

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة-



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

بركات ربيعة

من إعداد الطالبان:

بوسيف محمد المهدي

حاجي انيس

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	استاذ محاضر أ	غضاب رانيا
بسكرة	مقرا	استاذ محاضر أ	بركات ربيعة
بسكرة	مناقشا	مساعد محاضر أ	كحول سرية

الموسم الجامعي: 2022-2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة-



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

بركات ربيعة

من إعداد الطالبان:

بوسيف محمد المهدي

حاجي ياسين

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	استاذ محاضر أ	غضاب رانيا
بسكرة	مقرا	استاذ محاضر أ	بركات ربيعة
بسكرة	مناقشا	مساعد محاضر أ	كحول سرية

الموسم الجامعي: 2022-2023

شكر وعرفان

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله، لك الحمد على زعمة العقل ونور الفهم ومنح الصبر، والإرادة على إتمام هذا العمل ونقول اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت، ولك الحمد بعد الرضى.

نتقدم بالشكر الكبير والعرفان الأستاذة المشرفة الدكتوراة "بركات ربيعة" التي هدانا يد المساعدة ولم تبخل علينا بنصائحها الجلية وأفكارها النيرة وتوجيهاتها المادفة أجل إتمام عملنا هذا على أكمل وجه، فلما منا أسمى معاني الشكر والتقدير وجزاها الله خير جزاء وأبقاها منبع نور للعلم وطلابه.

كما نتقدم بالشكر والعرفان إلى طاقم كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير من أساتذة وعاملين وطلبة وخاصة طلبة السنة الثانية ماستر محاسبة وتدقيق دفعة 2023، ونتقدم أيضا بالشكر إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد وأفادنا ولو بكلمة.

وما توفيقتنا إلا بالله تعالى

إهداء

إلى من أفضلنا على نفسي، ولم لا؛ فلقد ضيّعت من أجلي ولم تَدخرْ جهدًا في سبيل

إسعادِي على الدوام

إلى من وضعتني على طريق الحياة، وجعلتني رابط الجأش، وراحتني حتى صرته كبيرًا

"جدتي" رحمها الله

أهدي تخرجي هذا لروحك الطيبة

أهدي تخرجي هذا إلى من علمني العطاء وإلى من أحمل اسمه بكل انتظار وأرجو من

الله أن يمد في عمرك لتري ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار "والدي العزيز"

وإلى ملائكتي في الحياة وإلى معني الحب والحزان والتفاني وإلى بسمة الحياة وسر

الوجود وإلى من كان دعائها سر نجاحي أغلى الحبايب "أمي الحبيبة"

وإلى من له الفضل الكبير في تشجيعي وتحفيزي وإلى من بوجودهم اكتسبت قوة

ومحبة لا حدود لها "إخوتي وأخواتي"

وإلى من تحلوا بالإحسان وتميزوا بالوفاء والعطاء وإلى من برفقتهم في دروب الحياة

السعيدة والحزينة سررتهم وإلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير "أعمامي

وعماتي"

بتوفيق من الله، وبكلماء من الأم لم يبق سوى خطوات قليلة لإنهاء مسيرتي الدراسية،

شكرًا لكل من مد لي يد العون أهدى تخرجي هذا لكل من وقف معي

واسأل الله التوفيق لي ولكم.

إهداء

وصلت رحلتي الجامعية إلى نهايتها بعد تعب ومشقة... وما أنا ذا أقتم بحرف تخرجني
بكل همة ونشاط.

إلى من أفضلها على نفسي ولم لا فلقد ضحيت من أجلي، ولم تدخر جهداً في سبيل
إسعادي على الدوام، وإلى من وضع المولى سبحانه وتعالى الجنة تحية قدميها "أمي
الحبيبة".

نسير في دروب الحياة، وبقية من يسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه. طامع
الوجه الطيب والأفعال الحسنة، فلم يبخل على طيلة حياته ربحه بعد المسافة "والدي
العزير".

إلى من مَنَّ الله بيني وبينهم طلة ربحه "عائلتي الكريمة وأقاربي"

إلى "أصدقائي" وجميع من وقفوا بجنبي وساعدوني بكل ما يملكون أعزهم الله جميعاً
وحفظهم ووفقتهم في مشوار حياتهم الخير والسادات

وإلى كل من نسيمه القلم ولم ينساهم القلب.

وفي الأخير نحتسب هذا العمل لله ولا نزكي عملاً راجين منه أن يجعله من صالح الأعمال

ملخص الدراسة :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الختريية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي من خلال تحليل أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية بإبعادها الثلاث استقلالية المراجع الخارجي، أداء المراجع الخارجي وجودة تقرير المراجع الخارجي وقد تكون مجتمع الدراسة من جميع محافظي الحسابات والاساتذة الجامعيين المختصين في المجال المحاسبي والمالي بجامعة محمد خيضر بسكرة، وتم اختيار عينة عشوائية بلغ عدد أفرادها 50 فردا. ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها واختبار فرضياتها تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تطوير وتوزيع استبيان استرجع منه 33 استبيان أخضع للتحليل باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS وبعد التحليل تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- يوجد أثر للمراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي.
- يوجد أثر للمراجعة المشتركة على أداء المراجع الخارجي.
- يوجد أثر للمراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة، المراجعة الخارجية، المراجع الخارجي، جودة المراجعة الخارجية، استقلالية المراجع الخارجي، أداء المراجع الخارجي، جودة تقرير المراجع الخارجي.

Abstract:

This study aimed to identify the impact of joint auditing on the quality of external auditing from the point of view of auditors and specialists in the accounting and financial field by analyzing the impact of joint auditing on the quality of external auditing with its three dimensions: the independence of the external auditor, the performance of the external auditor and the quality of the external auditor's report.

The study population consisted of all the external auditors and university professors specialized in the accounting and financial working at the University of Mohamed Kheidar Biskra, and a random sample of 50 individuals was selected.

In order to achieve the objectives of the study and to answer its questions and testing its hypotheses we have use the descriptive analytical approach, so, we have elaborated and distributed a questionnaire from which 33 copies were retrieved and analyzed using the statistical program SPSS, after analysis to produce a set of finding results mainly most important :

- There is an impact of the joint audit on the independence of the external auditor.
- There is an impact of the joint audit on the performance of the external auditor.
- There is an effect of the joint audit on the quality of the external auditor's report.

Keywords: joint audit, external audit, external auditor, quality of external audit, independence of the external auditor, performance of the external auditor, quality of the external auditor's report.

الصفحة	العنوان	رقم
63	إختبار ثبات وصدق أداة الدراسة	01
64	المحك المعياري المعتمد كأساس للتقييم	02
64	التوزيع التكراري النسبي للعينة حسب الجنس	03
65	التوزيع التكراري النسبي للعينة حسب العمر	04
65	التوزيع التكراري النسبي للعينة حسب المؤهل العلمي	05
66	التوزيع التكراري النسبي للعينة حسب الخبرة	06
67	التوزيع التكراري النسبي للعينة حسب الوظيفة	07
68	إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الاول	08
69	إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثاني	09
71	إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثالث	10
74	إختبار الفرضية الرئيسية	11

الصفحة	العنوان	رقم
ج	نموذج الدراسة	01
16	خصائص المراجعة المشتركة	02
22	التحديات التي تواجه المراجعة المشتركة	03
34	هيكل فجوة التوقعات في المراجعة المشتركة	04
52	علاقة المراجعة المشتركة باستقلالية المراجع الخارجي	05

مقدمة

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ومن ثم توصيل نتائجها إلى الأطراف المعنية فهي بذلك عملية أنتقادية للقوائم المالية الختامية وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، حيث تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بأكبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتعقد العمليات المالية والمحاسبية، مما زاد من الإهتمام بالمراجعة الخارجية بإعتبارها أداة لإضفاء الصدق والعدالة على القوائم المالية التي تعدها كل وحدة إقتصادية بالإضافة الى ما تقوم به المراجعة الخارجية من إضفاء الثقة في المعلومات التي تحويها القوائم المالية، فهي تساهم وبشكل آخر في تحلي إدارة المؤسسة بالمصداقية في إعداد قوائمها، وهذا من خلال إكتشاف الأخطاء وعناصر الخلل من قبل المراجع، وأن تعمل إدارة المؤسسة على تجنبها في الدورات المقبلة بإعتمادها التغذية العكسية وتصحيح الاخطاء وعناصر الخلل دوريا وبالتالي أصبحت المراجعة الخارجية مقاسا لمصداقية القوائم المالية.

لقد ظهرت العديد من الفضائح المالية والتي أسفرت عن حدوث الازمة المالية العالمية 2008م، الأمر الذي جعل البعض يعتقد أن فشل مدخل المراجعة الخارجية الفردية في تحقيق هدفه الاساسي قد يكون السبب الرئيسي وراء ذلك. ونتيجة لذلك ظهرت مداخل أخرى للمراجعة الخارجية من أهمها مدخل المراجعة الخارجية المشتركة، وقد أصدرت المفوضية الأوروبية لتقرير Green paper بعنوان "سياسة المراجعة درس من الأزمة" والذي يهدف الى تشجيع النقاش بين الأطراف المهتمة بالمراجعة والعمل على إستعادة الثقة في القوائم المالية المنشورة وزيادة جودتها، المراجعة وبالتالي جودة القوائم المالية المنشورة. (ابو بكر و ايهاب مكي ، 2020)

أولاً: إشكالية الدراسة

ولذلك تكمن مشكلة الدراسة في أنه من الرغم من أن المراجعة المشتركة يتم تطبيقها في العديد من الدول سواء بشكل إلزامي أو اختياري إلا أن هناك نتائج متضاربة بين الدراسات فيما يتعلق بأثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة حيث إنقسمت الآراء بين مؤيد ومعارض.

وعلى ضوء ما تقدم يمكن صياغة إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

هل يوجد أثر للمراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي؟

ولكي نتمكن من الإجابة على التساؤل الرئيسي للدراسة تمت تجزئته إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ❖ هل يوجد اثر للمراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي؟
- ❖ هل يوجد اثر للمراجعة المشتركة على اداء المراجع الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي؟
- ❖ هل يوجد اثر للمراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي؟

ثانيا: فرضيات الدراسة ونموذجها

1. فرضيات الدراسة

للإجابة على التساؤل الرئيسي للدراسة والأسئلة الفرعية المنبثقة منه، قمنا بصياغة الفرضيات التالية لاختبارها واستخلاص النتائج والتوصيات من خلالها

• الفرضية الأولى (H01)

لا يوجد أثر للمراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي.

• الفرضية الثانية (H02)

لا يوجد أثر للمراجعة المشتركة على أداء المراجع الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي.

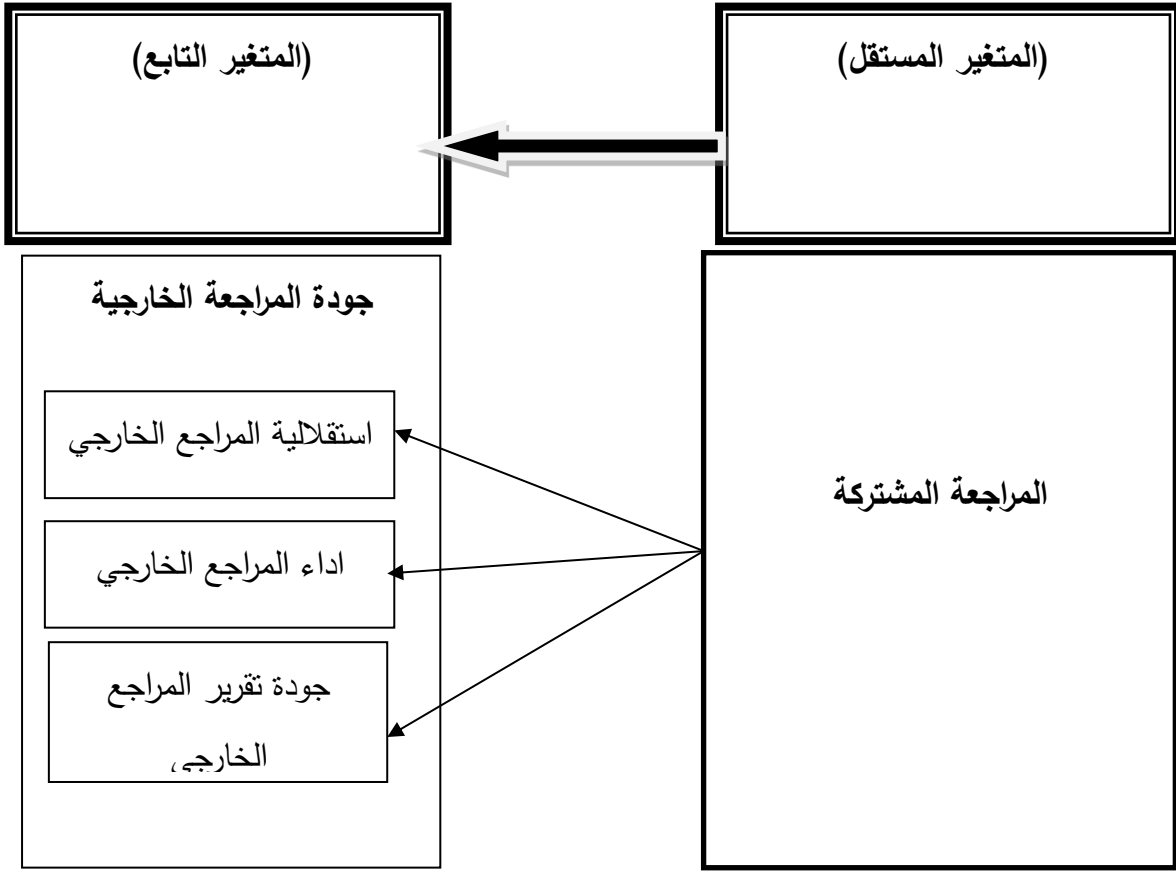
• الفرضية الثالثة (H03)

لا يوجد أثر للمراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي.

2. نموذج الدراسة

في ضوء إشكالية الدراسة وأسئلتها الرئيسية والفرعية، قمنا بتصميم نموذج لتمثيل العلاقة بين المراجعة الخارجية كمتغير مستقل بأبعاده (استقلالية المراجع الخارجي، اداء المراجعي الخارجي، جودة تقرير المراجع الخارجي) وجودة المراجعة الخارجية كمتغير تابع، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (1): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين

ثالثا: متغيرات الدراسة والتعريفات الإجرائية

1. متغيرات الدراسة

من خلال نموذج الدراسة المصمم من طرف الطالبين، فإن هذه الدراسة تتضمن متغيرين هما: متغير مستقل (المراجعة المشتركة) ومتغير تابع (جودة المراجعة الخارجية).

أ- المتغير المستقل: يتمثل المتغير المستقل في الدراسة الحالية في المراجعة المشتركة.

ب- المتغير التابع: يتمثل المتغير التابع في هذه الدراسة في جودة المراجعة الخارجية، حيث تم إطلاع الطالبين على أهم الدراسات التي تناولت موضوع جودة المراجعة الخارجية بشكل عام، وتم الاعتماد على استقلالية المراجع الخارجي، اداء المراجع الخارجي، جودة تقرير المراجع الخارجي كأبعاد لقياسها.

2. التعريفات الإجرائية لمتغيرات الدراسة

فيما يلي عرض التعاريف الإجرائية للمصطلحات الأساسية المستخدمة في الدراسة الحالية، وتمثل هذه التعاريف وجهات نظر ننتبناها ونلتزم بها في هذه الدراسة.

- أ- **المراجعة المشتركة:** هو قيام مكتبين أو أكثر من مكاتب المراجعة بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد واهم ما يميزها هو تقسيم اجراءات واعمال المراجعة بناء على التخطيط المشترك المعد مسبقا من قبل المراقبين وذلك بهدف اصدار تقرير مراجعة مشترك.
- ب- **استقلالية المراجع:** هي وجود قواعد ومظاهر تضمن عدم سيطرة ادارة المؤسسة على المراجع.
- ت- **اداء المراجع الخارجي:** هو ذلك الشخص الذي يتمتع بمجموعة من الصفات والمؤهلات التي تؤثر على مهمة المراجعة نتيجة لما يضيفه من خلال عمله من ثقة ومصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك بإبداء الرأي الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات من خلال التقرير الذي يقوم باعداده.
- ث- **جودة التقرير:** هو التقرير الذي يشير الى عدم وجود تحفظات بشأن المبادئ المحاسبية التي استخدمت اي ان هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية عن حالة المؤسسة محل المراجعة.

رابعاً: أهداف الدراسة

- يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تحديد ما إذا كانت برامج المراجعة المشتركة تساهم في زيادة جودة عملية المراجعة الخارجية ويتفرع من هذا الهدف التالي:
- ❖ تقديم إطار نظري للمراجعة المشتركة وجودة المراجعة الخارجية من خلال التعرف على المفهوم، الأهداف والأهمية وغيرها من الجوانب ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة.
 - ❖ اختبار أثر المراجعة المشتركة على كل بعد من ابعاد جودة المراجعة الخارجية (استقلالية المراجع الخارجي، اداء المراجع الخارجي، جودة تقرير المراجع الخارجي) على جودة المراجعة الخارجية
 - ❖ تقديم التوصيات المناسبة على ضوء النتائج الميدانية المتوصل إليها لتشجيع ودعم المراجعة المشتركة في المؤسسات.

خامساً: أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة مما يلي:

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

سادساً: دوافع اختيار موضوع الدراسة

إن اختيار الطالبين لهذا الموضوع جاء انطلاقاً من الأسباب التالية:

- ❖ يعتبر موضوع المراجعة المشتركة من المواضيع الهامة التي تطرح ذاتها على الباحثين في مجال التدقيق من أجل التعرف على ماهيتها، خصائصها، وأنواعها، خطواتها وأسباب التوجه لها.
- ❖ اعتقادنا أن ضعف تطبيق المؤسسات إنما يرجع إلى نمط الثقافة السائدة في المؤسسة العمومية أو الجامعة.
- ❖ الميول الشخصي للطالبين لدراسة المواضيع ذات الصلة بالمراجعة الخارجية والمراجعة المشتركة وأن طبيعة الموضوع تتناسب وتخصص الطالبين في التدقيق المحاسبي.
- ❖ لفت انتباه المسؤولين في المؤسسات الى تطبيق المراجعة المشتركة التي لها اثر على جودة المراجعة الخارجية.

سابعاً: مصادر جمع المعلومات

اعتمدت الطالبين على مصدرين لجمع المعلومات وهما المصادر الأولية والمصادر الثانوية

1. المصادر الثانوية: وتم استخدام المصادر الثانوية من طرف الباحثة من خلال الاعتماد على المراجع العربية والأجنبية المتمثلة في الكتب، المقالات المنشورة، الرسائل الجامعية بهدف إعطاء صورة واضحة عن كل من مفهوم المراجعة المشتركة وجودة المراجعة الخارجية، والحصول على أحدث الدراسات والأبحاث حول موضوع الدراسة، إضافة إلى التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات.
2. المصادر الأولية: وتم استخدام المصادر الأولية من طرف الباحثة من خلال قيامها بتطوير استبيان يقيس متغيرات الدراسة، ويشمل على مجموعة من الأسئلة يمكن من خلالها جمع البيانات عن عينة

الدراسة، حيث تم جمع البيانات وتحليلها باستخدام البرامج الإحصائية من خلال الاعتماد على الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS20) .

ثامنا: الدراسات السابقة

1. الدراسات المتعلقة بالمراجعة المشتركة:

❖ أسعد مبارك حسين موسى، 2021، دور المراجعة المشتركة في الحد من أساليب تمهيد الدخل، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 6، العدد 2، جامعة النيلين، السودان.

هدفت الدراسة للتعرف على مفهوم وأهداف وأنواع المراجعة المشتركة، والوقوف على مفهوم وأهداف وممارسات تمهيد الدخل ، ودراسة دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في الإيرادات والمصروفات. حيث توصلت الى أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي الى الحد من اساليب تمهيد الدخل في الإيرادات والمصروفات وبالتالي زيادة موثوقية التقارير المالية.

❖ نبيلة سامي إبراهيم، 2017، "أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة"، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

هدفت الدراسة إلى إختبار أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة وذلك في ظل الإختيار المتعدد لمزيج مراقبي الحسابات المشاركين في عملية المراجعة، وأوضحت نتائج الدراسة وجود تأثير معنوي لتطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي أيضا وجود تأثير معنوي على قيمة منشآت الأعمال.

2. الدراسات المتعلقة بجودة المراجعة الخارجية

❖ د/ نورة محمدي، د/ مفيدة بن عثمان، "محددات جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في منطقة ورقلة، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 10، العدد 2، جامعة قاصدي

مرباح ورقلة".

تبحث هذه الدراسة في العوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بمنطقة ورقلة. ولتحقيق هذا الهدف استخدمت أداة الاستبيان التي وزعت على عينة مكونة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة في منطقة ورقلة. بينت نتائج الدراسة أن هناك تأثير معنوي إيجابي ضعيف يميل إلى الحياد لأتعب المراجعة على جودة المراجعة، وأن بقية العوامل المقترحة في الدراسة والمتمثلة في كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية، استقلالية وموضوعية مراجع الحسابات، خصائص مكتب

المراجعة والتزام مكتب المراجعة بإجراءات التخطيط واعداد التقارير تؤثر بصورة معنوية موجبة ومهمة على جودة عملية المراجعة.

❖ ابو بكر محمد حمد فقير، 2020، "دور المراجعة المشتركة في تحقيق جودة المراجعة والحد من ممارسات ادارة الارباح"، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة العلوم والتقانة، كلية الدراسات العليا والتطوير الاكاديمي.

تمثلت مشكلة البحث في ما تواجهه المراجعة الخارجية الفردية من التحديات من اهمها قدرة الادارة على فرض قيودها على مراقبي الحسابات للتاثير على رايهم، مما قد يؤثر سلبا على استقلالهم وبالتالي انخفاض جودتي المراجعة والتقارير المالية، خلصت الدراسة الى نتائج اهمها: تعتبر المراجعة المشتركة احد الركائز الاساسية لجودة عملية المراجعة، كما توصلت الى تطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الاعمال السودانية بشكل غير الزامي، وتوصلت ايضا الى ضرورة التوسع في تطبيق المراجعة المشتركة للمنافع العديدة التي تتحقق لكافة الاطراف المهتمة بعملية المراجعة.

3. الدراسات المتعلقة المراجعة المشتركة وجودة المراجعة الخارجية معا

❖ عبد الرحمان عادل خليل، 2022، "أثر المراجعة المشتركة على تكاليف المراجعة، دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 07 العدد 02، جامعة النيلين_ السودان.

هدفت الدراسة إلى بيان أثر المراجعة المشتركة على تكاليف المراجعة المتمثلة في التكاليف الثابتة، المتغيرة، الشريطية وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة يحتوي على عدد كبير من الأعضاء وذوي خبرة مهنية عالية ساهم في زيادة تكاليف المراجعة.

❖ سلوى حسين رشدي إسماعيل، 2021، "المراجعة المشتركة كأداة لتحسين جودة التقارير المالية، دراسة ميدانية: بيئة الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 5 العدد 19"، جامعة الأزهر، جمهورية مصر العربية.

حيث إستهدف هذا البحث توضيح دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة التقارير المالية حيث توصلت الى أن هناك علاقة طردية بين تطبيق المراجعة المشتركة وبين زيادة جودة عملية المراجعة ووجود علاقة طردية بين المراجعة المشتركة وجودة التقارير المالية.

