



**أثر تبني مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة:  
دراسة ميدانية في البيئة الكويتية**

أ/ طلال عبد الوهاب أحمد خلف الزمامي

باحث ماجستير

أ.م.د/ ياسر زكريا الشافعي  
أستاذ المحاسبة المساعد  
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

أ.م.د/ إيمان عبد الفتاح الجمهودي  
أستاذ المحاسبة المساعد  
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ  
المجلد (١١) - العدد (١٩) - الجزء الثالث  
يناير ٢٠٢٥م

رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>

## ملخص البحث

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تأثير تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة بدولة الكويت، وقامت الدراسة باختبار الفرض البحثي القائل بأنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتبني مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة بدولة الكويت "، وذلك باستخدام قائمة استقصاء لجمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية على مجتمع الدراسة المكون من مراقبي الحسابات في مكاتب المراجعة الدولية والمحلية العاملة بدولة الكويت والتي تتبني مدخل المراجعة المشتركة وأعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة، والمحللين الماليين، والمستثمرين بدولة الكويت. وتوصلت الدراسة إلى أن وجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%، حيث ثبت أنه يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتوزيع مهام عمل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%، ويوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للتخطيط لعملية المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%. ويوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لتقرير المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

وتوصي الدراسة بضرورة تبني تطبيق مدخل المراجعة المشتركة في دولة الكويت لتأثيرها المباشرة على جودة عملية المراجعة.  
الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة، جودة عملية المراجعة.

## Abstract

This study aimed to determine the extent of the impact of adopting the joint audit approach on the quality of the audit process in the State of Kuwait. The study tested the research hypothesis that "there is no statistically significant effect of adopting the joint audit approach on the quality of the audit process in the State of Kuwait," using a questionnaire to collect the necessary data. To conduct the field study on the study population consisting of auditors in international and local audit firm operating in the State of Kuwait that adopt the joint auditing approach, faculty members in colleges of commerce, financial analysts, and investors in the State of Kuwait.

The study found that there is a statistically significant positive effect of applying the joint audit approach on the quality of the audit process, with a confidence degree of 95%, as it was proven that there is a statistically significant positive effect of distributing joint audit work tasks on the quality of the audit process, with a confidence degree of 95%. There is a statistically significant positive effect of planning the joint audit process on the quality of the audit process, with a confidence level of 95%. There is a statistically significant positive effect of the joint audit report on the quality of the audit process, with a confidence degree of 95%.

The study recommends the necessity of adopting the application of the joint audit approach in the State of Kuwait because of its direct impact on the quality of the audit process.

**Keywords:** Joint Audit, Quality of the Audit Process.

## ١ - الإطار العام للبحث

### ١/١ مقدمة:

شهدت السنوات الأخيرة العديد من حالات الانهيار للكثير من الشركات الكبرى في مختلف دول العالم وفقدان الثقة في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وصاحب ذلك رفع الكثير من القضايا ضد مكاتب المراجعة التي تولت مراجعة القوائم المالية لتلك الشركات ولم يكن في تقاريرها ما يشير إلى عدم استمراريتها، ومن أشهر تلك القضايا إفلاس وانهيار عدد من الشركات الأمريكية العملاقة مثل شركة Enron عملاق الطاقة الأمريكية وشركة WorldCom ثاني أكبر شركة اتصالات أمريكية وما تبع ذلك من انهيار مكتب المراجعة العالمي Arthur Andersen الذي قام بمراجعة الحسابات والقوائم المالية لشركتي Enron and WorldCom.

ولقد ازداد الاهتمام بموضوع المراجعة المشتركة في أعقاب صدور تقرير اللجنة الأوروبية European Commission (EC) عام ٢٠١٠ بعنوان Green Paper: Lessons from The Crisis: Audit Policy، وفي هذا التقرير جاءت الإشارة إلى المراجعة المشتركة من بين مجموعة من الأفكار والمقترحات التي تستهدف معالجة نقص ثقة أسواق المال والأعمال في مهنة المحاسبة والمراجعة في أعقاب الأزمة المالية العالمية (عبد الحميد، ٢٠١٣، ص ١٧٥) وطرحت هذه الورقة إمكانية تعميم التجربة الفرنسية التي تلزم الشركات المساهمة بتعيين اثنين من المراقبين معاً للقيام بمهمة المراجعة وإصدار تقرير مراجعة واحد (Bedard et al., 2012, p.3).

وقد لجأت العديد من شركات المراجعة إلى تطبيق مدخل المراجعة المشتركة لتحسين جودة عملية المراجعة، حيث تعتبر جودة عملية المراجعة مطلب أساسي للعديد من الأطراف أصحاب المصالح، مثل إدارة الشركات التي ترغب في إضفاء الثقة على قوائمها المالية، والمستثمرون الذين يرغبون في ترشيد القرار الاستثماري الذي يتوقف على مدى مصداقية القوائم المالية، وكذلك شركات المراجعة التي ترغب في الحصول على حصة سوقية أكبر، حيث أصبحت جودة عملية المراجعة هي العامل الترجيحي للتمييز بين مكاتب المراجعة نظرا لحدة المنافسة بينها.

## ٢/١ المشكلة البحثية:

ترتبط جودة عملية المراجعة باحتمال اكتشاف مراقب الحسابات احتيال أو مخالفات عند مراجعة حسابات المنشأة، ويتعلق مستوي جودة عملية المراجعة بمستوى الإجراءات التي يتبناها مراقب الحسابات حتي يتسني له إبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية للمنشأة، وتوجد مجموعة من العوامل التي تسهم في ارتفاع مستوي جودة عملية المراجعة أو انخفاضه، فقد تكون هذه العوامل داخلية؛ كالخصائص المرتبطة بالمنشأة، أو عوامل أخرى؛ كخصائص عملية المراجعة ( Lesage et al., 2017, p.315).

ولقد أدت إخفاقات عملية المراجعة إلى تغييرات كبيرة في أساليب المراجعة، ويتمثل أحد الاتجاهات الحديثة في مهنة المراجعة في زيادة التركيز على تعزيز وتدعيم جودة عملية المراجعة، لا سيما فيما يتعلق بتحسين تقرير مراقب الحسابات (Sakel et . al.,2013, p.177)، إذ تساهم جودة عملية المراجعة في تدعيم وتعزيز الثقة في القوائم المالية والاستقرار المالي من خلال التحقق من المعلومات المحاسبية المعدة من قبل إدارة الشركة، وبالتالي فإن عملية المراجعة هي آلية مراقبة لحماية حقوق حملة الأسهم والمستثمرين من مخاطر الوكالة، وبالتالي تقليل تكاليف الوكالة، ونتيجة لذلك، تعتبر الاستثمارات أكثر أمانا، مما يؤدي إلى انخفاض خطر المعلومات، وبالتالي انخفاض في تكلفة رأس المال الخاصة بالشركة، ومع ذلك يمكن تحقيق هذه المهمة عن طريق قام مراقبي الحسابات بأداء عملية المراجعة بجودة عالية، والتي تشمل ضمان استقلاله عندما يتم ممارسة الضغوط عليهم من قبل إدارة العميل (Quick and Schmidt, 2018, p.3).

وتؤدي المراجعة المشتركة دورًا هامًا في تحسين جودة المراجعة من خلال تفعيل وتوفير آلية للإشراف التبادلي المزدوج، وتحسين فعالية المناقشة بين مراقبي الحسابات، وتفعيل آلية تدوير مراقب الحسابات، وتخفيض ضغوط الوقت والتكلفة (Bianchi, 2018, p.1540).

وعلى الرغم من اهتمام الأدبيات المحاسبية على المستوي النظري بمدخل المراجعة المشتركة، إلا أن الأدبيات المحاسبية السابقة لم تقدم دليلاً عملياً واضحاً حول طبيعة العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة وجودة عملية المراجعة خاصة في بيئة الأعمال الكويتية لاسيما بعد أن تحول تطبيقها من الإلزامية إلى الاختيارية.

وبناء على ما سبق، فإنه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل البحثي الرئيس التالي:

" ما مدى تأثير تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة بدولة الكويت؟ "

ويمكن الإجابة على التساؤل البحثي الرئيس من خلال الإجابة على التساؤلات الفرعية الآتية:

- (أ) هل يوجد أثر لتوزيع مهام عمل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة؟  
(ب) هل يوجد أثر لتخطيط عملية المراجعة المشتركة من قبل اثنين من مراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة؟  
(ج) هل يوجد أثر لتقرير المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة؟

### ٣/١ أهداف الدراسة:

اتساقا مع مشكلة الدراسة يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في " تحديد مدى تأثير تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة بدولة الكويت ". ويمكن تحقيق الهدف الرئيس للدراسة من خلال تحقيق الأهداف البحثية الفرعية التالية:

- (أ) بيان مدى تأثير توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة؟  
(ب) تحديد تأثير التخطيط لعملية المراجعة المشتركة من قبل اثنين من مراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة؟  
(ج) تحديد أثر تقرير المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة؟

### ٤/١ أهمية الدراسة:

تكتسب الدراسة أهميتها العلمية والعملية من خلال العناصر التالية:

#### (أ) الأهمية العلمية للدراسة:

تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في النقاط التالية:

- مواكبة التطورات المتلاحقة في بيئة المراجعة، ومنها زيادة الاهتمام بمدخل المراجعة المشتركة باعتبارها أحد الآليات المقترحة لتعزيز الثقة في مهنة المراجعة، وأداة لزيادة كفاءة مراقب الحسابات في اكتشاف التحريفات الجوهرية، والتقرير عنها في ظل تزايد مخاطر الدعاوي القضائية، ومقاومة ظاهرة تسوق الرأي، والحد من ظاهرة التركيز السوقي لمهنة.
- مساندة الاتجاه المتزايد في الأدبيات المحاسبية نحو تطبيق مدخل المراجعة المشتركة، وزيادة الجدول الأكاديمي حول منافع تطبيقها، وعلاقتها بجودة عملية المراجعة، وحاجة شركات المراجعة والجهات التنظيمية والمهنية لاستعادة الثقة في مهنة المراجعة الخارجية، وتحسين أدائها المالي بتفعيل مدخل المراجعة المشتركة.
- ندرة البحوث المحاسبية ذات الأدلة الميدانية خاصة في البيئة الكويتية التي تناولت بشكل مباشر وتصيلي العلاقة بين الاعتماد على مدخل المراجعة المشتركة - باعتباره أحد أهم القضايا المطروحة على الصعيدين الأكاديمي والتطبيقي - وجودة عملية المراجعة.

#### (ب) الأهمية العملية للدراسة:

تتمثل الأهمية العملية للدراسة فيما يلي :

- يمكن لأصحاب المصالح، خاصة المستثمرين، والمحللين الماليين، المديرين، ومراقبي الحسابات الاستفادة من نتائج الدراسة الحالية في ترشيد قراراتهم الاقتصادية المرتبطة بالشركة محل المراجعة.
- توفير دليل ميداني حول المنافع التي تعود من تفعيل تطبيق مدخل المراجعة المشتركة، مما يشجع الشركات على الاستفادة من الآثار الايجابية لها في تلبية احتياجات أصحاب المصالح في ظل البيئة الاقتصادية ذات الطبيعة الديناميكية.

#### ٥/١ الفروض البحثية للدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة والإجابة على أسئلة الدراسة تم صياغة الفرض البحثي الرئيس في صورته العدمية كما يلي:

#### الفرض البحثي الرئيس للدراسة:

" لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتبني مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة بدولة الكويت "

وينبثق من الفرض البحثي الرئيس للدراسة الفروض البحثية الفرعية التالية:

(أ) الفرض الفرعي الأول: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتوزيع مهام عمل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة.

(ب) الفرض الفرعي الثاني: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتخطيط عملية المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة.

(ج) الفرض الفرعي الثالث: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتقرير المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة.

#### ٦/١ منهج الدراسة:

تم استخدام المنهجين التاليين:

(أ) المنهج الاستنباطي: تم استخدام المنهج الاستنباطي في بناء الإطار النظري للدراسة من خلال استعراض أهم الدراسات السابقة التي تناولت تأثير تبني المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، والبحوث المنشورة بالدوريات والمجلات العلمية وتحليل نتائجها.

(ب) المنهج الاستقرائي: تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في بناء الدراسة الميدانية من خلال تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة الدراسة؛ لجمع البيانات اللازمة لاختبار الفروض البحثية للدراسة في البيئة الكويتية.

#### ٢- الدراسات السابقة:

تم تقسيم الدراسات السابقة إلى مجموعتين يمكن عرضهم على النحو التالي:

١/٢/٢ المجموعة الأولى: الدراسات السابقة التي تناولت مدخل المراجعة المشتركة:

(١) دراسة أبو العال (٢٠١٨):

هدفت الدراسة إلى اختبار الأثر غير المباشر لتبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على عدم تماثل المعلومات في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري، وذلك من خلال اعتبار رأي مراقب الحسابات (إبداء الرأي المتحفظ أو الرأي النظيف) متغير وسيط.

أجريت الدراسة على ٨٥ شركة من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المصري، حيث بلغت عدد المشاهدات ١٣٦٠ مشاهدة، وذلك خلال الفترة من عام ٢٠٠٢ إلى عام ٢٠١٧، وتوصلت الدراسة إلى أن تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة له تأثير معنوي موجب على إبداء الرأي المتحفظ في تقرير المراجعة بصورة أكبر من المراجعة الخارجية الفردية، كما أن تبني مدخل المراجعة المشتركة له أثر سلبي على عدم تماثل المعلومات. ويؤدي التأثير الإيجابي لتبني مدخل المراجعة المشتركة على إبداء الرأي المتحفظ في تقرير المراجعة إلى الحد من عدم تماثل المعلومات في الشركات المدرجة في البورصة المصرية.

(٢) دراسة Ali, et al., (2019):

وهدفت الدراسة إلى التعرف على أثر المراجعة المشتركة الاختيارية على جودة التقارير المالية؛ وذلك من خلال قياسها باستخدام نموذج الاستحقاقات غير الطبيعية وأسلوب التحفظ المحاسبي. وأجريت الدراسة على عينة مكونة من ٢٣٣ ملاحظة للعديد من الشركات المدرجة في البورصة العراقية وتغطي الفترة (٢٠١٤ - ٢٠١٨).

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة غير معنوية بين المراجعة المشتركة الاختيارية للشركات المدرجة بالبورصة العراقية وجودة التقارير المالية، كما توصلت إلى أن المراجعة المشتركة لا تحقق زيادة جودة التقارير المالية إلا إذا كان أحد أطرافها مكتب من الأربعة الكبار.

(٣) دراسة موسى، (٢٠٢١)

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في الإيرادات، وكذلك التعرف على دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في المصروفات.

وأجريت الدراسة على عينة عددها ٤٠ من مراقبي الحسابات في مكاتب المراجعة في الخرطوم في عام ٢٠٢٠.

وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة تؤدي إلى الحد من أساليب تمهيد الدخل في الإيرادات والمصروفات، وبالتالي زيادة موثوقية التقارير المالية، ويرجع ذلك إلى توحيد الفكر والجهد بين مراقبي الحسابات المكلفين بعملية المراجعة المشتركة، وتكون لهم مسؤولية تضامنية عن التقرير النهائي لعملية المراجعة؛ ومن ثم كسب ثقة المستثمرين.

(٤) دراسة العرقي، (٢٠٢٣):

هدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة مقاسة بتوزيع مهام عمل المراجعة المشتركة والتخطيط لعملية المراجعة المشتركة وتقرير المراجعة المشتركة لتحسين جودة الأرباح مقاسة باستمرارية الأرباح واستقرارها، وعدم وجود ممارسات إدارة الأرباح ومن ثم استعادة الثقة في التقارير المالية، وكذلك التعرف على محددات المراجعة المشتركة المتمثلة في توزيع مهام عملية المراجعة المشتركة والتخطيط لعملية المراجعة المشتركة وتقرير المراجعة المشتركة لتحسين جودة الأرباح.

