دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة تقرير المراجع الخارجية في المؤسسات الحكومية

أ. عيــدة جمعة ياسين سليمان ــ كليه الاقتصاد ــ جامعة طبرق.
Eidagm59@yahoo.com

The role of joint review in improving the quality of external auditor reports in government institutions

Abstract:
The research aims to study the role of joint audits in improving the quality of the external auditor's report and to identify the importance of applying joint audits in government establishments and the positive effects resulting from their application within the Libyan Audit Bureau. This research seeks to answer the following questions: Is there an impact of a joint audit on increasing the degree of auditors' discovery of errors and fraud and reporting them? Is there a statistically significant relationship between joint audits and the extent of auditors' commitment to performing their duties by professional standards? Also, is there a statistically significant relationship between joint auditing and achieving the parties' objectives concerned with the auditing process? The descriptive-analytical approach was followed. The field study was conducted on the Libyan Audit Bureau in Libya. The research results concluded that joint auditing contributed to the auditor's discovery of errors and fraud and reporting on them. Joint auditing worked on auditors' commitment to professional standards, as it helped achieve the objectives of the parties concerned with the auditing process. Also, joint auditing worked to reduce the audit risk to the lowest possible level and was appropriate to express a sound opinion on the financial statements by discovering material violations. Joint auditing also provided a good program for regular monitoring that contributed to achieving auditing quality in auditing offices in Libya. Joint auditing also worked to achieve the objectives of the parties concerned with the auditing process by having the auditor perform his duties and responsibilities with high quality and efficiency and prepare reliable reports while adhering to the confidentiality of information. The research recommends the need to work on avoiding bottlenecks resulting from the auditor's limited time during peak times in the facilities subject to auditing, enhancing the auditor's independence through material and moral motivation, and working on developing a good

program for regular monitoring according to professional standards and adhering to the confidentiality of information. And not disclose it to a third party except after the approval of the establishment.

Keywords: joint audit; external auditors; government institutions; audit characteristics; quality of reports.

الملخـــــــــــص:

يهدف البحث إلى دراسة دور عمليات المراجعة المشـــتركة في تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي والتعرف على أهمية تطبيق عمليات المراجعة المشتركة في المنشآت الحكومية والآثار الإيجابية المترتبة على تطبيقها داخل ديوان المحاسبة الليبي. ويسعى هذا البحث إلى الإجابة على التساؤلات التالية: هل هناك أثر لعمليات المراجعة المشتركة على زيادة درجة اكتشاف المراجعين للأخطاء والغش والإبلاغ عنها؟ هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عمليات المراجعة المشتركة ومدى التزام المراجعين بأداء واجباتهم بالمعايير المهنية؟ وكذلك هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عمليات المراجعة المشتركة وتحقيق أهداف الأطراف المعنية بعملية المراجعة؟ وقد اتبع المنهج الوصفي التحليلي، وأجريت الدراسة الميدانية على ديوان المحاسبة الليبي في ليبيا. وخلصت نتائج البحث إلى أن عمليات المراجعة المشتركة ساهمت في اكتشاف المراجع للأخطاء والغش والإبلاغ عنها. كما عملت عمليات المراجعة المشتركة على التزام المراجعين بالمعايير المهنية، حيث ساعدت في تحقيق أهداف الأطراف المعنية بعملية المراجعة، كما عملت المراجعة المشتركة على تقليل مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوى ممكن وكانت مناسبة لإبداء رأي سليم حول البيانات المالية من خلال اكتشاف المخالفات الجوهرية. كما وفـــرت المراجعة المشتركة برنامج جيد للمراقبة الدورية أسهم في تحقيق جودة المراجعة في مكاتب المراجعة في ليبيا. كما عملت المراجعة المشتركة على تحقيق أهداف الأطراف المعنية بعملية المراجعة من خلال قيام المراجع بأداء واجباته ومسؤولياته بجودة وكفاءة عالية وإعداد تقارير موثوقة مع الالتزام بسرية المعلومات، ويوصي البحث بضرورة العمل على تجنب الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع خلال أوقات الذروة في المرافق الخاضعة للمراجعة، وتعزيز استقلال المراجع من خلال التحفيز المادي والمعنوي، والعمل على وضع برنامج جيد للمراقبة الدورية وفق المعايير المهنية والالتزام بسرية المعلومات. وعدم الإفصاح عنها لطرف ثالث إلا بعد موافقة المنشأة.

الكلمات المفتاحية:
المراجعة المشتركة؛ المراجعون الخارجيون؛ المؤسسات الحكومية؛ خصائص المراجعة؛ جودة التقارير.

المقدمـــة:

فـي الفترة الأخيرة، كثّف الباحثون اهتمامهم بســـوق خدمات المراجعة والظـــواهر المرتبطة بها بسبب التطورات التي حدثت بسوق الخدمات، مما عمل كحافز للمراجعين على أن يكون لديهم مقترحات المنهج العلمي كأدوات تحقيق لمحاولة تحديد ومعرفة خصائص الظواهـــر وتحديد العوامل التي يمكن أن تؤثر عليها، والإشارة إلى آثارها السلبية والإيجابية على خدمات المراجعة. على أن إحدى الظواهر هي المراجعة المشتركة، ويتم إجراؤها من قبل أكثر من شركة مراجعة بتحليل البيانات المالية لعميل واحد، ويمكن تعريف المراجعة المشتركة على أساس إصدار تقرير للمراجعة مشتركة وتطبيق برنامج المراجعة واحد، أو تقسيم عمل المراجعة على أساس التخطيط المشترك، لأن فعالية وكفاءة استقلال المراجعين تزداد مع زيادة كفاءة وفعالية برامج المراجعة المشتركة. وتتجلى دقة المراجعة في قدرة المدقق على تحديد المخالفات المالية في محاسبة العميل وقدرته على الإبلاغ عن هذه المخالفات من خلال تنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمعايير والإرشادات المهنية التي توفر أعلى احتمال ممكن لحدوث مخالفة تدقيق قد توجد في البيانات المالية، وتزداد دقة المعلومات التي يقدمها المدقق لمستخدمي البيانات المالية.

وقد رأى العديد من العلماء أن الإيجابيات أو المزايا التي تعود على المراجعة المشترك والتي تهدف إلى تعزيز السمات النوعية لعملية المراجعة وتحسين جودة البيانات المالية، تمحو الأخبار الجيدة عن وضع الشركة في السوق ولها تأثير في تقليل مخاطر الائتمان للشركة أو تعزيز التصنيف الائتماني للشركة. إن دور ومسؤوليات المراجع هو تقديم ضمانات الاستثمار والائتمان أو التأمين للمستثمرين والمقرضين للشركة. وأيضا بالتالي، فإن القيمة التأمينية لرأي المدقق سوف تزداد خاصة إذا كان المدقق من بين أكبر أربعة مدققين. وبالتالي، مع وجود أكثر من مدقق، هناك تحسن في الائتمان للشركة في سوق أولئك المرتبطين بها.

1.1. مشكلة الدراسة وتساؤلاتها:

تعتبر مشكلة الدراسة في أن الكثير من مكاتب المراجعة لا تخطط لأداء عملية المراجعة والتقرير عنها وفقاً لمعايير المراجعة، وبما يضمن تقليل مخاطر المراجعة

إلى أقل حد ممكن عن طريق اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية والتقرير عنها، وبما يحقق ويشبع غايات واحتياجات من يستخدم هذه القوائم المالية، ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

ـ ما مدى تأثير المراجعة المشتركة على زيادة مستوي قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش والإبلاغ عنها؟

ـ ما مدى تأثير المراجعة المشتركة في التزام المراجع باداء واجباته وفقاً للمعايير المهنية المعتمدة؟

ـ إلى أي مدى تسهم المراجعة المشتركة في تحقيق أهداف الأطراف المعنية بعملية المراجعة؟

1.2. أهداف الدراســــــة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- التعرف على مفهوم المراجعة المشتركة وإمكانية تطبيقها في المنشآت الحكومية الليبية.

2- دراسة أثر المراجعة المشتركة على رفع مستوى المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش والإبلاغ عنها.

3- توضيح أثر المراجعة المشتركة في التزام المراجع باداء واجباتهابما يتوفق مع المعايير المهنية.

4- إبراز دور المراجعة المشتركة في الوصول إلى أهداف الأطراف المعنية في عملية المراجعة.

1.3. فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تؤثر المراجعة المشتركة على رفع مستوى المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش والإبلاغ عنها.

الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة ومدى التزام المراجع باداء واجباتها بما يتوفق للمعايير المهنية.

الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وتحقيق أهداف الأطراف المعنية في عملية المراجعة.

1.4. أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من الناحيتين العلمية والعملية على النحو الآتي:

1 . الأهمية العلمية:

أ ـ تمثل الدراسة إضافة إلى الفكر المحاسبي الذي يتناول قضية المراجعة المشتركة وأثرها على جودة عملية المراجعة لتحقيق أهداف الأطراف المعنية بعملية المراجعة.

ب ـ سد النقص في الدراسات السابقة التي لم تركّــز على دراسة المراجعة المشتركة وتأثيرها على عملية المراجعة.

ج ـ اثراء المكتبة العلمية ببحوث تربط الجانب النظري بالعملي في بيئة العمل الليبية.

2 .الأهمية العملية

أـ مساعدة القائمة على مهنة المراجعة على التفكير في مدى إلزامية تفعيل مدخل المراجعة المشتركة ليشمل كل قطاعات الأعمال الليبية.

