

دور المراجعة المشتركة في التنبؤ باستمرارية المنشأة: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في السودان

د/محمد مختار السمانى

أستاذ الحاسبة المساعد - جامعة شقراء

د/عفر الفاضل عثمان

استاذ الحاسبة غير المتفرغ

بكلية بورتسودان الأهلية

ملخص البحث

هدف الدراسة: تهدف هذه الدراسة الى التعرف على الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة المشتركة واهدافها ومدى مساهمتها في التنبؤ باستمرارية المنشأة.

مشكلة الدراسة: تمثلت مشكلة الدراسة في مدى مساهمة استخدام المراجعة المشتركة وآلياتها في التنبؤ باستمرارية المنشأة.

نتائج الدراسة: توصلت الدراسة الى العديد من النتائج أهمها استخدام مدخل المراجعة المشتركة له تأثير إيجابي في التنبؤ باستمرارية المنشأة والمراجعة المشتركة تكشف المخاطر التي قد تواجه المنشأة مستقبلا وأوصت الدراسة بالتوسع في استخدام المراجعة المشتركة في السودان وأوصت الدراسة الجهات المعنية بمهنة المراجعة في السودان بضرورة إصدار معيار ينظم تطبيق المراجعة المشتركة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة، استمرارية المنشأة، التنبؤ باستمرارية المنشأة.

E. mail: msamani@su.edu.sa

E. mail: Afraafadel3400@gmail.com

The Role of the Joint Audit in Predicting the Continuity of the Enterprise: A field study on a sample of audit offices in Sudan

Abstract

The study Investigated the role of the joint audit in predicting the continuity of the establishment. The problem of the study was represented in the extent to which the use of the joint audit and its mechanisms contributed to predicting the continuity of the enterprise. The study aimed to identify the role that the joint audit and its objectives can play, and the extent of its contribution to predicting the continuity of the establishment. The study results The most important of which is the use of the joint audit approach that has a positive effect in predicting the continuity of the Enterprise, the joint audit predicts the risks that the establishment may face in the future. The Recommendations: expanding the use of joint auditing in Sudan, and authorities concerned with the audit profession in Sudan must issue a standard regulating the application of joint auditing.

Key words: the joint audit- continuity of the establishment- In Predicting the Continuity of the Enterprise

1- مقدمة

ظهر أداء المراجعة وفقاً لمدخل المراجعة المشتركة كحدث مثير للجدل على مستوى الممارسة المهنية، في عام 2010م أصدرت المفوضية الاوربية ما عرف باسم الورقة الخضراء التي طرحت إمكانية تعميم التجربة الفرنسية الخاصة بإلزام شركات المساهمة بالمراجعة المشتركة التي يتم تنفيذها عن طريق تعيين اثنين من المراجعين معاً للقيام بعملية المراجعة وإصدار تقرير واحد، وهي مراجعة يتم من خلالها توزيع مجهودات العمل على مكنتي مراجع مستقلين يشتركان في الجهد المبذول، ويقومان بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما، ويصدران تقرير مراجعة واحد يحمل وجهة نظر واحدة موقع عليه منهما، وتعتبر المسؤولية مشتركة لكل منهما عن عملية المراجعة التي تمت وعن المعلومات الموجودة بتقرير المراجعة، وتأتي هذه الدراسة لتبين مدى مساهمتها في التنبؤ باستمرارية المنشآت من خلال إظهار الخلل الموجود بالقوائم المالية.

2- مشكلة الدراسة

تمثلت مشكلة الدراسة فيما هو أثر استخدام آليات المراجعة المشتركة في التنبؤ باستمرارية المنشأة وماهي اساليب المراجعة المشتركة المناسبة لاستخدامها من قبل المراجعين التي تفيد الادارة والملاك لتنبؤ بالمخاطر التي تواجه استمرارية المنشأة، وتتفرع عن هذا السؤال التساؤل الآتي:
- هل يؤثر استخدام إجراءات المراجعة المشتركة في التنبؤ باستمرارية المنشأة؟

3- أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة في لقاء الضوء على موضوع المراجعة المشتركة باعتباره من الدراسات الحديثة والوثوق بنتائجها ودورها في التنبؤ باستمرارية المنشأة، وقلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في بيئة الأعمال السودانية.