وأجريت الدراسة على عينة عددها ٥٠ شركة مدرجة في مؤشر EGX 100 خلال الفترة من عام ٢٠١٨ إلى عام ٢٠٢١، كما أجريت دراسة ميدانية على عينة مكونة من ٥٠ مفردة من معدي ومراقبي حسابات القوائم المالية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر لتطبيق المراجعة المشتركة والمتمثلة في توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة والتخطيط لعملية المراجعة المشتركة وتقرير المراجعة المشتركة على جودة الأرباح متمثلة في استمرارية الأرباح واستقرارها. كما توصلت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة تساعد في نقل وزيادة الخبرات بين مكاتب المراجعة والاطلاع على أساليب جديدة في المراجعة من خلال الاحتكاك وتبادل وتكامل خبراتهم الفنية خاصة إذا كان أحد المكاتب من المكاتب الصغيرة أو المتوسطة.

٢/٢/٢ المجموعة الثانية: الدراسات السابقة التي تناولت جودة عملية المراجعة:

#### (١) دراسة (Abdelmoula and Affes, 2019) :

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المشتركة، وذلك من خلال التعرف على أثر كل من طول فترة الارتباط، والحجم، عدم التناسق بين المراجعين المشتركين، التعقيد، الحوكمة، الخبرة، استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، الربحية وتأهيل الموظفين على المراجعة المشتركة. وأجريت الدراسة على ٢٢٢ شركة تونسية، ١٠٨ منها للقطاع المصرفي، و ٦٧ لقطاع التأمين.

وتوصلت الدراسة إلى وجود عدة عوامل تعزز جودة المراجعة المشتركة. تتمثل في: الكفاءة والاستقلالية والسمعة، ووجود ارتباط بين التخصص وتقديم خدمات أخرى بخالف المراجعة وتوزيع العمل والرافعة المالية وكذلك حجم الشركة وبين جودة عملية المراجعة.

#### (٢) دراسة فقير، (٢٠٢٠):

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التطبيق الاختياري للمراجعة المشتركة في زيادة جودة المراجعة، وكذلك التعرف على تأثير المراجعة المشتركة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح المرتبطة بقائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية.

وأجريت الدراسة على عينة من مراقبي الحسابات العاملين في السودان وعددهم ٢٦٦، من المصرح له بمزاولة المهنة في عام ٢٠١٩، وكذلك عينة من الأكاديميين وبعض موظفي الاستثمار بالشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.



وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق المراجعة المشتركة في بيئة الأعمال السودانية يتم بشكل غير إلزامي، وأن المحدد الرئيس لتطبيق المراجعة المشتركة في البيئة السودانية يتمثل في عدم وجود إطار واضح ومحدد لدور المراجعة المشتركة مقابل المراجعة الفردية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح المرتبطة بالقوائم المالية. كما أن مدخل المراجعة المشتركة يوفر وسيلة رقابية مزدوجة للحد من أي تواطؤ قد يتم بين مراقب الحسابات والإدارة، مما يؤدي إلى زيادة ثقة أصحاب المصالح في التقارير المالية الصادرة عن منشآت الأعمال، مما يؤكد الدور الإيجابي للمراجعة المشتركة على جودة المراجعة.

### (٣) دراسة (Biehl et al., 2021) :

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة وتكاليف المراجعة باستخدام نموذج المراجعة المشتركة مع قاعدة المسؤولية النسبية، وذلك من خلال التعرف على مدى ملائمة المراجع الفردي للعميل، ومدى تأثير توافق مراقبي الحسابات مع خصائص العميل، وكذلك التخصيص الإلزامي لأعمال المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة في المراجعة المشتركة مرتفعة وأن تكاليف المراجعة المشتركة منخفضة إذا كان كلا مراقبي الحسابات يتناسبان مع خصائص العميل بشكل جيد، كما توصلت الدراسة إلى أن مدخل المراجعة المشتركة يمكن أن يؤدي إلى جودة مراجعة أعلى وتكاليف مراجعة أعلى مقارنة مع المراجعة الفردية. ويمكن أن يؤدي الاختلال في تخصيص أعمال المراجعة إلى نقص جودة المراجعة وزيادة تكاليف المراجعة إذا كان تشابه المراجعين منخفضاً.

### (٤) دراسة وهدان وآخرون، (٢٠٢٢):

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق المراجعة المشتركة كآلية للرقابة على جودة المراجعة على تحسين التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.

وأجريت الدراسة على عينة من مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة وعددهم ١٣٥، ومراقبي الحسابات في الشركات المساهمة وعددهم ٧٠، وعضو رقابة الجودة بالهيئة العامة للرقابة المالية وعددهم ٩ مراقب جودة.

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين تطبيق المراجعة المشتركة كآلية للرقابة على جودة المراجعة وخاصة التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، حيث أن أكثر المتغيرات ارتباطاً بالتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية كان تعزيز الشك المهني في عملية المراجعة في ضوء مراقبة كل طرف من أطراف المراجعة للطرف الأخر، مما يؤدي إلى تحسين آليات الرقابة على جودة المراجعة، كما توصلت الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة تساعد على تفادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجع في أوقات الذروة على تحسين آليات الرقابة على جودة المراجعة، كما خلصت الدراسة إلى أن المرجح المشتركة توفر معلومات محاسبية معبر عنها بصدق بسبب اعتمادها على معايير محاسبية موحدة ومعلنة.

### (٥) دراسة (Van der Zahn and Tebourbi, 2023) :

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين إلغاء مدخل المراجعة المشتركة الإلزامية وجودة عملية المراجعة مفاصة بالاستحقاقات غير الطبيعية. وما إذا كانت جودة المراجعة تتأثر بتبديل المراجعة المشتركة إلى المراجعة الفردية.

أجريت الدراسة على التقارير السنوية التي تم جمعها من ١٣٢ شركة مدرجة في بورصة الكويت من عام (٢٠١٦ إلى عام ٢٠١٩) بمجموع ٥٢٨ ملاحظة على مدار العام (خلال نافذة المراقبة) من ٢٠١٦ إلى ٢٠١٩، حيث تحولت ١١٦ شركة من عمليات المراجعة المشتركة إلى عمليات المراجعة الفردية.

وتوصلت الدراسة إلى أنه بعد إلغاء متطلبات المراجعة المشتركة الإلزامية، تميل الشركات إلى تفضيل عملية المراجعة الفردية، كما توصلت الدراسة إلى أن إلغاء متطلبات المراجعة المشتركة الإلزامية لم يقلل بشكل كبير من جودة المراجعة.

### ٣/٢ تحليل الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية:

على الرغم من أن الدراسات السابقة قد حققت تقدماً ملحوظاً في دراسة وتحليل مدخل المراجعة المشتركة وانعكاسه على جودة المراجعة، وأتعب المراجعة، ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة، تقييد ممارسات إدارة الأرباح في البيئة الأجنبية، إلا أنه ما زال هناك بعض الفجوات البحثية في هذا المجال يمكن دراستها في البيئة الكويتية وهي:

- محدودية الدراسات التي اهتمت بتأثير تبني المراجعة المشتركة جودة عملية المراجعة بدولة الكويت.
- ندرة في الأدبيات المرتبطة بدراسة العلاقات بين مدخل المراجعة المشتركة وجودة عملية المراجعة وكذلك ندرة البحوث التطبيقية ذات الأدلة العملية الطبيعية هذه العلاقة بدولة الكويت، ولذلك يتولد الدافع لمزيد من الدراسة والتحليل، خاصة في البيئة الكويتية.

### ٣- المراجعة المشتركة:

#### ١/٣ مفهوم المراجعة المشتركة:

يعرف مدخل المراجعة المشتركة بأنه قيام اثنين من المراجعين بمراجعة حسابات نفس الشركة، ويصدران تقرير مراجعة مشترك ويوقعان عليه معاً، ويتحملان بموجبه المسؤولية بشكل مشترك، وغالباً ما يقومان بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما (حسين، ٢٠١٨، ص١٠٧).

و عرف (العراقي، ٢٠٢٣، ص١٣) مدخل المراجعة المشتركة بأنه عملية يكلف من خلالها اثنين من مراقبي الحسابات، أو أكثر بمراجعة القوائم المالية بطريقة تضمن المشاركة في تخطيط عملية المراجعة، وتوزيع الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وأخيراً إصدار تقرير مراجعة موحد يتم توقيعه من قبل مراقبي الحسابات المسؤولين مسؤولة مشتركة فيما يتعلق بهذا التقرير. ويتم القيام بالمراجعة المشتركة بواسطة مكاتب من مكاتب المراجعة المستقلين عن بعضهما البعض، ويقوم كل مكتب بأداء الأعمال المخصصة له من أعمال المراجعة المشتركة بصفة مستقلة.

مما سبق يمكن للباحث تعريف المراجعة المشتركة بأنها: " عملية مراجعة لحسابات عميل مراجعة بواسطة مكتبيين مستقلين من مكاتب المراجعة من خلال اقتسام أنشطة المراجعة بينهما وإصدار تقرير مراجعة واحد، ويتحملان مسؤولية تضامنيه عما يتضمنه التقرير".

### ٢/٣ أنواع المراجعة المشتركة:

من خلال واقع الممارسة العملية تبين وجود نوعين من المراجعة المشتركة هما الإلزامي والاختياري، يمكن عرضها على النحو التالي: (العراقي، ٢٠٢٣، ص ص ٢٣-٢٢)

#### (أ) المراجعة المشتركة الإلزامية:

وفقا لمدخل المراجعة المشتركة الإلزامية يتم إلزام الشركة باشتراك اثنين أو أكثر من مراقبي الحسابات لمراجعة قوائمها المالية، ويتطلب تطبيق هذا المدخل في المؤسسات المختلفة مثل البنوك وشركات التمويل العقاري وشركات الإيداع والقيود المركزي وصناديق الاستثمار وصناديق حماية المستثمر وهي قطاعات شديدة الحساسية والتأثير على الاقتصاد، ومن ثم فهي تخضع لرقابة مباشرة من مؤسسات الدولة كالبنك المركزي، وتنص القوانين المنظمة لعمل الشركات المطبقة عليها المراجعة المشتركة الإلزامية على اشتراك اثنين من مراقبي الحسابات المعتمدين في مراجعة الحسابات على أن يتم اختيارهم من سجلات معدة لهذا الغرض بتلك الجهات الرقابية، في حالة الملكية العامة لبعض المؤسسات مثل البنوك والشركات فإن مراقبي الجهاز المركزي للحسابات كمراجع أساسي يشترك معهم في المراجعة مراقب حسابات أو أكثر من مكتب خاص.

#### (ب) المراجعة المشتركة الاختيارية:

يقصد بها أن تطبق الشركة طواعية وباختيارها المراجعة المشتركة، وقد سمحت القوانين بإمكانية اعتماد الشركات على المراجعة المشتركة خاصة الشركات المساهمة، وذلك بما يتوافق مع رؤية إدارة الشركة من التطبيق، والهدف من تطبيقها ليس بسبب عدم الثقة في التقارير المالية بقدر أن المراجعة المشتركة الاختيارية هي حل للتغلب على مشكلة ضخامة الأعمال وتعدد فروع الشركة محل المراجعة، وذلك بخالف الرغبة في عدم إطالة فترة مراجعة القوائم المالية أو بسبب حداثة التطبيق، ويكون تطبيقها في غالبية الشركات الكبرى، وهي الشركات التي تتميز بضخامة أعمالها وتعدد فروعها.

وأوضحت دراسة (عبد القوي، ٢٠١٨، ص ٤١) إنه ال يجوز قيام أحد المكتبين بأداء جزء من الاعمال المخصصة للمكتب الآخر، إلا بعد الحصول علي الموافقة الكتابية من المكتب الآخر، ويجب أن يحدد المكتب أسباب رغبته في القيام بأداء ذلك الجزء من الأعمال، وأن يقنع المكتب الآخر بتلك الأسباب؛ حتى يكون هناك شبهة مجاملة لعميل المراجعة، ولكي يلتزم كلا من مكتب المراجعة بما هو محدد ومتفق عليه يجب أن يتم التنسيق بينهما والإشراف على مراحل عملية المراجعة بواسطة لجنة المراجعة التابعة للعميل محل المراجعة.

### ٣/٣ أهمية مدخل المراجعة المشتركة:

إن الدور الأساسي للمراجعة الخارجية يتمثل في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تعدها الإدارة، وعلى الرغم من هذا ظهرت العديد من الفضائح المالية، الأمر الذي جعل البعض يعتقد أن فشل

مدخل المراجعة الخارجية الفردية في تحقيق هدفه الأساسي قد يكون السبب الرئيسي وراء ذلك، ونتيجة لذلك ظهرت مداخل أخرى للمراجعة الخارجية من أهمها مدخل المراجعة المشتركة، وتتمثل أهمية المراجعة المشتركة فيما يلي: (وهذان، ٢٠١٩، ص١٩؛ متولي، ٢٠١٣، ص٤١١)

(أ) إن تحقيق التعاون والتنسيق بين اثنين من مراقبي الحسابات ومراجعة كل منهما لعمل الآخر للتحقق من بذل العناية المهنية الواجبة يساعد على القيام بعملية المراجعة بطريقة سليمة، ويترتب عليه إصدار رأي مراجعة واحد قوي؛ لأن قدرة الإدارة في التأثير على المراجعين تكون ضعيفة؛ مما يسمح لتطبيق أفضل إجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً.

(ب) التوصل إلى تأكيد معقول عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية وأنها تتماشى مع مبادئ المحاسبة المعمول بها والمقبولة قبولاً عاماً، وكذلك تقديم تقرير مراجعة مشترك بإبداء الرأي الفني المحايد المشترك حول القوائم المالية.

(ج) العمل على تخفيض خطر التواطؤ بين العميل ومراقب الحسابات لأنها تنطوي على ثلاثة أطراف بدال من اثنين، ومن ثم فأيّة مشكلة سيتم الإفصاح عنها وتصحيحها.

(د) تطبيق أفضل إجراءات المراجعة من خلال الاستعانة بخبرة مشتركة في ظل الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق.

(هـ) إن التقرير الذي يصدر عن عملية المراجعة المشتركة يكون أفضل وأقوى حيث يصدر عن مجموع خبرات مراقبي الحسابات الفنية والمالية مجتمعين، وال شك أن مجموع تلك الخبرات يكون أكبر من خبرات أحدهما فقط.

(د) إن جودة المراجعة وفعاليتها ربما تزيد، حيث أن أحد مراقبي الحسابات ربما يكشف أخطاء لم يكتشفها المراقب الآخر، وهو امر وارد جدا في ضوء طبيعة عمليات المراجعة التي تعتمد على أسلوب المعاينة وليست المراجعة الشاملة للعمليات وهو الامر الطبيعي في عمليات المراجعة في الظروف العادية.

### ٤/٣ أبعاد المراجعة المشتركة:

تتضمن عملية المراجعة المشتركة ثلاث أبعاد أساسية تتمثل في تخطيط عملية المراجعة المشتركة، وتوزيع العمل الميداني بين فريق المراجعة المشتركة، وإصدار تقرير مراجعة مشترك. وتمثل هذه الأبعاد متطلبات أساسية لتطبيق مدخل المراجعة المشتركة على النحو التالي:

#### (أ) توزيع مهام عملية المراجعة المشتركة :

إن الإجراءات المعروفة لتنفيذ عملية المراجعة لا تختلف في ظل المراجعة المشتركة عنها في ظل المراجعة الفردية، مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتجميع أدلة الإثبات، وتقييم ومراجعة عناصر القوائم المالية. وتتمثل تلك الإجراءات فيما يلي:

▪ **الاشتراك في وضع خطة العمل**، حيث يجب على كل مراقبي الحسابات الاشتراك معا في وضع خطة وبرنامج عمل المراجعة وذلك في ظل إشراف متبادل بينهما، بمعنى يتحقق كل مراقب حسابات من

مدى ملائمة إجراءات المراجعة التي يقوم بها مراقب الحسابات الاخر وتوافقها مع الخطة المتفق عليها، وكذا التأكد من مدى كفاية أدلة الاثبات التي حصل عليها (عبد القوي، ٢٠١٨، ص ٢٨).