ب ـ تساعد الدراسة في إضافة الثقة للمراجع وتقريرها والذي يمكن أن يكون مفيدا للمنظمات المهنية المهتمة بتنظيم المهنة والتي مازالت تهتم بهذه القضية.

ج ـ يساعد المصارف العاملة والشركات في زيادة الثقة بجودة تقرير المراجع.

1.5. منهجية الدراسة:

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في فحص الدراسة الميدانية واستخلاص النتائج والتوصيات.

1.6. حدود الدراسة:

الحدود المكانية: ديوان المحاسبة، ومنطقه البطنان

الحدود الزمنية : أجريت الدراسة الميدانية في عام 2024.

الحدود الموضوعية: يتناول البحث دور تحقيق رفع مستوى المراجعة المشتركة في الأرباح من خلال اكتشاف الغش والأخطاء والتقرير عنها، والتزام المراجع بأداء مهمته وفقاً للمعايير المهنية، تحقيق أهداف الأطراف المعنية بعملية المراجعة.

الحدود البشرية: ملاك وشركاء مكاتب المراجعة، المراجعين الرئيسيين والمراجعين تحت التدريب ومساعدو المراجعين ومدراء المكاتب ورؤساء مكاتب المراجعة العاملين منطقه البطنان

2. الإطار النظري والدراسات السابقة

2.1. الإطار النظري للمراجعة المشتركة

2.1.1. مفهوم المراجعة

إن فكرة وأهمية وتصنيفات عملية المراجعة تعتبر عملية المراجعة أداة ومنهجاً أساسياً للرقابة من أجل تحديد كفاءة الإدارة ، وهي إحـــدى حلقات الرقابة لأنها تزود الإدارة بمعلومات غير منقطعة. وتُعرف بأنها عملية التأكد من العمليات والقيود بشكل مستمر في بعض الأحيان. ويتم تنفيذها من قبل مجموعة من الموظفين، من أجل حماية موارد المنظمة ومساعدة الإدارة العليا وإنتاج أقصى مستويات الإنتاج بشكل فعال مع تقييم نظام المحاسبة لمصداقيته. وتظهر أبرز سمات التطور في التعريف الحديث للمراجعة، وهو تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية: المراجعة هو نشاط أكاديمي ومهني منهجي لجمع وتقييم الأدلة أو الإثباتات المتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية بغرض تحديد مقياس الامتثال أو عدم الامتثال للمعايير المحددة وإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة. من التعريفات السابقة للمراجعة من المفهوم جيدًا أن هذه العملية من المفترض أن تجلب مستوى معينًا من التأكيد على البيانات المالية التي تعدها إدارة المنشأة. الآن إذا نظرنا إلى عملية المراجعة فإنها تنطوي على تطبيق المعايير والإجراءات المعترف بها من أجل تحديد مدى تطبيق أسس ومعايير المحاسبة المالية في إعداد هذه البيانات. بناءً على هذه المفاهيم، يتم تعريف المراجعة على أنه يحتوي على عدة عناصر: أهمها ما يلي (1):

1- **المراجعة عملية منظمة**: يتم تنفيذ عملية المراجعة من خلال مجموعة من الخطوات المنطقية المتتابعة، تبدأ بقبول التكليف واستكشاف بيئة المراجعة، وتنتهي بتقييم النتائج وإعداد تقرير المراجع.

2- **جـــمع وتقييم الأدلـــــة:** تعد جمع وتقييم أدلة الإثبات أساس عملية المراجعة، ويمكن للمراجع جمع هذه الأدلة عبر اختبارات الالتزام واختبارات التفاصيل الجوهرية، حيث يمكن تأكيد بأن هيكل الرقابة الداخلية يعمل كما هو مصمم له.

3- التحقق من مـــدى توافـــق ادعاءات الإدارة مع المعايير المعتمدة: تتيح عملية المراجعة تقديم وتأكيد بشأن مدى توافق مزاعم إدارة الشركة مع المعايير المحاسبية

المقبولة بشكل عام، والقواعد المحاسبية المنصوص عليها في القوانين واللوائح المعمول بها في الشركة محل المراجعة، إن وجدت.

4- **توصيل النتائج لمستخدميها:** يقوم مراجع الحسابات بتوصيل نتائج عملية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية ويرى الباحث أن المراجعة تتضمن مجموعة من الأنشطة المخططة والمواجهة نحو جمع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات والقرائن، للتحقق من دقة وصحةالبيانات المحاسبية في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، ثم تقييمها بشكل موضوعي، مما يتيح للمراجع إصدار رأي فني محايد عن مدى صحة ودقة تلك البيانات، وتوافقها مع المعايير المعتمدة والقواعد المحاسبية المنصوص عليها في القوانين واللوائح السارية في الشركة محل المراجعة، وعن مدى تمثيل الحسابات الختامية لنتيجة النشاط من ربح أو خسارة بشكل دقيق، وتمثيل القوائم المالية للمركز المالي للشركة، بالإضافة إلى ضمان نقل نتائج عملية المراجعة إلى جميع الأطراف المعنية.

2.1.2. أهمية المراجعة:

إن أهمية مهنة المراجعة تتمثل في أنها أداة تمكن القائمين على أنشطة الشركة وأعمالها من التأكد من حسن سير وتنفيذ الاجراءات المالية الموضوعة ومدى تطبيقها، ويترتب على ذلك زيادة مصداقية وعدالة القوائم المالية ودقة التقارير المالية المقدمة إلى المعنيين، وذلك لحماية أصول الشركة من التلاعب والغش وسوء الاستخدام (2)

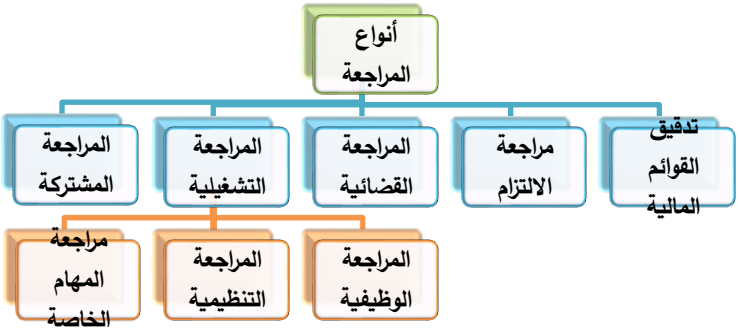
لم تعد المراجعة مقتصرة على الدور التقليدي من إبداء الرأي الفني المحايد حول البيانات والقوائم المالية الختامية، التي تعطي صورة عادلة عن المركز المالي، حيث أدى التقدم الهائل في المعايير الدولية التي تنظم مهنة المراجعة إلى إعطاء دفعا إضافيا نحو زيادة واجبات المراجع الخارجي، الذي يجب أن يكون مؤهلاً وحيادياً للتأكد من صحة هذه المعلومات ومزاعم قابله للتحقق منها، عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة (إقرارات مصادقات، ملاحظات، استفسارات، فحص) مع التقرير عن نتائج تلك العملية، للإطراف المستخدمة لتلك المعلومات حتى تستخدم في اتخاذ قراراتها.

تتسم بيئة المراجعة في العصر الحديث بالمنافسة الحادة، وانعكست تلك المنافسة على مهنة المراجعة، وتركت آثاراً على طرفي عملية المراجعة سواء المراجع مقدم الخدمة أو العميل طالب خدمة المراجعة، إذ أن مقدموا خدمة المراجعة مطالبون بالاستجابة

لمعطيات السوق وضغوطه، وعلى الجانب الآخر فان العميل يفضل أن يحصل على خدمة المراجعة بأعلى جودة وأقل الأسعار (3)

2.1.3. أنواع المراجعة

يمكن ترتيب عمليات المراجعة حسب أغراضها إلى ما يلي (4):



الشكل رقم (1): تصنيف عمليات المراجعة حسب أغراضها

2.1.4. المراجعة المشتركة:

ولهذا السبب تزايد في السنوات الأخيرة اهتمام الباحثين بطبيعة سوق خدمات المراجعة والظواهر المرتبطة بها، والتي طرأت عليها تطورات سريعة بمعدلات نمو متسارعة، وفرضت نفسها على سوق خدمات المراجعة، مما دفع الباحثين في مجال المراجعة إلى استخدام أدوات البحث العلمي لمحاولة تحديد الظواهر وقياس العوامل المؤثرة عليها، وإظهار آثارها السلبية والإيجابية على سوق خدمات المراجعة. ومن بين هذه الظواهر المراجعة المشترك. ويمكن تعريف المراجعة المشترك بأنه استخدام شركتي تدقيق أو أكثر فيما يتعلق بالتعاون في العميل الخاضع للمراجعة، والذي يتميز باستخدام تقرير المراجعة المشترك وتشغيل برنامج تدقيق واحد (تقسيم أعمال المراجعة) على أساس التخطيط المشترك (5).

2.1.5. مفهوم المراجعة المشتركة:

تقدم مهنة المراجعة خدمة إضفاء الثقة على ما تقدمه شركات الاعمال من تقارير مالية عن أداء تلك الشركات، ولاشك أن مثل هذه التقارير والمعلومات المالية ماكانت لتستخدم أو يعتمد عليها مالم تحز على ثقة المستخدمين لهذه التقارير، وقد أدت الازمات المالية والإنهيارات المفاجئة لكثير من شركات الأعمال بما فيها بعض شركات المراجعة الى اهتزاز الثقة في التقارير المالية وفي مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل عام، وقد مثل موضوع استعادة ثقة السوق والمستخدمين في تقارير المراجعة

هدفاً رئيسياً لجميع الهيئات المعنية بمهنــة المراجعة والمحاسبة، وايضاً لمعظم الدراسات والأبحاث والكتابات في مجال المحاسبة والمراجعة (6).

