفادي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة.
4. لا مضاعفة مهام المراجعة بشكل عام مما يمكن من تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة.
5. يتم خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة من التدوير الإلزامي للمراجعين وخفض تكاليف المراجعة.
6. الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق جودة التقرير المالي مع زيادة دقة تقرير المراجعة ومعرفة الاستجابة للآراء المعدلة في التقرير.
7. زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملياته المراجعة أمام إدارة المنشأة والمستثمرين والرأي العام المالي والاقتصادي.
8. تعزيز استقلال المراجعة الخارجية المشتركة الأمر الذي يكسب الشركات القائمة بهذه المراجعة شهرة كبيرة في سوق العمل المراجعي.
- 4/ خطوات أداء برامج المراجعة المشتركة:**
- يقصد بخطوات المراجعة المشتركة تلك الإجراءات التي يجب على المراجعين إتباعها من أجل الوصول إلى تقرير مراجعة مشترك، كما أن خطوات المراجعة المشتركة تختلف عن خطوات المراجعة الفردية ولقد تم تلخيصها فيما: ( عبد الهادي وأمين، 2020، ص 47)
- 1- بعد قبول عملية المراجعة يتفق المکتبان على تقسيم العمل فيما بينهما، يأتي هذا في ضوء قيام كليهما بالتخطيط لعملية المراجعة سوية. ويتطلب تخطيط عملية المراجعة وفقاً للمعيار المراجعة (300) أن يتم وضع استراتيجية عامة للمراجعة ووضع خطة لتخفيض خطر المراجعة حيث يتم أعمال المراجعة بين فريقين المراجعة المشتركة، وقد يتم تقسيم العمل بين أعضاء فريقين المراجعة المشتركة على أساس المنطقة، وذلك في حاله كون الشركة محل المراجعة لها فروع في أكثر من بلد أو منطقة.
- 2- بعد توزيع العمل يبدأ المکتبان بمراجعة القوائم المالية في وقت واحد، حيث يقوم كل مكتب بأداء وتنفيذ برنامج المراجعة في ضوء التخطيط المسبق.
- 3- بعد انتهاء كل مكتب من مراجعة الجزء المكلف به، يتم مراجعة أعمال بعضهما البعض واعداد أوراق العمل المطلوبة والنتائج التي تم التوصل إليها، وهو ما يعرف بالتحقق المتبادل لكل مراجع من مجهود المراجع الآخر.
- 4- في نهاية عملية المراجعة يوقع المکتبان على تقرير المراجعة المشتركة، حيث يتحمل كل منهما مسؤولية تضامنية من الآن في هذا التقرير وليس عن الجزء الذي قام كل بمراجعته فقط.
- 5/ تأثير برامج المراجعة المشتركة على زيادة كفاءة واستقلال المراجع الخارجي:**
- ان اهمية دعم إستقلال مراقب الحسابات لضمان الثقة في القوائم المالية وتحسين أداء عملية المراجعة من خلال إلزام الشركات بالإفصاح عن الأتعاب المدفوعة للمراجع، و الحد من قدرة مراقب الحسابات

على تقديم الخدمات الأخرى، وتغيير مكتب المراجعة كل خمس سنوات، من العوامل التي تدعم الثقة في المراجع الخارجي، كما ان أهمية جوانب الاتصال بين أطراف المراجعة المشتركة من خلال جلسات العصف الذهني Brainstorming للمناقشة وأن تكون في إطار زمني ملائم وان تشتمل على مخاطر التحريفات المادية الهامة. وقد طالب المعيار الأمريكي رقم (99) بضرورة عقد جلسات العصف الذهني، وهذا ما أكده المعيار الدولي رقم (20) بضرورة إجراء مناقشات بين فريق العمل. إن كل الاجتماعات الهامة والجوهرية الهامة يجب أن تكون في ضوء ممثلين عن شركات المراجعة المشتركة، مما يزيد من جودة عملية المراجعة في ضوء زيادة فاعلية برامج الاتصال بين المراجعين المشتركين، وإمامهم بالقضايا التي تتم مناقشتها مع الإدارة في إطار برامج المراجعة المشتركة المتعارف عليها. عمليات المعاينة التي يقوم بها الشريك الثاني في المراجعة المشتركة لها تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة الخارجية واستقلالية المراجع. (ابوجبل، 2016، ص 133)

ولقد اقترحت الورقة الخضراء أيضا المراجعة المشتركة بجانب اليات أخرى كحل ممكن لمشكلة انخفاض ثقة السوق في استقلال المراجعين (Zerni et al,2012, p.2) فاشترك أكثر من مراجع في تنفيذ مهام المراجعة يقوي موقف كل منهم في مواجهة الضغوط التي قد تحاول إدارة العميل فرضها عليه، ومن ثم تعزز من استقلاله. كما أن ارتباط مهام أحد المراجعين بمهام المراجع المشارك معه واعتماد كفاءة وفعالية أدائه بكفاءة أداء الآخر يتطلب من كليهما فرض رقابة جودة على أداء الآخر ومن ثم تمثل آلية الرقابة هذه ضمانة إضافية لاستقلال كلا المراجعين، خاصة مع تضامن المسؤولية بينهم والتي تعنى إمكانية مسائلة أحد المراجعين عن نتائج أعمال لم يقم بها، الأمر الذي يتطلب مراجعة كل مراجع لأعمال المراجع الآخر ومتابعته باستمرار للتحقق من جودة أدائه بالشكل الذي يضمن إلى حد بعيد تحقيق مستوى الجودة المتوقع من عملية المراجعة ككل. وكما هو الحال في باقي المنافع المرتقب تحقيقها من الاعتماد على مدخل المراجعة المشتركة، فهناك من رأى أن للمراجعة المشتركة تأثير سلبي على استقلالية المراجعين حيث توفر المراجعة المشتركة فرصة للشركة لتسويق الرأي Opinion Shopping داخليا بين المراجعين المشاركين في عملية المراجعة. (على، 2019، ص 166)

