المراجعة المشتركة بين النظرية والتطبيق
(بالاسترشاد بنماذج بعض الدول في المحيط الإقليمي والعالمي)

Joint Audit between Theory and Practice
(Guided by Models of some Countries in the Regional and Global Spheres)

د.عبدالرحمن عمر أحمد محمد[1]، د.مازن بدر الدين عمر الحاج موسي[2]

[1]أستاذ المحاسبة و التمويل المشارك، جامعة بحري، وكيل الجامعة التكنولوجية

[2]أستاذ المحاسبة و التمويل المساعد، الكلية الكندية السودانية

[1]Wadomer98@yahoo.com;[2]mazinbeedo@hotmail.com

تاريخ الاستلام:2025/10/10 تاريخ القبول: 2025/11/15

الملخص:

تناولت الدراسة المراجعة المشتركة بين النظرية والتطبيق بالاسترشاد بنماذج بعض الدول في المحيط الإقليمي والعالمي. استهدفت الدراسة التعرف على إجراءات المراجعة المشتركة وأثرها في تقرير المراجعة، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لجمع البيانات والمعلومات، والمنهج الاستنباطي لاختبار الفرضيات، توصلت الدراسة إلى نتائج عدَّة، منها : قلة الاهتمام بالمراجعة النهائية وزيادة الاهتمام بالمراجعة المشتركة أدى إلى زيادة فرص تحسين جودة تقرير المراجعة، وأوصت الدراسة بأن على مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان توجيه المراجعين القانونيين بتطبيق إجراءات المراجعة المشتركة في تخطيط المراجعة، وإعداد تقارير المراجعة.

الكلمات المفتاحية:
- المراجعة المشتركة
- النظرية والتطبيق
- النماذج

ABSTRACT:

The study examined the joint audit between theory and practice, guided by models of some countries in the regional and global spheres. The study aimed to identify common audit procedures and their impact on the audit report. It adopted the descriptive analytical approach to collect data and information and the deductive approach to test the hypotheses.

The study reached several results, including: the lack of interest in the final audit and the increased interest in the joint audit led to increased opportunities to improve the quality of the audit report. The study recommended that the Accounting and Auditing Profession Regulatory Council in Sudan should orientate certified auditors to apply joint audit procedures in planning the audit and in preparing audit reports.

Key Words:
- Joint Audit
- Theory& application
- Models

أولًا: الإطار المنهجي :

التمهيد :

تتعدد المحاور التي يمكن من خلالها تطوير المراجعة المشتركة، مثل المعايير التي تحدد مدى الحاجة للقيام بمراجعة مشتركة أو مراجعة فردية، وتحديد الجهة التي تقوم باختيار مكتبي المراجعة للقيام بالمراجعة المشتركة، والأسس التي يتم الاختيار في ضوئها، وتحديد أسس توزيع مهام المراجعة المشتركة بشكل متناسق بين مكتبي المراجعة، وتحديد مواصفات التقرير المبدئي لكلٍ من مكتبَي المراجعة عن نتيجة قيام كل مكتب بفحص الجزء المخصص له، وتحديد مواصفات تقرير المراجعة المشتركة ومحتوياته، وتحديد أوجه التصرف في حالات تعدد البدائل المحاسبية مع اختلاف وجهة نظر كل مكتب عن الآخر، ويتم في ظل المراجعة المشتركة قيام مكتبين من مكاتب المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة (تخطيط المراجعة – تجميع أدلة الإثبات وتفسيرها – إعداد تقارير المراجعة) وفقًا لأسس معينة، ويقوم مكتب المراجعة بأداء المهام المكلف بها على أن يتم إصدار تقرير مراجعة مشترك موقع عليه من المكتبين مع المسؤولية التضامنية للمكتبين عن المعلومات الواردة في تقرير المراجعة، بهدف زيادة جودة المراجعة، بما يؤدي إلى توفير أعلى مستوى ممكن من اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي قد توجد في القوائم والتقرير عنها.

مشكلة الدراسة :

تمحورت مشكلة الدراسة في الإجابة علي التساؤلات الآتية:

1 . هل تؤثر إجراءات المراجعة المشتركة في تقرير المراجعة؟

2 . هل يؤثر تطبيق المراجعة المشتركة في جودة المراجعة الخارجية؟

3 . هل للمراجعة المشتركة دور في تحسين جودة القوائم المالية؟

أهمية الدراسة:

1 – الأهمية العلمية:

تكمن أهمية الدراسة العلمية في كونها تتطرق لموضوع من أهم المواضيع الملموسة علميًا (دور المحاسبة الحكومية في تحسين الرقابة المالية علي العمليات الحكومية)، إضافةً إلى مكتوب حديث للأدبيات العلمية التي تحتاجها المكتبة العربية.

2 – الأهمية العملية:

تكمن الأهمية العملية للدراسة في زيادة المعرفة التطبيقية والإجراءات المتبعة في تطبيق المراجعة المشتركة.

أهداف الدراسة:

1) التعرف على إجراءات المراجعة المشتركة وأثرها في تقرير المراجعة.
2) التعرف على تطبيق المراجعة المشتركة وأثرها في جودة المراجعة الخارجية.
3) بيان دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة القوائم المالية.

منهجية الدراسة:

اتبع الباحثان مجموعة من مناهج البحث على النحو الآتي:

1 – المنهج الوصفي التحليلي: في جمع البيانات والمعلومات وتحليلها.

2 – المنهج الاستنباطي: لاختبار مدى صحة الفرضيات.

لتحقيق أهداف الدراسة يتم اختبار الفرضيات الآتية:

- الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجعة المشتركة وتقرير المراجعة.
- الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المشتركة وجودة المراجعة الخارجية.
- الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وجودة القوائم المالية.

أسباب اختيار الموضوع:

إن من الأسباب الرئيسة لاختيار موضوع الدراسة هو محاولة دراسة نظرية المراجعة المشتركة وممارساتها العملية بالاسترشاد بنماذج بعض الدول الاقليمية والدولية.

ثانيًا: الدراسات السابقة:

دراسة: Velte و وAzibi (2015م)[1]

استهدفت فحص ما إذا كانت المراجعة المشتركة (Joint Audit) قد شكّلت أداة فعّالة لتحسين جودة التدقيق في ظل تزايد المخاوف الأوروبية بشأن استقلالية المراجع وارتفاع درجة تركّز السوق بعد الأزمات المالية. وانطلقت الدراسة من السياق التنظيمي الذي دفع الاتحاد الأوروبي لطرح إصلاحات تستهدف تضييق فجوة التوقعات، وتعزيز الثقة في التقارير المالية. واستعرض الباحثان الأسس النظرية للعلاقة بين نظام المراجعة المشتركة وجودة التدقيق، مع تركيز خاص على ظاهرة خفض الأتعاب عند التعيين الأول (Low Balling) وتأثير حجم شركة التدقيق في مستوى الاستقلالية.

وقد أوضحت الدراسة أن تعددية المراجعين في النظام المشترك كان من المفترض أن تُسهم في تقليص اعتماد المراجع على العميل، وفي تعزيز مستوى المراجعة من خلال الفحص المتبادل وتقليل مخاطر "العمى التنظيمي" الناتج عن استمرار علاقة طويلة مع مراجع واحد. غير أن التحليل النظري بيّن أيضًا أنَّ هذا النظام كان قادرًا على خلق أعباء إضافية، خصوصًا من حيث ارتفاع تكاليف التنسيق، وإمكانية تراجع الكفاءة التشغيلية. وباستعراض الأدبيات التجريبية السابقة، توصّل الباحثان إلى أن الأدلة التي ربطت بين المراجعة المشتركة وارتفاع جودة التدقيق كانت محدودة ومتباينة، في حين أظهر غالب الدراسات اتفاقًا أكبر على أن المراجعة المشتركة كانت تؤدي إلى ارتفاع ملحوظ في تكاليف المراجعة من دون وجود ضمانات واضحة بتحسن جودة الخدمة. كما بيّنت الأدلة أن انخفاض تركّز السوق الناتج عن تطبيق هذا النظام لم يكن بالضرورة مؤشرًا على جودة أعلى؛ نظرًا لتداخل العوامل المؤسسية والحوكمية المؤثرة في بيئة التدقيق. ولتحقيق اختبار تجريبي، اعتمد الباحثان على عيّنة مكوّنة من 306 شركات في ألمانيا وفرنسا خلال الفترة .2012–2008 وقد أظهرت النتائج أن تأثير المراجعة المشتركة في جودة التدقيق كان غير حاسم في كلا السوقين، رغم اختلاف الإطار القانوني بين فرنسا — التي طبّقت المراجعة المشتركة إلزاميًا — وألمانيا التي أتاحت تطبيقها على أساس اختياري. وبناءً على ذلك، خلصت الدراسة إلى أن فعالية نظام المراجعة المشتركة كأداة لتحسين جودة التدقيق ظلّت محلّ شك، وأن نتائجها كانت تعتمد بدرجة كبيرة على البيئة التنظيمية المحيطة.