في عام 2010، نشرت المفوضية الأوروبية ما أطلق عليه "الورقة الخضراء" التي طرحت خيار الاستفادة من التجربة الفرنسية لإجبار الشركات المساهمة على الخضوع لمراجعة مشتركة، يتم إجراؤها بتعيين مراجعين اثنين في وقت واحد لإجراء المراجعة وتقديم تقرير واحد (7).

وكان السبب الرئيسي وراء ما نشرته المفوضية الأوروبية بذلك هو تركز هذه القضية في سوق المراجعة حيث تهيمن شركات المحاسبة العالمية الأربع على أكثر من 90٪ من عائدات أو رسوم المراجعة في الدول الأعضاء. ونظرًا لحقيقة أنه من الصعب جدًا على معظم شركات المراجعة المتوسطة الحجم القفز إلى قائمة الشركات العالمية الأربع، فهناك ميل حقيقي إلى أن سوق المراجعة في الدول الأوروبية سوف تتعرض للتهديد في حالة انهيار أي من شركات المراجعة العالمية الأربع الكبرى (8).

وبناءً على ذلك، أوصى الكتاب الأخضر بأن عمليات المراجعة تتم في دول الاتحاد الأوروبي عن طريق التدقيق مشترك، وذلك من خلال اثنين من المدققين يقسمان عمل التدقيق ويوقعان كلاهما على تقرير التدقيق، بحيث يكون أحد طرفي التدقيق شركة مساهمة كبيرة في مكتب متوسط أو صغير لزيادة سوق التدقيق من خلال زيادة عدد المكاتب غير الكبيرة. في عام 2011، واستنادًا إلى الكتاب الأخضر، سجلت المفوضية الأوروبية ردود الفعل من الجهات الفاعلة المختلفة على اقتراح المدققين الاثنين للمشاركة في العمليات المذكورة. وردًا على هذا الاقتراح، زعمت شركات التي تعمل على التدقيق الدولية الكبرى أنه من شأنه أن يقلل من جودة التدقيق الفردي بينما أيدت شركات التدقيق التي لا تشارك في عملية التدقيق الصغيرة للاقتراح لأنه من المبرر أن معدل تركيز سوق التدقيق في فرنسا التي تطبق فيها المراجعة المشتركة منخفض. ومع ذلك، كانت ردود أفعال معظم المستثمرين متباينة في ردودهم، حيث أعرب بعض المستثمرين عن عدم موافقتهم على الاقتراح لأنه من شأنه أن يؤدي إلى ارتفاع تكلفة التدقيق وتقليل مسؤولية المدققين بينما لم يكن لدى آخرين أي اهتمام بالاقتراح. وبحسب ردود الفعل المذكورة، أعلنت المفوضة الأوروبية في 30 من نوفمبر/تشرين الثاني 2011 عدم إلزام الشركات المساهمة بتعيين مدققين اثنين لعملية التدقيق، لكنها أعلنت دعمها للتدقيق المشترك في إطار تحسين التدقيق المعتمد ولمحاولة التغلب على تركيز سوق المراجعة.

بناء على ما سبق يرى الباحث أنه يمكن تنفيذ عملية المراجعة من خلال التعاقد من مكتب واحد للمراجعة وهو ما يمكن وصفه بالمراجعة الفردية، وفي ظل نوع هذه المراجعة، يتم تنفيذ المراجعة في كافة مراحلها وإصدار تقرير عنها يحمل توقيع الشريك المكلف بتنفيذ عملية المراجعة، وقد يتطلب مكتب المراجعة لأغراض رقابة الجودة أن يقوم شريك أخر لمم يتدخل في عملية المراجعة بفحص أوراق العمل وتقديم رأيه للشريك المكلف بتنفيذ المراجعة، ولكن يظل هذا الشريك المكلف بعملية المراجعة هو الشخص الوحيد الذى يحق له التوقيع علـ تقرير المراجعة المراجع وتحمل كامل المسؤولية عنه في جميع الأحوال.

في السنوات الأخيرة اجتذبت الخيارات القائمة ضمن المواضيع والظواهر المرتبطة بسوق خدمات التدقيق وتطوره المطـرد اهتمام الباحثين، حيث إن هذا التطور الكافي والقرارات التي نشأت وفرضت نفسها كضرورة حتمية على سوق خدمات التدقيق، على مجموعة من الحوافز العديدة للبحث العلمي واستخدام الأدوات من أجل التحقيق وتحديد حجم الظواهر، وكذلك العوامل المؤثرة عليها، مع الكشف عن تأثيرها الإيجابي والسلبي على خدمات التدقيق ومن هذه الظواهر التدقيق المشترك. الفكرة العامة للتدقيق المشترك هي تحليل البيانات المالية لعميل واحد من قبل شركتين أو أكثر من شركات التدقيق، وتتميز بإصدار تقرير تدقيق مشترك وإنشاء خطة تدقيق واحدة (توزيع أنشطة التدقيق على أساس تقاسم الخطة). (9)

التدقيق المشترك يعني أن شركتين أو أكثر من شركات التدقيق المختلفة والمستقلة تقومان بجزء أو كل عملية مراجعة وتصدران تقرير تدقيق واحد يوقعون عليه جميعًا بشكل فردي ويتحملون فيه جماعيًا المسؤولية عن الرأي الوارد في ذلك التقرير. ويؤكد الباحث نفسه أن التدقيق يحقق ميزتين: فهو يتيح مراقبة جهود كل مراجع بشكل متبادل، كما أنه يزيد من استقلالية كل مراجع ويؤدي إلى تحسين جودة عملية التدقيق ككل من ناحية أخرى. (10).

أما بالنسبة للمراجعة المشتركة في الحياة الواقعية، فإن وجود اثنين من المراجعين المستقلين المختلفين في وقت واحد يعملان بموجب عقدين منفصلين ولكنهما يتصرفان بالتنسيق ويشكلان رأيًا واحدًا حول موضوع المراجعة هو أمر طبيعي. وبالتالي، يمكنهما تقسيم مهام عملية المراجعة بأي طريقة يرغبون فيها، والتي يعتبرونها تحقق غرض عملية المراجعة. قد ينسقان عملهما إلى حد يتوقع فيه من أحدهما التدقيق في عمل الآخر. (11).

تأكيداً لأهمية المراجعة المشتركة، وإنها لابد أن تكون في إطار زمني ملائم وأن تشتمل على ما يلي:(12)

1ـ المتطلبات الأخلاقية ومقتضيات الاستقلالية.

2- المعلومات التي تؤكد الالتزام والامتثال للقوانين والقواعد التنظيمية التي يمكن أن ترفع من مستوى التحريف المادي في القوائم المالية.

3- دراسة مؤشرات الإدارة المحتملة مع عرض للتغيرات في هيكل نظم الرقابة الداخلية.

4- مخاطر التحريف المادي الهامة والتي تم التعرف عليها في القوائم المالية الناتجة من أحد أطراف عملية المراجعة.

5- إلمام المراجعين المشتركين بالقضايا التى تتم مناقشتها مع الإدارة ومسؤولي الحكومة في إطار برامج المراجعة المشتركة المتعارف عليها.

6- إن كل الاجتماعات الهامة الجوهرية التي تشمل على اجتماعات التخطيط أو الاجتماعات لمناقشة المخاطر الرئيسية والمشاكل الجوهرية 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.

تتمثل اهمية المراجعة المشتركة في الاعتبارات التالية:

1- في الواقع، تواجه معظم الدول في جميع أنحاء العالم العديد من هذه الأزمات المالية التي من الممكن أن تستمر وتبقى لفترة طويلة ولا يتم البحث عن حلول رئيسية لها حتى تتحول إلى قضايا اقتصادية ويصبح البحث عن التدابير الصحيحة لهذه الأزمات أحد الأهداف الرئيسية للسياسة الاقتصادية لذلك نجد أن المراجعة المشتركة تعتبر من الأدوات الفعالة لضمان استقلال المدقق وتعزيز مصداقية التقارير المالية بالإضافة إلى

2- تجاوز عملية الحصول على تأكيد معقول بأن الهيكل العام للبيانات المالية غير مشوه، سواء بسبب استخدام بيانات مضللة أو أخطاء، وهذا التأكيد أكثر فعالية أثناء المراجعة المشتركة منه أثناء المراجعة التقليدية (13).

3- إن تعزيز كفاءة مجالات هذا التنسيق والتخطيط والتعاون لعملية المراجعة من خلال شركات التي تعتمد على المراجعة، وهي إحدى مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى، يؤدي إلى تعزيز كفاءة آليات المراقبة المعتمدة المتبادلة وإصدار رأي تدقيق متين وموحد.

4ـ تعزيز استقلالية المراجع الخارجي: توفير الجودة العالية لعملية التدقيق من خلال تحسين الخدمات على النحو التالي: (14):

ـ يسهم وجود مراجعين مختلفين في استقلاليتهم لأن مدى قدرة الإدارة على التحكم في مراجعين اثنين في وقت واحد أقل من مدى قدرتها على التحكم في مراجع واحد وبالتالي يكون رأيهما أكثر استقلالية.

ـ يقلل وجود مراجعين خارجيين من مستوى التهديد للمصلحة الذاتية الاقتصادية للمراجع لأنه في هذه الحالة يتم تقاسم الرسوم الناتجة عن عملية التدقيق بين اثنين وبالتالي تنخفض قيمة الرسوم التي يهتم بها كل منهما نفسياً ويتم تقليل الضغط الإجمالي على المراجع من العميل للتأثير على تقاريره بسهولة.