تاسعا: هيكل الدراسة

الفصل الأول: تضمن تحت عنوان الإطار النظري للمراجعة المشتركة، والذي تضمن أربعة مباحث حاولنا من خلالها الإحاطة بالجانب النظري للمراجعة المشتركة.

الفصل الثاني: تضمن تحت عنوان جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة، وهو أيضا تضمن أربعة مباحث حاولنا التعرف على الجانب النظري جودة المراجعة الخارجية وتأثير المراجعة المشتركة عليها.

الفصل الثالث: فخصص للجانب التطبيقي لتوضيح أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية في المؤسسات بالتطبيق على عينة من المهنيين في مكاتب مراجعة والاساتذة جامعة محمد خيضر - بسكرة- من خلال التطرق الإطار المنهجي للدراسة، عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية، اختبار فرضيات الدراسة، مناقشة وتفسير نتائج الدراسة الميدانية، وفي الأخير تم استخلاص النتائج وتقديم التوصيات.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للمراجعة المشتركة

تمهيد:

إن 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 إلتزام إدارة المؤسسة بالمعايير المحاسبية والقوانين التي تحكم المؤسسات، الأمر الذي دفع الباحثان إلى دراسة العلاقة بين برامج المشتركة ودورها في رفع جودة المراجعة الخارجية لذلك سنتطرق عليه في هذا الفصل المقسم كما يلي:

❖ **المبحث الأول:** ماهية المراجعة المشتركة.

❖ **المبحث الثاني:** خصائص وأنواع المراجعة المشتركة.

❖ **المبحث الثالث:** خطوات المراجعة المشتركة وأسباب التوجه لتطبيقها.

❖ **المبحث الرابع:** تجارب بعض الدول في تطبيق المراجعة المشتركة والتحديات التي تواجهها.

ظهر مفهوم المراجعة المشتركة في إطار توحيد جهود وخبرات أكثر من مكتب مراجعة حيث يتم تنفيذ إجراءات المراجعة بشكل مشترك ومتوازن لذلك سنتطرق في هذا المبحث عن ماهية المراجعة المشتركة.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة المشتركة ونشأتها

سوف نتناول في هذا المطلب التعريف بالمراجعة المشتركة ونشأتها وذلك كما يلي:

الفرع الأول: مفهوم المراجعة المشتركة والفرق بينها وبين بعض المفاهيم الأخرى

أولاً: مفهوم المراجعة المشتركة

في الآونة الأخيرة تزايد إهتمام 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 فيه، وبيان أثارها الإيجابية والسلبية على سوق خدمات المراجعة، ومن هذه الظواهر المراجعة المشتركة.

1. فمفهوم المراجعة المشتركة بأنه "إشتراك أكثر من مراقب حسابات مها لأداء عملية المراجعة في كل خطواتها بداية من وضع خطة بداية من وضع خطة المراجعة حتى اعداد التقرير للمراجعة بحيث يكون كل مراقب مسؤول عن جميع الأعمال الخاصة بالمراجعة بما فيها ما قام به المراقب الآخر وفي النهاية يكون جميع هؤلاء المراقبين مسؤولين بشكل تضامني عما ورد في تقرير المراجعة أمام جميع الجهات أصحاب المصالح بالمؤسسة". (جلال عامر طروش و جلال ، صفحة 8)

2. تعني المراجعة المشتركة "قيام مراجعين إثنين أي مكنتي مراجعة بمراجعة حسابات بموجبة ذات المؤسسة حيث يصدران تقرير مراجعة مشتركة يوقعان عليه المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل الميداني في الممارسة الفعلية للمراجعة المشتركة فإن مراجعين مستقلين وبعقدين مختلفين يشتركان معا ويعملا معا ويتوصلا معا لرأي موحد، ومن الممكن أن يتم تقسيم مهام عملية المراجعة بينهما بأي شكل يتوافقا عليه، يرون فيه تحقيقا للهدف من عملية المراجعة وقد يصل التعاون بينهما إلى أن يراجع كل منهما عمل الآخر". (خليل، 2022، صفحة 384/383)

3. تعني أيضا "تكليف إثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة لا يوجد إرتباط بينهما بالقيام بعملية مراجعة القوائم المالية لعميل واحد حيث يشتركا معا في إبداء رأي موحد في القوائم المالية للعميل والتوقيع على تقرير واحد، وبالتالي يكون كل المراقبون مسؤولون مسؤولية تضامنية عن رأي المراجعة الوارد بالتقرير.

(Zerni, M haapamaki, eE Jarvinen, T, and Niemi, L, 2012, p. 731/765)

4. شكل مقدم للحكم على القوائم المالية وأسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأي، والذي يعزز عمليات المراجعة ويدعم إستقلال المراقبين وقدرتهم على التصدي للخلافات مع إدارات الشركات محل المراجعة، كما تسمح المراجعة المشتركة بتوحيد الفكر والتعاون والإنسجام المهني والمناقشة المتبادلة بين مراقبي الحسابات المكلفين بها. (sakel , audousset , S Kettunen , & Lesage , 2012, p. 1/49)

ومنه يمكن تعريف المراجعة المشتركة" هي عبارة عن قيام شركة أو مجموعة شركات بعملية المراجعة داخل منشأة واحدة بغرض تحقيق أعلى جودة في عملية ويستوجب فريق المراجعة المشتركة عضوية من مكاتب مراجعة مختلفة وذات خبرة عملية متنوعة وفي بعض الأحيان يزيد أعضائها عن فريق المراجعة الممثل لمكتب واحد.

إن هذا النوع من المراجعة يحقق ميزتان وهما: (خليل، 2022، صفحة 383/384)

- ❖ أنها توفر تحقيق متبادل من جهود كل مراقب حسابات.
- ❖ كما أنها تعضد إستقلالية كل مراقب حسابات مما يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة ككل على الجانب الآخر.

ثانيا: الفرق بين المراجعة المشتركة وبعض المفاهيم الأخرى

على الرغم من وجود اتفاق على مفهوم المراجعة المشتركة، إلا أنه يوجد نوع من عدم الاتفاق أو التداخل بين مفهوم المراجعة المشتركة وكل من المراجعة المزدوجة Double Audit والمراجعة الثنائية Dual Audit، لذلك سنحاول توضيح الفرق بين المراجعة المشتركة وكل من مفهومي المراجعة المزدوجة والمراجعة الثنائية كالتالي: (الوكيل ح.، صفحة 15/14)

1. المراجعة المزدوجة: تشير إلى أداء عملية المراجعة مرتين من قبل نفس المكتب، بمعنى قيام مكتب مراجعة بأداء عملية المراجعة مرتين لنفس عميل المراجعة وإصدار تقرير منفصل عن كل عملية مراجعة،

وتظهر هذه العملية فى حالة إعادة إصدار القوائم المالية، فى حين يراها البعض بأنها تولى اثنين من مراقبى الحسابات مراجعة القوائم المالية لنفس العميل كل على حدة وبصورة منفصلة من حيث التعاقد والمسئولية عن عملية المراجعة وعن الرأى المصدر فى تقرير المراجعة، حيث لا يتحقق كل مكتب من عمل المكتب الآخر، كما يصدر كل منهما تقرير منفصل عن الآخر، ولا توجد أى مسئولية تضامنية فيما بينهما، ويتم تطبيق المراجعة المزدوجة فى واقع الممارسة العملية بالبيئة المصرية فى عدة قطاعات خاصة تلك التى تساهم الدولة بحصة فى ملكيتها مثل شركات قطاع الأعمال العام، البنوك، شركات التأمين، شركات التمويل العقارى، وفيها يمثل الجهاز المركزى للمحاسبات مراقب الحسابات الأساسى، بالاشتراك مع مكتب مراجعة أو أكثر من مكاتب المراجعة الخاصة.

2. المراجعة الثنائية: تختلف عن المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة من حيث طبيعة المهام وتوزيع المسئوليات وإصدار التقرير، وفيها يتم مراجعة القوائم المالية لعميل مراجعة معين من قبل مكاتبين مستقلين من مكاتب المراجعة الخاصة، حيث يقوم كل مكتب بمراجعة جزء من المعلومات المالية للشركة محل المراجعة وإصدار تقريرين منفصلين بالعمليات التى تمت مراجعتها من قبل كل مكتب مراجعة، فى حين يراها البعض بأنها قيام اثنين من مكاتب المراجعة أو اثنين من الشركاء داخل نفس المكتب أو من مكاتب مختلفة، بمراجعة جزء من المعلومات المالية الخاصة بالعميل ويصدر المكتب أو كل مراقب حسابات تقرير منفصل عن المهمة التى قام بها..

وبهذا فإن المراجعة المشتركة تختلف عن المراجعة المزدوجة والمراجعة الثنائية لأن وفقاً لها يشترك مكاتبى مراجعة فى كل أعمال المراجعة تخطيطاً وتنفيذاً وتقسيماً للعمل وإصداراً لتقرير المراجعة الموقع عليه من كلا المكاتبين بالإضافة إلى المسئولية التضامنية التى تجمعهما ، ولا تعنى المراجعة المشتركة أن أعمال ومهام المراجعة مقسمة بالتساوى بين مكاتبى المراجعة، حيث لا توجد نسبة معيارية معينة لتخصيص أعمال المراجعة المشتركة، وإنما يتم توزيع أو تخصيص مهام المراجعة بين مكاتبى المراجعة بشكل متناسق وفقاً لأسس أو معايير معينة، حيث يراعى أن لا تصل حجم الأعمال المخصصة لكل مكتب إلى نسبة تمكنه من السيطرة على الرأى فى تقرير المراجعة.

الفرع الثانى: نشأة المراجعة المشتركة

تعود بدايات ظهور المراجعة المشتركة فى ثلاثينات القرن الماضى حيث تعبر الدنمارك أقدم الدول التى طبقت المراجعة المشتركة فى عام 1262م، وبشكل إلزامى حتى عام 2004م تحول إلى طوعية، كما

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة المشتركة

تعتبر فرنسا من أول الدول في تطبيق المراجعة المشتركة حيث يلزم القانون الفرنسي الشركات المقيد بالسوق الفرنسي بتعيين اثنين مراقبين لإنجاز عملية المراجعة، أما في الدول العربية يتم تطبيق المراجعة المشتركة لا في كلا الكويت والمملكة العربية السعودية والمغرب وتونس والجزائر ومصر، بصورة اختيارية طوعية أو إلزامية كما في بعض الدول خصوصا لمراجعة البنوك وشركات التأمين، ويأتي الطلب على المراجعة المشتركة لمراجعة الشركات المدرجة في الأسواق المالية في عدد من الدول ليس بالكثير مثل الدنمارك، وفرنسا والسويد والهند والجزائر وساحل العاج الكونجو وجنوب افريقيا والدول العربية السابق ذكرها، ويتم تطبيق المراجعة المشتركة في المملكة العربية السعودية بشكل إلزامي على البنوك وشركات التأمين على أن يتم مراجعتها من قبل مراجعين اثنين (المراجعة المشتركة)، وتقوم شركات القطاعات الأخرى غير المالية بالمراجعة المشتركة بشكل طوعية، وتقوم الكويت بتكليف جميع الشركات المسجلة بمراجعة حساباتها من خلال اثنين على الأقل من مراجعي الحسابات المستقلين (وهو ثنائي المراجعة)، يصدران تقريرا واحدا عن مراجعة الحسابات. (القطوي، 2020، صفحة 1)

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة المشتركة

سنتطرق في هذا المطلب الى اهمية المراجعة المشتركة وأهدافها كما يلي:

الفرع الأول: أهمية المراجعة المشتركة

تتمثل أهمية المراجعة المشتركة في عدة إعتبارات أشارت إليها العديد من الدراسات حيث تلخص كالتالي:
(ادم محمد، محمد اسحاق & عمر السر، 2019) p. 283/299 ,

1. زيادة فعالية مناطق التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية المراجعة من خلال شركات المراجعة على أن يكون إحداهما من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار، مما يترتب عليه زيادة فعالية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة وإصدار رأي مراجعة واحد قوي.
2. تعميق الحصول على التأكيد المعقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريف المادي سواء التضليل أو الخطأ، ويكون هذا التأكيد أكثر فعالية في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة العادية.
3. تحقيق جودة أداء المراجعين وبخاصة مهارات المراجعين.
4. التغلب على الصعوبات والتحديات التي تواجه نظام المراجعة الفردي.

الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للمراجعة المشتركة

5. تفادي الإختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة.
6. خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة عن التدوير الإلزامي للمراجعين وخفض تكاليف المراجعة.
7. الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وجودة التقرير المالي.
8. زيادة تقرير المراجعة وسرعة الإستجابة للأداء المعدلة في التقرير.
9. تعزيز إستقلالية المراجع الخارجي وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة المشتركة

1. تهدف المراجعة المشتركة في إستخدام نقاط القوة المحددة وخبرة أعضاء الفريق، وتقديم تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك مع تحمل مسؤولية مشتركة، والحصول على التأكيد المعقول حول القوائم المالية وخلوئها من التحريف المادي، وتعزيز إستقلالية المراجع الخارجي. (نجوى و احمد ، 2016 ، صفحة 126).

ومن بين أهدافها أيضا في : (جلال و جلال ، صفحة 9/8)

2. 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.
3. التوصل إلى تأكيد معقول عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية بأنها تتماشى مع مبادئ المحاسبة المعمول بها.
4. تقديم تقرير مراجعة مشترك بإبداء الرأي الفني المحايد المشترك لى القوائم المالية.
5. زادة التعاون والتنسيق بين المراجعين الإثنين ومراجعة كل منهما لعمل الآخر للتحقق من بذل العناية المهنية الواجبة.

الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للمراجعة المشتركة

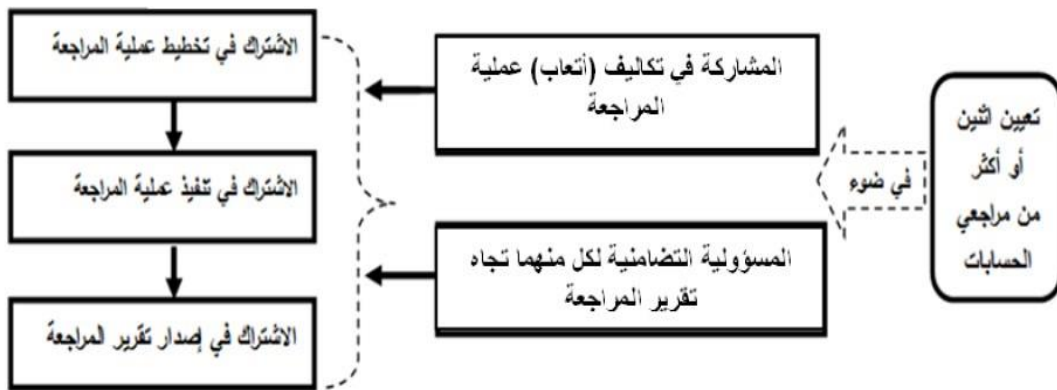
المبحث الثاني: خصائص وأنواع المراجعة المشتركة

سنتطرق في هذا المبحث الى الخصائص التي تتميز بها المراجعة المشتركة وأيضا سنتطرق الى أنواعها كما يلي:

المطلب الأول: خصائص المراجعة المشتركة

هناك مجموعة من الخصائص التي يتميز بها المراجعة المشتركة، ويمكن عرضها من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (2): خصائص المراجعة المشتركة



المصدر: (شبير، 2022، صفحة 21)

المطلب الثاني: أنواع المراجعة المشتركة

يمكن تقسيم المراجعة المشتركة الى مجموعة من الأصناف حسب مجموعة من المعايير نذكر منها:

الفرع الأول: أشكال المراجعة المشتركة من حيث درجة الإلزام

أولاً: المراجعة المشتركة الإلزامية Mandatory Joint Audit: ويقصد بها إلزام الشركة بحكم القانون بتعيين اثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة لمراجعة قوائمها المالية، وقد قامت بعض دول العالم بتطبيق ذلك الشكل من المراجعة المشتركة، وفي بيئة الأعمال المصرية يتم تطبيق ذلك الشكل في البنوك وشركات التمويل العقاري وشركات الإيداع وصناديق الاستثمار، وذلك نظراً لكونها من القطاعات شديدة الحساسية والتأثير على الاقتصاد القومي.

ثانياً: المراجعة المشتركة الاختيارية Voluntary Joint Audit: وفيها يتم تطبيق المراجعة المشتركة نتيجة قرار إختياري وفقاً لرغبة الشركة محل المراجعة، وهو ما نلاحظه في شركات المساهمة المصرية،

الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للمراجعة المشتركة

والتي أجاز لها قانون الشركات المصري إمكانية الاستعانة بإثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة لمراجعة قوائمها المالية، والمتابع لبيئة الأعمال المصرية يلاحظ تطبيق المراجعة المشتركة الاختيارية في غالبية الشركات الكبرى، والتي تتميز بضخامة أعمالها وتعدد فروعها.

الفرع الثاني: أشكال المراجعة المشتركة من حيث مزيج المكاتب المشاركة

يتم تنفيذ المراجعة المشتركة من خلال مزيج أو عدة أشكال مختلفة كما يلي: (الوكيل ح.، صفحة

(17/16)

أولاً: المزيج الأول يتمثل في قيام إثنين من مراقبي الحسابات ينتميا إلى ما يسمى بمكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big4 ويطلق على هذا المزيج (Big4-Big4).

ثانياً: المزيج الثاني يتم هذا المزيج من خلال إثنين من مكاتب المراجعة أحدهما من الأربعة الكبار والآخر بخلاف ذلك ويطلق على هذا المزيج (Big4-Non Big4).

ثالثاً: المزيج الثالث فيتم من خلال مكتبي مراجعة كلاهما من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبار ويطلق على هذا المزيج (Non Big4-Non Big4). وتجدر الإشارة إلى أنه لم تقم أي دولة سواء كانت تطبق المراجعة المشتركة إختيارياً أو إلزامياً أو الاثنين معاً بتحديد كيفية إختيار مزيج مكتبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة أو فرض مزيج معين، إلا أن المفوضية الأوروبية أشارت في تقريرها إلى أهمية أن يكون أحد مكتبي المراجعة من غير الأربعة الكبار، وذلك للحد من تركيز سوق خدمات المراجعة لدى عدد محدد من مكاتب المراجعة، وفتح المجال أما المكاتب الأخرى لكي تصبح طرفاً فعالاً في سوق خدمات المراجعة.

المبحث الثالث: خطوات المراجعة المشتركة وأسباب التوجه لتطبيقها

يقصد بخطوات المراجعة المشتركة تلك الإجراءات التي يجب على المراجعين إتباعها من أجل الوصول إلى تقرير مراجعة مشترك لذلك سنتطرق في هذا المبحث على خطوات المراجعة المشتركة ولأهم أسباب التوجه لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة.

المطلب الأول: خطوات المراجعة المشتركة

أن خطوات المراجعة المشتركة تختلف عن خطوات المراجعة الفردية ولقد تم تلخيصها في: (امين هند و ابراهيم، 2020، صفحة 10)

أولاً: بعد قبول عملية المراجعة يتفق المكتبان على تقسيم العمل فيما بينهما، يأتي هذا في ضوء قيام كليهما بالتخطيط لعملية المراجعة سوياً، ويتطلب تخطيط عملية المراجعة وفقاً للمعيار المراجعة 300 أن يتم وضع إستراتيجية 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 حالة كون الشركة محل المراجعة لها فروع في أكثر من بلد أو منطقة.

ثانياً: بعد توزيع العمل يبدأ المكتبان بمراجعة القوائم المالية في وقت واحد، حيث يقوم كل مكتب بأداء وتنفيذ برنامج المراجعة في ضوء التخطيط المسبق.

ثالثاً: بعد إنتهاء كل مكتب من مراجعة الجزء المكلف به، يتم مراجعة أعمال بعضهما البعض وإعداد أوراق العمل المطلوبة والنتائج التي تم التوصل إليها، وهو ما يعرف بالتحقق المتبادل لكل مراجع من مجهود المراجع الآخر.

رابعاً: في نهاية عملية المراجعة يوقع المكتبان على تقرير المراجعة المشتركة، حيث يتحمل كل منهما مسؤولية تضامنية من الآن في هذا التقرير وليس عن الجزء الذي قام كل بمراجعته فقط.

المطلب الثاني: أسباب التوجه لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة وجوانبها الايجابية

سنتطرق في هذا المطلب الى اسباب التوجه الى تطبيق المراجعة المشتركة وجوانبها الايجابية كما يلي:

الفرع الأول: أسباب التوجه لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة

يوجد هناك بعض من الأسباب التي عملت على التوجه لتطبيق مدخل التدقيق المشترك ومنها: (يسري،

2017)

1. يعالج التدقيق المشترك القصور الذس يواجه التدقق الفردي.
2. تعزيز الثقة في التقارير المدققة.
3. إنهيارات بعض الشركات نتيجة قصور وضعف في أداء المدققين.
4. تعظيم جودة قيمة التدقيق.
5. زيادة الإستثمارات في الشركات الكبيرة.
6. كثرة الإنتقادات الموجهة لعملية التدقيق، وتضاؤل مستوى الثقة في نتائجها.

الفرع الثاني: الجوانب الإيجابية لتطبيق المراجعة المشتركة

على الرغم من وجود بعض الجوانب السلبية التي يراها معارضوا تطبيق المراجعة المشتركة على انها عقبات تواجه تطبيقها، إلا أن المراجعة المشتركة تتمتع بالعديد من المزايا يُمكن توضيحها كالاتي: (امين هند و ابراهيم، 2020)

أولاً: إن أداء عملية المراجعة من خلال اثنين من مراجعي الحسابات واصدار تقرير مشترك سيكون أفضل من المراجعة الفردية من حيث وجود بيئة تنافسية جيدة بين مكاتب المراجعة، من ظاهرة التركيز السوقي لخدمات المراجعة، ومن حيث تحسين مستوى الكفاءة المهنية للمراجعين، وتحسين جودة عممية المراجعة.

ثانياً: تساهم المراجعة المشتركة في تنوع خبرات المراجعين والاستفادة منها، وذلك نظراً لإطلاع كل منهم على الاساليب المتطورة في المراجعة نتيجة للمنافسة المهنية التي تولدها المراجعة المشتركة، وتوفير ضمانة بشأن العمليات المعقدة للعميل محل المراجعة، الأمر الذي سينعكس على جودة المراجعة بالإيجاب.

ثالثاً: قد تحقق المراجعة المشتركة التوازن في تقسيم العمل بين القائمين بعملية المراجعة ولكن بشرط أن يكون هذا التقسيم فعلياً، مما يؤدي للحد من تهديد استقلالية مراجعي الحسابات.

رابعاً: أن المراجعة المشتركة تحسن من استقلالية مراجع الحسابات مقارنة بالمراجعة الفردية، لأنه من الصعوبة في ظل المراجعة المشتركة ان يرضخ كل من المراجعين لضغوط العميل محل المراجعة مما يُحقق درجة عالية من الاستقلالية في النهاية، ومن ثم تحسين جودة المراجعة.

خامساً: المشاركة في المسؤولية القانونية التضامنية لنتائج عملية المراجعة وتقرير المراجعة المشتركة تؤدي إلى وجود يقظة من جانب كل طرف لمقاومة أي تدخلات من شأنها تهديد استقلاله.

المبحث الرابع: تجارب بعض الدول في تطبيق المراجعة المشتركة والتحديات التي تواجهها

إن مفهوم المراجعة المشتركة ليس مفهوما جيدا، فبالرغم من أنها تعد أحد الموضوعات البحثية الحديثة، إلا أن وجودها يعود إلى الثلاثينيات القرن الماضي، لذا سنقوم بإستعراض بعض تجارب الدول في تطبيق المراجعة المشتركة وماهي أهم التحديات التي تواجهها.