دراسة: أسامة، (2019م)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في أثر تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في رأي مراقب الحسابات في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري، من خلال الإجابة عن التساؤلات، ما أثر تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في عدم تماثل المعلومات في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري؟ وما أثر إبداء الرأي المتحفظ في تقرير المراجعة في عدم تماثل المعلومات في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري؟ . هدفت الدراسة إلى اختبار الأثر غير المباشر لتبنى مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في عدم تماثل المعلومات في الشركات المدرجة فى سوق الأوراق المالية المصرى، من خلال اعتبار رأي مراقب متغير وسيط، من خلال التطبيق على 85 شركة من الشركات المدرجة فى سوق الأوراق المالية المصرى .اختبرت الدراسة الفرضية التالية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وزيادة جودة تقارير المراجعة، توصلت الدراسة إلى أن تبنى مدخل المراجعة الخارجية المشتركة له تأثير معنوي موجب في إبداء الرأي المتحفظ فى تقرير المراجعة بصورة

أكبر من المراجعة الخارجية الفردية، هذا الأثر المعنوى الموجب يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات. أوصت الدراسة بإجراء هذه الدراسة كدراسة مقارنة بين عدد من الدول (عينة من الدول النامية، وعينة من دول الإتحاد الأوربي، وعينة من الشركات الأمريكية)؛ للحصول على فهم أفضل لأثر تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في عدم تماثل المعلومات الشركات في البيئات الثقافية الإقتصادية المختلفة.

دراسة: أمل، (2019م)[3]

تمثلت مشكلة الدراسة في أهمية التقارير المالية إذ تزود مستخدميها (من مستثمرين أو دائنين أو غير ذلك) بمعلومات عن التدفق النقدي، والعائد المتوقع الحصول عليه من الاستثمارات والفوائد على القروض التي تتحمَّلها المنظمة، وكيفية الحصول على الموارد المالية وطرق توظيفها أو استخدامها، إلى غير ذلك من المعلومات المهمة، وكلها تساعد على اتخاذ القرارات المختلفة، سواء كانت قرارات استثمارية أو قرارات ائتمانية أو غيرها بكفاءة عالية وقد دعا الأمر الكثير من الدراسات البحثية وتوصيات التنظيمات المهنية خلال الحقبة الأولى من القرن الحادي والعشرين للاهتمام بضرورة العمل على تحقيق جودة التقارير والقوائم المالية المنشورة لمنظمات الأعمال، بناءً على ما سبق تم تحديد مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس: ما هو دور المراجعة المشتركة في دعم الثقة في التقارير المالية. هدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة في الثقة في التقارير المالية بالشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية. توصلت الدراسة إلى نتائج عدَّة، أهمها تباين الآراء حول استخدام المراجعة المشتركة كمدخل لدعم الثقة في التقارير المالية. أوصت الدراسة بتبني المراجعة المشتركة في منشآت الأعمال المصرية كافَّة وذلك لدورها في دعم الثقة في التقارير المالية.

دراسة: Biehl et al., (2021م)[4]

قدَّم هذا البحث تحليلًا نظريًا متقدمًا، يعتمد على النمذجة باللعبة الاستراتيجية (Game Theory)؛ لتفسير النتائج المتباينة في الأدبيات التجريبية على تأثير التدقيق المشترك في جودة التدقيق وتكلفته. ينطلق الباحثون من فرضية أن التدقيق المشترك يحمل في طياته عوامل متعارضة: آثار إيجابية محتملة ناتجة عن التكامل المعرفي (Synergy)، وآثار سلبية ناتجة عن ظاهرة الركوب المجاني (Free Riding) بين المراجعين المشاركين. بنى الباحثون نموذجًا يُظهر أن جودة التدقيق في ظل التدقيق المشترك تعتمد اعتمادًا كبيرًا على مستوى خبرة كلٍ من المراجعَين ودرجة التشابه أو الاختلاف بينهما. فإذا كان المراجعان يمتلكان مستوى عاليًا ومتشابهًا في الخبرة، وتم تقاسم العمل بشكل متوازن، فإن جودة التدقيق ترتفع في حين تنخفض التكلفة، نتيجة تعزيز

التفاعل المهني والمراجعة المتبادلة. في المقابل، عندما يكون أحد المراجعين أكثر خبرة بكثير من الآخر، تتولد حوافز قوية للركوب المجاني، مما يؤدي إلى انخفاض الجودة وارتفاع التكلفة، خصوصًا عندما تُفرض مساواة صارمة في توزيع العمل. ويؤكد النموذج أنه عند وجود تآزر مرتفع، يمكن أن يتفوق التدقيق المشترك على التدقيق الأحادي من حيث الجودة والتكلفة، بشرط أن يكون التعاون بين المراجعين فعَّالًا. أما في الحالات التي يكون فيها التآزر ضعيفًا–بسبب التنافس، أو ضعف التواصل، أو اختلاف الأنظمة الداخلية– فإن التدقيق المشترك يصبح أقل كفاءة من التدقيق الأحادي، من حيث الجودة التي قد تنخفض، والتكلفة التي غالبًا ما ترتفع. ويبين الباحثون كذلك أن السياسات التنظيمية المتعلقة بتحديد نسب توزيع العمل أو قواعد المسؤولية المشتركة قد تؤدي إلى نتائج غير مرغوبة إذا لم تُراعِ اختلافات الخبرة بين المراجعين. فعلى سبيل المثال، فرض "توزيع 50–50" يجعل الشركات الكبيرة تتجنب إشراك مكاتب صغيرة، مما يحد من تحقيق هدف تعزيز المنافسة. ويُعد إسهام الدراسة جوهريًا؛ لأنه يفسّر سبب تناقض الأدلة التجريبية: فنتائج التدقيق المشترك ليست ثابتة، بل تعتمد على مزيج معقد من الخبرة، التشابه، الحوافز الاقتصادية، والتفاعل بين المراجعين. وتخلص الدراسة إلى أن التدقيق المشترك قد يكون مفيدًا فقط في حالات معينة، وأن تطبيقه الإلزامي من دون تحليل سياقي قد يسبب آثارًا عكسية في الجودة والتكلفة.

دراسة: Dijkgraaf et al., (2021م)[5]

استعرض هذا التقرير البحثي الموسّع الصادر بتكليف من وزارة المالية الهولندية الآثار المتوقعة لتطبيق نظام التدقيق المشترك (Joint Audit) بصورة إلزامية، مع تحليل تجارب دولية وخبرات عملية لأطراف مختلفة في قطاع التدقيق. يوضح التقرير أن الاهتمام بنظام التدقيق المشترك ينبع أساسًا من هدفين رئيسين، هما: تعزيز جودة التدقيق، وتقليل التركّز السوقي الذي تهيمن عليه شركات Big 4. ، ومع ذلك، تشير الأدلة المتاحة إلى أن التطبيق العملي للنظام لا يقدم نتائج حاسمة تدعم تلك الفرضيات.

أظهر التحليل الأدبي أن أكثر الدراسات الكمية لا تجد تأثيرًا إيجابيًا جوهريًا للتدقيق المشترك في جودة التدقيق الفنية؛ إذ لم تُسجّل فروق كبيرة في مؤشرات، مثل الاستحقاقات التقديرية، أو التحذيرات المتعلقة بالاستمرارية. غير أن بعض الدراسات الفردية أشارت إلى إمكانية تحسن جودة التدقيق في سياقات محددة، خصوصًا عندما يتم الجمع بين مكتب كبير وآخر متوسط، أو عندما تكون هياكل المراجعة الداخلية قوية. لكن الدراسات ذات الوزن العلمي الأكبر تميل إلى عدم وجود تأثير فعلي.