4- أهداف الدراسة

تهدف الدراسة الى التعرف على دور المراجعة المشتركة في التنبؤ باستمرارية المنشأة وإجراءات المراجعة المتبعة لذلك كما يمكن تحديد ذلك في الاهداف التالية:
- دراسة المراجعة المشتركة وأهميتها وأهدافها وكيفيةها.
- بيان دور المراجعة المشتركة في التنبؤ استمرارية المنشأة.

5- فرضية الدراسة: تسعى الدراسة الى اختبار الفرضية التالية:

- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام مدخل المراجعة المشتركة والتنبؤ باستمرارية المنشأة.

6- منهجية الدراسة: اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام استمارة استبانة في جمع البيانات الأولية من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم خلال العام 2023م، أما المصادر الثانوية تمثلت في الكتب العلمية المتخصصة والدوريات والبحوث العلمية.

7- الدراسات السابقة**1-7 دراسة: أحمد (2013م)**

تمثلت مشكلة الدراسة في انه بالرغم من الاهتمام بالدور المعاصر للمراجعة الخارجية والتي ظهرت من خلال معايير المراجعة والاصدارات الدولية والمحلية الا ان هناك تحديات تواجه جودة ونزاهة واستقلالية المراجع الخارجي مما ينتج عنها العديد من الازمات المالية والاضرار بمصالح المستثمرين مما يجعلهم يفقدون الثقة في القوائم المالية مما يتطلب إعادة صياغتها بالإضافة الى حرية المراجعين في تقديم تقرير مراجعة واضح، هدفت الدراسة الى توضيح العلاقة التأثيرية للمراجعة المشتركة على الحد من صياغة القوائم المالية وتحديد دقة مراقب الحسابات، توصلت الراسة الى العديد من النتائج أهمها ان هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة المشتركة وبين اسعار الاسهم في سوق البورصة المصرية.

2-7 دراسة: بوبكر (2017م)

تمثلت مشكلة الدراسة في تحليل أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي من خلال تحليلي تقارير المراجعة للشركات المدرجة في البورصة المصرية، وهدفت الدراسة الى تحليل أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي من خلال تحليل تقارير المراجعة للشركات المدرجة في البورصة المصرية، وتوصلت الدراسة الى أن مدخل المراجعة المشتركة يؤدي الى تقارير مراجعة أكثر تحفظاً مقارنة بمدخل المراجعة الفردية.

3-7 دراسة: سعاد (2018م)

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة وضع إطار مقترح من خلال بيان إمكانية توافق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند تبنيها وتطبيقها مع القيم الثقافية المحاسبية، وهدفت الدراسة قياس أثر توافق

المعايير الدولية (IFRS) مع القيم الثقافية المحاسبية على جودة التقارير المالية في شركات النفط الليبية، توصلت الدراسة الى ان القيم الثقافية المحاسبية تؤثر بدرجة دلالة إحصائية على جودة التقارير المالية.

7-4 دراسة: محاسن (2019م)

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى تأثير استخدام مدخل المراجعة المشتركة في التقليل من التحريفات الجوهرية بالتقارير المالية المنشورة ومعرفة الى أي مدى يؤثر استخدام المراجعة المشتركة الى الوثوق بالمعلومات الواردة بالتقارير المالية وقدرتها على التمثيل الصادق للأداء المالي، وهدفت الدراسة الى التعرف على مدى مساهمة المراجعة المشتركة في تحسين جودة التقارير المالية، وتوصلت الدراسة الى ان استخدام مدخل المراجعة المشتركة لها أثر إيجابي على جودة التقارير المالية وجودة المراجعة.

من خلال عرض الدراسات السابقة يرى الباحثان أن هذه الدراسات لم تتناول دور المراجعة المشتركة في التنبؤ باستمرارية المنشأة كما تناولته الدراسة الحالية، هذه الدراسة تعتبر أعمق واشمل من الدراسات السابقة من خلال تناولها لهذا الموضوع.

7-5 دراسة: عبدالرحمن (2022م)

هدفت الدراسة الي بيان إثر المراجعة المشتركة على تكاليف المراجعة المتمثلة في التكاليف (الثابتة، المتغيرة، الشريطية) استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة الي ان المراجعة المشتركة ساهمت في زيادة تكاليف المراجعة (الثابتة، المتغيرة، الشريطية) وان تشكيل فريق مراجعة مشتركة يحتوي على عدد كبير من الاعضاء وذوي خبرة مهنية عالية ساهم فب زيادة تكاليف المراجعة واوصت الدراسة بالاهتمام بضبط عدد اعضاء فريق المراجعة المشتركة قدر الحاجة لتقليل تكاليف المراجعة.