المطلب الأول: تجارب بعض الدول في تطبيق المراجعة المشتركة

إن أهم الدول التي تطبق المراجعة المشتركة هي: (امين هند و ابراهيم، 2020، صفحة 35/34/33)

الفرع الأول: الدنمرك

تعد الدنمرك من أقدم الدول التي تمارس المراجعة المشتركة، حيث أنها تطبقها بشكل إلزامي على كل الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية منذ عام 1930، وقد تم إلغاء التطبيق الإلزامي للمراجعة المشتركة والتحول للتطبيق الإختياري لها بداية من عام 2005، حيث أعطت الحرية للشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية بتطبيق المراجعة المشتركة أو الإستغناء عنها وتعيين مراجع واحد.

الفرع الثاني: فرنسا

تعد فرنسا من أهم الدول التي تطبق المراجعة المشتركة بشكل إلزامي وذلك منذ عام 1966 وحتى الآن، وذلك بموجب المادة 823 من القانون التجاري الفرنسي ولقد أعطى ثلاثة بدائل للشركات لإختيار المراجعين، فالبديل الأول يتمثل في أن يكون المراجعون جميعهم من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big Four، أما البديل الثاني فيتمثل في أن يكون المراجعون الإثنان من مكاتب المراجعة الأربعة Non-Big Four، بينما البديل الثالث فيكون من خلال مراجع من الأربعة الكبار Big Four وآخر من غير الأربعة الكبار.

الفرع الثالث: السويد

نعد من أهم الدول التي تطبق المراجعة المشتركة بشكل إختياري، ولكن كانت تطبق بشكلها الإلزامي في قطاع البنوك حتى عام 2006 ثم أصبحت تشمل أيضا شركات التأمين وذلك لضمان جودة مراجعة القوائم المالية لهذه القطاعات ويتم تعيين المراجع الثاني من قبل هيئة الرقابة المالية السويدية the Swedish financial supervisory authority وليس من قبل الشركات ذاتها.

الفرع الرابع: جنوب إفريقيا

تطبق المراجعة المشتركة بشكل إلزامي، ولكن تقتصر فقط على قطاع الخدمات المالية كالبنوك، بالإضافة إلى ماسبق، هناك مجموعة من الدول التي أخذت القرار بالعمل على تطبيق المراجعة المشتركة ولكن بشكل إختياري ومن هذه الدول الهند،ألمانيا، سويسرا والمملكة المتحدة. وهناك أيضا بعض الدول العربية التي تطبق المراجعة المشتركة سواء بشكلها الإلزامي أو الإختياري، ومن هذه الدول:

الفرع الخامس: الكويت

تطبقها الكويت المراجعة المشتركة الإلزامية منذ عام 2005 حيث ألزم القانون رقم 51 لسنة 2004 الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية الكويتي بأن يتم مراجعتها من قبل إثنين من مراجعي الحسابات المستقلين عن بعضهما البعض.

الفرع السادس: المغرب

تطبقها المغرب على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المغربي منذ عام 1996 وذلك بموجب نص المادة 195 لسنة 1995، كما أن المراجعة المشتركة يتم تطبيقها عند القيام بمراجعة البنوك المغربية منذ عام 1993.

الفرع السابع: الجزائر

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

ويوجد أيضا العديد من الدول العربية التي تطبق المراجعة المشتركة في مراجعة القوائم المالية ولكن تطبق بشكل رئيسي في القطاعات المالية ويرجع السبب في ذلك لضخامة عملياتها المالية وكذلك تعدد فروعها الأمر الذي يستلزم تعيين إثنين من المراجعين لسلامة ودقة التقارير المالية الخاصة بها.

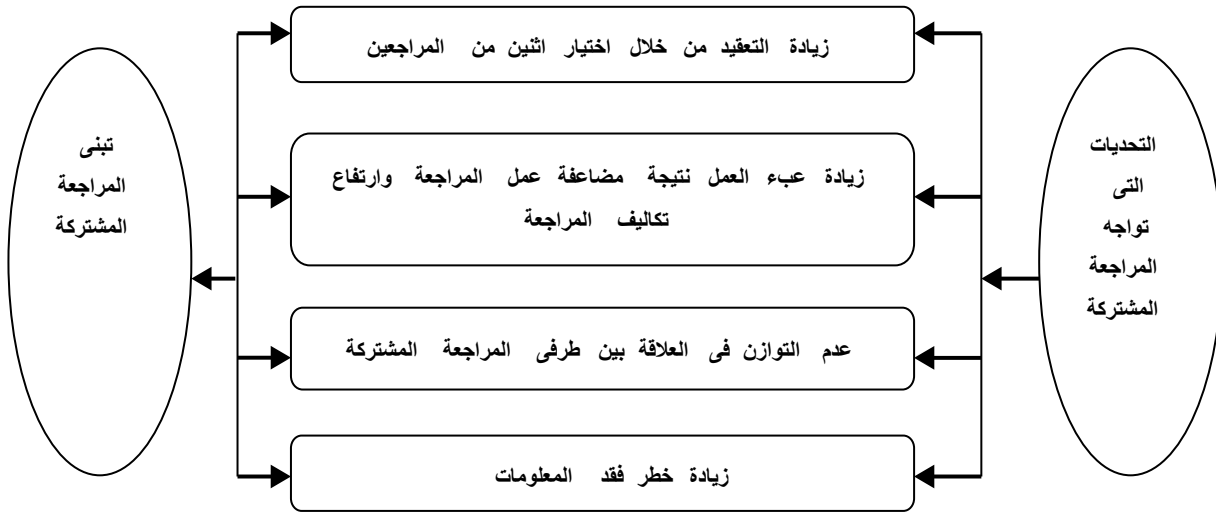
المطلب الثاني: التحديات التي تواجه تطبيق المراجعة المشتركة

على الرغم من المزايا التي يمكن أن تحققها المراجعة المشتركة، إلا أن هناك مجموعة من الإنتقادات والتحديات التي تواجه المراجعة المشتركة ومنها: (نجوى محمود ،أحمد ابو جبل، 2016، صفحة 23)

1. زيادة التعقد من خلال إختيار إثنين من المراجعين والتواصل معهما بدلا من مراجع واحد وإحتمال التعامل مع الخلافات التي قد تحدث بين طرفي المراجعة.
2. وزيادة عبء العمل نتيجة مضاعفة عمل المراجعة وإرتفاع تكاليف المراجعة في ظل التعاقد مع أكثر من مراجع.
3. عدم التوازن في العلاقة بين طرفي المراجعة المشتركة.
4. وزيادة خطر فقد المعلومات في ظل إحتمال عدم قيام أي من طرفي المراجعة بفحص بعض الجوانب نتيجة إعتقاد كل منهما على الطرف الآخر.
5. إحتمال عدم فحا كل طرف من طرفي المراجعة ما قام به الطرف الآخر من أعمال.

ويمكن تلخيص التحديات السابقة ذكرها في الشكل التالي:

الشكل رقم (3): التحديات التي تواجه المراجعة المشتركة



المصدر: (نجوى و احمد ، 2016 ، صفحة 24)

تعتبر المراجعة المشتركة شكل من أشكال عملية المراجعة حيث يشترك إثنين أو أكثر من مراقبي الحسابات في أداء عملية المراجعة والتوقيع على التقرير النهائي للمراجعة، وهو أمر معمول به بشكل إختياري من قبل بعض شركات الأعمال، وبشكل إلزامي في أحيان أخرى. ويمكن تلخيص ما تم التطرق اليه في هذا الفصل في النقاط التالية:

- ❖ المراجعة المشتركة هي قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد، وتكون لهم مسؤولية تضامنية عن التقرير النهائي لعملية المراجعة.
- ❖ ان هدف المراجعة المشتركة هو التوصل الى تأكيد معقول عم مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية بأنها تتماشى مع مبادئ المحاسبة المعمول بها.
- ❖ تنقسم المراجعة المشتركة من حيث درجة الالزام ومن حيث مزيج المكاتب المشاركة.
- ❖ ومن بين التحديات التي تواجهها زيادة الخطر فقد المعلومات في ظل احتمال عدم قيام أي طرفي المراجعة بفحص بعض الجوانب نتيجة اعتماد كل منهما على الطرف الآخر.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها
بالمراجعة المشتركة

تمهيد:

أصبحت مهنة المراجعة محل جدل كبير في عالم المال والأعمال بعد إفلاس وانهيار العديد من المؤسسات الكبرى عبر العالم بسبب التلاعب في حساباتها وادارة أرباحها وتشكيك المستثمرين في نظم إدارة عموم المؤسسات، وفي ظل تلك الظروف تزداد الضغوطات على مهنة المراجعة والعمل على زيادة جودتها والتقليل من التلاعبات والتجاوزات في التقارير المالية للمؤسسات، كما أصبحت الرقابة على أعمال المراجعة ضرورة حتمية إلى جانب ضبط محددات نجاحها للتأكد من فعالية ودقة العمل الذي تقوم به الجهة المهنية التي تتولى أعمال المراجعة الخارجية. وفي هذا الإطار سعت اغلب الدول لإصدار مجموعة من القوانين وتبني المعايير الدولية للمراجعة لضمان تحقيق جودة المراجعة الخارجية للحسابات.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري للمراجعة الخارجية من خلال تقسيم الفصل إلى اربعة مباحث هي:

- ❖ المبحث الأول: ماهية جودة المراجعة الخارجية.
- ❖ المبحث الثاني: أهداف ومقاييس جودة المراجعة الخارجية.
- ❖ المبحث الثالث: معايير جودة المراجعة الخارجية ومحدداتها.
- ❖ المبحث الرابع: علاقة المراجعة المشتركة بجودة المراجعة الخارجية.

المبحث الأول: ماهية جودة المراجعة الخارجية

حظي موضوع جودة المراجعة باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال المراجعة، ويرجع السبب الى ذلك أن جودة المراجعة العالية تعد السند الاساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية كما تلعب دورا في المساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع ككل واستقراره المالي.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية

إن المراجعة لا تمثل مجرد ناحية شكلية وقانونية وإنما هي نتاج عملية فحص دقيقة للقوائم المالية وكشف الاخطاء وتعديلها، فقد مرت عملية المراجعة الخارجية بعدة مراحل للوصول إلى ماهي عليه الآن من مبادئ معايير لذلك سنتطرق في هذا المطلب على ماهية المراجعة الخارجية.

الفرع الأول: تعريف المراجعة الخارجية

تعرف المراجعة الخارجية على انها:

1. تعرف "بأنها عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع". (عبد الوهاب و شحاتة ، 2014، صفحة 7)

2. تعرف وفقا لإصدار جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1973 بأنها "عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بتأكيدات الإدارة، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه التأكيدات مع إطار التقرير المالي المعمول به، وتوصيل النتائج للمستخدمين المستهدفين". (شحاتة، 2016، صفحة 11)

3. وتعرف أيضا بأنها "الفحص الإنتقادي المحايد لدفتر سجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لمنشأة خلال فترة معينة". (جمعة، 2005، صفحة 16)

ومنه يمكن أن نستخلص تعريف شامل للمراجعة الخارجية "انها تعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والادارية لعمليات المؤسسة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة".

الفرع الثاني: أهمية جودة المراجعة الخارجية

تظهر أهمية جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي من خلال مخرجات عملية المراجعة والمتمثلة في تقرير المراجع الذي يهتم العديد من أصحاب المصالح في الشركة، وبالتالي فإن جودة الأداء المهني في مهنة المراجعة تعدّ مطلباً ضرورياً لتحقيق المصلحة المشتركة بين جميع أطراف عملية المراجعة. وتتبع تلك الأهمية من خلال عدة مجالات كما يلي: (رحاب الخضر و عبد الرحمان ، صفحة 116)

أولاً: تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية

يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى القيام بعملية المراجعة بجودة عالية، كما أن الأداء بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراجع بالمعايير المهنية؛

ثانياً: تعزيز مكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية

يؤدي إتباع المراجع لأساليب الجودة في الأداء المهني إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل؛

ثالثاً: أداة تنافسية

يؤدي تقديم مكتب المراجعة خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة إلى تحسين مقدرته التنافسية أمام نظرائه.

ويترتب على عدم الالتزام بتحقيق جودة عملية المراجعة عدة مخاطر من أهمها أن تكبّد بعض شركات الأعمال والمؤسسات المهنية خسائر مالية بسبب الأضرار التي تلحق بمستخدمي القوائم المالية، نتيجة عدم التزام بعض المراجعين بمعايير وإرشادات المراجعة بصفة عامة، ومعايير جودة عملية المراجعة بصفة خاصة، وكذلك قد يترتب على إغفال معايير جودة عملية المراجعة عدم مصداقية القوائم المالية، وبالتالي فقد الثقة بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية، وهذا فضلاً عن عدم قدرة مكاتب المراجعة على الاستمرار في المستقبل. (هدى ، 2017 ، صفحة 654/695)

الفرع الثالث: أنواع المراجعة الخارجية

يوجد عدة أنواع من المراجعة الخارجية بناءً على معايير مختلفة نذكر منها:

أولاً: مراجعة العمليات

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

يدرس هذا النوع من المراجعة مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات، عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي، بتحليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها كنظام معقد مفتوح على محيط مسيطر متقلب.

وفيما يلي تعريف المعهد الفدرالي الكندي لمراجعة العمليات: "إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة وتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم الأنشطة وتقديم تعاليق واقتراحات حولها". (بوتين، 2005، صفحة ص16)

ثانيا: المراجعة المالية

هي العملية المنظمة لجمع وتقديم أدلة وقرائن الإثبات عن إفتراضات بوقائع وأحداث إقتصادية بطريقة موضوعية، وذلك لمعرفة مدى صحة هذه الإفتراضات، كما تعرف أنها عملية الفحص المستندي والحسابي للدفاتر والسجلات بهدف إبداء الرأي في القوائم المالية الختامية، وتعتبر هذه الأحداث المالية عن النشاط الإقتصادي للوحدة الإقتصادية. (عبد الفتاح محمد الصحن واخرون ، 2000، صفحة ص12/11)

ثالثا: المراجعة القانونية (الإلزامية)

وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المسندة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة. (Micol, 2000, p. p 84)

المطلب الثاني: مفهوم جودة المراجعة الخارجية وأهميتها

تعد جودة المراجعة من أهم التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة، ويعد البحث عن سبل وأليات لمحاولة تحقيقها والوصول إلى درجة عالية من الجودة من أهم مطالب المهنيين والمجتمع المالي ككل، لذلك سنتطرق في هذا المطلب الى جودة المراجعة الخارجية وأهميتها.

الفرع الأول: تعريف جودة المراجعة الخارجية

تشير جودة المراجعة الى مدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة الى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة. وقد تتفاوت جودة أداء عملية المراجعة،

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

إلا أن جودة المراجعة العالية يجب أن ترتبط بجودة عالية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية، حيث أن القوائم المالية التي تم مراجعتها بمعرفة مراجعين ذوي جودة عالية تكونن أقل احتمالا لاحتوائها على أخطاء ومخالفات جوهرية. (يحي، 2008، صفحة 7/6)

1. التعريف الأول: يعتبر تعريف "DeAngelo1981" لجودة المراجعة من أكثر التعريفات التي لقيت قبولا عاما من العديد من الكتاب في مجال المراجعة، حيث عرفت جودة المراجعة بأنها "احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق (Beach) في النظام المحاسبي للعميل، والتقرير عن هذا الخرق". وقد عرفت "D'Angelo" احتمال أن يقوم المراجع بالتقرير عن الأخطاء باستقلال المراجع. ومن ثم فانه وفقا لتعريف «DeAngelo» فان جودة المراجعة تعنى زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة استقلاله. (DeAngelo, 1981)

2. التعريف الثاني: وقد عرف "Palmrose1988" جودة المراجعة بأنها درجة الثقة (Assurance) التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية. فكما هو معروف أن الهدف من المراجعة هو خلق الثقة في القوائم المالية، لذا فإن جودة المراجعة هي احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية. وفي الحقيقة أن هذا التعريف اعتمد على نتائج المراجعة والتي تتمثل في قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها لتعكس جودة عملية المراجعة. ويدفعنا هذا التعريف الى السؤال التالي: كيف يمكن لمستخدمي القوائم المالية تحديد درجة الثقة وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية التي تم مراجعتها من قبل المراجع؟ وهذا يعنى أنه تعريف لجودة المراجعة اللاحقة، حيث لا يمكن تحديد درجة الثقة التي يقدمها المراجع إلا عند الانتهاء من عملية المراجعة. وبذلك فانه يمكن القول إن تعريف "Palm rose" يشير الى جودة المراجعة الفعلية. (Palmrose , 1988)

وأيضا اقترح باحثون آخرون بعض التعريفات لجودة المراجعة، فعلى سبيل المثال:

3. التعريف الثالث: عرف "Wallace1980" جودة المراجعة بأنها مقياس لمقدرة المراجع الخارجي على تقليل ضوضاء وتحيز البيانات المحاسبية وتحسين دقتها. (Wallace , 1980)

هذا ومن الأمور الهامة عند تعريف جودة المراجعة أن يتم التفرقة بين جودة المراجعة وجودة المراجع. إلا أن هناك العديد من الدراسات التي لم تميز بين هذين المفهومين واستخدمتهما كمفهومين لهما نفس المعنى.

ومن هنا يمكن أن نستخلص تعريف شامل لجودة المراجعة الخارجية بأنها "على أنها الأداء الجيد لعملية المراجعة مع الالتزام بالمعايير المهنية الصادرة من الهيئات والمنظمات المختصة من أجل وصول مراجع

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

الحسابات الخارجي إلى مقدرة عالية من اكتشاف التلاعبات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للشركة وتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره وبالتالي إشباع حاجيات جميع الأطراف ذات المصلحة وكسب ثقتهم. وهكذا فإنه يمكن القول بأن جودة المراجع هي مفهوم يعتمد على منشأة المراجعة (Frimasse - Concept)، بينما جودة المراجعة هي مفهوم يعتمد على الخدمة التي يقدمها المراجع (Service-by-Service Concept). ولهذا فإنه من الأهمية التفرقة بين هذين المفهومين استناداً إلى الهدف من الدراسة، وتركز الدراسة الحالية على مفهوم جودة المراجعة وليس مفهوم جودة المراجع. (عيسى، 2008، صفحة 7)

الفرع الثاني: أهمية جودة المراجعة الخارجية

تتبع أهمية جودة المراجعة من النقاط التالية: (ابو عبيدة، عبد المنعم، و محمد عظيم، 2020، صفحة 8)

أولاً: تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية

تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشاد لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة وتحتوي هذه المعايير خصوصاً معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد مكاتب المراجعة. ثانياً: أداءه تنافسية جيدة

تعتبر المنافسة على أتعاب المراجعة أحد المخاطر التي تهدد مهنة المراجعة وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلال المراجعين، ونطاق إجراءات المراجعة ومن ثم جودة المراجعة.

ثالثاً: تضيق فجوة التوقعات في المهنة

يقصد بفجوة التوقعات اختلاف الأداء المهني للمراجع من حيث الجودة ومعايير الأداء المهني عن المتوقع منه أن يحققه، وتد ترتب على ذلك تصاعد الانتقادات والدعاوي القضائية ضد المراجعين والسبيل الأفضل لتضيق فجوة التوقعات هو الاهتمام بجودة عملية المراجعة.

المبحث الثاني: أهداف ومقاييس جودة المراجعة الخارجية

تطورت أهداف المراجعة بتطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية وباختلاف الشكل القانوني للوحدات التي يتم مراجعة حساباتها وقد مرت مهنة المراجعة بأوضاع متعددة برز فيها التعارض في مصالح بعض إدارات المنشأة واصحاب الاموال لذلك سنتطرق في هذا المبحث على اهداف ومقاييس جودة المراجعة.

المطلب الأول: أهداف جودة المراجعة الخارجية

إن جودة المراجعة الخارجية إلى تحقيق الأهداف الآتية: (برودي، 2016/2017، صفحة

44/40)

الفرع الأول: تأكيد الإلتزام بمعايير المراجعة الخارجية

تهدف معايير المراجعة إلى وضع مستويات للأداء المهني للمراجع الخارجي، وينتج عن تقيد هذا الأخير بالمعايير المهنية الإرتقاء بجودة الأداء المهني. وقد أشار الإتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة المراجعة في المعيار **IAS20** حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في مكتب للتأكيد على أن أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ومن هنا يتضح أن هناك علاقة متبادلة بين جودة المراجعة والإلتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الإلتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الإلتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية، كما أن أداء عملية المراجعة بمستوى جودة عالية يؤكد تمسك المراجعين بالمعايير المهنية.

الفرع الثاني: تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة بالقوائم المالية

أوضحت التعاريف أن جودة المراجعة تتمثل في ارتفاع نسبة إحتمال إكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية والتاثير عنها، حيث يرتتب على زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية ارتفاع مستوى جودة المراجعة الذي يعكس بدوره ارتفاع مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

الفرع الثالث: تعزيز آليات حوكمة الشركات والتقليل من تكاليف الوكالة

يولد انفصال الملكية عن الإدارة في الشركات مجموعة من المشاكل تعرف بمشاكل الوكالة نظرا لتعارض المصالح والأهداف بين الأصيل والوكيل. ولتجنب (أو تدنئة) حدة التعارض في المصالح

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

بين الطرفين يقوم الأصيل ببناء نظام مراقبة الوكيل يتكون من جموعة آليات داخلية وأخرى خارجية تعمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات وتحمي مصالح الأصيل، ويكمن دور جودة المراجعة الخارجية في تعزيز الدور الرقابي المنوط بآليات حوكمة الشركات.

وأكدت دراسات سابقة عملياً على وجود علاقة ايجابية بين تكلفة الوكالة والطلب على جودة المراجعة. ومن هذه الدراسات، دراسة Fan, J. و Wong, T. J. في 2002 التي اختبرت دور مكاتب المراجعة التي تنتمي إلى الخمسة الكبار (Big 5) ضمن حوكمة الشركات في دول شرق آسيا، وانتهت الدراسة بأن مكاتب المراجعة تستخدم كأداة اختيارية من قبل المديرين وكأداة رقابية من قبل المساهمين للحد من تكلفة الوكالة.

وأشار Charles Piot عام 2001 في دراسته التي ركزت على إطار حوكمة الشركات في فرنسا، إلى زيادة الطلب على جودة المراجعة في حالات وجود صراعات الوكالة. وأن جودة المراجعة تعتبر أداة مراقبة فعالة في الحد من سلوك إدارة الأرباح وإنتاج قوائم مالية موثوق فيها تعمل على تدنئة عدم تماثل المعلومات، ومن ثم تدنئة تكاليف الوكالة. وفي إسبانيا توصل J. Ballesta و Garcia-Meca, M في 2005 إلى نفس النتيجة عند اختبارها لدور جودة المراجعة في حوكمة الشركات، حيث أشارا إلى أن جودة المراجعة تؤدي إلى تحسين جودة حوكمة الشركات والتي بدورها تؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية.

الفرع الرابع: تعزيز الثقة في القوائم المالية وتقرير المراجعة الخارجية

يعتبر الإهتمام جودة المراجعة، كما تقدم معنا في تعريف جودة المراجعة، ذو أهمية كبيرة في إضفاء الثقة على تقارير المراجعة وبالتالي الدور الذي تؤديه هذه التقارير في دعم مصداقية القوائم المالية المستخدمة من قبل جهات كثيرة في اتخاذ القرارات التي تناسبها، وهذا من خلال الكشف عن سياسات الإبلاغ المالي التي لا تتفق مع المبادئ والمعايير المحاسبية المعمول بها، والحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية التي يمارسها المديرون.