ولقد اشار ( متولى ، 2013، ص 417) إلى أنه من منظور جودة المراجعة فإن نظام المراجعة المشتركة يخلق البيئة المرغوبة لاستقلالية المراجع، والتي تتطلب متابعتها بحرص للتأكد من أن التقسيم المتوازن لعمل المراجعة يتم تحقيقه والذي يسمح برقابة الجودة الكفاء المشتركة على عملية المراجعة ككل وأن تهديد استقلالية المراجع بسبب الارتباط الاقتصادي من المحتمل أن يكون مشكلة أقل أهمية مع مدخل المراجعة المشتركة مقارنة به في المراجعة الفردية، وهذا يرجع إلى أن أتعاب المراجعة والخدمات الاستشارية المرتبطة بعمليات المراجعة المشتركة يتم توزيعها بين شركات المراجعة المشتركة وبالتالي تتخذ شركات المراجعة موقفا أقوى ضد ضغوط المديرين والملاك ويقومان بإعداد تقرير بأرائهما

حول حسابات العملاء بشكل أكثر استقلالية، كما أنه من غير المحتمل أن كلا الشركتين BiG4 أو أحدهما BiG4 والأخرى Non- BiG4 تخضعان في آن واحد لضغوط العميل ولا يذكران في التقرير الثغرات التي تم اكتشافها، كما أكد على وجود علاقة إيجابية بين تطبيق برامج المراجعة المشتركة والاستقلالية وأنها تحسن من كفاءة وفاعلية استقلال المراجعين لأنه من المكلف جدا بالنسبة للشركات محل عملية المراجعة الراجعة في الحصول على تقارير مراجعة احتيالية أن تدفع لشركتين مراجعة معا في آن واحد وهناك صعوبة أن تقبل الشركتين معا فربما يرفض أحدهم بعكس التأثير على شركة مراجعة واحدة يعد أمرا سهلا.

**ويرى الباحثان** ان برامج المراجعة المشتركة تعمل على زيادة كفاءة واستقلال المراجع الخارجي من خلال التقسيم المتوازن لعمل المراجعة الذي يتم تحقيقه والذي يسمح برقابة الجودة الكفاء المشتركة على عملية المراجعة ككل، كما تقوي موقف كل مراجعي الحسابات في مواجهة الضغوط التي قد تحاول إدارة العميل فرضها عليه، ومن ثم تعزز من استقلاله، الامر الذي يؤدي الى زيادة جودة المراجعة الخارجية.

#### **6/ تأثير برامج المراجعة المشتركة على زيادة جودة المراجعة الخارجية:**

لا شك أن وجود أكثر من شركة مراجعة تشترك معا في مراجعة حسابات المنشأة بحيث يتم التنسيق وتقسيم مهام المراجعة بينهم سيضمن إلى حد بعيد بذل المراجعين المشاركين لمستوى العناية المهنية اللازم والذي يؤدي إلى تحسين جودة أداء المهام الموكلة لكل مراجع ومن ثم جودة عملية المراجعة ككل، وإن كانت جودة المراجعة تعني قدرة المراجعين على اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقرير عنها (8). (Abdollahiebli, 2018, p

المالية، ومن ثم يتوقع ارتفاع جودة التقارير المالية المراجعة من قبل مراجعين مشتركين بالمقارنة بالتقارير المالية المراجعة من قبل مراجع واحد فقط وعلى الرغم من معارضة بعض الهيئات والباحثين للمراجعة المشتركة والتشكيك في قدرتها على تحسين جودة عملية المراجعة. (على ، 2019، ص 135)

ويعد ارتباط مكتب المراجعة بإحدى المنشآت كبيرة الحجم يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، نظرا لحرص مكتب المراجعة على الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، كما أن امتلاك المنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم لخبرات فنية عالية ونظم رقابة داخلية محكمة وانظمة محاسبية متطورة يساهم في تحسين أداء مراجعي الحسابات، حيث تسعى المنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم إلى الحصول على خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة بهدف إضفاء درجة اعلى من الثقة على قوائمها المالية المنشورة. فكلما زادت درجة التركيز السوقي لشركات المراجعة المشتركة، كلما كانت سرعة أداء عملية المراجعة تخطيطا وتنفيذا وتقريراً، ومن ثم خفض أتعاب المراجعة المشتركة بصفة عامة، اصبحت قدرتها على التشاور الملائم في الأمور الجوهرية

عالية، وارتفعت قدرتها على وضع وتطبيق سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء، وقلت مخاطر التقاضي. (ابو جبل، 2016، ص133) و (الهريدي، 2015).