7-6 دراسة: رحاب، كمال (2023م)

تمثلت مشكلة الدارسة في معرفة دور الاتجاهات المعاصرة للم ارجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في جودة المراجعة. هدفت الدارسة إلى التعرف على الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة والتحليلية، بيان دور الاتجاهات المعاصرة للمراجعة المشتركة جودة المراجعة، مساهمة تقرير المراجعة التحليلية بشكل كبير في عملية المراجعة والحد من فجوة التوقعات. اختبرت الدارسة الفرضيات الآتية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة وجودة المراجعة، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الم ارجعة التحليلية وجودة المراجعة. توصلت الدارسة إلى النتائج الآتية: أدى وجود نظام إتصال فعال لدى مكتب المراجعة إلى تحسين جودة المراجعة، وضع خطة للمراجعين لإعداد واجباتهم المهنية أدى إلى تحسين جودة

المراجعة، أدى وجود نظام إتصال فعال لدى مكتب المراجعة إلى تحسين جودة المراجعة. أوصت الدراسة بالآتي: العمل على تجويد أداء المراجعين في المراجعة المشتركة والتحليلية لسد قصور أداء المراجع.

8- الإطار النظري

8-1 المراجعة المشتركة: تعرف بانها قيام مراجعتين اثنتين (أي مكتبي مراجعة) بمراجعة حسابات ذات المنشأة حيث يصدران تقرير مراجعة مشترك ويوقعان عليه ويتحملان بموجبه المسؤولية بشكل مشترك، وغالباً ما يقومان بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما (يحي بن علي، 2012م).

ان مفهوم المراجعة المشتركة يركز على قيام شركتين او أكثر من شركات المراجعة بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد متميز بإصدار تقرير مراجعة مشتركة يتوقف علي تنفيذ برنامج مراجعة واحد يعتمد علي تقسيم إجراءات واعمال المراجعة بناءً علي التخطيط المشترك. (Arenas, et, al, 2012)

كما تعرف بانها قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة المنفصلة والمستقلة بعملية مراجعة القوائم المالية لعميل واحد، حيث يتم تخطيط عملية المراجعة بشكل مشترك وتقسيم إجراءات وأعمال المراجعة بينهما أو بينهما بما يضمن عدم تكرار مهام المراجعة، مع إصدار تقرير مراجعة واحد يتم توقيعه من قبل جميع مراقبي الحسابات مع تحملهم المسؤولية معاً بشكل تضامني (محمد حسن، 2016م).

كما تعرف المراجعة المشتركة هي عبارة عن قيام شركتين او أكثر بعملية المراجعة بأن يكون الغرض الأساسي هو تعزيز درجة الثقة في البيانات المالية وفقاً لإطار التقارير المالية المعمول بها. (6CHUN, 2018,P)

8-2 أهمية المراجعة المشتركة: تتمثل أهمية المراجعة المشتركة في الآتي:

- الحصول على تأكيد معقول بخصوص ما إذا كانت التقارير المالية خالية من التحريف المادي ككل، سواء بسبب التضليل أو الخطأ، ويكون هذا التأكيد ذو فعالية أكثر في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة الفردية.
- زيادة فاعلية التخطيط والتنسيق والتعاون في أداء عملية المراجعة فيما بين شركات المراجعة يزيد من فاعلية رقابة الجودة المتبادلة (يسرى سيدأحمد، 2017م).
- المام المراجعين المشتركين بالقضايا التي تم التعرف عليها في القوائم المالية الناتجة من أحد أطراف عملية المراجعة.