الفرع الخامس: المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة

لقد كان Liggio, C. في 1974 أول من استخدم عبارة "فجوة التوقعات في المراجعة" في أدبيات المحاسبة والمراجعة من خلال مقال له بعنوان "The Expectation Gap: The Accountant's Legal

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

Waterloo, p, 27" والذي عرف فيه الفجوة بأنها الفرق بين مستويات الأداء المتوقعة من قبل مستخدمي القوائم المالية ومن قبل المراجعين المستقلين. بينما عرفها حديثا Marianne Ojo في 2006 على أنها الفرق بين ما ينتظره مستخدمو القوائم المالية والجمهور عامة من مهنة المراجعة أثناء عملية المراجعة، وما هي مطالبة به في الواقع. وعن أسباب فجوة التوقعات فيرى كل من Humphrey وآخرون في 1993 ؛ Lin و Chen في 2004 ، أن فجوة التوقعات في المراجعة تعزى إلى سوء التفاهم بين المستفيدين من تقارير المراجعة والقوائم المالية المراجعة والمراجعين فيما يخص دور ومسؤوليات المراجعين وطبيعة مهنة المراجعة. كما تعزى فجوة التوقعات إلى فشل الجمهور في تقدير طبيعة وحدود المراجعة والإفراط في التوقعات من مستخدمي البيانات المالية بشأن مهام مراقب الحسابات ونقص المعرفة عن دور ومسؤوليات هذا الأخير. أما عن هيكل مكونات فجوة التوقعات في المراجعة فقد قام Porter, B. في 1993 بتقسيم الفجوة إلى مكونات هي:

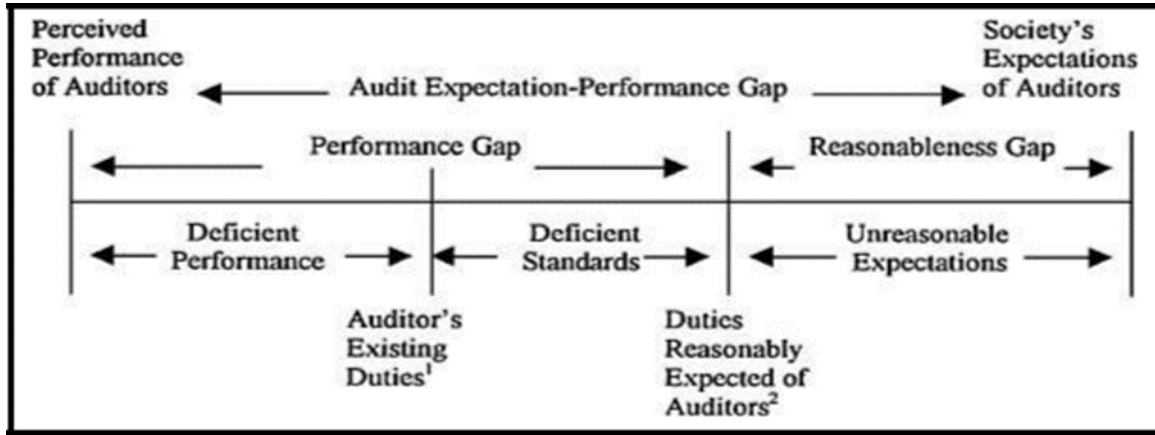
❖ فجوة معقولة: (Reasonableness Gap) وتتمثل في الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من المراجعين وبين ما يمكن للمراجعين أدائه بصورة معقولة.

❖ فجوة الأداء (Performance Gap) وتتمثل في الفرق بين ما يتوقع المجتمع من المراجعين إنجازه بصورة معقولة وبين الأداء الفعلي للمراجعين. وتنقسم فجوة الأداء بدورها إلى مكوني هما:

✓ فجوة الأداء الناقص (Deficient Performance) وتتمثل هذه الفجوة في الفرق بين المعايير المتوقعة الأداء المراجعين من خلال مهامهم الحالية وبين الأداء الفعلي الواجب القيام به من قبل المراجعين.

✓ العجز في المعايير (Deficient Standards) وهو الفرق بين واجبات المراجع التي يتوقعها المجتمع بشكل معقول وبين واجبات المراجع كما هي معرفة بالقانون والمعايير المهنية الصادرة عن الجهات المهنية المعروفة. وفيما يلي هيكل فجوة التوقعات في المراجعة حسب Porter, B., 1993(

الشكل رقم 4: هيكل فجوة التوقعات في المراجعة حسب (PorterB1993)



المصدر: (برودي، 2017/2016، صفحة 44/40)

- ❖ الأداء المنتظر المتصور من المراجعين (Perceived performance of auditors)
- ❖ توقعات المراجعة - فجوة الأداء) Audit expectation - performance gap
- ❖ توقعات المجتمع من المراجعين) Society's expectations of auditors
- ❖ توقعات غير معقولة) Unreasonable expectations
- ❖ الواجبات القائمة على مراجع الحسابات) Auditor's existing duties
- ❖ الواجبات المتوقعة من المراجعين بشكل معقول Duties reasonably expected of auditors

المطلب الثاني: أطراف جودة المراجعة الخارجية

إن توفير مقومات الجودة في مهنة التدقيق أصبح مطلباً لدى جميع الأطراف التي لها مصلحة مباشرة وغير مباشرة من نتائج مخرجات النشاط التدقيقي، وأصبحت هذه الأطراف تنتظر الحصول على مخرجات من عمل المدقق تتسم بالموضوعية والعدالة وتزيد الثقة في البيانات المالية، وهؤلاء الأطراف هم:

الفرع الأول: مراقب الحسابات

يهتم مراقب الحسابات بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة، لتجنبه أية عقوبات أو دعاوى قضائية، وجودة عملية المراجعة تحميه من التعرض للمساءلة أي كان نوعها، وترفع مستوى أداءه، وتعمل على تحسين سمعته المهنية وتجعله في وضع تنافسي أقوى، وتعظيم المنفعة الذاتية له (سمعته المهنية-تفادي

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

تكاليف الاهمال)، وتحسين قدرته في ابداء رأي فني محايد، وتؤدي الى تحسين ربحية المكتب على المدى الطويل.

الفرع الثاني: ادارة الشركة

جودة المراجعة تساعد الادارة في اصفاء مزيد من الثقة والمصداقية على القوائم المالية التي تقوم باعدادها وتقديمها لكافة الاطراف ذات الصلة، وتعمل على زيادة حصتها السوقية من خلال بيان مدى دقة وسلامة المركز المالي للمؤسسة، وتأكيد وفاء الادارة بمسئولياتها عن ادارة الموارد الاقتصادية للوحدة، وتعتبر ادارة المؤسسة المسؤولة عن اعداد القوائم المالية وبالتالي فان تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكن من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، وبساعدها في وضع الخطط المستقبلية. (ابو بكر و ايهاب مكي ، 2020، الصفحات 110-113)

الفرع الثالث: المستثمرين

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

الفرع الرابع: الدائنون

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

الفرع الخامس: المساهمين

جودة المراجعة تطمئن المساهمين تجاه أداء المنشأة، وترفع أسعار الاسهم، وتحد من تعارض المصالح بينهم وبين الادارة، والمستثمرون والمساهمين يتوقعون من المراجع اكتشاف جميع الاخطاء المقصودة في التقارير المالية المنشورة للمنظمات محل التدقيق، وجميع المخاطر المحيطة بعمل تلك المنظمات.

الفرع السادس: الهيئات والمنظمات المهنية

تسعى الكثير من الجمعيات والمنظمات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة لتقديم مستوى عالي من الجودة لإلزام مكاتب المراجعة بالتحقق من الجودة لتطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، وتحسين نظرة المجتمع لهذه

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

المهنة وللخدمات التي تقدمها، ومنع التدخل الحكومي في أعمالها بما يؤدي لوضع المهنة في مكانها اللائق بين المهن الأخرى.

الفرع السابع: البنوك

تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لا شك فيه أن جودة عملية المراجعة سوف تؤثر ايجابا على قرارات منح القروض والتسهيلات البنكية.

الفرع الثامن: الحكومة

ان جودة المراجعة تعمل على تحسين كفاءة وفعالية أسواق رأس المال من خلال تحسين مصداقية التقارير عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، واعتماد جهات التخطيط في الدولة على بيانات موثوق فيها، وبالتالي نجاح عملية التنمية الاقتصادية، وزيادة النمو الاقتصادي وزيادة رفاهية المجتمع.

المبحث الثالث: معايير ومحددات جودة المراجعة الخارجية

تشمل جودة المراجعة السياسات والإجراءات التي ينبغي للمراجع أن يقوم بها سواء فيما يتعلق بشركات المراجعة بشكل عام أو بمكاتب المراجعة الخاصة، وذلك من أجل ضمان قيام مكاتب المراجعة بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير المراجعة، لذلك سنتطرق في هذا المبحث على معايير ومحددات جودة المراجعة.

المطلب الأول: معايير جودة المراجعة الخارجية

تنقسم معايير جودة المراجعة الخارجية إلى ثلاثة معايير: (عبد الفتاح محمد الصحن واخرون، 2007، الصفحات 38-40)

الفرع الأول: المعايير العامة

وهي التي تهتم بالتأهيل العلمي للمراجع وصفاته الشخصية وعلاقة ذلك بجودة أدائه، ويجب على المراجع أن يستوفي هذه المعايير قبل التعاقد على مهمة المراجعة، وتنقسم هذه المعايير إلى ثلاث:

أولاً: التأهيل العلمي والعملية

ويعني أن المراجع يجب أن يتمتع بقدر مناسب من التعليم والخبرة، ويحصل المراجع على مستوى التعليم المطلوب من خلال برامج جيدة ورسمية منظمة في المحاسبة والمراجعة، ونظراً لأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يستخدمها المراجع في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد تم عرضها بصدق وعدالة فإنه من المنطقي أن يكون المراجع حصل على مستوى تعليمي جيد في مجال المعرفة المتعلقة بالمحاسبة، أيضاً فإنه كأى فرع من فروع المعرفة من حيث التطور التحديث، فيجب على المراجع متابعة التطورات الحديثة في هذا المجال.

وبالإضافة إلى التعليم الرسمي المطلوب للشخص الذي يزاول مهمة المراجعة فإنه لن يكون كافياً وحده لإبداء الرأي، حيث أن إجراءات المراجعة تتطلب قدراً من الحكم الشخصي، وها ما يدعونا للقول بأن الخبرة المطلوبة لتمكين المراجع من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أداء مهمة المراجعة، وفي هذا الشأن يجب على المراجعين في كافة المستويات أن ينالوا قدراً من التدريب كافياً ومناسباً للمستوى الذي يعملون عنده، وبحيث يرتفع مستوى التدريب كلما ارتفع هذا المستوى.

ثانيا: الإتجاه العقلي المحايد والمستقل

يتطلب هذا المعيار ضرورة أن يتمسك المراجع بإستقلاليته وحيادته حتى تتحقق الموضوعية في أداء مهمته ودون تحيز، ومعروف أن إستقلال المراجع يمثل حجر الأساس بالنسبة لمهنة المراجعة، ومن ثم يجب تأكيد هذا المفهوم في برامج تدريب المراجعين فضلا عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة المراجعة

وترجع أهمية استقلال المراجع كونه يصدر تقريرا (كمنتج نهائي لعملية المراجعة) يفترض أن يتضمن رأيا غير متحيز عن المعلومات المحاسبية، فمن الضروري أن يتوفر للشخص الذي يفحص القوائم المالية قدرا من الاستقلال بحيث لا تكون له علاقات بالإدارة أو الوحدة الاقتصادية محل المراجعة يمكن أن يحقق من ورائها منافع شخصية إذا لم تكون تلك القوائم المالية معدة بشكل عادل وصادق، ويمارس المراجع مسؤوليته بقدر من الإستقلال خلال الخطوات التالي: -كتابة برنامج المراجعة؛

✓ جمع أدلة الإثبات في المراجعة؛

✓ كتابة تقرير المراجعة؛

وعلى الرغم من أن العاملين لدى العميل (بما في ذلك المراجعين الداخليين) قد يساعدون المراجع الخارجي في جمع أدلة الإثبات فإن أي مهمة من مهام المراجعة تتطلب ممارسة حكم وتقدير مهني يجب أن لا تقض للغير.

ثالثا: العناية المهنية الواجبة

يرتبط هنا المعيار بالتزام المراجع تجاه الطرف الثالث فضلا عن التزامه تجاه العميل ويقصد بمفهوم بذل العناية المهنية الواجبة التزام.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

وهي معايير تمثل إرشادات لازمة تحكم العمل الميداني للمراجع وتتنحصر هذه المعايير في ثلاث:

أولا: التخطيط والإشراف الكافي

ويعني هذا المعيار ضرورة التخطيط المناسب والكافي لإجراءات المراجعة الفعلية، وكذلك التعيين والإشراف المناسب على مساعدي المراجع خلال كافة مراحل المراجعات، فمن ناحية البدء في مهمة

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

المراجعة يتطلب الأمر التعاقد على مهمة المراجعة في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، وعمل التخطيط اللازم لإجراء فحص تحليلي تمهيدي يساعد فيما بعد على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب إهتماما أكثر خلال عمل المراجعة النهائية، كما أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل بصورة مبدئية يعد أمرا مفيدا في تحديد مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية والتي سيتطلب مزيدا من الاختبارات وتوسيع نطاق الفحص للأرصدة الناتجة عن النظام في هذه الحالة.

ثانيا: الدراسة الكافية لنظام الرقابة الداخلية للعميل

تبرز أهمية هذا المعيار من معايير العمل الميداني في أنه يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إختبارات المراجعة لعناصر القوائم المالية، فالمراجع لا يمكنه مراجعة كافة العمليات بنسبة 100% ولكنه يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية، ومن ثمة يمكن للمراجع الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية في تخفيض إختباراته إذا كان هذا النظام يعمل جيدا وبصورة فعالة، والعكس في حالة ضعف النظام الرقابي وما يترتب عليه ضرورة توسيع الإختبارات.

ثالثا: كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات

يتطلب هذا المعيار ضرورة جمع أدلة إثبات كافية التي توفر أساسا معقولا لإبداء رأيه في القوائم المالية، ويستطيع المراجع تبرير كافة قراراته طالما كانت مدعومة بأدلة إثبات كافية وملائمة ويمكن القول أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيدي لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، من ناحية أخرى يستخدم المراجع نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم عملية فحص عناصر القوائم المالية، كذلك يجب على المراجع أن يقيم مدى صلاحية هذه الأدلة أي مدى جودتها شأنها شأن كميّتها، فكلاهما يسعد على الاقتناع بالدليل.

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

نظرا لأن تقرير المراجع يعتبر المنتج النهائي والأساسي لعملية المراجعة من حيث أنه يتضمن المعلومات التي يرغب المراجع إبلاغها للأطراف المعنية، فإنه من المهم أن يعكس ذلك بطريقة منظمة، وفي هذا الشأن توجد أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة:

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

أولاً: إعداد القوائم المالية طبقاً لمبادئ محاسبية متعارف عليها

وهذا هو المعيار الأول في إعداد التقرير حيث يتطلب أن ينص التقرير على ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك لأن تلك المبادئ تستخدم كمعيار في حد ذاته يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم.

ثانياً: ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية عليها

يعني هذا المعيار ضرورة أن يبين تقرير المراجع ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق، وجدير بالذكر أن إشارة تقرير المراجع إلى مسألة ثبات واتساق تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إنما يهدف إلى تأكيد خاصية المقارنة بين القوائم المالية، للفترة المتتالية، من ناحية أخرى لو كان هناك مبرر لحدوث تغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية فإن ذلك يتطلب الإشارة بصورة واضحة في تقرير المراجع.

ثالثاً: الإفصاح الكافي والمناسب للمعلومات

يتطلب هذا المعيار ضرورة إفصاح المراجع بتقرير المراجعة عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة عرض القوائم المالية إذا كانت مثل هذه المعلومات قد أعلقت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات المرفقة لها بواسطة معديها، فالإفصاح المناسب مفترض في القوائم المالية ما لم يشير تقرير المراجع إلى خلاف ذلك.

يهدف نظام المعلومات إلى تكمين جميع أولئك الذين يتخذون القرارات والترتيبات اللازمة للعناصر التي تمكنهم من اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، لذلك تؤثر بيئة أنظمة المعلومات على:

✓ الإجراءات المطبقة من طرف المدقق للحصول على معرفة كافية للأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية.

✓ الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المتأصلة والمرتبطة بالمراقبة التي تسمح للمراجع بتقييم خطر المراجعة.

✓ تصميم وتنفيذ الإجراءات الإختيارية ومراقبة الظروف الضرورية للوصول إلى هدف المراجعة.

رابعاً: التعبير عن الرأي

يتطلب هذا المعيار ضرورة أن يتضمن التقرير رأي المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة، كما يمكن أن يمتنع عن إبداء هذا الرأي، فإذا أبدى المراجع رأياً في القوائم المالية فيمكن تصنيف هذا الرأي حسب نوعه فقد يكون رأياً غير متحفظ (تطبيق) أو غير متحفظ مع إبداء ملحوظة معينة، أو متحفظ، أو سلبي، وكل نوع من أنواع الرأي له ظروف خاصة يجب توفرها عند إصداره، وهو ما سوف يناقش تفصيلاً في فصل مستقل عن تقرير المراجع أسباب إمتناعه، وبصفة عامة يتوقف رأي المراجع على نطاق مهمة المراجعة ونتائج فحصه.

المطلب الثاني: محددات جودة المراجعة الخارجية

تشمل جودة التدقيق السياسات والإجراءات التي ينبغي للمدقق أن يقوم بها سواء فيما يتعلق بشركات التدقيق بشكل عام أو بمكاتب التدقيق الخاصة، وذلك من أجل ضمان قيام مكاتب التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق، وقد تختلف طبيعة ومدة سياسات وإجراءات جودة التدقيق باختلاف حجم مكاتب التدقيق وطبيعة الأعمال التي يمارسها والموقع الجغرافي، ومدى تفرع الأعمال وتتاثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها، بخصوص محددات الجودة فإنه لا يوجد اتفاق عليها، بسبب اختلاف مدى إدراك أصحاب المصالح في الشركات لهذه المحددات من جهة، بجانب الأهمية النسبية لكل محدد من جهة أخرى، واختلاف نظرة الباحثين لهذه المحددات كل على حسب وجهة نظرة التي ينظر بها لهذه المحددات. (فقير، 2020)

وبالتالي يمكن تبويب هذه المحددات الى ثلاثة أنواع رئيسية على النحو التالي:

الفرع الأول: محددات جودة المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة

أولاً: حجم مكتب منشأة المراجعة

أشارت العديد من الدراسات لوجود علاقة طردية قوية بين حجم منشأة المراجعة وجودة المراجعة، فقد توصلت إحدى الدراسات الى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام إحدى منشآت المراجعة الكبرى بعملية المراجعة مقارنة بمنشآت أخرى أقل حجماً، إن المكاتب الكبيرة لها دوافعها لأداء دقيق أفضل لأنها تمتلك سمعة مهنية عالية ولا ترغب المخاطرة بفقدان سمعتها، كما أنها تملك موارد مادية وبشرية كبيرة تمكنها من جذب كادر أكثر مهارة، وأنها تحقق إيرادات أكثر بسبب تقليصها من تعرض زبائنها

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

الى الادعاء القضائي نتيجة لامتلاكها الخبرة الأكثر، ويعد حجم مكتب التدقيق من أهم محددات جودة التدقيق، إذ يربط بشكل طردي (موجب) بجودة التدقيق، وغالبا ما تقدم مكاتب التدقيق الكبرى جودة تدقيق أعلى من غيرها، ويقوم هذا التحديد لحجم مكاتب التدقيق كبديل لقياس جودة التدقيق على افتراضيين رئيسيين هما، مكتب التدقيق يقدم مستوى واحد لجودة التدقيق لمختلف الزبائن وفي مختلف الفقرات الزمنية، بجانب جودة التدقيق غير متجانسة بين مجموعة واحدة من مكاتب التدقيق الكبرى أو بقية مكاتب التدقيق الأخرى. إن مكاتب التدقيق الكبيرة الحجم تمتلك موارد مادية وبشرية يعد مبررا تمكنها من جذب الكفاءات الأكثر مهارة، ولها القدرة على مواصلة تدريب كوادرها باستمرار، إلا أن ذلك لم يعد مبررا على وجود اختلاف حقيقي في جودة التدقيق مقارنة بالمكاتب الصغيرة، ولعل انهيار الكثير من المكاتب التي كانت تعد كبيرة الحجم والتي كان آخرها Andersen دليلا على ذلك، كما إن هناك علاقة ما بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، والتي يمكن قياس تأثير هذا المتغير من خلال ما يلي:

✓ حجم مبلغ الإيرادات المتحصلة من الزبائن الخاضعين للتدقيق.

✓ عدد العاملين كمدققين بمكتب التدقيق، فالمكتب الذي يضم اقل من 10 اشخاص يعد مكتب صغير الحجم، والمكتب الذي يضم من (10-20) شخص يعد مكتب تدقيق متوسط، والمكتب والذي يضم أكثر من (20) شخص يعد مكتب تدقيق كبير.

✓ تبعية مكتب التدقيق الى أحد مكاتب التدقيق العالمية.

يعتبر حجم مكتب المراجعة من أهم المقاييس البديلة لتقييم جودة عملية المراجعة بل واحد من تلك المؤشرات الهامة المرتبطة بعملية قياسها وعندما يتم استخدام حجم مكتب المراجعة كمؤشر ينوب عن جودة عملية المراجعة فإن الباحثين صنّفوا مكاتب مراجعة الحسابات من حيث الحجم إلى مجموعتين أساسيتين، المجموعة الأولى مكاتب المراجعة الكبيرة وتضم المكاتب الأربعة الكبار في سوق المهنة ويطلق عليها (4 Big) وتدل هذه المكاتب عن جودة المراجعة المرتفعة، أما المجموعة الثانية فهي مكاتب الصغيرة وتضم باقي المكاتب في سوق المهنة بخلاف تلك التي يتم تصنيفها ضمن مجموعة المكاتب الكبيرة ويطلق عليها (Non - Big4) وتدل هذه المكاتب عن جودة المراجعة المنخفضة، ومن هنا قامت بعض الدراسات الحديثة بتقسيم مكاتب المراجعة إلى مكاتب كبيرة الحجم ومتوسطة الحجم وصغيرة الحجم، حيث يوجد خلاف بين العديد من الدراسات البحثية حول وضع معايير يتم على أساسها تمييز مكاتب المراجعة وتحديد حجمها، وقد حددت مجموعة من المعايير التي يتم على أساسها تمييز مكاتب المراجعة وهي: عدد عملاء مكتب

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

المراجعة، حجم العملاء ويقاس بحجم أصول الشركات محل المراجعة عدد مراقبي الحسابات العاملين بمكتب المراجعة، عدد الشركاء في مكتب المراجعة عدد الفروع لمكتب المراجعة سواء المحلية والدولية، قيمة الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة كنسبة من السوق، الارتباط بأحد المكاتب العالمية في المراجعة وجود تخصصات مهنية عديدة في مكتب المراجعة. تستند الآثار الإيجابية بمساهمة حجم المكتب في تحقيق الجودة على أن المكاتب الكبرى لديها دوافع تتحكم في تعاملاتها مع العملاء وهي الحفاظ على سمعتها وتجنب مخاطر التقاضي وهي الدوافع التي تمثل الضمانة لاستمرارها في سوق الخدمات المهنية، ومن ثم يمكن القول إن كافة المميزات السابقة هي ما تبرر تفضيل المنظمات الاقتصادية الكبرى لها في تقديم خدمات المراجعة، وذلك لثقتها في تمتع هذه المكاتب بجودة عالية في أداء هذه الخدمات، وأوضحت معظم الدراسات التي تناولت جودة عملية المراجعة أن حجم المكتب من أهم المحددات والعوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة ومن الأسس الهامة للتمييز بين المكاتب فقد أثبتت إحدى الدراسات، إن جودة المراجعة ترتبط إيجابياً مع كبر حجم مكتب المراجعة، حيث يعتمد مكتب المراجعة الكبير على عدد كبير نسبياً من العملاء ويحقق حجم إيرادات معقول فتأثير فقد عميل المراجعة غير مهم نسبياً، ومن هنا يكون للمكتب الكبير القدرة على توفير إمكانيات وسبل التدريب مما يعطيه ميزة تنافسية ويسمح بأداء مهمة المراجعة بجودة عالية، بالتالي زيادة مصداقية مكتب المراجعة.