فيما يتعلق بالسوق، يشير التقرير إلى أن تطبيق التدقيق المشترك قد يسهم إسهامًا محدودًا في تقليص تركّز السوق، لكنَّ الأدلة تُظهر أن الانخفاض الحقيقي ينحصر غالبًا في توسّع مكتب واحد مثل Mazars في فرنسا، من دون تغيير جوهري في هيمنة Big 4. ، كما أن وجود تدقيق مشترك إلزامي لا يمنع الشركات الكبرى من اختيار اثنين من Big 4، مما يقلل من الأثر المتوقع في المنافسة.

وأشار التقرير إلى إجماع واسع بين الخبراء على أن التدقيق المشترك يزيد من تعقيد العمليات وتكلفة التدقيق؛ إذ تتطلب العملية تنسيقًا كبيرًا بين مكتبين، ووجود مخاطر مشتركة، إضافة إلى ارتفاع تكاليف الإدارة والمراجعة المتبادلة. ومع ذلك، قد يحقق النظام تحسينًا في "الجودة المتصوّرة" لدى المستثمرين؛ إذ يُنظر إلى توقيع تقرير المراجعة بواسطة مكتبين مستقلين بوصفه عاملًا معززًا للثقة.

كما عرض التقرير آراء جهات تنظيمية وشركات تدقيق وعملاء، ويظهر أن غالب الأطراف ترى أن التدقيق المشترك قد يضيف طبقة إضافية من الموثوقية، لكنه لا يضمن رفع الجودة الفنية، بل قد يزيد التكلفة والعبء الإداري. ويختتم بأن النظام قد يكون مفيدًا في سياقات محددة، لكنه لا يمثل حلًا جاهزًا لمشكلات جودة التدقيق، أو تركّز السوق من دون إصلاحات موازية.

ومما سبق يرى الباحثان أنَّ الدراسة الحالية تختلف عن الدراسات السابقة في أنها تناولت المراجعة المشتركة من ناحية نظرية وتطبيقية عن طريق الاسترشاد بنماذج بعض الدول الإقليمية والدولية.

ثالثًا: الإطار النظري للمراجعة المشتركة:

3 – 1: مفهوم المراجعة المشتركة

إنَّ مفهوم المراجعة المشتركة يرتكز على قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة، بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد، تتميز بإصدار تقرير مراجعة مشترك، وتنفيذ برنامج مراجعة واحد (تقسيم أعمال المراجعة) بناء على التخطيط المشترك. وتعرَّف المراجعة المشتركة بأنها مراجعة القوائم المالية بواسطة منشأتين مراجعة مراجعَيْنِ منفصلين ومستقلين؛ إذ تشتركان في الجهد المبذول وتوقعان سويًّا على تقرير مراجعة واحد، كما تتحمَّلان معًا المسؤولية بصورة تضامنية عن الرأي المقدَّم في ذلك التقرير. ويؤكد الباحث نفسه أن المراجعة تحقق ميزتَيْنِ، هما: أنها توفر تحقيق متبادل من جهود كل مراقب حسابات، كما أنها تعضد استقلالية كل مراقب حسابات، مما يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة ككل على الجانب الأخر.

كذلك تعني المراجعة المشتركة قيام مراجعين اثنين (أى مكتبي مراجعة) بمراجعة حسابات المنشأة نفسها إذ يصدران تقرير مراجعة مشتركًا يوقعان عليه (المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل الميداني في الممارسة الفعلية للمراجعة المشتركة)، فإن مراجعين مستقلين وبعقدين مختلفين يشتركان معًا ويعملان معًا ويتوصلان معًا لرأي موحَّد، ومن الممكن أن يتم تقسيم مهام عملية المراجعة بينهما بأي شكل يتوافقان عليه، يريان فيه تحقيقًا للهدف من المراجعة، وقد يصل التعاون بينهما إلى أن يراجع كل منهما عمل الآخر.

تأكيدًا لأهمية المراجعة المشتركة يرى الباحثان أنه لا بد أن تكون في إطار زمني محدد، وأن تشتمل على ما يأتي:

1. المتطلبات الأخلاقية ومقتضيات الاستقلالية.
2. المعلومات التي تؤكد الالتزام والامتثال للقوانين والقواعد التنظيمية التى يمكن أن ترفع من مستوى التحريف المادى في القوائم المالية.
3. دراسة مؤشرات الإدارة المحتملة مع عرض للتغيرات في هيكل نظم الرقابة الداخلية.
4. مخاطر التحريف المادي المهمة والتي تم التعرف عليها في القوائم المالية الناتجة من أحد أطراف عملية المراجعة.
5. إلمام المراجعين المشتركين بالقضايا التي تتم مناقشتها مع الإدارة ومسؤولي الحكومة في إطار برامج المراجعة المشتركة المتعارف عليها.
6. أن كل الاجتماعات المهمة الجوهرية التي تشمل اجتماعات التخطيط أو الاجتماعات لمناقشة المخاطر الرئيسة والمشاكل الجوهرية المهمة يجب أن تكون في ضوء ممثلين عن شركات المراجعة المشتركة، مما يزيد من جودة عملية المراجعة في ضوء زيادة فاعلية برامج الاتصال بين المراجعين المشتركين.[6]

3 – 2 : أهمية المراجعة المشتركة

تتمثل أهمية المراجعة المشتركة في الاعتبارات الآتية:

1. تواجه أكثر دول العالم كثيرًا من الأزمات المالية، التي قد تتفاقم وتستمر فترة طويلة من غير حلول جوهرية، إلى أن تتحول إلى مشكلات اقتصادية، فيصبح إيجاد حلول مناسبة لهذه الأزمات أهدافًا رئيسة للسياسة الاقتصادية، وبالتالي نجد أن المراجعة المشتركة تعد إحدى الأدوات المهمة لدعم استقلالية المراجع، وجودة التقارير المالية، وانعكاس ذلك على دقة تقرير المراجع الخارجي.

2. تعميق الحصول على التأكيد المعقول لما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريف المادي، سواء بسبب التضليل أو الخطأ، ويكون هذا التأكيد أكثر فعالية في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة العادية.
3. زيادة فاعلية مناطق التنسيق والتعاون والتخطيط لعملية المراجعة، من خلال شركات المراجعة، على أن تكون إحدى مكاتب المراجعة الأربعة الكبار، مما يترتب عليه زيادة فاعلية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة، وإصدار رأي مراجعة واحد قوي.

أ) تعزيز استقلالية المراجع الخارجي لتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة، كالآتي: أن تعيين مراجعين مختلفين يدعم استقلالهما معًا؛ لأن قدرة الإدارة في التأثير على مراجعين معًا أقل من قدرتها في التأثير في مراجع واحد فقط، ومن ثم يصبح رأيهما أكثر استقلالية.

ب) أن تعيين مراجعين يقلل من مستوى تهديد استقلال المراجع لأسباب اقتصادية؛ لأن العائد من عملية المراجعة (الأتعاب) في تلك الحالة يتم تقسيمه بين اثنين، ومن ثم تصبح قيمة العائد الذي يحرص عليه كل واحد منهما أقوى، والخلاصة أن يقل احتمال أن يكون المراجع عرضةً لضغوط العميل للتأثير في رأيه.

4. تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق.
5. التغلب على سيطرة مكاتب المراجعة العالمية الكبرى على سوق المراجعة جودة المراجعة.
6. أن أهمية المراجعة المشتركة تنبع من الأهداف التي تسعى لتحقيقها، يستعرضها الباحثان كالآتي[7]:

أ) توفير بيئة يقوم من خلالها كل مراجع بالتحقيق من العناية المهنية المبذولة من المراجع الآخر.

ب) إن المراجعة المشتركة تسهم في تعزيز استقلال مراجعي الحسابات في مواجهة الشركة محل المراجعة والتي عليها التعامل مع مراجعين اثنين لا مراجعًا واحدًا في أمر يتعلق بالقوائم المالية.

ج) إن المراجعة المشتركة تسهم في تعزيز دقة أدلة المراجعة من جانب، وفي المحافظة على استقلال المراجع من جانب آخر؛ لأن الشركة ستتكبد تكلفة أعلى لشراء رأي مراجعين اثنين بدلًا من مراجع واحد.