5ـ تحسين تطبيق إجراءات التدقيق مثل الاستناد إلى معايير التدقيق المقبولة من خلال تبادل الخبرات

6 للقضاء على النفوذ الاحتكاري لبعض أكبر شركات التدقيق الدولية في السوق وجودة التدقيق.

7 - وفقاً لأحد الباحثين فإن مفهوم التدقيق المشترك ينبع من أهدافه كما يلخص الباحث أدناه. (15):

توفير بيئة يؤكد فيها كل مراجع على الحرص المهني التي قدمها المراجع الآخر.

ـ يساعد التدقيق المشترك على زيادة استقلال المراجعين فيما يتعلق بالشركة المعتمدة على التدقيق، والتي يجب عليها التفاوض مع مراجعين اثنين، وليس واحد، بشأن مسألة تتعلق بقوائمها المالية.

ـ يسهم التدقيق المذكور أعلاه في تعزيز دقة أدلة التدقيق من جهة، وفي استقلال المراجع من جهة أخرى، حيث ستدفع الشركة المزيد مقابل آراء مراجعين اثنين بدلاً من مراجع واحد.

ـ يكون التقرير الصادر عن عملية التدقيق المشترك أفضل وأقوى، حيث يكون التقرير صادر عن إجمالي الخبرة الفنية والمالية للمراجعين مجتمعين؛ ولا شك أن إجمالي تلك الخبرة يكون في أغلب الأحيان أكبر من خبرة أحد المراجعين.

ـ قد تتحســـن جودة وفعالية التدقيق من حيث تحديد أحد المراجعين لبعض الأخطاء التي لم يتمكن الآخر من تحديدها كما هو متوقع في عمليات التدقيق في ظل الظروف العادية.

8. بالإضافة إلى ما سبق، هناك قضية أساسية واحدة، وهي مرتبطة بما يمكن تسميته بظاهرة تركيز المهنة حيث يتركز الجزء الأكبر من عمليات التدقيق ومن ثم الإيرادات داخل عدد محدود من شركات التدقيق، وتحديدًا في الشركات الأربع الكبرى، وهو أمر نموذجي للسوق المهنية لدول الاتحاد الأوروبي والعديد من دول العالم. في الواقع، ذكر بيان الاتحاد الأوروبي هذا العامل بشكل مباشر عند الحديث عن التدقيق المشترك، مشيرًا إلى أنه نظرًا لأن إحدى الفوائد المتوقعة المتعلقة بهذه القضية هي محاولة معالجة تركيز المهنة، فربما يؤثر وجود سوق أكثر ملاءمة وعدالة لعمليات وإيرادات المهنة بشكل إيجابي على جودة وكفاءة عملية التدقيق على الأقل في الأمد البعيد (16).

9. ذكر أحد الباحثين بحق أنه من خلال النظام المشترك، فإنه يساعد في حل تحديات انخفاض كفاءة الأداء المهني بين المدققين بالطرق التالية. (17):

ـ الاستفادة من المهارات المتخصصة المتوفرة في فريق التدقيق المشترك.

ـ تحديد جودة أداء المدققين أو على وجه الخصوص؛ مهارات المدققين.

ـ يتطلب ممارسة المزيد من الجوهر في المواضيع الرئيسية أثناء إشراك فريق التدقيق المشترك.

ـ مشكلة وجود وصراع وتطوير نظام التدقيق الفردي.

ـ استبعاده من أن يتم عقده قانونيًا بشكل مشترك.

ـ القضاء على التأخير الزمني بسبب حقيقة أن المدقق يقضي قدرًا محدودًا من الوقت خلال فترات الانشغال.

ـ من ناحية أخرى، مستقبلًا وتقليل خسارة نشاط الخبراء بسبب تناوب المدققين والحصول على تكاليف تدقيق أكثر معقولية.

ـ تقليل إمكانية إعادة صياغة البيانات المالية بشكل أكبر وجودة التقرير المالي.

ـ الاحتمال هو رفع تقرير التدقيق وسرعة الاستجابة للأداء المعدل في التقرير.

ويؤكد الباحث أن وجود مراجعين أثنين في عملية المراجعة يعطي مؤشراً أفضل لمستوي حوكمة عمل شركتي المراجعة من خلال قيام طرف بمتابعه أعمال المراجعة التي قام بها الطرف الأخر ومن ثم سوف يكون كل طرف حريص علي أداء المهام المحددة له بأعلي مستوي ممكن من الأداء يضاف إلي ذلك حرص كل مراجع علي العمل علي اكتشاف أيه مخالفات أو أخطاء تفادياً لحرج قد يتعرض له إذا لم يتم

اكتشافة من قبل الطرف الأخر وفي المجمل فإن وجود مراجعين يمكـن أن يكون دافعاً لكل منهما لأداء الأعمال المنطقية في مجال المراجعة) بأعلي مستوي مهني ممكن.

يري الباحث أن زيادة جودة وفعالية المراجعة لا يعني عدم وجود أراء معارضة للمراجعة المشتركة تري فيها كثير من السلبيات المحتملة أيضاً لعل أبرزها الزيادة الكبيرة المتوقعة في تكاليف عمليات المراجعة لشركات الأعمال، عدم إمكانيـة التوصل إلي رأي موحد بين المراجعين في بعض الحالات احتمال وجود قدر من الاتكالية أي اعتماد كل مراجع علي الأخر بالرغم من تعدد الانتقادات للمراجعة المشتركة إلا أنه لا تقلل من أهمية المراجعة المشتركة كأداة حديثة لزيادة جودة الأداء المهني للمراجعة والمراجعين.

يلخص الباحث إلي أن نظام المراجعة المشتركة يمكن اعتباره أحد الآليات المقترحة لزيادة الكفاءة المهنية لمكاتب المراجعة والمراجعين في خدمة اهداف البحث الحالي.

2.1.6. إيجابيات المراجعة المشتركة

يتضح من النقاش حول المراجعة المشتركة وجود تبيان حولها فالمؤيدون يرون أنها تحقق العديد من المزايا أبرزها (18):

1- إن المراجعة المشتركة تعمل على تحسين استقلالية المدقق، ويتمتع المدققون بصلاحيات أكبر لإصدار الرأي أمام الإدارة مقارنة بشرط وجود تقرير مدقق واحد.

2- إن التقرير الذي يخرج من عملية المراجعة المشتركة أفضل وأقوى، لأنه يتم من خلال مجموعة من المدققين ذوي الخبرة الفنية والمالية معًا، ومن غير الضروري أن نقول إن مجموع هذا النوع من الخبرة يكون عادة أكثر من الخبرة الفردية لبعض أعضاء المجموعة..

3- إن وجود مراجعين برأي موحد ربما يمثل مقاومة او بالأحري هجمة مرتدة على التوجه المحتمل للإدارة للهجوم علي المراجع الخارجي في حالة الاختلاف معه فالإدارة تعلم أن مواجهة الإثنين معاً أمر محفوف بالمخاطر.

4- قد ترتفع جودة وفعالية المراجعة حيث قد يجد أحد المراجعين أخطاء لم يحددها الآخر؛ وهو أمر يمكن توقعه بشدة نظرًا لأن طبيعة المراجعة تستلزم نهج التفتيش بدلاً من تحليل جميع العمليات، وهو أمر شائع دائمًا في سياق المراجعة في ظل الظروف العادية.

5- بالإضافة إلى ما سبق، هناك قلق أساسي آخر يتعلق بما يمكن أن نطلق عليه ظاهرة تكلس سوق المهنة، حيث يتم وضع غالبية عمليات التدقيق ومن ثم الإيرادات في عدد

من شركات التدقيق الكبرى، ما يسمى بالأربعة الكبار في الاتحاد الأوروبي والعديد من بلدان العالم الأخرى. في الواقع، ذكر بيان الاتحاد الأوروبي هذا عند مناقشة التدقيق المشترك لأن إحدى الفوائد المتوقعة هنا هي الحد من مشكلة تركيز المهنة، وأن وجود بيئة أكثر عدالة وتوازناً عندما يتعلق الأمر بتوزيع أعمال المهنة وإيراداتها قد يكون له تأثير إيجابي على جودة وكفاءة عمل التدقيق؛ على الأقل في الأمد البعيد.