يعد حجم شركة التدقيق احد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، إذ ان شركات التدقيق الكبيرة تتمتع بجودة تدقيق عالية، لأنها استثمرت في تكنولوجيا التدقيق وتدريب الموظفين، وبالتالي فهي أكثر كفاءة من مكاتب التدقيق الصغيرة، كما أن شركات التدقيق الكبيرة تمتلك امكانيات تقنية كبيرة، ولها القدرة على جذب الكفاءات ذات الخبرة بدرجة أكبر من مكاتب التدقيق الصغيرة عن طريق امتلاكها التقنيات وبالتالي زيادة فرص احتمال اكتشاف الأخطاء والاحتيايل مما ينعكس ايجابياً في جودة عمليات التدقيق المنجزة بواسطة شركات التدقيق الكبرى.

ثانياً: القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة

إن القيمة المضافة لعملية المراجعة تتمثل في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية، وأن هذه القوائم لا تشتمل على أخطاء جوهرية، ومن ناحية أخرى فإن فشل المراجع في تحقيق القيمة المضافة لعمله يعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن الإهمال في قيامه بعمله. تتوقف جودة المراجعة الخارجية على مدى استقلال وكفاءة المراجع، والتي تعني قدرة المراجع على

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

مقاومة ضغوط العملاء وتمسكه بالمعايير المهنية، وقواعد وآداب السلوك المهني، واتمام عملية المراجعة الخارجية في الوقت المحدد والمتفق عليه بما ينعكس في النهاية على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الواردة في التقارير المالية والتقارير عنها ، وأن الفشل في ذلك يطلق عليه فشل في عملية المراجعة الخارجية، والذي يؤدي إلى تعرض المراجع للمساءلة المهنية أو ما يطلق عليه الدعاوى القضائية من قبل مستخدمي القوائم المالية، وذلك تعويضاً لما لحق بهم من ضرر نتيجة اعتمادهم على معلومات مضللة ، وان المراجعين الذين تقل حالات التقاضي ضدهم يؤدون عملهم بجودة عالية، فكلما زاد مستوى جودة المراجعة الخارجية كلما قل احتمال فشل عملية المراجعة الخارجية، وبالتالي يقل احتمال رفع دعاوى قضائية ضد المراجعين ذوي الجودة العالية، فمكاتب المراجعة ذات الجودة والسمعة الحسنة في أداء عملية المراجعة الخارجية سيكون لديها حوافز اكبر لتقليل فشل المراجعة الخارجية، وذلك للمحافظة على سمعتها المهنية، وتجنباً للخسائر سواء كانت مادية كالتعويضات والمصاريف القضائية أو معنوية والتي تنعكس على سمعة مكتب المراجعة وعلى معتقدات الغير بشأن جودة الخدمات التي تؤديها وتعرض للمساءلة القانونية ، وهناك اعتبارات تقلل من الربط بين جودة المراجعة الخارجية والقضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة، حيث قد يكون هناك فشل في أداء عملية المراجعة الخارجية وتجرى تسوية بين المراجع والمتضررين بدون قضايا، وعلى العكس يكون هناك قضايا ضد المراجعين دون أن يكون هناك فشل في عملية الوقت الذي يمضي بين رفع القضية والحكم فيها، يجب أخذ عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين كمقياس لجودة المراجعة. يتضح للباحث أن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة تعتبر أحد العوامل الهامة المحددة لجودة المراجعة الخارجية أي أن هناك علاقة عكسية بين معدل الدعاوى القضائية وجودة عملية المراجعة الخارجية، حيث إنه إذا قل عدد الدعاوى المرفوعة ضد مكتب التدقيق اعتبر ذلك مؤشر ايجابي على جودة التدقيق.

ثالثاً: سمعة مكتب المراجعة

يقصد بسمعة مكتب التدقيق تداول اسم مكتب التدقيق بين الزبائن على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، وفي هذا الاطار توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق، وأن سمعة المدققين ترتبط بشكل مباشر بجودة التدقيق، إذ أن السمعة التي يتمتع بها المدققون ومكاتب التدقيق تبنى عبر الزمن ومن خلال تقديم المدققين وبصورة مستمرة لخدمات ذات جودة تدقيقية عالية، إن سمعة مكتب التدقيق يقصد بها تداول اسم مكتب التدقيق في محيط سوق العمل، وأنه يقدم خدمات تدقيقية ذات جودة مميزة من خلال اعطائه مصداقية للتقارير المالية التي خضعت لتدقيقه،

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

ويجب أن يتصرف مدقق الحسابات بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة، ويمتنع عن أي سلوك يسئ إليها . إن محدد أو مؤشر سمعة مكتب التدقيق يعبر عنه من خلال زيادة عدد الزبائن وكبر حجم مكتب التدقيق، وأن سمعة مكتب التدقيق (شهريته) تعد احدى الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، ويقصد بسمعة مكتب التدقيق هو تداول اسم مكتب التدقيق بين الزبائن على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، أن سمعة مكتب التدقيق لا تتوقف على حجم وعدد الزبائن المنتمين إليه أو نوع ذلك المكتب فقط، وإلا اعتبرت مكاتب التدقيق الصغيرة عديمة السمعة، إذ أن هناك مكاتب صغيرة غير منتمية إلى أحد المكاتب الكبيرة تتمتع بسمعة كبيرة داخل وخارج بلادها، كما إن سمعة مكتب التدقيق هي عبارة عن تضافر العديد من العوامل المتداخلة مع بعضها البعض، والمتمثلة في الالتزام بالمعايير المهنية بقواعد سلوك وآداب المهنة والخبرة المهنية لأعضاء مكتب التدقيق، والخبرة في نشاط الزبون، والاتصالات الجيدة بين أعضاء مكتب التدقيق والزبائن، والصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها مكتب التدقيق، ومدة عمل مكتب التدقيق المهني، والارتباط بإحدى مكاتب التدقيق العالمية) يشير الباحث من خلال ما تم التطرق إليه أن مكاتب التدقيق الكبيرة تكون عادة ذات سمعة عالية، وذلك يعود إلى قلة أخطائها بالمقارنة مع مكاتب التدقيق الصغيرة، ولأنها تقدم خدمات تدقيقية ذات جودة عالية، وتعد السمعة الجيدة لمكاتب التدقيق من المؤشرات المهمة التي تؤثر على نصيب حصة مكاتب التدقيق في السوق ومن ثم زيادة أتعاب مكاتب التدقيق مما ينعكس على جودة أداء المراجعة.

رابعاً: أتعاب عملية المراجعة

تعرف أتعاب مدقق الحسابات على أنها المبالغ والاجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نتيجة قيامه بعملية التدقيق لحسابات شركة ما، حيث تُحدد حجم الأتعاب بناءً على الاتفاق الذي يتم بين الزبون والمدقق، ويكون ذلك وفقاً للزمن الذي تستغرقه العملية التدقيقية ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات، وهناك عدد من الأمور التي يجب على مدقق الحسابات أخذها بنظر الاعتبار عند تحديد أتعاب عملية التدقيق، وهذه الأمور هي الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق عدد المدققين والمساعدين الذين يقومون بعملية التدقيق، حجم الشركة الخاضعة للتدقيق ، مدى صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة لها سمعة الشركة محل التدقيق وقدرتها على تسديد الأتعاب، حجم مكتب التدقيق وشهرته عدد التقارير المطلوبة للزبون طبيعة عمل الشركة محل التدقيق ومدى حاجته لخبرات وكفاءات متخصصة) ويعد تحديد أتعاب العملية التدقيقية مسألة ذات أهمية كبيرة للمدقق من جهة والزبون من جهة أخرى، وذلك لأن كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للزبون مع قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق، إلا أنه لا توجد

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

طريقة عملية لتحديد أتعاب مدقق الحسابات بشكل عادل، بما يحقق للمدقق أتعاباً معقولة مقابل الخدمات التي يقدمها ويحقق في نفس الوقت للزبون ما يطلبه من خدمات لقاء ما تحمله من أتعاب وتزداد صعوبة تحديد أتعاب عملية المراجعة في بداية التعاقد بين المدقق والزبون، وذلك بسبب عدم معرفة المدقق بطبيعة الشركة محل التدقيق والظروف الخاصة بها وحجم العمليات التدقيقية، ومدى إجراءات التدقيق الواجب أدائها والوقت والجهد المطلوب أدائه، وفي هذا المجال يلاحظ أن انخفاض أتعاب التدقيق تعد من التحديات المعاصرة التي تواجه مهنة التدقيق، حيث أن زبائن مكاتب التدقيق لا ينظرون إلى طبيعة جودة التدقيق التي يقدمها مدقق الحسابات، وبالتالي يلجؤون إلى تغيير مدقق الحسابات بمدقق آخر يتقاضى أتعاباً أقل من أجل التوفير في الأتعاب مما يشير إلى أن مثل هذه الفئة من الزبائن ينظرون إلى التدقيق كمتطلب قانوني الزامي أو كمتطلب شكلي أكثر من حماية لكيان واستمرارية الشركة، وحرصاً من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على عدم تأثير استقلالية مدقق الحسابات بالأتعاب التي يتقاضاها، فقد وضعت بعض المعايير الخاصة بذلك، والتي من أهمها أن لا تزيد قيمة الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات من الزبون عن 15% من مجموع الأتعاب الكلية لمكتبه، وألا يعرض مدقق الحسابات رأيه حول عدالة القوائم المالية قبل حصوله على الأتعاب المستقلة عن العام السابق، ونظراً لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات أثره على جودة التدقيق، وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متضاربة، فبعض الدراسات أوضحت إلى أن هناك علاقة طردية بين جودة التدقيق وأتعاب عملية التدقيق، في حين توصل البعض الآخر إلى وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق وأتعاب عملية التدقيق يرى الباحث أن وجود أساس موضوعي عادل لتحديد اتعاب المراجعة يُمكن المراجع من القيام بالمهام الموكلة إليه بالشكل المناسب وبمستوى الجودة المطلوبة.

خامساً: التخصص الصناعي لمكتب المراجعة

يقصد بالتخصص النوعي (الصناعي) للمراجع الخارجي إلمامه بجميع مقومات مهنة المراجعة سواء تمثلت في الإطار الفكري للمراجعة أو معايير الأداء المهني بأنواعها المختلفة وأساليب المراجعة وتطوير استخدام جميع هذه المقومات في مراجعة نشاط أو صناعة معينة. وعرف المراجعين المتخصصين صناعياً بأنهم هؤلاء الأفراد المعينين من قبل مكاتب المراجعة لمراجعة عملاء قطاع معين، ويكونون من الحاصلين على دورات تدريبية أو من أصحاب الخبرات الكبيرة بذلك القطاع أو تلك الصناعة، لكي يقوموا بعملية المراجعة بدقة وسهولة). إن الهدف من اتجاه المراجعين وشركات المراجعة نحو تركيز أنشطتها على أساس من التخصص الصناعي السعي نحو تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية، وزيادة درجة ثقة

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

المراجع الخارجي في أدائه بما ينعكس في النهاية على جودة ودقة عملية المراجعة. اهتمت العديد من البحوث والدراسات السابقة بالعلاقة بين جودة التدقيق والخبرة أو تخصص مدققي الحسابات، وقد لوحظ أنه توجد اختلافات جوهرية في السمات الأساسية للأخطاء، وفي طرق اكتشافها ومعالجتها عبر جميع الصناعات، وبالتالي فإن مدققي الحسابات المتخصصين يكونون أكثر قدرة على اكتشاف الأخطاء والتحريفات من المدققين غير المتخصصين، وقد أشارت الدراسات السابقة إلى أنه هناك ارتباط ايجابي بين مستوى التخصص للمدقق وجودة التدقيق، وهذا يرجع إلى أن مكاتب التدقيق ذات التخصص تقوم بالاستثمار بالوقت والمال في سبيل تطوير قدرات تدقيقها، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى فهم أفضل لعمليات الوحدة الاقتصادية والمخاطر المحيطة وبالتالي تحسين جودة التدقيق، ويوجد ارتباط ايجابي قوي بين التخصص في نشاط العميل وجودة المراجعة الخارجية . إن جودة المراجعة ترتبط ايجابياً بتخصص المراجع في القطاع الصناعي فاعتبرت التخصص الصناعي للمراجع عامل تميز للاعتراف بجودة المراجعة من قبل العملاء، والمجتمع بشكل عام، فقدمت هذه الدراسات نتائج تتسق مع أن هناك مكاسب اضافية في عمليات المراجعة نتيجة تخصص المراجع، وبالتالي ارتفاع جودة نتائج المراجعة عندما يتم الارتباط مع مراجع متخصص، بناءً عليه ايدت نتائج هذه الدراسات التوجه الحالي في مكاتب المراجعة نحو التخصص الصناعي.

الفرع الثاني: محددات جودة المراجعة المرتبطة بفريق عمل المراجعة

تتمثل محددات جودة المراجعة المرتبطة بفريق عمل المراجعة فيما يلي:

أولاً: استقلال المراجع

تتبع أهمية وحيوية عمل مدقق الحسابات ليس لكونه متطلباً قانونياً فحسب، بل لاعتباره ضرورة تتعلق الحيادية والنزاهة والعمل المتخصص، وهنا يبقى على جهات الاختصاص والقوانين وحتى مجالس إدارة الشركات وذوي العلاقة فعل ما بوسعهم لإتاحة وإعطاء مدقق الحسابات مساحة كافية تكفل له العمل بكل حرية وأريحية، وافساح الطريق واسعاً لكي تتجلى أمانته ونزاهته وحيادتيه، لذا وبعد ما شهدته الأنشطة الاقتصادية في تنظيمها وآليات عملها، أضحت مدقق الحسابات يعمل كواسطة بين رئيس وأعضاء مجلس الإدارة وبين الشركة، من أجل اطلاع المتعاملين على حالة الشركة، وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة بهدف تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث عن طريق المراجعة التي يقوم بها في الشركة بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة. يلصق المجتمع مفهوماً خاصاً بمصطلح المهني ويتوقع من المهني أن يعمل وفق مستوى أعلى من الآخرين، ويعني هذا المصطلح تحمل المسؤولية على أداء العمل الجيد وفق مقومات لا تتعلق بالقوانين والقواعد التنظيمية المختلفة، وإنما أبعد من ذلك لتحقيق الرضا عن النفس، ويعلم المدقق

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

بأنه يتحمل المسؤولية أمام كل أطراف عملية، المراجعة وللوفاء بها يتحتم عليه أن يتصرف على نحو أمين، ويتمثل السبب الرئيس وراء السلوك المهني رفيع المستوى في أي مهنة في أهمية توافر ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المؤداة، من خلال المهنة بصرف النظر عن الشخص الذي يقدم الخدمة، ومن الأمور الصعبة من الوجهة العملية أن يتمكن المستخدمون من تقييم جودة الأداء في معظم الخدمات المهنية لتعقدها الشديد، فلا يستطيع مستخدم الكشوفات المالية مثلاً أن يقيم أداء المدقق، حيث لا يتمتع المستخدمون بالمعرفة والكفاءة اللازمة، ومن ثم تزداد ثقة الرأي العام في جودة الخدمات المهنية عندما يهتم القائمون عليها بوضع معايير للأداء والسلوك لكافة الممارسين. كان من بين الأسباب التي دعت إلى صدور قانون ساربينز - أوكسلي (SOX) ضمان استقلال المدققين، وحاول التصدي لواحدة من المشكلات الأساسية المرتبطة بكون المدققين مراقبين للشركة، ولتحقيق هذا الهدف الزام القانون بالآتي: يحظر على شركات المحاسبة أداء أنشطة تدقيقية واستشارية معاً للشركة الواحدة، ويعطي لجنة التدقيق في مجلس إدارة الشركة المزيد من السلطة على أنشطة التدقيق، ويجبر شريك التدقيق الرئيس في فريق التحقيق على التغيير كل 5 سنوات على الأقل، ويحظر إجراء تدقيق بواسطة شركة محاسبة إذا كان أي الموظفين التنفيذيين الكبار في الشركة العامة موظفاً لدى شركة المحاسبة خلال العام الماضي، ويطلب إجراء دراسة حول النتائج المحتملة لتناوب شركات المحاسبة إلزامياً في إجراء عمليات التدقيق.

لقد أكدت معايير التدقيق على ضرورة أن يكون المدقق مستقلاً، حيث يوضح أن الاستقلال يمثل حجر الزاوية في عمل المدقق إذ بدون الاستقلال فإن البرهان أو التدقيق الذي تقدمه مهنة التدقيق يصبح لا شيء، حيث يتطلب الاستقلال الموضوعية وعدم التحيز، بحيث لا يُفضل التدقيق أي من العميل أو الأطراف الأخرى المستفيدة من الخدمة سواء في جمع أدلة التدقيق أو تقييم عدالة الكشوفات المالية. اهتمت الجهات التشريعية والمجاميع المهنية في معظم دول العالم بوضع القواعد التي تؤكد على عدم استقلالية المراجع في حالة وجود مصالح شخصية له في الشركة محل التدقيق، حيث اعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وهيئة تداول الأوراق المالية أن المدقق غير مستقل إذا كان له منفعة مادية في الشركة محل التدقيق.

يعتبر استقلال مراقب الحسابات ركن أساسي من اركان مهنة المراجعة، فإذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير مراقبة الحسابات لن تكون ذات أهمية كبرى، ويصعب الاعتماد على القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة، وتعرض الحالة الاقتصادية للأضرار، كما يحظى استقلال مراقب الحسابات باهتمام واسع من جانب الباحثين والمنظمات المهنية، لما له من ارتباط بالثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، فضلاً عن وجود علاقة ايجابية بين الاستقلال وجودة المراجعة.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

الفرع الثالث: محددات جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة

تتمثل محددات جودة المراجعة المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة فيما يلي:

أولاً: حجم الشركة محل المراجعة

المقصود بكبر حجم المنشأة من خلال زيادة قيمة أصولها وتنوع أنشطتها بالإضافة إلى إصدار اسهم وسندات جديدة والحصول على قرض، ويوجد في سوق المال العديد من الوحدات الاقتصادية التي تزاول النشاط الاقتصادي، ويعد حجم الوحدة الاقتصادية أحد مجالات التمييز بينها، فهناك الشركات المفردة وهي شركات تتميز بأنها ذات حجم صغير، كما هناك شركات الأشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط، فضلاً عن الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وانفصال ملكيتها، وتختلف الحاجة للتدقيق بين الأنواع الثلاثة السابقة، وعدد الشركات المساهمة أكثر الأنواع أهميةً لما لها من دور فعال في انتعاش الاقتصاد القومي، وأنها أكثر الأنواع طلباً على التدقيق وذلك نتيجةً لانفصال الملكية وكبر حجم صراعات الوكالة، فضلاً عن أن التدقيق الزامي على هذا النوع من الشركات، كما أنه كلما زاد حجم الوحدة الاقتصادية وتعدت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة وزادت تكلفة الوكالة، وبالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم الوحدة الاقتصادية كلما زادت حاجتها إلى خدمة تدقيق ذات جودة عالية وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلاً المركز المالي السليم للوحدة الاقتصادية.

ثانياً: هيكل اجراءات الرقابة الداخلية

تعرف الرقابة الداخلية على أنها الخطة التنظيمية الموضوعية من قبل المنظمة للمساعدة في تحقيق أهداف الإدارة، والتأكد من سلامة تنفيذ أعمال المنظمة والمحافظة على الأصول من الغش والضياع ومنع الاخطاء واكتشافها أن وجدت. حظيت الرقابة الداخلية باهتمام المنظمات المحاسبية الدولية المختصة وسعت إلى تطوير مفهوم الرقابة الداخلية باستمرار ومن أهم تلك التعاريف تعريف لجنة (Committee of Sponsoring (COSO الداخلية الأساس يعتمد عليه المراجع عند مراجعته لأداء المنشأة، من حيث توفير تأكيدات معقولة عن مدى الالتزام بالقوانين والنظم وتؤدي إلى تحسين الكفاءة الانتاجية للمنشأة، وتساهم في تحقيق مستوى الفعالية المطلوبة لتحقيق الأهداف، وفيما يتعلق باستخدام كفاءة هيكل الرقابة الداخلية لمنشأة العميل كأحد المؤشرات الهامة للتعبير عن جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات، فقد اشارت معظم الدراسات ذات العلاقة إلى أهمية وجود نظام للرقابة الداخلية لدى منشأة العميل حيث يعتبر محور من محاور اهتمام مراقب الحسابات، ولا بد للمراقب أن يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه.

ثالثاً: كفاءة إدارة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق ونزاهتها

إن تعقيد المهام الوكيلة للمدقق بسبب تعقيد نظم التشغيل لدى الزبون ستؤثر في جودة أدائه، وقد لا يكون التأثير سلبياً في كل الأحوال، بل قد يدفع ذلك التعقيد المدقق لبذل المزيد من الجهد لتحسين قدراته ومهاراته لا نجاز تلك المهام، ومن المؤشرات التي يمكن إتباعها لقياس ذلك التأثير هو زيادة تعقيد المهام الوكيلة للمدقق في ظل المعرفة المحدودة والمساءلة العالية واستخدام العميل لأساليب فنية وتكنولوجية متقدمة، ونظراً لأن شركات المحاسبة والتدقيق تلعب دوراً اجتماعياً هاماً، فمن الضروري أن تقوم إدارة هذه الشركات وباقي العاملين فيها على أداء خدمات التدقيق والخدمات الأخرى بأعلى مستوى من الجودة ، وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وبقية المنظمات من خارج المهنة بإنشاء العديد من الآليات بهدف تعزيز إمكانية أداء التدقيق على نحو جيد وفي اطار سلوكي مهني يتسم بالجودة.

المبحث الرابع: علاقة المراجعة المشتركة بجودة المراجعة الخارجية

في الآونة الأخيرة أثبتت الكثير من الشكوك في مهنة المراجعة . وفي جودة أداء عمل المراجعين من جانب الأطراف المستفيدة من هذا الخدمة وعلى رأسها المستثمرين وفي محاولة للعمل على إستعادة ثقة المستثمرين في مخرجات عملية المراجعة فقد باتت المنظمات المهنية تسعى جاهدة لإيجاد وسائل جديدة من شأنها إستعادة هذا الثقة المفقودة ومن بين هذا الوسائل هي تطبيق المراجعة المشتركة. وتعتبر استقلالية مراجعة الحسابات وجودة أرباح العميل محل المراجعة ودقة تقرير مراجع الحسابات أهم المؤشرات التي ستركز عليها الباحثة في التعبير عن جودة المراجعة . وفيما يلي عرض لمجموعة من آثار تطبيق المراجعة المشتركة على كل مؤشر من هذه المؤشرات.