- تعزيز استقلالية المراجع الخارجي تحقق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة. (أحمد أشرف، 2014م).
 - التغلب على سيطرة مكاتب المراجعة العالمية الكبرى على سوق المراجعة.
 - تسهم في معالجة مشكلات انخفاض كفاءة الأداء المهني لدى المراجعين من خلال الاستفادة من المزايا الآتية: (صالح حامد، 2016م).
 - الاستفادة من الخبرات المتنوعة لدى فريق المراجعة المشتركة.
 - التغلب على الصعوبات والتحديات التي تواجه نظام المراجعة الفردي.
 - تقادي الاختناقات الناتجة عن ضيق وقت المراجعة.
- 3-8 أهداف المراجعة المشتركة:** تسعى المراجعة المشتركة لتحقيق العديد من الأهداف هي (عوض الكريم صالح، 2018م):
- توفير بيئة يقوم من خلالها كل مراجع بتحقيق من العناية المهنية المبذولة من المراجع الآخر.
 - تعزيز دقة أدلة المراجعة من جانب والمحافظة على استقلال المراجع من جانب آخر.
 - التوصل الي تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية وانه تم إعداد تلك القوائم في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - أبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية وفقاً لنتيجة فحص المراجعة المشتركة في تقرير المراجعة
 - ان يصدر تقرير المراجعة بشكل أفضل وأقوى حيث انه يصدر عن مجموع خبرات المراجعين الفنية والمالية مجتمعة.
 - تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة مع الاستعانة بخبرة مشتركة في الاعتماد على معايير مراجعة مقبولة التطبيق.
 - التأكيد من الإجراءات والاحداث الاقتصادية من درجة المراسلات بين المعايير المعمول بها وتقييم الأدلة وتوصيل النتائج الى المستخدمين. (Gardoz, 2016,)

8-4 أثر المراجعة المشتركة

- تحسين جودة المراجعة وذلك لتجمع خبرات المراجعين القائمين بالمراجعة المشتركة وخاصة مهارات المراجعين من مناطق جغرافية مختلفة.
- الحد من إعادة صياغة القوائم المالية وتحقيق جودة التقرير المالي مع زيادة دقة تقرير المراجعة (أحمد نكي، 2013م).
- زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية المراجعة أمام إدارة المنشأة والمستثمرين والرأي العام المالي والاقتصادي.
- تزيد من جودة المراجعة وفعاليتها حيث ان أحد المراجعين ربما يكتشف أخطاء لم يكتشفها المراجع الاخر خاصة في ظل عمليات المراجعة التي تعتمد على أسلوب المعاينة وليس الحصر الشامل للعمليات (Ittonen & Others, 2014).
- تؤدي المراجعة المشتركة الي حسن تقدير الأرباح القابلة للتحقق بحيث يكون التقدير أكثر معقولة في البلدان التي يتم فيها إجراء المراجعة المشتركة مقارنة مع البلدان التي تجرى فيها المراجعة الفردية (Bedard, J., piot, C. and Schatt 2012)
- إن تطبيق المراجعة المشتركة يساعد في تخفيف الضغوط التي تمارسها إدارة الشركات على مراقب الحسابات.
- تؤدي المراجعة المشتركة الي زيادة دقة عملية المراجعة من خلال زيادة درجة التوافق بين آراء المراجعين المشتركين في عملية المراجعة.
- يحد تطبيق المراجعة المشتركة من ظاهر تركز سوق خدمات المراجعة في مكاتب المراجعة الكبيرة وذلك مقارنة مع المراجعة الفردية، حيث يمكن الاستعانة بالمكاتب المتوسطة كمراجع ثاني أو ان يتم الاستعانة بالمكاتب المتوسطة فقط في أداء مهام المراجعة المشتركة، وهو ما يراه البعض انه يحقق العديد من المزايا للمهنة كتبادل الخبرات والتحكم في التكلفة وظهور مؤسسات مراجعة جديدة قادرة على المنافسة (أحمد سليم، 2018م).
- تؤدي المراجعة المشتركة الي تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والجهات الخارجية التي تعنى بالقوائم المالية، وتحقق قيمة مضافة للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وتقرير المراجع.

يرى الباحثين . ان أحد المراجعين ربما يكتشف أخطاء لم يكتشفها المراجع الاخر وبذلك يكتشف اخطاء في القوائم المالية مما يبين المخاطر التي تتعرض لها المنشأة ومن ثم التحقق من التنبؤ باستمرار المنشأة.

5-8 التنبؤ باستمرارية المنشأة: من اهم المؤشرات التي تساعد في التنبؤ بالفشل المالي وتتمثل في الاتي:(أحمد حلمى،2010م)

- نسبة الأصول السريعة الى الخصوم المتداولة تتناقص.
- القيمة السوقية لحقوق الملكية الى إجمالي الاصول تتناقص.
- إجمالي الخصوم الى إجمالي الأصول تتزايد.
- صافي الدخل الى اجمالي الأصول يتناقص.
- الأرباح المحتجزة الى إجمالي الأصول تتزايد.
- الأرباح قبل الفوائد والضرائب الى إجمالي الأصول تتناقص.
- المبيعات الى إجمالي الأصول تتناقص.