د) إن التقرير الصادر من عملية المراجعة المشتركة يكون أفضل وأقوى؛ إذ إنه يصدر من مجموع خبرات المراجعين الفنية والمالية مجتمعين، ولاشك أن مجموع تلك الخبرات غالبًا يكون أكبر من خبرة أحدهما فقط.

هـ) إن جودة المراجعة وفاعليتها ربما تزيد من حيث إن أحد المراجعين ربما يكتشف أخطاء لم يكتشفها المراجع الآخر وهو أمر وارد جدًا في ضوء طبيعة عمليات المراجعة في الظروف العادية[8].

يضاف إلى ما سبق أمر مهم يرتبط بما يمكن تسميته بظاهرة تركز المهنة، والذي يقصد به تركز أكثر عمليات المراجعة (من ثم الإيرادات) في عدد محدود من شركات المراجعة وخاصة الأربعة الكبار، وهو أمر تتسم به سوق المهنة في دول الاتحاد الأوروبي وكثير من دول العالم، بل إن بيان الاتحاد الأوروبي أشار إلى ذلك صراحة عند تناوله المراجعة المشتركة معتبرًا أنه من المزايا المتوقعه الحد من ظاهرة تركز المهنة، وربما كان وجود سوق أكثر توازنًا وعدالة في توزيع عمليات المهنة وإيراداتها أثرًا إيجابيًا في جودة عمليات المراجعة وفعاليتها في الأقل في الأجل الطويل.

إن نظام المراجعة لمشتركة يسهم في معالجة مشكلات انخفاض كفاءة الأداء المهني لدى المراجعين من خلال تحقيق المزايا الآتية:

أ) الاستفادة من الخبرات المتنوعة المتاحة لدى فريق المراجعة المشتركة.

ب) تحقيق جودة أداء المراجعين وبخاصة مهارات المراجعين.

ج) عمق المناقشة بين فريق المراجعة المشتركة وخاصة في الأمور الجوهرية.

د) التغلب علي الصعوبات والتحديات التي تواجه نظام المراجعة الفردي.

هـ) تفادي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة.

و) تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة.

ز) خفض تكاليف الخبره الضائعه الناتجة عن التدوير الإلزامي للمراجعين وخفض تكاليف المراجعة.

ح) الحد من إعادة صياغه القوائم المالية وجودة التقرير المالي.

ط) زيادة تقرير المراجعة المعدلة وسرعة الاستجابة للأداء في التقرير.

مما سبق يرى الباحثان أن وجود مراجعين اثنين في عملية المراجعة يعطي مؤشرًا أفضل لمستوى حوكمة عمل شركتي المراجعة من خلال قيام طرف بمتابعه أعمال المراجعة التي قام بها الطرف الآخر، ومن ثم سيكون كل طرف حريص على أداء المهام المحددة له بأعلى مستوى ممكن من الأداء. كما يرى الباحثان أن زيادة جودة المراجعة وفعاليتها لا تعني عدم وجود آراء معارضة للمراجعة المشتركة يرى فيها كثير من السلبيات المحتملة أيضًا، لعل أبرزها الزيادة الكبيرة المتوقعة في تكاليف عمليات المراجعة لشركات الأعمال، عدم إمكانية التوصل

إلى رأي موحد بين المراجعين في بعض الحالات، احتمال وجود قدر من الاتكالية، أي اعتماد كل مراجع على الآخر بالرغم من تعدد الإنتقادات للمراجعة المشتركة لا تقلل من أهمية المراجعة المشتركة كأداة حديثة لزيادة جودة الأداء المهني للمراجعة والمراجعين.

رابعًا: نماذج الدول التى تطبق المراجعة المشتركة:

هناك كثير من الدول التي تطبق المراجعة المشتركة نذكر منها على سبيل المثال:

1. جنوب أفريقيا، جعلت المراجعة المشتركة إلزامية بالنسبة لقطاع الخدمات المالية كالبنوك، واختيارية لبقية الشركات.
2. في السويد، تكون المراجعة المشتركة إلزامية بالنسبة للشركات الكبرى والشركات التي تعمل في نشاطَي البنوك وشركات التأمين؛ إذ تقوم الشركة باختيار أحد المراجعين، وتقوم هيئة الرقابة المالية باختيار الآخر، ويكون الأمر اختياريًا لبقية الشركات.
3. النهج نفسه في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وسويسرا والهند.
4. دولة الدنمارك، كانت المراجعة المشتركة إلزامية للشركات المسجلة في سوق المال حتى تخلَّت الدولة عن ذلك وجعلته اختيارًا اعتبارًا من 2004م، ورغم أن الأمر أصبح اختيارًا منذ ذلك العام لايزال 20% من الشركات الدنماركية تتبع المراجعة المشتركة.
5. لا تزال فرنسا منذ العام 1966م تلزم الشركات التى تقوم بإعداد قوائم مالية موحدة ونشرها بمراجعتها من قبل مراجعين مستقلين، فالمراجعة المشتركة بمفهومها ليست شيئًا مبتكرًا ولكن متبع بشكل أو بآخر في حالات معينة[9].
6. تلزم الانظمة في المملكة العربية السعودية (البنوك وشركات التأمين على وجه التحديد) أن تتم مراجعتها من قبل مراجعين اثنين؛ إذ تنص المادة الرابعة عشرة من نظام مراقبة البنوك الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م5) وبتاريخ 1368/2/22هـ على ما يلي: يجب على كل البنوك أن تعين سنويًا مراقبين اثنين للحسابات من القائمة المسجلة بوزارة التجارة.كما تنص المادة العاشرة من نظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الصادرة بالمرسوم الملكي رقم (م/5) وبتاريخ 1386/2/22هـ على ما يلي: يجب على كل البنوك أن تعين سنويًا مراقبين اثنين للحسابات من القائمة المسجلة بوزارة التجارة. كما تنص المادة العاشرة من نظام مراقبة

شركات التأمين التعاوني الصادرة بالمرسوم الملكي رقم (م/32) وبتاريخ 1424/6/2هـ على ما يلي: تعين الجمعية العامة في شركة التأمين أو شركة إعادة التأمين سنويًا اثنين من مكاتب مراقبي الحسابات من بين المحاسبين القانونين المرخَّص لهم بمزاولة المهنة في المملكة وتحديد أتعابهما. كما يجيز نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م6).

وفي تاريخ 1385/3/22هـ تعين أكثر من مراجع حسابات للشركة نفسها؛ إذ تنص المادة المائة والثلاثون من نظام الشركات على ما يلي: تعين الجمعية العامة العادية مراقب حسابات أو أكثر من المراقبين المصرح لهم بالعمل في المملكة وتحدد مكافآتهم ومدة عملهم. ولذلك تقوم شركات تنتمي الى صناعات أخرى في المملكة بخلاف البنوك وشركات التأمين بتعيين مراجعين اثنين لمراجعة حساباتها[10].

لقد زاد الاهتمام بموضوع المراجعة المشتركة بشكل حثيث في أعقاب صدور تقرير الاتحاد الأوربي عام 2010م بعنوان"The Green Crisis Audit Paper From Policy"، وفي هذا التقرير جاءت الإشارة إلى المراجعة المشتركة في مهنة المراجعة في أعقاب الأزمات المالية في ذلك الوقت، مثل التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بعد مرور عدد محدد من الفترات المالية، وكيفية تفعيل عمل لجان المراجعة، ووضع قيود على الخدمات المسموح للمراجع أداؤها لعملائه من خادل فترة قيامه بمراجعة التقارير المالية لهؤلاء العملاء[11].

بالتالي فإنَّ من أهم الأسباب وراء الاهتمام بالمراجعة المشتركة هو تحسين جودة المراجعة وتقرير المراجع، وهو أمر كان ولا يزال مثيرًا للجدل بين معارض ومؤيد، وتتطلب المراجعة المشتركة وجود مراجعين من ذوي الكفاءة والخبرات المختلفة يحملون معارف ومهارات متخصصة، ويشترط أن يكونوا مسؤولين عن أجزاء مختلفة من عملية المراجعة[12].

بعد أن تناول الباحثان طبيعة المراجعة المشتركة ومفهومها وأهميتها فهما يؤيدان وجهة النظر التي ترى أن المراجعة المشتركة ليست وليدة الصدفة، بل هي تجربة رائدة طبقت في بعض الدول، وجاءت نتيجة جهود الفكر المراجعي في تطوير أداء المهنة وتحسينه كما سيأتي لاحقًا، كما أن فكر المراجعة المشتركة قد يكون مطبقًا في بعض الدول ولكن قد تختلف المسميات، ومحلّيًا يرى الباحثان ضرورة الأخذ والاهتمام بالتوجهات الحديثة للمراجعة المشتركة؛ لتتمكن مكاتب المراجعة الخارجية من مواجهة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال والتي تزداد يومًا بعد يوم.