- **التقسيم المتوازن للعمل:** وفقا لمدخل المراجعة المشتركة يتم تقسيم العمل والمهام بين مراقبي الحسابات بشكل متوازن كمياً ونوعياً وفقاً لمعايير محددة ومتفق عليها، مثل خبرة ومؤهلات فريق المراجعة، وعدد الساعات المقدره إنجاز العمل، وفروع الشركة محل المراجعة وكذلك توزيعها الجغرافي، ومن الضروري أن يكون هناك اتفاق مكتوب على توزيع العمل، ويجب أن يتأكد فريق المراجعة من أن التوزيع يشمل كل المهام ذات الأهمية (الجبر والسعدون، ٢٠١٤، ص ٢٨٨)، وفي هذا الصدد أشارت دراسة (الشيخ، ٢٠١٧، ص ٦٦٦) إلى أن مدخل المراجعة المشتركة هو نوع من التفاعل والتناغم بين مراقبي الحسابات يقوم على تقسيم العمل بينهما بصورة عادلة، بحيث يقوم كل مراقب حسابات بعمله وواجبه على أكمل وجه. ولا بد من وجود فهم متبادل بين أطراف عملية المراجعة لواجبات ومسئوليات كل مراقب حسابات.

#### (ب) التخطيط لعملية المراجعة المشتركة :

إن القيام بأي عملية مراجعة يتطلب التخطيط الجيد لها، وأوضحت دراسة (حسين، ٢٠١٨، ص ١١٧) أنه عند تنفيذ مدخل المراجعة المشتركة لا بد من أن يقوم كل مراقب حسابات بتخطيط كيفية تنفيذ العمل المخصص له، وذلك من خلال عدد من الخطوات تتمثل فيما يلي:

- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاجراءات المطلوب القيام بها في مجال العمل المخصص له.
- تحديد الاسلوب الرقابي الذي يتبعه لفحص العمل المخصص له.
- إمكانية التعديل المستمر للإجراءات الموضوعه حال الحصول على معلومات إضافية تستوجب تعديل الخطة.
- من الضروري أن يعلم ويلم كل مراقب حسابات ببرنامج وخطة عمل المراقب الاخر.
- يجب على مراقبي الحسابات التواصل المستمر فيما بينهما خلال أدائهم لعملية المراجعة المشتركة وتبادل المعلومات المتعلقة بعمل كل منهما للاستفادة منها في تعديل الخطط والتوصل إلى استنتاجات مشتركة.

#### (ج) تقرير المراجعة المشتركة:

إن تقرير المراجعة المشتركة هو وثيقة مكتوبة صادرة عن مراقبي حسابات اثنين أو أكثر تتضمن رأيهما المهني المستقل بخصوص أداء الشركة محل المراجعة وتمثيلها للمركز المالي للشركة في نهاية فترة زمنية محددة والذي يتم تلخيصه والافصاح عنه في تقارير مالية معينة، وإيضاحات متممة لها وفقاً لمعايير وقواعد محلية ودولية صادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية (عبد القوي، ٢٠١٨، ص ٣١).

ويعد تقرير المراجعة المشتركة ملخص لما قام به فريق المراجعة المشتركة من تخطيط وتنفيذ لإجراءات وعمليات المراجعة المشتركة، ولا بد من أن يتميز التقرير بالكفاءة المهنية ويوفر بكل وضوح وشفافية معلومات عن الشركة محل المراجعة تفيد المستخدمين وتلبي رغباتهم. وهو ما سعت وتسعى إليه المنظمات والهيئات المهنية ومحاولاتها لوضع نموذج لتقرير المراجعة المشتركة والمراجعة عموماً

لتلبية احتياجات المستخدمين ويلقي قبولاً عاماً لكل الأطراف، وتوصيل مخرجات ونتائج عملية المراجعة بشكل سهل وواضح (العراقي، ٢٠٢٣، ص ١٨).

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن متطلبات تطبيق مدخل المراجعة المشتركة توفر التفاعل والتفاهم والتناغم بين مراقبي الحسابات وتقسيم العمل بينهما بصورة عادلة، ويجب أن تتوافق إجراءات المراجعة مع الخطة المتفق عليها وتحديد الوقت والاسلوب المناسب في عملية المراجعة، ويعد تقرير المراجعة المشتركة في ضوء الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات ويجب أن يعبر بشفافية عن المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية عن الشركة محل المراجعة.

#### ٤ - جودة عملية المراجعة:

##### ١/٤ مفهوم جودة عملية المراجعة:

أشار محمود، (٢٠٢١، ص ٥٣٦) إلى أن جودة عملية المراجعة عبارة عن قدرة مراقب الحسابات على منع التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، والتقرير عن تلك التحريفات عند حدوثها، كما تعكس قدرة مراقب الحسابات على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومستخدمي القوائم المالية، ويترتب على تحقيق جودة المراجعة التحقق من أن القوائم المالية تتضمن معلومات موثقة وملائمة لمستخدمي تلك القوائم.

كما عرف داود وآخرون، (٢٠٢٢، ص ٤) جودة عملية المراجعة بأنها تنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمعايير والارشادات المهنية بما يؤدي إلى توفير أعلى مستوى ممكن لاحتمال اكتشاف مراقب الحسابات للأخطاء والمخالفات التي قد توجد بالقوائم المالية والتقرير عنها بما يؤدي إلى زيادة مستوى دقة المعلومات التي يوفرها مراقب الحسابات لمستخدمي القوائم المالية بما يحقق لأطراف المستفيدة للأهداف المتوقعة من عملية المراجعة.:

وبناءً على ما سبق يمكن تعريف جودة عملية المراجعة بأنها الأداء الجيد لعملية المراجعة مع الالتزام بالمعايير المهنية الصادرة من الهيئات والمنظمات المختصة من أجل وصول مراقب الحسابات إلى مقدرة عالية لاكتشاف التلاعبات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للشركة والتقرير عنها؛ وبالتالي إشباع احتياجات جميع الأطراف ذات الصلة وكسب ثقتهم.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن جودة عملية المراجعة تتحقق عندما تتم عملية المراجعة بطريقة عادلة ونزيهة بدون أي ضرر أو محاباة، وتقديم تقرير يوضح فيه نتائج الأعمال بشكل واضح للشركة محل المراجعة. وتقديم تأكيد معقول بالامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ عملية مراجعة القوائم المالية.

##### ٢/٤ أهداف جودة عملية المراجعة:

إن الاهتمام المتزايد الذي لفته جودة عملية المراجعة من قبل العديد من المنظمات المهنية ومكاتب المحاسبة والمراجعة هدفة الأساسي هو العمل على تحسين مستوى الأداء المهني، ومن أجل تحقيق جودة عملية المراجعة تم إصدار العديد من المعايير المهنية والارشادات لتحديد إجراءات المراجعة بغرض تحسين أداء مراقبي الحسابات ومن ثم تحسين جودة عملية المراجعة، ويمكن عرض

أهم أهداف جودة عملية المراجعة علي النحو التالي: (أدم، ٢٠١٩، ص ٢٧؛ عبد المقصود، ٢٠٢٢، ص ٢٩)

(أ) تحقيق المتطلبات المهنية: بمعنى التزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلالية، وأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة، وتعتبر هذه العناصر وخاصة استقلالية مراقب الحسابات أساس جودة المراجعة، إذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير المراجعة لن تكون ذات أهمية كبيرة، ومن أهم الاجراءات التي تضمن الالتزام بهذا العنصر الرقابي إبلاغ أفراد المكتب من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية وأمانة.

(ب) ضمان وجود نظام محاسبي فعال للرقابة على العمليات المختلفة للشركة محل المراجعة.

(ج) الحد من الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية وتوفير نظام محاسبي فعال لإنتاج المعلومات المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

(د) إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب أخطاء في عملية المراجعة.

(ج) تحسين برنامج عمل مراقبي الحسابات، وذلك من خلال إتباع الارشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية فيما يتعلق بالرقابة على جودة عملية المراجعة.

(د) يعتبر إتباع أساليب الجودة في عملية المراجعة من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة، والمحافظة علي العملاء الحاليين، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.

(هـ) إن ارتفاع مستوى المصداقية في المراجعة، يعني خلو القوائم المالية من أخطاء الجوهرية ، وذلك لن يكون إلا من خلال المستويات العليا لجودة المراجعة.

(ح) إن المراجعة ذات الجودة العالية يمكن اعتبارها جزء هام من نظام رقابة أصحاب المنشأة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة.

مما سبق يتضح أن مهنة مراجعة الحسابات تسعى إلى تحقيق أهدافها الاساسية وكلما تم أدائها بجودة مرتفعة كلما كانت قادرة على تحقيق هذه الأهداف بدرجة عالية.

#### ٣/٤ الاعتبارات اللازمة لضمان جودة عملية المراجعة :

يبرز دور عملية المراجعة كأداة للتحقق من صدق وعدالة القوائم المالية، ولزيادة جودة عملية المراجعة يجب على مراقب الحسابات الاخذ في الاعتبار ما يلي: (سالم، ٢٠٢٢، ص ١٠٤٩)

(أ) يجب على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة لتخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوى مقبول، أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر الانحرافات المادية في القوائم المالية الناتجة عن الغش.

(ب) أن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الغش تقع على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة في الشركة وإدارتها، وقد تختلف حسب الشركة ومن بلد لآخر.

(ج) أن عملية المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير المهنية للمراجعة تصمم بحيث توفر ضماناً معقولاً بأن القوائم المالية بشكل عام خالية من أي تحريف مادي سواء حدث نتيجة الغش أو خطأ، حيث أن مراقب الحسابات لا يمكنه أن يعطي ضمان مطلق بأنه سيكتشف التحريفات المادية في القوائم المالية.

(د) أن مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش هي أكبر من مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطأ، وذلك لأن الغش قد يتضمن خطأً متقنًا ومنظمة بعناية لإخفاء هذا الغش مثل التزوير والاختفاء المقصود في تسجيل المعاملات أو سوء التمثيل المقصود الذي تم إجراءه لمراقب الحسابات. وأن المخاطر التي يواجهها المراجع نتيجة لعدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش الإدارة أكبر من المخاطر التي يواجهها عند عدم اكتشاف تحريف ناتج المراجعة الداخلية.

(هـ) ضرورة وجود نظام للرقابة على جودة أداء عملية المراجعة سواء من خلال عملية الرقابة داخل مكتب المراجعة بواسطة أعضاء من مستوى تنظيمي أعلى أو بواسطة مكاتب أخرى.

(و) أن عملية المراجعة لا توفر ضماناً كاملاً لاكتشاف ممارسات التلاعب في القوائم المالية لأنها ببساطة ليست عملية مثالية، ولكن تقدم تأكيد معقول عن مدى صدق وعدالة المعلومات الواردة في القوائم المالية، وهذا يتم في ظل أفضل أداء ممكن لإجراءات مراقب الحسابات التي تتطلبها المعايير المهنية للمراجعة، حيث إذا حاول أي مراقب حسابات اكتشاف كافة ممارسات التلاعب في القوائم المالية، فإن تكلفة المراجعة ستكون كبيرة وغير مقبولة، لذا فإنه يركز جهده في المجالات التي يوجد بها مخاطر كبيرة لحدوث تحريفات أو تلاعبات وأثناء التنفيذ الفعلي لعملية المراجعة ويتوافر لديه قدر كبير من التأكيد لاكتشافها.

#### ٥- أثر مدخل المراجعة المشتركة على أبعاد عملية المراجعة

#### ٤/٤ أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على استقلالية مراقب الحسابات:

أوضحت الأزمات المالية الأخيرة أن الحفاظ على استقلالية مراقبي الحسابات يعتبر عاملاً هاماً ومؤثراً في جودة عملية المراجعة، فاستقلال مراقب الحسابات يشير إلى قدرة مراقب الحسابات على التحرر من أي ضغوط أو عوامل من شأنها التأثير على موضوعيته عند إبداء رأيه بشأن القوائم المالية للعميل محل المراجعة.

وفي ظل وجود اثنين من مراقبي الحسابات يشتركان في نفس المهام والمسؤوليات يكون دافع قويا على التأكيد على استقلاليتهما، حيث أوضحت دراسة (Deng, et al, 2014) أن وجود اثنين من مراقبي الحسابات يعد مؤشراً قويا لوجود حماية أكبر لاستقلالية مراقبي الحسابات، كما أن المراجعة المشتركة تعزز استقلالية مراقب الحسابات، أن هذه الآلية من شأنها إعطاء فرصة أكبر لتعبير كل مكتب من مكاتب المراجعة عن أي آراء متضاربة بشأن العميل محل المراجعة عند أداء عملية المراجعة المشتركة.

وأوضحت دراسة (Zerni, et al., 2012) أنه من غير المحتمل أن يقوم كلاً من مراقبي الحسابات في ظل المراجعة المشتركة بالرضوخ لضغوط العميل محل المراجعة، مما يحقق درجة عالية الاستقلالية في النهاية، ومن ثم تحسين مستوى جودة عملية المراجعة. وتؤيد ذلك دراسة (عبد الهادي



وأمين، ٢٠٢٠) بأن استخدام مدخل المراجعة المشتركة يحد من الضغوط على مراقبي الحسابات من قبل العميل والتي من شأنها التأثير على استقلال مراقب الحسابات، وذلك أن في المراجعة المشتركة يكون كل مراقب حسابات رقيب على الآخر، وذلك لأن كلا المراقبين يسعي إلى الحفاظ على سمعته المهنية التي قد يوفرها تطبيق المراجعة المشتركة.

وفي المقابل تري (Lobo, et al., 2017) أن المراجعة المشتركة قد تسهم في وجود ما يسمى بظاهرة الاستفادة المجانية Riding Free والتي يقصد بها بذل أحد مراقبي الحسابات للمجهود الأكبر خلال عملية المراجعة، في حين يعتمد المراقب الآخر على ما بذله مراقب الحسابات الأول دون بذل المجهود الكافي والمناسب للتحقق من أعماله، بينما يري (Audoussset-Coulier, 2012, p.27) أن هذه المشكلة يمكن التغلب عليها من خلال التقسيم المتوازن لأعمال وتكاليف المراجعة بينهما، حيث أن مراقبي الحسابات اللذان يتقاسمان أعمال وتكاليف عملية المراجعة بينهما بشكل متوازن يكونا أكثر استقلالية مقارنة بالمراجعة الفردية.

واختلفت دراسة عبد الهادي وأمين، (٢٠٢٠) مع الرأي القائل بأن استخدام مدخل المراجعة المشتركة يؤدي الى وجود ما يسمى بمشكلة الاستفادة المجانية، وبررت ذلك بأن من أهم خصائص تطبيق المراجعة المشتركة هي المسؤولية التضامنية لكل من مراقبي حسابات عن الرأي الوارد بتقرير المراجعة المشتركة، فمن غير المنطقي أن يترك أحد مكاتب المرجعة المشاركين في عملية المراجعة المكتب الآخر للقيام بتنفيذ أعمال المراجعة المكلف بها، وخاصة إذا كان أحد المكاتب أقل حجماً من المكتب الآخر، لأن تقصير أحد المكاتب في أداء المهام المكلف بها عند تنفيذ برنامج المراجعة المشتركة المتفق عليه مع المكتب الآخر قد يؤثر سلباً على السمعة المهنية لكل منهما.

ويتفق ذلك مع دراسة (Velte and Azibi, 2015) حيث خلصت إلى أن تطبيق المرجعة المشتركة يوفر ميزة هامة وهي قدرة كل مراقب حسابات على التحقق المتبادل من أعمال المراقب الآخر، لأن المسؤولية التضامنية لكل منهما بشأن الرأي الوارد بتقرير المراجعة المشتركة ستدفع كل منهما إلى ضرورة التأكد من أن مراقب الحسابات الآخر قد أدى المهام المكلف بها بأعلى مستوى ممكن من الجودة.

### ٥/٢/٣ أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على دقة تقرير مراقب الحسابات:

يتمثل الهدف الرئيسي لعملية المراجعة الخارجية في إبداء الرأي الفني المحايد بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركات محل المراجعة، ويعتبر تقرر المراجعة الوسيلة التي يستطيع من خلالها المراجع التعبير عن رأيه الفني بشأن هذه القوائم.

وأوضحت دراسة (متولي، ٢٠١٣، ص٤٣٤) أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة يساهم في الحد من إعادة صياغة القوائم المالية للأسباب التالية:

(أ) تكاليف أكثر من مراقب حسابات أداء عملية المراجعة المشتركة بفحص أنظمة الرقابة الداخلية يساهم في سد ثغرات الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء والغش.