كما تساعد أهداف المراجعة المشتركة في تحقيق استفادة لمكاتب المراجعة الصغرى وزيادة خبراتها ومهاراتها من خلال اشتراكها مع مكاتب المراجعة الكبرى ، كما يعتبر هدف تفعيل آلية العصف الذهني بين فريق المراجعة هدفا يرجى تحقيقه من تطبيق المراجعة المشتركة ، كما ان جلسات العصف الذهني تعد وسيلة لزيادة قدرة مراقبي الحسابات على اكتشاف الغش في القوائم المالية للعميل، حيث أن جودة الأفكار التي يمكن توليدها من خلال جلسات العصف الذهني بين فريق المراجعة تفوق بشكل جوهري جودة الأفكار التي يمكن توليدها بشكل فردي ، فالتفاعل والنقاش يساعد على خلق أفكار عالية الجودة من شأنها زيادة ودعم جودة عملية المراجعة الخارجية . (ابراهيم، 2018، ص 52)

**ويرى الباحثان** ان برامج المراجعة المشتركة تعمل على زيادة جودة المراجعة الخارجية وذلك من خلال التنسيق وتقسيم مهام المراجعة بين المراجعين الخارجيين و الذي سيضمن إلى حد بعيد بذل المراجعين المشاركين لمستوى العناية المهنية اللازم والذي يؤدي إلى تحسين جودة أداء المهام الموكلة لكل مراجع مع زيادة قدرة المراجعين على اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقرير عنها ومن ثم جودة عملية المراجعة الخارجية.

#### 4/ الدراسة الميدانية:

##### مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة وذلك من خلال اختيار عينه عشوائية من مكاتب المراجعة الخاصة ، وأعضاء هيئه التدريس بقسم المحاسبة بكليات الاقتصاد ، ومراجعي ديوان المحاسبة ، وقد قام الباحثان بتوزيع 70 قائمه استقصاء على مجتمع الدراسة ، وقد تم الحصول على 57 قائمه صحيحة وقابله للاستناد إليها في التحليل

##### الأداة الرئيسية للدراسة الميدانية:

قام الباحثان بالاعتماد على قائمه الاستقصاء كأداة رئيسيه للدراسة الميدانية ، وقد تم تقسيم القائمة إلى جزئين : الجزء الأول: يحتوي علي الخصائص العامة لمجتمع الدراسة مثل المؤهل العلمي ، التخصص ، الوظيفة ، سنوات الخبرة .

الجزء الثاني: يتكون من محورين اساسيين والتي تشمل في طياتها العبارات التي تعبر عن الفروض الرئيسية للبحث.، وبذلك يكون عدد عبارات القائمة مكون من 18 عبارة وذلك وفقا لمقياس ليكرت الخماسي.

#### ● تحديد نسبة الاستجابة وصلاحيه القوائم المستردة للتحليل الإحصائي:

قام الباحثان بتوزيع قوائم الاستقصاء (70 قائمة) من خلال إرسالها واستلامها عن طريق البريد الإلكتروني أو عن طريق إعداد نموذج لقائمة الاستقصاء من خلال نماذج جوجل. وقام الباحثان بفرز الاستمارات المستردة لتحديد نسبة الاستجابة من قبل فئات الدراسة، ومدى صلاحية هذه الاستمارات لإخضاعها للتحليل الإحصائي واستخلاص منها النتائج الإحصائية، ويمكن للباحثان توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول نسبة الاستجابة وصلاحية القوائم المستردة للتحليل الإحصائي:

عينة الدراسة	عدد قوائم الاستقصاء الموزعة	عدد القوائم المستردة	عدد قوائم الاستقصاء المستردة و الصالحة للتحليل الإحصائي	
			العدد	النسبة
مراجع بمكتب مراجعة خاص	20	18	17	85%
مراجعي ديوان المحاسبة	20	17	16	80%
عضو هيئة تدريس	30	25	24	80%
<b>الإجمالي</b>	<b>70</b>	<b>60</b>	<b>57</b>	<b>81%</b>

- نسبة قوائم الاستقصاء المستردة (نسبة الاستجابة) من عينة الدراسة على القوائم الاستقصاء هي 86%
  - نسبة القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة تعد نسبة جيدة جداً وتزيد كثيراً عن 50%، وهو ما يعكس إمكانية الاعتماد على النتائج التي تم الحصول عليها.
  - النسبة الإجمالية لقوائم الاستقصاء المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي هي 81%.
- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS وذلك للحصول على نتائج أسلوب التكرارات والنسب المئوية بالإضافة لمجموعه من الإحصاءات الوصفية متمثلة في الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة لاستخدام الانحدار الخطي.