2.1.7. محددات اختيار المراجعين المشتركين:

وبالتالي فإن المدققين المشتركين يعملون في ظل ظروف محددة حيث يكون المدقق المشترك إما من الشركات الأربع الكبرى أو أحد المدققين المشتركين من الشركات الأربع الكبرى والآخر من خارج الشركات الأربع الكبرى أو كلاهما من خارج الشركات الأربع الكبرى. وأهم هذه المحددات هي التالية:

1. **هيكل ملكية الشـــركة**: مجال آخر حيث يكون للملكية العائلية تأثير يتعلق باختيار المدققين المشتركين. إحدى الدراسات التي تمكنت من تفسير الملاحظة كانت تلك التي لاحظت أن هيكل الملكية العائلية يؤثر على اختيار المدققين المشتركين. كما يحمل المعامل إشارة سلبية مما يعني أنه كلما انخفض مدى الملكية العائلية في الشركة، كلما زاد احتمال اختيار المدققين من الشركات الأربع الكبرى. من ناحية أخرى، يقلل مدى الملكية العائلية من استخدام المدققين في شركات المحاسبة الأربع الكبرى. (19)

2. **آليات حوكمة الشـــركات:** يتم التعرف أيضًا على بعض أنواع الشركات باعتبارها شركات تستفيد مجانًا فيما يتعلق بالمنافسة في مجال التدقيق، بسبب حجمها: لا يوجد لدى الشركات الصغيرة أي حافز لاستخدام اثنين من شركات التدقيق الكبرى الأربعة، في حين تتأثر الشركات المتوسطة بآليات حوكمة الشركات بسبب هيكل ملكية المساهمين فيها، مثل إذا كان بعض أعضاء مجلس الإدارة من المساهمين الرئيسيين وإذا تركزت ملكية الشركة في أيدي مجموعة صغيرة

2.2. الدراسات السابقة:

1- دراســـــــــة : أحمد (2013م) (20)تمثل مشكلة الدراسة في الاهتمام بالدور المعاصر للمراجعة الخارجية والتي ظهرت عبر معايير المراجعة والاصدارات الدولية والمحلية الا ان هناك تحديات تواجه جودة ونزاهة واستقلالية المراجع الخارجي مما ينتج عنها العديد من الازمات المالية والاضرار بمصالح المستثمرين مما يجعلهم يفقدون الثقة في القوائم المالية مما يتطلب إعادة صياغتها بالإضافة الى

حرية المراجعين في تقديم تقرير مراجعة، واضح هدفت الدراسة الى توضيح العلاقة التأثيرية للمراجعة المشتركة على التقليل من صياغة القوائم المالية وتحديد دقة مراقب الحسابات توصلت الراسة الى العديد من النتائج أهمها ان هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة المشتركة وبين اسعار الاسهم في سوق البورصة المصرية.

2ـ دراســــــــة: أبو بكر (2018) (21) كانت القضية محل البحث هي تقييم أثر المراجعة المشتركة على تقرير هذا المراجع الخارجي نتيجة للتقارير الدقيقة لبعض من هذه الشركات الموجودة في البورصة الخاصة بجمهورية مصر العربية. وهذا جعل الدراسة تركز على الأهداف التالية: تقييم آثار المراجعة المشتركة على تقرير هذا المراجع الخارجي من خلال؛ مقارنة وتباين تقارير التدقيق والمراجعة للشركات المدرجة في البورصة المصرية. وبالتالي أظهر البحث أن نهج المراجعة المشتركة يؤول إلى إنتاج تقارير أكثر "تحفظًا" ودقة مقارنة بنظيراتها من المراجعين الفرديين.

3ـ دراســــــــة: سعاد، 2018، (22) كانت مشكلة الدراسة هي محاولة صياغة الإطار المقترح من خلال طرح خيار يمثل التوافق بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والقيم المستمدة من الثقافات المحاسبية المختلفة خطوة أساسية لتبنيها وتطبيقها بنجاح. سعت الدراسة إلى استكشاف مدى توافق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع القيم الثقافية المحاسبية على مدى اعتماد التقارير المالية في شركات النفط الخاصة بدولة ليبيا. وأخيرًا، والأهم من ذلك، أظهرت الدراسة أن القيم الثقافية المحاسبية تحمل علاقة ذات دلالة إحصائية كبيرة مع جودة التقارير المالية.

4ـ دراســــــــة: محاسن (2019م) (23) تمثلت مشكلة الدراسة في مدى استخدام أسلوب المراجعة المشتركة في التقليل من التشوهات الجوهرية في التقارير المالية المنشورة، والتعرف على مدى تأثير استخدام أسلوب المراجعة المشتركة على الثقة في المعلومات الواردة في التقارير المالية المنشورة وقدرتها على تصوير الأداء المالي للمنظمات بأمانة. وقد سعت الدراسة إلى تحديد مدى استخدام أسلوب المراجعة المشتركة في تعزيز جودة التقارير المالية. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن أسلوب المراجعة المشتركة يؤدي إلى تحسن كبير في جودة التقارير المالية وكذلك في جودة المراجعة.

من خلال عرض الدراسات السابقة يرى الباحث أن هذه الدراسات لم تتناول دور المراجعة (التدقيق) المشتركة في التنبؤ باستمرارية المنشاة كما تناولته الدراسة الحالية

هذه الدراسة تعتبر أعمق واشمل من الدراسات السابقة عن طريق تناولها لهذا الموضوع.

5ـ دراســــــــة: عبد الرحمن (2022م) (24) ، وهدفت الدراسة الي بيان إثر المراجعة المشتركة على تكاليف المراجعة المتمثلة في النفقات الثابتة، المتغيرة الشرطية) استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة الي ان المراجعة المشتركة ساهمت في زيادة تكاليف المراجعة(الثابتة أو المستقرة، المتغيرة) الشرطية وان تشكيل فريق مراجعة مشتركة يحتوي على عدد كبير من الاعضاء وذوي خبرة مهنية عالية ساهم في زيادة تكاليف المراجعة واوصت الدراسة بالاهتمام بضبط عدد أعضاء فريق المراجعة المشتركة قـدر الحاجة لتقليل(تكاليف) نفقات المراجعة.

6ـ دراســــــــة: رحاب، كمال (2023م) (25) حددت مشكلة الدراسة في التعرف على دور الاتجاهات الحالية للمراجعات المشتركة والتحليلية في جودة المراجعة. وعلى وجه الخصوص، تعتبر المراجعة المشتركة والتحليلية أهدافًا عامة؛ لذا انطلقت الدراسة لاكتشاف الاتجاهات الحديثة في المراجعة المشتركة والتحليلية من أجل تحديد دور اتجاهات المراجعة المشتركة الحالية في مدى اعتماد المراجعة. لذلك، تسعى هذه الورقة إلى تحديد مدى تعزيز تقرير المراجعة التحليلية لعملية المراجعة وتقليص فجوة التوقعات. وقد اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: كما وجد أن هناك دلالة إحصائية مع فرضية المراجعة المشتركة عند مستويات *.0001 مما أدى إلى استنتاج أن المراجعة المشتركة مرتبطة بجودة هذه المراجعة. ووجدوا دليلاً على وجود قضية ذات دلالة إحصائية بين المراجعة التحليلية وجودة المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أدى وجود نظام اتصال فعال عند مكتب المراجعة إلى تحسين مدى اعتماد هذه المراجعة، وضع خطة للمراجعين لإعداد واجباتهم المهنية أدى إلى تحسين جودة المراجعة، أدى وجود نظام اتصال فعال لدى مكتب المراجعة إلى تحسين جودة المراجعة. أوصت الدارسة بالآتي: العمل على تجويد أداء المراجعين في المراجعة المشتركة والتحليلية لسد قصور أداء المراجع

3. تحليل البيانات واختبار الفرضيات

3.1. إجراءات الدراسة الميدانية:

مصادر جمع البيانات تتمثل في الآتي:

المصادر الأولية الاستبانة.

المصادر الثانوية المراجع الدوريات الرسائل العلمية المؤتمرات والندوات، الانترنت.

متغيرات الدراسة: بناءً على ما جاء في الإطار النظري أو الخلفية النظرية للدراسة والدراسات السابقة ذات العلاقة استطاع الباحث سياقة علاقات بين متغيراتها وهي:

1-المتغير المستقل: المتغير التابع من ناحية أخرى هو المراجعة المشتركة.

2- المتغير التابع: المتغير التابع هو جودة المراجعة، والتي يتم تمثيلها من خلال:

- تعزيز كفاءة المراجع على معرفة الاحتيال والأخطاء وكذلك الإبلاغ عنها
- التزامات المراجع بتقديم خدماته في تنفيذ الواجب المعني بموجب الأحكام المهنية.
- تحقيق الأهداف الموضوعة للأطراف المهتمة بممارسة المراجعة

3.2. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع وعينة الدراسة من جميع المراجعين الداخليين والخارجيين العاملين بالمنشآت الحكومية والشركات ومكاتب المراجعة الخارجية منطقه البطنان، حيث تم اختبارهم بصورة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (60) استمارة استبانة على المستهدفين، واستجاب (60) فردا إي بما نسبته (100%) من المستهدفين حيث أعادوا الإستبانة بعد الاجابة على كل المعلومات المطلوبة، وفيما يلي التحليل الاحصائي الوصفي لخصائص عينة الدراسة:(spss)

يوضح هذا الجدول رقم (1) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

جدول (1) يوضح التوزيع التكراري هذا لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
محاسبة	46	%77
ادارة اعمال	5	%8
دراسات مصرفية	2	%3
تكاليف ومحاسبة ادارية	2	%3
أخرى	5	%8
المجموع	60	%100
المؤهل العلمي	النسبة	التكرار
دكتوراه	%3	2
ماجستير	%18	11

معهد عالي	%7	4
بكالوريوس	%72	43
المجموع	%100	60
المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة
مدير مراجعة	16	%26
مساعد مدير مراجعة	14	%23
مراجع داخلي	12	%20
مراجع قانوني	2	%3
مراجع خارجي	16	%26
المجموع	60	%100
سنوات الخبرة	النسبة	التكرار
اقل من 5	%13	8
10-5	%12	7
15-11	%10	6
16 فأكثر	%65	39
المجموع	%100	60

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية

يتضح من الجدول أن التخصص العلمي لغالبية افراد الدراسة هو المحاسبة؛ إذ بلغ عددهم في العينة (46) فرد بنسبة 77%، يليهم حاملي تخصص إدارة الأعمال ويتساوى معهم حاملي تخصصات أخرى إذ بلغ عددهم في العينة (5) فردا بنسبة 8%، كما تساوا في العينة حاملي تخصص الدراسات المصرفية نفقات تكاليف ومحاسبة ادارية إذ بلغ عددهم (2) وبنسبة (3%).