(ب) التنسيق والتعاون بين فريقي المراجعة المشتركة يحقق الفهم الكافي للأمور الجوهرية المرتبطة بمخاطر المراجعة وتحسين إجراءات المراجعة.

(ج) كثرة المشاورات بين فريقَي المراجعة المشتركة يقلل من احتمال حدوث الأخطاء التي قد تحدث في القوائم المالية خاصة المخاطر الحتمية الملزمة لبعض البنود محل الفحص.

ويري (Haak et al., 2018) 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 يرجع سبب ذلك إلى زيادة أعضاء فريقَي المراجعة المشتركة، بالإضافة إلى الامكانيات المتاحة من جانب كل منهما.

وفي ضوء ما سبق يمكن القول أن المراجعة المشتركة تساهم في تخفيض الوقت المستغرق لأداء 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 الإيجابي على تخفيض فترة تأخر إصدار تقرير المراجعة. كما أن المسؤولية التضامنية التي يوفرها تطبيق مدخل المراجعة المشتركة هي من أهم العوامل للوصول إلى تقرير مراجعة مشترك عالي الدقة، وبالتالي تنعكس هذا المسؤولية على تبني القائمين بعملية المراجعة آراء أكثر تحفظاً.

#### ٤. الدراسة الميدانية

##### ١/٤ هدف الدراسة الميدانية:

يتمثل هدف الدراسة الميدانية في اختبار فروض الدراسة وذلك من خلال التعرف على آراء فئات عينة الدراسة حول أثر تبني المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة.

##### ٢/٤ مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

في ضوء تحقيق هدف الدراسة الميدانية تم الاعتماد على أسلوب العينة العشوائية الطبقية في اختيار عينة الدراسة والمكونة من (٢٤٥) مفردة، والتي شملت أربعة فئات هم (مراقبي الحسابات، أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة، المحللين الماليين، المستثمرين)، وقام الباحث بتوزيع قوائم الاستقصاء على مفردات العينة في البيئة الكويتية.

ولقد روعي عند اختيار عينة الدراسة الميدانية أن تكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية، بالإضافة إلى القدرة على فهم الأسئلة الواردة في قائمة الاستقصاء والإجابة عنها، والجدول التالي يوضح عدد استمارات الاستقصاء المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي:

#### جدول رقم (١)

فئات عينة الدراسة وحجم استمارات الاستقصاء المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي

بنود الدارسة	عينة المرسله	الاستمارات المستلمة	نسبة الاستمارات المستلمة إلى المرسله	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات الصحيحة	الاستمارات الخاضعة للتحليل الإحصائي	
						العدد	النسبة
مراقب الحسابات	٩٠	٨٦	%٩٥,٦	٧	٧٩	٧٩	%٣٢,٢

بنود الدراسة	عينة المرسلة	الاستثمارات المستلمة	نسبة الاستثمارات المستلمة إلى المرسلة	الاستثمارات المستبعدة	الاستثمارات الصحيحة	الاستثمارات الخاضعة للتحليل الإحصائي	
						النسبة	العدد
عضو هيئة تدريس	٥٥	٥٣	%٩٦,٤	٢	٥١	٥١	%٢٠,٨
محلل مالي	٤٠	٣٨	%٩٥	٨	٣٠	٣٠	%١٢,٢
مستثمر	٩٠	٨٨	%٩٧,٨	٣	٨٥	٨٥	%٣٤,٧
الإجمالي	٢٧٥	٢٦٥	%٩٦,٤	٢٠	٢٤٥	٢٤٥	%١٠٠

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

#### ٣/٤ تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

من أجل تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة فقد تم استخراج التكرارات والنسب المئوية وذلك بهدف التعرف على خصائص عينة الدراسة، كما يوضحها الجدول التالي:

#### جدول رقم (٢)

التكرارات والنسب المئوية لمفردات عينة الدراسة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
النوع	ذكر	١٤٥	%٥٩,٢
	أنثى	١٠٠	%٤٠,٨
	إجمالي	٢٤٥	%١٠٠
الوظيفة الحالية	مراقب حسابات	٧٩	%٣٢,٢
	عضو هيئة تدريس	٥١	%٢٠,٨
	محلل مالي	٣٠	%١٢,٢
	مستثمر	٨٥	%٣٤,٧
	الإجمالي	٢٤٥	%١٠٠
المستوي التعليمي	بكالوريوس	١١٤	%٤٦,٥
	دراسات عليا	٤٤	%١٨
	ماجستير	٣٧	%١٥,١
	دكتوراه	٥٠	%٢٠,٤
	الإجمالي	٢٤٥	%١٠٠
الشهادات المهنية	شهادة CMA	٤٩	%٢٠
	شهادة CPA	٤٠	%١٦,٣
	عضو جمعية مهنية كويتية	١٢٧	%٥١,٨
	عضو جمعية مهنية اجنبية	٢٩	%١١,٨
	الإجمالي	٢٤٥	%١٠٠

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
عدد سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٥٤	٢٢%
	من ٥ سنوات الي أقل من ١٠ سنوات	٦٩	٢٨,٢%
	من ١٠ سنوات الي أقل من ١٥ سنة	٤٩	٢٠%
	من ١٥ سنة فأكثر	٧٣	٢٩,٨%
	الإجمالي	٢٤٥	١٠٠%

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتبين من بيانات الجدول ما يلي:

(أ) من حيث النوع:

وجد أن (١٤٥) مفردة بنسبة (٥٩,٢%) من حجم عينة الدراسة من الذكور، في حين نجد أن (١٠٠) مفردة بنسبة (٤٠,٨%) من حجم عينة الدراسة من الإناث، مما يدل على أن الذكور أكثر علماً وخبرة في مجال الدراسة مما انعكس على استجابتهم في الرد علي الاستقصاء.

(ب) الوظيفة الحالية:

من حيث الوظيفة الحالية نجد أن (٧٩) مفردة بنسبة (٣٢,٢%) من حجم العينة يعملون في وظيفة مراقبي حسابات، في حين أن (٥١) مفردة بنسبة (٢٠,٨%) من حجم عينة الدراسة يعملون بوظيفة عضو هيئة تدريس، وأن (٣٠) مفردة بنسبة (١٢,٢%) من حجم عينة الدراسة يعملون بوظيفة محلل مالي، وأخيراً (٨٥) مفردة بنسبة (٣٤,٧%) من حجم عينة الدراسة مستثمرين، وهذا ينعكس بدوره على قدرة عينة الدراسة على فهم أسئلة الاستقصاء والاجابة عليها بدقة.

(ج) من حيث المستوي التعليمي:

وجد أن (١١٤) مفردة بنسبة (٤٦,٥%) من حجم عينة الدراسة حاصلين علي بكالوريوس، بينما نجد أن (٤٤) مفردة بنسبة (١٨%) من حجم عينة الدراسة حاصلين علي دراسات عليا، وأن (٣٧) مفردة بنسبة (١٥,١%) من حجم عينة الدراسة حاصلين علي درجة ماجستير، وأخيراً (٥٠) مفردة بنسبة (٢٠,٤%) من حجم عينة الدراسة حاصلين علي درجة دكتوراه، وهذا يدل على أن مفردات العينة ذات تأهيل علمي مرتفع مما يزيد من فهم العينة لموضوع الدراسة وعبارات الاستقصاء وبالتالي ينعكس ذلك على مستوى دقة الردود على العبارات الواردة بالاستقصاء.

(د) من حيث الشهادات المهنية:

وجد أن (٤٩) مفردة بنسبة (٢٠%) من حجم عينة الدراسة حاصلين على شهادة CMA ، وأن (٤٠) مفردة بنسبة (١٦,٣%) من حجم عينة الدراسة حاصلين على شهادة CPA، كما أن (١٢٧) مفردة بنسبة (٥١,٨%) من حجم عينة الدراسة أعضاء جمعية مهنية كويتية، وأخيراً (٢٩) مفردة بنسبة

(١١,٨%) من حجم عينة الدراسة أعضاء جمعية مهنية اجنبية، مما يزيد من فهم العينة لموضوع الدراسة وحسن ودقة الرد على عبارات الاستقصاء.

(هـ) من حيث عدد سنوات الخبرة:

نجد أن (٥٤) مفردة بنسبة (٢٢%) من حجم عينة الدراسة لديهم خبرة أقل من ٥ سنوات، وأن (٦٩) مفردة بنسبة (٢٨,٢%) من حجم عينة الدراسة لديهم خبرة من ٥ سنوات إلي أقل من ١٠ سنوات، بينما نجد أن (٤٩) مفردة بنسبة (٢٠%) من حجم عينة الدراسة لديهم خبرة من ١٠ سنوات إلي أقل من ١٥ سنة، وأخيراً نجد أن (٧٣) مفردة بنسبة (٢٩,٨%) من حجم عينة الدراسة لديهم خبرة من ١٥ سنة فأكثر، وهذا يعكس بدوره على قدرة مفردات الدراسة على فهم أسئلة الاستقصاء والاجابة عليها بدقة.

مما سبق نستنتج أنه من خلال التحليل الديموغرافي لمفردات الدراسة يتضح أن العينة الخاضعة للدراسة مؤهلة علمياً وعملياً لفهم اسئلة الاستقصاء والاجابة عليها بدقة.

٤/٤ تصميم أداة البحث:

اعتمدت الدراسة على استمارة الاستقصاء كأحد أدوات جمع البيانات، وتم إعداد عبارات الاستقصاء اعتماداً على نتائج الدراسات السابقة ومحاور الدراسة النظرية لموضوع الدراسة، مع مراعاة الدقة قدر الإمكان عند صياغة العبارات وذلك من خلال ما يلي:

(أ) توضيح بعض المصطلحات الخاصة بموضوع الدراسة.

(ب) الحصول على معلومات عامة عن مفردات العينة تتعلق بـ (النوع، الوظيفة الحالية، المستوي التعليمي، الشهادات المهنية، عدد سنوات الخبرة)، وتم الاعتماد في تصميم قائمة الاستقصاء على مقياس ليكرت الخماسي؛ وذلك لقياس اجابات أفراد العينة، كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (٣)

التصنيف وفقاً لمقياس ليكرت

التصنيف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

وتم تقسيم استمارة الاستقصاء الى عدة اجزاء:

- الجزء الأول: تعريف المصطلحات الواردة في قائمة الاستقصاء.
- الجزء الثاني: يشمل أسئلة تتعلق بمعلومات عامة عن الاشخاص الذين قاموا بتعبئة استمارة الاستقصاء من حيث: النوع، الوظيفة الحالية، المستوي التعليمي، الشهادات المهنية، عدد سنوات الخبرة.
- الجزء الثالث: يتضمن أسئلة الاستقصاء في محورين على النحو التالي:  
المحور الأول: يتكون هذا المحور من العبارات الخاصة بجودة عملية المراجعة.  
المحور الثاني: ويتكون هذا المحور من العبارات الخاصة بالمراجعة المشتركة وينقسم هذا المحور بدوره إلى الأبعاد الآتية:  
البعد الأول: ويتضمن هذا البعد العبارات الخاصة بتوزيع مهام عملية المراجعة المشتركة.

**البعد الثاني:** ويتضمن هذا البعد العبارات الخاصة بالتخطيط لعملية المراجعة المشتركة.

**البعد الثالث:** ويتضمن هذا البعد العبارات الخاصة بتقرير المراجعة المشتركة.

٥/٤ اختبار ثبات وصدق المقاييس المستخدمة في الدراسة:

يعتبر الثبات والصدق من الخصائص الهامة في أي أداة من أدوات القياس؛ وذلك لأنه لا يمكن الوثوق في بيانات تم جمعها والحصول عليها من أداة تخلو من هاتين الخاصيتين، وتم استخدام مقاييس إحصائية للتحقق من درجة الثبات والصدق في المقاييس المستخدمة في الدراسة كما يلي:

١/٥/٤ التحقق من مستوى الثبات في المقاييس:

يشير الثبات إلي مدى اتساق نتائج المقياس، فإذا حصلنا علي درجات متقاربة عند تطبيق نفس المقياس علي نفس مجموعة الأفراد مرتين مختلفتين فإننا نستدل من ذلك على أن المقياس يتسم بدرجة عالية من الثبات، ويتم اختبار ثبات الاستقصاء بعدة طرق أهمها معامل "ألفا كرونباخ" Cronbach's Alpha وهو يأخذ قيم تتراوح ما بين الصفر والواحد الصحيح، وعندما تكون قيمته قريبة من الواحد فإن ذلك يدل علي ثبات الاستقصاء، وتعتبر نسبة ٦٠% مقبولة للحكم على ثبات الاستقصاء مع مراعاة أنه يتم استبعاد أي متغير له معامل ارتباط إجمالي Item-Total-correlation أقل من ٣٠% بينه وبين باقي المتغيرات في المقياس نفسه ويمكن قياس درجة الثبات للمقاييس المستخدمة في الدراسة كالآتي:

(أ) قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بالمراجعة المشتركة بأبعادها المختلفة:

يتم قياس مستوى الثبات الخاص بمقياس المراجعة المشتركة بأبعادها المختلفة باستخدام معامل الثبات الفا وذلك كما يلي:

جدول (٤)

قياس درجة الثبات في المقياس الخاص بالمراجعة المشتركة بأبعادها المختلفة

عبارات المقياس	معامل الارتباط الإجمالي	معامل الفاكرونيباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفاكرونيباخ بعد الحذف
<b>البعد الأول: توزيع مهام عملية المراجعة المشتركة</b>				
X1 <sub>1</sub>	٠,٥٦٥	٠,٨٧٦	-	٠,٨٧٦
X1 <sub>2</sub>	٠,٧٦٤			
X1 <sub>3</sub>	٠,٧٨٦			
X1 <sub>4</sub>	٠,٧٣٢			
X1 <sub>5</sub>	٠,٦٧٨			
X1 <sub>6</sub>	٠,٥٤١			
X1 <sub>7</sub>	٠,٥٥٨			
<b>البعد الثاني: التخطيط لعملية المراجعة المشتركة</b>				
X2 <sub>1</sub>	٠,٥٨٨	٠,٨٥٠	-	٠,٨٥٠
X2 <sub>2</sub>	٠,٧٧٦			
X2 <sub>3</sub>	٠,٨٢٥			

عبارات المقياس	معامل الارتباط الإجمالي	معامل الفاكرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفاكرونباخ بعد الحذف
X2 <sub>4</sub>	٠,٥٨٤			
<b>البعد الثالث: تقرير المراجعة المشتركة</b>				
X3 <sub>1</sub>	٠,٥٣٧			
X3 <sub>2</sub>	٠,٥٩٩			
X3 <sub>3</sub>	٠,٦٣٦			
X3 <sub>4</sub>	٠,٥٢٣			
X3 <sub>5</sub>	٠,٥٧٦			
X3 <sub>6</sub>	٠,٦٢٦			
X3 <sub>7</sub>	٠,٦١٨			
X3 <sub>8</sub>	٠,٦١١			
X3 <sub>9</sub>	٠,٦٢٨	٠,٩٠٨	-	٠,٩٠٨
X3 <sub>10</sub>	٠,٦٢٤			
X3 <sub>11</sub>	٠,٥٥٠			
X3 <sub>12</sub>	٠,٥٣١			
X3 <sub>13</sub>	٠,٤٢٨			
X3 <sub>14</sub>	٠,٦٣٢			
X3 <sub>15</sub>	٠,٦٠٩			
X3 <sub>16</sub>	٠,٥٨٣			
X3 <sub>17</sub>	٠,٦٧٠			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتبين من جدول رقم (٤) أن جميع العبارات ذات معامل ارتباط إجمالي أكبر من ٣٠%، كما نجد أن معاملات الثبات للأبعاد في المقياس قد بلغت علي الترتيب (٠,٨٧٦، ٠,٨٥٠، ٠,٩٠٨) وهي معاملات ثبات مرتفعة؛ وبالتالي يتمتع هذا المقياس بدرجة عالية من الثبات.  
(ب) قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بجودة عملية المراجعة:

يتم قياس مستوى الثبات الخاص بمقياس جودة عملية المراجعة باستخدام معامل الثبات الفا وذلك كما يلي:

#### جدول رقم (٥)

قياس درجة الثبات في المقياس الخاص بجودة عملية المراجعة

عبارات المقياس	معامل الارتباط الإجمالي	معامل الفاكرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفاكرونباخ بعد الحذف
Y1	٠,٦٧٧			
Y2	٠,٥٧٣			
Y3	٠,٦٣٩			
Y4	٠,٦٢٩			
Y5	٠,٥٦٤			
Y6	٠,٦٠٣	٠,٩٢٣	-	٠,٩٢٣

عبارات المقياس	معامل الارتباط الإجمالي	معامل الفاكرونيباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفاكرونيباخ بعد الحذف
Y7	٠,٥٤٦			
Y8	٠,٦٣٨			
Y9	٠,٥٩١			
Y10	٠,٥٥٣			
Y11	٠,٤٥٦			
Y12	٠,٦٥٧			
Y13	٠,٥٧٤			
Y14	٠,٦٢٢			
Y15	٠,٤٥٦			
Y16	٠,٤٧٥			
Y17	٠,٤٥٥			
Y18	٠,٤٦٧			
Y19	٠,٤٧١			
Y20	٠,٥٠٨			
Y21	٠,٤٧٨			
Y22	٠,٥٧٧			
Y23	٠,٦٠٢			
Y24	٠,٥٧٣			
Y25	٠,٥٥٦			
Y26	٠,٦٦٠			
Y27	٠,٦٠٨			
Y28	٠,٦٢٢			
Y29	٠,٥٦٧			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول السابق أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط إجمالي أعلى من ٣٠% بالإضافة إلى أن معامل الفا لهذا المقياس يبلغ (٠,٩٢٣) وهو معامل ثبات مرتفع، وبالتالي فإن هذا المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

#### ٢/٥/٤ التحقق من مستوي الصدق في الاستبانة:

يقصد بالصدق مدى قدرة أداة القياس على تحقيق أهدافها وذلك بقياس ما وضعت لقياسه، وللتحقق من صدق الاستبانة تم اختبار ثلاث أنواع من الصدق وهم: صدق المحتوي، والصدق الذاتي، وصدق الاتساق الداخلي وذلك كما هو موضح في الآتي:

#### (أ) صدق المحتوى (الظاهري):

يعتمد الصدق الظاهري أو صدق المحتوى على منطوقية محتويات الاختبار ومدى ارتباطها بالظاهرة المقاسة، كما أنه يعتمد وبصورة أساسية على مدى امكانية تمثيل الاختبار لمحتويات السمة المقاسة تمثيلاً صادقاً ومتجانساً وذات معنوية عالية، وذلك لتحقيق الهدف الذي وضع من أجله الاختبار،



وفي العادة لكي يتم تقدير صدق المحتوى فقد تم عرض الأداة علي الخبراء في مجال التخصص وطلب منهم الحكم على مدى صلاحية مفرداته وفقراته في قياس ما وضعت لقياسه، ومن ثم إيجاد نسبة الاتفاق بين الخبراء والابقاء علي الفقرات التي نالت نسبة اتفاق عالية، ثم تم عرض أداة الدراسة علي عدد من المحكمين والمتخصصين في مجال الدراسة وذلك للتأكد من قدرة الاستبيان على قياس ما وضعت لقياسه.

### (ب) الصدق الذاتي

تم حساب الصدق الذاتي للأبعاد وذلك عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات كما يلي:

#### جدول رقم (٦)

#### نتائج الصدق الذاتي لمقاييس الدراسة

أبعاد المراجعة المشتركة	معامل الفاكرونباخ (مقياس الثبات)	الصدق الذاتي
البعد الأول: توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة	٠,٨٧٦	٠,٩٣٦
البعد الثاني: التخطيط لعملية المراجعة المشتركة	٠,٨٥٠	٠,٩٢٢
البعد الثالث: تقرير المراجعة المشتركة	٠,٩٠٨	٠,٩٥٣
متغير جودة عملية المراجعة	٠,٩٢٣	٠,٩٦١

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من جدول (٦) السابق أن جميع الأبعاد تتمتع بدرجة صدق مرتفعة وهذا يؤكد على أن الاستقصاء تتمتع بدرجة عالية من الصدق.

### (ج) صدق الاتساق الداخلي:

يمكن قياس صدق الأداة المستخدمة عن طريق قياس قوة الارتباط بين درجات كل مجال ودرجات أسئلة المقياس الكلية، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

#### جدول رقم (٧)

#### نتائج معاملات الارتباط بين معدل كل مجال والمعدل الكلي للفقرات

		توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة	التخطيط لعملية المراجعة المشتركة	تقرير المراجعة المشتركة	المراجعة المشتركة	جودة عملية المراجعة	المتوسط العام للاستقصاء
توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة	Pearson Correlation	1	.493**	.635**	.736**	.758**	.788**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
	N	245	245	245	245	245	245
التخطيط لعملية المراجعة المشتركة	Pearson Correlation	.493**	1	.525**	.741**	.698**	.755**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000

	N	245	245	245	245	245	245
تقرير المراجعة المشتركة	Pearson Correlation	.635**	.525**	1	.712**	.789**	.795**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000
	N	245	245	245	245	245	245
المراجعة المشتركة	Pearson Correlation	.736**	.741**	.712**	1	.802**	.837**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000
	N	245	245	245	245	245	245
جودة عملية المراجعة	Pearson Correlation	.758**	.698**	.789**	.802**	1	.871**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000
	N	245	245	245	245	245	245
المتوسط العام للاستقصاء	Pearson Correlation	.788**	.755**	.795**	.837**	.871**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	245	245	245	245	245	245

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتبين من الجدول السابق أن معاملات الارتباط السابقة مقبولة ودالة إحصائياً، وبذلك تم التأكد من ثبات وصدق الاستبانة، وأصبحت الاستبانة صالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

#### ٦/٤ الحكم على كفاية حجم العينة

تم استخدام اختبار KMO and Bartlett للحكم على مدى كفاية حجم العينة، وبصفة عامة تتراوح احصاء اختبار KMO بين الواحد الصحيح والصفر وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على زيادة الاعتمادية وكفاية حجم العينة، ونجد أن الحد الأدنى المقبول هو (٠,٥) حتي يمكن الحكم بكفاية العينة، أما إذا كانت قيمة الاختبار أقل من ذلك فيجب زيادة حجم العينة، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

#### جدول (٨)

#### الحكم على كفاية حجم العينة باستخدام KMO and Bartlett's Test

المقياس	اختبار KMO قيمة الاختبار	اختبار Bartlett قيمة مربع كاي	مستوي الدلالة الإحصائية (Sig)
المراجعة المشتركة	٠,٨٥٥	٤٥٠,٧	٠,٠٠٠
جودة عملية المراجعة	٠,٨٨٤	٣٩٦,٣	٠,٠٠٠

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتبين من الجدول السابق نجد أن قيمة اختبار KMO لمتغيرات الدراسة تساوي علي الترتيب (٠,٨٥٥، ٠,٨٨٤) وهي قيم مرتفعة وأكبر من (٠,٥)، ومن ناحية أخرى نجد أن مستوي الدلالة الاحصائية لاختبار Bartlett (Sig=0.000) وهي أقل من مستوي المعنوية ( $\alpha = 0.05$ ) وبالتالي يمكن الحكم بأن حجم العينة والبيانات التي تم جمعها منها كافية لإجراء التحليل الاحصائي.

#### ٧/٤ اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

لكي نقوم بتحديد الاساليب الاحصائية المناسبة لطبيعة الدراسة الميدانية فإن الأمر يتطلب أولاً معرفة التوزيع الإحصائي للمجتمع الذي سحبت منه العينة وقد تم استخدام اختبار كولمجراف سمرنوف لمعرفة مدى تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، ويقوم اختبار كولمجراف سمرنوف على اختبار فرض العدم بأن المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي، ويتم اتخاذ قرار بناء على قيمة مستوى الدلالة الاحصائية (Sig) بالمقارنة بمستوى المعنوية ( $\alpha$ ) فإذا كانت قيمة (Sig) أكبر من قيمة ( $\alpha$ )؛ فإن ذلك يعني قبول فرض العدم بأن المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي؛ وبالتالي يتم الاعتماد على الاساليب الاحصائية الخاصة بالاختبارات المعلمية parametric tests، أما إذا كانت قيمة مستوى الدلالة الاحصائية (Sig) أقل من قيمة مستوى المعنوية ( $\alpha$ ) دل ذلك على قبول الفرض البديل بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، وفي هذه الحالة يتم الاعتماد على الاساليب الاحصائية الخاصة بالاختبارات اللامعلمية Non parametric tests وجاءت نتائج تطبيق هذا الاختبار على عينة الدراسة كما هو موضح بالجدول التالي:

#### جدول رقم (٩)

#### نتائج اختبار (K-S) لاختبار الطبيعية

ابعاد الدراسة	احصاء الاختبار Kolmogorov- Smirnov	مستوى الدلالة الإحصائي Asymp Sig	القرار
جودة عملية المراجعة	١,١٧٨	٠,١٢٥	طبيعي
توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة	١,١٨٧	٠,١١٩	طبيعي
التخطيط لعملية المراجعة المشتركة	١,٤٣٠	٠,٠٣٣	غير طبيعي
تقرير المراجعة المشتركة	١,١٨٢	٠,١٢٢	طبيعي

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتبين من جدول (٩) أن مستوى الدلالة الإحصائية للمتغيرات التالية (جودة عملية المراجعة، توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة، تقرير المراجعة المشتركة) قد بلغت علي الترتيب (٠,١٢٥)، (٠,١١٩)، (٠,١٢٢) وهي قيم أكبر من مستوي المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) وبالتالي يتم قبول الفرض العدمي القائل بأن البيانات الخاصة بهذه المتغيرات مسحوبة من مجتمع يتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي يتم الاعتماد علي الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات المعلمية، بينما نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية لمتغير (التخطيط لعملية المراجعة المشتركة) قد بلغت (٠,٠٣٣) وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية

( $\alpha=0.05$ ) وبالتالي يتم قبول الفرض البديل القائل بأن البيانات الخاصة بهذا المتغير مسحوبة من مجتمع لا يتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي يتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات اللامعلمية. وللتأكد من عدم وجود مشكلة الأزواج الخطي بين المتغيرات المستقلة، يتم ايجاد معاملات الارتباط بين المتغيرات التفسيرية، فإذا كانت معاملات الارتباط أقل من (0,8) دل ذلك على عدم وجود مشكلة الأزواج الخطي. وتم ايجاد معاملات الارتباط كما هو موضح في الجدول التالي:

نتائج معاملات الارتباط بين المتغيرات التفسيرية

توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة	التخطيط لعملية المراجعة المشتركة	تقرير المراجعة المشتركة
1	0,493	0,635
0,493	1	0,525
0,635	0,525	1

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول (10) السابق نجد أن معاملات الارتباط أقل من 0,8 بين أي متغيرين، وبالتالي نجد أنه لا توجد مشكلة الأزواج الخطي بين المتغيرات التفسيرية، وبالتالي يمكن تطبيق اسلوب الانحدار المتعدد.

٤/٨ الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

بعد تحديد طبيعة البيانات المستخدمة في الدراسة الميدانية والتأكد من صحة استخدام الاساليب الاحصائية بالنسبة لجميع الفروض؛ فإن الاساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة هي:

(أ) التحليل الوصفي لفقرات الاستقصاء: من خلال معرفة التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري؛ وذلك للوقوف على الاتجاه العام للإجابات لكل عبارة على حدة، ويتم تفسير المتوسطات وفقا لمقياس ليكرت وفقا للجدول التالي:

جدول (11)

تفسير المتوسطات وفقا لمقياس ليكرت

المستوى	المتوسط المرجح
غير موافق تماما	1,8
غير موافق	2,6
محايد	3,4
موافق	4,2
موافق تماما	5,0

(ب) استخدام أسلوب معامل الارتباط الخطي البسيط: لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة (المراجعة المشتركة، جودة عملية المراجعة)، وذلك بالتطبيق على مراقبي الحسابات، وأعضاء هيئة التدريس، والمحاسبين الماليين، والمستثمرين بدولة الكويت.

(ج) أسلوب الانحدار الخطي البسيط **Simple Linear Regression**: لتحديد العلاقة السببية بين المتغير التابع (جودة عملية المراجعة) والمتغير المستقل (تبني المراجعة المشتركة) وبناء نموذج احتمالي يصف هذه العلاقة.

(د) أسلوب الانحدار الخطي المتعدد **Multiple Linear Regression**: لقياس تأثير المراجعة المشتركة بأبعادها المختلفة والمتمثلة في (توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة، التخطيط لعملية المراجعة المشتركة، تقرير المراجعة المشتركة) علي جودة عملية المراجعة.

#### ٩/٤ نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

يمكن تناول نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة وذلك كما يلي:

#### ١/٩/٤ نتائج التحليل الوصفي لعبارات البعد الأول: توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة

تم ايجاد نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بالبعد الأول: توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة، كما يوضحها الجدول التالي:

#### جدول (١٢)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الخاصة بالبعد الاول

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X1 <sub>1</sub>	٧٠	١١٥	٦٠	-	-	٤,٠٤٠٨	٠,٧٢٨٧ ٨	موافق
	%٢٨,٦	%٤٦,٩	%٢٤,٥	-	-			
X1 <sub>2</sub>	٨٥	١٠٥	٥٥	-	-	٤,١٢٢٤	٠,٧٤٧٤ ٧	موافق
	%٣٤,٧	%٤٢,٩	%٢٢,٤	-	-			
X1 <sub>3</sub>	٨٥	١٢٠	٤٠	-	-	٤,١٨٣٧	٠,٦٩١٦ ٨	موافق
	%٣٤,٧	%٤٩	%١٦,٣	-	-			
X1 <sub>4</sub>	٧٥	٧٥	٩٥	-	-	٣,٩١٨٤	٠,٨٣٠٦ ٨	محايد
	%٣٠,٦	%٣٠,٦	%٣٨,٨	-	-			
X1 <sub>5</sub>	١١٥	١٠٠	٣٠	-	-	٤,٣٤٦٩	٠,٦٨٨٠ ٤	موافق تماما
	%٤٦,٩	%٤٠,٨	%١٢,٢	-	-			
X1 <sub>6</sub>	١٠٠	١١٥	٣٠	-	-	٤,٢٨٥٧	٠,٦٧١٤ ٣	موافق
	%٤٠,٨	%٤٦,٩	%١٢,٢	-	-			
X1 <sub>7</sub>	٩٠	١١٥	٤٠	-	-	٤,٢٠٤١	٠,٧٠٠٦ ٩	موافق
	%٣٦,٧	%٤٦,٩	%١٦,٣	-	-			
الاجمالي	٦٢٠	٧٤٥	٣٥٠	-	-	٤,١٥٧٤	٠,٧٢٢٧	موافق
	٣٦,٢%	٤٣,٤%	٢٠,٤%	-	-			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتبين من الجدول رقم (١٢) أن التحليل المبدئي للمتوسطات يشير إلى وجود اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات الخاصة بالبعد الأول والخاصة بتوزيع مهام عمل المراجعة المشتركة، حيث نجد أن المتوسط العام للعبارات بلغ (٤,١٥٧٤) وهو متوسط مرتفع إذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت، وهو مؤشر يوضح بشكل مبدئي أنه يتم التوصل إلى تأثر معقول عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، ويتم تحقيق الرقابة المزدوجة على تنفيذ عملية المراجعة حيث يراجع كل مراجع عمل المراجع الآخر، كما أنه يتم تطبيق أفضل الإجراءات للمراجعة من خلال الاستفادة بالخبرة المشتركة.