1/ التحليل الإحصائي لعناصر قائمة الاستقصاء :

أولاً: المؤهلات العلمية:

جدول التوزيع التكراري والنسبي للعينه حسب المؤهلات العلمية

النسبة	التكرار	المؤهل
%43.8	25	بكالوريوس
%22,8	13	دبلوم دراسات عليا
%19.2	11	ماجستير
%14	8	دكتوراه
% 100	57	الإجمالي

ويتضح من الجدول السابق أن عينة الدراسة تتسم بالتنوع وتمثيلها لمجتمع الدراسة مما يساهم في الاعتماد على نتائج الدراسة.  
ثانياً: الوظيفة:

جدول التوزيع التكراري والنسبي للعينه حسب الوظيفة

النسبة	التكرار	الوظيفة
%28	16	مراجع حسابات بمكتب محاسبة
% 22.8	13	مراجع بديوان المحاسبة
%49.12	28	أكاديمي
% 100	57	الإجمالي

ويتضح من الجدول السابق أن عينة الدراسة تتسم بالتنوع وتمثيلها لمجتمع الدراسة مما يساهم في الاعتماد على نتائج الدراسة.  
ثالثاً: جهة العمل:

جدول التوزيع التكراري والنسبي للعينه حسب جهة العمل

النسبة	التكرار	جهة العمل
%31.5	18	جامعة
% 26.3	15	معهد
%42.1	24	شركة او مكتب محاسبة
%100	57	الإجمالي

ويتضح من الجدول السابق أن عينة الدراسة تتسم بالتنوع وتمثيلها لمجتمع الدراسة مما يساهم في الاعتماد على نتائج الدراسة.

رابعاً: مدة الخبرة:

جدول التوزيع التكراري والنسبي للعينة حسب مدة الخبرة

النسبة	التكرار	الوظيفة
38.5%	22	أقل من عشر سنوات
28%	16	عشر سنوات إلى أقل من خمسة عشرة سنة
17.5%	10	خمس عشرة سنة إلى أقل من عشرين سنة
15.7%	9	عشرين سنة فأكثر
100%	57	الإجمالي

ويتضح من الجدول السابق أن عينة الدراسة تتسم بالتنوع وتمثيلها لمجتمع الدراسة مما يساهم في الاعتماد على نتائج الدراسة.

## 2/ التحليل الإحصائي للبيانات واختبار فروض الدراسة :

1. قياس مدى صدق إجابات المستقصي منهم لعبارات الفرض الأول: وينص ذلك الفرض على أنه " توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق برامج المراجعة المشتركة وزيادة استقلال وكفاءة المراجع الخارجي.

رقم	السؤال	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	يؤثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على الفجوة الناتجة عن تخلف أداء المراجعين عن المستوي المطلوب كنتيجة لنقص الكفاءة ؟	0.603	0.000
2	يؤثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على تضيق الفجوة ما بين المعايير المطبقة والمعايير التي يحتاجها السوق بالفعل ؟	0.579	0.000
3	وجود عدد اثنين من المراجعين يزيد من مستوى التواصل مع لجنة المراجعة	0.690	0.000
4	تعمل المناقشات التي تحدث بين المراجعين على إصدار تقرير أكثر موضوعيه ؟	0.710	0.000
5	وجود اثنين من المراجعين يؤدي إلى عمليه تجميع أدله إثبات بشكل أكثر موضوعيه ؟	0.596	0.000
6	تؤدي برامج المراجعة المشتركة إلى التغلب على مسألة تحمل المسؤولية القانونية ؟	0.718	0.000



## برامج المراجعة المشتركة ودورها في زيادة جودة المراجعة الخارجية

0.000	0.710	تؤدي برامج المراجعة المشتركة إلى تنمية المهارات الشخصية للمراجعين؟	7
0.000	0.653	تؤدي برامج المراجعة المشتركة إلى زيادة مسؤوليات الإدارة عن تصميم نظام رقباه داخليه جيد؟	8
0.000	0.652	تؤدي برامج المراجعة المشتركة إلى توسيع مسؤوليات المراجعين عن اكتشاف الغش؟	9
0.000	0.650	تؤدي برامج المراجعة المشتركة إلى زيادة مسؤوليات المراجعين عن تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة ؟	10

من الجدول السابق - يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عباره من عبارات الفرض البحثي الأول داله عند مستوي دلالة (0.05) وكذلك قيمه معامل الارتباط هي قيمه موجب غير صفرية مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه موجب داله إحصائيا، وبذلك فإن إجابات المستقصي منهم على الأسئلة متسقة وصادقه .

- (2) قياس مدى صدق إجابات المستقصي منهم لعبارات الفرض الثاني :و ينص الفرض الثاني على أنه " توجد فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين تطبيق برامج المراجعة المشتركة وزيادة جودة المراجعة الخارجية.