يتبين من الجدول إن المؤهل العلمي لغالبية أفراد العينة من حاملي درجة البكالوريوس في المحاسبة ؛ إذ بلغ عددهم (43) فردا بنسبة 72% من جملة عدد أفراد العينة، يليهم الذين لديهم مؤهل علمي في درجة الماجستير إذ بلغ عددهم (11) بنسبة (18% يليهم حاملي مؤهل علمي في درجة الدكتوراة ويبلغ عددهم (2) بنسبة (3%).

من الجدول يتضح لنا أن غالبية أفراد الدراسة مركزهم الوظيفي م. إذ بلغ عددهم 16 فردا بنسبة 26% من جملة عدد أفراد العينة يليهم الذين يشغلون منصب مدير مراجعة

ويتساوا معهم الذين يشغلون منصب مراجع داخلي إذ بلغ عددهم (12) فردا بنسبة (20%) من جملة عدد أفراد العينة، يليهم الذين يشغلون مراكز وظيفية أخرى وبلغ عددهم (25) فردا بنسبة 15%، ثم الذين يشغلون منصب كبير مراجعين إذ بلغ عددهم 4 ونسبة 7% من جملة عدد أفراد العينة.

ومن الجدول يتضح لنا تمتع أفراد العينة بخبرة واسعة في مجال المراجعة الخارجية إذ يتمتع أغلب أفراد العينة بأكثر من 16 سنة خدمة في مجال المراجعة مما ينعكس للإدلاء بإجابات معنوية لخبرة أفراد العينة بفئاتها المختلفة.

3.3. تحليل البيانات واختبار الفرضيات :

3.3.1. التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

وبعد الفحص الأولي والتأكد من مصداقيته ودقته تم توزيع هذا الاستبانة على العينة المعنية (60) فرداً. وأيضا تم نقل الإجابات إلى الجداول التي أعدها الباحث لهذا التحليل، مع تحويل المتغيرات الاسمية: موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق وغير موافق بشدة إلى متغيرات كمية بترتيب تصاعدي: 1، 2، 3، 4 و5 على التوالي. وتم نسخ البيانات إلى الجداول التالية من أجل إجراء التحليل واختبار الفرضيات. الفرضية الأولى: المراجعة المشتركة مفيدة في تحديد الإعفاءات المادية التي من المحتمل أن توجد في البيانات المالية المنشورة. الفرضية الأولى: (تساعد المراجعة المشتركة في تحديد التغيير في السجلات أو المستندات التي تمثل قاعدة البيانات المالية.

جدول (2) يوضح التوزيع التكراري هذا للعبارة الأولى الفرضية الأولى

العبارة الاولى	التكرار	النسبة
اوافق بشدة	30	%50
أوافق	29	%48
لا أوافق	1	%2
المجموع	60	%100

المصدر: قام الباحثة بجمع بيانات الدراسة الميدانية وتحليلها

وكما هو مبين في الجدول (2) يلاحظ الباحث أن هناك أدلة تدعم بقوة تأثير المراجعة المشتركة في المساهمة في كشف التلاعب بالسجلات أو الوثائق التي أعدت على أساسها القوائم المالية من قبل 50% من أفراد العينة. العبارة الثانية: هذا في حين

أن المراجعة المشتركة تثبت بشكل أكثر صدقاً التلاعب والإزالة المتعمدة للأحداث المالية والمعاملات التي يقال إنها تحدد القوائم المالية.

جدول (3) (التوزيع التكراري للعبارة الثانية الفرضية الأولى)

العبارة الثانية	التكرار	النسبة
اوافق بشدة	27	%45
أوافق	31	%52
لا اوافق	2	%3
المجموع	60	%100

المصدر:(إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية)

نجد من خلال التحليل لبيانات الجدول (3) يلاحظ الباحث أن نسب الموافقة على هذه العبارة كبيرة حيث نجد 45 أوافق بشدة و52% يوافقون بدرجة أقل و3% محايد.

العبارة الثالثة: هي نتيجة تعاون مكتبين أو أكثر في تنفيذ عملية (المراجعة) لتسهيل التعرف على الخلل المتعمد المطبق لمبادئ المحاسبة المرتبطة بالمعلومات المعالجة بداخل البيانات المالية.

جدول (4) يوضح التوزيع التكراري(للعبارة الثالثة الفرضية الأولى)

العبارة الثالثة	التكرار	النسبة
اوافق بشدة	21	%35
أوافق	30	%50
محايد	6	%10
لا اوافق	3	%5
المجموع	60	%100

المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية).

ومن خلال النتائج الواردة في الجدول (4) فيما يتعلق بتحليل إجابة المستجيبين افترض الباحث أن 50% من المستجيبين وافقوا على العبارة الرابعة التي مفادها أن إشراك مكتبين أو أكثر في عملية التدقيق يعزز من تحديد سوء التطبيق المتعمد لمبادئ المحاسبة فيما يتعلق بمحتوى القوائم المالية، وأيد هذه العبارة بقوة 35%، ولم يبد 10% أي اهتمام، بينما اختلف 5% حول فعالية التدقيق المشترك.

جدول (5) التوزيع التكراري للعبارة الرابعة الفرضية الأولى

العبارة الرابعة	التكرار	النسبة
اوافق بشدة	22	%37
أوافق	35	%58
محايد	3	%5
المجموع	60	%100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية

ومن خلال النتائج الواردة في الجدول (5) يلاحظ الباحث أن 58% أبدوا رأيهم بأن المراجعة المشتركة تكشف عن المزيد من حالات الاختلاس في حصيلة النقد وكذلك سرقة الأصول في القوائم المالية، بينما وافق 37% من أفراد العينة بشدة على صحة العبارة ولم يعط 5% رأياً واضحاً تماماً (محايد).

العبارة الخامســـة: حذف المعلومات يكون عمدياً، كما اتضح أن المراجعة المشتركة أن بعض المعلومات الضرورية في التقرير المالي يتم حذفها وفقاً لتقدير المراجع، وهذا العنصر مفيد للمستخدمين.

جدول (6) (يوضح التوزيع التكراري للعبارة الخامسة الفرضية الأولى)

العبارة الخامسة	التكرار	النسبة
اوافق بشدة	18	%30
أوافق	33	%55
محايد	8	%13
لا أوافق	1	%2
المجموع	60	%100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية

من الجدول (6) يرى الباحث أن 55% من المبحوثين أن المراجعة المشتركة يكشف عن الحذف المتعمد لمعلومات يتطلبها التقرير المالي حسب حكم المراجع وتعد

مهمة للمستخدمين، و30 يوافق على هذه العبارة بشدة بينما نجد 2% فقط لا يوافق على صحة العبارة.

الفرضية الثانية: المراجعة (المشتركة من الآليات التي بالفعل تساعد في الكشف عن الأخطاء الجوهرية والغش بالقوائم المالية):

العبارة الأولـــــى: (تشتراك) مكتبين أو أكثر من مكتب في عملية المراجعة يساهم في الكشف عن الأخطاء غير المقصودة في القوائم المالية

جدول (7) التوزيع التكراري للعبارة الأولى الفرضية الثانية

العبارة الاولى	التكرار	النسبة
اوافق بشدة	21	%35
اوافق	35	%58
محايد	1	%2
لا اوافق	2	%3
لا اوافق بشدة	1	%2
المجموع	60	%100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية

من خـــلال الجدول (7) يلاحظ الباحث أن معظم أفراد العينة كما مبين من الجدول أعلاه يوافقون بدرجات مختلفة على أن أشتراك أكثر من مكتب في عملية المراجعة يساعد في التعرف على الأخطاء غير المقصودة في القوائم المالية، أما عدم الموافقة على صحة العبارة فنجد أن نسبته قليلة.

العبارة الثانية: (المراجعة المشتركة من قبل مكتبين أو أكثر من مكتب في عملية المراجعة يكشف عن الغش الناجم عن المبالغة أو التقليل في عرض الأرباح بشكل غير دقيق).

جدول (8) (يوضح التوزيع التكراري للعبارة الثانية الفرضية الثانية)

	التكرار	النسبة
اوافق بشدة	25	%42
اوافق	31	%52
محايد	3	%5

لا اوافق	1	%2
المجموع	60	%100

المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية).

من خلال الجدول (8) يتضح للباحث أن 42 % من أفراد العينة يوافقون بشدة على المراجعة المشتركة من قبل أكثر من مكتب في عملية (المراجعة) يكشف عن الغش الناجم عن المبالغة أو التقليل في عرض الأرباح بشكل غير دقيق، و50% يوافقون بدرجة أقل بينما نجد عدم قبول العبارة من افراد العينة بنسبة قليلة جدا.

العبارة الثالثة: (المراجعة المشتركة يساعد في تقديم التأكيدات اللازمة عن حقيقة المركز المالي للمنشأة)

جدول (9) التوزيع التكراري للعبارة الثالثة الفرضية الثانية

العبارة الثالثة	التكرار	النسبة
اوافق بشدة	20	%33
أوافق	36	%60
محايد	3	%5
لا أوافق	1	%2
المجموع	60	%100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية

كما يتضح للباحث من تحليل الجدول (9) للعبارة الثالثة نجد اجماع معظم أفراد العينة على أن المراجعة المشتركة يساعد في تقديم التأكيدات اللازمة عن حقيقة المركز المالي للمنشآة، أما نسبة رفض العبارة تكاد لا تذكر.