المطلب الأول: علاقة المراجعة المشتركة باستقلالية المراجع الخارجي

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على إستقلالية المراجع الخارجي والتي من شأنها التأثير في رأيه الفني المحايد عند تقديم التقرير الى الجهة المكلفة له بشأن مدى عدالة وصدق البيانات التي تحتويها القوائم المالية محل الفحص والتدقيق: (صالح، صفحة 576)

الفرع الأول: هيمنة الدارة على قرار تعيين المراجع الخارجي

إن قرار تعيين مراقب الحسابات يكون من حق أعضاء الجمعية العامة للمساهمين كونه يمثل وكيلا عنهم في تدقيق القوائم المالية للشركة التي لديهم أسهم فيها، إلا أن التنازل أو عدم اكتراث العديد منهم لهذا الحق القانوني قد أعطى الإدارة الحرية في تعيين مراقب الحسابات والتي تقوم أصلا بإعداد تلك القوائم، ما قد يعده مراقب الحسابات إطرأ له وبالتالي التأثير على إستقلاليته من قبل الإدارة.

الفرع الثاني: قرار اقصاء المراجع

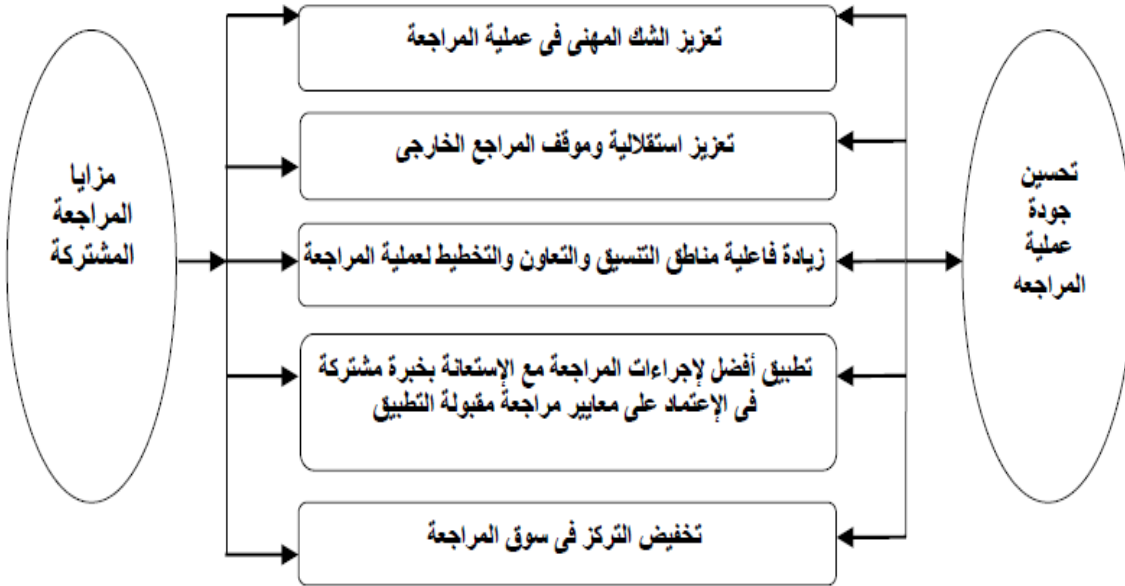
كما تقوم الدارة باتخاذ قرار تعيين المراجع فأنها تقوم بإقصائه او عزله عن المهمة المكلف بها عندما ترى الإدارة بان تصرفاته التي تتماشى مع رغباتها لأسباب منها اكتشافه لمخالفات جوهرية في البيانات المالية للشركة او عدم امتثال الدارة للقوانين، علما بان هذا القرار هو من مسؤولية الجمعية العامة والتي يفترض اخطار المراقب به قبل إعالنه بهدف توضيح موقفه، وبالتالي فان عزل مراقب الحسابات تعسفا يمنحه الحق بمقاضاة الإدارة عن اتعابه واية تأثيرات او اضرار ناتجة قد تؤثر على سمعته في سوق العمل، ويستوجب من مراقب الحسابات التالي لعملية الاقصاء الاستفسار من زميله السابق عن الأسباب الحقيقية لذلك القرار.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

الفرع الثالث: الارتباط المالي مع العميل

- ويقصد به قيام علاقة مالية ما بين المراجع الخارجي أو أحد أفراد أسرته من جهة وبين إدارة الوحدة الاقتصادية (العميل) من جهة أخرى، ويتخذ هذا النوع من العلاقات أحد الأشكال الآتية :
- ❖ إرتباط مالي مباشر: أي ان تكون العالقة ثنائية بين المراجع الخارجي وإدارة وموظفي المؤسسة محل المراجعة، كان تكون عالقة تجارية مشتركة او ان يقوم بإقراض تلك الوحدة او يقترض منها او قد يكون على شكل وعد بالحصول على منفعة او مصلحة مالية مشتركة. وان حصول مراقب الحسابات على قرض من جهة معينة يؤثر على استقلاليتته بشرط معاملته كزبون حاله حال بقية الزبائن.
 - ❖ إرتباط مالي غير مباشر: أي ان تكون هناك علاقة مالية بين أحد أقارب مراقب الحسابات من الدرجة الأولى (زوجته) مثال وبين الإدارة او موظفيها من خلال عالقة تجارية مباشرة او الاقتراض منها أو اقراضها، وتتأثر استقلالية مراقب الحسابات فقط عند إرتباطه بعلاقة مالية أو تجارية مباشرة مع العميل او أحد أفراد أسرته الذين يعيهم قانونا.

الشكل رقم (5): علاقة المراجعة المشتركة بإستقلالية المراجع الخارجي



المصدر: (نجوى محمود، احمد ابو جبل ، صفحة 21)

المطلب الثاني: علاقة المراجعة المشتركة بأداء المراجع الخارجي

تعرف الخبرة أو ما يطلق عليها سنوات الممارسة أو الاقدمية بأنها طول المدة التي يقضيها شخص معين في وظيفة متخصصة أو في أداء مهنة معينة، وفي مجال التدقيق فإن الخبرة لها دلائل ومقاييس يمكن من خلالها تحديد مفهوم الخبرة عن طريق دراسة العوامل العقلية التي يستخدمها المدققين، والتي تعمل على تحديد ابعاد اكتساب المعلومات واستخدامها، وتحديد عوامل ومعايير تقييم المعلومات والتي عن طريقها يتم تحديد الأنواع الخاصة من المعلومات ذات الاهتمام والتركيز من قبل المدققين، إن الخبرة المهنية يمكن وهي أن توصف المهارات والمعرفة أو القدرات في المهام والأنشطة والوظائف، كما أن الخبرة المهنية تشير إلى عملية اتخاذ القرار حيث أنها تمثل الأداء لمهمة معقدة بصورة متميزة اعتماداً على المعرفة المتراكمة في مجال محدد، وقد فشلت العديد من الدراسات في التفرقة بين مفهوم الخبرة العامة ومفهوم الخبرة المهنية، حيث تمثل الخبرة العامة عدد سنوات الخدمة التي قضاها المراجع في عمليات المراجعة لا تعتبر مقياساً كاملاً للتمييز في أداء المهام ولكنها تمثل الممارسة في العمل، في حين أن الخبرة المهنية لا تأتي من عدد سنوات الخدمة ولكنها تأتي من انواع المعرفة المختلفة التي يكتسبها المراجع خلال سنوات الخدمة وبالتالي لا يصبح استخدام الخبرة العامة (أو) كما يعرف في الدراسات بمفهوم الاقدمية) كمقياس للخبرة المهنية في المراجعة ، وتم تعريف الخبرة المهنية للمراجع الخارجي بأنها اكتساب المراجع للمعرفة والمهارات المهنية، من خلال الممارسة الفعلية لمهنة المراجعة وبما يمكنه من مواجهة المشكلات والظروف غير الاعتيادية التي قد يواجهها اثناء انجاز مهامه المهنية واتخاذ المعالجات اللازمة بشأنها، وتعتبر الخبرة المهنية احد أهم العوامل التي يتوقع أن يكون لها تأثير جوهري على جودة الأداء المهني في الواقع العملي واصدار الاحكام المهنية المناسبة واتخاذ القرارات اللازمة بصورة اكثر دقة وموضوعية، إن الخبرة المهنية للمراجع الخارجي هي التي تجمع بين الخبرة العامة والمعرفة وتتصف بأنها امتلاك لقدر كبير من المعرفة وبصفة خاصة المعرفة الاجرائية والتي تعتبر عامل مؤثر في جودة الأداء، كما تتصف بأنها تكتسب من خلال عدد سنوات الممارسة، تظهر اهمية الخبرة المهنية من خلال التأثير المباشر على جودة أحكام المراجع الخارجي والمرتبطة بكل مراحل عمل المراجعة بدءاً من اعداد خطة المراجعة وانتهاء بإصدار تقرير المراجعة، حيث أن كثير من الأحكام التي يصدرها مراقب الحسابات تعتمد على الحكم والتقدير الشخصي، وكذلك عند تحديد وتوزيع والتعليق مهام المراجع بما يؤدي للتوزيع الكفاء لها، وعند التعرف على هيكل معرفة المراجع ذو الخبرة للمساعدة في نقل الخبرة من جيل إلى جيل آخر وفي تطوير نظم الخبرة ونظم دعم القرار في المراجعة، وفي تحليل قرارات مراقبي الحسابات المبنية على الخبرة المهنية، إن الخبرة المهنية تؤدي دوراً

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

رئيسياً في فعالية المراجعة فزيادة مستويات الخبرة المهنية لمراقب الحسابات في مجالات محددة تؤدي إلى تحسين الأداء لمراقبي الحسابات مما يساعدهم على أداء عملية المراجعة بكفاءة عالية وفعالية.

المطلب الثالث: تأثير المراجعة المشتركة بدقة ووقت تقارير المراجع

تمثل الهدف الرئيسي لعملية المراجعة الخارجية في إبداء الرأي الفني بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركات محل المراجعة، ويعتبر تقرير المراجعة الوسيلة التي تستطيع محل خلالها المراجع التعبير عن رأيه الفني بشأن هذه القوائم. وفي هذا الصدد، فقد ناقشت إحدى الدراسات (العلاقة بين تطبيق المراجعة المشتركة ودقة تقرير مراجع الحسابات، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة لها تأثير إيجابي على دقة تقرير مراجع الحسابات وقد أرجعت الدراسة سبب ذلك إلى ارتفاع مستوى المناقشة والتواصل بين المراجعين وفعالية مشاركتهم لأعمال المراجعة و بالإضافة إلى معرفة كل مراجع بأعمال المراجع الآخر، الأمر الذي سيؤدي في النهاية إلى تقرير مراجعة مشتركة أكثر دقة. (ابراهيم و هند ، 2020، صفحة 60/59)

ومن حيث تأثير تطبيق المراجعة المشتركة على جودة تقرير مراجع الحسابات من منظور الحد من إعادة صياغة القوائم المالية، فقد رأى أحد الباحثين أن المراجعة المشتركة تلعب دور تحقيق جودة التقارير المالية مع زيادة دقة تقرير المراجعة وسرعة الإستجابة للآراء المعدلة في التقرير .

كما تساهم المراجعة المشتركة في الحد من اعادة صياغة القوائم المالية للأسباب التالية:

1. تكلف أكثر من مراجع لأداء عملية المراجعة المشتركة بفحص أنظمة الرقابة الداخلية يساهم في سد ثغرات الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء.
2. التنسيق والتعاون بين فريق المراجعة المشتركة يحقق الفهم الكافي للأمور الجوهرية المرتبطة بمخاطر المراجعة وتحسين إجراءات المراجعة.
3. كثرة المشاورات بين فريق المراجعة المشتركة يقلل من احتمال حدوث الأخطاء التي قد تحدث في القوائم المالية (المخاطر الحتمية الملازمة لبعض البنود محل الفحص).

ورأى أحد الباحثين أن المراجعة المشتركة تعتبر وسيلة جيدة من أجل أداء عملية المراجعة في الوقت المتاح لها دون تأخير وبالجهد الكافي الذي يضمن أداء عملية المراجعة بمستوى عالي من الجودة، حيث

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

يرجع سبب ذلك إلى زيادة أعضاء فريق المراجعة المشتركة وبالإضافة إلى الإمكانيات المتاحة من جانب كل منهما.

في ضوء ما سبق، فإن المراجعة المشتركة قد تساهم في تخفيض الوقت المستغرق خلال أداء عملية المراجعة وخاصة عند مراجعة الشركات كبيرة الحجم أو عند مراجعة العمليات كبيرة الحجم والمعقدة والتي قد تؤدي إلى زيادة الوقت المستغرق عند أداء عملية المراجعة، وهذا من شأنه التأثير إيجابياً على تخفيض فترة تأخر اصدار تقرير المراجعة .

تتبع أهمية تقرير مراجع الحسابات في درجة الثقة التي يضيفها على القوائم المالية المنشورة، والتي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم الإستثمارية. تتمثل العلاقة بين تطبيق المراجعة المشتركة ودقة تقرير المراجعة فيها؛ تساعد المراجعة المشتركة في تقديم تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك مع تحمل مسؤولية مشتركة، تتوقف خطوات تطبيق المراجعة المشتركة على محددات إختيار فريق المراجعة المشتركة وإختيار الحالة المراد القيام بمراجعتها وعقد إجتماعات لتخطيط أعمال المراجعة المشتركة، المراجعة المشتركة أسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأي والذي يعزز عمليات المراجعة ويدعم قدرات المراجعين على التصدي للخالفات مع إدارات الشركات محل المراجعة، تسمح المراجعة المشتركة بتوحيد الفكر والتعاون المهني والمناقشة المتبادلة بين المراجعين المكلفين بها. تتميز المراجعة المشتركة باصدار تقرير مراجعة مشترك يتوقف على تنفيذ برنامج مراجعة واحد يعتمد على تقسيم إجراءات وأعمال المراجعة بناء على التخطيط المشترك. (نجوى محمود، احمد ابو جبل ، صفحة 38)

ان تطبيق المراجعة المشتركة قد يؤدي إلى: (الوكيل ح.، صفحة 23)

1. دعم استقلالية مراقبي الحسابات وتحسين جودة عملية المراجعة، حيث أن اشتراك مكتبي مراجعة في مراجعة القوائم المالية لشركة معينة يقوى موقف كل منهما في مواجهة الضغوط التي قد تمارسها الإدارة وبالتالي زيادة نزعة الشك المهني لدى مراقبي الحسابات، بما يضمن سرعة انجاز مهام المراجعة وبالتالي عدم تأخير إصدار تقرير المراجعة.
2. تدعيم الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات وتطبيق أفضل إجراءات المراجعة، نتيجة الاستفادة من تنوع الخبرات والتخصصات الفنية المختلفة أعضاء فريق المراجعة في كالمكتبيين خاصة في ظل التخصص الصناعي ألد مكتبي المراجعة على الأقل في نشاط عميل المراجعة، مما يؤدي إلى سرعة إنجاز المهام وبالتالي تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

3. زيادة دقة تقرير المراجعة، حيث أن المسؤولية التضامنية بين مكنتى المراجعة المشتركين فى مراجعة القوائم المالية لعميل المراجعة والإشراف التبادلى والتنسيق فيما بينهما قد يؤدى إلى سرعة إنجاز مهام المراجعة، خاصة فى ظل كبر حجم الشركات وتعدد وتعقد عملياتها وبالتالي تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة.
 4. تجنب الآثار السلبية المحتملة الناتجة من تغيير مراقب الحسابات وفقد المعرفة والخبرة، مما ينعكس على سرعة أداء مهام المراجعة وبالتالي عدم تأخير إصدار تقرير المراجعة.
 5. إعطاء مؤشر أفضل لمستوى حوكمة الشركات، حيث فى ظل خضوع الشركة للمراجعة من قبل مكنتى مراجعة يجعل الشركة أكثر التزاما بالنظم والضوابط، مما يعكس قوة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تخفيض اختبارات المراجعة وسرعة إنجاز مهامها مما يؤدى إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة.
- بعد استعراض أوجه العلاقة بين المراجعة المشتركة، استقلالية المراجع الخارجى، بالاداء المراجع الخارجى، بتوقيت إصدار تقرير المراجعة، و فى ضوء إختلاف وجهات النظر ما بين مؤيد ومعارض حول الإيجابيات والسلبيات المتعلقة بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة، وفى ظل عدم وضوح آليات الملائمة لتطبيق أو لتفعيل تطبيق المراجعة المشتركة فى بيئة الممارسة المهنية.

خلاصة الفصل الثاني:

تعد جودة المراجعة من أهم التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة، ويعد البحث عن سبل واليات لمحاولة تحقيقها والوصول الى درجة عالية من الجودة من أهم مطالب المهنيين والمجتمع المالي ككل، ومنه يمكن تلخيص ماتم التطرق اليه في هذا الفصل في النقاط التالية:

- ❖ من بين أهمية جودة المراجعة الخارجية أنها تؤكد الالتزام بالمعايير المهنية.
- ❖ استعراض العلاقة بين المراجعة المشتركة واستقلالية المراجع الخارجي وأداء المراجع الخارجي وجودة تقرير المراجع الخارجي.
- ❖ تحسين استقلالية مراقب الحسابات مما يؤدي الى زيادة ثقة (أصحاب المصالح خاصة المستثمرين في الأسهم) في التقارير المالية الصادرة عن منشآت الاعمال.
- ❖ الاهتمام بمدخل المراجعة المشتركة مما يؤكد الدور الايجابي والعلاقة الحتمية التأثيرية الايجابية للمراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية.

الفصل الثالث:

أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة
نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي
والمالي

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

تمهيد:

بعد عرض الإطار النظري لمتغيرات الدراسة "المراجعة المشتركة" و"أثر جودة المراجعة الخارجية" وتوضيح العلاقة التي تربط بينهما، سنحاول من خلال هذا الفصل القيام بالدراسة الميدانية التي تعتبر من المراحل الهامة التي يمكن الباحثين من خلالها التحقق من الدراسة النظرية التي قام بها. وبما أن الدراسة تسعى إلى التعرف على أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة المشتركة وقع اختيار الباحثين على القيام بإختبار فروض الدراسة عمليا على عينة من مراجعي الحسابات بمكتب المراجعة، وايضا محاسبين كذلك اعضاء هيئة التدريس بكلية المحاسبة والتجارة جامعة محمد خيضر - بسكرة. وفي هذا الإطار سنحاول من خلال هذا الفصل توضيح أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من خلال الإجابة على التساؤلات الرئيسية التالية:

- ❖ ما هو اثر المراجعة المتركة على استقلالية المراجع الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي؟
- ❖ ما هو اثر المراجعة المشتركة على اداء المراجع الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي؟
- ❖ ما هو اثر المراجعة المشتركة هلى جودة تقرير المراجع الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي؟

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

يتناول هذا الجزء الإطار المنهجي للدراسة الميدانية من خلال التعريف بالمنهج المتبع في الدراسة وحدودها، مجتمع وعينة الدراسة وكيفية اختيارها، الوسائل الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات المتحصل عليها من خلال توزيع الاستبيان على العينة المختارة بالإضافة إلى التعريف بالأداة المستخدمة في الدراسة والاختبارات الخاصة بها.

المطلب الأول: منهج الدراسة وحدودها

الفرع الأول: منهج الدراسة

إن اختيار منهج دراسة معين يخضع لطبيعة الموضوع المدروس، وكذلك الغاية منه، فالمنهج يوضح الطريقة التي يتبعها الباحث في دراسته لاكتشاف الحقائق والإجابة على الأسئلة والاستفسارات التي يثيرها موضوع الدراسة.

وقد اعتمد الطالبان على المنهج الوصفي التحليلي الذي يتضمن مجموعة من الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة اعتمادا على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلًا كافيًا ودقيقًا للوصول إلى نتائج وتعميمات عن الظاهرة أو الموضوع محل الدراسة.

وبناء عليه تم استخدام المنهج الوصفي لوصف أهم المفاهيم المتعلقة بالمراجعة المشتركة وجودة المراجعة المشتركة من حيث المفهوم، الخصائص، الأهمية، الأنواع، وكذلك لوصف إجابات أفراد عينة الدراسة وتقديراتهم حول ابعاد المراجعة المشتركة، كما تم استخدام المنهج التحليلي لتحليل المعلومات المتحصل عليها لمعرفة أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية، وكذلك لتحديد الفروق بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة حول المتغيرين للمتغيرات الشخصية والوظيفية.

الفرع الثاني: حدود الدراسة

1. الحدود الموضوعية: اقتصرته هذه الدراسة في جانبها الموضوعي على موضوع المراجعة المشتركة كأحد المتغيرات التي تؤثر على جوانب عدة، من أجل توضيح أثرها جودة المراجعة الخارجية.
2. الحدود المكانية (المؤسسية): اقتصرته الدراسة الحالية على مكاتب مراجعي لحسابات بولاية بسكرة وبعض الاساتذة المختصين في المجال المحاسبي والمالي بجامعة محمد خيضر بسكرة كدراسة حالة.

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

3. الحدود الزمنية: تم إجراء الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة من شهر ماي 2023 إلى غاية شهر جوان 2023.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مهنيين بمكاتب المراجعة الخارجية (محافظي الحسابات) بالإضافة إلى الأساتذة المختصين في مجال المحاسبي والمالي العاملين بجامعة محمد خيضر بسكرة .

الفرع الثاني: عينة الدراسة

إن اختيار العينة يعتبر من أهم الأعمال التي يقوم بها الطالبين، نظرا لحاجته م الدائمة إلى استعمالها كأداة لجمع البيانات من أجل التوصل إلى تعميمات ليطبقوها على مجتمع الدراسة، لذلك تم اختيار عينة عشوائية طبقية متمثلة في مهنيين بمكاتب المراجعة الخارجية وأساتذة مختصين في المجال المحاسبي والمالي بجامعة محمد خيضر بسكرة.

وقد تم اختيار عينة الدراسة التي تسمح بتمثيل مجتمع الدراسة والإجابة على أسئلتها وبذلك تم توزيع 50 استبانة على افراد عينة الدراسة، وبلغ عدد المسترجع منها 33 استبانة.

المبحث الثاني: الوسائل الإحصائية المستخدمة وأدوات الدراسة

بغرض تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها، والتحقق من فرضياتها تم الاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية **SPSS20** لاستخراج النتائج الإحصائية، وتتمثل الوسائل الإحصائية المستخدمة:

المطلب الأول: الوسائل الإحصائية المستخدمة

الفرع الأول: مقاييس الإحصاء الوصفي

وذلك لوصف عينة الدراسة وخصائصها بالاعتماد على

1. النسب المئوية لوصف مفردات الدراسة وتحديد نسب إجاباتهم،
2. المتوسط الحسابي لترتيب إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات الاستبيان حسب درجة الموافقة،
3. الانحراف المعياري لتحديد درجة تشتت إجابات أفراد العينة على المتوسط الحسابي.

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

4. معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha لاختبار مدى الاعتماد على أداة الدراسة للقياس، بمعنى آخر التأكد من درجة ثبات الاستبيان كأداة الدراسة.