رقم	السؤال	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	تعمل المراجعة المشتركة على تدعيم جودة التقارير المالية ؟	0.550	0.000
2	تعمل المراجعة المشتركة على تسليم تقرير المراجعة في الوقت المناسب ؟	0.630	0.000
3	تؤدي المراجعة المشتركة إلى تدعيم شعور المراجعين بمسئولياتهم المجتمعية تجاه أصحاب المصلحة ؟	0.651	0.000
4	تعمل المراجعة المشتركة على تدعيم جودة التقارير المالية ؟	0.625	0.000
5	تؤدي المراجعة المشتركة إلى الاستعانة بمزيد من الإجراءات التحليلية للمراجعة ، وذلك يؤدي لزيادة جودة عمليه المراجعة ؟	0.656	0.000
6	يؤدي انخفاض تكاليف عمليه المراجعة المشتركة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة ؟	0.670	0.000
7	تؤدي المراجعة المشتركة إلى زيادة احتمالات اكتشاف الغش الوارد بالقوائم المالية ؟	0.710	0.000
8	تتعاون إدارة الشركة مع المراجعين بشكل أكبر في حالة المراجعة المشتركة مقارنة بالمراجعة الفردية ؟	0.650	0.000

من خلال الجدول السابق نجد أن معاملات الارتباط داله عند مستوى دلالة) ، (0.05 وكذلك قيمه معامل الارتباط هي قيمه موجبه غير صفريه مما يدل على وجود علاقة ارتباط موجبه داله إحصائياً ، وبذلك تأتي إجابات المستقصي منهم من العبارات الخاصة بالفرض البحثي الثاني متسقة وصادقه .

ثانياً : اختبار مدى الثبات :

ويعتمد الباحثان في القيام باختبارات مدى الثبات على استخدام أسلوب ألفا كرونباخ ، يمكن عرض أهم نتائج اختبار مدى الثبات كما يلي:

معاملات الثبات ألفا كرونباخ

معامل الفا كرونباخ	عدد الأسئلة	الفروض
0.740	10	الفرض البحثي الأول
0.735	8	الفرض البحثي الثاني

ثالثاً: اختبار الفروض:

اختبارات الفرض الأول:

رقم	السؤال	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
1	يؤثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على الفجوة الناتجة عن تخلف أداء المراجعين عن المستوي المطلوب كنتيجة لنقص الكفاءة ؟	28.5%	29.4%	17.3%	24%	0.8%
2	يؤثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على تضيق الفجوة ما بين المعايير المطبقة والمعايير التي يحتاجها السوق بالفعل ؟	45.7%	18.4%	29.3%	3.3%	3.3%
3	وجود عدد أثنين من المراجعين يزيد من مستوى التواصل مع لجنة المراجعة	52.7%	31.5%	7.4%	7.7%	0.7%
4	تعمل المناقشات التي تحدث بين المراجعين على إصدار تقرير أكثر موضوعيه ؟	23.1%	41%	12.8%	20.5%	2.6%
5	وجود أثنين من المراجعين يؤدي إلى عملية تجميع أدله إثبات بشكل أكثر موضوعيه ؟	30%	40.7%	21.5%	7.8%	0%
6	تؤدي برامج المراجعة المشتركة إلى التغلب علي مسألة تحمل المسؤولية القانونية ؟	74.4%	17.9%	2.6%	5.1%	0%
7	تؤدي برامج المراجعة المشتركة إلى تنميه	59%	28.2%	7.7%	5.1%	0%

برامج المراجعة المشتركة ودورها في زيادة جودة المراجعة الخارجية

					المهارات الشخصية للمراجعين؟	
8	تؤدي برامج المراجعة المشتركة إلى زيادة مسؤوليات الإدارة عن تصميم نظام رقابه داخليه جيد؟	%20.5	%56.4	%10.3	%12.8	%0
9	تؤدي برامج المراجعة المشتركة إلى توسيع مسؤوليات المراجعين عن اكتشاف الغش؟	%69.2	%56.6	%2.6	%2.6	%0
10	تؤدي برامج المراجعة المشتركة إلى زيادة مسؤوليات المراجعين عن تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة ؟	%57.2	%22.03	%10.5	%5.13	%5.13

جدول تحليل التباين واختبار مربع كاي لعبارات الفرض الأول

الترتيب	الدلالة	درجة الحرية	مربع كاي	أنحراف معياري	وسط حسابي	السؤال	رقم
9	0.000	4	21.02	1.07	3.80	يؤثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على الفجوة الناتجة عن تخلف أداء المراجعين عن المستوى المطلوب كنتيجة لنقص الكفاءة ؟	1
7	0.000	4	45.2	0.98	4.56	يؤثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على تضيق الفجوة ما بين المعايير المطبقة والمعايير التي يحتاجها السوق بالفعل ؟	2
6	0.000	3	46.7	0.97	4.53	وجود عدد اثنين من المراجعين يزيد من مستوي التواصل مع لجنة المراجعة	3
5	0.000	3	25	0.88	4.40	تعمل المناقشات التي تحدث بين المراجعين على إصدار تقرير أكثر موضوعيه ؟	4

## برامج المراجعة المشتركة ودورها في زيادة جودة المراجعة الخارجية

10	0.003	3	15.3	1.17	3.6	وجود اثنين من المراجعين يؤدي إلى عملية تجميع أدله إثبات بشكل أكثر موضوعيه ؟	5
1	0.003	3	52	0.81	4.56	تؤدي برامج المراجعة المشتركة إلى التغلب علي مسألة تحمل المسؤولية القانونية ؟	6
2	0.000	3	23.4	0.85	4.32	تؤدي برامج المراجعة المشتركة إلى تنميه المهارات الشخصية للمراجعين؟	7
3	0.000	3	23.3	0.86	4.56	تؤدي برامج المراجعة المشتركة إلى زيادة مسؤوليات الإدارة عن تصميم نظام رقابه داخليه جيد؟	8
8	0.000	3	21.5	1.04	4.52	تؤدي برامج المراجعة المشتركة إلى توسيع مسؤوليات المراجعين عن اكتشاف الغش؟	9
4	0.000	3	21.4	0.87	4.30	تؤدي برامج المراجعة المشتركة إلى زيادة مسؤوليات المراجعين عن تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة ؟	10