العبارة الرابعة: (إن المراجعة المشتركة توضح الغش الناتج من التحريفات ذات الصلة بإعداد القوائم المالية الاحتيالية أو المضللة)

جدول (10) التوزيع التكراري للعبارة الرابعة الفرضية الثانية

العبارة الرابعة	التكرار	النسبة
اوافق بشدة	19	%32
اوافق	36	%60
محايد	4	%7
لا اوافق	1	%2

المجموع	60	%100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية

من خلال الجدول (10) توصل الباحث إلى أن 60% من المبحوثين يرون أن المراجعة المشتركة توضح الغش الناجم من هذه التحريفات ذات الصلة بإعداد القوائم المالية الاحتيالية أو المضللة و32% يوافقون بشدة على هذه العبارة بينما نجد عدم القبول بنسبة ضئيلة جدا.

العبارة الخامسة: (إن المرجعة المشتركة توضح بسهولة حذف آثار العمليات من السجلات والمستندات أو إلغاؤها)

جدول (11) (يوضح التوزيع التكراري للعبارة الخامسة الفرضية الثانية).

العبارة الخامسة	التكرار	النسبة
اوافق بشدة	19	%32
أوافق	33	%55
محايد	6	%10
لا اوافق	1	%2
لا اوافق بشدة	1	%2
المجموع	60	%100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية

من خلال الجدول (11) توصل الباحث إل ان معظم المبحوثين أن المراجعة المشتركة تكشف بسهولة حذف آثار العمليات من السجلات والمستندات أو إلغاؤها حيث نجد 32% يوافق بشدة و55% يوافق بدرجة أقل بينما نجد عدم الموافقة بنسبة 2% فقط.

الفرضية الثالثة : (المراجعة تقدم التأكيدات المعقولة لموثوقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية المنشورة)

العبارة الأولى: (المراجعة المشتركة تساهم على تقديم معلومات محاسبية تلبي احتياجات المستخدمين)

جدول (12) التوزيع التكراري للعبارة الأولى الفرضية الثالثة

العبارة الأولى	التكرار	النسبة
اوافق بشدة	19	%32

أوافق	37	%62
محايد	3	%5
لا أوافق	1	%2
المجموع	60	%100

المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية).

من خلال الجدول (12) توصلت الباحثة إلى أن هذه العبارة وافق عليها معظم أفراد العينة بدرجات مختلفة بينما نجد عدم الموافقة عليها بنسبة 2% فقط.

العبارة الثانية: المراجعة المشتركة تساعد على تقديم معلومات محاسبية تسهل عملية التنبؤ بالأحداث المستقبلية

جدول (13) التوزيع التكراري للعبارة الثانية الفرضية الثالثة

التكرار	العبارة الثانية	النسبة
14	اوافق بشدة	%23
40	أوافق	%67
6	محايد	%10
60	المجموع	%100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية

من خلال الجدول (13) توصلت الباحثة إلى أن هذه العبارة وافق عليها معظم أفراد العينة بدرجات مختلفة بينما نجد أن المحايدون نسبتهم 10% فقط كما هو يتضح من الجدول أعلاه.

العبارة الثالثـــــــة: تبين المراجعة المشتركة أن المعلومات المحاسبية لا تحتوي على معلومات متحيزة أو خاطئة إلى الحد الذي يمكن اعتباره معقولاً ومنطقياً، ويوضح **الجدول (14) التوزيع التكراري للعبارات الثالثة. (الفرضية الثالثة)**

العبارة الثالثة	التكرار	النسبة
اوافق بشدة	16	%27
أوافق	38	%63
محايد	4	%7
لا أوافق	2	%3
المجموع	60	%100

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية

من خلال الجدول (14) توصل الباحث إلى ان 60% من افراد العينة يرى أن المراجعة المشتركة تسعى على أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من الخطأ والتحيز إلى حد منطقي ومعقول، 27% منهم يوافقون بشدة على هذه العبارة بينما نجد3% فقط يرى ان المراجعة المشتركة ليست خالية من خطأ التحيز.

العبارة الرابعة: المراجعة المشتركة يساعد على تقديم معلومات تمتاز بالدقة والوضوح والملائمة

جدول (15) (التوزيع التكراري للعبارة الرابعة الفرضية الثالثة)

العبارة الرابعة	التكرار	النسبة
اوافق بشدة	22	%37
اوافق	36	%60
محايد	2	%3
المجموع	60	%100

المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية)

كما يوضح الجدول (15) حيث يلاحظ البحث أن معظم أفراد هذه العينة يرون أن المراجعة المشتركة تساعد على تقديم معلومات تمتاز بالدقة والوضوح والملائمة، كما نلاحظ أيضاً لا وجود للمعارضة على العبارة.

العبارة الخامسة: المراجعة المشتركة تقدم معلومات محاسبية قيمة الإفصاح بسبب اعتمادها على معايير محاسبية موحدة ومعلنة

جدول (16) (التوزيع التكراري للعبارة الخامسة الفرضية الثالثة)

العبارة الخامسة	التكرار	النسبة
اوافق بشدة	22	%37
أوافق	33	%55
محايد	4	%7
لا أوافق	1	%2
المجموع	60	%100

المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية)

كما يوضح الجدول (16) حيث يلاحظ الباحث أن معظم افراد هذه العينة يرون أن المراجعة المشتركة تقدم معلومات محاسبية قيمة الإبداء بسبب اعتمادها على معايير محاسبية متكاملة ومعلنة وكما هو جلي أن 2% فقط لا يوافقون على العبارة اعلاه.

العبارة السادسة: يساعد المراجعة المشتركة على توفر معلومات محاسبية قابلة للمقارنة ويمكن سهولة التحقق من صحتها ومصداقيتها

جدول (17) (التوزيع التكراري للعبارة السادسة الفرضية الثالثة)

العبارة السادسة	التكرار	النسبة
اوافق بشدة	27	%45
اوافق	30	%50
محايد	3	%5
المجموع	60	%100

المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية).

من خلال الجدول (17) توصل الباحث إلى ان المراجعة المشتركة على توفر معلومات محاسبية قابلة للمقارنة ويمكن سهولة التحقق من صحتها ومصداقيتها، هذه

العبارة يوافق عليها بشدة 45% من افراد العينة و50% منهم يوافق بدرجة أقل، ولا يوجد بين المبحوثين من لا يوافق على صحة العبارة

3.3.2. اختبار الفرضيات :

وبالإضافة إلى ذلك، سيتم استخدام اختبار مربع كاي على الفرضيات، لاختبار درجة الدلالة على الإجابات التي قدمها أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

الفرضية الأولى: المراجعة المشتركة تساعد في الكشف عن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية المنشورة

جدول (18) الفرضية الأولى نموذج الانحدار الخطي البسيط

العبارات	قيمة اختبار كاي^2	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية sig	التفسير
1-المراجعة المشتركة يساعد في كشف التلاعب أو التعديل في السجلات أو المستندات التي يتم على ضوئها إعداد القوائم المالية.	27.100	2	0.00	معنوية
2-إن المراجعة المشتركة تكشف بشكل أكثر صراحة عن التلاعب والحذف المتعمد للوقائع المالية أو المعاملات التجارية المادية في البيانات المالية.	24.700	2	0.00	معنوية
3- ومن ثم فإن إشراك أكثرمن مكتب في (عملية المراجعة) يساعد في تحديد حالات الاستخدام الخادع لمبادئ المحاسبة في معالجة المعلومات في البيانات المالية المذكورة.	30.966	3	0.00	معنوية
4- إن (المراجعة المشتركة) تكون بالتالي أكثر فعالية في عرض التلاعب بايصالات النقد والاستيلاء على الأصول في هذه البيانات المالية..	25.900	2	0.00	معنوية
5- إن (المراجعة المشتركة) تشير إلى التلاعب من قبل الأشخاص المعنيين عن إعداد الحسابات وإغفال المعلومات التي يعتبرها المراجع ضرورية لفهم المستخدم للتقرير المالي.	38.533	3	0.00	معنوية

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية

يلاحظ الباحث من الجدول (18) أن تحليل اختبار مربع كاي أظهر وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة ودورها في تحديد الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية المنشورة، ويتضح ذلك من قيم عبارات الفرضية الأولى والتي كانت جميعها أعلى من 0.05.

مما سبق يستنتج الباحث أن الفرضية الأولى للدراسة والتي نصت على: هل الهدف المحدد كما ورد في (سيجل وهازلتا (2006)) أن(المراجعة المشتركة) تساعد في استكشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية المنشورة.

الفرضية الثانية: المراجعة المشتركة تساعد في تحديد الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية المنشورة

الجدول رقم (19) الفرضية الثانية نموذج الانحدار الخطي البسيط

العبارات	القيمة الاحتمالية sig	قيمة اختبار كاي^2	درجة الحرية	التفسير
1- ويرجع ذلك إلى أن كل مجموعة من المكاتب تشارك في عملية التدقيق المستخدمة في تحديد الأخطاء غير المقصودة الأخرى في البيانات المالية..	**0.00**	**79.333**	**4**	**معنوية**
2-الدقيق المشترك من قبل أكثر من مكتب في عملية (المراجعة)الذي يكشف عن الغش الناجم عن المبالغة أو التقليل في عرض الأرباح بشكل غير دقيق.	**0.00**	**46.400**	**3**	**معنوية**
3-المراجعة المشتركة يساعد في تقديم التأكيد الازمة عن حقيقة المركز المالي للمنشآة.	**0.00**	**53.733**	**3**	**معنوية**
4-المراجعة المشتركة تستكشف الغش الناجم عن التلاعب ذات صلة بإعداد القوائم المالية الاحتيالية أو المضللة.	**0.00**	**51.600**	**3**	**معنوية**
5- المراجعة المشتركة تكشف بسهولة حذف آثار العمليات من السجلات والمستندات أو الغاؤها.	**0.00**	**67.356**	**4**	**معنوية**

المصدر:(إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية)

الجدول (19) يوضـــح الباحث وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة ومسؤوليتها عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية المنشورة، ويتضح ذلك من خلال قيم عبارات الفرضية الأولى والتي تتكون من جميعها ذات دلالة إحصائية.