المطلب الثاني: أداة الدراسة والاختبارات الخاصة بها

سنحاول من خلال هذا الجزء التطرق إلى الأداة المستخدمة لجمع المعلومات والاختبارات الخاصة بصدق وثبات أداة الدراسة.

الفرع الأول: أداة الدراسة

إن أدوات جمع المعلومات متعددة وكل أداة تستخدم حسب طبيعة الموضوع المدروس، ومن خلال مراجعة الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيري الدراسة (المراجعة المشتركة، جودة المراجعة الخارجية) تم استخدام الاستبيان كأداة لتحقيق الأهداف المرجوة من البحث، ويعرف الاستبيان على أنه "عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى المبحوثين في موقف مقابلة شخصية" (عبد الله عبد الرحمان، محمد علي بدون، 2002، صفحة 180)

وقد قامت الطالبين ببناء أداة الدراسة (الاستبيان) اعتماداً على الجانب النظري وبعض الدراسات السابقة المتعلقة بالمراجعة المشتركة وجودة المراجعة الخارجية، حيث تم تقسيم استبيان الدراسة إلى جزأين:

◀ **الجزء الأول:** يحتوي على البيانات الشخصية والوظيفية للمبحوثين وهي: الجنس، العمر، سنوات الأقدمية، الكلية، الدرجة العلمية.

◀ **الجزء الثاني:** وخصص هذا الجزء لقياس متغيرات الدراسة، وتضمن هذا المحور 19 سؤالاً موزعة على ثلاثة أبعاد بالشكل التالي:

- بعد اثر المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي: وتقيسها العبارات من 1 إلى 5.
- بعد اثر المراجعة المشتركة على اداء المراجع الخارجي: وتقيسها العبارات من 6 إلى 14.
- بعد اثر المراجعة المشتركة على جودة التقرير: وتقيسها العبارات من 15 إلى 19.

الفرع الثاني: اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة

يقصد بصدق أداة الدراسة هو أن تقيس هذه الأداة ما وضعت لقياسه، أي أن الاستبيان الموضوع لقياس مثلاً الذكاء يقيس فعلاً الذكاء ولا يقيس تذكر أو إبداع أو غيرها، والصدق يعني كذلك أن يعكس الاستبيان المحتوى المراد قياسه وفقاً لأوزانه النسبية (الجرجاوي، 2010، صفحة 105)

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

وقد تم قياس ثبات وصدق أداة الدراسة وكانت النتائج كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 1: اختبار ثبات وصدق اداة الدراسة

معامل الصدق	الفا كرونباخ	عدد العبارة	
البعد الأول			
0.799	0,639	5	أثر المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي
البعد الثاني			
0.889	0,792	9	أثر المراجعة المشتركة على أداء المراجع الخارجي
البعد الثالث			
0.843	0,711	5	أثر المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي

المصدر: من اعداد الطالبين الاعتماد على نتائج spss

وتم حساب معامل صدق المحك من خلال الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرونباخ، حيث يتضح من خلال الجدول أن قيمة معامل الصدق للبعد الأول "أثر المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي" 0.799 كما بلغت قيمة معامل الثبات الفا كرونباخ 0.639 وقيمة معامل الصدق للبعد الثاني "أثر المراجعة المشتركة على أداء المراجع الخارجي" فقد بلغت 0.889 اما معامل الثبات بلغ 0.792، أما قيم معامل الصدق للبعد الثالث "أثر المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخرجي" فكانت قيمة معامل الصدق 0.843 ومعامل ثباته قيمته 0.711.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

سنحاول من خلال هذا الجزء عرض و تحليل البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة باستخدام التكرارات، وعرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبيان المتعلقة بالمحاور: استقلالية المراجع الخارجي، اداء المراجع الخارجي، جودة تقرير المراجع الخارجي بالاعتماد على أساليب الإحصاء الوصفي باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ولغرض تفسير نتائج الدراسة والخروج بنتائج نهائية اعتمد الطالبين على المحك المعياري التالي كأساس للتقييم. والذي تم تحديده وفق المقياس التالي:

$$\text{طول الفئة} = (\text{الحد الأعلى} - \text{الحد الأدنى}) / \text{عدد المستويات}$$

$$\text{طول الفئة} = (5-1) / 3 = 1.33$$

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

وبذلك تكون المجالات الثلاثة مقسمة على النحو التالي:

الجدول رقم(2): المحك المعياري المعتمد كأساس للتقييم

الدرجة	المجال
منخفضة	من 1- أقل من 2.33
متوسطة	من 2.33 - 3.66
مرتفعة	من 3.67 - 5

المصدر: (خالد ذيب، حسين أبو زيد ، 2010، صفحة 63)

المطلب الأول: عرض وتحليل البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة

من خلال توزيع استبيان الدراسة على المبحوثين، وإجاباتهم على البيانات الشخصية والوظيفية، يمكن تلخيص خصائص عينة الدراسة (الجنس، العمر، سنوات الأقدمية، الكلية، الدرجة العلمية) في الجدول التالي:

الفرع الأول: الجنس

الجدول رقم (3): التوزيع التكراري النسبي للعينة حسب الجنس

نسبة مئوية	التكرار	
63,6	21	ذكر
36,4	12	أنثى
100,0	33	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبين الاعتماد على نتائج spss

ويتضح من الجدول السابق أن فئة الذكر أخذت أكبر نسبة في الاستبيان حيث بلغ عددهم 21 شخص بنسبة 63.6 % مقارنة بجنس الانثى حيث بلغ عددهم 12 مرة بتكرار 36.4 %.

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات
والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

الفرع الثاني: العمر

الجدول رقم (4): التوزيع التكراري النسبي للعينة حسب العمر

نسبة مئوية	التكرار	
18,2	6	سنة فاقل 25
24,2	8	من 35-26
30,3	10	من 45-36
27,3	9	فاكثر 46
100.0	33	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبين الاعتماد على نتائج spss

وينضح من الجدول السابق أن عينة الدراسة أن اغلبية افراد عينة الدراسة في الفئات العمرية (من 36 سنة الى 45 سنة) حيث بلغ عددهم 10 افراد وبنسبة 30.3 %، ثم يليهم الفئة العمرية (أكثر من 46 سنة) حيث بلغ عددهم 9 افراد وبنسبة 27.3 %، ثم يليهم الفئة العمرية (من 26 الى 35 سنة) حيث بلغ عددهم 8 افراد وبنسبة 24.2 %، ثم يليها الفئة العمرية 25 سنة فاقل حيث بلغ عددهم 6 افراد بنسبة 18.2 % على التوالي.

الفرع الثالث: المؤهل العلمي

الجدول رقم (5): التوزيع التكراري النسبي للعينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	
39,4	13	ماستر
90,9	17	دراسات عليا
100,0	3	شهادات اخرى

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

المصدر:	39,4	33	المجموع
---------	------	----	---------

من اعداد الطالبين الاعتماد على نتائج spss

ويتضح من الجدول السابق أن عينة الدراسة أن اغلبية افراد عينة الدراسة لديهم مؤهل علمي (دراسات عليا) حيث بلغ عددهم 17 افراد وبنسبة 51.5 %، ثم يليهم الفئة التي تملك مؤهل علمي (ماستر) حيث بلغ عددهم 13 افراد وبنسبة 39.4 %، ثم يليهم الفئة التي تملك المؤهل العلمي (شهادات اخرى) حيث بلغ عددهم 3 افراد وبنسبة 9.1 % على التوالي.

الفرع الرابع: الخبرة

الجدول رقم (6): التوزيع التكراري النسبي للعينة حسب الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	
39,4	13	فاقل 5
15,2	5	6-10
30,3	10	11-15
15,2	5	فاكثر 16
100,0	33	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبين الاعتماد على نتائج spss

ويتضح من الجدول السابق أن عينة الدراسة أن اغلبية افراد عينة الدراسة لديهم خبرة (5 سنوات فاقل) حيث بلغ عددهم 13 افراد وبنسبة 39.4 %، ثم يليهم الفئة التي تملك خبرة (11 الى 15 سنة) حيث بلغ عددهم 10 افراد وبنسبة 15.2 %، ثم يليهم الفئة التي تملك خبرة (6 الى 10 سنوات) و(اكثر من 16 سنة) حيث بلغ عددهم 10 افراد وبنسبة 15.2 % على التوالي.

الفرع الخامس: الوظيفة

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات
والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

الجدول رقم (7): التوزيع التكراري النسبي للعينة حسب الوظيفة

النسبة المئوية	التكرار	
27,3	9	مراجع حسابات
21,2	7	محاسب
51,5	17	اكاديمي
100,0	33	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبين الاعتماد على نتائج spss

ويتضح من الجدول السابق أن عينة الدراسة أن اغلبية افراد عينة الدراسة مكونة (اكاديميا) حيث بلغ عددهم 17 افراد وبنسبة 51.5 %، ثم يليهم الفئة التي تعمل (مراجع حسابات) حيث بلغ عددهم 9 افراد وبنسبة 27.3 %، ثم يليهم الفئة التي تعمل (محاسب) حيث بلغ عددهم 7 افراد وبنسبة 21.2 % على التوالي.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية

لغرض الإجابة على التساؤل الأول في الدراسة "اثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية" والمطروح في إشكالية الدراسة، قمنا باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة المتعلقة بالمحور الأول "المراجعة المشتركة"، ويمكن عرض نتائج أثر المراجعة المشتركة على الأبعاد الثلاثة (استقلالية المراجع الخارجي، أداء المراجع الخارجي، جودة تقرير المراجع الخارجي) في الجداول التالية:

الفرع الأول: إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات أثر المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

الجدول رقم (8): اجابات افراد العينة حول عبارات المحور الأول

الترتيب	مستوى القبول	الانحراف المعياري	المتوسط	
1	مرتفعة	0,674	4,27	• تؤدي المراجعة المشتركة الى الحد من الضغوط المادية للإدارة على المراجع بما يؤدي الى تحسين جودة المراجعة
2	مرتفعة	0,635	4,18	• تؤدي المراجعة المشتركة الى تخفيض احتمالات حدوث تواطؤ بين المراجعين الخارجيين وعملائهم
5	متوسطة	1,015	2,70	• تدعم المراجعة المشتركة قدرة كل مراجع مشارك في التقرير عن التصرفات غير القانونية
4	متوسطة	1,220	3,64	• تمكن المراجعة المشتركة من تخفيض مخاطر إقناع الإدارة للمراجع بنتائج أو تقديرات معنية (نظرا لوجود أكثر من مراجع خارجي واحد)
3	مرتفعة	0,870	3,85	• تطبيق المراجعة المشتركة تمكن كل مراجع من التحقق من الاجراءات والاعمال التي قام بها المراجع الاخر (المشارك في عملية المراجعة)
/	مرتفعة	0,47610	3,7333	أثر المراجعة الخارجية على استقلالية المراجع الخارجي

المصدر: من اعداد الطالبين الاعتماد على نتائج spss

تبين إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمحور "أثر المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي" حيث العبارة 1 "تؤدي المراجعة المشتركة الى الحد من الضغوط المادية للإدارة على المراجع بما يؤدي الى تحسين جودة المراجعة" أن هذا العنصر احتل المرتبة الاولى بمتوسط حسابي 4,27 وانحراف معياري 0,674، ثم تليها العبارة رقم 2 "تؤدي المراجعة المشتركة الى تخفيض احتمالات حدوث تواطؤ بين المراجعين الخارجيين وعملائهم" بمتوسط حسابي 4,18 وانحراف معياري 0,635، ثم تليها العبارة رقم 5 "تطبيق المراجعة المشتركة تمكن كل مراجع من التحقق من الاجراءات والاعمال التي قام بها المراجع الاخر (المشارك في عملية المراجعة)" بمتوسط حسابي 3,85 وانحراف معياري 0,870، ثم تليها العبارة رقم 4 "تمكن المراجعة المشتركة من تخفيض مخاطر إقناع الإدارة للمراجع بنتائج أو تقديرات معنية (نظرا لوجود أكثر من مراجع خارجي واحد)" بمتوسط حسابي 3,64 وانحراف معياري

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

1,220، ، ثم تليها العبارة رقم 3 " تدعم المراجعة المشتركة قدرة كل مراجع مشارك في التقرير عن التصرفات غير القانونية" بمتوسط حسابي 2,70 وانحراف معياري 1,015.

الفرع الثاني: إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات أثر المراجعة المشتركة على أداء المراجع الخارجي
الجدول رقم (9): إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثاني

الترتيب	مستوى القبول	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
1	مرتفعة	0,902	4,27	• يؤدي تطبيق المراجعة المشتركة الى تدعيم الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وتنفيذ افضل للاجراءات المراجعة
3	مرتفعة	0,918	4,18	• تؤدي المراجعة المشتركة الى تبادل الخبرات التخصصات الفنية المختلفة بين مكاتب المراجعة
8	متوسطة	0,960	2,70	• يؤدي تطبيق المراجعة المشتركة الى تطبيق فترة تاخير اصدار تقرير المراجعة
6	متوسطة	1,302	3,64	• تؤدي المراجعة المشتركة الى الحد من ظاهرة تركيز خدمات المراجعة واتاحة الفرصة للمكاتب الصغيرة للمشاركة والمنافسة
4	مرتفعة	0,859	3,85	• اشراك اكثر من مراجع في العمل يؤثر على ارتفاع مستوى الشك المهني ورفع كفاءة الاداء
2	مرتفعة	0,972	4,24	• تساهم المراجعة المشتركة في رفع كفاءة المراجعين الخارجيين في كشف الغش والتقرير عنه
5	مرتفعة	0,808	3,70	• التحديد الواضح الدقيق لدور كل مدقق في المراجعة المشتركة والتخطيط لعملية المراجعة تمنع الاعتقادات الخاطئة
9	منخفضة	0,857	2,12	• اشراك اكثر من مراجع خارجي في عملية المراجعة يؤدي الى تجميع ادلة اثبات بشكل اكثر موضوعية
7	متوسطة	0,761	2,85	• اشترك اكثر من مراجع خارجي في عملية المراجعة يؤدي الى تدعيم شعور المراجعين لمسؤولياتهم المجتمعية اتجاه اصحاب المصلحة مما يحسن من ادائهم
	مرتفعة	0,36211	3,7155	أثر المراجعة الخارجية على أداء المراجع الخارجي

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

المصدر: من اعداد الطالبين الاعتماد على نتائج spss

تبين إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالمتغير الثاني "أثر المراجعة المشتركة على أداء المراجع الخارجي" حيث العبارة 1: "يؤدي تطبيق المراجعة المشتركة الى تدعيم الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وتنفيذ افضل للاجراءات المراجعة" أن هذا العنصر احتل المرتبة الاولى بمتوسط حسابي 4,27 وانحراف معياري 0,902، ثم تليها العبارة رقم 6 "تساهم المراجعة المشتركة في رفع كفاءة المراجعين الخارجيين في كشف الغش والتقرير عنه" بمتوسط حسابي 4,24 وانحراف معياري 0,972، ثم تليها العبارة رقم 2 "تؤدي المراجعة المشتركة الى تبادل الخبرات التخصصات الفنية المختلفة بين مكاتب المراجعة " بمتوسط حسابي 4,18 وانحراف معياري 0,870، ثم تليها العبارة رقم 5 "اشراك اكثر من مراجع في العمل يؤثر على ارتفاع مستوى الشك المهني ورفع كفاءة الاداء" بمتوسط حسابي 3,85 وانحراف معياري 0,859 ، ثم تليها العبارة رقم 7 "التحديد الواضح الدقيق لدور كل مدقق في المراجعة المشتركة والتخطيط لعملية المراجعة تمنع الاعتقادات الخاطئة" بمتوسط حسابي 3,70 وانحراف معياري 0,808، ثم تليها العبارة رقم 4 "تؤدي المراجعة المشتركة الى الحد من ظاهرة تركيز خدمات المراجعة واتاحة الفرصة للمكاتب الصغيرة للمشاركة والمنافسة" بمتوسط حسابي 3,64 وانحراف معياري 1,302، ثم تليها العبارة رقم 9 "اشترك اكثر من مراجع خارجي في عملية المراجعة يؤدي الى تدعيم شعور المراجعين لمسئولياتهم المجتمعية اتجاه اصحاب المصلحة مما يحسن من ادائهم" بمتوسط حسابي 2,85 وانحراف معياري 0,761 ، ثم تليها العبارة رقم 3 "يؤدي تطبيق المراجعة المشتركة الى تطبيق فترة تاخير اصدار تقرير المراجعة" بمتوسط حسابي 2,70 وانحراف معياري 0,960، ثم تليها العبارة رقم 8 "اشراك اكثر من مراجع خارجي في عملية المراجعة يؤدي الى تجميع ادلة اثبات بشكل اكثر موضوعية" بمتوسط حسابي 2,12 وانحراف معياري 0,857.

الفرع الثالث: إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات أثر المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع

الخارجي

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات
والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

الجدول رقم (10): اجابات افراد العينة حول عبارات المحور الثالث

الترتيب	مستوى القبول	الانحراف المعياري	المتوسط	
2	مرتفعة	0,769	4,18	• تعزز المراجعة المشتركة مسؤوليات المراجعين في التعبير عن الآراء المهنية مما ينتج عنه اصدار احكام موضوعية ومهنية غير متحيوة
5	مرتفعة	0,960	3,79	• تؤدي المراجعة المشتركة الى صدور تقرير المراجعة في الوقت المناسب
3	مرتفعة	0,678	4,09	• تعمل المناقشات المهنية ضمن المراجعة المشتركة الى اصدار تقرير اكثر موضوعية
1	مرتفعة	0,801	4,27	• وجود اكثر من مراجع واحد في العمل له التأثير الايجابي على ثقة المساهمين في تقرير التدقيق وبالتالي في التقارير المالية للمؤسسة
4	مرتفعة	0,827	4,06	• تطبيق المراجعة المشتركة ينتج عنه تخفيض تعديلات تقرير التدقيق والحد من اعادة صياغة التقارير المالية بما ينعكس على اضعاء الثقة في التقارير المالية لمستخدميها
	مرتفعة	0,38059	4,0788	أثر المراجعة الخارجية على جودة تقرير المراجع الخارجي

المصدر: من اعداد الطالبين الاعتماد على نتائج spss

تبين إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمحور " أثر المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي" حيث العبارة 4 " وجود اكثر من مراجع واحد في العمل له التأثير الايجابي على ثقة المساهمين في تقرير التدقيق وبالتالي في التقارير المالية للمؤسسة" أن هذا العنصر احتل المرتبة الاولى بمتوسط حسابي 4,27 وانحراف معياري 0,769، ثم تليها العبارة رقم 1 " تعزز المراجعة المشتركة مسؤوليات المراجعين في التعبير عن الآراء المهنية مما ينتج عنه اصدار احكام موضوعية ومهنية غير متحيوة" بمتوسط حسابي 4,18 وانحراف معياري 0,769، ثم تليها العبارة رقم 3 " تعمل المناقشات المهنية ضمن المراجعة المشتركة الى اصدار تقرير اكثر موضوعية" بمتوسط حسابي 4,09 وانحراف معياري 0,678، ثم تليها العبارة رقم 5 " تطبيق المراجعة المشتركة ينتج عنه تخفيض تعديلات تقرير التدقيق والحد من اعادة صياغة التقارير المالية بما ينعكس على اضعاء الثقة في التقارير المالية لمستخدميها

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

" بمتوسط حسابي 4,06 وانحراف معياري 0,827، ثم تليها العبارة رقم 2 "تؤدي المراجعة المشتركة الى صدور تقرير المراجعة في الوقت المناسب" بمتوسط حسابي 3,79 وانحراف معياري 0,960.

المبحث الرابع: تفسير نتائج الدراسة الميدانية

إن التعرف على أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية يتضح بشكل دقيق إذا تطرقنا الى أثر المراجعة المشتركة على كل بعد من أبعاد جودة المراجعة الخارجية والمتمثلة (إستقلالية المراجع الخارجي، أداء المراجع الخارجي، جودة المراجع الخارجي). لذلك حاولنا من خلال الفرضيات الفرعية التعرف على أثر المراجعة المشتركة على (إستقلالية المراجع الخارجي، أداء المراجع الخارجي، جودة المراجع الخارجي) ثم التعرف على أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية ككل.

المطلب الأول: مناقشة وتفسير نتائج إختبار الفرضية الأولى

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي لإيجابيات أفراد عينة الدراسة حول الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على "يوجد أثر للمراجعة المشتركة على إستقلالية المراجع الخارجي"، على وجود أثر للمراجعة المشتركة على إستقلالية المراجع الخارجي بقيمة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.3733 بإنحراف معياري 0.4761.

حيث يؤكد أفراد الدراسة على أن المراجعة المشتركة تؤدي الى الحد من الضغوط المالية للإدارة على المراجع بما يؤدي الى تحسين جودة المراجعة، كما يؤكد أفراد عينة الدراسة على أن المراجعة المشتركة تؤدي الى تخفيض احتمالات حدوث تواطىء بين المراجعين الخارجيين وعملائهم بالإضافة على تأكيدهم على أن تطبيق المراجعة المشتركة تمكن كل مراجع من التحقق من إجراءات والاعمال التي قام بها المراجع الأخر (المشارك في عملية المراجعة).

وهذا ما ينطبق مع الدراسات النظرية أن الاستقلال يمثل حجر الزاوية في عمل المراجع إذ بدون الاستقلال فإن العمل الذي تقدمه مهنة المراجعة يصبح لا شيء، حيث يتطلب الاستقلال الموضوعية وعدم التحيز، بحيث لا تفضل المراجعة أي تدخل من العميل أو الأطراف الأخرى المستفيدة من الخدمة سواء في جمع أدلة المراجعة أو تقييم عدالة الكشوفات المالية.

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

بناء على ذلك نرفض الفرضية الصفرية الأولى ونقبل الفرضية البديلة وهذا يعني أنه يوجد أثر المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي.

المطلب الثاني: مناقشة وتفسير نتائج اختبار الفرضية الثانية

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على "يوجد أثر للمراجعة المشتركة على أداء المراجع الخارجي"، على وجود أثر للمراجعة المشتركة على أداء المراجع الخارجي بقيمة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.7155 بإنحراف معياري 0.36211. حيث يؤكد أفراد الدراسة على أن يؤدي تطبيق المراجعة المشتركة الى تدعيم الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وتنفيذ افضل للاجراءات المراجعة كما يؤكد أفراد عينة الدراسة على أن تساهم المراجعة المشتركة في رفع كفاءة المراجعين الخارجيين في كشف الغش والتقرير عنه بالإضافة على تأكيدهم على أنه تؤدي المراجعة المشتركة الى تبادل الخبرات التخصصات الفنية المختلفة بين مكاتب المراجعة.

وهذا ما ينطبق مع الدراسات النظرية حيث أن من خلال استخدام مدخل المراجعة المشتركة يمكن من زيادة الخبرة المهنية للمراجع الخارجي والتي تأتي من مختلف المعارف والخبرات التي يكتسبها المراجع خلال سنوات الخدمة بما يمكنه من مواجهة المشكلات والظروف الغير اعتيادية التي قد يواجهها أثناء انجاز مهامه المهنية اتخذت المعالجات اللازمة بشأنها.

بناء على ذلك نرفض الفرضية الصفرية الثانية ونقبل الفرضية البديلة وهذا يعني أنه يوجد أثر المشتركة على أداء المراجع الخارجي.