خامسًا: التطبيق العملي للمراجعة المشتركة :

الدراسة الميدانية :

يتناول هذا الجزء من البحث الوقوف على مدى صحة الفروض التي تعتمد عليها الدراسة أو خطئها؛ لاختبار الإطار المقترح من الباحثَيْنِ والذي يهدف لدراسة المراجعة المشتركة فيما يخص النظرية والتطبيق وذلك علي النحو الآتي:

أسلوب الدراسة الميدانية:

اعتمد الباحثان في أجراء الدراسة الميدانية على استخدام الاستبيان بشكل رئيس وتحليله إحصائيًا؛ إذ احتوى الاستبيان على عبارات في موضوع المراجعة المشتركة، والتي تؤدي الاستجابة لها إلى توفير المعلومات اللازمة لاختبار فروض البحث، وقد تمت صياغة عبارات الاستبانة بحيث تجيب على كل الجوانب التطبيقية للمراجعة المشتركة، والتي تتناول الجزء النظري للبحث.

اختبار مدى صحة الفرضيات:

أظهرت نتائج تحليل الاستبيان ما يأتي:

1. قلة الاهتمام بالمراجعة النهائية وزيادة الاهتمام بالمراجعة المشتركة أدى إلى زيادة فرص تحسين جودة تقرير المراجعة.

مما تؤكد النتيجة صحة الفرضية الأولى "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجعة المشتركة وتقرير المراجعة".

2. وجود المراجعة المشتركة يحقق جودة المراجعة الخارجية .

مما تؤكد النتيجة صحة الفرضية الثانية "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المشتركة وجودة المراجعة الخارجية".

وهذه النتائج تؤكد ما سبق التوصل إليه من نتائج اختبارات الفروض المختلفة للبحث وتؤكد وجود العلاقة الإحصائية بين تطبيق المراجعة المشتركة وجودة المراجعة الخارجية.

مجتمع الدراسة وعينتها:

مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في ثلاث فئات تجيب عن الأسئلة المطروحة المتعلقة بمشكلة البحث، وهذه الفئات هي:

أ– الفئة الأولى: هي الفئة المسؤولة في المقام الأول عن تقديم خدمات المراجعة المشتركة، وتتمثل في مكاتب المحاسبة والمراجعة في السودان.

ب– الفئة الثانية: هي الفئة المستفيدة من تقديم خدمات المراجعة المشتركة.

ج– الفئة الثالثة: هي فئة المراجعين الخارجيين.

وقد تمَّ اختيار مفردات البحث من مجتمع الدراسة الموضح في الفقرة السابقة عن طريق أسلوب العينة العشوائية، وهى إحدى العينات الاحتمالية، والتي تتيح فرصًا متساوية للاختيار بين مفردات مجتمع الدراسة إذ تم توزيع (70) استمارةً على مجتمع الدراسة، وتم استرداد (70) استمارةً، بنسبة استرداد بلغت (100%)، وفيما يأتي جدول يوضح توزيع عينة الدراسة.

جدول (1، 3، 4) الاستبيانات الموزعة والمعادة

البيان	العدد	النسبة
الاستبيانات الموزعة	70	%100
الاستبيانات التي تم إرجاعها	70	%100
الاستبيانات الصالحة للتحليل	70	%100

المصدر : إعداد الباحثَيْن من الدراسة الميدانية،2024م.

وصف أداة الدراسة:

اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة رئيسة للحصول على البيانات اللازمة عن "المراجعة المشتركة بين النظرية و التطبيق".

القسم الأول:

يحتوى على ست فقرات، تناولت السمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، والمتمثلة في: النوع، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني:

وشمل بيانات الدراسة الأساسية: وهي الفرضيات، والتي من خلالها يتم التعرف على متغيرات الدراسة.

مقياس أداة الدراسة:

تم قياس درجة الاستجابات حسب مقياس ليكرت الخماسى (Likart Scale)، والذي اشتمل على الدرجات من (لا أوافق بشدة) إلى (أوافق بشدة)، كما هو موضح في جدول رقم (2، 3، 4).

جدول (2، 3، 4) مقياس درجة الموافقة

درجة الموافقة	الوزن النسبي	النسبة المئوية	الدلالة الإحصائية
أوافق بشدة	5	أكبر من80%	درجة موافقة مرتفعه جدًا
أوافق	4	70-80%	درجة موافقة مرتفعة
محايد	3	50-69%	درجة موافقة متوسطة
لا أوافق بشدة	2	20-49%	درجة موافقة منخفضة
لا أوافق	1	أقل من 20%	درجة موافقة منعدمة

المصدر : إعداد الباحثَيْن من الدراسة الميدانية،2024م.

وعليه فإن الوسط الفرضي للدراسة كالآتي:

الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع الأوزان على عددها (5+4+3+2+1)/ 5.=(5/15) =3). وهو يمثل الوسط الفرضي للدراسة، وعليه كلما زاد متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة، أما إذا انخفض متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة.

تقييم أدوات القياس:

للتأكد من صلاحية أداة الدراسة تم استخدام كل من اختبارات الصدق والثبات، وذلك على النحو الآتي:

1. صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق أداة القياس أو صلاحيتها قدرة الأداة على قياس ما صمِّمت من أجله، وبناء على نظرية القياس الصحيح تعني الصلاحية التامة خلوَّ الأداة من أخطاء القياس سواء كانت عشوائية أو منتظمة، وقد اعتمدت الدراسة في قياس صدق أداة الدراسة على كل من:

أ. اختبار صدق محتوى المقياس

بعد أن تم الانتهاء من إعداد الصيغة الأولية لمقاييس الدراسة، إلى يتم التحقق من صدق محتوى أداة الدراسة والتأكد من أنها تخدم أهداف الدراسة تم عرضها على مجموعة من الخبراء المتخصصين في مجال موضوع الدراسة، وقد طلب منهم إبداء آرائهم في أداة الدراسة، ومدى صلاحية الفقرات وشموليتها، وتنوع محتواها، وتقويم مستوى الصياغة اللغوية، أو أية ملاحظات يرونها مناسبة فيما يتعلق بالتعديل أو التغيير أو الحذف. وبعد أن تم استرجاع الاستبيان من جميع الخبراء تم تحليل استجاباتهم والأخذ بملاحظاتهم وإجراء التعديلات التي

اقترحت منهم، مثل تعديل محتوى بعض الفقرات، وتعديل بعض الفقرات لتصبح أكثر ملاءمة، وحذف بعض الفقرات، وتصحيح أخطاء الصياغة اللغوية.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة والتحقق من فرضياتها تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) والذي يشير اختصارًا إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، كما تمت الاستعانة ببرنامج الإكسل (Excel) لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة؛ وذلك لاستخدام نتائج الأساليب الإحصائية الآتية:

1. التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على العبارات.
2. الرسومات البيانية والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة.
3. الوسيط (Median) لإجابات أفراد العينة على العبارات.
4. اختبار مربع كاي (Chi Square test) لاختبار الفرضيات.

تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

التحليل الوصفي لعينة الدراسة الميدانية:

لتطبيق أداة الدراسة لجأ الباحثان بعد صياغة الاستبانة إلى توزيعها على عينة الدراسة المقررة. بعد استلام استمارات الاستبانة من أفراد عينة الدراسة، وقد تم تفريغ البيانات في الجداول توطئة لإدخالها في البرنامج الإحصائي (SPSS)، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب. وفيما يأتي الجداول والرسومات والتكرارات البيانية والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضيات.