من الجدول السابق. نجد أن قيمه الوسط الحسابي لجميع العبارات جاءت لتندل على موافقة أفراد العينة على بنود الفرض الأول، كما أن الانحراف المعياري يتراوح ما بين 0.81-1.17 أي أقل من الواحد صحيح لغالبية العبارات، كما أن اختبار مربع كاي كان أقل من 0.05 لكل العبارات بمعنى موافقة المستقصي منهم على العبارات.

### الاختبارات الإحصائية للفرض الثاني:

رقم	السؤال	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
1	تعمل المراجعة المشتركة على تدعيم جودة التقارير المالية ؟	44.3%	44.4%	2.6%	2%	6%
2	تعمل المراجعة المشتركة على تسليم تقرير المراجعة في الوقت المناسب ؟	27.4%	47%	5.04%	10.56%	10%
3	تؤدي المراجعة المشتركة إلى تدعيم شعور المراجعين بمسئولياتهم المجتمعية تجاه أصحاب المصلحة ؟	43.6%	35.9%	10.3%	0%	10.3%

4	تعمل المراجعة المشتركة على تدعيم جودة التقارير المالية ؟	%61.5	%25.6	%10.3	%2.6	%0
5	تؤدي المراجعة المشتركة إلى الاستعانة بمزيد من الإجراءات التحليلية للمراجعة ، وذلك يؤدي لزيادة جودة عمليات المراجعة ؟	%66.7	%20.5	%5.1	%7.7	%0
6	يؤدي انخفاض تكاليف عمليات المراجعة المشتركة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة ؟	%33.3	%53.8	%7.7	%4.99	%0.2
7	تؤدي المراجعة المشتركة إلى زيادة احتمالات اكتشاف الغش الوارد بالقوائم المالية ؟	%52	%10.3	%15.3	%5.66	%0
8	تتعاون إدارة الشركة مع المراجعين بشكل أكبر في حالة المراجعة المشتركة مقارنة بالمراجعة الفردية ؟	%41	%48.7	%7.7	%2.6	%0

جدول تحليل التباين واختبار مربع كاي لأسئلة الفرض الثاني

رقم	السؤال	وسط حسابي	أنحراف معياري	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة	الترتيب
1	تعمل المراجعة المشتركة على تدعيم جودة التقارير المالية ؟	3.50	1.02	26.02	3	0.000	7
2	تعمل المراجعة المشتركة على تسليم تقرير المراجعة في الوقت المناسب ؟	4.70	1.01	38.2	3	0.000	6
3	تؤدي المراجعة المشتركة إلى تدعيم شعور المراجعين بمسئولياتهم المجتمعية تجاه أصحاب المصلحة ؟	3.53	0.72	32	3	0.000	5
4	تعمل المراجعة المشتركة على تدعيم جودة التقارير المالية ؟	5.40	0.88	32	3	0.000	1

3	0.003	4	25.3	0.87	3.6	تؤدي المراجعة المشتركة إلى الاستعانة بمزيد من الإجراءات التحليلية للمراجعة ، وذلك يؤدي لزيادة جودة عمله المراجعة ؟	5
4	0.003	3	25.2	0.81	4.86	يؤدي انخفاض تكاليف عمله المراجعة المشتركة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة ؟	6
8	0.000	3	14	0.85	3.32	تؤدي المراجعة المشتركة إلى زيادة احتمالات اكتشاف الغش الوارد بالقوائم المالية ؟	7
2	0.000	3	24.4	1.20	4.80	تتعاون إدارة الشركة مع المراجعين بشكل أكبر في حاله المراجعة المشتركة مقارنة بالمراجعة الفردية ؟	8

من الجدول السابق.. نجد أن الوسط الحسابي لجميع العبارات يدل على موافقة أفراد العينة عليها، كما أن الانحراف المعياري يتراوح بين 1.20-72 أي أن أغلبها أقل من الواحد صحيح وهذا يعطي إشارة على اتساق إجابات أفراد العينة المستقصي منهم تجاه كل العبارات ، كما أن دلالة اختبار مربع كاي هي أقل من 0.05) ( لكل العبارات مما يدل على عدم حياد أفراد العينة تجاه العبارات أي موافقتهم عليها وفقا للوسط الحسابي ، كل ذلك يؤكد على الاتجاه الإيجابي لأفراد عينه الدراسة المستقصي منهم لعبارات الفرض الثاني .

نتائج تحليل الانحدار الخطي :

1- بالنسبة للفرض الأول :

نتيجة الفرض	مستوى الدلالة t	t	مستوى الدلالة f	f	R <sup>2</sup>	r
قبوله	0.001	4.72	0.000	25.83	0.388	0.739

من الجدول السابق ومن خلال نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرض الأول، حيث أن قيمه معامل الارتباط 0.739 حيث توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية، كما أن من خلال قيمة t وهي 25.83 نجد أن وجود هذه العلاقة إذا تحققت بمستوى دلالة 0.000 كما يتبين من قيمة t المحسوبة و البالغة 4.72 العلاقة الخطية حيث تؤثر برامج المراجعة المشتركة على استقلال وكفاءة المراجع

الخارجي بنسبه تصل ل 38.8% .