ومن خلال ما سبق تستنتج الباحثة أن الفرضية الأولى للدراسة والتي تنص على: بناءً على ما سبق فقد تحقق ما يلي: "تساعد المراجعة المشتركة في تحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية المنشورة."

الفرضية الثالثة: على الأقل تحتوي المراجعة المشتركة على ضمانة مطلقة معقولة لموثوقية المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية. الجدول (20): الفرضية الثالثة نموذج الانحدار الخطي البسيط

العبارات	القيمة الاحتمالية sig	قيمة اختبار كاي^2	درجة الحرية	التفسير
1-(المراجعة المشتركة) تساعد على تقديم معلومات محاسبية تلبي احتياجات المستخدمين.	0.00	51.600	3	معنوية
2-نتفق بان المراجعة المشتركة يساعد على تقديم معلومات محاسبية تيسر من عملية التنبؤ بهذه الاحداث المستقبلية.	0.00	31.600	2	معنوية
3-المراجعة المشتركة يساعد في تقديم التأكيد الازمة عن حقيقة المركز المالي للمنشآة.	0.00	54.667	3	معنوية
4-يساعد المراجعة المشتركة على تقديم معلومات تمتاز بالدقة والوضوح والملائمة.	0.00	29.200	2	معنوية
5- توفر المراجعة المشتركة معلومات محاسبية عالية التعبير بسبب اعتمادها على معايير محاسبية موحدة ومعلنة.	0.00	46.000	3	معنوية
6-يساعد المراجعة المشترك على توفر معلومات محاسبية قابلة للمقارنة ويمكن سهولة التحقق من صحتها ومصداقيتها.	0.00	21.900	2	معنوية

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية

ومن الجدول (20) يتبين للباحث أن اختبار مربع كاي كشف توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة ودورها في تعزيز الثقة بموثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية المنشورة، ويتضح ذلك من قيم عبارات الفرضية الأولى حيث كانت جميع المعاملات ذات دلالة إحصائية، ومن خلال ما سبق يستنتج الباحث أن الفرضية الثالثة للدراسة والتي تنص على: تبين النتائج أن المدى المكتسب لمفهوم "المراجعة المشتركة توفر تأكيدات معقولة لموثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية المنشورة" قد تحققت."

4. النتائج والتوصيات :

4.1. النتائج :

وبعد دراسة الجانب النظري والدراسة الميدانية توصل الباحث إلى العديد من النتائج التي أثبتت صحة جميع الفرضيات والتي تتمثل فيما يلي:

1- من النتائج السابقة أن المراجعة المشتركة ساعدت المراجع بشكل كبير في تحديد الأخطاء والغش والإبلاغ عنها.

2- وفي هذا السياق أسهمت المراجعة المشتركة في دعم المراجعين للعمل بما يتماشى مع المعايير المهنية.

3- أثبت استخدام المراجعة المشتركة أنة يفي بأهداف الأطراف المعنية بممارسات المراجعة.

4- المحافظة على التوازن في توزيع العمل بين مكتبي المراجعة المشاركين في عملية المراجعة يعد أحد الأهداف الأساسية للمراجعة المشتركة مما عزز من أعتماد المراجعة في (مكاتب المراجعة) في دولة ليبيا.

5- ساعدت المراجعة المشتركة في تقليل مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوى ممكن والمطلوب لإبداء رأي مناسب حول القوائم المالية من خلال تحديد المخالفات الجوهرية.

6- إن صيغة المراجعة المشتركة أسست لبرنامج جيد للرقابة المستمرة مما ساعد في خدمة جودة المراجعين المطلوبة في مكاتب المراجعة في دولة ليبيا.

7- بالنسبة للأطراف المعنية التي لديها بعض الاهتمام بعملية التدقيق، فقد كان فعالاً في تسهيل قيام المدقق بالواجبات والمسؤوليات بطريقة ذات جودة وكفاءة بالإضافة إلى إعداد تقارير ذات جودة مع تحقيق التوازن في قضية الحفاظ على سرية المعلومات.

4.2. التوصيات :

وبواسطة النتائج التي توصلت اليها هذه الدراسة يوصى الباحث بالتالي:

1- الحرص على تجنب الازدحام الناتج عن قلة وقت المراجعين خلال ساعات الذروة بالمنشآت المستهدفة.

2- دعم استقلالية المراجع عبر تقديم حوافز مادية ومعنوية.

3- العمل على وضع ببرنامج جيد الإشراف المستمر بما يتوافق مع الضوابط المهنية.

4- الالتزام بسرية المعلومات وعدم الإفشاء بها لطرف ثالث إلا بعد موافقة المنشأة

5- على مكاتب المراجعة وضع أهداف الأطراف المستهدفة لعملية المراجعة من أولويات أهداف المكتب.

5- الاهتمام بتقويم قدرة المنشأة على الاستمرار عند إعداد التقارير المالية المرحلية والسنوية في الفترات الزمنية المختلفة.

الهوامـــــــــــش:

1-السيد؛ لطفي، أمين؛ أحمد، 2002، المراجعة في عالم متغير، القاهرة: دار الكتاب الأول للنشر والتوزيع.
2_الصبان؛ علي، محمد سمير؛ عبد الوهاب نصر، 1995، دراسات متقدمة فيالمراجعة، منشورات قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
3_طلبة، إبراهيم، 2002، نموذج مقترح لدراسة علاقة مخاطر المقاضاة بجودةالمراجعة، دراسة ميدانية على مكاتب المحاسبة والمراجعة مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف جامعة القاهرة، السنة الثانية عشر، العدد الثالث، كانون الأول، 2002.
4_السيدلطفي ؛مرجع سبق ذكره ؛ص25،26
5-متولي، أحمد زكي حسين، 2013م، قياس أثر لتطبيق برامج المراجعة المشتركة على أسعار الأسهم، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية التجارة والتمويل العدد الرابع، المجلد الثاني، مصر.
6-عبدالحميد، أحمد أشرف، 2014م، (المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودةا لمراجعة)، المنصورة: جامعة المنصورة كلية التجارة "المجلة المصرية للدراسات التجارية"، "المجلد الثامن والثلاثون"، "العدد الرابع".
7-الديسيطي، محمد محمد عبد القادر، عام 2014م، (المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية)،" دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية وذلك لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة"، المنصورة، جامعة المنصورة- كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية(المجلد الثامن والثلاثون)، العدد الثاني.
8-السيد لطفي ؛مرجع سبق ذكره ،ص28
9-متولي، واحمد زكي حسين ،مرجع سبق ذكره،ص22
10-الهريدي، على محمود مصطفي، 2015م، "تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية" – "دراسة تطبيقية على البنوك المصرية المقيدة في بورصة الأوراق المالية"، "الاسكندرية: جامعة الاسكندرية" مجلة "كلية التجارة للبحوث العلمية"، العدد الأول المجلد الثاني والخمسون، الجزء الثاني.
11-عبدالحميد أحمد اشرف، مرجع سبق ذكره،ص414_413
12-متوالي واحمد زكي مرجع سبق ذكره
13-الدسيطي،محمدمحمدعبدالقادر مرجع سبق ذكره،ص36
14-عبد الحميد ،أحمد شرف ،مرجع سبق ذكره،ص182_183
15-الهريدي على محمد مصطفى ،مرجع سبق ذكره،ص128
16-عبدالحميد ،أحمد شرف مرجع سبق ذكره ص184
17-علي، صالح حامد محمد، 2016م، استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات، دراسة ميدانية، الإسماعيلية جامعه قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية،" المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية"، "المجلد السابع"، "العدد الأول".
18-أحمد يوسف ،رحاب نصر الدين،كمال أحمد 2023، "دور التكامل بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في جودة المراجعة. المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية ع 30.18 – 1.

19-Jere R., 2009." Francis Chrystelle Richard and Ann Vanstraelen",)Assessing france's joint audit requirement: Are two heads better than one (, Auditing: (A Journal of Practice & Theory, Vol. 28 No .2.
20-أحمد يوسف وآخرين، مرجع السبق ذكره70-97
21-أبو بكر، شداد حامد عبد القوي، 2018، أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي: دراسة تحليلية، القاهرة: جامعة أسيوط - كلية التجارة (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية)، العدد: 64.
22-سعاد، عياش على أمعرف، 2018، "إطار مقترح لتوافق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) مع القيم الثقافية المحاسبية وأثر ذلك على جودة التقارير المالية القاهرة"، جامعة المنصورة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة.
23-محاسن، بابكر حمزة، 2019، دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة التقارير المالية بالمنشآت، (الخرطوم، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة.
24عبد الرحمن، عثمان، عام 2022،" أثر المراجعة المشتركة على تكاليف المراجعة"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد السابع.
25رحاب كمال ،2023،دورالتكامل بين المراجعه المشتركه والمراجعة التحليلية في تقليل فجوة التوقعات ،المجله العربيه العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد الثامن عشر ص١_28