6-8 مظاهر الضعف الإداري: يمكن ان تؤدي مظاهر الضعف الاداري الى مؤشرات تزيد من التأثير السالب للمؤشرات المالية ومن اهم مظاهر الضعف الاداري ما يلي: (Eat, A. N.M., op.cit.)

- عدم وجود خطط مستقبلية للتطوير والتنمية ودعم الموقف التنافسي.
 - عدم البحث عن ايجاد بدائل عملية لمواجهة التعثر في سداد الالتزامات وأعباء الفوائد.
 - عدم التحرك الرشيد لإعادة جدولة الديون التي توقفت الشركة عن سدادها.
 - عدم البحث عن بدائل لتوريد الامدادات للشركة في حالة توقف الموردين.
 - عدم وجود نظام للتنبؤ المالي باستخدام الاساليب العلمية والتكنولوجية المعلوماتية.
- وان العسر المالي يقود الى الفشل والذي بدوره يقود الى الافلاس وهذا يؤدي الى توقف المنشأة عن الاستمرار في النشاط، كما ان الضعف الإداري هو امتداد لزيادة التأثير السالب المؤشرات المالية التشغيلية التي تستخدم للتنبؤ باستمرارية المنشأة.

7-8 المواقف والمجالات التي يتم فيها إصدار الحكم المهني

تتمثل المواقف التي تتطلب من المراجع إصدار حكم مهني عادل في الآتي:
التغيير الجوهرى في بعض البنود، ويجب على المراجع أن يتحرى أسباب ومبررات هذا التغيير
(Velte, P. and Azibi, J2015).

- النتائج المترتبة على وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية بالوحدة محل المراجعة.

- مدى الابتعاد عن القواعد المحاسبية المتعارف عليها أو الأخطاء في المعالجة المحاسبية لبند معين والآثار المترتبة على ذلك.
- الآثار المالية الناتجة عن الظروف المتعلقة بالوحدة محل المراجعة ومدى أهميتها.
- فرض استمرارية المنشأة، حيث يجب على المراجعة دراسة وتحليل المؤشرات المالية الهامة مثل معدل العائد على الاستثمار، ونسبة التداول ومعدل دوران المدينين وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية (Zerni ratzingeret. al.,2012).

8-8 استخدام الإجراءات الإضافية للمراجعة في حالة الشك في استمرارية المنشأة

يجب على المراجع ان يدرس الاجراءات التي اتبعتها الادارة لإصدار حكمها بشأن وتمثل تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية وكذلك خطط الادارة لمقابلة الاحداث المتوقعة .
تمثل اجراءات المراجعة الاضافية التي يجب على المراجعة القيام بها في حالة الشك في الاستمرارية في الآتي:

- فحص خطط الادارة وإجراءاتها المستقبلية بناء على تقييمها لفرض الاستمرارية.
- الحصول على أدلة اثبات كافية ومناسبة لتأكيد واستبعاد الشك في قدرة المنشأة على الاستمرارية.
- تحليل ومناقشة الخطط المستقبلية لمواجهة أي صعوبات تمويلية مع الإدارة
- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح.
- تحليل ومناقشة آخر قوائم مالية مرحلية متاحة للمنشأة.
- الاطلاع على محاضر الجمعيات العامة ومجلس الادارة ومسؤولين الحوكمة.
- فحص الأحداث اللاحقة لتأريخ الميزانية.
- دراسة خطة المنشأة في التعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة.
- طلب تقرير مكتوب من الإدارة توضح فيه خططها المستقبلية.

9- الدراسة الميدانية

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم، حيث تم اختيار عينة الدراسة من العينة العشوائية بما يخدم أهداف الدراسة، حيث تم توزيع عدد (100) استبانة على عينة الدراسة، واستجاب (100) فرداً بصورة تامة، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي بنسبة (100%).