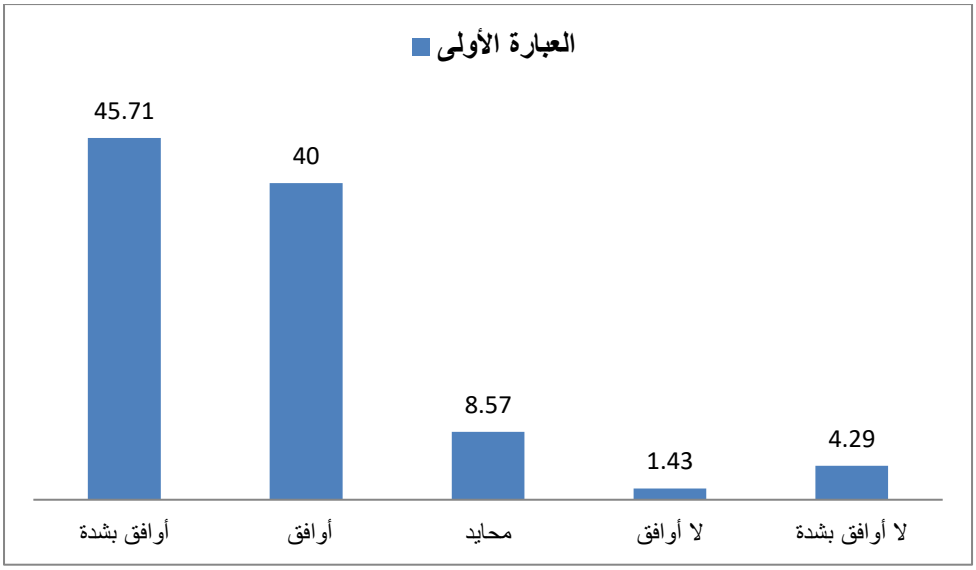
تحليل البيانات:المراجعة المشتركة

جدول (3، 3، 4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى

مستوى الموافقة	التكرار	النسبة%
أوافق بشدة	32	45.71
أوافق	28	40
محايد	6	8.57
لا أوافق	1	1.43
لا أوافق بشدة	3	4.29
المجموع	70	100.0

المصدر: إعداد الباحثين، من واقع بيانات الاستبانة، 2024م

شكل (4،3،4) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحثين، من واقع بيانات الاستبانة، 2024م.

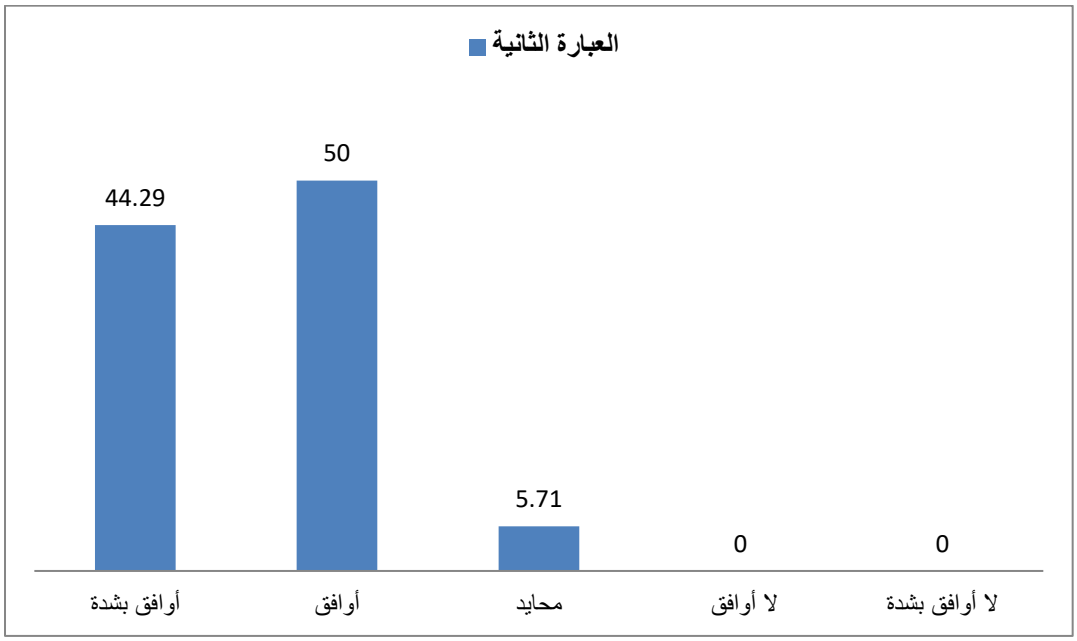
يتضح من الجدول والشكل أن 45.71% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على (هل المراجعة المشتركة مهمة في الفترة الحالية)، و40% منهم يوافقون على ذلك، في حين 8.57% محايدون، و1.43% لا يوافقون، في حين 4.29% منهم لا يوافقون بشدة.

جدول (5،3،4): يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية

مستوى الموافقة	التكرار	النسبة%
أوافق بشدة	31	44.29
أوافق	35	50
محايد	4	5.71
لا أوافق	0	0
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	70	100.0

المصدر: إعداد الباحثين، من واقع بيانات الاستبانة، 2024م

شكل (6،3،4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحثين، من واقع بيانات الاستبانة، 2024م.

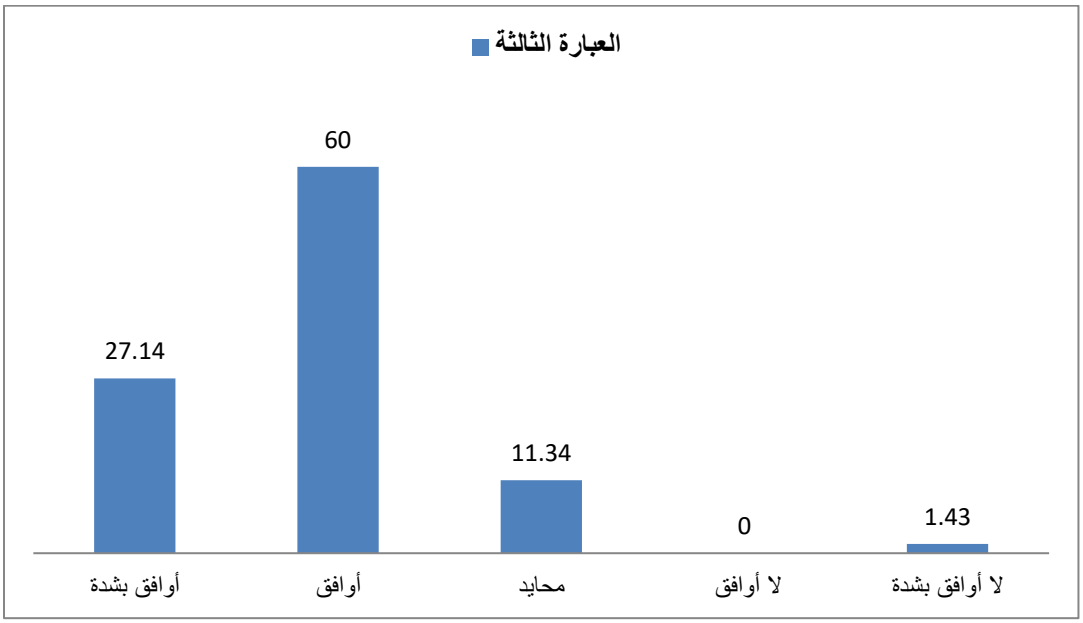
يتضح من الجدول والشكل أن 50% من أفراد عينة الدراسة يوافقون على (وجود المراجعة المشتركة يحقق جودة المراجعة الخارجية)، و44.29% يوافقون بشدة، في حين أن 5.71% محايدون، و0% لا يوافقون، في حين أن 0% منهم لايوافقون بشدة.