وبهذه النتيجة يتم قبول الفرض حيث أنه لبرامج المراجعة المشتركة علاقة ذات دلالة إحصائية ودور في زيادة إستقلال وكفاءة المراجع الخارجي .

2. بالنسبة للفرض الثاني :

نتيجة الفرض	مستوى الدلالة t	t	مستوى الدلالة f	f	R <sup>2</sup>	r
قبوله	0.001	3.85	0.000	27.84	0.378	0.634

من الجدول السابق ومن خلال نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرض الثاني نجد أن قيمه معامل الارتباط 0.643 حيث توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية، كما أن قيمه f 27.84 وجود هذه العلاقة إذا تحققت بمستوى دلالة 0.000 كما يتبين من قيمه t المحسوبة 3.85 العلاقة الخطية حيث تؤثر المراجعة المشتركة على جودة عمليه المراجعة الخارجية بنسبه تصل لـ 37% . وبهذه النتيجة يتم قبول الفرض حيث أنه لبرامج المراجعة المشتركة علاقة ذات دلالة إحصائية وزيادة جودة المراجعة الخارجية.

## النتائج والتوصيات:

### أولاً: النتائج

- تساهم المراجعة المشتركة في تدعيم جودة أدلة الإثبات في المراجعة وتعزيز إستقلال المراجع وتقليل حجم المسائلة القانونية التي يتعرض لها مراجع الحسابات.
- امكانية تطبيق المراجعة المشتركة في ليبيا بشكل غير إلزامي، حيث تؤدي المراجعة المشتركة إلى تعزيز إستقلال المراجع بسبب عدم وجود ضغوط مادية بين المراجع والعميل حيث تولى مع أتعاب المراجعة بين المكتبين وفقاً لمعايير أو قواعد معينة.
- للمراجعة المشتركة دور رئيسي في دعم جودة عملية المراجعة، وذلك استناداً للنتائج الرئيسية التي تشير لوجود علاقة رئيسية بين تطبيق برامج المراجعة المشتركة وجودة عمليه المراجعة.

### ثانياً: التوصيات

- إعادة النظر في التشريعات والقوانين التي تنظم أعمال العينة في ليبيا لمواكبة التطور الحاصل عالمياً واستجابة للنداءات المتكررة لضرورة تطوير المهنة.

## المراجع:

### أولاً المراجع العربية:

1. الوكيل، حسام السعيد. (2020). أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية: دراسة تطبيقية. الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج24، ع2
2. عبد الحليم، أحمد حامد محمود. (2020). أثر تطبيق المراجعة المشتركة على القيمة السوقية للشركة: دليل تطبيقي من سوق الأسهم السعودي. الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج24، ع3 .
3. الحوشى، محمد محمود. (2020). العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وتكلفة التمويل بالملكية، والأثر المعدل لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة على هذه العلاقة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية: جامعة الإسكندرية - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج4، ع2.
4. أمين، هند محمد، وعبد الهادي، إبراهيم عبد الحفيظ. (2020). أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة. مجلة الدراسات المالية والتجارية: جامعة بني سويف - كلية التجارة، ع1
5. الفاخري، جمعة محمد يوسف، والطيب، إيناس أبو بكر. (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: جامعة سرت - نقابة أعضاء هيئة التدريس، ع3.
6. سمعان، أحمد محمد شاكر حسن، وأحمد، هيام فكرى أحمد. (2019). أثر المراجعة المشتركة على اشتراطات منح الائتمان المصرفي: هل هناك تأثير لمشاركة كبرى مكاتب المراجعة؟ (منهج إمبريقي على الشركات المساهمة المصرية. مجلة البحوث المحاسبية: جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة، ع1 .
7. يوسف، أماني أحمد وهبة. (2019). بيان دور المراجعة المشتركة في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة البحوث التجارية المعاصرة: جامعة سوهاج - كلية التجارة، مج33، ع4 .