9-1 تحليل بيانات الاستبانة

لفرضية الدراسة: المئوية جدول يوضح التكرارات والنسب

جدول 1: التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات فرضية الدراسة

الرقم	العبارة	% التكرار والنسبة									
		لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق بشدة			
		عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة		
1	المراجعة المشتركة تساهم في الكشف عن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية المنشورة.	2	1.7%	4	3.3%	6	5.0%	17	14.2%	91	75.8%
2	المراجعة المشتركة تكشف بدقة التلاعب العمدي للعمليات المالية الجوهرية.	5	4.2%	5	4.2%	7	5.8%	20	16.7%	83	69.2%
3	المراجعة المشتركة تكشف سوء تطبيق المبادئ المحاسبية	0	0%	1	.8%	5	4.2%	24	20%	90	75%
4	المراجعة المشتركة تكشف عن الغش الناتج عن تخفيض أو تضخيم الأرباح.	0	0%	0	0%	6	5.0%	27	22.5%	87	72.5%
5	المراجعة المشتركة تساعد في تقديم التأكيدات اللازمة عن حقيقة المركز المالي للمنشأة	4	3.3%	7	5.8%	7	5.8%	32	26.7%	70	58.3%
6	المراجعة المشتركة تكشف حذف آثار العمليات من السجلات والمستندات.	0	0%	0	0%	7	5.8%	19	15.8%	94	78.3%
7	المراجعة المشتركة تساعد في تقديم معلومات محاسبية تسهل عملية التنبؤ بالأحداث المستقبلية.	4	3.3%	7	5.8%	11	9.2%	27	22.5%	71	59.2%
8	المراجعة المشتركة تكشف المخاطر التي قد تواجه المنشأة مستقبلاً.	2	1.7%	5	4.2%	6	5.0%	25	20.8%	82	68.3%

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

يتبين من الجدول رقم (1) ويلاحظ الباحثين في العبارة الأولى أن (91) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (75.8%) وافقوا بشدة على أن المراجعة المشتركة تساهم في الكشف عن التحريفات الجوهرية بالقوائم

المالية المنشورة. كما وافق (17) وبنسبة (14.7%) كما ان هنالك (6) افراد محايدين وبنسبة (5.%) واربعة افراد غير موافقين بنسبة (3.3%) وفردين غير موافق بشدة بنسبة (1.6%).

● ويلاحظ الباحثين انه في العبارة الثانية أن (83) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (69.2%) وافقوا بشدة على أن المراجعة المشتركة تكشف بدقة التلاعب العمدي للعمليات المالية الجوهرية، كما وافق (20) وبنسبة (16.7%) كما ان هنالك (7) افراد محايدين وبنسبة (5.8%) و (5) افراد غير موافقين بنسبة (4.2%) و(5) افراد غير موافق بشدة بنسبة (4.2%).

في العبارة الثالثة (90) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (75%) وافقوا بشدة على أن المراجعة المشتركة تكشف سوء تطبيق المبادئ المحاسبية، كما وافق (24) وبنسبة (20%) كما ان هنالك (5) افراد محايدين بنسبة (4.2%) وفرد واحد غير موافق بشدة بنسبة (8.%) .

أما العبارة الرابعة في هذا المحور فأن (87) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (72.5%) وافقوا بشدة على أن المراجعة المشتركة تكشف عن الغش الناتج عن تخفيض او تضخيم الارياح.، كما وافق (27) وبنسبة (22.5%) كما ان هنالك (6) افراد محايدين وبنسبة (5%).

وفي العبارة الخامسة في هذا المحور فإن (70) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (58.3%) وافقوا بشدة على أن المراجعة المشتركة تساعد في تقديم التأكيدات اللازمة عن حقيقة المركز المالي للمنشأة كما وافق (32) وبنسبة (26.7%) كما ان هنالك (7) افراد محايدين بنسبة (5.8%) و(7) افراد غير موافقين بنسبة (5.8%) واربعة افراد غير موافق بشدة بنسبة (3.3%).

أما العبارة السادسة في المحور الثاني فأن (94) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (78.3%) وافقوا بشدة على أن المراجعة المشتركة تكشف حذف آثار العمليات من السجلات والمستندات، كما ان هنالك (19) افراد محايدين بنسبة (19%) و(7) افراد محايدين بنسبة (5.8%).