٢/٩/٤ نتائج التحليل الوصفي لعبارات البعد الثاني: التخطيط لعملية المراجعة المشتركة

تم ايجاد نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بالتخطيط لعملية المراجعة المشتركة، كما يبينها الجدول التالي:

جدول رقم (١٣)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الخاصة بالبعد الثاني

العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X2 <sub>1</sub>	٩٠	١٢٠	٣٥	-	-	٤,٢٢٤٥	٠,٦٧٩٤	موافق
	%٣٦,٧	%٤٩	%١٤,٣	-	-		٨	
X2 <sub>2</sub>	٧٥	١٢٠	٥٠	-	-	٤,١٠٢٠	٠,٧٠٨٤	موافق
	%٣٠,٦	%٤٩	%٢٠,٤	-	-		١	
X2 <sub>3</sub>	٨٠	١٠٠	٦٥	-	-	٤,٠٦١٢	٠,٧٦٨٤	موافق
	%٣٢,٧	%٤٠,٨	%٢٦,٥	-	-		٤	
X2 <sub>4</sub>	٨٥	١١٥	٤٥	-	-	٤,١٦٣٣	٠,٧١١٣	موافق
	%٣٤,٧	%٤٦,٩	%١٨,٤	-	-		٥	
الاجمالي	٣٣٠	٤٥٥	١٩٥	-	-	٤,١٣٧	٠,٧١٦	موافق
	%٣٣,٧	%٤٦,٤	%١٩,٩	-	-	٨	٩	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتبين من الجدول رقم (١٣) أن التحليل المبدئي للمتوسطات يشير إلى أن هناك اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات الخاصة بالبعد الثاني والمتعلقة بالتخطيط لعملية المراجعة المشتركة، حيث نجد أن المتوسط العام للعبارات بلغ (٤,١٣٧٨) وهو متوسط مرتفع إذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت، وهو مؤشر يوضح بشكل مبدئي أنه يتم الاشتراك في وضع الخطة العامة للمراجعة وتقسيم أعمال المراجعة بين مكاتب المراجعة المشتركة في عملية المراجعة، ويقوم كل مكتب بمراجعة أعمال المكتب الآخر، للتحقق من مجهود المراقب الآخر، بالإضافة إلى تنفيذ كل مكتب برنامج المراجعة في إطار الخطة العامة للمراجعة كما يتم إعداد تقرير المراجعة والتوقيع عليه من مكنتي المراجعة.

٣/٩/٤ نتائج التحليل الوصفي لعبارات البعد الثالث: تقرير المراجعة المشتركة:

تم ايجاد نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بتقرير المراجعة المشتركة، كما يوضحها الجدول التالي:

جدول (١٤)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الخاصة بالبعد الثالث

العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X3 <sub>1</sub>	٨٥	١٠٥	٥٥	-	-	٤,١٢٢٤	٠,٧٤٧٤ ٧	موافق
	٣٤, %٧	٤٢, %٩	٢٢,٤ %	-	-			
X3 <sub>2</sub>	٨٥	١٢٠	٤٠	-	-	٤,١٨٣٧	٠,٦٩١٦ ٨	موافق
	٣٤, %٧	٤٩ %	١٦,٣ %	-	-			
X3 <sub>3</sub>	٧٥	٧٠	١٠٠	-	-	٣,٨٩٨٠	٠,٨٤٠٦ ٩	موافق تماماً
	٣٠, %٦	٢٨, %٦	٤٠,٨ %	-	-			
X3 <sub>4</sub>	١١٥	١٠٥	٢٥	-	-	٤,٣٦٧٣	٠,٦٦٢٠ ٢	موافق تماماً
	٤٦, %٩	٤٢, %٩	١٠,٢ %	-	-			
X3 <sub>5</sub>	٩٥	١٢٠	٣٠	-	-	٤,٢٦٥٣	٠,٦٦٤٥ ٤	موافق
	٣٨, %٨	٤٩ %	١٢,٢ %	-	-			
X3 <sub>6</sub>	٩٠	١١٥	٤٠	-	-	٤,٢٠٤١	٠,٧٠٠٦ ٩	موافق
	٣٦, %٧	٤٦, %٩	١٦,٣ %	-	-			
X3 <sub>7</sub>	٨٠	١٢٠	٤٥	-	-	٤,١٤٢٩	٠,٧٠١٢ ٩	موافق
	٣٢, %٧	٤٩ %	١٨,٤ %	-	-			
X3 <sub>8</sub>	٨٠	١٠٠	٦٥	-	-	٤,٠٦١٢	٠,٧٦٨٤ ٤	موافق
	٣٢, %٧	٤٠, %٨	٢٦,٥ %	-	-			
X3 <sub>9</sub>	٨٥	١٢٠	٤٠	-	-	٤,١٨٣٧	٠,٦٩١٦ ٨	موافق
	٣٤, %٧	٤٩ %	١٦,٣ %	-	-			
X3 <sub>10</sub>	٩٠	٩٠	٦٥	-	-	٤,١٠٢٠	٠,٧٩٠٤ ٤	موافق
	٣٦, %٧	٣٦, %٧	٢٦,٥ %	-	-			
X3 <sub>11</sub>	١١٥	١٠٥	٢٥	-	-	٤,٣٦٧٣	٠,٦٦٢٠ ٢	موافق تماماً
	٤٦, %٩	٤٢, %٩	١٠,٢ %	-	-			
X3 <sub>12</sub>	٨٥	١٢٥	٣٥	-	-	٤,٢٠٤١	٠,٦٧٠٨ ١	موافق
	٣٤, %٧	٥١ %	١٤,٣ %	-	-			

					%	%	%	
موافق	٠,٧١١٣ ٥	٤,١٦٣٣	-	-	٤٥	١١٥	٨٥	X3 <sub>1</sub> 3
			-	-	١٨,٤	٤٦,	٣٤,	
موافق	٠,٦٨٧٤ ٣	٤,٢٤٤٩	-	-	٣٥	١١٥	٩٥	X3 <sub>1</sub> 4
			-	-	١٤,٣	٤٦,	٣٨,	
موافق	٠,٧٠٨٤ ١	٤,١٠٢٠	-	-	٥٠	١٢٠	٧٥	X3 <sub>1</sub> 5
			-	-	٢٠,٤	٤٩	٣٠,	
موافق	٠,٧٦٨٤ ٤	٤,٠٦١٢	-	-	٦٥	١٠٠	٨٠	X3 <sub>1</sub> 6
			-	-	٢٦,٥	٤٠,	٣٢,	
موافق	٠,٧١١٣ ٥	٤,١٦٣٣	-	-	٤٥	١١٥	٨٥	X3 <sub>1</sub> 7
			-	-	١٨,٤	٤٦,	٣٤,	
موافق	٠,٧١٦٤	٤,١٦٦٩	-	-	٨٠,٥	١٨٦	١٥٠	الاجم الي
			-	-	١٩,٣	٤٤,	٣٦	
					%	%	%	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١٤) أن التحليل المبدئي للمتوسطات يشير الي أن هناك اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات الخاصة بالبعد الثالث والمتعلقة بتقرير المراجعة المشتركة، حيث نجد ان المتوسط العام للعبارات بلغ (٤,١٦٦٩) وهو متوسط مرتفع اذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت وهو مؤشر يوضح بشكل مبدئي أنه يتم الاستفادة من الخبرات المتنوعة لدى فرق المراجعة المشتركة، ويتم التغلب على الصعوبات والمعوقات التي تواجه عملية المراجعة من خلال التشاور والتعاون بين فريق المراجعة، كما يتم الحفاظ على المنافسة داخل سوق المراجعة وتخفيض تركيز السوق في عدد محدود من المكاتب و يتم التغلب على مشكلة ضيق الوقت وتأخر إصدار تقرير المراجعة كذلك يتم تعزيز استقلالية مراقبي الحسابات وقدرتهما على مواجهة ضغوط الإدارة عليهما.

#### ٤/٩/٤ نتائج التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع: جودة عملية المراجعة

تم ايجاد نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بجودة عملية المراجعة، ويتم عمل دراسة استكشافية لهذا المتغير من خلال الجدول التالي:

#### جدول (١٥)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الخاصة بالمتغير التابع (جودة عملية المراجعة)

العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير تماما	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
Y1	٨٠	١٢٠	٤٥	-	-	٠,٧٠١٢٩	موافق
	%٣٢,٧	%٤٩	%١٨,٤	-	-		



موافق	٠,٧٢٥٣٢	٤,٠٨١٦	-	-	٥٥	١١٥	٧٥	Y2
			-	-	%٢٢,٤	%٤٦,٩	%٣٠,٦	
موافق	٠,٧٢٠٧٠	٤,١٨٣٧	-	-	٤٥	١١٠	٩٠	Y3
			-	-	%١٨,٤	%٤٤,٩	%٣٦,٧	
موافق	٠,٧٠١٢٩	٤,١٤٢٩	-	-	٤٥	١٢٠	٨٠	Y4
			-	-	%١٨,٤	%٤٩	%٣٢,٧	
محايد	٠,٨٠٥٦٣	٣,٩١٨٤	-	-	٩٠	٨٥	٧٠	Y5
			-	-	%٣٦,٧	%٣٤,٧	%٢٨,٦	
موافق تماما	٠,٦٨٣١٦	٤,٣٢٦٥	-	-	٣٠	١٠٥	١١٠	Y6
			-	-	%١٢,٢	%٤٢,٩	%٤٤,٩	
موافق	٠,٦٥٢٤٨	٤,٣٢٦٥	-	-	٢٥	١١٥	١٠٥	Y7
			-	-	%١٠,٢	%٤٦,٩	%٤٢,٩	
موافق	٠,٦٩١٦٨	٤,١٨٣٧	-	-	٤٠	١٢٠	٨٥	Y8
			-	-	%١٦,٣	%٤٩	%٣٤,٧	
موافق	٠,٦٢٠٢٨	٤,٣٢٦٥	-	-	٢٠	١٢٥	١٠٠	Y9
			-	-	%٨,٢	%٥١	%٤٠,٨	
موافق	٠,٧١١٣٥	٤,١٦٣٣	-	-	٤٥	١١٥	٨٥	Y10
			-	-	%١٨,٤	%٤٦,٩	%٣٤,٧	
موافق	٠,٧٦٨٤٤	٤,٠٦١٢	-	-	٦٥	١٠٠	٨٠	Y11
			-	-	%٢٦,٥	%٤٠,٨	%٣٢,٧	
موافق	٠,٧٢٤٣٢	٤,١٨٢٣	-	-	٥٠	١١٢	٨٣	Y12
			-	-	%٢٠,٤	%٤٥,٧	%٣٣,٩	
موافق	٠,٧٩٠٤٤	٤,١٠٢٠	-	-	٦٥	٩٠	٩٠	Y13
			-	-	%٢٦,٥	%٣٦,٧	%٣٦,٧	
موافق	٠,٦٩٤٧٠	٤,٢٦٥٣	-	-	٣٥	١١٠	١٠٠	Y14
			-	-	%١٤,٣	%٤٤,٩	%٤٠,٨	
موافق	٠,٦٧١٤٣	٤,٢٨٥٧	-	-	٣٠	١١٥	١٠٠	Y15
			-	-	%١٢,٢	%٤٦,٩	%٤٠,٨	
موافق	٠,٧١٩٥٤	٤,١٢٢٤	-	-	٥٠	١١٥	٨٠	Y16
			-	-	%٢٠,٤	%٤٦,٩	%٣٢,٧	
موافق	٠,٦٤٠١٨	٤,٢٨٥٧	-	-	٢٥	١٢٥	٩٥	Y17
			-	-	%١٠,٢	%٥١	%٣٨,٨	
موافق	٠,٧٧٠٦١	٤,٠٢٠٤	-	-	٧٥	١٠٠	٧٥	Y18
			-	-	%٢٨,٦	%٤٠,٨	%٣٠,٦	
موافق	٠,٧٠١٢٩	٤,٢٨٥٧	-	-	٣٥	١٠٥	١٠٥	Y19
			-	-	%١٤,٣	%٤٢,٩	%٤٢,٩	
موافق	٠,٦٣٠٣١	٤,٣٦٧٣	-	-	٢٠	١١٥	١١٠	Y20
			-	-	%٨,٢	%٤٦,٩	%٤٤,٩	
موافق	٠,٧٢٠٧٠	٤,١٨٣٧	-	-	٤٥	١١٠	٩٠	Y21
			-	-	%١٨,٤	%٤٤,٩	%٣٦,٧	
موافق	٠,٦٢٥٦٥	٤,٣٤٦٩	-	-	٢٠	١٢٠	١٠٥	Y22
			-	-	%٨,٢	%٤٩	%٤٢,٩	
موافق	٠,٧٢٥٣٢	٤,٠٨١٦	-	-	٥٥	١١٥	٧٥	Y23
			-	-	%٢٢,٤	%٤٦,٩	%٣٠,٦	
موافق	٠,٧٥٧٤٨	٤,١٤٢٩	-	-	٥٥	١٠٠	٩٠	Y24
			-	-	%٢٢,٤	%٤٠,٨	%٣٦,٧	

موافق	٠,٧٣٦٧٧	٤,١٠٢٠	-	-	٥٥	١١٠	٨٠	Y25
			-	-	%٢٢,٤	%٤٤,٩	%٣٢,٧	
موافق تماما	٠,٨١٥٩٥	٤,١٠٣٢	-	-	٧٠	٨٠	٩٥	Y26
			-	-	%٢٨,٦	%٣٢,٧	%٣٨,٦	
موافق تماما	٠,٦٦٢٠٢	٤,٣٦٧٣	-	-	٢٥	١٠٥	١١٥	Y27
			-	-	%١٠,٢	%٤٢,٩	%٤٦,٩	
موافق	٠,٦٤٦٦٨	٤,٣٠٦١	-	-	٢٥	١٢٠	١٠٠	Y28
			-	-	%١٠,٢	%٤٩	%٤٠,٨	
موافق	٠,٦٧٩٤٨	٤,٢٢٤٥	-	-	٣٥	١٢٠	٩٥	Y29
			-	-	%١٤,٣	%٤٩	%٣٦,٧	
موافق	٠,٧٠٦٧	٤,١٩٤٢	-	-	١٢٧٠	٣١٩٧	٢٦٣٨	الاجمالي
			-	-	%١٧,٩	%٤٥	%٣٧,١	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتبين من الجدول رقم (١٥) أن التحليل المبدئي للمتوسطات يشير إلى أن هناك اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات الخاصة بالمتغير التابع والمتعلقة بجودة عملية المراجعة، حيث نجد أن المتوسط العام للعبارات بلغ (٤,١٩٤٢) وهو متوسط مرتفع إذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت، وهو مؤشر يوضح بشكل مبدئي أنه: تتمثل أهداف جودة عملية المراجعة في أنه يتم تحقيق المتطلبات المهنية (الاستقلالية - الموضوعية - السرية - أخلاقيات المهنة)، ويتم التأكيد على أن خدمات مكتب المراجعة تتماشى مع معايير المراجعة والمتطلبات المهنية، كما ترجع أهمية جودة المراجعة إلى أنه يتم تجنب مراقب الحسابات أي عقوبات أو دعاوى قضائية وحمائته من التعرض للمساءلة، وتساعد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية من خلال التحقق من مدى صدق القوائم المالية، ويرتفع مستوى جودة عملية المراجعة بعدة عوامل منها: تمتع مراقب الحسابات بمستوى مرتفع من الكفاءة المهنية والخبرة العملية والتأهيل العلمي، وارتفاع مستوى الشك المهني لدى مراقب الحسابات، كما أنه إذا ارتبط اسم المكتب بالجودة حيث يسعى للحفاظ على سمعة المكتب.

٤/١٠ نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الرئيس للدراسة:

تم اختبار الفرض بحثي الرئيس للدراسة والفروض الفرعية كما يلي:

٤/١٠/١ اختبار الفروض الفرعية:

تنص الفروض الفرعية على:

الفرض الفرعي الأول: " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتوزيع مهام عمل المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة "

الفرض الفرعي الثاني: " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخطيط لعملية المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة "

الفرض الفرعي الثالث: " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتقرير المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة "

ولاختبار مدى وجود تأثير له دلالة إحصائية للمتغيرات المستقلة (توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة، التخطيط لعملية المراجعة المشتركة، تقرير المراجعة المشتركة) علي جودة عملية المراجعة، في هذه الحالة يتم استخدام الانحدار الخطي المتعدد وذلك كالآتي:

(أ) توصيف نموذج الانحدار الخطي المتعدد:

يمكن توصيف العلاقة بين المتغيرات المستقلة (توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة، التخطيط لعملية المراجعة المشتركة، تقرير المراجعة المشتركة) والمتغير التابع (جودة عملية المراجعة) وفقاً للمعادلة التالية:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + U_i$$

حيث أن:

$Y$  = جودة عملية المراجعة.