جدول (7،3،4) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة

مستوى الموافقة	التكرار	النسبة%
أوافق بشدة	19	27.14
أوافق	42	60
محايد	8	11.34
لا أوافق	0	0
لا أوافق بشدة	1	1.43
المجموع	70	100.0

المصدر: إعداد الباحثين، من واقع بيانات الاستبانة، 2024م

شكل (4،3،8): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحثين، من واقع بيانات الاستبانة، 2024م

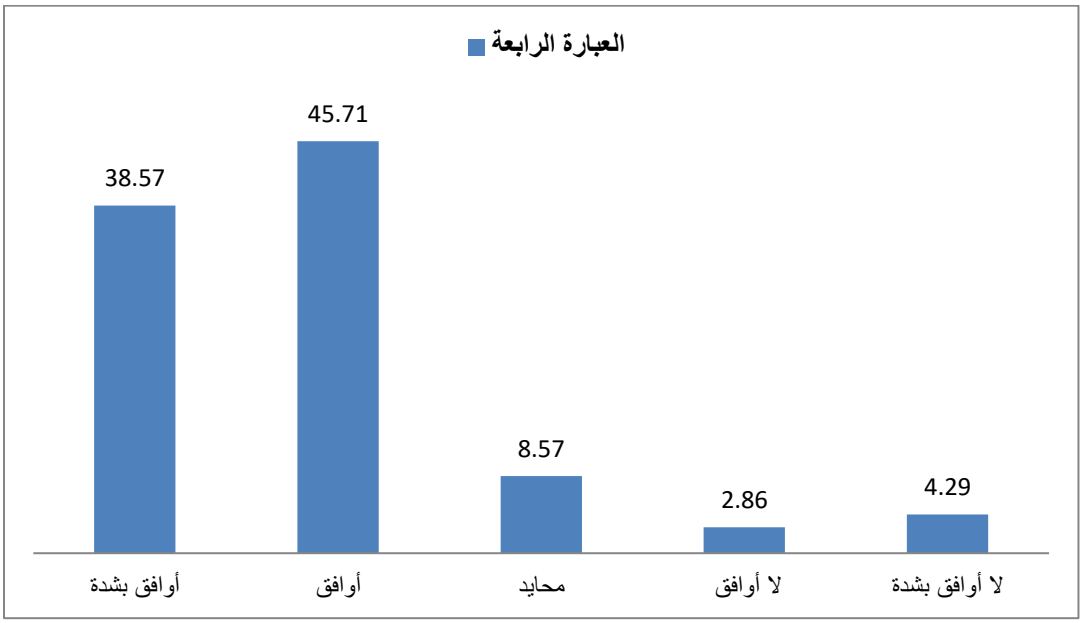
يتضح من الجدول والشكل أن 60% من أفراد عينة الدراسة يوافقون على (أدَّى التطور في المراجعة المشتركة إلى مراجعة كاملة اختبارية منح الإدارة الفرصة باتباع ممارسات المراجعة المشتركة)، في حين أن 27.14% منهم يوافقون بشدة، 11.34% محايدون، في حين أن 0% لا يوافقون، و1.43% لا يوافقون بشدة.

جدول (4،3،9): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة

مستوى الموافقة	التكرار	النسبة%
أوافق بشدة	27	38.57
أوافق	32	45.71
محايد	6	8.57
لا أوافق	2	2.86
لا أوافق بشدة	3	4.29
المجموع	70	100.0

المصدر: إعداد الباحثان، من واقع بيانات الاستبانة، 2024م

شكل (10،3،4): يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحثين، من واقع بيانات الاستبانة، 2022م

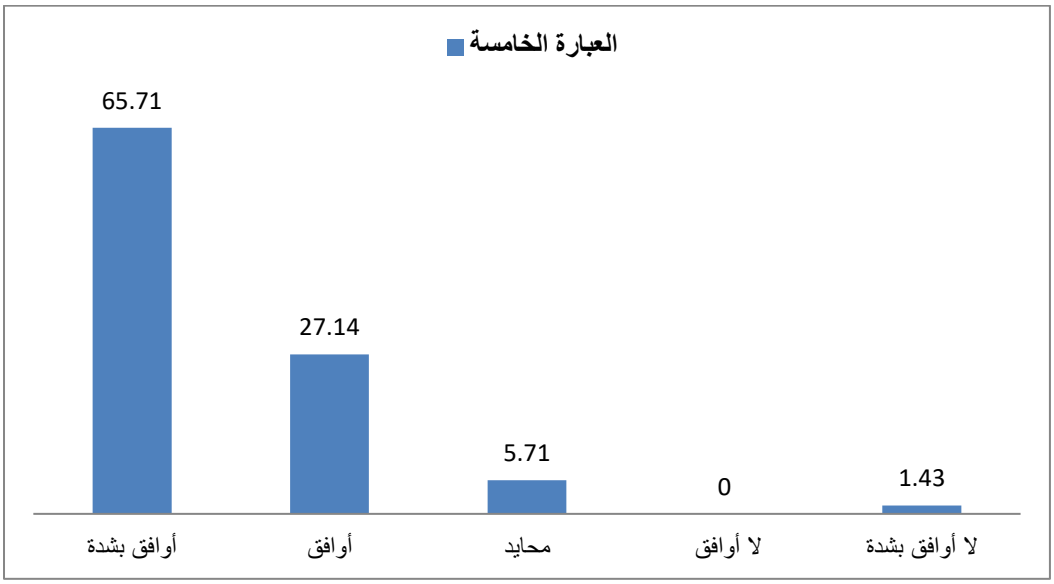
يتضح من الجدول والشكل أن 45.71% من أفراد عينة الدراسة يوافقون على (قلة الاهتمام بالمراجعة النهائية وزيادة الاهتمام بالمراجعة المشتركة أدى إلى زيادة فرص تحسين جودة تقرير المراجعة)، في حين أن 38.57% منهم يوافقون بشدة، 8.57% محايدون، في حين أن 2.86% لا يوافقون، و4.29% لا يوافقون بشدة.

جدول (3،3،11): يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة

مستوى الموافقة	التكرار	النسبة%
أوافق بشدة	46	65.71
أوافق	19	27.14
محايد	4	5.71
لا أوافق	0	0
لا أوافق بشدة	1	1.43
المجموع	70	100.0

المصدر: إعداد الباحثين، من واقع بيانات الاستبانة، 2024م

شكل (4،3،11): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحثين، من واقع بيانات الاستبانة، 2022م.

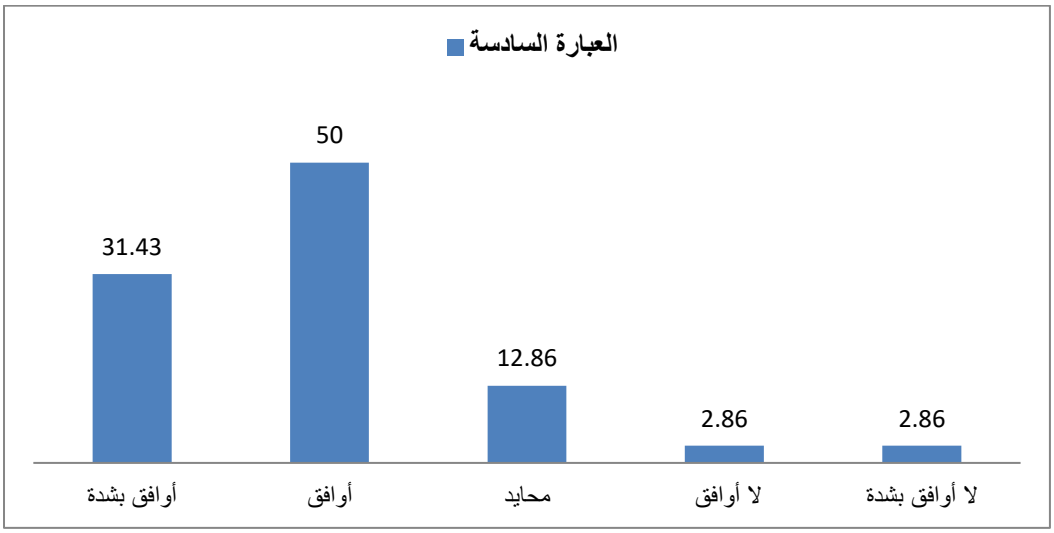
يتضح من الجدول والشكل أن 65.71% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على (قيام المراجع الخارجي بوظيفة الفحص والتأكيد لبعض بنود القوائم المالية يؤدي للتحقيق المبكر في اتباع الإدارة أو الموظفين لممارسات المراجعة المشتركة)، في حين أن 27.14% منهم يوافقون، 5.71% محايدون، في حين أن 0% لا يوافقون، و1.43% لا يوافقون بشدة.

جدول (4،3،12): يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة

مستوى الموافقة	التكرار	النسبة%
أوافق بشدة	22	31.43
أوافق	35	50
محايد	9	12.86
لا أوافق	2	2.86
لا أوافق بشدة	2	2.86
المجموع	70	100.0

المصدر: إعداد الباحثين، من واقع بيانات الاستبانة، 2024م

شكل (12،2،3): يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحثين، من واقع بيانات الاستبانة،2024م

يتضح من الجدول والشكل أن 50% من أفراد عينة الدراسة يوافقون على (اتباع المراجع الخارجي لإجراءات المراجعة المشتركة في دراسة العلاقات بين عناصر القوائم المالية مع مثيلاتها لسنوات سابقة يساعد على سهولة مراجعة إعداد القوائم المالية)، في حين أن 31.43% منهم يوافقون بشدة، 12.86% محايدون، في حين أن 2.86% لا يوافقون، و2.86% لا يوافقون بشدة.