المطلب الثالث: مناقشة وتفسير نتائج اختبار الفرضية الثالثة

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على "يوجد أثر للمراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية"، على وجود أثر للمراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية بقيمة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0788 بإنحراف معياري 0.38059. حيث يؤكد أفراد الدراسة على أن وجود اكثر من مراجع واحد في العمل له التأثير الايجابي على ثقة المساهمين في تقرير التدقيق وبالتالي في التقارير المالية للمؤسسة كما يؤكد أفراد عينة الدراسة على أن تعزز المراجعة المشتركة مسؤوليات المراجعين في التعبير عن الآراء المهنية مما ينتج عنه اصدار احكام

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

موضوعية ومهنية غير متحيوة بالإضافة على تأكيدهم على أنه تعمل المناقشات المهنية ضمن المراجعة المشتركة الى اصدار تقرير اكثر موضوعية.

وهذا ما تؤكدته الكثير من الدراسات التي تناولت المراجعة المشتركة وجودة تقرير المراجع الخارجي حيث أن للمراجعة المشتركة أثر إيجابي على دقة تقرير المراجع الخارجي وذلك بسبب ارتفاع مستوى المناقشة والتواصل بين المراجعين بالإضافة الى معرفة كل مراجع عمل المراجع الآخر مما يؤدي في النهاية الى تقرير مراجعة مشتركة.

بناء على ذلك نرفض الفرضية الصفرية الثالثة ونقبل الفرضية البديلة وهذا يعني أنه يوجد أثر المشتركة على أداء المراجع الخارجي.

المطلب الرابع: إختبار الفرضية الرئيسية

أظهرت نتائج إختبار الفرضيات الفرعية الثلاث المنبثقة من الفرضية الرئيسية التأثير الإيجابي المرتفع للمراجعة المشتركة على كل بعد من أبعاد جودة المراجعة الخارجية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): إختبار الفرضية الرئيسية

الأهمية النسبية	مستوى القبول	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البعد
1	مرتفعة	0.47610	3.7333	أثر المراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي
3	مرتفعة	0.36211	3.7155	أثر المراجعة المشتركة على أداء المراجع الخارجي
2	مرتفعة	0.38059	4.0788	أثر المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي

المصدر: من اعداد الطالبين الاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول يتضح أن:

أثر المراجعة المشتركة على إستقلالية المراجع الخارجي إحتمل المرتبة الأولى بمتوسط الحسابي قيمته 3.7333 بإنحراف معياري قيمته 0.47610 هذا ما يؤكد التأثير الكبير لمدخل المراجعة لمشاركة على استقلالية المراجع الخارجي كونها تتركز على توزيع العمل بين مكاتب المراجعة المشتركة في وقت واحد

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

حيث يقوم كل مكتب بأداء وتنفيذ برنامج المراجعة في ضوء التخطيط المسبق دون أن تكون لعلاقات بالادارة أو المؤسسة الاقتصادية محل المراجعة.

كما أحتل أثر المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.0788 بإنحراف معياري 0.38059 حيث أن المراجعة المشتركة تساهم في الحد من اعادة صياغة القوائم المالية كونها تركز على تكليف أثر من مراجع لفحص أنظمة الرقابة الداخلية مما يساهم في اكتشاف الأخطاء، كما ان التنسيق والتعاون بين فريق المراجعة المشتركة يحقق الفهم الكافي للأمور الجوهرية المرتبطة بمخاطر المراجعة وتحسن اجراءات المراجعة بالاضافة الى ذلك كثرة المشاورات بين فريق المراجعة المشتركة يقلل من احتمال حدوث الاخطاء التي قد تحدث في القوائم المالية.

واحتل أثر المراجعة المشتركة على أداء المراجع الخارجي المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.0788 بإنحراف معياري 0.38059 كون المراجعة المشتركة تعمل على زيادة الخبرة المهنية لمراجعي الحسابات بما يحسن من أدائه نتيجة ارتفاع المناقشة والتواصل بين المراجعين .

وبناء على ذلك ترفض الفرضية الصفرية الرئيسية ونقبل الفرضية البديلة وهذا يعني أنه يوجد أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية.

الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي

خلاصة الفصل الثالث:

تناول هذا الفصل الدراسة الميدانية التي حاولنا من خلالها معرفة أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية، وقد تم التوصل من خلال عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية وكذلك اختبار فرضيات الدراسة إلى النتائج التالية:

✓ من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول من الاستبيان انه يوجد "أثر المراجعة المشتركة على إستقلالية المراجع الخارجي" وهذا ما يؤكد المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حيث تبين انه هو المحور الأكثر توافر.

✓ من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني من الاستبيان انه يوجد "أثر المراجعة المشتركة على أداء المراجع الخارجي" وهذا ما يؤكد المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

✓ من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول من الاستبيان انه يوجد "أثر المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي" وهذا ما يؤكد المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

✓ وأخيرا توصلنا الى أنه يوجد أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية.

الخاتمة

تعتبر المراجعة المشتركة شكل من أشكال عملية المراجعة، حيث يشترك اثنين أو أكثر من مراقبي الحسابات في أداء عملية المراجعة والتوقيع على التقرير النهائي للمراجعة، وهو أمر معمول به بشكل اختياري من قبل بعض شركات الأعمال، وبشكل إلزامي في أحيان أخرى.

وقد زاد الإهتمام بموضوع المراجعة المشتركة بشكل كبير في أعقاب صدور تقرير اللجنة الأوروبية (EC) عام 2010، وفي هذا التقرير جاءت الإشارة الى المراجعة المشتركة من بين مجموعة من المقترحات التي تستهدف معالجة نقص ثقة أسواق المال في مهنة المحاسبة والمراجعة خاصة في أعقاب الأزمة المالية.

ومن ثم إستهدفت هذه الدراسة قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة على كل من إستقلالية المراجع الخارجي، على أداء المراجع الخارجي، على جودة التقرير.

النتائج

بعد دراسة الجانب النظري، واجراء الدراسة الميدانية، توصلنا الى العديد من النتائج النظرية والتطبيقية يمكن تلخيص أهمها في ما يلي:

أولاً: النتائج النظرية

1. تعتبر المراجعة المشتركة أحد الركائز الأساسية لجودة عملية المراجعة بالرغم من بعض الانتقادات الموجهة إليها، بجانب أن تنظيم عملية المراجعة المشتركة يحتاج الى توجيهات وارشادات ومعايير مهنية تصدرها الجهات التنظيمية والمهنية ذات الاختصاص محليا ودوليا.
2. ان مدخل المراجعة المشتركة، سواء اجبارية أو اختيارية، يوفر وسيلة رقابية مزدوجة للحد من أي تواطئ قد يتم بين مراقب والادارة، مما يؤدي الى زيادة ثقة أصحاب المصالح (المستثمرين في الاسهم) في التقارير المالية الصادرة عن منشآت الاعمال، وهذا ما يدعي للاهتمام بمدخل المراجعة المشتركة مما يؤكد الدور الايجابي والعلاقة الحتمية التأثيرية الايجابية للمراجعة المشتركة على جودة المراجعة.
3. تساهم المراجعة المشتركة في تدعيم جودة أدلة الاثبات في المراجعة وتعزيز إستقلال المراجع وتقليل حجم المسائلة القانونية التي يتعرض لها مراجع الحسابات.

ثانياً: النتائج التطبيقية

1. وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha = 0.05$) للمراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي .
2. وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha = 0.05$) للمراجعة المشتركة على أداء المراجع الخارجي.
3. وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha = 0.05$) للمراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي.
4. وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha = 0.05$) للمراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية

التوصيات:

- إستناداً لما توصلنا اليه في الشق النظري من الدراسة وما انتهت اليه الدراسة التطبيقية من نتائج، يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها تدعيم مدخل المراجعة المشتركة وتحسين جودة المراجعة اأخرجية:
1. قيام المنظمات المهنية المختصة بعمل دورات تدريبية لمراقبي الحسابات في منشآت المراجعة خاصة منشآت المراجعة المحلية للتعرف بشكل صحيح على برامج المراجعة المشتركة وكيفية تطبيقها ومزاياها، وذلك للتغلب على المشاكل والمعوقات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تطبيق المراجعة المشتركة.
 2. ضرورة إهتمام المنظمات الأكاديمية بتدريس المعايير الخاصة بالمراجعة المشتركة في الدول المختلفة، وكذلك دراسة تجارب الدول التي قامت بتطبيق المراجعة المشتركة.
 3. اهتمام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة بتدريب المراجعين الخارجيين على التعاون المشترك خاصة في الشركات ذات الحجم الكبير والانشطة المتعددة لضمان جودة المراجعة.
 4. ضرورة الرقابة على عملية المراجعة المشتركة من خلال الجهات الرقابية ذات الصلة مثل هيئة الرقابة المالية، وذلك حتى يتم تنفيذ عملية المراجعة المشتركة بشكل صحيح بما يضمن تحقيق المنافع المرجوة منها.
 5. فرض عقوبات على مكاتب المراجعة المكلفة بممارسة أعمال المراجعة المشتركة في حالة وجود اتفاق بينهم بشكل يجعل المراجعة المشاركة مجرد عملية صورية وتحويلها الى مراجعة فردية.

فهرس المحتويات

الإهداء

ملخص الدراسة

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

أ..... مقدمة

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة المشتركة

المبحث الأول: ماهية المراجعة المشتركة - 11 -

المطلب الأول: مفهوم المراجعة المشتركة ونشأتها - 11 -

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة المشتركة - 14 -

المبحث الثاني: خصائص وأنواع المراجعة المشتركة..... - 16 -

المطلب الأول: خصائص المراجعة المشتركة..... - 16 -

المطلب الثاني: أنواع المراجعة المشتركة - 16 -

المبحث الثالث: خطوات المراجعة المشتركة وأسباب التوجه لتطبيقها - 18 -

المطلب الأول: خطوات المراجعة المشتركة..... - 18 -

المطلب الثاني: أسباب التوجه لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة وجوانبها الايجابية - 18 -

المبحث الرابع: تجارب بعض الدول في تطبيق المراجعة المشتركة والتحديات التي تواجهها - 20 -

المطلب الأول: تجارب بعض الدول في تطبيق المراجعة المشتركة..... - 20 -

المطلب الثاني: التحديات التي تواجه تطبيق المراجعة المشتركة..... - 22 -

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمراجعة المشتركة

المبحث الأول: ماهية جودة المراجعة الخارجية..... 26

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية 26

المطلب الثاني: مفهوم جودة المراجعة الخارجية وأهميتها 28

31	المبحث الثاني: أهداف ومقاييس جودة المراجعة
31	المطلب الأول: أهداف جودة المراجعة
34	المطلب الثاني: أطراف جودة المراجعة الخارجية
37	المبحث الثالث: معايير ومحددات المراجعة
37	المطلب الأول: معايير جودة المراجعة
41	المطلب الثاني: محددات جودة المراجعة
51	المبحث الرابع: علاقة المراجعة المشتركة بجودة المراجعة الخارجية
51	المطلب الأول: علاقة المراجعة المشتركة باستقلالية المراجع الخارجي
54	المطلب الثالث: تأثير المراجعة المشتركة بدقة ووقت تقارير المراجع
58	الفصل الثالث: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي
60	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
60	المطلب الأول: منهج الدراسة وحدودها
61	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
61	المبحث الثاني: الوسائل الإحصائية المستخدمة وأدوات الدراسة
61	المطلب الأول: الوسائل الإحصائية المستخدمة
62	المطلب الثاني: أداة الدراسة والاختبارات الخاصة بها
63	المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية
64	المطلب الأول: عرض وتحليل البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة
67	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية
72	المبحث الرابع: تفسير نتائج الدراسة الميدانية
72	المطلب الأول: مناقشة وتفسير نتائج إختبار الفرضية الأولى

73	المطلب الثاني: مناقشة وتفسير نتائج إختبار الفرضية الثانية
73	المطلب الثالث: مناقشة وتفسير نتائج إختبار الفرضية الثالثة
74	المطلب الرابع: إختبار الفرضية الرئيسية
75	الخاتمة
81	فهرس المحتويات
75	قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. الكتب:

- ❖ الجرجاوي، ز. ع. (2010). *القواعد المنهجية التربوية لبناء الاستبيان (سلسلة ادوات البحث العلمي)*، ط 2 . غزة : مطبعة ابناء الجراح.
- ❖ بوتين، م. (2005). *المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق . الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2.*
- ❖ جمعة، أ. ح. (2005). *مدخل الى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية . عمان : دار الصفاء للنشر.*
- ❖ شحاتة، ش. ا. (2016). *المراجعة الخارجية الحديثة .*
- ❖ عبد الفتاح محمد الصحن واخرون. (2000). *اصول المراجعة . الإسكندرية: الدار الجامعية.*
- ❖ عبد الفتاح محمد الصحن واخرون. (2007). *أسس الاجعة الخارجية . الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.*
- ❖ عبد الله عبد الرحمان، محمد علي بدون. (2002). *مناهج البحث الاجتماعي .مصر : دار المعرفة الجامعية*
- ❖ عبد الوهاب ، ن & .شحاتة ، ا. (2014). *أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير المصرية الدولية . الإسكندرية ، مصر: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع.*

2. المجلات:

- ❖ ابراهيم ، ع & .هند ، م. (2020). *اثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة بحث مكمّل لرسالة الماجستير، العدد الأول .مجلة الدراسات المالية والتجارية.*
- ❖ ابو بكر ، م & .ايهاب مكي ، م. (2020). *المراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسات ادارة الارباح .مجلة العلوم الادارية والاقتصادية ،العدد 3 (36-57)/المجلد 1.*
- ❖ ابو عبيدة ، ط.، عبد المنعم ، م & .محمد عظيم ، ا. (2020). *دور لجان المراجعة في جودة خدمات المراجعة الخارجية .المجلة الدولية لنشر الدراسات العلمية ،المجلد 6)العدد 2.*
- ❖ امين هند ، م & .ابراهيم، ع. (2020). *اثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية لمراجعة .مجلة الدراسات المالية والتجارية .*
- ❖ خليل، ع. ا. (2022, 12 3). *أثر المراجعة المشتركة على تكاليف المراجعة دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة المشتركة .مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 7، العدد 2 .*

❖ رحاب الخضر، ف & .، عبد الرحمان ، ا . (s.d.). التعليم المحاسبي المستمر ودوره في زيادة جودة الاداء المهني للمراجعة الخارجية- دراسة حالة عينة من مكاتب بولاية الخرطوم .مجلة كاية التنمية البشرية ,العدد (09)الجزء 1.

❖ عيسى، س. ك . (2008). اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الاريح . مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد رقم 2، المجلد 45 .الاسكندرية، مصر : جامعة الإسكندرية.

❖ نجوى، م & .، احمد ، ا . (2016). أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة في بيئة الممارسة المهنية . مجلة البحوث المحاسبية، العدد 1، المجلد 1.

❖ هدى ، م . (2017). تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عمليات المراجعة -دراسة ميدانية .مجلة الفكر المحاسبي ,العدد 21)المجلد 6.

3. المقالات:

❖ ادم محمد، ا.، محمد اسحاق، ع & .، عمر السر، ا . (2019). اثر المراجعة المشتركة في تقرير المراجع الخارجي ببيئة الاعمال السودانية *GLOBAL JOURNAL OF ECONOMICS AND BUSINESS* .

❖ القطوي، ش ، (2020). مايو 29 . (المراجعة المشتركة . مقالة علمية قصيرة .

❖ الوكيل ، ح . (s.d.). اثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة عل توقيت اصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية .دراسة تطبيقية .مصر: كلية التجارة وادارة الاعمال، جامعة حلوان.

❖ جلال عامر طروش & ، جلال ، ع . (s.d.). برامج المراجعة المشتركة ودورها في زيادة جودة المراجعة الخارجية .دراسة ميدانية .كلية الإقتصاد الزاوية (جامعة الزاوية)، كلية العلوم الادارية والمالية التطبيقية (طرابلس).

❖ صالح، ب . ا . (s.d.). اثر التدقيق المشترك على استقلالية مراقبي الحسابات .دراسة ميدانية لعينة من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق : 2021 .الجامعة التقنية الشمالية.

4. مذكرات:

❖ برودي، م . (2016/2017). اثر التفاعل بين جودة المراجعة الخارجية واليات الحوكمة الداخلية على الاداء المالي المالي للمؤسسة الاقتصادية غير المالية المدرجة في السوق المالي الفرنسي . أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص دراسات مالية . غرداية : كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة غرداية.

- ❖ خالد ذيب، حسين أبو زيد .(2010) . أثر القوة التنظيمية على الابداع الوظيفي للعاملين في البنوك التجارية الاردنية .رسالة ماجستير في ادارة الاعمال (غير منشورة) . (عمان : جامعة الشرق الأوسط.
- ❖ شبير، ع. ا .(2022) .إمكانية تبني مدخل التدقيق المشترك . بحث مقدم استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير . غزة، فلسطين : كلية الإقتصاد والعلوم الادارية ، الجامعة الإسلامية غزة.
- ❖ يسري، ع. ا .(2017) .دور المراجعة المشتركة في تقليل فجوة التوقعات .دراسة ميدانية على مكاتب المراجعةالخارجية (رسالة ماجستيرغير منشورة) .(السودان : جامعة النيلين.

- DeAngelo, L. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3 (183–199)).
- Micol, A. (2000). *encyclopedie de comptabilite m controle de gestion et audit meditation economica*. paris.
- Palmrose , Z. (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *the Accounting Review*, 64(1 (55–73)).
- sakel , N., audousset , c., S Kettunen , & Lesage . (2012). *what do we know about joint audit*. Scotland ICAS: the institute of chartered accountants.
- Wallace , W. (1980). *The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets*. touche ross and co aid to education program.
- Zerni, M haapamaki, eE Jarvinen, T, and Niemi, L. (2012). DO Joint Audits improve Audit quality? . *evidence from voluntary joint audits*. european accounting review,21 .

قائمة الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية



إستمارة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تحية طيبة وبعد....

يسرني أن أضع بين أيديكم هذه الاستمارة المصممة لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها للحصول على شهادة الماستر في تخصص محاسبة وتدقيق، والتي تهدف الى التعرف على " أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية" ونظرا لاهمية رايكم في هذا المجال نرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستمارة بدقة وموضوعية بوضع اشارة X في الخانة المناسبة ، للوصول إلى أهداف الدراسة وإبراز نتائجها، نحيطكم علما ان اجاباتكم ستستخدم لأغراض الدراسة والبحث العلمي.

شاكرين لكم مسبقا حسن تعاونكم. تفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير.

تحت اشراف الاستاذة:

من إعداد الطالبين:

بركات ربيعة

بوسيف محمد المهدي

أنيس حاجي

السنة الجامعية: 2023/2022

المحور الأول: البيانات الشخصية

• الجنس:

ذكر أنثى

• السن:

25 سنة فأقل 26-35 سنة 36-45 سنة 46 سنة فأكثر

• المؤهل العلمي:

بكالوريا ليسانس ماستر دراسات عليا شهادات أخرى

• سنوات الخبرة:

5 سنوات فأقل 6-10 سنوات 11-15 سنوات 16 سنة فأكثر

• الوظيفة:

مراجع حسابات محاسب أكاديمي

المحور الثاني: أبعاد وعبارات المراجعة المشتركة وجودة المراجعة الخارجية

المراجعة المشتركة: هي اصدار تقرير مشترك تعني تكليف إثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة لا يوجد إرتباط بينهما بالقيام بعملية مراجعة القوائم المالية لعميل واحد ينتج عنها تقرير واحد مشترك

رقم	السؤال	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
أثر المراجعة المشتركة وإستقلالية المراجع الخارجي						
01	تؤدي المراجعة المشتركة الى الحد من الضغوط المادية للإدارة على المراجع بما يؤدي الى تحسين جودة المراجعة					
02	تؤدي المراجعة المشتركة الى تخفيض احتمالات حدوث تواطؤ بين المراجعين الخارجيين وعملائهم					
03	تدعم المراجعة المشتركة قدرة كل مراجع مشارك في التقرير عن التصرفات غير القانونية					
04	تمكن المراجعة المشتركة من تخفيض مخاطر إقناع الإدارة للمراجع بنتائج أو تقديرات مغنية (نظرا لوجود أكثر من مراجع خارجي واحد)					
05	تطبيق المراجعة المشتركة تمكن كل مراجع من التحقق من الاجراءات والاعمال التي قام بها المراجع الاخر (المشارك في عملية المراجعة)					

قائمة الملاحق

أثر المراجعة المشتركة على اداء المراجع الخارجي

					06	يؤدي تطبيق المراجعة المشتركة الى تدعيم الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وتنفيذ افضل للاجراءات المراجعة
					07	تؤدي المراجعة المشتركة الى تبادل الخبرات التخصصات الفنية المختلفة بين مكاتب المراجعة
					08	يؤدي تطبيق المراجعة المشتركة الى تطبيق فترة تاخير اصدار تقرير المراجعة
					09	تؤدي المراجعة المشتركة الى الحد من ظاهرة تركيز خدمات المراجعة واتاحة الفرصة للمكاتب الصغيرة للمشاركة والمنافسة
					10	اشراك اكثر من مراجع في العمل يؤثر على ارتفاع مستوى الشك المهني ورفع كفاءة الاداء
					11	تساهم المراجعة المشتركة في رفع كفاءة المراجعين الخارجيين في كشف الغش والتقرير عنه
					12	التحديد الواضح الدقيق لدور كل مدقق في المراجعة المشتركة والتخطيط لعملية المراجعة تمنع الاعتقادات الخاطئة
					13	اشراك اكثر من مراجع خارجي في عملية المراجعة يؤدي الى تجميع ادلة اثبات بشكل اكثر موضوعية
					14	اشترك اكثر من مراجع خارجي في عملية المراجعة يؤدي الى تدعيم شعور المراجعين لمسؤولياتهم المجتمعية اتجاه اصحاب المصلحة مما يحسن من ادائهم
اثر المراجعة المشتركة على جودة التقرير						
					15	تعزز المراجعة المشتركة مسؤوليات المراجعين في التعبير عن الآراء المهنية مما ينتج عنه اصدار احكام موضوعية ومهنية غير متحيزة
					16	تؤدي المراجعة المشتركة الى صدور تقرير المراجعة في الوقت المناسب
					17	تعمل المناقشات المهنية ضمن المراجعة المشتركة الى اصدار تقرير اكثر موضوعية
					18	وجود اكثر من مراجع واحد في العمل له التأثير الايجابي على ثقة المساهمين في تقرير التدقيق وبالتالي في التقارير المالية للمؤسسة
					19	تطبيق المراجعة المشتركة ينتج عنه تخفيض تعديلات تقرير التدقيق والحد من اعادة صياغة التقارير المالية بما ينعكس على اضعاف الثقة في التقارير المالية لمستخدميها



ملحق بالقرار رقم 1082/2020 المؤرخ في 27 أفريل 2020
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله.
السيد(ة): حاجي أنيس الصفة: طالب. أساذ. بالبحث طالب
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 1039/2012 والصادرة بتاريخ 07/04/2012
المسجل(ة) بكلية / معهد كلية قسم العلوم المحاسبية
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).
عنوانها: أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 03/06/2020

توقيع المعني (ة)

ملحق بالقرار رقم 10821... المؤرخ في 27 ديسمبر 2020
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله.

السيد(ة): يوسف محمد المحمدي، الصفة: طالب، أستاذ، بالبحث طالب
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 39139 والصادرة بتاريخ 2022/11/6
المسجل(ة) بكلية / معهد كلية قسم العلوم الحاسوبية والحاسبية
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).
عنوانها: أثر المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الخارجية

أصريح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2022.3.6/18

توقيع المعني (ة)