$X_1$  = توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة.

$X_2$  = التخطيط لعملية المراجعة المشتركة.

$X_3$  = تقرير المراجعة المشتركة.

$\beta_i$  = معالم نموذج الانحدار حيث أن  $(i = 0, 1, 2, 3)$ .

$U_i$  = عنصر الخطأ العشوائي في النموذج.

(ب) تقدير معالم النموذج:

يتم تقدير معالم النموذج الإحصائي المقترح لقياس تأثير المتغيرات المستقلة (توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة، التخطيط لعملية المراجعة المشتركة، تقرير المراجعة المشتركة) على المتغير التابع (جودة عملية المراجعة)، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (١٦)

المتغيرات التفسيرية	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوي الدلالة الإحصائية (Sig)	الترتيب ب	قيمة معامل تضخم التباين (VIF)	قيمة التباين المسموح به (Tolerance)
توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة	٠,٣٩٩	٠,٠٤٤	٩,٠٢١	٠,٠٠٠	٢	١,٧٨١	٠,٥٦٢
التخطيط لعملية المراجعة المشتركة	٠,٢٨٦	٠,٠٣١	٩,٠٨٦	٠,٠٠٠	٣	١,٤٦٦	٠,٦٨٢
تقرير المراجعة المشتركة	٠,٥٤٨	٠,٠٥٣	١٠,٢٩٢	٠,٠٠٠	١	١,٨٦١	٠,٥٣٧
ثابت الانحدار				٠,٩٥٧			
معامل الارتباط R				٠,٨١٤			
معامل التحديد R <sup>2</sup>				٠,٦٦٣			
معامل التحديد المعدل R <sup>2</sup> adj.				٠,٦٦٠			
قيمة الخطأ المعياري للنموذج (S.E)				٠,٠٥٣١٥			

قيمة F المحسوبة للنموذج ككل	٣٢٣,٤٤١
مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج ككل (Sig)	٠,٠٠٠

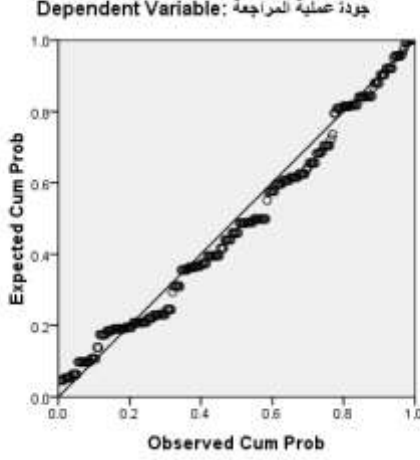
نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتأثير المتغيرات التفسيرية على المتغير التابع (جودة عملية المراجعة)  
المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

### يتضح من جدول (١٦) السابق أن:

- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج هي (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$ ) وبالتالي يتم قبول الفرض البديل القائل بأن المتغيرات التفسيرية تؤثر ايجابيا على المتغير التابع (جودة عملية المراجعة)، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.
- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية لمتغير توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة هي (Sig= 0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.05$ ) وبالتالي يتم قبول الفرض البديل القائل بأن توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة يؤثر ايجابيا على جودة عملية المراجعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.
- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية لمتغير التخطيط لعملية المراجعة المشتركة هي (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) وبالتالي يتم قبول الفرض البديل القائل بأن التخطيط لعملية المراجعة المشتركة يؤثر ايجابيا على جودة عملية المراجعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.
- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية لمتغير تقرير المراجعة المشتركة هي (Sig= 0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) وبالتالي يتم قبول الفرض البديل القائل بأن تقرير المراجعة المشتركة يؤثر ايجابيا على جودة عملية المراجعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.
- معامل الارتباط المتعدد بين القيمة الفعلية والقيمة التنبؤية للمتغير التابع (جودة عملية المراجعة) يبلغ (٠,٨١٤) وهي علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية.
- معامل التحديد المعدل ( $R^2 \text{ adj.}$ ) يبلغ (٠,٦٦٠) وهذا يعني أن (٦٦%) من التغير في جودة عملية المراجعة يرجع إلى المتغيرات التفسيرية.
- الخطأ المعياري للنموذج يبلغ (٠,٠٥٣١٥) وهي قيمة ضئيلة وهذا يدل على قدرة النموذج التنبؤية.
- معامل تضخم التباين (VIF) أقل من (١٠) كما أن قيمة التباين المسموح به Tolerance أكبر من (٠,٠٥) وذلك لكل المتغيرات في النموذج، وهذا يؤكد على عدم وجود مشكلة الازدواج الخطي.
- يُعد بعد تقرير المراجعة المشتركة هو الأكثر تأثيرًا على جودة عملية المراجعة ثم بعد توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة وأخيرا بعد التخطيط لعملية المراجعة المشتركة.
- ولفحص مدى ملائمة ومناسبة النموذج للبيانات يتم التأكد من تحقق بعض الشروط الهامة، فمن خلال رسم الاحتمال الطبيعي Normal Probability Plot بين الاحتمال التجميعي المشاهد Observed Cumulative Probability والاحتمال التجميعي المتوقع للبوافي المعيارية Expected Cumulative Probability، نجد أن النقاط تقع على مسافة قريبة من الخط وهذا يدل على أن

توزيع الخطأ العشوائي وكذلك توزيع المتغير التابع يتبع التوزيع الطبيعي، وذلك كما هو واضح من الشكل التالي:

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



شكل رقم (١)  
رسم الاحتمال الطبيعي

مما سبق يمكن للباحثين استنتاج ما يلي:

- رفض الفرض البحثي الفرعي الأول في صورته العدمية الذي ينص على أنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتوزيع مهام عملية المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة ". وقبول الفرض البديل القائل بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتوزيع مهام عمل المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة ". حيث تبين وجود تأثير إيجابي معنوي لتوزيع مهام عملية المراجعة على جودة عملية المراجعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.
- رفض الفرض البحثي الفرعي الثاني في صورته العدمية الذي ينص على أنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخطيط لعملية المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة ". وقبول الفرض البديل القائل بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخطيط لعملية المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة ". حيث تبين وجود تأثير إيجابي معنوي للتخطيط لعملية المراجعة على جودة عملية المراجعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.
- رفض الفرض البحثي الفرعي الثالث في صورته العدمية الذي ينص على أنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتقرير المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة ". وقبول الفرض البديل القائل بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتقرير المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة ". حيث

تبيين وجود تأثير إيجابي معنوي لتقرير المراجعة على جودة عملية المراجعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

٢/١٠/٤ اختبار الفرض الرئيس للدراسة:

ينص الفرض الرئيس للدراسة علي أنه: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة ". وتم استخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط في قياس مدى تأثير المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة وذلك كالآتي:

(أ) توصيف نموذج الانحدار الخطي البسيط:

يمكن توصيف العلاقة بين المتغير التابع (جودة عملية المراجعة) والمتغير المستقل (المراجعة المشتركة) وذلك كما يلي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X + U_i$$

حيث أن:

$$Y = \text{جودة عملية المراجعة.}$$

$$X = \text{المراجعة المشتركة.}$$

$$\beta_i = \text{معالم نموذج الانحدار حيث أن } (i = 0, 1)$$

$$U_i = \text{عنصر الخطأ العشوائي في النموذج}$$

(ب) تقدير معالم النموذج:

تم تقدير معالم النموذج الإحصائي المقترح لقياس أثر المتغير المستقل (المراجعة المشتركة) على المتغير التابع (جودة عملية المراجعة)، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (١٧)

نتائج الانحدار البسيط لتأثير المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة

القرار	قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig)	قيمة (T) المحسوبة	الخطأ المعياري	معامل الانحدار	المتغير
	٠,٩٤٥	٠,٠٦٩	٠,٢٠١	٠,٠١٤	الثابت
معنوي	٠,٠٠٠	٢٠,٩٥٠	٠,٠٤٨	١,٠١٠	المراجعة المشتركة
الخطأ المعياري للنموذج ككل = ٠,٠٧٠٨٤				معامل الارتباط $R = ٠,٨٠٢$	
مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج ككل Sig = ٠,٠٠٠				معامل التحديد $R^2 = ٠,٦٤٤$	
				قيمة (F) المحسوبة = ٤٣٨,٩١٠	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتبين من جدول (١٧) السابق أن:

- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج هي (sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية  $\alpha = (0.05)$ ، وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل بأن المراجعة المشتركة تؤثر إيجابياً على جودة عملية المراجعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

- معامل الارتباط الخطي البسيط بين المراجعة المشتركة والمتغير التابع جودة عملية المراجعة يبلغ (٠,٨٠٢) وهو ارتباط إيجابي قوي؛ وهذا يدل على أن هناك ارتباط دال إحصائياً بين المتغير المستقل (المراجعة المشتركة) والمتغير التابع (جودة عملية المراجعة).
- معامل التحديد يبلغ (٠,٦٤٤) وهذا يعني أن ٦٤,٤% من التغيير في جودة عملية المراجعة يرجع إلى تبني تطبيق مدخل المراجعة المشتركة.
- نجد أن الخطأ المعياري للنموذج يبلغ (٠,٠٧٠٨٤) وهي قيمته ضئيلة؛ وهذا يدل على قدرة النموذج التنبؤية.

في ضوء هذه النتائج نجد أنه:

عدم قبول الفرض العدمي القائل بأنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة "، وقبول الفرض البديل القائل بأنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة "، وذلك بدرجة ثقة ٩٥% ."

#### ٥- نتائج وتوصيات البحث:

#### ١/٥ نتائج البحث:

يمكن للباحثين استخلاص بعض الاستدلالات من الإطار النظري للبحث أهمها:

- (أ) المراجعة المشتركة هي عملية مراجعة لحسابات عميل مراجعة بواسطة مكتبين مستقلين من مكاتب المراجعة من خلال اقتسام أنشطة المراجعة بينهما وإصدار تقرير مراجعة واحد، ويتحملان مسؤولية تضامنيه عما يتضمنه التقرير.
- (ب) يوجد نوعين من المراجعة المشتركة هما المراجعة المشتركة الإلزامية، والمراجعة المشتركة الاختيارية.
- (ج) ترجع أهمية مدخل المراجعة المشتركة إلى تحقيق التعاون والتنسيق بين مراقبي الحسابات ومراجعة كل منهما لعمل الآخر للتحقق من بذل العناية المهنية الواجبة يساعد على القيام بعملية المراجعة بطريقة سليمة، والتوصل إلى تأكيد معقول عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، والعمل على تخفيض خطر التواطؤ بين العميل ومراقب الحسابات، وتطبيق أفضل إجراءات المراجعة، وتقديم تقرير مراجعة مشترك يكون أفضل وأقوى، زيادة فعالية جودة المراجعة.
- (د) تتمثل أبعاد المراجعة المشتركة في ثلاثة أبعاد هي تخطيط عملية المراجعة المشتركة، وتوزيع العمل الميداني بين فريق المراجعة المشتركة، وإصدار تقرير مراجعة مشترك.
- (هـ) جودة عملية المراجعة هي الأداء الجيد لعملية المراجعة من خلال الالتزام بالمعايير المهنية الصادرة من الهيئات والمنظمات المختصة لوصول مراقب الحسابات إلى مقدرة عالية لاكتشاف التلاعبات

والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للشركة والتقرير عنها؛ وبالتالي إشباع احتياجات جميع الأطراف ذات الصلة وكسب ثقتهم.

(و) تستهدف جودة عملية المراجعة تحقيق المتطلبات المهنية، وضمان وجود نظام محاسبي فعال للرقابة على العمليات المختلفة للشركة محل المراجعة، والحد من الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية، وإعطاء تأكيدات معقولة بأن خدمات وأعمال المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وتحسين برنامج عمل مراقبي الحسابات، واكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة والمحافظة على العملاء الحاليين، ورفع مستوى المصداقية في المراجعة.

(ز) تساهم المراجعة المشتركة في تخفيض الوقت المستغرق لأداء عملية المراجعة، وبالتالي لا يحدث تأخير في إصدار تقرير المراجعة، . توفر المسؤولية التضامنية التي الوصول إلى تقرير مراجعة مشترك عالي الدقة.

كما توصلت الدراسة الميدانية إلى وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%، حيث ثبت أنه:

(أ) يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لتوزيع مهام عمل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

(ب) يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للتخطيط لعملية المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

(ج) يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لتقرير المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

## ٢/٥ توصيات البحث:

بناءً على النتائج التي توصل إليها البحث، يمكن استخلاص بعض التوصيات التالية:

(أ) ضرورة تطبيق مدخل المراجعة المشتركة في بيئة الأعمال الكويتية؛ لوجود تأثير إيجابي قوي لأبعاد المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة. كما يوجد اتفاق بين جميع فئات العينة على وجود تأثير إيجابي لتبني مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة.

(ب) ضرورة الاهتمام بتدريب وعقد دورات تدريبية للمراجعين الجدد والقدامى على أفضل أساليب المراجعة في ظل وجود أكثر من مراجع لعملية المراجعة الواحدة.

(ج) ضرورة رفع كفاءة وفعالية أداء المراجعة المشتركة، لدعم ثقة المستثمرين الحاليين والمرتقبين في تقرير المراجعة وفي خدمات مهنة المراجعة والمراجعين المهنيين.



## المراجع

### أولاً- المراجع العربية:

١. أبو جبل، نجوى محمود احمد، (٢٠١٦)، " أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر دراسة تطبيقية "، بحث منشور، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثالث، المجلد (١)، ص ص. ١١٣-١٦٠.
٢. أبو هين، إباد حسن حسين، (٢٠١٥)، " العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المدققين القانونيين في فلسطين "، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
٣. آدم، محمد ابراهيم مصطفى، (٢٠١٩)، " أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة: راسة على مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم "، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة النيلين، السودان.
٤. محمد، أحمد سليم (٢٠١٨)، علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الاريابح دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
٥. إسماعيل، سلوى حسين رشدي، (٢٠٢١)، " المراجعة المشتركة كأداة لتحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية "، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الاعمال، جامعة الملك خالد، السعودية، العدد ١٩، المجلد ٥، ص ص. ١٠١-١١٦.
٦. الاهدل، عبد السلام سليمان قاسم، (٢٠٠٨)، " العوامل المؤثرة على جودة المراجعة "، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الجديدة، اليمن.
٧. الجبر، يحي بن علي & السعدون، ناصر بن محمد، (٢٠١٤)، " أثر المراجعة المشتركة علي جودة الاريابح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي "، **معهد الادارة العامة، مجلة الادارة العامة**، المجلد الرابع والخمسون، العدد الثاني، ١٤٩-١٥٨.
٨. الجلال، أحمد محمد صالح، (٢٠١٣)، " تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية "، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر.
٩. الجمهودي، إيمان عبد الفتاح، (٢٠١٩)، " دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية دراسة ميدانية "، **مجلة الدراسات التجارية المعاصرة**، المجلد ٥(٦)، ص ص. ٤٩٩-٥٢٥.
١٠. الجمهودي، إيمان عبدالفتاح، (٢٠١٨)، " دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة وتضييق فجوة توقعات المراجعة: دراسة ميدانية "، رسالة دكتوراه غير منشورة، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد الخامس، ص ص. ٣٦٣-٣٩٧.
١١. الخير، بشير صالح محمد، (٢٠١٧)، " دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية "، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

١٢. الشيخ، هدي محمد، (٢٠١٧)، " تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية "، رسالة دكتوراه غير منشورة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢١(٦)، ٦٥٤-٦٩٥.
١٣. العراقي، السيد السعيد، (٢٠٢٣)، " أثر تطبيق المراجعة المشتركة علي جودة الارباح بالتطبيق علي الشركات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية "، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، ص ص ١-٥٧.
١٤. الملهوف، عبد الحكيم البشير، (٢٠٢٠)، " دراسة أثر العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على جودة المراجعة الخارجية على الحسابات "، مجلة العلوم البحثية والتطبيقية، ١٩(٢)، ٧٣-٨٧.
١٥. الناعي، محمود السيد & البسطويسي، مروه أحمد عبد الرحمن & سلطان، طه علي محمد، (٢٠٢٣)، " أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة "، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، ١٥(١)، ١-٦٣.
١٦. الهريدي، علي محمود، (٢٠١٥)، " تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية -دراسة تطبيقية على البنوك المقيدة في بورصة الاوراق المالية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد ٥٢، العدد ١.
١٧. الهواري، محمد عبد العزيز عبد المعطي، (٢٠١٩)، " أثر المراجعة المشتركة على تكلفة رأس المال ومستوى التحفظ المحاسبي: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد ٤، المجلد ٣٩، ص ص ٩١٥-٩٥١.
١٨. حسين، أمل حسين، (٢٠١٨)، " أثر المراجعة المشتركة في دعم الثقة في التقارير المالية -دراسة نظرية وتطبيقية "، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.
١٩. حسين، رحاب خضر & البكري، عبدالرحمن، (٢٠٢٠)، " التعليم المحاسبي المهني المستمر ودوره في زيادة جودة الاداء المهني للمراجعة الخارجية "، مجلة كلية التنمية البشرية، ٩(١)، ١٠٧-١٢٢.
٢٠. حفصي، رشيد، (٢٠٢٢)، " العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي في ظل أزمة كوفيد19 "، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، ٨(١)، ٥٣-٦٤.
٢١. داود، ياسر إبراهيم & فهمي، علاء الدين عبد العزيز & الكندري، علي أحمد محمد حسن، (٢٠٢٢)، " أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة "، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، ١٤(٢)، ١-٢٧.
٢٢. سالم، عبد هلال جاسم محمد، (٢٠٢٢)، " أثر التخصص الصناعي لمدققي الحسابات على جودة عملية المراجعة كأحد متطلبات التنمية المستدامة: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بدولة الكويت "، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، ١٣(٣)، ١٠٣٨-١٠٧٣.