النتائج والتوصيات :

أولًا: النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصل الباحثان إلى عدد من النتائج، أهمها:

1. أن وجود المراجعة المشتركة يحقق جودة المراجعة الخارجية.
2. أن قلة الاهتمام بالمراجعة النهائية وزيادة الاهتمام بالمراجعة المشتركة أدى إلى زيادة فرص تحسين جودة تقرير المراجعة.
3. أن قيام المراجع الخارجي بوظيفة الفحص وتأكيد بعض بنود القوائم المالية يؤدي للتحقيق المبكر في اتباع الإدارة أو الموظفين لممارسات المراجعة المشتركة.
4. أن اتباع المراجع الخارجي لإجراءات المراجعة المشتركة في دراسة العلاقات بين عناصر القوائم المالية مع مثيلاتها لسنوات سابقة يساعد على سهولة مراجعة اعداد القوائم المالية.
5. أدى التطور في المراجعة المشتركة إلى مراجعة كاملة اختبارية لزيادة الفرصة باتباع ممارسات المراجعة المشتركة.

6. لا توجد آراء معارضة لتطبيق المراجعة المشتركة في مكاتب المراجعة الخارجية.
7. أن مواكبة نماذج المراجعة المشتركة المطبقة في الدول المتقدمة في مجال المراجعة الخارجية يرفع من مستوى جودة تقرير المراجع الخارجي المستقل الصادر من مكاتب المراجعة الخارجية السودانية.
8. الاهتمام بنماذج المراجعة المشتركة يقلل من فجوة التوقعات في المراجعة.

ثانيًا: التوصيات:

في ضوء النتائج يوصي الباحثان بالآتي:

1. الاهتمام بتطبيق المراجعة المشتركة في ديوان المراجعة القومي؛ لانعكاس ذلك على جودة المراجعة الخارجية.
2. أنَّ على مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان توجيه المراجعين القانونيين بتطبيق إجراءات المراجعة المشتركة في تخطيط المراجعة وإعداد تقارير المراجعة.
3. أن على الجهات الرقابية المسؤولة عن مراقبة المراجعين الخارجيين إرشاد المراجعين إلى ضرورة قيامهم بالعمل معًا لإصدار تقرير مراجعة مشترك.
4. ضرورة الاهتمام بتوفير آليات تفعيل المراجعة المشتركة.
5. حث مكاتب المراجعة الخارجية بالتعاون فيما بينهم مما يعضد تفعيل اجراءات المراجعة المشتركة لانعكاس ذلك إيجابًا على بيئة المراجعة الخارجية في السودان.
6. ضرورة تفعيل عمل لجان المراجعة ببث ثقافة المراجعة المشتركة بين أصحاب المهنة.
7. على الجهات المهنية جدولة الدورات التدريبية اللازمة والمناسبة في كل مكاتب المراجعة الخارجية لتطوير مقدرات منسوبيها في تطبيق اجراءات المراجعة المشتركة.

الهوامش:

(1) Velte, Patrick, and Jamel Azibi. "Are Joint Audits a proper Instruments for Increased Audit Quality?", British Journal of Applied Science & Technology 7, No.6 (2015): 528 – 551.

(2) أسامة مجدي فؤاد محمد أبو العلاء، أثر تبنى مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على رأى مراقب الحسابات وانعكاس ذلك على عدم تماثل المعلومات: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة فى سوق الأوراق المالية المصري، (القاهرة :جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد23 ، العدد1 ، 2019م)، ص 168 – 169.

(3) دكتوراه رسالة التجارة، كلية الوادي، جنوب جامعة المالية، (سوهاج: التقارير فى الثقة دعم فى المشتركة المراجعة دور حسين، محمد حسين أمل منشورة، 2019م). غير المحاسبة في

(4) Biehl, H., Bleibtreu, C., & Stefani, U. (2021). The effects of joint audits on audit quality and audit costs: A game-theoretical explanation for contradictory empirical results. University of Konstanz & BI Norwegian Business School.

(5) Dijkgraaf, E., Hoogstins, J., & Maasland, E. (2021). Effects of and experiences with joint audit. Erasmus Competition & Regulation Institute. Ministry of Finance, Netherlands.

(6) يحي بن على الجبر، وناصر بن محمد السعدون، أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي، الرياض : معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، المجلد الرابع والخمسون، العدد الثاني(2012م)، ص 253.

(7) هند محمد أمين، إبراهيم عبدالحفيظ عبدالهادي، اثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، مجلة الدراسات المالية و التجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة ع 1 ص 24.

(8) صالح حامد محمد علي، استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات، دراسة ميدانية، الإسماعيلية: جامعه قناه السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، المحلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد السابع، العدد الأول، (2016م)، ص 11.

(9) على محمود مصطفى الهريدي، تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية – دراسة تطبيقية على البنوك المصرية المقيدة في بورصة الأوراق المالية،الاسكندرية: جامعة الاسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد الثاني والخمسون، الجزء الثاني، (2015م)، ص 123.

(10) د.محمد محمد عبدالقادر الديسيطي، المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية، دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة، المنصورة، جامعة المنصورة كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الثاني (2014م)، ص 36.

(11) على محمود مصطفى الهريدي ، تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية – دراسة تطبيقية على البنوك المصرية المقيدة في بورصة الأوراق المالية، الاسكندرية: جامعة الاسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد الثاني والخمسون، الجزء الثاني ، (2015م)، ص 123.

(12) يحي بن على الجبر، وناصر بن محمد السعدون، أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي، الرياض : معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، المجلد الرابع والخمسون، العدد الثاني(2012م)، ص 253.

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية

1. أحمد محمد لطفي غريب، مدخل مقترح لمعالجة فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية في البيئة المصرية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، العدد الثاني، 2001م.
2. أسامة مجدي فؤاد محمد أبو العلاء، أثر تبنى مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على رأى مراقب الحسابات وانعكاس ذلك على عدم تماثل المعلومات: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة فى سوق الأوراق المالية المصرى،(القاهرة :جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد23 ، العدد1 ، 2019م)، ص 168 – 169.
3. أمل حسين محمد حسين، دور المراجعة المشتركة فى دعم الثقة فى التقارير المالية، (سوهاج: جامعة جنوب الوادي، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 201أحمد أشرف عبدالحميد، المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة،المنصورة : جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الرابع، (2014م)، ص 168.
4. صالح حامد محمد علي، استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات، دراسة ميدانية، الإسماعيلية: جامعه قناه السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، المحلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد السابع، العدد الأول، (2016م)، ص 11.
5. الصحن، عبد الفتاح و الصبان، محمد سمير وحسن، شريفة علي، أسس المراجعة – الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية /مصر، 2004م.
6. علي محمود مصطفى الهريدي ، تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية – دراسة تطبيقية على البنوك المصرية المقيدة في بورصة الأوراق المالية،الاسكندرية: جامعة الاسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول ،المجلد الثاني والخمسون، الجزء الثاني ، (2015م)، ص 123.
7. محمد محمد عبدالقادر الديسيطي، المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية، دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة، المنصورة، جامعة المنصورة كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الثاني (2014م)، ص 36.
8. يحي بن علي الجبر، وناصر بن محمد السعدون، أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي، الرياض : معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، المجلد الرابع والخمسون، العدد الثاني(2012م)، ص 253.

المراجع الاجنبية

1. Biehl, H., Bleibtreu, C., & Stefani, U. (2021). The effects of joint audits on audit quality and audit costs: A game-theoretical explanation for contradictory empirical results. University of Konstanz & BI Norwegian Business School.
2. Dijkgraaf, E., Hoogstins, J., & Maasland, E. (2021). Effects of and experiences with joint audit. Erasmus Competition & Regulation Institute. Ministry of Finance, Netherlands.
3. Velte, Patrick, and Jamel Azibi. “Are Joint Audits a proper Instruments for Increased Audit Quality?”, British Journal of Applied Science & Technology 7, No.6 (2015): 528 – 551.