أما العبارة السابعة فإن (90) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (71%) وافقوا بشدة على أن المراجعة المشتركة تساعد في تقديم معلومات محاسبية تسهل عملية التنبؤ بالأحداث المستقبلية، كما وافق (27) وبنسبة (22.5%) كما ان هنالك (11) افراد محايدين بنسبة (9.2%) و(7) افراد غير موافقين بنسبة (5.8%) واربعة افراد غير موافق بشدة بنسبة (3.3%).

أما العبارة الثامنة في هذا المحور فإن (82%) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (68.3%) وافقوا بشدة على أن المراجعة المشتركة تكشف المخاطر التي قد تواجه المنشأة مستقبلاً، كما وافق (25) وبنسبة

(20.8%) كما ان هنالك (6) افراد محايدين بنسبة (5.0%) و (5) افراد غير موافقين بنسبة (4.17%)
واثنين من الافراد غير موافق بشدة بنسبة (1.6%).

9-2 اختبار الفرضيات

الفرضية الرئيسية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام مدخل المراجعة المشتركة والتنبؤ باستمرارية المنشأة.

ولإثبات هذه الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار البسيط والذي يقيس العلاقة بين المتغير التابع ويمثله في الدراسة (التنبؤ باستمرارية المنشأة) والمتغير المستقل ويمثله (استخدام مدخل المراجعة المشتركة)

جدول 2: نتائج التحليل

نتيجة العلاقة	مستوى المعنوية	قيمة T	معامل الانحدار (B)	الفرضية الثانية
قبول وجود علاقة	0.000	13.5	0.89	العلاقة بين استخدام المراجعة المشتركة والتنبؤ باستمرارية المنشأة.
			0.74	معامل الارتباط R
			0.55	معامل التحديد (2R)

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

- هنالك ارتباط طردي فوق الوسط بين استخدام المراجعة المشتركة والتنبؤ باستمرارية المنشأة ويتضح ذلك من خلال قيمة معامل الارتباط (R) وقيمة معامل الانحدار (B) وذلك على النحو التالي:
* بلغت قيمة معامل الارتباط (0.74) وتدل هذه القيمة على وجود علاقة ارتباطيه بين (استخدام مدخل المراجعة المشتركة والتنبؤ باستمرارية المنشأة). كما بلغت قيمة معامل الانحدار (0.89) وهذه القيمة الموجبة تدل على وجود أثر طردي (لاستخدام مدخل المراجعة المشتركة على التنبؤ باستمرارية المنشأة في المجتمع موضع الدراسة) وبالتالي فإن أي تغيير في (استخدام مدخل المراجعة المشتركة) بنسبة 10% يؤدي إلى إحداث تغيير في (التنبؤ باستمرارية المنشأة) بمعدل (8.9%).
- كما تشير نتائج التقدير إلى أن استخدام مدخل المراجعة المشتركة تؤثر في التنبؤ باستمرارية المنشأة بنسبة (27%) حيث بلغت قيمة معامل التحديد (0.27) بينما المتغيرات الأخرى تؤثر على التنبؤ باستمرارية المنشأة بنسبة (73%).

- كما يتضح من نتائج التحليل وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المراجعة المشتركة والتنبؤ باستمرارية المنشأة وفقاً لاختبار (t) عند مستوى معنوية (5%) حيث بلغت قيمة (t) المحسوبة

لمعامل العلاقة بين استخدام مدخل المراجعة المشتركة والتنبؤ باستمراريه المنشأة (13.5) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وقيمة مستوى الدلالة أقل من مستوى المعنوية 5%. وعلية يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل والذي يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المراجعة المشتركة والتنبؤ باستمراريه المنشأة في مجتمع الدراسة.

بناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الفقرات السابقة يتم قبول الفرضية والتي تنص على أنه (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام مدخل المراجعة المشتركة والتنبؤ باستمرارية المنشأة).

10- الخاتمة تحتوي على:

10-1 النتائج

- 1- استخدام مدخل المراجعة المشتركة له تأثير إيجابي في التنبؤ باستمرارية المنشأة.
- 2- المراجعة المشتركة تكشف المخاطر التي قد تواجه المنشأة مستقبلا.
- 3- المراجعة المشتركة تساعد في تقديم معلومات محاسبية تسهل عملية التنبؤ بالأحداث المستقبلية.
- 4- المراجعة المشتركة تساعد في تقديم التأكيدات اللازمة عن حقيقة المركز المالي للمنشأة

10-2 التوصيات

- 1- أوصت الدراسة بالتوسع في استخدام المراجعة المشتركة في السودان.
- 2- أوصت الدراسة الجهات المعنية بمهنة المراجعة في السودان بضرورة إصدار معيار ينظم تطبيق المراجعة المشتركة.
- 3- على المراجعين الخارجيين الاهتمام بفحص المؤشرات المالية والتشغيلية التي تؤثر على استمرارية المنشأة.
- 4- تفعيل مكاتب المحاسبة والمراجعة السودانية والاستشارات المالية.