8. عبد الحليم، أحمد حامد محمود. (2019). قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة على قيمة الشركة: أدلة عملية من بيئة الأعمال المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية: جامعة الإسكندرية - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج3، ع2 .
9. عمر، آدم محمد أحمد، عيسى، محمد إسحق عبد الرحمن، ومحمد، عمر السر الحسن. (2019). أثر المراجعة المشتركة في تقرير المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية: دراسة ميدانية. المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال: مركز رفاذ للدراسات والأبحاث، مج6، ع2 .
10. أبو العلا، أسامة مجدي فؤاد محمد. (2019). أثر تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على رأي مراقب الحسابات وانعكاس ذلك على عدم تماثل المعلومات: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري. الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج23، ع1.
11. علي، إبراهيم زكريا عرفات. (2019). محددات الطلب على المراجعة المشتركة: دراسة تطبيقية لتحديد خصائص عميل المراجعة المشتركة في بيئة الأعمال المصرية. المجلة المصرية للدراسات التجارية: جامعة المنصورة - كلية التجارة، مج43، ع1 .
12. اليساري، موسى نايف عميرة. (2018). أثر المراجعة المشتركة في الكشف عن التلاعب بالقوائم المالية: دراسة ميدانية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية: جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالإسماعيلية، مج9، ع3 .
13. غالي، أشرف أحمد محمد. (2018). قياس أثر مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبي وقيمة الشركة: دليل تطبيقي من الشركات المدرجة بالمؤشر المصري EGX. 100 الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج22، ع4
14. الجمهوري، إيمان عبد الفتاح حسن قرني . (2018). دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة وتضييق فجوة توقعات المراجعة: دراسة ميدانية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة: جامعة كفر الشيخ - كلية التجارة، ع5.
15. حسين، أمل حسين محمد، صالح، أبو الحمد مصطفى، هلال، أسامة أحمد جمال، ومحمود، عبد الحميد أحمد. (2018). المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية: دراسة مقارنة مع إطار مقترح. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية: جامعة أسيوط - كلية التجارة، ع64.
16. عبد القوي، أبو بكر شداد حامد، أبو كريشة، طه زكريا عبد الرحمن، و عمر، أحمد محمد الشهير سيد. (2018). أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي: دراسة تحليلية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية: جامعة أسيوط - كلية التجارة، ع64 .

17. جبر، غريب جبر. (2017). قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة: دليل من البورصة المصرية. مجلة البحوث المحاسبية: جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة، ع1 .
18. الشيخ، خالد حمد جاسم. (2017). دور المراجعة المشتركة في الحد من فجوة الأداء بهدف تحقيق الجودة في تقرير المراجعة. مجلة الدراسات والبحوث التجارية: جامعة بنها - كلية التجارة، س37، ع3
19. الشيخ، هدى حسين محمد محمد. (2017). تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية. الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج21، ع3 .
20. رويشد، محمد جمال. (2016). أثر استخدام مدخل المراجعة المشتركة على جودة وأتاعب عملية المراجعة: دراسة تطبيقية. وقائع أعمال المؤتمر العلمي الدولي الحادي عشر: التحولات المالية والمصرفية - الواقع والآفاق المستقبلية: جامعة الزرقاء - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، مج2 ، الزرقاء: جامعة الزرقاء - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية .
21. علي، صالح حامد محمد. (2016). استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات: دراسة ميدانية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية: جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالإسماعيلية ، مج7، ع1
22. أبو جبل، نجوى محمود أحمد. (2016). أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر: دراسة تطبيقية. مجلة البحوث المحاسبية: جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة، ع1 .
23. يوسف، حنان محمد إسماعيل. (2015). أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية. الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج19، ع2
24. 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، مج29، ع2 .

### ثانياً المراجع الأجنبية:

1. Baldauf, J., and R. Steckel (2013), Joint audit and accuracy of the auditor's report: an empirical study, International journal of research.

2. Holm, Claus, (2014), Joint Audit–Benefits or Burden?, 2010, [www.sciencedirect.co](http://www.sciencedirect.co)–Kim accounting horizon.
3. IAASB,"Audit Quality–An IAASB perspective",2011,available at: <http://ifac-org/sites/default/files/publications/files/audit- quality.pdf>.
4. Institute of Certified public Accountants of signapore (2015), " Joint Audit", Audit Guidance statement AGS No.10, July.
5. Kermiche, Lamyra (2012), " Is joint – audit regulation likely to mitigate the audit (market concentration in the long run, [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
6. Mahmoud ghanem, Mahmoud (2015), El Assy, The effect of joint audit on audit quality? inter national journal of accounting & financial reporting.
7. Kimlotmen (2014), " Benefits & Costs of applying joint engagement, Accounting Horizon,vol.3.
8. Krishnan, Jagan and schauer, " The differentiation of quality among auditors: Evidence from the non– for–profit sector", Auditing : A journal of practice & theory, vol. 19, 2000.
9. M., D. A Simunic (2012), Do joint audits improve or impair audit quality", Working paper, Baruch college, University of Houston, University of British Columbia & University of Toronto.
10. Muraz & Zieseennib (2014)," How do reputation & liability regimes affect audit quality ", discussion paper NO.14–22.
11. Noel and Repelova, Clehane (2014), " Frequently asked questions: Audit Reforms in the European Union", BDO Global. affairs, Oct.
12. Patrik Velte (2017), What do we know about empirical joint audit. <http://doi-org\10.251/afc> .
13. R. Jain, Piot, C. (2005), "Audit quality and earnings management in France. ", working paper, sup de co Montpellier.

14. Sakel, Nicol (2012), " What Do we know about joint audit? ", ICA Research committee, CA House 21 Haymarket. Yards Edinurgh 125BH,dec.
15. Salehi, Mahdi (2008), " Audit expectation gap, auditor responsibilities between India & Iran", International of business & management, vol. 105.
16. Salman, Khalid (2009), " Reviewing the audit expectation gap, literature from 1974 to 2007, vol. 1.