٢٣. عبد الحلیم، أحمد حامد محمود & سرور، عبیر عبدالکریم إبراهيم، (٢٠٢٣)، " أثر المراجعة المشتركة على قرارات المستثمرين: دراسة ميدانية مقارنة بين البيئة المصرية والسعودية"، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، ٤(٢)، ١٥٩-١٥٣.
٢٤. عبد الحمید، أحمد أشرف، (٢٠١٣)، " المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة: دراسة ميدانية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الرابع، ص ١٦٥-٢١٨.
٢٥. عبد القادر، محمد فتحي عبد القادر، (٢٠٢٠)، " أثر استخدام البيانات الضخمة على جودة المراجعة الخارجية: دراسة نظرية"، **مجلة الدراسات التجارية المعاصرة**، ٦(١٠)، ٧٩٧-٨٥٠.
٢٦. عبد القوي، أبو بكر شداد حامد، (٢٠١٨)، " أثر تطبيق المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي - دراسة تطبيقية"، **المجلة العلمية**، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد ٦٤.
٢٧. عبد المقصود، احمد عبد السالم، (٢٠٢٢)، " العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية"، **مجلة البحوث التجارية**، المجلد ٤٤(٢)، ١٥-٤٣.
٢٨. عفيفي، هلال عبدالفتاح & عبدالمقصود، أيمن محمد، (٢٠٢٠)، " العلاقة بين جودة المراجعة والمحاسبة الإبداعية"، **مجلة البحوث التجارية**، ٤٢(٣)، ١١٣-١٤٠.

#### ثانياً- المراجع الأجنبية:

1. Abdelmoula, L., & Affes, H., (2019), " Determining factors of the quality of joint audit: Tunisian context ", **Accounting and Management Information Systems**, 18(4), 559-587.
2. Adeyemi, S. B., Okpala, O., & Dabor, E. L., (2012), " Factors affecting audit quality in Nigeria ", **International Journal of Business and Social Science**, 3(20).
3. Ali, K. S., Mohaisen, H. A., & Hameed, A. A., (2019), " Joint audit and the financial reporting quality: empirical study on Iraqi voluntary joint audits ", **International Journal of Innovation, Creativity and Change**, 7(8), 343-359.
4. André, P., Broye, G., Pong, C., & Schatt, A., (2016), " Are joint audits associated with higher audit fees? ", **European Accounting Review**, 25(2), 245-274.

5. Audoussert-Coulier, S., (2012), " Two Big'or Not' Two Big'? -The Consequences of Appointing Two Big 4 Auditors on Audit Pricing in a Joint Audit Setting ", **Available at SSRN 2083871**.
6. Baldauf, J. and Steckel, R., (2012), " Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report: An Empirical Study ". **International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, 5(2), pp. 7-42.
7. Bédard, J., Poit, c. and Schatt, A., (2012), " Was the European Commission Paper Right? An Evaluation of the French Experience with Joint Auditing ". **Working Paper**. Available online at <http://ssrn.com> .
9. Bianchi, P. A., (2018). " Auditors' joint engagements and audit quality: evidence from Italian private companies ", **Contemporary Accounting Research**, 35(3), 1533-1577.
10. 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 ", **Available at SSRN 3816011**.
11. Brown, V. L., Gissel, J. L., & Gordon Neely, D., (2016), " Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors ", **Managerial Auditing Journal**, 31(8/9), 949-980.
12. Cahan, S. F., & Sun, J., (2015), " The effect of audit experience on audit fees and audit quality ", **Journal of Accounting, auditing & finance**, 30(1), 78-100.
13. Choi, J. H., Kim, C., Kim, J. B., & Zang, Y., (2010), " Audit office size, audit quality, and audit pricing ", **Auditing: A Journal of practice & theory**, 29(1), 73-97.
14. Deng, M., Lu, T., Simunic, D. A., & Ye, M., (2014), " Do joint audits improve or impair audit quality? ", **Journal of Accounting research**, 52(5), 1029-1060.
15. Francis, J. R., (2011), " A framework for understanding and researching audit quality ", **Auditing: A journal of practice & theory**, 30(2), 125-152.
16. Guo, Q., Koch, C., & Zhu, A., (2017), " Joint audit, audit market structure, and consumer surplus ", **Review of Accounting Studies**, 22, 1595-1627.

17. Haak, M., Muraz, M., & Zieseniß, R., (2018), " Joint audits: does the allocation of audit work affect audit quality and audit fees? ", **Accounting in Europe**, 15(1), 55-80.
18. Harris, K., (2012), " Mandatory audit rotation: an international investigation ", **PhD thesis**, Bauer college of Business, the university of Houston.

ملحق البحث:

جامعة كفر الشيخ  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة

قائمة الاستقصاء

السيد الاستاذ الفاضل / .....  
تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان "أثر تبني مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية بدولة الكويت"

وتتمثل أهمية هذه الدراسة في أهمية تطوير دور المراجعة الخارجية والحد من انتقادها، وفي هذا الصدد يعد تبني وتطبيق مدخل المراجعة المشتركة أحد الحلول لإعادة الثقة إلي مهنة المراجعة.

ومن ثم فإن الباحث يرغب في اختبار أثر تبني المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في دولة الكويت ، من خلال القيام بالدراسة الميدانية التي تستهدف الوقوف على الممارسات العملية في بيئة الأعمال الكويتية، لذا يرجو الباحث من سيادتكم التكرم بإبداء الرأي المناسب في عبارات قائمة الاستقصاء، والتي تعد جزءاً مكملًا لهذه الدراسة. ويحيط الباحث سيادتكم علماً بأن دقة نتائج هذه الدراسة تتوقف علي دقة آرائكم، كما أن هذه الآراء لن تستخدم الا لأغراض البحث العلمي.

ولسيادتكم خالص الشكر والتقدير

الباحثون

الاستاذ الدكتور  
ياسر زكريا الشافعي  
أستاذ المحاسبة المساعد  
كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

الاستاذ الدكتور  
إيمان عبد الفتاح الجمهوري  
أستاذ المحاسبة المساعد  
كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

طلال عبد الوهاب أحمد خلف الزمامي

أولاً: البيانات الديموغرافية للمستقصي منه

(١) الاسم: ..... (اختياري)

(٢) النوع: ذكر ( ) أنثى ( )

(٣) الوظيفة الحالية:

- مراقب حسابات  
- محلل مالي  
- عضو هيئة تدريس  
- مستثمر

(٤) عدد سنوات الخبرة الوظيفية:

أقل من ٥ سنوات  من ٥ : ١٠ سنوات  من ١٠ : ١٥ سنة  أكثر من ١٥ سنة

(٥) المستوى التعليمي

بكالوريوس  دراسات عليا  ماجستير  دكتوراه

(٦) الشهادات المهنية

CMA  CPA  عضو جمعية مهنية كويتية  عضو جمعية مهنية اجنبية

ثانياً : المصطلحات المستخدمة في الاستقصاء :

١. المراجعة المشتركة: اشترك اكثر من مدقق في عملية المراجعة.
٢. جودة المراجعة: تنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمعايير والارشادات المهنية الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية المختصة.

ثالثاً : نطاق الاستقصاء:

المحور الأول: جودة عملية المراجعة التي يقوم بها مكتب المراجعة:

العبارة	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
(١) تتمثل أهداف جودة عملية المراجعة في :					
١/١ تحقيق المتطلبات المهنية (الاستقلالية _ الموضوعية _ السرية _ اخلاقيات المهنة).					
٢/١ ضمان وجود نظام محاسبي فعال للرقابة على العمليات المختلفة للعميل.					
٣/١ الحد من الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية.					
٤/١ التأكيد على أن خدمات مكتب المراجعة تتماشى مع معايير المراجعة والمتطلبات المهنية .					

				٥/١ ضمان الرقابة على جودة عملية المراجعة مما يؤدي إلى تحسين برنامج المراجعة .
				٦/١ تساعد في جذب عملاء جدد للمكتب وتحافظ على العملاء الحاليين .
				٧/١ رفع مستوى المصداقية في عملية المراجعة .
				٨/١ وسيلة رقابية في يد أصحاب المنشأة على إدارة المنشأة .
(٢) ترجع أهمية جودة المراجعة إلى:				
				٢/١ تجنب مراقب الحسابات أي عقوبات أو دعاوى قضائية وحمائته من التعرض للمسألة.
				٢/٢ إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية التي تعدها إدارة المنشأة
				٣/٢ تساعد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية من خلال التحقق من مدى صدق القوائم المالية .
				٤/٢ إدارة وتخفيض مخاطر الشركة إلى أدنى مستوى ممكن .
				٥/٢ تخفيض مستوى عدم تماثل المعلومات بين إدارة الشركة والملاك (المستثمرين).
				٦/٢ تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية أثناء أداء عملية المراجعة .
				٧/٢ توفير المعلومات الملانمة للجهات الحكومية لتأكيد الالتزام بالقوانين المتضمنة لنشاط الشركة.
				٨/٢ تحسين القدرة التنافسية لمكتب المراجعة .
(٣) يرتفع مستوى جودة عملية المراجعة بالعوامل التالية:				
				١/٣ تمتع مراقب الحسابات بمستوى مرتفع من الكفاءة المهنية والخبرة العملية والتأهيل العلمي.
				٢/٣ الحفاظ على استقلالية مراقب الحسابات أثناء تنفيذ عملية المراجعة وكتابة تقرير المراجعة.



					٣/٣ حصول مراقب الحسابات على أتعاب مرتفعة لعملية المراجعة .
					٤/٣ تخصص مراقب الحسابات في نشاط العمل.
					٥/٣ ارتفاع مستوى الشك المهني لدى مراقب الحسابات.
					٦/٣ إذا كان حجم مكتب المراجعة كبير.
					٧/٣ إذا ارتبط اسم المكتب بالجودة حيث يسعى للحفاظ على سمعة المكتب.
					٨/٣ عدم وجود قضايا مرفوعة ضد مكتب المراجعة.
					٩/٣ عدم تقديم مكتب المراجعة للخدمات الاستشارية للعميل محل المراجعة.
					١٠/٣ زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة.
					١١/٣ طول مدة الارتباط بين مكتب المراجعة والعميل محل المراجعة.
					١٢/٣ كبر حجم الشركة محل المراجعة.
					١٣/٣ وجود إدارة كفاءة للمراجعة الداخلية بالشركة محل مراجعة.

المحور الثاني: المراجعة المشتركة

العبرة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
١) توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة					
١/١					التوصل إلى تأثر معقول عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية.
٢/١					تحقيق الرقابة المزدوجة على تنفيذ عملية المراجعة حيث يراجع كل مراجع عمل المراجع الآخر.
٣/١					تعزيز استقلالية مراقب الحسابات، حيث تكون قدرة الإدارة على التأثير عليها ضعيف.
٤/١					تخفيض خطر تواطؤ مراقب الحسابات مع العميل.
٥/١					تطبيق أفضل الإجراءات للمراجعة من خلال الاستفادة بالخبرة المشتركة.
٦/١					إصدار تقرير مراجعة قوى حيث يشترك في إعداده مراقبي الحسابات.

				٧/١ زيادة فرصة اكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية (ان وجدت).
٢) التخطيط لعملية المراجعة المشتركة				
				١/١ الاشتراك في وضع الخطة العامة للمراجعة وتقسيم أعمال المراجعة بين مكاتب المراجعة المشتركة في عملية المراجعة.
				٢/١ تنفيذ كل مكتب برنامج المراجعة في اطار الخطة العامة للمراجعة.
				٣/١ يقوم كل مكتب بمراجعة أعمال المكتب الأخر، للتحقق من مجهود المراقب الأخر .
				٤/١ يتم إعداد تقرير المراجعة والتوقيع عليه من مكاتب المراجعة.
٣) تقرير المراجعة المشتركة				
				١/٣ الاستفادة من الخبرات المتنوعة لدى فرق المراجعة المشتركة.
				٢/٣ التغلب على الصعوبات والمعوقات التي تواجه عملية المراجعة من خلال التشاور والتعاون بين فريق المراجعة.
				٣/٣ التغلب على مشكلة ضيق الوقت وتأخر إصدار تقرير المراجعة .
				٤/٣ زيادة احتمال اكتشاف أخطاء سوء تبويب القوائم المالية بالتالي الحد من إعادة صياغة القوائم المالية.
				٥/٣ تعزيز استقلالية مراقبي الحسابات وقدرتهما على مواجهة ضغوط الإدارة عليهما.
				٦/٣ الحفاظ على المنافسة داخل سوق المراجعة وتخفيض تركيز السوق في عدد محدود من المكاتب.
				٧/٣ منع وجود تواطؤ بين المراجع والإدارة، حيث يراجع كل مراقب أعمال المراقب الأخر.
				٨/٣ الاحتفاظ بالمعرفة الخاصة بالعميل في حالة تغير أحد المراجعين فيتم الإبقاء على الأخر.
				٩/٣ فعالية القرارات الخاصة بإجراءات المراجعة واحكام مراقبي الحسابات نتيجة التشاور وتبادل الخبرات بين مراقبي الحسابات المشاركين في عملية المراجعة.
				١٠/٣ الاتكالية واعتماد احد المكاتب على الأخر في أداء عملية المراجعة ، وبالتالي لا تضيف قيمة.

				١١/٣ ارتفاع تكاليف عملية المراجعة بالنسبة لعملية المراجعة.
				١٢/٣ احتمال حدوث صعوبة في الاتفاق والتعاون بين مكاتب المراجعة المتنافسة.
				١٣/٣ انتشار ظاهرة تسويق الرأي .
				١٤/٣ احتمال اختلاف المراجعين حول رأي المراجعة وتأخر اصدار تقرير المراجعة.
				١٥/٣ في حالة الاشتراك في مراجعة نفس العملاء، يمكن أن تتحول المراجعة المشتركة إلى عملية شكلية.
				١٦/٣ عدم إجراء التوزيع المتوازن لمهام المراجعة.
				١٧/٣ تعقد عملية المراجعة نتيجة لصعوبة تقسيم العمل وغياب التعاون بين مكتب المراجعة.

ملاحظات:.....

ولسيادتكم جزيل الشكر والعرفان بالجميل