المراجع

اولا: المراجع باللغة العربية

- أبوبكر شداد حامد عبدالقوي، أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي، (القاهرة، جامعة أسيوط، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غيرمنشورة، 2017م).
- احمد أشرف عبد الحميد، المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة، (المنصورة: المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلد 38، العدد 4، 2014م).
- احمد حلمي جمعة، دور اساليب تنقيب البيانات في تطوير تقييم المدقق لتقرير الادارة لقدرة المنشأة على الاستمرارية، (جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والادارة والتامين، العدد 77، 2010م).
- أحمد ذكي حسين متولى، قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على اسعار الاسهم دليلى من البورصة المصرية، (طنطا، جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة التجارة والتمويل كلية التجارة، المجلد 4، العدد 4، 2013م).
- أحمد ذكي حسين متولي، قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على أسعار الأسهم، (طنطا: المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلد 2، العدد 4، 2013م).
- احمد سليم محمد، علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الارباح، (القاهرة: مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد 1، 2018م).
- أحمد، رحاب نصر الدين مبارك، وكمال أحمد يوسف. "دور التكامل بين المراجعة المشتركة والمراجعة التحليلية في جودة المراجعة." المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية ع30.18 - 1، (2023).
- سعاد عياش على أمعرف، إطار مقترح لتوافق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) مع القيم الثقافية المحاسبية وأثرها على جودة التقارير المالية، (القاهرة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2018م).
- صالح حامد محمد علي، استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات، (الاسماعيلية: المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلد 7، العدد 1، 2016م).
- عثمان، عبدالرحمن عادل خليل. "أثر المراجعة المشتركة على تكاليف المراجعة" مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 7، ع 2، (2022).

عوض الكريم صالح عثمان، الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية ودورها في تفعيل حوكمة مهنة المراجعة، (الخرطوم: رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية التجارة، 2018م).

محاسن بآبكر حمزة، دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة التقارير المالية بالمنشآت، (الخرطوم، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، 2019م)

محمد حسن محمد ابراهيم، أثر التعطيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على محاسبات دراسة الأرباح، (الاسكندرية: رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، 2016م).

يحي بن علي الجبر، ناصر بن محمد السعدون، أثر المراجعة المشتركة علي جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق السعودي (الرياض: مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، المجلد 54، العدد 2، 2012م).

يسري سيد احمد سيد احمد عبدالرحيم، دور المراجعة المشتركة في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة، (الخرطوم: رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية التجارة، 2017م).

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

Arenas, A. A, et. al, (2012), " Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach ", prentice- hall, in c., fourteenth Edition, new Jersey.

Bedard, J., piot, C. and Schatt, A., " Was the European Commission Green paper right? An Evaluation of the French Experience with joint Auditing", Available at [http: \ \ ssrn. com](http://ssrn.com), (2012).

Chun, felba fair simo, Auditor and Banks perceptions of financial statement Auditing, Portugal, Nova University, school of Business Economic and finance, MA thesis, 2018.

Ezat, A.N.M., " the impact of Audit - Related factors on Audit Report lag for the Egyptian listed Non - financial companies ", Journal of faculty of commerce for scientific Research, vol. 52. (2015).

Gardoz, Dabruka, External Audit Regulation in the UK and USA, UK, University of London, Department of Law, PHD Thesis, 2016.

Ittonen, K. and Tronnes, P.C., " Benefits and costs of Appointing Joint Audit Engagement partners ", Auditing: A journal of practice and theory, vol 34 (2014).

Vele, P. and Azibi, J., " Are Joint Audits A proper instrument for increased Audit quality ", British Journal of Applied science & technology, vol (2015).

Zerni, m., Jarvinen, T., Niemi, L. and Haapamaki, E., " Do Joint Audit improve Audit quality? Evidence from voluntary Joint Audits", European Accounting Review, vol21, march (2012).